

ドイツにおける無形資産の会計基準の展開

倉 田 幸 路

I はじめに

企業結合会計を巡る議論により、近年無形資産の認識の問題がクローズアップされている。周知のように、アメリカでは、公開草案において企業結合における持分プーリング法を排除し、パーチェス法に一本化し、パーチェス法により認識したのれんは20年以内に償却することを提案した。これに対して実務界の反発は根強く、最終確定した財務会計基準書第141号『企業結合』および第142号『のれん及びその他の無形資産』では、持分プーリング法を排除し、パーチェス法に一本化するものの、20年以内の償却規定は取り下げ、のれん及び期間が限定されない無形資産について毎期減損の認識を行うこととなった¹⁾。従来企業規模の大きい企業結合では、持分プーリング法を採用できるように条件を整え、のれんの計上をしなくてよい持分プーリング法を採用することが多かった。これは、のれんの償却は将来の利益の減少要因となるため経営者が避けようとしたからであった。この持分プーリング法が採用できなくなったことにより、のれんをどう償却するかが問題となった。期限内の償却を行うか、減損を適用するかは会計理論上の重要な問題である。

このような無形固定資産を巡る会計問題は、単なるのれんの償却の問題にとどまらず、自

己創設無形資産の認識の問題、あるいは知的資本の会計問題にまで展開している。ドイツにおいてもこのような世界的な会計基準の展開にあわせ、無形資産の会計基準を整備している。本稿では、ドイツにおける無形資産を巡る会計基準の問題をみることにより、この無形資産の会計問題を検討することとしたい。

II ドイツにおける無形資産の会計基準

ドイツでは、ドイツ会計基準委員会が会計基準設定主体となっている。具体的には、ドイツ会計基準審議会が基準の草案を公表し、コメントを検討した上で会計基準が設定される。無形資産に係わる基準として、はじめに2000年4月に公開草案ドイツ会計基準第4号『連結財務諸表における企業結合』(以下、E DRS 4と呼ぶ。その後2000年12月に基準として確定)を公表し、企業結合に関する基準を設定した。その後、はじめに述べたように、アメリカの基準が変更したことにより、その処理を認めるために2001年10月に公開草案ドイツ会計基準第1a号『商法第292a条にしたがって免責された連結財務諸表ののれん及びその他の固定資産に属する無形資産』(以下、E DRS 1aと呼ぶ。その後2002年4月に基準として確定)を公表した。さらに、2001年11月に公開草案ドイツ会計基準第14号『無形資産』(以下、E DRS 14と呼ぶ)を公表し、無形資産の計上と評価に関して包括的

1) cf. SFAS 141, par. 13, SFAS 142, par. 11-22.

な会計基準を設定した。以下、本節では各基準の変遷をみることにしたい²⁾。

(1) 『連結財務諸表における企業結合』
(E DRS 4)

この基準は、企業結合の包括的な基準であり、ドイツの会計基準へ大きな影響を与えたものである。一般的な基準で大きな変更点は、つぎの点である。

結合方法は、パーチェス法 (Erwerbsmethode) による (E DRS 4, Tz. 11)。

リストラクチャリング引当金の設定 (E DRS 4, Tz. 24)。

被取得企業の貸借対照表項目の評価方法をつぎのように規定した (E DRS 4, Tz. 29 30)。

- (1) 100%子会社の場合、被取得企業の資産と負債は付すべき時価で評価する (全面時価法: Neubewertung)
- (2) 100%以下の持分所有子会社の場合
 - a. 取得した持分の割合だけ付すべき時価で評価する (比例連結)
 - b. 少数株主の持分の割合を簿価で評価する (部分時価法: beteiligungsproportionale Neubewertung)

