

知的財産会計の構築と制度化

——主として特許権に関する会計と企業価値の創造——

後 藤 小百合

The Construction and Systematization of Accounting for Intellectual Property

—— Mainly Accounting of Patent and Creation of Corporate Value ——

Sayuri GOTO

Summary

Intellectual property is getting into the limelight. The purpose of this paper is to study how to disclose Intellectual property effectually and to consider a matter on financial statement. The reason that I took patent up as a main purpose of study is that it is very important on corporate strategy. Accounting Standard for patent is not established in Japan. So I classified it into three categories and studied for how to disclose effectually in the each case.

序章 研究の背景と目的 ～問題の所在～

日本の産業競争力を復活し、経済の再生を図る切り札として知的財産が脚光を浴びている。知的財産戦略が単なる各企業におけるマネジメント上の問題としてではなく、国家戦略として近年位置づけられ、具体的方策の策定が求められている。2002年に「知的財産戦略会議」が開催され、「知的財産戦略大綱」が出されるに至り、知的財産に対する関心が社会的に高まってきているのは、わが国がグローバルに今後さらなる進化・発展を遂げるためには、知的財産を創造、保護、活用することを国家戦略として据え、取り組むことが今まさに求められているからである。

会計学の分野においても、無形資産会計に関して検討が加えられ、議論が活発化している¹。無

形資産会計に関しては、2002年に経済産業省から「ブランド評価価値研究会報告書」が提出され、ブランドの評価に関する問題がまとめられた。また、「企業結合会計基準」の中ではのれんの会計処理に関して制度化された。しかし、その他の無形資産、とりわけ知的財産に関する詳細な会計基準は未だに確立できていない状況にある。

各企業の企業戦略や、わが国の国家戦略を考慮するとき、今後必ずやこの知的財産会計の構築及び制度化の必要性が高まることと考える。

本論文は、知的財産会計の構築および制度化に向けて、知的財産を財務諸表にオンバランスする際の問題点を明確にすることを目的として、特に特許権にフォーカスし研究を行う。特許権は、近年（株）日亜化学と中村修二氏との青色 LED 特許を巡る訴訟など特許権訴訟に関連して社会的関心が高まっているとともに、知的財産戦略は企業マネジメント上重要であるにも関わらず、明確な会計基準が確立できていない状況にある。そこで、第1章において知的財産の範囲や特許権の特色を明らかにした上で、第2章でわが国の特許権会計のあり方を考察し、問題点を明確にした。

第1章 無形資産の現状と知的財産会計

1-1 無形資産と知的財産

会計上、無形資産とは、「有形固定資産のように具体的な形態はないものの、長期間にわたって経営に利用され、利益獲得に有用なものをいう。特許権、実用新案権等の法律上の権利と経済上の優位性を示す営業権（のれん）に大別される。

無形資産（intangible assets）とはどのような資産であるかに関して、財務諸表等規則第27条には、具体的な項目が列記されており²、第28条では無形資産の表示に関する規定がなされている³。

FASB（Financial Accounting Standards Board）の定義によれば、「資産とは、過去の取引またはイベントの結果としてある特定のエンティティによって取得され、あるいは支配される発生しそうな将来の経済的便益」であり⁴、FASBの基準書 SFAS 第141号『企業結合』では、「無形資産とは物理的実態を持たない金融資産以外の資産」と規定されている⁵。

米国会計基準（Statement of Financial Accounting Standards; 以下 SFAS）では、無形資産を（1）販売に関連した無形資産（2）顧客に関連した無形資産（3）芸術に関連した無形資産（4）契約に関連した無形資産（5）技術に関連した無形資産に区分している。これらのうち、研究開発に関連するのは、特に（5）に属するものであり、①特許技術 ②コンピュータ・ソフトウェアおよびマスター・ワーク ③インターネットのドメイン・ネーム ④非特許技術、タイトル・プラントを含むデータベース ⑤秘密のフォーミュラ、プロセス、レシピを含んだ商業秘密が例示されている⁶。また、のれんとの分離可能性が確保できる場合は、無形資産として計上することが認められており、例えば、顧客リスト等が購入された場合には、のれんとの分離が可能であるため無形資産として計上できる。

これに対して、わが国の場合には、法的権利基準を満たす無形資産のみが無形固定資産として計上が認められ、所有権が法的に存在することが無形固定資産の認識基準となっている。

このように、米国会計基準（SFAS141）に比較すると、わが国の無形資産項目は非常に範囲が狭く、限定的である。無形資産としてどこまでを含むのか、あるいはどこまでを資産計上するのかという議論によって、知的財産会計における知的財産の範囲も異なってくる。

