

プラン・コンタブルにおける

勘定分類と各勘定の機能 (二)

——フランス会計制度研究の一齣——

斉藤 昭雄

序

クラス一 資本勘定 (自己資本、借入金その他類似の債務)

\$1 資本金 (Capital)

\$2 再評価差額 (Écart de réévaluation)

\$3 積立金 (Réserves)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

——以上前号——

§4 次期繰越 (Report à nouveau) 当期純損益 (Résultat net de l'exercice)

前稿で取り上げた資本金・再評価差額・積立金が10の「資本金及び積立金」を構成するが、そのあとには、11「次期繰越」が続いている。これは、下位勘定に「繰越利益」と「繰越損失」⁽¹⁾をあらわす《Solde créditeur》(貸方残高) (110勘定) と《Solde débiteur》(借方残高) (119勘定) の二つを持つことが明確にされたことを除いて、内容的には現行プランと異なるところはない。⁽²⁾

次いで12には「当期純損益」が充てられているが、これは従来貸借対照表勘定としては存在しなかったものである。このような変更がもたらされた大きな理由は、純財産概念が曖昧になってきたことへの軌道修正のためではないかと、われわれは考えている——その点については本稿末尾で取上げる——が、他方では、クラス一⁽³⁾の性格が大きく変ったこととも関係している。すなわち、現行のプランでは、クラス一は、「永久資本」(Capitaux permanents) となっているが、今回の改訂プランでは、「永久的・恒久的に」使用されるものだけでなく、広く「企業の資金調達的手段」⁽³⁾がクラス一を構成することになった。その結果、有力な内部的資金調達源泉たる当期純利益が、クラス一に含められることになったのである。視点を変えれば、クラス一のタイトルから「永久的」という形容詞が消えたことに伴って、その構成項目に関する「期間基準」(Critère de durée) が機能しなくなり、一方で一年以内に期限が到来する短期借入金等がクラス五から一に移されると共に、他方で、企業内におけるその存在が極めて短期的な当期純利益も、クラス一に加えられることになった。

なお、当期純利益をクラス一に含めたことに関して、われわれの会計観との違いを知る上で見落せない表現

を、手許の文献の中に見出している。それは、当期純利益が、「その所有者であることを誰も主張しえない」⁽⁴⁾ものと見られ、そのことと相俟って、今般のプランは「利益の法的・会計的側面を犠牲にして、いわゆる経済的・財務的な解釈を認める」⁽⁵⁾ものであるという評価である。すなわち、フランスでは、右の発言が示しているように、法的な解釈が会計的な解釈と同列にあるものと一般には見られているのである。⁽⁶⁾

11と12の勘定については、後に一瞥を与える「純財産概念」をめぐる問題を除いて、これ以上特にここで言及すべきことはないように思う。

- (1) 「繰越損失」(Report à nouveau déficitaire)は、税法における「損失の繰延」(Report de déficit)の場合の損失とは異なる。後者は、前者の計算において積立金等によって補填した部分も、次年度以降の課税所得の計算上控除項目として繰延せられる損失を意味する。
- (2) 「建設利息」(Intérêts intercarraires)が「次期繰越」に含まれることも、現行プランと同じである。
- (3) ただし、「純粋に資金調達に係わる」ものに限り、営業活動に伴って発生する債務等は除かれる。
- (4) Henri Culmann; *Le Plan Comptable Révisé de 1979*, P. U. F. 1980, p. 123.
- (5) *Loc. cit.*
- (6) この点は、例えば毎年の減価償却に関して、資産の減価(dépréciation d'un élément d'actif)に対するものを「法的・会計的な考え方」(conception juridique-comptable)に、投資支出の期間的配分(répartition dans le temps d'une dépense d'investissement)を「経済的な考え方」にそれぞれとらえる(Cf. Les Publications Fiduciaires; *Dictionnaire de la Comptabilité*, 1980, p. 41.) べきであらう。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

投資（設備）助成金の分類

改訂プラン	現行プラン
13 投資助成金	14 設備助成金
131 設備助成金	141 助成金
1311} 助成金の出所別の細分	1411 国家
1312} (国家・公共団体…)	1412 県
.....	1413 市町村
138 その他の投資助成金	1414 公共団体
1311} 出所別細分	1415 公企業
1312}	1416 私企業・私的機関
139 成果算入投資助成金（借方残高）	147 損益算入助成金
1391 設備助成金	1471 国家
13911} 出所別細分	1472 県
13912}	1473 市町村
1398 その他の投資助成金	1474 公共団体
13981} 出所別細分	1475 公企業
13982}	1476 私企業・私的機関

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

§5 投資助成金 (Subventions d'investissement)

ment)

