

〔資料〕

無形固定資産会計の日米比較

増村紀子

1. 比較分析

米国基準では無形固定資産とは形のない資産であり金融資産を含まないものであると定義しているが、日本基準では無形固定資産について明確な定義はしておらず該当項目を列挙しているにすぎない¹⁾ (FAS 142号付録F, 企業会計原則第3・4・B, 財務諸表等規則第27条, 会社計算規則第106条)。

(1) 無形固定資産の認識と測定

① 無形固定資産の取得原価

(a) 特許権等の法律上の権利

日米両基準では、無形固定資産の取得原価は、購入や現物出資などの取得の態様に応じて、有形固定資産と同じ方法で決定される (FAS 142号9項, FAS 141号5項-7項, APB 意見書29号18項, Kieso, Weygandt and Warfield [2007, 573頁], 企業会計原則第3・5・EおよびF, 桜井 [2007, 206頁])。したがって特許権等の法律上の権利を購入によって取得した場合には、その代価と付随費用の合計額が取得原価となる。また購入ではなく、自らが研究開発活動を行って特許権等を創設した場合には、研究開発に要した支出額に、法的権利の登記に要する登録免許税などの付随費用を加えた額が取得原価とされる。ただし過去の年度で支出した額を費用として処理した場合は、その戻入れを行わないから、取得原価は登録免許税などの付随費用だけから構成される。

(b) ソフトウェア制作費

米国基準では、次の3つの場合のソフトウェアは、その制作に要した金額を取得原価と

1) すなわち「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とする (企業会計原則第3・4・B)」とし, また「のれん, 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, 無形固定資産に属するものとする (財務諸表等規則第27条)」としている。また会社計算規則第106条は, 特許権, 借地権 (地上権を含む), 商標権, 実用新案権, 意匠権, 鉱業権, 漁業権 (入漁権を含む), ソフトウェア, のれん, その他の無形資産であって無形固定資産に属する資産とすべきもの, を無形固定資産に属するものとしている。

して、無形固定資産に計上する（FAS 86号3～5項，SOP 98-1号19～21項および31項）。

- ・市場販売目的のソフトウェアについては、技術的実現可能性が確定するまでに要した金額は費用処理し、確定した後に要した金額は無形固定資産に計上する。技術的実現可能性が確定していることの要件は、詳細プログラム設計の完了または作業モデルの完了である。
- ・社内で利用するためのソフトウェアについては、準備段階までに要した金額は費用処理し、アプリケーションの開発段階において要した金額は無形固定資産に計上する。
- ・社内で利用するためのソフトウェアとして完成品を購入した場合には、それに要した額を無形固定資産に計上する。

日本基準には、従来ソフトウェアについての明確な会計基準はなかったが、1998年3月13日に「研究開発費等に係る会計基準」が公表され、1999年4月1日以後に開始する事業年度から、次の3つの場合のソフトウェアは、その制作に要した金額を取得原価として無形固定資産に計上することになった（研究開発費等に係る会計基準3および4，同注解3）。

- ・市場販売目的のソフトウェアについては、製品マスターを完成させるまでに要した金額は費用処理し、最初に製品化された製品マスターのバージョンアップに要した金額は無形固定資産に計上する。
- ・社内で利用するためのソフトウェアについては、ソフトウェアを利用して外部へサービスを提供する契約が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、その制作費を無形固定資産に計上する。
- ・社内で利用するためのソフトウェアとして完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得または費用削減が確実であると認められる場合には、それに要した額を無形固定資産に計上する。

日米両基準は、制作目的別に会計処理方法を定めているが、規定内容に若干の差異が見られる。市場販売目的のソフトウェアは、米国基準では詳細プログラム設計の完了後、または作業モデルの完了後に要した金額が無形固定資産に計上される。日本基準では最初に製品化された製品マスターのバージョンアップに要した金額が、無形固定資産に計上される。

