

# IFRSにおける 自己創設無形資産の取扱いに関する検討

平 松 直 人\*

**抄 録** 国際財務報告基準（IFRS）における無形資産関連の規定，特に自己創設無形資産の取扱いに関する規定は他の会計基準と異なっている。IFRS上，研究開発等の過程で生じた支出は原則「費用」扱いされるのは他の会計基準と同様だが，一定の要件を満たす場合には「資産」とする必要がある，知財管理の現場でも適切な理解と対応が求められる。本稿では関連基準及びIFRS任意適用企業での取扱いを概観した上で，基準の適用に際し想定されるいくつかの課題について検討を試みた。

## 目 次

1. はじめに
2. IFRSにおける無形資産関連規定
  2. 1 IFRSの概要
  2. 2 IFRSにおける無形資産の取扱い
3. わが国IFRS適用企業における知的財産関連支出の取扱い
  3. 1 集計・分析の概要
  3. 2 知的財産関連支出の動向
4. 知的財産関連支出に対するIFRS適用上の課題
  4. 1 検討の意義
  4. 2 研究局面・開発局面と支出の扱い
  4. 3 ソフトウェア関連支出と自己創設無形資産としての取扱い
5. おわりに

## 1. はじめに

知的財産の創出や売買等の取引，その後の管理等に伴い発生する支出は，種々の会計・税務のルールに基づき適切に取り扱う必要がある。しかし，知的財産の創出や管理の実務上，個々のルール・規定の適用に課題を認識する場合がある。とりわけ，国際財務報告基準（IFRS）には，他の会計基準では「費用」とされる支出を，一定の条件を満たす場合には「資産」（自己創設無形資産）として取り扱うべき旨の規定があり，

費用・資産の分類，資産とした分の償却・減損・処分等の取扱い等，知財活動の現場と連携の上で検討・対処すべき課題は多い。これまでの検討として，企業会計基準委員会「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」<sup>1)</sup>にはIFRS適用企業の無形資産の取扱いの状況や課題への言及があり，日本経済団体連合会「IFRS任意適用に関する実務対応参考事例」<sup>2)</sup>や金融庁「IFRS適用レポート」<sup>3)</sup>にも，IFRS適用に際しての課題に言及した企業事例等が挙げられている。

企業活動のグローバル化等に伴い，わが国でもIFRSを適用する企業は今後も増えることと見込まれることから，本稿では同基準を概観した上で，直近のIFRS適用企業の動向及び知財管理面で課題となりうるいくつかの事項に言及する。なお，本稿の見解・主張は執筆者個人に帰するものであり，所属組織の見解・主張ではない点をあらかじめお断りしておく。

## 2. IFRSにおける無形資産関連規定

### 2. 1 IFRSの概要

国際財務報告基準（International Financial

\* 東京共同会計事務所，弁理士 Naoto HIRAMATSU

Reporting Standards, IFRS) とは、

- ・ 国際会計基準 (IAS)
- ・ 解釈指針委員会 (SIC) 解釈指針書等
- ・ 国際財務報告基準書 (IFRS)
- ・ 国際財務報告基準解釈指針委員会 (IFRIC) 解釈指針

からなる会計基準群の総称である<sup>4)</sup>。日本の会計基準との主な違いは以下の通りである。

- ・ 原則主義を採用、解釈指針以外に詳細規定や数値基準等がなく、自由度が高い分、解釈根拠の明示が必要(日本基準は細則主義、会計基準や解釈指針、実務指針等各種規定が存在)。
- ・ 貸借対照表を重視、資産負債アプローチを採用。また資産価値の評価に際し将来キャッシュフローの現在価値を重視(日本基準は損益計算書・期間損益を重視)。
- ・ グローバル基準であり、税務など各国の独自性は斟酌されない。議論や定義も英語のみ<sup>5)</sup>。

当面、IFRSがわが国企業に一律適用される可能性は低いですが、一定の要件を満たした企業が適用する「任意適用」は増えつつある(図1)。IFRSを2018年3月末までに任意適用し、2018年6月末までに有価証券報告書を提出または新規上場した日本企業は157社で、1年前から35社増加している。日本取引所グループの公表情報<sup>6)</sup>に基づけば、2019年3月末迄の決算・上場への任意適用は194社に至る。

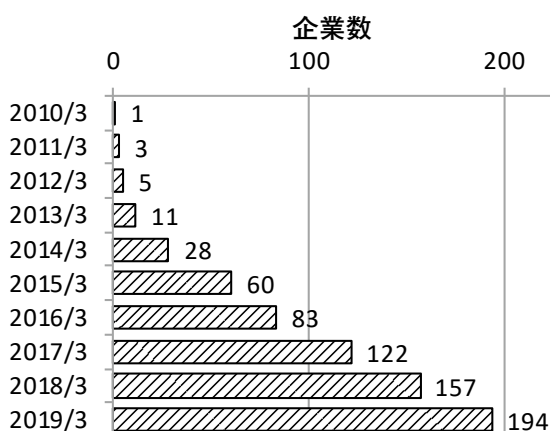


図1 わが国IFRS任意適用企業数の推移

## 2. 2 IFRSにおける無形資産の取扱い

### (1) 無形資産の定義

IFRS上、「無形資産」とは、物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう(IAS第38号第8項。以下場合によりIAS38.8等と略記)。

