

研究ノート

会計環境と無形資産会計

村 瀬 儀 祐

はじめに

1. ドイツ型会計制度と英米型会計制度
 1. 1. 法システム
 1. 1. 1. ドイツの法システム
 1. 1. 2. イギリスの法システム
 1. 2. 税システム
 1. 2. 1. ドイツにおける財務会計と税務会計の一致
 1. 2. 2. イギリスにおける税務会計と会社会計の弱い結びつき
 1. 3. 資本市場の構造
 1. 3. 1. ドイツのユニバーサル・バンキング・システム
 1. 3. 2. イギリスの証券市場
2. 会計環境の会計に及ぼす効果
 2. 1. ドイツの会計環境と会計基準
 2. 2. イギリスの会計環境と会計基準
3. 無形資産会計と会計環境
 3. 1. ドイツの無形資産会計
 3. 2. イギリスの無形資産会計
 3. 3. ドイツ会計とイギリス会計の比較

おわりに

はじめに

会計実務はその国の会計制度のあり方に規定されて成立する。本稿は, Anat Blodinger, *Intangible Asset in Germany and Great Britain; An Accounting Comparison* (1999)¹ によりながら, 会計環境の相違がいかに会計実務のあり方の違いを生み出して

高知論叢(社会科学)第67号 2000年3月

¹ 本論文中の引用について特に断わりのない場合は, Anat Blodinger, *Intangible Asset in Germany and Great Britain; An Accounting Comparison* (1999) からのものである。引用についてはページ数のみを記す。

いるか明らかにするものである。

1. ドイツ型会計制度と英米型会計制度

会計制度は、ドイツ型と英米型の二つのタイプに分けることが出来る。ドイツ型と英米型の会計制度の相違は、(1) 法システム(コード・ロー対コモン・ロー)、(2) 税システム(税依存型財務報告システム対税独立型財務報告システム)、(3) 資本市場構造(ユニバーサル・バンク・システム対証券市場システム)といった会計環境の違いから生み出される。

1. 1. 法システム

1. 1. 1. ドイツの法システム

ドイツは、法律が財務会計の形式と内容を規定する「制定法のシステム(codified legal system)」(p.148)を特徴としている。法律による会計規制は、以下のような階層的なピラミッド構成をとっている。

- (1) 法条文
- (2) 補足の法命令と最高裁判所の判決
- (3) 私的組織の補足的基準, コメントール, ハンドブック, 解釈指針
- (4) 企業向けの特別ルール

(1)のレベルはドイツ商法典を中心とする法条文であり、(2)から(4)にわたるルールは、その權威の源泉を商法典におき、法の解釈としての意味をもつ。(1)のレベルにおいて設定された法規範は、(2)以下のレベルへ移行して、解釈され、詳細化され、具体化される。(2)のレベルにて決定されたルールは法的權威をもつが、(3)以下のレベルは、エキスパートとしての權威をもつだけである。

財務報告のドイツ規制システムは立法者によって制定され、その基礎はドイツ商法典(Handelsgesetzbuch: HGB 1985)とドイツ株式会社法(Aktiengesetz: AktG 1965)にある。法のテキストは会計原則や認識、評価、利益測定のパール、財務諸表の様式と内容に関する詳細な規定を含み、そのほとんどは「正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: GoB)」に依拠している。この点、「プロフェッショナルな会計団体によって発展せしめられたテクニカルな規範である一般に認められた会

計原則（Generally Accepted Accounting Principles : GAAP）とは対照的に、正規の簿記の諸原則（GoB）は、立法の結果であり、司法上の法発見である法規範を表したものである」（p.149）。法律に組み込まれた会計ルールは、「規定的で、明確、手続的（prescriptive, explicit and procedural）な傾向をもつ」（p.149）。会計実務は、法に準拠することが求められ、法の要請に違反することは出来ない。

ドイツにおける会計プロフェッション（Wirtschaftsprüfer）は、「財務会計基準の設定と実施について、本来の責任をもたない。プロフェッションの役割は、法曹の団体メンバー（member of statutory body）として、もしくは法制委員会（legislative committees）に対するアドバイザーとして、専門性（expert）を提供することにある」（p.148）。会計プロフェッションは会計ルールや手続きの発展よりも、法への準拠に関心を払うことが多い。会計プロフェッションは、法へのコメントや法解釈の論文を発表するとともに、自らの団体組織をもって注解的な勧告を行い、これらを通じて法に組み込まれる会計ルールを具体化し特定化している。

ドイツ商法典において会計が準拠すべき規範は、正規の簿記の諸原則（GoB）である。1985年の商法典はこれまで正規の簿記の諸原則（GoB）と見なされていた原則を成文化した。これらの原則には、計上、評価、表示に関連した明瞭性・要覧性（§ 243(1)）、簿記および貸借対照表真实性〔§ 239(2)262(2)〕、完全性〔§ 246(1)〕、貸借対照表同一性・企業継続性・決算日・個別評価・慎重性・期間限定・評価継続性（§ 252(1)）、調達価値（§ 253）などである。これらの原則は、「法的安定性を提供するために設けられた、準拠すべき現在の法的事実である」（p.35）とされている。しかし正規の簿記の諸原則（GoB）が法典化されたとしても、その規範自体は、解釈されなければならない。

法解釈は、裁判所における判決を通じて具体化され、洗練化される。法解釈は、法の一部を構成するルールの意味を明確にし、法律によって明確に扱われていない会計問題に関するルールを形成する。「GoBを解釈する制度機関」である連邦裁判所（Bundesfinanzhof : BFH）は、「商法典に対する GoB が財務諸表の法目的から演繹されなければならない（ただしそれらの法目的は特に規定されていない）とのみ述べている」（p.34）。法律に明言された原則についての既存の一般に認められた理解は、あり得る解決の幅を限定する。さらにある解決策について合意が得られると、原則の内容が高められ、既存の理解が確認され、もしくは修正される。そして法解釈は、新しく現れ

