

# プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

斉 藤 昭 雄

## 一、序

プラン・コンタブルは、一九八二年版に至ってはじめて「一般原則」(Principes Généraux)に関する規定をもつてはじめるという体裁をとるにいたり、ここに注目すべき展開を見せることになった。勘定体系を骨格とし各勘定の機能面に関する規定に重点を置いたプラン・コンタブルは、従来「会計基準」としての性格は十分に持ち合わせていたものの、それを「会計原則」とみなすことには、ためらいを感じさせたものである。しかるに今回の改訂プランは、「一般原則」の明示をはじめとして、会計原則としての性格を強く感じさせる展開を見せており、われわれの関心を呼ぶところとなっている。プラン・コンタブルの邦訳書が、旧プランについては『標準會計制度』<sup>(1)</sup>となっているのに対して、新プランについては『フランス会計原則』<sup>(2)</sup>となっているが、そのことはこの間の事情を象徴的に物語っているといえよう。

ところで、一九八二年版プラン・コンタブルの「一般原則」については、すでにわが国においても若干の考察がなされており、われわれも本誌第九四号において、その骨格となる部分について、検討の結果を明らかにして

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

<sup>(3)</sup> 本稿ではそれらをもふまえて、検討の対象を広く「会計原則」として、特にフランス国内での次の二つの理解の仕方（とりわけ前者）を手がかりにして、プラン・コンタブルのもつ「原則」としての性格の特徴（ならびにそこに内在する問題点のいくつか）を明らかにしてみたいと思う。

(A) H・キュルマンの分類<sup>(4)</sup>

今回の改訂プラン・コンタブルがほぼ確定したかたちで公表されたいわゆる一九七九年プラン・コンタブル案について、その一般会計の部分<sup>(5)</sup>に関して鋭い分析を試みているH・キュルマンは、プラン・コンタブルに含まれている会計原則についても興味深い所論を展開している。すなわち、キュルマンは、①プラン・コンタブルではすべての原則が「原則」という見出しのもとにまとめられていないように、②「原則」と「規則」の境界が曖昧であるがゆえに、リストのかたちでまとめられることは困難であるとしながらも、批判を覚悟のうえで、見出した八つの原則を次のようにグループ分けしている。

法的な状況に関する二つの原則

- (1) プラン・コンタブル不適用 (non-obéissance) の原則
- (2) 法規遵守 (non-désobéissance) の原則

機能的な定義に関する一つの原則

- (3) 真実公正な概観の原則

心理的な態度に関する三つの原則

(4) 慎重性の原則

(5) 正規性の原則

(6) 誠実性の原則

会計組織に関する二つの原則

(7) 財務諸表の構造と評価方法における継続性の原則

(8) 検証可能性の原則

(B) 『会計辞典』の体系<sup>(7)</sup>

フランスの会計制度に関して、プラン・コンタブルや各種の法規に基づき客観的な記述を心がけているフィデユシエール出版社の『会計辞典』は、フランス国内での、会計に関するオーソドックスな考えを反映しているものとみることができる。同辞典は、「会計原則」の項において、会計の目的を達成するために、会計は、一般原則、評価の諸規則および財務諸表作成のための仮説を満足させる必要があるとしている。そして、これら三つが全体として会計の原理 (la doctrine) を形成することになるとしたうえで、それら三つの要素を「会計原則」として採り上げているのである。

一般原則

◇慎重性      ◇正規性      ◇誠実性

評価規則

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

◇歴史的原価（取得原価と製造原価）      ◇市場価値（棚卸の場合）

財務諸表作成についての仮説

◇経営の継続性      ◇方法の永続性      ◇期間の独立性

(1) 木内佳市・中村宣一朗共訳『標準會計制度』昭和三七年、ミネルヴァ書房刊。

(2) 中村宣一朗他訳『フランス會計原則』昭和五九年、同文館刊。

(3) 拙稿「フランス會計の諸原則——フランス會計制度研究の一齣——」『經濟研究』第九四号、三一～五二ページ。

(4) Henri Culmann; *Le Plan Comptable Révisé de 1979*, 1980 P. U. F., pp. 91-92.

