

電話加入権の会計処理の在り方

菅 原 智

(受付 2000年5月9日)

目 次

1. 問題の所在	171
1.1. 電話加入権に関する環境の変化	171
1.2. 電話加入権に生じる会計問題	173
1.3. 本稿の概要	174
2. 電話加入権の会計処理	175
2.1. 無形固定資産の定義と分類	175
2.2. 無形固定資産としての電話加入権の会計処理	176
2.3. わが国における電話加入権の会計処理の現状	178
3. 現行の電話加入権の会計処理に影響を与える諸要因	180
3.1. 電話加入権の資産性の再考	180
3.2. 電話加入権の再販価格の下落	184
3.3. NTT側からみた電話加入権の会計的意義	187
4. イギリスの無形資産の会計基準とわが国の電話加入権	189
4.1. イギリスにおける無形資産に係わる会計基準	189
4.2. イギリスにおける無形資産の定義と貸借対照表価額の決定	190
4.3. イギリスにおける無形資産の償却	191
4.4. イギリスにおける無形資産の再評価	192
5. 結 論	194

1. 問題の所在

1.1. 電話加入権に関する環境の変化

本稿は、わが国の電話加入権の会計処理に生じる問題を指摘し、それに対する著者なりの解決策を示そうと試みたものである。

電話加入権の会計処理を分析の対象としたのは、近年の電話加入権を取

り巻く大きな環境変化の中で、会計学的側面からみた資産としての電話加入権の地位に、大きな異変が起こりつつあることを感じ取ったからであった。

会計学においては、電話加入権とは、電話加入時に要した支出額を、無形固定資産として貸借対照表に計上したものである。企業が新規に日本電信電話株式会社（NTT）の電話に加入する場合、一回線当たり72,000円の施設設置負担金に電話機設置に要した支出（例えば契約料800円や消費税2,184円など）を要する。これらの合計額は、電話加入権としてこれまで貸借対照表の無形固定資産の区分に計上されてきた。

ところが1999年4月1日から、電話加入権の大半を占めた施設設置負担金を不要とする料金体系が登場することになった。この料金体系とは、月額回線使用料が従来の2,600円から3,630円に増額するかわりに、施設設置負担金の72,000円を加入時に支払う必要が無いというものである（法人の場合）。そしてNTTは、この初期負担の軽い新しい料金体系と、施設設置負担金を支払い毎月の使用料が安い従来までの料金体系とを并存させ、どちらの料金体系をとるかは加入者の選択に委ねるという方法を採用した。

NTTがこのような施設設置負担金をゼロとした料金制度を採用した背景には、設置負担金のない携帯電話やPHS（Personal Handy-phone System）にこれまでの顧客をとられるという危惧がNTTに働いたことに大きな原因があるといわれていた¹⁾。そのため施設負担金の廃止あるいは割引によって固定電話の新規加入を促すという思惑が、NTTにあったと考えることは想像に難くない。ところが、すでに市中に出回っている電話加入権の資産価値の総額はあまりにも大きく²⁾、それらを見捨てて単純に施設設置負担

1) 日刊工業新聞、1998年6月3日、7頁。

2) 1996年6月当時には、利用者（個人・法人いずれも含む）の持つ電話加入権の資産価値は総額4兆円もの規模に達しているといわれていた。日本経済新聞、1996年7月28日、1頁、井守健雄「引き下げ必至の電話新規加入料」『週刊東洋経済』1996年6月8日号、28頁。

金を減額したりゼロとすることは難しかった。そこでNTTは、従来までの料金体系を残したままで選択肢を増やす方法を採用し、実質的な割引を行なったのであった。

1.2. 電話加入権に生じる会計問題

しかしながら、このような料金体系の選択制が採用されたからといって、果たして電話加入権の資産価値の問題が解決されたといえるのであろうか？

電話加入権の主要な購入者には企業が存在する。このうち財務諸表を作成している企業では、この電話加入権の資産価値に関する情報が財務諸表上に載ることになる。財務諸表の作成は、企業の利害関係者に対し、彼らの意思決定に有用な情報を提供することを目的とする³⁾。したがって財務諸表上の電話加入権の資産価値情報も、意思決定のために提供されるひとつの有用な情報であるはずである。

このような前提のもとで上記のような料金体系の選択制をNTTが導入したことを考えてみると、その料金体系の選択の結果が財務諸表上の資産価値情報に何らかの影響を与えるであろうことがわかる。たとえば、ある企業Aは72,000円支払う料金体系を選択して電話サービスを受けることにし、企業Bは施設設置負担金を支払う必要の無い料金体系を選択して電話サービスを受けることにする。この場合、Aの貸借対照表には72,000円の電話加入権の資産価値情報が記載されるが、Bの貸借対照表には負担金がゼロなので電話加入権に関しては何も記載されない。このように両者の財務諸表には大きな違いがみられることになる。

しかし、よく考えてみればAとBいずれの企業もNTTからまったく同

3) 本稿では、会計情報利用者に対し意思決定に有用な情報を提供することを、財務報告の目的として議論を進めていくことにする。このような財務報告の目的については、以下の文献が参考になる。Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Stamford: FASB, 1978.

じ便益（電話サービス）を享受する権利を有しているのである。このような状況では、財務諸表をみた利害関係者の意思決定を誤らせる可能性もでてくるのではないだろうか。

施設負担金の要らない携帯電話の普及が伸び、固定電話の人气が廃れていくというのは、経営をとりまくひとつの環境の変化である。変化してしまつた環境の下では、その状況に適した判断基準によって経済事象を見直さねばならない。このことは電話加入権についても同じである。今日の電話加入権の置かれている社会状況を踏まえ、適切な意思決定情報を利害関係者に提供するという目的から、これまでの電話加入権の会計処理が今日においても有用なものであるか否かを再確認する必要があるといえる。

1.3. 本稿の概要

本稿では、以上のような問題提起に基づき、会計的な側面から電話加入権の本質を考えていくことにする。

以下の2.では、電話加入権の会計処理として、無形固定資産という側面から電話加入権を検証した。電話加入権に係わるわが国の会計基準や、企業が実際に採用する会計処理の統計的分析などを試みた。

3.では、近年の電話加入権を取り巻く環境の変化が、わが国の電話加入権の会計処理にいかなる影響を及ぼしているかについて論じた。ここではそのような環境変化の影響から、わが国の会計処理に対する示唆を抽出した。

