

知的財産部門のための会計・税務・ディスクロージャー

品 川 陽 子*
関 岡 信 哉**
石 井 誠***

抄 録 知的財産に関わる企業活動の様々な局面で取引が発生する都度、何らかの会計処理がなされており、その処理について留意すべきことも多い。その中で、近年、活発になった知的財産と会計に関する議論は、保有する知的財産をいかに評価し、資産として計上するかというものである。これは、現行の会計制度では、自己創設の知的財産が貸借対照表上、資産として計上されておらず、そのことが企業の価値を適切に評価できないという問題意識による。本稿では、知的財産部門に係る会計、税務、企業情報の開示における留意点を述べる。

目 次

1. はじめに
2. 企業会計の概要
 - 2.1 企業会計と会計基準
 - 2.2 企業会計と税務の関係
3. 知的財産の取得と会計・税務
 - 3.1 研究開発に関する会計基準
 - 3.2 研究開発の形態と会計処理
 - 3.3 研究開発に関する税務上の特典
 - 3.4 研究開発の成果としての特許権の獲得
 - 3.5 外部からの特許権の取得
4. 知的財産のライセンスにおける会計・税務
 - 4.1 ライセンス契約に関する処理
 - 4.2 クロスライセンスについて
 - 4.3 関連会社間のライセンス取引
5. 知的財産をターゲットとした企業買収
 - 5.1 知的財産保有企業の取得
 - 5.2 企業結合会計
 - 5.3 知的財産の識別
 - 5.4 公正価値の測定
6. 知的財産取得後の価値の減損
 - 6.1 知的財産と減損会計
 - 6.2 減損会計の概要
7. 知的財産を利用した資金調達
 - 7.1 知的財産と資金調達
 - 7.2 会計上の検討事項

8. 知的財産関連訴訟と会計情報
 - 8.1 知的財産関連訴訟と会計処理
 - 8.2 偶発事象の会計処理及び開示
9. 知的財産情報の開示
 - 9.1 知的財産部門に関連する開示制度
 - 9.2 適時開示情報
 - 9.3 有価証券報告書
 - 9.4 知的財産報告書
10. おわりに

1. はじめに

企業経営においては、戦略の実行にあたって、予算統制などの管理手法が用いられているが、予算策定においては、財務会計との整合性が図られているのが通常である。そして、最終的な活動は、会計情報として記録される。また、従来から、知的財産部門の活動としては有価証券報告書などにおいて、研究開発投資、重要なライセンス契約、知的財産関連訴訟などが開示されていたが、最近では、知的財産活動の活発化

* 公認会計士 Yoko SHINAGAWA
** 公認会計士 Shinya SEKIOKA
*** 公認会計士 Makoto ISHII

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

に伴い情報開示の対象となる項目が、知的財産をターゲットとした企業買収・提携、潜在的訴訟リスクなどに広がりを見せている。

このような状況において、知的財産部門が会計、税務、企業情報の開示の概略を理解することによって、経理、IR、経営企画部門等他部門との連携がスムーズに図れるものと考えられる。

なお、本稿において意見に関する部分は私見である。

2. 企業会計の概要

2.1 企業会計と会計基準

そもそも企業会計は企業の財政状態及び経営成績を報告する¹⁾ものであるが、会計処理及び開示の方法に関しては一定のルールが存在する。会計ルールは各国が独自で定めているものであるが、資本市場のグローバル化に伴い、会計ルールを国際的に統一するための活動が進められている。この統一ルールである国際財務報告基準²⁾(以下、IFRS: International Financial Reporting Standards)は、国際会計基準審議会³⁾(以下、IASB: International Accounting Standards Board)により作成されている。IFRS自体には強制力はないが、欧州連合(EU)では2005年以降、上場企業が連結財務諸表を作成する場合にはIFRSを強制適用する方針である。日本の会計基準としては、企業会計原則をはじめとして、いくつかの会計基準が成文化されている。しかし、日本の基準には、これまで米国で成文化されているような会計に関するフレームワークが存在しなかったことから、例えば、「資産」とは何かといった基本的な事項が定義されていなかった。2004年7月に企業会計基準委員会⁴⁾は、討議資料として「財務会計の概念フレームワーク」を公表した。この討議資料において、「資産とは、過去の取引または事

象の結果として、報告主体が支配している経済的資源、またはその同等物をいう。」と定められている。

また、会計の考え方には、原価主義と時価主義のように対立する概念が存在し⁵⁾、どちらが強調されるかは時代により変動する。

2.2 企業会計と税務の関係

税務会計とは、法人税法の定めに従い、課税標準となる所得を計算するための会計である。企業会計上の利益と、税務上の所得を式にすれば以下のとおりであるが、収益と益金、費用と損金に相違があるため、企業会計の計算結果を基礎として、差異を加算あるいは減算する調整計算が必要となる。

