

IFRS の無形資産会計基準とその課題

池 田 健 一

I はじめに

欧州の上場企業（約8,000社）は、2005年1月より原則としてIFRS（国際財務報告基準）による連結財務諸表の作成および公表を義務づけられている。これにより無形資産についてはIAS38号を適用することが必要となる。

さらにIFRSは、すでに世界のおよそ100カ国で要求（または容認）されており、数年後には150カ国に増加する見通しが示されている。

一方、わが国には、いまだ包括的な無形資産の会計基準がなく、今後の検討課題の1つとされているようである。

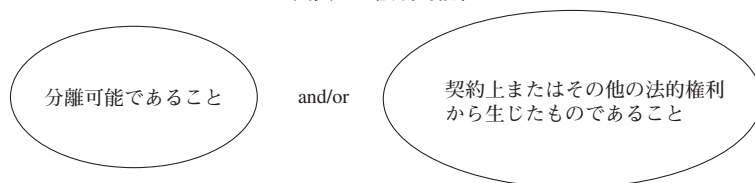
そこで本稿では、IAS38号「無形資産」（2004年改訂）の規定について概観するとともに、わが国の会計ルールとは顕著に異なる重要な論点のうち、いくつかについて取り上げて詳細な検討を加えることにしたい。

II IAS38号「無形資産」の概要

(1) 無形資産の定義と認識要件

IASは無形資産の定義を「物質的な実体のない識別可能な非金銭資産」（IAS38 [2004] para. 8）としている。無形資産の具体例としては、コンピュータソフトウェア、漁業権、製品に関する特許権、出版物や記事に関する著作権、購入した顧客リスト、インターネットドメインネーム、新聞題字などがある。

図表 1 識別可能性



(出所) Kennedy [2004] より作成

無形資産は、(1)識別可能性、(2)支配、(3)将来の経済的便益という3つの要件を満たしている場合に認識できる。

まず、(1)識別可能性(図表1を参照)についてIAS38号では定義されていないが、以下の場合には、その資産が無形資産の定義における識別可能性の規準を満たすものとして取り扱うとしている(para. 11)。

(a)資産が分離可能であること、すなわち独立にまたは関連する契約や資産・負債と一体として企業から分離または区分し、売却、譲渡、ライセンス、賃貸、交換できること；または

(b)資産が譲渡可能であるかまたは企業あるいは他の権利・義務から分離可能であるか否かにかかわらず、契約上またはその他の法的な権利から生じるものであること。

識別可能性を満たす無形資産はすべてのれんから分離して認識するが、そうでない無形資産はのれんに含めて会計処理する。

次に、(2)支配について、企業は、対象となる経済的資源から生ずる将来の経済的便益を獲得し、かつ、それらの便益を他者が利用するのを制限することができる場合にある資産を支配するとされる(para. 13)。

無形資産から生じる将来の経済的便益を支配する企業の能力は、通常、裁判所で強制される法的権利から生じる。

企業は、熟練した従業員のチームや従業員の訓練から生じると期待される

将来の経済的便益が無形資産の定義に合致するほど十分な支配を有していない。したがって無形資産として認識することはできない（para. 15）。

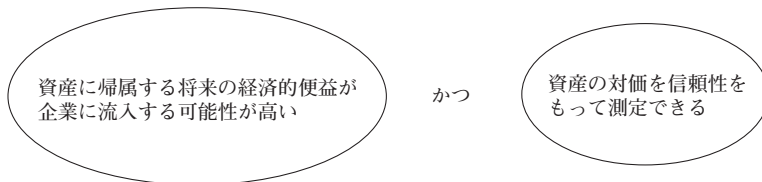
さらに、(3)将来の経済的便益が無形資産から生ずるのは、製品の販売やサービスの提供による収益の発生、費用の削減、企業による無形資産の利用などを含む。たとえば、製造工程における知的財産の利用は、将来の収益増加というよりも製造コストの削減による将来の経済的便益の実現が可能である（para. 17）。

(2) 認識および測定

無形資産は、取得原価で当初認識しなければならない（para. 24）。

無形資産は、これまで述べたように無形資産の定義に該当し、認識の基準を満たした場合に認識する。

図表 2 無形資産の当初認識

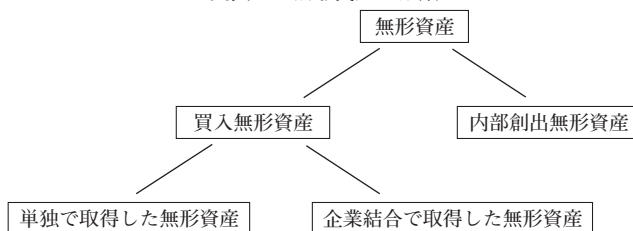


(出所) Kennedy [2004] より作成

IAS38号は、無形資産の当初認識の判断規準（図表2を参照）として、資産に帰属する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、その対価を信頼性をもって測定できる場合に限るとしている（para. 21）。

