「無形資産に関する論点の整理」について

第 1 回:定義と認識要件

2010.05.12

新日本有限責任監査法人　ナレッジセンター
公認会計士　森さやか

はじめに

「無形資産に関する論点の整理」(以下、論点整理)が 2009 年 12 月 18 日に企業会計基準委員(以下、ASBJ)から公表されました。
これは、無形資産の会計処理および開示に関する会計基準を整備するに当たり、特に考慮すべき論点を整理し、広く意見を募集することを目的としたものです。
本稿では、論点整理の概要を、主要論点につき ASBJ での検討状況、さらに論点整理公表後の検討状況などを踏まえて解説します。なお、文中の意見に係る部分は筆者の私見であることをお断りします。

背景

【現行の取扱い】
わが国では無形資産に関する会計基準としては、企業会計原則で、無形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「企業結合に関する会計基準」、研究費やソフトウエア製作費に関する「研究開発等に係る会計基準」等の定めがありますが、無形資産全体を対象とした会計基準はありませんでした。

【国際的な会計基準の取扱い】
国際財務報告基準(IFRS)においては、無形資産の会計処理およ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)が定められており、また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」が定められています。

【検討状況】
ASBJ は 2007 年 8 月に、国際会計基準委員会(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」を公表していますが、この合意に沿った検討では、社内の開発費の取扱い等を含む無形資産の取扱いの差異について課題とされています。

このような状況の下、ASBJ では、平成 19 年 12 月に無形資産の会計処理等に関して、「研究開発費に関する論点の整理」を公表し、寄せられたコメントをもとに 2008 年 12 月企業結合会計基準を改正して、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。
「無形資産に関する論点の整理」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の一環として公表されました。

I 論点整理の対象範囲

論点整理は無形資産の定義に該当するものを広く対象としていますが、すでに他の会計基準で会計処理等が定められている以下のようなものについては、本論点整理の検討対象から除外しています。

(1)「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)「研究開発費等に係る会計基準」の適用を受ける受注制作のソフトウエア、市場販売目的のソフトウエアおよびこれらに準じて取り扱われるもの（研究開発に該当する部分を除く）
(5)「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

II 論点整理の構成

論点整理は、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六つの論点につき取り上げています。
その内容は、以下のようになっています。

(1)【論点 1】から【論点 3】:無形資産の定義および認識要件についての論点
【論点 1】定義
【論点 2】認識要件
【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
　[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
　　＜論点 3-3-2＞その他の自己創設無形資産の取扱い
(2)【論点 4】および【論点 5】:無形資産の測定についての論点
【論点 4】当初取得時の測定
　[論点 4-1]測定方法の考え方
　[論点 4-2]取得原価の範囲
【論点 5】当初認識後の測定
　[論点 5-1]基本的な考え方
　[論点 5-2]償却に関する事項
　[論点 5-3]償却を行うことが適切でない無形資産
　[論点 5-4]償却を行わない無形資産の減損
(3)【論点 6】:無形資産に関する開示についての論点
【論点 6】開示

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ます。

本稿ではこれらの論点に沿って、第 1 回では、無形資産はどのように定義され、どのような場合に認識されるものか、定義と認識要件【論点 1～2】について取り上げたいと思います。第 2 回では、【論点 3】の異なる取得形態の場合における無形資産の認識について、特に従来の会計処理と扱いが大きく異なる社内研究開発費の取扱いを中心に解説します。また第 3 回においては、測定と開示に関する論点【論点 4～6】として、無形資産の取得時の測定と、当初認識後の測定、開示、さらに繰延資産の取扱いについて解説を行うこととします。

III 【論点 1】定義

無形資産の会計基準の検討対象となる無形資産を明らかにするため、論点整理ではまず無形資産の定義について検討しています。
わが国の会計基準では、無形資産の一般的な定義は明示的には示されていません。
一方、IAS 第 38 号では、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義しており、さらに定義を充足するために備え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三つを挙げています。

