

無形資産の認識に関する一考察

——自己創設無形資産の国際比較——

曹

航

無形資産の認識に関する一考察

——自己創設無形資産の国際比較——

曹

航

目 次

はじめに

はじめに	
第Ⅰ章 無形資産の概要	
第1節 資産の定義	
第1項 日本における資産の定義	
第2項 米国における資産の定義	
第3項 IFRSにおける資産の定義	
第2節 無形資産の定義および特性	
第Ⅱ章 無形資産の認識	
第1節 制度上の無形資産	
第1項 日本における無形資産会計制度	
第2項 IFRSにおける無形資産会計制度	
第3項 米国における無形資産会計制度	
第2節 自己創設無形資産の認識	
第1項 IFRSにおける自己創設無形資産の認識	
第2項 日本における自己創設無形資産の認識	
第3項 米国における自己創設無形資産の認識	
第3節 のれんと無形資産	
第Ⅲ章 その他の各基準における無形資産に関する会計基準	
第1節 イギリスにおける無形資産の会計	
第1項 イギリスにおける無形資産会計制度	
第2項 イギリスにおける自己創設無形資産の認識	
第2節 ドイツにおける無形資産の会計	
第1項 ドイツにおける無形資産会計制度	
第2項 ドイツにおける自己創設無形資産の認識	
第3節 中国における無形資産の会計	
第1項 中国における無形資産会計制度	
第2項 中国における自己創設無形資産の認識	
終章 結論と課題	

近年、無形資産を定量的に認識・評価（可視化）し、その役割を正確に理解しようとする研究が進んでいる。無形資産の重要性については、経済協力開発機構（OECD）や2013年の主要8カ国首脳会議（G8サミット）などの会議で何度も指摘された。その上、無形資産の定義や認識についての国際ルール作りに取り組むことにも進んでいる。

しかし、こうした大きな変化に事業の言語たる会計はどこまで対応できるのだろうか。特に近年、会計情報の有用性が無視し得ないほど低下しているという認識をしている方も少なくないだろう。つまり、現行の会計情報が適切に企業価値を反映する機能が低下しているかもしれない。現行の会計情報が日進月歩の産業界の変化に対応できるのか。さらに、国際的に事業展開する大企業は、特許ブランド権、高度なコンピュータプログラム、宣伝や経営の手法など、形はないが利益を生み出すものとなる「無形資産」を多く持っている。

このような無形資産の価値が、会計上では、認識されておらず、企業の価値と会計の簿価とは差があるのではないかとの問題が指摘されている。このような背景のもとで、投資家などの利害関係者に、より有益な情報を提供するためにどうすべきかが問われている。

そこで、本論文では、無形資産の認識に関わる問題を考察し、現代会計の問題の一端を明ら

かにしようとするものである。まず、日本について、国際財務報告基準とのコンバージェンスという観点で、企業会計基準委員会が、平成18年2月に無形資産ワーキンググループを設置し、無形資産に関する会計基準の検討を行ってきたことにつき、比較分析を行う。それによると、IFRS (International Financial Reporting Standards, 国際財務報告基準, 以下IFRSという) とのコンバージェンスを図る観点から、無形資産に関する会計基準を整備するため、自己創設の開発費、無形資産の認識基準などの点が重要な論点になっている。

また、戦後日本の会計基準全般についていうと「証券取引法」、「公認会計士法」等々の制定により、アメリカの制度を模範にして作り替えられることになった。さらに、アメリカにおいては、無形資産の研究は長い歴史がある。そのため、日本の会計基準に大きい影響を与えたアメリカの会計基準とIFRSを中心として取り上げ、各基準を分析しながら、無形資産において、今後の進む方向性、問題点等を研究する方針としている。

さらに、イギリス、ドイツ、中国における無形資産の動向の検討を加えて論考する方針とする。そこで、日本の会計基準を見直すべきか、または新たな無形資産に関する包括的な会計基準を開発すべきかについて、各基準の取り扱いを参考し、考察することとする。

第I章 無形資産の概要

第1節 資産の定義

まず、会計上で、「無形資産」を「資産」として貸借対照表に記載することが認められるにあたっては、資産の定義に充てる必要がある。そのために、無形資産について研究を進めるにあたり、資産という概念を確認しなければならない。

第1項 日本における資産の定義

日本において、資産の定義については、財務

会計の概念フレームワークによれば「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう。」¹⁾と定義されている。かつ、財務会計の概念フレームワークの第3章注記(2)は経済的資源という概念について、「経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。経済資源は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある。」と述べている。つまり、正味キャッシュ獲得能力を重視するといえるだろう。

第2項 米国における資産の定義

また、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, 以下FASBという) では、財務会計概念書 (CON) 第6号「財務諸表の要素—財務会計概念書第3号の改正」において、次のように示されている。「資産とは、過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益である」。²⁾と定義されている。ここで、資産とは、「将来の便益が得られると期待できるもの」と位置づけている。

FASBは資産の特徴として、次のように示されている。「資産は3つの本質的な特徴を有している。すなわち、(a) 資産は、単独でまたは他の資産と結びついて直接的または間接的に将来に正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する、発生の可能性の高い将来の便益であること、(b) 特定の実体とその経済的便益を獲得することができ、その便益に他の実体が接近するのを排除することができること、(c) その便益に対する実体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発生していることである。(中略) すなわち、資産は無償で取得されうるかも知れないし、資産は無形であるかも知れない。」³⁾つまり、将来の経済的便益を資産の特徴と位置づけ、有形の資産であっても、無形の資産であってもどちらも資産であるとい

うことを前提として、「資産は将来の経済的便益である」と定義しているものと考えられる。

第3項 IFRSにおける資産の定義

さらに、国際会計基準審議会（以下IASBという）概念フレームワーク「財務諸表の構成要素」における「財政状態」では、「資産とは、過去の事象の結果として特定の企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。」⁴⁾と定義されている。⁵⁾ 将来の経済的便益は、つまり最終的に企業に対して正味キャッシュ・インフローを生じさせる能力であると考えられる。その上、将来の経済的便益について、IASBは「物的形態は、資産の存在にとって絶対的なものではない。したがって、例えば、特許権及び版權⁶⁾は、それから将来の経済的便益が企業に流入することが予想され、かつ、それらが企業によって支配される場合には、資産となる。」⁷⁾と述べている。したがって、IASB概念フレームワークにおける資産の定義において重要なことは、目に見える物的形態を有していることではなく、目には見えない潜在能力、つまり将来の経済的便益という抽象的に存在しているものということであろう。

日本の概念フレームワークに限らず、資産の定義には、①過去の取引または事象の結果、②報告主体が支配している経済的資源、③発生の可能性の高い将来の経済的便益といった要件が組み込まれることが多い。

無形資産は、特に上記の②、③の要件に抵触する可能性が高い。無形資産は同時、多重利用

可能であり、不確実性が高いために、無形資産が資産として認識することが困難になる可能性がありうるだろう。

以上、日本、FASB、IASB概念フレームワークが規定している資産の定義について考察した。各基準における資産の定義の差は、その後論述する無形資産の認識が更なる違いを生じさせることとなるものと考えられる。本論文は無形資産の制度会計上で認識することについて分析し、諸外国と日本の会計基準を比較する方針である。

第2節 無形資産の定義および特性

日本の会計基準では、企業会計原則において「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」とされているが、個別の会計基準ではソフトウェアや企業結合により受け入れた無形資産に関する取扱いが定められているにとどまり、無形資産全般の定義や認識要件は明示されていない。

しかし、企業会計基準委員会（以下ASBJという）では平成18年以来、IFRSとのコンバージェンスを念頭に、無形資産に関する会計基準の検討を行い、平成25年6月28日に、「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」を公表した。この取りまとめによると、国際的な会計基準における規定も参考にし、仮に包括的な無形資産の会計基準を設ける場合には、表1の内容をもって明確化する方向性で検討を行っていた。⁸⁾

一方、国際会計基準では、IAS第38号において、無形資産は、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されている。定義に加

表1 無形資産の定義・認識要件について

項目	概要
無形資産の定義	● 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。
無形資産の認識要件	● 将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと ● 取得原価について信頼性をもって測定できること

出典：企業会計基準委員会「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」2013年6月28日、5頁。

えて、無形資産が貸借対照表に計上されるためには、当然ながら、資産としての認識要件を満たさなければならない。ある項目を無形資産として認識するには、企業が、a. 無形資産の定義（IAS第38号の第8項から第17項参照）およびb. 認識基準（IAS第38号の第21項から第23項参照）の両方の項目を満たすことを立証する必要がある。⁹⁾

また、無形資産として認識するためには、次の4つの要件を満たす必要がある。まず、a. 無形資産の定義を満たすには、①識別可能性、②支配、③将来の経済的便益が立証できる必要がある。また、無形資産のb. 認識基準としては、③将来の経済的便益および、④測定可能性の要件を満たす必要がある。詳しくは、次の第2節で検討する方針である。