二村・岸（2004）⁷によると、わが国における知的財産とされているものには、「発明」「考案」「デザイン」「商標」「営業秘密」「半導体集積回路」「著作物」「植物新品種」「商号」「地理的表示」などがある。また、知的財産権とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の4種の工業所有権に、さらに著作権、トレードシークレット、ノウハウなどを加えたものの総称といえる。これらの権利の対象である発明、商標、著作物などは人間の知的生産物であり、しかも物理的に支配できないという特徴を持っている。たとえば、発明のようなアイデア自体は物理的に支配できないので、知的財産権については各法律で特別の保護規定などが設けられている。

無形資産と知的財産をほぼイコールとする捉え方もある⁸が、筆者（後藤）は図1のように会計上の無形資産の一部として知的財産を捉える。この図でいう無形財とは、「有形財のように具体的な形態はないものの、経済的価値を有するもの」をさす。知的財産は、会計上の無形資産⁹のうちブランド¹⁰やのれん¹¹とは異なる性質を有するものであり、分離して捉える必要があると考えるからである。

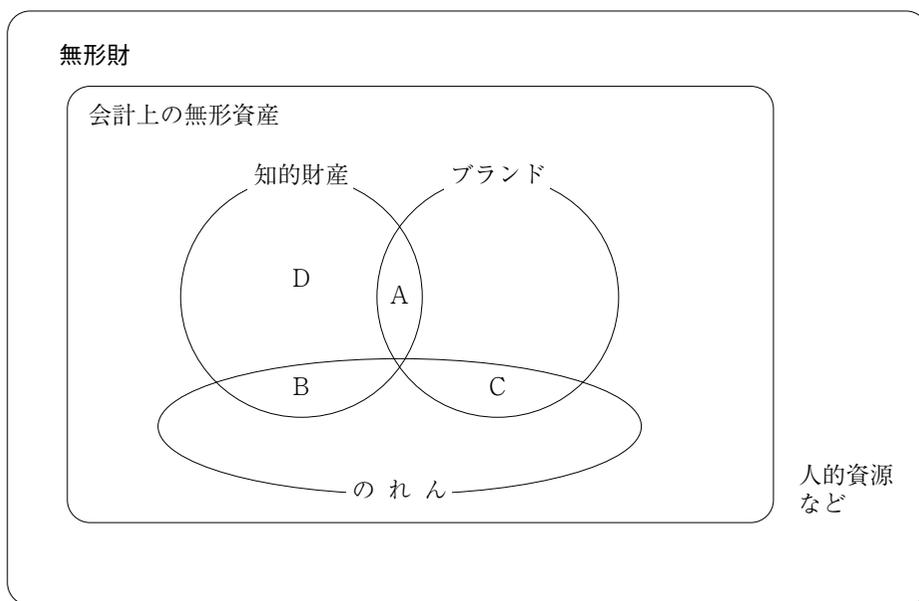


図1 無形資産の範囲と知的財産

特に図1のAの部分は、知的財産（例えば意匠権など）を活用しながらブランドの構築をおこなう場合など、知的財産（意匠権）であるかブランドであるかを明確に区別できないようなものを意味する。またBとCの部分は、企業結合の際にのれんとは明確に区別できない知的財産やブランドを

さしている。筆者は、図1のDの部分、つまりブランドやのれんと明確に区別できる知的財産のみを財務諸表で開示可能な知的財産と捉える。知的財産の範囲に関して、企業会計上、従来のように法的裏づけのあるものに限定するのか、あるいはもっと広いものとするのかを再検討する必要がある。

1-2 無形資産と知的財産会計

序章で述べたように知的財産会計に関する会計基準を整備し、財務諸表を通じてディスクロージングすることが、今後必要である。つまり、筆者が知的財産に関する会計情報を客観的・合理的に測定し、注記を含めて財務諸表にディスクロージングすることが社会的意義を有すると考える理由は下記の点のような点をあげることができる。

(1) 企業の会計情報の適正なディスクロージング

企業が会計情報を適正にディスクロージングすることは、企業内部に存在する価値ある知的財産の存在を明らかにすることであり、多くのステークホルダーに対する企業のアカウンタビリティの点からも重要である。

知的財産に関する情報のディスクロージングは、若干の企業にみられるものの、情報開示は企業の任意であり、十分な対応が行われているとは言い難い。また、知的財産に関する情報の開示は、企業秘密に関するものまでをも要求するものではないことが前提であり、開示情報の範囲も企業の任意とされている。このような状況は、比較可能性確保の点からは問題があり、今後検討を要する。

