

企業会計基準委員会御中

社団法人 日本証券アナリスト協会

「無形資産に関する論点の整理」について

2009年12月18日に公表された標記資料（以下「論点整理」）について、当協会内の企業会計研究会にて検討した結果、下記のとおり意見を申し上げます。

記

1. 基本的な考え方

これまで単一の包括的な会計基準がなく、国際的な会計基準との相違が大きかった無形資産について、企業会計基準委員会（以下 ASBJ）が『論点整理』を公表したことを高く評価したい。2009年9月7日に ASBJ へ提出した意見書『「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」について』で、我々は以下の様に主張した。

3. 【論点 4-1】 [追加検討②] 無形資産への配分に関して

のれんの償却を止める場合、無形資産の識別要件を現状よりも詳細に定め、国際的な会計基準に比べて数の少ない「識別可能な無形資産の例」を増やすことは必要不可欠との意見で小員会の全員が一致している。我が国の企業結合会計は既に IFRS と同様の処理を求めているが、何を無形資産と考えるのか、どれだけの期間で償却するのかなどが十分に明確でないと我々は感じている。従って、我々は、無形資産の識別要件を現状よりも詳細に定め、国際的な会計基準に比べて数の少ない「識別可能な無形資産の例」を増やすことを提案する。

「論点整理」は上記の我々の主張が具体化されたものであり、無形資産全体を対象とした体系的な会計基準を整備する上で必要な論点が網羅されていると考えている。以下で具体的な論点について、我々の意見を申し上げる。

2. 【論点 1】 無形資産の定義に関して

「論点整理」の 28 項では、無形資産を「識別可能な資産のうち物理的実態のないものであって、金融資産でないもの」と定義している。さらに、「識別可能性」については、【論点 3-2】 企業結合による取得の 55 項で「国際的な会計基準と同様に「法律上の権利又は分離して譲渡可能なもの」とすること」を提案している。

我々の大多数は、①物理的実態がない、②識別可能である、③金融資産ではないという3つをキーワードとする無形資産の定義は妥当性が高く、国際会計基準（以下IFRS）とのコンバージェンス（収斂）にも資するものと考えている。

ただし、「のれん」も無形資産であり、定義から除く必要はない。IFRSは「識別可能」という要件で「識別不可能」な「のれん」を無形資産から除外しているが、「識別可能な」を定義から削除し、「物理的実態のない資産（経済的資源）で、金融資産でないもの」として、「のれん」も無形資産に含まれるような定義の方が良いという意見があった。

3. 【論点2】無形資産の認識要件に関して

「論点整理」は無形資産の認識要件として、38項で「(1) 将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと（経済的便益をもたらす蓋然性）、(2) 取得原価について信頼性をもって測定できること（取得原価の測定可能性）を定めることが考えられる。」として、IAS38号と同様の認識要件を示している。

我々は、この2項目で認識要件は必要十分と考えている。無形資産の認識では恣意性をいかに排除するかが最も重要と思われるが、「経済的便益をもたらす蓋然性」を認識要件とすれば、恣意性をかなり排除できるであろう。さらに、投資家に提供される情報を信頼に足るものとするには、「取得原価の測定可能性」も必要不可欠であろう。

4. 〈論点3-3-1〉社内研究開発費の取扱いに関して

「論点整理」の74項で示された社内開発費も、「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」というASBJの見解に対しては、否定的な意見や反対意見が強かった。新製品の開発計画は途中で頓挫する例も多く、主観的な判断に基づく恣意的な社内開発費の資産計上により、財務諸表の比較可能性の低下を招くので、研究費と同様に費用計上すべきであるというのが反対の理由である。仮に開発費を資産計上する場合には、63項に示されたIAS第38号の様に厳格な認識要件を設定して適用範囲を限定すべきである。

一方で、IFRSとのコンバージェンス、将来キャッシュフローの発生を示唆する情報の財務諸表掲示には意義があることを理由に、資産計上に賛成する意見もあった。

5. 〈論点3-3-2〉その他の自己創設無形資産の取扱いに関して

「論点整理」は、第88項で「一般的な無形資産の定義及び認識要件に加えて、社内開発費もそれ以外の自己創設無形資産も同じ枠組みで計上すべき範囲を特定し、認識要件を定めることが考えられる。」としている。

自社制作のソフトウェアなど社内開発費以外の限定的な自己創設無形資産の資産計上を認める場合、社内開発費の認識と同じ要件等を当てはめることに同意する。自己創設無形

資産の概念の中に社内開発費とそれ以外で異なる認識要件を定めると、財務諸表の利用者が混乱する可能性が高いからである。

6. 【論点 4、5】 当初取得時および当初認識後の測定に関して

「論点整理」は無形資産の当初取得時の測定に関して、第 98 項で「帳簿価額は時価によるのではなく、原則として取得原価によること」を提案している。また、当初認識後の測定方法に関して、第 121 項で「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」を提案している。

我々は、当初取得時と当初認識後も、共に取得原価を基礎として無形資産を測定するという ASBJ の提案を強く支持する。有形資産と同様に、無形資産も取得のために投下した資金の額を当初取得時に原価として記録し、将来の収益稼得時に原価を対応させて損益計算をするのが適切と考えるからである。また、当初認識後の測定に再評価モデルを使用しても、活発な市場のない無形資産の公正価値の決定は困難な上に、再評価モデルの条件設定に強い恣意性が働くことも懸念される。

7. 【論点 5-2】 無形資産の償却に関して

「論点整理」は無形資産の償却に関して、第 140 項～第 143 項で「(1) 償却期間については、その無形資産の耐用年数とする、(2) 償却方法については、取り得る償却方法、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、(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」ことを提案している。

我々は、ASBJ の提案を支持する。第 134 項で述べられた様に、我々も「償却期間は無形資産の耐用年数とすることが合理的」と考えている。ただし、耐用年数の上限となる物理的な寿命がなく、有形資産に比べて耐用年数の判断が難しいという特質から、耐用年数の決定が恣意的になる余地は大きいであろう。このため、第 135 項に例示された項目を基に、耐用年数の決定で考慮すべき要因を具体的に決める必要がある。

また、有形資産に比べて経済的便益の消費パターンの確認が難しいという特質から、無形資産の償却方法に定額法を採用するのは合理的であろう。利用終了後に外部へ売却して収入が得られることも有形資産に比べて少ないと見られるため、第三者の買い取り契約がない様な場合には、残存価額をゼロとするのも合理的であろう。

8. 【論点 5-3、5-4】 無形資産の減損に関して

「論点整理」は、第 159 項で「無形資産は、原則として償却を行うこととするが、耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる。」とした上で、第 170 項で「耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わないとしたときには、

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について、見直しの必要性を検討することが考えられる。」と述べている。

我々も、無形資産は償却を原則とすべきと考えている。ただし、「論点整理」が例に挙げた放送免許、空路権、商標、ブランドの他にも、特許や実用新案などを取得していない技術・製法、有効期間の明示がなく自動更新される免許・権益など、耐用年数を確定できない無形資産は少なくないであろう。このため、耐用年数の確定の可否を判断する追加的な規定の検討が必要と考える委員がいた。

耐用年数を確定できない無形資産の取扱いに関して、我々の意見は分かれた。減損の実施を支持する委員は、減損テストの頻度を増やし国際的な会計基準に近づけることに賛成している。一方、減損に反対する委員は、耐用年数が解らなくても年を経るうちに減価することは明確なので、推定耐用年数を定めて償却することを主張している。

以上