

プラン・コンタブルにおける一般会計基準-1957年プラン・コンタブル第2部第2編を中心に-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学大学院 公開日: 2010-03-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 松井, 泰則 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/7678

プラン・コンタブルにおける一般会計基準

—1957年プラン・コンタブル第2部第2編を中心に—

DISPOSITION SUR COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DANS PLAN COMPTABLE GÉNÉRALE

—METTANT AU POINT DE DEUXIÈME PARTIE (TITRE
II) DANS PLAN COMPTABLE GÉNÉRALE 1957—

博士後期課程 経営学専攻55入学

松 井 泰 則

YASUNORI MATSUI

I 1957年プラン・コンタブルの一般的性格——その位置と適用——

フランス会計標準化にとって、その歴史は、プラン・コンタブルの整備・確立の歴史と言ってもよいであろう。その作業の中心的任務を負ったのが、国家会計審議会（Conseil National de la Comptabilité）である。1946年に設立された会計標準化委員会（Commission de la Normalisation des Comptabilités）及び1947年、高等会計審議会（Conseil Supérieur de la Comptabilité）によりプラン・コンタブルの設定・推進が担当され、1957年2月7日付デクレによって国家会計審議会として改められたのである。国家会計審議会は、大蔵大臣（Ministre de l'économie et des finances）の管轄下にある諮問機関であり、P. ロゼール氏によれば、それは、会計標準化の推進者として、プランの実際の適用とともに、会計理論の追求ならびに会計方法論の追求に関して整理・統合の任務もっているもので、以下について担当している¹⁾と述べられている。

- a) あらゆる情報の収集、あらゆる研究の着手、学校及び学校卒業後の会計教育、諸勘定の組織・管理・合理的活用に関連する参考資料の配布。
- b) 公的行政もしくは公的業務、公的権威のもとに創設された諸委員会、国家による直接的ないし間接的統制下にある諸機関によって提案される会計面でのあらゆる規定・教訓・勧告について先決すべき意見を与えること。
- c) 企業ならびに業種別団体の利益においてにせよ、あるいは国家統計、国家予算を算定する視点においてにせよ、諸勘定の合理的活用に関連するあらゆる手段を提案すること²⁾。

国家会計審議会は、公的部門と私的部門とにより一体となって構成されている。審議会中には、7つの部門が、会計方法論、会計実務のさまざまな側面を研究するために組織され、教育、勘定組織、その合理的活用などを問題としている³⁾。

こうした背景をもとにして、会計標準化の一環としてプラン・コンタブルが着目されるわけであるが、P. ロゼール氏は、その標準化の本質的関連作業の方向を次のような5点をあげている。

- ① 術語及び基本的概念
- ② 事実の分類基準
- ③ 実体ならびに価値の移転（もしくは流れ）の記録方法
- ④ 経営費用・収益の積極的・消極的評価方法
- ⑤ 変化を見守る中で、諸状況を最良の条件で確定し、経済成果を測定するために、会計資料の合理的活用に向けての勧告的方法⁴⁾

プラン・コンタブルは、フランス会計標準化の核心をなしていたものであり、今後もそのイニシアティブをとるものとなろう。こうした中で、プラン・コンタブルのもつ標準化の意味つまり標準化の過程でのプラン・コンタブルの位置を、ここで考えることは重要である。

プラン・コンタブル（以下、1957年のプランを意味する）では「プラン・コンタブル・ジェネラルは強行規定ではないが、その勘定運用方式の適用は会計の標準化にとって明らかに有効な手段である。したがって企業は、その特質、要求および手段に適応する方式を用い、当該企業および利害関係者のためにプラン・コンタブルを適用することが望ましい。」⁵⁾とその適用について述べている。プラン・コンタブルは、その本文が示すようにそれ自体、強制適用の形で企業に適用されるものではなく、業種別会計指針を通して、指導原理としてあらゆる企業にその適用が要請されるのである。その意味からは、わが国の企業会計原則と対比することができよう。わが国の企業会計原則については、その会計原則の一般的性格及びその在り方に対してさまざまな見解や議論がある。その点については、もちろん、企業会計原則についての議論が、そのままプラン・コンタブルに適用するものではない。なぜならば、両国間には、社会的経済的背景に大きな相違が存在するからである。とりわけ、アメリカ型自由主義経済を基盤に戦後、急速な経済成長を遂げてきたわが国と、長い歴史をかけて確立してきたフランス型混合経済体制とは政治・経済とも大きな立場の違いがあると言える。具体的には、企業に対する国家の態度（特に基幹産業の国有化、国庫補助による財政上の措置等）、株式会社の組織・形態・数・規模、そしてそれに関連する証券市場の発展過程、株主構成、労働組合、課税政策など枚挙にいとまがないほどの相違があろう。それらの結果、さらに会計制度の具体的段階では、わが国の商法と企業会計原則との関連とフランス会社法とプラン・コンタブルとの関連の間には相違がある。（ここでは税法・財政法はとりあげないことにする）。わが国の商法・企業会計原則のようにそれぞれ立場を異にし⁶⁾それぞれ独自の機能をはたしてきたのとは対照的に、フランスの会社法（1966年）では、継続性の原則をはじめ減価償却、引当金、繰延資産についての若干の規定を除きあとはすべてプラン・コンタブルへの準拠が判断基準に際し、一般にとられてきたのであった。

かくして広くは、政治的・経済的背景の相違、会計諸規定の問題では、商法・企業会計原則と会社法・プラン・コンタブルというように各段階ごとにその相違をさらにいっそう整理してゆくことはできよう。しかし、企業会計原則とプラン・コンタブルの間には多くの相違は存在するものの少な

くともいづれも一定の枠内で会計標準化に貢献してきており、その役割は両国の会計史上、非常に重要なものであったと同時に会計指導原理として実務の統制に寄与してきた点をふまえると、その役割は必ずしも異質なものと断定してしまわず、むしろ共通してかかえる問題も存することを認識しなければならないのである。しかし常に各々の会計標準化のもつ意味に対し「いかなる意味の標準化なのか」という意識をもってあたれば、本質を失なった無意味な比較論となってしまう点を強調しておく必要がある。本論文では、特にプラン・コンタブルの位置及びその適用について、いくつかの視点から言及することによって57年プラン・コンタブルの一般的性格を浮きぼりにしてゆきたい。

