

ベルギー会計制度の研究 (1)

—評価の基本ルール—

斉藤 昭雄

1. はじめに

われわれは、先の拙稿¹⁾を通して、ベルギーの会計制度の歴史の変遷を概観し、ベルギー会計制度研究の序章部分を整理できたと考えている。したがって、これから必要な作業は、当然のことながら本格的にその内容に立ち入って研究を進めることである。

ところで、われわれが直前の拙稿²⁾によって指摘したように、ベルギーの貸借対照表に関しては、利益処分後に公表されるということのほかに、①資産について時価への配慮が欠かせないことや、②特に「評価損」については敏感であることなどの特徴が見られる。それは基本的には、EU 第4号指令に基づく各国の財務諸表が、「財政状態」(situation financière)や「経営成績」(résultats)に先んじて、「財産」(patrimoine)について明らかにすることを目指している³⁾ ことに大いに関連するものであるが、そのスタンスを反映して、ベルギーの評価原則には、ヨーロッパ大陸の諸国に見られる

-
- 1) 拙稿「会計制度の行方—ベルギーの対応をめぐって (1)～(3)—」『経済研究』第158号、第159号および第162号。
 - 2) 拙稿「ベルギーのプラン・コンタブルにおける貸借対照表勘定の分類と機能」『南山経営研究』第19巻第2号、72頁。
 - 3) ちなみにEU 第4号指令の第2条第3項の規定は次のようになっている。「年次計算書類は、当該会社の財産、財政状態ならびに経営成績について真実公正な概観を与えなければならない。」

評価ルールの典型的な姿が現れている。

ベルギーにおいても、会計の評価ルールは、基本的には、財政状態についての忠実な概観を得ることを目指しているものと考えられている⁴⁾けれども、一方で、貸借対照表は「企業の財産についての写真を作る⁵⁾」(*faire une photo du patrimoine de l'entreprise*) ことにかかわるものであるというふうにも表現されていて、「財産」としての評価の重要性は無視し得ない。すなわち、ベルギーの会計制度を実質的に導いてきた「会計法」⁶⁾の翌年に公布された1976年10月8日の計算書類に関する国王令⁷⁾第3条は、EU第4号指令第2条の精神に対応するかたちで「財産」を重視する姿勢をとっているが、そのスタンスが当然のことながら資産評価の根底に据えられている。そして、そのことが、ベルギーの評価ルールの大きな特徴をかたちづくっているように見える。

ただし、ベルギーでは、会計法成立の当初には、貸借対照表について、それが「財産」と「財政状態」を表すものであるという明確な意識はなかった。すなわち、前述の1976年10月8日の国王令第3条は、貸借対照表の内容を「財産 (*avoirs*)と権利 (*droits*), 債務 (*dettes*)・社債 (*obligations*)と義務的契約 (*engagements*) ならびに自己資本 (*moyens propres*)」と表現していた。

4) Cf. Wilfried Niessen & Joséphine Capodici; *Comprenez votre comptable*, Éditions de la chambre de commerce et d'industrie 2001, p. 60.

5) *Idem.* p. 71.

6) Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. (因みに1999年に新たに「会社法」(*Code des sociétés*)が導入されたことに伴い、この会計法の末尾の「計算書類」(*comptes annuels*)が削除され、この法律は文字通りの「会計法」となった。(Cf. L.Stas de Richelle; *Le Code des Sociétés*, Éditions de la chambre de commerce et d'industrie 2004, p. 251.)

7) Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises. (前注6)の「会計法」の規定がほとんど新会社法に取り入れられたことに伴って、この国王令の内容がほとんど注9)の国王令に吸収されることになった。したがって、本稿では特に必要がない限り、適用条文としては新国王令の該当箇所を指摘することにする。)

現在ではさすがに「財産」と「財政状態」とは明確に区別されてはいるものの、「財産」こそが、依然として貸借対照表が表す第一義的なものであることには変わりがないように思う⁸⁾。そのような基本線を踏まえつつ、資産評価がどのようになされるのか、まずは一般原則とも言える部分に照明を当ててみたいと思う。とは申せ、ベルギーには、一般的概念的枠組みが他のものと区別されて独立して存在しているわけではないので、以下、いくつかの文献を参考にしつつ、会計法を中心にしたベルギーの会計規定の中から、そのような部分を拾い上げて、われわれなりに整理してみることにはしたい。