米国会計基準では、米国財務会計基準書（以下FASという）FAS第142号「のれん及びその他の無形資産」¹⁰⁾において、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。

資産の概念は、無形資産を定義する出発点となり、国際会計基準、米国会計基準および、日本会計基準の資産定義の中で使われている表現が若干の違いはあるが、いずれの定義にも、前述した①過去の取引または事象の結果、②報告主体が支配している経済的資源、③発生の可能性の高い将来の経済的便益といった3つの要件が組み込まれている。

次に、固定資産を、有形資産と無形資産を区分する規準については、基本的に各会計基準とも、物理的実体の有無を挙げている。このような規準で切り分けるのは、物理的な実体の有無に起因する資産の特性の違いによる、会計処理等を考える上で、両者を分けて検討する方が都合がよいからである。物理的な実体がない無形資産の特性のうち、会計処理等を考える上で特段の考慮を要する可能性があるものとして、例えば、次のようなものが考えられる。

- (1) 物理的な寿命により、当該資産の経済的効果の及ぶ期間の上限を画することがで

きないため、費用配分期間の合理性の確保がより困難である。

- (2) 当該資産の利用に、物理的な実体による制約がなく、同時に複数の当事者による利用や、複数の用途での利用が容易であるなど、より多様な利用形態が想定されることから、経済的な効果の及ぶ期間の見積りがより困難である。
- (3) 特に自己創設による場合には、資産を構成する原価の範囲を特定することがより困難である。

また、国際会計基準、米国会計基準においては、明示的に無形資産の定義から金融資産を排除している。無形資産として想定されているのは、いわゆる事業資産であり、その使用又は消費によって得られる収益と対応して費用化されることが想定されている。しかし、金融資産は、所有持分を表象するものや、価値の交換手段として用いられる契約上の権利等で、異なる性格であるため、無形資産の定義から明示的に排除した方が適切であると考えられる。¹¹⁾

第Ⅱ章 無形資産の認識

第1節 制度上の無形資産

第1項 日本における無形資産会計制度

日本の会計制度において、無形資産となりうる項目については、「企業会計原則」や「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（財務諸表等規則）」、「会社計算規則」、「企業会計基準適用指針10号」がある。以下で、これらの基準等において列挙される項目について、その特徴および範囲を考察していきたい。

まず、無形資産とは、国際会計基準上の用語で、資産の要件を満たすが実体の無い非金銭的資産を指す。しかし、日本の会計制度上の用語としては「無形固定資産」と呼ばれ、借地権や営業権、電話加入権、特許権、商標権などが含まれる。「企業会計原則」第三4（一）Bにおいて「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」とされている

が、無形資産についての一般的な定義は明示的には示されていない。法律上の権利（特許権、地上権、商標権等）と営業権（のれん）が無形固定資産に含まれることは示されている。これらはほとんど、第三者との取引を通じ、対価を支払って取得した無形資産である。すなわち、自己創設の無形資産を認識することは基本的に認められないとされてきた。したがって、第三者との取引が認識の条件であるため、取得するための取引が具体的に実施されたことを明示できない無形資産の認識は認めない。¹²⁾

また、財務諸表等規則および会社計算規則において掲げられている具体的な項目は、「特許権、実用新案権、意匠権、商標権、借地権、鉱業権、漁業権、入漁権、リース資産、ソフトウェア、のれん、その他の無形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの」である。¹³⁾ 以上示した項目は従来から無形資産会計にも、大きな問題が内包されていた。有形的な実体を持っているので、保持や利用されていることが実地調査により確認できる有形資産と異なり、無形資産には実在することを実地調査では確認できないものが含まれる。特に営業権（のれん）については、特許権、商標権のような法的な権利として裏付けなく、契約書等の証憑もない。したがって、のれんが長期間にわたって継続して存在していることを確認することは現実には難しい。しかし、のれんも長期間にわたって資産として貸借対照表に記載することを認められてきた。その論拠としては、将来における超過収益力の存在であった。加えて、特許権、商標権など法的な権利に関しても、それらを資産として記載することが認められるにあたって、将来における超過収益力の存在が1つの論拠として否定できない。すなわち、無形資産の会計処理においては、将来における超過収益力の存在という資産の要素が重要な役割を果たしている。

しかし、日本では、のれんを無形資産として取り扱っている。のれんと無形資産は、同じく物理的実体を伴わない資産である点で共通する

が、IAS第38号において、無形資産は、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されている。即ち、IFRSにおいては、無形資産としての定義を満たすために、その資産が識別可能でなければならない。のれんは無形資産と異なり、個々に識別、分離して認識できない。そのため、IFRSでは、のれんは無形資産ではなく、企業結合により取得した資産から期待される将来の経済的便益を表す資産だけである。

IFRSとのコンバージェンスするために、前述したように、日本企業会計基準委員会「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」では、無形資産の定義は、次の2点を中心に検討していた。（表1を参考）

1. 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。
2. 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。

第2項 IFRSにおける無形資産会計制度

グローバルなディスクロージャー制度の整備を目的とした国際会計基準の設定作業の中でも無形資産に対する会計処理が大きな論点として取り上げられてきた。無形資産に対する具体的な基準として、IAS第38号「無形資産」とIFRS第3号「企業結合」が挙げられる。

IAS第38号「無形資産」は、無形資産について定義しており、無形資産に対する包括的な会計基準であるとともに、研究開発費に対する会計処理に対する指示が含まれている点で、後述の米国会計基準FAS第2号「研究開発費の会計」に対応する会計基準でもある。

また、無形資産が、資産として計上するために備えている必要がある要素として、IAS第38号では、前述した①識別可能性、②支配、③将来の経済的便益及び、④測定可能性の4つの要件を挙げている。まず、無形資産の定義を満たすには、次の3つの要件が必要となる。

- ① Identifiability（識別可能性）

まず、無形資産は、「識別可能」である必要がある。無形資産は、次のいずれかに該当する場合に、IAS第38号が識別可能と定義している。

a. 分離可能であること。すなわち、企業から分離又は分割でき、独立に又は関連する契約や識別可能な資産又は負債と一体として、売却、譲渡、ライセンス、賃貸又は交換できること。ただし、企業の意図は問わない。

b. それらの権利が譲渡可能又は企業や他の権利又は義務から分離可能であるか否かにかかわらず、契約その他の法的な権利に起因するものであること。¹⁴⁾

②Control（支配）

IAS第38号では、「支配」は、対象となる資源から生ずる将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつそれらの便益を他者が利用することを制限できる状態を意味するとされている。

無形資産から生じる将来の経済的便益を企業が支配できる能力は、通常、法廷において行使可能な法的権利に起因する。そのため、法的権利がない場合は、支配の立証はより困難となるが、企業が他の何らかの方法で将来の経済的便益を支配できる場合もあるため、法的強制力は支配のための必要条件ではない。¹⁵⁾

③Future economic benefits（将来の経済的便益）

IAS第38号では、「将来の経済的便益」には、製品又はサービスの売上収益、費用節減、あるいは企業による資産の使用によってもたらされる将来の利益が含まれるとされている。¹⁶⁾

また、無形資産を、資産計上するために、前述した①～③の定義だけではなく、それに加えて、無形資産の認識基準の2つ要件（③、④）を満たさなければならない。

③将来の経済的便益

当該資産に起因する期待将来の経済的便益（future economic benefits）が企業に流入する可能性が高い。

④測定可能性

当該資産の取得原価が信頼性をもって測定できる（measured reliably）。¹⁷⁾

また、2009年12月に日本では、「無形資産に関する論点の整理」で示された無形資産の定義、認識要件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、仮に包括的な無形資産の会計基準を設ける場合には、前述した表1のように検討を行っていた。

さらに、無形資産を認識するために、国際財務報告基準や米国会計基準で要求されている要件には、いずれも合理性がある。そのため、ASBJでは、無形資産の会計基準を検討する上、国際的な会計基準と同様に、無形資産の認識要件として、以下の2項目を定めることと検討していた。

1. 将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと（経済的便益をもたらす蓋然性）
2. 取得原価について信頼性をもって測定できること（取得原価の測定可能性）

第3項 米国における無形資産会計制度

米国会計基準では、FAS第2号「研究開発費の会計」、FAS141号「企業結合」、FAS第142号「のれん及びその他の無形資産」において、無形資産の会計を取り扱っている。

まず、FASBによって設定されたFAS141号「企業結合」（現在ではFASB-ASC Topic805 Business Combinations）では、無形資産の認識について、次のように指示している。

