

## 知的財産部のための会計（その2）

石 井 誠\*  
品 川 陽 子\*\*  
関 大 地\*\*\*

今回も前回に引き続き、知的財産に係る会計についての諸論点を理解する上での前提となる会計上の諸規定や基本的な考え方について、Q&A形式でまとめました。今回のテーマは貸借対照表と連結財務諸表、企業分析です。

### <貸借対照表>

**Q 1** 財務諸表のうち貸借対照表とは、どのような内容を表示するものですか。

**A 1** 貸借対照表とは、一定の時点における企業の財政状態を示すものです<sup>1)</sup>。貸借対照表は英語でBalance Sheetといい、通常B/S（ビーエス）と呼ばれます。企業は、経済活動を行う際には借入れや株式の発行などにより資金を調達しています。この調達された資金は、商品や設備の購入などにより様々な資産に転化します。このような資金の調達源泉とその運用手段をバランスさせ、1つの表にまとめた財務諸表が貸借対照表です。資金の調達源泉が返済義務のない株式の場合や利益の内部留保<sup>2)</sup>による場合は、資本の部に計上し、返済義務のある借入金等の場合には、負債の部に計上します。一方、資金の運用手段は資産の部に計上します。負債及び資本の部は貸借対照表上、貸方に記載され、資産の部は貸借対照表上、借方に記載されます<sup>3)</sup>。

貸借対照表の表示は、日本においては財務諸表等規則により詳細に規定されています。資産

の部は、流動資産と固定資産と繰延資産の3つに分類され、固定資産は更に有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産に区分されます。また、負債の部は、流動負債と固定負債に分類され、資本の部は、資本金、資本剰余金、利益剰余金に分類されます。流動資産／流動負債とは、営業取引により生じた債権／債務や1年以内に回収／返済期限が到来する債権／債務であり、固定資産／固定負債とは、1年以内に回収／返済されない資産／負債です。

**Q 2** 貸借対照表において、知的財産はどのように扱われていますか。

**A 2** 知的財産は一般に財務諸表に計上されていない、オフバランス<sup>4)</sup>項目であるといわれます。

そもそも日本の会計基準は知的財産について会計上の整理をしておらず、通常、知的財産を物理的な実体のない資産としての無形資産の枠組みで捉えています。日本公認会計士協会「経営研究調査会研究報告第12号『知的財産の評価（中間報告）』」は、知的財産と無形資産の関係について図1のように整理しています。この報告書は研究資料であり、会計実務を規制するも

\* 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

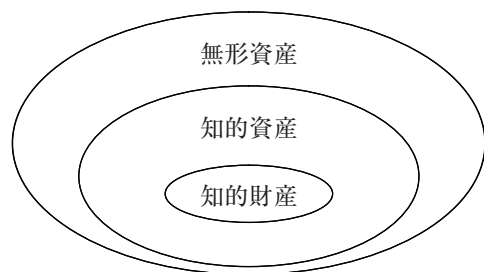


図1 知的財産と無形資産の関係

のではありませんが、会計における無形資産と知的財産の関係を整理しています。ここで無形資産とは、借地権や電話加入権など物理的な実体はないもので、人間の知的活動の結果生じたとはいえない権利等も含まれます。知的資産とは、人間の知的活動の成果を指し、ブランドや経営管理システム等が含まれます。そして、知的財産は、知的資産のうち法的保護が認められるものです<sup>5)</sup>。

日本の会計基準では、無形資産という用語ではなく、財務諸表等規則第28条に無形固定資産として、営業権、特許権、借地権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権、ソフトウェア、その他が例示列举されています。その他として、水利権、著作権、映画会社の原画権<sup>6)</sup>等が財務諸表等規則ガイドライン27に規定されています。以上の無形固定資産のうち、営業権はいわゆる暖簾といわれるものです。なお、企業会計原則注解25は「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し」と規定しており、日本の会計慣行においては、自己創設暖簾は貸借対照表に計上されないことになっています<sup>7)</sup>。一般に営業権は「超過収益力」のことを指します。ここで、「超過収益力」とは、同業他社よりも大きな利益を獲得できる源泉のことを意味し、具体的には、その会社のノウハウ、信用など様々な要素の総体であると考えられます。このような超過収益力の中には知的財産が含まれている

と考えられますが、これらの超過収益力の総体のうち法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産以外のものは、個々の要素を識別せず、様々な知的財産等の総体として営業権を捉えることになります。

