

無形資産会計基準の国際比較

著者	李 相和
雑誌名	埼玉学園大学紀要. 経営学部篇
巻	3
ページ	61-73
発行年	2003-12-01
URL	http://id.nii.ac.jp/1354/00001003/

無形資産会計基準の国際比較

An International Comparison of Accounting Standard for Intangible Assets

李 相 和

LEE, Sanghwa

I はじめに

最近、知的主導型経済への移行など企業の経済環境の変化に伴い、企業価値の向上と利益成長への貢献度の関係から考察すると、無形資産が固定資産を上回る状況になっており、企業財務的戦略の視点からみると、知的資産を中心とした無形資産会計が重要と考えられる。無形資産とは、簡単に言えば、将来の経済的便益への無形の請求権のことである。無形資産のうち、とくに人間の知的活動の成果によるものを知的資産 (Intellectual Assets) という。無形資産のうち、知的活動以外で獲得した権利 (契約) を除けば、無形資産の多くは知的資産である。すなわち、無形資産と知的資産の関係は、「無形資産 \geq 知的資産」になると考えられる。言い換えれば、知的資産のうち、会計上の認識対象とされるもの (オンバランス無形資産) をとくに、「無形資産」 (Intangible Assets) といえる。また、特許権、著作権、商業権などのように、知的資産のうち法律の保護を受けているものをまとめてその企業の知的財産 (Intellectual property : IP) と呼ぶ。

本研究は、国際会計基準 (IAS) ないし国際財務報告基準 (IFRS) をベースにして、ア

メリカ、イギリス、日本及び韓国における現行の無形資産会計基準を比較分析したうえで、各国における無形資産会計の諸特徴及び諸問題についての検討を行うものである。本研究における比較対象となる各国の会計基準書としては主に次のようなものがあげられる。国際会計基準 (IAS) 第38号「無形資産」と第22号「企業結合」、アメリカ財務会計基準審議会 (FASB) の財務会計基準書 (SFAS) 第2号「研究開発費の会計」、第141号「企業結合」と第142号「営業権と無形資産¹⁾」、イギリス会計基準委員会 (ASB) の財務報告基準 (FRS) 第10号「営業権と無形固定資産」、日本の「研究開発費等に係る会計基準」「企業会計原則」「商法」、韓国会計基準委員会²⁾ (KASB) の「企業会計基準書 (SKAS) 第3号「無形資産」、などである。

II 無形資産の概念規定についての比較検討

1 現行の会計規定

各国において、無形資産の概念規定 (定義と認識規準) は<図表1>のように様々である。国際会計基準 (IAS) 第38号によれば、無形資産とは、「商品やサービスの生産または提供に使用するため、第三者への貸与のた

キーワード：無形資産、知的資産、営業権、識別可能性

Key words : Intangible Assets, Intellectual Assets, Goodwill, Identifiability

め、または管理目的のために保有する物的実体を有さない識別可能な非貨幣性資産である」と定義している（IAS 38,par.7）。以下の条件に当てはまる支出は無形資産の認識規準を満たしており、外部から購入したか企業内部で発生したかの購入の方法を問わず、無形資産に計上しなければならないとしている。すなわち、無形資産の認識規準としては、(a)資産として分離可能であること、(b)特に資産が特定でき、企業が明確にその資産の管理、処分について裁量権をもっており、さらに営業権とは明確に区別できること、(c)当該資産により生ずる将来の経済的便益が当該企業に帰属する可能性が高いこと、(d)資産の原価の集計が確実に行われること、があげられる。

韓国の会計基準も、IAS38と同様な無形資産の定義と種類を規定している。韓国の会計基準書（SKAS）によれば、無形資産として認識するためには、無形資産の定義と次のような認識規準をすべて満たさなければならないとしている。すなわち、(a)資産から発生した将来の経済的便益が企業に流入される可能性が最も高いこと、(b)資産の取得原価を信頼性の高い測定であること。

アメリカの会計基準書（SFAS）は、無形資産を「物的実体を持たない、金融資産以外の資産」と定義している。また、無形資産がFASB概念報告書（SFAC）第5号で定義された資産の認識規準を満たすためには、(a)契約またはその他の法的権利によって将来の経済的便益が保護されていること、または、(b)他の資産から分離、分割、独立して売却、転売、ライセンス供与、賃貸、または交換ができることが要求される（SFAS 141,Appendix B,par.b147-164）。

イギリスの会計基準書（FRS）は、無形資

産を「物的実体がなく、識別可能であり、かつ管理または法的権利を通じて企業（エンティティ）により統制される非金融固定資産」と定義している（FRS10,par.7-9）。日本では明確な認識規準がないため会計の慣行により保守的な処理が行われている。日本の会計基準では、法的権利の要件を満たす無形資産のみが、無形固定資産として認められている。すなわち、資産の法的所有権が存在することが無形資産の絶対的な認識規準となっている。