「無形資産は、契約上あるいは他の法的な権利により発生する場合、のれんと分離し、資産として認識しなければならない。無形資産が契約上もしくは他の法的な権利から発生していない場合、当該無形資産を獲得したエンティティから分離、分割することができ、売却、移転、ライセンス、賃貸、あるいは交換ができる場合に限り、のれんから切り離して認識しなければならない。しかしながら、この基準書の目的に照らして、個別に売却、移転、ライセンス、賃貸、あるいは交換ができない無形資産についても、当該無形資産が関連した契約、資産、あるいは負債と組み合わせて販売、移転、ライセンス、賃貸、あるいは交換できる場合、分離可能

であるとみなす。この基準書の目的に鑑みて、従業員の集合体はのれんから切り離した無形資産として認識しないものとする。」¹⁸⁾

以上から、FAS141号では、被取得企業の取得コストが当該企業の純資産を超過する額のうち、以下の3つの要件のいずれかを満たす場合は無形資産として認識し、それ以外はのれんとして、計上することを要求している。

1. 契約上あるいはほかの法的権利により発生する場合
2. 当該無形資産を獲得したエンティティから分離、分割することができ、売却、移転、ライセンス、賃貸、あるいは交換ができる場合
3. 当該無形資産が関連した契約、資産、あるいは負債と組み合わせて販売、移転、ライセンス、賃貸、あるいは交換できる場合

また、米国会計基準においては、無形資産についても財務会計概念書（以下CONという）第5号「企業の財務諸表の認識及び測定」が示す4つの基本的な資産の認識要件を、適用しなければならない（FASB-ASC Topic350）。そこでいう資産の認識要件は、次のとおりである。

- (1) 資産の定義を満たすこと（定義の充足性）
- (2) 十分な信頼可能性をもって測定できる属性を有すること（測定可能性）
- (3) それに関する情報が利用者の意思決定を変える能力を有すること（意思決定関連性）
- (4) 表現が忠実で、検証でき、かつ中立であること（信頼性）

FAS141号において、無形資産とのれんを区別するための識別可能性の要件および例示が示された。

第2節 自己創設無形資産の認識

第1項 IFRSにおける自己創設無形資産の認識

IFRSは無形資産の認識要件として、前述のように識別可能性、支配、将来の経済的便益及

び、測定可能性を挙げている。特に、IAS第38号の特徴として、無形資産認識の要件の1つである将来の経済的便益の流入が特に重視されている点を指摘することができる。この特徴は、自己創設無形資産に対する会計基準に顕著に表れている。¹⁹⁾ 将来の経済的便益の流入については、前述したようにIAS第38号の無形資産の定義と認識要件のどちらも満たさなければならない必要条件として挙げている。

IAS第38号では、自己創設無形資産が無形資産の認識基準を満たしているかどうかを評価するために、まず資産の創設を、研究段階と開発段階の二つに分類する。²⁰⁾ そして、研究または内部プロジェクトの研究段階では、実体は起こりうる将来の経済的便益を創設する無形資産が存在することが立証できないという見解を取っているために、「研究または内部プロジェクトの研究段階に関する支出」（研究支出）については、発生したときに直ちに費用として認識され、²¹⁾ 一方、「開発または内部プロジェクトの開発段階に関する支出」（開発支出）については、実体が追加的認識基準（6要件）のすべての項目を立証できる場合にのみ、「創設の原価」で認識され、無形資産として資産計上されなければならないことになっている。

なお、ここにいう追加認識基準とは、以下の6要件である。（開発費の資産化要件）

- (a) 無形資産を完成させることが技術上、可能であること
- (b) 無形資産を完成させ、それを使用又は売却するという企業の意図
- (c) 無形資産を使用又は売却する能力
- (d) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創設する方法（とりわけ次のいずれか）

①無形資産による産出物の市場の存在

②無形資産それ自体の市場の存在

③無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つこと

(e) 無形資産を完成させ、使用又は売却する

ために必要な資源を利用できること

- (f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を信頼性を持って測定できる能力²²⁾

これらの厳しい6要件を満たされるかどうか、自己創設無形資産として計上の重要な識別基準となっている。現実的には、これらの条件のすべてが満たされるケースは限定されていると考えられる。ただし、FAS 第2号のように開発段階の支出を無条件で費用計上させるのではなく、将来の経済便益の獲得可能性に関する予測を厳密に実施させた上で、条件を満たす場合には、無形資産の認識を可能とするのではなく、無形資産を「認識しなければならない」としている点に注意しなければならない。

ただし、IAS 第38号においても認識される無形資産が無制限に拡大することには制約が設けられている。特に自己創設のれんを無形資産として認識することは明確に否定されており、²³⁾ブランドや顧客名簿についても無形資産として認識してはならない²⁴⁾とされている。したがって、IAS 第38号に準拠した会計基準の整備が進められても、必ずしも従来からの企業会計の実務が大きく変更されているわけではない。IAS 第38号が示しているのは、経営者の判断に依拠するのではなく、客観的に判断可能な条件の下でポテンシャル情報を提供するために、無形資産会計を整備していると考えられる。

第2項 日本における自己創設無形資産の認識

日本基準でも、IFRSとのコンバージェンスの流れの中で、平成20年改正後企業結合会計基準などでは、無形資産の認識は強制となっている。しかしながら、日本基準では、包括的な無形資産の会計基準が未整備であることを配慮し、認識要件が実務での判断余地を残す形となっており、実質的にIFRSよりも範囲が狭くなっているだろう。

日本基準では、研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならないとされている。企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」三2によれば、

その理由としては、①収益獲得の確実性の欠如、②識別が困難、③比較可能性の困難という点が挙げられている。

①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、また、研究開発計画が進行し、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いえない。

②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る。

③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。

しかし、原価計算のために必要な管理を行うことができるなど、開発のプロジェクトとして取り組んでいるものであれば、通常当該開発のための支出は識別可能なものとして考えられる。また、原価計算のために必要な管理がなされている限り、研究や開発の成果（途中段階のものを含む）について、信頼性をもってその取得原価を測定することは可能であろう。²⁵⁾

また、その他の自己創設無形資産に関連する定めとして、研究開発費等に係る会計基準の四は、ソフトウェア制作費は、取得形態（自社制作、外部購入）別ではなく、制作目的別に設定され、一定の要件を満たすソフトウェアは資産計上が求められている（表2）。

さらに、日本基準では、原則として経済的耐用年数により、償却期間が定められるが、実務上では、法人税法上の耐用年数表に掲げられる区分や各企業の実務慣行に従い決定されている場合が多いと考えられる。一方、IFRSでは、まず取得した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、もしその耐用年数が確定できない無形資産は非償却とされる。ただし、簿価を回収可能価額と直接比較する減損テストを毎年実施することで、バランスをとっている。日本基準は、このような厳格な減損テストが制度化されていないので、非償却無形資産を認めることは現状では難しいという意見もある。

表2 ソフトウェア制作費の会計処理

制作の目的と内容				会計処理
研究開発目的の制作費				研究開発費として費用処理
販 売 目 的	受注制作ソフトウェアの制作費			請負工事の会計処理に準じて処理する
	市場 販売 の 場 合	製品マスターの完成までの制作費		研究開発費として費用処理
		ソフトウェアの 改良や強化の費 用	著しい改良	研究開発費として費用処理
			通常の改良	無形固定資産として計上
		ソフトウェアの維持費用		
自 社 利 用 目 的	将来の収益獲得や費用削減が確実な場合の購入費や制作費			無形固定資産として計上
	将来の収益獲得や費用削減が不明な場合の制作費や外注費			発生時に費用処理

出典：桜井久勝「財務会計講義（第15版）」2014，中央経済社，203頁。

第3項 米国における自己創設無形資産の認識

アメリカは，原則として，自己創設無形資産を認識することなく，特許権やブランドなどの無形資産の創設に要した支出額であるR&D投資額や広告宣伝費（advertising cost）を発生時に費用処理するよう義務付けている。

その理由は，当該投資額が将来の経済的便益となりうるかどうかの蓋然性にある。特に，研究開発費額の場合は成功率が低い，投資額が将来の経済的便益につながるかどうかの不確実性が高いため，資産計上を認めず，一括費用処理を求められている。また，それに対して，効果の及ぶ期間が短い広告宣伝費も，発生時に一括費用として計上される。

しかし，これらの規定にはいくつかの例外がある。AICPA（アメリカ公認会計士協会）においては，自己創設無形資産に関連する支出額のうち，たとえば，ダイレクト・レスポンス広告費

（direct response advertising），映画制作費，自社利用のソフトウェア制作費などは，例外的に資産として認識しなければならないとされている。

