

IFRS による無形資産会計の変貌と問題点

1150485 山下剛

高知工科大学マネジメント学部

1 背景

現在、会計の世界は大きな変革の渦の中にある。「事業の言語」である会計は本質的にグローバルに通用するものであり、会計言語を知らずして経済や産業を深く分析することは不可能になっている。しかし、会計は普遍性を持つ一方で、ローカルな側面も持っている。世界中の国々それぞれで経済環境や法律、資本市場の成熟度などがおおきく異なり、それぞれの国の状況や環境に適応した独自の会計基準がつけられ使用されてきた。

ところが企業活動は自国だけに収まらず、世界中のあらゆる国でグローバルに行われるようになってきた。また企業へ投資する投資家たちもグローバル化が進んでいる。こうした動きの中で、これまでのような各国独自の会計基準では新しい動向に対応できなくなってきた。そのために各国の会計基準をできるだけコンバージェンス（統合）しようとしている。この動きは日本にも広がっている。しかし、現在の日本会計基準と IFRS(International Financial Reporting Standards) との間で無形資産の会計処理などで基準の差異が生じているために、日本会計も IFRS にコンバージェンスしようと改定作業が行われている。

2 目的

本研究は、IFRS へのコンバージェンスによる、のれんを中心とする無形資産会計基準の変化を示し、次に日本基準と IFRS との差異を明らかにする。そして、日本企業に与えている影響を調査し、会計基準が与える問題点と変化を明確にする。

3 研究方法

無形資産会計を中心に、IFRS と日本会計基準についての知識を様々な文献から読み、会計基準をコンバージェンスする際に起こりえる問題点を学習する。そして、IFRS を任意導入

している日本企業の無形資産会計処理の変更による影響を財務諸表などから考察する。

4 IFRS

国際財務報告基準 (IFRS : International Financial Reporting Standards) とは、国際会計基準審議会 (IASB) および IASB の前身である国際会計基準委員会 (IASC) により設定された会計基準 (IAS および IFRS) および IFRS 解釈指針委員会 (IFRIC) および IFRIC の前身である解釈指針委員会 (SIC) により発表された解釈指針 (SICs および IFRICs) の総称です。このうち会計基準については、財務諸表の作成および表示に関する概念フレームワーク、IAS 第 1 号から IAS 第 41 号および IFRS 第 1 号から IFRS 第 13 号 (2011 年 6 月時点) までの個別基準書から構成されている。

5 無形資産の定義

5.1 日本基準での無形資産

IAS 38 号「無形資産」のような無形資産の無形資産の会計処理と開示一般を定めた包括的な会計基準は現在のところ公表されていない。つまり、わが国では無形資産の定義や認識要件が明確化されていないため、貸借対照表に計上される無形資産は事実上、財務諸表等規則などで例示・列挙されているソフトウェアや、特許権といった法律上の権利、のれんなどに限られている。

5.2 IFRS での無形資産

資産とは、「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に流入することが期待される資源」と定義されている。そして、無形資産は、このように定義され

た資産のうち「物質的実体のない識別可能な非貨幣資産」と定義できる。無形資産の分類は様々であり一様ではない。無形資産の例として特許・著作権・顧客名簿などが挙げられる。ただし、これらすべての無形の資産が「無形資産」となるわけではない。無形資産と定義されるには(1) 識別可能性、(2) 支配、(3) 将来の経済的便益の3つの要素を満たしていることも必要になる。

5. 2. 1 識別可能性

以下のいずれかに該当すれば識別可能となる

- ・企業から分離または分割でき、個別にまたは関連する契約や識別可能な資産または負債と一体として、売却、譲渡、ライセンス、賃貸または交換できること。これらは企業の意図は問わない。
- ・契約またはその他の法的な権利に起因するものであること。この場合、それらの権利が譲渡可能かまたは企業や他の権利または義務から分離可能か否かは問わない。

