

会計事象の「実質」をめぐって

齊藤 昭雄

1. はじめに

われわれは、かつて「真実公正な概観」という理念の EU 諸国への導入に関して、「理念」と「制度」的対応との間には抜き差しならない断層が存在することを確認したことがある¹⁾。会計制度の国際的統一ということは、今や避けて通ることができないように思えるけれども、同一の理念のもとに制度的統一が可能なのかどうか、強い疑念を感じざるを得ない。会計が単なる計算構造ではなくて、社会的なシステムとして存在している以上、そういう断層が存在することはむしろ当然のことなのかもしれない。しかし、企業活動の国際化に伴って、各国の会計システムを、なんらかの形で統一化しなければならない——あるいは少なくとも調和化を図らなければならない——とするならば、この疑念に一応の答えを用意しなければならないことも事実である。

実質優先主義に対するフランスの反応を検討することによって、その問題に少しでも接近することが、本稿のねらいである。

周知の通り、1973年のイギリスの EC への加盟は、「真実公正な概観」の追求という基本理念を EC 第 4 号指令に盛り込まざるを得ない状況を作り出した。それに伴って、特にその質的特性に関する実質優先 (substance over form) ということをめぐって争いがあった。われわれは既にこの点に触れて、「真実公正な概観」を与えるためには、会計事象の法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²⁾。第 4

号指令に添うかたちで逸速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³⁾が、フランスでは逆に、それを明示する形でプラン・コンタブルその他の会計関係規定の中に盛り込むことはしなかった。

率直に言って、フランスは、これを無視した形で制度的対応を図ったと言っていると思う。確かに、この実質優先主義を採用するか否かについては、EC 第4号指令の成立過程において、イギリスとドイツ・フランスとの間の根本的な対立として存在していたようである⁴⁾。が結局のところ、EC 第4号指令には、「真実公正な概観」が取り入れられはしたが、「実質優先主義」については盛り込まれなかった。そしてフランスは、国内的対応に当たって、「真実公正な概観」を形式的に取り入れはしたが、実質的には無視してきたと言えるし、「実質優先主義」とは無縁であった。さらにドイツにいたっては、「離脱規定」さえ設けなかったわけで、フランスよりも一層「実質優先主義」とは遠いところにいたと言えよう⁵⁾。

ところで、フランスは、連結財務諸表に関する EC 第7号指令が成立したのを受けて、1985年に商事会社法を改訂し、1986年以降連結財務諸表制度を実施に移すことになった。連結財務諸表 (comptes consolidés) という概念は、連結納税制度を導入した1965年7月12日付の法律とともにフランスにも植えつけられたけれども、連結財務諸表の義務的な制度化は、EC 第7号指令の成立を待たなければならなかった⁶⁾。そしてその導入に際しては、法律的には独立していても、支配 (contrôle) 関係——法的・財務的關係 (liens juridico-financiers) のみならず人的ないし商業技術的關係 (liens personnels ou technico-commerciaux) ——を考慮せざるを得なくなった。すなわちここに至って、そもそもひとつの会計システムを法律的に独立したひとつの企業に適用するという法律尊重の立場を、根本的に見直すべき必要性に迫られたのみならず、会計的判断をする際に、法律関係を無視せざるを得ないような状況が生まれたのである⁷⁾。

そして時を同じくして、1987年に起こった、プジョー社による「実質デファイザンス」の利用とその貸借対照表上での対応の仕方は、その状況に火を注ぐことになった。ここに至って、実質優先主義が俄然注目されるとともに、財務諸表は根本的に何を明らかにすべきであるかということが、大いなる関心事となったのである。そこでわれわれも、まずは、法律적으로는当初の権利と義務が残っている資産と負債とのオフ・バランス化を導くことになった、プジョー社のケースを検討してみたいと思う⁸⁾。

