

プラン・コンタブルにおける

勘定分類と各勘定の機能 (四)

——フランス会計制度研究の一齣——

斉藤 昭雄

クラス一 資本勘定

(本誌第七十四号・七十五号)

クラス二 固定資産勘定

(本誌第七十六号・七十七号)<sup>(1)</sup>

クラス三 棚卸資産勘定

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

棚卸資産の分類

コード番号	改訂プラン	旧プラン
30	—	商 品
31	原 材 料	原 材 料
32	その 他 の 調 達 品	消 耗 財 品
33	仕 掛 品	作 業 屑 ・ 仕 掛 品
34	仕 掛 用 役 品	半 製 品
35	在 庫 製 品	完 成 品
36	—	仕 掛 品 ・ 仕 掛 工 事
37	在 庫 商 品	包 装
38	—	—
39	棚卸資産減価引当金	—

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

クラス三は、正確には「在庫品及び仕掛品勘定」(Comptes de Stocks et d'En Cours) というタイトルを与えられているが、従来のクラス三(Comptes de Stocks)をほぼそのまま引継ぎ、棚卸資産に属する諸勘定を収容している。<sup>(2)</sup> すなわち、クラス三は、クラス一及びクラス二に比べれば、改訂は小幅にとどまっていると言える。それは、カドル・コンタブル(二桁のコード番号を持った勘定のリストを表わすところの要約勘定分類表)のレベルで従来のプラン・コンタブルと対照表示した上掲の表を一見しただけでも、大よその推測が可能である。

しかしながら、一見して形式的な変更に過ぎないと思える変化の中にも、フランス的な会計思考あるいは会計制度の特質を如実に表わしている点がいくつか含まれており、われわれとしては、特にそういう面に注目して、検討を進めてみる必要がある。

右の分類表を見て、まず気がつくことは、以下の諸点である。

① 従来クラス三の冒頭(コード30)に置かれていた「商品」が、大きく後退(コード37)した。

② 「半製品」「完成品」が「在庫製品」(Stocks de produits)にまとめられた「反面」「仕掛品・仕掛工事」(Biens et travaux en cours)が、「仕掛品」(En-cours de production de biens)と「仕掛用役」(En-cours de produc-

tion de services)に分離された。

③ 32は《Matières consommables》(消耗財)及び《Autres approvisionnements》(その他の調達品)に表現が変った。

④ このカドル・コンタブルの水準では、「作業屑・仕損品」と「包装品」が消えてしまった。

⑤ 「減価引当金」(Provisions pour dépréciation)が、39に独立してまとめられることになった。

これらの変更のうち、①から④までは、主としてクラス三の分類基準の新設に基づくものである。また⑤は、それぞれのクラス毎に減価引当金を二桁目が「9」で終るコード番号のところにまとめるといふ、今回のプラン改訂の方針に従って、従来各資産毎に三桁目が「9」で終るところに置かれていたものをまとめため生じたことである。

そういった分類上の特徴のほかに、クラス六とクラス七に「在庫変動」(Variation des stocks)勘定を設けたことと関連して、クラス三の各勘定の機能に微妙な変化が見られ、また、「減価引当金」は、棚卸資産の評価面での新展開に関して、われわれにとって看過しえない点がある。そこで本稿では、右に列挙した相連点の順に沿いつつ、棚卸資産についての今回の改訂プランの取扱い方の特質を検討してみたいと思う。

(一) 本誌第七十七号に寄稿した拙稿は「固定資産の貸借対照表価額——フランスの対応をめぐって——」であるが、それも改訂プランについて検討を試みたものである。その後今日まで若干の時間が経過し、フランス国内における会計制度をめぐる動きにも大きな変化が見られた。特に七九年版プランに付いていた「案」(Projet)が八二年版で確定プランになったことが、プラン・コンタブルについての大きな変化である。そこで、本稿以後の拙稿では、「案」の段階でのプランと最終プランとの違いなどについても、特に注意すべき点があれば触れてみたいと思う。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

(2) もともと「在庫品」(Stocks)は、英語をそのまま導入したものであるが、「仕掛品」は「倉庫に在る」という意味での在庫品とは言えないということが強く意識され、「在庫品及び仕掛品」の術語解説において「本来の在庫品と仕掛品が区別され、本来の在庫品には調達品、製品及び商品が含まれる」(改訂プラン三九ページ)旨明記された。

### §1 在庫商品 (Stocks de marchandises)

クラス三のカドル・コンタブルの水準でまず気が付くことは、コード30の勘定が、旧プランでは「商品」であったが、今回このコードは空白となり、「商品」は37に後退して「在庫商品」という呼称が与えられたことである。