2 比較検討

IAS、英米及び韓国では、基本的には資産負債観に立ち、無形資産の認識規準が明記されているため、その規準を満たすか否かで資産計上の可否が判断される。特に、無形資産の認識規準として、「識別可能性」（あるいは分離可能性）の規準をあげているのは、類似する性質を備えた資産をできるだけ厳密にグループ化し、その性質に合った適切な会計処理を施すことが、財務情報の質を高めるうえで重要であると考えられるからである（山本大輔・森智世、2002年、23頁）。

FASBにおいて、法によって保護されていなくとも、営業権と明確に区別することができ、また信頼性をもってその価値が測定できるならば、法的権利を無形資産の絶対的な認識規準として求めている（山本大輔・森智世、2002年、23頁）。例えば、顧客リスト等を購入した場合、分離可能性が確保できるならば無形資産としての計上が可能である。つまり、法的権利と分離可能性のどちらか一方を満たせばよいと考えられる。しかしながら、購入された顧客リストであっても、守秘義務契約などにより転売や賃借を許されないものは、分離可能性はないものとみなされ、無形資産

として認識されない。

ASBにおいて、法的権利の要件を満たさない無形資産は、企業による独占的所有が認められない限り、資産として計上することができない。ASBは法的権利と識別可能性³（あるいは分離可能性）の両方を満たすことを求めている。日本においては、無形資産の定義について明確な規定を設けず、その種類として例示列挙をするにとどまっている。ただ、企業会計原則・同注解及び財務諸表等規則・同ガイドラインによる資産に関する総則によれば、無形資産は固定資産に限定されていると考えられる。

このように、無形資産の定義と認識規準をベースにしてオンバランス化する方法は欧米諸国をはじめ、IASなど世界的な傾向になっている。韓国でも最近になってこのような考え方を取り入れているが、日本ではまだそのような枠組が明示されていない。特に、知的資源を会計上の資産として認識するためには、無形資産についての明確な概念規定を設定することが不可欠である。

Ⅲ 無形資産の認識と測定についての比較検討

1 外部購入の無形資産

(1) 現行の会計規定

各国における無形資産の認識と測定に関する会計処理は<図表1>のように要約される。

①個別取得

IASでは、無形資産の外部購入の場合、購入価格をもって、資産計上することを認めている。それは、その取得原価が市場取引を通じて特定時点の事実として確定していると認識しているからである。例外として、取得原

価が特定しにくい場合のみに公正価値(時価)の適用を認めている。

FASBのSFAS142によれば、個々にあるいは他の資産と一体として取得された無形資産は、企業結合により取得したものを除いて、取得原価を基礎として認識、評価しなければならないとし、営業権以外の取得無形資産の資産計上を認めている。従って、個別取得においてはIASと同様に取得原価によって計上されると考えられる。

ASBのFRS10によれば、外部購入による無形資産は、IASと同様に購入価格⁴で資産計上することになっている。また、SFAS142とFRS10では、代替コストを含む市場価格が取得困難である無形資産については、キャッシュ・フローの現在価値によって公正価値を見積ることを認めている。

日本の会計基準でも、無形資産の取得において、原則として取得原価主義が規定されている。韓国も、IASと同様に、原則として無形資産を個別的に取得する場合には取得原価で測定する。また、企業が発行した持分証券と交換して取得した無形資産の取得原価は持分証券の「公正価額⁵」とする。

②企業買収による取得

IASでは、企業買収による無形資産の処理において、営業権と他の無形資産を区別する指標として「識別可能性」が要求されている。企業価値から独立して信頼性をもって測定できるならば、営業権から区別され無形資産とされる（IAS22,par.26）。IAS第22号「企業結合」に基づき、無形資産の取得原価は買収日現在のその公正価値⁶を基礎とする。IAS第38号パラグラフ19及び20の認識規準を満たす無形資産が、被買収者の財務諸表に認識されない場合でも、買収者はその無形資産を認識

する。また、企業結合に伴い取得した無形資産のコスト（すなわち、公正価値）を確実に評価できない場合は、その資産を個別の無形資産として認識せず、営業権の一部として処理される。

FASBの場合、企業結合により取得した無形資産は法的な権利や契約上生じるものであれば、営業権と別に、公正価値⁷で資産として計上される。企業結合以外の取引により取得した資産グループの取得価額はそれぞれの資産の時価により配賦が行われ、営業権は認識されない。

イギリスでは、企業買収により取得した無形資産は、「公正価値⁸」ならびに「容易に確かめられる市場価値⁹」（readily ascertainable market value; RAMV）を信頼性のある測定ができるならば、営業権と分離して、資産として計上される。しかしながら、ほとんど現実的にはありえない厳しい基準を設けて資産計上を認めていると考えられる。