その他の特許権や商標権等の無形固定資産については、財務諸表等規則に列挙されている場合にはそれぞれの名称を付した科目名で貸借対照表上に資産として計上します。資産計上される場合として、外部から特許権等を有償で購入した場合等があります。しかし、自社内で研究開発を行って出願し獲得した特許権等については、研究開発部分を費用処理すべきことが、「研究開発費等に係る会計基準」により定められているため、特許権の取得原価となりうる部分（対価として考えられる部分）は、出願費用等のみと考えられます<sup>8)</sup>。

知的財産に関連する資産は無形資産以外に繰延資産<sup>9)</sup>があります。従来は試験研究費及び技術に関する開発費が繰延資産として計上されることがありました。これは、会計上繰延資産の計上が任意だったためです。しかし、研究開発費に関する会計基準が新たに設定されたことに伴い、試験研究費や開発費のうち①試験研究費のすべて、②開発費のうち新技術の採用に関わる部分のうち一部は費用処理することとされています（「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」Q7<sup>10)</sup>）。これらの研究開発費は、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ために会計上は、資産に計上することができません。

なお、上述の繰延資産は会計上の繰延資産ですが、この他に法人税法上も繰延資産の概念が存在します。税法上の繰延資産は、会計上の繰延資産よりも範囲が広く<sup>11)</sup>、ノウハウの一時金

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

又は頭金の費用などが含まれています（法人税法基本通達8-1-6）。また、税務上の繰延資産は会計上の繰延資産ではないため、多くの場合、固定資産の投資その他の資産の中に「長期前払費用」として計上されます。

ところで、会計基準には、前月号の本連載第1回の(A2)で記載したような複雑な会計基準の体系がありますが、それ以前の前提として、企業会計には一般原則があります。この原則の1つである保守主義の原則は、予測される将来の危険に備えて慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならないという原則（企業会計原則注解4）です。この保守主義の原則により、将来の収益が不確実なものはできるだけ、資産とせず費用として処理することが推奨されることとなります。

なお、米国の会計基準においては、FAS141「企業結合」、FAS142「暖簾とその他の無形資産」に無形資産に関する規定がなされています。また研究開発費については、FAS2「研究開発の会計処理」において、費用処理することが定められています。

一方、国際会計基準においては、開発費のうち、一定の要件を満たすものについて資産計上が認められています。

**Q 3** 会計上、資産となる知的財産は貸借対照表においていくらで計上されるのでしょうか。

**A 3** 資産の計上額は当初取得時とそれ以降の計上に区分して考えることができます。資産を当初取得した時点においては、取得に要した支出額（取得原価）に基づいて評価されます（企業会計原則第三（五））。このような考え方を取得原価主義といいます。例えば、ある特許権を他社から1億円で譲り受けたとすると、特許権という無形固定資産として認識され、取得原価である1億円で測定され、結果と

して1億円で貸借対照表に計上されます<sup>12)</sup>。

この取得原価主義という考え方が貸借対照表における資産計上額の原則的な基準とされているのは、前月号本連載第1回（A4）で述べた実現主義という収益認識基準と整合するためです。例えば、取得原価が1億円の特許権を期末で第三者に評価してもらったところ、時価が1.5億円であったとします。仮に、当該特許権を1.5億円で計上すると時価と取得原価の差額である0.5億円が利益としてあらわれます。しかし、この0.5億円は評価上の含み益であり、譲渡により確定した利益ではありません。また、市場を通じていつでも売却可能なものでもありません。そのため、実現主義の原則に矛盾してしまいます。

なお、近年においては、一部の資産について時価主義会計に移行しています。例えば上場株式など金融商品のうち一定のものについては、活発な市場が存在し、客観的な価額として時価を把握できるということ、また、その時価により換金が可能であることから時価によって評価されます（金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書Ⅲ三）。

当初取得時以後の計上額に関しては、特許権等の知的財産に代表される無形固定資産は減価償却により費用化され、減価償却費を控除した残高が計上されます。無形固定資産は有形固定資産と同様に長期的に使用することを通じて会社の収益獲得に貢献するものであり、購入した時点や売却あるいは権利が消滅した時点で費用化することは合理的ではありません。そのため、収益に対応させて経済的に使用できる期間にわたって規則的に費用として計上し、費用化した分だけ資産の価値を減少させることが合理的です。このような資産の費用配分<sup>13)</sup>を減価償却といいます。

また、前月号本連載第1回（A6）で説明したように、減価償却費は、キャッシュ・フロー



※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

との関係では、非資金項目としての性格を有しています。これは、上記での説明から明らかのように、固定資産の対価の支出時点では費用としては計上せず、支出時以降に徐々に費用化していくために支出と費用との間にタイムラグが生じるためです。

