



(1) *Framework*～ IAS38 における内部創出の Intangible Assets について

—demonstrate ということ—

(原点の再確認)

本シリーズが目指したものは、*Framework* と言う IFRS の heart (核心) 的部分にある「英語のキーワード」を選んで、その意義を説明し、その哲学を学んでもらおうという趣旨でした。

そこで今回は、**demonstrate** を取り上げることにしました。それは「内部創出無形資産」の取り扱いについての日本の考え方と、IFRS の考え方の違いをはっきりと示すキーワードだからです。

1. 我が国における「内部創出無形資産」の取り扱い

Internally generated intangible Assets (内部創出無形資産) とは、要するに外部から購入したものではなく、その企業内部で研究開発の結果生じた「無形資産」という事ですが、それは我が国では資産計上してはならず、費用処理すべきものとされています(企業結合の際、識別可能な場合には認められるようになりました)。その理由は次のように述べられています。

「研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとは言えない」、「仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあると考えられる。したがって、研究開発費は発生時に費用処理することとした」(企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」)

実に穏当で、適切な考え方と感じる方が多いと思います。

しかし、IFRS は、自己創出無形資産の認識可能性は困難である場合があることを認めつつ、結論的には日本の考え方の対極に立っています。それは、明らかに *Framework* に述べられた IFRS の哲学に基づく判断です。以下、これをご紹介します。どちらに説得力があるか？それぞれ考えてみてください。

2. IAS 38 号における取り扱いのポイント

結論から言えば、IAS38 号は、研究開発費のうち、開発局面 (Development phase) に生じたもので、認識基準に合致するものは「認識しなければならない」としています (ただし、開発局面が、研究局面と重なって、識別ができない局面では、あたかもすべてが「研究費」であるかのように取り扱い、発生時の費用とせよとしています)。その詳細な内容については、他の解説本で読んでいただくとして、ここで大事なポイント三つのうち一つは、次にあります。

～ shall be recognized if, and only if, an entity can **demonstrate** all of the following:

つまり、「企業が次にあげるすべてを **demonstrate** できる場合、またその場合にのみ、asset として認識しなければならない」としています。

* 「次にあげるもの (the following)」とは、「その開発が完成するための、技術、財務、その他の資源が確保されており、市場があり、企業に「将来の経済的便益をもたらすことが期待され、信頼できるコスト集計システムがあり・・・」などなど、要するに **Framework** における資産の定義に合致するための全ての要件ですが、かなり詳細です。

要するに、開発局面の研究開発費に資産性があることを、様々な角度から **demonstrate** することを、資産認識の条件としています。それは、例えば、固定資産の資産認識に関する規定とは、大分おもむきを異にしています。固定資産の認識に関する記載は次のとおりです。

The cost of an item of property, plant, and equipment shall be recognized as an asset . . .

つまり、ここでは、わざわざ固定資産のコストであれば、それ以上資産性の根拠にあたるものを **demonstrate** する必要はなく、ごく自然にそのコストは資産として認識しなければならないとだけ述べています。

内部創出の無形資産の際に **demonstrate** することを求めたのは、それだけ「資産」としての認識が困難であることを示しているわけですが、「困難であるから一律費用」という日本流の行きかたと異なり、むしろ資産としての要件を満たしていることを、

demonstrate するという企業サイドの主体的行動を求め、それができるのであれば「認識しなければならない」と義務づけているところに大きな特徴があります。

3. **demonstrate** とは？

demonstrate はすでに日本語になっている、示威行動（デモ）や商品の実演販売という意味もあり、こちらの方がなじみ深いと思います。

📖 ここで、辞書を引いてみよう。

ジーニアス英和大辞典によれば、語源は ラテン語の de-(完全に) + monst(示す) から来ています。

1. (・・・と言う事を) (推論、証拠などによって) 論証する、証明する
2. ...を明らかに示す
3. (人に) 説明する、明示する

などです。

IAS38号で使用されている **demonstrate** の意義は、上記のような意味です。

日本の企業会計基準でも認めているように、理論的には研究開発費の中に「資産性」のあるものがあり得ることは明らかなのですが、その存在と価値の大きさを特定することが、困難であるからこそ、様々な見解が出てくるわけです。

しかし、IAS は、それを「人に分るように論証し、明示すること」が「可能であるならば」それを資産として「認識すべきだ」と主張しています。ここで重要なことは、「可能であるならば」と言う際の、「可能」というのは、同じ事象について、A企業では可能だがB企業では可能ではない、というような主観的な意義における「可能ならば」では無いということです。

