

無形資産の定義に関する整理と検討

宮原裕一

目次

- I はじめに
- II 委員会での検討
- III 若干の考察
- IV おわりに

I はじめに

有形資産への投資以上に無形資産への投資が膨らむなかで、従来無形資産といわれてきたものが拡張され、経済学や法律学など学際的に無形資産の定義化が試みられている。

日本の会計基準においては、体系的な無形資産に関する会計基準は公表されおらず、体系的な無形資産の定義化は公表されていない状況にある。また、無形資産の定義化以前の問題として、「無形資産」に類する用語が統一化されていない状況にある。例えば、無形資産に類する用語として従来から呼称されてきた「無形固定資産」だけでなく、「知的資産」や「インタンジブルズ」などの多様な用語も用いられているなど、多面的な整理がなされていない状況にあると言わざるを得ない。

そこで本稿は、このような無形資産の定義の整理が必要な状況にあることに鑑みて、無形資産の定義化を試みた日本の企業会計基準委員会での審議状況等を考察することで、企業会計基準委員会が無形資産の定義についてどのように検討し、どのような到達点に至ったのかを整理・検討し、今後の研究への視座を得ることを目的とする。

Ⅱ 委員会での検討

本章は、企業会計基準委員会において無形資産の定義について本格的検討を開始した2009年4月以降の委員会資料をもとにしながら、考察を進めていくこととする。

1. 第175回企業会計基準委員会（2009年4月23日）

第175回企業会計基準委員会において、無形資産専門委員会が無形資産に関する包括的な会計基準の開発に向けて議論を行っていることが説明され、あわせてプロジェクトの課題・スケジュール・検討状況が説明された。

無形資産の定義の具体的な検討については、主に次の6点をあげている（企業会計基準委員会〔2009a〕、2頁）。

- (1) 「無形資産」の会計基準を定める以上、対象となる「無形資産」の範囲を画する必要がある。
- (2) 「無形資産」は、「資産」の一部である。
（概念F W毎に、表現ぶりは多少異なるが、資産の本質は、企業が支配している経済的資源（将来キャッシュフローの源泉）であること。）
- (3) 「有形」資産と、「無形」資産に分けて、会計基準を規定する必要は何か？
（無形資産のどのような特性が、有形資産と異なる考慮を必要とするのか？）
- (4) 実在する資産の多くは、「有形」部分と「無形」部分の混合物
（「有形」資産と、「無形」資産の区分）
- (5) 物質的実態を伴わないもの
（価値の源泉が主として、物質的実態を伴わない部分に依存？）
- (6) 「金融商品」については、その特性により別途会計的取扱いを定めるべきもの
（無形資産の定義には含めた上で、基準の適用範囲から除外するのがよいか、無形資産の定義段階から除外しておくのがよいか？）

すなわち、無形資産委員会における無形資産の定義に関する検討事項は次の3点に集約できる。①無形資産の範囲、②資産の定義と無形資産の定義との整合性、③無形資産と有形資産との区分が主要な検討事項といえる。これら検討事項について、企業会計基準委員会においては特段意見が出されず、引き続き検討が進められることとなった。

2. 第183回企業会計基準委員会 (2009年8月20日)

第183回企業会計基準委員会において、無形資産の範囲・定義等の検討状況の説明および審議が行われた。

無形資産の定義の具体的な検討については、主に次の2点をあげている（企業会計基準委員会 [2009b]）。

- (1) 例えば金融資産等無形資産以外の特性に着目して、既に個別の会計基準において会計処理等が定められているものを除いた無形資産一般について検討することでよいか。
- (2) 「無形資産とは、資産のうち物理的実体のないものをいう。」は、無形資産とすべきものを過不足なく包摂する定義となっているか。

すなわち、無形資産委員会における無形資産の定義に関する検討事項は次の2点に集約できる。①金融資産等の個別の会計基準で会計処理等が定められたもの以外の無形資産一般について無形資産の範囲とすること、②「無形資産とは、資産のうち物理的実体のないものをいう。」という無形資産の定義の提案が主要な検討事項といえる。