5. 2. 2 支配の存在

支配とは、企業が資産から生まれる将来の利益を獲得できる力を持ちながら、他者による利益の利用をコントロールできる力を持っていることである。

5. 2. 3 将来の経済的便益

商品またはサービスの売り上げだけでなく、費用節減や企業の資産の使用によってもたらされる将来利益も含まれる。

6 のれん

のれんはM&Aのときに表面化する。のれんとは、「被取得企業又は取得した事業の取得原価が、取得した資産及び引き受けた負債に配分された純額を超過する額をいい、不足する額は負ののれんという。」と定義されている。取得原価と被取得企業（事業）の純資産価格との差額がのれんとなる。

つまり言い換えると、ある企業が同業他社に比べて超過収益力を持つ場合、その超過収益力に対する対価である。超過

収益力の源泉は、立地条件、優れた経営者や経営組織、あるいは生産システム、仕入先や得意先あるいはメインバンク等のステークホルダーとの特殊な関係などがある。このような様々な要因が結びついて、企業に超過収益力をもたらしている。

しかし、貸借対照表に計上できるのれんは、有償で取得した場合に限られる。したがって自家創設ののれんは資産計上できない。たとえば、トヨタ自動車のカンバン方式という生産システムは、超過収益力をトヨタ自動車にもたらしている。しかし、カンバン方式は他社から有償で取得したのではなく、自社で築き上げて生まれたものであるから、資産計上はできないというわけである。

7 無形資産とのれんの区別

無形資産とは「物理的実態に欠けた」ものであるとすれば、のれんも無形資産である。しかしFASB(Financial Accounting Standards Board)は無形資産とのれんをあえて区別している。無形資産は企業実体から分離でき、直接評価できるが、のれんは分離できず、独立に評価することができない。無形資産とのれんは自己創出のものは認識が禁じられているから、それらの認識は企業合併時に行われることになる。それらは「取得された純資産の公正価値を上回ったコスト」として算定される。合併会計において、取得会社の純資産は公正価値によって評価され、この純資産の公正価値額を超える「交換された価値」がのれんとなる。他方、無形資産はのれんとは区別される「分離可能性」を持ったものであり、直接に評価できるものとされる。したがって、「取得された純資産の公正価値を上回ったコスト」のうち、「分離可能」なものは無形資産とされ、あとの「残余」がのれんとなる。すなわち、無形資産に分類できない「すべてのカテゴリーはのれんに落としこめられる。」無形資産は直接評価されるが、のれんは直接に認識されることはない。常に「残余として」認識され評価される。

8 日本基準とIFRSとの差異

8. 1 無形資産での差異

8. 1. 1 研究・開発費の処理

日本基準では、研究開発費はすべて費用処理をしなければならない。ただし、企業結合で取得した仕掛研究開発の成果

については、識別可能かつ合理的な金額を算定可能であれば無形資産として処理する。

IFRS では、研究費は費用処理するが、一定の要件を満たした開発費は資産計上をすることになっている。

8. 1. 2 無形資産の会計処理

無形資産の会計処理は耐用年数を基本とする。IFRS では、企業は無形資産の耐用年数が確定できるかまたは確定できないかを査定し、確定できるものと確定できないものに区別をして処理をする必要がある。しかし日本基準には、耐用年数を確定できない無形資産という考え方がない。

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とする。

耐用年数を確定できる無形資産は、その「償却可能価額（取引原価－残存価額）」を、当該資産の耐用年数にわたり規則的に配分しなければならない。つまり、定期的な償却が求められる。

耐用年数を確定できない無形資産は、償却してはならず、公正価値に基づいて毎年減損テストを行う。その簿価が公正価値を上回っている場合に減損が認識される。

8. 2 のれんに対する会計処理の差異

日本基準では、のれんは資産計上し、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法によって規則的に償却することになっている。つまり、日本では毎年、定額のものれん償却という費用項目が発生することになる。また規則的な償却だけではなく、減損処理も行われている。