企業会計上の利益＝収益－費用

法人税法上の所得＝益金－損金

収益は、一般的に販売したモノや提供したサービスが、現金や売掛金などに形を変えたときに認識され、対価の金額で測定される。このような収益の計上を実現主義という。一方、益金に関しては、法人税法22条2項で「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」と規定されており、無償による資産の譲渡又は役務の提供が含まれることから、時価によらない資産の譲渡や役務の提供があった場合に、時価で取引がされたものとして益金が計上される。その結果、企業会計上、対価の額で計上された収益の額以上の益金が計算される可能性がある。また、認識の時点に関しても、後述するライセンス契約のように税務上、特別に規定がある場合には、会計の収益計上時点と、税務の益金計上時点が異なる。

費用は、支出した額に基づき発生した期間に計上される。このような費用の計上を発生主義という。一方、損金に関しては、法人税法22条3項、29条から61条までに規定されている。こ

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

これらの条文の中で、損金として計上できる限度額（損金算入限度額という）が定められているため、企業会計上の費用の額以下の損金しか認められない場合がある。

3. 知的財産の取得と会計・税務

3.1 研究開発に関する会計基準

結果的に獲得した知的財産が同じものであったとしても、会計的には、知的財産の獲得形態に応じて処理が異なり、自己創設、外部取得に大きく分けて考えることになる。このうち、自己創設のために重要な活動として研究開発活動があるが、この活動に関する会計基準として、1998年に企業会計審議会により「研究開発費等に係る会計基準」（以下、研究開発会計基準）が設定された。この基準によりそれまでは資産計上が任意であった「試験研究費」及び「開発費」のうち⁶⁾、一定のものは、発生時に費用化されることとなった。また、同時に研究開発費⁷⁾の総額を開示することも定められ、研究開発費の額を他社と比較することが可能になった。しかし、研究開発会計基準の導入は、研究開発型企業（総資産に対する研究開発費の比率が高い企業）に対して、株価と市場流動性の両方に悪影響を及ぼしているとの分析結果⁸⁾があり、費用化処理が財務諸表の有用性を低下させているとの批判もある。

海外の会計基準に目を向けると、米国では財務会計基準書（以下、SFAS: Statement of Financial Accounting Standards）2号「研究開発費の会計処理」が1974年に設定され、研究開発費の費用化が定められている。これに対して国際会計基準では、1998年に承認されたIAS38⁹⁾において、開発費のうち将来の経済的便益を創出する可能性が高い識別可能資産について一定の条件を満たす開発費は資産計上することが定められている。

3.2 研究開発の形態と会計処理

研究開発活動は、自社で行う以外に、他者に研究を委託する委託研究、他者と共同で行う共同研究などがある。会計上は委託研究を行なった場合には、成果の検収に応じて費用計上することとなる。つまり、契約時に一時金を支払った場合であっても、研究成果を検収したときに費用として計上し、検収以前は前渡金等として、資産計上が必要である。また、共同研究を行う場合には、研究に要した費用のうち、自社負担部分を費用に計上することになる。なお、民法上の組合を形成して研究開発を行う場合には、金融商品会計¹⁰⁾の適用があり、原則として、組合財産のうち持分割合に相当する部分を資産及び負債として貸借対照表に計上し、損益計算書についても同様に処理する¹¹⁾。

3.3 研究開発に関する税務上の特典

従来から、試験研究費¹²⁾が増加した場合には、増加額に対して一定の税額を控除する特例があったが、昨今の経済情勢の中で、試験研究費が削減され、この特典が有効に機能しなくなっていた。このため、2003年度税制改正において産業競争力強化のために研究開発減税が重点的に行われた。この結果、試験研究費の増加額ではなく、総額に対しての税額控除が可能になった。また、産学連携に関しては、国家目標として基礎的研究を奨励するため、追加的な税額控除がある。なお、税制は毎年改正されるため、判断に関しては最新情報を確認する必要がある。

ところで、試験研究費には、その試験研究を行うために要する原材料費、人件費及び経費等が含まれる（租税特別措置法施行令27の4条9項）。このうち、人件費については、専門知識をもち、試験研究活動のみに従事していることが要件であるため、例えば製造と研究を兼任しているときには、対象とならない。なお、専任

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

か否かは勤務実態により判断される。

3. 4 研究開発の成果としての特許権の獲得

研究開発の成果を特許として出願すると、知的財産が獲得されることになるが、前述のとおり、研究開発費は、すでに費用化されているため、特許権の取得時に資産に計上されることはない。この他、特許の取得原価と考えられるものに出願費用などがあるが、税務上の取扱いとして、出願、登録に要する費用は取得原価に算入しないことができる（法人税法基本通達7-3-14）ため、通常は税務上の取扱いに合わせ、会計上も費用化している。