13の「投資助成金」は、従来の「設備助成金」(Subventions d'équipement)の呼称が変っただけであって、内容的には従来のものをそのまま引継ぐものである。そしてそれがわが国の国庫補助金とほぼ同じ内容のものである。しかしながら、その性格は、われわれが理解しているものとは必ずしも同じではない。そこで、まず名称の変更について言及をしたあと、投資助成金の性格に関して若干の検討をしてみたいと思う。⁽¹⁾

改訂プランの「術語解説」によれば、「投資助成金」は、「固定資産を取得するか又は製作するために（設備助成金）、あるいはまた長期的活動に対する資金調達のために、企業

が受取った助成金」を意味する。このように、長期的活動のための資金としての助成金を含むことになったことが、名称変更の理由である。

ところで、貸借対照表上、投資助成金は、規定引当金と共に、自己資本には含まれるけれども「純財産」(逐語訳では「正味の状態」)の構成項目とはならず、微妙な扱いを受けている。そのことは、当然のことながら、勘定処理の段階における取扱い方に反映されている。

助成金を受けた時には、131又は138勘定に貸記されるが、それらの助成金は、助成金によって取得ないし製作した資産の態様に従って、次のような方法で年成果計算書に算入される。

- ① 当該資産が償却性資産である場合には、減価償却繰入額に等しい額で、
 - ② 非償却性資産の場合には、契約上譲渡不能な年数に応じて決定される額、又は、譲渡に関する契約条項がない場合には、毎期、助成額の十分の一ずつ、
- 777 「成果算入投資助成金割当額」(Quote part de subventions d'investissement virées aux résultats de l'exercice)の貸方に記入すると共に、139勘定に借記される。

フランスにはこの種の助成金に関する圧縮記帳の制度は存在しないが、⁽³⁾税法が、助成金一般を本来は利益である点で見ている点で、わが国と異なるところがない。統一的な会計制度の支柱としてのプラン・コンタブルは、この点でも税法と同一の解釈に立ち、次のように述べている。

「131(又は138)勘定は、助成を受けた企業に対して、その助成金から生ずる富の増大(enrichissement)の事実を、一ないし数期間に分割する(échelonner sur un ou plusieurs exercices)ことを認め、かつ、成果計算にまだ

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

算入されていない助成金の額を貸借対照表に記載するためのものである」(二一九ページ)。

かくして、投資助成金は、減価償却費と相殺するかたちでか、あるいは(非償却性資産の場合は)十分の一ずつとか取得資産の譲渡不能年数にわたって、いずれ成果に算入されることになる。そしてまた一方では、助成金を受取ったその年度に一括して成果計算に算入しうることも、上記の表現によって明確にされた。現行プランでは「数期間に分割する」という表現がなされているのみで、初年度に全額を成果計算に算入することは、可能性としては考えられても、明言されてはいない。このことは、表面的に見れば、むしろ税法以上に「投資助成金」の利益性を強調する方向に向かうものであるが、実際には、投資助成金の利益性を強調して企業にとって税法上不利になることに対する、見返りの措置としての役割を果しているようである。すなわちこのような方法は、

- ① 次期以降の課税利益によって相殺すべく繰延べる損失の限度を超えるような欠損会社に対して、損失額を減らすことに導くことがある。

- ② 新規企業にとっては、最初の四年間、課税利益の三分の一の控除を受けるか、最初の二年間の利益金額が免税になるかのいずれかの優遇措置が受けられるので、その期間に助成金を成果に算入すれば、有利である。⁽⁴⁾

しかし、いずれにしても、投資助成金は、永久的な資本助成とは考えられないことは確かであって、さればこそ、貸借対照表上、利益留保たる性格を持つ「規定引当金」と同列に扱われることになるのである。

(一) 助成金には、投資助成金のほかに「経営助成金」と「均衡助成金」があるが、それらについては、当該勘定の検討の際に取上げたい。

(二) これを狭義の「投資助成金」とする解釈も見られる (Cf. *La Revue Fiscaire—Comptable*, No 40 déc-

規定引当金の分類

	改訂プラン	現行プラン
プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)	142 固定資産に関する規定引当金	
	1421 再投資増加	
	1422 特別償却	
	1423 鉱床再建	133 鉱床再建引当金
	1424 投資引当金 (従業員利潤参加)	136 投資引当金 (従業員利潤参加)
	
	143 棚卸資産に関する規定引当金	
	1431 価格上昇	132 価格上昇引当金
	1432 相場変動	131 相場変動引当金
	
	144 その他の資産に関する規定引当金	134 外国でなされた中期信用取引危険引当金
		135 中長期信用取引危険引当金
		137 報道出版社特別引当金
	148 その他の規定引当金	138 その他の引当金

janvier 1980, p. 13.)。

(3) 圧縮記帳については、§6の注(4)を参照されたい。

(4) わが国同様、欠損金の五年間繰延べが税法上認められているが、この点については、プラン・コンタブルは同一歩調をとっていない。

(5) *La Revue Fiduciaire-Comptable*, No 40, p. 14.