た状況に対する法の適応となり、継続的な発展がなされる。

とりわけドイツにおいて、税務上の会計処理は商法上の会計処理に準拠しなければならない（「基準性の原則」）から、税務裁判所の判決は重要な意味をもつ。すなわち、「上級税務裁判所（Fiscal Court and Federal Fiscal Court）における判決は、プロフェッショナルな議論に基づき、拘束力をもった権威ある法解釈をもって法が認める会計ルールを補足する。ドイツにあって商事会計の事柄に対する税務裁判所の権威は、商業会計と税務会計の密接な相互関係より引き出される。税務裁判所は、ドイツ商法典に含まれる GoB を解釈する権限をもつ。というのは特定の税務ルールが商法典と矛盾しない限り、税法（§5(1) EstG 1990）により、課税所得は商法上の GoB に基づいて決定しなければならないと規定されているからである。その結果、連邦税務裁判所の判決は、たとえそれらが税務ケースに関係したものであっても、財務報告に対して相当の重要性をもっており、実務においてドイツ最高税務裁判所は、広い範囲にわたって財務会計基準の構成と形態を支配している。連邦税務裁判所は、財務会計事象について毎年、おびただしい数の決定をしており、これまで財務報告目的の利潤の決定について数多くの個別問題に対する判決を蓄積してきた。」（p.150）

1. 1. 2. イギリスの法システム

イギリスはコモン・ローの国である。イギリスの法システムのもとで、会計基準を発展させる責任は、会計プロフェッションとその私的セクターの会計団体に帰属している。コモン・ロー・システムは、将来に対する一般的なルールを制定しようとするものでなく、特定のケースに対する解答を求めるために、一般に、コード・ロー・システムより抽象度が少なく規定されている。コモン・ローは先例に基づいて処理されるために、何らかの特定問題に影響を及ぼす法律は、過去に出された法と判例の集まったものとなっている。会計におけるコード・ローとコモン・ローを比較してみると、コモン・ロー・システムが慣行に依拠する傾向にあり、コード・ロー・システムがすべてのルールを記述しようとする傾向にある。

イギリス会社法は、会社に対して財務成果と財務状態の「真実で公正な概観（true and fair view）」（§228 CA, 1985）を表さなければならないとする法的な要請を課している。「真実で公正な概観」は最も重要な原則とされており、もし財務諸表が「真

実で公正な概観」を満たしていない場合には、法的要請からも離脱しなければならない。このような法的要請からの離脱義務をうたった「優先原則 (overriding principle)」の基礎には、不確実性と多様性、経済環境の急速な変化を想定して、会計は法的規範に釘付けされた関係をもつ必要はないとされている。一組の規定的で詳細なルールによって、「真実で公正な概観」の原則は完璧に規定することは出来ない。財務諸表は社会的に重要性をもつた原則の要請に適合しなければならないために、財務諸表の基礎、形式と内容は継続的に見直され、必要とあれば改定される。

このようなコモン・ロー・システムにおける「真実で公正な概観」原則のあり方は、ドイツにおけるコード・ロー・システムのあり方と比較してきわめて対照的である。すなわち、

「判例法の諸国において『真実で公正な概観』の概念のように、詳細な法規制に優先した基本原則を承認するといったことは、以下の理由によってコード・ローの諸国のそれと異なっている。判例法は、完全かつ一般的に詳細規定されることのない基本的基準に対してユニークな特定の解釈をなすことを認める。この解釈は、初期の解釈とは別に独立しており、特定の事例にのみ適合性をもつ。このようにして『真実で公正な概観』原則は、特別の会計手続きを判定する際のガイドラインとみなされる。これとは対照的に、コード・ローは、基本的原則についての有効で普遍的な解釈をまず見い出そうとする。この解釈は、基本的な基準のユニバーサルな解釈を見い出そうとする先行する試みに基づいている。この目標が達成された場合にのみ、特定の問題に対する解決を見い出すにあたって、基本的原則として用いることが出来る。」(p.204)

イギリス会社法は、1981年の EC 第 4 次指令 (Forth EC-Directive, 1981) と第 7 次指令 (Seventh EC-Directive, 1989) を実行するために、多くの改正がなされた。1980 年以前には、会社法は、会計規制のフレームワークを提供し、そのもとで会計プロフェッションが詳細な会計基準を設定出来る条件をつくる以上のことはしない、と考えられていた。たとえ会社法が規定をもつたとしても、それはデスクロージャーに関するものであり、会計処理の事柄は、会計プロフェッションの判断に委ねられていた。しかし EC 諸国間での財務諸表の調和化をめざした EC 指令が発せられるようになると、財務諸表の内容と形式に関する最小限の法律上の要請が1981年の会社法と1985年の会社法に含められるようになり、さらに1989年に会社法の改正がなされた。1981年の会社法は、EC

第4次指令を実行しようとするものであり、財務諸表における様式と内容に関する詳細な会計原則を法律に導入し、規制のあり方に重大な変化を生み出した。「発生」と「継続性」、「慎重性」のごとき基礎的会計原則が法律として制定されたのである。そのために、会計プロフェッションに委任されていたものの多くが、1989年より会社法によって規制されることになった。このような会計原則の法令化の傾向は、EC第7次指令を1985年の会社法に対して実行した後、強化され（1989年の会社法によって修正）、会社法の規制範囲をさらに拡大した。その結果、イギリスの会計規制は、過去よりも法によって強く規制されるようになり、会計基準はこれまでより広い範囲にわたって法の詳細な適用と関係するようになった。

しかしこのような傾向のなかでも、以前に採用されていたフレキシブルなアプローチは、会社が財務成果と財務状態の「真実で公正な概観」を表さなければならないとする法的な要請のなかに保持されている。「真実で公正な概観」原則は、法と会計基準の詳細な要請よりも勝っている。法の手続きもしくは会計基準からの離脱は、「真実で公正な概観」の精神にあって正当化されるものでなければならない。すなわち企業の経営者は、特定の法要請からの離脱があっても、「真実で公正な概観」を財務諸表が提供するものであることを証明しなければならない。

イギリスにおける会計基準は、コモン・ローの法システムのもとで、会計プロフェッションの団体によって設定されている。会計基準の設定と実行に関係する機関として以下のものがある。

- (1) 会計基準審議会 (Accounting Standards Board: ASB) : 会計基準設定に責任を有する団体。
- (2) 緊急問題タスクホース (Urgent Issues Task Force; UITF) : 会計基準もしくは会社法の条項に対して不満や対立する解釈が生じた場合に、会計基準審議会 (ASB) を援助する。
- (3) 財務報告検討パネル (Financial Reporting Review Panel) : 会社財務諸表が「真実で公正な概観」を表示すべしとする要請も含めて、会社法の要請が破られていないか年次の財務諸表を調査する。

1989年の会社法 (§ 19 CA) は、1985年の会社法 (§ 256 CA) の規定に対して会計基準の法的な承認を最初に導入した。1985年の会社法のセクション256は、「会計基準と

