

## プラン・コンタブルにおける

### 勘定分類と各勘定の機能(三)

——フランス会計制度研究の一齣——

齊藤 昭雄

クラス一 資本勘定 (自己資本、借入金その他類似の債務)

(本誌前号および前々号)

クラス二 固定資産勘定

クラス二には、従来通り、組織費、一般的に謂うところの無形固定資産、有形固定資産及び参加証券その他の金融固定資産が含まれ、「固定資産勘定」(Comptes d'immobilisation)というタイトルのもとにまとめられてい

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能(三)

# 固定資産の分類

コード 分類	改訂プラン	現行プラン
20	無形固定資産	組織費
21	有形固定資産	固定資産
22	受託固定資産	—
23	建設仮勘定	建設仮勘定
24	—	戦災固定資産
25	—	長期貸付金
26	資本参加・参加債権	参加有価証券
27	その他の金融固定資産	支払預託金・保証金
28	固定資産償却累計額	—
29	固定資産減価引当金	—

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

① すなわち、このクラスは、「企業内に同一形態のまま永続的にとどまるように運命づけられているすべての財貨及び価値」<sup>(2)</sup>によって構成されている点で、現行プランと変るところがない。しかしその内部的な分類の仕方には、かなりの変化が見られると共に、構成要素について大幅な整除が試みられている。カドル・コンタブルの水準で見ると、その改訂は次の四点にある、とすることができる。

- (1) 組織費が無形固定資産に含められた。
- (2) 有形固定資産が、現実対応を図って整理された。
- (3) 金融固定資産について、資本参加要素を重視する方向で特別の配慮がなされた。
- (4) 固定資産の評価勘定たる償却累計額と減価引当金が、一括して末尾にまとめられた。

以下、それらの点に留意しつつ、クラスⅡの個々の構成要素について

て、逐一検討してみたいと思う。<sup>(3)</sup>

- (1) ただし現行プランのクラスⅡのタイトルは、「固定的価値勘定」(Comptes de valeurs immobilisées)となっており、組織費が(無形)固定資産に含められていないことを反映して、改訂プランとは微妙に異なった表現を採っている。

(2) C. N. C.; *Projet de Plan Comptable Général*, 1979, p. 123.

(3) ただし償却累計額と減価引当金については、別稿において資産評価との関連で論じてみたいと思う。

## §1 無形固定資産 (Immobilisations incorporelles)

無形固定資産を構成する項目のうち、創立費 (Frais de constitution) と 205 以下の各種の権利については、わが国における場合とほとんど異なるところがない。ということは、無形固定資産については、組織費を無形固定資産に含めたことと、組織費の構成項目が現行プランに比べてかなり変化したこと——その結果、従来わが国の繰

延資産とほとんど同じものであった組織費の内容が、すっかり様相を変えてしまったこと——、の二点が特に問題になる点である。

### (一) 組織費の性格

無形固定資産の分類	
201	組織費
2011	創立費
2012	市場開拓費
20121	市場調査費
20122	広告宣伝費
2013	増資その他（合併・分割・組織変更）の費用
202	——
203	研究開発費
204	——
205	営業免許その他の権利・特許権・実用新案権・商標権・製法・その他の権利及び価値
206	賃借権
207	営業権
208	その他の無形固定資産

(一) 組織費の性格  
これまで組織費 (Frais d'établissement)<sup>(1)</sup> は、無形固定

資産とは一線を画するものと考えられ、明確に分離されていた。それが、今回のプラン・コンタブルの改訂に当たって、なにより無形固定資産に含まれることになったのか。その点については必ずしも明確な説明がなされ

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (二)

# 組 織 費 の 分 類

改 訂 プ ラ ン	現 行 プ ラ ン
201 組 織 費	20 組 織 費
2011 創 立 費	200 創 立 費
2012 市場開拓費	201 市場開拓費
20121 市場調査費	2010 市場調査費
20122 広告宣伝費	2011 調 査 費
2013 増資その他（合併 ・分割・組織変更） の費用	2012 研 究 費
	2013 広告宣伝費
	202 資本増加費
	2020 第 1 次増資
	2021 第 2 次増資
	203 社債発行費
	2030 第 1 次発行
	2031 第 2 次発行
	204 固定資産取得費
	2040 有形固定資産
	2041 無形固定資産
	205 —
	206 社債償還差金
	207 —
	208 組織費償却
	2080 } 上記各項目に対応
	2086 }

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

ていない。明らかなことは、今回のプラン・コンタブルの改訂に当っては、組織費の構成項目について個々に検討が加えられた結果、そのかなりのものが別途に取扱われることになった（その具体的な内容は後述）。そしてそれとともに、残された組織費項目は、無形固定資産との類似性が強調され、それらが一括されることになったことである。

もともと、フランスの組織費は、現行プラン（上表参照）を見

れば明らかなように、わが国の繰延資産に相当するものとして観念されていた。しかるに、わが国においても、無形固定資産との類似性に着目して、繰延資産の一部を無形固定資産と同視し、それらを「無形資産」として一括して理解しようとする見解も存するのであって、従来のように、組織費が無形固定資産と峻別されることが、無条件で肯定されるというようなわけのものでもないのである。加えて、EC第四号指令は、その第九条におい

