

論点整理に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

「無形資産に関する論点の整理」

2. コメント募集期間

平成 21 年 12 月 18 日～平成 22 年 2 月 18 日

3. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL02	社団法人 生命保険協会 経理部会
CL03	社団法人 日本貿易会 経理委員会
CL04	全国銀行協会
CL05	社団法人 日本鉄鋼連盟
CL06	あずさ監査法人 監査実務従事者グループ
CL07	社団法人 日本証券アナリスト協会
CL08	関西電力株式会社
CL10	新日本有限責任監査法人 品質管理本部
CL11	社団法人 日本経済団体連合会 経済基盤本部
CL12	あらた監査法人 品質管理部 アカウンティングサポートグループ
CL13	日本商工会議所 産業政策第一部
CL14	経済産業省
CL16	日本公認会計士協会
CL17	中京大学会計学研究会

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL01	櫛間 常光	
CL09	工藤 一郎、小林 泰子	弁理士（工藤一郎国際特許事務所）
CL15	武田 雄治	公認会計士（武田公認会計士事務所）

４．主なコメントの概要とその対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
1) コンバージェンスを図る見直しの方向性に賛成	・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うえで、極力差異を発生させないように配慮願いたい。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) 論点整理の公表を評価	・これまで単一の包括的な会計基準がなく、国際的な会計基準との相違が大きかった無形資産について、企業会計基準委員会が論点整理を公表したことを高く評価したい。「論点整理」は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上で必要な論点が網羅されていると考えている。	
3) 個別財務諸表への適用方法等について、慎重な検討が必要	・無形資産に係る会計基準の開発に当たっては、個々の論点を論じるに先立ち、その適用範囲（連結決算のみか、個別決算にも適用するのか）を十分検討・整理した上で進めていただきたい。仮に個別決算まで適用する場合、税法や料金規制、開示制度に係る関係者との十分なコミュニケーション・調整を踏まえることが必要と考える。 ・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必要性は理解する。一方で、IASB/FASB が検討している中長期プロジェクトで、無形資産に関する会計基準のコンバージェンスは中断されている状況を考慮することも必要である。したがって、わが国における無形資産に関する会計基準の開発にあたっては、連結・個別財務諸表への適用方法、適用時期等について慎重な検討が必要である。 ・会計基準の検討にあたっては、連結と単体への適用を同一にする前提で検討するのではなく、連結と単体それぞれの役割や取り巻く環境、国際的な比較可能性の面から連結ほど重視されない単体の改訂の必要性等を勘案して、連結と単体を切り離した検討をしていただきたい。	
4) 非上場企業にコンバージ	・非上場企業の関係者不在の下、非上場企業に対し、コンバージェンスの名のもとに、不要な不安や影響、コスト負担を一律に強いることは、明らかに、経	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
エンスは不要	済成長を阻害することになり、国益上からも絶対に避けなければならない。早急に、非上場企業に対するコンバージェンスの影響を「遮断」すべきである。	
5) ソフトウェア及び資源の開発についても整理が必要	・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扱いについても、今後整理する必要がある。	
6) 本論点整理が提案する無形資産の定義に同意	<ul style="list-style-type: none"> ・同意する。 ・国際的な会計基準を参考に、抽象的な定義を検討するという方向性について同意する。 ・基本的には同意する。 ・我々の大多数は、妥当性が高く、国際会計基準とのコンバージェンスにも資するものと考えている。 ・必要十分と考える。 	
7) IAS第38号と同様にすべき	・IFRS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つの要件を同様に列挙すべきと考える。	
8) 有形資産との区分	・第18項から第21項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。	
9) 無形固定資産との区別	<ul style="list-style-type: none"> ・「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。 ・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。 	
10) 経済的資源かどうかの判断が困難	・支出により取得されたものが、そもそも資産の本質たる「経済的便益の源泉たる経済的資源」に合致しているかどうかという判断の指針についても、検討する必要がある。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
11) 具体的に無形資産を例示すべき	<ul style="list-style-type: none"> ・具体的にどのような資産が含まれるのかの例示が十分になされていないため、論点整理の検討対象が分かり難くなっている。例えば、我が国の財務諸表において区分されている「無形固定資産」及び「投資その他の資産」のうち物理的実体のないもののほかに、どのような資産が含まれるのかが明確ではない。 ・具体的な例示を示す必要があると考えられる。現行の税務固有の繰延資産については、会計上は長期前払費用として扱われて場合もあると思われるが、このようなものについては、論点整理の定義だけでは無形資産としての認識に差が出る可能性がある。 	
12) 「分離可能」の解釈について	<ul style="list-style-type: none"> ・「分離可能」の要件を実質的に要求することになるため、「法的権利から生じる」という要件の考え方としては、「法的に譲渡される権利」とせず、「法的に保護される権利」と整理する方が適切。 	
13) 長期前払費用、たな卸資産との関係も検討すべき	<ul style="list-style-type: none"> ・個別買入による取得について「長期前払費用」との関係、自己創設無形資産について「たな卸資産」との関係も検討することが望ましいと考える。一方で、無形資産の定義により各企業において検討すべき事項と整理することもできる。その場合は、その旨を結論の背景に記載していただきたい。 	
14) のれんを除く必要はない。	<ul style="list-style-type: none"> ・「識別可能な」を定義から削除し、「物理的実態のない資産(経済的資源)で、金融資産でないもの」として、「のれん」も無形資産に含まれるような定義の方が良いという意見があった。 	
15) 識別単位について規定を置くべき	<ul style="list-style-type: none"> ・将来、あるものが無形資産に該当するものか否かを検討するに当たって必要となることが予想されることから、無形資産の定義の於ける識別可能性について、どの単位まで識別できた時に識別可能性の存在を認めるのかという識別単位について規定を置くことが考えられる。 	
