

企業結合により取得した無形資産に取得原価を配分する際の問題点について

（前回までの議論）

企業結合により取得した仕掛研究開発の取得時における会計処理について、国際的な会計基準に合わせて資産計上するためには、「取得企業が取得対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理する。」という規定を削除するという方法が考えられる。

この規定を削除した結果として、企業結合により取得した仕掛研究開発は、無形資産一般の取扱いを規定した、企業結合会計基準三２（３）「取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。」という規定に基づいて会計処理されることになると考えられる。

しかしながら、企業結合により取得した無形資産に取得原価を配分するか否かの取扱いについては、「企業結合会計基準」と「結合分離適用指針」とで判断を要する記載がみられるため、規定のあり方について整理する必要がある。→（今回の議論）【論点１】へ

また、企業結合により取得した仕掛研究開発について資産計上を求めるとした場合、その前提として、企業結合により取得した無形資産一般の取扱いを明確にする必要がある。→（今回の議論）【論点２】へ

（今回の議論）

【論点１】会計基準と適用指針の関係について（「できる」規定の見直しについて）

企業結合会計基準では、「取得した資産に、……無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。」とされており、企業結合により取得した無形資産（仕掛研究開発も含む）につき、取得原価の無形資産への配分を任意としている。一方で結合分離適用指針では、「…取得原価を識別可能資産となる無形資産に配分することとなる。」と規定されており、ある一定の条件を満たした場合には無形資産として計上することとしている。このように、現行の企業結合会計基準と結合分離適用指針では、無形資産の計上に関して判断を要する記載がみられるとともに、このことが企業結合により取得した仕掛研究開発の資産計上の取扱いにも影響を与える可能性がある。このため、今回の企業結合により取得した仕掛研究開発の会計処理に関する見直しを機に、改めて本件についての企業結合会計基準及び結合分離適用指針での取扱いのあり方について整理する必要がある。

（企業結合会計基準 三２（３））

取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取

得原価を当該無形資産等に配分することができる。

（結合分離適用指針第 56 項）

なお、企業結合の目的の一つが、…無形資産の取得であり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、取得企業は、利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置き、あるいは外部の専門家も関与するなどして、通常、取締役会等の会社の意思決定機関において、当該無形資産の評価額に関する多面的な検討を行っていることが想定される。このような場合には、一般的に、無形資産の独立した価額が合理的に算定できる場合に該当し、原則として、取得原価を識別可能資産となる無形資産に配分することとなる。

	A 案	B 案
考え方(会計基準と適用指針の解釈)	「企業結合会計基準」における任意規定の記載は実務上会計処理の安定性、一貫性を欠くものであるから、その欠陥を「結合分離適用指針」で補正したものである。その結果、記載表現に判断の余地があるため、より整合性を求める規定にするべきである。	「企業結合会計基準」と「結合分離適用指針」の定めとは矛盾するものではなく、あくまで無形資産への配分は任意でありながら、無形資産へ配分することが望ましいと考えられる状況についての説明を「結合分離適用指針」で行っているにすぎない。
対応案	企業結合会計基準の見直しを行い、「できる」規定に代えて、適用指針と同様に「一定の条件」を満たす場合に、無形資産に配分することを求める。	企業結合会計基準を維持する。
課題	我が国では無形資産に関する明確な会計基準がないため、上記「一定の条件」として、何を求めるかを明らかにする必要がある。	任意規定の考え方を残すと、CESR の指摘に対応する議論が実質的に意味のないものになる可能性がある。

（事務局案）

「企業結合会計基準」と「結合分離適用指針」の取扱いはより整合性が確保されるべきである。また、企業結合により取得した仕掛研究開発を資産計上する必要があるという命題に対応するためには、その前提として企業結合により取得されたその他の無形資産についても網羅的に資産計上されうるという制度面の整備が必要となる。その観点からみると、現行の企業結合会計基準における任意規定を削除し、結合分離適用指針と同様に「一定の条件」を満たす場合に無形資産に配分することを求めるという A 案を採用することでどうか。この場合、どのような要件を満たした無形資産について資産計上を求めるかということを確認する必要がある。

【論点２】無形資産に配分することを求める「一定の条件」をどうすべきか。

【論点１】でＡ案を採用した場合、「一定の条件」を満たす場合には、無形資産に配分することを求めることになるが、その場合に何を「一定の条件」とすべきか。

（検討の方向性）

検討の前提として、企業結合会計基準 三 2 (3) の前段、すなわち「取得原価は、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後 1 年以内に配分する。」と後段、すなわち「取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。」をどのように解釈するかが重要となる。

