

# 無形資産の貸借対照表能力

照屋 行雄  
林 桂賢

## 1 はじめに

企業活動のボーダレス化や IT（情報技術）革命の進展によって、企業の財務報告の領域にも大きな変化が起きている。従来、企業の保有する財務的資源や物的資源に関する情報開示が中心であった財務報告において、人的資源や環境資源などのソフト資源に関する情報開示の重要性が高まっている。

企業会計では、財務的資源や物的資源を有形資産として取り扱うのに対して、のれん、ブランド、人的資源、環境資源などのソフト資源は無形資産として取り扱われる。これまで重要視されなかったこの無形資産に対する関心が、経営者はもとより多くの外部利害関係者において高まっているのである。とくにアメリカにおいては、多くの無形資産がオン・バランス化されていない今日の財務報告に対して、財務情報の有用性の観点から多くの疑問が提出されている。

無形資産の取り扱いに関する従来の会計上の難しさは、次のような理由によるものと理解される。

- ① 企業価値の評価に当たっては、財務的資源や物的資源などの有形資産を利用することが客観的で有用であると考えられること
- ② 無形資産の会計上の認識と測定が、有形資産に比べて困難であると認められること
- ③ 無形資産に対する投資は、有形資産に比べてハイ・リスクを伴うことが多く、従って、無形資産のオン・バランス化を避けることが会計政策として求められること
- ④ 無形資産がもたらす将来の経済的便益の発生については、その可能性の予見

が高い不確実性の下にあると考えられること

このように、無形資産については主として会計上の困難性からオフ・バランスとなる項目が多く、例外的に有償によるのれん（買入暖簾）のような特別の条件下で認識される項目のみがオン・バランス化の対象となっているにすぎない。しかしながら、無形資産に対する情報開示要求の高まりの中で、その会計処理に関する一般的理論構造（概念フレームワーク）の構築と制度的対応（会計基準・ルール of 制定）が強く求められている。

本稿では、このような問題認識を背景として、無形資産のオン・バランス化に関する会計理論の構築について研究する。研究の焦点は、無形資産の貸借対照表能力の考察におかれる。

本稿の執筆に当たっては、主として論文の構成並びに1および5を照屋が担当し、本文の2、3および4を林が担当した。しかしながら、本稿は執筆者2名の共同研究であり、無形資産の研究に関する序論的位置づけとなっていることを明らかにしておきたいと思う。

## 2 無形資産の範囲

### (1) 無形資産の要件

一般的に、無形資産（intangible assets or intangibles）ないし無形固定資産（intangible fixed assets）は<sup>1</sup>、物理的実体（physical substance）がない固定資産と定義されている。

無形資産は、この「物理的実体の欠如」という面から、その測定問題ないし評価論およびそれに付随して生じる償却是否論は、無形資産に関する「会計論」の重要な課題になっている。つまり、企業競争力や企業価値の評価において、無形資産に対する関心が高まっているものの<sup>2</sup>、それを取扱う方法については国際的にも国内的にも様々な議論があり、明確にされていないのである。

アメリカにおける無形資産の定義をみると、G.V.スミスと R.L.パールは<sup>3</sup>、無形資産を「企業が金融資産と有形資産以外に有する資産項目のすべて」と定義し、無形資産は「運転資本や固定資産とともに事業運営の糧となるものであり、時には事業の収益力の中心をなす場合がある。無形資産が存在するかどうかは、現在もしくは将来において利益がもたらされるか否かによる」としている。すなわち、無形資産を広義にとらえ、その重要性を将来の便益から求めている。

これは無形資産の認識において、計算技術的側面ではなく、機能的・内容的側面が

強調され、経済的実態の把握に重点がおかれているのである<sup>4</sup>。つまり、財務会計基準審議会（FASB）の公式見解として公表された財務会計概念に関する報告書（FASC）第3号および第6号で<sup>5</sup>、資産を「潜在的な将来の経済的便益」と定義し、あらゆる利害関係者に「有用な会計情報」の提供を強調していることと符合しているといえる。

