

公認会計士から見た計算鑑定人制度と 会計事務所における知的財産関連業務

品 川 陽 子*
山 崎 忠 史**

抄 録 計算鑑定人制度が導入されてから既に10年以上が経過したが、いまだ実務として事例は多くはなく、計算鑑定人業務を実施した経験者も少ないために、利用するシーンすら想定出来ない知財関係者も多いのではないだろうか。

そこで、本稿では計算鑑定人制度を概説し、加えて、計算鑑定人経験者に対するインタビューを通じた計算鑑定実務の概要を紹介する。

さらに、会計事務所の他の知的財産関連業務と計算鑑定業務の位置づけについても言及し、併せてそれらの業務の類似性や差異、並びにその対処法のポイントについての一考察も行う。

目 次

- はじめに
- 計算鑑定人制度
 - 計算鑑定人制度の趣旨
 - 法律上の規定
 - 計算鑑定業務と鑑定人の資格
- 計算鑑定人マニュアル
 - 計算鑑定人マニュアルの概要
 - 損害算定指針
 - 計算鑑定業務
- 計算鑑定の実際
- 会計事務所における知的財産関連業務
 - ロイヤリティ監査
 - バリュエーション
- 計算鑑定と他の業務との位置づけ
- おわりに

1. はじめに

計算鑑定人制度が導入されてから既に10年以上が経過したが、いまだ実務として多くの事例が積み上がっているとは言えない状況である。実際、筆者も計算鑑定人業務を実施した経験はない。そのため、経験者として、計算鑑定制度

についての考察を行うことはできないが、本稿では、計算鑑定人マニュアルを参考にしつつ、公認会計士の立場から計算鑑定人制度を概観する。加えて、計算鑑定人経験者に対するインタビューを基に計算鑑定実務を紹介する。また、会計事務所の業務を知的財産関係者に理解してもらうことを期待して、我々の業務内容について紹介する。なお、本稿では、当事者の合意の下、任意に実施する計算鑑定ではなく、裁判所の命令による計算鑑定を中心に考察する。

2. 計算鑑定人制度

2.1 計算鑑定人制度の趣旨

平成10年11月付の工業所有権審議会企画小委員会報告書によれば、計算鑑定人制度新設の趣

* 新日本有限責任監査法人 ビジネスリスクアドバイザー部 マネージャー 公認会計士
Yoko SHINAGAWA

** アーンストアンドヤング・トランザクション・アドバイザー株式会社 デイレクター・技術士（機械部門） Tadashi YAMAZAKI

旨が述べられている。

工業所有権の侵害による損害を立証するためには、侵害者の販売数量等、侵害者側が保有する証拠が必要な場合がある。これに対する特許法の対応として損害計算に必要な書類の提出が従来からあった。しかし、この書類については、次のような不十分な点があると指摘されていた。

- ① 提出される文書の量が膨大であり、経理・会計の専門家ではない裁判官、弁護士にとっては、文書を正確かつ迅速に理解することが困難。
- ② 提出された文書が、略語を使って表記されたものであった場合や、コンピュータ管理された帳簿類の打ち出しデータであった場合は、その内容について説明を受けることなしには部外者には理解できないが、特許法第105条は文書提出者に説明することまでは求めている。
- ③ 提出された文書に対して、民事訴訟法の当事者照会（第163条）や鑑定人の発問（民事訴訟規則第133条）等の制度を活用しても、相手方が説明に応じない場合には、文書の内容を理解できない場合がある。

このような問題点を解決し、損害の立証の迅速化及び効率化を図るためには、経理・会計的知識を持った専門家を活用するとともに、侵害者を損害の計算に協力させることが有効と考えられる。すなわち、侵害者の協力義務の下に、損害の計算に必要な書類を中立的な第三者（計算鑑定人）に見せて、損害の計算に必要な事項を裁判所に報告させるという制度を導入することが最も現実的である。

(小委員会報告書から抜粋)