ダイレクト・レスポンス広告費とは，テレビショッピングやインターネット販売のように，消費者からの直接販売反応をねらった広告をいう。それに要する支出額はブランド価値の創造に繋がるとみなすことができるが，直接的な売上高と対応させるべく，その支出額を資産として認識することが求められる。なお，ダイレクト・レスポンス広告の経済的便益には直接的なものと間接的なものがあるとされるため，当該広告宣伝費が資産として認識される判断基準（便益となりうる蓋然性）は，直接的な売上高があるかどうかで判断しなければならないという。また，資産として認識されたダイレクト・レスポンス広告費はその経済的便益が期待され

る期間にわたって償却される。²⁶⁾

映画制作費 (film costs) とは、映画という著作物を制作するために要したすべてのコストであり、原作の映画化権取得の費用、脚本家、キャスト、スタッフの人件費、セットや音響設備の制作費、利息費用などが含まれる。映画の著作権は映画制作会社などの映画制作者に帰属することから、映画製作費はまさに著作権という無形資産の創設に要した支出額と考えられるが、これを資産として独立した項目のもとで貸借対照表に計上しなければならないという。

自社利用のソフトウェアについては、ソフトウェアへの投資額が増大したことを受け、明確な会計処理が必要とされるため、ASC 350-40では、次の2つの要件に該当する場合、自社利用を目的とした自己創設ソフトウェアの原価を資産計上すべきであるとしている。

- (1) 準備段階 (Preliminary Project Stage)²⁷⁾ が完了していること。
- (2) ソフトウェア制作に関わる権限を有する経営者又は担当役員等により、ソフトウェア制作プロジェクトにかかる予算が承認ないし約束され、さらに当該プロジェクトが完遂され、そのソフトウェアが当初から意図された機能を発揮すると確実に見込まれること。

なお、技術的实施可能性の確立という点については、ASC 985-20に規定されている販売を目的としたソフトウェアについては有効であるが、自社利用を目的としたソフトウェアにはそぐわないとして、資産計上の条件からは外されている。

また、ASC 350-40では、以下のソフトウェアについては研究開発活動であるとし、研究開発費として処理を行うとしている。

- (1) 研究開発活動における利用のために取得され、将来の代替利用性が無いソフトウェア。
- (2) 特定のパイロットプロジェクトであるか、または専ら特定の研究開発プロジェクトで使用されるソフトウェア。

第3節 のれんと無形資産

まず、のれんとは、資産、負債の時価を超える企業の価値分である。超過収益力ともいわれるが、その実態は物理的な資産に化体されないさまざまなノウハウ、技術、熟練、顧客情報、信用、イメージ、ブランドといった目に見えない経営資源、すなわち情動的経営資源の集合体である。²⁸⁾ つまり、これら広義ののれんは無形資産の集合体と言ってもあながち間違いではないであろう。しかし、前述したように、米国やIFRSにおいては、のれんが無形資産としての定義を満たしていない。つまり、のれんは無形資産と異なり、個々に識別、分離して認識できない。そのため、日本と異なると、のれんは無形資産として計上されていない。

また、企業が無形資産を取得する方法としては、外部から承継的に取得する方法と、自ら無形資産を創設し、原始的に取得する方法とが考えられる。のれんの場合にも、企業結合により生じたのれんと自己創設のれんに分けられるが、ここでは、このようなのれんの取得形態別に、検討を行っていく方針となる。

FAS141号「企業結合」では、のれんに関する内容を次のように述べている。「被取得エンティティの取得コストが、取得資産ならびに負債の純額を超過する額をのれんとして資産認識しなければならない。Par.39で示された基準を満たさない取得無形資産は、のれんとして認識される金額に含まれるとする。」²⁹⁾

ここから明らかなように、FAS141号では企業結合の取得コストのうち、識別される資産、負債に配分されたあとの残余としてののれんを定義し、それを取得時に資産として計上しなければならないとなっている。そのため、識別可能できる無形資産の範囲³⁰⁾によって、大きく影響されることになる。

日本における買入のれんの定義は、「のれんとは、被取得企業又は取得した事業の取得価額が、取得した資産及び引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。」(企業結合に係る会計基準二

8)と述べている。すなわち、超過収益力を積極的に評価しているわけではない。企業会計原則におけるのれんの取り扱い、その本質については触れていない、あくまで、差額として処理であるに過ぎないと考えている方も少なくないだろう。³¹⁾

さらに、2004年に、IASBは、IFRS第3号「企業結合」が公表された。IFRS第3号では、企業結合で取得されたのれんの処理を示している。まず、取得企業は、次のaがbを超過する額として測定した、取得日時点ののれんを認識しなければならない。

a. 次の総計

1. 本基準に従って測定した、移転された対価。これは通常、取得日公正価値が要求される。(第37項参照)
2. 本基準に従って測定した、被取得企業のすべての非支配持分の金額
3. 段階的に達成される企業結合の場合には、取得企業が以前に保有していた被取得企業の資本持分の取得日公正価値

b. 本基準に従って測定した、取得した識別可能な資産および引き受けた負債の取得日における正味の金額³²⁾

IFRSでは、企業結合に伴うのれんの認識方法については、全部のれん方式と部分のれん方式(買入のれんとも呼ばれる)の選択が可能となっている。

この場合、取得企業は、非支配持分を以下の2つの方法のうちいずれかで評価・測定する。

- a. 支配持分の公正価値(全部のれん方式)
- b. 被取得企業の識別可能純資産の公正価値に対する非支配持分割合³³⁾(買入のれん方式)

日本基準においては、買入のれん方式しか認めないが、IFRSでは、企業結合ごとに全部のれん方式と買入のれん方式の選択が可能となる。したがって、全部のれん方式を選択した場合には、日本基準とIFRSと差異が生じる。

自己創設のれんの定義については、ASBJの「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」

では、営業上の固有のメリット等を考慮し、報告主体が主観的に期待した将来キャッシュフローの割引現在価値(利用価値)と流通市場で成立している価格(市場価格)の差額とされている。³⁴⁾

この自己創設のれんは、現行の企業会計制度においては、財務報告の対象に含まれるべきではないとされている。その理由として、自己創設のれんの計上は、経営者による企業価値の自己評価、自己申告を意味するため、財務報告の目的に反するからである。³⁵⁾国際会計基準や米国財務会計においても、自己創設のれんの計上は原則として認められていない。(IAS第38号, para. 48; FAS141, para. 3j, A19)

しかし、自己創設のれんが財務報告の対象から本当に除かれているかどうかは、検討の余地があるだろう。会計利益の測定において、その構造上、自己創設のれんの未実現分の一部が毎期の利益に含まれる仕組みになっているからである。確かに、資産取得と同時に自己創設のれんの全額が利益に計上されるわけではないが、その後の年度利益において、自己創設のれんの実現分だけの額が計上される構造になっているわけでもない。各年度の会計利益には、自己創設のれんの未実現分が含まれることもあり得る。³⁶⁾

また、最近では、自己創設のれんの計上を規定するような会計基準も見られるようになってきている。そうした会計基準には、たとえば買入のれんの非償却、減損処理や、全部のれんの認識、コア預金無形資産の認識、仕掛研究開発費の処理、保険債務に係る便益の無形資産の認識などが挙げられる。³⁷⁾

これらの最近の基準と自己創設のれんを財務報告の対象から排除する従来の考え方との整合性について検討するためには、その従来の見解の趣旨を明らかにすることが必要であろう。自己創設のれん、すなわち自らの企業努力で獲得した超過収益力は認識しないことで各国のスタンダードは一致していた。FAS第142号、IFRS第3号が提案した買入のれんの非償却アプロー

チは、のれんは減耗性資産ではなく、のれんの価値が半永久的に持続するという考え方に基いている。それは、企業結合後の追加的な投資（たとえば広告宣伝や顧客サービスに対する支出）によってのれんの価値が維持され、のれんを償却しないのは、追加投資による自己創設のれんを計上することと実質的に等しいという考えた方もあるからだろう。また、買入のれんが自己創設のれんに置き換えられることを認める一方、そうした自己創設のれんを認識せず、恣意的なのれんの規則償却しても、有用な情報を提供することにはならないことを伊藤邦雄先生が指摘している。³⁸⁾

第三章 その他の各基準における 無形資産に関する会計基準

第1節 イギリスにおける無形資産の会計

第1項 イギリスにおける無形資産会計制度

イギリスでは、1997年12月に会計基準審議会（ASB：Accounting Standards Board）から財務報告基準（Financial Reporting Standards：以下FRSという）第10号「のれんと無形資産」（FRS第10号）が公表された。FRS第10号は、のれんと無形資産の会計処理と開示に関する包括的な会計基準である。それ以前は、のれんの会計基準として、1984年12月に会計基準委員会（ASC）から公表された会計実務基準書（以下SSAP）第22号「のれんの会計」（SSAP22号）があった。

