

# 無形資産に関する論点の整理

平成 21 年 12 月 18 日  
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
背 景	2
対象となる論点	5
コメント提出者への質問	6
論点整理の対象範囲	7
論 点	9
【論点 1】定 義	9
【論点 2】認識要件	29
【論点 3】取得形態と無形資産の認識	40
[論点 3-1] 個別買入れによる取得	41
[論点 3-2] 企業結合による取得	47
[論点 3-3] 自己創設による取得	56
<論点 3-3-1>社内研究開発費の取扱い	59
<論点 3-3-2>その他の自己創設無形資産の取扱い	75
【論点 4】当初取得時の測定	90
[論点 4-1] 測定方法の考え方	91
[論点 4-2] 取得原価の範囲	99
【論点 5】当初認識後の測定	115
[論点 5-1] 基本的な考え方	115
[論点 5-2] 償却に関する事項	122
[論点 5-3] 償却を行うことが適切でない無形資産	144
[論点 5-4] 償却を行わない無形資産の減損	161
【論点 6】開 示	171
【関連する論点】繰延資産に関する取扱い	184

## 参 考

IAS 第 38 号に付属する耐用年数を確定できない無形資産に係る設例

## 目 的

1. 本論点整理は、無形資産の会計処理及び開示に関する会計基準を整備するにあたり、特に考慮すべき論点を整理し、関係者からの意見を募集することを目的としている。当委員会では、寄せられた意見を参考として、会計基準の整備に向けた検討を進める予定である。

## 背 景

2. 無形資産に関しては、我が国では、企業会計原則で、無形固定資産の貸借対照表における評価に関する定めがあるほか、企業結合により受け入れた無形資産に関する企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。)、研究開発費やソフトウェア制作費に関する企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」(以下「研究開発費等会計基準」という。)等の定めがある。
3. 他方、国際財務報告基準 (IFRS) においては、無形資産の会計処理及び開示一般について国際会計基準 (IAS) 第 38 号「無形資産」(以下「IAS 第 38 号」という。)が定めており、企業結合により受け入れた無形資産について IFRS 第 3 号「企業結合」が定めている。
4. 当委員会は、平成 19 年 (2007 年) 8 月に、国際会計基準審議会 (IASB) とともに「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意 (いわゆる東京合意)」を公表しているが、この合意に沿った検討の結果として、無形資産の会計処理等に関しては、平成 19 年 12 月に、「研究開発費に関する論点の整理」(以下「研究開発費論点整理」という。)を公表し、これに対して寄せられたコメントを参考として、平成 20 年 12 月に改正された企業結合会計基準等の中で、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の取扱いを明らかにしている。当委員会は、引き続き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の検討を続けており、本論点整理は、その一環として公表するものである。

## 対象となる論点

5. 本論点整理では、無形資産の会計基準を整備する上で、特に検討が必要と考えられる、以下の 6 つの論点を取り上げている。すなわち、無形資産の定義及び認識要件についての論点 (【論点 1】から【論点 3】)、無形資産の測定についての論点 (【論点 4】及び【論点 5】)、及び無形資産に関する開示についての論点 (【論点 6】) である。なお、無形資産の会計基準を整備した場合には、繰延資産に関するこれまでの取扱いについても再検討が必要と考えられるため、【関連する論点】として取り上げている。

## コメント提出者への質問

6. 本論点整理の全体が、コメントの対象となる。コメント提出者の便宜のために、各論点について、特にポイントとなると考えられる点を次のような質問事項として掲げるが、コメントの対象はこれらの項目に限られるものではなく、すべての項目について回答いただく必要もない。なお、コメントにはそのように考える理由を、具体的に記載いただきたい。

### 【論点1】定義（第9項から第28項参照）

（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。

### 【論点2】認識要件（第29項から第39項参照）

（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。

### 【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（第41項から第46項参照）

（質問3）個別に買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。

#### 【論点3-2】企業結合による取得（第47項から第55項参照）

（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。

#### 【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（第59項から第74項参照）

（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。

(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。

#### **〈論点 3-3-2〉その他の自己創設無形資産の取扱い** (第 75 項から第 89 項参照)

(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。

(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。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しください)。

### **【論点 4】 当初取得時の測定**

#### **[論点 4-1] 測定方法の考え方** (第 91 項から第 98 項参照)

(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。

#### **[論点 4-2] 取得原価の範囲** (第 99 項から第 114 項参照)

(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ください。

(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。

### **【論点 5】 当初認識後の測定**

#### **[論点 5-1] 基本的な考え方** (第 115 項から第 121 項参照)

(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。

#### **[論点 5-2] 償却に関する事項** (第 122 項から第 143 項参照)

(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

**【論点 5-3】 償却を行うことが適切でない無形資産**（第 144 項から第 160 項参照）

（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。）。

**【論点 5-4】 償却を行わない無形資産の減損**（第 161 項から第 170 項参照）

（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、それがない場合でも、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。

**【論点 6】 開 示**（第 171 項から第 183 項参照）

（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。

**【関連する論点】 繰延資産に関する取扱い**（第 184 項から第 195 項参照）

（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関する当面の取扱い」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。

## 論点整理の対象範囲

- 7. 本論点整理は、無形資産に関する会計処理及び開示を検討対象としており、後述する無形資産の定義に該当するものは、基本的に本論点整理の対象となる。しかし、形式的には無形資産の定義に該当するものであっても、無形資産としての特性に加えて、

他の特性も有しているものについては、そのような他の特性に着目して、既に個別の会計基準において、その特性に相応しい会計処理等を定めているものもある。このようなものの会計処理等については、それら個別の会計基準等で取り扱うことが適切であると考えられるため、本論点整理の検討の対象から除外している。

8. 具体的には、以下に該当するものを、本論点整理の検討対象から除外している。
  - (1) 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」の適用を受ける棚卸資産
  - (2) 「税効果会計に係る会計基準」の適用を受ける繰延税金資産
  - (3) 「退職給付に係る会計基準」の適用を受ける前払年金費用
  - (4) 研究開発費等会計基準の適用を受ける受注制作のソフトウェア、市場販売目的のソフトウェア及びこれらに準じて取り扱われるもの（ただし、研究開発に該当する部分を除く）
  - (5) 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」の適用を受けるリース資産

## 論 点

### 【論点1】定 義

#### 検討事項

9. 無形資産の会計基準を検討するにあたっては、まず対象となる無形資産の定義を明らかにする必要がある。

会計基準を定める上で、資産を有形資産と無形資産とに区別するのは、典型的な有形資産と、典型的な無形資産とでは、後述するように、会計処理を定める上で考慮を要するいくつかの重要な特性上の違いがあり、それぞれの特性に応じて会計処理を考えるのが適切と考えられるためである。

10. 無形資産は、資産の一部である。そこで、無形資産の定義を考えるために、「資産」の意味を確認する。「資産」の定義は、基本的に、それぞれの会計基準の体系における概念フレームワーク等で定められている。そこで、それらを参考にしながら、それぞれの定義に共通する「資産」の本質的な特性を検討する。

次に、会計処理を定める上で、有形資産とは異なる考慮を求める無形資産の特性を確認し、それを基に、有形資産と無形資産を区分する規準を検討する。さらには、無形資産と金融資産との関係、のれんとの関係についても検討を行う。

#### 我が国の会計基準における取扱い

11. 我が国の会計基準では、「営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする。」（企業会計原則 第三 4 (一) B）とされているが、無形資産につ

いての一般的な定義は明示的には示されていない。

12. また、「資産」の定義について、当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう。」としている。ここでいう「経済的資源」は、「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉」を意味するものとされている。(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第3章第4項及び脚注(2))

## 国際的な会計基準における取扱い

### (国際財務報告基準における取扱い)

13. 国際財務報告基準では、IAS第38号において、無形資産は、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されている。また、資産については、「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」において、「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう。」と定義されている。
14. さらに、IAS第38号では、前項に掲げる無形資産の定義を充足するために備えている必要がある要素として、(1) 識別可能性、(2) 支配、(3) 将来の経済的便益の3つを挙げている。このうち、識別可能性は、無形資産とのれんとを区別するために必要な要素とされている。

それぞれの要素については、次のように説明されている。

- (1) 「識別可能性」があるためには、(a)分離可能であること、又は(b)契約又はその他の法的権利から生じるものであることが必要である。
- (2) 「支配」は、対象となる資源から生ずる将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつそれらの便益を他者が利用することを制限できる状態を意味する。
- (3) 「将来の経済的便益」には、製品又はサービスの売上収益、費用節減、あるいは企業による資産の使用によってもたらされる将来の利益が含まれる。

### (米国会計基準における取扱い)

15. 米国会計基準では、FASB Accounting Standards Codification<sup>(TM)</sup> (FASB (米国財務会計基準審議会)による会計基準のコード化体系。以下「FASB-ASC」という。)のTopic350「無形資産—のれん及びその他」(当初、米国財務会計基準書(SFAS)第142号「のれん及びその他の無形資産」として公表)(以下「FASB-ASC Topic350」という。)において、無形資産は「物理的実質を欠く資産(金融資産を除く。)」と定義されている。
16. また、資産については、財務会計概念書(CON)第6号「財務諸表の要素—財務会計概念書第3号の改正」において、「過去の取引又は事象の結果として、特定の企業により獲得又は支配され、かつ期待される将来の経済的便益をいう。」と定義されて

いる。

## 検 討

### (資産の定義を構成する要素)

17. 無形資産を定義する上で、出発点となる資産の定義については、国際的な会計基準及び我が国の会計基準の定義の中で用いられている表現の仕方に若干の違いは見られるものの、いずれの定義においても、「経済的便益の源泉たる経済的資源」であることが資産の本質であり、そのような経済的資源を企業が支配していることが必要と考えられている。経済的便益は、具体的には、直接又は間接のキャッシュ・インフローの増加、キャッシュ・アウトフローの減少又はそれらの組み合わせであると考えられる。

### (無形資産と有形資産との区分)

18. 次に、有形資産と無形資産とを区分する規準については、国際財務報告基準、米国会計基準とも、物理的実体の有無を挙げている。このような規準で、有形資産と無形資産とを切り分けるのは、物理的な実体の有無に起因する資産の特性の違いから、会計処理等を考える上で、両者を分けて検討することに意義があると考えられているためと思われる。
19. 物理的な実体がないことに起因する資産の特性のうち、会計処理等を考える上で特段の考慮を要する可能性があるものとして、例えば、次のようなものが考えられる。
  - (1) 物理的な寿命により、当該資産の経済的効果の及ぶ期間の上限を画することができないため、費用配分期間の合理性の確保がより困難である。
  - (2) 当該資産の利用に、物理的な実体による制約がなく、同時に複数の当事者による利用や、複数の用途での利用が容易であるなど、より多様な利用形態が想定されることから、経済的な効果の及ぶ期間の見積りがより困難である。
  - (3) 特に自己創設による場合には、資産を構成する原価の範囲を特定することがより困難である。
20. 個々の資産について有形資産と無形資産とに区分するにあたって、外見上両者が一体となっている場合もある。例えば、ソフトウェアそのものは物理的実体がないとしても、それが実際に取引される場合には、物理的な実体のある記憶媒体に記録された形でなされることが多い。また、機械装置のように物理的実体のあるものであっても、そこに組み込まれたソフトウェアや、その機械装置に化体されたさまざまな無形のアイデアが、将来正味キャッシュ・フローを生み出す上での重要な源泉になっているという場合もあると考えられる。
21. 会計処理等を考える上で、有形資産と無形資産を区分する趣旨に鑑みれば、前者の例（記憶媒体に記録されたソフトウェア）は、他の記憶媒体といった他の物理的実体