米国基準では、社内で利用するためのソフトウェアは、アプリケーションの開発段階において要した金額が、無形固定資産に計上され、完成品を購入した場合にはそれに要した金額が無形固定資産に計上される。日本基準ではそのソフトウェアが提供されたり利用されることによって将来収益が獲得される、または費用が削減されることが確実であると認められた場合に、それに要した額が無形固定資産に計上される。なお日本基準は「研究開発費およびソフトウェアの会計処理に関する実務指針」の中で、「制作段階により区分する方法は、ソフトウェア制作には多様な制作実態が存在し、それらを明確に区分すること

は困難であり、結果として実態に合致しなくなると考えられるため採用していない(37項)」と説明している。

米国基準に準拠すると、市場販売目的のソフトウェアは大きな金額になり、社内で利用するためのソフトウェア(完成品を購入した場合を除く)は小さな金額になる。したがって、ソフトウェア制作費は、いずれの会計基準に準拠するかによって、同一のソフトウェアであっても決定される取得原価が異なる可能性がある。

(c)のれん

のれんが生じるのは企業結合に際して「パーチェス法」とよばれる会計処理方法を適用した場合である。日米両基準では、のれんは他企業との合併等に際して有償で取得した場合に限って資産として計上することを認めており、自己創設したものの資産計上は認めていない(FAS 142号10項, 企業会計原則注解25)。この方法のもとでは、日米両基準ともに、別稿で詳しく検討しているように、継承した資産と負債を時価で評価して純資産額を算定し、交付した対価がその純資産額を超える金額をもって、のれんの取得原価とする(FAS 141号7項および43項, 企業結合に係る会計基準3・2・(3))。このとき被結合企業にゼロになっている特許権があっても、企業結合に際して時価評価される。

日米の会計基準間では、こののれんの取得原価の決定についての規定内容に相違はない。

②無形固定資産の償却

(a)特許権等の法律上の権利

日米両基準では、無形固定資産の取得原価は、各会計期間に配分されて費用に計上される(FAS 142号12項-14項, 企業会計原則第3・5)。米国基準ではFAS 142号12~13項の規定に起因して、日本基準では法人税法の規定に起因して、多くの無形固定資産の償却については定額法が採用される(FAS 142号12~13項, 桜井[2007, 210頁])。

ただし米国基準では、このときの耐用年数は、当該資産が企業の将来のキャッシュ・フローに直接または間接に貢献すると予測される期間をいう(FAS 142号11項)。耐用年数が無限であると決定される場合があるが、その場合には耐用年数が無限ではないと決定されるまで償却してはならない。償却していない無形固定資産の耐用年数は、每期評価しなおさなければならず、後に耐用年数が確定した場合には、減損を検討したうえで、見積残存耐用年数にわたり将来に向けて償却しなければならない(FAS 142号16項)。

日本基準では、財務省令「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」が公布されている。この中で課税所得の算定のための減価償却計算で用いるべき耐用年数が、償却対象となる資産の種類と用途別に規定されている。たとえば、特許権は8年、商標権は10年、実用新案権は5年、意匠権は4年、漁業権は10年、市場販売目的のソフトウェアは3年、その他のソフトウェアは5年である。本省令を利用する限りにおいては、大部分の企業は、実務上この省令に規定された耐用年数を用いているので、日本基準では、耐用年数が無限であると決定される状況は生じない。

米国基準では企業の将来のキャッシュ・フローに貢献するか否かという観点から償却を規定し、日本基準では償却対象となる各資産項目について償却の年限を規定している。したがって同一の無形固定資産であっても、米国基準に準拠した場合と、日本基準に準拠した場合とでは、償却の有無や採用される償却期間が異なる可能性がある。

(b)ソフトウェア制作費

日米両基準では、無形固定資産に計上したソフトウェアの取得原価は、「(a)特許権等の法律上の権利」に示したのと同様の方法により、各会計期間に配分されて費用に計上される（FAS 86号8項、SOP 98-1号36~38項、研究開発費等に係る会計基準4・5）。