日本における無形資産の定義は、久野秀雄教授によると、「①具体的な物件・具象的財貨ではないが、当該企業にとって将来引きつづいて役に立つと考えられるもの②収益力ないし超過収益力の期待価値③機会原価（opportunity-cost）が零であること。いいかえると、個別的な売却価値が認められないこと」<sup>6</sup>としている。また、若杉明教授は、「具体的な形態を有しない、すなわち無体の固定資産であり、有体の固定資産たる有形固定資産に対するものである」と定義し<sup>7</sup>、その種類を「①法律上の権利を構成するものと②法律上の権利ではなく、事実上の経済価値を認められた超過収益力の源泉となるもの」とに分けている。

このように、無形資産に対する一般的な定義は「物理的実体の欠如」および「将来の経済的便益」の期待という面からは同一性がみられる。しかし、物理的実体がないからこそ、その範囲をどこまで認めるべきか、確実に将来の便益は発現できるのだろうか、伝統的な「収益・費用観」の「対応概念」からその影響をどのように測定し、また償却すべきかどうかなどの実践論においては、多くの論論が存在しているのである。

各論は次節以下で述べることにし、ここでは、次のような無形資産の本質に関する一般的なものだけを取り上げてみたい。

- ①物理的実体がない資産である。
- ②将来便益が期待されるが、その実現の不確実性が高い資産である。
- ③法律上の権利または経済的権利をあらわす資産である。
- ④不完全競争状態からあらわれる資産であり、将来の便益は競争的利点に根拠してあらわれるものである。
- ⑤特定の企業に限って価値がある資産であり、企業または企業の有形資産と分離できない資産である。
- ⑥代替的価値として表現し難い資産である<sup>8</sup>。

## （2）無形資産の種類

無形資産の分類は、金融的ないし資本的独占条件、法律的独占条件、技術的ない

し人的独占条件、立地論的ないし地域的独占条件などを個別的に考慮・分析した上で、その認識論上の区別・分類をなすべきである。しかし、現実の問題として、当該企業に独占的利益稼得の能力ありとした場合、それは「有形」・「無形」の各資産が有機的な一体としての機能した結果であって、無形資産価額の測定 (measuring) は、技術的にも理論的にも困難である<sup>9</sup>。したがって、多様な見解が存在するわけであるが、ここでは、無形資産の範囲についてアメリカと日本とを比較してみたい。

特に問題とされているのが、前節で述べた「①物理的実体がない資産」である。まず、アメリカの例をみると、アメリカの学界および実務界においては、無形資産 (intangibles) は「将来の経済的便益があるもの」として包括的に認識され、暖簾 (営業権) および工業所有権・各種財産専用権ノウハウなどのほかに、繰延費用 (商法上の繰延資産) たる創業費 (設立費と開業準備費)、および社債発行費や株式発行費のような繰延費用なども貸借対照表への計上が認められている。つまり、その測定の問題および将来の便益の不確実性より、論議されている自己創設暖簾や地上権など一部の項目を除いては、有用とされる殆んどの情報計上されているのである。

次に、日本の例をみると、無形資産の種類を商法では定めることがなく、財務諸表規則第27条において、買入暖簾 (営業権)、特許権、商標権、実用新案権、意匠権、借地権、鉱業権、漁業権、ソフトウェア、その他これらに準ずる資産としている。

この差異に対して、久野秀男教授は「無形資産の属性の理解ならびにそれにもとづく無形資産の範疇の拡大は、理論的にもまた制度的にも妥当ではないと考える。繰延費用すなわち商法上のいわゆる「繰延資産」を構成する諸項目は、支出済でありかつ給付を受領済であるから、本来的には「損費」たる性質を有する期間原価であるが、将来の収益との対応関係を考慮して、期間独立損益計算上、将来の収益によって回収することを期待する費用として「繰延」の手續がとられたものである。これらの項目は「擬制的資産」 (fictitious assets) として、無形資産項目とはまったく異質なものである。」<sup>10</sup>と指摘している。

