



第11回 IAS第38号「無形資産」

公認会計士 田邊 朋子
たなべ ともこ

1 はじめに

本稿では、IAS第38号「無形資産」について概説する。本基準書は、無形資産の会計処理に関する取扱いを規定することを目的としており、具体的には、特定の要件を満たす無形資産を財務諸表上で認識及び測定するための方法を明確にしている。また、内部創出無形資産の一例として研究開発費の取扱いについても規定している。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りする。

2 適用範囲及び定義

(1) 適用範囲

IAS第38号は、原則として、すべての無形資産に関する会計処理に適用される。ただし、他の基準書の適用対象となる無形資産、IAS第32号「金融商品：表示」で定義されている金融資産、IFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」の適用対象となる探査及び評価資産の認識及び測定、鉱業権、及び鉱物、石油、天然ガス

及び類似する天然資源の探査のため、又は開発及び採掘のための支出については適用されない。

(2) 定義

IAS第38号では、資産とは「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が企業に流入することが期待される資源」と定義されている。

無形資産は、このように定義された資産のうち、「物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産」である。

無形資産の例としては、以下の項目が挙げられる。

- ・ コンピュータのソフトウェア
- ・ 特許
- ・ 著作権
- ・ 映画フィルム
- ・ モーゲージ・サービス権
- ・ 漁業免許、輸入割当額（量）、独占販売権
- ・ 顧客名簿、顧客又は仕入先との関係、顧客の忠実性

ただし、これらすべてが、常に資源に対する支配、識別可能性及び将来の経済的便益の存在というIAS第38号の無形資産の定義を満たすとされているわけではない。無形資産の

定義要件を満たさない項目は、発生時点で費用計上される。

① 支配の存在

無形資産としての定義に該当するためには、まず、IAS第38号の資産の定義を満たす必要があり、そのためには、「支配」が存在している必要がある。

支配とは、将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつ、他者による便益の利用を制限する能力をいう。

無形資産から生じる将来の経済的便益を企業が支配できる能力は、通常、法廷において行使可能な法的権利に起因する。そのため、法的権利がない場合は、支配の立証はより困難となるが、企業は他の方法で将来の経済的便益を支配できる可能性もあるため、権利の法的強制力は支配のための必要条件ではない。

② 識別可能性

上記に照らせば、無形資産の定義に該当するためには、「識別可能」である必要がある。無形資産は、以下のいずれかに該当する場合に、識別可能となる。

- ・ 分離可能であること。すなわち、企業から分離又は分割でき、独立

に又は関連する契約や識別可能な資産又は負債と一体として、売却、譲渡、ライセンス、賃貸又は交換できること。ただし、企業の意図は問わない。

- それらの権利が譲渡可能又は企業や他の権利又は義務から分離可能であるか否かにかかわらず、契約その他の法的な権利に起因するものであること。

のれんと無形資産は、共に物質的実体を伴わない資産である点で共通するが、無形資産としての定義を満たすためには識別可能でなければならない。一方、のれんは無形資産とは異なり、個々に識別、分離して認識できないが、企業結合により取得した資産から期待される将来の経済的便益を表す資産である。

3 当初認識及び測定

(1) 当初認識

無形資産は、以下の場合にのみ認識する。

- 資産に起因する、期待される将来の経済的便益が流入する可能性が高い。
- 当該資産の取得原価が信頼性をもって測定できる。

(2) 当初測定

無形資産の当初測定は、取得原価で行わなければならない。

取得原価とは、支払った現金又は現金同等物の金額、あるいは取得時又は生産時の資産の取得対価の公正価値であるか、又は、該当する場合には、他の基準書（例えば、IFRS第2号「株式報酬」）の特定の規定に従って当初認識した資産に配分された金額をいう。

以下に、各取引形態における無形資産の取得原価について述べる。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 個別取得 ② 企業結合に伴う取得 ③ 内部創出無形資産 ④ 資産の交換 ⑤ 政府補助金による取得 |
|--|

