

ベルギー会計法の成立とその意義

齋藤 昭雄

一

ヨーロッパ共同体に加盟する各国は、今、一斉に新しい会計制度づくりを進めている。共同体内での諸制度をできる限り統一しようとする大きな流れの一環として、会計制度もまた、同一の基本理念のもとにできる限り統一し、会計処理の方法の大枠をできるだけ同一の基盤に乗せようとの意図に沿って、各国はそのための作業を続けていくわけである。その方向づけをしようとしているのは周知の通り「EC第四号指令」であり、現在それは「指令案」として最終草案の段階にあり、承認された「指令」として加盟各国に通告されるのもそう遠い将来ではないように思える（この点は本稿第四節を参照されたい）。

そういう状況のもとにあつて、ベルギーは、第四号指令を言わば先取りしたかたちで、新しい会計制度を、会計法という刑事罰を伴った法律として成立させるといふ、大胆な試みを行なつた。フランスにおける新しい制度

ベルギー会計法の成立とその意義

ベルギー会計法の成立とその意義

づくりをはじめとして、EC各国の動向に注目しているわれわれにとつて、このベルギー会計法の成立は、非常に興味深いものである。幸いにして筆者は、ベルギー企業監査人協会会長J・ロッシュット氏 (M. Jules Rochette, President de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, ベルギー会計・監査標準化センターの会計原理委員長でもある) ならびにフランス国家会計審議会のA・ル・バル氏 (M. Alain Le Bars) の好意により、ベルギー会計法——一九七五年七月一七日法と一九七六年一〇月八日国王令——の全文とその解説書類などを入手することができた。そして折良く *Journal UEC* 誌上で、ベルギー会計法を紹介したH・オリヴィエ氏 (M. Henri Olivier) の論文にも接した。そこで、フランスをはじめとするEC各国の新しい会計制度の胎動について理解を深めるといふ意味も含めて、われわれは、これまで余り馴染みのなかったベルギーの会計制度について、特にその新しい姿に照明を当てて、検討をしてみることにした。

一

今回の会計法が成立するまでの、会計をとりまくベルギーの状況はどのようなものであったろうか。最初にその点に一瞥を与えてみたいと思う。

結論的に言つて、ベルギーには、非強制的なプラン・コンタブルの実践経験は存在するものの、会計に関するまとまった法規は存在せず、商法における会計規定というものもほとんど存在しなかった。わずかに存在していたものは、ルイ一四世時代のかのコールベル法令(一六八三年)に端を発するフランス法の流れに属する商法典 (Code de Commerce) の第一六条から一九条位のものであった。⁽¹⁾ そこではすべての商人に対して日記帳、棚卸帳

および通信文コピー帳の三つを義務づけるのみで、会計処理の諸側面について規定するものではない。その後一八四六年には、国家の会計に関する法律が制定され、ベルギー独立（一八三〇年）後の公的機関の財務管理を規制することになった。⁽²⁾しかし、ベルギーの立法院は、近年に至るまで、私企業の財務管理については会計処理の方法を規制しようとは考えなかった⁽³⁾のであり、わずかに「商事会社に関する調整法」(Les lois coordonnées sur les sociétés commerciales)の第七七条から八〇条にかけて若干の規定が見られるにすぎない。⁽⁴⁾

すなわち、企業会計に関して直接的に規定する唯一の条文が、この「調整法」の規定であったわけである。特にその第七七条では、各企業が毎年すべての動産・不動産および債務の棚卸をすべきことを定め、極めて概略的なかたちでの貸借対照表と損益計算書の内容を明らかにしている。⁽⁵⁾そして評価についても、わずかに、必要な償却 (Les amortissements nécessaires) をすることが義務づけられているに過ぎない。⁽⁶⁾

そのように、会計について正面から規定する成文法は右の「調整法」以外に無かったとはいえ、銀行委員会 (la Commission bancaire) や企業監査人協会等々の組織ないし機関がそれぞれの立場で企業に要求して来た会計の様式が、真の慣習法として存在していたことは見逃せない。⁽⁷⁾そのほかにも、間接的ながら、特定の経済活動を規制する法規の中にも、企業会計に関する条項が部分的に含まれている。⁽⁸⁾

しかしながら、ベルギーにおいても、そのような部分的な断片的な会計規定にかえて、総合的体系的に会計制度を整備する必要性が痛感され、政府は、一九六三年に、商人の会計に関する法規を検討するための研究委員会を設置した。⁽⁹⁾

