第 17 章　　無形資産

概　要 6
1　序　説 7
1.1　背　景 7
1.2　IAS 第 38 号で使用されている用語 8
2　IAS 第 38 号の目的及び適用範囲 10
2.1　無形資産とは 11
2.1.1　識別可能性 12
2.1.2　支　配 13
2.1.3　将来の経済的便益 14
2.2　IAS 第 38 号は適切な IFRS であるか 14
2.2.1　「有形」と「無形」の区別 15
2.2.2　番組に関する権利及びその他放送権の「棚卸資産」又は「無形資産」への分類 16
3　認識及び測定 19
3.1　認　識 19
3.1.1　番組に関する権利及びその他放送権の認識時期 20
3.2　測　定 22
3.3　事後の支出 23
4　個別の取得 24
4.1　認　識 24
4.2　原価の構成要素 24
4.3　費用とされる支出 25
4.4　資産の開発に関連する付随的な営業活動から生じる収益 25
4.5　変動対価又は条件付対価で取得した無形資産の測定 26
4.6　政府補助金による取得 30
4.7　資産の交換 31
4.7.1　交換により取得された資産の測定 31
4.7.2　経済的実質 32
5　企業結合の一部としての取得 33
5.1　企業結合で取得した無形資産の認識 33
5.1.1　便益が流入する可能性 33

5.1.2 測定の信頼性 34
5.1.3 企業結合で取得した無形資産の識別可能性 34
5.1.3.A 法的権利 35
5.1.3.B 分離可能性 36
5.2 企業結合で取得した無形資産の例 36
5.3 企業結合で取得した無形資産の公正価値の測定 38
5.4 企業結合で取得した無形資産としての顧客関係 38
5.5 仕掛中の研究開発 40
6 自己創設無形資産 42
6.1 自己創設のれん 42
6.2 自己創設無形資産 42
6.2.1 研究局面 43
6.2.2 開発局面 43
6.2.3 製薬業界の研究開発 49
6.2.4 内部で創出される、ブランド、題字、出版タイトル及び顧客リスト 51
6.2.5 ウェブサイトのコスト（SIC 第 32 号） 51
6.2.6 アジャイルソフトウェア開発 53
6.3 自己創設無形資産の取得原価 54
6.3.1 支出を資産計上できる時期の確定 54
6.3.2 資産化対象となる支出の決定 55
7 費用の認識 56
7.1 カタログ及びその他の広告費用 57
8 当初認識後の測定 59
8.1 無形資産の測定のための原価モデル 60
8.2 無形資産の測定のための再評価モデル 60
8.2.1 活発な市場が存在する場合のみ容認される再評価 61
8.2.2 再評価の頻度 62
8.2.3 再評価の会計処理 62
9 無形資産の償却 66
9.1 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の判断 66
9.1.1 耐用年数に影響を及ぼす要因 66
9.1.2 契約その他の法的権利の耐用年数 68
9.2 耐用年数を確定できる無形資産 70
9.2.1 償却期間及び償却方法 70
9.2.1.A 顧客関係及び類似の無形資産の償却 71
9.2.1.B 番組に関する権利及びその他放送権の償却 72
9.2.2 収益に基づく償却 74
9.2.3 償却期間及び償却方法の見直し 76

9.2.4 残存価額 77
9.3 耐用年数を確定できない無形資産 78
9.4 減損損失 79
9.5 廃棄及び処分 79
9.5.1 無形資産の一部の認識の中止 80
10 開 示 82
10.1 一般的開示 82
10.2 貸借対照表の表示 86
10.3 純損益の表示 87
10.4 再評価モデルが適用された場合の開示 88
10.5 研究開発に関する支出についての開示 88
11 無形資産に係わる特定の論点 89
11.1 料金規制事業 89
11.2 排出量取引制度 90
11.2.1 排出量取引制度－排出量の上限のみを含む制度 91
11.2.2 排出量取引制度－IFRIC 第 3 号 93
11.2.3 「キャップ・アンド・トレード」排出量取引制度－純負債アプローチ 94
11.2.4 排出量取引制度－政府補助金アプローチ 101
11.2.5 排出権の償却及び減損テスト 102
11.2.6 企業結合で取得された排出権 102
11.2.7 排出権の売却 102
11.2.8 ブローカー及びトレーダーによる排出権の会計処理 103
11.3 グリーン電力証書又は再生可能エネルギー証書の会計処理 - 政府制度 103
11.3.1 再生可能エネルギー資源を用いる発電事業者の会計処理 104
11.3.2 再生可能エネルギーの送電事業者の会計処理 104
11.3.3 ブローカー及びトレーダーの会計処理 105
11.4 ボランタリー（任意）の炭素クレジットの会計処理に関する考慮事項 105
11.5 REACH 対応費用の会計処理 106
11.5.1 企業自身が行う新規化学物質の登録に係わる費用 107
11.5.2 既存の登録企業からテスト・データを取得するための費用 107
11.5.3 企業自身が行う既存化学物質の登録に係わる費用 108
11.6 暗号資産 108
11.6.1 暗号資産－認識及び当初測定 109
11.6.2 暗号資産－事後測定 109
11.6.2.A 暗号資産 － 原価モデル 110
11.6.2.B 暗号資産 - 再評価モデル 110
11.6.3 暗号資産 - 基準設定機関の活動 111
11.7 クラウド・コンピューティング 111

11.7.1 クラウド・コンピューティング契約の種類及び適用される基準書の決定 112
11.7.2 クラウド・コンピューティング契約がリースを含むかどうかの評価 113
11.7.3 クラウド・コンピューティング契約が無形資産を含むかどうかの評価.....114
11.7.4 無形資産を含むクラウド・コンピューティング契約の会計処理 116
11.7.4.A 契約における手数料.....116
11.7.4.B 実装コスト 117
11.7.5 無形資産を含まないクラウド・コンピューティング契約の会計処理.....118
11.7.5.A 契約における手数料.....118
11.7.5.B 社内及び第三者の実装コスト.....119

設例一覧

設例 2-1: 従業員の将来の勤務に対する支配の証明 13
設例 3-1: 放送権の認識時期の決定.....21
設例 4-1: 付随的な営業活動 26
設例 4-2: サッカー選手の登録に関係する条件付対価.....29
設例 5-1: 企業結合で取得した無形資産としての顧客関係 38
設例 6-1: 製薬プロジェクトにおける開発費の認識 45
設例 6-2: IAS 第 38 号に定められる研究局面及び開発局面.....46
設例 6-3: 自己創設無形資産の認識.....54
設例 8-1: 政府からの補助金により部分的に認識される、又は受け取った無形資産に再評価モデルを適用する場合 61
設例 8-2: 再評価による増加額及び減少額の会計処理.....63
設例 8-3: 再評価後における償却累計額の修正再表示 65
設例 9-1: 無形資産の耐用年数の決定.....68
設例 9-2: 法的権利及び耐用年数 69
設例 9-3: 顧客関係の償却方法及び耐用年数 72
設例 9-4: 産出量に基づく償却と収益に基づく償却.....74
設例 9-5: 残存価額を有する無形資産の償却 77
設例 9-6: 確定できない耐用年数の見直し 78
設例 9-7: 耐用年数を確定できない無形資産の減損 79
設例 11-1: 排出量取引制度－政府から受け取る排出権がない場合の指定水準を超える超過排出量に基づく負債.....92
設例 11-2: 排出量取引制度－付与された排出権が取引できない場合.....92
設例 11-3: 「純負債／帳簿価額」アプローチの適用－付与された排出枠が取引可能な場合－FIFO ベース.....96
設例 11-4: 「純負債／帳簿価額」アプローチの適用－付与された排出枠が取引可能な場合－加重平均ベース.....97
設例 11-5: 「純負債／払戻権」アプローチの適用 99

概　要

IAS第38号「無形資産」は、他の基準書で特に取り扱われていない無形資産の会計処理を規定している。ソフトウェア、ブランド、商標、顧客関係資産、ライセンス、知的財産など、幅広い無形資産がある。

本章では、IAS第38号に基づく認識及び測定の規定について説明し、無形資産をいつ認識しなければならないか、またそのような資産のコストの一部を構成するものについて詳細なガイダンスを提供している。当該規定は、無形資産が個別に取得されるか、企業結合の一部として取得されるか、企業によって内部開発されているかによって異なる。IAS第38号では、訓練コストや開業準備費など、特定の支出を企業が費用として認識する必要があることも定めている。

本章では、適切な償却期間及び方法を決定するための詳細なガイダンスを含む、事後測定に関連するIAS第38号の規定についても説明している。IAS第38号には広範な開示規定があり、本章には開示例も含まれている。

本章は、料金規制事業、排出量取引制度とグリーン電力証書、化学物質の登録、評価、認可及び制限（REACH）コスト、暗号資産、クラウド・コンピューティング契約など、多くの企業に影響を及ぼす特定の問題に関するガイダンスも提供するものである。

重要ポイント

- IAS 第 38 号の目的は、他の基準書では具体的に扱われていない無形資産の会計処理を規定することである。
- 無形資産は、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されている。
- 無形資産の本質的な特徴は、企業によって支配され、企業に将来の経済的便益をもたらし、物理的な実体がなく、識別可能であることである。
- IAS 第 38 号に基づく認識及び測定の規則は、無形資産が個別に取得されるか、企業結合の一部として取得されるか、企業によって内部開発されるかによって異なる。
- IAS 第 38 号では、開業準備費（IAS 第 16 号「有形固定資産」に基づく資産として認識される場合を除く）、教育・訓練、広告・宣伝、販売促進、移転及び組織変更に関する支出など、特定のコストを費用処理する必要があると規定している。
- 無形資産は、当初認識後、原価モデル又は再評価モデルのいずれかを使用して測定される。
- 耐用年数が確定できない無形資産は償却してはならず、代わりに毎年の減損テストの対象となる。

1 序 説

1.1 背 景

IAS第38号は、IAS第16号「有形固定資産」と同じ流れに沿って構成されている。

IAS第38号以前は、無形資産の会計実務が主に論点ごとに開発されてきた結果、特定の種類の無形資産に関してさまざまな会計処理が見られた。無形資産には、研究開発（1970年代からある古い論点）、ブランド及び類似の資産（企業結合で生じる特有の資産）、インターネット又はパーソナル・コミュニケーションに直接又は間接に関連する資産及びコストといった数多くのトピック別論点が、長年にわたり存在している。やがて無形の権利を同様の特徴を有する権利ごとに2種類に分けて理解し、それぞれについて単一の基準を設けることが有効であることが明らかになった。

1つ目は、将来的な便益を見込んで内部で開発された無形資産に関する支出である。中心的な論点となるのは、これらのコストを資産として認識すべきか否か、いつ、どのくらいの金額を資産として認識すべきか、また、どのくらいの金額を直ちに費用として認識すべきかを明確にすることである。たとえば、企業が将来的な便益を見込んで行う支出は多数存在するが、資産の識別が不可能であったり、コストと将来の便益との関係がはっきりせず資産化が認められないことがある。

2つ目は、個別に、あるいは企業結合の一部として取得した無形の権利である。企業結合で取得した無形の権利については、のれんと区別できるのか、そして個別に認識すべきか否かが重要な論点である。のれんを償却しないとしたことで、企業はこれまでのれんに包含してきた特定の権利（顧客関係など）を別個の無形資産として識別しなければならないこととなったため、この論点の重要性が高まった。

IAS第16号が標題により適用範囲を定めている（Property, Plant and Equipmentに適用される）のとは異なり、IAS第38号には適用対象となる資産の定義が含まれている。無形資産の定義は「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」であるが、これはあまりに全般的な定義である。そのため、IAS第38号は、定義上は無形資産に含まれるが、適用対象に含まれない特定の資産及び支出項目を示している。この定義には他の基準書から生じる資産が含まれる可能性があるため、それらはIAS第38号の適用範囲から除外されている。ちなみに、適用範囲の除外リストには、繰延税金資産、リース及び従業員給付から生じる資産も含まれており、それぞれIAS第12号「法人所得税」、IFRS第16号「リース」及びIAS第19号「従業員給付」を適用するとされていることから、この定義がいかに広範なものであるかが分かる*[IAS 38.3]*。さらに、自己創設のれんの認識を禁止したことから、追加的な説明が置かれることになった。これは、ブランド及び類似する資産に対する支出は、事業全体を発展させるコストと区別ができないため、無形資産として認識してはならないことを意味する*[IAS 38.63, IAS 38.64]*。しかし、企業結合で識別される無形資産については分離可能性のような概念に基づく広範なアプローチを通じて個別認識を促しており、正反対のアプローチが取られているといってよい。これは依然として困難かつ議論の余地がある問題となっており、下記セクション5で説明している。企業結合の規定は、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第9章「企業結合」で説明している。

本章では、IAS第38号の具体的な規定を取り扱う。なお、企業結合の一環として取得された無形資産に関する規定については、下記セクション5で解説している。IFRS第13号「公正価値測定」には、公正価値の算定に関するガイダンスが含まれている（第14章「公正価値」を参照）。無形資産の減損については、IAS第36号「資産の減損」で取り扱われており、第20章「固定資産及びのれんの減損」で説明している。

特定の会計基準書が、その他の無形資産を取り扱うケースもある。たとえば、ウェブサイトの運営と開発に投じられるコストに関連して、SIC第32号「無形資産—ウェブサイトのコスト」が公表されている。これは下記セクション6.2.5で解説している。IAS第38号は政府補助金による取得を扱っているが、企業行動、特に環境分野の企業行動に影響を及ぼすことを意図した各種スキームの会計処理を扱うのには不十分である。また、排出量取引制度によって無形の権利が生じるため、排出量取引や類似するスキームに関して、しかるべき会計モデルを策定するための取組みが行われており、これに関しては下記セクション11.2で解説している。

近年、ビットコイン、イーサ等の暗号資産の使用や取引が増加している。これらの暗号資産は、比較的広義での無形資産の定義を満たすと考えられ、IAS第38号に基づき会計処理することができる。なお、暗号資産については、下記セクション11.6で説明している。

オンサイトのソフトウェアや電算インフラに代わるものとして、クラウド・コンピューティング契約がますます一般的になってきているが、それについては、下記セクション11.7で説明している。

1.2 IAS 第 38 号で使用されている用語

IAS第38号では、下記の用語が次のような意味で使われている。*[IAS 38.8, IAS 38.12]*

IAS 第 38 号からの抜粋	
8	次の用語は、本基準書では特定された意味で用いている。 償却とは、無形資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分することをいう。 資産とは、次の条件を満たす資源をいう。 (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へ流入することが期待される。[1] 帳簿価額とは、資産が償却累計額及び減損損失累計額の控除後で財政状態計算書に認識されている金額をいう。 取得原価とは、資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値、あるいは他の IFRS(例えば、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」)の別段の要求事項に従って当初認識した資産に帰属する金額をいう。 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額をいう。 開発とは、商業ベースの生産又は使用の開始前における、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への、研究成果又は他の知識の応用をいう。 企業固有価値とは、企業が資産の継続的な利用及び耐用年数の終了時における処分から生じると予想する、又は負債を決済する際に生じると予想するキャッシュ・フローの現在価値である。

公正価値とは、測定日時点で市場参加者間の秩序ある取引において資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格をいう（IFRS 第 13 号「公正価値測定」参照）。

減損損失とは、資産の帳簿価額が回収可能価額を超過する金額をいう。

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をいう。

貨幣性資産とは、保有している貨幣及び固定額又は決定可能な額の貨幣を受け取ることとなる資産をいう。

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。

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得るであろう見積金額（処分コストの見積額を控除後）である。

耐用年数とは、次のいずれかをいう。

(a) 資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間

(b) 企業が当該資産から得ると見込まれる生産高又はこれに類似する単位数

12 資産は、次のいずれかの場合には識別可能である。

(a) 分離可能である場合。すなわち、企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換することができる場合。そうする意図が企業にあるかどうかは問わない。

(b) 契約又はその他の法的権利から生じている場合。当該権利が譲渡可能なのかどうかや、企業又は他の権利及び義務から分離可能なのかどうかは問わない。

---

1 本基準書における資産の定義は、2018 年公表の「財務報告に関する概念フレームワーク」における資産の定義の改訂を受けての改訂はされていない。

上記の定義に加え、IAS第38号はまた、支配とは、「対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得し、かつ、当該便益への他者のアクセスを制限できるパワー」であると定義している*[IAS 38.13]*。

2 IAS 第 38 号の目的及び適用範囲

IAS第38号の目的は、他の基準書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*[IAS 38.1]*。

IAS第38号は、下記事項の会計処理には適用されない*[IAS 38.2]*。

(a) 他の基準書の適用対象となる無形資産

(b) IAS第32号「金融商品：表示」で定義されている金融資産

(c) 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

(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

他の基準書の適用対象となる特殊な形態の無形資産の例としては、以下のものがある*[IAS 38.3]*。

(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。これには、IAS第2号「棚卸資産」が適用される（第22章「棚卸資産」を参照）。

(b) 繰延税金資産。IAS第12号が適用される（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第33章「法人所得税」を参照）。

(c) IFRS第16号に従って会計処理される無形資産のリース（第23章「リース」を参照）。映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目について借手がライセンス契約に基づいて保有している権利は、IFRS第16号の適用範囲に含まれず*[IFRS 16.3(e)]*、IAS第38号の適用範囲に含まれる*[IAS 38.6]*。

(d) 従業員給付から生じる資産（IAS第19号が関連）（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第35章「従業員給付」を参照）。

(e) IAS第32号に定義される金融資産。一部の金融資産の認識と測定については、IFRS第10号「連結財務諸表」、IAS第27号「個別財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」で取り上げている（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第6章「連結財務諸表」及び上巻第8章「個別及び単体財務諸表」及び上巻第11章「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」、また、『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第1章「金融商品：序説」から第11章「金融商品：表示及び開示」を参照）。

(f) 企業結合で取得したのれん。これはIFRS第3号に基づき算定される（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第9章「企業結合」を参照）。

(g) IFRS第17号「保険契約」の範囲に含まれる契約及びIFRS第17号で定義している保険獲得キャッシュ・フローに係る資産（『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第12章「保険契約」」を参照）。

(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（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第4章「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を参照）。

(i) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に従って認識される、顧客との契約から生じた資産（第27章「収益」を参照）。

IAS第38号は、保険契約、ならびに採掘産業における石油、ガス及び鉱石の埋蔵資源の探査又は開発及び採掘に伴う支出については、その適用範囲から除外している。なぜなら、これらの分野の活動及び取引には特殊性があり、IAS第38号とは異なる方法で処理する必要がある会計上の論点が生じるためである。ただし、IAS第38号は採掘産業又は保険者が使用するその他の無形資産（コンピュータ・ソフトウェアなど）、及びこれらの者によるその他の支出（開業準備費用など）には適用される*[IAS 38.7]*。

最後に、IAS第38号は、広告、教育・訓練、開業準備、研究及び開発活動に関する支出に対しても適用されることを明確にしている*[IAS 38.5]*。

2.1 無形資産とは

IAS第38号では、資産は「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へ流入することが期待される資源」と定義されている*[IAS 38.8]*。[1] 無形資産は、こうして定義される資産の小区分を構成するものであり、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義される*[IAS 38.8]*。IASBは、無形資産に不可欠な特徴は以下のとおりであると考えている。

- 企業が支配している
- 企業に将来の経済的便益をもたらす
- 物理的実体を伴わない
- 識別可能である

このような特徴を有する項目は、企業がその資産を保有する理由に関係なく、無形資産に分類される*[IAS 38.BC5]*。ただし、これには1つの例外があり、事業の通常の過程において、又は処分グループの一部として、売却目的で保有され、IAS第2号又はIFRS第5号に従って会計処理される無形資産については、IAS第38号の適用対象とはならない*[IAS 38.3]*。

企業はしばしば、科学的又は技術的知識、新工程又は新システムの設計及び実行、免許、知的財産、市場知識、商標、ブランド名や出版物のタイトルなどのさまざまな種類の無形資源に対して支出を行う。このような項目に当てはまる例としては、コンピュータのソフトウェア、特許権、著作権、映画フィルム、顧客リスト、モーゲージ・サービス権、漁業免許、輸入割当、フランチャイズ、顧客又は仕入先との関係、顧客の忠誠心、市場占有率及び販売権がある*[IAS 38.9]*。

このような項目はIAS第38号で例として挙げられているものの、これらのすべてが必ずしも識別可能性、資源に対する支配及び将来の経済的便益の存在といった、IAS第38号の無形資産としての認識のための適格性要件を満たすわけではない。これらの項目に対する支出が3つの認識要件のいずれかを満たさない場合には、発生時に費用として認識される。ただし、企業結合に伴い生じた支出の場合には、のれんの一部を構成することになる*[IAS 38.10]*（下記セクション5を参照）。

2.1.1 識別可能性

無形資産が「識別可能」でなければならないという IAS 第 38 号の規定は、自己創設のれん（企業結合を除き、資産として認識することが禁止されている*[IFRS 38.48]*）と区別するためだけでなく、従来、財務諸表上で認識されていなかった項目で、特に企業結合により、のれんとは区別して無形資産として認識しなければならない項目があることを強調するために導入されたものである*[IAS 38.BC7, BC8]*。

IFRS第3号において、のれんは「企業結合で取得したその他の資産から生じる将来の経済的便益を表すが、個別には識別されず、独立して認識されない資産」と定義されている*[IFRS 3 Appendix A]*。たとえば、将来の経済的便益は、取得した識別可能な複数の資産相互のシナジーや、単独では財務諸表での認識要件を満たさない資産から生じる可能性がある*[IAS 38.11]*。

IAS第38号は以下を規定している*[IAS 38.12]*。

IAS 第 38 号からの抜粋	
12	資産は、次のいずれかの場合には識別可能である。 (a) 分離可能である場合。すなわち、企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換することができる場合。そうする意図が企業にあるかどうかは問わない。 (b) 契約又はその他の法的権利から生じている場合。当該権利が譲渡可能なのかどうかや、企業又は他の権利及び義務から分離可能なのかどうかは問わない。

契約上の権利から生じる資産を認識すべきとする規定は、以下のIASBの考え方を裏付けるものとなっている。つまり、契約又は法的権利は、企業全体から簡単には分離されない場合であっても、存在することにより無形資産をのれんから区分する特徴になるとIASBは考えている。審議会はこうした無形資産の例として、現地の法律により、企業全体を売却する以外の方法では譲渡することができないライセンスを引き合いに出している*[IAS 38.BC10]*。したがって、分離可能な権利のみが無形資産として識別されるわけではない。

一方で、財務諸表作成者は契約又はその他の法的権利に包含された無形資産のみを対象として、無形資産を探し出すだけでは足りない。なぜなら、単にそれらの権利が分離可能であるにすぎないという場合にも識別可能性の定義を満たすことができるためである。契約に基づかない権利であっても、その権利を売却、移転、ライセンス供与、賃借又は交換できる場合には、無形資産として認識する必要がある。公開草案第3号「企業結合」に対するコメントへの対応を検討する際に、審議会は、契約に基づかない関係に関して交換取引が存在する場合には、当該項目が分離可能であるばかりでなく、企業が当該関係から生じると予想される将来の経済的便益を支配できることの証拠となり、よって企業は当該関係について無形資産を認識しなければならないと考えた。裏を返せば、契約に基づくものではない同一又は類似の顧客との関係に関して交換取引が存在しない場合のみ、企業は当該関係についての分離可能性も、当該関係から生じると予測される将来の経済的便益に対する支配の可能性も示すことはできない*[IAS 38.BC13]*。

2.1.2 支 配

IAS 第 38 号において、支配は、資源から生じ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能力と定義される。支配は通常、法的権利から生じる。これはたとえば、著作権、取引制限契約又は法的な従業員の守秘義務（機密事項）などにより、市場や技術に関する知識から生じる経済的便益が保護されるためである*[IAS 38.13, IAS 38.14]*。法的権利がない場合、支配の立証はより困難となるものの、他の方法で将来の経済的便益を支配できる可能性があるため、権利の法的強制力は支配のための必要条件ではないことが IAS 第 38 号において明確にされている*[IAS 38.13]*。契約に基づかない類似の権利について交換取引が存在することは、資産認識の必要な支配が存在することの十分な証拠となる*[IAS 38.16]*。当然のことながら、観察可能な契約又はその他の法的権利が存在しない場合には、上記の支配が存在するか否かについて、関係する特定の事実及び状況の理解に基づき判断を行わなければならない。

また IAS 第 38 号においては、集合的な人的資源（たとえば、熟練した職員又は特定の経営管理者もしくは有能な技術者）や、これらを対象とした訓練から生じる将来の経済的便益に対する企業の支配のみでは、通常、無形資産の定義を満たすと考えるには十分ではないとされている*[IAS 38.15]*。支配の存在を証明するには、他の法的権利の存在を証明する必要がある。

設例 2-1: 従業員の将来の勤務に対する支配の証明

A社は、ある製薬会社を取得する。当該企業の取得を決定した最大の要因は、その専門分野で名が知られている研究者チームの評判であった。しかし、それ以外の法的権利は存在せず、研究者の一部又は全員が退職することもありうるため、企業が当該研究者チーム及びその技術に内在する経済的便益を支配できることを証明することは不可能であろう。したがって、被取得企業の研究者チームを無形資産として認識することはできないと考えられる。

B社は、サッカーチームを取得する。当該チームの取得を決定した最大の要因は、選手の評判であった（選手の多くは各国の代表選手の常連であった）。選手は、関連するサッカー協会に登録しないとクラブでのプレーができない。また、他のサッカーチームとの選手のトレードは広く行われている。選手の移籍に関して、選手を獲得するチームは、その選手の以前の所属チームに対して対価を支払う。それにより、契約により定めた期間にわたり、獲得した選手が他のチームでプレーすることを禁止する取決めについて交渉することができる。このような場合、B社は、この移籍費用を無形資産として認識する上で十分な支配を有していると証明できると考えられる。

上記の設例では、どちらも集合的な人的資源そのものについて資産が認識されるわけではない。サッカーチームの場合、認識される資産は、契約上の権利から生じる選手の登録に含まれた経済的便益により構成される。具体的には、本ケースが通常の雇用契約と区別される要因は、選手の提供する役務につき他のチームの利用を禁止する能力（すなわち、前述の便益を他者が利用することを制限できる能力）*[IAS 38.13]*、及び類似の選手とのトレードの存在にある*[IAS 38.16]*。移籍費用が単独の支払いとして発生し、企業結合の一環として行われたのではない場合、すなわち企業が無形の資源を個別に取得する場合には、購入の対象となった資産が無形資産の定義を満たすことを立証できる可能性はより高くなる（下記セクション4を参照）。

同様に、顧客グループや市場シェアに関して、通常は資産を認識することはできない。顧客との関係や企業に対する顧客の忠誠心を保つための法的権利、又はこれらを支配するための他の方法が存在しない場合には、通常、企業はそのような項目から得られると期待される経済的便益に対して、無形資産の定義を満たすのに十分な支配を有さない。しかし、(企業結合の一環で行われるものを除き)同一又は類似の契約に基づかない顧客との関係に関する交換取引が存在する場合には、法的権利がなくとも、期待される将来の経済的便益を支配できることが立証される場合がある。このような場合、そうした顧客との関係は、無形資産の定義を満たすことになる*[IAS 38.16]*。IFRS第3号では、企業結合の過程で取得され、無形資産の定義を満たす顧客関係に基づく無形資産の例がいくつか示されている。この詳細は下記セクション5で説明している*[IFRS 3.IE23-IE31]*。

ただし、これらに関してもIAS第38号に定められる、無形資産の定義及び認識要件の両方が満たされる場合及びそうした場合にのみ、無形資産として認識すべきであることはいうまでもない*[IAS 38.18]*。この詳細は下記セクション3.1で解説している。これまでの議論はすべて、無形の権利が資産の定義を満たすかどうかに関するものである。

以下の開示例2-1は、IAS第38号に基づき認識される可能性のある無形資産の範囲を示している。

開示例 2-1: RELX 社(2022 年)	英国

年次報告書及び財務諸表 [抜粋]

財務諸表及び他の情報 [抜粋]

連結財務諸表に対する注記 [抜粋]

14 無形資産 [抜粋]

会計方針 [抜粋]

マーケット関連の資産(商標、インプリント、ブランドなど)、顧客関連の資産(購読登録、顧客リスト、顧客関係など)、記事のコンテンツ、ソフトウェア及びシステム(アプリケーション基盤、製品出荷システム、仕掛中の研究開発など)、ならびに主に契約及び権利関連のその他の資産を企業結合の一環として取得された無形資産を識別するためには、経営者の判断が必要となります。

2.1.3 将来の経済的便益

将来の経済的便益には、製品又はサービスの販売による将来の売上収益のみならず、企業が資産を使用することによってもたらされる費用の節減又はその他の便益も含まれる。たとえば、製造工程における知的財産の使用は、将来の収益の増加よりはむしろ将来の製造原価の減少をもたらす可能性がある*[IAS 38.17]*。

2.2 IAS 第 38 号は適切な IFRS であるか

IAS第38号において資産は、「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう」と定義されている*[IAS 38.8]*。無形資産は、こうし

て定義される資産の小区分を構成するものであり、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されている*[IAS 38.8]*。すでに説明したように、この定義には他の基準書の範囲となっている資産が含まれる可能性があるが、それらはIAS第38号の適用範囲から除外されている（上記セクション2を参照）。しかし、IAS第38号又は他の基準書が適用されるかどうか明確でない状況もある。

2.2.1 「有形」と「無形」の区別

IAS第38号が公表される以前は、多くの企業が物理的実体を伴わない資産についても、有形固定資産と同じように会計処理を行っていた。確かにIAS第38号では、無形資産は、コンパクトディスク（コンピュータ・ソフトウェアの場合）、法的書類（ライセンスもしくは特許の場合）又はフィルムのような物理的な媒体を通じて存在する可能性があり、企業はIAS第16号を適用するかIAS第38号を適用するかを決めるにあたって判断の行使を求められている*[IAS 38.4]*。このような例として、以下が挙げられる。

- コンピュータ制御の工作機械において、そのソフトウェアなしではそのコンピュータが稼働しない場合、当該コンピュータ・ソフトウェアは、関連するハードウェアの不可欠な一部を構成しているため、有形固定資産として処理する*[IAS 38.4]*。
- コンピュータ上で使用されるアプリケーション・ソフトウェアは、通常、容易に交換できるため、関連するハードウェアの不可欠な一部とはならず、無形資産として処理される。一方、オペレーティング・システムは通常、コンピュータの不可欠な一部であり、有形固定資産に含めて処理される*[IAS 38.4]*。
- デジタル形式で保存されるデータベースは、物理的媒体の価値が収集データ全体の価値に比べればほとんど重要ではない場合、無形資産になると考えられる。
- 研究開発に関する支出により、物理的実体のある資産（たとえば、試作品）が生じる可能性があるが、この場合の物理的要素は無形の構成要素、つまり関連する知識に対して副次的であるため、無形資産として処理する*[IAS 38.5]*。

IAS第16号に規定される「コンポーネント・アプローチ」によれば、資産の重要な構成部分が異なる経済的耐用年数を有しており、しばしば取り換えられる場合には、企業はこれらを個別に会計処理しなければならない*[IAS 16.44]*（第18章「有形固定資産」を参照）。この規定により、ソフトウェア及びそれに類似した支出が発生する場合には、IAS第16号とIAS第38号との「境界線」の問題が生じることを念頭に置く必要がある。

弊法人のコメント

我々は、IAS第16号により資産の構成部分を特定し、個別に会計処理しなければならない場合、企業は、無形の構成部分が、実際にはより大きな資産の不可欠の一部となるのか、又はそれ自体で別個の資産となるのかを判断する必要があると考えている。無形部分は、それが別個に開発されている場合、もしくはそれが一見したところ有形固定資産項目の一部ではあるものの、実際には独立して使用されている場合には、それ自体で単独の資産となる可能性が高いといえる。

この見解は、IFRS第3号で採用されている見解とも整合する。つまり、資産に関連する有形部分と無形部分とが類似の耐用年数を有している（すなわち、IAS第16号でも資産の構成部分について個別の会計処理が求められない）場合は、財務報告において、単一の資産として一体処理することができる*[IFRS 3.B32(b)]*。

2.2.2 番組に関する権利及びその他放送権の「棚卸資産」又は「無形資産」への分類

放送局はさまざまな取決めに基づいて番組を購入する。多くの場合、放送局は開発のごく初期段階にある、おそらく単なる概念にすぎないプログラムを購入することを約束する。放送局は、番組に対して独占的な権利を持っている場合もあれば、設定された期間又は設定された回数だけ放送する権利を持っている場合もある。IFRSではこれらの権利をどのように分類し、いつ認識する必要があるかが明確ではない。

番組に関する権利及びその他放送権は、物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産に該当するため、無形資産としての定義を満たす。映画フィルムやビデオ録画といった項目のライセンス契約に基づく権利は、IAS第38号の適用範囲に含まれる*[IAS 38.6]*。また、放送権は、契約上の権利に起因しているため識別可能であり*[IAS 38.12(b)]*、企業によって支配されているため、無形資産の他の認識要件も満たしている*[IAS 38.13]*。

他者への販売のみを目的として保有する番組に関する権利は棚卸資産の定義を満たすため、IAS第2号の適用対象となる（第22章「棚卸資産」を参照）*[IAS 38.3]*。視聴者への放映を目的として保有する番組は、「生産過程もしくは役務の提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品」*[IAS 2.6]*に該当し、棚卸資産として取り扱われる可能性がある。同様に、このような番組に関する権利は、財又はサービスの生産及び提供において使用されるものの、再利用できるという点で、必ずしも消費されているわけではないことから、無形資産として取り扱われる可能性もある。

IFRS会計基準書に具体的なガイダンスがないため、実際に放送権を棚卸資産又は無形資産として分類する際には各放送局でばらつきがある。企業は、放送権を分類する際に、特定の事実及び状況を考慮する必要がある。たとえば、再放送がなく1回だけ放送する映画やスポーツイベントのために取得した権利は棚卸資産として分類する方が適切である可能性がある。一方、子供向けアニメなど、再放送価値の高いエピソードシリーズに対して取得した権利は無形資産として分類する方が適切な場合がある。

弊法人のコメント

放送権の適切な分類は、各ケースに該当する特定の事実及び状況によって異なる。当該権利に適用される特定の事実及び状況に応じて、企業は放送権を無形資産として扱い、IAS第38号に基づいて分類するか、又はIAS第2号に基づいて棚卸資産として分類する可能性があると我々は考える（第22章セクション2.3.1.Bを参照）。

よって、放送権が無形資産として分類される場合、以下の処理となる。

- 貸借対照表において、企業の営業循環期間に応じて、流動又は非流動に分類される（下記セクション10.2を参照）。
- 当該無形資産は償却され、償却費は損益計算書の減価償却費及び償却費、あるいは機能別の費用区分（売上原価など）に含められる。
- キャッシュ・フロー計算書において、無形の放送権の取得に係る支払いは、当該資産が取得時に非流動に分類される場合には投資活動に、当該資産が流動に分類される場合には営業活動に区分される。これは、営業活動によるキャッシュ・フローが主として企業の主たる収益獲得活動から生じるためである。したがって、一般的には、純損益の算定に含まれる取引その他の事象の結果として生じる*[IAS 7.14]*。
- 権利はIAS第38号の要件が満たされる場合にのみ、再評価額で測定される（下記セクション8.2を参照）。それ以外の場合、当該資産は償却費及び減損損失控除後の取得原価で計上される。資産の減損損失は、IAS第36号に従って認識及び測定される。

棚卸資産として分類する場合、権利が12ヵ月以内に消費されない場合でも、正常営業循環過程の一環として販売、消費又は実現させることを見込んでいる場合、権利は流動資産において表示される*[IAS 1.66, IAS 1.68]*。

「企業の営業循環期間とは、加工に向けて資産を取得し、それが現金又は現金同等物として実現するまでの期間」であり、「企業の正常営業循環期間が明確に識別できない場合には、その期間は12ヵ月と想定する」と定義している*[IAS 1.68]*。流動資産と非流動資産の区別については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章「財務諸表の開示及び会計方針」セクション3.1.1で説明している。

他の棚卸資産の費用と同様に、取得によるキャッシュ・アウトフローは主に主たる収益獲得活動から生じるため、営業キャッシュ・フローとして分類され、費用は権利が消費されたときに売上原価において表示される。

放送局にとって放送権の典型的な重要性を考慮すると、これらの資産を財政状態計算書の別個の項目として表示することも、実務上でみられるIAS第1号第57項（a）に従った代替的な表示である。

これらの分類はどちらも実務でみられるものである。Vivendi社は、一連の映画及びテレビに関する権利目録を無形資産に分類している（下記セクション3.1.1.の開示例3-1を参照）。一方、ITV社は、番組に関する権利を「番組に関する権利及びその他棚卸資産」の科目名で、流動資産に分類している。

開示例 2-2: ITV 社（2021 年）　英国

2021 年 12 月 31 日に終了する年度の ITV 社の年次報告書及び会計処理 [抜粋]

財務諸表 [抜粋]

セクション 3: 事業用資産及び負債 [抜粋]

3.1. 運転資本 [抜粋]

3.1.1 番組に関する権利及び約定 [抜粋]

番組に関する権利

取得した番組に関する権利（フィルムを含む）及びスポーツ放映権は、AVODやSVODプラットフォームをはじめとするITVチャンネルでの配信を主目的として購入しています。これらの権利は、支払い時又は放送準備が整った時点のいずれかのより早い時点で流動資産に認識されます。当社グループは通常、これらの権利を、当該権利が消費されるパターン及び価値を反映した配信数に応じて営業費用に計上しています。

制作委託費は、主として番組企画に基づき購入され、当社グループが一部支配している番組から構成されています。制作委託費は支払い時に流動資産に認識し、通常、最初の配信時に全額が営業費用に計上されます。配信されるプラットフォームにおいて、制作委託費が再度発生する場合、当該放送に関連する増分費用は営業費用に含められます。

（中略）

期末時点の番組に関する権利及びその他棚卸資産は、下記の表のとおりです。

	2021年 百万ポンド	2020年 百万ポンド
取得した番組に関する権利	177	169
制作委託費	78	69
スポーツ放映権	58	70
	313	308

3 認識及び測定

3.1 認 識

無形資産の定義を満たす項目（上記セクション2.1を参照）は、以下を満たす場合に、かつ、その場合にのみ認識しなければならない*[IAS 38.21]*。

(a) 当該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) 当該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。

