

# 無形資産に関する検討経過の取りまとめ

平成 25 年 6 月 28 日  
企業会計基準委員会

目次	項
I はじめに	1
II これまでの検討経過	4
III 個別論点の概要	18
1. 無形資産の定義・認識要件	18
2. 社内開発費の取扱い	25
3. 企業結合時に識別される無形資産の取扱い	39
4. 他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い	48
5. 耐用年数が確定できない無形資産の取扱い	56
6. その他の論点	63
(1) 借地権の取扱い	63
(2) 繰延資産の取扱い	68
IV 別紙	
別紙 1 これまでの審議等の状況	
別紙 2 無形資産の会計基準比較表	
別紙 3 単体検討会議において示された意見	
別紙 4 IFRS における開発費に関する調査	
別紙 5 識別可能無形資産の事例	

- ・ 本文書は、企業会計基準委員会における、無形資産に関する現在までの検討経過を取りまとめたものです。
- ・ 本文書は、「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則」第 17 条に規定する文書ではなく、意見の募集は行っておりません。

## I はじめに

1. 企業会計基準委員会は、平成 18 年 2 月の無形資産ワーキンググループの設置以来、国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）とのコンバージェンスという観点を念頭に置きつつ、無形資産に関する会計基準の検討を行ってきた。
2. 本文書は、当委員会が行ってきた無形資産に関する会計基準の検討、特に、平成 21 年 12 月の「無形資産に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）公表以降に行ってきた当委員会における審議の状況やリサーチ活動などの概要を取りまとめたものである。
3. なお、本文書は、当委員会における無形資産に関する今後の検討に資することを目的として作成されたものであり、「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則」第 17 条に規定する文書ではなく、意見の募集は行っていないことに留意されたい。

## II これまでの検討経過

### 無形資産専門委員会の設置

4. 我が国では、IFRS や米国会計基準のように無形資産全般に関する会計基準が存在していないことを踏まえ<sup>1</sup>、無形資産全般に関する会計基準の開発を進めるため、我が国の会計基準と IFRS や米国会計基準との比較、それらを仮に我が国の会計基準に導入する場合の論点等について、平成 18 年 2 月より、無形資産ワーキンググループにおいて検討を進めてきた。
5. その後、上記ワーキンググループにおける検討を通じて、無形資産について検討すべき論点についての理解が深まったことを踏まえ、平成 19 年 7 月に無形資産専門委員会を設置し、将来的には包括的な無形資産に関する会計基準を開発することを目標とするものの、その前段階として、無形資産に関してコンバージェンスの観点から検討すべき論点<sup>2</sup>の整理に向けて具体的な検討を開始した。

### 「企業結合に関する会計基準」等の公表

6. 平成 19 年 8 月の当委員会と国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）との「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」（いわゆる「東京合意」）では、無形資産に関する論点（「企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果（仕掛研究開発）」及び「社内開発費」）が、EU における同等性評価に関連するプロジ

---

<sup>1</sup> 無形資産に関しては、我が国では、企業会計原則で無形固定資産に関する定めがあるほか、企業結合により受け入れた無形資産に関する企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」、研究開発費やソフトウェア制作費に関する企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」等の定めがある。

<sup>2</sup> 国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点等から、論点整理の主要論点と考えられる事項として、①内部創出による当初認識（社内開発費の資産化の妥当性等）②企業結合による当初認識（仕掛研究開発費等）③当初認識後の会計処理（耐用年数が確定できない無形資産等）の 3 つを検討することとされた。

ェクト項目（短期）として含まれた。

7. 当委員会は、平成 19 年 12 月に「研究開発費に関する論点の整理」を公表し、これに対して寄せられたコメントも踏まえ、まずは企業結合により取得した仕掛研究開発の取扱いに焦点を絞ることとした<sup>3</sup>。そして、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び企業会計基準第 23 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」が平成 20 年 12 月に公表され、企業結合により受け入れた仕掛研究開発の取扱いについては、IFRS や米国会計基準と同様に、企業結合時に費用処理する取扱いから資産計上する取扱いに変更された。

### 「無形資産に関する論点の整理」の公表

8. 上記の会計基準の改正後も IFRS とのコンバージェンス<sup>4</sup>を図る観点から、引き続き無形資産全般を対象とした包括的な会計基準を整備するための検討を行ってきた。そして、無形資産に関する包括的な会計基準の整備に向けて広く市場関係者から意見を求めることを目的として、企業結合（ステップ 2）の審議と歩調を合わせる形で、当委員会は、平成 21 年 12 月に論点整理を公表した。

### 包括的な会計基準に向けての検討

9. 論点整理に寄せられたコメントを踏まえて、平成 22 年 3 月に無形資産に関する包括的な会計基準の開発に向けて当委員会での審議を開始した<sup>5</sup>。特に、社内開発費の取扱いは無形資産についての主要な論点であり、「単体財務諸表に関する検討会議」（以下「単体検討会議」という。）の報告書（平成 23 年 4 月）や「アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会」（以下「アジェンダ・コンサルテーション協議会」という。）における検討状況など、国内の市場関係者の意見を踏まえて、時間をかけて検討を行ってきた。
10. しかし、一定の要件を満たした社内開発費を資産計上する方向で会計基準を改正することについては市場関係者の合意形成が十分に図られていない状況にあることや、IASB に対して「アジェンダ・コンサルテーション 2011」へのコメントにおいて、社内開発費の取扱いについて適用後レビューの必要性の提案を行っているところであるこ

<sup>3</sup> 「研究開発費に関する論点の整理」で取り上げた項目は大きく分けて、①社内開発費の取扱い及びその前提となる研究・開発の定義の問題と、②企業結合等により取得した仕掛研究開発の取扱いの 2 つである。両論点とも、当初は我が国の会計基準と米国会計基準の取扱いが一致しており、これらの基準と IFRS の間に相違が存在していたが、その後、米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）が、企業結合により受け入れた仕掛研究開発の取扱いについて IFRS の取扱いに合わせることを踏まえ、会計基準のコンバージェンスの観点から、当委員会も我が国の会計基準の見直しに取り組むこととした。一方、社内開発費については、IASB と FASB の MOU プロジェクトでの無形資産の審議状況を踏まえることとし、併せて、IAS 第 38 号の運用実態を調べつつ、市場関係者のコンセンサスを得て検討を進めていくには一定の時間を要すると考えられることなどを考慮して、引き続き継続して検討を行うこととした。

<sup>4</sup> 平成 21 年 6 月に、企業会計審議会より「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」が公表され、コンバージェンス継続・加速化の必要性が提言されている。

<sup>5</sup> 平成 22 年 3 月以降の審議は当委員会のみで行うこととなった。

とから、平成24年1月に、社内開発費については、当面の間、現行の費用処理を維持することを提案し、それ以外の論点を引き続き検討していくこととした。

11. 社内開発費についての上記提案を前提にして、①無形資産に関する包括的な会計基準を開発するか、②個別の論点のみに対応した会計基準等の新設又は改正とするか、又は、③現状維持として特段の見直しを行わないこととするかを、個別の論点の検討を踏まえて判断していくこととし、平成24年4月より社内開発費以外の論点についての審議を行った。委員会審議の過程で、個別論点の検討を行うにあたっては、現時点における市場関係者の基準開発のニーズを確認・整理した上で進める必要があるという意見もあり、平成24年8月に財務諸表作成者、財務諸表利用者及び監査人を参考人として招致して意見聴取（以下「参考人招致」という。）を行った。
12. 参考人招致で出された意見やこれまでの審議の状況を踏まえ、今後検討すべき論点を「企業結合時に識別される無形資産の取扱い」と「他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い」という2つの論点に絞り込み、実務上のニーズとコストをより詳細に把握したうえで検討を進めることとした。具体的には、平成24年9月から12月にわたって市場関係者へのヒアリングを行い、我が国における当該論点に関する実務等を調査するとともに、基準の見直しを行った場合のベネフィットとコストについての情報収集を行った<sup>6</sup>。
13. 上記のヒアリング結果に基づき、平成25年1月よりそれぞれの論点について会計基準を見直すことによるベネフィットに焦点を当てて審議を行った。
14. しかし、「企業結合時に識別される無形資産の取扱い」については、評価実務も把握したうえで検討を行ってきたが、IFRSや米国会計基準とコンバージェンスする方向での会計基準の見直しの要否について我が国の市場関係者の間で意見が分かれているのみならず、財務諸表利用者の間でもそのベネフィットの評価に関して意見が大きく分かれている状況にあるため、これらの状況を勘案し、平成25年5月に当該論点については、継続的な検討課題とすることとした。
15. また、「他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い」についても、社内開発費の会計処理との整合性を重視して現状の取扱いを維持することとし、将来的に社内開発費の会計処理の検討が行われる場合には、その際に、併せて検討することとした。

#### 検討経過の取りまとめ

16. 無形資産プロジェクトでは、会計基準のコンバージェンスの観点から長期間にわたり検討を行ってきたが、上記のとおり、「企業結合時に識別される無形資産の取扱い」

---

<sup>6</sup> ヒアリングの対象は、財務諸表作成者：11社（内、米国会計基準適用企業4社、IFRS適用企業1社、日本基準適用企業6社）、財務諸表利用者：9名（担当業種：医薬品、電機、食品、小売、ガラス土石、化学、繊維等）、監査人：3監査法人、評価機関：3社である。

や「他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い」についても、現時点で一定の方向性を打ち出す状況には必ずしもないと考えられ、継続的な検討課題としたことから、論点整理公表以降に検討してきた無形資産に関する諸論点について、将来の更なる検討に向けて、これまでの検討内容を検討経過として取りまとめておくこととした。

17. 以下は、当委員会において審議が行われてきた無形資産に関する個別論点ごとに、我が国の会計基準と国際的な会計基準における取扱い、及び論点として取り上げた理由（問題意識）やこれまでに示された意見や考え方を含む現在までの検討経過を記載したものである。

### Ⅲ 個別論点の概要

#### 1. 無形資産の定義・認識要件

##### 我が国の会計基準における取扱い

18. 企業会計原則 第三 4 (一) B において「営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする」とされているが、個別の会計基準ではソフトウェアや企業結合により受け入れた無形資産に関する取扱いが定められているにとどまり、無形資産全般の定義や認識要件は明示されていない<sup>7</sup>。