ここに、「資産」とは、(a) 過去の事象の結果として企業が「支配」し、かつ、(b) 将来の経済的便益の企業への流入が期待される資源をいう。「支配」とは、法的権利の有無にかかわらず、対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつ当該便益への他社のアクセスを制限できることをいう(IAS38.13)。「経済的便益」には製品又はサービスの販売による収益、コスト節減又は当該資産の使用から生じる他の便益が含まれる(IAS38.17)。資産は次のいずれかの場合に「識別」(一定の定義・要件を満たした項目を財務諸表に組み込むこと)が可能とされる(IAS38.12)。

- (a) 企業から分離可能である場合、すなわち、企業が意図しているか否かにかかわらず、売却、譲渡、ライセンス供与、賃貸又は交換ができる場合
- (b) 契約又はその他の法的権利から生じるものである場合(権利が譲渡・分離可能であるか否かによらない)

無形資産の定義を満たし、かつ以下の要件をいずれも満たす場合には、会計上「認識」され、「測定」(認識された項目の金額を決定)される。

- (a) 将来の経済的便益が流入する可能性が高い
- (b) 取得原価を信頼性をもって測定できる

認識・測定された無形資産は、耐用年数の確定の可否が判断され(IAS38.88)、確定できる場合には耐用年数にわたり規則的に償却される(IAS38.97-106)。耐用年数が確定できない場合には償却の対象とならず、少なくとも年度毎に減損テストの対象とされる(IAS38.107-110)。なお無形資産として扱われる商標権は耐用年数

が確定できないものとされ、償却の対象には含まれない。

## (2) 自己創設無形資産の認識要件

IFRS上、個別の取得、企業結合、政府補助金による取得、資産の交換など複数の無形資産の取得経路が想定されているが、特に自己創設無形資産の認識・測定には追加の要求事項・指針が適用される（IAS38.52-67）。その理由は、下記の問題により、無形資産としての認識基準を満たすか否かの判定が困難な場合があるためとされている（IAS38.51）。

- (a) 期待される将来の経済的便益を生成する識別可能性資産が存在するか、それがどのような場合に存在するかを認識すること
- (b) 資産の取得原価を信頼性をもって算定すること

自己創設無形資産が認識基準を満たすかを判断するため、企業は資産の創出過程を（a）研究局面と（b）開発局面に分類する必要がある（IAS38.52）。「研究」及び「開発」の用語は定義されているが（IAS38.8）、「研究局面」及び「開発局面」の用語は、より広い意味を有するとされる。研究（又は内部プロジェクトの研究局面）の支出は費用として認識しなければならず（IAS38.54）、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、企業が次の全てを立証できる場合に、かつ、その場合にのみ認識する必要がある（IAS38.57）。

- (a) 使用又は売却に利用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て、使用するか売却するという意図
- (c) 無形資産を使用又は売却できる能力
- (d) 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益をどのように創出するのか。とりわけ、企業が、当該無形資産の産出物又は無形資産それ自体についての市場の存在や、無形資

産を内部で使用する予定である場合には、当該無形資産の有用性を立証できること。

- (e) 無形資産の開発を完成させて、無形資産を使用するか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

内部プロジェクトの研究局面・開発局面の違いは、無形資産の識別可能性及び将来の経済的便益の立証可能性の違い（研究局面では無形資産の存在を立証できず、開発局面では無形資産の識別及び経済的便益の創出可能性を立証できる場合がある）とされる（IAS38.55, 58）。内部プロジェクトの研究局面を開発局面と区別できない場合には、当該プロジェクトに係る支出は研究局面のみで発生したかのように扱うものとされる（IAS38.53）。

なお、内部で創出したブランド、題字、出版表題、顧客リスト及び実質的にこれらに類似する項目は、無形資産として認識してはならない（IAS38.63）。これらに関する支出は、事業全体を発展させるコストと区別がつかないものとされている（IAS38.64）。

## 3. わが国IFRS適用企業における知的財産関連支出の取扱い

### 3. 1 集計・分析の概要

知的財産の創出・取得に関わる支出がIFRS適用企業によって実際にどう扱われたかを把握するため、有価証券報告書の記載から各社の知的財産関連支出を抽出・集計し取りまとめた。

#### (1) 対象企業

本稿では、2017年4月から2018年3月末までにIFRSを適用し、2018年6月末までに有価証券報告書を提出または新規上場した157社を対

象とした。また集計上の業種区分として、有価証券報告書の業種区分を用いた。

## (2) 無形資産の分類区分

集計対象企業の業種・業態は様々であり、無形資産の分類区分も多岐にわたる。本稿では集計の便宜上、次の表1の通り分類・集約することとした。

表1 集計上の無形資産の区分

資産区分	各社の無形資産の区分 (例)
技術資産	開発資産, 研究開発資産, 仕掛研究開発費, 製品開発資産, 基盤技術, 特許権, 特許ライセンス 等
ソフト・コンテンツ	ソフトウェア, ソフトウェア仮勘定, ゲーム著作権, 番組供給関連資産 等
営業資産	営業権, 販売権, ブランド, 商標権, 鉱業権, 顧客基盤, メンバーシップ, 契約関連資産 等
その他	リース資産, ドメイン名, 周波数移行費用, その他区分が困難なもの