IAS第38号は「可能性が高い（probable）」という用語の意味を定義していないが、他の基準書においては、「起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高い（more likely than not）」と定義されている*[IAS 37.23, IFRS 5 Appendix A]*。企業は、期待される将来の経済的便益の発生可能性が高いかどうかを評価するにあたり、資産の耐用年数にわたって存在するであろう一連の経済状況に関する経営者の最善の見積りを表す、合理的で裏付け可能な仮定を用いて行わなければならない*[IAS 38.22]*。上記の判断を行う際、当初認識時点において入手可能な証拠を考慮する。この際、外部証拠により重点を置くことになる*[IAS 38.23]*。

ある項目が無形資産の定義及び認識規準の両方に合致するかどうかを評価するこのテストは、企業が、無形資産の取得又は自己創設、あるいは当初認識後の追加、取替え又はサービスの原価として適格となりうる支出を行う都度実施される*[IAS 38.18]*。支出時にこれらの要件が満たされない場合には、費用を認識することになり、これを事後的に資産として修正再表示することはできない*[IAS 38.68, IAS 38.71]*。

IAS第38号では、企業による資産の取得方法が、無形資産の認識及び当初測定に関するガイダンスに反映されている。つまり、無形資産の取得が以下のいずれに該当するかに応じて、それぞれの認識及び当初測定に関する規定が適用される*[IAS 38.19]*。

- 個別に取得した場合（下記セクション 4 を参照）
- 政府からの補助金によって取得した場合（下記セクション 4.6 を参照）
- 他の資産との交換によって取得した場合（下記セクション 4.7 を参照）
- 企業結合の一環として取得した場合（下記セクション 5 を参照）
- 自己創設した場合（下記セクション 6 を参照）

企業が、将来引渡しを受ける無形資産の購入契約に対してこれらの要件を適用する場合の問題点に関しては、下記セクション3.1.1で（番組その他の放送権に関連して）詳述している。

IAS第38号は、認識の観点から、（のれんの扱いを考慮する場合を除き）自己創設の無形資産と外部から取得した無形資産とを区別していない。無形資産の定義及び認識要件が満たされる場合には、当該支出はすべて無形資産として認識されなければならない*[IAS 38.BCZ40]*。したがって、IAS第38号の認識要件が満たされるのであれば、財務諸表作成者は、会計方針として定めることにより自己創設無形資産に関する支出を費用として認識することを選択できない*[IAS 38.BCZ41]*。

3.1.1 番組に関する権利及びその他放送権の認識時期

放送局では、長期にわたり放映される番組シリーズや、現時点では放送可能な状態となっていない将来のスポーツ関連イベント番組についての権利に関する購入契約を、一定期間にわたり、あるいは一定の放映／視聴回数分につき、締結することが頻繁にある。支払いは放映期間の開始時点で又は放映期間にわたり行われることがある。そのため、いつの時点でこれらの番組に関する権利及び支払いに係る義務を貸借対照表において認識しなければならないかが問題となる。

「財務報告の概念フレームワーク」（2018年改訂）の第4.3項によれば、資産とは、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である*[CF 4.3]*。

したがって、いつ資産の支配を獲得しているかを判断する必要がある。IFRSでは、双方の当事者が依然として履行すべき未履行契約（支払いも納品も行われていない発注書など）は、基本的に資産及び負債の認識を生じない。放送局が当初、番組を購入する契約を結んだ際に、通常は当該番組に関連する資産が直ちに認識されるわけではない。この時点では、基本的に放送局の支配下にある資産は存在しない。放送局は、基礎となる資源が識別できるほど十分に開発されているかどうか（たとえば、原稿や脚本が書かれているかどうか、監督や俳優が雇用されているかどうかなど）を考慮する必要がある場合がある。

弊法人のコメント

IAS第38号に放送権の支配権を獲得する時期を決定する方法に関する具体的なガイダンスがない状況では、企業はIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」のヒエラルキーを参照する必要がある（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章セクション4.3を参照）。会計方針を決定する際には、IFRS第15号などの他の基準書のガイダンスを参照して、放送権の支配権が獲得される時期を決定する。

資産の支配をいつ獲得したか判断するのが難しい場合、一般的に負債は資産が取得されたことを示すため、負債がどの時点で発生するかを評価することが役立つ場合がある。実務上、企業は特定の放送権について資産と負債を認識する可能性がある。以下に例を示す。

- 評価証明書を取得した場合
- 番組内容が展示可能な場合
- シーズン開始時点
- ライセンス期間の開始時点
- 事象が発生した日時点（たとえば、試合ごとに）

ライセンサーが当該放送権の販売に関してIFRS第15号に基づいて収益をいつ認識するかという問題については、第27章セクション8で説明している。

設例 3-1: 放送権の認識時期の決定

スポーツ大会 – 複数シーズンにわたる権利

A社（ライセンシー）は、長い歴史を持つスポーツ大会の試合を、シーズンを通して複数年にわたり独占放送する権利に関し、ライセンサーと契約を締結する。A社は、契約で合意された金額を各シーズンの開始時点で支払わなければならない。期日までに支払いを行わなければ、当シーズン以降の放送権が、ライセンサーに返還されることになる。A社は、各シーズンの開始時点までは、当該シーズンの権利を確保するために支払われる金額につき債務は存在しないと判断する。

A社は、各シーズンの開始時点で、各シーズンの試合を放送する権利に関する資産を有すると判断し、当該資産を認識する。A社は、将来支払うことになる金額について、約定した金額を開示するが、当該時点でいかなる資産又は負債も認識しない。

映画制作会社の将来の作品を放映する権利

B社（ライセンシー）は、映画制作会社（ライセンサー）と契約を締結し、映画制作会社が契約年度に公開を予定している特定の数の映画に対して、B社が将来支払いを行うことにより放映することに合意した。ただし、契約締結時点では、ライセンシーもライセンサーも、どの映画が公開されるかは分かっていない。

事実及び状況の評価に基づき、B社は、対象となる資源（映画）が、契約を締結した時点では識別可能となるまでは十分に開発されておらず、ライセンサーが映画を引き渡すまでは、当該支出につき無形資産の認識要件を満たさないと判断する。

このアプローチについては、以下のVivendi社の年次報告書からの抜粋で説明している。Vivendi社は、無形資産の認識が必要な契約と、コンテンツが引き渡される将来時点での支払いに関する約定とを区別している。

開示例 3-1: Vivendi 社（2022 年） フランス

年次報告書 - ユニバーサル登録書（2022 年）[抜粋]

3. 監査済連結財務諸表 [抜粋]

3.7. 連結財務諸表の注記 [抜粋]

注記 11. コンテンツ資産及び約定 [抜粋]

財政状態計算書に計上された約定：コンテンツ負債 [抜粋]

コンテンツ負債は、主に流動か非流動かに応じて「買掛金及びその他」又は「その他の非流動負債」に計上されている。

(百万ユーロ)	2022年12月31日時点の将来の最低支払額				2021年12月31日時点の将来の最低支払額合計
		支払期日			
	合計	2023年	2024年～2027年	2027年より後の期間	
映画及びテレビ放映権	183	183	—	—	206
スポーツ放映権	520	520	—	—	455
その他	15	14	1	—	87
コンテンツ負債	**718**	**717**	**1**	**—**	**748**

財政状態計算書に認識されていない約定［抜粋］

(百万ユーロ)	2022年12月31日時点の将来の最低支払額				2021年12月31日時点の将来の最低支払額合計
		支払期日			
	合計	2023年	2024年～2027年	2027年より後の期間	
映画及びテレビ放映権(a)	3,234	1,267	1,859	108	3,256
スポーツ放映権(b)	3,912	1,064	2,594	254	2,638
その他	5	2	3	—	38
当社が付与した約定合計	**7,151**	**2,332**	**4,457**	**362**	**5,932**
映画及びテレビ放映権(a)	(204)	(114)	(91)	—	(112)
スポーツ放映権(b)	(224)	(144)	(80)	—	(371)
その他	—	—	—	—	(7)
当社が受領した約定合計	**(428)**	**(258)**	**(171)**	**—**	**(490)**
正味合計	**6,723**	**2,074**	**4,286**	**362**	**5,442**

上記セクション2.2.2の開示例2-2が示すように、ITV社は、取得した番組に関する権利と同様のアプローチを適用し、支払いに応じて段階的に資産を認識し、取得した番組が配信可能になった時点で資産を全額認識している。

3.2 測 定

当初認識時点では、無形資産を取得原価により測定しなければならない*[IAS 38.24]*。IAS 第 38 号では、取得原価は資産の取得時又は建設時において、当該資産取得のために支出した現金、現金同等物の金額、その他の引き渡した対価の公正価値であると定義されている。引き渡した対価の性質によって他の基準書が適用される場合、資産の取得原価は他の基準書(たとえば、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」)の特定の規定に従って当初認識した金額となる*[IAS 38.8]*。

IAS 第 38 号に基づく当初測定は、資産を取得した方法によって幾分の影響を受ける。これについては下記セクション 4 から 6 で詳述している。また、自己創設無形資産の取得原価の構成要素については、下記セクション 6.3 でより詳細に検討している。

3.3 事後の支出

IAS 第 38 号は、当初取得及び事後の支出の両方に適用される全般的な認識原則を基礎としているが、ある無形資産に対して追加的になされる事後支出を認識する際のハードルは、より高く設定されている。すなわちこれらの支出が、既存の資産の取替え（下記セクション 9.5.1 を参照）、又は IAS 第 38 号に基づいた場合に認識要件を満たさない自己創設無形資産の創出（下記セクション 6 を参照）に関係していないことを最初に確認しなければならない。IAS 第 38 号では、事後的な支出（すなわち、取得した無形資産の当初認識後に生じた支出、又は自己創設無形資産の完成後に生じた支出）を資産として認識することは、極めて稀であると考えている。ほとんどの場合、事後的な支出は、無形資産の定義及び IAS 第 38 号の認識要件を満たさず、すでにある無形資産に包含される、期待される将来の経済的便益を維持するためのものである可能性が高い。さらに IAS 第 38 号では、事後的な支出を、事業全体に対してではなく特定の無形資産に対して直接配分することは、大抵困難であると述べられている*[IAS 38.20]*。

ブランド、新聞題字、出版物のタイトル、顧客リスト及び実質的にそれらに類似した項目に関して事後的になされた支出を資産化することは、たとえ当初はこれらの項目を外部から取得した場合であっても、明確に禁止されている。このことは、内部で創設される場合に、これらに対する支出を無形資産として認識してはならないことにも整合している*[IAS 38.20, IAS 38.63]*。このような支出は、本来企業結合でしか認識されることのない自己創設のれんの生成となってしまうためである。

4 個別の取得

4.1 認 識

個別に取得した無形の権利は、通常、資産として認識される。IAS 第 38 号では、無形資産を取得するために支払われる価格は、通常、資産に包含される将来の経済的便益が企業に流入する可能性に関する期待を反映するものであると想定されている。言い換えれば、たとえその流入の時期又は金額が不確実であるとしても、企業は経済的便益の流入があると常に期待していると考えられる*[IAS 38.25]*。また、IAS 第 38 号では個別に取得した無形資産の原価は、通常、信頼性をもって測定することができるとの前提が置かれている。特に購入対価が現金又は他の貨幣性資産の場合には、これは明白である*[IAS 38.26]*。

無形の権利を獲得するために生じた外部費用のすべてが、個別に取得された無形資産として当然のごとく資産化されるわけではない。なぜなら、それらの費用は、そもそも無形資産の定義を満たさなければ資産化できないためである。無形資産の開発（たとえば、開発及び納入契約、もしくは研究開発契約）を他社（外注業者）に委託する企業は、無形資産を取得することになるのか、又は無形資産を開発するために使用される財及びサービスを取得することになるのかを判断する必要がある。後者の場合、企業が無形資産を認識できるのは、支出が自己創設無形資産に関する IAS 第 38 号の要件を満たしているときのみである（下記セクション 6 を参照）。

外注業者が自己創設無形資産を開発するためのサービスを提供しているのかどうかを判断するにあたっては、プロジェクトが失敗に終わった場合のリスクの重要な部分を供給元である外注業者が負担しているかどうかを確認するため、このようなサービスを提供するための契約条件を検討しなければならない。たとえば、開発及び納入契約に基づき、プロジェクトの結果に関係なく、常に外注業者が開発委託企業から開発のための役務費用及び設備費用の支払いを受ける場合、委託企業が、これらを自身の活動（自己創設）として会計処理する必要がある。

企業が外注業者に前金を支払ったり、プロジェクトの進捗に応じて一定金額を支払ったりする場合、必ずしもこうした支払いに基づいて無形資産が認識されるわけではない。一部の支払いは、将来受け取る財やサービスの前払いを表す場合があり、支払いが実行された時点で前払いとして認識される。その後、企業は財又はサービスを受け取ったときにそれを認識する。このような場合であっても、経済的便益が企業に流入する可能性が高くなった後に発生した原価のみが、無形資産として認識される（下記セクション 6.2 を参照）。

4.2 原価の構成要素

IAS 第 38 号には、個別に取得した無形資産の原価は、以下から構成されると規定されている。

IAS 第 38 号からの抜粋	
27	個別に取得した無形資産の原価は、次のもので構成される。 (a) 購入価格（輸入関税及び還付されない購入税を含み、値引及び割戻しを控除後） (b) 資産を意図した利用のために準備することに直接起因する原価

28　直接起因する原価の例として、次のものがある。

(a)　当該資産を稼働状態にすることから直接生じる従業員給付（IAS 第 19 号で定義）のコスト

(b)　当該資産を稼働状態にすることから直接生じる専門家報酬

(c)　当該資産が適切に機能するかどうかのテストのコスト

無形資産に関する支出の資産化は、当該資産が経営者の意図する方法により操業可能となった時点で中止される*[IAS 38.30]*。資産が実際に稼働する日より前にこのような状態になることは十分にありうる。

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延期される場合には、取得原価は通常の条件で支払った場合の現金価格相当額となる。当該金額と支払い額合計との差額は、IAS 第 23 号「借入コスト」に従って資産化される場合を除き、信用供与期間にわたって利息費用として認識される*[IAS 38.32]*（第 21 章「借入コスト」を参照）。

4.3　費用とされる支出

以下の支出は、個別に取得した無形資産の取得原価の一部とはみなされない*[IAS 38.29, IAS 38.30]*。

- 新製品又はサービスを導入するための費用（広告・販売促進活動の費用を含む）
- 新たな地域における又は新たな顧客層に係る事業を行うための費用（職員の訓練のための費用を含む）
- 管理費及び全般的な間接費
- 無形資産を使用、又は移動する際に発生する費用
- 経営者が意図する方法により稼働可能となっているものの、いまだ使用が開始されていない期間に生じた費用
- 資産からの産出物に対する需要が十分ではない期間に生じた損失などの、初期の営業損失

また、開業準備費、訓練費用、広告宣伝及び販売促進活動に関する支出、ならびに移転もしくは組織変更に関する支出についても費用として処理される（下記セクション 7 を参照）。

4.4　資産の開発に関連する付随的な営業活動から生じる収益

資産を開発又は建設している間に収益が生じる場合、この収益は、開発中の資産の当初帳簿価額の減額として認識しなければならないか、又は純損益として認識しなければならないのかが問題となる。IAS 第 38 号では、当該資産を経営者が意図した方法により操業可能な状態にするために、収益を生み出す活動が必要であるかどうかを考慮することが求められる。付随的な営業活動（つまり意図した方法で使用するための資産の開発にとって必要ではない活動）から得られる収益とその関連費用は、それぞれ該当する損益項目に分類し、直ちに純損益として計上しなければならない*[IAS 38.31]*。このような付随的な営業活動は、開

発活動の開始前であっても、又は開発活動中にも生じる可能性がある。以下の設例では、この規定について説明している。

設例 4-1: 付随的な営業活動

A 社は、ある化学製品の新たな生産方法を他社に先駆けて開発している。A 社は新たな生産方法に関する特許を取得できる予定である。A 社は、開発段階で副産物として生産される大量の化学製品を販売している。それに係る支出には、人件費、原材料費、組立費用、装置の取得費用及び専門家に対する報酬がある。

この化学製品の生産及び販売に関連する収益と費用は、当期の純損益に計上される。また、IAS 第 38 号に定められる厳格な認識要件を満たす開発費は無形資産として計上され、IAS 第 38 号の認識要件を満たさない開発費は費用計上される。

上記の設例が示すように、付随的な営業活動による収益を特定することは、このような活動に費用を配分することよりもはるかに容易であることが多い。一方で、あるプロジェクトが開発段階から操業開始段階に移行した正確な時期を決定することは、困難であることが多い。

IAS 第 38 号は、無形資産を意図した方法により利用可能な状態にするために必要と判断される活動に関連して得られる収益について、どのように会計処理するのか明確にしていない。しかし、IAS 第 16 号では、建設中の有形固定資産項目について、これに関連するガイダンスが示されている(第 18 章セクション 4.2.1 を参照)。IAS 第 16 号は、有形固定資産項目を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くまでに生産された物品の販売による収入について、IAS 第 2 号に従って測定された当該項目の取得原価とともに適用される基準書に従って純損益に認識することを要求している*[IAS 16.20A]*。IAS 第 38 号に具体的なガイダンスがないため、企業は、IAS 第 8 号が規定する階層(ヒエラルキー)を参照して、適切な会計方針を策定しなければならない(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 3 章セクション 4.3 を参照)。このヒエラルキーでは、まず、類似の事項や関連する事項を扱っている基準書の要求事項を検討することを要求している*[IAS 8.11]*。したがって、企業は、無形資産を意図した方法により利用可能な状態とするために必要と判断される活動に関連して得られる収益に、上述の IAS 第 16 号のガイダンスをどの程度適用できるかを検討すべきである。

そのような収益の例として挙げられるのは、新規プロセスのテストの過程で生産される見本品の販売、あるいは試作品の販売から収益が生み出される場合である。ただし、収益の発生によって、無形資産が意図した方法で利用できる状態になっていると言えるかどうかを確認する際には注意が必要である。そのように判断された場合、資産化は中止され、収益が認識されるとともに、関連費用に資産の償却費が含められる。

4.5 変動対価又は条件付対価で取得した無形資産の測定

無形資産の購入価格には、変動性のある又は条件付きの金額が含まれる場合がある。変動対価又は条件付対価を伴う取引は多くの場合、非常に複雑であり、支払いは多くの要因に依存する可能性がある。たとえば、指数又はレートに基づく変動対価又は条件付支払、購入者の将来の活動に左右される変動対価又

は条件付支払、資産の状態に関連する変動対価又は条件付支払、あるいは資産の稼働に関連する変動対価又は条件付支払が含まれる。一部の契約には、複数の変動性又は偶発事象の発生要因が含まれる場合がある。契約が利益分配契約に類似しており、どの基準書でも取り上げられていない場合には、さらに複雑さが生じる可能性がある。

資産購入時の変動支払に関するトピックは、2011 年から 2016 年にかけて IFRS 解釈指針委員会で議論され、2016 年 3 月にアジェンダ決定が公表された。委員会の議論では、資産購入日とその後の会計処理の両方が考慮され、購入者の将来の活動に左右される変動支払とそうでない変動支払に区別された。同委員会は、この問題は既存の基準書の範囲内で対処するには広すぎると判断し、IASB に対して変動支払の会計処理に包括的に対処するよう勧告した。2016 年 5 月、IASB は、この問題が 2017 年から 2021 年までのリサーチ・パイプライン(The research pipeline)に含まれることに暫定的に同意した。[2] 本稿執筆時点では、これは IASB の作業計画のアクティブなリサーチ・プロジェクトとしてリストされていない。[3]

変動対価又は条件付対価を含む取決めにおける無形資産の購入の会計処理を分析する際の重要なステップは、契約上の取決めを完全に理解し、条件付又は変動支払の性質を理解することである。これには、それらの条件付又は変動支払が資産の初期の価値又は将来の稼働に関連しているかどうか、偶発事象又は変動性が購入者の支配の範囲内又は範囲外であるか、及び条件付又は変動支払が売手からの他の財又はサービスの支払いかどうかについて完全に理解することが含まれる。契約によっては、最初に変動支払又は条件付支払の義務が定められる場合もあるが、取決めが未履行契約であると判断され、変動支払又は条件付支払に関する負債は、いずれかの当事者が契約を履行した後でのみ認識される場合もある。

資産購入における変動対価又は条件付対価の会計処理に関する 2 つの主要な問題は、1)その変動対価又は条件対価の負債を認識するかどうか、いつ認識するか、2)変動対価又は条件付対価の見積りに関するその後の変更を取得した資産の原価の一部として会計処理するべきかどうかである。

1 つ目の問題である変動支払又は条件付支払を行う負債がいつ認識されるかについて、取決めが未履行契約とみなされない場合、考慮すべき点の 1 つは、それらの支払いが企業の将来の活動に左右されるかどうかである。IAS 第 32 号は、偶発事象が金融商品の発行者と保有者の双方の制御可能な範囲を越えている場合、現金を引き渡す偶発的な義務は金融負債の定義を満たすと規定している(『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第 4 章「金融商品:金融負債と資本」セクション 4.3 を参照) *[IAS 32.25]*。したがって、変動支払の義務が取得企業の将来の活動に左右されない場合には、条件付対価に関して金融負債を認識することが適切であると考えられる。ただし、この見解は本トピックに関する IFRS 解釈指針委員会の議論の過程で暫定的に合意されたものの、結局は、最終的なアジェンダ決定の一部として明確化も確認もされなかった。さらに、最終アジェンダ決定では、資産購入後の変動支払の会計処理について疑問があると指摘しており、その声明を発表する際に IFRS 解釈指針委員会は異なる種類の変動支払を区別していなかった。

弊法人のコメント

IFRS 解釈指針委員会で行われた議論を踏まえ、最終アジェンダ決定に明確なガイダンスがない場合、企業は、条件付支払義務を負債として認識するかどうか、またいつ認識するのかに関して会計方針を策定し、適用する必要がある。選択された方針は、特定の状況において目的適合性及び信頼性がある情報をもたらすべきであり、同様の取引に一貫して適用されなければならない。支払いが異なれば、変動性

の種類も異なる場合がある。したがって、企業が異なる取引に対して異なる方針を持つことが適切である可能性がある。選択された会計方針に関する情報が財務諸表利用者にとって重要であると予想される場合、当該会計方針の情報は開示する必要がある。

上記のように、資産の取得における変動対価又は条件付対価の取扱いに関する明確なガイダンスはなく、こうした種類の取決めに関する実務にはばらつきがある。したがって、資産の当初認識に関して企業が考慮すべき会計方針の例としては、以下のようなものがある。

- 当初認識時の資産の取得原価には、取得日におけるすべての変動対価又は条件付対価の公正価値が含まれる。対応する負債も同額で認識される。
- 当初認識時の資産の取得原価には、変動支払又は条件付支払は含まれない。したがって、これらの変動支払又は条件付支払は、いかなる負債も認識されない。

次に考慮すべき問題は、企業がその後の支払いと変動対価又は条件付対価の見積りの変更をどのように会計処理しなければならないかということである。取決めの事実及び状況に応じて、企業は以下のことを決定する場合がある。

(1) 変動性が為替レート、貨幣の時間価値又は組み込まれたデリバティブから生じる場合 – 為替レートから生じる認識済の負債の帳簿価額の変動は、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」及びIFRIC第22号「外貨建取引と前払・前受対価」に従って会計処理される。一方、貨幣の時間価値及び組込デリバティブはIFRS第9号「金融商品」に従って会計処理される。
(2) 変動性が受け取った資産の質又は量に直接連動している場合 – このような場合、資産と負債の当初認識は、その後IAS第8号第37項に従って更新される会計上の見積りに基づくことになる。
(3) 契約の変動性が上記の(1)又は(2)に当てはまらない場合、これに対処するための会計方針を策定する必要がある。

(3)の場合、企業は IAS 第 8 号の規定を適用して、すべての類似した取引に一貫して適用すべき会計方針を策定する必要がある。策定された会計方針では、変動対価又は条件付対価の見積りの変更を資産の取得原価の一部として資産計上すべきかあるいは費用計上すべきかに対処しなければならない。この決定は通常、条件付支払の理由に基づいており、企業は適切な処理を決定する際に契約の内容を考慮する必要がある。

認識済みの負債に対する事後の変更は、当初受け取った資産に組み込まれた将来の経済的便益に関連する限り、資産の取得原価の一部として認識されることが適切である。たとえば、偶発事象又は変動性が当初受け取った資産の質又は量に関連しているとみなされる場合である。時間の経過に伴う使用など、他の要因によって生じる変動は、通常、費用として認識される。

弊法人のコメント

この問題が IASB によって解決されるまで、変動性又は偶発事象の会計処理が他の基準書で規定されていない場合、企業は、認識済みの負債の事後の支払い又は測定の変更に関して一貫した会計方針を策定し、適用する必要がある。変動支払又は条件付支払は、IAS 第 8 号のヒエラルキーに従って、取得資産の取得原価の一部として含まれるか、又は発生時に費用として認識される。

企業は、特定の状況において目的適合性及び信頼性のある情報をもたらされるように会計方針を策定し、一貫して適用する際に判断を用いなければならない。

選択された会計方針に関する情報が財務諸表利用者にとって重要であると予想される場合、当該会計方針情報は開示する必要がある。

無形資産について、上記のアプローチを以下の設例に示している。本設例には、使用や収益に関連するもの、為替レートや貨幣の時間的価値の変化に関連するものなど、多くの一般的な条件付支払は含まれていないことに留意されたい。

設例 4-2: サッカー選手の登録に関係する条件付対価

サッカーチームを有する A 社は、4 年契約で新しい選手を獲得する。この新しい選手の登録を確保するため、A 社は、当該選手の以前の所属チームに対し、以下の支払いを行うことに合意する。

(1) 移籍完了時に 55 百万円
(2) 移籍から 1 年後に 28 百万円
(3) 当該選手の試合出場数が 25 回に達した時点で 10 百万円
(4) 当該選手が国の代表選手に選ばれた場合には 2 百万円
(5) 当初契約期間の終了前に当該選手が他のチームに移籍した場合には、移籍に係る受取総額のうち 25%

A 社は、この支出により、契約期間にわたり当該選手が他のチームでプレーすることを阻止できる、4 シーズンにわたる契約を当該選手と交渉できることになるため、この支出は無形資産の定義を満たすと判断される。A 社は、選手登録の取得原価をどのように算定すればよいか。

会計方針に関する例 1

上記支払いのすべては、契約に基づく支払いであり、当該選手がサインした時点で IFRS 第 9 号に基づく金融負債が生じる。したがって、無形資産の取得原価は、当初支払額 55 百万円、1 年後に支払われる 28 百万円の現在価値及び他の条件付対価の公正価値(たとえば、何らかの確率加重見積技法を使って算定する)を加算した額となる会計方針を A 社は選択している。A 社は事後の負債の変動を無形資産の取得原価の一部として認識する(偶発事象又は変動性は当初受け取った資産の質又は量に関連して

いると考えられるため）、あるいは純損益に認識する（偶発事象又は変動性は、時間の経過に伴う使用などの他の要因によるものと考えられるため）という会計方針を選択する必要がある。

会計方針に関する例 2

A 社は、譲渡完了時に支払われる 55 百万円と繰延対価 28 百万円の両方が無形資産の初期費用の一部として認識される会計方針を選択している。取得時に、合意された条件付及び変動的支払いに対する負債は認識されない。偶発事象又は変動性が解決されたら、A 社は、支払いを無形資産の取得原価の一部として（偶発事象又は変動性は資産の質又は量に関連していると考えられるため）、あるいは純損益に（偶発事象又は変動性は、時間の経過とともに使用されるなど、他の要因によるものと考えられるため）認識するための会計方針を選択する必要がある。

Merck 社は、企業結合以外の無形資産の取得に関するマイルストーン支払いに関連する資産の取得に関連する条件付対価の会計方針を策定している。この場合、条件付対価の支払いが企業の支配が及ぶものであるかどうかが、取得原価の一部として認識されるかどうかの決定要因となる。

開示例 4-1: MERCK 社（2018 年）　ドイツ

年次報告書 2018 年 [抜粋]

連結財務諸表の注記 [抜粋]

（63）条件付対価 [抜粋]

企業結合以外の個々の資産の購入に関連する条件付対価は、その対価が当社の支配の及ばない将来の事象の発生の有無に左右される場合にのみ、金融負債として認識します。偶発的な対価の支払いが当社の支配が及ぶものである場合、条件付きでない義務が発生した時点から負債を認識します。個々の資産の購入に関連する条件付対価は、主にヘルスケア事業部門の知的財産ライセンスに関する将来のマイルストーンの支払いに関連します。

条件付対価による金融資産及び金融負債の公正価値の変動は、金利変動による変動及び割引の振戻しによる影響を除き、その他の営業収益又はその他の営業費用として認識しております。割引の振戻しによる金利効果や金利変動による変動は、金融収益又は金融費用に計上しております。

4.6 政府補助金による取得

無形資産は時として政府補助金により無償又は名目的な対価で取得される場合がある。政府は、空港の発着権、ラジオ又はテレビ局の放送免許、排出権（下記セクション 11.2 を参照）、輸入免許又は輸入割当枠、その他の制約された資源にアクセスする権利などを割り当てる場合がよくある*[IAS 38.44]*。

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」に従って会計処理しなければならない。IAS 第 20 号は、付与された無形資産を公正価値又は名目金額のいずれかにより当初認識することを容認している*[IAS 20.23]*。

これは会計方針の選択であることから、企業は政府補助金により取得した無形資産に対し継続的に同じ方法を適用しなければならない。

一方、政府が交付するすべての許認可の公正価値を、信頼性をもって測定できない可能性がある。これは、当該許認可が、無償で交付されている、譲渡不可能である、事業の一部としてでないと購入又は売却ができないといった性質を持つ可能性があるためである。活発な市場が存在しない場合の公正価値の決定に関する論点のいくつかは、第 14 章で検討している。ただし、一定の国々における牛乳生産割当枠などのように、自由に売買できるため容易に検証可能な公正価値を有する許認可もある。

4.7 資産の交換

資産の交換は、会計基準の設定主体にとって長年の課題となってきた取引である。企業は、不必要となった無形資産や使用することができない無形資産と、相手方で余剰となっている無形資産を交換する場合がある。たとえば、航空会社や新聞業界においては、規制当局の要請により発着権及び新聞の名称の交換が行われることが一般的である。また、プロのサッカークラブにおいては選手登録権の交換が行われることが一般的である。ここで、交換取引は原価で計上すべきか又は公正価値で計上すべきかが論点となる。受領する資産の公正価値が引き渡す資産の帳簿価額を上回る場合、交換取引から利益が発生することになる。このことは同時に、見かけ上の利益を大きくするために経済的実質を伴わない取引がありうることも意味している（下記セクション 4.7.2 を参照）。

3 つの基準書、すなわち、IAS 第 16 号（第 18 章を参照）、IAS 第 40 号「投資不動産」（第 19 章「投資不動産」を参照）及び IAS 第 38 号のそれぞれに、資産の交換に関し事実上同一のガイダンスが含まれている。

4.7.1 交換により取得された資産の測定

資産の交換に関連し、市場価額が存在しなくとも公正価値が信頼性をもって算定可能となる場合について、以下のガイダンスが示されている。なお、公正価値の定義は IFRS 第 13 号を参照する（第 14 章を参照）が、本セクションの以下の規定は IAS 第 38 号における資産の交換に固有の内容であることに留意されたい。

IAS 第 38 号によると、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取得されたすべての無形資産は、公正価値で測定することになる。ただし、下記のいずれかに該当する場合を除く*[IAS 38.45]*。

（a） 交換取引が経済的実質を欠く場合

（b） 受領した資産及び引渡した資産の公正価値が信頼性をもって測定できない場合

たとえ引渡資産の認識を即座に中止することができない場合であっても、取得資産についてはこの方法で測定を行う。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が用いられる*[IAS 38.47]*。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、取得した無形資産は引渡資産の帳簿価額で測定される*[IAS 38.45]*。

この文脈において、無形資産の公正価値は、合理的な公正価値測定の幅の変動性が当該資産にとって重要ではないか、又は当該範囲内のさまざまな見積りの確実性が、公正価値の測定にあたって合理的に評価でき、かつ利用できる場合には、信頼性をもって測定可能である*[IAS 38.47]*。

4.7.2 経済的実質

利得又は損失は、取引に経済的実質があると判断された場合、非貨幣性資産の交換に関してのみ認識される。それ以外の場合、取得した資産は、引渡資産の原価で測定される*[IAS 38.45]*。

経済的実質の判定が定められているのは、取引が企業の経済実態に関して識別できる影響を与えない場合に交換による利益が計上されないようにするためである*[IAS 16.BC21]*。交換取引の経済的実質の有無は、受領資産と譲渡資産から創出されると見込ま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される。経済的実質とは、2 つの予測値の間に重要な差異が存在しなければならないことを意味する。

IAS 第 38 号は、交換取引に経済的実質がある場合について説明している。

IAS 第 38 号からの抜粋

46 企業は、交換取引が経済的実質を有するかどうかの決定を、当該取引の結果として将来キャッシュ・フローが変化すると見込まれる程度を検討することにより行う。次の場合には、交換取引は経済的実質を有している。

(a) 受け取った資産のキャッシュ・フローの構成(すなわち、リスク、時期及び金額)が、譲渡した資産のキャッシュ・フローの構成と異なっている場合、又は

(b) 企業の営業活動のうち当該取引の影響を受ける部分の企業固有価値が、当該交換により変化する場合で、

(c) (a)又は(b)における差額が、交換した資産の公正価値に対して大きい。

交換取引が経済的実質を有しているかどうかを決定する目的上、企業の営業活動のうち当該取引の影響を受ける部分の企業固有価値は、税引後のキャッシュ・フローを反映しなければならない。こうした分析の結果は、企業が詳細な計算を行わなくても明確となる場合がある。

IAS 第 38 号は、無形資産の企業固有価値を、「企業が、資産の継続的な利用及び耐用年数到来時における処分から生じると予想するキャッシュ・フローの現在価値」と定義している*[IAS 38.8]*。交換取引が経済的実質を有しているかどうかを判断する場合、当該取引に影響を受ける営業活動の企業固有価値は、税引後キャッシュ・フローを反映したものでなければならない*[IAS 38.46]*。この計算方法は、企業の固有リスクを基にした税引後の割引率を使用するため、市場が類似資産に適用するであろう税引前の割引率を用いて使用価値を算定することを求める IAS 第 36 号の規定(第 20 章を参照)と異なっている。

IAS 第 38 号では、この分析の結果は、詳細な計算を行わなくても明確になる可能性があると述べられている*[IAS 38.46]*。

5 企業結合の一部としての取得

企業結合で取得した無形資産には、IFRS 第 3 号の規定が適用される。認識及び当初測定に関する規定は、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 9 章で詳しく解説しているが、その概要を以下で説明する。IFRS 第 3 号でも強調されているように、無形資産の定義を満たす資産が、他の無形資産と一体化されるべきか、類似の耐用年数を有する有形固定資産に付随する項目としてその帳簿価額に含めるべきか、又は関連する負債の公正価値の評価に含めるべきかといった事項は、実際のところ問題とはならない。むしろ重要なのは、無形資産をのれんと区分して認識するという規定である。

企業結合における無形資産の識別には、たとえば下記の手続が含まれる。

- IFRS 第 3 号に記載されている無形資産の定義を満たす項目の一覧を検討する（下記セクション 5.2 を参照）。
- 取得に関連する書類及び企業により作成されたその他の内部書類、公的機関への提出物、プレス・リリース、アナリスト・レポートやその他外部から入手可能な書類などを検討する。
- 取得した事業と類似の事業及びそこに含まれる無形資産を比較する。

使用されている無形資産は、業界及び個別の企業間でかなり異なる。したがって、個別に認識及び評価すべき無形資産が存在するか否かの決定に際して、十分な専門的知識及び慎重な判断が必要となる。

IFRS 第 3 号では、のれんと区分して認識しなければならない多くの項目がリストアップされている（下記セクション 5.2 を参照）。なお、このリストはすべてを網羅したものではない。

5.1 企業結合で取得した無形資産の認識

上記セクション 3.1 で説明したとおり、無形資産は以下の両方を満たす場合にのみ認識しなければならない*[IAS 38.21]*。

(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い。
(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。

5.1.1 便益が流入する可能性

企業結合の場合、経済的便益の流入可能性に関する認識要件は、常に満たされていると考えられる。無形資産の取得原価は、取得日時点の公正価値である。IAS 第 38 号は、公正価値は、資産から生み出される将来の経済的便益が企業に流入する可能性に関する期待を反映するものであると説明している*[IAS 38.33]*。言い換えれば、たとえその流入の時期又は金額に関して不確実性があるとしても、公正価値が存在するということは、経済的便益の流入の可能性は高いと考えられていることを意味する。

5.1.2 測定の信頼性

IFRS 第 3 号では、企業結合で取得した無形資産の取得原価は、常に信頼性をもって測定することができると考えている*[IAS 38.BC19A]*。

IFRS 第 3 号を策定する際、審議会は、無形資産をのれんに含めずに、公正価値の見積りに基づいて個別に認識することは、たとえ公正価値の見積りに相当程度の判断が必要であるとしても、利用者のニーズにより適合するであろうとの結論を下した*[IAS 38.BC19B]*。したがって、企業結合で取得し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生じている場合には、当該資産の公正価値を信頼性をもって測定するために十分な情報が存在するといえる。それゆえ、企業結合で取得した無形資産については、上記セクション 3.1 で説明した取得原価に関する「信頼性のある測定」の要件が、常に満たされているものとみなされる*[IAS 38.33]*。

5.1.3 企業結合で取得した無形資産の識別可能性

無形資産をのれんと区別するためには、識別可能である必要がある。識別可能性の 2 つの要件は、「契約その他の法的権利の存在」と「分離可能性」である。分離可能性とは、事業全体の処分を伴わずに、資産を売却、移転、ライセンス付与、賃貸又は交換できることをいう。分離可能性の判断にあたっては、企業が無形資産を売却又は譲渡する意図があるかどうかに関係なく、上記が満たされる場合には分離可能であるとみなされる*[IAS 38.12]*。

企業結合で取得した無形資産が分離可能である場合又は契約その他の法的権利から生じている場合には、当該資産を信頼性をもって測定するための十分な情報が存在している。無形資産の公正価値を見積る際に、確率の異なる一定範囲の生じうる結果がある場合には、その不確実性を当該資産の公正価値の測定に反映させなければならない*[IAS 38.35]*。

IASB は、企業結合で取得した無形資産が、分離可能ではあるが、関連する契約、識別可能な資産又は負債と一緒にしか分離できない場合が存在することを認識していた。そのような場合であっても、IAS 第 38 号では、取得企業は当該無形資産を、のれんとは分離して、しかし関連する項目と一緒に認識する*[IAS 38.36]*。

