

## 「無形資産に関する論点の整理」に関するコメント

平成 22 年 2 月 17 日  
あずさ監査法人 監査実務従事者グループ

平成 21 年 12 月 18 日付で公表されました「無形資産に関する論点の整理」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

### 【論点 1】定義

#### (質問 1)

本論点整理が提案する無形資産の定義（第 28 項）は、無形資産とすべきものを過不足なく含めるものとなっていますか。この定義が不十分であると考えられる場合に、本来無形資産に含めるべきものでこの定義では含まれないもの、あるいは、本来無形資産に含めるべきでないのにこの定義では含まれてしまうものはどのようなものですか。

#### 【コメント】

1. 論点整理では、無形資産の定義を「識別可能な資産のうち物理的実体のないものであって、金融資産でないもの」とすることが提案されている。具体的な無形資産の範囲の前提として、抽象的な定義を検討することは重要であると考えられ、国際的な会計基準を参考に、抽象的な定義を検討するという方向性について同意する。
2. しかし、以下のように、そもそも論点整理の検討の対象となっている「無形資産」の対象範囲が不明確であるように思われる。
  - (1) 本論点整理では、経済的資源を取得したこと（「無形資産」を取得したこと）については明確に判断ができるということを前提にした検討がなされていると思われる。しかし、物理的実体のないものを取得した場合に、それが経済的資源かどうかを判断するのは、実務上難しいケースもあると思われる。このため、支出により取得されたものが、そもそも資産の本質たる「経済的便益の源泉たる経済的資源」（論点整理第 17 項）に合致しているかどうかという判断の指針についても、検討する必要があるように思われる。
  - (2) 検討している無形資産には具体的にどのような資産が含まれるのかの例示が十分になされていないため、論点整理の検討対象が分かり難くなっていると思われる。例えば、論点整理の対象である「無形資産」には、我が国の財務諸表において区分されている①「無形固定資産」及び②「投資その他の資産」のうち物理的実体のないもの、のほかに、どのような資産が含まれるのかが明確ではない。こうした用語の整理がなされていないため、対象範囲が分かり難くなっていると思われる。
3. なお、論点整理第 26 項では、識別可能性の要件の 1 つである「法的権利から生じる」という要件の考え方の検討がなされている。ここでは、「取得した無形資産が契約、法令又は類似の手段によって法的に譲渡される権利から生じている状態をいうと考えられる。」という整理がなされている。しかし、この要件として、「法的に譲渡される権利」ということまで求められるとすれば、もう 1 つの要件である「分離可能」の要件を実質的に要求することになると思われる。このため、

「法的権利から生じる」という要件の考え方としては、「法的に譲渡される権利」とせず、「法的に保護される権利」と整理する方が適切ではないか。

## 【論点 2】 認識要件

### (質問 2)

本論点整理が提案する無形資産の認識要件（第 38 項）は必要十分と考えますか。必要十分とはいえないと考える場合、これらの認識要件では、具体的にどのような不都合があると考えますか。

### 【コメント】

1. 無形資産の「経済的便益をもたらす蓋然性が高い」が意図する「蓋然性」の水準やその考え方が十分に整理されていないと考えられる。このため、【論点 3】で検討されている無形資産の認識（特に、[論点 3-3]で検討されている社内開発費やその他の自己創設無形資産の認識）にあたって、どの程度の蓋然性が求められているのかについて明確になっていないと思われる。
2. 例えば、論点整理第 44 項でも検討されている内容のようにも思われるが、将来、企業に 10%程度の確率で経済的便益をもたらす「他社が行った基礎研究の成果」を取得した場合において、この取得の対価の金額に上記の 10%程度の確率が反映されていることをもって、「取得の対価の金額程度の、経済的便益をもたらす可能性が高い。」として「経済的便益をもたらす蓋然性が高い。」の要件を満たすということになるのか、それとも、「10%程度の蓋然性しかないのであれば、蓋然性が高いとはいえない。」として、当該要件を満たしていないということになるのか、というあたりの考え方が、論点整理では明らかではないように思われる。
3. 上記の論点について、論点整理第 46 項に示されている今後の方向性では、企業が外部から個別に買い入れた場合のケースについて、通常は無形資産の定義を満たすものの、研究開発目的で取得した場合について、引き続き検討するという提案内容となっているが、取得形態別での検討整理の前に、そもそも、無形資産の認識要件における蓋然性要件の整理を行うことが必要と考える。

