

# フランス会計の諸原則

——フランス会計制度研究の一齣——

斉藤昭雄

## 一、序

プラン・コンタブルは、ドイツのコンテンラーメンと同様に勘定体系を骨格とするものであるが、それはまた、フランスの企業会計原則ないし基準の性格を有するものでもある。その色彩は、一九八二年版プラン・コンタブルに至って一段と強くなったと言える。というのは、このプランに至って初めて、プラン・コンタブルが、一般原則 (Principes Généraux) をもってはじめるという体裁を採ることになったからである。すなわち、それまでのプラン・コンタブルにおいては、わが国の企業会計原則が重視している一般原則にあたる規定は存在しなかった。そのことが、プラン・コンタブルをフランスの会計原則ないし基準とみる立場からすると、やや物足りなさを感じさせたものである。<sup>(1)</sup>

詳細な勘定体系を含み、各勘定の機能面を重視する規定を中核とするこの大部(総ページ数三七四)のプラン・コンタブルをもって、企業会計原則そのものと考えすることは、少なくともわが国の企業会計原則を念頭に置いて

## フランス会計の諸原則

いる者にとっては、やや的是ずれのことと言わなければならない。しかしながら、いずれにせよ、冒頭に「一般原則」の規定を盛り込み、われわれの理解による「会計原則」をも明示的に採り入れることになった今回のプラン・コンタブルについては、その面についての検討を欠かすわけにはいかない。のみならず、そのことがフランス会計制度の特質を理解する一助となることは明らかである。

わが国では、すでに、プラン・コンタブルの一般原則について検討を加えた論考が存在する<sup>(2)</sup>が、フランス会計制度の解明を続けているわれわれも、一度は自らの理解の仕方をまとめておく必要があると考えていた。

本稿では、紙幅の関係で「一般原則」の中心をなしている「真実かつ公正な概観」、「正規性」、「誠実性」および「慎重性」の原則を問題にしてみたいと思う。

ところで、一九八二年版プラン・コンタブルは、その冒頭部分——すなわち第一部「一般的規定・用語・勘定分類表」、第一章「一般的規定」、第一節「会計に関する一般的規定」の最初のセクション(Sous-section A)——に、「一般原則」(Principes Généraux)と見出しを新設して、次のような規定を置いている。<sup>(3)</sup>

会計は、企業の状況および活動に関する真実公正な概観 (image fidèle) を表わす報告書を提示するため、慎重性の規則 (règle de prudence) を尊重して正規性および誠実性の要請 (obligations de régularité et de sincérité) を満たさなければならない。

慎重性とは、企業の財産および成果を損うおそれのある現在の不確実性を将来へ持ち越す危険を回避するため、事実を合理的に測定することである。

正規性とは、現行の規則および手続に準拠することである。

誠実性とは、会計責任者が企業の活動、事象および状況の実在性と重要性について通常もたなければならない認識に基づいて現行の規則および手続を誠実に適用することである。

一、会計は、その目的の達成に必要なデータを、それが数量化される限り、すなわち適当な単位数で表現される限り、すべて認識・測定し分類する。

二、この基礎的データは、適時処理されるように遅滞なくこれを記録する。

三、会計情報は、その利用者に対して企業の活動、事象および状況を適切・忠実・明瞭かつ完全に記述するものでなければならぬ。

四、連続する数期間を通じて会計情報に首尾一貫性があるということは、規則および手続の適用に継続性が認められることを意味する。

この継続性の原則に対する例外は、常によりよい情報を求めることによって正当化されなければならない。

会計方法が変更された場合には、新しい方法による情報とともに変更によって生じた会計上の影響についてすべての有用な情報をその期間に伝達することが望ましい。

この規定についてまずもって注目されるのは、財務諸表によって「**真実かつ公正な概観**」<sup>(4)</sup>を示すことが、会計に対する根本的な要請と考えられていることである。そこでまず、その点に焦点を合わせてみることにする。

(一) たとえば、中村宣一朗教授は、「プラン・コンタブルが、一般的会計指針として有効に作用するためには、会計的要請ないし要請原則とよばれるものをそのなかに包摂することが望まし」く、「現行プラン・コンタブル(一一九五七年版——筆者注)にはこの種の要請原則の指示が欠落しており、この点が一つの問題点として指摘されるであらう」<sup>(5)</sup>と述べている。フランス会計の諸原則

