

# 固定資産の貸借対照表価額

——フランスの対応をめぐって——

斉 藤 昭 雄

## 一 序

フランスは、今回のプラン・コンタブルの改訂に際し、国際的な潮流を無視することができず、殊にEC第四号指令との係わりから、表面的にはかなり英米流の会計観を採入れる方向で企業会計の新たな展開を図ったように見える。しかしながら、その内部に立入って詳細に眺めてみると、フランスの伝統的な会計観を却って増々増強する方向に進んでいると言って良く、その意味では、フランス独自の立場を依然として貫き通していると言える。本稿では、固定資産の貸借対照表価額をめぐるフランスの対応にスポットを当てて、その辺の特質を明らかにしてみたいと思う。

ところで、固定資産をめぐる今回のプラン・コンタブルの主たる改訂点は、次の六点到に要約されよう。

すなわち、第一に、固定資産概念の外延が拡大し、繰延資産が（大幅に整理された上ではあるけれども）無形固

固定資産の貸借対照表価額

## 固定資産の貸借対照表価額

定資産に含められると共に、有形・無形の固定資産のほかに、金融固定資産や受託固定資産が含まれた。そして、そのこととも関連して、固定資産の（コード）分類にかなりの変更が加えられている。

第二には、流入原価 (le coût d'entrée)（＝取得原価）に関して従来とは異なった解釈がなされ、取得に係わる諸費用がすべて流入原価の構成要素となり、自家製造（ないし建設）の場合には、それに係わる金融費用を流入原価に含めることができることになった。

第三には、償却 (Amortissement) が、通常の減価償却 (Amortissement pour dépréciation) と特例償却 (Amortissement dérogatoire) とによって、貸借対照表上での表示の仕方を異にすることになった。

第四に、償却計画 (Plan d'amortissement) が償却資産の帳簿価額 (Valeur nette comptable) を決定し、時価 (Valeur actuelle) がそれを下回る場合には、特別償却（その減価が非可逆的な場合）ないし減価引当金（その減価が可逆的な場合）の対象となることになった。

第五に、取替資産の貸借対照表価額について特別の配慮がなされた（次節の注(9)を参照されたい）。

第六に、固定資産の処分の際に際しての会計処理の仕方に変更がもたらされた。

固定資産に関する今回のプラン・コンタブルの改訂点はおよそ以上の六点であるが（勿論そのほかにも細かい点での改訂はあるが）、そのほとんどが——すなわち第一点と第六点を除けば——固定資産の価額に関する事柄である。そこで、そのようなフランスの新たな対応に注目しつつ、以下、固定資産の貸借対照表価額の問題を考え、そのことを通して、フランス的な会計観の特質の一面を明らかにしてみたいと思う。

(1) 第一点と第六点については、われわれはすでに別稿において若干の言及を試みた。（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(三)——フランス会計制度研究の一齣——」成城大学『経済研究』第七六号。) フランスでは、「価額」と「価値」は共に《*vaieur*》という言葉で表わされているが、本稿では、われわれは両者を区別して訳出してみた。

## 二 流入価額の決定

企業財産への固定資産の流入 (*Entrée des immobilisations dans le patrimoine de l'entreprise*) は、購入によるか、自家製造によるか、無償取得によるか、その他の特殊なケースによるかいずれかである。プラン・コンタブルは、それぞれのカテゴリー別に流入価額 (*Valueur d'entrée*) の測定法を規定しているが、<sup>(1)</sup> いずれの場合も取引価額主義ないしは取得原価主義に拠っているのであって、基本的にはわが国の場合と異なるところはない。しかしながら細部に亘って眺めてみると、わが国とは若干異なった思考が働いている面があり、また、わが国における場合と同様の問題を提起しつつ新たな展開を見せている点がある。前者は資産取得の際の付随費用の取扱い方についてであり、後者はいわゆる利子の原価算入の問題である。

固定資産の取得に伴う付随費用のうち、譲渡税、謝礼ないし手数料および証書作成費は、これまでは、組織費(従って繰延資産)に属するものとされていた。

叙上のように、固定資産の流入価額<sup>(2)</sup>は取引価額ないし取得原価によって求められ、それは具体的には、取得原価ないしは製造原価に、運搬費、関税ならびに据付費や組立費等の付随費用を加えたものから成るとされている。しかるに、その場合、それらの付随費用は、当該資産の市場価値ないし換金価値 (*Valueur venale*) を構成する

固定資産の貸借対照表価額

### 固定資産の貸借対照表価額

がゆえにこそ、流入価額の一部を成すものと考えられる、という状況が、フランスには根強く残っている。<sup>(3)</sup>

しかしながら、付随費用のうちどこまでが市場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、これまで組織費に含められていた付随費用とそれ以外の付随費用とを市場価値の観点から区別して取扱うべき根拠は、われわれには薄弱であるように思える。