減価償却費を計算するためには①取得原価、②残存価額、③耐用年数の3要素が必要です。

まず、①の取得原価ですが、これは前述のように取得に要した支出額です。具体的には資産の取得に直接要した購入対価に付随費用を加えたものです。付随費用は当該資産を事業の用に供するのに必要不可欠な支出をいい、取付費用や関税などがあげられます<sup>14)</sup>。

②の残存価額は、耐用年数が到来した時点における見積処分価額のことです。残存価額については、法人税法上資産の種類ごとに決定されているため、多くの場合、会計上もそれに従います。有形固定資産の場合には残存価額は取得価額の10%とされ、特許権に代表される無形固定資産の残存価額は0とされています(法人税法施行令第56条、減価償却資産の耐用年数等に関する省令第5条、同別表10)。

③の耐用年数とは、資産の使用可能期間のことです。耐用年数は、当該資産の法律上の有効期間や物理的な要因のみではなく技術革新等の環境変化に伴う経済的な要因を加味して決定されます。実務上は多くの場合、法人税法上の法定耐用年数を用います。

法人税法上、知的財産に係る耐用年数は以下の通り規定されています(減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表3)。

特許権	8年
実用新案権	5年
意匠権	7年
商標権	10年
営業権	5年
ソフトウェア	3年(複写して販売するための

原本、その他のものは5年)

上述の①から③が決まれば、所定の減価償却方法に基づいて償却計算を行うことができます。減価償却方法の中で主要なものに定額法と定率法があります。このうち定額法とは、耐用年数期間にわたり每期一定額を減価償却費として計上する方法であり、定率法とは帳簿価額(取得価額から既償却額を差し引いたもの)に一定率を乗じたものを減価償却費として計上する方法です。両者はそれぞれ下記のような計算式により計算されます。

【定額法】

$(\text{取得価額} - \text{残存価額}) \div \text{耐用年数}$

【定率法】

$(\text{取得価額} - \text{既償却額}) \times \text{耐用年数に応じた償却率}$

減価償却方法についても法人税法上の定めがあり、会計上もこの法人税法の定めに従うのが一般的です。無形固定資産の場合には、定額法によることとされています(法人税法施行令第48条I四)。なお、ソフトウェアについては著作権という分類で捉えることもできますが、勘定科目として著作権を選択することには注意が必要です。なぜなら、法人税法上、著作権については耐用年数の定めがないため(減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表3)、減価償却できないものと解されているためです。

日本においては、有形固定資産も無形固定資産も同じ減価償却という用語を用いますが、米国においては、有形資産の償却は、depreciation(減価償却)という用語を用い、無形資産の償却はamortization(償却)という用語を用います。

減価償却以外の資産価格の減額については、減損会計の適用があります。減損とは、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合を意味します。そして、減損処理とはこのような場合に、一定の条件下で回収

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

可能性を反映させるためにその帳簿価額（取得原価－既償却額）を減額させる会計処理をいいます。

固定資産は販売目的の資産（棚卸資産）とは異なり、販売という一時点で回収されるのではなく、長期的な使用を通じて収益獲得に貢献することを目的とする資産です。そのため、固定資産は、長期的な使用により獲得された収益によって、徐々に投資額が回収されるプロセスを辿ります。

会社は固定資産投資にあたって綿密な事業計画を立案して投資を実行しますが、当初予定していた収益を獲得できず投資額を十分に回収できないこともありえます。このような、固定資産の使用に伴う収益性が著しく低下し投資額の回収が見込めないような場合に当該固定資産を取得原価で評価し続けると、資産の回収可能性を超えた過大な金額が貸借対照表に計上されることとなります。このため、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額するという会計処理が必要となります。

この固定資産の減損会計は2005年4月1日以後に開始する事業年度より強制適用されます。ただし、2004年3月31日以降に終了する事業年度についての早期適用も認められており、実際に減損会計の早期適用を行った上場企業もあります。

固定資産の減損は土地・建物といった有形固定資産に限りません。特許権等の無形固定資産、長期前払費用であっても、その使用に伴う収益性が低下し、投資額の回収が見込めないような状況が生じた場合には、回収可能性を反映させるように、減損処理を行う必要があります。