つまり、物理的実体がないという自体だけでは、無形資産とほかの有形資産とを区別できる確実な基準にはならないという前提で、売掛金や投資資産、繰延資産<sup>11</sup>などは形態がなくても無形資産には含まれないということである。

しかし、この点に関して、笠井昭次教授は無形資産を「特定期間帰属項目 (臨時巨額の広告宣伝費、開発費、特許権等・暖簾、社債発行費) と、超期間項目 (創業費、不成功分試験研究費、新株発行費)」とに分類し、繰延資産すべてが無形資産

に含めるべきである<sup>12</sup>としている。その理由は、たとえば創業費の場合、「この支出はすべての期間にかかわっているため、すべての期間が負担しなければならない。超期間的な費用を特定の期間だけ負担させるのは、期間損益計算上、妥当ではない。したがって、無形資産として繰り延べなければならない」としている。またこの場合、「償却は企業の存続期間が無限と考えれば不要である。しかし、安全性のために、早期の償却が必要な場合も生じ得る」としている。

われわれの見解では<sup>13</sup>、後者の論理が妥当ではないかと考えられる。つまり、アメリカでは諸利益関係者に対する「有用な情報の提供」という面を強調しているのに反して、日本では経済性の表現としての利益の計算にとどまっているのではないかということである。いいかえれば、日本の商法ないしは制度会計が、まだ動態論的<sup>14</sup>損益計算の思考から脱皮していないということである。

### 3 暖簾とヒューマン・リソースの認識

ヒューマン・リソース会計または人的資源会計（HRA：human resource accounting、以後ヒューマン・リソース会計という）とは、人を伝統的な会計手法その他の方法を用いて貨幣価値的に測定し、情報化して利用者に伝達し、その意思決定に役立てようとするものである<sup>15</sup>。ヒューマン・リソース会計は、物的・財務的資源の会計に偏向している伝統的企業会計のもつ不備欠陥を是正し、企業の保有する人的・物的・財務的資源全般についての会計を確立し、企業に関する総合的な会計情報を測定し、伝達するシステムを構築するところにヒューマン・リソース会計の基本的ねらいが存すると考えられている。

しかし、現行会計は、物的・財務的資源への投資額については、その効果が将来の期において発揮されると予想される部分を貸借対照表に記載し、費用の期間配分を行っているが、人的資源への投資は、一部の例外を除いて支出のあった期に全額費用化して、財務諸表が企業の真実の経営成績や財政状態を表示せしめない結果となっている<sup>16</sup>。つまり、人的資源が資産としての「将来の経済的便益」を保有し、十分貢献しているにもかかわらず、その資産性が認められていないのである。

この観点から、人的資産が属している暖簾について考えてみたい。

暖簾は、大きく企業内部から創出される「自己創出暖簾」と、企業の買収・合併などによる「買入暖簾」とがある。会計の慣行および法制度上、資産性の容認される暖簾は、継続企業（going concern）において有償取得の買入暖簾（purchased goodwill）に限定されており、支出原価（outlay-cost）をもって測定・評価するこ

とが一般的に支持されている。したがって、継続企業における無形資産の会計上の認識には、歴史的原価主義会計・名目会計においては何らかの対価の支出が前提となる<sup>17</sup>。

この前提からみると、暖簾は歴史的原価（取得原価）によって測定・評価されないとはいえないが、実質的には、測定の難関性および時価評価が行われ、また伝統的な「収益・費用観」（コスト・アプローチ）にも符合しないのである。つまり、現行伝統的会計および首尾一貫性からは、買入暖簾であっても計上能力（資産性）はないのである。しかし、現実的には、その「超過収益力」ないし「将来の経済的便益」を期待して、計上を認めているのである。

このような状況は、現行会計が暖簾の経済的貢献度に比べて、人的資源の情報は「経営者の経営計画および人的資源管理のための意思決定に有用なもの」にすぎないと考えているかもしれない。しかし、暖簾の成立は、企業が保有する人的・物的・財務的諸資源の有効活用の結果として作り出されるものであり、人的資源は他の諸資源の有効活用を遂行する中心的ものである。また、暖簾と同様に資産としての「超過収益力」ないし「将来の経済的便益」が期待されているのである。