3. 5 外部からの特許権の取得

外部から特許を受ける権利あるいは特許権を取得した場合には、会計上も税務上も取得原価を無形固定資産として計上することになる（法人税法基本通達7-3-15）。ところで、特許法では、特許を受ける権利は発明者個人に帰属し、企業はその権利を継承することになるが、会計、税務上は出願権について自己創設か他者からの購入という区分になり、従業員に対して支払った発明の対価が特許権の取得原価を構成するかは明らかでない。通常は補償金などの性格に応じて、支払い時に人件費、研究開発費などの費用として処理されていることが多いと考えられる。しかし、最近の訴訟による高額職務発明報酬の取扱いについては、会計上は発生した期の特別損失として処理されることが考えられるが¹³⁾、税務上、特許権の取得原価とする必要があるかについては、課税当局への確認が必要と思われる。

4. 知的財産のライセンスにおける会計・税務

4. 1 ライセンス契約に関する処理

販売量等に応じてライセンス料が算定される場合には、会計上も税務上¹⁴⁾もライセンス料が確定した期において収益、費用として計上される。しかし、一時金の場合には、会計と税務で取扱いが異なる。ライセンサー側は、会計上の収益は、ライセンス契約の実態に応じて計上することが多いが¹⁵⁾、税務上は、契約の効力が発生した日に益金に計上することになる（法人税法基本通達2-1-16）。また、特許権の使用許諾を受ける場合には、会計上は長期前払費用等に計上し、ライセンス契約の実態に応じて、費用化されることになるが、税務上は、特許権として無形固定資産に計上し、減価償却を行うことになる。法人税法では、特許権そのものを有する場合と専用実施権や通常実施権を設定する場合を区別しておらず、すべてを本権である特許権に準じて償却することを定めている。資産計上された特許権（実施権）は、法定耐用年数である8年（耐用年数省令別表3）で償却するが、契約期間が8年未満の場合は、その期間で償却する（法人税法基本通達7-1-4の3）¹⁶⁾。一方、ノウハウの場合は、税務上の繰延資産として資産計上し5年で償却する（法人税法基本通達8-1-6）。

4. 2 クロスライセンスについて

お互いに使用を許諾する特許権等について、使用料を相殺する場合には、相殺された金額をどのように扱うかが問題となる。この点について、会計上は、相殺された金額が明らかな場合を別として、通常は差額のみが収益あるいは費用として計上される。また、法人税法上の所得計算においても、収入支出をあえて両建て計上

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

する必要はないと考えられる¹⁷⁾。しかし、消費税法においては、相殺された部分について特許権等の時価を適正に見積もって計上することとされている¹⁸⁾。消費税法においては、課税売上¹⁹⁾割合の算定などに影響を与える可能性があるため、クロスライセンスが企業全体の収益に対して多額の場合は、注意が必要となる。

4. 3 関連会社間のライセンス取引

税務の益金には、無償による役務の提供（法人税法22条2項）も含まれるため、役務の提供があった場合には、時価に相当する収益が計上され、同時に贈与したことによる損失が発生したと考える。その際、損失が損金となるかは個別に判断され、贈与に関しては、寄付金の損金不算入規定（法人税法37条）があるため、ライセンス取引における価額が税務上問題となる。つまり、ライセンス取引を時価未満で行った場合、ライセンサーは時価と実際の対価の差額が追加のライセンス料（益金）として認定され、同額が寄付金（損金不算入）として認定される。その結果、ライセンサーの益金が増加し、結果的に税負担が生じる。ライセンス契約が第三者間で締結される場合は、通常、契約価額が税務上の時価となるが、関連会社間で取引が行われる場合は、取引価額が時価であることを合理的に説明する必要がある。

税務上、具体的に定められた時価として、国外関連者との取引に関する評価（租税特別措置法66の4）の規定がある。移転価格の算定基準として、イ．独立価格比準法（同種資産を第三者に売却している場合で、取引条件が同一のもの）、ロ．再販売価格基準法（同種資産でなくとも類似性の高い取引を第三者間で行っている場合の「通常の利潤」を控除）、ハ．原価基準法（取得原価に「通常の利潤」を加算）、ニ．利益分割法（内国法人と国外関連者の営業利益等を合算し、これを貢献指標をもとに内国法人

と国外関連者とで按分）、ホ．その他の方法のいずれかで評価するものとされている。

実務上の対応方法として、対価設定の合理性を担保するための根拠資料を整備しておく必要がある。例えば、特許庁が公表した「特許権等契約ガイドライン」の実施料算定例等に記載された方法を用いて決定する等、算定根拠を明確にしておく必要がある。なお、移転価格に関しては、事前確認（以下、APA：Advance Pricing Arrangement）制度がある。2003年度（2003年7月1日～2004年6月30日）には発生件数が前年度の1.7倍の80件となっている²⁰⁾。この制度を利用し、APAの内容に適合した申告を行っている場合は、独立企業間価格で取引が行われたものとして取扱われる。