## フランス会計の諸原則

らう」と述べている。(同教授著『会計統一化政策』昭和五十一年、ミネルヴァ書房刊、一三三〜一三四ページ。)

(2) 代表的なものは、中村宣一朗稿「プラン・コンタブル・ジュネラルの一般原則について」(木内佳市先生還暦記念事業会編『会計および会計管理の研究』昭和五十七年、同文館刊、所収)

(3) Conseil National de la Comptabilité; *Plan Comptable Général*, Edition 1982, pp. 5~6. 邦訳『フランス会計原則』昭和五十九年、同文館刊、七〜八ページ。

(4) 念のために申し添えれば、これは英語の“a true and fair view”の訳語であつて、仏語による表現《une image fidèle》を直訳すれば、「忠実な概観」である。

## 二、真実かつ公正な概観

すでに良く知られているように、「真実かつ公正な概観」の追求が、プラン・コンタブルにおいても重視されることになったのは、明らかに、EC諸国の会計制度の調和化をめざしたEC第四号指令の影響によるものである。従つて、フランスの会計原則を問題にする場合にも、EC第四号指令の状況を無視するわけにはいかない。<sup>(1)</sup>

ところで、EC諸国の会計制度を調和させるための柱に据えられた基本理念が、とりもなおさずこの「真実かつ公正な概観」の追求ということである。すなわちEC第四号指令(以下「指令」と呼ぶ)の第二条によれば、「財務諸表(annual accounts)は、会社の資産、負債、財務の状況ならびに損益について真実かつ公正な概観を与へるものでなければならない」(第三項)という。

しかるに「指令」の当初の草案では、「財務諸表は、正規にして真率な簿記の諸原則を満たさなければならず、

明瞭に作成され、かつ評価および財務諸表の構造に関する規定の枠内で、会社の資産、負債、財務の状況ならびに損益についてできる限り正確な概観を与えなければならない」(傍点筆者) こととなっていた。

しかし、一九七三年に新たにECに加盟したイギリスの立場からすれば、「正確な概観」(a correct view)には、かつての国内法における「真実かつ正確な概観」が持っていた暗いイメージがつきまとっていることが強く意識されたようである。すなわち、かつてイギリスでは、「真実かつ正確」という表現が法律に盛り込まれており、ここでは「真実」と「正確」とは同じことを意味し、それには「会社の真の状況が貸借対照表に示されているよりも良好であることをむしろ望ましいとする保守主義の思考が含蓄されていた」と言われる。<sup>(2)</sup>しかるにそのような思考に決定的なダメージを与える事件が発生して反省がなされ、現在のような「真実かつ公正な概観」に変えられたという。

一方、「規定の枠内で……正確な概観を与える」ことには自ら限界があり、それは法的な諸規定への準拠性を強く求めることから結果していると判断された。従って、むしろあたりECのレベルでは、「正規な」(regular, régulier)という言葉は、それが法規への準拠を強く志向するものであって好ましくないと判断されることになった。そしてまた「真率な」(sincere, sincère)という言葉も解釈上疑義の多い言葉であって、その言葉を使わない方向で検討が加えられ、結局「真実かつ公正な概観」(a true and fair view, une image fidèle, ein getreuer Einblick)という表現に落着いたのである。<sup>(4)</sup>

このようにして、イギリスなど三カ国がECに新たに加わって以来論争が続いた第二条については、結局イギリスの主張が全面的に認められて、叙上のような表現に変わり、内容的に大幅に変更される至ったのである。

## フランス会計の諸原則

かくして、「真実かつ公正な概観」の追求が基本理念として確認されるとともに、「本指令の規定の適用が、第三項の意味において真実かつ公正な概観を与えるために充分でない場合には、補足的な情報が与えられなければならない」(第二条第四項)として、付属明細書(Notes on the accounts)が、貸借対照表・損益計算書とならんで、財務諸表の不可欠の構成要素たることの根拠を与えるところとなった。<sup>(6)</sup>そしてまた、続く第五項において、「本指令のある規定の適用が、第三項に規定された義務と矛盾する場合には」その規定から進んで離脱すべきことが義務づけられたのである。

このように、「真実かつ公正な概観」という観念は、極めて積極的かつダイナミックな面を持っているのである。すなわち、この観念は「豊かな内容を持っており、……真実(Le verité)を語るといっただけでは充分でなく、最も適切な形で真実を明らかにする必要がある」ということを意味するのであり、「財務諸表は、それが明らかにする現実について、正直(Honnête)かつ率直に、最も良い概観を提供する必要がある」ということを含意するものである。