(5) 参考までに記せば、フランスでは企業會計は一般會計 (Comptabilité générale) と分析會計 (Comptabilité analytique) に分けられており、一九八二年版プラン・コンタブルにおいては、最後の三分の一が分析會計——わが国で言えば、原価・管理會計に相当すると考えられる——に充てられている。

(6) たとえば「慎重性の原則」は、プラン・コンタブルの規定では「慎重性の規則」となっているが、それはフランス国内でも一般的には「慎重性の原則」としてとりあげられている。そのように、「原則」と「規則」の用語法はたしかに曖昧であると言える。

(7) *Dictionnaire de la Comptabilité*, 1984 Les Publications Fiduciaires, p. 648.

## 二、プラン・コンタブルの法的状況

キェルマンが言うところの「法的な状況に関する二つの原則」は、會計の標準化・統一化をめざしたプラン・コンタブルが、法律的にどういう立場に置かれているか、ということであって、「原則」として採上げたもので

ある。「あえて」というのは、この点についてはプラン・コンタブルの中でいわゆる「原則」として謳われているわけではないからである。そしてまた、われわれの感覚からすれば、こういうものが「会計原則」の範疇に入るかどうかという点に疑いをいだかせることも否定できない。

しかしながら、プラン・コンタブルの「会計原則」としての性格を考えるうえにおいて、こういう側面を見逃すこともできないのであって、キュルマンの見解に一瞥を与えることは強ち無意味なこととばかりは言いきれないように思う。ましてや、後に見るように、「一般原則」を構成している正規性の原則が、「現行の諸規則及び諸手続きへの準拠性」を求めていることを考えると、なおさらこういう側面を無視するわけにはいかない。

ところでこの点についてキュルマンは、第一に、プラン・コンタブル不適用ないし不服従 (non-obéissance) というまことに奇妙なことをプラン・コンタブル自らが明言している、ということを指摘している。

旧来の一九五七年版プラン・コンタブルにおいては、「プラン・コンタブル・ゼネラルは強行法規ではない」と明記されており、実際に義務と考えられていたのはプラン・コンタブルそれ自体ではなくて業種別プラン (Plans professionnels)<sup>(2)</sup>であった。しかし、それでは会計標準化というプラン・コンタブルの本来の課題に照して原理的におかしいのであって、プラン・コンタブルの改訂に当っては、当然に変更されるものと期待されていた。そして、先の一九五七年版に相当する部分は、「プラン・コンタブルの諸規定は一般的な性格をもつものであり、すべての特別規定に優先することができない」という表現に変えられた<sup>(3)</sup>。

しかしながら、これでは結局のところ状況は変わらないのであって、プラン・コンタブルそのものの会計原則としての役割は一体どうなるのか——というのが、キュルマンの疑問である。

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

「特別規定」が具体的になにを指すのかということも問題であるけれども、いずれにせよわれわれは、このキルマンの指摘は、やや妥当性に欠けるのではないかと考えている。なぜなら――、

イ 「特別規定」がもし業種別プランを指すものとすれば、一九八二年四月二七日の省令<sup>(4)</sup>において、業種別プランは、プラン・コンタブル・ゼネラルを尊重すべきであるということが指示されており、プラン・コンタブルの優位性は揺がない。

ロ 「特別規定」が、もし税法などの、会計にかかわる特例措置を念頭に置いたものとすれば、プラン・コンタブルには、それらは考えられる範囲では織り込み済みであって、優先順位の問題は起<sup>(5)</sup>こらない。

ハ 「特別規定」がそれ以外のものを問題にしているのであれば、それらはもともとプラン・コンタブル内に対応するものが無いわけであるから、優先するとかしないとかの問題ではない。

すなわち、フランスの企業会計を支えるプラン・コンタブルの支柱的な役割という点に関しては、われわれの見るところでは、キルマンの懸念は杞憂に過ぎないのではなからうか。と同時に、「プラン・コンタブルの諸規定は一般的な性格をもつものであり、すべての特別規定に優先することができない」というような規定は、意味をなさないように思えるのであり、卒直に言ってわれわれにはその存在理由がわからない。その意味では、この表現に問題があるとするキルマンの指摘は、問題の所在を明らかにしたという点で、それなりの評価はできるかもしれない。

キルマンはまた、法的な状況に関して、「法規遵守の原則」が存在することを指摘すると共に、それに対して疑問を投げかけている。それは、プラン・コンタブルが、「会計処理の手続きは、……法的義務を遵守して、