これら検討事項について企業会計基準委員会においては、金融商品会計基準で定められた「金融資産」を適用範囲で除外するのではなく、国際的な会計基準と同様、無形資産の定義において除外すべきとの意見があった。また、資産および無形資産の定義を構成するとしている「識別可能性」・「支配」と無形資産の認識要件の1つとしている「識別可能性」「支配」の関連性が不明確であ

るとの意見があった。

以上から、第175回企業会計基準委員会で主要な検討事項として認められた①無形資産の範囲、②資産の定義と無形資産の定義との整合性、③無形資産と有形資産との区分について、第183回企業会計基準委員会では、①に関連して「金融資産」の除外方法の検討、②に関連して資産と無形資産の定義の共通化の検討が進められたといえる。

3. 第185回企業会計基準委員会（2009年9月17日）

第185回企業会計基準委員会において、無形資産専門委員会検討の論点整理の文案について、無形資産の定義等のディスカッション・ポイントの説明および審議が行われた。

まず、第183回企業会計基準委員会で主要な検討事項として認められた①「金融資産」の除外方法、②資産と無形資産の定義の共通化について、次のように対応したことが説明された。第1に、無形資産の定義において「金融資産以外」とすることを明示し、適用範囲除外の項目から削除する対応を行った。第2に、無形資産の認識要件の1つとしていた「支配」を定義の一要素に振替する対応を行った。（企業会計基準委員会 [2009c]）

次に、無形資産の定義の具体的な検討項目は次のとおりである（企業会計基準委員会 [2009c]）。

これまで「識別可能性」を無形資産の認識要件の一つとしていたが、のれんの定義からの除外を明確にする観点、及び国際財務報告基準との整合性を図る観点から、無形資産の定義に「識別可能な」という記述を追加することでどうか。

すなわち、無形資産の定義に「識別可能な」を追加することにより、のれんの定義からの除外を明確にすることが検討事項とされている。当該検討事項について企業会計基準委員会においては、営業権にはのれん以外に独占販売権の

ようなものが含まれる可能性があるとの意見があった。

4. 「無形資産に関する論点の整理」(2009年12月18日)

企業会計基準委員会 [2009d] は、「無形資産に関する論点の整理」を公表し、次の通り資産の定義を提示し、それに対してコメントを募集している。

(1) 検討事項 (第9-10項)

第175回企業会計基準委員会で示された無形資産の定義の具体的な検討項目が検討事項とされている。

(2) 無形資産の範囲の検討 (第7-8, 22項)

個別の会計基準等で定められている棚卸資産・繰延税金資産・前払年金費用・ソフトウェア及び準じるもの(研究開発該当部分を除く)・リース資産は、無形資産に関する論点整理から除外している。

ここで、金融資産が適用範囲外から外されたのは、第185回企業会計基準委員会において、金融資産の除外を無形資産の定義において明示するという到達点に至ったことが背景にあるといえ、論点整理においても「無形資産の定義から明示的に排除しておくことが適切」と検討されている。

(3) 資産の定義と無形資産の定義との整合性の検討 (第17, 23-27項)

無形資産を定義する上で、資産の定義を出発点として、経済的便益を企業が支配していることが必要と検討されている。

ここで、経済的便益の企業の「支配」を定義の一要素としているのは、第185回企業会計基準委員会において、無形資産の認識要件の1つとしていた「支配」を定義の一要素に振替することで資産と無形資産の定義の共通化を図るという到達点に至ったことが背景にあるといえる。

また、無形資産の定義に識別可能性が含まれ、当該識別可能性について分離可能であること又は法的権利から生じるものであることを示すことを検討して

いる。

ここで、識別可能性を無形資産の定義に含めているのは、第185回企業会計基準委員会において、識別可能性の追加によって、のれんの定義からの除外を明確にするという到達点に至ったことが背景にあるといえる。

(4) 無形資産と有形資産との区分の検討 (第18-21項)

無形資産と有形資産の区分規準について物理的実体の有無をあげ、当該物理的実体の有無は、物理的実体がないことに起因する特性の影響を受けているか否かによると検討され、到達点となっている。

(5) 無形資産の定義の提示 (第28項)

論点整理による無形資産の定義を提示する前に、企業会計基準委員会における検討を経て、どのような到達点に至ったのかを確認する。なお、筆者が特に重要な箇所と考える部分に下線を引いている。

