

# 無形資産に関する一考察

長谷川 美千留

1. はじめに
2. 無形資産の概念
3. 経済的所有権
4. 無形資産認識の問題点
5. むすびにかえて

## 1. はじめに

従来、我が国の制度における無形資産は、無形固定資産としての法的権利ならびに超過収益力を表すのれん(営業権)であった。よって、制度上の無形資産は、限定的なものとなり、その時々の無形資産の価値を積極的に資産として評価し、企業評価に取り込むという思考は、そこには存在しない。無形資産として認識された資産は、減価償却の手続きを経て、損益計算の中に費用化され、消失していくことになる。<sup>(1)</sup> すなわち、フローの中での一時的、経過的資産としての認識となる。これは、消極的な資産認識とでもいうべきであろう。これと異なり、未来志向、将来志向から、ストックとして、将来の経済的便益として、超過収益力を資産認識していく、すなわち単純な費用化を(償却)を行

ず、資産認識する思考は、積極的資産認識といえよう。このような思考、積極的な無形資産の資産認識のためには、超過収益力のような抽象的な力を、いかに信頼性をもって把握するのか、その手法が必要である。

制度上、無形資産として認識される超過収益力としてののれんについても、何をもって超過収益力とみなすのか、またそれをいかに評価するのか、といった超過収益力の本質に関する議論は、十分検討されてこなかった。<sup>(2)</sup> 超過収益

<sup>(2)</sup> 超過収益力という見えない価値を積極的に資産認識した一方で、その認識後の処理は費用化した分を控除した残額としての資産という位置づけになっている。すなわち、認識においては、ストック重視の積極的資産認識を行い、その後の処理においては、いわば費用化分控除後の残額の資産という、フロー重視の消極的資産認識を行っている点に問題がある。このような認識と後処理の不整合性という制度上の問題について、大塚教授は以下のように述べている。「営業権(のれん)が長期間にわたって存在していることを確認することは現実には難しい。(中略)そして物的実態のない無形資産である営業権(のれん)が記載され続けることの論拠とされてきたのは、将来における超過収益力の存在であった。(中略)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要素が、有形固定資産よりも重要な役割を果たしていた。しかしながら、実際の無形資産会計における認識測定およびその後の償却という会計処理は、超過収益力という要素とは無関係に行われた。すなわち制度における無形資産の会計

八戸大学ビジネス学部

<sup>(1)</sup> のれん償却の論点は減耗性にある。のれんの構成要素が減耗性の高いものであれば、償却に正当性があることになる。のれんを取得原価で評価し、償却、費用化する処理は費用化されない部分として当該資産を評価することとなり、損益計算に優位性をおく結果ともいえよう。すなわちフロー重視の損益計算重視の思考といえよう。一方、SFAS141号は、のれん償却を禁止し、報告単位ごとの減損を要求する。このような、償却はしないが減損を行うという処理は、ストック重視、資産・負債アプローチ的思考である。

力の評価について、制度化された時点で、超過収益力の定義と資産の定義の整合性は、十分検討されてこなかったのではないかと考えられる。

しかし、近年、企業経営における無形資産の重要性は一層高まり、また多様化した無形資産の存在が、企業の競争力を飛躍的に高めている場合も多い。知識、新システム、知的財産、ノウハウ、ブランド、技術、人的資源、顧客との関係、など様々なもの<sup>(3)</sup>が、無形資産を形成し、社会において、また、企業経営において不可欠の存在となっている。無形資産というテーマは、企業間競争における当該企業の市場における優位性を形成する重要な要因として、また、国際税制の視点から、移転価値税制と無形資産の関係が重要なテーマとして取り上げられることも多い。<sup>(4)</sup>

---

処理では、無形資産の存在を確認する上での考え方が超過収益力の存在を意識したものであったにもかかわらず、具体的な会計処理には超過収益力の存在という点は全く反映されていなかったのである。(大塚 [2006] pp. 31-32) この詳細については、伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社 2006年 第2章大塚成男稿「無形資産会計の制度的認識の視点と課題」参照のこと。

