

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2008～2009

課題番号：19530417

研究課題名（和文） 会計基準のコンバージェンスと無形資産

研究課題名（英文） International Convergence of Accounting Standards and the impact on Accounting for Intangibles

研究代表者

藤田晶子（FUJITA AKIKO）

明治学院大学・経済学部・教授

研究者番号：20227599

## 研究成果の概要：

そもそもの研究の目的は無形資産という切り口を通して、会計基準のコンバージェンスに向けた現在の動向が拠りどころとする理論的基盤を研究し、会計基準のコンバージェンスがはたして現行の会計制度または会計理論に対して影響を与えるのか、与えるとすればいかなる影響か、それにより企業の経営戦略がどのように変化するのかについて、とりわけ無形資産に焦点を当てて研究することであった。

成果としては、主として次の2点である。第1に、IASBおよびFASBを軸とした会計基準のコンバージェンスに向けた動向の理論的基盤を会計測定の側面について明確にしたこと、第2に、このような動向が無形資産会計およびわが国およびEUの財務報告のあり方に与える影響について、分析をおこなったことである。

## 交付額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	1,500,000	450,000	1,950,000
2009年度	800,000	240,000	1,040,000
年度			
年度			
年度			
総計	2,300,000	690,000	2,990,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：国際会計・コンバージェンス・無形資産

## 1. 研究開始当初の背景

2005年度にEUがIFRSの強制適用を決定してからというもの、会計基準の国際的コンバージェンスが喫緊の課題となり、IASBおよびFASBを軸により質の高い会計基準設定に向けて活発に議論されるようになった。その後も、2008年にはSECが国外の企業に対してIFRSの採用を認めるなど、コンバージェンスに向けた動きはますます加速化しつつある。

IASBおよびFASBが推し進めるコンバージ

ェンスは、単に会計制度の表面的な国際的調整に止まらず、会計基準のパラダイム変革を伴うものであるが、しかし他方で、その目的および理論的根拠は必ずしも明確ではない。少なくともIASBおよびFASBが主張する会計基準に対する考え方は、これまでのわが国が拠り所としてきた理論的基盤とは意を異にしており、したがって、会計基準のコンバージェンスがわが国の会計理論および財務報告制度の在り方に大きく影響を与えることはいうまでもない。

会計基準のコンバージェンスがわが国の会計理論および財務報告制度の在り方にどのような影響を及ぼすのかについては体系的に十分に吟味されているとはいえず、このような反省をふまえて、このたびの研究プロジェクトを立ち上げた次第である。

## 2. 研究の目的

研究の目的は無形資産という切り口を通して、会計基準のコンバージェンスに向けた現在の動向が拠りどころとする理論的基盤を研究し、会計基準のコンバージェンスがはたして現行の会計制度または会計理論に対して影響を与えるのか、与えるとすればいかなる影響か、それにより企業の経営戦略がどのように変化するかについて研究することを目的とした。具体的には、現在、会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた動きが EU 資本市場を背景にした IASB（国際会計基準審議会）とアメリカ資本市場を背景にした FASB（米国財務会計基準審議会）の2つを軸に加速化している。IASB と FASB がコンバージェンスに向けて拠りどころとする理論的基盤がどのようなものであるかを無形資産に焦点をあてて検討することであった。

## 3. 研究の方法

主として無形資産をめぐる会計基準のコンバージェンスおよび EU の財務報告制度や EU 企業が公表する財務報告の実態調査については文献研究およびインタビューにもとづき研究を進めた。インタビューは 2009 年 3 月にフランス・パリにおいて CNC（国家会計審議会）の委員長 Le Petit 氏および委員 Colasse 氏に対して行った。EU 企業が公表する財務報告の実態調査については、国際的監査法人である Ernst & Young の報告書を参考にしながら、今後も調査を続けていく予定である。

## 4. 研究成果

研究成果としては、主として、第 1 に、会計基準の国際的なコンバージェンスの意義、それが各国の財務報告制度に与える影響を文献およびインタビューにより調査研究をおこない、それぞれの課題を明確にしたこと、第 2 に、会計基準の国際的なコンバージェンスが無形資産会計が与える影響を文献および企業が公表するアニュアルレポートの分析により調査研究をおこない、明らかにしたことである。

まだまだ研究途上で課題は多く残されているが、これまでの研究成果を簡単にまとめることにしたい。

### (1) 会計基準のコンバージェンスと EU の

## 動向

SEC が国外企業に対して IFRS 採用を容認するなど、会計基準の国際的なコンバージェンスがますます加速化するなかで、今後、EU 諸国がどのような役割を果たし、どのように自国独自の会計制度を維持していくのかについて、とりわけフランスに焦点を当てながら、文献およびインタビューを通じて研究をおこなった。その研究成果を、第 1 に、コンバージェンスの意義、第 2 に、コンバージェンスの転換点ともいえる SEC による IFRS 採用とその後の EU の役割、第 3 に、コンバージェンスにおける全面公正価値会計の考え方の 3 つの項目に分けて報告することにしたい。