て、「国内法規によって、組織費<sup>(2)</sup>を無形固定資産の最初の項目として記載することを予定することもできる」としているが、フランスの対応は、それにも叶った措置となったわけである。

ところで、売却価値を有するか否かという観点から眺めてみると、組織費と各種の工業所有権等との間には、確かに一線を画することができる。しかし、(金融資産を除く)固定資産が、「企業活動に永続的に役立つべく運命づけられている有形・無形の要素」(改訂プランの定義)と観念されている以上、売却価値の有無は、固定資産たりうるか否かとは無関係である。そして、右の定義に合致するものとして組織費の固定資産性が認められた上で、有形か無形かということになれば、組織費は当然に後者に属することになる。

しかし、EC第四号指令が、財務諸表に対し、財政状態と諸成果(「経営成績」とを明らかにすることに加えて、「財産」についても明らかにすべきことを敢えて要求し(第二条第三項)、フランスのプラン・コンタブルが、それをそのまま承けている以上、処分価値の有無を全く無視してしまうというわけにはいかない。従って、一方で無形固定資産たる性格を確認しても、財産的な観点からすれば、組織費以外の固定資産が「実質的な資産」(l'actif réel)であるのに対して、組織費は「価値を持たない資産」(l'actif de valeur nulle)ということになる。そこで、プラン・コンタブルは、組織費を無形固定資産に含めることにはしたものの、「企業に対して有するその価値を評価することの困難さを斟酌して、組織費は計画的に短期間に償却されなければならない」(改訂プラン一二三ページ)こととしたのである<sup>(3)</sup>。そしてまた「その償却が終らない間は、少なくとも組織費の正味価額に等しいだけの任意積立金(des réserves libres)が存在する場合を除いて、企業は配当金の分配をすることができない」(同右)ものとされた。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

われわれがすでに別の機会に指摘したように、今回のプラン・コンタブルでは、貸借対照表の分類は機能別分類を主としており、組織費を固定資産に含めることは、それとの関連で考えても妥当なものと言えよう。その意味では、固定資産を有形・無形に分けることはむしろ徹底さを欠くことであって、機能的な観点を貫くのであれば、プラン自らがその有用性を指摘しているように(改訂プラン二八ページ)、専門的固定資産(les immobilisations professionnelles)すなわち財貨ないし用役の生産のために企業によって使用される固定資産と非専門的固定資産に分けることこそを前面に出すべきではなかったろうか。そうすれば、それらの固定資産のあとに、他企業に長期的に資本を派遣するという資本の行使分としての金融固定資産という区分を設けることが、首尾一貫してくるではなかろうか。

そのように、固定資産の分類に関しては疑問点が残るものの、組織費を無形固定資産に含めた今回の措置は、それなりに評価できる点である。

ところで、現行プランにおいては、組織費は、「創立費、資本増加費、社債発行費、固定資産取得費(譲渡税、謝礼、証書作成費)のように、企業の創立時とか経営の恒久的手段の取得時に支出される費用<sup>(5)</sup>」を意味するものとされている。そこでは、組織費が定義されているわけではなく、列举方式によってその外包を画しているのである。しかるに、今回の改訂プランにおいては、組織費は次のように定義されている。

「企業の存続、活動ないし発展を条件づけるが、その額は特定の財貨ないし用役の生産に関連づけえないところの取引に係わる費用。それは、計画的に短期間に償却される。」(二七ページ)

これは、A・シベールが評しているように、<sup>(6)</sup>「真の定義を求めようとする」ものであって、今回の改訂に際し

て組織費に対してなされた理論的純化の努力の一端を、ここに見ることができる。EC第四号指令の制約や国内法規との関連を勘案しながら、従来の組織費構成項目を大幅に整理すると共に、組織費を無形固定資産に含め、このような積極的な定義によって組織費の性格を明確にしたことは、妥協を強いられがちな制度化において、會計的な論理がかなり生かされたという点において、大いに評価して良いのではなからうか。

## (二) 組織費の構成要素

前掲の対照表によって明らかのように、今回のプラン・コンタブルは、現行プランの組織費に比べて、その構成項目を大幅に減少させている。それでは一体、従来組織費と見られていたものうち今回消滅してしまったものや、わが国で繰延資産と考えられている建設利息などは、どのように考えられているのか。次にその辺に照明を当ててみたいと思う。

### A 市場開拓費と研究・開発費

市場開拓費 (Frais de premier établissement)<sup>(7)</sup> は、現行プランでは、市場調査費 (Frais de prospection) と広告宣伝費 (Frais de publicité) のほかに、調査費 (Frais de recherches) と研究費 (Frais d'études)<sup>(8)</sup> を含むものとされている。しかし、改訂プランにおいては、研究・開発費が組織費とは別に独立項目と考えられていることに伴って、これまでの調査費と研究費は、それに吸収されるかたちで消滅した<sup>(9)</sup>。

周知の通り、研究・開発費の開示の重要性は、国際会計基準第九号においても指摘されていることであるが、その点は、フランスにおいてもまた等しく認識されている<sup>(10)</sup>。しかるに、これらの費用に対する現行プランの取組

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

み方は不充分であるとして、国家会計審議会は、一九七一年に「情報通達第二三号」(Note d'information n° 23) によって、研究・開発費に対する見解を表明した。そしてそれは、改訂プランにおいてそのまま生かされることとなった。

