

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 27 年 6 月 12 日現在

機関番号：34509

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2012～2014

課題番号：24730404

研究課題名(和文)自己創設無形資産の公正価値会計に関する理論的・実証的研究

研究課題名(英文)Theoretical and Empirical Research for Fair Value Accounting of Internally Generated Intangible Assets

研究代表者

島永 和幸 (SHIMANAGA, Kazuyuki)

神戸学院大学・経営学部・准教授

研究者番号：90362821

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：1. 自己創設無形資産のうち、人的資本(集合的な人的資源)に焦点を当て、会計上の取り扱いや、税務上の論点、およびその課題について検討した。
2. 人的資本の本質に焦点を当て、負債パースペクティブの観点から、人的資本の認識可能性を確認した上で、使用権モデルに基づく人的資本の新しい認識アプローチを検討した。
3. 国際会計基準第38号「無形資産」(IAS38)における無形資産の意義・種類、無形資産の当初認識・当初測定、無形資産の再測定(期末評価)と償却について整理を行った。

研究成果の概要(英文)：1. Focusing on human capital (i.e. assembled workforce) which is one of the internally generated intangible assets, this study examines the treatment of accounting in the International Accounting Standards and the points at issues of taxation.
2. Focusing on the essential characteristics of human capital which is one of the internally generated intangible assets, this study examines the essential characteristics of human capital and researchs the new approach to recognition of human capital based on the right of use model from a liability perspective.
3. This study examines (1)the meaning and types of intangible assets, (2)the initial recognition and measurement of intangible assets, (3)and the measurement after recognition and amortisation, in the International Accounting Standards 38 Intangible Assets (IAS38).

研究分野：財務会計

キーワード：自己創設無形資産 公正価値会計

1. 研究開始当初の背景

知識創造型経済の進展を背景として、土地、建物、機械装置、備品など有形資産の多寡が企業の競争優位を決定する時代から、研究開発に基づく特許権といった産業財産権、企業のブランド力、従業員のノウハウやスキル、顧客名簿などの自己創設無形資産の有無やその戦略的活用がその持続的競争有を決定する時代へと変容してきている。

しかしながら、IAS38「無形資産」やわが国の無形資産会計において、ほとんどの自己創設無形資産は認識の対象外とされており、経営者と投資者との情報格差はますます広がるばかりである。

海外の先行研究では、Jenkins and Upton(2001), “Internally Generated Intangible Assets: Framing the Discussion”, *Australian Accounting Review*, Vol.11, No.2, pp.4-11 や Upton(2001), Special Report, *Business and Financial Reporting – Challenges from the New Economy*, FASBなどが指摘できる。また、IASBやAASBで「自己創設無形資産会計」が基準設定団体で取り上げられるなど、近年、本研究を着想に至った学術的・制度的背景が醸成されてきている。

2. 研究の目的

本研究は、知識創造型経済の進展を背景として、企業の持続的競争優位の源泉をなす自己創設無形資産に焦点を当て、自己創設無形資産の公正価値会計はいかにあるべきかを理論的かつ実証的な側面から体系的に調査・研究することを目的とする。

具体的には、自己創設無形資産の定義・識別、認識、測定、開示・表示について、公正価値会計の視点から理論的に明らかにするとともに、各国研究者や企業等へのヒアリング調査やアンケート調査を通じて、自己創設無形資産の公正価値会計の体系的な理論・制度フレームワークのあり方を精緻化するために定量調査を実施する。

3. 研究の方法

(1) 各国における自己創設無形資産の公正価値会計の特徴と問題点の解明

主要諸外国およびわが国を対象として、自己創設無形資産会計制度や実務実態の特徴と問題点を浮き彫りにするとともに、各国における研究動向の具体的な詳細を明らかにする。

(2) 自己創設無形資産の公正価値会計に関するヒアリング調査

上記(1)の理論・制度研究を踏まえて、自己創設無形資産の公正価値会計について、主要諸外国およびわが国における企業・基準設定団体・公認会計士協会・研究者などにヒアリング調査を実施する。