に置き換えることが容易であり、第 19 項で述べたような物理的実体がないことによる特性の影響を受けていることから、全体として無形資産として取り扱うべきであると考えられる。他方、後者の例（無形のアイデアが化体された機械装置）では、物理的実体への依存度が高く、第 19 項で述べたような物理的実体がないことによる特性の影響をほとんど受けなため、全体として有形資産として取り扱うのが適切と考えられる。すなわち、有形資産と無形資産とを区分する上で、「物理的実体」の有無は、第 19 項で述べたような物理的実体がないことに起因する特性の影響を受けているか否かによると考えられる。

### **（無形資産と金融資産）**

22. また、国際的な会計基準においては、金融資産に該当するものを、明示的に無形資産の定義から排除している。無形資産として想定されているのは、いわゆる事業資産であり、その使用又は消費によって得られる収益と対応して費用化されることが想定されている。他方、金融資産は、所有持分を表象するものや、価値の交換手段として用いられる契約上の権利等であって、これとは性格が異なるものであることから、無形資産の定義から明示的に排除しておくことが適切であると考えられる。

### **（無形資産とのれん）**

23. さらには、IAS 第 38 号の無形資産の定義には、識別可能性が含まれており、無形資産の定義を充足する上で、必要な 3 つの要素の 1 つとして強調されている。これは、無形資産が、独立して識別可能な資産であり、のれんと区別することを明確にするものである。会計処理等を考える上で、独立して識別可能であり、その性格が明らかな無形資産と、企業結合時の取得原価のうち、識別可能資産及び負債に配分した後の差額であるのれんとを区別することには意味があると考えられる。その観点から、本論点整理における無形資産の定義においても、識別可能性の要素を含め、のれんを除外することが考えられる。なお、のれんの会計処理等については、企業結合会計基準等で示されることになる。
24. そのように考える場合、我が国でこれまで営業権とされてきたものには、本論点整理がいう無形資産に該当するものと、のれんが含まれることになる。平成 15 年に企業会計審議会から公表された「企業結合に係る会計基準」注解 19 では「営業権のうちのれんに相当するもの及び連結調整勘定は、のれん又は負ののれんに含めて表示する。」とされており、「営業権」と呼ばれているものには、のれん以外にも、本論点整理でいう無形資産に含まれる、いわゆる独占販売権のようなものも含まれているものと考えられるからである。

### **(識別可能性の意義)**

25. IAS 第 38 号では、識別可能であるためには、「分離可能」であるか、契約又はその他の「法的権利から生じる」ものであるかの、いずれかを満たすことを必要としている (第 14 項(1)参照)。つまり、「分離可能」であれば、識別可能であるし、「分離可能」でなくても、「法的権利から生じる」ものであれば、識別可能ということになる。
26. この場合における分離可能というのは、取得した無形資産を、個別に又は関連する契約や識別可能資産及び負債とともに、被取得企業から分離又は区別して、売却、譲渡、ライセンス化、賃貸又は交換等が可能な状態をいうと考えられる。また、法的権利から生じるというのは、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。米国会計基準における FASB-ASC の Topic805 「企業結合」(当初、SFAS 第 141 号 (R) 「企業結合」として公表) (以下「FASB-ASC Topic805」という。)でも、のれんと明確に区分されるための認識要件として同様の説明がなされている (第 35 項参照)。
27. 無形資産の定義において識別可能性を求める趣旨を踏まえると、このような判断基準には、一定の合理性があると考えられる。そのため、我が国でも、識別可能性について、国際的な会計基準と同様の判断基準を示すこと、具体的には分離可能であること又は法的権利から生じるものであることを示すことが考えられる。

### **今後の方向性**

28. 以上の検討から、無形資産の定義としては、例えば「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」とすることが考えられる。

## **【論点 2】 認識要件**

### **検討事項**

29. 無形資産として認識するためには、まず、【論点 1】で検討した無形資産の定義を充足することが必要である。しかし、財務報告の目的にかなう有用な財務情報を提供する観点からは、無形資産の定義を充足しさえすれば直ちに認識の対象とすべきであるとは限らない。ここでは、無形資産の定義を充足したものについて、実際に無形資産として認識するためにさらに満たすべき要件を検討する。

### **我が国の会計基準における取扱い**

30. 我が国の会計基準では、ソフトウェアや、企業結合により受け入れた無形資産に関するものを除いて、無形資産の認識要件を一般的に明示しているものはない。
31. ソフトウェアについては、自社利用のソフトウェアのうち、将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められるものについては、自己創設によるものであっても資産計上することとされている (研究開発費等会計基準 四 3)。

32. また、企業結合により受け入れた無形資産については、識別可能なものは、企業結合日時点の時価を基礎として、取得原価を配分することとされており、法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産は、識別可能なものとして取り扱うこととされている（企業結合会計基準第 28 項及び第 29 項）。

## 国際的な会計基準における取扱い

### （国際財務報告基準における取扱い）

33. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、無形資産の認識要件として、「資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く」（経済的便益をもたらす蓋然性）、かつ、「資産の取得原価は信頼性をもって測定することができる」（取得原価の測定可能性）ことを要求している。

### （米国会計基準における取扱い）

34. 米国会計基準においては、無形資産の認識要件として示されていないものの、無形資産についても財務会計概念書（CON）第 5 号「企業の財務諸表の認識及び測定」が示す 4 つの基本的な資産の認識要件を、そのまま適用することが示唆されている（FASB-ASC Topic350）。そこでいう資産の認識要件は、次のとおりである。
- (1) 資産の定義を満たすこと（定義の充足性）
  - (2) 十分な信頼可能性をもって測定できる属性を有すること（測定可能性）
  - (3) それに関する情報が利用者の意思決定を変える能力を有すること（意思決定関連性）
  - (4) 表現が忠実で、検証でき、かつ中立であること（信頼性）
35. また、FASB-ASC Topic805 においては、無形資産とのれんを区別するための識別可能性の要件が示され、識別可能であるとは、「分離可能であること」又は「それらが企業から移転可能か否か、又はその他の権利義務から分離可能か否かにかかわらず、契約又はその他の法律上の権利から生じるものであること」のいずれかを満たしている場合をいうとされている。

## 検 討

36. 「将来の経済的便益」を生じさせる可能性が存在し、無形資産の定義を充足するものであっても、そのような可能性があまり高くないものまで財務諸表上無形資産として認識を求めると、かえって誤解を招く情報の提供となる可能性がある。よって、無形資産として認識するためには、それが将来の経済的便益に結びつくことについて、一定程度の発生の可能性が必要と考えられる。そのため、無形資産の認識要件の 1 つとして、IAS 第 38 号で求められているのと同様に「経済的便益をもたらす蓋然性」の要件を求めることが適切であると考えられる。判断規準を数値等で示すことは困難で

あるが、誤解を招くような情報提供を行わないという趣旨から、その場合の蓋然性の程度は、ある程度高い水準になると考えられる。

37. また、有用な財務情報の提供を行うという目的からは、提供される情報は信頼に足るものであることが当然に求められる。IAS 第 38 号において、無形資産の認識要件として「経済的便益をもたらす蓋然性」の要件に加えて、「取得原価<sup>1</sup>の測定可能性」の要件を求めているのは、このような趣旨に基づくものと理解される。信頼性をもって取得原価を測定することができるということを無形資産の認識要件とすることには合理性があり、我が国で無形資産の会計基準を検討する上でも、このような要件を求めることが考えられる。

### 今後の方向性

38. 以上検討したように、無形資産を認識するために、国際財務報告基準や米国会計基準で要求されている要件には、いずれも合理性があると考えられる。よって、我が国で無形資産の会計基準を検討する上では、国際的な会計基準と同様に、【論点 1】で検討した定義の充足に加えて、無形資産の認識要件として、以下の 2 項目を定めることが考えられる。

- (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<sup>2</sup>（取得原価の測定可能性）

39. 無形資産の定義や認識要件を満たすか否かを検討する上で、特に重点的に確認すべきポイントは、対象となるものの取得の形態の違いによっても異なり得る。【論点 3】では、取得の形態ごとに、無形資産としての認識の要否を判断する上で確認すべきポイントを検討する。

### 【論点 3】取得形態と無形資産の認識

40. 企業が無形資産を取得する方法としては、外部から承継的に取得する方法と、自ら無形資産を創出し、原始的に取得する方法とが考えられる。外部から承継的に取得する場合には、一定の無形資産そのものを買入れる場合と、企業結合に伴ってその一部として無形資産を受け入れる場合とが考えられる。ここでは、このような無形資産の取得形態別に、【論点 1】及び【論点 2】で検討した無形資産を認識するための定義や認識要件の充足が、どのように判断されるのかを検討する。このうち、無形資産の定義については、本論点整理では【論点 1】で、「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」とすることを提案しているが（第 28 項参照）、実際に無形資産として認識すべきものか否かを判断する上では、このような定

<sup>1</sup> IAS 第 38 号では、無形資産の当初認識時には取得原価をもって測定することが求められている。本論点整理において当初認識時の測定は【論点 4-1】で検討している。

<sup>2</sup> 無形資産の当初認識時には取得原価により測定することを前提としている。【論点 4-1】参照。

義を構成する要素のうち、特に「識別可能性」の有無の判断が重要であると考えられる。ここでは、無形資産として認識すべきか否かを判断する上で特にポイントとなると考えられる「識別可能性」、「経済的便益をもたらす蓋然性」要件及び「取得原価の測定可能性」要件に焦点を当てて、それぞれ取得形態別に検討を行う。

### **【論点 3-1】 個別買入れによる取得**

#### **検討事項**

41. 企業が第三者から通常取引価額で買入れて取得した場合について検討する。この場合にも、取得したものを無形資産として認識すべきか否かは、それが【論点 1】で検討した無形資産の定義に該当するか否か、該当するとした場合に、それが【論点 2】で検討した無形資産の認識要件を満たすか否かにより判断することになる。

#### **国際的な会計基準における取扱い**

##### **(国際財務報告基準における取扱い)**

42. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、通常無形資産を取得するために支払う価額には、発生可能性の影響が反映されていることから、経済的便益をもたらす蓋然性の要件は常に満たされているとみなされるとしている。また、その原価も通常信頼性をもって測定できるため、測定可能性の要件についても通常満たされるとしている。

#### **検 討**

##### **(定義の充足—識別可能性)**

43. 企業が第三者から無形資産を買入れて取得する場合には、識別可能な無形資産だけがそのような取引の対象となると考えられ、実際に分離して譲渡がなされる以上、識別可能性があることについては自明であると考えられる。

##### **(経済的便益をもたらす蓋然性)**

44. 企業が、対価を支出して特定の無形資産を取得しようとするのは、少なくとも、主観的には、そのことにより経済的便益をもたらす蓋然性が高いと判断したためであると考えられる。言い換えれば、経済的便益をもたらす蓋然性の要件についての主観的な評価を反映して、対価の額が定められると考えられる。このことは、必ずしも客観的にも経済的便益をもたらす蓋然性が高いと判断されることと同一ではないが、経営者の主観的判断と独立した客観的な判断を求めることは実際には困難であり、国際財務報告基準が言及しているのと同様に、通常、不確実性を反映して対価が定められるため、このような形態で取得されたものについては、一般的に経済的便益をもたらす蓋然性の要件を満たしているものとみなすことが考えられる。ただし、研究活動の成

果を買い入れて自社の研究活動に利用する場合などを考えると、対価が不確実性を反映して定められていることをもって、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を満たすとは必ずしもいえないのではないかとする見方もある。