① 個別取得

個別取得の場合、通常、取得に要する支払金額を取得原価とする。無形資産の取得原価を構成する項目の例としては、以下が挙げられる。

- 輸入関税や還付されない購入税
- 資産を当初意図した利用が可能となる状態に準備するために直接起因する支出、例えば、
 - 当該資産を利用環境に適応させるために生じた従業員給付原価や専門家報酬
 - 当該資産が適切に機能するかどうかをテストするため発生した原価

無形資産に対する支払いが正常な信用供与期間を超えて繰り延べられる場合は、現金価格相当額を取得原価とする。

一方、以下の支出は無形資産の取得原価には含まれない。

- 新製品又はサービスを導入するための原価（広告宣伝、販売促進のための費用を含む）
- 新規進出地域、又は新たな顧客層に関わる事業を行うための原価（職員の訓練費を含む）
- 管理費及び一般間接費

無形資産の取得に係る支払対価は、資産が包含する将来の経済的便益及びその発生可能性を反映して決定されるため、通常、個別取得した無形資産の場合、認識要件は自動的に満

たされると考えられている。

② 企業結合に伴う取得

企業結合で取得した無形資産は、識別可能な限り必ずのれんから分離して無形資産として計上し、取得日現在の公正価値で測定する。また、公正価値を見積もる際に、不確実性が存在することにより、見積り結果に幅がある場合は、当該不確実性を公正価値の測定に織り込む必要がある。

企業結合で取得した無形資産が、他の有形固定資産又は無形資産と一体としてしか分離できない場合も考えられる。例えば、雑誌の出版タイトルと関連する購読者等の契約者リストに関するデータベースなどをタイトル等と切り離して売却することは不可能であろう。そのような場合は、当該資産グループを一体として個別にのれんから分離して認識する。

③ 内部創出無形資産

(a) 内部創出のれん

IFRSでは、内部創出のれんを資産として認識してはならない。なぜなら、IASBは、内部創出のれんは信頼性をもって原価で測定可能な企業が支配する識別可能な資源ではないと考えているからである。

(b) 内部創出無形資産の認識要件

IASBは、内部創出無形資産が認識要件を満たすか否かの判断が困難な場合があることを認めている。なぜなら、内部創出無形資産は、期待する将来の経済的便益を創出する識別可能資産が存在するかどうか、また、それがいつから存在するかを判断することが困難な場合があり、また、資産の取得原価を信頼性をもって決定することができない場合もあるためである。

実際に、内部創出無形資産の取得原価を、企業の内部創出のれんの維持又は拡張のための費用、又は日常業務を遂行するための費用から区別することは困難である。そのため、IFRSでは、内部創出無形資産の認識に際しては、無形資産の認識及び当初測定に関する一般的規定に加え、IAS第38号52項～67項の追加的な規定及び指針を設けている。

これらの条項においては、研究開発に関わる支出を、研究局面における支出と開発局面における支出に分けて検討している。

一方、内部で創出されるブランド、題字、出版表題、顧客名簿及び実質的にこれらに類似する項目を無形資産として認識することはできない。IAS第38号では、これらに関する支出は、事業を全体として発展させるための費用と区別することは不可能であると考えられているためである。

(c) 研究開発費

研究とは、新規の科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいう。

研究活動の例としては、以下が挙げられる。

- ・ 新知識の入手を目的とする活動
- ・ 研究成果又は他の知識の応用の調査、評価及び最終的選択
- ・ 材料、装置、製品、工程、システム又は役務に関する代替的手法の調査
- ・ 新規の又は改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関する有望な代替的手法等についての定式化、設計、評価及び最終的選択

企業は研究、又は内部プロジェクトの研究局面で生じた支出を無形資

産として認識することはできず、これらの段階で発生した支出は、発生時に費用化しなければならない。これは、将来の経済的便益を創出する可能性の高い無形資産の存在を立証できないためである。

一方、開発とは、商業生産又は使用の開始以前における、新規の又は大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計に対する、研究成果又は他の知識の応用をいう。