①無形資産の範囲の検討

金融資産の除外を無形資産の定義において明示する。

②資産の定義と無形資産の定義との整合性の検討

資産と無形資産の定義の共通化を図り、識別可能性を無形資産の定義に含めることにより、のれんの定義からの除外を明確にする。

③無形資産と有形資産との区分の検討

無形資産と有形資産の区分は、物理的実体のないことに起因する特性の影響の存否による。

以上の検討による到達点を踏まえ、論点整理による無形資産の定義は、「識別可能な資産のうち物理的実体のないものであって、金融資産でないもの」(下線部分は、筆者による。)という形で例示的という限定ではあるものの、提示されることとなった。

(6) コメントの募集 (第6項【論点1】)

論点整理による無形資産の定義は十分であるか、不十分と考える場合は含まれないもの又は包含してしまうものは何かをコメント募集した。

5. 第197回企業会計基準委員会 (2010年3月11日)

第197回企業会計基準委員会において、「無形資産に関する論点の整理」に対するコメントの説明があった。なお、図表1が監査法人によるコメント概要で、図表2がその他団体等によるコメント概要である。

企業会計基準委員会が網掛けとした部分を「無形資産に関する論点の整理」に対する重要なコメント部分とするなら、次の3点に集約できる。すなわち、監査法人によるコメントにある①無形資産の具体的内容の例示列举の必要性、監査法人以外の団体等によるコメントにある②無形資産の定義を充足するために具備すべき3要件（「識別可能性」・「支配」・「将来の経済的便益」）の列举の必要性、及び③無形資産と無形固定資産との概念整理の必要性、が網掛けとされ重要なコメントとして指摘されている。

なお、第197回企業会計基準委員会においては今後検討すべき主要論点から除外され、企業会計基準委員会の場で無形資産の定義の検討が再開されたのは2年以上が経過した第242回企業会計基準委員会となった。

6. 第242回企業会計基準委員会 (2012年4月19日)

企業会計基準委員会 [2012a] は、無形資産に関する会計基準の検討について、全般的な検討を再開することを確認し、無形資産の会計基準の開発に関するこれまでの審議の状況について説明し、次の事項を確認した(3頁)。

(1) 形式的には無形資産の定義に該当するものであっても、無形資産としての特性に加えて他の特性も有しているものもある。既に個別の会計基準等において、当該特性に相応しい会計処理等が定められているもの¹は、対象外とする。

図表 1 監査法人による論点整理に対するコメントの概要

<p>あずさ監査法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・国際的な会計基準を参考に、抽象的な定義を検討するという方向性について同意する²。 ・支出により取得されたものが、そもそも資産の本質たる「経済的便益の源泉たる経済的資源」に合致しているかどうかという判断の指針についても、検討する必要がある³。 ・具体的にどのような資産が含まれるのかの例示が十分に なされていないため、論点整理の検討対象が分かり難 くなっている。例えば、我が国の財務諸表において区分 されている①「無形固定資産」及び②「投資その他の資 産」のうち物理的の実体のないもののほかに、どのような 資産が含まれるのかが明確ではない。 ・「分離可能」の要件を実質的に要求することになる⁴た め、「法的権利から生じる」という要件の考え方としては、 「法的に譲渡される権利」とせず、「法的に保護される権 利」と整理する方が適切。
<p>新日本有限責任監査法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・基本的には同意する。 ・具体的な例示を示す必要があると考えられる。現行の 税務固有の繰延資産⁵については、会計上は長期前払費用 として扱われてる場合もあると思われるが、このような ものについては、論点整理の定義だけでは無形資産とし ての認識に差が出る可能性がある⁶。
<p>あらた監査法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・同意する。