2. 一般原則

2-1 個別的评价 (Évaluation distincte)

これは、資産・負債の各要素が、それぞれ別々の評価の対象となることを意味する⁹⁾。すなわち、減価償却 (*amortissement*)、評価減 (*réduction de valeur*) ないし再評価 (*réévaluation*) は、それらが行われた (*ils ont été constitués ou actés*) 資産の要素に対して、特定のもの (*spécifiques*) でなければならない¹⁰⁾。ただし、その技術的・法律的特徴がまったく同等である資産の諸要素は、全体で減価償却、評価減ないし再評価の対象となる¹¹⁾。この原則については、格別のコメントは必要ないように思う。

8) たとえば、ベルギーの会計学界をリードしている HEC (Hautes Écoles Commerciales)・Liège の講義録 (Wilfried Niessen *et al.*; Syllabus 2003 / 2004 de «Finance et Comptabilité» en CD Rom. 以下「HEC・Liège 講義録」と表記する)においては、まず「財産」を前述の国王令第3条と同様に表現したあとに、貸借対照表は「財産の表示」(*expression du patrimoine*) であるとし、そのあとで資金調達 (*financements*) とその用途 (*emplois*) を対比させた、「財政状態」の解釈のもとになるもの (*début d'interprétation*) であると説明している。

9) Cf. Art. 31 de l'Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des Sociétés. (以下、この国王令については「2001年国王令」と表記する。)

10) 「2001年国王令」第47条および第56条参照。

11) Cf. *Loc. cit.*

2-2 企業の継続性 (Continuité de l'entreprise)

ベルギーの会計は、EU 第4号指令にも符合して、資産の財産的側面を重視して、評価の面でも、単に減価のみならず再評価にも常に途を開いている(後述参照)とは言うものの、やはり慎重性の要請ともあいまって、取得原価こそがベースになっていることに変わりはない。その場合の前提になるのが、企業の継続性つまりゴーイング・コンサーンであり、基本的に評価は「会社の活動の継続性という見通しのもとに行われる」(「2001年国王令」第28条§1第3項)ことになる。その意味でこの原則もまた、評価原則として取り上げざるを得ない。

ちなみにアントワヌ等は、これを「企業実体」「貨幣単位」「方法の永続性」とならんで、会計全般にわたる基本原則として取り上げている¹²⁾が、一方で、クリーのようにわれわれと同様の理解をしている¹³⁾者もある。なおアントワヌ等は、これを評価原則として取り上げない代わりに、「相対的重要性」を評価原則に加えているが、これはむしろ「基本原則」に含めるべきではないかと思う。

2-3 慎重性 (Prudence)

わが国の保守主義(ないし健全性)の原則に相当するこの原則は、フランスと同様にベルギーにおいても、とりわけ重要視されている。

アントワヌ等の説明によれば、「この慎重性の原則は、会社の財政状態が、現実にもそうであるよりもっと好ましい仕立て方で (de façon plus favorable) 表示されてはならないということの意味する¹⁴⁾」が、この解釈はやや適切さを欠いているように思う。それは、先にも指摘したように、ベルギーでは、貸借対照表に「財産」の表示が求められており、「財政状

12) Cf. Joseph Antoine *et al.*; *Traité de comptabilité*, De Boeck 2004, p. 39.

13) Cf. Louis Klee; *La comptabilité des sociétés dans la C.E.E.*, La Villeguérin Éditions 1992, p. 127.

14) Joseph Antoine *et al.*; *Op. cit.*, p. 42.