このことは、第一に、改訂プランにおいて棚卸資産の分類が次のような観点から行なわれることになったことと密接に関係している。すなわち、「在庫品及び仕掛品に対しては、次の二つの分類基準が採られた。

#### 1 財貨の物理的性質(又は用役の性質)

2 生産過程の推移(調達、仕掛、生産、そのままの状態で再売するための在庫)<sup>(1)</sup>

「在庫商品」勘定の後退は、後者の「生産過程の推移」(Ordre chronologique du cycle de production)を重視する分類基準に基づくものである。つまり商品は、生産に関係する原材料・その他の調達品、仕掛品、製品という生産ライン上での発生順による勘定分類が終ったあとにまわされるものである。<sup>(2)</sup>このことは、付加価値計算に重きを置き、企業の国民経済への貢献を重んずるプラン・コンタブルの姿勢が、今回の改訂で、一層鮮明になったこととのひとつのあらわれであり、生産活動に関する経営分析会計面の充実と相俟って、プラン・コンタブルは一段

と工的企業志向を強めたと言えよう。

国民経済的観点を大幅に斟酌すること、つまり会計的に言えば、社会会計への配慮は、先の分類基準の1に關しても看取される。すなわち、企業の外部から取得し、諸活動の遂行に必要な財貨・用役を分類するための基準が1であるが、それについては次のような規定がなされている。

「その分類は、生産物の公式分類に準拠して行ない、その結果、大分類にまとめた時に内部分類が公式分類に一致するか、公式分類が単純な加算によってなしうるよう公式分類を単純に細分するものであるかのいずれかになるように企業に奨められる。」(改訂プラン一二五ページ)<sup>(4)</sup>

なお、従来「商品」に充てられていた30は使用されないこととなったが、これは、棚卸資産を収容するクラスはコードに余裕があり、31の「原材料」以下なるべく従来の慣用を尊重しようという配慮によるものようである。

(1) C.N.C.; *Plan Comptable Général 1982*, p.125. 中村宣一朗他訳『フランス会計原則——プラン・コンタブル・ジュネラル——』(昭和五九年、同文館)一〇四ページ参照。以下折に触れこの邦訳書を参考しているが、邦訳をそのまま用いる場合を除いて注記は省略させていただく。なおこの分類基準の最後のカッコの部分のうち、邦訳書では、『《production》を「半製品」』『《stock à revendre en l'état》を「完成品」としているが、前者は「生産」であって棚卸資産としては「製品」を念頭に置き、後者は既に他企業で生産が済み転売の目的で仕入れた「商品」を念頭に置くべきではなかるうか。

(2) 分類基準2のカッコ内の最後の部分が「商品」を対象にしていると考えられる(前注参照)。ちなみに、棚卸資産の勘定体系を三桁のコード番号の水準で示すと次の通りである。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

- 31 原材料
  - 311. 材料（又はグループ）A
  - 312. 材料（又はグループ）B
  - 317. 消耗品 A, B, C……
- 32 その他の調達品
  - 321. 消耗材料
  - 322. 消耗品
  - 326. 包装品
- 33 仕掛品
  - 331. 仕掛品
  - 335. 仕掛工事
- 34 仕掛用役
  - 341. 仕掛研究
  - 345. 仕掛用役
- 35 在庫製品
  - 351. 半製品
  - 355. 完成品
  - 358. 残余生産物（又は再生材料）
- 37 在庫商品
  - 371. 商品（又はグループ）A.
  - 372. 商品（又はグループ）B.

(3) これは、社会会計における「中間消費財」(Consommations intermédiaires)にあたることが、プラン・コンタブル自体に明記された(一二五ページ)。

(4) 公式分類については、一九七三年生産物公式分類表に拠るべきことが脚注として付記されており、その分類表が一般会計の部の終りの部分に補足として掲載されている。

## §2 原材料・その他の調達品 (Matières premières (et fournitures) • Autres approvisionnements)

先に指摘したように、従来のプラン・コンタブルでは「包装品」が主要勘定として独立していたが、今回カドル・コンタブルの水準では消えてしまった。しかし「包装品」そのものが消滅してしまっただけではなく、§1の

注(2)の勘定体系からも明らかのように、32の下位勘定に移された。そしてこの32勘定は、従来は「消耗財」(Matières consommables)となっていたが、今回は「その他の調達品」(Autres approvisionnements)となった。

