

ベルギー会計制度の研究(2)

資産・負債要素の内容と貸借対照表価額(1)

斉藤 昭雄

1. はじめに

プラン・コンタブルを中核として会計制度が成立しているベルギーの場合、各勘定の分類のあり方を通して制度の内容に立ち入ることが適切ではないかと思う。その際には、財産思考の強いベルギーに配慮して、まずは財産の構成項目たる資産・負債について取り上げることが妥当であろう。そこで以下、資産・負債について、プラン・コンタブルの観点から勘定分類に注目するとともに、各項目の機能を明らかにしたうえで、その測定・評価を、貸借対照表価額の問題として考えてみたいと思う。

ちなみに、資産・負債に関する勘定は、プラン・コンタブルにおいては、クラス1からクラス5にかけて、次のように大別されている。

クラス1 自己資本、引当金および繰延税金、1年以上の債務

クラス2 組織費・固定資産および1年以上の債権

クラス3 棚卸資産および注文

クラス4 1年以内の債権・債務

クラス5 貨幣資産の投資および支払手段

このように、引当金と長期債務は、自己資本とともにクラス1に分類されているところに、ひとつの注目すべき特徴がある。しかしここでは、順序として資産項目から検討してみたいと思うので、クラス2の内容から取

り上げることにはしたいと思う。

2. クラス2に属する資産

2-1 組織費 (Frais d'établissement)

ベルギーの貸借対照表借方の先頭に現れるのは、クラス2の冒頭に位置付けられている「組織費」と言われるものである。いくつかの構成項目において日本とは異なるものの、これは基本的にはわが国の「繰延資産」に相当するものである。ただし、あくまでも「組織費」であるので、「会社設立、発展ないし再編に結びつく費用¹⁾」がこの項目のもとに記録される。再編に関する費用がここに取り上げられることになったことが特に注目されるところである。

一方、従来分離されていた「組織費」が無形固定資産に含められることになったフランスとは対蹠的に、ベルギーではそれらを分離していることが気になるところである。結果的に見れば、フランスの場合、EU 第4号指令の第9条を取り入れて無形固定資産に含めたわけであるが、EU 指令に極めて前向きなベルギーがなぜそうしなかったかと言えば、その理由は、ベルギー国民の関心とも大いに関係しているように思える。つまり、ベルギーでは、ひとことで言えば「財産思考」こそが立脚点になっているが、それはまた実質的な価値を反映した会計情報こそが一般的に言って理解しやすいという理由で重視されており、そのような観点から、一方で資産の時価が注目されると同時に、他方で純粋に会計的な計算価値に過ぎない組織費は、プラスの価値を持ったものではなく「擬制資産 (Actif fictif)²⁾」であるがゆえに「純財産」を計算する時には控除すべきものとされている³⁾。

1) Annexe à l'Arrêté royal du 8 octobre 1976, Chapitre III: Définition I.

2) 「実質的な使用・売却価値を持たない資産要素」(Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Lexique thématique de la comptabilité*, 5^e éd. De Boeck 1995, p. 32.)

3) Joséphine Capodici & Wilfried Niessen; *Comprenez votre comptable*, Editions de la chambre de commerce et d'industrie SA 2001, p. 106.

とするならば、EU 指令の国内法化にどこの国よりも積極的であったベルギーでも、EU 指令のこの許容と見られる規定の導入は見送らざるをえなかったであろう。かくして、「組織費」の分離という対応も認められるのである⁴⁾。

そしてこの組織費は、即時に費用化することも認められる⁵⁾が、資産計上する場合には、支出額の 20% 以上ずつ毎年償却される⁶⁾。

ところでクラス 2 の冒頭の「20 組織費」は次のように分類されている。

- 200 創立費および増資費
- 201 社債発行費
- 202 その他の組織費
- [203 建設利息(削除)]
- 204 再編費

200 の創立費および増資費 (Frais de constitution et d'augmentation de capital) については、増資費がわが国で「新株発行費」とよばれているということを確認すれば、開業費が特に分離されていないこと位が注意すべき点であって、それ以外に特にコメントすべきことはない。そこで以下、社債発行費から検討してみたいと思う。