態」のほかにもその面についても（というよりはむしろその面についてこそ）慎重な対応を求めているように思えるからである。

いずれにせよ、この慎重性の原則を適用することこそ、まさに「真実公正な概観」を達成する途であると考えられているように思う¹⁵⁾。

ところがベルギーでは、後述するように資産の再評価も認められており、「財産」の状態は、必ずしも保守的な評価を前提にしたうえでのみ成立しているとは考えられていない点に、他の国々には見られない特徴がある。つまり、基本的には現状よりよく見せるような表示は避けるべきであるとしても、再評価（プラスの評価）こそが真実公正な概観を追求する途であると判断されるような場合には、そちらを選ぶことをなんら妨げるものではないと考えられているのである。

ところで、この「慎重性」の原則の適用は、EU 第4号指令にも取り入れられており、そこでは次のような3つの具体的な適用のケースが明らかにされている（第31条第1項C号）。

- 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。
- ② 当期または前期に発生した予測可能な危険および偶発的な損失は、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。
- ③ たとえ当期が損失であれ利益であれ、減価 (*dépréciations*)（つまり減価償却と評価減）を考慮しなければならない。

これらはいずれもそのままベルギーの会計制度に取り入れられている。つまり、①にかかわりがある資産の評価益については、当然損益計算書には計上されない。②については、「それらの危険、損失ないし減価が、諸勘定の締切日と会社の経営決定機関 (*organe d'administration*) によって定められた期日の間に」（「2001年国王令」第33条）という形でそれに対応している。③についても、単に減価のみならず、減価償却や危険・費用引当金

15) なおこの点については、Cf. Louis Klee; *Op. cit.*, p. 129.

を含めて、同じことが明確に規定されている¹⁶⁾。

この原則は、会計上「すべての計算が不確かなものであり、利益の過大計上は過少計上よりもずっと企業にとって危険であるという2つの本質的な事実に基づいている¹⁷⁾」と言える。

具体的な局面を限定してみれば、この原則は、結局、減価償却、評価減および危険・費用引当金に関わるものであるが、その場合、この原則は、規定の中では、「誠実性」(sincérité) および「誠意」(bonne foi) という2つの言葉と並立的に用いられている¹⁸⁾。それは、フランスにおいて、「正規性と誠実性の要請 (obligations de régularité et de sincérité) を満たして」慎重性の原則を達成すべきであると規定している¹⁹⁾ のとは異なる規定の仕方である。この違いは、われわれの解釈では、フランスが「誠実性」に関して、文字通り「誠実」であることに力点を置いているのに対して、ベルギーではむしろ「規則および手続きの尊重」に力点を置いていることが反映してように思える。つまり、「誠実性」についてのフランスの解釈²⁰⁾ は、ベルギーでもそのまま採用されていると思える(特に異が唱えられていないから)ので、その前提に立てば、「誠実性」にはもともと「正規性」と「誠意」という2つの要素が含まれている。ということは、ベルギーでは、数量化することに格別差異が生じないような場合に守られるべき法定の評価ルールについては、誠実性 (sincérité) の原則によって、忠実にそのルールに従うべきことを指示しているが、それ以外の場合に、ある程度企業の自由裁量にゆだねられているときには、「誠意をもって」(de bonne foi) 評価ルー

16) 「2001年国王令」第48条および第53条。

17) 「HEC・Liège 講義録」136ページ。

18) たとえば「2001年国王令」の第46条は、「減価償却と評価減は、慎重性と誠実性および誠意の基準に定めるものでなければならない」と規定している。

19) Conseil National de la Comptabilité; *Plan Comptable Général 1982*, p. I. 5.

20) 「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きを誠実に適用することである。」(Loc. cit.)

ルを定めるべきことを要求しているように思う²¹⁾。

このように、「慎重性」の位置について若干の相違がフランスとの間に見られるものの、共に「慎重性」が重視され、今で言う減損処理も、棚卸資産に関する低価法の適用も、ベルギーではかねてより当然のこととみなされている。

2-4 客観性 (Objectivité)

この原則は、会計法には明示されていないけれども、ベルギーでは、評価原則について言及される場合には、これがひとつの原則として取り上げられることがある²²⁾。これは、「評価が、信頼できる方法と検証可能なデータに基づくものでなければならず、先入観や主観的な影響から自由でなければならぬ」ことを指示するものである²³⁾。特にこれは、有形固定資産や金融固定資産の再評価が確実でかつ永続的である場合にしか認められない（「2001年国王令」第57条§1）という点で、機能していると考えられる。