IAS 第 38 号によると、取得企業は、相互補完的な無形資産のグループを単一の資産として認識することができる。ただし、個々の資産の耐用年数が同様であることが条件である。たとえば、「ブランド」や「ブランド名」という用語は商標又は他の標章の同義語として用いられることが多い。しかし、「ブランド」は一般的なマーケティング用語であり、通常は、商標又はサービス標章及び関連する商号、配合、製法、技術的専門知識などの相互補完的な資産のグループを指すのに用いられる*[IAS 38.37]*。たとえば、Anheuser-Busch InBev 社は、商標と、企業結合で取得した配合、製法又は技術的専門知識などの他の相互補完的な資産との関係を認識している。

開示例 5-1: Anheuser-Busch InBev 社（2022 年）	ベルギー

2022 年次報告書 [抜粋]

財務報告書 [抜粋]

連結財務諸表 [抜粋]

連結財務諸表の注記 [抜粋]

3. 重要な会計方針の要約 [抜粋]

（F）無形資産 [抜粋]

ブランド

企業結合で支払った対価の一部が商標、商号、配合、製法又は技術的専門知識に関連する場合、これらの無形資産は、ブランドと呼ばれる 1 つの公正価値が決定される相互補完的な資産のグループとみなしております。自己創設ブランドに関する支出は発生時に費用として認識されます。

IFRS 第 3 号は、法的権利起因性要件及び分離可能性要件の適用に関する追加的なガイダンスを示している。そこでは、企業がどの程度の深度を以て、企業結合で取得した無形資産をのれんと区分して認識すべきかに関する IASB による示唆が示されている。

5.1.3.A 法的権利

契約又はその他の法的権利から生じている無形資産は、資産が譲渡可能あるいは被取得企業又はその他の権利及び義務から分離可能でなくとも、のれんから区分して認識する。これには、たとえば以下が挙げられる*[IFRS 3.B32]*。

(a) 被取得企業は原子力発電所を所有し、稼働させている。発電所を運転するライセンスは、取得企業が当該ライセンスを取得した発電所から分離して売却又は譲渡できないとしても、のれんとは区別して認識する法的権利起因性要件を満たす無形資産となる。ただし、IFRS第3号では、両者の資産の耐用年数が類似している場合には、企業は財務報告上、発電所の稼働認可と発電所そのものの公正価値を単一の資産として認識することができると定めている。

(b) 被取得企業が技術特許を保有している。被取得企業は他社に対し、国内を除くその他の市場で当該特許を独占的に使用できる権利をライセンス付与しており、その見返りとして将来の一定割合の海外収益を受け取る。このような技術特許と関連するライセンス契約は、のれんとは別個に認識するための法的権利起因性要件を満たす。仮に、技術特許と関連ライセンス契約を別々に売却又は交換することが現実的ではないとしても、法的権利起因性要件が満たされるという結論は変わらない。

5.1.3.B 分離可能性

IFRS 第 3 号は、分離可能性要件は、取得した無形資産が、取得企業の意図とは関係なく、被取得企業から分離又は区分できることを意味することを強調している。さらに、同一又は類似の種類の資産に関する交換取引の証拠が存在する場合には、取得した無形資産はのれんと区別して認識される。この場合、当該交換取引の頻度が低い場合や、取得企業自身が当該取引に関与していなかったとしても、取得した無形資産がのれんと区別して認識されるという結論は変わらない。たとえば、顧客及び加入者リストは、そのライセンス化が頻繁に行われていることから、無形資産として認識するに値する。当該基準では、認識しないことを正当化するために、被取得企業が、顧客リストを頻繁にライセンス化されるリストと区別しようとする可能性があることが指摘されている。ただし、企業が顧客の情報を売却、リース又は交換することを禁じる守秘義務やその他の取決めなど、本当に際立った特徴がなければ、これらの契約に基づかない権利はのれんと区別して認識しなければならない*[IFRS 3.B33]*。

被取得企業又は結合後企業から個別に分離できない無形資産であったとしても、関連する契約や識別可能な資産又は負債と一体化することで分離可能な場合には、のれんとは別個に認識しなければならない。たとえば、被取得企業が、登録商標及びその商標が対象とする製品の製造に必要な専門的技術を有しているとする。当該技術は文書化されているものの、特許を取得するには至っていない。企業が商標の所有権を譲渡する場合、譲受人である新たな所有者へ（商標の対象となる）同一の製品を生産したり、同一のサービスを供給するために必要な他のすべての要素も同時に譲渡して、初めて譲渡が成立する。このとき、専門的技術について特許を取得していなかった場合でも、関連する商標の売却時に当該専門的技術は譲渡を余儀なくされることから、分離可能であり、のれんの帳簿価額に含めるべきではないと結論付けられる*[IFRS 3.B34]*。

上記の規定からは、IFRS 第 3 号と IAS 第 38 号が、無形資産をのれんから分離して認識するための障壁をできる限り取り除くように無形資産を定義していることが分かる。

5.2 企業結合で取得した無形資産の例

IFRS 第 3 号には、企業結合で取得した項目のうち、無形資産の定義を充足するため、のれんとは別個に認識しなければならない項目の例が多数挙げられている*[IFRS 3.IE16-IE44]*。これらの例は、網羅的なリストとして作成されたものではないため、企業結合で取得したその他の項目が無形資産の定義を満たす可能性は依然として考えられる*[IFRS 3.IE16]*。

下記の表は、IASB の作成した設例に含まれる項目をまとめたものである。これらの項目に関する詳細な説明については、基準書の実際の設例を参照されたい。

契約上又はその他の法的権利から生じる無形資産（分離可能性は問わない）	その他分離可能な無形資産
マーケティング関連	
• 商標、商号、ロゴなどのサービスマーク、団体マーク、及び認証マーク	―

• インターネットのドメイン名 • トレード・ドレス（製品やサービスの独特な色彩、形状、又はパッケージのデザイン） • 新聞題字（マストヘッド） • 非競合契約	
顧客関連	
• 注文又は製品受注残 • 顧客との契約及び関連する顧客との関係	• 顧客リスト • 契約に基づかない顧客関係
芸術関連	
• 演劇、オペラ、及びバレエ • 書籍、雑誌、新聞、その他の文学作品 • 作曲、作詞、コマーシャル・ソングなどの音楽作品 • 絵画及び写真 • 映画又はフィルム、ミュージック・ビデオ及びテレビ番組を含むビデオ及びオーディオ・ビジュアル作品	―
契約に基づくもの	
• ライセンス、ロイヤルティ、及び使用禁止契約 • 広告、建設、マネジメント、サービス又は供給契約 • 建設許可 • フランチャイズ契約 • 営業権及び放送権 • 住宅ローン貸付管理契約などのサービシング契約 • 契約上の価格が現状の市場価格を下回っているために、雇用主からみて有利になっている雇用契約 • 掘削、水道、空調、材木伐採及び通行権などの使用権	―
技術に基づくもの	
• 特許技術 • コンピュータ・ソフトウェア及びマスク・ワーク（半導体の回路配置） • 秘密製法、プロセス及びレシピなどの取引上の機密	• 特許化されていない技術 • タイトル・プラントを含むデータベース

企業結合の一環として取得された無形資産に関連する規定については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 9 章で解説している。

5.3 企業結合で取得した無形資産の公正価値の測定

IFRS 第 3 号は、企業結合で取得した無形資産が分離可能な場合、又は契約その他の法的権利に起因する場合には、当該無形資産の公正価値を信頼性をもって測定するために十分な情報が常に存在すると考えている。

これらの無形資産の当初測定に関する論点については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 9 章に詳述している。IFRS 第 13 号の規定について第 14 章で説明しているが、そこでは、公正価値が出口価格として定義されていることによる当初認識時における IFRS 第 13 号の適用上の課題についても取り上げている。具体的には、適切な評価技法の選択、それらの評価技法のインプット、公正価値ヒエラルキーの適用について第 14 章で解説している。

5.4 企業結合で取得した無形資産としての顧客関係

企業結合で取得した顧客との関係に関する詳細なガイダンスは、IFRS 第 3 号の規定と設例に示されている(以下の設例は、この設例に基づいている)。当該ガイダンスは、企業が取得した顧客関係を無形資産として認識する場合に、上記セクション 2.1.1 で解説した法的権利起因性要件と分離可能性要件がどのように相互作用するのかを示している*[IFRS 3.IE30]*。

設例 5-1: 企業結合で取得した無形資産としての顧客関係

商品の供給契約

取得会社(A 社)は、被取得会社(T 社)を企業結合により取得する。T 社は、顧客(C 社)に対し 5 年間にわたり商品を供給する契約を有している。T 社と A 社は、どちらも現在の契約終了時に C 社が契約を更新するものと考えている。当該契約は分離可能ではない。

T 社は契約によって C 社との関係を確立しているため、顧客との供給契約(解約可能か否かを問わない)だけでなく、C 社との顧客関係も無形資産として識別するための法的要件を満たしている。したがって、供給契約と顧客関係無形資産の両方がのれんとは区別して認識される。

スポーツ用品及び電子機器の供給

A 社は、T 社を企業結合により取得する。T 社は、スポーツ用品と電子機器という 2 つの事業分野で製品を製造している。顧客(C 社)は T 社からスポーツ用品と電子機器の両方を購入している。T 社は、C 社との間でスポーツ用品の独占供給契約を締結しているが、C 社への電子機器の供給に関しては何ら契約は存在しない。T 社と A 社はともに、T 社と C 社との間には単一の包括的な顧客関係のみが存在していると考えている。

前の設例と同様、スポーツ用品の独占供給契約(解約可能か否かを問わない)と関連する顧客関係の両方が法的権利起因性要件を満たしているため、無形資産としての識別要件を満たす。T 社と A 社は、顧客関係はこれ 1 つのみであると考えているため、無形資産の公正価値には、スポーツ用品と電子機器の両分野における T 社と C 社の関係が織り込まれる。

しかし、A 社が C 社との間にそれぞれの顧客関係（スポーツ用品に関するものと電子機器に関するもの）が別々に存在すると考えているとすれば、電子機器に関する顧客関係は、無形資産として識別するための分離可能性要件を満たしている場合にのみ認識される。これは、関連付けることができる契約が現在も過去も存在しないからである。

受注残高及び得意先の存在

A 社は 20X1 年 12 月 31 日に、企業結合により T 社を取得する。T 社は、注文書によってのみ顧客との取引を行っている。T 社は 20X1 年 12 月 31 日時点で、その 60%の顧客から受注残高を有している。これらの顧客はすべて得意客である。T 社の残りの 40%の顧客も同様に得意客である。ただし、T 社は 20X1 年 12 月 31 日現在で、残りの 40%の顧客との間に注文残高又はその他の契約を有していない。

T 社が契約を有している 60%の取引先からの受注残高は、（解約可能か否かにかかわらず）法的権利起因性要件を満たすため、受注残高はのれんとは区別して無形資産として認識される。また、T 社は残りの 40%の取引先についても契約（注文書）を結ぶ慣行があるため、（受注残高を有する 60%の取引先だけでなく）それらすべての取引先との関係も契約上の権利から発生するものとみなされる。したがって、T 社が 20X1 年 12 月 31 日時点で顧客の 40%と契約を有していないとしても、当該顧客関係は無形資産として識別するための法的権利起因性要件を満たしている。

自動車保険契約

A 社は保険会社である T 社を企業結合により取得する。T 社は、契約期間 1 年の自動車保険契約のポートフォリオを有している。

当該契約は、保険契約者からの申し出により解約が可能である。T 社の保険契約者との関係は、保険契約に基づくものであるため、当該顧客関係は無形資産として識別するための法的権利起因性要件を満たしている。

取決めが契約に基づくものであるか否かは、最も解釈が難しい領域の 1 つである。契約に基づく顧客関係は常にのれんと区別して認識される一方、契約に基づかない顧客関係は分離可能な場合にのみ認識される。したがって、顧客関係が契約に基づくものであるかどうかを判断することが、顧客関係に関する無形資産を識別し、測定するにあたり、非常に重要となる。この判断が異なれば、会計上の結論も大きく変わることになる。詳細については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 9 章セクション 5.5.2.B で説明する。

この論点に関して混乱が広がっていることに鑑み、IFRS 解釈指針委員会は、以下のように IFRS 第 3 号を見直し、改訂するよう提言するとともに、この論点を IASB と FASB に委ねた。

- 企業結合で認識される顧客関係に関する無形資産について、「契約に基づくもの」と「契約に基づかないもの」との区分を取り除く。
- IFRS 第 3 号 IE28 項に示される顧客関係の存在を識別するための指標を見直し、それを基準書本文に含める。

IFRS 解釈指針委員会は、この論点を 2009 年 3 月に検討した際、「契約に基づく」ものと「契約に基づかない」ものの区分を明確にする解釈指針書を策定することができなかった。

IASB は IFRS 解釈指針委員会からの提言を両方とも IFRS 第 3 号の適用後レビュー（post-implementation review：以下、PIR）に先送りした。それが完了したのは 2015 年 6 月である。IFRS 第 3 号の PIR を受けて、顧客関係やブランド名などの無形資産の識別及び公正価値測定の論点が「のれん及び減損」リサーチ・プロジェクトに関する IASB のアクティブ・アジェンダに追加された。2018 年 4 月、IASB は、企業結合で取得した識別可能な無形資産をのれんに含めることについて、それを認めることを検討しないと決定した。[4] リサーチ・プロジェクトについては、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 9 章セクション 1.1 及び 5.5.2.B で詳しく説明している。

IASB の決定にもかかわらず、企業結合で取得する無形資産に関して、「契約に基づく」顧客関係と「契約に基づかない」顧客関係を企業がどのように解釈するかによって、異なる実務が生じることになる。

5.5 仕掛中の研究開発

「仕掛中の研究開発」という用語は、企業結合で取得した研究開発活動により生じる識別可能無形資産を意味している。取得企業は、プロジェクトが無形資産の定義を満たす場合には、仕掛中の研究開発をのれんから区別して認識しなければならない。これが当てはまるのは、仕掛中の研究開発プロジェクトが、資産の定義を満たし、かつ識別可能である（すなわち分離可能であるか、又は契約その他の法的権利により生じる）場合である*[IAS 38.34]*。

仕掛中の研究開発プロジェクトは、被取得企業が認識していたか否かに関係なく、法定な権利により保護されており、また、通常の事業の過程において企業が売買できるため、明らかに分離可能である。

企業結合による取得以降に当該プロジェクトに関して生じた事後的な支出は、IAS 第 38 号の自己創設無形資産に関する一般規定（下記セクション 6.2 で説明している）に従い会計処理しなければならない*[IAS 38.42]*。要約すると、事後的な支出は以下のように会計処理することになる*[IAS 38.43]*。

- 研究支出である場合には、発生時した時点で費用として認識する。
- 無形資産の認識要件を満たさない開発支出である場合には、発生した時点で費用として認識する。
- 無形資産の認識要件を満たす開発支出である場合には、取得した仕掛中の研究開発プロジェクトの帳簿価額に加える。

このアプローチを用いると、認識要件が異なるため、企業結合で取得した仕掛中の研究開発プロジェクトは社内で開始した類似のプロジェクトを異なる方法で処理することになる。IASB はこの点については認めたものの、このことが取得した仕掛中の研究開発をのれんに含める根拠となるものではないと判断した*[IAS 38.BC82]*。IASB がこの問題に対処するまで、企業が同じ開発段階にある内部プロジェクトに関する支出を費用として処理する一方で、企業結合で取得した研究開発プロジェクトでは資産が認識される場合があるという問題を、財務諸表利用者は理解して受け入れざるを得ない。

この場合、取得したプロジェクトが最終的に成功したとしたら、認識される資産の帳簿価額及びその耐用年数にわたり純損益に計上される関連償却費は、同様の内部プロジェクトと比べて多額になる。

帳簿価額を正当化できない場合、取得した資産に関して減損損失が計上されることになる。減損テストは、いまだ使用可能となっていない無形資産に関し、取得した期間の末日前に実施され、それ以降は年 1 回、IAS 第 36 号の規定に従って実施される*[IAS 36.10]*(第 20 章を参照)。減損損失は、取得後の事象として企業の損益計算書に計上される。

6 自己創設無形資産

6.1 自己創設のれん

IAS第38号は自己創設のれんを資産として認識することを明確に禁じている。自己創設のれんは分離可能ではなく、契約その他の法的権利から生じたものでもないからである*[IAS 38.48]*。そのため、信頼性をもって原価で測定できるような、企業が支配している識別可能な資源ではない*[IAS 38.49]*。したがって、IAS第38号に定められる無形資産や、IASBの概念フレームワークに定められる資産の定義を満たすことはない。IAS第38号は、あらゆる時点における、企業の公正価値と識別可能純資産の帳簿価額との差異は、公正価値に影響を与える諸要因を織り込んでいる可能性があるが、このような差異は、企業が支配する無形資産の取得原価を表すものではないとしている*[IAS 38.50]*。

6.2 自己創設無形資産

IASB は、自己創設無形資産が認識要件を満たすか否かを判断することが困難な場合があることを認めているが、それは下記の問題から生じる*[IAS 38.51]*。

(a) 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、またそれがどのような場合に存在するかを識別することに関する問題

(b) 資産の取得原価を信頼性をもって決定することに関する問題。特に、内部で創設される無形資産の取得原価を、企業の内部で創設されたのれんの維持又は増強のための費用、又は日常業務を処理するための費用から区別することができない

不適切な資産が認識されることを避けるため、IAS 第 38 号では、自己創設無形資産について無形資産の認識及び当初測定に関する一般規定(上記セクション 3 を参照)に照らして判定するだけでなく、関連する内部活動プロジェクトが十分に進展した開発段階にあり、技術的及び商業的にも実行可能で、かつ直接配分可能な原価のみを認識するための要件を設けている*[IAS 38.51]*。具体的には、研究局面(下記セクション 6.2.1 を参照)、開発局面(下記セクション 6.2.2 を参照)の会計処理及び自己創設無形資産の原価の構成要素(下記セクション 6.3 を参照)について詳細に規定している。

認識及び当初測定に関する一般規定が満たされている場合、企業は内部開発資産の創出過程を研究局面と開発局面とに区分する*[IAS 38.52]*。このうち開発局面から生じる支出のみ資産化を考慮することができ、研究局面で生じるすべての支出は発生時に費用として認識される*[IAS 38.54]*。活動を研究局面と開発局面で区別することができない場合、すべての支出は研究局面に係る支出として処理される*[IAS 38.53]*。

IAS 第 38 号は、研究活動と開発活動を次のように区分している。

*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*[IAS 38.8]*。

IAS 第 38 号は、研究活動の例を挙げている*[IAS 38.56]*。

IAS 第 38 号からの抜粋	
56	研究活動の例として、次のものがある。 (a) 新しい知識の獲得を目的とする活動 (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

*開発*とは、商業ベースの生産又は使用の開始前における、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への、研究成果又は他の知識の応用をいう*[IAS 38.8]*。

IAS 第 38 号は、開発活動の例を挙げている*[IAS 38.59]*。

IAS 第 38 号からの抜粋	
59	開発活動の例として、次のものがある。 (a) 生産の前段階又は使用の前段階の試作品及びモデルに関する設計、建設及びテスト (b) 新規の技術を含んだ、工具、治具、鋳型及び金型の設計 (c) 実験工場の設計、建設及び操業で、商業生産が経済的に実行可能ではない規模のもの (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

6.2.1 研究局面

研究、又は内部プロジェクトの研究局面で生じた無形資産を認識することはできず、これらの段階で発生した支出は、発生時に費用処理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という理由による*[IAS 38.54, IAS 38.55]*。

企業が開発局面と研究局面を区別できない場合には、そのプロジェクトに関する支出はすべて研究局面において発生したものとして費用認識しなければならない*[IAS 38.53]*。

6.2.2 開発局面

IAS 第 38 号は、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じる無形資産の認識を求める一方で、この認識に制限を加える厳しい条件を課している。これらの判定要件はバランスの上で成り立っており、企業が回収不能な原価を資産として認識しないようにしている。すべてを満たす必要がある本要件は、以下の「IAS 第 38 号からの抜粋」で規定されている*[IAS 38.57]*。

IAS 第 38 号からの抜粋	
57	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、かつ、その場合にのみ、認識しなければならない。 (a) 使用又は売却に利用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て、使用するか又は売却するという意図 (c) 無形資産を使用又は売却できる能力 (d) 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益をどのように創出するのか。とりわけ、企業が、当該無形資産の産出物又は無形資産それ自体についての市場の存在や、無形資産を内部で使用する予定である場合には、当該無形資産の有用性を立証できること。 (e) 開発を完成させて、無形資産を使用するか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

資産が将来の経済的便益を創出する可能性が高いことを企業が証明できるのであれば、開発活動と研究局面を区別することができる。なぜなら、研究局面では、資産が将来の経済的便益を創出する可能性が高いことを証明できないためである*[IAS 38.58]*。

実際には、上記の条件のそれぞれについて、客観的な証拠の入手が困難となる場合があるが、その理由は以下のとおりである。

- 条件（b）は経営者の意図に依存する。
- 条件（c）、（e）及び（f）は企業固有のものである（すなわち、開発に伴う支出がこれらの条件を満たすかどうかは、開発活動そのものの性質及び企業の財政状態に左右される）。
- 条件（d）では、実際には見た目以上のより厳しい制限が課せられている。なぜなら、企業は、IAS 第 36 号に定められる原則を用いて（すなわち、割引キャッシュ・フローを用いて）将来の経済的便益の確実性を評価する必要があるためである。仮に当該資産がその他の資産との組合せによってのみ経済的便益を創出する場合は、資金生成単位の概念を適用しなければならない*[IAS 38.60]*。IAS 第 36 号の適用については、第 20 章で解説している。IAS 第 36 号の原則を適用した割引キャッシュ・フローの見積りが、開発中の資産が将来の経済的利益を生み出すことを示している場合でも、プロジェクトの正常な完了、見積コスト、将来における規制当局の承認、プロジェクトの成功及び将来の市場状況に関して重大な不確実性が存在する可能性があるため、予想される将来の経済的便益を創出する可能性が高いとみなせるかどうかが疑問視される場合がある。これについて以下の設例 6-1 で説明している。

IAS 第 38 号では、開発局面における自己創設無形資産が資産の認識要件を満たすという証拠は、以下のような形で入手可能であると説明している。

- 必要とする技術上、財務上及びその他の資源を示す事業計画、及びこれらの資源を確保する企業の能力により、無形資産を完成させ、使用し、便益を得るのに必要となる資源の利用可能性が立証される。
- 貸出人から当該計画への融資承諾書を受領することにより、外部資金の利用可能性が立証される*[IAS 38.61]*。
- 企業の原価計算システムにより、著作権又はライセンスを保護するため、あるいはコンピュータのソフトウェアを開発するために生じる、給料及びその他の支出といった、内部創出される無形資産の取得原価を信頼性をもって測定することが可能となる*[IAS 38.62]*。

いずれの場合においても企業は、IAS 第 38 号が定める条件を満たすか否かの証明材料となる詳細な帳簿及び記録を作成・保管しなければならない。

製品によっては、販売前に規制当局の承認が必要な場合がある(たとえば、製薬、航空機及び電子機器が考えられる)。このような規制当局による承認は、IAS 第 38 号に基づく無形資産の認識要件の 1 つには該当せず、IAS 第 38 号は承認前に開発費を資産化することを禁じているわけではない。しかし、一部の業界では、規制当局の承認が商業的な成功に必要不可欠であり、そのような承認が存在しないことは、将来の経済的便益の流入可能性に関する重要な不確実性が存在することを示唆する場合がある。たとえば、製薬業界がこれに該当する。製薬業界では、新薬についての規制当局の承認に関し、実際の承認が得られるまでそれが確実であると判断できることはほとんどない。したがって、製薬業界では、承認が得られるまで支出額を費用計上することが一般的である。下記の設例 6-1、開示例 6-2 及び下記セクション 6.2.3 を参照されたい。

設例 6-1: 製薬プロジェクトにおける開発費の認識

企業 X は、希少疾患を治療する薬 (医薬品 A)を開発している製薬会社である。医薬品 A の開発が唯一のプロジェクトであり、売上収益はないが、追加資本を調達することなく開発を完了できる十分な現金があると見込まれている。

X 社は、医薬品開発をフェーズ 1(第 1 相臨床試験)、フェーズ 2(第 2 相臨床試験)及びフェーズ 3(第 3 相臨床試験)の 3 つの異なるフェーズに分類している。フェーズ 3 では、フェーズ 1 及び 2 で達成された結果を検証するために大規模な臨床試験が実施される。医薬品が市場で販売される前に、規制当局の審査と承認を取得する必要があり、そのような承認にはフェーズ 3 で良好な結果を得る必要がある。

20X1 年末時点で、医薬品 A はフェーズ 1 にある。フェーズ 2 は 20X2 年に開始され、フェーズ 3 は 20X4 年に開始される予定である。規制当局の承認は、フェーズ 3 が順調に完了した後、20X 8 年まで得られないと予想されている。

20X1 年中に開発費が発生するため、X 社は当該支出が IAS 第 38 号第 57 項の認識要件を満たしているかどうかを検討する。20X1 年を通じて、X 社は要件(b)、(c)、(f)及び(e)が満たされていると判断する。ただし、要件(a)及び(d)は満たされているとはみなされない。その結果、X 社は 20X1 年に発生したすべての開発コストを費用として認識する。

要件(a)、つまり無形資産を完成させる技術的な実現可能性は満たされていない。これは、最終的な規制当局の承認が外部関係者に依存しており、X 社の制御範囲内ではないことに基づいている。さらに、医薬品 A の残りの開発活動は、多量の作業を必要とする複雑な検証及び登録プロセスの対象となる。これは、技術的な実現可能性が確実ではないことも示している。

無形資産が将来において経済的便益を生み出す可能性があるという要件(d)は満たされていない。X 社は、IAS 第 36 号の原則を適用して、開発中の資産が将来の経済的便益を生み出すことを示す割引キャッシュ・フローの見積りに基づく外部評価を取得しているが、プロジェクトの正常な完了、コストの見積り、将来の規制当局の承認、将来の市場状況に関しては重大な不確実性が存在する。これらの不確実性により、X 社は 20X1 年中に、将来の経済的便益が生み出される可能性が高いと結論付けることができなくなる。

IAS 第 38 号は、「研究局面」及び「開発局面」という用語を定義していないが、これらの用語は、IAS 第 38 号において定義されている「研究」及び「開発」の用語より広範な意味を有していると説明している *[IAS 38.52]*。研究局面が研究局面たるための特徴は、そこでどのような活動が行われたかというよりはむしろ、その時点では、将来の便益を創出する可能性の高い無形資産の存在を立証することができないことに由来する *[IAS 38.55]*。そのため、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ことがある。たとえば、IAS 第 38 号で想定される研究局面は、場合によっては開発として位置付けられる可能性がある活動が同時に発生していたとしても、製品発売前までの全期間にまで延長して定義されることがある。なぜならプロジェクトが開発局面に進んだことを表す一部の要件(資産を使用又は売却できる能力の検証、市場における製品需要の十分な存在の立証、又はプロジェクト完了のために必要な資金源の不確実性の解消)に関する不確実性が伴うためである。したがって、無形資産を創出するための内部プロジェクトについて開発局面と研究局面の区別ができない場合には、そのプロジェクトに関する支出はすべて研究局面において発生したものとして費用認識しなければならない *[IAS 38.53]*。研究の場合と同様、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。下記の設例において、実務で企業がこれらの規定をどのように適用すべきかについて説明している。

設例 6-2: IAS 第 38 号に定められる研究局面及び開発局面

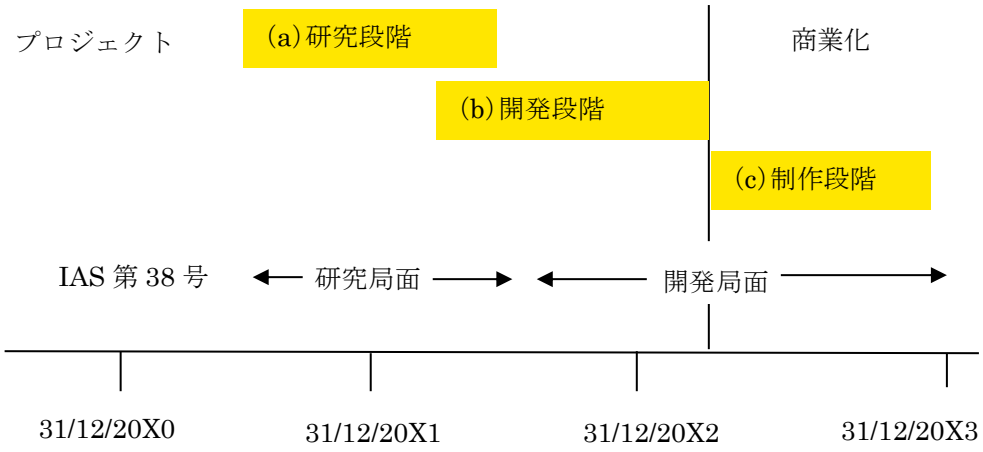
K 社は、世界中の新聞から画像と記事を取り込むデータベースの開発プロジェクトを進めており、このデータベースはインターネットを通じて顧客に販売する予定である。K 社はプロジェクトにおいて次のような段階を想定している。

(a) 研究段階:画像を顧客に送信するために必要な技術的知識を獲得し、かつプロジェクトが技術的な見地から実行可能かどうかを判断する。

(b) 開発段階:潜在的需要と顧客ニーズを把握するため市場調査を実施する。また、データベースに関し必要となるソフトウェアの構成をはじめとする画像取込技術を開発する能力を向上させ、データベースに掲載すべきデータを蓄積し、顧客とのインターフェースを設計し、システムの試作品をテストする。

(c) 製作段階：システムのバグを取り除き、より多くの数のユーザーに対するデータの提供を前提とした機能改善を行う。すなわち、具体的には、当該サービスの普及を確実にするためのデータベースの更新と管理を行う。

これらをまとめると、以下のようになる。



(a)における研究段階の活動は、IAS 第 38 号の研究の定義を満たすため、プロジェクトの研究局面における費用として会計処理される。

(b)における開発段階の活動は、IAS 第 38 号の開発の定義を満たしている。ただし、K 社は商業ベースでの事業成立を前提とした、画像及びデータ取込技術の開発を計画しているものの、このプロジェクトが経済的に成り立つかどうかはすぐに明らかにはならない。たとえば、企業がデータベースに対する需要の存在を確認し、システムの実用化レベルを満たす試作品が完成するという目途が立つ時点までは、開発活動をこれと同時に発生している研究活動と区別することはできない。したがって、開発活動の初期段階の活動は、研究局面で発生したかのように会計処理される。その後、将来の収益流入を創出する無形資産の存在を立証できるようになった段階で、プロジェクトに係る支出は IAS 第 38 号に基づき開発局面の一部として会計処理される。

サービスの提供が開始された後であっても、支出が依然として開発局面の一部として会計処理される期間が存続する場合も考えられる。たとえば、より多くの実在のユーザーからの需要に対処するために機能を改善する活動は、開発に該当する場合がある。とはいえ、以下の二重の要件をクリアしなければならないことから、支出のすべてを常に資産化できるわけではない。

- (無形資産は、多くの場合)「追加又は取替えを要しない資産である」とする IAS 第 38 号第 20 項の推定
- 開発費を資産として認識するための IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの要件

データベースが更新されていることを確認する活動は、大きな革新や新しい技術を必要とはしない日常の作業である。したがって、製作段階におけるそのような活動は、「研究」又は「開発」の定義を満たさないため、関連する支出は費用として認識される。

上記の設例からも分かるように、IAS 第 38 号は、どのように自己創設無形資産が創出され、実務上どのように管理されているか、そして自己創設無形資産の種類について、幾分狭い見解を採用しているように思われる。IAS 第 38 号は活動を研究局面と開発局面とに分類することを求めているが、この分析を自社利用のために創出した無形資産に適用することは容易ではない。したがって IAS 第 38 号は、無形資産を日々創出しているソフトウェア会社、テレビ番組制作会社、新聞社、データ提供会社といった企業の実態については触れていない。

これらの企業で日々創出される無形資産の多く(たとえばソフトウェア、テレビ番組、新聞記事及びデータベース)が、IAS 第 38 号に定められる認識要件を満たしているにもかかわらず、それらを会計処理する場合の参考となるような具体的なガイダンスは提供されていない。

通常、企業は自社の研究開発活動の性質とそれから生じるコストの詳細をほとんど開示せず、代わりに開発支出を資産化するにあたって充足すべき IAS 第 38 号の要件に重点を置いている。これは下記の開示例 6-1 で説明している。

開示例 6-1: Sanofi 社（2022 年）　フランス

フォーム 20-F [抜粋]

連結財務諸表の注記 [抜粋]

B/ 重要な会計方針の要約 [抜粋]

B.4.その他の無形資産 [抜粋]

B.4.1. 企業結合で取得したものではない研究開発 [抜粋]

社内で発生した研究開発

IAS 第 38 号上、研究費は発生時に純損益に認識されます。

社内で発生した開発費は、以下の 6 つの要件のすべてを立証できる場合にのみ、無形資産として認識しています。(a) 開発プロジェクトを完了させる技術上の実行可能性、(b) 当該プロジェクトを完了させる Sanofi 社の意図、(c) 当該プロジェクトを利用する Sanofi 社の能力、(d) 当該プロジェクトが将来の経済的便益を生み出す可能性、(e) 当該プロジェクトを完了させるのに十分な技術・財務・その他資源の利用可能性、(f) 開発に係る支出を信頼性をもって測定する能力。

製薬業界において、開発費に関して IAS 第 38 号の認識要件を適用することがいかに難しいかは、下記セクション 6.2.3 でさらに説明している。特に、技術的及び経済的な実行可能性は、新製品開発過程のかなり遅い段階でしか確認することができないため、これは通常、開発費のごくわずかな部分しか資産化できないことを意味している。

開発局面の終了時点はまた、開発プロジェクトから生じる収益の認識方法に影響を及ぼすことになる。上記セクション 4.4 で述べたように、開発局面で企業が収益として純損益に認識しなければならないのは、意図した使用のための資産の開発に必要ではない、付随的な営業活動の収益のみである*[IAS 38.31]*。

IAS 第 38 号は、無形資産を意図した方法により利用可能な状態にするために必要と判断される活動に関連して生じた収益をどのように会計処理するかについて明確ではない。ただし、IAS 第 16 号は、建設中の有形固定資産、工場及び設備の項目について、これに関するガイダンスを提供している(第 18 章のセクション 4.2.1 を参照)。IAS 第 16 号では、有形固定資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くまでに、生産された物品を販売した場合の収入と、IAS 第 2 号に従って測定された当該物品のコストを、適用される基準書に従って純損益に認識することを求めている*[IAS 16.20A]*。IAS 第 38 号に具体的なガイダンスがない場合、企業は IAS 第 8 号のヒエラルキーを参照して適切な会計方針を策定する必要がある(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 3 章セクション 4.3 を参照)。このヒエラルキーでは、企業はまず、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 会計基準書の規定を検討する必要がある*[IAS 8.11]*。したがって、企業は、無形資産を意図した方法により利用可能とするために必要であると判断される活動に関連して得られる収益に対して、上記の IAS 第 16 号のガイダンスを適用できる範囲を検討する。

無形資産を意図した方法により利用可能とするために必要と判断される活動に関連して得られる収益の例には、新しいプロセスのテスト中に製造されたサンプルの販売や試作品の販売からの収益が含まれる。

収益の発生が、無形資産が意図した方法により利用可能な状態にあることを示しているかどうかを確認するために注意が必要である。その場合、費用の資産計上は中止され、収益は純損益として認識され、活動に関連する費用には当該資産の償却の測定値が含まれる。

多くの企業は、研究開発活動の限定的又は重要な部分を実行するために第三者を活用している。研究開発活動に関連する契約はさまざまな方法で構成できるが、多くの場合、前払い及び(又は)マイルストーン支払いが含まれる。企業は、事前に決定された量の作業が完了したとき、又は第三者による目標マイルストーンの達成時に特定の金額を支払う。このような状況に関連する考慮事項については、上記セクション 4.1 で説明している。

6.2.3 製薬業界の研究開発

製薬業界に属する企業は、研究開発が自社の事業にとって最も重要であると考えている。そのため、製薬業界に属する企業は毎年、研究開発に莫大な投資を行う。このことから、製薬会社が貸借対照表において多額の開発費を自己創設無形資産として計上していると考える者もいるかもしれない。しかし、製薬会社の財務諸表を検討すると、多くの場合、新薬の開発に伴う不確実性を非常に高いものとみなし、開発費を資産化していないことが分かる。

問題点の 1 つは、製薬業界における実際の「開発」活動の場合、最終的な結果が不確実である場合があり、新製品又はプロセスの技術的及び経済的な実現可能性は、開発局面のかなり後期でなければ確認できないケースが典型的であり、発生した開発費の非常にわずかな部分しか資産計上できないことである。特に、多くの製品及びプロセスは商業的に実用化しようとする前に米国食品医薬品局(FDA)などの規制当局の認可が必要となるが、認可が得られるかどうかは実際に認可が下りるまで確実といえないのが実状である。もちろん一度認可されれば、さらなる開発費が生じることはあまりない。

製薬業界における新製品及びプロセスの開発費の資産計上は、通常、新製品又はプロセスにつき規制当局の認可が得られた日から行われる。ほとんどのケースでは、この日が IAS 第 38 号の無形資産としての認識要件を初めて満たす日となる。規制当局から認可が下りる前に、無形資産としての認識要件が満たされている可能性は低いであろう。

下記開示例 6-2 及び 6-3 は、製薬業界において、開発費に関して IAS 第 38 号の認識要件を適用することが如何に難しいかを示す良い例である。

開示例 6-2: MERCK 社（2022）	ドイツ

年次報告書 2022 [抜粋]

連結財務諸表の注記 [抜粋]

（19）その他の無形資産 [抜粋]

会計方針及び測定方針 [抜粋]

自己創設無形資産の認識と当初測定

医薬品の承認までの期間に高いリスクがあるため、新薬候補の開発に関して、ヘルスケア事業部門では IAS 第 38 号の開発費用の資産化の要件を満たしません。規制当局の承認後に生じるコストは少額であるため、無形資産として認識していません。ライフ・サイエンス及びエレクトロニクスの両事業部門では、開発費用は認識基準を満たした時点で資産計上しており、検証することができます。これには REACH 登録に必要な費用も含まれます。さらに、社内ソフトウェアプロジェクトの開発費及び購入した ERP プログラムの拡張に係る費用は、関連する要件が満たされている場合に資産計上されます。

開示例 6-3: Roche Holding 社（2022 年）	スイス

財務報告書 2022 年 [抜粋]

Roche グループの連結財務諸表の注記 [抜粋]

34. 重要な会計方針 [抜粋]

