

フランス会計基準における研究開発費規定の変遷

仁木久恵
愛知工業大学大学院
経営情報科学研究科
博士後期課程

要 旨

科学技術の開発力が経済および企業の発展の原動力となっていることは明らかで、そのために研究開発活動への投資も統計開始以来継続して増加している。ことに近年においては、その投資額も巨額化する傾向にある。

この研究開発費への支出増加に伴い、その会計基準の重要性も認識され、フランスにおいては 1970 年代初頭から会計処理について研究と討議が重ねられている。初期には OECD のフラスカティ・マニュアルによる研究開発の区分と定義を参考とし、研究開発費の特性の分析を行った。

研究開発費の一番の特性である成功の不確実性により、確たる会計処理がいまだに規定されていない。従来、資産に財産性を求めているフランスの会計基準も、連結会計基準の導入や IFRS の直接適用及び収斂により、研究開発費に「財産性」を問う議論は終結し、「将来の経済的便益」に注目され、開発費の資産化が規定されている。

しかしながら、開発費の資産化には企業によりばらつきがみられる。資産化しない理由として、ほとんどの企業が「将来の経済的便益獲得の不確実性」を挙げている。研究開発への投資額の規模を考慮すると、それを資産化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。

本稿では、フランスの会計基準における研究開発費の規定の変遷を検証することにより、研究開発費の有する特性とそれによる会計処理を探求するものである。

I はじめに

近年の著しい技術革新に見られるように、企業の研究開発費への投資が増加し続けている。その重要性に反して、国内会計基準における会計処理方法は、全額費用処理、繰延費用計上（繰延資産計上）、あるいは無形固定資産計上と様々であり、国際的調和化の実現が達成されていない項目である。フランスにおいてもプラン・コンタブル・ジェネラル（以下、PCG と省略）は制定以来、数度の改訂を経てきたが、改訂の度、研究開発費の規定も変更が加えられてきた。

研究開発費規定の変遷は、経済状況や会計観の変化を反映したものと考えられるが、1970年代の国家会計審議会（Conseil national de la comptabilité）の公表文書（CNC [1974]）には、今日でも繰り返し審議を重ねている問題点がすでに指摘されている。

現在の国際的な潮流を踏まえつつ、フランスにおける研究開発費規定の変遷を分析することにより、問題点を検証するものである。

II フランス会計基準の特徴

17世紀に起草された世界最初の成文商法である「商事王令」に商人の記帳義務が規定されて以来、19世紀に会社法において配当利益計算のため、20世紀初頭に税法において課税所得計算のため、それぞれの法令に会計規定が設けられた。そして、会計の標準化を目的として、1947年プラン・コンタブルがフランスの統一的会計基準として制定され、以後数度の改訂を経て今日に至っている。

その会計基準は、歴史的に法制度が成文で発達してきたことや、債権者保護を目的とし

た商法のもとでの会計制度であったこと、および商法・会社法・税法と会計が密接に関連した中での基準であったことから、「成文主義」、「債権者保護」、および「確定決算主義」などの特徴を有するものである。

また、規定も帰納的ではなく演繹的に起草されることから、定義を重視する傾向があることも特徴として挙げることができる。

このように歴史的・伝統的な事由により、フランスの会計基準は、アングロ・サクソン型に対峙する大陸型であると特徴付けられる。

III 研究開発費の資産性 —繰延処理と資産計上—

1. PCG1957年版における研究開発費
最初のプラン・コンタブルとされる1947年版の改訂作業は、国家会計審議会にゆだねられ、PCG1957年版（PCG [1957]）として1957年5月11日財務省令で承認された。それは、第2次大戦の復興が終わり、高度経済成長への始動期であった。

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、貸借対照表上、設立費（frais d'établissement）の下位勘定として調査費（frais de recherches）および研究費（frais d'études）が設けられているにとどまる。

設立費は固定資産に含まれず、固定資産と同位に並列され、「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、最長5年の早期全額償却が義務付けられている。

設立費の下位勘定である、市場調査費、調査費、研究費、および広告宣伝費も、その支

出の重要性および状況から、クラス6の費用に計上できないものであると説明されている。

しかし、これらの設立費として扱われる勘定は貸借対照表借方科目であるが、無形固定資産とは明確に区別されていたことから、費用の繰り延べであり、日本の繰延資産に該当するものであった。