16) 本論点整理が提案する無形資産の認識要件に賛成	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・我々は、この2項目で認識要件は必要十分と考えている。無形資産の認識では恣意性をいかに排除するかが最も重要と思われるが、「経済的便益をもたらす蓋然性」を認識要件とすれば、恣意性をかなり排除できるであろう。さらに、投資家に提供される情報を信頼に足るものとするには、「取得原価の測定可能性」も必要不可欠であろう。 ・「経済的便益をもたらす蓋然性」、「取得原価の測定可能性」の2項目を無形資産の認識要件とすることに同意する。 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<ul style="list-style-type: none"> ・必要十分と考える。 	
17) IFRS の資産に相当する定義付けをすべき	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 	
18) 蓋然性要件の整理が必要	<ul style="list-style-type: none"> ・無形資産の認識にあたって、どの程度の蓋然性が求められているのかについて明確になっていないと思われる。例えば、将来、企業に10%程度の確率で経済的便益をもたらす「他社が行った基礎研究の成果」を取得した場合において、この取得の対価の金額に上記の10%程度の確率が反映されていることをもって、「取得の対価の金額程度の、経済的便益をもたらす可能性が高い。」として「経済的便益をもたらす蓋然性が高い。」の要件を満たすということになるのか、それとも、「10%程度の蓋然性しかないのであれば、蓋然性が高いとはいえない。」として、当該要件を満たしていないということになるのか。 ・「経済的便益をもたらす蓋然性が高い」の「蓋然性が高い」とはどの程度か、他に類推する指針がないため、具体的に示す必要があると思われる。 ・蓋然性の程度は相当程度高いことが求められると考える。今後の検討にあたっては、そのようなスタンスで検討すべきである。 	
19) 客観性ある認識規準、又は、認識すべき無形資産の例示を設けるべき。	<ul style="list-style-type: none"> ・実務にも配慮した客観性のある認識基準、あるいは無形資産として認識すべきものについての例示を設けることを検討していただきたい。無形資産として認識すべきものが具体化されていないため、各社で無形資産に計上する対象がまちまちになり、比較可能性を損ねるおそれがある。 	
20) 通常無形資産を認識する	<ul style="list-style-type: none"> ・本論点整理の提案及び分析に同意する。蓋然性が「ある程度高い」という要件は、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ため、認識の 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
ことになると いう分析に同意	<p>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する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 基本的には同意する。 ・ 論点整理の考え方に同意する。 ・ 同意する。 	
21) コメント は困難	<p>・ 前述のような事項（【論点1】の「無形資産の対象範囲」及び【論点2】の「蓋然性の水準」）を明らかにする必要があると考えられ、それらを明らかにした上でなければ、コメントすることが困難である。</p>	
22) 研究開発の 成果を買い入 れる場合につ いて	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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についても、当該成果が無形資産の定義を満たしているのであれば、「経済的便益をもたらす蓋然性」は対価に反映され無形資産として認識されると考えられるが、この点については会計基準において明確にしてはどうか。 ・ 研究活動の成果を買い入れる場合について、研究開発の途中段階の成果にあるもの（仕掛研究開発）、そのまま無形資産として利用が可能であるもの等に分類し、それぞれの取扱いを明示すべきである。また、企業結合により取得した場合、自己創設により取得した場合についても方針を明示していただきたい。 ・ 研究活動の成果を買い入れる場合については、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を満たすか否かは一概には決められない。すなわち、委託する研究内容や委託者の意図により異なる可能性があると考えられる。 	
23) 知的財産権 の利用権を付 与された企業 の会計処理に ついて	<ul style="list-style-type: none"> ・ ライセンス契約に基づいて、何らかの知的財産権の利用権を付与された企業の会計処理については、以下のような点を検討する必要があると思われる。 <p>(1)ファイナンス・リースの借り手と同じように会計処理をすべきなのか、あるいは、ライセンス料の支払い時に費用を認識する会計処理をすべきなのか。</p> <p>(2)ファイナンス・リースの借り手と同じように会計処理するとした場合、契約期間にわたって将来支払うべき金額が確定していない場合に、資産及び負債の金額をどのように測定すべきなのか。</p>	
24) 認識されな い場合を例示 すべき	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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とあるが、「通常でない」と想定している具体的な例を明示していただきたい。例えば、事業ごと買収する場合等で共通支配下の取引と判断されるのであれば、当該仕掛研究開発は簿価（ゼロ）で移転され、無形資産計上はなされない。しかし、仕掛研究開発のみの個別の取引であれば、通常は対価が払われ、取得対価で無形資産計上されることになると考えられる。こういった取得形態によって差ができ 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
25) 識別可能性の内容に係る提案及び通常無形資産を認識することになるという分析に同意	<p>るようなケースについて、一定の整理を示していただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・本論点整理の提案及び分析に同意する。 ・基本的には同意する。 ・識別可能性の具体的な内容として「法律上の権利または分離して譲渡可能なものとする」とすることに同意する。 	
26) 新たに計上される無形資産があるのか。	<ul style="list-style-type: none"> ・企業結合の当初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無形資産を含め、現行の実務では資産として認識されていない無形資産についてまで、論点整理に示された方向性で会計基準が開発された場合には資産計上が求められることになるのかどうかについて、会計基準において考え方を明らかにして頂きたい。 ・識別可能性について、国際的な会計基準の表現と平仄を合わせることを検討するという点については賛成するものの、表現を国際的な会計基準と平仄を合わせることで、今後、新たに計上される無形資産があるのか、あるとすれば、その計上にあたって指針となる考え方や具体例を示すことを検討して頂きたい。 	