(3) 自己創設無形資産の公正価値会計に関する実態調査・実証研究の実施

上記(1)、(2)で得られた知見を踏まえて、実態調査の質問項目を確定するとともに、自己創設無形資産の公正価値会計に関する実態調査を実施する。

4. 研究成果

(1) 人的資本(とくに集合的な人的資源)に焦点を当て、会計上の取り扱いについて確認し、税務上の論点と課題について検討した。その結果、次の3点が明らかにされた。

まず、現行の会計規定では、人的資本は取得時または自己創設の場合のいずれにおいても、無形資産として認識することは禁止されていることが明らかにされた。集合的な人的資源の認識規準においては、ケースバイケースで認識・測定することを主張する論者もみられた。すでに他の無形資産の評価のために集合的な人的資源が測定されていることや、あるIT会社では任意開示で人的資源の評価がなされていた。ゆえに人的資本の認識問題や測定可能性の問題は再検討する必要があると指摘した。

つぎに、人的資本との関連において3つの税制上の論点について検討した結果、無形資産の定義に集合的な人的資源が含まれるか否か、仮に含まれる場合には、その評価が次の課題となる点で、共通していたことが確認された。税制上の問題と、会計上の問題とを同列に扱うことは適当ではないかもしれないが、その定義や評価という側面から見れば財務報告目的であれ税務目的であれ、同一問題を取り扱っているといえる。隣接領域での人的資本の取り扱いに関する議論は会計にも影響を及ぼすものと考えられる。

最後に、IFRSにおける公正価値測定の定義や見積方法を概観し、計算例を用いて集合的な人的資源の公正価値測定方法における算定方法の分析を行った。新再調達原価マイナス減価法(RCNLD)で算定された人的資本の公正な市場価値は、IFRS13における公正価値の測定アプローチと整合的であることが確認された。

(2) 人的資本の本質的特性に焦点を当て、負債パースペクティブの観点から、使用権モデルに基づく人的資本の新しい認識アプローチを探究した。

まず、人的資本は、有形固定資産と無形資産の両方の特徴を有することを明らかにした。現行基準のように、リース会計の範囲から人的資本(無形資産)が除外されたとしても、人的資本の本質的特性に着目して、有形固定資産に準じた「準有形財」として見なすことが可能であるならば、リース会計の枠組みを人的資本に適用できるものと考えられるからである。

つぎに、国際会計基準では、無形資産として認識することは禁止されているため、IASB討議資料「概念フレームワーク」に依拠して、資産パースペクティブに基づく認識アプローチの可能性を検討した。人的資本の本質的

特性として、所有権を取得・保持できない点や、職業選択の自由が保障されていることを総合的に勘案すると、人的資本を資産パースペクティブの下で認識しようとする場合、支配要件をより緩和する必要があることが確認された。ここでも、人的資本の本質的特性から、資産パースペクティブに基づく認識アプローチが困難であることが確認された。そこで、資産パースペクティブに基づく支配要件の判断を回避するために、負債パースペクティブに基づく認識アプローチ(類似する性格を有する負債項目については、同じ会計処理を適用するように求めるアプローチ)を確認した。このアプローチとして、(1) 要求払預金型負債アプローチ、(2) リース負債アプローチ、および(3) 偶発負債アプローチの3つがあることを明らかにした。このうち、Theeke(2005), "A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future," *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol.9 No.1, 40-59 では、(3) 偶発負債アプローチを支持していた。しかしながら、このアプローチは人的資本のオンバランス化を指向するものではなく、開示の拡充化によって対処しようとするものであった。そこで本稿では、2つある認識アプローチのうち、(2) リース負債アプローチに着目して、使用権モデルに基づく新しい認識アプローチの展開可能性を探究した。現行のリース会計基準下では、「所有に伴うリスクと経済価値」規準に照らして判断した場合、人的資本はオペレーティング・リースに分類される可能性が高く、人的資本の借手側の権利・義務を認識することはできないことを指摘した。IASB(2013), Exposure Draft, *Leases*, IASB website では、借手の認識において、借手は開始日に使用権資産とリース負債を認識するよう求められている。本稿の冒頭で指摘した「資産の認識規準を満足しないこと」、および「信頼性ある測定値を入手できないこと」のうち、後者の測定の困難性に関する問題さえクリアできれば、企業側に雇用契約に基づく雇用と賃金支払いの義務がある限り、使用権に基づく認識アプローチは、新しい人的資本の認識アプローチとして、理論的妥当性を有するものといえる。以上の議論から、IASB(2013)公開草案「リース」の使用権モデルに基づけば、そこで規定される認識・測定要件を満足する限り、人的資本を認識できる可能性を示した。最後に、「信頼性ある測定値を入手できない」という人的資本固有の課題に対して、一定の解を提示すべく、Flamholtz(1971), "A Model for Human Resource Valuation: a Stochastic Process with Service Rewards," *The Accounting Review*, 253-267 の確率報酬評価モデルを検討した。リース会計の文脈では、人的資本の測定は現在価値測定が中心となる。その代表的な測定モデルは、Lev and Schwartz(1971), "On the Use of