開発活動の例としては、以下が挙げられる。

- ・ 生産又は使用以前の、試作品及び模型に関する設計、建設及びテスト
 - ・ 新規の技術を含む、工具、治具、鋳型及び金型の設計
 - ・ 事業上生産を行うには十分な採算性のない規模での、実験工場の設計、建設及び操業
 - ・ 新規の又は改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関し選択した代替手法等についての設計、建設及びテスト
- 開発、又は内部プロジェクトの開発局面で生じた無形資産は、企業が下記の事項についてすべて立証可能な場合のみ、内部創出無形資産として認識しなければならない。
- ・ 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
 - ・ 無形資産を完成させ、更にそれを使用又は売却するという企業の意図
 - ・ 無形資産を使用又は売却できる能力
 - ・ 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とり

わけ、企業は、無形資産の産出物の、又は無形資産それ自体の市場の存在を、あるいは、無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産の有用性を立証しなければならない。

- ・ 無形資産の開発を完成させ、更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
- ・ 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

なお、上記の開発又は開発局面で生じた無形資産の認識要件は容認規定ではなく、強制規定であることに留意が必要である。また、すべての要件について、企業が積極的に立証しなければならない。したがって、この規定を適用するためには、企業が行っている社内の研究開発プロジェクトの実情に照らし、どのような内部的な承認手続及びその証跡等をもって、それぞれの要件に関する証拠とするのかをあらかじめ検討しておく必要がある。また、合わせてこれらの情報を適時に把握するために研究開発費の管理システムの整備が必要となる場合も考えられる。

資産計上される開発費をどのように定義し、位置付けるかが会社のIR戦略上、重要な意味を持つ場合も少なくない。また、これらの方針については同業他社の動向、並びに業種特有の実務慣行についても勘案して決定する必要があると考えられる。

また、IAS第38号は、上記のように「研究」及び「開発」という用語を定義しているが、一方で研究局面、開発局面という用語も用い、研究局面には「研究」の定義を必ずしも満

たさない活動が含まれる場合があることを示している。実務では、研究局面として、開発局面としての特徴を有する活動が同時に発生していることもある。そのため、無形資産を創出するための内部プロジェクトにおける開発局面と研究局面の区別ができない場合には、そのプロジェクトの支出はすべて研究局面において発生したかのように処理する。同様に、開発局面には「開発」の定義を必ずしも満たさない活動が含まれることもある。

(d) 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、無形資産の定義及び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。過去に費用として認識した支出を戻し入れることはできない。取得原価には、当該資産の生成、製造及びその資産を経営者が意図する方法により操業可能とするための準備に必要な、直接配分可能な原価をすべて含むものとされ、例えば、以下の項目が含まれる。

- ・ 無形資産を創出する上で使用又は消費した材料及びサービスの原価
- ・ 無形資産の創出から生じる従業員給付（IAS第19号で定義されている）の原価
- ・ その他の直接原価、例えば、法的権利を登録するための費用
- ・ 無形資産を創出するために用いられる特許及びライセンスの償却費用
- ・ 借入費用（IAS第23号「借入費用」に従い資産化した場合）

一方、無形資産の認識要件を満たさないすべての支出は、原則として、その発生時に費用処理しなければならない。以下の項目はそのような支

出の例である。

- ・ 販売、管理及びその他一般の間接的支出。ただし、この支出が資産の使用のための準備に直接起因する場合を除く。
- ・ 特定された非効率による損失や資産が計画した状態で稼働するまでに発生した当初の操業損失
- ・ 資産の操業に必要な職員の訓練に関する支出

(e) 取得した仕掛研究開発費に対する事後的な支出

個別に又は企業結合により取得した仕掛中の研究開発活動に対する支出で、無形資産として認識されたものに関連し、当該活動に関して事後的に発生した支出は、以下のように処理する。

- ・ 研究費支出である場合には、費用として認識する。
- ・ 第57項の無形資産の認識要件を満たさない開発費支出である場合には、発生時に費用として認識する。
- ・ 第57項の無形資産の認識要件を満たさず開発費支出である場合には、取得した仕掛中の研究開発活動の帳簿価額に加える。