研究及び開発

以下の社内研究開発活動に関わるコストは発生時に費用処理しています。

- 新しい科学的又は技術的な知識及び理解を得るために発生する社内研究費用
- 研究成果やその他の知識を応用して商業生産のための新製品を計画及び開発する社内開発費用。当グループが取り組む開発プロジェクトは、技術上、規制上及びその他の不確実性の影響を受けるため、経営者の見解では、主要市場の規制当局による販売承認を取得する前に無形資産として資産計上するための基準が満たされていないと考えられます。
- 医薬品事業におけるフェーズ 4 に係る費用など、規制当局の承認後の市販後研究には、通常、医薬品の販売承認を取得した後の安全性監視と継続的な技術サポートが含まれます。これらは規制当局によって要求される場合もあれば、安全性や商業上の理由から実施される場合もあります。このような市販後の問題に係る費用は、経営者の意見では、個別に特定でき、確実に測定できる将来の増分経済的便益を生み出すものではないため、無形資産として資産計上されません。

6.2.4 内部で創出される、ブランド、題字、出版タイトル及び顧客リスト

IAS 第 38 号では、内部で創出される、ブランド、題字、出版タイトル、顧客リスト及び実質的にこれらと類似する項目は、事業を全体として発展させるためのコストと区別できないと考えられている*[IAS 38.63, IAS 38.64]*。当初は外部から取得した場合であっても、こうした無形資産に関連して発生した事後的支出は上記セクション 3.3 の説明と同様に処理される*[IAS 38.20]*。たとえば、新聞や雑誌のレイアウト変更に関する支出は、出版タイトルや題字に関する事後的支出に該当するため、資産として認識することはできない。

6.2.5 ウェブサイトのコスト（SIC 第 32 号）

SIC 第 32 号は、自社利用目的のウェブサイト関連費用に、IAS 第 38 号がどのように適用されるかを明確に規定している。社内外向けに自社開発されたウェブサイトは、IAS 第 38 号に基づく自己創設無形資産に該当する*[SIC-32.7]*。社外向けのウェブサイトは、企業の製品及びサービスのプロモーションや宣伝、電子サービスの提供や製品・サービスの販売など、さまざまな目的で使用される。ウェブサイトはまた、従業員が会社の方針や顧客に関する情報を閲覧するためや、必要な情報を検索するために社内で使用されることもある*[SIC-32.1]*。

SIC 第 32 号は、他の基準書に準拠して会計処理される項目、つまり販売目的のウェブサイト（又はウェブサイト・ソフトウェア）の開発又は運営（IAS 第 2 号及び IFRS 第 15 号）、ウェブサイトをサポートするハードウェアの取得又は開発（IAS 第 16 号）又はリース契約の対象となるウェブサイト（又はウェブサイト・ソフトウェア）（IFRS 第 16 号）などには適用されない*[SIC-32.5, SIC-32.6]*。

SIC 第 32 号によれば、ウェブサイト開発費用は、IAS 第 38 号の一般規定（上記セクション 3.1 を参照）に準拠し、開発費の資産計上に関する 6 つの認識要件（上記セクション 6.2.2 を参照）をすべて満たした場合にのみ、無形資産として認識しなければならない。IAS 第 38 号の規定のうち最も重要なものは、ウェブサイトが、どのように発生可能性の高い将来の経済的便益を創出するかを証明するという要求である*[SIC-32.8]*。SIC 第 32 号は、自社の製品又はサービスのプロモーションや宣伝のためだけに、あるいはそれを主な目的として開発されたウェブサイトについて、上記の証明は不可能であるとしている。そうしたウェブサイトの開発に係るすべての支出は、発生時に費用として認識しなければならない。したがって、たとえば顧客がウェブサイト上で発注できる場合など、ウェブサイトが利益を生み出す過程で直接使用されていることを企業が立証できる場合を除き、ウェブサイトの開発費用が資産計上の要件を満たす可能性は低い*[SIC-32.8]*。

ウェブサイト開発の各段階については、SIC 第 32 号で以下のように説明されている*[SIC-32.2, SIC-32.9]*。

(a) *企画段階* ―フィージビリティ・スタディの実行、目的と仕様書の作成、代替案の評価及び優先手段の選択などこの段階で発生する支出は、研究局面で発生する支出と本質的に類似しているため、発生時に費用として認識しなければならない。

(b) *アプリケーションとインフラストラクチャーの開発* ―ドメイン名の取得、ハードウェアとオペレーティング・ソフトウェアの調達と開発、開発済ソフトウェアの設定とストレス・テストなど有形の資産に関する支出については、IAS第16号の規定が適用される。その他の支出は、意図した使用に向けてウェブサイトを

制作するために直接関連付けることが可能、又は合理的かつ首尾一貫した基準で配賦でき、かつウェブサイトを開発するプロジェクトが無形資産として認識するためのSIC第32号の要件を満たしている場合を除き、費用として認識される。

(c) *グラフィック・デザインの開発段階* ―ウェブページの外観のデザインなどこの段階で発生した支出については、上記(b)の「アプリケーションとインフラストラクチャーの開発段階」で発生した支出と同様に会計処理しなければならない。

(d) *コンテンツの開発段階* ―ウェブサイトが完成する前にウェブサイトに掲載するためのテキスト又はグラフィック情報を創造、調達、準備及びアップロードなどを行う作業が含まれる。企業自身の製品やサービスの広告宣伝や販売促進のために開発されているコンテンツに関する支出は、常にその発生時に費用として計上しなければならない。この段階で発生したその他の支出は、上記(b)の無形資産としての認識要件を満たす場合を除いて、費用として認識しなければならない。

(e) *運用段階* ―ウェブサイトの開発が完了した時点でこの段階に移行する。この段階で、企業はアプリケーション、インフラストラクチャー、グラフィック・デザイン及びウェブサイトのコンテンツのメンテナンス及び向上を図る*[SIC-32.3]*。この段階で発生した支出は、IAS第38号の無形資産としての認識要件を満たす場合を除き、発生時に費用計上しなければならない。

こうした評価を行うにあたり、企業は、支出が発生しているそれぞれの活動の性質を、ウェブサイトの開発段階の検討とは切り離して考慮しなければならない*[SIC-32.9]*。つまり、たとえプロジェクトそのものは無形資産としての認識要件を満たしていると判断される段階にあるとしても、要件を満たす開発段階で生じた原価のすべてが資産計上の要件を満たすわけではない。たとえば、ネット販売システムを開発するための直接費用が無形資産としての認識要件を満たしていたとしても、当該システムを運用するために従業員を訓練するための支出は、費用として認識しなければならない。なぜなら、訓練費用は、当該システムの運用を可能にするためにウェブサイトを創出、製作又は準備するのに必須とはみなされないためである*[IAS 38.67]*(下記セクション 6.3 を参照)。プロジェクトの段階にかかわらず費用として認識されるその他の支出の例が、SIC 第 32 号の設例に挙げられている。これには以下が含まれる。

(a) 販売、管理及びその他の一般的な間接的支出。ただし、これらの支出が、経営者が意図した方法でウェブサイトを使用するための準備に直接関連付けられる場合を除く。

(b) プロジェクトにおいて明確に識別された非効率(代替案の探求や不採用に関連した非効率など)に係る損失

(c) ウェブサイトが当初予定した状態で稼働するまでに発生した初期の操業損失

無形資産として認識されたウェブサイト制作費用は、当初認識後は、下記セクション 8.1 及び 8.2 で説明するように、IAS 第 38 号に定められる原価モデル又は再評価モデルを適用して測定しなければならない。ウェブサイト資産の耐用年数の見積りは、短いものとなるはずである*[SIC-32.10]*。

資産としての認識要件は厳格である。オンラインのファッション小売業者である ASOS 社は、以下の開示例で説明されているように、ウェブサイトの開発費を資産化していない。

開示例 6-4: ASOS 社（2022 年）	英国

年次報告書及び勘定 2022 年 [抜粋]

財務諸表の注記 [抜粋]

1 会計方針、判断及び見積り [抜粋]

1.5 会計方針[抜粋]

j）その他の無形資産

関連するハードウェアと統合していないソフトウェアを取得又は開発する費用は、無形資産として個別に資産化されます。これには、社内におけるウェブサイトの開発及び管理のための費用は含まれません。これらの費用は、将来の経済的便益につながる技術的な進歩に相当しない限り、発生時に費用計上されます。資産化されたソフトウェアの原価には、材料及びサービスに係る外部の直接費や、プロジェクトに直接携わる従業員の給与及び給与関連費用が含まれます。

6.2.6 アジャイルソフトウェア開発

支出を無形資産として認識すべきか、発生時に費用化すべきかを決定する上で同様の問題がある場合は、アジャイルソフトウェア開発の会計処理において、上記セクション 6.2.5 で説明したものと同様の評価プロセスを実施する必要がある。アジャイルソフトウェア開発は反復的な開発プロセスであり、ソフトウェアは少しずつ機能的に増強される。これは、一連のソフトウェア開発フェーズが直線的であり、かつ当初の計画と仕様に従って完全に機能する完全なソフトウェア製品を提供することに焦点を当てている従来のソフトウェア開発とは対照的である。またアジャイルソフトウェア開発は、たとえば、以下のような慎重な検討を要する点があるため、一層複雑なものとなっている。

- 適切な会計単位（すなわち、ソフトウェアアプリケーション、個々のアプリケーション、機能的要素又はコード行を含む一式全体）の決定が難しい。
- アジャイルソフトウェア開発のための明確な予算を企業が有していないことがあるため、計上される無形資産の一部として非効率性やコスト超過を誤って認識してしまうリスクが高い。
- 新たな開発費の資産化、過去の開発費の認識の中止、資産の償却期間の決定の間で適切なバランスを維持することが難しい可能性がある。
- アジャイルソフトウェア開発に適用される継続的な更新プロセスの中には、よりメンテナンスに近く、したがって発生時に費用処理しなければならないものがある。

6.3 自己創設無形資産の取得原価

無形資産は、当初認識時は取得原価で測定しなければならない*[IAS 38.24]*。IAS 第 38 号はこの取得原価について、資産の取得時又は建設時において、当該資産取得のために支出した現金、現金同等物の金額、あるいはその他の引渡した対価の公正価値と定義している。また、他の基準書(たとえば、IFRS 第 2 号)に特段の規定がある場合には、これに従い当初認識した資産に帰属する金額となる*[IAS 38.8]*。取得原価には、無形資産としての認識要件を満たした後に発生した支出のみが含まれており、かつ資産の創出に直接関連する原価のみが資産計上されていることを確保することが重要となる。

6.3.1 支出を資産計上できる時期の確定

自己創設無形資産の取得原価は、無形資産が IAS 第 38 号の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り*[IAS 38.65]*、IAS 第 38 号第 57 項に定められる開発局面の費用の資産計上に関する詳細な条件を満たしていなければならない(上記セクション 6.2.2 を参照)。

これらの要件を満たす前に発生した支出は費用計上され*[IAS 38.68]*、事後的に遡及して(資産に)戻し入れてはならない*[IAS 38.65]*。なぜなら、IAS 第 38 号は過去の費用を後日に無形資産として認識することを認めていないからである*[IAS 38.71]*。

上記規定を実務上どのように適用しなければならないかについて、IAS 第 38 号から引用した次の設例で示している。

設例 6-3: 自己創設無形資産の認識

ある企業が新規製造工程を開発している。20X1 年度中に発生した支出は CU1,000 であり、そのうち CU900 は 20X1 年 12 月 1 日よりも前に発生し、残りの CU100 は 20X1 年 12 月 1 日から 20X1 年 12 月 31 日までの間に発生した。企業は、20X1 年 12 月 1 日に、この製造工程が無形資産としての認識要件を満たしていることが立証可能となった。製造工程に含有された技術上のノウハウの回収可能額(製造工程が使用可能となるまでに必要な将来のキャッシュ・アウトフローを含む)は CU500 と見積られた。

20X1 年度末に、その製造工程は取得原価 CU100(すなわち認識要件を満たした日である 20X1 年 12 月 1 日以降に発生した支出)で無形資産として認識される。一方、20X1 年 12 月 1 日よりも前に発生した支出 CU900 は、費用として認識される。これは、20X1 年 12 月 1 日より前においては無形資産の認識要件を満たしていなかったためである。当該支出が、貸借対照表に認識される無形資産の取得原価の一部を構成することはない。

20X2 年度に発生した支出は、CU2,000 である。20X2 年度末時点で、製造工程に包含された技術上のノウハウの回収可能価額(製造工程が利用可能となるまでに必要な将来のキャッシュ・アウトフローを含む)は、CU1,900 と見積られた。

20X2 年度末の製造工程の取得原価は CU2,100(20X1 年度期末に認識された CU100 に、20X2 年度に認識された支出の CU2,000 を加算した額)である。企業は、減損損失控除前の帳簿価額(CU2,100)を、回収可能価額(CU1,900)まで減額し、CU200 の減損損失を認識する。この減損損失

は、IAS 第 36 号に定められる減損の戻入れに関する規定を満たした場合には、将来の年度において戻し入れられる可能性がある。

6.3.2 資産化対象となる支出の決定

自己創設無形資産の取得原価には、その資産の生成、製造及びその資産を経営者が意図した方法により操業可能となるまでの準備に必要な、直接起因するすべての原価が含まれる。直接起因する原価の例としては、以下が挙げられる*[IAS 38.66]*。

(a) 無形資産を創出するために使用又は消費した材料及びサービスの原価
(b) 無形資産を創出するために発生した従業員給付費用
(c) 法的権利を登録するために支払った手数料
(d) 無形資産を創出するために用いられた特許及びライセンスの償却費
(e) IAS第23号に定められる資産の取得原価算入の要件を満たす借入コスト

IAS 第 38 号は、特に次の項目については取得原価の一部として認識することを禁止している*[IAS 38.67]*。

(a) 販売、管理及びその他の全般的な間接費支出。ただし、これらの支出が資産を使用するための準備に直接関連付けられる場合を除く。
(b) 識別された非効率に係る損失、及び資産が当初予定した状態で稼働に至るまでに発生した初期の操業損失
(c) 当該資産の操業に必要な職員の訓練に関する支出

これらの目的上、費用が企業に直接生じたものであるか、第三者によって提供されたサービスに関係するものであるかによって違いは生じない。

資産の使用のための準備に直接生じたと考えられる管理費及びその他の全般的な間接費の例としては、研究開発施設の減価償却費及び当該施設が自己創設無形資産を完成させるために使用された場合の電力や保険などの関連する間接費が挙げられる。

7 費用の認識

支出は、無形資産としての認識要件を満たす項目に関連して発生し、かつその取得原価として適格な場合を除き、すべて費用として計上しなければならない。ただし、企業結合に関連して、無形資産として認識することのできない項目に係る支出は、のれんの金額に含まれることになる*[IAS 38.68]*。

取得原価に含まれない項目の一部は上記セクション 4.3 及び 6.3 で挙げているが、これには新製品を導入するための費用や資産を移動する際に発生する費用など、資産の創出に直接関係のない支出が含まれる。IAS 第 38 号は、発生時に費用化される支出の例として、上記の他に以下を挙げている*[IAS 38.69]*。

(a) 開業準備活動に関する支出。ただしIAS第16号に従って有形固定資産項目の取得原価に含まれる場合を除く(第18章を参照)。費用として処理される開業準備費には、法人の設立に際し発生する法務及び各種事務費のような設立費、新規の施設又は事業を開始するための支出、あるいは、新規業務の開始や新製品の導入又は工程の稼働のための支出が含まれる。

(b) 訓練活動に関する支出

(c) 広告宣伝及び販売促進活動に関する支出(通信販売のカタログを含む)

(d) 移転又は組織変更に関する支出

この目的上、費用が企業に直接生じたものであるか、第三者によって提供されたサービスに関係するものであるかによって違いは生じない。しかし、IAS 第 38 号は、財に対するアクセス権を獲得する前に、当該財の引渡しに対して前払いを行う場合、当該前払いを資産として認識することを禁止していない。同様に、サービスを受領する前に支払いが行われた時点でも前払いを資産として認識することができる*[IAS 38.70]*。

2020 年 3 月、IFRS 解釈指針委員会は、契約を履行するための研修費用を資産として認識すべきか、費用化すべきかを検討した。委員会に提出された事実関係における原価は、顧客の設備やプロセスを理解するために企業の従業員に研修を提供するために発生した費用である。委員会は、IAS 第 38 号第 69 項(b)に、企業に将来の経済的便益を提供する支出として発生したが、認識できるような無形資産又はその他の資産の取得や創出がない支出の例として、研修活動が記載されていることに留意した。それを受けて、IAS 第 38 号第 69 項は、研修活動に対する支出は発生時に費用として認識すると述べている。IAS 第 38 号第 15 項は、企業は通常、熟練した従業員チーム及び研修から生じると期待される将来の経済的便益に対して、これらの項目が無形資産の定義を満たすのに十分な支配を有していないと説明している。それに加え、契約履行コストに関する説明において、IFRS 第 15 号 BC307 項は「当該他の基準が特定のコストから生じる資産の認識を禁じている場合には、IFRS 第 15 号に基づいて資産を認識することはできない」と述べている。そのため、委員会は、提出された事実関係において、顧客との契約を履行するための研修費用を発生時に費用として認識すると結論付けた。委員会は、企業が顧客に研修費用を請求できることは、その結論に影響を与えないことに留意した。[5] この論点は、第 27 章セクション 9.3.2 にて、さらに詳細に説明されている。

7.1 カタログ及びその他の広告費用

IASB は、広告宣伝及び販売促進活動は無形資産としての認識要件を満たさないと考えている。なぜなら、そうした活動の目的は、内部で創出されるブランドや顧客関係の価値を高めたり、創出したりすることであり、それ自体を無形資産として認識することはできないためである[IAS 38.BC46B]。上記で説明したように、財又はサービスが提供される前に企業がそれに関する支払いを行う場合、企業は無形資産とは別に前払費用を計上する。しかし、審議会は、このことが関連する財へのアクセス権を獲得した時点又は関連するサービスの提供を受けた時点を経過してもなお、資産が計上され続けることを正当化するわけではないと考えている[IAS 38.BC46D]。したがって、企業は、供給業者から財又はサービスを受け取ってから、それを顧客又は潜在的な顧客に引き渡すまでの間、前払いを資産として認識することで費用認識を繰り延べることはできない[IAS 38.BC46E]。

したがって、IASB は、費用を認識する時点を定義する際に、「関連する財にアクセスする権利を得た」という表現を意図的に使っている。というのも、物理的な引渡日は、供給者との契約の経済的実質に影響を及ぼすことなく変更できてしまうためである[IAS 38.BC46E]。財が供給契約の条件に従い供給者によって生成され、かつ企業が支払いと交換にその引渡しを求めることが可能となった時点によって、認識のタイミングを判断する[IAS 38.69A]。よって、顧客向けの商品カタログについては、印刷業者がいつでもカタログを引き渡せる段階になった時点で費用を認識しなければならない。これは、企業の営業部門が指示を出すことにより、カタログが印刷業者から顧客に直接送付されるような取決めを企業が行っている場合であっても結論に変わりはない。同様に、サービスの場合も、サービスの提供を受けた時点で費用を認識する。たとえば、受領したサービスを、自社の顧客に広告宣伝を提供するといった他のサービスの提供に利用するまで費用認識を繰り延べることはできない[IAS 38.69A]。

通販カタログは流通ネットワークを作り出すものであるため、例外とすべきであるとの意見が寄せられたが、IASB は、その主要な目的は顧客に商品を宣伝することであるとしてそれを棄却した[IAS 38.BC46G]。この理由から、IAS 第 38 号において、費用として計上される広告宣伝及び販売促進活動に関する支出の例として、通信販売のカタログを用いている[IAS 38.69]。

標準的なマーケティング活動は、郵送物、印刷媒体での広告、テレビ、継続的なインターネットへの露出から構成されると考えられる。それぞれの契約上の取決めには、通常、明確に識別可能なサービス又は資産が含まれており、広告宣伝及び販売促進費のみが含まれている。上述のように、広告宣伝及び販売促進費は、財又はサービスを受領した時点で費用化しなければならない。しかし、特に複数のサプライヤーを利用してマーケティング活動を行っている場合、財やサービスを受領するタイミングが不明確なことがある。たとえば、企業がテレビ、ラジオ又は印刷媒体での広告の構想を広告代理店に依頼し、さらに素材制作を他の当事者に依頼する場合がある。企業は、契約を慎重に検討し、それぞれの当事者から提供される財やサービスにアクセスする権利をいつ取得したかを判断し、どの時点で費用化しなければならないかを決定する必要がある。

広告宣伝及び販売促進活動には、複数の権利及び義務を包含するさまざまな形態が考えられる。たとえば、スポンサー契約の中には、イベントや場所での商品の独占的な配布権や、イベントのロゴを使用する権利など、広告宣伝及び販売促進費には該当しない、分離可能な権利を含んでいるものがある。IAS 第 38 号の認識規準を満たしている場合、これらの権利を無形資産として認識することができると思われる。企業は、どのようなサービスや権利を受けているのか、支払いはいつ行われるのか、また、状況によっては、それらの

支出に対して前払い又は無形資産を認識することが適切な場合があることを、ケースごとに検討する必要がある。

有名人（たとえば、スポーツ選手、モデル、俳優）を起用してブランドや商品の宣伝をしている企業もある。契約期間は数年であることが多く、有名人に対する複数の履行義務と会社に対する複数の異なる支払い義務が含まれている場合がある。企業は、ある時点においてサービスを受領済みか、無形資産を認識しなければならない継続的な履行が存在するかを決めるために、判断を用いて、各契約の事実及び状況を検討する必要がある。

特に食品・飲料やパーソナルケア部門の企業の中には、サンプル（たとえば、最終顧客に無料で配布される小さな香水瓶）から、長く使える資産（たとえば、ガーデンレストランで用いられる飲料ブランドのロゴ入りの大きな傘や大きな広告看板）に至るまで、マーケティング・販促用のグッズを顧客に提供している企業がある。これらの費用は通常、企業がそれらの財にアクセスする権利が生じた時点で（顧客に配布された時点ではない）、通常は費用化される。これは、企業がマーケティングとブランドの販売促進以外でそれらから便益を得ることはないためである。

8 当初認識後の測定

IAS 第 38 号は、他のいくつかの IFRS 会計基準書と同様に、無形資産の当初認識後の測定に関し、企業が以下の 2 つの処理方法のいずれかを選択することとしている*[IAS 38.72]*。

- *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損失累計額を控除して帳簿価額を測定する方法*[IAS 38.74]*
- *再評価モデル*: 当初認識後は、再評価額、すなわち再評価日現在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て帳簿価額を測定する方法額*[IAS 38.75]*

再評価モデルは、無形資産について活発な市場が存在するときのみ選択可能である*[IAS 38.75, IAS 38.81, IAS 38.82]*。活発な市場については、IFRS 第 13 号で定義されている*[IFRS 13 Appendix A]*。

IFRS 第 13 号からの抜粋	
付録 A	
用語の定義	
活発な市場	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行われている市場

IAS 第 38 号には、たとえば企業結合で取得した無形資産の公正価値の見積りに適用するための技法や財務モデルを用いて、間接的に公正価値を算定することを認める規定はない。したがって、IFRS 第 13 号に従い、企業は再評価モデルに基づく無形資産の公正価値を、同一の資産についての活発な市場における価格（すなわち、レベル 1 の価格）により測定しなければならない。活発な市場での価格に関する詳細なガイダンスは、第 14 章セクション 16 を参照されたい。企業が無形資産を再評価額により測定する会計方針を選択する場合、同じクラスのその他すべての資産に対しても再評価モデルを適用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を除く*[IAS 38.72]*。無形資産のクラスとは、企業の営業活動において同種の特性を有し、類似の目的のために使用される資産のグループである*[IAS 38.73]*。無形資産のクラスの例としては、以下が挙げられる*[IAS 38.119]*。

IAS 第 38 号からの抜粋	
119	無形資産のクラスとは、性質及び企業の営業における用途が類似した資産のグループである。資産のクラスの例としては、次のものが挙げられる。 (a) ブランド名 (b) 題字及び出版表題 (c) コンピュータのソフトウェア (d) ライセンス及びフランチャイズ

(e) 著作権、特許及びその他の工業所有権、サービス及び営業上の権利

(f) 配合、製法、モデル、デザイン及び試作品

(g) 開発中の無形資産

上述のクラスは、財務諸表利用者にとってより目的適合性の高い情報となるよう、さらに細かく(大きく)区分(統合)する。

IAS第38号では、同一クラスに属する無形資産を同じタイミングで再評価することを求めている。これは、そうしなければ、同じクラスの資産に関し、資産の再評価を選別して行うことや、異なる時点の取得原価及び価値が混在する形で財務諸表が表示されてしまうためである*[IAS 38.73]*。

8.1 無形資産の測定のための原価モデル

原価モデルでは、無形資産は当初認識後、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*[IAS 38.74]*。無形資産の償却に関する規則は、下記セクション 9.2 及び 9.3 で説明する。減損については下記セクション 9.4 で述べることとする。

8.2 無形資産の測定のための再評価モデル

再評価モデルは、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適用することができる*[IAS 38.75, IAS 38.81, IAS 38.82]*。ただし、無形資産について活発な市場が存在することはほとんどない*[IAS 38.78]*(下記セクション 8.2.1 を参照)。

当初認識後、無形資産は再評価金額で計上される。再評価金額は、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金額をいう*[IAS 38.75]*。企業が、IAS 第 38 号の認識規定を回避できないようにするため、再評価モデルでは以下の事項が禁止されている*[IAS 38.76]*。

- これまで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

上記規定は、企業が当初認識段階で認識要件を満たしていなかったため、費用化され資産計上しなかった無形資産を、「再評価」という手段により事後的に認識することがないように策定されたものである。上記セクション 6.3.1 で述べたように、IAS 第 38 号は、過去に費用として処理した項目を事後に無形資産として認識することを禁止している*[IAS 38.71]*。

しかし、資産がその創出過程のある段階まで認識要件を満たしていなかったために、原価の一部のみが当初資産として認識されているような場合には、当該無形資産全体に再評価モデルを適用することが容認されている*[IAS 38.77]*。無形資産を取得原価以外の金額で当初認識することが禁じられているため、上記規定は、活発な市場を有する数少ない無形資産である、政府又は類似の機関からの割当枠や許認可の再評価をも禁止してしまう結果となる。したがって、この問題を回避するため、IAS 第 38 号は特に例外的に、

「政府補助金により取得し、名目価額で認識した無形資産」に対しては、再評価モデルを適用することができるとしている*[IAS 38.77]*。

再評価モデルが実務でどのように適用されているかについて、下記の設例で説明する。

設例 8-1: 政府からの補助金により部分的に認識される、又は受け取った無形資産に再評価モデルを適用する場合

C 社は、多数のタクシーライセンスを申請するための準備として 1,200 万円を支出した。当初はライセンスが付与されるかどうかが不透明だったため、この支出は費用として計上された。その後申請は受理され、C 社は、自由に譲渡可能なタクシーライセンスを多数付与された。その際、名目上の登録手数料として 5 万円を支払い、その金額を資産計上した。このタクシーライセンスについては、活発で流動性のある市場が存在する。

C 社は、これらのタクシーライセンスに対し、IAS 第 38 号に定められる再評価モデルを適用することが可能である。当該ライセンスについては(費用の一部のみであれ)従前に資産認識しており、かつ活発な市場が存在するためである。

D 社は、自由に譲渡可能な漁獲割当枠を無償で多数取得した。これらは、IAS 第 20 号の容認規定に従い、名目価額で計上されている。この漁獲割当枠については、活発で流動性のある市場が存在する。

D 社は、これらの漁獲割当枠に IAS 第 38 号に定められる再評価モデルを適用することが可能である。当該割当枠については(名目価額であれ)従前に認識しており、活発な市場が存在するためである。

8.2.1 活発な市場が存在する場合のみ容認される再評価

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*[IAS 38.81, IAS 38.82]*。IFRS 第 13 号において、活発な市場とは、価格情報が継続的に提供されるのに十分な頻度及び取引量を以て当該項目の取引が行われる市場であると定義されている*[IFRS 13 Appendix A]*。

再評価モデルを適用できる無形資産はわずかであり、IAS 第 38 号も認めているとおり、このような活発な市場が存在するという状況は一般的ではない。ただし、ある地域では、自由に譲渡可能なタクシーライセンス、漁業免許又は生産割当枠に関しては、活発な市場が存在する可能性がある*[IAS 38.78]*。しかし、ほとんどの無形資産はその性質上、独特又は企業固有なものである。IAS 第 38 号は、独特であるために再評価モデルを適用できない例として、ブランド、新聞題字、音楽及びフィルムの出版・上映権、特許又は商標を挙げている*[IAS 38.78]*。活発な市場の定義では、価格情報が継続的に提供されるのに「十分な頻度及び取引量」を以て取引が行われていなければならないとされていることから、過去の売買取引が存在するだけでは市場が活発とみなされるのに十分な証拠とはならない。IAS 第 38 号は、売買契約が個々の買手と売手との間で交渉される場合、又は取引が相対的に少ない場合、ある無形資産に対して過去の取引で支払われた価格は、他の資産の公正価値を見積るための十分な証拠とならない可能性がある、と述べている。さらに、

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なると考えられる[IAS 38.78]。

公正価値を見積るために参照していた市場が、活発な市場の要件を満たさなくなった場合には、資産の再評価を停止しなければならない。その時点から、評価は「凍結」され、それ以後は償却及び減損損失に応じてその評価額が減額していくことになる[IAS 38.82]。IASB は、以前は活発であった市場が存在しなくなってしまう状況が発生した場合には、IAS 第 36 号に従い減損テストを行う必要性を示唆している可能性があると考えている[IAS 38.83]。

後日、活発な市場が存在することになった場合には、企業はその時点から再評価モデルを適用しなければならない[IAS 38.84]。

8.2.2 再評価の頻度

IAS 第 38 号は、再評価の頻度について「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なければならない」としている[IAS 38.75]。IAS 第 38 号は企業に対して、再評価される無形資産の公正価値の変動の程度に応じて再評価の頻度を決定させている。公正価値が大幅かつ不安定に変動する場合、年度ごとに再評価が必要になるが、変動が重要ではない無形資産については、そこまで頻繁な再評価は必要ない[IAS 38.79]。いずれにせよ、再評価できるのは活発な市場で価格が公表されている資産のみであることから、その評価を報告日ごとにアップデートすることは難しいことではない。上記で述べたとおり、企業が同一クラスの複数の無形資産を保有する場合、IAS 第 38 号はそれらすべてを同じタイミングで評価することを求めている[IAS 38.73]。

8.2.3 再評価の会計処理

再評価の結果、無形資産の帳簿価額が増加した場合、当該増加額はその他の包括利益に認識し、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減少額が過去に純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純損益として認識しなければならない[IAS 38.85]。逆に、再評価による無形資産の帳簿価額の減少額は純損益に計上されるが、その減少額がこれまでの再評価による増加額を相殺する場合、当該減少額は当該資産に関するこれまでの再評価剰余金の消滅としてまずその他の包括利益に認識しなければならない[IAS 38.86]。下記の設例で、再評価がどのように会計処理されるかを説明する。

設例 8-2: 再評価による増加額及び減少額の会計処理

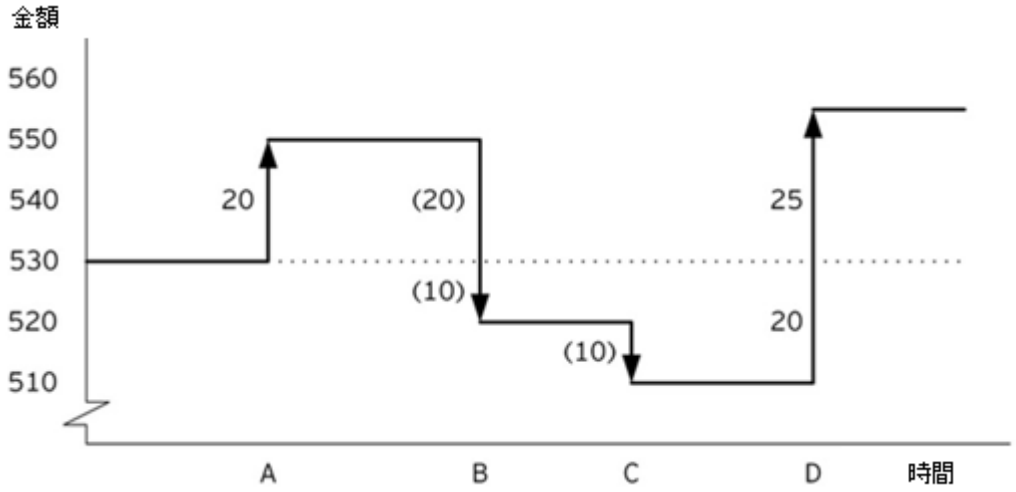
E 社は、無形資産を取得し、再評価モデルで会計処理している。この資産の公正価値は次のように変動した。

	百万円	変動額（百万円）
取得時	530	–
日付 A	550	+20
日付 B	520	–30
日付 C	510	–10
日付 D	555	+45

下記の表は、E 社の再評価による増加額及び減少額の会計処理を示している。

	資産価値 百万円	再評価剰余金累計額 百万円	その他の包括利益において認識された再評価額 百万円	純損益において認識された再評価額 百万円
取得時	530	–	–	–
日付 A	550	20	20	–
日付 B	520	–	(20)	(10)
日付 C	510	–	–	(10)
日付 D	555	25	25	20

下記は、上記のデータを図示したものである（この設例では、単純化のため償却が帳簿価額及び再評価剰余金に与える影響については無視している）。



日付 A 時点の再評価増額は、その他の包括利益に計上される。日付 B 時点の再評価減少額は、まず当該資産の再評価剰余金をゼロまで減額し、超過額の 10 百万円については、純損益に損失として計上する。日付 C 時点の 2 回目の再評価減少額は、純損益に損失として計上する。日付 D 時点の再評価増加額は、まず B 及び C 時点で計上された損失累計額を純損益で利益として戻し入れた上で、超過額をその他の包括利益に計上する。

上記の設例では、単純化のために資産の帳簿価額と再評価剰余金に対する償却の影響については、無視している。しかし、その他の包括利益累計額に含まれる再評価剰余金は、当該剰余金が実現した場合、利益剰余金に直接振り替えられる場合がある。ここで「剰余金が実現」する場合とは、資産を除却又は処分した時点、又は資産を使用するときのいずれかである*[IAS 38.87]*。後者の場合、実現したとみなされる剰余金の金額は、再評価後の償却額が、当該資産の取得原価に基づいて計上されたであろう償却額を上回る金額である*[IAS 38.87]*。例については第 18 章セクション 6.2 を参照されたい。実務上、これは以下の 2 つのことを意味している。

- 再評価モデルを採用する企業は、再評価剰余金のうちどの部分が実現したかを算定するために、資産の取得原価と再評価金額の両方を把握しておく必要がある。
- 再評価剰余金は、それが関連する資産の耐用年数にわたって償却される。したがって、再評価による大きな減額が生じた場合、損益計算書に認識する前に再評価減少額と相殺可能な再評価剰余金の金額は償却の分だけ小さくなっている。

再評価剰余金から利益剰余金への振替については、純損益を経由させてはならない*[IAS 38.87]*。これは、その他の包括利益に以前認識されていた利得又は損失のリサイクリングとは異なり、その他の包括利益ではなく、持分変動計算書の表示項目として表示される。

無形資産を再評価する場合、当該資産の帳簿価額は再評価額に修正される。再評価日現在で、当該資産は次のいずれかの方法で処理される*[IAS 38.80]*。

(a) 帳簿価額(償却累計額控除前)を、当該資産の帳簿価額の再評価と整合的な方法で修正する。たとえば、帳簿価額(償却累計額控除前)を、観察可能な市場データを参照して修正再表示するか、又は帳簿価額の変動に比例的に修正再表示することができる。再評価実施日現在の償却累計額は、減損損失累計額を考慮に入れた後の当該資産の帳簿価額(償却累計額控除前)と帳簿価額との差額と等しくなるように修正される。
(b) 償却累計額を、当該資産の帳簿価額(償却累計額控除前)と相殺消去する。

下記の設例で、再評価がどのように算定されるかを説明する。

設例 8-3: 再評価後における償却累計額の修正再表示

F 社は、無形資産を帳簿価額 120 百万円から公正価値 150 百万円に再評価した。帳簿価額（償却累計額控除前）を、観察可能な市場データを参照して、345 百万円に修正する。修正は当該無形資産の再評価と整合的な方法で行う。観察可能な市場データを用いたアプローチ（表のアプローチ（a）列）では、償却累計額を、総額の再評価額の総額 345 百万円と純額の再評価額 150 百万円の差額である 195 百万円に修正される。比例修正再表示アプローチ（表のアプローチ（b）列）では、帳簿価額の総額と償却累計額がそれぞれ再評価前の割合を保つように上方修正される。一方、相殺消去アプローチ（表のアプローチ（c）列）では、償却累計額が相殺消去されることになる。

	再評価前	再評価後		
		観察可能な市場データ	*比例修正再表示*	*償却累計額の相殺消去*
		(a)	*(b)*	*(c)*
	百万円	百万円	百万円	百万円
帳簿価額の総額	300	345	375	150
償却累計額	(180)	(195)	(225)	–
正味帳簿価額	120	150	150	150

9 無形資産の償却

9.1 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の判断

IAS 第 38 号は、無形資産の耐用年数を以下のいずれかであると定義している*[IAS 38.8]*。

(a) 資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間

(b) 企業がその資産から得られると見込まれる生産高又はこれに類似する単位数

IAS 第 38 号に基づき、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判断することになる*[IAS 38.88]*。耐用年数を確定できる無形資産は、その耐用年数又は耐用年数を構成する生産高(あるいはそれに類似する単位数)にわたって償却されるが、耐用年数を確定できない無形資産は償却されない*[IAS 38.89]*。

IAS第38号は、「関連するすべての要因の分析に基づき、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」、当該無形資産の耐用年数は確定できないものと分類しなければならないとしている*[IAS 38.88]*。したがって、「確定できない(indefinite)」とは「無限(infinite)」を意味するものではない*[IAS 38.91]*。

企業は、資産の耐用年数に予見可能な限度がないことと、将来キャッシュ・フローが継続的に創出されるようにするために、資産を更新、刷新又はアップグレードできることを混同してはならない。無形資産によっては、(それが更新できるものであるか否かにかかわらず)有限の期間ではなく、永久に有効な法的権利に基づくものもある。キャッシュ・フローが不確定な期間にわたって継続すると期待される場合には、耐用年数は確定できないことになる*[IAS 38.BC62]*。