上記①の記述から、計算鑑定人に対し第一に求められていることは、提出文書を迅速かつ正確に理解することと考えられる。また、②で述べられているコンピュータ管理された帳簿類の打ち出しの場合の理解困難性は、会計データのうち、勘定科目コードや部門コード、商品コード等の理解に関連しているのではないかと思われるが、このようなコードや略語を使って表記された情報は、会計専門家であっても、説明がなければ理解できない。そのため、鑑定人という第三者を介在させることで侵害者の協力を得やすくすることが意図されているのではないかと思われる。なお、公認会計士は会計関連帳簿を多数閲覧した経験から、コードや略語について一部類推することが可能な場合もあるため、適切な質問を侵害者に対して行うことで、回答を得やすくするということが期待されているのかもしれない。

2. 2 法律上の規定

計算鑑定人は、特許法105条の2において、「特許権又は専用実施権の侵害に係る訴訟において、当事者の申立てにより、裁判所が当該侵害の行為による損害の計算をするため必要な事項について鑑定を命じたときは、当事者は、鑑定人に対し、当該鑑定をするため必要な事項について説明しなければならない。」と規定されている¹⁾。「当事者の申立てにより」とあるように、権利者、侵害者のいずれもが計算鑑定人の利用を申立てることができる。立法趣旨としては、権利者が損害賠償額算定のために必要な侵害者の情報を得るために設けられたものと考えられるが、逆に侵害者側が権利者の主張する権利者利益を反証する際にも利用できるようになっている。

2. 3 計算鑑定業務と鑑定人の資格

102条2項を想定した代表的な計算鑑定の流れを要約すると次のようになる。

- ① 権利者が計算鑑定人の利用を申立てる
- ② 裁判所が鑑定人を指定し、鑑定命令を出す
- ③ 鑑定人は侵害者の協力を得て鑑定報告書を作成する
- ④ 鑑定人は鑑定報告書を裁判所に提出する

鑑定人の立場からすると、鑑定事項が明確、明瞭になっている必要がある。そのため、②の命令の前に、鑑定の対象となる侵害品、侵害期間や出荷数量、利益など鑑定事項の確定作業が実務上必要となっている。

計算鑑定人と裁判所、当事者の関係は次の通りである。

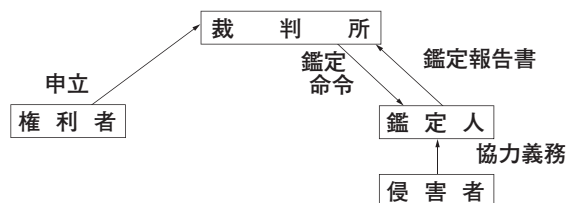


図1 計算鑑定人と裁判所・当事者の関係
(平成10年9月21日 企画小委員会議事次第HPより抜粋)

計算鑑定人となるための資格は特に規定されていないが、特許法改正の趣旨に「経理・会計の専門知識を有する中立的立場の公認会計士等」とあるため、公認会計士の選任が期待されているものと考えられる。しかし、公認会計士にとって、知的財産関連法令に対する知見は必須ではなく、鑑定人の候補者は知的財産関連業務の経験者に限定されるものと思われる。

3. 計算鑑定人マニュアル

3. 1 計算鑑定人マニュアルの概要

公認会計士協会は、平成11年の特許法改正による計算鑑定人制度新設（105条の2）に対応

し、公認会計士の計算鑑定業務を均質化するために、計算鑑定人専門部会²⁾を発足した。平成16年1月14日に「計算鑑定人マニュアル」(以下、「マニュアル」)が当部会により公表されている³⁾。

このマニュアルの構成は以下のとおりである。

I	知的財産権侵害訴訟における計算鑑定ガイドライン
1.	一般的事項のガイドライン
2.	実施に関するガイドライン
3.	計算鑑定の報告に関するガイドライン
II	計算鑑定における損害額計算指針
1.	損害額計算における一般的留意事項
2.	特許法における損害額の計算方法
3.	損害額計算の基本構造
4.	損害額計算要素別留意事項
III	計算鑑定業務における計画・実施・報告実務
1.	計算鑑定の業務フロー
2.	裁判所からの決定書、鑑定事項及び宣誓書
3.	計画
4.	実施
5.	報告
IV	関係法令

