

愛知工業大学大学院経営情報科学研究科

博士論文

フランス会計基準における研究開発の分析的研究
—プラン・コンタブル・ジェネラルの展開を基軸として—

An Analytical Study of the Research and Development costs
under French Accounting Standards
—from the perspective of the evolution of
the Plan Comptable Général—

2013年3月

仁木 久恵

Hisae NIKI

指導教員 野村健太郎特任教授

目 次

序 章	7
第 1 章 フランス会計制度の展開	9
I は じ め に	9
II 会計制度の生成から発展	10
1. フランス商事王令	10
2. ナポレオン商法典	12
3. 1867 年会社法	14
4. 1914 年所得税法および 1917 年所得税法	14
III PCG の制定と普及	16
1. 会計標準化と PCG1947 年版	16
2. PCG 1957 年版	18
IV EC 会社法第 4 号指令と PCG の改訂	21
1. PCG 改訂への始動	21
2. EC 会社法第 4 号指令原案と修正案	22
3. イギリス会社法の「真実かつ公正な概観」およびその導入	24
4. 「離脱」要請の規定	29
V PCG1982 年版	30
1. PCG1982 年版の特徴	30
2. 「正規性」と「真実性(sincérité)」の解釈	31
3. 「誠実な概観」の解釈	34
4. 「離脱」の解釈	38
5. 1983 年 EC 第 4 号指令調和化法と商法改正	41

VI	PCG と連結会計基準	43
1.	EC 会社法第 7 号指令と連結会計基準	43
2.	制度改革 ―経済の急速な変化と拡大への対応―	45
3.	PCG 1999 年版	47
VII	PCG と IFRS	48
1.	EC 規則と IFRS	48
2.	PCG と IFRS のコンバージェンス	51
3.	フランスにおける IFRS の適用	53
4.	会計基準機構（ANC）の設立の意義	55
VIII	お わ り に	56
第 2 章	資産の定義と分析	61
I	は じ め に	61
II	資産の定義	61
1.	PCG における資産の定義	61
2.	PCG1999 年版における資産の定義	62
III	資産の定義改訂への国家会計審議会における審議過程の分析	64
1.	審議への予備ノート	64
2.	中間報告書（rapport d'étape） 1999 年 12 月	67
3.	意見書草案	70
4.	資産の定義、計上及び評価に関する意見書 No.2004-15	78
IV	PCG 2004 年 資産の定義改訂	79
1.	資産の定義、計上及び評価に関する規則 2004-06 2004 年	79
2.	新定義の特徴	82
3.	資産の要件	86
4.	新定義の例示による解説	90

5. PCG と IAS/IFRS の資産の定義の比較	92
V お わ り に	95
第 3 章 無形固定資産の会計基準上の発展	97
I は じ め に	97
II PCG における無形固定資産勘定の分析	97
1. 1957 年版 PCG	97
2. 1982 年版 PCG および 1986 年連結規定	101
3. 1999 年版 PCG	103
4. 連結会計規則 CRC99-02	106
III PCG および連結会計規則 CRC99-02 の 2004 年改訂	107
1. PCG2004 年改訂	107
2. 識別可能性	108
3. 連結会計規則 CRC99-02 の改訂	111
IV IAS38 における無形資産	114
1. のれんと無形資産	114
2. 識別可能性	116
3. 自己創設無形資産	120
4. IAS/IFRS 適用によるフランス企業への影響	122
V お わ り に	125
第 4 章 研究開発費の特性と会計規定	129
I は じ め に	129
II OECD フラスカティ・マニュアル	129

1. OECD とフラスカティ・マニュアル	129
2. 研究開発の区分と定義	131
3. 研究開発の区分の例示	135
III 研究開発費の資産性と繰延処理	137
1. PCG1957 年版	137
2. 1970 年代における国家会計審議会の問題提起	139
3. フラスカティ・マニュアルの影響	140
4. 研究開発費の特性と会計処理方法の提案	142
5. 1970 年代の審議のまとめ	147
IV 研究開発費の資産計上の容認	149
1. PCG1982 年版	149
2. EC 会社法第 4 号指令と国内法化	157
3. PCG1999 年版	161
V IAS/IFRS と PCG	165
1. PCG2004 年改訂	165
2. 将来の経済的便益の蓋然性	172
3. 無形資産認識規準における「蓋然性」	175
4. 内部創設無形資産	177
VI お わ り に	178
第 5 章 研究開発費の先行実態調査	181
I は じ め に	181
II 無形資産におけるフランスの特徴	182
1. 慎重性と秘匿性の国別比較	182
2. 無形資産の計上状況における国別比較	189
III IAS/IFRS 適用による無形資産への影響	195

1. 無形資産およびのれんの増減	195
2. のれんの増減に関する企業別データ	200
IV 研究開発費の会計処理に関する先行実態調査	205
1. フランス企業の研究開発費の資産計上状況	205
2. 研究開発費の資産計上と投資情報の関連性	214
V IAS/IFRS 適用による研究開発費の会計への影響	217
1. IAS38 の初度適用による研究開発費の会計への影響	217
2. IAS/IFRS 初度適用時の影響に関する企業別事例	222
VI お わ り に	229
第 6 章 日本の会計基準における研究開発費	231
I は じ め に	231
II 無形固定資産と繰延資産の規定	231
1. 資産および無形資産の定義	231
2. 繰延資産の定義と特性	236
III 研究開発費に関する規定	239
1. 繰延資産としての開発費	239
2. 「研究開発費等に係る会計基準」における研究開発費	241
IV IAS38 およびフランスの会計基準との比較	244
1. IAS9 における研究開発費	244
2. 開発費の資産計上への展開	248
V 研究開発費の資産計上の検討	251
1. 「研究開発費に関する論点の整理」の公表とその重要性	251
2. 企業会計基準委員会（ASBJ）による欧州企業の事例分析調査	253
3. 「無形資産に関する論点整理」を通じた開発費に関する方針	257

VI おわりにに.....	259
---------------	-----

終章.....	261
---------	-----

参考文献.....	265
-----------	-----

資料

資料 1 L'Oréal.....	資料ページ 1
資料 2 Hermès International	資料ページ 3
資料 3 Chanel.....	資料ページ 5
資料 4 LVMH	資料ページ 6
資料 5 Sanofi-Aventis.....	資料ページ 8
資料 6 PSA Peugeot Citroën.....	資料ページ 10
資料 7 Renault	資料ページ 11
資料 8 花王、カネボウ化粧品	資料ページ 13
資料 9 資生堂	資料ページ 15
資料 10 ソフトバンク.....	資料ページ 16
資料 11 武田薬品、トヨタ、日産、三菱自動車	資料ページ 18

序 章

近年、科学技術力の重要性は広く認識され、企業の研究開発活動への支出は増し続けている。このような状況にありながら、研究開発費の会計上の取り扱い、資産計上と費用処理に大別され、会計基準間の調和化が実現していない項目として挙げられている。企業規模および活動範囲も一層国際化しており、会計情報の比較可能性という点からも、重要項目である研究開発費の会計処理の調和化は大きな論点となっている。

本論文では、科学技術の研究開発に積極的であり、統一的な国内会計基準を有し、その国内会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル（以下、PCG と表す）を国際財務報告基準（以下、IAS/IFRS と表す）にコンバージェンスする方針をたて改正を行ったフランスを主たる研究の対象として選択し、研究開発費の会計基準のあり方について考察するものである。

現行の研究開発費の会計規定を検討する上で、次の点の検討が必要であることを認識するものであった。第一に、現行の PCG の研究開発費の規定は、IAS/IFRS へのコンバージェンスを目的に 2004 年に改正されたものであるが、その改正作業は長い審議を要した点についてである。2005 年から EU 域内の上場企業の連結計算書類への直接適用を規定した EU 規則は、国内会計基準の IAS/IFRS へのコンバージェンスまで要請するものではなく、個別計算書類および非上場企業の連結計算書類については各国の裁量に委ねるものであった。その中で、フランスは国内会計基準を IAS/IFRS にコンバージェンスする方針を明確にし、改正作業に着手したのである。その改正作業が容易ではなかった点に注目し、フランスの会計制度の特徴を、会計制度の形成過程の史的展開を検討することにより明確にするものである。

そして第二に、研究開発費に関する会計基準の考察には、研究開発費が属する無形固定資産、およびその上位に位置する資産の規定を検討する必要があるという点である。この資産および無形固定資産の定義も、IAS/IFRS へのコンバージェンスにおいて改正されたものである。資産および無形固定資産の規定の改正に関しても、それらの規定が変遷してきた過程を追うことにより、フランスの会計基準における特徴が明確になるものである。

そのような視点から、第 1 章「フランス会計制度の展開」、第 2 章「資産の定義と分析」、そして第 3 章「無形固定資産の会計基準上の発展」を検討するものである。

第 4 章では、第 1 章から第 3 章で考察したフランス会計基準の特徴を踏まえた上で、「研究開発費の特性と規定」を検討するものである。研究開発費に関して、フランスでは 1970 年代に議論が始まり、徐々に整備されてきたものである。審議開始当初、研究開発の区分の検討、研究開発の特性、および研究開発費の資産性について議論された。ここで議論された事は、今日の論点に通ずるものであり、研究開発の本質を非常に深く分析しているものとして注目すべきものである。

続いて第 5 章では、「研究開発費の先行実態調査」を検討することにより、研究開発費に関する諸会計規定が機能しているか、またそのような計算書類が会計情報として有用であるかを概観するものである。

さらに、第 6 章では、現在、研究開発費の会計基準の改正を審議中の日本を取り上げ、日本の会計制度における特徴を検討するものである。日本とフランスには、法制度、そして銀行借入れを中心としていた資金調達という経済環境など、類似する点が多くみられるものである。また、2005 年の欧州証券規制当局委員会（CESR）が指摘した日本の会計基準と IFRS の同等性評価において、開発費は重要な差異があると指摘されていることから、フランスにおける史的展開や改正の議論、および実態調査の結果は先行例として有効に参考としうるものであると考える。

これらの各章における考察から、研究開発への支出の適切な会計処理方法を歴史的、理論的、実践的かつグローバルな観点により検討するものである。

第 1 章 フランス会計制度の展開

I は じ め に

フランス会計基準における研究開発費の分析的研究を進めるためには、フランス会計制度の特徴を明らかにすることが基盤となる。そのためには、フランスにおける会計制度形成過程の史的展開を検討することが重要である。以下、フランス会計制度が形成された歴史的展開を取り上げる。

1673 年、ルイ 14 世治世下において商事王令¹が制定された。これは、フランスの最初の商法であると同時に、近代国家における世界最初の成文商法でもある。以来、フランスでは商業の発展に伴い、1807 年「ナポレオン商法典²」、そして 1867 年に「会社法」が制定され、行政制度、法制度が整備されていった。とりわけ法制度の発展過程で成文主義が確立されたことは、今日の法体系および会計制度のあり方を理解する上でも重要である。

20 世紀に入り、フランスの税制に革新的改革といわれる「所得税制」が導入された。この新しい税制により、法人所得については、利益、つまり課税所得の算定規定が必要となり、税法の中にも会計規定が設けられた。このように商法、会社法および税法のそれぞれが会計規定を含むことになった。それらの法において、徐々に会計の規定も厳格なものになり、統一的な会計基準として 1947 年にプラン・コンタブル・ジェネラル（以下、PCG と略する）が公表された。

その後、1957 年に PCG は全面改訂され、会計標準化の目的を達成すると共にフランスの会計基準として広く普及した。そして、1970 年代に入り会計基準も新時代を迎え、国際的調和化が重要な課題となり、それらの規定に基づき PCG も幾度かの改訂を経て今日に至っている。

現在、フランスの会計基準として PCG を見るとき、IFRS へのコンバージェンスを目的とした改訂に注目せざるを得ないが、そこにおいても PCG とフランス国内諸法令との関係や、成文主義などフランスの伝統を無視することはできない。

¹ 5 大王令, les grandes ordonnances ; 「民事訴訟法 (1667 年)」、「刑事訴訟法 (1670 年)」、「治水および森林法 (1669 年)」、「商法 (1673 年)」、「海外取引法 (1681 年)」。

² ナポレオン大法典, les grands Codes Napoléoniens ; ナポレオン治世下に制定された、「民法 (1804 年)」、「民事訴訟法 (1806 年)」、「商法 (1807 年)」、「刑法 (1810 年)」、および「刑事訴訟法 (1811 年)」。

そこで、まず PCG のフランス国内での位置づけを理解するため、会計制度が法令により初めて規定された 17 世紀の王政時代から、PCG が制定され普及していく過程を検討するものである。

II 会計制度の生成から発展

1. フランス商事王令³

16 世紀まで会計制度において諸外国に遅れをとっていたといわれるフランスであるが、17 世紀に入り黄金期を迎えた⁴。それは、絶対主義国家の基盤が整い、国内の商工業の活性化を推進する傍ら、先進国に伍して対外貿易にも積極的に進出したルイ 14 世(在位 1643 年－1715 年)の時代である。

しかし、繁栄の裏には放漫財政や倫理的腐敗がはなはだしく、蔵相コルベール(Jean-Baptiste Colbert)は財政の建て直しを計った。財政再建政策の一環である商工業の奨励のため、その阻害要因となっていた実業界の不安要素を除去すべく、諮問機関⁵を設けて商法の整備に着手した⁶。

そして、ジャック・サヴァリー(Jacques Savary)が中心となり起草したフランス初の商法は、1673 年、王令として制定された。「商業のためのフランス及びナヴァルの王、ルイ 14 世の王令」という正式名称であるこの法は、「1673 年商事王令(Ordonnance de 1673)」、あるいは起草者の名をとって「サヴァリー法典(Code Savary)⁷」と呼ばれている。この法典は、12 章、全 122 条からなり、その前文に記されているように、商取引の確実性を保持し、商人間での不正をなくし、信用を確保することを目的としている。この王令は、また、会計義務を詳細に述べた最初の法令でもある。

³ Ordonnance [1673], 「全ての商人の商業のための規則 (Règlement pour le Commerce des Négocians, tant en gros qu'en détail)」とサブタイトルが記されている。

⁴ Degos [1998], page 79.

⁵ 法令起草の中心的役割を担ったサヴァリー (Savary) を含む、Conseil de réforme と呼ばれた諮問機関。

⁶ Richard [2005], page 2.

⁷ Ordonance [1673]

不正を排除し取引秩序を維持するため、罰則規定を含む全規定のうち、第3章において帳簿の作成が義務付けられている。取引全体を「日記帳(Journal)」に記帳すること、「財産目録 (Inventaire)」を作成すること、それらに法的認証権保有者から認証を得ること、中でも銀行業、為替取引に従事する者の帳簿については更に厳しく規定されている。帳簿の記帳に関しては、日付順に行い、ブランク、および余白への書き込みは認められないなど、作成手続も定めている。また王令発令後6か月以内に財産目録を作成し、2年毎に目録と照合し更新しなければならないと規定している。これは、法令による初めての定期決算の要求と解することができ、注目すべきことである。

記帳は取引の備忘記録としての役割を主とするものであり、これらの会計記録は係争時の証拠能力を有するものとして認められていた。特に、第6章の「倒産および破産」の規定において、商人および銀行家の倒産・破産時には、第3章の「帳簿の作成義務」で述べられている要件を満たした帳簿の提出を義務付けている。そして、そのような帳簿が提出できない場合は、偽装破産（破産詐欺）とみなされ、死刑が規定された。この死刑という罰則は、偽装破産という詐欺行為に対するものであるが、この罰則規定の存在が間接的に記帳義務の遵守を促すこととなった。

また、第1章の「商人の資質」などを定めた条文中で、「複式簿記」あるいは「単式簿記」により帳簿の作成が行えるか否かの試問を受けると定められており、複式簿記の採用を法令の中に明文化していることにも注目できる。「複式簿記」という用語が法令に明記されたのは、これが他国に先駆け初めてのことであった。そしてこのような規定が設けられた背景には、「複式簿記」がすでにフランスでは普及していたという状況であったのではないかと考える。

そして、2年後の1675年にサヴァリーは、王令の注釈・解説書でもあり、実務上の会計技術を説明した「完全なる商人 (Le Parfait Négociant) ⁸」を発行する。その中⁹で、「商品の売上・仕入」、「現金の受取・支払」、「約束手形の振出・引受」、「為替手形の引受・受取」、「財産の譲渡」、そして「全ての取引」を記帳し

⁸ Savary [1675]

⁹ Savary [1675] : page 248. 第一編第XXXIII章、「小売商人が守るべき秩序と記帳の方法(De l'ordre que doivent tenir les Marchands en détail qui font un commerce considérable dans la conduite de leur affaires, et de la manière qu'il doivent tenir leur livres)」

なければならない¹⁰と、商人の記帳義務を徹底している。さらに、9冊¹¹に及ぶ帳簿組織、誤記帳の防止方法、会計分析を解説しつつ、複式簿記の手法を詳細に表し、貸借に分けて記入された財産目録からバランス（Balance）の作成に導いている。財産目録を要約し、資産、負債、資本、および借方あるいは貸方に当期利益を示すことで、財産目録に基づくバランスの作成を説明しているのである。

さらに、1678年、「商事王令」の帳簿や記帳に関する規定の作成を担当したクロード・イルソン(Claude Irson)が複式簿記による貸借への記帳方法を解説する著書¹²を発行した。その著書において、「バランス（Balance）」と言う文言を「ビラン（Bilan）」に改め、期末の会計状況¹³を示すものであると述べた。

このように17世紀において、記帳義務が徹底され、複式簿記の啓蒙と、それに基づく定期決算や期間損益計算への思考が現れたことは注目すべきことである。

2. ナポレオン商法典¹⁴

1807年に制定された商法は、全648条からなり、100年以上前の商事王令に比べ、量的にもかなり増加し、商法としての充実が見られる¹⁵。しかし、会計に

¹⁰ Savary[1675] : page 254.

¹¹ Savary[1675] : page 257, 「仕入帳 (livre d'achat)」、 「仕入先元帳 (livre extrait du livre d'achat)」、 「売掛帳 (livre du journal où l'on doit écrire tout ce que l'on vend à crédit de marchandise)」、 「得意先元帳 (livre du journal tenu en débit et crédit de la même manière que l'extrait du livre d'achat)」、 「現金売上帳 (livre de vente où l'on écrit toute la marchandise qui se vend au comptant)」、 「現金支払帳 (livre d'argent payé)」、 「現金出納帳 (livre de caisse)」、 「商品有高帳 (livre de numéro pour connaître le compte de la marchandise)」、 「染色帳 (livre de Teinture)」(「完全なる商人」において、織物業を例にとっているため染色帳が挙げられている。会計理論の説明では、さらに「負債帳 (livre des dettes passives appelé carnet)」を加えている。)

¹² Irson[1678]、商事王令における帳簿の規定に関する実施についてコルベールから諮問を受けた際の答申を表したものであり、「複式簿記」を詳細に解説している。

¹³ Degos [1998], page 80, situations comptables annuelles, « estat final du livre » と表現している。「estat」という古語フランス語は、現代語綴りでは « état » であり、「状況」の意味である。また、1694年アカデミー・フランセーズの辞書(Dictionnaire de l'Académie française, 1^{er} édition, 1694)によると、リスト(liste)、記録(registre)、財産目録(inventaire)の意味の記載がある。

¹⁴ Code [1808]

¹⁵ 1953年の改正まで、大きな改正はなく、会計関係の条項を含めその骨子は現在まで受け継がれている。「商人とは」で始まる第1条の一文目は、現行法でもナポレオン商法典の第1条第一文と一言一句たがわず、ナポレオン商法典の継承を象徴している。

関しては、商事王令をほとんど踏襲しており、一世紀の間、際立った発展は見られなかった。特に会計技術の側面からは、複式簿記の採用の義務化も読み取れず、記帳と財産目録（Inventaire）作成義務の明記にとどまっている。

一方、正確に記帳された帳簿は、商人間の商事係争時の証拠として判事により認められると規定され、より明確になっている。さらに、規定された要件を満たさない帳簿は証拠能力を認められないこと、また帳簿は倒産や破産の解決を阻害することはないとした。これは取引の検証性が帳簿に求められていることであり、ここに当時の会計の目的を見ることができる。

会計書類の諸規定では、財産目録の作成が年一度と義務付けられ、ここに年度決算が法令により定められたことになった。また、帳簿の保存期間を 10 年と定めたことなどが新しく加えられた規定である。

このナポレオン商法典では、倒産と破産の整った法令化という意味でも、その発展が特徴付けられている。全 4 巻のうち第 3 巻に「倒産および破産」として独立して編纂されており、その中の第 5 章に「ビラン（Bilan）」についてまとめられている。

倒産者は倒産の申告をする前に、資産と負債を記したビランを準備し、破産手続き開始から 24 時間以内に提出しなければならず¹⁶、ビランは債務者の全ての動産および不動産を評価し列挙したもの、債権・債務の状況、損益表および支出の表を含むものとする規定されている。

「ビラン」という語彙が法律上初めて明記されるに至ったが、ここでのビランは、いわゆる今日の貸借対照表ではなく、棚卸により作成された清算用の財産一覧表を示すものであった。

ナポレオン商法典に付属している語彙説明の辞書には、ビランは卸売商の受取勘定および支払勘定の状態と記載されている。そして、バランス（Balance）の項には、帳簿の勘定残高あるいは最終の状態と説明している。これらからも当時のビランが会計帳簿に基づく貸借対照表ではないことが明らかである。

¹⁶ 現代でも、「破産・倒産を申し立てる」という表現に « déposer son bilan »（ビランを提出する）を用いることがある。

3. 1867 年会社法¹⁷

商事王令では第 4 章「会社 (Des Sociétés)」において、「一般会社(société générale)」および「合資会社 (société en commandits)」が規定されており、ナポレオン商法典では第 19 条で「合名会社 (société en nom collectif)」、「合資会社 (société en commandits)」および「無名会社 (société anonyme)」の会社形態が規定されている。しかし、そのいずれにおいても企業会計についての規定はない。

1856 年「株式合資会社 (société en commandits par action) 法」、1863 年「有限責任会社 (société à responsabilité limitée) 法」が定められ、その後、これら二つの法律は、1867 年「会社法」として統合された。1867 年会社法では、株式会社設立の許可制が廃止され、自由に設立できることとなった。自由化の一方では、株主保護のため、企業会計の諸規則を設け、「配当利益計算」、「監査の強化」、「配当規制」などを規定した。これにより、会計も配当利益(résultat distribuable)の計算が重要な目的となり¹⁸、「財産目録」、「貸借対照表」および「損益計算書」の会計書類の作成が義務付けられた。特に損益計算書の作成が要求されたことは、会計史上はじめてであり、「複式簿記」が不可欠であることを意味している。記帳義務のみを規定していた従来の商法に比べ、会計制度としての大きな発展が見られたものとして特徴付けることができる。

4. 1914 年所得税法¹⁹および 1917 年所得税法²⁰

1914 年、直接国税として個人所得税が制定され、1917 年から施行された。フランスにおける初めての所得税であり、包括的な所得の申告、また累進課税制の導入など、税制において新たな局面であった。それに続き、1917 年、所得種別に所得税が制定され、同年施行された。これにより制定年度の違いこそあれ、個人、法人共に所得税が同時に課税されることとなった。

¹⁷ Loi [1867]

¹⁸ Hoarau[2003], page 34.

¹⁹ Loi [1914]

²⁰ Loi [1917]

旧来の 4 種類の租税²¹が地方税となり、かわりに所得種別所得税が国税として導入された。それは、「固定資産収入(revenus fonciers)」、「有価証券収入(revenus des valeurs mobilières)」、「給与および年金(traitement et salaire, pensions et rentes viagères)」、「商工業利益 (bénéfices industriels et commerciaux)」、「非商的利益(bénéfices non commerciaux)」、「農業利益(bénéfices agricoles)」、および「債権に係る収入(revenus des créances)」の 7 種類の所得に対する課税であった。

企業にとっては、パテント税にかわり、商工業利益に課税されることになり、課税利益(résultat imposable)の計算のため、精緻な企業会計が要求されることとなった²²。課税と会計に強い関連が生じることになったわけである。しかしながら、当時の一般会計規制はナポレオン商法典の規定に見られるものであり、複式簿記が義務付けられたわけではなく、また損益計算書と必然的関係をもたないで課税利益の概念が生まれていることに問題を残していた²³。

このように経済の発展に伴い商人から企業へ、「商事王令」、「ナポレオン商法典」から「会社法」、「所得税法」へと変遷し、商法、会社法および税法のそれぞれに会計規定が設けられることになった。それらの会計規定も、係争解決あるいは清算のための記録を目的とした記帳義務から、配当利益計算や課税所得計算へと変遷し、会計の目的も多様化してきた。

商法において商人の義務として「全ての取引」を「日ごと」に記帳することを規定したことを出発点とし、それらの帳簿から bilan 作成への会計技術の発展、帳簿の証拠能力の認定、年度決算の制度の確立、帳簿の保存義務へと会計制度の発展がみられた。さらに、会社法の制定により、期間損益計算の重要度が増し、会計書類の作成も義務付けられたことは、近代の会計制度の礎となるものである。税制の発展からも、課税利益算定において、税制と会計が密接な関連が生ずることとなった。

以上に見られるように、法制度が成文として整備され発達したこと、および商

²¹ « quatre vieilles » contributions ; 「固定資産税 (la contribution foncière)」、「動産所有に係る資産税 (la contribution mobilière)」、「パテント税・営業税 (la patente)」、「窓および扉にかかる税 (住居税) (l'impôt sur les portes et fenêtres)」。

²² Hoarau[2003], page 34.

²³ 野村[1990], 9 ページ。

法、税法と会計が密接に関連付けられたことは、今日のフランスの会計制度を検証するうえで重要なことであると指摘できる。

III PCG の制定と普及

1. 会計標準化と PCG1947 年版

1946 年、「会計標準化委員会 (Commission de normalisation de la comptabilité)」が設置され、同委員会により起草された PCG が、1947 年 9 月 18 日財務省令²⁴として発令され、一般に PCG 第 I 版と称されている。PCG は、実務慣習の中から体系化された会計規則集で、伝統的な成文主義の立場を貫いている。その内容は用語の統一、規則、様式および評価の基準などを定めたものであり、適用範囲は公的組織を始め私企業にも及ぶ。しかし当初、PCG は義務的性格のものではないと位置づけられたため、全面的な適用を意図していなかったとみられ²⁵、次のような法令により徐々に適用範囲を広げていった。

・ 1947 年 10 月 22 日 施行令 47-2051 ²⁶

1947 年 12 月 31 日以降に第一期を迎える、商工業に従事する公的組織、および国、公共団体及び公的組織の資本参加が 20%以上の半官半民企業は、PCG を適用しなければならない。

・ 1947 年 12 月 30 日 財務省令 ²⁷

²⁴ 現財のフランスの法制度中、立法機関の違いから、「Loi (ロワ)」と「Règlement (レグルモン)」に大別される。Loi は議会により制定され、Règlement は行政機関により制定される。Règlement には、議会から行政機関へ制定を授権された

「Ordonnance (オルドナンス)、行政機関により起草され大統領あるいは首相の署名により発効される「Décret (デクレ、政令、施行令)」、および大臣あるいは県知事などの署名により発効される「Arrêté (アレテ、省令、条令、県条例)」などがある。

Loi と Règlement が集積されたものが「Code (法典、法令集)」であり、会計に関するものでは主に、「Code de Commerce (商法)」や「Code Général des Impôts (税法)」がある。「Sociétés commerciales (商事会社)」に関する法令も「Code de Commerce (商法)」に含まれている。

²⁵ 野村[1990], 16 ページ。

²⁶ Journal Officiel du 23 octobre 1947, page 10477.

1000万フラン以上の保証を国から得ている企業及び団体は PCG を適用することができる。

・ 1948年6月29日 施行令 48-1039 ²⁸

貸借対照表の再評価を実施した商工業に従ずる企業は、PCGの規定に従った用語、規則および様式を遵守して会計書類を作成しなければならない。

この施行令は、税法 Annexe III²⁹の 28 条に編纂された。

以後も PCG の適用範囲は広がり、1957年までの10年の間に次のような組織が適用を定められた。

- ・ 公的組織および行政的性格の組織（例、社会保障基金本部および地方支部）
- ・ 公企業、商工業を営む公共事業および半官半民の会社
- ・ 国から財務保証を受けている私企業
- ・ 政府の統制化にある私企業（例、出版組合、農業組合）
- ・ 税法に基づいて貸借対照表の再評価を実施した企業

この他にも官公庁および私企業において適用された多くの例があり、とりわけ官公庁では、公共事業、あるいは地方公共団体の管理下にある病院会計などにおいて会計上著しい改革が行われたと記されている³⁰。

私企業の PCG 適用状況を示す正確な資料はないが、PCG が 45,000 部以上も売れたうえに、民間出版社が発行した解説書も非常な売れ行きを示したという事実から、著しい普及をみたことが推察される³¹。

私企業の経営者のなかには、会計書類の作成上統一した用語と基準が有効かつ必要であること、規則に基づいて貸借対照表および損益計算書の様式を規制することが有効であることを認めながらも、全分野にわたる標準化を強制的に実施に対する反論もみられた。

²⁷ Journal Officiel du 31 décembre 1947, page 12636.

²⁸ Journal Officiel du 30 juin 1948, page 6308.

²⁹ 税法 (Code Général des Impôts) の付録 III (Annexe III) は、施行令の形式で発令された条文を集めたもの。

³⁰ PCG[1957], page 7, Introduction, Pierre LAUZEL, Secrétaire général du CNC.

³¹ PCG[1957], page 6, Introduction, Pierre LAUZEL, Secrétaire général du CNC.

一方、会計教育関係者は、会計標準化および PCG を職業専門家試験や学校教育に加えることに賛成であった。こうして、PCG の有益性が徐々に広まり、普及していった³²。

2. PCG 1957 年版³³

1957 年の PCG 改訂に先立ち、1953 年に商法改正が行われ、1807 年以来有効であったナポレオン商法典の会計規定にも重要な修正が行われた。財産目録の作成のみを規定していたナポレオン商法典に対し、商法上初めて、「貸借対照表および損益計算書の作成」を規定した。この規定により、明確に複式簿記が義務付けられたことになる³⁴。

PCG1947 年版の改訂作業は、新たに設置された「国家会計審議会 (CNC, Conseil National de la Comptabilité)」に委ねられ、PCG 第 II 版として 1957 年 5 月 11 日財務省令³⁵で発令された。

PCG1957 年版も、会計の漸次標準化を目的としており、その実施のため次のような内容が規定されている³⁶。

- (1) 勘定のコード化 (勘定番号の整備)
- (2) 用語の解説
- (3) 記帳の関連
- (4) 資産項目の一般的な評価方法
- (5) 一般経営計算書、損益計算書および貸借対照表の様式
- (6) 原価および成果の計算方法

実務での適用に関しては、その前文に、第 I 版と同じく強制的な適用を要請するものではなく、CNC は PCG のコンスタントな適用を促す規定の作成を負い、PCG は事業主にとり合理的な経営管理の手段となると記されている³⁷。さらに、第一部「原則」において「PCG の適用」という項目を設け、PCG は強行規定で

³² PCG[1957], page 8, Introduction, Pierre LAUZEL, Secrétaire général du CNC.

³³ PCG[1957]

³⁴ 野村[1990], 5 ページ。

³⁵ Journal Officiel du 22 mai 1957, page 5135.

³⁶ PCG[1957], page 21.

³⁷ PCG[1957], page 8.

はないが、その適用は会計標準化にとって明らかに有効な手段であり、企業および利害関係者のために PCG を適用することが望ましいと述べ、適用を推奨している³⁸。

このように、PCG 自体法律ではなく³⁹、省令でも PCG 本文でも義務的な適用を要請しなかった。PCG の適用が明確になったのは、次の税法訴訟に関する法令による。

・ **1959 年 12 月 28 日 法律** ⁴⁰ (税務訴訟の改革およびその他税法整備に係る法律)

55 条において次のような内容が規定されている。

「当該法律の発令から最長 5 年を期限として、PCG を漸進的に適用する。

企業の業務内容や規模を考慮しつつ、商工業に従事する企業の要望と会計標準化の一般規則の適合を図るため、事業主および会計担当者を含む『業種別委員会 (comités professionnels)』を設置する。

『会計高等審議会(Conseil Supérieur de la Comptabilité)』と『業種別委員会』は協調して作業を進め、強制適用を目的とする規定と勧告にとどめるものを区別して、提案と報告を経済財務大臣に提示するものとする。

『会計高等審議会』意見書の提出後、経済財務大臣の提案により、『業種別委員会』の構成と当該条文の適用のための方法が行政法として発令される。」

・ **1962 年 4 月 13 日 施行令** 62-470 ⁴¹

前述の 1959 年 12 月 28 日法律の施行令であり、業種別委員会の構成および使命、CNC の役割、強制適用の条文、提案から承認手続き、修正案などについて定められている。

この施行令を受けて、1966 年から 1974 年までの間に、80 以上の業種別プラン・コンタブルが省令として公表された。業種別プラン・コンタブルは、義務的

³⁸ PCG[1957], page 22.

³⁹ PCG[1957], page 1, 原文では、“ Le Plan comptable n’est ni loi, ni corps de doctrine officiel.” と記述されている。

⁴⁰ Journal Officiel du 29 décembre 1959, page 12467.

⁴¹ Journal Officiel du 18 avril 1962, page 4016.

性格の規定と勧告からなり、私企業にはそれぞれが属する業種の業種別プラン・コンタブルの適用を義務付けられた。

・ 1965 年 10 月 28 日 施行令 65-968 ⁴²

この施行令は、企業に会計秩序を義務付けるものであり、税務申告時の会計書類、用語の定義、評価規則などが定められている。

税務申告の添付書類として、「貸借対照表」、「損益計算書」をはじめ「附属属明細書」を示しているが、それらは PCG1957 年版と同一のモデルである。また評価規則も PCG の基準と同一である。

企業は税務申告の必要書類として PCG の規則に従った会計書類を添付しなければならない、税務申告の前提として PCG に従った会計上の成果計算が求められた。この税法と会計規則の一致は重要な意義をもつものであり、PCG の広範な適用の促進に非常に有効であったと判断される。

PCG の公表以来、まず公企業を中心にその適用を義務付け、次に PCG が適用されない私企業について業種別プラン・コンタブルを制定し適用を義務付けた。そして、PCG も業種別プラン・コンタブルも適用されない企業について、1965 年 10 月 28 日施行令で実質的な PCG の遵守を定めたことになり、この時点でフランスにおける会計基準の遵守義務を見ることができるようなのである。

王制時代から PCG の普及までの会計の歴史を追及すると、フランスの法制度が成文の形式であったことから会計基準も成文化されていること、また商法、会社法および税法のなかで会計について言及していること、特に税法で PCG の適用を義務付けていることは、フランスの会計基準の属性を知る上で非常に重要であることを指摘したい。

フランスの会計基準の特性として挙げられる、「成文主義」、「債権者保護」、および「確定決算主義」の確立過程を、歴史を忠実に跡付けることにより検証したものである。

⁴² Journal Officiel du 17 novembre 1965, page 10150.

IV EC 会社法第 4 号指令と PCG の改訂

1. PCG 改訂への始動

1960 年以降の経済成長により、経済規模がフランス国内外ともに著しく拡大し、PCG1957 年版では時代の流れに対応しきれなくなった。1971 年、当時の財務大臣ジスカール・デスタンは、主に次のような諸問題や課題の解決のため、PCG の改訂を要請した⁴³。

- 経済状況および法的状況と会計の調整。例えば、従業員成果参加、下請、リース、およびホールディングなどの会計上の問題。
- 会計の内部分析、経営管理、企業会計と社会会計(*comptabilité nationale*)の関係、および利害関係者への情報提供など多方面への会計情報の充実。
- コンピュータによる情報処理への対応問題。

この PCG の改訂のため、「用語」、「評価」、「法制」および「総合計算書類」の 4 つのワーキング・グループが設けられ、用語の定義、資産・負債の評価、諸法律との整合性および計算書類の書式についての審議が始められた。

この 1971 年、まさに時期を同じくして、EC 会社法指令も大きく動き出し、PCG の改訂も多大な影響を受けることになり、まさに会計の国際化時代の到来であった。

フランスと EC 双方が会計基準の改訂や制定を準備する中、イギリスを含む 3 か国が EC 加盟した。その加盟により、フランスも EC も、PCG 改訂あるいは EC 会社法第 4 号指令の原案を発表した後にそれらの修正を要することとなり、原案から修正案を経て発布に至る複雑な動きとなった。1970 年代初頭から PCG 改訂までのフランスと EC の一連の流れのまとめると次のようである。

1971 年	フランス	PCG の改訂作業開始
1971 年	EC	EC 会社法第 4 号指令 原案提出
1973 年	EC	イギリス、アイルランド、デンマークが

⁴³ Bulletin trimestriel du Conseil national de la Comptabilité, n°6, avril 1971

		EC に加盟
1974 年	EC	EC 会社法第 4 号指令 修正案提出
1975 年	フランス	PCG 改訂原案公表
1978 年	EC	EC 会社法第 4 号指令 発令
1979 年	フランス	PCG 改訂案公表
1982 年	フランス	PCG 改訂が省令により承認・発効
1983 年	フランス	EC 会社法第 4 号指令調和化法
1983 年	フランス	EC 会社法第 4 号指令調和化施行令
1983 年	フランス	上記調和化法・施行令に基づき、商法および商事会社法改正

このように PCG の改訂を始め、諸法令中の会計規定も従来のようにフランス国内の制度や社会状況に適応するだけでなく、EC 加盟国との国際的な調和を求められる新しい時代が到来し、歴史的にも大きな転換期を迎えることとなった。

2. EC 会社法第 4 号指令原案と修正案

1958 年ローマ条約により設立された EEC（欧州経済共同体）⁴⁴は、共同市場の確立及び欧州共同体の経済活動の調和的発展を目的としていた。そのため、経済活動の中核である会社を規制する加盟国の会社法の調和は必要不可欠なものであった。EEC の共同市場の理念は、「同一の法的形態をとる会社が、欧州共同体内において同等の法的要件のもとで、活動できること」であり、そのような会社間の競争を阻害しないことであるとしていた。そこで、各国法制間の差異や矛盾

⁴⁴ 欧州石炭鉄鋼共同体(ECSC)、欧州経済共同体(EEC)、および欧州原子力共同体(EAEC あるいは Euratom)の 3 共同体が 1967 年の統合条約により、欧州共同体(EC, European Communities)を形成した。1993 年、マーストリヒト条約の発効により、欧州連合(EU, European Union)が発足し、欧州経済共同体(EEC)は欧州共同体(EC, European Community)と改称した。2002 年、欧州石炭鉄鋼共同体(ECSC)は条約有効期限到来により消滅し、2009 年のリスボン条約発効により、欧州共同体(EC)を欧州連合(EU)が継承した。欧州原子力共同体は、欧州連合と統合せず、欧州連合内部で独立した主体として存続している。

を排除し、国内会社法の調和を目的に、EC 理事会により「指令」⁴⁵という形式で、EC 会社法指令が発令された。会社の会計については、EC 会社法第 4 号指令「年次計算書類」および同第 7 号指令「連結計算書類」があり、両指令は加盟各国の国内会計規定の改訂を要求するものであった。

1960 年代当時、利害関係者にとり重要情報である会社の年次計算書類の様式と内容を規制する法律は、加盟国によりかなりの相違があり、開示情報も質量ともに多大な差があった。第 4 号指令では、年次計算書類および営業報告書の「用語」、「様式および内容」、「評価の方法」、並びに「開示」に関して調整するものであり、またそれは、商法に従って作成すべき年次計算書に限られ、税務官庁に対して提出すべき特定の書類に適用されるものではないとしていた。

1971 年、「年次計算書類」の規定を定めた第 4 号指令原案が委員会により理事会に提出された。しかしこの後、1973 年にイギリス、アイルランド、デンマークが加盟し、慣習法の法制度を持つイギリスの強い要請により、イギリスの会計慣行も同指令に導入することになり修正が加えられた。それらは、主に第 1 節総則の第 2 条における「真実かつ公正な概観 (a true and fair view) (仏訳 : une image fidèle, 誠実な概観)」原則の導入、および第 7 節評価原則における「時価評価の容認」において顕著である。

原案ではドイツ会社法の「可能な限り正確な概観」に基づき、フランス会社法の「正規かつ誠実な会計原則 (principes d'une comptabilité régulière et sincère)」を導入し、第 2 条を「年次計算書類は、正規かつ誠実⁴⁶な会計原則の要求をみたし (2 項)、会社の財産状態、財務状況並びに業績につき、可能な限り正確な概観 (une image aussi sûre que possible) を与えなければならない (3 項)」と起草していた。この「可能な限り正確な概観」というのは、年次計算書類作成について常に遵守しなければならない目的であり、複数の会計処理方法から選択適用が認められている場合の選択に際し、指針となるものである。

それに対し修正案では、「年次計算書類は、会社の財産状態、財務状況並びに業

⁴⁵ EC (EU) の法的拘束力をもつ法令は、「規則」、「指令」、および「決定」の 3 種類である。会計に関しては、国内法に優先し直接適用される「規則」と、国内関連法の改正や整備を要請する「指令」が発令されている。

⁴⁶ 日本語の訳語に関して、本稿では 野村健太郎博士の訳より、「une image fidèle」を「誠実な概観」、「régulière, régularité」を「正規な、正規性」、「sincère, sincérité」を「真実な、真実性」という訳語を用いる。

績につき、「真実かつ公正な概観」を与え（2 項）、本指令の規定に従い明瞭に作成しなければならない」と修正され、イギリス会社法の「真実かつ公正な概観」に基づいたものとなった。原案と修正案の比較を図表で示すと次のようである。

第 4 号指令第 2 条 原案と修正案の比較

第 4 号指令 原案		第 4 号指令 修正案	
方法	正規かつ誠実な会計原則の適用 <i>des principes d'une comptabilité régulière et sincère</i> ↓↓	目的	誠実な概観(真実かつ公正な概観) <i>une image fidèle</i> (a true and fair view)
目的	できる限り正確な概観 <i>une image aussi sûre que possible</i>	方法	↓↓ 目的を達成するため、適用すべき会計原則を明示する必要はないとした ⁴⁷ 。

(筆者作成)

原案では、会計諸原則の適用という方法により、目的である「できる限り正確な概観」が達成されるとして、「方法」と「目的」を表していた。それに対し修正案では「真実かつ公正な概観」という「目的のみ」を示し、その目的を充足するためには必然的に一般に認められた会計原則に従うため、それらを規定に盛り込む必要はないとし、基本理念のみが規定されることになった。

3. イギリス会社法の「真実かつ公正な概観」およびその導入

EC 会社法第 4 号指令で導入されたイギリスの「真実かつ公正な概観(a true and

⁴⁷ 山口 [1984]、201 ページ、修正理由書翻訳より抜粋、「会社の状態につき真実かつ公正な概観を与えるべき旨を要求することは、正規かつ適正な会計原則を遵守しなければならないことを当然に意味するから、新しい表現法の導入により、そのような原則についての言及を削除することが可能となった。」

fair view)」の概念を理解するため、歴史的変遷を検証すると、1844年株式会社法（Joint Stock Companies Act 1844⁴⁸）にその概念の源を見ることができる。同法は、取締役には会計帳簿作成を義務付け、かつ「完全かつ公正な（full and fair）」貸借対照表を作成し、これを監査役に提出することを規定している。

その翌年、1845年統一会社約款法（Companies Clauses Consolidation Act 1845⁴⁹）では、「完全かつ真実な（full and true）」会計帳簿を保持し、「正しい（exact）」貸借対照表、および資産・負債・資本の「真実な（true）」なステートメントの作成を規定している。

そして1856年に改正された株式会社法（Joint Stock Companies Act 1856⁵⁰）では、監査人は貸借対照表が「完全かつ公正（full and fair）」であり、さらに会社の業務状態の「真実かつ正確な概観（a true and correct view）」を適切に表示するものであるか否か意見を表明しなければならないと定められている。

このように、まず「完全かつ公正（full and fair）」という概念が生まれ、続いて「完全かつ真実（full and true）」となり「真実（true）」の概念が新たに加えられた。そしてさらに、「真実かつ正確な概観（a true and correct view）」と変遷していったのである。改正された1856年株式会社法では、「真実かつ正確な概観」について監査人が意見表明すべきことを定めているように、この「真実かつ正確な概観」、つまり「公正（fair）」よりも「正確（correct）」に重点がおかれていたことを見ることができる。

しかし、その後1948年に株式会社法から改正された会社法（Companies Act 1948⁵¹）では、再び一転し、「真実かつ公正な概観（a true and fair view）」と、「正確（correct）」が姿を消し、「公正（fair）」という文言に修正されている。これは、当時会計界に大きな問題を提起した、1931年のロイヤル・メール事件⁵²がきっかけ

⁴⁸ Joint Stock Companies Act 1844, www.nationalarchives.gov.uk

⁴⁹ Joint Stock Companies Act 1856, Table B, 84. www.companieshouse.gov.uk

⁵⁰ Companies Clauses Consolidation Act 1845, 115条、www.legislation.gov.uk

⁵¹ Companies Act 1948, 1948 Chapter 38, Part IV 147条, www.legislation.gov.uk

⁵² 第一次大戦中に巨額の利益を上げたロイヤル・メール社は、税額の過大な見積もりに基づく納税と税金積立金（秘密積立金）を行い、その後の継続した営業損失を税額の還付金と積立金取崩により填補し、それらを配当財源として利用した。この「税金積立金の調整を含む」として公表された貸借対照表、また目論見書に記載された「平均利益」が虚偽記載であり、社債発行に際して詐欺罪にあたるか否かを問われた事件である。

けとなり、修正されたものである。これは、会計書類の数量的な「正確さ」よりも、より心情的なニュアンスを含む「公正さ」に置き換えられたものと考えることができる。

1948年会社法では、繰り返し「真実かつ公正な概観」という文言が用いられており、その後1967年、1976年、1980年および1981年の会社法改正においても一貫して最上位の一般原則⁵³としていることから、イギリス会社法における会計原則の根底をなす基本概念ととらえることができる。

このイギリスが最も重要と位置付ける概念をEC会社法第4号指令は取り入れ、EC加盟各国は関連する法令をそれに整合するように改正することが要請されたのである。

「真実かつ公正な概観」の導入

・ EC 会社法第4号指令 第2条

イギリスの会計概念である「真実かつ公正な概観」を取り入れるため、EC会社法第4号指令は修正され、その「真実かつ公正な概観」は、次のように第2条に規定された。

EC 会社法第4号指令 第2条

1. 年次計算書類は、貸借対照表、損益計算書および注記・附属明細書からなる。これらの書類で一組をなす。
2. 年次計算書類は、本指令に従い、明瞭に作成しなければならない。
3. 年次計算書類は、会社の財産状態、財務状態、および成果につき真実かつ公正な概観を与えなければならない。
4. 本指令の適用が第3項に示す真実かつ公正な概観を与えるのに充分ではない場合には、補足情報を提示しなければならない。
5. 例外として、本指令の規定の適用が第3項で示す義務に反する場合は、第3項の意味する真実かつ公正な概観を与えるため、当該規定から離脱しなければならない⁵⁴。このような離脱の旨は、財産状態、財務状

⁵³ 友岡[1985]、65ページ。

⁵⁴ 第4号指令、第2条のフランス語版では « il y a lieu de déroger à la disposition » という表現であるが、英語版は « that provision must be departed from » と離脱の

態および成果へ及ぼす影響とともに、注記・附属明細書に示し、かつ理由を明記しなければならない。加盟国は、例外を明確にし、これに対応する離脱の方法を定めることができる。

6. 加盟国は、本指令により開示が要求されている事項以外にも、年次計算書類において開示を許可し、または要求することができる。

・イギリスとフランコ・ジャーマンの会計の差違

イギリスの会計規定は会社法に設けられており、企業の「真実かつ公正な概観」を示す会計書類の作成が規定されている。この「真実かつ公正な概観」の概念を導入するにあたり、法制度を始め様々な社会状況をイギリスと異にするフランスは、当初困惑し多くの議論が起こった。

イギリス会計の特徴としてまず挙げられるのは、会社の資金調達の方法が証券市場を中心としたものであることから、計算書類は投資家を中心とする利害関係者への情報開示を目的としていることである。また、慣習法の法制度のもと、会計規定は詳細な規定はなく、大きく原則を示すにとどまっていたことである。

それに対し、フランスやドイツでは会社の資金調達は銀行借入や社債の発行が中心であり、証券市場規模も大きなものではなかった。従って、そのような資金調達の状況から、両国とも有限会社が大半を占めていた。当時の EC 加盟国 6 か国の状況はほぼフランスとドイツに類似しており、イギリスの資金調達方法や会社の形態が、特異なものであったとみることができる。そのような EC 内では、オランダが原則主義をはじめとし経営者の自由裁量に任せるところも多く、イギリスに近い会計思考であった⁵⁵。

このようにフランスでは銀行借入中心の資金調達から、自ずと計算書類の重要な開示先は債権者となり、債権者保護思想に基づいた会計基準が形成されてきたのである。

また、フランスおよびドイツの会計のもう一つの特徴は、確定決算主義であり、税法とも密接に関連していることである。フランスの多くの会計規定は税法に由

要求の表現がより明確である。また、同指令の国内法化により改正されたフランス商法は、L123-14 条（旧第 9 条）において、「…財産、財務状況、あるいは成果が誠実な概観で示されない場合は、当該規定から離脱しなければならない（il doit y être dérogé）…」と離脱を規定している。

⁵⁵ Raffegaue, Dufils, Corré[1980], page 63.

来するものが多い⁵⁶こともイギリスとの差違として挙げられる。

・「真実かつ公正な概観」の訳語

イギリスの「真実かつ公正な概観」をそれぞれの言語へ翻訳する際、その概念を的確に表現するため慎重に行われた。イギリスと対峙するフランコ・ジャーマン型会計基準、およびイギリスに比較的近い会計基準とされるオランダを取り上げ、それぞれの訳語について比較する。

当時の EC 加盟国中、フランス語を公用語とする国は、フランス、ルクセンブルグおよびベルギー⁵⁷と 3 か国であった。「*a true and fair view*」をフランス語に直訳すると、「*une vue, une image véridique et loyale*」⁵⁸であるが、直訳を避け、「*une image fidèle*」⁵⁹「誠実な概観⁵⁹」と訳された。

オランダ語訳もフランス語訳と同様に二つの形容詞を連ねた直訳ではなく、「*getrouw beeld*」とし、フランス語の「*image fidèle*」⁶⁰「誠実な概観」と同意であるが、「*getrouw*」の語源は英語の「*true*」⁶¹「真実」と同意でもある。しかしながら、これは EC 会社法第 4 号指令のオランダ語訳であり、要請された国内法化において、オランダは従来の国内法規定に変更を加えず、「真実かつ公正な概観」は国内法の文言に見ることはできない⁶⁰。これは、EC 指令が国内法化に際し、ある程度の自由裁量を残していることを反映したものと考えられる。

またドイツ語訳は婉曲な言い回し⁶¹で、「*ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild*」⁶²「実質的な諸関係に合致する写像⁶²」とし、国内法⁶³にその表現を取り入れている。そしてその法令からも明らかなように、適用範囲は EC

⁵⁶ Raffegeau, Dufils, Corré[1980], page 69.

⁵⁷ ベルギーの公用語は、オランダ語、フランス語およびドイツ語の三か国語である。

⁵⁸ Pérochon[1983], page 45.

⁵⁹ 「*une image fidèle*」の日本語訳について、野村健太郎博士の「誠実な概観」を本稿では用いるものである。PCG の一般原則の「*sincérité*」も、野村健太郎博士の訳語である「真実性」を用いる。

⁶⁰ Klee[2009], page 903.

⁶¹ Klee[2009], page 903, “...met en œuvre une périphrase « correspondant à la situation réelle »” と記述している。

⁶² 坂本[2011]、97 ページに記述された日本語訳を採用した。

⁶³ 井戸[1997]、59 ページより抜粋、「ドイツ商法第 264 条第 2 項において『資本会社の年度決算書は、正規の簿記の原則を遵守した上で、資本会社の財産状況、財務状況および収益状態の実質的諸関係に合致した写像を伝達しなければならない。』と規定されている。」

会社法指令の要請通り、資本会社に限定している。

このように訳語を検証しただけでも各国の慎重さをうかがい知ることができ、その概念の解釈や位置づけ、および国内法への採用はさらに慎重な態度で臨んだことを見ることができる。

4. 「離脱」要請の規定

EC 会社法第 4 号指令は「真実かつ公正な概観」を年次計算書類に示すことを求め、そのためであれば諸規定からの離脱を要請する規定が修正案に新たに加えられた。この規定は例外規定ではあるが、離脱の容認にとどまらないものであることに注意しなければならない。

この「真実かつ公正な概観」の表示を目的とした離脱規定は、会計法令の適用では「真実かつ公正な概観」を表示しえない場合には、その法規定からの離脱を義務付け、判例、学説あるいは会計審議会、証券取引委員会、公認会計士協会の意見書や勧告書などに基づき、企業の実態を表す適切な会計処理方法の適用を要請するものである。ここにアングロ・サクソンの実質優先の思考および慣習法の特徴が色濃く表れているとみることができる。

この第 4 号指令の原案から修正案への変更は、ただ文化的に異なるアングロ・サクソンの国々の加盟というだけではなく、当時の経済状況も大きな要因であった。高いインフレ率や為替の変動相場制への移行など、特異な経済環境にあり、資産の評価や為替換算に関して従来の規定では充足しえない状況であったことも考慮しなければならない。

また、離脱理由および離脱による影響を注記・附属明細書に記載する旨も規定されており、注記・附属明細書の重要性が明確になっている。これは、注記・附属明細書が年次計算書類として不可欠であると位置づけるものである。

原案の修正作業を経て、1974 年に第 4 号指令修正案が理事会に提出され、1978 年 7 月 28 日、第 4 号指令が発令された。その指令には、「真実かつ公正な概観」の原則の他にも、会社の規模を考慮した簡易システムの導入や、原価主義測定原則化などが規定されており、PCG の改訂に再考を要する部分が含まれていた。

フランスは経済の発展に伴い会計基準や法制度を成熟させてきたが、この EC

会社法指令により、新たに国際的調和を目的とした変革を要請されることとなった。国際的調和化は、各国法制間の調和を目指すものであるが、成文法の大陸系のフランスにとっては、それに対峙する慣習法、アングロ・サクソン系とも調和する会計基準を構築しなければならないことを意味していた。

V PCG1982 年版

1. PCG1982 年版の特徴

1974 年の EC 会社法第 4 号指令修正案も踏まえ、PCG1975 年改訂原案が公表された。これは、市場価値による測定システムや、包括的損益計算書と資金計算書の作成を含む新時代のものであった。さらに、フランス特有の企業会計と社会会計がより明確に、そして潤滑に連動するため、企業が創出する付加価値を算定する方法が取り入れられていた。

この PCG1975 年改訂原案が、そのまま確定成文となるはずであったが、1978 年に発令された修正後の EC 会社法第 4 号指令との整合や当時のインフレ経済への対応のためさらに PCG にも修正が加えられ、1979 年に改訂 PCG 案⁶⁴として公表された。75 年版改訂原案に比べると、1979 年改訂版では EC 指令との調整のため、市場価値による測定システムや資金計算書の作成義務が取り下げられ、簡易評価法や簡易損益計算書といった会社の規模別会計システムが導入されるなど、一歩後退したかのような修正が行われた⁶⁵。

また、この PCG には新たに会計の一般原則が規定されたことも、大きな特徴として挙げることができる。この一般原則では、フランスにすでに定着していた「正規性」および「誠実性」の原則と、EC 会社法第 4 号指令による「真実かつ公正な概観(以下、フランス語 « image fidèle » の日本語訳「誠実な概観」とする)」を取り入れた形になっている。

その PCG1982 年版の内容は、「用語の定義」、「一般会計」および「分析会計」

⁶⁴ 1979 年 6 月 8 日付省令、「Le projet de Plan comptable révisé」

⁶⁵ 野村[1990], 20-21 ページ。

の三部からなり、9クラスの勘定体系⁶⁶を規定していた。そして、一般に用いられる基本システムの他に、会社の規模に応じた簡易システムと発展システムも擁していた。

この1979年改訂PCGがほぼそのままの内容で、1982年4月27日付省令によりPCG1957年版に代わる第III版PCGとして承認され、遅くとも1983年12月31日以降に始まる会計期から企業(entreprise)はPCG1982年版を適用することが定められた。改訂作業の着手から11年もの長い歳月を要することになったが、勘定番号編成などはその後の改訂を経た2012年現在も継承されており、このことは1957年版の抜本的改訂という目的の成就とフランスの会計制度の成熟を表すものであると考えられる。

2. 「正規性」と「真実性(sincérité)」の解釈

・会社法に見られる「正規性」と「真実性(sincérité)」

先にも検証したように、EC会社法第4号指令は、原案では明記されていた「正規性」および「真実性(sincérité)」の会計原則が削除され、「誠実な概観」のみが規定された。「誠実な概観」はその目的を達するためは会計規定からの離脱も要請するものである。法令への準拠を定めた「正規性」とそれを誠実に適用する「真実性(sincérité)」に依拠するフランスの思考体系と、「誠実な概観」を示すためには規定からの離脱を要請する思考体系は全く異なる⁶⁷ものであり、EC指令とPCGの間に大きな矛盾が生じるのではないかと懸念された。それまでの「正規性」と「真実性(sincérité)」を中心とした会計原則を根本的に見直すべきかどうか問われた。

フランスにおける会計原則について歴史的に検証すると、PCG1957年版には会計原則の規定はなく、PCG1982年版において会計一般原則が初めて規定に含まれた。PCG1982年版が発効される以前のフランスの会計関係の法令では、会社法にこれらの会計原則の起源を見ることができる。

⁶⁶ クラス1から5が貸借対照表科目勘定、クラス6と7が損益計算書勘定、クラス8が決算振替などに使用する特別勘定、クラス9が分析会計に用いる勘定である。この勘定番号体系は、現在も同じである。PCG1957年版では、分析会計もなく、勘定体系もクラス0から9までの10クラスに分かれていた。

⁶⁷ Pirolli[1978], page 206.

1867年会社法⁶⁸では、株式合資会社に関する第10条2項に「監査役会役員は、毎年、総会への報告書で、財産目録において発見した非正規制(*irrégularités*)および非正確性(*inexactitudes*)を指摘(*signaler*)なければならない(以下省略)」と規定していた。この「非正規性」と「非正確性」の報告義務の規定は、株式合資会社にかかるものであり、株式会社にかかるものではなかった。株式会社に関しては第32条に「年次総会で選任された監査人(*commissaires*)は、取締役から提示された会社の状況、貸借対照表、および計算書類について、翌年に株主総会に対し報告書を作成する。」と規定がある。これは報告書を作成することのみを規定しており、取締役から提出された会計書類の何について報告するかは、株式合資会社に係る規定のように明確にされていない。

この1867年会社法に係る数度の改正のうち、1935年デクレ-ロワ⁶⁹及び1937年デクレ-ロワ⁷⁰により、株式会社の監査について改正が行われた。1935年デクレ-ロワでは、第34条3項に「監査人は委任された職務を遂行したことを総会へ報告し、かつ発見した不正規性および不正確性を指摘すべき報告書を作成する。」と規定された。続く1937年デクレ-ロワでは、第32条が修正され、「定時株主総会により3年間の任期で選任された監査人は、帳簿、現金、有価証券および会社の価値を検証し、財産目録及び貸借対照表の正規性(*régularité*)および真実性(*sincérité*)、並びに取締役会報告書における会社の計算書類に掲載された情報の正確性(*exactitude*)を監査する(*contrôler*)任務を負う。」と一項に挿入された。これらの改正により、株式会社の監査人の任務と監査報告の内容について明確に規定されたことになった。

そして1966年商社会社法⁷¹へと全面改訂が行われ、商社会社法の「株式会社の監査」の節、第228条に「会計監査人(*commissaires aux comptes*)は、資産目録、営業活動、損益計算書および貸借対照表に関する正規性(*régularité*)および真実性(*sincérité*)を証明する(*certifier*)ものである。このため、会計監査人は事業に干渉することなく、帳簿および会社の価値評価を確認し、会社の会計の正規性と誠実性を監査する使命を負う。監査人はまた、取締役会または執行役会の報告書、

⁶⁸ Loi[1867]

⁶⁹ Décret-loi[1935]

⁷⁰ Décret-loi[1937]

⁷¹ Loi[1966]

および株主に対する資料に掲載される会社の財務状況と計算書類について真実性 (sincérité) を検証する。」と規定された。この改訂により、会計監査人が会計書類の何について監査しなければならないかという目的が一層明確に示され、「正規性」と「真実性 (sincérité)」を証明しなければならないことが明らかにされた。さらに、取締役会などへの報告書では、会計書類の「正確性 (exactitude)」という改訂前の文言は、真実性 (sincérité) に変更された。ここに「会計書類の正規性と真実性 (sincérité) に関する会計監査人の証明義務」および「報告書の情報の真実性 (sincérité) の検証」が規定されたことになる。これは、会計書類の作成にあたり、正規性と真実性 (sincérité) を遵守しなければならないことを示し、正規性と真実性 (sincérité) がフランスにおける会計原則としてとらえられていることを示すものでもある。

このように 19 世紀にすでに会計書類に関して「正規性」の概念が生まれ、1930 年代の法令に「正規性」と「真実性 (sincérité)」が明文化され、それらがフランス国内で会計原則として定着していったと捉えることができる。また、「正確性」については、1966 年の改訂以来、消滅した文言となったことも注目すべきことであると考える。

・「正規性」と「真実性 (sincérité)」の解釈

PCG1982 年版の定義に見られるように、「正規性」とは「現行の規則と手続きに準拠すること」であるが、「現行の規則と手続き」が何をさすかについては詳細を明示していない。「正規性」は、「現行の」規則に従うことであるが、その規則が欠如している場合は、一般に認められている原則に従うことと解説⁷²されている。

証券取引委員会 (Commission des opération de bourse, 以下 COB と省略) は、「現行の規則と手続き」に関して、「法律により定められた規則に従うことであり、また判例、CNC (国家会計審議会) および業界団体の定める規則、そして会計の学説も含む」とし⁷³、法令そのものよりも広い範囲を示すものであるとの見解を示した。しかし、これは証券市場の監督機関である証券取引委員会の解釈であることに注意しておかなければならない。

⁷² Mémento[1980], page 84.

⁷³ Mémento[1980], page 84.

「真実性 (sincérité) 74」とは、「規則および手続きを誠実 (de bonne foi) に適用すること」であり、正しく情報提供を行う道義心を持ち、背信を禁止⁷⁵するものである。会計の能力 (compétente) があり、正直 (honnête) で背信の意のない (sans aucune intention de tromper) 人により、忠実かつ誠実に (avec loyauté et bonne foi) 作成された計算書類が、この「真実性 (sincérité)」の原則を満たしたものになるとしている⁷⁶。

具体的な解説や例示では、引当金や減価償却など経営者の判断が介入するケースを挙げ、そのような場合に誠実に会計規則や手続きを適用することとしている。引当金の例では、「その引当金が正確か否かではなく、合理的な方法により見積もられたか否かを問うのが真実性 (sincérité) である」として正確さを問うものではなく⁷⁷、誠実に規則や手続きを選択適用したか否かであると解説がなされている。また COB も、経営者の危険への合理的な見積りによる引当金や減価償却を例に挙げ、真実性 (sincérité) が正しい会計上の評価を導くと解説した⁷⁸。このような例示や解説から、真実性 (sincérité) の原則が会計の規則および手続きの選択適用の際に適用される原則であることも明らかにされている。

3. 「誠実な概観」の解釈

・「誠実な概観」の一般原則への導入

EC 指令で規定された「誠実な概観」を、フランスに由来からある「正規性」や「真実性 (sincérité)」の一般原則と共に会計基準に導入しなければならず、

⁷⁴ Mémento[1980], page 85,では、「sincérité (誠実)」という文言が使用されたいきさつについて次のように述べられている。「上院への改定案の委員会報告者であるダイイ (Dailly) 議員は、『exactitude (正確)』という言葉は、全てのニュアンスを排除した厳格さ (rigueur) に結びつき、辞書でも正確さ (exact) は真実 (vérité) と合致するものである。(中略) 引当金の正確さを監査人が証明することは不可能であるが、誠実さ (sincérité) をもって評価したものであれば、それが合理的 (raisonnable) な方法によるものと評価することができる。』と述べ、「exactitude (正確) は」に置き換えられた。」本稿では、「sincérité (誠実)」ではなく、野村健太郎博士の «sincérité» (真実性) という訳語を用いる。

⁷⁵ Culmann[1979], page 99, “Le principe de sincérité interdit de tricher” と述べている。

⁷⁶ Raffegéau, Dufils, Corré[1980], page 66.