27) IAS第38号と同じであることを明確に規定すべき	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 <p>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、<u>企業にそうする意図があるかどうか</u>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)。本論点整理の記載の中に、IAS第38号で規定している「かつ、<u>企業にそうする意図があるかどうか</u>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い場合が多いと考えられるため、IAS第38号にある、<u>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</u>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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>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。</p>	
<p>28) 更生会社ののれんは、「企業結合によるのれん」に該当するものとして、引き続きのれんとして認識すべき。</p>	<p>・会社更生法施行規則第1条第3項に基づき、更生会社の貸借対照表に計上が認められているのれんについては、形式的には自己創設による取得に区分される可能性があると考え、日本公認会計士協会 経営研究調査会研究報告第31号「財産評定等に関するQ&Aと事例分析」質問73において、「パーチェス法では買収時の取得原価を基にのれんが算定されるが、更生会社の場合は事業全体の価値を基に算定する点において異なっている。ただし、買収時の取得原価も基本的には企業価値から導かれたものであり、本質的には両者に差異はないといえる。」とされており、実質的に「企業結合によるのれん」に該当し同様の取扱いとすべきものと考え。また、当該のれんは事業全体の価値に基づく識別可能ではない資産であると考えられることから、引続きのれんとして認識されるものとする。</p>	
<p>29) 社内開発費を資産計上する考え方に同意</p>	<p>・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。</p> <p>・現行の研究開発費の取扱いは、将来の収益獲得の不確実性と、企業間の比較可能性を考慮して決められたものであり、研究開発費の一部に資産としての要件を満たすものが含まれる可能性があること自体が否定されていたわけではない。むしろ、研究開発の成否によって、将来の企業の業績が大きく変動する以上、成功した研究開発に関連する支出の一部について、将来の経済的便益をもたらすものとして資産計上することが適当なように思われる。このため、論点整理の検討の方向性に賛成する。</p> <p>・IFRSとのコンバージェンス、将来キャッシュフローの発生を示唆する情報の財務諸表揭示には意義があることを理由に、資産計上に賛成する意見もあった。</p> <p>・基本的に同意する。個別買入れや企業結合により受入れた開発費や仕掛研究開発まで認識する以上は、社内開発費であっても、企業に経済的便益をもたらす可能性が高いものについては、無形資産として認識すべきと考える。</p> <p>・国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点から、定義に該当し、認識要件を満たすかぎり、開発費に係る支出を資産計上するよう検討をするべきである。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>ると考えられる。 ・同意する。</p>	
<p>30) 社内開発費の認識要件についてガイドランス等が必要</p>	<p>・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、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。</p> <p>・企業間のより整合的な判断を確保するために、IAS第38号の6つの要件のそれぞれについて、より具体的、客観的な記述を追加することが考えられる。例えば、6つの要件の1つである「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」について、どのような状況になった場合に、技術上の実行可能性が高いと認めることができるのかに関して、実際に実務で想定されるようなケースについての具体的な記述や設例を示すことが、実務の適用にあたっては有用のように思われる。</p> <p>・仮に開発費を資産計上する場合には、63項に示されたIAS第38号の様に厳格な認識要件を設定して適用範囲を限定すべきである。</p> <p>・第62項や63項の要件は必要と思われるが、これだけでは、実務上の判断が非常に難しく、主観を排除しきれないと思われる。実務の混乱を避けるためには、多額の研究費を計上している業界について、具体的な設例を設け判断のあり方を例示することが必要と考える。例えば、第63項(6)では、信頼性をもって測定できる能力を挙げているが、我が国の研究開発費は、今まで費用計上していたこともあり、各資産に対応した原価計算が精緻に行われていない業界も多いと思われる。どの程度の原価計算が求められているのかの規準も示していただきたい。</p> <p>・会社が立証するしないを選択できる問題であるのか、それとも要件に当てはまれば無形資産を認識することが必須なのかを明確に示していただきたい。例えば経営者が原価計算制度を整備するか否かで、認識するか否かの結果が変わってくるように思えるが、このあたりはどう考えればよいのか明示していただきたい。</p> <p>・論点整理74項で指摘されているとおり、国際財務報告基準が設けている開発局面における無形資産の認識要件を基礎とすべきであると考えられる。</p> <p>・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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>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。</p>	
31) 社内開発費の資産計上に反対	<ul style="list-style-type: none"> ・ 社内開発費は、無形資産の認識要件を満たすか否かが不明であり、財務諸表の比較可能性を担保するという目的から、国際財務報告基準に沿うように現行基準を改正する積極的な理由がないと考えられるため、現行通り発生時に全額費用処理とすべきであると考える。 ・ 否定的な意見や反対意見が強かった。新製品の開発計画は途中で頓挫する例も多く、主観的な判断に基づく恣意的な社内開発費の資産計上により、財務諸表の比較可能性の低下を招くので、研究費と同様に費用計上すべきであるというのが反対の理由である。 ・ 現行の会計基準において、発生時に全額費用処理とした論拠（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）が変更されるような環境変化はあったと認識していない。これは、研究局面・開発局面でも同様と認識している。更に、資産計上する上で、第63項で記載されている6項目すべての要件を立証できる場合は無形資産として認識しなければならないとあるが、上記のように費用の発生時には将来の収益が獲得できるか否かが不明であるため、立証は困難であり、社内研究開発費は、現行通り発生時に全額費用処理することが妥当である。 ・ 税法においても「開発費」が資産計上へ変更されることになると、即時費用処理する場合に比べ、損金処理の後年化や、研究開発税制の対象から外れる懸念があり、企業の活力を阻害する可能性が高い。また、開発費の資産計上の際、償却年数の見積りや将来収益の確実性等といった不確定要素が多く含まれることから、企業にとって判断が非常に難しく、煩雑かつ過重な事務負担を強いることになる。さらに、「研究開発」に関し、「研究」と「開発」を切り分けるのが、極めて困難かつ客観性が乏しいことから、現行の日本基準および米国基準も、「研究開発」として発生時に費用処理を求めており、今回の資産計上の要件を客観的に立証することは、実務上不可能である。