

2010年10月4日 全6頁

社内開発費の資産計上

資本市場調査部 制度調査課
鳥毛 拓馬

IFRS 業種別レポート③、無形資産に関する業種別影響

[要約]

- IFRSの適用により様々な影響があることが予想されるが、特にインパクトがあると考えられるものとして無形固定資産に関する会計基準が挙げられる。
- 無形固定資産に関する会計基準については、現在IASBやFASBで改正などの議論が行われているわけではないが、わが国の企業会計基準委員会(ASBJ)では、コンバージェンス項目として議論を行っている。
- 本稿では、国際会計基準がわが国で採用された場合の無形資産に関する影響について、業種別に概観した。

1. はじめに

○一定の上場企業の連結財務諸表について、2010年3月期から、任意に国際会計基準(IFRS)を適用することが可能となっている。

○一方、IFRSの強制適用については2012年に最終決定が行われることになっており、早ければ2015年あるいは2016年よりわが国の上場企業にもIFRSの強制適用が開始される可能性がある。

○IFRSの適用により様々な影響があることが予想されるが、本稿では無形資産に関する会計基準が採用された場合の業種別影響について取り上げる。

○無形固定資産に関する会計基準については、現在IASBやFASBで改正などの議論が行われているわけではないが、わが国の企業会計基準委員会(ASBJ)ではコンバージェンス項目として議論が行われている。具体的なスケジュールとしては、2009年12月に論点整理が公表されており、2010年10月から12月に公開草案、2011年前半に最終基準が公表される予定となっている。

○わが国では、無形資産に関して、企業会計原則において無形固定資産の貸借対照表における表示方法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及び研究開発費やソフトウェア制作費について個別の会計基準の定めがある一方で、無形資産全体に関する体系的な会計基準はない。

○本稿では、無形資産に関するわが国会計基準と国際会計基準の差異を検討した上で、将来わが国で国際会計基準が採用された場合に、各企業に如何なる影響があるかについて業種別に概観した。

2. 無形資産に関するわが国会計基準と国際会計基準の差異

(1) 無形資産の定義

○わが国の会計基準では、営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するとされているが、無形資産についての一般的な定義は明示的には示されていない。

○他方、国際会計基準では、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いる。また、資産については、「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」において、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源と定義されている。

(2) 無形資産の認識要件

○わが国の会計基準では、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ものを除いて、無形資産の認識要件を一般的に明示しているものはない。

○他方、国際会計基準においては、無形資産の認識要件として、①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、②資産の取得原価は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)ことを求めている。

(3) 社内開発費の資産計上

○わが国の会計基準では、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。その理由としては、①研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否かが不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえないこと、②実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあること、の2点があるとされる(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」)。

○国際会計基準では、研究(または内部プロジェクトの研究局面)から生じた無形資産は認識してはならず、これに関する支出は、発生時に費用として認識しなければならないとしている。

○他方で、開発(または内部プロジェクトの開発局面)から生じた無形資産は、企業が以下のすべての要件を立証できる場合には、認識しなければならないとしている。

- (1) 使用また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
- (2) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用または売却するという企業の意図
- (3) 無形資産を使用または売却できる能力
- (4) 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)
 - ① 無形資産による産出物の市場の存在
 - ② 無形資産それ自体の市場の存在
 - ③ 無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産の有用性
- (5) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用また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
- (6) 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

○開発費が資産計上されれば、研究開発の管理体制や成果管理が厳格化される一方で、企業によっては、開発投資の効果が分析されやすくなるものと思われる。

○もともと、開発費を資産計上した場合、研究開発税制に影響を及ぼす可能性がある。すなわち、個別財務諸表において国際会計基準が採用された場合には確定決算主義の下、即時費用化が認められなくなることになり当期の損金が減少することになる。

○また、試験研究費の額が増加した場合等の税額控除制度¹など、研究開発費の一定割合について認められている税額控除については、資産化された開発費相当分について、費用化が繰り延べられると、これに伴い税額控除も繰り延べられるケースもあり、企業側には大きなデメリットとなる。これは企業の活力を阻害する可能性が高いとの指摘もある。

●「開発」の定義

研究開発費等 会計基準	新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること	
国際会計基準	事業上の生産または使用の開始前における、新しいまたは大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システムまたはサービスによる生産のための計画または設計に関する、研究成果または他の知識の応用	
法人 税法	開発費	新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、資源の開発又は市場の開拓のために特別に支出する費用
	試験研究費	製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する原材料費、人件費及び経費のほか、他の者に試験研究を委託するために支払う費用などの額

(※)わが国会計基準と国際会計基準において、定義は、表現上若干の違いが見られるものの、それぞれの基本的な考え方は共通していると考えられる。

¹ 当該事業年度において損金算入される試験研究費の額があり、かつ、一定の場合に、その試験研究費の額の一定割合の金額をその事業年度の法人税額から控除する制度

(4) 当初認識後の測定

- わが国の会計基準において、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によりその取得原価が各事業年度に配分される。表示上、減価償却額を控除した未償却残高を記載されるため、無形資産の事後的な再測定は認められておらず、当初認識後の測定も取得原価が基礎とされる。
- 他方、国際会計基準においては、無形資産の当初認識後の測定方法として、取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上する原価モデルのほか、再評価日の公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した再評価額で計上する再評価モデルを選択することができるとされている。

(5) 無形資産の償却(耐用年数)