すなわち、研究・開発は、もともとその成否がきわめて不確かな (aléatoire) ものであって、慎重性の原則を尊重すれば、原則的には、支出があった年度の費用として処理すべきである。<sup>(11)</sup> 従って、純粋に基礎的な研究 (La recherche fondamentale pure) —— 純粋な科学的興味によって企てられた研究 —— は、いかなる場合も、支出があった年度の費用として処理されることになる。<sup>(12)</sup> しかしながら、次のような条件を同時に満たす場合には、例外的に 203 勘定に計上されて繰延べられる。<sup>(13)</sup>

イ、問題になっているプロジェクトが明白に特定でき、そのコストが、期間的な分割の基礎として確定される。

ロ、各プロジェクトが、会計的狀態の確定日 (la date de l'établissement des situations comptables) (＝決算日) —— 筆者注 に、技術的成功の見込みがかなり高いこと。<sup>(14)</sup>

かくしてこれらの条件に合致する研究・開発費が繰延べられるとしても、それは成功すれば特許権等の取得に結実することが稀ではない。従って、繰延べと同時に償却を開始すべき性質のものではない。結局そのことが、研究・開発費を組織費から分離して、各種の権利の前にそれを位置づけることに導いたのであろう。<sup>(15)</sup>

ところで、この種の研究・開発費は、繰延べが決った時点で、72 の「固定資産生産高」勘定に貸記することに対応するかたちで 203 の「研究・開発費」勘定に借記される。プラン・コンタブルにはそれ以上の説明はないが、



そのような処理の仕方は、研究・開発のための人件費その他の費用を、そのまま全額当期の費用として損益計算書に計上し、それを相殺するために収益側にこの「固定資産生産高」を計上することを意味する。この点については、72勘定の検討に際して改めて考えてみたいと思うが、損益計算書をして付加価値損益計算書たらしめる色彩が一層鮮明になって来たプラン・コンタブルの特異な一面を、ここに見ることができる。

#### B 資本増加費・社債発行費・社債償還差金

社債発行費 (*les frais d'émission des emprunts*)<sup>(16)</sup> は、現行プランでは組織費に含まれているが、今回それは決算調整勘定のひとつとして移された。先に見た組織費の定義に照してみれば、社債発行費は正にそれに該当するようにも思える。しかし、それに類似する資本増加費 (*Frais d'augmentation de capital*) が依然として組織費に含まれていることから判断すれば、社債発行費は、資本調達に伴う費用というよりは、むしろ金融上の費用たる性格が重視され、社債の償還期限に亘って毎期分担させるべきものと考えられたようである。<sup>(17)</sup>

そしてまた、資本増加費は、企業に対して持つ効果の持続期間が不明確であるがゆえに、「短期間に償却すべし」とする組織費一般の定義にも叶うのに対して、社債発行費は、期限が明確であるがゆえに、各期の分担額は明確である。<sup>(18)</sup> そのような点からも、株式発行費とは別のレベルで考えられることとなったのである。<sup>(19)</sup>

社債償還差金 (*Primes de remboursement des obligations*) については、先に見た(本誌前号九七ページ)ように、その償却期間が社債の償還期限と同じであり、その点で組織費の計上とは相容れないというのが、組織費から除かれたひとつの理由であった。その理由は、社債発行費が組織費から除かれたこととほぼ同様であるが、社債償還差金は、社債の評価勘定たる性格が勘定コードの上においても明確に意識され、従って決算調整勘定からはず

### プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

されたという点で、社債発行費とは異なる。

#### C 固定資産取得費

現行プランでは、固定資産の取得に伴う付随費用のうち、譲渡税（＝資産取得税）、謝礼ないし手数料及び証書作成費は、当該取得資産の市場価値<sup>(20)</sup> (Valeur vénale)を増すものではないとして、固定資産価値には加えられず、組織費に属するものとされている。

固定資産は、原則として「原始価額」(la valeur d'origine)で評価されることになっており、それは、購入原価 (Coût d'achat) ないしは製造原価 (Coût de production) に、運搬費、関税ならびに据付費や組立費等の付随費を加えたものから成るとされている。しかしながら、それらの付随費用は、一方では当該資産の市場価値（ないし換金価値）を構成するがゆえにこそ、原始価額として算入することが認められる、というのが、フランスのこれまでの状況であった<sup>(21)</sup>。

今回の改訂プランにおいても、財務諸表は、財政状態 (la situation financière) と成果 (les résultats) のほかに、財産 (la patrimoine) についても明らかにすべきものとされている。従って、先にも見たように、フランスの会計制度においては、財産価値としての側面を無視しえないという状況が存するのである。ということは、今回のプラン・コンタブルの改訂に際しても、外部からの刺激要因が無かったら、あるいは、固定資産取得費の一部は、依然として組織費の中に残り続けたかもしれない。「固定資産取得費は最早組織費の一部を構成するものではなく、EC第四号指令の規定に従って、固定資産の取得原価に算入される<sup>(22)</sup>」という表現は、そのことを端的に物語っているように思う。