術語解説によると、『Approvisionnements』は「販売すべきあるいは固定資産となるべき財貨及び用役の形成のために購入した物体及び物質」(改訂プラン一八ページ)であり、「財貨・用役の生産」ではなくて「財貨・用役の形成」というふうに拡張されている。その結果「包装品」が必然的にこの「その他の調達品」に含まれることになった。しかしながら、「在庫品及び仕掛品」についての術語解説では、「包装品」については直接明記せずに、その注記によって、「仕上げの程度及び源泉に応じて、包装品は上記の二つのカテゴリーのいずれかに分類される」(改訂プラン三九ページ)とされ、「包装材料」「仕掛包装品」「自家製造包装品」「購入包装品」等によって、「在庫品」または「仕掛品」に適切に分類しうる余地を残している。包装品については、フランスでは従来からかなり行き届いた配慮を見せているが、今回は一段と細かい配慮をしている点が注目される。

このように、フランスでは依然として、包装品についてかなり神経を費しているけれども、その取扱い方をめぐって、われわれには特に異を唱えるべきことはないように見える。ただわずかに気になることと言えば、この包装品を含む32「その他の調達品」と31「原材料」とは、35の「在庫製品」及び37の「在庫商品」と共に、在庫品勘定として設けられており、後に見るように、損益勘定としてのクラス六や七において、これらの勘定に対応する「在庫変動」勘定が設けられていることを考えれば、「製品」や「商品」の場合と同じように「在庫」(Stocks de)という言葉をつけるべきではなかったろうか。概念的に非常に細かな配慮を見せている今回のプラン・コンタブルの姿勢において、その点でやや一貫性に欠けるような気がする。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

(一) 日本的な感覚では、その中身のほとんどは「補助材料」と呼べるものであるし、旧プランの邦訳版(木内佳市・村宣一朗共訳『標準会計制度』昭和三七年、ミネルヴァ書房)ではそう訳されている。

§3 仕掛品・仕掛用役・在庫製品 (En-cours de production de biens・En-cours de production de services・Stocks de produits)

33、34及び35は、仕掛品、仕掛用役及び在庫製品に充てられている。これらはいずれも生産物に関する期末棚卸高を収容する勘定である。特に注目されるのは、従来36という主要勘定コードにおいて、「仕掛品・仕掛工事」しか採り上げられていなかったのに、今回は33と34において、それぞれ「仕掛品」(仕掛工事はこの下位勘定になった)と「仕掛用役」とが対象とされたことである。殊に34は、「これまで大抵の場合企業の調整勘定―借方(前払費用)に表われていた費用の集積による評価額を、在庫高として確立する」<sup>(1)</sup>ものであり、用役の生産高の把握を、企業会計レベルでも明確に意識することになったことを意味する。これもまた、国民所得計算上の重要項目である用役について、企業会計上積極的に取組むことになった表われと見ることができよう。そして具体的に、クラス七において用役の売上を正面から採り上げることになった<sup>(2)</sup>一方で、このクラス三においてその期末棚卸高(＝仕掛高)を独立項目として把握することになった。

このような取扱いは、国民経済に対する企業の貢献度の測定を重視する姿勢のひとつのあらわれであるといえ、従来「前払費用」とされていた生産用役の期末残高を「仕掛用役」として把握することにしたことは、会計的な論理の一貫性を強く意識したものと<sup>(3)</sup>して注目される。



従来の33「作業屑及び仕損品」は、今回35「在庫製品」に含まれると共に、従来の34「半製品」と35「完成品」は、35の下位勘定（それぞれ「中間製品」(Produits intermédiaires)と「完成品」)として位置づけられた。つまり、「作業屑及び仕掛品」は、主要コードから消えてしまった代りに、35「在庫製品」の下位勘定(35)「残留生産物(又は再生材料)」(Produits résiduels (ou matières de récupération))となった。勿論これは、後に見る「減価引当金」の対象になる、「製品」とは考えられていないけれども、「製品」の一項目として取扱われている。その結果、713の「在庫変動」では、「製品在庫変動」の一要素として「製品」としての扱いを受けている。ということになると、それが術語解説における「製品」の定義に叶うものであるかどうかが問題であり、その点若干の疑義を残していることは否めない<sup>(5)</sup>。

(1) Claude Pérochon; *Guide d'Application—Plan Comptable Général 1982*, Foucher 1982, p. 73.