しかるに、その後、EC内において、加盟各国の会計法規の調和をはかるべきであるとの機運が盛り上がり、

ベルギー会計法の成立とその意義

一九七一年一月には、「EC第四号指令案」が、EC閣僚会議の討議に付されるという新しい状況が生まれた。そこで、「ベルギーの立法府は、自らの法規を、会社に関するEC第四号指令の諸要求に適応させ⁽¹⁰⁾て、新たな会計法を制定することになったのである。すなわち、一九七二年六月には、EC第四号指令案を積極的に勘案した中央経済審議会 (Conseil Centre de l'Economie) の意見が出され、それを承けて、オレッフ氏法案⁽¹¹⁾が議会に付託された⁽¹²⁾。この法案は結局「企業会計及び財務諸表に関する法律」(Loi relative à la Comptabilité et aux Comptes Annuels des Entreprises)として一九七五年七月一七日に制定され、同法第七条第四項及び第一〇条に従⁽¹⁴⁾って、その施行令たる「企業の財務諸表に関する一九七六年一月八日の国王令」(Arrêté Royal du 8 Octobre 1976 relatif aux Comptes Annuels des Entreprises)の発布を見るに至ったのである。

EC第四号指令がなお「指令案」の段階にあるにもかかわらず、なぜそれを先取りするかたちでベルギーの新しい会計制度が成立したのか、という点に関しては、われわれには確信をもって言えるだけの用意がない。しかしながら、次のような推測は可能であるように見える。すなわち第一に、ベルギーでは会計制度の立ち遅れが痛感され、EC第四号指令案が狙上にのぼる前の一九六三年にすでに会計制度を検討するための委員会ができており、一刻も早く新制度を確立しなかったといういきさつがあった。そして第二に、EC第四号指令案がEC公報に掲載されてその第一次草案が公にされてからすでに数年を経過し、最終的な「指令」の内容がほぼ推測しうる状況にあった。それらに加えて、一九七六年一月八日の国王令の前書きに相当する「国王への報告書」には、「ベルギーで適用されるであろう規範が、明日にはEC全体において優位に立つであろう水準に置かれることを期待している」という表現が見られ、これまでやや立ち遅れていたベルギーの会計の水準を一気に引き上げ、む

しる積極的にECの新しい会計制度にひとつの範を示そうという意図があったことが看取されるのである。

われわれにとって特に注目すべき点は、この最後の点であって、ベルギーの新会計法は、ECが今まさに迎えるようとしている会計制度の新展開に関して、ひとつの展望を与えるものであると、われわれは考えているのである。

そのように、ベルギーの新会計法は、ベルギー自身の内部的事情を越えて、今や全ヨーロッパ的色彩を帯びていると言っても過言ではないが、もともとの意図は国内的な諸要求を満たすことにあったのであり、それは先に述べた通りである。すなわち、新しい会計法の直接的な照準は、次の四点に置かれていると言われている。⁽¹⁶⁾

(1) 企業の管理を有効に行なうために会計を役立てうること。従って、納税申告に役立つための会計ということは意図されていない。

(2) 単に商人間の係争ないし破産の際の証拠としてのみならず、むしろ企業所得への参加者に対して根拠を与えることができる会計帳簿及び財務諸表の条件を明らかにすること。

(3) 企業間比較、企業グループないしセクター別の資料の集中、その他たとえば地域ないし国家的水準での情報要求に応じられる、財務諸表の形式と内容を標準化すること。

(4) 企業は一個の独立した「会計人」(personne comptable)であると考えることによって、会計に法律的規約を与えること。すなわち、これは会計主体を「企業」と措定し、それに人格を付与することを意味する。

このような目的を達成し、併せてEC第四号指令の諸規定を遵守する方向で、ベルギー会計法はどのような内容と特質とを有するものとなったのであろうか。内容に関する詳細な検討は他の機会に譲るとして、次に節を改

ヘルギー会計法の成立とその意義

めて、ヘルギー会計法の特徴を明らかにして見たいと思う。

- (1) Cf. Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat (C. B. N. C. R.); *Comptabilité des Entreprises—Loi du 17 juillet 1975—Arrêté Royal du 8 octobre 1976—*, p. 9.
- (2) Jules Rochette; 《Le droit comptable, innovation capitale》 *Reflèts et Perspectives de la Vie Economique*, Tome XVI, 1977—2, p. 79.
- (3) Idem.
- (4) C. B. N. C. R.; *op. cit.*, p. 9.
- (5) そのシエートは左のよみなのである。(C. B. N. C. R.; *op. cit.*, p. 10.)

| 貸借対照表 | |
|--------|-----------|
| 積極側 | 消極側 |
| 固定資産 | 資本金及び積立金 |
| 実現可能資産 | 社債 |
| | 担保付債務 |
| | 実質的保証なし債務 |
| | 処分可能利益 |
| 損益計算書 | |
| 借方 | 貸方 |
| 減価償却 | 営業損益 |
| 処分可能利益 | |

(6) Idem.