④ 資産の交換

(a) 交換で取得された資産の測定

非貨幣性資産との交換により、あるいは、貨幣性資産及び非貨幣性資産の組合せとの交換により無形資産を取得した場合、以下の場合を除き、当該無形資産を公正価値により測定する。

- ・ 当該交換取引が経済的実質を伴わない場合
- ・ 受領資産、引渡資産の公正価値がいずれも信頼性をもって測定できない場合

引渡資産が即座に認識を中止されない場合であっても、上記の規定を適用し、取得資産につき、公正価値で測定を行う。測定に際しては、受領資産、引渡資産の公正価値が共に信頼性をもって算定できる場合には、受領資産の公正価値がより明らかである場合を除き、引渡資産の公正価値を用いる。引渡資産、受領資産の公正価値がいずれも信頼性をもって測定できない場合には、受領資産の取得原価は引渡資産の帳簿価額で測定される。

(b) 経済的実質

上記(a)で経済的実質の判定が規定されている趣旨は、取引が企業の経済的実態に対して何ら本質的な影響を与えない場合に、交換による利益計上を防ぐためである。交換取引の経済的実質は、受領資産と引渡資産により創出されると考えられる将来キャッシュ・フローの予測及び比較によって判断することができる。経済的実質が存在するためには、これら2つの予測値の間に大きな差額が存在しなければならない。

具体的には、以下の(i)又は(ii)に該当し、かつ、(iii)を充足する場合には、交換取引は経済的実質を有すると判断される。

- (i) 受領資産のキャッシュ・フローの構成（例えば、リスク、時期及び金額）が、引渡資産のキャッシュ・フローの構成と異なる。
- (ii) 交換取引の結果として、当該取引により影響を受ける事業の企業固有価値が変化する。
- (iii) (i)又は(ii)の相違が、交換される資産の公正価値に対して相対的に重要である。

⑤ 政府補助金による取得

無形資産は、政府による補助の一環として無償又は名目的な対価で取得される場合がある。政府が企業に配分する無形資産の典型例としては、空港の発着枠、ラジオ又はテレビ局の放送免許、排出権、輸入免許又は割当枠、あるいは、その他の規制資源の入手に必要となる権利などが挙げられる。

政府補助金は、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」に従って会計処理する。同基準書によると、付与された無形資産は、以下のいずれかにより当初認識される。

- ・ 公正価値
- ・ 名目価額に、資産を意図した目的に沿って使用するための整備に直接関係する支出を加算した金額政府補助金により取得した無形資産に関する会計方針は、同じ方法で取得されるすべての無形資産に一貫して適用しなければならない。

(3) 費用の認識

無形項目に関連する支出であって、無形資産としての認識要件を満たさず、無形資産の取得原価の一部を構成しない支出は、発生時に費用として認識される。また、企業結合で取得されたが、無形資産としての認識要件を満たさない項目は、取得日現在ののれんに配分されることになる。

このほかにも、以下の項目は、発生時に費用として認識される。

- ・ 開業準備に関する支出
- ・ 研修及び訓練活動に関する支出
- ・ 広告宣伝及び販売促進活動に関する支出
- ・ 企業の一部又は全体の移転若しくは組織変更に関する支出

4 当初認識後の測定

(1) 当初認識後の測定方法

当初認識後の測定については、以下の2つの処理方法のいずれかを会計方針として選択しなければならない。

- ・ 原価モデル—当初認識後は、取得原価から償却累計額及び減損累計額を控除して帳簿価額を測定する方法
 - ・ 再評価モデル—当初認識後は、再評価日の公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損累計額を控除して帳簿価額を測定する方法
- 同一種類の無形資産については、その全体に対し、統一して原価モデル又は再評価モデルを適用しなければならない。無形資産の種類とは、「企業の業務において同様の特性のある、また同様に使用される資産のグループ」と定義されている。

(2) 原価モデル

① 耐用年数

企業は無形資産の会計処理に当たり、無形資産の耐用年数が確定可能か、又は確定できないかを決定しなければならない。関連するすべての要因の分析を行った上で、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の予見可能な限度がないと判断される場合、当該無形資産は耐用年数を確定できない無形資産とみなされる。