(2) 企業の所有する知的財産を明らかにし、その知的財産を有効活用することにより、知財戦略に活用することが可能となる。

(3) 知的財産を有効活用することは、将来の企業価値の創造に結びつく。したがって、知的財産に関する情報のディスクロージングは、企業価値の創造へ向けての第一歩として有用である。

(4) 知的財産に関する情報を開示することは、M&A（企業買収）を有利に進め、敵対的買収を防止するために有効である。

(5) 投資家を始めとする多くの利害関係者に対する適切な投資情報提供、あるいは投資家へのアカウンタビリティを果たすという点において、知的財産に関する情報開示は重要である。

なお、近年機関投資家から、現在開示されている公開企業の財務情報は、企業の時価と株価の乖離が激しく、投資の意思決定における有用性が低いという批判がされている。この企業の時価（株価時価総額）と、貸借対照表が示す会計上の純資産簿価（貸借対照表の資本の部合計額）との乖離が、この10年間で飛躍的に増加している¹²。この原因は、知的財産に対する企業収益の依存度が高まる中、巨額の無形資産に関する会計情報がオフバランスとなっており、企業の実態を適正に表していないためであるという指摘がされている¹³。このような乖離を埋め、企業会計の信頼性を向上させる意味においても、知的財産に関する情報開示は有益であり、またそのための知的財産会計の整備が必要となる。

知的財産会計とは、具体的には以下のような内容を含む（筆者見解）。

- ① 特許権に関する会計
- ② 実用新案権に関する会計
- ③ 意匠権に関する会計
- ④ 商標権と商号に関する会計
- ⑤ フランチャイズ権に関する会計
- ⑥ 著作権に関する会計
- ⑦ ビジネスモデル等、ノウハウに関する会計
- ⑧ トレードシークレットなどに関する会計
- ⑨ その他

上記のような内容を含む知的財産会計を無形資産会計から独立させて、制度化する必要がある。一概に無形資産といってもさまざまな性質のものが含まれる。それを一括して無形資産会計として会計処理を行うことは非常に難しいと筆者は考えるからである。

広範な無形資産を一括して取り扱うことはその特性からみて不可能であり、個々の特性に応じた会計方法を考察していくことが必要である。無形資産会計を細分化し、とりわけ知的財産に関してその特殊性を鑑み、無形資産から分離した知的財産会計の確立が今後重要な視点になると考える。

1-3 知的財産会計と特許権の特性

わが国の大手企業は数万～数十万件の特許出願を行い¹⁴、例えば NEC は50,000件以上の特許権を登録している¹⁵。特許権は、企業の会計戦略上、あるいは将来の企業価値の創造という点において、極めて重要度が高いにも関わらず、会計基準が十分整備されていない状況である。特許権は、取得できれば一定期間独占の権利を有することが明らかであり、投資プロジェクトの成果たるキャッシュ・フローの回収が見込まれる。しかし、自己創設特許権は資産計上されず、オフバランスになる。また、特許権に関してはその特徴の上から、会計上次のような問題点が指摘できる¹⁶。

- ① それ単体ではなく、他の特許や技術と融合して一つの物を製造できる場合が多いため、単体での評価が難しい。
- ② 効果を及ぼす期間が明確化できない。
- ③ 価値評価の方法が確立していない。
- ④ 特許権を取得するまでには、研究開発段階からかなり長期間にわたる。
- ⑤ 研究開発の結果、必ずしも特許を取得できるとは限らないというリスクがある。
- ⑥ 特許権の場合には、金融資産や有形資産のような活発な流通市場がなく、将来の経済的便益を測定するのは難しい。

上記のような特許権の特色のうち、①、③、⑥は評価に関する問題で、客観的・合理的な価値測定を行う際に考慮する必要がある。また、④、⑤のような特徴を有するが故に、開発途中で出願で

きないような特許や、特許出願をしても特許権を取得できなかったような特許が存在し、経営戦略上特許出願しないような特許とともに、財務諸表にオフバランスになる特許が存在するという問題が指摘できる。

第2章 わが国における特許権の会計と企業価値の創造

2-1 わが国の特許権の会計処理

わが国の特許権会計は、従来無形資産に関する会計処理方法に従って処理が行われてきた。よって、わが国の無形資産に関する規定を最初に考察したい。

企業会計原則によると、「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」¹⁷とされ、また、「無形固定資産については、減価償却額を控除した未償却残高を記載する」と規定されている。そして、費用配分の原則に従い、「無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない」¹⁸とされている。無形資産に関しては、以上のような記述があるだけで、詳細な規定は設けられていない。