(7) Idem.

(8) ヘルギー会計・監査標準化センターの前掲書九一ページにはその具体例九つが列挙されているが、ここでは省略す

№°

- (9) Henri Olivier ; 《La Nouvelle Législation sur la Comptabilité et les Comptes Annuels en Belgique》 *Jurnal UEC* Vol. 12, No. 3, 1977, p. 137.
- (10) *Idem.*
- (11) M. Ojette. オレッフ氏は一九七四年に経済大臣となったが今は亡し。一九七四年五月一〇日の企業監査人協会の財務諸表規範もまた、中央経済審議会の意見に基づくものである。(Jules Rochette; *op. cit.*, p. 82.)
- (12) *Idem.*
- (13) わが国で言う「財務諸表」に相当するフランス語は、従来《Documents Comptables》とか《Documents de Synthese》であったが、第四号指令案(2)の《Comptes Annuels》が使われてから、「年次計算書類」を意味するこの言葉を好んで用いようとする傾向が見られるようになった。
- (14) 第七条第四項「国王は、棚卸に伴う評価の基準ならびに財務諸表の形式と内容を定めることができる。」第一〇条「法律がその提出ないし公表を定めている貸借対照表と損益計算書の形式と内容は国王によって定められる。国王は貸借対照表と同じく提出され公表されることになるであろう付属明細表の内容を決定する。」なおここで「提出」とは、商事裁判所の書記課に書類を預けることであって、原語では《dépôt》が使われている。
- (15) EC公報への掲載は、一九七二年一月二八日である。
- (16) C. B. N. C. R.; *op. cit.*, pp. 14~15. H・オリヴィエ氏は、前掲論文の中で、会計法制定のための予備的な作業の過程で四つの目的にスポットがあてられたとして、この四つの目的とは若干ニュアンスの違う目的を挙げているが、本稿の四点は、オリヴィエ氏もその構成員の一人であるベルギー会計・監査標準化センターによって確認されたものである。

ベルギー会計法の成立とその意義

三

ベルギーの新しい会計制度の大枠を定める一九七五年七月一七日の法律（以下「一九七五年法」と呼ぶ⁽¹⁾）は、全二五条からなり、それを承けて、評価基準ならびに財務諸表の形式と内容に関する規定を盛った、一九七六年一月八日の国王令（以下「一九七六年国王令」と呼ぶ⁽²⁾）は、全四九条から成っている。新会計法の体系は、これにプラン・コンタブルに関する国王令が加わって完成するが、ここでは、前二者によって、新しい会計制度の原理的な側面を明らかにしてみたいと思う。

まず、前節で見た四つの狙いが、どのようなかたちで法制化され、それがEC第四号指令案とどのように係わりあっているかを検討してみよう。

一九七五年法は、「会計記録の標準化するならびに厳密な統一の規範に従った会計処理の仕方⁽⁴⁾」を規定すること⁽⁵⁾を、主目的の一つにしている。ベルギーが、強行法規たる会計法というかたちで新しい制度を確立した主眼はここにありよう⁽⁵⁾に思える。そしてこの目的は、先の第三の照準、すなわち企業間比較、企業グループないしセクター別の資料の集中、さらには国家的水準での情報要求に応じられるようにするということに直結するものである。しかしながら、実際には、ベルギー会計法においては、企業規模にに応じて、本法の適用から離れる余地を残しており、「大企業⁽⁶⁾」の場合のみ、本法の規定に厳密に従うことを要求している。強行法規である以上それはある程度やむをえないことであるが、ベルギーの会計法にあっては、先の第一の照準（会計の管理用具性を重視）などのかねあいから、むしろ積極的に適用の弾力性を働めている点に問題があるように見える。

すなわち、金融機関や保険会社などの特定企業が、本法の適用から除外されることはともかくとして、企業規模や業種に依りて、自らの企業に適切な会計のあり方を積極的に求めることを要求しているのである（たとえば一九七五年法第二条及び第一条第二項）。その結果、先の第三の標準が非常にばけて来るばかりでなく、新会計法の第一の目的からもそれてしまっておそれがあり、また監査においても限られた少数の会社にしか強制されないことになり、EC第四号指令が基礎を置いているEEC条約五四条三項g号⁽⁸⁾が目ざしているところの、同種企業の会計情報の保証という精神にも反することになりかねない。これは重大な問題を孕んでいるように、われわれには思える。