【検討と今後の方向性】
物理的実体は有形資産との区分において、事業資産として想定される無形資産とは性格が異なる金融資産を排除することは適切であると考えられます。また、識別可能性は無形資産とのれんを区分する上（識別可能性のあるものが無形資産、識別可能性のないものがのれんに分類）で特に重要であり、後述する【論点 3】取得形態と無形資産の認識においても、検討のポイントの一つになります。
論点整理では、これらを踏まえ、無形資産の定義として、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としています。

IV 【論点 2】認識要件

論点整理では、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しています。

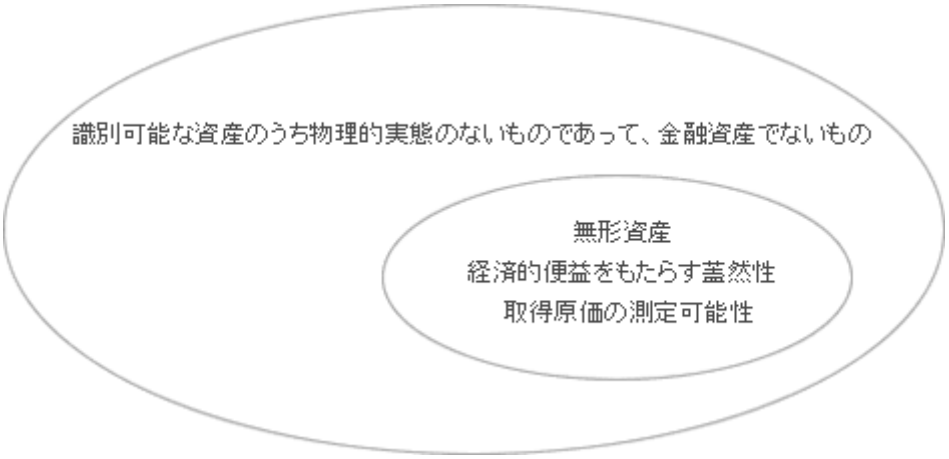
【現行の取扱い】
わが国の会計基準では、ソフトウエアや、企業結合により受け入れた無形資産に関するものを除いて、無形資産の認識要件を一般的に明示しているものはありません。
ソフトウエアについては、自社利用のソフトウエアのうち、将来の収益獲得または費用削減が確実であると認められるものについては、自己創設によるものであっても資産計上することとされています。
また、企業結合により受け入れた無形資産については、識別可能なものは、企業結合日時点の時価を基礎として、取得原価を配分することとされており、法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産は、識別可能なものとして取り扱うこととされています（企業結合会計基準第 28 項および第 29 項）。

【国際的な会計基準の取扱い】

IAS 第 38 号では、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（がいぜん）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）ことを要求しています。

【検討と今後の方向性】
将来の経済的便益を生じさせる可能性があまり高くないものまで認識を求めると、かえって誤解を招く情報提供となる可能性があり、認識要件として一定程度の発生可能性が必要と考えられます。また、有用な情報提供のために、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認識要件とすることは合理性があると考えられます。
論点整理では、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としています。
（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）

V 定義と認識要件まとめ
以上のように、定義を充足してさらに認識要件を満たしたものが、無形資産として取り扱われることになるとしています。
【図表 1:無形資産の定義と認識要件】（筆者作成）



さらに、論点整理は、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、確認すべきポイントは、対象となるものの取得形態の違いによっても異なり得るとして、【論点 3】において、取得の形態ごとに無形資産としての認識を判断する上で確認すべき点を検討しています。
第 2 回では、取得形態の違いによる、無形資産を認識するための定義や認識要件の充足の判断についての検討状況を解説したいと思います。