注) 下線部分は、企業会計基準委員会による。

出所) 企業会計基準委員会 [2010] をもとに筆者作成。

図表2 その他団体等による論点整理に対するコメントの概要

<p>日本貿易会⁷</p>	<p>・IFRSとのコンバージェンスの観点からIAS第38号が無形資産の定義を充足するために具備すべきとして挙げている(1)識別可能性(2)支配(3)将来の経済的<u>利益の3つの要件を同様に列挙すべきと考える。</u></p> <p>・無形資産と有形資産との区分で記載されているような解釈指針(どのようなケースを無形資産として捕らえ、どのようなケースを有形資産としてとらえるか)の設定が必要と考える。</p> <p>・「無形資産」と「無形固定資産」の用語の使用方法等の概念を整理し、明記するように配慮願いたい⁸。</p>
<p>日本証券アナリスト協会</p>	<p>・我々の大多数は、妥当性が高く⁹、国際会計基準とのコンバージェンスにも資するものと考えている。</p> <p>・「識別可能な」を定義から削除し、「物理的実態のない資産(経済的資源)で、金融資産でないもの」として、「のれん」も無形資産に含まれるような定義の方が良いという意見があった¹⁰。</p>
<p>日本経済団体連合会</p>	<p>・個別買入による取得について「長期前払費用」との関係、自己創設無形資産について「たな卸資産」との関係も検討することが望ましいと考える¹¹。一方で、無形資産の定義により各企業において検討すべき事項と整理することもできる。その場合は、その旨を結論の背景に記載していただきたい。</p>
<p>日本公認会計士協会</p>	<p>・必要十分と考える。</p> <p>・本論点整理では、無形固定資産に関する検討がされているものの、<u>無形固定資産という用語も使用されており、使い分ける意図が明確でない¹²</u>。したがって、会計基準開発に当たっては、用語の整理を行う必要がある。</p>

注) 下線部分は、企業会計基準委員会による。

出所) 企業会計基準委員会 [2010] をもとに筆者作成。

(2) 次のような方向性で検討してきている。無形資産とは、識別可能な資産のうち物理的実体を欠くものであって、金融資産以外のものをいう。法律上の権利又は分離して譲渡可能なものは、識別可能である。

すなわち、「無形資産に関する論点の整理」と基本的に変わりがないが、「法律上の権利又は分離して譲渡可能なものは、識別可能である」ことを無形資産の定義と列挙して明示した点の変更点といえる。

7. 第243回企業会計基準委員会（2012年5月10日）

企業会計基準委員会〔2012b〕は無形資産の定義等をディスカッション・ポイントとして説明し、審議においては多くの意見が出た。なお、具体的なディスカッション・ポイントの内容は次のとおりである（企業会計基準委員会〔2012b〕1-3頁）。

（1）問題意識

日本の会計基準では無形資産の定義はなく、実務慣行に委ねられている状況にある。

（2）会計基準

①日本の会計基準

企業会計原則第三4（一）Bにおいて無形資産の項目の例示列挙がなされているが、無形資産の定義は明示的に示されていない。

②国際的な会計基準

無形資産の定義を充足するために具備すべき要素として、「識別可能性」、「支配」、「将来の経済的便益」¹³をあげている。

（3）今後の進め方とディスカッション・ポイント

①案1【無形資産の「定義」を設ける】

会計基準として無形資産の定義を設けることによって適切な無形資産計上期待され、財務情報の有用性が高まることが考えられる。また、無形資産について包括的な会計基準を設けることにつながる。

②案2【特段、無形資産の「定義」を設けない】

無形資産の定義を設けても実務上その重要性は低く、現時点で設ける必要性は乏しい。

③ディスカッション・ポイント

無形資産の定義を設けるべきか。

(4) ディスカッション・ポイントに対する意見

第243回企業会計基準委員会での意見は、第247回企業会計基準委員会(2012年7月5日)において意見整理されていることから、これをもとに整理する(企業会計基準委員会[2012c] 2-3頁)。

①無形資産の定義を設けるべきとする意見

- ・無形資産をのれんから適切に分離する必要性の観点等から、無形資産の包括的な会計基準開発は必要で、定義等の検討を基準開発のスターティング・ポイントとしてはどうか。
- ・無形資産の定義にあてはまるものを具体的に検討していくことが重要である。

②無形資産の定義を設ける必要性はないとする意見

- ・緊急性のある問題はないと考えられる。
- ・無形資産の定義は本来あるべきだが、「無形資産に関する論点の整理」に対するコメント等も踏まえ、包括的な会計基準開発のニーズを確認・整理のうえで進めてほしい。

