

ベルギー会計制度の研究(3)

資産・負債要素の内容と貸借対照表価額(2)

斉藤 昭雄

1. はじめに
2. クラス2に属する資産
 - 2-1 組織費 (Frais d'établissement)
 - 2-2 無形固定資産 (Immobilisations incorporelles)
 - 2-3 有形固定資産 (Immobilisations corporelles)
 - 2-4 金融固定資産 (Immobilisations financières)
 - 2-5 1年以上の債権 (Créances à plus d'un an)

以上本誌第170号

3. クラス3に属する資産

3-1 勘定分類

クラス3は「棚卸資産・仕掛注文」に充てられていて、次のような勘定で構成されている。

- 30 調達品 原材料 (Approvisionnements-Matières premières)
 - 300 取得価額
 - 309 記録された評価減
- 31 調達品 貯蔵品 (Approvisionnements-Fournisseurs)
 - 310 取得価額
 - 319 記録された評価減

- 32 仕掛品 (En-cours de fabrication)
 - 320 取得価額
 - 329 記録された評価減
- 33 製品 (Produits finis)
 - 330 取得価額
 - 339 記録された評価減
- 34 商品 (Marchandises)
 - 340 取得価額
 - 349 記録された評価減
- 35 販売用不動産 (Immeubles destinés à la vente)
 - 350 取得価額
 - 359 記録された評価減
- 36 棚卸資産仕入前渡金 (Acomptes versés sur achats pour stocks)
 - 360 前渡金
 - 369 記録された評価減
- 37 仕掛注文 (Commandes en cours d'exécution)
 - 370 取得価額
 - 371 計上利益
 - 359 記録された評価減

したがって、35 の販売用不動産までは文字通り棚卸資産であり、それらは基本的に経営過程の時間的経過 (Ordre chronologique du cycle d'exploitation) に基づいて分類されていると言える¹⁾。そのこと自体には特にコメントすべきことはない。そして、ベルギーが範としたブラン・コンタブル先進国のフランスとは、クラス 5 までの、貸借対照表関係の勘定分類の中で、最も類似した内容となっている。それにもかかわらず、両者の間には、上

1) Cf. Wilfried Niessen *et al.*; Syllabus 2003/2004 de «Finance et Comptabilité» de HEC Liège en CD Rom, p. 64.

ベルギー会計制度の研究(3)

コード番号	ベルギー	フランス
30	調達品 原材料	
31	調達品 貯蔵品	原材料および貯蔵品
32	仕掛品	その他の調達品
33	製品	仕掛品
34	商品	仕掛用役
35	販売用不動産	在庫製品
36	棚卸資産仕入内金	
37	仕掛注文	在庫商品
38		
39		棚卸資産減価引当金

表で確認できるように微妙な違いがある。すなわち、

- (1) フランスではコード 30 が空白となっているが、ベルギーでは 30 と 31 とで調達品を細分することになっている。
- (2) 「仕掛」に関する取扱いに差がある。
- (3) ベルギーでは「販売用不動産」に対して特にひとつのコードを充てている。

以下、それらの差異を意識しつつ若いコード番号の方から順次検討してみたい。

30 調達品 原材料 31 調達品 貯蔵品

フランスの旧プランでは 30 は「商品」であったが、それが 35 に後退させられた(ただし「在庫商品」と呼称が変更になった)理由は、前述の通り経営過程なかんずく生産ラインでの発生順が優先されたためであるが、そのことは、付加価値計算に重きをおき、企業の国民経済への貢献を重んずるフランスのプラン・コンタブルの姿勢が、1982年の改訂に際して一層鮮明になったことのひとつの表れである。ただし 30 を使用しない理由は特に説明されていないけれども、クラス 3 はコードに余裕があることもあり、原材料および貯蔵品を以前と同じ所に置いて実務上の負担を少しでも軽減

したかったことしか考えられない。なお、ベルギーで調達品 (Approvisionnements) が原材料と貯蔵品²⁾に分割され、別々のコードが割り当てられた理由についても特に説明が無い。

32 仕掛品 37 仕掛注文

仕掛品については、われわれの通常理解になんら付け加えるものはないが、「仕掛」については、ベルギーでは「仕掛注文」を分離しているのに対して、フランスでは「仕掛用役」を別建てにしているところに差がある。

仕掛注文 (Commandes en cours d'exécution) には、次の3つのものが含まれる。

a) 仕掛作業 (Travaux en cours d'exécution)