資産の再評価が認められているベルギーでは、その際に客観性というものが、背後に基本原則として存在していなければならないと考えていいのではなかろうか。

2-5 方法の永続性 (Permanence des méthodes)

この原則は、一度採用した評価方法の継続適用を意味する。確かに、こ

21) 参考までに付言すれば、「sincérité」は、網羅性につながるものであり、秘密積立金などの排除を目指す一方、「bonne foi」は、不誠実で不正なために思案 (spéculation) を損ねたり助長するような評価手続き用いないということを前提にするものであるという説明も見られる（「HEC・Liège 講義録」136ページ参照）。

22) 例えばベルギーにおける最も代表的な会計に関する辞典である『テーマ別会計用語辞典』(Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*) 342ページ参照。

23) Joseph Antoine *et al.*; *Op. cit.*, p. 43.

れは評価に限らず「財務諸表の根底にある原則のひとつ²⁴⁾」であるとベルギーでも考えられているけれども、会計法規の中では、次のように評価について別個に言及されているので、このように評価に関する一般原則としても取り上げるべきであるように思える²⁵⁾。すなわち、「2001年国王令」の第30条第1項は次のようになっている。

「(各企業が定めた——筆者注。この点は第4節を参照されたい) 評価ルールとその適用は、毎年同じものでなければならない。」

しかし、この条文には但し書きがあって、①当該会社の活動内容②財産(資産・負債)の構造および③経済的・技術的状况、の大きな変化(modification importante)があった場合には、それまでの評価方法を用いたのでは真実公正な概観に対応し得ないと思えるならば、むしろ評価方法は変更すべきであるとされている。わが国の場合のように、正当な理由があって変更が認められるというのとは異なって、上記の3つのケースにおいては積極的に方法を変更することが求められると解釈すべきであろう²⁶⁾。これは、基本的には、EU第4号指令に基づく加盟各国の会計規定に共通したことであるが、ベルギーは中でもそのことを忠実に実施に移していると言える。

3. 貸借対照表価額の決定

3-1 取得価額 (Valeur d'acquisition)

ベルギーでも、貸借対照表価額はすべて時価によるべきであると言って

24) Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 151.

25) 特にベルギーでは、財務諸表の様式と内容の継続性については、「比較可能性」(Comparabilité)の原則として取り上げられるのが普通なので(Cf. *Idem.*, p. 343.)なおさらである。

26) 日本と同様に「変更できる」とする解釈も存在する(Cf. Wilfried Niessen & Joséphine Capodici; *Op. cit.*, p. 59)が、第30条は«elles sont adaptées»となっていて、«doivent être adaptées»という表現より若干弱いというものの、これは「するのが当然」という表現である。

いるわけではなく、基本的には取得価額（わが国で言う取得原価）をベースにしていることに変わりはない。つまり、基本的に保持される評価原則は、取得価額であり、通常は、貸借対照表には、その金額から減価償却額と評価減 (*réduction de valeur*) を控除した金額が記載されることになる。前述のように絶えず評価減が考慮されることが、ベルギーの（だけではないが）特徴である。

ところで、取得価額には3つの異なった局面があるが、そのそれぞれについて、以下若干のコメントをしてみたいと思う。

まず通常の取得については、付随費用を資産原価に含めないことが可能であったことである。それは、1980年に公表された会計基準委員会 (*Commission des Normes Comptables*, 以下 C.N.C. と表記する) の「意見書」に基づく²⁷⁾ ものである²⁸⁾。すなわち、会計法の施行令第28条の§2において税法に基づく加速償却を認めているが、それに関連して、付随費用を税法上直ちに費用処理することを認める通達 (1978年3月31日付第 R.H. 421/290, 379sub34号) が出され、それをも認めざるを得ないとすれば、付随費用を算入しないことはやむをえないと考えられていた²⁹⁾。「正当な理由がある場合に認める」とするわが国の対応³⁰⁾ よりも許容が広がったわけである。しかしながら、この点は、1992年の所得税法を改訂する2002年の法律によって改められ³¹⁾、即時費用化することは認められなくなってしまっており、いまやむしろわが国よりも厳しいものとなっている。ただし、金

27) 1975年の会計法の成立に伴う C.N.C. の創設以来、ベルギーでは、企業会計が、会計法、その施行令としての国王令および C.N.C. の意見書によって導かれることになっている。(注1)の拙稿の(1), 162ページ参照。)

28) Cf. Ann Jorissen & Henri Block; "Belgium: Individual accounts" *Transnational accounting* (2nd edition), edited by Dieter Orderheide & KPMG, Palgave 2001, p. 427.