無形資産の耐用年数の評価にあたり重要となる基本的な前提は、「その資産の耐用年数の見積時に想定した性能基準に見合うレベルに資産を維持するために必要な将来のメンテナンス費用の水準、及びそのような水準を達成するための企業の能力と意図のみを反映させる。無形資産の耐用年数を確定できないという結論は、資産の性能を維持するために必要となる支出を超過するような、将来の支出の計画に依存するものであってはならない」ことに留意すべきである*[IAS 38.91]*。「資産の性能を維持するために必要となる」支出として、いかなる水準の支出が相当するのかを厳密に決定するには、判断が必要となる。しかし、この種の性能維持に必要な支出と、将来キャッシュ・フローが継続的に創出されるようにするために資産を更新、刷新又はアップグレードする際に発生する可能性のある費用の間には明確な区別が存在する。無形資産を陳腐化させないための支出は、将来キャッシュ・フローが継続的に創出されるようにするために必要であるが、耐用年数が確定できないことを示す前提である(性能維持に必要な)メンテナンス支出ではない。IAS第38号では、技術革新にさらされている無形資産の耐用年数は通常短期間になるとされている*[IAS 38.92]*。

9.1.1 耐用年数に影響を及ぼす要因

IAS 第 38 号は、無形資産の耐用年数に影響を与える多くの要因を挙げている。

IAS 第 38 号からの抜粋	
90	無形資産の耐用年数を決定するにあたっては、次のような多くの要因を検討する。 (a) 企業が見込んでいる当該資産の使用方法、及び当該資産を他の管理者チームが効率的に管理できるかどうか (b) 当該資産の典型的な製品ライフサイクル、及び同様の用途に供される類似資産の耐用年数の見積りに関して公表されている情報 (c) 技術上、工学上、商業上又はその他の要因による陳腐化 (d) 当該資産が使用されている業界の安定性、及び資産から産出される製品又はサービスに対する市場の需要の変化 (e) 競争相手又は潜在的競争相手の予想される行動 (f) 当該資産から期待される将来の経済的便益を獲得するために必要となる維持管理の支出の水準、及び企業がその水準を達成する能力及び意図 (g) 当該資産に対する支配の期間、及び当該資産の使用に関する法的制限又は同様の制限(関係するリースの満了日など) (h) 当該資産の耐用年数が企業の他の資産の耐用年数に左右されるかどうか

IAS 第 38 号は、以下の 2 つの点について注意することを明確にしている。

- 無形資産の耐用年数の過大見積り。たとえば、技術の急速な変化の歴史は、技術革新による陳腐化の影響を受けやすい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の耐用年数が短いことを意味している*[IAS 38.92]*。
- 無形資産の耐用年数の過少見積り。不確実性は、無形資産の耐用年数の見積りを慎重に行うことを正当化するが、(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*[IAS 38.93]*。

企業結合において無形資産が取得されるものの、取得企業が将来のキャッシュ・フローを生み出すために当該資産を使用することを意図しない場合、当該資産の耐用年数が確定できない可能性は低い。

弊法人のコメント

我々の見解では、企業結合で取得された無形資産について、取得企業が将来のキャッシュ・フローを生み出すために当該資産を使用する意図がない場合、取得時に減損損失を即時認識しないと思われるものの、当該資産の見積耐用年数は比較的短くなる可能性が高い(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 9 章セクション 5.5.6 を参照)。

IAS 第 38 号の設例に基づく下記の設例では、耐用年数に影響を及ぼす一部の特性が、耐用年数の決定にどのように勘案されるかを説明している。

設例 9-1: 無形資産の耐用年数の決定

顧客リストの取得

ダイレクト・メール・マーケティング会社は、顧客リストを取得した。会社は名簿の情報から、3 年間は超えないものの、最低でも 1 年間は便益を得ることができると予測している。

顧客リストは、経営者による耐用年数の最善の見積期間である 18 ヵ月にわたって償却される。ダイレクト・メール・マーケティング会社は将来、新たな顧客名及びその他の情報をそのリストに追加していきたいと考えているが、取得した顧客リストに関して予想される便益は、取得日において当該リストに記載されている顧客のみに関するものである。また、この顧客リストは、IAS 第 36 号に従い、各報告期間の末日時点で減損の兆候があるか検討する対象となる*[IAS 36.9]*。

過去 8 年間、市場シェア No.1 の地位を占めていた主力商品を識別し差別化するための商標の取得

商標の法的残存有効年数は 5 年であるが、ほとんど費用をかけることなく 10 年ごとに更新可能となっている。取得企業は商標を継続的に更新するつもりであり、その能力を裏付ける証拠もある。商品ライフサイクルの調査、市場、競争及び環境のトレンド、ならびにブランドの拡大機会の分析を行った結果、この商標登録商品は取得企業に対し、不確定な期間にわたって正味キャッシュ・インフローをもたらすと判断された。

商標が正味キャッシュ・インフローに不確定な期間にわたって寄与すると予測されるため、耐用年数は確定できないものとして扱われ、したがって、商標は、その耐用年数が確定できると判断されるまでは償却されない。また、IAS 第 36 号に従い、毎年及び減損の兆候がみられる場合にはその都度、減損テストを受ける*[IAS 36.10]*。

上記の説明から、IAS 第 38 号において詳細なガイダンスが提供されていても、無形資産の耐用年数の見積りには判断が必要ということが分かる。

9.1.2 契約その他の法的権利の耐用年数

無形資産が契約その他の法的権利から生じている場合、IAS 第 38 号により、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、耐用年数を以下のいずれか短い方に決定しなければならない*[IAS 38.94, IAS 38.95]*。

- 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と想定される期間（経済的要因により判断する）

契約その他の法的権利が更新可能である場合には、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に限り、この更新期間も含めた期間を耐用年数としなければならない[IAS 38.94]。そうでない場合は、当初の耐用年数は契約で定められた更新日までとし、更新コストは、新たな無形資産の取得のための原価として扱う[IAS 38.96]。企業はコストが重要とみなされるか否かを評価するにあたり、判断を行わなければならない。

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[IAS 38.96]。

(a) できる限り実績に基づいた契約その他の法的権利が更新されるという証拠がある。更新が第三者の同意を必要とする場合には、第三者の同意を示す証拠がある。
(b) 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。
(c) 企業にとって更新に係るコストが、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。

IFRS 第 3 号に従い会計処理される企業結合で無形資産として認識された再取得した権利の場合、その耐用年数は、権利が付与された契約の残存契約期間となり、更新期間を考慮してはならない[IAS 38.94]。

下記の設例は、IAS 第 38 号の設例を基にしており、契約その他の法的権利が、他の要因とともに評価された場合に、無形資産の耐用年数に与える影響について説明している。耐用年数は法的権利より短くなるかもしれないが、事実及び状況による裏付けがある場合には、更新の権利が存在することによって無形資産の耐用年数が確定できないと判断されることがある。

設例 9-2: 法的権利及び耐用年数

法定年数である 50 年よりも短い耐用年数を有する著作権の取得

消費者の行動及び市場のトレンドを分析した結果、著作権はあと 30 年間しか正味キャッシュ・インフローをもたらさないことが判明した。

そのため、当該著作権は法的権利の期間 50 年ではなく、30 年間の見積耐用年数にわたって償却される。また、著作権は、各報告期間の末日で IAS 第 36 号に従い、減損の兆候の有無を評価される。

5 年で期限切れとなるものの、耐用年数を確定できないと判断された放送免許の取得

放送免許は、企業が顧客に少なくとも標準的なサービスを提供し、関連法規を遵守していれば、10 年ごとに更新可能となる。免許はほとんど費用をかけずに制限なく更新することができ、直近の更新前に 2 度更新されている。取得企業は免許を制限なく更新したいと考えており、その能力を裏付ける証拠もある。免許の更新にあたって過去に大きな障害はなく、放送に現在用いられている技術が、予見できる将来において別の技術に置き換えられるとは見込まれていない。このことから、この放送免許は、企業の正味キャッシュ・インフローに不確定な期間にわたって寄与すると見込まれる。

放送免許が企業の正味キャッシュ・インフローに不確定な期間にわたって寄与すると見込まれるため、放送免許の耐用年数は確定できないものとして扱われ、確定できると判断されるまでは償却されない。ただし、当該放送免許は、IAS 第 36 号に従って（資金生成単位の一部として）毎年及び減損の兆候がみられる場合にはその都度、減損テストを受ける。

3 年で期限切れとなるが、耐用年数が確定できないと判断されたヨーロッパ 2 都市間の空路権の取得

空路権は 5 年ごとに更新され、取得企業は更新に関連する法規を遵守する考えである。空路権の更新は、通常最低限の費用で可能であり、航空会社が法規を遵守している限りは、常に更新されてきた。企業は、ハブ空港から両都市間の航空サービスを不確定な期間にわたって提供することを考えており、当該サービスを提供するためのインフラ（空港ゲート、スロットやターミナル施設のリース）も、空路権を保有する限りは、そのまま活用できると予測している。需要及びキャッシュ・フローの分析結果もこの仮定を裏付けている。

事実関係及び周辺の状況から、企業は両都市間の航空サービスを不確定な期間にわたって提供可能と考えられ、よって、空路権に関連する無形資産の耐用年数は確定できないものとして扱われる。したがって、空路権は、その耐用年数が確定できると判断されるまでは償却されない。また、IAS 第 36 号に従い、（資金生成単位の一部として）毎年及び減損の兆候がみられる場合にはその都度、減損テストを受ける。

9.2 耐用年数を確定できる無形資産

9.2.1 償却期間及び償却方法

償却とは、無形資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分することをいう。償却可能額とは、資産の取得原価、又は取得原価に代わる財務諸表上の評価額（たとえば、再評価額）から残存価額を控除した額をいう*[IAS 38.8]*。耐用年数を確定できる無形資産の償却可能額は、以下の方法により、耐用年数にわたって規則的に配分しなければならない*[IAS 38.97]*。

- 償却は、当該資産が使用可能となった時点、すなわち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。したがって、企業が資産を実際には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、償却を行わなければならない。ただし、この一般規則には適用除外規定が存在する（下記セクション 9.2.3 を参照）。
- 償却は、下記のいずれか早い方の時点で停止しなければならない。
  - 資産が IFRS 第 5 号に従って売却目的保有に分類されたか、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
- 償却方法は、無形資産がもたらす経済的便益の消費パターンを反映するものでなければならない。このパターンを信頼性をもって決定することができない場合には、定額法により償却を行う必要がある。

耐用年数を確定できる無形資産の償却は、当該無形資産が償却済みとなる場合、又は上記のとおりIFRS 第 5 号に従って売却目的保有に分類されるか、認識を中止する場合を除き継続される。償却は、資産が使用されていないという事実だけで中止されることはない*[IAS 38.117]*。ただし、この事実は減損の兆候を示す場合がある。

IAS第38号は、資産をその耐用年数にわたって規則的に償却するために複数の方法（定額法、定率法又は生産高比例法など）を認めている*[IAS 38.98]*。最も適切な償却方法を決める際に考慮する要因は、IAS第16号における有形固定資産の減価償却方法を決定する際に考慮する要因（第18章を参照）と類似している。たとえば企業は、資産の耐用年数の初期段階でより多くの便益が消費されることを反映する「級数法」を、定率法の変形として採用することができる（第18章を参照）。

企業結合で取得した無形資産について適切な償却方法を選択する際には、資産の公正価値の決定に用いた仮定との整合性を確保する必要がある。たとえば、顧客関係に関する資産は、企業結合後の早い時期に終了する顧客関係が高水準であることを示す想定解約率を考慮して評価することがある。これらの要因は、評価において便益が前加重と想定しているため、無形資産が提供する経済的便益の消費パターンを反映するのに、定額法が最適な償却方法ではないことを示している可能性がある。

各年度の償却費用は、IFRS 会計基準書が他の資産（たとえば、棚卸資産又は仕掛品）の帳簿価額の一部として資産化することを特に容認又は要求している場合を除き、当該年度の純損益として計上しなければならない*[IAS 38.97, IAS 38.99]*。

予想収益のパターンに基づく償却方法は適切ではないとの反証可能な推定が存在する。これは、収益に基づく償却方法が、資産そのものが有する経済的便益の消費ではなく、（資産がその一部を構成する）事業の運営から創出される経済的便益のパターンを反映するためである（下記セクション 9.2.2 を参照）。一方、見積りの総産出量に基づく償却方法（生産高比例法）は適切である。

一部の無形資産の将来の経済的便益は、明らかに残高の一定率で消費される。これは、企業結合の一環で取得した顧客関係及び類似の資産が該当することが多い。顧客関係及び類似資産の公正価値及び将来の経済的便益はいずれも、資産が有する経済的便益の消費が減少するにつれて減少する。そのため、顧客関係の償却方法は定率法が適切となろう。

この際、公正価値が耐用年数にわたり定率で減少するものの、将来の経済的便益は時間ベースで消費される資産（たとえば、4 年目にも 1 年目と同程度の便益が得られる自動車）を区別することが重要である。定額法は、自動車からの便益の消費を適切に反映する方法である。

9.2.1.A 顧客関係及び類似の無形資産の償却

上述で説明したとおり、企業結合で取得した無形資産について適切な償却方法を選択する際には、当該無形資産の公正価値の決定に用いた仮定との整合性を確保する必要がある。

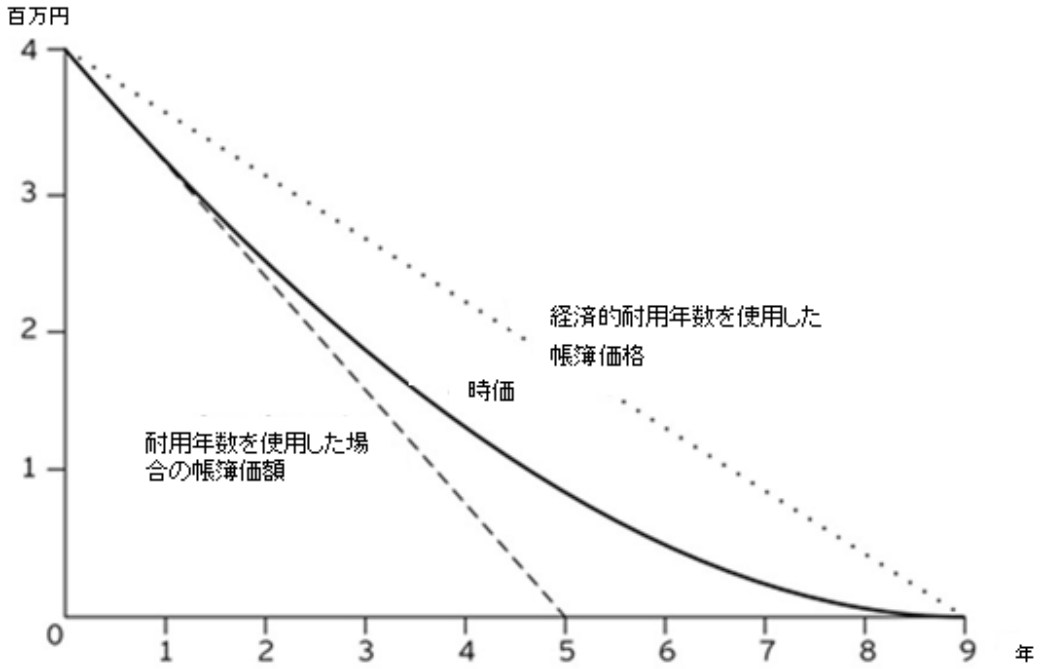
実務において、定率法が用いられることは稀である。顧客関係及び類似の無形資産に関して考えられる理由の 1 つは、今後数年の間に生じうる将来の経済的便益が不確実であり、それを事業の内部創出資産から生み出されたキャッシュ・フローと区別することが困難であるという点である。現実的な対応として、企業は、資産の償却後の帳簿価額が予想される便益を常に下回るようにするため、経済的便益が得られる期間より短い期間にわたり定額法を用いることが多い。これは評価の専門家も支持している方法である。これ

を下記の設例及び図で示している。無形資産の償却を終了した後に生じると予想される便益が重要ではないことが見込まれ、企業が耐用年数及び償却方法の見直しを要求するIAS第38号の規定（下記セクション9.2.3 を参照）を適用している限り、この方法によって経済的便益の消費の合理的な近似値を得ることができる。

設例 9-3: 顧客関係の償却方法及び耐用年数

企業は、他の事業を取得した際に顧客関係を識別する。その際に、20X0 年の期末までに当初の会計処理を終了し、当該顧客関係を4百万円と評価した。企業が相談した評価の専門家は、当該顧客関係から便益が得られる合計期間は9年となるが、当該便益はこの期間にわたり一定率で減少すると評価した。評価の専門家と協議した後、企業は、5 年が経過した後の便益の金額及び時期は不確実であるという理由から、当該顧客関係に係る会計上の耐用年数の最善の見積りは5年であり、顧客関係からの将来の経済的便益の消費を適切に反映する償却方法は定額法であると判断する。企業は、9 年間にわたり定額法により償却を行った場合、将来の経済的便益の消費が適切に反映されないと考えている。

経済的耐用年数、耐用年数と償却方法の間の関係性については次の図で説明している。



9.2.1.B 番組に関する権利及びその他放送権の償却

番組又はイベントが過去に同じ視聴者に対し放映されていることや、時が経過することによって、番組に関する権利やその他放送権の価値は減価する（たとえば、視聴者が古い番組や結果が分かっているイベントの再放送に対する興味を失う場合や権利の有効期間が限られる場合がある）。実務上、企業は、価値の減少を会計処理するにあたり、通常、番組の放映回数は考慮するが、時の経過についてはそれほど勘案しないようである。

企業が放送権を棚卸資産として会計処理する場合、IAS 第 2 号は棚卸資産を「原価と正味実現可能価額とのいずれか低い額」で評価することと定めており、棚卸資産に関しては償却という概念を有していないことが問題となる*[IAS 2.9]*。一方で、番組に関する権利は一連の識別・分離可能な要素（すなわち、第 1 回目の放映、第 2 回目の放映など）の集合体であり、これらについて、個別に会計処理することになるという考え方もある。このことは、ITV 社が適用している、番組に関する権利について評価減を行うというアプローチに表れているようである（上記セクション 2.2.2 の開示例 2-2 を参照）。

番組に関する権利及びその他放送権を無形資産として会計処理する企業は、償却方法に関し、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映した方法を用いるべきとする IAS 第 38 号の規定に準拠する必要がある*[IAS 38.97]*。上記セクション 9.2.1 で説明したとおり、IAS 第 38 号は、選択した償却方法が資産の将来の経済的便益が消費されると予想されるパターンを反映するものである限りは、一定範囲の償却方法（たとえば、定額法、定率法又は生産高比例法）を適用することを認めている*[IAS 38.97, IAS 38.98]*。

RAI 社の財務諸表は、番組に関する権利を定額法により償却している会社の例である。

開示例 9-1: RAI 社（2021 年）	イタリア

12 月 31 日現在の報告書及び財務諸表 [抜粋]

2021 年 12 月 31 日現在の連結財務諸表 [抜粋]

2021 年 12 月 31 日現在の連結財務諸表の注記 [抜粋]

4 測定要件 [抜粋]

資産 [抜粋]

無形資産 [抜粋]

耐用年数を確定できる無形資産は、当社グループが当該無形資産を使用する期間の見積りを意味する耐用年数で規則的に償却され、その内訳は次のとおりであります。

a） 番組 – 映像作品：映像、映画、マルチメディア作品に関するテレビ番組の取得原価と制作原価は、それぞれの制作に直接配分できる外部費用や個々の番組の制作に用いた社内制作費から構成され、以下の要件に基づき表示しております。

1） 反復使用する、12 ヵ月を超える契約上の権利を有するテレビ作品に係る原価は、無形資産として資産計上し、期末において使用の準備ができている場合には、使用の準備ができた月又は権利が使用可能となった月から、期待される使用可能期間に応じて定額法により償却します。一方、反復使用する作品が期末において使用の準備ができていない又は権利が使用可能となるのが将来である場合には、原価は仕掛品及び前払金に計上しております。

上述の例は Vivendi 社と対照的である。Vivendi 社は、収益に基づく償却方法は不適切であるとの IAS 第 36 号の推定を反証し（以下のセクション 9.2.2 を参照）、第三者に販売する映画やテレビの権利をそのような方法で償却している。

開示例 9-2: Vivendi 社（2022 年）	フランス

年次報告書 - 2022 年ユニバーサル登録書 [抜粋]

3. 監査済連結財務諸表 [抜粋]

3.7 連結財務諸表の注記 [抜粋]

注記 1. 会計方針及び評価方法 [抜粋]

1.3.連結財務諸表の作成に関する原則 [抜粋]

1.3.6. 資産 [抜粋]

1.3.6.3. コンテンツ資産 [抜粋]

Canal+ Group [抜粋]

第三者に販売するために制作または取得した劇場用映画・テレビに関する権利

第三者に販売するために制作又は公開前に取得した劇場用映画又はテレビ番組に関する権利は、資産計上した原価（主に直接制作費及び間接費）又は取得原価でコンテンツ資産として計上しております。劇場用映画及びテレビに関する権利の原価は償却し、その他の関連費用は見積収益法（すなわち、個々の作品をベースにすべての収益源からの見積総収益に対する当期の総収益の比率に基づき償却額を配分する方法）により費用化しています。当社は、見積収益法による償却は、資産に関連する将来の経済的便益を消費する率を反映したものであり、収益と無形資産に具現化された経済的便益の消費との間には高い相関関係があると考えております。

収益ベースの償却方法の使用は、特定の状況下でのみ適切となる。当該状況については、下記セクション 9.2.2 で説明する。

9.2.2 収益に基づく償却

償却は原則として、資産の将来の経済的便益の消費を基礎とする。この原則が収益に基づく償却方法を完全に排除するかどうかという点は、特に無形資産モデルを用いて会計処理されるサービス委譲契約（第 25 章「サービス委譲契約」セクション 4.3.1 を参照）の文脈において議論の的となっていた。

IASB は 2014 年 5 月、収益に基づくアプローチは適切ではないという反証可能な推定を導入することにより IAS 第 38 号を明確化した。収益は無形資産のアウトプットを反映するが、販売数量及び販売価格の変動、販売活動の効果ならびにインプット及びプロセスの変化といった他の要因の影響についても影響を受ける。収益の価格要素は物価上昇の影響を受ける場合がある*[IAS 38.98A]*。

以下の設例では、単位当たり価格が一定でない場合、収益に基づく償却方法と生産高比例法がどのように異なるのかを示している。

設例 9-4: 産出量に基づく償却と収益に基づく償却
Z 社は、ある製品を製造する 5 年間のライセンスを 1,220,000 千円で取得する。当該製品を製造する生産ラインは、年間 100,000 単位を製造する能力を有することが見込まれている。Z 社は毎年、製造能力

を完全利用して製造し、産出物をすべて販売する計画である。しかし、単位当たり価格は第 1 年度に 10 千円で、その後毎年 10%ずつ増加していくことが予想されている。これに基づくと、生産高比例法（unit of production basis：以下、UoP）による償却パターンと収益に基づく償却パターンは以下のようになる。

	単位	UoP による償却費	収益	収益に基づく償却費
		（千円）	（千円）	（千円）
第 1 年度	100,000	244,000	1,000,000	200,000
第 2 年度	100,000	244,000	1,100,000	220,000
第 3 年度	100,000	244,000	1,210,000	242,000
第 4 年度	100,000	244,000	1,330,000	266,000
第 5 年度	100,000	244,000	1,460,000	292,000
合計	500,000	1,220,000	6,100,000	1,220,000

IASB は特定の「限定的な状況」において収益に基づく償却が容認されることを認めた。したがって、収益に基づく償却が認められないという推定を覆すことができるのは、以下のいずれかの状況に限られる *[IAS 38.98A]*。

(a) 無形資産に具現化された権利が収益の測定値として表現されている場合
(b) 収益と無形資産に具現化された経済的便益の消費との相関が高いことが立証できる場合

「相関性が高い」とされるのは、収益に基づく償却方法によって求められる償却額が、IAS 第 38 号が認める他の方法のいずれかを用いた場合の償却額に類似すると予想される場合に限られるであろう。たとえば、収益が資産の予想耐用年数にわたって均等に稼得される場合、償却パターンは定額法に類似すると考えられる。単価が一定ですべての生産物が販売されるような状況では、償却パターンは生産高比例法を用いた場合と同じになるであろう（つまり、収益と、資産に組み込まれた経済的便益の消費との間には高い相関関係がある）。だが、単価が一定でない場合、収益では同様の結果が得られないため、それを使用するのは適切でないということになる（上記の設例と同様）*[IAS 38.98B, IAS 38.98C]*。改訂後の IAS 第 38 号では、収益は、償却の基礎としてそれを用いることが適切な状況において、無形資産に固有の支配的な限定要因（ある事象が複数要素の影響で起こる場合に、その全体を決める要素）であると説明されている。つまり、そのような状況では、たとえば年数や生産単位数ではなく、収益が資産の耐用年数を決定する。

改訂後の IAS 第 38 号には、稼得した収益を無形資産の消費の測定の基礎とみなすことが可能な場合として、以下の 2 つの例が示されている*[IAS 38.98C]*。

- 契約によって、金の販売による収益の累計が CU20 億に達するまで、鉱山から金を発掘することが認められている場合

- 有料道路を運営する権利が、課された料金の累計額から生じる収益の固定された合計額を基礎としている(すなわち、道路の運営から生み出される料金の累計額が CU100 百万に達するまで、有料道路の運営を認めている)場合

一部のコメント提出者は、生産高の単位が同質ではない場合、生産高比例法の適用は実務上可能ではないと思われるとコメントした。たとえば、映画の制作者は、劇場における公開、DVD の販売、キャラクターに対する権利の玩具及び他の商品の製造者への付与、テレビ放送局への放映権の付与を通じて収益を生じさせる。このような状況では判断が必要となることを IASB は認識した。IASB は、償却目的で無形資産を構成部分に分解しなければならないかどうか検討したが、「無形資産についてこの点でガイダンスを開発することは差し控えた」*[IAS 38.BC72H, IAS 38.BC72I]*。

9.2.3 償却期間及び償却方法の見直し

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、少なくとも各会計年度末において再検討しなければならない。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必要がある*[IAS 38.104]*。たとえば、企業は、減損損失の認識により、無形資産の耐用年数の過去の見積りが適切ではないとみなす可能性がある*[IAS 38.105]*。

無形資産から生じる将来の経済的便益の消費の予測パターンが変化した場合、償却方法も新しいパターンを反映するように変更しなければならない*[IAS 38.104]*。IAS 第 38 号は、この例として以下を挙げている。

- 定率法が定額法より適切であることが明らかになった場合*[IAS 38.106]*
- ライセンスが表す権利の利用が、事業計画の他の部分の活動を待つ間、延期される場合。このような場合、資産から生じる経済的便益を受領する時期も遅くなる可能性がある*[IAS 38.106]*。これは、企業が無形資産を使用する準備がまだ整っていないために、償却費用を認識しない方が適切となる状況が存在することを示している。たとえば、通信会社が、ライセンスを使用するために必要な物理的ネットワークを構築する前に、UMTS(3G)ライセンスを取得する場合である。使用に供されていない無形資産については、最低でも年に 1 度、減損テストを行わなければならないことに留意しなければならない*[IAS 36.10]*。

償却期間及び償却方法の変更については、いずれも、IAS 第 8 号に従い、会計上の見積りの変更として会計処理する必要がある。IAS 第 8 号では、当期及び資産の残存耐用年数に係る将来の各期間の償却額を修正することによって、それらの変更を認識することが求められている *[IAS 8.36, IAS 8.38, IAS 38.104]*。

9.2.4 残存価額

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得るであろう見積金額(処分コストの見積額を控除後)である*[IAS 38.8]*。

IAS 第 38 号によれば、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(IFRS 第 13 号に定義される)が存在するため、それにより残存価額を見積ることができ、かつそのような市場が耐用年数の終了時点でも存在する可能性が高い場合を除き、耐用年数が確定できる無形資産の残存価額はゼロと推定しなければならない*[IAS 38.100]*。この推定は、すべての無形資産について償却を求める IAS 第 38 号の規定が回避されることを防ぐために、改訂前の IAS 第 38 号から引き継がれたものである*[IAS 38.BC59]*。

「活発な市場」の定義(上記セクション 8.2.1 を参照)を考慮すると、第三者が資産を購入するという確約が存在していない場合には、残存価額がゼロでないことを証明できる可能性は極めて小さい。残存価額がゼロではないということは、企業が経済的耐用年数の経過前に資産を処分する見込みであることを示唆している*[IAS 38.101]*。第三者による確約は、IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の適用範囲に含まれる契約にみることができる(第 25 章を参照)。また、IAS 第 38 号の設例の 1 つに残存価額が含まれている(下記の設例 9-5 を参照)。

企業が残存価額をゼロ以外の金額として見積ることが主張できる場合、その見積りは、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類似の資産の見積耐用年数の終了時における現在の価格を基礎として行われなければならない*[IAS 38.102]*。IAS 第 38 号は、各会計年度末時点で残存価額を見直すことを求めている。この見直しにより、見積残存価額が増額又は減額され、資産の償却可能額に影響を与える可能性がある。償却方法の変更は、IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として将来に向けて処理されなければならない*[IAS 38.102]*。

下記の設例は、IAS 第 38 号の設例の 1 つに基づいている。ここで取り上げられている無形資産は、耐用年数が到来した時点で残存価額を有している。

設例 9-5: 残存価額を有する無形資産の償却

15 年で権利が失効する特許の取得

特許技術で保護されている製品は、最低でも 15 年にわたって正味キャッシュ・インフローをもたらすと見込まれている。企業は、取得日における公正価値の 60%で第三者が 5 年後にその特許を購入するとの確約を得ており、5 年後に売却する意向である。

企業は特許を耐用年数 5 年で償却し、その残存価額は、取得日における公正価値の 60%相当となる。また、特許は、各報告期間の末日で IAS 第 36 号に従い、減損の兆候の有無を評価される。

IAS 第 38 号は、無形資産の残存価額が資産の帳簿価額を超えて上昇した場合でも、マイナスの償却を計上することは認めていない。その代わり、当該資産の償却費は、残存価額が当該資産の帳簿価額を下回る金額まで減少しない限りはゼロとなる*[IAS 38.103]*。

9.3 耐用年数を確定できない無形資産

IAS 第 38 号は、耐用年数を確定できない無形資産の償却を禁止している*[IAS 38.107]*。その代わり、IAS 第 36 号は、そのような資産に関して毎年及び減損の兆候がみられる場合にはその都度、減損テストを行うことを求めている*[IAS 38.108]*。

企業は、各報告期間の末日時点において、無形資産の耐用年数を確定できないものと分類した決定を見直し、その正当性を再検討しなければならない*[IAS 38.109]*。事象及び状況に基づいて、耐用年数が確定できないものから確定できるようになった場合には、この変更を 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する必要がある*[IAS 38.109]*。こうした変更は、発生した時点から将来に向かって（すなわち、当期及び将来の期間において）認識される*[IAS 8.36]*。無形資産の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することは、資産が減損している兆候となる*[IAS 38.110]*。減損については、第 20 章を参照されたい。

IAS 第 38 号の設例から引用した下記の設例は、無形資産の耐用年数が引き続き確定できないものであるかどうかを考慮する状況を説明したものである。

設例 9-6: 確定できない耐用年数の見直し

放送免許が更新されない場合

事実関係は上記セクション 9.1.2 の設例 9-2 と同じとする。免許交付当局は、放送免許をほとんど費用をかけずに制限なく更新することをこれまで認めており、企業は免許を 2 回更新してきた。企業はこの免許の耐用年数が確定できないと判断していた。しかしながら、免許交付当局はその後、放送免許は今後更新せず、競争入札にかけることを決定した。この決定が行われた時点で、免許の期限切れまであと 3 年であった。企業は、当該免許は、有効期限内であれば正味キャッシュ・インフローをもたらすと予測していた。

放送免許はもはや更新されることがないので、その耐用年数は確定できないものとはならない。したがって、放送免許は 3 年間の残存耐用年数にわたって償却されることになり、また IAS 第 36 号に従い、直ちに減損テストを受ける。

企業結合により数年前に取得された商品シリーズに関する商標

企業結合の時点で被取得企業は、35 年間にわたりある商品のシリーズを生産しており、その商標により多数の新モデルを開発していた。取得日時点では、取得企業はこの商品シリーズを継続的に生産することを考えており、さまざまな経済的要因の分析は商標が正味キャッシュ・フローをもたらす期間に制限はないと示していた。そのため、取得企業はその商標を償却していなかった。しかし、経営者は最近になり、商品のシリーズの生産ラインを今後 4 年にわたり順次廃止していくことを決定した。

取得された商標の耐用年数はもはや確定できないものとは考えられないので、商標の帳簿価額について IAS 第 36 号に従って減損テストが行われ、その結果、帳簿価額は回収可能価額まで適切に評価減され、当該帳簿価額は残存耐用年数の 4 年にわたって償却されることになる。

9.4 減損損失

減損損失とは、資産の帳簿価額が回収可能価額を超過する金額をいう*[IAS 38.8]*。企業はIAS第36号に準拠して無形資産が減損しているかどうかを判断する*[IAS 38.111]*(第20章を参照)。

IAS第36号は、耐用年数が確定できない無形資産、及びいまだ使用可能とはなっていないすべての無形資産について毎年の減損テストを求めている。耐用年数を確定できない無形資産の多くは、個別資産のように独立したキャッシュ・インフローを生み出さないことから、当該無形資産が属する資金生成単位の他の資産と一緒に減損テストを実施する*[IAS 36.10, IAS 36.22]*(第20章を参照)。これは、減損損失はIAS第36号に従って配分され、資金生成単位に配分されたのれんが償却済みの場合に、無形資産を含む資金生成単位のその他の資産を帳簿価額に基づいた比例按分により減額することを意味する*[IAS 36.104]*(第20章セクション11.2を参照)。

設例 9-7: 耐用年数を確定できない無形資産の減損

主力商品を差別化する10年前に取得された商標

取得時には、この商標登録商品は不確定な期間にわたってキャッシュ・インフローを創出すると判断され、商標の耐用年数は確定できないものと評価されていた。しかし、最近になって予期しない競争相手が市場に参入してきた結果、将来の売上減少が見込まれている。経営者は、予見される将来について当該商品により創出されるキャッシュ・インフローは、現状の 20%減となると見積ったが、減額されてもなお不確定な期間にわたってキャッシュ・インフローを創出すると予測している。

将来のキャッシュ・インフローの減少が予測された結果、企業は、商標の見積回収可能価額及び資金生成単位を構成する資産は帳簿価額を下回ると判断し、それが属する資金生成単位について減損損失を認識する。商標の耐用年数はなおも確定できないものと評価されるので償却はされないが、IAS 第 36号に従って毎年(すなわち、資金生成単位の一部として)、及び減損の兆候がみられる場合にはその都度、減損テストを受けることになる。

商標は、たとえば他の当事者に使用許諾が与えられている場合、独立したキャッシュ・インフローを生み出す可能性があるが、それ以外の場合(上記の設例 9-7 を参照)には資金生成単位の一部となることに注意されたい。

9.5 廃棄及び処分

無形資産は、処分(たとえば、売却、ファイナンス・リース契約の締結、寄付)時点、又は使用もしく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点で認識を中止しなければならない*[IAS 38.112, IAS 38.114]*。

無形資産の処分の日は、IFRS第15号における履行義務がいつ充足されるのかの決定に関する要求事項に従って受取人が当該資産に対する支配を獲得した日である*[IAS 38.114]*。ただし、セール・アンド・リースバックによる処分については、IFRS第16号に従う必要がある(第23章を参照)。

認識の中止に伴う利得又は損失は、正味処分収入と資産の帳簿価額との差額として算定され、純損益として会計処理しなければならない。ただし、IFRS 第 16 号がセール・アンド・リースバックについて別途要求している場合は除く。処分による利得を収益として表示してはならない*[IAS 38.113]*。再評価モデルに基づいて測定される無形資産の場合、処分による利得又は損失は重要ではないと予想される。これは、IAS 第 38 号が、報告期間の末日現在で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な十分な規則性をもって再評価を行うことを要求している事実によるものである*[IAS 38.75]*(上記セクション 8.2.2 を参照)。

2020 年 6 月、IFRS 解釈指針委員会は、サッカークラブが受領した選手の移籍金の認識に関するアジェンダ決定を公表した。委員会で検討された事実関係では、企業は、選手登録権を IAS 第 38 号を適用して無形資産として認識している。このことから、企業は IAS 第 38 号第 113 項の規定を適用し、受領した移籍金を登録権の認識の中止から生じる利得又は損失の一部として認識しなければならないと委員会は結論付けた。アジェンダ決定によると、企業は受領した移籍金又は発生した利得を IFRS 第 15 号を適用した収益として認識してはならない。[6]

アジェンダ決定では、選手登録権に関連した無形資産の会計処理のみが取り上げられているが、売却される他の種類の無形資産にも同様の会計処理が適用されることになる。

通常の活動の中に選手の育成・移籍が含まれている企業の場合、一部の選手に係る登録権が棚卸資産の定義を満たす状況を考えられる。この定義を適用するにあたり、企業は当初認識時に、登録権が通常の事業の過程において開発及び販売のために取得されたかどうかを検討することになる(したがって、IAS 第 38 号の無形資産ではなく、IAS 第 2 号の棚卸資産として認識されることになる)。登録権が棚卸資産の定義を満たすかどうかは、事実及び状況の評価を必要とする。[7]

利得又は損失の計算に含めるべき対価は、IFRS 第 15 号第 47 項から第 72 項における取引価格の算定に関する要求事項に従って算定される*[IAS 38.116]*(第 27 章セクション 5 を参照)。取引価格に変動対価が含まれる場合、処分に係る利得又は損失に含めた対価の見積金額のその後の変動は、IFRS 第 15 号における取引価格の変動に関する要求事項に従って会計処理しなければならない*[IAS 38.116]*(第 27 章セクション 5.9 を参照)。

対価の受取と資産の譲渡のタイミングが異なる場合(たとえば、処分日より前又は後に対価を主払う)は、当該取決めに金融要素が含まれる可能性があり、取引価格が多額であればそれを調整する必要がある(第 27 章セクション 5.5 を参照)。

一方、IFRS 第 3 号に従い会計処理される企業結合により無形資産として認識される再取得した権利について、その権利がその後に第三者に再発行又は売却されたときは、再取得した権利の残存帳簿価額を用いて利得又は損失を算定しなければならない*[IAS 38.115A]*。

9.5.1 無形資産の一部の認識の中止

IAS 第 38 号により、企業は、無形資産の一部を取替えた場合の取替費用を当該資産の帳簿価額の一部として認識し、その部分が取替えられた時点で取替えられた部分の帳簿価額の認識を中止しなければならない*[IAS 38.115]*。