⁷⁷ Mémento[1980], page 85.

⁷⁸ Mémento[1980], page 85.

結果的に「正規性・真実性 (sincérité)」と「誠実な概観」を一つの文章に組み入れ、PCG1982年版では一般原則の節において次のように規定された。

第1編1章1節 一般原則⁷⁹

企業の状況および取引の忠実な概観を反映した状態を示すため、会計は、慎重性の原則(*la règle de prudence*)を遵守しつつ、正規性および真実性の義務(*les obligations de régularité et de sincérité*)を満たさなければならない。

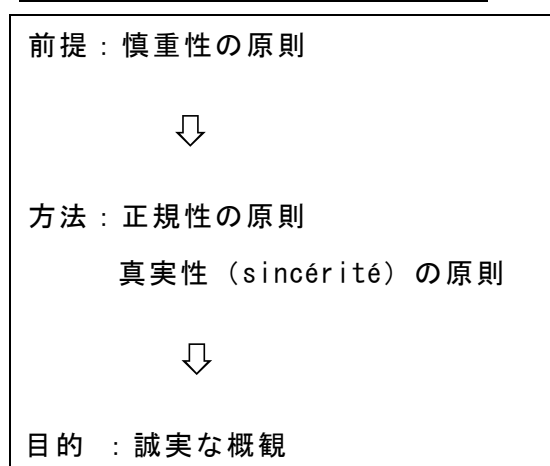
- ・ **慎重性(*la prudence*)**とは、企業の財産や成果にかかりうる現在の不確実性が、将来の危険に変わることを避けるため、諸事象を合理的に評価することである。
 - ・ **正規性(*la régularité*)**とは、現行の規則と手続きに準拠することである。
 - ・ **真実性 (*la sincérité*)**とは、会計責任者が取引、事象および状況の現実と重要性について通常もつべき知識により、これらの規則および手続きを誠実 (*de bonne foi*) に適用することである。
1. 会計は、その目的を実現するために必要なデータを、それらが数量化され、つまり適当な単位数で表示される場合において、認識・測定し、分類するものである。
 2. その基本データは、適時に処理されるよう、遅滞なく記録される。
 3. 会計情報は、その利用者に対し、活動、事象および状況の適切、公正、明瞭、正確かつ完全な記述を提供しなければならない。
 4. 連続する期間を通じた会計情報の一貫性は、規則および手続きの適用に継続性が認められることを意味する。
 - ・ この継続性の原則の例外は、よりよい情報の探求を理由に正当化されなければならない。
 - ・ 会計方法が変更された場合は、新しい方法により作成された情報と共に、変更により生じたすべての会計上の影響について、全ての有益な情報をその移行期に提示すべきである。

⁷⁹ PCG[1982], page I.5.

(太字箇所は原文に従ったもの)

この規定を分析すると、会計は「企業の状況および取引の誠実な概観を反映した状態を示す」という「目的」のため、「慎重性の原則(*la règle de prudence*)を遵守しつつ」という「前提」のもと、「正規性および真実性の義務(*les obligations de régularité et de sincérité*)を満たす」という「一般原則」に従わなければならないと、「前提」、「方法」および「目的」により形成されていることが明らかになる⁸⁰。これを図示すると次のようである。

一般原則と「誠実な概観」の関係



(筆者作成)

会計の目的と目的到達のため適用される原則という関係の前提に、「慎重性」の原則が存在することもまた忘れてはならず、両者の目的と方法という関係は「慎重性」の原則が充足されている中で成立するものである。「慎重性」の原則については、他の原則と同様に定義は示されているが、その原則は PCG1982 年版において新たに示された原則であり、解説が何も付されていない⁸¹。

「慎重性」の原則の解釈は、EC 会社法第 4 号指令の「評価の原則」の 1-C の条文を参考に解釈するものである⁸²。

⁸⁰ Pérochon[1979], pages 18-19, Pérochon は、慎重性・正規性・誠実性の原則を目的とし、規定中後半の 1-4 に列挙される原則を目的到達のための方法であると、原則を分類している。

⁸¹ Culmann[1979], page 101.

⁸² Culmann[1979], page 99.

第7節 評価の原則 第31条（評価の一般原則）

1.C 慎重性の原則は、いかなる場合においても遵守しなければならない。

aa 貸借対照表日において実現した利益のみを計上することができる。

bb 当該営業年度中または先の営業年度中に起因する予測可能な負債または不確定な損失については、貸借対照表日から作成日までの間に知りえたことも含み、計上しなければならない。

cc 減価については、当該営業年度が損失であろうと利益であろうとにかかわらず、これを計上しなければならない。

この規定に述べられているように、「慎重性」の原則の適用は、未実現の利益の計上を禁止し、損失は未確定であっても高い確立⁸³で成果算定に影響を及ぼすものの計上を導くものである。しかし、とりわけ損失について過度に慎重性を適用し続けることは、悲観的な⁸⁴計算書類になってしまうので、「慎重性」の原則の適用も適切でなければならず、常に正しい判断が求められる。

・「誠実な概観」の解釈

「慎重性」、「正規性」および「真実性 (sincérité)」の定義は一般原則の規定で明記されているのに対し、「誠実な概観」についての定義は記述されていない⁸⁵。この「誠実な概観 (une image fidèle)」の定義については、PCGに限らず、他の法令中にも記述されていない。PCGの一般原則の「活動、事象および状況の適切、公正、明瞭、正確かつ完全な記述」を満たすものが「誠実な概観」であるという解説⁸⁶もあるし、原語の「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」に立ち返り、「フェア・プレイ (fair play)」という言葉を使い起こすことも無益なことで

⁸³ Pérochon[1979], page 18.

⁸⁴ Pérochon[1983], page 47, “les bilans sont systématiquement « pessimistes »” と述べている。

⁸⁵ Pérochon[1983], page 45, 「誠実な概観はどこにも定義も例証もないく、その概念も示されていない。」と述べている。

⁸⁶ Pérochon[1983], page 45.

はない⁸⁷とヒントを与えているものもある。

さらに、「誠実な概観」を理解する鍵として、文法上の冠詞に注目した解説もなされている⁸⁸。「誠実な概観」は、定冠詞を用いた « l'image fidèle »ではなく、不定冠詞の « une image fidèle »である。この両者の違いは重要である。つまり、企業の « l'image fidèle »（定冠詞による誠実な概観）は存在せず、反対に企業の « une image fidèle »（不定冠詞による誠実な概観）は、異なる概念や方法を用いることにより、複数存在する。取得原価を用いた誠実な概観もあるし、市場価格を用いた誠実な概観も存在する。すなわち、絶対的な誠実な概観ではなく、相対的な誠実な概観を求めるものであると理解できる。

その相対的な誠実な概観とは、正しい « correcte »⁸⁹企業の概観である。複数の誠実な概観が存在する中、最も正確な概観、つまり実際の状況を利用者に提供することを意味し、利用者の判断を誤らせないような企業の概観を提供することである。時代の推移や状況の変化に対応するため、複数の規則、手続きの中から、適切な会計処理を選択し適用することである。そして、現行の規則や手続きを誠実に適用しても正確な概観を表示しえない場合は、それらから離脱し、誠実な概観を提供しなければならない。

4. 「離脱」の解釈

離脱については、PCG1982年版の第2編2章⁹⁰の企業の会計書類に規定が設けられている。

第2編2章2節 計算書類

1. 年次計算書類は、貸借対照表、損益計算書および注記・附属明細書からなる。これらの書類で一組をなす。

それらはプラン・コンタブル・ジェネラルの規定に従って作成されなければならない；例外として同規定からの離脱が必要であるような、いかなる状況においても、企業の財産状況、財務状況および成果の誠

⁸⁷ Mémento[1983], page 97.

⁸⁸ Mémento[1983], page 96.

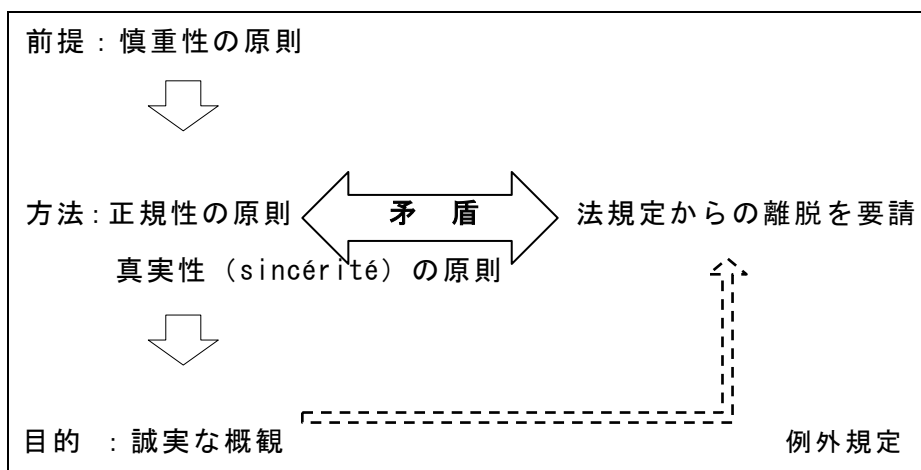
⁸⁹ Mémento[1983], page 97.

⁹⁰ PCG[1982], page II.61.

実な概観を提供しなければならない。そのような離脱が行われた場合には、注記・附属明細書に記載し、詳細な説明を付さなければならない。この誠実な概観に至る義務は、そのための補足情報の提供へ導きうるものである。

歴史的に成文法の国であるフランスは、法規定や明文化された PCG により会計基準を形成してきた。企業の誠実な概観を提供することを目的とする場合だけに限られる例外的措置とはいえ、法規定からの離脱を要請する規定を設けることは、フランスの会計制度上前例のないことであった。この両者の矛盾を図示すると次のようである。

正規性の原則と「離脱」の要請



(筆者作成)

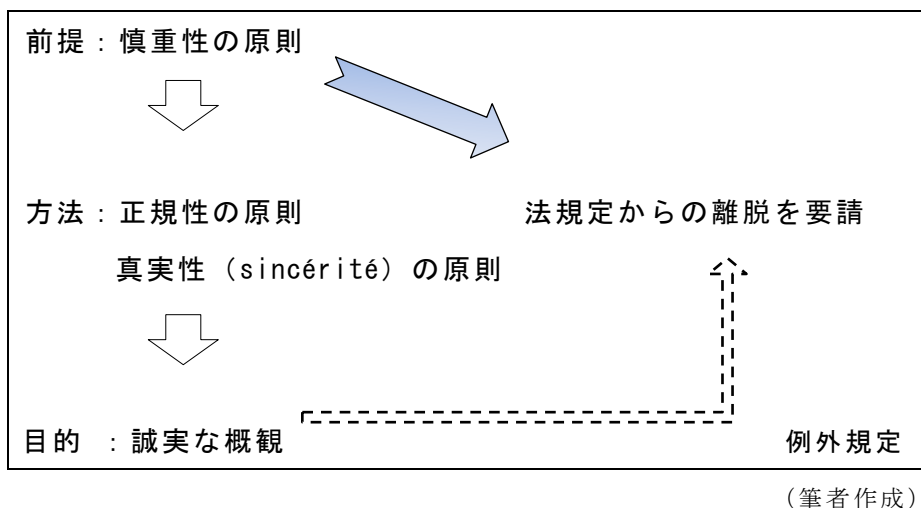
同じく正規性を重視するドイツは、この「離脱」を要請する規定の国内法化は行わなかった。これは、フランスと大きく異なる点である。フランスにおいては、「誠実な概観」の解釈よりも、この「離脱」の強制の方が衝撃的であり、「離脱」と「正規性」の整合への理論づけが重視された。

この「正規性」と法規定からの「離脱」の矛盾は、「慎重性」の原則が前提であることに注目し、解決することができる。あくまでも慎重性の原則を前提とし、例えば未実現利益の計上は禁止されていたことなどから、離脱についても一定の

ボーダーラインが例示され⁹¹、離脱についても慎重性の原則が適用されることを示した。このような例示においても、やはり当時のインフレと為替の変動相場制への移行が要因となる例外的な事象が説明された。特にフランスは、棚卸資産の評価方法として後入先出法を認めていなかったという事情があった。

慎重性の原則を前提とする離脱を図示すると次のようになり、正規性の原則と離脱も慎重性の原則のもとでの方法となり、矛盾が解決される。

「慎重性の原則」の適用による矛盾の解決



「誠実な概観」導入当初はそれまでのフランスの法律を尊重した「正規性」や「真実性 (sincérité)」が見直されるのではないかと危惧されたが、「正規性と真実性 (sincérité) という観点と、融通性をもった『誠実な概観』という概念との間には基本的には大きな差がなく、注記・附属明細書による補足情報の開示の要求が以前より強くなる⁹²。」という考え方に収斂していった⁹³。

⁹¹ Pérochon[1983], pages47-49, Les limites de l'image fidèle.

⁹² Raffegau, Dufils,Corré[1980], page 63.

⁹³ 藤井[2005]、235-236 ページ、抜粋・要約：「フランス会計制度のもっとも大きな転機を画する 1982 年 PCG の公表」から 20 年を経て 2002 年に行われた「PCG の 20 年」と題する円卓会議において、ジルベール・ジェラルド (IASB 理事、IASB-CNC リエゾンメンバー) は、『誠実な写像(image fidèle)』という概念それ自体は『実体のない概念(concept vide)』であり、「フランスでは伝統的に法令主導の会計規制が実施されてきたので、それに慣れ親しんできたフランス会計人からすれば、法令中に当該法令の効力を否定する規定を設けるとい制度設計は容易に受容しがたいものであった。」と説明し、さらに『誠実な写像』原則の国内化がこれまでのところ、

70年代も終わりを迎え、経済も一層国際化し、企業の大規模化そして証券市場の活発化により、フランスの会計制度も国際的に調和していくことが必要とされた。

5. 1983年 EC 第4号指令調和化法⁹⁴と商法改正

EC 会社法第4号指令は会社の年次計算書類に関するものであり、第1条適用範囲の規定において、フランスに関しては、「株式会社 (la société anonyme)、株式合資会社 (la société en commandite par actions)、有限会社 (la société à responsabilité limitée) の形態の会社に関する一切の法令」と定められていた。従って、同指令の要請する国内法改正は、前述の3形態の会社の年次計算書類にかかる規定のみであった。しかし、フランスは他の形態の会社を含む全ての商事会社、商人、および無限責任の人的会社などの会計規定へと範囲を拡大し、国内法改正を決定した。

この適用範囲の自主的な拡大も、ドイツとは大きく異なる点である。ドイツは EC 会社法第4号指令に定められた適用範囲の通りに、株式会社、株式合資会社および有限会社に適用を限定して国内法化した。従って、「真実かつ公正な概観」の適用も、これらの3形態の法人に限ったものである。また「離脱」の規定は、国内法に導入しなかったこともフランスとの相違点である。

そして、1983年議会立法による調和化法は、「第4号指令との会計義務の調和化」という名称のもと公布され、商法および商事会社法⁹⁵が改正された。

フランスにおける年次計算書類に関する規定は、商法、商事会社法および PCG にあり、PCG は先にみたように EC 会社法第4号指令の内容に則して PCG1982年版がすでに制定されていた。従って 1983年調和化法により商法と商事会社法が改正され、フランスの年次計算書にかかる規定はすべて第4号指令と整合するものになった。

フランス会計制度に『何も新しいものをもたらししていない』のは、むしろ当然の成り行きであったというべきであろう。」と述べた。また、ジャック・リシャール (パリ・ドフィヌ大学教授、CNC 委員、CRC 委員) は、『『誠実な写像』は『内容のない概念 (concept creux)』である。』と述べた。

⁹⁴ Loi[1983]

⁹⁵ Loi[1966]

1983年調和化法の第1章は商法の改正に関するもので、まず商法第1巻第2編のタイトルを「商業帳簿 (Des livres de commerce)」から「商人の会計 (De la comptabilité des commerçants)」に改めた。そして、「誠実な概観」の原則の規定も含み、第8条から第17条までを改訂した。商法8条から17条は、1807年のナポレオン法典以来、商業帳簿およびその作成義務を規定した非常に重要なものであり、1935年⁹⁶に一度改訂されたただけであった。この1983年調和化法以前の商法は帳簿の作成義務は定めているが、様式や方法の詳細な規定はなく、この調和化法による改訂で、商法中に会計諸原則、会計書類の詳細、資産負債の評価方法などを明確に規定するところとなった。

「誠実な概観」と「離脱」の規定は、商法9条（現商法L123-14）に次のように規定された。

商法第1編、第2節 商人の会計、第1章 全ての商人に適用される会計義務

第9条 （現 第L123-14条）

年次計算書類は、正規かつ誠実であり、企業の財産、財務状況および成果に誠実な概観を提供するものである。

会計規定の適用によっても当該条文に示す誠実な概観が提供できない場合は、補足情報を注記・附属明細書により補わなければならない。

例外として、会計規定の適用では財産、財務状況および成果に不適切な誠実な概観を提供する場合は、そこから離脱しなければならない。この十分に正当性のある離脱の旨を、企業の財産、財務状況および成果に及ぼす影響と共に注記・附属明細書に示すものである。

また、1983年調和化法第2章は商事会社法の改正にもかかるもので、主に営業報告書、「誠実な概観」の適用、規定された会計書類の作成義務違反の罰則、および「純資産 (actif net)」を「自己資本 (capitaux propres)」に変更するなどの用語の変更が規定されている。

⁹⁶ Décret du 22 septembre 1953

そして、同年 11 月 19 日、1983 年調和化法適用のための施行令⁹⁷が発令され、さらに詳細な会計規定が定められた。

VI PCG と連結会計基準

1. EC 会社法第 7 号指令と連結会計基準

EC 会社法第 7 号指令発令以前、フランスにおいて連結会計書類に関しては、1967 年の商事会社法施行令第 248 条で連結計算書類を「添付できる (peut annexer)」と、任意規定ではあるが、すでに規定が設けていた。さらに、1983 年調和化法施行令第 43 条では、原文での表現が若干変更(peut annexer から annexe, le cas échéant)されたが、任意である点は変更なく規定されていた。

1983 年 6 月 13 日、EC 会社法第 7 号指令「連結会計⁹⁸」が発令され、国内法改正のため「商事会社と公的企業の連結会計にかかる法律⁹⁹」が 1985 年に、その施行令¹⁰⁰が 1986 年に公布された。この両法令により、商事会社法および商事会社法施行令が改正され、前述の商事会社法施行令第 248 条は任意規定から強制規定へと展開してきた。

また商事会社法第 357 条では子会社等の状況を注記・附属明細書として貸借対照表に添付できるという緩やかなものであったが、改正により「連結会計」の範囲、連結方法、連結計算書類の種類、基本原則などを網羅するものとなり、商事会社法施行令の細則とともに EC 第 7 号指令の要請を完全に満たすこととなった。

この商事会社法および施行令が改正されるまでは、連結計算書類は個別会計情報の補足的な注記・附属明細書の扱いにすぎなかった。しかし、この連結会計を強制する規定により、連結計算書類は個別計算書類と同等な重要性を有することになったのである。

さらに、EC 会社法第 7 号指令の適用範囲外であったが、フランスは自主的に PCG も改訂することとし、連結計算書類の作成規定を 1986 年 12 月 9 日省令に

⁹⁷ Décret [1983]

⁹⁸ CE [1983]

⁹⁹ Loi [1985]

¹⁰⁰ Décret [1986]

より規定し¹⁰¹、1982年版PCGの中に追加した。

フランスにおいては、1980年代半ばにはEC会社法指令第4号および第7号ともに国内法化が完了したが、EC（当時）の他の国の状況を見ると、両指令が国内化されるまでに長い時間を要したことがわかる。

EC 会社法指令の国内法化の年

	第4号指令	第7号指令
デンマーク	1981	1990
イギリス (UK)	1981	1989
フランス	1983	1985
オランダ	1983	1988
ルクセンブルグ	1984	1988
ベルギー	1985	1990
ドイツ (Federal)	1985	1985
ギリシャ	1986	1987
アイルランド	1986	1992
ポルトガル	1989	1991
スペイン	1989	1989
イタリア	1991	1991

(Colasse[2000], page761 より)

注) EC 第二次拡大後の全12か国の資料である。

第4号指令の国内化が早い順番に並べられている。

EC 会社法では、第4号指令（個別会計）、第7号指令（連結会計）、および第8号指令（監査）が、会計に関する指令である。これら3つの指令のうち、第4号指令のインパクトが最も大きかった。それは第4号指令の起草から発行までに長い時間を要し、その間、各国で活発に研究されたことによるとされる¹⁰²。その結果、世界的に

¹⁰¹ PCG[1986]

¹⁰² Colasse[2000], page 880. さらに、コラスは、第7号指令に関して、「第4指令

初めて行われた会計基準の国際的調和化も現実のものとなった。

2. 制度改革 —経済の急速な変化と拡大への対応—

・ CRC 創設と国際基準直接適用の容認

1996年、加速度的に変化し拡大する経済状況に適応する会計基準を、迅速に作成し適用するため、会計基準改革法案¹⁰³が上院に提出された。多様な金融新商品や新しい取引形態が次々と発生する中、それらに遅滞なく対応するためには、会計基準の制定過程や規定の形態を一新する必要があった。また、経済規模の拡大、つまり国際化に対応するためには、国際的に比較可能な計算書類および連結計算書類の作成、さらにそれらの開示に関する会計基準が求められた。これらの時代の要求に応ずるため、経済の変化に対しては制度改革による「迅速性」を、経済の拡大に対しては「国際性」を、これら二点を目的として次のような主旨の改革案が提示された。

「従来、会計を規定する法的形態は、法律（Loi）であったり、様々な省の省令や施行令であったり、CNC（国家会計審議会）の意見書であったりしたが、これを一本化し、会計規定は一つの機関により作成されるよう制度的改革をしなければならない。そして会計基準の改訂も従来のような長い時間を要する全面改定ではなく、新しい経済状況や取引形態に適宜に対応しうる規定の作成が必要である。このような要請を満たすため、新たに会計規制委員会（Comité de la Réglementation Comptable, 以下CRCと省略）を設置し、CNCとの役割分担を図るものとする。この枠組みでは、CNCは諮問機関に特化し、意見書を作成する。その意見書を受け、CRCは会計規則の制定を行うという新制度を構築するものである。

また、フランスの企業グループの国際競争力を高めるため、そして利害関係者への開示のために、連結会計基準の充実と、連結計算書類の国際比較可能性が求められている。とりわけフランス国外の証券市場で資金調達を行う上場企業にと

に比べ、アングロ・サクソンの影響が強いので、よりデリケートな部分を含んでいた」と述べている。

¹⁰³ Projet Loi[1996]

っては、透明で国際比較が可能な連結財務諸表を作成し開示する必要がある。すでに 1966 年商事会社法において、国際的会計基準に基づいて連結計算書類を作成することは容認されているが、この国際的会計基準の適用をさらに明確に規定しなければならない。」

そして、この改革案に基づき、「1998 年 4 月 6 日会計基準の改革に関する法律¹⁰⁴」が公表された。CRC の設置および国際的会計基準の適用の 2 点が主要な内容である。まず、CRC の新設の項において、CRC が会計全般にわたる規定制定機関とし、すべての商人、法人および公益法人は CRC の定める規定に基づいた会計書類を作成しなければならないと規定された。CRC により採択された規定は、経済、法務および予算担当大臣による共同省令として承認されることになった。

そして、同法律第 6 条で 1966 年商事会社法に 357-8-1 条を挿入することが定められた。それによると、EC 域内市場において流通証券発行の許可を受け、フランス国外市場で資金調達する会社は、連結計算書類の作成にあたり、1966 年商事会社法 357-3 条から 357-8 条の適用を免除され、CRC の定める条件下で国際的規定を適用できることが規定された。つまり、それは EC 域内の証券市場に上場しているフランス企業が、連結計算書類をフランス会計基準ではなく、国際的会計基準に基づいて作成することを容認するものであった。国内の会計制度改革の一環であったが、1998 年にすでに上場企業の連結計算書類への国際的会計基準の適用を認めていたことは、重要な意義をもち、その後の EU 全体の動きに先行するものとして特徴づけることができる。

1999 年の第一回 CRC 会議の冒頭¹⁰⁵、担当大臣より、「CRC が会計規定の唯一の制定機関となり、既存の法律および施行令を遵守しつつ規定を制定することになるが、必要な場合は上位の法律についても、政府に対し勧告という形式での提案を望む」と要請があった。そして 2 点目の国際的会計基準の適用の容認については、「企業実態の透明性および企業間の比較可能性を確保するものであり、国外の金融市場での活動を活性化するものである」と述べられたことは注目されてよい。この国際会計基準の直接適用の容認は、限られた条件下ではあるが、従来の会計基準の国際的調和から、また更なる前進として重要な意味を持つものと評価

¹⁰⁴ Loi[1998]

¹⁰⁵ CNC[1998]

できるのである。

3. PCG 1999 年版

新しい会計規定制定手続きに従い、CNC から意見書として提出された草案を、1999 年 4 月 22 日 CRC が採択し、6 月 22 日付で経済・財務、法務、および予算担当大臣の署名により複数省間の省令として PCG1999 年版が発令された。PCG1982 年版では連結会計規則を 1986 年に挿入という形で PCG に編纂していたのに対し、この PCG1999 年版は、PCG¹⁰⁶と連結会計規則¹⁰⁷に分けられ、それぞれ別の省令により発令された。

連結会計規則が別途設けられたことにより、PCG が個別会計規則であるかのように把握されるが、それは誤りで、PCG は個別にも連結にも適用される基本的な会計基準である。連結会計規則は、個別にはない連結会計上の特殊な規定を示しているにすぎない。また、従来は財務省令であったが、この PCG1999 年版は特にその意義を強調して複数省間の省令として発令された初めての会計基準であった。その制定に対する国の意気込みを汲みとることができる。

この改訂が当初連結会計規則の再編を目的としていたことから、連結会計規則は PCG1986 年版に比べると大変内容的に整い充実したものになった。一方、PCG は、ほぼ 1982 年版を踏襲しており、大きな変革は見られない。そして 1982 年版に含まれていた分析会計（原価会計・管理会計）に関する規則は、適用が任意であったことなどの理由により、1999 年版からは削除されることになった。

また PCG1999 年版は、恒久的に修正が繰り返される恒常法（*droit constant*）あるいは準恒常法（*droit quasi-constant*）¹⁰⁸と同一の法的性質をもつとし、特に規範性が重視された¹⁰⁹。従来までの PCG とは異なり、勧告やコメント、あるいは解説や例示など規範的ではないものが排除され、一貫性のある会計規則として統一が行われた。また規定の編纂においても条文番号を付すことにより、以後

¹⁰⁶ CRC[1999b]

¹⁰⁷ CRC[1999a]

¹⁰⁸ Memento[2000], page 37.

¹⁰⁹ 野村[2005], 7 ページ。

の部分修正を容易にし、形式的にも恒常性を持つものとなった。このように PCG に恒常法的性質を持たせることは、PCG の目的が啓蒙的・教育的なものから、法的規定としての意義を高めるためと理解できる。

この改訂は内容には大きな変革はなかったが、その適用範囲は拡大し、商人である自然人、法人に加え、一定規模を超える経済活動を営む私法上の法人、一定額以上の補助金を受ける非営利団体 (association)¹¹⁰を含むものとなった。これは、商法が商行為を行う自然人および法人を適用範囲としているのに対し、PCG はその範囲を超えており¹¹¹、この点においても会計基準としての規範性を示すものである。また、その適用範囲の拡大に伴い、適用対象の呼称を「実体 (entité)」と改めた。

このように PCG1999 年版は、経済変化への迅速な対応を可能にする体制を整え、会計基準として規範性を高めたものとなった。そして、税務申告との関連が大きい従来の個別会計規則とは目的を異にする連結会計規則の独立した編纂は、拡大する経済状況を反映したものとして位置づけられ、一貫した制度設計が整備されたわけである。

VII PCG と IFRS

1. EC 規則と IFRS

EC の会計基準は、会社法第 4 号指令が 1978 年に、第 7 号指令が 1983 年に制定されて以来、一度も改訂されることがなかった。しかし、1990 年代にはいり、それらの指令も時代に対応しきれなくなっていた。そこで会計基準に関して新たな戦略の必要を認識した EC は、1995 年 11 月、欧州委員会による「会計の調和

¹¹⁰ 1999 年版では 100 万フラン以上、2010 年では 153.000€以上の補助金を受ける非営利団体

¹¹¹ 適用範囲につき、商法では ‘toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant’ (商人である全ての自然人あるいは法人) と規定されているが、PCG1999 版は ‘toute personne physique ou morale soumise à l’obligation légale d’établir des compte annuels’ (年次計算書類の法的作成義務を負う全ての自然人あるいは法人) と規定されている。

化：国際的調和への新戦略」¹¹²と題する報告書を公表し、1996年6月欧州理事会の承認を得た。

この1995年の報告書では、次のように述べられている。「近年の会計に関する諸問題のうち、EC会社法指令では全く規定されていないものや、複数の解釈が可能なものが含まれている。このような指令に基づいて制定された国内法規則により作成された会計書類は、より厳格な規定を有する国、とりわけ米国証券取引委員会を充足することはできない。ニュー・ヨークの証券市場へ上場している欧州企業は、米国基準の会計書類を作成しなければならず、自国の国内基準のものと2種類の会計書類の作成を余儀なくされている。

これは、企業にとり大きな負担と出費であり、また同時に利害関係者にも混乱を招く結果にもなる。さらに、企業に義務付けられている米国基準は、欧州に何ら関与することなく独自に発展してきた会計基準である。国営企業の民営化推進によりこのような会計基準問題に直面することになった国々や、国際的資金調達を必要とする企業の数が増加の一途である。」と状況を分析し、早急に対処する必要性を示した。そして、EUの会計基準の国際的調和の方向性として、世界的に資金調達市場での承認が予想される国際会計基準（IAS）と整合性のあるものへと改訂することが提案された。

方向性を明確にした1995年の報告書に続き、2000年、期日と具体的な内容を記した報告書¹¹³が欧州委員会から発表された。その2000年の報告書では、「2000年末までに、2005年以降域内上場企業の連結計算書類作成にIASの適用を義務付け、非上場企業の個別計算書類にもIASの適用を認める草案を提出すること」、そして「2001年末までに、EC会社法指令の近代化に関する草案を提出すること」が示された。この報告書においても会計基準の改訂の目的を計算書類の透明性および比較可能性の確立とし、変更はないが、新たに改訂のスピードアップを要請したものであった。

EC会社法指令で定めた会計基準は、企業の新しいニーズに応えるものではなく、そのような企業の要請に応ずる新基準の制定は、当時アメリカの資本市場の半分の規模しかなかった欧州資本市場が拡大するためには不可欠なものであったといえる。さらに、EUは単一通貨ユーロへの移行を控え、加えてインターネッ

¹¹² CE[1995]

¹¹³ CE[2000]

トによる通信の革命的発達により、市場の急激な拡大が予想されていた。それらの事由により、会計基準の早急な改訂の遂行が必要とされたとみることができる。

また、適用する会計基準として米国基準ではなく IAS を 1995 年にすでに選択していたが、その選択理由を更に明確に示した。それは、IAS は網羅的で概念的にも充実したものであり、EU あるいは国際市場で資金調達を目指す欧州企業の需要に合致したものであるとし、一方、米国基準はアメリカの環境には適合するものであるが、非常に量が多く解釈指針もきわめて詳細であり、適用に当たっては教育的負担も大きいとするものであった。

域内上場企業約 6700 社が 2005 年からの IAS 直接適用の対象となった。その IAS 直接適用を EC 指令ではなく「EC 規則」により制定することとしたが、その理由は EU 各国の伝統や慣習に根差す多様性を回避し、統一された規則および解釈を目指すためであった。また、非上場企業に適用される各国国内基準の調和を求める EC 指令も近代化の必要があり、かつ IAS との抵触を避けるための改訂をしなければならなかった。特に新技術の開発にかかる無形資産の評価などが重要項目として挙げられた。

そして、2002 年 7 月 19 日、EC 規則として上場企業の連結会計書類への IAS 直接適用を定めた「国際的な会計基準の適用に関する EU 議会および理事会規則 1606/2002¹¹⁴」が発令され、2003 年 6 月 18 日、EC 会社法第 4 指令、第 7 指令が改訂¹¹⁵された。

2005 年以降、EU 域内の上場企業は、連結会計書類の作成にあたり IAS/IFRS が強制適用されることになったが、厳密には、EU、つまり、CESR (Committee of European Securities Regulators, 欧州証券規制委員会) が承認した IFRS に準拠することを示している。2005 年の強制適用開始時に、IAS/IFRS のほぼすべてが CESR により承認されたが、IAS39「金融商品、認識と測定」のうち「公正価値オプション」と「ヘッジ会計」について適用を除外しうるとした。これにより、EU 域内の企業のうち主に金融機関では、この適用除外措置を適用するケースが生じている。

この IAS39 に関することを除けば、会計書類の比較可能性、透明性を高めることを目的とした IAS/IFRS の直接適用が実施され、今日に至っている。

¹¹⁴ CE[2002]

¹¹⁵ CE[2003]

2. PCG と IFRS のコンバージェンス

2000年のECの報告書を受けて、CNCは「2002年の審議会の方向性¹¹⁶」において、「連結計算書類および個別計算書類を、段階的に、合理的かつ実践的に強い意志をもってIASへコンバージェンスするものである¹¹⁷」と述べ、フランスの会計基準のIAS/IFRSへのコンバージェンスを目的とした改訂への取り組みを明言した。そして、CNCはIAS/IFRSの概念に基づき、IAS/IFRSとPCGの差異を解消すべく、PCGの改訂作業を行った。2005年の上場企業へのIAS/IFRS直接適用開始までに、PCGおよび連結規定のうち、資産および負債の再定義に始まり、それに関連する無形資産や引当金の会計処理も大幅に改訂するに至った。その結果、それらは従来のフランスの諸概念からIAS/IFRSの諸概念を反映するものになった。PCGのIAS/IFRSへのコンバージェンスに向けた改訂を示すと次のようである。

PCGのIAS/IFRSとのコンバージェンスのための改訂

改訂年	PCGの項目	CRC規則	関連するIAS/IFRS
1999	会計方針の変更	CRC n°99-09	IAS 8
1999	長期請負工事契約	CRC n°99-08	IAS 11
2000	負債	CRC n°2000-06	IAS 37
2000, 2005	引当金	CRC n°2000-06 CRC n°2005-09	IAS 37
2003, 2005	資産の減価償却と 減損	CRC n°2002-10 CRC n°2003-07	IAS 16, IAS 36, IAS 38
2004	資産の定義、計上、 評価	CRC n°2004-06	IAS 2, IAS 16, IAS 23, IAS 38

(筆者作成)

¹¹⁶ CNC[2001a], page 17.

¹¹⁷ 原文では次のように記されている。「forte volonté de convergence [...] des comptes consolidés et individuels avec les normes IAS »

この表に見るように、PCGは資産や負債といった会計の主要な重要項目の規定の改訂をも行ったのである。また、引当金や減価・減損など、事業活動の成果にも影響を及ぼし、かつ、その成果の算定上、恣意性を排除しえない重要な項目に及んでいる。

会計に關与する法律の階層構造、ヒエラルキーでは、国際法であるEC法がフランスにとり最も上位に位置するため、そのEC規則や指令にしたがわなければならないことは明らかであるが、このIAS/IFRSの直接適用については、上場企業の連結計算書類への直接適用のみを求められたものである。しかし、フランスは国内の統一的会計基準であるPCGもIAS/IFRSとコンバージェンスさせるため改訂を行ったわけである。企業グループの連結会計用を想定して作成されているIAS/IFRSと、中小企業の個別会計基準でもあるPCGとのコンバージェンスは並大抵のことではない。それにあえて着手することには、スタンダードはなるべく単一のものであるべきというフランスの姿勢がうかがえる。

また、その改訂に際しても、「確定決算主義」というフランスの会計制度の特性が大きく關与している。PCGは個別・連結の両方に適用される基本の会計規定であるので、特に個別の会計基準という点に注目すれば、税法との関係を見捨てることはできない。税法と会計が分離しているアングロ・サクソン諸国や北歐諸国は、仮に国内会計基準をIAS/IFRSとのコンバージェンスを目的に改訂しても、あるいはIAS/IFRSを国内企業の個別計算書類に適用しても、大きな問題は生じないと思われる。それに対して確定決算主義を貫いているフランスが、なぜあえて国内会計基準をコンバージェンスしようとするのかを考えると、ここにも複数のスタンダードの存在を嫌うフランスの特性が見えてくる。

また、歴史的に「成文法重視」であったことや、「定義好き」など、文化的な要素も關与していると考えられる。このフランスの定義を規定する方法は、IAS/IFRSが原則主義¹¹⁸と呼ばれていること以上の原則主義である。詳細に至るまで例示を含んで規定しないため、大原則である定義の解釈が重要になる。具体例を列挙する方式に比べると不明瞭であるという批判もあるが、定義を示すことにとどめることは、解釈の幅をもたせることでもあり、柔軟性を生み出すことでもある。私見では、この柔軟性が確定決算主義を支える要素となっているとも考

¹¹⁸ IAS/IFRSは原則主義と言われるが、それは米国基準などと比較した場合のことと思われる。

えられる。

3. フランスにおける IFRS の適用

2005年からの上場企業連結計算書作成への IAS/IFRS の直接適用という EC 規則を受け、フランス国内でも適用に必要な法的手続きが取られ、法制面の整備が行われた。上場企業の連結計算書類への IAS/IFRS の直接適用およびそれ以外の計算書類に適用すべき会計基準を定めた法律(オルドナンス)¹¹⁹が 2004 年に公表され、2005 年から適用された。それにより、フランスにおける適用すべき会計基準は、次の表のようになった。

適用すべき会計基準

	個別計算書類	連結計算書類
上場企業	PCG	IFRS
非上場企業	PCG	フランス連結会計基準 CRC99-02 または IFRS

(筆者作成)

このように、フランスは上場企業の連結計算書類には IFRS を直接適用するが、個別計算書類に関しては、上場企業および非上場企業とも IFRS の適用は禁止し、国内の会計基準である PCG を適用することとした。

これは、EC 規則に沿うもので、EC は上場企業の連結計算書類に IAS/IFRS の直接適用を規定したが、上場企業の個別計算書類、非上場企業の連結および個別計算書類に適用する会計基準は各国の裁量にゆだねた。EU 諸国が適用する会計基準は次のようである。

¹¹⁹ Ordonnance[2004]

EU 諸国の IFRS 適用状況

	上場会社		非上場会社		分類
	連結	個別	連結	個別	
フランス	強制	禁止	容認	禁止	1
ドイツ	強制	禁止	容認	禁止	1
スペイン	強制	禁止	容認	禁止	1
スウェーデン	強制	禁止	容認	禁止	1
ハンガリー	強制	禁止	容認	禁止	1
ベルギー	強制	禁止	容認 *1	禁止	1
スロバキア	強制	禁止	強制	禁止	
ポーランド	強制	容認	禁止 *1	禁止	
フィンランド	強制	容認	容認	容認	2
オランダ	強制	容認	容認	容認	2
ルクセンブルグ	強制	容認	容認	容認	2
デンマーク	強制	容認	容認	容認	2
アイルランド	強制	容認	容認	容認	2
イギリス	強制	容認	容認	容認	2
ラトビア	強制	容認	容認	禁止	
スロベニア	強制	容認 *2	容認 *2	容認 *2	
イタリア	強制	強制 *4	容認 *1	容認 *3	
ギリシャ	強制	強制	容認	容認	
エストニア	強制	強制	容認 *1	容認 *1	
チェコ	強制	強制	容認	禁止	
リトアニア	強制	強制	禁止 *1	禁止 *1	
マルタ	強制	強制	強制	強制	3
キプロス	強制	強制	強制	強制	3

- 注) *1 は、金融機関は強制適用
 *2 は、銀行・保険は強制適用
 *3 は、金融機関は強制適用、保険は適用禁止
 *4 は、保険会社を除く

(筆者作成)

EU加盟 25 国では、EC 規則による強制適用以外の適用範囲については、国により適用状況にばらつきがあるが、大きく分けると次の 4 つのパターンに分類することができる。(表の分類の項を参照)

1. フランコ・ジャーマン型

連結には適用を容認するが、個別は禁止する。

2. アングロ・サクソン・北欧型

連結、個別に適用を容認する。

3. マルタ・キプロス型

全てに強制適用

4. その他

様々なパターン

「フランコ・ジャーマン型」に見られる特徴は、国内会計基準も歴史的に確立されたものがあり、また確定決算主義の場合が多い。他の 3 つのパターンは、2 の「アングロ・サクソンや北欧型」のように税務と会計が分離しているため、会計書類の作成に IFRS の適用を容認しやすい状況がある国々、3 の「経済規模が小さく、また自国の会計基準の発展が十分ではない国々(特にマルタとキプロスは、両国とも旧イギリス領であり現在もコモンウェルス加盟国である)」、そして 4 の多くは「旧東欧諸国」であり、それらの多くは IFRS の適用を容認あるいは強制の方向性が強いと分析できる。

この分類と分析から、フランスのとり IAS/IFRS への自国会計基準のコンバージェントというのは特異なものであることが理解できる。ただし、近年の金融危機に際して、推進されてきた公正価値会計にも一部に欠陥があるのではないかという疑念が生まれてきたこと、さらに IAS/IFRS の頻繁な修正・加筆、そして量の膨大さなどから、コンバージェンスへの困難性も感じられる。

4. 会計基準機構(ANC)の設立の意義

2009 年、会計基準を作成する制度上の改革が行われた。1996 年に CRC (会計規制委員会) が設立されて以来の制度改革である。従来、CRC と CNC (国家会計審議会) によりフランスの会計基準は作成されてきたが、このような制度的枠

組みは変化の激しい経済状況に対応する会計基準の作成には適さないことが指摘された。そして、さらなる迅速な対応を目的に、会計規定の作成を一つの組織に集約することになり、2009年、会計基準機構（Autorité des Normes Comptables, 以下 ANC と表記）が創設¹²⁰された。

ANC 設立の法律（オルドナンス）の第 1 条に、「規則（règlement）の形式で、企業会計基準（la comptabilité privée）に適合した会計書類を作成する法的義務が課される自然人あるいは法人が遵守しなければならない一般会計および産業部門別会計規定（les prescriptions comptable générales et sectorielles）を作成する」と、その任務が規定された。

二つの組織が一つになり会計規則作成の手続きが簡素化されるとともに、従来、政令（デクレ）の形式で発令されていたものが、規則（règlement）という形式に変更され、迅速さが確保されることになった。

ANC の役割は、経済事情や会計基準の国際的な動きに対応するための会計規定の修正作業ばかりではなく、もう一つ重要な役割がある。それは会計に関する規範や概念の研究である。つまり、ANC は会計の標準化（normalisation）と規則制定¹²¹の二つの役割を担うのである。前者は会計基準の根底となる概念的研究所示し、後者はそれに基づく会計規定の作成を示すものである。研究に例えるなら、基礎研究と応用研究を行い、それらを最終的には会計規定という形にするものと考えることができる。

この規範的・概念的研究所、「理論」と「実用」、「学術的知識」と「経験的知識」を関連付けるものでもあり、フランスで PCG を起草することやアングロ・サクソンの国で概念フレームワークを起草することよりも、もっと基礎的で前段階にあることだと考えられている¹²²。

VIII お わ り に

21 世紀の現在から約 5 世紀遡り、フランスの会計制度の発展を大まかではある

¹²⁰ Ordonnance[2009]

¹²¹ Colasse et Lesage[2010], page49.

¹²² Colasse et Lesage[2010], page49.

が考察してきた。歴史的に追うことにより、その時々の変革が明らかになり、今日のフランスの会計制度の特徴を分析することが可能となった。現在のフランスの会計制度の大きな特徴として、債権者保護、成文主義、そして確定決算主義が挙げられている。それらの特徴もすべて歴史により解明できるものである。

17世紀、フランスが大きな発展を遂げたルイ王政の頃、会計規定が初めて商法の中に設けられた。ここに、フランス会計制度の特徴とされる二つの要素をすでに見ることができる。まず形式的な面での特徴として、成文主義が挙げられ、そして性質的、内容的な特徴として、債権者保護が挙げられる。この債権者保護思想が生まれた背景には、破産詐欺など当時のネガティブな状況があり、それを禁止するために罰則規定を設けたことが始まりであった。しかし、この債権者保護の制度は、取引の安全性を担保し、経済活動の発展にもつながるものであり、今日の制度においてもフランス会計制度の特徴として挙げられるものである。

この債権者保護の思想は、貸借対照表の資産に担保価値を求めるものでもあり、そのことから資産に財産性を求める財産性の原則に至るものである。17世紀にはまだ今日的な貸借対照表は誕生していないが、重要な会計書類として財産目録である財務一覧表示、インベントリー (Inventaire)の作成が求められていた。

破産詐欺の解決と安全な取引の担保が当初の目的だったとはいえ、会計規定を成文商法の中に入れたことは会計制度の革命的第一歩であった。フランスの法制度は、成文という形で今日に至るまで発展してくるわけであるが、会計基準もその成文という特徴を備えて発展してくることになった。この成文であることは、もう一つのフランスの大きな特徴である定義を定めることにつながっていくものである。成文主義を貫くためには、普遍的な要素を定義として規定することが重要であり、フランスの法律、そして会計制度の中にも見ることができる。定義を定めることは、最大の原則主義でもあり、その定義である原則を導くためにフランスは多くの時間を割いている。原則には例外もつきものであるが、極力例外を生じさせないことを旨としているようである。

王政から時代が流れ、税法および会社法との関連により、確定決算主義という特徴も誕生することとなった。税務面では、当時すべて間接税によっていたところに、所得税という直接税が発明され導入された。その所得を計算するための会計が必要となった。すでに定着していた複式簿記により所得を確定する会計手段

に基づくものであった。また、会社法の整備も進み、配当金の計算が求められ、配当を確定する利益の計算が必要となった。このようにそれぞれの経済面からそれぞれの計算の必要が生じたのだが、すべてが散逸的に動くのではなく、一つの会計書類に基づいて算定を行おうとしたため、ここに確定決算主義が確立されることになった。この確定決算主義の背景には、フランスが好む合理性の思想も大きく影響を及ぼしたものとする。

そして、近代になり PCG が統一的会計基準として公表された。改訂を経るたび、精緻度も増し、また適用範囲も私企業のみならず、商人および公益法人も含むものである。最近、「国の会計」においても、PCG を基準として用いると明記され、PCG の高い規範性がさらに明らかになった。

1970 年代以降の経済の急激な発展、規模の拡大と変革の急速さにより、フランスの会計制度もまた新たな時代を迎えた。地理的な規模、取引の規模がともに拡大することに対し、会計の国際的調和が要求され、EC 会社法指令に従い国内の会計基準を国際的に調和したものに改訂することが要請された。そこには、従来のフランスの法制度や会計制度の発展とは種類と異なるアングロ・サクソン諸国とも調和した会計制度にすることが含まれていた。

この「調和化」は大変な困難を伴うものであったが、フランスは慎重性の原則を頂点とする会計諸原則もアングロ・サクソンの会計観との調和を図り、目的を達成した。そして、次には調和化のもう一步先に行く、国際的会計基準の「直接適用」という局面を迎え、EC が適用することになった IAS/IFRS に対処することになった。EC が加盟国に求めたのは、EC 域内の上場企業の連結計算書類への適用のみであったが、フランスは PCG を IAS/IFRS へ「コンバージェンス」させる方針のもと PCG の改正作業に着手したのである。

ここでフランスの会計基準の 3 つの特徴が、壁となり大きく立ちはだかることになった。その特徴とは、「成文主義」、「債権者保護」、「確定決算主義」であり、これらが擁する特性は、IAS/IFRS のアングロ・サクソンの要素と相反するものである。このためコンバージェンスに際しては様々な困難があるが、会計上の重要項目である「資産」の規定の改正を初め、現在も PCG のコンバージェンスへの審議は継続されている。

この歴史的検討から明らかになったように、時代の要請、つまりその時々の経

済状況による必要に応じて、会計基準は発展してきたといえる。しかし、今日、特に顕著になっているように、新しい形態の取引が編み出されるたび、それに対応することを考えて会計規定を作成することが求められているのか。新しい経済・社会現象に適応してだけでよいのか。このような動きの激しい世の中であるからこそ、より普遍的な会計のドクトリンを確立していく必要があるのではないか。また、会計基準も歴史と文化の産物であることも考慮し、国際対応・世界対応を行うことが要請される。

第2章 資産の定義と分析

I はじめに

本論文の研究主題である研究開発費について、とりわけ現在研究開発費の資産計上に対する考察に際しては、研究開発費という項目が属する無形固定資産や資産への検討も重要なものである。研究開発費は、資産および無形固定資産の定義を満たしていることが前提となるからである。従って、研究開発費の資産計上を検討するには、資産の概念や定義への検討が必要となってくる。

また、前章で考察してきたように、フランスは IAS/IFRS へのコンバージェンスという方針を自らたて、それに伴い会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の改正に着手した。これは、フランスの会計基準の歴史上でも大きな転換の局面であり、そのコンバージェンスへの改正作業には、会計上重要な「資産」の定義の改正も含まれ、資産概念の検討にも深い検討が行われたのである。

このような研究開発史の資産計上および PCG のコンバージェンスという 2 点から、近代において「資産」がどのように定義され変遷してきたものであるかを検討するものである。

II 資産の定義

1. PCG における資産の定義

1957 年版 PCG には資産の定義は見られず、何ら解説も付されていない。その後、1982 年版 PCG では、「用語」の章において、「資産(actifs)とは、企業にとって正の経済価値を有する財産の要素である¹²³。」と資産の定義が示された。この定義に見られるように、「財産性」が明確に謳われており、当時の諸解説書においてもこの「財産性」について言及したり、解説を付したりしているものはなかつ

¹²³ PCG[1986], page I.19. « Actifs : Éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entreprise. »

た。つまり、資産に「財産性」を問うことは当然のこととして扱われていた。

そして、1986年に連結会計に係る規定がPCGの中に追加されたが、ここにおいても資産の定義については何ら変わりがなく、連結会計基準独自の資産の定義を規定することはなかった。

このように、資産は「財産性」を有することが条件であることが明確に示されていた。さらに「有形固定資産(immobilisation corporelle)は、それに対し所有権を行使するもの¹²⁴」とし、無形固定資産も有形資産と同様であると示されていた。また、1982年版PCGに規定はないが、「資産の流入日は、所有権の移転日」という解説¹²⁵からも「所有権」を有することが要件であることが明らかである。ここに資産は「財産性」を有するものであり、それに伴い「所有権」も要件となっていたことを見ることができる。

しかし、1980年代から活発になってきたリース取引、とりわけファイナンス・リースにおいて、「所有権」を持たない資産の会計上の取り扱いについて問題が提起された。さらに、連結会計の重要性が増し、従来の個別計算書類の「財産性」に基づかない、連結計算書類の経済的観点からの資産の概念について議論が起こった。

2. PCG1999年版における資産の定義

1999年のPCGの改訂で、連結会計が分離され、連結会計規則¹²⁶(CRC99-02)が設けられた。連結計算書類については、1986年に連結規定がPCGに挿入され、連結計算書類作成が任意から強制となって以来、ますますその重要性が増し、1999年連結会計規則として、独立して編纂制定された。PCGは個別計算書類および連結計算書類に適用される共通の会計基準であるが、連結会計特有のものは連結会計基準の規定を適用することとなった。資産の定義については、PCGに規定が設けられ、連結基準には独自の定義は設けられていない。しかし、一部の項目につきPCGとは異なる会計処理を求める規定が含まれた。この点は、制定当

¹²⁴ PCG[1986], page I.33. « Choses sur lesquelles s'exerce un droit de propriété. »

¹²⁵ Mémento[1983], page 334.

¹²⁶ CRC[1999a]

時はまだ例外として規定を設けただけであり、資産の定義そのものを PCG と異なる連結基準独自のものを擁したものではない。従って、資産の定義に関しては、連結も PCG の定義に基づくことを意味する。

PCG1999 年版¹²⁷における資産の定義は、PCG1982 年版と同様に、「正の経済的価値を有する全ての財産要素」と次のように規定された。

第一章 資産と負債

第一節 資産

211-1 条 実体にとって正の経済的価値を有する財産の要素の全ては資産要素とみなされる。ただし、価値の少ない財に関する 331-4 条、公共企業体の譲渡の対象となる固定資産に関する 393-1 条の規定にかかるとるものは留保される。

実体の活動にあたって、持続的に使用される資産要素は固定資産(*actif immobilisé*)を構成する。

用途または性質から、この資質をもたない資産要素は流動資産(*actif circulant*)を構成する。

例外的に費用のうち、361-1 条から 361-7 条に基づき、資産として計上されるものがある¹²⁸。

(注の挿入は筆者による。)

この規定に示されているように PCG では、「財産性」に基づき資産を定義し、続いて固定資産と流動資産を定義している。しかし、流動性に基づく規準で固定資産と流動資産の区分を設けてはいるが、有形か無形かという規準での区分はない。また、固定資産でも、有形固定資産(*immobilisation corporelle*)と無形固定資産(*immobilisation incorporelle*)の評価についての規定はあるが、定義は規定されていない。

他方、連結会計規則においては 1986 年版で、「取得差額のうち識別可能な要素

¹²⁷ CRC[1999b]

¹²⁸ 第 6 章、第 1 節 特別の性質の資産において規定されている、設立費、応用研究費、開発費、公社債発行差金などである。

(les éléments identifiables) が無形資産 (actifs incorporels) である¹²⁹⁾とされ、1999年版では、「無形資産が識別可能で、将来の経済的便益または市場価値が存在し、客観的で適切な評価がなされる場合、貸借対照表に別箇に記載しうる」と規定された。これは、のれんに係る規定であるが、このような要件を満たせば、のれんとしてではなく、無形資産として連結会計書類に記載されうるとし、特許権、商標権および市場シェアを例示している。この規定は、PCGの資産の定義の例外とみなされたが、PCGと連結会計規則におけるダブル・スタンダードとの指摘もあった¹³⁰⁾。

PCG1999年版では、正の経済価値をもつ財産性を資産要素とし、継続的な活用を固定資産の要件と定め、他方連結規則ではのれんとは区別して記載される無形資産の要件という限定の基であるが、識別可能性、将来の経済的便益、市場価値に基づく客観的な評価という規準を規定した。

III 資産の定義改訂への国家会計審議会における審議過程の分析

PCG1999年版公表前の1997年から国家会計審議会（以下CNC）により7つの作業グループが設置されていた。その中でも、「資産の定義」、「負債」及び「資産の償却と減価」の作業グループは、概念的テーマを検討するグループであり、PCGの2004年改正に大きな役割を果たした。

次に、公表資料に見られる審議の過程をまとめ、検討を加えるものとする。

1. 審議への予備ノート

・ 第一次ノート、1998年3月¹³¹⁾

1998年3月11日の審議において、次のような主な討議項目が明らかにされた。

- ・ 金融資産を適用範囲から除く。
- ・ 財産の概念を用いることを放棄することなく、法的枠内で資産を定義する。

¹²⁹⁾ PCG[1986], page II.144.

¹³⁰⁾ CNC[2001a]

¹³¹⁾ CNC[2001a]

- ・ 支配と識別可能性の概念を研究する。
- ・ 個別計算書と連結計算書の作成にあたり異なる規則がある場合、それらの異なる規則が必要か否かを分析する。
- ・ 創立費および繰延費用を研究する。

資産の定義を審議するにあたり、従来からの「財産性」を放棄しないことを明確にしていること、そしてその「財産性」と深くかかわる「所有」の概念に対する「支配」の概念を研究することが挙げられている。

・ 第二次ノート、1999年6月¹³²

1999年6月14日の審議において、作業グループから資産の定義の最初の提案があった。それは、「支配」の概念に基づくものであった。これは、この一連の審議の開始に際し、フランスの会計法もECの会社法指令も資産は「財産」概念に基づいているにもかかわらず、いずれも「財産」の会計上の定義を設けていないことが指摘されたことによる。そしてまず、国際会計基準（IAS）の「支配」の概念を参考とし研究することから始められることになった。

「支配」の概念に基づく定義案、および正の経済的価値と権利上の支配について解説が、次のようにノートに示された。

「資産とは、実体が支配する識別可能な要素であり、流入原価が信頼しうる方法により評価され個別化される測定可能な正の経済的価値を持つものである。」

正の経済的価値は、資産要素を直接使用することによりもたらされる将来の経済的成果の観点から生ずる。

支配とは権利上（de droit）、および例外として市場シェアなど事実上（de fait）のことである。権利上の支配をすることは、その実質において評価されなければならない、つまり権利上の支配は必ずしも所有権を伴っているものではない。

また、他の要素にも資産と見なされるものがある：

- ・ 取得の場合において、識別可能な資産の全取得額（コスト）と識別可能な資産あるいは負債額の差額（取得差額、営業権）

¹³² CNC[1999],CNC[2001a]

- ・ 事実状況からもたらされる支配（市場シェア）

権利上の支配以外で資産として計上しうる例として、取得差額、営業権及び市場シェアを示し、特に「市場シェアは事実状況から導かれる支配である」と述べている。

つまり、「支配」は「権利上」のものであり、例外的に「事実上」のものである。権利上の支配ということは、その実質・実際の状況により判断されるものである。従って権利上の支配は必ずしも所有権、つまり名義の所有を要件としているものではないことが提起された。

支配の概念についての検討が報告されているが、資産計上される費用の概念フレームワークも定義されていないことから、この段階では実用的なアプローチには至っていない。そして、この審議以降の課題が次のように示された。

- ・ 定義の提案にあたり、事実上の支配という例外を除き、貸借対照表の資産に計上するためには、実体が権利（所有権や債権）を行使できなければならないという限りにおいては、財産の概念から乖離しないこと。従って、権利上の支配を特徴づける基準を再検討することが重要である。
- ・ 取引の経済的現実（ファイナンス・リース、あるいは所有権留保条項付の財の取得の場合）を表示する上で法的分析では不十分な場合にのみ、支配の概念に頼ることを限定すること。
- ・ 事実上の支配、つまり市場シェアを、概念化しないこと。市場シェアを取得差額の項で扱わないこと。
- ・ ファイナンス・リースにより使用する財の会計上の取り扱いを再考すること。
- ・ 取得した研究開発費、および販売用に開発したソフトについて研究すること。
- ・ 個別会計基準の優先的方法による固定資産取得費の資産計上を検討すること。および、PCGに示されている譲渡税、支払手数料、コミッション、書類作成費の繰延は維持すること。

このように資産の定義を審議するに当たり、フランスの資産概念は財産概念に基づいていることを念頭に置きながら、要件とされる支配概念を概観してきた。

「支配は権利上のもの (le contrôle est de droit)」であり、例外的に「事実上 (de fait)」のものである。事実上の支配として、市場シェアが挙げられる。権利上の支配は実質的に判断されなければならない、必ずしも所有権を意味しているわけではない。つまり、所有権や債権など権利を行使できるもの、ファイナンス・リースや所有権留保で取得した財など実質的な支配によるもの（逆に言えば、所有者の所有権という法的な権利を制限するもの）が、権利上の支配の要件を満たし、資産として計上が可能なものとなる。しかしながら、フランスの資産概念の根底にある財産概念から離れてはならないことも指摘し、支配概念と財産概念の矛盾を認識しながら、諸規準を再検討することが重要であるとまとめている。

この報告書は、次の三点にまとめられると考える。

- 支配とは「権利上の支配」と「事実上の支配」がある。
- 権利上の支配は、「所有」を必ずしも意味するものではない。
- この支配概念は、フランスの従来 of 財産概念に基づく所有概念と矛盾する。

「支配」という概念は、フランスにとって全く新しいものであり、その導入には慎重な態度で臨むものであった。特に財産概念との矛盾を支配概念の解釈により解決するか、財産概念を放棄するか問われるものである。

2. 中間報告書 (rapport d'étape) 1999年12月¹³³

1999年12月13日に開かれた審議の内容が次のように報告された。

この中間報告書では、前回のノートで提案された定義から離れ、財産の概念を全面に押し出し、次のように提案された。

「資産とは、信頼できる方法により流入原価を評価しうる正の経済的価値を持つ、財産の識別可能な要素である。

資産における実体の権利は、所有権、債権あるいは契約上の権利でありうる。

¹³³ CNC[2001a]

資産要素の権利上の支配とは、その実質において判断されなければならない。」

この提案に対し、当該定義は個別および連結計算書類に共通の資産の定義とするのか、二つの定義を持つのか問われた。そこで、作業グループは、「資産とは、実体にとって正の経済的価値を持つ財産の要素であり、実体に将来の経済的便益を生む高い蓋然性(probable)があるものである」と、資産の共通の定義として示した。しかし、それは個別か、あるいは連結計算書類に関するものかにより異なる計上という条件下におけるものであるとした。

連結計算書類へは、「連結計算書類規則 99-02 の第 300 条で述べられている原則を適用した上で、計上しうる資産とは将来の経済的便益の資源であり、その資源は実体が制御 (maîtrise) しリスクを負うものである」とする。

個別計算書類へは、資産計上は実体が権利の名義人であり、他の実体により使用されないという事実に基づくものである。連結計算書類への資産計上条件は、一般規則の例外であることを示すものである。

個別計算書類への資産計上を例外とするという優先順位が逆になった条件を示し、規定の選択適用という解決案を提示した。

- ・ 「資産とは、実体にとって正の経済的価値を持つ財産の要素であり、つまり実体が享受する蓋然性のある将来の経済的便益の支配を保証する権利である。」
- ・ 「資産とは、実体が財を使用する権利の名義人であったり、所有権を有していたり、あるいは契約によりその使用を自由に譲渡、交換、交付できる場合に、個別計算書類へ計上しうるものである。」

作成中の最終案は、当初検討された支配の概念に戻ったものである。その定義は、現行の PCG や IAS38 の定義を重ね合わせたものとみることができ。この最終案において、「権利」という文言(le mot droit)は、最終的に削除された。作業グループの大半が、この「権利」という言葉が限定的であり、かつ所有権の要求と解釈されることを危惧したためである。

この意見は連結計算書類規則と共に個別計算書類規則にも適用されるPCGに組み入れられるものである。しかしながら、やはり共通の定義は連結計算書類に適しており、個別計算書類では「税務上の損金や広くは税法の適用を理由に」例外として扱われる。これは「資産の償却」における意見書に近いものとみられる。

先の1999年6月のノートでは、「支配の概念」を「支配とは、権利上の支配である」とし、その「権利上の支配とは、実質的に評価されるもので、必ずしも所有権を必要とするものではない」と述べていた。その「支配＝権利上の支配」という定義に加え、今回の報告書では「権利の概念」を「資産に対する実体の権利とは、所有権、債権あるいは契約上の権利でありうる」という定義を提案し審議したものである。「支配の概念」つまり「権利上の支配」が経済的実態に基づくものであるのに反し、「権利の概念」は財産概念に基づくより法的なものであり、両者には整合性がみられない。さらに、これらの定義は個別計算書類と連結計算書類の共通の定義として両者に適用することは不可能である。

そもそも個別と連結それぞれの規則において、資産の定義が異なっている。個別は財産性を重視し法的権利を要件としているのに対し、連結は経済的実態に注目するもので財産性に基づくものではない。このようなダブル・スタンダードの容認、つまり連結計算書類の特殊性を示すの連結特有の規定は、連結規則第300条に「連結計算書は連結範囲中に含まれる企業集団の全体像を、一貫性を具えたまとまりのあるものとして表現することを目指す。すなわち連結固有の特質と連結計算書固有の財務情報の目的を考慮しなければならない。(形式よりも実質優先、費用収益の対応、税法の適用による固有の会計記入の影響の排除)」と規定されている。具体例として「リース賃借人側では貸借対照表に有形固定資産と関連借入金として、また損益計算書に償却費繰入及び財務費用として表示される。…」などが挙げられており、資産の財産性について個別とは要件を異にすることが示されている。

異なる概念に基づくそれぞれの資産定義を、共通の定義にまとめようとすることに無理を覚えたため、2つの定義を示し選択適用とする解決案が提案された。しかし、この資産の定義の選択適用は従来の優先順位とは異なり、連結を一般的

原則規定とし、個別を例外的に扱うものとしている。つまり、通常は個別の規定が原則規定であり、連結に特別な規定がない場合には個別規定が適用されるが、この資産の定義は逆になっている。そして、資産は経済的実態を重視した概念により定義されるが、個別計算書類に計上する場合は、法的権利に裏づけされた財産性の概念に基づいた定義を満たすものでなければならない。

財産性に基づいた考え方から資産を定義付けようとした今回の第1案には、権利の定義も含むものであったが、この案に対して個別及び連結計算書類規則双方への適用の困難さが指摘された。そこで、個別計算書類への資産計上については、財産性を重視した法的権利を要件とする資産の定義が、第2案として提案された。この選択適用を前提とする第2案では、「資産は財産の要素であり、経済的便益の支配を保証する権利である」と資産の「財産性」と「権利」を組み合わせたものとなっている。

しかしながら、この第2案に対しても「権利」が含む限定的なニュアンスを懸念し、「権利」という文言を削除した最終案が意見書草案の作成に向け検討されていることを述べている。

この報告内容をまとめると、次のようになる。

- ・ 99年のノートにある、「支配の概念＝権利上の支配」は経済的実態に基づくもので、それに反し「権利の概念」は財産概念に基づく。両者の「権利」には整合性がない。
- ・ 現在の規定は、例外の適用により、個別と連結の資産は異なる概念により定義されている。このダブル・スタンダードをこれ以降も継続するのか否か。
- ・ 法的権利に基づく財産性により資産を定義する場合は、個別と連結双方へ適用が困難である。

3. 意見書草案

・ 2001年公表 意見書草案¹³⁴

2001年に、それまでの討議をまとめた意見書草案の前半部分が公表された。この意見書草案では、資産の定義を個別計算書類と同様に連結計算書類にも適用す

¹³⁴ CNC[2001b]

るか否かについて明らかにするには至っていない。そのような前提条件の中で、「資産とは、実体にとって正の経済的価値を持つ財産の要素である。つまり、実体が支配し、将来の経済的便益をもたらす資源である。その便益の支配(contrôle)とは、実体がそれを制御し (maîtrise)、それにかかるリスクの全部又は一部を負うものである。」

と定義づけた。

そして、資産を計上するためには、IAS と同様に次の 2 つの条件を満たさなければならないとした。

- 資産は識別可能であり、十分な信頼性のもとでその価格を評価することができる。
- 実体は将来の経済的便益を享受することが可能である。

支配の概念については、依然個別計算書類上と連結計算書類上とそれぞれ固有の概念を示しており、統一的なものではない。個別計算書類では、支配とは資源の権利の支配と理解され、連結財計算書類では、連結規定の第 300 条を根拠として、実質的支配によるとされている。

この意見書草案で示された資産の概念は、従来資産として計上されていた支出費用（繰延費用、延払費用）を除くことになった。これは、資産に制限を加える概念の形成である。また、この新概念は IAS16 号及び 38 号の概念に合致するものである。

また、意見書草案には何らコメントがないが、定義から識別可能性を削除し、満たすべき規準の箇所に記載箇所を変更している。

・ 2002 年公表 意見書草案¹³⁵

2002 年 10 月 22 日 CNC 総会で、前年の意見書草案に対する関係機関の所見を総括し、修正された意見書草案が公表された。この草案は前草案と同様に、上位の法律も考慮した可能な限りの国際的概念へのコンバージェンスのための改革であるとしている。

ここで提案される定義や規則は、根本的に PCG を見直すものであり、個別計

¹³⁵ CNC[2002a]

算書類および連結計算書類の両方に適用されるとしている。しかし、検討が重ねられている支配の定義については、引き続き作業グループがより深い研究を続けるとして、結論が導きだされていない。

2002年公表意見書草案では、1-資産の定義、2-資産の計上規準、3-上位に位置する法律等の適用による資産項目を以下のように述べている。

1. 資産の定義

「資産とは、実体にとって正の経済的価値を持つ財産の要素である。つまり、過去の事象の結果として実体が支配し、将来の経済的便益をもたらす資源である。その便益の支配(contrôle)とは、実体がそれを制御し(maîtrise)、それにかかるリスクの全部又は一部を負うものである。」

この定義は、PCG 99年版 211-1条の「実体にとって正の経済的価値をもつ財産のすべての要素は資産要素とみなされる」という従来の資産の定義を補完し置き換えられるものである。

* 「財産の要素」は「実体が過去の事象として支配する資源」として明示される。

* 「実体にとって正の経済的価値」は「将来の経済的便益」を意味するとしている。

2002年意見書草案は、支配の概念を次のように定義する。:

「便益の支配とは、実体がそれを制御し、それにかかるリスクの全部または一部を負うものである。」

個別会計書類の作成では、支配とは資源の権利の支配と理解される。同様に、リース物件については、当該資産は契約書に所有者として記された側の資産として計上される。支配の概念に基づくことは、会計上の財産の定義に再び戻るものである。

連結会計における実質的支配(連結会計規則、CRC99-02、300条)は、IAS 概念フレームワーク¹³⁶(par.49)の「資産とは、過去の事象の結果

¹³⁶ フランス語の原文中では、「cadre conceptuel」と記述されている。これは、IASの「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク(Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers)」を示すものである。

として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう」に一致している¹³⁷。

将来の経済的便益は IAS の概念フレームワーク(par.53)に基づき、「資産の将来の経済的便益とは、その資産が正味キャッシュ・フロー上、企業(entreprise)のために直接的に又は間接的に貢献する潜在力をいう」と定義する。

将来の経済的便益の概念は、非商的セクターでは、異なった評価としている。協同組合、財団、および商工業に属さない公的セクターの実体にとっては、資産要素は、第三者あるいは実体にとりそれらの使命や目的に沿った将来の経済的便益あるいは期待される潜在的用益（サービス・ポテンシャル）の要素であると捉えられる。

2. 資産の計上の規準

資産を貸借対照表に計上するためには、概念的な定義を満たすだけでなく、計上要件も満たさなければならない。

第一規準

「将来の経済的便益が実体に流入する可能性が高い」（IAS 概念フレームワーク par.89、IAS16 par.7 および 2001 年版 IAS38 par.19）

第二規準

「識別可能である（IAS38）。」「もし実体あるいは企業が、他の資産となる将来の経済的便益と分離することなく、資産となる特定の将来の経済的便益を貸与、売却、交換あるいは分配することができるのであれば、その無形固定資産は識別可能である。」

第三規準

「十分な信頼性をもって価格あるいは価値を評価しうる。」（IAS38）

「取得した営業権(fonds commercial acquis)は、個別計算書類では特別な性質の要素として資産に計上される。連結計算書類における取得差額が同様である。（IAS38 par.31(b) et IAS22 par.41）

¹³⁷ 連結会計における実質的支配 (contôle en substance) の要件の一つである、「将来の経済的便益の全てあるいは大部分を享受する資格（法的能力）を有すること」を示している。Edition Francis Lefebvre Conso[2005], par.2027.