## (3) 無形資産の変動要因と評価指標

無形資産の増加・減少の理由も様々であるが、本稿では無形資産の取得経路に対応し、「企業結合」「個別取得」「内部開発 (自己創設)」及び「その他」に区分した<sup>7)</sup>。その上で、費用項目である研究開発費も含めた形で次の通り「知的財産関連支出」を定義し、内訳ごとの状況をみた。なお、研究開発費は主に技術や製品の開発を目的とした支出、すなわち「技術資産」を得るための支出とみなした。

知的財産関連支出

$$\begin{aligned}
 &= [\text{研究開発費}^{8)}]_{\text{費用項目}} \\
 &+ [\text{内部開発} + \text{企業結合} + \text{個別取得} \\
 &\quad + \text{その他無形資産}]_{\text{資産項目の変動}}
 \end{aligned}$$

## 3. 2 知的財産関連支出の動向

### (1) 全体動向

157社の一年間の知的財産関連支出の合計は10兆円に達し、約6割が研究開発費(費用)である(図2)。資産と認識・計測された開発費(内部開発)は全体の約4%に過ぎない。企業結合や個別取得で得られた無形資産の額も、研究開発費に比べれば大きくはない。ソフト・コンテンツの主な取得経路は個別取得、営業資産の主な取得経路は企業結合である。

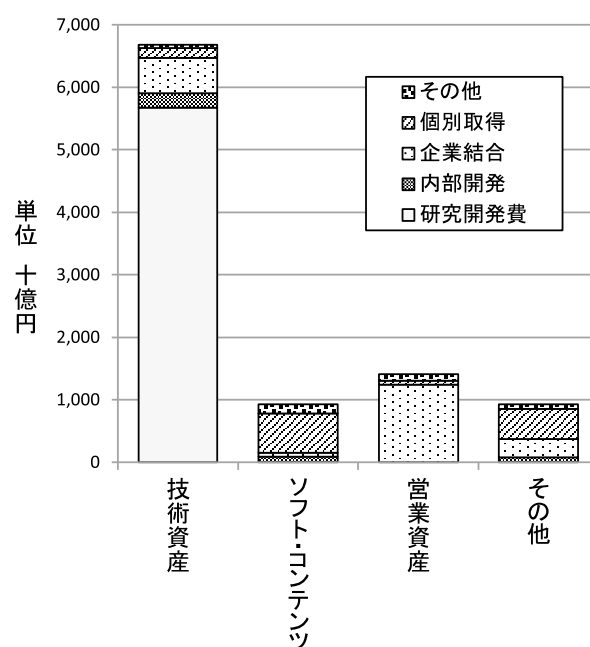


図2 知的財産関連支出の内訳 (資産別)

### (2) 業種・企業別動向

157社の知的財産関連支出を業種単位で集計すると、医薬品、電気機器、輸送用機器などの業種が上位を占める(図3)。いずれも研究開発費(費用)のウエイトが高い。内部開発(資産)の額はこれらの業界でも多くはないが、とりわけ医薬品業界は小さい。医薬品メーカーの多くは医薬品の許認可制度の存在等により「経済的便益の流入可能性」が不確実で、無形資産の計上要件を満たさないと判断している<sup>9)</sup>。

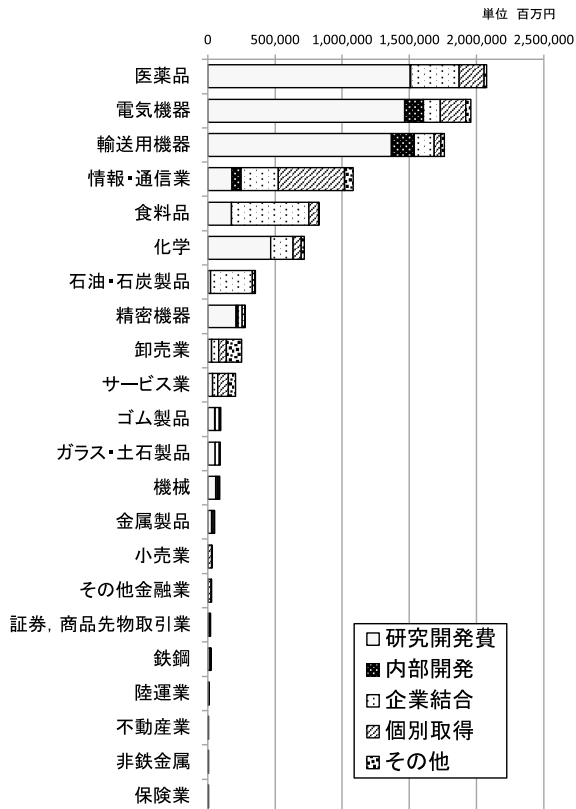


図3 知的財産関連支出の内訳（業種別）

知的財産関連支出額の多い企業としては、輸送用機器、情報・通信業、電気機器、医薬品等の業種の企業が並ぶ（図4）。輸送用機器-A社は研究開発費（費用）、内部開発（資産）の額ともに大きい。情報・通信業-A社は企業結合や個別取得の額が研究開発費を上回り、自社開発よりも外部調達に力点を置いているように見える。