韓国の場合、企業買収により取得した無形資産の取得原価は、「企業引受・合併等に関する会計処理準則」に従って買収日の公正価値（公正価値）とする。その公正価値を信頼性のある測定が可能であるならば、営業権と区分して個別的に資産として認識することができる。

(2) 比較検討

IASは、資産取得の形態が外部購入か自己創設かを問わず無形資産の計上を義務づけた点でFASBと大きく異なり、イギリスで容認されている実務により近いものとなっている。また、外部購入の場合で、取得原価が特定しにくい場合のみ時価の適用を認めているが、取得原価についての基本的な考え方は「取得原価主義」である（二村隆章・岸宜仁、2002年、78

頁）。企業買収による無形資産の認識と測定においては、他の識別可能な資産の認識と測定に比べて主観性を排除するのが困難であることから、「活発な市場¹⁰による測定」が要求されている。

アメリカでは、営業権以外の無形資産が法的な権利や契約を伴うものであっても、取得した企業そのものから無形資産として切り離したり、分割したりすることが可能で、かつ売却、移転、ライセンス契約、賃貸や交換が可能な場合には、資産として計上することができる。SFAS141では営業権から区別できる無形資産が複数例示されている（SFAS141,pars.A14-28）。

イギリスのFRS10によれば、企業買収で第三者から取得した無形資産は特定の条件に合致する場合には計上金額の算定について従来の規定を多少緩和した上で、営業権からの分離計上を義務化した。すなわち、無形資産の計上金額については、FRS第7号が定める再調達価額や市場価額だけではなく、年間売上予想額基準や、ロイヤルティー節減予想額基準による測定価額が認められる。例えば、買収により取得したブランドや新聞発行権などは、「事業から分離して購入された無形資産は、その原価で資産計上すべきである」とされ、資産計上が認められている。

企業結合により取得した無形資産を資産計上するためには、十分に現実性を備えたコスト（すなわち、公正価値）の測定が可能であるか否かを決定することが必要である。企業買収による無形資産の取得の場合、営業権に含まれる無形資産の金額を測定する場合、個別取得時のように対価が区分して把握することができないため、公正価値の測定が重要となり、そのとらえ方は各国において異なっ

いる。

2 自己創設の無形資産

(1) 現行の会計規定

IAS38と韓国のSKAS 3は、原則として、自己創設の営業権及び無形資産の計上を禁止している。しかしながら、厳しい条件付¹⁴で、その要件を満たす自己創設の無形資産、例えば、開発費やソフトウェアなどは資産計上が認められる。

アメリカでも、自己創設の無形資産の計上は認められていない。特に識別可能でない(not specifically identifiable)、明確に寿命が分からない(indeterminate lives)、あるいは継続事業に固有で、事業全体に関連する「自己創設の無形資産」は、営業権も含めて発生時に費用処理しなければならないとしている(SFAS 142,par.10)。

イギリスは、自己創設の無形資産は、第三者との取引が十分に可能であると思われる金額が算定可能な場合(RAMVが存在する場合)に限り、公正価値による資産計上を認めている。

日本では、自己創設の無形資産及びそれに類似する資産に関する包括的な処理規定はないが、1998年「研究開発費基準」の公表により、研究開発費については即時費用処理の方法が採用されている。ソフトウェアについては、アメリカと同様に、条件付けで資産として認識するなど詳細な規定が設けられている。

(2) 比較検討

自己創設の無形資産の計上において問題になるのは、無形資産の定義を満たした資産として計上することの可否と、無形資産として適格であるとした場合の計上時期である(二村隆章・岸宜仁、2002年、80頁)。各国において、

自己創設の無形資産としては、研究開発活動を研究期と開発期にはっきり分けられる研究開発プロジェクトを検討の対象としている。研究期のプロジェクトはすべて費用化する一方、開発期にある研究プロジェクトは、無形資産の認識基準に適合する場合、資産として計上することを認めている。

IASによれば、「開発から生じる無形資産」は「将来便益の蓋然性」を立証できるとし、無形資産の認識基準に加えて前述の条件を満たしたものは資産として認識することが可能である(IAS38,par.45-46)。IAS38は、資産としての適格性、取得価格、取得時期について、無形資産の計上が可能な投資の範囲を研究期と開発期に分けられる研究開発プロジェクトについてのみ規定することにより計上条件を整理している。すなわち、研究期に発生した研究費の無形資産としての適格性を否定したうえで、開発期に達した研究開発プロジェクトについては、将来の経済的便益についての確実性にほぼ確信が持てる場合は、無形資産の適格性を認め、開発活動にかかったプロジェクトの原価を集計して無形資産の原価とし、無形資産を資産として計上しなければならないと規定している。この規定にかかわらず、自己創設のブランド、新聞のマストヘッド、刊行物のタイトル、顧客リスト及び実質的に類似している項目などは、無形資産として認められないとしている。

