

「無形資産に関する論点の整理」に対するコメント

企業会計基準委員会(ASBJ)は、会計基準の国際的な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の検討を続けてきたが、その結果を、12月18日、論点の整理として公表した。

経理委員会では、見直しの方向性について異存ないとした上で、国際的な会計基準との差異を発生させないよう動向を見極めながら基準の設定にあたること、また、本論点整理と税法との整合性を図ることに配慮願うとする意見を取り纏め、2月17日、ASBJ宛提出した。

「無形資産に関する論点の整理」に対するコメントについて

2010年2月17日
社団法人 日本貿易会
経理委員会

12月18日に貴委員会より公表されました掲題論点整理につきまして、当会において検討致しました結果、下記の通り意見を提出させていただきますので、今後の審議においてご配慮いただきたく、宜しくお願い申し上げます。

敬具

記

1. 総論

国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る方向で整理がなされており、見直しの方向性について異存ない。今後、会計基準の設定にあたっては、国際的な会計基準の議論の動向を見極めたく、極力差異を発生させないよう配慮願いたい。また、本論点整理と税法との整合性を図ることもご配慮願いたい。

2. 【論点1】定義

(質問 1) 本論点整理が提案する無形資産の定義に賛成する。但し、以下の点を考慮すべきと考える。

- ・ IFRS(国際財務報告基準)とのコンバージェンスの観点からIAS第38号が無形資産の定義を充足するために具備すべきとして挙げている(1)識別可能性(2)支配(3)将来の経済的便益の3つの要件を、我が国の会計基準においても同様に列挙すべきと考える。
- ・ 第18項から第21項(無形資産と有形資産との区分)で記載されているような解釈指針(どのようなケースを無形資産として捕らえ、どのようなケースを有形資産としてとらえるか)の設定が必要と考える。

- ・ 財務諸表等規則第 27 条、28 条、及び会社法計算規則第 106 条 3 号三に規定されている「無形固定資産」との混同（当該両規則では、ソフトウェアや無形固定資産に関するリース資産も「無形固定資産」として区分することになっているが、本論点整理では第 8 項にあるように検討対象外となっている）がないように、「無形資産」と「無形固定資産」の用語の使用方法等の概念を整理し、明記するように配慮願いたい。

3. 【論点 2】認識要件

（質問 2）IAS 第 38 号の認識要件と同様の認識要件とすることについては賛成であるが、そもそも資産の認識要件そのものが、我が国の会計基準と国際的な会計基準とで異なっていることから、本来は、我が国の会計基準においても、IFRS の概念フレームワークの資産に相当する定義付けを基本概念として設定したうえで、無形資産の認識要件を定めるのが適当と考える。

4. 【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

[論点 3-2] 企業結合による取得

（質問 3、質問 4）本論点整理の提案及び分析に同意する。経済的便益の流入の蓋然性を無形資産の認識要件としているが、その蓋然性が「ある程度高い」という要件（第 36 項）は、当初認識に選択の余地が生じる可能性が高いと考えられる。従って、国際的な会計基準と同様に、個別買入れや企業結合において取得の対価として支出した場合に、蓋然性要件を満たしているときみなすことを認識要件に含めることで、認識の有無に関する実務上の問題を一定程度整理できるものと考ええる。

[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

（質問 5、質問 6）第 61 項や第 70 項に記載されている比較可能性などの問題を踏まえると、社内開発費は従来どおり発生時に費用処理することが理論的には望ましいと考えられるが、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、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という考え方に同意する。

ただし、資産計上の要件については、実務運用において企業の判断にばらつきが生じ比較可能性が損なわれないよう、また、実務上 IFRS との基準差異が生じることがないように、第 62 項及び 63 項に列挙されている IFRS 上の認識要件と同一の要件に統一するとともに、実務上の運用に近づけた具体的例示を示すなど、解釈に幅を持たせぬよう配慮した明確且つ客観的な適用指針が必要と考える。