29) Cf. Avis de la C.N.C. no126-1 «Prix d'acquisition: frais accessoires» *Bulletin de la C.N.C.*, n° 7, Juin 1980, p. 9.

30) 連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」第一の四の1。

31) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 186.

融固定資産と貨幣資産投資 (placements de trésorerie) に関わる付随費用については、逆に全額費用処理することが認められる (「2001 年国王令」第 41 条の §2)。これらの資産は減価償却の対象とはならず、ただ評価減という形でしか費用化されないから、取得価額に含めてしまうと、付随費用が回収されないまま「財産」価額に含まれてしまう可能性があるためである。

資産取得のための資金調達に伴う利息については、わが国同様、それが経営活動の用に供されるまでの分について取得価額に算入することが認められる (「2001 年国王令」第 38 条)。

製造原価に関しては、製造間接費の一部を取得価額に含めないことを許容しており (「2001 年国王令」第 37 条)、いわゆる直接原価計算による数値を年次計算書類上で採用することを積極的に許容しているものとして注目される。

なお、現物出資によって受け入れられる資産については、税金その他の付随費用は取得価額から除かれて、費用として処理されるが、それがその後の数期間にわたって配分される場合には「組織費」(frais d'établissement) という繰延資産に含まれることになる (「2001 年国王令」第 39 条)。

3-2 価額引下げ (Dépréciation)

帳簿価額の引き下げは、減価償却 (amortissement) と評価減 (réduction de valeur) という 2 つの方法を用いて行われる。減価償却は、耐用年数を持った (つまり使用年数に限りがある) 固定資産に適用され³²⁾、評価減は、非償却性資産に対して適用されるものである。

3-2-1 減価償却

基本的にはわが国と同様に、一方で、耐用年数を持った固定資産の取得

32) ベルギーでは、組織費と言われる繰延資産の償却についても「減価償却」(amortissement)という言葉が使われている。

価額の期間配分と考えられているけれども、他方で、「免れがたい、原則として不可逆的な減価の確認 (constatation de la dépréciation inexorable et, en principe, irréversible)³³⁾」と考えられており、むしろ後者の理解に伴って、「年次計算書類が企業の財産を誠実に反映するようにする³⁴⁾」ことこそ減価償却の中心的な役割であると考えられているところに、ベルギーの大きな特徴がある。したがって、次のようなケースにおいては、特別償却 (amortissement complémentaire ou exceptionnel) という形で帳簿価額の引き下げが行われる。

- ① 経済的・技術的状況の変質ないし変化によって、帳簿価額が当該会社の使用価値 (valeur d'utilisation) を超えた場合には、その使用価値まで引き下げる (「2001年国王令」第61条§1第2項—無形固定資産, 第64条§1第2項—有形固定資産),
- ② 当該固定資産を廃棄処分ないし長期間使用中止することになったときは、その実現価額まで引き下げる (「2001年国王令」第65条)。

このように、通常の減価償却を上回る価値の減少分についてもまた「減価償却」の延長上で考えられることになる。つまり、減損に近いこのようなケースについても、次の「評価減」の対象とはならず、あくまでも減価償却額の修正ととらえる姿勢を崩していない。

ところで、通常の減価償却の方法については、ベルギーでは多様なものが認められており、名称が同じものであっても内容的にわが国とは異なるものもある。その多様性や似非なる点に関しては近く別稿で詳細に検討してみたいと考えているのでここでは割愛するが、次節で取り上げる「固有の評価法」との関係で、ここでは耐用年数と残存価額について若干言及してみたいと思う。

耐用年数については、「蓋然性のある役に立つ期間ないし使用期間」

33) Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 216.