## <連結財務諸表>

**Q 4** 企業集団の状況を示す連結財務諸表とはどのようなものですか。

**A 4** 有価証券報告書内に記載されている財務情報として、まず企業集団に係る情報を示す連結財務諸表があり、次に有価証券発行会社の個別の財務諸表があります。この順番が示す通り、現在においては、連結中心の開示となっています。

投資家は、企業に投資を行う場合に、親会社単体の財務情報のみに関心を持つのではなく、企業グループ全体としての財務情報を必要としています。特に、日本企業がグローバル化し、製造拠点を海外子会社に行っている場合や、多角化によって持ち株会社制をとっている企業などの場合には、親会社の財務情報のみでは、企業の実態を適切に把握できません。そこで、親会社を中心とした子会社や関連会社を含めた企業グループ全体の財政状態や経営成績を示すための書類である連結財務諸表が重要となります。連結財務諸表の作成の単位となる連結の範囲については、原則として、「他の会社の意思決定機関を支配」しているか否かにより検討されます。具体的には、他の会社の議決権の50%超を有している場合は、原則として子会社となり（財務諸表等規則8条4項1号）、連結の範囲に含まれます。議決権の40%以上50%以下を所有している場合は、一定の要件を満たす場合には、子会社となります（財務諸表等規則8条4項2号）。なお、50%ずつ拠出した合弁会社の場合は、40%以上50%以下を所有するケースに該当するため、個別に要件<sup>15)</sup>を検討します。

連結財務諸表の作成にあたっては、親会社や子会社等の個別財務諸表を基礎とした上で、親子会社間の取引を相殺し、親子会社間の取引によって生じた内部利益<sup>16)</sup>を消去します。個別財務諸表を基礎とするため、連結対象となる子会社の財務情報をタイムリーに親会社が入手することが必要となり、特に海外子会社の情報をスムーズに入手するための体制整備が重要となります。

## ※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

なお、連結財務諸表の表示については、連結財務諸表規則に詳細が定められていますが、親会社単独の個別の財務諸表に比べ、科目が簡素化されています。

**Q 5** 連結財務諸表において開示されるセグメント情報とは何ですか。

**A 5** 連結財務諸表において開示される内容で重要なものにセグメント情報があり、事業の種類別と所在地別の情報があります。事業の種類別のセグメント情報は、2以上の異なる種類の事業を営んでいる場合に、事業ごとに売上高、営業費用、資産、減価償却費、資本的支出を記載するものです（連結財務諸表規則第15条の2第1項）。また、所在地別セグメント情報は海外に連結会社がある場合には、所在地域ごとに売上高、営業費用、資産を記載するものです（同規則第15条の2第2項）。多角化、グローバル化が進んだ企業集団においては、セグメント情報が企業の内容を理解する上で重要なものとなっています。

### <企業内容の分析>

**Q 6** 財務情報を用いた企業の分析方法にはどのようなものがありますか。

**A 6** 財務諸表の分析方法のうち、代表的なものに収益性分析、安全性分析、成長性分析があります。このうち、収益性分析の指標として、資本利益率（利益／資本）や売上高利益率（利益／売上高）や資本回転率（売上／資本）があります。資本利益率のうち、代表的なものは、ROA（総資産利益率：Return on Assets）とROE（自己資本利益率：Return on Equity）です。資本利益率は高いほど、保有する資本を効率的に使用して利益を上げているといえるため、望ましいといえます。計算式を分解すると、資本利益率＝売上高利益率×資本回転率となります。このため、企業としては

資本利益率を上げるために、売上高利益率を向上させるか資本回転率を上昇させることが必要となります。なお、通常、両者の関係はトレードオフといわれます。売上高利益率を向上させる方法として、例えば、高機能製品へのシフトやブランドを確立するなどにより販売単価を上げることが考えられます。一方、資本回転率を上昇させるためには、低コストで製造することにより低価格製品を販売し、売上高を増加させる等の活動が考えられます。知的財産情報を効果的に開示するためには、例えば、特許権で保護された特別な仕様等により販売価格が高く維持されている等の効果がある場合には、売上高利益率と特許権の関係を示すなど、企業分析における指標と保有する知的財産の関連を明記することが有効であると思われます。

安全性分析とは、財務的な健全性に関する分析であり、指標としては、自己資本比率（自己資本／総資本（負債＋自己資本））や流動比率（流動資産／流動負債）などがあります。自己資本比率が高いということは、返済の義務のない自己資本が多いということの意味するため、業績が悪化しても、倒産しにくいと判断されます。また、流動比率は、短期的な支払い能力を示します。流動比率が低い場合は、短期間に返済すべき負債について返済原資がないことを意味するために危険であると判断されます。一方、逆に現預金が多すぎるにより流動比率が高い場合には、積極的な事業投資をしていないと判断されることもあります。