すなわち、これまでの検討経過においては無形資産の定義の中身についての議論に終始していたが、第243回企業会計基準委員会では無形資産の定義を設けること自体の妥当性についての検討している点が大きく異なっている。

8. 「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」

第250回企業会計基準委員会(2012年8月23日)において、財務諸表の作成者、利用者それぞれ2名及び監査人1名の計5名より意見聴取を行ったり、第

264回企業会計基準委員会 (2013年5月16日) より無形資産に関する検討経過の取りまとめを始めたりして、第267回企業会計基準委員会 (2013年6月27日) において「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」を公表することが了承され、翌日付で公表されている。なお、具体的な取りまとめの内容は次のとおりである (企業会計基準委員会 [2013])。

(1) 会計基準における取扱い (第18-20項)

①日本の会計基準

企業会計原則において無形固定資産に属するものとして営業権等が列挙表示されているが、無形資産全般の定義は明示されていない。

②国際会計基準

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、定義を充足するために備える要素¹⁴として、「識別可能性」・「支配」・「将来の経済的便益」を挙げている。

③米国の会計基準

無形資産は、「物理的実質を欠く資産 (金融資産を除く。)」と定義されている。

(2) 検討経過と現状 (第21-22, 24項)

日本の会計基準では国際的な会計基準と異なり、無形資産全般に関する会計基準は存在せず、無形資産の一般的な定義は定められていない。しかし、無形資産の重要性が高まってきているため、無形資産の定義の明確化を求める意見が示されている。

そのなかで、論点整理で示された無形資産の定義に対するコメント等を踏まえ、国際的な会計基準における規定も参考にして、第242回企業会計基準委員会において、仮に包括的な無形資産の会計基準を設ける場合には、以下の内容をもって明確化する方向性で検討を行った。

- ・無形資産とは、識別可能な資産のうち物理的実体を欠くものであって、金

融資産以外のものをいう。

- ・法律上の権利又は分離して譲渡可能なものは、識別可能である。

なお現状としては、無形資産に関する主要論点であった社内開発費の取扱い、企業結合時に識別される無形資産の取扱い、他社から研究開発の成果を個別に取得した場合の取扱いについての検討が優先されたことで、無形資産の定義に関しての検討は十分に行われていない。

Ⅲ 若干の考察

本章では、前章で整理した検討課題のなかから、重要だと思われる項目をピックアップして若干の考察を行う。

1. 資産の定義と無形資産の定義との整合性

企業会計基準委員会においては、資産の定義と無形資産の定義の間に整合性をもたせることを検討している。それゆえ、前提として資産の定義が定められている必要性（概念フレームワークの存在）がある。そして整合性が求められるなら、規範演繹的に資産の定義から無形資産の定義が定められていく必要があるといえる。

日本においては、概念フレームワーク自体は公表されていないものの、既に多くの新会計基準作成時の拠り所として実質的に機能している「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」がある。それゆえ以後の概念フレームワーク公表時に資産の定義が変わらない仮定を置くとすれば、資産の定義と無形資産の定義の間に整合性をもたせることも可能であろう。

しかし、国際的に資産の定義に関して議論が進められている現状において、早々に無形資産の定義だけを基準化してしまうと、後に国際的な資産の定義が変更となって日本の概念フレームワークにおいても採用されることになれば、資産の定義と無形資産の定義の間に乖離をもたらすことになりうる（あるいは、無形資産の定義を早々に変更することを余儀なくされることもありうる）

ことは注意すべきである。

さらに、規範演繹的に資産の定義から無形資産の定義が定められていく点については、資産は同質であるという前提に立つことになる。

ここにおいて、無形資産の定義は内生的な特徴（無形資産としての本質）を示したものでなく、外生的な特徴（無形資産の観察によって抽出されたもの）に拘束されてしまうといえる。例えば、将来の経済的便益の流入可能性の高さや測定の信頼性の高さなどの判断が、資産全体に求められている規準と同等の規準を無形資産へ適用することになるといえる。すなわち、無形資産は、流入可能性や信頼性が資産の総括定義で期待される水準よりも低いことは認められないことになる。この点、繰延資産が資産の一部となることは明確に区別される。

