

「無形資産に関する論点の整理」に対する意見

平成 22 年 2 月 23 日

日本公認会計士協会

日本公認会計士協会は、会計基準の国際的コンバージェンスの取組みの一環として、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ために検討が続けられている企業会計基準委員会の努力に敬意を表するとともに、このたび公表されました標記論点の整理（以下「本論点整理」という。）に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

【論点1】定義（本論点整理第9項から第28項）

（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。

【回答】

必要十分と考える。

なお、従来、我が国では無形資産という用語は用いられておらず、これに類似する用語として、無形固定資産がある。本論点整理では、無形資産に関する検討がされているものの、無形固定資産という用語も使用されており、使い分ける意図が明確でない。したがって、会計基準開発に当たっては、用語の整理を行う必要がある。

【論点2】認識要件（本論点整理第29項から第39項）

（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。

【回答】

必要十分と考える。

【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（本論点整理第41項から第46項）

（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。

【回答】

同意する。

【論点3-2】企業結合による取得（本論点整理第47項から第55項）

（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。

【回答】

本論点整理における無形資産の認識要件とIAS第38号の無形資産の認識要件とは同じ内容であると理解することを前提として、同意する。

IAS第38号「無形資産」では、無形資産として識別可能な場合の1つとして、分離可能である場合を挙げ、それは、企業から分離又は分割でき、かつ、企業にそうする意図があるかどうかに関係なく、個別に又は関連する契約ごとに、識別可能な資産又は負債と一緒に売却、譲渡、ライセンス、賃借又は交換ができる場合としている（IAS第38号第12項）。また、企業結合で取得された資産が分離可能である場合には、当該資産の公正価値を測定するのに十分な情報が存在しているため、企業結合で取得された無形資産については、その取得原価を常に信頼性をもって測定することができると考えられるとしている（IAS第38号第33項）。これに対し本論点整理では、認識可能性に関する具体的な内容については、企業結合により無形資産を受け入れる場合においても、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」とすることが考えられるとし、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る（第55項）との記載がある。これらIASと本

論点整理の内容を比較した場合、本論点整理の記載の中に、IAS 第 38 号で規定している「かつ、企業にそうする意図があるかどうかに関係なく」という内容が含まれているか明確でない。実際に、我が国の企業結合における実務においては、個別の無形資産を認識して積み上げていくような作業は行われな場合が多いと考えられるため、IAS 第 38 号にある、企業から分離又は分割でき、かつ、企業にそうする意図があるかどうかに関係なく、無形資産を認識しなければならないという規定がない場合には、すべての無形資産が認識されないことも予想される。

したがって、会計基準の開発に当たっては、本論点整理における認識要件と IAS 第 38 号の無形資産の認識要件とが同じであることを明確に規定すべきである。

またこの問題は、今後の企業結合会計基準の改正におけるのれんの会計処理を検討する上でも重要な論点となり得るものとする。

【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（本論点整理第59項から第74項）

（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。

【回答】

同意する。

（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、整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、より整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。

【回答】

第 63 項に記載された要件に同意するが、内容が抽象的であるため、実務に適用する場合において混乱が懸念される。実際、貴委員会が行った実例分析調査においても、社内開発費の計上に関しては、同一の業界でも異なる処理が行われているとの報告を伺っている。したがって、適用指針等にできるだけ多くの事例を挙げることにより、そのような適用上のばらつきをできるだけ防ぐ対応が望ましいと考える。

【論点3-3-2】その他の自己創設無形資産の取扱い（本論点整理第75項から第89項）

（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。

【回答】

当てはめてよいと考える。

なお、本論点整理第 75 項では、その他の自己創設無形資産として自社制作のソフトウェアが挙げられているが、「研究開発費等に係る会計基準」では市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアについて資産計上の範囲が定められており、それに基づいて無形固定資産が計上される。本論点整理では、開発局面から生じた無形資産について IAS 第 38 号「無形資産」第 57 項の 6 つの認識要件を基礎に検討が進められているが、無形資産として計上される範囲が両者で不整合が生じないように検討を進める必要がある。