<sup>(3)</sup> 無形資産は主に3つの類型に大別される。「主として、イノベーションおよび発見により想像されるもの、組織業務の基礎となるもの、および人的資源に関連するもの (Jhon R.M. Hand and Baruch Lev [2003]/広瀬 [2008] P. 7 広瀬義州他訳『無形資産の評価』2008年中央経済社) である。

<sup>(4)</sup> このような国際税務上の無形資産問題として、とりわけ日米間の移転価値税制問題が挙げられる。当該無形資産から生じる価値の増加(または創出)に複数の利害関係者が存在する場合、そこから生じる利益分配が問題となる。この利益分配が大きいほど、課税額が増すため、どの国にどれだけの利益が帰属するかが重要な関心事となる。近年、たとえばリース会計の論点から、経済的所有権が法的所有権に優先する傾向が見られるが、アメリカ財務省 2003年9月の関連者間役務提供取引および無形資産に関する財務相規則案 (REG-146893-02, REG-1150037-00; 68 Fed.Reg. 53447/9/10/2003) またその後の2006年の暫定規則により「無形資産の所有者の決定が、法的所有権や契約上の所有権だけでは決定できないことを意味するだけでなく、経済的実質

会計学の分野においては、無形資産の資産認識・測定に関する不確実性という根本的な問題に関する検討、また、無形資産(知的財産)を中心とするナレッジ型会計理論の展開<sup>(5)</sup>のなど、様々なアプローチから検討がなされているテーマである。無形資産に関する会計上の問題は、その多くが当該資産の認識と測定に関するものである。International Accounting Standards (以下IASとする)のフレームワークにおける資産は、「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源 (IASB [2001]: para. 49(a)・IASCF [2007] p. 48)」と定義され、将来の経済的便益をもたらす資源の支配という思考が基礎となっているが、無形資産の多くがこれを満たさず、また現行の会計の枠組みでは、その認識ならびに測定に信頼性や客観性を保持することが困難な点にある。無形資産を認識ならびに測定していくためには、従来の会計の枠組みを何らかの形で変化させ、展開していかなくてはならないという、根本的な問題と付き当たる。本稿においては、無形資産

---

だけでも482条上の無形資産の所有者となり得ず、法的所有権または契約上の所有権および経済的実質の双方が認められるときに限り、無形資産の所有者となることになる。(望月 [2007] P. 395) この移転価値税制と無形資産問題については、望月文夫著『日米移転価格税制の制度と適用—無形資産取引を中心に—』大蔵財務協会 2007年に詳しい。

<sup>(5)</sup> ナレッジ型会計理論とは、従来型の伝統的プロダクト型会計理論に対し、無形資産の戦略的活用を重視し、積極的な無形資産計上を試みるものである。ナレッジ型会計理論においては、戦略的視点から企業の競争優位性の源泉となる資源を無形資産として積極的に計上しようとするものである。見えざる資産であった無形資産を可視化・実体化するアプローチといえる。このプロダクト型会計理論とナレッジ型会計理論への転換については、河崎照行稿「産業構造の変化と公正価値会計の展開—プロダクト型経済からナレッジ型経済—」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—』第1章 中央経済社を2009年参照のこと。

の本質について検討し、経済的所有権との関連性、その認識における問題点を検討する。

## 2. 無形資産の概念

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 (IASC [2004] : [para. 8])」である。そして、IAS38 号における無形資産は、以下のように定義されている。「無形資産とは、物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産 (IASC [2004] : [para. 8])」であり、「科学的又は技術的知識、新工程または新システムの設計及び実施、免許、知的資産、市場知識及び商標 (ブランド名および出版表題を含む) のような無形の資源の取得、開発、維持又は強化のため、企業は資源を使用するあるいは負債を負うことがしばしばある。(IASC [2004] : [para. 8])」しかし、これらのすべてが無形資産として認識されるわけではなく、その際、識別可能性、経済的便益に対する支配、という要件が重要となる。このような要件を満たさないものについては、費用として発生時点で認識されることになる。