(2) 旧プランでは、「用役提供は」、「雑収益」(Produits accessoires)の八つの項目の六番目に位置づけられているに過ぎない。それに対して改訂プランでは、「研究」と「用役提供」という二つの項目が、売上上の主要素として位置づけられている。

(3) ただし、用役生産もまた製品生産同様にあくまでも生産高の把握に視点が据えられ、それに関する売上損益計算は果たされない。つまり、製品売上原価の計算——すなわちその勘定処理——が欠如していることよって、製造企業にとって、「重要なパラメーター」たる製品売上損益の計算が埒外に置かれてしまったが、そのような制約は用役提供についても全く同様に見られる。

(4) ちなみに、製品は次のように定義されている。

「企業によって創られ、通常は仕上げの最終段階で販売または譲渡されることになる財貨又は用役」(改訂プラン

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

三五ページ)

(5) 若干ニュアンスは異なるが、H・キュルマンも、ほぼ同様の発言をしている。 Cf, Henri Culmann; *Le Plan Comptable révisé de 1979*, P. U. F. 1980, p. 154.

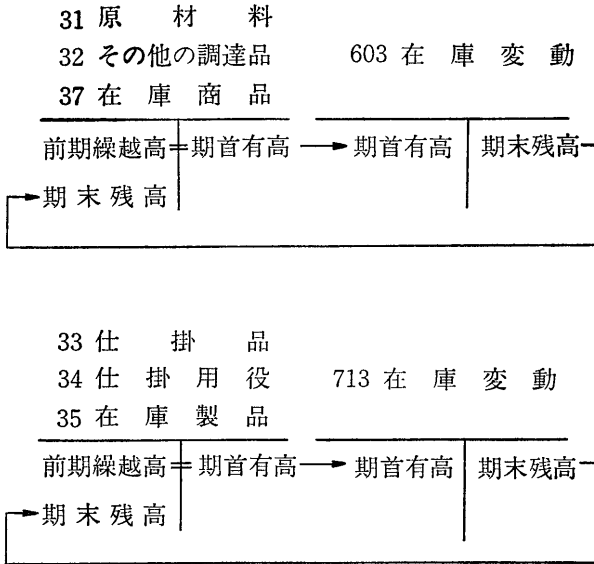
#### §4 棚卸資産勘定の締切り

棚卸資産に属する勘定(減価引当金)の機能上特に注目されるのは、これらの勘定の決算に際しての締切り(勘定の振替え)である。

従来プラン・コンタブルにおいては、「一般経営」(つまり経常損益)勘定にそれぞれ借方記入と貸方記入をすることによって、期首在庫高を消滅させ期末在庫高を出現させていた。しかし改訂プランでは、「一般経営」勘定は無く、棚卸資産勘定については、「在庫変動」勘定を創設することによって、新たな対応を図っている。すなわち、クラス六の費用勘定とクラス七の収益勘定の中に「在庫変動」勘定が設けられており、棚卸資産の期首有高と期末残高とが、その勘定と貸借反対の関係で記載されることになる。具体的には、生産過程以前と以後のものである「原材料」「その他の調達品」「商品」に対しては、クラス六に設けられた「在庫変動」勘定を用い、また、生産過程に結びついた「仕掛品」「仕掛用役」「製品」に対しては、クラス七の「在庫変動」勘定を用いて、次のように処理する(次ページ)。

損益計算という点からすれば、費用のマイナスと収益のプラス、費用のプラスと収益のマイナスというのは、金額的には、それぞれ無差別である。従って、在庫変動を費用勘定で処理しようが収益勘定で処理しようが、その

限りでは結果は同じである。<sup>(1)</sup>しかしながら、調達品と商品をひとつのグループとして、その在庫変動をクラス六——つまり費用勘定——に含め、仕掛品(用役を含む)と製品をもうひとつのグループとして、その在庫変動をクラス七——つまり収益勘定——に入れているということは、それなりの意味内容があるのであって、その点で問題はなにかどうかを検討してみる必要がある。



プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能

四

そういう観点から見れば、調達品と商品の在庫変動を費用側で扱っているのは、それが外部からの購入に係わる、いわゆる(社会会計における)中間消費に関する項目(企業会計においては当然に費用となる)だからであり、他方の仕掛品と製品とは生産高つまり収益に関する項目だからである。

今回の改訂プランが付加価値計算を一段と前面に出し、損益計算書上では、売上原価を示して製品の売買損益計算をするというようなことは放棄してしまっ  
て、むしろこのような取扱い方が当然の帰結として考  
えられたのである。しかしながら、たとえば、製品の  
在庫が期首より期末の方が多い場合、これを生産高の  
プラスとして収益側に計上し、<sup>(2)</sup>一方の費用側では材料

等の購入額についてその在庫増の分に含まれるものも計上されているわけであるから、未実現収益と未発生費用とを損益計算書に計上しているという解釈もできることになる。

確かに、従来のプランでは、期首有高が損益計算書(Exploitation générale)の借方に計上され期末有高がその貸方に計上されていたから、期首有高は費用で期末有高は収益であるというような解釈を許すものであった。その意味では、在庫品についての損益計算の構成要素は期首と期末の差額のみであるという立場からする今回の対応の仕方にも一理あることは否定しえない。