これらの規準適用の結果 :

「ブランド、新聞雑誌のタイトル、顧客リスト、およびこれらに類似する要素のように、営業権 (fonds commerciaux) を内部創設するための支出は、事業活動全体の開発コストと区別することができない。従って、これらの要素は無形固定資産として計上されない。」(IAS38 par.52)

「応用研究費および開発費は、明らかに個別化できるプロジェクトにかかり、技術的かつ商業的に成功の確かな可能性 (sérieuses chances) があり、そのコストが個別化できる場合は、資産に計上することができる。」(IAS38 par.45 は、開発費を資産計上しなければならないことのみを記している。)

資産の定義と計上の規準を満たさず、かつ取得価格 (coût d'acquisition) に該当しない支出は、費用として計上しなければならない (IAS 概念フレームワーク par.95)。従って、繰延費用および延払費用は、削除された。「以前にこの項目で計上された支出は、資産の定義および計上条件を満たさない場合には、資産への計上を続けることはできない。」

一方、支出時以降配達される財の購入あるいは提供されるサービスへの報酬にかかる前払費用は、資産である。(IAS38 par.58 に一致)

3. 上位に位置する法律の適用による資産計上へのその他の要素

意見書草案は、個別会計において資産計上しなければならないもの(為替差益)、あるいは任意のもの(設立費)のような費用の性質である要素を再検討する。

意見書草案において、個別会計で優先的方法とされるものを再考することが提案された。

* 創立費、会社形態の変更にかかる費用、および開業費の成果計算書への計上

* プレミアムおよび合併払込金を超える、増資費用、合併および分割費用の資産計上

意見書草案は、とりわけ上記に示した点について、新しい定義に従って計上されるように、上位に位置する法律の改正を CNC が希望することを示すものである。

この 2002 年公表の意見書草案で示された資産の定義では、「過去の事象として」という IAS 概念フレームワークの定義で用いられている文言を加えている。「過去の事象として」について、IAS 概念フレームワークでは、企業の資産は過去の取引またはその他の過去の事象から生ずるものであり、将来起きることが予想される取引又は事象はそれ自体では資産を生じさせるものではなく、例えば棚卸資産を購入するという意思是、それ自体では資産の定義を満たさないと解説されている。

定義に続いて示された規準は、「将来の経済的便益の蓋然性 (probable)」、「識別可能性」、および「コストあるいは価値の十分に信頼のおける方法による評価」の 3 つであり、これらはすべて IAS に合致するものである。

これらの規準について、「権利 (droits) の所持、例えば『所有権』を示すものではない¹³⁸」と説明されている。この裏付けとして、国に納付する第三世代通信のヘルツ波使用許認可料について、CNC が示した意見書¹³⁹が挙げられている。その意見書には、次のように述べられている。

- ・ これは、国が有する公的なヘルツ波領域における、撤回不能かつ譲渡不能な 20 年間の私的占用の許可である。各名義人にとり、この公的領域の占用は、便益 (avantage) の取得であり、すなわち、権利である。
- ・ 資産認識される権利に対して、実体は将来の正の経済的便益を生む当該権利の利用を証明する事業計画を示さなければならない。
- ・ この権利は、識別可能である。

¹³⁸ Delesalle[2002], p.25.

¹³⁹ CNC[2002], 第三世代通信許認可使用料、UMTS ライセンスにかかる会計の意見書である。2001 年予算法第 36(I)条に、オペレーターにより支払われる使用料は 15 年間で 4.954.593.000 ユーロと示されている。

さらに、譲渡性という規準について、コンセイユ・デタ（国務院）が税務上示した判決によれば、無形資産を含めた資産への計上の条件として PCG は譲渡性を要件としていないことを明確に示している。

また、研究開発費については、意見書は何ら変更を示しておらず、1983年調和化法第19条に、明確な個別化、商的利益の確かな可能性（*sérieuses chances*）という要件をみたせば資産へ計上しうると選択を示している。これは、IAS38に示す6つの規準をみたす開発費は資産へ計上しなければならないとする規定とは異なるものである。

この資産の定義に関する改正も、PCGのIAS/IFRSへのコンバージェンスを目的としている¹⁴⁰ことを明示しているが、研究開発費に見られるように、2002年の意見書の段階では、全ての点でIAS/IFRSに一致するものではないことを読み取ることができる。

新しい資産の定義の実用的な適用面で、企業は、次の2点に注意を要すると解説されている¹⁴¹。

- ・ 現時点で貸借対照表に計上されている財が規準をみたしているかどうか。
- ・ 貸借対諸表の資産へ計上する全ての財を支配しているかどうか。

「支配」については、個別会計基準においては、「便益の支配とは、資源の権利の支配」であるとし、これは連結会計基準の支配の概念にも一致するものとしている。

・ 2004年公表 意見書草案¹⁴²

前回の草案に対して、定義に関する論点や価値評価に関する技術的問題点、とりわけ資産の定義の支配概念のダブルリファレンスへの反論、無形資産の識別可能性の不明瞭さなどが指摘され、それらを再考した次のような最終草案が2004年3月25日のCNC総会に提出された。

¹⁴⁰ Delesalle[2002], p.24.

¹⁴¹ Delesalle[2002], p.24.

¹⁴² CNC[2004a,2004b]

1. 適用範囲

この意見書草案では、まず適用範囲を明確に示しており、企業結合および IAS17 のリースや商標・特許の賃貸契約などが適用範囲から除くことを明確にしている。

2. 定義

2.1 定義と適用

支配の概念について、作業グループが個別計算書類と連結計算書類において資産を定義するための権利上の支配と事実上の支配を示すことを断念したことを述べている。この定義の章では唯一の資産の定義のみを示すものとした。支配の概念を明確にせず、資産の定義の適用範囲から IAS17 のリース契約や特許契約を除外することにより、ダブルリファレンスを回避している。これによりリースの借手側の資産計上には変更が加えられないこととなる。

そして資産の定義は、「資産とは、実体にとって正の経済的価値を持つ財産の識別可能な要素である。つまり、過去の事象の結果として実体が支配し、将来の経済的便益をもたらす資源を生成する要素である」となった。これは先の意見書草案で示された定義に、「識別可能」と「生成する要素」という文言を加筆し、「その便益を支配するとは、・・・」以下を削除したものである。この修正により、識別可能性が再び定義に加わり、支配の概念については明言を避け、IAS 概念フレームワーク par.49(a)の文言をそのまま用いる形となった。そして、資産とは…資源ではなく、資源を生成する要素と表現を変更したところに、資源そのもの以外も示す含みを持たせたようである。

また、この定義は財産の会計上の定義であるとも述べている。つまり、所有が資産計上の本質的な規準ではないということである。例えば、移譲契約に基づいて使用している財、他人の土地の上に建てた建物、賃借している建物内の改装などを挙げている。

2.2 将来の経済的便益

「資産の将来の経済的便益とは、その資産が正味キャッシュ・フロー上、実体のために直接的あるいは間接的に貢献する潜在力である」と定義さ

れる。

2.3 識別可能性

この項目は、無形資産の識別条件に関する IAS38 号 par.12 の規定に呼応するものである。

3. 固定資産の計上

3.1 一般規準

資産計上されるためには、固定資産は次の条件を満たしていなければならない。

- 実体が将来の経済的便益を享受する可能性が高い。
- その原価あるいは価値が十分な信頼をもって評価しうる。

この意見書公表前の最終草案では、次の 2 点を明らかにしている。

- 個別と連結のダブル・スタンダードを避ける。
- そのため、支配概念について明言を避け、明確な定義を表明しない。

い。

その結果、第一の規定として「資産の定義」、第二の規定として「将来の経済的便益」、そして第三の規定として「無形資産の識別可能性」が示され、支配については独立した規定を設けるに至っていない。

4. 資産の定義、計上及び評価に関する意見書No.2004-15

2004 年 6 月 23 日の CNC 総会において、資産の定義、計上及び評価に関する意見書No.2004-15¹⁴³が採択された。

意見書草案と同様に、まず意見書の適用範囲を示しており、次のものを適用範囲から除くとしている。

- IAS17 号におけるリース契約ならびに商標及び特許の賃貸契約
- 金融商品ならびに社債発行費・社債発行差金に関連する支出
- 繰延税金資産

¹⁴³ CNC[2004c]

-委譲契約を含む公役務の委託契約

本意見書に記された規則は、個別計算書類及び連結計算書類に対して適用される。「『個別計算書類』または『連結計算書類』に対して」と指示がない場合は、規定は個別及び連結の両方に適用される。

次に資産の定義、将来の経済的便益の定義、識別可能性の定義と続いており、定義の内容は2004年公表の意見書草案と同様である。

意見書は、この後公表される省令の解釈を示すものとして、省令公表後も重要なものである。この意見書の定義に関する部分の解釈は、大部分がIAS38の規定を用いている。それは、「無形資産の識別可能性」についての解釈であり、IAS38 par.15-16を引用している。しかし、par.15 および par.16 は、支配の項であり、識別可能性の項ではないことに注意しなければならない。

フランスは、支配概念を明確に解説できなかったため、規定として独立させていない。しかし、いずれかにおいて、支配に対する解釈を表明しておかなければ、続いて公表される省令であるCRC規則の解釈で混乱が起きることを予想していたのではないだろうか。そのため、この識別可能性の説明部分にフランス独自のCNCによる解釈ではなく、IAS38の規定を載せたのではないかと考えられる。

IV PCG 2004年 資産の定義改訂

1. 資産の定義、計上及び評価に関する規則 2004-06 2004年

2004年11月23日CRCは、個別計算書類及び連結計算書類に適用される資産の定義、計上及び評価に関する規則¹⁴⁴を公表し、改訂された会計規則は、2005年1月1日以降に開始される会計期から適用されると定められた。

2005年からEU域内の上場企業の連結計算書類に直接適用されるIFRSへのコンバージェンスを目的とし、長い審議時間を費やしPCGの改訂作業を進めてきた。そして、資産の定義は次のように改訂された。

¹⁴⁴ CRC[2004]

PCG 第 I 編 資産および負債、収益および費用の定義

(Title II, Définition des actifs et des passifs, des produits et des charges)

第 I 章 資産と負債 (Chapitre I, Actifs et passifs)

第 I 節 資産 (Section I, Actifs)

211-1 条 資産の定義

1. 資産とは、実体にとり正の経済的価値を持つ財産の識別可能な要素であり、つまり過去の事象の結果として実体が支配し、将来の経済的便益を期待する資源を生成する要素である。
2. 有形固定資産とは、財やサービスの生産あるいは提供のため、第三者への貸与のため、あるいは内部管理のために保有される物的資産であり、当期以降も実体による使用が見込まれるものである。
3. 無形固定資産とは、物的実体のない非貨幣性資産である。
4. 棚卸資産とは、通常の営業活動の中で製造過程にあるものも含め販売されるため、あるいは製造過程や役務提供過程で消費するための原材料として保有される資産である。
5. 前払費用とは、後日提供される財やサービスの購入に対応する資産である。
6. 資産の一般的定義は、次の二つの状況により補完される。
 - ・ 組合や基金の年次決算の作成にあたり CRC の 99-01 規則の適用を受ける実体にとり、その実態の使命や目的のために第三者あるいは実体にもたらされるであろう将来の経済的便益またはサービス・ポテンシャルは、資産要素とみなされる。
 - ・ 公益部門の実体にとり、商工業以外の活動として使用され、その実体の使命や目的のために第三者あるいは実体にもたらされるであろう将来の便益またはサービス・ポテンシャルは、資産の要素とみなされる。

211-2 条 将来の経済的便益の定義

資産の将来の経済的便益とは、その資産が正味キャッシュ・フロー上、

実体のために直接的あるいは間接的に貢献する潜在力である。

公益部門の組合や実体により使用される資産のサービス・ポテンシャルとは、その目的あるいは使命に応じた社会的利用による機能である。

211-3 条 無形固定資産の識別可能性

無形固定資産は、識別可能である。

- ・それが実体の活動から分離可能である場合、つまり単独または契約や他の資産や負債と一緒に販売、譲渡、貸与、交換されうるものである場合。
- ・あるいは、その権利が実体や他の権利や義務から分離や譲渡ができないとしても、それが法律上または契約上の権利の結果でありうる場合。

このように「資産の定義」、「将来の経済的便益」および「無形資産の識別可能性」と、211-1 条から 211-3 条までの 3 つの条項が定められた。この新しい「資産の定義」に至るまでの審議過程で提案された定義の流れをまとめると、次のようであった。

① PCG1999 年版

実体にとって正の経済的価値を持つ財産の要素の全ては資産要素とみなされ、実体の活動に継続的に利用される資産要素は固定資産を構成する。

② 1999 年公表第二次ノート

資産とは、実体が支配する識別可能な要素であり、流入原価が信頼しうる方法により評価され個別化される測定可能な正の経済的価値を持つものである。

③ 2001 年および 2002 年公表意見書草案

資産とは、実体にとって正の経済的価値を持つ財産の要素である。つまり、実体が支配し、将来の経済的便益をもたらす資源である。その便益の支配とは、実体がそれを制御し、それにかかるリスクの全部または一部を負うものである。

④ 2004年公表意見書草案および意見書

資産とは、実体にとって正の経済的価値を持つ識別可能な財産の要素である。つまり、過去の事象の結果として実体が支配し、将来の経済的便益をもたらす資源を生成する要素である。

⑤ PCG2004年版：資産とは、実体にとり正の経済的価値を持つ識別可能な財産の要素であり、つまり過去の事象の結果として実体が支配し、将来の経済的便益を期待する資源を生成する要素である。

(下線は筆者による。)

PCG1999年版の財産要素の検討から出発し、支配の概念の理論体系へと審議が進められた。伝統的に財産性に基づく個別計算書類と経済的現実を重視する連結計算書類の異なる観点の調整に苦慮しながらも、個別と連結で定義を異にするダブルスタンダードとなることを避けることを決め、整合性を見出すことが難しい二つの概念をまとめ、資産の定義は規定された。

それは、従来概念である「財産性」と新しい概念を「つまり (c'est-à-dire)」と並列し、従来概念を補完し、置き換える表現が採用された。「財産要素」は「過去の事象の結果として支配する資源」として説明され、「正の経済的価値」は「将来の経済的便益」を意味するとしている¹⁴⁵。

その211条-1条の「資産の定義」の中で示された、新しい概念である「将来の経済的便益」は、定義に続く211-2条で定義され、明確になっている。

2. 新定義の特徴

新しい資産の定義は、1999年版PCGの定義と、IAS/IFRSの資産の定義を並べ合わせたものである。1999年版の定義は、それまでも資産に当然求められていた財産性に基づくものであった。2004年の改正では、その定義を継承しつつ、新しい概念に基づく定義も含有することになったのである。

1999年版の定義が発表される以前にも、資産の定義について議論がなかったわけではなく、1980年代にすでにファイナンス・リースによる財 (biens) の利用

¹⁴⁵ CNC[2002a]

をどのように会計に反映させるか検討されていた。そこで示されたフランスの資産の解釈は、財産性を有する財 (biens) であり、企業がその財の所有者であることとされた¹⁴⁶。

それは、会計書類の第一義的な役割、つまり法的な役割として、企業の財産状況の情報および証拠が述べられ、企業がその財を所有しているのか否か疑念を抱くことを制限するためと説明が付された。従って、所有権のない財である、リース物件、所有権留保条項付資産 (réserve de propriété)¹⁴⁷、および売買 (仮) 契約 (Promesse de vente) は、会計上の資産とはみなされないとされた。それら財の所有権が移転した場合は、所有権の移転日が資産の取得日とされた。しかしながら、これらの新しい資産の会計上の議論は、法律上の真実性 (sincérité) (sincérité juridique) の阻害を招き、貸借対照表の持つ二つの役割、つまり企業の財産状況の示す役割と事業活動のため活用する道具を示す役割、これらの対立 (divergence) あるいは多様化に導くものと問題が提起された。

1999年のPCG改訂で初めて明確に示された資産の定義では、財産性を有することが要件とされた。そこでの財産性も非常に厳格で狭義のもの¹⁴⁸であると解釈された。リース契約は賃貸契約とされ、リースにより利用する資産は会計上の資産とはみなさないと規定を設けた。

1999年版 PCG

第3章 評価並びに処理の特例

第1節 無形固定資産、有形固定資産

第331-7条

リース (crédit-bail) 契約の名義人は、賃貸借期間の期間の権利相当額を費用として計上する。

購入選択権が解除された時、リース契約の名義人は、流入価値の決定に適用される規則に従った金額で、貸借対照表に固定資産として記入する。

¹⁴⁶ Viandier [1984], p.396.

¹⁴⁷ クレジットで財を購入した場合、その財は購入者に引き渡され使用されるが、対価の支払いが完了するまで所有権は売主に留保されるという条項が付いた販売を指す。

¹⁴⁸ Colasse [2001], pp98-99.

しかし一方では、貸借対照表という会計上の現実と、経済的現実の間に生じるねじれ現象を解消するため、所有権留保条項付資産を例外とし、例外規定を設けた。これは、リース物件には所有権原則を適用し資産と認めないと定めたことに全く反する事例である。その所有権留保条項付資産に関する例外規定は、次の通りである。

1999年版 PCG

第1章 資産、負債、収益、費用の会計処理の期日

第2節 特別の場合

第323-3条

所有権に留保条項が付されている取引は、財の引き渡しの日には計上され、所有権の移転日に計上されるのではない。

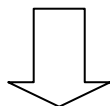
1999年改訂以前は、あくまでも所有権移転の日を取得日として計上が可能となったが、この改訂により所有権留保条項付財は引き渡された日(*date de livraison*)とされた。この規定は、フランスの会計上の財産原則の例外であり、逆にフランスの資産には所有権を求めることが明確に示された。

このような議論からも明らかなように、財産の要素には所有権が含まれており、財産性を求めることは、それに付随する所有権をも求めることである。歴史的に法律上、資産に求められる財産性と所有権を会計上も資産の要件としてきたが、2004年の資産の定義の改正では、新たな概念を受け入れることとなった。2004年改正の規定は、1999年の定義とIAS/IFRSの定義をつなぎ合わせたもので¹⁴⁹、次のようである。

¹⁴⁹ Colasse[2005], page 110. Cette nouvelle définition est un peu « bricolée » d'un actif tente de faire converger l'ancienne définition et celle donnée dans son cadre conceptuel par l'IASB/IAS... (以下省略)。 コラスは、このように旧定義とIAS/IFRSのものを「大工仕事」することにより、コンバージェンスを試みていると評している。

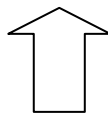
PCG 1999

un actif comme « tout élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité ». (斜体字部分)



PCG 2004

un actif comme « un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est à dire (つまり) *un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événement passés et dont elle attend des avantages économique futurs ».*



IAS/IFRS

« un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise ». (ゴシック文字部分)

このように新しい資産の定義は、IAS/IFRS のより経済的で、かつより実際的なアングロ・サクソンの資産の概念¹⁵⁰に向かって開かれたものであるが、フランスの会計法に深く刻み込まれている財産概念を放棄するものではない。その財産性は間接的に所有権を要求するものである。この所有の概念に対する支配の概念も今回の改正で新たに加えられたものである。支配の概念には、意見書で議論されていたように、法的な支配と事実上の支配があり、財の所有権は法律上の支配と解釈されており¹⁵¹、この新定義で求められているのは、事実上の支配である。

新しい資産の定義の特徴は、個別会計基準と連結会計基準の両方に適用される定義であるということだ。それは、個別計算書類と連結計算書類が持つ目的がそもそも全く異なるものであることから、それぞれが基づく個別会計基準と連結会計基準を関連性のない別のものとみなし完全に分離する方法をとらなかったことによる。つまり、これは個別と連結の分離を回避しつつ、IAS/IFRS へのコンバージェンスを目的としたことにより生まれたものがある。

ダブル・スタンダードはいかなる場合にも好ましいことではなく、スタンダー

¹⁵⁰ Colasse[2005], page 111.

¹⁵¹ Colasse[2005], page 111.

ドが複数存在することは、すでにスタンダードとしての意義を失うことでもある。このようなフランスが貫こうとするスタンダードの意義を象徴する形でこの定義が規定されたとみることができる。

また、PCGの存在意義も再び明確にされた。それは連結会計基準が1999年に分離して定められて以来、PCGは個別会計基準のように扱われてきたが、資産の定義改正の審議過程でもPCGが全ての規範となるものであることが明らかにされた。そして、そのためにこのPCGの資産の定義は、連結会計基準にも適用できるように新しく定められたものである。

3. 資産の要件

資産の定義のうち、新たに加えられた文言、とりわけ後半部分を分析すると、資産に求められる要件が明らかになる。2002年の意見書草案において、資産の(認識)基準として、「識別可能性」、「将来の経済的便益の享受の確かな可能性」、「信頼しうる方法による価額あるいは価値の評価」の3基準が示された。それらに加え、資産の定義に示されている「支配」を含め、次の4点が資産として認識し、計上しうる要件とされる。

- ・ 識別可能性
- ・ 将来の経済的便益
- ・ 信頼しうる方法による価格あるいは価値の評価
- ・ 支配

識別可能性

有形固定資産の場合、「識別可能性」について難しい論点はなく、従来は要件とされていなかったが、この改訂では、個別会計基準と連結会計基準の両方を考慮したため、「識別可能性」が要件として設けられたとされている。無形固定資産での識別可能性は、非常に重要であるが、有形固定資産では、資産を一度に取得しなかった場合、シリアル番号や取得日などにより部分的に識別するのに役立つとされる。

将来の経済的便益

「将来の経済的便益」は、2004年改訂後 PCG の 211-2 条で定義が示され、明らかにされているように、「キャッシュフロー上、直接的あるいは間接的に貢献する潜在力」である。そのような潜在力を有することを資産として認識する要件としている。しかし、PCG および意見書には、その「潜在力」が何を意味するのかは明確にしていなかったため、IAS/IFRS を参照しながら次のように解釈がなされている¹⁵²。

- ・生産力の潜在能力

例) 新しい機械の購入により、生産力が増加する。

- ・資金への転換可能性

例) 製品ストック（棚卸資産）など、販売により資金の流入が見込める。

- ・資金の流出を低減させる能力

例) モーターを交換することにより、エネルギー消費が減り、それに伴い資金流出額も減少する。

信頼しうる方法による価額あるいは価値の評価

改訂前は、固定資産は最終的に確定した取得原価により計上されていたが、この新しい規準によれば、十分に信頼しうる方法により評価された価額あるいは価値により計上しなければならない。この要件を満たさない場合は、他の要件をすべて満たしていても費用としなければならない¹⁵³と述べられている。

これは、IAS/IFRS の「資産の認識¹⁵⁴」に基づくもので、PCG では、次のように規定された。

第 III 編 計上と評価の規則

¹⁵² Editions F. Lefebvre, Actifs [2005], par.2039.

¹⁵³ Editions F. Lefebvre, Actifs [2005], par.2049.

¹⁵⁴ IFRS[2005], フレームワーク par.89 および IAS16 par.7. (企業会計基準委員会日本語訳監修より):
有形固定資産項目の取得原価は、以下の場合に限り資産として認識しなければならない。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く; かつ
- (b) 企業が当該項目の取得原価を信頼性をもって測定できる。

(Titre III, Règles de comptabilisation et d'évaluation)

第 I 章 資産、負債、収益および費用の計上

(Chapitre I, Comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges)

第 I 節 資産の計上 (Section I, Comptabilisation des actifs)

311-1 条 資産の計上の一般規準

次の条件を同時に満たす場合に、有形固定資産、無形固定資産あるいは棚卸資産は資産に計上される。

- ・実体が将来の経済的便益、あるいはそれに対応するサービス・ポテンシャルを享受する可能性が高い。
- ・十分な信頼性をもって、その価額あるいは価値を評価しうる。

とりわけ 311-1 条の 2 つ目の要件は、その資産が自己創設であった場合に重要となるものである。

支配

支配の概念は、従来の資産の定義および改訂後の資産の定義の前半部分に示されているように、資産に財産性を求めている場合には存在しなかった概念である。資産が財産性を有している場合、通常それには所有権が付随しており、所有権があることが資産を所有していることになり、会計上も資産として計上できる。また、その資産の取得日は、商法上と同じく、会計上も所有権の移転日 (transfert de propriété) とされる。

しかし、新しい要件では、必ずしも所有権がなくても、「支配」という要件を満たせば、資産に計上しうると変更された。この「支配」という要件は、IAS/IFRS に規定されていることを理由に、PCG にも規定されたものである。しかし、IAS/IFRS は有形固定資産においては、リース物件を想定したものであり、所有権がなくてもその財を利用して経済的便益を得ることができれば「支配」していることとみなされ、資産に計上できるとした。

それに対して、PCG は、リース物件を資産の定義が適用されない例外とし、第 331-7 条に別途規定を設けた。しかし、連結会計規則ではすでに 1999 年に、リ

ース物件の取り扱いを個別とは異なる連結特有のものとして例外規定を設けていた。この2004年のPCG改訂により、連結におけるリースの取扱いは、定義適用の例外のまた例外という形になる。連結会計規則第300条では、「連結計算書類は連結範囲中に含まれる企業集団の全体像を一貫性のあるものとして表現することを目指す。つまり、連結固有の特質と連結計算書固有の目的を考慮しなければならない。(形式よりも実質優先、費用収益の対応、税法の適用による記帳の影響の排除) …(以下省略)」とし、リースを含み個別とは異なる扱いの項目を定めている。

1999年の連結会計規則では、連結の特徴として、すでに「形式よりも実質優先」を明確に示しており、「支配」の概念の解釈も「形式より実質」に基づいて行われたと考えられる。この解釈は、IAS/IFRSの「支配」の解釈と同一のものである。

しかし、PCGの場合、連結のみならず個別会計にも適用される資産の定義の中に、この「支配」の概念を含むところに困難さが生じたのである。個別会計では法律上の支配とし、連結会計では実質的な支配と使い分ける¹⁵⁵と規定するのであれば、問題が生じるものではないが、そのような規定の仕方ではないことに解釈の難しさと適用上の混乱が生じた。

非常に難解な「支配」の解釈であるが、2002年公表の意見書草案では、「資源の支配とは、実体が資産からの便益を制御(*maîtrise*)し、資産に帰属するリスクの全部あるいは一部を負うことである」と示した。そして、資産の取得日は、「支配」の移転日(*transfert de contrôle*)であるとし、「支配の移転とは、資産に帰属する本質的な便益およびリスクが移転すること」である。このリスクとは、重要なリスク(*risque significatif*)を意味し、例えば譲渡側の負担により保証が付されない固定資産に付随する重要な義務、市場価値の低下、あるいは販売のキャンセルなどを示すと解説されている¹⁵⁶。

¹⁵⁵ de Lauzainghein, Navarro et Nechelis[2004], page 245.

¹⁵⁶ Mémento[2010], par.1310. リスクに関する解説の中でもとりわけ売買の取り消しについて、次のような説明が付されている。試用販売や買戻し条件付き販売などの販売形態では、販売の取り消しの可能性があり、譲渡した資産に付随する重要なリスク、つまり支配は所有権が移行した時に移行するわけではない。しかしながら、実際には、売上認識時の規則に従い、所有権が移転し、資産の記載が貸借対照表から削除された時とされる。同時に取得者側は、それを貸借対照表に資産として計上する。つまり、この場合も支配の移転は、所有権の移転と一致することになる。

4. 新定義の例示による解説

新しい資産の定義では、4つの要件が確認され、それぞれの解釈が示された。それら全要件を満たすことにより、会計上の資産として貸借対照表に計上しうることとなった。新しい資産の定義により、資産の計上がどのように変わったのか、実際に例を挙げることにより次のように解説している¹⁵⁷。

設定条件

発注者(donneur d'ordre)と下請け(sous-traitant)の間で5年間の部品製造の契約が結ばれた。部品製造のため、金型の作成が必要であり、その金型は下請けが使用する。

契約は次のようであった。

- ・ 金型の作成は、下請けに課せられる。
- ・ 金型にかかる財務的責任は、発注者に課せられる。
- ・ 金型の法的所有権は下請けに付与されるが、契約終了時に発注者に移転する。
- ・ 金型は、契約書に示されたように部品の製造のためだけに下請けにより使用される。
- ・ 金型に付随するリスクは発注者が負う。製造した部品の数量では、作成した金型の作成費に不十分な場合、下請けのための追加請求書について契約書に示されている。この義務は、金型に付随する重要なリスクであり、下請けの費用を保証することによりカバーしうるものではない。

この金型は、有形固定資産の計上要件から、発注者は法的所有者ではないが、発注者の資産として計上される。

資産計上の要件の検証

¹⁵⁷ Editions F. Lefebvre, Actifs [2005], par.2049.および Mémento[2010], par.1312.

1. 識別可能性

契約の目的物（金型）は、シリアル・ナンバーあるいは作成日により識別される。

2. 将来の経済的便益の保有

当該金型から製造される部品は、発注者の売上およびそれによるキャッシュ・フローを増加させ、すなわち将来の経済的便益も同様に増加するものである。

3. 発注者による支配

所有権は発注者に最初から付与されるものではないが、

a. 本質的なリスクは発注者に移転されている： 製造した部品の数量では金型の作成費に不足する場合、下請けのために発注者により追加の請求書が発効されると契約書に示されている。この義務は、金型に付随する重要なリスクである。

b. 将来の経済的便益を発注者が享受する可能性が高い： 金型から製造される部品にかかる将来の経済的便益は、発注者のみが享受する。下請けは、契約書に記された部品の製造によってのみ金型を使用できるにとどまる。

4. 金型の作成費は、十分に信頼のおける方法により評価されうる。

発注者は、金型の作成費を下請けから提供されうる。

下請けの資産と見なされる場合

発注者の支配の欠如と見なされる場合は、金型は下請けの資産として計上される。それは、例えば、契約終了時に金型が発注者に移転されず、下請けがその金型を他の製造に使用する場合などである。

この例により、資産の法的所有権と会計上の所有の違いが説明されている。改訂前の規定によれば、金型は下請けの資産として計上され、発注者側は金型作成費用の延払い費用を計上していた。

しかし、新規定によれば、下請けが作成した金型の法的所有権は下請が有するが、会計上、金型を資産として計上するのは発注者となることとなった。これは、

金型を支配しているのは発注者であるという解釈によるものである。つまり、金型に帰属する重要なリスクを負うのは発注者であることが理由である。金型を用いて製造された部品の数量では金型の作成費用を賄えないということが、金型に帰属するリスクと考えられ、その場合の不足額の責務は発注者が負うと契約されていることから、金型に付随するリスクは発注者が負っているとするロジックである。

このように、法的な所有権とは異なる会計上の資産の所有を設けたことは、実体のより経済的側面に基づく誠実な概観を示すことができるとされている。

5. PCG と IAS/IFRS の資産の定義の比較

IAS/IFRS へのコンバージェンスを目的に改訂された PCG の資産の定義であるが、フランスは IFRS をすべて受け入れることは避け、従来のフランスの会計基準の概念も残すことを選んだ。IAS/IFRS と PCG の資産の定義を比較し、両者の相違点を明らかにすることにより、フランスの資産の定義の特徴を分析することとする。

IAS/IFRS の資産の定義は、「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク（以下、概念フレームワークと表示）¹⁵⁸」に次のように示されている。

par.49 (1)

資産とは、過去の事象の結果として、当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう。

par.53

資産が有する将来の経済的便益とは、企業への現金および現金同等物の流入に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力をいう。その潜在力は、企業の営業活動の重要な部分をなす生産能力であるかもしれない。また、その潜在能力は、現金もしくは現金同等物への転換可能性、又は、例えば代替的な生産工程が生産原価を低減するときのように、現金流出額を

¹⁵⁸ IFRS[2005] 企業会計基準委員会（ASBJ）日本語訳監修より

減少させる可能性であるかもしれない。

PCG と IAS/IFRS の「資産の定義」の相違点¹⁵⁹を表示すると次のようである。

資産の定義におけるキー・ワードの比較

PCG	IAS/IFRS
・正の経済的価値を持つ財産の識別可能な要素	
・過去の事象の結果	・過去の事象の結果
・支配	・支配
・将来の経済的便益	・将来の経済的便益
・資源	・資源

(筆者作成)

¹⁵⁹ PCG と IFRS (フランス語版) における資産の定義は、次のようであり、下線部分(筆者記入)に差異が認められる。

PCG Art.211-1 Définition d'un actif

1. Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Art.211-2 Définition des avantages économiques futurs

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

IAS/IFRS Cadre conceptuel

par.49 (a)

Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événement passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.

par.53

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise. (以下省略)

PCG の資産の定義の前半部分を別とすれば、両者の資産の定義は同じであるとみなすことができる。先に検証したように PCG はリース物件を例外として規定を特別に設けたのに対し、IAS/IFRS ではリース物件を例示して資産の定義を解説している。

IAS/IFRS がとる立場は、法的形式ではなく、実質および経済的実体から判断するものである。それは、資産に限らず、負債や持分の定義を満たすかどうかを判断するときにも考慮されるとしている。リース物件を例に挙げ、次のように解説している。

IAS/IFRS 概念フレームワーク par.51 から抜粋¹⁶⁰

単にその法的形式だけではなく、その実質および経済的実態は、借手がその経済的耐用年数の大部分にわたってリース物件を使用するという経済的便益を、当該資産の公正価値及び関連する金融費用にほぼ等しい金額を当該権利に対して支払う義務を負うことと引き替えに、取得したということである。従って、ファイナンス・リースは、資産及び負債の定義を満たす項目を生じさせるので、そのように借手の貸借対照表に認識される。

ここで述べられた実質優先は同じく概念フレームワークで次のように述べられている。

IAS/IFRS 概念フレームワーク par.35 から抜粋¹⁶¹

情報が表示しようとする取引その他の事象を忠実に表現するためには、取引その他の事象は、単に法的形式に従うのではなく、その実質と経済的実態に即して会計処理され表示されることが必要である。

この実質優先の原則はまた、PCG の財産性の問題に立ち返るものである。財産性も形式ではなく、実質面を考慮するならば、貸借対照表上の財産状況のみならず、企業の財務状況や成果をより「誠実な概観 (image fidèle)」を示すことにも

¹⁶⁰ IFRS[2005]

¹⁶¹ IFRS[2005]

なりうるとする見解もある。そして、アングロ・サクソンの実質優先原則 (*principe anglo-saxon de la prééminence de la substance sur la forme*) を充足することになると述べられている¹⁶²。実質が経済的側面とされ、形式が法的側面からのとらえ方とされ、形式より実質、つまり法的側面よりも経済的側面を重視するのが IAS/IFRS の立場である。

次に「支配」について考察すると、両者とも「便益の支配」を示すものとして、IAS/IFRS は、概念フレームワーク、資産の項 par.57 で、「所有権は絶対的なものではない」とし、リース物件を例示しつつ、「リースによって保有する財産は、企業が当該財産から発生することが予想される便益を支配する場合には、資産となる。」と述べている。つまり、資産そのものを支配することを要求しているのではなく、資産から発生する便益を支配することを要求しているのである。

それと同様に、PCG も、「支配」の概念を規定していないが、意見書に述べられているように、「便益を支配すること」とし、さらに「便益の支配」とは、「それにかかるリスクを負うこと」としている。この場合の「支配」も、法的な支配ではなく、事実上の支配を意味するものである¹⁶³。

V お わ り に

フランスの会計基準において資産の定義は、PCG 制定以来、徐々に明確な規定と発展してきた。歴史的にフランスの会計基準の特徴である債権者保護思想からも、資産には財産性が求められ、資産の移転日は所有権の移転日とされていた。この所有権の移転日という規定は、民法上の規定とも一致するものである。

そして、IAS/IFRS へのコンバージェンスにより大きな転機を迎え、この従来の資産の概念および定義は、重大な改正が行われた。投資情報としての有用性を重視する IAS/IFRS では、将来の経済的便益を獲得するものが資産であるとし、所有に替わり支配が新たな認識規準とされた。

しかし、国家会計審議会 (CNC) は、従来の資産の概念を表すものである財産性を放棄することは行わず、IAS/IFRS の資産の定義と財産性に基づく資産の定

¹⁶² Colasse[2005], page 115.

¹⁶³ Colasse[2005], page 115.

義を並列し、資産の定義を規定した。資産に関する PCG および IAS/IFRS の特徴を表にまとめると次のようである。

資産に関する PCG および IAS/IFRS の特徴

PCG	IAS/IFRS
債権者保護	投資情報としての有用性
財産性	将来の経済的便益の獲得
所有権	支配

(筆者作成)

PCG の資産の定義は、IAS/IFRS へのコンバージェンスにより、両方の特徴を有するものとなった。この資産の定義の改正は、無形固定資産にも多大な影響を与えるものであり、無形固定資産の定義の改正に連なるものであった。

第3章 無形固定資産の会計基準上の発展

I はじめに

研究開発費の会計基準の考察には、研究開発費が属する無形固定資産についての検討が前提となる。第2章において、上位概念である資産の定義と分析を論じたのに続き、以下では、無形固定資産の会計基準に関する展開を取り上げる。

資産項目である無形固定資産の定義やその属性は PCG 制定初期にはまだ深い検討がなされておらず、有償により取得した法的権利が列挙されていたにすぎなかった。それは法的権利という財産性、および有償という取得原価に基づくものであり、フランスの会計上の資産の特性に矛盾するものではなかった。

そして、無形固定資産も資産の定義の変遷に見られるように、PCG の改訂の度、概念や属性の研究がなされ、定義も規定されるに至った。費用の繰り延べ処理と無形固定資産の区分に始まり、1980年代以降の活発な M&A という経済環境における無形資産など会計上の取り扱いが整備されてきたのである。

無形固定資産への投資が増加し続けている今日において、その属性を分析することにより概念や定義を検討するの重要性が一層認識されている。法的権利の列挙にとどまっていた無形固定資産から、IAS/IFRS へのコンバージェンスによる改正までの会計基準上の発展を検討するものである。

II PCG における無形固定資産勘定の分析

1. 1957年版 PCG

1957年版 PCG における無形固定資産は、定義も規定されておらず、対象となる無形固定資産を例示し、勘定科目を設けているにとどまる。1957年版は、同一の会計基準に基づいた計算書類を作成することを目的とする会計標準化のためのものであったので、細部に至るまで網羅的に形成するには至っていない。従って、

当時はまだ無形固定資産は資産項目の中でもその重要性は低く、勘定科目として次のように列挙されていた。

1957年版PCGにおける無形固定資産項目

クラス2 固定価値勘定

20. 設立費

200. 創立費

201. 開業費

2010. 市場調査費

2011. 調査費

2012. 研究費

2013. 広告宣伝費

202. 増資費用

2020. 第一回目増資

2021. 第二回目増資

203. 社債発行費

2030. 第一回目発行

2031. 第二回目発行

204. 固定資産取得費

2040. 有形固定資産取得費

2041. 無形固定資産取得費

206. 社債償還費用

208. 創立費減価償却累計額

(2080~2086はそれぞれ201~206に対応する減価償却累計のため省略)

21. 固定資産

210. 土地 (下位勘定省略)

212. 建物 (下位勘定省略)

214. 機械道具 (下位勘定省略)

215. 運搬機械 (下位勘定省略)

216. その他有形固定資産 (下位勘定省略)

218. 無形固定資産

2180. 営業権および賃借権

21800. 営業権(Fonds du commerce)¹⁶⁴

21805. 賃借権

2183. 特許権、ライセンス、商標権、製法、 実用新案権及び意匠権

21830. 国内買入特許権

21831. 国外買入特許権

21832. 国内買入ライセンス

¹⁶⁴ Memento[1980], page 253, Bulletin de CNC n°21 janvier 1975によると、「営業権は無形の要素からなり、評価の対象や貸借対照表上分離して計上しうるものではなく、企業活動の潜在能力の維持あるいは発展に寄与するものである。」と解説されている。

- 21833.国外買入ライセンス
- 21834.商標権
- 21835.製法
- 21836.実用新案権
- 21837.意匠権
- 2185.(委譲された)権利
- 2188.無形固定資産減価償却累計額 (Amortissements)
 - 21883.特許権、ライセンス、意匠権
 - 21885.(委譲された)権利
- 2189.無形固定資産減損引当金(Provision pour dépréciation)
 - 21890.営業権
 - 21895.貸借権

(太字は筆者による)

クラス2は、このようにまず、繰延費用（繰延資産）が列挙され、続いて固定資産と続いているように、XX費（Frais）と表記される項目と固定資産項目の二つに大きく分けられている。その固定資産の下位勘定として、有形固定資産と無形固定資産がある。

それらの列挙されている無形固定資産に見られる特徴として、対価を支払って獲得したもの、あるいは法的権利¹⁶⁵として認められるものであることが挙げられる。PCGでは、勘定番号218の無形固定資産につき、次のように説明を付している。

無形固定資産（勘定番号218）

無形固定資産は、原初の価値（valeur d'origine）という有形固定資産と同様の条件で計上される。

貸借権は、その価額が他と区別できる取得の場合、21805勘定の対象となる。

支出を必要とせず(sans nécessiter de dépenses propres)、企業活動から生じた固定資産は、備忘（pour mémoire）として計上される。

外国で購入した特許権、ライセンス、商標権、製法、実用新案権および意匠権は、フランス国内で購入したものと区別して計上される。

¹⁶⁵ Mémento [1980], page 252, 「Bulletin de CNC n°25 janvier 1976, page 21 によれば、無形固定資産は無形という要素により分類され、法的保護の対象となるものである。」と解説されている。

この説明のなかの第3点目に挙げられている、「企業活動から生じた固定資産」と示されるものは、現在の「自己創設無形固定資産」に該当するものと思われる。この「自己創設無形固定資産」の計上を容認していることは、注目すべきことである。さらに、支出がなかった場合には、備忘として計上されるということは、貸借対照表上、金銭の価値での評価はないが、その無形固定資産を貸借対照表に記載することに何らかの意味があるためと理解することができる。

無形固定資産についての定義は示されていないが、個々の項目については次のように述べられている。

営業権および賃借権

営業権とは、顧客、賃借権、およびそれに加えられる屋号（nom commercial）、看板などにより構成される。

顧客とは、特定の顧客の存在によりもたらされ、あるいは企業の立地により証明される利益の潜在力に相当する。

賃借権とは、支払われた金額あるいは先の賃借人委支払うべき金額であり、それは商的財産上、法的な権利が購入者に移転することを示す。

特許権、ライセンス、商標権、製法、実用新案権

これらの要素は、発明家、作者、あるいは特許権、諸表見、実用新案権意匠権、文学や芸術の所有権などの利用者が、一定の条件下での保護から生じる便益（avantage）を獲得するため、実際の支払額である。

企業活動を継続していく中で、優れた立地条件、また企業努力により獲得した顧客、そのような営業上の利点、つまりのれんは、企業自身により創設されるもの、あるいは売買により獲得するものとされている。

他の無形固定資産に挙げられている項目は、法的保護を要件としており、それは登記された権利を示すものとされる。

また、無形固定資産に対して、減価償却と減損¹⁶⁶をすでに区別していることも重要なことである。減損の対象となっている営業権と賃借権は、価値が減少することばかりではなく、価値が増加することもありうるので、減価償却ではなく、減損の対象とされたものであると考えられる。

2. 1982年版PCG および1986年連結規定

無形固定資産の定義は1982年版PCGにも見られず、該当する資産の勘定科目を列挙することにより規定している。1957年版に比べると次の表のように変更が加えられた。

PCG1957年版とPCG1982年版の無形固定資産の比較

PCG1957年版	PCG1982年版
クラス2 固定価値勘定	クラス2 固定資産
20 設立費	20 無形固定資産
200 創立費	201 設立費
201 開業費	2011 創立費
2010 市場調査費	2012 開業費
2011 調査費	20121 市場調査費
2012 研究費	20122 広告宣伝費
2013 広告宣伝費	2013 増資その他の取引
： (途中省略)	203 研究開発費
208 設立費減価償却累計額	205 利権及び同等の権利、特許権、ライセンス、商標権他
21 固定資産	206 賃借権
210 土地	207 営業権
： (途中省略)	208 その他無形固定資産
218 無形固定資産	21 有形固定資産
2180 営業権及び賃借権	211 土地
2183 特許権、ライセンス	： (以下省略)
商標権、意匠権他	
： (以下省略)	

(筆者作成)

¹⁶⁶ 減価と減損はフランス語で表現されると非常に理解しやすく、減価償却(amortissement)はmourir(死ぬ)という意味から派生している。それに対し、減損であるdépréciationは評価が下がるという意味で、評価が上がる(appréciation)という反対語がある。従って、減価償却を行うものは、継続して価値が下がり最後はなくなるものであるが、減損を行うものは、価値が下がる場合もあるが価値が上がる場合もあるということである。1950年代に減価償却と減損を、その対象となる無形資産の性質から使い分けていたことは、非常に注目すべきことと考える。

この表に見られるように、1957年版ではまず繰延費用（繰延資産）と固定資産に大きく分けられ、無形固定資産は固定資産の下位勘定であったが、1982年版では、無形固定資産と有形固定資産という区分で大きく分けられ、繰延費用（繰延資産）は無形固定資産の中に含まれた。また、研究開発費が創立費などの繰延費用（繰延資産）と同じ位置ではなく、他の無形固定資産と同等であること、つまり研究開発費が繰延費用ではなく無形固定資産として扱われていることにも注目すべきである。

1957年版の区分の方法(20の設立費と21の固定資産という分類)は分析的で、二つの規準に基づく分類であるとされている¹⁶⁷。一つは財産性の要因に基づく分類で、財産価値を有するとされる有形・無形固定資産と財産価値のない繰延費用（繰延資産）という分類である。もう一つは会計上の要因で、1966年会社法により配当計算によるものである。繰延費用は配当計算から除外の適用を受けるため、その計算を容易にするため、有形・無形固定資産と繰延資産と分類したものであると説明されている。

1957年版のこのような区分に対し、1982年版は非常に単純で、有形か無形かという観点のみで区分されている。従って、形がないものであるという共通点はあるが、会計的に資産と繰延費用という2つの異なる要素が混在することになっている。

そして、自己創設の無形固定資産の計上について、EC会社法第4号指令において、計上が可能であることが規定された。1957年版PCGでもその可能性に言及する表現があったが、このEC指令により、フランスは引き続き自己創設無形固定資産の計上を容認することになった。EC指令の条文¹⁶⁸は次のようである。

第10条（資産の部）、C（固定資産）、

I. 無形固定資産

¹⁶⁷ Culmann[1980], page 141.

¹⁶⁸ 山口[1984]、220ページ、原案理由書より抜粋、「若干の加盟国においては、創業費(B項目)、研究開発費(CI1項目)および当該企業が自ら創造した営業権、特許権(CI2b項目)は、貸借対照表の資産の部に掲記することができないか、または通常掲記されていないものである。しかし、これらの構成要素を貸借対照表に掲記することを、全く禁止してしまう必要はないと考えられた。このため、若干の項目が貸借対照表の様式中に設けられたが、これらの項目は任意性を有する。」

2. 営業権、特許権、実用新案権、商標権、およびこれに類する権利
および財産であり、
 - a. 有償で取得され、C-I-3 に計上されないもの
 - b. 当該企業が自ら創設した場合、国家の法制度上、資産の部に
計上することを認める範囲のもの
3. 有償で取得されたのれん

「営業権は、有形および無形の要素を統合した普遍的なもので、それは自然人あるいは法人が商行為のためにそれらを結合させたものである。そして、それは取得あるいは企業により創設されうるものである。」と解説された¹⁶⁹。

EC 指令により、自己創設の無形固定資産の計上が容認されたことは、フランスにおいて無形固定資産の計上が、自己が創設し登記した権利も含み、多様性を擁しつつ発展していくことの要因となった。

3. 1999 年版 PCG

1999 年の PCG の改訂では、資産の定義は規定され、それに続き、固定資産と流動資産も定義されたが、無形と有形という区分での定義は規定されなかった。1999 年版でも無形固定資産の定義は明らかにされていない。

従って、勘定科目表に列挙された無形固定資産から帰納的な方法により、特性を分析しなければならない。従来の勘定科目と 1999 年版を比較すると、勘定番号も勘定科目も変更はない。唯一、勘定番号 205 にソフト・ウェアが追加されたことが新しいことである。

無形固定資産に計上される勘定科目とその属性からもたらされる特性を分析すると次のようである。

¹⁶⁹ Mémento[1983], page 293.

無形固定資産の勘定科目とその特性

20.無形固定資産	属性による分類
201.設立費 2011.創立費 2012.開業費 20121.市場調査費 20122.広告宣伝費 2013.増資、その他取引（合併、分割、組織変更）	繰延費用 （繰延資産）
203.研究開発費	自己創設
205.利権及びそれに類する権利、特許権、実用新案権、 商標権、製法、ソフトウェア、これらに準ずる権 利・価値	法的権利 （除ソフトウェア）
206.賃借権 207.営業権	法的権利・自己創 設
208.その他の無形固定資産	

（筆者作成）

1982年のPCG改訂以来、無形固定資産勘定のなかには、繰延費用（繰延資産）と無形固定資産が混在している。そのうち無形固定資産の勘定科目からは、法的権利であることや自己創設の資産であることが、その特性として挙げられる。その法的権利も買入により取得したものと、自己創設の後、登記したものの二種類に分けられる。自己創設の無形固定資産に関しては、EC会社法第4号指令でも容認されているため、PCGにおいても資産への計上を禁止していない。

・ 自己創設の特許権

会計関係機関が会計処理について何も公表していないため、国務院(Conseil d'État)の判決に基づく実務上の解説を参考にすると¹⁷⁰、特許権は登記の後、無形固定資産として認識され計上することができると示されている。

¹⁷⁰ Mémento[2000], par.1563.

a. 登記前の会計処理

特許権になりうる技術などの研究・開発中の支出は、勘定番号 203 の「研究開発費」に計上できる。この場合、「研究開発費」としての計上規準である、「商業的に成功する確かな可能性(sérieuse chance)」を満たしていなければならない。

b. 登記後の会計処理

研究開発の結果を特許権として登記した場合、それまで計上していた研究開発費勘定から、勘定番号 205 の「特許権」に振り替える。登記費用も原価に加算することができる。

・ 自己創設の商標権

商標権¹⁷¹についても会計関係機関による公表資料がないため、国務院の判例に基づく解説を参考にすると¹⁷²、商標権も登記により無形固定資産として計上しうることとなる。

商標権の製造原価を勘定番号 205 の「商標権」に計上することができる。その原価とは、所有権を示すものであり、実際の商標の価値とは異なるものである。つまり、次のような支出を原価に算入することができる。

- 商標権を創設するための支出額（例えば、ロゴや名称のコンセプトにかかる社外・社内の費用、および支払手数料）、および先行の研究費（期末に商標として登記する確かな可能性がある場合）。
- 商標登録費用
- 商標権の所有権の期間内で、登記後に支出された費用（外国での登録料など）

自己創設の商標権の資産計上について、特許権と比べ法的権利として登記に至るまでの会計処理に差異が認められる。特許権の場合は、登記の前後で、計上される勘定科目が異なり、登記前は研究開発費に計上し、登記後に特許権に振り替える処理を行う。それに対し、商標権の場合は、商標権を登記するであろう可能性が確かな場合、登記以前の会計期の支出額もその期に費用処理するのではなく、

¹⁷¹ フランス語では、*Marque* であり、商標権、マーク、ブランドなどの訳があるが、ここでは法的権利を有するものであるので、商標権という訳を使用する。

¹⁷² *Mémento*[2000], par.1563.

商標権勘定に資産計上できることを示す。また、商標権創設に係る支出には広告宣伝費も多く必要となるが、それらも商標権の原価に含むことが当時は認められていた。この広告宣伝費は、繰延費用（繰延資産）として計上することも、当然可能であると考えられる。

4. 連結会計規則 CRC99-02

1999年に連結会計に特有の会計処理を定めた連結会計規則には、PCGに示された無形固定資産の他に、連結手続きにより発生する無形資産¹⁷³、および連結計算書類のための特別の処理が規定された。連結会計規則にも無形資産の定義は示されていないが、連結上、無形資産と認識する規準は第2111条に示されている。その規定に基づくと、無形資産の要件は、次のようである。

連結会計規則 CRC99-02

第2節 連結の法則 (Section II Règle de consolidation)

第211条 識別可能な資産、負債と取得差額

(Actif et Passifs identifiable et écart d'acquisition)

(条文は省略)

第2111条 資産、負債の識別 (Identification des actifs et passifs)

取得された企業の識別可能で、かつ無形要素を含む資産及び負債は、当該価値の追跡が可能である条件のもとでは、別箇に評価されうることとなる要素である。無形資産についていえば、特に特許権(brevets)、商標権(marques)および市場シェア(parts de marché)である。

無形資産は、本質的に資産がもたらしうる将来の経済的便益または市場価値の存在、それに基づいた客観的で適切な規準に従って資産の評価がなされる場合、連結貸借対照表に別箇に計上できる。

この規定は、連結時の資産、負債の認識について表すもので、「別箇に

¹⁷³ PCGでは無形固定資産(Immobilisations incorporelles)であるが、連結会計規則では無形資産 (actifs incorporels)である。

(séparément)」という表現は、取得差額(のれん)に含まれないことを意味する。ここに示されているように、無形資産として認識しうる規準は、

- ・ 無形であること
- ・ 識別可能であること
- ・ 価値(valeur)の評価が可能であること
- ・ 将来の経済的便益あるいは市場価値が存在し、客観的評価が可能であること

そして、特に「取得差額(のれん)」との区別として、特許権、商標権、市場シェアを例示している。連結において、取得差額にこれらを含めず、無形資産とすることは、その区分や評価において困難な点もあるだろうが、差額の全てを取得差額に含まず、別々に評価し、それらの勘定科目の基に計上することは、フランスの無形資産に対する姿勢として捉えることができる。

とりわけ、市場シェアについては、1990年のCNCの意見書¹⁷⁴公表以来、連結計算書類において広く用いられてきたものであるが、1999年9月の米国基準の修正をうけ、フランスの連結会計規則から市場シェアを削除するのはまだ早急すぎると解説¹⁷⁵されている。

III PCG および連結会計規則 CRC99-02 の 2004 年改訂

1. PCG2004 年改訂

2004年のPCGは、IAS/IFRSへのコンバージェンスを目的とし、資産の定義を含め大きく改訂され、無形固定資産についても関連した改訂が多くあった。無形固定資産の定義づけは、資産の定義の一部として第211-1条3項に設けられたが、「無形固定資産とは、非貨幣性の物質的実体がない資産である。」と規定されただけであるので、「資産の定義」および「無形固定資産の識別可能性」を踏まえて分析しなければならない。

資産の定義の要件から、無形固定資産も次の要件を満たさなければならない。

¹⁷⁴ CNC [1990]

¹⁷⁵ Edition F.Lefebvre, Conso[1999], par.5081.

