

GLOBAL ACCOUNTING

Chapter 11

無形資産の会計

本章の目的

- 企業価値の決定因子として重要性が高まっている無形資産の会計について、以下の点を理解する。
 - 無形資産とは何か
 - 無形資産の当初認識の方法
 - 無形資産の事後測定における原価モデルと再評価モデルの意義と方法
 - 無形資産の事後測定における償却と減損処理の意義と方法
- 無形資産の事後測定の方法は日本の会計基準と相違していることから、その相違がなぜ生じるかが明らかになる。

サンバイオ(株) (4592) 東証マザーズ

(単位：百万円)

	2016/1/31	2017/1/31	2018/1/31	2019/1/31	2020/1/31
売上高	1,174	949	490	741	447
経常利益	-1,173	-2,167	-3,948	-2,920	-5,147
税金等調整前当期純利益	-1,173	-2,167	-3,940	-2,920	-5,157
当期純利益	-989	-1,836	-3,941	-2,921	-5,158
包括利益	-981	-1,877	-3,792	-3,074	-5,168



- 株価はなぜ上昇して、なぜ下落したか？
- SB623（薬品）の開発
- 慢性期外傷性脳損傷、慢性期脳梗塞および慢性期脳出血に効果？
- 夢の薬？
- 臨床試験の結果→失敗（特許権がとれない）
- 連結売上高は？
- 連結利益は？
- 株価が企業価値を表すとしたら、
- 財務情報は企業価値と関係ない？

SEC.1 無形資産の意味

- 1990年代より、**無形資産**の会計が注目を集めるようになった理由
- **企業価値の決定因子**として無形資産の重要性が認知されるようになった。
- **開示情報の有用性低下**問題が深刻化した。

• 無形資産

- (physical substance)のない、
な非貨幣性資産
- 以下の資産の定義を満たすもの
 - ① 過去の事象の結果として企業が**支配**(control)し、かつ
 - ② 将来の**経済的便益**(economic benefits)が企業へ流入することが期待されるもの

• 具体例

- コンピューター・ソフトウェア、特許権(patents)、著作権(copyrights)、映画フィルム、顧客リスト、漁業免許(fishing licences)、フランチャイズ(franchises)、販売権(marketing rights)等

SEC.2 無形資産の認識

- **無形資産**は、以下の場合に、 をもって**認識**
 - 当該資産に関連して**将来の** が企業に流入する可能性が高く、
 - 当該資産の原価が をもって**測定**できる。
- 無形資産の取得方法
 - **購入**による取得、その他
 - **企業結合**(business combination)による取得
 - 政府補助金(government grant)による取得
 - 交換による取得、
 - 等

- ・ **自己創設** (internally generated goodwill)
 - ・ 資産として認識してはならない。
- ・ **自己創設** (internally generated intangible assets)
 - ・ 他の無形資産と同様の要件に従って認識される。
- ・ **原価**
 - ・ 購入により取得した場合（以下の合計）
 - ・ (purchase price)（輸入関税および取得税を含み、値引きおよび割戻しを控除）
 - ・ 稼働状態(working condition)にすることから生じる専門家報酬等、意図した利用のために資産を準備する**直接**
 - ・ 購入以外の方法で取得した場合：
 - ・ **政府補助金**による取得：**名目的金額**(nominal amount)
 - ・ **交換**による取得：引き渡した資産の**帳簿価額**(carrying amount)

自己創設無形資産

- ・ 資産の創出過程を以下のように分類して処理

- ① **研究局面**(a research phase)
- ② **開発局面**(a development phase)

- ・ **研究局面から生じた無形資産**

- ・ 資産として認識してはならない。
- ・ 研究に関する支出は、発生時に（ ）として認識

- ・ **開発局面から生じた無形資産**

- ・ 以下の要件をすべて満たした場合に、かつその場合にのみ、（ ）として認識
- ① 使用また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**
- ② 無形資産を完成させて、使用または売却する**意図**
- ③ 無形資産を使用または売却する**能力**
- ④ 無形資産が将来の経済的便益を創出する**蓋然性と方法**
- ⑤ 無形資産を完成させて、使用または売却するために必要な技術、財務、およびその他の資源の**利用可能性**
- ⑥ 開発中の無形資産に要する支出を信頼性をもって測定する**能力**

- ・ **自己創設無形資産の原価**

- ・ **資産**としての認識規準を満たした以降に発生した（ ）の**合計**で測定
- ・ 過去に費用として認識した支出は**戻入れない**。

SEC.3 無形資産の事後測定

(1) 会計方針の選択

① () モデル(cost model)