もっとも、ここで考えられる市場価値とは、当該資産を切離して処分する際の譲渡価格によって表わされるのではなくて、企業を一体として買手に委ねるとした場合に得られる推定代価を意味することは、後に詳しく見る通りである。しかし、それにしても、たとえば関税を何のためらいもなく流入価額に含めて、譲渡税を含めないとする根拠を、そういうところに求めうるものかどうか、大いに疑問が残るところである。

その意味で、今回、流入価額としてすべての付随費用を一律に含めることにしたことは、曖昧さを避けるという観点から積極的に評価できるように思う。

しかしながら、フランスには依然として、先の二者の性格上の相違を区別して考えようとする見解が見られ、例えば、改訂プランの解説書として定評のあるJ・ラフゴー等が著した書物においても、次のように述べられている。

「それら（＝運搬費や据付費を除く固定資産取得費——筆者注）は、資産の市場価値を増加させることには貢献しないことと、それを三年で償却することが税務上認められていることを考えれば、少くとも償却資産に対しては、それを固定資産勘定において区別し、その期間（＝三年）に償却することが可能であるように、われわれには<sup>(4)</sup>『思える』と。プラン・コンタブルの適用に当って、果してこれらの付随費用が三年間で償却されるという慣行が

成立するものかどうか、注目されるところではある。

一方、固定資産の取得ないし自家製造のために調達した資金に対して発生する支払利子を固定資産原価に含めるべきか否かについては、原価算入を否定する見解を主流としつつも、議論のわかれるところであるが、プラン・コンタブルは、今回、自家製造の固定資産に関して発生した利子は原価（＝流入価額）に含めることにした。それは、EC第四号指令第三五条第四項に基づいて消極的に採入れたものであって、<sup>(5)</sup>さればこそ、それは、固定資産の評価原則のところでは触れられず、附属明細書（Annexe）<sup>(6)</sup>の構成要素のひとつとして、三二の項目の第一五番目に、次のように採上げられているに過ぎない。

「固定資産の製造の資金調達のための借入資本に係わるもので、製造期間に関する利子である場合に、当該固定資産の製造原価に含めた時の利子の額」<sup>(7)</sup>。

一般的に利子の原価性ということがそもそも理論的に問題のあるところである。しかしここでは、そのような一般的な問題としてこの問題を取上げることが差控えるとして、特にフランス的な論理展開についてひとこと言及をするにとどめたいと思う。

後に見るように、フランスでは「期待されるサービス・ポテンシャルが、時の経過、使用、技術変化ないしはその他の原因によって……減少する資産に対して」計画的な減価償却がなされることになっている。ということ、減価償却の基礎となる流入価額は、サービス・ポテンシャルを反映したものであるということが前提になっている、と解することができよう。そうであれば、自己資本で製造ないし建設した場合と借入資本でそうした場合とで、資産のもつ経済的効用に差があるかのごとくに処理をすることは、論理的に矛盾するのではなからう

#### 固定資産の貸借対照表価額

## 固定資産の貸借対照表価額

か。

もし一步譲って、固定資産の自家製造に伴って発生した利子を、減価償却に合せて費用化しようとする考えを認めるとしても、その場合には、製造完了（ないし稼動開始）後に発生する利子もまた資産の耐用年数に亘って配分するのでなければ、これまた論理的に一貫しないのではないだろうか。けだし、この種の費用は、評価原則（本節注（一）参照）における「当該資産の製造に結びつける限りでの製造間接費」のひとつとして製造原価に含まれるのであろうけれども、調達した資金にかかるコストであるから、それが製造期間という時間的な限度内に発生したものに限られるべき必然性は無いからである<sup>(8)</sup>。

いづれにしても、われわれとしては、フランスの今回の措置（ひいてはEC第四号指令やわが国の連続意見書第三）には、賛意を表しかねるのである<sup>(9)</sup>。

（一）参考までに記せば、その具体的な内容は次の通りである（改訂プラン一〇一〜二ページ）。

イ、購入（有償取得）の場合

「有償で取得した資産は、その取得原価で計上される。」「資産の取得原価は、次の要素の加算によって決定される。

・ 購入価格（法的に回収可能な税額控除後）、すなわち取引日における当事者の同意から結果する金額（le montant en francs）

・ 付随費用（法的に回収可能な税額控除後）、すなわち当該資産の取得と使用可能な状態に置くことに直接係わる費用ならびに取得に結びつける限りでの間接費用。」

ロ、自家製造の場合

「当該企業によって生産された資産は、その製造原価で計上される。」「資産の製造原価は、次の要素の加算によって決定される。

- ・上に示したように評価された、消費材料・消耗品の取得原価
  - ・直接製造費
  - ・資産の製造に結びつけうる限りでの製造間接費。
- へ、無償取得の場合

