

知的財産部のための会計（その1）

石 井 誠*
品 川 陽 子**
関 大 地***

知的財産に係る会計上の論点は多岐に渡ります。しかし、直接これらの論点について説明する前に、会計全般についての諸規定や基本的な考え方、又は会計上の独特な用語の使い方について概観することは、知的財産に係る会計上の諸論点について理解する上で有効と思われます。今回は、知的財産部の方との会話で対象になった項目を中心に会計上の諸概念や基本的な考え方についてQ&A形式にまとめました。会計は国家、地方公共団体、公益団体、家計、未公開の中小企業等すべての経済主体にとって関係がありますが、このQ&Aでは主に公開企業に関連する部分を対象としています。また、会計の周辺知識であるディスクロージャーや税務、企業分析などについても適宜触れています。なお、このQ&Aにおいて意見に関する部分は私見です。

<企業情報の開示>

Q 1 株式を証券取引所に上場している公開企業は、財務内容を公表しています。法律や規則に従った公表を制度開示あるいは強制開示と言いますが、この制度開示には、どのようなものがありますか。

A 1 公開企業は証券取引法の定めに従い、有価証券報告書（証券取引法24条1項）及び半期報告書（同法24条の5第1項）による定期的な開示と、臨時報告書（同法24条の

5第4項）による臨時的な開示をしなければなりません。有価証券報告書は事業年度ごとに、企業集団及び当該企業の経理の状況、その他事業の内容に関する重要な事項を記載した報告書であり、事業年度経過後3ヶ月以内に内閣総理大臣に提出しなければなりません。平成16年6月以降、有価証券報告書の提出はEDINET（Electronic Disclosure for Investor's Network）で行うことになっており¹⁾、誰でもインターネットで有価証券報告書を閲覧できるようになっています（<http://info.edinet.go.jp/EdiHtml/main.htm>）。

有価証券報告書に記載される具体的な項目は、企業内容等の開示に関する内閣府令に定められていますが、開示項目を要約すると表1のとおりとなります。なお、「知財管理」誌2005年1月号掲載の「知的財産部門のための会計・税務・ディスクロージャー」において知的財産情報との関連を図表化しているので、適宜、参照してください。

その他、公開企業は株式が取引されている証券取引所に対して会社情報を報告し開示することになっています。報告される資料としては、定期的な開示である決算短信や四半期報告書の

* 中央青山監査法人 知的財産室 公認会計士
Makoto ISHII

** 同上 公認会計士 Yoko SHINAGAWA

*** 同上 会計士補 Daichi SEKI

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

表1 有価証券報告書の開示項目

第1 企業の概況	【主要な経営指標】，【沿革】，【事業の内容】，【関係会社の状況】，【従業員の状況】
第2 事業の状況	【業績等の概要】，【生産，受注及び販売の状況】，【対処すべき課題】，【事業等のリスク】，【経営上の重要な契約等】，【研究開発活動】，【財政状態及び経営成績の分析】
第3 設備の状況	【設備投資等の概要】，【主要な設備の状況】，【設備の新設，除却等の計画】
第4 提出会社の状況	【株式等の状況】，【自己株式の取得の状況】，【配当政策】，【株価の推移】，【役員の状況】，【コーポレート・ガバナンスの状況】
第5 経理の状況	【連結財務諸表等】，【財務諸表等】
第6 提出会社の株式事務の概要	
第7 提出会社の参考情報	

他に、投資判断に重要な影響を与える情報の適時開示があります。投資判断に重要な影響を与える情報としては、新製品又は新事業の企業化、業務上の提携又は業務上の提携の解消や訴訟の提起、判決、裁判によらない完結等があります。

会社の決算発表については、タイムリー・ディスクロージャーの要請により、できるだけ速やかに行うことが求められており、最近の傾向として3月末決算の会社であれば、早ければ4月中旬頃から発表が行われ、5月下旬が発表のピークとなっています。決算発表の時点で会社の財務数値は概ね確定しているため、財務経理部門にとっては期末日から決算発表までが最大の繁忙期と言えます。

<会計基準>

Q 2 企業内容の開示制度の中で中心的な役割を占める財務諸表はどのような基

準に従って作成されていますか。

A 2 財務諸表は、一般に公正妥当と認められた会計原則（以下、GAAP：Generally Accepted Accounting Principles）に準拠して作成されなければなりません。GAAPを具体的に文書化したものとして、日本では企業会計審議会が設定する会計基準や証券取引法に関連する規則である財務諸表等規則、日本公認会計士協会が公表する適用指針等があります。これらの文書を要約すれば表2のとおりとなります。なお、紙面の都合上、ほんの一部の文書のみ例示しています。