売上に対する知的財産関連支出の比率が高い企業の多くは医薬品関連である（図5）。将来の収益源泉となる新たな医薬品を得るために多額の研究開発費を投じている状況がうかがえる。医薬品関連企業のうち、開発費の一部を資産と認識・計測しているのは医薬品-F社など限定的である。医薬品-G社、医薬品-E社、医薬品-I社などは、当該年度に企業結合を通じ無形資産を取得している。

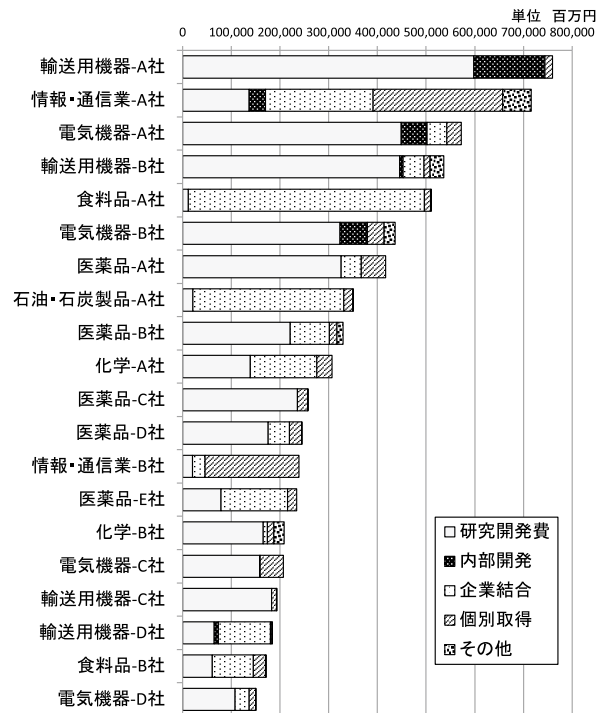


図4 知的財産関連支出の内訳（企業別）

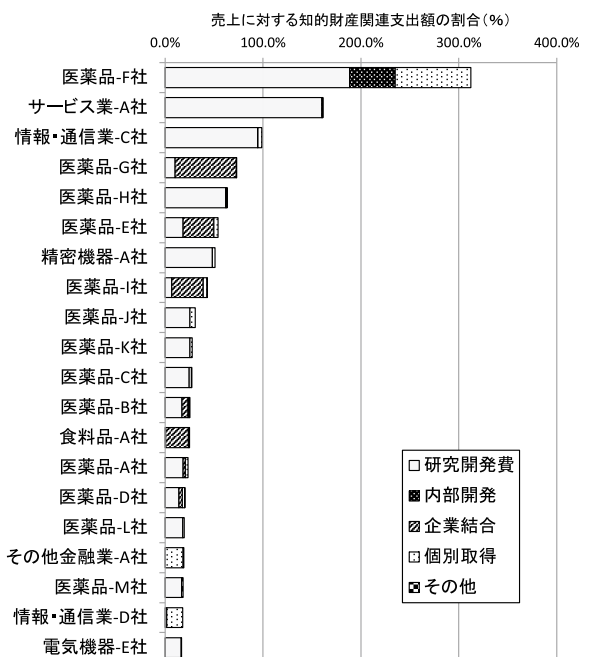


図5 知的財産関連支出—売上比の高い企業

## 4. 知的財産関連支出に対するIFRS適用上の課題

### 4.1 検討の意義

既述の通り、研究開発等の過程で生じた支出

はIFRS上も原則費用とされるが、無形資産の創出過程の開発局面においてIAS38.57の要件を全て立証できる状態に至ってから、無形資産の完成に至るまでの支出を無形資産の取得原価として認識・測定する必要がある。

前章では、多額の研究開発投資を行っている企業でも、その支出の多くは費用扱いであり、自己創設無形資産の額は限定的であることを見た。今後IFRSを適用する企業も同様と予想されるが、自己創設無形資産の計上の存否は損益計算書上の費用の変動を通じ、利益率などの経営指標にインパクトを与える可能性もあるため、規定の解釈・適用は慎重に行う必要がある。

既出のレポート上も、IFRSの自己創設無形資産の規定に関する課題等について言及があるが、本稿でも①無形資産の創出過程の研究局面・開発局面への区分、及び、②IAS38.57の追加要件、とりわけ経済的便益の創出可能性に関する課題について論ずる。

## 4. 2 研究局面・開発局面と支出の扱い

### (1) IFRS上の研究・開発局面の区分

既述の通り、IFRSは資産の創出過程を研究局面と開発局面とに分け (IAS38.52)、開発局面から生じた無形資産のうち、一定の要件を満たすもののみを自己創設資産として認識する。IFRSの想定する無形資産の創出過程を模式化すると、図6の形となる。自己創設無形資産(の取得原価)として認識・計測されるのは図中の網かけの範囲、すなわち開発局面において経済的便益の創出可能性などIAS38.57の6つの要件が充足されて以降の支出である。

研究局面・開発局面は、IAS38.8で定義された研究・開発の用語よりも広い意味を有するものとされるが、実際の企業活動を2つの局面に当てはめる上では、いくつか課題があるように思われる。