IASは、無形資産の認識および当初測定を(a)単独で取得した無形資産、(b)企業結合で取得した無形資産、(c)政府からの補助金によって取得した無形資産、(d)無形資産の交換、(e)内部創出のれん、(f)内部創出無形資産についてそれぞれ規定している。これらは図表3のように分類することができる。

図表3 無形資産の分類



(出所) Kennedy [2004] より作成

(a) 単独で取得した無形資産

無形資産を単独で取得するケースは一般的にまれであるという。イギリスの最近の例では、Mr Men の権利を2,800万ポンドで取得したケースがある。

通常、企業が単独で取得した無形資産に支払った対価は、当該無形資産に体现された将来の経済的便益に対する期待を反映している。したがって将来の経済的便益流入の可能性の要件 (para. 21-a) は常に満たしている (para. 25)。

さらに、単独で取得した無形資産の原価は信頼性をもって測定が可能である。この場合、取得原価は、購入価額 (輸入関税等を含む) および資産をその目的に使用するための準備に直接要した支出がすべて含まれる (para. 27)。

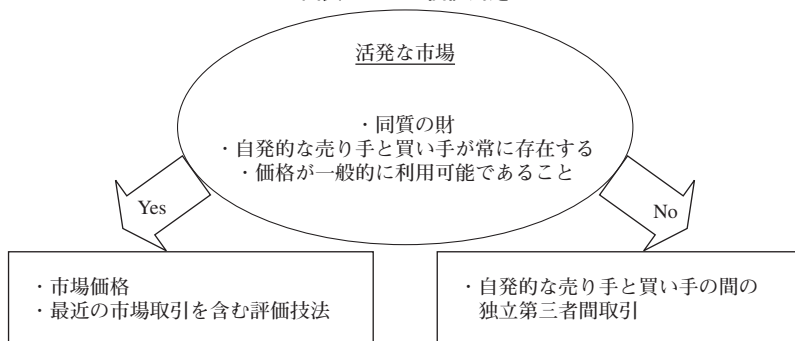
もし無形資産の支払いが通常の支払期間を超えて繰り延べられているとき、無形資産の取得原価は現金支払価額相当額である。支払合計額との差額は、IAS23号「借入費用」による資産化の場合を除き、支払期間を通じて利息費用として処理する (para. 32)。

(b) 企業結合で取得した無形資産

無形資産はたいてい事業の一部として取得されることが多いと考えられる。IFRS3号「企業結合」にもとづいて企業結合で無形資産を取得した場合、そ

の無形資産の原価は取得日時点の公正価値である。無形資産の公正価値は、将来の経済的便益に対する市場の期待を反映していると考えられるので、将来の経済的便益流入の可能性の要件は常に満たしている（para. 33）。買収企業は取得日時点で被買収企業の労働力の相乗効果を除くすべての無形資産をのれんから分離して認識する（para. 34）。

図表 4 公正価値測定

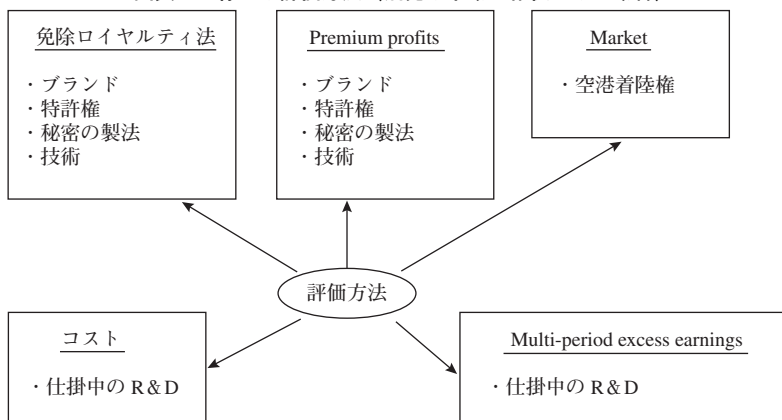


(出所) Kennedy [2004] より作成

活発な市場における市場価格（図表 4 を参照）は、最も信頼できる無形資産の公正価値の見積りを提供する（para. 39）。

一方、無形資産に活発な市場が存在しない場合、その資産の公正価値は、利用できる最善の情報に基づき、資産に関する知識のある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により企業が取得日においてその資産に対し支払ったであろう金額である。この金額の決定に際し、企業は類似する資産に関する最近の取引の結果を考慮する（para. 34）。