「無形資産に関する論点の整理」について

第 2 回:取得形態と無形資産の認識

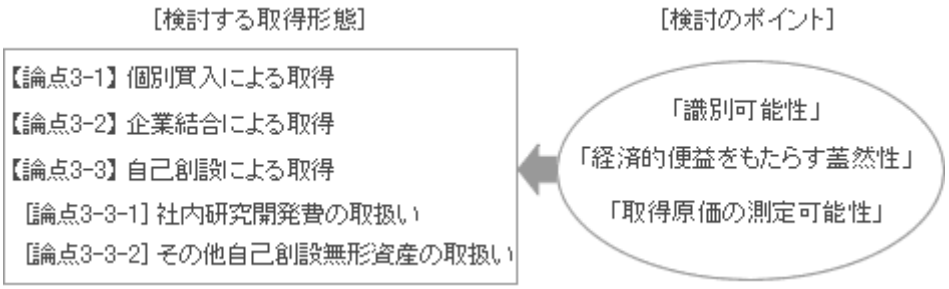
2010.05.13

新日本有限責任監査法人　ナレッジセンター
公認会計士　森さやか

第 1 回では、「無形資産に関する論点の整理」の【論点 1】定義と【論点 2】認識要件を紹介しました。これを踏まえて、第 2 回では、【論点 3】取得形態の違いによる無形資産を認識するための定義や認識要件の充足の判断についての検討内容を解説します。
なお、この【論点 3】においては、自己創設による取得として社内研究開発費の取扱いが取り上げられています。わが国の取扱いでは、研究開発費はすべて発生時に費用として処理するとされていますが、論点整理では、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という方向性が示されている点が大きなポイントです。

I 【論点 3】取得形態別の認識

論点整理では、企業が無形資産を取得する方法として、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に区分し、さらに、外部から承継的に取得する場合は、一定の無形資産そのものを買い入れる場合と、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が考えられるとして、大きく三つの区分に分けて、それぞれの取得形態別の認識について検討しています。
検討に当たっては、第 1 回で解説した無形資産の定義と認識要件に照らして、それぞれにつき「識別可能性」、「経済的便益をもたらす蓋然性」および「取得原価の測定可能性」に着目しています。
【図表 2:【論点 3】取得形態と無形資産の認識】(筆者作成)



以下、それぞれの取得形態別の検討事項を解説します。

1.【論点 3-1】個別買入れによる取得

企業が第三者から通常の取引価額で買い入れて取得した場合についても、定義と認識要件をもとに検討されることになります。
IAS 第 38 号では、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ます。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ます。

【検討と今後の方向性】
先に挙げた検討のポイントに照らすと、識別可能な無形資産が個別買入の対象となると考えられ、また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とされています。
また、通常は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しています。
さらに実際に支出した対価があるため、測定可能性についても特に問題はないとしています。ただし、研究活動の成果を買い入れる場合などについては、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を満たしていると判断できるのか、他の取得形態との関係も踏まえ、引き続き検討するとしています。
論点整理ではこの検討を踏まえ、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としています。

【論点整理公表後の検討状況】
この論点に関しては、研究活動の成果を買い入れる場合についてのコメントが多く寄せられ、ASBJ ではこの場合の取扱いについて引き続き検討しています。
研究活動の成果を買い入れる場合については、経済的便益の蓋然性を満たしているといえない場合もあるとして、個別買入の場合であっても、自己創設（後述）と同じ厳格な要件を求めるのがよいなどの意見が挙げられています。
ASBJ ではその後、会計処理について、特定の研究目的にのみ使用するための資産を買い入れる場合、通常はその対価に将来の経済的便益の不確実性が反映されていない事から、発生時に費用処理する。外部に研究開発を委託する場合、通常はその対価に将来の経済的便益の不確実性が反映されていない事から、研究の成果は費用処理し、開発については自己創設無形資産の認識要件を満たすものを除き費用処理することなどが提案されています。

2.【論点 3-2】企業結合による取得
【現行の取扱い】
企業結合会計基準では、企業結合により受け入れた資産および負債のうち、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ます（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ます（「企業結合会計基準および事業分離等会計基準に関する適用指針」第 59 項）。

【国際的な会計基準の取扱い】

IAS 第 38 号では、企業結合時において法的権利また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ます。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、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当たって、通常、十分な信頼性をもって測定できるとしています。