「無償で取得した資産は、その市場価値 (Valeur vénale) によって見積って計上される。」「資産の市場価値は、当該企業の仮定上の買手 (un acquéreur éventuel de l'entreprise) が、その資産が置かれている状態と場所においてその資産に対して支払うことに同意するであろうところの推定価格である。市場価値は、資産計上の際の企業の状態に応じて評価されなければならない。保持される仮説は、非常にしばしば、経済的に正当化される経営の継続性のそれである。」

ニ、特殊なケース

「年金の支払いにかえて取得した資産は、価格の約定又はそれが無い場合には見積りから結果する金額で計上される (その相手方は、貸借対照表の貸方側に「資本化された年金」として同額で記載される)。

現物出資として受取った資産は、出資約款 (l'acte d'apport) に記載されているそれぞれの価額で計上される。交換によって取得した資産は、二つの給付 (deux prestations) のうち見積りがより、正確な方の市場価値で計上される。

企業がその取得資金として設備助成を受けた資産は、その取得原価または製造原価で計上される。」

(2) これまでは、「原始価額」(Valeur d'origine) と同様表現が使われていた。

固定資産の貸借対照表価額

固定資産の貸借対照表価額

- (3) Cf. Jean Raffegaue et al. ; *Plan Comptable Révisé*, Francis Lefebvre 1980, p. 158.
- (4) *Loc. cit.*
- (5) *Loc. cit.*
- (6) 附属明細書については、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』(昭和五五年一二月刊)所収)を参照していただければ幸いである。
- (7) CNC. ; *Projet de Plan Comptable Général*. 1979, p. 168. *もともと* 附属明細書への記載は、EC第四号指令(第三五条第四項)の指示するところである。
- (8) そういう批判に対しては、それは未発生の費用を含めることになるので認められない、という反批判がなされる可能性がある。しかしそれに対しては、論理的にはそういうものまで含まざるをえないというところにこそ、むしろ問題があると言いうるであろう。
- (9) 流入価額の決定は、次のようなケースにおいては、特別な配慮が働く。(イ)取替資産、(ロ)リース資産、(ハ)海外資産、(ニ)特許権、(ホ)買替え資産。しかしこれらの資産の処理は、わが国の場合とほとんど同じである。ただし資産の交換の場合の交換差益については圧縮記帳が税法上問題にならないのに対して資産の買替えに際して旧資産の処分益が圧縮記帳されるなど、制度上若干の差はある。特に取替資産については、プラン・コンタブルに次のような規定が見られる。「コンスタントに更新され、その総額が企業にとって二次的的重要性しか持たない有形固定資産は、その量と価額と構成が余り変化しない場合には、一定の量と固定的な価額で、貸借対照表の借方側に保存される」(一〇二ページ)。

三 時価と減価



貸借対照表上での固定資産の取扱い方は、まず、叙上の流入価額が総額 (Valeur brute) として保持されると共に、それが時価 (Valeur actuelle) と比較されて、時価が流入価額を下回る場合にのみ、その減価額 (Moins-values) が計上されることになる (改訂プラン一〇二〜三ページ)。

そのような、資産の貸借対照表価額に関する一般的な規定を承けて、固定資産の減価額は、以下のような条件のもとに配慮されるとしている。

「期待されるサービス・ポテンシャル (Le potentiel de services) が、通常、時の経過、使用、技術変化なしその他の原因によって、非可逆的であると判断される仕方では減少する資産に対しては、企業は、場合によっては改めうる償却計画 (un plan d'amortissement éventuellement révisable) を立てる。諸勘定の締切り (すなわち決算——筆者注) 毎に、資産の正味帳簿価額 (la valeur comptable nette du bilan) は、流入価額に対する償却計画の適用から結果する。

この帳簿価額は、時価がそれ以下である場合を除いて、時価によって影響されることはない」 (改訂プラン一〇三〜四ページ)。<sup>(1)</sup>

ところで、「時価」は、棚卸価額 (＝財産目録記載額) (Valeur d'inventaire) と同義であるとして、「術語解説」において次のように定義されている。

「財産目録作成 (l'inventaire) 時における資産の市場価値」 (以下は、前節注(1)のへ、無償取得の場合における市場価値の説明と全く同一の表現——筆者注) (改訂プラン三九ページ)。

ということは、時価は結局のところ市場価値ということになるのであるが、そこでの市場価値は「経済的に正

#### 固定資産の貸借対照表価額

## 固定資産の貸借対照表価額

当化される経営の継続性」を前提としているのであって、清算価額を意味するものではない。ここでは、企業活動がそのまま継続するものとして、一括して当該企業を購入しようという仮定上の買手が支払うであろう代価を意味するのであって、端的に言えば、「当該資産を取得するために、当該企業の経営者が、(そのままの状態)で自ら買取るとして——筆者注)支出することに同意するであろう価額<sup>(2)</sup>」ということになる<sup>(3)</sup>。