しかし、他方では、付随費用のうちどこまでが市場価値ないし換金価値に貢献するものと判断すべきかは、非常に微妙かつ困難な問題であり、たとえば、運搬費などは、最初の据付けまでは原始価値に算入され、その後の移動の際にかかったものは資産原価を構成しないものとされているが、果して、市場価値の形成ということを基準にしてそういうことが言えるのであろうか。そのような区別は、むしろ原始価値か否かによって、却って単純になしうるところであって、固定資産価額たりうるか否かは、むしろ取得にかかった支出額をもって判断する方が良いのではなからうか。とすれば、今回のやや消極的な対応の仕方でも、結果的に見れば、原始価額という観点からすべての付随費用を含むこととなって、却って前向きに整理されたということが言えるのではなからうか。本誌前号九八・九九ページに注記したように、フランスは、国際的な潮流から超然としているわけにはいかず、これまでのように「財産と成果」という側面のみを重視し続けることができなくなってきたことが、このような点にもあらわれているといえることができる。

#### D 建設利息

わが国で繰延資産のひとつとして列挙されている建設利息 (*Intérêts intercalaires alloués aux associés*) は、組織費の中には見出せない。この建設利息の性格をめぐってはいろいろな解釈があるけれども、利益がないにもかかわらずその支払いがなされたとすれば、それは資本の払戻しないしは将来の利益を予想しての配当の前払いと考えるのが妥当であって、少なくとも費用の繰延べと考えることは、もともと無理なのではなからうか。フランスでは、このことが制度上も早くから確認されており、組織費とは別のところで扱われている。すなわち、改訂プランは、現行プランと同様に、「次期繰越」(*Report à nouveau*) へのチャージ項目としているのである。理論

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

的に考えると、これは、将来において利益が生ずることを予想して配当を前払いしたという解釈に立つものであるが、資本勘定のマイナスの評価をしているとも考えられ、資本の払戻しの意味も若干反映していると言えるのではなからうか。ただし、「次期繰越」というのは、本来は、利益ないし損失の繰越額を計上するためのものであって、建設利息はそれとはやや異質である。そこでプラン・コンタブルは、「貸借対照表への注記によって、この利息の額を示すことが望ましい」（改訂プラン二一四ページ）としている。

- (1) 《Frais d'établissement》に対しては、「繰延資産」という訳をあてる人もいるが、後に見るように、今回の改訂プランは、その内容がわが国の繰延資産と大幅に異なるものとなっている。
- (2) 英語の条文では、「Formation expenses」となっており、これは一般には「創業費」を意味するが、内容的には、わが国の「創立費」と「開業費」とを合せたものとも異なる。
- (3) 「その期間は、いずれにしても、五年を超えることができない」（改訂プラン一二三ページ）。
- (4) 拙稿「フランスにおける財務諸表の新展開（一）」『経済研究』第六五号、六三及び六六ページ。
- (5) C. N. C.; *Plan Comptable Général*, 1965, p. 73.
- (6) André Cibert; *Comptabilité Générale*, Dunod 1980, p. 275.
- (7) 《Frais de premier établissement》は「そのまま直訳すれば「開業費」がふさわしいと思えるが、内容を考えて、「市場開拓費」という意識を試みた。今回の改訂に際し、フランス国内でこの名称が変更されなかったことが、われわれにはむしろ不思議な気がする。

- (8) かつて国家会計審議会によって、コンピュータ用のプログラムを購入した時に《Frais d'études》として処理すべきことが表明されたことはある（C. N. C.; *Bulletin Trimestriel*, n° 25—janvier 1976, p. 21）が、これら両勘定

の違いなどについては、これまで曖昧であった。今回、これらの費用項目は、「その他の外部費用の中に617《*Etudes et recherches*》として残ることになったものの、無形固定資産のもとでは、「研究・開発費」として発展的に衣替えることになった。

- (9) なお、市場開拓費の低位勘定として残った「市場調査費」と「広告宣伝費」は、(金額の)重要性、非反覆性、(目的に関する)首尾一貫性の三条件が満たされた場合に用いられることになる(Cf. C. N. C.; *Bulletin Trimestriel*, n° 27—juillet 1976, p. 5.)。

- (10) 一九七五年には、その額は二七〇億フラン(当時の為替レートで換算すれば約一兆八九〇億円)にも達し、「この情報の重要性は無視しえないであらう」と指摘された(Cf. André Cibert; *Op. cit.*, p. 290)。

- (11) C. N. C.; *Projet de Plan Comptable Général*, 1979, p. 123.

- (12) Cf. C. N. C.; *Note d'information*, n° 23 1971 ou Les Publications Fiduciaires; *Le Code Annoté de la Comptabilité*, 1979, pp. 235—237.

- (13) C. N. C.; *Projet de Plan Comptable Général*, 1979, p. 124.