## 【論点 3】 取得形態と無形資産の認識

### 【論点 3-1】 個別買入れによる取得

### (質問 3)

個別に買い入れて取得した場合については、本論点整理においては、通常、本論点整理が提案する無形資産の定義（特に、識別可能性）に該当し、かつ認識要件が満たされることから、無形資産を認識することになると分析しています。このような分析に同意しますか。

### 【コメント】

1. 【論点 1】の定義及び【論点 2】の認識要件については前述のような事項（【論点 1】の「無形資産の対象範囲」及び【論点 2】の「蓋然性の水準」）を明らかにする必要があると考えられ、それらを明らかにした上でなければ、個別買入れによる無形資産の取得についての論点整理の分析に対しては、コメントすることが困難である。
2. また、ライセンス契約に基づいて、何らかの知的財産権の利用権を付与された企業の会計処理については、以下のような点を検討する必要があると思われる。

- (1) 利用権を付与された企業は、当該利用権について、ファイナンス・リースの借り手と同じように会計処理をすべきなのか（つまり、契約の締結により、資産及び負債を両建てで計上すべきなのか。）、あるいは、当該利用権については特に資産を計上せず、ライセンス料の支払い時に費用を認識する会計処理をすべきなのか。
- (2) 付与された利用権について、ファイナンス・リースの借り手と同じように会計処理するとした場合、当該企業が契約期間にわたって将来支払うべき金額が確定していないような場合に、資産及び負債の金額をどのように測定すべきなのか。

### 【論点 3-2】 企業結合による取得

#### （質問 4）

企業結合により受け入れる無形資産が満たすべき識別可能性の具体的な内容については、他の取得形態と同様、「法律上の権利又は分離して譲渡可能なもの」とすることを提案しています。また、企業結合によって無形資産の定義に該当するものを受け入れた場合には、例外的な場合を除き、無形資産の認識要件は満たされていると分析しています（第 55 項）。このような提案及び分析に同意しますか。

また、本論点整理が提案する無形資産の定義及び認識要件は、企業結合により取得された無形資産についても、必要十分なものになっていると考えますか。

#### 【コメント】

1. 企業結合の当初の意思決定やその対価の算定において全く考慮されておらず、事後的にその存在が判明したような無形資産を含め、現行の実務では資産として認識されていない無形資産についてまで、論点整理に示された方向性で会計基準が開発された場合には資産計上が求められることになるのかどうかについて、会計基準において考え方を明らかにして頂きたい。
2. 1.に関連して、論点整理第 52 項では、平成 20 年 12 月に改正された企業結合会計基準の規定が、「無形資産の体系的な会計基準がない中で円滑に実務に適用されるため」に検討された表現になっている旨が記載されている。今回、無形資産の体系的な会計基準の開発を行う中で、国際的な会計基準の表現と平仄を合わせることを検討するという点については賛成するものの、表現を国際的な会計基準と平仄を合わせることで、今後、新たに計上される無形資産があるのか、あるとすれば、その計上にあたって指針となる考え方や具体例を示すことを検討して頂きたい。

### 【論点 3-3】 自己創設による取得

#### 〈論点3-3-1〉 社内研究開発費の取扱い

#### （質問 5）

これまで費用処理することが求められてきた社内開発費も、無形資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たすものについては資産計上することが考えられるとしていますが、この考え方に同意しますか。

#### 【コメント】

1. 論点整理第 61 項では、我が国の研究開発費等会計基準において、研究開発費をすべて発生時に費用処理しなければならないとした理由として、①研究開発の途上においては、将来の収益の獲得が確実であるとはいえないこと、②抽象的な要

件によって資産計上を求める場合、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つが記載されている。

2. このように、現行の研究開発費の取扱いは、将来の収益獲得の不確実性と、企業間の比較可能性を考慮して決められたものであり、研究開発費の一部に資産としての要件を満たすものが含まれる可能性があること自体が否定されていたわけではない。むしろ、研究開発の成否によって、将来の企業の業績が大きく変動する以上、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なように思われる。このため、無形資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たすものについては資産計上するという論点整理の検討の方向性に賛成する。
3. しかし、論点整理第70項では、IFRSを適用する欧州企業において、実務上社内開発費が資産計上されているか否かは、企業により計上の実務に大きなばらつきがあるという分析もなされている。そのため、IAS第38号の認識要件を参考にした上で、これらの要件について、より具体的、客観的な記述を追加することが適当と考える。

(質問6)

社内開発費については、無形資産の認識要件の判断が主観的になりやすく、総合的な判断を確保するのがより難しいという問題に対応するため、国際財務報告基準では無形資産の認識要件の充足を判断する上で、第62項や第63項で示したような、さらに詳細な要件等を定めています。社内開発費の資産計上の要件として、我が国でも同様の要件等を定めることが考えられますが、より総合的な判断を確保するために、要件等の定め方についての具体的な工夫や提案があればお示しください。