<論点 3-3-2> その他の自己創設無形資産の取扱い

（質問 7）その他の自己創設無形資産の計上についても、社内研究開発費と同様の要件を適用することが望ましいと考える。

（質問 8）開発費以外の自己創設無形資産を積極的に資産計上する理由は見当たらないため、IFRS のような除外規定を置くことに同意する。除外規定が無い場合、営業活動、広告宣伝及び販売促

進活動等で得た Customer relationship などの資産計上に歯止めがかからなく虞がある。

また、その他の自己創設無形資産を計上できる場合の例示も合わせて定めることで、実務上の取り扱いが明確になるものとする。

5. 【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) 国際的な会計基準と我が国の会計基準との間に取得時の測定方法についての基本的な考え方に相違はなく、取得原価での測定に同意する。

【論点 4-2】取得原価の範囲

(質問 10) 「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」を当初の取得時の帳簿価額とすることを提案しているが、本項目を検討するには IFRS にあるように (104 項)、外部から取得する場合と自己創設の場合とに分けてそれぞれの原価の範囲を整理することが実務上有用と考える。これは、外部から購入する場合と自己創設の場合とでは取得のための費用の価格の算定ロジック、取得のためのプロセスが異なることが想定されるからである。

(質問 11) 一旦費用計上したものについて事後的に過去に遡って計上することは、第 111 項に記載されているとおり過年度の財務諸表との整合性の問題があり、また、支出期間が長期にわたる場合は正確な数値を把握することが困難となることも考えられるため、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の支出で当初認識を行うことが適切であると考えられる。

6. 【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) 第 120 項記載の理由や、実務上の負担、あるいは費用対効果の観点から鑑みると、再評価モデルを採用せず取得原価を基礎とすることが適切であると考えられる。ただし、再評価モデルの選択を採用しないとする場合は、IFRS とのコンバージェンスとの観点から、なぜ IFRS では再評価モデルが認められているのかの理由の確認など、十分な検討が必要と考える。

【論点 5-2】償却に関する事項

(質問 13) 無形資産は物理的な耐用年数がないことから、耐用年数の判断にあたっての客観性と検証可能性を確保するため、耐用年数を判断する上で考慮すべき要因を IFRS (第 125 項) 及び米国会計基準 (第 129 項) と同様に例示することは有用であると考えられる。ただし、これらの要因を個別の無形資産を取得するたびに考慮していくことは実務上の負担が大きいと考えられることから、重要性のないものについての配慮も必要と考える。

また、現在、無形固定資産の償却に関しては、実務上、税法の耐用年数を使用していることが多いと考えられるため、都度個別に新たに耐用年数を判断するのは実務上の負担が大きいことから、また、可能な限り税務調整が不要となるよう、監査・保証実務委員会報告第 81 号で容認されているように、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、

継続して法人税法の耐用年数が会計監査上も妥当なものとして取扱われるなどの配慮をご検討頂きたい。

[論点 5-3] 償却を行うことが適切でない無形資産

(質問 14) 法律上で権利が保護されている無形資産(電話加入権、借地権等)など、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は同意する。ただし、単に耐用年数の見積もりが困難であるとの理由で耐用年数が確定できないということが認められることになれば、恣意性が排除しきれず、信頼性や比較可能性が低下する懸念があることから、どのように努力しても耐用年数が確定できない無形資産に限り償却を行わないとするべきであり、そのために、我が国の実状を踏まえた具体的な例示を行うなど客観的な基準を設定することが必要と考える。

逆に、耐用年数が確定できないものを無理に一定の期間で償却させることは好ましくないと考える。論点整理にあるブランドなどの耐用年数は場合によっては確定が難しいと考える。

なお、我が国の企業結合会計基準でのれんの償却の有無を検討中であるが、企業結合の取得原価の配分時やその後の減損手続において、無形資産とのれんは一連の会計実務の中で取り扱われるため、償却を行うことが適切でない無形資産について国際的な会計基準と同じ基準を定めるのであれば、我が国の企業結合会計基準においてのれんの償却を無くす改定を同時に行なうことが望ましいと考える。