イギリスにおいて、「のれん（goodwill）とは、組織全体としてみた企業の価値と、その企業が保有する処分可能純資産の公正価値合計額との差額（SSAP22, par. 26）」をいい、「買入のれん（purchased goodwill）とは、他企業の買収を取得として処理したために生じるのれんをいう。（SSAP22, par. 28）」と定義している。

また、SSAP22号では、買入のれんについて、次のいずれかの方法により会計処理を行うことを求めていた。

1. 取得時にのれんに相当する金額を準備金

と相殺する方法（即時償却）

2. のれんに相当する金額を資産に計上し、経済的耐用年数にわたって損益計算書を通じて徐々に償却する方法。

ただし、1の即時償却法が原則的な方法であり、イギリスの会計実務でも一般的に使われていた方法であったのに対して、2の資産に計上して償却する方法は、一定の条件のもとで容認された代替的方法であった。さらに、イギリス報告実務の調査「財務報告1995—1996」によると、その財務諸表が買入のれんの証拠を示している企業のうち、わずか5%の企業が買入のれんを資産計上し、貸借対照表で無形資産として繰越しているにすぎなかったと報告されている。

しかし、SSAP22の規定上の不備、欠陥から、1988年以後、ブランドなどの無形資産をのれんから分離して貸借対照表に資産計上するとともに、資産計上したブランドなどの無形資産は規則的な償却をしないという会計実務が一般に行われるようになった。

さらに、自己創設ブランドを資産計上したRHM社³⁹⁾の財務報告に対して、会計監査人が「真実かつ公正な概観」を表示するものとして賛意を表した。そのきっかけに、一連のいわゆる「ブランド論争」が始まった。会計基準審議会（ASB）は、この問題に対し、1997年12月に、ようやく、「のれんと無形資産」に関する正式な会計基準FRS第10号を公表した。

FRS第10号は無形資産を、「物的実体がなく、識別可能（identifiable）であり、かつ管理（custody）または法的権利（legal rights）を通じてエンティティ（実体）により統制される非金融固定資産」⁴⁰⁾と定義している。また、その「要約」（summary）のなかで、買入のれんを、その他の資産のような資産でもなければ、価値の即時損失でもなく、むしろ、それは、買収企業自体の財務諸表における資産として示される投資の原価と連結財務諸表における買収された資産と負債に帰属する価値との間の「橋渡し役」（bridge）となるとし、さらに買入のれ

んは、本来資産ではないけれども、株主持分からの控除ではなく、報告エンティティ（報告実体）の資産のなかにそれを含めるのは、買入のれんを企業経営者が依然として説明する責任を負っている「より大きな資産、つまり投資の一部」（part of a larger asset, the investment）と認めているからであるとしている。⁴¹⁾

また、FRS 第10号の無形資産の定義が、もちろん、FRS 第5号のもとでの資産の一般的な認識基準に基づいて規定されている基準を満たさなければならない。第5号において、資産とは、（適切な場合には、将来の便益の流入が生じるであろう証拠を含む）当該項目の存在についての十分な証拠があり、かつ当該項目を十分な信頼性をもって貨幣金額で測定できる場合に、当該項目を資産として貸借対照表で認識しなければならないことになっている。ここでもまた、「将来の経済的便益性」と「測定上の信頼性」という二つの認識基準を満足した場合に、一般に資産を認識することになる。

この資産の一般的な定義を、さらに無形資産に特定した場合、「期待将来便益」を利用できる権利（access to expected benefit）および、当該エンティティは、その「期待将来便益」に対する十分な「統制力」を持たなければならないのである。

たとえば、「熟練したスタッフ」（skill staff）を貸借対照表に資産計上できるかどうかという問題を取り上げてみることにする。有能な熟練したスタッフは、会社将来において重要な便益を生み出すと期待できるかもしれない。しかし、通常、そのスタッフは、ペナルティなしに自由に会社を辞めることができるので、資産計上を保証するに十分な「統制力」が存在しないと考えられる。

一方で、それと対照的に、FRS 第10号の基準化により、プロサッカー選手の「移籍料」（transfer fee）を新たに貸借対照表に資産計上したサッカー・クラブのノッティンガム・フォレスト社（Nottingham Forest Football Club）のような事例もある。同社は、以前に、この移

籍料を発生時に費用計上していたのであるが、FRS 第10号の基準化に伴い、資産計上に変更したものである。⁴²⁾

無形資産の場合はこの「統制力」は、たとえば、エンティティが一定期間、便益を利用できる「フランチャイズやライセンス供与」、ならびに他人の利用を制限する特許権や商標権のように、普通「法的権利」によって保証されている。または、開発活動から生じる「技術的知識や知力」が密かに維持される場合のように、「管理」を通じて得られるかもしれない。

第2項 イギリスにおける自己創設無形資産の認識

周知のとおり、FRS 第10号において、積極買入のれんは資産計上し、貸借対照表で資産として区分するが、自己創設のれんは資産計上してはならないと規定されている。自己創設のれんは、購入取引を通じて十分に確立されていないため、当初認識のために十分な信頼性を持って測定できないと考えているからである。

その一方、FRS 第10号では、自己創設の無形資産について、容易に確認可能な市場価値がある場合に限り、資産計上を認めている。例えば、フランチャイズおよび割当枠のように「容易に確かめられる市場価値」（readily ascertainable market value）が存在する場合には、当該市場価値で資産計上できることになっている。しかし、自己創設ブランド、出版タイトルなどの「容易に確かめられる市場価値」が存在しない場合には、基本的には発生したときに直ちに費用として認識されることになっている（ただし、SSAP13により開発費一繰延費用一として資産計上される場合を除く）。

なお、ここにいう「容易に確かめられる市場価値」の要件とは、①当該資産はすべての重要な点で同等である資産の同質の母集団に属し、かつ、②頻繁な取引によって立証される活発な市場が資産の当該母集団のために存在するという⁴³⁾ 2つの要件を指している。つまり、自己創設無形資産として資産計上するためには、少な

くとも、「同等資産の母集団に属する」、および「活発な市場の存在」の2つの要件を満たす必要があり、これらの厳しい2つの要件を満足するか否かが、無形資産として計上できる、もしくは、即時費用計上の重要識別判断基準となっているのである。⁴⁴⁾ (表3を参考)

イギリスの研究開発費会計の会計基準は、1977年に設定され、1989年に改訂されたSSAP13によって定められている。SSAP13によれば、純粋および応用研究を即時全額費用化としなければならないと述べた上で、開発費は、原則として、支出した年度に即時費用計上されなければならない。しかし、次に資産計上の5要件をすべて満たしている場合には、例外的に将来の期間に開発費を繰り延べることができる」と規定している。

- (a) 明確に定められたプロジェクトが存在すること。
- (b) 当該開発費を個別に識別できること。
- (c) 当該プロジェクトの成否を、次の面からかなり正確に評価できること。

①技術的实施可能性。

②予想される市場状態（競争製品を含む）、世論、消費者および環境に関する規制といった要因に照らして検討したうえでの最終的な商業化の可能性。

- (d) 当該繰延開発費、完成までに要すると見込まれる追加開発費、関連する製造原価および販売費・一般管理費を含めたコストを、将来得られる販売収益またはその他の収益によって回収しうることが確実に予想できること。

- (e) 当該プロジェクトを完成させ、結果として運転資金の増加を賄うことのできる十分な資金を保有していること。あるいは、その調達が可能であると確実に予測できること。

また、研究開発費の会計方針の開示、繰延開発費の変動額と期首・期末時点の残高の開示および繰延開発費の貸借対照表開示を求めている。

第2節 ドイツにおける無形資産の会計

第1項 ドイツにおける無形資産会計制度

ドイツでは、商法典（HGB）の一連の現代化によって、既に連結先行が実施されている。すなわち、2005年より上場企業の連結決算にIFRSが強制適用されている。さらに、ドイツ連邦法務省では、2007年に「貸借対照表法現代化法に対する参事官草案」（Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts）を公表し、2010年1月1日に始まる事業年度から適用されている。

まず、商法自体には資産の定義はない。しかし、政府草案商法第246条1項2文は、「資産は、それが所有者に対して経済的にもまた帰属するときにだけ貸借対照表に計上されるに過ぎない」と述べている。ところが、文言が不正確であるという批判が生じたため、最終的に改正商法は次のように規定することになった。

「資産は所有者の貸借対照表に計上されなければならない。資産が所有者のものではなく、別の者に経済的に帰属するときには、これは、後者の貸借対照表に計上されなければならない。」⁴⁵⁾

表3 FRS10における自己創設無形資産の当初認識

自己創設無形資産	「容易に確かめられる市場価値」が存在する場合	「容易に確かめられる市場価値」で資産計上できる。「資産計上可能」
	「容易に確かめられる市場価値」が存在しない場合	自己創設無形資産に関連する支出は基本的には発生時に費用計上（但し、SSAP13により開発費「繰延費用」として資産計上される場合を除く）。