- 1) 拙稿「理念と制度の断層——会計の国際的統一化をめぐって——」成城大学『経済研究』第122号, PP. 7~30.
- 2) 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38巻第1号, P. 66.
- 3) Cf. Jules Rochette; *Vers le Plan Comptable Belge—La Loi du 17 Juillet 1975*, Association Belge des Banques 1975, p. 13.
- 4) 拙稿「ベルギー会計法の成立とその意義」成城大学『経済研究』第59・60号合併号, PP. 198~199.
- 5) 前掲拙稿「理念と制度の断層」等を参照されたい。念のためのに申し添えれば、「離脱規定」とは、真実公正な概観を表すために、必要があれば、会計規定から離脱すべきである、という規定である。
- 6) Cf. Brigitte Raybaud-Turrillo; 《Droit comptable et droit économique: une approche renouvelée de la patrimonialité》*Comptabilité—Contrôle—Audit*, Mars 1995, p. 35.
- 7) さらに、連結に触発されて企業のダイナミズムが注目され、事象の静的法律的側面に拘泥せずに、「経営の継続性」を前提にした、動的な解釈の可能性ないし必然性が意識されるようになってきた。
- 8) プジョー社のケースについては、平成9年1月に、根来克幸君が成城大学に提出した修士論文（「フランス会計における真実公正な概観の検討——プジョー社の事例を手がかりにして——」）の中で、詳細に分析されている。

2. 実質デファイザンス取引の「実質」

実質デファイザンス（“In-substance defeasance”. フランスにおいても、こ

prunt) である。

この社債は、1991年には完済される。」

このような説明が連結財務諸表への注記 (notes aux états financiers consolidés) の形でなされた後、個別財務諸表の付属明細書 (annexe) の中で、さらに次のようなことが、明らかにされている⁴⁾。

「プジョー株式会社は、政府保証債を10億6,700万3,000フランで購入した。この政府保証債は、最終の償還の日まで、我々の10億フランの新株引受件付社債 (利率11.5%, 期間1983~1991年) に完全に相関している (parfaitement corrèle)。 (以下実質デファイザンスに関する説明の部分を省略—筆者) 1987年度に関しては、損益計算書に対するこの取引の影響は、以下の通りであった (単位千フラン) :

発行費残高の償却費の営業費用への算入	30,014
信託会社に移転された有価証券の取得価額と	
信託会社に移転された借入金 (l'umprun) の	
額面価額との差額の財務費用への算入	67,003 ⁵⁾

まずもって事態の推移だけを確認してみれば、こうである。

このプジョー社の行動に直面して、国家会計審議会 (CNC) は、翌1988年の12月に「“実質デファイザンス” 取引の会計処理に関する意見書」を公表した⁶⁾。その中で、CNC は「この取引は、当該企業をしてその最初の義務 (son obligation initiale) から解放するものではない⁷⁾」ということを確認しつつも、結局は、プジョー社の行ったオフ・バランス化を認めることとなったのである。

このような法律的な事実 (申すまでもなく「法律実質」ではない) を無視したような処理の仕方に対しては、当然のことながら、フランス国内では、早速、不快感を露にするような反応があった⁸⁾。

「資産」(Actifs) とは「企業にとってプラスの経済的価値を持った財産要素⁹⁾」と考えられ、「負債」(passifs) が「企業にとってマイナスの価値

会計事象の「実質」をめぐって

を持った財産要素¹⁰⁾」であると考えられている以上、紛れもなくそれらに該当する要素をオフ・バランス化することは、すんなり認められないほうが当然である。しかるに、われわれは、ここで、この「実質ディフィザンス」取引が、意外にも、既に身近な存在である為替手形の振出しに、極めて類似していることに思い至った。