しかしながら、「在庫変動」を一括して費用修正項目とせず、費用修正項目と収益修正項目に分けるという方式を採用すると先のような新たな問題が生ずることになる。ということは、今回の対応は、やはり社会会計の思考をそのまま導入したと見るほかはないのであって、そういう立場に立って見る限りではかなり満足に行く結果が得られたと考えることができるのではなからうか。

(1) ただし、費用勘定と考えられているのに貸方残高になったり、収益勘定であるにもかかわらず借方残高になることが、ごく普通に起るのはやや不自然である。

(2) 「製品」つまり「生産されたもの」を意味する「produit」が、フランスでは「収益」を表わす言葉としても用いられているから、観念的には、フランスでは「製品」と「収益」との結びつきは、むしろごく自然なことなのかもしれない。

(3) 改訂プランでは、「成果計算書」(Compte de résultat)と言う。「損益」という意味での企業業績の計算ではなくて、「付加価値生産」という意味での業績計算という意識が強く作用しての命名であろう。

(4) もちろん両者は同額で表われるから、相殺し合って、成果計算的には中立である。

(5) ただし評価の問題まで考えると、必ずしもそうとは言い切れない。なぜなら、企業の成果計算書においては、在庫製品は原価で評価され(この点については\$1を参照されたい)、一方製品売上は売価で計上されるから、社会会計において企業の生産高を「市場価格」で評価するものとすれば、両者は食い違うことになるからである。なお、フランス国内でも、従来の損益計算書(＝一般経営計算書)の便利さなしし明解さ(communiqué)と簡潔さ(simplicité)を惜しむ声が、一部ではあつてゐる。(Cf. Henri Culmann; *op. cit.*, p. 156.)

## §5 減価引当金 (Provision pour dépréciation)

クラス三の末尾のコード39の「在庫品・仕掛品減価引当金」は、31から37までの各棚卸資産に対する減価引当金によって構成されている。<sup>(1)</sup>

一般的に言へば、資産勘定の締切りに際して、資産の會計的価値すなわち帳簿価額は、資産の流入価額 (Valeur d'entrée) が現在価値 (Valeur actuelle) と比べられ、それら両者の比較の結果、後者が前者を下回った場合に、評価損が確認される。<sup>(2)</sup> その際の相手勘定として設定されるのが、「減価引当金」である。

ところで、流入価額は今回初めて明確に定義され、棚卸資産については次のように表現されている。

「企業の諸勘定への、在庫品及び仕掛品の記入時において (à la date d'inscription) <sup>(a)</sup> 会計帳簿に記載される価額は、取得原価ないし製造原価に等しい。ただし特定の営業状態によって正当化される場合には、保管料 (Charges de stockage) を加算することになる。」(改訂プラン一〇二ページ)

そして、この取得原価ないしは製造原価についても細かな規定がなされている(改訂プラン九七〜九八ページ)。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

#### プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

その内容は、わが国において現在考えられているものとはほとんど同じであるが、次の二点については、若干のコメントを避けるわけにはいかない。<sup>(4)</sup> そのひとつは、取得原価に関する付随費用の取扱いについてであり、もうひとつは、原価の正常性 (normative) 概念の導入についてである。

取得原価に含められる付随費用に関して、改訂プランは次のように規定している。

「財貨を利用可能な状態に置きあるいは倉庫に入れるために、その取得に直接・間接に結びついた費用（たとえば運送費、据付費、組立費など）」（改訂プラン九七ページ。これは固定資産にも共通の規定である）。

この規定では、「利用可能な状態に置きあるいは倉庫に入れるために直接・間接に」<sup>(5)</sup> なかった費用を問題にしているけれども、内部的なものか外部のものかについては言及されていない。それゆえ「内部的な運送費や、当該企業の仕入係の給料等も、取得原価に含められることになる。そうするとペロシヨンが言うように、「付加価値の獲得に必要な」<sup>(6)</sup> 第三者に起因する当期の費消額 (Consumations de l'exercice en provenance des tiers) の計算」に困難を生じさせることになる。<sup>(6)</sup> なぜなら、内部的な費用は、本来付加価値計算に全額含められるはずのものであるにもかかわらず、棚卸資産の取得原価に含められた内部費用は、結局は付加価値から除かれてしまうことになるからである。