多くは下請契約に伴う、賃作業、組立、修理、土木作業、建設、分析、調査、維持等³⁾

b) 個別注文仕掛品 (Produits en cours de fabrication)

標準化された量産方式(この場合32の仕掛品)でなく、代替可能でないもの

c) 仕掛用役 (Services en cours de prestation)

特別な注文によって遂行される物的ないし知的サービスの提供に伴うもので、注文主の工場内での機器集積場の保守管理、特定部署の人材確保キャンペーン、工場周辺土地の保全・整備、工場地域の環境監査等が考えられている⁴⁾

2) ブラン・コンタブルでは単に「貯蔵品 (Fournitures)」としか表現されていないが、会計基準委員会の「意見」では、かつての国王令(1976年10月8日付)の規定を用いて「間接材料 (Matières consommables)」と「貯蔵品」の2つに言及されている(Cf. Avis n° 132/7de la Commission des Normes Comptables; *Comptabilisation et valorisation des stocks*, nov. 1996, III. B 「調達品」)。

3) Christian Fisher; *La réglementation sur les comptes annuels et le Plan comptable*, Éditions de la chambre d'économie et de droit des affaires, §2197.

4) Cf. Christian Fisher; *Op. cit.*, §2198.

たとえば a) の場合、「いまだに相手の受け入れ受諾がなされていない (non encore réceptionné)」ものという付記があって、収益認識に関する慎重な配慮がにじみ出る対応となっている。

フランスで、仕掛品と仕掛工事が仕掛品として一括され、「これまで大抵の場合企業の調整勘定 借方(前払費用)に現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⁵⁾」ものであり、それは、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積極的に取り組むことになった表れと見ることができよう。

ベルギーでは、そういったことを十分にふまえたうえで、注文に基づくものについては一括して「仕掛注文」として分離し、常態となっている企業活動の成果となりうるものか否かを識別することによって、経常的な成果にかかわるものであるか否かを明らかにする途を選んだことになる。したがって、常態となっている企業活動の結果としての棚卸商品よりもさらに後のコードが割当てられているのであり、フランスの場合、常態か否かにかかわらず国民経済への貢献の点から同等であるという取り扱いをしていると考えられる。

35 販売用不動産

これについての解説は、国王令にも会計法にも特に見当たらないが、注12)に掲記した『テーマ別会計用語辞典』において「それは有形固定資産ではなく棚卸資産に分類される」(第7版, 160頁)と特に注意を喚起しているようなことなどから判断して、これをあえて分離しているのは、啓蒙のためではないかと考えられる。

36 棚卸資産仕入前渡金

これはフランスではクラス4の対人勘定の対象になっているが、ベルギ

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

一では、近い将来に棚卸資産になることを考慮してクラス3に入れている。つまり、固定資産に含められている建設仮勘定⁶⁾との類似性を考慮してのことである。わが国では、この点が議論の対象になったことはほとんど無いが、勘定分類を会計の中核に据えるプラン・コンタブルに基づく国々にとっては無視し得ないものとなる。ただ、ベルギーの場合、営業債権については結局長期債権(クラス2の固定資産の一部)と短期債権(クラス4)に分離されることになってしまっていて、その支払対象が属するクラスに分類するという立場が保たれていない。首尾一貫させることの難しさではあるが、建設仮勘定に2桁のコードが割当てられて有形固定資産の直後に設定されていることを尊重するのであれば、ベルギーに一日の長があり、そういう会計慣行を無視して建設仮勘定を長期(ないし短期)債権の一部と考えることができるのであれば、フランスの対応が妥当である。

いずれにしても、これが棚卸資産に含められたということは、仕入先に対する債権という法律的側面を捨象して⁷⁾、経済的性格 つまり棚卸資産に移行する過渡期にあること を強調していることになる。ベルギーでは、早くも1975年の会計法の成立に伴って確立された経済的な実質を優先するという立場が、こういう点にいたるまで活かされていると言える⁸⁾。しかも、これに対してさえも評価減(réduction de valeur)が適用されることが強調されているところに、ベルギーの面目躍如たるものがある。

39 棚卸資産減価引当金(フランス)