2 - 1 - 1 社債発行費 (Frais d'émission d'emprunts)

前述のとおり、組織費は 5 年以内に償却することが原則であるが、この社債発行費については、償還期限にあわせて償却することが可能である⁷⁾。

新株発行費の償却期限に合せて 3 年としているわが国の対応に比べて長

4) ただし、この点については、「研究開発費」が無形固定資産に含まれていることと絡めて、さらに理論的な一貫性について考えてみる必要がある。

5) 財務費用は「6500 利息、手数料および債務に関わる費用」または「656 その他の財務費用」に、それ以外のものは「その他の特別費用」に計上される。

6) Art. 59 de l'Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. (以下、この国王令については「2001 年国王令」と表記する。)

7) 「2001 年国王令」59 条参照。

めの資本回収を考えているわけであるが、「社債発行差金」について償還期限を考えているのであれば、それに合せるのも一法である。ただし、その社債発行差金はベルギーでは繰延資産とは考えられていない⁸⁾から、社債発行費が単独で原則の償却期限よりも長く償却することが認められていることになる。

2-1-2 その他の組織費 (Autres frais d'établissement)

「その存続期間の企業の発展に結びつき、将来の期間の収益性の向上の見通しのもとで使われる例外的な費用⁹⁾」と定義される「その他の組織費」には、次のようなことに直接結びつくものが該当する¹⁰⁾。

新しい生産部門の始動

重要な新しい支店の開設

新しい活動部門の創設

外国での新しい代理店ないし代表事務所の開設 等。

このようにベルギーでは、定義に合う限り叙上のような活動に伴う費用を組織費つまり繰延資産として計上することが、許容されているのである。それは、そのような支出が時に多額に上るために、即時費用計上することによる期間損益へのマイナスの影響が甚大となる可能性がある上に、それらは将来の収益に貢献する可能性が高いところから、将来に繰り延べることが例外的に認められるという、組織費の資産計上の根拠¹¹⁾が弾力的に適用されている結果である。

8) この点については、社債の貸借対照表価額の問題として、後に改めて取り上げたい。

9) Joseph Antoine et al.; *Traité de comptabilité*, De Boeck 2004, p. 167.

10) Christian Fisher; *La réglementation sur les comptes annuels et le Plan comptable*, Éditions de la chambre d'économie et de droit des affaires, §2102.

11) Joséphine Capodici & Wilfried Niessen; *Op. cit.*, p. 105.

2-1-3 建設利息 (Intérêts intercaraires)

現在は存在しないけれども、203 勘定は建設利息に当てられていた。ただしベルギーでは、「建設利息」は「固定資産の建設、建造ないし製造に伴う借入金利息のうち当該固定資産の使用開始までのもの、あるいは、長期請負工事のようにその遂行に1年以上かかる注文や棚卸資産にかかわる借入金の利息」という意味で用いられており¹²⁾、同じ言葉であっても、フランスのように「会社の準備作業中 (pendant la période de mise en train de la société) に、利益が出ない状態で出資者に対して支払われた利息¹³⁾」というかたち¹⁴⁾、わが国の建設利息に相当するものを意味するのとは異なっていることに注意しなければならない。

そしてそのような利息は、固定資産に係わるものはその取得価額に含めるか費用処理し、棚卸資産や注文に関しては費用計上することになり、わが国同様に繰延資産とは別のかたちで処理されることになり、1987年に「組織費」から除かれることになった¹⁵⁾。

2-1-4 再編費 (Frais de restructuration)

1983年に行われた会計法施行令の大幅な変更之际して、組織費に加えられることになったのが、この再編費である。

会計基準委員会 (Commission des normes comptables. 以下「C.N.C」と表記する)の意見書によれば、「再編には、特別償却、研究費、移転費、解雇予告手当 (indemnité de préavis)、合意による事前年金の実施、従業員再教育のような多様な性質をもった支出と費用が含まれる」。そのような費用が資産計上されるためには、次のような3つの条件を満たさなければな

12) Cf. Joseph Antoine *et al.*; *Op. cit.*, p. 480.

13) Art. 348 de la *Loi sur les sociétés commerciales* du 24 juillet 1966.