念のために確認しておけば、手形発行に伴う振出人の義務は無視されて会計上は、既存の債権（例えば売掛金）と新たに発生した債務（例えば買掛金）とが相殺される形で、処理される。債権を放棄して債務の弁済に充てることを表明している以上、その事実こそ会計的に表現すべきものと考えられているわけである。しかしながら、法律的側面を重視するフランスの場合、事態はそれほど割り切れるものではないような気がする。なぜならば、我が国の手形法第9条と全く同様に、フランス商法典第115条は、振出人の手形代金支払担保義務を明示しているからである。それにもかかわらず、フランスにおいてもまた、為替手形の振出しに際しては、振出し企業は、日本の場合と全く同様に、債権と債務の相殺消去という形で会計処理し¹¹⁾、手形（の義務）は帳簿には現れない。ということは、一方で、最終的な債権者・債務者であり続ける売掛金・買掛金をオフ・バランス化してしまうと同時に、他方では、手形振出しに伴う義務をもオフ・バランス化してしまうわけである。

その場合、債権・債務の相殺については、そのような法的実質が、手形という証書を通して、まさに法律的にそれらの放棄が表明されているわけであって、そのような処理こそ法的形式を反映するものと考えることができる。他方で、手形振出しに伴う債務が無視されるのは、手形振出し企業の義務が、直接的な「支払義務」ではなくて、「支払担保義務」だからであろう¹²⁾。そういう解釈が承認されるからこそ、為替手形の振出しについては、なんら問題にされないのであろう。

とすれば、それに酷似している「実質ディフィザンス」取引について、

会計事象の「実質」をめぐって

なにゆえにそのオフ・バランス化が問題にされるのであろうか。それはただ一点、債権（プジョー社の例では政府債のポートフォリオという有価証券）と債務（同じく社債）の法的形式上の債権者と債務者の立場を放棄し（ないし免れ）ていないからであろう¹³⁾。しかしながら、当該有価証券の取得がまさに（直接的な）債務弁済の代りであることが、最初から意図されている以上、それを委託して、債務弁済の代行を、変更不可能な契約をもとに実行したという事実は、その法的な実質をとらえようとすれば、会計的には、相殺をもってオフ・バランス化することこそが、妥当であると言わなければならない。

このようにして、「実質」を法律的に考えることができるのであれば、実質優先主義は、フランス的な理念ないしはフランスの「財産性」(patrimonialité) という会計観のもとでも、無理なく受け入れられるのではないだろうか。

- 1) 因に、1982年に、エクソン社によって初めて行われた実質ディフィザンス取引は、こうである。
エクソン社は、既存の社債の元本の償還と利子の支払いに充分に比べられる政府債を3億1,300万ドルで購入した。そしてその政府債を、社債の元利返済にのみ充当されるという契約のもとに、モルガン・ギャランティ・トラスト社に預託した。その結果、エクソン社は、社債を実際に買い戻すことなく、オフ・バランス化することができた。そのうえ、預託した政府債の購入価額と社債の額面価額5億1,500万ドルとの差額は、社債発行差金の臨時償却費やモルガン社への手数料支払いなどの負担を差し引いてもなお、エクソン社に利益をたらすことになった。(田中建二著『オフバランス取引の会計』平成3年・同文館、P. 63 参照。)
- 2) Peugeot S. A. ; *Rapport Annuel 1987*, p. 96.
- 3) これは結局、信託会社に支払われる手数料に相当するものと考えることができる。
- 4) Peugeot S. A. ; *Op. cit.*, p. 129.
- 5) ここで計上されている費用の合計額は、上に引用した説明文に見られる費用額7,100万フランとは異なっている。しかも、これらの費用には、先の

会計事象の「実質」をめぐる

「ポートフォリオを組む費用と信託財産の管理費用」が含まれていない。そのことからして、次のように類推することが可能である。すなわち、信託会社に移転した政府債と社債との間の価額の差が、信託会社への手数料を大幅に上回るために、実際には、信託会社から2,600万フラン程の還付があったのではないか。この点は、本稿で考察しているテーマからはそれるけれども、もしその解釈が正しいとすれば、プジョー社の説明は不十分である。

