

# 国際会計基準における無形資産会計の問題点

## Problems of Accounting for Intangible Assets in International Accounting Standards

山口幸三

Kozo Yamaguchi

### 要旨

本稿では、2004年に改訂された国際会計基準(IAS)第38号「無形資産」を取り上げ、その内容とする無形資産の概念および無形資産の会計処理に考察を加える。IAS38号が多様な無形資産全般についての基準設定を断念し、限定された範囲の無形資産について基準設定を行っており、原則主義から細則主義への移行がみられること、合併・買収の対象となる企業から取得した研究開発費にかかる支出の資産計上と自己創設無形資産の資産認識禁止の規定の間に整合性がみられないこと、無形資産の償却が、費用計上ではなく、減損と同様に資産価値の評価手段とされていることなどを指摘した。

[キーワード] 国際会計基準、無形資産、償却

### 1. はじめに

本稿では、国際会計基準(IAS)第38号「無形資産」を取り上げ、その内容とする無形資産の概念および無形資産の会計処理に考察を加える。しかし、IAS第38号は「無形資産」というタイトルを有しながらも、無形資産全般について取り扱った内容とはなっていない。現行基準は2004年12月31日に改訂され、さらに2013年1月1日に最終修正されたものである。改訂前のIAS38号は1998年に公表されているが、改訂前のIAS第38号は1993年公表のIAS第9号「研究開発費」を置き換えたものであり、さらにIAS第9号自体が、1978年に公表された以前の版「研究開発費の会計」を置き換えたものである。このように「研究開発費」を題材として出発したが、途中で「無形資産」と表題を変更しつつ、数次の改訂および修正を経て現行基準に至っている。本稿で取り上げるのは、2013年1月1日に最終修正された現行基準である。以後特に断らない限り2013年1月1日の最終修正版の現行基準をIAS38号と呼ぶことにする。また、邦訳については企業会計基準委員会監

訳の翻訳を引用している。

## 2. IAS 第38号の適用範囲

IAS 第38号の目的は、「他の基準で別途取り扱っていない無形資産に関する会計処理を定めることである」(pr.1)とされており、必ずしも無形資産全般を取り扱った内容とはなっていない。以下のように他の基準で別途取り扱われている項目は除かれ、その結果IAS 第38号の適用対象である無形資産は範囲が限定されたものとなっている。

「本基準は無形資産の会計処理に適用する。ただし、次のものを除く。

- (a) 他の基準の適用範囲内の無形資産
- (b) IAS 第32号「金融資産：表示」で定義されている金融資産
- (c) 探査及び評価資産の認識及び測定 (IFRS 第6号「鉱物資源の探査及び評価」参照)
- (d) 鉱物、石油、天然ガス及び類似する非再生資源の開発及び採掘のための支出」(pr.2)

IAS38号以外の基準が特殊な形態の無形資産の会計処理を定めている場合には、企業は、IAS38号ではなく、当該他の基準を適用することになる。したがって、IAS38号が適用対象としない8項目の資産が次のように列挙されている。

- 「(a) 企業が事業の通常の過程で販売するために所有する無形資産 (IAS 第2号「棚卸資産」及びIAS 第11号「工事契約」参照)
- (b) 繰延税金資産 (IAS 第12号「法人所得税」参照)
- (c) IAS 第17号「リース」の範囲に含まれるリース
- (d) 従業員給付から生じる資産 (IAS 第19号「従業員給付」参照)
- (e) IAS 第32号で定義されている金融資産。一部の金融資産に関する認識及び測定は、IFRS 第10号「連結財務諸表」、IAS 第27号「個別財務諸表」又はIAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に関する投資」の範囲に含まれる。
- (f) 企業結合で取得したのれん (IFRS 第3号「企業結合」参照)
- (g) IFRS 第4号「保険契約」の範囲に含まれる、保険契約の保険者の契約上の権利から生じる、繰延新契約費及び無形資産。IFRS 第4号は繰延新契約費については特定の開示要求を示しているが、無形資産については示していない。したがって、それらの無形資産に対しては、本基準の開示要求を適用する。
- (h) IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」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た処分グループに含まれる)、非