識別可能性については、とりわけ、のれんととの区別が意識されている。「企業結合から生じるのれんは、取得企業が、独立して識別できず区分して認識できない資産から生じる将来の経済的便益を期待して行う支払いを表す。将来の経済的便益は、取得した識別可能な資産相互のシナジーから、あるいは個別には財務諸表での認識に適格ではない (IASC [2004] : [para. 11])」のである。

また、IAS38 号における、識別可能の要件は、以下のように定義されている。

- (1) 分離可能であること、すなわち資産又は負債と独立に、又は関連する契約と一体として、企業から分離又は区分売却、譲渡、ライセンス、賃借又は交換できること。

- (2) そのような権利が譲渡可能であるか又は企業あるいは他の権利・義務から分離可能であるか否かにかかわらず、契約又はその他の法的権利から生じるものであること。

すなわち、この定義においては、「分離可能性」と「契約・法的権利」に基づくことを要件としている。<sup>(6)</sup>

(1) は、無形資産の価値を法的な権利の保護のもとに認識し、(2) は、無形資産の多くをのれんと区別するために重要である。IAS, SFAS いずれの基準においても、① 契約・法的権利 ② 識別 (分離) 可能性の 2 点が無形資産の認識にとって重要とされている。

① は、無形資産の源泉が、法的なまたは契約上の権利から生じることを意味するものである。つまり、無形資産について、法的なまたは契約上の権利の裏付けを求めることになる。この法的なまたは契約上裏付けは、資産の定義における支配の概念と関係している。

つまり、ある主体による経済的便益の支配の立証のために、法的な、または契約上の裏付け、具体的には、当該経済的便益への法的保護や権利に基づく法的強制力が必要となるのである。すなわち、他者による経済的便益の利用に対し、制限をかけられることが支配を立証するために

<sup>(6)</sup> IAS38 号における無形資産の要件と共通性があるのが、SFAS141 号における無形資産に関する規準である。SFAS141 号における、無形資産は以下の規準を満たした場合、無形資産として当初認識される。

- (1) 契約上・法的権利により生じる場合
- (2) 分離可能でかつ売却・移転・ライセンス化・賃貸・交換可能である場合
- (3) 関連の契約・資産・または負債と組み合わせる売却・移転・ライセンス化・賃貸交換可能である場合

この SFAS141 号においても、無形資産にのれんを含めない。言い換えるなら、のれんと無形資産を区別するための規準である。SFAS141 号においては、さらに (3) として関連する契約・資産・負債との組み合わせによる売却可能性が、提示されており、若干の計上可能性の拡大がみられる。

重要なのである。「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。法的権利がない場合は、支配の立証はより困難となる (IASC [2004]: [para. 13])」からである。「権利の法的強制力を支配のための必要条件ではない (IASC [2004]: [para. 13])」としても、他の方法で支配が及んでいることを立証するのは容易ではない。法的保護がないならば、無形資産から生じる経済的便益の不正使用が生じ、完全な支配を確立できない。市場において、当該資源を特定主体の優位性の要因とすることも不可能となる。

②は、無形資産のうち契約上・法律上の規準を満たさないものについて、それが分離可能であるか、つまり分離による交換可能性を重視している。交換取引に提供できるということは分離可能性を証明し、自らが交換に当該便益を提供することができることは、自らの支配が当該便益に及んでいることを意味している。