しかし、「当該資産が置かれている状態と場所において」見積られる額ということは、当然のことながら、同種資産の場合でも各企業毎に異なる訳であって、どうしても評価の恣意性を招かざるをえない。慎重性の原則が優位を占めがちなフランスの会計が超保守主義へと逸脱しうる途を開いているようにわれわれには思えるが、いかなるものであろうか。

そのような疑問が残るけれども、その種の時価が、帳簿価額と比較され、前者が後者を下回る場合には、それが非可逆的であると判断される場合には、「特別償却」(Amortissement exceptionnel)の対象となり、非可逆的であると判断されない場合には、「減価引当金」(Provision pour dépréciation)の対象となる(この点是非償却資産についても同様である)。

このように、固定資産の貸借対照表価額は、償却資産については、流入価額に償却計画を適用して一定の償却をした上で、更に特別償却を行なうか、減価引当金の計上を行なって求め、それ以外の資産については、特別償却や減価引当金の計上によって求めることになる。

しかし、結果的に見れば固定資産の貸借対照表価額には影響しないというものの、償却については、「特例償却」(Amortissement dérogatoire)の制度もあり、それについても一瞥を与える必要がある。そこで、以下、

まず通常の減価償却（＝償却計画）について検討し、そのあとで特別償却・減価引当金・特例償却の側面に目を向けてみたいと思う。

(1) 資産一般の評価規定のところでは、「流入価額」が時価と比較されることになっているのに、固定資産の場合にはそれが「帳簿価額」に変わってしまったらいて、その間に特に説明はない。前者は棚卸資産のような場合にはそのまま当てはまるけれども、固定資産については妥当しないから、資産一般の評価規定の部分について、もう一工夫必要ではないかと思う。

(2) Jean Raffegaun et al. ; *Mémento Pratique Francis Lefebvre—Comptable* 1978, Francis Lefebvre 1977, P. 1068.

(3) 会計法案第八条によれば、「……正味帳簿価額を棚卸価額（＝財産目録価額——筆者注）として用いる」となっており、これは明らかに改訂プランとは矛盾している。J・ランロー等による解説（「償却資産に対しては、償却計画の適用から結果する正味帳簿価額が棚卸価額の代りになる」）(Jean Raffegaun et al. ; *Plan Comptable Révisé*, Francis Lefebvre 1980, p. 160) は、その規定を承けたものであろうが、フランスにおいても、会計法案の不備は意識されたようである (Cf. *La Revue Fiduciaire—Comptable* No 58 Sep. 1981, pp. 3~4.)。

#### 四 減価償却

フランス商會会社法第三四二条によれば、「固定資産 (Actif des immobilisations) の減価 (Dépréciation de la valeur) は、それが損耗 (Usure)、技術変化あるいはその他の原因によって惹起されたものであれ、償却によって確認されなければならない。」この考え方は、改訂プランにもそのまま受け継がれ、ここでは、減価償却は次の

固定資産の貸借対照表価額

## 固定資産の貸借対照表価額

ように定義されている。すなわち、「使用、時の経過、技術変化その他の原因から結果し、その効果が非可逆的であるところの、資産 (un element d'actif) 価値の減少の会計的確認」(改訂プラン一五ページ)である。

プラン・コンタブルは、減価の非可逆性という要素を加えて、商法に比べて一層緻密さを増しているものの、減価償却についての基本的な考え方において、商法と変るところがない。フランスでは、あくまでも、資産価値の減少という側面から減価償却が考えられているのであって、取得原価の期間配分という思考は、少なくとも減価償却の本質論としては、主流をなしていない。

もともと法律的な考え方はそのまま会計的な立場と矛盾するものでない、というのがフランスの会計観の特徴であって、財産的思考は、法的にも会計的にも未だに優位を占めている。この点は、フランス人自らによっても確認されているところであって、われわれにとって会計固有のものと思われる考え方は、フランスでは経済的なものと見られ、それは、法的(従って会計的)な見方とは対立するものと考えられている。その結果、ここで問題になっている、減価償却について言えば、たとえば「固定資産の償却可能額の見積耐用年数に亘る配分」という国際会計基準の減価償却観は、経済的な考え方であって、フランス的な法的会計的な考え方とは対比的なものである、と指摘されている。<sup>(1)</sup>

わが国(だけではないけれども)では、一般に、使用や時間の経過という物理的な事柄、あるいは陳腐化や不適応化といった機能的な事柄が「減価原因」と見られ、それこそが原価費消を説明するものであると考えられているように思う。つまり、減価償却は、期末における当該資産の価値を評価するものではないとは見られているものの、価値の減少と原価配分とは、それほどには截然と区別しえないものであって、われわれはそのことを認め

た上で、取得原価の配分という側面に力点を置いていくに過ぎないと言える。ところが、フランスでは、それら両者は截然と区別した上で、期末における資産の評価という観点から減価償却を考えようというのである。