4.では、すでに先進的な無形固定資産の会計基準を採用するイギリスの会計基準を取り上げ比較検討した。これにより、わが国の電話加入権や無形固定資産の会計に生じている問題点を鮮明に浮き彫りにした。

最後に5.では、4.までの議論を踏まえ、わが国の電話加入権の会計処理についての私見を本稿の結論として示した。

2. 電話加入権の会計処理

2.1. 無形固定資産の定義と分類

わが国では、電話加入権は、無形固定資産として処理されている。無形固定資産とは、具体的な存在あるいは実体を有さない固定資産を意味する⁴⁾。

「企業会計原則」によれば、無形固定資産に関しては、「……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……」との記述がある（「企業会計原則」第三の四（一）B）。また、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下では、「財務諸表等規則」とする）」では、「……営業権、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……」とされている（「財務諸表等規則」第27条）。このように無形固定資産は、法律上の諸権利や経済上の優位性を表す資産から構成されているといわれる⁵⁾。

ところが電話加入権は、このような分類において、若干特異な性格を有している資産である。電話加入権は、電気通信事業法の中で規定された財産権ではあるが、同法によってその権利が存在するわけではない。同法では電話加入権を、「……電話の役務の提供を受ける契約に基づく権利……」として、契約によって与えられる権利であると規定している（電気通信事業法 附則第9条⁶⁾）。したがって電話加入権は、その他の法律上の諸権利

4) 久野秀男著「無形固定資産会計論」片野一郎責任編集『近代会計学体系Ⅳ 資産会計論』中央経済社、1970年、198頁。

5) 同上、198-204頁。

6) より詳細に記述すれば、電話加入権とは、旧公衆電気通信事業法第31条3号に規定された日本電信電話公社との間で締結した電話加入契約に基づいて加入電話により公衆電気通信役務の提供を受ける権利（附則第9条第1項）と、電気通信事業法施行規則67条により規定された、郵政大臣が指定する電話の役務の提供をNTTから受ける契約に基づく権利（附則第9条第2項）をいう。

図表1 無形固定資産の形態別分類と電話加入権

	形態別分類	具体的資産の名称
無形固定資産	法律上の権利	・工業所有権（特許権など） ・地上権...など
	契約による権利	・電話加入権
	経済上の優位性	・営業権

出所：著者により作成。

を表す資産とは一線を画した，契約による権利として分類する必要がある（図表1を参照）。

2.2. 無形固定資産としての電話加入権の会計処理

(1) 貸借対照表価額の決定

わが国では無形固定資産の会計処理は以下のように行われる。「企業会計原則」によれば，無形固定資産は，当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とすることが記されている（「企業会計原則」第三五E）。すなわち資産評価には，原則として，原価評価が採用されている。

電話加入権について見てみれば，第1種電気通信事業者と加入電話契約を結んだ時には，工事負担金のほか屋内配線工事費用，その他電話機器設置に要した費用が貸借対照表価額となる⁷⁾。また，他人の有する加入権を譲り受けた時には，譲受対価に仲介業者に支払う手数料等の直接の費用を加算した金額が貸借対照表価額となる⁸⁾。

7) 寫村剛雄・山上一夫 編著『勘定科目全書 第4版』中央経済社，1992年，154頁。この測定方法は，法人税法の場合と同じである（法人税基本通達 第7章第3節第8款）。

8) 同上，154頁。

(2) 償却

「企業会計原則」でいう減価償却とは、無形固定資産に関しては Amortization を意味し、単に「償却」と呼ばれる。この償却には、原価の配分期間が正確に決定しうる Accuracy という意味が含まれており、そのため、法令や契約等で、その存続期間が定められている資産の原価配分に用いられる用語であるといわれる⁹⁾。

したがって、特許権などの法的な無形固定資産については、その権利が法律によって保護されている期間を限度として償却されることになる。また電話加入権についても、契約によって定められた電話施設の予定利用期間を限度として償却されることになる。

しかし電話加入権は、一般的に、①加入しているかぎり、通信サービスが受けられる、②営業活動の継続を前提とし、自己の経営目的のために電話設備を使用するのであれば、償却計算の必要がない、という理由から、会計慣行上、償却は行われないと解釈されている¹⁰⁾。

(3) 貸借対照表価額の再評価

無形固定資産の貸借対照表価額を再評価することに関しては、まず、臨時償却が考えられる。技術革新等により無形固定資産としての権利に陳腐化が生じ、無形固定資産が経済的に減価する場合、償却年数を改め臨時償却費を計上することが会計理論上求められている。

「企業会計原則と関係所法令との調整に関する連続意見書（以下では「連続意見書」という）第三 有形固定資産の減価償却について」では、特に有形固定資産の減価償却についての会計処理方法が示されているが、このうち臨時償却については、特定の無形固定資産（例えば工業所有権である商標権や意匠権など）にも適用されるものであると考えられている。

しかしながら電話加入権に関しては、上述のように償却基準である一定

9) 久野秀男著、前掲書、1970年、220頁。

10) 寫村剛雄・山上一夫 編著、前掲書、1992年、154頁。

の償却年数が不明であるため、臨時償却も普通の償却と同じく行われ得ないと解釈されている。電話加入権の再評価については、例えば法人税法のもとでは、新回線を増設したこと等により時価の下落が認められた場合には、再評価を行なって評価損を計上することが認められている（法人税法施行令第68条、法人基本通達 第9章第1節第1款）。しかしこれはあくまでも法人税法上の処理であって¹¹⁾、会計上は、電話加入権の貸借対照表価額を再評価する余地は存在しないと解釈されている。

2.3. わが国における電話加入権の会計処理の現状

(1) 勘定科目と資産評価の方法

これまでみてきた電話加入権の理論上の会計処理に対し、今日の企業は、実際にいかなる会計処理を採用しているのであろうか。以下では、企業の電話加入権の会計処理に関する統計的分析を試みることにする。

図表2は、東京証券取引所の第一部上場企業の一部を対象として、企業が電話加入権をどのような勘定科目で会計処理し、いかなる資産評価を行なっているかを調査したものである。

調査対象は金融関連企業に限定した。当該業種では、各企業が営業のために使用している電話加入権に加え、融資先から回収したような電話加入権も有していることが考えられる。企業が多くの電話加入権を有するということは、それだけ財務諸表に表れる財政状態と経営成績が電話加入権に