ただし、市場販売目的のソフトウェア制作費の場合、毎期の償却額は、両基準ともに、見込販売収益にもとづく償却額と、残存耐用期間にもとづく均等配分額とを比較して、いずれか大きい金額を計上するとしている（FAS 86号8項、研究開発費等に係る会計基準4・5、研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針18）。ただし日本基準では、見込販売収益にもとづく償却額のほかに、見込販売数量にもとづく償却額も認めている（研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針18）。

(c)のれん

のれんの償却について、米国基準では、のれんは償却をせず減損を検討する（FAS 142号18項）。のれんを償却しない理由は、のれんのうち価値の減価しない部分の存在が考えられ、またのれんの効果の及ぶ期間およびその減価のパターンは予測可能なものではないので、すべてののれんを恣意的な期間にわたり定額法により償却することは、経済的真實を反映せず有用な情報を提供しないことになるからである（FAS 142号B79項）。

日本基準では、「企業結合に係る会計基準」が、のれんとして資産計上された金額を20年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却するとしている（企業結合に係る会計基準3・2・(4)）。のれんを償却する理由は、次のようである（企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書3・3・(4)）。

- ・償却することにより、企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額（連結財務諸表の場合は連結調整勘定）の償却という費用の対応が可能になる。
- ・のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを定期的に償却する方法は、投資原価を越えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方も首尾一貫している。
- ・取得したのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるもので、取得したのれんの非償却による自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができる。

また「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」は、米国基準が指摘している、

のれんのうち価値の減価しない部分の存在が考えられるという点に関しては、その部分だけを合理的に分離することは困難であり、分離不能な部分を含め「規則的な償却を行う」方法に一定の合理性があると説明している。またのれんの効果の及ぶ期間及びその減価のパターンは予測可能なものではないという点に関しては、価値が減価した部分の金額を継続的に把握することは困難であり、かつ煩雑であると考えられるので、ある事業年度において減価が全く認識されない可能性がある方法よりも、一定の期間にわたり規則的な償却を行う方が合理的であると説明している（企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書3・3・(4)）。

(2) 無形固定資産についての開示

(a) 特許権等の法律上の権利

米国基準では、無形固定資産を取得した期には、その期の財務諸表注記に次の情報を開示しなければならない（FAS 142号44項）。

- (i) 無形固定資産に配分した合計額、主要な無形固定資産の種類に配分した場合にはその金額
- (ii) 重要な残存価額があれば、その合計額および主要な無形固定資産の種類ごとの金額
- (iii) 合計および主要な無形固定資産の種類ごとの加重平均償却期間

ただし償却していない無形固定資産については、上記(i)のみを開示する。

また米国基準では、貸借対照表を表示する各期には、財務諸表または財務諸表注記に次の情報を開示しなければならない（FAS 142号45項）。

- (i) 合計および主要な無形固定資産の種類ごとの帳簿価額および償却累計額
- (ii) その期の償却費総額
- (iii) 次の5事業年度の各年の見積償却費総額

ただし償却していない無形固定資産については、合計および主要な無形固定資産の種類ごとの帳簿価額のみを開示する。

日本基準では、各種の表示規則上、貸借対照表で無形固定資産は、取得原価から償却累計額を控除した残額のみを表示すれば足りるとされている（企業会計原則第3・5・E、財務諸表規則第30条、会社計算規則第112条）。また米国基準が求めているような無形固定資産についての特定の開示を求める規定はない。