- ・ 識別可能
- ・ 将来の経済的便益
- ・ 支配
- ・ 十分に信頼のおける方法による評価

これらの要件を満たした上で、無形固定資産として計上するためには、次に示す第 211-3 条に規定された「識別可能性」の要件も満たさなければならない。

PCG 2004 年改正後

第 211-3 条 無形固定資産の識別可能な性質

(Caractère identifiable d'une immobilisation incorporelle)

無形固定資産は次の場合には、識別可能である。

- ・ 無形固定資産が実体の活動と分離可能である場合、すなわち、単独で、あるいは関連する契約や他の資産・負債と共に、実体から売却、譲渡、貸与または交換されうる場合、
- ・ あるいは、無形固定資産が、当該権利が実体や他の権利・義務から分離可能または譲渡可能であるかにかかわらず、法的または契約上の権利から生じうるものである場合。

この識別可能性が無形固定資産の要件とされるのは、それらの無形固定資産が実体そのものや実体の活動と区別して認識できるかどうかということである。それは、実体が継続的に活動する中で生じた超過収益力であるのれんと区別できるかどうかを問うものであると考える。逆に言えば、のれんは実体と区別できないものであり、取得による場合を除き、自己創設のれんの計上は不可能であることを示す。

2. 識別可能性

PCG に設けられた新しい規定によれば、識別可能とは、実体の活動と分離可能

であること、つまり売却、譲渡、貸与、交換が可能なことである。あるいは、分離可能の要件を満たさなくても、法的・契約上の権利から生じたものは、識別可能と見なされる。

ここからもまた、法的権利であるものは無形固定資産としてみなすことには異論がないことが明確になっている。そして、そのような法的権利ではないものに関して、実体の活動との分離可能性が求められることになる。では、そのような識別可能の要件を満たす無形固定資産として、何が該当するのであろうか。

CNCの意見書¹⁷⁶には、次のような事例が識別可能の解釈として示されている。

従業員

実体と契約関係にある従業員を資産として計上することはできない。従業員の経営や技術に長けた能力が、無形固定資産の定義を満たす可能性は非常に低く、その能力の利用およびその能力から期待される将来の経済的便益を獲得する権利により、その能力が保護されていない限り、定義の他の要件を満たすものではない。

顧客

企業は、顧客がその企業との取引を継続することを期待するため、顧客との関係や信頼を築く努力の結果、顧客集団や市場シェアを有することがある。しかしながら、顧客との関係や顧客の企業に対する忠実さを保護し、あるいは支配する権利や他の方法がなければ、通常、企業は、無形資産の定義を満たすための、顧客との関係や忠実さ（例えば、顧客集団、市場シェア、顧客との関係、および顧客の忠実さ）から得られると期待する経済的便益に対する十分な支配を持たない。

顧客との関係を保護する法的権利がない場合には、同様の契約に基づかない顧客との関係（企業結合であるもの以外）との交換取引があれば、顧客との関係から生じる将来の経済的便益を支配できるという証拠になる。そのような交換取引はまた、顧客との関係が分離可能であることを示し、無形資産の定義を満たすものである。

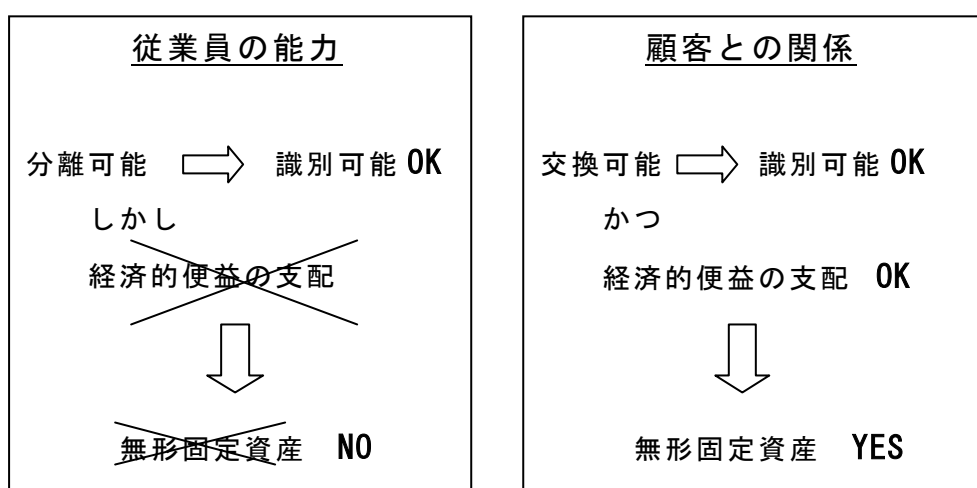
¹⁷⁶ CNC[2004b]

この従業員の例からは、実体と従業員間に雇用契約という契約上の関係はあるものの無形資産の定義を満たす可能性は非常に低いとしている。しかし、どの要件を充足しないのか、その点を明確に述べていない。また、これは識別可能性における例示であるので、そのような従業員の長けた能力を識別可能であり、実体の活動と分離可能であることは認めるとする例と受けとめられる。そして、そのような能力から生じる将来の経済的便益を得たり利用したりすることが法的権利として保護されている場合には、無形固定資産の他の要件も満たすことになり、計上が可能となると理解できる。従って、従業員の秀でた能力は識別可能であるが、その能力に対して法的権利が欠如している場合は、無形固定資産として計上できないことを示すものである。

顧客についても、顧客とのよい関係や顧客の忠実さ(お得意様性)がある場合、それら顧客が実体と離れ、交換可能であれば、識別可能の要件を満たすとしている。かつ、交換可能であることは、顧客との関係や顧客の忠実さから生じる経済的便益を支配していることも意味するので、無形固定資産の要件を満たすとしている。

従業員および顧客の無形固定資産計上について図で示すと次のようになる。

従業員と顧客の無形固定資産への計上について



(筆者作成)

この CNC の意見書による例示は、識別可能性に関するものとして記載され、この文章は IAS38「無形資産」 par.15-16 を引用したものである。しかし、CNC はこれらの例を「識別可能性」の解説に用いているが、IAS38 では「支配」の箇所に解説として用いている。もともと「支配」の解説の例であったため、「識別可能性」以外のことを述べている部分が多く認められる。

また、従業員の例では、CNC が「他の要件」を満たさないとしているうち、文書では IAS38 の解説から引用したため「支配」についてのみ記しているが、「他の要件」という記載からは、「信頼しうる方法による評価」が満たされたいことを述べようとしたのではないかとも考えられる。

無形固定資産として計上が可能かどうかは識別可能性以外の認識規準の充足により、結論はわかれたが、従業員と顧客の例は、いずれも識別可能であるとみなされる、分離、売却、譲渡、貸与、交換のいずれかが可能であるので、この識別可能の要件は満たしているものである。

3. 連結会計規則 CRC99-02 の改訂

2004 年の PCG の改訂に続き、連結会計規則も一年後の 2005 年に CRC 規則 2005-10¹⁷⁷が公表され、無形固定資産に関する規定が改訂された。その CRC 規則に先立ち、CNC が公表した意見書¹⁷⁸には無形固定資産につき、次のように記されていた。

識別可能な無形固定資産と取得差額 (écart d'acquisition)

CRC 規則 2004-06¹⁷⁹により、資産、特に無形資産の識別可能性、評価及び計上の定義が新たな規定により定められた。有形資産および無形資産の取り扱いについて、個別計算書類と連結計算書類で異なることにならないかとの懸念があったが、資産の認識に関する新しい規定は統合される旨、意見書で述べられた。それにより、連結における無形資産も識別可能、つまり分離可能であるか法的・契約に基づく場合、かつ

¹⁷⁷ CRC [2005b]

¹⁷⁸ CNC [2005a]

¹⁷⁹ CRC [2004]

信頼のおける方法により評価できる場合にのみ無形資産は認識されることになった。

この識別可能性についての新规定は、取得により獲得した無形資産の便益は従来取得差額としていたが、別箇に資産に認識し計上しうることに導く。

また逆に、取得による無形資産の認識の曖昧さを排除するため、識別不能であり信頼しうる方法で評価できない無形資産は計上できなくなり、結果として取得差額に全て含まれることになる。

市場シェア

連結会計規則 1999 年版では、市場シェアは信頼しうる方法で評価された場合は、取得差額と分けて計上されている。しかし、この新しい定義と認識規準においては、別箇に資産として認識することはできない。つまり、市場シェアは企業の活動から分離可能ではなく、かつ法的あるいは契約上の権利ではないため、識別可能ではないのである。

営業権

取得した営業権について新规定は、信頼しうる方法により分離して評価ができる要素は無形固定資産として識別し、計上することを含んでいる。特に賃借権や契約のある顧客との関係などである。

この意見書を受け、CRC 規則により、連結会計規則の資産の識別は、次のように変更された。

連結会計規則 CRC99-02

第 2 節 連結の法則 (Section II Règle de consolidation)

第 211 条 識別可能な資産、負債と取得差額

(Actif et Passifs identifiable et écart d'acquisition)

(条文は省略)

第 2111 条 資産、負債の識別 (Identification des actifs et passifs)

取得された企業の識別可能で、かつ無形要素を含む資産及び負債は、当該価値の追跡が可能である条件のもとでは別箇に評価されうることとなる要素である。無形資産についていえば、特に特許権(brevets)、商標権(marques)、契約のある顧客との関係(relations contractuelles avec les clients)である。

規則 99-03 の第 211-3 条および 311-1 条に規定される定義と計上について満たした場合、開発中の計画については第 311-3.2 条を満たした場合、無形資産は連結貸借対照表に別箇に記載される。その評価は、存在すれば市場価格、あるいはもたらされうる将来の経済的便益に基づき、客観的で適切な規準により行わなければならない。

(改正箇所は斜体で示した。斜体および下線は筆者による。)

第 2111 条における変更の中で、最も注目すべきところは、一段目の最後に例示されていた無形資産項目である。1999 年版には、特許権および商標権と並び、「市場シェア」が挙げられていたが、この改正で、「市場シェア」が削除され、「契約のある顧客との関係」が新しく加えられた。

1990 年代初めからフランスの連結計算書類に多くみられていた「市場シェア」は、企業の活動と分離することができず、従って識別可能性の要件を満たさないため、「取得差額」に含まれることになった。一方、「契約のある顧客との関係」は、交換取引が可能であること、つまり企業の活動から分離可能なため、識別可能とみなされ、「取得差額」とは別箇に計上される。

連結計算書類に計上されうる無形資産は、PCG の資産の定義、無形固定資産の識別可能性の要件、および資産の計上の規準を満たし、さらに連結会計規則第 2111 条を満たすものである。

無形資産の連結貸借対照表への計上要件

・ 支配 ・ 将来の経済的便益	PCG 第 211-1 条 (資産の定義)
・ 識別可能性	PCG 第 211-3 条 連結規則第 2111 条
・ 信頼のおける方法による評価	PCG 第 311-1 条

(筆者作成)

このように 4 つの認識規準を満たすことができれば連結計算書に、取得差額と別箇に計上される。これらの要件は、IAS38 に規定されている認識規準と一致し、無形資産の計上については、連結会計規則も IAS/IFRS へのコンバージェンスを遂行したことになる。

IV IAS38 における無形資産

1. のれんと無形資産

IAS/IFRS では、無形資産については、IAS38「無形資産」において規定されている。1998 年の IAS 改訂で、IAS4「減価償却の会計」および IAS9「研究開発費」が廃止され、IAS38「無形資産」および IAS22「企業結合¹⁸⁰」が公表された。IAS9「研究開発費」を独立した会計基準として残さず、「無形資産」に含めたのは、多くの自己創設無形資産が研究開発活動から生じること、および研究開発費をその他の無形固定資産の間に取り扱いの差異があってはならないという二つの理由からであった。

この再編の背景には、1980 年代以降の活発な企業結合と、そこから発生する「のれん」の問題があった。企業結合による「のれん」の発生は、貸借対照表から読

¹⁸⁰ 企業結合については、2004 年の改訂で、IAS22「企業結合」は廃止され、IFRS3「企業結合」が設けられた。

み取ることができる企業の状況と、実際の企業の状況に差があることの表れである。「のれん」は企業の超過能力を示すとされたが、その「のれん」は資産なのかということが長い間議論されてきた。当時の無形資産の議論は、「のれん」を無形資産として認めるかどうかが中心であったといっても過言ではない。どのように「のれん」を認識するのか、そして「のれん」を無形資産に計上するため、無形資産をどのように定義し、どのように認識するのか、という観点から、無形資産の定義および認識規準が研究されたものであった。

そのような企業の超過力となる要素の多くが無形の要素であり、それらを会計上認識するため、「無形資産」の会計基準が設けられたのである。

また、それらの無形な要素を「のれん」と区別して識別できれば、企業の財務諸表の有用性はますます高まると考えられた。そこでまず、「のれん」のような無形要素を資産として認識するための定義が設けられ、次に様々な無形の要素を「のれん」と区別するための認識規準が検討された。

「のれん」とそれに類似する取得無形資産の審議過程において、「取得の際に性質においてのれんと類似する無形項目『ブランド名またはタイトル』をのれんではなく、無形資産として認識したり、またはその逆とするような、会計上の裁量があってはならないと考えている¹⁸¹。」と述べられている点は非常に注目すべきであると考えられる。「のれん」の一部に含まれる無形要素なのか、「のれん」とは区別して認識される無形要素なのか、この「のれん」との関係は無形資産を正確に把握する上で重要な観点であり、「のれん」との区別の規準を設けることが要請された。

では、無形資産とされる無形要素は何なのか。IAS38「無形資産」の冒頭において、広義の無形資産と会計上の無形資産について述べている。「企業は、科学的または技術的知識、新工程または新システムの実施、ライセンス、知的財産、商標などの無形の資源の取得、開発、維持または強化を行うことがしばしばあり、このような無形項目の事例として、ソフトウェア、特許権、著作権、顧客リスト、漁業権、市場シェアなどが挙げられる。しかし、そのような無形の項目の全てが無形資産の定義、すなわち識別可能性、資源に対する支配および将来の経済的便益を満たすわけではなく、無形資産として認識されるわけではない。」と、全ての

¹⁸¹ IFRS[2001], IAS38, 付録-結論の根拠-, par.57. これは、公開草案第 60 号「無形資産」と併せて 1997 年 8 月に公表された「結論の根拠」に由来する。

無形資産が会計上の無形資産ではないことを示している。そして、会計上の無形資産を明確にするため、定義および認識規準を規定することが必要となり、IAS38においてそれらの規定が定められた。

無形資産とは、「資産の定義」を満たした資源の中で、「財・サービスの生産もしくは供給に使用するため、第三者への貸与または管理目的のために保有される物的実体を有さない識別可能な非貨幣性資産である。」と定義された。この無形資産の本質的な特徴を示す定義に続いて、「識別可能性」、「支配」、「将来の経済的便益」、「および「信頼性のある取得原価の測定」の四つの認識規準が示された。それらすべての規準を満たす場合に無形資産として計上することが可能であると規定された。

2. 識別可能性

1998年に公表されたIAS38「無形資産」は、2004年、一部が修正された。その変更箇所には、識別可能性に関する規定が含まれていた。識別可能性は、無形資産の重要な認識規準として、PCGにも2004年の改訂時に、識別可能性の定義が規定された。IAS38の1998年版、2004年版、それぞれの識別可能性のパラグラフは、次のようである。

1998年版¹⁸² IAS38 「無形資産」

識別可能性

par.10 無形固定資産の定義は、それをのれんと明確に区別するため、無形資産が識別可能であることを要求している。買収による企業結合から生ずるのれんは、買収者が将来の経済的便益を期待して行う支払を表す。(以下省略)

par. 11 もし分離が可能であるならば、無形資産はのれんと明確に区別することができる。同一の収益事業に使用される他の資産から生ずる将来の経済的便益を損なうことなく、企業が資産に起因する特定の将来

¹⁸² IFRS[2001]

の経済的便益を貸与、売却、交換、または分配することができる場合には、その資産は分離可能である。

par. 12 分離可能性は識別可能性の必要条件ではない。というのは、企業は何か別の方法で資産を識別できるかもしれないからである。例えば、無形資産を資産グループと共に取得する場合には、その取引には企業の無形資産の識別を可能にする法的権利の移転が含まれているかもしれない。同様に、企業内部のプロジェクトが企業の法的権利の創設を意図する場合は、これら権利の性格は自己創設の無形資産を企業が識別するのに役立つかもしれない。また、資産が、単独ではなく他の資産と一体となって将来の経済的便益を創出する場合においても、企業がその資産から生ずる将来の経済的便益を識別することができる場合は、その資産は識別可能である。

2004年版¹⁸³ IAS38 「無形資産」

識別可能性

par. 11 無形資産の定義は、それをのれんと区別するため、無形資産が識別可能であることを要求している。企業結合から生じるのれんは、買収企業が、独立して識別できず区分して認識できない資産から生じる将来の経済的便益を期待して行う支払を表す。将来の経済的便益は、取得した識別可能な資産相互のシナジーから、あるいは個別には財務諸表での認識に適格ではないが買収企業が企業結合に支払うことを予定している資産から、生じる可能性がある。

par. 12 資産が以下の場合には、その資産は無形資産の定義における識別可能性の規準をみたしている：

- (a) 分離可能であること、すなわち資産または負債と独立に、または関連する契約と一体として、企業から分離または区分、売却、譲渡、ライセンス、賃借または交換できること；または
- (b) そのような権利が譲渡可能であるかまたは企業あるいは他の権利・義務から分離可能であるか否かにかかわらず、契約またはその他の法

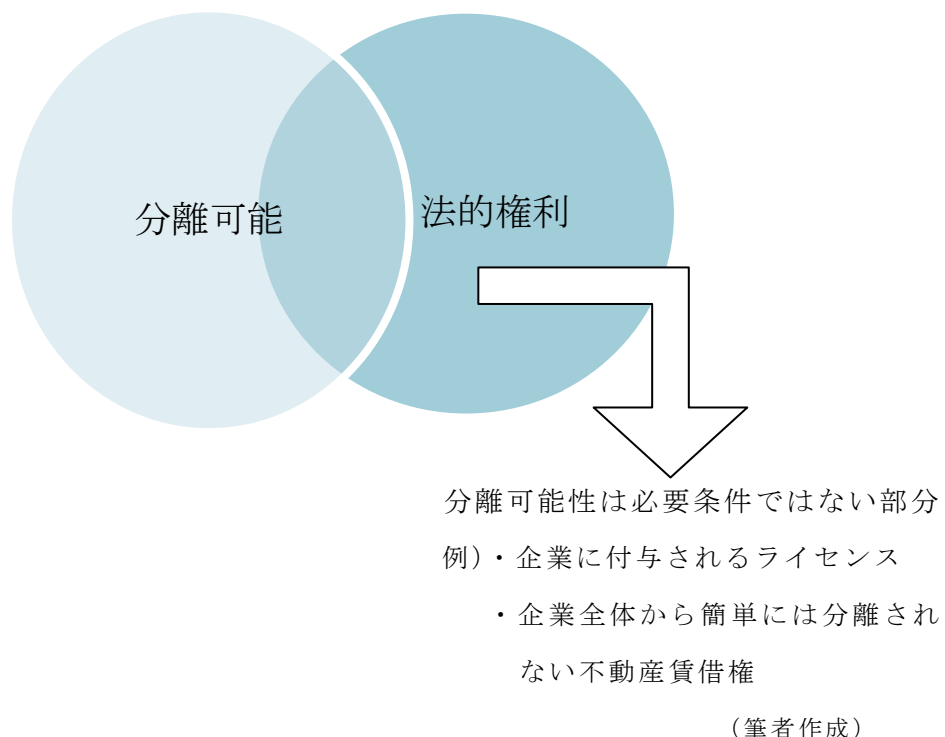
¹⁸³ IFRS [2005]

的権利から生じるものであること。

(下線は筆者による)

IAS38の1999年版と2004年版における「識別可能性」の長い解説で、両者の内容は一見異なるような印象を受けるが、内容的には同一のものであり、2004年版では、識別可能性をより端的かつ明確に表現したものであるといえる。つまり、分離可能、あるいは法的権利であれば、識別可能性の規準を満たすものと考えられる。2004年版のpar.12に示された識別可能性の定義は、そのままPCG2004年版の識別可能性の定義として用いられている。IAS38に示されている定義を図示すると、次のように表すことができる。

識別可能性 — 分離可能性と法的権利の関係 —



このように、のれんと区別するための重要な要件となる「識別可能性」が定義され、資産の定義・要件、無形資産の定義・要件を満たし、「識別可能性」の要件も満たす無形資産は、「のれん」とは区別して計上しなければならないと規定する

ものである。

こののれんとの区別の要請は、企業の財務諸表の有用性を高めるためという目的に基づくものであるが、資産計上後の減損と減価償却という会計上の処理の差異にも関係したものであった。IAS/IFRS では IAS36「資産の減損」において、減損の基準が設けられている。1990年代後半からのれんの償却について、盛んに議論された。のれんは時の経過によって、価値が減少していくものではないとし、減価償却ではなく減損を用いることが提唱された。のれんは減損を用いるという潮流が生まれたが、のれんとは区別される無形資産には、減価償却を適用することが主流であった。

1999年版 IAS38「無形資産」において、「本基準書は、無形資産の耐用年数は20年を超えることはないであろうとする前提を採用している¹⁸⁴」とし、減価償却の最長償却期間を20年と規定している。「無形資産の耐用年数は非常に長期になる可能性はあるが、常に有限である。不確実性は、慎重主義に基づく無形資産の耐用年数の見積もりを正当化するが、非現実的に短い耐用年数を選択することを正当化するものではない。¹⁸⁵」と解説している。20年以上におよぶ期間で付与された法的権利（水力発電事業の独占的権利や、高速自動車道の独占的運営など）は、定められた期間での償却を認めているが、原則として最長20年としていた。

従って、のれんを含む無形資産に関して、その効果の発現期間が20年を超えると推定される場合は、減価償却ではなく、IAS36「資産の減損」が適用され、減損テストを行うと規定された。のれんは他の無形資産と異なり、効果の発現期間の推定が難しく、また長期にわたると考えられる場合が多いため、減損を適用する企業が増加していた。

さらに、「取得無形資産およびのれんの処理の相違点¹⁸⁶」では、取得後ののれんの再評価の禁止、およびのれんの残存価格の考慮の禁止という、二つの相違点が挙げられており、このような理由からものれんと無形資産の区別が要請されたのである。

改訂後の2004年版では、20年という推定最長耐用年数は削除され、無形資産

¹⁸⁴ IFRS[2001], par. 82.

¹⁸⁵ IFRS[2001], par. 84.

¹⁸⁶ IFRS[2001], page 758, par.58.

の償却期間は、「無形資産が企業に対し正味キャッシュ・インフローを創出すると予測される期間」と改正された。また、「無形資産の耐用年数は長期にわたる場合もあるが、常に有限である」という解釈も、「正味キャッシュ・インフロー創出予測期間について予見される限度が存在しない場合に、無期限とみなされる」と修正¹⁸⁷され、「耐用年数を確定できない無形資産は、償却してはならない¹⁸⁸」と規定された。この無期限とみなされた無形資産は、IAS36「資産の減損」に従った会計処理が適用されることになる。

減価と減損の会計処理について難解な点もあるが、識別可能な無形資産をのれんと別箇に計上するということは、この減価と減損にも大きく関係し、無形資産認識後の財務諸表にも影響を及ぼすものである。

3. 自己創設無形資産

・自己創設のれん

IAS/IFRS38「無形資産」では、自己創設のれんを資産として認識することを禁止している。「自己創設のれんは、信頼性をもって原価で測定できるような、企業が支配する識別可能な資源ではない。(つまり、分離可能でもなく、契約その他の法的権利から生じたものでもない。) ¹⁸⁹」という理由による。従来より、自己創設のれんについては、企業経営者の恣意性を排除することが非常に困難であることも資産としての計上を禁止する大きな理由であった。そして、ここで述べられているように、企業とのれんは分離不可能な一体であるため、無形資産の認識要件を満たすものではないと考えられる。

・自己創設無形資産

自己創設無形資産については、IAS/IFRS では、無形資産の全ての認識規準を満たす場合は、資産計上しなければならないとしている。「IAS38 を承認すると

¹⁸⁷ IFRS[2005], IAS38, 「結論の根拠」、BC65(a).

¹⁸⁸ IFRS[2005], IAS38, par.107.

¹⁸⁹ IFRS[2009], IAS38, par.49.

きの国際会計基準委員会（IASC）の考え¹⁹⁰」において、自己創設無形資産の計上に関する重要な趣旨が述べられている。それは、取得無形資産と自己創設無形資産の間に会計処理の差異があってはならないというもので、「自己創設無形資産が、無形資産の定義および認識規準を満たす場合には、無形資産として常に認識しなければならない」とするものである。従って、自己創設無形資産にかかる支出を、その支出が無形資産の認識規準を満たす資産となるかもしれないので、支出時に即座に費用とすること認めないとしたのである。

この資産化を容認ではなく強制する理由は、財務諸表の比較可能性の低下を防ぐためと説明が付されている。会計処理の自由な選択は財務諸表の多様性を招き、IAS/IFRS を制定する重要な目的である財務諸表の比較可能性を妨げることにつながることになる。従って、定義と認識要件を満たす無形資産は、取得であろうと、自己創設であろうと、資産として計上しなければならないとするものである。これは、開発費への支出についても同様に適用されるものであり、2004年のPCG改訂後もフランスでは開発費の費用計上を容認していることとの相違点である。

しかし、自己創設無形資産には取得無形資産にはない特定の認識要件を加えている。これは、自己創設無形資産が無形資産の認識規準を充足しているかどうかの判断規準となるものとされ、取得無形資産の場合には目次的にそれらは満たされていると考えられるため、自己創設無形資産にのみ適用される認識規準とされる。

それらの規準は、無形資産の要件である「将来の経済的便益」、「識別可能性」、あるいは「信頼性における方法による取得原価の評価」などを満たしているか否かを判断することを助けるものであるとされる。つまり、それは、自己創設の過程にある資源がそれらの認識規準を満たしているかどうかを支出の時点で判断することは、取得無形資産に比べ著しく困難であるとするものである。「将来の経済的便益」が本当に存在するか否か、支出はのれんの維持や拡張のための費用か否か（つまり、のれんと区別されない識別不能の無形資産ではないか）という判断が難しい要素を含んでいるとされる。

そこで、これらの判断規準をより明確にするため、自己創設無形資産には特定の認識規準が適用されることとなったのである。無形資産の創出過程中的支出は、

¹⁹⁰ IFRS[2001], IAS38, page749, IFRS[2005], page1610・

研究開発費とされ、研究局面と開発局面に区分され、それぞれに認識規準を設け、例示することにより明確に示している。つまり、内部創出無形資産は、創出された法的権利として登記されるまでにかかる支出は、研究開発費として認識されるのである。

また、自己創設無形資産として計上を禁止する項目を明確にするため、それらの項目を列挙して示している。ブランド（商標、*marques*）、マストヘッド（題字、*notices*）、新聞・雑誌のタイトル、顧客リストおよびこれらに類似するものの計上を禁止すると規定している。これら項目を特に列挙したことは、これらが要件を満たすことは「決してない¹⁹¹」と考えられ、「いかなる誤解も避けるため、明確な禁止の形で定めた」と解説している。

このように自己創設無形資産を取得無形資産と同じ規準で扱わなければならないとし、無形資産の規準を満たすものは、資産計上しなければならないと強制規定を設けたが、自己創設無形資産については、規準を満たしているかどうかの判定のための規準が設けられたわけである。そして、明確に計上を禁止する項目もあり、自己創設無形資産の資産計上の困難さおよび稀少さを表すことにもなった。

4. IAS/IFRS 適用によるフランス企業への影響

2005年からのIAS/IFRSの直接適用により、それまでフランス会計基準（PCGおよび連結計算規則）で計算書類を作成していた企業は、2004年期末の計算書類をIAS/IFRSに準拠するものに変換しなければならなかった。先にそれぞれの規準の分析で明確になったように、従来のフランス会計基準とIAS/IFRSの無形資産の会計処理には差異があり、その相違点をフランス会計基準がIAS/IFRSにコンバージェンスを目的に改訂したわけである。

IAS/IFRSが適用される企業は、フランス連結計算書類からIAS/IFRSへ変換をしなければならず、フランス会計基準が適用される非上場企業も、改訂されたフランス会計基準の適用のための変換が必要となった。とりわけ、無形資産においては、フランスが従来計上を容認してきた「市場シェア」が企業の計算書類上

¹⁹¹ IFRS[2005], page 1611, BCZ45.

から姿を消すことになった影響や、ブランド性を重視する企業の「商標権」の扱いが注目された。

それらの会計基準の変更に伴う無形資産の計上状況への影響を例示すると以下のようである。

・ 営業権、市場シェアへの影響

L'Oréal (ロレアル) (参考：資料 1)

営業権および市場シェアが IAS38 識別可能性の適用により、のれんに振り替えられ、約 27 億ユーロ (対総資産割合、約 15%) の影響があった。

・ 商標権

LVMH (Louis Vuitton Moët Hennessy, ルイ・ヴェトン・モエ・ヘネシー)
(参考：資料 4)

LVMH は、IAS/IFRS への移行の中でも特殊な例で、IAS/IFRS 初年度適用において、遡及適用を行った。1987 年 LV と MH の合併の際、プーリング法を用いた。従って、当時、特に商標権を含め、いかなる資産の再評価も行われなかった。

MH の株主は合併後の議決権を 60% 支配しているため、これは IFRS3 「企業結合」の適用によれば、MH の LV の買収と考えられ、Louis Vuitton の商標権を再評価しうるものである。そこで遡及適用を行い、MH が LV を買収したと改め、LV の商標権を再評価した。

合併以来 2004 年まで、LV の商標は評価されず、無形資産に計上されていなかった。この再評価により、無形資産に計上される商標権が 40 億ユーロ増加した。

LV 商標が多額に無形資産に計上されたが、他の主たる商標権と同様に非償却であるため、損益には影響しない。

LVMH は、保有する商標権により、超過収益力の高い企業である。アニュアル・レポートによれば、総資産のうち商標権は約 31% を占め、その 31% の資産から総売上高の約 61% を創出していると述べている。

そのような商標権も企業買収により取得しているため、内部創設の間

題はなく、以後も無形資産計上に支障をきたすものではないとしている。

Hermès International (エルメス) (参考：資料2)

連結貸借対照表の注記に 2005 年から IAS38 の適用により、自己創設商標権およびそれに類する要素を無形資産として計上しない旨、記されている。

また、改訂後 PCG を適用している個別貸借対照表でも、明確に影響が表れ、2004 年期末に約 600 万ユーロ (Net) と計上されていた商標権が、翌 2005 年にはゼロになった。

IAS/IFRS 適用の連結でも、PCG 適用の個別でも、同様の影響が表れることとなった。

Chanel (シャネル) (参考：資料3)

上場企業ではないため、IAS/IFRS は適用されない。

2004 年までは、改訂前 PCG の適用により、自己創設商標権および再登録費用を資産計上していたが、2005 年から PCG の改訂により内部創設商標権の再登録費用は費用処理となった。

2005 年開始貸借対照表では、商標権の再登録費用がゼロとなり、そのため自己資本が約 100 万ユーロ減少した旨、注記されている。

このように IAS/IFRS 適用への移行および PCG 改訂が無形資産に及ぼす影響があることが、移行期のアニュアル・レポートに示されている。フランスには、商標により付加価値を高めている世界的に有名な企業が少なくない。とりわけ、LVMH のような高級ブランドの商標を多く持つ企業は、世界でも他に類をみないものである。LVMH は移行時に Louis Vuitton の商標を評価し無形資産に計上したが、それ以降は取得による商標権の計上のみで、自己創設商標権は計上禁止の規定により計上されていない。

エルメスやシャネルも、それらの商標により同類の企業よりも高い収益力を有するものであるが、それらの商標は企業の活動と一体にあるものであると認識されている。商標そのものが企業力と評価されていると理解できるものである。

2004年まで市場シェアや自己創設商標権の計上を認められてきたフランス企業は、IAS/IFRSの適用、あるいは改訂後PCGおよび連結計算規則の適用により、無形資産の計上に影響が認められた。企業ブランドにしる、商品ブランドにしる、ブランド力を内部で創出する能力に長けていることがフランス企業の特徴でもある。従来、このような企業努力の結果を自己創設の無形資産として計上を認めていたわけだが、これらの計上が否定され、計算書類から読み取れる情報が本当に企業の状況を示しているのか、再び問われることとなった。取得無形資産については、IAS/IFRSおよびPCG・連結会計規則とも明確になったが、対照的に自己創設無形資産は計上禁止される項目もあり陰に隠れることになった¹⁹²。

V お わ り に

フランスの無形固定資産の会計基準とIAS38を詳細に分析することにより、両者の過去における相違点を明らかにし、そしてフランス基準の改正により、どのようにコンバージェンスが行われたのかを検討してきた。定義や認識規準は両者に差異はなくなり、「無形要素」であり、「識別可能」、企業による「支配」、「将来の経済的便益の獲得」および「信頼しうる方法による評価」が満たされれば、無形資産であると規定された。

無形資産には取得による取得無形資産と、企業内部で創出する自己創設無形資産の二種類がある。まず、取得無形資産について、IAS38とフランス基準を比較をおこなう。

IAS38は要件を満たした無形資産を「資産計上しなければならない」とし、とりわけのれんとの区分が可能な場合、商標権、顧客リストなどはのれんと別箇に計上するとしている。それに対し、改訂前のフランス基準は、それらをのれんに含めることもできたし、のれんとは別箇に計上することもでき、企業に選択権を与えていた。この点は、改訂により、選択の余地はなくなり、のれんに含めることはできなくなり、別箇に計上することが規定された。

一方、「市場シェア」については、フランス会計基準は逆方向の改訂をすること

¹⁹² Fabre et Farjaudon [2005], page 20.

になった。従来フランス会計基準は、「市場シェア」を評価し資産計上することを認めていたが、IAS38 はのれんに含めて計上することとした。従って、フランス会計基準では、「市場シェア」の計上が禁止され、結果としてのれんに含まれることになった。この点について、国家会計審議会（CNC）の意見書では、「識別可能性」が満たされないことを理由として挙げているが、IAS38 では、「支配」の要件が満たされないことを挙げている。

こののれんとの区別によるフランス基準の改訂は企業にとり、片やのれんを減少させ他の無形資産を増加させることとなり、片やその逆の作用を及ぼすこととなった。のれんと他の無形資産という関係からは、このような計上額の変化が起こりうるが、無形資産全体額ということでは変化がおこらない。つまり、無形資産の内訳が変化するだけである。

次に自己創設無形資産について検討すると、IAS38 には明確にいくつかの項目について計上を禁止する規定が設けられている。それらには、商標（ブランド）や顧客リストが含まれる。取得の場合には、のれんと区別して計上しなければならないが、自己創設の場合は計上を禁止されている。自己創設のれんの計上はもちろん禁止されているので、これらの無形資産は取得の場合にのみ計上されることとなる。

企業のブランド力と呼ばれるものは、技術力の裏付けにより生ずるものであるとされ、しばしばブランド力は技術力だと言われる。その技術力が信頼を裏付けるものでもあり、商標を付すことにより他との区別を表現する。商標はただ法的権利である商標権のみを指すものではないが、そのような企業力を商標が示すわけであり、この商標は企業の超過能力を示すものでもあると考えられる。この考え方によると商標は、のれんということにもなりうる。

他方、別の企業力の現れとして、市場シェアがある。これも現在の会計基準によると、企業活動と分離できないので、のれんに含まれるとされる。しかし、商標に表されるのれんと、市場シェアに表されるのれんは、本質的に異なるものと考えられることも可能である。一方は、技術力に裏付けられたブランド力を示す商標であり、他方は、流通網の拡大、販売力なども含むシェア拡大の努力の結果である。

商標と市場シェアは、技術に裏付けられた信頼と、それを流通させる販売力の

結果である。両者とも企業力を増加させる重要な要素であるが、本質的な要素は異なるものであると考えられる。この二つの無形要素が、「のれん」との関係で、会計処理が異なることについて、さらに検討が必要となる。

第4章 研究開発費の特性と会計規定

I はじめに

研究開発活動への支出は、PCG 制定当初よりその支出金額の高さゆえ、繰り延べ処理が認められていた。費用の繰り延べと無形固定資産の区分を明確にされ、無形固定資産が会計基準上発展してきた過程は前章において考察した通りであるが、この研究開発費もその特性から、費用の繰り延べと無形固定資産に大きく関連するものである。

また、研究開発費が費用の繰り延べから無形固定資産への計上へと展開する上で、その特性の検討も行われ、とりわけ資産性を有するものであるかという点で議論された。研究開発費の資産への計上は、資産や無形固定資産の要件や定義を充足している場合に認められるものであり、そのような観点から研究開発費は検討されてきた。

さらに、PCG においても IAS/IFRS においても、研究開発活動への支出を研究および開発などに区分し、その区分に基づき会計上の取り扱いも異なるものであった。従って、この一連の継続した研究開発活動を、それぞれの特性に基づき区分しなければならず、この区分の検討がまず行われた。この区分に基づき異なる会計処理が適用されるため、非常に重要な検討項目であった。

今日も増加し続ける研究開発費の会計上の取り扱いは一層重要性を帯びてきている。研究開発費の特性の考察に基づき、会計上の発展過程を検討するものである。

II OECD フラスカティ・マニュアル

1. OECD とフラスカティ・マニュアル

PCG1957年版の改訂の一環として1974年に発表されたCNC（国家会計審議会）の文書第2号にみられる研究開発費の定義は、OECDがそれに先立って発表

していたフラスカティ・マニュアルに影響を受けたものである。2004年にPCGが改訂されるまで、PCGにおける研究開発費の区分は、このフラスカティ・マニュアルの区分を用い、現在でもここに述べられている定義や例示は解釈の指針として参考にされている。ここでは、そのOECDのフラスカティ・マニュアルの研究開発活動の区分と定義を紹介し考察するものである。

OECD(Organization for Economic Co-operation and Development¹⁹³、経済協力開発機構)は、その前身であるOEEC(Organisation for European Economic Co-operation¹⁹⁴、欧州経済協力機構)にアメリカ、カナダが加わり、1961年に発足した。経済成長、開発途上国援助、および多角的な自由貿易の拡大を目的とし、政治、軍事を除く、経済、社会のあらゆる分野の問題を研究・分析し、政策提言を行う国際機関である。設立当初は20か国であったが、2011年現在は34か国が加盟している。

OECDは科学技術を経済の発展の原動力として重視しており、科学技術に関する国際的動向を把握し、政策提言に結びつけている。客観的な指標や国際間比較を可能にするため、統計や分析は重要な意味を持つものとして、研究開発活動の統一的な研究方法論の検討がOEEC時代の1957年に着手された。そして、1963年イタリアのフラスカティにて開催された会議でその研究レポートが発表された。以来、地名をとって「フラスカティ・マニュアル」と呼ばれている。このマニュアルにおいて、研究開発活動の定義や分類、測定方法が確立され、統一的なデータ収集、そしてそれに基づく国際比較が可能になった。1960年代の終わりには、統一的な指標として国内総生産に占める研究開発費の割合が示され、各国の投資額が統計数値となって表され、以後も継続的に公表され、重要な指標として用いられている。

1963年に発表されてから、その後2002年までに6版を重ね、研究開発活動の分析に大きな役割を果たしている。このフラスカティ・マニュアルは、OECDの機関内のみならず、国際機関ではUNESCO、IMF、EEC(現EU)など、そしてフランスのINSEE(Institut National de la Statistique et des Etudes

¹⁹³ フランス語表記は、OCDE, Organisation de Coopération et de Développement Economiquesである。

¹⁹⁴ フランス語表記は、OECE, Organisation Européenne de Coopération Economiqueである。

Economiques, 国立統計経済研究所)においても、研究開発活動の統計・指標作成に用いられている。

会計分野においても、先に述べたように研究開発費の区分の定義は、PCGにも影響を与えているのは明らかである。また、EUのSEC (Système Européen de Comptabilité) の「Système de comptabilité nationale et R&D(社会会計と研究開発)¹⁹⁵」と題するレポートで、「研究開発についての定義がどこにも示されていないので、フラスカティ・マニュアルを用いる」という文章があることから、社会会計の統計にも用いられていることがわかり、その有用性が裏付けられるものである。

2. 研究開発の区分と定義

1960年代のワーキング・ペーパー¹⁹⁶をもとに、フラスカティ・マニュアル初版に示された研究開発費の区分を示すと、基礎研究、応用研究、および実験的開発の三つ区分され、基礎研究はさらに純粹基礎研究と指向型基礎研究に分けてられている。それぞれの区分の定義をまとめると次のようである。

定義及び基本事項

研究と実験的開発¹⁹⁷のカテゴリーと基本概念

研究と実験的開発は、科学技術の知識の集積を増大させ、その知識を新しい応用へ導くための、システムティックな創造作業の総称である。

その研究開発は、通常次の3つのカテゴリーに分けられる。

- ・ 基礎研究

¹⁹⁵ EUのホームページより、

http://ec.europa.eu/statostocs-explained/System_of_National_Accounting_and_R&D

¹⁹⁶ OCDE [1969]: 1963年の初版を入手することはできなかったが、第2版への改訂のため初版に書き込みをしているワーキング・ペーパーを参考にするものである。

¹⁹⁷ 「実験的開発 (le développement expérimental)」という表現は、第2版への改訂で用いられることになった表現である。「実験的 (expérimental)」という形容詞を加えたのは、研究開発の「開発 (développement)」と、経済用語としての「発展・開発 (développement)」の混同を避けるためであると説明が付されている。

- ・ 応用研究
- ・ 実験的開発

基礎研究

(定義) 基礎研究は、新しい科学的知識を獲得することを目的とした最初の調査・研究である。これは特定の実用的な応用を目的としたものではない。

(解説) 基礎研究は、新しい仮説、理論および一般的な法則を導くものである。あらゆる現象の属性、構造を分析し、そのような発見を解説スキームや解釈理論により明らかにするものである。このような調査・研究は、特定の实用化へ直ちに应用するものではないが、研究開発を方向付けるものにもなりうる。

基礎研究の成果は、一般的に取引されるものではなく、科学専門誌への掲載や、組織間および関係者間で直接交換されるものである。しかし、特定の状況において、基礎研究の成果は、軍事的安全上の理由から『機密』とされることがある。

基礎研究は、研究者が独自に目的を設定し、広い範囲で行われる。この純粋基礎研究 (recherche fondamentale pure) は、科学的関心に基づくものであり、基本的に大学、非営利の研究機関、あるいは国のラボラトリーなどで行われる。

指向型基礎研究 (recherche fondamentale orientée) は、潜在的あるいは即時的な、科学的、経済的、あるいは社会的な利益のために行われるものである。

応用研究

(定義) 応用研究も同様に新しい科学的・技術的知識を獲得する独自の調査・研究であるが、限定された実用目的へ導くためのものである。

(解説) 応用研究は基礎研究の結果を使用可能とするため、あるいは特定かつ限定された目的達成への新しい方法に到達するために着手されるものである。特定の問題を解決するため、既存の知識を深め広げるこ

とである。

応用研究の成果は、唯一あるいは限定された数量の生産、オペレーション、方法、あるいはシステムの構築を含む。この研究はアイデアの実用化を具現するものである。応用研究からもたらされた知識や情報は、特許を得る場合もあるが、極秘扱いされる場合もある。

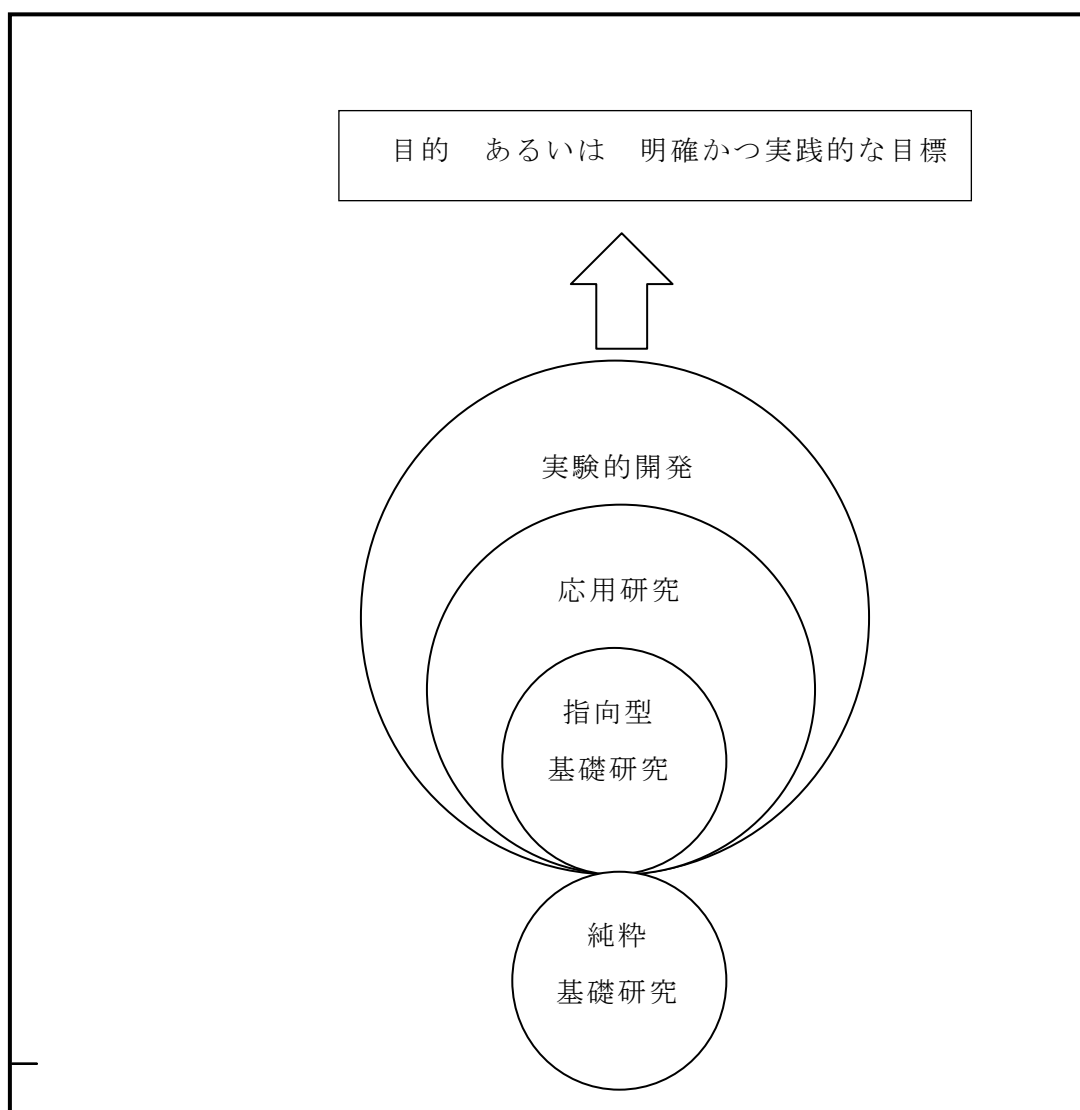
実験的開発

(定義) 実験的開発は、新しい材料、製品および装置の作成、または新しい製造方法、システムやサービスの確立に着手すること、あるいは既存のものを著しく改良するための、研究および / あるいは実経験により得た知識に基づく計画的な作業である。

OECD は、研究開発の統計資料を作成し、それに基づき政策提言を行うことを目的としている。従って、広い範囲で同じ規準に基づく統計資料を作成することが重要な課題であった。そのような規準を、情報の収集と分析の担当者に周知させるため、区分と定義を設けたものである。この定義にも見られるように、研究開発が国家単位の場合でも、事業セクション単位の場合でも、秘匿性を有することが多いことをその特徴として示している。

また、それぞれの区分の関係を図で示すと次のようであり、基礎研究に含まれる純粋基礎研究と指向型基礎研究の関係は同位のものに見なされるが、明らかに異なる性質のものと分類されていることがわかる。そして、指向型基礎研究を出発点に、研究開発を行う「目的や明確で実践的な目標」に向かい、応用研究、そして開発へと進んでいくことを示している。

研究開発における基礎研究、応用研究、および実験的開発の関係



(OECD フラスカティ・マニュアルより)

最終目標に向かって行われる研究開発は、このように一連の継続した流れの中にあることがわかる。そして、必ずしも基礎研究から開始されるわけでもなく、必ず開発段階まで継続するわけでもない。一連の活動を区分することは非常に困難さを伴う。フラスカティ・マニュアルは漠然とした研究開発を分析し、区分することより明確化しようとするものであった。統計の手法として、このような区分方法を開発したわけであるが、その区分の有用性はこのマニュアルが広く用いられていることから証明されるものである。

3. 研究開発の区分の例示

フラスカティ・マニュアルでは、研究開発を3つのカテゴリーに分け、それぞれに定義と解説を示しているが、このようなカテゴリー分けには、概念的にも実務的にも多くの問題を含んでいると述べられている。研究開発は、連続した活動であり、同一の研究者や研究所による場合が多く、その一連の活動を区分するのは非常に困難さが伴うこと、また、ある研究活動が、実際に複数のカテゴリーにわたる場合もありうるということが指摘されている。

その非常に難解な区分の参考とするため、次のように具体例を示し、研究開発活動を分析し、カテゴリーを明確にすることに努めた。

自然科学および工学分野の例

ー 多様な条件下での重合反応の研究では、化合物の化学的および物理的な属性の研究までが基礎研究である。この反応から、重合体を合成することが応用研究である。実験的開発では、さらに大きなスケールでの重合体の生産を可能にする方法を研究し、場合によってはその重合体による製品化を実現するものである。

ー 鉱石の電磁波吸収の研究では、基礎研究はその電子構造を解析することである。応用研究は、温度、純度、濃度など多様な条件下で、その物質を研究し、感度や速度などの属性を得ることである。実験的開発は、その物質を用いて、既存の装置より優れたものを準備することである。

ー アミノ酸の研究では、抗体分子のアミノ酸配列を特定することが基礎研究である。いろいろな疾患ごとに異なる抗体を区別するのが応用研究である。そして、その構造を元に特定の疾患を合成するための方法を立案し、実験的な高度治療を受けることを承諾した患者にその合成抗体が有効であるかどうかの臨床試験を行うのが実験的開発である。

人文科学分野の例

ー 経済発展の地方格差の要因に関する理論的研究は基礎研究である。同じ活動でも行政政策を作成するためのものは応用研究である。その研究から見出された法則 (lois) に基づき、地方の発展における不均衡を緩和するための実行モデルの確立が実験的開発である。

ー 環境が与える学習能力への要因を分析することは基礎研究である。環境上の不利な条件を調整する教育プログラムの作成のため、これらの要因を分析することは応用研究である。特定の子供のグループに対し、より適応しやすい教育プログラムの方法を決めることが実験的開発である。

ー リスクに関する新しい理論の構築は基礎研究である。市場の新たなリスクをカバーする新タイプの保険契約の研究は応用研究である。新タイプの貯蓄ツールの研究も同様である。しかし、投資資金を運用する新しい方法を開発することは実験的開発である。

ー 今日まで未知な言語の文法や構造の研究は基礎研究である。その言語の発展過程で地理的あるいは社会的影響を確定するため、言語の地理的その他の変化を分析することは応用研究である。この領域での実験的開発の事例は見出されない。

研究開発の定義付けは、研究開発を区分するためのものと言っても過言ではない。一連の研究開発を分析のため人為的に区分するわけである。この区分は、統計資料作成の上でも重要であるが、会計上もこの区分が非常に重要である。現行の PCG あるいは IAS/IFRS の規定に基づくと、その区分により異なる会計処理を行うことになっている。また実務上、研究開発費を全額費用処理する理由の一つとして、研究と開発の区分が不明瞭であることが挙げられており、区分の難しさと重要度を知りうるものである。

III 研究開発費の資産性と繰延処理

1. PCG1957 年版

高度経済成長の始まりに発表された、PCG1957 年版では、まだ研究開発費という表現も、現在の研究開発費に該当する概念や定義もなく、クラス2の固定価値勘定 (comptes de valeurs immobilisées) のなかで、設立費(frais d'établissement)の下位勘定として勘定番号 2011 に調査費 (frais de recherches)、2012 に研究費(frais d'études) ¹⁹⁸が設けられているにとどまる。

クラス2の固定価値勘定の構成は次の表のようであり、設立費は固定資産に含まれず並列されている。

¹⁹⁸クラス2固定価値勘定のうち、研究費および無形資産にかかる勘定は次のとおりである。

- Classe 2 固定価値勘定 (Compte de valeurs immobilisées)
- 20. 設立費 (Frais d'établissement)
 - 200. 創立費 (Frais de constitution)
 - 201. 開業費 (Frais de premier établissement)
 - 2010. 市場調査費 (Frais de prospection)
 - 2011. 調査費 (Frais de recherches)
 - 2012. 研究費 (Frais d'études)
 - 2013. 広告宣伝費 (Frais de publicité)
 - ⋮
 - 208 設立費減価償却累計額
- 21. 固定資産 (Immobilisations)
 - 210. 土地 (Terrains)
 - ⋮
 - 218. 無形固定資産 (Immobilisations incorporelles)
 - 2180. 営業権および賃借権 (Fonds de commerce et droit au bail)
 - 2183. 特許権、ライセンス、商標権、製法、実用新案権及び意匠権
 - 21830. 国内買入特許権 (Brevets achetés en France)
 - 21831. 国外買入特許権 (Brevets achetés à l'étranger)
 - 21832. 国内買入ライセンス (Licences achetées en France)
 - 21833. 国外買入ライセンス (Licences achetées à l'étranger)
 - 21834. 商標権 (Marques)
 - 21835. 製法 (Procédés)
 - 21836. 実用新案権 (Modèles)
 - 21837. 意匠権 (Dessins)

クラス2 固定価値勘定

勘定番号	勘定名
20	設立費
21	固定資産
23	建設仮勘定
24	戦災固定資産
25	長期貸付金
26	投資有価証券
27	預託金および補償金

(筆者作成)

そして、注¹⁹⁹において、固定価値勘定に計上した設立費は、初年度から償却の開始が可能であること、早期に償却すること、および最長でも5年以内に全額償却することを求めている。全額償却が終了した時点で、設立費と償却累計額を相殺することと規定されている。

また、勘定番号201の開業費には、新しい事業活動や事業活動の改善のための市場調査費および広告宣伝費が含まれているが、これらはその支出の重要性および状況などにより、クラス6の費用に計上できないものであることを説明している。

このように設立費は、費用の繰り延べとして固定価値勘定への計上が認められていたが、無形固定資産とは明確に区別されていた。設立費も無形固定資産も演繹的に明確な定義づけはされていないが、それぞれ費用および権利を列挙することにより帰納的にその範囲を示している²⁰⁰。設立費は、「創立費、資本増加費、社債発行費、固定資産取得費（譲渡税、支払手数料および証書作成費）など、企業の創立あるいは経営の恒久的手段の取得時に支出される費用」とされている。そして無形固定資産では、営業権および賃借権の定義が示され、支出により獲得された一定条件下での保護が保証されている諸権利（特許権、商標権、実用新案

¹⁹⁹ PCG[1957], page91.

²⁰⁰ PCG[1957], page73 および page75.

権、意匠権、および文学・芸術の著作権など）が列挙されている。

調査費および研究費は、設立費の下位勘定であり、無形固定資産には含まれず、5年以内の早期償却が義務付けられていたことが PCG1957年版における特徴である。

2. 1970年代における国家会計審議会の問題提起

1960年代後半に技術革新に伴う研究開発費への投資が増加し、PCG1957年版の規定では不十分であることが明らかになった。その重要性ゆえ1970年に入り、研究開発費に関する改訂の審議が CNC（国家会計審議会）において始められた。

最初に取り上げられた審議課題は、基礎研究、応用研究および開発の区別について、およびそれらの会計処理方法であった²⁰¹。費用処理、あるいは設立費や固定資産への資産計上への振り分けや選択が問題点として指摘された。

審議開始当初は、PCG1957年版には「開発費 (frais de développement)」という表現はなく、研究開発はすべて「研究費 (frais de recherche)」として扱われていたため、研究を区分することから審議が開始された。基礎研究においてはそれをさらに、純粹基礎研究 (la recherche fondamentale pure) と指向型基礎研究 (la recherche fondamentale orientée) に分類する試みがなされている²⁰²。

また、PCG の勘定科目上では、設立費の一部として設けられている「調査費 (frais de recherche)」と「研究費 (frais d'étude)」のみであり、その定義も計上規準もないことが指摘されている。このような状況を鑑みて、区分、定義、および評価の三点について審議が進められていくことになった。

また、会計処理については、研究は常に失敗の危険をはらんでいるが、成功した場合は長期間にわたり収入があるという特性から、費用処理と資産計上のいずれを選択すべきか問題を提起している。この費用処理か資産計上かという論点は、現在でも続いており、このことが1970年代にすでに指摘されていたことは意義深いことである。

その審議過程をまとめたものが、1971年に「情報通達23号 (Note d'information

²⁰¹ CNC[1970a], page6.

²⁰² CNC[1970b], page5.

n°23) ²⁰³」として発表された。その後、同年 10 月 22 日の総会承認を経て、その解釈を含む資料が「文書 2 号 (documentation n°2) ²⁰⁴」として 1974 年 1 月に公表された。その文書では、研究開発費の区分、定義、特性、および会計処理についてまとめられている。

3. フラスカティ・マニュアルの影響

CNC (国家会計審議会) は、1974 年に公表した文書 2 号において、研究開発費の区分と定義について次のようにまとめている。

区分と定義

研究開発費を、基礎研究、応用研究および開発に分け、それぞれを次のように定義する。

基礎研究

基礎研究は、一般的な法則を構築するため、物理的かつ自然な属性、構造、現象を分析し、このような分析を解説スキームや解釈理論により明らかにすることである。これらの作業は、純粋な科学的興味 (純粋基礎研究) や、あるいは技術的問題を解決するための理論構築 (指向型基礎研究) に区分される。

応用研究

応用研究は、基礎研究の結果を応用することが可能か否かを見分けたり、事前に定めた目的を達成するための新しい解決を発見したりすることである。特定の問題を解決するため、既存の知識を深め、広げることである。

開発 (実験的开发)

²⁰³ CNC[1972]

²⁰⁴ CNC[1974]

実験的開発は、新しい材料、装置、製品、製造方法、システム、およびサービスを実現させるため、あるいは重要な改良のための、研究や実経験により得た知識に基づく計画的な作業である。

CNCの文書2号に示された研究開発の区分および定義は、それに先行する1960年代にすでに公表されていたOECDのフラスカティ・マニュアルと比較すると非常に類似していることがわかる。同じ表現を用いていることも多く、同一の内容と見ることができ、PCGがフラスカティ・マニュアルを参考としたものと思われる。

両者の要約は、次の表に示すようにまとめられる。

フラスカティ・マニュアル及びPCGにおける研究開発の区分と定義

区 分	定 義
基礎研究 純粋基礎研究 指向型基礎研究	あらゆる現象の属性、構造などを分析し、一般的な法則を構築すること
応用研究	基礎研究の結果を見極め、限定された実用目的への研究をすること
実験的開発	新しい材料、装置、製品、製造方法、システム、サービスの実現、あるいは重要な改良のため計画的な作業をすること

(筆者作成)

この1970年代の審議以降、フランスの会計基準では研究開発を3区分することが定着し、それに基づいてそれぞれの会計処理が規定されることになった。また、当時、フランス銀行(Banque de France)が使用していた研究開発費に関する書式でも、同様の区分が用いられていた。そしてその後もPCGにおいて、研究開発費の定義が明示されなかったため、2004年の改訂まで、この1974年の文書2号の区分と定義を参考とすることとされていた。商法上は2012年現在でも、3区

分によるものであるので、この文書 2 号を参考にするものとしている。

一方、1978 年に公表され、1980 年から適用となった国際会計基準 (IAS) 9 号「研究および開発活動の会計」では、研究開発活動を研究と開発にの 2 区分とし、それぞれ次のように定義している²⁰⁵。

- ・ 「研究」とは、新しい科学的または技術的知識および理解を得ることを期待して企てられた独創的で計画的な研究をいう。
- ・ 「開発」とは、商業的生産の開始にさきだつて、研究成果またはその他の知識を、新しいまたは実質的に改良された材料、装置、製品、製造方法、システムまたはサービスの生産計画または設計へ具体化することをいう。

研究開発の区分は、フラスカティ・マニュアルおよび PCG が 3 区分であるのに対し、IAS9 は 2 区分であり、この点にまず違いが認められる。そして、内容的には、IAS9 が研究としているものは、フラスカティ・マニュアルおよび PCG が応用研究と区分しているものに近いと捉えることもできる。3 区分に分けた場合の応用研究部分が、2 区分に分ける場合、半分が研究に半分が開発に分かれると単純に分割しえるのか否か詳細に分析する必要があると考える。

国際会計基準はその後もこの 2 区分を踏襲し、PCG も 2004 年の改訂で、従来の 3 区分から 2 区分へと修正されることとなった。

4. 研究開発費の特性と会計処理方法の提案

CNC の文書 2 号では、研究開発費の区分とそれぞれの定義を示した後、研究開発費の属性を分析することにより、その特性を示している。そして、その特性に基づき、適切な会計処理方法の議論に至っている。その特性と会計処理方法の提案は次のようである。

²⁰⁵ 中島[1978]、page102. 国際会計基準委員会の日本語訳より。

・特性

研究開発は、その成否が不確実であることが、特性としてまず挙げられる。成功を目指して着手されるが、失敗の可能性もあり、また成功した場合の効果の発現の度合い、期間を予測することは極めて難しい。

次に、研究開発プロジェクトを明確に個別化し、その支出を特定することの困難さがある。

そして、研究開発活動を隠しておきたいという企業の意向が存在することも忘れてはならず、研究開発の特質であると考えられる。

・会計処理方法

研究開発費の計上については、まず費用計上と貸借対照表項目への計上のいずれが適正であるか問われる。そして後者は設立費として繰延処理すべきか、無形固定資産へ計上すべきかが論点となる。

費用計上

研究開発の結果が、恒常的に利用できるものであるときは、費用として計上すべきである。また、逆に研究開発が完遂しない場合、あるいは研究開発の結果が直ちに利用できるものか、一定期間利用できるものか、まったく利用できないか知りえない場合は、費用として計上すべきである。

この費用計上の支持者は、さらに研究開発活動が特許権を獲得しうることは非常にまれであり、商業化に至る確率はほとんどないこと、また資産として算定することが著しく困難であることを指摘している。そして、研究開発費は固定資産の性質を有していないので、いかなる場合も固定資産へ計上されることはないと主張している。

開業費 (frais de premier établissement) への計上

研究開発活動への支出は、将来の営業活動への支出と考えられるが、
営業用固定資産 (immobilisations affectées aux opérations

professionnelles) ²⁰⁶の特性を有するものではないので、固定資産ではなく開業費の下位勘定として計上し、繰延処理することが考えられる。

しかし、開業費自体の定義はないが、開業費の上位勘定である設立費の定義や、開業費の下位勘定である市場調査費および広告宣伝費の定義を分析すると、開業費は企業の創立または開業にかかる費用であることに導かれる。従って、問題として取り上げている研究開発費は、開業費の下位勘定である調査費 (frais de recherches) や研究費 (frais d'études) とは異なるものである。

また、繰延資産の特性として次の二点が指摘されている。まず、例外的な支出で反復性がなく、特定の製品やその製造への支出ではない場合に繰延資産への計上が認められる。そして、それらの繰延資産は、ファイナンシャル・アナリストによれば「無価値 (non valeur) ²⁰⁷」であると述べられている。そのような無価値のものであるので、5年以内の早期償却が義務付けられているのである。

従って、反復性があり、企業にとり本質的に機能的である研究開発費を開業費の下位勘定に計上し、繰延処理するのは適切ではないとしている。

無形固定資産への計上

PCG1957年版では、無形固定資産を「特許権、商標権、意匠権、実用新案権、および文学・芸術の著作権などを、発明者、作者および利用者が一定の条件のもとでの保護を獲得するための支出」としている。

従って、法的保護下にある「知的所有権 (propriété intellectuelle)」に該当しない支出は、無形固定資産として認められない。

また、研究開発途中の支出は、成功した場合には特許権として「財 (bien)」になりうるし、失敗の場合は無価値であるので、いずれにしても無形固定資産に計上することはできないと結論している。

²⁰⁶ PCG[1957], page73. 営業用固定資産は、「販売または加工の対象として企業が獲得あるいは創設したものではなく、営業手段として長期間用いる資産」と定義されている。

²⁰⁷ CNC の表現は、「実質的な価値のない (sans valeur réelle)」であると注がある。

それぞれ既存の勘定への会計処理を検討した結果、研究開発が極めて不確実（aléatoire）な性質であるため、慎重性の原則（la règle de prudence）を尊重し、その会計年度の費用として処理することが適切である。

しかし、例外として、次の条件を同時に満たすときは、研究開発費を資産として計上することができる。

- － プロジェクトが個別化でき、そのコストの期間配分が明確に行われること。
- － プロジェクトが決算日に技術的成功および商業的利益を得る確率が高い（sérieuses chances）こと

ただし、基礎研究への支出は、いかなる場合にも費用処理しなければならない。

そして、PCG1957年版では、資産化の場合の適切な勘定番号が設けられていないため、経過措置として次のような勘定番号の設定を示している。

29 研究開発費 (Frais de R.D. immobilisés)

291 仕掛研究開発費 (Frais de R.D. immobilisés sur projets en cours)

2919 減価引当金 (Provision pour dépréciation)

292 完成研究開発費 (Frais de R.D. immobilisés sur projets ayant abouti)

2928 償却累計額 (Amortissements)

研究開発費の資産計上は、企業価値をより正確に示すものと評価されるが、一方でこの会計条項は企業が実現した研究開発の全努力を測定しうるものでもない。資産への計上は、慎重な判断のもとに行われなければならない。そして、研究開発プロジェクトの成功が見極められ、例外的に研究開発費を資産計上する場合は、経営責任者はその旨を総会において共同経営者に説明すべきであることを審議会は勧告すると文書を締めくくっている。

また、会計の解説書²⁰⁸には、利害関係者への情報提供の充実のため、営業報告書の添付資料としてフランス銀行（Banque de France）が使用している研究開発費に関する表を紹介している。その表は次のような書式であり、これはそのままPCG1982年版で正式に採用されている。

期中に支出した研究開発費

	合計		基礎研究	応用研究	開発
		X			
特定の給付関連のない研究開発支出額		X			
顧客からの注文によらないもの	X		X	X	X
潜在的顧客に関連するもの	X		X	X	X
特定の経営給付に関連する研究開発支出額		X			
フランスの顧客	X			X	X
国および公共団体	X			X	X
その他顧客	X				
外国の顧客					
合 計 1		X	X	X	X
その他の研究開発支出額					
非課税の支出額		X			
助成金からの支出額		X			
取得研究成果		X			
合 計 2		X			
総 合 計		X			
うち勘定番号 29 への計上額		X			

(Revue fiduciaire [1977] より)

このように PCG1957 年版では設立費の下部勘定に繰延資産として計上すると規定されていたが、1970 年から始められた審議により、研究開発費を基礎研究、

²⁰⁸ Revue fiduciaire[1977], page 178.