- (14) この第二の条件は、「研究が数期間に及ぶ場合その成功の可能性がいつまでも予測できない時に、適用することが困難である」という批判を呼んでいる(Henri Culmann; *Le Plan Comptable Révisé de 1979*, P. U. F. 1980, p. 143)。

- (15) 改訂プランによれば、繰延べられた研究・開発費は、五年以内に計画的に償却されなければならないことになっている。しかし、それは本来この費用の性格に合致した処理とは言いがたい。すなわち、研究が成功した場合には、205勘定の特許権等に振替えられることになろうが、償却が行なわれていると未償却残高で振替えられることになろうからである。けだし、慎重性の原則がきわめて高い比重を持って君臨しているフランスでは、その立場から償却プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

し回収の済んだ金額を、前期損益修正として戻入れることは考えられないからである。とすれば、当該特許権の財産としての側面はどうなるのであろうか。自家撞着に陥らざるをえない。

- (16) 術語解説によれば、『*Emprunts*』は「償還期限付借入金の受入れから結果する債務の会計的表現(当座借越を除く)」であって、広く借入金による資金調達に関する費用がここに含まれる。しかし実際には、社債発行費が主で、例外的に中期手形借入金の手形発行費用が該当するだけであるので、「社債発行費」とした。
- (17) ただし、それはわれわれの推察であって、これまでのところその辺の明確な説明はなされていない。
- (18) ただし、プラン・コンタブルには、社債の償還期限に亘って分担させるべきであるとは明言されていない。
- (19) この点に関する限り、わが国よりもフランスの方に一日の長があると言うべきではなかろうか。
- (20) 「この市場価値は、当該財貨の買手から受取りうるであろう価格」(C. N. C.; *Bulletin Trimestriel*, n° 19—juillet 1974, p. 4.)を意味する。
- (21) Cf. Jean Raffegeau et al.; *Plan Comptable Révisé*, Éditions Francis Lefebvre 1980, p. 158.
- (22) 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.

§2 有形固定資産 (Immobilisations corporelles) 等

カドル・コンタブルの水準で俯瞰的に見れば——本稿冒頭の「固定資産の分類」の表を参照されたい——、21から24に至る勘定群は、現実対応を図って、戦災固定資産勘定を削除し、受託固定資産勘定を新設した点に、改訂プランの特徴を見ることが出来る。そのうち、戦災固定資産勘定は、最早役目を終えて不要になったために削

除されたのであり、特に説明を要しない。

(一) 受託固定資産 (Immobilisations mises en concession) 勘定

主として、運輸やエネルギー関係の公益事業<sup>(1)</sup>の認可に伴って発生する諸取引は、現行プランのもとですでに公表されている「認可企業 (les entreprises concessionnaires)」に関する業種別プラン」に基づいて処理されることになった。すなわち、認可企業の取引は、同プランの冒頭にあらわれる諸原則に従って処理されることがプラン・コンタブルの本則において追認されるかたちで、新たな対応がはかられたのである<sup>(2)</sup>。

その原則とは次の通りである<sup>(3)</sup>。

① 公共部門に属する財貨の排他的な使用権、ないしは排他的な営業権が与えられた場合には、認可された企業の貸借対照表の借方側に備忘のための記載がなされる。

② 認可を与えた公共機関から委託された財貨又は認可された企業が（助成金によって——筆者注）取得した財貨は、22「受託固定資産」勘定に記入される。

③ 公共機関からの委託が無償でなされた場合には、その相手勘定は229の「認可機関の権利」(Droits du cédant) 勘定である。

④ その公益事業の生産能力の維持は、償却 (amortissements) ないしは、前号拙稿九四ページで触れた「固定資産更新引当金」の計上によって果される。

「受託固定資産」勘定の性格と機能は、このことからおよそ理解されるであろう。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

### プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

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込むことによって、統一的な会計制度の支柱たろうとするプラン・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出来る。しかし一方では、特定業種ないしは特定企業にしか関係のないもので、プラン・コンタブルの本則に採り入れていることは、煩雑さを増す原因ともなっていることは否定できない。

### (二) 有形固定資産の分類

22の「受託固定資産」勘定の前後は、21が「有形固定資産」であり、23が「建設仮勘定」となっているが、これらの勘定について、プラン・ドゥ・コントのレベル（本誌前号拙稿九二ページの注（一）参照）にまで下がって詳細に眺めてみると、いくつかの特徴的な側面を見出すことができる。そのうち有形固定資産については、償却累計額と減価引当金を別建てで一括する（28・29勘定）ために除いたほかは、構成要素に限って言えば現行プランとほとんど同じである。しかし、所有権の有無に関して特別の配慮を払うなど、有形固定資産に関しては新たな視点を導入しつつ、大幅な整除を試みている。

特に、地上権、地下権しか有しない土地を分離したり（二二・二三勘定）、借地上の建造物（24勘定）および賃借している建造物内の設備（二二・八一勘定）等について特別の勘定を設けるなど、ここでも、企業の「財産」について一段とぎめの細かい配慮がなされている。すなわち、有形固定資産の勘定分類は、貸借対照表が持つ機能別分類優先の分類法よりは、むしろ現行プラン以上に、資産の（物理的・法律的な）性格別分類基準に基づいて分類されているように見える。



先にも述べたように、「財政状態」の追求と共に「財産」についても同等の考慮を払うことは、EC第四号指令の命ずるところでもあり、その推進者となったフランスが、自らその立場を制度上生かすことは当然の帰結であって、プラン・コンタブルにおける資産項目の分類には、そのことが如実にあらわれているというべきである。

