

無形資産に関する論点整理に対するコメント

(本コメントは、2010年2月に本会の名で企業会計基準委員会へ提出を行ったものである。)

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。

社内研究開発費の取扱については、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。

本会としては、無形資産に関して論を展開するにあたっても、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考える。

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し、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考える。

第119項に於ける検討の中で、「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から、有形資産と別に検討を加えることが考えられる。

また一般に、財務諸表の比較可能性を確保するの観点から、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。

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。

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る。

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、次のように考える。例えば、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と考えられ、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。

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る。

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、一会计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。

以上