その結果、一部においては『真実かつ公正な概観』という観念は、……正規性と誠実性に依拠する(Avec ses références à la régularité et à la sincérité) われわれ(フランス人)の思考体系とは全く別の思考体系<sup>(7)</sup>であり、「指令」に基づいた財務諸表のより良き開示と国内的なプラン・コンタブルの尊重との間に矛盾が生じることが懸念されていた。

しかしながら、「真実かつ公正な概観」は、基本的には、一般に認められた会計原則の継続適用を意味するものと解されている。<sup>(8)</sup>ということは、通常の場合、「真実かつ公正な概観」を表示すべきという要求は、要するに

会計原則に従うべきであると言っているものである、と理解することができる<sup>(9)</sup>。かくして、フランス国内においても、大勢としては、従来からの「より法律尊重主義の正規性と誠実性という観点と、融通性をもった『真実かつ公正な概観』という観念との間には基本的には大差がなく、せいぜい、付属明細書による補足的情報の開示が、これまで以上に強く要求されることになる」<sup>(10)</sup>にすぎないという考え方に収斂して行ったのである。

このように、ECにイギリス等が加盟し、第四号指令に「真実かつ公正な概観」という新しい観点が入ったことを契機として、フランス国内では、一時、それまでの正規性と誠実性が根本的に見直されるのではないかという空気が流れたけれども、結局は、プラン・コンタブルの冒頭において、それらをほぼ従来通り認めるかたちで、一般原則を成立させたのである。すなわち、フランスにおいては、「真実かつ公正な概観」を会計情報の目的を示す原則として措定したうえで、その目的達成のための手段の中核として、正規性の原則と誠実性の原則が配置されることになった——と考えることができる<sup>(11)</sup>。

ところで、「真実かつ公正な概観」という概念の定義は、プラン・コンタブルにおいては明示されていないのみならず、ECのレベルにおいても、同意を得られたかたちで確定的には示されていない。しかし、フランスでは、会計専門家の団体が、簡潔な表現によって一応の結論を導いており、それがひとつの有力な定義と考えられているので、ここでそれを紹介してみたい。それは、専門会計士・認許会計士協会(Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrés)が『基本的な会計原則』の中で採用した次のような定義である。

「会社自身が知っている状況に一致した状況の展望」(«une vue de sa (=de la société——筆者注) situation conforme à ce qu'elle en sait elle-même») <sup>(12)</sup>

この定義の仕方が完璧なものであるかどうかとなると疑問なしとはしないが、理念的には、企業自らが知っていることを公表することが、「真実かつ公正な概観」を提示することにつながるということは否定できない。わが国の「真実性の原則」がそうであるように、「真実かつ公正な概観」が明示的に定義することが困難な概念である以上、こういう定義の仕方ないし解釈の仕方は、かなり示唆に富むものである。

また、「真実かつ公正な概観」の内容を考える場合、「実質優先主義」との関連を看過するわけにはいかない。「真実かつ公正な概観」の追求という基本理念は、当然のことながら、財務諸表情報の質的特性を規定するものであって、「指令」へのこの理念の導入については、具体的には、特にその質的特性に関する実質優先 (substance over form) という点をめぐって争いがあったようである。筆者は、すでにこの点に触れて、「真実かつ公正な概観」を与えるためには、会計事象の法律的な形式にこだわらずに、その経済的な実質を重視すべきことが必然的な結果として生まれることになるのではないか、という推測を試みた。<sup>(13)</sup> 「指令」に沿うかたちでいち早く新しい会計法を制定したベルギーにおいては、その解釈を当然のこととしているが、<sup>(14)</sup> フランスでも、筆者の見方とは多少ニュアンスは異なるものの、「外観に対する事実の優先 (Prééminence de la réalité sur l'apparence)」の尊重というかたちで、その点を明言する見解が見られる。<sup>(15)</sup>

アメリカ公認会計士協会の研究成果によれば、実質優先主義は、報告の質的特性のひとつであり、それは「法的形式や技術上の形式ではなくて、実質的な経済的特徴によって、取引やその他の事象の会計処理が定められなければならない<sup>(16)</sup>」ということを意味する。例えば、利益稼得サイクルは、実際の収入・支出の見地から考慮され、あるいはまた、「犠牲と給付の実現のテストには、売上げのような形式的事象ではなくて、確実な事態が強調さ