- 6) CNC ; Document N° 76 : *Avis relatif à la comptabilisation de l'opération d'in-substance defeasance* , Décembre 1988. これは、内容的には、FASB の76号基準書と同じである。
- 7) CNC ; *Op. cit.* , p. 3. すなわち、社債権者に対する義務は、信託会社への預託によっても免れ得ない、ということである。
- 8) Cf. Marie-Charlotte Pinio ; 《Où l'on reparle de l'image fidèle : le récent débat sur la defeasance》 *Réflexions sur la Comptabilité* , 1990 *Economica* , p. 160.
- 9) CNC ; *Plan Comptable Général 1982* , p. I. 19.
- 10) CNC ; *Op. cit.* , p. I. 36.
- 11) Cf. *Dictionnaire de la Comptabilité* , 1993 La Villeguérin Editions , p. 519.
- 12) つまりそれは、手形振出しに伴う偶発債務であって、確定した債務ではない。
- 13) 形の上では、為替手形の場合と違って、信託会社というもう一つ別の当事者が存在するとか、金額が大きくて影響が大きいというようなことがあるが、それらは「実質ディフィザンス」取引のオフ・バランス化に関する会計的な判断に際しては、特に問題にはならないと思う。

3. リース取引と「実質」

次に、実質ディフィザンス取引とは反対に、取引のオンバランス化の面から問題にされる、リースについて考えてみたいと思う¹⁾。

フランスでは、現在のところ、リース契約の対象となる資産は、最終的に買い取りのオプションを実行して、所有権が当該企業（レシー）に移らない限り、レシーの貸借対照表には計上されないから、それは、資産提供

会社との間の実質的な法的資質たる売買契約を無視したものとなる。確かに法律的形式的な姿としては、資産提供会社とレサーとの間に売買契約が結ばれ、レサーはレシーに対して当該資産を賃貸している形をとっている。しかし、当該契約に立ち入ってみれば、資産提供会社とレシーとの間に実質的な売買契約が交わされており、レサーは単に資金提供者に過ぎない。

まさにそういう実質的な法律関係を反映した会計処理を勧めているのがIAS²⁾であって、レイボー＝チュリロが指摘しているように³⁾、フランスの対応こそ、まさに実質的な法律的側面である「実質的な財産性」(patrimonialité substantielle)と完全に矛盾したものとなっている。すなわち、フランスの対応は、表面的な法律的形式にこだわっていて実質的な法律関係を無視しているために問題を残しているが、一方のIASは、本節の注2)の文言を読めば分かるように、一般に思われがちなように経済的な観点を導入しているというよりは、実質的な法律関係を尊重していると言えるのではなからうか。とすれば、この場合にも、実質ディフィザンスの場合と同様に、法律的形式を実質的に解釈した対応を図りさえすれば、「財産性」(patrimonialité)に基礎を置く従来のフランスの会計観は、国際的な調和という土俵の上でも、貫き通せるのではないか。

先に見たように、資産の特性は、「企業にとってプラスの経済的価値を持った財産要素」であり、一方でレシーの貨幣的債務は、「企業にとってマイナスの経済的価値を持った財産要素」である。とすれば、フランス人にしてみれば「われわれが準拠するのは、貸借対照表の財産的観点であって、フローに基づく推論ではない⁴⁾」ということになる。すなわち、「ある費用が将来収益をもたらすことができるという事実だけでは、その費用を資産の中にもめるには不十分である。すなわち、そのような考え方は、例えば、賃貸資産の利用が生産性があるという期待のもとで、……単純な賃貸契約を資産化することに導くことになる⁵⁾」が、それは問題である。