まず第1点は、プラン・コンタブルが対象とする利害関係者とは、いかなるグループを意味するのかという視点である。この点についてわれわれは、まず着目しなければならないものとして、フランスにおける社会会計の発達があげられる。つまり社会会計は、会計資料をして、国民経済的見地からの科学的基礎資料となり、国家予算、財政政策、金融政策などのための基礎資料を提供するものである。この社会会計と企業会計と関連をはかる意味からもフランス会計なかでもプラン・コンタブルでは、株主、債権者はもとより、さらに従業員、取引先、消費者、国家といった各種利害関係者が意識されているものである。わが国では、商法においては、債権者ならびに株主視点、証券取引法においては、投資家視点というように大別することができようが、フランスの場合、国家会計審議会の構成委員をみればわかるように、政府機関、公認会計士をはじめとする会計専門家、経営者、労働組合、その他さまざまな団体の代表者から構成され、会計標準化がいわば、一元的に推進されるのである。つまり「フランスでは、政府機関の一環として国家会計審議会が設置され、これを中心に国民経済的規模で会計統一化政策が一元的・組織的に推進されており、この点で国家会計審議会は、会計統一化政策推進主体として現在要求される諸条件を具備した強力な機関であるといえるのである。」⁷⁾と指摘されるとおりである。ここでは、わが国で言われる実質的一元化志向とは異なるルールの上での一元化に留意する必要がある。

第2の視点として、先のプラン・コンタブルの本文にも示されていたように、その適用が強制ではないことから、諸法令とのかかわりから、いかに位置づけられるのかという点である。1957年プラン・コンタブルは、その適用において、(1)法規による適用と(2)勧告による適用の二つに分類しており、前者の適用を受ける企業は、企業別のプラン・コンタブルの作成を強制される。また後者の適用を受ける企業に対しても、プラン・コンタブルの実質的普及化を目的として、各業種別に適応させた業種別会計指針 (*guides comptables professionnels*) の作成提案に基づき、現在では、大部分の企業が、業種別会計指針を適用するに至っているのである⁸⁾。つまり「業種別会計指針」の作成準備を担当した審議会の作業は、活動・規模・組織などの諸特質を考慮に入れながら企業要請及び手段に適用していくことにより、この一般的手段を修正してゆくことを可能ならしめるものである⁹⁾。

57年プラン・コンタブルは、

- (1) 行政の一環である公共事業またはそれに類似する機関(例——社会保障基金本部及び地方支部)
- (2) 公企業、商工業を営む公共事業及び半官半民の会社

- (3) 国家の財政保証をうけている私企業
- (4) 政府の統制下にある私企業（例——出版物輸送組合・農業組合）
- (5) 税法に基づいて貸借対照表の再評価を実施した企業¹⁰⁾

に対して適用されるが、さらに1959年8月26日付統令により、対政府契約を結ぶ企業が新しく適用分野として追加された。また1959年12月28日法律第59—1472号及び1962年4月13日統令第62—470号によりプラン・コンタブルを各業種に適応させて業種別会計指針を作成した。これにより、プラン・コンタブルの適用を幅広くかつ充実した形で普及したのである。他方、1966年7月24日法律第66—537号及びその適用に関する1967年3月23日統令第67—236号、（また1967年3月23日統令第295条第1項により財産目録及び貸借対照表諸項目に対し1965年10月28日統令（第4条～第11条）への準拠）というような諸規定についても、基本的には、一般にプラン・コンタブルへの準拠性が理解されている。（1965年10月28日統令（第4～11条）とは細部については必ずしも同一でない箇所もある）¹¹⁾

さらに本論文ではとり上げないが、1979年6月8日新プラン・コンタブル・ジュネラル案やまたプラン・コンタブルに強制的適用力を付与すべくフランス会計法案の制定¹²⁾などを見るに、プラン・コンタブルと会計法という立法化との結びつき、したがってそれによるプラン・コンタブルの位置付け（ないし一般的性格）の問題などをはじめ非常に興味深い論議が当然生じるであろう。かくして今やつまり79年新プラン案と80年会計法案の作成により、フランス会計制度の中核をなすプラン・コンタブルの制度的拡充期が到来したと言えるのである。このプラン・コンタブルにまつわる法制化志向というものが顕著に示される中で57年プラン・コンタブルはその基本路線としての役割をになってきたと言える。

第3の視点として、プラン・コンタブルのもつ弾力的適用が上げられる。つまり、プラン・コンタブルの本文で示されるように、勘定科目表における勘定番号と名称を用いることが要請されるが、企業の特异性からみて正当な場合には用いる必要はないとされている。つまり、この勘定番号及び名称が特に企業の特異性によって逸脱されることがあっても正当化されるのである¹³⁾。プラン・コンタブルにおいてアンダーラインが引かれた勘定の活用をもっては、あらゆる活動の記録が不可能な場合には、企業は、特定の重要性及び要請に従って勘定表でアンダーラインが引かれていない勘定を選択することによって、分割勘定もしくは下位勘定を利用するのである¹⁴⁾。これは、会計標準化のもつ画一性ととともに各種企業に適応妥当性をもたせるいわゆる実践的弾力性を与えているに他ならないのである。

さて、このようなプラン・コンタブルに関してその内容を分析していく場合、本論文では、プラン・コンタブルの一般会計について大きく一般基準（第Ⅱ章）と諸勘定（クラス1～8）に関連する特質（第Ⅲ章）との二つに分けて言及していくことにする。そして、それぞれ、どのような構成をとり、いかなる特質をそこに内在させているのかという問題意識をもって分析にあたっていきたいと考えている。最後に、プラン・コンタブルをとりまく諸法令、とりわけフランス会社法とのかかわりから若干の特徴をとりあげることとした。