##### 国際的な会計基準における取扱い

19. IAS 第 38 号「無形資産」（以下、「IAS 第 38 号」という。）では、無形資産は、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されており、その定義を充足するために備えている必要がある要素として、「識別可能性<sup>8</sup>」、「支配<sup>9</sup>」及び「将来の経済的便益<sup>10</sup>」を挙げている。また、無形資産の認識要件としては、(a) 資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く」（経済的便益をもたらす蓋然性）、かつ、(b) 資産の取得原価を、信頼性をもって測定することができる」（取得原価の測定可能性）こととされている。
20. 米国会計基準（FASB Accounting Standards Codification<sup>TM</sup>（FASB（米国財務会計基準審議会）による会計基準コード化体系。以下「FASB-ASC」という。） Topic350「無形資産－のれん及びその他」）では、無形資産は「物理的実質を欠く資産（金融資産を

<sup>7</sup> なお、当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 3 章第 4 項において、資産の定義は、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう」とされている。

<sup>8</sup> IAS 第 38 号では、「識別可能性」は、無形資産とのれんを区別するために必要な要素とされており、(a) 分離可能であること、又は (b) 契約又はその他の法的権利から生じるものであることが必要とされている。

<sup>9</sup> IAS 第 38 号では、「支配」は、対象となる資源から生ずる将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつそれらの便益を他者が利用することを制限できる状態を意味するとされている。

<sup>10</sup> IAS 第 38 号では、「将来の経済的便益」には、製品又はサービスの売上収益、費用節減、あるいは企業による資産の使用によってもたらされる将来の利益が含まれるとされている。

除く。）」と定義されている。また、財務会計概念書第 5 号「企業の財務諸表の認識及び測定」が示す 4 つの基本的な資産の認識要件を適用することが示唆されている<sup>11</sup>。

## 検討経過

### 問題意識

21. 国際的な会計基準では包括的な無形資産の会計基準が存在し、無形資産の定義及び認識要件が定められている。しかし、我が国では、企業会計原則において無形固定資産に関する定めがあるほか、企業結合会計基準における企業結合により受け入れた仕掛研究開発の取扱いや、研究開発費及びソフトウェアについての企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」（以下「研究開発費等会計基準」という。）等の定めがあるにとどまり、無形資産全般に関する会計基準は存在せず、無形資産の一般的な定義及び認識要件は定められていない。このため、ソフトウェア等を除き、多くの無形資産の計上は実務慣行に委ねられている状況にあるが、無形資産は、財務諸表の構成要素の 1 つである資産の中でも、近年その重要性が増してきていることから、無形資産の定義・認識要件の明確化を求める意見が示されている。

### 定義・認識要件の明確化

22. 無形資産の定義・認識要件は、無形資産に関する包括的な会計基準の開発にあたっての端緒として検討が行われた。具体的には、論点整理で示された無形資産の定義・認識要件に対するコメント等を踏まえ、国際的な会計基準における規定も参考にして、仮に包括的な無形資産の会計基準を設ける場合には、以下の内容をもって明確化する方向性で検討を行っていた。

項目	概要
無形資産の定義	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 無形資産とは、識別可能な資産のうち物理的実体を欠くものであって、金融資産以外のものをいう。</li> <li>・ 法律上の権利又は分離して譲渡可能なものは、識別可能である。</li> </ul>
無形資産の認識要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと</li> <li>・ 取得原価について信頼性をもって測定できること</li> </ul>

### 適用範囲

23. また、上記無形資産の定義に該当するものは、認識要件を満たさないために費用処理されるものも含めて、原則として無形資産に関する包括的な会計基準の対象とする方向性で検討を進めてきたが、ソフトウェアについては、現行の実務慣行に鑑み、制

<sup>11</sup> 資産の認識要件は、①資産の定義を満たすこと（定義の充足性）、②十分な信頼可能性をもって測定できる属性を有すること（測定可能性）、③それに関する情報が利用者の意思決定を変える能力を有すること（意思決定関連性）、④表現が忠実で、検証でき、かつ中立であること（信頼性）とされている。

作目的ごとに会計処理や開示を 1 つの会計基準の中において示す方が実務上の利便性が高いと考えられることから、研究開発費等会計基準における取扱いを、包括的な会計基準との整合性を図りつつ、新たにソフトウェアに関する会計基準としてまとめ、無形資産に関する包括的な会計基準の対象外とする方向性での検討も行って<sup>12</sup>。

### 現時点<sup>13</sup>の状況

24. 無形資産の定義・認識要件については、平成 23 年 6 月まで無形資産の包括的な会計基準の開発へ向けての審議の中で検討を進めてきた。しかし、平成 24 年 1 月に無形資産に関する主要論点である社内開発費の取扱いを、当面の間、現状維持とするという提案を行った後は、参考人招致における意見<sup>14</sup>などを踏まえ、個別の論点（「企業結合時に識別される無形資産の取扱い」及び「他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い」）についての検討を優先して行うこととしたため、その後は無形資産の定義・認識要件の検討は行っていない。

## 2. 社内開発費の取扱い

### 我が国の会計基準における取扱い

25. 研究開発費等会計基準では、研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならないとされている。

### 国際的な会計基準における取扱い

26. IAS 第 38 号では、資産の創出過程を研究局面と開発局面に分け、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が技術上の実行可能性など 6 つの要件<sup>15</sup>を立証できる場合に限り、認識しなければならないとされている。

---

<sup>12</sup> 形式的には無形資産の定義に該当するものであっても、無形資産としての特性に加えて他の特性も有しているものもあるため、既に個別の会計基準等において、当該特性に相応しい会計処理等が定められているもの（棚卸資産、リース資産、繰延税金資産等）についても、対象外とする方向性で検討を行っていた。

<sup>13</sup> 平成 25 年 6 月 28 日時点。以下同じ。

<sup>14</sup> 平成 24 年 8 月の参考人招致において、「IASB に対して意見発信を行っている状況で、日本の主張と矛盾しない形で包括的な基準の開発を進めることができるのか等課題は多いのではないか」との意見が示された。

<sup>15</sup> IAS 第 38 号第 57 項によれば、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならないとされている。

- (a) 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- (b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- (c) 無形資産を使用又は売却できる能力
- (d) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法（とりわけ次のいずれか）
  - ・ 無形資産による産出物の市場の存在
  - ・ 無形資産それ自体の市場の存在
  - ・ 無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つこと
- (e) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性
- (f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

27. 米国会計基準（FASB-ASC Topic730「研究開発」）では、我が国の会計基準と同様に、研究開発費はすべて発生時に費用処理しなければならないとされており、研究のための支出のみならず、開発のための支出であっても、一律に発生時に費用処理することが求められている。

## 検討経過

### 問題意識

28. 我が国の会計基準における社内開発費の会計処理は、将来の収益を獲得できるかが不明であり、収益の獲得期待が高まったとしてもその獲得が確実とは言えず、また、資産計上の要件について実務上客観的な要件を定めることが困難であるという理由から、発生時に費用処理されることとなっている<sup>16</sup>。しかし、社内開発費の会計処理については、EUの同等性評価における26項目の1項目として含まれていたものであり、また、社内開発費が無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす場合には、費用と収益の対応という観点から、IFRSと同様に資産計上するよう検討すべきであるという意見が当委員会の審議においても出されている。

### 資産計上の要否の検討

29. 論点整理では、IFRSとのコンバージェンスの観点から、一定の要件を満たす社内開発費を資産計上する考え方も示されていたが、論点整理に対するコメントにおいては、社内開発費の会計処理について資産計上と費用処理のどちらの考え方がより適切と考えるかについては、以下のとおり両論が示された。

項目	概要
資産計上すべきとする論拠	<ul style="list-style-type: none"> <li>研究開発の成否によって、将来の企業の業績が大きく影響を受ける以上、成功した研究開発に関連する支出の一部について、将来の経済的便益をもたらすものとして資産計上することが適当である。</li> <li>経営者の判断と無関係に一律に費用処理するよりも、将来の収益獲得の蓋然性に関する経営者の判断を財務情報に反映した方が、比較可能性が高まる。</li> </ul>
費用処理すべきとする論拠	<ul style="list-style-type: none"> <li>費用の発生時には将来の収益が獲得できるか否かが不明であるため、立証は困難である。</li> <li>抽象的な認識要件により、主観的な判断に基づいて恣意的に社内開発費が資産計上されることとなり、企業間の比較可能性が損なわれる。</li> <li>特に個別財務諸表について、一定の要件を満たす開発費を資</li> </ul>

<sup>16</sup> 企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」三二



項目	概要
	産計上する処理に変更した場合、課税関係が変更され支出が増加する可能性がある。

### 単体検討会議における検討

30. 平成 22 年 8 月までの企業会計審議会での審議を踏まえ、財務会計基準機構が基準設定機能の強化及びそのための産業界を含む各ステークホルダーによるバックアップ強化のための方策を検討することとなり<sup>17</sup>、同年 9 月に単体財務諸表のコンバージェンスを当面どのように取り扱うべきかについて、ハイレベルな意見を聴取することを目的として、財務会計基準機構内に単体検討会議が設置され、当該会議において社内開発費の取扱いについても検討対象の 1 つとされた。
31. 平成 23 年 4 月に単体検討会議の報告書が公表され、当該報告書において、社内開発費の単体財務諸表における取扱いについては、IFRS と同様に資産計上に変更すべきであるとの意見もあったものの、「当面、現行の費用計上を継続すべきとの意見が多くみられた。」とのことであった。また、連結財務諸表における社内開発費の資産計上の要否についても両論の参考意見が示された<sup>18</sup>。