2. 有形資産と無形資産

外生的な特徴をもって無形資産の定義化を行うことの意義について考察する必要がある。

そもそも有形資産（有形固定資産）に関する体系的な会計基準が存在しないなかで、無形資産に関する体系的な会計基準を作成することの意義（無形資産の個別的项目の会計基準作成ではないことの必要性）について再検討する必要がある。これについて、企業会計基準委員会において無形資産の定義を設ける必要性の有無について意見集約されており、無形資産の定義の設定が体系的な無形資産の会計基準作成におけるスターティング・ポイントであることが明確にされている。

すなわち、無形資産の会計基準作成が求められない限りは無形資産の定義の設定が必要になることはないということである。これは、有形資産にも対しても同様に指摘できることである。また、有形・無形にこだわらない事業用資産という括りでの体系的な会計基準作成も検討価値が存するといえる。

3. 無形資産と金融資産

無形資産の定義として金融商品会計基準で定められた「金融資産」の除外を行うにあたり、企業会計基準委員会において当初検討された金融商品会計基準で定められた「金融資産」を適用範囲で除外するのではなく、国際的な会計基準と同様、無形資産の定義において除外するという方向性が企業会計基準委員会で示されている。

そこで、金融資産の除外方法として、「金融資産」を適用範囲で除外するのか無形資産の定義において金融資産を除外するののかによって、どのような差異が生じるのかについて考察する。なお、金融商品会計基準で定められた「金融資産」については2008年3月最終改正の企業会計基準委員会公表の企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」において、「金融資産とは、現金預金、受取手形、売掛金及び貸付金等の金銭債権、株式その他の出資証券及び公社債等の有価証券並びに先物取引、先渡取引、オプション取引、スワップ取引及びこれらに類似する取引により生じる正味の債権等をいう。」と定義されている（企業会計基準委員会〔2008〕第4項）。

まず、いずれの金融資産が他の金融資産を包含する関係にあるかということである。前者のように金融商品会計基準で定められた「金融資産」を適用範囲で除外する場合には、同基準で定められた「金融資産」以外の（将来的に新たに開発される可能性がある）金融資産は除外されないことになる。他方、後者のように無形資産の定義において金融資産を除外する場合には、何を金融資産とするかについて企業に裁量権が与えられる可能性を排除できない。それゆえ、いずれかが他方を包含する関係にあるかは必ずしも確定したものでなく、いずれに依拠するかにより差異が生ずる。

次に、企業会計基準委員会の想定する金融資産と国際的な会計基準委員会の想定する金融資産とに相違がある点である。すなわち、企業会計基準委員会の想定する金融資産は前に示した通り例示列举型の具体的な定義となっているが、国際的な会計基準の想定する金融資産は抽象的な内容にとどまる。これについて企業会計基準委員会は両者に差異が生じるものではないと指摘するが

(企業会計基準委員会 [2008] 52項), 企業会計基準委員会が検討の方向性と示すよう無形資産の定義のなかでの金融資産の除外について, 抽象的な定義をする国際的な会計基準については同義であるといえるが, 具体的な定義をする企業会計基準委員会においては無形資産の定義のなかでの金融資産が何を意味するかについてあらためて注記等を行う必要性を感じる。

4. 識別可能性

無形資産の定義において, 識別可能性 (国際的な会計基準では, (a) 分離可能性, 又は (b) 契約又はその他の法的権利から生じることを必要とする) を取り込む必要性について考察する。

企業会計基準委員会の審議過程を通じ, 無形資産の定義において識別可能性を取り込んだ理由は「無形資産とのれんとの明確な区別」を行うことにあった。特に, 企業結合によって他社より有償で得た買入のれんは分離可能性をみだし, 識別可能性があることから他の会計基準で会計処理されることになることから, ここでいうのれんは自己創設のれんを意味する。

それゆえ, 無形資産の定義において識別可能性を取り込むことは自己創設のれんを定義の段階で (認識・測定段階以前に) 排除していることを意味する。しかしながら, のれんとしての性格を有する点では共通する買入のれんと自己創設のれんを定義の段階で区別してしまうことに問題がないのか今後検討する必要性を感じる。