Ⅱ 一般基準

プラン・コンタブルの目的について、「会計は、期間別・経営別に比較するためには同質でなければならないが、他方商・工企業その化の組織の特質、要求および手段に適應するためには弾力的でなければならない」¹⁵⁾と「原則」の冒頭に述べられているように、会計のもつ同質性と弾力性という基本的要請の調整をはかったものが、まさにプラン・コンタブルなのである。そしてその内容は、(1)10クラスで構成されている勘定案 (2)一般会計(クラス1～8)に関する規定 (3)経営分析会計(クラス9)に関する規定 (4)特殊勘定(クラス0)に関する規定 (5)要望および付録から構成されている。

プラン・コンタブルにおいて一般会計の機能は、(1)財政状態を表示する (2)当期営業利益とそれに臨時損益および過年度損益を加えた純利益を計算することにあるとされており¹⁶⁾、そのために貸借対照表勘定、経営勘定、成果勘定という諸勘定を用意している。そして、一般会計の内容は、(1)一般基準 (2)術語解説 (3)クラス1ないしクラス8に属する諸勘定の運用方式と評価原則 (4)特殊な運用方式と評価原則から構成されている。第Ⅱ、Ⅲ章では、それぞれ上記(1)、(2)及び(3)についてとり上げ、フランス制度会計の柱であるプラン・コンタブルの一般的性格ないし特質を究明していく中で——必要と思われる場合には、わが国企業会計原則と比較しながら、その相違を通して——一般会計指針としての実践規範性に焦点をあてていきたい。

1957年プラン・コンタブルの一般基準は、①勘定科目表 ②勘定の定義および運用方式 ③勘定使用の一般方式 ④会計形式 ⑤会計帳簿 ⑥会計年度締切日 ⑦収益及び費用の会計処理方式 ⑧証憑という項目から成っている。そして、これらの内容を体系的に分類整理するならば、次のようにまとめることができよう。

1、勘定科目規定

- ① 勘定科目表 (PCG 第2部第1編第2章参照)
- ② 勘定の定義及び運用方式 (PCG 第2部第2編第2・3・4章参照)

2、帳簿組織規定

- ① 会計組織・勘定記入手続の対企業適合性
- ② 会計帳簿の完全性
- ③ 一覧表作成の要請
- ④ 保存要請
 - i 帳簿の保存要請
 - ii 証憑の分類保存要請

3、記録規定

- ① 複式簿記原則
- ② 使用勘定の対取引性質適合性

③ 記録の根拠

検証可能性（証憑裏付）

④ 記録の範囲

取引記録の網羅性

収益・費用記録の詳細性

⑤ 記録の正確性

⑥ 記録の照合性

国内外の会計記録の照合性

⑦ 記録の重要性

勘定科目の重要性（分割勘定・下位勘定の使用）

⑧ 相殺禁止・明瞭性*

⑨ 仏語による記録

4、報告規定

① 会計年度締切日

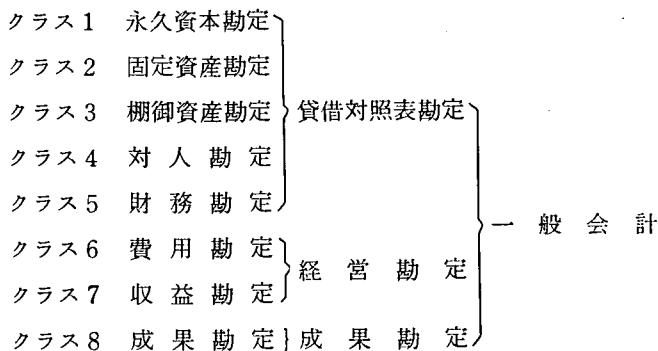
12月31日以外にも有用な定期的報告を要請

② 相殺禁止・明瞭性*

(*印：これは、記録規定と報告規定のいずれにもかかわる要請であると考えられる。)

企業をとりまく利害関係者、とりわけ外部報告を待機している利害関係者にとって、当該企業の一般会計ないし財務会計の提供する情報が何よりもまず要求される基本的見請は、そのデータの有用性である。そのための不可欠な必要十分条件としては、提供される情報の信頼性の確立にある。さらに、その確保のためには、提供情報の基礎となる取引諸勘定の合理的な分類・体系化がはかられ、勘定組織¹⁷⁾の整備・充実が実現していなければならない。

まず1においては、クラス1～8つまり



について「術語解説」「クラス1ないしクラス8に属する諸勘定の運用方式と評価原則」の中でとりあげている。2では、会業に適合した帳簿組織の確立を、3では、複式簿記を基本とする記録にかかわる諸規定を、そして4では、報告規定を示すものである。この再分類した諸規定の構成を見ればわ

かるように一般基準の中において記録にまつわる諸規定の多いことに気づく。ここにはまさにその実践的性格の強いことを示していると言えよう。この点について、たとえば、わが国の企業会計原則が7つの一般原則(重要性の原則のとらえ方により8つ)の他に損益計算原則としての発生主義原則、実現主義原則、費用収益対応原則などにみられるように理論的体系化がはかられ、理論規範としての役割もはたしてきたのに対し、57年プラン・コンタブルでは、その点についての欠落が指摘されているのである。その点についての見解を若干紹介すると、青木教授は次のように述べている。「プラン・コンタブルは、大企業のみでなく、専門的知識に欠ける中小企業をも対象としている。……そこでプランの内容は、勘定組織を轄とする勘定運用方式の解明に重点をおかれている。このことは、相当規模以上のいわゆる近代企業を対象として、範記的記述に欠けるわが企業会計原則の内容とは対象的である。」¹⁸⁾としてプラン・コンタブルの指導立場を位置づけると同時に前述の点を指摘している。「その代りに、わが企業会計原則におけるように発生主義原則、実現主義原則、費用・収益対応原則、費用配分原則、継続性原則、安全性原則などというような会計理論的体系化という点では、プラン・コンタブルの内容ははなはだしく劣っている。そこで、プラン・コンタブルの内容は、会計基準的というよりはむしろ実際的であるといわざるをえない。このことは一長一短であり、必ずしもプラン・コンタブルの利点とも、また欠点ともいいえないが、今後フランス企業会計基準として企業会計の近代化を企進せしめるような指導性をもつためには、現在のプラン・コンタブルの実務性・実用性に加え理論的体系化をはかることがプラン・コンタブルのより高度の完成のために希望されるものと考えられる。」¹⁹⁾この問題に関してさらに中村教授も「……要請原則は、会計実務にたいする一般的指針として重要な役割を果す。現在それには、真実性、客観性、継続性、公開性、重要性などの諸概念が数えられるが、現行プラン・コンタブルには、この種の要請原則の指示が欠落しており、この点が1つの問題点として指針されるであろう」²⁰⁾と述べていることから理解されよう。