図表5 様々な評価方法（活発な市場が存在しない場合）



(出所) Kennedy [2004] より作成

(c) 政府からの補助金

無形資産が政府補助金により無償もしくはわずかな対価で取得されることがある。すなわち、政府が企業に空港着陸権、ラジオ放送局のライセンス、輸入ライセンスなどの無形資産を認可したり、割り当てる場合である。

企業は政府補助金を使用して取得した無形資産を、無形資産および補助金の両方とも公正価値で認識するか、取得に要したわずかな対価に無形資産をその目的に使用するための準備に直接必要としたすべての支出を加算した取得原価のいずれかで認識する (para. 44)。

(d) 無形資産の交換

1 または複数の無形資産が、1 または複数の非貨幣性資産、もしくは貨幣性資産と非貨幣性資産の組み合わせと交換で取得されることがある。

そのような無形資産の原価は、次の①と②の場合を除いて公正価値で測定する。①その交換取引が商売の実質を欠いている、②受領した資産と引渡し

た資産のいずれの公正価値も信頼性をもって測定可能でない。

もし受領した資産を公正価値で測定しないときは、引渡した資産の繰越価額による（para. 45）。

なお、無形資産の交換取引が商売の実質を有するかどうかは、取引の結果として、将来のキャッシュ・フローが変化すると予想される程度を考慮して決定される（para. 46）。

（e）内部創出のれん

内部創出のれんは資産として認識しない。なぜなら内部創出のれんは企業によって支配され、原価を信頼性をもって測定できる識別可能な経済的資源ではない（分離可能ではなく、契約またはその他の法的権利から生じたものでもない）からである（paras. 48-49）。

（f）内部創出無形資産

内部創出無形資産は認識要件を満たすかどうかを判断するのが難しいことがある。なぜなら将来の経済的便益を創出する可能性の高い識別可能資産が存在するかどうかまたそれがいつの時点かを明確にすること、および内部創出無形資産の取得原価を信頼性をもって決めるのは難しいからである（para. 51）。

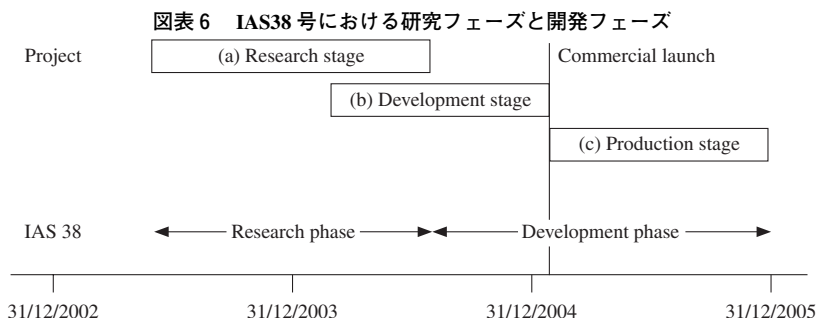
内部創出無形資産が認識規準を満たすかどうか判断するため、研究フェーズおよび開発フェーズに分類する（para. 52）。

図表6は、販売目的で人工衛星や航空機による地球の画像のデータベースを製作するプロジェクトを実施中のK社の事例にもとづいている。K社はプロジェクトを次のような段階に区分している（Ernst & Young [2005], 623頁）。

（a）研究段階—技術的な観点からプロジェクトが実行可能かどうかを判断

するのに必要な技術的知識を獲得する。

- (b) 開発段階—必要なデータベースソフトウェアを開発し、データベースに含まれるデータを取得する。
- (c) 製造段階—サービス開始後、データベースのアップデートや管理を行う。



(①) 研究

研究とは、新しい科学的または技術的知識および理解を得ることを目的とした独創的および計画的な調査をいう (para. 8)。研究活動 (または社内プロジェクトの研究フェーズ) に関連する無形資産を認識してはならない。なぜなら企業は研究フェーズにおいて、発生の可能性の高い将来の経済的便益を創出する無形資産の存在を立証できないからである。このため研究活動に関連する支出は発生時に費用処理する (paras. 54-55)。