マニュアルのIでは、計算鑑定人の定義に始まり、計算鑑定人の義務が示されている。このうち、独立性、正当な注意義務、守秘義務は公認会計士のその他の業務に共通する義務であるが、優れた見識の保持としての、「特許法及び民事訴訟法への通暁」は、一般的に公認会計士にとって、追加的な自己研鑽が必要な部分となる。

なお、マニュアル検討時に特許法を念頭に検討がなされたため、特許法のみが記載されているが、マニュアル公表前文にあるように、実用

新案法等知的財産関係法一般が対象となる。

3. 2 損害算定指針

マニュアルⅡでは、特許法における損害額計算構造と算定にあたっての留意事項が述べられている。特に裁判所との緊密な連絡・協議の重要性が強調されている。また、権利者に不必要に立証負担を課したり、侵害者の立証負担を不当に軽減しないように業務を遂行することが述べられているのは特徴的である。一般的に会計士の調査対象先に対する負担軽減は、クライアントの満足度向上の観点で検討されるが、ここでは、法令の趣旨により述べられているからである。

(1) 損害額計算構造

損害額計算構造は次の通りであるが、これらは、一般の公認会計士にとって、なじみの薄いものである。

- 特許法102条1項 「[権利者の単位数量当たり利益額]×[侵害者の譲渡数量－権利者が販売できない数量] ≤ 権利者の実施能力による金額
 - 特許法102条2項 侵害者の利益の金額 = 侵害者の単位数量当たり利益額 × 侵害者の譲渡数量
 - 特許法103条3項 実施料相当額 = 侵害者の譲渡数量 × 単位数量当たり実施料相当額
- 特に、第1項では、権利者の単位あたり利益に侵害者の譲渡数量を乗じており、仮定の数値を計算しているため、特許法の改正経緯を把握していなければ、分かりにくい。

(2) 譲渡数量

通常、譲渡数量は、無償配布も含め、侵害者の在庫管理表等の帳簿から払出数量として特定できると考えられる。しかし、第1項にある「権利者が販売できない数量」については、侵害者

の帳簿から数量を特定することはできない。その上、権利者が販売できない数量を検討する際、侵害者の営業努力やブランド力などを考慮するのか、あるいは、販売できない状況を厳格に捉え、法規制によって販売が制限されている等の限定的な状況のみを考慮するのかは、議論がある⁴⁾ ところであり、マニュアルでは事前に裁判所と十分に協議する必要があることが示されている。なお、侵害者のブランドを考慮することになった場合において、公認会計士がブランド力に応じた販売数量を算定することは、かなり難しいのではないかとと思われる。なぜなら、他の業務において公認会計士が見積もりについて関与する場合、見積計算を行うのは経営者等であり、会計士はあくまでも経営者が使用した見積もり手法が一般的に用いられるものであるか、また、利用した情報が十分かつ適切かという観点で間接的に評価することが一般的であるからである。

(3) 単位当たり利益額

利益の捉え方として、粗利益説（売上総利益説）、純利益説、限界利益説があり、限界利益説が主流となっている⁵⁾。限界利益とは、売上高から変動費を差し引いた利益であるが、管理会計上の概念であり、外部報告用の財務諸表には表れない数値である。なお、裁判例においては、むしろ直接的な固定費を控除していることから、貢献利益⁶⁾を損害額として採用していると考えられる。この利益を算定するためには、販売価格と原価を求める必要がある。

(4) 販売価格

販売単価が設定されている場合は、その値が1つの基準となると考えられる。しかし、設定されていたとしても、その単価で販売されていない場合は、実際の売上高を販売数量で除して価格を算定する必要があると考えられる。こ

のとき、製品別の売上高を会計システムから抽出できるか否かは会社の状況により異なる。システム化が不十分な中小企業においては、製品別の売上高が抽出できない場合もあると思われる。また、製品区分が侵害品か否かの観点で行われていない場合も考えられる。財務システムから直接、製品別売上高を抽出することができない場合であっても、製品別の在庫管理簿は、在庫の棚卸のために通常、保有していると考えられることから、払出日の売上传票を確認し、個々の取引記録から売上高を集計することは可能かもしれない。