海外の市場において株式を上場する場合には、それぞれの国の市場における規則に従って、財務諸表を作成することになります。米国の市場に公開する場合は、SEC（Securities and Exchange Commission）の規則に従うことになります。例えば、米国の会計基準は、米国公認

表2 文書化された会計原則・基準・規則等（一部）

設定・報告主体等	会計原則・基準・規則等
企業会計審議会 ²⁾	企業会計原則 原価計算基準 連結財務諸表原則 研究開発費等に係る会計基準 固定資産の減損に係る会計基準 企業結合に係る会計基準 等
企業会計基準委員会 ³⁾	1株当たり当期純利益に関する会計基準 固定資産の減損に係る会計基準の適用指針 等
内閣府令	財務諸表等規則 連結財務諸表規則 商法施行規則 等
日本公認会計士協会 ⁴⁾	連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い 研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針 等

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

会計士協会（AICPA：American Institute of Certified Public Accountants）によって表3のように整理されています⁵⁾。

各階層に多数の基準が含まれており、米国における会計基準は複雑で膨大です。

また、国際的な動きとして、最近の資本市場の国際化の流れから、国際財務報告基準⁶⁾（IFRS：International Financial Reporting Standards）の作成が、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）により進められています。

上述のとおり、日本においても諸外国においても会計基準を形成する文書は、非常に多岐にわたっており、会計処理を行うに当たっては、該当する基準を参照しながら検討していくこととなります。

なお、表示に関しては、米国では日本における財務諸表等規則のような網羅的で詳細な規則がないため、科目名や配列等が企業ごとに異なり、日本における開示に比べて、多くの場合、科目が集約され簡潔です。その一方で、会計処理に関する基準は日本に比べ詳細であり、開示上は、特に注記において非常に詳細な記載がなされています。

Q 3 GAAP（一般に公正妥当と認められた会計基準）に従った財務諸表には、どのような種類がありますか。

A 3 財務諸表には貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益処分計算書（又は損失処理計算書）及び附属明細表があります（財務諸表等規則1条1項）。また、企業集団に係る財務書類としては、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結剰余金計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結附属明細表があります（連結財務諸表規則1条1項）。なお、財務諸表という用語は証券取引法上の用語であり、商法においては計算書類等と呼ばれています⁷⁾。

< 損益計算書 >

Q 4 財務諸表のうち、損益計算書とはどのようなものですか。

A 4 損益計算書とは、一会計期間の経営成績を示したもので、別名、P/L（Profit and Loss statement, ピーエル）とも呼ばれます。なお、米国においては通常、Income Statementと呼ばれます。損益計算書は収益から費用を控除することによって、利益という経営成績を計算する財務書類ですが、収益と費用の決定には、「認識」、「測定」という概念が重要になります。「認識」とは収益や費用をいつ計上するかを決定することで、「測定」とはいくらで計上するかを決定することです。認識測定基準には、現金主義や発生主義という考え方がありますが⁸⁾が、現在の企業会計においては、

表3 米国の会計基準

階層	分類	基準
a	財務会計基準書（FAS: Statements of Financial Accounting Standard）、FASB解釈指針（FIN: FASB Interpretation）等	FAS141 Business Combination FAS142 Goodwill and Other Intangible Assets 等
b	AICPA参考意見書（SoP: AICPA Statements of Position）等	SoP98-1 Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtain for Internal Use等
c	発生問題専門委員会（EITF: Emerging Issue Task Force）による合意（consensus）等	EITF03-Q Allocation of Goodwill to Reporting Units for a Mining Enterprise等
d	AICPA会計解釈指針（AICPA Accounting Interpretation）	

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

発生主義が採用されています。なお、収益の認識においては、財貨の提供や一回限りの役務の提供による取引では実現主義が採用されています⁹⁾。損益計算書は表示上、①売上総利益、②営業利益、③経常利益、④税引前当期純利益、⑤当期純利益という順序で計算されます（財務諸表等規則様式第三号）。

このうち、①の売上総利益とは、一般的に粗利と言われるもので、売上高から売上原価を差引いた利益を指します。売上高は企業の本来の事業による収益であり、通常、会社の定款の目的に記載された事業に対応する収益を計上します。最近の傾向として、ライセンス収入を本業に含めるケースが増加しており、従来、営業外収益として別計上されていたライセンス収入が売上高に含められてしまい、外部からの分析が困難となっています¹⁰⁾。売上原価には、商品仕入高や製品製造原価が含まれ、製造原価は適切な原価計算¹¹⁾を行った結果として、計算されます。製造に関連して支払われるロイヤリティは多くの場合、製造原価に算入され、結果として売上原価として計上されます。