応用研究および開発研究に区分し、基礎研究はいかなる場合も費用処理とし、応用研究および開発は一定の条件を満たせば、例外的に固定資産として計上できることになった。

5. 1970年代の審議のまとめ

1970年代に、CNC（国家会計審議会）の文書2号に見られるように、研究開発の本質を分析し、その特性に適した会計処理が検討された。その特性については、今日の議論の基礎ともなるべきもので、次の3点にまとめられる。

1. 不確実性

研究開発の成否が不確実である。研究開発は成功を目指して着手されるが、失敗の可能性もあり、また成功の場合の効果の発現の度合い、期間を予測することが極めて難しい。

2. 個別化の問題

研究プロジェクトを明確に個別化し、その支出を特定することが困難である。

3. 秘匿性

研究開発活動は、秘匿性を有する場合が多い。

そして、その特性を考慮し、会計処理方法として、費用計上、繰延処理（繰延資産計上）、および無形固定資産計上の3つの方法が挙げられ、それぞれ見解が示された。

1. 費用計上

研究開発の結果が、恒常的に利用できる場合、あるいは逆に研究開発の成否および効果の発現期間が不明な場合は、費用として計上すべきである。

これは、成功の確率の低さ、原価算定の困難さ、及び固定資産に求められる財産性の欠如が理由である。

2. 繰延処理

繰延資産の特性は、第一に例外的な支出で反復性がないこと、第二に「無価値(non valeur)」「実質的な価値がない(sans valeur rée)」ことである。

しかし、研究開発費は、そのような特性に反し、反復性があり、費用の繰延とは性質を異にする。

3. 無形固定資産計上

PCG1957年版では、無形固定資産には法的保護の有無が要件となっている。

研究開発費は法的保護下にある「知的所有権」に該当しないため、無形固定資産として認められない。

また、研究開発中の支出は、成功の場合には「特許権」として「資産」になりうるし、失敗の場合は無価値であるので、いずれにしても無形固定資産に計上することはできない。

このような検討の結果、PCG改訂までの経過措置が示された。それは、研究開発費の不確実(aléatoire)な性質から、「真実性の原則(la règle de prudence)」を尊重し、費用処理することが適切とするものであった。

しかし、例外として、次の要件を満たす場合には、資産計上することが容認された。

- ・ プロジェクトが個別化でき、そのコストの期間配分が明確に行われること
 - ・ プロジェクトが技術的成功および商業的利益を得る確率が高いこと
- ただし、基礎研究への支出は、いかなる場合にも費用計上による。

この「個別化」と「技術的成功および商業的利益の高い確率」の要件を満たせば資産計上を容認する規定は、商法上では、現行(2012年現在)でも変更がない。

このように1957年版PCGにおいて、研究開発という概念すら明確でなく、繰延資産である「設立費」の下位勘定として扱われていたものが、1970年代の審議を経て、会計上も飛躍的な展開がみられたわけである。

これは、科学技術等の研究開発にかかる支出が、企業設立時の費用の繰延とは

性質を異にするものであることを明確に示したことであり、今日の研究開発費の会計への第一歩として意義あることと認められる。繰延資産は実質的な価値を持たないものであり、研究開発費の繰延資産計上が適切ではないという結論からは、研究開発費が実質的な価値を持つものであると解釈することも可能である。

さらに、PCG1957年版では、無形固定資産について法的保護があることを条件として挙げているため、研究開発費は無形固定資産に含まれることにはならなかったことを考慮すると、ここにも研究開発費が他の無形固定資産とも質を異にする特性を見ることができると考えられるが、他の無形資産のように法的保護を有するものでもない。

資産に対して求められる財産性については、明確に証明するには至らなかったが、研究開発費は単なる費用の繰延ではなく、実質的な価値を有するものと位置付けられた。研究開発費は、繰延資産とも他の無形固定資産とも性質を異にすることが明らかであり、この点は無形固定資産の財産性の議論へと発展していくことになる。

IV 研究開発費の資産計上の容認

1. PCG1982年版

・ PCG1982年版における改訂箇所

1972年に改訂作業が始められていたPCGは、1973年のEC加盟国拡大のためEC会社法第4号指令の修正が始まったことにより影響を受けた。1975年にはPCGの改訂原案は完成していたが、EC指令の修正を反映しなければならず、PCG改訂修正案は、1978年のEC修正第4号指令の公表後の1979年に確定成文として承認され、1982年大蔵省令として公布された。

1982年の改訂において、クラス2の固定資産は以前のPCG1957年版に比べ、設立費および無形固定資産について大きな変化がみられる。まず、クラス2の名称自体、「固定価値勘定 (Compte de valeurs immobilisées)」から、「固定資産 (Compte d'immobilisation)」に変更された。PCG1957年版では、設立費の資

産としての価値の取り扱いを勘案して、固定価値勘定という微妙な表現を用いていたが、今回の改訂で固定資産という表現になった。

そして、固定資産の有形と無形を明確に区別し、設立費（繰延資産）が無形固定資産に含まれた。ただし、これは EC 会社法第 4 号指令 10 条 B の「国内法令により定義され、資産へ記載することを認められている設立費は、また同様に国内法規により、『無形固定資産』の最初の項目として記帳することも容認される」という規定に基づくものであり、CNC(国家会計審議会)の文書 2 号に示された「設立費は繰延資産として無形固定資産とは一線を画するもの」という議論を覆すものではない。

研究開発費に関連する改訂の主な点は次のとおりである。

- ・ 有形固定資産の整備に伴い、無形固定資産が同位の勘定として、明確に区別された。
- ・ 繰り延べが認められている設立費²⁰⁹が整備され、無形固定資産に含められた。
- ・ 1982 年の改訂までの経過措置として勘定番号 29 を割り振られていた研究開発費は、無形固定資産に含められ、勘定番号 203 を使用することとなった。

²⁰⁹ 設立費を含む無形固定資産の勘定体系は次のように改訂された。

Classe 2 固定資産 (Compte d'immobilisées)

20.無形固定資産 (Immobilisations incorporelles)

201.設立費 (Frais d'établissement)

2011. 創立費 (Frais de constitution)

2012. 開業費 (Frais de premier établissement)

20121.市場調査費 (Frais de prospection)

20122.広告宣伝費 (Frais de publicité)

2013. 増資その他の取引 (合併・分割・組織変更)

203.研究開発費 (Frais de recherche et de développement)

205.利権および同等の権利、特許権、ライセンス、商標権、製法、その他の権利

206.賃借権 (Droit de bail)

207.営業権 (Fonds commercial)

208.その他の無形固定資産

21.有形固定資産 (Immobilisations corporelles)

211.土地(Terrains)

以下省略

- ・ 固定資産の評価勘定である償却累計額と減価引当金が末尾にまとめられた。

PCG1957年版と PCG1982年版のクラス2の勘定を比較すると次の表のようである。

PCG1957年版と PCG1982年版におけるクラス2の比較

	PCG1957年版	PCG1982年版
勘定番号	クラス2 固定価値勘定	クラス2 固定資産勘定
20	設立費	無形固定資産
21	固定資産	有形固定資産
22	—	受託固定資産
23	建設仮勘定	建設仮勘定
24	戦災固定資産	—
25	長期貸付金	—
26	投資有価証券	資本参加および参加債権
27	預託金および補償金	その他金融固定資産
28	—	固定資産償却累計額
29	—	固定資産減価引当金

(筆者作成)

・ **研究開発費の規定**

無形固定資産に含まれることになった研究開発費は、勘定番号 203 に計上されることとなった。その規定は次の通りであり、研究開発費の定義、会計処理方法、減価償却、および利益配当の制限に関して定められている。

- ・ 勘定番号 203 に関する規定²¹⁰

研究開発費は、次の要件を満たす場合には、無形固定資産に計上することができる。

ここでいう研究開発費とは、企業が自身のためにこの分野で実現した

²¹⁰ PCG[1986], pageII.27-28.

努力に対する支出のことである。第三者により発注された製品の製造原価に算入される費用、つまり関連費用勘定あるいは仕掛製造勘定に記帳される費用は除く。

原則：企業は、研究開発費を、その支出のあった会計年度の費用として記帳する。研究開発活動の不確実性ゆえ、慎重性の原則を遵守するためである。

例外：研究開発費は次の要件を同時に満たせば、勘定番号 203 の資産に記帳することができる。

(注：基礎研究費は、常に支出のあった会計年度の費用として記帳されるため、資産計上から除かれる。)

- ・ かかるプロジェクトが明確に個別化され、かつその費用は時間の経過に伴ってそれを配分するために明確に限定されなければならない。
- ・ 各プロジェクトは、貸借対照日に、技術的成功および商業的収益の確かな可能性 (*sérieuses chances*) を持たなければならない。
- ・ 例外的な場合を除き、これらの費用は 5 年を超えない期間で定期的に償却されなければならない。

会社形態の企業には、利益配当禁止の規則が、例外的な場合を除いて、設立費と同一の条件で適用される。

勘定番号 203 に借方記帳し、勘定番号 72「固定資産自家建設高」に貸方記帳する。プロジェクトが失敗した場合は、それらの費用は直ちに償却し、勘定番号 687「固定資産特別償却累計額」に借方記帳しなければならない。

プロジェクトの実現にかかる研究の結果、特許権を取得した場合には、企業は特許権の潜在価値を決定するが、それは勘定番号 203 に記帳された費用の未償却残高を超えてはならない。この金額が特許権の帳簿価格となり、勘定番号 205「利権および同様の権利、特許権他」に借方記帳し、同額を勘定番号 203 から貸方記帳する。

減価償却と利益配当につき、例外規定を用いる場合は、注記附属明細書で説明を付さなければならない。

- ・最長 5 年での減価償却規定から離脱し、予想される使用期間で減価償却する場合。

- ・未償却部分と同等以上の任意積立金（*réserves libres*）があり、利益配当を行う場合。

（下線は筆者による。）

これらの規定の他、補足として、次の表を営業報告書に添付することができるとしている。この表の様式は、1970 年代にフランス銀行が採用していたものと同じであり、PCG において正式に採用されたことになる。

期中に支出した研究開発費の表²¹¹

研究開発費の不確実性により、経営責任者は期中に支出したこの種の費用の会計処理について、株主あるいは出資者の総会において注意を喚起しなければならない。

次の様式の表を営業報告書に含めることができる。

	合計		基礎研究	応用研究	開発
		X			
特定の給付関連のない研究開発支出額.....		X			
顧客からの注文によらないもの(a).....	X		X	X	X
潜在的顧客に関連するもの.....	X		X	X	X
特定の経営給付に関連する研究開発支出額(b)		X			
フランスの顧客:					
国および公共団体.....	X			X	X
その他顧客.....	X			X	X
外国の顧客(c).....	X				
合 計 1.....		X	X	X	X
その他の研究開発支出額:					
非課税の支出額.....		X			
助成金からの支出額.....		X			
取得研究成果.....		X			
合 計 2.....		X			
総 合 計.....		X			
うち勘定番号 29 への計上額.....		X			

(PCG 1986 年版より)

(a) この項目には、企業の潜在的な研究能力を維持・発展させるため自主的に行った研究開発作業、および顧客からの注文による研究開発作業のうち顧客が負担しない部分を含む。

(b) この項目には、顧客からの注文により行われた研究開発費の支出、および顧客から発注された製品の製造に必要な研究開発費の支出を含む。

²¹¹ CRC[1986], II.193. Tableau des dépenses de recherche et de développement engagées au cours de l'exercice.

む。

- (c) この項目には、新しく行われる研究開発のために取得した研究開発成果だけを含む。

・無形固定資産への計上

研究開発費について、設立費の内容が整備され無形固定資産に含まれたこと、そして研究開発費が設立費から分離され無形固定資産に含まれたことの二点が、1982年に大きく改訂されたところである。

・設立費の無形固定資産計上

日本の繰延資産に相当する概念で、繰り延べ処理されていた設立費が、無形固定資産に含まれることになった。しかし、CNCの1974年文書2号²¹²では、設立費は他の無形固定資産に比べ、「価値のない (non valeur) ²¹³」のものであると述べられ、無形固定資産の項目に記載されるが、無形固定資産とは一線を画していた。

PCG1982年版では、金融資産を除く固定資産を「企業活動のため長期にわたり利用され、一度の使用で費消されない有形あるいは無形の要素である²¹⁴」とし、「価値」については触れていない。従って、「価値」が要件とはみなされないため、先の文書で「価値を持たない」と解説されていた設立費も、無形固定資産として含まれることとなったと理解される。

また、5年以内の早期償却や利益配当の禁止が規定されているところから、従来の無形固定資産とは同質のものではないと考えられていたことがこの点からも明らかである。

この「無形固定資産へ計上」という変更については、理由が明確に説明されていないが、EC会社法第4号指令第10条の「設立費（繰延資産）を無形固定資産へ記帳することを容認する」という内容の規定に従ったものであり、議論の転換があったためではないと考えられる。

²¹² CNC [1974]

²¹³ « non valeur » は財務アナリストが使用した表現で、この文書2号の作成者の表現は « sans valeur réelle » であると注意書きが付されている。

²¹⁴ PCG[1986],pageI.32.

・研究開発費の無形固定資産計上

研究開発費を無形固定資産へ計上することを容認したが、設立費の無形固定資産計上と同様に、改訂の明確な理由は示されていない。CNCの1974年文書2号でも、資産計上を認めたものの、無形固定資産計上を積極的に肯定する理論は見られず、繰り延べでもなく、無形固定資産でもなく扱われてきた。

文書2号での無形固定資産計上を反対する理由として、法的保護の有無が挙げられていた。法的保護が無形固定資産計上への要件として規定されてはいなかったが、帰納的に導かれたものであった。この改訂で研究開発費の無形固定資産計上は容認されたことは、法的保護が絶対要件から退けられたと理解できる。

また、設立費と同じく費用収益対応を理由に、本来の資産としての価値は持たないが、支出を繰り延べるためだけに無形固定資産計上は容認されたわけでない。「価値」という点で、設立費とは同質の扱いではないと思われる。研究開発の成功が不確実(aléatoire)であることから費用処理を原則とするものの、技術的成功あるいは商業的収益獲得の確かな可能性(sérieuse chance)が見込まれれば資産計上は容認される。これは、不確実ではあるが、資産としての価値を有するもの、あるいは価値を有する可能性のあるものと読み取ることができ、単なる支出の繰り延べとは異なるものである。

ただし、原則として5年以内の早期償却と利益配当禁止が規定されている。この点については、支出の繰り延べであることが理由であるのか、成功の不確実性が理由であるのか解説は付されていない。

成功の不確実性に対処するため、資産計上へは慎重性の原則の適用の必要性が強調され、経営者の説明責任にも言及している。このため、研究開発費を無形固定資産に計上した場合、経営者はその旨を株主総会あるいは共同経営者総会において指摘しなければならないという措置を設けた。しかし、資産計上するか否かの見極めは経営者に一任されており、客観的で詳細な計上規準は設けられていない。また仮に計上規準が設けられたとしても、成功か失敗かはそのような客観的な規準で図れるものではないと指摘されている²¹⁵。現在でも問題となっている経営上の恣意性がすでに議論されていることに注目すべきである。

²¹⁵ Mémento [1983], page482.

また、成功と収益獲得の確かな可能性という要件とそれに基づく資産計上については、会計学上の重大な問題を提起するものであるという指摘もあった。研究開発の成功と収益獲得の高い確率が明らかになった時点でその期の貸借対照表に資産計上できるという規定に対して、成功のチャンスが長い研究の最後にしか判明しなかった場合、その研究の初年度の会計に立ち返ることができるのかという疑問が呈され、また資産への振替仕訳（借方 203 研究開発費 / 貸方 720 固定資産自家建設高）も過去の研究開発費は費用処理しているため、それまでの支出全額が資産計上されるわけではないので意味がないというコメントも示された²¹⁶。

研究開発費の定義は依然 PCG に規定されておらず、研究開発費の区分も明示されていない。しかし、営業報告書の附属書類である研究開発費の支出明細表は、基礎研究、応用研究および開発の 3 区分に分けてことから、採用された区分を知りうる。定義等の欠如の場合は前に公表されたものを適用するという慣例から、CNC の文書第 2 号に示された区分と定義が適用されることになる。

2. EC 会社法第 4 号指令と国内法化

・ EC 会社法第 4 号指令

1978 年に発令された EC 会社法第 4 号指令²¹⁷において、研究開発費に関する規定は次のようである。（関係条文のみ抜粋）

第 10 条 資産 (Actif)

A. (省略)

B. 設立費 (Frais d'établissement)

国内法令により定義され、資産へ記載することを認められているこのような設立費は、また同様に国内法規により、『無形固定資産』の最初の項目として記帳することも容認される。

C. 固定的資産 (Actif immobilisé)

²¹⁶ Culmann[1980], page143.

²¹⁷ CE [1978]

I. 無形固定資産 (Immobilisations incorporelles)

1. 国内法規が資産への記帳を認めている範囲の研究開発費

第 34 条 (設立費の評価)

1. a) 国内法令が設立費の資産計上を認めている場合、それらは最長 5 年で償却しなければならない。
- b) 設立費が完全に償却されておらず、任意積立金 (réserves disponible) および繰越利益が未償却部分より少ない場合は、すべての利益配当は禁止される。

第 37 条 (「研究開発費」および「のれん」の評価)

1. 第 34 条は、研究開発費にも適用することができる。しかしながら、加盟国は例外として、第 34 条 1 項 a) から離脱することができる。その場合は、同様に第 34 条 1 項 b) から離脱することができる。これらの離脱は、附属書類に表示し、その理由を明記しなければならない。

EC 会社法指令第 4 号では、研究開発費を繰延資産ではなく、無形固定資産として扱っている。しかし、資産計上について詳細は加盟国の国内法に委ねられており、資産計上は研究開発に対する全ての支出額であるのか、部分的であるのか、また資産計上を容認するのか、あるいは強制するのか明示されていない。この規定では、資産計上が禁止されるものではないことが明らかになっている。

研究開発費を無形固定資産としながらも、5 年以内の早期償却および償却中の配当禁止など、扱いは無形資産と同様である。

フランスにおける 1970 年代の議論では、研究開発費の会計処理を、費用処理、繰延資産計上、あるいは無形固定資産計上のいずれが適切であるか述べられていたが、法律のヒエラルギー上、上位に位置する EC 会社法の規定により、繰延資産への計上の可能性はなくなったことになる。EC 会社法では裏付けとなる理論は示されていないが、フランス国内法も EC 会社法に従い改正を行うこととなった。

・ 商法 1983 年改正

EC 会社法第 4 号指令を受け、その国内法化のため、1983 年 4 月 30 日法律 83-353²¹⁸で EC 会社法第 4 号指令と商人および特定会社の会計義務の調和化（以下、調和化法と省略）が公布され、その施行令が同年 11 月 29 日施行令 83-1020²¹⁹（以下、調和化施行令と省略）により公布された。一般に 1983 年調和化法と呼ばれる法律と施行令により、同年商法および会社法が改正された²²⁰。

商法典に編纂された調和化施行令における研究開発費にかかる規定は次のとおりである。

第 19 条

企業の存在または発展のための支出であり、特定の財や用益の生産にかかわらないものは、貸借対照表の資産に「設立費」として表示することができる。

応用研究および開発費は、商業利益をもたらす確かな可能性を有し（*sérieuse chance*）、プロジェクトを明確に個別化できる場合に、貸借対照表の資産に研究開発費の項目で記帳できる。

（3 段目、4 段目は営業権に関する規定のため省略）

設立費、応用研究および開発費は、償却計画に従い 5 年以内に償却するものとする。

例外として、特定のプロジェクトにおける応用研究および開発費は、当該資産の使用期間を超えない範囲で、より長期間にわたり償却できる。附属書類において、その正当性を説明しなければならない。

上記の諸項目が未償却である場合は、未償却残高に等しい任意積立金（*réserves libres*）がない限り、いかなる配当も行うことができない。

²¹⁸ Loi [1983]

²¹⁹ Décret[1983]

²²⁰ 調和化法により、商法 8 条から 17 条までが改正され、その編名も「商業帳簿 (*Des livres de commerce*)」から「商人の会計 (*De la comptabilité des commerçants*)」へ変更された。そして、商法 1 条から 17 条に適用される施行令として、調和化施行令が 17 条の後に挿入された。2007 年の商法の再編纂で、調和化施行令 19 条は、1 段から 4 段が R.123-186 条、5 段および 6 段が R.123-187 条、7 段が R.123-188 条となった。

(7 段目は探鉱に関する規定のため省略)

調和化施行令は EC 会社法第 4 号指令の研究開発費の無形固定資産計上の規定をさらに詳細にしたものである。調和化施行令によると、研究開発費の区分が示されており、「応用研究および開発費」の資産計上を「容認」するものである。その資産計上の容認には、プロジェクトの「明確な個別化」および「商業利益をもたらす確かな可能性」という二つの要件が挙げられているが、PCG1982 年版に見られるような「費用(原価)の明確化」については言及がない。

これらの研究開発費の区分と、要件は、1970 年代の審議から導かれたものである。ただし、その審議では、区分による異なる会計処理まで展開しなかった。調和化施行令、つまり商法においては、「応用研究費および開発費」についてのみ規定しており、「研究費」あるいは「基礎研究」についてはその文言すら法令中にはない。しかし、「応用研究費及び開発費」という表現から、研究開発を基礎研究、応用研究および開発に区分し、基礎研究は費用とすることを読み取ることができる。この区分とそれに基づく会計処理は、この調和化施行令に先立ち公表された PCG1982 年版と一致するものである。

・ PCG1982 年版と 1983 年調和化施行令

PCG1982 年版、および商法典に編纂された 1983 年調和化施行令における研究開発費にかかる規定はともに、プロジェクトの「明確な個別化」と「収益獲得の可能性」が高い場合には資産計上を容認している。しかし、PCG が「無形固定資産」への計上と明確に規定しているのに対し、調和化施行令による改正後の商法は「貸借対照表の資産」への計上と規定しているところに違いがみられる。EC 第 4 号指令で「無形固定資産」への計上と明示されていたものを、商法で「無形固定資産」とは規定していない点は、PCG と商法の会計に関する規定の性質に由来するものであると考えられる。

償却については、5 年内の早期償却を原則とし、その使用期間を超えない範囲での 5 年を超える長期償却を例外として認めている点も、両者に違いはない。そして、利益配当制限についても同一の措置が規定されている。

研究開発費については、PCG の 1982 年改訂と商法および会社法の 1983 年改

正により、EC 会社法第 4 号指令の国内法化が終了したことになる。

3. PCG1999 年版

1996 年、加速度的に変化し拡大する経済状況に対応する会計基準を迅速に作成し適用するため、会計基準改革法案が上院に提出された。PCG も恒久的に修正が繰り返される準恒常法あるいは恒常法と同一の性質をもつものとし、その規範性を高め、規定の編纂においても条文番号を付すことにより、以後の部分修正を容易にする施策が採用された。その PCG1999 年版では、研究開発費は、第 3 編会計処理と評価の方法、第 6 章特別の性質を有する借方要素、貸方要素の評価と会計処理において、次のように規定されている。

第 3 編 会計処理と評価の方法

第 6 章 特別の性質を有する借方要素、貸方要素の評価と会計処理

(Evaluation et comptabilisation des éléments d'actif et de passif de nature particulière)

第 1 節 特別の性質の資産 (Actifs de nature particulière)

第 361-1 条

実体の存在あるいは発展を左右する開業時に支出された費用で、その額が特定の財、用益の生産にかかわらないものは、無形固定資産として、設立費の項目に計上できる。

第 361-2 条

例外的に、応用研究費および開発費は、技術的に成功し、商業的に利益を上げる確たる可能性を有し、明らかに個別化され、しかもその原価が明確に定められうる計画に結びつくという条件を満たせば、無形固定資産として記帳されうる。

会計処理の変更に基づく応用研究費、開発費の無形固定資産としての計上は将来に向かってのみ、すなわち、旧プロジェクト、新プロジェクト

トの双方について、会計処理の変更年度以降に発生した費用に対してのみ行われる²²¹。

第 361-3 条

第 361-1 条、第 361-2 条にしたがって無形固定資産に計上された設立費、研究費、開発費は計画的に 5 年以内に償却される。例外的に、特別の計画のための場合、研究費、開発費は 5 年を超えて償却されうる。ただし、資産の使用期間を超えることはできない。

計画の中止の場合には、それに対する研究費、開発費は直ちに臨時償却の対象となる。

第 361-4 条 当期中に記録された費用のうちには、全体として収益を上げる確たる可能性をもち、将来の特定の活動に結びつくがゆえに繰り延べられるものもある。

(下線は、筆者による。)

第 5 編 財務諸表 (Document de synthèse)

第 3 章 年次計算書の雛形、付属書類 (Modèle de comptes annuels Annexe)

第 1 節 付属書類の内容 (Contenu de l'annexe)

第 531-2 条 付属書類には、貸借対照表、損益計算書にかかる次の補足情報が、重要な場合に限り、含まれる。

第 531-2 / 10 条 研究開発費の次のような離脱の場合の注釈

- ・最長 5 年の減価償却
- ・減価償却完遂前の利益配当

PCG1999 年版は、準恒常法として条項番号の採用など、形式的な改訂が主で

²²¹ 条項 361-2 の 2 段目は、CRC[1999c]により、変更された。変更前は、「実用化された研究費、開発費、組織の変更のための基本的費用といったものの、無形固定資産としての計上は、新規計画のためのものに限られる。」であった。

あり、研究開発費についても内容の重要な変更はない。唯一、第 362-2 条後段に費用計上から無形固定資産計上へ変更する場合の規定が新たに加えられ。これは、「会計処理方法の変更は、古いプロジェクトも新しいプロジェクトと同様に、変更年度以降に発生した費用に対してのみ適用される将来に向かった措置である」と定めたもので、1970 年代の「過去に遡って資産化してもよいのか」という問題提起に応えたものであると考えられる。

研究開発の明確な個別化、技術的成功と商業収益獲得の確かな可能性、およびその原価の認識が明らかである場合、無形固定資産への計上が認められた。さらに、5 年以内の減価償却と償却中の利益配当の禁止が規定され、それらから離脱する場合は附属書類への記載が定められている。

これは、1983 年調和化施行令による改正後の商法と一致している。ただし、商法が「貸借対照表の資産への計上」という表現に対し、PCG は「無形固定資産への計上」と表現が異なっている。

また、PCG1982 年版は研究開発費を規定の文中では研究と開発に区分していなかったが、それら規定への注における基礎研究費は費用処理する旨の表示や、附属書類の表の雛形における基礎研究、応用研究、開発という区分による表示により、その区分と会計処理を表していた。それに対し PCG1999 年版は、応用研究費と開発費の無形固定資産への計上の容認と明確にしている。これにより、基礎研究費の費用処理という文言は削除された。

この応用研究費と開発費という区分が設けられたことは、この改訂前に比べ PCG と商法の一層の一致を示すものである。PCG1982 年版がこのような区分を示しつつ無形固定資産への計上を容認していなかったため、商法との間に微妙な差異が生じていたが、その点もこの改訂で解消されたことになる。

PCG1982 年版、商法、および PCG1999 年版の研究開発費に関する規定をまとめると次の表のようである。

PCG1982年版、商法、PCG1999年版の比較

	PCG1982年版	商法(1983年改正)	PCG1999年版
研究開発費の区分	研究開発費(区分なし) 附属書類の表雛形で、基礎研究、応用研究、開発の三分の表示	応用研究費と開発費	基礎研究費、応用研究費、開発費
定義	企業自身のための支出、第三者の発注にかかるものを除く	なし	なし
原則会計処理	費用処理 基礎研究は必ず費用処理と明示あり	応用研究費および開発費の貸借対照表の資産への計上を容認	費用処理
例外会計処理	無形固定資産への計上を容認		特別の性質の資産として、無形固定資産へ計上を容認
容認規定の条件	個別化、費用(原価)の明確化、技術的成功・商業収益獲得の確かな可能性	個別化、商業収益確かな可能性	個別化、原価の明確化、技術的成功・商業収益獲得の確かな可能性
減価償却	最長5年で償却	同左	同左
減価規定の適用	なし	同左	同左
償却中の利益配当	禁止	同左	同左
償却/利益配当の離脱	あり	同左	同左

(筆者作成)

この PCG1999 年版に、無形固定資産に計上しうる研究開発費とは、①支出であること、②実体自身のためのものであり、第三者からの注文品の製造原価から除かれる費用であることという明確な規定がないため、PCG1982 年版の規定を参照することという記述が解説書²²²にみられる。しかし、無形固定資産への計上は、第三者からの受注による製造原価に含まれる支出ではないことは明らかであるため、記述が削除されたものと考えられる。1970 年代に始められた費用の繰延と研究開発費の研究から年月も経て、無形固定資産への計上の対象となっている支出の特定まで必要としなくなったと推察される。

しかし、無形固定資産への計上を容認しているものの、それは無形固定資産の次のような定義および規定「実体にとって積極的な経済価値をもつ財産のすべての要素は資産要素とみなされる。(中略) 実体の活動にあつて持続的に使用される資産要素は固定資産を構成する。(中略) 例外的に費用には条項 361-1、または 361-7 に従って資産として記されるものもある。²²³」から、研究開発費が無形固定資産の定義を満たすものではないが、例外的に繰り延べられる費用として無形固定資産へ計上すると認めたもとであった。従って、この改訂においても、研究開発費が本質的に無形固定資産の性質を有すると認められたわけではない。

また、それら解説書は、基礎研究、応用研究、および開発の 3 区分とそれぞれの定義を 1974 年 CNC 文書第 2 号から引用しており、この点においては 1960 年代からの OECD フラスカティ・マニュアルにベースを置いていることに変化は見られない。

V IAS/IFRS と PCG

1. PCG2004 年改訂

2005 年からの上場企業の連結計算書への IAS/IFRS 直接適用と同時に、PCG も 2004 年、IAS/IFRS への収斂を目的とした改訂がおこなわれ、翌年 2005 年か

²²² Memento [2004], page791. および Revue fiduciaire[2001], page746

²²³ CRC [1999b], 条項 211-1、岸[2004]、17 ページ。

ら適用された。研究開発費に関するものでは、資産の定義、無形固定資産の定義および自己創設無形固定資産の重要な改正があった。

この PCG の規定改正のため、国家会計審議会（CNC）は、「資産の定義、会計処理,および評価に関するの意見書 2004-15」を公表し、研究開発費の会計処理について次のような意見書²²⁴を提出した。（必要箇所のみ抜粋）

3 固定資産の会計処理基準 (Critères de comptabilisation d'une immobilisation)

3.3 内部創設の無形固定資産 (Immobilisations incorporelles générées en interne)

3.3.1 研究局面と開発局面の区別

内部創設の無形資産が § 3.1 の計上基準を満たす場合、実体は固定資産の創設を

- ・ 研究局面
- ・ 開発局面

に分類しなければならない。

実体が無形固定資産の創設を目標とした内部計画が研究局面か開発局面か区別できない場合は、当該計画の支出を研究局面においてのみ発生したものとして扱う。

3.3.2 研究支出

研究（内部計画の研究局面）への支出は、発生時に費用として計上されなければならない、後に無形資産のコストとして加えることはできない。

研究計画は、製造や商品化にはまだ距離があり、将来の経済的便益の獲得の可能性の基準を満たさないので、研究（内部計画の研究局面）により得られたいかなる無形要素も資産化してはならない。

研究活動の例：

²²⁴ CNC [2004b]

- a) 新知識の獲得を目的とした活動；
- b) 研究やその他知識の結果からもたらされうる応用研究、評価及び最終選択；
- c) 材料、装置、製品、工程、システムあるいはサービスに関する代替的手法の研究；
- d) 新しい、あるいは改良された、材料、装置、製品、工程、システムあるいはサービスの使用可能性の定式化、概念、評価および最終選択

3.3.3 開発コスト

(i) 開発コストが明瞭に個別化できるプロジェクトに関わり、技術的な成功および商業的な収益性を得る可能性 (*sérieuses chances*) がある場合、または数年にわたる開発計画のための経済的な持続性がある場合は、開発コストを資産に計上することができる。これは、実体が次の基準を全て満たすことを意味している。

- a) 使用あるいは販売を目的として無形固定資産を完成させるために必要な技術の実行可能性；
- b) 無形固定資産を完成させ、それを使用または売却するという意図；
- c) 無形固定資産を使用あるいは販売できる能力；
- d) 無形固定資産が可能性の高い (*probable*) 将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、実体は無形固定資産から創出される製品の市場、無形固定資産それ自体の市場、あるいはそれを内部で使用する場合はその有益性を示さなければならない。；
- e) 開発を完成させ、無形固定資産を使用あるいは販売するための適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性；
- f) 無形固定資産の開発中の支出を信頼のおける方法で測定できること。

開発コストの資産計上は、優先的方法とみなされる。

開発活動の例

- a) 設計、建設、およびモデルや試作品の使用前・製造前のテスト
- b) 新技術を含む、工具、鋳型および原版の設計
- c) 商業製造規模以下のパイロット工場の設計、建設、および操業
- d) 新規あるいは改良された材料、装置、製品、工程、システム、あるいはサービスの設計、建設、およびテスト
- e) インターネット・サイトの開発および制作コスト

(a-d は IFRS 38 para.59 と同じ)

- (ii) 内部創設の営業権、ブランド、新聞・雑誌のタイトル、顧客リスト、およびそれに類似するものへの支出は、開発活動のコストと区別することができない。従って、これらは無形固定資産として計上することはできない。このような内部費用に係るその後の支出も同様である。

さらに CNC は、この意見書に示された改訂を予定する新規定の詳細な解釈を次のように公表した²²⁵。(必要箇所のみ抜粋)

3.3 - 内部創設の無形固定資産計上の条件

内部創設の無形固定資産の計上条件は、IAS38 のように研究局面と開発局面に分けられる。

研究局面中の支出は費用として計上し、後に資産化することはできない。

意見書 2004-15, 3.3.3 に規定されている条件を満たす場合は、開発コストは資産計上できる。IAS38 との相違点は、1983 年 11 月 28 日の施行令²²⁶19 条において資産化を選択肢として規定していることである。開発コストの資産化が、優先的方法とされている。

6.2 - 内部創設の無形固定資産 — 開発コスト

3.3 に明記されている開発コストの計上条件は、資産の定義に関する意見書を参考とする。研究局面と開発局面は、明確に区別される。応用研究

²²⁵ CNC [2004c]

²²⁶ 商法に編纂された EC 会社法第 4 号指令への調和化施行令を示す。

の規準(norme)は、混同されうるが、実質上、開発コストの規準に該当しないものとする。

意見書と IAS38 の規定との根本的な相違点は、IAS が資産化を強制しているのに対し、1983 年 11 月 29 日付調和化施行令 19 条が開発コストの資産化を選択肢としていることにある。しかし、その選択肢は、開発コストに限定されている。

CNC の意見書とその解釈が会計規定委員会 (CRC) に提出され、その意見書に基づき、「資産の定義、会計処理、および評価に関する会計基準委員会規則 2004-06²²⁷」が公表され、PCG1999 年版の研究開発に関する規定は次のように改訂された。(必要箇所のみ抜粋)

第 3 編 会計処理と評価の法則 (Règles de comptabilisation et d'évaluation)

第 1 章 資産、負債、収益、費用の会計処理 (Comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges)

第 1 節 資産の会計処理(Comptabilisation des actifs)

細則 3 内部創設の無形固定資産の会計処理 (Comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne)

311-3 内部創設の無形固定資産計上の条件

1. 研究 (あるいは内部計画の研究局面) への支出は、発生時の費用として計上しなければならない。また、それ以降の無形固定資産のコストとすることもできない。
2. 明確に個別化できるプロジェクトであり、技術的な成功および商業的な収益性を得る可能性 (sérieuses chances) がある場合、または数年にわたる開発プロジェクトに対し経済的な実現性がある場合は、開発コストを資産に計上することができる。これは、実体が次の基準を全て満たすことを意味している。

²²⁷ CRC [2004]

- a) 使用あるいは販売を目的として無形固定資産を完成させるために必要な技術の実行可能性；
- b) 無形固定資産を完成させ、それを使用または売却するという意図；
- c) 無形固定資産を使用あるいは販売できる能力；
- d) 無形固定資産が可能性の高い（probable）将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、実体は無形固定資産から創出される製品の市場、無形固定資産それ自体の市場、あるいはそれを内部で使用する場合はその有益性を示さなければならない。；
- e) 開発を完成させ、無形固定資産を使用あるいは販売するために適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性；
- f) 無形固定資産の開発中の支出を信頼のおける方法で測定できること。

開発コストの資産計上は、優先的方法とみなされる。

この条項は、331-3/2 条で定めるソフトウェアの製造原価には適用されない。

- 3. 内部創設の営業権、商標権、新聞雑誌のタイトル、顧客リスト及びそれに類する要素への支出は、活動全体の開発コストと区別することができない。従って、これらの要素は、無形固定資産として計上されない。これらの内部の支出に関するそれ以降の支出も同様に扱う。
- 4. もし実体が、無形固定資産の創設を目標とするプロジェクトのうち、研究局面と開発局面を区別できない場合には、この計画への支出は研究局面とし、その会計年度の費用として処理する。

（下線は筆者による。）

PCG2004 年版、IAS38、および商法の規定を比較すると次の表のようである。

IAS38, PCG, および商法の規定の比較

	IAS38	PCG	商法
研究開発の区分	研究局面と開発局面	研究局面と開発局面	応用研究と開発
研究局面の会計処理	発生時の費用処理	同左	応用研究費および開発費は貸借対照表の資産への計上を容認
開発局面の会計処理	要件を満たせば資産計上を強制	要件を満たせば資産計上を容認 資産計上が優先的方法	
資産計上の要件	下記の6規準と同じ	明確な個別化、技術的成功・商業収益獲得の確かな可能性、 または、計画遂行への経済的実行可能性	明確な個別化、商業収益の確かな可能性
資産計上の規準	6規準	IAS38の6規準と同じ	なし

(筆者作成)

2004年のPCGの改訂は、IAS/IFRSの会計観や規定に大きく影響を受けるものとなり、資産の定義においては、従来フランスが準拠してきた「財産性」と、「支配」や「将来の経済的便益」などの連結会計基準やIAS/IFRSが準拠している概念を並列したものとなった。

無形固定資産も従来の財産性が問われるのではなく、将来の経済的便益の流入が要件となった。無形固定資産についての議論はのれんの扱いが中心であったが、その理論展開から無形固定資産も定義づけられ、研究開発費もその将来の経済的便益の流入に注目され、資産計上へと展開されてものである。

規定を詳細に分析すると、研究開発の区分も研究局面と開発局面の2区分とな

り、研究局面における支出は費用計上、開発局面は要件を満たせば資産計上とし、IAS38 と PCG はほぼ同様の内容となった。両者の相違点は、要件を満たした場合、IAS38 が資産計上を「強制」しているのに対し、PCG は資産計上を優先的方法としながらも「容認」している点である。

PCG が開発局面についても資産計上の容認にとどめた点は、PCG より上位に位置する商法が容認規定であることによると考える。国内法上の矛盾を極力抑制する意図の下での決定であると推察するものである。他方、研究開発の区分は商法の 3 区分と異なることになり、意見書においてもその混在を認めるものであるが、資産計上の「強制」と「容認」の違いほど重大な差異ではないので、PCG は混乱を回避する実体へ配慮のため、IAS38 の規定に従ったものとする。

IAS38 に規定された資産計上の 6 つの規準も PCG に規定されたが、それらの規準は従来の PCG の「プロジェクトの明確な個別化、原価の明確化、および技術的成功と商業収益獲得の高い可能性」を満たせば、6 つの規準を充足することになると規定の中で述べられている。つまり、今回の改訂で、PCG は IAS38 と同じ 6 つの要件を規定に含んだが、それは従来から PCG が規定していた要件を満たせば、自動的にそれら新しい 6 つの要件も満たしているということを強調するものである。ここにも、IAS/IFRS の規定の細かさ、PCG の歴史的な発展過程に見られる特徴の差異が認められるものである。

また、PCG の上位に位置する商法との不一致につき、国家会計審議会は商法の改正を勧告するとしていたが、最終的にその勧告は退けられ、商法は改正されていない。

2. 将来の経済的便益の蓋然性

研究開発費の資産計上の要件として、「将来の経済的便益の蓋然性²²⁸」が挙げられている。「将来の経済的便益」は定義が示され、明確になっているが、「蓋然性 (probabilité, 英語 probability)」についてはその解釈の困難さは示されてい

²²⁸ IAS38 par.57 (d) および PCG 第 311-3 条 2 項(d) « la façon dont l'immobilisation incorporelle génèrera des avantages économiques futurs probable.»

るが明確に説明されていない。PCG改正のもとになったIAS/IFRSにはもとより、改正時に公表されたCNC（国家会計審議会）の意見書にも述べられていない。従って、研究開発費の開発コストに将来の経済的便益を得る「蓋然性」があるか否かという難しい判断は、経営者らの判断に委ねられることになる。

その「蓋然性」について、難解ではあるが、重要な判断規準であるので、まず一般的な言語上の解釈により考察を行う。「probable」との比較に挙げられる言葉が「possible」である。日本語では、「蓋然性²²⁹」と「可能性」という訳語になるが、厳密には「可能性」は起こるか起こらないか、可能か否かを示す言葉で、それに対し「蓋然性」は起こる度合いを示すものと分類することもある。ゼロでない限り常に「可能性」はあり、多少や高低など程度を示す場合には「蓋然性」を用いるということである。これに従うと、「可能性が高い」あるいは「可能性が低い」という表現は正しくないということになる。本論文は言語学に関するものではないので、あいまいな使い分けになるが、「可能性が高い、低い」という表現や、「可能性」や「蓋然性」という表現を用い、その文面により判断するものとする。

「probable」と「possible」を比較することにより、「probable」が示す「蓋然性の度合い」を検討すると次の表のようになる。

《Possible》と《Probable》の比較

Possible	Probable
可能性	蓋然性
低い可能性	高い可能性
greater than zero	greater than 50%

（筆者作成）

このように「probable」は、高い確率あるいは高い蓋然性（可能性）を示し、そ

²²⁹ 広辞苑によると、蓋然性とは「ある事柄がおこる確実性や、ある事柄が真実として認められる確実性の度合い。確からしさ。これを数量化したものが確率。例：蓋然性が乏しい推測」

の程度の高さは具体的に数値で表されているわけではないが、一般的に 50%以上とされている。従って、起こらない可能性より、起こる可能性の方が高い場合を示すと考えることができる。

そして次に、IAS/IFRS を参考に考察すると、IAS/IFRS の概念フレームワークに「将来の経済的便益の蓋然性 (La probabilité d'avantages économiques futurs, The probability of future economic benefit)」(par.4.40、旧 par.85.) において、「蓋然性の概念 (le concepte de probabilité) は、認識規準において、ある項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入するか、または企業から流出することの不確実性の度合い (au degré d'incertitude, to the degree of uncertainty) に言及するために用いられている。この概念は、企業活動の環境を特徴付ける不確実性と一致する。将来の経済的便益の流れに結び付く確実性の度合いの表現は、財務諸表の作成時に利用可能な証拠に基づいて行われる。例えば、ある企業に対して有する受取勘定が支払われるであろう可能性が高いときは、反証がない限り、資産として当該受取勘定を認識することが正当化される。しかし、債権の母集団を大きく取った場合には、ある程度の不払いは、通常は可能性が高いものとして考えられる。従って、経済低便益の予想される現象を表す費用が認識される。²³⁰」と示されている。

「蓋然性」については、IAS37「引当金、偶発債務及び偶発資産」に記述があり、「蓋然性が高い」とは何を意味するか解説している。「経済的便益をもつ資源の蓋然性の高い²³¹流出 (Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques)」という見出しで、次のように記述している。「負債として認識される要件としては、現在の債務があるだけでなく、債務を決済するための経済的便益を持つ資源の流出の蓋然性が高くなければならない。本基準書*では、資源の流出または他の事象が起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高ければ、蓋然性が高いとみなされる²³²。すなわち、事象の起こる確率が起こら

²³⁰ IFRS[2006]

²³¹ IFRS[2006], IAS37, par.23. この日本語訳では、「可能性の高い」という表現を用いているが、本文中では「蓋然性の高い」という表現を使用する。

²³² フランス語原文は、次の通りである « … est considéré comme probable, s'il est plus probable qu'improbable…c'est-à-dire si la probabilité que l'événement se produira est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas. »

ない確率よりも高い場合である。現在の債務が存在する可能性が高くない場合には、企業は、経済的便益を有する資源の流出の蓋然性がほとんどない (*la probabilité est faible, the possibility²³³ is remote*) 場合を除き、偶発債務を開示する。(下線は筆者による)」 さらに、文中*の注において、「本基準書では、『蓋然性が高い (probable)』を『起こらない可能性よりも起こる可能性が高い (plus probable que non probable)』と解釈しているが、この解釈は必ずしも、他の基準書には適用されない。」と IAS37 においてのみ適用する解釈であることを注釈している。

IAS/IFRS には適用範囲の限定があるが、「起こらない可能性よりも起こる可能性が高い場合に蓋然性が高い」とみなされ、従って、「蓋然性が高い」ということは、起こる確率が 50% 以上を示すと理解することができる。

これを「将来の経済的便益の高い蓋然性(可能性)」に適用すれば、「将来、50% 以上の確率で経済的便益を得る場合」ということとなる。研究開発費の資産計上の要件においてもまた、「高い蓋然性 (可能性) (probable)」を、50% を境としてその確率に基づいて判断することが可能であると考えられる。

「高い蓋然性」とは「50% 以上の確率」ということが導き出されるものであるが、その「50% 以上」であるかどうかの判断は、経営者たちの経験、あるいは経験に基づく感覚によるものである。この判断に恣意性を完全に排除しうるものではないが、PCG に示される会計原則のひとつである「誠実性の原則」を遵守し、「誠実に」会計処理を行うことが求められるものである。

3. 無形資産認識規準における「蓋然性」

IAS38 における無形資産の認識規準である「将来の経済的便益の蓋然性」について、主に「蓋然性」が証明されるケースを次に検証するものである。IAS38 の「蓋然性」に関する認識規準は、次のようである。

par.21 無形資産は、以下を満たす場合に、かつ、その場合にのみ、認識

²³³ この IAS37, par.23 の英語原文中、probable あるいは probability が使用されているが、この箇所だけ possibility と記されている。

しなければならない。

- (a) 資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する蓋然性が高く (probable) ; かつ
- (b) 資産の取得原価は信頼性を持って測定することができる。

実体が無形資産を計上する場合は、購入等による取得、企業結合による取得、および自己創設によるものである。購入等による取得は、ある無形資産の単独の取得の場合を指すものである。IAS38では、単独取得および企業結合による取得の場合は、「蓋然性」が高いという規準を満たすと解説している。

単独の取得の場合、実体が取得のために支払う対価は、その無形資産が有する「将来の経済的便益が企業に流入する蓋然性」への期待 (attente) に応じたものである。つまり、その無形資産の価格は、「蓋然性」を反映したものであり、認識規準を満たすものである。

次に、企業結合による取得の場合、無形資産の取得原価は結合時の公正価値によるものである。この公正価値は、資産から生ずる「将来の経済的便益が企業に流入する蓋然性」の市場の期待を反映したものであり、「蓋然性」は公正価値により裏付けられ、認識規準を満たすのである。

企業結合による場合は、その無形資産が被買収企業の計算書類に計上されていなくても、のれんとの識別および評価の規準を満たせば、のれんと区別して別箇に計上することができる。この場合も、その無形資産は、公正価値により評価されているものであるので、「蓋然性」の要件を満たすものである。

これらの単独の取得および企業結合による取得は、それぞれ購入価額および公正価値が、信頼性のある取得原価の測定という要件を満たし、かつその信頼しうる取得原価が「将来の経済的便益の流入の蓋然性」に対する期待を反映したものであり、「蓋然性」を証明することになる。つまり、取得原価がその無形資産への「期待」を表すものであり、その「期待」の存在が「蓋然性」を証明するというものである。

一方、取得原価を有していれば、「将来の経済的便益の流入の蓋然性」という認識規準をみたすということは、つまり購入価格や公正価値を有する要素は必然的に便益をもたらすことを意味し、これはIAS38が概念フレームワークから離脱

しているという指摘もある²³⁴。これは、明確かつ信頼しうる取得原価があることと、「蓋然性」を有することは異なると述べるものであると考える。

また、「*probable*」 「蓋然性」とは、先に考察したように、起こらないより起こる確率が高いことを意味するとし、「*probable*」という言葉は度合いを示す形容詞がなくても確率の「高い蓋然性」を示すものであると解釈されているが、それに反する記述もある。それは、IAS/IFRS の資産の定義の改正について疑問が呈された。2008 年に公表された草案において使用された「期待する (*attendu, expected*)」 という表現は、「高い蓋然性」のみを表すのか、あるいは「低い蓋然性」を含めあらゆる程度の蓋然性を示すのかが問われた²³⁵。

しかし、この「*expected*」 という表現は、現行の概念フレームワークの「資産の定義」にすでに用いられており、「資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される (*sont attendues, are expected*) 資源をいう。」と記されている。現在まで特にこの点が疑問視されなかったのは、50%以上の「高い蓋然性」を示すものという共通した解釈に基づくと考えられる。

4. 内部創設無形資産

IAS38 において、無形資産の認識規準を満たすものは、のれんと区別し資産計上することが定められている。そこに無形資産計上の積極性を見出すものであるが、他方で内部創設無形資産の計上にはかなり制限をつけ、具体的に計上を禁止する項目も挙げている。計上禁止項目として、内部創設のれんを始め、内部で創設されるブランド、題字、出版タイトル、顧客リストおよびこれらに類似する項目と例示し、「無形資産と認識してはならない」と、規定している。計上禁止の理由は、「これらに関する支出が、事業を全体として発展させる原価と区別することは不可能である」というものである。

²³⁴ Lebrun[2004], Lebrun は続いて、宝くじを例に挙げ、「宝くじには取得価格があるが、当たる確率は非常に乏しい(*une probabilité très faible*)。IAS38 に基づくと、資産計上しなければならないが、概念フレームワークに基づく費用になる。」と述べている。

²³⁵ Scheid[2010]

また、取得原価の有無によっても単独での取得あるいは企業結合の場合は、内部創設と異なる会計処理となることも論点となっている。この点の矛盾を Lebrun は「IAS38 に従えば、取得する進行中の研究及び開発プロジェクトは、その進行の度合い如何にかかわらず、また成功の潜在性 (potentialité) にかかわらず、取得原価があるということで費用ではなく無形資産に計上できる。最終的にそのプロジェクトが目的を達成しなかったとしても。」と指摘し²³⁶、仮にそのプロジェクトが企業内で開発されているものであれば、IAS38 に基づくと資産として計上できず、そのような開発への支出を費用ではなく資産として計上したければ、第三者に委託し、それを取得するという形を取らなくてはならないと述べている。

内部創設の無形資産には、将来の経済的便益を得る高い蓋然性など、求められる要件は多い。「のれんとの区別」、「将来の経済的便益の高い蓋然性」、そして「原価」の 3 要素が、取得と内部創設の資産計上に際して差異となるものである。取得の場合、のれんと区別できるものが、内部創設の場合にはのれんと区別できないということにもなる。

EC 会社法第 4 号指令では内部創設無形固定資産計上について、国内会計基準を尊重し、自由裁量を認めるものであった。それにより、フランスも従来は「市場シェア」や「(内部創設の) 商標権」を資産計上していた。この 2 つの項目が計上禁止となり、影響がおよんだことは、LVMH やシャネルの例で明らかである。

VI お わ り に

科学技術の発展に伴い重要性を増した研究開発費についての展開を検証してきた。1960 年代末、OECD は科学技術が経済の発展の原動力と位置付け、研究開発の統計調査のため、研究開発を分析し、その特性を明確にしつつ、区分と定義を表した。そこですでに、区分することの難しさと、成功の不確実性という特性が示された。

その OECD のレポートを参考に、会計審議会は研究開発の支出増加に伴い提起されていた会計処理の問題を解決すべく審議を始めた。1970 年代、すでに費用処

²³⁶ Lebrun[2004]

理、繰延処理、あるいは資産計上のそれぞれについて問題点が挙げられおり、とりわけ資産計上については資産に求められる財産性ⁱが論点となった。しかし、研究開発費は設立費などとは異なり、何か価値があり、単純に費用の繰延とすることも妥当ではないという議論もあった。

PCG1982年版では、原則費用計上としながらも、要件をみたせば無形固定資産に計上できるとした。これは、EC会社法第4号指令の国内法化としてとらえられ、資産計上に十分な理由を認めたものではないと考えられる。また、早期全額償却および償却中の利益配当の禁止からは、研究開発費に財産性が認められないことを示し、資産計上の容認とはいえ、それは繰延処理と同じ意味合いであると捉えることができる。

PCG1999年版でも、資産の定義は財産性にに基づき、研究開発費に関する諸規定にも変化がなかった。このことから以前と同様に、資産計上というよりむしろ繰延処理であったことを読み取ることができる。そして、さらに研究開発費を「特殊な性質の資産 (actif de nature particulière)」として、例外的に無形固定資産への計上を容認していることから、研究開発費は財産性を有する資産ではないことが明確に表されている。

また他方、1986年に連結会計がPCGへの挿入という形で初めて規定された。そして1999年、連結会計基準がPCGから独立して設けられた。この連結会計基準において、無形資産を認識する一つの要件として「将来の経済的便益」が述べられた。これはフランスにとり資産に対する新しい概念であった。

そして2004年のPCGの資産の定義の改正において、従来フランスが準拠してきた「財産性」と、連結会計およびIAS/IFRSによる「将来の経済的便益」が並列という形で示された。これにより、研究開発費は法的な財産性を問われることなく、資産の定義を満たすこととなり、また1970年代以来の単純に費用を繰り延べる設立費とは異なる「何か価値がある」ということも認められたことになると考えられる。

研究開発が注視され始めた1960年代当初より、その特殊性は分析されており、本質は将来も変わりうるものではない。しかしながら、ここで検証したように、経済を取り巻く環境が変化するに伴い、会計も変わり、研究開発費の会計処理に

も変化がみられた。研究開発費の有する属性が変わっていくものではないが、会計処理は将来また変更される可能性があることを示唆するものである。

また、PCGとIAS38「無形資産」の研究開発費に関する規定はほぼ同一の文言で規定されており、規準を満たした場合に資産計上を「強制」するか「容認」するかの違いとなった。しかしながら、「強制」を規定しているIAS38においても、成功の不確実性を理由に規準を満たさないとして、資産計上しないケースが多くみられる。このようなばらつきは、計算書類の比較可能性を阻害するものである。

さらに、研究開発への投資額の規模を考慮すると、それを資産計上するか否かは非常に経営戦略的でもあり、そこに恣意性が介在するのは否定できない。確固たる会計処理を確立することは、非常に困難なことと想像しうるが、研究開発の成功の不確実性にも対処できる客観的規準を設けることが必要であると考えられる。

第5章 研究開発費の先行実態調査

I はじめに

1980年代の世界的な企業のM&Aの大きな波、および金融市場の拡大と一層の活性化は、欧州企業にも多大な影響を及ぼした。このM&Aおよびそれに伴い発生するのれんについて、国際的に会計処理が統一されておらず、国や企業により多様性がみられていた。また、証券取引による金融市場も大きく発展し、投資情報としての会計書類の有益性が大きく注目された。このような状況の中で、のれんを中心とする無形資産の会計上の状況や、企業が選択した会計方法による投資情報への影響が数多く研究された。

さらに、企業価値の上昇を目的として無形資産への支出の増加もこの頃から顕著となった。コンピュータの普及およびネットワーク社会の確立により、情報産業が大きく発展し、通信を始め多くの産業界で変革が起こった。無形資産についての議論も幅広く行われたが、とりわけソフト・ウェア開発の会計処理の確立が急務とされ、各国とも会計規定作成に着手した。

ソフト・ウェアを除く無形資産への支出も増加し、特に研究開発や広告宣伝の活動は従来に比べ継続して増加傾向にあった。このような支出に関する会計処理は多様であり、会計書類の比較可能性や有用性についての実証研究も多く行われた。

2005年からのEU域内上場企業の連結計算書へのIFRS直接適用が転機となり、無形資産についてもIAS38「無形資産」の適用により、EU域内では統一されたことになった。この直接適用により、無形資産についての会計情報の比較可能性および透明性が担保されているかを実証することは重要な研究課題である。

これらの背景から、フランス企業の無形資産の開示状況を先行研究から読み取り、その結果から導かれるフランス企業の特徴を検討するものである。

研究開発費が属する無形資産の実態調査を検討した後、フランス企業の研究開発費の資産計上状況、IAS38の初度適用による研究開発費への影響と関連する事例研究を取り上げる。

II 無形資産におけるフランスの特徴

1. 慎重性と秘匿性の国別比較

無形資産の会計情報に関してフランス企業が有する特徴を、Bessieux-Ollierの実態調査²³⁷を参考に検討を行うものとする。

この実態調査は、1988年にアメリカのGrayが行った「各国会計制度の発展における国内文化の影響を理論化する試みに向けて(Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally)」において用いられた研究方法によるものである。Grayの用いた方法は、1) 規則のタイプ(職業的判断と強制法規)、2) 統一性と多様性、3) 慎重性と楽観性、4) 秘匿性と透明性を調査し、理論を構築するものであった。

この研究方法を基に、Bessieux-Ollierは無形資産の会計状況に関して、「慎重性の傾向」と「秘匿性の傾向」について研究を行った。フランス、ドイツおよびアメリカを対象として選び、それぞれの国の企業について調査を行ったものであった。フランスとの比較に選択された国は、ドイツとアメリカであり、ドイツはヨーロッパの大陸文化圏にあり、EC会社法において会計基準も調和化が図られていることから、フランスと類似した会計基準を有する国として選択された。一方、アメリカは、それらの条件と対峙する国であることが選択の理由であった。

調査が行われた1998年当時の無形資産に関する三国の会計規定は、次の表のようであった。

²³⁷ Bessieux-Ollier[2006]

無形資産の会計規定の比較 (1998年)

	フランス	ドイツ	アメリカ
R&D 支出	基礎研究:費用処理 応用研究及び開 発:資産計上可能	R&D : 費用処理	R&D : 費用処理
その他自己創 設無形資産	商標 (Marque) お よびソフト・ウェア を除き、資産計上禁 止	資産計上禁止	ソフト・ウェアを除 き、資産計上禁止
連結初年度の 無形資産の分 類	のれん : 資産計上可能、減価 償却期間自由 その他無形資産 : 設立費:最長 5 年で 償却 特許権およびその 他権利:最長期間の 設定な使用期間で 償却、使用期間が無 限の場合は減価償 却不可 (商標、営業 権)	のれん : 資産計上可能、減価 償却期間 5 年ある いは使用期間、 株主持分からのの れんの控除可能 その他無形資産「法 的保護」を有するも の:将来的収益を基 に算定した償却 創立費、開業費:最 長 5 年で償却	のれん : 資産計上、最長 40 年で経済的有効期 間で償却 その他識別可能な 無形資産:資産計 上、最長 40 年で使 用期間で償却

(Bessieux-Ollier[2006], p.183 より)

無形資産の会計規定は三国間で一致しているものではなく、次のような特徴が会計規定において表れている。

- ・フランス

応用研究および開発への支出、自己創設無形資産（商標）の資産計上を容認している。

- ・ドイツ

無形資産の計上を厳しく制限している。

- ・アメリカ

のれんの資産計上を強制している。

- ・フランスとドイツ

のれんの資産計上を容認している。

無形資産の資産計上については、3カ国のうち計上を容認している範囲が最も広いのがフランスであり、最も厳しく制限しているのがドイツである。この点では、フランスとドイツの会計規定が近いものであるとは言えない。また、のれんについては、アメリカが計上を強制しているのに対し、フランスとドイツは容認に留まっており、この点ではフランスとドイツは類似し、その両国にアメリカが対峙していることがわかる。

実態調査は、3国の926企業をサンプルとして選び、1998年のアニュアル・レポートに基づき行われた。企業規模は情報収集の面から、大企業が対象とされた。926企業のうち、504企業からアニュアル・レポートが収集され、うち87企業は、貸借対照表に無形資産の計上あるいは損益計算書に無形資産への支出の記載がなかったため除外され、残りの417企業のアニュアル・レポートから調査が行われた。対象企業は、フランス77社、ドイツ49社、アメリカ291社であった。それをさらに産業別に4区分したものが、次の表である。

サンプル企業の国別、産業別区分

		産 業				合計
		メディア	食品	石油・ガス・石炭	化学・薬品・化粧品	
国	フランス	20	24	8	25	77
	ドイツ	9	15	5	20	49
	アメリカ	58	40	27	166	291
合 計		87	79	40	211	417

(Bessieux-Ollier[2006], p.176)

「慎重性の傾向」と「秘匿性の傾向」を検証するため、これらの対象企業のアニュアル・レポートをそれぞれ次の 10 項目において、「はい」なら「1」、「いいえ」なら「ゼロ」とし、その合計点数を総合計点数で除したものの数値により分析が行われた。

「慎重性の傾向」の検証項目

1. 創出無形要素を資産計上しているか？
 - (1'. 石油およびガス探鉱に関する研究開発費の会計にいずれの方法を用いたか？ 成功コスト：1、フルコスト：ゼロ
これは、米国の石油・ガス・石炭産業に属する企業に対するものである。米国はこれらの産業に従事する企業に対し、研究開発費の計上について選択肢を残している。)
- 2A. のれんはあるか？
2. 初年度からのれんを計上しているか？
3. のれんを計画的な減価償却の対象としているか？
4. のれんを減損の対象としているか？
5. のれんの償却期間は？ (20 年以上：1、20 年未満：ゼロ)
- 6A. その他無形資産はあるか？
6. 初年度から無形資産を計上しているか？ (取得 R&D など)

7. その他無形資産を計画的な減価償却の対象としているか・
8. いくつかのその他無形資産を減損の対象としているか？
9. その他無形資産の償却期間は？（21.70年²³⁸以上：1、20.70年未満：ゼロ）
10. その他無形資産に適用する減価償却方法は？（定率法：1、定額法：ゼロ）

「秘匿性の傾向」の検証項目

1. 無形要素への支出のうち資産計上していない金額を開示しているか？
 - (1'. 石油およびガス探鉱に関する研究開発費に用いた会計方法を開示しているか？

これは、米国の石油・ガス・石炭産業に属する企業に対するものである。米国はこれらの産業に従事する企業に対し、研究開発費の計上について選択肢を残している。）
2. 資産計上していない無形要素への支出の内容を開示しているか？
3. 無形資産全体において詳細な部分情報を開示しているか？
4. のれんの金額を開示しているか？
5. のれんの減価償却期間を開示しているか？
6. その他無形固定資産の詳細な金額を開示しているか？（無形全体の20%以上に該当する場合）
7. その他無形資産の減価償却期間を開示しているか？
8. 減価償却累計額を開示しているか？
9. 無形資産をタイプ別に減価償却累計額を明記しているか？
10. のれんおよびその他無形資産の年間減価償却額および特別減損を開示しているか？

これらの10項目のポイントから得られた結果は、次のようであった。

²³⁸ Bessieux-Ollier[2006],page 174, 「1998年における無形資産の平均減価償却期間は20.70年と算出された。」

「慎重性の傾向」における国別結果

	企業数	平均	中間値	標準偏差	最小値	最大値
フランス	77	0.5560	0.5714	0.1771	0.0000	1.0000
ドイツ	49	0.6335	0.6250	0.1403	0.3333	1.0000
アメリカ	291	0.5496	0.5000	0.2477	0.0000	1.0000

(Bessieux-Ollier[2006], page 176. より)

「秘匿性の傾向」における国別結果

	企業数	平均	中間値	標準偏差	最小値	最大値
フランス	77	0.1966	0.1666	0.1731	0.0000	0.6667
ドイツ	49	0.2980	0.3000	0.2294	0.0000	1.0000
アメリカ	291	0.2151	0.2000	0.1932	0.0000	0.8000

(Bessieux-Ollier[2006], page 176. より)

Bessieux-Ollier の結果をまとめると次の表のようである。

「慎重性の傾向」および「秘匿性の傾向」の強さの順位

	慎重性の傾向	秘匿性の傾向
フランス	2	3
ドイツ	1	1
アメリカ	3	2

(筆者作成)

このような実態調査から、Bessieux-Ollier は、次のように結論付けている。

「慎重性の傾向」の調査では、1位ドイツ、2位フランス、3位アメリカの順で慎重性の傾向が強いという結果が得られた。また、欧州大陸とアメリカという対比では、欧州大陸の方がアメリカより慎重性の傾向が強いという結果も得られた。

「秘匿性の傾向」の調査では、1位ドイツ、2位アメリカ、3位フランスの順で秘匿性の傾向が強いという結果が得られた。また、欧州大陸とアメリカという分類は、この秘匿性の傾向を特徴づける結果は得られなかった。

1988年のGrayの研究は、より広い範囲で行われているが、欧州大陸諸国とアングロ・サクソン諸国という分類であり、欧州大陸諸国の方がアングロ・サクソン諸国よりも秘匿性の傾向が弱いという結果を得ている。今回の調査結果は、分類方法が異なるが、Grayの結果に反するものではない²³⁹。

さらに、「秘匿性の傾向」調査からは、フランス企業の方がアメリカ企業よりも無形要素の計上が多かったこともこの研究で明らかになった。この結果も、先行実証研究に反するものではない²⁴⁰。