会計事象の「実質」をめぐって

真実公正な概観をめぐる事件として注目される、イギリスのアーヅル食品会社のケースを検討した J-P. ラガリグが指摘しているように、「外観に対する事実優位の原則は、イギリス商務省によって、いわゆる法律的外観に対する経済的事実の優先としてではなく、身にまとっているものの背後やそれをこえた法律的措施の実体とその実際の効力とを追求することの必然性、として解釈されている。……それ自体では存在しえず、それが外に表れることを可能にする、あらゆる性質の（基本法に基づく）社会制度を通してのみ存在することが明らかな、いわゆる経済的事実の存在について、そういう立場の中に、何らかの確認を求めることは無駄なことであろう⁶⁾」。すなわち、「経済的事実」ないし「経済的実質」は、それ自体で存在するというよりは、社会的制度（通常は法律の裏付けをもっている）のもとで発生するものであって、そういった法律的側面をも考慮した上で、取引の実体を求めるしか、道はないということになる。

かくして、国際的な会計基準が、取引の何らかの経済的次元を表現することに重きを置いているとしても、何よりも、実質的な法律的性格を説明していると考えれば、フランスでは、例えばリース会計においては、実質的な法律的分析に対応する基準に変えることだけが必要なのであって、貸借対照表の財産性の原則は何らの不都合もない、ということになる。

1994年に公表されたイギリスの財務報告基準（以下 FRS）第 5 号は、IAS のアプローチよりもずっと明瞭であるように見えるとして、上のような議論を、批判を交えつつ敷衍しようとしたのが、G. ジェラールである⁷⁾。

IAS と FRS の間にどのような違いがあるのだろうか。前者においては、注2)に引用したように法的形式が無視されることはないが、そのみで取引の会計処理法を決定することができず、法的実質もまた尊重すべきものとされている。それに対して FRS においては、唯一の目的が、(形容詞抜き) 実質を正しく表現することにあるとされている。

FRS 第 5 号はその § 14 で、取引のすべての側面と意味合い (all its as-

pects and implications) とが吟味された上で、実際に最も大きい商業上の効果 (commercial effect) を持つと思えるものに重きをおいて、取引の実質を決定すべきものとしている。それを受けて § 46 では、法的形式のみに基づいて会計処理をすることは充分でないとしている。その点に注目してジュラルは、先のラガリグの判断とは異なって、上述のレイボー＝チュリロが試みたような「フランスの財産モデルと実質概念との和解は、……イギリスの人々にとっては根拠がないことであろう⁸⁾」と述べている。イギリスのように、法律的なものにこだわらずに、「商業的效果」の観点から実質を求めようとする場合、リース問題解決のために「経済的所有権」という概念を作り出したドイツ流の対応にもまた、その必要性が認められないことになる。イギリス人にとっては、人間のみが、財貨の総体としての財産 (estate) を持ちうるのもあって、企業の財政状態や純財産は、ひとつの機能的な概念であって、全く財産的な概念ではないのである。しかるに、レイボー＝チュリロの目から見れば、企業の資産や負債もまた、紛れもなく法的資質を持った財産なのである。そして、その延長上に、リース資産の貸借対照表能力を認めようというのである。これこそフランス人にとっては納得の行く推論と映るのは当然である。

かくして、イギリスとフランスの間には、その立脚点に相違があると見ることが妥当であるとしても、リース取引のオン・バランス化という点において、両者が同一の結論に達する可能性が大きい。

- 1) 幸い、リース取引については、その実質について真っ向から取り組んでフランス国内で注目された、レイボー＝チュリロの論考がある (Brigitte Raybaud-Turrillo; 《Un éclairage nouveau pour le traitement comptable du créditbail (I) et (II)》 *Revue Française de Comptabilité*, Janvier et Février 1995) ので、それを参考にしながら検討を加えてみたいと思う。なお本節は、拙稿「会計との間——フランス会計の質的特性的動揺——」(笠井昭次編著『現代会計の潮流』平成 8 年・税務経理協会、所収) での議論に依拠している。