11) 法人税法では、資産評価は原則的には原価評価が採られているが、特別な事実がある場合にのみ再評価（評価損計上）を認めている（法人税法施行令第68条第3項）。特別な事実としては、①災害により著しく損傷したこと、②1年以上にわたり遊休状態にあること、③本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと、④所在する場所の状況が著しく変化したこと、⑤法人について会社更生法の規定による更生手続開始決定又は商法の規定による整理開始命令があったことによりその資産につき評価替えをする必要が生じたこと、⑥①～⑤に準ずる特別の事実があったこと、の6つの要件が列挙されている。電話加入権の再評価は⑥に該当するものであると考えられる。

菅原：電話加入権の会計処理の在り方

図表 2 電話加入権を処理する科目 (図表)

業種	科目名 『電話加入権』	『電話加入権他』 および 類似の科目名	『その他の無形 固定資産』およ び類似の科目名	合計 (会社数)
銀行業	26	18	51	95
証券・先物取引業	13	4	—	17
保険業	12	—	2	14
その他金融業	14	2	5	21
合 計	65	24	58	147

出所：『有価証券報告書総覧 平成11年』大蔵省印刷局，における各社の付属明細表の「有形固定資産等明細表」をもとに作成した。

(注1) 対象とした企業は，東京証券取引所一部上場企業のうち，金融関連企業（銀行業，証券・商品先物取引業，保険業，その他の金融業）の147社である。

(注2) 図表上の科目名の3区分は，有形固定資産等明細表上に「電話加入権」として会計処理されていた企業は『電話加入権』として，「電話加入権他」あるいは「電話加入権等」などのように処理されていた企業は『電話加入権他』として，そして「その他の無形固定資産」や重要性の原則により「その他」あるいは省略されて処理されていた企業は『その他の無形固定資産』として表している。

関する会計処理に大きく影響されやすいと考えることができる。そこで今回の調査対象として金融関連企業を選択することにした。

対象とした147社のうち，無形固定資産の区分の中に『電話加入権』の勘定科目を有していたのは65社であった。この65社では電話加入権の償却は行われておらず，権利を購入した時点の取得原価によって財務諸表に計上されていた。

また，『電話加入権他』およびそれに類似する勘定科目名で処理していた企業は24社あった。この中には償却を行なっている企業がいくつかみられたが，この会計処理は電話加入権を償却しているのではなく，『……他』に属すると思われる電信電話専用施設利用権¹²⁾などを償却していると考え

12) 電信電話専用施設利用権とは，自己の経営目的のために専用電話または専用電信の施設を利用する権利をいう。この権利は取得資産を無形固定資産として処理されるが，予定利用期間によって償却されることがある。

ことができた¹³⁾。

それ以外の58社は、『その他の無形固定資産』や無形固定資産の『その他』の勘定科目を用いて処理していた。この処理は重要性の原則に基づいたものであると考えることができる。

したがって、理論的な処理であると考えられている取得原価による会計処理は、処理方法が検証可能な約6割の89社(65社+24社)で採用されており、理論的な処理と実務処理には大きな乖離は確認できないことが明らかとなった。

(2) 電話加入権の貸借対照表への計上金額の状況

図表3は、(1)で電話加入権を無形固定資産として計上している89社を対象として、各企業が保有する電話加入権の財務諸表上の資産計上額を示したものである。

電話加入権を計上している企業のうち、最高では28億8100万円を計上する企業がみられた¹⁴⁾。全体の約8割の企業が4億円未満の電話加入権を無形固定資産として計上している。

この結果、多くの企業が、無視できない金額を電話加入権として財務諸表に計上していることが明らかとなった。

3. 現行の電話加入権の会計処理に影響を与える諸要因

3.1. 電話加入権の資産性の再考

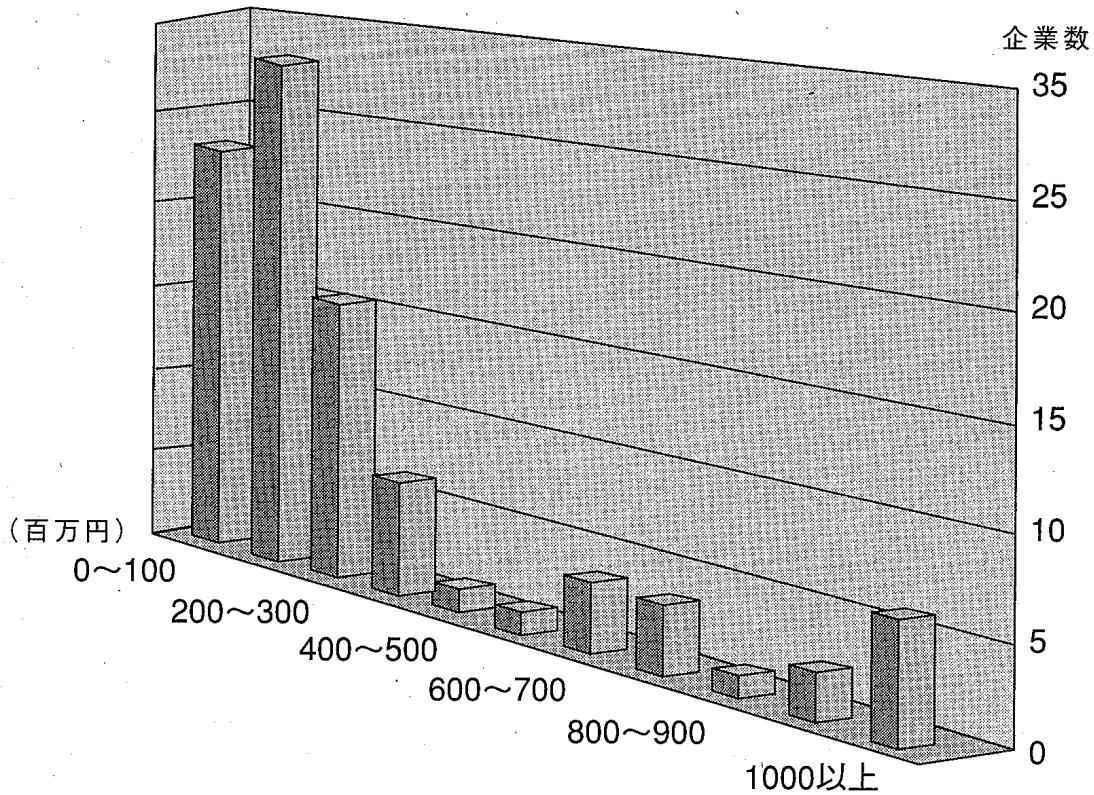
本稿の冒頭(問題の所在)でも述べたように、今日、電話加入権を取り巻く環境が大きく変化している。では、このような環境変化は、いかなる