従来、ドイツの企業はほとんどの場合、簿価法 (Buchwertmethode) により結合していたので、大きな変更となる。

つぎに、本稿の主題であるのれんの計上と取り扱いについてみることにする。のれんとして計上される金額は、「被取得企業の取得原価が連結財務諸表における新たに評価した財産価値から新たに評価した負債を控除した総額に対する取得企業の持分の割合を超える金額」(E DRS 4, Tz. 34) としている。また、「子会社が、市場でたがいに独立したキ

ャッシュ・インフローを目的とした多くの事業分野から構成される場合には、のれんは関連する事業分野に分類される」(E DRS 4, Tz. 35)。のれんの償却に関して、「のれんは、20年間を限度として、予測される利用期間にわたり計画的に償却しなければならない。定額法以外の償却方法は、その方法が損耗の経過をよりよく描写するという説得力ある理由がある場合に限り認められる」(E DRS 4, Tz. 36) として、従来の5年よりも長い償却期間を認めている。これは、IAS が IAS 22 において償却期間を20年を原則としたことによるものと思われる。もちろん、のれんと自己資本との相殺は禁止される。それは、「企業結合を個々の資産と負債を購入するように取り扱うパーチェス法の基本思考と矛盾する」(E DRS 4, Tz. 37) からであるとしている。

また、「のれんの価値維持およびその残存期間は、それぞれの連結決算日に再検査しなければならない。必要な場合には、のれんは計画外の償却を行うか、残存期間を短縮しなければならない」(E DRS 4, Tz. 42) として、各期末に減損の検査を行うことを規定している。そして、「計画外の償却の理由がもはや存在しない場合には、のれんの計画外の償却は、将来の期間に取り消さなければならない」(E DRS 4, Tz. 44)。もちろん、「のれんの償却費は損益計算書に区別して表示しなければならない」(E DRS 4, Tz. 45)。

つぎに、負ののれん (negative Unterschiedsbetrag) の計上と処理についてみることにする。「連結財務諸表における新たに評価した財産価値から新たに評価した負債を控除した総額に対する取得企業の持分の割合を超える金額が被取得企業の取得原価を超える場合には、差額は負ののれんとして連結財務諸表に表示しなければならない」(E DRS 4, Tz. 46)。また、負ののれんは、貸借対照表に区別して表示しなければならないが、「場合によっては、他の企業結合から表示された

2) 本稿における、基準書からの引用、参照は、項番のみをつけることとする。ドイツの場合は Tz. = Textziffer, 英文の場合は par. = paragraph を用いる。

のれんから控除すべきである」(E DRS 4, Tz. 47) として、正ののれんがあるときは、負ののれんとの相殺を指示している。この負ののれんのその後の処理について、「以降の営業年度において、負ののれんは、被取得企業との関係において予期される将来の費用あるいは損失に関連する範囲で、この費用あるいは損失が生じた際に成果作用的に取り崩される」(E DRS 4, Tz. 48) と述べている。そして、負ののれんが予期される将来の費用あるいは損失と結びついていない場合には、取得した非貨幣性資産に付された時価を超えない部分について、つぎの処理を指示している (E DRS 4, Tz. 48)。

a 取得した減耗性資産の平均残存期間にわたり計画的に収益とする。

b 最初に連結した時点で即座に収益として計上する。

このように、のれんに関して規定している。つぎに、補論の中でこののれんに関する規定の法との互換性について検討している。ここで、計画外の償却の理由がもはや存在しない場合の規定 (E DRS 4, Tz. 44) が問題となる (E DRS 4, Tz. A 5)。すなわち規定では、この場合計画外の償却はその理由がなくなった時に取り消しを要求しているが、本来は逆に、「計画外の償却の理由がもはや存在しない場合に、のれんの計画外の償却は、将来の期間に取り消してはならない」という規定を考えていた。つまり、ドイツ商法に従うと、のれんについて増価命令がある (商法第 280 条に関連して第 298 条第 1 項)。したがって、のれんの増価の禁止の規定を適用するには、これに応じて商法の変更を前提としている (E DRS 4, Tz. A 5)。