5. 知的財産をターゲットとした企業買収

5. 1 知的財産保有企業の取得

企業が知的財産を獲得する方法として、前述の研究開発の成果としての取得と特許権そのものの取得やライセンスの他に、知的財産を含んだ企業全体の取得がある。企業全体の取得方法としては、合併、買収などがある²¹⁾。

合併とは、2つ以上の会社が合体して1つの会社になることをいい、買収とは、他の会社株式を取得することである。

5. 2 企業結合会計

合併については、従来、日本において厳密な会計基準が存在しておらず、被合併会社からの資産の引継ぎは時価以下の枠内で裁量の余地があった²²⁾。

しかしながら、2003年10月31日に企業会計審議会から「企業結合に係る会計基準」（以下、「企業結合会計基準」という。）が公表され、合併を含めた企業結合全般に関する会計基準が整

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

備された。企業結合とは、ある企業又はある企業の一部の事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう。

企業結合会計基準では、企業結合の経済的実態に着目し、その実態が「取得」と判定されるものについては、被結合企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価（公正価値）とするパーチェス法により会計処理を行い、「持分の結合」と判定されるものについては、すべての結合当事企業の資産、負債及び資本を、それぞれの適切な帳簿価額で引き継ぐ持分プーリング法により会計処理を行うことを要求している²³⁾。「取得」と「持分の結合」は、被取得企業に対する持分の継続・非継続により判断される²⁴⁾。すなわち、持分の継続が断たれていると判断されれば、いったん過去の投資を清算し、改めて投資すると考えて「取得」と識別され、持分の継続がなされていると判断されればこれまでの投資が継続していると考えて「持分の結合」と識別される。

企業結合会計基準の実施時期は、2006年4月1日以後開始する事業年度からとされている（企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書四）。そのため、現在は従来の会計慣行によることも可能であるが、企業結合会計基準の適用後は画一的な会計処理が要求されるようになる。

5.3 知的財産の識別

合併・買収あるいは営業譲渡のような企業結合においては、他の資産と一緒に企業あるいは事業ごと知的財産を取得するため、知的財産の取得原価を測定するためには、まず当該知的財産の識別可能性が重要となってくる。

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、当該資産を独立したものとして識別可能なため資産計

上されることになる。これには特許権のような知的財産が含まれる。しかし、識別不能な資産及び負債についてはのれんとして資産計上され、独立した資産として識別されることはない²⁵⁾。

5.4 公正価値の測定

識別可能な資産の取得原価については公正価値で測定される。ここで公正価値とは、時価のことであり、時価とは、独立第三者間取引に基づく公正な評価額であり、通常、それは観察可能な市場価格であるが、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額であるとされている（企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書三3(3)③）。

観察可能な市場価格が存在する場合には独立した第三者間で合意を得ているため、通常最も客観性・信頼性が確保されていると考えられる。しかし、知的財産の場合、活発な流通市場がないため、市場価格が観察できないケースの方が圧倒的に多いと予想される。したがって、知的財産については合理的に算定された価額で評価されることになるだろう。市場価格が観察できない場合の合理的に算定された価額は、市場で予測されるキャッシュ・フローを前提とした現在価値²⁶⁾が用いられる²⁷⁾。

現在価値を測定するためには、知的財産の利用可能期間を想定し、その利用可能期間内において当該知的財産を利用することによって得られるキャッシュ・フローを事業計画等から算定する必要がある。このような情報を入手するために知的財産部門としても他部門と連携することが重要である。

6. 知的財産取得後の価値の減損

6.1 知的財産と減損会計

減損会計とは、資産の収益性の低下に伴い投資額の回収可能性が見込めない場合に、一定の

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

条件下で回収可能性を反映させるために帳簿価額を減額する会計処理である。

知的財産についても、当初はその利用によってもたらされる収益が高いと判断し取得したものの、その後陳腐化や環境変化により、当初の見込みほど収益がもたらされず投資額の回収可能性が見込めない場合には、減損会計の適用を検討しなければならない。

6. 2 減損会計の概要

2002年8月9日に企業会計審議会より「固定資産の減損に係る会計基準」(以下、「減損会計基準」という。)が公表された。減損会計基準及び減損会計基準適用指針の適用対象は、固定資産(有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産)であり、これには特許権や商標権といった知的財産も含まれる²⁸⁾。