この点、現行の企業結合会計基準 三 2 (3) の前段は、識別可能資産及び負債について規定しており、無形資産も包含されるものではあるが、ある無形資産を識別可能資産として扱うための要件をより明確にするために、企業結合会計基準 三 2 (3) の後段で「法律上の権利又は分離して譲渡可能」が規定されていると解釈することができるのではないか。

（参考）IAS 第 38 号では、以下のいずれかの場合に限り、無形資産の定義における識別可能性の要件を満たすとされている（par.46）。

- ① 分離可能であること。すなわち企業から分離又は分割でき、独立に又は関連する契約や資産・負債と一体として、売却、譲渡、ライセンス供与、賃貸又は交換できること。
- ② それらの権利が譲渡可能又は企業や他の権利・義務から分離可能であるか否かにかかわらず、契約その他の法的な権利に起因するものであること。

（事務局案）

企業結合会計基準 三 2 (3) の後段規定を見直し、「できる」規定に代えて、「一定の条件」として現行企業結合会計基準どおりの条件とし、更に、企業結合会計基準 三 2 (3) の前段と後段の関連性を、識別可能という観点からより明確にすることでどうか。

（企業結合会計基準 三 2 (3) 事務局修正案）

取得原価は、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後 1 年以内に配分する。

取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を、識別可能資産として当該無形資産等に配分する。

その他追加的な検討事項としては、以下が考えられる。

- 事後的に識別可能な資産をむやみに認識することがないように、意見書や結合分離適用指針では、「対価計算の基礎に含められた」という条件も記載されているが、この条件については、実務的な側面も強いことから、企業結合会計基準に取り入れるのではなく結論の背景等で記載することでどうか。
- 結合分離適用指針 56 項の見直しは必要かどうか。

※「企業結合により取得した仕掛研究開発」については、その概念を明確に定義することが困難であることから、直接的に定義付けを行わず、企業結合の契約やデューデリジェンスの実務において上記「一定の条件を満たす」研究開発活動の成果については、他の無形資産と同様に資産計上する、という考え方で包括的に整理したいと考えるがどうか。

【参考】 In-process R&D について

IFRS3 及び SFAS141(R) では、in-process R&D について以下の規定があるが、in-process R&D の定義については特に規定していない。

- IFRS3 Par. 10、11、18、B149～B156、SFAS141(R) Par. 12、13、20、B149～B156

以上

（参考 １）

（企業結合会計基準 三 2（3））

取得原価は、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後１年以内に配分する。

取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。

（結合分離適用指針第 56 項）

なお、企業結合の目的の一つが、…無形資産の取得であり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、取得企業は、利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置き、あるいは外部の専門家も関与するなどして、通常、取締役会等の会社の意思決定機関において、当該無形資産の評価額に関する多面的な検討を行っていることが想定される。このような場合には、一般的に、無形資産の独立した価額が合理的に算定できる場合に該当し、原則として、取得原価を識別可能資産となる無形資産に配分することとなる。

（企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書 ３．(3)②）

識別可能資産及び負債の範囲

被取得企業から取得した資産及び引受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なものは、識別可能資産及び負債とよばれる。この識別可能資産及び負債の範囲については、被取得企業の企業結合日前の貸借対照表において計上されていたかどうかにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支払って取得した場合、原則として、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定することとした。例えば、我が国においては、法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産に対して対価を支払って取得した場合、通常、それらは適当な科目を付されて無形固定資産に計上されることになると考えられる。したがって、取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができるものとした。また、取得後短期間で発生することが予測される費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、むしろ、その費用又は損失を負債として認識した方がその後の投資原価の回収計算を適切に行いうると考えた。

（参考 2）

IFRS3 Par. 10、11、18、(SFAS141(R) Par. 12、13、20)

Recognition Principle

10. As of the acquisition date, the acquirer shall recognise, separately from goodwill, the identifiable assets acquired, the liabilities assumed and any non-controlling interest in the acquiree. Recognition of identifiable assets acquired and liabilities assumed is subject to the conditions specified in paragraphs 11 and 12.

Recognition Conditions

11. To qualify for recognition as part of applying the acquisition method, the identifiable assets acquired and liabilities assumed must meet the definitions of assets and liabilities in the *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* at the acquisition date. For example, costs the acquirer expects but is not obliged to incur in the future to effect its plan to exit an activity of an acquiree or to terminate the employment of or relocate an acquiree's employees are not liabilities at the acquisition date. Therefore, the acquirer does not recognise those costs as part of applying the acquisition method. Instead, the acquirer recognises those costs in its post-combination financial statements in accordance with other IFRSs.