よって、①②は、ともに資産概念に関する、支配の概念と密接に結びついているのである。

Deutsche Rechnungslegungs Standards (以下DRSとする)においても、無形資産について類似の定義がある。DRS12号においては、以下のように定義される。「無形資産とは、物理的実体を持たない認識可能な (Identifizierbare) 非貨幣性資産 (nicht-monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz) である。この資産は、企業の支配力 (Verfügungsmacht) の下にあり、財、サービスの生産や供給、他者への貸出し、企業内での利用などに役立つ。(DRSC [2005]: para. 7)」また、ここにいう認識可能とは、「分離して利用可能、無形資産に内在される将来の経済的便益を識別することが可能であることを意味する。換言するなら、他者に賃貸・売却・交換・分配が可能であること (Identifizierbare) (DRSC [2003]: para. 7)」を意味する。

この定義においては、②の認識可能 (Identifizierbare) か否かという要件の基礎として分離

可能性が用いられている。将来の経済的便益というものの存在を認識するために、他者に対する交換などの取引に供することが可能であるという事実を要している。

DRS12号においては、続いて、支配力 (Verfügungsmacht) の概念について提示している。「ある企業がある無形資産を支配しているという場合、当該資産から生じる経済的便益に対する、第三者の接近を排除できること (DRSC [2005]: para. 7)」である。そして、この第三者の接近の排除に際し、法的な強制力の存在が支配を可能にするのである。「法的な強制力がないとしても、他の手法で、当該無形資産から生じる将来の経済的便益への接近を排除することが出来なければ、支配が及んでいるとは言えないのである。(auf den künftigen wirtschaftlichen Nutzen des immateriellen Vermögenswerts ausgeschlossen werden kann.) (DRSC [2005]: para. 7)」

この支配力に関する基準から、①の第三者による便益への接近の排除のため、法的強制力が求められている。法的強制力が絶対ではないとしても、それなくしてフリーライドを完全に排除することは困難である。従って、この定義においても前述の2つの基準における定義と、ほぼ同様の思考が存在している。

よって、無形資産概念について、以下の3点が確認できる。

第1に、当該無形資産から生じる将来の経済的便益の分離 (識別) 可能性、第三者への売却等を前提として、分離可能性が定義を構成している。

第2に、当該無形資産から生じる将来の経済的便益に対する、第三者の接近を法的な強制力を持って排除することが可能な場合、これを支配力が及んでいるとみなす。

第3に、但し、(2) に関して、法的または契約上の裏付け、すなわち法的強制力なくして、いかに経済的便益への接近の排除が可能である

か、明示されていない。この問題が、無形資産の認識を拡大できるか否かの重要な論点となる。

### 3. 経済的所有権

所有とは、「何か」と「何か」の関係性の中に現れる。何かと何かとは人とモノとの関係性、所有する主体、所有される客体という関係性が存在する。この所有される客体を、所有権が及ぶ（所有権の対象となる客体・対象としての）「モノそれ自体」と、「モノ」が生み出す派生的な経済的資源、とに分離するとき、「モノそれ自体の所有」と「モノが生み出す派生的な経済的資源の所有」、すなわち法的所有権と経済的所有権の相違が生じるのではないか。

この法的所有権と経済的所有権の問題は、様々な会計問題・税務問題として取り上げられてきたが、とりわけ、リース会計において、より実務的な問題として顕在化した論点である。すなわち、法的な所有権は持たずとも、経済的実質を重視する観点から、その実質的所有をもって、借手側が当該リース資産を認識するという考えである。このリース会計の処理の規定を巡っては、『所有者』とか、『使用収益する権利』というように、法律上の概念に基礎を置くところに特徴がみとめられる。それは、（当時：引用者）商法会計に基礎をおく我が国の制度会計において、商法上の資産の概念が基本的には財産概念に基づくことに照らし、会計実態への資産の帰属を判定する基準が所有権の移転に求められることに整合するように、定義した結果（花堂 [1998] p. 63）」である。すなわち、商法典における財産を重視した規定が、会計環境・会計事象の複雑化により、適用困難となってきた経緯がある。

このような経済的所有権の問題は、1934年ドイツ租税法において提示された経済財の概念と、ドイツにおける資産概念ともいえる財産対象物概念を論ずる際にも取り上げられる。この