【検討と今後の方向性】
ここでも、先に挙げた検討のポイントに照らして検討しています。
経済的便益をもたらす蓋然性の要件については、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と考えられるため、この要件は満たされているとされています。
さらに、企業結合においては、取得する企業また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および負債に配分されるという手続きがとられることとなっており、通常は測定可能性についても確保され得るとしています。
論点整理では、この検討を踏まえ、識別可能性に関する具体的な内容（表現）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」とすることを示し、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を行うことができるようにするとともに、コンバージェンスに資するとしています。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、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しています。

【現行の実務への影響】
IAS 第 3 号では、企業結合で取得された無形資産の例が収録されています。これを見るとわが国で認識されている無形資産と比較して、とても幅広い項目がのれんから分離して認識される可能性があることが分かります。
私見になりますが、これに比較するとわが国では、のれんにしても償却が求められているため、無形資産とのれんの区分があまり厳密に行われてこなかったとも考えられます。将来、のれんや一部の無形資産を非償却とする会計処理も検討されていることから、今後の実務においては、無形資産とのれんとの間の線引き（識別可能性の有無）について、より厳密な判断が求められることになると思われ、単なる差額としてのれんに含まれていたものについても、適切な無形資産へ計上することがより厳密に求められるものと思われます。

3.【論点 3-3】自己創設による取得

(1) 【論点 3-3-1】社内研究開発費の取扱い
自己創設によって取得されたものであっても、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ります。ただし、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ます。

【現行の取扱い】

わ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ます（研究開発費等会計基準　三）。これは、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ることと、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ることから、企業間の比較可能性を損なわないためという 2 点を理由としています。

【国際的な会計基準の取扱い】
IAS 第 38 号においては、研究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、わが国と同様に発生時に費用として認識しなければならないとしていますが、他方で、開発から生じた無形資産は、企業が以下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おり、わが国の取扱いと大きく異なります。

【IAS 第 38 号において、開発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】（以下、6 要件）

(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

【検討】
論点整理では以上を踏まえ、検討のポイントに照らして、開発のための支出を無形資産とすることの是非について検討しています。
識別可能性については、研究開発の成果については識別可能性の判断が難しいとも考えられますが、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考えられるとしています。
測定可能性については、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を測定することは可能であるとしています。
経済的便益の蓋然性の要件については、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ため、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るとしていますが、上述の IAS 第 38 号の 6 要件のように、追加的要件を定めることによって、経済的便益の蓋然性の要件を満たすか否かの判断の指針とする考えを示しています。

【今後の方向性】

① 論点整理の示す今後の方向性

論点整理では、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しています。

一方、開発に係る支出を資産計上するか否かについては、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としています。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、例えばIAS 第 38 号のような追加の要件等を設けることが考えられるとしています。

② 比較可能性は担保できるか～IFRS 適用企業の事例～

開発費の資産計上を認めることになると、現行のわが国の会計処理（研究開発費の一律の費用処理）において重要視されている比較可能性について担保できることになるのかが気になるところです。

ASBJ では、研究開発投資の比率や金額が大きく、開発費資産化額を開示することに対するニーズが大きいと考えられた製薬業界、自動車業界の各社をはじめ、合計 50 社の大手企業の社内発生開発費の取扱いについて、各社が公表した 2007 年度のアニュアルレポートを用いて調査を行っています。これによると、大別すると、次の三つのグループに分けることができるとされています。

A. 社内発生開発費の資産計上をほとんど行わず、費用処理している業界
B. 各社ともに、相当程度の社内発生開発費を資産計上している業界
C. 社内発生開発費をすべて費用処理している会社と一部資産計上を行っている会社とが混在し、対応がばらついている業界

A. は製薬業界、食品・飲料業界、化学業界であり、当局による新薬の認可およびその他の不確実性の存在や、新製品がもたらす将来の経済的便益の不確実性の高さを理由として資産計上をほとんど行っていないようです。

B. は自動車（完成車）業界で、研究開発支出合計に占める資産化された開発費の割合は、29%～53%と高くなっています。

C. は自動車部品業界、電機業界、紙パルプ業界であり、資産計上している会社としていない会社両方が存在し、さらに資産計上している会社の資産化率も大きく差がある状況です。

この事例調査では、A、B の業界では、同業企業間の比較可能性はそれなりに担保されているものと考えられますが、それ以外の業種、また業種間の比較可能性については、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恐れがあるのではないかと分析しています。