なお、マニュアルは、第1項の利益を算定する場合、販売価格の低下が侵害品の市場流入により起こったときは、値下げ前の販売価格を採用することができると注釈している。このようなケースで正確な因果関係を把握することは不可能と考えられるため、侵害品の販売時期の前後の販売価格を比較し、販売価格の下落が起こっていた場合には、侵害品の影響があったとみなすと仮定したうえで算定することになると考えられる。

また、第2項の利益算定の場合に、販売関連収益、費用等の費目に侵害品の売上として取り扱うべき項目がないか注意する必要があると述べられている。これは、売上把握の網羅性の問題である。一部分の会計情報のみを確認する業務では通常、監査済の財務諸表あるいは確定申告書に添付された計算書類の売上高の内訳と調査対象となる製品の売上高を照合し、網羅性が担保されていることを確認するが、マニュアルではさらに踏み込んで、別の勘定科目に集計された売上高まで考慮するよう求めている。収益に関する勘定科目については、総勘定元帳⁷⁾を通査し、摘要欄から取引内容を把握していくものと思われるが、費用に関する勘定科目については、この手続きを実施することはそれほど簡単ではないと思われる。なぜなら、費用科目の

総勘定元帳は膨大で通査自体が大変であると思われること、費用の控除が貸方⁸⁾に表現されていればよいが、本来支払うべき金額と控除が相殺されていた場合は、全く総勘定元帳上表現されないこともありうるからである。そのため、このような取引を見つけ出すことは、それほど簡単ではないと思われるが、製造、仕入された侵害品がすべて在庫管理表に記録されているのであれば、在庫の減少との関係で質問していくことになると思われる。

(5) 原 価

原価の算定が最も工数のかかる作業ではないかと考えられる。そもそも、企業における原価計算制度は非常に複雑である。この複雑なシステムから特許法の利益の概念に対応する原価を抽出・集計しなければならない。

企業会計においては、原価計算基準⁹⁾に従って計算された実際原価で売上原価を算定することになっている。しかし、基準に従ってただ1つの原価が算定されているというものではない。すなわち、原価は計算目的により異なるものであり、1つの会社の中でも複数の目的に応じて、複数の原価が算定されていることがありうる。原価計算基準では、原価計算の目的には、財務諸表作成、価格計算、原価管理、予算編成、経営基本計画策定の5つあることが示されている。

原価計算基準においては、原価に算入しない項目（非原価項目）が規定されている。非原価項目としては、(イ) 経営目的に関連しない支払利息などの財務費用や投資に伴う損失等、(ロ) 異常な状態を原因とする価値の減少、(ハ) 税法上認められる損金算入項目、(ニ) 利益に課する金額である配当金や法人税等である。この考え方は計算鑑定においても有効と考えられる。

一般に原価は次のように階層化される。

				営業利益		製品の 販売価格	
				販売費	営業 費		
				一般管理費			
		間接材料費	製造 間接 費	製造原価			総原価
		間接労務費					
		間接経費					
直接材料費	製造直接費						
直接労務費							
直接経費							

図2 原価の階層（「原価計算」岡本清著から抜粋）

上記の図では、財務会計上算定される営業利益が示されているが、特許裁判で採用されている限界利益による侵害者や権利者の製品単位当たり利益算定においては、財務会計上の営業利益とは異なる金額になる。具体的には、上記の製造直接費に当たる部分は、侵害品の原価として控除することに議論はないと思われるが、製造間接費と営業費部分については、侵害品を販売することに伴い変動するものであるか、固定的なものであるかを区分し、変動する部分¹⁰⁾のみを原価とするのである。

会計帳簿上、侵害品との関係が明確な製造間接費、営業費用はそれほど多くないと考えられるが、第2項の場合は、侵害者側が侵害品との関係を主張してくると予想されることから、その主張に対して検討することになると思われる。一方、侵害者の申立てにより、第1項の権利者の利益を算定する場合、対象製品と費用の関係を明らかにすることは相当困難ではないかと予想される。この点について、マニュアルでは、実施した手続と意見形成過程・結論を調書に記述しなければならないとしている。

