

オークション制度に係る会計処理の検討

神奈川大学 関口博正

会計基準のコンバージェンスの進行

2007年8月 東京合意 企業会計基準委員会(ASBJ)は国際会計基準審議会(IASB)とともに、「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取り組みへの合意」を公表

2009年6月 企業会計審議会「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」を公表

(連結先行の考え方の提示、2010年3月期の年度の財務諸表からIFRSの任意適用、2012年を目途にIFRSの強制適用の判断、強制適用の判断時期から少なくとも3年の準備期間を経て2015年又は2016年に適用開始)

2011年6月10日 ASBJプレスリリース 企業会計基準委員会と国際会計基準審議会が、東京合意における達成状況とより緊密な協力のための計画を発表

2011 年6 月21 日 自見庄三郎金融担当大臣 “IFRS 適用に関する検討について”
(http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryou/soukai/20110630/04.pdf)

「少なくとも2015 年3 月期についての強制適用は考えておらず、仮に強制適用する場合であってもその決定から5-7 年程度の十分な準備期間の設定を行うこと、2016 年3 月期で使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し、引き続き使用可能とする」

⇒コンバージェンスの否定ではないと解されることことに留意

無形資産に係る会計基準設定の動向

ASBJプレスリリース(2011年6月10日)では、無形資産について2011年第3四半期に公開草案を公表予定

これに先立ち、ASBJは「無形資産に関する論点の整理」を公表(コメントの募集期間は平成21年12月18日～平成22年2月18日)

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/summary_issue/intangible_assets/intangible_assets.pdf

* 我が国の会計基準では、「営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする。」(企業会計原則 第三 4(一)B)と無形固定資産が例示列举されているが、無形資産について一般的な定義すら明示的には示されていないのが現状であり、無形資産全体を対象とした体系的な会計基準を整備するための論点整理が進められている。

論点整理の概要

- * 【論点1】定義
- * 【論点2】認識要件
- * 【論点3】取得形態と無形資産の認識
 - * [論点3-1] 個別買入れによる取得
 - * [論点3-2] 企業結合による取得
 - * [論点3-3] 自己創設による取得
 - * <論点3-3-1> 社内研究開発費の取扱い
 - * <論点3-3-2> その他の自己創設無形資産の取扱い
- * 【論点4】当初取得時の測定
 - * [論点4-1] 測定方法の考え方
 - * [論点4-2] 取得原価の範囲
- * 【論点5】当初認識後の測定
 - * [論点5-1] 基本的な考え方
 - * [論点5-2] 償却に関する事項
 - * [論点5-3] 償却を行うことが適切でない無形資産
 - * [論点5-4] 償却を行わない無形資産の減損
- * 【論点6】開示
- * 【関連する論点】繰延資産に関する取扱い
- * 参考 IAS 第38号に付属する耐用年数を確定できない無形資産に係る設例

〔論点5-3〕償却を行うことが適切でない無形資産－1

144. 国際的な会計基準では、無形資産について耐用年数を確定できない場合には、償却を行わない取扱いとなっている。ここでは、どのような無形資産が償却を行うことが適切でない無形資産に該当するかを検討する。

我が国の会計基準における取扱い

145. 無形固定資産については、企業会計原則や監査・保証実務委員会報告第 81 号において、当該資産の有効期間にわたり一定の減価償却の方法によって取得原価を各事業年度に配分することとされているが(第116 項及び第123 項参照)、無形資産一般において、国際的な会計基準のような耐用年数を確定できない場合の定めはない。

146. 法人税法において、電話加入権及び土地の上に存する権利(借地権)は減価償却資産に該当しないものとされている。会計実務上も、これらの無形資産については償却を行わない会計処理を採用していることが多いと考えられる。

147. なお、本論点整理の検討対象外である企業結合により計上されるのれんについては、20 年以内の効果の及ぶ期間にわたって償却を行うこととされているが、企業結合論点整理においては、のれんの償却を行わないことも含めて引き続き検討することとされている。

[論点5-3]償却を行うことが適切でない無形資産－2

(国際財務報告基準における取扱い)

148. 国際財務報告基準では、IAS 第38号において、無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し、関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味キャッシュ・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みなされなければならないとされており、このような耐用年数を確定できない無形資産は償却を行ってはならないとされている。IAS 第38号に付属する設例では、放送免許、空路権及び商標について、耐用年数を確定できない無形資産とみなされる場合の具体例が紹介されている(本論点整理に添付した「参考」を参照)。