は、規則によって指定された団体または諸団体が発行した標準的な会計実務のステイトメントを意味する」と規定している。1989年の会社法の改正によって、1990年の8月20日以来、会計基準審議会（ASB）は、1985年の会社法セクション256(1)の目的になかった基準設定団体として指定を受けた。このことは「プライベートな規制メカニズムが基準設定団体に対する法律のバックにより補完されたことを意味する」（p.156）。

1. 2. 税システム

1. 2. 1. ドイツにおける財務会計と税務会計の一致

ドイツにおいて税法の会計に及ぼすインパクトは強い。商事貸借対照表は、「基準性の原則（Maßgeblichkeitsprinzip）」をつうじて税務会計における税計算に関係している。その規定は、1969年の所得税法（§ 5 (1) EstG）に成文化され、「企業の資本は商法のGoBに基づいて決定されなければならない」と規定している。

連邦裁判所は、1969年の判決において、商法上の規定のみが税務会計にとって決定的であるとした。従って資産を商事貸借対照表に資本化する場合には、これらの資産を税務貸借対照表に資本化しなければならないとする税法上の義務を生み出した。判決の理由は、税務計算が依拠する当該期間の企業の純利益を、出来るだけ誠実に表示することが税務会計の目的である、とするものである。

税務計算を商事貸借対照表と一致させる要請のもとで、税務上のインセンティブが認められるためには、商事貸借対照表において同じような処理を採用しなければならない。税法上のオプションは商事貸借対照表において同じ処理が適用された場合にのみ発揮される、といった要請は、「基準性の原則」とは逆になり、税主導（tax driven）の財務諸表を導く。いわゆる「逆基準性（umgekehrte Maßgeblichkeit）」が成立する。特別減価償却や発展途上国への投資に対する無税準備金の設定など、税務上の便宜を得るための税務処理は、商事貸借対照表に記録された場合にのみ認められることになり、このような結果、税主導の会計が成立する。すなわち、

「実務において税ルールは商事会計ルールの法的意思決定を支配し、そのために法的な枠組のもとでの会計原則の発展は、その源泉を会計士の協会（Institut der Wirtschaftsprüfer-IDW）や監査人団体（Wirtschaftsprüferkammer-WPK）といった会計プロフェッションよりも、連邦裁判所の判決にとりわけ跡づけることが出来る。

税の徴収が公表会計における会社の情報公開に密接に関係しているために、税ルールは採用される会計方法に強力な影響を及ぼしている。商事財務諸表において、特に貸借対照表項目の評価に関して、節税のための会計方法を選択する傾向は、税法が年度末の企業資産と前年度末の企業資産との差額として利益を規定しているという事実によって強化される。」(p.162)

しかしながら、「基準性の原則」や「逆基準性」は、連結財務諸表に対して、個別財務諸表の場合のような効果を持たなくとも良いとされている。ドイツの企業グループは、連結財務諸表の作成にあたって、個別財務諸表と異なった方式を採用してもよく、税務上の配慮をせずに、会計方法を選択することが出来る。

1. 2. 2. イギリスにおける税務会計と会社会計の弱い結びつき

イギリスにおいては、財務会計と税務会計とは明確に区別されており、両者の間には、「弱い結びつき (weak link)」(p.164) が存在する。公表財務諸表における利益額は、課税所得を算定する調整のための出発点と見なされている。しかしながら公表会計によって提供された情報を用いて会社に対する課税標準額と報告利益額とを調整することは、事実上、不可能となっている。「イギリスにおいては、税務目的の『利益』と会計目的の『利益』とは、相互に関係しているものの、両者は全く別の概念となっている。」(p.165) すなわち、

「会計目的向けの利益決定は、税務目的向けの利益決定とは独立しており、企業は税務目的と会計目的に対して異なった会計政策を選択することが出来、もしくは選択しなければならない。イギリスの税法もしくは判例において『財務一致 (financial conformity)』の一般的な要請は存在しなく、商業会計への記載が課税所得または損金控除を認識するにあたって決定的な事項とはされていない。また『税務一致 (tax conformity)』の一般的な要請も存在しなく、課税利益が一般に認められた会計原則に基づいて計算されるという一般的もしくは優先的な想定も存在しない。」(p.165)

1. 3. 資本市場の構造

1. 3. 1. ドイツにおけるユニバーサル・バンキング・システム

ドイツにおいて企業の主たる調達源泉は、主に銀行を通じて貸付けされる債務である。

イギリスは金融サービス・セクションが機能的に分離するシステム（商業銀行と投資銀行の分離）に基づいているが、ドイツはユニバーサル・バンキング・システムに基づいている。ドイツにおいて、ユニバーサル・バンク（Universalbanken）は、預金から為替、手形交換、割引、信託、有価証券取引、投資、債権流動化、保証といったあらゆる形態の銀行業務活動を営み、圧倒的な役割を果たしている。大多数の会社株式も直接、銀行によって所有されており、銀行は主たる出資者として経営の方針設定の機関である経営監査役会（Aufsichtsrat）のメンバーとなり、会社の長期的方針と同様、日常の詳細な私的情報を得ることが出来、このことによって会社の意思決定に大きな影響を及ぼしている。

さらに従業員の代表を経営監査役会のメンバーとして含めているために、従業員は、ドイツの大規模会社の経営状態に通じ、企業の財務政策に相当の支配と影響を及ぼすことが出来る。信用金融に依存するシステムにあって、株主の立場は、債権者（銀行）や従業員と比べて弱いものとなっている。

ドイツの企業の財務諸表は、イギリスの企業と比べて開示の程度が低い。このことは、自発的に開示する企業の情報量が、金融の源泉としての資本市場の利用に関係していることを示している。ドイツの企業は、銀行を通じて借入れによる資本調達に依存してきたために、情報の公開に経済的な関心を持たなかった。

ドイツにおける借入金融への依存は、債権者保護と会社の長期安定性（従業員の安全性も含めた）を会計が考慮しなければならない重要な要素としている。債権者保護のもとでは、会計に対して具体的に以下のような傾向を生み出す。

「ドイツ企業の財務政策においては、債務不履行時に銀行に『クッション』を提供するために保守的な資産評価と負債の過大評価をなす実務は、通常のこととなっている。保守主義は、可能であればいつでも実践されるものであり、引当金や準備金に影響を及ぼし、銀行が与信決定する場合の安全性に関する十分な余地を与える。

債務返済の十分な資源の保持を確かなものにするために、焦点は貸借対照表におかれる。過大な引当てと秘密積立金が認められ、法によって奨励される。例えば過大な引当ては、ドイツの財務諸表における加速減価償却の一般的な普及に見られる。秘密積立金の設定と利用に対する法による促進は、ドイツの会社構成における従業員の強い位置によってさらに強化される。高い利益は、従業員による高い賃金と厚生福利の要求を呼び