新会計法の一般的特徴として、第二に指摘すべき点は、新しい会計のあり方を法律として制度化しているにもかかわらず、経済学的な解釈を貫いている点であろう。これは、先の標準の第一、第二の点に見られるように、納税申告のための会計の機能をほとんど考慮せず、さらに、商人間の係争や破産の際の証拠として役立てようとする法律的な側面を重視せず、経済活動の成果としての所得計算に重点を置こうとする立法精神のあらわれである。その結果、まず会計単位として経済的意味での同一性を強調し、法律的に同一の会社であっても異種の経済活動を営む場合には会計を区別すべきことを要求する（一九七五年法第三条第二項）とともに、法律的には別会社であっても当然に同一の財務諸表（つまり連結財務諸表）の対象となる会社があることを、同法第一条は示唆している。さらに、評価に経済的効用の概念を採り入れ（一九七六年国王令第一五五条参照）、更には、リース資産の貸借対照表能力を明確に打ち出している（一九七六年国王令第二六条）ことも注目される点である。それらは、EC第四号指令をも超えるものとして、高く評価しうる点である。しかしながら、反面、それらは税務にも影響を及ぼす

ベルギー会計法の成立とその意義

ところとなり、EC第四号指令が、税務中立性を守りつつ新しい制度づくりをする立場を採っていることに反することとなった。⁽⁹⁾そしてまた、ベルギーの場合、今回の会計法の制定に際し税法を変えることはしていないから、⁽¹⁰⁾右の立法者の意図が実践上スムーズに受け入れられるかどうか疑問なしとはしない。

一般的特徴として三番目に指摘すべき点は、損益計算書の重視と、性格別分析の採用であろう。前者は、経済学的解釈を採用し、あるいは財産計算から所得計算に重点を移したことの当然の帰結であるが、損益計算書の様式として、EC第四号指令案が認める二つの様式——つまり性格別分析と活動センター別分析のうち、性格別分析を積極的に採用するに至ったのは、先の第二の照準を実現するものである。すなわち、企業所得への参加者に對して根拠を与えることを財務諸表に期待する結果、損益計算書を貸借対照表以上に重視するようになる。次に、企業所得への諸要素の参加報酬を明確にする立場を採ることになったのである。⁽¹¹⁾このことはまた、社会会計との結びつきを重視することとも関連している。すなわち「社会会計にとっては、企業の製造原価、販売費及び一般管理費を知るといふことは、それら三つの費用要素のそれぞれに、財と用役の取得費、人件費、減価償却費、評価損その他の引当金繰入額ならびにその他の経営費用が混在している以上、直接的に興味はない」⁽¹²⁾のである。⁽¹³⁾

先の四つの照準のうちの最後の点は、新会計法の「基本的な革新」の一つをもたらすものである。すなわちそれは、「企業」が「責任を負う法人格」(la personne juridique responsable)たることを明確に打ち出すこととなり、従って、一九七五年法と一九七六年国王令の規範的規定は、その大部分が、一か月から一年の禁固あるいはまた五〇フランから一万フランの罰金という刑事罰を伴うものとなっている(一九七六年法第一七条)。これはEC第四

号指令も考慮外のことであって、ベルギーの、会計制度整備への意気込みが感じられる点である。

新会計法の四つの照準との直接的な結びつきで言えば、以上のような特徴を挙げることができるように見えるが、そのほかにも注目すべき点はいくつかある。

そのひとつは、フランスのプラン・コンタブルなどに比べて、会計の一般原則がより、明瞭に文言化されているということであろう。わが国の企業会計原則に見られるようなかたちでの厳密な一般原則の提示ではないといふものの、一九七五年法の冒頭の部分には次のような基本原則が謳われている。⁽¹⁴⁾

(a) 会計システムは、各企業毎に適切なものでなければならぬ(第二条)

(b) 会計記録は完全なものでなければならぬ(第三条)⁽¹⁵⁾

(c) 記録のシステムは、正規の複式簿記 (*les règles usuelles de la comptabilité en partie double*) に従って規則正しく行なわなければならない(第四条)