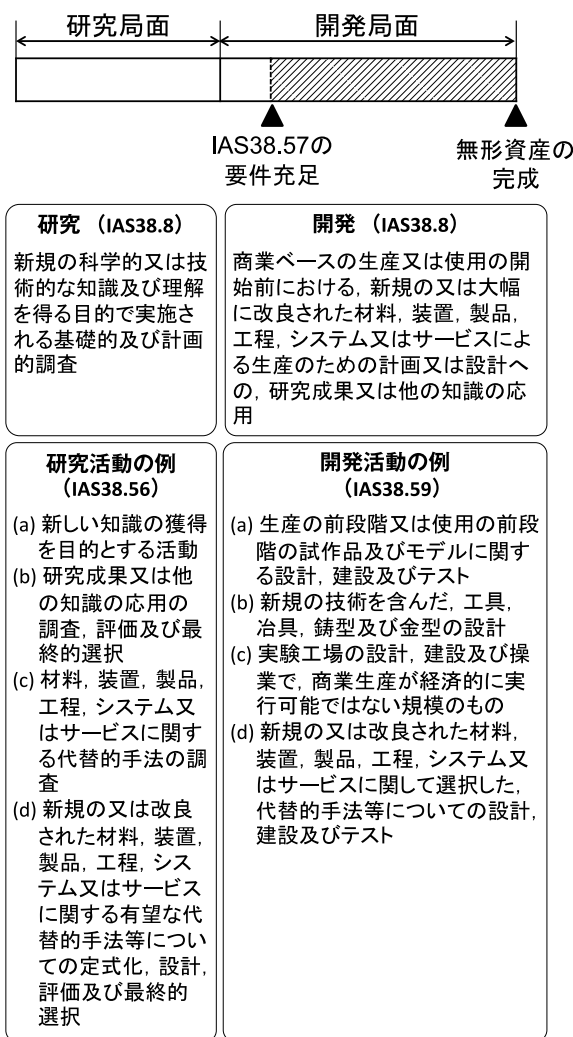


図6 無形資産の研究局面・開発局面の区分

### (2) 研究・開発局面の区分に関わる論点

#### 1) 無形資産の「完成」

自己創設無形資産の完成後の支出は原則として費用扱いとなる (IAS38.20) ため、無形資産がいつ「完成」したかの判断は重要である。IFRS上、「完成」の定義はないが、完成した自己創設無形資産は識別可能性 (IAS38.12) 等を具備している必要がある。発明等の創作が完成すれば売却やライセンス等の対象となりうることから、基本的には知財管理上の発明等の完成を以て自己創設無形資産の完成と捉えて問題ないはずである。なお、創作の完成後の支出であっても、特許等を取得するための支出は「法的権利を登録するための手数料」として自己創設

無形資産の取得原価に含まれる(IAS38.66(c))。また権利化後の維持年金等は「既存の無形資産に具現化された期待される将来の経済的便益を維持するためのもの」(IAS38.20)に該当し、無形資産の定義及び認識基準を満たさない事後の支出として費用扱いされる<sup>10)</sup>。

自己創設無形資産の完成を立証する証憑としては、研究開発活動の成果報告資料や、発明発掘や出願検討の場面で作成される「発明届出書」「発明提案書」「出願検討依頼書」等が活用可能と考えられる。

## 2) 研究活動・開発活動の区分・ウエイト

以下は主に発明を念頭に検討する。発明者の認定に関する判例・学説に基づけば、発明の成立過程は「着想」と「具体化」に分けることができる。発明者の認定にあたっては、具体化した者の貢献の度合いが考慮されるが、これは発明ごとに、発明の特徴的部分に占める具体化の重要性が異なる場合がある、ということでもある。

「着想」と「具体化」の概念は、IFRSの資産創出過程の区分である「研究」「開発」とは必ずしも対応しないが、発明成立に際しての具体化の重要性が異なる場合があるならば、新規の科学・技術上の知識・理解を得る目的の「研究」と、より商業ベースの計画・設計等を目的とする「開発」の活動の割合が相違してもおかしくない。例えば、同じ企業の研究開発部門に属していても、基礎研究を目的とするグループでは研究局面に属する活動が、特定技術の製品等への応用研究を目的とするグループでは開発局面に属する活動が支配的となり、自己創設無形資産の原価に含まれる支出の範囲が異なる状況も想定しうる。「具体化」の貢献度が低ければ、創出過程のほとんどが研究局面といった場合もあるはずである。

こうした「着想」と「具体化」、「研究」と「開発」の範囲は発明ごとに変わりうるが、取り扱

う発明等の数が多くなるにつれ個別の判断は困難になると予想される。実務上は組織やプロジェクトなどの活動単位で、何らかの基準を定めて運用する形が現実的と思われる。

## 3) 経済的便益の創出可能性等の立証と証憑

自己創設無形資産の認識・測定にあたり、前記の研究局面・開発局面の区分に加え、IAS38.57の要件も参酌される。同項の要件の充足を判断する上で、どのような証憑が活用できるだろうか。

会計監査における判断の継続性や一貫性等の要請を考慮すれば、事業計画など定期的に作成する資料や、商品企画の承認を得るための資料など特定の条件下で作ることとなっている資料等が望ましいと考えられる。また企業として意思の反映を証する観点から、経営者が資料の作成・検討・承認等に関与したものであることが望ましい。