最も効率よく、しかも最少の費用で行う云々」と述べていることを問題にしたものである。

そこでは、会計に要求される経済性が、違法性 (illégalité) の言いわけには決してなりえないことが示されているのであるが、この点についてキュルマンは単なる「省令」にしかすぎないプラン・コンタブルが、上位の法規以上の位置に立てないことは理の当然であって、会計手続きの経済的な適用が法律に反することのないようにということをして、「省令」にしかすぎないプラン・コンタブル内に盛込むことは意味がない、ということをはじめとして、いくつかの疑問を投げかけている。<sup>(6)</sup>

なるほどキュルマンの疑問は、法律論的には一応もつともであるように見える。しかしながら、「商法」と「商事会社法」とを実質的にプラン・コンタブルの諸原則に合致させることになった一九八三年四月三〇日の法律を<sup>(7)</sup>通して、プラン・コンタブルの諸原則が上位の各法律に生かされることになったことを考えると、「法的義務を遵守する」ということは、結果的にプラン・コンタブルを遵守するということの意味することにもなるように思える。従ってもしこの解釈が正しいとすれば、キュルマンの指摘はやや正確さを欠くことになる。なぜならば、「法規遵守の原則」は、会計手続きの経済性に一定の枠を設ける効果こそあれ、プラン・コンタブルを遵守するということに対しては、実質的に格別の影響をもたらすものとは思えないからである。

(1) Conseil National de la Comptabilité (以下 C. N. C. と略記) : *Plan Comptable Général*, 1965 p. 22. 前掲邦訳書『標準会計制度』二五ページ。

(2) プラン・コンタブルを各企業に実際に適用する場合には、八十余の業種別プラン——厳密に言えば、大本のプラン・コンタブルは《Plan Comptable Général》であり、業種別プランは《Plan Comptable Professionnel》と呼ば

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

れる——に拠る。今回のプラン・コンタブルの改訂に当っては、特にC・N・Cから業種別の「合致意見書」(Avis de conformité) が出され、それに従いつつ業種別プランが改訂されることになった。この「意見書」は業界からの要望も反映してはいるものの、基本的には改訂されたプラン・コンタブルに、業種別プランを文字通り「合致させる」(conformer) ためのものである。

- (3) C.N.C., *Plan Comptable Général*, 1983, p. VII, Note au bas (1). 前掲邦訳書『フランス会計原則』六ページ参照。

- (5) 税法によって特に認められる引当金に対して「規定引当金」の計上を予定している(この点については、拙稿「プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能(一)」成城大学『経済研究』第七五号八五ページ以下を参照されたい)ことや、労働法に基づく従業員の利潤参加制度に対しても予め会計手続を盛込んでいる(この点については、拙稿「プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能(五)」成城大学『経済研究』第九一号六一ページ以下を参照されたい)ことなどが、その典型的なケースである。

- (6) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 94. このほかにキュルマンは、会計が諸法規に抵触してはならないということは民事上の行為としては消極的なものであって、むしろ会計は積極的に諸法規の意図を実現するのに役立つものであるはずであるとか、この法規遵守の原則はプラン・コンタブルの中では会計組織に関して唱えられているが会計記録そのものに関しての方が問題になることであることなどを指摘している。そして結局のところ、「われわれの意見では、以上のことから、会計と税制の両者に対して同時に責任のある権威がフランスに存在する好機が生じているように思えるが、その見解は、間違いなく理想に過ぎない」だろうと結んでいる。

フランスでは、今回のプラン・コンタブルの改訂に当っては、それが「会計法」というかたちで認められる方向で進んだけれども、それは「憲法上の理由」(前掲邦訳書『フランス会計原則』日本語版への序文iiiページ)で遂に

実現しなかった。

(7) この法律は、もともとは商法と商會社法とをEC第四号指令に合せるためのものであるけれども、プラン・コンタブルがEC第四号指令に沿って成立したということからして、この法律によって、プラン・コンタブルの諸原則は商法や商會社法に實質的に反映していると言いうことができる。

### 三、プラン・コンタブルの一般原則

前節での議論は、プラン・コンタブルの會計原則としての法律の意味合いを全体として問題にしたものである。それに対して、「機能的な定義に関する一つの原則」以下は、「會計原則」の實質的な内容にかかわるものであって、われわれとしては、この側面の方にこそ一層の関心を寄せざるをえない。