34) *Loc. cit.*

(durée d'utilité ou d'utilisation probable) と規定されている(「2001年国王令」第45条第1項) だけであって、明示されていない。残存価額についてはさらにあいまいであって、会計に関する規定としてはほとんど何の言及もない³⁵⁾。ただ、それが「慎重さを持って決定される」ことが必要であるという理解が一般的なかだけである³⁶⁾。したがって、実務においても、ベルギーでは、残存価額がゼロであることを前提にした減価償却が行われることもまれではないようである³⁷⁾。これら2つの要素のような場合にこそ、減価償却に対する慎重性の要請(「2001年国王令」第46条)が生きてくるように思える。

なお、年度の途中で固定資産を取得した場合における初年度の減価償却について、税法が年初に取得したものとして減価償却することを認めているので、企業会計上もそのようにすることが認められている³⁸⁾。また、貸借対照表においては、償却性資産は減価償却後の純額で表示され(「2001年国王令」第45条)、取得価額から貸借対照表価額に至る過程は、付属明細書において示されることになる(「2001年国王令」第91条)。

減価償却については原則として戻入れの対象になることはないが、経済的・技術的变化に伴って、①前述の特別償却の対象となるケースは、反対に、それまでの減価償却が急速すぎることが確認されると戻入れの対象になる(「2001年国王令」第61条)し、②特別償却したときの状況が最早消滅してしまっていると考えられる場合には、最初に予定された償却累計額を上回る範囲で (*à concurrence de leur excédent par rapport aux amortissements planifiés*) 戻入れが行われることになる。「慎重性」が尊重されつつも、「真実公正な概観」がさらに上回ることを強く意識させる局面である。

35) Cf. Joseph Antoine *et al.*; *Op. cit.*, p. 565.

36) *Loc. cit.*

37) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, pp. 219~221.

38) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 221.

3-2-2 評価減

これは、減価償却とは違って、非償却性資産に関わる、免れうる、可逆的な価値の減少を認識するものである。まさに、慎重性と誠実性の原則を適用することによって、取得価額（ないし帳簿価額）に対してなされる価額の引き下げである。つまり、対象となる資産は、無形固定資産、土地のような非償却性有形固定資産、金融固定資産³⁹⁾、債権、棚卸資産、貨幣資産投資⁴⁰⁾ および当座資産（特に外貨）と幅広く、わが国での低下基準の適用、貸倒引当金の設定および減損処理のほぼすべてを包含し、なおそれらをも上回るほどの概念である。現在でこそ、わが国でもほぼこれに匹敵する対応が図られているが、これらは慎重性の原則に基づいて「財産」を把握する上で当然のことと考えられ、ベルギーでは古くから、低価基準を含めて強制されていたのである（「2001年国王令」では第46条から48条）。しかもそれが決算日から経営意思決定機関が定めた期日までの期間にわかった場合でもすべて考慮される（「2001年国王令」第33条第1項）という、きわめて積極的なものとなっている。

このような対応の仕方は、ベルギーの会計制度を考える上で重要な点であるので、評価ルールを資産項目ごとに検討する際に改めて掘り下げて取り上げてみたいと考えている。

3-3 再評価 (Réévaluation)

厳密に言えば、前述の評価減もまた再評価の一部であるが、ここでは、プラスの再評価すなわち «Plus-values de réévaluation» (再評価差額) が問題になる。すなわち「資産要素の、確実かつ永続的な価値の確認⁴¹⁾」の局面である。

39) 関係会社の株式、社債および関係会社に対する債権。

40) Placement de trésorerie. 金融固定資産に含められない有価証券（株券、持分証券、固定収入有価証券）と定期的ないし通知預金が該当する。

41) Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 334.