13) 著者が、『電話加入権他』として会計処理をしているある企業に問い合わせたところ、この科目には利用権の償却が含まれており、電話加入権については償却を行っていない旨の回答が得られた。

14) 反対に最低では100万円を計上する企業がみられた。

菅原：電話加入権の会計処理の在り方

図表3 財務諸表上の電話加入権の金額



出所：『有価証券報告書総覧 平成11年』大蔵省印刷局，における各社の付属明細表の「有形固定資産等明細表」をもとに作成した。

(注1) 対象とした企業は，東京証券取引所一部上場企業のうち，金融関連企業（銀行業，証券・商品先物取引業，保険業，その他の金融業）の147社のなかで，『電話加入権』，『電話加入権他』，および類似の科目名を使用していた89社である。

(注2) より詳細な業種別の数値は以下の通りである。

業種	金額 (百万円)											計
	0 ~ 100	100 ~ 200	200 ~ 300	300 ~ 400	400 ~ 500	500 ~ 600	600 ~ 700	700 ~ 800	800 ~ 900	900 ~ 1000	1000 以上	
銀行業	16	14	7	—	1	—	—	—	1	2	3	44
証券・先物取引業	3	7	1	3	—	—	1	1	—	—	1	17
保険業	1	2	4	2	—	1	2	—	—	—	—	12
その他金融業	3	5	3	1	—	—	—	2	—	—	2	16
合計	23	28	15	6	1	1	3	3	1	2	6	89

かたちで電話加入権の会計処理に影響を及ぼすのであろうか。

現在の環境の変化が電話加入権の会計処理に与える影響を知るには、その環境の変化が会計の中でどのような意味を有しているかを考えてみなければならない。そこで以下では、電話加入権を取り巻く環境の変化を、会計的側面から明らかにしてみたい。

電話加入権に生じた環境の変化は、消費者のニーズが移動体通信に移行したことを直接的な契機と考えることができる¹⁵⁾。そのようなニーズの移行を助長した要因のひとつとして、以下に述べるような資産としての電話加入権の意義が再考されつつあることをあげることができるであろう。

現在、携帯電話や PHS には施設設置負担金は不要である。一方、固定電話に加入するには、同じ電話サービスを受けるにもかかわらず、72,800円を支払わねばならない。そこで電話加入権というものの自体の存在意義が問われることになる。

電話加入権の存在意義とは、会計学的側面からいえば、資産性の有無ということになるであろう。会計学における資産は、「将来の経済的便益」や「用役潜在能力」という特徴を有していると定義される¹⁶⁾。この定義に基づけば、電話から得られる経済的便益とは、固定電話も移動体通信もいずれにおいても加入者が享受する電話サービスである。そこには、経済的便益という特徴からみれば、それほど差があるわけではないように思える。

15) 2000年3月現在、移動体通信（携帯電話・自動車電話・PHS）の加入台数が家庭やオフィスの固定電話の加入台数を上回ることが確実にになった。日本経済新聞によれば、3月7日時点で移動体通信各社が発表した2月末の加入台数は5,553万2000台で、3月は更に100万台の増加が予想されると報道された。これに対し固定電話は3月末までに5,566万台まで減少すると報道された。日本経済新聞、2000年3月8日、12頁。なお、この記事によれば、データ通信に対する需要の増大がこのような状況を生んだ大きな要因であると説明されている。

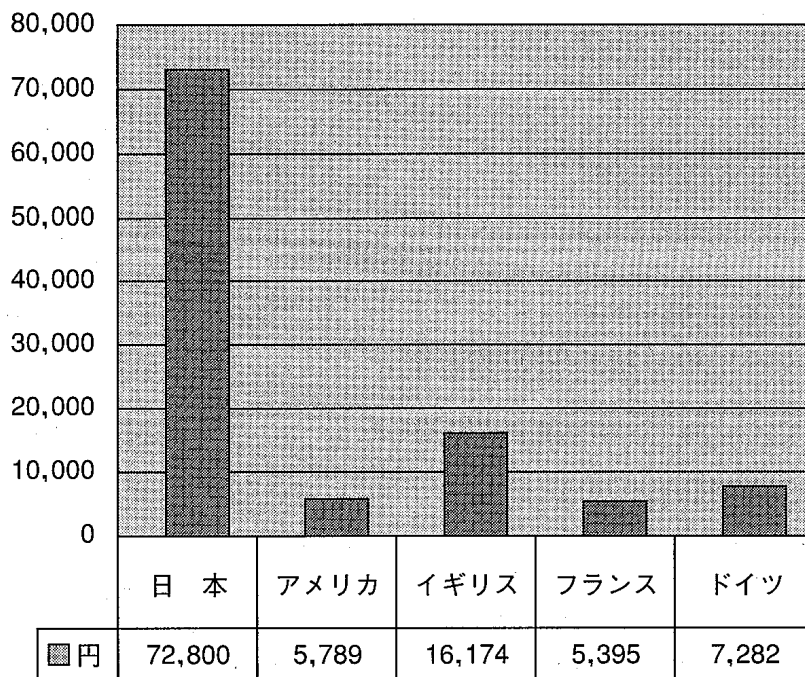
16) 例えば、Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements*, Stamford: FASB, 1985, para. 28.