機能的な定義に関する「眞実公正な概観」の原則は、プラン・コンタブルにおいては、會計の第一義的な目的原則として措定されている。それに対して、心理的な態度に関する「慎重性」「正規性」および「誠実性」の原則は、それを達成するためのいわば手段原則である。

「眞実公正な概観」については、その発祥の起源となったイギリス会社法の展開過程をめぐる議論をはじめとして、わが国においてもこれまでに何度か採上げられている。そしてわれわれ自身もこのテーマについては、すでに若干の検討を加えている。<sup>(1)</sup>そこで、ここでは、本稿の主題との関係に絞って論及を試みたいと思う。

やや大胆に言ってみれば、この抽象的な「眞実公正な概観」は、實質的な意味をもつものという観点からとらえた場合、結局のところ一般に認められた會計原則の継続適用を意味するものと解さざるをえないのではないだ

プラン・コンタブルの會計原則規定の性格

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

らうか。<sup>(2)</sup> そのことは、通常の場合には——しばらくの間「通常の場合には」という限定付きで議論を進めざるをえない——、この「**「真実公正な概観」**」を表示すべきであるという要求は、要するに**「会計原則——従ってフランスの場合にはプラン・コンタブル——に従うべきである」と**言っている、と理解することができる。そこでフランス国内においては、大勢としては、従来からの「**「正規性と誠実性」という観点と、融通性をもった「真実公正な概観」**という観念との間には、基本的には大差がなく、せいぜい付属明細書による補足的情報の開示が、これまで以上に強く要求されることになる<sup>(4)</sup>」にすぎないという考え方に収斂して行ったのである。

かくして、ECにイギリス等が加盟し、第四号指令に「**「真実公正な概観」**という新しい観点が入ったことを契機として、フランス国内では、一時、それまでの「**「正規性と誠実性」**」を柱とする会計原則が根本的に見直されるのではないかという空気が流れたけれども、結局は、プラン・コンタブルの冒頭において、それらをほぼ従来通り認めるかたちで、**「一般原則を成立させたのである」**<sup>(5)</sup>。

先に(一二三)四ページ)フランスの典型的な「**「会計原則観」**」を示すものとして引用した『**「会計辞典」**』の体系の中には、「**「真実公正な概観」**」の原則が欠落しているが、そこでは、「**「会計の目的」**」の中にいわば埋没したかたちで表われているにすぎない<sup>(6)</sup>」。このことは、フランス国内でのこの原則のもつ叙上のような意味合いを象徴的に表わしているように思える。

さて、そのような状況のもとで、「**「一般原則」**」として実質的に意味を持つ「**「慎重性」**」「**「正規性」**」および「**「誠実性」**」の原則の方は、どういうことになるのであろうか。ここでは議論展開の都合上「**「正規性の原則」**」から見てみたいと思う。

「正規性」とは、注(5)からも明らかのように、「現行の規則および手続きに準拠すること」を意味する。結論的に言えば、<sup>(7)</sup>「正規性の原則」は、「真実公正な概観」という目的原則をまさに実質的に支える最重要原則としての位置にあって、わが国での用語法による「会計諸原則、諸基準への準拠」を要求するものと考えることができる。

「一般原則」は、準拠すべきものがプラン・コンタブルであるとは明言していないし、先に、「法的状況に関する二つの原則」のところで見たように、プラン・コンタブル自身は、直接的に法的強制力を持つてはいない。しかしながら、前述の通り、われわれは、「現行の諸規則および手続きへの準拠」は、基本的には「プラン・コンタブルへの準拠」に帰着するのではないかと考えている。<sup>(9)</sup>

次に、「現行の規則および手続きを誠実に適用すること」を要求する「誠実性の原則」は、結局のところ、オースドックスなかたちでは、適用可能な規則ないし手続きがいくつか存在する場合に、会計人として通常持たなければならぬ認識に基づいて、良識をもって、適用すべき規則ないし手続きを選択することを要請するものである。<sup>(10)</sup>とするならば、これはまさに心理的な態度に関する原則として、その存在価値を認めることができる。

これら「正規性」と「誠実性」の原則を適用するうえで前提とされるのが、「慎重性の原則」の尊重である。

「慎重性」とは、基本的にはわが国の「保守主義」と同じものであると考えることができるが、先に見たように、これはフランスでは「真実公正な概観」の原則を実質的に支えている「正規性」と「誠実性」の二つの原則を適用する際の前提をなす原則という、きわめて重要な位置づけがなされている。そして、「慎重性」に関する

### プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

定義は必ずしも明確ではなく、卒直に言って、次期以降の損費が当期の損益計算に入り込むような可能性が大きいことを憂慮しないわけにはいかない。フランス人自身の次のような発言に接すると、その危惧は一段と現実味を増すと言わざるをえない。すなわち、たとえばキュルマンは、次のように言っている。

「当期以前に原因が発生している予測可能な危険および偶発的な損失は、たとえ期末以降貸借対照表作成までの時期にしかわからなかったとしても考慮すべきである」とするEC第四号指令の立場を、「諸勘定の締切時つまり決算日に「危険・損費引当金」の金額評価を行なうとするプラン・コンタブル以上に「真実公正な概観」に一層つくす」ことになると、<sup>(11)</sup>と。

以上、「一般原則」の中核をなす諸原則について見てみたが、それはあくまでも「通常の場合」について言えることである。すなわち、ある特別な状況に直面して、「真実公正な概観」を達成するために例外的にプラン・コンタブルの諸規定から積極的に離脱することが必要になるという場合には、「真実公正な概観」の原則が実質的な意味をもった上位原則としての役割を演ずる可能性がある。そのような場合に備えて、プラン・コンタブルは、付属明細書の冒頭において次の三つの場合の情報を開示することを要求している。<sup>(12)</sup>

- (1) 年次計算書類の基盤となる基礎的諸前提からの離反<sup>(13)</sup>
- (2) 年次計算書類の作成と提示に関する一般的規則からの離反
- (3) 歴史的原価法からの離反

確かに、会社解散などのように「経営の継続性」が失われるような場合には、(1)の「基礎的諸前提からの離反」

であるのみならず(2)や(3)も生ずる可能性が大きく、そういう時には、そもそもこのプラン・コンタブルは機能しなくなるのではないかと思える。ということは、そういう場合には、最初から真実公正な概観以下の諸原則が問題になるような次元にはない、と考えるべきであろう。

「真実公正な概観」以下の諸原則が生きていて(1)に属するケースとしては、たとえば評価方法の変更ということが考えられる。しかしこの点については、「一般原則」の最後の部分に継続性の原則が謳われていて、それに対する例外の存在を認める規定もついている(注(5)参照)のであって、プラン・コンタブルからの離反ということとは起らないのではなからうか。

評価方法の変更ではなくて、たとえばプラン・コンタブルでは認められていない後入先出法<sup>(14)</sup>を棚卸資産の評価方法として用いるとしたら、それは明らかに(2)の離反のケースに属する。しかし、そのような場合に付属明細書にその旨を記載すれば、企業が特別な状況に直面する時にはそれが認められるかと言えば、われわれにはプランズではとてもそんなことが起るとは思えない。

また、(3)の「歴史的原価からの離反」の場合も、プラン・コンタブルは予め「指数変換法」と「時価法」とを認めている——ただし財政法等による裏付けがある場合——のであって、それら以外に歴史的原価とは異なる方法が用いられることは実際には考えられないから、それもまたプラン・コンタブル適用の枠内にあるのではなからうか。

ということとは、プラン・コンタブルから離反するようなケースにおいて真実公正な概観の原則が機能することがあるのかどうか。われわれには現在のところそのようなケースは思い浮かばないというのが、偽らざるところ

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

である。<sup>(15)</sup>従って、前述のように、われわれは「**「真実公正な概観」**について、「**通常の場合**」を前提にした解釈が、少なくともフランスにおいては、すべての場合に妥当する、と考えているのである。

(1) 本稿第一節注(3)の拙稿および拙稿「会計制度の国際的統一化の一面」『産業経理』第三九卷第二号、五〇〜五五ページ。

(2) Cf. David Flint; *A True and Fair View in Company Accounts*, 1982 Gee, p. 21.

(3) フランスでは、今回のプラン・コンタブルの改訂以前には、付属明細書による情報の開示については等閑に付されていた。この点については拙稿「フランスにおける会計制度新展開の一面」『成城大学経済学部創立三十周年記念論文集』(昭和五五年二月)四六一〜四七九ページを参照していただければ幸いである。

(4) Jean Raffegaun et al.; *Plan Comptable Révisé*, 1980 Francis Lefebvre, p. 63.