そういう点に着目すると、減価償却の対象となるべき資産の範囲についても、両者の間に差が生じるのであって、減価償却を原価の期間的配分と見る考え方を貫くとすれば、論理的には、

(イ) その可能な使用年数が一年を超え

(ロ) 無制限の使用期間を持たず

(ハ) 財貨・用役の生産と提供に使われるためであろうと第三者に貸すための資産の取得のためであろうと、企業によってなされたすべての投資が、償却資産ということになる。しかるに価値評価という観点から減価償却をとらえるのであれば、時の経過や使用などにより減価するもののみが償却資産となる。<sup>(2)</sup>

そのような会計観は、貸借対照表に「財産」の状態を表示させようとするフランスの伝統的なものである。しかし、フランスはEC第四号指令に従って「財政状態」<sup>(3)</sup>についての配慮をしなければならなかった<sup>(4)</sup>だけに、財産的価値の評価が固定資産については事実上不可能であることはフランスにおいても例外ではありえないところから、このたびの改訂プランでは、減価償却は、償却計画に基づいて規則的に行なわれるべきことが確認され、少なくとも形式的に見る限り、原価配分の方法に拠っていると見える。

ECレベルでのこのような同調の動きは「イギリスからの影響である」とフランスでは考えられており、フランスにとっては画期的な変革と受取られている。<sup>(4)</sup>特に、具体的には「残存価額」の導入という点において全く新たな対応と考えられているのである。

## 固定資産の貸借対照表価額

その新たな対応は、プラン・コンタブルの「術語解説」の中に控え目に導入<sup>(5)</sup>し、フランスにおいては消極的な同調であることを示唆している。すなわち、改訂プランは、「術語解説」の中に「償却計画」の一項を設け、次のような解説を試みている。

「一定期間に亘り連続的に引継がれる数字によって貸借対照表に記載される、価額の減額予定表。

固定資産の減価償却の場合には、特に企業における当該資産の使用期間が、その可能耐用年数よりも明らかに短い時には、年次償却額の計算をかなり変更する可能性がある限りにおいて、償却計画の作成の時に合理的に評価される残存価額が考慮される」(改訂プラン三二ページ)。

ここで特に注目されるのは、「使用期間が……可能な耐用年数よりも明らかに短い時には、……残存価額が斟酌される」という表現である。しかも、それに加えて、それが斟酌される付帯条件として、「その価額が年次償却額にかなりの影響を及ぼす可能性がある場合に限る」旨の文言が加わっている。このことは、残存価額がフランスではどのように考えられているかを、如実に物語るものである。すなわち、可能な耐用年数よりも使用期間が短い時に残存価額が斟酌されるということは、(物理的な)耐用年数一杯使用される場合には、資産価値は零になるということであり、仮に使用年数が耐用年数より短く設定される時であっても、その時の残存価額が年次減価償却額に重大な影響を及ぼさない場合には、残存価額は無視されることを意味する。

このようなフランス的な特異な対応がなぜ生じたかについては、これまでのフランスにおける減価償却のあり方、特に残存価額に対する姿勢が重大な影響を及ぼしているように見える。

結論から先に言えば、これまでの一九五七年版プランのもとでは、減価償却の実務は、事実上直線法すなわち

(残存価額零の)定額法が大勢を占めていた。それは、直接的には、償却期間に関するプラン・コンタブルの規定の仕方が影響を及ぼしていると思われる。すなわち、一九五七年版プランにおいては、「償却率は、工業及び商業(つまり産業界——筆者注)の経験に従って企業の責任者によって決められ、必要があれば改訂される」(九六ページ)ものであり、保守的にして財産的思考の強い企業会計の風土のもとでは、耐用年数経過後の資産価値は零に等しいと見るのが一般的である結果、定率法が存在しうる可能性はほとんど無かつたのである。定率法が成立しないとすれば、せいぜい「使用の測定単位に基づいて」(sur la base de mesure de l'utilisation)生産高比例法が使用される可能性が存在するだけであった。

定額法が大勢を占めていたのは、税法が「償却額は、……直線法に従って計算された償却累計額未満になるように決めることはできない」(一般法第三九条B)としていふこととも関係しているようである。

いずれにしても、そのように定額法が優勢であれば、そこでは耐用年数は重大な要素であるものの、残存価額は(零であってもさしつかえないから)余り問題にならない。ましてや、財産としての価値の評価ということであれば、可能な耐用年数一杯使用するにしろ、あるいは何らかの理由で、物理的な耐用年数以内に使用年数を設定するにしろ、使用期間経過後には、もはや「残存価額は屑屋で回収しうる素材価値」(Valeur des matières récupérables à la casse)でしかなく、それは無視しうるものと考えられているように見える。

かくして、先に見たような、フランス特有の償却規定をもたらすことになったわけである。<sup>(8)</sup>なお、プラン・コンタブルは、減価償却の方法については何ら言及していない。