2. 1970年代の動向

1960年代後半に技術開発に伴う研究開発費への支出が増加してくるとともに、PCG 1957年版の規定では不十分であることが明らかで、定義も計上基準もないことが指摘されていた。このような状況から、定義、研究と開発の区分規準、および評価の三点について審議が進められることとなった。そして、1971年に国家会計審議会の「情報通達23号 (Note d'information n°23)」(CNC [1972]) が発表され、同年10月の総会承認を経て、その解釈を含む資料が「文書2号 (documentation n°2)」(CNC [1974]) として1974年1月に公表された。

(1) 研究開発費の定義と OECD フラスカティ・マニュアル

1974年に発表された文書第2号にみられる研究開発の区分と定義は、それに先立って OECD¹ が発表していたフラスカティ・マニュアル (OECD [1970]) を参考にしたものであった。

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、政策提言に結び付けている。客観的な指標や国際間比較を可能にするため、統計や分析の重要性から、研究開発活動の統一的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にて研究レポートが発表され、以来、その地名をとって「フラスカティ・マニュアル」と呼ばれている。このマニュアルにより、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。

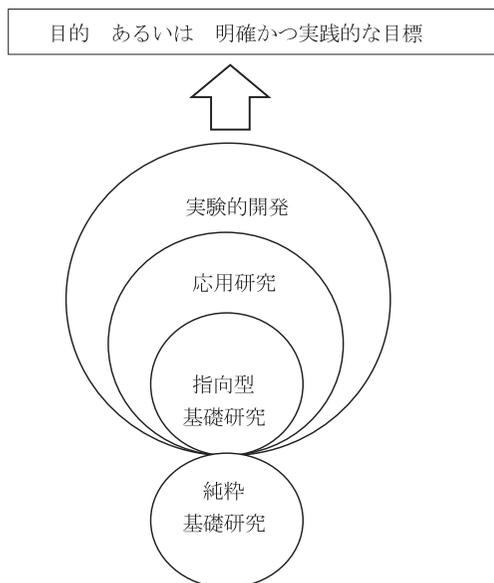
1963年に初版が発表されてから、その後2002年までに6版を重ね、研究開発活動の分析に大きな役割を果たしている。OECD の機関内のみならず、国際機関では UNESCO, IMF, EU など、そしてフランスの INSEE (Institut national de la statistique et des études économiques, 国立統計経済研究所) においても、研究開発活動の統計・指標作成のため用いられている。

会計分野においても、PCG の 1957年版の改訂作業において、研究開発の区分および定義に影響を与えているのは明らかである。これは、特に PCG の社会会計の側面からも、研究開発費をフラスカティ・マニュアルと同様の定義に基づいて区分することが、有用であったからではないかと推察される。そして、EU の SEC (Système européen de comptabilité) の「Système de comptabilité nationale et R&D, 社会会計と研究開発」と題するレポートにもフラスカティ・マニュアルの定義を用いることが記されていることから、その有用性が裏付けられるものである。

1960年代のワーキング・ペーパー (OECD [1969]) によれば、フラスカティ・マニュアル初版の研究開発の区分は、基礎研究、応用研究および実験的開発²の三区分であり、

基礎研究をさらに純粋基礎研究（recherche fondamentale pure）と指向型基礎研究（recherche fondamentale orientée）に分け、その関係を図1のように示している。

（図1）研究開発における基礎研究，応用研究，および実験的開発



（OECD [1969] より）

それぞれの定義と解説は以下のようにまとめることができる。

基礎研究

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。

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・研究は特定の実用化へ直ちに適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。

基礎研究は、研究者が独自に目的を設定し、広い範囲で行われる。

純粋基礎研究は、科学的関心に基づくものであり、主に大学、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。

応用研究

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。

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。

実験的開発

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。

さらに、フラスカティ・マニュアルでは、

このような区分は、概念的にも実務的にも多くの問題を含んでいることが述べられ、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であると指摘している。このため、同マニュアルでは区分の具体例を多く例示し、明確化に努めている。会計の実務においては、現在でも研究開発費を全額費用処理する理由のひとつとして、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らうるものである。

このようなフランスカティ・マニュアルの区分と定義を国家会計審議会の文書2号と比較すると、同じ表現を用いているところも多く、両者の要約は表1に示すようにまとめられる。