FASBは、社内で開発、保守、復元した識別不能で耐用年数が不明である無形資産(営業権を含む)で継続事業や企業全般に関連するものは、発生時に費用処理される。しかしながら、識別可能で寿命がわかる無形資産の開発、創造に要した費用を、資産として計上すべきか、費用処理すべきかの判断に対して明

確にしていない（山本大輔・森智世、2002年、40頁）。従って、社内での創設にかかった費用を無形資産として計上する可能性を残していると考えられる。また、FASBにおいては、研究費及び開発費ともに即時費用処理を原則としている点で、IAS38とは異なっている。しかしながら、FASBのSFAS86の公表により、ソフトウェアについては条件付けで資産として認識するようになった。

イギリスにおける自己創設の無形資産の処理において、「第三者との取引が十分に可能であること」とは、確立した売買市場がなければならぬことまで要求しておらず、当該資産と類似の資産が売買される市場での価格を参照して評価金額を決めればよいとしている。従って、ブランドや新聞発行権、特許取得済みの医薬品などはこの規定には適合しない。この規定に適合する例としては、特定の営業免許、フランチャイズ営業権、輸入割当引受権などがあげられる（二村隆章・岸宜仁、2002年、68頁）。実際にはほとんど実例はないが、第三者との取引が十分に可能であると思われる金額が算定可能な場合は無形資産の評価替えが可能である。しかしながら、「無形資産の価値」と「将来のキャッシュ・フロー」との関係において、将来のキャッシュ・フローがある程度の確率で予想できる場合に、どのような条件が整えれば自己創設の無形資産の計上が認められるかは議論されておらず、これについての明確な規定を定めることが必要である（二村隆章・岸宜仁、2002年、71頁）。

企業の経済的実質をより忠実に透明性のある情報を提供するという観点からすれば、無形資産の認識と測定は、たとえば、単なるブランドなど特定の資産の認識測定に係わる問題だけでなく、無形資産あるいは知的資産全

般に係わる会計処理ならびに報告問題、繰延資産と無形資産の概念的な区別、さらには全体的な財務諸表の目的・役割についても重要な問題であると考えられる。

IV 無形資産の再評価、償却および減損の処理についての比較検討

1 再評価

(1) 現行の会計規定

IAS38によれば、計上後の無形資産の再評価については、二つの方法を認めている。一つは、取得時に取得原価で計上した金額を、減損を考慮しながら一定の耐用年数にわたり償却する方法である。もう一つは、一定時点で再評価金額を定めてその金額で計上し、その後は減損を考慮しながら一定の耐用年数にわたり償却する方法である。アメリカ、日本および韓国では再評価が原則的に認められていない。また、イギリスでは、営業権と無形資産の再評価は、「容易に確かめられる市場価値」をもつ無形資産と「過去の減損の回復²⁾」の場合だけに制限されている。

(2) 比較検討

IASの場合、無形資産の再評価について、取得原価で計上した後に公正価値がわかる場合は、取得原価を公正価値に置き換えることを認めているが、この場合、取引が活発な市場での取引価格を参考にして、公正価値を決めなければならない。しかしながら、取引量が限られている無形資産について、この条件に当てはまる公正価値がある場合は極めて稀で、取得原価主義の立場のこの基準の中では論理的整合性を欠くことになる（二村隆章・岸宜仁、2002年、82-83頁）。

IASにおける再評価は、容認規定であり、強制するものではない。公正価値が信頼性を

もって測定可能であるならば、無形資産を再評価額（再評価日の公正価値からその後の減価償却累計額を控除した額）で計上することができると考えられる。公正価値については、活発な市場を参照して決定されなければならないと規定されているが、実際には無形資産で活発な市場が存在する場合はかなり少ないと予想されるので再評価はあまり行われていないと考えられる（中央青山監査法人編、2002年、130頁）。

2 償却と減損処理

(1) 現行の会計規定

各国における無形資産の償却と減損処理に関する会計処理は<図表1>のように要約されうる。IAS38によれば、無形資産の償却については規則的償却を行い、耐用年数の最善見積りによる。ただし、反証がない限り、20年以内とする。一般の資産の現存に関する規定に加えて、未使用の無形資産や20年以上の償却が見込まれる無形資産については、減損テストにより、毎期末における無形資産の回収可能額と減損額が決定される。残存価額はゼロ以外の金額を信頼的に測定できる場合を除き、ゼロとする。償却年数と償却方法の再検討は各年度末に行うとしている。

SFAS142によれば、耐用年数が明確なものは規則的償却を行うが、営業権と耐用年数が不明確なもの¹³については償却せず、減損処理だけを行う。減損処理が行われると、簿価が修正され、減損額（時価と簿価の差額）を戻す処理は禁止される。また、償却年数の上限はない（改訂前は上限40年）。残存価額は実務上、ゼロとする場合が大半である。耐用年数を継続的に再検討し（APB17）、耐用年数が不明確な場合は減損テストのみを実施すると