ここで留意しなければならない点は、確かに一般基準(原則)に関して理論的体系化の点ではプラン・コンタブルには問題があるが、ただ、わが国の企業会計原則とプラン・コンタブルを単に同一次元で比較し、優劣の結論を下すことは早急すぎるということである。つまり両者を取りまく諸会計規定との関係ならびに時代的役割を全く捨象してしまった比較論ではあまり意味をなさないと思われるからである。

Ⅲ 諸勘定(クラス1～8)に関連する特質

プラン・コンタブル一般会計領域では非常に具体的な勘定科目名の列記とそれについての解説・運用方式・評価原則を主たる内容としていることから、まさに実践的対応性・指導性という点で優れていると言える。そこで以下この一般会計領域(クラス1～8)にみられる諸勘定のうち、特にわが国と比べて特徴的なものあるいは重要と思われる勘定ないし勘定分野について概観していくとともにその特徴を指摘していきたい。

一般会計の機能とその遂行のための計算書は次のとおりである。

① 財政状態の表示——貸借対照表

② 純利益 (= 当期営業利益 ± 臨時損益 ± 過年度損益) の計算 ———— ┌ 一般経営計算書
└ 損益計算書

かくして財産目録は含まれず、勘定形式を中心に構成している。また原価会計領域としての経営分析会計と一般会計とをそれぞれ独立の領域とし、両会計の連絡は照合勘定 (comptes réfléchis) を通じて有機的に連関せられているのである。一般会計での財務諸表の作成方式は、プラン・コンタブルにおいて、一般経営計算書、損益計算書、貸借対照表の順に示されている。本論文では、先の指摘点について、一般経営計算書に対しては²¹⁾、売上原価及び棚卸資産について、また貸借対照表に対しては、永久資本の分類、引当金分類、建設費分類について各々着眼していきたい。

一般経営計算書は、当期業績主義的損益計算書で、経営損益 ± 期間外損益 = 純損益のうち特に経営損益の表示を明らかにするものである。これに対し期間外損益は、成果 (損益) 計算書に示される。後者はわが国旧企業会計原則上の利益剰余金計算書に相当するのだが、それが前期末処分利益剰余金、同処分額をも計上し、臨時損益及び前期損益修正などのいわゆる期間外損益の表示という点では、プラン・コンタブルの成果 (損益) 計算書の方が明確に区分されていると言えよう²²⁾。

一般経営計算書での売上原価に関する計算・表示について、まず注目される点に、売上原価とか売上総利益というような区分計算が示されていないことがあげられる。もちろん勘定形式による方式でもその構造は、「(30~37) 棚卸資産期首在高 + (60) 原材料および商品仕入高 - (30~37) 棚卸資産期末在高」から成る。断続的棚卸によって期首在高 T_1 と期末在高 T_2 を知ることができると、 T_1 と T_2 間の会計期間中の入庫量と出庫量を知ることが必要である。入庫量については仕入 (Achats) 勘定への記帳によって一般会計で与えられるが出庫量については直接示されないのもそのために「出庫量 = 期首分 T_1 + 仕入 - 期末分 T_2 」の公式が利用されるのである²³⁾。これに対して商品等期末在高の評価はプラン・コンタブルでは、加重平均原価法に統一され、例外的に売価還元法を認めている形になっている。つまり期末在高に乗ぜられる単価は、次の公式による²⁴⁾。

(商品または原材料の加重平均仕入原価)

$$\frac{\text{期首在高} + \text{当期仕入}}{\text{期首在庫数量} + \text{当期仕入数量}}$$

(当品の加重平均製造原価)

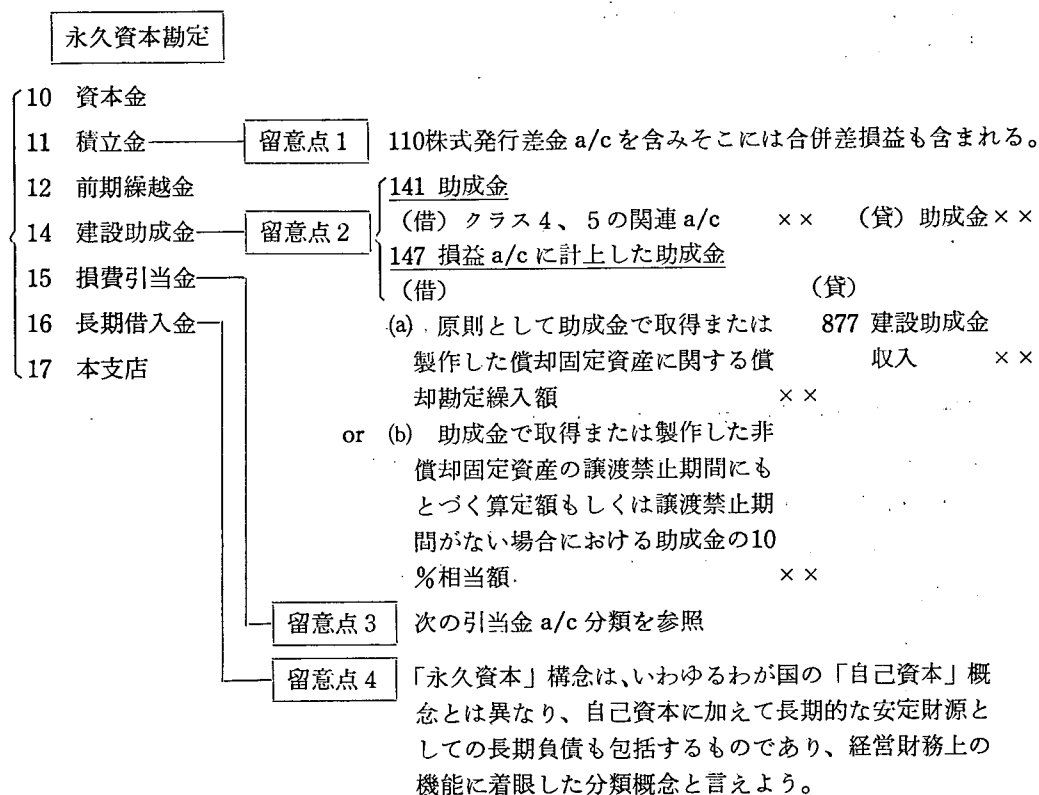
$$\frac{\text{期首在高} + \text{当期製造原価}}{\text{期首在庫数量} + \text{当期製造数量}}$$