しかるに改訂プランは、取得原価についてのそのような基本原則の適用の可能性を否定するような立場も明らかにしている。すなわち、クラス六に関する規定の中で、「企業は、第三者に支払った仕入付随費用（運送費、手数料、保険等）を仕入に関する諸勘定のひとつに直接計上することができる」（改訂プラン一四一ページ。傍点筆者）として、<sup>(7)</sup> 外部的な付随費用のみを取得原価に含めることを指示している。してみると、付加価値計算を重視する

という今回の改訂プランの基本的立場からして、最初から、付随費用は外部のものに限ることとした方が、解釈上の混乱が生じなかつたのではなからうか。

一方、製造原価の正常性については、旧プランにおいても、経営分析会計において、固定費の合理的配賦(imputation rationnelle des frais fixes)の問題として意識されていた。つまり、合理的配賦法は、「予め正常なものと

して決められた操業度に比して計算された固定費の部分を原価に算入する」(旧プラン二〇〇ページ)ものである。しかるに今回の改訂に際してこの方式が拡張され、一般会計において「企業が操業不足の状態にある時に、その期間の不足の性格を強調することを旨とす」ことになった。すなわち、改訂プランは、棚卸資産の流入原価には、正常な要素のみが含まれ、統計的に見て正常な損失は原価に算入されるが、異常な損失や浪費は原価から除かれるとした上で、「固定製造費用の加工原価への配賦は、正常な生産能力に基づいてなされる」(改訂プラン一〇二ページ)としている。

まず、損失ないし浪費について、ペロションが設定した例を借りて検討してみよう。

〔例〕 手袋生産用の皮革の裁断工場において、皮革の通常の作業効率(皮革の全面積に対する利用面積の割合)は70%である。ある期間に、能力を欠いた切断士の採用によってその効率が50%に落ちた。そしてその作業に供された皮革の原価は三十万フランであり、切断コストは四万フランであった。

この場合、正常的には二万組の手袋が作られるとすると、正常な状態では、総製造費用は三十四万フランであるので製造単価は十七フランとなる。しかるに今期は一万六千組の手袋しか作られないのであるから、製造単価は二十一・二五フランとなる。そこでそれらの単価の差四・二五フランは、原価から除かれ期間費用として処理

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四  
されることになる。

ペロシヨンによれば、「改訂プランのこの方式は、EC第四号指令によっても示唆されたものであるが、それは原価と価値を混同している点で異論があるように見える。もし正常原価(従って商品価値)が十七フランでしかないならば、二十一・二五フランの実際原価を計上するという事実は、貸借対照表にその額を記載することに導くべきではなく、その場合には、二十一・二五フランの実際原価を保持する一方四・二五フランの減価に対して「引当をする」ことができる。」<sup>(8)</sup>

この見解が妥当なものかどうかは、製造原価とはどういうものか、そして正常原価を商品価値(Valeur venale)と見、それを時価(Valeur actuelle)と考えることが妥当かどうかにかかっている。前者についてはペロシヨンは、基本的には実際原価のすべてが製造原価であると考えており、また減価引当金設定の際の時価についても、プラン・コンタブルと異なる立場に立っていることは、改訂プランの規定(後述)と比べてみれば明らかである。

一方、操業不足によるキャパシティ・コストのロス部分の取扱い方は、明らかにEC第四号指令第35条<sup>(9)</sup>に呼応するものであるが、固定的な製造間接費を「実際操業度/正常操業度」の割合に応じて製造原価に配賦し、不足操業度に係わる部分は、当該期間の費用として処理することを意味する。

ペロシヨンは、製造原価の構成要素を現実的に(つまり現実の生産活動を平均的に)分析した上で、次のように述べている。すなわち、操業不足の度が30%を超えるような場合を除いて、固定費用が製造原価全体に対して与える影響が重要性を持つことはほとんど無い<sup>(10)</sup>ので、製造原価は、原則として実際原価に拠ることにして差支えない、と。その上で彼は、先の「損失ないし浪費」の場合と同様に、操業不足を勘案した正常原価計算の結果と



して得られる製造原価は、「商品価値」(Valeur venale)を意味するのであるから、それを「時価」(Valeur actuelle)と考へて、期末の棚卸資産については、それと実際原価との差を減価引当金の対象とすべきであると主張してゐる。<sup>(11)</sup>

確かに、正常操業度を下回る操業状態の場合に、操業不足分を常に製造原価から除外することを要求することが、果して妥当なのかどうか、疑問なしとはしない。なぜなら、そのような手続きは煩雑である(勿論その効果がその犠牲を上回れば良いわけではあるが)のみならず、正常操業度をどう設定するかという点で絶えず恣意性を強要することになりかねないし、<sup>(12)</sup>重要性の判断を埒外に置くことになりかねないからである。