#### **(測定可能性)**

45. 当該無形資産の取得原価<sup>3</sup>は、それを取得する取引において実際に当該企業が支出した対価の額であり、その測定可能性についても特に問題はないものと考えられる。

#### **今後の方向性**

46. 上記の検討から、企業が外部から個別に買い入れた場合、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ことになるものと考えられる。なお、研究活動の成果を買い入れる場合などについては、企業結合により取得した場合（〔論点 3-2〕参照）又は自己創設により取得した場合（〔論点 3-3〕参照）との関係も踏まえ、引き続き検討していくことが考えられる。

### **〔論点 3-2〕 企業結合による取得**

#### **検討事項**

47. 企業が外部から無形資産を承継的に取得する場合であっても、企業結合によって企業を包括的に取得し、その一部として無形資産を受け入れたときについては、特定の無形資産を個別に買い入れて取得したときは状況が異なる可能性があると考えられる。
48. 企業結合の結果として無形資産を取得する場合には、企業結合にあたって、その取得が企業結合の重要な目的とされているような場合から、企業結合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場合まで、幅広い状況があり得る。ここでも、無形資産の定義を構成する要素としての識別可能性及び無形資産を認識するための要件について検討を行う。

#### **我が国の会計基準における取扱い**

49. 企業結合会計基準では、企業結合により受け入れた資産及び負債のうち、識別可能なものについては取得原価を配分し、認識することとされており、企業結合により受け入れた無形資産が、法律上の権利など分離して譲渡可能な場合には、識別可能なものとして取り扱うこととしている（第 32 項参照）。また、分離して譲渡可能であるためには、対象となるものの独立した価格を合理的に算定できる必要があるとされている（「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 59 項）。

---

<sup>3</sup> 脚注 2 参照。

50. なお、企業結合による取得については、平成 20 年における企業結合会計基準等の改正により、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理についてコンバージェンスが図られている。

## 国際的な会計基準における取扱い

### (国際財務報告基準における取扱い)

51. 国際財務報告基準では、識別可能性は無形資産の定義に含まれ、識別可能性が認められるための要件が定められており（第 13 項及び第 14 項参照）、企業結合時において法的権利又は分離可能な無形資産はのれんから区別して識別しなければならないとしている。また、そのような無形資産は、その公正価値に当該無形資産の発生可能性の影響が反映されていることから、経済的便益をもたらす蓋然性の要件は常に満たされているとしている。さらに、企業結合で取得した識別可能な無形資産の公正価値は、のれんと別に認識するにあたって、通常、十分な信頼性をもって測定できるとしている。

## 検 討

### (定義の充足－識別可能性)

52. 我が国の会計基準は、平成 20 年における企業結合会計基準等の改正の検討において、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せるため、実質的に分離して譲渡可能であるか、といった観点を重視して識別可能性を捉えることを意図した表現となっており（第 49 項参照）、国際的な会計基準における識別可能性の定めとは異なる表現で示されている<sup>4</sup>。しかしながら、無形資産に関する会計基準を開発するにあたっては、一般の無形資産の定義と企業結合により受け入れた無形資産の定義に相違を生じさせないことへの配慮から、国際的な会計基準の表現と平仄を合わせることを考えられる。

### (経済的便益をもたらす蓋然性)

53. 企業結合の当事者間で、無形資産に相当するものの存在を相互に認識し、その存在が企業結合の対価の算定過程に影響を与えている場合には、通常、当該無形資産に相当するものの経済的便益は一定程度認められ、その際には、個別に買入れた場合と同様、将来の経済的便益をもたらす不確実性が時価に反映されているものと考えられる。したがって、通常、無形資産の定義に該当するものである限り、当該無形資産に相当するものの経済的便益をもたらす蓋然性の要件は満たされているものと考えら

---

<sup>4</sup> 同様の論点について、平成 21 年 7 月に当委員会より公表された「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「企業結合論点整理」という。）〔論点 4-1〕〔追加検討②〕でも言及している。

れる。

#### **(測定可能性)**

54. 企業結合会計基準では、「分離して譲渡可能」な無形資産であるためには当該無形資産の独立した価額を合理的に算定できることが前提とされている。企業結合においては、個別買入れの場合と異なり、取得する企業又は事業全体の取得原価が特定され、この取得原価が識別可能資産及び負債に配分されるという手順をとることとなる。測定対象となる無形資産が分離して譲渡可能でない法律上の権利である場合などで合理的に測定する手段がない例外的な場合を除き、通常は測定可能性についても確保され得ると考えることができる。

#### **今後の方向性**

55. 識別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。これにより、取得形態にかかわらず首尾一貫した無形資産の会計処理が行われ得ることになり、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資することとなる。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、当該無形資産に関する認識要件は満たされているものと考えられる。

#### **[論点 3-3] 自己創設による取得**

##### **検討事項**

56. 自己創設によって取得されたものであっても、それが無形資産の定義に該当し、その認識のために必要な要件を満たす限り、無形資産として認識することになるが、経済的便益をもたらす蓋然性の要件については、通常、その判断の客観性や検証可能性を確保することが難しいと考えられる。
57. 研究開発費論点整理で取り上げた研究や開発は、そのような自己創設活動の典型的な例である。研究開発費論点整理では、まず、研究及び開発の定義について整理するとともに、国際財務報告基準と我が国の会計基準や米国会計基準との間で取扱いに差異のある社内開発のための支出について、一定の要件を満たす場合には、資産計上を求めるとの考え方と、逆に一律に発生時に費用処理を求めるとの考え方のそれぞれの立場とその論拠を整理している。
58. 本論点整理においては、まず、自己創設により取得される無形資産として中心的な論点となると考えられる<sup>5</sup>社内研究開発費の取扱いについて、研究開発費論点整理で

---

<sup>5</sup> 自己創設無形資産一般について、一定の要件を満たす場合に無形資産としての認識を求める国



の議論を基に、【論点 1】で整理した無形資産の定義と【論点 2】で整理した無形資産の認識要件に照らして検討を行う。続いて、社内研究開発費の取扱いを踏まえ、その他の自己創設無形資産の取扱いについても検討を行う。

### 〈論点 3-3-1〉社内研究開発費の取扱い

#### 研究及び開発の定義

59. 国際的な会計基準において、研究費については、我が国の会計基準と同様に発生時に費用処理することを求めている。一方、開発費については、我が国の会計基準や米国会計基準における FASB-ASC の Topic730「研究開発費」（当初、SFAS 第 2 号「研究開発費」として公表）（以下「FASB-ASC Topic730」という。）では、研究費と同様に一律に発生時の費用処理を求めているが、国際財務報告基準では、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たした場合に資産計上を求めている。
60. この問題を考える前提として、研究及び開発の定義を明らかにしておく必要があるが、この点について、我が国の会計基準<sup>6</sup>、国際財務報告基準、及び米国会計基準における定義は、表現上若干の違いが見られるものの、それぞれの基本的な考え方は共通していると考えられる。したがって、我が国の会計基準における研究及び開発の定義は、コンバージェンス上の支障にはならないものと考えられ、以下においても、我が国の会計基準における研究及び開発の定義を念頭に検討している。

#### 我が国の会計基準の取扱い

61. 我が国の会計基準では、研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならないとされているが（研究開発費等会計基準 三）、その理由として、次のような点が挙げられている（企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」三 2）。
- (1) 研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否かが不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。
  - (2) 実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがある。

---

際財務報告基準の運用においても、実際に計上されている自己創設無形資産は、開発費やソフトウェアなどに留まっているようである（第 81 項参照）。

<sup>6</sup> 研究開発費等会計基準では、「研究」を「新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究」、「開発」を「新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」とそれぞれ定義している。

## 国際的な会計基準における取扱い

### (国際財務報告基準における取扱い)

62. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、研究（又は内部プロジェクトの研究局面<sup>7</sup>）から生じた無形資産は認識してはならず、これに関する支出は、発生時に費用として認識しなければならないとしている。他方で、開発（又は内部プロジェクトの開発局面<sup>7</sup>）から生じた無形資産は、企業が次項の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している。
63. 開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産を認識するために、企業が立証しなければならないとされている要件は、次のとおりである<sup>8</sup>。
- (1) 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
  - (2) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
  - (3) 無形資産を使用又は売却できる能力
  - (4) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法（とりわけ次のいずれか）
    - ① 無形資産による産出物の市場の存在
    - ② 無形資産それ自体の市場の存在
    - ③ 無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産の有用性
  - (5) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性
  - (6) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力
64. これらは、自己創設による取得の場合には、認識要件について、客観性と検証可能性をもって確認することが容易ではないため、そのためのポイントをより詳細に分解して示したものと考えられる。なお、ここで掲げられている各要件の趣旨については研究開発費論点整理において、一定の整理がなされている（第 69 項及び第 72 項参照）。

### (米国会計基準における取扱い)

65. 他方、米国会計基準においては、FASB-ASC Topic730 により、我が国の会計基準の取扱いと同様に、研究開発費はすべて発生時に費用処理しなければならないとされており、研究のための支出のみならず、開発のための支出であっても、一律に発生時に費用処理することが求められている。

---

<sup>7</sup> 脚注 13 参照。

<sup>8</sup> なお、開発の成果そのものを市場で販売する形で収益の獲得に結びつけることも想定されているが、売却による資金の回収を前提とした研究開発活動の成果は、その企業の事業目的によっては棚卸資産に含まれる場合があると考えられる。

## 検 討

66. ここでは、開発のための支出を無形資産として認識することの是非について検討する。具体的には、無形資産の定義を構成する要素としての識別可能性と、第 38 項で整理要約した無形資産の認識のための 2 つの要件にそれぞれ照らして検討する。

### (定義の充足—識別可能性)

67. 法律上の権利又は分離して譲渡可能である場合には識別可能であるという規準を当てはめた場合、研究開発の成果については、識別可能性の判断が難しいのではないかという見方もある。しかし、原価計算のために必要な管理を行うことができるなど、開発のプロジェクトとして取り組んでいるものであれば、通常当該開発のための支出は識別可能なものとして考えられる。

### (経済的便益をもたらす蓋然性)

68. 無形資産の認識要件を満たす開発のための支出については、無形資産としての計上を求めるべきとの考え方があり。一方、これまでの我が国の会計基準の考え方（第 61 項参照）のように、特に市場における客観的な取引を経ていない自己創設による開発活動の途中段階の成果の取得の場合には、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を、検証可能性をもって客観的に判断することが困難であり、比較可能性を損なう等の弊害の方が大きいと、一律に発生時の費用処理としておく方が望ましいとの考え方もあり。研究開発費論点整理に寄せられた主なコメントでも、開発費の一部について資産計上を求める場合には、その範囲を明確にするよう判断規準を求めるなど、この点についての懸念が指摘されていた。
69. IAS 第 38 号においては、主に経済的便益をもたらす蓋然性の要件を判断するためのチェックポイントとして、第 62 項に掲げた資産計上の対象となるべき範囲の考え方と第 63 項に掲げた要件を示している。第 63 項に掲げた要件のうち、(1) から (5) については、経済的便益をもたらす蓋然性に関する要件であると考えられる。
70. 当委員会が調査した範囲<sup>9</sup>では、国際財務報告基準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、経営者による判断が主観的となることから企業により計上の実務に大きなばらつきが生じ、同様の状況において類似の会計処理が行われないおそれがあるのではないかと分析された。一方で、計上の実務が業界ごとに分かれる傾向もみられ、その場合には同業種内における一定の比較可能性は確保されているという見方もあり得る。
71. 社内開発費を資産として認識する場合には、国際財務報告基準と同様に、経済的便

