

平成 21 年 12 月 18 日
企業会計基準委員会

「無形資産に関する論点の整理」の公表

コメントの募集

我が国では、無形資産に関して、企業会計原則において無形固定資産の貸借対照表における表示方法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及び研究開発費やソフトウェア制作費について個別の会計基準の定めがありますが、無形資産全体に関する体系的な会計基準はありませんでした。

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）」を公表していますが、この合意に沿った検討の結果として、平成 19 年 12 月に、「研究開発費に関する論点の整理」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ます。

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ましたが、今般、広く一般から意見を求めることを目的として、標記の論点の整理（以下「本論点整理」という。）を公表することが、平成 21 年 12 月 10 日の第 191 回企業会計基準委員会において承認されましたので、本日公表いたします。

本論点整理の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本論点整理で取り上げた論点等につきご意見がある方は、平成 22 年 2 月 18 日（木）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメント等を当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電 子 メール：mukei_2009_asbjdp@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

本論点整理の概要

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本論点整理の内容を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な検討のために本論点整理をお読みください。

本論点整理の目的

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。

本論点整理の構成

本論点整理では、無形資産の体系的な会計基準を整備する上で、特に検討が必要と考えられる論点を取り上げている。具体的には、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。また、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。なお、参考として、国際会計基準第 38 号に付属した設例のうち、耐用年数を確定できない無形資産に係る設例を添付している。以下は、各論点において今後の方向性として示した内容の概要である。

【論点 1】 定 義

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

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（取得原価の測定可能性）

【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

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。

【論点 3-2】 企業結合による取得

企業結合により受け入れる場合においても、識別可能性に関する具体的な内容については、「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。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

〈論点 3-3-1〉社内研究開発費の取扱い

研究開発に係る支出のうち、開発に係る支出で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。その場合、開発に係る支出を資産計上するための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

社内開発費以外の自己創設無形資産についても社内開発費と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。

また、開業準備活動に関する支出など、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特定の支出は、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。

【論点 4】 当初取得時の測定

【論点 4-1】 測定方法の考え方

当初取得時の測定は時価によるのではなく取得原価によることが考えられる。買入れ又は自己創設によって取得した場合には、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し、企業結合によって受け入れた場合には、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

取得原価の範囲は、原価計算基準に従って取り扱うことが考えられる。なお、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

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

耐用年数にわたり、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。

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、また、償却方法については、当該パターンが明確でない限りは定額法によること、さらに、残存価額については、契約の存在など一定の条件を満たさない限りゼロとすること等が考えられる。

【論点 5-3】 償却を行うことが適切でない無形資産

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。また、「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

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。

【論点 6】 開 示

原則として、国際財務報告基準と同様の開示項目を定めることが考えられる。

【関連する論点】 繰延資産に関する取扱い

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」を廃止することが考えられる。

＜コメント提出者への質問＞

本論点整理では、コメントを提出される方の便宜のため、次のような質問を掲げていますが、コメントはこれらに限られるものではなく、また、すべてについて回答いただく必要はありません。なお、コメントには具体的な理由もご記載ください。

【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。

以 上