経済財の概念は、課税の観点から、当該資産の実質的所有者を確定することを重視する思考である。この当該資産の実質的所有者の確定という問題と、そこから生じる利益の帰属者の確定と分配という問題は、現在の移転価値税制問題の論点である。ここでは、ある無形資産の法的所有権は持たずとも、その価値形成に寄与した主体への利益分配の問題が、課税者の確定と国際間の課税権の綱引きという視点から論じられる。経済的所有権は、課税の観点から、その実質的所有者を確定するという考えを基礎としている。ある資産が、実質的に誰に帰属するかを考えるために重要な概念である。経済的所有とは、（法的な）事実としての支配ではなく、実質的支配である。

事実的支配が「モノそれ自体」におよび、実質的支配が「モノが生み出す派生的な経済的資源」におよぶとすれば、「モノ」と「モノが生み出す派生的な経済的資源」が一体化している場合には、二つの所有権の問題は生じない。しかし、社会の変化により、「モノ」が「モノそれ自体」ではなく、何かしらの派生的な経済的資源を生み出し、その派生的に生み出される経済的資源の帰属問題の方がより重視される、事象、もしくは環境においては、そこに、経済的所有権という思考が派生するのである。所有権の本質は、ある目的物に対して使用・収益・処分することができる権利であるが、「モノそれ自体」の処分と「モノから生じる経済的資源の処分」は異なるという思考が可能となる。しかし、民法における主物・従物の関係のように、「モノそれ自体」を主物、「モノが生み出す派生的経済資源」を従物と考えるなら、この従物は主物の処分に従うこととなり、両者は一体化する。以下の①と②は一体、というより、むしろ①が優位性を持つ。

所有権とは前述のように、ある目的物に対する使用・収益・処分であるから、経済的所有権は法的所有権に含まれる。法的所有権・経済的所有権などという使い分け自体がおかしい、と

いう批判を受けたことがある。この見解に従うなら、法的所有権の使用・収益・処分が経済的所有権における使用・収益・処分が一致することになる。すなわち、経済的所有権と法的所有権は一致することになる。また、経済的所有権が法的所有権に含まれるというなら、法的所有権は経済的所有権を内包することにより、拡張ないしは変質したことになる。そして、法的実体と経済の実体が常に一致しなくてはならない。先ほどの様な批判的見解に立てば、そもそも、リース会計で問題になったような問題は存在しなかったことになり、経済的所有権などという言葉自体が存在しなかったはずである。

これに類する問題は、財産対象物と経済財の概念についても生じる。財産対象物はそもそも商法典を基礎とした法的所有権に基づく概念であり、経済財は税法の課税の観点から実質的帰属に基づく概念であった。これらの二つの異なる概念は、近年同義と考えられるが、それは財産対象物概念が拡張したことを意味している。経済財という概念が新たに生じたということは、従来の財産対象物概念によって把握できない何か(実態)が生じたことを意味している。これと同じように、経済的所有権という概念が生じたこと自体、法的所有権という従来の概念では把握できない何かが生じたことを意味している。

無形資産との関係性で従来の視点と新たな視点からこの所有権と無形資産認識の問題を考えると、以下の2つの視点が挙げられる。

第1に、「モノそれ自体」を支配するという視点

第2に、「モノが生み出す派性的経済資源」を支配するという視点

第2の視点において「モノそれ自体」の可視性を重視しないとすれば、無形資産認識の根本的問題である、可視性のない・実体のない資産そのものではなく、可視化された派性的経済的

資源に着目し、資産認識するという思考が可能となる。この場合、可視性・実体のない資産を、そこから派生する経済的資源の存在をもって可視化するという関係が生まれる。すなわち、第1の視点と第2の視点の優位関係が逆転するのである。