よって、筆者は、特許権の取得方法の相違を考慮し、次のように3分類して考察をすすめる。

- ① 外部から購入した特許権
- ② 自己創設した特許権
- ③ 企業結合によって取得した特許権

①の外部から購入した特許権の場合には、有償であれば購入価額（取得価額）が明確であるため、取得日に取得価額（支払対価）をもって測定し、貸借対照表の無形固定資産の部に計上されることになる。その際、取得に要する付随費用に関しても取得原価に含めることができる。

また、③の企業結合によって取得した特許権に関しては、『企業結合会計基準』に準拠し、のれんとの分離可能性が明確なものに関しては、資産計上することが可能である。詳細については後述する。

外部購入または企業結合によって取得し、財務諸表上に資産計上された特許権は、わが国税法基準に従い、8年以内に均等額以上の償却が行われ、取得価額から償却累計額を控除した価額（未償却残高）が貸借対照表に計上される。特許権は通常、わが国においては償却資産として減価償却されてきた。しかし、特許権は償却資産として減価償却を行うのが妥当であるか、あるいは非償却資産として減損テストにより評価替えを行う会計処理の方が適切であるかは、あまり詳細に検討されてこなかった。国際会計基準および米国会計基準との収斂を考慮し、p.206以降で検討する。

次に、②の研究開発段階を経て自己創設した特許権であるが、一部のソフトウェアを除いて研究開発段階で費用処理され、資産計上する処理は認められていない。しかし、筆者としては、特許登録日において、将来の経済的便益を見積もり、DCF（Discount cash flow）法等によって特許権を資産計上することを再検討すべき時期にきていると考える。特許権を取得し、事業化することにより相当な価値を有すると思われる自己創設特許権を注記の方法も含めてオンバランスする会計基準

が存在しない現行の会計基準は、多額の自己創設特許権がオフバランスとなる問題があり、今後再検討する必要がある。この自己創設特許権の会計処理に関しては、次節（「2-2 自己創設特許権の会計処理」）で考察する。

2-2 自己創設特許権の会計処理

わが国では、自己創設無形資産の資産計上は原則として認められていない。しかし、現行の会計基準では特許権を取得し、事業化することにより相当な価値を有すると思われる多額の自己創設特許権がオフバランスとなるため、筆者は今後明確な基準作りが必要であると考え。自己創設無形資産に関して藤田（2005）は、内部創設無形資産の資産化禁止の原則に対して、資産か費用かの判断基準には柔軟性において無視できない差異が国によりあることを指摘し、英国のブランド会計を例に、包括的な無形資産会計基準がないという問題点をあげている¹⁹。自己創出ブランド²⁰が財務諸表にオンバランスされた例としては、英国のランクス・ホーヴィス・マクドゥーガル社（RHM社）がある²¹。

自己創設特許権に関してどのように認識・測定を行い、オンバランス化するのかという問題は、研究開発費会計とも関連が深いため、まず研究開発費会計を考察する必要がある。

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が不確実であり、また、研究開発計画が進行し、将来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、すべて発生時に費用計上することが求められている。しかし、ソフトウェアに関しては、研究開発費のすべてが費用処理されるわけではなく、製作目的に応じて処理方法が異なる。ソフトウェアの開発コストの中でも、市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアの開発コストの一部は資産計上される。

下図（図2）のように、研究開発の成果として特許出願を行い、特許を取得した場合には、特許取得日に公正な評価額で測定し、無形固定資産の部に計上する会計基準がないことは問題である。自己創設無形資産の資産計上禁止は、主として客観的・合理的な測定方法が確立していないこと、企業の恣意性を排除できないことが原因である。価値の測定方法としては、コストアプローチ、マーケットアプローチ、インカムアプローチを始めとする各種の方法があるが、価値評価に関する詳細な検討は別の機会に譲りたい。



図2 特許権取得までのプロセス

わが国会計基準では、自己創設のれんおよび自己創設無形資産の資産計上を認めていない。その結果、将来の経済的便益を生み出す多額の自己創設特許権がオフバランスになっている。注記も含め

た財務諸表での開示方法に関して、慎重に検討をすすめ、会計基準を今後整備していく必要がある。

この点に関して、FAS142号「のれん及びその他の無形資産」(Goodwill and Other Intangible Assets)においては、「自己創設した無形固定資産に関して発生時に費用として認識しなければならない」とするAPB17号24項 (Accounting Principles Board) 規定を検討を加えず、そのまま持ち越して任用しており、今後の検討課題とされている。また、IAS38 (International Accounting Standards) では、「過去の年次財務諸表又は中間財務報告書において報告企業が当初費用として認識した無形項目に関する支出は、後日、無形資産の取得原価の一部として認識してはならない」²²と明記しており、いったん研究開発段階で費用計上した支出金額に関して、特許権取得の場合にはどのように取り扱うのかという点もわが国の会計基準では規定がないため、会計処理上極めて曖昧である。