§6 規定引当金 (Provisions réglementées)

現行のプラン・コンタブルには、規定引当金は存在しない。裏を返せば、引当金に関する、改訂プランにおける最大の変革は、勘定体系(カドル・コンタブル)に規定引当金を新設したことであると言いうる。上記の対照表における「現行プラン」の部分は、業種別プラン・コンタブルや国家会計審議会の情報ノート・意見等に基づいて作成された『現実的プラン・コンタブル』⁽¹⁾を参考にして、並記してみたものである。

この引当金は、「実際には税金を免除されない積立金

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

の性格を持つているとしても、それに固有の税制の適用を受けるには、そのような会計処理をすることが前提になつてゐるがゆゑに、固有の意味の引当金のそれと同様のメカニズムに従つて生み出されなければならぬ」(改訂プラン、一二〇ページ)ことになつてゐる。すなわち、これは、わが国の会計実務上、これまで「特定引当金」のもとで考えられてきたものと同様の引当金である。

ところで、税法上認められる引当金は、次元の異なつた政策的配慮によつて生ずるものであつて、各引当金間に論理的の一貫性は認められず、従つて概念的な統一性を求めることは困難である。しかし、わが国が商法の規定を変えて引当金の純化を図ろうとしたことは対蹠的に、フランスでは、この種の引当金をプラン・コンタブルに新設することによつて事に当らうとしたわけであり、ここにも、先にわれわれが指摘した、プラン・コンタブルのもつ特有の「統一的」性格が、如実に窺えるのである。⁽²⁾ すなわち、プラン・コンタブルは、EC第四号指令と全く同様に、税法の規定に基づく引当金を排除する代りに、「忠実な概観」を得るために、このような税法等の影響によるものは、項目的に分離するか、付属明細書においてその点の開示をすることにしたのである。⁽³⁾

そのことを前提にした上で、以下各項目について若干のコメントを試みたいと思ふ。

A 増価再投資引当金 (Provision pour plus-values réinvesties)

固定資産譲渡益 (plus-values) は、三年以内に再投資される時は課税対象とはならないものとされてお
(旧一般税法第四〇条)、その際に当該譲渡益は引当金として計上される。しかしこの種の引当金は、一九七
年一月二十九日以降に締切られる会計年度に生じた譲渡益には適用されないことになつており、従つて一九七
七年末以降には、この種の引当金は存在しないはずである。⁽⁴⁾ まさに「この点の規定引当金に関する限り、第三

版(II改訂プラン・コンタブル—筆者注)は、発表と同時にすでに時代遅れのものである⁽⁵⁾と言わざるを得ないのではなからうか。もともと時限立法的な性格のものを恒久的なプラン・コンタブルに網羅的に吸収しようとしている⁽⁶⁾ことが、このような弊害を生んでいると言える。

B 特例償却引当金 (Provision pour amortissements dérogatoires)

「正常な減価償却の対象に対応するものでなく、特定の条文の適用によって計上される償却又は償却の一部⁽⁷⁾が「特例償却」であると定義されている。これは現実には、税法上の優遇措置の適用が、減価 (dépréciation) には対応しない部分を「償却」(Amortissement) のかたちで計上することが前提になっている時に生ずるものである。

ここで言う特例償却とは、結局「特別償却」をした場合に、直線法や逓減法による通常の償却⁽⁸⁾を超える部分を指すものと考えられる。たとえば、取得原価三〇〇Fで、三年間にわたり每期均等償却(残存価額零として)するとした時に、税法上初年度50%の償却が認められるとすれば、初年度は、一〇〇Fが正規の償却として貸借対照表上で当該資産の控除項目となる一方、五〇Fは、「特例償却引当金」として別途計上される⁽⁹⁾。従ってこれは、わが国の特別償却準備金の制度にほぼ等しいものと考えてよい。

C 鉱床再建引当金 (Provision pour reconstitution de gisements)

D 投資引当金(従業員利潤参加) (Provision pour investissement—participation des salariés)

炭化水素の探査と採掘又は鉱物の生産に従事する企業に対して、売上高の一定割合を利益の50%⁽¹⁰⁾まで、課税金額から控除して引当金として計上することを認めたのが、鉱床再建引当金である。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (II)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