【コメント】

1. (質問5)に対するコメントにも記載しているが、企業間のより総合的な判断を確保するために、IAS第38号の6つの要件とは別の要件を定めるというよりも、このIAS第38号の6つの要件のそれぞれについて、より具体的、客観的な記述を追加することが考えられる。
2. 例えば、6つの要件の1つである「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」について、どのような状況になった場合に、技術上の実行可能性が高いと認めることができるのかに関して、実際に実務で想定されるようなケースについての具体的な記述や設例を示すことが、実務の適用にあたっては有用のように思われる。

〈論点3-3-2〉 その他の自己創設無形資産の取扱い

(質問7)

社内開発費以外の自己創設無形資産の認識についても、〈論点3-3-1〉で検討した社内開発費の認識に関する要件等を当てはめてよいと考えますか。

【コメント】

1. 論点整理第81項では、IFRSを適用する欧州の企業において、実務上計上されている自己創設無形資産は、開発費、ソフトウェア及び個別の会計基準が定められているウェブサイト費用程度に留まっている旨が記載されている。しかし、IAS第38号の取扱いでは、自己創設無形資産として計上する資産を特にこれらの3つの資産に限定しているわけではないと考える。このため、欧州において、なぜ、こうした実務がなされているのか、その理由を調査する必要があるように思われる。

2. 仮に、IAS 第 38 号と同様の自己創設無形資産の認識要件を定めた場合、我が国においても、認識すべき資産は、ソフトウェア、開発費及びウェブサイト費用程度に限定されると考えてよいのかどうか。こうした点は、欧州においてこうした実務がなされている理由を調査しなければ、判断できないように思われる。
3. また、論点整理脚注 12 において、我が国の会計基準では、コンテンツは、その性格に応じて関連する会計処理慣行に準じて処理すべきものと考えられてきたことが記載されている。無形資産についての包括的な取扱いを検討するのであれば、こうしたコンテンツ（音楽、映画、TV 番組及びゲーム等）の取扱いについても明らかにする必要があると考えられる（少なくとも、適用の対象範囲に含まれるのかどうかについては明確にする必要があると考える。）。
4. なお、今後、無形資産全般に関する会計基準を開発する場合、「研究開発費等に係る会計基準」等に定められているソフトウェアの会計処理の現行の取扱いはどのようなものになるのかについても明らかにして頂きたい。

**（質問 8）**

国際財務報告基準では、自己創設無形資産の可能性のある支出のうち、一定のものを認識の対象から除外するよう定めていますが、我が国でもこのような除外規定を置くことが適切と考えますか（除外すべきと考えるものとその理由を具体的にお示ください。）。

**【コメント】**

1. IFRS において個別に無形資産から排除されている項目（論点整理第 82 項）についての論点整理第 87 項での検討内容は、我が国においても当てはまると考えられるため、我が国でも IFRS と同様の除外規定を置くことが適切と考える。

**【論点 4】 当初取得時の測定**

**[論点4-1] 測定方法の考え方**

**（質問 9）**

本論点整理では、無形資産の当初取得時の帳簿価額は、時価によらず、取得原価で測定することを提案していますが、この考え方に同意しますか。

**【コメント】**

1. 無形資産は、当初取得時にその取得のために投下した資金の額をもって帳簿価額とし、将来収益の獲得に貢献した部分に対応させることが適切であると考えられる。この点、IFRS では「無形資産は取得原価で当初認識しなければならない。」とされ、また、米国会計基準では「公正価値をもって測定しなければならない」とされているものの、無形資産を購入した場合には、取得の際に支払われた現金又は現金等価物の金額を基礎として測定することになるため、当初認識時の帳簿価額の測定方法の基本的な考え方は IFRS と同様と考えられる。こうした点を考慮し、無形資産の当初取得時の帳簿価額は、時価によらず、取得原価で測定するという論点整理の提案に賛成する。

**[論点4-2] 取得原価の範囲**

**（質問 10）**

本論点整理では、無形資産の認識要件を満たした時点から、その制作を完了した時点までに支出した金額をもって当初取得時の帳簿価額とすることを提案していますが、この考え方に同意しますか。同意しない場合、当初取得時の帳簿価額に含めると考える範囲とその理由をお示ください。