かつては、再評価の対象は、評価減の対象となる資産とほぼ符合して⁴²⁾いたけれども、「会計法施行令」の全面改訂版が出た1983年以降は、無形固定資産と棚卸資産が除かれて、現在は、有形固定資産と金融固定資産だけが、再評価の対象になっている。われわれには、その辺の経緯の背後にどんな理由が存在するのか、断定できるだけものがなく、推定の域を出ないけれども、次のように言うことができるように思う。すなわち、前述のように、再評価に関する「慎重性」は、「確実かつ永続的」という2つの性格を持っていることによって条件付けられることになったが、特に「永続性」の点でまずは多くの資産が対象から除かれることになったように思える。すなわち「(土地や建物のような)不動産ならびに金融固定資産に含まれる資本参加ぐらゐしか「評価増」(plus-value)が永続的ではない(後者は次第にまれになっているが)⁴³⁾」と考えられるからである。さらに、(国債のような)固定収入有価証券や債権の場合には、満期に回収される金額が決まっていて、途中で評価益を計上することに格段の意義が認められないということもあるように思う。

かくして、「有形固定資産ならびに金融固定資産ないしそれらのカテゴリーに現れる資本参加つまり株式および持分証券の価値—企業にとっての効用 (utilité) に応じて算定される—が、その帳簿価額に比べて確実かつ永続的な超過を表わしているときには、企業は、それらの再評価を行うことができる⁴⁴⁾」ことになる。

そして、このような再評価は、結局のところ「財産の確実性についてのより正しい見方を与えることを目的とする⁴⁵⁾」ものであって、貸借対照表

42) 厳密に言うとは貨幣性資産の投資や、金融固定資産に含まれる固定収入有価証券や債権が含まれず、逆に償却性固定資産が含まれる。

43) Christian Fischer; *La réglementation sur les comptes annuels et le Plan comptable*, Éditions de la chambre d'économie et de droit des affaires, § 2565 n° 3.

44) 「2001年国王令」第57条§1第1項。

45) Avis n°109; «Plus-value et valeur de remplacement» *Bulletin de la C.N.C.* n°2,

にしか影響を与えず、成果計算書には何らかかわりがないことになる。しかるに、再評価された資産が減価償却の対象になっているものであれば、再評価額に基づいて改めて減価償却が行われることになり(「2001年国王令」第57条§2)、多くの実務家たちに対して再評価をためらわせるに十分な複雑さを備えることになった⁴⁶⁾。

4. 評価ルール の 決定

4-1 法的評価ルール

成文法の国に属しているベルギーは、評価ルールもまた「会計法」や「会社法」(特にそれらの施行令)においてかなり広範囲かつ具体的に取り上げられているとは申せ、すべてを法定することは土台無理な話であって、それは一般的な次元にとどまらざるを得ない。と言うよりはむしろ、先に見たように、たとえば減価償却の対象となる資産の耐用年数や残存価額でさえもベルギーでは法定されておらず、かなりの自由度を持っている。そのことから、「実務においてはしばしば、意図的にしろそうでないにしろ、過大ないし過小評価が観察される⁴⁷⁾」という懸念も表明されているほどである。ここにこそ、先に見た「誠意」(*bonne foi*)が機能するわけであるが、その限界も認めざるを得ないところである。

いずれにせよ、法定されているルールは尊重されるべきものである。しかしながら、真実公正な概観を追求するという観点から好ましくないと判断される場合には、法定ルールから離脱する必要がある (*il y a lieu d'y déroger*) と規定されている(「2001年国王令」第29条)。現実はこの規定がどれほど機能するのかについては首を傾げざるを得ないけれども、EU 第4

Décembre 1977, p.9.

46) Cf. Christian Fischer; *Op. cit.*, § 2583. なお、そのような抑止力の効果は、減価償却に関する会計制度と税務上の対応の違いによってもたらされている (*Loc. cit.*) が、その点については別稿で改めて取り上げてみたい。

47) Christian Fischer; *Op. cit.*, § 1490.