固定資産の減損会計の適用手順は、まず、資産又は資産グループごとに減損の兆候があるかどうかを把握する。本基準によれば、資産のグルーピングは「他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小単位」で行う。次に、減損の兆候がある場合には、当該資産又は資産グループが獲得すると予測される割引前将来キャッシュ・フローがその帳簿価額を下回っているかどうかを判定する。下回っている場合には減損損失を認識しなければならない。そして、減損損失を認識しなければならないと判定された資産又は資産グループについて、帳簿価額を回収可能価額、すなわち、正味売却価額と使用価値のいずれか大きい方まで減額し、減損損失を当該会計期間の特別損失として計上する。なお、税務においては資産の評価損が特別な場合を除き、認められていないため、税務申告をするにあたって、企業会計上の利益に加算する必要がある。

固定資産の減損会計は2005年4月1日以後開

始する事業年度から強制適用されるが、2004年3月31日終了事業年度から早期適用することも認められている。実際に、2004年3月期決算会社において減損会計を早期適用した会社も存在する。

知的財産部門はその管理対象である知的財産も減損会計の対象であることを認識し、経理部門と連携し減損会計への対応を検討する必要がある。

7. 知的財産を利用した資金調達

7. 1 知的財産と資金調達

企業の資金調達方法としては、株式発行や銀行からの借り入れが一般的であるが、近年特許権や著作権等の知的財産の流動化・証券化を利用した資金調達が注目されている。このような動きは知的財産が企業にもたらす収益力に注目し、知的財産自体に担保価値が見出されるようになったからだと考えられる。

一般に、知的財産の流動化・証券化では、流動化対象資産の原保有者(以下、オリジネーター²⁹⁾)が、流動化対象資産を保有し証券等を発行する主体となるビークル³⁰⁾に当該資産を譲渡し、当該資産から得られるキャッシュ・フローを裏付けとした証券を投資家に発行することにより資金調達を行う(図1)。

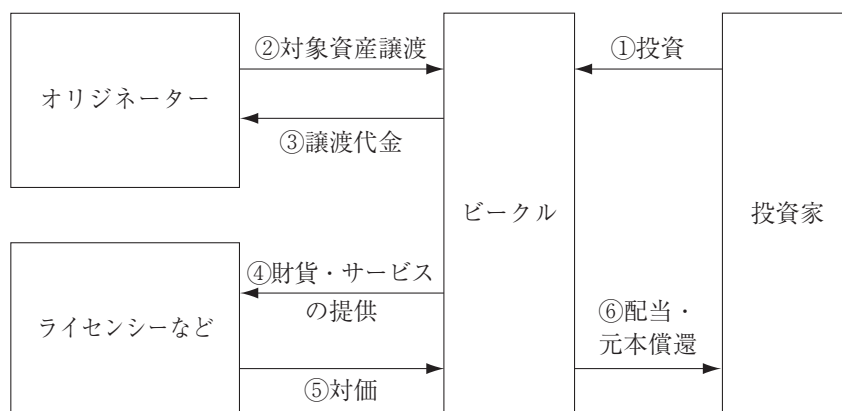
7. 2 会計上の検討事項

ここで、オリジネーターからビークルへの知的財産の譲渡に関して、オリジネーターの貸借対照表からオフバランス³¹⁾し、売却として処理できるかどうか会計上問題となる。

オリジネーターからビークルへの資産譲渡が売買取引と認められる場合には、オリジネーターの貸借対照表上、当該資産をオフバランスできる。この場合の調達資金は譲渡代金として扱われ、譲渡資産簿価と調達資金の差額は譲渡損

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

図1 知的財産の流動化スキーム



益として扱われる。他方、オリジネーターからビークルへの資産譲渡が金融取引、すなわち、譲渡資産を担保とした借入と認められる場合には、オリジネーターの貸借対照表上、調達資金は借入金として扱われ、譲渡損益は認識されない。

売買取引と金融取引の判断基準であるが、知的財産の流動化・証券化に関する会計処理を明確に規定した基準は存在しないのが実状である。そこで、会計実務においては、流動化・証券化スキームが類似していることから、不動産の流動化に関する実務指針を参考としている³²⁾。そこではリスク・経済価値アプローチによって判断することが妥当とされている。リスク・経済価値アプローチとは、資産が法的に譲渡されていること及び資金が譲渡人に流入していることを前提に、譲渡資産のリスクと経済価値のほとんどすべてが他者に移転した場合に当該譲渡資産の消滅を認識する方法のことである³³⁾。すなわち、資産を保有することによって受ける価値下落のリスクと経済的便益を得る権利に基づく価値のほとんどすべてが移転していれば売却取引として処理し、移転していなければ金融取引として処理することとなる。

但し、不動産の流動化に関する実務指針を知的財産に準用するにあたっては、流通市場が未整備であり、また、対象資産の個別性が非常に

高いため、適正な譲渡価額を算定するのが難しいなど留意する点がある。

8. 知的財産関連訴訟と会計情報

8.1 知的財産関連訴訟と会計処理

近年、特許侵害訴訟等の知的財産権に関連する訴訟が増加し、また、損害賠償額も増加傾向にある。会計的には損害賠償額あるいは和解金額の会計処理・開示が重要な問題となる。