### 流動の無形資産」(pr.3)

この他、コンピュータのソフトウェアについては、ハードウェアとの一体性または不可分性が問題とされ、ハードとの不可分一体のものは有形固定資産に、不可分一体でないものは無形固定資産に分類されている。(pr.4)

IAS 第 38 号は、「特に、広告、教育・訓練、開業準備、研究及び開発活動に関する支出を適用の対象とする。」ことが明示されている (pr.5)

以上のように、IAS 第 38 号は「無形資産」というタイトルを有しながらも、無形資産全般について取り扱った内容とはなっていない。

改訂前 IAS38 号では、無形資産は「財又はサービスの生産や提供における使用、その他への賃貸又は管理サービスのために保有される物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されていたが、改訂後の IAS38 号では「財又はサービスの生産や提供における使用、その他への賃貸又は管理サービスのために保有される」という要件が削除されている。(pr.BC4) 資産の保有目的が無形資産の定義要件から削除されたことは重要である。無形資産の市場における取引可能性を重視するあまり、企業が無形資産の特徴を有する項目をどのような目的で保有するのかは、無形資産への分類とは関連性がない (pr.BC5) という誤った判断をしたものと思われる。この要件削除によって、保有企業にとって無形資産とは何かということが曖昧になってしまったからである。他の国際会計基準においても、たとえば棚卸資産と有形固定資産との区分に際して、販売または使用という保有目的は資産について重要な分類基準のひとつとして機能していたはずである。それにもかかわらず、企業の保有目的を無形資産の定義要件から削除してしまったことによって、これまで無形資産に分類されていた多くの項目が、個別事例ごとに定義し、基準設定をせざるをえなくなってしまったのである。これは、もともと原則主義(principle-based)であったはずの国際会計基準が細則主義(rule-based)に移行することを意味するであろう。

### 3. 無形資産の定義

まず資産一般の定義として、資産とは(a)過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、(b)将来の経済的便益が企業に流入することが期待される、という 2 つの条件を満たす資源であることが規定されている。さらに、資産のうちでも無形資産に限定すると、無形資産とは物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産であるとされている。(pr.8)以上のように、IAS 第 38 号では、資産の定義として、(1)識別可能性、(2)資源に対する支配および(3) 将

来の経済的便益の存在、の3つがあげられている。それぞれの内容は以下のとおりである。

(1)識別可能性(identifiability)

資産が識別可能であるのは、(a)分離可能である場合又は(b)契約又はその他の法的権利から生じている場合のいずれかの場合であるという。(pr.12) 分離可能である場合というのは、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に関係なく、個別に、又は関連する契約や識別可能な資産若しくは負債と一緒に、売却、譲渡、ライセンス、賃貸又は交換ができる場合とされている。また、契約又はその他の法的権利から生じている場合には、それらの権利が譲渡可能かどうか又は企業若しくは他の権利及び義務から分離可能かどうかに関わりがないという。

(2)資源に対する支配(control over a resource)

企業が対象となる資源から生ずる将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつそれらの便益を他者が利用することを制限できる場合に、企業は当該資産を支配していることになる。通常、企業が将来の経済的便益を支配できる能力は法的権利に起因するが、法的権利がない場合でも、企業は他の方法によって将来の経済的便益を支配できるかもしれないので、権利の法的強制力は支配のための必要条件ではないとされている。(pr.13)

(3) 将来の経済的便益の存在(existence of future economic benefits)

企業に流入することが期待される将来の経済的便益には、製品またはサービスの売上収益のほか、費用節減又は企業による資産の使用によってもたらされるその他の利益も含まれる。費用節減の例として、製造工程における知的資産の使用が将来の収入の増加よりもむしろ製造原価の減少になる可能性が示されている。(pr.17)