### アジェンダ・コンサルテーションへの対応

32. IASB は、意見募集「アジェンダ・コンサルテーション 2011」を平成 23 年 7 月に公表したが、このアジェンダ・コンサルテーションへの対応にあたっては、社内開発費の取扱いを含め、我が国の市場関係者が可能な限り整合性のとれた意見発信を行うことによって、IASB に対する我が国の発信力を高める必要があると考えられたため、財務会計基準機構及び金融庁を事務局として、当委員会、日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、日本証券アナリスト協会、東京証券取引所、経済産業省、法務省をメンバーとするアジェンダ・コンサルテーション協議会が設けられ、平成 23 年 10 月に第 1 回会議が開催された。そして、アジェンダ・コンサルテーション協議会における検討の結果を踏まえ、当委員会は、平成 23 年 11 月に我が国の市場関係者の意見を幅広く反映したコメント<sup>19</sup>を IASB へ提出した。
33. このコメントの中で、社内開発費の取扱いについては、IFRS を取り巻く環境の変化や製品・商品のライフサイクルの短縮化などの状況及び提供される情報の比較可能性や恣意性への懸念を踏まえ、開発局面での支出の資産計上が妥当かについて再検討を求める意見が我が国の市場関係者の中には強く聞かれることなどを理由として、今後

<sup>17</sup> 平成 22 年 8 月 3 日開催の企業会計審議会議事録参照。

<sup>18</sup> 単体検討会議において示された意見については別紙 3 参照。なお、この点を踏まえて、その後の当委員会での審議では連結財務諸表における取扱いのみを改訂するかどうかの検討も行った。

<sup>19</sup> 詳細は、当委員会ウェブサイト

([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/international\\_issue/comments/20111130.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20111130.pdf)) を参照。

の IASB で行われる適用後レビューの対象として、社内開発費の資産計上の要件などの適用上の問題の有無を調査し、基準の改正の必要性を検討すべきであると提案した。

#### **市場関係者の意見を踏まえた対応**

34. その後も当委員会は、社内開発費の取扱いに関する検討を行ってきた。しかし、単体検討会議やアジェンダ・コンサルテーション協議会における検討状況などを踏まえた結果、社内開発費を資産計上する方向で会計基準を改正することについて合意形成が十分に図られていない状況であることや、IASB に対して上記のアジェンダ・コンサルテーションへのコメントにおいて、社内開発費の取扱いについて適用後レビューの必要性の提案を行っていることなどを踏まえ、平成 24 年 1 月に、社内開発費の取扱いについては、当面の間、現行の費用処理を維持する方向で検討を進めることとした。

#### **IFRS 適用会社の社内開発費に関する調査**

35. 当委員会では、上記の審議と並行して、IFRS 適用会社の IAS 第 38 号の実際の適用状況を確認するため、研究開発投資の比率や金額が大きい業種に属する IFRS 適用会社について、各社が公表しているアニュアルレポートを用いて社内開発費に関する開示事例の調査を継続して実施してきた。
36. 調査の結果、開発局面の自己創設無形資産の認識について、幅広い実務があることが確認され、また、社内開発費の資産計上の実態が業界ごとに分かれる傾向もみられた。例えば、製薬業界及び食品・飲料業界では、社内開発費が資産計上されていない、又は、資産計上されていてもその金額は少額であった。一方、自動車業界では、すべての会社において社内開発費が資産計上されており、自動車部品業界、重電業界及び電機業界では、社内開発費が資産計上されている企業とされていない企業が混在している状況がみられた（調査の概要については、別紙 4 参照）。
37. これらの調査結果と併せて、IAS 第 38 号が規定する社内開発費の資産計上の要件については、企業経営者の判断に大きく影響される懸念もあることから、IFRS 適用企業における社内開発費の資産計上に係る判断等についての適用後レビューの必要がある旨を、平成 24 年 3 月に会計基準設定主体国際フォーラム（IFASS）において改めて報告した<sup>20</sup>。

#### **現時点の状況**

38. 社内開発費の取扱いについては、上記の経緯から、当面の間、現状維持としつつ、アニュアルレポートの調査、学術論文の収集・分析といったリサーチ活動を継続している。

---

<sup>20</sup> 当委員会は、開示事例の同様の調査を過去 2 回実施しており、いずれについても平成 21 年 4 月及び 9 月の各国基準設定主体会議（NSS）（現：IFASS）において、調査結果の報告を行っている。

### 3. 企業結合時<sup>21</sup>に識別される無形資産の取扱い

#### 我が国の会計基準における取扱い

39. 企業結合会計基準では、受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、識別可能なものとして取り扱い、当該無形資産に取得原価を配分することとされている。
40. なお、企業結合会計基準の「結論の背景」において、「例えば、当該無形資産を受け入れることが企業結合の目的の1つとされていた場合など、その無形資産が企業結合における対価計算の基礎に含められていたような場合には、当該無形資産を計上することとなる」とされている<sup>22</sup>。この記載の趣旨は、平成20年の企業結合会計基準等の改正において、識別可能なものであれば企業結合における対価計算の基礎に含められていなかった無形資産であっても資産計上が求められることとなり、財務諸表作成者に過度の負担を強いるおそれがあるのではないかという意見に配慮したものである<sup>23</sup>。

#### 国際的な会計基準における取扱い

41. IFRS第3号「企業結合」及び米国会計基準（FASB-ASC Topic805「企業結合」）においては、「取得企業は、のれんとは別に企業結合で取得した識別可能な無形資産を認識しなければならない。無形資産は、分離可能性規準<sup>24</sup>又は契約法律規準<sup>25</sup>のどちらかを満たす場合に識別可能となる。」とされている。

#### 検討経過

##### 問題意識

42. 日本企業による国内外での買収が増加している状況において、企業結合に関する情報、特に企業が何を目的として買収を行い、今後どのような経営戦略に基づいて事業運営を行っていくのかということ判断する情報として、企業結合時に識別される無形資産の情報の重要性は今後も高まると考えられるが、現行は、「のれん」や無形資産の計上額に関する買収時及び買収後の情報が不足しており<sup>26</sup>、買収に対する評価が難しい状況であるとの意見が財務諸表利用者の中から示されている。
43. また、我が国の会計基準において識別すべき無形資産の例示が少ないことや、測定

<sup>21</sup> 共同支配企業の形成、共通支配下の取引以外の企業結合を対象としている。

<sup>22</sup> 企業結合会計基準 第100項

<sup>23</sup> 第152回当委員会（平成20年5月15日開催）議事要旨に基づく。

<sup>24</sup> 分離可能である場合、すなわち、企業から分離又は分割でき、かつ、企業にそうする意図があるかどうかに関係なく、個別に、又は関連する契約や識別可能な資産若しくは負債と一緒に、売却、譲渡、ライセンス付与、賃貸又は交換ができる場合。

<sup>25</sup> 契約又はその他の法的権利から生じている場合（それらの権利が譲渡可能かどうか又は被取得企業若しくは他の権利及び債務から分離可能かどうかに関係なく）。

<sup>26</sup> 我が国の会計基準では、取得原価の大部分がのれん以外の無形資産に配分された場合に、のれん以外の無形資産に配分された金額及びその主要な種類別の内訳並びに全体及び主要な種類別の加重平均償却期間が注記されることとなっている。

の客観性の問題から、識別できる無形資産のすべてを計上可能かどうか不透明であるなど、無形資産の識別の実務で不統一が生じている可能性があるとの意見も示されている。

#### 市場関係者へのヒアリング

44. 参考人招致において、企業結合時に識別される無形資産の取扱いに関して示された問題意識を踏まえ、IFRS 又は米国会計基準に準拠した無形資産の識別及び評価の実務を把握するとともに、仮に我が国の会計基準の見直しを行った場合のベネフィットとコストについて情報収集するため、幅広い市場関係者からヒアリングを行った<sup>27</sup>。示された主な意見の概要は次のとおりである。

項目	概要
ベネフィット	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国の会計基準の無形資産の識別可能性の定義を見直し、より広い範囲で無形資産を識別・評価して、のれんから区別することによって、企業結合の実態を反映する有用な情報が提供されることから、財務諸表利用者にとっては、買収内容や今後の見通しに関する取得企業とのディスカッション・ツールとなる。</li> <li>何を意図して買収を行ったかを明確にすることによって、買収に関する外部への説明責任が果たされる。</li> <li>のれんから無形資産を識別し、個別に償却年数を検討することにより、より合理的な償却期間を設定することが可能になる。</li> <li>海外企業を買収した際には、米国会計基準や IFRS に準拠して無形資産の識別・評価を実施している<sup>28</sup>ため、識別可能性の定義を見直すことによって海外企業の買収と国内企業の買収についての会計処理がより整合的になる。</li> </ul>
コスト	<ul style="list-style-type: none"> <li>無形資産の識別・評価にあたっては、デュー・デリジェンスや企業価値評価の際に使用した資料を使用するものの、外部の評価機関に依頼するケースが多いため、追加のコスト負担が必要になる。</li> <li>多額の無形資産を識別・評価する結果として負ののれんが計上され、利益操作に利用される可能性がある。</li> </ul>

<sup>27</sup> ヒアリングの対象者は以下のとおりである。

財務諸表作成者：11 社（内、米国会計基準適用企業 4 社、IFRS 適用企業 1 社、日本基準適用企業 6 社）、財務諸表利用者：9 名（担当業種：医薬品、電機、食品、小売、ガラス土石、化学、繊維等）、監査人：3 監査法人、評価機関：3 社

<sup>28</sup> 投資先の法域における会社法等によって、当該法域での会計基準に準拠した財務諸表を作成する必要があることなどが理由として挙げられる。

### ベネフィットの検討

45. 上記のヒアリング結果を踏まえ、無形資産を識別することによるベネフィットに焦点を当てた審議を行ってきた。特に、識別された無形資産の評価については個々の会社の判断に依存する部分が多いのではないかという意見も示されたことから、我が国の会計基準では識別されるケースが少ない無形資産（ブランドや顧客との関係等）を、投資意思決定に有用な情報としてのれんから区別する必要があるかどうか、現行の評価実務を踏まえて検討を行った。この結果、以下の両論が示された。
- ・ 無形資産の評価に関して、評価額に幅があると言われていたが、内部収益率等との整合性を考慮して評価されており、一定の幅に納まると考えられる。また、経営者が意図していない無形資産が識別されるという実務は多くはなく、何を意図して買収を行ったかが明確になると考えられる。
  - ・ 無形資産の評価に当たっては一定の整合性が図られているものの、前提条件の置き方によっては評価額が変動するものであるため、無形資産の評価の信頼性などを勘案すると、財務諸表作成者の負担に見合った有用な情報が得られるとは考えられない。
46. また、下記の観点から、財務諸表作成者が負担するコストを上回るベネフィットは得られないのではないかと意見も示された。
- ・ 我が国の会計基準では、のれんが償却されているため、損益への影響との関係で、コストをかけて現行よりも幅広い範囲で無形資産の識別・評価を実施する必要はないと考えられる。
  - ・ 買収時に評価額の検討がなされている無形資産については、当該評価額を前提に企業結合を行っており、このような無形資産について識別した情報は有用であり、我が国の会計基準でも識別が要求されていると考えられる。一方、買収時に評価額の検討がなされていない無形資産（ブランドや顧客との関係など）は、事業と密接不可分であることから、コストを負担してこれらをのれんから区別しても有用な情報が提供されるとは考えにくい。
  - ・ 商品ブランドのライフサイクルが非常に短い業界における買収の目的は、個々のブランドというよりも、被取得企業が有する会社全体の収益力であると考えており、このような場合には個々の商品ブランドを識別することには大きなメリットは感じられない。