(5) 以下の議論においても何度か「一般原則」が問題になるので、ここにそれを示してみたい。

会計は、企業の状況および活動に関する**真実公正な概観**を表わす**報告書**を提示するため、**慎重性の規則を尊重して** **正規性**および**誠実性の要請**を満たさなければならない。

**慎重性**とは、企業の財産および成果を損うおそれのある現在の不確実を将来へ持ち越す危険を回避するため、**事実**を合理的に測定することである。

**正規性**とは、現行の規則および手続きに準拠することである。

**誠実性**とは、会計責任者が企業の活動、事象および状況の**実在性**と**重要性**について通常もたなければならない認識に基づいて現行の規則および手続きを**誠実に適用**することである。

一、会計は、その目的の達成に必要なデータを、それが**数量化**される限り、すなわち**適当な単位**で表現される限り、すべて**認識・測定し分類**する。

二、この基礎的データは、適時処理されるように遅滞なくこれを記録する。

三、会計情報は、その利用者に対して企業の活動、事象および状況を適切・忠実・明瞭かつ完全に記述するものでなければならない。

四、連続する数期間を通じての会計情報の首尾一貫性は、規則および手続きの適用の継続性を意味する。

この継続性の原則に対する例外は、常によりよい情報を求めることによって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には、新しい方法による情報とともに変更によって生じた会計上の影響についてすべての有用な情報をその期間に伝達すべきである。(C.N.C., *Plan Comptable Général*, Edition 1982, pp. 5~6.) の邦訳は前掲邦訳書『フランス会計原則』七~八ページをもとにしている。)

(6) 因に、同辞典の「会計原則」の項は、次のようになっている。

「定義——一般会計は、当該期間について次のようなことを目的とする。すなわち、

・企業の財産に影響を及ぼすすべての取引を記録する。

・企業の状況および取引の真実、公正な概観を反映する財務諸表を提示する。

・成果を明らかにする。

・積極財産と消極財産 (*Actifs et passifs*) の会計的状况を提示する。

そのために、会計は、一般原則、評価規則、財務諸表作成のための仮説を満足させなければならない。(以下略) (六四八ページ)。

(7) もう少し詳細な議論については、拙稿「フランス会計の諸原則——フランス会計制度研究の一齣——」(成城大学『経済研究』第九四号、四二ページ以下を参照していただければ幸いである。

(8) 山柁忠恕・寫村剛雄共著『体系財務諸表論「理論編」』昭和四八年、税務経理協会刊、一〇二ページ参照。

フラン・コンタブルの会計原則規定の性格

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

- (9) なお、キュルマンは、「プラン・コンタブル・ゼネラルは、会計的義務を規制するための資格を与えられていない」し、「正規性の原則は、すでにコメントした法規遵守の原則の別のかたちでの表現以外のなものでもなく、結局「効果のない原則である」旨の発言をしている (Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 98) が、それはやや見当違いではなかろうか。というのは、ひとつには、これが一般原則として掲げられている以上、こちらを重視して、先の「法規遵守」の表現は、むしろこの原則のある特定の局面での適用と考えるのが妥当であろう(現に「法規遵守」の件は、「一般原則」に続く「会計組織」のところの問題にされている)。また、現時点で考えると、キュルマンの指摘(一九八〇年)以降新たな法律(一九八三年)によって実質的にプラン・コンタブルの基本原則が生かされるかたちに商法や商事会社法が改められており(この点は前述)、「正規性の原則」は結局プラン・コンタブルを生かす途でもあるがゆえに、大いに意義を有するというべきである。

- (10) 一層の議論については、注(7)の拙稿四四ページ以下を参照されたい。
- (11) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 99.
- (12) C. N. C., *Op. cit.*, p. 163.
- (13) プラン・コンタブルにおいて措定されている基礎的前提は、前掲の『会計辞典』における「財務諸表作成についての仮説」で採上げられている「経営の継続性」「方法の永続性」および「期間の独立性」の三つである (Cf. C. N. C., *Op. cit.*, p. 153)。
- (14) この点については、拙稿「プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能」成城大学『経済研究』第九〇号、一三三ページ以下を参照されたい。

- (15) 思いきって議論を進めてみれば、フランスは、EC第四号指令に従って、本則からの離反を認める規定をプラン・コンタブルに盛込んだけれども、それは形だけのものであって、関係法令の存在や企業をとりまく諸状況を十分に