- 6) 因みに、無形固定資産に関する前渡金は「21 無形固定資産」の下位勘定の「216 前渡金」に記入される。
- 7) Christian Fisher; *Op. cit.* §2280.
- 8) 因みにフランスのプラン・コンタブルにおいては、クラス4の「第三者勘定」つまり債権・債務として考えられていて、ベルギーとは異なる対応を図っている。これは、すでに我々が別稿(「会計事象の『実質』をめぐって」本誌第136号所収)で明らかにしたように、フランスでは「実質優先主義」が必ずしも「法律的形式よりも経済的実質を優先する」というふうには捉えられていず、「法律的形式よりも法律実質を優先する」という独特な解釈に共感を覚える人が多いということ、すなわち、法的思考重視の底流がなお依然として存在していることを反映しているように思える。

括弧書きで示したように、これはカドル・コンタブルのレベルでは、フランスにだけある項目である。つまりフランスでは、クラス2からクラス5まで、すべてのクラスの2桁目のコードが「9」のコードに、減価引当金が割当てられている。しかし、前述の通り、ベルギーでも資産減価への対応は極めて積極的であって、カドル・コンタブルのレベルでは減価への対応は見られないものの、すべての資産項目の3桁の下位勘定に「記録された評価減 (Réductions des valeur actées)」が設けられている。その点で実質的に両者の間に差はないように思えるが、ここでも内容的に微妙な差が見られる。すなわちベルギーの場合、減価認識の対象となる資産は、非償却性資産のみであって、償却性資産の場合の減価はすべて減価償却 (Amortissement) の対象となる。一方フランスでは、償却性資産についても取得減価の期間配分や税法等が特に認めた減価償却 (これは規定引当金の対象) を超える減価は、すべて減価引当金の対象となる⁹⁾。

3-2 貸借対照表価額

棚卸資産の場合、基本的には、取得価額 (Valeur d'acquisition)、あるいは、時価が取得価額を下回る場合には市場価額 (Valeur de marché) による。

すなわち慎重性の要請に則って、低価基準を適用することを常態としていえる。上に示したように、2桁コードの各勘定 (30-35) はそれぞれ3桁コードの下位勘定として末尾が0の「取得価額」勘定と末尾が9の「記録された評価減 (Réductions de valeur actées)」勘定の2つが用意されている¹⁰⁾ ことがそのことを裏付けている。したがって、まずは取得価額¹¹⁾

9) その辺の理論的な検討については、ここでは割愛したい。

10) ただし、これらの3桁コードの勘定は、財貨の種類、所在場所あるいは使途などにも基づく分類によって代置できるが、その場合でもそれらの各勘定のそれぞれに「取得価額」(末尾0)と「記録された評価減」(末尾9)の4桁の下位勘定を設けるべきことが指示されている(『最低限度の標準プラン・コンタブル』(PCMN) 脚注9)。

11) 取得価額の計算上割戻しや値引きが控除されるのはわが国と同様であるが、

に基づく期末棚卸高の確定が必要になる。そのために「2001年国王令」によって認められている方法は、個別法、総平均法 (Méthode des prix moyens pondérés)¹²⁾、先入先出法および後入先出法の4つである。

個別法は、一見して個々の動きに忠実であるがゆえに記録に客観性があるように見える。しかしながら実は出て行く棚卸資産のロットの特定の仕方によって、むしろ利益操作につながりやすいことが指摘され、その適用は一般に薦められないと考えられている¹³⁾。

総平均法において平均すべき期間は1日、1週間ないし1ヵ月が考えられていて、1ヵ月を超えることはできない¹⁴⁾。

先入先出法に関しては、会計基準委員会 (CNC) の「意見」¹⁵⁾によって¹⁶⁾、一定の条件の下で¹⁷⁾、最終仕入原価による評価も認められている。

後入先出法は、費用収益対応の観点からは他の方法より優れていると考えられる一方、価格上昇下では、棚卸資産の過小評価が懸念されている。財政状態に加えて「財産」についても明らかにすることが貸借対照表に求められているベルギー（ひいては欧州大陸の国々）においては、そのことが

その内容が若干異なっている。つまり割戻しに相当するものが、remise (取引金額が多額になったり、顧客の特性を考慮した際の値引き) と ristourne (一定期間の取引に対して同一の顧客になされる値引き) だが、その内容が若干異なっている。つまり割戻しに相当するものが、remise (取引金額が多額になったり、顧客の特性を考慮した際の値引き) と ristourne (一定期間の取引に対して同一の顧客になされる値引き) の2つに分かれる。

