

平成 22 年 2 月 18 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
品質管理本部 業務監理部門長
古川 康信「無形資産に関する論点の整理」に対する意見

貴委員会から平成 21 年 12 月 18 日に公表された「無形資産に関する論点の整理」（以下「論点整理」とする。）について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

記

【論点 1】 定義

(質問 1) について

(コメント)

基本的には同意するが、やや抽象的にすぎると思われる。これを補完するためにいくつか具体的な例示を示す必要があると考えられる。

(理由)

例えば、道路舗装のための負担金やノウハウの設定契約に係る頭金、職業運動選手の契約金などの現行の税務固有の繰延資産については、会計上は長期前払費用として扱われて場合もあると思われるが、このようなものについては、論点整理の定義だけでは無形資産としての認識に差が出る可能性がある。

具体的な例につき、個別に定義や認識要件にあてはめて検討結果を例示することで、無形資産の認識に整合性がとれると考える。

また、無形資産と投資その他の資産との区分の方法についても、一定のガイダンスを示していただきたい。

【論点 2】 認識要件

(質問 2) について

(コメント)

実務上判断が非常に難しい点であるため、「経済的便益をもたらす蓋然性が高い」の「蓋然性が高い」とはどの程度か、他に類推する指針がないため、具体的に示す必要があると思われる。

【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)

(コメント①)

基本的には同意する。ただし、研究活動の成果を買い入れる場合について、研究開発の途中段階の成果にあるもの（仕掛研究開発）、そのまま無形資産として利用が可能であるもの等に分類し、それぞれの取扱いを明示すべきである。特に、仕掛研究開発費は無形資産として計上することになるのか明確にすべきと考えられる。

(理由)

特に仕掛研究開発については、「研究開発費に関する論点の整理」の中で、企業結合等により取得した仕掛研究開発の取扱いの検討において、個別買入の場合も同様の検討に含まれている旨の記述があったものの、本論点整理においては、個別買入れの場合の仕掛研究開発の取扱いは明示されていないように思われるため、方針を明示すべきであると考えられる。

また、論点整理第 46 項なお書き以下の各場合についても方針を明示していただきたい。

企業結合と同様の認識を行う場合には、社内研究活動の成果か、社外研究活動の成果を買入れたものであるかによって、資産計上の有無が分かれることの理由を示すべきと考える。

仮に企業結合による取得と取扱いが異なる場合には、無形資産の定義と認識要件の充足をどのように考えるかで矛盾が生じないように、その理由を示すことが必要と考える。

(コメント②)

「企業が外部から～通常は無形資産としての認識に必要なすべての条件を満たすとあるが、「通常でない」と想定している具体的な例を明示していただきたい。

(理由)

例えば、仕掛研究開発の関係会社間での取引において、事業ごと買収する場合等で共通支配下の取引と判断されるのであれば、当該仕掛研究開発は簿価(ゼロ)で移転され、無形資産計上はなされない。しかし、仕掛研究開発のみの個別の取引であれば、通常は対価が払われ、取得対価で無形資産計上されることになると考えられる。

こういった取得形態によって差ができるようなケースについて、一定の整理を示していただきたい。

【論点 3-2】 企業結合による取得

(質問 4)

(コメント)

(質問 3) と同様

【論点 3-3】 自己創設による取得

【論点 3-3-1】 社内開発費の取扱い

(質問 5)

(コメント)

基本的に同意する

(理由)

個別買入れや企業結合により受入れた開発費や仕掛研究開発まで認識する以上は、社内開発費であっても、企業に経済的便益をもたらす可能性が高いものについては、無形資産として認識すべきと考える。ただし、(質問 3) で述べたコメントについて明確にしていきたい。

(質問 6)

(コメント①)

論点整理第 63 項では、開発から生じた無形資産を認識するための要件が定められているが、これは第 63 項の要件を満たさなくなった場合には、資産から除去するという理解でよろしいか。

また、この際に適用する会計基準は固定資産の減損会計なのか、それとも本論点整理が会計基準として整備されたものになるのかを明示していただきたい。

前者であれば、資産のグルーピングを単位に減損処理することになると考えるため、この場合、論点整理第 63 項の要件を満たした無形資産の単位よりも大きなものになることが想定されるが、この理解でよいか示していただきたい。

また、後者であれば残存する無形資産の評価の問題が出てくると思われる。

(コメント②)

第 62 項や 63 項の要件は必要と思われるが、これだけでは、実務上の判断が非常に難しく、主観を排除しきれていないと考える。せめて個々の業界ごとに想定される具体的な設例を設ける必要があると考える。

(理由)

実務の混乱を避けるためには、多額の研究費を計上している業界について、具体的な設例を設け判断のあり方を例示することが必要と考える。

例えば、第 63 項 (6) では、信頼性をもって測定できる能力を挙げているが、我が国

の研究開発費は、今まで費用計上していたこともあり、各資産に対応した原価計算が精緻に行われていない業界も多いと思われる。どの程度の原価計算が求められているのかの規準も示していただきたい。

(コメント③)

「～企業が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」とされている点につき、会社が立証するしないを選択できる問題であるのか、それとも要件に当てはまれば無形資産を認識することが必須なのかを明確にしていきたい。

(理由②)