無形資産の定義として示された3つのうち、IAS 第38号が特に重視しているのは「識別可能性」である。「資源に対する支配」および「将来の経済的便益の存在」は資産一般の定義であるが、「識別可能性」は無形資産を無形資産たらしめるものとして特に追加された概念であるからである。そして、なぜ「識別可能性」を追加することが必要であったかという、それは無形資産とのれんとの区別のためであった。「無形資産の定義は、それをのれんと区別するため、無形資産が識別可能であることを要求している。」(pr.11)

無形資産とのれんとの区別を強調する記述は他のパラグラフにもみられる。IAS 第38号では無形資産の一般的な事例として、「コンピューターのソフトウェア、特許、著作権、映画フィルム、顧客名簿、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、顧客又は仕入先との関係、顧客の忠実性、市場占有率及び市場取引権」(pr.9)があげ

られているが、これらの「項目のすべてが無形資産の定義、すなわち識別可能性、資源に対する支配及び将来の経済的便益の存在を満たすわけではない。本基準の適用範囲に含まれる項目が無形資産の定義を満たさない場合には、それを取得するための支出又は内部で創出するための支出は、その発生時点での費用として認識される。しかし、その項目を企業結合に伴い取得する場合には、それに関する支出は、取得日現在で認識されるのれんの一部を構成する。」(pr.10)無形資産として例示されたものの取得支出又は内部創出支出が発生時点で費用とされるのは、将来の経済的便益が存在しないまたは存在の可能性が高くないと判断される場合であろう。そして、企業結合に伴う取得支出が取得日現在でのれんと認識されるのはのれんが分離可能ではないから、すなわち識別可能性に欠けるからであろう。このように、「識別可能性」というのが無形資産とのれんとの区別を強調するために特に導入された概念であることが明らかであろう。

#### 4. 無形資産の認識と測定

IAS 第 38 号では、無形資産としてある項目を認識するには、企業は当該項目が (a) 無形資産の定義、(b) 認識規準(recognition criteria)、のどちらにも合致することを立証しなければならないとされている。

この要求は、無形資産を取得するか又は無形資産を内部で創設するために、当初生じた原価及びその後の追加、取替え又はサービスのために生じた原価に対して適用される。

無形資産が認識されるのは、以下の 2 つの認識規準を満たす場合で、かつ、その場合に限って認識されなければならない。

- (a) 資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、
- (b) 資産の取得原価を、信頼性をもって測定することができる。

「無形資産は、取得原価で当初測定しなければならない」(pr.24)、とされているがこれは取得原価が当初認識の時点では、市場価値特に売却市場における時価を内容とするに公正価値評価に基づくことが前提とされている。

IAS38 号で取り扱われている無形資産が認識されるのは以下の取得形態の場合である。

- (1) 個別に取得した(separately acquired)場合
- (2) 企業結合で取得した(acquired in a business combination)場合
- (3) 政府からの補助金によって取得した場合(acquired by way of a government grant)
- (4) 交換(exchanges)の場合



(5) 自己創設(internally generated)の場合

(1) 個別に取得した無形資産

通常、企業が無形資産を個別に取得するのは、当該無形資産から将来の経済的便益が流入することが期待されるからと考えられるので、認識規準のうち(a)経済的便益の高い発生可能性という規準は常に満たされている。また、個別に取得した無形資産の原価は通常は信頼性をもって測定可能である。特に、現金その他の貨幣性資産が購入対価である場合そうである。

個別に取得した無形資産の原価は以下から構成される。

(a) 購入価格（輸入関税や返還されない購入税を含み、値引や割戻しを控除したもの）

(b) 意図する利用のために資産を準備するために直接起因する原価

個別に取得した無形資産は、IAS38号の定義および認識規準にもっとも合致するものである。

(2) 企業結合で取得した無形資産

IFRS 第3号「企業結合」(2008年改訂)に従って無形資産が企業結合で取得された場合には、当該無形資産の取得原価は取得日現在の公正価値である。この公正価値は、経済的便益が企業に流入する可能性に関する取得日現在の市場参加者の期待を反映している。したがって認識規準(a)は常に満たされていることになる。また、企業結合で取得された資産が分離可能であるか又は契約その他の法的権利から発生している場合には、当該資産の公正価値を測定するのに十分な情報が存在している。したがって信頼性のある測定という認識規準(b)も満たされていることになる。