寛まし、それぞれの会社と個別交渉がなされることになる。その結果、従業員との対立を弱め、その要求を減少させるために、経営者は、秘密積立金を積み立て、保守的に計算された（低い）利益を報告するのに躍起となる。さらに会計政策は、賃金相場の政策の一部となっているために、政府は、賃金要求が合理的に確実な利益に基づき、純資産や金融と利益の状態についての楽観的な見方に依拠しないように関心を払っている。」（pp.171～172）

このように債権者保護が財務報告の重要な目的となり、会計原則は、保守的で慎重な認識と評価、利益計算を目指したものとなる。

1. 3. 2. イギリスにおける証券市場

イギリスにおいては、株式市場が発達し、持分金融による資本調達を中心となっている。長期間の金融は株主からのものであり、会計は強い資本市場志向を有している。会社における従業員の立場は、イギリスの会社法が従業員の権利について何も規定していないことから明らかなように、ドイツほどには強くない。

高度に発達した株式市場のもとでは、投資決定のための株主による企業情報ニーズは高い。会計は、これらの情報ニーズにこたえなければならない。一般に、開示の水準は、多くの資本提供者がいる場合、またそれらの者の情報ニーズが多様である場合、それらの者が企業にアクセスするに関係が遠い場合に、高くなる傾向にある。

資本市場への高い依存の関係においては、投資家のための財務諸表に強い力点がおかれる。従って、会計規制は、多くの投資家の情報ニーズを擁護し満足させることに向けられる。イギリスにおいては、財務諸表利用者の意思決定に適合することが、財務諸表の重要な目的と見なされ、高いレベルの開示とドイツの場合と比べてより制約性の少ない認識と評価、利益計算の原則が一般的となっている。

以上に見たように、ドイツとイギリスの資本市場構造は異なっているが、このことはドイツにおいては上場企業が存在せず、イギリスにおいては債権者が存在しないことを意味するものではない。債権者と株主の存在から、ドイツとイギリスともに、両者の利害対立を調整する制度が存在する。

ドイツにおいて、債権者のリスクは、会社法によって詳細な配当規制（§ 58(1) AktG 1965）と保守的な利益計算を通じた名目資本の維持によって、擁護されている。ドイツ

においては、配当の上限枠を設定する直接的な配当規制が法によって規定されており、イギリスにおけるように銀行と企業間での債務契約条項によって配当規制を行うケースは存在しない。ドイツにおいて債務契約条項をもって配当規制を行うケースが存在しないのは、会社法による規制が行われており、そのうえ債務契約条項をもって行うのは余分なことになるからである。さらに銀行による資本参加と経営監査役会への役員派遣、代理投票システムに見られるユニバーサル・バンキング・システムの特徴は、債務に関わるインセンティブ問題を緩和させ、債務契約条項による配当規制の必要性を減じている。

イギリスにおいて、会社法は判例に補足されて配当規制を行っている。イギリスにおける法律による配当規制は、ドイツの法条項にくらべてより緩やかである。このことはイギリスの強い資本市場志向により、債権者と株主の間のリスク分配がドイツにおけるよりもより強く影響を受けるからである。イギリスにおいては、債務契約条項による、とりわけ負債比率のような貸借対照表比率の維持を求める間接の配当規制が中心となっている。

「従ってドイツにおける配当規制はもっぱら法律（債権者保護の原則が会社法によって制定されている）によって行われており、他方、資本市場志向のイギリス・システムでは、債務契約条項による配当規制、とりわけ会計ベースの間接の規制が、法の補完を受けて、債権者を保護している。」(p.177)

2. 会計環境の会計制度におよぼす効果

2. 1. ドイツの会計環境と会計基準

法システム、税システム、資本市場の構造について、ドイツとイギリスの相違は、会計基準のあり方に影響を及ぼしている。

ドイツにおけるコード・ロー・システム、税依存型の財務報告、ユニバーサル・バンキング・システムの会計環境においては、検証可能性 (verifiability) と確実性 (certainty)、客観性 (objectivity) を会計にとって重要な要素としている。

ドイツにおいては、資産と負債は商法典上の法概念としての性質をもつ。商法典上の資産と負債概念は、正規の簿記の諸原則 (GoB) によって導き出されるが、GoB それ

自体は、それらの概念を具体的に規定するものでない。「そのために資産（Vermögensgegenstand）概念は解釈されなければならない、そのことはおのずと主観的な判断を導く。このことは、多様な境界設定の規準（delimitation criteria）が形成され、各規準の内容の違いは、財務諸表の目的についての対照的な観点によっている」（p.55）。会計文献にて主張された資産概念をみると、以下の「境界設定の規準」が主張されている。

- (1) 「独立の売却可能性（selbständige Verkehrsfähigkeit）」：資産は独立して処分出来、転換出来、売却出来なければならないとするものである。
- (2) 「一般的処分可能性（grundsätzliche Veräußerbarkeit）」：売却の一般的可能性を有したものを資産とする。
- (3) 「独立評価可能性（selbständige Bewertbarkeit）」：独立の評価可能なもの、対象として確認することが出来、客観的に検証することが出来、法的取引において確定出来る価値を有するものを資産とする。
- (4) 「価値の実存（Werthaltigkeit）」：価値が内在するものを資産とし、価値のない対象は資産としない。
- (5) 「独立の使用可能性（selbständige Verwertbarkeit）」：独立して使用可能なものを資産とする。
- (6) 「執行による独立の強制可能性（Zugriffsmöglichkeit in der Einzelzwangsvollstreckung）」：強制的な執行の権限に基づき、独立して現金に転換することが出来、債権者の返済に充てることが出来るものを資産とする。

ドイツにおいては、会計概念は正規の簿記の諸原則（GoB）を構成するところの法概念として成立する。これらの法概念は、ドイツの会計環境にあって、以下のような影響を受ける。

まず会計認識に及ぼすドイツの会計環境の影響をみよう。コード・ロー・システムにおいては、例えば取得原価主義（「対価の取得」概念）のように、極力、主観性が排除された原則が好まれる。すなわち、

「環境要因としての法システムは認識ルールの形成に関係していると決めつけることは出来ないが、『対価の取得（entgeltlicher Erwerb）』の認識要請を成文化することは、財務諸表における主観性を避けようとするドイツ会計の一般的な傾向を助長することになろう。国の法律によって会計ルールが定められるために、詳細で特別のルールを設定

することは、法的安定性を生み出し、法的ルールの適用が客観的に検証出来るために、ドイツの法システムにとって便宜あるものとなる。」(p.180)