なお、寄与率については、計算鑑定人の対象となっていない。

3.3 計算鑑定業務

計算鑑定業務の流れは以下ようになる。

- ①選任前の計画立案、②選任後の予備調査、
- ③実地調査、④計算鑑定書の作成。

このような業務の流れは、会計監査や他の会

計士による調査業務と基本的に同じであるが、それぞれの段階で裁判所に状況報告することが重要である。①の選任前の計画立案時に工数の見積もりを行い、概算の見積もり報酬を提示することになるが、②の選任後の予備調査で、実際の調査先の内容を把握したうえで、必要に応じて見積工数が修正されることになる。マニュアルには、計算鑑定実施手続書、計算鑑定作業スケジュール表が例示されており、具体的に業務を行う際、また、計算鑑定人の利用を検討する際の参考になる。

4. 計算鑑定の実際

以下では、実際に鑑定の経験のある先生方に伺った話をQ&A方式でまとめる。

Q1：計算鑑定人専門部会の構成メンバーと現在の動きは？

A1：専門部会の構成員は全員公認会計士であったが、現役の裁判官や特許訴訟の分野で活躍している弁護士、企業の知的財産部責任者等がオブザーバーとして参加した。任期は平成13年から16年にかけての3年間であり、現時点で、公式な活動は行われていない。

Q2：裁判例の積み重ねを反映すべく、マニュアルの改訂をしていく必要があるのではないか？

A2：専門部会発足当時は、計算鑑定人の利用が少なくとも年間4、5件はあるだろうという見込みだったが、実際には、それほど利用されていないようだ。ただ、判決に至らず和解するケースは公表されないので把握できない¹¹⁾。和解案件まで含めれば、もっと多いかもしれない。裁判における公認会計士の鑑定として、非上場株式価値の鑑定がある。これについては、平成5年11月に日本公認会計士協会から「株式等鑑定評価マニュアル」が公表された後、鑑定実務が積み上がり、平成19年5月に「企業価値評価ガイドライン」が公表された。計算鑑定人マニ

マニュアルについても今後同様の見直しがされる可能性はある。

Q3：どのような場合に計算鑑定人が利用されるのか？

A3：知財侵害訴訟の場合は、侵害論の後に損害論となる。権利者としては、さんざん侵害論で争った後に金額の話になるため、当然、相当な金額をもらえると期待が高まる。そのような状況で、侵害者から思ったような金額（注：特許法第102条2項のケース）が提示されないと、金額に対する不信感から計算鑑定人の利用という話になる。このように侵害者の譲渡数量や利益に対して、権利者が不信感を持った場合が計算鑑定人利用の主な動機であろうと想定してマニュアルを作成したのであるが、実際には1項による侵害額算定で侵害者が権利者の主張する利益が高すぎるとして計算鑑定人の利用を希望するケースもあった。いずれせよ、一方が相手方の提出した利益や譲渡数量のデータに不信感を持った場合に利用される。

Q4：企業側から計算鑑定費用が高いのではないかという意見があるが、計算鑑定人に対する報酬はどの程度か？

A4：計算鑑定人マニュアルに関する座談会（「知的財産紛争の損害賠償実務」日本公認会計士協会編に掲載）の中で、期間約4カ月、報酬約150万円という例が挙げられている。しかし、実際にはその金額に拘束される必要は全くなく、稼働を適正に見積もった上で請求すればよい。事前に裁判所から打診があるので、案件の概要を聞き、稼働時間を見積もって裁判所に提出することになる。見積金額¹²⁾が高く、申立人が合意できないときは、裁判所は別の鑑定人候補者に打診するようだ。もう少し、事例が積み上がってくると計算鑑定についての相場ができてくるのだろう。損害賠償の請求額が1,000万円台の場合、数百万円の報酬は負担が大きいかもしれないが、最近の訴訟は高額化しており、