149. なお、当委員会が調査した範囲では、国際財務報告基準を適用する欧州企業において、実務上計上されている耐用年数を確定できない無形資産の内容は、主としてブランドや商標に係るものであった。

(米国会計基準における取扱い)

150. 米国会計基準における FASB-ASC Topic350 では、法的、規制的、契約上、競争上、経済上、又は他の要因が報告企業にとっての無形資産の耐用年数を制限しない場合には、当該資産の耐用年数は確定できないとみなさなければならないとされている。

151. 無形資産の耐用年数が確定できないと決定された場合には、その耐用年数がもはや確定できない状態ではないと決定されるまで償却を行ってはならないとされている。

[論点5-3]償却を行うことが適切でない無形資産－3

(償却を行うことが適切でない無形資産の存在)

152. 我が国においては、適切な期間損益計算を行う観点から、取得した資産について使用期間にわたり適切に費用配分することが重視されるため、時の経過又は使用の程度に応じた価値の減少が想定される以上、耐用年数に予見可能な限度がないことを理由に償却を行わないという取扱いはいまだに行われていなかったと考えられる。

153. また、償却を行わない無形資産となるか否かの判断に企業の恣意性が介入する懸念もあることから、耐用年数に予見可能な限度がない場合であっても償却期間の上限を定めることなどにより償却を行うべきであるという考え方もある。

154. 一方、国際的な会計基準においては、このような耐用年数を確定できない無形資産は減価償却を行わないこととしている。IAS 第38号では、当該資産を恣意的に算定した最長期間にわたって償却を行うことは、表現の忠実性が確保されないと説明されている。

155. 無形資産は、耐用年数を見積ることは必ずしも容易ではないものの、その利用又は時の経過により経済的価値は失われていくことが想定されることが一般的である。したがって償却を行うことが適切とされるが、例えば不確定の期間にわたり独占的に認められた免許や権利等については、予見可能な範囲において経済的価値が失われないとみることも考えられる。

156. また、国際財務報告基準を適用する企業の実務(第149項参照)において、耐用年数を確定できない無形資産として取り扱っているものがある事実を踏まえると、該当するケースは限られるとはいえ、このような場合に対応する定めを置いておく必要があると考えられる。したがって、国際的な会計基準と同様に、我が国においても耐用年数を確定できない無形資産の存在を排除しないことが考えられる。

[論点5-3]償却を行うことが適切でない無形資産－4

(耐用年数を確定できない無形資産の範囲)

157. ただし、無形資産が正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がないといえるか否かはその判断が難しいため、耐用年数を確定できない無形資産を特定するための規準等を追加的に定めるか否かが論点になると考えられる。

158. IAS 第38号では、耐用年数を確定できない無形資産に該当する場合の設例が示されている(第148項参照)。それらの設例に共通する性質としては、ほとんどコストをかけずに法律上の権利が更新できるなどにより予見可能な長期間にわたって将来の正味キャッシュ・インフローに寄与し続けることが期待できることや、その無形資産を利用し続ける意図があり、その利用が現実的に可能であること等が挙げられる。したがって、これらの要因を整理して規準等として示すことが考えられる。

今後の方向性

159. 無形資産は、原則として償却を行うこととするが、耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる。ただし、そのような場合であっても、償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う。

160. また、単純に耐用年数の見積りが困難であるとの理由では、耐用年数を確定できないものとはならない点を誤解のないように示す必要があることを踏まえ、「企業経営に関連する法的、経済的又はその他の要因の分析の結果、正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がない場合」などの耐用年数を確定できない無形資産である場合の追加的な規準を定めることが考えられる。

[論点5-4]償却を行わない無形資産の減損－1

161. 耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わないとした場合、当該資産に関する減損の適用について、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえて検討する。

我が国の会計基準における取扱い

162. 「固定資産の減損に係る会計基準」(以下「減損会計基準」という。)及び企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」は固定資産を対象に適用するとされており、無形固定資産の減損損失計上までの手続は有形固定資産と変わらない。また、減損会計の適用に関して、土地などのような非償却資産に対する追加的な定めはない。

163. 減損会計基準では、減損の兆候が認められた場合には、帳簿価額と割引前将来キャッシュ・インフローを比較することにより、減損の認識の判定が行われる。減損を認識すべきと判定された場合には帳簿価額と回収可能価額(正味売却価額と割引後キャッシュ・インフローのいずれか大きい額)との差額を減損損失として測定する。このように計算された減損損失のその後の戻入処理は認められていない。