さらにドイツにおける税依存型の財務報告は、資産の「境界設定規準」に影響を及ぼす。すなわち、

「商事上の財務諸表と税務会計が密接な関係をもつ税システムは、基準性の原則と逆基準性の原則によって生まれ、相当な程度にドイツにおける資産と無形資産の定義に影響を及ぼしている。税務会計は、課税標準として年度の純利益に焦点をおき、すべての納税者を分け隔てなく扱うという無差別の法条項に従って、出来るだけ客観的で統一的に決定されなければならないとする。そして税法は、利益を『年度末の企業資産と前年度末の企業資産との差額』として規定している（§5(1) Sentence 1 EstG 1990）。商事上の財務諸表における資産の認識と評価は、税務会計に組み込まれる評価に直接影響を及ぼし、そのことによって企業の課税利益に直接影響を及ぼし、そこでは出来るだけ客観的に課税利益額を決定する必要があるから、境界設定規準は、商事上の財務諸表において資産として計上される項目が個々の環境にあって出来るだけ信頼性をもつて決定出来かつ客観的に検証されるのを確実にするものとして形成される。」(p.181)

さらに借入れ信用による資本調達が中心となっているドイツの資本市場構造のもとでは、債権者保護のため慎重な認識と評価の会計ルールが生まれる。すなわち、

「商法典（§252(1)No.4 HGB 1985）において成文化された慎重原則は、評価を慎重にしなければならない、すなわち貸借対照表期日までに生まれ予測可能なリスクと損失がたとえ貸借対照表期日と財務諸表作成期日の間の期間に生まれようとも、すべて会計計上されなければならない、としている。慎重原則は、貸借対照表期日に実現しておれば利益を計上すると規定する実現原則と、貸借対照表期日に明らかとなったリスクと損失をそれが実現していなくともすべて計上しなければならないとする不均等原則によって具体化されている。ドイツの規制者は、分配可能な利益額に制限を課し債権者保護を確かなものにするために、実現と不均等原則に特別の力点をおいて慎重評価と利益決定の原則を制定している。」(p.185)

2. 2. イギリスの会計環境が会計原則に及ぼす効果

イギリスは、コモン・ローの法システムと、税務会計と財務会計が一致せず緩やかな

関係をもつシステム、そして株式による資本調達を中心とする資本市場構造を有している。これらの会計環境要因は、「ダイナミックで、意思決定志向、将来志向の観点（dynamic, decision-relevant and future-oriented point of view）」（p.190）を会計に導く。

イギリスにおいて、コモン・ロー・システムは、会計規制を私的セクターの会計団体に委任してきた。コモン・ロー・システムは、イギリスにあって会計認識のあり方に大きな影響力をもっている。すなわち私的セクターに会計基準の設定を委任することは、「(法的な) 強制力に欠けているために、会計基準の普及を計るために幅広い合意が必要となる。このように合意をとる必要性は、ある特定の問題に対して伝統的に多くの処理を生み出すことになり、これまで再三再四、拡大と修正を繰り返してきた無形固定資産や購入暖簾の認識ルールにも反映している。したがって規制に対する伝統的なコモン・ローのアプローチを採用するイギリスの法システムの構造は、大きく会計の認識ルールに影響を及ぼしている。」（p.188）「もし認識ルールが国の法律制定者のよって作成され、国法に組み込まれ、法的な裁可を通じて強制されるものであるならば、『合意の追求』や外部のプレッシャーに適応し続けるような必要性はなかったであろう。」（p.189）

会計上の主要概念も、法概念として設定されるのではなく、私的な会計基準設定機関である会計基準審議会（Accounting Standards Committee：ASC）による概念ステイトメントとして設定され、会計基準設定の基礎とされている。

会計基準審議会（ASC）は、資産について「過去の取引もしくは事象の結果として実体によってコントロールされた将来の経済便益に対する権利もしくはその他のアクセス」と定義している。この定義にあって、資産は、三つの基本的特徴、すなわち(1)「将来の経済的便益」、(2)「コントロール」、(3)「コントロールを生み出す取引または事象」から構成されている。

「将来の経済的便益」は、資産のエッセンスと見なされる。将来の経済便益に関しては不確実性が伴い、そこでは実際の便益が予測されたものよりも大きい小さいか、予測よりも早く生じたり遅く生じたりする可能性がつかまとう。「資産を便益の所有者または利用者に対して生み出される将来の便益と関係させて定義することは、(不確実な) 将来事象についての推定を求め、主観性を導入することになる。ある事項が便益の所有者または利用者にとって将来の経済便益を生み出すかどうかは個々人の判断の問題であ

る。」(p.94)

「コントロール」概念は、将来の経済的便益へのアクセスが実体によってコントロールされることを資産計上の要件とするものであるが、この場合、資産計上は法的所有権に限定されることなくさらに幅広いものとなっている。すなわち、資産についての便益を有するものは、たとえ法的な所有権を持たずとも、財務諸表が実体によって遂行された取引の実質を表示し、単に法的形式を表示するものではないとするのが会計基準の目的であるから、その便益を資産として貸借対照表において認識すべきであるとする。

「コントロールを生み出す取引または事象」概念は、便益に対する企業のコントロールを生み出すクリティカルな事象が既に生じていることを資産認識の条件とするものである。具体的には、以下の要件が満たされた場合に資産の認識が行われる。

- (1) その存在について十分な証拠がある。(便益についての将来のインフローもしくはアウトフローについての適切な証拠が生起する場合を含めて)
- (2) 十分な信頼性をもって貨幣額にて資産が測定出来ること。

以上に見た資産概念は、またコモン・ローの法システムに適合したものである。すなわち、

「この幅広い定義は、法が歴史的に詳細なルールよりも一般的で幅広い原則を生み出しているために、『コモン・ロー』の法的伝統に優れて適合している。さらにコモン・ロー・システムにおける契約団体は、企業と『対等』である個人を想定している。それらの者は報告企業と密接な結びつきをとっておらず、その意思決定に適合する情報の公開に依存するものと想定される。資産についての幅広い定義は、この脈絡において理解されるべきであり、財務諸表の幅広い利用者に対する意思決定に有用な会計情報の条項を促進する。」(p.187)

イギリスにおいては、税務会計と財務会計の一致は求められないから、会計概念の定義にあたって税システムは何ら影響を及ぼさない。財務会計と税務会計の間に明確な区別がなされているために、税システムと資産などの会計概念が定義される方法には直接的な因果関係は存在しない。会計目的の利益決定は税務目的の所得決定から独立しており、税務会計における税額の計算は、財務諸表上の利益額に直接基づかないために、資産の定義は税務に対する配慮によって偏向したり影響を受けたりすることはない。