その意味でわれわれも、重要性の観点から正常原価による製造原価の把握に一定の幅を持たせることには賛成である。ただ、操業不足に対応する固定費部分を、期末において減価引当金の対象にするという考へは、なるほどひとつの考へではあるにせよ、ブラン・コンタブルにおける「時価」の考へ方とは相容れないことは事実であつて、その点でペロシヨンの主張には若干の問題を残しているように見える(この点についてはなお後述)。

以上のように、若干の異論を残しながらも、棚卸資産については、正常な経営活動を前提にした取得原価なし製造原価による測定方式が採られることになつた。<sup>(13)</sup>そして、当期のその流入原価の額と、前期からの繰越額との総額が、加重平均法か先入先出法に基づいて、費消額と期末棚卸額とに分けられることになる(改訂プラン一〇二ページ)。「この加重平均原価は、各流入毎にかあるいは原則として平均在庫期間を越えない期間に基づいて計算することができる」(同上)とされているから、結局のところフランスでは、移動平均法と先入先出法のみが、

#### プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能(四)

払出原価と期末棚卸資産原価の算定法として認められたことになる。

従来のプラン・コンタブルにおいては、加重平均法しか認められなかったから、今回は一步前進したと言えない。しかし国際会計基準第二号に謳われている次入先出法はもとより、EC第四号指令が採用を認めている後入先出法すら退けたわけであって、果して前進と言えるのかどうか。旧プランにおいては、経営分析会計において、加重平均法を原則としつつも、FIFOとLIFOの採用を認めている(一八一ページ)ことを考えると、経営分析会計においてさえLIFOが姿を消してしまった今回の対応は、むしろ後退であるとさえ言える<sup>(14)</sup>。

フランスでこのようにLIFOが拒否された理由が、「一般に原価上昇期において、FIFOがLIFOに比べて大きな成果を計上することになるので、フランスの税法及びそれに従ったプラン・コンタブルは、LIFOを認めない<sup>(15)</sup>」ということであるとすれば、理論的にそれに批判を挟むのは見当違いであるように思える。

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、純理論的にもあるいは保守主義の観点からも、極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すればなおさらのこと、ここでなぜもう少し強く企業会計の立場を盛り込めなかったのか、われわれには理解に苦しむ点である。

以上検討して来た「流入原価<sup>(16)</sup>」が、減価引当金の設定に際して比較されるのは、「現在価値」(Valeur actuelle)である。そこでの現在価値は、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。ということは、「当該資産が置かれている状態と場所」に応じ

て(つまり企業毎に)評価額は異なるわけであって、恣意が大きく介在する可能性がある。恣意を介在させないで、この種の要請に応えたとすれば、ペロションが提唱している正常原価というものも一応は有力候補になりうる。しかし、流入原価を正常原価によって求めるプラン・コンタブルの立場では、その流入原価と比べる現在価値として再び正常原価を採用するわけにはいかない。ここでは、プラン・コンタブルの脚注(一〇三ページ<sup>④</sup>)が示唆しているように、結局のところ、この現在価値は「市場価格」(Prix de marché)ということになる<sup>(17)</sup>。

この現在価値が流入原価を下回る場合に、「減価引当金」が計上されることになる<sup>(18)</sup>。つまり、低価法の選択適用ではなく、常に低価法によるわけである。その具体的な記入は、次のようになされる(例えば商品の場合)。

(借方) 6817 流動資産減価引当金繰入額  $\times \times \times$  (貸方) 397 仕掛品減価引当金  $\times \times \times$

前年度に計上した引当金の戻入れを行なう場合には、「流動資産減価引当金戻入」勘定が用いられるが、これは前期損益修正に属することなく経常損益計算に含められる。ただし、この戻入れは、棚卸資産が取得原価ないし製造原価のまま成果計算に経常的に繰入れられることに対応する、いわば相殺的な金額を意味するからである。

改訂プランは、術語解説や個別テーマの形で修正原価法や現在価値法を採上げ、付属明細書においてはその冒頭で、本則からの離反の場合はその旨を記載すべきことを規定している以上、歴史的原価法以外の方法が全く否定されてしまったわけではないが、プラン・コンタブル自らがいみじくも言明しているように、「理論的には、評価法は、歴史的原価、修正歴史的原価、現在価値等の種々の概念に基づくことができる」が、「帳簿に記載される諸要素に対して、法律に従ってプラン・コンタブルによって採られた基本的な方法は、歴史的原価法である」(九七ページ)。そしてその歴史的原価法には、棚卸資産に限った場合、叙上のような特質が見られるのである。

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 ④

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (4)

(1) その構成は次の通りである。

三九一 原材料(及び用品)減価引当金

三九二 その他の調達品減価引当金

三九三 仕掛品減価引当金

三九四 仕掛用役減価引当金

三九五 在庫製品減価引当金

三九七 在庫商品減価引当金

(2) C. N. C.; *Plan Comptable Général, Edition 1982*, p. 99.