している。

FRS10によれば、耐用年数が明確なものは規則的償却を行うが、営業権と耐用年数が無限あるいは不明確なものについては償却せず、減損処理だけを行う。減損テストの方法は、簿価と処分可能価格¹⁴との比較で行う。耐用年数は原則として20年以内とする。残存価額は実務上、ゼロとする場合が大半である。償却年数と償却方法の再検討は各年度末に行うとしている。

日本の場合、無形資産の償却は定額法または生産高比例法による。償却年数は規定がないが、実務上は税法規準による。商法では、試験研究費や開発費については繰延資産として資産計上し、一定期間（5年以内）で均等額以上の償却を行うことを要求している。また、営業権も取得後5年以内に、毎期決算期に均等額以上を償却しなければならない。残存価額は税務上、すべてゼロとしている。償却年数と償却方法の再検討は規定されていない。

韓国のSKAS 3によれば、無形資産の償却は定額法または生産高比例法など合理的な方法によって、当該資産の使用可能な時点から合理的な期間にわたり償却する。ただし、独占的かつ排他的権利を付与している関係法令や契約によって定められた場合を除き、償却期間は20年を超えることができないとしている。従って、基本的には、IASと同様に償却を行う。残存価額はすべてゼロとしている。償却年数と償却方法の再検討は各年度末に行うとしている。また、資産の陳腐化および市場価値の急激な下落などにより、無形資産の回収可能価額が帳簿価額を著しく下回る場合には、帳簿価額を回収可能価額に調整し、その差額を減損処理する。ただし、次期以降、

減額された資産の回収可能価額が帳簿価額を超える場合には、その資産が減額される前の帳簿価額の償却後、残額を「減額損失戻入」として処理する。

(2) 比較検討

IASでは、無形資産の償却について、規則的償却法と減損テスト法¹⁵の二つが提示されている。規則的償却法の根拠は、有形固定資産と同様に、無形資産の価値が必ず減少することが想定されていることである。規則的償却法による場合、償却期間は反証可能な消去がない限り、20年を超えないものとし、永久の耐用年数は認められていない。減損テスト法の論拠は無形資産の価値を無限であり、有限の耐用年数が前提となる償却は適切ではないことである。耐用年数が20年超の場合は、IAS第36号の規定により、毎年減損テストをしなければならない。また償却方法は定額法を想定しているが、他の方法も合理的であるならば認められる。

減損処理においてはIASとSFASにおける対比的な減損規定が注目される。IAS第36号では、回収可能額¹⁶が簿価を下回るときに減損を認識し、原則としてその差額を損益計算書の費用として計上する。以下の場合には、IAS第36号の規定に加えて、減損の兆候がなくても毎期、無形資産の回収可能額を評価しなければならない。すなわち、第1に、無形資産がもはや利用可能ではない場合、第2に、無形資産が20年を超過して償却される場合である。

SFAS142では、償却期限の有無に基づき、償却期間が明確なものには規則的償却法を、不確定なものには減損テスト法¹⁷を用いることとした。SFAS142では、減損の認識と測定について異なる基準が適用される。まず、割

引前キャッシュ・フローと期末簿価の比較により、減損を認識するかどうか決定される。割引前キャッシュ・フローが下回るときに減損を認識するが、減損額は簿価と公正価値との差額として測定される(par.5-7)。FASBは、2001年7月に、それまで最長40年であったものを、「耐用年数¹⁸の上限なし」に変更している。特に、今回の改訂は無形資産が意味のない資産ではなく、資産としての耐用年数を測定可能であり、さらには時間経過に伴ってその価値を上昇させる可能性もあるという認識の高まりを反映したものである。しかしながら、この会計基準の変更は企業内部で生み出された無形資産価値についての情報の不十分さという点については何ら影響を与えない。

アメリカでは、減損が生ずる無形資産について、公正価値まで評価減を行うことが必要である。仮に、営業権の減損テスト(SFAS142)とその他の資産の減損テスト(SFAS121)が同時に行われると、どちらのテストを優先すべきかが問題となる。この場合、その他の資産の減損テストが優先され、その後営業権の減損テストが行われる。また、無形資産に減損処理が認識されない限り、取得した年度に評価減あるいは棄却は行わない。

イギリスにおいて、耐用年数が20年以下の場合、償却は定額法で行う。また、当該資産取得後一年を経過した時点で予備的な減損テストを行う。具体的には、資産取得前に予想した「資産取得による収益予測」と「実際に判明した資産がもたらした収益」との比較である。もし予測がはずれて、実績が予想よりも悪かった場合は、FRS11「固定資産及び営業権の減損」に従って、原則どおりの減損テストをしなければならない。また、耐用年数が20年以上の場合も償却は定額法で行う。耐