このBessieux-Ollierの研究では、調査対象企業数が三国で一定ではなく、アメリカ企業が圧倒的に多い。産業別の企業数は統計がとられているが、企業規模は不明である。このような点を考慮しても、ドイツが慎重性の傾向も秘匿性の傾向も強いという結果が得られることは、ドイツの会計基準の検討から予想されることであり、つまりドイツ会計基準の特性を裏付ける実態調査である。

アメリカの会計基準では、慎重性の原則の重視から自己創設の無形資産や研究開発費の資産計上を禁止しているが、慎重性の傾向はフランスよりも低く、三国で一番低い結果となっている。

また、フランスは、その会計基準においても他の2国に比べ、無形資産の計上を広く認めるものであり、この研究でも秘匿性の傾向は3国で一番低い結果となっている。商標や市場シェアなどフランス基準に特徴的な無形資産の計上が、このような結果を導くものと考えられる。

このような国の傾向は、会計に見られるそれぞれの国の性格とも受け取ることができ、文化的・歴史的な背景が与える影響もあるのではないかと推察するものである。

²³⁹ Bessieux-Ollier[2006],page 177, Bessieux-Ollier は、さらに「1996年Zaraeskiの研究および1995年GrayとVintの共同研究の結果にも、今回の結果が反するものではない」と述べている。

²⁴⁰ Bessieux-Ollier[2006],page 177, Bessieux-Ollier は、さらに「1999年MacArthurの研究および1995年Meek, Robert およびGrayの共同研究の結果にも、今回の結果が反するものではない」と述べている。

2. 無形資産の計上状況における国別比較

Walliser が行った実態調査においても国による多様性が証明される結果を得ている。Walliser は商標 (Marque, Brand) の会計の研究を中心に、無形資産および無形固定資産の実態調査を行った。2001 年に出版された著書²⁴¹では、無形資産の計上状況を国別に比較し、国による特徴を分析している。その調査方法と結果は次のようである。

調査対象国は、フランス、ドイツ、イギリス (UK) の三国であり、いずれも EU 加盟国として EU 域内では経済的にも主要な国である。1999 年の調査当時、EC 会社法指令により会計規定の調和化は行われていたが、IFRS はまだ適用されていなかった。無形資産の会計規定において、自己創設ののれんの計上は 3 国とも禁止されていたが、自己創設の商標の計上はフランスでは容認されていた点が相違点として挙げられている。

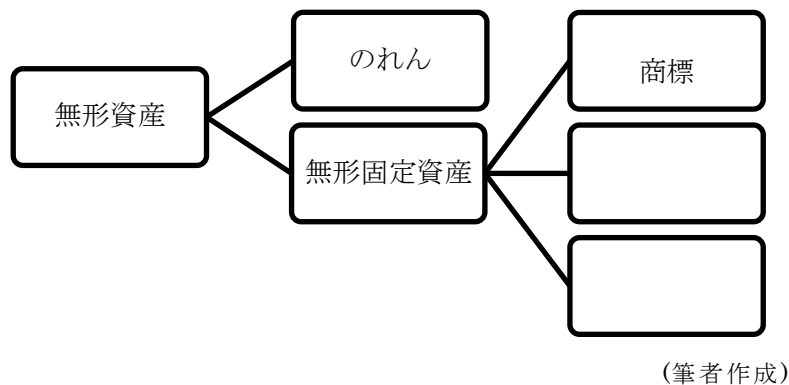
対象企業は、各国 50 企業で、アニュアル・レポートの連結計算書類に基づくものであるが、詳細な情報収集のため営業報告書も参考としている。また、うち 22 企業については、会計財務担当責任者への意見聴取も参考としている。企業規模はいずれも大企業に分類される上場企業である。50 企業の選択については、各国の純資産上位 50 社という方法によると産業に偏りが生じるため、金融および不動産を除く次の 5 つの産業から 10 社ずつが調査対象とされた。

1. エネルギー・第一次製造業・建設
2. 部品・自動車
3. その他消費財
4. 食品
5. 流通・サービス

対象項目は、アニュアル・レポートの表示方法により異なるため、まず無形資産の項目での計上を調べ、次にのれんと無形固定資産に区分して表示されている

²⁴¹ Walliser [2001]

場合はその項目への計上、さらに無形固定資産を詳細に表示している場合は商標項目への計上を調査するものであった。これを図示すると次のようにまとめられるものである。



それぞれの計上状況と計上額を調査した結果は、次の通りであった。

・無形資産の計上

国別： 非常に顕著な差異。フランスおよびドイツの全企業において、無形資産の計上が見られ、イギリスは約 30%の企業のみ無形資産を計上していた。

産業別： 差異はなし。

・無形資産の計上額

国別： 顕著な差異。無形資産を計上している企業の数においてはイギリスの 3 倍であるドイツは、計上額は最も少なく、フランス企業の計上額は最も多い。

・無形固定資産の計上

国別： 非常に顕著な差異。ドイツとイギリスは無形資産として計上しているにすぎないが、フランスは無形固定資産として資産において区分表示を行っている。

産業別： わずかな差異。

・無形固定資産の計上額

国別： 顕著な差異。ほとんどのドイツ企業の計上額は僅少であるのに対し、

フランス企業は逆の傾向がみられた。イギリス企業については、のれんの計上が行われた場合には計上額が大きい。

産業別：顕著な差異。とりわけドイツにおいて顕著。エネルギー・第一次製造業・建設業における計上額が最も多い。

・のれんの計上

無形資産を計上している企業グループのうち 25%がのれんを計上していない。

国別：非常に顕著な差異。ドイツは、のれんを無形固定資産と一緒に計上している。それに対しフランスは、のれんと無形固定資産を区分して表示していた。イギリスは、のれんの資産計上は非常にまれであった。

産業別：差異はなし。

・のれんの計上額

国別：差異はなし。

産業別：顕著な差異。エネルギー・第一次製造業・建設および部品・自動車産業は多額なのれん計上額であった。

さらに詳細な企業別のデータをまとめると、次のようであった。

無形資産計上額の上位 20 社

(単位：100 万ユーロ)

	企業名	国	産業	計上額
1	Christian Dior	仏	その他消費財	6,680.62
2	Rhône-Poulanc	仏	エネルギー・第一次・建設	6,098.15
3	Grand Metropolitan	英	食品	5,797.01
4	Hoechst	独	エネルギー・第一次・建設	5,602.06
5	Danone	仏	食品	5,563.54
6	Alcatel Alsthom	仏	部品・自動車	5,126.50
7	Saint Gobain	仏	エネルギー・第一次・建設	3,843.85
8	Elf Aquitaine	仏	エネルギー・第一次・建設	3,822.92
9	L'Oréal	仏	その他消費財	3,317.85
10	Peugeot-Citroën	仏	部品・自動車	3,211.54
11	Smithkline Beecham	英	その他消費財	3,064.18
12	PPR	仏	流通・サービス	2,877.23
13	Cadbury Schweppes	英	食品	2,308.96
14	VIAG	独	エネルギー・第一次・建設	2,105.67
15	Guinness	英	食品	2,082.09
16	Reckitt & Colman	英	その他消費財	1,708.96
17	Pechiney	仏	エネルギー・第一次・建設	1,683.08
18	Eridania Beghin Say	仏	食品	1,483.08
19	Total	仏	エネルギー・第一次・建設	1,442.31
20	British Petroleum	英	エネルギー・第一次・建設	1,431.34

(Walliser[2001], page317 より)

無形固定資産計上額の上位 20 社

(単位：100 万ユーロ)

	企業名	国	産業	計上額
1	Christian Dior	仏	その他消費財	6,210.77
2	Grand Metropolitan	英	食品	5,797.01
3	L'Oréal	仏	その他消費財	3,243.54
4	Cadbury Schweppes	英	食品	2,308.96
5	Guinness	英	食品	2,082.09
6	Danone	仏	食品	2,054.31
7	PPR	仏	流通・サービス	1,760.62
8	Reckitt & Colman	英	その他消費財	1,708.96
9	British Petroleum	英	エネルギー・第一次・建設	1,383.58
10	Smithkline Beecham	英	その他消費財	1,197.01
11	BASF	独	エネルギー・第一次・建設	1,104.64
12	Saint Gobain	仏	エネルギー・第一次・建設	950.31
13	VIAG	独	エネルギー・第一次・建設	864.43
14	Rhône-Poulanc	仏	エネルギー・第一次・建設	785.38
15	Lafage	仏	エネルギー・第一次・建設	709.38
16	Sodexho	仏	流通・サービス	699.23
17	Eridania Beghin Say	仏	食品	692.92
18	Bouygues	仏	エネルギー・第一次・建設	680.00
19	Hoechst	独	エネルギー・第一次・建設	652.06
20	Siebe	英	部品・自動車	641.79

(Walliser[2001], page319 より)

前掲の無形資産および無形固定資産の計上額上位 20 社を国別に比較すると次のようである。

無形資産の計上額上位 20 社国別比較

(単位：100 万ユーロ)

	企業数		計上額	
	企業数	割合	計上額	割合
フランス	12	60%	45,150.67	65.20%
ドイツ	2	10%	7,707.73	11.13%
イギリス (UK)	6	30%	16,392.54	23.67%
合計	20	100%	69,250.40	100.00%

(Walliser[2001]に基づき、筆者作成)

無形固定資産の計上額上位 20 社国別比較

(単位：100 万ユーロ)

	企業数		計上額	
	企業数	割合	計上額	割合
フランス	10	50%	17,786.46	50.06%
ドイツ	3	15%	2,621.13	7.38%
イギリス (UK)	7	35%	15,119.40	42.56%
合計	20	100%	35,526.99	100.00%

(Walliser[2001]に基づき、筆者作成)

Walliser の研究では、フランス、ドイツおよびイギリス (UK) 3 国のそれぞれ 5 つの産業から 10 社ずつを調査対象としている。この調査において、無形資産計上額の上位 20 社のうち 12 社がフランス企業であり、無形固定資産計上額の上位 20 社においても 10 社がフランス企業であった。共に上位 20 社においては、フランスが半数以上を占める結果が得られ、無形資産および無形固定資産の計上の多さはフランス企業の特徴と捉えることができる。

この結果は、Bessieux-Ollier の研究とも同様の結果となり、ここでもまた、フランス会計基準の無形要素に対する特徴を裏付ける実証結果を得たことになると思われる。

III IAS/IFRS 適用による無形資産への影響

1. 無形資産およびのれんの増減

2005 年からの IAS/IFRS 直接適用への移行準備として、2004 年はフランス会計基準を適用した会計書類と IAS/IFRS を適用した会計書類の 2 種類が各企業により作成された。このような年は、移行準備期を除いて他に例を見ない特殊な年である。従って、2004 年の 2 つの会計基準による会計書類を比較することにより、フランス会計基準から IAS/IFRS への移行による影響が明らかとなる。

この 2004 年の計算書類を基に、Fabre と Farjaudon による無形資産に関するの移行による変化を分析した共同実証研究²⁴²を参考に影響を検討するものとする。

調査対象企業は CAC40²⁴³を構成する企業のうち、金融業および保険業を除く 32 企業とし、2004 年のアニュアル・レポートを基に、IAS/IFRS の適用が無形資産に及ぼした影響について調査がおこなわれた。資産総額、無形資産総額、のれんおよびその他無形資産の計上額から指数を算出し、会計基準による変化を比較するものであった。次の算式により求められた指数を用いている。

$$\frac{\text{のれん}}{\text{のれん+その他無形資産}} = X \qquad \frac{\text{のれん+その他無形資産}}{\text{資産合計}} = Y$$

X は、のれんが無形資産に占める割合を示す。

Y は、無形資産が資産に占める割合を示す。

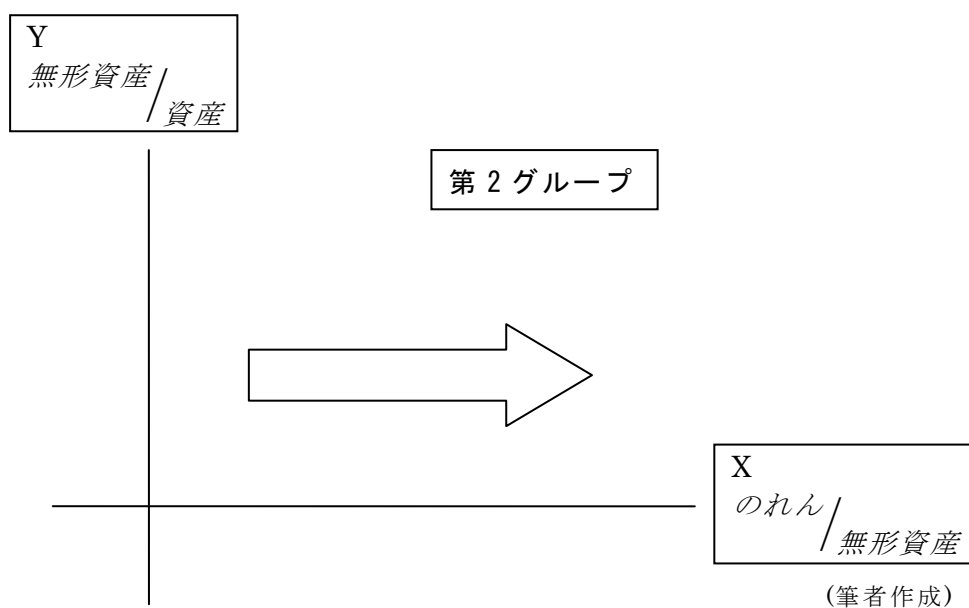
²⁴² Fabre et Farjaudon [2005], Fabre et Farjaudon [2007]

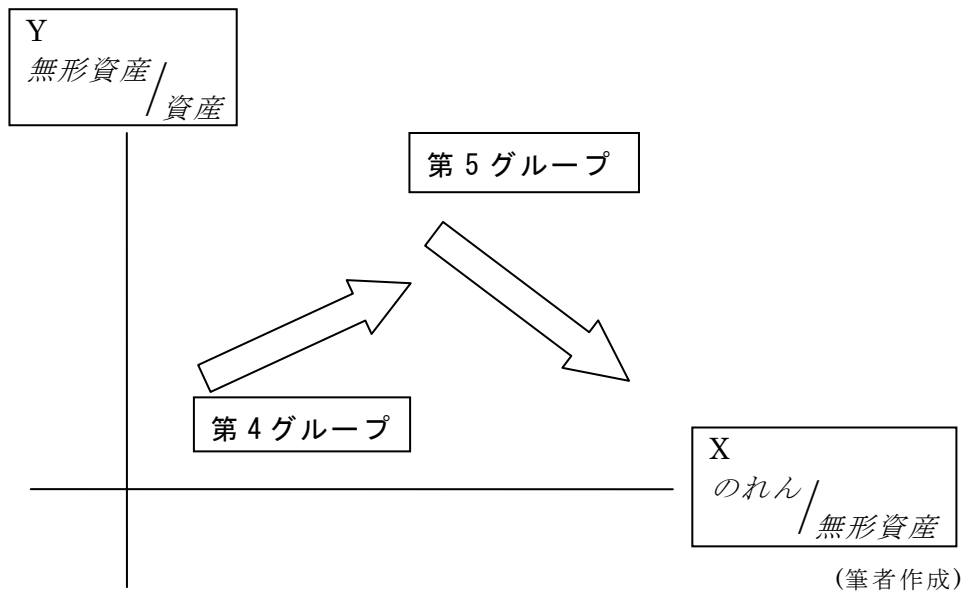
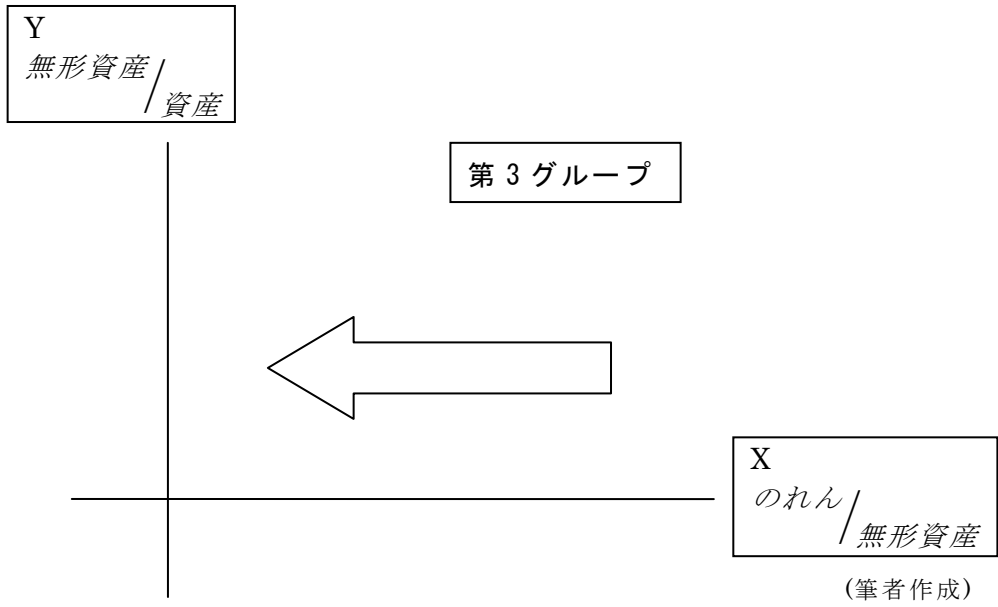
²⁴³ CAC は、「Cotation Assisté en Continu」の略であり、Euronext Paris 証券市場に上場している企業のうち、取引量が最も多く、かつ異なる産業から選択された 40 社で構成する指数を示す。また、その構成企業を CAC40 と呼ぶこともあり、フランスの代表的な企業である。

Xをx軸に、Yをy軸にとり、散布図を作成すると、次の5つのグループに分類された。

- ・第1グループ : IAS/IFRSの影響がない。
- ・第2グループ : 無形資産合計額は変化がないが、のれんが増加した。
- ・第3グループ : 無形資産合計額は変化がないが、のれんが減少した。
- ・第4グループ : のれんは増加し、無形資産も増加した。
- ・第5グループ : のれんは増加したが、無形資産の割合は減少した。

それぞれの散布図であきらかになった会計基準による変化をグループ別にをまとめて図示すると次のようである。





グループ別の割合と傾向を表にまとめると次のようである。

会計基準変更による無形資産およびのれんの変化

	企業数	企業数 割合	割合の増減変化 無形資産/ 資産合計	割合の増減変化 のれん/ 無形資産
第1グループ	16	50%	変化なし	変化なし
第2グループ	9	28%	変化なし	増加 ↗
第3グループ	4	13%	変化なし	減少 ↘
第4グループ	2	6%	増加 ↗	増加 ↗
第5グループ	1	3%	減少 ↘	増加 ↗
合計	32	100%		

(Fabre et Farjaudon [2005]に基づき、筆者作成)

それぞれのグループの特徴の詳細な検討は次のようにまとめられている。

・第1グループ：変化なし

調査対象の企業のうち半分が、会計基準の変更による影響はなく、無形資産が資産に占める割合も、のれんが無形資産に占める割合も変化がなかった。変化が見られない理由として、次の3つの仮説を立てることができる。

- ・ IAS/IFRS 直接適用開始以前より適用していた。
- ・ IAS/IFRS 直接適用の影響をなるべく小さくとどめた。
- ・ IAS/IFRS を厳格に適用したが、無形資産の重要性が乏しかった。

アニュアル・レポートを詳細に検討したが、変化がなかった全体的な理由はえられなかった。

・第2グループ

調査対象企業のうち約3分の1が、無形資産総額に変化はないが、のれんの計上額に増加がみられた。

のれんの計上額は、フランス基準適用では無形資産のうち 49%であったが、IAS/IFRS 適用では 80%と上昇した。無形資産全体額に変化がないことから、無形資産項目間の振替により、のれんが増加したものである。これは、市場シェアおよび営業権の計上が IAS/IFRS では禁止されているため、それらがのれんに振り替えられたものである。とりわけ L'Oréal 社（化粧品）において顕著であり、のれんの割合が 18%から 77%へと大きく増加している。

・第 3 グループ

無形資産の計上額に変化はみられないが、のれんの計上額に減少がみられた企業である。のれんから無形資産項目への振替が行われたものである。例えば、Alcatel（機械・通信機器）は、のれんから開発費への振替による影響である。

・第 4 グループ

のれんの無形資産に占める割合が増加し、無形資産の資産に占める割合も増加した企業である。LVMH（流通・複合企業）および Danon（食品）がこれに該当している。

・第 5 グループ

のれんの無形資産に占める割合が増加し、無形資産の資産に占める割合は減少した企業である。例外的なケースで、Vivendi（コミュニケーション・メディア）一社のみであった。これは Vivendi グループのうち Vivendi Universal Entertainment を売却予定を反映した結果であった。

Fabre と Farjaudon は、次のように結論している。調査対象企業のうち約半数において、IAS/IFRS 基準の適用に変わっても無形資産およびのれんの状況に何も変化がなかったことは、理論上の予想に反するものであった。また、IAS/IFRS による影響は 5つのグループに分類されたが、そのうち 2つのグループに調査対象企業の約 8割が含まれる結果であった。

この共同実証研究に見られるように、適用される会計基準の変更にもかかわら

ず、大半の企業の無形資産の状況に変化がなかったことは、他の実証研究から明らかになったように他国に比べ無形資産の計上が多く、また他国や IAS/IFRS が計上を認めていない無形資産項目の計上を容認していたフランスにとり意外な結果だったと捉えることができる。そして、のれんの割合が増加した企業が約 4 割を占めることは、のれんと識別して無形資産を計上するという IAS38 の目的に反するものであることも注目すべきことである。また、このような結果は市場シェアや自己創設商標などフランスが確立してきた無形資産の認識方法や認識規準が否定され、それらの無形資産項目はすべてのれんに含まれることになったことを意味する。

2. のれんの増減に関する企業別データ

無形資産の会計基準変更の実態調査では、Bessieux-Ollier と Walliser が企業別の分析を詳細に行っている。この研究は、CAC40 のうち金融・保険等を除く 26 社を対象に、2003 年、2004 年、2005 年の三年間の無形資産の変化をアニュアル・レポートに基づきデータを収集したものである。

まず、無形資産が非流動性資産(activ non courant)合計に占める割合のデータをまとめると次のような結果が得られている。

非流動性資産に占める無形資産の割合

無形資産割合	2003		2004		2004		2005	
	企業数	%	CRC	%	IFRS	%	企業数	%
$x \geq 2/3$	3	50%	5	46%	4	42%	3	46%
$2/3 > x \geq 2/1$	10		7		7		9	
$1/2 > x \geq 1/3$	5	50%	6	54%	6	58%	6	54%
$x < 1/3$	8		8		9		8	
合 計	26	100%	26	100%	26	100%	26	100%

*CRC はフランス基準、CRC99-02 を示す。

(Bessieux-Walliser[2007], page 230 より)

この表では無形資産が非流動資産に占める割合が半分以上の企業数は全体の約半数であり、また逆に無形資産が半分未満の企業数も約半数であることが示された。詳細にみると、無形資産が 2/3 以上を占める企業数は他の区分に比べ少なかった。そして、会計基準の変更は、企業数においては変動は見られなかった。

次に、のれんと無形固定資産の比率のデータが検討されている。この実証研究では無形資産はのれんと無形固定資産から構成されるとし、アニュアル・レポートの資料から対象企業は 3 つのグループに分類され、詳細なデータが検証されている。グループ分けとそれぞれの詳細なデータは次のようである。

対象企業の分類

	会社数	割合	特 徴
第 1 グループ	10	38%	のれんが無形資産に占める割合が増加
第 2 グループ	7	27%	無形固定資産が無形資産に占める割合が増加
第 3 グループ	9	35%	のれんと無形固定資産の区分が安定的
合 計	26	100%	

(筆者作成)

第1グループ のれんが無形資産に占める割合が増加した企業

企業名		2003	2004 CRC	2004 IFRS	2005
Bouygues	のれん	4%	3%	82%	81%
	無形固定資産	96%	97%	18%	19%
分析：市場シェアおよび営業権をのれんに振替。					
Cap Gemini	のれん	60%	38%	90%	93%
	無形固定資産	40%	62%	10%	7%
分析：市場シェアを取得差額に振替					
Carrefour	のれん	60%	89%	93%	92%
	無形固定資産	10%	11%	7%	8%
分析：店舗の営業権が消滅。これに関する他の情報はなし。					
Danone	のれん	58%	56%	74%	78%
	無形固定資産	42%	44%	26%	22%
分析：営業権をのれんに振替。取得予定企業の少数株主分の買取をのれんに計上					
L'Oréal	のれん	18%	18%	77%	76%
	無形固定資産	82%	82%	23%	24%
分析：市場シェアの振替。					
Lagardère	のれん	50%	42%	61%	60%
	無形固定資産	50%	58%	39%	40%
分析：無形固定資産の振替。記載はないが、おそらく営業権の振替による。					
PPR	のれん	32%	19%	45%	46%
	無形固定資産	68%	81%	55%	54%
分析：市場シェア、商標、営業権をのれんに振替。1999年より遡及適用。					
Veolia	のれん	61%	66%	81%	81%
	無形固定資産	39%	34%	19%	19%
分析：市場シェア、取得営業権をのれんに振替。延払い費用を消去。					
Vivendi	のれん	60%	67%	80%	76%
	無形固定資産	40%	33%	20%	24%
分析：市場シェア消去。商標の償却およびワ・バランス無形要素（スポーツ契約権）の計上。					

(Bessieux-Ollier et Walliser[2007], page 232 より)

第2グループ 無形固定資産が無形資産に占める割合が増加した企業

企業名		2003	2004 CRC	2004 IFRS	2005
Alcatel	のれん	93%	90%	84%	82%
	無形固定資産	7%	10%	16%	18%
分析：開発費の資産化。					
LVMH	のれん	47%	46%	34%	34%
	無形固定資産	53%	54%	66%	66%
分析：商標、営業権、流通ライセンスの振替。Louis Vuitton 商標認識。					
Peugeot	のれん	90%	88%	36%	31%
	無形固定資産	10%	12%	64%	69%
分析：1999年からの遡及適用による開発費の資産化。					
Renault	のれん	14%	10%	5%	8%
	無形固定資産	86%	90%	95%	92%
分析：2002年以來開発費を資産計上済み。					
Total	のれん	67%	58%	35%	26%
	無形固定資産	33%	42%	65%	74%
分析：IFRS6の適用により、費用支出を計上。					
Vinci	のれん	12%	19%	13%	12%
	無形固定資産	88%	81%	87%	88%
分析：市場シェアを取得差額に振替、営業権を消去。許認可権を資産計上。					

(Bessieux-Ollier et Walliser[2007], page 233 より)

第3グループ のれんと無形固定資産の区分が安定的な企業

企業名		2003	2004 CRC	2004 IFRS	2005
Accor	のれん	82%	83%	81%	81%
	無形固定資産	18%	17%	19%	19%
分析：市場シェアを取得差額に振替。設立費の消去。					
Air Liquide	のれん	79%	83%	85%	87%
	無形固定資産	21%	17%	15%	13%
分析：市場シェアを取得差額に振替。					
France	のれん	61%	62%	64%	64%
Telecome	無形固定資産	39%	38%	36%	36%
分析：償却資産である加入者データの市場シェアを振替。					
Michelin	のれん	65%	64%	66%	70%
	無形固定資産	35%	36%	34%	30%
分析：IAS38の影響はなし。開発費は費用計上を継続。					
Saint Gobain	のれん	73%	73%	74%	82%
	無形固定資産	27%	27%	26%	18%
分析：開発費の資産化。営業権ののれんへの振替。設立費の消去。					
Schneider	のれん	93%	83%	83%	82%
	無形固定資産	7%	17%	17%	18%
分析：開発費の資産化。延払費用の消去。					
Thales	のれん	91%	89%	89%	84%
	無形固定資産	9%	11%	11%	16%
分析：IAS38の影響なし。開発費はすでに資産化済み。					
Thomson	のれん	57%	56%	56%	60%
	無形固定資産	43%	44%	44%	40%
分析：市場シェアを償却資産である契約のある顧客との関係に振替え。					

(Bessieux-Ollier et Walliser[2007], page 236 より)

Bessieux-Ollier と Walliser の研究では、のれんの増減に注目し研究が行われた。調査の結果、IAS/IFRS の適用による影響でのれんが増加した企業の数も多く、26 社中 10 社に上った。この原因は、おもに市場シェアをのれんに振り替えたことによる。次に無形固定資産が増加した企業が 7 社あり、この増加の理由は研究開発費を資産計上したことが主な要因であった。そして、のれんとその他無形固定資産の割合に変化がなかったもので 9 社であった。これらの企業では、のれんと無形固定資産の増減が複合的に行われ、結果として両者の割合に変化がなかったものである。

のれんの増加には、やはりフランス特有の市場シェアが大きな要因となっていることが明らかになった。この市場シェアとのれんに関する結果は、他国に見られない特異な影響であると考えられる。

IV 研究開発費の会計処理に関する先行実態調査

1. フランス企業の研究開発費の資産計上状況

フランス企業が研究開発への支出をどのように会計に反映させているかの研究²⁴⁴を Ding と Stolowy が行い、2003 年に発表した。SBF250²⁴⁵(Société des Bourses Françaises)のうち 76 社の 2000 年のアニュアル・レポートを基に調査を行ったものである。調査企業数は、次の表のようである。

²⁴⁴ Ding et Stolowy [2003]

²⁴⁵ CAC40 の 40 社、CAC Next 20 の 20 社、CAC Mid 60 の 60 社、CAC Small の 25 社を含む Euronext Paris に上場している時価総額上位 250 社のこと。

調査対象企業数

	企業数
SBF 250	250
－ 金融および不動産業	－ 32
= アニュアル・レポート調査企業	218
－ R&D に関する情報がない企業	－ 125
= R&D に関する調査対象企業	93
－ R&D 金額に関する情報がない企業	－ 17
= 調査対象企業	76

(Ding et Stolowy[2003], p.14 より)

業種別調査対象企業数

業 種	企業数* ¹	企業数* ²
航空、防衛	4	2
自動車、部品	7	7
消費財（食品、繊維、化粧品/高級品、その他）	15	9
工業（機械・部品、原料、化学）	24	19
エンジニアリング	4	4
ソフト・ウェア	13	11
情報機器	12	11
薬品、バイオ・テクノロジー	7	6
サービス（メディア、通信、その他）	7	7
合 計	93	76

*1 アニュアル・レポートに R&D の記載がある企業

*2 アニュアル・レポートに R&D 計上額の記載がある企業

(Ding et Stolowy[2003]に基づき、筆者作成)

これらのデータを基に、次ような項目の検討をおこなった。

- ・ 研究開発への積極的な方針： 研究開発に積極的に取り組んでいる企業は、その努力を外部に伝達しているか。
- ・ 研究開発費の会計方針： 研究開発費を資産計上している企業は、アニュアル・レポートに詳細な情報を提供しているか。
- ・ アングロ・サクソン市場への上場： アングロ・サクソン証券市場へ上場している企業は、フランス証券市場に上場している企業に比べ、研究開発活動についてより伝達しているか。
- ・ 産業別要素： 革新的産業の企業の方が伝統的産業に比べ、より研究開発の情報を開示しているか。
- ・ 企業規模： 研究開発の情報開示と企業規模に関連はあるか。

アニュアル・レポートに基づく情報を整理したものが次の表である。

研究開発の情報量に関する産業別統計

産 業	企業数	情報数			
		平均	MAX	MIN	合計
航空、防衛	4	42	94	1	166
自動車、部品	7	41	79	19	289
消費財	15	17	59	3	258
工業	24	24	59	2	567
エンジニアリング	4	34	50	3	137
ソフト・ウェア	13	32	97	4	418
情報機器	12	33	61	7	394
薬品、バイオ・テクノロジー	7	71	186	13	495
サービス	7	28	69	5	197
合 計	93	31	186	1	2918

(Ding et Stolowy[2003], p.16 より)

この統計から、全 93 社が提供している研究開発費の情報数のは一社当たりの平均で 31 の情報数であることが示された。情報数では、薬品・バイオが 71 情報で最も多くの情報を提供していた。続いて、航空・防衛が 42 情報、さらに自動車産業が 41 情報であった。それに対し情報数が少なかったのは、消費財産業の 17 情報、工業の 24 情報であった。

同じ産業内で企業により情報提供数の差が大きかったのは航空・防衛産業で、最も多かったのは Thales の 94 情報であり、最も少なかったのは Sagem で情報数は一つだけだった。これにより同じ産業であっても企業間で大きな差があることが明らかになった。これに対し、企業間で最も差が小さかったのは、自動車産業であり、最大が Peugeot PSA の 79 情報であり、最小が Valéo の 19 情報であった。

研究開発に関する情報の性質 (1)

(%)

産業 \ 性質	Input 情報	Output 情報	将来 支出	財務 情報	会計	戦略	合計
航空、防衛	33.7	34.9	0.0	3.6	18.7	9.0	100
自動車、部品	22.1	38.4	0.0	0.0	37.7	1.7	100
消費財	24.0	33.7	0.0	0.4	27.9	14.0	100
工業	24.3	33.3	0.5	0.2	27.7	13.9	100
エンジニアリング	25.4	26.9	0.0	0.0	39.6	8.2	100
ソフト・ウェア	18.9	17.9	0.2	0.7	59.3	2.9	100
情報機器	15.0	29.2	0.5	0.8	42.1	12.4	100
薬品、バイオ	19.2	55.8	0.2	0.8	12.9	11.1	100
サービス	23.4	34.5	0.0	0.0	24.4	17.8	100
平均	21.7	34.8	0.2	0.6	32.5	10.2	100

アニュアル・レポートに R&D 情報の記載がある 93 企業が対象

(Ding et Stolowy[2003], p.18 より)

研究開発の主な Input 情報はインフラ整備および人的資源にかかるものであり、

主な Output 情報は開発された製品、実現した研究である。提供された情報の種類では、Output 情報が最も多く 34.8%を占めている。それに会計情報、Input 情報が、それぞれ 32.5%および 21.7%と続いている。情報の提供が少ないものは、将来の支出および財務情報であり、ほとんど情報が提供されていない。

産業によりばらつきがないのが Input 情報であり、産業により情報の提供に大きな差があるのが、Output 情報と会計情報である。ソフト・ウェア産業は Output 情報が少なく（17.9%）、会計情報が多い（59.3%）。それに対し、薬品・バイオ産業は Output 情報が多く（55.8%）、会計情報が少ない（12.9%）。

研究開発に関する情報の性質（2）

産業	企業数	R&D 支出の対売上高割合 (%)		
		平均	Max	Min
航空、防衛	2	5.1	5.5	4.6
自動車、部品	7	4.0	6.3	2.5
消費財	9	2.0	4.0	0.5
工業	19	1.9	7.0	0.1
エンジニアリング	4	1.7	3.9	0.4
ソフト・ウェア	11	7.7	26.9	0.2
情報機器	11	8.1	24.6	3.1
薬品、バイオ	6	32.1	138.9	0.2
サービス	7	0.6	1.4	0.02
全産業	合計 76	6.2	138.9	0.02

(Ding et Stolowy[2003], p.19 より)

(太字は筆者による)

研究開発に関する情報の性質 (3)

産業	会計処理 (企業数)		証券市場 (企業数)		貸借対照表合計額 (千ユーロ)		
	費用	資産	USA- UK市場	それ 以外	平均	Max	Min
航空、防衛	2	0	2	0	29,376	41,444	17,308
自動車、部品	7	0	4	3	18,295	51,975	631
消費財	6	3	3	6	5,494	17,233	90
工業	16	3	8	11	8,445	31,666	123
エンジニアリング	3	1	3	1	1,130	1,599	839
ソフト・ウェア	6	5	3	8	355	1,109	24
情報機器	7	4	5	6	6,215	42,978	155
薬品、バイオ	5	1	2	4	8,474	42,183	33
サービス	6	1	5	2	52,704	150737	96
小計	58	18	35	41			
合計	76		76				

USA あるいは UK の証券市場とは、London Stock Exchange, New York Stock Exchange, 及び Nasdaq を示す。

(Ding et Stolowy[2003], p.20 より)

研究開発への支出の対売上高比率の統計では、薬品・バイオテクノロジー産業が最も多く、サービス産業が最も低い結果となっている。その薬品・バイオテクノロジー産業もサービス産業も企業規模の幅は大きいことも共通の特徴である。企業規模が最も大きいのは航空・防衛産業であるが、研究開発へ金額情報を提供しているのは4社中2社であり、それら2社はいずれも研究開発費を費用処理している。

アングロ・サクソンの証券市場へ上場している企業は、会計基準に従い産業を問わず研究開発への支出を費用処理している。一方資産計上している企業については、資産計上とその情報量の相関関係は認められない。

この実証研究の調査結果を両博士は次のように結論づけられている。研究開発

活動が活発で支出も多い薬品・バイオ産業および航空・防衛産業に属する企業は多くの情報を提供しており、消費財、機械産業の企業の情報量は少ないという結果がえられた。研究開発の情報提供は、産業により異なることが明確になった。

しかし、企業にとっての研究開発活動の量的な大きさは、情報量の多さと相関関係をもつものではないことも明らかになった。例えば、Dassault Aviation や Sagem²⁴⁶（共に航空、防衛産業）など企業規模の大きな企業であっても、研究開発費の金額の情報は開示していないことがあげられる。この航空・防衛産業は研究開発に関して特に秘匿性が強い産業であることもその要因となるものである。

そして、薬品・バイオテクノロジー産業は、研究開発についての情報提供が多い結果が得られているが、そのうちアングロ・サクソンの証券市場に上場している企業は会計情報を含め情報の開示が少ないことも得られた結果である。

この 2003 年に発表した研究に続き、Ding、Solowy、および Tenenhouse は、研究開発に関する情報提供に関して企業の規模による比較、およびハイテク産業と伝統的産業の比較の研究²⁴⁷を 2004 年に発表した。調査対象企業は、先の研究に用いた 76 企業から Worldscope にデータのない企業 8 社を除いた 68 社とし、それらのアニュアル・レポートに基づき情報を収集したものである。

この 68 社のうち、54 社が研究開発費を費用処理しており、14 社が資産計上している。それら企業が属する産業と上場している証券市場の分類を示すと次の表のようである。

研究開発費の会計処理により区分される企業の特徴

(%)

		費用	資産計上
証券市場の分類	アングロ・アメリカン以外の証券市場	77.8	85.7
	アングロ・アメリカンの証券市場	22.2	14.3
産業の分類	伝統的産業	68.5	35.7
	ハイテク産業	31.5	64.3

(Ding, Stolowy et Tenenhouse [2004], p.90 より)

(太字は筆者による)

²⁴⁶ Ding と Stolowy の研究では、Sagem を航空・防衛産業に分類しているが、当該企業は通信機器および自動車部品製造でも大きなシェアを占めている。

²⁴⁷ Ding, Stolowy et Tenenhouse [2004]

この統計から、研究開発費を資産計上について、証券市場の分類では、アングロ・アメリカン以外の証券市場で上場している企業が多く、また産業の分類では、ハイテク産業に属する企業が多いことが明らかとなったことが指摘されている。

さらに、研究開発費を資産計上している企業を、次の項目について詳細な統計的分析が行われた。

- ・ 研究開発への積極性
- ・ 上場証券市場
- ・ 企業規模
- ・ 所属産業
- ・ ROA
- ・ 負債レベル
- ・ ベータ指数²⁴⁸

相関関係のマトリックス

	積極性	証券市場	企業規模	ハイテク	ROA	負債	ベータ
積極性	1						
証券市場	0.016	1					
企業規模	-0.070	0.338	1				
ハイテク	0.321	0.048	-0.159	1			
ROA	-0.201	-0.054	-0.015	-0.038	1		
負債	-0.102	-0.023	0.082	-0.005	-0.236	1	
ベータ	0.085	0.231	-0.002	0.581	-0.036	0.189	1

(Ding, Stolowy et Tenenhouse [2004], p.99 より)

(太字は筆者による)

その結果をまとめると次のようである。証券市場と所属産業以外の項目での相

²⁴⁸ この研究では、23 か月から 35 か月の連続した期間の終値の変動とローカル指数の経過の関係をベータ変数として用いている。

関関係では、資産計上と企業規模は関係がなく、研究開発への積極性は負の相関関係であることが明らかになった。これは、企業経営者が研究開発に関して秘匿性を有していることを意味するものである。また、ROA および負債レベルとの関連も認められなかった。

そして、この研究により、研究開発を資産計上している企業はハイテク産業に属するものが多いこと、そのハイテク産業は高いベータ指数²⁴⁹を示したことからより「危険」という結果²⁵⁰が得られた。

この連続した二つの研究は、研究開発費に関する情報提供・開示について広く分析したものであり、会計情報のみを基に企業の財務状況の分析を行ったものではなく興味深いものである。

最初の研究では、フランス企業 93 社を 9 つの産業に分類し、研究開発に関する情報の量および内容を分析したものである。93 社のうち、研究開発について金額の情報を提供していた企業は 76 社であった。金額の情報開示がなかった企業のうち、企業規模も大きく研究開発活動も活発である航空・防衛産業の 2 社が含まれていることは、その産業自体の特異性からも研究開発が有する秘匿性が要因であることが明らかに示されている。

研究開発活動も活発であり、売上高に対する支出割合も大きい薬品・バイオ産業は、7 社中 6 社が金額も開示しているが、そのうち資産計上しているのは 1 社のみであった。この薬品・バイオ産業は、基礎研究にも非常に長い期間を要し、かつ開発段階に進んでも認可が得られるかどうかの不確実性が強調される産業である。ここに研究開発の有する成功の不確実性が会計へ及ぼす影響が明らかになっている。

続く二つ目の研究では、フランス企業をハイテク産業と伝統的産業に分類し、分析したものである。アングロ・アメリカンの証券市場以外で上場しているハイテク産業に属する企業が、研究開発費を資産計上している割合が多いことが実証された。しかし、それら企業の研究開発への積極度と資産計上は負の相関関係が

²⁴⁹ 5%以上で相関関係が明白とされるが、ハイテク産業は 5.81%という結果が得られた。

²⁵⁰ Ding, Stolowy et Tenenhouse [2004], p.104.

あり、資産計上している企業は、より「危険 (risquée)」という結果を得ている。

資産計上の統計結果は、アメリカの会計基準が研究開発を費用処理としていることも要因となっていると考えられる。また、この研究では企業をハイテク産業と伝統産業に分類したと前提条件が述べられているが、その分類の詳細な規準やそれぞれの調査対象となった企業が不明である。

1970年代にすでに指摘されていた研究開発の特性である秘匿性、不確実性がこの研究においても実証されたことになる。1970年代当時に比べれば、2000年の方が研究開発活動は活発になり、支出金額も増加し、情報開示の必要性や重要性が高まっている。しかし、研究開発に関しては会計情報を始め、あらゆる情報の開示が飛躍的に増加したとは言い難く、現在でもその秘匿性や不確実性が情報開示に対して阻害要因となっている。また、会計方法の選択は、企業の戦略の一環ともなり、恣意性が排除しえないことも、実証されと捉えられる。

2. 研究開発費の資産計上と投資情報の関連性

Cazavan-Jeny と Jeanjean は、研究開発費の資産計上と株価とリターンの関連を研究し、資産計上が投資情報として有益かどうかを分析した。フランス企業 93社の 1998年から 2000年の 3期分の会計情報を基に、3つの実証研究²⁵¹を発表している。

²⁵¹ Cazavan-Jeny et Jeanjean[2003], [2005] および[2006]

調査対象企業数

	企業数
フランス上場企業	1477
－ 銀行、財務サービスおよび保険業	－ 33
合 計	1404
サンプル企業	93
上場企業に占める割合 (%)	6.62%
1998年-2000年の調査対象数 (93 x 3)	279
調査実施対象数	247
調査対象数に占める調査実施対象数(%)	83.53%

(Cazavan-Jeny et Jeanjean[2003], p.12 より)

調査対象となった企業の **Worldscope** のデータベースの資料を基に調査が行われた。フランスは研究開発費を資産計上と費用処理の二つの方法を認めているが、**Worldscope** のデータベースは米国式の会計様式であるため、研究開発費を資産計上した場合、無形固定資産に含まれ区分表示がない。一方、費用処理した場合は、研究開発費の項目で表示されている。従って費用処理した企業の選択には **Worldscope** のデータベースが用いられた。そして、資産に計上している企業の選択は、**Extel** のデータベースを用い、選択された企業のアニュアル・レポートと照合して確認が行われた。このように全フランス上場企業のうち、研究開発費の会計情報を開示している企業の選別が行われ、**Worldscope** のデータを中心に調査が行われた。

フランスが認めている研究開発費の二種類の会計方法のうち、いずれが適切であるかについて研究が行われた。研究開発プロジェクトに収益性 (**rentable**) が見込まれる場合は資産計上が望ましいが、収益性が見込まれているにもかかわらず費用処理されていることもある。しかし、収益性のある研究開発費は資産計上される方が、投資情報として有益なものと考え、研究開発費の資産計上は株価およびリターンに正の相関関係を有するものという仮説をたて、実証が試みられた。

さまざまな項目の統計的分析が行われ、ハイテク産業は伝統的産業に比べ、次のような結果が得られている。

- ・ 成長の可能性が高い。
- ・ 負債が少ない。
- ・ より危険である。
- ・ 資本総額が少ない。

さらにハイテク産業の方が、より多く研究開発費を資産計上しているという結果も得られ、これは先の Ding と Stolowy の研究結果と一致するものである。

しかし、仮説に反し、研究開発費の資産計上は株価およびリターンにネガティブな関連性があるという結果が得られた。つまり、研究開発費の資産計上は投資家にマイナス信号となることを意味している。これは、アメリカで行われた 1998 年の Abody と Lev の研究、2004 年の Callimaci と Landry の研究の結果に反するものであることが指摘されている。

このような結果について、Cazavan-Jeny と Jeanjean は次のような検討を加えている。資産計上がネガティブな影響を与えるのは、信頼性の欠如によるものである。逆の表現では、信頼性の欠如が資産計上の適切性を阻害しているともいえるものである。信頼性の欠如は慎重性の原則に通ずるものであり、信頼性が欠如しているにもかかわらず資産計上することは、慎重性の原則に反することである。

一方、費用処理には資産計上とは全く逆の特徴が表れるものである。つまり、研究開発が成功する場合においても、統一的に費用処理する場合は、完全に信頼しうるものであり、慎重性の原則に基づくものである。しかし、費用処理した場合は、市場への情報伝達を果たすものではない。

この実証研究において、研究開発費の資産計上が株価およびリターンに対して負の相関関係にあることが統計的分析により数値により示されたものである。このような結果の原因は数値により分析することは不可能であり、信頼性の欠如が原因であると推定的結論が導き出されている。

この信頼性の欠如の発生要因は、研究開発に対する秘匿性であり、また会計方法における戦略性あるいは恣意性であると考えられる。調査が実施された時期はまだ IAS/IFRS が直接適用になっておらず、フランス基準でも資産計上は容認さ

れているが例外規定であった。2004年のフランス基準の改訂で、資産計上は例外規定から優先的規定へと変更され、認識規準も詳細に規定された。これらの会計基準の改訂が資産計上に対してどのような影響を与えたかを調査することが必要となる。

会計方法の選択が存在する場合は、戦略性や恣意性を完全に排除することは困難である。しかし、戦略性や恣意性を排除するため、研究開発への支出が増加し重要性も増大している現在、費用処理に一本化することも適切とは考えられない。

また、信頼性についても、そこには絶対的な信頼性を確保することはいかなる場合でも困難であり、絶対的な真実を要求することに等しい。従って、会計情報の信頼性と会計情報の有用性における妥協点を見出すことが必要であると考えられる。

V IAS/IFRS 適用による研究開発費の会計への影響

1. IAS38 の初度適用による研究開発費の会計への影響

2005年からのIAS/IFRS直接適用により、研究開発費に関してフランス企業が受けた影響の研究が、Touchais と Lenormand により行われた²⁵²。フランス会計基準では従来、研究開発費の費用処理と資産計上の二つの会計方法を認めており、基礎研究への支出を除き、一定の規準を満たせば資産に計上することができた。従って、2005年までは企業に会計方法の選択が委ねられていた。

2005年以降、IAS/IFRSの直接適用の導入とともに、フランス基準における研究開発費の規準もIAS38とほぼ同様の内容となった。唯一の差異は、IAS38が認識規準を満たせば資産計上を強制する点であり、フランス基準は資産計上を強制していない。しかし、従来のフランス基準では資産計上を例外としていたが、この改訂で資産計上を優先的方法とし、費用処理が例外となった。

この適用会計基準の変更の移行準備として、2004年の会計期はIAS/IFRS基準に基づいた計算書類とフランス基準に基づいた計算書類の2種類が各企業において作成された。Touchais と Lenormand の研究は、この極めて特異な年である

²⁵² Touchais et Lenormand[2008]

2004年の計算書類を比較することにより、フランス企業における影響を検証するものであった。

この研究では、SBF250（Société des Bourses Françaises、フランス証券市場上場企業）の250社のうち118社を調査対象としたものである。企業の選択は次の表のようであった。

調査対象企業

SBF 250 社	250
2004年12月31日が期末ではない企業	-46
金融業および不動産業	-25
フランス会計基準を適用していない企業	-13
アニュアル・レポートを調査した企業	166
研究開発費の記載がない企業	-48
研究の調査対象とした企業	118

(Touchais et Lenormand[2008], p.30 より)

これらの調査対象企業のアニュアル・レポートに基づき調査が行われ、まず2004年における開発費の会計方法による分布を、フランス基準からIAS38への移行による影響を調べたものが次の表である。

開発費の会計方法の変更

2004年	フランス基準	IAS/IFRS 基準
費用処理	93 (82%)	31 (43%)
資産計上	20 (12%)	67 (57%)
合計	113 (100%)	118 (100%)

(Touchais et Lenormand[2008], p.30 より)

フランス基準からIAS38への変更により、開発費を資産計上した企業は20社

から 67 社へと 47 社増加した。しかし、47 社のうち 16 社は、すでに無形資産に計上されていたソフト・ウェアを開発費に振り替えたものである。フランス基準では、自己創設ソフト・ウェアはソフト・ウェアあるいはその他無形固定資産への計上が義務付けられていたため、これらを開発費に振り替えただけである。従って、この 47 社の増加という数値は微妙な含みを持つものと捉えられる。

また、2005 年、2006 年の継続的な推移では、2005 年が 5 社、2006 年が 2 社増加しただけで、大きな変化はみられない。

資産計上されている開発費の計上額の両基準に基づき比較すると次の表のようである。

資産計上額

(1000 ユーロ)

2004 年	企業数	平均値	中間値	標準偏差	最小値	最大値
フランス基準						
研究開発費	17	113,240	1,614	409,492	76	1,696,000
研究開発費および 自己創設ソフト	23	84,065	1,462	352,809	3	1,696,000
IAS/IFRS 基準	57	220,963	4,780	785,838	1	4,404,000

(Touchais et Lenormand[2008], p.31 より)

研究開発費の資産計上を行っている企業のうち、詳細な計上額を開示しているのは、IAS/IFRS 基準では 57 社であり、その 57 社のうちフランス基準で研究開発費と自己創設ソフト・ウェアの合計額を資産計上していた企業が 23 社、そのうち研究開発費のみを資産計上していた企業が 17 社であった。資産計上額を比較すると、フランス基準の平均より、IAS/IFRS 基準適用時の平均の方が増額している。IAS/IFRS の適用により、開発費を資産計上する企業数の増加のみならず、資産計上額も増加していることがわかる。

開発費を資産計上している企業の規模を調べるため、それら企業の時価総額を

まとめると次の表のようである。

開発費の資産計上を行っている企業の時価総額

(1000 ユーロ)

2004 年	企業数	平均値	中間値	平均偏差値
調査対象企業全体	118	5,604,607	478,750	14,097,682
フランス基準適用	23	1,690,250	235,350	3,937,047
IAS/IFRS 基準適用	57	5,583,200	465,065	13,930,082

(Touchais et Lenormand[2008], p.31 より)

この資料から、フランス基準の適用において研究開発費を資産化している企業は、調査対象企業全体からみると比較的規模の小さい企業であることが読み取れる。このことは、大企業の方が資産計上することを躊躇していることを示すものでもある。しかし、IAS/IFRS の適用により、資産化している企業の規模は平均的なものになり、企業規模と資産化の特徴的な関連は見られなくなった。

より詳細な分析では、重要度の高い企業ほど株主持分に対する開発費の資産計上額が多いという結果が得られている。これは、大企業ほど研究開発に代表される無形資産に投資していることを示すものでもある。計上額に注目すると、フランス基準でも資産計上していた企業のうち、IAS/IFRS 適用により著しく増加した企業は 5 社あり、1 社がやや減少し、他はあまり変化がみられなかった。

また、フランス会計基準適用時には資産計上していたが、IAS/IFRS では計上規準を満たさなくなったという理由から資産計上を取りやめた企業は、1 社のみである。

IAS/IFRS の適用で、開発費の資産計上が強制となったが、大部分の企業は IAS38 の規準を満たさないとして費用処理しており、その詳細な理由は不明である。理由を明示している企業は 2004 年で 9 社、2005 年は 6 社であり、そのうち 4 社は製薬会社である。開発中の薬剤は臨床実験が開始される前は資産化できないと理由を示している。

このような分析結果から、Touchais と Lenormand は次のように結論をのべている。IAS38 の開発費の資産化の強制により、資産計上した企業は増加したが、

依然費用処理を継続する企業も多い。無形資産の重要性が高まっていると言われて中、約半数の企業しか開発費を資産計上していないのが現状である。資産計上が強制されているにも関わらず費用処理を継続するのは、計上規準を満たしていないということが理由である。これは IAS38 が完全に適用されていないことを示し、比較可能性を阻害する要因となる。

適用会計基準の変更により、開発費の資産計上を行う企業数、およびその計上額も増加したことは、IAS38 に規定される資産計上の強制による影響である。研究開発活動を行っている企業の大半が費用処理を継続して採用していることは、IAS38 により開発費の資産計上の強制が正しく適用されていないのか、正しく適用されているにも関わらず計上規準を満たさないからなのかは、依然不明であり推察の域をでない。各企業が同じ尺度を持ち正しく適用しているのであれば、費用計上する企業が半数以上であれば、それらの計算書類の比較可能性は確保されていることになる。

しかし、多くの研究者が IAS38 が等しく全企業に適用されているわけではないと疑念を抱いている。それは研究開発の持つ成功の不確実性や秘匿性などの特性が潜んでいることによる。

理論的には、開発費を資産計上する方が、企業価値が高まるはずである。にもかかわらず、資産計上しないのは秘匿性が要因となっていると考えられる。また、Cazavan-Jeny と Jeanjean の研究からは、IAS38 適用前の資料ではあるが、資産計上と株価およびリターンはネガティブな関係という結論を得ている。これも理論的には矛盾する結果であり、企業の戦略性や恣意性が大きく影響していると結論付けられた。

どこまで恣意性が関与しているかは、現在のところ測定する方法は開発されていない。企業が採用した会計方法の継続した適用状況、あるいは附属明細書への情報開示により、企業から発信された会計情報を利用者が分析することが求められることになる。

2. IAS/IFRS 初度適用時の影響に関する企業別事例

Sellami Mezghanni は、研究開発に関する IAS/IFRS の初度適用時のフランス企業への影響を、企業ごとに詳細に検討する研究²⁵³を行った。CAC40 の 40 社の中から金融業、外国規準適用企業²⁵⁴および研究開発費の計上がない企業を除き 25 社を選択し、さらに次のような企業を除き 8 社に絞った。

- ・ 研究開発費を費用処理しており、IAS/IFRS への移行の影響がなかった企業：12 社
- ・ 研究開発費の資産計上規準を満たさないため、費用処理した企業：4 社
- ・ 2004 年以前から IAS38 を適用していた企業：1 社（Thales 社）

調査対象となった 8 社は、Alcatel(情報通信)、Peugeot(自動車)、Renault(自動車)、Sanofi-Aventis(製薬)、Schneider(電気機器)、Thomson (電気機器)、Total(エネルギー)であり、それらの 2004 年のアニュアル・レポートを基に情報を収集したものである。

各社の詳細なデータは次のように示されている。

ALCATEL

IAS38 の遡及適用により Alcatel の、2004 年以前の開発コストの一部が資産化され、期末の貸借対照表に 3 億 1200 万ユーロ計上された。これは、資本開始残高を 2 億 7400 万ユーロ増加させる影響を及ぼす。

2004 年貸借対照表にみられる研究開発費の資産化による兆候

(百万ユーロ)

	01.01.2004 期首	31.12.2004 期末
その他無形固定資産 (Net)	312	323
繰延税金資産	-38	-38
株主持分	274	285
純利益	0	12

(Sellami Mezghanni[2008], p.47 より)

²⁵³ Sellami Mezghanni[2008]

²⁵⁴ US GAAP を適用している Arcelor, EADS および STMicroelectronics を指す。

IAS38 および IAS36 の適用は、2004 年の純利益を 1200 万ユーロ増加させた。これは、2004 年において資産化した以前の開発費から償却額を除いた 1 億ユーロから、以前に資産化していた開発費の減価である 8800 万ユーロを差し引いたものである。

PEUGEOT

IAS38 の適用により 27 億 4800 万ユーロの研究開発費を資産計上し、これにより株主持分が 23 億 2500 万ユーロ増加した。無形固定資産（研究開発費）の振替が 4 億 2300 万ユーロあった。また、関係会社における開発費の資産計上が 600 万ユーロ増加する影響があった。

2004 年の成果計算書では、研究開発費の資産化により連結経常利益を 2 億 5400 万ユーロ増加させる効果があった。また、関係会社においても 2000 万ユーロの純利益増加の影響があり、合計で 2 億 7400 万ユーロの効果があった。

2004 年成果計算書にみられる株主持分における R&D 費の資産化の兆候

(百万ユーロ)

	01.01.2004	31.12.2004
株主持分	2,325	2,579
純利益		274

(Sellami Mezghanni[2008], p.47 より)

RENAULT

2002 年から IAS38 を適用していたことは、研究開発費の資産化に関して無形固定資産を 9 億 7500 万ユーロ増加させ、繰延税金資産を 3 億 4100 万ユーロ減少させ、2004 年の持分株主開始残高に 6 億 3400 万ユーロの影響という効果があった。これは、1 億 9100 万ユーロの純利益の減少につながるものであった。

2004年貸借対照表にみられる研究開発費の資産化による兆候

(百万ユーロ)

	01.01.2004	31.12.2004
無形固定資産 (Net)	975	681
繰延税金資産	-341	-71
資産	634	610
繰延税金負債	-	167
株主持分	634	443
純利益	-	-191

(Sellami Mezghanni[2008], p.48 より)

SANOFI-AVENTIS

IAS/IFRS 移行日において、グループは自己創設および取得による開発コストを IAS38 の規準を満たすとし、2600 万ユーロ資産計上した。それに応じて繰延税金に 900 万ユーロの効果があり、研究開発費の資産化に関して株主持分に 1700 万ユーロの影響があった。

2004 年 12 月 31 日期末には、自己創設および取得による開発コストは償却後 5200 万ユーロである。1800 万ユーロの税効果後、この開発コストの資産化は株主持分期末残高に 3400 万ユーロ増加の影響を及ぼした。

2004 年 8 月 20 日の Sanofi-Aventis の IFRS に基づく結合により、フランス基準に基づき費用計上されていたグループの研究開発費を Aventis と統一するため資産計上をおこなった。2004 年 12 月 31 日では、これらは無形固定資産として 47 億 4800 万ユーロ計上された。これには関係会社の 2 億 8900 万ユーロを含む。また、Aventis の研究開発費の償却額は無形固定資産を 8500 万ユーロ減少させた。

2004 年貸借対照表にみられる研究開発費の資産化による兆候

(百万ユーロ)

	自己創設・取得 R&D 資産計上	Aventis 社の R&D 資産計上	Avwntis 社の R&D 減価償却	IAS/IFRS に よる影響
無形固定資産	52	4,748	-85	4,715
関係会社分	-	289	-	289
繰延税金資産	-3	-	-	-3
資産合計	49	5,037	-85	5,001
株主持分	34	5,060	-53	5,041
繰延税金負債	15	-23	-32	-40

(Sellami Mezghanni[2008], p.48 より)

2004 年 1 月 1 日と 12 月 31 日の貸借対照表にみられる研究開発費の資産化による兆候

(百万ユーロ)

	01. 01. 2004	31. 12. 2004
無形固定資産	26	4,715
繰延税金資産	-3	-3
関係会社分	-	289
資産	23	5,001
繰延税金負債	6	-40
株主持分	17	5,041

(Sellami Mezghanni[2008], p.48 より)

自己創設および取得による研究開発費の資産化は純利益に 1800 万ユーロ増加の影響を及ぼした。2004 年の Sanofi-Aventis の企業結合において、研究開発費の資産化は、純利益の 53 億 7000 万ユーロ増加を導いた。Aventis 社の研究開発費の減価償却費の検証により、5300 万ユーロが減少した。取得、自己創設の研究開発費、および Aventis 社の研究開発費の資産化が 2004 年 12 月 31 日の利益に及ぼす影響全体は、次の表のようである。

2004年成果計算書にみられる研究開発費の資産化による兆候

(百万ユーロ)

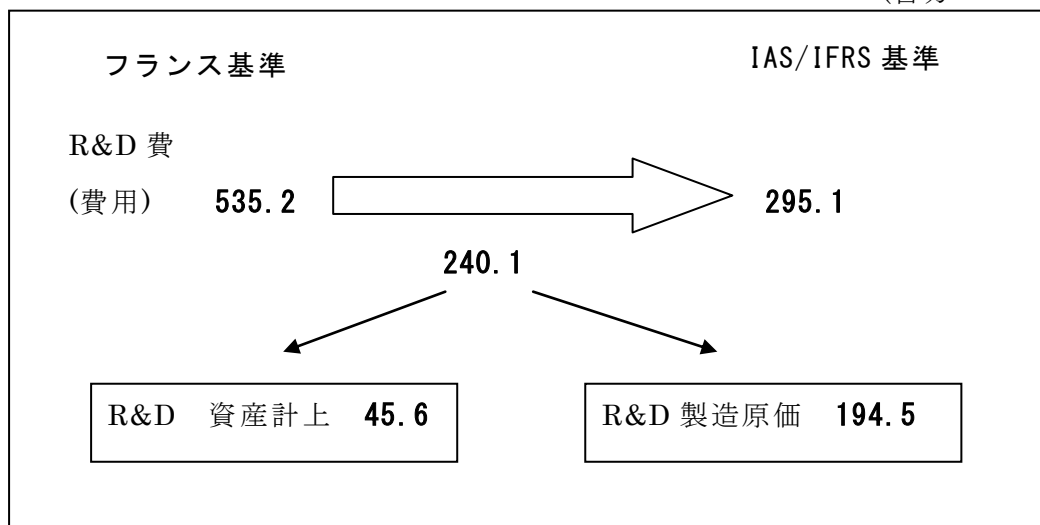
	自己創設取得 R&D 資産計上	Aventis 社 R&D 資産計上	Avwnti 社 R&D 減価償却	その他 リストラクシヨ	IAS/IFRS による影響
研究開発費	31	5,046		-11	5,066
無形資産 減価償却	-4	-	-14		-18
営業利益	27	5,046	-14	-11	5,048
リストラクシヨ	-	-	-71	-	-71
経常利益	27	5,046	-85	-11	4,977
税額(費用)	-9	23	32		46
関係会社 純利益持分	-	301	-	-	301
連結純利益	18	5,370	-53	-11	5,321

(Sellami Mezghanni[2008], p.49 より)

SCHNEIDER

Schneider 社は、2004 年から追跡を可能にするシステムを設置し、それによりプロジェクトにかかる開発費を貸借対照表に資産計上することにした。その結果、2004 年以降の新しいプロジェクトの開発にかかるもののみ資産計上された。2004 年 12 月 31 日において、開発コストの資産計上が税引前利益に及ぼした影響は 4560 万ユーロであった。一方、その他の開発コストは、IAS38 の資産計上規準を満たさないため、費用処理している。この費用は 1 億 9450 万ユーロで、製品売上に対する費用（製造原価）として振り替えられた。この振替により、棚卸資産の修正が行われた。

(百万ユーロ)



(Sellami Mezghanni[2008], p.49 より)

THOMSON

IAS38 の遡及適用により、以前支出した開発費の資産計上を行い、無形固定資産が 1600 万ユーロ (2200 万ユーロから 600 万ユーロ減価償却を控除した額) が増加し、同時に 1600 万ユーロ株主持分が 2004 年期首に増加した。