菅原：電話加入権の会計処理の在り方

そこで、固定電話に限り資産として計上される電話加入権とは何かという疑問が湧いてくる。

このように電話加入権の存在意義の再考とは、資産の定義に基づいて、電話加入権の現時点における真実の価値を明かにしようとする動きである。固定電話の多くの加入者が、所有していた電話加入権を売却したのは、電話加入権の真実の価値が低下したことを敏感に感じ取ったからではないだろうか。彼らは、移動体通信に加入し直せばそれによって以前と同等（またはそれ以上）のサービスを受けることができるので、不必要な電話加入権を現金化したと考えることができる。そして、このような個人が感じる電話加入権の価値の下落は、当然、企業における電話加入権の資産として

図表 4 諸外国における電話加入権の金額比較



出所：電気通信審議会『日本電信電話株式会社の在り方について——情報通信産業のダイナミズムの創出に向けて——答申』（1996年2月29日に掲載されていた図表をもとに作成した。

(注1) 電話加入権の金額とは、加入時に一時的に必要な最低限の料金を意味している。

(注2) アメリカの料金はナイネックス・ニューヨーク社及びAT&Tを参考としている。

(注3) 為替レートは1996年1月4日のレート（1ドル=105.26円，1ポンド=163.37円，1フラン=21.33円，1マルク=72.82円）で計算している。

の本質を再考することにもつながるのである。

確かにわが国の電話加入権は高額である。諸外国のそれと比べてもわかるように、相対的にみても高額である(図表4を参照)。そしてそのような事実が、永久的に用役を提供する電話加入権という資産の価値を正当化し、過去に電話加入権の資産計上を促したひとつの要因になっていたのかもしれない。

しかし、近年になって導入された施設設置負担金を無料とした料金体系は、短期契約を希望する消費者に提供された割引サービスであると考えられることもできる¹⁷⁾。もしそう考えられるとすれば、仮にこれまでどおり電話加入権を資産計上するにしても、電話加入権に留まる価値をこれまでよりすこし厳密に考えるという姿勢が求められるであろう。

3.2. 電話加入権の再販価格の下落

電話加入権の再販価格が下落してきたことも、電話加入権の会計処理に影響を与える大きな要因になると考えることができる。

電話加入権の再販価格とは、電話加入権を他人と売買するときに用いられる価格である。またここでいう他人とは、一般的に電話加入権の売買を業務として専門に取り扱う業者をさす。これらの業者は、通常電話加入権を取得する場合にNTTに支払う72,800円よりも低い額で当該加入権を買取り、その買取価格よりも高い金額で当該加入権を市中に売り出し、その差額を利益として獲得することを営業として行なっている。

この買取り価格や売出し価格には、近年になって下落する傾向がみられる¹⁸⁾。これらの価格が下落している要因は、電話加入権から将来に得られ

17) NTT 営業本部 ネットワークサービス推進部により作成されたパンフレット『INS ネット 64 ISDN で「くらし上手」のご提案』(1998年12月)12頁における、ISDN 回線への加入に関する数値に基づき計算すると、事業用(法人)の場合、電話利用期間が5年9ヶ月以内なら新しい料金体系を選択したほうが割安となる。

18) 数年前には買取り価格が約50,000円で売出し価格が約60,000円であったが、近年はそれらの価格が下落傾向にあるといわれる。ある業者に著者がアンケートし

菅原：電話加入権の会計処理の在り方

るであろう便益の価値が下落していることあるいは下落するであろうことを加入者や業者が知っているからである。

上述した3.1.と同じく、固定電話から移動体通信へと移行する電話利用者が電話加入権を手放すのは、移動体通信というより便利な代替手段が存在することや電話加入権が将来消滅するという不安を抱いていることなどが考えられる。その結果、電話加入権の主観的な価値が下落し、それにもなって再販業者との売買取引で用いられる価格も下落していると考えられるのである。

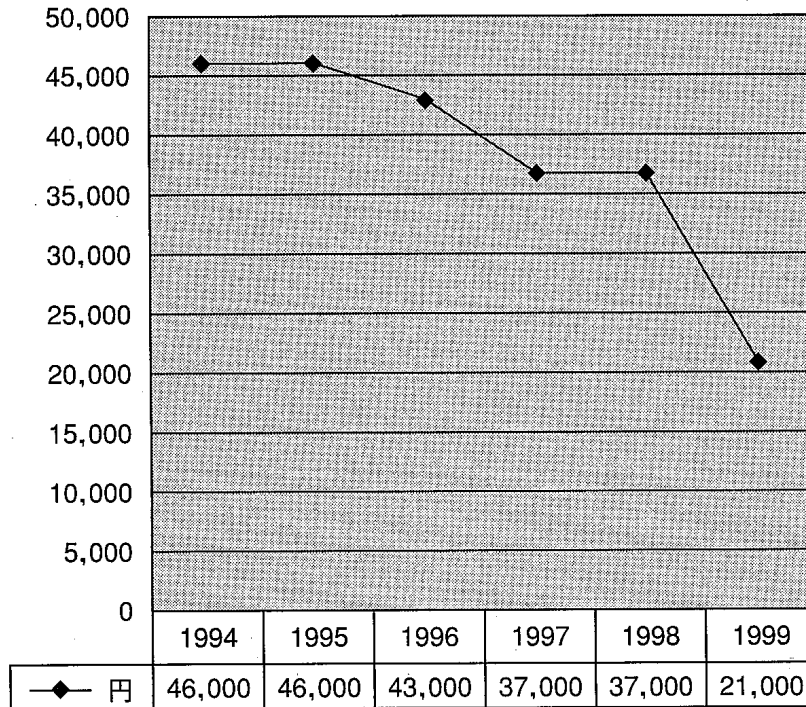
電話加入権の売買取引で用いられる価格が下落しているということは、会計的側面からみれば、当該加入権の資産としての評価額が下落していることを意味する。すなわち無形固定資産としての電話加入権に減価が認められるということになる。

ただし再販業者が扱う取引価格は、流通性が十分確保されるような整備された取引システムのもとで成立した価格ではないので、金融商品の市場価格のような客観的な信頼性を有しているということができない¹⁹⁾。しかし相続税法上や贈与税法上の電話加入権の評価額についての近時の変動を

たところ、現在（1999年12月）では、基本的には買取が25,000円で、売出しが50,000円で取扱われているという回答が得られた。中には、より薄利で価格を下げて売買している業者もあるといわれている。

- 19) 例えば、『金融商品会計に関する実務指針（案）』によれば、市場価格に基づく価額に関し「……取引所及び店頭において取引が行われていなくても、随時、売買・換金等を行なうことができる取引システム（例えば、金融機関・証券会社間の市場、ディーラー間の市場、電子媒体取引市場）が流通性を確保する上で十分に整備されている場合には、そこで成立する取引価格に客観的な信頼性があるものとして、市場価格とみなすことができる……」とある。会計制度委員会『会計制度委員会公開草案 金融商品会計に関する実務指針（案）』日本公認会計士協会、1999年11月12日、第50項。ただしこの規準にもとづいたとしても、電話加入権の売買取引には上記されたような十分整備された取引システムの成立を認めることができないため、再販業者等で扱われている価額をもって市場価格とすることはできないと考えられる。