計算鑑定の報酬が大きな割合になることはないと思う。

Q5：計算鑑定人と当事者の契約・責任関係はどのようなものか？

A5：計算鑑定人は裁判所の命令により行われるものであり、原告あるいは被告、裁判所との間で契約関係はない。この点が、公認会計士の通常の業務と大きく異なる点である。また、鑑定結果を採用するか否かは裁判官の判断となるため、結果についての直接的な責任があるわけではなく、むしろ、守秘義務違反や中立性が損なわれる行為、また、公認会計士の信用を落とすことなどが重大な問題だろう。

Q6：鑑定業務中に裁判所の指示を仰ぐことはあるのか？

A6：鑑定の際の判断は、計算鑑定人が専門的知識と経験で行うことになるので、裁判所の指示に従うということはない。マニュアルにある鑑定作業中の経過報告は、指示を仰ぐためというより、鑑定人側から裁判所への状況報告となる。報告事項としては、先方が鑑定作業に協力的か、鑑定スケジュールが順調か、侵害品に含まれるか判断に迷うものがあるか等がある。

Q7：誰が計算鑑定人に選ばれるのか？

A7：計算鑑定人候補者の名簿が存在する。その中から裁判官が選択して打診する。計算鑑定人は命令により引き受けなければならないものであるが、いきなり命令されるものではなく、打診があったうえで決定されるので、急に命令されて驚くような事態にはならない。

Q8：鑑定業務と監査との違いは何か？

A8：会計監査と異なり、売上高や利益などを数値で報告することになるが、数値の算定に当たっては、裁判所との意見交換を密接に行う必要がある。ただ、数値算定の基礎は、調査対象会社の会計帳簿であるため、帳簿の信頼性を検討するという点では、基本的に会計監査と同じだ。

Q9：原告側或は被告側から、計算鑑定に際しての留意点や論点の提示等は可能か？

A9：鑑定時の論点を明確化するように、上申書等を提出することが出来る。

Q10：計算鑑定以外の検討方法はあるのか？

A10：文書提出命令によって提出された資料にて検討することも可能である。

Q11：計算鑑定書について、反論等の機会は与えられるのか？

A11：場合にもよると思うが、双方の弁論の機会が与えられた。

Q12：計算鑑定書の提出後の上記弁論等においてさらなる疑義が生じた場合には、どのように対処されるのか？

A12：補助鑑定書が作成される場合もある。

5. 会計事務所における知的財産関連業務

公認会計士にとって、知的財産をキーワードとした支援は現在においても中心的な業務ではない。しかし、1990年代中頃のソフトウェア担保融資、2000年代初め頃の知的財産の情報開示、その後の紛争処理会計と業務が拡大するにつれ、公認会計士業界においても、知的財産がトピックスとして取り上げられるようになってきた。以下では、会計事務所における知的財産に関連した業務を紹介する。

5.1 ロイヤリティ監査

ロイヤリティ監査とは、ライセンス契約の管理の一環として実施されるもので、ライセンシーが報告するロイヤリティの正確性を調査する業務である。この業務の依頼者はライセンサーの場合も、ライセンシーの場合もある。「監査」と表現されることが多いが、厳密な意味での「監査」ではない。なぜなら、会計監査とは、主題に対して意見を表明する仕事であり、意見を表明するためには、主題が一定のルール（会計監

査の場合は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準）に従っていることを、一定のルール（監査基準）に従って確認する必要があるからである。そのため、会計基準や監査基準がないロイヤリティ報告書については、「監査」を実施することはできない。

そこで、通常は、依頼者と合意した手続を実施したうえで、発見された事項を報告することになる。このような業務を「合意された手続き」といい、公認会計士協会は実施のフレームワークを提供¹³⁾している。

ライセンサー側の依頼によるロイヤリティ監査の流れは、①対象ライセンス契約の選定、②ロイヤリティ監査手続の概略の決定、③ライセンシーに対する事前調査によるロイヤリティ報告プロセスの理解、④ロイヤリティ監査手続の詳細の決定、⑤ライセンシーの事業所での監査手続の実施、⑥発見事項の報告となる。

このような流れは、前述の計算鑑定業務と基本的に同じであることが理解できると思う。すなわち、会計士の調査業務では、現地での事前調査において、調査対象先の内容を把握し、実態に合った詳細な手続を作成することが重要である。