図表1 各国における無形資産の会計処理

	IAS	FASB	ASB	日本	韓国
概念規定	①非物理的実体、②識別可能性、③非貨幣性資産、④企業による支配、⑤将来の経済的便益の流入	①非物理的実体、②非流動性資産、③測定信頼性、④分離可能性、⑤企業による支配、⑥将来の経済的便益の流入	①非物理的実体、②識別可能性、③非貨幣性固定資産、④法律規制による支配、⑤将来の経済的便益の流入	規定されておらず、その種類として例示列挙されている。	①非物理的実体、②識別可能性、③非貨幣性資産、④企業による支配、⑤将来の経済的便益の流入
認識と測定	取得原価主義 取得価格：取得要した支出。買取で入手した資産の場合、市場価値か再調達価値など	取得原価主義 取得価格：取得に要した支出か入手した資産の公正価値。公正価値はFASB7に提案されているもの。	取得原価主義 取得価格：取得要した支出。買取で入手した資産の場合、高い信頼度のある金額。	取得原価主義	取得原価主義
再評価	再評価はその無形資産について活発な市場がある場合のみに認める。	再評価は認めていない	容易に確かめられる市場価値が存在する場合のみに再評価を認める	再評価は認めていない	再評価は認めていない
償却	規則的償却 耐用年数の最善見積りによる。但し、反証がない限り、20年以内とし、永久の耐用年数は認めない。 残存価値はゼロ以外の金額を信頼的に測定できる場合を除き、ゼロとする。 償却年数・償却方法の再検討について、各年度末に再検討を行う。	規則的償却 耐用年数が明確なものは償却を行うが、影響権と耐用年数が不明なものについては償却を行わず、減損テストを行う。 耐用年数の上限はなし。 残存価値は実務上、ゼロとする場合が大半。 耐用年数を継続的に再検討。	規則的償却 耐用年数が明確なものは償却を行うが、営業権と耐用年数が不明なものについては償却を行わず、減損テストを行う。 耐用年数は原則として20年以内、(例外として、毎年の減損テスト付き、永久を認める) 残存価値は実務上、ゼロとする場合が大半。 償却年数。償却方法について、各年度末に再検討を行う。	均等償却 償却年数は規定なし。実務上は税法規準による。 残存価値は税務上、すべてゼロとしている。 償却年数・償却方法の再検討についてはきていなし。	規則的償却 償却年数は反証がない限り、20年以内。 残存価値は取引市場で決定される可能性が高い場合などを除き、原則としてゼロとする。 償却年数・償却方法の変更は正当な理由がない限り認めない。
減損処理	IAS36の一般的減損規定のほか、未使用資産や償却20年超の資産については、各年度末に、回収可能価値を検討し、簿価より下落している場合は回収可能価値まで評価減を行う。	減損が生じた固定資産については公正価値まで評価減を行う。	減損が生じた固定資産については公正価値まで評価減を行う。	「予測スルコト能ハザル減損」については評価減の対象となるが、無形資産については考えにくい。	未使用資産や償却20年超の資産については、各年度末に、回収可能価値を検討し、簿価より下落している場合は回収可能価値まで評価減を行う。

用年数が永久と見積もられたときは償却できず、FRS11に従って、減損テストをしなければならない（二村隆章・岸宜仁、2002年、69頁）。

日本の会計基準では、減損テストに関する規定はない。しかしながら、2002年4月、企業会計審議会により「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書（公開草案）」として公表された。その内容はイギリス会計基準に近いものになっている。すなわち、減損テストは、当該資産の回収可能価値と簿価を比較することによって行われる。この場合、回収可能価値とは正味売却額または使用価値のいずれか高いほうを指し、正味売却額とは公正価値を意味している。償却期間についても、「企業会計原則」や「改訂連結原則」に明文の規定はなく、税法に無形資産ごとの詳細な規定があるのみである。日本では、商法の規定により、「予測スルコト能ハザル減損」については評価減の対象となるが、無形資産もその対象になるかどうか明確ではない。

償却方法について、IASは、企業が資産の経済的便益を費消するパターンについて決定できない場合は、定額法による償却を採用しなければならないとしている。この点については日本も同様である。アメリカとイギリスでは耐用年数が明確な場合は原則として定額法が採用されるが、耐用年数が不明確な場合には減損テストだけが行われる。

残存価額について、IASは、信頼性をもって測定できる場合を除き、ゼロとしなければならないとしている。日本では、税務上、無形資産の残存価額はすべてゼロとされている。アメリカでも特に会計基準上の明記されていないが、実務上残存価額はゼロとされる。

日本の基準では、償却年数についての明確な規定がなく、企業は実際には税務上の規定

を一律に採用しているため、これらの検討あるいは変更は実務上ほとんど行われていない。また、日本では、法定耐用年数が20年超の資産もあるが、立証可能なものに限られている。