(3) これには次のような脚注が付している。「この時期は、企業財産への在庫品の流入の時(継続棚卸)か、勘定締切の時(間欠棚卸)である」(同右二〇ニページ)。ここで間欠棚卸 (*Inventaire intermédiaire*) とは、実地調査によって数量を確認しその評価をする方法を言う。

(4) 取得原価ないし製造原価は、固定資産を含めて規定されているが、ここでは棚卸資産について問題にする。

(5) 「直接・間接」という意味も、もうひとつはっきりしないので、直接的なものに限るとすべきではなかったかとする議論も見られる。例えば Claude Pérochon; *op. cit.*, p. 206).

(6) Cf. Claude Pérochon; *op. Cit.*, p. 194.

(7) Gérard Alfonsi; *Adaptation au Nouveau Plan Comptable*, Les Editions d'Organisation 1983, p. 127.

(8) Claude Pérochon; *op. cit.*, P. 207.

(9) EC第四号指令35条第三項(b)号「当該製品に間接的にしか配賦されない原価の理にかなった部分(une fraction raisonnée)」は、その原価が当該製造期間に関するものである限り原価 (*coût de revient*) に加えることができる。」

- (10) 監査に関して専門会計士・認許会計士協会が示した重要性の基準によれば、当該科目の金額に対して10%以上を、一応重要性があるものとして扱う。(Cf. *Le Nouveau Code Annote de la Comptabilité*, Editions des Publications Fiduciaires 1979, p.370 et suiv.)が、*レロシヨンはそれを80%以下で計算して扱う。*
- (11) Claude Pérochon; *op. cit.*, pp.208~211.
- (12) 設備資産の生産能力という客観的な指標に基づいて正常原価を考えるべきことを規定しているが、当該企業の正常操業度と当該資産の生産能力とは必ずしも一致せず、後者には主観的な判断が加わり、それだけ製造原価の把握は恣意性を帯びることになる。
- (13) 「取得原価」については、プラン・コンタブルは、必ずしも明確に述べているわけではない。
- (14) もっとも、一般会計と経営分析会計との間には、原則として数値の斉合性が無ければならないから、従来のプランの対応の仕方は首尾一貫していなかったとも言える。
- (15) G. Gélard & D. Phem; *Comprendre le Nouveau Plan Comptable*, Montchrestien 1984, p.303.
- (16) 外貨表示の棚卸資産の換算については、原則として各流入時の為替レートの加重平均によるべきであるとしている(改訂プラン一〇五ページ)。
- (17) EC第四号指令も《*la valeur du marché*》という言葉を使っており(第三九条第一項(b)号)、「市場価格」を用いることを示唆している。
- (18) 勿論「コスト保証方式の契約」(Contrat de vente ferme)の場合にはその必要はない。

86 付記

クラス三には、30以外にも、36と38のコードが使用されていない。しかし後二者については、次のような注記  
 プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 四

が見られる（改訂プラン七一ページ）。

36 …… 必要に応じて「固定資産から生ずる在庫品」という呼称で開設できる。

38 …… 企業が一般会計において継続棚卸を行なっている場合に、38 勘定は、未着品、委託品ないしは積送品を計上するために用いることができる。

前者は、設備資産が解体され、なんらかの形で再利用可能な回収資材 (Matières récupérées) となった時に用いられる。実務界がここまできめの細かい処理を行なうことに同意するかどうかは別にして、筋を通したものである。

一方38の方は、企業の所有に属しているが未着であるものとか積送中のものとかを収容する。つまり「倉庫外の在庫」を確認するものであって、その限りでは問題は無い。ただ「一般会計において継続棚卸を行なっている場合に」という前提は果して必要なものかどうか、われわれには疑問である。

\*

\*

\*

クラス三に関する今回の改訂には進歩を確信させるような変化はなにもない、というような酷評も見られるが、<sup>(1)</sup> 新たな対応を中心にして、クラス三についても、フランス会計の特質を探る上で、われわれにとってはかなり興味深い点が散在していることは否定しえない。

なお、一九七九年版の改訂プラン・コンタブル案と今回の確定プランの間では、表現の変化が見られはするものの、実質的に変化した点は無ないように見える。

(1) Henri Culmann ; *op. cit.*, p.154.