「モノそれ自体」を物として利用するまたは、売却するという思考から、「モノが生み出す派性的な経済的資源」を利用する、または売却すると考えるとき、モノそれ自体の識別(分離)可能性ではなく、モノから生じる派性的経済資源の識別(分離)可能性を認識の重要な要件とすることになる。ここに示した派性的な経済的資源を、社会の発展過程における一つの資本の機能とみなし、この機能自体を所有することを経済的所有と考えるのである。

#### 4. 無形資産認識の問題点

無形資産の認識<sup>(7)</sup>においては、認識時点の帰属の不明確性の問題と、測定における不確実性の問題が、常に生じる。近年の資産の定義においては、「資産とは過去のビジネス取引の結果、企業がコントロールし、合理的な確かさを持って測定できる将来見積もり経済便益を生み出すと予測されるところの資源(村瀬[2005] P. 21)であり、この資産認識において、(1)資源の『コントロール』の所在をいかに見極めるか、(2)『経

(7) 知的資産の認識問題として、戸田先生は以下の指摘をしている。「知的資産の価値が制度会計上の貸借対照表で適切に開示されるには、まず当該資産が資産の定義を満足し、そのうえでいくつかの認識基準を満たさなければいけない。しかし、多くの知的資産は法的安定性や分離可能性の欠如から資産定義を満たさず、また認識基準に関しても、経済的便益の発生可能性が不透明かつ信頼ある測定が困難であるため、現行制度上はバランスシートに計上されない。(戸田[2009] P. 225)」第12章戸田続久稿「知的資産レポーティングの現状と展望—日米欧の報告書モデルの構造と特徴—」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年参照のこと。

済的便益』について合理的な確かさをもって測定できる可能性はあるか、という基本的な問題(村瀬[2005] P. 21)」そして、「コントロールの存在を資産認識条件とした場合、コントロールの所在がどこにあるかが問題となる(村瀬[2005] P. 21)」のである。<sup>(8)</sup>

すなわち、以下の二つの問題が挙げられる。

第1に、コントロールの問題、経済的便益の支配の帰属の問題であり、第2に、合理的測定可能性の問題である。第2の問題は、本来測定の問題であるが、これが認識の要件としても影響している。その合理的測定のためには客観性、すなわち外部取引の事実が重要であり、当該資産が分離可能性という要件へと繋がる。

無形資産の測定に際し、当該無形資産の形成に費やされた金額を持って、測定するという考えがある。実際に費やされた金額は客観的な価額であるといえるが、費用という視点から資産を位置づけることになり、現行の資産負債アプローチとの整合性から違和感が生じる。

次に、無形資産測定に際し、市場価額、公正価値による評価を行うという考えがある。ここでは、当該資産に対して類似の資産を取引するマーケットの存在を要することになる。類似の資産が存在しない(稀少性が高い)ほど、当該資産の当該企業におけるバリュー・ドライバーとしての役割は増し、情報としての意思決定有用性の面からも、資産計上のニーズ必要性・重要性が高まるはずである。このマーケットの存在(有無)と資産の稀少性の相反する関係が、情報の信頼性の面から妨げとなる。つまり、類似の資産が取引される市場化確立しているのであれば、その資産の稀少性も低く、情報としての価値も低い、また企業経営における当該資産のバリュー・ドライバーとしての役割も低いということになる。

また、無形資産測定に際し、当該資産が将来

創出すると期待されるキャッシュ・インフローから、測定を行うという考えがある。この考えに基づけば、資産そのものの経済的便益を思考する意味で、現在の資産負債アプローチにもなじむ思考である。ただし、ここにも不確実性が加入する余地は多い。

これらの問題から、無形資産の資産認識のために、従来の会計の枠組みを超えた仕掛け(思考)が必要であることが明らかとなる。従来の会計情報の枠組みでの認識に際しては、常に、不確実性という問題が生じ、議論が堂々めぐりに陥ってしまう。従って、このような問題点から、無形資産認識の障害となった事柄から解決案を導くことは出来ないだろうか。そこで認識・測定・開示に関する以下の3つの施策を考える。