各国において、20年以内の償却および非償却かを識別・判別するための規準（耐用年数を決定する規準）、たとえば、①永続性の立証可能性と20年超であると見積もることの正当な理由・根拠、ならびに②継続的な測定可能性に関する明確な規準が定められていない。従って、「20年」あるいは「40年」という決め方はその根拠になるものが極めて薄弱であって、必ずしも企業の経済的実態を忠実に反映したものではなく、期間損益計算を実質的に歪めてしまうことになると思われる。

V おわりに

無形資産会計における今後の課題としては、次のようなものがあげられる。

第1に、すでに自己創設のソフトウェアの資産計上についての基準があることから、無形資産の会計処理において、外部購入と自己創設との区別の有用性に関する問題である。従って、どこまで識別可能な自己創設の無形資産の認識を認めるかであり、識別可能性の条件とは何か、またそのオンバランスの有用性を検討する必要がある。

しかしながら、無形資産は実質的な資産性を認めるものの、無形資産の取得方法や資産の内容により一律の会計処理は困難であることを認め、第三者との取引で取得した無形資産と内部で開発した無形資産との間の会計処理の差は、客観性、財務情報の基礎的信頼性の観点から差異を残すことが必要であると考えられる。

第2に、認識時点とコストの発生時点にか

なり時間的差異があること、及び発生したコストと認識しようとしている無形資産との間の係わりの問題である。従って、無形資産の資産計上は、取得時期、取得価格、時価、償却年数の決定について客観性のある方法を見つけなければならない。また、無形資産の一般的な評価尺度としては、原価と公正価値のどちらが適切か明確ではない。将来のキャッシュ・フローが無形資産の価値に重要な関連をもっていることは一般的に認められているにもかかわらず、両者の関係について述べていない点が未解決事項であり、今後大きな課題を残している。

第3に、企業が自社の所有する無形資産の把握とその金額表示（評価および開示）の問題である。特に、投資家の観点からは、企業が実質的に保有する無形資産がどの程度あるかは、企業の将来の収益性予測にきわめて重要な情報である。従って、企業が簿外資産となっている無形資産について個別に評価するのはほとんど不可能と考えられるが、例えば、グループとしての無形資産を何らかの方法で評価し、その評価額を財務情報として開示することが必要である。

注

- 1 SFAS141とSFAS142は、従来のAPB Opinion16及び17についての改訂基準である。
- 2 民間の会計基準設定機関である「韓国会計研究院（KAI）」が1999年9月に設立され、2000年8月から企業会計基準の制定（改正を含む）や解釈業務が証券先物委員会から韓国会計研究院の「会計基準委員会（KASB）」に委譲された。
- 3 ASB FRS10によれば、識別可能性について、「企業のビジネスを清算することなく、単独で清算することが可能な資産として登記されているもの」と定義している。すなわち、ある資産を清算することによって、一連の収益獲得活動の一部が清算される場合、その資産は識別不可能な資産であると分類され、営業権として扱われる。
- 4 ここでの購入価格とは、市場取引を通じて特定の時点の事実として確定しているため、客観的に評価できるものであり、市場価値を表す代替コスト（replacement cost）に基づく公正価値を意味している（ASB FRS 10, par.9-11）。
- 5 公正価値は、一般的にその市場において形成された市場価格である。現在の市場価格が存在しなければ、最近に発生した類似な取引から形成された価格を公正価値とすることができる。
- 6 IASは、公正価値（fair value）の具体的内容として、売買市場での市場価格を想定しているが、市場のない場合は再調達価格でもよいとし、市場価格類似の金額の決定については外部の専門的第三者に評価してもらうか、将来キャッシュ・フローの現在割引価値を提案している。
- 7 ここでの公正価値とは、自発的な取引の意思のある売り手と買い手の間で交渉の結果成立する取引価格をいう（FASC7, par.1）。
- 8 公正価値とは、FRS 7において、「強制または清算処分以外の、事業に精通し、かつ自発的な意思のある互いに独立した当事者間の対等な市場取引において、資産または負債を交換できる価値」（FRS7, par.2）と定義している。
- 9 「容易に確かめられる市場価値」とは、①当該資産は、すべての重要な点で同等である資産の同質の母集団に属し（同等資産の同質の母集団の要件）、かつ②頻繁な取引によって立証される活発な市場が、資産の当該母集団のために存在する場合に、市場に照らして確立される（活発な市場の存在の要件）無形資産の価値である。それゆえ、これらの2要件はいずれも「測定上の信頼性」、さらには「財務諸表の信頼性」を確保するための要件とみなすことができる。
- 10 ここでの活発な市場（active market）とは、「市場内の取引対象品目が同種のものからなること」、「売買希望者をいつでも普通にみつけることができること」、「価格が公表されていること」という