つぎに、補論の B において、IAS (国際会計基準) および US GAAP (アメリカ基準) との比較をしている。はじめに IAS との比較において、「本基準において予定されている、許容される最長20年の償却期間は、例外

的に20年を超える償却を許容している IAS の要請を超えている」(E DRS 4, Tz. B 6) として、ドイツの規定の方がより厳しい規定であるとしている。

アメリカ基準との比較において、相違する点としてつぎの3点を挙げている。はじめにのれんの償却に関して、アメリカ基準は最長40年を規定しているが、FASB が1999年9月に公表した公開草案『企業結合と無形資産』では、最長20年を規定している (E DRS 4, Tz. B 15) と述べている。もちろん、当時の規定であり、現在のアメリカ基準とは異なっている。2番目に、のれんの増価義務について、アメリカ基準では以前に行われた計画外ののれんの償却について増価禁止としている (E DRS 4, Tz. B 16)。したがって、上記の商法修正提案により、増価禁止の提案をしていると思われる。3番目に負ののれんの計上について、アメリカ基準では、ドイツ基準では許容されない相殺を提案しているので、ドイツ基準の方法は許容されない (E DRS 4, Tz. B 17) としている。

このように、現状では若干の相違はあるもののこの基準により、かなり IAS 及びアメリカの基準と近くなったといえることができる。

(2) 『商法第 292 a 条にしたがって免責された連結財務諸表 のれん及び他の固定資産としての無形資産』(E DRS 1 a)

アメリカが SFAS 141 及び SFAS 142 を設定し、のれんの償却に関する規定を大きく変更したことにより、ドイツは E DRS 1 a を公表し、アメリカ基準に従って作成された連結財務諸表もドイツ商法の免責規定を満たすものとした。基準自体はつぎの1つの項目である。

「国際的に認められた会計原則に従って作成された連結財務諸表 (商法第 292 a 条第 2 項 2 a) において、のれん及び固定資産に属

する他の無形資産が、たとえば SFAS 141 及び SFAS 142 において行われているように評価されるならば、商法第 292 a 条の一致要求は満たしている。したがって、連結財務諸表は、免責効力をもつ（商法第 292 a 条第 1 項 1 ）。」（E DRS 1 a, Tz. 9）

アメリカの SFAS 141 及び SFAS 142 に準拠して作成された財務諸表を商法第 292 a 条に従った免責財務諸表として認めることは、のれんの償却に関して大きく変更された会計処理方法、すなわち、従来提案された 20 年での償却から計画的には償却せずに減損のテストを受けるという方法への変更をドイツとしてどう受け入れるかの問題である。この処理方法に関して、「その利用期間が限定されない固定資産としての無形資産に適している」（E DRS 1 a, Tz. 1）と述べて、以下その論拠を展開している。

はじめに、EU 会社法指令との適合性について、「EU 第 4 号指令（第 35 条第 1 項）は、固定資産に属する資産の償却を、その利用が時間的に限定されている資産（計画的償却並びに場合によっては計画外償却）とその利用が時間的に限定されていない資産（場合によっては計画外償却）を組織的に区別している。計画的償却により、取得原価あるいは製造原価は資産がおそらく利用できる営業年度に配分される一方、計画外償却により、資産は——以前の計画償却にしたがってあるいは以前の計画償却なく——決算日に付すべき低い時価で計上される。この規則は、個別財務諸表や連結財務諸表における固定資産に属するのれんやその他の無形資産にも有用である。」（E DRS 1 a, Tz. 2）と述べて、第 4 号指令とも合致するとしている。

また、「会計実務は、EU 第 4 号指令や国際的な会計慣行と一致して固定資産に属する無形資産について、これまで限定した利用期間と不確実な利用期間とを組織的に区別してこなかった。」（E DRS 1 a, Tz. 3）として、