18. The acquirer shall measure the identifiable assets acquired and the liabilities assumed at their acquisition-date fair values.

IFRS3及びSFAS141(R) B149～B156**Research and Development Assets**

B149. This Statement requires an acquirer to recognize all tangible and intangible research and development assets acquired in a business combination, as was proposed in the 2005 Exposure Draft. Previously, FASB Interpretation No. 4, Applicability of FASB Statement No. 2 to Business Combinations Accounted for by the Purchase Method, required an acquirer to measure and immediately expense tangible and intangible assets to be used in research and development that had no alternative future

use. A research and development asset was recognized as such only if it had an alternative future use. In contrast, IFRS 3 did not require a research and development asset to have an alternative future use for it to be recognized. This Statement and the revised IFRS 3 therefore do not change the provisions of IFRS 3 on that issue. Accordingly, most of the discussion in paragraphs B150–B156 pertains to the FASB’s consideration of this issue.

B150. The FASB concluded that the requirement to immediately write off assets to be used in research and development activities if they have no alternative future use resulted in information that was not representationally faithful. In addition, eliminating that requirement furthers the goal of international convergence of accounting standards.

Therefore, this Statement supersedes Interpretation 4 and requires research and development assets acquired in a business combination to be recognized regardless of whether they have an alternative future use.

B151. Relatively few respondents to the 2005 Exposure Draft commented on the proposed accounting for research and development assets. Those who did generally disagreed with those proposals (they also generally applied GAAP rather than IFRSs), citing either or both of the following concerns as support for their view:

- a. In-process research and development may not meet the definition of an asset in Concepts Statement 6 because its low likelihood of success does not represent probable future economic benefits.
- b. The fair value of in-process research and development may not be measurable with sufficient reliability for recognition in financial statements.

The Boards rejected both of those views for the reasons explained in the following paragraphs.

B152. The Boards agreed with respondents that the likelihood that an individual research and development project will result in a profitable product often is low. However, the Boards also noted that the use of the word probable in the FASB’s Concepts Statement 6 refers only to something that is not certain. The definition does not use that term as a recognition criterion that specifies the degree of probability of the inflow or outflow of future economic benefits that must be present for an item to qualify for recognition. (See also paragraph A63.) Therefore, the Boards concluded that in-process research and development acquired in a business combination generally will

satisfy the definition of an asset because the observable exchange at the acquisition date provides evidence that the parties to the exchange expect future economic benefits to result from that research and development. Uncertainty about the outcome of an individual project is reflected in measuring its fair value.

B153. The Boards also agreed that determining the fair value of in-process research and development requires the use of estimates and judgment, and the resulting amount generally will not be as reliable as the fair values of other assets for which quoted prices in active markets are available. However, the Boards observed that use of estimates and judgment, by itself, does not mean that information is unreliable; reliability does not require precision or certainty. For example, paragraph 86 of the IASB's Framework says that "in many cases, cost or value must be estimated; the use of reasonable estimates is an essential part of the preparation of financial statements and does not undermine their reliability." The Boards also noted that the requirement to measure the fair value of in-process research and development assets acquired in a business combination is not new—not even in GAAP. In accordance with Interpretation 4, that amount was measured but immediately written off. Moreover, respondents to the 2005 Exposure Draft that apply IFRSs generally did not mention any problems with complying with the provisions of IFRS 3 on research and development assets, which are the same as those in this Statement.

B154. In developing the 2005 Exposure Draft, the FASB also considered whether it could make further improvements by extending the recognition provisions of this Statement for research and development assets to purchases of in-process research and development assets outside a business combination. At that time, the FASB decided not to do so because the additional time needed to deliberate the related issues would have unduly delayed the issuance of this Statement.

B155. Some respondents to the 2005 Exposure Draft objected to the resulting inconsistent GAAP requirements for research and development assets acquired in a business combination and those acquired in another type of transaction. The FASB agreed with respondents that inconsistent accounting for research and development assets depending on how they are acquired is undesirable. Therefore, the FASB expects to reconsider the accounting for research and development assets acquired by means other than in a business combination separately from its project on business combinations.

B156. The FASB also decided to provide guidance on the impairment testing of in-process research and development projects that are temporarily idled or abandoned. It did that by means of an amendment to Statement 142 (see Appendix E).