<sup>9</sup> 各業界にわたる合計 50 社の 2007 年度アニュアルレポートを対象としている。詳細は当委員会のホームページ ([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/documents/misc/development\\_costs.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/misc/development_costs.pdf)) 参照。

益の蓋然性の要件や測定可能性の要件を具体的に確保するため、追加的な要件を定めることが考えられる。

#### **(測定可能性)**

72. 原価計算のために必要な管理がなされている限り、研究や開発の成果（途中段階のものを含む）について、信頼性をもってその取得原価<sup>10</sup>を測定することは可能であると考えられる。IAS 第 38 号では、第 63 項に掲げた要件のうち(6)で測定可能性を確保するための要件を定めていると考えられる。

#### **今後の方向性**

73. 研究開発に係る支出を、研究に係る支出と開発に係る支出とに分けた場合、研究に係る支出は費用とすることでよいと考えられる。一方、開発に係る支出を資産計上するか否かについては、それが無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす以上は資産計上すべきであるという見方がある一方で、そもそも経済的便益をもたらす蓋然性の要件を判断するのが困難ではないかという点や、その運用において資産計上すべきか否かの判断に企業間でばらつきが生じるのではないかという点から従来通り支出時の費用とすべきであるという見方もある。
74. このように両論ある状況ではあるものの、国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる。なお、その場合、資産計上される開発に係る支出の範囲を明らかにするために第 63 項に掲げた要件等を設けることが考えられる。

#### **<論点 3-3-2>その他の自己創設無形資産の取扱い**

##### **検討事項**

75. 自己創設無形資産として認識されることが考えられるものの典型的な例としては、〈論点 3-3-1〉で検討した開発費のほか、自社制作のソフトウェア等が考えられる。
76. しかし、それら以外でも、例えば、マーケティング関連、顧客関連、技術関連、人的資源関連等に係る投資により、将来収益の源泉となり得る価値が創出されていないとも限らず、このような企業内部における支出等は、無形資産の定義に該当する可能性がある。ここでは、財務諸表上で認識すべき自己創設無形資産の範囲等について検討する。

#### **我が国の会計基準における取扱い**

77. 我が国の会計基準においては、自己創設無形資産に関連する定めとしては次のよう

---

<sup>10</sup> 脚注 2 参照。

なものがある。

- (1) 営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上するとされており（企業会計原則注解(注 25)）、自己創設のれんについては計上が認められていないと考えられる<sup>11</sup>。
- (2) ソフトウェア制作費は、取得形態（自社制作、外部購入）別ではなく、制作目的別に設定され、一定の要件を満たすソフトウェアは資産計上が求められている<sup>12</sup>（研究開発費等会計基準 四）。

## 国際的な会計基準における取扱い

### （国際財務報告基準における取扱い）

78. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、外部取得無形資産と自己創設無形資産に関する定めにはどのような差異も存在すべきではなく、自己創設無形資産であっても、それが無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす場合には、認識すべきであるとする考え方が示されている。
79. 具体的には、IAS 第 38 号では、無形資産の創出過程を研究（研究局面<sup>13</sup>）と開発（開発局面<sup>13</sup>）に区分し、開発（開発局面）において生じた支出のうち一定の要件を満たすものを無形資産として計上することとしている<sup>14</sup>（第 63 項参照）。
80. このように、IAS 第 38 号では、計上することを禁止している一定の項目を除いて、自己創設の場合においても、所定の要件を満たす支出を資産計上することが求められていると考えられる。
81. しかしながら、当委員会が調査した範囲<sup>15</sup>では、国際財務報告基準を適用する欧州企業において、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、ウェブサイト費用程度に留まっている。
82. このような実務がなされている背景として、IAS 第 38 号では、自己創設無形資産を資産に計上可能であるか判断するにあたり、無形資産の一般的な定義及び認識要件に加えて、自己創設無形資産に関する特別な認識要件を定める（第 63 項参照）ととも

---

<sup>11</sup> 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、第 3 章の脚注 14 において、「資産の要件は充足するものの、財務報告の目的の観点から資産に含まれないもの」の代表例として自己創設のれんを挙げている。

<sup>12</sup> なお、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るとされている（研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する Q&A Q8）。

<sup>13</sup> 「「研究」及び「開発」の用語は定義されているが、「研究局面」及び「開発局面」の用語は、本基準の目的上それらより広範な意味をもつ。」とされている。具体的には、研究開発費以外の自己創設無形資産の創出過程について、研究局面と開発局面に区別されるものと解される。

<sup>14</sup> 無形資産の一般的な認識要件をより詳細にした自己創設無形資産に関する特定の認識要件は、企業が無形資産を外部から承継的に取得する場合は満たされていると推定されるため、自己創設無形資産にのみ要求されるとしている。

<sup>15</sup> 各業界にわたる合計 100 社の 2008 年度アニュアルレポートを対象としている。

に、さらに以下のような項目については個別に無形資産から排除する定めを置いていることがあると考えられる。

- (1) 自己創設のれん
- (2) 内部で創出される、ブランド、題字、出版表題、顧客名簿及び実質的にこれらに類似する項目
- (3) 開業準備活動に関する支出
- (4) 訓練活動に関する支出
- (5) 広告宣伝及び販売促進活動に関する支出
- (6) 企業の一部又は全体の移転又は組織変更に関する支出

### (米国会計基準における取扱い)

83. 米国会計基準の FASB-ASC Topic350 では、無形資産は当初取得時に公正価値で測定することを求めている。また、自己創設により取得される無形資産については、一般的に無形資産の存在及び公正価値に関する信頼性ある証拠を入手することが困難であるとしており、自己創設による無形資産の当初取得時における測定可能性を否定している。

## 検 討

84. 無形資産に関して今後開発する会計基準において、一定の社内開発費について資産計上を求める場合は、自己創設無形資産の認識を社内開発費に限定するのではなく、無形資産の認識要件を満たす限り、社内開発費以外の自己創設無形資産も資産計上することが考えられる。ここで、当該自己創設無形資産についてどのような認識要件とするかが論点となるものと考えられる。
85. 社内開発費以外の自己創設無形資産については、社内開発費とは性質が異なるため、社内開発費とは異なる認識要件等を追加的に定めていく必要があるのではないかという見方がある。
86. しかしながら、第 63 項のような要件は、社内開発費か否かにかかわらず、自己創設による取得の場合に特に確認すべき経済的便益をもたらす蓋然性の要件等のチェックポイントと考えられるため（第 64 項参照）、潜在的に広い範囲に及ぶ当該無形資産について、それぞれの形態に応じ異なる認識要件を個別に定めるよりも、国際財務報告基準と同様に、第 62 項の自己創設無形資産の分類により、社内開発費と区分せずに自己創設無形資産の認識要件等を定める方が合理的であると考えられる。
87. その一方で、本来資産として計上すべきではない支出の存在も考慮する必要がある。第 82 項で示されている支出のうち、(3)の開業準備活動に関する支出や(6)の企業の一部又は全体の移転又は組織変更に関する支出がもたらす経済的便益は、企業における事業活動全体との関連で期待できるにすぎないことから、のれんと区別して認識す

ること（識別可能性）が通常は困難であると考えられる。また、(4)の訓練活動に関する支出や(5)の広告宣伝及び販売促進活動に関する支出は、企業における将来の経済的便益の獲得を狙ってなされる投資ともいえるが、その支出と将来期待できる経済的便益との因果関係を説明することが通常は困難であり、識別可能性の充足や経済的便益をもたらす蓋然性の要件の充足の観点から無形資産として認識することはできないものと考えられる。さらには、(2)のように、ブランド、題字、出版表題、顧客名簿等を自己創設により取得した場合には、通常は測定可能性を確保しつつ企業全体から切り離すこと、すなわち自己創設のれんから識別することが困難であると考えられる。

### 今後の方向性

88. 無形資産の会計基準全体の整合性を図る観点から、また、国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点から、自己創設無形資産を計上するにあたっては、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。
89. また、無形資産の定義に該当しないか認識要件を満たさないと考えられる第 82 項(2)から(6)のような支出は、その発生時に費用処理することを明示することが考えられる<sup>16</sup>。

### 【論点 4】当初取得時の測定

90. 認識された無形資産は、適切に測定された上で貸借対照表に計上されることとなる。ここでは、無形資産を新たに取得した場合、当初取得時にどのように測定するかを検討する。[論点 4-1]では、当初取得時における測定方法についての基本的な考え方を検討し、[論点 4-2]では取得原価に含めるものの範囲を検討する。

#### 【論点 4-1】測定方法の考え方

##### 検討事項

91. 無形資産の当初取得時における測定方法について検討する。無形資産の当初取得時の測定方法の選択は、それにより提供される情報の意思決定有用性の観点から検討されるべきものである。

---

<sup>16</sup> 第 82 項で列挙されている項目には繰延資産における創立費、開業費及び開発費に該当するものも含まれる場合があると考えられるが、繰延資産の会計処理については【関連する論点】で検討する。なお、同項(1)の自己創設のれんについては、識別可能であることを求める無形資産の定義により排除されるものと考えられる。

## 我が国の会計基準における取扱い

92. 我が国の会計基準では、「資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」（企業会計原則 第三 5）とされ、また、「無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。」（企業会計原則 第三 5E）とされており、取得原価（すなわち、取得の際に支払われた現金又は現金同等物の金額）を基礎とした測定が求められている。

## 国際的な会計基準における取扱い

### （国際財務報告基準における取扱い）

93. 国際財務報告基準においても、IAS 第 38 号で「無形資産は取得原価で当初測定しなければならない。」としている。ここでの「取得原価」は、「取得の際に支払われた現金又は現金同等物の金額」を指しているものと考えられる。

### （米国会計基準における取扱い）

94. 一方、米国会計基準では、FASB-ASC Topic350 で「無形資産の当初認識時はその公正価値をもって測定しなければならない。」としている（第 83 項参照）。もっとも、資産の交換取引では与えた対価の公正価値又は取得した資産の公正価値のいずれか信頼可能性をもって測定できる方法により測定すべきであるとしており、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同等物の金額を基礎として測定されることになる。

## 検 討

95. 本論点整理の対象となる無形資産は、有形固定資産や棚卸資産と同様に、当初取得時にはその取得のために実際に投下した資金の額を記録し、将来の収益の獲得時に、その収益獲得のための努力としての原価を対応させて損益計算を行うことが適切であると考えられる。その観点から、当初取得時の帳簿価額は取得原価により測定される。国際的な会計基準においてもその表現に違いはあるものの、当初取得時の帳簿価額の測定方法の基本的な考え方は同じであると考えられる。
96. また、【論点 2】で、無形資産の認識要件の 1 つとして「測定可能性」を求める場合、当初取得時の帳簿価額を取得原価で測定するのであれば、通常、合理的な方法で容易にこれを測定できる。
97. 企業結合による被取得企業の取得原価を識別可能資産としての無形資産に配分するにあたり、その配分額については企業結合会計基準等の中で別途定められることになると考えられるが、その趣旨は、その配分額を取得原価とみなし、企業結合時点で識別可能資産を個別に買い入れたと仮定した場合と概ね同じ金額で測定することに



あり、取得原価による測定を当初取得時の帳簿価額とするという基本原則と相違するものではないと考えられる。なお、無形資産の取得は、【論点3】で検討したように、大別して、個別買入れによる場合、企業結合により受け入れる場合、及び自己創設による場合があるが、それ以外にも交換取引による取得や無償譲受による取得も考えられる。しかしながら、当初取得時の帳簿価額の測定の基本的な考え方は、取得形態にかかわらず共通していること、また、交換取引や無償譲受などの特殊な取引形態による取得は無形資産特有の問題ではないことから、本論点整理では、この点は取り上げていない。