無形資産の認識については、例えば経営者が原価計算制度を整備するか否かで、認識するか否かの結果が変わってくるように思えるが、このあたりはどう考えればよいのか明示していただきたい。これらの要件は企業間の比較可能性を担保するためと思われるが、企業の対応次第では比較可能性を担保することにつながらない可能性もあるのではないかと考えられる。

【論点 3-3-2】 その他の自己創設無形資産の取り扱い

(質問 7)

(コメント)

同意する。

(理由)

自己創設無形資産については、開発費もその他も基本的には同一の基準で判断すべきと考える。

(質問 8)

(コメント)

同意する。

(理由)

実務の混乱を避けるため、判断の指針となるものは明示すべきであり、その際は、判断の理由も示すべきと考える。

【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)

(コメント)

基本的には同意するが、特殊な取引形態についても取り上げるべきではないかと考え

られる。

(理由)

「国際会計基準（IAS）第 38 号「無形資産」においては、特殊な取引形態についても取り上げられている。無形資産全体の体系的な会計基準を整備するという趣旨からは、この点も含めるべきと考える。

【論点 4-2】取得原価の範囲

(質問 10)

(コメント)

算入される原価の範囲を明確にすべきと考える。

(理由)

実務上、企業間の対応を揃えるためには必要と考える。

(質問 11)

(コメント)

同意する。

(理由)

論点整理における検討で整理されたと考える。

【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)

(コメント)

同意する。

(理由)

実務上、再評価モデルの適用は困難と考えられる。

【論点 5-2】償却に関する事項

(質問 13)

(コメント①)

論点整理第 142 項において、「企業が消費すると予想されるパターンが明らかでない限りは定額法によることを明確にする必要がある」とされているが、なぜ無形資産に限ってそのように考えるのか不明確である。有形固定資産の減価償却では特段検討がなされていない項目について、なぜ無形資産に限って上記のような考え方が出てくるのかを説明する必要があると考える。

(コメント②)

無形資産について、費消パターンが明確でないため、定額法を採用していたが、その後、費消パターンが明らかとなったため、当該費消パターンに応じた償却方法に変更する場合、会計方針の変更として取扱うのか、見積りの変更として取扱うのか、取扱を明確にする必要があると考える。

(理由)

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」第62項では、「減価償却方法の変更は、前項で指摘されているように計画的・規則的な償却方法の中での変更であることから、その変更は会計方針の変更ではあるものの、変更の場面においては固定資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられる。

このため本会計基準においては、減価償却方法については、これまでどおり会計方針として位置付けることとする一方、減価償却方法の変更は、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合（第19項参照）に該当するものとし、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行い、その遡及適用は求めないこととした。」と定めている。

論点整理第142項において、企業が消費すると予想されるパターンが明らかでない限りは定額法によることを明確にする必要があるとされているが、その後、費消パターンが明らかとなったため、当該費消パターンに応じた償却方法に変更する場合、会計方針の変更として取扱うのか、見積りの変更として取扱うのか、取扱いを明確にする必要があると考える。

(コメント③)

仕掛研究開発の償却開始時期や、償却期間について、考え方を明確にする必要があると考える。

(理由)

仕掛研究開発が、どの時点から使用開始され、その利用によってキャッシュ・フローの獲得に貢献する期間をどのようにみるかにより、資産計上後の償却の開始時期や償却期間等が異なる結果になると思われるため、考え方を明確にする必要があると思われる。

【論点 5-3】 償却を行うことが適切でない無形資産

(質問 14)

(コメント)

基本的には同意するが、耐用年数の「見積もりが困難」と「確定できない」とが明確

に区別できるようにすべきである。また、耐用年数が「確定できない」との判断及びその正当性の検証はどのように行うのかも示す必要があると考える。

(理由)

実務上は、耐用年数の見積もりが困難な例が多々あると思われるが、それだけでは「確定できない」ものとはならないことが示されている。耐用年数が確定できないと認められるケースはどのようなものか示すことが必要であると考え。

【論点 5-4】償却を行うことが適切でない無形資産の減損

(質問 15)

(コメント)

同意する。

【論点 6】開示

(質問 16)

(コメント)

同意するが、開示例を充実すべきと考える。

【関連する論点】繰延資産に関する取扱い

(質問 17)

(コメント)

同意するが、今まで繰延資産に計上されていたものの取扱いについて、経過措置を示していただきたい。

【その他】

(コメント①)

無形資産を売却した場合や、権利供与する場合などについて、無形資産には物理的実体がないことなどから、譲渡原価について特有の考え方をすることになると思われる。このため、このような場合について、無形資産の譲渡原価の考え方を示していただきたい。

(コメント②)

京都議定書で定められた京都メカニズムにおけるクレジットや一定のキャップ・アンド・トレード型の排出量取引制度における排出枠（以下「排出クレジット等」とする。）は、論点整理に示された定義より無形資産に含まれることになると思われる。IFRS適用

企業においては、排出クレジット等につき公正価値によって評価替えしている例が散見されるが、論点整理では、排出クレジット等の会計処理との整合を考慮し、無形資産全般の会計処理を検討する形となっていないと考えられる。

このため、排出クレジットの会計処理、特に測定の論点について、無形資産の会計基準作成にあたり、排出権取引専門委員会での検討状況とも平仄を合わせる形で、検討事項として取り上げていく必要があると考える。

(以上)