したがって、人的資源情報は企業内部だけではなく、財務諸表に報告されることによって、投資者などの企業外部利用者の意思決定にも有用な情報になっているところから、また、現行会計上、次のような仮定が成立するという前提で<sup>18</sup>、貸借対照表への計上が求められているのである。

- ①人的資源の原価・便益に関する情報は、組織成果（organizational performance）を計画、統制、評価、予測する過程に有用であると考えられる。
- ②人的資源は、物的・財務的資源が企業に便益をもたらすのと同様な便益をもたらす。
- ③人的資源を取得するためには、経済的原価（economic cost）が費やされる。また、この資源の便益は経済的効果（economic effectiveness）に寄与すると考えられる。したがって、人的資源の便益は経済的性格をもっており、財務的測定値で測定されるべきである。
- ④会計上の資産の定義には、「将来の経済的便益」に対する権利が含まれているため、人的資源は、会計上の資産として分類できる。
- ⑤企業内において、人的資源の原価と便益を識別・測定することは理論上可能である。

## 4 暖簾の資産化

### (1) 暖簾の意義と性格

会計学大事典（中央経済社）によると、「暖簾（goodwill）とは、企業を継続的に経営するなかで培われた一定の取引条件、金融関係、従業員の質、さらには地理的条件、資本力、法的・政治的特典などに基づく独占的超過収益力」と定義されている。これには、企業の経営努力によって創出される「自己創設暖簾」と、他企業を買収して得られる「買入暖簾」とがある。

今日の会計は、自己創設暖簾は計上できず、有償取得の暖簾に限って計上を認めている。会計上の暖簾は、他企業の買入ないし合併に際して譲受けた個々の具体的資産の合計額を超過して支払われた金額である。暖簾の評価は、企業全体の評価に基づいて行われ、暖簾の源泉をなす超過収益力は、一般に次のような事実に基づいて構成される<sup>19</sup>。

- ①有能な経営者陣をようしていること。
- ②金融機関に特別有利な関係があり、強力な資金調達力をもっていること。
- ③優秀な技術陣をもち、すぐれた工業技術能力をもっていること。
- ④商品の販売上すぐれたマーケティング能力をもっていること。
- ⑤有利な立地条件をもっていること。
- ⑥商標や商号の知名度が高く、販売上特別に有利であること。
- ⑦原材料や商品の仕入れにつき、取引上有利な関係をもっていること。

商法（第285条7）は、暖簾を貸借対照表に計上する場合には、その取得価額を付し、取得後5年以内に毎決算期において均等額以上の償却をしなければならないとしている。暖簾は企業価値の構成部分であり、その価値の減耗のない限り償却不要であるとの説もあるが、真実の企業価値測定の困難なこと、それ故に架空暖簾計上の危険性があることを考えて、現行商法は短期の償却を要求している。

### (2) 買入暖簾の資産化

一般に会計上の資産概念については、次の4つの属性ないし要件（資産たるべき資格、すなわち資産性の要件）が必要とされる<sup>20</sup>。

- ①財貨、権利などが企業に対して便益を発揮しうること。
- ②当該財貨などが特定の企業によって所有されているか、その管理下におかれていること。

③当該財貨などを企業が取得するにあたって、一定の対価の支払、すなわち経済価値の犠牲を必要とすること。

④当該財貨などが貨幣価値的に測定しうること。

このような概念において、暖簾はその資産性の要件を十分満たしているのだろうか。結論から言うと、必ずしも満たしているとは考えられない。まず、①においては、暖簾の特性上の「超過収益力の源泉」ないし「将来の経済的便益」という面から、②については、「独占的利益稼得の能力」という面から満たしていると考えられる。しかし、③については、有償で取得した「買入暖簾」はその計上が認められているものの、その「買入暖簾」には「無償」で譲受けた暖簾も含まれている。④については、その将来収益力の不確実性のために、貨幣的な価値評価に欠陥があるからである。