IAS38号及びIFRS第3号(2008年改訂)に従って、その資産が被取得企業の企業結合前の財務諸表上で認識されていたかどうかに関係なく、取得企業は取得日時点で被取得企業のすべての無形資産をのれんと区別して認識する。これは、被取得企業の仕掛中の研究開発プロジェクトが無形資産定義を満たす場合には、取得企業はそのプロジェクトをのれんとは区別して資産認識することを意味する。

以上のように、IAS38号では、単独で取得した無形資産および企業結合で取得した無形資産は、経済的便益の高い発生可能性および信頼性のある測定という2つの認識規準をつねに満たすとみなされている。

これに対して、(3)の政府からの補助金によって取得した無形資産および(4)の交換によって取得した無形資産については、公正価値による当初認識が可能でない場合または妥当で

ない場合には、公正価値以外の選択も可能とし、2つの認識規準をつねに満たすという記述は見当たらない。

IAS38号では、自己創設の無形資産について、他の無形資産よりも詳細な記述があるので、以下において節を改めて取り上げることにする。

## 5. 自己創設の無形資産

IAS38号では、自己創設の無形資産について規定する記述の直前において、自己創設のれんを資産として認識してはならないことが強調されている。(pr.48) 自己創設のれんは信頼性をもって原価で測定できるような、企業が支配する識別可能な資源ではないからであると説明されている。

自己創設の無形資産が認識規準を満たすか否かの判定が困難な場合があるので、その判定のため、企業は研究・開発に関する資産の創出過程を研究局面と開発局面に分類することになる。

### (1) 研究局面

研究（又は内部プロジェクトの研究局面）から生じた無形資産は認識してはならず、研究（又は内部プロジェクトの研究局面）に関する支出は、発生時に費用として認識しなければならないとされている。研究活動の例としては、以下の4つが示されている。(pr.54)

- (a) 新知識の入手を目的とする活動
- (b) 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
- (c) 材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関する代替的手法の調査
- (d) 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(pr.56)

### (2) 開発局面

開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない。

- (a) 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
- (b) 無形資産を完成させ、さらにそれ使用又は売却するという企業の意図
- (c) 無形資産を使用又は売却できる能力
- (d) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、企業は無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在、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、無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。

(e) 無形資産の開発を完成させ、さら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

(f) 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(pr.57)

開発活動の例としては、以下の4つのものが示されている。

(a) 生産又は使用する以前の、試作品及びモデルに関する設計、建設及びテスト

(b) 新規の技術を含む、工具、治具、鋳型及び金型の設計

(c) 商業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

(d) 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て選択した、代替的手法等についての設計、建設及びテスト(pr.59)

さらに、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は無形資産として認識してはならないとされる。これらの項目に関する支出は、事業を全体として発展させる原価と区別することが不可能だからとされている。

### (3) 費用の認識

無形項目に関する支出は、その発生時に費用として認識しなければならないとされている。ただし、次のものは除かれる。

(a) 認識規準を満たす無形資産の取得原価の一部を構成する支出

(b) 企業結合で取得された、無形資産として認識することができない項目。この項目は、IFRS 第3号「企業結合」に従って、取得日現在ののれんとして認識される金額の一部を構成することとなる。(pr.68)

## 6. 無形資産の認識後の測定

IAS38号では、無形資産の認識後の測定にあたり、企業は、会計方針として原価モデル又は再評価モデルのいずれかを選択しなければならない。再評価モデルを用いて無形資産の会計処理する場合には、同じ区分のその他の資産もすべて、同じ再評価モデルを用いて会計処理しなければならない。ただし、それらの資産に活発な市場がない場合はその限りではない。(pr.72)

原価モデルでは、当初認識後の無形資産は、取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上しなければならないとされる。(pr.74)