そういう「主観的な可能性」であれば、同一事象についてバラバラの認識が生まれ、結果として比較可能性は担保されなくなることになります（日本の会計基準は、ほぼそういう認識と思われまます）。

それは「客観的に可能ならば」という意味です。ですから、本来「できる」ものを勝手に「できない」という余地はありません。

だからこそ、それを **demonstrate** し、資産として認識することが、企業の義務となるのです。これが、第一のポイントです。

4. Framework 原則の貫徹

しかし、いかに「demonstrate すべし」と言っても、それがもっと高いレベルの IFRS の要請が無い場合には、意味がありません。そこで、二つ目、三つ目のポイントは、次のとおりです。

(認識基準との合致)

まず、**Framework** に述べられている「資産の定義および認識基準」に合致するものは、可能な限り原則を貫くという哲学です。IAS38 号も、「たとえ資産認識基準に合致しようとも、expense（費用）として取り扱うことを許すようなプロポーザルは拒否した」と述べています（BCZ41）。また、IAS38 号を支持した人々も、その主張の冒頭で、**Framework** との整合性を言っています。

Framework の認識基準そのものについては、もう何度も何度も述べてきたので、重複は避けたいと思いますが、少なくとも、次の事はしっかりと頭に入れてください。

IFRS（IAS 含む）各章は、殆ど必ず、**Framework** における認識基準や資産の定義を記載し、それに沿って論旨を展開しています。原則は原則、各論は各論という発想は無く、原則から各論へ導く論理は、丁寧に緻密です。だからこそ、IAS18 号の「収益認識」が **Framework** の認識基準と不整合があることが問題になり、非常に根本的なところから、**Framework** の定義に合致する形で修正されようとしているのです。議論の結果、**Framework** の方がおかしいということになれば、そちらを修正することになるのですが、その修正のあり方も又、**Framework** におけるさらに上位の原則に沿って行なわれることとなります。

いずれにせよ、IFRS が原則主義というのは、こうした「原則と各論との首尾一貫性を重んじる」と言う事です。

(情報の有用性原則との合致)

という事で、さらに重要なのは、**Framework** の最高の原則である「財務諸表の目的＝経済的意思決定における有用性」、そしてそれを担保する「財務諸表の質的特性＝理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性等」に照らしてどうかという事です。

この点については、IAS38 号の BC（結論の基礎）は、開発費の資産認識の義務化を支持した人たちの主張を紹介（BCZ39）しており、それは非常に理解に役立つものとなっています。そこでは、

- (a) フレームワークの認識基準との整合性（のれんとの区分含む）

- (b) 過去 20 年にわたり、無形資産に対する膨大な投資が行なわれてきたが、そこには次のような不満があったこと
- i 無形資産に対する投資が財務諸表に（資産として）認識されないことは、企業の業績を測ることを阻害し、無形資産への投資を正しく評価することを出来なくさせている
 - ii もし、企業が無形資産への投資に対するリターンをより良く追跡できなければ、重要な資産を過小評価ないし過大評価するリスクをもたらし、そのような態度（内部創出無形資産の計上をしないという）を促進するような会計システムは、内部統制目的の上からも、外部公表目的の上からも、不適切なシグナルを増大させることになる。
- (c) 最近の調査によれば、特に米国で、開発のための支出に関する cost と value の関係についての研究が進み、研究開発費の資産化が投資家に対して、価値適的な情報をもたらすことが証明されていること
- (d) 資産の価値について不確実性があるという事実があったとしても、それはそのコストについて、まったく資産を認識しないよう求めることを正当化するものではないこと
- (e) 認識目的に関して、その資産が外部から購入されたものであろうと、内部的に開発されたものであろうと、問題ではない。特に、企業が無形資産を外部化（outsource）するか、内部開発するかによって、会計判断をするような余地を残すべきではないことが述べられています。

ここで注目されるのは、それが外部公表目的のみならず、内部統制目的からも重要であるとされている事です。確かに、3.に紹介した、**demonstrate** すべき内容を見ると、開発費をコントロールすべき項目の殆どが含まれており、マネジメントと会計との関係を示唆するものになっています。

5. IASC の見解

IASC の見解（View）は、基本的には上記に沿ったものです。まず、無形資産は、それが他から購入したものであろうと、内部で創出されたものであろうと、それに対する認識の要請においては、変わるものではなく

Therefore, an internally generated assets should be recognized whenever the definition of, and recognition criteria for, an intangible asset are met. (それ故、内部創出無形資産は、その定義と認識基準に合致する限り、認識されるべきである)