IAS 第 38 号からの抜粋	
115	第 21 項の認識原則に従う場合には、企業は、無形資産の一部の取替のコストを資産の帳簿価額として認識し、それから取り替えた部分の帳簿価額の認識の中止を行う。取り替えた部分の帳簿価額の算定が実務上不可能な場合には、企業は、取替のコストを、取り替えた部分の取得時又は内部創出時における原価がどうであったのかの指標として使用することができる。

IAS 第 38 号で説明されているように、無形資産に対しては性質上、多くの場合、追加投資や取替えが発生することはないため、このような事象が発生することはほとんどないと考えられる*[IAS 38.20]*(上記セクション 3.3 を参照)。

しかし、この規定に関連して、一度の取引で取得したものの、区分して別々に処分できる無形項目の一部を処分した場合の会計処理はどのように行うべきかに関して疑問が生じる。例の 1 つとして挙げられるのが、特定の製品を世界で販売できる権利について、特定の大陸やその他の地域での独占販売権を与える複数の契約に分ける場合である。この場合、処分対象となるのは、当初無形資産のうち識別可能かつ分離可能な部分である。これらは独占的な権利であることから、分割後も無形資産の定義を満たす。なぜなら、当該権利は、その地域の市場において収益を稼得するためのアクセスを提供する、あるいはその市場に他者がアクセスすることを制限することにより、資産から生じる便益を支配できる能力を取得企業に与える法的権利に起因するためである*[IAS 38.13]*。この場合、区別した部分の帳簿価額を算定するか、算定することが実務上不可能な場合には、原資産の償却後再調達原価から売却部分の対価を控除する(新しく区別した部分の価値を当初原価の指標として取り扱う)ことで、企業は資産の取替部分の認識の中止に係る上記規定を適用する。

区別される権利が独占的なものではない場合、当初の無形資産のうち一部の構成要素が処分されたとみなすことは、より困難になる。たとえば、第三者に対してある地域に係る権利が割り当てられるものの、譲渡した企業自身も引き続きその地域で商品を販売する能力を有する場合がある。そのような状況では、当初無形資産の一部の認識を中止することは適切ではないかもしれない。その代わり、企業は、資産の使用権(又はリース)を第三者に移転している、あるいは共同支配の取決めを締結している可能性がある。従前は区分されていなかった有形固定資産の一部処分に関する論点は、第 18 章で説明している。

資金生成単位の一部を構成する事業の処分に伴うのれんの部分的な認識の中止の会計処理は、第 20 章セクション 8.5 で説明している。

10 開 示

IAS 第 38 号の主要な開示規定については、以下に示すとおりである。ただし、下記についても参照が必要な場合がある。

- 『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 4 章の IFRS 第 5 号の開示規定
- 処分又は減損が発生した場合の第 20 章の IAS 第 36 号の開示規定
- 公正価値を使用又は開示している場合には、第 14 章の IFRS 第 13 号の開示規定

10.1 一般的開示

IAS 第 38 号は、無形資産のクラスごとに一定の開示を行うことを求めている。無形資産のクラスとは、企業の営業活動において同種の特性を有し、類似の目的のために使用される資産のグループである。IAS 第 38 号は資産のクラスについてその例を示している。資産のクラスについては、財務諸表の利用者に対してより目的適合的な情報を提供することになる場合には、より詳細なクラスに要素を分解することや、又はより大きなクラスに合算することができる*[IAS 38.119]*(上記セクション 8 に掲げる無形資産のクラスの例を参照)。自己創設無形資産とその他の無形資産ごとにそれぞれ開示が必要となるが、企業の営業活動において性質及び使用目的が類似する無形資産のグループに関連してクラスを区分する際には考慮されない。したがって、IAS 第 38 号によれば、無形資産のクラスごとに、自己創設無形資産とその他の無形資産とを区別して、以下の事項を開示しなければならない*[IAS 38.118]*。

IAS 第 38 号からの抜粋

118 企業は、無形資産のクラスごとに、自己創設無形資産とその他の無形資産とを区別して、次の事項を開示しなければならない。

(a) 耐用年数が確定できないのか確定できるのか、また、確定できる場合には、採用している耐用年数又は償却率

(b) 耐用年数を確定できる無形資産について採用した償却方法

(c) 期首及び期末の帳簿価額(償却累計額控除前)及び償却累計額(減損損失累計額との合計)

(d) 無形資産の償却額が含まれている包括利益計算書の表示科目

(e) 期首及び期末における帳簿価額の調整表(以下を個別に示す)

(i) 増加額。内部開発による増加額、個別の取得による増加額、及び企業結合での取得による増加額を別々に表示する。

(ii) IFRS 第 5 号に従って、売却目的保有に分類したか又は売却目的保有に分類した処分グループに含めた資産及びその他の処分

(iii) 第 75 項、第 85 項及び第 86 項に基づく再評価から生じた当期中の増加又は減少、及び IAS 第 36 号に従ってその他の包括利益に認識又は戻し入れた減損損失(もしあれば)に伴う当期中の増加又は減少

(iv) IAS 第 36 号に従って当期の純損益に認識した減損損失(もしあれば)

(v) IAS 第 36 号に従って当期の純損益に戻し入れた減損損失(もしあれば)

(vi) 当期中に認識した償却額

(vii) 財務諸表の表示通貨への換算及び在外営業活動体の財務諸表の企業の表示通貨への換算で生じた、正味の為替換算差額

(viii) 当期中の帳簿価額のその他の変動

IAS 第 38 号では、企業が上記(e)で規定された調整表を正味帳簿価額ベースで表示すること、もしくは、帳簿価額の総額、償却累計額、減損損失累計額のそれぞれについて別個に表示することが認められている。

IAS 第 1 号第 38 項では、上記(e)の調整表に関する比較情報を要求している。

政府補助金により取得した無形資産又は交換取引で取得した無形資産については、上記(e)(i)で特に開示が求められているわけではないが、企業によっては、これらを別個に開示することを考える場合もあるかもしれない。

下記は、International Consolidated Airlines Group 社による無形資産の一般的な開示例である。

開示例 10-1: International Consolidated Airlines Group 社 (2022 年)　スペイン

年次報告書及び勘定(2022 年) [抜粋]

財務諸表 [抜粋]

勘定の注記 [抜粋]

2. 重要な会計方針 [抜粋]

無形資産

a のれん

のれんは子会社、関連会社、ジョイント・ベンチャーの取得から生じ、被取得企業の識別可能資産及び負債の正味の公正価値を超過する対価の額を表します。被取得企業の識別可能資産及び負債の正味の公正価値が支払った対価を上回る場合、割安購入益を直ちに損益計算書に認識します。

減損を評価する目的上、のれんは独立したキャッシュ・インフローを生み出す最小の識別可能な資金生成単位グループに配分します。のれんは毎年、及び帳簿価額が回収できない兆候がみられる場合にはその都度、減損テストを行っています。

b ブランド

子会社の取得により生じるブランドは、取得日に公正価値で当初認識します。確定できない期間にわたる使用が見込まれる伝統あるブランドについては償却を行わず、毎年減損の評価を行います。

c カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

子会社の取得により生じるカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、取得日に公正価値で当初認識します。耐用年数を確定できるカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは予想残存耐用年数にわたって償却します。確定できない期間にわたる使用が見込まれる定評のあるカスタマー・ロイヤルティ・プログラムについては償却を行わず、毎年減損の評価を行います。

d 発着権

企業結合で取得した発着権は取得日に公正価値で認識します。他の航空会社から取得した発着権は取得原価で資産化します。

資産計上した英国・EU 圏外の発着権は、定額法により 20 年以下の期間にわたって償却します。資産計上した英国・EU 圏内の発着権は、規制当局により期限のない権利とされているため、償却しません。

e 契約に基づく無形資産

企業結合で取得した契約に基づく無形資産は取得日に公正価値で認識され、残存契約期間にわたって償却します。

f ソフトウェア

関連するハードウェアから分離可能なコンピュータ・ソフトウェアの購入又は開発のためのコストは個別に資産化し、定額法で通常 5 年以下の期間にわたって償却します。特定の専用ソフトウェアは最長 10 年にわたって償却します。

g 排出枠

事業会社が排出枠を購入する場合、これらの金額は取得原価で認識され、無形資産に計上されます。事業会社が二酸化炭素相当量を排出し、関連当局への義務が確定される際に、引当金が認識されます。

無形資産に計上された排出枠は再評価又は償却されませんが、帳簿価額が回収できない可能性があるという兆候がみられる場合にはその都度、減損テストが行われます。事業会社が排出量を相殺するために排出枠を購入したために生じる義務については、引当金は無形資産の加重平均した取得原価で認識されます。事業会社が排出量を相殺するための排出枠をまだ購入していないために生じる義務については、引当金は報告日に必要な排出枠の市場価格で認識されます。この引当金が認識されると、対応する金額が損益計算書の燃料費、石油費及び排出費用に計上されます。

グループの排出義務は、別個の負債として認識され、関連する排出証書が放棄されると、通常は報告日から 12 ヵ月以内に消滅します。

当グループは、特定の排出枠の販売及び買戻取引を随時行っています。このような取引は IFRS 第 15 号に基づく売却の認識基準を満たさないため、資産は貸借対照表上で無形資産に計上され、その他の金融負債は受け取った収入と同額が認識されます。

17. 無形資産及び減損レビュー [抜粋]

a 無形資産

百万ユーロ	のれん	ブランド	カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	発着権[1]	ソフトウェア	ETS資産[2]	その他	合計
取得原価								
2021年1月1日現在残高	593	451	253	1,555	1,474	76	85	4,487
取得	—	—	—	—	149	33	1	183
処分	—	—	—	(6)	(19)	(49)	—	(74)
為替変動	3	—	—	56	70	2	1	132
2021年12月31日現在残高	596	451	253	1,605	1,674	62	87	4,728
取得	—	—	—	14	218	360	1	593
処分	—	—	—	(6)	(52)	(9)	—	(67)
為替変動	(1)	—	—	(25)	(34)	(6)	—	(66)
2022年12月31日	**595**	**451**	**253**	**1,588**	**1,806**	**407**	**88**	**5,188**
償却及び減損								
2021年1月1日現在残高	249	—	—	132	836	—	62	1,279
当期償却費用	—	—	—	6	167	—	5	178
処分	—	—	—	—	(13)	—	—	(13)
為替変動	—	—	—	4	42	—	(1)	45
2021年12月31日現在残高	249	—	—	142	1,032	—	66	1,489
当期償却費用	—	—	—	6	210	—	2	218
処分	—	—	—	—	(50)	—	—	(50)
為替変動	—	—	—	(2)	(23)	—	—	(25)
2022年12月31日	**249**	**—**	**—**	**146**	**1,169**	**—**	**68**	**1,632**
減価償却累計額控除後の帳簿価額								
2022年12月31日	**346**	**451**	**253**	**1,442**	**637**	**407**	**20**	**3,556**
2021年12月31日	347	451	253	1,463	642	62	21	3,239

1 :正味帳簿価額には耐用年数を確定できるEU圏外の発着権69百万ユーロ(2021年は75百万ユーロ)が含まれています。これらの発着権の残存耐用年数は13年です。

2 :2022年中に、当グループは、ETS資産をその他の無形資産と分離しました。当該費用は76百万ユーロ及び62百万ユーロとなり、2021年1月1日及び2022年1月1日にそれぞれETS資産に計上されました。無形資産の合計額において正味変動額はありませんでした。

上記で求められている開示に加え、無形資産の減損がある場合は IAS 第 36 号に従った開示を行う[IAS 38.120]。この点については第 20 章セクション 13 で解説する。また、耐用年数、償却方法及び見積残存価額の変更に係る内容及び金額については、IAS 第 8 号の規定に従って開示しなければならない[IAS 38.121](『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 3 章セクション 5.2.2 を参照)。

以下のとおり、開示については多くの追加規定が定められているが、特定の状況にしか適用されない規定もある[IAS 38.122]。

(a) 耐用年数を確定できないと判定した無形資産について、当該資産の帳簿価額及び耐用年数を確定できないと判定した根拠となる理由。これらの理由を示す際に、企業が耐用年数を確定できないと判断する際の重要な決め手となった要因を記述しなければならない。
(b) 企業の財務諸表上、重要性のある個々の無形資産の詳細、帳簿価額及び残存償却期間
(c) 政府補助金を使用して取得し、かつ公正価値で当初認識した無形資産(上記セクション4.6を参照)に関する以下の情報
  (i) これらの資産について当初認識した公正価値
  (ii) 資産の帳簿価額
  (iii) 認識後の測定について、原価モデルと再評価モデルのいずれを用いるか
(d) その権利が制限されている無形資産についてはその旨及びその帳簿価額、ならびに負債の保証として担保に供されている無形資産の帳簿価額
(e) 無形資産の取得に関して約定したコミットメントの金額

上記(a)に従って、耐用年数を確定できないと判断する際に重要な決め手となった要因を記載する場合には、IAS 第 38 号 90 項に示されている要因についても検討を行う[IAS 38.123](上記セクション 9.1.1 を参照)。

最後に、企業は以下を開示することを要求はされないが、推奨される[IAS 38.128]。

(a) 現在使用中の償却済みの無形資産についての説明
(b) IAS第38号の認識要件を満たさなかったか、又は1998年公表のIAS第38号の発効より前に取得又は創出したために、資産として認識されていないが、企業が支配している重要な無形資産に関する簡潔な記述

10.2 貸借対照表の表示

IAS 第 1 号は、「非流動」という用語を長期の性質を有する有形、無形及び金融資産を含むように使用しているが、「意味が明瞭であれば、代替的な表現を使用すること」を禁止してはいない[IAS 1.67]。大半の無形資産は非流動となるが、資産が取得され、それに応じて分類されたときに流動資産の定義(すなわち経済

的耐用年数が 12 ヵ月未満となる)を満たす場合も考えられる。そのような場合には、無形資産は流動資産に分類されなければならない。

IAS 第 1 号により、無形資産は貸借対照表の本体に資産の独立科目として表示することが求められている*[IAS 1.54]*。したがって、無形資産は通常、貸借対照表の非流動資産のしかるべき箇所か、又は流動・非流動の区分を行っていない貸借対照表の場合には、その相対的流動性、すなわち、償却又は売却される時点までの期間に応じたしかるべき箇所に表示される*[IAS 1.60]*。多様な無形資産を保有している企業は、それらの無形資産を貸借対照表上、個別に表示することが企業の財政状態を理解するために適切と考えられる場合には、そのように表示しなければならない*[IAS 1.55]*。

無形資産にのれんが含まれることがあるが、関連する基準書により、その構成要素について財務諸表の注記でさらに詳細に開示することが求められる。しかし多くの場合、企業は無形資産をより大きな項目にまとめることにより、貸借対照表本体に表示される科目数を減らしている。

Nestlé 社は、貸借対照表本体にのれんをその他の無形資産と分けて表示することを選択した企業の例である。

開示例 10-2: Nestlé 社（2022 年）　スイス

財務諸表(2022 年）[抜粋]

連結貸借対照表

2022 年 12 月 31 日現在 [抜粋]

百万スイスフラン	注記	2022 年	2021 年
非流動資産			
有形固定資産	8	30,141	28,345
のれん	9	31,262	31,012
無形資産	9	20,237	22,223
関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資	14	13,023	11,806
金融資産	12	3,253	2,824
従業員給付資産及び求償権	10	1,161	2,417
繰延税金資産	13	1,043	1,258
非流動資産合計		**100,120**	**99,885**
資産合計		**135,182**	**139,142**

10.3　純損益の表示

損益計算書における無形資産に関連する償却、減損その他損益の表示方法については、IAS 第 1 号には具体的なガイダンスは置かれていない。また、IAS 第 38 号においても、以下のごく限られたガイダンスが存在するのみである。

- 無形資産の売却から生じる利得は、収益として表示してはならない*[IAS 38.113]*。

- 無形資産の償却額が含まれる包括利益計算書における項目を開示しなければならない *[IAS 38.118(d)]*。

損益計算書におけるこれらの項目の表示開示方法に関する詳細なガイダンスはなく、通常、実務では、有形固定資産に関する類似の開示方法に従ってこれらを開示することが適切となる。

10.4 再評価モデルが適用された場合の開示

IAS 第 38 号により、無形資産を再評価額で会計処理している企業は、下記の情報を追加して開示しなければならない。

IAS 第 38 号からの抜粋	
124	無形資産を再評価額で会計処理する場合には、企業は、次の事項を開示しなければならない。 (a) 無形資産のクラスごとの (i) 再評価の実施日 (ii) 再評価した無形資産の帳簿価額 (iii) 再評価した無形資産を、認識後に第 74 項の原価モデルで測定していたとした場合に認識されていたであろう帳簿価額 (b) 無形資産に係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分配に対する制限を併せて示す。 (c) [削 除]

開示の目的から、再評価資産のクラスをより大きなクラスに集約することができる。しかし、再評価モデルに基づいて測定された無形資産のクラスと原価モデルに基づいて測定された他のクラスを統合してはならない *[IAS 38.125]*。資産が公正価値で計上されている場合、企業は適宜 IFRS 第 13 号の開示規定に従わなければならない。これらの規定については、第 14 章で説明している。

10.5 研究開発に関する支出についての開示

企業は、期中に費用として純損益に認識した研究開発に関する支出の合計額(上記セクション 6.2 を参照)を開示しなければならない *[IAS 38.126, IAS 38.127]*。

11 無形資産に係わる特定の論点

11.1 料金規制事業

電気・ガス・水道などの公共サービスの供給は多くの国では、政府による規制の対象とされている。規制内容は国によって異なるが、通常規制当局はコストプラス方式を採用するため、公共事業会社は投資に対して一定の利幅を得ることができる。規制当局は、公共事業会社がサービスに対する投資を回収するために、一定期間にわたる料金の値上げを行うことを容認することがある。したがって、公共事業会社が消費者に課すことができる料金は、過去の原価水準や投資水準により左右されることになる。

多くの国では、自国の会計基準で、規制当局によって承認された将来の料金の値上げ（値下げ）に相当する「規制」資産（負債）を認識することで、規制の影響に関する会計処理を行う規定が定められている。このような「規制資産」は、各国の会計基準では無形資産に分類されていることもある。

一方、IFRS では当該規制資産及び負債の認識が禁じられていることから、IFRS が適用されているそれらの国の企業は、この論点に多大なる関心を寄せている。将来、財及びサービスの引渡しに関して価格の引下げを求められることが、IAS 第 37 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」に定められる過去の義務発生事象という認識要件、あるいは負債の定義（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第 32 章「引当金、偶発負債及び偶発資産」を参照）を満たさないのと同じく、財及びサービスの引渡しに関して価格を引き上げられることは、IAS 第 38 号の無形資産の定義を満たさない。具体的には、規制当局から得た将来に価格を引き上げる権利は、それらの財及びサービスを将来購入することを顧客に求める法律上の要求を伴うものではない。すなわち、企業は無形資産の定義を満たすうえで、関連する便益に対する十分な支配を証明できないということである。

IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」は、特定の資産及び負債について、ごく限られた状況において認識し、料金規制対象企業による IFRS の導入を容易にすることを認めている。IFRS 第 14 号は、カナダの公共事業会社などの料金規制対象企業が IFRS の初度適用に関連して規制繰延勘定を引き続き認識することを認めている。初度適用企業は、包括的な IASB プロジェクトが完了するまで、IFRS への移行時に規制繰延勘定に関して会計方針の大幅な変更を行うことを回避できるが、IFRS 財務諸表をすでに作成している企業への IFRS 第 14 号の適用は禁じられている。IFRS 第 14 号を適用する企業は、規制繰延勘定を貸借対照表に独立の表示科目として表示し、当該勘定残高の増減を純損益及びその他の包括利益計算書に独立の表示科目として表示しなければならない。IFRS 第 14 号は、企業の料金規制の内容及びそれに関連するリスク、ならびに料金規制が財務諸表に与える影響の開示を要求している。IFRS 第 14 号の追加的な適用については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第 5 章「初度適用」で説明している。

IASB は現在、既存の IFRS の規定では捉えられない、定義された料金規制から生じる企業の権利と義務に関する有用な情報を財務諸表利用者に提供するための新しい会計モデルを開発するための基準設定プロジェクトに取り組んでいる。

2021 年 1 月 28 日、IASB は規制資産と規制負債に関する公開草案（ED）を公表した。本公開草案では、規制資産、規制負債、規制収益及び規制費用の認識、測定、表示及び開示に関する提案が記載されている。

本公開草案で提案されている会計モデルでは、企業が将来の期間の料金規制を決定する際に金額を加算する強制可能な権利を有する場合、すでに供給された財及びサービスに対して許容される補償総額の一部が将来の収益に含まれることになるため、これを規制資産として認識する必要がある。一方、すでに認識された収益には、供給される財又はサービスに対して許容される補償総額の一部を提供する金額が含まれているため、企業が将来の期間の規制料金を決定する際にその金額を控除する強制可能な現在義務を負っている場合、規制負債が存在する。

本公開草案に対するコメント募集期限は、2021 年 7 月 30 日であり、これまで IASB は受領したフィードバックについて議論し、本公開草案の提案を再審議してきた。本稿執筆時点では、最終的な規定を策定するための IASB の審議が進行中である。新しい IFRS 会計基準書として最終決定されれば、本提案は IFRS 第 14 号に置き代わることになる。[8] 新しい基準書が公表され発効するまでは、IFRS 第 14 号を適用できる企業が初度適用企業でない限り、規制資産及び負債は引き続き IFRS 会計基準書に基づく認識の対象とはならない。

IASB の料金規制対象活動プロジェクトについての詳細は、第 27 章セクション 2.6.4 を参照されたい。

11.2 排出量取引制度

世界各国の政府は、環境汚染物質の排出削減を企業や個人に奨励するためのスキームを導入しているか、または開発途上にある。こうしたスキームは、取引可能な排出権又は許容枠から成り立っており、スキームの一例としては「キャップ・アンド・トレード」方式がある。この方式では、スキームへの参加者は排出権、または許容枠（すなわち、許容される最大排出量で、通常は企業の現在の排出量未満に設定される）に相当する排出権／排出枠が割り当てられ、これらの排出権／排出枠を参加者間で売買することが認められる。

こうした制度にはさまざまな種類があり、それぞれの国や地域によって異なる。

キャップ・アンド・トレード方式に基づく排出量取引制度の典型としては、以下の特徴がみられる。

- 取引制度に参加している企業（参加企業）は、温室効果ガス排出量の削減目標を一定の水準（キャップ）として定める。参加企業は、政府又はその他公的機関によりそれぞれのキャップに応じた排出権の割当てを受ける。排出権は無償で割り当てられる場合も、参加企業が政府に一定の金額を支払う必要がある場合もある（下記を参照）。
- スキームは、あらかじめ設定された一定の期間にわたって運営される。
- 参加企業は、いつでも排出権を自由に売買できる。
- 参加企業は、期間終了時点で実際の排出量が排出権に規定された量を超過した場合、市場で追加の権利を購入しなければならないか、あるいはペナルティを課される。
- スキームによっては、排出権の余剰分及び不足分を将来に繰り越すことが可能な場合もある。
- スキームによっては、参加企業ではなくブローカーを介在させた排出権の売買が行われる場合もある。

温室効果ガス排出権の国際制度として世界最大の欧州連合域内排出量取引制度（EU-ETS）では、無償割当ではなくオークションによって多くの割当を行うようになっている。[9]

排出量取引スキームの契約条件によって、企業に割り当てられた排出権の使用方法も決定される場合がある。これは、いわゆる「純負債」アプローチに基づく企業の排出義務引当金の測定に影響を与える可能性がある（下記セクション 11.2.3 を参照）。上述のように、EU-ETS の下では、企業は当該排出権を利用して排出債務を決済したり、市場で販売したりすることができる。他のスキームでは、企業による排出権の使用が、排出債務を決済するためだけに制限される可能性がある。

IFRS 解釈指針委員会及び IASB は、これらのスキームの会計処理についてガイダンスを作成することを幾度となく試みてきたが、結論には至っていない。IFRIC 第 3 号「排出権」が、2004 年に公表（下記セクション 11.2.2 を参照）されたが当該解釈指針書は厳しい批判にさらされ、IASB は IFRIC 第 3 号が現行の IFRS の適切な解釈指針書であるとみなしていたにもかかわらず、2005 年にその撤回を決定した。[10]

IASB が排出量取引制度に関する新規プロジェクトを完了させるまでは、以下のいずれかを選択できる。

(a) IFRIC第3号は現行のIFRSの適切な解釈を示すものであることから、撤回されてもなおIFRIC第3号を適用し会計処理を行う。
(b) キャップ・アンド・トレード方式に関し、IAS第8号の定める会計方針選択に際して検討すべきガイダンスの優先順位に準拠し、独自の会計方針を開発する。

2016 年 4 月、IASB は排出物価格設定メカニズム（以前の排出権取引スキーム）プロジェクトを更新し、その中で排出物価格設定メカニズム（排出権取引スキームを含む）の会計処理にばらつきがみられること、また、IFRS における潜在的なギャップや不整合に関するいくつかの論点が特定されたことに留意した。[11] 2022 年 7 月、IASB は第 3 回アジェンダ協議を終了し、2022 年から 2026 年までの作業計画と活動における IASB の優先順位を定めた。多くの回答者がこれを優先順位が高いと考えているが、IASB はこれを予備リストに含めるべきであり、基準設定プロジェクトに着手するかどうかを検討する前に追加の調査が必要であると指摘した。[12] 本稿執筆時点では、本プロジェクトに関して IASB による新たな作業は行われておらず、アクティブなリサーチ・プロジェクトとはなっていない。[13] しかし、IFRS 解釈指針委員会は、2022 年 7 月に負の低排出ガス車クレジットに関するアジェンダ決定を発表した。当該アジェンダ決定では、負債の認識につながる現在の義務を生み出す事象の存在と、保有されるリソース（たとえば、炭素クレジットや引当金など）が負債認識のプロセスでどのように考慮されるべきかについて議論された（下記セクション 11.2.3 を参照）。[14]

11.2.1 排出量取引制度－排出量の上限のみを含む制度

上限のみを持つ排出スキームには、次の機能を有する場合がある。

- 企業は排出量に関して監視の対象となる。監視は主に責任を有する政府当局によって行われる。
- 企業には排出制限が割り当てられる。
- 企業は政府または政府機関からいかなる権利も付与されていないか、割り当てられた排出制限に対応する排出権を受け取る。

- 企業は付与された排出権を売却することは許可されていないが、政府が設定した価格で政府から追加の権利を購入することはできる。これらの購入された権利は、排出量を相殺するために使用される場合がある。
- 企業が割り当てられた制限を超える排出量を有する場合、政府に支払うか、購入した排出権を放棄することによって超過分を相殺する必要がある。政府に移管される量は、設定された制限を超えた実際の排出量のみに基づいて決定される。
- 企業が所定の限度額を下回った場合、政府に支払う義務はなく、企業は補償を受け取る資格もない。また、企業は排出量が所定の制限を下回っている場合、余剰の排出権を第三者に売却する資格も持たない。

このようなスキームでは、制限を超えるまで負債は認識されない。設定された限度額を超えると、負債は解決にかかる費用の最善の見積りに基づいて測定される。これは IFRIC 第 21 号「賦課金」と一致している。

設例 11-1: 排出量取引制度－政府から受け取る排出権がない場合の指定水準を超える超過排出量に基づく負債

B 社は、20X1 年 12 月 31 日までの 1 年間に 10,000 トンの二酸化炭素を排出することが政府から許可されている。政府から排出権は受けていない。排出量制度では、企業は上限 10,000 トンを超える排出について政府に現金で支払うことが求められている。政府は、この制限を超えて排出される二酸化炭素について 1 トン当たり 12 千円の料金を設定している。

通年の予想排出量は、12,000 トンの二酸化炭素である。第 3 四半期終了時点で、B 社は 9,000 トンの二酸化炭素を排出した。

B 社は年間を通じて排出量があるが、政府が設定した制限を超えるまでは、義務発生事象はない。したがって、設定された 10,000 トンの制限をまだ超えていないため、第 1 四半期、第 2 四半期及び第 3 四半期の終了時点での負債はゼロになる。

B 社が二酸化炭素の排出制限 10,000 トンを超えると、企業は排出債務を決済するためのコストを見積ることになる。年末時点で、設定制限を超えた総排出量は 2,000 トンに達し、同社は設定制限を超えた排出量 1 トン当たり 12 千円を支払う義務があった。したがって、24,000 千円の負債を認識する。

設例 11-2: 排出量取引制度－付与された排出権が取引できない場合

A 社は、20X1 年 12 月 31 日までの 1 年間に 10,000 トンの二酸化炭素を排出する権利を表す排出権を政府から受け取っている。受け取った権利は額面金額（つまりゼロ）で記録された。通年の予想排出量は 12,000 トンの二酸化炭素である。第 3 四半期の終了時点で、A 社は 9,000 トンの二酸化炭素を排出した。

排出スキームの契約条件では、企業は受け取った権利を、排出債務の決済をするためにのみ使用することが求められている。追加の権利は政府が設定した価格で政府から購入できる。各四半期の終わりに政府から追加の権利を購入する価格は 1 トン当たり 7 千円である。

二酸化炭素の排出制限 10,000 トンを超えていないため、第 1 四半期、第 2 四半期及び第 3 四半期の終了時点での負債はゼロになる。企業は権利を保有しているが、これを取引することはできないため、企業の経済的資源を表すものではない。排出制限を超えるまでは、経済的資源の移転が必要ではないため、認識する負債はない。

第 4 四半期には、二酸化炭素の排出制限 10,000 トンを超過する義務発生事象が発生し、負債が認識される。これは、排出された超過トン量に関連する債務を決済するための追加の権利を購入するコストで測定され、2,000 トン× 7 千円/トン= 14,000 千円となる。

上記の設例 11-1 と設例 11-2 の両方において、同社は将来の 2,000 トンの不足を予想して第 4 四半期より前に引当金を積み増すことはできず、また、予想される 2,000 トンの不足に対する引当金の全額を初日に認識することもできない。これは、企業が政府から受け取った権利を取引することができず、それを使用して債務を決済する必要があるためである。結果として、排出制限を超えるまでは義務発生事象は発生しないため、いかなる負債も認識されるべきではない。

11.2.2 排出量取引制度－IFRIC 第 3 号

IFRIC第3号は、キャップ・アンド・トレード方式に参加する企業の会計処理を扱っている。[15] 一方、IFRIC第3号の規定は、排出水準の削減を促進するために設計され、かつ上述した特徴のいくつかを共有する他のスキームについても適切であると考えられる。[16]

IFRIC 第 3 号は、キャップ・アンド・トレード方式が純額としての資産又は負債を生じさせることはなく、以下のようにそれぞれの項目が個別に会計処理されるとの立場をとった。[17]

(a) *保有する排出権に関する資産* ― 政府により割り当てられたものか、購入により取得したものかにかかわらず、排出権は無形資産としてIAS第38号「無形資産」に従い会計処理される。公正価値を下回る金額で付与された排出権は、公正価値で当初測定される。[18]

(b) *政府補助金* ― 排出権が公正価値を下回る金額で発行された場合、支払額と公正価値との差額は、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」に従い、政府補助金として会計処理される。このような補助金は、当初貸借対照表上で繰延収益として認識され、その後は、排出権がそのまま保有されるか又は売却されるかにかかわらず、当該排出権の対象となる遵守期間にわたり規則的に純損益で認識される。[19]

(c) *排出量に応じた排出権を供出する義務に関する負債* ― 排出が行われるにつれて、IAS第37号の適用対象となる引当金が負債として認識される。当該負債は、報告日において現在の債務を決済するのに必要となる支出の最善な見積額を用いて測定される。これは、通常、報告日までに排出された累積排出量を補填するのに必要とされる総排出権の現在の市場価格に相当する。[20]

また、IFRIC 第 3 号では、排出権スキームが存在する場合には、コンプライアンスのための追加コストによって、資産から創出されると見込まれるキャッシュ・フローが減少する可能性があるため、当該スキームの

存在が、IAS 第 36 号に基づく減損テストを行う必要がある関連資産の減損の兆候となる可能性があると述べられている。[21]

IFRIC 第 3 号の廃止を求めた関係者は、以下のような IFRIC 第 3 号の適用から生じる数々の会計上のミスマッチを挙げていた。[22]

- IFRIC 第 3 号に従って認識される資産及び負債の測定上の不整合
- これら資産に関連する損益の報告箇所に関する不整合
- 排出権がその付与時（通常は年度の初め）に認識されるのに対し、排出量に応じた債務はその発生に応じ、年度を通じて認識されていくことから生じる認識のタイミングに関する不整合

これらの会計上のミスマッチに鑑みると、実務上は自発的に IFRIC 第 3 号を適用する企業がごく少数であったとしてもさほど意外ではないだろう。企業は、IFRIC 第 3 号を適用する代わりに、排出権に関するキャップ・アンド・トレード方式の会計処理について、以下に示すように、いくつかの異なるアプローチを採用した。

- 「純負債」アプローチ
- 「政府補助金」アプローチ

いずれのアプローチを用いた場合も、企業は排出権の付与、排出権そのもの、発生させた排出量相当の排出権を引き渡す義務に係わる負債に関する会計方針及びこれらの損益計算書における表示方法について、開示しなければならない*[IAS 1.117]*。

11.2.3 「キャップ・アンド・トレード」排出量取引制度－純負債アプローチ

IAS 第 37 号では、引当金は、企業が過去の事象の結果として現在の債務を有しており、当該債務を決済するために経済的資源の流出が必要となる可能性が高く、また、信頼性のある見積りを行うことができるといった当該基準書に定められる認識要件を満たしたときにのみ計上される*[IAS 37.14]*（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第 32 章を参照）。

義務発生事象と資源流出の確率は、各排出スキームの特定の条件によって異なる。IAS 第 37 号によると、現在保有している排出枠（付与及び購入の両方）のコストを考慮し、排出権を引き渡す義務は全額、報告期間の末日において現在の義務を決済するのに必要となる支出の最善の見積りに基づいて測定する必要がある（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第 32 章を参照）。あるいは、それより低い場合は、規制上の罰則が適用される*[IAS 37.36]*。

「キャップ・アンド・トレード」制度では、排出量 1 トンごとに義務が生じる。当該制度では、政府から受け取る排出枠は企業の経済的資源となるため（第三者への販売など、別の目的に使用できるため）、債務を決済するための経済的資源（つまり排出枠）の流出が生じる可能性が高い。この状況では、企業が排出するものとして負債が認識される。

実務上、次の 2 つの純負債アプローチが受け入れられている。

(1) 「純負債／帳簿価額」アプローチ：

このアプローチでは、補助金として受け取った排出枠（又は排出権）は名目金額（ほとんどの場合ゼロ）で計上され、購入した権利は当初、取得原価で認識される。負債部分は、現在保有している排出枠（付与及び購入の両方）の費用を考慮して、負債を決済するための費用の最善の見積りで測定される。

(2) 「純負債／払戻権」アプローチ：

このアプローチでも、補助金として受け取った排出枠（又は排出権）は当初は名目金額（ほとんどの場合ゼロ）で計上され、購入した権利も当初、取得原価で認識されるが、企業は、保有している排出権（又は排出枠）を、その期間における排出量の範囲内で負債を決済するために使用できるものとして（公正価値で）再測定する。負債部分は、現在保有している排出枠の取得原価を考慮した上で、負債を決済するための取得原価の最善の見積りで測定される（及び公正価値で再測定される）。

弊法人のコメント

当初認識時に、排出権の会計処理に関する具体的なガイダンスが存在しない場合、IAS 第 20 号では非貨幣性の政府補助金と関連資産（この場合は排出権）は名目金額（すなわち、ゼロ）で測定することが認められているため、企業は上記のアプローチを適用できると我々は考える。

(1) 「純負債／帳簿価額」アプローチ

「純負債／帳簿価額」アプローチでは、企業は、現在保有している排出枠のコストを考慮して、負債を決済するためのコストの最善の見積りで負債を測定する。たとえば、企業が政府から付与された排出枠を保有し、名目金額で計上している場合、負債の測定は保有する排出権の名目金額（ほとんどの場合ゼロ）となる。保有する排出枠を超える排出に対する債務は、必要な排出枠数の現在の市場価格で測定される。

補助金として受け取った排出権は名目金額で計上される（ほとんどの場合ゼロ）。購入した排出権は当初原価で認識される。排出債務の測定は、FIFO（下記の設例 11-3 を参照）又は加重平均ベース（下記の設例 11-4 を参照）で見積ることができる。

IFRS 解釈指針委員会は、負の低排出ガス車クレジットに関する 2022 年 7 月のアジェンダ決定において [23]、負債の存在は将来の行動ではなく企業の過去の行動に依存し、将来の行動は企業が現在の義務を決済する手段を決定するにすぎないことに留意した。この負債は、企業が保有する資産及び（又は）負債の決済に必要な追加資産の取得コストの両方を考慮して、資産及びその決済に必要な費用を参照して測定される。IFRS 解釈指針委員会は、企業が既存の排出権を放棄すると、これらのクレジットが第三者への販売など他の目的に使用される可能性があるため、経済的利益を具体化する資源の流出が発生することを明確にした。

FIFO ベース

FIFO ベースを使用して、企業は最初に（期中又は年次）報告期間の末日時点で保有する排出枠を考慮して負債を測定し、次に、現在の市場価格を使用して、当該時点での実際の不足額に対する単位当たりの予想原価を含める。

設例 11-3: 「純負債／帳簿価額」アプローチの適用－付与された排出枠が取引可能な場合－FIFO ベース

C 社は、20X1 年 12 月 31 日までの 1 年間に 10,000 トンの二酸化炭素の排出が可能な排出枠を取得した。取得した排出枠は名目金額（すなわち、ゼロ）で計上されている。予想年間排出量は 12,000 トンである。第 3 四半期末時点で C 社は 9,000 トンの二酸化炭素を排出した。各四半期末時点における排出枠の市場価格は、それぞれ 1 トン当たり 10 千円、12 千円、14 千円及び 16 千円である。この制度により、C 社は自由に排出枠を売買することができるようになる。

シナリオ A - 企業 C は排出枠を一切販売しない

FIFO ベースを使用した「純負債／帳簿価額」アプローチでは、第 1 四半期、第 2 四半期及び第 3 四半期末時点での負債はゼロになる。第 1 四半期に最初の 1 トンの二酸化炭素が排出されるという義務発生事象が発生し、受け取った排出枠である資源の流出が発生する可能性があった。負債の測定では、まず、保有する排出枠の帳簿価額のみが考慮される。したがって、保有する排出枠の帳簿価額はゼロであるため、各四半期の資源流出の最善の見積りはゼロであった。