特許侵害等の損害賠償額が最終的に金額確定に至るまでには、一般的には、(1)侵害警告(侵害情報の入手, 侵害認定, 損害額算定, 警告書の送付), (2)訴訟(訴訟物の特定, 侵害の認定, 損害額の認定, 判決あるいは和解)という段階がある。

会計においては、遅くとも損害賠償額確定の時点で、当該金額を損失処理することになる。この場合、原則として損益計算書において特別損失として処理される。さらに、損害確定以前の段階であっても、損失の発生の可能性が高まった段階で、会計処理・開示をする場合がある。このような利益又は損失の発生する可能性が不確実な状況が決算日に存在しており、その不確実性が将来事象の発生すること又は発生しないことによって最終的に解消されるものを偶発事象という。偶発事象は偶発利益と偶発損失とに

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

分類され、さらに偶発損失は、その発生の可能性の程度に応じて次のように分類される。

(1) 発生の可能性の高い偶発損失

- 1) 金額が合理的に見積もれるもの
- 2) 金額が合理的に見積もれないもの

(2) 発生の可能性が(1)ほど高くないが、ある程度予想される偶発損失

(3) 発生の可能性の低い偶発損失

8. 2 偶発事象の会計処理及び開示

偶発事象の具体的な会計処理は原則として、以下の通りである。

上記(1)1)の偶発損失は引当金として計上される。この場合、引当金の計上理由、計算基礎、その他設定根拠を商法計算書類・有価証券報告書・半期報告書に開示することになる³⁴⁾。

(1)2)及び(2)については、会計上、重要性がある場合には偶発債務として注記するよう要求されているが(財務諸表等規則58)、これに該当しない場合であっても特に重要と認められる場合には、追加情報として注記されることになると解される(商法施行規則47、財務諸表等規則8の5)。

知的財産部門としては、知的財産権に関する侵害問題が生じた場合、訴訟段階に至る前の侵害警告の段階においても、会計上の偶発事象には該当することから、適時経理部門との情報の共有が必要となることに留意が必要である。

9. 知的財産情報の開示

9. 1 知的財産部門に関連する開示制度

現在の日本における財務情報に関する開示制度の中で知的財産部門に関連するものとしては、証券取引所等における適時開示制度³⁵⁾、証券取引法上の企業内容開示制度(有価証券報告書、半期報告書、臨時報告書)、商法上の開示制度(商法計算書類)がある。以下、主要な開

示制度について、説明する。

9. 2 適時開示情報

知的財産の活用戦略に関して、意思決定から実行までのスピードが相対的に早くなってきている。一方、上場会社においては、半期・四半期ごとの決算情報開示の他、投資家の判断に重要な影響を及ぼす事項について、証券取引所等を通じ適時に開示することが求められている。したがって、知的財産部門としては、戦略意思決定あるいは、実行に関して経理部門との連携を図り、機密情報の守秘と適時な情報開示との調整を検討する必要がある。特に、営業譲渡や合併等のM&A、新技術の事業化、業務上の提携又は業務上の提携の解消、訴訟の提起又は判決には留意が必要である。

9. 3 有価証券報告書

無形固定資産・研究開発費の開示等の財務情報の他、知的財産あるいは研究開発に関連する項目・事例としては、表1に記載した事項がある。このうち、「事業のリスク」については、2004年3月より(一部の会社では2003年3月期より早期適用)に開示が始まり、知的財産部門においても認知度が高まっている項目である。リスクの定義の規定はないが、規則によれば、特定の技術等への依存、特有の法規制、重要な事件等の発生等の項目が例示されている³⁶⁾。

2004年3月期の知的財産関連項目の詳細分析は紙面の関係上省略するが、開示項目を分類すると、特定技術への依存、新製品開発力、経常的な研究開発投資の必要性、経常的な技術革新の必要性、新技術の出現、知的財産権に特有のリスク等が開示されている。また、業種的に見ると食品・化学・医薬品・電気機器・輸送機器・情報通信の各業種が、相対的に充実した項目を記載している。

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

表1 有価証券報告書における知的財産情報の開示

有価証券報告書上の項目	関連性	記載内容例
【対処すべき課題】	○	注力する研究開発、ブランドの確立方針等
【事業等のリスク】	◎	知的財産に関する係争の可能性、知的財産の優位性の喪失等
【経営上の重要な契約等】	◎	特許ライセンス契約等
【研究開発活動】	◎	セグメント別の開発成果、研究開発費等
【財政状態及び経営成績の分析】	○	経営成績に重要な影響を与える要因としての知的財産に関するリスク等
【設備投資等の概要】	△	研究開発投資
【主要な設備の状況】	△	研究開発用設備
【設備の新設、除却等の計画】	△	研究開発用設備
【コーポレート・ガバナンスの状況】	△	ブランド確立への取り組み等
【連結財務諸表等】	○	P/L) 特許権収入, 注記) 研究開発費等
【財務諸表等】	○	B/S) 特許権, 商標権, P/L) 特許権収入, 有形固定資産等明細表) 特許権, 商標権等