図表5 相続税法・贈与税法における電話加入権評価額



出所：東京国税局『財産評価基準書 第1分冊 評価倍率表』平成6年(1994年)分～平成11年(1999年)分の「電話加入権の部」における数値をもとに作成した。

みても²⁰⁾、上記したような取引価格の下落傾向を確認することが出来る(図表5を参照)。

したがって、電話加入権を取り巻く環境変化は、無形固定資産としての電話加入権に減価を生じさせていると考えることができそうである。もしそうであれば、電話加入権に対しなんらかの再評価が講じられる必要があるといえる。

20) 電話加入権のうち取引相場のあるものの評価額は、相続税法上、評価日における通常の取引価額相当額(この額は通常、売買実例価額と呼ばれる)によって評価される(財産評価基本通達 第8章第1節第169款)。また、取引相場のない電話加入権の評価額は、売買実例価額等を基として、各管轄の国税局が定める標準価額によって評価する(財産評価基本通達 第7章第7節第161款(2))。この標準価額は、各国税局が毎年発行する財産評価基準書の評価倍率表に記されている。図表5は、1994年から1999年までの標準価額をもとに作成したものである。

3.3. NTT 側からみた電話加入権の会計的意義

これまで3.1.と3.2.でみたように、電話加入権の資産としての意義は、環境の変化によって資産が費用化されるにつれ、希薄化してきているといえることができる。電話加入権を資本化しないというインセンティブは、加入に要した支出を即時に費用化する会計処理の採用に働くことになる。また資産の評価額が下落するという現象も、資産の再評価という資産を費用化するための会計処理の採用を促すことになる。このような環境変化の影響は以下にみるように、電話加入権を発行する NTT 側の会計処理にも及んでいる。

企業が電話加入権を NTT から購入する場合、電話機設置に要した支出金額の合計が無形固定資産として計上されるが、このとき NTT では、企業から支払われた金銭は資本剰余金として処理される。

このような会計処理が NTT 側で行われるのは、NTT が企業から支払われた金額を、資本の修正を図る目的で拠出された工事負担金であるとみなしているからである。工事負担金とは、公益事業を営む企業に対する需要者からの工事費の負担を意味する。1974年改正前の旧「企業会計原則」にもとづけば、当時、工事負担金はその他の資本剰余金として処理されることになっていた²¹⁾。NTT ではこの当時の通説に従い、加入者から支払われた金額をその他の資本剰余金として処理したと解釈されている²²⁾。そして、

21) この工事負担金については、特に会計学的性格に関して過去に大きな争いがあった。すなわち、工事負担金を利益とみる見解や、資本（資本剰余金）とみる見解、また、前受収益とみる見解や、負債性引当金とみる見解などが存在した。新井清光「公共事業における工事負担金制度の沿革と負担金の会計学的性格」『早稲田商学』（早稲田大学創立80周年記念論文集第1巻）第161号（1962年10月）92頁以下。当時の通説としては、旧「企業会計原則」注解6に示された、資本（その他の資本剰余金）とみる見解がとられていた。ただし、今日では、通説は利益とみる見解がとられている。

22) 醍醐聰「電電公社民有化会計の経済的帰結（1）」『経済論叢』（東京大学）第139巻第2・3号（1987年2・3月）16-17頁。

そのような過去の会計処理が今日においても継続して行われてきたのである。

仮に電話加入権が加入者からの無償の資本提供であるとするなら、本来は加入者が出資分を資産として扱うことはできない。しかしながら電話加入権が当該金額を支出した企業の資産として計上できたのは、2.1.でも述べたとおり、電気通信事業法によって電話加入権の財産権が認められてきたからである（電気通信事業法 附則第9条）。またその法律の規定が存在することによって、会計的にはNTTの貸借対照表上の資本の部に「加入者のための持分」が認められることになっていたと解釈できる。

ところが1999年に施設設置負担金の不要な新しい料金体系が導入された。この料金体系の採用により、施設設置負担金の一部が月額回線使用料に含まれることになった。月額回線使用料は、支払う企業側では通信費などの費用として処理され、NTT側では電話収入などの収益として処理されることになる。すなわち、これまで資産として計上されてきた項目が費用に計上されることになり、また、これまで加入者の持分として資本の部に計上されてきたものが収益として扱われるようになる。結果として、加入者がNTTに支払った金額をNTTが資本剰余金として取扱うという解釈は難しくなる²³⁾。

このように電話加入権を取り巻く環境の変化は、NTT側の会計に対しても大きな影響を与えることになることが伺える。そしてこのNTT側の会計の変容が、つまるところ電話加入権を保有する各企業の会計処理にも影響を与えることになる。電話加入権の会計処理を考える場合には、このような点についても留意しなければならない。

23) 過去においても、NTTが施設設置負担金を資本剰余金として解釈してきたことを批判する見解がある。この見解によれば、1974年の「企業会計原則」の改正にともなって施設設置負担金を利益として扱うように転換すべきであったことが述べられている。同上、21頁。

4. イギリスの無形資産の会計基準とわが国の電話加入権

4.1. イギリスにおける無形資産に係わる会計基準

3. でみたように、わが国の電話加入権の会計処理にはいくつかの問題点を指摘することができた。しかしながらこれらの問題点を解決するためには、わが国の現在の「企業会計原則」にわずかに設けられている会計基準だけでは不十分である。その解決のためには無形固定資産という側面から電話加入権の本質をより深く探究しなければならない。

このような探究に有用な参考となると思われるのが、イギリスの無形固定資産に係わる会計基準『暖簾と無形資産 (*Financial Reporting Standards No. 10: Goodwill and Intangible Assets*)』である（以下、この会計基準をFRS10 という)²⁴⁾。FRS10 は、イギリスにおいて、統一的に無形資産を規制した最初の会計基準である。

イギリスでは、1980年代から指摘されてきた無形資産の会計問題を解決するため、1990年に公開草案 ED52 号が公表された。この ED52 号は実務界からの批判が大きく1994年に撤回されることになるが、そのおおよその見解は FRED12 へと引き継がれ、結果として1997年12月に正式な会計基準 FRS10 となって公表された。

FRS10 では無形資産を統一的に規定するため、FRS10 の適用される無形資産の適用範囲が明確にされている。この結果、無形資産の本質が十分に考慮されたうえで各会計処理の在り方が理論的に示されている。

このような首尾一貫した考え方は、わが国の電話加入権の会計処理の問題を考えるうえで、十分な示唆を与えてくれるであろう。以下では、イギリスの無形資産に係わる会計基準を検討しながら、わが国の電話加入権の会計処理の在り方、さらにはわが国の無形固定資産に係わる会計基準の在