また、証券市場を通じて持分資本の調達が中心となっているイギリスにおいては、幅

広い資産の定義と規制のより少ない認識ルールが具体化される。証券市場を通じての資本調達には、会計を資本市場志向のものにし、力点を財務報告に対する株主の要求におくようにする。財務諸表の情報機能と発生原則が重視され、このことは資産の定義にも反映している。「財務諸表の利用者に対して意思決定に有用な情報を提供することが目的となっているために、またタイムリーな利益の報告が強調されるために、企業に対して貸借対照表上の資産として将来の経済便益を提供するという事項は、最も重要なものである。ダイナミックで意思決定有用、将来志向の観点をもって企業が財務諸表を表示出来るようにするために、財務諸表に関する真実性と適合性のトレード・オフは、しばしば後者を優位なものとなさせ、『資産』の概念境界も幅広く線引されるものとなっている。」(p.190)

将来の経済便益の資産概念においては、主観的な判断と推定が介入する。「イギリスにおける財務諸表情報に向けての態度は、『明らかな間違いよりもおおよそに正しいことがベターである』という言葉に要約される。このことは、なされた計算がたとえ基軸的仮定と経営者の意図と行動に対して高度に感応的であっても、評価は有用な情報を提供するものであり、これらを主観的であるということで削除するのは間違っている、という信念を反映している。」(p.191)

かくしてイギリスにおいては、資産のカレントコストによる評価や、様々な未来事象の会計が成立することになる。

3. 無形資産会計

3. 1. ドイツにおける無形資産会計

会計環境要因の会計基準に及ぼす効果は、ドイツとイギリスの無形資産会計を比較することによって明らかになる。

ドイツ商法典があげる無形固定資産 (immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagenvermögens) は、(1)特許、ライセンス、(2)暖簾、(3)未払金である (§ 266(2)1 HGB 1985)。商法典は、無形固定資産は「対価の取得 ((acquisition for consideration, entgeltlicher Erwerb)」があった場合のみ財務諸表に認識出来ると規定している。

具体的には、無形資産について以下の法ルールが成立している。

- (1) 調査開発費を資本化のすることの禁止。
- (2) 対価の取得のなされない独立して確認出来る無形固定資産を資本化することの禁止。
- (3) 対価の取得のある独立して確認出来る無形固定資産を資本化することの義務付け。
- (4) 「資産取引 (asset deals)」や「合同 (fusion, Verschmelzung)」から生じた購入暖簾を個別会計やグループ会計の双方において資本化することのオプション。
- (5) グループ会計における連結から生じた購入暖簾を資本化することの義務付け。
- (6) 内部にて発生した暖簾を個別会計やグループ会計の双方に資本化することの禁止。

無形固定資産について重要な認識の規準となっているものは、「対価の取得」である。「対価の取得」は、購買取引や交換取引を通じて、資産に対する統制権すなわち経済的所有権が第三者から企業に転換された場合に起きる。「対価 (consideration)」とは、何者かが支払いもしくは犠牲にすることを必然とする「補償 (compensation)」を意味する。対価は第三者からの取得においてあらわれ、取得が成立するには、企業が購入や交換契約を行うことが出来る第三者が存在しなければならない。この規準のもとでは、「対価の取得のない無形固定資産は、たとえば企業内部において発生した特許権が、独立の市場性を持ち、独立して使用出来、その製造原価に基づいて独立に評価出来、たとえばこれらの境界設定規準を満たしていても、ドイツの規制者はその資産化を禁止している。その存在と価値に関して不確実性が見られるような無形固定資産は、市場によってその価値の具体的で検証可能な裏付けを提供するところの対価の取得によって客観性が与えられなければ資本化出来ない。」(p.180)「対価の取得」規準の目的は、「無形固定資産の価値に付帯する不確実性と主観性を購買(市場)取引を通じて減ずることにある。」(p.68)

貸借対照表に資本化された特許やライセンスなどの「独立に確認出来る無形固定資産 (selständig identifizierbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens)」は、法の評価ルールに従って、5年かそれ以上の有用な経済命数にわたって償却されるか、もしくは「価値の恒久的減小 (permanent diminution in value)」がなされる。

暖簾の資本化については個別会計と連結会計の場合とで異なる。個別財務諸表におい

て暖簾を資本化するか、それとも資本化せず利益と全額相殺するかのオプションを認めており、暖簾が資本化されるのは「資産取引 (asset deal)」（すなわち同じ時に精算した商人が取得された場合）から生じたものと、会社の「合同 (fusion, Verschmelzung)」（すなわち会社が法的な独自性を消滅させる場合）から生じたものを資本化することが出来るとした。資本化のオプションを選択した場合には、5年かそれ以上有用な経済命数にわたって償却されるか、「価値の恒久的減少」がなされる。

グループ会計においては、「完全連結 (Erwerbsmethode)」または「比例連結 (Quotenkonsolidierung)」、 「持分法 (Equity-Methode)」の適用から生じた暖簾は連結財務諸表に資本化しなければならない、とする。「資産取引」と「合同」から生じた暖簾についての連結財務諸表上の取り扱い、資本化するか利益と相殺するかのオプションが与えられている。資本化された暖簾は、5年もしくはそれ以上の有用な経済命数にわたって償却されるか、直接、準備金と相殺される。

3. 2. イギリスにおける無形資産会計

イギリスにおける無形資産会計の特徴をあげると、以下のごとくになる。

- (1) 一定の開発費を資本化することのオプション。
- (2) 独自に確認出来る (separately identifiable) 無形固定資産について、対価の取得によろうと内部で発生しように限らず、以下の場合に資本化することの義務付け。
 - (i) 取得企業の全体の一部として得られた無形固定資産の価値が信頼性もった測定 (reliable measurement) を可能にしている場合。
 - (ii) 容易に確認出来る市場価値 (readily ascertainable market value) が内部で発生した無形固定資産に対して利用出来る場合。
- (3) 個別の会計とグループ会計の双方において購入された暖簾を資本化することの義務付け。
- (4) 個別の会計とグループ会計の双方において内部で発生した暖簾を資本化することの禁止。

研究開発費について、イギリスの財務会計審議会 (ASB) の会計基準 (SSAP 13) は、これを(1)純粹の(基礎的)研究と応用研究、(2)開発に区分して、費用化する場合と資