研究活動の例として、新しい知識の獲得を目的とする活動、研究成果またはその他の知識の応用、評価および最終選択のための探求、材料、装置、製品、工程、システムあるいはサービスの代替可能性の探求などがある (para. 56)。

ところで K 社では、(a)研究段階が IAS38 号の研究の定義に合致する。

(2) 開発

開発とは、商業生産または商業利用が開始される前に、研究成果またはその他の知識を新規または大幅に改良された原材料、装置、生産物、工程、システムあるいはサービスなどを作り出すための計画や設計に応用することである（para. 8）。

開発（または内部プロジェクトの開発段階）から生ずる無形資産は、企業が次の条件すべてを立証することができる場合にのみ、認識しなければならない（para. 57）。

- (a) 利用や売却を可能とする、無形資産の完成の技術的実行可能性。
- (b) 無形資産を完成し、利用あるいは売却する企業の意図。
- (c) 無形資産を利用または売却する企業の能力。
- (d) 無形資産がどのように将来の経済的便益を創出する可能性が高いのか、企業が無形資産の産出物または無形資産それ自体の市場の存在、あるいは、内部で利用する場合、無形資産の有効性を立証できる。
- (e) 開発を完成し、無形資産を使用または売却するために十分な技術的、資金的、その他の資源が利用可能である。
- (f) 開発中に無形資産に帰属する支出を信頼性をもって測定できる。

開発活動の例として、試作品、プロトタイプおよび模型の設計、組立ておよびテスト、新技術に関する工具、金型、鋳型および型板の設計、商業生産のため経済的に実行可能な規模に満たない実験工場の設計、建設、運営、新規あるいは改良された原材料、装置、製品、工程、システムまたはサービスの設計、組立て、テストがある（para. 59）。

前述の K 社では、(b)開発段階が IAS38 号の開発の定義に合致すると考えられる。しかし、開発活動が同時に行われている研究活動と識別できないた

め、当初の開発活動は研究フェーズで生じたものとして会計処理する。

開発活動が識別可能となつてはじめて当該支出を開発フェーズの一部として会計処理する。したがって無形資産が資産計上される可能性があるのはこの支出だけであることになる。

なお、サービス開始後の(c)製造段階は、研究または開発のいずれの定義にも合致しない。IAS38号のもとでK社は(c)製造段階を開発フェーズの一部として取り扱うべきである。なぜなら、IAS38号は開発フェーズが開発より広い意味を持つことを認めているからである。しかしこれはK社が(c)製造段階で生じた支出を資産計上できることを必ずしも意味していない (Ernst & Young [2005], 623 頁)。

このようにIAS38号の規定は、内部創出無形資産がどのように生み出され管理されるか、またどのような種類の内部創出無形資産が存在するかに関して、いくぶん時代遅れの見方をとっているようであるといわれる。

なぜならIAS38号は研究と開発を強調するが、企業自体が使用するために生み出される無形資産に適用することは明らかである。それゆえにIAS38号は産業規模のルーチンプロセスで無形資産を生み出すソフトウェア会社、テレビ製作会社、新聞および情報産業などの日々の現実を無視している。

ルーチンプロセスで生み出される無形資産の多く、すなわちソフトウェア、テレビプログラム、新聞記事およびデータベースは、IAS38号の認識規準に合致するが、企業がそれらを会計処理する際に生じる実務上の問題を取り扱う明確な指針がないのである (Ernst & Young [2005], 624 頁)。

(③) 内部創出ブランドなど

内部創出ブランド、新聞題字、出版表題、顧客名簿および類似する項目を無形資産として認識してはならない。それらに関連する支出は、事業全体を発展させるコストと区別することは不可能であり、そのため無形資産として

認識されない（paras. 63-64）。

（④）内部創出無形資産の取得原価

内部創出無形資産の取得原価は、無形資産の認識規準を最初に満たした日以降に発生する支出の合計である（設例 1 を参照）。

【設例 1】ある企業が新しい製造プロセスを開発した。20X5年度に発生した支出は CU 1,000 であり、うち CU900 は20X5年12月 1 日以前に発生し、CU100 は20X5年12月 1 日から20X5年12月31日の間に発生した。

その企業は20X5年12月 1 日に当該製造プロセスが無形資産としての認識規準を満たしたことを証明できるものとする。当該製造プロセスに組み込まれたノウハウの回収可能価額は（当該製造プロセスを完成させ、使用可能になるまでの将来キャッシュ・アウトフローをのぞく）CU500 と見積られる。