## 今後の方向性

98. 無形資産の当初取得時の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明らかにすることが考えられる。この場合、具体的には無形資産を買入れ又は自己創設によって取得したときには、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することになる。無形資産を企業結合によって受け入れたときには、他の識別可能資産と同様に、企業結合会計基準の定めに従うこととなる。

## 【論点4-2】取得原価の範囲

### 検討事項

99. 無形資産の当初取得時の帳簿価額を取得に際して支出した現金及び現金同等物の金額等とする場合の、取得に関連した支出の具体的な範囲について検討する。
100. 無形資産の定義に該当し、認識要件を満たすものの取得に関連した支出のうち、どの時点に発生した支出からどの時点に発生した支出までを取得原価に算入するのかという点や、ある時点で無形資産の定義に該当し、認識要件を満たすこととなった場合、それ以後の支出のみを取得原価に算入するのか、又はその取得に関連して過去に期間費用として処理された支出も遡って取得原価に含めるのかという点について検討する。

## 我が国の会計基準における取扱い

101. 我が国では、連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」において、外部から有形固定資産を購入した場合には「購入代金に買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用を加えて取得原価とする。」とされており、実務上、無形資産に関しても同様の考え方で処理されているものと考えられる。
102. また、自家建設の有形固定資産については同じく連続意見書第三で「適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し、これに基づいて取得原価を計算する。」とされている。
103. 測定の開始時期及び終了時期については、日本公認会計士協会 会計制度委員会報

告第 12 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（以下「会計制度委員会報告第 12 号」という。）で自社利用のソフトウェアの取得原価に関して言及されており、ソフトウェアの取得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。

## 国際的な会計基準における取扱い

### （国際財務報告基準における取扱い）

104. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、外部から購入した無形資産の取得原価の要素を、①輸入関税や返還されない購入税を含み、取引による値引やリベートを控除後の購入価格、②意図する利用のために資産を準備することに直接起因する原価の二つに区分している。また、自己創設の無形資産の取得原価については、無形資産の認識要件を最初に満たした日以降に発生する支出の合計であるとしている。
105. また、IAS 第 38 号では、次のように無形資産の当初取得時の帳簿価額を構成しない事項を列挙している。
- (1) 販売、管理及びその他一般の間接的支出（この支出が資産の使用のための準備に直接起因する場合を除く。）
  - (2) 識別された非効率ロス、及び資産が計画した稼働に至るまでに発生した当初の操業損失
  - (3) 資産の操業に必要な職員の訓練に関する支出
- さらに、一度費用として計上した額を無形資産の取得時点の帳簿価額に含めることを禁止している。
106. それに加えて、発生時の費用として認識されるものとして、次のものを例示している（第 82 項参照）。
- (1) 開業準備活動に関する支出
  - (2) 訓練活動に関する支出
  - (3) 広告宣伝及び販売促進活動に関する支出
  - (4) 企業の一部又は全部の移転又は組織変更に関する支出

### （米国会計基準における取扱い）

107. 米国会計基準では、FASB-ASC Topic350 により、当初取得時にその時点の公正価値により測定することを明示しているのみであり（第 83 項参照）、特に無形資産に関して取得原価の範囲を明示していない。ただし、自己創設のコンピューターソフトウェアについては、FASB-ASC の Topic985 「ソフトウェア」（当初、SFAS 第 86 号「販売、リース用等のコンピューターソフトウェアコストの会計処理」として公表）において、以下のとおり取得原価の範囲に関する定めがある。

- (1) 技術的な実行可能性が確実となった後の製品マスターに関する原価を資産に計上する。その原価にはコーディング費用及びテスト費用を含む。
- (2) 顧客に販売した時点で原価の資産計上を中止する。

## 検 討

108. 特に自己創設により無形資産を取得した場合の当初取得時の帳簿価額に含まれるべき「取得に際して支出した額」の範囲については、有形資産の場合と同様に一般的な原価計算基準の体系の中で示されていると考えられ、これに委ねることで特段の問題は生じないのではないかと考えられる。
109. ただし、無形資産として認識される支出の範囲と整合性を図る形で、例えば第 82 項で示したような項目を無形資産の当初取得時の帳簿価額に含まれないものとして明示的に示すことは有益であると考えられる。
110. 次に、原価算定の始期及び終期については、無形資産の認識要件を満たすことになった時点から「取得に際して支出した額」の測定を開始し、制作を完了した時点で測定を終了するという考え方に我が国の会計基準と国際的な会計基準とに相違はないものと考えられる。
111. 一方、認識要件を満たした時点で無形資産として認識するとしても、その取得原価には認識要件を満たす以前に当該無形資産を取得するために支出した額まで含めるべきであり、その方がその後の当該無形資産によって得られた収益とそれに見合う費用の対応関係がより適正に図られるとの見方もあり得る。しかしながら、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、会計方針の変更や過去の誤謬の訂正による場合には過去に遡及処理することを求めているものの、それ以外の場合には、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採られている。このような考え方に基づくならば、いったん費用計上したものについて事後的に資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たしたという会計事実の変化に対して、過去に遡って資産計上する処理は行うべきではないと考えられる。このような観点から、一度費用として処理された額は事後的に資産として計上できないこととするのが適切であると考えられ、この取扱いは国際財務報告基準の定めとも整合する。

## 今後の方向性

112. 当初取得時の帳簿価額として取得原価を測定する場合の具体的な範囲については、原価計算基準に従って取り扱うことが考えられる<sup>17</sup>。この結果、無形資産の認識

---

<sup>17</sup> なお、企業結合の局面でも、取得とされる企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められるものは企業結合における取得原価に含まれることとしている（企業結合会計基準

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となる。

113. 一方で、実務上の判断の整合性を確保するため、〈論点 3-3-2〉に掲げるように、自己創設の無形資産として認識できない支出を特定することとしているが、測定の局面においても同様に取得原価に含めないものの項目を明示することも考えられる。
114. さらには、一度費用として処理された額は、事後的に資産として計上できない旨を明確化することが考えられる。

## 【論点 5】 当初認識後の測定

### 〔論点 5-1〕 基本的な考え方

#### 検討事項

115. IAS 第 38 号では、無形資産の当初認識後の測定方法として、取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上する「原価モデル」のほか、再評価日の公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した再評価額で計上する「再評価モデル」を選択することができるかとされている。ここでは、我が国の会計基準においても再評価モデルのような事後測定の方法を認める必要があるか否かの検討を行う。

#### 我が国の会計基準における取扱い

116. 無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならないとされており（企業会計原則 第三 5）、表示上、減価償却額を控除した未償却残高を記載することとされている（企業会計原則 第三 4 (一)B）。したがって、無形資産の事後的な再測定は認められておらず、当初認識後の測定も取得原価を基礎としている。

#### 国際的な会計基準における取扱い

##### （国際財務報告基準における取扱い）

117. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、原価モデルか再評価モデルのいずれかを選択しなければならないとされている。原価モデルの場合、当初認識後において、無形資産は取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上することになる。一方、再評価モデルの場合、当初認識後において、無形資産は再評価日の公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した再評価額で計上することになる。

---

第 26 項) が、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、企業結合論点整理において、取得に直接要した支出額を支出時の費用とする方向性が示されている。

### **(米国会計基準における取扱い)**

118. 米国会計基準では、IAS 第 38 号のような再評価モデルの選択肢は認められておらず<sup>18</sup>、当初認識後の測定も、当初取得時の帳簿価額を基礎とすることになる。

### **検 討**

119. 減価償却は固定資産の適正な原価配分により損益計算を適正に行うことが主な目的であり、当該目的からすれば当初認識後の測定においても取得原価を基礎とすることが適切であると考えられる。再評価モデルの選択肢を認めることの意義が必ずしも明確でなく、これを認めることにより比較可能性が低下する懸念もある。また、このような固定資産の費用配分の考え方は無形資産のみならず、有形固定資産でも同じであることから、再評価モデルの採用について無形資産固有の事項として検討することは適切ではないと考えられる。
120. IAS 第 38 号でも、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、ある資産に対して支払われる価格は、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、さらに、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。なお、当委員会が国際財務報告基準を適用する欧州企業について調査した範囲<sup>19</sup>では、再評価モデルの採用は実務上ほとんどないものと思われる。

### **今後の方向性**

121. 以上の状況を勘案すると、無形資産の当初認識後の測定において、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られる。したがって、当初認識後の測定方法は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が考えられる。

### **[論点 5-2] 償却に関する事項**

#### **検討事項**

122. [論点 5-1] で述べたとおり、減価償却は固定資産の適正な原価配分により損益計算を適正に行うことが主な目的であるため、合理的に決定された一定の方式に従い、每期計画的、規則的に実施されなければならないとされている(第 116 項参照)。減価償却を実施するにあたっては、取得原価、償却期間、償却方法及び残存価額を特定する

<sup>18</sup> 欧州証券規制当局委員会 (CESR) は、2005 年 7 月の日本、米国及びカナダの会計基準の同等性評価に関する技術的助言において、米国会計基準について、我が国と同様に再評価モデルの選択肢がないことについて言及している。

<sup>19</sup> 各業界にわたる合計 50 社の 2007 年度アニュアルレポートを対象としている。

必要がある。ここでは、これらの項目のうち【論点 4】で検討している取得原価以外の項目について検討する。

### 我が国の会計基準における取扱い

123. 固定資産の減価償却の方法としては、定額法、定率法、級数法、生産高比例法が挙げられている（企業会計原則注解（注 20））。耐用年数は、当該資産について経済的に使用可能と予測される年数であり、また、残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額である。耐用年数、残存価額とも、各企業が当該資産の特殊的条件を考慮して合理的に見積りを行うべきものであるとされている（日本公認会計士協会監査・保証実務委員会報告第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（以下「監査・保証実務委員会報告第 81 号」という。）<sup>20</sup>）。
124. また、ソフトウェアの償却については、当該ソフトウェアの性格に応じて、見込販売数量に基づく償却方法その他合理的な方法により償却しなければならないとされるが（研究開発費等会計基準 四 5）、自社利用のソフトウェアについては、一般的には、定額法による償却が合理的であるとされている（会計制度委員会報告第 12 号第 21 項）。

### 国際的な会計基準における取扱い

#### （国際財務報告基準における取扱い）

125. 国際財務報告基準では、IAS 第38号において、無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定するとされている。また、耐用年数を決定するにあたっては、耐用年数を判断するために、考慮すべき要因が次のように詳細に列挙されている。
- (1) 企業が予定する使用方法、及び他の管理者チームによる資産の有効な運営の可能性
  - (2) その資産の典型的な製品ライフサイクル、及び同様の用途に供される同様の資産の耐用年数の見積りに関し公表されている情報
  - (3) 技術上、技術工学上、商業上又はその他の要因による陳腐化
  - (4) 資産が操業されている産業の安定性、及び資産から産出される製品又はサービスに対する市場の需要の変化
  - (5) 競争相手又は潜在的な競争相手の予想される行動
  - (6) 資産からの期待される将来の経済的便益を入手するために必要となる維持支出

---

<sup>20</sup> なお、監査・保証実務委員会報告第 81 号では、実務上は従来から多くの企業が法人税法の規定に従って会計処理を行っており、法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができるものとされている。