- (1) 法的保護による支配の確定によるフリーライドの排除
- (2) 無形資産の市場確立・評価に関する国際的の第三者機関の確立
- (3) 補助情報としての無形資産情報の開示

このような新たな施策をもって、無形資産情報開示の新たな可能性検討する時期に来ているのではないだろうか。

## 5. むすびにかえて

本稿においては、制度上無形資産として認識されているものも、また無形資産の概念が拡張されるなら、認識される可能性のあるものについても、無形資産という用語を用いている。前者が狭義の無形資産、後者が広義の無形資産といえる。無形資産の認識・測定<sup>(9)</sup>・開示について、

<sup>(9)</sup> 無形財の評価アプローチとして、高橋教授は、コスト・アプローチ、マーケット・アプローチ、インカム・アプローチの3つのアプローチを提示している。コスト・アプローチとは、「企業の主要資産が有する将来のサービス・ポテンシャルを維持するのに必要とされる費用額(取換原価)を定量化することで、無形財の価値を評価し、対象となる財産から生じる将来の便益の測定を可能にするアプローチ(高橋[2009] P. 154)」である。マーケット・アプロ

<sup>(8)</sup> 村瀬儀祐稿「会計認識拡大理論の制度機能」加藤盛大編著『現代会計の認識拡大』2005年森山書店第1章を参照のこと。

大きな枠組みの問題として、(1) 法的保護による支配の確定によるフリーライドの排除 (2) 無形資産の市場確立・評価に関する国際的の第三者機関の確立 (3) 補助情報としての無形資産情報の開示などの施策も考えられる。

また、無形資産の概念に関する定義においては、将来の経済的便益の可能性が高く、識別可能性（分離可能性）であり、当該経済的便益に対する支配が確立していることが要件となる。したがって、この既存の概念によれば、他資産からの分離可能性と当該資産から生じる便益に対する他者の享受の排除が必要となる。とりわけ後者には、法的な裏付けを要することが必要となり、無形資産の認識は限定的となる。法的な権利がなくても将来の経済的便益を支配するための思考として、以下の2つの視点を用いる。第1に無形資産そのものに着目するのではなく、「無形資産それ自体」を支配するという視点と第2に「無形資産が生み出す派性的経済資源」を支配するという視点という2つの視点から、無形資産の創出する資源に着目する。後者において「無形資産それ自体」の可視性を重視しな

ちとは、実際に市場で行われている類似資産の取引がいかにかに評価されているかをコンセンサスすることで、将来の経済的便益に対する現在価値としての無形財の価値を評価するアプローチ（高橋 [2009] P. 154）である。インカム・アプローチとは、企業が新たな財産を構築もしくは想像する際に必要とされるコストではなく、所有する資産から期待される利益創出能力に着目することで、無形財の価値を評価するアプローチのこと（高橋 [2009] P. 154）である。無形財の評価アプローチについては高橋聡稿「知識創造化社会における無形財の認識測定と開示の方向性」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 年第9章を参照のこと。IAS38号における無形資産の認識後の処理には、原価モデルにおける処理と再評価モデルにおける処理がある。原価モデルにおいては、取得原価から償却累計額および減損損失を控除し計上する。再評価モデルにおいては期末に公正価値による再評価を行い、再評価額日以降の償却累計額および減損損失累計を控除した再評価額で認識する。

いとすれば、無形資産認識の根本的問題である、可視性のない・実体のない資産そのものではなく、可視化された派性的経済資源に着目し、資産認識するという思考が可能となる。この場合、可視性・実体のない資産を、そこから派生する経済的資源の存在をもって可視化するという関係が生まれる<sup>(10)</sup>。すなわち、無形資産それ自体と無形資産が生み出す派性的経済資源の優位関係を逆転させるのである。このモノが生み出す派性的経済資源機能という機能を所有することを経済的所有と考えるのである。