出典：白石和孝「自己創設無形資産の資産計上をめぐる課題」企業会計，2013.6，22ページ。

さらに、参事官草案の第246条1項4文によれば、派生の営業権またはのれん（GoF）は、期間的に限定された利用可能な財産対象物とみなされ、貸借対照表に計上した上で、事業活動の各利用期間にわたって計画的に、場合によって計画外で償却しなければならない。償却の際、個々に見積られた耐用期間が、立法者が妥当と認める5年の期間を超える場合、そのことを附属説明書でそれぞれ理由を付して示さなければならない。⁴⁶⁾ これに対して、旧規定では有償取得によるのれんの資産化に対して選択権があった。資産化したときは翌期に少なくともその4分の1の規則償却が要求された。

なお、旧HGB第248条2項により、無償取得もしくは自己創設の固定資産たる無形資産には貸借対照表計上が明示的に禁止された。しかし、表現上、貸借対照表作成以前に無償取得された固定資産たる無形資産にのみ限定されている。つまり、流動資産たる無形資産ならびに有償取得の固定資産たる無形資産が、貸借対照表に借方計上される必要があると考えられる。⁴⁷⁾

新HGB第248条2項では、無償取得の固定資産たる無形資産の貸借対照表に計上禁止することについての規定は廃止された。自己創設の無形資産は、開発段階で発生した製作原価をもって、借方項目として計上することができる。しかし、研究費については借方計上禁止である。その理由としては、将来、その研究からもたらされる成果の見込みが極めて不確実であり、具体的なプロジェクトに組み込めないからである。

第2項 ドイツにおける自己創設無形資産の認識

旧HGBは、自己創設無形資産（開発費）に対して、債権者保護の見地からその計上を禁止していた。しかし、IFRSとの関係で情報機能の強化の一環として、その資産化、つまり事実上自社開発による無形資産の計上義務化を提案した。ところが、この案についてかなり厳しい批判があった。特に、無形資産という分類のもとで、将来予測をベースとした項目が計上され

ることになり、その項目はいずれにせよ決算時点で、まだ資産ではないなどの批判もあった。この批判を受けて連邦議会の法委員会は無形資産の計上義務化に代えて計上選択権に変更することで妥協し、決着した。⁴⁸⁾

その結果、自社開発による無形資産の資産化が可能となる。ここで開発費は、HGB第255条2a項2文に従い「財または手法の新規開発あるいは重要な変更を通じた財または手法の再開発に対する研究結果またはそれ以外の知識の適用」と定義される。この資産化はその資産としての性質が明確となる時点で、はじめて容認される。さらに、解釈が必要な「財」という概念については、材料、製品、特許権、非保護のノウハウならびサービスを含め、他方で、広く解釈を要する「手法」の概念のもとで典型的な生産および製作手法ならびに開発されたシステムを組み入れた。

それに対して、（第255条2a項3文による）研究とは、「新規の技術的利用可能性もしくはは経済的成果予想もしくははその技術的利用可能性もしくはは経済的成果予想について基本的に証明できない一般的種類の経験に向けての独立した計画的な試み」である。したがって、研究活動は、典型的に経験指向的であり、ならびに結果のその後の利用に対して何ら関連を持たない。また、研究活動について次に事例を挙げている。

- 新しい知見の創出を目指した活動
- 材料、設備、製品、手法、システムもしくはサービスに対する代替案に向けての試み⁴⁹⁾

また、研究および開発費が信頼できる形で相互に区別できないときには、資産化が禁止される。同様に自己創設の商標、印刷タイトル、版權、顧客リストこれに準ずるものは資産計上が禁止される。なお、明確、かつ直接的に識別できない自己創設無形資産の資産化は禁止される（改正商法理由書、85頁）。さらに、自己創設無形資産を資産化したときには、配当規制の対象となる。

第3節 中国における無形資産の会計

1993年以前の中国では、「税務会計」に基づく「財務会計」が存在していたと言われるが、事実上、企業会計処理規則は全部税収政策に従属していたのは現実である。つまり、「税務」と「会計」は一本化していた。その理由としては、当時の中国において、ほとんどの企業が国有企業であり、企業財務諸表を主に税務局にしか提出する必要がなかったからである。国に任命された経営者、管理者たちを評価する唯一重要な基準は納税額であるので、「税務重視」とも言われていた。国有企業が国の機関である税務局に財務諸表を提出することを対内的行為として認識すれば、当時未発達であった株式市場、私営企業の状況を考えると、財務諸表が投資者等の外部に提出するものとして認識される必要性は低いことも事実であろう。

1993年から、中国は市場経済への転換を加速させ、その中で、会計改革も実施された。「企業基本会計準則」、「企業財務通則」、「行業会計制度」及び「行業財務管理制度」等一連の会計法律・法規が發布された。会計が税務から独立するという方針が明確になったものの、「行業財務管理制度」という行政法規によって、税務は依然として会計に多大な影響力を発揮していた。

2001年、会計改革は第2段階に深化していた。企業会計制度と税収制度の分離は強化され、「会計法」、「会計準則」等の会計法律・法規によって企業財務諸表を作成することが明確になった。しかし、中国の会計改革は今でもまだ模索段階で、企業会計に対する研究、検証などがまだ不十分だと言えるだろう。⁵⁰⁾

近年、中国の企業会計を取り巻く環境は大きく変化している。2006年までは旧企業会計準則が主に適用されていたが、2006年に新たな企業会計準則が制定され、2007年から旧会計制度からこの企業会計準則への移行が進められている。

2007年に公布された中国の企業会計準則は、基本準則と38の具体準則から構成されている。

2007年度から上場企業および特定業種・企業を中心に新会計基準の適用が義務付けられ、適用対象企業が徐々に拡大されている。なお、2008年度は、非上場に対して適用は強制されておらず、任意適用の位置づけとなっている。それから、段階的に拡大しており、現在では、上場会社、大型国有企業、金融機関に加え、非上場の会社でも、深圳市、上海市、広州市等の特定の地域に所在する大中型規模以上の会社が対象になっている。その他の企業に対しては適用が推奨されるにとどまったため、新旧企業会計準則が並存することとなった。なお、「新企業会計準則」を選択すると、それ以降「旧企業会計準則」を適用することができない。

以下では、中国における新企業会計準則と旧企業会計準則を比較しながら、考察する。

第1項 中国における無形資産会計制度

まず、旧企業会計準則において、無形資産とは、「生産、役務の提供（他者へのリースを含む）、管理目的のために保有する、実物形態を持たない非貨幣性の長期資産である」と定義されている。

また、無形資産は識別可能無形資産と識別不能な無形資産とに区分することができる。識別可能無形資産としては、特許権、非特許技術（ノウハウ、ライセンス、使用権）、商標権、著作権、土地使用権等が該当することになる。一般的な製造業であれば、ソフトウェアや土地使用権が代表的な項目である。

識別不能な無形資産は、営業権（のれん）をいう。旧企業会計準則においては、企業結合によって生じたのれんは無形資産基準書の対象外となっている。当然のことながら、自己創設ののれんの認識は認められていない。⁵¹⁾

なお、中国の（新）「企業会計準則・具体準則第6号」第2章、第3条において、無形資産とは、「企業が保有または支配する実物形態のない識別可能な非貨幣性資産である。」と定義されている。また、以下のいずれかの条件に該当する場合に、無形資産の定義における識別可

能性の標準を満たすとされている。

1. 当企業から分離又は区分することができ、かつ単独又は関連する契約、資産又は負債と共に、売却、移転、使用許諾、賃貸又は交換に用いることができること。
2. 契約性の権利又はその他の法的権利に由来すること。なお、それらの権利が企業又はその他の権利及び義務から移転又は分離可能か否かは問われていない。⁵²⁾

さらに、新、旧会計基準においては、無形資産の認識規準として、①無形資産が生み出す経済的利益が企業に流入する可能性が高いこと、および②無形資産の原価が信頼をもって測定可能であることの二つの要件をどちらも満たすことが必要となっている。

「企業会計準則・具体準則第6号」第2章、第5条において、無形資産が生み出す経済的利益が企業に流入する可能性が高いか否かを判断する際に、無形資産の見積耐用年数内に存在するであろう各種経済的要素を合理的に見積らなければならず、かつそれを明確な証拠を備えていなければならないとしている。⁵³⁾

第2項 中国における自己創設無形資産の認識

「企業会計準則・具体準則第6号」第2章、第11条では、「企業が自ら創設したのれんおよび内部から生じたブランド、刊行物の名称などについては、無形資産として認識してはならない。」と規定している。