本論点整理による会計基準の見直しにより、企業の研究開発意欲が削がれることは、我が国の弱体化を招 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>来することとなり、国益上、好ましいものではない。</p> <p>そもそも、国際財務報告基準は開発費を資産計上、米国基準は費用処理という相違があり、両者をコンバージェンスする取り組みも行われていた。しかし、現在、米国においては、見直し作業そのものが中止となっている。このため、将来的に見直し作業が再開された際に、「費用処理」で決着することになれば、我が国の企業をいたずらに混乱させるだけとなる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 現行の研究開発費等会計基準が策定された際、開発費を発生時に費用計上した理由の一つとして、研究費との峻別の困難性が挙げられており、今回の論点整理の第63項に記載されている6項目の要件をもってしても峻別の困難性を伴うと考えられるという企業意見が多数ある。 <p>企業・産業の競争力が阻害されないように会計の国際コンバージェンスが行われることは大前提であるが、特に研究開発については我が国企業の成長・国際競争力等に直結する非常に重要な企業活動であることから、資産計上に伴うコスト負担や税制への影響と財務諸表利用者にとっての有用性についてコストベネフィットの観点から十分な検証を行い、利害関係者のコンセンサスを経た上で会計基準の策定を行う必要があると考える。</p> <p>また、IASB/FASBにおいては当該見直し作業が中断されているところ、当該作業の結論が不明である中、先行して改訂作業を進めることは、当該議論の結果次第では将来的にかえって作成者、利用者を混乱させる可能性があるため、拙速に対応せず、慎重に議論していただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 社内研究開発費の取扱いについては、経営者の恣意性介入の虞や、利益操作の可能性を排除する意味から、全てを費用計上することが望ましいと考える。会計全体の在り方や目差すべき方向性を踏まえつつ検討が行われるべきであると考えられる。その為、他の基準との整合性を図る必要性は十二分にあるものの、第111項で行われているような他の基準との整合性の観点に傾倒した理論展開は、会計全体を捉えた思考に著しい欠如が見られ、望ましくないものとする。 <p>その上で、取得原価の範囲について、無形資産としての認識要件を満たした時点で当該無形資産を取得するために支出した額までその取得原価に含める処理を行うことは、認識要件を満たした当該会計期間に於いて多額の過年度修正益等を計上する結果をもたらす、当該会計期間の利益の業績指標性に悪影響を与えかねないことから、望ましくないものとする。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
32) 連結のみの適用とすべき	<ul style="list-style-type: none"> ・ 仮に、国際会計基準とのコンバージェンスを優先して資産計上を求める場合には、連結財務諸表上のみの適用とすべきであり、個別財務諸表上は現行通り発生時に費用処理とすべきであるとする。なお、研究局面と開発局面を区分できない場合、その支出の全てを研究局面において発生したとみなすような規定を盛り込むべきと考える。 ・ 仮に、国際会計基準とのコンバージェンスを優先して資産計上を求める場合には、連結財務諸表上のみの適用とすべきであり、個別財務諸表上は現行の発生時に費用処理とすべきである。なお、自己創設無形資産の認識は、第62項や第63項でより詳細な要件等を定めているとはいえ、実務においては判断にバラツキが生じ、比較可能性が損なわれると考える。連結財務諸表上のみに適用する場合でも、各企業における開発工程、管理手法が異なることを踏まえて、本会計基準の開発を行うことが必要である。 	
33) 認識の中止について	<ul style="list-style-type: none"> ・ 論点整理第63項では、開発から生じた無形資産を認識するための要件が定められているが、これは第63項の要件を満たさなくなった場合には、資産から除去するという理解でよろしいか。また、この際に適用する会計基準は固定資産の減損会計なのか、それとも本論点整理が会計基準として整備されたものになるのかを明示していただきたい。 	
34) 社内開発費の認識要件を当てはめることに同意	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 ・ 自社制作のソフトウェアなど社内開発費以外の限定的な自己創設無形資産の資産計上を認める場合、社内開発費の認識と同じ要件等を当てはめることに同意する。自己創設無形資産の概念の中に社内開発費とそれ以外で異なる認識要件を定めると、財務諸表の利用者が混乱する可能性が高いからである。 ・ 同意する。自己創設無形資産については、開発費もその他も基本的には同一の基準で判断すべきと考える。 ・ 社内開発費以外の自己創設無形資産の認識についても社内開発費の認識に関する要件等に当てはめてよいと考える。 ・ 当てはめてよいと考える。 	
35) 現行のソフトウェアの取扱いとの関係	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「研究開発費等に係る会計基準」等に定められているソフトウェアの会計処理の現行の取扱いはどのようになるのかについても明らかにして頂きたい。 ・ ソフトウェア制作費など別に研究開発費等会計基準に記載してある要件があ 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
を検討すべき	<p>る場合、結果的に社内開発費の認識に関する要件と合致しているなどの論拠付けを含めた検討が必要であると考え。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「研究開発費等に係る会計基準」で取り扱われている、市場販売目的のソフトウェア、自社利用のソフトウェアから生じる無形固定資産の計上範囲について、今回検討が進められている無形資産の会計基準との整合性について検討を行うておく必要があると考えられる。 ・「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検討を進める必要がある。 	
36) 認識対象からの除外規定を置くことに同意	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・IFRSにおいて個別に無形資産から排除されている項目についての論点整理第 87 項での検討内容は、我が国においても当てはまると考えられるため、我が国でも IFRS と同様の除外規定を置くことが適切と考える。 ・同意する。実務の混乱を避けるため、判断の指針となるものは明示すべきであり、その際は、判断の理由も示すべきと考える。 ・国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点から、社内開発費と同様に、その他の自己創設無形資産も同様の同じ枠組みで計上範囲を特定し、認識要件を定めることに同意する。 ・第 82 項に挙げる項目を除外する規定は適切と考える。 	
37) 計上できる場合の例示も定めるとよい。	<p>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考え。</p>	
38) IFRS 適用企業の実務の理由を調査すべ	<p>我が国においても、認識すべき資産は、ソフトウェア、開発費及びウェブサイト費用程度に限定されると考えてよいのか判断できないため、なぜ、IFRS を適用する欧州の企業において、こうした実務がなされているのか、その理由を調</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
き	査する必要があるように思われる。	