また候補となる資料が複数ある場合、一般的にはより信頼度の高いものが望まれるであろう。例えば研究開発部門が研究テーマの選定や研究成果の訴求を目的に作成した市場予測と、商品開発部門が商品開発計画において検討・作成した需要予測があったとする。IAS38.57の経済的便益の創出可能性についていえば、予測に用いた情報量や、需要予測のスキル等を考慮すると、信頼性の高い予測は恐らく後者であろう。また後者であれば、IAS38.57の他の要件、例えば無形資産を完成させることの技術上の実行可能性や、無形資産の使用等に際し必要とされる資源の利用可能性等に関連する記述も含んでいる可能性が高いように思われる。

一方で、どのような水準であれば経済的便益に関する予測に信頼性があるといえるかは非常に判断が難しい。予測の方法論だけでなく、商品の特性(新規商品か改良型商品か)や市場の活発度合い等も予測の可否や信頼性に影響を与えると予想される。例えば、これまで上市したことのない新規商品の場合、販売予測の信頼性

は評価できず、経済的便益の創出可能性の立証は困難と予想される<sup>11)</sup>。それに比べれば、いわゆる改良型の商品の需要予測は比較的容易であろう。また一般に情報が蓄積し、市場投入までの期間が短いほど予測の信頼性は高まると思われるが、信頼性の高い予測ができるようになった時点では開発等が進行し、無形資産として認識・計測できる支出が相当に限られる状況も想定しうる。さらには、一定の予測水準の資料があったとして、その資料の実務上の活用可能性、例えば当該資料を関係部門が直ちに入手できるか、当該資料に基づいて会計上の支出の取扱いを容易に変更できるか、等の課題についても考慮の必要がある。

これらをふまえると、発明等の創作の属する技術分野、関連商品の特性、利用可能な証憑等により、自己創設無形資産として認識・測定できる支出の範囲もかなり変わると考えるべきだろう。一般的には、研究活動よりも開発活動の期間が長く、既存商品の販売実績等に基づき需要予測等が比較的容易に行える状況であれば、支出を無形資産として認識・計測する可能性も高まるのではなかろうか<sup>12)</sup>。

#### 4.3 ソフトウェア関連支出と自己創設無形資産としての取扱い

##### (1) ソフトウェアの開発プロセスとIFRS上の「研究」「開発」の区分

3章で見た通り、ソフトウェア資産の額は技術資産に比べれば少ない。しかし、今後、経営資源としてのソフトウェアの重要性が一層高まり、関連支出も増加する可能性もある。実際、2章で言及した157社中142社がソフトウェア資産を計上しており、各社の一年間のソフトウェア資産の増加額の合計は技術資産の増加額の合計を上回る。またソフトウェアの自己創設無形資産を計上した企業は17社で、調査した157社の1割程だが、ソフトウェア以外の自己創設無

形資産を計上した企業は23社であり、レアケースとも言い切れない。

ソフトウェア開発に伴う活動・プロセスは、IAS38の規定する「研究」「開発」の定義には直接該当しないが、SIC解釈指針32号(無形資産－ウェブサイトのコスト、以下SIC32と略記)は、企業自身の開発したウェブサイトは自己創設無形資産であるとした上で(SIC32.7)、その開発過程(Development Stage)を分類し(SIC32.2)、各過程とIAS38に定める研究調査・開発段階との類似性及び各開発過程の支出の取扱いについて言及している。SIC32はウェブサイトの開発を対象とするが、基本的な考え方はその他の自己創設のソフトウェア開発にも及ぶと考えられる。少なくとも、

- (1) 企画段階(フィージビリティ・スタディ、目的と仕様書の作成、代替案の評価及び優先手段の選択等)の支出は費用認識すべきこと
- (2) 開発段階の支出は、一定の要件(IAS38.21及びIAS38.57)を満たす範囲で無形資産として認識すべきこと
- (3) コンテンツ開発段階の支出のうち、広告宣伝・販促目的のために開発される範囲の支出は費用認識すべきこと

等は同様の扱いとなろう。一方で、特定の開発プロセス等、同解釈指針が想定していない状況もあるように思われる。以下、そのようなケースについて言及・考察する。

- 1) 開発プロセスの種類とSIC32.2の区分の当てはめ

SIC32.2は開発過程を

- (a) 企画段階
- (b) アプリケーションとインフラストラクチャーの開発
- (c) グラフィック・デザインの開発
- (d) コンテンツの開発

という形で説明できるとしているが、これらは



活動の分類のみを意図したものか、それとも(a)から(d)へ逐次的に進行する開発のプロセスまでを意図したものかは必ずしも明確でない。

図7に例示する通り、現実の開発プロセスには多様な形態が存在する。例えばプロジェクト全体の開発過程が上流工程から下流工程に逐次的に(基本的には不可逆的に)進行し、成果の完成に至るウォーターフォールモデルのような開発プロセスであればSIC32.2(a)から(d)を逐次進行プロセスと捉えてもある程度対応関係を把握できると考えられるが、プロトタイプ型、スパイラル型など、反復的に、場合によっては部分的に設計-開発-評価-リリースのサイクルを繰り返す開発プロセスに、これら(a)から(d)の区分をどう当てはめることが可能であろうか。