2004 年 12 月 31 日期末では、2004 年期中の開発コスト 2900 万ユーロの資産化と以前の会計期の 1600 万ユーロの資産計上、および減価償却 1500 万ユーロの計上により、無形固定資産 (Net) は 3000 万ユーロ増額した。これは、2004 年の利益を 1400 万ユーロ増加させる影響があった。

2004 年成果計算書および貸借対照表にみられる R&D 費の資産化の兆候

(百万ユーロ)

	01.01.2004	31.12.2004
無形固定資産	16	30
株主持分	16	30
純利益	-	14

(Sellami Mezghanni[2008], p.49 より)

TOTAL

研究開発費の IAS/IFRS 適用による修正は、主に関係会社である Sanofi-Aventis 社および Cepso 社勘定に関連するものであった。Sanofi-Aventis 社の IAS/IFRS 適用においては、Aventis 社の研究開発費は会計処理の一致時に資産化された。これにより 7 億 4600 万ユーロ、純利益が増加した。

Sallami Mezhamni は、この研究の結論を次のように述べている。IAS/IFRS への移行による研究開発費の資産計上について、CAC40 の 25 社のうち大半の企業が全く影響がないか、顕著な影響がないとした。影響があまりなかったとするこれらの企業は、IAS38 適用に際し、遡及調査が不可能であったり、あるいは IAS38 に規定された資産計上規準を満たさないという理由から、研究開発費の資産計上を行わなかったとしている。他方、遡及調査により過去の研究開発への支出を資産計上し、それについて IAS36 に基づき減価償却を行った企業は、貸借対照表の項目や同様に成果計算書への修正が行われた。

研究開発費の資産化は、投資家にとって会計情報の適切性を増加させるという目的を持っている。IAS/IFRS は、収益性のある研究開発プロジェクトの認識をより可能にするはずである。しかし、そこには研究開発プロジェクトの収益性を見極めるといった難題が持ち上がり、経営者の選択による影響が発生する。研究開発プロジェクトにより創出される将来の収益は経営者により判定されるのである。これはプロジェクトの新規性や商業的成功の不確実性から非常に難しいことである。

IAS/IFRS の適用に際して、研究開発活動のあまりに戦略的すぎる情報には、慎重であることが必要である。研究開発の秘匿性や著しく高い機密性、そして競争への利用などを考慮しなければならない。

この Sellami Mezhamni の研究は、IAS/IFRS の移行時に研究開発費の資産計上について資料公開している CAC40 のうち 8 社に限定し、詳細な情報をまとめたものである。CAC40 の 40 社のうち、研究開発の情報があり、かつ資産計上を行っているのがわずか 8 社しかないという結果は非常に驚くことである。その他の研究開発費に関する記載がアニュアル・レポートに見られる企業でも、大半が

依然費用処理を採用していることが明らかになった。これはまた、SBF250のうち118社を対象に研究を行った Touchais と Lenormand の結果とも大きな差がみられるものでもある。後者の研究結果では、IAS/IFRS への移行により研究開発費の資産計上は、企業数および計上額共に増加したという結果であり、増加の数値も極めて大きいことが検証されている。

このような差異は、やはり CAC40 の企業の時価総額が非常に大きいことが一因となるのではないかと考える。Sellami Mezhami の研究では、研究開発費の資産計上への修正とそれによる純利益および株主持分への影響を各社ごとにまとめているが、他の資産・負債の増減、それによる純利益や株主持分への影響が不明であり、それらとの関連で研究開発費の資産計上も戦略的に用いられた可能性は否定できない。しかし、そのような戦略的意図の有無は推測の域を出るものではなく、時価総額の大きい大企業が会計基準の変更という大きな局面にあっても、財務内容の安定を目的としていたか否かも調査研究からは明らかではないことを指摘するものである。

VI お わ り に

無形資産の計上状況および研究開発費の資産計上の状況の実態調査では、会計基準が国により差異がある場合、その基準により左右されるものであるが、それぞれの基準そのものに国の特徴が表れていると捉えられるものである。フランスの会計基準では、無形資産の計上を比較的広い範囲で容認しており、実態調査からも無形資産の計上が他国に比べ多いことが示されていた。

2005年のIAS/IFRS直接適用のため、フランス企業は2004年にフランス基準およびIAS/IFRSに基づく2種類の計算書類を作成した。この例外的な事例に基づき多くの実態調査が行われた。この2基準の比較では、無形資産の計上が増加した企業は極めて少ないことが実態調査から明らかになっている。

また、フランス企業における開発費の資産計上状況に関しても、会計基準の変更により増加傾向を実態調査から読み取ることができる。さらに、産業別に特徴があることも明らかになった。

開発費を含む無形固定資産の計上がフランスにおいて他国に比べると積極的であったのは、会計基準が計上を容認していたことと共に、フランスの会計処理が支出の機能性に基づくのではなく、本質的な属性に基づくことも理由として挙げることができる。仮に開発費への支出を資産計上ではなく費用処理した場合、それらの支出が「開発費」という勘定科目の費用に集約されず、例えば人件費、光熱費、運送費など各項目に分散され「開発費」として把握することができなくなる。このフランスの会計基準の特徴も開発費の資産計上を考察する上で見落としはならない点であると考えられる。

開発費の資産計上の是非に関して、これらの実態調査に見られるように支出額が大きく、開発活動も長期にわたることから、資産計上規準を満たす場合は資産計上が適切であると考えられるものである。計上規準が抽象的であり、資産計上は経営者の主観によるもので恣意性が排除しえないと指摘されているが、資産計上が行われていることから計上規準は機能しており、また資産計上の判断は経営判断とみなすことができるものである。研究開発力が企業力でもあり、その重要性が広く認識されている現在において、開発費を適切に資産計上することは必要なことであると考えられるものである。

第6章 日本の会計基準における研究開発費

I はじめに

日本には、フランスの PCG のような統一的な会計基準はなく、法的拘束力のない規範としての「企業会計原則」および金融商品取引法に基づく「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下、財務諸表等規則という)」、「会社法・会社計算規則」、「法人税関連法令」その他の法令により企業会計制度を形成している。このような複数の会計基準の現状は、複雑さにおいてもしばしば問題点として指摘されるところである。

これらの基準において、無形資産および研究開発費がどのように規定されているか、各基準間に差異や矛盾がなく、統一的であるかという観点から検討を行うものとする。

そして、研究開発活動については、技術立国を目指す日本にとって、研究開発は必要不可欠であり、国も企業も積極的に取り組み、多額の投資が行われている。研究開発費の会計基準を整備する必要性から、1998年に「研究開発費等に係る会計基準」が設けられた。しかし、そこで実務上重要度が高く注目されたのは、ソフトウェアの制作であった。

また、現在問われている IAS/IFRS の適用において、開発費の資産化について討議が続けられている。この点も「無形資産に関する論点の整理」を中心に検討するものである。

II 無形固定資産と繰延資産の規定

1. 資産および無形資産の定義

・企業会計原則

日本の会計規定において、「概念フレームワーク」を除き、資産および無形資産の定義は演繹的に明文化されていない。会計の規範である企業会計原則において

も、定義や認識規準の規定はなく、表示区分の規定および計上可能な項目が例示されているのみで、次のようである。

企業会計原則、貸借対照表原則四(一)において、「資産は、流動資産に属する資産、固定資産に属する資産および繰延資産に属する資産に区分しなければならない。」と表示区分を示し、四(一)Bの固定資産の内容と表示において「固定資産は、有形固定資産、無形固定資産および投資その他の資産に区分しなければならない」とし、「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」と具体的に列挙している。

「営業権、特許権、地上権、商標権等」という項目列挙から、無形資産とは、具体的な形態をもたないが、長期にわたり経営に利用され、利益を獲得する上で有用なものをいい、法律上の権利を示す資産および経済上の優位性を示す資産（営業権²⁵⁵）に大別されることが帰納的に導きだされるものである。この2種類の無形固定資産に、「研究開発費に係る会計基準」に基づくソフトウェアが加わり、無形固定資産はその性質に基づき3種類に大別される。

資産を流動および固定の2区分ではなく、繰延資産を設け3区分となっていることに特徴がみられる。他国の会計基準にも設立費など繰延処理する項目もあるが、EUではEC会社法指令第4号により、無形固定資産の最初の項目に計上しよいと規定されたことにより、フランスのPCGでは無形固定資産の区分に計上することとなった。しかし、これは便宜上であり、繰延処理される項目に資産性を認めことによる会計処理ではないことに留意しなければならない。

・会社計算規則

会社法の下部に位置する省令としての会社計算規則において、資産および無形固定資産についての規定があるが、定義は明文化されていない。第106条1項において資産の部を「流動資産、固定資産、繰延資産」に区分すること、同条2項において固定資産を「有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産」に区分することが規定されている。そして、同条3項三において、無形固定資産に属するものは「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

²⁵⁵ 企業会計原則注解25「営業権について」において「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、每期均等額以上を償却しなければならない。」と規定されている。

権、漁業権（入漁権を含む）、ソフトウェア、のれん、リース資産、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」と具体的な 9 項目とリース資産²⁵⁶とその他の 2 項目が挙げられている。

・財務諸表等規則および財務諸表等規則ガイドライン

財務諸表等規則および財務諸表規則ガイドラインによれば、第 14 条に資産の区分の規定があり、資産は「流動資産、固定資産及び繰延資産」に分類し、固定資産をさらに「有形固定資産、無形固定資産、及び投資その他の資産」に分類して記載すると記されている。

そして、第 27 条において、無形資産に属するものとして、「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、リース資産²⁵⁷、その他の無形資産で流動資産又は投資たる資産に属さないもの」と、11 の具体的項目およびその他 2 項目が列挙されている。「その他の無形資産とは水利権、著作権、映画会社の原画権等」と、財務諸表規則ガイドライン 27-13 に示されている。この会計規則においても、具体的項目を列挙することにより、無形固定資産に計上可能なものを限定している。ここでも他の会計規則と同様に、法的権利、のれんおよびソフトウェアに大別することができる。

このように日本の会計基準においては、資産及び無形固定資産の定義は示されておらず、区分と具体的項目の列挙のみである。区分の規定からは、流動・固定に並び繰延資産が設けられていることが特徴である。これらの点において、各基準間における差異や矛盾は見られない。

無形固定資産については、法的権利、ソフトウェア、および経営の優位性を示す営業権あるいはのれんの 3 つに分類することができる。営業権ものれんも、有償あるいは合併による取得によるものと計上の規準がもうけられている。このことにより、日本の無形固定資産は評価に関する信頼性の要件を満たすものである。

²⁵⁶ 規定中括弧書きで、ファイナンス・リース取引においてリース物件が規定中に列挙されている 9 項目の資産に該当する場合、借主は無形固定資産に計上する旨が注釈されている。

²⁵⁷ 会社法計算規則と同じ注釈が付されている。

また、ソフトウェアを除き、自己創設の無形資産は例示されていないことから、自己創設によるものは資産としての計上を認められないものと解釈することが可能である。

また、法的権利およびソフトウェアは、財産性も満たし、法的所有権も満たすものである。従って、法的所有権よりも広い概念である「支配」の規準も満たしていると考えられる。また、それらの無形固定資産は、「経済的便益」の要件も充足するものである。

のれんおよび営業権についても、合併あるいは有償による取得のみ計上が許されていることから「信頼のおける方法による評価」の要件と共に、「支配」および「将来の収益の獲得」を満たすものと考えられる。

従って、日本の諸会計基準には明文による定義や認識規準の規定はないが、IAS/IFRS が求めている無形固定資産の要件をすべてに満たしているということができる。

・財務会計の概念フレームワーク

2004年7月、企業会計基準委員会（以下、ASBJ という）の基本概念ワーキング・グループが「討議資料、財務会計の概念フレームワーク」を公表した。これは、会計基準を設定するにあたり、概念フレームワークの明文化の必要性を各方面から指摘されたのを受け、企業会計委員会のもとに外部の研究者が参加して組織されたワーキング・グループが取りまとめたものであった。

その公表からさらに2年に渡る審議の後、2006年12月、企業会計基準委員会は「討議資料、財務会計の概念フレームワーク」を公表した。概念フレームワークは、IAS/IFRS および米国基準を始め主にアングロ・サクソン諸国で作成されているものである。

日本で公表された概念フレームワークにおいて、「概念フレームワークは、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したもの」であり、それにより「会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性も高まる」とし、「あくまでも基本的な指針を提示することにある」とその役割を述べている。そして、「日本の会計基準および財務報告の基礎となる概念を定める概念フレームワークの整備が、会計基準の国際的収斂に向けた国際的な場での議論に資

するもの]であると国際的収斂においても有益なものであることを強調している。

この概念フレームワークにおいて、初めて資産の定義が示されたことになり、第三章財務諸表の構成要素における本文第 4 項で、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体(entity)が支配(control)している経済的資源(economic resources)、またはその同等物をいう。」と定義が示された。そして注において、「支配」と「経済的便益の定義」、および「繰延費用」について次のように記している。

注(2) ここでいう支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。経済的便益とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。経済資源は市場での処分可能性(marketability)を有する場合もあれば、そうでない場合もある²⁵⁸。

注(3) 一般に、繰延費用と呼ばれてきたものでも、将来の便益が得られると期待できるものであれば、それは、資産の定義には必ずしも反していない。その資産計上がもし否定されるとしたら、資産の定義によるのではなく、認識・測定の要件又は制約による²⁵⁹。

この定義では、次の資産の 3 つの要素が明示されている。

- ・ 過去の取引または事象の結果
- ・ 支配
- ・ 経済的資源

定義と注(2)は、ほぼ IAS/IFRS の資産の定義と内容的に相違がないと捉えられるものである。日本の他の諸会計基準に記された資産は財産性を持つものであり、つまり法的所有権を有するものである。それに対し、概念フレームワークでは、所有から支配へと移行しており、所有権は資産の認識要件としておらず、この点

²⁵⁸ 2004 年版と 2006 年版の比較では、「便益の集合体 (benefits)」と言う文言が「便益の源泉」と修正された。また最後の一文である「なお、経済的資源の同等物とは、典型的には、将来において支配する可能性のある経済的資源をいう。」が削除された。

²⁵⁹ この注(3)は、2006 年版で新たに挿入されたものである。

では国際的な規準にコンバージェントしたものである。支配の概念に関しては、従来日本も所有概念に基づいていたため、フランスと同様に概念を内包していく上で困難が生ずるものと考えられる。

また、注(3)が新たに加えられたことは、研究開発費などを想定したものではないかと考えられる。

このように資産については定義が設けられたが、無形資産あるいは無形固定資産については概念フレームワークにおいても依然何ら記述がない。しかし、資産の定義は、当然無形資産も満たすべき定義であるため、それらも支配の概念など新しい要件を満たすことが要請されるものである。

日本において無形資産や無形固定資産について概念的な研究が過去においてあまり行われず、定義も明文で示されず、法的権利に限定されていた。このことは、無形資産が重要項目とみなされていなかったことを示すものとも考えられる。近年になり、企業結合におけるのれんや研究開発費に関して会計基準が設けられ、無形資産について制度的な取り組みが始まったといえる。

諸外国においては、のれんが無形資産であるか否かということを中心に、無形資産の概念やその特性の研究が進められてきたものである。日本ではそこで確立された会計処理の導入が概念研究より先立つ形となった。また、研究開発費についてもそれ自体の研究よりもソフトウェアの取扱いが中心となっている。しかし、このソフトウェアが唯一、日本における自己創設無形資産の会計規定であることに留意し、さらに広い範囲での適用の可能性を探求することも必要である。

2. 繰延資産の定義と特性

資産の区分のひとつとして、流動資産や固定資産と並び、繰延資産が日本の会計基準では設けられている。繰延資産は、計算擬制的項目として資産の区分に計上されるものであり、収益費用対応の原則が論拠として挙げられている。擬制資産として計上が認められているもので、資産性を積極的に認めたものではない。EC 会社法第4号指定では、このような費用の繰延を無形固定資産の第一項目に

計上することを容認し、繰延資産を資産の区分として別途設けることは規定していない。しかし、日本の繰延資産と同質の繰延処理された費用を、資産の区分に計上することができる点は同様である。

繰延資産についてそれぞれの会計基準における規定を次に検討することとする。

・企業会計原則

貸借対照表原則四(一)において、繰延資産に属する資産を区分して表示することが規定され、四(一)Cにおいて「創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする」と8項目が列挙されている。この四(一)Bおよび四(一)Cに関する注解(注15)において、『将来の期間に影響する特定の費用』とは、すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる」と定義と特性が述べられている。つまり繰延資産とは、「費用」であり、経過措置として貸借対照表に計上が容認されているものである。資産性の有無について言及はないが、「費用」であることが明示されている。

・会社計算規則

旧商法上の繰延資産は、旧商法施行規則において、「創立費、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、建設利息」の8項目に限定して計上を容認していた。

2005年の商法改正に伴い、繰延資産は会社法の会社計算書類規則において規定されることとなったが、そこでは旧商法のような繰延資産の列挙が廃止され、会社計算規則第106条3項五において、繰延資産は「繰延資産として計上することが適当であると認められるもの」と改正された。

そこで、ASBJは、2006年「実務対応報告第19号」として「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い（以下、「取扱い書」と省略）」を公表し、従来行われていた会計処理を踏まえ、当面必要とされる実務上の会計処理を明らかにした。

その後、表現等の修正を経て、2010年改正版が公表された。

この「取扱い書」において繰延資産は、企業会計原則注解(注15)の「すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用」という考え方を踏襲するものであると述べられている。

そして、繰延資産とするものを「株式交付金、社債発行費等（新株予約権の発行に係る費用を含む）、創立費、開業費、開発費」の5項目を限定列挙した。ここに、旧商法施行規則で認められていた「建設利息、試験研究費、社債発行差金」が削除された。「建設利息」はその規定自体旧商法から削除されたことにより、また「社債発行差金」は「金融商品に関する会計基準」で会計処理が変更されたことにより、繰延資産から削除された。「試験研究費」は「研究開発等に係る会計基準」により研究開発費は発生時の費用処理と規定されたため、それに従い繰延資産への計上が認められなくなったものである。

この限定列挙につき、「会社法上、繰延資産の項目は限定されていないが、これまで限定列挙と解されていた繰延資産の項目を増やす検討は行わない」とし、「5項目の繰延資産が、結果として限定列挙となる」と述べられている。また、「繰延資産の考え方は企業会計原則に示されている考え方を踏襲しているものの、繰延資産の具体的な項目は、会社法などに対応するため、企業会計原則とは異なるものがある。繰延資産の具体的な項目については、本実務対応報告の取扱いが企業会計原則の定めに優先することになる。」と明記している。旧商法改正前は、企業会計原則と旧商法施行規則に列挙されていた繰延資産の項目は一致していたが、会社計算規則への改正に伴い公表された「取扱い書」の項目と異なることとなったため、企業会計原則よりも「取扱い書」の項目が優先することを明確にし、繰延資産と見なされるものは「取扱い書」に列挙される5項目になった。これは、会計の規範である企業会計原則よりも法である会社法の優位性を示すものでもある。

また、会社計算規則の条文が、定義もなく、具体的項目の限定列挙もないものであることは、解釈や実務処理を、補完する文書に基づくとすることを意味するものでもある。従って、この「取扱い書」で述べられた指針は、会社計算書類の指針であると理解することができ、繰延資産を増やす方向ではないことが明らか

になっている。さらに、限定列挙を避けている点は、改正の柔軟性を確保するためであると考えられる。

・財務諸表規則

財務諸表等規則においても、繰延資産の具体的項目を限定列挙している。財務諸表規則第 36 条および第 37 条に「創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金及び開発費」と 6 項目を列挙していたが、「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の公表に伴い、2006 年に改正され、「創立費、開業費、株式交付金、社債発行費、開発費」の 5 項目となった。

この改正により、繰延資産は企業会計原則、会社計算規則、および財務諸表等規則においてすべて同一の取扱いとなった。

日本における繰延資産の定義と特性は企業会計原則注解に述べられている通り、「将来の期間に影響する特定の費用」とされ、明確に「費用」と述べられ経過的に資産に計上すると説明されている。収益費用対応原則に基づく費用の期間配分であり、資産性がないことを明らかにしている。この資産性の観点により配当利益の計算からも除外されることから、フランスの設立費およびその下位勘定に該当する性質と同質のものであると判断しうる。

III 研究開発費に関する規定

1. 繰延資産としての開発費

・財務諸表等規則

財務諸表等規則第 37 条に繰延資産に属する資産は、各項目の区分に従い当該項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならないことが規定され、財務諸表等規則ガイドライン 36-5 において、「開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のため支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替を行った場合等の費用をいう。

ただし、経常費の性格をもつものは含まれないものとする。」と記されている。ここでも含有される項目を列挙することにより、具体例を示すことにとどまっている。この例示からは、開発費の定義を読み取ることは困難である。

財務諸表等規則では、支出した用途により開発費として計上できるものを例示しているのみであり、ここに述べられる開発費は本質的に「費用」であることが明記されている。

・ 会社計算規則

旧商法施行規則第 37 条に繰延資産である開発費の規定が次のように定められている。「次に掲げる目的のために特別に支出した金額は、貸借対照表の資産の部に計上することができる。(中略) 新製品又は新技術の研究、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓」

その後、2005 年の改正により会社計算規則の適用となり、繰延資産の限定列挙が示されなくなったため、2006 年に「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」が公表された。その「取扱い」の文書において繰延資産として開発費を容認することが示され、「開発費の会計処理」も詳細に次のように述べられている。

開発費は、原則として、支出時に費用（売上原価又は販売費及び一般管理費）として処理する。ただし、開発費を繰延資産に計上することができる。この場合には、支出のときから 5 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合法的な方法により規則的に償却しなければならない。

開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものは開発費には含まれない。

なお、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となる研究開発費については、発生時に費用として処理しなければならないことに留意する必要がある。

このように、開発費をまず「研究開発費等に係る会計基準」の対象となるものとその他に分け、それぞれの会計処理がのべられ、次のような分類が行われている。

「取扱い」文書に示される開発費の分類と会計処理

研究開発費等に係る会計基準以外の開発費		研究開発費等に係る会計基準	
項目	会計処理	項目	会計処理
開発費	原則：支出時の費用 例外：繰延資産計上	研究開発費	発生時に費用 処理
支出項目は、財務諸表等規則と同じ			

(筆者作成)

「研究開発費等に係る会計基準」における研究開発費を除き、企業会計原則、会社計算規則、および財務諸表等規則における開発費は、その適用範囲および会計処理においてすべて一致するものとなった。しかし、「研究開発費等に係る会計基準」以外の諸基準で述べられている開発費は従来から変更がなく、IAS38あるいはフランスの会計基準に比べると非常に広範囲に及ぶものである。また、それら例示から定義を読み取ることも困難であり、この点は無形固定資産の例示が帰納的に定義を示すことになることとは異なる。さらに、この繰延資産としての開発費と、IAS38あるいは諸外国の会計基準に定められている開発費とは、同一性のものではないため、比較することは困難である。

しかし、開発費に含まれる範囲や内容がもう少し明確に整備されるのであれば、フランスのが行った概念研究と会計処理の変更と同様に、繰延資産から自己創設無形固定資産へと変わる可能性は否定できない。

2. 「研究開発費等に係る会計基準」における研究開発費

1998年、企業会計審議会は「研究開発費等に係る会計基準」を公表した。それに先立つ「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」において、会計

基準の整備の必要性や考え方を表した。

その意見書において、日本の試験研究費と開発費が研究開発費に類似する概念としてあるが、それらは範囲が必ずしも明確ではなく、資産への計上が任意であることが指摘され、会計基準を整備する必要性が述べられている。また他方、情報化社会の進展により、企業におけるソフトウェアの果たす役割も重要性を増している状況があり、その制作のための支出も増額していることから、ソフトウェアの会計処理を明らかにすることが求められていたことが述べてられている。ソフトウェアの制作に係る会計処理の確立のため、その制作過程における研究開発費の範囲を明確にする必要があった。これらの問題点を解決するため、研究開発費について審議が行われ、会計基準が設けられたものである。

「研究開発費等に係る会計基準」では、「研究」と「開発」に区分し、次のように定義している。

研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究をいう。
開発とは、新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。

この「研究開発費等に係る会計基準」に関して、日本公認会計士協会が「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」を公表し、その中で「研究・開発の範囲」を次のように 9 項目により例示している。

- 1.従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出すための調査・探究
- 2.新しい知識の調査・探究の結果を受け、製品化又は業務化等を行うための活動
- 3.従来の製品に比較して著しい違いを作り出す製造方法の具体化
- 4.従来と異なる原材料の使用法又は部品の製造方法の具体化
- 5.既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化
- 6.工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化

7.新製品の試作品の設計・制作及び実験

8.商業生産化するために行うパイロットプラントの設計、建設等の計画

9.取得した特許を基にして販売可能な製品を製造するための技術的活動

同会計基準に示された定義と、同実務指針に示された範囲から、研究活動および開発活動には、いずれも「従来にはない」あるいは「従来とは異なる」新規性を有していることが求められている。そして、研究活動はそれらの「調査・探究」を範囲とし、開発活動はその研究成果の「具体化」を範囲としていることを読み取ることができる。

定義に続き同会計基準では会計処理について「研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない」と規定している。発生時の費用処理について意見書では、「研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとは言えない。そのため、研究開発を資産として貸借対照表に計上することは適当でないと判断した。」と、将来の収益獲得の不確実性が理由であることを述べている。

さらに「仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれる恐れがあると考えられる。」と、資産計上への要件の設定の困難さを挙げている。その要件には客観性と、実務判断への便宜性が求められており、企業間の比較可能性を担保するために適切な要件であることが強調されている。

研究開発費について、初めて定義は設けられたが、資産計上の具体的かつ実務的な要件の規定が困難であることが費用処理への原因となったものである。つまり、研究開発費が「費用」であると積極的に認識したわけではなく、また「資産ではない」という判断が下されたものでもない。

日本における研究開発費もその収益獲得の不確実性、そして資産計上の要件設定の困難さが論点となり、比較可能性の担保のため全ての企業が同じ会計処理を行うことに重点がおかれたものである。しかし、これは会計情報の比較可能性を

担保するものではあるが、すべての研究開発費を費用処理することによりその会計情報の有益性を高めることになるかという点については言及されていないものである。

IV IAS38 およびフランスの会計基準との比較

1. IAS9 における研究開発費

1970年代の高度経済成長に伴う研究開発活動の活発化により、研究開発活動の支出についての会計処理および開示の重要性が広く認識され、フランスなど諸外国および国際的機関において会計基準の整備が始められた。IASにおいても研究開発費の会計基準がIAS9「研究および開発活動の会計²⁶⁰」として1978年に公表された。

このIAS9では、「研究」と「開発」の定義を次のように規定した。

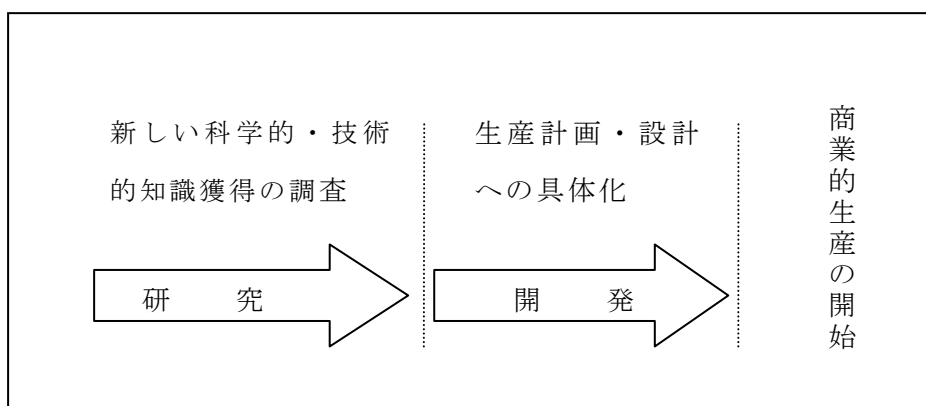
定義 (par.3)

「研究」とは、新しい科学的または技術的知識および理解を得ることを期待して企てられた独創的で計画的な調査をいう。

「開発」とは、商業的生産の開始にさきだって、研究成果またはその他の知識を、新しいまたは実質的に改良された材料、装置、製品、製造方法、システムまたはサービスの生産計画または設計へ具体化することをいう。

²⁶⁰ 国際会計基準委員会[1978]

IAS9 における研究と開発の区分



(筆者作成)

このように IAS においては、研究開発の最初の基準において、「研究」と「開発」の2区分を採用し、その後の IAS38 への改正を経て現在でも2区分を踏襲している。この区分は、日本の「研究開発費等に係る会計基準」も同様であり、国際的な基準と一致している。

次に研究費及び開発費の会計処理について、次のような規定が設けられている。

研究費および開発費の会計処理

(par.9 より一部抜粋)

多くの場合、当期の研究費および開発費と将来の効用との間には直接の関係がほとんどない。なぜならば、このような効用の金額およびそれを享受する期間はあまりにも不確実であるからである。従って、研究費および開発費は、通常それが発生した期間に費用として計上される。

(par.10 より一部抜粋)

しかしながら、製品または生産方法が技術的にも商業的にも企業化が可能なるものであること、また企業が製品を販売し、または生産方法を利用するのに十分な資源を保有していることが明示される場合には、第9項で言及した不確実性は大幅に減少する。このような場合には、開発活動の費用を将来の期間に繰り延べることが適切であろう。過年度において費用として計上された開発費は、(中略)過去にさかのぼって資産計上

されることはない。

(par.11 より一部抜粋)

繰り延べられた開発費は、製品の販売もしくは生産方法の利用または合理的な期間のいずれかにもとづいて、組織的に償却される。

IAS9 では、研究開発はその発生と将来便益との直接的関係がほとんどないこと、また、発生時と便益享受時の期間的対応が不確実であることから、研究費および開発費は発生時に費用処理することとした。しかし、開発費については、その不確実性が減少する場合があります、その場合には開発費を将来の期間に繰り延べることが適切であると述べている。つまり、研究費は常に費用処理であり、開発費も原則費用処理であるが、繰延することが適切な場合もあると繰延を容認された。

そして、そのような「不確実性が大幅に低下」し、「繰り延べることが適切とされる」開発費は、次の5つの要件を満たした場合であると規定された。

(par.17)

次の基準をすべてみたす場合には、開発費は、将来の期間に繰り延べることができる。

- (a) 新製品または新生産方法が明確に定義されており、その製品または生産方法に負担されることのできる費用が、個別に識別できること
- (b) 製品または生産方法の技術的な企業化可能性が明示されていること
- (c) 企業の経営者が製品または生産方法を生産・販売または利用する意図があることを明らかにしていること
- (d) 製品または生産方法の将来の市場性について明確な徴候があるか、あるいは販売されるのではなく内部で使用される場合には企業にとっての有用性が十分に明示されること
- (e) プロジェクトを完成し、製品または生産方法を販売するにたる十分な資源が存在すること、または入手できると合理的に期待されること

1978年公表のIAS9において、研究および開発の定義、会計処理方法、および

繰延が容認される場合の規準が明記され、今日の IAS38「無形資産」の研究開発に係る規定の骨子を見ることができる。一定の開発費を繰延処理することが適切であるとしたことは、この時点では、また積極的に資産性を認めただけではないと考えられる。

また、繰延処理の選択には、厳しい要件を満たすことを課している。これは、繰延処理の選択を安易に、あるいは恣意的に行うことを防止するための措置であると捉えることができる。

その後、IAS9 は、1993 年に改訂され、研究開発活動への支出を費用とすべきか資産とすべきかを明らかにするため、資産としての認識規準がより明確に規定された。定義、会計処理および認識規準は次のように示された。

改訂 IAS9 (par.14 から par.16 より抜粋)

研究開発費の複数期間への配分は、コストと企業が研究開発活動から得ることを期待する経済的便益との関係による。コストが将来の経済的便益を生じさせる可能性が高く (probable)、かつ当該コストを信頼性における方法で測定できる場合、当該コストは認識規準を満たすものである。

研究は、特定の研究への支出の結果として、実現する将来の経済的便益が十分に確実ではない。従って、研究費は発生時に費用として認識される。

開発活動は、プロジェクトが研究局面の活動より進展した段階であるため、企業が将来の経済的便益を享受しうる場合がある。従って、開発コストは、将来の経済的便益を生じさせる可能性が高いことを示し、規準を満たす場合には、資産として認識される。

認識規準の詳細な記述²⁶¹は次のようであり、IAS38 の 6 規準とほぼ同一の内容と表現となった。

- ・ 将来の経済的便益を創出する高い可能性

²⁶¹ Memento[1995], page 666.

- ・製品あるいは生産方法が明確に識別でき、帰属するコストが個別化でき信頼のおける方法で評価できる。
- ・技術的な実行可能性
- ・製品あるいは生産方法を製造、販売あるいは企業自身の利用の可能性
- ・製品の市場の存在あるいは企業での利用の証明
- ・プロジェクトを完成し、製品を販売あるいは利用するに至る十分な資源

改訂 IAS9 における最も大きな変更は、要件を満たす開発費の「資産計上を強制」したことである。改訂前は、繰延処理を容認したが、開発費を「資産」とはしていなかった。それに比べ、この改訂 IAS9 は、「将来の経済的便益を創出する高い可能性」を開発費が擁する場合があることを指摘し、開発費の資産性を明確にしたものである。ここに開発費に関する会計上の大きな展開を見ることができ、これは 2012 年現在の現行の IAS38 でも踏襲されている。

2. 開発費の資産計上への展開

IAS/IFRS においては、1978 年 IAS9「研究および開発活動の会計」が公表され、その後 1993 年に改訂された。1998 年に IAS9 は廃止され、新たに IAS38「無形資産」が設けられ、2004 年に一部改正があった。その 4 度の改正において、開発費の分析も発展し、会計処理も変遷してきた。

1978 年の IAS9 では、開発活動への費用の支出時と将来の便益との期間的な対応関係が不確実であるという理由から、原則発生時の費用処理とした。しかし、繰り延べるのが適切な場合もあるとし、繰延処理を認め、その会計処理の選択を可能にする要件を明示した。その後 1998 年の改正で、開発費の「将来の経済的便益の創出の高い可能性」に着目し、認識規準を満たす場合は資産計上を強制した。ここに大きな転換があったことを認めることができる。そしてこれ以降、現在まで開発費に関しては、認識規準を満たす場合は資産に計上することを規定している。

フランスの会計基準である PCG は、1957 年版では、研究開発費を繰延資産として扱っていた。そして高度経済成長を迎え、研究開発活動への支出の増加に伴い、研究開発費の特性の分析および適切な会計方法の研究が始まった。1974 年の国家会計審議会（CNC）の文書 2 号において、それまで設立費の下位勘定であった研究開発費を下位勘定から削除し、設立費に並ぶ勘定として経過的に新たな勘定番号を設けた。この 1970 年代から開発費は他の繰延処理される費用とは同一の性質ではないことが認識されていたが、まだ積極的に資産であることを認めていなかった。早期償却や利益配当計算からの除外など、日本の繰延資産と同様の規定が設けられていた。

その後、開発費は 1982 年の改訂で無形固定資産の区分に計上されることになったが、これは EC 会社法第 4 号指令に基づくものであり、フランスは開発費の資産性を完全に認めることには至っていなかった。しかし、基礎研究費は費用処理としたが、応用研究費および開発費については、原則費用処理としながらも、要件を満たす場合は例外として資産計上を認めた。

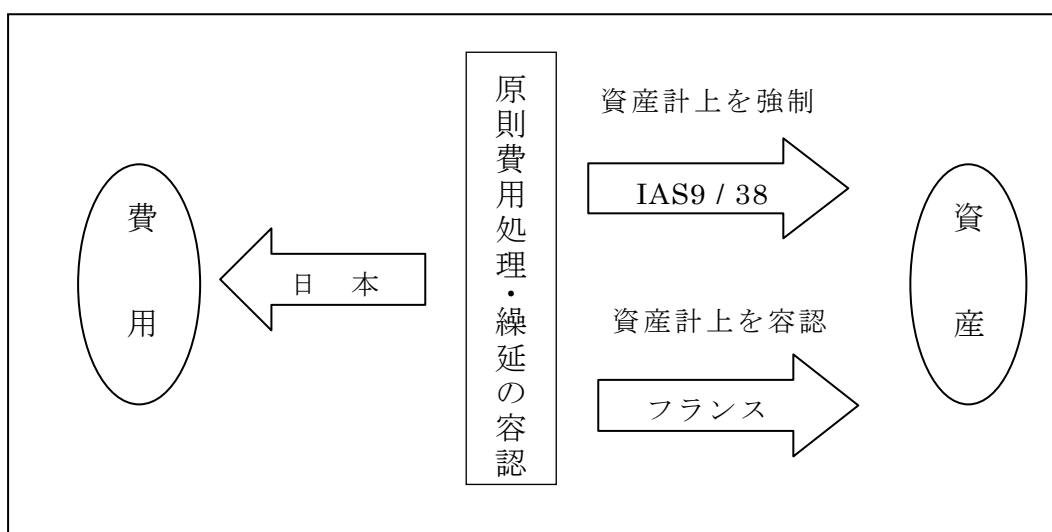
そして、IAS/IFRS へのコンバージェンスのため、2004 年に「資産」についての改正が行われ、研究開発費の定義および会計処理も変更され、2005 年から適用されている。この改正では、IAS38 とほとんど同じ内容で、研究開発費も従来の基礎研究、応用研究および開発という 3 区分から、研究と開発の 2 区分となった。開発コストと文言も IAS38 と同一化し、その開発コストは要件を満たす場合は資産計上することができると容認している。しかし、ここでの容認は、1999 年版が例外として資産計上を容認しているのに対し、資産計上が優先的方法であるとしている点が異なり、資産計上に対して発展がみられる。このように IAS38 と PCG は、ほぼ同一の内容となったが、唯一の差異は、IAS38 が資産計上を「強制」しているのに対し、PCG は資産計上を「容認」していることである。

フランスと日本の諸会計基準を比較すると、研究開発への支出が繰延資産であったことに共通点が見出せるものである。しかし、フランスの研究開発費は原初より科学的・技術的な研究開発活動を範囲としており、日本の繰延資産の開発費の範囲より限定的で明確であった。

そして費用の繰延処理から無形固定資産への計上の容認へと、開発費は展開し

たフランスに対し、日本は 1998 年「研究開発費等に係る会計基準」により研究開発費を発生時の費用処理とした。ここにフランスの PCG や IAS38 とは逆の方向に展開することとなった。三者の展開を図示すると次のようである。

日本、フランスおよび IAS における開発費の展開



注) 日本の「研究開発費等に係る会計基準」では、研究費と開発費を区分していない。
(筆者作成)

このように日本においては、研究開発費を発生時の費用とすることになっており、IAS/IFRS およびそれを直接適用する国々や自国の会計基準を IAS/IFRS にコンバージェンスする方針を定めている国々と異なる方向へ動いたことになる。すでに高い技術力を有している日本企業は、今後も技術開発に積極的に取り組み、そのための支出も増加するものと思われる。技術力を他の企業との差別化に用い、その技術力が超過収益力となるのであれば、その技術を開発する活動を会計情報として適切に開示する必要が求められるものである。

V 研究開発費の資産計上の検討

1. 「研究開発費に関する論点の整理」の公表とその重要性

企業会計基準委員会（ASBJ）は、国際会計基準審議会（IASB）との共同プロジェクトとして、会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた作業を継続しており、社内の開発費を含む無形資産も検討項目に含まれている。そのため、日本の現行の会計基準を国際的な基準と比較、再検討することにより、基準の見直しをする上での基礎を提供することとし、2006年に無形資産ワーキング・グループが設置され、続いて2007年に無形資産専門委員会が設置された。その専門委員会において「日本の会計基準と国際的な会計基準との間で取扱いに重要な差異のある開発費に関する資産化の可否や資産化を求める場合の要件等に関する論点²⁶²」につき検討が重ねられ、同年「研究開発費に関する論点整理」が公表された。無形資産全般についてではなく、研究開発費の検討が先行した理由は、差異の大きい内容を優先課題として議論を進めるためであった。

この審議においては、企業会計原則および「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」に示されている繰延資産としての開発費は検討対象としておらず、「研究開発費等会計基準」の範囲における研究開発費を対象としている。また、日本の会計基準と比較検討された国際的な会計基準には、国際財務報告基準（IAS/IFRA）および米国会計基準が対象とされた。

・定義について

「研究」の定義については、「新しい知識の発見を目的とする計画的な調査」であることは共通しており、若干の表現の変化がみられるのみである。しかし、IAS38においては、「科学的又は技術的な」範囲であることが明示されていることが異なる。

「開発」の定義についても、「研究成果又はその他の知識の具体化」である点は共通している。IAS38では、「事業上の生産又は使用の開始前に行われる活動」と、開発活動の終了点を明確にしている。

²⁶² 企業会計基準委員会[2007]、4ページ。

このように定義自体には大きな差異がみられないが、IAS38 との比較においては、IAS38 の「研究局面」および「開発局面」について、それらが研究や開発より広い内容を含むとしながらも、その内容については明示されていないことが指摘されている。また、このような「研究局面」や「開発局面」という用語を今後使用する必要があるか否かも検討課題として挙げている。

定義についての見直しの要否に関して、見直しを不要とする意見は、現行の研究開発費等会計基準に基づき会計処理することが各企業において問題なく実行されていることから、これらの定義は機能しているとするものである。一方、研究開発等会計基準では、定義はそれぞれ設けているが、会計処理は「研究開発費」となり、「研究費」と「開発費」に区分することを求めている。従って、その区分により会計処理が異なるのであれば、より明確で詳細な定義を検討する必要があるという意見もある。

・会計処理について

研究費については、日本の会計基準も、IAS38 および米国会計基準も、発生時の費用処理を規定しており、会計基準間に差異はない。これは研究活動への支出は将来の経済的便益に結びつく可能性が高くないことによることが理由であることも共通している。

一方、開発費については、日本では「研究開発費」として研究費と同じく発生時の費用処理としているのに対し、IAS38 では要件を満たす場合は資産計上としている。米国会計基準においては、日本の会計基準と同様に、研究開発費はすべて発生時に費用処理しなければならないとされている²⁶³。

資産計上の前提となる「資産」については、「将来の経済的便益の源泉」であるという資産の本質において3者の間に相違はないものとされているが、収益獲得の蓋然性について、蓋然性の程度に差がないかという点が指摘されている。

また、IAS38 に規定されている資産認識の規準について、抽象的であるという意見があるが、それらの規準に対し詳細な分析や例示は、IAS38 の解釈を述べることになるので行わないとしている。

²⁶³ 企業会計基準委員会[2007]、10 ページ。米国財務会計基準書第 2 号「研究開発費の会計処理 (SFAS 第 2 号)」第 12 項より。

このような検討項目から、「研究開発費に関する論点の整理」において、開発費の資産計上に肯定的な指摘と否定的な指摘が次のようにまとめられている。肯定的な見解は、企業の研究開発投資の重要性が増加し、その情報開示のニーズが高まっており、企業の研究開発活動が将来重要な影響を与える可能性にもかかわらず、すべてを一律に発生時の費用処理とすることは適当ではないというものである。開発費の資産計上が企業の会計情報の有益性を高めるという視点に基づくものである。一方、否定的な見解は、資産計上そのものを否定するものではなく、判断規準に関するもので、資産計上する場合の判断規準が客観的で実務上機能しうるに足るものを提示することは困難であるというものである。

このように研究開発費についての論点が整理され、これらの論点について審議されることが示されたものである。開発費の資産計上を本質的に反対する見解は見られず、論点は資産計上の判断規準に関するものであることが明確になった。客観性の確立が課題となることが示されたものである。

資産計上の判断の客観性は、判断規準の客観性に基づくものであるが、仮に客観性の絶対的な確立が困難であり、恣意性が排除しえない場合であっても、その主観的な判断は経営者が下すものであり、経営判断が示されているものと考えられる。研究開発活動、とりわけ開発段階では、企業は完成させる意志のもとに活動を継続するもので、将来の収益獲得に役立てようとする意図に基づくものである。従って、開発費を資産計上するか否かに経営者の恣意性が存在するとしても、それが企業の経営判断であると読み取ることも可能であると考えられる。

2. 企業会計基準委員会（ASBJ）による欧州企業の事例分析調査

企業会計基準委員会（ASBJ）は、IAS38を適用している欧州企業の実際の適用状況を確認するため、欧州企業50社の2007年のアニュアル・レポートを基に実態調査²⁶⁴を行った。調査対象は、開発費資産化額を開示するニーズが大きいと考えられた製薬業界、自動車業界を始め、製造業を中心とするものであった。こ

²⁶⁴ 企業会計基準委員会[2008]

の結果をまとめたものが「社内発生開発費の IFRS のもとにおける開示の実態調査」として、2008 年に公表された。

この調査に基づく結果は次のようである。

IAS38 適用社内開発費の会計処理の業界別企業数

	全額費用処理	資産計上	会計処理不明
製薬	5		1
食品・飲料	6	1	
化学	2	3	
自動車		6	
自動車部品	2	5	
電気		6	
紙・パルプ	1	1	3
その他	2	3	3
合計	18	25	7

(企業会計基準委員会[2010]、2 ページより)

この結果、大別すると3つのグループに分けることができる。

- I. 社内発生開発費の資産計上をほとんど行わず、費用処理している業界
製薬業界、食品・飲料業界、化学業界
- II. 各社ともに、相当程度の社内発生開発費を資産計上している業界
自動車業界
- III. 社内発生開発費をすべて費用処理している会社と一部資産計上を行っている会社とが混在し、対応がばらついている業界
自動車部品業界、電機業界、紙・パルプ業界、その他の業界

開発活動への投資額が大きいと思われる自動車業界と製薬業界では、前者が相当額の資産計上に対し、後者が全額費用処理と相対する結果となっている。さらに詳細なこれら2業界のデータは次のようである。

製薬業界

対象企業 : Astra Zeneca(UK), Glaxo SmithKline(UK), Merck(独),
Novartis(スイス), Roche(スイス), Sanofi-Aventis (仏)

会計処理 : Glaxo SmithKline は会計処理不明としているが、他はすべて費用処理していた。

費用処理の理由 : 新薬認可のプロセスに特有の重大な不確実性を理由として、当局による認可の前に発生した研究開発費を費用として処理している旨を開示していた。

自動車業界

対象企業 : BMW(独), Daimler(独), Fiat (伊)、Peugeot Citroën (仏) ,
Renault (仏)、Volkswagen (独)

会計処理 : すべての会社が、社内発生開発費の資産計上を行っていた。

資産計上の理由 : IAS38 の資産化規準と満たすものである。とりわけ、原価が信頼をもって測定可能であること、および技術的な実行可能性が挙げられている。

自動車業界における開発費の資産化率

(百万ユーロ)

会社名	研究開発支出額合計		資産化された開発費		資産化率(%)	
	2007年	2006年	2007年	2006年	2007年	2006年
BMW	3,144	3,208	1,333	1,536	42.39	47.88
Daimler	3,534	3,135	1,088	1,006	30.79	32.09
Fiat	1,741	1,558	932	813	53.53	50.88
Peugeot	2,074	2,195	754	882	36.35	40.18
Renault	2,462	2,400	1,287	1,091	52.27	45.46
Volkswagen	4,923	4,240	1,446	1,478	29.37	34.86

(企業会計基準委員会[2008]、10ページより)

企業会計基準委員会は、このような結果から、次のような指摘を行った。

- ・企業により計上の実務に大きなばらつきが生じている。
- ・計上の実務が業界ごとに分かれる傾向がある。

この調査資料からは、次のような結果を読み取ることができる。と考える。

これら対象となった企業は欧州の科学技術先進国の複数国の企業であり、国による特異性は排除されているものである。しかし、製薬業界と自動車業界という産業による区分では、特徴的な結果を得ることとなった。この点は企業会計基準委員会も産業別に特徴がみられることを指摘している。

製薬業界は、当局の認可が得られなければ製造に着手できないため、その認可取得の不確実性ゆえ、開発費を費用処理するとしている。

それに対し、自動車業界は、研究開発費支出合計における開発費の資産計上の割合は、29%から54%の間で分布するという結果が算出された。この数値は、開発費として支出したものに占める割合ではなく、費用処理しなければならない研究費を含む研究開発費に占める割合である。この点に注目すれば、開発費の資産計上割合はかなり高いことを読み取ることができる。

また、資産計上の範囲をフランスの2社は比較的具体的に注記していたことも明らかになった。Peugeot社は、「プロジェクトへの着手時点（乗用車のスタイルの決定時に該当する）から、試作の開始時点までに発生した乗用車の及び機械部品に係る開発費は、無形資産として認識される。」とし、Renault社は、「開発業務を開始し、新たな乗用車又は部品用の装置の製造を行うという決定が承認された時点から、その後の大量生産のための設計（デザイン）の承認時点までに発生した開発費は無形資産として資産化される。」と記載している。この2社の資産計上する開発費の範囲を比較すると、ほぼ同じ範囲であり、大きな相違がないことがわかる。業界ごとに、ある一定の線引きや区分が存在する可能性を示唆するものである。

IAS38を適用する欧州各社が、そのIAS38に示される資産への計上規準を自己で解釈し適用した結果、産業ごとに類似した結果が得られるのであれば、IAS38の計上規準は十分に機能していることと考えられる。同じ産業に属する企業間の会計情報の比較可能性は保たれることになる。また、これは、日本での「計上規準が抽象的であり実務に適さない」という指摘への反対論証となりうるものである。

る。逆に、日本の実業界が求めているような、全産業に適した抽象的ではない具体的な計上規準を設けることの方が困難ではないかと考える。

3. 「無形資産に関する論点整理」を通じた開発費に関する方針

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2009年に「無形資産に関する論点整理²⁶⁵」を公表した。この文書では、無形資産の定義および認識規準の整備のための論点を絞り、意見収集を行うものであった。研究開発費も検討項目にあげられており、同文書の項目73と項目74に「今後の方向性」としてまとめられている。

研究開発に係る支出を研究と開発に分けた場合、研究に係る支出は費用処理することに異論はないが、開発に係る支出を資産計上すべきか否かには見解が分かれるものであることを述べている。しかし、「国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる。」とし、IAS38の要件が挙げられている。

この論点整理に寄せられたコメントを基に検討された結果²⁶⁶は次のようである。

A案：一定の要件を満たす社内開発費について資産計上を行う。

（理由）

- ・将来の経済的便益の蓋然性要件も含め、一定の要件を満たす無形であるならば、資産計上を行いその経済的便益の及ぶ期間に対応させて費用配分することで、財務諸表の利用者の意思決定により有用な情報を提供することが期待できる。
- ・企業結合により受け入れた研究開発の成果については既に資産計上することとしており、企業結合により受け入れた場合とその他の場合との取扱いの相違を早期に解消するのが望ましい。
- ・国際財務報告基準との既存の差異として取り上げられていた項目であり、

²⁶⁵ 企業会計基準委員会[2009]

²⁶⁶ 企業会計基準委員会[2010]、4ページ。

コンバージェンスの観点から望まれる。

- ・「研究開発費に関する論点の整理」に対して、社内開発費の資産計上について一定の理解を示すコメントが多く見られた。

B 案：従来と同様、開発費については発生時の費用処理とする。

(理由)

- ・一定の要件を満たす社内開発費について資産計上を求める場合、作成者の判断に依存する部分が大きく、比較可能性の観点で、財務諸表の意思決定有用性を損ねる可能性がある。特に、利害調整機能の要素が強い個別財務諸表においては、比較可能性を損ねる取扱いを採用することは慎重であるべきである。
- ・財務諸表の利用者からも、社内開発費の資産計上による情報はあまり情報価値が評価されていない。
- ・資産計上を行った場合であっても、その後の償却や減損についての会計実務が必ずしも定着しているとはいえず、多種多様な研究開発活動の形態を適切に反映した会計処理がなされない可能性もある。
- ・米国会計基準においても、開発費は依然として発生時の費用として取り扱うこととしており、国際的にもコンセンサスの得られた会計処理であるとは言い難い。
- ・我が国の研究開発に係る投資を抑制する影響が懸念される。
- ・「無形資産に関する論点の整理」に対して、社内開発費の資産計上について否定的なコメントが多く見られた。

このように A 案および B 案と開発費の取扱いを 2 案にまとめ、審議は続けられている。開発費の取扱いが重要な検討課題であることは明らかであり、明確な方針を決定し、それに従った会計基準を設けることが必要とされている。

開発費の資産計上は、2005 年 7 月の欧州証券規制当局委員会（CESR）が指摘した 26 項目の日本基準と IFRS の差異に含まれている。企業会計基準委員会は、「開発費の資産計上は、26 項目の 1 つとして指摘されていた重要な差異であることから、開発費を資産計上としなかった場合、今後、同等性評価に影響を与える

可能性があるとの意見も聞かれる。²⁶⁷」と述べている。

VI お わ り に

2011年度、日本企業の研究開発活動への支出は、総額で12兆2,718億円²⁶⁸であった。同年度の総設備投資額が約38兆円と比較しても研究開発への支出の重要性の高さを示す数値である。研究開発への支出は安定的に増加傾向にあり、2005年度以来の企業の研究開発支出の推移を示すと次の表のようである。

日本企業の研究開発への支出

(単位：億円)

年度	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
金額	122,718	120,100	119,838	136,345	138,304	133,274	127,458

(総務省統計局による科学技術研究調査の研究費支出額に基づき、筆者作成)

2009年に9年ぶりの減少があったが、それ以後、再び増加が続き、現在に至っている。2000年代の終わりの景気後退を考慮すれば、継続的な増加を意味するものである。これらの数値からも明らかなように、研究開発への支出が重要であるにもかかわらず、会計基準の整備は未だ完了していない。

研究開発費の会計基準を取り巻く環境は、国や時代により変化しており、それに伴い会計においても改正が行われてきた。フランスにおいては、繰延処理から、原則費用処理としながらも無形固定資産への計上の容認へ展開し、さらにIAS/IFRSへのコンバージェンスにより、無形固定資産への計上が例外措置から優先的方法と改正された。研究開発費の重要性の認識と共に徐々に会計処理の変化を認めることができる。

日本の複数の会計基準において、研究開発の範囲や定義は未だ統一されておらず複雑であるが、IAS/IFRSとの関係において研究開発費に係る会計基準の整備

²⁶⁷ ASBJ[2011]、3ページ。

²⁶⁸ 総務省統計局による科学技術研究調査の社内使用研究費支出額より。

が行われている。しかし、IAS/IFRS に反し、比較可能性の確保のため費用処理の継続を求める意見も多い²⁶⁹。

統計数値に見られるように企業にとり多額の投資が研究開発活動に行われている実態を、会計情報として開示する必要があることは明らかである。会計情報の有益性という観点からは、開発費の資産計上が適切な方法であると考えられるものである。研究開発活動は継続した活動であり、その時々々の支出を費用処理するので、全体像を把握することは不可能である。また、継続した活動ではあるが、一時中断という場合もあり、このようなケースが会計情報に反映されない可能性もある。

IAS/IFRS を適用している企業が、開発費の会計処理において、規定の不備等により機能不全に陥っていないことを考えれば、IAS38 に規定された認識規準は実務上でも有用であることを示すものである。高い技術力を持ち、また一層の新技術の開発と向上を目指す日本企業にとり、研究開発費の会計基準を国際的な潮流に従ったものに整備していくことが重要であると考えられる。

²⁶⁹ ASBJ[2011]、3 ページ。

終 章

科学技術の研究開発の重要性が認識され、研究開発活動に対する投資額も年々増加し、企業活動においても大きなウェイトを占めるものであるにもかかわらず、その会計処理において未だに重大な差異がみられるのが研究開発費である。会計基準の国際的調和化の必要性が 1970 年代に説かれ、現在では IAS/IFRS のアドプションやコンバージェンスが議論される中、研究開発費に関する会計基準も差異解消必要項目として取り上げられている。

EU 加盟国であるフランスは、統一的な国内会計基準である PCG を IAS/IFRS にコンバージェンスさせる方針をたて、審議を重ねた後、会計上重要な概念である資産や負債の定義の改正を始め、研究開発費の規定の改正も行った。しかし、EU 加盟国の中においても、IAS/IFRS に対する姿勢は一様ではなく、難なく対応する国もあったのに対し、フランスは長い審議を要するものであった。

国内会計基準を IAS/IFRS にコンバージェンスさせるという重大な方針を立てたことも時間を要した要因ではあるが、フランスの会計制度が有する特徴も原因となるものではないかと考え、第 1 章では、フランスの会計制度の歴史的発展過程の検証を行った。これにより、フランスが成文法の国であり、会計制度は債権者保護および確定決算主義であることが明確になった。これらの特徴は、IAS/IFRS が立脚しているアングロ・サクソン文化に対峙するものであり、この点においてフランスの改正作業が困難なものになったのである。IAS/IFRS への対応が迅速であった国々は、アングロ・サクソン文化圏や、確定決算主義を採用していない北欧の国々であった。また、世界的にも IAS/IFRS を採用している国は、コモンウェルスの国が多いことから、文化圏により会計基準の特徴が示されていることを表すものである。さらに、フランスにおける企業の資金調達方法は、従来銀行借入れが中心であったことも、アングロ・サクソン圏との差異として挙げられるものである。

第 2 章の資産の定義においても、フランスが歴史的に資産に求めていた財産性と IAS/IFRS が定義する新しい資産の要件の調整に多くの時間を要した。そして、従来の「財産性と所有」と共に、「将来の経済的便益と支配」という新しい資産の要件も PCG に規定することとなった。「将来の経済的便益」については PCG に

定義を規定したが、「支配」については理論的に解釈し得なかったため、その定義を PCG に規定することは行わなかった。

第 3 章において、無形固定資産および無形資産について考察を行ったが、ここでも歴史的な展開を検討することにより、会計基準上の発展を明らかにすることができた。PCG 制定当初、無形固定資産は法的権利に限定されており、資産として求められる財産性の要件を満たすものであった。その後、1980 年代以降の活発な M&A や連結会計基準の整備に伴い、のれんが無形資産の議論の中心となった。フランスでは比較的無形固定資産の計上を容認しており、とりわけ市場シェアや商標（ブランド）という項目に特徴がみられていた。計算書類に計上を認めるということは、市場シェアあるいは商標（ブランド）に関して評価方法（算定方法）が確立していた事を示すものであった。それに対し、IAS/IFRS では無形資産に「識別可能性」を求め、のれんと識別できれば別途無形資産として計上することとしたが、フランスが従来認めていた市場シェアや商標（ブランド）はのれんに含まれると規定した。さらに、自己創設無形資産の計上も大半が禁止された。

無形固定資産および無形資産について、IAS/IFRS は改訂前の PCG に比べ計上を制限するものであったが、研究開発の開発コストに関しては認識規準を満たす場合は資産計上しなければならないとし、資産計上に積極性を示すものであった。このような現行の会計規定が整備されるまでの状況を、第 4 章以降において研究開発費の特性、会計基準の発展、実務上の実態調査の検討し考察を行った。

研究開発のうち開発費については、PCG も IAS/IFRS も原初は費用の繰延としていたが、それぞれに発展し、PCG1982 年版では原則費用処理としながら、要件を満たした場合は資産計上を容認すると規定された。この改訂以前、1970 年代にフランスでは研究開発費について審議が開始され、研究開発費の特性の分析がすでに行われていた。そこでは、研究開発の成功の「不確実性」が要因となり会計基準確定の困難さが指摘されていた。しかし、同時に研究開発費が他の費用の繰延と同一のものではないことも認識されていた。そして、2004 年、IAS/IFRS へのコンバージェンスで、開発コストが認識規準を満たす場合は資産計上を容認する改正に至ったものである。この改正は、従来例外としての容認を、資産計上が優先的方法とするものであった。

IAS/IFRS では、6 項目の規準が規定されているが、それらは PCG が従来定め

ていた「明確な個別化、商業収益獲得の確かな可能性」と同様の内容である。IAS/IFRSにおいても成功や将来の経済的便益獲得の「不確実性」が要因となり、認識規準を満たさないとして資産計上を行わない場合が生じ、その判断は主観的であり恣意性を排除し得ないとの指摘がなされている。しかし、恣意性の存在を理由に研究開発費を発生時に全額費用処理すべきとすることも、研究開発活動の有する特性に反するものであると考える。研究開発には「不確実性」が伴うが、長期に渡る継続した活動であり、支出の発生たび費用処理したのでは、その全体像を見失う危険が生じるものである。一律に費用計上を強制することは、会計情報の比較可能性を確保するものであろうが、会計情報の有益性を失う危険が生ずる。従って、規準を満たすと判断が下される場合には、資産に計上することが適切な会計処理であると考えられる。

日本の研究開発費の会計基準は、現在改正に向けて審議中であり、やはり「不確実性」と「恣意性」が論点となっている。また、IAS/IFRSの認識規準が抽象的であるという意見もある。さらに、IAS/IFRSが直接適用になったEUの企業の実態調査から、企業ごとに非常にばらつきがあり、会計情報の比較可能性が確保されていないという指摘もある。しかし、それらの実態調査を詳細に分析すると、業界ごとにそれぞれ特徴があることが明らかになる。そして、業界内において資産計上の規準が確立されつつあることも読み取れ、資産計上が機能している事を示すものであると解釈できる。また、「恣意性」についても、それを経営判断と理解することにより、会計情報を読み取ることは可能である。このような事由から、開発コストの資産計上は適切な会計処理であると結論するものである。

参考文献

欧文文献

法令關係 Législations

- ANC[2010] : Plan Stratégique 2010-2011.
- CE [1978] : IVème Directive du Conseil des Communautés Européennes du 25 juillet 1978, Concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (78/660/CEE)
- CE [1983] : VIIème Directive du Conseil des Communautés Européennes du 13 juin 1983, Concernant les comptes consolidés (83/349/CEE)
- CE [1995] : Communication de la Commission COM 95 du 14 novembre 1995, « L'Harmonisation comptable : une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale »
- CE [2000] : Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen COM 2000 du 13 juin 2000, « Stratégie de l'UE en matière d'information financière : la marche à suivre »
- CE [2002] : Règlement n°1606/2002 du Parlement Européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des norms comptables internationales
- CE [2003] : Directive 2003/51 CE du Parlement Européen et du Conseil du 18 juin 2003
Modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes condolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance
- CNC [1970a] : Frais de Recherche et de Développement, Bulletin Trimestriel n°2, avril 1970
- CNC [1970b] : Frais de Recherche et de Développement, Bulletin Trimestriel n°3, juillet 1970
- CNC [1971] : Frais de Recherche et de Développement, Bulletin Trimestriel n°7, juillet 1971
- CNC [1972] : Note d'information n°23 de novembre 1971 , Bulletin Trimestriel n°9 annexe, janvier 1972
- CNC [1974] : Document n°2 commentant sur la comptabilisation des frais de recherche et de développement, Bulletin Trimestriel annexe, janvier 1974
- CNC [1990] : Document n°85, avril 1990.
- CNC [1998] : Mise en place du Comité de la réglementation comptable, Bulletin Officiel n°118, 1998.
- CNC [1999] : Définition des actifs, Bulletin Officiel n°119, 1999.
- CNC [2001a] : Définition des actifs, Bulletin Officiel n°126, 2001.
- CNC [2001b] : Projet d'avis relative à la définition des actifs, Bulletin Officiel n°128/129, 2001.
- CNC [2002b] : Avis n°2002-B du 9 janvier 2002 du Comité d'urgence relatif au traitement comptable à la redevance due par chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération, www2.budget.gouv.fr
- CNC [2002a] : Présentation de l'avis relative à la définition des actifs, Bulletin Officiel n°132, 2002.
- CNC [2004a] : Présentation du projet d'avis relative à la définition, la comptabilisation et L'évaluation des actifs, Bulletin Officiel n°138, 2004.
- CNC [2004b] : Avis n°2004-15 relatif à la définition, la comptabilisation et

- l'évaluation des actifs, 2004.
- CNC [2005a] : Avis n°2005-10 du 20 octobre 2005, afférent à l'actualisation du règlement n°99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, 2005.
- CNC [2005b] : Note de présentation, Avis n°2005-10 du 20 octobre 2005, afférent à l'actualisation du règlement n°99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, 2005.
- CNC [2004c] : Note de présentation de l'avis n°2004-15, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, 2004.
- CRC [1999a] : Règlement n°99-02 du 29 avril 1999, relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.
- CRC [1999b] : Règlement n°99-03 du 29 avril 1999, relatif à la réécriture du Plan Comptable Général.
- CRC [1999c] : Règlement n°99-09 du 24 novembre 1999, modifiant les dispositions du Plan Comptable Général relative à la mise en oeuvre des changements de méthodes comptables.
- CRC [2004] : Règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004, relative à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.
- CRC [2005a] : Règlement n°2005-09 du 3 novembre 2005, portant diverses modifications au règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du CRC relative au plan comptable général et à l'article 15-1 du règlement n°2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.
- CRC [2005b] : Règlement n°2005-10 du 3 novembre 2005, afférent à l'actualisation du règlement n°99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.
- Code [1808] : Code de Commerce, 5^e édition, 1808.
- Code [1981] : Code de Commerce 1981-1982, Dalloz, 1981, ISBN 2-247-00297-8.
- Code [1984] : Code de Commerce 1984-1985, Dalloz, 1984, ISBN 2-247-00550-0.
- Code [1999] : Code de Commerce 1999, Dalloz, septembre 1998, ISBN 2-247-03085-8.
- Code [2011] : Code de Commerce 2011, Dalloz, août 2010, ISBN 978-2-24709017-4.
- Décret[1967] : Décret n°67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales.
- Décret[1983] : Décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 pris en application de la loi n°83-353 du 30 avril 1983 et relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés.
- Décret[1986] : Décret n°86-221 du 17 février 1986 pris en application de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985 relatif aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques et portant dispositions diverses relatives à l'établissement des comptes annuels.
- Décret-loi[1935] : Décret-loi du 8 août 1935 modifiant la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrateurs et le choix et les attributions des commissaires.
- Décret-loi[1937] : Décret-loi du 31 août 1937 modifiant ou complétant diverses dispositions de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés et de la loi du 13 novembre 1933 réglementant le droit de vote dans les assemblées d'actionnaires.
- IFRS[2001] : International Accounting Standards Board, (2001), *International Financial Reporting Standards*, (日本公認会計士協会訳『国際会計基準書』同文館、2001)
- IFRS[2005] : International Accounting Standards Board, (2006), *International Financial Reporting Standards*, (企業会計基準委員会日本語訳監修『国際財務報告基準所』雄松堂出版、2005)
- IFRS[2009] : Code IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2009.
- Loi [1867] : Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés.