### 現時点の状況

47. これまでの審議の状況を踏まえると、企業結合時に識別される無形資産の取扱いの見直しの要否については我が国の市場関係者の間で意見が分かれているのみならず、財務諸表利用者からは、識別可能性の定義を見直すことによって企業結合の実態を反映する有用な情報が提供されるという意見がある一方、無形資産の評価の信頼性などを勘案すると財務諸表作成者に負担に見合った有用な情報が得られるとは考えられな

いと意見も示されており（第 44 項、第 45 項参照）、財務諸表利用者の間でもそのベネフィットの評価に関して意見が大きく分かれている状況である。このため、一定の方向性を打ち出す状況には必ずしもないと考えられ、平成 25 年 5 月に継続的な検討課題とすることとした。

#### 4. 他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い

##### 我が国の会計基準における取扱い

48. 他社から個別に買い入れた研究開発の成果（以下「個別に取得した仕掛研究開発」という。）については、研究開発費等会計基準において、「特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費とする」とされ、発生時に費用処理されている。

##### 国際的な会計基準における取扱い

49. IAS 第 38 号では、無形資産を個別に買入れた場合、通常、無形資産の認識要件、すなわち、①将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと、②取得原価について信頼性をもって測定できることをすべて満たすとされていることから、個別に取得した仕掛研究開発は資産計上されている<sup>29</sup><sup>30</sup>。
50. 米国会計基準（FASB-ASC Topic 730「研究開発」）では、研究開発活動に利用するために他から購入し、将来他の目的に使用できる無形資産の原価は、無形資産として計上しなければならないが、特定の研究開発計画のために他から購入し、他に将来使用できない無形資産の原価は、発生時に費用処理しなければならないとされている。

#### 検討経過

##### 問題意識

51. 我が国の会計基準における個別に取得した仕掛研究開発の取扱いとして、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない特許権等を取得した場合の原価は、研究開発費として取得時に費用処理することとされているが、それ以外の場合には明示的な定めがない。また、平成 20 年に改正した企業結合時の会計処理（企業結合により受け入れた研究開発活動の途中段階の成果が資産として識別された場合には無形資産として計上）とも整合した取扱いとはなっていない。このため、個別に取得した

---

<sup>29</sup> 他社から個別に取得した仕掛研究開発に対する事後的な支出については、自己創設の研究開発費と同様の処理が求められており、研究費支出は費用として認識され、開発費支出のうち資産計上の要件を満たすもののみが資産計上される。

<sup>30</sup> IAS 第 38 号では、個別に買入れた無形資産を資産計上する根拠として次の事項を挙げている。

- ✓ 企業が第三者から無形資産を買い入れて取得する場合、当該無形資産の取得原価は、その取引において当該企業が実際に支出した対価の額であり、測定可能性は通常満たされていると考えられる。
- ✓ 当該無形資産の取引価格は、通常、期待される経済的便益の不確実性を考慮して決定されていると考えられるため、当該無形資産が、経済的便益をもたらす可能性は、通常、相当程度高いと考えられる。

仕掛研究開発の会計処理についての検討を求める意見が示されている。

### 市場関係者へのヒアリング

52. これまでの当委員会での審議で示された意見や参考人招致における意見を踏まえ、当該論点に関する実務についても市場関係者にヒアリングを行ったところ、仕掛研究開発を個別に取得する事例は製薬業界に多く、製薬業界以外において、仕掛研究開発を個別に取得する事例は少ないという意見が示された。

### 資産計上の要否の検討

53. 上記の点を踏まえて、個別に取得した仕掛研究開発を資産計上すべきかどうかについて検討を進めてきた。資産計上すべきであるとの意見としては以下の点が示された。
- ・ 他社から個別に買入れた場合<sup>31</sup>、取得原価は実際に支払った対価の額であるため、測定可能性は通常満たされる。また、第三者との契約による取引価格は経済的便益の不確実性を考慮して決定されると考えられるため、買入れた無形資産は経済的便益をもたらす可能性が高いと考えられる。これらの理由から、個別に取得した仕掛研究開発は、通常、資産の認識要件を満たすと考えられる。
  - ・ 企業結合時の処理との整合性が図られるケースがある。
  - ・ IFRS 適用企業との比較可能性が担保される。
54. 一方で、個別に取得した仕掛研究開発の会計処理の検討に当たっては、以下の点を考慮して慎重に検討する必要があるとの意見も示された。
- ・ 我が国の会計基準において、「特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない機械装置等」は取得時に費用処理することとなっているため、当該処理との整合性を考えるべきである。
  - ・ 第三者から個別に買入れた資産であるので、企業結合における処理と整合させて（有形・無形を問わず）資産計上するという点を検討する余地もあるが、そもそも研究開発支出を発生時に費用処理する考え方は、研究開発によって得られる将来の収益獲得の不確実性に基ついており、これは、第三者から取得した資産による研究開発か、社内で実施した研究開発かで異なるものではない。このため、当該論点については、社内開発費を含めた研究開発費の会計処理全体の中で検討すべきである。
  - ・ 支払形態によっては、企業結合時の測定値と一致しない場合もある<sup>32</sup>ため、当該論点の検討のみで企業結合による取得の場合の会計処理と完全に整合させることはできないと考えられる。

---

<sup>31</sup> 第三者に研究開発を委託する場合は、自社の研究開発活動の一部であり、個別に取得する研究開発の成果とは異なると考えられる。

<sup>32</sup> 認可などを条件とした支払や、売上に応じたロイヤルティの支払がなされる場合（いわゆるマイルストーンやロイヤルティ）は、企業結合時の測定値と一致しないと考えられる。

- ・ 米国会計基準も費用処理となっている<sup>33</sup>。

### 現時点の状況

55. 参考人招致で出された問題意識も踏まえて検討を行ってきたが、社内開発費の会計処理を当面の間現状維持とすることとの整合性を重視して、平成 25 年 5 月に個別に取得した仕掛研究開発の取扱いについても現状維持（全て費用処理）とし、将来的に社内開発費の会計処理の検討が行われる場合には、その際に、併せて検討することとした。

## 5. 耐用年数が確定できない無形資産の取扱い

### 我が国の会計基準における取扱い

56. 我が国の会計基準では、「無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の償却方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない」（企業会計原則 第三 5）とされており、耐用年数が確定できない無形資産の取扱いは定められていない。

### 国際的な会計基準における取扱い

57. IAS 第 38 号では、無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し、関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味キャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合、当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなされなければならないとされている。
58. 米国会計基準（FASB-ASC Topic350「無形資産一のれん及びその他」）では、法的、規制的、契約上、競争上、経済上、又は他の要因が報告企業にとっての無形資産の耐用年数を制限しない場合には、当該資産の耐用年数は確定できないとみなさなければならないとされている。

## 検討経過

### 問題意識

59. 無形資産の中には、限定的ではあるが償却を行うことが適切ではない資産が存在す

---

<sup>33</sup> FASB では、平成 19 年に企業結合により受け入れた仕掛研究開発を資産計上することとしたことと整合させるため、他社から個別に取得した将来の代替的な利用が想定されない研究開発資産についても、「将来の代替的な利用」の有無にかかわらず資産計上すべきかどうかについて、平成 21 年、Emerging Issues Task Force (EITF) で検討がなされた。しかし、個別取得の場合は支払形態がさまざまであり、企業結合時の測定値と一致しない場合があることや、社内開発費との不整合が解消されるわけではないことなどの理由から、個別に取得した仕掛研究開発の資産計上の可否を判断するためには、全ての研究開発費用を含めた無形資産全体の検討を行うべきであるとし、当該論点についての EITF の発行は見送られ、検討が中断された。



ると考えられ、国際的な会計基準では、耐用年数が確定できない無形資産に関する定めがある。実際に IFRS を適用した財務報告において、耐用年数が確定できない無形資産として取り扱われている例<sup>34</sup>が存在する。しかし、我が国の会計基準ではそのような定めはないが、実務面では、借地権のように法人税法上の取扱いに基づいて判断されている場合もある。したがって、我が国にも耐用年数を確定できない無形資産の概念を導入すべきかどうかについての検討を求める意見が示されている。

#### **耐用年数が確定できない無形資産の概念の導入の検討**

60. 当委員会では、仮に耐用年数が確定できない無形資産の概念を我が国の会計基準へ導入する場合には、範囲が限定的であることを明確にして厳格な取扱いとなるよう、IAS 第 38 号の設例で記載されている内容を抽出して文章化することにより、耐用年数が確定できない場合の判断基準を示す方向性で検討してきた<sup>35</sup>。
61. また、仮に耐用年数が確定できない無形資産の概念を導入した場合には、当該無形資産について償却を行わないこととすることへの対応として、減損会計について、一部、見直し<sup>36</sup>を行う方向性で検討してきた<sup>37</sup>。

#### **現時点の状況**

62. 耐用年数が確定できない無形資産の取扱いについては、平成 24 年 8 月以降は検討を行っていない。

## **6. その他の論点**

### **(1) 借地権の取扱い**

#### **我が国の会計基準における取扱い**

63. 我が国の会計基準では、借地権に関する会計処理について明示したものはない。

---

<sup>34</sup> IFRS を適用している欧州企業の開示事例によれば、耐用年数が確定できない無形資産としては、主にブランドや商標に係るものが挙げられている（論点整理第 149 項）。