(注)・関連性：知的財産あるいは研究開発に関連する度合。

◎高い, ○中程度, △低い

・P/L：損益計算書

・B/S：貸借対照表

9. 4 知的財産報告書

任意開示として、2004年6月以降経済産業省の指針に従った「知的財産報告書」が公表されている。この知的財産報告書に記載される内容は、有価証券報告書の第1部第2「事業の状況」における「事業等のリスク」、「経営上の重要な契約等」、「研究開発活動」などに関連するため、開示内容の整合性に留意する必要がある。

知的財産部門等の担当者としては、各開示制度を理解し、早期の段階で経理部門等と綿密な情報共有する必要がある。また、関連情報に関しては、知的財産としての機密保持の他、上場会社にあってはインサイダー情報規制に該当することに留意が必要である。

10. おわりに

本稿においては、知的財産と会計、税務、企業情報の開示が関連する場面を網羅的に述べたが、各場面においては、より詳細な論点が存在する。会計、税務、企業情報の開示において知的財産の捉え方が未整備である部分が存在して

いるため、判断に悩む場面があろうかと思う。実務においては、経理部門等と連携し解決する必要があると思われる。

本稿は、知的財産部門が直面する会計・税務等の問題について広く触れることに努めたために、紙面の関係上、十分な情報を提供することができなかった。しかしながら、知的財産部門が会計担当や税務担当等と対等に議論し、会社経営に携わっていく場面はますます増え、知的財産部員もそのための知識が必須となってきている。そこで、いくつかのケースについてよりわかりやすく、詳しく、紹介する連載コーナーを、数回にわたり、本誌に掲載することを予定している。

注 記

- 1) 教科書的には、企業会計は企業の外部利害関係者に対して報告することを目的とする「財務会計」と経営意思決定のために企業内部の各経営管理者へ報告することを目的とする「管理会計」に分けられる。そして、「財務会計」は更に商法や証券取引法によって規制される「制度会計」とその他の会計に区分される。本稿では、「制度

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

会計」を税務に対応する概念として「企業会計」あるいは単に「会計」と呼ぶ。

なお、企業の財政状態を示すものとして、資産、負債、資本の部からなる貸借対照表があり、経営成績を示すものとして、一定期間の企業の損益を計算する損益計算書がある。その他、一定期間における資金の動きを示すキャッシュフロー計算書、株主総会における利益処分の結果を示す利益処分計算書、重要な項目の詳細を示す附属明細表とあわせて財務諸表という。

- 2) なお、以前は国際会計基準（以下、IAS：International Accounting Standards）と呼ばれていたが、順次、改訂作業が進んでいる。
- 3) 国際会計基準委員会（以下、IASC：International Accounting Standards Committee）の基準設定主体であり、14名の委員からなる。高品質の、理解可能で、かつ実施可能な単一の国際的な会計基準の開発を目的としている。
- 4) 企業会計基準委員会は、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発足したものであり、2001年7月に設立された「財団法人財務会計基準機構」が運営している。
- 5) 原価主義とは、企業の保有する資産、負債を取得原価で評価するものであり、取得原価を費用化することによって期間損益を適正に計算することに重点が置かれている。一方、時価主義とは企業の保有する資産、負債を時価で評価するものであり、損益計算においては、実現した利益と評価益が混在する。
- 6) 「試験研究費」及び「開発費」は、以前は商法286条ノ3において規定されていたもので、繰延資産として貸借対照表に計上されていた。繰延資産とは、「すでに対価の支払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）であり、本来は費用であるが、収益費用対応の原則を重視して、資産に計上するものである。一方、IASの開発費の規定や近年の知的財産の資産計上の議論は、会社が保有する「将来の経済的便益を創出する可能性の高い識別可能資産」を貸借対照表に計上しようとするものであり、資産負債アプローチによるものである。このように資産に計上するという方向は同