これまで会計実務上利用期間が限定できる無形資産と不確実な無形資産を区別していないことを指摘している。さらに、ドイツ税法では、長い間のれんについて償却を禁止し、決して確実ではないが起こりうる、取得した（派生した）のれんと新たに作り出された（自己創設の）のれんとは入れ代わることを無視してきたことを、立証力ある要素に基づいていないとして批判している（E DRS 1 a, Tz. 4）。すなわち、一律に償却禁止する方法を論理的でないとしている。

したがって、「固定資産に属する無形資産の評価についても、限定した利用期間と不確実な利用期間とを組織的に区別することを強く強調することは意味がある。」（E DRS 1 a, Tz. 5）というように、限定された（begrenzt）利用期間の資産と不確かな（unbestimmbar）利用期間の資産とを区別することが重要であるとしている。このような区別はアメリカの SFAS 141 及び SFAS 142 で行われているとして、「限定された利用期間をもつ無形資産について、それぞれ一般的である利用期間の規準にしたがって、これまで一般的である計画的償却による。このことは、大部分の許認可、特許権、免許や同じような権利に有用である。不確実な利用期間の場合に、計画的償却の代わりに、計画外償却が必要かどうかについて少なくとも年々行われるテスト（減損テスト）が行われる。このことは、常に取得のれんにもあてはまる。」（E DRS 1 a, Tz. 6）というように、区別して償却方法をかえることを提案している。

このことは、「連結財務諸表は、コンツェルンの財産、財務及び収益状況の実際の関係に一致した写像を伝えなければならないという、EU 第 7 号指令の一般規範に一致する」（E DRS 1 a, Tz. 7）として、連結財務諸表に関する規定である EU 第 7 号指令にも準拠しているとしている。

最後に、法のテーマとの整合性が問題とな

る。たしかに、EU 指令の条文は、のれんは限定された利用期間であり、償却すべきことを規定しているが、この間状況は変化し、EU 指令はもともと不確かな利用期間の資産について減損を継続して適用することは法の脈絡からも排除されない (E DRS 1 a, Tz. 8)。したがって、「これらのことから、不確実な利用期間に際して、計画的償却の代わりに価値維持のテストを行い、このような評価方法を適用することは、EU 指令の本質的な評価原則に矛盾しないということが導き出される。」(E DRS 1 a, Tz. 8)。

このように、SFAS 141 及び SFAS 142 で規定されるのれんを定期的に償却しないで、減損を継続して適用する方法を認めている。

(3) 『無形資産』(E DRS 14)

上記の E DRS 1 a を公表した直後に、無形資産についての包括的な規定を行った公開草案第14号『無形資産』を公表した。これは、無形資産の問題について、付属明細書や状況報告書への記載も含めた広範な議論をしている。以下、この草案を検討することにする。

はじめに、この基準の対象と適用範囲について規定している。「この基準は、連結財務諸表における固定資産としての無形資産についての会計を規定する。」(E DRS 14, Tz. 1)としているが、取得のれんは DRS 4 で規定されている (E DRS 14, Tz. 2)。また、「この基準は資本会社という法形態の親会社 (商法第 290 条) に適用される」(E DRS 14, Tz. 3) というように資本会社を対象としているが、開示法 (資本会社以外の大会社に対する規制) 第11条にしたがった連結財務諸表に適用すること (E DRS 14, Tz. 4)、および個別財務諸表にも適用されること (E DRS 14, Tz. 5) が推奨される。また、この基準の状況報告書が商法第 292 a 条の免責規定を受けることも推奨される (E DRS 14, Tz. 6) し、他の基準が何か他の表現で規定していないかぎりす

べての領域の企業に適用される (E DRS 14, Tz. 7)。

つぎに、貸借対照表への計上について、つぎの規準を満たした場合に無形資産が計上される (E DRS 14, Tz. 9)。

- a) 識別可能である
- b) 企業の自由処分権がある
- c) 信頼をもって評価可能である
- d) この資産に帰属しうる将来の経済的利益が企業に流入する可能性がある