（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がある支出のうち、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。）。

【回答】

第 82 項に挙げる項目を除外する規定は適切と考える。

【論点4】当初取得時の測定**【論点4-1】測定方法の考え方（本論点整理第91項から第98項）**

（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。

【回答】

同意する。

【論点4-2】取得原価の範囲（本論点整理第99項から第114項）

（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してください。

【回答】

同意する。

（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。

【回答】

同意する。

【論点5】当初認識後の測定**【論点5-1】基本的な考え方（本論点整理第115項から第121項）**

（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。

【回答】

同意する。

【論点5-2】償却に関する事項（本論点整理第122項から第143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

【回答】

同意する。

なお、償却開始時期についても明確にすべきと考える。

【論点5-3】償却を行うことが適切でない無形資産（本論点整理第144項から第160項）

（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。）。

【回答】

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する。しかし、償却を行うことが適切でない無形資産の我が国おける事例として、借地権が挙げられるが、借地権でもその契約内容によっては償却しなければならないものがあり、むしろ償却を行うことが適切でない無形資産は、非常に限定されるものとする。したがって、耐用年数が確定できない場合に関しては、その理由が明確に立証できる場合に限り認めるべきであり、会計基準の開発に当たっては、償却を行うことが適切でない無形資産に該当する要件を厳格に規定すべきである。

【論点5-4】償却を行わない無形資産の減損（本論点整理第161項から第170項）

（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。

【回答】

見直すべきと考える。

なお、見直しに当たっては、のれんの償却に関する規定も同様な取扱いになるのであれば、のれんも含めて固定資産の減損に関する規定を見直す必要がある。

【論点6】開示（本論点整理第171項から第183項）

（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。

【回答】

同意する。

【関連する論点】繰延資産に関する取扱い（本論点整理第184項から第195項）

（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。

【回答】

同意する。

【その他の論点】

1. 無形資産の会計基準は、我が国において初めて無形資産全体を対象とした体系的な会計基準となることから、実際の適用に当たり、実務上の混乱をできる限り防ぐため、以下に例示するような参考となる設例を設けることが必要である。
 - (1) 無形資産の定義が抽象的であるため、個別の取引において無形資産に該当するかの判断が困難な場合が多く発生することが予想される。そこで例えば、「棚卸資産の評価に関する会計基準」や「リース取引に関する会計基準」などは本論点整理の検討対象から除外しているとのことで、棚卸資産と無形資産の関係、リース資産と無形資産の関係について全く検討されていないが、その境界線を説明することにより、無形資産の定義をより容易に理解することができるため、これらの関係を例示とした具体的設例。
 - (2) 個別買入れによる取得原価の算定に関し、取得に際して支出した現金及び現金同等物の金額に基づき測定しているが、どのような内容の支出が含まれるかなどについて具体的な事例を示した設例。
 - (3) 実際の実務としては、取得形態として、個別買入れと自己創設が複合した取引も考えられることから、そのような複雑な取引形態に対してどのように会計基準を適用するかについての設例。

2. 平成 21 年 9 月 7 日に貴委員会に提出した「企業結合会計の見直しに関する論点整理」に対する意見の中で、のれんの償却の問題に関する当協会としての意見は、「償却しない」という考え方への支持であった。そして、その意見の前提として、無形資産の会計基準の開発と国際的な会計基準と同様となるような我が国の減損会計基準の見直しを求めた。これは、これら三つの会計基準が相互に関連したものであり、一体として適用されることによりはじめて、その機能が発揮できるものと考えたからである。したがって、無形資産の会計基準の開発に当たり、適用時期の決定については、他の二つ会計基準の開発状況を踏まえ、三つの会計基準が同時に適用となるようにする必要はある。

以 上