14) ちなみにフランスでは、これは繰延資産ではなくて「繰越損益」(Remise à nouveau) 勘定に記入される。(Cf. *Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguérin éditions 1993, p. 746.)

15) Cf. Christian Fisher; *Op. cit.*, §2001.

らない。

厳密に限定されたものである。

企業の構造ないし組織のかなりの変更の際に突発するものである。

企業の収益性に対して好ましくかつ永続的な影響を及ぼす宿命にある。

このように再編に関わる費用を資産計上するには厳重な条件をクリアーしなければならないとは申せ、の条件を満たしていれば「その他の組織費」に該当することになり、そのことが決定的な要因となって組織費に含まれることになる。

前述の通り、社債発行差金が組織費から除かれていることと言い、この再編費を含めてわが国で繰延資産として取り上げられていない項目も柔軟に組織費に含めていることと言い、ベルギーの対応は、少なくともわが国よりは論理的に筋が通っているように思える。わが国で繰延資産として列挙されている「建設利息」にしても、「その他の組織費」の要件を満たしていれば組織費に含めることは可能であって、決してそのようなものを無視しているわけではない¹⁶⁾。

2-2 無形固定資産 (Immobilisations incorporelles)

21の組織費に続く「22 無形固定資産」は、次のような勘定群から成っている。

210 研究開発費

211 営業免許、特許権、ライセンス、ノウハウ、商標権等

212 営業権

16) ただし、わが国やフランスで「建設利息」と言っているものは、資本の払い戻ししないしは将来の利益を前取りしての配当の支払いであって、少なくとも費用として繰り延べることには無理があるのではなかろうか。フランスでは、そのことが制度上でも早くから確認されており、組織費というかたちではなく、「繰越損益」へのチャージ項目としているが、ベルギーでもこれは組織費に該当するとは判断されない可能性が高い。

213 前払金

一瞥して若干奇異に感ずるのは、研究開発費と前払金がここに含まれていることである。それらについては該当個所で検討することにして、ここでは無形固定資産の貸借対照表価額について触れておきたい。

まず第三者から取得した無形固定資産に関しては、その取得価格あるいは出資額 (valeur d'apport) で測定される。ただし、そのための資金調達に要した利息は、当該資産の利用開始までの分を取得価格に含めることができる(「2001年国王令」第38条)。また第三者から取得したものでない無形固定資産は、その原価 (coût de revient) が、当該企業にとっての使用価値 (valeur d'utilisation) ないし将来の収益獲得価値 (rendement futur) に関する慎重な見積額を超えない範囲でしか計上されない(「2001年国王令」第60条)。ということは、資産計上の場合、最初からいわば慎重に見積もられる、企業にとっての資産価値という観点で評価されて、原価をそのまま資産化することはできないということになる。期末時点での価額修正以前にすでに認識時点で評価の対象になるような状況を呈していて、きわめて特異な対応を見せている。ここでもまた、費用収益アプローチに見られるような、原価の流れを基本とすることなく、使用価値ないし収益獲得価値という意味での資産価値に注目しているわけであって、資産負債アプローチに基づく処理が前面に出ていると言える。

それらの価額は、年度末に(場合によっては再評価されたうえで)、全額即時償却されるか、資産計上された上でその使用期間ないしは蓋然性のある利用期間にわたって配分されるか減損処理の対象になる。償却に際しては、ベルギーでは残存価額とともに耐用年数もまた法定されていないので、慎重性の原則が適用されて短めに期間が設定されるのが普通である。また、即時償却が容認されるのも慎重性の原則が尊重される結果であり、この辺に「評価が時に過大になったり過小になったりする」(特に後者)と言われる余地が存在していると言わざるを得ない。

ただ研究開発費と営業権については、万一5年を超える場合には、付属明細書においてその理由が開示されなければならない(「2001年国王令」第61条)としていて、組織費と同様の扱いをしている。なお、税法に基づく加速償却や、経済的技術的状況の変化を理由とする特別償却もまた認められる。そして過去の償却の戻入は、経済的技術的変化により過去の償却が速すぎたと認められる場合にのみ可能とされる。また特別償却がもはや正当化されないという状況になった場合には、通常の償却累計額を超える金額の範囲内で、戻入の対象となる。慎重性に強い期待をしているとはいえ、真実公正な概観に抵触する恐れのある処理を避け、過度の慎重さを排除する局面のひとつである。