れ、……資産の定義も、所有権という形式のあるなしにとらわれず、将来の給付の存在という実質的問題を浮彫りにしている<sup>(16)</sup>のである。そしてその結果、「法的形式性から主導的地位を奪うことは、たとえば、関連会社間の取引の会計処理を教えることになるであろう<sup>(16)</sup>」と示唆している。

周知の通り、この実質優先主義の思考は、国際会計基準にも承継されており、この点については「指令」もまたその延長線にあると考えて差支えないと思う。従って、「指令」の線に沿った会計制度を展開することが義務づけられているEC各国——従ってフランス——は、法規そのものが経済的実質を優先させて「真実かつ公正な概観」を積極的に追求する方向に進まざるをえないのではないか、と一応は考えられる。

しかるに、「会計は権利を書き写す (transcrire le droit) もでなければならぬと思われているフランスでは、この原則 (≡実質優先主義——筆者注) は、現実には認められていない<sup>(17)</sup>」というフランス人自らの判断を否定することはできない。しかし、「会計環境が拘束的でなく、さらに——それこそが基本的なことであるように見えるが——認められた原則のひとつが法律的な外観に対する事実の優先である国々 (主としてイギリスとオランダ) において、『真実かつ公正な概観』という概念は展開された<sup>(18)</sup>」ということを認識し、そういう背景のもとに育った「真実かつ公正な概観」を自らの会計原則の中に採り入れることを決めた以上、果して実質優先主義を切り離しておくことができるものであろうか。ここではやはり、規定として明示されていなくても、「真実かつ公正な概観」という概念は、それ自体この原則 (≡実質優先主義——筆者注) を含んでいないのかどうか自問することが可能である<sup>(19)</sup>」のであって、その解答は、新しいプラン・コンタブルの運用をもう少し見極めてみないと結論が出ないかもしれない。

## フランス会計の諸原則

なお、この「真実かつ公正な概観」は、一九八三年四月三〇日の法律を通して、商法(第九条)にも次のように採り入れられることになった。

「財務諸表は、正規かつ誠実なものであり、企業の財産、財政状態および損益について真実かつ公正な概観を与えなければならない。」

- (1) 以下の議論は、拙稿「会計制度の国際的統一化の一面——EC第四号指令の発効に寄せて」『産業経理』第三九巻第二号、五〇～五五ページに基づく。
- (2) 中村忠稿「企業会計法(イギリス)」『会計ハンドブック』昭和五十一年、中央経済社刊、八二九ページ。この前後の部分についても、同じページを参考にした。
- (3) 日本ではかつて《sincerité》には「真実性」という訳語をあてる傾向が強かったが、最近では、プラン・コンタブルが明確な定義を下したことを反映して、「誠実性」という訳語を用いることが多くなった。しかし時には「真率性」という言葉を用いる方がびったりしているように思える。ただこの言葉は日本語として馴染みが無いし、いちいち訳しかえるとかえって混乱を招く恐れもあるので、以下では、プラン・コンタブルの邦訳に従って、われわれも「誠実性」を用いたいと思う。
- (4) ただし、フランスでは、「正規性」と「誠実性」が、最終的には生かされることになった。
- (5) この点については、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三〇周年記念論文集』昭和五五年十二月、四六一～四七九ページ)を参照していただければ幸いである。
- (6) Robert Pirolli: «La révision du plan comptable général» *Revue Française de Comptabilité*, Mai-Juin, 1978, No 83, p. 206.

(7) Idem.

(8) Cf. David Flint; *A True and Fair View in Company Accounts*, 1982 Gee, p. 21.

(9) その意味では、わが国において、『真実な報告』は、結局のところ、企業および企業をとりまく社会的・経済的な諸条件を背景としたうえで、の有用性と信頼性とをそなえた会計報告であることを意味し、具体的にはそのような客観的諸条件のもとでの報告利用者の関心適合性に関する『社会的な同意』にもとづきつつ統一化された会計諸原則、諸基準に対する準拠性としてあらわれる」(山本忠恕・高村剛雄共著『体系財務諸表論(理論編)』昭和四八年、税務経理協会刊、一〇二ページ)と考えられてゐること——少なくとも枠組の上では——全く同一のことを意味するものと見られるのである。

(10) Jean Raffegaue et al.; *Plan Comptable Révisé*, 1980 Francis Lefebvre, p. 63.