(d) 会計記録は、証拠力のある証憑に基づいて、事実⁽¹⁶⁾に忠実なものでなければならぬ(第六条)。

EC第四号指令は、財務諸表の構造と作成に関する規定を柱としており、ベルギー会計法の一九七六年国王令が「財務諸表に関する」施行令であることはその趣旨に沿うものである。そしてまた第四号指令案第二条——第一条は適用会社の範囲——は一般原則の規定に充てられており、「原則」を基礎とする体系化という点で、ベルギー会計法は第四号指令と同一の歩調を採るものである、ということができよう。

ベルギー会計法は、原則的規定のあと、評価規定と財務諸表に関する規定を有している。そこで、以下それらの中から特徴的な点を抽出してみたいと思う。

ベルギー会計法の成立とその意義

期末の棚卸に際しての評価は「慎重性・真実性 (sincérité) 及び誠実性 (bonne foi) の基準」に従ってなされねばならないことが一九七六年国王令第一九条に明記されているが、それらの基準を具体的に適用するにあたって、特に次の二点に、新会計法の特徴を見ることができ(17)。すなわち一つは引当金 (provision) の設定に関し、「必要な減価償却」という概念が拡大されたことであり、もう一つは、貨幣価値変動に対する配慮である。

第一は、基本的には、年次成果のいかんにかかわらず減価償却費、評価損、諸引当金(納税引当金、修繕引当金、各種損費引当金を含む)を計上することが義務づけられた、ということである。特に各種の評価損の計上(単に認められたという段階にとどまらず)義務づけられ、就中、「貸借対照表に記載されない契約 (engagements) から生ずる損失ないし費用をカバーするための引当金(18)の設定が義務化されたことは、慎重性の原則を優先させることとなつて、慎重性よりは「評価の経済的真實性」(La vérité économique des évaluations) 追求にアクセントがあると言われる新会計法の基本的立場に低触しないのかどうか、疑問なしとはいえない。しかしいずれにしても、これは、ベルギーの会計制度にとつて、基本的な変革 (innovations essentielles) のひとつであり、EC 第四号指令案の意向を全面的に受入れたものである。

第二点は、インフレーションについての配慮である。貨幣価値変動に関する評価規定をどのように第四号指令に盛り込むかはなお懸案となつている事項である。従つてベルギーは、この点に関しては全く独自の判断で規定を作らざるを得なかつた。しかしこの点においてもベルギー新会計法は積極的であり、基本的にはインフレーション会計を認める立場を採つている。そして設備資産については、なお税法上の恩典を受けるには至つていないとして、取替価格に基づく減価償却を認めているのである(19)。ただし、真のインフレーション会計の採用は、諸

外国の実施例などを見て慎重に採用すべきであるとして、⁽²²⁾ 原則的には取得原価主義を採用する立場を採っている（一九六七年国王令第二〇条）。貨幣価値の変動についてEC各国が今後どのような制度化を図ろうとしているかという点は、ECの会計制度の新展開に関して注目すべき点のひとつである。

次に、財務諸表に関する特徴を探ってみたいと思う。

ベルギー会計法は、財務諸表に関しては、基本的に第四号指令案の規定に従っている。財務諸表が、貸借対照表、損益計算書及び付属表（Annexe）の三つによって構成されているのも、第四号指令案の規定通りである。しかし、われわれにとって注目すべき点がいくつか存する。結論的に箇条書きにしてみれば次の通りである。⁽²³⁾

(1) 貸借対照表は、当該年度の成果の処分のあとで作成される。従って損益計算書には利益処分の内容が盛り込まれる（本節注(13)参照）。

(2) 固定資産については、貸借対照表上は純額で示され、減価償却等の固定資産価値の変化は付属表において明らかにされる。

(3) リース取引を貸借対照表において明示することとなった。⁽²⁴⁾

(4) 損益計算書は、費用の性格分析に基づいた様式によって示される。

(5) 付属表は、財務諸表の体系を支える重要な位置を占めるものとなり、その様式が定型化された。

以上の五点についてここで若干の補足を試みてみよう。(1)は、先に見たように、ひとつには所得への参加という点を重視する結果であろう。そしてまた、一期間、というのは、会計的に見る限り、利益処分を待って初めて終了するという点を、会計システムの上に明瞭に反映させようとしたのかもかもしれない。(2)は、減価償却引当金