2-3 企業結合により取得した特許権の会計処理²³

特許権を取得し、財務諸表上にオンバランスする場合には、外部から購入した場合の他、企業結合によって取得した場合が考えられる。わが国では、平成12年9月から企業結合会計基準についての検討を重ね、『企業結合に係る会計基準』を平成15年10月31日に企業会計審議会が公表した。米国会計基準 (FASB) や国際会計基準 (IFRS) が、企業結合に関しては、ある企業が他の企業の支配を獲得することとなる、いわゆる「取得」としての会計方法であるパーチェス法しか認めないとする流れに反して、わが国基準は、パーチェス法及び持分プーリング法の両方の選択適用を認める内容となっている。この背景には、わが国では企業結合が必ずしも「取得」として捉えられない状況、つまり「持分の結合」と判断できるような事例が存在しており、いずれかの企業がいずれかを取得するという状況にないような場合も実際に生じているため、経済的実態に即した会計処理方法を選択する余地を残すため、このような会計基準が制定されたと解せる。

このような状況を踏まえて、企業結合によって特許権を取得した際にいかなる会計処理を行うのかを考察する場合には、パーチェス法と持分プーリング法のいずれを選択しているかによって、次のように

	パーチェス法	持分プーリング法
経済的実態	いずれかの企業が、結合後他の企業を支配	いずれの企業も他を支配しないケース
資産・負債の評価替え	被取得企業に限って評価替えを行う	評価替えは行わない
資産・負債の評価替えによるのれんの認識	原則として認識するが、認識しない場合もある	認識しない
会計処理方法	取得企業の資産・負債は帳簿価額のまま引き継ぐ。被取得企業の資産・負債は、取得時の時価 (公正価値) で評価し直して引き継ぐ。	結合当事企業の資産・負債・資本の適正な帳簿価額を引き継ぐ

処理方法が大きく異なる。

また、パーチェス法と持分プーリング法では、基本的な思考が異なるため、被結合企業から引き継ぐ認識可能資産・負債の範囲が異なる。ここでいう識別可能資産・負債（identifiable assets and liabilities）とは、被取得企業から取得した資産・負債のうち、企業結合日時点で識別可能なものをいう。この識別可能資産・負債の範囲について、被取得企業の企業結合日前の貸借対照表に計上されていたものに限定するか否かの判断が、パーチェス法と持分プーリング法では下記の表のように異なる。

	パーチェス法	持分プーリング法
識別可能資産・負債の範囲	被取得企業の企業結合日前の貸借対照表に計上されていたかどうかにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支払って取得した場合には認識することができる	結合当事企業の貸借対照表に計上されていたものに限り、継承する

特に、「取得」（パーチェス法）の場合の識別可能資産・負債の範囲に関して、具体的には次のように規定され、のれんと分離した無形資産の計上が認められている。「例えば、わが国においては、法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産に対して対価を支払って取得した場合、通常、それらは適当な科目を付されて無形固定資産に計上されることになると考えられる。したがって、取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができるものとした。」²⁴

わが国の「企業結合会計基準」を踏まえて、企業結合の際に特許権を取得した場合の会計処理もまとめると下記ようになる。

① 当該企業結合が「取得」と判断された場合

被取得企業の企業結合日前の貸借対照表に特許権が存在していた場合には、時価（公正価値）で評価し直した上で、引き継ぐ。被取得企業の企業結合日前の貸借対照表に特許権が存在していなかった場合でも、被取得企業に特許権が存在し、かつそれに対して対価を支払って取得したと判断される場合には、特許権として計上できる。

なお、企業結合が「取得」と判断された場合には、企業結合日前に被取得企業の貸借対照表に特許権が計上されていなかった場合にも、下記の要件を満たせば特許権として無形資産の部に計上することができる。²⁵

- (a) 企業がそれらに対して対価を支払って取得していること
- (b) 日本の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものであること

② 当該企業結合が「持分の結合」と判断された場合

結合当事企業の貸借対照表上に特許権が計上されていた場合には、帳簿価額で引き継がれるが、計上されていなかった場合には、引き継がれない。

上記①、②の会計処理方法に関して、筆者はそれぞれ下記のような2つの問題点があると考える。

- i 当該企業結合が「取得」と判断された場合において、企業結合日前に被取得企業の貸借対照表に特許権の計上がなかった場合で、かつ一定の要件を満たした場合には、特許権として任意計上することが認められているが、強制計上することを要請した方がよいのではないか。
- ii 当該企業結合が「持分の結合」と判断された場合において、結合当事企業の休眠特許やクロスライセンス契約による特許権が仮にオフバランスとなっていた場合、オンバランス化の検討の余地が残されていない。