この点はたとえば、包装品の取扱い方にも典型的にあらわれている。すなわち、二一八六勘定は、「同一視可能回収可能包装品」(Emballages récupérables identifiables)を固定資産として計上することを指示するものであるが、固定資産たりうるものは、あくまでもそれが「同一のものであると確認できる」ものに限られるのである。つまり、同一物であることの識別が困難な、完全に代替可能な包装品は、棚卸資産(三二七五「同一視不能回収可能包装品」)に含まれることになっており、企業における永続的な役立ちという固定資産の性格は、文字通り物理的に同一のものの永続的な役立ちを意味するものと考えられているのである。それは、一面においては、商品の固定的な有高の部分が棚卸資産に含まれるのと共通しているようにも見えるが、固定的な有高といえどもその都度仕入れによって補われるものと、回収によって固定的に存在する部分とでは、「財産」的にのみならず「財政」的にも、その持つ意味合いは異なるのではなからうか。財産重視のプラン・コンタブルにはそれなりの意義は認められるものの、物理的な性格をここまで重視して処理することになると、やや行き過ぎの観は免れない。有形固定資産の分類については、およそ以上のような特質と問題点とを指摘することができる。

# 有形固定資産の分類

改訂プラン	現行プラン
210 有形固定資産(a)	210 土地
211 土地	2100 建造物敷地及び資材置場
2111 変更	21000～1 工場敷地A～B
2112 整地（資材置場……）	21005～6 資材置場X～Y
2113 地下及び地上	2104 採掘用地
2114 鉱区	21040 採石場
21141 採石場	2105 その他の土地
……………	2108 採掘用地償却累計額
2115 建物敷地（注1）	2109 土地減価引当金
21151 工場敷地（A, B……）	21090 建造物用敷地・資材置場
21155 管理・販売用建物敷地	21095 その他の土地
21158 その他の建物敷地	212 建造物
211581 専門的活動用 （A, B……）	2120 生産用建物
211588 非専門的活動用 （A, B……）	21200～1 工場A～B
212 土地の整備*（注1）	2123 管理・販売用建物
213 建造物（注1）	21230～1 管理用建物A～B
2131 建物	21235～6 倉庫A～B
21311 工場（A, B……）	2125 その他の建物
21315 管理・販売用建物 （A, B……）	21250 従業員社宅
21318 その他の建物	21251 管理者社宅
213181 専門的活動用 （A, B……）	21252 福利用建物
213188 非専門的活動用 （A, B……）	2126 運送用路・構築物
2135 建物の一般的設備, 整備*	21260 道路 21261 軌道
2138 基礎的構築物	21262 水路 21263 貯水池
21381 道路	21264 滑走路
21382 軌道	2127 貸付用建物
21383 水路	2128 建造物償却累計額
21384 貯水池	21280 生産用建物
21385 滑走路	21283 管理・販売用建物
……………	21285 その他の建物
	21286 運送用路・構築物
	21287 貸付用建物

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能  
(三)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能	214	借地上の建造物*	214	什器・工具
	215	生産設備, 生産用什器・工具	2140	什器
	2151	特殊複合設備	21400～1	工場A～B
	2153	特殊設備	2144	工具
	2154	生産用什器	21440～1	工場A～B
	2157	工具	2148	什器・工具償却累計額
	218	その他の有形固定資産	21480	什器 21481 工具
	2181	一般的設備, 種々の整備(注2)	215	運搬具
	2182	運搬具	2150	自動車 2151 馬車
	2183	事務・情報処理用什器	2152	河船 2153 軌道車
	2184	備品	2154	海船 2155 飛行機
	2185	家畜	2158	運搬具償却累計額
	2186	同一視可能回収可能包装品	216	その他の有形固定資産
	(注1)	国家会計審議会の情報通達が, 再評価に関する特別な規定を明らかにするはずである。	2160	事務用備品・什器
	(注2)	賃借建造物における。	21600	備品
	*	直前の科目の細分と同じ下位勘定を持つ。	216000	工場 216002 倉庫
	(a)	小規模企業が採用する簡易システムにおいて用いられる。	216004	事務所
			216006	福利施設
			21601	事務用什器
			216000～6	同上
			2162	整備・造作
			21620	整備
			216200	土地 216202 建物
			21625	造作
			216250	水道 216251 電気
			216252	蒸気 216253 ガス
			216254	暖房 216255 荷揚げ荷降し
			2165	包装用什器
			2166	牽引用動物
			2168	その他の固定資産償却累計額
			21680	事務用備品・什器
			21682	整備・造作
			21685	包装用什器
			21686	牽引用動物

ラプン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

(三) 固定資産の処分

今回のプラン・コンタブルは、固定資産の処分に際して、これまでとは異なっており、いわば総額主義による処理を前提とすることになっている点が注目される。たとえば、取得原価一〇〇〇〇F、償却累計額七〇〇〇〇Fの機械(二二五七「工具」勘定)を四〇〇〇〇Fで処分したとすると、その処理は次のようになされる。

(借方)	28157	工具償却累計額	7,000	(貸方)	2157	工具	10,000
	6752	譲渡固定資産簿価	3,000				
(借方)	4612	固定資産譲渡償雑	4,000	(貸方)	7752	資産譲渡収益	4,000