(11) ヘンションも一般原則を目的原則とそれを達成するための手段原則とに分けているが、彼の場合、正規性や誠実性の原則は目的原則の中に含め、手段となる原則は「一般原則」後半の一〜四に列挙されたものであるとしている。(Claude Péronon; *Guide d'Application—Plan Comptable Général 1982*, 1982 Foucher, pp. 19~20.) しかしわれわれはこの分け方には与することができない。なお、中村宣一朗教授も、「真実かつ公正な概観の原則を会計の達成すべき目的にかかる基本的原則と位置づけ、また他の原則をその目的達成のための手段にかかる要請原則と位置づけることによって、一種の階層関係を形成している」(前掲論文、一三八ページ)として、われわれと同趣旨の発言をしている。

(12) 正確に言えば、これは、会社が真実かつ公正な概観を提示しなければならないことについて次のように定義している個所の一部である。

「会社は、計算書類において、読者に、『会社自らが知っている状況に一致した状況の展望』を与える情報を提供  
フランス会計の諸原則

フランス会計の諸原則

しなげればならぬ。」(Cf. Maurice Petitjean; *Recueil Méthodique du Plan Comptable Révisé*, 1983 Economica, p.10.)

(13) 拙稿「EC諸国の会計制度の調和に関する若干の考察——ベルギーにおける新しい会計制度の展開に関連して」『産業経理』第三八巻第一号、六六ページ。

(14) そのことは、たとえばベルギー会計、監査標準化センターの会計原理委員長であるロシエットの次のような発言によつて裏付けされる。「忠実性の諸条件のひとつが、取引にまつわる外観ないし法律的形式に対する実質の優先から生ずる。」(Jules Rochette; *Vers le Plan Comptable Belge—La Loi du 17 Juillet 1975*, 1975 Association Belge des Banques, p.13.)

(15) Marie-Charlotte Pinio; «La IV directive; un bon ou mauvais génie pour le plan comptable révisé?」  
*Revue Française de Comptabilité*, Mai-Juin 1978 N° 83, p.231.

(16) 川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』昭和五十一年、同文館刊、七四ページ。

(17) Jean Raffegaue et al.; *Op. cit.*, p. 64.

(18) Idem.

(19) Jean Raffegaue et al.; *Op. cit.*, p. 39.

三、正規性・誠実性・慎重性

「真実かつ公正な概観」の追求という会計の第一義的な目的原則を実質的に支えているのは、正規性の原則と誠実性の原則である。

先に見たように、プラン・コンタブルは、「真実かつ公正な概観」は、会計が、

——慎重性の規則 (la règle de prudence) 及び

——正規性と誠実性の要請 (les obligations de régularité et de sincérité) とを満足させない限り達成されないとしているが、中でも比重が高いのは、「正規性の要請」であるように見える。

ところで、この正規性は、「現行の諸規則と諸手続への準拠」であると定義されているから、その内容は比較的明瞭である。すなわち正規性の原則は、文字通り原則として、会計は現行の諸規則と諸手続へ準拠して遂行されることを第一次的に要請するものである。ただし、会計が正規のものであるためには、常に法律によって予定されている義務を満足させるだけでは充分でなく、当該企業に固有の諸条件を満たし、その正規な性格は充分永続することもまた必要である。<sup>(1)</sup>

企業に固有の客観的な条件は、企業の一般的な管理組織 (l'organisation administrative générale) ——特に内部統制システム——とか、証拠書類 (les pièces et documents justificatifs) の利用可能性 (la mise à disposition) に由来するものである。そしてまた、当然の帰結として、企業は、会計の組織と手続とを記載した文書を持つと同時に、少なくとも仕訳帳、元帳、棚卸帳を備えなければならないこととされている。<sup>(2)</sup>

一方、会計が正規のものであるためには、単にそれらの条件を満たすだけでなく、それらの条件が充分な永続性をもって適用されることが必要である。そのために会計帳簿の保存もまた、当然のこととして要求される。

そういういわば周辺の条件を整えたいうえで会計が現行の諸規則と諸手続に基づいて遂行されることになる。その際の準拠すべき諸規則と諸手続には、商法、商社会社法（それらの一部を改正するための一九八三年四月三〇日の法