じでも、対立する概念に基づくものである。

- 7) 研究開発会計基準により、研究開発費には、人件費、原材料費、固定資産の減価償却費及び間接費の配賦額等、研究開発のために消費されたすべての原価が含まれると規定されている。
- 8) 「新会計基準の設定が企業経営と経済システムに与えた影響に関する実証分析」（2003年5月経済産業省）
- 9) 国際会計基準（International Accounting Standards 38 “Intangible Assets”）
- 10) 1999年に企業会計審議会から公表された「金融商品に係る会計基準」による。
- 11) 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第308項
- 12) 各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される「製品の製造」又は「技術の改良、考案若しくは発明」に係る試験研究のために要する費用で租税特別措置法、租税特別措置法施行令において具体的に列挙されている。（措法42の4⑫二、措令27の4⑨）。例えば、間接費の配賦額などは列挙されておらず、会計上の研究開発費とは一致しない。
- 13) 発明の対価であることから、出願権の取得原価とも考えられるが、職務発明の対価が過去の実績に基づくものである場合には、すでに資産としての価値は過去に費消されており、支払時に資産計上することはないと考えられる。また、費用化する場合に、金額の重要性や和解時の支払方法の実態に応じて、人件費などで処理することも考えられる。

なお、特別損失とは、過年度損益の修正や臨時の損失など、経常的に発生しない損失をいう。
- 14) 法人税法基本通達2-1-30
- 15) 例えば、一定期間におけるライセンス料が設定されている場合には、時間の経過に応じて収益に計上される。
- 16) 谷口勝司編著、法人税基本通達逐条解説二訂版、p.417（2002）税務研究会出版局
- 17) 鈴木博編、改訂新版法人税重要項目詳解、p.66（2000）財団法人大蔵財務協会
- 18) 齊藤文雄編、消費税質疑応答集、p.66（2002）財団法人大蔵財務協会
- 19) 課税売上とは、消費税の課税対象となる売上のことで、会計上の売上と異なり、受取手数料等の売上高以外の科目も含まれる。

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

- 20) 国税庁相互協議室、事前確認の状況APAレポート2004
- 21) この他にも事業の取得を目的とした場合、一定の目的のために組織化された有機的一体としての営業を譲渡する営業譲渡、ある会社はその営業の全部又は一部を既存の会社（承継会社）に移転する吸収分割がある。
- 22) 西村法律事務所編、M&A法大全、p.176（2001）社団法人商事法務研究会
- 23) 日本においては持分プーリング法が適用される余地が存在するが、米国会計基準ではパーチェス法の適用しか認められていない。
- 24) 具体的には以下の要件をすべて満たす場合には「持分の結合」と判定される（企業結合に係る会計基準三（1））。①企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であること、②結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することになった議決権比率が等しいこと、③議決権比率以外の支配関係を示す一定の事実が存在しないこと。
- 25) 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上回る場合には、その超過額をのれんとして資産計上し、下回る場合には、その不足額を負ののれんとして負債に計上する（企業結合会計基準三2（3））。
- 26) 現在価値とは、将来のキャッシュを現在の価値に引きなおしたものである。例えば、現時点で100万円の預金があり、利息が5%であったならば、1年後の預金は $100万円 \times (1+0.05) = 105万円$ となる。このことから逆に1年後の預金105万円の現在価値は、 $105万円 \div (1+0.05) = 100万円$ と計算される。
- なお、このように将来のキャッシュフローを現在の価値に引きなおす計算を割引計算という。
- 27) 日本公認会計士協会、経営研究調査会研究報告第24号「知的財産評価を巡る課題と展望について（中間報告）」（2004年6月15日）P.6参照。ここでは、SFAS142号「暖簾及びその他の無形資産」においても、公正価値の代替として現在価値による測定が認められていることが紹介されている。
- 28) 例えば、金融資産や繰延税金資産等、他の基準に減損処理に関する規定がある場合には、対象外となる。
- 29) 金融業界では、資産の流動化、証券化において、対象資産を当初保有している者をオリジネーターという。
- 30) 流動化、証券化を行うにあたっては、対象資産を有価証券等に転換するために、匿名組合や特定目的会社、株式会社などの事業体を介在させる。この対象資産と有価証券等の間にある事業体をビークルという。
- 31) 貸借対照表に計上されている対象資産を売却処理し、貸借対照表（balance sheet）から除外することをオフバランス（off balance）という。
- 32) 具体的には、日本公認会計士協会が2000年7月31日に公表した会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」及び2001年5月25日に公表した「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針についてのQ&A」がある。
- 33) 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」第3項。
- 34) 「商法施行規則」第45条及び「商法の計算書類における重要な会計方針の開示について」（日本公認会計士協会 会計制度委員会）IV 5、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」第8条の2、『「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について』8の2-6に規定されている。
- 35) 具体的な開示項目は、各証券取引所等において定められている。例えば、「会社情報適時開示ガイドブック」（東京証券取引所）、「会社情報適時開示の手引き」（株ジャスダック）がある。
- 36) 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第2号様式記載上の注意52-2。なお、「企業内容等の開示に関する留意事項」（企業内容等開示ガイドライン）のB個別ガイドラインである「事業の概況等に関する特別記載事項」の記載例に関する取扱いガイドラインにより詳細な規定がある。

（原稿受領日 2004年10月15日）