また、投資引当金は、労働法に基づく利潤参加制度に伴い特別積立金が計上された場合、その50%の金額を、一年以内に目的に沿って使われることを前提に、固定資産の購入又は製作のために引当計上した時に生ずる。

これらは明らかに利益留保としての積立金である。

以上の引当金は固定資産に関するものであるが、棚卸資産に関しては、その価格上昇に備えて、以下の二つの引当金が認められている。

E 価格上昇引当金 (Provision pour hausse des prix)

F 相場変動引当金 (Provision pour fluctuation des cours)

これらは、「価格上昇の場合に、一定の在庫量を確保するために使われる利益部分を、課税対象から引離す役目をもって形成される」⁽¹²⁾引当金である。

保守主義——フランスでは慎重性の原則 (Principe de prudence) の適用による——が、多くの減価引当金 (Provisions pour dépréciation) の計上というかたちで顕現しており、わが国の価格変動準備金のような価格下落に備えるための引当金は存在しないのに対して、むしろ積極的に、実物資本維持につながるような、価格上昇に備える措置がなされていることが、わが国とは対照的であって興味深い。

価格上昇引当金は、ドイツ税法から着想を得て、一九六〇年に、それまでの「最低在庫量維持準備金」(Dotations pour maintien de stock indispensable) によって変わったものである。⁽¹³⁾ 過去二年以内に、棚卸資産の単価が10

%以上上昇した場合、決算時の単価が前年度期首の単価の110%を超える部分が、引当金として計上され、通常は

六年後に利益に戻入れられる。

一方相場変動引当金は、国際市場で購入される原材料、又は国内市場で購入される原材料であっても国際市場相場に密接に結びついている原材料を直接加工することを業としている企業に対して、国際市場相場の変動（上昇）の危険——為替相場の変動の危険ではない——に備えて設けることを認めたものである。すなわち、一九四五—四七年又は一九五五年六月三〇日以以降確認された相場上昇分を、課税利益から控除し、二年にわたる相場下落時にそれを取崩して利益に算入されることになっている。⁽¹⁵⁾

G その他の資産に関する規定引当金 (Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif)

H その他の規定引当金 (Autres provisions réglementées)

これらの引当金に具体的にどのような引当金が該当するかは、プラン・コンタブルには何の表明もなされていない。先の対照表その他を参考にして項目を分類列举してみると、現在のところ、次のようなものがこれに該当することになる。

イ、その他の資産に関する規定引当金に属するもの。

① 報道出版社特別引当金

② (従業員に対する) 施設貸与引当金

③ (外国での売上・工事に対する) 中期債権危険引当金

ロ、その他の規定引当金に属するもの。

④ (金融機関によって同意された) 中・長期信用危険引当金

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

- ⑤ (外国での) 売上・資金調達引当金
- ⑥ (自然ないし原子力の危険及び公害に対する) 責任・保証・再保証引当金
- ⑦ (外国への) 企業進出引当金
- ⑧ 保険会社引当金

(1) Y. Cléon; *Le Plan Comptable Générale Actualisé*, Éditions Pragnos 1976, p. 25.

(2) ただし、流石に、解説書等にもつては、それがプラン・コンタブルの一般的規則の特例をなすことが述べられ、たとえば次のように説明されている。「それは、法律又は規則の適用によって開設される特例勘定 (un compte dérogatoire) に係わるものであり、その科目名、内容及び機能は、改訂メンマンの一般的規則に合致しない」(J. Raffegau et al.; *Plan Comptable Révisé*, Éditions Francis Lefebvre 1980, p. 298)。¹ しかして、この種の規定引当金² のためのメンマンコンタブルの本則と盛込まれてくる以上、このような解説は、素直に納得できるものにならう。

(3) Cf. J. Raffegau et al.; *Op. cit.*, p. 279.

(4) Cf. Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 138. なお旧一般税法四〇条の適用によるこの引当金は、土地や有価証券の圧縮としかたがたで (sous forme d'amortissements portés en déduction des valeurs brutes des terrains et des titres) 計上せらるゝ³。(Cf. M. Prost; 《Présentation et dispositions générales du Plan》dans C. E. S. A. et F. N. E. G. E.; *Plan Comptable Révisé*, Masson 1980, p. 29.)

(5) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 137.