the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements," *The Accounting Review*, Vol.46 No.1, 103-112 の将来給与割引モデルと Flamholtz, et. Al(2003), "Measuring the ROI of Management Development: An Application of the Stochastic Rewards Valuation Model," *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol.7 No.1 2, 21-40 の確率報酬評価モデルを指摘できる。ここでは、Flamholtz の確率報酬評価モデルについて検討した。Flamholtz の確率報酬評価モデルを検討した結果、中途退職を含めた様々なシチュエーションを考慮に入れた理論的に優れたモデルであることを確認した。ただし、ある個人のキャリア・パスや、あるポジションに従事している確率や期間、そこから得られる期待価値、および期待在職期間など多くのインプットを考慮するがゆえに、インプットの信頼性が課題となることを指摘した。これについては、実務の成熟や理論の精緻化がより一層求められることになるであろう。

(3) IFRS における無形資産会計に焦点を当て、無形資産の意義・種類、当初認識・当初測定、無形資産の再測定(期末評価)と償却について整理した。その結果、無形資産会計に関する論点として、次のことが明らかとなった。まず、IFRS では、無形資産を包括的に取り扱った会計基準として IAS38 があるのに対し、日本基準ではこのような会計基準は存在せず、無形資産に関する定義もない。つぎに、繰延資産については、IFRS では規定が存在しないのに対して、日本基準では存在する。さらに、「自己創設無形資産」であれば無形資産として認識されないものであっても、企業結合の一部として取得された被取得企業の「自己創設無形資産」が無形資産として認識されることがある。加えて、IAS38 では、自己創設無形資産のブランド、題字、出版表題、顧客名簿および実質的にこれらに類似する項目は、無形資産として認識することを禁止されている。このため、自己創設無形資産について、企業結合時の取得か自己創設かによって、同じ無形資産に対する認識の非対称性が存在することを指摘できる。最後に、IFRS では、無形資産の再測定(期末評価)に当たっては、「原価モデル」か「再評価モデル」のいずれかを会計方針として選択できるが、日本基準では、「原価モデル」のみが認められた期末評価方法である点で相違する。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計2件)

島永 和幸、人的資本の本質的特性と使用権モデルに基づく新しい認識アプローチの探究、国際会計研究学会年報、査

読有、2013 年度第 1 号、2014、73-89
島永 和幸、人的資本の公正価値評価と
税制上の論点と課題、神戸学院大学経営
学論集、第 9 巻第 2 号、2013、51-75

〔学会発表〕(計 2 件)

島永 和幸、人的資本の本質と「使用権」
に基づく新しい認識アプローチの探究、国
際会計研究学会第 30 回研究大会、2013
年 9 月 15 日、中央大学
島永 和幸、人的資本の公正価値評価と
税制上の論点と課題、日本会計研究学会
第 62 回関西西部会自由論題報告、2012 年
12 月 8 日、流通科学大学

〔図書〕(計 1 件)

菊谷正人編著、IFRS における資産会計の
総合的検討、税務経理協会、2014 年、総
ページ 207、島永 和幸、「第 5 章 無形
資産会計 無形資産の意義・種類、
無形資産の当初認識・当初測定、
無形資産の再測定(期末評価)と償却」を
分担執筆、103-112

6. 研究組織

(1) 研究代表者

島永 和幸 (SHIMANAGA, Kazuyuki)
神戸学院大学・経営学部・准教授
研究者番号：9 0 3 6 2 8 2 1