これは、「損益」勘定が消滅し、<sup>12</sup>「当期純損益」勘定が下位勘定を持たず、当期純損益以外の「利益」ないし「損失」を収容する勘定が無くなったことの結果であり、更に積極的には、クラス七が「収益」勘定であるところから、わが国でいう特別損益は、「特別収益」(77勘定)と「特別費用」(67勘定)との差として求められるということが確認されたことを意味する。論理的に言えば、この処理の仕方は妥当なものと言えよう。なるほど、「損益勘定のクラスの消滅が進歩であるならば、資産譲渡の会計処理をより複雑にしても必ずしも高過ぎる代償を払わせることにはならないであろう。」<sup>(4)</sup>しかし、「他方で、プラン・コンタブルが複雑になればなるほど、一、五九四、五〇八にのぼるフランスの企業の会計担当者によってプラン・コンタブルが正確に適用される可能性はそれだけ減少する」<sup>(5)</sup>ことも事実である。

(三) 建設仮勘定「建設仮勘定」(Immobilisations en cours)

23 「建設仮勘定」に関しては、余り例がない運搬具にかえて、土地が独立項目として加わった(二二二一勘定)

建設仮勘定の分類

改定プラン	現行プラン
<p>231 有形固定資産建設仮勘定</p> <p>2311 土地</p> <p>2313 建造物</p> <p>2315 生産設備・生産用什器・工具</p> <p>2318 その他の有形固定資産</p> <p>237 無形固定資産取得前払金・内金</p> <p>238 有形固定資産取得前払金・内金</p> <p>2381 土地</p> <p>2383 建造物</p> <p>2385 生産設備・生産用什器・工具</p> <p>2388 その他の有形固定資産</p>	<p>232 建造物</p> <p>234 什器・工具</p> <p>235 運搬具</p> <p>236 その他の有形固定資産</p> <p>238 固定資産注文内金・前払金</p>

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能

(2) Cf. Jean Raffegau et al.; *Plan Comptable Révisé*, Francis

*Comptable 1978*, Francis Lefebvre 1977, p. 795.)°

(1) その他にも、地域開発、都市暖房、温泉開発、鉱業、炭化水素

の研究・開発等の事業に關しても、認可がなされる (Cf. Jean Raffegau et al.; *Memento Pratique Francis Lefebvre—Comptable 1978*, Francis Lefebvre 1977, p. 795.)°

ほか、前払金( avances )・内金( acomptes )が、無形固定資産( 237 勘定 )と有形固定資産( 238 勘定 )とにわけられた以外、特に現行プランと異なるところがない。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

Lefebvre 1980, p. 242.

(3) C. N. C.; *Projet de Plan Comptable Général*, 1979, p. 228.

(4) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 145.

(5) *Loc. cit.*

(6) 《avances》と《acomptes》の違いは、次のように説明されている(改訂プラン一二六ページ)。

前払金 (avances)——注文の遂行の開始に先立って払込まれた金銭又は既になされた納入ないし既に実行された工事の価値を超えて払込まれた金銭

内金 (acomptes)——部分的な遂行の確認に対して払込まれた金銭。

(7) 「整備」という訳語は、特に前掲の固定資産の分類表において散見されるところであるが、これは、《agencements et aménagements》に対して用いたものである。この言葉については、改訂プランに、次のような術語解説がなされている(一五ページ)。

「企業の種類の固定資産——なによりも土地と建物——を使用できる状態にするための工事」。

### §3 金融固定資産 (Immobilisations financières)

23の「建設仮勘定」のあと24と25には該当するものがなく、それに続く26と27のコードには、それぞれ「資本参加・参加債権」(Participations et créances rattachées à des participations)と「その他の金融固定資産」(Autres immobilisations financières)とが充てられている。前掲の現行プランとの対照表を見ればわかる通り、形の上では、第一に、現行プランの25「長期貸付金」(Prêts à plus d'un an)と27「預託金・保証金」(Dépôts et caution-

金 融 固 定 資 産 の 分 類

	現 行 プ ラ ン
<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="writing-mode: vertical-rl; text-orientation: upright; margin-right: 5px;">プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能</div> <div style="flex-grow: 1;"> <div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="writing-mode: vertical-rl; text-orientation: upright; margin-right: 5px;">(三)</div> <div> 26 資本参加・参加債権  261 参加証券  266 その他の形態の資本参加  267 参加債権  2670 参加債権：集団（総括勘定）  2675 非資本化資金（払込請求）  2676 長期貸付金（金融的意味で）  2677 その他の参加債権  2678 未収利息  268 匿名組合債権  2681 国内（A, B, C...）  2684 外国（A, B, C...）  2688 未収利息  269 参加証券未払額  27 その他の金融固定資産  270 その他の金融固定資産（a）  271 固定的有価証券（所有権）  2711 株券 2718 その他の有価証券  272 固定的有価証券（債権）  2721 社債 2722 融通手形  274 貸付金  2741 参加貸付金  2742 社員貸付金  27421 長期 27427 中期  27428 短期  2743 従業員貸付金*  2746 営業権賦払手形*  2747 その他の貸付金*  2748 未収利息  275 払込預託金・保証金  2751 預託金  27511 長期 27517 中期  27518 短期  2755 保証金*  277 その他の固定債権  2771 その他の債権  27711 長期 27717 中期  27718 短期  2778 未収利息  27784 貸付金  27785 預託金・保証金  27788 その他の固定債権  278 (注)  279 未払込固定有価証券 </div> </div> </div> </div>	25 長期貸付金 250 担保貸付金 2500 抵当権付債権 252 無担保貸付金 2520 貸付金Z 254 営業権賦払手形 259 貸付金減価引当金 26 参加証券 260 上場証券・払込部分 2600 国内証券 2605 外国証券 262 非上場証券・払込部分 2620 国内証券 2625 外国証券 264 協会・組合その他の機関への持分 265 有限会社・合資会社・合名会社への持分 266 上場証券・未払込部分 2660 国内証券 2665 外国証券 267 非上場証券・未払込部分 2670 国内証券 2675 外国証券 269 参加証券減価引当金 27 預託金・保証金 270 預託金 2700 敷金 2701 ガス 2702 電気 2703 電話 275 払込保証金 2750 取引A保証金 2751 取引B保証金
(注) 自己株式または自己持分	