本化する場合とを決めている。すなわち(1)純粹研究と応用研究については支出のあった年度に損益計算書に費用として計上し、(2)開発のコストについては以下の環境にある場合には資本化を行い、以下の環境にない場合は支出年度に費用化する。

- (a) 明確に定義されたプロジェクトが存在する。
- (b) 関連する支出が独自に識別出来る。
- (c) そのようなプロジェクトの結果が以下の点について合理的な確実性 (reasonable certainty) を評価出来る。
 - (i) その技術的実行可能性 (technical feasibility)。
 - (ii) 市場状況 (競合商品を含めて) や公衆の意見、消費者保護や環境保護の法律などに照らして考慮されたその究極的な売却可能性 (ultimate commercial viability)。
- (d) 繰り延べ開発コストと将来の開発コスト関連の製造、販売、管理のコストの総額が、関連する将来の販売高もしくは他の収益額を越えると合理的に予測される。
- (e) プロジェクトが完成可能となり、運転資本を増大させるに十分な資源が存在するか、その利用可能性が合理的に予測される。

資本化された開発コストは、その利用から便益をもたらすと予測される期間にわたって償却しなければならない。

免許、特許、商標 (concessions, patents, trade marks) などの無形固定資産は、イギリス会社法 (§8(2)Sch.4 CA 1985) において、取得によろうとも、会社自身によって創出されようとも、貸借対照表において資本化することが認められている。会計基準審議会 (ASB) が公表した公開草案 (Financial Reporting Exposure Draft, *Accounting for Intangible Fixed Assets*, ASB, 1996, paras, 8 ~11) において、無形固定資産の当初認識について、以下のようなルールを設定している。

- (1) 独立に購入された無形固定資産は、原価にて資本化すべきである。
- (2) 企業の取得の一部として得た無形固定資産は、もしその価値が当初の認識において信頼性をもって測定出来る (measured reliably) ならば、暖簾とは別にして (separately from goodwill) 認識すべきである。もし資産についての確定出来る市場価値がない場合には、公正価値にて評価される。
- (3) 価値が合理的に測定出来ない場合には、企業の取得の一部として購入した無形固

定資産は、暖簾の購入価額のなかに含めなければならない。

- (4) 内部で発生した無形固定資産は、市場価値が容易に確認出来る (readily ascertainable market value) 場合にのみ認識することが出来る。

このような公開草案に見る無形固定資産の認識基準は、無形固定資産の認識を歴史的
原価の拘束を受けなくしている。この基準は、購入によろうと内部で発生しようとして、無
形固定資産の測定に、原価もしくは価値の「信頼ある測定」の幅広い概念を組み入れ強
調しており、この傾向は、「容易に確認出来る市場価値」の要請にも反映されている。
「しかしながら採用すべき評価方式を指定せず、無形固定資産の評価を認めることによつ
て、会計基準審議会 (ASB) は、何が『信頼ある測定』を構成するか、報告企業の経営
者と監査人の意思決定に委ねた。このような権限の移譲は、権限の恣意的活用の危険を
生み、私的利害に奉仕するだけの評価テクニックの適用を導くことになる。」(p.107)
また「暖簾から独立性 (separability from goodwill) をメルクマールに無形固定
資産を認識する基準についても、一般的には、「識別出来、企業全体としての処分され
ることなく独立に売却出来る」(ASC, 1989, *Accounting for Goodwill*) と定義され
ていても、「分別可能性 (separability)」に関するどのような客観的な方法も存在しな
い。したがって「ブランドのような資産を暖簾から分離し、財務諸表において独立して
認識すべきかどうかの意思決定は、意思決定者の政治的利害に影響され、単なるテクニ
カルな問題ではない。」(p.109)

暖簾については、購入された場合に認識され、内部で発生した場合には認識されない。
1996年の公開草案が出される以前の会計基準 (SSAP 22, *Accounting for Goodwill*,
1989) においては、暖簾の会計処理について二つの代替的方法を認めていた。一つは暖
簾を資本化し、以後、有用経済命数にわたって組織的に償却する方法と、取得時に暖簾
を直接、準備金と相殺消去する方法である。この基準のもとで、ほとんどの会社は後者
の方法を採用した。しかしこの方法は、会計上の純資産の著しい減少を生みだし、時
には負債超過、マイナスの持分資本の状態をも生みだした。このような傾向のもとで、ブ
ランドのような無形固定資産の存在が意味をもってくる。すなわち購入暖簾を準備金と
して直接、相殺する方法を採用するにしても、全額を相殺したくないとあれば、ある部
分をブランドなどの無形固定資産として独立計上し、償却せずにそのまま貸借対照表に
残すことも出来る。ブランドのような無形固定資産の計上は、暖簾を準備金と相殺する

ことによってマイナスの持分状態が生まれるのを防ぐ方策として活用されるようになる。その後、1990年の公開草案において、暖簾を取得時に準備金と相殺する方式は廃され、購入暖簾を有用経済命数にわたって（通常は20年、20年以上になる場合には40年を越えない期間にわたって）償却する方法、ならびに購入によらない内部発生暖簾の計上を禁止する要請が示されるようになった。

無形固定資産と暖簾は、資産化されて以降、償却される。これらの資産の償却について、1996年の公開草案（FRED 12, *Goodwill and Intangible Assets*）は、無形固定資産については、取得（再評価）時に評価した残存価額を控除し、暖簾については、残存価額を想定せずに償却することを要請している。償却の方法については、無形固定資産や暖簾の減価の予測パターンを反映した方式を採用することとし、そのような方式がない場合には定額法を選択すべしとしている。償却の期間については、無形固定資産は「その資産から引き出される便益について実体が予測する期間」とし、暖簾については、「企業の価値が純資産として確認される価値を超えると予測される期間」としている。償却期間は、無形資産と暖簾もともに20年を越えないこと、ただし資産価値が20年を越えると信じられる場合には20年を越えると合理的に予測される期間にわたって償却するか、有用経済命数が無限である場合には償却をしないこと、としている。さらに無形固定資産と暖簾について、各期に「減損テスト（impairment test）」がなされ、無形固定資産と暖簾について減損がある場合には評価損を損益計算書に計上することを要請している。減損テストは、無形固定資産と暖簾の取得後1年後より継続的に行われ、「以前に予測されなかった事象や環境の変化によって簿価が回復出来なくなった」場合に減損の認識がなされる。減損テストは、「暖簾もしくは無形資産の簿価（carrying value）」と、「回復可能額（recoverable amount）（純実現価値（net realizable value）か使用価値（value in use）」のいずれか高い方との比較によって行われる。「回復可能額」が簿価を下回っている場合に資産は減損しており、評価下げと損失が計上される。