ただし、「有償で取得したのではない固定資産としての無形資産は計上してはならない」(E DRS 14, Tz. 10)。「計上の基準を満たさない、あるいは有償で取得したのではない無形資産は、Tz. 37 以下の状況報告書に含まれる」(E DRS 14, Tz. 11)。

この4つの規準はつぎのように説明される (E DRS 14, Tz. 12-18)。

識別可能性 (Identifizierbarkeit)

無形資産は独立して利用可能であり、無形資産に内在する利益可能性は他の資源の将来の利益から区別され、他の経済主体に売却、交換、有償譲渡あるいはライセンスにより譲渡しうる場合に、識別可能性は存在する。

自由処分権 (Verfügungsmacht)

経済的利益が流入し、第三者に自由処分権を排除しうる場合に、企業は無形資産について自由処分権をもつ。

信頼性 (Zuverlässigkeit)

評価の信頼性は、通常、無形資産が有償で取得された場合に与えられる。

利益可能性 (Nutzenpotenzial)

将来の経済的利益可能性は、製品やサービスの売却からの収益、原価節約あるいは無形資産の利用による他の経済的有利さから生じる。

つぎに、評価について、「有償で取得した無形資産は、その取得原価で評価しなければならない。」(E DRS 14, Tz. 19) として有

償取得の無形資産はその取得原価で評価することを規定している。そして、償却は、つぎの2つの種類に分けて規定している。すなわち、「その利用が期間的に限定している無形資産は計画的に見積もられた利用期間にわたり償却されなければならない」(E DRS 14, Tz. 20) が、その期間は20年を越えないものとする (E DRS 14, Tz. 21)。また、「その利用が時間的に限定されていない無形資産は、計画的に償却してはならない。価値減少が生じているかどうかを、少なくとも毎年検査すべきである。もしそうであれば、これに応じた償却が行われるべきである。それぞれの報告期間において、無形資産の利用期間が決められるかどうか検査しなければならない。」(E DRS 14, Tz. 23) と述べて、利用期間が不確かな無形資産は償却せず、每期減損を行うことを規定している。

そして、「無形資産価値は、その利用期間が期間的に限定されているか不確定であるかにかかわらず、簿価よりも低くなった場合には、付すべき時価によって計上しなければならない。」(E DRS 14, Tz. 25) というように、利用期間が限定されるかどうかにかわりなく減損の規定をしている。また、減損による減価の理由がなくなった場合、利用期間が限定している無形資産については計画的に継続してきた取得原価に価値回復することを要請し (E DRS 14, Tz. 26)、利用期間が不確かな無形資産については取得原価を限度とし価値回復を行うことを規定している (E DRS 14, Tz. 27)。

つぎに連結附属明細書について規定している。すべての記載は限定した利用期間の無形資産と不確かな利用期間の無形資産をそれぞれ区別して記載しなければならない (E DRS 14, Tz. 28)。また、その種類及び企業内での利用目的に関して同じである無形資産ごとにグループ化し、グループごとに明細を記載しなければならない (E DRS 14, Tz. 29)。こ

のグループの例として、商標 (ブランド)、著作権、ソフトウェア、ライセンス、フランチャイズ契約、著作権、特許権、その他の営業上の権利、利用及び営業許認可、処方箋、モデル、設計図等を挙げている (E DRS 14, Tz. 30)。

その付属明細書での記載内容について、つぎのように規定している (E DRS 14, Tz. 31)。

- a) グループの名称
- b) 基礎づけられた利用期間あるいは適用された償却率
- c) 適用された償却方法
- d) 無形資産の償却ないし価値減少が含まれる損益計算書の項目
- e) 固定資産の範囲で、以下の特別な記載について簿価の経過
 - a a) 増加
 - b b) 減少
 - c c) 毎度の計画的償却費と償却累計額
 - d d) 計画外償却ないし年度の価値減少
 - e e) 年度の価値回復
 - f f) 経済的に独立した外国の部分単位の決算書の換算による純換算差額