ベルギー会計法の成立とその意義

を貸借対照表の貸方に記載することを、はっきりと拒否すると共に、付属表の重要性を認めた結果であるように思える。(3)は、先に見た通り、会計事象について経済(学)的解釈を重視する新会計法の基本的立場からのひとつの帰結であるが、この手続きは「必要以上に複雑で偽りでかつ法的に誤っている」といった批判もあり、論争はなお終ってはいないと言われる⁽²⁵⁾。(4)については前述の通りである。(5)の付属表については、貸借対照表に関して組織費明細ほか14項目、損益計算書に関して人件費明細ほか2項目を含む様式が具体的に示されているが、そのほかに、「評価方法の要約、その適用、財務諸表の表示に関する変更とその妥当性といった点を含まなければならない」⁽²⁶⁾。EC第四号指令案の意向を承けて、付属表にはかなりのウェイトが置かれることになったことが注目される。

以上のような特徴を持つ、ベルギーの新会計法は、「企業の経済的社会的側面(dimension)ならびに共同体における企業の役割(function)を考慮する、より、広い視点のもとに」⁽²⁷⁾できあがったものであり、EC第四号指令を強く意識しつつ、更に独自の斬新な規定をも積極的に採り入れられている。それは、ECにおける会計制度の新展開を展望する上で、かなり明確な手がかりを与えるものとして注目される。

それでは、ベルギーのみならずECの加盟各国がそれに基づいて一斉に新しい会計制度を展開しようとしているEC第四号指令そのものは、現在どのような状態にあるのであろうか。最後に、その点について若干のスペースを裂いてみたいと思う。

(1) その逐条的な検討は他日に譲るとして、ここでその柱だけを示せば、第一章「企業の会計及び財務諸表について」(第一条〜第一七条)、第二章「商法の変更」(第二二条)、第三章「雑則・廃止規定」(第二五条)である。

- (2) この国王令 (Arrêté Royal) は、第一条で適用会社を規定し、第一章「財務諸表の形式と内容」(一) 第一四条)、第二章「評価に関する規則」(一) 第三六条)、第三章「提出しないし公表すべき貸借対照表と損益計算書の形式と内容」(一) 第三九条)、第四章「雑則及び経過規定」(一) 第四九条) の諸規定を置いている。そして付則として、第一章「財務諸表の様式」と第二章「用語の定義」が加えられている。
- (3) その草案はすでに明らかにされており、一九八〇年から適用されることが予定されている。Cf. Jules Rochette; *Projet d'arrêté royal déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable normalisé*, Mai 1977, p. 15.
- (4) C. B. N. C. R.; *op. cit.*, p. 9.
- (5) もうひとつの目的は、「企業の財務構造」についての完全な展望を与えることを可能にするところの、特に貸借対照表と成果計算書の調和のとれた会計的状態の公表」(Idem) である。
- (6) ここで「大企業」とは、①年平均従業員五〇名以上、②前年度売上高 (TVA 抜き) 五千万フラン以上、③前年度の貸借対照表総額二千五百万フラン以上、のいずれか該当事項のとされつゝるから (C. B. N. C. R.; *op. cit.*, p. 13) ʹ わが国で言う「大企業」とは相当趣きを異なつてゐる。
- (7) Jules Rochette; 《Le droit comptable, innovation capitale》 *Reflex et Perspectives de la Vie Economique*, Tome XVI, Février 1977, p. 84.
- (8) 「第五八条第二項の意味での会社——利益を追求する民・商法上の会社(筆者注)——に対し、社員ならびに第三者の利益を守るために、加盟国内で要求される保証を、必要な範囲内でそれらに均衡をもたらすために調整する」
- (9) Jules Rochette; *op. cit.*, p. 85.
- (10) Cf. Commission des Normes Comptable; *Arrêté Royal du 8 Octobre 1976 Relatif aux Comptes Annuels*

「ベルギー会計法の成立とその意義」

ベルギー会計法の成立とその意義

des Entreprises, p. 8.

(11) Commission des Normes Comptables; *op. cit.*, p. 5.

(12) Jules Rochette; *op. cit.*, p. 91. なお、社会会計との結びつきで言えば、損益計算書内で、内部取引を明確に

離表示することになったことも見逃せない。

(13) 中見出しによつて、その梗概を示せば、ベルギー会計法における損益計算書は、次のようなものである。(Ci

損益計算書

(勘定形式による表示)

I. 営業損益

| | |
|-----------------------|-------------------------------|
| A. 商品, 原材料, 補助材料, 貯蔵品 | A. 売上高 |
| B. その他の財貨・用役 | B. 仕掛品, 完成品, 作業屑, 半成工事, 棚卸高増減 |
| C. 人件費 | C. 固定資産に付加された内部工事 |
| D. 減価償却費, 評価損, 損費引当損 | D. その他の営業収益 |
| E. その他の営業費用 | |