ふまえて作られているプラン・コンタブルからの離反ということは、実際には起らないのではなからうか。

#### 四、その他の会計原則

キュルマンは、最後に「会計組織に関する二つの原則」を挙げていますが、プラン・コンタブルの「一般原則」には、前節注(5)からも明らかなように、前節で採上げた諸原則のほかに四項目ほど番号つきの原則が列挙されている。それらは、わが国の「正規の簿記の原則」にあたるような「網羅性」と「適時性」の原則、それに「明瞭性の原則」そして最後に「継続性の原則」である。

しかし、キュルマンも『会計辞典』も共にそれらをほとんど無視していることに端的に表われているように、それらの原則の位置づけに困難をおぼえると同時に、フランスではそれらは重視されていないと言える。それらの原則の中で、キュルマンは「継続性」だけを原則として採上げているが、その理由は明らかにされていないし、われわれには理解に苦しむ点である。ただこのような把握の仕方を見ると、フランスにおいては、「眞実公正な概観」は、われわれの解釈通り「一般に認められた会計原則の継続適用」によって達成されるというように考えられている、という理解が一層妥当性を増してくるように思える。

キュルマンが最後に採上げている「検証ないし検査・監査の可能性」に関しては、一般原則というかたちでは規定されていないけれども、特に今後コンピュータ処理との関係で重要性が増してくるところである。プラン・コンタブルは「自動処理の利用に関する一般規定」<sup>(1)</sup>の中で「コントロールの可能性」を謳っていることでもあり、この点に関してはキュルマンの指摘のように「原則」として採上げることにもわれわれも賛成である。

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

プラン・コンタブルの会計原則規定の性格

(1) C. N. C.; *Op. cit.*, p. 11.

## 五、むすび

プラン・コンタブルは、商法や商社会社法などに比べると強制力は弱いとはいふものの、「省令」として「現行の規則および手続き」に当然含まれるのみならず、結局のところプラン・コンタブルの基本的な諸原則は、叙上の上位法規に実質的に反映されている。また一方では、プラン・コンタブルは、税法や財政法あるいはまた労働法におけるどちらかという会計原則の本則から離れるような規定にも、充分耐えられるような処理の原則および手続きを用意している。そしてまた、表現に的確さを欠く点があるとしても、プラン・コンタブルが予想していないものについては該当する特別規定を尊重するという原則的立場をも確認しており、会計の標準化をめざした会計の諸原則と諸基準を定めたという点で、プラン・コンタブルは高く評価されると共に、文字通りフランス会計制度の支柱としての役割を充分に果していると言えよう。

しかるに、新設された会計の「一般原則」に関しては、特にEC第四号指令との調和のためにやむをえず導入を図った「真実公正な概観」の原則が、いわば有名無実なものとして初めから形骸化しているように見えるし、そのほかの諸原則の体系化という点でも、もうひと工夫ほしいような気がする。

結局のところ、フランスでは、真実公正な概観ということよりも慎重性を前提にした諸規則への準拠性ということに、会計原則の重点を置いていると言える。しかしそれについても、一方では、先に指摘したように、過度の保守主義への傾斜が気になるところであり、他方では、減価償却は慎重性の原則の適用のひとつであると考え

られていて、<sup>(1)</sup>反対方向にもやや極端に流れる傾向がフランスには存在している。さらにはまた、棚卸資産の評価についてLIFOを認めていないという対応の仕方などに、矛盾を感じるようなことがあることも見逃せない。<sup>(2)</sup>このように、保守主義を重視するフランスの対応の仕方には、論理的な一貫性という点で、われわれには理解に苦しむ点が含まれていることも否定できないように思う。

(1) 前掲『会計辞典』六八四ページ参照。

(2) 言うまでもなく、修正原価法等のいわゆるインフレ会計の実行が制度上無理な場合、LIFOは、理論的にもあるいは保守主義の観点からも、きわめて有力な方法なのであるから、慎重性(つまり保守主義)を最優先にしていると思える今回のプラン・コンタブルの立場からして、この方法を認めなかったことは矛盾ではなかるうか。なお念のために申し添えれば、プラン・コンタブルがこれを認めなかったのは、税法が認めないからという理由のようであって、理論上の問題ではなかったようである。

(本稿は、日本会計研究学会第34回関東部会報告の草稿を補整したものであり、成城大学教員特別研究助成による研究の成果の一部でもある。)