(6) プラン・コンタブルのこのような姿勢については、われわれは既に前号拙稿において、一〇一六勘定に関連して指

摘した。

- (7) 「一部」というのは、特別償却をした場合、その中には正規の償却に相当する金額が含まれるからである。
- (8) 減価償却制度は、わが国の場合とはややニュアンスを異にしていて、特に通減償却は、一般には割増償却として考えられている。その詳細については、別に減価償却費の計上に関して述べるつもりである。
- (9) 相手勘定も、「減価償却費」ではなく「規定引当金繰入額」である。なお、この金額は次年度以降二年にわたって(二五Fすこ)戻入れられる。
- (10) 前者は二三・五%、後者は一五%。なおこの引当金は五年以内に使用されることが前提条件である。
- (11) 利潤参加については、後に別稿においてまとめて取上げたいと考えている。
- (12) André Turq; *Fiscalité de l'Entreprise*, Éditions Sirey 1977, p. 71.
- (13) Maurice Cozian; *La Fiscalité des Entreprises*, Librairie Techniques 1970, p. 112.
- (14) 従って利益がない時には計上されなく。
- (15) 従って一部は免税され、一部は課税延期にとどまることになる。なお価格上昇引当金と相場変動引当金を同時に計上することはできなぐ。

§7 危険・費用引当金 (Provisions pour risques et charges)

危険・費用引当金は、EC第四号指令の影響を受けて、名称が変更になったけれども、内容的には、現行プランの「損費引当金」(Provisions pour pertes et charges)とはほとんど変るところがない。

フランス会計における引当金は、次ページの分類表の危険引当金がそのことを示しているように、当期の収益プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

危険・費用引当金の分類

改訂プラン	現行プラン
15 危険・費用引当金	15 損費引当金
151 危険引当金	155 危険引当金
1511 訴訟引当金	1550 訴訟引当金
1512 製品保証引当金	1551 製品保証引当金
1513 先物取引損失引当金	1555 先物取引損失引当金
1514 罰金・重複税・加算税引当金	1556 罰金・重複税・加算税引当金
1515 為替損失引当金	1554 自家保険引当金
	1557 為替損失引当金
153 年金等引当金	158 従業員退職引当金
155 納税引当金	
156 固定資産更新引当金（免許企業）	156 固定資産更新引当金（免許企業）
157 数期間分割費用引当金	157 数期間分割費用引当金
158 その他の危険・費用引当金	1570 大修繕引当金

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

に対応する費用たる性格は特に問われることなく、むしろその原因たる事象の発生が当期に見られるところの、次年度以降の損失に備えるものが、主流をなしている。ちなみに、改訂プランにおいては、「危険・費用引当金」は、次のように定義されている。すなわち、「生じた事象又は進行中の事象が惹き起こしうる危険及び費用であって、その対象については全く明確であるけれども、その実現は確実でないところの危険及び費用をカバーするために、諸勘定の締切りに際して見積られる引当金」（改訂プラン三四ページ）であると。

現行プランにおいては、「損費引当金」一般に関する定義は存在しないが、「危険引当金」に関しては、「その性質は全く明確であるけれども、その金額ないし実現については不確実な要素を含んでいる」（現行プラン七二ページ）損失ないし費用に対応するもので、期末に予想しうるものと述べられている。危険引当金を損費引当金の典型と見て、この定義を先の定義と比べてみると、両者は次の四点

で表現が異なっている。

	改訂プラン	現行プラン
(イ)	生じた事象又は進行中の事象が可能にする 危険及び費用	期末に予想しうる 損失ないし費用
(ロ)	その対象が明確	その性質が明確
(ニ)	その実現は確実でない	その金額ないし実現については不確実

(イ)は、原因の当期存在性を強調し、引当金の厳密性を増したものと解することができる。ただしその原因性は、費用たる原因にとどまらず、広く損失発生の原因を含み、わが国で偶発債務と解されているものを、従来と変らず当然のこととしてこの引当金に含むものとしている。すなわち、フランスでは、引当金は「損失の危険を緩和することを可能にするもの」⁽¹⁾と一般に考えられており、引当金繰入額の費用性は余り顧慮されていない。

(ロ)は、E C 第四号指令に従う呼称の変更に対応する表現の変更で、内容的な変更に係わるものではない。(イ)も表現の曖昧さを匡したものと考えて良いように思う。

(ニ)の変更、すなわち金額についての不確実性を削除したことは、偶発債務を取入れることに歯止めをかけるものと考えられることができるが、その一方で、「実現の不確実性」を残したことは、趣旨が徹底しないばかりか、むしろ引当金の純化の点からは問題を残していると言えるのではあるまいか。

ところで、危険・費用引当金を構成する個々の項目に目を向けると、およそ次のようなことが言えるのではな

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

かろうか。

まず、危険引当金は、現行プランのうち自家保険引当金が削除されて積立金に移された以外、今回のプランには何の変更も見出せない⁽²⁾。そのほか、固定資産更新引当金⁽³⁾及び数期間分割費用引当金⁽⁴⁾ (Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices) も、そのまま今回のプランに引継がれた。