<sup>35</sup> 例えば、次のような点をすべて満たすような状況が存在する場合は、「耐用年数が確定できない場合」に該当するという方向性で検討してきた。

- ✓ 当該無形資産の経済的価値が予見可能な将来において失われないと見込まれる。
- ✓ 法律上の権利が更新可能なこと等により、当該無形資産がほとんどコストをかけずに予見可能な将来にわたって存続し得る。
- ✓ 当該無形資産を予見可能な将来にわたって利用し続ける意図があり、その利用が現実的に可能な状況にある。

<sup>36</sup> 耐用年数が確定できない無形資産については、減損テストを毎期行い（ただし、IAS 第 36 号「資産の減損」を参考に簡便的な取扱いを設ける。）、減損の認識及び測定に 2 段階方式を採用し、減損の戻入れを行わない方向性で検討してきた。

<sup>37</sup> 仮に耐用年数が確定できない無形資産の概念を導入する場合には、当該無形資産に対して厳格な減損テストが要求されれば実務負担が非常に重くなり、減損を行った際の日本の関係者の反応や中長期の利益管理の観点から、最長〇〇年で償却できるといった措置を設けることが望ましいとの意見が財務諸表作成者から示されていた。

## 国際的な会計基準における取扱い

64. IFRS において、借地権特有の取扱いはなく、経済的な実態に基づき、土地、無形資産、リース（前払リース料）のいずれかで取り扱われるものと考えられる<sup>38</sup>。

## 検討経過

### 問題意識

65. 借地権の中には、土地の一部取得に準じるものと見ることができるもの<sup>39</sup>もあれば、例えば定期借地権<sup>40</sup>のように、権利の存続期間が明確に存在し、かつその更新が前提とされていないものもある。しかし、借地権は、実務上、法人税法上の取扱い<sup>41</sup>に準じて会計処理されている場合が多いとみられる。このため、借地権の会計処理についての検討を求める意見が示されている。

### 借地権の会計処理の検討

66. 仮に耐用年数が確定できない無形資産は償却を行わないこととする場合、借地権が、耐用年数が確定できない無形資産に該当するか否かを判断し、該当しない場合は、償却を行う方向性で検討してきた<sup>42</sup>。

### 現時点の状況

67. 借地権の取扱いについては、平成 24 年 8 月以降は検討を行っていない。

## (2) 繰延資産の取扱い

### 我が国の会計基準における取扱い

68. 実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 19 号」という。）において、繰延資産は、原則として支出時に費用処理としつつも、資産計上することができる項目として、次の 5 項目が列挙されている。

① 株式交付費（原則として支出時に費用として処理するが、企業規模の拡大のため

---

<sup>38</sup> IFRS 解釈指針委員会は、法律及び規制によって土地に対する自由な所有権の保有が認められていない特定の法域から、土地の権利（right to use land）の購入について有形固定資産の購入、無形資産の購入、土地のリースのいずれとして会計処理すべきかの明確化を求める要望を受けたが、当該法域に固有のものであることを理由に、平成 24 年 9 月に当該論点はアジェンダに取り上げられないことが決定された。

<sup>39</sup> 例えば、長期にわたり土地を利用し続けるという明確な方針及びこれを基礎とした事業計画が賃借人にあり、かつ当該利用期間にわたり、将来の正味キャッシュ・インフローに寄与し続けることが期待され、更新料がほとんどかからない場合などが考えられる。

<sup>40</sup> 借地期間が満了した時点で借地人が地主に必ず土地を返還しなければならないとするもので、平成 3 年の借地法の改正によって①一般定期借地権、②事業用借地権、③建物譲渡特約付借地権の 3 タイプが創設された。

<sup>41</sup> 法人税法上、借地権は非減価償却資産とされている。

<sup>42</sup> 耐用年数が確定できない無形資産に該当する借地権については、償却を行わないとした上で、減損テストについては、当該借地権が土地の一部取得という性格を有していることを考慮し、土地と同様の取扱いとし、毎期、減損テストを行うことは求めない方向性で検討してきた。

にする資金調達などの財務活動に係る株式交付費は、繰延資産に計上することができる。この場合には、株式交付のときから 3 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法により償却しなければならない。）

- ② 社債発行費等<sup>43</sup>（社債発行費は、原則として支出時に費用として処理するが、繰延資産に計上することができる。この場合には、社債の償還までの期間にわたって、利息法により償却しなければならない。なお、継続適用を条件として定額法を採用することができる。）
- ③ 創立費（原則として支出時に費用として処理するが、繰延資産に計上することができる。この場合には、会社の成立のときから 5 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法により償却しなければならない。）
- ④ 開業費（原則として支出時に費用として処理するが、繰延資産に計上することができる。この場合には、開業のときから 5 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法により償却しなければならない。）
- ⑤ 開発費（原則として支出時に費用として処理するが、繰延資産に計上することができる。この場合には、支出のときから 5 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法その他合理的な方法により規則的に償却しなければならない。なお、繰延資産としての開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものは含まれない<sup>44</sup>。）

## 国際的な会計基準における取扱い

69. 繰延資産に関する規定は設けられておらず、無形資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たすものは無形資産として計上されていると考えられる。なお、IFRS において、株式交付費及び社債発行費等は、金融商品の取引コストとして当初認識時の測定額に含めて取り扱われるとされている<sup>45</sup>（IAS 第 32 号「金融商品：表示」及び IFRS 第 9 号「金融商品」）。

## 検討経過

### 実務対応報告第 19 号の廃止の検討

70. 当委員会にて実施した調査によると、有価証券報告書提出会社において繰延資産を開

---

<sup>43</sup> 新株予約権の発行に係る費用についても、資金調達などの財務活動に係るものについては、社債発行費と同様に繰延資産として会計処理することができる。この場合には、新株予約権の発行のときから、3 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法により償却しなければならない。

<sup>44</sup> 研究開発費等会計基準の対象となる社内開発費は発生時に費用処理する。

<sup>45</sup> 株式交付費については、IASB の「資本の特徴を有する金融商品」のプロジェクトにおいて、費用処理に変更することが暫定決定されている（平成 21 年 6 月 IASB Update 参照）が、現時点では議論が中断されている。

示している企業の数は減少傾向にあり、また、それらの企業において繰延資産の総資産に占める比率は低いものに留まっていることがうかがえた<sup>46</sup>。このような状況を踏まえ、仮に包括的な無形資産の会計基準が開発された場合には、会計基準のコンバージェンスの観点から考慮して、実務対応報告第 19 号を廃止するかを検討してきた<sup>47</sup>。

### 現時点の状況

71. 繰延資産の取扱いについては、平成 24 年 8 月以降は検討を行っていない。

以上

---

<sup>46</sup> 平成 23 年 3 月 1 日から平成 24 年 2 月 29 日までに提出された有価証券報告書を対象として、繰延資産の開示状況を調査したところ、連結貸借対照表上に繰延資産を計上している企業は、293 社存在した。また、平成 19 年 3 月 1 日から平成 24 年 2 月 29 日までの 5 年間にわたる年度別社数の推移は、472→398→343→317→293 となり、減少傾向を示している。

なお、関東財務局のウェブサイト (<http://www.mof-kantou.go.jp/frames/disclo/index.htm>) に基づく、平成 23 年における国内会社からの有価証券報告書受理件数は 4,143 件とされている。

さらに、連結貸借対照表上に繰延資産を計上している有価証券報告書提出会社における、総資産に占める繰延資産の構成比を EDINET のデータを使用して算出したところ、平成 23 年 1 月 1 日から平成 23 年 12 月 31 日までを決算日とする連結会計年度では、対象となる企業が 263 社あり、それらの企業について繰延資産の構成比は、0%から 5%以内（開発費を計上している企業を除くと 0%から 3%以内）であった。なお、当該 263 社が計上している繰延資産の内訳として、区分掲記されている項目及び計上会社数は、社債発行費等（152 社）、開業費（35 社）、株式交付費（30 社）、開発費（13 社）、創立費（15 社）であった。

<sup>47</sup> なお、株式交付費や社債発行費については、「金融商品に関する会計基準」等で対応する方向性で検討してきた。

## IV 別紙

### 別紙1 これまでの審議等の状況

年月	概要
H18.10	「無形資産（含む社内開発費）」及び「企業結合（仕掛研究開発）」は、EU による同等性評価に関連するプロジェクト項目とされた。なお、無形資産が IASB/FASB の MOU 項目 <sup>48</sup> であったため、社内開発費については、「IASB と FASB の議論を踏まえ検討」とされた。
H19.8	東京合意を踏まえたプロジェクト計画表において、「無形資産」は EU による同等性評価に関連するプロジェクト項目（短期）に含まれた。
H19.12	「研究開発費に関する論点の整理」の公表
H20.12	「企業結合に関する会計基準」、「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」等の公表
H21.6	企業会計審議会が「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を公表
H21.12	「無形資産に関する論点の整理」の公表
H22.3	「無形資産に関する論点の整理」に対するコメントを踏まえ、無形資産に関する包括的な会計基準の公開草案に向けた審議を開始
H22.10	「単体財務諸表に関する検討会議」における議論が開始
H23.4	「『単体財務諸表に関する検討会議』 報告書」の公表
H23.4-7	無形資産に係る派生論点の検討を行うとともに、社内開発費の資産計上について連結と単体の関係も含めて審議
H23.10	「アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会」の開催
H23.11	IASB に対して、「アジェンダ・コンサルテーション 2011」についてのコメントを提出
H24.1	社内開発費の取扱いについては、当面の間、現行の費用処理を継続することを提案
H24.4-5	社内開発費以外の論点についての検討
H24.8	財務諸表作成者、財務諸表利用者それぞれ 2 名及び監査人 1 名の計 5 名を参考人として招致して意見を聴取
H24.10	参考人の意見も踏まえ、「企業結合時に識別される無形資産の取扱い」及び「他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い」について、さらに検討を進めることを決定
H24.12	H24.9 から H24.12 にかけて行った関係者へのヒアリング結果を報告
H25.1-3	個別論点のベネフィットに焦点を当てた審議
H25.6	検討を行ってきた個別論点については継続的な検討課題とし、これまでの無形資産に関する検討経過の取りまとめを公表