2-2-1 研究開発費 (Frais de recherche et de développement)

「会社の将来の活動に有益な、プロトタイプ、製品の研究、製造ないし手直し、発明、ノウハウ」(「2001年国王令」第95条§1の第2項)と定義されている研究開発費は、あらゆる種類の基本的な研究 (toute forme de recherche fondamentale) を除外する代わりに、会社にとっての使用価値ないし将来の収益獲得に関して慎重に行われる見積りを超えない限りにおいて、そのコストで資産計上されることになる¹⁷⁾。かくして、研究開発費の資産計上に慎重な最近のIASに事実上符合するかたちで、資産としての認定を受けることになる。それが、繰延資産に相当する「組織費」にではなく「無形固定資産」に含められるのは、ベルギーの場合、そのいずれの定義により該当するかという観点からの判断によるものである。

「組織費」と「無形固定資産」の定義は次のようになっている。

「組織費」 会社の設立、発展ないし再編に結びつく費用。

「無形固定資産」 企業活動に対して永続的な仕方で行われることが約束されたところの、当該企業によって取得ないし創り

17) Cf. Joseph Antoine *et al.*; *Op. cit.*, pp. 170 et 172.

ベルギー会計制度の研究(2)

出された、物理的実体のない、非貨幣性資産。

このように、ベルギーにおいては、フランスと同様に、わが国のような繰延資産は存在せずに、あくまでも企業の設立・発展・再編という文字通り組織に関する費用のみが繰延べ計上されることになる。そして他方の無形固定資産の定義には、研究開発費は特に抵触するところがない。その結果、研究開発費は無形固定資産に含められることになる。

注4)で指摘したように、研究開発費と共に繰延資産とみなしうる組織費を無形固定資産に含めてもいいのではないかということについては、上の定義を見る限り特に問題はないように見える。しかも、研究開発費もまた「擬制資産」であって、論理的な一貫性からして純財産の計算からは除かれるべきであろうから、「資産」としてしまうことにも問題があるのではなからうか。ということは、「財産」の追求に主眼を置く点でEU諸国の会計制度が基本的に同列にあることを考えると、フランスのように組織費も研究開発費もすべて「無形固定資産」の一部としてしまうことにも疑問符がつくことになる。したがって結果としては、組織費と研究開発費とを貸借対照表に計上する場合には、たとえばわが国のように「繰延資産」として一括し、「無形固定資産」からは分離するということがひとつの解決策であるように見える。しかるにベルギーやフランスのように、伝統的に「組織費」というものが独立項目と考えられている以上、歴史的経緯を無視してそのように割切ることが可能であるとも思えない。

かくして、ベルギーの対応にも若干の矛盾が残ってしまっていることもやむをえないと言わざるを得ない。

2-2-2 認許権、特許権、ライセンス、ノウハウ、商標権等 (Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires)

工業所有権を中心とするこれらの権利は、無形資産の典型である点で、わが国における認識となんら変わるところがないので、特に言及すべきこ

とはない。ただし、「認許権」と訳される¹⁸⁾ «concessions» は、「それが与えられたときに支払われる唯一の対価 (une somme unique acquit e au moment de l'attribution) の支払いと引き換えに、財貨ないし権利を利用ないし使用することを認許者に同意された排他的な権利」であって、たとえば公共企業体からの認許、自然資源の利用の認許、フランチャイザーに払い込まれた加入料 (droit d'entrée) などがあることを念のために申し添えておきたい。

2 - 2 - 3 営業権 (Goodwill) ・ 前払金 (Acomptes versés)

企業の合併ないし営業の譲渡に際して発生する、取得原価と引き受ける純財産との差を意味する営業権についても、特に言及すべきことはない。

「213 前払金」は、無形固定資産の取得のために払い込まれた前払金である。一見奇妙ではあるが、この種の勘定は、その財務的な性格を重視するか、投資対象への前段階にあることを重視するかによって所属が決定されるわけであって、このような位置づけもありうるわけである。