なお、ロイヤリティ監査業務において、誤りが発見される事例としては、契約条項の理解の相違が多い。その他に単純な集計ミスがあるが、この場合は、ロイヤリティが過少である場合だけでなく、過大に算定されるケースもある。意図的な過少申告については、発見された誤りが意図的であったか否かを判断することは困難であるため、確定できないことが多い。

5.2 バリュエーション

(1) M&A時の評価

M&Aの流れは、大きく層別すると「戦略策定のフェーズ」、「契約交渉・評価検討のフェーズ」、そして、「統合フェーズ」3つのフェーズ

がある。このうちデューデリジェンスは、基本条件交渉と基本合意締結と最終条件交渉から締結の間に実施され、「契約交渉・評価検討のフェーズ」の重要な検討要素の位置づけとなっている。

デューデリジェンス（Due Diligence, DDと略す場合もある）とは、M&Aや事業投資などの取引の対象となる企業や事業部門に対し、事前に詳細に調査検討する活動をいう。このデューデリジェンスの結果や発見された問題点によっては、投資する価値はあるのか、合意価格が適正か等々の観点から、M&Aなどの契約締結に向けた経営判断や、締結内容に反映されることとなる。

デューデリジェンスは、自社内の調査だけでは調査漏れの憂いがあり、買収資産や事業価値の適切な判断をステークホルダーに説明する責任も生じるために、外部専門家の協力を仰ぐことが多い。なお、監査は金融商品取引法や会社法によって定められた法定業務だが、デューデリジェンスはM&Aに際しての任意の調査であり、依頼者と専門家が合意して進める手続きである。

また、デューデリジェンスの検討結果から問題点やリスクから対応策を整理しておき、最終段階である「統合フェーズ」の統合計画に反映することで、M&Aの目的であるシナジー（相乗効果）の発揮や、企業のバリューアップを早期に繋げることが可能となる。

前記デューデリジェンスと最終交渉の間に、「バリュエーション」と呼ばれる評価業務を行うこともある。その項目としては、企業、事業（企業買収・事業売却時などにおける評価）、貸付債権（バルク債権、個別債権、ポートフォリオ債権）、無形資産（知的財産、技術、ブランドなど）、投資、プロジェクト（出資、研究開発投資など）、オプション関連商品（転換社債、種類株式、新株引受権など）の価値算定を行い、

買収価格の参考とするとともに、その正当性を裏付けるのである。

さらに買収後の会計処理においては、「取得原価配分（Purchase Price Allocation：PPA）」という業務を行うことがある。このPPAとは、取得（買収）企業が取得（買収）価額を取得した資産・負債に配分する作業である。買収価額には相乗効果などによるプレミアムをつけることが多く、いわゆる“のれん”を認識することになるが、国際会計基準や米国会計基準などでは、のれんから分離して無形資産として計上することとなる。また昨今では、株主や利害関係者にM&Aの正当性を説明する必要があるので、買収交渉段階からPPA業務を遂行することも多くなってきている。

（2）ライセンス交渉時の評価

また、上記のM&A時以外の知的財産に関するライセンス交渉時にも、「バリュエーション」評価業務を行うこともある。

それは、交渉当事者以外の第三者として評価業務を実施するのであるが、交渉の基準額や公正価値として参考することを目的とする場合が多い。また、ロイヤリティの支払いがランニング以外の一括支払いや初期支払いが発生する場合等において、将来の事業計画からロイヤリティの支払いを想定し、当該事業に関する割引率等を用いて現在価値を推定するものである。

一方、上記5.1のロイヤリティ監査は、ロイヤリティの支払いが売上高等によって変動するランニング・ロイヤリティ時に組み合わせて実施しており、ランニング・ロイヤリティのライセンス契約にロイヤリティ監査の条項が明記されることも最近では多くなってきている。

6. 計算鑑定と他の業務との位置づけ

以上のように、『計算鑑定』は損害額算定時に使用されることから、特許権又は専用実施権

の侵害に係る訴訟において利用されており、過去の損害額の計算を鑑定するものである。上記の算定指針のうち、(1) 損害額(利益)計算構造、(2) 譲渡数量、(3) 単位当たり利益額、(4) 販売価格、(5) 原価のいずれか、または、全部の特定が困難、或は、原告と被告間の主張に隔たりがある場合に計算鑑定が適用される。