- ・ 無形資産を、**取得原価**から**減価償却累計額**(accumulated depreciation)および**減損損失累計額**(accumulated impairment losses)を控除した価額で計上する方法

② () モデル(revaluation model)

- ・ 無形資産を、再評価日の () から、その後の**減価償却累計額**および**減損損失累計額**を控除した () (revalued amount)で計上する方法
- ・ **再評価**は、**帳簿価額**(carrying amount)が、報告期間の末日現在の**公正価値**と大きく異ならないような**頻度で定期的**に行う。
- ・ **再評価モデル**を用いて会計処理する場合には、同じ種類の他のすべての資産も、同じ方式で会計処理する。

- ・ (2) 再評価モデル選択後の会計処理
- ・ 帳簿価額と再評価額との差額の会計処理

再評価額と帳簿価額	評価差額	注意事項
再評価額 > 帳簿価額	$\left(\frac{\text{再評価額} - \text{帳簿価額}}{\text{再評価額}} \right)$ (OCI) 再評価剰余金 (revaluation surplus)の科目名 で持分(equity)	過去に純損益(profit or loss)に認識した同一資産の再評価減少額 (revaluation decrease)がある場合には、再評価減少額の範囲内で当該増加額を純損益に戻入れ
再評価額 < 帳簿価額	$\left(\frac{\text{帳簿価額} - \text{再評価額}}{\text{帳簿価額}} \right)$	過去にOCIに認識した同一資産の再評価剰余金がある場合には、再評価剰余金の貸方残高の範囲で、当該減少額をOCIに認識

CASE STUDY 11-1：再評価後における償却累計額の修正再表示

X社は、下記の【資料】のように無形資産を帳簿価額から公正価値に再評価した。

比例修正再表示アプローチと**相殺消去アプローチ**による再評価方法の違いについて説明しなさい。

【資料】

	再評価前	再評価額
単位	千円	千円
帳簿価額の総額	300	
償却累計額	-180	
正味帳簿価額	120	150

【解答】

	再評価前	再評価後	
		比例修正再表示アプローチ	相殺消去アプローチ
単位	千円	千円	千円
帳簿価額の総額	300	375	150
償却累計額	-180	-225	
正味帳簿価額	120	150	150
再評価前から再評価後への変化割合		1.25	

【解説】

比例修正再表示アプローチでは、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。

相殺消去アプローチでは、償却累計額が相殺消去される。

SEC.4 無形資産の減価の処理

(1) 償却

- (useful life)が確定できるか否かを判定し、
 - **確定できる場合：償却する**
 - **確定できない場合：償却しない**=
(impairment test)
- 方法
- 資産の**将来の** を企業が すると予想される**パターン**を反映して決定
- 決定できない場合： **法** (straight-line method)
- **残存価額**(residual value)：以下のいずれかの場合を除き
 - ① 第三者が、耐用年数の終了時に当該資産を購入する約定がある場合
 - ② 当該資産に関する活発な市場があり、かつ当該市場において残存価額を算定することができ、耐用年数の終了時点で当該市場が存在している可能性が高い場合

(2) 減損

- ・ 減損の () (indication of impairment)が見られる場合には、 () (impairment loss)の認識および測定
(Chapter 12を参照)

CASE STUDY 11-2：顧客リストの償却

X社は、顧客リストを取得した。X社は、顧客リストの情報から、最低でも1年間、ただし3年間を超えない期間にわたり便益を得ると予測している。X社の経営者は、当該顧客リストを継続的に更新することで、長期的な利用を考えているが、現状の顧客リストでは2年間にわたって便益を得ると予測している。顧客リストの耐用年数はどのように見積もられるか答えなさい。

【解答・解説】

X社の経営者による**最良の見積もり**(best estimate)期間が耐用年数となる。例えば、経営者が2年間にわたって便益を得ると見積もる場合には、2年間を耐用年数として償却される。

CASE STUDY 11-3：特許権の償却

- 下記の【資料】に基づいて、特許権の償却に関して、耐用年数および残存価額を計算して、各年について仕訳しなさい。割引率は2%とする。会計期間は1年、決算日は12月31日とする。
- 【資料】
- X社は、×1年1月1日に、20年を存続期間としている特許権で保護されている製品Pを10,000,000円（公正価値）で取得した。
- したがって、製品Pは、最低でも20年間にわたり正味キャッシュ・インフローを生じさせると予測されている。
- 一方、X社は、製品Pを5年後に取得原価の80%で、第三者へ売却する確約を得ており、X社は5年後に売却する意向である。
- 【解答・解説】
- 製品P5年後に取得原価の80%で第三者へ売却される確約が得られており、X社も売却する意向であることから、製品Pは、耐用年数5年、残存価額を売却予定価格である取得時の**公正価値**の80%の**現在価値**として、償却される。