確定可能な耐用年数を有する無形資産は償却を行うが、耐用年数を確定できない無形資産は償却しない。なお、耐用年数を「確定できない」という用語は、「無限」を意味する

ものではないという点に留意されたい。具体的には、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の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。

無形資産の耐用年数は、以下のいずれかである。

- ・ 資産に関する企業の予測使用期間
- ・ 企業がその資産から得られると予測する生産高若しくはそれに類似する単位数

耐用年数が確定可能な場合、償却可能額はその耐用年数にわたり定期的に配分する。一方、耐用年数が確定できない場合は償却を行わず、毎期減損テストを行う。

(i) 耐用年数の見積り

耐用年数の見積りに影響を与える項目としては、以下が挙げられる。

- ・ 予想される使用方法
- ・ 当該資産の典型的な製品ライフサイクル
- ・ 技術上、商業上等の要因による陳腐化
- ・ 業界の安定性及び当該資産から産出される製品に対する市場の需要の変化
- ・ 予想される競争相手等の行動
- ・ 当該資産を維持するために必要な支出のレベル
- ・ 資産の使用に関する法的又は類似の制限
- ・ 耐用年数が他の資産の耐用年数に依存するか否か

また、耐用年数の見積りに当たっては、IAS第38号は以下のような観点に留意すべきであると述べている。

・ 耐用年数の過大見積り

例えば、技術の急速な変化の歴史を考えると、コンピュータのソフトウェア及びその他多くの無形資産は、技術革新による陳腐化の危険が高い。したがって、それらの資産の耐用年数は短期間となることが多いと考えられる。

・ 耐用年数の過少見積り

例えば、無形資産の耐用年数は、非常に長期となるか又は確定できない可能性がある。不確実性は、慎重性（保守主義）に基づく無形資産の耐用年数の見積りを正当化するが、だからといって非現実的に短い耐用年数の選択が正当化されるわけではない。

(ii) 契約その他の法的権利の耐用年数

契約その他の法的権利については、その耐用年数に影響を与える経済的要因及び法的要因の双方について考慮し、次のいずれか短い方を耐用年数とする。

- ・ 契約その他の法的権利の存続期間
- ・ その資産から経済的便益を得ることができる想定される期間

契約その他の法的権利が、限定された期間にわたって有効であり、かつ、更新可能である場合、多額の費用をかけなくても更新されることを裏付ける証拠が存在する場合のみ、この更新期間も含めた期間を耐用年数とする。次のような要因が存在する場合には、企業は多額の費用をかけなくても契約その他の法的権利を更新できると考えられる。

- ・ できる限り実績に基づく、契約その他の法的権利が更新されるという証拠があること。更新が第三者の同意を必要とする場合には、第三者が同意を示している証拠が

あること。

- ・ 更新に必要な条件がすべて満たされるという証拠があること。
- ・ 企業にとって更新にかかるコストが、更新により企業に流入するものと期待される将来の経済的便益に比して重要ではないこと。

更新コストが、更新により企業に流入するものと期待される将来の経済的便益に比して重要である場合には、当該支出を更新日における新たな無形資産の取得のための原価として扱う。企業は、重要であるか否かの評価に当たり判断力を行使しなければならない。

② 残存価額

無形資産の残存価額とは、資産の耐用年数が到来した時点で、予測される状況において、企業が当該資産を処分することによって受領すると予想される、見積処分費用控除後の価額をいう。

耐用年数が経過した時点で第三者による購入が確約されている場合、又は当該資産に関する活発な市場があるため、それにより残存価額を決定でき、その市場が耐用年数の終了時点まで存在すると想定される場合を除き、無形資産の残存価額はゼロとしなければならない。無形資産の残存価額の見積りは、見積日時点でその資産を使用する状況と同様の状況で使用されている同様の資産について広く用いられている、見積耐用年数の終了時における売却価格を用い、処分により回収可能な価額を基礎として行われる。