- 三つの条件をみなした市場をいう（IAS38,par.7）。
- 11 開発から生ずる無形資産は企業が以下のすべてを立証することができる場合に限り、認識しなければならない。
- ①その使用または売却を可能にする、無形資産の完成に必要な技術上の実行可能性。
 - ②無形資産を完成させ、さらにそれを使用または売却する企業の意図。
 - ③無形資産を使用または売却するため必要な企業の能力。
 - ④無形資産が将来の経済的便益を産出する可能性に関する高さの程度。
 - ⑤無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用または売却するため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帰属させることができる技術を確実に測定するため必要な企業の能力。（IAS38, par.45, 韓国企業会計基準書(SKAS)第3号第41条）
- 12 過去の減損の回復とは、当初の減損が生じなかったとすれば、示したであろう価額一概念的なし崩し償却を考慮に入れた価額一上限とする減損損失の戻入、すなわち下方修正の枠内での上方修正のことである。
- 13 法律・規制・契約・競争・経済、あるいは他の要因により耐用年数が限定されなければ、その無形資産の耐用年数は不明確なものと考えられる。不明確とは、無限を意味するものではない。
- 14 処分可能価格とは、「正味実現可能価格（通常の商取引で回収可能と思われる金額）」、または「企業効用価値」のどちらか高い金額である。
- 15 減損テスト法は、棚卸資産や有価証券について簿価と時価を比較して、どちらか低い方を貸借対照表価額とする「低価法」の適用と同じ趣旨である。しかしながら、低価法は毎期継続して適用しなければならないが、減損テストは特定の事象が発生した場合にのみ義務化されている。
- 16 ここでの回収可能額とは、使用価値と正味売却価格のうちいずれか高い方をいう（par.5）。つまり、回収可能額は経営者が合理的に行動をすれば獲得できるはずの将来の経済的便益を示している。

- 17 2001年7月の改訂により買入営業権について減損テストを導入した。2002年以降企業においては、無形資産の簿価と市場価格または収益還元法による現在価値から決定される公正価値（fair value）との差額を減損額として処理が必要となる。特に、過去に巨額の買収を行った企業は今後数年間で多額の減損処理を迫られることになる。一方、営業権を償却する義務がなくなることにより、多くの企業が利益を増加させ、時価総額を高めることになる。
- 18 この場合の耐用年数とは、企業の将来的なキャッシュ・フローに、直接的・間接的に後見すると予想される期間のことである。

参考文献

- 岡田依里『企業評価と無形資産』税務経理協会、2002年。
- 白石和孝『知的無形資産会計』新世社、1997年。
- 白石和孝「FRS10基準化以後の無形資産会計」『会計』第162巻第4号森山書店、2002年。
- 白石和孝『イギリスの暖簾と無形資産の会計』税務経理協会、2003年。
- 梅原秀継『のれん会計の理論と制度』白桃書房、2000年。
- 清水泰洋『アメリカの暖簾会計』中央経済社、2003年。
- 二村隆章・岸宜仁『知的財産会計』文藝春秋、2002年。
- 山本大輔・森智世『知的資産の価値評価』東洋経済新報社、2002年。
- 渡邊俊輔編『知的財産』東洋経済新報社、2002年。
- 韓国会計研究院『企業会計基準書第3号：無形資産』（韓国語）、2001年12月。
- 韓国会計研究院『研究報告書第5号：知識資産開発活動の測定と開示』（韓国語）、2000年11月。
- 韓国会計研究院『討論書第2号：無形資産の会計』（韓国語）、2000年8月。
- 中央青山監査法人編『知的財産ビジネス』日経BP社、2002年。
- 中央青山監査法人・三逸会計法人編『韓国の会計基

準』中央経済社、2002年。

- Baruch Lev, *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Brookings institution press, 2001.
- M. J. Mard, J. R. Hitchner, S. D. Hyden, M. L. Zyla, *Valuation for Financial Reporting: Intangible assets, Goodwill and Impairment analysis*, SFAS141 and 142, John Wiley & Sons, Inc., 2002.
- ASB, SSAP No.22, *Accounting for goodwill*, July 1989.
- ASB, FRS No.10, *Goodwill and Intangible Assets*, December 1997.
- FASB, SFAC No.5, *Recognition and Measurements in Financial Statements of Business Enterprises*, December 1984.
- FASB, SFAC No.6, *Elements of Financial Statements*, December 1985.
- FASB, SFAC No.7, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, February 2000.
- FASB, SFAS No.86, *Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed*. 1985.
- FASB, SFAS No.141, *Business Combinations, and Statement*, July 2001.
- FASB, SFAS No.142, *Goodwill and other Intangible Assets*, July 2001.
- FASB, SPECIAL REPORT: *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, December 1997.
- FASB, SPECIAL REPORT: *Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy*, April 2001.
- IASB, IAS No.36, *Impairment of assets*, June 1998.
- IASB, IAS No.38, *Intangible assets*, September 1998.