[論点5-4]償却を行わない無形資産の減損－2

(国際財務報告基準における取扱い)

164. 国際財務報告基準では、IAS 第38号において、耐用年数を確定できない無形資産について、IAS 第36号「資産の減損」(以下「IAS 第36号」という。)に従い、当該資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、①毎年及び②当該無形資産に減損の兆候がある場合はいつでも減損テストを行う必要があるとされている。その結果、帳簿価額が回収可能価額より大きい場合、両者の差額が減損損失となる。また、IAS 第36号では、のれん以外の資産について認識された減損損失について、減損損失を計上した以後の年度において、その損失が存在しないか減少していると認められる場合には戻入処理をしなければならないとされている。

(米国会計基準における取扱い)

165. 米国会計基準における FASB-ASC Topic350 では、償却対象外の無形資産は、毎年あるいは、当該資産が減損したかもしれないことを示す事象又は状況の変化が起きた場合にはより高い頻度で、減損テストを行わなければならないとされている。減損テストは、無形資産の公正価値と帳簿価額の比較により構成され、無形資産の帳簿価額がその公正価値を超える場合には減損損失は当該超過額に等しい金額として認識される。また、無形資産から計上された減損損失をその後の年度において戻入処理をすることは認められていない。

[論点5-4]償却を行わない無形資産の減損－3

166. 無形資産について償却を行わない場合には、無形資産の帳簿価額が将来の正味キャッシュ・インフロー獲得能力に比して過大に計上されているのではないかという懸念がより大きくなることが考えられる。

167. 無形資産について償却を行わない場合には、国際的な会計基準のように減損処理をより高い頻度でテストすることの必要性が検討されるが、耐用年数を確定できない無形資産は耐用年数に予見可能な限度がないものであるとすれば、減損の適用にあたり償却を行う資産と同様、減損の兆候を認識した時点で検討すれば足りるのではないかという見方もある。

168. しかし、国際的な会計基準においては、耐用年数を確定できないことは、耐用年数が無限であることを意味するものではないとされ、また、いったん耐用年数を確定できないと判断した後も、その状況が事後的に変わって有限と判断されるに至っていないか再検討が必要であるとされており、会計基準のコンバージェンスの観点からは、償却を行わない無形資産については、減損の必要性を通常よりも高い頻度で検討することが考えられる。

169. なお、これ以外にも、固定資産の減損会計全般の枠組みとして、割引前将来キャッシュ・フローを用いての減損の認識の判定の有無、減損損失の戻入の可否については、国際的な会計基準との間に相違がみられる。

今後の方向性

170. [論点 5-3]で整理したように、耐用年数を確定できない無形資産の判断基準を定めた場合を含めて、耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わないとしたときには、固定資産の減損に関する我が国の会計基準と国際的な会計基準との間の相違について、見直しの必要性を検討することが考えられる。

IAS 第38 号に付属する耐用年数を確定できない無形資産に係る設例

設例4 5年で期限が切れる放送免許の取得

放送免許は、企業が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 年ごとに更新可能となる。免許はほとんど費用を掛けずに、不確定の期間にわたって更新することができ、直近の更新以前に2 度、更新されている。取得企業は免許を永久的に更新したいと考え、それが可能となる裏付証拠もある。過去の免許の更新に、重大な課題は存在していない。放送に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取って代わられるとは予測されていない。したがって、免許は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。

放送免許は、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ので、不確定の耐用年数を有するものとして扱われる。したがって、免許は、その耐用年数が有限であると判断されるまでは、償却されない。免許は、IAS 第36 号に従って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受ける。

IAS 第38 号に付属する耐用年数を確定できない無形資産に係る設例

設例5 設例4の放送免許

免許交付当局はその後、放送免許はもはや更新せずに、ライセンスを競争入札にすることを決定する。免許交付当局の決定が行われる時点で、企業の放送免許の期限が切れるまでに3 年ある。企業は、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する。

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ことになり、IAS第36 号に従って即座に減損の判定がなされる。

落札者による払込金の会計処理

コンバージェンスが更に進められることを考慮するならば、無形資産の公開草案はIAS第38号と極めて近似したものになることが考えられる。

従って、IAS 第38 号に付属する耐用年数を確定できない無形資産に係る設例4・設例5が、落札者による払込金の会計処理を検討するにあたり、有力な参考事例になると思われる。

その際には、再オークションの実施や更新料設定の有無等の条件によって、具体的な処理は変わらうであろう。