□ここで20X5年末において、当該製造プロセスは無形資産として CU100（無形資産の認識規準を満たした日、すなわち20X5年12月 1 日以降に生じた支出）の取得原価で認識される。20X5年12月 1 日以前に発生した CU900 の支出は費用として認識される。なぜなら20X5年12月 1 日までは無形資産の認識規準を満たしていないためである（Example illustrating para. 65）。

ただし過年度にいったん費用処理した支出を、遡及的に無形資産の取得原価の一部としてはならない（para. 65）。

【設例 2】設例 1 の後、20X6年の間に CU2,000 の支出が発生した。20X6年末、当該製造プロセスに組み込まれたノウハウの回収可能価額は（当該製造プロセスを完成させ、使用可能になるまでの将来キャッシュ・アウトフローをのぞく）CU1,900 と見積られる。

□ここで20X6年末において、当該製造プロセスの簿価は CU2,100（20X5年末に認識された支出 CU100+20X6年に認識された支出 CU2,000）。その企業は当該製造プロセスの簿価 CU2,100 を回収可能価額 CU1,900 に修正するため減損損失 CU200 を認識する。この減損損失は IAS36 号の減損損失の戻し入れの要件を満たせば戻し入れられる（Example illustrating para.65）。

内部創出無形資産の取得原価に含まれる支出の例として、原材料費、労務費、直接人件費、法的権利を登録するための費用、特許権やライセンスの償却費など、無形資産を生み出すのに要した直接費用があげられる（para. 66）。

一方、内部創出無形資産の取得原価に含めない支出として、無形資産に直接的に関連しない販売費、一般管理費、その他間接費、非効率ロスおよび資産が計画した稼働に至る以前に発生した創業ロス、資産の稼働のための従業員の訓練費がある (para. 67)。

(3) 費用の認識

無形項目への支出は、下記の(a)、(b)以外は発生時に費用として認識しなければならない。(a)無形項目への支出が無形資産の認識基準を満たす原価の一部である、(b)無形項目が企業結合で取得されたが無形資産として認識されなかった場合は、当該支出は取得日ののれんに帰属する金額の一部となる (para. 68)。

発生時に費用認識する支出の例として、開業準備費、教育訓練費、広告費、事業再編費がある (para. 69)。

当初、費用として認識した無形項目への支出は、後日、無形資産の取得原価の一部として認識してはならない (para. 71)。

(4) 仕掛中の研究開発プロジェクト取得後の支出

単独または企業結合で取得し、無形資産として認識した仕掛中の研究もしくは開発プロジェクトに関する取得後の支出は、研究費として支出されたか、開発費であるが無形資産の認識基準を満たさないものを費用処理する。

一方、開発費のうち、無形資産の認識基準を満たすものは取得した仕掛中の研究もしくは開発プロジェクトの繰越価額に加算する (paras. 42-43)。

(5) 当初認識後の測定

企業は当初認識後の無形資産の会計方針について、[1]原価モデル、または[2]再評価モデルのいずれかを選択しなければならない。ただし、活発な

市場が存在しない場合は原価モデルを採用する。

ここで、[1]原価モデルでは、当初認識後の無形資産の帳簿価額は取得原価から償却累計額および減損累計額を控除した額となる（para. 74）。

一方、[2]再評価モデルでは、当初認識後の無形資産を再評価日の再評価額から償却累計額および減損累計額を控除した額で計上する（para. 75）。

ある無形資産に再評価モデルを適用する場合、同じ区分に属するその他の無形資産すべてにも適用しなければならない。ただし、活発な市場が存在しない場合はのぞく（para. 72）。

ここで無形資産の区分には、例えば、(a)ブランド、(b)新聞題字および著作権、(c)コンピュータソフトウェア、(d)ライセンスおよびフランチャイズ、(e)著作権、特許権および産業財産権、サービスおよび経営権、(f)処方、処方書、模型、デザインおよび原型、(g)開発中の無形資産などが含まれる。

パラグラフ8に示された特徴をもつ活発な市場が無形資産に存在することは、ありうるけれども一般的ではない。例えば、一部の支配権、すなわち自由に譲渡可能なタクシーライセンス、漁業権、生産割当てについて活発な市場が存在する。しかしながらブランド、新聞題字、音楽および映画の著作権、特許権または商標については、それら資産のおのおのが独特であるため、活発な市場は存在できない（para. 78）。