②の営業利益は①で算定した売上総利益から販売費及び一般管理費を差引いた利益を指します。この営業利益は企業の本業の収益力の指標と言われます。通常、研究開発費は販売費及び一般管理費に含まれます¹²⁾。

③の経常利益は、②の営業利益に営業外収益・営業外費用を加減算した利益を指します。営業外収益とは企業の本業以外から得られた収益のことを言い、受取利息や受取配当金あるいは本業以外でライセンス取引がある場合のライセンス収入等からなります。営業外費用は負債による資金調達コストである支払利息等からなります。経常利益は、企業が每期経常的に獲得できるであろうと期待できる利益です。

④の税引前当期利益は、③で計算された経常利益に特別利益及び特別損失を加減算した利益

のことです。特別損益とは、企業活動の中で臨時的なものや前期損益修正に係るものであり、訴訟に関する和解金等が含まれます。最後に⑤の当期純利益は④で算定した税引前当期純利益から法人税等の税金費用を控除した後の利益です。

<キャッシュ・フロー計算書>

Q 5 財務諸表のうち、最も新しく導入されたキャッシュ・フロー計算書とはどのようなものですか。

A 5 キャッシュ・フロー計算書とは、一会計期間におけるお金の流れであるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものです。貸借対照表や損益計算書は、キャッシュの流れを示しているわけではないので、キャッシュ・フローの状況を把握するために導入されました。キャッシュ・フロー計算書は、大きく「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」、「財務活動によるキャッシュ・フロー」に区分表示されます。

ここで「営業活動によるキャッシュ・フロー」とは、企業の営業活動から生じたキャッシュ・フローのことを指し、「投資活動によるキャッシュ・フロー」とは、土地建物や投資有価証券などの固定資産の取得による支出や売却による収入のキャッシュ・フローのことを指します。そして、「財務活動によるキャッシュ・フロー」とは、銀行借入による収入や返済による支出、社債発行による収入や、社債償還による支出というように、企業の資金調達活動に伴って生じたキャッシュ・フローのことを指します。基本的にはこの3つのキャッシュ・フローを合計すると、一会計期間におけるキャッシュの増減額が計算されることとなります。この増減額に一会計期間の期首のキャッシュの残高を加えると会計期間末のキャッシュの残高¹³⁾が計算される

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

ことになります。

なお、類似の概念として、過去には資金収支表がありました。これは、キャッシュ・フロー計算書と同様の計算を行うものですが、資金の範囲がキャッシュの範囲よりも広く、公認会計士の監査対象とされないものでした。このように似て非なる概念があるため、キャッシュ・フローを資金収支と呼びかえる場合は注意が必要です。

Q 6 近年、キャッシュ・フロー経営という言葉が盛んに使われていますが、なぜ、キャッシュ・フローが重要とされるのですか。

A 6 企業価値の源泉は利益ではなく、キャッシュ・フローであるとの考え方が、広まっています。会計の世界では、「利益は意見であり、キャッシュは事実である」と言われることがありますが、これは、一つの取引に対して、複数の会計処理が認められることがあり、経営者の判断で会計処理を選択できる余地が残されているためです¹⁴⁾。そこで、経営者の意図が反映されない事実としてのキャッシュ・フローが重視されるのです。

また、利益よりキャッシュ・フローが重視される理由に資金繰りの安定性があります。利益が上がっていても、例えば売上の回収期間が半年で、仕入が現金払いのような場合は、半年分の仕入をまかなえるだけのキャッシュが必要になります。このキャッシュが得られなければ、事業が続けられなくなります。このような状態がいわゆる「勘定あって銭足らず」という黒字倒産の状況です。

会計上の利益とキャッシュ・フローの不一致の原因には、運転資本の増減や、設備投資、減価償却、財務活動があります。運転資本とは、短期的に入金されるキャッシュと短期的に支払われるキャッシュの差額であり、「流動資産－

流動負債」で計算されます¹⁵⁾。設備投資には、機械装置や生産設備の購入等が含まれます。設備投資は、資産の取得に当たるため、通常、貸借対照表に計上され、設備投資時点では損益計算書の費用には計上されませんが、キャッシュ・フロー計算書の投資活動によるキャッシュ・フローに計上されます。また、いったん貸借対照表に計上された資産は、減価償却（次号において解説予定）により費用化され、利益を減少させますが、キャッシュ・アウトを伴わないため、利益よりキャッシュ・フローが大きくなる効果があります。財務活動に関しては借入による収入や返済による支出などがあります。財務活動は、負債の増減、資本の増減として貸借対照表に反映されます（次号において解説予定）が、損益に影響しないため、利益とキャッシュ・フローに差が生じます。