上記iiに関しては、特許権をはじめとする知的財産の適正なディスクロージャーは今後ますます重要な会計情報として位置づけられ、また企業の財務諸表における比較可能性の確保の点からも強制計上を要請することを検討していくべきであり、オフバランスの特許権を再評価し、オンバランスすることを検討する必要がある。

2-4 特許権の費用化

わが国の会計基準では、特許権を償却資産として法定耐用年数で減価償却している²⁶。償却方法に関しては、企業の生産サイクルが短縮化し短期に減価する場合や、逆に新たな用途が考案されることにより、特許権の経済的便益が増加する場合など、必ずしも規則的な減価をしない場合が考えられ、特許権の実態に即した減価償却方法を検討する必要がある。わが国会計基準と FASB ではこの点に関して処理が異なるため、FASB の無形資産に関する規定を検討する。

FASB142号「のれん及びその他の無形資産」(Goodwill and Other Intangible Assets)では、無形資産を償却するか否かに関してわが国とは異なる処理を要請している。つまり、耐用年数が確定できるものは償却対象無形資産(Intangible Assets Subject to Amortization)として償却(Amortization)されるが、耐用年数が不確定なものは償却対象外無形資産(Intangible Assets Not Subject to Amortization)として、その耐用年数が確定されるまでは償却することが認められていない。償却対象外無形資産はどのような処理がされるであろうか。

わが国では、減損会計は固定資産(遊休資産や廃棄予定資産などを含む)を対象としている。毎年、あるいは当該資産が減損したかもしれないことを示す事象、又は状況の変化がおきた場合には減損テストをしなければならないとしている。

無形資産の減損テストは、有形資産と異なり無形資産の公正価値とその帳簿価額の比較によって行われる。無形資産の帳簿価額がその公正価値を超える場合には、当該超過額が減損損失として認識される。減損損失を認識した後は、当該無形資産の修正後の価額が帳簿価額とされる。また、減損損失後の振り戻しについて FASB では禁止されていることが特徴的である(IAS では振り戻し処理も場合によっては認められている)。

償却対象外無形資産であっても、永久に償却対象外無形資産であることはないという視点に立ち、耐用年数が不確定であるかどうかという判断を求めている。残存耐用年数を評価し、有限の耐用年

数を有すると決定した場合には、減損をテストしなければならない²⁷。それ以降、当該無形資産は見積残存耐用年数にわたり償却し、他の償却対象無形資産と同様の会計処理を行う。

無形資産の耐用年数は、当該資産が当該企業の将来のキャッシュ・フローに直接又は間接に貢献すると予測される期間を指す。つまり、類似の便益を提供する無形資産を内部で開発するのに要すると思われる期間ではなく、当該資産が報告企業のキャッシュ・フローに貢献すると思われる期間を反映させなければならない²⁸。法的、規制的、契約上、競争上、経済上、又は他の要素が報告企業にとっての無形資産の耐用年数を制限しない場合には、耐用年数は「不確定」だとみなされる。

以上のように、FAS142によれば、特許権（Patents）に関しても耐用年数が確定できるか不確定であるかにより、償却（Amortization）するか、あるいは減損（Impairment）テストによるかが異なることとなるため、一律に無形資産は減価償却するわが国の会計基準とは大きな乖離が生じており、この点をどう収斂していくかが今後の大きな課題である。

2-5 特許権の会計と企業価値の創造

既述の如く、わが国では特許権に関する会計のあり方について不明確な点が多く、今後検討を進めなければならない課題が山積している。会計基準を整備することは、企業のアカウンタビリティ（説明責任）の点から、あるいは企業間の比較可能性を確保する意味からも重要である。同時に、特許権の価値を適正に評価し、特許権に関する会計情報を開示することは次のような点で有意義であり、ひいては新たな企業価値の創造に結びつくと筆者は考える。

- ① 特許権の価値の評価は、将来の売上予測、収益予測に重要な影響を及ぼす。

つまり、価値の高い特許権を有すると認められ、それを活用することによって将来の製品開発や販売計画が有利に展開できると予測される場合には、売上高の増加が見込まれ、新たな企業価値の創造に結びつく。