いずれにしても、固定資産の貸借対照表価額は、流入価額から計画的な減価償却累計額を控除し、その上で、

#### 固定資産の貸借対照表価額

固定資産の貸借対照表価額

特別償却額や減価引当金があれば、それらを控除するかたちで計上されることになる。<sup>(6)</sup>

- (1) Cf. *Dictionnaire de la Comptabilité*, Editions des Publications Fiduciaires 1980, p. 39.
- (2) 前掲書、四〇ページ。具体的に営業権以外にどういふ資産が償却資産から除かれ、あるいは含められるのか、そしてまた償却は本来どうあるべきかについては、他日を期したいと思う。
- (3) その点については、拙稿「財産」の状態で「財政状態——フランス会計制度の新展開に寄せて——」『産業経理』第四二巻第一号を参照していただければ幸いである。
- (4) Cf. Henri Culmann; *Le Plan Comptable Révisé de 1979*, P. U. F. 1980, p. 146.
- (5) *Loc. cit.*
- (6) その結果、償却が済んだ資産については備忘価額をどう考えるのか気になるところである。この点についてはプラン・コンタブルは、次のように対処している。「全く償却の済んだ固定資産は、企業に残っている限り、貸借対照表に記載され続ける」(改訂プラン一二三ページ)。つまり、フランスでは、事実上貸借対照表価額が零の資産に対しても、貸借対照表能力を認めている、ということになる。
- (7) ただし、定率法の亜流としての通減法はフランスにも存在し、一定率で償却して行って、ある年次の償却額が、その時点(その年の分の償却をしない段階)での未償却残高を残存耐用年数で割った額より少なくなった場合には、後者をその年の償却額とし、それ以後はその額を毎年計上して行く(つまりそれ以後は定額法)という方法が考えられている。
- (8) なお、英米流の原価配分法を採用することは、業界の慣行という不可避的に恣意的な根拠にかえて、新たに、使用期間と残存価額という二つの恣意的な要素を導入することになる、との批判的な発言も見られる(Cf. Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 148.)。



(9) 資産再評価とそれに伴う減価償却の問題については、第六節で言及したいと思う。

## 五 特別償却・減価引当金・特例償却

償却計画に基づく償却後の正味帳簿価額が時価と比較され、前者が後者を上回る場合には、それが非可逆的である時には、特別償却の対象となり、そうでない時には、減価引当金の対象となる。償却資産以外の固定資産の場合も、計画的な償却が無いことを除けば、取扱い方は全く同様である。これまでのプラン・コンタブルでは、償却資産に対しては(減価)償却のみが行なわれ、それ以外の資産に対しては減価引当金の計上のみが行なわれることになっていたのであり、それからすれば、大幅な変更である。

ところで、もともと、時の経過、使用、技術変化その他の原因で非可逆的に減少する価値のマイナス分を測定することが困難なゆえに、償却資産の購入価額の配分(étallement)の方法を償却計画というかたちで採入れざるをえなかった<sup>(1)</sup>のではなかったろうか。もしそうであるとすれば、期末における時価の測定の可能性を前提にした上のような処理の仕方は、最初から自家撞着に陥っていると云わざるをえないのではなからうか。

特別償却の対象となるものは、わが国の商法第三六条第二項が謂う「予測スルコトハ能ハザル減損」を意味するものと解することができるかもしれない。その限りでは、天災や人災の場合に特別償却がなされると考えて良いかもれない。しかし、その点について明解に答えてくれるものは今のところ見当らない。

一方、減価引当金の対象となる、固定資産の可逆的な(正確には非可逆的ではない)減価とは、具体的にどのような場合が考えられるのであろうか。この点についても明解な説明はないが、これは主として非償却性資産につ

## 固定資産の貸借対照表価額

いて生ずることであつて、たとへば、地価の下落とか、長期貸付金の貸倒予測とか、あるいは投資有価証券の市場価格の下落とかがそれに当たるように思える。

しかし、プラン・コンタブルの規定を字義通り解釈するならば、これまでの状況からしてフランスで償却計画を立てる際の主流になると見られる定額法の採用は、初年度から特別償却や減価引当金の対象となるような事態を、当然のこととして予定せざるをえないということにもなりかねない。なぜなら、固定資産の市場価値というものは、初年度において大いに低落する傾向にあるからである。つまり、計画的な償却に特別償却や減価引当金を加味するということは、財産評価を基礎に据えて、その一部を、形式的にECレベルでの対応のために償却計画として分離したに過ぎない、という酷評も生じかねない。

よもやそのような単純な疑問に答えられないようなかたちで今回のプラン・コンタブルが成立したとは考えられないから、この点についてはもう少し時間をかけて、フランスの動向を見守る必要がある。