(b) ソフトウェア制作費

米国基準では、無形固定資産として計上したソフトウェア制作費について、財務諸表に次の情報を開示しなければならない（FAS 86号11項）。

- (i) 貸借対照表に計上されているソフトウェア制作費の未償却残高

(ii) 損益計算書に計上されているソフトウェア制作費の償却額

日本基準には、ソフトウェアに係る研究開発費については、研究開発費の総額を含めて財務諸表に注記するという規定がある（研究開発費等に係る会計基準5）。しかし米国基準が求めているような、無形固定資産に計上したソフトウェア制作費についての特定の開示を求める規定はない。

(c) のれん

米国基準では、貸借対照表を表示する各期には、財務諸表または財務諸表注記に次の情報を開示しなければならない（FAS 142号45項）。

(i) その期ののれんの帳簿価額の変動

(ii) 基準書131号にしたがってセグメント情報を報告する企業についての下記の情報

- ・ 合計および各報告セグメントについてののれんに関する上述(i)の情報
- ・ 各報告セグメントののれんの配分額に重要な変動がある場合にはその変動
- ・ 財務諸表を発行した日現在で各セグメントに関連するのれんのいずれかの部分をまだ配分していない場合には、その未配分額および当該金額を配分していない理由

日本基準には、企業結合に際して「パーチェス法」を適用した場合に、企業結合年度において、発生したのれんまたは負ののれんの金額、発生原因、償却方法および償却期間を注記しなければならないという規定はある（企業結合に係る会計基準4・2・(1)）。しかし企業結合年度以外の年度において、のれんについて、上記のような開示を求める規定はない。

2. 要約と考察

米国基準と日本基準との間の、無形固定資産の会計処理の相違について要約し考察する。

- ① 米国基準には無形固定資産についての定義があるが、日本基準では明確な定義はなく該当項目を列挙している。
- ② 市場販売目的のソフトウェアについて無形固定資産に計上されるのは、米国基準では技術的実現可能性の確定した後に要した金額であり、日本基準では製品マスターのバージョンアップに要した金額である。
- ③ 社内で利用するためのソフトウェアは、米国基準ではアプリケーションの開発段階において要した金額が無形固定資産に計上される。完成品を購入した場合には、それに要した金額が無形固定資産に計上される。日本基準ではそのソフトウェアが提供されたり利用されることによって将来収益が獲得されるまたは費用が削減されることが確実であると認められた場合に、それに要した額が無形固定資産に計上される。

- ④無形固定資産の取得原価は、日米両基準ともに、各会計期間に配分されて費用に計上される。ただし米国基準では企業の将来のキャッシュ・フローへの貢献という観点から償却を規定し、日本基準では償却対象資産の償却年限を規定している。
- ⑤無形固定資産として計上した市場販売目的のソフトウェア制作費の場合、毎期の償却額は、日米両基準ともに、見込販売収益にもとづく償却額と、残存耐用期間にもとづく均等配分額のいずれか大きい金額を計上するとしている。ただし日本基準では、見込販売収益にもとづく償却額のかわりに、見込販売数量にもとづく償却額も認めている。
- ⑥のれんは、米国基準では償却をせず減損を検討する。日本基準では、のれんとして資産計上された金額を20年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するとしている。
- ⑦無形固定資産の開示について、米国基準には、特許権等の法律上の権利、無形固定資産に計上したソフトウェア制作費、およびのれんについての開示を求める規定があるが、日本基準にはない。

規定内容を比較した結果、米国基準と日本基準との間には、無形固定資産の会計処理に数多くの相違があることが明らかになった。とくにのれんの償却の有無からは重要な相違が生じる可能性がある。

3. 日米会計基準の相違に関する開示の実例

わが国では、米国の証券取引所に上場し、米国の会計基準に準拠した連結財務諸表を米国証券取引委員会に提出している日本企業に対して、その連結財務諸表を日本の会計基準によるものと同等に取り扱うことを容認している。その際、連結財務諸表への注記には、日米の会計基準間の主要な相違点を記載し公表することが義務づけられている。