2 - 3 有形固定資産 (Immobilisations corporelles)

有形固定資産に関する 22～27 の勘定群は、次のように分類されている。

- 22 土地および建造物
 - 221 建造物
 - 222 建物付土地
 - 223 不動産に係るその他の実質的権利
- 23 工場、機械、工具
- 24 備品、車両運搬具
- 25 リース等により保有する固定資産

18) フランス会計規制委員会編、岸悦三訳『フランス会計基準』平成 16 年・同文館、117 頁参照。

- 250 土地, 建造物
- 251 工場, 機械, 工具
- 252 備品, 車両運搬具
- 26 その他の有形固定資産
- 27 建設仮勘定

フランスに比べて個々の資産カテゴリーが重視されていることを除くと, 「リース資産 (Immobilisations détenues en location-financement)」の計上が特に注目される。フランスの1999年版プラン・コンタブルで等閑に付されている(わずかに付属明細書には取り上げられている)リース資産は, ベルギーでは早くも1976年10月8日の国王令第26条¹⁹⁾によって資産計上されることになった。30年近く前のこのような対応は, 経済的側面を重視するという, 「会計法」成立に向けてのベルギーの面目躍如たる一面である。

他方, フランスの「22 受託固定資産」に相当するものはベルギーには無い。「受託固定資産」とは, 運輸やエネルギー関係の公益事業を営む認可企業 (entreprises concessionnaires) が, 認可を与えた公共機関から受託した財貨や助成金によって取得した財貨を言い, いわば特定の企業を対象にしたものである。あらゆる分野の会計処理方法をプラン・コンタブルの本則に盛り込むことによって, 統一的な会計制度の支柱たらしめとする, フランスのプラン・コンタブルの特質を, このような側面において如実に見ることができる。しかし一方では, 特定企業にしか関係の無いものまで, プラン・コンタブルの本則に取り入れていることは, 煩雑さの原因になっていることも否定できず, このようなものを含まないベルギーの立場には何の問題も感じられない。

19) 「企業が.....リース契約によって自由に使えるという使用权.....は, 契約の対象となった資産価値の資本還元 (reconstitution en capital) を示すところの, 契約によって決められている分割支払額 (必要があれば, 契約時に支払った使用权取得額をそれに加えた額) で記載される。貸借対照表の貸方に記載される契約額は....., 支払期限が来ていない分割支払額に合せて毎年評価される。」(1983年改訂版)

ところで、これらの有形固定資産の貸借対照表価額はどのように決定されるのであろうか。

ベルギーでも、貸借対照表価額はすべて時価によるべきであると言っているわけではなく、基本的には取得価額 (*valeur d'acquisition*) (わが国で言う取得原価) をベースにしていることに変わりはない。つまり、基本的に保持される評価原則は、取得価額であり、通常は、貸借対照表にはその金額から減価償却額あるいは評価減 (*réduction des valeurs*) を控除した金額が記載されることになる。

ところで、その取得価額には3つの異なった局面があるが、そのそれぞれについて、以下若干のコメントをしてみたいと思う。

まず第三者からの通常の取得については、付随費用を資産原価に含めないことが可能であったが、その点は、1992年の所得税法を改訂する2002年の法律によって改められ²⁰⁾、即時費用化することは認められなくなってしまって、いまやむしろわが国よりも厳しいものとなっている。ただし、金融固定資産に関わる付随費用については、逆に全額費用処理することが認められる(「2001年国王令」第41条の§2)。これらの資産は減価償却の対象とはならず、ただ評価減という形でしか費用化されないから、取得価額に含めてしまうと、付随費用が回収されないまま「財産」価額に含まれてしまう可能性があるためである。

資産取得のための資金調達に伴う利息については、わが国のように自家建設に限定されること無く、すべての固定資産に関してそれが経営活動の用に供されるまでの分について取得価額に算入することが認められる(「2001年国王令」第38条)。理論的に見て、金融費用を取得原価に算入することには問題があるものの、企業が直面する現実に配慮して、稼動前の部分に限り取得原価への算入を認めるというのであれば、あえて自家建設に限定する必要性はあまり感じられないのであって、ベルギーの対応は、そ

20) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.* p. 186.