## フランス会計の諸原則

律を当然含んでいる)やプラン・コンタブルの規定を意味するが、「会社法やP・C・Gに規定が見いだされない場合には、『一般に認められた慣習および原則』(usages et principes généralement admis)も現行の規則と手続に相当するものと考えられる。」<sup>(3)</sup>

かくして正規性を備えることが、「良い情報」(une bonne information)を提供するためにまずもって要求される必要条件であるが、それだけでは充分ではない。すなわち、正規性の原則は、誠実性の原則と相俟ってはじめて「良い情報」を提示するための条件を整えるのであり、また自らの原則も生きる筋合いにある。この観点は証券取引委員会(Commission des Opérations de Bourse)によって公的に示されたものとされているが、一九六六年商事会社法にすでに次のような規定として反映されている。

「会計監査人(Commissaire aux comptes)は、財産目録、一般経営計算書、損益計算書および貸借対照表が正規かつ誠実であることを確かめる。そのため会計監査人は、……会社の計算書類が正規かつ誠実であることを監督することを常時任務とする。」(第二二八条)

その後、会計の目的として「真実かつ公正な概観」が指定され、「良い情報」がそのような概観を備えた情報であると考えられるようになって、結局右の観点はそのまま生かされることになった。

ところでプラン・コンタブルの定義によれば、誠実性とは、「会計責任者が企業の活動、事象および状況の实在性と重要性について通常もたなければならない認識に基づいて現行の規則および手続を誠実に適用すること」である。ということは、ひとこと言って、正規性が「真実かつ公正な概観」を形式的に支えるものであるのに対して、誠実性は、それを質的・内容的に支えるものである。従って、それだけ一層、誠実性と真実かつ公正な

概観との関連が問われることになる。

ラフゴー等は、その点について次のような問い方をして検討を進めている。<sup>(5)</sup> すなわち、「諸規則(ないし一般に認められた会計原則)の誠実な尊重は、真実かつ公正な概観を得ることを可能にするものであるか」と。そしてそれに對しては三つの答えが可能であることを示唆し、真実かつ公正な概観という概念は、次の場合にしか係わらない (*ne jouerait que lorsque...*) と云つてゐる。

- (1) 特定の問題を処理するための定められた規則が存在しない場合
- (2) 適用可能なくつかの規則が存在する場合

(3) 例外的なケースではあるが、規則は存在するもののそれを厳密に適用することは却つて誤りである場合  
ラフゴー等のこの分析は極めて示唆に富むものであつて、これを手がかりにして、われわれは次のような理解に達した。すなわち、

第一に、適用可能な規則ないし手続がいくつか存在する場合には、會計人として通常持たなければならぬ認識に基づいて、良識を持って適用すべき規則ないし手続を選択することが、誠実性の原則を満たすことになり、そのことがそのまま真実かつ公正な概観を提示することにつながる。

第二に、選択の余地のない規則ないし手続が存在するという場合であっても、それを尊重して——すなわち誠実に——適用しても、必ずしも真実かつ公正な概観を導かないことがありうる。たとえば貨幣価値ないし為替レートの安定期にそれを前提に作られた規則ないし手続きは貨幣価値ないし為替レートが大幅に変動する時には大きな問題をもたらすことは周知のことである。この場合には現行の規則や手続を誠実に適用しないことこそが要

## フランス会計の諸原則

請されよう。ということは「真実かつ公正な概観」の原則は、目的原則であると同時に上位原則であることを意味する。

第三に、ある特殊問題に関して明記された規則や手続きが存在せず慣習 (le bon usage) も確立していない場合には、「現行の規則および手続を誠実に適用する」ということははじめから無理なことであって、この場合にもまた、望ましいと思える方法を用いて、真実かつ公正な概観を導く努力をすることが要請されることになる。

現実の問題としては、第二、第三の場合ほとんど例外的にしか起り得ないから、制度上は大きな問題を惹き起さないのかもしれない。しかしながら、率直に言って、この辺にアングロサクソン系の「真実かつ公正な概観」とフランコジャーマン系の「正規性」および「誠実性」とを合体させて会計原則を作りあげたフランスの対処の仕方の無理があらわれているように思えるが、いかがなものであろうか。

いずれにせよ、右に見たように、誠実性の原則が最も良く發揮されるのは、規則および手続の選択適用の局面であることは間違いない。そしてその場合に、適用した規則や手続きを必要に応じて開示することが「誠実性」の要請に沿うものとして当然考えられることになる。