以下では、米国の会計基準に準拠した連結財務諸表を国内でも公表した日本企業の注記から、無形固定資産の会計処理に関する日米基準間の相違の実例を示す。

富士写真フイルム株式会社——有価証券報告書第110期（2005年4月1日～2006年3月31日）
 (ヲ) 財務会計基準書第142号に基づき、営業権及び存続期間に限りのないその他の無形固定資産は償却せず、毎年減損の有無を検討しており、必要に応じて減損処理を行っております。当該会計処理による前連結会計年度及び当連結会計年度の影響額は、それぞれ約14,884百万円(利益)、約11,123百万円(利益)であります。

上記は、のれんの償却と、耐用年数が無限である無形固定資産の償却に関する日米会計基準間の相違についての注記である。これは米国基準ではのれんや耐用年数が無限である無形固定資産は償却をせず減損を検討するが、日本基準では借地権など一部の非償却資産を除いて無形固定資産はすべて償却を必要とするためである。富士フイルム株式会社の場

合、日本基準に準拠した場合に比べて、米国基準に準拠した場合には、2005年には税引前利益が14,884百万円増加、2006年には11,123百万円増加すると記されている。

丸紅株式会社——有価証券報告書第82期（2005年4月1日－2006年3月31日）

(ハ) 営業権及びその他の無形固定資産

当社及び連結子会社は、企業結合から生じる営業権及び有効期間がない無形固定資産につき償却を行わず、少なくとも、毎年、減損の有無を検討しております。本会計処理による平成16年度及び平成17年度の連結税引前利益に対する影響額は、それぞれ、1,863百万円(利益)及び1,811百万円(利益)であります。

上記は丸紅株式会社の注記である。米国基準に準拠した場合には、2004年度には税引前利益が1,863百万円増加、2005年度には1,811百万円増加すると記されている。

株式会社小松製作所——有価証券報告書第137期（2005年4月1日－2006年3月31日）

e. 企業結合及び営業権（2,192百万円益）

わが国では営業権を一定期間で償却することが求められているが、米国の会計基準である財務基準書第142号では、営業権の償却を行わず、代わりに各年度の減損テストの実施を要求している。また耐用年数を認識できない無形資産についても償却を行わず、減損テストを行うことを要求している。

上記は株式会社小松製作所の注記である。米国基準に準拠した場合には、2006年には税引前利益が2,192百万円増加すると記されている。

上記に示した3社ともに、のれんの償却についての日米会計基準の相違から、米国基準に準拠した場合には税引前利益が大幅に増加していることがわかる。

引用文献・参考文献

- Accounting Principles Board, *APB Opinion No. 29: Accounting for Nonmonetary Transactions*, 1973.
- American Institute of Certified Public Accountants, *Statement of Position 98-1: Accounting for Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use*, 1998.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements*, 1985. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念〈増補版〉』中央経済社、2002年。
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 86: Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed*, 1985.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 141: Business Combinations*, 2001.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 142: Goodwill and Other Intangible Assets*, 2001.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 144: Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*, 2001.

Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt and Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting*, 12th edition, John Wiley & Sons, Inc., 2007.

Lofe, Yury and Matthew C. Calderisi, *Accounting Trends & Techniques 2005*, 59th edition, American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 2005.

あずさ監査法人・KPMG（編著）『英文財務諸表の実務——日米会計基準の比較と作成方法（第7版）』中央経済社，2005年。

北川教央「買入のれんの償却費用に対する証券市場の評価」六甲台論集——経営学編——，第52巻第4号（2006年3月），67—83頁。

斎藤静樹『逐条解説企業結合会計基準』中央経済社，2004年。

桜井久勝『財務会計講義〈第8版〉』中央経済社，2007年。

デロイトトウシュートーマツ（編著）『米国財務会計基準の実務（第2版）』中央経済社，2005年。

みずほ監査法人（編著）『ソフトウェアの会計実務詳解』中央経済社，2007年。

山田昭広『アメリカの会計基準〔第5版〕』中央経済社，2004年。