という点では評価できると言わざるを得ない。

自家建設(ないし製造)された固定資産については、無形固定資産の場合と同様に、当該固定資産の製造原価が、当該企業にとっての使用価値ないし将来の収益について慎重になされた見積額を超えない限りにおいて、製造原価が付される(「2001年国王令」第25条)。ただし、その製造原価には製造間接費の一部を含めないことを許容しており(「2001年国王令」第37条)、いわゆる直接原価計算による数値を年次計算書類上で採用することを積極的に認めているものとして注目される²¹⁾。

なお、現物出資によって受け入れられる資産については、税金その他の付随費用は取得価額から除かれて、費用として処理されるが、それがその後の数期間にわたって配分される場合には「組織費」(frais d'établissement)という繰延資産に含められることになり(「2001年国王令」第39条)、取得価額は、当該資産の価格のみに限定される。現物出資はあくまでも出資の側面が問題となるのであって、現物出資で提供された資産の価額が、企業への収支に際して付随費用の分だけ現金に変わる価値が増えるということにはならないとの判断であって、取得原価に含めないことは妥当である。またその付随費用は単なる繰延資産ではなく、ベルギーのように組織費用という概念が成立している場合には、まさに企業組織形成のための費用として把握されることがふさわしいわけである。したがって、慎重性の原則の適用によって即時償却が認められるとしても、むしろ組織費として繰延べ経理することこそが、理論的な対処の仕方であろう。

ところで、固定資産に属する各勘定については、次のような下位勘定の開設の可能性が指摘されている²²⁾。

21) 因みに、「2001年国王令」第37条の規定は次のようになっている。「ただし、会社は、間接費のすべてないし一部を原価に算入しないことができる。その場合には、付属明細表にその旨言及しなければならない。」

22) PCMN 脚注(6)。ただし原語では、2)は「記録された差額(plus values actées)」、3)は「記録された減価償却累計額ないし評価減(amortissements ou réductions de valeur actés)」となっている。なお、これらの各勘定は、末尾

- 1) 取得価額。
- 2) 再評価差額。
- 3) 減価償却累計額ないし評価減。

したがって、取得価額が決まると次に問題になるのが、再評価である。

再評価は、「効用 (utilité) によって算定された価額が、帳簿価額 (valeur comptable) に比べて確実かつ永続的に超過している時」(「2001年国王令」第57条§1)に行われることになる。その場合の「効用」が何を意味するかは特に明示されていないけれども、先に見た「使用価値ないし将来の収益獲得価値」という無形固定資産にかかわる規定と軌を一にしているはずである。そのことは、前項(§1)の規定の後半で、「それらの資産が会社の活動の遂行に必要である場合には、当該活動の収益によってその増価が正当化される限りにおいて」のみ再評価が正当化されると言っていることから明らかである。したがって、現在資産・負債アプローチのもとで考えられている資産観に、資産価値の増加の面でも忠実に従っている姿を、ベルギーの資産評価において確認されるというべきである。かくして、他の国々における資産・負債アプローチの導入が取得原価の範囲内でのマイナスの評価においてしか現実味を帯びていないことに比べると、ベルギーのこのような積極的な対応には、目を瞠らされるのである。

そのような評価益は、「再評価差額」(plus-value de réévaluation)という項目のもとで、当該資産が処分されるまで貸借対照表に残される(「2001年国王令」第57条§3)。ただし、次のように処遇することもできる(同左)²³⁾。

- 1) 増価分にかかわる減価償却相当額の積立金への振替。
- 2) 資本組入。

にそれぞれ“0”“8”および“9”の数字が割当てられる。さらに、この脚注は、21の無形固定資産から27の建設仮勘定にいたる7項目にかかわるものであることを付記しておきたい。

23) この点については別稿で「再評価差額」を検討する際に改めて取り上げたいと思う。

3) 後に減損が生じた場合に、未償却分相当額までの相殺。

後述するように、このような資産に関しては、検討すべき課題を抱えてはいるものの、すべて「価額引下げ」(dépréciation)の対象となる。すなわち使用年数に限りがあるものについては減価償却(amortissement)²⁴⁾が、それ以外の資産については評価減(réduction de valeur)が行われることになる。