他方、前記5. の会計事務所における知的財産関連業務で記した『ロイヤリティ監査』は訴訟時以外に行われるもので、ライセンス契約における上記(1)~(5)のいずれかまたは全部を明らかとする目的のものであり、さらに、『バリュエーション業務』では、M&A時またはライセンス交渉時に上記(1)~(5)を基に将来の事業価値やロイヤリティ額等を推定するものである。

つまり、『計算鑑定』、『ロイヤリティ監査』、『バリュエーション業務』の3者は、知的財産に関する額の算定や上記(1)~(5)の明確化を試みているといった点では類似しているものの、その算定の場面や目的、検討対象が異なっていることがお分かり頂けたと思う。

7. おわりに

上記のように、知財関連の業務では、上記の(1)~(5)を利害関係者の双方に対して明確化することが重要であることは間違いない。

では、上記の(1)~(5)に関してなぜ明確になり難いのかを考えてみる。第1には、企業や業界によってビジネス環境が異なることが考えられ、対処法としては相手のビジネス環境やビジネスモデルを周知しておく必要がある。第2には、対象となっている特許権の請求項の範囲が、特許明細書としては適格であっても、実際のビジネス環境においては、上記(1)~(5)に対応させるとき、どのような場面を想定しているか自体が不明確な場合もあり、疑義が生じる場合もある。

上記の2点に関しては、訴訟継続時やライセンス交渉時においては適正に議論を進めることや、活用が予想される特許の出願時や審査継続時に上記(1)~(5)を視点として権利範囲等を再考することである程度明確化できるものと思料される。

最後となったが、今回特に4. の「計算鑑定の実際」の記載では、計算鑑定人部会の委員を務め、実際に鑑定の経験のある公認会計士坂上信一郎先生や、計算鑑定に関わる訴訟経験のある弁理士の藤谷史朗先生に、ご多忙にも関わらずインタビューに対応いただき、また、本稿に対するコメントをいただいた。

注 記

- 1) 実用新案法、意匠法、商法法で準用。著作権法、不正競争防止法で同様の規定あり。
- 2) 公認会計士協会は、各種委員会を設置しており、協会会員の業務を支援する実務指針や業務上の参考となる研究報告等を公表している。
- 3) 当マニュアルの前身として、平成14年7月29日に「計算鑑定人マニュアル(中間報告)」が公表されている。
- 4) パテント2006 Vol.59 No.1「特許法第102条に基づく損害賠償について」高林龍
- 5) 「知的財産紛争の損害額計算実務」日本公認会計士協会編
- 6) 原価計算の大家である岡本清先生の「原価計算」においては、限界利益と貢献利益は同じものであるとされている。
- 7) すべての勘定の記録の集合であり、財務諸表作成のために最も重要な帳簿。
- 8) 複式簿記において、右側に記入されること。借方(左側)は資産および費用の増加、貸方は負債、純資産、収益の増加である。
- 9) 原価計算基準は昭和37年に企業会計審議会が設定したものであり、設定から既に50年も経過しているが、一度も見直しされたことがない。
- 10) 一般に変動費とは、特定の製品に限定せず、会社の営業量(操業度)に応じて変動する費用を指すが、特許の裁判例では、侵害品の販売との

本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

関係で変動費が捉えられている。

- 11) 公認会計士協会では、会員が計算鑑定業務を実施した際の届出制度を設けておらず、実績が把握されていない。
- 12) 公認会計士の業務報酬は、通常、稼働時間に請求単価を乗じた金額となる。一般的に、業務のリスクが高いと判断される場合は、リスクを低減するための品質管理等の稼働がより多く必要

となるため、高くなる。計算鑑定人のように、結果が一般に開示される場合は、そうでない場合に比べて、高くなる傾向があるだろう。

- 13) 監査・保証実務委員会研究報告第20号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」平成21年7月1日公表

(原稿受領日 2012年1月4日)