Ⅳ おわりに

本稿は, 無形資産の定義化を試みた日本の企業会計基準委員会での審議状況等を考察することで, 企業会計基準委員会が無形資産の定義についてどのように検討し, どのような到達点に至ったかを整理したうえで若干の考察を試み, 今後の研究への視座を得ることを目的として検討してきた。

本稿において日本の企業会計基準委員会での審議状況等を考察したことで,

無形資産の定義として企業会計基準委員会より当初提案されたものが変更され、その過程において多くの検討課題を発見し、企業会計基準委員会においてどのように判断され、どのような一定の方向性という到達点に至ったかを明らかにすることができた。特に、国際的な会計基準の内容が色濃く反映されたことは特徴的であるといえる。

企業会計基準委員会の審議過程において検討課題となったもののなかでも、特に、①「資産の定義と無形資産の定義との整合性」、②「有形資産と無形資産」、③「無形資産と金融資産」、④「識別可能性」の4点について考察を加え、今後の検討の必要性について指摘した。

今後の研究においては、これらの考察を通じて得た検討課題を先行研究を通じながら検討していき、また無形資産の定義だけではなくこれに類する「無形固定資産」、「知的資産」、「インタンジブルズ」などの多様な用語との多面的な整理についても試みる。

注

- 1 棚卸資産、リース資産、繰延税金資産及び排出権等を想定している（企業会計基準委員会 [2012a] 3頁）。
- 2 同意の理由として、「具体的な無形資産の範囲の前提として、抽象的な定義を検討することは重要である」ことをあげている（あずさ監査法人監査実務従事者グループ [2010], 1頁）。
- 3 検討の必要性として、「そもそも論点整理の検討の対象となっている【無形資産】の対象範囲が不明確であるように思われる。本論点整理では、経済的資源を取得したこと（【無形資産】を取得したこと）については明確に判断ができるということを前提にした検討がなされていると思われる。しかし、物理的実体のないものを取得した場合に、それが経済的資源かどうかを判断するのは、実務上難しいケースもあると思われる。」ことをあげている（あずさ監査法人監査実務従事者グループ [2010], 1頁）。
- 4 あずさ監査法人監査実務従事者グループ [2010] は「識別可能性の要件の1つである【法的権利から生じる】という要件の考え方の検討がなされている。ここでは、【取得した無形資産が契約、法令又は類似の手段によって法的に譲渡される権利から生じている状態をいうと考えられる。】という整理がなされてい

〔研究ノート〕無形資産の定義に関する整理と検討（宮原）

る。しかし、この要件として、「法的に譲渡される権利」ということまで求められるとすれば」（1頁）を要求の前提としてあげている。

- 5 具体例として、「道路舗装のための負担金やノウハウの設定契約に係る頭金、職業運動選手の契約金など」をあげている（古川〔2010〕、1頁）。
- 6 整合性確保のため、「具体的な例につき、個別に定義や認識要件にあてはめて検討結果を例示することで、無形資産の認識に整合性がとれると考える。また、無形資産と投資その他の資産との区分の方法についても、一定のガイダンスを示していただきたい。」とコメントしている（古川〔2010〕、1頁）。
- 7 日本貿易会経理委員会〔2010〕は論点整理が提案する無形資産の定義について、「本論点整理が提案する無形資産の定義に賛成する。但し、以下の点を考慮すべきと考える。」（1頁）とコメントしているが、コメントの概要には記載されていない。
- 8 配慮の必要性の理由として、「財務諸表等規則第27条、28条、及び会社法計算規則第106条3号三に規定されている『無形固定資産』との混同（当該規則では、ソフトウェアや無形固定資産に関するリース資産も『無形固定資産』として区分することになっているが、本論点整理では検討対象外になっている）がない」ことをあげている（日本貿易会経理委員会〔2010〕、1頁）。
- 9 妥当性の高さについては、「①物理的実態がない、②識別可能である、③金融資産ではないという3つをキーワードとする」ことを理由としている（日本証券アナリスト協会〔2010〕、2頁）。
- 10 日本証券アナリスト協会〔2010〕は、国際会計基準では「『識別可能』という要件で『識別不可能』な『のれん』を無形資産から除外している」（2頁）ことを指摘している。
- 11 論点整理で「有形資産と無形資産の区分検討のほか、無形資産と金融資産の関係、のれんとの関係について検討を行っている」ことを踏まえている（日本経済団体連合会経済基盤本部〔2010〕、1頁）。
- 12 「従来、我が国では無形資産という用語は用いられておらず、これに類似する用語として、無形固定資産がある。」ことをコメントしている（日本公認会計士協会〔2010〕、1頁）。
- 13 次のように3要素を解説している（企業会計基準委員会〔2012b〕2頁）。「識別可能性」には、(a)分離可能性、又は(b)契約又はその他の法的権利から生じることを必要とする。「支配」は、将来の経済的便益の獲得力かつ他者に利用制限できる状態である。「将来の経済的便益」には、売上収益、費用節減あるいは将来の利益が含まれる。
- 14 注13を参照のこと。