[論点 5-4] 償却を行わない無形資産の減損

(質問 15) 減損に関する我が国の会計基準を IFRS との差異を解消すべく見直す方向性には同意する。ただし、減損会計については、第 169 項記載のような重要な基準差異が存在するため、無形資産についてのみ先に国際的な会計基準に合わせるのではなく、有形固定資産を含めた固定資産全般についての減損会計基準全般の見直しを併せて行うべきであり、減損会計全般が見直されるまでの間は、無形資産についても我が国の固定資産の減損についての会計基準に従うことが適切と考える。

また、本論点整理には、減損後の戻入処理の適用等、従来の処理を大幅に変更する概念も含まれている。減損後の戻入を認めないのは、IFRS との間に基準差を残すこととなり理論的には好ましくないが、実務上、米国会計基準による連結財務諸表作成会社にとっては、戻入を認める基準が個別財務諸表において先に適用開始となった場合、IFRS での連結財務諸表作成開始まで、連結/個別間での基準差を抱える懸念がある。よって新基準の適用時期について、連結/個別の適用時期のずれによる過度の実務負担が発生しないよう、早期適用を含め適用時期に配慮をお願いしたい。

なお、償却を行わない資産について減損テストを每期行うことは実務的に相当な負担となることから、重要性のないものについては年次の減損テストは強制しない等の配慮も必要と考える。

7. 【論点 6】 開示

(質問 16) 開示については、IFRS と同様の項目を開示する方向にせざるを得ないと考えるが、財務諸表利用者が必要とする事項を十分に検討し、また、実務サイドの負担も鑑みた上で、無形固定資産の重要性が高い場合にのみ開示が必要とするなどの配慮をご検討頂きたい。

8. 【関連する論点】繰延資産に関する取扱い

(質問 17) 繰延資産に関する実務対応報告第 19 号を廃止することに同意する。

なお、株式交付費については、株主に直接支払われるものではなく、かつ資金調達の方法は会社の意思決定によって選択され、発生する費用もそれに依存することになるため、資金調達にかかる費用を株主に帰属する当期純利益（期間損益）に反映させる方が有用な情報提供になると考えられる。

また、繰延資産の廃止によって、現行の会計基準において計上している繰延資産について、無形資産や社債等への振替することを認めるのか、一括して費用処理することを選択できるのか、企業間の比較可能性が損なわれないよう、明確なガイダンスを定めていただきたい。その際、既に計上している償却途中の繰延資産の中に、無形資産の認識要件を満たす商標権等が含まれるか否かを検討し、遡及して無形資産と費用（利益剰余金）とに再配分することは実務上難しい場合が多いと考えられることから、企業結合の会計処理のコンバージェンスにおける基準改定において、過年度の企業結合処理で計上していない無形資産の計上を認めない考え方をとっているのと同様に、遡及修正はしない方向で検討願いたい。

また、税務上の繰延資産で会計上長期前払費用となっているようなものは、本論点整理の無形資産の範疇に含まれるものもあると思われるが、この機会に税務上の繰延資産との関連についても整理頂ければ、実務上より有用なものになると考える。

9. その他

適用範囲

本論点整理では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扱われるものを検討対象から除外している。しかしながら、IAS 第 38 号はこれらソフトウェアに関する会計基準を含んだものとなっており、IFRS とのコンバージェンスを考慮した場合、ソフトウェアについても本論点の整理に含めて検討を進めることが有益と考えられる。

また、IAS 第 38 号では適用対象外とされている(a)探査及び評価資産の認識及び測定、(b)鉱業権、及び鉱物、石油、天然ガス及び類似する天然資源の開発及び採掘のための支出についての取り扱いについても、今後整理する必要があると考える。

以上