③ 確定可能な耐用年数を有する無形資産の償却方法

償却とは、無形資産の償却可能価額をその耐用年数にわたって規則的

に配分することである。償却可能価額とは、資産の取得原価、又は取得原価に代わる財務諸表上における認識額（例えば、再評価額）から残存価額を控除した価額をいう。耐用年数が確定可能な無形資産の償却可能価額は、当該無形資産の経済的便益の費消パターンを反映する方法で各期に配分しなければならない。そのパターンを信頼性をもって決定できない場合は、定額法を採用する。また、各年度の償却額は費用として認識する。ただし、他の基準書が他の資産の帳簿価額に含めることを許容又は要求している場合を除く。

④ 償却の開始

償却は、当該資産が使用可能となった時点、例えば、当該資産が経営者の意図する方法により操業可能となるよう必要な場所及び条件に置かれた時に開始しなければならない。したがって、企業が資産を使用していない場合でも、それが使用できる状態になっている限りは、原則として、償却を行わなければならない。取得されたが、使用が可能な状態になっていない無形資産については、償却を行わないが、最低でも年に1度、減損テストを実施しなければならない。

⑤ 償却の停止

償却は、下記のいずれか早い方の時点で停止する。

- ・ 資産がIFRS第5号に従って売却目的保有に分類される、又は売却目的保有に分類される処分グループに含まれた日
- ・ 資産の認識が中止された日

⑥ 償却に関する見直し

耐用年数が確定可能な無形資産の残存価額、耐用年数及び償却方法は、

少なくとも、各会計年度末において見直さなければならない。見積耐用年数を変更した場合は、償却期間もそれに合わせて変更する。IAS第36号に従い減損損失を認識した場合は、同時に償却期間を変更する必要が生じている可能性があるため、留意が必要である。

無形資産から生じる将来の経済的便益の費消の予測パターンが変化した場合、償却方法もこのパターンの変更を反映するように変更する。

また、残存価額の見直しにより、無形資産の残存価額が資産の各会計年度末時点の帳簿価額以上に上昇した場合でも、負の減価償却費の計上は認められない。その場合は、残存価額がその後、当該資産の帳簿価額を下回る金額まで減少する時点まで、当該資産の償却費をゼロとする。

残存価額、耐用年数及び償却方法の変更については、すべてIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、会計上の見積りの変更として会計処理する。この変更については、変更が発生した時点から将来に向かって認識される。

(3) 再評価モデル

再評価モデルの下では、当初認識後は無形資産を再評価額で測定しなければならない。再評価額とは、再評価日における公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損累計額を控除した金額をいう。

再評価モデルの適用は、無形資産の公正価値が活発な市場を参照することにより決定可能な場合にのみ認められる。企業が、IAS第38号の認識規定を回避することがないよう、再評価モデルでは以下の事項が禁止されている。

- ・ 従来、資産として認識されていなかった無形資産の再評価
- ・ 取得原価以外の金額による、無形資産の当初認識

① 公正価値と活発な市場

活発な市場とは、以下のすべての条件が満たされる市場である。

- ・ 市場内で取引される対象は同質である。
- ・ 自発的な買手と売手を通常いつでも見つけることができる。
- ・ 価格が公表されている。

音楽及びフィルムの出版・上映権、商標などのように企業特有、固有の無形資産については、それぞれが独特の特徴を有するため、活発な市場は存在し得ないと考えられている。売買される無形資産が同質であり、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も、活発な市場は存在しないと考えられるだろう。つまり、「1つ」の無形資産に対し、取引に支払われる価格が存在していたとしても、常にその金額が他の無形資産の公正価値に関する十分な証拠になり得るわけではない。したがって、価格が一般に公表されていない場合には、この事実は活発な市場が存在して「いない」証拠と考えられる。一方で、IAS第38号は、上記の要件を満たす活発な市場が存在する可能性がある無形資産の例として、特定地域で自由に譲渡可能なタクシーのライセンス、漁業免許又は生産割当枠などを挙げている。