(表1) 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

フランスの会計基準において、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ていなかったため、2004年の改訂まで、この1974年の文書2号の定義を参考とすることとされていた。

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

及び開発活動の会計」(中島 [1978]) では、研究開発を研究と開発の2区分とし、それぞれを定義している。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IFRSへの収斂を目的とした改訂で、従来の3区分から2区分へと修正されることとなった。

(2) 研究開発費の特性と会計処理方法

国家会計審議会の文書2号では、研究開発費の特性の分析と、その特性から生ずる会計処理方法が示され、研究開発の特性については、次の三点が指摘されている。

1. その成否が不確実である。研究開発活動は成功を目指して着手されるが、失敗の可能性もあり、また成功した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. 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. 研究開発活動の持つ秘匿性。

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)、および無形資産計上の三つの方法についてそれぞれ見解が示されている。

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、原価の算定の困難さ、およ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 réel)」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、無形固定資産は「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、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」と定義されており、法的保護の有無が要件となっている。

従って、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、研究開発途中の支出は、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の改訂までの経過措置が次のように示された。

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しなければならない。

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説明すべきである。

このように PCG1957年版では設立費の下位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、研究開発費の区分とその区分に基づく会計処理が示された。

これは、科学技術の研究開発にかかる支出が、企業設立時等の費用の繰延とは性質を異にすることを初めて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。

また、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いう解釈す

ることも可能である。

さらに、無形固定資産の法的保護の有無からも、研究開発費が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、無形固定資産の「資産性」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. EC 会社法第 4 号指令の国内法化

(1) PCG1982 年版

1972 年に改訂作業が始められていた PCG は、1973 年の EC 加盟国増加による拡大のため 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 (CE [1978]) の公表後の 1979 年に確定成文として承認され、1982 年大蔵省令として承認された。

1982 年の改訂において、クラス 2 の固定

資産は PCG1957 年版に比べ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。そして、固定資産の有形と無形を明確に区別し、設立費が無形固定資産に含まれた。両者の勘定体系を比較すると表 2 のようである。

1974 年の国家会計審議会文書 2 号では、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して討議されていたが、この PCG の改訂で無形固定資産に含まれた。しかし、これは EC 会社法第 4 号指令 9 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、議論の転換があったためではない。

また固定資産については、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

(表 2) PCG1957 年版と 1982 年版の比較

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
208 設立費減価償却累計額	203 研究開発費
21 固定資産	205 利権及び同等の権利、特許権、ライセンス、商標権他
210 土地	206 賃借権
218 無形固定資産	207 営業権
2180 営業権及び賃借権	208 その他無形固定資産
2181 特許権、ライセンス、商標権、意匠権他	21 有形固定資産
	211 土地

いは無形の要素である」と定義し、「価値」についての言及はなされていない。さらに、研究開発費が無形固定資産への計上を容認されたことから、「法的保護」も無形固定資産の絶対要件から退けられたと理解できる。

研究開発費に関する規定では、ほぼ文書2号と同様の内容であり、成功の不確実性ゆえ原則費用計上としながらも、プロジェクトの明確な個別化、技術的成功と商業的収益獲得の高い可能性などの要件を満たせば応用研究と開発にかかる支出は無形固定資産に計上できるとしている。そして、資産計上の場合、最長5年の早期全額償却、および未償却部分と同額以上の任意積立金がない場合の利益配当の禁止を規定している。

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のではというコメントも示された（culmann [1980] p. 143）。

また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（PCG [1986] pp. II27-28）が強調され、経営者の説明責任にも言及している。しかし、資産計上するか否かの判断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の指摘（Mémento [1983] p. 482）もあり、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。

(2) 商法 1983 年改正

1978 年、EC 会社法第 4 号指令が修正され、その国内法化のため、一般に 1983 年調和化法と呼ばれる法律（Loi [1983]）と施行令（Décret [1983]）が発令され、それに従って同年、商法および会社法が改正された。

商法典（Code [1984]）に編纂された調和化施行令 19 条で、「応用研究費および開発費は商業利益をもたらす機会が著しく高く、プロジェクトを明確に個別化できる場合に、貸借対照表の借方に研究開発費の項目で記帳できる」と規定している。また同 19 条で最長 5 年の計画的な償却および配当の禁止を定めている。

このように商法では、「応用研究費および開発費（les frais de recherche appliquée et de développement）」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。しかしながら、「応用研究費および開発費」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。