参考文献

- あずさ監査法人監査実務従事者グループ [2010] 『『無形資産に関する論点の整理』に関するコメント』(CL6として掲載), 企業会計基準委員会 [2010] 「第197回企業会計基準委員会審議事項 (5) - 4 『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。
- あらた監査法人品質管理部アカウンティング・サポートグループ [2010] 『『無形資産に関する論点の整理』に対する意見』(CL12として掲載), 企業会計基準委員会 [2010] 「第197回企業会計基準委員会審議事項 (5) - 4 『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2008] 「企業会計基準第10号『金融商品に関する会計基準』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2009a] 「第175回企業会計基準委員会審議事項 (3) 『無形資産専門委員会における検討状況』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2009b] 「第183回企業会計基準委員会審議事項 (3) - 1 『本日も審議いただきたい主な事項』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2009c] 「第185回企業会計基準委員会審議事項 (1) - 1 『ディスカッション・ポイント (無形資産論点整理案の検討)』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2009d] 「無形資産に関する論点の整理」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2010] 「第197回企業会計基準委員会審議事項 (5) - 4 『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2012a] 「第242回企業会計基準委員会審議事項 (4) 『無形資産：審議の状況と論点』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2012b] 「第243回企業会計基準委員会審議事項 (3) 『無形資産：開発費以外の論点に関する今後の進め方』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2012c] 「第247回企業会計基準委員会審議事項 (2) 『無形資産：開発費以外の論点に関する今後の進め方②』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2013] 「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」財務会計基準機構。
- 産業構造審議会新産業構造部会事務局 [2017] 「Society5.0/Connected Industriesを実現する経済の新陳代謝システム - Society5.0/Connected Industriesのローカル、グローバルへの拡がり (討議資料)」『資料8 事務局資料 / 第16回新産業構造部会』。
- 日本経済団体連合会経済基盤本部 [2010] 『『無形資産に関する論点の整理』に関するコメント』(CL11として掲載), 企業会計基準委員会 [2010] 「第197回企業会計基準委員会審議事項 (5) - 4 『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。

〔研究ノート〕無形資産の定義に関する整理と検討（宮原）

- 日本公認会計士協会〔2010〕『『無形資産に関する論点の整理』に対する意見』（CL16として掲載），企業会計基準委員会〔2010〕「第197回企業会計基準委員会審議事項（5）-4『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。
- 日本証券アナリスト協会『『無形資産に関する論点の整理』について』（CL7として掲載），企業会計基準委員会〔2010〕「第197回企業会計基準委員会審議事項（5）-4『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。
- 日本貿易会経理委員会〔2010〕『『無形資産に関する論点の整理』に対するコメントについて』（CL3として掲載），企業会計基準委員会〔2010〕「第197回企業会計基準委員会審議事項（5）-4『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。
- 古川康信（新日本有限責任監査法人品質管理本部業務監理部門長）〔2010〕『『無形資産に関する論点の整理』に対する意見』（CL10として掲載），企業会計基準委員会〔2010〕「第197回企業会計基準委員会審議事項（5）-4『論点整理に対するコメントの公表』」財務会計基準機構。
- 宮川努・枝村一磨・尾崎雅彦・金榮慧・滝澤美帆・外木好美・原田信行〔2015〕『無形資産投資と日本の経済成長』『RIETI ポリシー・ディスカッション・ペーパー』Series 15-P-010。