② 再評価の頻度

再評価は、貸借対照表日における当該資産の帳簿価額が公正価値と大きく異ならないよう十分な規則性を

もって行わなければならない。また、資産の選択的再評価や異なる時点の取得原価及び価値が混在する財務諸表の表示を避けるため、同一種類に属する無形資産は同じタイミングで再評価しなければならない。

③ 会計処理

再評価モデルの下では、無形資産を再評価日において公正価値で評価し、再評価日の公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額で計上する。

再評価の結果、無形資産の帳簿価額が増加した場合、当該増加額は資本の部の貸方に直接認識し、再評価剰余金として表示しなければならない。しかし、同一資産の再評価による増加額が過去に損益として認識されていた場合には、当該増加額は、その金額の範囲内で損益として認識しなければならない。逆に、再評価による減少額は、包括利益計算書（損益計算書）に計上されるが、当該資産に関する再評価剰余金が財政状態計算書（貸借対照表）上の貸方に認識されている場合、当該減少額はその金額の範囲内で、再評価剰余金の借方にて認識しなければならない。

④ 活発な市場が存在しない場合

既に述べたように、再評価モデルを採用する場合、同一種類の無形資産については、そのカテゴリに含まれる資産すべてに再評価モデルを適用しなければならない。しかし、再評価モデルを適用されることとなった同一種類の無形資産の中に活発な市場が存在しないため再評価できない資産が含まれる場合は、当該資産については例外的に取得原価から償却累計額及び減損累計額を控除した



Rex
Rep&Expert

REXアドバイザーズ

**公認会計士の
転職支援**

「今、資産税に強い会計士資格の人材が求められています」
事業承継、法人資産税、事業再生、M&A、ターンアラウンド

まずは
ご相談
から

転職相談REX

検索

www.career-adv.jp

特徴

相談重視 キャリア相談平均75分
活動を徹底サポート 担当2名制
忙しい候補者に代わってJOBサーチ

Rex ■会計士の転職支援
Rep&Expert ■管理部門の人材紹介
厚生労働大臣許可 13-ユ-300031

平日20時以降、土曜日の面談可能 ●秘密厳守

株式会社 **レックスアドバイザーズ**
〒105-0013 東京都港区浜松町1-30-5 浜松町スクエア Studio1807
TEL:03-3436-1721 FAX:03-3436-1722

金額で計上する。

同様に、従前に再評価された無形資産の公正価値が、活発な市場を参照して決定することが不可能となった場合は、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及び減損累計額を控除したものとする。また、従前存在した活発な市場が存在しなくなるといった状況が発生した場合には、当該資産に減損の兆候があり、IAS第36号「資産の減損」に従った減損テストを行わなければならない可能性がある点に留意されたい。

(4) 耐用年数を確定できない無形資産

耐用年数が確定できない無形資産については償却を行わず、代わりにIAS第36号に従い、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、以下の両方の時期に減損テストを行わなければならない。

- ・ 毎年1回
- ・ 当該無形資産に減損の兆候がある場合はその都度

このことは、耐用年数が確定できない無形資産については、減損の兆候の有無に関係なく、年度ごとに減損テストを行わなければならないことを意味する。耐用年数が確定できないことの裏付けとなっていた事象や状況が解消された場合には、耐用年数を確定可能とし、この変更をIAS第8号に従って会計処理しなければならない。なお、無形資産の耐用年数を「確定できない」ではなく、「確定可能」とすることは、資産が減損している兆候となり得ることに留意されたい。