また、報告期間あるいは以降の期間に重要な影響を及ぼす利用期間あるいは償却方法の変更は、区別して記載しなければならない (E DRS 14, Tz. 32)。そして、利用期間が20年を越えるときは、その根拠を挙げなければならない。以前に不確かな利用期間とした無形資産が期間が一定となったときは、その根拠を挙げなければならない (E DRS 14, Tz. 33)。研究開発費は記載しなければならない (E DRS 14, Tz. 35)。

すべての記載は、資本市場に上場している親会社の連結財務諸表に義務づけられている (E DRS 14, Tz. 36)。

最後に連結状況計算書について規定している。「コンツェルンの予測される発展について、商法第315条第2項2にしたがった状況

報告書の範囲で、Tz. 9 の規準を満たさないあるいは有償で取得したのではないために、連結財務諸表において費用として認識される無形資産に取り組むことは推奨される。さらに、状況報告書は、知的資本 (intellektuelle Kapital) について推奨される。できるだけ計量化されることが望ましい」(E DRS 14, Tz. 37) として、規準を満たさないために費用とされる無形資産の記載や知的資本の記載を規定していることは注目される。この知的資本の例として人的資本 (Humankapital)、消費者資本 (Kundenbeziehungen)、供給者資本 (Lieferantenbeziehungen)、投資者資本 (Investor- und Kapitalmarktbeziehungen)、プロセス資本 (Organisations- und Verfahrensvorteile)、立地資本 (Standortfaktor)、技術革新資本 (Innovationskapital) などに分類される (E DRS 14, Tz. 38)。

このような、公開草案第14号『無形資産』は、利用期間が限定している無形資産と不確実な無形資産を分け、前者は20年以内に償却し、後者は計画的に償却せずに減損の適用を每期受けるようにしたこと、および連結状況報告書において知的資本の記載をしかもできるだけ計量化して記載すべきことを規定している点で大きな変化をもたらす基準となっている。

以下節を改めて公開草案第14号『無形資産』の問題点を検討することにする。

Ⅲ 『無形資産』(E DRS 14) の検討

このように、かなり革新的な E DRS 14 について、補論における検討をもとに、ドイツ商法、IAS、及び US GAAP との比較をおこない、自己創設無形資産の計上問題を含むさらなる展開について検討することにする。

(1) ドイツ商法との比較

「現在の基準草案は、商法上の計上、評価、

表示及び報告規定と調和している規則だけを含んでいる。」(Appendix. C) と述べて、この基準は現行の商法規定と調和しているとしているが、つぎの2つの点で商法の規定を変更している。

法的に規制していない領域の解釈

1 無形資産の定義 (E DRS 14, Tz. C 1)

無形資産の定義は新たに規定されたものであり、国際的な資産の定義に基づき、利益可能性を含めた。

2 無形資産の計上 (E DRS 14, Tz. C 2)

IAS や US GAAP における国際的な条項に一致する4つの提案された計上規準は、ドイツ商法の計上規準に違反するものではなく、具体化したものであることを示している。

選択権の廃止

1 税法により認められる償却 (E DRS 14, Tz. C 3)

商法は税法により認められる償却のみを許容し (商法第254条)、連結財務諸表においてもこれを保持すること (商法第308条第3項1) を認めていた。この規準草案は、税法上認められる償却の計上に関する選択権を廃止する。

2 価値回復 (E DRS 14, Tz. C 4)

1999年以降の税軽減法により、これまで存在した税法上の保持選択権 (旧所得税法第6条1項1、4及び2、3) は価値回復命令により取り替えられた。低い評価額が税法上の利益計算に用いられる場合に、商法第280条第2項にしたがって存在する増価選択権は余分なものとなる。

(2) IAS との比較

IAS との相違と共通点について挙げているが、ここでは、相違についてのみみることにする。

1 開発費の計上 (E DRS 14, Tz. D 1)