ところでベルギーにおいては、「減価償却」はきわめて特異な側面を持っている。すなわち、組織費という繰延資産に対しても、「使用年数に限りがある」資産に適用されるこの«amortissement»というタームが用いられるということのほかにも、当該資産が認識された時に(原語の表現では«au moment où ils sont exposés»)即時費用化される場合にも、「減価償却」と表現される(「2001年国王令」第45条第1項)。

ところで、即時償却でない通常の減価償却は、ベルギーではどのように行われるのであろうか。ここでもまた次のように特徴的な対応を見せている。

減価償却全体を貫いている基本ルールで特筆されるべきは、やはり慎重性、誠実性および誠意の原則²⁵⁾の適用であろう。すなわち、たとえば残存価額は、論理的にはありうるが、慎重な判断が優先されて、実務上はごくまれな例外を除いて、ゼロとすることが受け入れられている²⁶⁾。また、税法が認める加速償却²⁷⁾や、経済的・技術的状况の変化に対応した特別償却もまた、当然のことと受け止められている。

24) 念のために申し添えれば、ベルギーでは、拡張されて、組織費のように数年間で償却されるものに対しても、«amortissement»というタームが用いられる。

25) その内容については、先の拙稿「ベルギー会計制度の研究(1) 評価の基本ルール」『経済研究』第168号、96~99頁を参照されたい。

26) Cf. Josephine Capodici & Wilfried Niessen; *Op. cit.*, p. 104.

27) たとえば、経済的拡大を目指した1970年12月30日の法律と経済の新しい方向付けを目指した1978年8月4日の法律によって認められていた、3年間だけ適用可能な「2倍定額法」(定額償却額の2倍の償却)が、その代表的なものである。

残存価額がゼロという状況も反映して、日本で考えられているような定率法は存在せず、実務上最もよく用いられる方法は、定額法²⁸⁾であり、それをもとにした税法上の逓減償却法である²⁹⁾。そのほかに、純粋な逓減償却法³⁰⁾や算術級数法さらには生産高比例法のような機能的償却法が存在する。それらの中からいずれを選ぶかは企業の自由であり、意思決定機関で決められる評価原則のひとつとして位置づけられる³¹⁾。

なお、年度途中で取得した資産の減価償却については、2002年に改訂された税法の規定に従って、年度初めに取得したもとの従来慣行が改められて、日割計算されることになった³²⁾。

有形固定資産の中で、建設仮勘定という一時的な勘定を除けば、唯一減価償却の対象にならないのは土地であるが、土地は再評価の対象となると同時に減損処理が求められる。そのような、再評価や再評価後の減損処理・減価償却については、稿を改めて検討したいと思う。

2 - 4 金融固定資産 (Immobilisations financières)

永続的かつ特別な関係の確立 (établissement d'un lien durable et spécifique) あるいは企業活動の永続的な維持 (soutien durable de l'activité d'entreprise)

28) 念のために記せば、毎年減価償却費は、残存価額がないので取得原価を耐用年数で割った額となる。

29) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 220.

ただし、この逓減償却は、現在は次の資産に対してしか適用が認められていない。

(1) 無形固定資産。

(2) タクシーや運転士つきレンタカーを除く、人の輸送に供される自動車。

(3) その用途が、当該固定資産の減価償却をしている納税者による第三者のための譲渡の対象となる固定資産。

30) 残存価額がないまま帳簿残高に一定率をかけて償却額を求めるので、資産を使用し続けている間中、帳簿価額が限りなくゼロに近づく形で償却が続けられる。(Cf. Wilfried Niessen *et al.*; Syllabus 2003/ 2004 de «Finance et Comptabilité» de HEC Liège en CD Rom, pp. 183-4.)

31) この点については前掲拙稿 108 - 109 頁を参照されたい。

32) Cf. Joseph Antoine *et al.*; *Op. cit.*, p. 186.