現行の「従業員退職引当金」は、年金制度の普及に伴って「年金等引当金」として若返ったものである。「納税引当金」は、今回新設されたものである。それは、「当期に帰すべき税金であるが、時間的に繰延べられ、その最終的な負担が一般に将来の損益に依存しているところの、確実らしい費用 (la charge probable) (たとえば短期譲渡益の繰延べ課税) を記録する」(改訂プラン二〇ページ) ものである。「引当金は不確実な費用に対して形成されるので、税金についての引当金は、実際には、その課税対象額が繰延べられ、繰延べ年度に税務的に利益を生ずる場合にしか要求されないような法人税 (l'impôt sur les sociétés) に限定されることになる⁽⁵⁾」。

158 「その他の危険・費用引当金」には、どのようなものが予定されているのか、プラン・コンタブルには明示されていない。「危険・費用引当金」は偶発債務を含むものとして広く解釈されているだけに、このような勘定を新設したことは、会計学的にも法規の上でも認められないような引当金の計上に門を開くものである、との懸念が一部で表明されている⁽⁶⁾。制度としての引当金会計のかかえる問題は、洋の東西を問わないことを如実に物語るものである。

引当金に属する勘定の機能については、特に取上げるべきことはないように思う。

(一) Cf. Louis Rigaud; *Comptabilité Générale*, Librairie Armand Colin 1971, p. 279.

(2) 「訴訟引当金」は、訴訟という事実が当期に生じた時に設定されるものであって、訴訟の原因は必ずしも当期に存するとは限らない。従ってそれへの繰入額はケースに応じて営業費用・営業外費用・特別費用のいずれかに計上されることになる。

「先物取引損失引当金」(Provisions pour pertes sur marchés à terme)は、実際売価と予想仕入額、あるいは予想売価と実際仕入額の対比が、損失の危険を予測させる時に設けられる。

(3) 免許企業が、更新可能な公的な固定資産——つまり土地などを除く設備資産——の使用を認められ、その更新を義務づけられている時に、減価償却をしない代りに——あるいは減価償却が認められるケースにおいて、予想更新額に不足する額を——、計上する引当金である。

(4) 大修繕あるいは定期的な補強工事のための引当金はその典型的なものとされている。

(5) J. Raffegaue et al.: *Op. cit.*, p. 250. なお法人税の費用性については別稿で取上げる予定である。

(6) Cf. Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 136.

§8 借入金その他類似の債務 (Emprunts et dettes assimilées)

16 「借入金その他類似の債務」は、返済期限及び借入先に応じて多くの下位勘定を設けている。また、現行プランとは異なつて、クラスⅠが「企業によつて利用されるところの、純粹に資金調達に係わる手段を收容する」⁽¹⁾ものに変つたこともあつて、少なくとも表面的には、現行プランとは大幅に相違し、新旧プランの対照表を作ることは困難である。それは、基本的には、従来クラスⅤに分類されていた一年以内に期限が到来する短期的な債務が、クラスⅠに含められることになつたという変更によつてもたらされたものである。⁽²⁾

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

借入金その他類似の債務の分類

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能
(二)

- 161 転換社債
 - 1611 邦貨建社債 (A, B, C...)
 - 16111 長期 16117 中期 16118 短期
 - 1614 外貨建社債 (A, B, C...)*
- 163 その他の社債
 - 1631 邦貨建社債 (A, B, C...)
 - 16311 長期 16317 中期 16318 短期
 - 1634 外貨建社債 (A, B, C...)*
- 164 金融機関からの借入金
 - 1641 邦貨建社債 (A, B, C...)
 - 16411 長期 16417 中期 16418 短期
 - 1644 外貨建社債 (A, B, C...)*
- 165 受取預託金・保証金
 - 1651 邦貨建受取預託金・保証金
 - 16511 長期 16517 中期 16518 短期
 - 1654 外貨建受取預託金・保証金*
- 166 従業員利潤参加
 - 1661 凍結勘定
 - 1662 利潤参加基金
- 167 特定条件付借入金・債務
 - 1671 参加的借入金
 - 1674 国家貸付金
 - 16741 長期 16747 中期 16748 短期
- 168 その他類似の借入金・債務
 - 1681 その他の邦貨建借入金 (A, B, C...)
 - 1684 その他の外貨建借入金 (A, B, C...)*
 - 1685 資本化された年金
 - 1686 営業権賦払手形
 - 16861 長期 16867 中期 16868 短期
 - 1688 支払期限前経過利息
 - 16881 転換社債 16883 その他の社債
 - 16884 金融機関からの借入金 16885 預託金・保証金
 - 16886 従業員利潤参加 16887 特定条件付借入金・債務
 - 16888 その他類似の借入金・債務
- 169 社債償還差金