固定資産の貸借対照表価額という点では、結果的には何ら影響を及ぼすものではないが、固定資産の償却額という損益計算のレベルで問題になるものとして、特例償却がある。

特例償却は、「正規の減価償却の対象に対応するものではなく、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<sup>(3)</sup>」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、減価には対応しない部分を償却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。

特例償却とは、結局、税法に基づく特別な償却（先の特別償却とは異なる）をした場合に、直線法や逓減法による通常の償却を超える部分を指すものと考えられる。たとえば、流入価額三〇〇フランで、三年間にわたり毎期

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%の償却が特に認められているとすれば、初年度は、一〇〇フラン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、五〇フランは、「特別償却引当金」として別途計上される<sup>(4)</sup>。従ってこれは、わが国で謂うところの特別償却の制度にほぼ等しいものであるが、会計原則たるブラン・コンタブルの上で特別償却制度を積極的に認めたと上で、貸借対照表上での控除項目としては、会計的な本質を備えた減価償却しか認めないという制度を確立したことになり、フランス人自らの自負の声も挙がっている<sup>(5)</sup>。

(1) Cf. Jean Raffegau et al.; *Plan Comptable Révisé*, Francis Lefebvre 1980, p. 161.

(2) Isabelle de Kerviler; «Amortissements et Provisions pour Dépréciation: La Nouvelle Doctrine du Plan Comptable Général Révisé» *Revue Française de Comptabilité*, No 115, p. 300.

(3) 「一部」というのは、特例償却をした場合、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。

(4) すなわち、これは、価格上昇引当金、相場変動引当金あるいは(従業員の利用参加に伴う)投資引当金等とならんで、「規定引当金」(Provisions réglementées)に属するものとされ、相手勘定も、「減価償却繰入額」ではなく「規定引当金繰入額」である。なお、この例の場合、五〇フランは、次年度以降二年にわたって、二五フランずつ戻入れられる。

(5) Henri Culmann; *Le Plan Comptable Révisé de 1979*, P. U. F. 1980, p. 150.

## 六 歴史的原価法以外の方法

企業は、以上見て来たような「歴史的原価」から離れて、別の方法によって資産の評価をすることができても

固定資産の貸借対照表価額

### 固定資産の貸借対照表価額

のとされているが、別の方法として<sup>(1)</sup>は、指数変換歴史的原価法と時価法の二つがありうることを、プラン・コンダブルは規定している(改訂プラン四三〇四ページ)。前者の方法によれば、非貨幣性資産の流入価額が、貨幣購買力の一般的な変化を示す指数を用いて修正される以外は、原則として歴史的原価法と同じである。<sup>(2)</sup>

一方、時価法は、時価が歴史的原価と比べられるか指数変換した歴史的原価と比べられるかによって、二つの方法が考えられているけれども、ここでは、時価がそれらの原価を上回る時には「純財産の変化の要素となる」(改訂プラン四三三ページ)点で、先の歴史的原価法とは根本的に異なる。時価が(比較される)歴史的原価又は指数変換した歴史的原価を下回る時には、先に述べたような特別償却や減価引当金の対象となると規定されているから、ここでの歴史的原価はいずれも、通常の償却等をした帳簿価額のレベルで考えられるものを指すことになり<sup>(3)</sup>らう。

この時価法による評価益(Plus-values 直訳では増価)と、先の指数変換歴史的原価法による歴史的原価との差額とが、正に「再評価差額」(Ecart de réévaluation)をもたらすことになる。<sup>(3)</sup>そこで、資産をそのように評価替えし再評価差額を生じた場合の減価償却について、フランス的な対応の問題点について若干の言及をしてみたいと思う。

結論的に言えば、再評価の効果について、その中立性が強調されており、再評価差額についてはやや誤った解釈がなされているように思える点が注目される。すなわち、資産再評価は「法的な効果や、殊に利益計算と第三者の権利の確定に対して何らの効果も影響も持つものではない」<sup>(4)</sup>とされ、会計的には中立的でなければならぬことが強調されていた。その結果、減価償却は再評価額に基づいてなされるものの、そのすべてが費用とはなら

ず、再評価差額に相当する部分は、その勘定に借方記入されるか、あるいは、償却額を全額費用として計上すると同時に、再評価差額に相当する部分については、それを取崩して特別収益として収益側に計上するものとされている。<sup>(5)</sup>そして、再評価差額は、当該資産が企業内に存在する限り、資本金や積立金への組入れができず、損失の補填に充てることも、(償却に関係なく) 損益勘定に振替えることもできないものとされ、当該資産の処分と共に「再評価差額」勘定は消滅する運命にあるものと考えられている。<sup>(6)</sup>また、棚卸資産原価の中に再評価による減価償却費が万一含まれている時には、それを修正することさえ指示している。<sup>(7)</sup>