- Loi [1914] : Loi du 15 juillet 1914 sur l'impôt sur le revenu.
- Loi [1917] : Loi du 31 juillet 1917 sur l'impôt cédulaire.
- Loi [1966] : Loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.
- Loi [1983] : Loi n°83-353 du 30 avril 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptable des commerçants et de certaines sociétés avec la IV^e directive adoptée par le conseil des communautés européennes le 25 juillet 1978.
- Loi [1985] : Loi n°85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques.
- Loi [1998] : Loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière(1).
- Ordonnance [1673] : Ordonnance de Louis XIV, roy de France et de Navarre, pour le Commerce, règlement pour le commerce des négociants et marchands tout en gros qu'en détail, donnée à S. Germain en Laye au mois de Mars 1673.
- Ordonnance[2004] : Ordonnance n°2004-1382 du 20 décembre portant adaptation de dispositions législatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires dans le domaine de la réglementation comptable.
- Ordonnance[2009] : Ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables.
- OCDE [1969] : Document des travaux, 1^{er} révision sur la Mesure des Activités scientifiques et techniques, OCDE, 1969.
- OCDE [1970] : Frascati Manual II, OECD, 1971.
- OCDE [1975] : La mesure des activites scientifiques et techniques, Manuel de Frascati 1975, édition de l'OCDE, Paris, 1976.
- OCDE [1980] : La mesure des activites scientifiques et techniques, Manuel de Frascati 1980, édition de l'OCDE, Paris, 1981.
- OCDE [1993] : La mesure des activites scientifiques et techniques, Manuel de Frascati 1993, édition de l'OCDE, Paris, 1994.
- OCDE [2002] : La mesure des activites scientifiques et techniques, Manuel de Frascati 2002, édition de l'OCDE, Paris, 2003.
- PC [1947] : Commission de Normalisation des Comptabilités, Plan comptable 1947, 1947.
- PCG[1957] : Conseil National de la Comptabilité, Plan comptable général, 1965.
- PCG[1982] : Conseil National de la Comptabilité, Plan comptable général.
- PCG[1986] : Conseil National de la Comptabilité, Plan comptable général , 4^e édition.
- Projet Loi [1996] : Projet de loi portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière , Sénat, annexe au procès-verbal de la séance du 15 octobre 1996.

Edition Francis Lefebvre

- Editions F. Lefebvre, Actif [2005] : Actifs, Nouvelles règles comptables et conséquences fiscales, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 2005, ISBN 2-85115-623-3.
- Editions F. Lefebvre, Conso[1999] : Comptes consolidés 1999, règles françaises, comparaison avec les normes IAS, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 1999, 2^eédition , ISBN 2-85115-432-X.
- Editions F. Lefebvre, Conso[2005] : Comptes consolidés 2005, règles françaises, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 2005, 4^eédition , ISBN

- 2-85115-622-5.
- Editions F. Lefebvre, IFRS[2003] :IFRS 2005, Divergences France/IFRS, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 2004, 1re édition , ISBN 2-85115-499-0.
- Editions F. Lefebvre, IFRS[2009] :IFRS 2009, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 2009, 2^e édition , ISBN 2-85115-793-5.
- Mémento [1980] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 1980, 2^e édition, J.RAFFEGEAU, P. DUFILS, Edition Francis Lefebvre, 1979, ISBN 2-85115-024-3.
- Mémento [1983] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 1983, 3^e édition, .RAFFEGEAU, P. DUFILS, J.CORRE et Befec Mulquin & Associés, Edition Francis Lefebvre, 1982, ISBN 2-85115-052-9.
- Mémento [1989] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 1989, 8^e édition, Befec Mulquin & Associés, Edition Francis Lefebvre, 1988, ISBN 2-85115-122-3.
- Mémento [1995] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 1995, Befec Mulquin & Associés, Edition Francis Lefebvre, 1994, ISBN 2-85-115-257-2.
- Mémento [2000] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 2000, 19^e édition, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 1999, ISBN 2-85115-419-2.
- Mémento [2004] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 2004, 23^e édition, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 2003, ISBN 2-85115-554-7.
- Mémento [2006] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 2006, 25^e édition, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 2005, ISBN 2-85115-624-1.
- Mémento [2010] : Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 2010, 29^e édition, PriceWaterhouseCoopers, Edition Francis Lefebvre, 2009, ISBN 2-85115-815-4.

Expert Comptable Média

- Expert Comptable Média , PCG 2005 Actifs[2005] : Mémento d'Experts , PCG 2005 : actifs, amortissements et dépréciations, Expert Comptable Média, 2006, ISBN 2-910413-98-5.
- Expert Comptable Média, PCG 2005 Fondamentaux[2005] : Mémento d'Experts , PCG 2005 : les fondamentaux, Expert Comptable Média, 2005, ISBN 2-910413-90-X.

Revue Fiduciaire

- Revue fiduciaire[1977] : Le code annoté de la comptabilité, Editions des Publications Fiduciaires, 1977.
- Revue fiduciaire[1979] : Le code annoté de la comptabilité, Editions des Publications Fiduciaires, 1979.
- Revue fiduciaire[1983] : Le nouveau code annoté de la comptabilité, Editions des Publications Fiduciaires, 1983, ISBN 2-86521-018-9.
- Revue fiduciaire[1984] : Dictionnaire de la comptabilité, Editions des

Publications Fiduciaires, 1984, ISBN2-86521-029-4.
Revue fiduciaire[2001] : Dictionnaire de la comptabilité 2001, Editions des Publications Fiduciaires, 2000, ISBN2-86521-519-9.

書籍・論文および記事 ouvrages, thèses, mémoires et articles

- Bessieux-Ollier [2006] : Corinne BESSIEUX-OLLIER, “Les pratiques d'évaluation et de publication des entreprises françaises, allemandes et américaines : le cas des éléments incorporels” , *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 12-Volume 2, décembre 2006, pp.167-190.
- Bessieux-Ollier et Walliser[2007] : Corinne BESSIEUX-OLLIER et Elisabeth WALLISER, “La transition et la première application en France des normes IFRS : le cas des incorporels” , *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro thématique, décembre 2007, pp.219-245.
- Bessieux-Ollier et Walliser[2010] : Corinne BESSIEUX-OLLIER et Elisabeth WALLISER, “Actifs incorporels et comptabilité” , *Revue Française de Comptabilité*, n°437, novembre 2010, pp.40-42.
- Bernheim[1998] : Yves BERNHEIM, “ A props de principes comptables, d'harmonisation et d'image(s) fidèle(s)” , *Revue Française de Comptabilité*, n°305, novembre 1989, pp.57-62.
- Bernheim[1999] : Yves BERNHEIM, “L' Essentiel des US GAAP – Comptabilité Américaine Comparaison avec les rérérentiels IASC et français ” ,Mazars & Guépard, 1999, ISBN 2-9511255-3-4.
- Bigoy[2003] : Céline BIGOY, “Les IAS (International Accounting Standard) ” , Rapport de recherche bibliographique, ENSSIB, mars 2003.
- Cazavan-Jeny et Jeanjean[2003]: Anne CAZAVAN-JENY and Thomas JEANJEAN, “Value Relevance of R&D Reporting : A Signaling Interpretation”, ESSEC, juillet 2003.
- Cazavan-Jeny et Jeanjean[2005]: Anne CAZAVAN-JENY and Thomas JEANJEAN, “Pertinence de l'inscription à l'actif des frais de R&D : une étude empirique” , *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 11-Volume1, mai 2005, pp.5-21.
- Cazavan-Jeny et Jeanjean[2006]: Anne CAZAVAN-JENY and Thomas JEANJEAN, “The Negative Impact of R&D Capitalization : A Value Relevance Approach” , *European Accounting Review*, Vol 15, No1,37-61, 2006.
- Colasse[2000]: Bernard COLASSE, “Harmonisation comptable internationale” , Bernard COLASSE, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, 2000, ISBN978-2-7178-5670-5.
- Colasse[2001]: Bernard COLASSE, “Comptabilité Ggénérale, PCG 1999 et IAS” , Economica, 2001, ISBN 2-7178-4321-3.
- Colasse[2005]: Bernard COLASSE, “Comptabilité Ggénérale, PCG, IAS/IFRS et Enron” , Economica, 2005, ISBN 2-7178-5007-4.
- Colasse et Lesage[2010]: Bernard COLASSE et Cédric LESAGE, “Introduction à la Comptabilité” , Economica, 2010, ISBN 978-2-7178-5837-2.
- Culmann[1980]: Henri CULMANN, “Le Plan comptable révisé de 1979, comptabilité générale” , Presses universitaires de France, 1980.
- Degos [1998] : Jean-Guy DEGOS, “Histoire de la comptabilité” , Presses Universitaire de France, 1998, ISBN 978-2-7496-0118-2.
- De Lauzainghein, Navarro et Nechelis [2004] : Christian de LAUZAINGHEIN, Jean-Louis NAVARRO et Dominique NECHELIS, “Droit comptable” , 2004, ISBN 2-24-704122-1.
- Delesalle[2002] : Eric DELESALLE, “La définition des actifs, un exposé-sondage

- du CNC” , *Revue Française de Comptabilité*, décembre 2002.
- Delesalle[2004a] : Eric DELESALLE, “CNC : Le projet d’avis sur la définition, la -comptabilisation et l’évaluation des actifs” , *Revue Française de Comptabilité*, mai 2004.
- Delesalle[2004b] : Eric DELESALLE, “L’avis du CNC sur les actifs” , *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août 2004.
- Delplanque[2006] : Catherine DELPLANQUE, “Le Code de commerce 1807 par Catherine DELPLANQUE, www.afhj.fr, 2006.
- Ding et Stolowy [2003] : Yuan DING et Hervé STOLOWY, “Les facteurs déterminants de la stratégie des groupes français en matière de communication sur les activités de R&D” , *Finance Contrôle Stratégie*, Vol . 6, No. 1, pp.6-29, décembre 2004.
- Ding, Stolowy et Tenenhaus[2004] : Yuan DING, Hervé STOLOWY et Michel TENENHAUS, “Les déterminants de la stratégie de « capitalisation » des frais de recherche et développement en France” , *Finance Contrôle Stratégie*, Vol . 7, No. 4, pp.87-106, décembre 2004.
- Ernst & Young[2005] : Earnst & Young, “Passage aux IFRS, Les pratiques des grands groupes européens” , CPC, 2005, ISBN 2-910688-06-2.
- Ernst & Young[2006] : Earnst & Young, “Première application des IFRS, Les pratiques des grands groupes européens” , CPC, 2006, ISBN 2-910688-07-0.
- Ernst & Young[2007] : Earnst & Young, “IFRS, Les pratiques des grands groupes européens” , CPC, 2007, ISBN 978-2-910688-25-7.
- Engel et Eletz[2007] : F.ENGEL, F.ELETZ, “Comptabilité Générale” , Ecole des mines de Paris, 2007, ISBN 978-2-91-176284-3.
- Fabre et Farjaudon [2005] : Karine FABRE et Anne-Laure FARJAUDON “Ecart d’acquisition et Normes IAS/IFRS, une étude emplique des pratiques des entreprises françaises” , 2005, <http://basepub.dauphine.fr>
- Fabre et Farjaudon [2007] : Karine FABRE et Anne-Laure FARJAUDON, “Actifs Incorporels : IFRS et CAC40” , *Revue Française de Comptabilité*, décembre 2007.
- Garnier[1984] : Pierre GARNIER, “Comptabilité commerciale, comptabilité générale – Plan comptable général révisé 1982 (et décret du 29.11.83)” , Dunot, 1984, ISBN 2-04-015632-1.
- Hermet et Jolibert[1995] : Gérard HERMET et Alain JOLIBERT, “La Part de Marché, concept, déterminants et utilisation” , Economica, 1995, ISBN 2-7178-2745-5.
- Hoarau[2003] :Christine HOARAU, “Place et rôle de la normalisation comptable en France” , *Revue française de gestion*, 2003/6, n°147.
- Irson[1678] : Claude IRSON, “Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles, par débit et crédit, et par recette, dépense, et reprise” , Paris, 1678.
- Julian[2005] : Jean-Jacques JULIAN, “Actifs incorporels et Parts de marché lors de la transition IFRS” , *Revue Française de Comptabilité*, septembre 2005, pp.56-60.
- Klee[2009] : Louis KLEE, “Image fidèle et représentation de l’entreprise” , Bernard COLASSE, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, 2009.
- Lebrun[2004] : Benoît LEBRUN, “La Comptabilisation d’une immobilisation incorporelle suivant la norme IAS38” , *Revue Française de Comptabilité*, juin 2004.
- Lo Russo[2010] : Raimondo LO RUSSO, “Droit Comptable Européen” , Larcier, 2010, ISBN978-2-8044-3812-8.

- Pérochon[1979] : Claude PEROCHON, “Le Nouveau Plan Comptable Général –projet- Guide d’Application” , Foucher, 1979.
- Pérochon[1983] : Claude PEROCHON, “Présentation du Plan Comptable Français, PCG82” , Foucher, 1983, ISBN 2-216-00162-7.
- Pirolli[1978] : Robert PIROLI, “La révision du plan comptable généra, *Revue Française de Comptabilité*, mai-juin, 1978 n°83.
- Raffageau, Dufils, et Corré[1980] : Jean RAFFAGEAU, Pierre DUFILS, et Jean CORRE, “Plan Comptable Générale Révisé ” , Francis Lefebvre, 1980.
- Roy[2005] : Thierry ROY, “La Convergence PCG/IAS : Jusqu’où” , *Revue Française de Comptabilité*, juin 2005.
- Ropert[2009] : Olivier ROPERT, “La Recherche et le Développement dans les Sociétés du Secteur de l’équipement Automobile” , *Revue Française de Comptabilité*, avril 2009.
- Richard : Edouard RICHARD, “Ordonnance de 1673 présentée par Edouard Richard” , <http://partage.univ-rennes1.fr>
- Richard [2005] : Edouard RICHARD, “Droit des affaires, questions actuelles et perspectives historiques” , Presses Universitaires de Rennes, 2005, ISBN 2-7535-0012-6.
- Savary [1675] : Jacques SAVARY, “Le Parfait Négociant ou Instruction Générale pour ce qui regarde le Commerce de toute sorte de Marchandises tant que France, que des Pays Etrangers” , 1675.
- Savary [1753] : Jacques SAVARY, “Le Parfait Négociant V2 :ou Instruction Générale pour ce qui regarde le Commerce des Marchandises de France et des Pays Etrangers” , 1753.
- Scheid[2006] : Jean-Claude SCHEID, “La définition d’un actif” , *Revue Française de Comptabilité*, novembre 2006.
- Scheid[2010] : Jean-Claude SCHEID, “ Une nouvelle définition de l’actif comptable” , *Revue Française de Comptabilité*, mars 2006, p.5.
- Sellami Mezghanni[2008] : Basma SELLAMI MEZGHANNI, “Pratique des entreprises françaises en matière de traitement comptable des frais de R&D suite à la transition aux normes IAS/IFRS : Cas du CAC 40” , *Revue Française de Comptabilité*, octobre 2009, pp. 44-50.
- Stolowy, Haller et Klockhaus [2000] : Hervé STOLOWY, Axel HALLER et Volker KLOCKHAUS, “La comptabilisation des marques en France, en Allemagne et selon les règles de l’IASC” , 6ème version, HEC, octobre 2000.
- Stolowy, Lebas et Langlois[2006] : Hervé STOLOWY, Michel J. LEBAS, Georges LANGLOIS, “Comptabilité et Analyse financières, une perspective globale” , Edition De Boeck Université, 2006, ISBN 13-978-2-9041-5012-9.
- Touchais et Lenormand [2008] : Lionel TOUCHAIS et Gaelle LENORMAND , “L’impact de l’IAS 38 sur le traitement des frais de développement ; le cas des groupes français” , *Revue Française de Comptabilité*, avril 2008.
- Viandier[1984] : Alain VIANDIER, “Droit Comptable” , Dalloz, 1984, ISBN 2-247-00537-3.
- Viandier et de Lauzainghein[1993] : Alain VIANDIER et Christian de LAUZAINGHEIN “Droit Comptable” , Dalloz, 1993, ISBN 2-247-01563-8.
- Walliser [2001] : Elisabeth WALLISER, “La mesure comptable des Marques” , Vuibert, 2001, ISBN 2-7117-7957-2.
- Zemzem[2007] : Ahmed ZEMZEM, “Le Choix de comptabilisation des dépenses de recherche et développement en Fance : Détermination et Pertinence” , Thèse de doctorat de l’Université de Nice Sophia Anripolis, novembre 2007.

- ASBJ[2007]:企業会計基準委員会、「研究開発費に関する論点の整理」、財務会計基準機構、2007年
- ASBJ[2008]:企業会計基準委員会、「社内発生開発費のIFRSのもとにおける開示の実態調査」、財務会計基準機構、2008年
- ASBJ[2010]:企業会計基準委員会、「第198回企業会計基準委員会審議事項(5)-3『検討論点:社内開発費の資産計上について』」、財務会計基準機構、2010年
- ASBJ[2011]:企業会計基準委員会、「第223回企業会計基準委員会審議事項(3)-2『開発費の取扱いの検討』」、財務会計基準機構、2011年
- 井戸[1997]:井戸一元、「ドイツの財務報告と国際会計基準の国内化」、『豊橋創造大学紀要』、第1号、55-66ページ、1997年
- 伊藤[2000]:伊藤邦雄著、『コーポレートブランド経営』、日本経済社、2000年
- 伊藤[2001]:伊藤邦夫、「無形資産会計の現状と展望」、『企業会計』、2001Vol.53No.1、2001年
- 伊藤[2004]:伊藤邦夫著、「無形資産会計の論点」、『会計』第165巻第5号、2004年
- 伊藤[2006]:伊藤邦夫編著、『無形資産の会計』、中央経済社、2006年
- 岩井[2008]:岩井高士、「製薬産業の研究開発資産と付加価値一連結財務データによる産業間比較一」、『政策研ニュース』No.26、2008年
- 大下[1998]:大下勇二著、『フランス財務報告制度の展開』、多賀出版、1998年
- 大下[2001]:大下勇二、「フランス会計の国際化対応」、『会計』第160巻第6号、2001年
- 大下[2001]:大下勇二、「フランス連結会計基準の国際的調和(7) 一会計処理のオプション(1)一」、『経営志林』第38巻第1号、2001年
- 大下[2002]:大下勇二、「フランス連結会計基準の国際的調和(9) 一会計処理のオプション(3)一」、『経営志林』第39巻第3号、2002年
- 加賀谷[2006]:加賀谷哲之、「第8章 無形資産の評価研究の視点と課題」(伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社)、2006年
- 木内・中村[1962]:木内佳市・中村宣一郎共訳、『標準会計制度-プラン・コンタブル・ジェネラル』フランス国家会計委員会編、ミネルヴァ書房、1962年
- 国際会計基準委員会[1978]:国際会計基準委員会、「国際会計基準第9号『研究および開発活動の会計』」、『企業会計』、第30巻9号、中央経済社、1978年8月
- 岸[1975]:岸悦三著、『会計生成史』、同文館、1975年
- 岸[2004]:岸悦三訳、『フランス会計基準』、同文館出版、2004年
- 斎藤昭雄[1982]:斎藤昭雄、「プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能(三) -フランス会計制度研究の一齣-」『成城大学経済研究』76号、1982年
- 斎藤静樹[2005]:斎藤静樹著、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」、中央経済社、2005年
- 坂本[2011]:坂本孝司著「会計制度の解明、ドイツとの比較による日本のグランドデザイン」、中央経済社、2011年
- 佐藤[2006]:佐藤誠二、「EUにおける会計国際化の新たな展開」、『会計』第163巻第1号、2006年
- 辰巳[1977]:辰巳正三、「『基礎研究費および開発費の会計(案)』の解説」、『企業会計』24巻4、中央経済社、1977年4月
- 友岡[1985]:友岡賛、「『真実且つ公正なる概観』考(その1)」、『三田商学研究』28巻4号、1985年10月
- 豊田、小林[2008]:豊田俊一、小林央子、「ASBJ 開発、研究開発費に関する論点整理」、『経理情報』No1175、2008年3月
- 日本公認会計士協会[1999]:日本公認会計士協会、「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」、1999、www.hp.jicpa.or.jp
- 中島[1977]:中島省吾、「『基礎研究費および開発費の会計(案)』解説」、『産業経理』

- 37 卷 5、産業経理協会、1977 年 5 月
- 中島[1978]：中島省吾、「『研究および開発活動の会計』をめぐって」、『産業経理』38 卷 10、産業経理協会、1978 年 10 月
- 中野[2006]：中野誠、「第 11 章 研究開発投資と株式価値の関係性：グローバル研究」（伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社）、2006 年
- 中野[2008]：中野誠、「研究開発の会計学—研究開発費に関する論点の整理を題材として—」、『企業会計』2008 Vol. 60 No.6、2008 年
- 永田[2006]：永田京子、「第 6 章 第 1 節 無形資産と不確実性」（伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社）、2006 年
- 野村[1982]：野村健太郎編著、番場嘉一郎監修 『フランス会計論 - プラン・コンタブル研究 - 』、中央経済社、1982 年
- 野村[1984]：中村宣一郎、森川八洲男、野村健太郎、高尾裕二、大下勇二共訳 『フランス企業会計原則—プラン・コンタブル・ジェネラル—』、同文館、1984 年
- 野村[1990]：野村健太郎著、『フランス企業会計』、中央経済社、1990 年
- 野村[2005]：野村健太郎編著、『プラン・コンタブルの国際比較』、中央経済社、2005 年
- 平松、広瀬[2002]：平松一夫 広瀬義州訳、『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社、2002 年
- 藤井[2005]：藤井秀樹「フランス会計制度とプラン・コンタブル—会計基準調和化をめぐって」『プラン・コンタブルの国際比較』野村健太郎編著、中央経済社、2005 年
- 藤田[2000]：藤田晶子、「のれんとブランドの会計」『税経通信』2000.01、2000 年
- 藤田[2001]：藤田晶子、「のれんとブランド」『会計』第 160 卷第 2 号、2001 年
- 藤田[2004a]：藤田晶子、「無形資産会計の論点」『税経通信』2004.11、2004 年
- 藤田[2004b]：藤田晶子、「無形資産会計の史的展開」『経済研究』明治学院大学、2004 年 131 号、
- 藤田[2005]：藤田晶子、「無形資産会計とその研究動向（1）」『経済研究』明治学院大学 2005 年 132 号、
- 藤田[2007]：藤田晶子、「開発費の資産計上と資産・負債アプローチ」、『会計基準』、No.18、2007 年
- 藤田[2008]：藤田晶子、「無形資産会計とその将来的課題」、『企業会計』、Vol.60, No.6、2008 年
- 藤田[2012]：藤田晶子、『無形資産会計のフレームワーク』、中央経済社、2012 年
- 宮原[2007]：宮原祐一、「研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察—国際的統合への阻害要因分析とアプローチ—」『国士館大学政経論叢』2007 年第 4 号、2007.12.
- 宮原[2009]：宮原祐一、「研究開発投資に関する実証研究の成果—財務会計上の研究開発費資産計上の妥当性—」『国士館大学政経論叢』通号 147、2009.3.
- 宮原[2010]：宮原祐一、「研究開発費の会計処理—『無形資産に関する論点整理』を通じて—」『国士館大学政経論叢』通号 151、2010.3.
- 向伊[2003]：向伊知郎、「EU における IFRS 全面適用に向けての動向と課題」『会計』第 164 卷第 3 号、
- 森川[1978]：森川八洲男著、『フランス会計発達史論』、白桃書房、1978 年
- 山口[1984]：山口香五郎編、『EC 会社法指令』、同文館、1984 年
- 吉岡[2005]：吉岡正道著、『フランス会計原則の史的展開』2005 年、ISBN 4-8394-2003-3
- 吉田[2008]：吉田健太郎、「社内発生開発費の IFRS のもとにおける開示の実態調査」、『会計・監査ジャーナル』、No.641、2008 年
- 渡辺[2002]：渡辺章博、「無形資産会計」『企業会計』Vol.154No.1、2002 年

(1)連結

(百万Euro)

	31. 12. 04				31. 12. 05	
	フランス基準	振替		IFRS		
		資産間	資産負債間			
固定資産合計	11,533.7	769.6	3,430.7	15,734.0	18,686.0	78.23%
取得差額 (のれん)	817.2	2,669.9	26.7	3,513.8	3,837.1	16.06%
無形固定資産	3,739.7	-2,673.2	-1.6	1,064.9	1,201.0	5.03%
有形固定資産	1,943.7	241.3		2,185.0	2,466.0	10.32%
金融資産	5,033.1	-10.6	3,519.9	8,542.4	10,757.1	45.03%
繰延税金資産		542.2	-114.3	427.9	424.8	1.78%
流動資産合計	6,645.4	-769.6	-1,224.6	4,651.2	5,200.1	21.77%
資産合計	18,179.1		2,206.1	20,385.2	23,886.1	100.00%

- ・営業権 (2,564.6)及び市場占有(105,2)は、IAS38の識別可能性の適用により、取得差額 (のれん) に振替られた。

無形固定資産内訳 (2004年)

		対総資産
商標権 (耐用年数無期限)	618.5	3.03%
商標権, プロダクトライン (償却資産)	26.7	0.13%
ライセンス、特許権	346.2	1.70%
その他	73.5	0.36%
合計	1,064.9	5.22%

(2004年減価償却額219.7)

内訳 (2005年)

	707.4	2.96%
	25.9	0.11%
	331.6	1.39%
	136.1	0.57%
合計	1,201.0	5.03%

(減価償却288)

注記 2004年 (フランス基準、改訂前PCG)

- ・無形固定資産は、原価で計上している。取得により識別可能な無形要素は、個々に計上している。主に、商法権、市場占有、営業権を部分再評価法により評価している。
- ・商標権
取得した商標権に付いては、独立した専門家により、割引現在価値法により評価しており、以下の2方法による。
プレミアム方法：商標がない場合の企業活動による将来のキャッシュフローを見積もる方法
使用料方法：比較可能な商標の使用料の水準に基づいて、自己の商標の価値を算定する方法
- ・市場占有
資産要素や企業タイトルの取得時に、その取得価額のうち市場におけるグループの位置の獲得や強化につながる部分は、市場占有に計上する。それは、取得日における活動および収益力の指標などの経済データにより評価される。
- ・研究開発費
その期の費用に直接計上している。
- ・損益計算書より
研究開発費は、2003年 480百万ユーロ、2004年 507百万ユーロ
全て化粧品と皮膚研究の研究費である。

注記 2005年 (IFRS基準)

- ・無形固定資産は、原価で計上している。取得により識別可能な無形要素は、個々に計上している。主に、商標権、プロダクトライン、処方や特許権など。
取得固定資産は、独立した専門家により評価されている。

- ・商標権
商標権については、取得後の使用価値を追従するのが容易である割引現在価値法を用いている
- ・研究開発費
研究段階での支出はその期の費用として会計計上している。
開発段階での支出は、IAS38 に挙げられた要件を全て満たす場合、無形固定資産として計上している。
重要な開発計画であるが、商品化が不確実なものは、規準を満たさないものとみなす。

(2) 個別

	31. 12. 2004		31. 12. 2005	
固定資産合計	7,395.0	77.68%	7,817.4	77.73%
取得差額 (のれん)		0.00%		0.00%
無形固定資産	389.9	4.10%	420.3	4.18%
有形固定資産	226.0	2.37%	232.7	2.31%
金融資産	6,779.1	71.21%	7,164.4	71.24%
繰延税金資産				
流動資産合計	2,125.4	22.32%	2,239.7	22.27%
資産合計	9,520.4	100.00%	10,057.1	100.00%

無形固定資産 内訳	2004		2005	
特許権、商標権	345.2	72.20%	345.3	66.75%
営業権	2.4	0.50%	3.0	0.58%
その他無形固定資産	130.5	27.30%	169.0	32.67%
合計 (取得価額)	478.1	100.00%	517.3	100.00%
償却・減損累計額	88.2		97.0	
合計 (残存価額)	389.9		420.3	

注記 (2004年 改訂前PCG基準)

- ・無形資産は、取得価額にて貸借対照表に計上している。
- ・取得商標権は、その評判や将来の成果への貢献などの複数の評価基準により評価している。
- ・商標権および営業権は、償却しない。売上高や収益率の状況により一年ごと判定するものとする。
- ・特許権は、5年で償却する。
- ・商標権の登録費用は、10年で償却する。
- ・高価格のソフトは、5年の定額償却、あるいは12ヶ月の特別償却による。
- ・そのほかの無形固定資産は、通常、20年を超えない期間で償却している。
- ・研究開発費は、その期の費用として計上している。

注記 (2005年 改訂後PCG基準)

- ・無形資産は、取得価額にて貸借対照表に計上している。
- ・取得商標権は、その評判や将来の成果への貢献などの複数の評価基準により評価している。
- ・資産に関する規則2004-06の適用により、予想使用期間に基づき償却している商標を識別可能とみなす。
- ・商標権の初回登録費用は、以後、費用処理する。
- ・特許権は、5年で償却する。
- ・そのほかの無形固定資産は、通常、20年を超えない期間で償却している。
- ・研究開発費は、その期の費用として計上している。

資料 2

Hermès International

(2004年、2005年のアニュアルレポートより)

(1) 連結

(百万ユーロ)

	2004		2005	
	フランス基準		IFRS基準	
固定資産合計	575.6	33.12%	776.1	40.99%
のれん(Goodwill)	23.5	1.35%	19.7	1.04%
無形固定資産	32.7	1.88%	29.8	1.57%
有形固定資産	463.2	26.65%	499.5	26.38%
金融資産	36.1	2.08%	129.8	6.85%
その他	20.1	1.16%	97.3	5.14%
流動資産合計	1,162.2	66.88%	1,117.5	59.01%
資産合計	1,737.8	100.00%	1,893.6	100.00%

無形固定資産 内訳	2004		2005	
賃借権	33.3	42.31%	34.5	42.86%
営業権	3.0	3.81%	3.0	3.73%
その他無形固定資産	42.4	53.88%	43.0	53.42%
合計 (取得価額)	78.7	100.00%	80.5	100.00%
償却・減損累計額	46.0		50.7	
合計 (残存価額)	32.7		29.8	

注記 (2004年 改訂前PCG 基準)

- ・その他無形固定資産は、次のとおりである。
ライセンス、特許権、ソフト及び商標権の合計 22.4百万ユーロ
その他 20.0百万ユーロ
- ・設立費は、実際の経済価値及び慎重さを考慮し、取得した期中に全額を償却している。
- ・営業権と賃借権は、正味価額が予想実際価額を上回る場合、減価の対象とする。
- ・ソフトは、最長3年間で償却する。
- ・商標権と特許権は、正味価額が予想実際価額を上回る場合、減価の対象とする。

注記 (2005年 IFRS基準)

- ・無形固定資産は、IFRS38に基づき、信頼しうる方法により価格を評価でき、かつ将来の経済的便益がグループにもたらされると予想される要素を計上している。
- ・無形資産は、償却後残存価額にて計上している。主なものは、
賃借権
特許権、モデルおよび自己創設以外の商標権
ソフト
賃借権は、使用期間が限定でき、かつ帳簿価額が予想実際価額を上回る場合、価値減少の対象となるものである。
自己創設商標権およびそれに類する要素は、IAS 38の適用により、無形固定資産に計上しない。

(2) 個別

(千ユーロ)

	2004年 改訂前基準		2005年 改訂後基準	
固定資産合計	278,967	28.34%	283,050	27.80%
のれん(Goodwill)		0.00%		0.00%
無形固定資産	6,154	0.63%	435	0.04%
有形固定資産	2,154	0.22%	4,622	0.45%
金融資産	270,659	27.50%	277,993	27.31%
その他				
流動資産合計	693,241	70.42%	734,382	72.14%
その他調整勘定	12,160	1.24%	571	0.06%
資産合計	984,368	100.00%	1,018,003	100.00%

無形固定資産 内訳	2004年		2005年	
ライセンス、特許権、商標権	6,238	60.13%		0.00%
営業権	1,057	10.19%	1,057	21.85%
その他無形固定資産	3,080	29.69%	3,780	78.15%
合計 (取得価額)	10,375	100.00%	4,837	100.00%
償却・減損累計額	4,221		4,402	
合計 (残存価額)	6,154		435	

注記 (2004年 改訂前PCG)

- ・ 買入商標権、および自己創設商標権にかかる登録費とそれに先行する研究費は、資産化している。
これらの費用は、商標権の保護期間での償却は行っていない。
再登録費用は、費用処理している。

注記 (2005年 改訂後PCG)

- ・ 2005年1月1日から適用となる資産に関する新規則により、2004年12月31日まで資産計上していた内部創設商標権に係る登録費用及び先行する研究費は、費用計上となった。
2005年1月1日、当該新規則の遡及適用により、自己資本が5,917千ユーロ減少した。
- ・ 無形固定資産の増加は、主に新しいソフトに拠るものである。
- ・ 無形固定資産の減少は、新会計規則の適用による資産、登録済商標権の流出である。

資料 3

Chanel S. A. S.

(2004年、2005年決算申告書類より)

個別

(ユーロ)

	2004年 改訂前基準		2005年 改訂後基準	
固定資産合計	446,559,918	56.55%	429,485,236	56.90%
のれん(Goodwill)		0.00%		0.00%
無形固定資産	16,551,614	2.10%	19,196,330	2.54%
有形固定資産	75,947,985	9.62%	85,919,739	11.38%
金融資産	354,060,319	44.83%	324,369,167	42.98%
その他				
流動資産合計	342,528,459	43.37%	325,133,304	43.08%
その他調整勘定	623,858	0.08%	162,862	0.02%
資産合計	789,712,235	100.00%	754,781,402	100.00%

無形固定資産 内訳	2004年		2005年	
ライセンス、特許権、その他	5,103,862	26.84%	9,982,164	41.86%
営業権	13,499,985	70.99%	13,499,985	56.62%
その他無形固定資産	412,635	2.17%	362,143	1.52%
合計 (取得価額)	19,016,482	100.00%	23,844,292	100.00%
償却・減損累計額	2,464,868		4,647,962	
合計 (残存価額)	16,551,614		19,196,330	

注記 (2004年 改訂前PCG)

- ・ライセンス、特許権、類似する権利
ソフトは、12ヶ月の期間で定額法で償却している。
特許権、その他無形固定資産は、取得にかかる費用を除き、その取得価額で計上している。
1997年1月1日以来、商標権の登録費用は、資産計上している。
自己創設商標権に係る再登録費用は、資産計上している。
取得商標権に係る再登録費用は、費用処理している。
- ・営業権は、非償却。

注記 (2005年 改訂後PCG)

- ・2005年1月1日より、資産に関する新規則CRC2004-06 を適用する。
その適用により、2005年1月1日付貸借対照表上、商標権の再登録費用は、0となり、それにより自己資本が1,729,068ユーロ減少する。
- ・ソフト、特許権及び営業権については、2004年と同じ。

(1)連結

(百万Euro)

	31.12.04				31.12.05	
	フランス基準	振替	IFRS			
固定資産合計	10,934	5,898	18,105	70.95%	19,537	69.64%
取得差額 (のれん)	3,222	826	4,048	15.86%	4,479	15.97%
商標権その他無形	3,837	4,001	7,838	30.72%	8,530	30.41%
有形固定資産	3,760	781	4,541	17.80%	4,983	17.76%
	115		115	0.45%	579	2.06%
繰延税金資産	5	212	217	0.85%	306	1.09%
その他固定資産	1,268	78	1,346	5.27%	660	
流動資産合計	7,273	-896	6,377	24.99%	8,516	30.36%
現金、現金同等物	1,017	18	1,035	4.06%		
資産合計	19,224	5,020	25,517	100.00%	28,053	100.00%

商標権その他資産	31.12.2004
Fendi	807
Guerlain	441
Céline	281
Loewe	122
Veuve Cliquot	113
Château d'Yquem	108
Krug	100
その他	294
ユーロ建商標権合計	2,266
Tag Heuer	804
Danna Karan NY	380
その他	196
外貨建商標権合計	1,380
賃借権	92
ソフトウェア	44
その他	55
合計	3,837

商標権、流通網 (IFRSへの移行 01.01.2004)	
フランス基準	3,902
LVブランド	2,058
のれん、営業権その他への振替	2,179
商標権、販売網償却費	-249
その他	30
IFRS基準	7,920

無形固定資産内訳	31.12.2004		31.12.2005	
商標権 (Marque, Brand)	5,494	60.13%	5,846	68.53%
流通網 (Enseignes, Trade)	3,281	35.91%	2,204	25.84%
その他無形固定資産	362	3.96%	480	5.63%
合計	9,137	100.00%	8,530	100.00%

商標権、流通網内訳	31.12.2004		31.12.2005	
ワイン・その他酒	350	4.68%	652	8.10%
衣類・皮革製品	3,603	48.19%	3,654	
香水・化粧品	599	8.01%	606	
時計・宝石	894	11.96%	887	11.02%
販売網	1,983	26.52%	2,204	
その他	47	0.63%	47	0.58%
合計	7,476	100.00%	8,050	19.70%

IFRSへの移行

初度適用

IFRS 1に基づき、LVMHは1987年のMoët HennessyとLouis Vuittonの合併に遡及適用する。これは、同じくIFRS3, IAS38, IAS36に基づくものである。

1987年、Louis VuittonとVeuve Cliquotは、Moët Hennessyの株の発行により合併した。これは、LVによるMHの買収ではなく、プーリング法によるものだった。従って、当時いかなる資産の再評価も、特に商標権、行われなかった。

MHの株主は合併後の議決権を約60%支配しているため、これはIFRS3の適用によれば、MHによるLVの買収と考えられ、Louis Vuittonの商標権を再評価しうるものである。

商標権及び流通網（ブランド及びトレードネーム）の償却

フランス基準では、商標権は償却していなかった。

IAS38の適用により、無形資産は、使用期間が限定されているものは、その期間で定額法により償却される。使用期間が無期限のものは、非償却だが、年1回の減損テストの減損テストの対象となる。

使用期間が無期限と判断される資産は、以下のような規準を満たしたものである。

- －商標権や流通網が、活動ボリューム、国際的存在、名声をその市場において世界的に保有する場合
- －長期にわたる収益予想
- －経済情勢の不安定さにさらされる度合い
- －商標権や流通網の将来性による主な情勢
- －商標権や流通網の歴史の古さ

営業権

フランス商法上の営業権およびグループの製品の流通網の取得のための支出である販売権は、フランス会計基準では、取得差額に計上していた。IFRSでは、営業権および販売権は流通網として無形資産計上する。

2005年 注記より

商標権と販売網

識別可能で有名な取得商標権と流通網は、取得時の評価額により資産計上する。

新しい流通網の創設や既存の販売網の開発のための支出は、費用処理する。

使用期間が限定されている商標権やその他の無形資産は、その期間に応じて償却する。

使用期間が無期限のものは、償却しないが、年1回の減損テストの対象となる。

使用期間が限定的か無期限かは、一定の基準により判断される。

商標権の償却期間は5年から40年である。

研究開発費

研究費は、資産化されない。

新製品の開発費は、商品化が決定された場合にのみ、資産化する。

その他の無形資産

償却期間は以下のようなものである。

賃借権、pas de porte：市場状況によるが、往々にして賃借契約期間の1-2倍の期間

開発費：最長3年

ソフトウェア：1-5年

(1)連結

	31.12.04				(百万Euro)	
	フランス基準	振替	IFRS		31.12.05	
固定資産合計	64,230	8,687	73,444	85.99%	73,537	84.86%
取得差額 (のれん)	23,475	4,863	28,338	33.18%		0.00%
無形固定資産	29,600	3,629	33,229	38.91%	60,463	69.77% *1
有形固定資産	5,886	6	5,892	6.90%	6,184	7.14%
金融資産	940	30	970	1.14%	6,890	7.95% *2
繰延税金資産	1,925	159	2,084	2.44%		0.00%
その他	2,404	527	2,931	3.43%		0.00%
流動資産合計	12,525		11,963	14.01%	13,121	15.14%
資産合計	76,755		85,407	100.00%	86,658	100.00%

・ のれんと無形固定資産（主に研究開発費）の増加は、Sanofi社の合併による。

*1 のれんを含む

*2 繰延税金資産を含む

注記 (2005年 IFRS基準)

・ 研究開発費

研究費は、IAS38 の将来の経済的便益がもたらされ、かつ信頼のおける方法により評価される場合、無形資産に計上されるという規準をみたさないで、費用とする。IAS38 は6つの要件をみたせば、開発費を無形資産として計上できるとしているが、薬事開発は、薬事市場に出す認可を得る前では、法的認可や研究開発過程に関する危険や不確実性があるので、そのような要件のみでは無形資産の規準を満たすとはみなされない。化学産業開発費は、市場に出す初度の法的許可を得る前の支出を無形固定資産としている。

・ 特許権は、取得価額で資産計上し、法的保護期間あるいは経済的寿命がそれより短い場合はその期間を使用期間として償却している。

・ 取得研究開発費

取得した開発作業はIAS38、25項の無形資産の認識規準を満たすので、無形資産として計上している。

市場に出す許可をまだ得ていない薬事に係る権利の第三者からの取得は、資産として計上している。これらの権利は、市場に出す許可の取得日より、使用期間で定額法により償却している。

技術やデータベースへのアクセスやジェネリックに関する書類を取得するための支出も、同様に資産とする。

研究開発の契約や下請けへの支出、あるいは独立した研究開発のコラボレーションへの支出は、役務提供を受ける期間、費用処理する。

損益計算書より

・ 研究開発費

2004年の2,389百万ユーロ(*1)から、2005年は4,044百万ユーロ(*2)に増加した。

主にAventisとの合併による。

・ 費用/売上高割合 (*1)2004年 16.1%、 (*2)2005年 14.8%

- ・無形固定資産の減価償却

2004年の1,581百万ユーロから、2005年は4,037百万ユーロに増加した。

この増加は、Aventis との合併による。2004年はAventis分の償却が4ヶ月と10日分であったが、2005年は12ヶ月分であることに起因する。

(2) 個別

(百万ユーロ)

	2004年		2005年	
	改訂前基準		改訂後基準	
固定資産合計	43,795	91.41%	46,278	85.02%
のれん(Goodwill)		0.00%		0.00%
無形固定資産	170	0.35%	36	0.07%
有形固定資産	147	0.31%	173	0.32%
金融資産	43,478	90.75%	46,069	84.64%
その他				
流動資産合計	4,031	8.41%	8,006	14.71%
その他調整勘定	86	0.18%	145	0.27%
資産合計	47,912	100.00%	54,429	100.00%

無形固定資産 内訳	2005	
営業権	32	4.89%
特許権	59	9.02%
商標権	68	10.40%
その他無形固定資産	478	73.09%
仕掛無形固定資産	17	2.60%
合計 (取得価額)	654	100.00%
増減	10	
償却・減損累計額	608	
合計 (残存価額)	36	

注記 (2005 改訂前PCG)

- ・特許権、商標権

2005年9月1日、Santé Bucco Dentaireの特許権及び商標権をそれぞれ3つずつ、Procter&Gambleへ譲渡した。

損益計算書より

- ・研究開発費

2003年920百万ユーロ、2004年 941百万ユーロに対し、2005年は1.138百万ユーロである。

連結

(百万Euro)

	31. 12. 04		31. 12. 05	
	フランス基準	IFRS		
固定資産合計	18,313	23,326	24,006	34.70%
取得差額 (のれん)	1,969	1,870	1,752	2.53%
無形固定資産	270	3,354	3,964	5.73%
有形固定資産	12,739	14,392	14,957	21.62%
金融資産	2,562	3,058	2,628	3.80%
繰延税金資産	48	554	95	0.14%
その他	725	98	610	0.88%
流動資産合計	42,153	42,335	45,169	65.30%
資産合計	60,466	65,661	69,175	100.00%

無形固定資産 内訳	2004年 フランス基準		2004年 IFRS		2005年	
開発費		0.00%	4,965	81.09%	5,824	82.16%
ソフト その他	519	76.32%	1,158	18.91%	1,265	17.84%
その他無形固定資産	161	23.68%				
合計 (取得価額)	680	100.00%	6,123	100.00%	7,089	100.00%
償却・減損累計額	410		2,459		3,125	
合計 (残存価額)	270		3,664		3,964	

P/L 研究開発	2004年 IFRS		2005年	
研究開発支出額		2,183		2,151
開発費 資産化		-885		-856
開発費償却額		504		594
合計	2,118 (費用計上額)	1,802		1,889

(売上高* 54,745) (売上高* 54,887)

*除財務売上

注記 (2004年 改訂前PCG基準)

- ・製造方法の研究を含む研究開発費は、その期の費用としている。
- ・内部使用のソフトの開発費、あるいはソフトの製作や著しい改良にかかる外部費用は、資産に計上している。それらは、2004年1月1日より4年から10年の期間で、定額法により償却する。

その他のソフトの開発費及び取得価額は、費用処理している。

その他の無形固定資産 (主に特許権と商標権) は、20年を超えない予想使用期間で、定額法により償却する。

フランス基準からIFRS基準への移行および2005年の注記

- ・研究開発費

IAS38に拠れば、その要件を満たす開発費は、無形固定資産としなければならない。

自動車事業部における、車体、機械部分 (モーターやギア)、試作の製造などに係る開発費は、無形固定資産とする。これらの費用は、シリーズの生産の合意が得られた後、車体は5年、機械部分は10年で償却する。資産化される支出には、計画、試作に係る人件費や計画に関わる外部からの請求を含む。全ての協力体制にあるパートナーからの請求も含む。間接的な費用の支出は除く。特に賃借料、建物の減価償却費、情報システムの利用料など。

資料 7
Renault

(2004年、2005年 アニュアルレポートより)

連結

(百万Euro)

	31. 12. 04				31. 12. 05	
	フランス基準		IFRS			
固定資産合計	24, 214	39. 73%	25, 631	41. 49%	29, 359	42. 92%
のれん				0. 00%		0. 00%
無形固定資産	1, 969	3. 23%	2, 657	4. 30%	2, 972	4. 34%
有形固定資産	10, 595	17. 39%	11, 597	18. 77%	12, 691	18. 55%
金融資産	769	1. 26%	696	1. 13%	577	0. 84%
繰延税金資産	451	0. 74%	565	0. 91%	309	0. 45%
その他 (うち日産)	10, 430 8, 259	17. 11%	10, 116 7, 929	16. 38%	12, 810 10, 477	18. 73%
流動資産合計	36, 728	60. 27%	36, 144	58. 51%	39, 052	57. 08%
資産合計	60, 942	100. 00%	61, 775	100. 00%	68, 411	100. 00%

無形固定資産 内訳	2004年 フランス基準	2004年 IFRS	2005年
のれん	285 11. 38%	197 4. 55%	247 4. 75%
開発費	1, 964 78. 43%	3, 882 89. 57%	4, 647 89. 45%
その他無形固定資産	255 10. 18%	255 5. 88%	301 5. 79%
合計 (取得価額)	2, 504 100. 00%	4, 334 100. 00%	5, 195 100. 00%
償却・減損累計額	535	1, 677	2, 223
合計 (残存価額)	1, 969	2, 657	2, 972

P/L 研究開発	2004年 IFRS	2005年
研究開発支出額	1, 961	2, 264
開発費 資産化	-749	-833
開発費償却額	464	603
合計	2, 118 (費用計上額)	2, 034

(売上高* 38, 923) (売上高* 39, 978)
*除財務売上

注記 (2004年 改訂前PCG基準)

・研究開発費

2002年1月1日より、新車体と新機械(エンジン、ギアボックス)の開発と製造を開始する決定とその車体と機械の生産開始までの間の支出は、無形固定資産として計上している。それ以前は、その期の費用として計上していた。

この研究開発費は、生産の決定から7年を最長として、その車体と機械の予想される販売期間で償却される。

開発費の償却期間は、2004年1月1日に変更された。変更により、あるものは短縮され、一方延長されるものもあった。しかし、これはグループにとり大きな影響を及ぼすものではない。

製品開発の明白な決定前の費用は、研究費と同じく、その期の費用として処理する。製造が始まれば、製造原価を構成する費用となる。

注記 (2005年 IFRS基準)

- ・研究開発費

新車体と新機械（エンジン、ギアボックス）の開発と製造を開始する決定とその車体と機械の生産開始までの間の支出は、無形固定資産として計上している。この費用は、生産の決定から7年を最長として、その車体と機械が販売される期間で定額法により償却される。

製品開発の明白な決定が下される前の費用は、研究費と同じく、その期の費用として処理される。製造開始後は、製造原価を構成する費用となる。

(1) 連結

(百万円)

	2004年3月31日		2005年3月31日	
固定資産合計	399,672	58.01%	855,871	70.12%
有形固定資産	260,233	37.77%	282,796	23.17%
無形固定資産	86,222	12.51%	466,221	38.20%
投資その他の資産	53,217		106,854	
流動資産合計	289,180	41.97%	364,613	29.87%
繰延資産	130	0.02%	77	0.01%
資産合計	688,982	100.00%	1,220,561	100.00%

無形固定資産 内訳	2004年3月31日		2005年3月31日	
営業権	26,010	30.17%	56,446	12.11%
商標権	44,348	51.44%	156,241	33.51%
連結調整勘定			210,706	45.19%
その他	15,863	18.40%	42,827	9.19%
合計	86,221	100.00%	466,220	100.00%

注記 (2005年)

・連結の範囲に関する事項

(株) カネボウ化粧品及びそのグループ会社17社については、平成18年1月31日に株式を取得しましたが、決算日が12月31日であるため連結損益計算書への反映は翌連結年度からとなり、当連結会計年度は取得時の貸借対照表のみ連結している。

・無形固定資産の減価償却の方法

定額法を採用している。

主な耐用年数は以下のとおり。

営業権…15年、20年 特許権…8年 商標権…10年

自社利用のソフトウェア…5年

(2) 個別

(百万円)

	2004年3月31日		2005年3月31日	
固定資産合計	424,574	70.18%	859,649	83.94%
有形固定資産	172,717	28.55%	167,776	16.38%
無形固定資産	52,222	8.63%	190,374	18.59%
投資その他の資産	199,635	33.00%	501,499	48.97%
流動資産合計	180,430	29.82%	164,506	16.06%
		0.00%		0.00%
資産合計	605,004	100.00%	1,024,155	100.00%

無形固定資産 内訳	2004年3月31日		2005年3月31日	
特許権	544	1.04%	21,610	11.35%
借地権	24	0.05%	24	0.01%
商標権	44,285	84.80%	156,183	82.04%
実用新案権			599	0.31%
意匠権			4,602	2.42%
ソフトウェア	5,725	10.96%	5,948	3.12%
その他	1,643	3.15%	1,404	0.74%
合計 (取得価額)	52,221	100.00%	190,370	100.00%

付属明細表より (2005年)

- ・(株) カネボウ化粧品から取得した特許権… 21,605百万円
- ・(株) カネボウ化粧品から取得した商標権…121,160百万円

(1) 連結

(百万円)

	2004年3月31日		2005年3月31日	
固定資産合計	115,298	59.03%	32,892	40.12%
有形固定資産	86,340	44.20%	24,201	29.52%
無形固定資産	1,261	0.65%	664	0.81%
投資その他の資産	27,697		8,027	
流動資産合計	80,034	40.97%	49,097	59.88%
資産合計	195,332	100.00%	81,989	100.00%

連結損益計算書より(2005年)

特別利益

コーポレート商標権譲渡益 12,500百万円

(2) 個別

(百万円)

	2004年3月31日		2005年3月31日	
固定資産合計	49,537	41.67%	22,232	29.65%
有形固定資産	14,841	12.48%	15,543	20.73%
無形固定資産	860	0.72%	339	0.45%
投資その他の資産	33,836		6,350	
流動資産合計	69,336	58.33%	52,749	70.35%
資産合計	118,873	100.00%	74,981	100.00%

無形固定資産 内訳	2004年3月31日		2005年3月31日	
借地権	50	5.81%	1	0.29%
商標権	7	0.81%	5	1.47%
ソフトウェア	638	74.19%	314	92.63%
電話加入権	77	8.95%	2	0.59%
その他	88	10.23%	17	5.01%
合計 (取得価額)	860	100.00%	339	100.00%

連結損益計算書より(2005年)

特別利益

コーポレート商標権譲渡益 12,500百万円

(1) 1999-2002 連結

	1999年3月31日		2000年3月31日		2001年3月31日		2002年3月31日	
固定資産合計	648,554	68.42%	651,411	55.76%	672,517	64.77%	768,472	66.04%
有形固定資産	16,119	1.70%	8,243	0.71%	13,529	1.30%	28,408	2.44%
無形固定資産	479,315	50.56%	131,784	11.28%	11,974	1.15%	31,531	2.71%
投資その他の資産	153,120	16.15%	511,384	43.77%	647,014	62.32%	708,533	60.89%
流動資産合計	299,339	31.58%	516,458	44.21%	365,166	35.17%	394,447	33.90%
繰延資産	74	0.01%	436	0.04%	598	0.06%	757	0.07%
為替換算調整勘定	4,608	0.49%		0.00%				
資産合計	947,967	100.00%	1,168,305	100.00%	1,038,281	100.00%	1,163,676	100.00%

無形固定資産 内訳	1999年3月31日		2000年3月31日		2001年3月31日		2002年3月31日	
営業権	166,894	34.82%	56,664	43.00%	41,680	18.97%	0	0.00%
商標商号権	155,661	32.48%	38,438	29.17%	41,093	18.70%	0	0.00%
広告主名簿	94,537	19.72%	2,514	1.91%	0	0.00%	0	0.00%
連結調整勘定		0.00%	15,940	12.10%	115,079	52.36%	16,190	51.35%
その他	62,221	12.98%	18,225	13.83%	21,920	9.97%	15,341	48.65%
合計 (取得価額)	479,313	100.00%	131,781	100.00%	219,772	100.00%	31,531	100.00%

無形固定資産償却費 (特損)		119,126	0	19,978
----------------	--	---------	---	--------

注記

- ・営業権は5年から40年、広告主名簿は28年から34年、商標商号権は30年から40年で償却
- ・無形固定資産に表示されている「広告主名簿」(Advertiser List)とは、米国Ziff-Davis Publishing Companyの買収時に評価されたものであり、出版事業における将来の広告収入を生む資産の現在における経済価値を示す。
- ・「商標商号権」(Tradenames)とは、米国The Interface Groupの展示会部門、米国Ziff-Davis Publishing Company及びKingston Technology Companyの買収時に発生したものであり、それぞれの社名等のブランドとしての経済価値を評価したものである。

(2) 2005/2006 連結

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	1,097,231	64.36%	1,062,274	58.74%
有形固定資産	451,717	26.50%	418,605	23.15%
無形固定資産	103,540	6.07%	102,286	5.66%
投資その他の資産	541,974	31.79%	541,383	29.94%
流動資産合計	606,118	35.55%	745,130	41.20%
繰延資産	1,504	0.09%	993	0.05%
資産合計	1,704,853	100.00%	1,808,397	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
連結調整勘定	48,313	46.66%	44,136	43.15%
その他	55,227	53.34%	58,149	56.85%
合計 (取得価額)	103,540	100.00%	102,285	100.00%

連結損益計算書 (アニュアルレポートより)

研究開発費 3,698百万円

主にブロードバンドインフラ事業と固定通信事業における研究開発費

(3) 2005/2006 個別

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	983,572	89.02%	927,085	78.84%
有形固定資産	725	0.07%	9,643	0.82%
無形固定資産	329	0.03%	385	0.03%
投資その他の資産	982,518	88.92%	917,057	77.99%
流動資産合計	120,474	10.90%	248,297	21.12%
繰延資産	857	0.08%	465	0.04%
資産合計	1,104,903	100.00%	1,175,847	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
商標権	6	1.82%	117	30.47%
ソフトウェア	268	81.46%	208	54.17%
その他	55	16.72%	59	15.36%
合計 (取得価額)	329	100.00%	384	100.00%

(3) 中間連結財務諸表

	2005年9月30日		2006年9月30日	
固定資産合計	1,068,040	67.64%	3,041,605	76.29%
有形固定資産	457,471	28.97%	973,294	24.41%
無形固定資産	104,630	6.63%	1,370,794	34.38%
投資その他の資産	505,939	32.04%	697,517	17.49%
流動資産合計	509,473	32.27%	942,285	23.63%
繰延資産	1,411	0.09%	3,101	0.08%
資産合計	1,578,924	100.00%	3,986,991	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年9月30日		2006年9月30日	
連結調整勘定のれん	46,377	44.32%	0	
ソフトウェア		0.00%	1,152,108	84.05%
その他	58,253	55.68%	167,015	12.18%
合計 (取得価額)	104,630	100.00%	1,370,794	100.00%

資料 9
資生堂株式会社

(有価証券報告書より)

(1) 連結

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	387,174	55.22%	371,237	55.26%
有形固定資産	164,028	23.40%	160,197	23.84%
無形固定資産	55,478	7.91%	49,794	7.41%
投資その他の資産	167,668	23.92%	161,246	24.00%
流動資産合計	313,920	44.78%	300,604	44.74%
繰延資産		0.00%		0.00%
資産合計	701,094	100.00%	671,841	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
営業権	23,370	42.12%	21,471	43.12%
連結調整勘定	2,412	4.35%	2,270	4.56%
その他	29,696	53.53%	26,053	52.32%
合計 (取得価額)	55,478	100.00%	49,794	100.00%

(2) 個別

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	344,643	63.79%	362,068	67.45%
有形固定資産	94,003	17.40%	87,440	16.29%
無形固定資産	7,520	1.39%	7,398	1.38%
投資その他の資産	243,120	45.00%	267,230	49.78%
流動資産合計	195,624	36.21%	174,765	32.55%
繰延資産		0.00%		0.00%
資産合計	540,267	100.00%	536,833	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
借地権	90	1.20%	90	1.22%
商標権	80		63	
ソフトウェア	7,216	95.98%	7,111	96.15%
電話加入権	132	1.76%	132	1.78%
合計 (取得価額)	7,518	98.94%	7,396	99.15%

注記より

- ・無形固定資産の減価償却の方法
法人税法に規定する定額法
なお、自社利用のソフトウェアについては、社内における利用可能期間（5年）に基づく定額法

資料 11

武田薬品工業株式会社

(有価証券報告書より)

(1) 連結

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	575,520	22.61%	670,324	22.03%
有形固定資産	220,133	8.65%	215,670	7.09%
無形固定資産	8,092	0.32%	5,330	0.18%
投資その他の資産	347,295	13.64%	449,324	14.77%
流動資産合計	1,969,915	77.39%	2,371,970	77.97%
繰延資産		0.00%		0.00%
資産合計	2,545,435	100.00%	3,042,294	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
連結調整勘定	3,136	38.76%	1,568	29.42%
その他	4,955	61.24%	3,762	70.58%
合計 (取得価額)	8,091	100.00%	5,330	100.00%

(アニュアルレポートより)

研究開発費

研究開発費は、発生時の費用としている。

2004年3月 141,453 百万円

2005年3月 169,645 百万円

2006年3月 129,652 百万円

トヨタ自動車株式会社

(有価証券報告書より)

連結財務諸表 (米国基準) 及び個別財務諸表の無形固定資産の計上なし。(百万円単位)

個別損益計算書の注記より、一般管理費及び当期製造費用に含まれている研究開発費は、

2005年期 657,988 百万円

2006年期 704,519 百万円

日産自動車株式会社

(有価証券報告書より)

(1) 連結

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	4,708,078	47.80%	5,458,664	47.54%
有形固定資産	3,796,947	38.55%	4,438,808	38.66%
無形固定資産	178,160	1.81%	186,949	1.63%
投資その他の資産	732,971	7.44%	832,907	7.25%
流動資産合計	5,139,394	52.18%	6,022,254	52.45%
繰延資産(社債発行差金)	1,051	0.01%	508	0.00%
資産合計	9,848,523	100.00%	11,481,426	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
連結調整勘定	75,469	42.36%	86,719	46.39%
その他	102,691	57.64%	100,230	53.61%
合計 (取得価額)	178,160	100.00%	186,949	100.00%

連結損益計算書注記より

一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費

2005年3月期 398,148 百万円

2006年3月期 447,582 百万円

(2) 個別

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	2,433,600	61.12%	2,457,922	63.92%
有形固定資産	748,773	18.80%	775,073	20.16%
無形固定資産	45,546	1.14%	49,827	1.30%
投資その他の資産	1,639,281	41.17%	1,633,022	42.47%
流動資産合計	1,545,768	38.82%	1,385,576	36.04%
繰延資産(社債発行差金)	2,544	0.06%	1,543	0.04%
資産合計	3,981,912	100.00%	3,845,041	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
特許権	4	0.01%	136	0.27%
借地権	773	1.70%	773	1.55%
商標権	31	0.07%	29	0.06%
ソフトウェア	44,575	97.87%	48,727	97.79%
施設利用権	161	0.35%	161	0.32%
合計 (取得価額)	45,544	100.00%	49,826	100.00%

損益計算書注記より

一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費

2005年3月期 354,722 百万円

2006年3月期 383,450 百万円

三菱自動車工業株式会社

(有価証券報告書より)

(1) 連結

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	767,347	48.28%	715,262	45.92%
有形固定資産	530,903	33.41%	506,007	32.49%
無形固定資産	32,107	2.02%	25,836	1.66%
投資その他の資産	204,337	12.86%	183,419	11.78%
流動資産合計	821,937	51.72%	842,306	54.08%
繰延資産		0.00%		0.00%
資産合計	1,589,284	100.00%	1,557,568	100.00%

連結損益計算書注記より

販売費及び一般管理費に含まれる研究開発費

2005年3月期 68,775 百万円

2006年3月期 60,345 百万円

(2) 個別

(百万円)

	2005年3月31日		2006年3月31日	
固定資産合計	478,207	42.57%	456,578	43.70%
有形固定資産	214,475	19.09%	196,832	18.84%
無形固定資産	15,691	1.40%	14,638	1.40%
投資その他の資産	248,041	22.08%	245,108	23.46%
流動資産合計	645,226	57.43%	588,203	56.30%
繰延資産		0.00%		0.00%
資産合計	1,123,433	100.00%	1,044,781	100.00%

無形固定資産 内訳	2005年3月31日		2006年3月31日	
特許権	2,968	18.92%	2,435	16.64%
借地権	873	5.56%	866	5.92%
商標権	11	0.07%	10	0.07%
意匠権	122	0.78%	98	0.67%
ソフトウェア	6,716	42.81%	10,174	69.51%
その他	4,999	31.86%	1,054	7.20%
合計 (取得価額)	15,689	100.00%	14,637	100.00%

損益計算書より

販売費及び一般管理費に含まれる研究開発費

2005年3月期 43,149 百万円

2006年3月期 44,990 百万円