このように商品・原材料・製品などいずれも加重平均原価法に統一され、またこれらは、減価引当金の設定が認められており、控除形式をもって貸借対照表に記載される。なお、先入先出法や後入先出法などは、一般会計領域では認められず経営分析会計において活用される。つまり経営分析会計では『継続棚卸』勘定の出庫高は、原則として当刻期間における入庫高の加重平均原価に出庫数量を乗じた金額である。この場合、加重平均原価に代って『口別』法である『先入先出』法、『後入先出』

法などによって算出した原価を用いることもある」²⁵⁾と示されている。これは、明らかに分析会計としての諸計算手法を許容していく方向（自由性）と各企業の財務報告（統制化）との両面を示す顕著な例と言えよう。

さて、次はプラン・コンタブルに規定される貸借対照表についてみていきたい。ここでは、表示方法として勘定形式による固定性配列法がとられている。では、その貸借対照表項目について、永久資本勘定、引当金勘定、建設費勘定の順に着眼していくことにしたい。

永久資本勘定は、次の諸勘定から構成され右に示すような諸点に留意する必要がある。



このように永久資本勘定は長期借入金、さらには損費引当金を含むことから経営財務上の機能に重点を置いた勘定分類といえるが、損費引当金の中には、わが国における負債性引当金に相当するものも含まれることから、その勘定概念としての理論的統一性の点からは問題があると言えるのではないだろうか。

貸借対照表項目の第二として引当金分類についてとりあげたい。プラン・コンタブルにおいては次のように列記されている。

引当金分類

◎15 損費引当金 provisions pour pertes et charges

- 155 危険引当金
 - 1550 訴訟引当金
 - 1551 保証販売引当金
 - 1554 自家保険引当金
 - 1555 定期取引損失引当金
 - 1556 罰金、重複税および違約金引当金
 - 1557 為替差損引当金
- 156 固定資産更新引当金（免許企業が設ける特別の引当金）
- 157 特別費用引当金 { 1570 特別修繕引当金
- 158 退職給与引当金

（設定の仕訳）

(a) 営業活動に関連するケース

（借）685 引当金勘定繰入 × × （貸）引当金 × ×

(b) 営業活動に関連なくまたは異常性を有するケース

（借）875 特別損失引当金勘定繰入 × × （貸）引当金 × ×

◎減価引当金 provisions pour dépréciation

- 固定資産（非償却性固定資産）減価引当金（対クラス2）
 - 2109 土地減価引当金
 - 2189 無形固定資産減価引当金
 - 21890 営業権
 - 21895 賃借権
- 棚卸資産減価引当金（対クラス3）
 - 309 商品減価引当金
 - 319 原材料減価引当金
 - 329 貯蔵品減価引当金
 - 349 半製品減価引当金
 - 359 製品減価引当金
 - 369 仕掛品減価引当金
 - 379 包装材料減価引当金
- 債権減価引当金（対クラス4）
 - 419 得意先勘定減価引当金 { 4190 貸倒引当金
 - 459 関係会社勘定減価引当金
 - 469 その他の債権勘定減価引当金
- 有価証券減価引当金（対クラス5）
 - 559 有価証券減価引当金

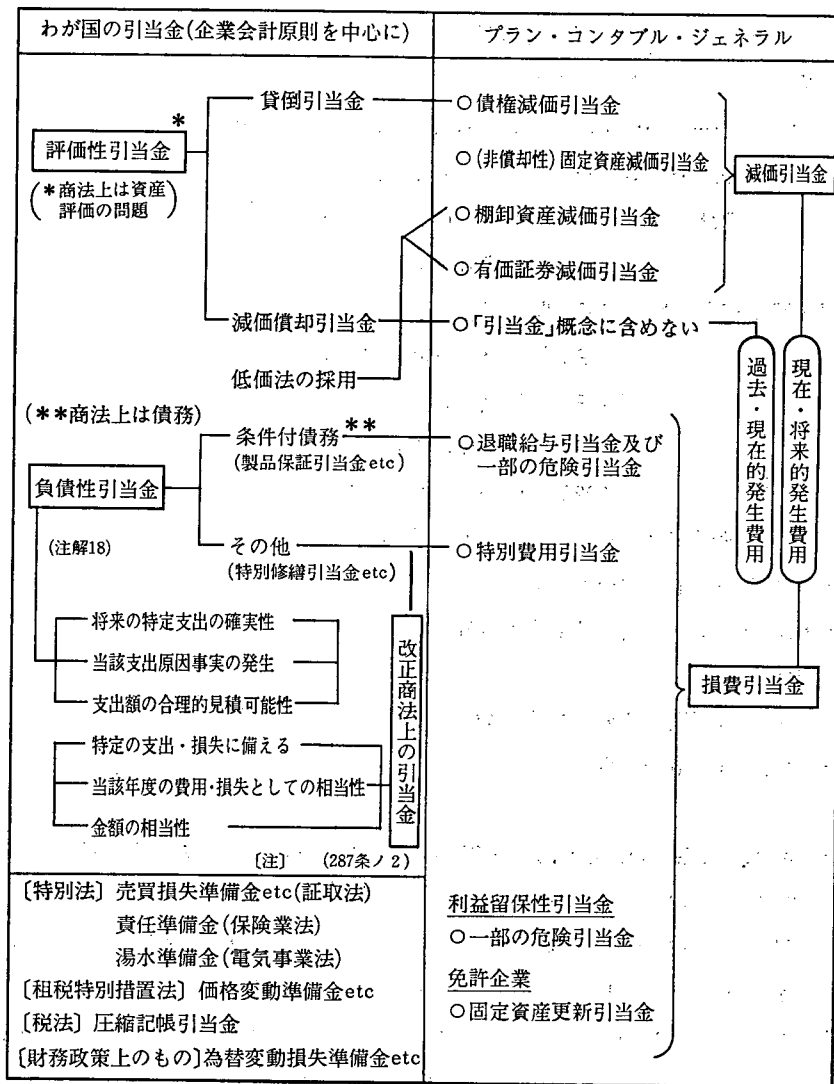
以上の減価引当金は評価性引当金的性格の強いものであるが、下記の減価償却累計部分を含まない点、また上記についてもわが国の評価性引当金よりも広範に認めているものも存在する点から異なる概念をもつてのげまなければならない。