- の水準、及びその水準を達成するために必要な企業の能力及び意図
- (7) 資産を支配する期間、及び関係するリース契約の終了期限のような、資産の使用に関する法的又は同様の制限
  - (8) 当該資産の耐用年数が、企業の他の資産の耐用年数に依存するか否か
126. 耐用年数を確定できる無形資産の償却可能価額は、当該資産の耐用年数にわたり規則的に配分しなければならず、償却は、当該資産が使用可能となった時点に開始しなければならないとされている。
127. また、適用する償却方法は、資産の将来の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を反映しなければならないとされている。定額法、定率法及び生産高比例法を含むさまざまな償却方法を使用することができるが、当該パターンについて信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用しなければならないとされている。
128. さらに、残存価額の見積りは、処分により回収可能な価額を基礎として行うものとされている。なお、耐用年数終了時点において、当該資産を第三者が購入する約定がある場合などを除き、ゼロと推定しなければならないとされている。

#### **(米国会計基準における取扱い)**

129. 米国会計基準では、FASB-ASC Topic350において、無形資産の耐用年数は、当該資産が企業の将来のキャッシュ・フローに直接又は間接に貢献すると予測される期間とされ、その見積りは、以下のすべての関連する要因を基礎にしなければならないとされている。
- (1) 企業による当該資産の予測使用期間
  - (2) 当該無形資産の耐用年数が関連するであろう他の資産又は資産グループの予測耐用年数
  - (3) 耐用年数を制限するであろう法的、規制的又は契約上の規定（枯渇するものの採掘権等）
  - (4) （更新又は延長されることを支持する証拠があり、かつ更新又は延長が現存する条件及び状況の重要な変更なしに達成される限り）大きな費用なしに当該資産の法的又は契約上の使用可能年数の更新又は延長を可能にする法的、規制的又は契約上の規定
  - (5) （その産業の安定性、周知の技術的進歩、規制環境の不確実性又は変化をもたらす法的行動、及び配給経路の予測される変更などのような）陳腐化、需要、競争及び他の経済的要因の影響
  - (6) 資産から期待される将来のキャッシュ・フローを入手するために必要となる維持支出の水準（例えば、当該資産の帳簿価額に対して必要となる維持費の水準が重要である場合、その資産の耐用年数は非常に制限されたものとなるであろう。）

130. 耐用年数が確定できないと決定されない限り、認識した無形資産は、耐用年数にわたって償却を行わなければならないが、無形資産が有限の耐用年数を有するが、当該年数の正確な長さがわからない場合には、当該無形資産は、その耐用年数の最善の見積期間にわたって償却を行わなければならないとされている。
131. また、償却方法には、無形資産の経済的便益を消費し又は使い果たす傾向を反映させなければならないが、信頼性をもってその傾向を決定できない場合には、定額法を使用しなければならないとされている。
132. さらに、償却を行うべき無形資産の金額は、当該資産に当初割り当てた金額から、残存価額があればそれを控除した金額としなければならないとされている。なお、一定の条件を満たさない限り、当該資産の残存価額をゼロと仮定しなければならないとされている。

## 検 討

133. 無形資産の会計基準においては、償却の要素である償却期間、償却方法及び残存価額等に関してそれぞれ定めを置くことになると考えられる。以下、それぞれの項目ごとに定めるべき内容を検討する。

### (償却期間)

134. 適正な原価配分による損益計算の適正化という減価償却の主な目的からすれば、取得原価を無形資産の利用期間にわたり償却を行うべきと考えられるため、償却期間は無形資産の耐用年数とすることが合理的である。
135. 一方で、物理的な実体のない無形資産は、耐用年数の上限を画する物理的な寿命がなく、また、同時に複数の利用者による利用が可能になるなど、一般的に、有形資産に比べ、耐用年数を判断することがより難しいという特質がある。したがって、その判断の客観性と検証可能性を可能な限り確保するために、耐用年数を判断する上で考慮すべき要因、参考となる要因等を例示することが有用と考えられる。具体的には、国際的な会計基準において列挙されている耐用年数を決定するために考慮する要因を参考に、次のような事項を列挙することが考えられる。
  - (1) 当該無形資産の使用方法
  - (2) 関連する他の資産の償却期間
  - (3) 関連する製品等のライフサイクル
  - (4) 関連する製品等の市場の需要の変化
  - (5) 技術の進歩等による無形資産の陳腐化の影響
  - (6) 当該無形資産の利用に影響を及ぼす法律上、契約上の制約
  - (7) 当該無形資産の正味キャッシュ・インフローを獲得するために必要な維持費の水準



### **(償却方法)**

136. 適正な原価配分による期間損益計算の適正化という減価償却の主な目的からすれば、償却方法は無形資産のそれぞれの性格や使用の実態に応じて最も合理的と考えられる方法を計画的、規則的な会計方針として選択することが適切である。
137. 一方で、無形資産は有形資産と比べ、その資産に関する経済的便益の消費パターンを確認することがより難しいと考えられる。したがって、国際的な会計基準と同様に、当該パターンが明確であるような場合を除いて、一般的には、無形資産は当該資産の有効期間にわたり均等額により償却していくことも合理的であると考えられる。

### **(残存価額)**

138. 我が国では、残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額であり、各企業が当該資産の特殊的条件を考慮して合理的に見積りを行うべきものとされている（第123項参照）。
139. 一方で、無形資産は有形資産とは異なり、利用終了後に外部に売却され、収入が得られるようなことは一般的には少ないものと考えられる。したがって、国際的な会計基準と同様に、利用終了後に第三者に売却する契約が存在するなどの一定の条件を満たさない限り、無形資産の残存価額はゼロと推定することも合理的であるものと考えられる。

### **今後の方向性**

140. 無形資産は、耐用年数にわたり、当該無形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を反映した償却方法を選択することにより計画的、規則的に償却を行うことが考えられる。
141. 耐用年数は、経営者の意図する使用方法、その他の関連する要因を検討して見積ることが考えられる。その際には、例えば、第135項に掲げたような要因を考慮することが考えられる。
142. また、償却方法については、採り得る償却方法、及び当該無形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らかでない限りは定額法によることを明確にすることが考えられる。
143. さらに、残存価額については、その決定についての考え方、及び契約の存在など一定の条件を満たさない限りゼロとして扱うことを明確にすることが考えられる。

### **[論点 5-3] 償却を行うことが適切でない無形資産**

#### **検討事項**

144. 国際的な会計基準では、無形資産について耐用年数を確定できない場合には、償却を行わない取扱いとなっている。ここでは、どのような無形資産が償却を行うことが適切でない無形資産に該当するかを検討する。

#### **我が国の会計基準における取扱い**

145. 無形固定資産については、企業会計原則や監査・保証実務委員会報告第 81 号において、当該資産の有効期間にわたり一定の減価償却の方法によって取得原価を各事業年度に配分することとされているが（第 116 項及び第 123 項参照）、無形資産一般において、国際的な会計基準のような耐用年数を確定できない場合の定めはない。
146. 法人税法において、電話加入権及び土地の上に存する権利（借地権）は減価償却資産に該当しないものとされている。会計実務上も、これらの無形資産については償却を行わない会計処理を採用していることが多いと考えられる。
147. なお、本論点整理の検討対象外である企業結合により計上されるのれんについては、20 年以内の効果の及ぶ期間にわたって償却を行うこととされているが、企業結合論点整理においては、のれんの償却を行わないことも含めて引き続き検討することとされている。

#### **国際的な会計基準における取扱い**

##### **（国際財務報告基準における取扱い）**

148. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し、関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味キャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合、当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなされなければならないとされており、このような耐用年数を確定できない無形資産は償却を行ってはならないとされている。IAS 第 38 号に付属する設例では、放送免許、空路権及び商標について、耐用年数を確定できない無形資産とみなされる場合の具体例が紹介されている（本論点整理に添付した「参考」を参照）。
149. なお、当委員会が調査した範囲では、国際財務報告基準を適用する欧州企業において、実務上計上されている耐用年数を確定できない無形資産の内容は、主としてブランドや商標に係るものであった<sup>21</sup>。

##### **（米国会計基準における取扱い）**

150. 米国会計基準における FASB-ASC Topic350 では、法的、規制的、契約上、競争上、

---

<sup>21</sup> 各業界にわたる合計 100 社の 2008 年度アニュアルレポートのうち、重要な会計方針に耐用年数を確定できないものについての記述があり、実際に一定の金額が計上されていることが確認でき、かつ、内容も分かる 36 社を範囲としている。

経済上、又は他の要因が報告企業にとっての無形資産の耐用年数を制限しない場合には、当該資産の耐用年数は確定できないとみなさなければならないとされている。

151. 無形資産の耐用年数が確定できないと決定された場合には、その耐用年数がもはや確定できない状態ではないと決定されるまで償却を行ってはならないとされている。

## 検 討

### (償却を行うことが適切でない無形資産の存在)

152. 我が国においては、適切な期間損益計算を行う観点から、取得した資産について使用期間にわたり適切に費用配分することが重視されるため、時の経過又は使用の程度に応じた価値の減少が想定される以上、耐用年数に予見可能な限度がないことを理由に償却を行わないという取扱いはいまだに行われていなかったと考えられる。
153. また、償却を行わない無形資産となるか否かの判断に企業の恣意性が介入する懸念もあることから、耐用年数に予見可能な限度がない場合であっても償却期間の上限を定めることなどにより償却を行うべきであるという考え方もある。
154. 一方、国際的な会計基準においては、このような耐用年数を確定できない無形資産は減価償却を行わないこととしている。IAS 第 38 号では、当該資産を恣意的に算定した最長期間にわたって償却を行うことは、表現の忠実性が確保されないと説明されている。
155. 無形資産は、耐用年数を見積ることは必ずしも容易ではないものの、その利用又は時の経過により経済的価値は失われていくことが想定されることが一般的である。したがって償却を行うことが適切とされるが、例えば不確定の期間にわたり独占的に認められた免許や権利等については、予見可能な範囲において経済的価値が失われなるとみることも考えられる。
156. また、国際財務報告基準を適用する企業の実務（第 149 項参照）において、耐用年数を確定できない無形資産として取り扱っているものがある事実を踏まえると、該当するケースは限られるとはいえ、このような場合に対応する定めを置いておく必要があると考えられる。したがって、国際的な会計基準と同様に、我が国においても耐用年数を確定できない無形資産の存在を排除しないことが考えられる。

### (耐用年数を確定できない無形資産の範囲)

157. ただし、無形資産が正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がないといえるか否かはその判断が難しいため、耐用年数を確定できない無形資産を特定するための規準等を追加的に定めるか否かが論点になると考えられる。
158. IAS 第 38 号では、耐用年数を確定できない無形資産に該当する場合の設例が示されている（第 148 項参照）。それらの設例に共通する性質としては、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が挙げられる。したがって、これらの要因を整理して規準等として示すことが考えられる。

## 今後の方向性

159. 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。ただし、そのような場合であっても、償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う。
160. また、単純に耐用年数の見積りが困難であるとの理由では、耐用年数を確定できないものとはならない点を誤解のないように示す必要があることを踏まえ、「企業経営に関連する法的、経済的又はその他の要因の分析の結果、正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がない場合」などの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。

## 【論点 5-4】 償却を行わない無形資産の減損

### 検討事項

161. 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場合、当該資産に関する減損の適用について、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえて検討する。

### 我が国の会計基準における取扱い

162. 「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」は固定資産を対象に適用するとされており、無形固定資産の減損損失計上までの手続は有形固定資産と変わらない。また、減損会計の適用に関して、土地などのような非償却資産に対する追加的な定めはない。
163. 減損会計基準では、減損の兆候が認められた場合には、帳簿価額と割引前将来キャッシュ・インフローを比較することにより、減損の認識の判定が行われる。減損を認識すべきと判定された場合には帳簿価額と回収可能価額（正味売却価額と割引後キャッシュ・インフローのいずれか大きい額）との差額を減損損失として測定する。このように計算された減損損失のその後の戻入処理は認められていない。