## 【コメント】

1. 論点整理によれば、現行の我が国の会計基準では、「会計制度委員会報告第12号」において、自社利用のソフトウェアの取得原価にあたり将来の収益獲得又は費用削減が確実と認められる状況になった時点から、実質的にソフトウェアの制作作業が完了したと認められる状況になった時点までの支出を資産計上するとされている。この点、無形資産に係る原価を計算する期間についても、国際的な会計基準も同様の考え方であるとされていることも踏まえ、同様に考えることが適当と思われる。したがって、無形資産の認識要件を満たした時点から、その制作を完了した時点までに支出した金額をもって当初取得時の帳簿価額とすることに賛成する。

## (質問 11)

本論点整理では、無形資産の取得に関連する支出のうち、無形資産の認識要件を満たさないため、一度費用として処理したものは、その後無形資産の認識要件を満たすこととなった場合であっても事後的に資産として計上できないことを提案していますが、この考え方に同意しますか。

## 【コメント】

1. 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」においては、会計方針の変更や誤謬の訂正による場合以外は、過去に遡って処理せず将来に向けて処理するという考え方が示されており、無形資産の取得に関連する支出についても、当該考え方と整合性を保つ必要があると考える。このため、無形資産の取得に関連する支出のうち、無形資産の認識要件を満たさないため、一時費用として処理したものは、その後無形資産の認識要件を満たすこととなった場合であっても事後的に資産として計上できないという考え方に賛成する。
2. ただし、同一の事業年度内において費用として処理した支出について、一度費用として処理したことをもって、事後的に無形資産として計上できないという取扱いが適当なのかどうかは検討が必要であると考え。この点に関連して、過去の四半期会計期間において費用として処理した支出の中に、同一の事業年度に属するその後の四半期会計期間において認識要件を満たした無形資産に関連する支出が含まれていた場合に、過去の四半期会計期間の当該支出について、事後的に資産として計上できないという取扱いが適当なのかについては検討する必要があると考える。
3. 四半期開示については迅速な決算手続が要求されていることから、無形資産の認識要件を満たすかどうかの判断が事後的に見直されるケースもあるように考えられる。こうした場合についても、過去の四半期で費用処理したことをもって、資産計上を認めないという取扱いが適当なのかについては、議論のあるところのように思われる。

## 【論点 5】 当初認識後の測定

## 【論点5-1】 基本的な考え方

## (質問 12)

本論点整理では、当初認識後の測定方法について、再評価モデルの選択を採用せず、取得原価を基礎とすることを提案しています。この考え方に同意しますか。

## 【コメント】

1. 論点整理では、IAS 第 38 号において、無形資産について活発な市場が存在することは通常は考えにくいことや、売買取引が相対的に少ないことから、ある無形資産に支払われる価格が他の資産の公正価値の確かな証拠とならないかもしれず、価格は一般に利用可能でない場合が多いことが言及されている旨が記載されている。我が国においても同様のことが想定されるため、再評価モデルを選択肢の 1 つとして認める必要性は高くないと考える。
2. また、自社利用を前提としている限り、償却期間、残存価額、償却方法を適切に決定して減価償却を実施していれば、取得価額から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額が、期末時点における当該資産の評価額として適当であると考えられる。このため、当初認識後の測定方法について、再評価モデルの選択を採用せず、取得原価を基礎とすることに賛成する。

## 【論点5-2】 償却に関する事項

(質問 13)

本論点整理では、償却に関して、償却期間、償却方法及び残存価額について、次の事項を明確にすることを提案していますが同意しますか（会計基準の中で他に定めるべきと考える内容があれば、具体的にお示しください。）。

- (1) 償却期間については、その無形資産の耐用年数とする旨、及びその耐用年数を決定するために考慮すべき要因
- (2) 償却方法については、採り得る償却方法、及び資産に関する経済的便益について企業が消費すると予想されるパターンが明確でないときには定額法を採用することとする旨
- (3) 残存価額については、その決定についての考え方、及び一定の条件を満たさない場合はゼロとして扱う旨

## 【コメント】

1. 償却に関して、償却期間、償却方法及び残存価額について、質問 13(1)～(3)の記載事項を明確にすることに賛成する。
2. ただし、償却方法の取扱いについて、市場販売目的のソフトウェアやゲーム等のコンテンツについては、定額法による償却が適当ではない場合が多いと思われる。このため、これらの無形資産については、「資産に関する経済的便益について企業が消費すると予想されるパターン」が明確なケースに該当する場合が多いことを、会計基準に明記することが適当と考える。

## 【論点5-3】 償却を行うことが適切でない無形資産

(質問 14)