会計事象の「実質」をめぐる

- 2) 財務諸表の作成と提示のためのフレームワークに関する、ISA 第1号基準書『会計方針の開示』(§35 実質優先主義)は、次のように規定している。

「もし、情報が明らかにしようとしている取引その他の事象を忠実に表すべきものとすれば、取引その他の事象は、単にその法的形式によるのではなくて、その実質および経済的事実にしたがって、会計処理され表示されることが必要である。」

- 3) Brigitte Raybaud-Turrillo;《Un éclairage nouveau pour le traitement comptable du crédit-bail (I)》*Revue Française de Comptabilité*, Janvier 1995, p. 91.
- 4) Brigitte Raubaud-Turrillo;《Un éclairage nouveau pour le traitement comptable du crédit-bail (II)》*Revue Française de Comptabilité*, Février 1995, p. 88.
- 5) Loc. cit..
- 6) Jean-Pierre Lagarrigue;《Réflexion sur l'image fidèle à propos de l'espèce Argyll》*Revue Française de Comptabilité*, Mars 1983, p. 143.
- 7) Gilbert Gélard;《Rendre compte de la substance des opérations》*Revue Française de Comptabilité*, Décembre 1994, pp. 37~40.
- 8) Gilbert Gélard; *Op. cit.*, p. 38.

4. むすび

誤解を避けるために確認をしておけば、「真実公正な概観」という新しい理念は、フランスの場合、プラン・コンタブルその他の会計規定の中に、言葉としては取り入れられている。しかし、本稿で問題にしたプジョー社に端を発する「実質ディフィザンス」取引の場合を除けば、その理念についてはほとんど俎上に上ったことがなかった。したがって、その理念に直接関わる「実質優先主義」についても、言わば潜在的に絶えず気にはなっていたとしても、フランスとしては、あくまでも「正規性」(régularité)にのっとって、会計システムを運用していこうとする意図が、如実に感じられた。それは、なによりも「実質優先主義」が法的思考から遠い存在であり、フランスの伝統になじまないという危惧が感じられたからである。

会計事象の「実質」をめぐって

そして、実質ディフィザンス取引にしたところで、CNCによるそのオフ・バランス化の承認は、「意見書」の中であえて法的義務の存在を確認しているほど、全く不本意なことなのである。リース取引に対して、いまだにそのオン・バランス化を容認しないのは、フランスの場合は、その法的形式を尊重しているためという面が大きい。

しかるに、レイボー＝チュリロの見解は、それらの「法的実質」ないし「実質的財産性」という新たな観点を導入することによって、従来の法的側面を重視しつつも、会計事象の実質に沿った処理が可能であることを示したものであって、フランス国内で高い評価を受けている。

「事実」(réalité)と「外観」(apparence)という言葉に関連づけてフランス語に訳される場合に用いられる「優先」(prééminence)という言葉は、経済的事実と法律的概観の間には矛盾があり、前者が常に後者に優ると考えるのが適切である、という考えを受け入れさせる傾向があることは、否定できない。もちろんそういう意味においては、外観に対する事実の優先という原則は、財産性に結びついているフランスの会計観のもとでは、疎外されざるを得ないだろう。しかしながら、法律と経済の非妥協的な対立という仮定は、事態をあまりにも単純化してしまっている、と言わざるを得ない。

先に取り上げたIASも、法律的な概観に対して経済的な事実には優先権を与えるものではない。それは単に、財務諸表に記載すべき、会計事象を把握するために、実質的な分析を行うべきことを指摘しているに過ぎない。実際に、IASは、経済的分析を優先させるために法律的分析をおろそかにしていると言っているのではない。むしろ、経済的事実は法律的な実体に関わっていると考えられるので、取引の法律実体に注目すべきことを示唆している、と理解すべきであろう。その点では、法律的な側面には一切関わりなく「最も大きい商業上の効果」に注目して、会計事象の実質を考えようとするFRSは、IASよりも一歩先を行くものであるかもしれな