ここで特に留意すべきものは、③の贈与を受けた場合である。その場合の評価は「公正市場価値」(fair market value)をもって計上されるようになってきている。ここで、「公正市場価値」というのは、市場での交換によって決定される価値であり、現行公正価値、すなわち時価価値である。これは伝統的会計の歴史的原価主義に符合しないのである。

また、資産として計上されるものは、その資産を識別でき、必ずしも全体としての事業を処分することなく個別的売却できる(分離可能性)市場がなければならないのであるが、暖簾は、他の有形資産と結合して価値が認められ、分離されては存在できないのである。

さらに、複数の期間にわたってその便益が現れるという面では、伝統的な「収益・費用観」(コスト・アプローチ)に符合しないのである。したがって、買入暖簾は資産性がないといえる。それでは、なぜ現行会計制度では計上を認めているのであろうか。それは、情報通信技術の発達などによる経済社会の発展において、企業価値や企業競争力に大きな影響力を与えている無形資産の情報が諸利害関係者にとって、必要不可欠になりつつあるからであり、したがって、将来の便益の不確実性が高いにもかかわらず、買入暖簾の計上が認められているわけである。

しかし、このことが伝統的な「収益・費用観」(コスト・アプローチ)と「対応概念」に基づく歴史的原価主義の体系のもとではたして可能であるか、また首尾一貫性があるといえるのだろうか、という面からは多くの疑問が残る。つまり、現行会計制度は、資産のもたらす「将来の経済的便益」または「用役潜在力」(service potentials)に、その資産性を求めながらも、その測定は、資産の取得に要した過

去の支出額（取得原価＝歴史的な原価）を基礎に行ってきたのである<sup>21</sup>。その結果、繰延資産や有価証券の時価評価、無形資産などが例外的ないし人為的に期間損益計算されているのである。

首尾一貫性ということは、全体にわたる論理の整合性であるから、何らかの1つの「全体」を想定しなければならない。この観点からは、時価主義会計および無形資産などを全面的に否定するか、現行会計制度を全面的に改革するかという結論になる。しかし、会計の「全体」は、会計の基本的特質（会計とは何か）についての研究者の態度決定にかかっているととも言える。つまり、研究者が意思決定への役立ちという立場にたつ限り、情報利用者側の意思決定こそが重要であって、情報化されるべき対象（企業の経済活動）の範囲決定は、問題にならないということである<sup>22</sup>。

したがって、これを契機に、買入暖簾という特定の資産の認識・評価に係わる問題だけではなく、伝統的な歴史的な原価主義の体系に大幅な変革が行われることを期待したい。

### （3）自己創設暖簾の認識

カトレットとオルソンによると、「買入暖簾と非買入暖簾（自己創設暖簾）は、両方とも同一に扱うべきであり、財務諸表上の資産として計上されてはならない」とし、「その暖簾は、両方とも価値ある資産になれるにもかかわらず、別途に取扱うのは、公平性の原則に反する」と主張している<sup>23</sup>。

しかし、この観点からみると、両方とも資産性があるからこそ、逆に両方とも計上されてもよいのではなかろうか。つまり、現行制度上、「買入暖簾」が人為的な貸借対照表への計上が認められるとすれば、同様に「将来の経済的便益」（資産性）を有する「自己創設暖簾」も計上できるのではなかろうか。

しかし、現在においては、「買入暖簾」だけが計上され、「自己創設暖簾」が計上されない主な理由として、次のようなものがあげられている。

- ① 每期生成される暖簾を識別・測定することが実務的に不可能である。
- ② また、そのような原価と将来期間の特定収益と関連付ける論理的方法がない。
- ③ 自己創設暖簾は、その生成過程において費用が受領済であるため、あらためて資産としての計上は、二重の支払になる。
- ④ 支払代価がなく、企業内部の評価により測定の不確実性および恣意性が高い。