再評価モデルでは、当初認識後の無形資産は、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損失累計額を控除した再評価額で認識しなければならない。公正価値は活発な市場を参照して決定しなければならないが、再評価は、報告期間の末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れなければならない。(pr.76)その際の活発な市場とは、IFRS 第 13 号「公正価値測定」において、「資産又は負債の取引が、継続的に価格付けの情報を提供するのに十分な頻度と量で行われている市場」と定義されている。

再評価の結果として無形資産の帳簿価額が増加する場合、当該増加額はその他包括利益に認識し、再評価剰余金の表題で資本に累積しなければならない。しかしながら、同一資産の再評価による減少額が過去に純損益に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純損益に認識しなければならない。再評価の結果として無形資産の帳簿価額が減少する場合、当該減少額は費用として認識しなければならない。しかし、当該資産に関する再評価剰余金の貸方残高の範囲で、当該減少額はその他の包括利益に認識しなければならない。(pr.85-86)

## 7. 耐用年数

IAS38 号では、無形資産の会計処理は耐用年数を基礎としている。耐用年数が確定できる無形資産は償却し、耐用年数が確定できない無形資産は償却しない。したがって、企業は、無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し、もし確定できる場合には、その耐用年数の期間、又は製品あるいは構成する同様の単位の数を判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し、償却してはならない。耐用年数とは、(a) 資産が企業によって利用可能であると予想される期間、または(b) 企業がその資産から得られると予測される生産高又はこれに類似する単位数、のいずれかをいう。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、契約その他の法的権利に基づく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。契約その他の法的権利が、更新可能である限定された期間にわたって移転される場合には、多額の費用なしに企業が更新できるという証拠がある場合に限って、無形資産の耐用年数に更新期間を含めなければならない。(pr.88-97)

企業は、無形資産が減損しているかどうかを判定するために、IAS 第36号「資産の減損」を適用する。

(1) 耐用年数を確定できる無形資産

耐用年数を確定できる無形資産の償却可能価額は、当該資産の耐用年数にわたり規則的に配分されなければならない。償却可能額とは、資産の取得原価（又は取得原価に代わる他の価額）から残存価額を控除した価額をいう。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ときに開始しなければならない。償却は、当該資産が、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って売却目的保有に分類された（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）日か、又は資産の認識が中止される日のいずれか早い時点で中止しなければならない。適用する償却方法は、企業によって予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映しなければならない。そのパターンが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。各年度の償却負担額は費用として認識しなければならない。ただし、他の基準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はこの限りではない。(pr.97)

無形資産の残存価額とは、当該資産の耐用年数が到来し、耐用年数の終了時点で予想される当該資産の状態であったとした場合に、企業が当該資産を処分することにより現時点で獲得するであろう見積金額（処分費用の見積額を控除後）である。耐用年数が有限の無形資産の残存価額はゼロと推定しなければならない。ただし、次のいずれかに該当する場合はその限りではない。(pr.100)

- (a) 資産の耐用年数が終了する時点において、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、かつ
  - (i) その市場を参照することにより残存価額を決定可能であり、かつ
  - (ii) 資産の耐用年数が終了する時点でも、そのような市場が存在する可能性が高い。

耐用年数を確定できる無形資産の償却期間及び償却方法は、少なくとも各事業年度末において、見直さなければならない。資産について見積耐用年数が従来の見積りと大きく相違する場合には、償却期間は、それに基づいて変更されなければならない。資産から生じる経済的便益の予測パターンに重要な変化が生じた場合には、償却方法が変化後のパターンを反映するよう変更しなければならない。この変更は、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、会計上の見積りの変更として会計処理しなければな

らない。(pr.104)

## (2) 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、償却してはならない。耐用年数を確定できない無形資産については、企業は IAS 第 36 号「資産の減損」に従って、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、(a)毎年または(b)当該無形資産に減損の兆候がある場合はいつでも、減損テストを行う必要がある。(pr.107-108)