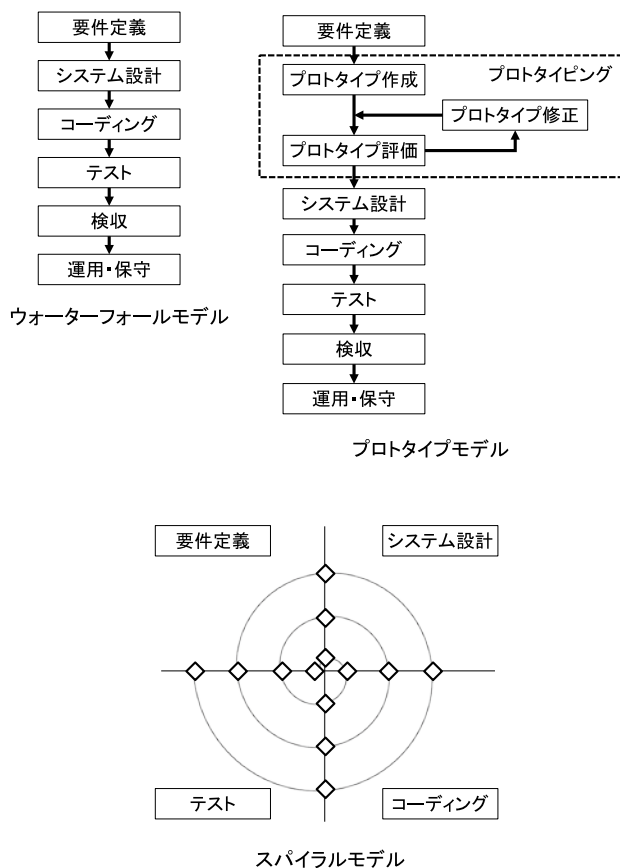


図7 開発プロセスの例

仮にSIC32.2(a)から(d)を逐次進行プロセスの単位と捉え、これらの開発サイクル一つ一つに当てはめるならば、一般に開発サイクルが短くなるにつれ、区分される活動や支出の範囲も狭まり、記録に要する手間や管理コストも増えると予想できる。したがって、実務上適切な記録の粒度を見定める必要があるものの、その線引きは必ずしも容易ではないように思われる。

筆者は開発の個々のサイクルにSIC32.2の(a)から(d)の全ての段階を常に当てはめる必要はなく、開発を伴う個々のサイクルの前段階、すなわちプロジェクト全体の方針・目標設定、開発プロセスの比較・選定、全体スケジュールの設定やリソースの調達等、プログラミング等に着手する前の段階の活動をSIC32.2(a)の「企画段階」に、また具体的なプログラミング等に着手する個々の開発サイクルの活動を同項(b)(c)(d)に当てはめることができるのではないかと考える。また、各開発サイクル内の、あるいは各開発サイクル間で発生する企画的な活動、例えば各開発サイクルの成果の評価・検証や次サイクルの開発目標の設定等は「企画」ではなく「開発」に含めてよいのではないかと考える。

実際、ウォーターフォールモデルであっても、次段階に進むにあたり開発成果の評価・検証を行うことは一般的であるし、場合によっては次段階の目標を修正することもあるが、SIC32.2はそのような活動まで同項(a)の企画段階に含めることは想定していないように思われる。また同項(b)(c)(d)の活動を細分化すれば、同じく企画的要素が含まれる可能性はあるが、それらを区分・分離して(a)に集約することも想定していないように思われる。

少なくとも上記の形で捉えることが可能ならば、「企画段階」は開発プロセスの種類にかかわらず、概ね共通する活動の範囲をカバーする形になると想定される。またソフトウェアライ

ブラリ・モジュール等の活用を通じ、開発の短サイクル化・小規模化が進行しつつある現在、その活動の記録・区分のために現場に必要以上の負担を強いることもないとする。

いずれにせよ、「企画段階」「開発段階」の分類にあたっては、開発プロセスの細部にとらわれず、プロジェクト全体の進捗を大局的に把握することが重要と考える。

## 2) 段階的なリリースと運用コストの扱い

SIC32は、運用段階はウェブサイトの開発が完了した時点で始まり、その段階の支出は原則費用と認識しなければならないとする(SIC32.9(d))。一方、ソフトウェアを段階的に(場合によっては部分的に未完成の状態)リリースする開発プロセスの場合、リリースしたものの修正や追加開発の活動・支出と、運用・管理を目的とする活動・支出が同時期に発生するが、こうしたケースについてSIC32は言及していない。この場合の追加開発費用・運用費用は、どのように扱えばよいか。

段階的にリリースされたソフトウェアは、終局的な完成に至るまでの中間生成物と捉えれば「未完成」だが、何らかの便益の提供を期待してリリースされたものである場合、その便益を提供する限りは識別可能かつ有用な無形資産と捉えることが可能であり、SIC32.9(d)の「完了」に至ったとして、リリース後の運用に係る支出は費用とするのが妥当と考える。ただし、リリース目的が便益の提供よりも開発成果の確認・検証等である場合には、開発支出として取り扱うのが適切であろう。

一方、その段階的にリリースされたソフトウェアは、開発プロジェクトの最終目標からすれば「未完」の状態であり、リリース後の開発関連の支出は、IAS38.57等の要件を満たす限り、引き続き自己創設無形資産として認識・測定可能と考える。いずれにせよ、段階的なリリースと運用を伴う場合の支出はリリースの目的・効