- 12) 逐語訳すれば「加重平均法」であるが、内容的にはわが国で言う「総平均法」と同じであることとした。
- 13) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Lexique thématique de la comptabilité*, 7^e éd. De Boeck & Larcier 2002, p. 379.
- 14) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 379.
- 15) Avis n° 132/7 de la Commission des Normes Comptables; *Op. cit.*, II. B. 3 「棚卸資産の払出価額」。
- 16) 念のために申し添えれば、ベルギーの会計制度は、会計法と国王令に加えて、CNC の「意見」に基づいて動いている。(拙稿「会計制度の行方 ベルギーの対応をめぐって」本誌第158号, 162頁。)
- 17) 年度末に仕入単価に大きな変動がないこと。
損益計算に大きな影響を与える可能性がないこと。
棚卸資産の種類が多いこと。

改めて問題にされることになる。その結果ベルギーでは、後入先出法を用いた結果市場価格に比べて棚卸資産の価額がかなり低くなる場合には、そのことを付属明細表において明らかにしなければならないことになっている(「2001年国王令」43条第3項)。なお、後入先出法は取引ごとにその都度適用されなければならないが、実務界では、それは煩わしいという理由で、一般的に期別後入先出法が用いられているという¹⁸⁾。

これら4つの方法以外の方法は認められないが、貯蔵品についてのみ恒常在高法(Méthode du stock outil)が認められている(「2001年国王令」42条)。

仕掛品と製品の取得価額は製造原価であるが、その場合、原則は全部原価であるものの、原価計算の領域のみならず財務諸表での表示に関しても、直接原価計算方式が認められている(「2001年国王令」第37条)ところに、ベルギーの特徴がある¹⁹⁾。EU第4号指令では、むしろ直接原価計算が原則であり、会計の世界でEUの範たらんとしたベルギー²⁰⁾にしては、むしろ国際財務報告基準への傾斜を強めているわけであって、この部分に関しては微妙な対応を図ったことになる。ただし、会計基準委員会も、製造原価に適用すべき基本原則は全部原価であることを強調している²¹⁾。

こうして求められる取得価額は、期末において常に市場価格と比べられ、低価基準が適用されることになるが、その際の市場価格はどうか考えられて

18) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 380. ただしその際には、期間内においては平均原価が用いられるという補足的な説明がなされているが、それで果たして期間単位で後入先出法を用いるということになるのかどうか、若干疑問が残るところである。

19) さらに、原価差異を適切に処理することを条件に、原材料を除いて、標準原価計算を容認してもいる(Cf. Avis n° 132/7 de la Commission des Normes Comptables; *Op. cit.*, III. C. 2「原価」)。なお、直接原価計算方式を採用している場合には、付属明細表の中で「評価ルールの要約(Résumé de ses règles d'évaluation)」において、そのことを明示する必要がある(「2001年国王令」第22条)。

20) その点については、拙稿「会計制度の行方 ベルギーの対応をめぐって(1)」本誌第158号を参照していただければ幸いである。

21) Avis n° 132/7 de la Commission des Normes Comptables; *Idem.*

いるか。

商品の場合には、予想される値引、割引等や諸掛を引いた上での、年度末の販売価格が用いられる。信頼できる市場価格が入手できない場合には、年度末に近い過去の一定期間の実績によるものとされる²²⁾。しかしながら、完全競争下の価格に基づいて展開される市場価格という「排他的に客観的なアプローチ (approche exclusivement objective)」が、必ずしも常に棚卸資産の評価 (valorisation) にとって勝っているとは限らない。すなわち、そのような市場価格を無視することはできないが、EC 第4号指令の導入に伴って、評価に際してもゴーイング・コンサーンを前提にしなければならないことが確認されたのである。したがって、「経営の継続性 (Continuité de l'exploitation) を、当該企業に特有の特性 (Particularités propres à l'entreprise) にしたがって主観的に評価²³⁾」しなければならないという側面を備えていることも忘れてはならない。その結果、次のような場合には、客観的な市場価格は用いられないことになる²⁴⁾。

振替価格を用いている企業グループ

事実上の独占状態を享受している企業

特許ないし登録 (Dépôt légal) によって保護されているブランド商品等

商品や製品・仕掛品の市場価格が、いずれにしても販売市場であるのに対して、調達品に関する市場価格については購入市場である。もちろんここでも値引きや付随費用が斟酌される²⁵⁾。

そして、さらに、市場価格での評価減に加えて、次のような状態にある

22) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 380.