II. 財務損益

| | |
|-------------|-----------------|
| A. 長期負債費用 | A. 財務上の固定資産収益 |
| B. 短期負債費用 | B. その他債権・資金投資収益 |
| C. その他の財務費用 | C. その他の財務収益 |

III. 特別損益

| | |
|-----------------------------|---------------------------------|
| A. 減価償却費, 評価損, 損費引当損及び年金引当損 | A. 減価償却引当金・評価引当金・損費引当金・年金引当金戻入れ |
| B. 固定資産処分損 | B. 固定資産処分益 |
| C. その他の特別費用 | C. その他の特別収益 |
| D. 積立金への振替え | |

IV. 租 税

| | |
|--------|------------------|
| B. 法人税 | A. 納税引当金戻入れ, 還付税 |
|--------|------------------|

V. 当 期 損 益

| | |
|---------|---------|
| B. 当期利益 | A. 当期損失 |
| | |

VI. 処分及び取崩し

| | |
|-----------|--------------------|
| A. 未処理損失 | A. 未処分利益 |
| B. 積立金繰入れ | B. 積立金取崩し |
| C. 繰越利益 | C. 繰越損失 |
| D. 資本報酬 | D. 資本金ないし株式発行差金取崩し |
| E. 役員報酬 | |
| F. その他 | |
| | |

Commission des Normes Comptables ; *op. cit.*, pp. 31~33.)

- (14) 以下の四つの基本原則は、一九七五年法の第二条から第六条まで——本法適用会社に関する第一条と、第三・第四条の特例に関する第五条を除いた最初の四条——の内容を、われわれなりに端的に表現してみたものである。
- (15) ここで「完全」とは、会計の対象が、資本構成に変化を及ぼすすべての企業活動である、ということを意味する。
- (16) 会計システムを規定するところ、第四号指令の本来的な局面に限って言えば、第四号指令は、財務諸表の構造と作成、営業報告書 (rapport de gestion) の内容、会計情報の管理と公表の範囲を定めるものである。(Cf. André Prost; «Rapport sur l'harmonisation comptable consecutive aux dispositions de la quatrième directive du Conseil des Communautés Européennes» à l'Assemblée Plénière du Conseil National de la Comptabilité, Avril 1977, p.3.)
- (17) この部分に、Henri Olivier; *op. cit.*, pp. 141~142 及び Jules Robhette; *op. cit.*, pp. 94~95 を参考のことばをぬかす。
- (18) Jules Rochette; *op. cit.*, p. 94.
- (19) A・フロスト氏の前掲報告書付表Ⅲ「第四号指令に関する未解決の問題」二ページ。
- (20) 棚卸資産ならびに有限耐用年数をもった有形固定資産について、取替価値による評価を認め(一九七六年国王会第三五条)、有形固定資産について、取替価値評価をしない場合でも、再評価の対象となることが規定されている(同第三四条)。
- (21) Commission des Normes Comptables ; *op. cit.*, p. 7.
- (22) Idem.
- (23) この部分に、Henri Olivier; *op. cit.*, pp. 142~143 を参考にして、われわれなりにまとめてみた。

ハンギー会計法の成立とその意義

ベルギー会計法の成立とその意義

- (24) 一九七六年国王令第二二六条「企業が……リース契約によって保有する有形固定資産……は、契約の対象となった資産価値の資本還元 (la 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権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わせて毎年評価される。」
- (25) Henri Olivier; *op. cit.*, p. 142.
- (26) Henri Olivier; *op. cit.*, p. 143.
- (27) Commission des Normes Comptables; *op. cit.*, p. 4.

四

EC第四号指令案⁽¹⁾は、昨年十二月に、第三回目の最終的な検討が行なわれ、現在、そこで指摘された問題点について最終的な妥協を求める任務が「常任代表委員会」に負わされて、最後の結めの段階を迎えている。全五二条から成るこの最終案を詳細に検討することは別の機会に譲らざるを得ないが、ここでその要点だけを述べてみたいと思う。

第四号指令は、一般原則、評価規定、財務諸表の構造および財務諸表の管理と公表の四つの柱から成っている。一般原則は第二条に規定されており、①財務諸表の構成(貸借対照表、損益計算書及び付属表)、②明瞭性の原則・規則性(regularité)の原則、③真実性(une image fidèle)の原則を謳っている。評価の一般原則は第二八条にあり、その内容は、①継続事業の前提、②継続性の原則、③慎重性(健全性)の原則、④損益帰属計算の原則、⑤項目別評価方法選択の原則、⑥決算貸借対照表・開始貸借対照表対応の原則である。第二九条から三九条