一方、IFRS では、のれんは償却するのではなく、減損を認識したときに減損処理だけを行うことになっている。

つまり、日本基準とは処理方法が異なり、毎年ののれん償却という費用項目がなくなる。よって、利益の増加につながることになる。

8. 3 のれんの減損の差異

【図表1】 のれんの減損

	日本基準	IFRS
減損損失の配分	のれんを含む大きな単位での判定が原則。資金生成単位にのれんの簿価を配分することも認められている。	資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法が原則。できない時は、のれんが関連するが配分できないような多くの資金生成単位から構成される。
減損テスト	のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の簿価にのれんの簿価を加えた金額と、割引前将来キャッシュフローの総額とを比較する。	各資金生成単位の帳簿価額にのれんの帳簿価額を配分した額を加えた金額と、回収可能価額を比較。
減損テストの頻度	減損の兆候がある場合	毎年+減損の兆候がある場合
減損損失	のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額し、差額を減損損失として認識する。のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則としてのれんに配分する。	のれんを含む資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額との差額を減損損失として認識する。最初に、当該単位に配分されたのれんの帳簿価額を減額する。
減損の戻し入れ	認められない	認められない

(出所 第八回ものれんの減損図解でわかる! M&A 会計 日本基準とIFRS あらた監査法人 公認会計士 清水 敦)

9 日本企業への影響

JTは、すでに2012年3月期から国際会計基準を採用。前期に930億円計上していたのれん償却費がなくなり、それらの効果から営業利益が727億円、経常利益が728億円あまりも増加した。

図表 2

JTの日本基準と国際会計基準による業績比較

	営業利益	経常利益
日本基準	3286	3124
	↓	↓
国際会計基準	4013	3852
増加額	727	728
増加率	22%	23%

2011年3月期の業績
国際会計基準の経常利益は税引前利益で代用（単位/億円、%）

このように日本会計からIFRSにコンバージョンすることによって多くの企業で利益が増加する。しかし、この増加利益はただ帳簿上での利益の増加という影響を与えるが、実際に企業の利益を上げるわけではない。つまり、見かけの利益増加ということである。また、IFRSでは日本基準では費用としてきた製品の開発費を費用計上しなくてもよくなることなど、利益のプラスに作用する変更点も少なくない。

10. 終わりに

企業や投資家の活動がグローバルに展開されるようになり、今までの日本基準の無形資産会計ではグローバルな展開ができなくなっている。現在、日本基準はIFRSに全面的にコンバージョンさせようとしている。日本の企業の中にはIFRSを任意導入しているところも現れており、今後よりいっそう任意導入をする企業が増加すると考えられる。しかし、IFRSとの

コンバージョンには、のれん会計の償却の差異などによって、会計処理方法や企業業績に多大な変化をもたらすと考えられます。

今後、IFRSへのコンバージョンは確実に行われ、コンバージョンによる変化の対応を日本企業は速やかに行っていく必要があり、企業はよりいっそう会計力を身につけなければならないだろう。しかし、この変化に対応できた企業は、グローバル化する世界において企業が成長していくための大きな力になるのではないだろうか。

世界の投資家たちにとっては、IFRSへのコンバージョンは、国際的に比較ができるようになるために、投資活動がより活発に行われるようになるだろう。しかし、現行の日本基準とIFRSでは差異があるために、コンバージョンによる変化を知っていなければならない。また、IFRS導入後の企業の見かけの利益増加をしっかりと見極め、投資活動をしていかなければならない。

引用・参考文献

村瀬儀祐（2011）「会計理論の制度分析」

新日本有限責任監査法人（2011）「IFRS完全比較国際会計基準と日本基準」

伊藤邦雄（2012）「ゼミナール現代会計入門」

監査役のための早わかりシリーズ 国際会計基準 世界の会計はどう変わるのか（2013）

<http://diamond.jp/articles/-/19115?page=3>

<http://www.shinnihon.or.jp/services/ifrs/about-ifrs/>