また、資産計上の容認の要件には、「個別化」と「商業収益の高い可能性」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。

さらに、PCG が「無形固定資産」への計上としているのに対し、商法では「貸借対照表の借方」への計上という表現をとっている点に相違がある。

研究開発費については、PCG の 1982 年改訂と商法の 1983 年改正により、EC 会社

法第4号指令の国内法化が完了したことになった。

2. PCG1999年版（CRC [1999b]）

1996年、会計基準改革法案（Projet loi [1996]）が上院に提出された。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の改革法案であった。経済変化への遅滞ない対応には会計基準作成の組織的改革として新たに会計規制委員会（Comité de la Réglementation Comptable）を設置し、国家会計審議会を諮問機関に特化した。また、PCGも恒久的に修正が繰り返される恒常法（droit constant）

このようにPCG1999年版は、形式的な改訂が主であり、PCG1999年版361-1条の研究開発費規定についてもPCG1982年版と変更はなかったが、唯一、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た。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」ことを規定したもので、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理解される。

このPCGの改訂と商法の規定を比較すると表3のようである。

（表3）PCG1982年版とPCG1999年版の比較

	PCG1982年版	PCG1999年版
研究開発費の区分	基礎研究、応用研究、開発	基礎研究費、応用研究費、開発費
原則処理	費用処理 基礎研究は必ず費用処理と明示あり	費用処理
例外処理	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、商業収益獲得の高い可能性	・個別化 ・原価の明確化 ・技術的成功・商業収益獲得の高い可能性
減価償却	最長5年で償却	同左
償却中の利益配当	禁止	同左
償却/利益配当の離脱 ³	例外として離脱可能	同左

あるいは準恒常法（droit quasi-constant）と同一の法的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。

また経済の拡大化に対しては、連結会計基準の更なる整備が進められ、1986年にPCGの一部として挿入されていた連結会計規定が、PCGから分離された。（CRC [1999a]）

3. IFRS と PCG2004年改訂

2005年からの上場企業の連結計算書へのIFRS直接適用と同時に、PCGも2004年、IFRSへの収斂を目的とした改訂が行われ、翌年2005年から適用された。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（CRC [2004]）があった。これらの改

正は、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（CRC [1999a]）やIFRSが準拠している概念を並列したものとなった⁴。

無形固定資産も従来の財産性の有無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いった。

また、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、IFRS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、IFRS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。

商法の規定と共に両者を比較すると表4

のようである。

IFRS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。

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。

V むすび

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

(表4) IFRS, 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借方への計上を容認
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	
資産計上の要件	下記の6規準	・明確な個別化 ・原価の明確化 ・技術的成功・商業収益獲得の高い可能性、 または、計画遂行への経済的実現性	・明確な個別化 ・原価の明確化 ・技術的成功・商業収益の高い可能性
資産計上の規準	6規準 ⁵	IAS38と同一内容	なし
その他		研究と開発が区別できない場合は、研究とし費用処理	

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⁶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 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 IFRS 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 IFRS 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するが、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思う。

注

¹ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development, 経済協力開発機構) は、その前身である OEEC (Organization for European Economic Co-operation, 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、政治と軍事を除く、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。

² 「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り、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。

³ 償却については、「資産計上された研究開発費は、計画的に償却し、償却期間は5年を超えてはならない。」と規定され、配当については、「償却期間中は、利益配当を行ってはならない。ただし、未償却残高以上の任意積立金がある場合を除く。」と規定されている。

これらの規定を例外的に離脱する場合は、附属明細書に規定からの離脱についての説明をしなければならないとしている。償却については、「資産の利用期間を超えてはならない」とされている。

⁴ 資産の定義の改正は、その審議過程からも非常に困難な作業であったことが伺える。従来、フランスにおける資産性は、財産性に基づくものであり、PCG1982年版および1999年版では、「資産とは、企業(実体)にとり、正の経済価値を持つ財産要素」と定義されている。さらにPCG1982年版では、「有形固定資産は、それに対し所有権を行使するもの」とし、無形固定資産も同様であると記した。

一方、連結財務諸表に関しては、1986年に連結規定がPCGに挿入されて以来、徐々にその重要性も増し、1999年連結会計基準(CRC[1999a])がPCGから切り離され定められた。1986年版では、「取得差額のうち識別可能な要素 (les éléments identifiables) が無形資産 (actifs incorporels) である」とし、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」とした。この規定は、PCGの資産の定義の例外とみなされたが、PCGと連結会計基準におけるダブル・スタンダードとの指摘もあった(CNC[2001])。