は、貸借対照表の各項目についての評価方法を扱っているが、その一般原則は取得原価主義であり、それ以外の方法（たとえば取替価値法）は、付属表での言及によって情報の均衡を保証するという条件のもとに、各国の裁量に委ねられている。

財務諸表の構造は、毎年同一のものでなければならぬこと（第三条）、そしてそれは、第八・九条（貸借対照表）および第二〇～二三条（損益計算書）の項目を用いて（ある程度の付加・削除が認められている）、その順序で作成されなければならない（第四条一項）とされる。また表示は総額主義に依り（第六条）、貸借対照表の小項目は各企業毎の性格に合わせるべきこと（第四条二項）が規定されている。なお有限責任会社に関する特例（関連会社に関する債権債務を別個に表示——第四八条六項——）や小規模会社に関する特例（要約損益計算書の作成を認める——第二四条一項）がある。財務諸表に関して興味のあるもうひとつの点は、資金計算書の取扱いである。A・プロスト氏によれば、EC委員会によって、資金計算書を財務諸表に加えるべきことが希望されたけれども、結局それは、付属表の水準においても導入されなかった。しかし、それは、第四号指令が承認される審議会の議事録に載せられるべきであると言言されており、そのことが、加盟国に資金計算書を採用しうる強い可能性を残している。ベルギーも、「資金計算書の作成と公表を将来規定することを考えている」⁽³⁾のであり、フランスでも、資金計算書を財務諸表の一つとして加えることが、すでに既定方針となつて⁽⁴⁾いる。

財務諸表の公表については、第四四条から第四七条にかけて規定されているが、その骨子は、財務諸表及び営業報告書を監査人の報告書と共にそのままたちで公報（bulletin natinal）に公表するか、登録機関（ベルギーの場合商事裁判所）に提出したことを公報に載せるべきであるとしている。この公表の対象となる会社は、ベルギー

ベルギー会計法の成立とその意義

では、第四号指令が予定している範囲に比べてかなり狭いものとなっており、フランスでも、財務諸表等の公表は、現在のところ上場会社にしか課せられていない。そして「すべての会社へのその拡大は、必ずや、解決することが困難な問題を提供することであろう。」⁽⁵⁾

極めて概略的ではあるが、以上が、EC第四号指令案の内容である。第三〇条に規定された、歴史的原価以外のシステムの承認可能性をはじめとする、再評価の方法をめぐる諸問題など、第四号指令案に残された技術的な問題がまだ若干残っているのみならず、イギリスとドイツ・フランスとの間には、会計事象の解釈についての基本的立場の違いに根ざしているように見える根本的な対立が、EC第四号指令案をめぐっていまだに残っていると言われている⁽⁶⁾。従って、第四号指令が最終的に承認され各国に通告されるまでには、なお二年近く必要であるという悲観的な声も聞かれる。

しかし、通告された場合、「指令」は強制力を持つわけであり、加盟各国は、それから二年以内にその「指令」に沿った制度化を完了しなければならない(第五一条)。

ベルギー会計法には、ベルギー独自の新機軸が多く盛り込まれているとはいえず、それはEC第四号指令が要求するであろう前述のような諸点を見越して作られたものであり、ベルギー会計法の斬新さは、EC諸国が迎えようとしている、新しい会計制度の展開の斬新さを示唆するものであると言える。その意味で、ベルギー会計法の成立は、われわれにとって、かなり興味深いものである。

(1) 正式には、「財務諸表及び営業報告書の構造と内容、評価方法ならびに財務諸表の公表に関して、社員ならびに第三者の利害を守るために加盟各国における会社に対して要求される保証を調和させるための条約第五四条三項g号

に基づいた第四号指令案」と呼ばれる。

- (2) André Prost; *op. cit.*, p. 9.
- (3) Commission des Normes Comptable; *op. cit.*, p. 6.
- (4) Conseil National de la Comptabilité; *Neuvième Rapport d'Activité* p. 28f.
- (5) André Prost; *op. cit.*, p. 9.
- (6) フランス国家会計審議会のP・ラッササ氏によれば、それはひとこと言いつつ、“substance over form”(法律的形式よりも経済的実質の優先)という考え方を採る(イギリス)か採らない(ドイツ・フランス)かである。

(五二・九・三〇)