再評価は貸借対照表日における無形資産の繰越価額が公正価値と重要な差異がないよう規則的に行わなければならない（para. 75）。

無形資産が再評価される場合、再評価日の償却累計額は、

(a)再評価後の無形資産の繰越価額がその再評価額に等しくなるように、無形資産の償却控除前の繰越価額の変動割合に応じて修正する。

(b)無形資産の償却控除前繰越価額と相殺消去し、この相殺後繰越価額を無形資産の再評価額に修正する（para. 80）。

再評価の結果、無形資産の繰越価額が増加した場合は、増加額を資本勘定

の再評価剰余金に直接貸記する。しかしながら、その無形資産を以前に再評価して減少額を費用として認識していた場合、その範囲で増加額を収益として認識しなければならない (para. 85)。

再評価の結果、無形資産の繰越価額が減少した場合は、減少額を費用として認識する。しかしながら、その無形資産について再評価剰余金が計上されている範囲で減少額を資本勘定の再評価剰余金に直接借記しなければならない (para. 86)。

それでは無形資産の再評価の会計処理について、図表7から図表9にもとづいて具体的に検討していくことにしたい。

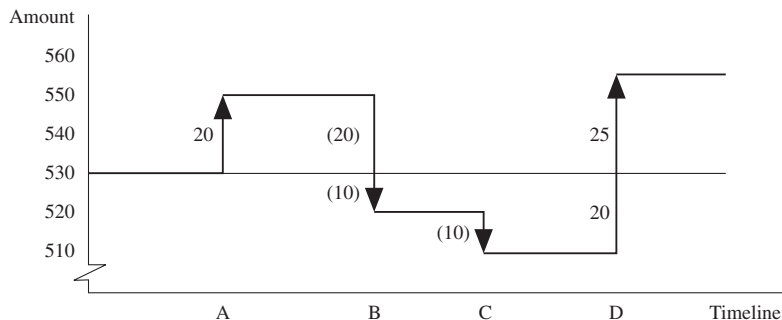
E社は、取得した無形資産に再評価モデルを適用する。時点Aから時点Dにおける無形資産の公正価値は図表7のとおりであった。

図表7 E社の無形資産の公正価値

取得時	時点A	時点B	時点C	時点D
£530	£550	£520	£510	£555

図表8は、この情報を図で示したものである (繰越価額の償却のインパクトや再評価剰余金は簡潔化のためこの設例では無視する)。

図表8 E社の無形資産の公正価値の変動



(出所) Ernst & Young [2005], 632頁。

図表9はE社がどのように無形資産に関する上向きと下向きの再評価を会計処理するかを示している。

図表9 無形資産の再評価の会計処理

	<i>Value of asset</i>	<i>Cumulative revaluation reserve</i>	<i>Revaluation recognised in equity</i>	<i>Revaluation recognised in profit or loss</i>
	£	£	£	£
Acquisition	530	—	—	—
A	550	20	20	—
B	520	—	(20)	(10)
C	510	—	—	(10)
D	555	25	25	20

(出所) Ernst & Young [2005], 632頁。

時点Aの上向きの再評価は、資本に計上する。時点Bの下向きの再評価は、まず、再評価剰余金をゼロにして、残りの£10を損失認識する。時点Cの下向きの再評価は損失認識する。時点Dの上向きの再評価は、まず、累積損失£20を収益認識し、超過分を再評価剰余金とする。

再評価された無形資産の公正価値を、活発な市場を参照して決定することが不可能になった場合、当該資産の帳簿価額は、活発な市場を参照した最後の再評価日における資産の再評価額から、その日以降の償却累計額および減損累計額を控除したものとしなければならない (para. 82)。

(6) 耐用年数

企業は、無形資産の耐用年数が有限であるか又は確定できないかを査定しなければならない。関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味のキャッシュ・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、企業は当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなさなければならない (para. 88)。

無形資産の償却は耐用年数に基づいて行う。耐用年数が有限の無形資産は耐用年数にわたって償却し、耐用年数が確定できない無形資産は償却しない。

契約その他の法的権利から生じる無形資産の耐用年数は、その権利期間を超えてはならないが、企業がその資産の使用を予定する期間によっては、より短くしてもよい。契約上その他の法的権利が更新可能な場合には、多額の費用なしに更新が可能であるとの証拠がある場合に限り、耐用年数に更新期間を含めることができる (para. 94)。

1 耐用年数が有限の無形資産

償却期間および償却方法

有限の耐用年数を持つ無形資産の償却可能価額は、その耐用年数にわたり、定期的に配分しなければならない。償却は資産が使用可能になった時に開始し、IFRS5号「売却目的で保有する非流動資産および廃止事業」に従い、売却目的保有に分類されるかまたは認識を中止するかいずれか早い時点で中止する。