39) コンテンツの取扱いを明らかにすべき	無形資産についての包括的な取扱いを検討するのであれば、コンテンツ(音楽、映画、TV番組及びゲーム等)の取扱いについても明らかにする必要があると考えられる(少なくとも、適用の対象範囲に含まれるのかどうかについては明確にする必要があると考える。)	
40) 取得原価で測定することに同意	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 ・ 我々は、当初取得時と当初認識後も、共に取得原価を基礎として無形資産を測定するというASBJの提案を強く支持する。有形資産と同様に、無形資産も取得のために投下した資金の額を当初取得時に原価として記録し、将来の収益稼得時に原価を対応させて損益計算をするのが適切と考えるからである。また、当初認識後の測定に再評価モデルを使用しても、活発な市場のない無形資産の公正価値の決定は困難な上に、再評価モデルの条件設定に強い恣意性が働くことも懸念される。 ・ 基本的には同意する。 ・ 通常は時価での測定は困難であり、取得原価が最も適切に無形資産の価値を表すと考える。 ・ 原則として取得原価により測定することで検討を進めることに同意する。・ 同意する。 	
41) 特殊な取引形態についても取り上げるべき	<ul style="list-style-type: none"> ・ IAS第38号においては、特殊な取引形態についても取り上げられている。無形資産全体の体系的な会計基準を整備するという趣旨からは、この点も含めるべきと考える。 	
42) 無形資産の認識要件を満たした時点から、その制作の完了時点までに支出した金額とすることに同意	<ul style="list-style-type: none"> ・ 同意する。 ・ 無形資産の認識要件を満たした時点までの費用には“経済的便益をもたらす蓋然性”を満たさないものも含むことになるため、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に支出した金額を当初取得時の帳簿価額とすることが適切である。 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
43) 外部購入か自己創設で分けて整理すべき	IFRSにあるように、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。	
44) 原価の範囲を明確にすべき	算入される原価の範囲を明確にすべきと考える。実務上、企業間の対応を揃えるためには必要と考える。	
45) 一度費用処理したものは事後的に資産計上できないことに同意	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・同意する。論点整理における検討で整理されたと考える。 	
46) 同一事業年度内の取扱いは検討が必要	過去の四半期会計期間において費用として処理した支出の中に、同一の事業年度に属するその後の四半期会計期間において認識要件を満たした無形資産に関連する支出が含まれていた場合に、過去の四半期会計期間の当該支出について、事後的に資産として計上できないという取扱いが適当なのかについては検討する必要があると考える。	
47) 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に同意	<ul style="list-style-type: none"> ・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を鑑みると、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。 ・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る。また、自社利用を前提としている限り、償却期間、残存価額、償却方法を適切に決定して減価償却を実施していれば、取得価額から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額が、期末時点における当該資産の評価額として適当であると考えられる。 ・我々は、当初取得時と当初認識後も、共に取得原価を基礎として無形資産を測定するというASBJの提案を強く支持する。 ・同意する。実務上、再評価モデルの適用は困難と考えられる。 ・同意する。 ・「再評価モデルの採用について無形資産固有の問題として検討することは望ましくない」とされているが、無形資産には活発な市場が存在しにくいことや、第19項の(1)～(3)等の点で有形資産との間に一定の差異が認められることが 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>ら、有形資産と別に検討を加えることが考えられる。</p> <p>また一般に、財務諸表の比較可能性を確保する観点から、特段の必要性が望まれない限りは、複数の会計処理を選択可能なものとするより、画一的に一つの処理に統一することが比較的望ましいと考える。</p> <p>その上で、当初認識後の測定に関する基本的な考え方としては、無形資産には活発な市場が存在しにくいこと等により公正価値の測定可能性が確保しにくいことや、欧州企業の実務に於いて再評価モデルがほとんど採用されていない現実を踏まえると、原価モデルで統一することが望ましいと考えられる。</p>	
<p>48) IFRS が再評価モデルを認める理由を検討すべき</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・「再評価モデル」を採用しないこととして、適正な期間損益計算を行うこと我が国が重視することをあげるのであれば、なぜ資産除去債務の会計処理で「引当金処理」ではなく「資産負債両建処理」を採用したのか、正ののれんの会計処理で「規則償却不要説」を採用するのか、といった他の様々なコンバージェンスの議論と整合がとれないのではないかと。つまり、「再評価モデル」を採用しないこととして、適切な期間損益計算を行うということを理由に挙げてはならないと考える。ここでは、国際財務報告基準がなぜ「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用を認めているのかの理由を考察し、その上で「再評価モデル」の選択の是非を検討すべきではないか。 	
<p>49) 再評価モデルを認めるべき</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・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つとして認めたほうがよいと考えます。企業の無形資産を積極的に目に見える形で会計上表現することは、企業がその価値に見合った評価を受けることを促進し、企業の利害関係者、市場関係者のみならず、我が国の国益にとってもプラスになることであると考えます。 	
<p>50) 本論点整理の償却に係る提案に同意</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・償却に関して、償却期間、償却方法及び残存価額について、質問13(1)~(3)の記載事項を明確にすることに賛成する。 ・我々は、ASBJの提案を支持する。我々も「償却期間は無形資産の耐用年数と 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>することが合理的」と考えている。耐用年数の決定が恣意的になる余地は大きい ため、第135項に例示された項目を基に、耐用年数の決定で考慮すべき要因を 具体的に決める必要がある。また、有形資産に比べて経済的便益の消費パター ンの確認が難しいという特質から、無形資産の償却方法に定額法を採用するの は合理的であろう。利用終了後に外部へ売却して収入が得られることも有形資 産に比べて少ないと見られるため、第三者の買い取り契約がない様な場合には、 残存価額をゼロとするのも合理的であろう。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・国際的な会計基準との比較可能性の観点から、個々の論点の方向性について は賛成する。 ・同意する。 	