このような背景からも、資産の定義の改正は多くの慎重な議論が重ねられ、新しい定義は、「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。」となった。従来の概念と、連結会計基準およびIFRSが依拠する概念を「つまり (c'est-à-dire)」と並列し、従来の定義を補完し、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(CNC[2002])。

- ⁵ 資産計上のための6規準は、次の通りである。
- 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
 - 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
 - 無形固定資産を使用あるいは販売できる能力
 - 無形固定資産が可能性の高い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。
 - 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、財務上及びその他の資源の利用可能性
 - 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
- ⁶ 法的な財産 (patrimoine juridique) という表現が使われることが多い。

参考文献

法令等

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 [2002]: Règlement n° 1606/2002 du Parlement Européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des norms comptables internationales.

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 n° annexe,

- janvier 1974.
- CNC [2001]: Definition des actifs, Bulletin Officiel n° 126, 2001.
- CNC [2002]: Présentation de l'avis relative à la définition des actifs, Bulletin Officiel n° 132, 2002.
- 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 a la réécriture du Plan Comptable Général.
- CRC [2004]: Règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004, relative à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.
- Code [1984]: Code de Commerce 1984-1985, Dalloz, 1984.
- Decret [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 obligation comptable des commerçants et de certaines sociétés.
- IFRS [2005]: International Accounting Standards Board (2006), *Internarional Financial Reporting Standards*, (日本公認会計士協会訳『国際会計基準書』同文館, 2001) (企業会計基準委員会日本語訳監修『国際財務報告基準書』雄松堂出版, 2005) (Code IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2009)
- 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.
- OECD [1969]: Document des travaux, 1^{er} révision sur la Mesure des Activités scientifiques et techniques, OCDE, 1969.
- OECD [1970]: Frascati Manual II, OECD, 1971.
- PCG [1957]: Conseil National de la Comptabilité, Plan comptable général, 1965.
- 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.
- de 1979, comptabilité générale”, Presses universitaires de France, 1980.
- Fabre, K and Farjaudon, A-L [2007], “Actifs Incorporels: IFRS et CAC40”, *Revue Française de Comptabilité*, décembre 2007.
- 藤田晶子 [2007], 「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
- 岸悦三訳 [2004], 『フランス会計基準』, 同文館出版
- Mémento [1980]: Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 1980, 2^e édition, J. RAFFEGEAU, P. DUFILS, Edition Francis Lefebvre, 1979.
- Mémento [1983]: Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 1983, RAFFEGEAU, P. DUFILS, J. CORRE et Befec Mulquin & Associés, Edition Francis Lefebvre, 1982.
- Mémento [2000]: Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 2000, Price Waterhouse Coopers, Edition Francis Lefebvre, 1999.
- Mémento [2006]: Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 2006, Price Waterhouse Coopers, Edition Francis Lefebvre, 2005.
- 中島省吾 [1978], 『『研究および開発活動の会計』をめぐって』, 『産業経理』第38巻第10号。
- 野村健太郎 [1990], 『フランス企業会計』, 中央経済社
- Pérochon C [1979], “Le Nouveau Plan Comptable Général -projet- Guide d'Application”, Foucher, 1979.
- Pérochon, C [1983], “Présentation du Plan Comptable Français, PCG82”, Foucher, 1983, Price Waterhouse Coopers [2005], *Actifs, Nouvelles règles comptables et conséquences fiscales*, Edition Francis Lefebvre, 2005.
- Touchais, L and Lenormand, G [2008], “L'impact de l'IAS 38 sur le traitement des frais de développement: le cas des groupes français”, *Revue Française de Comptabilité*, avril 2008.
- 山口幸五郎編 [1984], 『EC会社法指令』, 同文館。
- 吉田健太郎 [2008], 「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。
- Zemzem, A [2007], “Le Choix de comptabilisation des dépenses de recherche et développement en Fance: Détermination et Pertinence”, Thèse de doctrat de l'Université de Nice Sophia Antipolis, novembre 2007.

書籍・論文および記事 ouvrages, thèses, mémoires et articles

Culmann, H. [1980], “Le Plan comptable révisé

(2012年1月21日審査受付
2012年7月2日掲載決定)