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

nements)とが「その他の金融固定資産」に組込まれることとなり、第二に、資本参加は、現行プランでは参加証券しか問題にしていなが、今回は、資本参加にかかわる債権も同等の資格で考えられることになった。前者の変更はそれほど重要なものではないが、後者については、無視しえない面がある。その点に言及する前に、こゝでまず、金融固定資産の構成要素のいくつかについて、若干のコメントをしてみたいと思う。

「資本参加」は、「参加証券、他の会社との結合関係を生む証券ないしは類似の効果を持つその他の手段」(改訂プラン三二ページ)から成るものとされ、それは261「参加証券」勘定と266「その他の形態の資本参加」勘定によって処理される。前者の「参加証券」は、「特に証券の発行会社に対し影響を及ぼし、そのコントロールを保証するがゆえに、永続的な所有が企業活動にとって有益であると考えられるところの証券」であり、「反対の証拠がない限り、公開買付(OPA)又は公開交換(OPE)によって全部又は部分的に取得した証券ないしは企業資本の一〇パーセント以上にあたる証券が、参加証券と看做される」(改訂プラン三八ページ)。後者の「その他の形態の資本参加」とは、匿名組合や経済的利益グループ(GIE)への(資本)参加を意味する<sup>(1)</sup>。

267の「参加債権」は、資本参加しているところの企業に対して、貸付けをした時に生ずる債権である<sup>(2)</sup>。その下位勘定である「非資本化出資金」(Versements représentatifs d'apports non capitalisés)は、商社会社法第一七九条に依って、額面以上の金額で株が発行された場合に、額面超過額に相当する部分を指すものと考えられるが、これが「債権」に属するのは疑問である。

269「参加証券未払額」勘定は、参加証券の取得時に、払込み要求がない部分が存在する場合に、参加証券(額面額で記載される)の評価勘定として機能する。



また、27「その他の金融固定資産」に含まれている「営業権賦払手形」(Billet de fonds)とは、「営業権(Fonds de commerce)の取得の代価支払いのために引受けられた、流通性のある手形——通常は約束手形である<sup>(3)</sup>」。

ところで、長期貸付金と預託金・保証金がその他の金融固定資産に含められたことは良いとしても、改訂プランの資本参加の取扱い方に対しては、たとえばH・キュルマンによって、次のような問題提起がなされている。すなわち、「子会社に対する貸付金がある場合、(現行プランのもとでは——筆者注)長期貸付金に記入される。が第三版(Ⅱ改訂プラン——筆者注)では、それら二つの固定資産(Ⅱ参加証券と子会社への貸付金)は同一の勘定で処理される。それは疑いもなく、正確な法的基準からいわたる経済的基準への代替であり、われわれの感覚では、それは進歩ではない<sup>(4)</sup>」と。

われわれの目から見れば、法的な色彩を薄め経済的な色合を濃くすることが、むしろ会計的な論理にも近づくことと考えられがちであるが、フランスにあつては、法的会計的立場が経済的立場に対立するものと考えられる傾向にあり、その意味では、ここでも、会計固有の立場が後退させられたと映るのであろう。<sup>(5)</sup>

そのようなフランス的な思考は、たとえば未収利息や未払利息の取扱い方にも良くあらわれている。すなわち、短期間に支払いを見ることが多い未収利息ないし未払利息は、流動資産ないしは流動負債又は決算調整勘定として一括して取扱われるべきであるにもかかわらず、各債権、債務毎に、それらの付随勘定として処理されることに對しては、余り問題とされない。その結果、金融固定資産に関しても、二六七七、二六八八、二七四八、二七七八と、実に多くの勘定が、未収利息を計上するために開設されている。このあたりに、フランス会計制度ひいてはフランス会計学の特質のひとつを見ることができるよう思う。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (三)

- (1) Jean Raffegaue et al.; *Op. cit.*, p. 180. なお、「経済的利益グループ」(G I E)とは、一九六七年九月二三日は法令第六七―八二一号に依って、一定期間に限り、参加企業の経済活動を容易にしそれを発展させるために作られるグループである。
- (2) C. N. C.; *Op. cit.*, p. 126.
- (3) Éditions des Publications Fiduciaires; *Dictionnaire de la Comptabilité*, 1980, p. 112.
- (4) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 141.
- (5) この点については、なお、前号拙稿八〇―八二ページを参照していただければ幸いです。

(未完)