### 国際的な会計基準における取扱い

#### （国際財務報告基準における取扱い）

164. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、耐用年数を確定できない無形資産について、IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）に従い、当該資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、①毎年及び②当該無形資産に減損の兆候がある場合はいつでも減損テストを行う必要があるとされている。その結果、帳簿価額が回収可能価額より大きい場合、両者の差額が減損損失となる。また、IAS 第 36 号では、のれん以外の資産について認識された減損損失について、減損損失を計上した以後の年度において、その損失が存在しないか減少していると認められる場合には戻入処理をしなければならないとされている。

#### **(米国会計基準における取扱い)**

165. 米国会計基準における FASB-ASC Topic350 では、償却対象外の無形資産は、毎年あるいは、当該資産が減損したかもしれないことを示す事象又は状況の変化が起きた場合にはより高い頻度で、減損テストを行わなければならないとされている。減損テストは、無形資産の公正価値と帳簿価額の比較により構成され、無形資産の帳簿価額がその公正価値を超える場合には減損損失は当該超過額に等しい金額として認識される。また、無形資産から計上された減損損失をその後の年度において戻入処理をすることは認められていない。

#### **検 討**

166. 無形資産について償却を行わない場合には、無形資産の帳簿価額が将来の正味キャッシュ・インフロー獲得能力に比して過大に計上されているのではないかという懸念がより大きくなることが考えられる。
167. 無形資産について償却を行わない場合には、国際的な会計基準のように減損処理をより高い頻度でテストすることの必要性が検討されるが<sup>22</sup>、耐用年数を確定できない無形資産は耐用年数に予見可能な限度がないものであるとすれば、減損の適用にあたり償却を行う資産と同様、減損の兆候を認識した時点で検討すれば足りるのではないかという見方もある。
168. しかし、国際的な会計基準においては、耐用年数を確定できないことは、耐用年数が無限であることを意味するものではないとされ、また、いったん耐用年数を確定できないと判断した後も、その状況が事後的に変わって有限と判断されるに至ってないか再検討が必要であるとされており、会計基準のコンバージェンスの観点からは、償却を行わない無形資産については、減損の必要性を通常よりも高い頻度で検討する

---

<sup>22</sup> IAS 第 36 号では、耐用年数を確定できない無形資産やのれんは償却されることがなく、その帳簿価額が回収可能価額を超えていないことを保証するためのこれらの資産の減損の検討への依存度がさらに高くなるを得ないため、減損の兆候がある場合に加えて、さらに年次の減損テストを求めたとされている。

ことが考えられる。

169. なお、これ以外にも、固定資産の減損会計全般の枠組みとして、割引前将来キャッシュ・フローを用いての減損の認識の判定の有無、減損損失の戻入の可否については、国際的な会計基準との間に相違がみられる。

## 今後の方向性

170. [論点 5-3] で整理したように、耐用年数を確定できない無形資産の判断規準を定めた場合を含めて、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<sup>23</sup>。

## 【論点 6】開示

### 検討事項

171. 我が国では、企業会計原則等により無形資産に関する一定の開示が求められているほか、開示制度上でも増減明細表等の開示が求められていることから、開示制度も含めて考えた場合、無形資産に関する基本的な開示は、国際的な会計基準で求められている開示と共通する部分が多いと考えられる。しかしながら、再評価モデルや社内開発費に関する会計処理など会計処理方法が相違する部分については、結果として関連する開示が異なっている。無形資産に関する会計基準を整備するにあたっては、国際的な会計基準とのコンバージェンスという要請も踏まえつつ、どのような開示が財務諸表利用者にとって有用であるかについて、検討する必要がある。

なお、企業結合に関連した無形資産についての注記事項は、企業結合会計基準の見直しの中で検討を行うため、本論点整理の検討対象からは除外している。

### 我が国の会計基準における取扱い

172. 我が国の会計基準では、重要な会計方針として無形固定資産の減価償却方法を注記することが求められている（企業会計原則注解（注 1-2））。また、重要な減損損失を認識した場合には、無形固定資産を含む固定資産について、減損損失を認識した資産、減損損失の認識に至った経緯、減損損失の金額、資産のグルーピングの方法、回収可能価額の算定方法等の事項について注記することとされている（減損会計基準四 3）。

さらに開示制度上の要請として、会社法における計算書類に係る附属明細書において「有形固定資産及び無形固定資産の明細」、金融商品取引法における財務諸表では

<sup>23</sup> なお、企業結合により計上されるのれんの減損処理の取扱いに関して、企業結合論点整理 [論点 4-1] [追加検討①] においても、減損テストの頻度及び減損テストの実施におけるのれんの配分方法について見直すべきかを検討することとしている。償却を行わない無形資産に関する減損の取扱いについては、のれんを非償却とした場合と併せて議論する必要があるものと考えられる。

附属明細表として「有形固定資産等明細表」の作成が求められている。いずれも個別財務諸表に関するものではあるが、対象事業年度における科目ごとに固定資産の増減額及びその主要な内訳を示すことになる。

173. また、その事業年度で発生した研究開発費の総額を注記することが求められている（研究開発費等会計基準 五）。

## 国際的な会計基準における取扱い

### （国際財務報告基準における取扱い）

174. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、無形資産の種類ごとに自己創設無形資産とその他の無形資産に分けて、以下の開示が求められている。

- (1) 耐用年数が確定できないか有限であるか、また、有限である場合には、採用している耐用年数又は償却率
- (2) 耐用年数を確定できる無形資産について採用する償却方法
- (3) 期首及び期末の、償却費控除前帳簿価額及び償却累計額（減損損失累計額との合計）
- (4) 無形資産の償却額が含まれている包括利益計算書の項目
- (5) 期首及び期末における、以下を示した帳簿価額の調整
  - ① 増加額。内部開発による増加額、個別の取得による増加額、及び企業結合での取得による増加額を別々に表示する。
  - ② IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って、売却目的保有に分類されたか又は売却目的保有に分類された処分グループに含まれる資産及びその他の処分
  - ③ 再評価から生じた当期中の増加又は減少、及び IAS 第 36 号に従ってその他の包括利益に認識又は戻し入れた減損損失（該当する場合）に伴う当期中の増加又は減少
  - ④ IAS 第 36 号に従って当期の純損益に認識された減損損失（該当する場合）
  - ⑤ IAS 第 36 号に従って当期の純損益に戻し入れた減損損失（該当する場合）
  - ⑥ 当期中に認識された償却額
  - ⑦ 財務諸表の表示通貨への換算から生じた正味の換算差額、及び在外事業体の財務諸表の企業の表示通貨への換算から生じた正味の換算差額
  - ⑧ 当期中の帳簿価額のその他の変動

175. また、該当事項がある場合には、以下の開示が求められる。

- (1) 耐用年数を確定できないと査定した無形資産について、当該資産の帳簿価額及び耐用年数を確定できないと査定した根拠となる理由。これらの理由を示す際に、企業は耐用年数を確定できないと決定した際に重要な役割を果たした要因を記述しなければならない。

- (2) 企業の財務諸表上、重要性のある個々の無形資産の詳細、帳簿価額及び残存償却期間
  - (3) 政府補助金を使用して取得し、かつ公正価値で当初認識した無形資産に関する以下の情報
    - ① これらの資産について当初認識された公正価値
    - ② 資産の帳簿価額
    - ③ 認識後の測定について、原価モデルと再評価モデルのいずれを用いるか
  - (4) その権利が制限されている無形資産の存在及びその帳簿価額、並びに負債の保証として担保となっている無形資産の帳簿価額
  - (5) 無形資産の取得に関し約定した金額
176. さらに、再評価モデルを用いている場合には以下の開示が求められる。
- (1) 無形資産の種類ごとの再評価の発効日、再評価された無形資産の帳簿価額及び再評価された無形資産を、原価モデルを用いて認識後測定したと仮定した場合の、想定される財務諸表計上額
  - (2) 無形資産に関連する再評価剰余金の期首及び期末の金額。期中の変動及びその残高を株主に対して分配することに関する制限を併せて示す。
  - (3) 当該資産の公正価値の見積りに適用した方法及び重要な仮定
177. 上記以外として、期中に費用認識した研究及び開発費支出に関する開示が必要とされている。また、無形資産の減損に関連して固定資産の減損に関する開示についても所定の定めがある<sup>24</sup>。
178. なお、強制ではないが以下の開示が奨励されている。
- (1) 現在使用中の償却済無形資産についての説明
  - (2) IAS 第 38 号の認識規準を満たさなかったため、又は 1998 年公表の IAS 第 38 号「無形資産」の発効以前に取得又は創出したために、資産として認識されていないが、企業が支配する重要な無形資産に関する簡潔な記述

#### **(米国会計基準における取扱い)**

179. 米国会計基準においては、個別又は資産グループの一部として取得した無形資産について、取得年度の財務諸表注記において、以下の開示が求められている。
- (1) 償却無形資産について
    - ① 各主要な種類ごとの取得金額及び取得金額総額
    - ② 合計及び各主要な種類ごとの重要な残存価額の金額
    - ③ 合計及び各主要な種類ごとの加重平均償却年数

<sup>24</sup> IAS 第 36 号では、当期中に実際に計上された減損損失又は戻入に関する開示及び、非償却が前提とされているのれんと耐用年数を確定できない無形資産に関して毎年実施される減損の判定に関する開示が求められている。



- (2) 非償却無形資産の主要な種類ごとの取得金額及び取得金額総額
  - (3) 企業結合以外で、その年度に取得され、費用計上された研究開発のための資産の金額及びその金額が含まれている損益計算書の項目
180. また、貸借対照表を開示する各年度の財務諸表又は財務諸表注記において、以下の開示が求められている。
- (1) 償却無形資産について
    - ① 合計及び主要な無形資産の種類ごとの帳簿価額総額及び償却累計額
    - ② 当期の償却費総額
    - ③ 将来5事業年度の各年の見積償却費総額
  - (2) 非償却無形資産について、主要な無形資産の種類ごとの帳簿価額及び帳簿価額総額
181. さらに、無形資産に関連して認識した減損損失について、以下の事項の記載が求められている。
- (1) 減損した無形資産の内容及び減損に至った事実及び状況
  - (2) 減損損失の金額及び公正価値の決定方法
  - (3) 減損損失が含まれている損益計算書又は活動報告書の項目
  - (4) FASB-ASC Topic280「セグメント報告」(当初、SFAS 第131号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」として公表)の下で減損した無形資産が含まれるセグメント(該当する場合)
182. 上記以外に、その期に費用計上した研究開発費の総額について、注記が求められている。

### 検討及び今後の方向性

183. 以上、確認した通り、無形資産に関する我が国において求められている開示の内容(制度上の開示を含む。)と、国際的な会計基準における開示の規定とを比較すると、基本的な開示内容について共通する部分があるものの、もともと会計処理方法に差異がある部分や、会計基準の体系上の差異がある部分(例えば、政府補助金を使用して取得する場合等)に関連する開示については相違がみられる。今後、無形資産の会計基準を整備していく上では、開示を求める事項についても、可能な限り第174項から第177項で示したような、国際財務報告基準における開示の要請と同様の開示項目を定めることが望ましいと考えられる。