なお、減損の兆候が見られる場合は、減損テストを行い、無形資産の繰越価額が回収可能額を上回る場合には減損損失を認識しなければならない。

適用する償却方法は、資産の将来の経済的便益を企業が費消するパターンを反映するものでなければならない。そのパターンを信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用しなければならない (para. 97)。

2 残存価額

耐用年数が有限の無形資産の残存価額は、以下の場合を除き、ゼロと推定しなければならない (para. 100)。

(a)資産の耐用年数の終了時点において、当該資産を第三者が購入する約定がある。

(b)資産に活発な市場が存在し、その市場を参考に残存価額の決定が可能でかつ資産の耐用年数の終了時点でも同様の市場が存在する可能性が高い。

3 償却期間と償却方法の見直し

償却期間と償却方法は少なくとも各会計年度末に見直さなければならない。見積耐用年数が当初の見積りと大きく相違する場合は、償却期間も変更しなければならない。また、経済的便益の費消のパターンに重要な変化が生じた場合は、償却方法もこれを反映するように変更しなければならない（para. 104）。

①耐用年数を確定できない無形資産

耐用年数を確定できない無形資産は償却しないが、無形資産の回収可能額を計算して繰越価額と比較する減損テストを行う（para. 107）。非償却の無形資産の耐用年数は、每期見直し、状況が変化した場合は耐用年数を有限へと変更する。

(7) 帳簿価額の回収可能性

無形資産が減損しているかどうかを判断するため、企業はIAS36号「資産の減損」を適用する（para. 111）。

(8) 廃棄および処分

無形資産は、処分時またはその使用もしくは処分による将来の経済的便益が期待できなくなった時に、認識の中止を行う（para. 112）。無形資産の認識の中止から生じる処分損益は、正味処分収入と、資産の帳簿価額との差額として決定し、当該差額は、損益として認識しなければならない（para. 113）。

Ⅲ IAS38号の特徴と今後の課題

IAS38号では、研究開発費について、一定の要件を満たす開発費の資産計上が要求される。この点について、アメリカのFASBも発生時に研究開発費を費用処理するSFAS2号を改定し、開発費については資産計上する方向で検討が行われることになっている⁽¹⁾。したがって今後、わが国でも開発費の資産計上について検討が必要になるものと考えられる。ただし開発費の資産計上に関するIAS38号の要件については、実務上で客観的な判断が可能かどうかについてや、内部創出無形資産について産業界が直面している現実を十分に反映できるものであるかどうかなどについて、IASBやFASBとも十分に協議を進めていく必要があるものと考えられる。

IAS38号では、無形資産の当初認識後の測定基準として、原価モデルと再評価モデルが認められており、活発な市場がある場合には、無形資産の再評価を行うことができる。

しかし、IAS38号で定義されている活発な市場は、ブランド、新聞題字、音楽およびフィルムの出版・上映権、特許または商標に関しては、それぞれが独特または企業固有となる種類の無形資産であるため存在し得ないとされる。

さらに、個々の買手と売手との間で無形資産が売買され又は契約が交渉されたとしても、その発生頻度が比較的少ない場合には、活発な市場は存在しないと考えられている（para. 78）。

このようにIAS38号の活発な市場の定義を満たす無形資産は厳しく限定されている。これが再評価モデルがほとんど適用されていない一つの要因であるとも考えられる。

IAS38号では、無形資産のうち、耐用年数を確定できないものについては、確定できるようになるまで償却を行わず、毎期減損テストを実施する。

一方、わが国では、無形資産は取得原価で会計処理し、原則として規則的に償却を行うこととされている。また、無形資産の定期的な再評価も認められていない。

IV IAS38 号のわが国への影響

わが国では、研究開発費等に係る会計基準を除いて、無形資産について詳細な会計基準が整備されていないが、次のような特徴が指摘されている⁽²⁾。

- (1)無形資産の会計処理に関しては、客観性と検証可能性が重要視されており、それゆえ、外部との取引の存在や歴史的な原価主義の徹底が図られている。
- (2)無形資産の再評価は求められておらず、ゆえに企業会計原則における無形資産はあくまでも過去における支出という位置づけになっている。
- (3)企業会計原則において最も重要視されるのは適正な期間損益計算であり、このため無形資産の会計処理が期間損益計算を歪曲させることは避けなければならない。そのために様々な無形資産の資産としての正当性も、その項目を費用としないことが期間損益計算の適正化の上で有用であるということによる。