このような観点から、国際会計基準委員会（IASB）は公開草案第50号『無形資産

産』<sup>24</sup>において、資産取得に要した過去の支出額（＝犠牲額）を基礎とする伝統的収益・費用観（コスト・アプローチ）を堅持しているのである。

確かに、「自己創設暖簾」は代価が支払われた「買入暖簾」に比べると、現実性を欠如している。しかし、暖簾を「超過収益力」(excess earning power)、すなわち、企業の期待される将来の利益が正常利益を超過する場合の「超過利益の現価」(excess earnings) とみる場合は、やはり会計上不確実な問題が生じるのである。つまり、他の企業より地理的優位、優れた経営陣、特別な生産技法などを保有し、「正常利益」(normal earning) より多くの利益を得た場合、暖簾として計上されないと利益の過大計上という問題が生じるのである。

したがって、会計が企業の現在価値を諸利害関係者に的確に報告するためには、「自己創設暖簾」の計上問題をコスト・アプローチだけではなく、価値アプローチによる接近も同様に必要ではないかと考えられるのである。

最近の「自己創設暖簾」に関する国際的な流れをみると、オーストラリア会計研究基金（the Australian Accounting Research Foundation：AARF）が公表した公開草案49号では、「①「企業内部で生み出した」無形資産を財務諸表に表示することは認められる、②こうした資産の定期的な再評価は認められる、③識別可能な（identifiable）無形資産はそれを所有することによって得られる経済的便益が得られる期間にわたって償却する必要がある」とし、「自己創設暖簾」の計上を認めている。

また、イギリスの会計基準審議会（ASB）が1996年6月に公表した財務報告公開草案第12号（FRED12）『暖簾と無形資産』<sup>25</sup>では、「自己創設暖簾の資産計上は認められていない」（par. 7）としながらも、しかし、「容易に確かめられる市場価値」があれば認識されることになっている。ここに言う「容易に確かめられる市場価値」とは、①当該資産は、すべて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場合に、市場に照らして確立される無形資産の価値である（par. 2）と定義されている。FRED12の規定では、「容易に確かめられる市場価値」の2要件が非常に厳しいものであるが、価値アプローチによる「自己創設無形資産」の資産計上の可能性に道が開かれているともいえよう<sup>26</sup>。

アメリカにおいては、まだ「自己創設暖簾」の計上は認められていない。しかし、FASB 概念ステートメント第1～第6号では、財務報告の目的として、あらゆる利害関係者に「有用な会計情報」の提供を強調し、伝統的な会計概念、会計理論や法

的概念を否定することによって、いっそう現代会計の諸概念を拡大化、論理化しようとする基盤を提供している。

このように、国際的な流れからみても「自己創設暖簾」の認識において、また無形資産の認識において、さらには会計それ自体の認識においても伝統的なコスト・アプローチから脱皮しつつあるのである。これは、現在のように資産の中で無形資産が70%を占める企業が存在する時代には、当然なことかも知れない。

したがって、これからの情報通信技術が飛躍的に発展する情報化社会においては、企業の現在価値が的確に諸利害関係者に伝達できるように、会計に対する価値アプローチ的理論の研究が必要であるといえよう。

## 5 おわりに

以上において、無形資産の貸借対照表能力について考察した。すなわち、無形資産のオン・バランス化の重要性についての認識を基礎として、まず、無形資産の範囲を明らかにした。ここでは、無形資産として会計の対象となる項目の要件について考察するとともに、無形資産の種類を概念的・制度的に示すこととした。

次に、無形資産の代表的な項目として考察の対象となるのれん（暖簾）とヒューマン・リソース（人的資源）について、問題の所在と会計的特徴を明らかにすることに努めた。ここでは、企業の超過収益力を示すのれんと、その中に含まれるヒューマン・リソース価値の分離計上に関しては深く追求することに至っていない。これは今後の研究の課題としたいと思う。

そして、のれんの会計に関しては、その資産化の問題を取り上げて、詳しく検討した。無形資産会計の中心は、今後、のれん会計、ブランド会計、ヒューマン・リソース会計として具体的・個別的に展開すると考えるからである。ここでは、のれんの意義と会計的性格について明らかにするとともに、のれんの資産化について買入のれんと自己創設のれんに分けて考察を展開した。本稿での研究目標は、無形資産のオン・バランス化の論理と構造を明らかにすることにあるため、とくに自己創設のれんの資産化と費用化が今後の分析の中心となる。そのための序論的考察を本稿で加えたということを明らかにしておきたい。