51) 耐用年数の 定めについて、 慎重な検討が 必要。	<ul style="list-style-type: none"> ・「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」としているが、法人税法に定められた耐用年数の適 用が広く行われ、一般の慣行となっていることや、個別財務諸表への影響(法 人税法上の課税所得や、会社法上の分配可能額の算定への影響)を踏まえ、そ の費用対効果等について慎重にご検討いただきたい。 ・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、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。 	
52) 市場販売目 的ソフトウェ アやコンテン ツの償却方法 について	<ul style="list-style-type: none"> ・償却方法の取扱いについて、市場販売目的のソフトウェアやゲーム等のコン テンツについては、定額法による償却が適当ではない場合が多いと思われる。 このため、これらの無形資産については、「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」が明確なケースに該当する場合が多い ことを、会計基準に明記することが適当と考える。 	
53) 消費パター ンが明らかで ない限り定額 法とする理由 が不明確	<ul style="list-style-type: none"> ・論点整理第142項において、「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必要がある」とされているが、な ぜ無形資産に限ってそのように考えるのか不明確である。有形固定資産の減価 償却では特段検討がなされていない項目について、なぜ無形資産に限って上記 のような考え方が出てくるのかを説明する必要があると考える。 	
54) 償却の変更	<ul style="list-style-type: none"> ・耐用年数や償却方法については、IFRSにおいては毎期の見直しが求めら 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
について取扱いを明確にすべき	<p>れている。耐用年数について示された方向性を前提とする場合、我が国においても見直しをすることが考えられ、その取扱いを明確にしておくべきと考える。(また、償却方法についても、我が国においては会計方針としているが、見直しの要否とあわせ検討することが考えられる。)</p> <p>・無形資産について、費消パターンが明確でないため、定額法を採用していたが、その後、費消パターンが明らかとなったため、当該費消パターンに応じた償却方法に変更する場合、会計方針の変更として取扱うのか、見積りの変更として取扱うのか、取扱を明確にする必要があると考える。</p>	
55) 仕掛研究開発の償却について、明確にすべき	<p>・資産計上後の償却の開始時期や償却期間等が異なる結果になると思われるため、仕掛研究開発の償却開始時期や、償却期間について、考え方を明確にする必要があると考える。</p>	
56) 自己創設無形資産の償却について	<p>・自己創設無形資産は、基本的に「特定の製品」の開発を目的とした活動で発生した費用の一部を、「特定の製品」が経済的便益をもたらすことが確実となったことにより資産として認識したものであるため、「特定の製品」と償却費の紐付き度合いはかなり深くなり、有形固定資産よりも汎用性がかなり低いといえる。そのような自己創設無形資産の特徴を考慮すると、一般的には償却期間は紐付き製品のライフ・サイクル期間、償却方法は量産品であれば定額法、個別品であれば生産高比例法(見込み販売数量に基づく償却方法を含む)が適切であると考えられる。</p>	
57) 償却開始時期について明確にすべき	<p>償却開始時期についても明確にすべきと考える。</p>	
58) 減価償却方法の提案	<p>技術進歩に伴う競合技術、代替え技術の出現等により無形資産(特に特許権)は必ず陳腐化します。そこで、減価償却の対象となる特許権と同じ分野に属する特許権の標準的な技術陳腐化の期間、割合を当該特許権の減価償却の際に採用するという方法を提案したい。</p>	
59) 保険契約から生じる無形資産の償却に	<p>企業結合やポートフォリオの移転により取得した保険契約から無形資産が生じることがあるが、このような無形資産について通常の無形資産において想定されている年数の経過により償却することは合理的でないため、取得した保険契</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
ついて	約から生じる利益を基に償却することなどを検討する必要があると考えられる。	
60) 具体的なガイダンスが必要	<ul style="list-style-type: none"> ・耐用年数の見積りに係るより具体的なガイダンスの提示が必要である。例えば、見積と実績が乖離した場合の取扱いなどが上げられる。 ・償却方法に係る判断基準のガイダンスの提示が必要である。資産に係る経済的便益の予想消費パターンという概念は抽象的であるため、財務諸表作成者で判断に大きなパラつきが生じることが想定される。例えば、経済的便益は、通常の維持管理コストを織り込むか否かで判断は変わる可能性がある。 	
61) 有形固定資産の償却について	<ul style="list-style-type: none"> ・減価償却に係る論点は、無形資産のみならず、有形固定資産についても該当するものである。会計基準の開発に当たっては、有形固定資産の今後の取扱いに係る今後の方向性（コンバージェンス対象とするのか）についても示す必要があると考える。 ・今後、有形固定資産の償却の考え方についても、IAS16号「有形固定資産」を基礎に整理していく必要があると考えられる。 	
62) 償却を行うことが適切でない無形資産があることに同意	<ul style="list-style-type: none"> ・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。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。 ・基本的には同意する。 ・耐用年数を確定できないと判断される限り、償却を行わない方向で検討を進めることに同意する。 ・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。 	
63) 原則は償却すべきであり慎重な検討が必要	<ul style="list-style-type: none"> ・耐用年数を確定できない場合において、償却を行うことが適切でない無形資産はあると考えられる。しかし、そのような場合であっても、原則は、耐用年数を定めて規則的に償却を行うべきとの考えもあることから、引き続き慎重な検討をお願いしたい。 	
64) 耐用年数が確定できない要因毎に処理	無形資産が物理的実体を持たないこと等を踏まえれば、耐用年数を確定できない無形資産の存在を排除しないべきではあるが、適正な費用配分により投資の回収余剰の意味における利益算定を行うべきとする立場から考えれば、耐用年	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