24) イギリスでは無形固定資産のことを「無形資産 (Intangible Assets)」と呼ぶ。無形固定資産と無形資産は同義であるが、イギリス会計基準に設けられた名称を尊重し、本稿ではイギリスの無形固定資産については無形資産と表現する。

り方についても言及してみたい。

4.2. イギリスにおける無形資産の定義と貸借対照表価額の決定

FRS10では無形資産は、「有形実体を有さないが、識別可能でかつ保護される権利 (Custody) や法的権利を通して経済主体に支配 (Controlled) される非金融固定資産」と定義されている²⁵⁾。

イギリスには、電話加入権が経済主体によって支配される権利であることを規定するような契約や法律が存在しない。そのため電話加入権は無形資産として処理されず即時費用化される²⁶⁾。

これに対し日本の場合、電話加入権は、電気通信事業法によって保護された契約により発生する権利である。このような権利は経済主体に支配される権利として認められるし、非金融でかつ永続的に権利を享受できる固定資産として認めることができる。したがって、仮に電話加入権を財産権であると規定したりその財産権の存在を認める法律がイギリスにも存在すれば、FRS10に基づいたとしても電話加入権はわが国の処理と同じく無形資産として処理されることになる。

またFRS10に基づけば、無形資産のうち営業とは分離されて購入された無形資産は、当該原価で資本化 (すなわち、資産として貸借対照表に計上) されるべきことが示されている²⁷⁾。このような基準は、上述もしたように、わが国の「企業会計原則」の中にもみられる (「企業会計原則」第三五E)。

25) Accounting Standard Board, *Financial Reporting Standards No. 10: Goodwill and Intangible Assets*, London: ICAEW, 1997, Definitions.

26) 著者がイギリスの会計基準の適用を受けるAllied Irish Banksに質問したところ、施設設置負担金である約16,000円を個別に資本化することはないとの回答があった。ただし、あるプロジェクトにおいて多数の電話施設の設置が行われるような場合には、それらの施設設置が他の備品等に含まれかつそのプロジェクト総額が160万円を超えるもの限り資本化される。後者の会計処理は、本稿4.4.で後述する収益生成単位 (Income-Generating Units) で扱われる無形資産の処理方法であると考えられる。

27) Accounting Standard Board, *op. cit.*, 1997, para. 9.

したがって日本の電話加入権をFRS10で処理したとしても、電話加入権を購入するために支出した費用を貸借対照表価額として計上することになる。

4.3. イギリスにおける無形資産の償却

FRS10では、無形資産は、当該資産の耐用年数(Lives)にわたって、定額法(Systematic Basis)により償却されるべきことが示されている。ただし、この償却の実施が求められるのは、有用な経済耐用年数(Useful Economic Lives)が有限であるとみなされる無形資産に限られている²⁸⁾。

さらに、ここでいう有用な経済耐用年数とは、20年もしくはそれより短い期間(20年以下)であると仮定されている。しかし、それぞれの無形資産に対し、この仮定を反証することができれば、当該無形資産の有用な経済耐用年数を20年より長くみなしたり、耐用年数を不定とみなすことができる²⁹⁾。そして反証のためには、以下のようなふたつの要件が設けられている。

- (a) 無形資産の耐用能力が、20年を越える有用な経済耐用年数の見積もりを正当に説明できること³⁰⁾。
- (b) 無形資産が継続的に測定可能であること(すなわち、每期ごとに減損評価が実行可能であること)³¹⁾。

FRS10では、有用な経済耐用年数は、経済的な要素と法律的な要素によって影響を受けるとされている³²⁾。この根拠は、経済的な要素は将来の経済的便益が発生すると想定される期間を決定するし、法律的な要素は経済主体がそれらの便益を利用する権利を継続して支配する期間を制限する

28) *Ibid.*, para. 15.

29) *Ibid.*, para. 19.

30) *Ibid.*, para. 19 a).

31) *Ibid.*, para. 19 b).

32) *Ibid.*, para. 25.

からであるとされている。

日本の電話加入権は、電気通信事業法という法律で保護された契約によって与えられる権利であった。したがって、契約内容に変更が生じれば、耐用年数の経済的な要素に影響を与えることになる。また、当該契約を保護している電気通信事業法に改正等の変更が生じれば、耐用年数の法律的な要素に影響を与えることになる。今日の日本では、電話加入権は当然として永続的に経済的便益を有する無形固定資産とみなされているが、FRS10に基づけば耐用年数の変更の余地が生まれることになる。

4.4. イギリスにおける無形資産の再評価

上記 (b) では、無形固定資産が永続的あるいは20年を越える有用な経済耐用年数を有するとみなされるには、減損評価の実行可能性が要件として求められていた。FRS10によれば、仮に日本の電話加入権のような耐用年数が永続的であると解釈される無形固定資産であっても、各会計期間の期末に必ず再評価 (Review) し、減損が発生していればそれを認識すべきことが示されている³³⁾。

減損の手続については、『固定資産と暖簾の減損 (*Financial Reporting Standards No. 11: Impairment of Fixed Assets and Goodwill*)』(以下、FRS11という) に示された方法にしたがって行われることになっている。FRS11によれば、減損評価は、対象となる資産の簿価 (Carrying Amount) と回復可能額 (Recoverable Amount) を比較することで行われる³⁴⁾。そして、回復可能額を簿価が上回っていた場合に限り、その差額を減損として認識することになる³⁵⁾。

回復可能額は、正味実現可能額 (Net Realisable Amount) と使用による

33) *Ibid.*, para. 37.

34) Accounting Standard Board, *Financial Reporting Standards No. 11: Impairment of Fixed Assets and Goodwill*, London: ICAEW, 1998, para. 14.

35) *Ibid.*, para. 14.