IAS 38 par. 45 によれば、一定の計上条件を満たした場合に資産計上される。商法第248条第2項の商法上の資産計上禁止にもとづいて、本基準草案では、開発費をそれが生じた期の費用として認識することを予定している。

2 継続評価/新評価 (E DRS 14, Tz. D 2)

IAS 38 par. 63 78 によれば、無形資産は最初に計上したあと、継続した取得原価あるいは製造原価（標準処理）あるいは新たに評価する（許容される代替処理）ことを許容している。継続した取得原価あるいは製造原価をこえて新たに評価することは本基準草案では認められていない。

(3) US GAAP との比較

US GAAP との相違と共通点について挙げていますが、ここでは、相違についてのみみることにする。

1 適用領域 (E DRS 14, Tz. E 1)

この広範な産業分野のにわたる基準草案と比べて、US GAAP では、さまざまな産業分野の個別基準がある。SFAS 142 『のれん及び他の無形資産』は、取得した無形資産の(1)個々の及び(2)グループの一部としての資産の貸借対照表上の取り扱いを規定し、この限りで APB オピニオン17号を取り替えた。たしかに、SFAS 142 は無形資産の計上と評価についての原則的な規則であるが、のれん及び研究開発費の原則的な貸借対照表上の取扱いはSFAS 2に規定されている。さらにつぎの特別な規則に存在する：SFAS 19, 25, 44, 50, 53, 68, 69, 86, 139 並びに AICPA のつぎの基準：SOP 93 7, 98 1, 及び 00 2。

2 価値回復の禁止 (E DRS 14, Tz. E 2)

SFAS 142 par. 15 17 によれば、価値回復は禁止されている。

(4) 将来の提案

基準草案第14号では、さらなる将来の提案

を行っている。これは、商法第248条第2項の廃止をしなければならないので、基準草案としてではなく、補論の中で議論している。商法第248条第2項はつぎのように規定している。

「有償取得でない固定資産に属する無形資産については、貸借対照表借方項目を計上してはならない。」

つまり、有償取得でない無形資産は貸借対照表に計上できないという規定であり、無形資産の計上範囲を拡げるために、この規定を削除することをこの提案は意図している。つぎに、以下の3つの点について検討している。

固定資産に属する自己創設無形資産の計上 (E DRS 14, Tz. A 1)

Tz. 9 の無形資産の計上に関する規定を a. として「取得したかあるいは自己創設であるかにかかわらず」という文言を加える。このことにより、自己創設の無形資産も概念上無形資産に加えられることになる。EU 指令及び国際的な会計原則と一致して、原則として、取得した無形資産と自己創設の無形資産の評価について同じ基準を適用すべきである。商法第248条第2項にみられるような資産計上禁止は、商法第297条第2項及びEU 指令第7号第16条第3項の規定、すなわち、公正な写像概念を伝達する要請に違反することになる。

さらに、つぎの3つの規定を加えるとしている。

- b. 自己創設のれんは計上してはならない。
- c. 研究費は計上してはならない。
- d. 開発費は費用として計算しなければならない。しかし、すべての以下の証拠がもたらされるならば、自己創設の無形資産として計上すべきである。
 - a) 無形資産が完成し、利用するあるいは売却する意図と能力がある。
 - b) 将来の利用（内部あるいは外部）の

達成が証明できる。すくなくとも、企業により無形資産の製造あるいはサーピス、のための市場の存在あるいは無形資産それ自体、あるいは内部で利用される場合にはその利用を証明しなければならない。自己創設した、あるいは自己利用の無形資産の利用は、その製造あるいは修正をととして確実に経済的利益が得られる場合にのみ証明される。

c) 開発の段階で生じた費用は、無形資産に信頼性をもって算入できる。

d) 開発の終了及び利用あるいは販売のために必要な手段が存在している。

これは、自己創設のれんは、識別可能でも、企業により支配される利用可能性が問題となるのではなく、その製造原価が信頼性をもって計算されるわけでもないの、無形資産として計上してはならない。また、研究費は、企業はプロジェクトの研究段階で、おそらく将来経済的利益がもたらされる無形資産が存在することを証明することはできないから、費用として把握される。最後の開発費は、上記の4つの基準を満たした場合にのみ資産計上されるとしている。開発費は通常、時間的に将来の経済的利益の流入が証明される前に生じる。したがって、その資産計上のためには追加的な証明が必要である。