### <コンバージェンスの意義>

会計基準の国際的なコンバージェンスは、投資家の利害が損なわれない程度に、投資家が各国企業の財務報告をあり程度比較できる程度に、各国の会計基準を緩やかに統合していくところに意味があるといえよう。しかし、近年、FASB および IASB によるコンバージェンスの動向は、会計基準の統合よりもむしろ会計基準の画一化を狙ったものであるが、このような会計基準の画一化、すなわち、グローバル市場におけるシングル・セットの会計基準の存在がいかなる意味を持つのだろうか。

文献およびインタビューによる調査研究の結果、会計基準はただそれだけで経済社会で機能するものではなく、それを支えるさまざまな制度や文化とともに機能するものであり、したがって、会計基準それだけをもって国際的に画一化したところで、その適用結果は一樣ではなく、結局のところ、失うものは大きくても得られるものはあまりないという極めて虚しい結果になることが明らかになった。これについては、とくにアメリカの学術論文でも指摘されているところであるが、フランスでのインタビューでも同様の結果が得られた。このように二カ国において会計基準の画一化が疑問視されているにもかかわらず、不思議なことに非常に重要な問題点であるにもかかわらず、IASB は直視しようとしていない。

### <SEC による IFRS 採用と EU の役割>

SEC は 2008 年 8 月に IFRS 採用に向けたロードマップを示した。SEC による IFRS 採用は EU の念願であるものの、他方で、このことは SEC による IFRS への積極的な関与、ひいては IFRS の US-GAAP 化を暗に示唆するものでもある。

すなわち、これまで頑強に自国の会計基準を守り続けてきた SEC が無条件に IFRS を受け入れるはずがなく、IFRS 採用後は、当然のことながら、積極的に IFRS を統制しようとするはずである。結局のところ、SEC による

IFRS 採用は、これまで IFRS に対して主導的立場にあった EU の権限を弱体化させ、IFRS の US-GAAP 化を余儀なくさせるものである。

EU 諸国はこのことをどのように考えているのであろうか。この点については、フランスでのインタビューによる調査研究の成果を次にまとめている。

2009 年 3 月にフランス・パリにておこなった CNC（フランス国家会計審議会）の委員長および委員に対するインタビューの内容は次のとおりである。

フランスはこれまで商法および税法の主導で個別会計に重点をおいた会計規制を敷いてきたが、EU 会社法第 7 号指令の国内法化により連結会計を導入するにいたった。すなわち、フランスにおいては、個別は自国基準を採用し、連結は国際的基準を採用する連単分離を採ってきている。したがって、CNC は、将来的に連結での IFRS の US-GAAP 化をやむをえないとしながらも、できるかぎり連単分離のなかで独自の会計制度および会計文化を維持したいと考えているようである。もっとも、連単分離が半永久的に維持できることはなく、いずれは個別会計も US-GAAP 化することになるだろうとの見解を示している。

<コンバージェンスと全面公正価値会計>

IASB は、これまでの収益費用アプローチにもとづく取得原価会計に代わり、資産負債アプローチにもとづく公正価値会計を推進しているが、このたびの金融危機は時価の脆弱性を露呈させ、IASB が推進する公正価値会計の問題点を顕在化させる結果となった。

これについては、文献およびインタビューによる調査研究をおこなった。

全面公正価値会計については、我が国とどうようにアメリカの学術論文においても批判されているところであり、フランスにおいてもほぼ同様の意見と思われたが、取得原価会計を原則としてきたわが国に対して、フランスにおいては資産再評価を容認してきていることから、わが国に比べると寛容な態度で臨んでいることが分かった。

## (2) 会計基準のコンバージェンスと EU 企業の財務報告

EU 企業による IFRS の採用状況について、すでに述べた Ernst & Young の調査報告書を参考にしながら、研究結果をまとめておくことにしたい。Ernst & Young の報告書は CAC40 社およびその他の EU 企業 30 社を対象に 2006 年度および 2007 年度の IFRS の採用状況について調査したものである。

### <IFRS の採用状況>

EU 委員会は EU 域内の企業に対して IFRS

の採用を義務づけているが、その場合の IFRS とは EU 委員会が認めた IFRS のみであり、IASB が公表する IFRS とは若干であるが異なっている。

### EU 版 IFRS を採用

2006 年度 49 社

2007 年度 34 社

### IASB 版 IFRS を採用

2006 年度 4 社

2007 年度 1 社

### EU 版 IFRS と IASB 版 IFRS の両方を採用

2006 年度 12 社

2007 年度 30 社

2006 年度から 2007 年度にかけて、EU 版 IFRS と IASB 版 IFRS の両方を採用する企業が増加している。この背景には、1 つには、SEC が国外企業に対して IFRS の採用を容認したこと、もう 1 つには、IOSCO が IASB 版 IFRS の採用を推奨していることがあると考えられる。