将来、わが国において社内開発費の資産計上を認める場合には、企業間の比較可能性、資産計上についての判断の客観性の確保、そして経営者による主観的判断の影響をどのように調整していくのかが注目されます。

③ 論点整理公表後の検討状況

開発費の資産計上については、論点整理へのコメントが多数寄せられました。ASBJ ではコメントを受けて検討が行われています。検討においては、比較可能性を重視して資産計上しないとする意見も挙げられていました。
その後においては、社内開発費を資産計上するという方向で検討が行われていますが、その適用範囲を含めて現時点で最終的な方向は定まっていません。

(2)【論点 3-3-2】その他の自己創設無形資産の取扱い
一定の社内の開発費の資産計上を認めるならば、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ます。

【国際的な会計基準の取扱い】
IAS 第 38 号では、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ます。
ただ、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当たり、無形資産の一般的な定義およ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ており（上述の「6 要件」）、これにより実務上計上されている自己創設無形資産は、開発費、ソフトウエア、ウェブサイト関連費用にとどまっています。
なお、IAS 第 38 号では、自己創設のれんや、内部で創出される、ブランド、題字、出版表題、顧客名簿および実質的にこれらに類似する項目など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ます。

【検討と今後の方向性】
検討ポイントに照らすと、自己創設による取得の場合に特に確認すべきは、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、広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、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としています。
論点整理では、自己創設無形資産を計上するに当たっては、一般的な無形資産の定義およ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としています。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上記の自己創設のれんや、内部で創出されるブランドのような支出は、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としています。

II 取得形態別の無形資産の認識のまとめ
論点整理では、個別の取引または企業結合で取得されたものについては、通常は無形資産の定義と認識要件を満たすものとして、無形資産として認識することとしています。

自己創設によるものについては、無形資産としての定義と認識要件に加え、経済的便益の蓋然性の要件の確認に客観性と検証可能性を求めるため、さらに厳密な立証すべき要件（例えば、上述の IAS 第 38 号の 6 要件）を求めることを検討しているといえます。
第 3 回では測定と開示に関する論点として、無形資産の取得時の測定と、当初認識後の測定、開示、さらに繰延資産の取扱いについて解説を行うこととします。

「無形資産に関する論点の整理」について

第 3 回：測定と開示、繰延資産の取扱い

2010.05.14

新日本有限責任監査法人　ナレッジセンター
公認会計士　森さやか

第 3 回では、認識された無形資産についての測定と開示、さらに繰延資産の取扱いについて解説を行うこととします。

I 【論点 4】当初認識時の測定

1.【論点 4-1】測定方法の考え方

無形資産を新たに取得した場合、当初認識時にどのように測定するかがここでは検討されています。わが国の会計基準では、取得原価を基礎とした測定が求められています。一方、IAS 第 38 号では「無形資産は取得原価で当初測定しなければならない」としています。ここでの「取得原価」は、「取得の際に支払われた現金または現金同等物の金額」を指しているものと考えられます。

【今後の方向性】

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が考えられるとしています。自己創設の場合は、取得に際して支出した現金および現金同等物の金額に基づき測定することになり、無形資産を企業結合によって受け入れたときには、企業結合会計基準の定めに従うこととなるとしています。

2.【論点 4-2】取得原価の範囲

無形資産の取得に関連した支出の具体的な範囲について検討しています。

【現行の取扱い】

わが国では実務上、無形資産に関しても有形固定資産を購入した場合と同様の考え方で処理していると考えられます。また、自家建設の有形固定資産については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しています。

【国際的な会計基準の取扱い】

IAS 第 38 号では、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した後の購入価格、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ます。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ます。
さらに、無形資産の当初取得時の帳簿価額を構成しない事項と、発生時に費用として認識されるものを列挙しています。