自己創設無形資産の評価 (E DRS 14, Tz. A 2)

自己創設の無形資産の計上を可能とするために、Tz. 15 と Tz. 19 を修正することを提案している。はじめに Tz. 15 についてみると、これは計上の要件としての信頼性についての規定である。もともと、「評価の信頼性は、通常、無形資産が有償で取得された場合に与えられる。」という規定であったが、これに、つぎの、「無形資産が自己創設されたならば、他の同様なそして実際に行われてい

る取引を考慮しなければならない。このような参照が可能でないならば、他の客観的な比較価値を考慮に入れなければならない。」という規定を追加する。このことにより、自己創設の無形資産もたとえば自己創造の有形資産と同じように資産計上する道を開いたものであり、自己創設無形資産の資産計上も信頼性の基準を満たすようにしている。また、Tz. 19 は評価に関する基準であるが、もともとの「有償で取得した無形資産は、その取得原価で評価しなければならない。」という規定を、「a. 無形資産は、その取得原価あるいは製造原価で評価しなければならない。」と変更する提案をしている。すなわち、もともとの「有償で取得した」という文言を削除し、また、評価基準に「製造原価」を加えることにより、自己創設無形資産の評価ができるようにする変更である。さらに、「b. 自己創設無形資産の製造原価は、無形資産が計上基準を満たした時点までに生じた費用の総額と一致する。」という規定を追加し、製造原価の評価基準を整備している。

連結状況報告書の記載

Tz. 37 で、連結状況報告書の規定を行っているが、ここでは、資産としての計上基準を満たさないため費用として計上される項目の明細表示を指示しているが、費用として計上される条件に「有償で取得していない」という理由を挙げているが、上記の基準となれば、この文言が必要でなくなるため、この部分だけ削除している。

このように、この補論Aでは、商法第248条第2項の規定を削除し、自己創設無形資産の資産計上を試みるという点で大きな変更である。

Ⅳ おわりに

これまで、近年のドイツにおける無形資産の会計基準の展開をみてきた。当初はアメリカあるいは国際的会計基準の後追いで基準を設定あるいは修正しているだけの印象であったが、この無形資産の会計でいえば、その国際的展開を受け入れることはもとより、自己創設無形資産の資産計上の可能性あるいは状況報告書でこれまで無形資産として貸借対照表に計上されてこなかったが、多くの議論をよんでいる「知的資本」の計上を積極的に推奨しているという点で、かなり積極的に会計基準の発展に寄与しようという意図が読み取れる。このことは、また、ドイツにいても多くの議論をよんでいる。日本においてもこの問題をどう取り扱うかは極めて重要な問題であると思われる。

参考文献

公開草案ドイツ会計基準第4号『連結財務諸表における企業結合』, E DRS 4 : Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss. 2000. 4.

公開草案ドイツ会計基準第1a号『商法第292a条にしたがって免責された連結財務諸表のれん及びその他の固定資産に属する無形資産』, E DRS 1a : Befreiender Konzernabschluss nach § 292 a HGB, Goodwill und andere immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens. 2001. 10.

公開草案ドイツ会計基準第14号『無形資産』, E DRS 14 : Immaterielle Vermögenswert. 2001. 11.

財務会計基準書第141号『企業結合』, SFAS 141 : Business Combinations. 2001. 7.

財務会計基準書第142号『のれん及びその他の無形資産』, SFAS 142 : Goodwill and Other Intangible Assets. 2001. 7