### 【関連する論点】繰延資産に関する取扱い

#### 検討事項

184. 【論点1】で述べたように、我が国では、企業会計原則において無形(固定)資産に関する定めがあるが、その定義及び認識要件については、必ずしも明示されている

わけではない。そのような状況の下で、「将来の期間に影響する特定の費用」については、次期以後の期間に配分して処理するため、経過的に繰延資産として貸借対照表の資産の部に記載することができるとされている（企業会計原則 第三 1D）。

185. ここで、「将来の期間に影響する特定の費用とは、すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。」とされている（企業会計原則注解(注 15)）。
186. 第 17 項及び第 18 項で述べたように、無形資産の本質は、物理的な実体を伴わない資産と考えられ、資産の本質は、将来のキャッシュ・フローの源泉たる経済的資源をもたらすものであると考えられるが、物理的な実体を伴わない繰延資産の性格である、将来にわたって発現する効果の内容も、これと同様に考えられる。
187. 一方、国際的な会計基準においても、経済的便益をもたらす資産のうち、物理的な実体を伴わないものは、無形資産等の問題として整理されることになるが、我が国のように、別途、繰延資産という資産区分は設けられていない。
188. 今後、無形資産に関する会計基準を整備し、無形資産の定義を明確化していく場合には、これまで繰延資産とされてきたものと、無形資産等との関係を改めて整理する必要があると考えられる。本論点は、この点を取り上げるものである。なお、ここでは、財務諸表等規則第 2 条に定められている別記に掲げる事業に固有の会計処理については検討の対象としていない。

### 我が国の会計基準における取扱い

189. 繰延資産として計上することができる項目は、実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「繰延資産実務対応報告」という。）において限定的に列挙されている次の 5 項目に限られる。

- (1) 株式交付費
- (2) 社債発行費等
- (3) 創立費
- (4) 開業費
- (5) 開発費

これらの支出については、支出時に費用として処理することを原則としているが、収益費用の対応や費用配分の原則という観点から、繰延資産として計上することも認められている<sup>25</sup>。

---

<sup>25</sup> 平成 20 年 7 月 1 日から平成 21 年 6 月 30 日までに提出された有価証券報告書を対象として、繰延資産の開示状況を調査したところ、連結貸借対照表上に繰延資産を計上している上場会社は、256 件存在した。これらの会社の総資産に占める繰延資産の構成比は、大半が 0%から 3%以内であるが、開発費を計上している会社において比較的高い比率を示していた。

## 国際的な会計基準における取扱い

190. 国際財務報告基準においては、IAS 第 32 号「金融商品：表示」及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」により、株式交付費<sup>26</sup>、社債発行費<sup>27</sup>等は、金融商品の取引コストとして当初認識時の測定額に含めて取り扱われている。また、我が国の会計基準における創立費、開業費に相当する費用については、IAS 第 38 号ではその大部分が開業準備活動に関する支出（第 82 項参照）に含められ、その発生時に費用として認識されているものと考えられる。このような支出は、企業に対して将来の経済的便益を提供するものの、認識できる無形資産又はその他の資産を取得又は創出しないような支出と考えられているためである<sup>28</sup>。
191. 我が国で繰延資産として計上することができる開発費の一部については、国際財務報告基準においては、無形資産としての定義に該当し、かつ認識要件を満たす可能性があり、それらを満たす場合には、無形資産として計上することになると考えられる。

## 検 討

192. このように、我が国の会計基準で繰延資産として計上可能とされているような項目について、国際的な会計基準においては、無形資産等の問題として取り扱われている。具体的には、将来の経済的便益が期待される支出が無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす場合には、資産としての計上が求められ、それ以外の場合には費用として処理することが求められているのみであり、繰延資産等の資産区分は設けられていない。

---

なお、関東財務局のウェブサイト (<http://www.mof-kantou.go.jp/frames/disclo/index.htm>) に基づく、平成 20 年における国内会社からの有価証券報告書受理件数は 4,541 件とされている。

<sup>26</sup> 株式交付費については、原則として支出時の費用として処理することとしつつも、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動に係る株式交付費については、繰延資産として計上することができることとされている。一方、国際的な会計基準においては、資本取引に直接関連して発生する費用は資本から控除することとされている。このように、現状においては、我が国の会計基準と、国際的な会計基準との間で相違があるものの、株式交付費の取扱いについては、IASB と FASB の負債と資本の区分に関する共同プロジェクトにおいて現在検討中の論点でもあり、予備的見解「資本の特徴を有する金融商品」では、資本から直接控除する方法ではなく、我が国の取扱いと同様、費用に直接対応させる案の採用が検討されている。

<sup>27</sup> 米国会計基準では、FASB-ASC の Topic835 「利息費用」（当初、APB Opinion21 「手形債権及び手形債務の利息」として公表）において、当該費用を繰延費用として計上することとされている。

<sup>28</sup> なお、米国会計基準においては、創立費及び開業準備費について直接規定しているものは見当たらない。ただし、開業前の企業の会計処理については、FASB-ASC の Topic915 「開業前の企業の会計及び報告」（当初、SFAS 第 7 号「開業前の企業の会計及び報告」として公表）で定められている。

193. 無形資産の会計基準の整備に伴い、繰延資産の位置づけについても再検討が必要になるが、その際には、資産計上を行うか否かを任意で選択できる繰延資産に関する取扱いは、企業間の比較可能性を阻害する可能性があること、国際的な会計基準とのコンバージェンスの要請が一層高まっていること、現在の我が国の会計実務においても、繰延資産の総資産に占める比率は低いものに留まっていること等の要因を総合的に勘案する必要があると考えられる。仮に繰延資産という資産区分を設けないこととした場合には、これまで繰延資産とされてきた各支出について、新たに開発されることとなる無形資産の会計基準や、その他の会計基準の定めに従って会計処理及び開示が行われることになるものと考えられる<sup>29</sup>。
194. その場合には、これまで繰延資産として取り扱われてきた項目のうち、開発費として取り扱われてきたものの一部については、無形資産の認識要件を満たす可能性があると考えられる。また、創立費や開業費については、通常は費用処理されることになると考えられるが、その一部が商標権等に転化するということも考えられ得ることから、その部分については無形資産の認識要件を満たす可能性はある。なお、株式交付費や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考えられる。

#### 今後の方向性

195. 上記の検討で掲げた要因を総合的に勘案すると、今後、無形資産についての会計基準が整備される場合には、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、繰延資産実務対応報告を廃止することが考えられる。

---

<sup>29</sup> なお、繰延資産といわれているものには、この論点で取り上げた繰延資産実務対応報告で定めているものの他にも、いわゆる法人税法上の繰延資産があるが、無形資産の会計基準が整備された場合には、それらの会計上の取扱いについても、無形資産の会計基準に従って判断されることになると考えられる。

## 参 考

### IAS 第 38 号に付属する耐用年数を確定できない無形資産に係る設例

以下は、IAS 第 38 号に付属する設例のうち、耐用年数を確定できない無形資産に係る設例を抜粋したものである。

#### 設例4 5年で期限が切れる放送免許の取得

放送免許は、企業が顧客に標準的な水準のサービスを提供し、該当する法律の規定を遵守する場合には 10 年ごとに更新可能となる。免許はほとんど費用を掛けずに、不確定の期間にわたって更新することができ、直近の更新以前に 2 度、更新されている。取得企業は免許を永久的に更新したいと考え、それが可能となる裏付証拠もある。過去の免許の更新に、重大な課題は存在していない。放送に用いられている技術が、予見できる将来において別の技術に取って代わられるとは予測されていない。したがって、免許は企業の正味キャッシュ・インフローに永久的に寄与すると予測される。

放送免許は、企業の正味キャッシュ・インフローに不確定の期間にわたって寄与すると予測されるので、不確定の耐用年数を有するものとして扱われる。したがって、免許は、その耐用年数が有限であると判断されるまでは、償却されない。免許は、IAS 第 36 号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも減損テストを受ける。

#### 設例5 設例4の放送免許

免許交付当局はその後、放送免許はもはや更新せずに、ライセンスを競争入札にすることを決定する。免許交付当局の決定が行われる時点で、企業の放送免許の期限が切れるまでに 3 年ある。企業は、免許は、期限が切れるまで正味キャッシュ・インフローに貢献すると予測する。

放送免許はもはや更新されることがないので、その耐用年数は不確定とはならない。したがって、取得された免許は 3 年間の残存耐用年数にわたって償却されることになり、IAS 第 36 号に従って即座に減損の判定がなされる。

#### 設例6 3年で期限が切れるヨーロッパ2都市間の空路権の取得

空路権は 5 年ごとに更新され、取得企業は更新に関する準拠法や規則を遵守する考えである。空路権の更新は通常、最低限の費用で行われ、空路権は航空会社が準拠法や規則を遵守している場合には普通に更新されてきた。取得企業は、ハブ空港から両都市の間のサービスを不確定の期間にわたって提供することを考えており、関連のサービスを提供する

ためのインフラ（空港ゲート、スロットやターミナル施設のリース）も、空路権を有している限り、空港においてそのまま活用できると予測している。

事実関係及び周囲の状況から、取得企業は両都市の間の航空サービスを不確定の期間にわたって提供できると考えられ、空路権に関連する無形資産は、不確定の耐用年数を有しているとして扱われる。したがって、空路権はIAS第36号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも、減損テストを受けることになる。

#### **設例7 過去8年間にわたり市場シェア首位である目玉商品を識別し区別するために使用される商標の取得**

商標の法的残存年数は5年であるが、ほとんど費用なしに10年ごとに更新可能となっている。取得企業は商標を継続的に更新するつもりであり、裏付となる証拠からそれは可能となる。(1)商品寿命の研究、(2)市場、競争及び市場の趨勢、及び(3)ブランドの拡大機会の分析により、この商標のついた商品は取得企業に対し、不確定の期間にわたり、正味キャッシュ・インフローをもたらすことが分かっている。

商標は、企業の正味キャッシュ・インフローに不確定の期間にわたって寄与すると予測されるので、不確定の耐用年数を有するものとして扱われる。したがって、商標は、その耐用年数が有限であると判断されるまでは、償却されない。免許は、IAS第36号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも減損テストを受けることになる。

#### **設例8 目玉商品を区別する10年前に取得した商標**

商標のついた商品は、正味キャッシュ・インフローを不確定の期間にわたって創出すると考えられているので、取得されたときには、商標は不確定の耐用年数を有するとみなされた。しかしながら、最近、予測しない競争相手が市場に参入してきており、商品の売上が低下することになる。経営者は、当該商品により創出される正味キャッシュ・インフローは予見される将来について20%減となると見積る。しかしながら、経営者は、商品はこうした減額された額で、不確定の期間にわたり、キャッシュ・インフローを生み出すと予測する。

将来の正味キャッシュ・インフローの予測される減少の結果、企業は、商標による回収可能価額の見積りはその帳簿価額を下回ると判断し、減損損失が認識される。商標は不確定の耐用年数を有しているといみなされるので償却されないが、IAS第36号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも、減損テストを受けることになる。

#### **設例9 企業結合で数年前に取得した商品ラインアップに対する商標**

企業結合のとき、被取得企業は、その商標の下で、35年間にわたりニュー・モデルをは

じめとして商品群を生産していた。取得日において、取得企業は商品群をそのまま生産することを考えており、さまざまな経済的要因を分析した結果、商標が正味キャッシュ・インフローに寄与する期間に限度がないことが分かった。その結果、取得企業は商標を償却しなかった。しかしながら、経営者は先日、商品の生産ラインを今後 4 年で廃止することを決定した。

取得された商標の耐用年数は、もはや不確定とは考えられないので、商標の帳簿価額について IAS 第 36 号に従って減損テストが行われ、4 年の残存耐用年数にわたって償却されることになる。

以 上