償却累計額 Amortissement des immobilisation (わが国の減価償却引当金) は引当金と区別されている。また Amortissement という用語は、建物、機械のような有形固定資産の他に繰延資産としての建設費の償却や特許権などの無形固定資産の償却に対しても用いられている。

- | | | |
|----------------------------|---|-------------------|
| 208 建設費償却累計額 | { | 2080 設立費償却累計額 |
| | | 2081 開発費償却累計額 |
| | | 2082 株式発行費償却累計額 |
| | | 2083 社債発行費償却累計額 |
| | | 2084 固定資産取得費償却累計額 |
| | | 2086 社債発行差金償却累計額 |
| 2108 鉱業用土地償却累計額 (わが国の減耗償却) | | |
| 2128 建物および構築物償却累計額 | | |
| 2148 機械装置および工具器具償却累計額 | | |
| 2158 運搬具償却累計額 | | |
| 2168 その他の有形固定資産償却累計額 | | |
| 2188 無形固定資産償却累計額 | | |

損費引当金勘定は、F. GORÉ & C. DUPOVY によるとそれは、将来の会計期間にかかわるものだが、当期に予測される費用もしくは損失であり、一定の不確実な率で影響を及ぼすものである。この引当金は予期される費用・損失が確実であろうがなかろうが、また確実であって正確な金額を算定することができない場合でも設定される²⁶⁾と述べている。このようにみると引当金会計で一般に問題とされる借方項目としての性質——たとえば費用・損失・利益処分など——について厳格な枠組による規定がないことからしても、引当金は非常に広範にわたるものとみることができる。この点は、プラン・コンタブルがあらゆる企業への適応性を考慮したという見地とは違った引当金に対する本質論的問題が所在していると考えられるのではないだろうか²⁷⁾。

引当金分類については、特にわが国の引当金分類と対比してみると次のように整理することができる。



〔注〕 この条文に関して、利益留保性引当金はその趣旨から排除されるが、上記の負債性引当金との関係、また下記の諸法令の引当金との関係など、さらには引当金会計の本質論にも迫る問題が内在していると考えられる。

貸借対照表についての第三の着眼点として建設費勘定をとりあげてみたい。プラン・コンタブルでは、建設費勘定について次のように列記している。

建設費勘定

(200 創 立 費)

201 開発費	}	2010 踏査費	} 初年度に全額償却することができるが、財政上の事由によってそれが困難な場合は可及的に早期償却を行ない、遅くとも5年以内に終了しなければならない。
		2011 調査費	
		2012 試験研究費	
		2013 広告宣伝費	
202 株式発行費			
203 社債発行費			
204 固定資産取得費	}	2040 有形固定資産	} 実際の償還期間に関係なく予定の借入期間に配分して均等額を優却する。
		2041 無形固定資産	
206 社債発行差金			

特別規則

○ 201 開発費

新規の経営活動または従来からの経営活動の改善に関連して発生するもので金額および発生状況からみてクラス6に属する諸勘定に記入できない踏査、広告などの費用である。

○ 204 固定資産取得費

所有権移転税、謝礼、手数料および証書作成費の合計をいい取得価額として21勘定（固定資産 a/c）に記入する運送費据付費、試運転費などはふくまない。

建設費勘定について P. GORÉ & C. DUPOUY は次のように述べている。建設費の性格は固定資産のそのようであるが、正確には固定資産概念に一致するものではない。ある人々は、その費用が理論上、営業上の基礎となる無形要因を作りあげることから固定資産の部に記載することを正当化している。それは企業の創設及び発展に直接かかわる費用（創立費、開発費）に対してはまさに肯定せられる。しかし支出された時には、その目的が達成された場合に確実であるにすぎない²⁸⁾として建設費勘定に含まれる諸項目の性質から必ずしもそれが固定資産として積極的な計上能力をもたない若干の項目の存在をも指摘している。しかし実務面での扱いについての期間配分に関しても触れている。つまり実際には、法規及び実務では一般に費用として扱われるが、それが一会計期間に負担させるにはあまりにも重大である場合には、主要勘定20に記載して、それに続く数会計期間に配分するのである。したがってそれは真の資産（véritables actifs）ではなく、純状態価値（la valeur de la situation nette）の減少を延期する繰延費用勘定で、プラン・コンタブルでは可能な限り迅速に償却（amortir）を履行するように勧告しているのである²⁹⁾と述べている。

以上、一般経営計算書に関しては、売上原価及び棚卸資産の評価を、貸借対照表に関しては、永久資本勘定、引当金勘定、建設費勘定をとりあげてきたが、最後において特に貸借対照表における減価引当金勘定、損費引当金勘定、建設費勘定に留意したい。減価引当金はその諸勘定が示すようにならざるに認められている。それは貸借対照表の当該資産項目の財産価値を示すのに役立つとともに低価法の採用としての費用計上を可能にする。他方、損費引当金については、これも非常に広範囲に設