第 4 四半期には、負債が再測定される。C 社は、最初に保有する排出枠（10,000 トン×ゼロ）を使用して債務を決済するための最善の見積りを計算し、次に現在の市場価格（2,000 トン× 16 千円/トン= 32,000 千円）での実際の不足額を計算する。その結果、年末時点の負債は 32,000 千円となる。

シナリオ B - 企業 C は第 3 四半期中に排出枠を売却する

シナリオ A と同様に、FIFO ベースを使用した「純負債/帳簿価額」アプローチの下では、このシナリオでは第 1 四半期及び第 2 四半期末時点での負債はゼロになる。

第 3 四半期末時点で、C 社は 2,000 トンの二酸化炭素を排出する権利を表す排出枠を売却し（排出権の売却に関する議論については下記セクション 11.2.7 を参照）、結果として 28,000 千円（2,000 トン×14 千円））の利益が認識された。第 3 四半期末時点で、C 社は負債を再測定し、最初に保有する排出枠（8,000 トン×ゼロ）を使用して債務を決済するための最善の見積りを計算し、次に現在の市場価格での実際の不足額（1,000 トン×14 千円/トン= 14,000 千円）を計算する。その結果、第 3 四半期末の負債は 14,000 千円となり、C 社は 14,000 千円の費用を認識する。

第 4 四半期では、まず排出枠の引当金（8,000 トン×ゼロ）を使用して負債が再測定され、次に現在の市場価格での実際の不足額（4,000 トン×16 千円/トン=64,000 千円）が再測定される。その結果、年度末の負債は 64,000 千円となり、C 社は第 4 四半期に 50,000 千円の費用を認識する。

加重平均ベース

企業は、加重平均ベースを使用して、遵守期間全体にわたる予想排出量の単位当たりの加重平均コスト（すなわち、不足額の見積りを含む）を計算することによって負債を測定する。したがって、企業は次のことを行う必要がある。

- 遵守期間全体で予想される総排出量を見積る。
- 遵守期間中に予想される総排出量と、その遵守期間中に企業が保有する排出枠（政府から付与されたもの又は購入したもの）の数を比較し、遵守期間内の不足分の見積り（もしあれば）を決定する。
- （期中または年次）報告期間の末日時点の市場価格を参照して、排出枠の不足を測定する。
- 遵守期間の排出単位あたりの加重平均コストを計算する。(i)保有する引当金の帳簿価額と(ii)排出枠の不足コストの合計を決定し、当該金額を当該期間の推定予想総排出量で除する。

次に、報告期間の終了時点の負債は、上記の手順に基づいて決定された排出単位当たりのコストと、当該期間終了時点の累積排出量を乗ずることによって計算される。

設例 11-4: 「純負債／帳簿価額」アプローチの適用－付与された排出枠が取引可能な場合－加重平均ベース

D 社は、20X1 年 12 月 31 日までの 1 年間に 10,000 トンの二酸化炭素を排出する権利を表す排出枠を取得した。取得した排出枠はゼロと計上された。通年の予想排出量は 12,000 トンの二酸化炭素である。

各四半期の排出量は次のとおりである。

- 第 1 四半期 – 2,500 トン（遵守期間の累積排出量 – 2,500 トン）
- 第 2 四半期 – 3,500 トン（遵守期間の累積排出量 – 6,000 トン）
- 第 3 四半期 – 3,000 トン（遵守期間の累積排出量 – 9,000 トン）
- 第 4 四半期 – 3,000 トン（遵守期間の累積排出量 – 12,000 トン）

各四半期末の排出枠の市場価格は、それぞれ 1 トン当たり 10 千円、12 千円、14 千円及び 16 千円である。この制度により、D 社は自由に排出枠を売買できるようになる。

シナリオ A - D 社は排出枠を一切売却しない

加重平均ベースを使用した「純負債／帳簿価額」アプローチでは、各四半期末及び年間の負債は次のようになる。

- 第 1 四半期 – 4,166 千円（10,000 × 0 + 2,000 × 10）/12,000 × 2,500）
- 第 2 四半期 – 12,000 千円（10,000 × 0 + 2,000 × 12）/12,000 × 6,000）
- 第 3 四半期 – 21,000 千円（10,000 × 0 + 2,000 × 14）/12,000 × 9,000）
- 第 4 四半期 – 32,000 千円（10,000 × 0 + 2,000 × 16）/12,000 × 12,000）

したがって、32,000 千円の負債が年次財務諸表に報告されることになる。

シナリオ B－D 社は第 3 四半期中に排出枠を売却する

シナリオ A と同様に、加重平均ベースの「純負債／帳簿価額」アプローチに基づくと、第 1 四半期及び第 2 四半期の終了時点での負債はそれぞれ 4,166 千円及び 12,000 千円となる。

第 3 四半期の終了時点で、D 社は 2,000 トンの二酸化炭素を排出する権利として受け取った排出枠を売却し（排出権の売却に関する議論については下記セクション 11.2.7 を参照）、結果として 28,000 千円（2,000 トン× 14 千円）の利益を認識した。残りの四半期の負債は次のようになる。

- 第 3 四半期 – 42,000 千円（8,000 × 0 + 4,000 × 14）/12,000 × 9,000）
- 第 4 四半期 – 64,000 千円（8,000 × 0 + 4,000 × 16）/12,000 × 12,000）

弊法人のコメント

負債の測定には、排出スキームの諸条件を考慮して、債務を決済するために必要な支出の最善の見積りが反映される必要がある。または、それより低い場合は、規制上の罰則が適用される。

スキームによっては、期間が 1 年を超えるものもある。たとえば、企業は無条件に 3 年間の排出枠を受け取り、受取年度の翌年度以降に未使用の排出権を繰り越すことができる場合がある。

こうした状況は、排出権が企業に譲渡された報告期間だけでなく、制度の対象となる期間全体に純負債アプローチを適用することを正当化するであろう。

企業は、上述の FIFO 又は加重平均ベースのいずれかを使用して負債を測定できる。どちらの方法に従う場合でも、それは年次報告期間と IAS 第 34 号「期中財務報告」に基づく企業の期中報告の両方で一貫して適用される必要がある。

⑵ 「純負債／払戻権」アプローチ

上記のように、購入した排出権の測定は、一般に、「純負債／帳簿価額」アプローチに基づいて、該当する基準書（IAS 第 2 号又は IAS 第 38 号）の規定に従うことになる。ただし、企業は、保有する排出権を、関連する引当金を上回らない金額で認識される IAS 第 37 号に基づく補填とみなす可能性がある*[IAS 37.53]*（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第 32 章を参照）。

この代替的な「純負債／払戻権（補填の権利）」アプローチに基づくと、企業は、期間内に行われた排出量まで保有する排出権について純損益を通じて（公正価値に）再測定することになる。なお、排出量を超える排出権を含め、保有するすべての排出権を（公正価値に）再測定することは、純負債アプローチの原則及び関連引当金の価値を超えない補填に関する IAS 第 37 号の規定と矛盾する。

負債の部分は、現在保有している引当金のコストを考慮して、負債を決済するためのコストの最善の見積りで測定される（及び公正価値に再測定される）。

設例 11-5: 「純負債／払戻権」アプローチの適用

E 社は、20X1 年 12 月 31 日までの 1 年間に 10,000 トンの二酸化炭素を排出する権利を表す排出枠を取得した。取得した排出枠は、名目金額（つまりゼロ）で計上された。通年の予想排出量は、12,000 トンの二酸化炭素である。第 3 四半期終了時点で、9,000 トンの二酸化炭素を排出した。各四半期末の排出枠の市場価格は、それぞれ 1 トン当たり 10 千円、12 千円、14 千円及び 16 千円である。この制度により、E 社は排出枠を自由に売買できるようになる。

各四半期の排出量は次のとおりである。

- 第 1 四半期 – 2,500 トン（遵守期間の累積排出量 – 2,500 トン）
- 第 2 四半期 – 3,500 トン（遵守期間の累積排出量 – 6,000 トン）
- 第 3 四半期 – 3,000 トン（遵守期間の累積排出量 – 9,000 トン）
- 第 4 四半期 – 3,000 トン（遵守期間の累積排出量 – 12,000 トン）

第 3 四半期の終了時点で、企業は 1 トン当たり 14 千円で 二酸化炭素 2,000 トンに相当する排出権を購入し、排出権資産を 28,000 千円で認識した。

FIFO ベースを使用した「純負債／帳簿価額」アプローチでは、第 1 四半期、第 2 四半期及び第 3 四半期の終了時点での負債はゼロになる。第 1 四半期に最初の 1 トンの二酸化炭素が排出されるという義務発生事象が発生し、取得した排出枠である資源の流出が発生する可能性があった。負債の測定では、まず保有する排出枠の金額のみが考慮される。したがって、保有する排出枠の帳簿価額はゼロであるため、各四半期の資源流出の最善の見積りはゼロとなった。第 4 四半期には負債が認識される。企業は購入した排出権の価値、つまり 2,000 トン× 14 千円/トン= 28,000 千円で負債を測定する。

ただし、「純負債／払戻権」アプローチを適用すると、企業は当該期間に行われた排出量まで保有する排出権を再測定し、排出枠の価値を考慮して見積資源流出額で引当金を認識する。

「純負債／払戻権」アプローチに基づくと、各四半期末及び年間の保有する排出権と引当金の価値は次のようになる。

	第 1 四半期	第 2 四半期	第 3 四半期	第 4 四半期
払戻権	2,500 トン × 10 千円/トン = 25,000 千円	6,000 トン × 12 千円/トン = 72,000 千円	9,000 トン × 14 千円/トン = 126,000 千円	12,000 トン × 16 千円/トン = 192,000 千円
排出債務	2,500 トン × 10 千円/トン = 25,000 千円	6,000 トン × 12 千円/トン = 72,000 千円	9,000 トン × 14 千円/トン = 126,000 千円	12,000 トン × 16 千円/トン = 192,000 千円
損益計算書への影響				
払戻権の再測定	25,000 千円 [1]	47,000 千円 [1]	54,000 千円 [1]	38,000 千円 [2]

費用 - 排出債務の再測定	(25,000)[3]	(47,000)[3]	(54,000)[3]	(66,000)[3]
正味費用	0	0	0	(28,000)
[1] これは、報告期間末日時点の残高間の差額である。				
[2] 12,000トン × 16 千円/トン – 11,000トン × 14 千円/トン(第 3 四半期価値)= 38,000 千円				
[3] この費用は、財政状態計算書で認識される各四半期の排出債務価値の差額である。				

第 4 四半期の終了時点では、どちらのアプローチも純損益として認識される費用の金額は同じである。

下記の開示例のとおり、MOL Hungarian Oil and Gas 社は、「純負債／帳簿価額」アプローチを適用し、無償で付与された排出権を名目金額のゼロで会計処理し、政府補助金を認識していない。この場合、排出権を引き渡す義務に関する負債は、排出量が付与された排出権を上回った場合にのみ認識される。MOL Hungarian Oil and Gas 社は負債を、購入した排出権の保有水準を上限として購入排出権の取得原価で測定し、それを超過する部分は報告日現在における排出権の市場価格で測定している。また、負債の変動額は営業利益として認識している。

開示例 11-1: MOL Hungarian Oil and Gas 社（2022 年）　ハンガリー

MOL グループの統合年次報告書 [抜粋]

財務諸表の注記 - 会計処理情報、方針及び重要な見積り [抜粋]

非金融資産及び負債 [抜粋]

9. 有形固定資産、投資不動産及び無形資産 [抜粋]

c）無形資産 [抜粋]

会計方針 [抜粋]

無償付与された割当枠は財務諸表に計上されませんが、購入した割当枠は、無形資産として残存価額を考慮して減損(もしあれば)を控除した原価で当初認識されます。当該無形資産の帳簿価額が残存価額と一致している場合、償却はされません。

16. 引当金 [抜粋]

排出量割当枠引当金

当グループは、実際の排出量が保有する付与された排出権を上回る場合、予想される二酸化炭素排出コストに対して引当金を認識します。実際の排出量が付与された排出権の量を上回る場合、遵守のため保有する購入排出権の帳簿価額及び先渡契約を締結した排出枠の購入価格に基づく排出権を上回る部分に対して、報告日現在の市場相場で引当金を認識します。さらに、グループは、EU Fuel Quality Directive が定める義務を履行するために使用することが意図される Upstream emission reduction quotas(UER、アップストリーム排出量削減割当て)の見積コストについて引当金を認識します。

11.2.4 排出量取引制度－政府補助金アプローチ

実務で行われている他のアプローチとして、政府により付与された排出権を当初公正価値で認識し、同額の政府補助金を貸借対照表に計上するという方法がある。政府補助金としての要素は、当初認識後はIAS 第 20 号の規定に従い、収益として認識される。ここまでの処理は、IFRIC 第 3 号の規定に従った場合と同様である。ただし、このアプローチでは、排出枠を引き渡す義務に対する負債を排出枠の現在の市場価格で測定するのではなく、それらの権利が最初に付与された時点の計上金額を参照して測定する点が異なっている。

政府補助金アプローチは、IAS 第 37 号に基づき算定された「最善の見積り」（報告日現在で債務を決済するため又は同日現在で債務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額）*[IAS 37.37]*に整合しない点が批判された。これに対する反論は、企業が債務の決済に使用する排出枠は再評価されないため、負債の測定が保有する排出枠の市場価格を反映している場合、不一致が生じるというものである。

Repsol 社は、IAS 第 20 号に基づき排出権を政府補助金として公正価値で当初認識し、負債の測定は関連のある排出権の測定に従うと明確に説明している。排出量が排出権によりカバーされない部分に関しては、報告日における当該排出権の公正価値により負債が認識される。

開示例 11-2: Repsol 社（2022 年）	スペイン

2022 年 12 月 31 日現在の連結財務諸表 [抜粋]

2022 年財務諸表の注記 [抜粋]

流動資産及び負債 [抜粋]

（16）棚卸資産 [抜粋]

排出枠は、棚卸資産として認識し、取得原価で当初認識されます。2013 年から 2020 年までの期間の排出枠割当制度に基づく無償の排出枠は、排出枠が交付された年度の期首時点の市場価格で棚卸資産として当初認識し、相手勘定としては補助金を繰延収益に計上します。二酸化炭素の消費トン数に応じて、繰延収益は純損益に振り替えられます。

グループは、当年度における二酸化炭素の排出を損益計算書の「その他の営業費用」に費用として計上し、その無償の排出枠を超える二酸化炭素の放出トン数に基づき算定した引当金を認識します。当該引当金は、(i)グループが年度末に排出枠を保有している場合には、帳簿価額、(ii)グループが年度末に排出枠をまだ保有していない場合には、最終取引価格で測定されます。

排出した二酸化炭素のトン数に係わる排出枠を当局に引き渡した時点で、貸借対照表上の棚卸資産と対応する引当金の認識を中止しております。その際、損益計算書に影響は生じません。炭素排出枠を市場取引の機会を利用して積極的に管理している場合には、当該取引排出枠のポートフォリオをトレーディング目的で保有する棚卸資産に分類しています。

無形資産として会計処理される排出権の当初認識時の公正価値は、第 14 章で説明した IFRS 第 13 号の要求事項に基づくことになる。排出権の活発な市場が存在しない場合、適切な評価手法の選択、それらの評価技法のインプット、及び公正価値ヒエラルキーの適用について第 14 章で解説している。

11.2.5 排出権の償却及び減損テスト

キャップ・アンド・トレード方式の場合、無形資産として会計処理される排出権は、償却可能額が通常ゼロであるため、償却される可能性は低い。当初認識時点の見積残存価額は公正価値に等しい。したがって、残存価額は市場価値に等しく、排出権の保有中に経済的便益の消費は生じない。代わりに、排出が行われているスキームで債務の決済のために権利を放棄する、または権利を他の当事者に売却することによって、経済的便益は実現する。減損の兆候がある場合は常に IAS 第 36 号に基づく減損テストを実施しなければならない(第 20 章を参照)。排出権の市場価格が帳簿価額を下回ったとしても、そのことが常に自動的に減損損失の認識を意味するわけではない。排出権はより大きな資金生成単位の一部として減損テストが行われる可能性が高いためである。

11.2.6 企業結合で取得された排出権

取得企業は、取得日に被取得企業の識別可能な無形資産(排出権を含む)を公正価値で認識しなければならない*[IFRS 3.18]*。

一方、引当金については、取得日までに生じた実際の排出量に対する引当金に限り、これを認識する必要がある。これは、取得企業は企業結合で取得された排出権について、「純負債」アプローチを採用できることを意味する(上記セクション 11.2.3 を参照)。ただし、取得企業は、企業結合により取得した排出権を購入排出権と同じ方法で処理し、当該排出権を公正価値で当初認識しなければならない。IFRIC 第 3 号又は「政府補助金」アプローチを適用する取得企業は、取得した排出権を公正価値で認識するが、排出権は企業結合で取得されたものであるため、「政府補助金」として繰延収益を認識することはできない。

そのため、取得企業は事業を取得した遵守期間の損益計算書上、より多額の排出権関連費用を計上することになる。

11.2.7 排出権の売却

無形資産として計上されている排出権の売却は、IAS 第 38 号に従い会計処理されなければならない。このことは、処分時もしくは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点で、排出権の認識を中止しなければならないことを意味する*[IAS 38.112]*。排出権の認識の中止から生じる利得及び損失は、正味処分収入と排出権の帳簿価額との差額として算定される必要がある*[IAS 38.113]*。

売却前に、企業が発生させた排出量に相当する排出権調達義務を、排出権の認識の中止時点の公正価値で認識していなかった場合も考えられる。その場合、企業は、排出権の売却後に自身が保有する排出権を超過する負債を、排出権の現在の公正価値で認識しなければならない。

排出権の認識の中止から生じる利得及び損失ならびに負債の調整額は、排出権の認識の中止時に会計処理しなければならない。また、その際の利得を収益として分類してはならない*[IAS 38.113]*。

「純負債」アプローチを適用する企業がすべての排出権をスキームの開始年度期首に売却するとした場合、後に実際の排出量をカバーするために排出権を買い戻す必要があることが確実であっても、売却の利

得を繰り延べることはできない。利得は売却時に即時認識しなければならず、引当金は温室効果ガスの排出に従って認識されることになる。

企業が、排出権の売却に関する先渡契約を締結する場合、実質的にブローカー／トレーダーとして行動している可能性がある。当該企業は、IFRS 第 9 号の規定を適用し、契約が IFRS 第 9 号の適用対象となるデリバティブであるか否かを判断しなければならない（『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第 3 章「金融商品：デリバティブ及び組込デリバティブ」を参照）。

11.2.8 ブローカー及びトレーダーによる排出権の会計処理

IFRIC 第 3 号は自身がキャップ・アンド・トレード方式の参加者ではないブローカー及びトレーダーによる排出権の会計処理については規定していなかった。しかし、彼らは排出権を通常の事業の過程において販売することを目的として保有する資産として保有しているのであり、これは IAS 第 2 号の棚卸資産の定義を満たす*[IAS 2.6]*。IAS 第 2 号によれば、ブローカー及びトレーダーは排出権を原価と正味実現可能価額のいずれか低い方、もしくは売却コスト控除後の公正価値のどちらかで測定する方法を選択できる。棚卸資産を売却コスト控除後の公正価値で測定するコモディティ・ブローカー及びトレーダーは、売却コスト控除後の公正価値の変動を、当該変動が発生した期の純損益として認識する*[IAS 2.3]*。

企業が排出権に基づくデリバティブを取引する場合は、IFRS 第 9 号の適用対象となり、付与された排出権の公正価値変動がヘッジされている、または「自己使用目的による免除規定」に該当する場合を除き、当該デリバティブは純損益を通じて公正価値で測定される*[IFRS 9.2.4]*。

企業が自己使用目的で排出権を有しており、かつ排出権取引のためのトレーディング部門を有している場合は、帳簿を自己使用目的の排出権と売買目的の排出権に分けて管理しなければならない。企業は、会計方針として、自己使用目的で保有する排出権を無形資産又は棚卸資産（通常の事業の過程において販売目的で保有する場合、または通常の事業の過程において排出債務を決済する目的で保有する場合）のいずれかに分類することを選択できる。取引のために保有される排出権は棚卸資産として分類されなければならない。これについて、上記の開示例 11–2（上記セクション 11.2.4 を参照）で説明している。

棚卸資産として会計処理される排出権の売却による収入は、IFRS 第 15 号に従って収益として認識される必要がある。

11.3 グリーン電力証書又は再生可能エネルギー証書の会計処理 - 政府制度

一部の国では、政府により再生可能資源による発電を促進するためのスキームが構築されている。このスキームは、グリーン電力証書、再生可能エネルギー証書、グリーン・タグ、もしくは再生可能電力証書に基づいて運用される。グリーン電力証書と排出権との間には類似点が存在する。ただし、排出権は将来の排出制限に基づき付与されるが、グリーン電力証書はすでに生産されているグリーン・エネルギーの量に基づいて付与される点が異なる。

典型的なスキームでは、発電事業者は再生可能資源から生産した電力生産高（kWh）に基づき、政府から証書を付与される。発電事業者は、特定のスキームで定められた方法により、現在及び将来の遵守期間中に当該証書を使用できる。企業が（再生可能資源と従来型の資源の両方から生産される）電力を送電す

る場合、当期中に顧客へ販売した電力量の総 kWh に基づく証書を政府に引き渡さなければならない。一定水準に満たない数の証書しか引き渡すことができなかった場合には、ペナルティを支払う必要がある。こうした定めがあることにより、グリーン電力証書について価値のある市場が生み出され、発電事業者がその証書を送電事業者に売却することが可能となり、再生可能資源から発電するために生じるより多額の費用に対する実質上の助成金として売却収入が利用されることになる。グリーン電力証書の価値は、多くの変数によって決まるが、主に、再生可能資源から発電される電力量と比して引渡しの必要がある証書の数と、必要な数の証書が提出されない場合に支払われるペナルティのレベルによって決まる。

11.3.1 再生可能エネルギー資源を用いる発電事業者の会計処理

排出権の場合と同様、グリーン電力証書は、発電事業者により政府補助金として処理される。発電事業者は、その会計方針として、グリーン電力が生産された時点で認識されるそうした補助金を受け取る権利を表す無形資産又は棚卸資産(グリーン証書が通常の事業の過程において販売目的で保有されている場合、または通常の事業の過程で排出債務を決済するために保有されている場合)として認識することを選択できる。政府補助金の場合と同様に、補助金を受け取る権利は、企業の選択した会計方針に応じて、公正価値か名目金額のいずれかで当初測定される*[IAS 20.23]*。

補助金を受け取る権利に関する資産が当初公正価値で認識される場合、相手勘定は収益としてではなく、当期の製造原価の減額(補助金の目的が再生可能エネルギー資源を用いる発電事業者に対し、多額の費用の一部を補償することである場合)又はその他の収益として損益計算書に計上される*[IAS 20.29]*。当該無形資産の事後的な再評価は、グリーン電力証書に活発な市場が存在し、IAS 第 38 号のその他の要件を満たす場合(上記セクション 8.2 を参照)にのみ認められる。当該無形資産(又は棚卸資産)は、発電事業者によって証書が売却された時に認識が中止される。

11.3.2 再生可能エネルギーの送電事業者の会計処理

送電事業者が、再生可能エネルギーの発電事業者でもある場合、再生可能エネルギーについて付与された証書を自身が利用するか、又は市場で売却するかを選択することができる。したがって、グリーン電力証書について選択可能な会計処理は、原則として上記セクション 11.2 で説明した排出権の場合と同じになる。送電事業者は、電力の売却に応じた証書の提出義務を負うことから、売上計上に応じて引当金を認識することになる(すなわち、排出に伴い排出権に関する引当金を認識するのと同じ方法である)。送電事業者は、上記セクション 11.2.3 で説明した「純負債」アプローチを適用することもできる。その場合には、発電事業者としての立場で企業に付与された証書により相殺可能な水準を上回る売上水準となって初めて引当金の認識が開始されることになる。

送電事業者が再生可能エネルギーの発電事業者を兼ねてはいない場合には、売上計上に伴い引当金を認識する。当該金額は、提出義務を負うグリーン電力証書の公正価値で測定され、そのための費用は売上原価に含まれる。引当金は、各報告期間の末日時点において公正価値で再評価される。企業が市場で証書を購入する場合、送電事業者は会計方針として、それらを当初は原価で測定する無形資産又は棚卸資産として認識することを選択できる(グリーン電力証書が通常の事業の過程において販売目的で保有されている場合、あるいは通常の事業の過程において排出債務を決済するために保有されている場合)。当該

無形資産の事後的な再評価は、それらが無形資産として分類され、グリーン電力証書に活発な市場が存在し、IAS 第 38 号のその他の要件を満たす場合（上記セクション 8.2 を参照）にのみ認められる。IAS 第 36 号は、企業が保有するグリーン電力証書に関連した減損を、いつ認識しなければならないかを決定するために適用される。

一方、上記セクション 11.2.3 の設例 11-5 で説明したように、保有される証書資産について、経営者が関連する負債に対する補填の権利（払戻権）であると考える場合、公正価値での再評価が可能となる。また、企業は帳簿価額法を適用することもできる。この場合、引当金は、現在保有している証書に見合う部分については証書の帳簿価額に基づき測定され、将来に市場から購入することになる、又は購入できない場合にはペナルティを負担することになる義務を企業が負う範囲でのみ公正価値が適用される。

11.3.3 ブローカー及びトレーダーの会計処理

上記セクション 11.2.8 で説明したように、ブローカー及びトレーダーが通常の事業の過程において販売を目的としてグリーン電力証書を保有する場合には、IAS 第 2 号を適用しなければならない。また、グリーン電力証書に基づくデリバティブについては、IFRS 第 9 号に従い会計処理する必要がある。さらに、自己使用目的で保有する証書（企業は、会計方針として、自己使用目的で保有する排出権を無形資産又は棚卸資産（通常の事業の過程において販売目的で保有する場合、または通常の事業の過程において排出債務を決済する目的で保有する場合）のいずれかに分類することを選択できる）と、売買目的で保有する証書（棚卸資産に含まれる）とを適切に区別しなければならない。

11.4 ボランタリー（任意）の炭素クレジットの会計処理に関する考慮事項

炭素市場は、コンプライアンス市場とボランタリー市場の 2 種類の市場に大別される。ボランタリー市場はコンプライアンス市場の範囲外で機能する。炭素クレジットは、それぞれ独自のモデルと認証規定を持つ独立した認証機関（たとえば、Gold Standard、Verra）によって認証される。これらの市場のクレジットは、コンプライアンス目的で使用されることを目的としていない。企業はこれらの市場を使用することを法律や規制で義務付けられていないが、たとえば、自社がカーボンニュートラルであることを顧客に表明できるようにするために、任意で使用している。

炭素クレジットを創出するプロジェクトは一般に、排出量を削減するプロジェクト（たとえば、再生可能資源からのエネルギーの生成）と排出量を除去するプロジェクト（たとえば、再生可能農業プロジェクト、炭素の回収と貯留）に分類される。

現在、任意の炭素クレジットの会計に対処する明確な規定はない。IASB は、排出物価格設定メカニズムに関するプロジェクトをパイプラインに入れており、その中で、そのようなメカニズム（排出量取引制度を含む）の会計処理方法の多様性と、特定された問題の一部が IFRS 会計基準書における差異や不整合の可能性に関連していると指摘している。本稿執筆時点では、これは活発なリサーチ・プロジェクトではなかった。[24]

明示的な規定はないが、いくつかの基準書は、企業が考慮する必要がある関連ガイダンスを提供している。任意の炭素クレジットを適切に会計処理するかどうかは、特定の特徴（たとえば、認証者、クレジットを創出した削減又は除去プロジェクトの種類、クレジットが売却可能かどうかなど）及び企業がそれらの市場で果

たす役割（たとえば、プロジェクト開発者、ブローカー/ディーラー、排出事業者）に左右される。会計処理上の考慮事項については、弊法人の刊行物『*Applying IFRS: Accounting for Climate Change*（IFRS の適用:気候変動に対する会計）』でさらに詳しく説明している。[25]

11.5 REACH 対応費用の会計処理

化学物質の登録、評価、認可、及び制限に関する EU 規則[26]（REACH 規則）が、2007 年 6 月 1 日に発効した。REACH 規則によると、化学物質の製造業者又は輸入業者は、当該化学物質について欧州化学物質庁（European Chemicals Agency：以下、ECHA）へ登録を行わなければならず、企業は未登録の化学物質を製造又は供給することはできない。したがって、企業は以下のような費用を負担することになる。

- 登録が必要な化学物質を特定するための費用
- テスト・データ又はその他のデータを収集するための費用。これは、外部研究施設への外部委託費及び自社研究施設での発生費用（試験材料、労務費及び関連経費）を含む。
- ECHA に支払う登録料
- 弁護士報酬

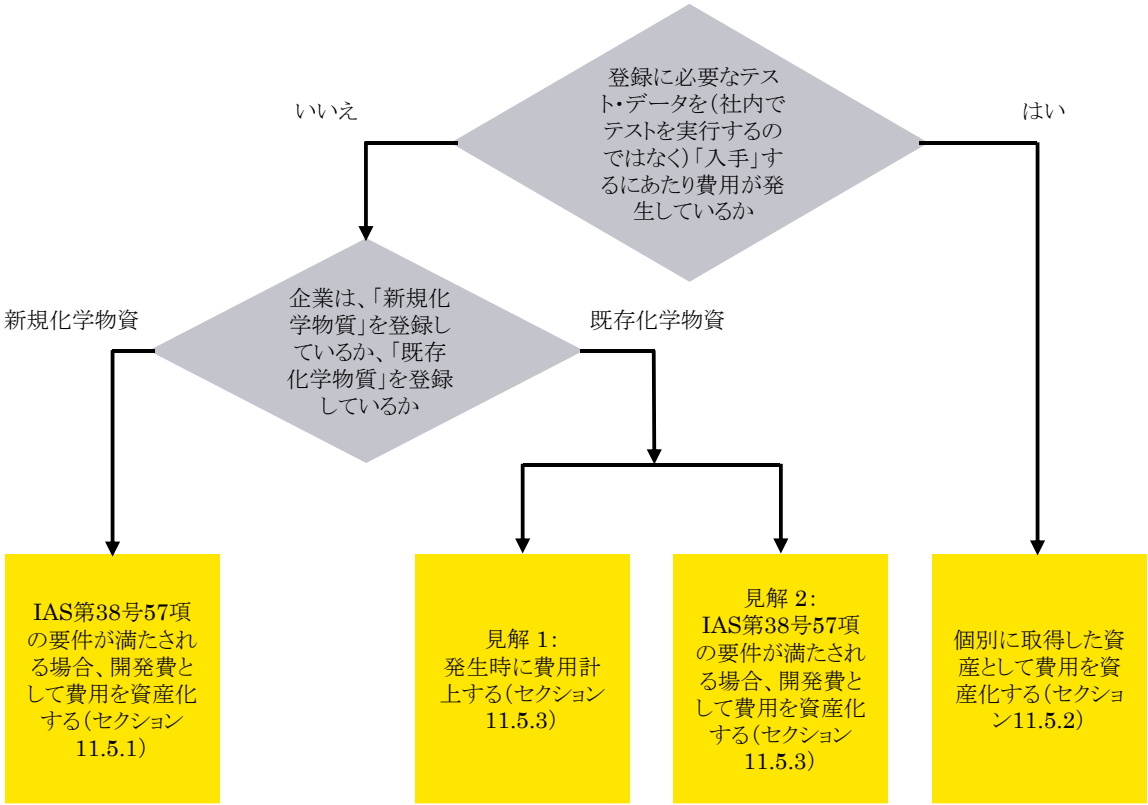
これらの費用は、新規の製品又は製造プロセスに関する開発の一部として発生する場合もあるし、既存の製品又は製造プロセスにおける新たな化学物質の利用として発生する場合もある。また、これらの費用はある企業単体で発生する場合もあれば、他の事業体（顧客、パートナー又は競争相手の場合もある）と共同で発生する場合もある。REACH 規則では、費用の分担は、共同登録の申請（この場合、テスト・データ及びその他のデータを収集する費用は登録書類提出前に分配される）、又は求償（この場合、登録データそのもの及び登録の初期申請手続で用いられたテスト・データに対する利用権を得るために、企業は既存の登録企業に対する支払いを行う）といった方法により行われる。したがって、そのような費用は資産として計上すべきなのか、費用として認識すべきなのか、また資産として認識する場合には、関連する無形資産をどの基準書に基づいて償却すべきなのか、といった問題が生じる。

弊法人のコメント

我々の見解によれば、REACH 規則に基づく登録は IAS 第 38 号に定められる無形資産に該当する。登録により法律上の権利が発生するため、登録は識別可能性要件を満たす。登録は任意に取り下げることはできず、さらに登録によって登録申請手続に用いたデータに対する知的財産権が確立されるため、資源を支配していることになる。登録に関する将来の経済的便益は、企業が当初申請に用いたデータを他社が使用することに対する求償権、又は登録した化学物質を事業活動において企業が利用することに伴う稼得収益及びコスト削減のいずれかにより生じる。

IAS 第 38 号に基づく適切な会計処理は、必要なデータが企業自身によって収集されたものなのか、もしくは既存の登録企業から取得したものなのか、また、行われた登録は既存の製品又は製造プロセスにすで

に用いられている化学物質（既存化学物質）に関するものなのか、それとも、新規の製品又は製造プロセスに用いられる予定の化学物質（新規化学物質）についてなのか、といった点を考慮して判断する。以下のフローチャートは、これらの異なる特徴が、IAS 第 38 号の規定とどのように関係するのかを示したものである。



11.5.1 企業自身が行う新規化学物質の登録に係わる費用

企業自身が REACH 対応費用を負担する場合、これらの活動は IAS 第 38 号の開発の定義を満たす *[IAS 38.8]*。したがって、企業は上記セクション 6.2.2 で説明した IAS 第 38 号の厳格な要件についても満たさなければならない。この要件は、検討対象となる開発プロジェクトが十分に進展しており、経済的にも成立可能で、かつ直接起因する原価のみを含んでいることを確認するものである *[IAS 38.57]*。

一方、登録が必要な化学物質を特定するための費用は、当該活動が研究に該当するとみなされるため、発生時に費用として認識しなければならない *[IAS 38.56]*。

11.5.2 既存の登録企業からテスト・データを取得するための費用

企業は、登録の初期申請手続で既存の登録者が用いたテスト・データを、既存の登録者から取得する場合がある。こうした場合の費用は、個別に取得した無形資産として資産計上しなければならない（上記セクション 4 を参照）。

11.5.3 企業自身が行う既存化学物質の登録に係わる費用

弊法人のコメント

この場合、2 つの代替的処理が可能である。既存の製造過程で用いられる既存化学物質について REACH 登録を行うための費用が、既存の無形資産に係わる事後的な支出とみなされる場合、関連支出は発生時に費用として認識しなければならない（上記セクション 3.3 を参照）。今後は登録していない化学物質を使用できなくなるため、登録により企業は関連する製造過程や製品に帰属する経済的便益を維持しているのであり、改善しているわけではないと考えるのである。

一方で、既存化学物質を登録するための支出は、新規化学物質を登録するための支出と何ら変わりがないとみなさなければならないとの議論も考えられる。この場合は、上記セクション 11.5.1 で説明した理由により、関連支出を自己創設無形資産として資産計上しなければならない。

11.6 暗号資産

本稿執筆時点では、多くのさまざまな暗号コイン及びトークンが取引され、さまざまな暗号資産交換所に上場されている。これらの暗号資産の条件と用途は多岐にわたり、時間の経過とともに変更される可能性がある。契約条件の変更に応じて会計処理を再評価することが重要となる。

一部の暗号資産は、識別可能な相手方当事者からの基礎となる財又はサービスを受け取る権利をその保有者に与える。たとえば、暗号資産の中には、保管銀行からの一定重量の金を受け取る権利を保有者に与えるものがある。その場合、保有者は基礎となる財又はサービスと暗号資産を交換することで経済的便益を得ることができる。本来の貨幣ではないが、暗号資産は多くの特徴を表象貨幣と共有している。

他の暗号資産（たとえば、ビットコイン）は、基礎となる財又はサービスを受け取る権利を保有者に与えず、また識別可能な相手方当事者も存在しない。そうした暗号資産の所有者は、暗号資産による経済的便益を実現するために現金、財又はサービスとの交換で暗号資産を受け入れてくれる自発的な買手を見つけなければならない。

弊法人のコメント

暗号資産にはさまざまな利用規約がある。暗号資産を保有する目的も、暗号資産を保有する企業ごとに異なり、さらには同じ企業内のビジネスモデル間でも異なる。したがって、会計処理は特定の事実及び状況によって左右され、関連する分析は複雑になる可能性がある。

多くの暗号資産は、無形資産の比較的広い定義に該当する。ただし、IAS 第 38 号は別の基準書の範囲内にある項目には適用されないことが明らかであるため、無形資産の定義を満たすすべての暗号資産が、IAS 第 38 号の範囲内にあるわけではない。たとえば、一部の企業は通常の事業の過程において販売する目的で暗号資産を保有しており、それ自体を棚卸資産として認識することができる。主に価格の変動やブローカー/トレーダーのマージンから利益を生み出すために暗号資産を取得及び売却し、これらの

暗号資産を棚卸資産として認識するコモディティ・ブローカー/トレーダーは、売却コストを差し引いた公正価値でそれらを測定する選択肢もある。

下記セクション 11.6.1 から 11.6.3 に加えて、暗号資産の会計処理に関する詳細なガイダンスについては、弊法人の刊行物「*Applying IFRS: Accounting by holders of crypto assets*（IFRS の適用:暗号資産保有者による会計処理）」を参照されたい。

本セクションでは、無形資産の定義を満たし、無形資産として分類されている暗号資産を扱っている。棚卸資産として分類される暗号資産については、第 22 章セクション 2.3.1.F を参照されたい。

11.6.1 暗号資産－認識及び当初測定

無形資産の定義を満たし IAS 第 38 号に従って会計処理される暗号資産は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、そのコストを信頼性をもって測定できる場合にのみ認識される（上記セクション 3.1 を参照）。IAS 第 38 号は、取得価格は将来の経済的便益の期待を反映していると仮定しており、個別に取得された無形資産は通常、認識される。よって、企業は常に、時期又は金額に不確実性が存在する場合でも、これらの無形資産について将来の経済的便益を期待する（上記セクション 4.1 を参照）。

無形資産の定義を満たし、IAS 第 38 号に基づき会計処理される暗号資産は、取得原価で当初測定される（上記セクション 3.2 を参照）。

暗号資産を取得するための原価には通常、（該当あれば、値引き及びリベート控除後の）購入価格と関連する取引コストが含まれる。取引コストにはブロックチェーン処理手数料が含まれうる。無形資産が他の非貨幣性資産との交換で取得される場合、原価はその公正価値で測定されるが、取引が経済実体に欠ける、又は取得した資産又は譲渡した資産のいずれもが信頼性をもって測定できない場合はその限りではない。その場合、無形資産の取得原価は譲渡した資産の帳簿価額で測定される。