また、旧企業会計基準において、開発段階の研究開発費の資産計上を認めていなかったが、新企業会計基準では、資産認識の要件を満たした場合は開発段階の開発費を無形資産に計上することを認めることになった。旧企業会計基準を適用する限りは、現在の日本基準と同じ理論構成であるため、研究段階または開発段階にかかわらず、研究開発費は費用処理されることになっている。

旧企業会計基準では、自ら開発し、法に従って申請取得した無形資産は、法に従って取得した際に発生した登録費用、法律費用等の費用に

基づいて、その取得価額を確定し、資産として計上する。しかし、法に従って取得する以前に発生した研究および開発費用は、発生時に当期費用として認識しなければならないと規定されている。

なお、新企業会計基準の「企業会計準則・具体準則第6号」第2章、第7条においては、研究開発項目は研究段階と開発段階に区分されている。研究とは新たな科学または技術知識を得て、理解するために、実施する独創性のある研究調査をいうと定義されている。また、開発とは、商業的生産の実施または使用前において、研究成果またはその他の知識をある計画または設計に応用することによって、材料、装置、製品等を新しく産出または実施的に改良することをいう。研究段階に比べて、研究段階の業務を既に完成している必要があり、かなりの程度においてある新製品または新技術の基本要件を形成していなければならない。⁵⁴⁾

自己創設の研究開発項目において、研究段階の支出は、発生時に費用として計上しなければならない。一方、開発段階の支出は、同時に以下の条件を満たす場合に、無形資産として認識されることになる。

- ①当該無形資産の完成が、その使用または販売を可能にさせる技術上の実行可能性を有すること。
- ②当該無形資産を完成させて、使用または販売する意図を有する必要がある。
- ③当該無形資産を利用して生産した製品が市場に存在する又は無形資産自体が市場に存在することによって証明できること。
- ④十分な技術、財務資源およびその他の資源の支持を有し、当該無形資産の開発の完成によって、当該無形資産の使用または販売する能力を有すること。
- ⑤当該無形資産の開発段階に帰属する支出が、信頼をもって測定できる必要がある。企業は研究開発の支出に対して単独で計算を実施しなければならない。⁵⁵⁾

なお、上記に挙げた五つの条件は、国際会計基準で規定されている無形資産として認識する開発段階の研究開発支出と同一のものとなっている。新企業会計基準を適用した場合は、国際基準を適用した場合の処理結果と同一の結果になるものと考えられる。

以上のように、研究開発費について、旧企業会計基準、日本会計基準は、原則として費用処理するが、新企業会計基準、IFRSでは一定の要件を満たす開発費については資産計上が認められている。また、新企業会計基準、旧企業会計基準、日本会計基準、IFRSともに取得原価で評価する。なお、IFRSでは、再評価モデルの選択適用も認めている。

終章 結論と課題

今の時代では、経済のソフト化、あるいはブランドや知的財産への社会的な関心が高まっている。無形資産の開示情報に求めている社会的な関心に応じるために、外部購入された法的権利と企業結合の結果としてののれんのみを無形資産として認識し、取得原価で測定するという会計処理が行われているだけでは足りない。無形資産に対する社会的に求められているレベルと制度としての企業会計における認識レベルと合致させ、財務会計を通じて利害関係者に提供される無形資産情報の信頼性を維持する上で、制度会計において認められる無形資産の範囲を拡大していくことが必要と考えられる。

そこで、無形資産の認識拡大に対する新たな会計基準が整備されるようになってきた。その結果、制度会計における無形資産に対する会計処理の内容にも変化が生じてきている。特に、アメリカ会計基準や国際会計基準では、企業結合に伴って認識、測定されるのれんに対する会計基準の改変、整備が進められた結果として、のれんとは区分して認識すべき無形資産の具体化が図られた。その内容には、従来から認められてきた法的権利に基づく無形資産以外に、市場関連の無形資産や顧客関連の無形資産が含ま

れている。したがって、企業結合に伴って認識、測定される場合に限定されているものの、制度として認識することが認められる無形資産の範囲は拡大されつつある。

しかし、独立した第三者取引による取得した無形資産は、投資支出の事実が存在しているという点に計上の根拠が置かれているとも考えられる。第三者との取引が無形資産の認識条件という基準のため、取引が発生しない自己創設無形資産の資産計上を認めないことについて、必ずしも合理的とはいえない。取引の事実の有無という観点からでは、自己創設無形資産の資産計上が認められない一方で、取引による取得した無形資産の資産計上が認められるという非対称的な取扱いについて、資産認識の理論的な一貫性に欠ける部分が存在している。

これらの問題については、日本の会計基準に大きな影響を与えたアメリカの会計基準と国際財務報告基準を取り上げ、数多く研究成果を蓄積したアメリカと国際財務報告基準の対応を整理することとした。それに加えて、イギリス、ドイツ、中国における無形資産の動向を検討することで、制度会計における無形資産を検討することが世界的にも共通する課題になっている。

しかし、各国における商習慣や財務会計の考え方によって、無形資産に対する会計処理が異なってくるが、各国の会計基準を統合しようとする動きは、無形資産の会計基準にも顕著に見られる。

日本企業会計基準委員会でも、無形資産に関して国際会計基準とのコンバージェンス観点から検討すべき論点を整理し、米国会計基準における取扱いを慎重に確認しながら、方向性の検討がなされてきた。しかし、日本においては、無形資産全般に関する会計基準が存在していない。特に、近年の国際会計基準とのコンバージェンスの観点から、資産・負債アプローチへの移行が進んでいる中、資産の評価が重要と変わりつつある。それに加えて、前述した各国の会計基準を統合する動きを参考し、日本における無形資産の会計基準も国際会計基準とのコン

バージェンスの重要な一環として、無形資産全体を対象とした体系的な会計基準がIFRSを基準にして、整備される必要がある。

謝 辞

本研究を進めるにあたり、終始熱心なご支援

とご指導を頂いた卒業論文指導教員の鯖田豊則教授に深く感謝しております。また、一年次の授業や中間発表の際、ご指導とご鞭撻をいただいた田宮治雄先生と論文研究だけでなく多くのご指導をしていただいた萩本眞一郎先生に感謝の意を表します。

注

- 1) 企業会計基準委員会「財務会計の概念フレームワーク」第3章 第4項。
- 2) FASB (1985) par. 25, 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 2002, p. 297.
- 3) FASB (1985) par. 26, 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 2002, p. 297-298.
- 4) IASB (1989) par. 49, 間島進吾・広瀬義州編「コンメンタール国際会計基準」税務経理協会, 1999年, p. 77.
- 5) IFRS原文ではAn asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity. と述べている。
- 6) 著作権とは、著作権法にいう出版権。著作物の複製・販売に関して専有する権利。
- 7) IASB (1989) par. 56, 間島進吾・広瀬義州(1999), 前掲書, p. 81.
- 8) 企業会計基準委員会「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」5頁。
しかし、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ため、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(棚卸資産、リース資産、繰延税金資産等)についても、対象外とする方向性で検討を行っていた。
- 9) IAS第38号, 18項。
- 10) FASBによる会計基準のコード化体系により, FASB Accounting Standards Codification「FASB-ASC Topic350」無形資産——のれん及びその他(Intangibles—Goodwill and Other)になった。
- 11) 企業会計基準委員会「無形資産に関する論点の整理」2009年, 8, 9ページ。
- 12) 大塚成男「無形資産会計の制度的認識の視点と課題」, 伊藤邦雄編著(2006) 前掲書, 30ページ。
- 13) 「財務諸表等の用語, 様式及び作成方法に関する規則」第27条。また, 「会社計算規則」第74条3項3号。
- 14) IAS第38号, para. 12.
- 15) IAS第38号, para. 13.
- 16) IAS第38号, para. 17.
- 17) IAS第38号, para. 21.
- 18) 永田京子「第3章無形資産会計の国際的動向, 第1節アメリカ, 第3項現在のアメリカにおける無形資産会計, ①のれんの会計」伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社, 2006年, 60頁。
- 19) 大塚成男「第3章無形資産会計の国際動向, 第4節国際会計基準, 第1項IAS第38号」伊藤邦雄編著(2006), 前掲書, 113ページ。
- 20) IAS第38号, para. 52.
- 21) IAS第38号, para. 54.
- 22) IAS第38号, para. 57.
- 23) IAS第38号, para. 36.
- 24) IAS第38号, para. 51.
- 25) 企業会計基準委員会「無形資産に関する論点の整理」平成21年, 20頁。
- 26) 藤田晶子「無形資産会計のフレームワーク」中央経済社, 2012, 67頁。
- 27) ソフトウェアの開発プロセスを, 準備段階(Preliminary Project Stage), 開発段階(Application Development Stage), 操作段階(Post Implementation/Operation Stage)の三区分に分ける。
- 28) デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー編「M&A・再編会計」2014年, 72頁。
- 29) FAS141号, par. 43.
- 30) 無形資産の認識範囲は本論文の第3項の米国における無形資産会計制度を参照。
- 31) 大塚成男「第3章無形資産会計の国際動向, 第5節日本, 第1項日本における従来の会計処理」, 伊藤邦雄編著(2006), 前掲書, 122ページ。