(5) 廃棄及び処分

無形資産は、以下のいずれかの時

点で認識を中止する。

- ・ 処分時
- ・ 使用又は処分により、予定した将来の経済的便益が期待できなくなった時

無形資産の認識の中止から生じる損益は、以下の差額であり、利得又は損失として計上する。

- ・ 正味処分収入（もしあれば）
- ・ 資産の帳簿価額

処分による利得を収益として分類してはならない。

5 開示

日本基準と比較した場合に、IFRSに特有の開示のうち主なものは以下のとおりである。

- ・ IFRSは内部創出の無形資産の認識について、追加的な要件を課していることから、開示に際しても無形資産の種類ごとに、内部創出の無形資産とその他の無形資産とを区別して情報提供を行うことが必要とされている。また、期中に費用として認識した研究開発支出の額についても開示対象となる。
- ・ IFRSには、耐用年数を確定できない無形資産という考え方があるため、各無形資産につき耐用年数が確定できないか又は確定可能であるかを開示する。また、耐用年数を確定できないと評価した無形資産については、帳簿価額及び耐用年数を確定できないと判断した根拠及びその決定に至った要因を開示する。
- ・ 無形資産の会計処理方法として再評価モデルを採用した場合は、無形資産の種類ごとに下記について開示しなければならない。

- 再評価の実施日
- 再評価された無形資産の帳簿価額
- 再評価された無形資産を原価モデルを用いて認識後測定した場合に想定される帳簿価額
- 無形資産に関連する再評価剰余金の期首及び期末の金額（期中の変動及びその残高の株主への配当制限を併せて示す）
- 当該資産の公正価値の見積りに適用した方法及び重要な仮定

6 日本基準との差異

・ 無形資産の定義

日本基準には、無形固定資産の会計処理を規定する単一の包括的基準は存在しておらず、企業会計原則及び財務諸表等規則などに無形資産に属する項目が資産の種類ごとに列挙されているのみである。

・ 繰延資産

日本基準では、「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」において株式交付費、社債発行費、創立費、開業費、開発費を、繰延資産として資産に計上する処理が認められているが、IFRSでは、株式交付費、社債発行費は、金融商品の取引コストとして当初測定額に含めて取り扱われる。創立費、開業費は、多くの場合、開業準備活動に関する支出として発生時に費用として処理される。また、「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」における開発費（「研究開発費等に係る会計基準」の研究開発費に該当しないもの）のうち、新経営組織の採用、市場の開拓に係る支出は、IFRSでは費用として処理されるものと思われる。

・ 企業結合における無形資産の取得

現行の日本基準では、被買収企業が認識していなかった法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が取得資産に含まれる場合には、企業結合の取得対価の一部を無形資産に配分することができる。

一方、2008年12月に公表された「企業結合に関する会計基準」及び「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」の改正版（以下「改正企業結合会計基準等」という。）では、受け入れた資産に法律上の権利など、分離して識別可能な無形資産が含まれる場合は、当該無形資産を認識可能なものとして取り扱うこととなった。

・ 企業結合で取得した仕掛研究開発費

現行の日本基準では、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果について、取得対価の一部を研究開発費等に配分した場合には、当該金額を配分時に費用処理する。当該取扱いは、日本基準における研究開発費の取扱いとの整合性を重視したものであったが、改正企業結合会計基準等では、当該取扱いは廃止され、上記の企業結合により受け入れた識別可能な無形資産の取扱いに包含されることとなった。

・ 研究開発費

日本基準では、研究開発費はすべて、発生時に費用処理しなければならないが、IFRSではIAS第38号に定められる一定の要件を満たす開発費について、資産計上が求められる。

・ 企業結合で取得した仕掛研究開発費に対する事後的な支出

日本基準では、企業結合日後に取得企業が当該研究開発を継続し、支

出す金額については、開発費部分であっても無形資産計上は認められない。

・ 当初認識後の測定方法

日本基準では、再評価モデルは認められておらず、原価モデルしか採用できないが、IFRSでは会計方針として原価モデルと再評価モデルを選択できる。

・ 耐用年数を確定できない無形資産

日本基準には、耐用年数を確定できない無形資産という考え方は明示的には示されていない。

・ 償却に関する見直し

日本基準では、正規の減価償却は適切な耐用年数及び残存価額を見積もり、当該見積りに従い、毎期、定期的に減価償却を実施することが必要とされているが、実務上は多くの企業が法人税法に定められた耐用年数、残存価額を用いているため、見直しが定期的には実施されない場合がある。

教材コード	J 0 2 0 4 7 0
研修コード	2 1 0 3 0 6
履修単位	1単位