このように IAS38 号とわが国の無形資産の会計処理の考え方には、相違する点があるが、IAS38 号で規定されている一定の要件を満たす開発費の資産計上や無形資産の再評価などが現実に適用されているケースがほとんどない⁽³⁾とわが国では考えられており、IAS38 号の規定とわが国の会計ルールには実質的にみて顕著な差異はないという見解がわが国の文献の中で示されている。

しかし、会計実務のうえで実質的な差異が生じているかどうかはともかく、今後、わが国でも会計ルール上で包括的な無形資産会計基準を整備することが必要になっていくものと考えられる。

V む す び

本稿では、IAS38号「無形資産」(2004年改訂)の概要を示すとともに、わが国の規定との顕著な相違点である内部創出無形資産の認識や無形資産の再評価などの論点について詳細な検討を加えた。

過去10数年を通じて、財務諸表が描写しようとするものの重点が損益計算書を最も重要な計算書類とする取引ベースの業績志向モデルから公正価値に基づく貸借対照表志向のモデルにしたいに移行しているといわれる。

たとえば一定の要件を満たす開発費を資産計上する規定(その後再評価モデルを適用する場合)や、無形資産に関する再評価モデルの規定、耐用年数を確定できない無形資産の償却を禁止し、減損テストを求める規定などは、その方向性を示唆するものとも考えることもできる。

これらの規定が置かれた背景として、IASBの前身であるIASCでは、一定の要件を満たす内部創出無形資産を強制的に認識する場合、「財務諸表の比較可能性が達成されない。これは、将来の経済的便益が内部創出無形資産からもたらされる可能性が高いかどうかを判定するときの判断があまりにも主観的となり、同様な状況でも類似の会計処理が実行される保証はないからである。」という主張が行われていたが⁴⁾、最終的には、開発活動から発生しようと、その他の活動から発生しようと、「(a)外部から取得した無形資産と(b)内部創出無形資産に関する規定には、どのような差異も存在すべきではない。」と結論づけた⁵⁾。認識要件は、外部取得無形資産については自動的に満たされるものの、内部創出無形資産については、認識要件が満たされていることを企業が明確に示す必要があるとも結論付けた⁶⁾。

このようにIAS38号の規定は、内部創出無形資産についても外部購入無形資産と同様に、無形資産の定義および認識要件を満たす場合は財務諸表に認識するという考え方に基づいているといわれる。

ところが実質的には内部創出無形資産がほとんど財務諸表に認識されておらず、無形資産の会計処理について歴史的な原価主義を徹底しているわが国の会計基準における実務の状況と顕著な差異がない結果となっている。

このためわが国では、これまで IAS38 号の規定とわが国の無形資産会計は、実質的には顕著な相違がないものと考えられてきた。しかし、本稿における IAS38 号の詳細な検討からも明らかなように、規定上、2つの会計ルールの間にはいくつかの相違点があり、今後、無形資産の会計実務の進展によってはそれが浮き彫りになる可能性もある。そこで、わが国でも包括的な無形資産会計基準を整備することが必要になるものと考えられるのである。

注

- (1) FASB と IASB が 2006 年 2 月 27 日に公表した MOU で短期統合化項目の 1 つとして示されているという（山田 [2006]，71 頁）。
- (2) 角田 [2006]，88 頁。
- (3) Cairns [2000] によると、調査対象企業のうち無形資産の再評価を行ったものはなかったという（p.224）。一方、一定の要件を満たす開発費の資産計上については、調査対象企業 152 社のうち 31 社（20%）が支出の一部を資産計上していることが明らかにされている（p.300）。
- (4) IAS38, para.BCZ38
- (5) IAS38, para.BCZ40
- (6) IAS38, para.BCZ42

参考文献・引用文献

- Alexander, David, Anne Britton & Ann Jorissen, *International Financial Reporting and Analysis*, second edition, Thomson Learning, 2005.
- Cairns, David, *International Accounting Standards Survey 2000*.
- 一, *Applying International Accounting Standards*, third edition, Lexis Nexis Butterworths Tolley, 2005.
- Kennedy, Shan, *Intangible Asset: IAS38 (revised)*, conference documentation, 2004.
- The Financial Reporting Group of Ernst & Young, *International GAAP 2005*, Ernst & Young, 2005.
- 角田幸太郎「人的資源の会計的認識」『経済学研究』第 55 巻，第 4 号，2006 年。
- 山田辰巳「2006 年 2 月に公表された MOU について」『季刊会計基準』第 13 号，2006 年。