### <IFRS の規定がない取引に対する会計処理>

IFRS はすべての取引に対して網羅的に会計処理を規定しているわけではない。その例として、支配獲得後における子会社株式の一部売却および追加取得に係る会計処理、広告宣伝費および販売促進費に係る会計処理がある。

支配獲得後における子会社株式の一部売却および追加取得については、親会社概念のもとで連結財務諸表を作成するか、経済的単一体概念のもとで連結財務諸表を作成するかで異なる。

### 親会社概念を採用

2006 年度 27 社

2007 年度 27 社

### 経済的単一体概念を採用

2006 年度 6 社

2007 年度 8 社

いずれかを明記していない

2006 年度 32 社

2007 年度 30 社

以上の調査結果から分かるように、IFRS の規定がない取引については、2006 年度も 2007 年度もそれほど大きな影響がない。

他方で、広告宣伝費および販売促進費の会計処理はどうであろうか。これまで IFRS は広告宣伝費および販売促進費の額を無形固定資産として繰延処理することを認めていたが、その後、方針を転換し、2008 年にはこれらの繰延処理を認めないこととしている。

この会計処理についてはいずれの企業も費用処理しており、その旨を注記で明記している企業もある。

このように IFRS を軸としたコンバージェンスは少なくとも EU 域内においては達成されつつあるが、IFRS に規定がない場合など、まだまだ課題は少なくない。

### (3) 無形資産をめぐる会計基準のコンバージェンス

IFRS(IAS38 号)を軸にした会計基準の国際的なコンバージェンスは無形資産の領域においても確実に前進しつつある。この動向について、文献研究および ASBJ における討論にもとづき研究成果をまとめている。

昨年、FASB に続きわが国の ASBJ も企業結合時に取得した仕掛研究開発を無形固定資産として処理できるよう会計基準を改正したのは、まさしくその証左といえよう。そのほか、自己創設無形資産のうち、開発費の資産計上が、目下、議論されており、近日中に論点整理が公表される予定である。

しかし、会計基準の国際的なコンバージェンスが性急に達成されつつあるのとは裏腹に、課題を浮かび上がってきている。第 1 には、会計基準が統一されても、その適用が業種や企業によりさまざまであること、第 2 に、FASB およびわが国 ASBJ が公表する会計基準間で矛盾が生じていることである。

第 1 については、たとえば、IFRS によれば開発費は資産計上しなければならないが、どの段階からの支出額を開発費として繰延処理するかは企業の判断により委ねられており、実際のところ、開発費を資産計上している企業もあれば、費用処理している企業もあるのが現状である。したがって、すでに述べたように、会計基準が文言上で画一化されたとしても、必ずしもその適用結果が同じであるとはかぎらないということである。

第 2 については、たとえば、仕掛研究開発と自己創設研究開発との会計処理の矛盾をあげることができるかと思われる。

今後、いかに会計基準間の整合性を維持していくかが課題となろう。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 3 件)

藤田晶子「無形資産会計とその将来的課題」『企業会計』第 60 巻第 6 号、66 - 71 頁、2008。  
斎藤静樹・藤田晶子「会計基準の動向と会計基準論のパラダイム」『研究所年報』2008。  
藤田晶子「会計基準論のパラダイム変革と会計測定」『会計』第 175 巻第 1 号、12 - 23 頁。

[学会発表] (計 2 件)

藤田晶子「会計基準論のパラダイム変革と会計測定」日本会計研究学会第 67 回 (2008 年 9 月開催) 全国大会統一論題報告 (立教大学)  
藤田晶子「国際会計基準と会計教育」日本会計教育学会第 1 回大会 (2009 年 10 月開催予定) 自由論題報告

[図書] (計 0 件)

[産業財産権]

○出願状況 (計 0 件)

○取得状況 (計 0 件)

[その他]

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

藤田晶子 (FUJITA AKIKO)  
明治学院大学・経済学部・教授  
研究者番号：20227599

### (2) 研究分担者

斎藤静樹 (SAITO SHIZUKI)  
明治学院大学・経済学部・教授  
研究者番号：80107482

鳥居宏史 (TORII HIROSHI)  
明治学院大学・経済学部・教授  
研究者番号：30139472

佐藤成紀 (SATO SEIKI)  
明治学院大学・経済学部・教授  
研究者番号：90225954

Clemence GARCIA  
明治学院大学・経済学部・講師  
研究者番号：60440179

### (3) 連携研究者