<sup>48</sup> 平成 19 年 12 月に無形資産を議題から取り下げること決定している。

## 別紙 2 無形資産の会計基準比較表

### 無形資産の定義・認識要件

日本基準	IFRS	米国会計基準
無形資産の一般的な定義・認識要件はない。	<p>無形資産の定義は以下のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>過去の事象の結果として企業が支配している。</li> <li>将来の経済的便益が企業に流入することが期待されている。</li> <li>物理的実態のない識別可能な非貨幣性資産である。</li> </ul> <p>また、上記の定義に加え、以下の要件を満たす場合に、資産計上されなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い。</li> <li>取得原価を信頼性を持って測定できる。</li> </ul>	<p>無形資産は物理的実質を欠く資産（金融資産を除く。）と定義されている。</p> <p>また、資産とは過去の取引又は事象の結果として、特定の企業により獲得又は支配され、かつ期待される将来の経済的便益をいう、と定義されている。</p> <p>以下の要件を満たす場合にのみ資産計上されなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>当該資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い。</li> <li>取得原価を信頼性を持って測定できる。</li> </ul>

### 自己創設の研究開発費の取扱い

日本基準	IFRS	米国会計基準
研究費、開発費ともに、一律費用処理される	<p>研究段階の支出は発生時に費用処理される。</p> <p>開発段階の支出は企業が次のすべてを立証できる場合に限り、資産計上される。</p> <p>(a) 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性</p> <p>(b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の</p>	<p>研究費、開発費ともに、個別の会計基準で規定されていない場合には、すべて発生時に費用として処理しなければならない。</p>

日本基準	IFRS	米国会計基準
	<p>意図</p> <p>(c) 無形資産を使用又は売却できる能力</p> <p>(d) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。(とりわけ次のいずれか)</p> <p>① 無形資産による産出物の市場の存在</p> <p>② 無形資産それ自体の市場の存在</p> <p>③ 無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つこと</p> <p>(e) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性</p> <p>(f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力</p>	

**他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱い**

日本基準	IFRS	米国会計基準
<p>特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費として処理する。</p>	<p>無形資産の定義を満たし、かつ、測定可能であれば無形資産として計上する。</p>	<p>研究開発活動のために他から購入し、将来他の目的に使用できる無形資産の原価は、無形資産として計上する。特定の研究開発計画のために他から購入し、他に将来使用できない無形資産の原価は、それらが発生した時に研究開発費として処理する。</p>

### 耐用年数が確定できない無形資産の取扱い

日本基準	IFRS	米国会計基準
耐用年数を確定できない無形資産の概念はない。実務上は税法の耐用年数を用いている場合が多い。	無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し、関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味キャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合、当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなす。 このような耐用年数を確定できない無形資産は償却を行ってはならない。	法的、規制的、契約上、競争上、経済上、又は他の要因が報告企業にとっての無形資産の耐用年数を制限しない場合には、当該資産の耐用年数は確定できないとみなさなければならない。 この場合には、その耐用年数がもはや確定できない状態ではないと決定されるまで償却を行ってはならない。

### 企業結合時に識別される無形資産の取扱い

項目	日本基準	IFRS/米国会計基準
識別可能性	法律上の権利など分離して譲渡可能なもの	「分離可能性規準 <sup>49</sup> 」又は「契約法律規準 <sup>50</sup> 」のどちらかを満たす場合
例示	特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利についてあり	あり（別紙5参照）
当初認識後の会計処理	規定なし（仕掛研究開発の取扱いについては留意事項がある。）	規定あり（耐用年数、償却期間及び償却方法、残存価額、耐用年数を確定できない無形資産など）
開示	取得原価の大部分がのれん以外の無形資産に配分された場合には、のれん以外の無形資産に配分された金額及びその主要な種類別の内訳並びに全体及び主要な種類別の加重平均償却期間を開示する。	取得した資産及び引き受けた負債の主要な種類ごとに、取得日時時点で認識された金額を開示する。

<sup>49</sup>分離可能である場合、すなわち、企業から分離又は分割でき、かつ、企業にそうする意図があるかどうかに関係なく、個別に、又は関連する契約や識別可能な資産若しくは負債と一緒に、売却、譲渡、ライセンス付与、賃貸又は交換ができる場合。

<sup>50</sup>契約又はその他の法的権利から生じている場合（それらの権利が譲渡可能かどうか又は被取得企業若しくは他の権利及び債務から分離可能かどうかに関係なく）。



### 別紙 3 単体検討会議において示された意見

以下は、平成 23 年 4 月に公表された「単体財務諸表に関する検討会議」報告書より、社内開発費の取扱いについて示された意見を抜粋したものである。

#### (単体財務諸表に関する考え方の方向性)

開発費の単体財務諸表における取扱いについては、当面、現行の費用計上を継続すべきとの意見が多くみられた。その考え方は以下のとおりである。

- 開発費を費用計上から資産計上に変更した場合、課税関係が変更されることにより、税支出が増加する可能性があることから、単体財務諸表の会計処理は現状を維持すべきではないか。
- 平成 10 年に定められた現在の研究開発費の会計基準では、収益獲得の不確実さから費用計上することと整理されている。その当時と基本的に企業活動には変化がなく、むしろ、昨今、技術革新のスピードは上がっており、失敗するリスクが高まっているため、健全性の観点からも費用計上を維持すべきではないか。
- IAS 第 38 号に定められる開発費の 6 要件は抽象度が高く、幅広い解釈が行われ、比較可能性が確保されない可能性がある。また、この観点から費用処理を支持するアナリストも相当数いる。なお、IAS 第 38 号に定められる 6 要件については、ガイドラインを明確にすべきとの意見とガイドラインには限界がありこれ以上のガイドラインは不要との両論があった。
- IFRS の処理と米国会計基準の処理が異なっており、現状で IFRS にコンバージェンスを図っても、再度変更する必要が生じる可能性があるため、現時点で変更することには慎重であるべきではないか。

一方、IFRS 同様に資産計上に変更すべきとの意見の考え方は以下のとおりである。

- 資産と認識すべきものがある場合にそれを一律に費用処理することは適切でないはずである。収益獲得が不確実であれば、資産計上の判断の中で織り込まれ、費用計上になるはずである。適切な期間利益を強調するのであれば、健全性について強調しすぎるのは適切ではないのではないか。
- IFRS との主要な差異であり、国際的な比較可能性の観点から、コンバージェンスを図るべきである。また、投資家の観点からは、連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を採用することにより誤解が生じる可能性があり、両者はできる限り一致することが望ましい。

なお、仮に連結先行を採用することとした場合について、以下の意見が聞かれた。

- 投資家が誤解することを避けるために、連結財務諸表と単体財務諸表の差異に関する十分な開示が必要ではないか。

- 欧州で見られるように、単体財務諸表においては、資産計上と費用処理の選択適用を検討すべきではないか。これに関して、制度所管官庁から、こうした選択適用は、比較可能性の観点から、非常に慎重に取り扱うべき課題であるとの説明があった。

#### **(連結財務諸表に関する参考意見)**

なお、検討会議においては、連結財務諸表における資産計上について、以下の両論の参考意見も聞かれた。

- 【単体財務諸表に関する考え方の方向性】にもあるが、収益と費用の対応を重視し、資産計上をすべきではないか。
- 開発費は、EUの同等性評価における26項目に含まれていたものであり、資産計上を行わない場合、今後、同等性評価を損なうリスクがある、との説明が制度所管官庁からあった。
- 【単体財務諸表に関する考え方の方向性】にもあるが、健全性の観点、6要件が明確でない点、米国会計基準と処理が異なっている点等から、費用計上を継続すべきではないか。
- 東京合意の期限があることは理解するが、意見が分かれている中では、結論を出すべきではないのではないかと。開発費については、米国の動向も見極め、議論を続けるべきではないか。

## 別紙 4 IFRS における開発費に関する調査

### I 背景

ASBJ は、IASB の「アジェンダ・コンサルテーション 2011」（2011 年 7 月）に対するコメントにおいて、IAS 第 38 号「無形資産」による開発費の資産計上に関して、「適用後レビューの中で、適用上の問題の有無を調査し、基準の改正の必要性を検討していくことが必要である」という主張を行った。これは、企業活動における無形資産の重要性が増す一方で、我が国の市場関係者が IAS 第 38 号の適用により提供される情報の比較可能性に関して強い懸念をもっていることなどを踏まえたものである。

本調査報告は、上記の主張を踏まえて、IFRS を適用している企業における開発費に関する開示事例の調査を行い、適用後レビューの必要性を示唆する分析結果を示すことにより、その実施を提案することを目的とする。

調査対象企業は、「Fortune Global 500」（2011 年度版）等より選んだ、研究開発投資の金額が大きく、社内発生開発費の資産計上額を開示することに対するニーズが大きいと考えられる業種に属する企業（合計で 63 社）とした（調査対象企業の一覧は、別紙 4-1 参照）。

各企業が公表したアニュアルレポートに記載されている、監査済み連結財務諸表及び研究開発活動に関する非財務情報（2007 年度から 2010 年度まで）を使用して、「社内発生開発費の取扱いに関する会計方針」や「資産化率」（＝「当期における資産計上された社内発生開発費」の「当期の研究開発支出額」に対する比率）等に基づき、業種間及び業種内の企業間で資産計上の傾向の比較分析を行った（資産化率の詳細は、別紙 4-2 参照）。

### II 分析結果と示唆

各業種は、それらに帰属する企業における資産計上の状況により、次の 4 つのグループに分類することができる。

分類	業種	開発費の取扱い
I	製薬、食品・飲料・日用品、化学、通信	社内発生開発費の資産計上を全く行っていない、又は、ほとんど行っていない。
II	自動車	社内発生開発費の資産計上を行っている。資産化率は高いが、企業間で若干ばらついている。
III	自動車部品、電機、重電	社内発生開発費の資産計上を行っている企業と行っていない企業が混在している。前者の企業では、資産化率がかなりばらついている。
IV	その他	業種としての傾向を特定することができず、I から III のいずれにも該当しない。