成長性分析とは規模の拡大に関する分析であり、指標としては、売上高成長率（売上高増加額／売上高）などがあります。

経営分析指標の使用においては、指標の特徴が業種や成長の段階ごとに異なることや、各企業の採用する会計方針によっても左右されること、更に、知的財産は一般的に資産として貸借対照表に計上されないため、知的財産の価値が



## ※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

大きい企業の場合には、指標と実際の状況との間に誤差が生じてしまう点も注意が必要になります。

今回は、会計一般的な分野を中心にして、会計上の基礎的な概念、考え方を説明してきました。次回以降は、最近のトピックスに関連したテーマでまとめていきます。

### 注 記

- 1) 貸借対照表に類似するものに財産目録がある。財産目録とは、実在している企業の資産及び負債を1つにまとめた表である。
- 2) 利益を配当など社外に流出させずに、社内に留保することを内部留保という。
- 3) 借方（かりかた）、貸方（かしかた）という用語は会計における独特の用語であるが、借方は左側、貸方は右側と理解しておけばよい。現在の会計は複式簿記により成立している。複式簿記とは、1つの取引を借方、貸方の2面から捉えて記述するものである。つまり、特許権を500万円で現金により外部から購入した際には、特許権という資産の増加と現金という資産の減少として記録する。会計上は（借方）特許権500万円／（貸方）現金500万円と記録される。なお、会計上、このような記録を行うことを、「仕訳（しわけ）を切る」という。
- 4) 一般に、資産、負債を貸借対照表に計上することをオンバランス（on balance sheet）といい、計上しないことをオフバランス（off balance sheet）という。
- 5) この委員会報告は、知的財産基本法の制定前に作成されたものであり、知的財産基本法の定義と微妙に異なっている。
- 6) 著作権、原画権等は法律上の用語ではないが、ガイドラインに規定されている。著作権と併記されることに違和感があるかもしれないが、この規定からも分かるように会計基準において知的財産は十分に整理されていない。
- 7) 商法においても同様の扱いで、商法施行規則33条は「のれんは、有償で譲り受け又は吸収分割若しくは合併により取得した場合に限り、貸借対照表の資産の部に計上することができる」と規定している。
- 8) 出願費用について、通常は出願してから特許権として登録されるまで何年もかかる。権利が確定するまでは、特許権と言えず、仮払金等の経過勘定（内容が確定せず、仮に計上される科目）に計上すると考えられるが、会計的には権利として確定するか否かが不確定なものは、できるだけ、貸借対照表の資産として認めないという慣行的な考えがあるため、支払手数料等の費用として処理されていることが多いと思われる。
- 9) 繰延資産は、「すでに代価の支払いが完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用」（企業会計原則注解15）である。現在、財務諸表等規則には繰延資産として、創立費、開業費、開発費等合計7つが規定されている。このうち開発費は「新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のため支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置換えを行った場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものは含まれないものとする。」と規定されている。
- 10) 公認会計士協会会計制度委員会から公表されたQ&A。多くのテーマについてQ&Aが公表されており、会計処理を行うにあたって参考とされる基準の1つである。
- 11) 法人税法は繰延資産を「自己が便益を受けるために支出する費用で、支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」と定めている（法人税法施行令14条1項9号）。
- 12) 認識測定という用語は前月号本連載第1回（A4）で述べた収益と費用の計上における用語としてだけでなく、帳簿への記載の意味でも使われることがある。ここでは、「認識」とは帳簿に記載することをいい、「測定」とはいくかで記載するかをいう。
- 13) 会計において手続とは、取引を財務諸表に反映させるために実施する具体的な会計処理の方法のことをいう。
- 14) 会計において取得原価とは、購入したものの代金のみではなく、付随費用が加算される。例えば、外部から購入した特許権の場合は、特許権譲渡契約に記載された譲渡対価のみではなく、移転に要する登録費用等も含まれることになる。なお、法人税法基本通達7-3-14注1の規定により

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

出願料，特許料その他登録のために要する費用の額は取得原価に算入できないことができるとされ，損金にできるため，会計上も税務の処理に合わせて，費用化していることが多いと思われる。

- 15) 要件として，役員や従業員等が取締役会の過半数を占める場合，他の会社の重要な事業方針の決定を支配する契約が存在する場合等がある。

- 16) 例えば，親会社が販売子会社に原価80の製品を100で卸したとする。親会社は売上100－原価80＝20の利益を計上しているが，企業集団として考えれば，子会社が外部へ販売するまでは20の利益は実現しているとはいえない。この利益を内部利益といい，決算において消去される。

(原稿受領日 2005年2月8日)