規定を設けることが適正	<p>数を確定できない無形資産であっても、何らかの形で可能な限り償却を行ってゆくことが望まれる。その上で、耐用年数が確定できない無形資産の取扱について、耐用年数が確定できない要因毎に以下のような処理規定を設けることが適正であると考えられる。</p> <p>第一に、例えばヨーロッパ2都市間の空路権の様な、格安のコストで利用期間の延長が可能となる為に耐用年数が確定できないケースについて、ある企業が、五年毎に最少のコストでの更新が可能な権利を取得した場合、その取得に要した支出額は「当初五年間の権利」に係る取得原価部分と「五年毎の手続をとることを条件に、それ以降の権利を安価に入手する権利」に係る取得価額部分とから構成されることが考えられ、それら2つの資産に識別して認識することが望まれる。認識後、当初五年間の権利に係る部分については五年償却を行うことが適切であると考えられる。更新に当たっては、当初取得時の「当初五年間の権利」に係る取得原価(通常、これは更新料を上回るものと考えられる)を認識し、支出した更新料との差額部分について、以降の権利を安価に入手する権利を取り崩す会計処理を行うべきと考える。「以降の権利を安価に入手する権利」は、更新によって初めてその効果を発現するものであるから、更新時の会計処理以外に償却の処理を行うことは不適正である。取得に要した支出額を当初五年間の権利に係る取得原価部分と、以降の権利を安価に入手する権利に係る取得価額部分とに按分する計算については、以降の権利を格安に入手する権利の取崩による更新処理の回数に一定の上限を設けることで算定可能になると考える。</p> <p>第二に、企業を取り巻く環境や企業戦略等に不確定要素が多いことにより、耐用年数を確定できないようなケースについては、耐用年数に上限を設けて償却を行ってゆくことが、投資の回収余剰の意味における分配可能利益の算定を重視する観点から適切であると考えられる。</p> <p>第三に、当該無形資産を事業のように供する期間が余りにも長期にわたるために、耐用年数を確定することが出来ないケースに関しては、超長期にわたって償却を行うことが、計算上、一会計年度に属する額をゼロに近づけることを意味することを踏まえ、償却を行わずに減損のみとすることが、収益費用対応の観点からも望まれる。</p>	
65)原則償却すべきだが、地上	<p>・原則は、耐用年数の確定は困難であっても、耐用年数を定め定期的に償却を行うべきであると考えられる。但し、資産の劣化がない土地のような非償却資産に</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
権等は例外。	係る地上権等は、例外として償却を行うことは適切ではないと考える。	
66) 借地権など 要検討	・従来一般的に償却を行わない会計処理が行われてきた借地権などについても、個別に検討されることが望まれる。	
67) 耐用年数を 確定できない 無形資産であ る場合の規準 を定めること に同意	<p>・この取扱いが定められたことによって、無形資産の償却を行わないという取扱いが安易に適用されてしまうということは適切ではないと考える。有形資産であっても、無形資産であっても、その経済的な価値は時間の経過と共に低下していく、というのが通常の見取りであると考えられる。このため、無形資産の償却を行わないという取扱いは、限定的なケースにのみ適用されるような取扱いとすることが適切と考えられる。このケースを限定的にすべきという観点から、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いう論点整理の方向性に賛成する。</p> <p>・我々も、無形資産は償却を原則とすべきと考えている。ただし、「論点整理」が例に挙げた放送免許、空路権、商標、ブランドの他にも、特許や実用新案などを取得していない技術・製法、有効期間の明示がなく自動更新される免許・権益など、耐用年数を確定できない無形資産は少なくないであろう。このため、耐用年数の確定の可否を判断する追加的な規定の検討が必要と考える委員がいた。</p> <p>・国際財務報告基準と同様に、「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基準を定めることに同意する。</p>	
68) 耐用年数を 確定できない 無形資産に該 当する要件を 厳格に定める べき	・償却を行うことが適切でない無形資産の我が国における事例として、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。	
69) 耐用年数を 確定できない 無形資産のガ	・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、恣意性が排除できず、信頼性が比較的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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
イダンスが必要	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・実務上は、耐用年数の見積もりが困難な例が多々あると思われる。耐用年数の「見積もりが困難」と「確定できない」とが明確に区別できるようにすべきである。また、耐用年数が「確定できない」との判断及びその正当性の検証はどのように行うのかも示す必要があると考える。 	
70)のれんの償却との関係	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・企業結合によって取得したのれんは、効果の及ぶ期間の見積りが困難な資産であると考えられ、これについて一定の期間にわたっての償却を行うという現行の取扱いを変更せずに、「償却を行うことが適切でない無形資産」の取扱いを定めることは適当ではないと考えられる。このため、[論点5-3]については、企業結合関連のプロジェクトで検討しているのれんの償却の扱いと並行して検討する必要があると考える。 	
71)減損会計を見直すべき	<ul style="list-style-type: none"> ・仮に、一定の無形資産について償却を行わないこととした場合、当該無形資産の価値の減少は、減損会計によってのみ認識されることになる。このため、これらの資産については、国際的な会計基準の取扱いと同様、その他の資産に比して、減損テストをより高い頻度で行うことを求めることが適当と考える。 ・同意する。 ・耐用年数を確定できないと判断される限り償却を行わない方向で検討を進めた場合には、会計基準のコンバージェンスの観点から、減損の必要性を通常よりも高い頻度、すなわち毎年および当該無形資産に減損の兆候がある場合にはいつでも減損テストを行う必要があると考えられる。 ・見直すべきと考える。 	
72)減損会計全般が見直され	<ul style="list-style-type: none"> ・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 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>るまでの間は現行基準に従うべき</p>	<p>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。</p>	
<p>73) 重要性ない資産により高頻度の減損テストは不要</p>	<p>・無形資産の占める割合が低い(重要性がない)資産グループについては、当該無形資産が償却を行わないものである場合でも、その影響から、当該資産グループ全体に対して「減損の必要性を通常よりも高い頻度で検討すること」の必然性には欠けるものと考えられるため、通常どおり「減損の兆候を認識した時点で減損の適用を検討する」との対応となるようご検討いただきたい。・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。</p>	
<p>74) 借地権等は、より高頻度の減損テストは不要</p>	<p>・使用による減価がない点など、借地権は、土地そのものと同様の性質を有するものと認められることから、今後、償却を行わない資産として改めて整理された場合でも、土地の取扱いと整合的となる「減損の兆候を認識した時点で減損の適用を検討する」との対応を継続すべきものと考ええる。</p> <p>・土地に係る地上権等は、土地に類するため、現行実施している土地の減損判定の頻度及び方法と同様とすべきであると考ええる。</p>	