無形資産に関する会計理論の形成と会計制度の整備は、日本における会計ビッグバンの今後の大きな焦点の1つとなることは明らかである。新しいビジネスチャンスを求めて、多くの企業が経営革新をはかっていく過程で、企業の提供する財務情報の革新もまた強く求められるところである。無形資産のオン・バランス化の会計

問題は、まさに会計ビッグバンの実現にとって不可欠な領域と言わなければならない。

(注)

- 1 無形固定資産 (intangible fixed assets) という用語は、有形固定資産 (visible fixed assets) に対する用語として使われているが、ここでは無形資産とよぶことにする。
- 2 P.H. Sullivan の研究成果によれば、1978年には80%は有形資産が、20%が無形資産と関係していたが、80年には45%、無形資産55%となり、98年に至っては有形資産で説明されるウェイトはわずか30%で、一方の無形資産は70%を占めるに至っている。  
P.H. Sullivan, *Value-Driver Intellectual Capital*, Jhon Wiley & Sons, Inc., 2000.  
伊藤邦雄 (2001) 「無形資産会計の現状と展望」『企業会計』53-1を参照。
- 3 Gordon V. Smith and Russell L. Parr “Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets, 2<sup>nd</sup> ed. John Wiley & Song, Inc., 1994.  
財団法人知的財産研究所訳『知的財産と無形資産の価値評価』中央経済社、1996、77項。
- 4 若杉明編著『ソフト社会と会計』ビジネス教育出版社、1989、53項。
- 5 FASB, “Elements of Financial Statements of Business Enterprises,” *Statement of Financial Accounting Concepts* NO. 3, 1980, para.19.
- 6 久野秀男著『無形資産会計序説』同文館、1969、42項～46項。
- 7 若杉明著『精説財務諸表論』〈第2版〉、中央経済社、1991、131項。
- 8 南相牛著『現代会計』〈第1版〉、茶山出版社、1993、574項。
- 9 久野秀男著『現代資産会計論』〈第5版〉、中央経済社、1971、121項。
- 10 前掲書、119項。
- 11 繰延資産と繰延費用 (前払費用) について、「企業会計原則」は両者の相違を明確にしていない。ただ、繰延費用は「一定の契約に従い、継続的に役務の提供を受けた場合、まだ提供されていない役務に対して支払われた対価をいう」のであって、時間の経過とともに次期以降の費用となるものにすぎない。1つの見解は、両者とも支払が行われたことについては共通だが、繰延費用は債権であって、繰延資産とはまったく異なるとする考え方である。他方、いま1つ

の見解は、「用役を受領」されていないものが繰延費用であり、用役を受領したが、「それらの効果が完全に発現していない」ものが繰延資産であるとする。

これらの見解は、支出された効果がいつ発現するかという側面か、あるいは支出が次期の収益に関係するのか、それともさらに長期間にわたるのか、という収益との対応関係を尺度として判定するかの違いである。