11.6.2 暗号資産－事後測定

上記セクション 8 で説明したように、それぞれの種類の無形資産に適用しうる会計方針の選択として、以下の 2 つの事後測定アプローチが IAS 第 38 号に定められている。

- 原価モデル
- 再評価モデル（後述する要件の充足が条件）

異なるタイプの暗号資産を保有する企業は、それらの暗号資産の権利や基礎となる経済的特性が大幅に異なることにより、それらを異なるクラスの無形資産とするべきかを評価する必要がある。

11.6.2.A 暗号資産 ー 原価モデル

IAS 第 38 号の原価モデルでは、償却及び減損を控除した原価で事後測定を行うことになる（上記セクション 8.1 を参照）。

ビットコインなどの多くの暗号資産は失効日が存在せず、自発的な相手方当事者との現金もしくはその他の財又はサービスの交換が可能な期間に予測可能な限度は存在しないように思われる。

したがって保有者は、暗号資産が正味キャッシュ・フローを企業に創出すると見込まれる期間に予測可能な限度があるかどうかを検討する必要がある。限度が存在しないと予想される場合、そのような暗号資産は確定できない耐用年数を有していると考えられ、その結果、償却は要求されない。しかし、耐用年数を確定できない無形資産は毎年、及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも、減損テストを行う必要がある（上記セクション 9.3 を参照）。

暗号資産が正味キャッシュ・フローを保有者に創出する期間に限度が存在すると予想される場合、耐用年数を見積り、暗号資産の残存価値を控除した取得原価を、耐用年数にわたり規則的な方法で償却しなければならない（上記セクション 9.2 を参照）。さらに、そのような暗号資産は、減損の兆候が見られる場合は、常に IAS 第 36 号の減損テストを実施しなければならない。

11.6.2.B 暗号資産 - 再評価モデル

企業は、公正価値が IFRS 第 13 号により「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る市場」として定義される活発な市場（上記セクション 8.2 を参照）を参照して算定できる場合のみ再評価モデルを適用することができる。

無形資産の公正価値を間接的に、たとえば企業結合で取得された無形資産の公正価値を見積るために適用される評価技法や金融モデルなどの、より観察可能でないインプットを伴う評価技法や金融モデルを用いて算定することを容認する規定は IAS 第 38 号には存在しない。したがって、活発な市場において同一の資産に関し観察可能な価格（すなわち IFRS 第 13 号のレベル 1 インプット価格）が存在しない場合、保有者は保有する暗号資産に原価モデルを適用する必要がある。

弊法人のコメント

企業は、自社の暗号資産の市場が活発であるかどうかを判断するために、IFRS 第 13 号のガイダンス（第 14 章を参照）を考慮する必要がある。暗号資産交換所での取引の多くは、ある暗号資産を別の暗号資産と交換する非資金取引であり、保有者は暗号資産を現金に変換することが困難と感じる場合がある。

再評価モデルにおいて無形資産は、再評価日時点の公正価値から事後的な償却及び減損損失を控除した金額で測定される。

無形資産の当初原価を上回る公正価値の正味増加額は、その他の包括利益を通じて再評価剰余金に計上される。原価を下回る正味減少額は純損益に計上する。再評価剰余金の累計額は、認識の中止時点で利益剰余金に直接振り替える、又は再評価額を基に追加で計上された償却費相当額を資産の使用に応

じて利益剰余金に直接振り替えることが認められる。しかし、IAS 第 38 号は再評価剰余金を、純損益を通じて振り替えることを認めていない。

11.6.3 暗号資産 - 基準設定機関の活動

会計基準設定機関が暗号資産の動向及び保有者の会計実務を注視している。暗号資産の会計処理に関する調査を実施している基準設定機関もあれば、IFRS による適切な会計処理と考えられるものについてその見解を表明している基準設定機関も存在する。たとえば、日本では基準設定機関が、日本基準による暗号資産の会計処理に関するガイダンスを公表している。

2018 年 11 月、IASB は、暗号通貨の保有、又は新規仮想通貨公開（ICO）に関するプロジェクトを作業計画に追加しないことを決した。その代わり、暗号資産の動向を注視することを決定した。IASB は、企業が現行の IFRS 会計基準書を暗号資産の一部である暗号通貨の保有にどのように適用するかについてのアジェンダ決定の公表を検討するよう IFRS 解釈指針委員会に要請した。[27]

2019 年 6 月、IFRS 解釈指針委員会は、この件についてのアジェンダ決定を公表した。IFRS 解釈指針委員会は、暗号通貨の保有は保有者から分離することができ、個別に売却又は移転することが可能であり、また、固定数又は決定可能な数の通貨単位を受け取る権利を保有者に与えないことから、IAS 第 38 号の無形資産の定義を満たすとの見解を示した。暗号通貨が通常の事業の過程において販売を目的として保有されている場合には、IAS 第 2 号が適用され、それ以外の場合には IAS 第 38 号により会計処理されなければならないと結論が下された。

暗号通貨は、現金又は他の企業の資本性金融商品ではないため、金融資産には該当しないと委員会は判断した。暗号通貨は保有者に契約上の権利を発生させるものでもなく、保有者自身の資本性金融商品で決済されるか、又は決済される可能性のある契約でもない。[28]

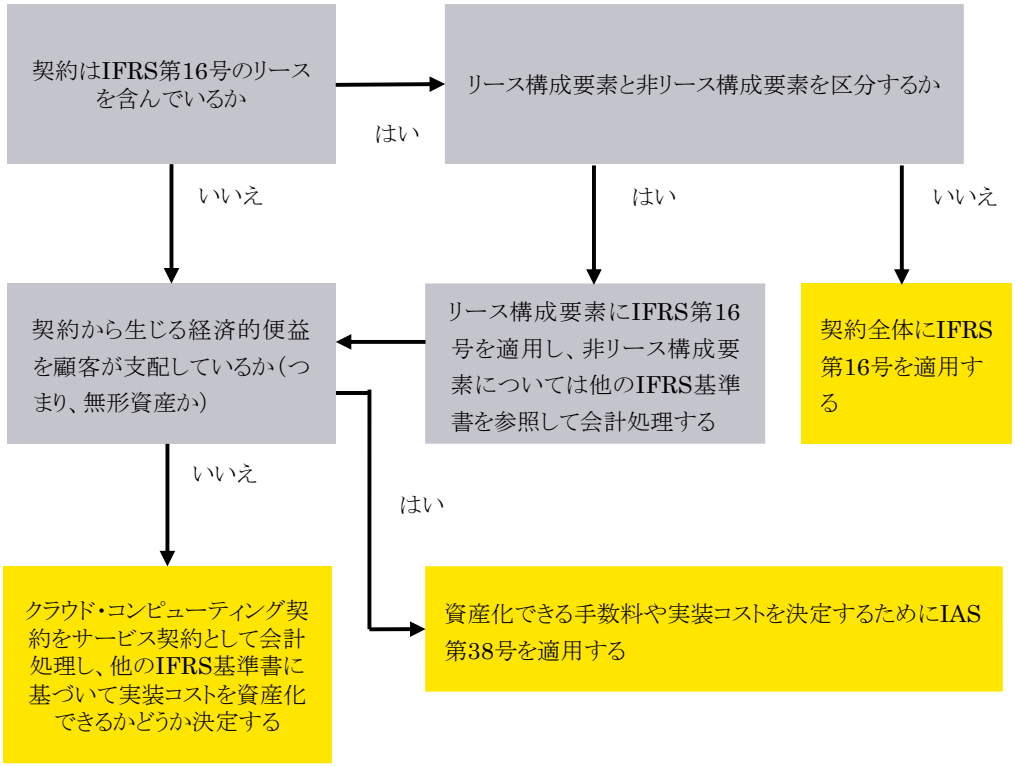
2023 年 3 月、米国の会計基準設定者である FASB は公開草案を公表し、企業に対し各報告期間に特定の暗号資産を公正価値で測定し、公正価値の変動を純損益に反映することを義務付けることを提案した（訳者注：FASB は、2023 年 12 月に「Accounting Standards Update 2023-08—Intangibles—Goodwill And Other—Crypto Assets (Subtopic 350-60)」を公表した）。企業は、公正価値で測定された暗号資産を貸借対照表上で他の無形資産とは別に表示し、暗号資産の公正価値の変動を損益計算書上の他の無形資産の帳簿価額の変動とは別に表示する必要がある。また、保有する暗号資産の種類や保有暗号資産の変化について、期中及び年次で開示することも求められる。ただし、IFRS 報告者は、IFRS に基づく適切な会計処理を決定する際に、将来の FASB 会計基準を類推できないことに注意することが重要である。

11.7 クラウド・コンピューティング

下記セクション 11.7.1 から 11.7.5.B に記載されているガイダンスは、クラウドベースの契約と関連コストの会計処理に関する詳細なガイダンスを要約したものであり、弊法人の刊行物「*Applying IFRS: Accounting for cloud computing costs*（IFRS の適用：クラウドコンピューティングコストの会計処理）」にも記載されている。

11.7.1 クラウド・コンピューティング契約の種類及び適用される基準書の決定

近年、テクノロジーの進歩、膨大なデータの活用、あらゆるモノやサービスの間でのコネクティビティの実現の必要性はますます高まっており、それに伴い、クラウド・コンピューティング・サービスを受ける企業が広がりつつある。クラウド・コンピューティング契約では、契約の下で使用するソフトウェアそのものを顧客が所有するわけではない。クラウド・コンピューティング・サービスを受ける企業は、たとえば、インターネットを通じて、あるいは専用のネット回線経由で、必要に応じて、ソフトウェアにアクセスし利用することになる。クラウド・コンピューティング契約には、通常、ソフトウェア・サービス、プラットフォームサービス、インフラサービス、その他の運営上の取決めが含まれている。IFRS 会計基準書には、当該契約に係わる会計処理や、サービスを受ける上で顧客に発生するコスト(実装コスト)をどのように会計処理するか明確なガイダンスが規定されていない。クラウド・コンピューティング契約の顧客は、クラウド・コンピューティング契約のコストを会計処理するにあたり、どの IFRS 改易基準書を適用すべきかを慎重に評価する必要があり、IAS 第 16 号、IAS 第 38 号、IFRS 第 15 号、IFRS 第 16 号を含むさまざまな IFRS 会計基準書の適用が必要となる場合がある。以下の図表では、クラウド・コンピューティング契約に係わる会計処理をまとめている。



IFRS 解釈指針委員会は、「サービスとしてのソフトウェア(SaaS)」取引として分類されるクラウド・コンピューティング契約の顧客の会計処理に関する要望書を受け、2018 年 9 月、2018 年 11 月、2019 年 3 月の解釈指針委員会で審議した。IASB スタッフの分析では、企業はまず、クラウド・コンピューティング契約で顧客に付与される権利が、IAS 第 38 号又は IFRS 第 16 号の適用対象となるかどうかを評価すべきであると述べられている。それ以外は、当該契約は一般的にはサービス契約となる。[29]

11.7.2 クラウド・コンピューティング契約がリースを含むかどうかの評価

IFRS 第 16 号では、リースを「資産(原資産)を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分」と定義している*[IFRS 16 Appendix A]*。顧客が使用期間全体にわたって以下の両方を有している場合には、契約によって資産を使用する権利が移転される*[IFRS 16.9, IFRS 16.B9]*。

(a) 資産(特定された資産)の使用から経済的便益のほとんどすべてを得る権利
(b) 特定された資産の使用を指図する権利

IFRS 第 16 号 B9 項から B31 項は、リースの定義に関する適用指針を示している。他の要求事項の中で、当該適用指針では、顧客は一般的に、資産が使用期間全体を通じてどのように、また何の目的で使用されるのかを変更する意思決定権を有していることによって、資産の使用を指図する権利を有していると定めている。それゆえ、リースを含んだ契約においては、サプライヤーはリース開始日に当該意思決定権を放棄して、顧客に移転している。

したがって、企業は、クラウド・コンピューティング契約に、資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有する資産(たとえば、基盤となるサーバーやその他の有形資産)を使用する権利と、当該資産の使用を指図する権利が含まれているかどうかを評価しなければならない。ソフトウェアのライセンスが、IFRS 第 16 号第 3 項(e)の解釈に基づき、 IFRS 第 16 号の適用範囲から除外されるかどうかについては意見が分かれている。IFRS 第 16 号第 4 項では、企業がソフトウェアのライセンスは IFRS 第 16 号の適用範囲から除外されていないと判断している場合に、ソフトウェアのライセンスをリースとして会計処理することを認めているが強制はしていない。

クラウド・コンピューティング契約にソフトウェアのライセンス以外の資産のリースが含まれる場合(又は、企業がソフトウェアのライセンスは IFRS 第 16 号の適用範囲から除外されていないと判断し、IFRS 第 16 号に従って無形資産のリースを会計処理することを選択している場合)、企業はクラウド・コンピューティング契約に IFRS 第 16 号の規定を適用しなければならない(第 23 章「リース」を参照)。これには、リース構成部分と非リース構成部分を識別して分離し、契約対価を配分することが含まれる。

非リース構成部分を分離することを選択した企業は、次に、非リース構成部分が顧客に支配可能な資源(すなわち、無形資産)を提供しているかどうかを評価する必要がある。下記セクション 11.7.3 を参照されたい。

2019 年 3 月に公表された IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定によると、クラウド・コンピューティング契約に含まれるソフトウェアそのものを使用する権利がリースであるか否かの評価にあたって、IFRS 解釈指針委員会は、「サプライヤーのクラウド基盤の上で動くサプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、当該ソフトウェアがどのように、何の目的で使用されるかに関する意思決定権を顧客に与えない。サプライヤーは、それらの権利を、たとえば、ソフトウェアのアップデート又は再度のコンフィギュレーションをどのように、いつ行うかの決定、あるいはどのハードウェア(又はインフラストラクチャー)の上でソフトウェアを動かすのかの決定によって、当該意思決定権を有することになる。したがって、契約が契約期間にわたりサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを顧客に移転する場合、当該契約はソフトウェアのリースを含んでいない」と述べた。[30]

11.7.3 クラウド・コンピューティング契約が無形資産を含むかどうかの評価

IAS 第 38 号は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義している*[IAS 38.8]*。資産とは企業が支配している資源のことであり、企業が無形資産を支配しているのは、その対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、当該便益への他者のアクセスを制限できる場合である*[IAS 38.13]*。

したがって、クラウド・コンピューティング契約によって顧客に支配可能な資源が提供されているか否か(つまり、顧客が対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ当該便益への他者のアクセスを制限できるかどうか)を企業は評価する必要がある。顧客が支配可能な資源を受け取る場合、当該資源に IAS 第 38 号のガイダンスを適用すべきである(リースとしての無形資産の会計処理ではないと仮定する。上記セクション 11.7.2 を参照)。

IFRS 会計基準書は、クラウド・コンピューティング契約によって顧客に支配可能な資源(すなわち、無形資産)が提供されているか否かについての具体的なガイダンスを示していない。クラウド・コンピューティング契約の中にソフトウェア・ライセンスに係わる無形資産が存在する(したがって、当該無形資産は実質的なものである)状況の 1 つは、契約の開始時に以下のいずれの要件も満たしている場合である。

- 顧客が、重要なペナルティなしに、ホスティング期間中、ソフトウェアを所有する契約上の権利を有していること。
- 顧客が、当該ソフトウェアを自身のハードウェアにおいて運用できるか、又は当該ソフトウェアを提供するサプライヤーとは関係を有しない第三者と契約することができること。

これらの事実は、サプライヤーによってホスティングされている場合であっても、対象となるライセンスそのものを顧客が支配していることを示すものである。他にも、クラウド・コンピューティング契約によって支配可能な資源が提供されていると顧客が判断している状況もあり得る。ただし、契約によりサプライヤーがホスティングするソフトウェアのライセンスが顧客に移転されることそれ自体は、契約に無形資産が含まれると判断するのに十分な根拠とはならない。ライセンスは実質的なものでなければならない。

契約に無形資産が含まれるか否かの評価は、契約日(又は契約の更改時)に実施される。これは、上記に列挙した事実関係の評価は、契約の締結時点での事実及び状況に基づいて行われるべきであるからである。

ホスティング期間中に重要なペナルティなしにソフトウェアの所有権を取得する権利を顧客が有しており、したがって権利が実質的なものであるか否かを評価するにあたって、企業は以下の両方を有しているかを検討する。

- 重要なコストをかけずにソフトウェアの引渡しを受けることができる能力
- 有用性や価値を大幅に低下させることなく、ソフトウェアを個別に使用できる能力

本評価は、クラウド・ソフトウェア契約に関する Tesco 社の会計方針に反映されている。

開示例 11-3: Tesco 社（2023 年）	英国

年次報告書及び財務諸表（2023 年）[抜粋]

財務諸表及び他の情報 [抜粋]

グループ財務諸表の注記 [抜粋]

注記 1 会計方針、判断及び見積り [抜粋]

クラウド・ソフトウェア・ライセンス契約

クラウド・ソフトウェアを使用するためのライセンス契約は、グループが重大な違約金なしでいつでもソフトウェアを所有できる契約上の権利と、主要なベンダーのソフトウェアを独立して実行できる能力の両方を有していない限り、サービス契約として扱われ、グループの損益計算書に費用計上されます。権利と能力を有している場合、ライセンス契約は無形資産のソフトウェアとして資産計上されることになります。

クラウド・ソフトウェア・ライセンスの構成又はカスタマイズにかかる費用は、グループによって管理される個別に識別可能な資源が創出される場合を除き（その場合は資産計上されます）、グループの損益計算書で関連するサービス契約と併せて費用計上されます。

顧客が重要なコストをかけることなくクラウド・コンピューティング契約に含まれるソフトウェアの引渡しを受ける能力を有しているとの見解を裏付けるために、企業は以下の要素を考慮する。

- 金銭的なペナルティや運用上の障壁が、顧客がソフトウェアの所有権を得るにあたっての重要な阻害要因となっているかどうか。このような障壁の例として、ソフトウェアの所有権の取得に関連してサプライヤーへの重要な手数料又はペナルティの支払いを求める契約上の要求が挙げられる。別の形態のペナルティとして、クラウド・コンピューティング契約の解約時に多額の「未使用の」ホスティング料の支払い又は没収を要求されることも考えられる。したがって、顧客が、1）解約時に支払わなければならない料金、又は 2）没収される料金（料金が前払いの場合）のいずれかの金額が「重要なコスト」を表しているか否かを判断するために、クラウド・コンピューティング契約を慎重に評価する必要がある。
- ペナルティが重要かどうかの評価は、ペナルティの金額が十分に大きな阻害要因となり、そのようなペナルティを負担してまで顧客がソフトウェアの所有権を取得することはないと予想されるか否かにより行われるべきである。手数料又はペナルティが重要かどうかを評価する際、企業は、手数料又はペナルティの額を全体的な契約の経済的実態との関係において評価する。
- 顧客がソフトウェアの所有権を取得する権利を行使できる契約上の取決めに明示的かつ合理的な仕組みがあるか。
- 顧客がソフトウェアの所有権を取得するにあたって重要な阻害要因となる、その他の経済的障壁やコストが存在するかどうか。たとえば、ソフトウェアを動かすのに新たなハードウェアが必要となる場合、当該ハードウェアの入手コストが高いと大きな阻害要因が存在することになる。さらに、ソフトウェアを動かす専門の技術者が必要な場合、その雇用コストも重要な阻害要因となる可能性がある。

- 能力のある代替サービスプロバイダーの数が不足していないかどうか。以下の理由により、ライセンス付与されたソフトウェアをホスティングできるサービスプロバイダーが不足している場合がある：(i)ソフトウェア固有の特徴、機能又はオペレーティング・システムの要件、(ii)ソフトウェアを動かすために多額の費用をかけて専門の技術者を雇う必要があること、又は(iii)重要な阻害要因となるその他の要因。

有用性や価値を著しく低下させることなくソフトウェアを個別に使用する能力を顧客が有しているとの見解を裏付けるために、企業は以下の要素を考慮する。

- ソフトウェアがサプライヤーによってホスティングされていない場合でも、顧客がソフトウェアのすべての機能を利用できるかどうか。たとえば、ソフトウェアがサプライヤーによってホスティングされていないと、ほぼ同じ期間に実質的に同数のトランザクションを処理することができない場合、これは顧客が有用性又は価値の大幅な減少なしに、ソフトウェアをサプライヤーのホスティングサービスから切り離して使用できないことを示している可能性がある。
- ソフトウェアのアップグレードを利用できるのは、サプライヤーがソフトウェアをホスティングしている顧客に限られるかどうか。ソフトウェアのアップグレードにより提供される機能が顧客にとって重要であり、ソフトウェアがサプライヤーによってホスティングされていないとアップグレードを利用できない場合、サプライヤーのホスティングサービスが廃止されると、顧客にとってソフトウェアの有用性が大幅に低下する可能性が高い。

クラウド・コンピューティング契約により顧客にソフトウェアの無形資産が提供されない(及び当該契約にリースが含まれていない)場合、クラウド・コンピューティング契約に含まれる対象となるソフトウェアにアクセスする権利は、一般的にサービス契約となる。ただし、契約によって顧客にアクセス権のみが移転され、顧客がサービスを受ける前にサプライヤーに支払いを行う場合、当該前払いによって顧客に将来のサービスを受ける権利が生じ、顧客はそれを前払資産として認識することになる。

11.7.4 無形資産を含むクラウド・コンピューティング契約の会計処理

11.7.4.A 契約における手数料

IAS 第 38 号によると、無形資産の定義を満たす項目は、支出の当初認識時点で以下の要件を満たす場合にのみ無形資産として認識される*[IAS 38.21]*。

IAS 第 38 号からの抜粋	
21	無形資産は、以下を満たす場合に、かつ、その場合にのみ認識しなければならない。 (a) 当該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) 当該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。

ある項目が無形資産の定義及び認識規準の両方に合致するかどうかを評価するこのテストは、企業が無形資産の取得又は自己創設、あるいは当初認識後の追加、取替え又はサービスの原価として適格となりうる支出を行う場合に実施される。

個別に取得する無形の権利（たとえば、クラウド・コンピューティング契約におけるソフトウェア・ライセンス）は、通常、資産として認識される。IAS 第 38 号では、無形資産を取得するために支払われる価格は、通常、資産に包含される将来の経済的便益が企業に流入する可能性に関する期待を反映するものであると想定されている。つまり、たとえその流入の時期又は金額が不確実であるとしても、企業は経済的便益の流入があると常に期待していると考えられる。また、IAS 第 38 号では個別に取得した無形資産の原価は、通常、特に購入対価が現金又は他の貨幣性資産の場合には、信頼性をもって測定することができるとの前提が置かれている。

場合によっては、企業がクラウド・コンピューティング契約を締結し、実装作業やソフトウェアを使用する従業員のトレーニング、第三者が実施する保守作業、将来のアップグレードや機能強化、データ変換、ハードウェアなどのサービスを提供するクラウド・コンピューティングのサプライヤー又は他の第三者に支払いを行う必要が生じる。

企業は、クラウド・コンピューティング契約に含まれる手数料を、これらの実装作業やその他のサービスに配分すべきである。企業がクラウド・コンピューティング契約に含まれる手数料を契約の各要素（ソフトウェア・ライセンス、ホスティング、実装作業など）に配分する方法の 1 つとして、契約に含まれる各要素の相対的な独立価格又は相対的な公正価値に基づく方法がある。実装作業の作業明細書は複雑になることが多いため、企業は購入対価を配分すべき実装コストの構成要素の決定に判断を適用する必要があり、これにより資産計上すべき金額と発生時に費用化すべき金額が決定される。

無形資産の定義と認識規準の両方を満たす構成要素は、IAS 第 38 号により会計処理すべきである。IAS 第 38 号の適用範囲外の要素（たとえば、ホスティング）は、他の IFRS 会計基準書により会計処理すべきである。また、IAS 第 38 号は、特定の支出は発生時に費用処理すべきであると具体的に述べている（たとえば、研修コストや始動コスト）。上記セクション 7 を参照されたい。

クラウド・コンピューティング契約が一定の期間にわたり支払われる場合、ソフトウェア・ライセンスに関して認識する資産は、ライセンスに関する義務の現在価値とすべきである。企業はソフトウェア・ライセンスに按分した金額の全部又は一部が支払われていない部分について、ライセンスの認識時又は認識前に負債計上しなければならない。

11.7.4.B 実装コスト

クラウド・コンピューティング契約を使用できる状態にするための実装コストが顧客に発生することはよくある。実装コストには以下のものが含まれる。

- 調査コスト（たとえば、需要調査やソフトウェア評価）
- ハードウェア・コスト
- 対象ソフトウェアをコンフィギュレーション又はカスタマイズするためのコスト
- 他の企業システムに対する変更
- 研修コスト

- データ変換
- 検証テスト

ソフトウェア・ライセンスを含んだクラウド・コンピューティング契約の実装のために顧客に生じるコストは、その内容に応じて会計処理される。ソフトウェア・ライセンスを取得した顧客が特定のコストを資産計上するか費用計上するかを評価するには、IAS 第 38 号のガイダンスを適用すべきである。

ソフトウェアの開発又はクラウド・コンピューティング契約に含まれるソフトウェア・ライセンスの取得に関して資産として認識するコストには、ソフトウェアの開発又は取得にあたって発生した資材及びサービスに関する外部への直接コスト、ならびにクラウド・コンピューティング・システムの開発に直接関与し、それに時間を割いた従業員の給与及び給与関連コスト（手当）が含まれる。ただし、従業員費用については、その時間をプロジェクトの開発活動に直接使った範囲に限る。外部への直接コストには、ソフトウェア又は補助的なソフトウェア（プログラムコードの作成目的のものなど）の開発に支払われる料金、クラウド・コンピューティング・ソフトウェアのライセンスを第三者から購入するためのコスト、クラウド・コンピューティング・システムの開発に直接関連する職務において従業員に生じた旅費などが含まれる。従業員の活動の例には、開発時のプログラム・コーディングや検証テストなどがある。

11.7.5 無形資産を含まないクラウド・コンピューティング契約の会計処理

11.7.5.A 契約における手数料

クラウド・コンピューティング契約に IFRS 第 16 号の適用対象となるリースが含まれず、また IAS 第 38 号の適用対象となる無形資産も含まれていない場合、クラウド・コンピューティング契約に含まれる対象となるソフトウェアそのものへアクセスする権利は、一般的にサービス契約となる。したがって、企業はクラウド・コンピューティング契約に関し支払った手数料を、サービスの提供に応じて費用化する必要がある。

企業は一般的に、一定期間にわたり受け取るサービスに関連して前払いしたコストを資産として認識するが、これはクラウド・コンピューティング契約の場合にも当てはまるであろう。たとえば、クラウド・コンピューティング・サービスのサプライヤーにサービス期間の開始前に支払いを行う顧客は、当該コストに関して前払資産（たとえば、前払サービス契約）を認識するのが適切と判断する可能性がある。重要なことは、当該コストがサービスの提供に応じて事後的に営業費用（EBITDA の計算に用いる償却としては表示されない）として認識しなければならない前払資産とみなされるということである。

一定期間にわたり受領されるクラウド・コンピューティング・サービスの機能強化に関連して、顧客がクラウド・コンピューティングのサプライヤーに支払う前払金も、一般的には、契約期間にわたり費用化される前払資産として扱うべきである。

長期的なクラウド・コンピューティング・サービス又はその他の契約に基づき提供されるサービスを慎重に検討し、関連するコストに対する適切な会計処理を判断する必要がある。これには、サービスの内容（たとえば、長期的なサービス、契約開始時に提供されるコンポーネントの実装サービスのどちらなのかなど）とサービスの提供時期を理解し、サービス契約に関するコストが適切な期間に認識されるようにすることが含まれる。

クラウド・コンピューティングのサプライヤーがコンポーネントの実装サービスを提供している場合、対価を識別し、コンポーネントの実装サービスに対して配分することが困難な可能性がある。

11.7.5.B 社内及び第三者の実装コスト

クラウド・コンピューティング・サービス契約（すなわち、ソフトウェア・ライセンスを伴わない契約）では、クラウド・コンピューティング契約を使用できる状態にするための実装及びその他の前払コストで、一定期間にわたって受けるソフトウェア・サービスに直接又は間接的に関連するコストが顧客に発生する場合がある。これらのコストは、顧客の社内人員又は第三者が行う活動に関連している場合がある。

実装コストには以下のものが含まれる。

- 調査コスト（たとえば、需要調査やソフトウェア評価）
- ハードウェア・コスト
- 対象ソフトウェアをコンフィギュレーションするためのコスト
- ソフトウェアのカスタマイズ
- 他の企業システムに対する変更
- 研修コスト
- データ変換
- 検証テスト

IAS 第 38 号のガイダンスは、ソフトウェア・ライセンスを取得した顧客が特定のコストを資産計上するか、費用計上するかを評価する方法について取り上げているが、同ガイダンスはソフトウェアがサービスとして会計処理される場合（すなわち、ソフトウェア・ライセンスを含まないサービス契約）には適用されない。企業では、さまざまなサービス契約に関して、実装及びその他の前払コストが発生する。そのため、企業は自らが受けるサービスと自らに発生する実装コストの両方を慎重に検討する必要がある。

顧客が第三者であるサプライヤー（ソフトウェア・サービスのサプライヤーとは無関係）と契約する、又はソフトウェア・サービス契約に直接又は間接的に関連する特定の活動を実施するのに社内コストが発生する場合、慎重な検討が求められる。顧客はこれらの種類のコストを慎重に評価し、当該コストが費用化されるべきか、前払資産として認識されるべきか、あるいは資産計上されるべきかを判断すべきである。

この評価の一環として、企業はまずどの財又はサービスを個別に会計処理する必要があるかを決定する必要がある。IAS 第 38 号には、顧客が受け取る個別の財又はサービスを特定するためのガイダンスは含まれていない。IFRS 解釈指針委員会は、クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション及びカスタマイズ費用の顧客の会計処理に関する提出を受け取り、2020 年 12 月と 2021 年 3 月の IFRS 解釈指針委員会の会合で議論した。IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定は、2021 年 3 月の IFRIC アップデートの補遺として公開され、顧客が受ける個別のサービスの識別について次のように述べている。

「IAS 第 38 号は、顧客が受け取るサービスを提供する契約に従ってサプライヤーが当該サービスをいつ履行するのかを決定するにあたっての当該サービスの識別を扱う要求事項を含んでいない。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 10 項から第 11 項は、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 会計基準書の要求事項を参照し、その適用可能性を検討することを顧客に要求している。委員会は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が、顧客との契約で約定した財又はサービスを識別するにあたってサプライヤーが適用する要求事項を含んでいると考えた。要望書に記載された事実パターン

では、IFRS 第 15 号のそれらの要求事項は、コンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのサービスを提供する契約に従ってサプライヤーが当該サービスをいつ履行したのかを決定するにあたり、顧客が直面するのと同様の事項や関連する事項を扱っている」。

IFRS 第 15 号では、契約において約定された財又はサービスを特定することが企業に求められている。クラウド・コンピューティング・サービスのサプライヤー、又は第三者が実行する実装作業の作業明細書は、複雑になる場合が多いため、顧客は、実装が約定され、受け取った財又はサービスを特定するために判断を下す必要がある。

弊法人のコメント

無形資産を含まないクラウド・コンピューティング契約において顧客が受ける個別のサービスの特定を決定するために IFRS 第 15 号が適用されるとの解釈指針委員会のアジェンダ決定は、一部の企業の会計方針の変更をもたらす可能性がある。

2019 年 3 月、IFRS 解釈指針委員会は、IFRS 解釈指針委員会が発行したアジェンダ決定の結果として企業が会計方針の変更が必要と判断する可能性がある状況について議論した。IAS 第 8 号では、会計方針の変更は遡及的に適用される。つまり、取引、その他の事象及び状況に対して、常に適用されていたかのように適用される。IFRS 解釈指針委員会で特に議論されたのは、そのような会計方針の変更の時期であった。2019 年 3 月の IFRIC アップデートでこの問題を議題に追加しないという決定を公表した際、委員会は「IASB は、企業がその決定を下し、あらゆる変更を実施するために十分な時間が与えられることを期待する（たとえば、企業は新しい情報を入手するか、変更を実装するためにシステムを適応させる必要がある）」と述べている。

IFRS 第 15 号は、約定された財又はサービスが別個である場合（単独で、あるいは財又はサービスの束の一部として）、約定された財又はサービスを個別に（すなわち、履行義務として）会計処理することを要求している。約定された財又はサービスが明確でない場合、企業は別個となる財又はサービスの束を識別するまで、その財又はサービスを他の約定された財又はサービスと組み合わせることが求められる。

財又はサービスが区別されるかどうかの判断の詳細については、第 27 章セクション 4 及び弊法人の刊行物『*Applying IFRS: A closer look at IFRS 15 the revenue recognition standard*（IFRS の適用： 収益認識基準 IFRS 第 15 号の詳細）』を参照されたい。

IFRS 第 15 号が契約レベルで適用されることに留意することは重要である。したがって、実装サービスが社内で提供されている場合、またはクラウド・コンピューティング・サービスのサプライヤーとは関係のない第三者によって提供されている場合（かつ、どちらも代理人（再委託先など）ではない場合）、第三者のサービス契約をクラウド・コンピューティング契約と組み合わせることはできない。すなわち、関係のない第三者から受け取った実装サービスは、常にクラウド・コンピューティング・サービスとは別個のものと見なされる。ただし、企業は、関係のない第三者から受け取った複数の特定の実装サービスが互いに別個かどうかを判断する必要がある。

企業は、いくらの金額をいつ費用として認識するかを決定するために、クラウド・コンピューティング契約における料金（実装サービスをクラウド・コンピューティングのサプライヤーから受ける場合）、または第三者によるサービス契約の料金（実装サービスを第三者から受ける場合）を、識別された別個の財又はサービスに割

り当てる必要がある。企業が契約内の各要素（サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスする権利、実装作業など）に料金を割り当てる方法の１つは、契約内の各要素の相対的な独立価格又は相対的な公正価値に基づく方法である。

弊法人のコメント

関連コストの適切な会計処理を決定するには、長期的なクラウド・コンピューティング・サービス又はその他の契約の下で受け取ったサービスを慎重に検討する必要がある。これには、サービスが何であるか（たとえば、長期的なサービス、契約開始時に提供されるコンポーネントの実装サービスのどちらなのかなど）、及びサービス契約のコストが適切な期間で認識されるように、それらがいつ受け取られるかを理解することが含まれる。

クラウド・コンピューティングのサプライヤーがコンポーネントの実装サービスを提供する状況では、コンポーネントの実装サービスを識別して対価を割り当てることが困難な場合がある。

References

1 「本基準における資産の定義は、2018年に公表された概念フレームワークの資産の定義の改訂後は改訂されていない。」

2 *IASB Update*, May 2016, available on the IFRS Foundation's website.

3 *IFRS Foundation work plan*, available on the IFRS Foundation's website（accessed 30 October 2023）.

4 *IASB Update*, April 2018, available on the IFRS Foundation's website.

5 *IFRIC Update*, March 2020, available on the IFRS Foundation's website.

6 *IFRIC Update*, June 2020, available on the IFRS Foundation's website.

7 *IFRIC Update*, November 2019, available on the IFRS Foundation's website.

8 *IFRS Foundation work plan*, available on the IFRS Foundation's website (accessed 30 October 2023).

9 European Commission website, *https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en*（accessed on 30 October 2023）.

10 *IASB Update*, June 2005, available on the IFRS Foundation's website.

11 *IASB Staff Paper 20*, Project: *Pollutant Pricing Mechanisms*, Paper topic: *Project update and response* to the Agenda Consultation, *IASB meeting, April 2016, available on the IFRS Foundation's website.*

12 IASB, *Feedback Statement, Third Agenda Consultation*, issued 29 July 2022, pages 31-32, available on the IFRS Foundation's website.

13 *IFRS Foundation work plan*, available on the IFRS Foundation's website（accessed 30 October 2023）.

14 *IFRIC Update*, June 2022, available on the IFRS Foundation's website.

15 IFRIC 3, *Emission Rights*, 2005 Bound Volume, IASB, para. 2.

16 IFRIC 3.3.

17 IFRIC 3.5.

18 IFRIC 3.6.

19 IFRIC 3.7.

20 IFRIC 3.8.

21 IFRIC 3.9.

22 *IASB Update*, June 2005, available on the IFRS Foundation's website.

23 *IFRIC Update*, July 2022, available on the IFRS Foundation's website

24 IFRS Foundation website, *https://www.ifrs.org/projects/pipeline-projects*, accessed 30 October 2023.

25 Available on *ey.com/IFRS*, accessed 15 September 2023.

26 Regulation（EC）No. 1907/2006 of the European Parliament and of the Council of 18 December 2006 concerning the Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals（REACH）, establishing a European Chemicals Agency, amending Directive 1999/45/EC and repealing Council Regulation（EEC）No. 793/93 and Commission Regulation（EC）No. 1488/94 as well as Council Directive 76/769/EEC and Commission Directives 91/155/EEC, 93/67/EEC, 93/105/EC and 2000/21/EC.

27 *IASB Update*, November 2018, available on the IFRS Foundation's website.

28 *IFRIC Update*, June 2019, available on the IFRS Foundation's website.

29 *IASB Staff Paper 5*, Project: *Cloud computing arrangements,* Paper topic: *Initial consideration*, IFRS IC meeting, September 2018; and *IFRIC Update*, September 2018, available on the IFRS Foundation's website.

30 *IFRIC Update*, March 2019, available on the IFRS Foundation's website.

EY | Building a better working world

EY は、クライアント、EY のメンバー、社会、そして地球のために新たな価値を創出するとともに、資本市場における信頼を確立していくことで、より良い社会の構築を目指しています。

データ、AI、および先進テクノロジーの活用により、EY のチームはクライアントが確信を持って未来を形づくるための支援を行い、現在、そして未来における喫緊の課題への解決策を導き出します。

EY のチームの活動領域は、アシュアランス、コンサルティング、税務、ストラテジー、トランザクションの全領域にわたります。蓄積した業界の知見やグローバルに連携したさまざまな分野にわたるネットワーク、多様なエコシステムパートナーに支えられ、150 以上の国と地域でサービスを提供しています。

All in to shape the future with confidence.

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、 ey.com/ja_jp/about-us/ey-shinnihon-llc をご覧ください。

© 2025 Ernst & Young ShinNihon LLC.

All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本書は *International GAAP®2024*（2023 年 9 月時点で執筆）を翻訳したものです。英語版と本書の内容が異なる場合は、英語版が優先するものとします。

ey.com/ja_jp