価値 (Value in Use) のうち、どちらか大きい額の方を用いることになっている³⁶⁾。

正味実現可能額とは、処分のための直接的な売却費用を除いたときの処分価額をいう³⁷⁾。この資産の正味実現可能な価値とは、①すべての物質的な側面からみて同質的な資産群に属する資産で、②当該資産群のために存在し、頻繁な取引によって裏付けられる活発な市場で決定される価値を意味する。この価値は合理的検証可能市場価値 (Readily Ascertainable Market Value) と呼ばれている³⁸⁾。

一方、使用によるの価値とは、対象となる資産の継続使用の結果 (ただし処分価値も考慮される)、獲得可能な将来キャッシュ・フローの現在価値を意味する³⁹⁾。

回復可能額を決定する価額のうち「使用による価値」は、ふつう無形固定資産が収益生成単位 (Income-Generating Units) であるときにその集合単位の価値を決定するのに用いられる。電話加入権のような個別に取引ができる無形資産の場合には、正味実現可能価額によって回復可能額を決定することになる。

ただし日本の電話加入権の取引市場には、イギリス会計基準に示されるような合理的検証可能市場 (Readily Ascertainable Market) を認めることができない。そこで FRS10 や FRS11 のような会計基準に基づこうとする場合、電話加入権の減損評価を行なうために、合理的検証可能市場価値と比較して遜色ないぐらい客観的で信頼性のある価値評価がなされなければならない。しかし現在の日本には、活発な市場のない無形固定資産の価値

36) *Ibid.*, para. 14.

37) *Ibid.*, para. 22-23.

38) Ascertainable という言葉は「確認可能」という意味ではあるが、市場価値を合理的・客観的に検証できるという意味を有していると考えられるので、本稿では Ascertainable の訳語を「検証可能」と表現した。なお、「検証可能」という言葉は、本来、Verifiability の訳語として用いられる。

39) *Ibid.*, para. 24.

を決定する会計基準は存在しないし、そのような処理を受け入れる経験の蓄積も不足するといわれている⁴⁰⁾。

5. 結 論

以上のように本稿では日本の電話加入権の会計処理にみられる今日の現状を明らかにしてみた。またイギリスの無形資産に係わる会計基準についても紹介し、それを参考にすることで、日本の電話加入権に係わる会計処理の問題点を浮き彫りにした。そこで結論では、同じ問題について、イギリスの会計処理からの示唆と、無形資産の本質から導き出せる私見を示すことにする。

(1) 無形固定資産の償却

わが国での新規の電話加入に際し、NTT が新しい料金体系を加わえたことは、単に NTT の経営上の問題であって、電話加入権を成り立たせる契約や電気通信事業法自体に何ら変化を生じさせる要因であるとはいえない。

しかし、新しい料金体系の出現によって、従来の電話加入権の存在意義に、何らかの経済的な変化が生じたことは明かである。新しい料金体系の出現により、再販業者との電話加入権の売買価格が急激に下落したことは、まさしく電話加入権の経済的な価値を低下させるひとつの要因となっている。

にもかかわらず、わが国の企業は電話加入権を永続的に用役を提供する無形固定資産として扱わざるを得ない。これは、わが国の会計基準にはイギリスの FRS10 にあるような経済耐用年数を見直すための基準が存在しないからである。

イギリスでは永続的な無形資産であっても、当該資産に影響を及ぼす経

40) 岡田依里「取得による企業結合と無形資産」『会計』第155巻第3号(1999年3月)65頁。

済的な要素と法律的な要素を考慮することで、経済耐用年数の永続性を再検証する余地が与えられているのである。

またイギリスの会計基準の場合、各企業の判断で無形資産が永続性を有するか否かを決定し会計処理を行なうことができる。イギリスの企業は、例えば、財務情報の合理化という目的で、これまで償却してこなかった資産を、企業の正当な判断により償却していくということもできる。しかしわが国では、電話加入権の永続性に関する一般に公正妥当と認められる会計原則（GAAP: Generally Accepted Accounting Principles）の解釈が変わらない限り、これまでどおり処理されなければならない。イギリス会計基準にみられる永続性を再検証するという会計処理は、わが国の会計基準を考慮する場合に有用な参考になると考えられる。

(2) 無形固定資産を時価評価する必要性

わが国の会計基準の下では、永続的な無形固定資産は臨時償却による再評価がなされることはないが、(1)でも述べたようにイギリスの会計基準の下では、毎期末に無形資産の再評価が行われ減損が計上される場合がある。

減損計上のための再評価を行なうには、評価の対象となる無形固定資産の時価が決まらなければならない。しかし電話加入権には活発な取引市場がないため、いわゆる市場価値は存在しない。

この問題については、日本の一般的商慣行でも、特定の財に市場がない場合、同種資産の直近の取引価格をもって市場価値とすることが認められてきたという事実を、電話加入権の時価の決定に際しても援用することができる⁴¹⁾。

例えば、再販業者らが取扱う電話加入権の直近の取引価格が客観性ある

41) たとえば、暖簾のような特定の無形固定資産を単独で売買する場合に、同種資産の直近の取引価格をもって評価額とすることがひとつの手段であるという見解がある。同上、64頁。

かたちで把握できるようになれば、当該取引価格をもって電話加入権の市場価値とすることも考えることができるであろう。

また、より客観性ある価額による電話加入権の時価の決定を求めるのであれば、相続税法のもとでの基準価格を用いることも考えられる。制度趣旨の異なる相続税法の下で示される価格を用いるということについては、2000年1月19日に日本公認会計士協会から公表された公開草案「販売用不動産等の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い（案）」の実務指針を参考にすることができる。この実務指針は、企業が保有する特定の販売用不動産に対し時価評価による損失処理を義務づけるものである。そしてこの実務指針では、会計処理に用いられる時価としていくつかの選択肢を設けており、その中に相続税評価額という選択肢をあげている⁴²⁾。この指針を参考にすれば、電話加入権に関しても販売用不動産の時価決定と同じ方法で、相続税評価額を貸借対照表上の価額として採用することも難しくはないのではないだろうか。

以上のように、わが国の電話加入権の会計処理に生じる問題点を抽出し、その問題についていくつかの提案を私見として示した。しかし、本稿の検討によってすべての当該項目に係わる問題を列挙できたわけではない。さらに電話加入権の問題は、刻一刻と発展するIT (Information Technology) 産業の行方とも密接な関係にあるため、今後いかなる展開がなされ得るかというのは予測不可能であるともいえるであろう。これらの諸要因を勘案しながら、以後も引き続きこの問題を考えていきたいと思っている。

42) 例えば、宅地を評価する場合における時価としては、①不動産鑑定士による鑑定評価額、②工事地価、③基準地価、④路線価による相続税評価額、⑤固定資産税評価額を基にした額、⑥販売可能価格、または公表済みの販売予定価格、⑦収益還元価額、となっている。日本公認会計士協会『公開草案 販売用不動産等の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い（案）』2000年1月19日。