<p>75) より高頻度の減損テストは不要</p>	<p>・当初、償却を行わないとした無形資産について、その後の状況変更により、償却をすべきかどうかを適宜判断することになっている。そのような取扱いとなっている以上、他の資産よりも減損テストを高い頻度で行う必要はないと考える。</p>	
<p>76) 両論あり</p>	<p>・耐用年数を確定できない無形資産の取扱いに関して、我々の意見は分かれた。減損の実施を支持する委員は、減損テストの頻度を増やし国際的な会計基準に近づけることに賛成している。一方、減損に反対する委員は、耐用年数が解らなくても年を経るうちに減価することは明確なので、推定耐用年数を定めて償却することを主張している。</p>	
<p>77) 早期適用を含め適用時期</p>	<p>・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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
に配慮すべき	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。	
78) のれんの償却との関係	・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。	
79) 現行の減損基準を準拠するのか論ずべき	・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おいて、既存の減損会計基準を準拠するのかどうかについて論ずべきであり、「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相違について、見直しの必要性を検討する」(170 項) ことは論点がズレているのではないか。	
80) IFRS と同様の開示項目とすることに同意	・無形資産に関連する開示について、論点整理第 183 項に示されている、可能な限り論点整理第 174 項から第 177 項で示したような IFRS における開示の要請と同様の開示項目を定めるという方向性に同意する。 ・同意するが、開示例を充実すべきと考える。 ・同意する。	
81) 実務上の負担に配慮すべき	・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ますが、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。 ・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（IFRS）と同様の開示を行う方向性には賛同するが、開示計数算定のための体制整備等に配慮し、相応の経過措置を設けていただきたい。	
82) コストに見合うベネフィットがなければ不要	・第174項（１）では、無形資産の種類ごとに耐用年数・償却率を開示することとなっているが、種類ごとに開示を行うことにどのような有用性があるのかについては明示されていない。財務諸表利用者にとっての有用性及び作成者・監査人の負担を踏まえたコスト・ベネフィットの観点から、現状有価証券報告書において開示している「有形固定資産等明細表」での無形資産の開示は、現行	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>の内容レベルでも十分であると考える。</p> <p>・財務諸表の利用者にとって有益な情報となりうる開示については、国際的な会計基準の動向を踏まえ、拡充を検討することは必要である。ただし、財務諸表作成者に過大なコスト負担とならないよう、コスト・ベネフィットを十分検討することが必要である。仮にそのような条件が満たされないのであれば、たとえIFRSで開示項目になっていたとしてもわが国会計基準では不要とするべきである。</p>	
83) 実務対応報告第19号を廃止することに同意	<p>・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。</p> <p>・同意する。・開発費を無形資産の会計基準で取扱うことになるので、繰延資産として列挙されている開発費と重複する部分や、不整合の部分も生じることが予想される。論点整理195項で指摘されているように、これらの項目を取扱っている繰延資産実務対応報告を廃止し、それぞれ個別に検討していくことに同意する。</p>	
84) 現行基準の繰延資産の経過措置について	<p>・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、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。・今まで繰延資産に計上されていたものの取扱いについて、経過措置を示していただきたい。</p>	
85) 税務上の繰延資産について	<p>・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。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
86) 寄付金は無形資産か。	・見返り(将来の経済的便益)を期待して行われる寄付金なども、その支払額が信頼性をもって測定できるなら、無形資産に該当するか。	
87) 繰延税金負債の計上が必要になるケースを明記することを検討すべき	・今後、無形資産に関する会計基準が開発され、その結果、これまでの実務において認識されてこなかった無形資産が貸借対照表に計上される場合、法人税法との関係で、繰延税金負債の計上が必要になるケースがあるのであれば、その旨を会計基準において明記することを検討して頂きたい。特に[論点3-2]の企業結合による取得に関連して、連結財務諸表上にも、これまで認識されてこなかった無形資産が計上されるケースもあると考えられ、こうしたケースでは、繰延税金負債の計上が必要となることも多いように思われる。	
88) 無形資産の譲渡原価の考え方を示すべき	・無形資産を売却した場合や、権利供与する場合などについて、無形資産には物理的実体がないことなどから、譲渡原価について特有の考え方をすることになると思われる。このため、この様な場合について、無形資産の譲渡原価の考え方を示していただきたい。	
89) 排出クレジットの会計処理を検討すべき	・京都議定書で定められた京都メカニズムにおけるクレジットや一定のキャップ・アンド・トレード型の排出量取引制度における排出枠(以下「排出クレジット等」とする。)は、論点整理に示された定義より無形資産に含まれることになると思われる。IFRS適用企業においては、排出クレジット等につき公正価値によって評価替えしている例が散見されるが、論点整理では、排出クレジット等の会計処理との整合を考慮し、無形資産全般の会計処理を検討する形となっていないと考えられる。このため、排出クレジットの会計処理、特に測定の論点について、無形資産の会計基準作成にあたり、排出権取引専門委員会での検討状況とも平仄を合わせる形で、検討事項として取り上げていく必要があると考える。	
90) 設例を設けることが必要	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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>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。</p> <p>(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するとしているが、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。</p> <p>(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。</p>	
91)企業結合、無形資産、減損の会計基準は同時適用とする必要がある	<p>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がある。</p>	