償却を行っていない無形資産の耐用年数は、当該資産の耐用年数を確定できないものとする事象又は状況が引き続き存在するかどうかを毎年見直す必要がある。もしそれらが存在しなくなった場合には、耐用年数を確定できないものから確定できるものに変更し、IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。(pr.109)

IAS38 号では、耐用年数を確定できる無形資産は償却し、耐用年数を確定できない無形資産は償却してはならず、減損処理の対象となる旨の規定がされている。この場合の償却は、期間損益計算を主目的とする動態論における償却が資産の費用化を目的とするものであるのに対して、IAS38 号では、償却は資産の売却可能価値の評価を目的としている。つまり、確定した耐用年数の経過に伴う減損処理を償却手続きを通じて実施しているのにすぎないのである。

## 8. おわりに

国際会計基準審議会が公表している国際会計基準第 38 号「無形資産」を取り上げて、検討してきたが、その内包する問題点として以下の点を指摘することができる。

まず、IAS38 号が適用対象としている無形資産の範囲が著しく限定されていることである。近年、企業の買収・合併が頻発し、規模も増大する中で、様々な内容でかつ巨額の無形資産が現出してきている。これらの多様な無形資産すべてを財政状態計算書上に忠実に写像するために、多様な無形資産すべて対象として基準設定を行うことは非常な困難を伴う。従来は、企業がいかなる目的で無形資産を保有するのかが資産分類の重要な基準のひとつとして機能していた。改訂後の IAS38 号では、市場における無形資産の属性を財政状態計算書に反映させるために、保有目的を無形資産分類基準から排除してしまった。そのため、IAS38 号では多くの項目をその適用対象から外し、他の規準の適用対象とせざるをえなくなっている。このような基準設定方法徹底すると、無形資産の発生する個別事例ごとに定義し、基準設定をせざるをえなくなる。とすると、国際会計基準が原則主義から細

則主義に移行することとなり、基準間の整合性も得られなくなるのではないだろうか。

つぎに、IAS38号はもともと「研究開発費」の会計基準であったものが、表題が改められて「無形資産」の会計基準に置き換えられたものである。その間に数次の改訂と修正が行われている。しかし、上述のようにIAS38号の適用対象とする項目にはもともとの研究開発費に加えて他の無形資産が追加されてはいるが、その範囲は大幅に限定されたものとなっている。IAS38号で扱われている研究開発費の処理は、他企業の合併・買収時に当該企業が実施中の研究開発支出をどのように処理するかが中心となっている。当然、その際にはのれんとの区別が大きな問題となるので、のれんとの区別のために無形資産の定義として識別可能性という要件が追加されたのである。他企業の合併・買収時に当該企業が実施中の研究開発支出を資産認識することと自己創出無形資産の資産認識禁止との間に矛盾はないのかどうか、大いに検討の余地があると言わざるをえない。

最後に、無形資産の償却の問題である。従来の会計制度では、資産取得のための支出を、その支出の効果が及ぶ将来の期間に負担させ、各期間の損益を適正に計算するための手段とし無形資産の償却が実施されていた。しかし、IAS38号の規定する無形資産の償却は、償却後の当該資産の売却可能価値の評価を目的としている。耐用年数が確定していない無形資産については毎期または減損発生時に相当額の減損処理を行い、回収可能額としての残余価値の評価が行われるが、耐用年数の確定した無形資産については耐用年数の経過に伴う減損処理を毎期の償却手続きとして実施しているのである。あくまでも資産価値の評価が主であって、無形資産価値の消費分を費用として計上しようとするものではないことには注意が必要である。

#### [参考文献]

International Accounting Standards Board(IASB); International Accounting Standards 38 Intangible Assets(IAS 38),issued in 2004 and modified in 2012.

International Accounting Standards Board(IASB); International Financial Standards 3 Business Combination(IFRS 3), issued in 2004 and modified in 2010.

IFRS 財団編、企業会計基準委員会監訳「国際財務報告基準 (IFRS) 2012」2012年、中央経済社

アーンスト・アンド・ヤング著『国際会計の実務 International GAAP 2007/8【下巻】』2008