定が認められ、したがって利益留保性引当金も含まれることから、この設定によって——したがって操作性の余地も大きいこととなる——当該期間利益の縮小化をはかることが可能なものとなっている。次に建設費勘定については、プラン・コンタブルにおいては、初年度に全額償却することができるが、財政上の事由によってそれが困難な場合は、可及的に早期償却を行ない、遅くとも5年以内に終了しなければならないと示されるように、可及的早期償却が要請されていることがわかる。このことは建設費のもつ擬制資産の性質を意識するもので、わが国商法の見地と似ていると言えよう。（この点にも操作性の余地が残されていると見ることができる。）かくして減価引当金、損費引当金、建設費という視点からは、貸借対照表の構造として、非常に保守的構造をもつものと言えるのではないだろうか。このことは、期間損益のための従属的在存（手段）としての貸借対照表として位置づけるのとは違ったフランス制度会計のもつ独度の動態観がそこに存在していることを示すものと言える。貸借対照表中心の静態観に対立する動的貸借対照表と言っても、フランスにおける貸借対照表機能は、少なくとも損益計算のための一般経営計算書（及び成果（損益）計算書）と同格の地位を占めていると考えられるのである。つまり、一般経営計算書によって貸借対照表が影響を受け基本的に作成されるのだが、貸借対照表項目の運用・計算を通じて一般経営計算書にも作動を与えるという特質を指摘することができるのではないかと考えられるのである。

Ⅳ 補 章

1957年プラン・コンタブルの一般基準は、すでに、Ⅱで明らかにしたように、たとえばわが国の企業会計原則のそれに比べて理論的体系化（充実化）という点で、いっそうの整備が必要であることがわかった。そこで、この章では、プラン・コンタブル以外において一般基準にあたると思われる「正規性」及び「真実性」概念と「継続性」概念をとりあげてみたい。

1966年7月24日法律第66—537号（La loi no 66-537 du 24 juillet 1966, sur les sociétés commerciales 一般に（新商事）会社法と呼ばれる）の第228条において、正規性（régularité）及び真実性（sincérité）なる概念が示されている。これは、公表される財務諸表の信頼性向上のため、そのための決算監査人による監査に関する原則であり、したがって提出される財務諸表作成のための原則でもある。つまり第228条では、「決算監査人は、財産目録、一般経営計算書、損益計算書および貸借対照表が、正規かつ真実であることを監査する。このために決算監査人は、管理に対するすべての干渉を排して、会社の帳簿および有価証券を検査し、かつ会社の計算書が正規かつ真実であることを監査することを常時任務とする。決算監査人はまた、理事会または場合によっては取締役会の報告書および株主に発送される書類の中で、会社の財政状態および計算に関して、与えられる情報の真実であることを検査する。決算監査人は、平等が株主の間に尊重されたことを確認する。」³⁰⁾と規定しており、特に正規性と真実性がとりあげられている³¹⁾。

57年プラン・コンタブル以外にみられる代表的な一般会計基準の第2のものとして同新会社法第341条及び1967年3月23日大統領令244条（1965年10月28日大統領令第4～11条規定参照）にみられる

継続性原則である。新会社法第 341 条では、「一般経営計算書、損益計算書および貸借対照表は、毎期、前年度と同一の様式および同一の評価方法に従い作成される。しかしながら、変更の提案がある場合には、総会は、新旧の様式および方法に従って作成された計算書を検討し、理事会、取締役会または代表機関、場合によっては、決算監査人の作成する報告書について提案のあった変更に関して意見を表明する³²⁾と規定されている。ここで様式と評価法の継続を要求しているが、その内容については、具体的に明記されているわけではない。また1967年3月23日大統領令第244条では、1965年10月28日大統領令第65—968号の第4～11条の評価規定と異なる場合、その異なる方法が財産目録および貸借対照表における会社の財産の評価のために使用されるならば、理事会、取締役会、または場合によっては代表機関の報告書にこれを記載する³³⁾と規定している。この継続性については、わが国の企業会計原則と商法の規定とまさに対照的である。つまり、企業会計原則には継続性に関する規定が一般原則の五においてあげられ、商法には明文規定が存在しないのに比して、フランスでは、57年プラン・コンタブルには明文規定はなく、新会社法において規定されているのである。わが国において——とりわけ「正当な理由」にまつわり——いくつかの学説があり、継続性原則に対しその支持にもいくつかの学説に分かれるが、フランスでの制度的動向としては、継続性原則に対しては、積極的であると言える。つまり79年に作成された新プラン・コンタブル案では一般原則の四において明文化され、操作性排除及び期間比較性の確保をはかっている。さらには、80年会計法案では、一般会計に関する規定の中で（第6条）、明文化されているのである³⁴⁾。このことは、継続性のもつ実践的効力を直接的に評価するとともに、プラン・コンタブルの指導性に不可欠な理論的整備をはかっている方向を示していると言えよう。ただ、会計処理の方法たとえば、棚卸資産の評価は原則として加重平均原価法（例外的に売価還元法）に限られている点や、低価法による評価損失を減価引当金として控除形式をとる点など、わが国とその処理及び手続も異なっていることに留意しなければならない。

ちなみに、上述の一般基準（原則）が、新会社法、新プラン・コンタブル案、会計法案というように現行57年プラン・コンタブルの背景あるいはプラン自身の改訂規定あるいはフランス会計の新しい法制化過程の中で確立されてきたのに対し、最後として、国境を越えた会計標準化の産物としての第四次指令の一般原則（General provisions）も無視することはできない。そこでは、必ずしも、一般原則として整備体系化されていない点も存在するが、広く EC 諸国内の会計諸規定の整備過程において、重要な影響を及ぼしていることを忘れてはなるまい。

注 1) Pierre Lauzel, *Le Plan Comptable Français*, Paris, 1965, pp. 117-118.

2) Pierre Lauzel, *op. cit.*, p. 118.

3) Pierre Lanzel, *op. cit.*, p. 119. なお、国家会計審議会の任務について、1957年2月7日付統令第2条について中村宣一郎教授が『会計統一化政策』（ミネルヴァ書房）（p. 62.）で紹介している。

4) Pierre Lauzel, *op. cit.*, p. 121.

5) Conseil National de la Comptabilité, *Le Plan Comptable Général*, 1957, p. 22. 木内佳市・中村宣一郎共訳『標準会計制度』ミネルヴァ書房、昭和37年、pp. 25-26.