【今後の方向性】
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としています。この結果、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としています。また、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、さらに、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の考え方に従って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としています。

II 【論点 5】当初認識後の測定

1.【論点 5-1】基本的な考え方

論点整理は、取得原価から償却累計額および減損損失累計額を控除して計上する「原価モデル」を採用するとしています。

2.【論点 5-2】償却に関する事項

IAS 第 38 号では、無形資産の耐用年数が確定できるか確定できないかをまず査定するとされています。ここでは、耐用年数を確定できるものについて償却方法を検討し今後の方向性を示しています。

【今後の方向性】
論点整理では、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としています。
①耐用年数
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、その際には、IAS 第 38 号で耐用年数を決定する際に検討すべきとして列挙されている項目を考慮することが考えられるとしています。
②償却方法
償却方法については、採り得る償却方法、およ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としています。
③残存価額
残存価額については、その決定についての考え方、およ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としています。

3.【論点 5-3】償却を行うことが適切でない無形資産

わが国では、電話加入権や借地権が減価償却資産に該当しないものとされていますが、IAS 第 38 号では、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ます。

【検討と今後の方向性】
わが国においては、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、時の経過また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これまで行われていなかったと考えられますが、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いと見ることも考えられるとされています。
以上から、論点整理では、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としています。
また、単純に耐用年数の見積も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、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としています。

【事例】
ASBJ が調査した事例では、実務上計上されているものは、主としてブランドや商標に係るものであるとされています。

4.【論点 5-4】償却を行わない無形資産の減損
ここでは、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に当該資産に関する減損会計の適用について検討しています。

【現行の取扱い】
わが国の減損会計基準では、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ます。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します。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ません。

【国際的な会計基準の取扱い】
国際的な会計基準では、IAS 第 36 号「資産の減損」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毎年および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ます。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ります。また、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ます。

【今後の方向性】

耐用年数を確定できないと判断してもその後状況が変わり有限と判断されることもあるため、IAS 第 36 号でのように減損処理をより高い頻度で検討することは有用と考えられるとしています。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わ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、見直しの検討をすることが考えられるとしています。

III 開示

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ますが、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見られます。

【今後の方向性】

今後、無形資産の会計基準を整備していく上では、開示についても、可能な限り国際財務報告基準と同様に定めることが望ましいとしています。

【IAS 第 38 号の開示】

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ます。

①耐用年数を確定できないか有限か（有限の場合耐用年数または償却率）
②採用する償却方法
③期首および期末の償却費控除前簿価および償却累計額
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期首および期末の帳簿価額の調整
　・期中に費用認識した研究および開発費支出に関する開示
　・固定資産の減損に関する開示など

また、これらのほか、耐用年数を確定できないと査定した無形資産がある場合の開示などが求められています。

それぞれに該当する無形資産がある場合には、現行に比べて開示のボリュームは相当多くなるものと予想されます。

IV 繰延資産に関する取扱い

無形資産の会計基準の整備に伴い、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、現在のわ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とどまっていることなどの要因を総合的に勘案する必要があると考えられるとし、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としています。

V その後の検討状況とスケジュール

以上において、「無形資産に関する論点の整理」における無形資産の定義から開示に至る各論点について検討状況と今後の方向性を見てきました。
ASBJ では、「無形資産に関する論点の整理」を公表した後、寄せられたコメントの検討を経て、公開草案の文案を作成しています。
2010 年 7 月下旬までにおいて、ASBJ で取り上げられた主な論点は以下のようになっています。

- 開発費の資産計上の可否
- 研究開発の成果を自社の研究活動に利用する場合の取扱い
- 従来非償却とされていた借地権等の取扱い
- 償却を行わない無形資産の減損
- 適用時期、経過的な取扱い等

現段階においては、これらの論点について、おおむね論点整理の内容に沿って公開草案の文案が検討されていますが、最終の方向性についてはまだ決定していない模様です。
また、平成 22 年度第 3 四半期に公開草案の公表、平成 22 年末までに会計基準等の公表を行うことが予定されていますが、適用時期は現時点では明らかではありません。