号指令を最大限尊重するということを表明しているベルギーとしては、こうするよりほかないと言うべきである。

4-2 独自の評価ルール

たとえば先に見た評価減などについては、法定ルールをそのまま適用せざるを得ないけれども、多くの領域において、法律で許される範囲内での選択ということを含めて、企業は自らの評価ルールを確定せざるを得ない。ベルギーでは、規定の許容範囲が広いだけにそのことが強く意識されており、評価ルールについては、「2001年国王令」第2章「評価ルール」の第1節「一般原則」の冒頭に次のように規定して、ふさわしい評価ルールを各企業が自ら決定すべきことを明記している。

「各会社は、本章の規定を尊重しつつ、自らの特徴を考慮して、・・・財産目録と、特に減価償却、評価減および危険・費用引当金の設定と調整ならびに再評価を司るルールを決定する。」

これは「会計法」の成立当初から採られているベルギーの立場であって(1976年の国王令第15条はほとんど同じ内容)、これこそが、評価ルールを支える第1の基本原則と考えられている。

しかるに、そのように決定されたルールをそのまま適用したのでは真実公正な概観を得られないような場合にはどうなるのであろうか。それについては、「方法の永続性」に関して触れたように、特定の状況が生まれた場合には、評価方法を変更することこそが期待されている(「2001年国王令」第30条第2項)。ただ、この条文は、前述の「法定ルール」の場合の離脱規定とは違って、表現が「適応される」(sont adaptées)となっていて、微妙な言い回しとなっている。

条文を素直に解釈すれば、先の法定ルールについては、特定の状況(この点は2-4を参照されたい)が新たに発生した場合に、採用している評価ルールを変更するというのではなく、最初から企業の活動内容等のゆえに

独自のルールを採用することこそ真実公正な概観を得る途であると考えられる場合には、法定ルールを尊重することさえ必要ないということであり、一方の「永続性」との関連では、状況が大きく変化した場合にはやはりその状況に応じて、企業が採用した評価ルールを変更することが求められると言っているように思える。その場合には、法定ルールから離れるというのではなくて、法定ルールを含めて企業が採用しているルールを、法律が許容している範囲内で変更することを予定しているものと解すべきであろう。その点で前述の離脱規定とは異なるものの、先に注26)で指摘したように、ここでは「変更できる」という解釈をすべきではないように思う。ただし、果たして現実的にそのようなことが起こりうるものかどうか、大いに注目されるものの、正直のところ、可能性がほとんどない次元の話であるような印象を受けるが、いかがなものであろうか。

企業が採用する評価ルールについては、付属明細書において「採用された評価方法 (の妥当性—筆者注) を判定するに足るだけ十分に正確」に要約される必要がある (「2001年国王令」第28条第2項)。

5. むすび

「ベルギーの会計システムの出発点は財産の理論である⁴⁸⁾」という表現が端的に物語っているように、ベルギーの会計を特徴づけるもののひとつが、財産思考にあるように思える。だからと言って、「財政状態」ということに対する配慮を怠っているわけでもないで、大胆に評価してみれば、すでにベルギーでは、1975年の「会計法」の成立以来、「資産・負債アプローチ」を採っていたと言えなくもない。前述のように、資産評価に際して、企業にとっての「効用」を基礎にするという思考方法は、最近の資産・負債アプローチに基づく諸基準の立場と変わらないように思えるからである。

48) Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 338.

財産思考は、慎重性への強い配慮を意識して、資産の減価に対する徹底的な対応となってあらわれており、償却性資産については「減価償却」の延長上で絶えず「特別償却」が問題とされ、非償却性資産については、貸倒引当金繰入を含めてすべて「評価減」というかたちで、資産価値減少の認識・測定が行われる。

しかるに、財産思考は、他方で、資産の再評価をも認めることになり、「慎重性」を適用して範囲が限定されているとは申せ、わが国などとは比べものにならないほど、積極的な対応がなされている。

さらに、「真実公正な概観」の追求については、少なくとも規定の上では、大陸諸国の中ではとりわけ積極的である。それは、「真実公正な概観」を備えるために、時に①法定の評価ルールから離脱することと、②年度間での評価方法の変更を求めることにもなっている。

このように、評価ルールひとつをとってみても、ベルギーは、EU 第4号指令を可能な限り忠実に取り入れて、会計に関するひとつのモデルとなろうとする意図が強く感じられるところであり、われわれがベルギーの会計制度に注目している理由のひとつも、そういうところにあるのである。

(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。)