## 開示情報の分析<sup>51</sup>

分類Ⅰに関しては、各業種とも、認識要件を満たす社内発生開発費がないか、又は、認識要件を満たす場合でも金額的重要性が低いと考えられる。製薬は、規制当局による許認可が下りる前は、「技術上の実行可能性」を立証することが困難と考えられる。この状況は、研究開発投資の金額が大きい製品の中に、医薬品や農薬等、規制当局による許認可を必要とするものが多く含まれる化学についても同様と考えられる。また、食品・飲料・日用品は、市場投入前は、新製品が消費者の支持を得ることを予想することが困難であると考えられることから、「蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法」を立証することが困難と考えられる。

一方、分類Ⅱの自動車に関しては、分類Ⅰの業種にみられる規制当局の許認可や消費者の嗜好に係る不確実性が少なく、認識要件を満たす開発段階の時点が早いと考えられること、また、モデルチェンジが定期的に行われ、それに係る開発費の金額的重要性が高いと考えられることにより、他の業種に比べて高い資産化率を示していると考えられる。なお、企業間の資産化率のばらつきは製品構成（乗用車とトラック・バス）の違いによるものと考えられる。

このように、分類Ⅰ及び分類Ⅱでは、同一業種内での企業間の資産化の傾向は類似している。

しかし、分類Ⅲに関しては、各業種とも業種内における企業間の資産化率のばらつきが、製品構成の違いによる影響と考えられる部分を考慮しても、かなりの程度みられる。

原則主義の会計基準のもとでは、各企業の会計方針マニュアルにおいて、開発の進捗状況の評価する段階の分け方などの実務要領が独自に定められていると考えられる。それに加えて、仮に IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の立証が実質的に選択可能であると解釈されているのであれば、類似の状況において同様の会計処理が行われず、企業間の比較可能性が低下する可能性があると考えられるほか、資産計上に係る経営者の判断が恣意的になる可能性があると考えられる。

資産計上された社内発生開発費の事後測定の実況に関しては、各企業の開示情報からは、償却年数、減損テストの方法及び減損金額に関する情報が限定的にしか入手できないことから、不明な点が多い。

## 企業ヒアリング

本調査報告では、開示情報の分析結果に基づく考察を補強するために、「Ⅰ 背景」で計画された当初の範囲及び方法とは別に追加で、日本企業 8 社<sup>52</sup>に対して、IAS 第 38 号による開発費の資産計上への対応状況に関するヒアリング調査<sup>53</sup>を行った。

---

<sup>51</sup> 詳細は、当委員会ウェブサイト

([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/documents/misc/development\\_costs.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/misc/development_costs.pdf)) を参照。

<sup>52</sup> 本調査報告の業種（製薬及び通信を除く。）に属する企業が対象。

<sup>53</sup> 主に IAS 第 38 号第 57 項の「認識要件」等に対する考え方について質問した。

開示情報の分析に比べて調査対象企業数が少ない点を考慮する必要はあるものの、ヒアリング調査の結果によれば、調査対象企業の多くにおいて、IAS 第 38 号が適用された場合に想定される開発費の資産計上の状況は、開示情報の分析における同業他社の状況に類似すると考えられるという意見が聞かれた。

調査対象企業の中からは、研究開発の成果は研究開発の途中段階で評価を行っているものの、研究開発の成果が IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の中の「技術上の実行可能性」を立証することができる水準に達しているか否かに関する判断は、研究開発の最終段階までは自信をもって下すことができないと考えられるという意見が聞かれた。

また、資産計上された開発費の事後測定に関しては、定期的にモデルチェンジを行う製品や特注品と異なり、汎用性の高い製品の場合は、ライフサイクルや予定販売数量が不明なため、償却年数を見積ることが困難であると考えられるという意見が聞かれた。

### 適用後レビューの必要性

一般に、投資家は企業に対して情報劣位にあると考えられ、企業による積極的な情報開示は財務情報の質を向上させると考えられる。その意味からは、開発費の資産計上は財務情報の質を向上させる可能性がある。

一方で、上記の開示情報の分析で考察したように、原則主義の会計基準のもとでは、各企業の会計方針マニュアルにおいて実務要領が独自に定められていると考えられ、さらに、仮に IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の立証が実質的に選択可能であると解釈されているのであれば、類似の状況において同様の会計処理が行われたい可能性があると考えられ、企業間の比較可能性が低下する可能性があると考えられる。

また、企業ヒアリングで聞かれた意見から推測すると、研究開発の成果が IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の中の「技術上の実行可能性」を立証することができる水準に達しているか否かに関する企業の判断は、企業の経営者の主観に大きく影響される可能性があることが考えられる。

今回実施した開示情報の分析では、このような懸念に対する検討を行うには限界がある。したがって、IAS 第 38 号の適用後レビューを実施し、会計方針マニュアルの分析等を行うことにより、以下のような点について検証すべきと考える。

#### ① 資産計上することに係る判断

- IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件のすべてを立証できると判断した時点とその判断根拠
- 資産計上の対象期間
- IAS 第 38 号の適用後に行った、社内発生開発費に係る会計方針の変更の経緯

#### ② 資産計上しないことに係る判断

- IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの認識要件の中のいずれを立証困難と判断したか、及びその判断根拠

#### ③ 認識要件における「立証」の解釈

- IAS 第 38 号第 57 項の「次のすべてを立証できる場合に限り認識しなければならない」という規定についての実務上の解釈

④ 事後測定

- 償却年数の見積りの根拠（製品のライフサイクルとの関係）
- 減損テストの状況

⑤ コスト・ベネフィット

- 資産計上に関連するコスト（IAS 第 38 号の適用時及び適用後）
- IR における財務諸表利用者からのフィード・バック

以上

別紙 4-1 調査対象企業の一覧表

業種	企業	国	売上高 (2010 年度) (百万ドル)
製薬	アストラゼネカ	イギリス	33,269
	グラクソ・スミスクライン	イギリス	43,857
	サノフィ・アベンティス	フランス	45,056
	ノバルティス	スイス	51,561
	ロシュ	スイス	47,171
食品・飲料・日用品	ユニリーバ	イギリス/オランダ	58,623
	ダノン	フランス	22,529
	ネスレ	スイス	105,267
	ロレアル	フランス	25,821
	ヘンケル	ドイツ	19,989
	クリスチャン・ディオール	フランス	22,529
	アンハイザー・ブッシュ	ベルギー	36,297
	ハイネケン	オランダ	21,684
化学	BASF	ドイツ	84,597
	バイエル	ドイツ	46,473
	エボニック	ドイツ	21,545
	アクゾノーベル	オランダ	20,419
	シンジェンタ	スイス	11,641
	DSM	オランダ	12,002
自動車	ルノー	フランス	51,616
	ダイムラー	ドイツ	129,481
	プジョー	フランス	74,251
	BMW	ドイツ	80,099
	フォルクスワーゲン	ドイツ	168,041
	ボルボ	スウェーデン	36,749
	フィアット	イタリア	47,588
	マン	ドイツ	19,464
	スカニア	スウェーデン	11,444
自動車部品	ボッシュ	ドイツ	62,593
	コンチネンタル	ドイツ	34,498
	ミシュラン	フランス	23,696
	ヴァレオ	フランス	12,774

業種	企業	国	売上高 (2010 年度) (百万ドル)
電機	シュナイダーエレクトリック	フランス	25,933
	シーメンス	ドイツ	102,657
	フィリップス	オランダ	33,667
	サムスン	韓国	133,781
	ノキア	フィンランド	56,218
	アルカテル・ルーセント	フランス	21,186
重電	BAE システムズ	イギリス	32,588
	フィンメッカニカ	イタリア	25,591
	EADS	オランダ	60,597
	アルストム	フランス	27,635
	タレス	フランス	17,407
	ロールス・ロイス	イギリス	17,123
通信	テルストラ	オーストラリア	22,050
	ブリティッシュ・テレコム	イギリス	31,796
	ボーダフォン	イギリス	71,344
	中国移動通信	中国	76,673
	中国電信	中国	38,469
	中国聯通	中国	26,025
	フランステレコム	フランス	61,965
	ビベンディ	フランス	38,248
	ドイツテレコム	ドイツ	82,674
	テレコム・イタリア	イタリア	36,855
	テレフォニカ	スペイン	80,444
その他	ティッセンクルップ	ドイツ	57,586
	アルセロール・ミタル	ルクセンブルク	83,443
	ラファルジュ	フランス	21,415
	サンゴバン	フランス	53,136
	CRH	アイルランド	22,745
	ホルシム	スイス	20,774
	ブリティッシュ・アメリカン・タバコ	イギリス	22,989
	インペリアル・タバコ	イギリス	23,386



## 別紙 4-2 資産化率の推移

### 分類 I<sup>54</sup>

業種	企業	資産化率			
		2007年	2008年	2009年	2010年
製薬	アストラゼネカ	— (※)	—	—	—
食品・飲料・日用品	ユニリーバ	—	—	—	—
	ダノン	—	—	—	—
	ネスレ	—	—	—	—
	ロレアル	—	—	—	—
	ヘンケル	—	—	—	—
化学	バイエル	2.3%	1.9%	5.6%	4.0%
	エボニック	1.6%	2.3%	1.3%	—
	シンジェンタ	—	—	—	—
通信	テレフォニカ	19.7%	14.4%	12.1%	13.1%
	中国電信	—	—	—	—

(※) 社内開発費が資産計上されていない場合の資産化率は、「—」とした。

### 分類 II

業種	企業	資産化率			
		2007年	2008年	2009年	2010年
自動車	ルノー	52.3%	50.3%	35.7%	38.5%
	ダイムラー	24.3%	32.0%	30.8%	28.4%
	プジョー	36.4%	52.1%	47.3%	46.9%
	BMW	42.4%	42.7%	44.4%	34.3%
	フォルクスワーゲン	29.4%	37.4%	33.6%	26.7%
	ボルボ	19.0%	14.6%	19.7%	24.7%
	フィアット	53.5%	61.2%	42.3%	47.7%
	マン	12.0%	9.7%	15.7%	27.3%
	スカニア	12.9%	4.6%	9.5%	10.3%