さらにまた、「現行の規則および手続を誠実に適用」して財務諸表を作成した場合、貸借対照表および損益計算書の数値としては表われないけれども重要な情報は、当然のごとく「誠実性の原則」の延長線上にある情報と考えられよう。

以上の正規性と誠実性の要請を満たす際に前提とされているのが、「慎重性の規則の尊重」(le respect de la



régie de prudence)である。先に見たように、「慎重性」は、「企業の財産および成果を損うおそれのある現在の不確実性を将来へ持ち越す危険を回避するため、事実を合理的に測定することである」と定義されている。しかしこの定義は明確さを欠いている。

フランスでは「根本的な概念」(notion fondamentale)と考えられて重視されているこの「慎重性」は、「指令」に採り入れられ、そこでははっきりと三つの具体的な適用のケースが明らかにされている<sup>(8)</sup>。若干のコメントを付して列挙してみれば、次の通りである<sup>(9)</sup>。

① 「貸借対照表日に実現している利益のみを計上すること」——「実現している利益」がどういうものであるかについては解釈がわかるが、期末時点での資産の評価益 (les plus-values) は未実現なので計上しないという点では同意が得られているようである。

② 「当期または前期に(原因が——筆者注)発生した予測可能な危険および偶発損失は、たとえ、期末から貸借対照表作成の間にしかわからないとしても考慮しなければならない」——これは「危険・損費引当金」の計上を指すものであるが、期末時点を過ぎても貸借対照表を実際に作成するまでにわかったものはすべて計上すべきことを要請したものである。それは「諸勘定の締切時に評価される」(一九八二年版ブラン・コンタブル、三七ページ)というフランスの対応とは異っており、『指令』の規定はより現実主義的であり、真実かつ公正な概観により一層つくす<sup>(10)</sup>ことになろう。

③ 「たとえ当期が損失であれ利益であれ、減価 (les dépréciations) を考慮しなければならない」——この点はフランスの適用の仕方も全く同様である。

## フランス会計の諸原則

これらのほかに、減価償却費 (Les amortissements) や未払費用の計上も、この慎重性の原則の適用の例であるとフランスでは考えられている<sup>(11)</sup>。

実際には、慎重性の原則は、すべての潜在的な価値の減少 (toutes les moins-values latentes) を認識・測定するが、反対に価値の増加 (les plus-values latentes) を計上しないということ并要求するものである<sup>(12)</sup>。その結果、資産は、減価分について配慮はされるものの貨幣価値の下落 (érosion monétaire) については考慮されないまま、取得原価によって測定・表示される。これで果して、「真実かつ公正な概観」が得られるのであろうか。

さらにはまた、先に触れたように、もともと「真実かつ公正な概観」は、その概念が生まれたイギリスにおいて、保守主義つまり慎重性否定の意味合いを含んでいることを考える時、果して、「慎重性は真実かつ公正な概観を裏切るものである<sup>(13)</sup>」ということにならないであろうか。

なおこの慎重性の原則は、次のように商法にも採り入れられている。

「年次計算書類は、慎重性の原則を尊重しなければならない。……利益が無いか不十分な場合にも、減価償却と必要な引当金の計上をしなければならない。」(第一四条)

(1) Cf. *Dictionnaire de la Comptabilité*, 1984 Les Publications Fiduciaires, pp. 731~2.

(2) これは一九八三年十一月二十九日付大統領令第一条によるものであり、法律的な義務でもある。

(3) 中村宣一朗稿、前掲論文、一三八ページ。

(4) 前掲仏語『会計辞典』七三二ページ。

- (5) Jean Raffegaue et al.; *Op. cit.*, pp. 67~68.
- (6) ① 真実かつ公正な概観は、諸規則の誠実な尊重によって得られる。  
 ② 真実かつ公正な概観は、諸規則に優先するのであって、諸規則はもはや目安 (indicatives) でしかない。  
 ③ 真実かつ公正な概観は、規則が存在しないか規則が現実を表現するのに不十分である時に、尊重すべき原則である。これは前二者の中間に位置するが、唯一妥当なものである。
- (7) Cf. André Prost; «Présentation et dispositions générales du Plan» dans C. E. S. A. et F. N. E. G. E.; *Plan Comptable Révisé*, 1980 Masson, p. 21.
- (8) 「指令」第三一条第一項の号。
- (9) ノメン・ド・ラ・プラン, Henri Culmann; *Le Plan Comptable Révisé de 1979, 1980 P. U. F.*, p. 99 を参照した。
- (10) Idem.
- (11) 前掲仏語『会計辞典』六八四ページ。
- (12) 同右。
- (13) Henri Culman; *Op. cit.*, p. 100.