また、IASC は、(費用とするか資産とするかの) 選択できるようにするという提案を退ける。

IASC believed that a free choice would undermine the comparability of financial statements and the efforts of IASC to reduce the number of alternative treatments in International Accounting Standard. (国際会計基準委員会は、フリーチョイスは、財務諸表の比較可能性を損ない、国際会計基準において、代替的取り扱いの数を減らそうとしてきた努力を傷つけるものだとしている)

(2) Framework～新しいリース会計基準

ーディスカッションペーパーを巡ってー

1. 何故リース会計を取り上げるか

リース会計を取り上げる最大の理由は、それが FASB と IASB のディスカッションの結果、従来の IFRS のリース会計基準 (IAS17 号) から大幅に変わりそうだという新規性にあるばかりではありません。新基準は、収益認識基準同様、従来のリース会計基準 (IAS17 号) が **Framework** における認識基準と不整合であった点をだし、「収益認識基準」の考え方の変化 (リスクと経済的価値の移転) ⇒ 「control の移転」とも大いに関係するテーマだからです。

また、リース会計は、長い間埋めることのできなかつた欧米諸国と日本との間の差異の代表的事例です。その原因や展望を考える上からも格好の材料と言えます。

2. 日本基準と国際基準との差異について

日本では、ファイナンシャル・リースに関する会計処理の例外規定がつい最近になって廃止されたばかりですが、日本がこれから従おうとしている IFRS の基準は、さらにそれから大きく変化しようとしています。

しかも、この新しいリース会計基準のコンセプトは、最近急に登場したものではなく、すでに 1996 年、1999 年に、英連邦系の 4 カ国と米国 (G4+1*) が発表したスペシャルレポート「新たなアプローチ、リース契約から生じる資産及び負債の借手による認識」を下敷きにしたものです。当時はちょっとびっくりするような斬新なものと感じられたものですが、それがおよそ 10 年を経て、ついに世界の基準になってきたというわけです。

G4+1 のスペシャルレポートは、日本では余り紹介されてきませんでした。それは、日本では、このスペシャルレポートで批判されていた従来の世界標準を受け入れるかどうか (つまり例外処理を廃止するかどうか) が重要テーマになっていたからです。その結果、世界からほぼ 30 年遅れて受け入れた基準が、あっと言う間に変更されることになってしまいました。

日本の会計専門家はかなり優秀なのに、こんなにも長く世界のスタンダードから取り残されてきた理由は、リース会計が、企業に税務上の大きなデメリットをもたらすからだと言われています。その点が解決されるかどうかは、それとして重要なテーマですが、それは次回以降にまわし、今回は、すっきりと美しい会計の論理の世界で考えて下さい。

- * **G4+1** は、英国、オーストラリア、カナダ、ニュージーランドの4カ国に米国の各国会計基準設定主体のメンバーならびに国際会計基準委員会（IASBの前身）から構成されていた。

3. There could be blood all over the streets ! 新しいリース会計の衝撃

IASBにより、リース会計に関するディスカッション・ペーパー（以下DP）が公表された直後の、昨年4月、PWC（プライスウォーターハウス・コーパース）は、そのWebサイトのトップで、こう言っています。

Lease accounting: “There could be blood all over the streets” !（リース会計：「いたるところで流血の惨事が起きるかも！」くらいのところでしょうか）

そこでは、「このプロポーザル自体は、すでに発表されて10年近くたつG4+1のスペシャルレポートと同様のもので、何ら新しいものではないが、それは現行の全てのリース会計に、深刻な変化を迫るものとなり得る」とし、その実務に与える衝撃を予想しています。

当然の事です。それは、財務諸表における資産・負債の計上額を飛躍的に増加させ、資産利回りや自己資本比率等の重要な経営指標に甚大な影響を及ぼすことが予想されるからです。その結果、リースのメリットが無くなり、リースそのものを止めてしまう企業が続出した場合には、リース業界存亡の危機となる可能性すらあります。

4. その基本的コンセプト

新しいリース会計のコンセプトは、要するに**オペレーティング・リースという考え方を廃止**することにより、**ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類**すること自体を止めてしまうということです。

（現行のリース会計－IAS17号の特徴）

DPが要約した現行のリース会計の基本的特徴は、次の3点に要約できます。

- ① 借手も、貸手も、リース契約をファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類しなければならない。ファイナンス・リースとは、リース物件の所有に伴うリスクと経済的価値の殆どすべてが借手に移転するリースであり、その他のリースは全てオペレーティングである。