成田修身著『現代会計の科学的構築』白桃書房、1990、123～125項。

- 12 笠井昭次著『会計の論理』税務経理協会、2000、649～654項。
- 13 繰延資産を無形資産と考えるのは、①物理的実体がない、②支出の効果が複数の期間にわたっている、③将来の経済的便益が期待される、④その便益の発現が不確実である、⑤残存価額がない、⑥償却も有形資産と違って均等額・直説法による、などの本質的同一性からである。
- 14 1920年代以前、債権者保護の観点の会計思考が支配的で、「財産計算」の手段として貸借対照表に重点を置く理論を静態論という。動態論は、1930年代以降、企業の大規模化および所有と経営の分離によって会計思考が債権者保護から株主のために移行し、会計の目的が経済性の表現としての「利益計算」とされ、貸借対照表より損益計算書が重要視される理論である。そして、1960年代以降からはアメリカを中心に、各種利害関係者に「有用な会計情報の提供」へと会計思考が移行してきている。しかし、現在のところ日本の商法は、債権者保護の立場を見地しながら動態論的損益計算にとどまっており、もっと諸利害関係者の意思決定に役立つ有用な情報の範囲を拡大すべきであると考えられる。  
 動態論についての詳細は、成田修身著『現代会計の科学的構築』白桃書房、1990、若杉明編著『ソフト社会と会計』ビジネス教育出版社、1989、および笠井昭次著『会計の論理』税務経理協会、2000、を参照のこと。
- 15 若杉明著『人的資源会計論』森山書店、1973、1項。
- 16 前掲書、6項。
- 17 久野秀男著、前掲書、123項。
- 18 Edwin H. Caplan and Stephen Landekich, *Human Resource Accounting : Past, Present and Future*, National Association of Accountants, 1974, p. 2.
- 19 若杉明著『精説財務諸表論』〈第2版〉、中央経済社、1991、132項。
- 20 若杉明著『企業会計の論理』〈改訂増補版〉、国元書房、1985、135～136項。
- 21 白石和孝著『知的無形資産会計』新世社・サイエンス社、1997、10項。
- 22 笠井昭次著、前掲書、847～848項。

- 23 George R. Catlett and Norman O. Olson, "Accounting for Goodwill," *Accounting Research Study No, 10*, AICPA, 1968, pp.17~18.
- 24 International Accounting Standards Committee, *E50, Proposed International Accounting Standard, Intangible Assets*, IASC, June 1995.
- 25 Accounting Standards Board, *FRED12, Goodwill and Intangible Assets*, ASB, June 1996.
- 26 白石和孝著、前掲書、143~146項。

### 参考文献

- ・青木脩・小川冽・木下照嶽編著『社会発展と会計情報』中央経済社、1993。
- ・久野秀男著『現代資産会計論』〈第5版〉中央経済社、1971。
- ・久野秀男著『無形資産会計序説』同文館、1969。
- ・笠井昭次著『会計の論理』税務経理協会、2000。
- ・白石和孝著『知的無形資産会計』新世社・サイエンス社、1997。
- ・成田修身著『現代会計の科学的構築』白桃書房、1990。
- ・若杉明著『企業会計の論理』〈改訂増補版〉国元書房、1985。
- ・若杉明編著『ソフト社会と会計』ビジネス教育出版社、1989。
- ・若杉明著『精説財務諸表論』〈第2版〉中央経済社、1991。
- ・若杉明著『人的資源会計論』森山書店、1973。
- ・南相牛著『現代会計』茶山出版社、1993。
- ・伊藤邦雄稿「無形資産会計の現状と展望」『企業会計』Vol.53 No.1 (2001年1月号)、40~46頁。
- ・Gordon V. Smith and Russell L. Parr "Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets, 2<sup>nd</sup> ed. John Wiley & Song, Inc., 1994.  
財団法人知的財産研究所訳『知的財産と無形資産の価値評価』中央経済社、1996。
- ・George R. Catlett and Norman O. Olson, "Accounting for Goodwill," *Accounting Research Study No, 10*, AICPA, 1968.
- ・Accounting Standards Board, *FRED12, Goodwill and Intangible Assets*, ASB, June 1996.
- ・International Accounting Standards Committee, *E50, Proposed International Accounting Standard, Intangible Assets*, IASC, June 1995.

- ・ Edwin H. Caplan and Stephen Landekich, *Human Resource Accounting : Past, Present and Future*, National Association of Accountants, 1974.
- ・ J.E. Sands, *Wealth, Income, and Intangibles*, Toronto: University of Toronto Press, 1963.
- ・ P.H. Sullivan, *Value-Driver Intellectual Capital*, Jhon Wiley & Sons, Inc., 2000.
- ・ FASB, “Elements of Financial Statements of Business Enterprises,” *Statement of Financial Accounting Concepts* NO. 3, 1980.