- ② 研究開発の成果として取得できた特許権は、将来の企業の研究開発投資を積極的に推進する原動力となり、将来の企業の成長性に結びつく。
- ③ 特許戦略を明確に意識した経営を行うことができる企業は、将来の経営ビジョンが確立しており、機関投資家の支持を受けやすく、資金調達が容易になる。
- ④ 休眠特許を適正に評価し活用することにより、将来のロイヤリティ収入等に大きく貢献する。
- ⑤ 優良特許を所有している企業は、研究開発に熱心に取り組んできた成果であり、優秀な人材（研究者）を集めやすく、新たな企業価値の創造に結びつく。
- ⑥ 優良特許を所有している企業は、研究開発に熱心に取り組んできた成果であり、これまでの技術、知見の蓄積を活用することにより、新たな企業価値を生み出すことが可能である。
- ⑦ 評価の高い特許権を有する企業は、M&Aの際に有利な条件で合併作業を推進できる。

以上のように、企業の特許権に関する会計情報は、将来の新たな企業価値の創造に向けて重要な財産であり、それを適正に評価し、情報開示することは企業の会計戦略上重要な意味を持ち、わが

国における「特許権に係る会計基準」を整備する必要がある。

終章 特許権の会計処理をめぐる問題と今後の展望

わが国が「知的財産立国」として今後歩んでいくために、財務会計の分野においては如何なる貢献ができるのか、どのように会計基準の整備をすすめていく必要があるのかという論点で研究を進めた。特許権の会計基準を中心に問題点を明らかにし、検討を重ねる中で、会計戦略において特許権のもつ意味の重要性を強く認識し、特許権の会計基準を中心とした知的財産会計制度の整備、及び制度化が必要であるという結論に至った。

なぜ無形資産会計としての枠組ではなくて、知的財産会計の構築が必要であるかということに関しては、見えざる資産（無形資産）の性質上、ブランドとも、のれんとも異なる「知的財産」の重要性を否定することができず、今後の大きな課題として知的財産会計の制度化が求められてくると筆者は考えているからである。

特許権会計を制度化していく際の課題として、特に下記のような点が指摘できる。

① 自己創設特許権の会計処理に関する明確な基準を設定する必要がある。

特許権に関する会計情報は、将来の企業の財務状況や収益性についての重要な情報であり、数値情報は財務諸表にオンバランスするとともに、非数値情報は注記において開示することを要請していく必要がある。

② 当初認識後の特許権の評価方法に関して、明確な基準を設定する必要がある。

ステージごとに価値の変化する可能性が極めて高い特許権について、客観性、信頼性のある価値評価を行うためには、再評価のシステムが必要となる。その場合、当初認識した特許権をどの時点で、どのように評価替えを行うのか、明確な基準を設ける必要がある。

自己創設特許権、企業結合により取得した特許権、企業結合以外で取得した特許権のいずれにおいても評価・測定が最大の課題である。客観性、信頼性のある評価を行うという課題を解決することが、特許権会計に関しては重要である。

さらに、特許権会計を整備したからといってそれがすぐに企業の価値創造に結びつくとは言い難いが、特許権会計を通じて開示される会計情報を有効に活用する方策を検討するとともに、特許戦略に積極的に活用していくことが今後の課題である。

(ごとう さゆり・本学大学院経済・経営研究科博士後期課程)

(本稿は、日本会計研究学会第64回大会、2005年9月15日関西大学にて発表した内容に、加筆修正したものである。)