*印は、直前の同水準の低位勘定と同様の低位勘定を持つことを意味する。

しかし、そのような基本的な変更だけでは充分に説明しきれない点が、いくつか存する。その第一は、「社債償還差金」(Primes de remboursement des obligations)が、繰延資産から分離されて、ここに含められたことである。⁽³⁾ そのひとつの理由は、「社債発行差金の償却は償還期間と同じ期間にわたってなされうるが、それは、組織費への計上と相容れない」⁽⁴⁾ ためであるとされる。すなわち、「組織費」(従って繰延資産)の擬制資産(Actif fictif)性が強調されているフランスにおいては、その償却は、期間利益がそれを許す限りできるだけ早く償却され、遅くとも五年以内には償却が完了しなければならないものとされている。しかるに、社債発行差金償却は、社債の償還期限にわたって「原則として発生利息に比例して償却される」(改訂プラン二二二ページ)ものである。ということは、社債償還差金が擬制資産とは違った性質を持っていることを意味するのであり、今回、社債の控除項目たる性質が明確に意識されて、このように169勘定⁽⁵⁾となったのである。改訂プランの全体的な最終案の公表に先出って公表された財務諸表に関する部分においては、その点の意図が充分には生かされず、貸借対照表上では、組織費から分離されて表示されることになったものの、決算調整勘定の「繰延費用」に含められることになった。しかし今回そのような算決算調整勘定とも別のものとして、「繰延費用」の次に分離して表示されることになった。先にわれわれが表明した不満⁽⁶⁾に対して、やや応える姿勢は見られるが、ここまで来れば、社債の評価勘定たることを貸借対照表上でも明示する方が、曖昧さを完全に払拭することになったのではなからうか。

第二に、決算調整勘定は、今回、前払費用・前受収益と「数期間に分割すべき費用」(Charges à répartir sur plusieurs exercices)のみを収容するものとして限定されることになった。それに伴い、未払費用・未収収益は債権・債務勘定に属するものとされ、そのひとつの帰結として、借入金その他類似の債務に関する支払期限前経過

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

フラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

利息 (Interêts courus non échus) が、ここに掲記されている。善意に解釈すれば、負債は、法律的な債務にこだわらず、会計本来の考え方に従って解釈されるようになった結果とも解される。しかし未払利息が、それぞれ関係する債務と同一のクラスで取上げられているということは、依然として法律的な債務を中心に考えていることを示すものであり、未払利息の会計的な同一性が閑却されていることを意味する。その上、未払利息が「資金調達的手段」というクラス一の性格に馴染むものかどうかと言えば、答えは否定的にならざるを得ない。

第三に、「当座借越」(Concours bancaires courants) は、正にクラス一の性格を体現していると思われるが、営業活動に伴って必然的に発生するものはクラス一から除かれることになった結果、それは当座預金のマインナスを表わすものとして519勘定が充てられることになった、と解すべきであろう。

第四に、年金や利潤参加等の従業員の権利に関する諸勘定が新設された。一六八五「資本化された年金」(Rente viagère capitalisée) 勘定は、「年金の支払の代りに取得した動産ないし不動産の相手方を貸方に記録する。そして、年金の支払期限到来の時に借方に記入され、その相手勘定は年金受領権利者の名前で開設された交互勘定である」(改訂プラン一二二ページ)。一方、一九六七年に制度化された従業員の利潤参加に関して、「凍結勘定」と「利潤参加基金」勘定が新設されている。この点については、別稿において利潤参加制度についてまとめて検討してみたいと思う。

(一) Claude Perchon: *Le Nouveau Plan Comptable Général—Guide d'Application*, Foucher 1979, p. 37.

(二) なお、一年以内に期限が到来する借入金等がクラス一に含められることに関連して、クラス一の内部では、長期中期短期に三分類されることになった。その結果、期間の経過に伴って、従来は、長期(クラス一)から短期(クラ

ス五)へ一回振替えるだけで済んだものが、今回、二回も勘定間の振替えを行なうという煩わしさを生ずることになった。H・キュルマンによると、「本来、帳簿処理の複雑化は進歩ではない。良く考えてみると、それは疑いもなく、第四号指令が、会計に要求している忠実な概観の中に、財産と成果の間にすべり込ませたところの財政状態——EC第四号指令によれば、『財務諸表は、会社の財産、財政状態ならびに成果についての忠実な概観を提供しなければならぬ』」¹⁾ 筆者注——に関する一層の情報を提供するという、ECからやって来た配慮によって説明される」(H. Culmann; *Op. cit.*, pp. 139~4)。