以上にみたイギリスの無形固定資産の会計基準においては、内部で発生したものも認識され、無形固定資産と暖簾の会計基準においては、償却することも償却しないことも出来、さらに年度ごとに減損テストによって評価損の計上も行われるという、きわめて弾力的な会計処理も可能となっている。このようなイギリス会計の特徴は、ドイツ会計の場合と比べて、きわめて対照的である。

3. 3. ドイツ会計とイギリス会計の比較

無形固定資産と暖簾について、ドイツ会計とイギリス会計を比較すると、ドイツの場合は、資産認識にあたって、「検証可能性」と「確実性」、「客観性」を重視するが、イギリスの場合は、企業にもたらす将来の経済的な便益を資産の本質的特徴とみなす。

すなわちドイツにおける資産会計は以下のような特徴を有する。

「多くの者が『独立の評価可能性』に加え『独立の売却可能性』もしくは『独立の使用可能性』の規準を『資産 (Vermögensgegenstand)』概念の規定にあたって決定的に重要なものと見なすのは、ドイツ会計が財務諸表の債権者保護機能に重要な力点をおいていることと関わっている。資産の売却可能性（『実際の独立した売却可能性』の規準に組み込まれている）とその現金への転換可能性（『独立の使用可能性』の規準に組み込まれている）が、たとえ資産が提供する将来の経済便益に対して関心を払っていても、力点は、市場取引と客観的に確認出来るコストを求めて、検証可能性、確実性、客観性におかれている。資産として分類するために、財務諸表の利用者、特に債権者がその存在と価値を客観的に検証出来るようにするために、資産項目は、これらの厳しい要請を満たすものでなければならない。」(p.128)

イギリスにおける資産会計は、以下のような特徴を有する。

「イギリス会計は、資産を『過去の取引もしくは事象の結果として実体によってコントロールされた将来の経済便益に対する権利もしくはその他のアクセス』と規定する。この幅広い定義（ドイツにおける資産概念に適用された境界設定の規準と比較して）は、ダイナミックで将来志向の観点を『資産 (asset)』概念に適用している。検証可能性と確実性が求められているが、企業に対する将来の便益が資産の最も重要な特徴であり本質的な特性と見なされる。将来の経済便益を強調することは、発生会計が重視される。このことは、当該期間の企業の純利益を出来るだけ如実に表示する必要性、ならびに財務諸表の情報機能すなわち意思決定有用性の会計情報を利用者に提供する必要性に関係していると思われる。利用者、特に投資家に対する意思決定に有用な情報を提供するのが目的であるから、将来の経済的便益を企業にもたらすと信じられる事項を提供するのは第一に重要なことである。」(pp.128～129)

このような資産会計におけるドイツとイギリスの相違は、具体的に無形資産会計に見られる。開発コストについては、ドイツは即時、費用化を義務付けているのに対し、イギ

リスは、一定の条件で資産化を認めている。無形固定資産については、イギリス会計は、幅広い判断領域を設定しているのに対し、ドイツ会計は極力、主観的な要素を取り払おうとしている。すなわち、

「対価の取得のない無形固定資産は、たとえ資産の境界設定規準を満たし、一般的に資本化出来るものであっても、ドイツの規制者はこれらの資本化を禁じている。無形資産について内部で発生したものと取得されたものとの区別は、ドイツにおいては高度に客観的で検証可能な財務報告に対する需要と同じく、財務諸表の債権者保護の機能とリわけ慎重原則に基づいている。その結果、無形固定資産は、その存在と価値について不確実性があると見なされ、市場によって価値の検証可能な確認がなされる対価の取得を通じて客観化されなければ資本化は出来ない。」(p.133)

他方、イギリスにおいては、「存在についての十分な証拠」があり、「十分な信頼性」をもって貨幣評価出来れば、資産は貸借対照表にて認識出来る。「イギリス会計は、資産が企業に対して生み出す将来の経済的便益を強調し、そこには高い程度の不確実性を見ることが出来る。不確実な経済環境に関してはプロフェッショナルな判断と相当な程度の主観性が認められ、内部で発生した無形固定資産は、信頼出来る原価測定が保証されるかぎり資本化される。このような認識に対する要請は、イギリスにあつては、内部で発生した無形固定資産について容易に確認される市場価値が利用出来る場合には、実現したと見なされる。その結果、信頼性のある原価測定は、ドイツにおける場合よりもイギリスの方が幅広い。というのはイギリスにおいては、内部で発生した無形固定資産の市場価値をして十分なる認識の条件として見なしているからである。他方、ドイツでは対価の取得を通じて市場による具体的な価値の確定が無形固定資産の認識にあたって必要条件となっている。」(p.134)

暖簾については、ドイツもイギリスも資本化を購入した暖簾に限定して、内部で発生した暖簾の資本化を禁止している。この点では共通しているが、しかしイギリスの場合には、ドイツの場合よりも暖簾の償却の期間を長くする傾向があり、さらにドイツにおけるように償却を義務づけるのではなく償却しないオプションも認めている点で、また減損テストの実行による評価損の計上も出来る点で大きく異なる。

以上にみた無形資産にみるドイツとイギリスの会計処理の相違は、基本的に、それらの国の法システムと税システム、資本構造といった環境要因の影響を受けて生成してい

るものと考えられる。

おわりに

会計の処理は、真空のなかで成立するものではない。その国の経済的社会的な制度に関わり、それらの制度との補完関係のもとに成立する。ドイツとイギリスにおいて、同じ状況を扱うのに異なった会計処理が成立するのは、それが、単に偶然の違いというのではなく、深くその国の経済統治や社会統制のあり方、法システム、税システム、資本構造のあり方に規定されているためである。

これまで Anat Blodinger の著書によって、ドイツとイギリスの無形資産会計の会計基準について検討してきたが、無形資産会計が法システムと税システム、資本構造に影響を受けて、処理方式の違いを生み出しているか、如実に示されている。このように会計処理のみを独自化して検討するのではなく、法制度、税制度、コーポレート・ガバナンス構造の相互の補完関係において見ることは、会計の性格を明らかにする上で重要なことである。

今日、会計の国際的調和化の名のもとに、各国の会計が英米系の会計基準に調和化させようとする傾向が見られる。このような会計の国際化において、個別の会計手続きを統一しようとしても、環境要因の違いから生み出される会計処理の相違を容易に払拭することはできない。会計の国際化の問題は、会計環境要因と会計実務との相互関係の検討を抜きにして、明らかにすることは出来ない。