54 グラクソ・スミスクライン、サノフィ・アベンティス、ノバルティス、ロシュ、クリスチャン・ディオール、アンハイザー・ブッシュ、ハイネケン、BASF、アクゾノーベル、DSM、テルストラ、ブリティッシュ・テレコム、ボーダフォン、中国移动通信、中国聯通、フランステレコム、ビベンディ、ドイツテレコム、テレコム・イタリアの計19社（製薬4社、食品・飲料・日用品3社、化学3社、通信9社）については、資産計上された社内開発費の金額に関する情報が開示されていないため記載していない。社内開発費が資産計上されていない又は資産計上されている場合であってもその金額に重要性がないものと考えられる。

分類Ⅲ<sup>55</sup>

業種	企業	資産化率			
		2007年	2008年	2009年	2010年
自動車部品	ボッシュ	3.3%	4.0%	4.1%	3.4%
	コンチネンタル	0.9%	1.7%	3.5%	4.9%
	ヴァレオ	15.4%	18.7%	21.4%	19.0%
	ミシュラン	—	—	—	—
電機	シュナイダーエレクトリック	18.1%	25.2%	27.6%	24.1%
	フィリップス	12.6%	8.0%	10.3%	12.2%
	サムスン (※)			2.3%	3.3%
	ノキア	2.7%	2.2%	0.5%	—
	アルカテル・ルーセント	13.3%	14.4%	11.2%	10.0%
重電	フィンメッカニカ	7.8%	9.5%	11.9%	6.6%
	EADS	3.4%	3.2%	1.8%	4.7%
	アルストム	26.1%	22.1%	27.7%	34.1%
	タレス	35.2%	31.9%	20.6%	7.1%
	ロールス・ロイス	23.9%	28.0%	31.9%	26.3%

(※) 2008年以前はIFRSを適用していないため、資産化率については記載していない。

分類Ⅳ<sup>56</sup>

業種	企業	資産化率			
		2007年	2008年	2009年	2010年
その他	ティッセンクルップ	24.6%	31.7%	31.0%	23.9%
	ラファルジュ	—	8.8%	7.9%	8.5%
	サンゴバン	1.5%	2.1%	2.0%	1.0%
	CRH	—	—	—	—

<sup>55</sup> シーメンス（電機）、BAE システムズ（重電）の2社については、資産計上された社内開発費の金額に関する情報が開示されていないため記載していない。社内開発費が資産計上されていない又は資産計上されている場合であってもその金額に重要性がないものと考えられる。

<sup>56</sup> アルセロール・ミタル、ホルシム、ブリティッシュ・アメリカン・タバコ、インペリアル・タバコのその他業種の4社については、資産計上された社内開発費の金額に関する情報が開示されていないため記載していない。社内開発費が資産計上されていない又は資産計上されている場合であってもその金額に重要性がないものと考えられる。

## 別紙 5 識別可能無形資産の事例

### 1. IFRS 第 3 号「企業結合」における識別可能無形資産の例示（IE16 項から IE44 項まで）

<ul style="list-style-type: none"> <li>● マーケティング関連無形資産               <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 商標、商号、サービスマーク、団体マーク及び認証マーク※</li> <li>✓ トレードドレス（独特な色彩、形又はパッケージ・デザイン）※</li> <li>✓ 新聞マストヘッド※</li> <li>✓ インターネットのドメイン名※</li> <li>✓ 非競合契約※</li> </ul> </li>   <li>● 顧客関連無形資産               <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 顧客リスト</li> <li>✓ 注文又は製品受注残高※</li> <li>✓ 顧客契約及び関連する顧客関係※</li> <li>✓ 契約に基づかない顧客関係</li> </ul> </li>   <li>● 芸術関連無形資産               <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 演劇、オペラ及びバレエ※</li> <li>✓ 書籍、雑誌、新聞及びその他の文学作品※</li> <li>✓ 作曲、作詞、及び CM ソングなどの音楽作品※</li> <li>✓ 絵画及び写真※</li> <li>✓ 映画又はフィルム、音楽テープ及びテレビ番組を含むビデオ及び視聴覚データ※</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 契約関連無形資産               <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 使用許諾、ロイヤルティ及び使用禁止契約※</li> <li>✓ 広告、建設、マネジメント、サービス又は供給契約※</li> <li>✓ リース契約（被取得企業が借手又は貸手かを問わない）※</li> <li>✓ 建設許可※</li> <li>✓ フランチャイズ契約※</li> <li>✓ 営業及び放送権※</li> <li>✓ 住宅ローン貸付管理契約などのサービス契約※</li> <li>✓ 雇用契約※</li> <li>✓ 採掘、水道、空調、材木伐採及び通行権などの使用権※</li> </ul> </li>   <li>● 技術関連無形資産               <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 特許技術※</li> <li>✓ コンピューター・ソフトウェア及びマスク・ワーク（半導体関連の権利）※</li> <li>✓ 特許化されていない技術</li> <li>✓ タイトル・プラントを含むデータベース</li> <li>✓ 秘密製法、プロセス及びレシピなどの取引上の機密※</li> </ul> </li> </ul> <p>※契約法律規準を満たすもの（無印は、契約法律規準は満たさないが、分離可能性規準を満たすもの）</p>
--	--

## 2. 主な識別可能無形資産の概要

以下は、IFRS 又は米国会計基準において、幅広い業種で識別される無形資産の概要をまとめたものである。

### マーケティング関連無形資産

#### ・ ブランド（商標、商号、サービスマーク等）

##### (a) 概要

商標とは、製品の供給元を表示して他の製品と区別するために、取引で使用される言葉、名称、シンボル又はその他の図案であり、サービスマークは、製品ではなくサービスの提供元を識別し区別するものである。

商号は、企業、協会又はその他の団体の名称であり、その会社の製品を識別するために使用されている商標と同じこともあれば、異なる場合もある。

これらを総称してブランド又はブランドネームとして使用されるケースが多い。

##### (b) 識別方法

ブランドを使用して他社の製品・サービスと差別化を図ることによって、一定の収益が見込まれている場合、これらをブランドから得られる経済的便益として無形資産を識別する。

消費財・サービス業界、運輸・流通業界、航空業界など、主に個人消費者を最終顧客とし、販売する財・サービスの差別化に当たってブランドが重要視される業界において主に識別される。

##### (c) 評価方法

ブランドから創造される収益（製品売上高等）に、類似商標のライセンス供与の際に採用されるロイヤルティレートを適用して、当該ブランドが供与されたという前提において支払が推定されるロイヤルティコストを算定して評価するケースが多い（インカム・アプローチ：ロイヤルティ免除法<sup>57</sup>）。

ロイヤルティ免除法を採用した場合は、ブランドの経済的寿命（耐用年数）にわたって見積もった将来キャッシュ・フローの割引現在価値が評価額となるが、ブランドについては、耐用年数を確定できないものとする場合もあれば、耐用年数を5年程度に設定するケースもある。そのブランドがどれほどの歴史を持っているかということが耐用年数を検討するにあたって考慮される。

<sup>57</sup> ロイヤルティレートは、製品や業種毎について実際に採用されたロイヤルティレートを参照して採用されるため、この点についてはマーケットアプローチの考え方に近い。

## 顧客関連無形資産

### ・ 顧客との関係

#### (a) 概要

会社が取引や営業活動を通して、定期的に接触することによって継続的、安定的に収益がもたらされることが期待される顧客（販売契約を締結している取引先や、販売契約がなかったとしても一定期間取引関係が成立しており、将来も取引関係の維持が期待できる継続顧客）との関係である。

#### (b) 識別方法

評価基準日における既存顧客から一定の収益を見込んでいる場合、これらを顧客関係から得られる経済的便益として、無形資産を識別する。なお、取得日において契約が存在するか否かにかかわらず、企業が顧客との間で契約を締結する慣行を有している場合には、識別の対象となるが、一時的な取引が行われたにすぎない顧客は対象から除かれる。

また、評価基準日に存在する既存顧客との関係のみを対象としており、評価基準日以降に会社が獲得した新規顧客は評価基準時点では顧客との関係が構築されていないため、対象から除かれる。

化学業界、電機・半導体業界、金融業界、製薬業界（ジェネリック）、通信業界など法人顧客を有する業界や、継続的なサービス提供契約が締結される業界において主に識別される。

#### (c) 評価方法

取得時に存在する既存顧客からの将来収益について、一定の顧客減少率<sup>58</sup>を考慮して評価される場合が多い（インカム・アプローチ：超過収益法）。

上記のとおり、顧客関係資産の評価は、評価基準日に存在する既存顧客から生み出されると予想される将来予測期間の収益のみを用いるため、事業計画における将来収益が既存顧客から生じるものなのか、新規顧客から生じるものなのかを分離する必要がある。

また、評価額は、単純な将来キャッシュ・フローの現在価値ではなく、事業で利用される運転資本や有形固定資産などの資産（ブランドを含む）についての要求収益率（キャピタルチャージ）を控除した超過収益力の割引現在価値として評価される。したがって、収益性が低く、キャピタルチャージを超える将来キャッシュ・フローが生み出されないと予想される場合は、当該顧客との関係についての評価額は0となる。

<sup>58</sup> 過去の顧客の減少率についての実績などを参照して設定される。

## 技術関連無形資産

### ・ 技術資産（製品技術、基盤技術、仕掛研究開発等）

#### （a）概要

会社の競争力若しくは潜在的な競争力となりうる、革新的・先進的な技術や高度な技術である。これらは開発段階によって、“既存技術”や“仕掛研究開発”などに分類される。

既存技術は、既存の製品の使用を具現化する製品技術や、幅広い製品に継続使用・再利用されるようなベースとなる基盤技術を指す。

一方、仕掛研究開発は、製薬業界における新薬の開発プロジェクトなど、将来、商品やサービスとして具現化されることを目指しているが、未だ完成に至っていない開発中の技術を指す。

#### （b）識別方法

取得した技術資産を保有・利用して新たな又は改善された製品・サービスを展開することによって収益が得られる場合、これらを技術資産から得られる経済的便益として、無形資産が識別される。

自動車業界、化学業界、電機・半導体業界、工業製品業界など研究開発活動が競争力の源泉となる業種で主に識別される。

#### （c）評価方法

評価する技術資産の特徴に応じて、上述したロイヤルティ免除法や超過収益法によって評価される場合が多い。

なお、開発中のものであれば成功する確率を加味したうえで（将来キャッシュ・フローの確率加重平均で）評価されることになる。