このように、従来は、再評価差額は、その性格が正当に理解されずにせいぜい「正味の状態の下に (au bas de la situation nette) —— 従って任意積立金や繰越利益のあとに (筆者注) —— 記載される」にとどまった。それは結局のところ、再評価差額を資本修正とは見ずに、あくまでも「資産に関して確認される増価額の相手勘定としての、貸借対照表貸方項目」と考えられていたことに起因するよう<sup>(9)</sup>に思える。<sup>(10)</sup>しかし、今や、再評価差額は、少なくとも形式的には一歩前進して、わが国で謂うところの資本準備金に準ずるところに位置づけられることとなった。

しかしながら、再評価が特別法によって認められる時に出されるであろうフランス国家会計審議会の「意見」が、どのようなものになるかは、予断を許さないのであり、資産再評価をしても、実質資本の回収という点からは何ら意味を持たないような現状が、そのまま続く惧れが全く無いとは言い切れないのではなからうか。

(1) 資産の貸借対照表価額に関する一般原則の三(改訂プラン一〇三ページ)。ただし、制度上は、一九七七年および七

八年財政法のような法律によって認められた場合にのみ、再評価は認められる (Cf. Jean Raffgeau et al.: Plan

固定資産の貸借対照表価額

## 固定資産の貸借対照表価額

*Comptable Révisé*, Francis Lefebvre 1980, p. 41.)。

- (2) 実際には、流入価額とそのマイナス項目たる減価償却・特別償却・減価引当金の双方に指数変換を加え、正味帳簿価額を修正するのだけければ、首尾一貫しなくなる。ここでも、第三節の注(1)で指摘したことがそのまま当てはまるような状況がもたらされている。
- (3) ただし、指数変換歴史的原価法を適用した上で時価法を適用することもありうるように、改訂プランは規定しているけれども、そういうことがありうるのかどうか、そしてまたもしそれが可能だとしても、そこにあらわれる種の再評価差額が同じ性格なのかどうか、われわれにとっては気になるところである。
- (4) *Le Code Annoté de la Comptabilité*, Editions des Publications Fiduciaires 1979, p. 223.
- (5) *Dictionnaire de la Comptabilité*, Editions des Publications Fiduciaires 1780, p. 58.
- (6) C. N. C.; *Avais n° 10 du 22 avril 1974: Réévaluation tible des Bilans*.
- (7) Cf. *Dictionnaire de la Comptabilité*, Editions des Publications Fiduciaires 1980, p. 640 et suiv.
- (8) C. N. C.; *Bulletin Trimestriel du Conseil National de la Comptabilité*, No 36 Oct. 1978, p. 10.
- (9) *La Revue Fiduciaire—Comptable*, No 42 Mars 1980, p. 118.
- (10) 改訂プランでは、単に資産のみならず貸借対照表の貸方項目をも再評価の対象とし、文字通り「貸借対照表再評価」の立場が打出されているから、再評価差額もこれまでとは違って考えられていることを暗示している。

## 七 結 び

以上のように、フランスでは、貸借対照表において「財産」の状態を表示せんとする従来からの思考が、依然

として根強く命脈を保っており、形式的に英米流の方式を導入している場合でも、その実法律的思考を重視した会計観を保持し続けている。かくして、固定資産の貸借対照表価額の問題にしても、原価配分的思考は全く遠く霞んでおり、財産価値の消極的な（マイナス分のみの）評価という色合いを濃くしている。

会計のいかなる局面においても「評価」というものは存在しないとさえ言える損益計算重視の考え方を採る者から見れば、フランス的な対応は、一時代前のものと言えないこともない。しかし、フランス独自の対応の仕方には、まだまだわれわれが見落している面があるかもしれないし、誤解をしている点があるかもしれない。そしてまた、再評価に積極的に取組もうとする姿勢などには、見るべき点があることも否定しえない。少なくともわれわれとしては、もうしばらく、フランス会計の内部に、できる限り深くかつ広く探査の目を向け、その特質を明らかにする作業を続けたいと思う。

〔付記〕私は、経済学部ではただ一人、齋藤正先生と同姓であった。先生がご存命中の最期の数年間は、研究室も隣り合せになっていた。亡くなられた齋藤先生と私を姓では区別ができないから、一部の先輩同僚から、からかい半分に、私は「正」しくない方の「さいとう」と言われていた。その意味でも、私は齋藤先生のおそばに在るという気持であった。

エレベーターを降りて、もの静かに廊下を歩いて来られる先生に、今日もお会いできるような気がしてならない。隣りの研究室は、目下のところ主人を喪ったまま、まだ人のぬくもりを感じない。ノック不要 おはいり下さい 齋藤 という、先生のお人柄が偲ばれる先生直筆の貼紙もそのままに、研究室のドアには、今やそれよりもひと際大きく、無断入室を禁止しますという貼紙がしてある。まことに寂しい限りである。

先生、安らかにお眠り下さい。

(五七・一・二九)