なお、DCF (discounted cash flow) 法による企業価値評価や資産評価が行われることがありますが、このときキャッシュ・フローとして、フリー・キャッシュ・フローがよく使われます。フリー・キャッシュ・フローとは営業活動によるキャッシュ・フローから設備投資を控除したものです。営業活動によるキャッシュ・フローは、概ね利息・税金控除後の営業利益から運転資本の増加を控除し、減価償却費を加算したものとなります。

今回は、会計上の基礎的な概念、考え方のうち、企業情報の開示制度、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書を説明しました。次回は貸借対照表と連結財務諸表、企業分析について述べます。

注 記

- 1) これまで書面による提出であったが、インターネットを通じて電子媒体で提出されることとなった(証券取引法27条の30の2～27条の30の8)。
- 2) 企業会計審議会は金融庁内に設定された審議会

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

であり、民間の企業会計基準設定機関が誕生するまで、会計基準の設定を担ってきた。

- 3) 民間機関が企業会計基準の整備において主体的な役割を担うことを目的として2001年7月に発足したもの。
- 4) 日本における唯一の公認会計士の団体で、会計に関する基準や原則の運用普及や会計制度の確立を図っている。
- 5) AICPAが公表した監査基準書第69条の分類による。
- 6) EU市場においては、2007年以降EU域外の会社に対しても国際会計基準と同等の基準の適用が求められる。日本の会計基準が同等の基準として承認されない場合には、EU市場における資金調達に障害が起こる。この問題を2007年問題という。
- 7) 日本においては、公開会社を規制する証券取引法上の会計とすべての会社を規制する商法上の会計が存在し、両者は微妙に異なっている。
- 8) 現金主義、発生主義の他に権利義務確定主義や実現主義がある。権利義務確定主義とは、税務上の認識基準としてよく使われる。例えば、数年間にわたるライセンス料収入をイニシャルで受け取り、途中で解約しても返金の義務がない場合には、イニシャルを受け取った時点で権利が確定しており、その時点で益金として認識しなければならない。一方、会計上は発生主義によりライセンスの期間に応じて収益を認識することになる。
- 9) 実現主義とは収益の認識はより確実な時点で行うべきであるため、財貨又は役務の提供が完了し、確定した対価を売掛金など貨幣性資産で受け取った時点で計上する考え方である。通常取引は実現主義により収益が計上されるが、例外的に発生主義による売上の計上が行われることがある。例えば工事進行基準による売上は、工事を完了し引き渡す前に工事の進行に応じて売上を計上するものである。また、ライセンス契約のように継続して役務が提供される取引の場合は、時間に対応した発生主義が採用される。
- 10) 営業外収益については、10分の1を超えるもの

については、その他ではなく、収益を示す名称を付した科目で掲記しなければならない（財務諸表等規則90条）。なお、売上高についても、加工料収入等の役務収益で、売上高の総額の10分の1を超えるものについては別計上しなければならない（財務諸表等規則72条3項）が、ライセンス収入が売上高の10分の1を超えることは稀であるため、結果として、売上高の総額に含められてしまう。

- 11) 原価計算に関する基準として、昭和37年に企業会計審議会から設定された原価計算基準がある。古い基準であるが、現在も有効である。
- 12) 製造現場において研究開発活動が行われ、かつ、当該研究開発に要した費用を一括して製造現場で発生する原価に含めて計上しているような場合は当期製造費用に参入することが認められている（研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針I 4）。ただし、結果として、棚卸資産に含められるため、資産計上されるときは注意が必要である。
- 13) キャッシュ・フロー計算書の対象となるキャッシュは現金（手許現金及び要求払預金）及び現金等価物（容易に換金可能で、かつ、価値の変動について僅少なりリスクしか負わない短期投資）をいう（連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書三2(1)）。
- 14) 企業会計は、その処理の原則及び手続きを每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならないという継続性の原則があるため、原則として一度採用した会計処理は正当な理由がなければ、変更できない（企業会計原則第1五）。
- 15) 例えば本文中の例で、毎月売上が100万円、仕入が60万円の会社があるとする。売上に対する債権（売掛金）の回収サイクルは6ヶ月間であり、仕入は都度現金払いとする。この会社では、売掛金は100万円×6ヶ月=600万円残っており、仕入れに対する債務（買掛金）は、現金払いのため、0である。そのため、運転資本は600万円-0=600万円となる。

（原稿受領日 2005年2月8日）