コメント [NE1]: オペレーティング・リースをオペレーション・リースの両方の表現がありますが、使い分けていないのであれば、統一してください。(田島さんが書いたわけではないのでやりにくいと思いますが、おそらく統一してしまっただけかまわないものと思いますが、いかがでしょう)

コメント [NE2]: ファイナンス・リースとファイナンシャル・リースについても、上記と同様です。

- ② 借手にあつては、ファイナンス・リースに分類されるリースは、原資産の購入と同様に取り扱われ、オペレーティング・リースは、支払いリース料を費用として認識する。
- ③ 貸手にあつては、ファイナンス・リースに分類されるリースは、リース物件の認識を中止し、リースに対する純投資に等しい売掛金を認識する。

* FASB においては、IAS17 号がファイナンス・リースに分類しているリースを、さらにセールスタイプと直接金融リースに分けているが、基本的にはIAS と同じコンセプトにたっています。

* ここでも「リスクと経済的価値の移転」を指標とする発想を否定する考え方がでましたね。収益認識基準に関する DP でも、「リスクと経済的価値の移転」を指標とすることから「コントロールの移転」に変えようとしていることを思い出してください。

(現行モデルへの批判)

DP が要約した現行モデルへの批判は、次の 3 点に要約できます。

- ① 利用者のニーズを満たしていないこと。・・・多くの利用者は、オペレーティング・リースは借手の財務諸表の資産・負債を生じさせていると考えて「調整」して見ているが、注記だけでは正確な調整はできない。二つのリース・モデルが存在することは、類似の取引が非常に異なって会計処理される可能性があることを意味し、さらに、特定のリース分類ができるように、意図的に取引を組成する機会も提供している。それはユーザーの比較可能性、理解可能性を低める。
- ② 現行モデルは複雑で、両リースの間の境界線を原則に基づいた方法で定義することは難しい。
- ③ 現行モデルには、概念的欠陥があると主張する者もいる。リース契約は、資産・負債の定義に合致しているのに、オペレーティング・リースに分類されている場合には、それが認識されない。

5. *Framework*における資産・負債の定義との合致

この新リース会計基準は、上述したように、欧米諸国の企業に対しても、非常に深刻な影響を与えるもので、相当な抵抗が予想されています。しかし、それは、そう簡単に覆すことはできないと思われます。なぜならば、それは非常に論理的にできており、*Framework*の資産認識基準とぴったりと適合するものになっているからです。

以下、この点を説明しますが、貸手については、まだ相当な議論が残っており、やや複雑ですので、今回は借手についてのみ説明します。

(資産・負債の定義)

まず、*Framework*における資産・負債の定義を確認しましょう (IASB も FASB もこの定義については、ほぼ一致しています)。

Assets

The entity controls an economic resource or benefit.

It arises out of a past event.

Future economic benefits are expected to flow to the entity.

Liability

There exists a present obligation of the entity.

The obligation arises out of a past event.

The obligation is expected to result in an outflow of economic benefits.

両ボードは、この定義から、次のように結論づけています。

The right to use a leased item is an asset.

「リース物件を使用する権利は、資産である」

The obligation to pay rentals is a liability.

「賃借への支払い義務は、負債である」

素直に考えれば、こうした結論は当然のことであると思われます。リース期間中、リースの借手は、リース物件をコントロールしており、それを使用することで経済的便益の流入を期待でき、他方ではその間借手は現にある義務としての支払いを避けることはできません。

(一言)

リース会計の具体的処理は非常に興味深いものですが、「英語で IFRS 哲学」では、あまり突っ込むことは致しません。**Framework**の数行に満たない「資産、負債の定義」「その認識基準」は非常にシンプルなもの、理解するのに困難なことは何も無いと言っていいでしょう。「こんなもので、複雑な実務が本当に理解できるの？」と思われるかも知れません。

IFRS の哲学とは、結局こうしたシンプルな原則を全てに貫くという事です。実務の世界は、個々の企業、業界、政府等の様々な要請によって、原則を貫くことが難しいという面があります。しかし、「世界」が舞台となれば、そうした個々の要請に妥協していると、世界標準となるものができません。

IASB と FASB とのディスカッションにおいても、ヨーロッパと USA の哲学の差異は、あまり問題になっていません。IFRS が画期的だったのは、その主流的な人々が優秀だったからであるというよりも、「世界標準」を創ろうという意志を頑固に持ち続けたことにあると言っていいと思います。

我々も、会計を極めようと目指した初心に帰れば、IFRS はきっと素直に頭に入ってくるのではないかと思います。