【基礎資料】

取得時公正価値 10,000,000 円
売却予定時期 X5年12月31日 5 年後
売却予定価額
公正価値の 80% 8,000,000 円
割引率 2%

【割引率の計算】

年数	割引率
1	1.02
2	1.0404
3	1.0612
4	1.0824
5	1.1041

【残存価額】

売却予定価額の現在価値

$$8,000,000 \div 1.1041 = 7,245,846 \text{ 円}$$

【耐用年数】

売却予定時期

5 年

【各年の償却額】

(取得価額-残存価額)÷耐用年数=

550,831 円

【売却価額と残存価額との差額】

$$8,000,000 - 7,245,846 = 754,154 \text{ 円}$$

【残存価額の変化】

時期	年	月日		割引率	残存価額の現在価値	増加額
売却時	X1年	1/1		1.1041	7,245,846	---
1年後	X1年	12/31		1.0824	7,390,763	144,917
2年後	X2年	12/31		1.0612	7,538,579	147,815
3年後	X3年	12/31		1.0404	7,689,350	150,772
4年後	X4年	12/31		1.02	7,843,137	153,787
5年後	X5年	12/31		1	8,000,000	156,863
計						754,154

【仕訳】

Year	M/D	Debit	amount	Credit	amount	(特許権の減価 (純額))
X1年	12/31	償却費	550,831	特許権	550,831	405,914
		特許権	144,917	固定資産評価差額	144,917	
X2年	12/31	償却費	550,831	特許権	550,831	403,015
		特許権	147,815	固定資産評価差額	147,815	
X3年	12/31	償却費	550,831	特許権	550,831	400,059
		特許権	150,772	固定資産評価差額	150,772	
X4年	12/31	償却費	550,831	特許権	550,831	397,044
		特許権	153,787	固定資産評価差額	153,787	
X5年	12/31	償却費	550,831	特許権	550,831	393,968
		特許権	156,863	固定資産評価差額	156,863	
		現金預金	8,000,000	特許権	8,000,000	8,000,000

ADDITIONAL CASE STUDY 11-4(1)：放送免許の償却

- 下記の【資料】の場合に、保有されている各放送免許の耐用年数はどのように考えられるか答えなさい。

【資料】

- 放送免許は、顧客に標準的な水準のサービスを提供し、該当する法律の規定を遵守する場合には10年ごとに更新が可能である。
- 放送免許はほとんど費用をかけずに、不確定の期間にわたって更新が可能である。
- 放送免許は、すでに直近の更新以前に2度更新されており、過去の免許の更新に重大な課題は存在していない。
- 企業には、放送免許を永久的に更新したいという意向があり、それが可能となる裏付証拠がある。
- 予見できる将来において、別の放送技術に取って代わられるとは予測されていない。
- したがって、放送免許は、当該企業の正味キャッシュ・インフローに永久的に寄与すると予測される。

【解答・解説】

- 放送免許は、当該企業の正味キャッシュ・インフローに不確定の期間にわたって寄与すると予測される。
- したがって、放送免許は、不確定の耐用年数を有するものとして扱われる。
- すなわち、放送免許は、その耐用年数が有限であると判断されるまで償却されない。
- 毎年および減損の兆候がみられる場合には、いつでも減損テストを受ける。

ADDITIONAL CASE STUDY 11-4(2)：放送免許の償却

下記の【資料】の場合に、保有されている各放送免許の耐用年数はどのように考えられるか答えなさい。

【資料】

- ・ 放送免許の交付当局は、今後、放送免許の更新を認めずに、競争入札にすることを決定した。
- ・ 放送免許の交付当局の決定が行われた時点で、当該放送免許の期限が切れるまでに3 年ある。
- ・ 当該放送免許は、期限が切れるまで正味キャッシュ・インフローに貢献すると予測されている。

【解答・解説】

- ・ 放送免許はもはや更新されることがないので、その**耐用年数是不確定とはならない**。
- ・ したがって、取得された免許は、**3 年間の残存耐用年数にわたって償却される**。

SEC.5 無形資産の認識の中止

- 無形資産は、以下の時点で**認識の中止**(derecognition)を行う。
 - ① (disposal)時
 - ② その使用または処分から**将来の** が期待されなくなったとき
- 有形固定資産の**認識の中止**により生じる**利得または損失** (gain or loss)は、認識を中止したときに、**純損益**に認識