#### 四、結 び

本稿三二一～三三三ページからも明らかのように、プラン・コンタブルが「一般原則」として明示しているものだけでなく、以上のほかにいくつが存在する。さらにはまた、この部分には含まれていないけれども、「会計原則」

フランス会計の諸原則

## フランス会計の諸原則

を構成すると考えられるものが、プラン・コンタブルにはいくつか存在する。それらはすべて、われわれの最終的な関心事である、フランス会計の諸原則となるわけである。本稿ではそれらのごく一部についてしか触れられなかったが、最後に、それらを体系的に採り上げている二つの解釈について、その骨子をここに紹介してみたいと思う。

### A H・キアルマンの分類<sup>(1)</sup>

キウルマンは、①プラン・コンタブルではすべての原則が「原則」という見出しのもとにまとめられていないように、②「原則」と「規則」の境界があいまいであるがゆえに、リストのかたちでまとめるとは困難であるとしながらも、批判を覚悟のうえで、見出した八つの原則を次のようにグループ分けしている。

法律的な状態に関する二つの原則

- (1) プラン・コンタブル不適用 (non-obéissance) の原則
- (2) 法規不適用の原則

機能的な定義に関する一つの原則

- (3) 真実かつ公正な概観

心理的な態度に関する三つの原則

- (4) 慎重性の原則
- (5) 正規性の原則

(6) 誠実性の原則

会計組織に関する二つの原則

(7) 財務諸表の構造と評価方法における継続性の原則

(8) 監督 (control) 可能性の原則

B 『会計辞典』の体系<sup>(3)</sup>

『会計辞典』は、「会計原則」の項において、会計の目的を達成するために、会計は、一般原則、評価の諸規則および財務諸表作成のための仮説を満足させる必要があるとしている。そしてこれら三つが全体として会計の教義 (la doctrine) を形成することになるとしたうえで、それら三つの要素を「会計原則」として採り上げているのである。

一般原則

○ 慎重性 ○ 正規性 ○ 誠実性

評価規則

○ 歴史的原価 (取得原価と製造原価) ○ 市場価値 (棚卸の場合)

財務諸表作成についての仮説

○ 経営の継続性 ○ 期間の独立性

フランス会計の諸原則

## フランス会計の諸原則

いずれも興味ある見解であるが、これらの解釈については、いずれ別の機会に検討結果を明らかにしたいと思う。

(1) Henri Culmann; *Op. cit.*, p. 91 et suiv.

(2) たとえば「慎重性の原則」は、フラン・コンタブルの規定では「慎重性の規則」となっているが、一般には「慎重性の原則」として論じられているように、「原則」と「規則」の用語法は曖昧である。

(3) 前掲仏語『会計辞典』六四八ページ。

(追記)

故森 清教授は、私より半年前に本学に赴任された。そして私は最初の数年間、一号館二階の南東の角にあった研究室で森先生とご一緒であった。その後も、広い意味で同じ会計学を専攻する先輩同僚森先生とのご縁は続いていた。その先生が昨年突然病の床に伏し、及ばずながら私は、先生の四年のゼミを引受けることになった。若干専攻分野が違っているうえに、卒論に取組む時間的な遅れもあり、二〇名にも及ぶゼミ生の卒論指導に、正直言って私は大いなる不安を抱いたものである。しかし終ってみれば、むしろ私自身のゼミ生達より早く卒論を書き上げた人が多く、何と言っても一人の脱落者も無く卒論を提出したとの報告に接した時には、森ゼミの学生諸君の底力にも打たれ、私は感激一杯であった。そしてその卒論を読み進めるうちに、ほとんどすべての森ゼミ生が「先生は学生のことを良くわかっている本当にいい先生でした」ということを「はしがき」に一様に書いていることを知って、また新たな感動に打たれ、同時に、先生は学生に心から好かれていたのだなとしみじみと感じうらやましくさへ思った。

その森先生も今はすでに亡い。拙稿を先生のご霊前に捧げ、心からご冥福をお祈り申し上げるばかりである。