- 国際会計基準では、無形資産の耐用年数が確定できるか否かを査定し、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る。
- 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とされる。
- 他方、わが国では、無形固定資産について、当該資産の有効期間にわたり一定の減価償却の方法によって取得原価を各事業年度に配分することとされているものの、無形資産一般において、国際会計基準のような耐用年数を確定できない場合の規定はない。会計実務上、無形資産については償却を行わない会計処理を採用していることが多い模様である。

●無形資産に関する会計基準におけるわが国基準と国際会計基準の差異

		日本基準	IFRS
無形資産の認識要件		一般的に明示していない(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ものを除く)	①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、 ②資産の取得原価は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)
無形資産の当初認識後の測定		取得原価モデル (取得原価－償却累計額－減損損失累計額)	以下のいずれかの選択適用 ①取得原価モデル ②再評価モデル(再評価額－償却累計額－減損損失累計額) →ただし、活発な市場がある場合
無形資産の償却		規定なし	耐用年数が有限のものとして確定できないものに分類 →確定できないものについては償却せず、毎期減損テストを実施
社 内 開 発	研究費	発生時に費用処理	発生時に費用処理
	開発費	発生時に費用処理	一定の要件を満たす場合は資産計上

(出所) 大和総研資本市場調査部作成

3. 無形資産の業種別影響

○無形資産に関して、国際会計基準を導入する際に影響のあるものとして、自社開発する場合の開発費の資産計上²が挙げられる。欧州企業においては、資産計上を開始・終了するタイミングや資産計上の対象を判定する数値基準を独自に設定しており、各企業の合理的な判断に基づいた会計処理が行なわれている模様である。

(1) 自動車業

○自動車業における研究開発については、規模や研究段階が多岐に分かれていることから、開発費として資産計上する必要があるものを吟味するため、多くの時間が費やされるものと思われる。

○自動車業は、欧州では資産計上の対象となる開発費の割合が高い業界とされる。

○実際に、ASBJ が公表した「社内発生開発費の IFRS のもとにおける開示の実態調査」³(2009/9/22)によると完成車業界(調査対象会社：6 社)全ての会社が相当程度の開発費を資産計上していた。

○したがって、わが国の自動車業においても、自動車メーカーについては、国際会計基準導入後は約 3 割から 5 割程度が開発費が資産計上されるものと思われる。

(2) 製薬業

○製薬業においても、内部の研究開発費が多額に上ることが多いとされる。

○もともと、医薬品の販売会社は、規制当局の認可が必ずしも取得できるとは限らない。医薬品の販売には規制当局からの認可が必要になるため、特定の研究開発に対して、規制当局の認可を確実に得られるかどうか不明である場合、どの時点で開発費の資産計上を開始すべきか、すなわちどの時点で前述の資産化の要件である「技術上の実行可能性」が確立されるのかが問題となる。

○この点について、開発期間である臨床試験の段階においては、一般的に製品化への不確定要素が大きく、技術上の実行可能性があるとはいえないものと思われる。

² 日本証券アナリスト協会が実施した「企業会計基準についてのアンケート調査」によると、開発費の資産計上化に関しては、64%が「開発費と研究費の区分が難しく、償却年数や償却開始時期の特定も難しいため、日本や米国の基準と同様に、支出時に即時費用認識すべき」としており、開発費の資産計上に反対している

(http://www.saa.or.jp/account/account/pdf/enq_result100730.pdf)。

³ https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/misc/development_costs.pdf

○これに対して、規制当局の認可があれば技術上の実行可能性が確立されたといえる。欧州では IFRS 導入後も認可がおりるまでは費用処理している企業がほとんどであるとされていることを考えれば、わが国企業が IFRS 導入後においても変わらない可能性が大きい。したがって、IFRS 導入後も資産計上されず費用計上されることが見込まれ、影響はそれほど大きくないものと思われる。

(3) IT ソフトウェア業

○わが国において、市場販売目的のソフトウェアを自社開発する場合、最初に製品化された製品マスター（複写可能な完成品）の完成時点までに要した制作費は研究開発費として全額費用処理され、その後の製品マスターの製作費用は無形資産として計上される。

○他方、国際会計基準においては、前述の「技術上の実行可能性」が確立する時点において資産化されることになるところ、この時期は、わが国の実務より早い時期になるものと思われる。

● IFRS 適用企業による社内開発による開発費の資産計上の例

製薬	認可が高い確率で下りると考えられる時点で資産計上（グラクソ・スミスクライン社） 通常は資産計上せず（認可等、不確実性が高いため）
自動車	開発対象の車両や構成部品の生産開始時点までのコストを資産計上（これが一般的といわれる）
食品	プロジェクトを推進し、市場に登場させまたは遂行する意図がある場合には、発生した費用と将来の便益との間に相関関係が認められる限り資産計上（ダニスコ社）
電機	製品及び工程の実質的な改良が技術的にも、商業的にも実行可能で、会社が開発を完了するための資源を十分に持っている場合に資産計上（フィリップス社）

（出所）企業会計基準委員会資料「社内開発費の IFRS の元における開示の実態調査」より大和総研資本市場調査部作成

● 欧州企業における業界別の社内発生開発費に係る会計処理

	A. 社内発生開発費を全額費用処理した会社（社）	B. 資産計上した会社（資産化額が開示されている会社）(社)	C. 会計方針に記載はあるが、資産化しているかどうか不明な会社（社）
製薬	5		1
食品・飲料	6	1	
化学	2	3	
自動車		6	
自動車部品	2	5	
電機		6	
紙・パルプ	1	1	3
その他	2	3	3
合計	18	25	7

（出所）企業会計基準委員会資料「社内開発費の IFRS の元における開示の実態調査」