- (3) 「組織費」に関する変更は、そのほかにもいくつがあるが、それについては別稿において検討するつもりである。
- (4) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 139.
- (5) 9で終る三桁のコード番号は、貸借反対の意味を持つ要素であることを意味する。
- (6) 拙稿「フランスにおける財務諸表の新展開」、『経済研究』第六五号、六九ページ。

§9 結び

クラス一に属する勘定には、以上のほかに17「資本参加関連債務」(Dettes rattachées à des participations) 勘定と18「本支店・関連会社」(Comptes de liaison des établissements, succursales et sociétés en participations) 勘定があるが、これらは「クラス一、四ないし五の諸勘定と同じ性質の取引を描写するものであり、企業をとりまく者の中からグループ関係の取引先を区別するという配慮を証明するもの」⁽¹⁾ であって、連結や貸借対照表への付記を容易にする役目を担っている。しかし、それらの勘定について特に問題にすべき点はないように思う。

さて、前稿から二度にわたって、クラス一の諸勘定の検討を試みたわけであるが、それを締め括るに当

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

て、ここで、クラス一に対して、直接・間接に影響を及ぼしている「純財産」(Situation nette)及び「自己資本」(Capitaux propres)概念の整備について、触れてみたいと思ふ。

A・シベールによれば、「純財産」概念は、古く一九二五年のデュマルシェーの『近代会計』(J. Dumarchey; *La Comptabilité Moderne*, Gauthiers-Villars 1925)に端を発し、その後広く使われるようになったものである。⁽²⁾

現行プランの貸借対照表は、「(当期純損益加減前の)純財産 (Situation nette—avant résultat de l'exercice)」の額を表示するようになってきているが、近年の実務上では、しばしばカッコ書きが無視され、「純財産」の意味が曖昧なものとなって来ている。⁽³⁾それは、本来利益処分項目たる規定引当金が、実務の世界でウェイトを増して来たことと無関係ではないように思う。すなわち、一方で、当期純損益は、貸借対照表科目とは看做されず、従ってそれは、貸借対照表では、貸借の差額を表わすものとして、末尾に付されていた。そこで、純財産もまた、それを除いたところで考えることが当然視されていた。しかるに他方では、実質的に利益処分項目としての性格を持つ規定引当金が貸借対照表に登場するに至って、それは積立金と同視しうるがゆえに、純財産を構成するものと考えうる可能性を意識させるところとなった。かくして、規定引当金の計上が前提になる以上、当期純損益を貸借対照表項目としなければ、一貫性に欠けることになる。けだし、規定引当金は、本来純損益のあとに生ずべき性格のものだからである。

その結果、当期純損益は、(貸借対照表上においても)規定引当金の前に表われることになるが、純財産は、あくまでも企業に帰属すべきものとして、当期純損益の計上と同時に考えずに利益処分後の貸借対照表において考慮されることになった。⁽⁴⁾しかし、本来の性格としては利益留保であるとしても、「引当金」として計上されている

以上、「規定引当金」は純財産には含まれないものとされた。⁽⁵⁾

なるほど、純財産は、証券取引委員会が、株主に対する重要な情報要素としてその変動表を提案したことに表われているように、無視しえない概念であるが、それが、上記のようなかたちで定義せざるを得ない以上、証券取引委員会の意図が実質的に満たされるような配慮もまた必要になって来る。そこで、今回のプラン・コンタブルでは、規定引当金等をも含めたものを「自己資本」として観念することになったのである。⁽⁷⁾

当期純損益が貸借対照表科目として考えられ、「純財産」と「自己資本」とが区別されるに至った経緯は、およそ以上のように考えることができる。このような配慮を強制したのは、やはり「規定引当金」の存在であると言うことができ、「特例勘定」(Compte dérogatoire)たるこの種の勘定の存在は、今回のプラン・コンタブルの改訂に、大きな影響を及ぼしていることが窺えるのである。

(1) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 139.

(2) André Cibert; *Comptabilité Générale*, Dunod 1980 p. XI.

(3) Cf. J. Raffegaau; *Op. cit.*, p. 295.

(4) 純財産に関して、このような新たな定義が可能になったのは、利益処分後の貸借対照表が作成されることになったこととも無関係ではない。

(5) そうなると、「純財産」という概念は実質的にほとんど意味を持たない、という批判も生じかない。現に、それに近い批判を表明している者もある (Cf. Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 132)。

(6) 正確には、次のように定義されている。すなわち、「利益処分後に純財産は以下の代数和に対応する。

——出資額

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (一)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

——再評価差額

——分配の決定が介在するもの以外の利益

——繰越損失。」

(7) 「規定引当金」のほかに「投資助成金」も自己資本に含まれる。

(未完)