〈注〉

- 1 例えば、日本会計研究学会特別委員会〔2005〕『無形資産会計・報告の課題と展望』最終報告などがある。
- 2 財務諸表等規則第27条 無形固定資産の範囲
営業権、特許権、借地権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権、入漁権、ソフトウェアその他これらに準ずる資産は、無形資産に属するものとする。なお、規則第二十七条に規定するこれらに準ずる資産とは、水利権、版權、著作権、映画会社の原画権等をいう。
- 3 財務諸表等規則第28条 無形固定資産の区分表示
無形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。
- 4 FASB Statement of Concept No.6 paragraph 25-31
- 5 SFAS141号B 147
- 6 SFAS141号 Appendix A, par. A14
- 7 二村隆章・岸宣仁〔2004〕『知的財産会計』文藝春秋 p.23
- 8 古賀智敏〔2005〕『知的財産の会計：マネジメントと測定・開示のインターアクション』東洋経済新報社 p.6
- 9 会計上の無形資産の範囲は国によって異なるが、わが国の場合は〈注2〉で示したものをさす。
- 10 ブランドとは、「ブランドなしで入手可能な富よりも多くの富を得る目的で、販売者の製品またはサービスをその競合他社とは異なって識別するために利用される名称及びシンボル」である。トニー・トリントン著古賀智敏監訳〔2004〕『ブランド資産の会計～認識・評価・報告』東洋経済新報社 p.154
- 11 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。」「企業結合に係る会計基準二、定義8」
- 12 二村隆章・岸宣仁〔2004〕『知的財産会計』文藝春秋 pp.25-26
- 13 二村・岸前掲書 p.26
- 14 『特許四季報創刊3号』IPB出版 p.78図表1
- 15 前掲書 p.78図表2
- 16 佐伯とも子・京本直樹・田中義敏〔2004〕『知的財産基礎と活用』朝倉書店
山本大輔・森 智世〔2003〕『入門 知的資産の価値評価』東洋経済新報社
- 17 貸借対照表原則四（一）B
- 18 貸借対照表原則五
- 19 藤田敬司〔2003〕『現代資産会計論』中央経済社 pp.222-223、pp.246-247
- 20 筆者は自己創設を用いているが、引用文献の用語に従った。
- 21 中央青山監査法人〔2002〕『企業価値向上のための知的財産ビジネスハンドブック』日系BP pp.134-136
- 22 IAS38号59項
- 23 本節は、齋藤静樹〔2004〕『逐次解説企業結合会計基準』中央経済社および岩崎勇〔2004〕『企業結合会計』同文館出版によるところが大きい。
- 24 「企業結合会計基準意見書」三三（三）②
- 25 「企業結合会計基準意見書」三三（三）②
- 26 無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない（企業会計原則・貸借対照表原則五）。
- 27 SFAS142号 § 16
- 28 SFAS142号 § 11

〈参考文献〉

- AAA financial Accounting Standards Committee〔2003〕“Implications of Accounting Research for the FASB’s Initiatives on Disclosure of Information about Intangible Assets”, *Accounting Horizons* vol.17, No.2, pp.175-185.
- Canibano L., manuel Gareia-Ayuso, Paloma Sanchez. 2000. “Accounting for Intangibles: A Literature

- Review”, *Journal of Accounting Literature* vol.19, pp.102-130.
- Financial Accounting Standard Board. [2001] Statement of Financial Accounting Standard 141, *Business Combinations*.—SFAS141.
- Financial Accounting Standard Board. [2001] Statement of Financial Accounting Standard 142, *Goodwill and Other Intangible Assets*.—SFAS142.
- International Accounting Standards Committee. [1998] International Accounting Standard 38, *Intangible Assets*.—IAS38.
- Tollington T., “Brand Assets”, John Wiley & Sons, Ltd., 2002 古賀智敏監訳 [2004] 『ブランド資産の会計：認識・評価・報告』東洋経済新報社。
- Lev B., “Intangibles: Management, Measurement, and Reporting”, Brookings Institution Press, 2001 (広瀬義州・桜井久勝監訳 [2002] 『ブランドの経営と会計：インタンジブルズ』東洋経済新報社)。
- Lev B., Stefano Zambon. 2003. “Intangibles and Intellectual Capital: an introduction to a special issue”, *European Accounting Reviews*, 2003 pp.597-603.
- 熊本浩明・佐藤宏二 [2003] 『無形価値：会計と情報開示』清文社。
- 古賀智敏 [2005] 『知的財産の会計：マネジメントと測定・開示のインターラクション』東洋経済新報社。
- 佐伯とも子・京本直樹・田中義敏 [2004] 『知的財産基礎と活用』朝倉書店。
- 清水泰洋 [2003] 『アメリカの暖簾会計：理論・制度・実務』中央経済社。
- 白石和孝 [2003] 『イギリスの暖簾と無形資産の会計』税務経理協会。
- 鈴木公明 [2004] 『知財評価の基本と仕組みがよ〜くわかる本』秀和システム。
- 鈴木公明 [2003] 『知的財産の価値評価：特許権の証券化と積極的活用に向けて』IMS 出版。
- 中央青山監査法人編著 [2002] 『企業価値向上のための知的財産ビジネスハンドブック』日経 BP。
- 『特許四季報創刊3号』 [2005] (株) アイ・ピー・ビー出版。
- 内閣官房 知的財産戦略推進事務局編 [2004] 『知財立国への道』ぎょうせい。
- 二村隆章・岸宣仁 [2004] 『知的財産会計』文藝春秋。
- 広瀬義州・桜井久勝 [2003] 『知的財産の証券化』日本経済新聞社。
- 藤田敬司 [2005] 『現代資産会計論』中央経済社。
- 山本大輔・森 智世 [2003] 『入門 知的資産の価値評価』東洋経済新報社。
- 渡邊俊輔 [2002] 『知的財産：戦略・評価・会計』東洋経済新報社。