- 32) IFRS第3号, par 32.
- 33) IFRS第3号, par 19.
- 34) 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」2006, 第4章の第21項.
- 35) 企業会計基準委員会, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」2006, 第1章「財務報告の目的」第18項.
- 36) 勝尾裕子「原価配分の必然性と自己創設のれん」『会計』第175巻第5号, 2009, 83-97頁.
- 37) 勝尾裕子「自己創設のれんの認識」大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社, 2013, 61頁.
- 38) 伊藤邦雄著「新・現代会計入門」日本経済新聞出版社, 2014, 586頁.
- 39) イギリスの大手総合食品メーカーのランクス・ホーヴィス・マクドゥーガル社(以下RHM社)は1988年9月3日の連結貸借対照表に自社所有のすべてのブランドの価値を6億7,800万ポンドと評価してオンバランスした事件.
- 40) 非金融固定資産(non-financial fixed assets).
- 41) 白石和孝「イギリス暖簾と無形資産の会計」税務経理協会, 2003年, 90頁.
- 42) 白石和孝, 前掲書, 99-100頁.
- 43) FRS第10号, par. 2. 原文は「The value of an intangible asset that is established by reference to a market Where:
(a) the asset belongs to a homogeneous population of assets that are equivalent in all material respects; and
(b) an active market, evidenced by frequent transactions, exists for that population of assets.」
- 44) 白石和孝「自己創設無形資産の資産計上をめぐる課題」企業会計, 2013.6, 22ページ.
- 45) 五十嵐邦正「ドイツ会計制度論」森山書店, 2012年, 7頁.
- 46) 佐藤博明「ドイツ会計の国際化」静岡大学経済研究, 2013, 106頁.
- 47) 佐藤博明編著「ドイツ現代会計化論」森山書店, 2014年, 112頁, 113頁.
- 48) 五十嵐邦正「ドイツ会計制度論」森山書店, 2012年, 8頁.
- 49) 佐藤博明編著(2014年), 前掲書, 119頁, 120頁.
- 50) 中小企業基盤整備機構「中国における会計制度と実効のある経理関係社内規程」http://www.smrj.go.jp/keiei/dbps_data/_material/_common/chushou/b_keiei/keieikokusai/pdf/chugoku_kaikei_seido.pdf, 2005年, 3ページ.
- 51) トーマツ編「中国の投資・会計・税務Q&A」中央経済社第2版, 2004, 270頁.
- 52) 新日本有限責任監査法人, 新日本アーンストアンドヤング税理士法人著「必携中国の会計・税務詳解」税務経理協会, 2009, 44頁.
- 53) 魏海涛[他]訳「中国企業会計準則: 中日対訳」中央経済社, 2007, 179頁.
- 54) 新日本有限責任監査法人, 新日本アーンストアンドヤング税理士法人著(2009), 前掲書, 46頁.
- 55) 新日本有限責任監査法人, 新日本アーンストアンドヤング税理士法人著, 前掲書, 46頁.

参考文献

1. 青山監査法人編「アメリカの会計原則」東洋経済新報社, 2011年.
2. 秋山 直「米国の無形資産会計」信山社, 2004年.
3. 五十嵐邦正「ドイツ会計制度論」森山書店, 2012年.
4. 伊藤邦雄著「ゼミナール現代会計入門」日本経済新聞出版社, 第9版, 2012年.
5. 伊藤邦雄著「新・現代会計入門」日本経済新聞出版社, 第1版, 2014年.
6. 伊藤邦雄編著「無形資産の会計」中央経済社, 2006年.
7. 英国財務報告評議会(Financial Reporting Council, FRC), 「FRS 10 Goodwill and Intangible Assets」, <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-10-Goodwill-and-Intangible-Assets-File.pdf>, 1997年.
8. 会社法「会社計算規則」第74条3項3号.
9. 大河内暁男「ロウルズーロイス研究—企業破綻の英国的位相」東京大学出版会, 2001年.
10. 大日方隆編著「会計基準研究の原点」中央経済社, 2013年.
11. 勝尾裕子「原価配分の必然性と自己創設のれん」『会計』第175巻第5号, 2009年.
12. 魏海涛[他]訳「中国企業会計準則: 中日対訳」中央経済社, 2007年.
13. 企業会計基準委員会「企業会計基準第5号貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」第19項.
14. 企業会計基準委員会「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」, 2003年（最終改正2009年）.
15. 企業会計基準委員会「財務会計の概念フレームワーク」第3章.
16. 企業会計基準委員会「適用指針第10号 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」2005年12月27日（最終改正2013年）.
17. 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」企業会計基準委員会2006年.
18. 企業会計基準委員会「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」2013年6月28日.
19. 企業会計基準委員会「無形資産に関する論点の整理」2009年.
20. 金融商品取引法「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」第27条、ガイドライン27.
21. 経済産業省「ブランド価値評価研究会報告書」2002年.
22. 古賀智敏「知的資産の会計」東洋経済新報社, 2012年.
23. 古賀智敏編著「財務会計のイノベーション：公正価値・無形資産・会計の国際化による知の創造」中央経済社, 2009年.
24. 国際会計基準審議会（IASB）, 「International Accounting Standard 38 Intangible Assets」, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=12033&sidebarOption=UnaccompaniedIas>（参照2015.01.30）
25. 国際会計基準委員会財団編「国際財務報告基準IFRS / 2013 part A, 2013 part B」中央経済社, 2013年.
26. 桜井久勝著「財務会計講義」中央経済社, 第15版, 2014年.
27. 佐藤博明「ドイツ会計の国際化」静岡大学経済研究, 2013年.
28. 清水泰洋「アメリカの暖簾会計：理論・制度・実務」中央経済社, 2003年.
29. 白石和孝「イギリスの暖簾と無形資産の会計」税務経理協会, 2003年.
30. 白石和孝「自己創設無形資産の資産計上をめぐる課題」企業会計, 2013.6.
31. 新日本有限責任監査法人, 新日本アーンストアンドヤング税理士法人著「必携中国の会計・税務詳解」税務経理協会, 2009年.
32. 新日本有限責任監査法人事業開発部著「会社の知的資産を見える化する方法」中経出版, 2008年.
33. 田邊朋子「第11回, IAS第38号無形資産」会計・監査ジャーナル, 2009.5.
34. 田中 弘〔他〕著「通説で学ぶ財務諸表論」税務経理協会, 2009年.
35. 中小企業基盤整備機構「中国における会計制度と実効のある経理関係社内規程」http://www.smrj.go.jp/keiei/dbps_data/_material/_common/chushou/b_keiei/keieikokusai/pdf/chugoku_kaikei_seido.pdf, 2005年.
36. デロイトトーマツFAS株式会社編「M&A無形資産評価の実務」清文社, 2006年.
37. デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー編「M&A・再編会計」2014年.
38. トーマツIFRSサービスセンター編「国際財務報告基準の実務」中央経済社, 第4版, 2009.
39. トーマツ編「中国の投資・会計・税務Q&A」中央経済社, 第2版, 2004年.
40. トーマツ編「中国の投資・会計・税務Q&A」中央経済社, 第4版, 2009年.
41. 読売新聞朝刊「課税逃れ阻止 国際ルール G8サミットで合意へ」2013年5月23日.
42. 中野 誠著「業績格差と無形資産：日米欧の実証研究」東洋経済新報社, 2009年.
43. 日本公認会計士協会「会計制度委員会研究資料第4号 時価の算定に関する研究資料～非金融商品の時価算定～」2013年.
44. ハンス・ユルゲン・キルシュ, ニルス・ギムベグ・ヘニング（著）／佐藤誠二, 佐藤博明（訳）「ドイツ現代会計化論」森山書店, 2014年.
45. 長谷川美千留「無形資産に関する一考察」八戸大学紀要, 2010年5月.
46. 平松一夫・広瀬義州訳「FASB 財務会計の諸概念」中央経済社, 2002.
47. 広瀬義州「財務会計（第10版）」中央経済社, 2011年.
48. 広瀬義州「知的財産会計」税務経理協会, 2006年.
49. 藤田敬司著「M & Aの会計システム」中央経済社, 2009年.
50. 藤田敬司著「現代資産会計論」中央経済社, 2005年.
51. 藤田晶子「無形資産会計のフレームワーク」中央経済社, 2012年.
52. 間島進吾・広瀬義州「コンメンタール国際会計基準」税務経理協会, 1999年.
53. 山田善隆, 橋本 尚「IFRS会計学 基本テキスト」中央経済社, 第3版, 2012年.