を目的として保持する持分ないし債権からなる28の「金融固定資産」の下位勘定は以下のとおりである。

- 280 結合企業資本参加
- 281 結合企業債権
- 282 資本参加企業資本参加
- 283 資本参加企業債券
- 284 その他の株式および持分
- 285 その他の債権
- 286 払込保証金

ここで結合企業 (entreprises liées) には、次の4つが含まれる³³⁾。

- (a) 被支配企業。
- (b) 支配企業。
- (c) コンソーシアム³³⁾を形成している企業。
- (d) 意思決定機関が上記(a)-(c)の企業によって支配されているその他の企業。

すなわち、連結の対象となる企業群である。それに対して、「資本参加企業 (entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation)」は、「関連会社³⁴⁾」を意味する。したがって、「金融固定資産」は、次のように、3つのカテゴリーに分けられた上で、それぞれに対して持分と債権の2つの勘定が割当てられているかたちである。

33) Cf. Annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976, Chapitre III Définitions des rubriques, IV. A. § 1^{er}.

33) 単一の指揮(個人の場合が多い)の下にある水平的結合企業であって、ベルギーでは連結の対象になるというきわめてユニークな状況を呈している。その点については、拙稿「ジョイント・ベンチャーとコンソーシアムの連結をめぐって イギリスとベルギーの対応を手がかりにして」『経済研究』第140号を参照されたい。

34) 意思決定機関の議決権の10%以上を所有している場合とか、実質的に経営方針決定に重要な影響を及ぼす会社であり、わが国よりも範囲が広い。

ベルギー会計制度の研究(2)

連結対象会社	— 持 分 (280)
	— 債 権 (281)
関 連 会 社	— 持 分 (282)
	— 債 権 (283)
その他の会社	— 持 分 (284)
	— 債 権 (285)

そして、それぞれの持分については、取得価額、未請求額³⁵⁾、再評価差額および評価減が貸借対照表に表示される。したがって再評価と減損処理の対象になる。

一方それぞれの債権については、債権種類(取引債権、受取手形、固定収入証券)別に、表面価額(valeur nominale)で計上されたうえで³⁶⁾、不良債権が分離表示される。そしてその不良債権をも含めて減損処理が行われる³⁷⁾。

最後の「払込保証金(cautionnements versés en numéraire)」は、行政府ないし公益企業に対して、恒久的な保証を得るために払い込まれた保証金³⁸⁾、あるいは委託される輸送品に対して仕入先に払い込んだ恒久的な保証金³⁹⁾のような1年以上の保証金であり、概念が拡張されて⁴⁰⁾金融固定資産の一部となる。

35) 授権資本制度に基づく払込請求については、後にクラス1の資本勘定を検討する際に詳述するつもりである。

36) 債権に含まれる固定収入証券に関しては取得原価で計上される。

37) 債権の減損処理は、次の2つのケースにおいてなされる(「2001年国王令」第68条)。

期限到来時における返済額が全体的ないし部分的に不確実あるいは危うい時。

年度末の実現可能額が帳簿価額より劣る時。

38) Cf. Annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976, Chapitre III Définitions des rubriques, IV. C. 2 の b).

39) Joseph Antoine *et al.*; *Op. cit.*, p. 236.

40) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 127.

2 - 5 1年以上の債権 (Créances à plus d'un an)

金融固定資産に含まれない「1年以上の営業債権」(290)とレサー側でのリース取引債権のような⁴¹⁾「その他の債権」(291)の2つが29「1年以上の債権」の下位勘定を構成する。つまり、ベルギーでは、営業債権も1年を基準にして流動と固定に分けられている。

1年以上の債権についても、不良債権が分離され、そのうえで不良債権も含めて減損処理がなされ、ここでも慎重性の原則が尊重されることになる。

なお、固定資産に関しては、貸借対照表上では純額で表示され、減価償却、再評価による増価や減損処理による評価減などの簿価の増減内訳については、付属明細書において明らかにされる。

以上が、資産のうちクラス2にかかわる勘定群である。

(本稿は成城大学教員特別研究助成による研究成果の一部である。)

41) Cf. Annexe à l'Arrêté royal du 8 octobre 1976, Chapitre III Définitions des rubriques, V.