果をふまえて、開発支出と運用関連支出に対し適宜「完了」を使い分ける形が望ましいと考えられる。

## (2) ソフトウェア自己創設無形資産の認識とIAS38.57の要件

ソフトウェアを自己創設無形資産として認識する場合、他の無形資産と同様、開発プロセスの区分に加え、IAS38.57の要件の充足が求められる。自社開発した(販売等を前提としない)ソフトウェアについて、経済的便益の創出可能性等の要件を立証するのは、その用途・目的によっては難しい場合もあるように思われる。例えば顧客からの注文を受け付けるシステムであれば、売上への貢献等の訴求が容易であろう。一方で、人事管理を目的とするシステム等の場合、コスト削減や法令上の要請(要請を満たさなければ事業を継続できない)など、訴求する観点も検討・工夫が必要と思われる。

自己創設無形資産に含めたソフトウェアの目的・機能や、経済的便益の創出可能性をはじめとしたIAS38.57の要件の判断等、各社の実態については今後確認を進めたいと考えている。

## 5. おわりに

IFRSの無形資産関連基準の概要、適用済企業における取扱い状況を見た上で、自己創設無形資産の認識・計測に際しての課題に言及した。現実問題として、研究開発関連支出が資産認識される範囲は今後も限られると予想されるが、IFRS適用企業がその取扱いを検討し、その成果を有価証券報告書等で開示すれば、必要な知見の蓄積も進むであろう。本稿は基本的な動向の把握・検討に終始したが、今後各社の具体的な取組みの把握・蓄積を図りたいと考えている。

## 注 記

- 1) 企業会計基準委員会、無形資産に関する検討経過

- の取りまとめ, pp.4-19 (2013)  
<https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/sme20.pdf>
- 2) 日本経済団体連合会IFRS実務対応検討会, IFRS任意適用に関する実務対応参考事例, pp.39-55 (2014)  
<https://www.keidanren.or.jp/policy/2014/002.pdf>
  - 3) 金融庁, IFRS適用レポート, pp.56-57 (2015)  
<https://www.fsa.go.jp/news/26/sonota/20150415-1/01.pdf>
  - 4) 本稿では基準群の総称を示す場合にIFRS, 個別の指針等を示す場合にIASやSIC等の語を用いた。
  - 5) 各国語の公訳文が存在する。本稿における基準の記載にあたっては, IFRS財団公認の日本語版を参照した。
  - 6) 日本取引所グループ, IFRS適用済・適用決定会社一覧  
<https://www.jpx.co.jp/listing/others/ifrs/index.html>
  - 7) 全ての企業が無形資産の取得経路・資産の内訳を明示してはならず, 注記の文言に基づいて判断したケースもある点をご理解願いたい。
  - 8) 有価証券報告書で開示された研究開発費の額は, ①研究開発支出全体, ②研究開発支出中の費用認識分, ③企業が勘定科目として定義した「研究開発費」の額, のいずれかとなっている。本定義式は②を意図して作成している。③には対象年度に発生した支出に加え, 無形資産の償却費, 減損損失, 有形固定資産の減価償却費等が含まれている場合があり, 本稿では集計に際し可能な限りこれらを除外した。
  - 9) 有価証券報告書の記載例:  
医薬品-B社「IAS第38号「無形資産」の下では, 内部発生の開発費は, 資産計上基準を満たした場合には無形資産として資産計上されますが, 当社グループでは, グループ内で発生した進行中

の開発プロジェクトに係る費用については, 主要な市場における規制当局からの販売承認を得ていない限り, 資産化の基準を満たしていないと判断しており, 資産として計上していません。」

医薬品-C社「内部発生の研究費用は発生時に費用として認識しております。内部発生の開発費用は資産として認識するための基準がすべて満たされた場合に限り無形資産として認識しておりますが, 臨床試験の費用等, 製造販売承認の取得までに発生する内部発生の開発費は, 期間の長さや開発に関連する不確実性の要素を伴い資産計上基準を満たさないと考えられるため, 発生時に費用として認識しております。」

- 10) 各年分の維持年金は費用となるが, 複数年の維持年金を事前に一括払いした場合, それを資産(前払費用)として計上することを妨げるものではない。
- 11) IAS第38号の基準の審議の際も, 「公正価値が活発な市場を参照して算定できる場合を除き, 自己創設無形資産から回収できる金額を信頼性をもって評価できない」等の主張がなされている (IAS第38号 付属するIASB公表文書 BCZ38(c)等)。
- 12) 例えば自動車のエンジン等の主要部品の場合, 実装に際しての摺り合わせ等の必要性もあり, 研究・開発に占める開発活動のウエイトは高いと想定しうる。需要予測も, 既存商品の実績等に基づきある程度信頼性を訴求しうるであろう。一方, 自動車市場がガソリン車から電気自動車に移行し, 主要部品がバッテリーやモーター等, 規格化・モジュール化の進んだものに置き換わると, 開発活動のウエイトも低下し, 需要予測も過去の実績に基づくことが難しくなり, 自己創設無形資産とされる支出の範囲も狭まるのではないかと予想される。

(URL参照日は全て2019年4月10日)

(原稿受領日 2019年4月17日)