国際的な会計基準では、耐用年数を確定できない無形資産について、償却を行わないこととしています。償却を行うことが適切でない無形資産があるということに同意しますか。同意する場合、どのような無形資産について償却を行うことが適切でないと考えますか（具体例を挙げ、償却を行うことが適切でないと考える理由をお示しください。）。

## 【コメント】

1. 企業結合によって取得したのれんは、効果の及ぶ期間の見積りが困難な資産であると考えられ、これについて一定の期間にわたっての償却を行うという現行の取扱いを変更せずに、「償却を行うことが適切でない無形資産」の取扱いを定めることは適当ではないと考えられる。このため、[論点 5-3]については、企業結合

関連のプロジェクトで検討しているのれんの償却の扱いと並行して検討する必要があると考える。

2. また、この取扱いが定められたことによって、無形資産の償却を行わないという取扱いが安易に適用されてしまうということは適當ではないと考える。有形資産であっても、無形資産であっても、その経済的な価値は時間の経過と共に低下していく、というのが通常取扱いであると考えられる。このため、無形資産の償却を行わないという取扱いは、限定的なケースにのみ適用されるような取扱いとすることが適當と考えられる。
3. このケースを限定的にすべきという観点から、耐用年数を確定できない無形資産である場合の追加的な規準を定めることが考えられるという論点整理の方向性に賛成する。IAS 第 38 号の設例において示されている、一定の形式的な期間の定めがあるにもかかわらず、「ほとんどコストをかけずに法律上の権利が更新できるなどにより予見可能な長期間にわたって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できることや、その無形資産を利用し続ける意図があり、その利用が現実的に可能であること等」の理由により、耐用年数を確定できない無形資産として取り扱う場合について、安易な適用を防止するような追加的な規準を設けることは、実務での適用にあたって適當と考えられる。

#### 【論点5-4】 償却を行わない無形資産の減損

(質問 15)

国際的な会計基準では、耐用年数を確定できない無形資産については、償却を行わない一方、このような無形資産については、減損の兆候がある場合に加えて、それが無い場合でも、より高頻度の減損テストを行うことを求めています。耐用年数が確定できない無形資産については償却を行わないとした場合、このような取扱いを含めて、固定資産の減損に関する我が国の会計基準と国際的な会計基準との間の相違を解消すべく見直すべきと考えますか。

【コメント】

1. 仮に、一定の無形資産について償却を行わないこととした場合、当該無形資産の価値の減少は、減損会計によってのみ認識されることになる。このため、これらの資産については、国際的な会計基準の取扱いと同様、その他の資産に比して、減損テストをより高い頻度で行うことを求めることが適當と考える。

#### 【論点6】 開 示

(質問 16)

国際的な会計基準と、我が国の会計基準では、開示内容は共通している部分もありますが、開示のあり方は、会計処理のあり方にも依存しているため、社内開発費に関する取扱いなど、現在採用されている会計処理方法の相違により、開示が異なっている部分もあります。本論点整理では、開示内容については、コンバージェンスの観点から、可能な限り国際財務報告基準と同様の開示項目を定めることを提案しています。この方向性に同意しますか。

【コメント】

1. 無形資産に関連する開示について、論点整理第 183 項に示されている、可能な限り論点整理第 174 項から第 177 項で示したような IFRS における開示の要請と同様の開示項目を定めるという方向性に同意する。



**【関連する論点】 繰延資産に関する取扱い**

(質問 17)

本論点整理では、無形資産に関する会計基準の整備に併せて、実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に対する当面の取扱い」を廃止することを提案しています。この提案に同意しますか。

**【コメント】**

1. これまで繰延資産として取り扱われてきた項目の内、開発費の一部については無形資産の認識要件を満たす可能性があり、創立費、開業費については、通常は費用処理されるが、一部については無形資産の認識要件を満たす可能性があると考えられる。また、株式交付費、社債発行費等については、金融商品等に係る取引コストとして「金融商品に関する会計基準」等において取り扱うことが適当と考えられる。このため、無形資産についての会計基準が整備される場合には、実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に対する当面の取扱い」を廃止することに賛成する。

**【その他の論点】****【コメント】**

1. 今後、無形資産に関する会計基準が開発され、その結果、これまでの実務において認識されてこなかった無形資産が貸借対照表に計上される場合、法人税法との関係で、繰延税金負債の計上が必要になるケースがあるのであれば、その旨を会計基準において明記することを検討して頂きたい。特に[論点 3-2]の企業結合による取得に関連して、連結財務諸表上にのみ、これまで認識されてこなかった無形資産が計上されるケースもあると考えられ、こうしたケースでは、繰延税金負債の計上が必要となることも多いように思われる。

以 上