6) わが国の企業会計原則の存在意義が近年、問われる議論がいくつか見られるが、その一つとして中村教授は次のように指摘している。「わが国における会計統一化政策の手段である企業会計原則は、その

設定の当初証券取引法にもとづく公表会計制度の指導原理としての地位、さらには会計関係法令の指導原理としての地位を占めていたのであるが、商法において計算規定の改正が行われ、また『株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則』が制定されるに及んで、会計実践に法律優先主義の思想が生まれ、企業会計原則の指導原理性に明らかに後退がみられるようになった。そしてこうした傾向が弱まることなく将来も続くならば、いずれは一般の会計指針としての会計原則本来の指導原理性が完全に失われ、企業会計原則中心に進められてきた会計統一化政策に破綻がみられるようになるとの危機感さえ抱かれている。」(中村宣一郎著『会計統一化政策』ミネルヴァ書房、昭和51年、p. 282.)

- 7) 中村宣一郎著、前掲書、p. 72.
- 8) フランスの業種別会計指針については、木内佳市稿「フランスにおける業種別会計指針の適用について」(黒澤清編『近代会計制度』pp. 61-81.)に紹介されている。
- 9) Pierre Lauzel, op. cit., p. 122.
- 10) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 7.
木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲書、pp. 3-4.
- 11) 特に65年10月28日 統令(第4~11条)については、野村健太郎稿「フランス新商事会社法の会計規定(二) 産業経理第28巻第4号、p. 34. 青木脩著「新版フランス会计学」財経詳報社、昭和47年、p. 334. で詳しく紹介されている。
- 12) これについては、中村宣一郎・森川八洲男・高尾裕二稿「フランス会計法の制定をめぐる」企業会計、第33巻第2号。岸悦三稿「フランス会計法案管見」会計、第120巻第2号などを参照されたい。
- 13) François Goré et Claude Dupouy, Comptabilité Générale de L'entreprise industrielle et commerciale, 1975, p. 197.
- 14) François Goré et Claude Dupouy, op. cit., p. 197.
- 15) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 21.
木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲書、p. 23.
- 16) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., pp. 21-22.
木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲書、p. 24.
- 17) 「勘定組織」という用語については、安平昭二教授は『コンテンラーメンの理論』(千倉書房)(p. 7.)の中で(i)簿記説明的勘定組織 (ii)簿記(会計)構造論的勘定組織 (iii)会計実践的勘定組織の3つを区別しているが、ここでは、(iii)の概念として用いている。
- 18) 青木脩、前掲書、p. 187.
- 19) 青木脩、前掲書、p. 188.
- 20) 中村宣一郎、前掲書、pp. 123-124.
- 21) 一般経営計算書における他の特徴ある勘定として「自家用生産勘定と当該年度の営業活動に帰属しない作業と費用勘定」がある。これについては簡単に仕訳による説明にとどめておくことにする。

780 自家用生産 a/c	{	<p>7800 建設費関係の作業 (借)「建設費」a/cに属する関連分割 a/c × × (貸)自家用生産 a/c × ×</p> <p>7801 自家用固定資産 (借)建設仮 a/c × × (貸)自家用生産 a/c × × 生産完了時の仕訳 (借)当該固定資産 a/c × × (貸)建設仮 a/c × ×</p>
---------------	---	---

785* 当該年度の営業活動に帰属しない作業と費用 a/c

7850 引当金によって填補する費用

7851 引当金によって填補する作業

自家用生産のための作業(修繕・維持)
第三者のための作業(保証販売)

(借)15損費引当金 a/c × × (貸)当該年度の営業活動に帰属しない作業と費用 a/c × ×

7857 損益 a/c に計上する費用

当該年度の営業活動に属さない60~67 (費用 a/c) の諸勘定の費用額

(借) 87損益 a/c に属する関連分割 $a/c \times \times$ (貸) 当該年度の営業活動に帰属しない
作業と費用 a/c $\times \times$

* 785について……費用 a/c (60~67) の補足的性格

(Conseil National de la Comptabilité, op. cit., pp.132-133.)

(木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲書、pp.155-157.)

- 22) 嵐村剛雄・山崎忠恕共著『体系財務諸表論』(税務経理協会) (p.163.) において当期業績主義的損益計算書の理論性について「当期業績主義的損益計算書を採用するばあいには、期間損益と期間外損益との区別が決定的に重要な意味をもつ」と述べられている。
- 23) François Goré et Claude Dupouy, op. cit., p.231.
- 24) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., pp.104-105.
木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲書、p.110.
- 25) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p.181.
木内佳市・中村宣一郎共訳、前掲書、p.211.
- 26) François Goré et Claude Dupouy, op. cit., p.214.
- 27) 森川八洲男稿「引当金会計の動向」(会計第99巻第5号)において森川教授は①広範囲の引当金項目 ②発生の不確実・偶発的項目を含む ③引当金会計の重点移行などの点から「本来的に過去志向的損益計算論として成立する近代会計理論—動態論をもってしては’もはやかかる拡大化傾向を論理化できなくなってきたのではないかと問題提起をしている。
- 28) François Goré et Claude Dupouy, op. cit., p.216.
- 29) François Goré et Claude Dupouy, op. cit., p.216.
- 30) この条文に関しては
山本桂一稿「フランス商事法研究資料——最近におけるフランス会社法改正——(2)(3)」(法経協会雑誌第83巻第7・8合併号 p.1137. p.1138. 第84巻第1号 p.99.) 野村健太郎稿「フランスにおける情報公開制度(二)」(産業経理第28巻8号 p.38.)を参考にさせていただいた。
なお、この問題は、特に会計監査の充実化という方向にも密接に絡み合っており、その点に関して森川八洲男教授の「フランス会計制度の動向」(産業経理第30巻第10号)において論述されている。
- 31) 正規性では、規則に正しく準拠しなければならないことを、また真実性では、公表される情報が忠実に事実を反映したものでなければならないことを要請している。
- 32) 山本桂一、前掲論文(3) p.122.
野村健太郎、「フランス新商事会社法の会計規定(一)」産業経理第28巻第2号 p.29.
- 33) 野村健太郎稿「フランスにおける情報公開制度(二)」(産業経理第28巻第8号 p.38.)でこの条文がとりあげられており、参考にさせていただいた。
- 34) 森川八洲男稿「フランス会計法の制定をめぐって——会計法の基本規定——」企業会計第33巻第2号、p.74.