い¹⁾。

いずれにしても、本稿の第1節に触れたような、かつてのわれわれの見通しは、やや正鵠を射ていないことを認めざるを得ない。「実質優先」とは、まさに形容詞抜きで「形式に対する実質の優先」(prééminence de la substance sur la forme)と表現すべきであろう²⁾。もしそれが認められれば、フランスもまた、伝統的な会計観に抵触することなく「実質優先主義」を取り入れた制度化を図れることは、上の分析からも明らかであろう。

確かに、伝統的な文化を無視して新たな理念を導入することには、大いなる抵抗を伴うか、時には不可能である。だからと言って、制度の国際的な統一化ないしは調和化を、そのことのゆえにあっさりとは断念してしまうことはどうか。会計の国際的な調和化が今や歴史的必然である以上、むしろその前提にたって理論の整備を図るべきではなからうか。そして、伝統的な自らの会計観を生かしつつ新たに導入した理念に沿った制度化を図ることが、必ずしも不可能ではないということを、実質ディフィザンスとリースに関する上の二つの考察は、暗示しているように思う。そして、それこそが、国際的な調和化への唯一の可能な道ではなからうか。その場合には、結果としての制度面の対応が同じものであるならば、その理論的な根拠付けに対しては、それぞれの国の立場を認め合うことがぜひとも必要である。

一例を挙げて説明してみれば、日本とフランスは、同じく低価基準を採用しているが、その意味合いは異なっている。フランスの場合、低価評価は、貸借対照表における財産の状態を表示するために採用されている³⁾。それに対して、もしも財産評価のための低価法の採用ということであるならば、それは期間損益計算の見地から合理性をもたないといって否定することができないのではないか、ということである。もしもわれわれが、期間損益計算の見地から発生主義に立って喪失原価を把握していると優位性を主張しても、それは意味を持たない。なぜなら、それならば低価主義の

任意採用は理屈に合わないわけであって、なぜフランスのように常に低価評価をしないのかという反論が、浴びせられよう。この場合には、その根拠はともかくとして、低価法の採用という点で、まがりなりにも制度的統一は図られているわけであって、そのことを多とすべきではないか。ただし、その場合に、もしも強制適用の線で統一が図られるということになれば、もちろん日本が発生主義にたって、論理一貫させなければならない。

低価主義とか、先の実質ディフィザンス取引のオフ・バランス化、あるいはリース取引のオン・バランス化といった限られた範囲の事柄については、上のような結論が一応は妥当するよう思う。しかしながら、この結論の最大の弱点は、国際的に考えられる会計制度自体の、首尾一貫性ということがどうなるか、ということである。果たして、理論的な整合性をもって、国際的な統一会計制度というものが考えられるのかどうか。確かにそのような問題は残るけれども、会計の国際的な調和化を図る際の各国の対応については、少なくともその理論的裏付けについて、各国の独自性を大いに尊重すべきであるし、また、そういう形で、大抵の理念は制度的に生かせるのではないか。さらにはそのための努力を、われわれは惜しむべきではないと思う。

- 1) Cf. Gilbert Gélard ; *Op. cit.*, p. 38.
- 2) Cf. Brigitte Raybaud-Turrillo ; 《Droit comptable et droit économique : une approche renouvelée de la patrimonialité》 *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Mars 1995, p. 39.
- 3) プラン・コンタブルにおいてその点が明言されているわけではないが、そのように考えることができる。それは一つには、財務諸表 (documents de synthèse) が、財産の状態も明らかにすべきものとされていることによる。この点については、拙稿「“財産”の状態と“財政状態”——フランス会計制度の新展開に寄せて——」『産業経理』 Vol. 42 No. 1, pp. 62~67 を参照されたい。

(本稿は、成城大学教員特別研究助成による研究成果の一部である。)