\*本稿脱稿後、2009年12月18日「無形資産に関する論点の整理」がASBJより公表された。これについては今後の公開草案も含めて別稿にて、検討したい。

## 参考文献

- 秋山直著『米国の無形資産会計』2004年  
 伊藤邦雄著『無形資産の会計』中央経済社 2006年  
 伊藤秀俊・井戸一元・深谷和弘・長谷川美千留著  
 『国際会計テキスト』創成社 2009年  
 内川菊義稿「自己創出ブランドと買入ブランド」  
 『会計』第166巻第2号 2004年8月号  
 NERA エコノミックコンサルティング編『移転  
 価格の経済分析—超課利益の帰属と産業別  
 無形資産の価値評価—』中央経済社 2008年  
 加藤盛大編著『現代会計の認識拡大』2005年 森山

<sup>(10)</sup> すなわち「所有権のもっとも重要な作用は、その客体たるものを物質的に利用することではなく、これを資本として利用して利得を取めることとなる。これは所有客体の資本機能である。資本主義的所有権の経済的社会的機能は、まさにこの剰余価値を獲得する資本機能である。そして、資本機能は経済的所有権を形成する（叡 [1998] p. 84-96）」のである。カール・レンナーの資本機能については「Entity 概念と所有関係について」『会計』153巻第5号 1998年 森山書店に詳しい。  
 さきほどの①の視点と②の視点をカール・レンナーの思考と組み合わせると以下の関係となる。  
 ①「モノそれ自体」を支配するという視点  
 →カール・レンナーの物理的利用  
 ②「モノが生み出す派性的経済資源」を支配するという視点  
 →カール・レンナーの資本機能



書店

風間健・辻幸恵・大津正和・辻峰男著『企業価値評価とブランド』白桃書房 2002 年  
倉田幸路稿「ドイツにおける無形資産に関する会計基準設定をめぐる議論」『会計』第 162 巻第 5 号 2002 年 11 月 森山書店  
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  
篠原繁稿「固定資産の償却と減損」『会計』第 162 巻第 5 号 2002 年 11 月号 森山書店  
白石和孝稿「ブランド会計序説」『会計』第 153 巻第 6 号 1997 年 6 月号  
白石和考著『知的無形資産会計』新世社 1997 年  
白石和考著『イギリスの暖簾と無形資産会計』税務経理協会 2003 年  
劭藍蘭稿「Entity 概念と所有関係について」『会計』153 巻第 5 号 1998 年 森山書店  
寺本義也・原田保著『無形資産価値経営—コンテクストイノベーションの原理と実践』生産性出版 2006 年  
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  
新田忠誓稿「動態論と資産負債アプローチ」『会計』第 162 巻第 5 号 2002 年 11 月号  
望月文夫著『日米移転価格税制の制度と適用—無形資産取引を中心に—』大蔵財務協会 2007 年

拙稿「ドイツにおける資産概念」『会計理論学会年報』第 21 号 2007 年 9 月  
拙稿「研究ノート・概念フレームワークの意義と概要—IASB 概念フレームワークと ASBJ 討議資料—」『八戸大学紀要』第 37 号 2008 年 12 月  
花堂靖仁稿「我が国のリース会計の現状と課題」『会計』153 巻第 2 号 1998 年 森山書店  
広瀬義州他訳『ブランド価値評価入門—見えざる富の創造—』2002 年 中央経済社  
広瀬義州他訳『無形資産の評価』2008 年 中央経済社  
広瀬義州著『知的財産会計』税務経理協会 2006 年  
DRSC [2005]: *Deutsche Rechnungslegungs Standards No. 12 Immaterielle Vermögens des Anlagevermögens* 2005  
IASB [2001]: *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement* 2001  
IASC [2004]: *International Accounting Standard No. 38, Intangible Assets*, IASC, Revised March 2004  
FASB [2001]: *Statement of Financial Accounting Standards No. 141, Business Combinations*, June 2001  
FASB [1999]: *Statement of Financial Accounting Standards No. 142, Goodwill and Intangible Assets*, September 1999