23) Christian Fisher; *Op. cit.*, §2333.

24) Cf. *Idem.*

25) ただし、製品の販売価格が調達品の仕入れ価格の下落によって大きな影響を受けないという確証がある限りにおいて、製品の販売価格の一定割合をもって、その代用とすることも認められている。(Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 380.)

財貨に対しては、「補足的な評価減 (Réductions de valeur complémentaires)」が行われることになる²⁶⁾。

- * 色あせたもの * 半端になったもの * 傷がついたもの
- * 流行おくれのもの * 傷んだもの * 品質的に格下げされたもの * 不揃いのアンサンブル * 見切り品 等

このような、減価に対する徹底した対応は、1975年の会計法の成立以来のベルギーの伝統であって、それはまた「財産」という側面を重視するEUの立場にも符合するものである。

かくして、

慎重性 (prudence), 誠実性 (sincérité), 誠意 (bonne foi)²⁷⁾ に応え(「2001年国王令」第46条),

当該会社によって決められた方法に基づいて計画的に (systématiquement) (「2001年国王令」第48条),

当該期間の損益の有無に関係なく(同上),

たとえそれが期末以降貸借対照表作成日までの間にしか判明しない場合であっても(「2001年国王令」第33条第1項)

すべての減価 (dépréciations) が認識されなければならないことになる。

最後に、クラス3の最後の2つ、棚卸資産仕入前渡金と仕掛注文の貸借対照表価額について若干の検討を加えてみたい。

棚卸資産仕入前渡金は、クラスわけの段階で、その経済的性格を重視したとはいえ、仕入先に対する債権であることには変わりなく、その点でクラス4(短期債権債務)に収容されている諸勘定に適用される評価原則と同じものが適用されることになる。すなわち、仕入先が倒産に追い込まれた

26) Cf. Christian Fisher; *Op. cit.*, §2344.

27) これらの概念については、拙稿「ベルギー会計制度の研究(1) 評価の基本ルール」本誌第168号、98-99頁を参照していただければ幸いである。

り経営困難な状態に陥った場合には、それ相当の評価減を実施しなければならない。このような対応もまた、1975年の国王令以来のベルギーの姿勢であって、減損に対してはかねてから極めて積極的であったことが、このような点にも見出すことができる。

一方、仕掛注文には、先に見たように、仕掛作業 (Travaux en cours d'exécution)、個別注文仕掛品 (Produits en cours de fabrication) および仕掛用役 (Services en cours de prestation) の3者が含まれるが、これに対しては、前述のような評価減に加えて、進行基準の適用に伴う利益分の加算の容認や危険引当金の計上という特異な面がある。

評価減に関しては、注文が完結していないものなので客観的な市場価格を求めることが困難であるから、市場価格とそれまでにかかった原価とを比べるというわけにはいかない。したがって契約によって得られる将来の受取額に対して、最終的にかかる予想原価がそれを上回る場合に、認識・測定されることになる。利益分の加算に関しては、371「計上利益 (Bénéfice pris en compte)」勘定を通して、期末の貸借対照表価額を引き上げることになる。その際には当然慎重な判断が求められ、「合理的に確実な (raisonnablement certain)」利益部分に限られることは言うまでもない。

危険引当金の計上は、仕掛注文の貸借対照表価額に直接影響することがないので、後に引当金の計上を総合的に取上げる時に検討してみたい。

4. クラス4に属する資産

クラス4は、短期債権・債務を対象としており、カドル・コンタブル(つまり2桁のコード)のレベルで示せば、次のような勘定で構成されている。

- 40 営業債権
- 41 その他の債権
- 42 年度内期限到来長期債務
- 43 金融債務

- 44 営業債務
- 45 税務上・対従業員ないし社会的債務
- 46 注文に関して受け取った前受金
- 47 利益処分に伴う債務
- 48 その他の債務
- 49 調整勘定および仮勘定

したがって、クラス4で資産に関する部分はわずかに40, 41 および49の一部であるが、それらの下位勘定は以下のように豊富である。

- 40 営業債権
 - 400 得意先
 - 401 受取手形
 - 404 未収収益 (Produits à recevoir)
 - 406 前渡金
 - 407 不良債権
 - 409 記録された評価減 (-)
- 41 その他の債権
 - 410 請求済未払込資本金
 - 411 未回収付加価値税
 - 412 未回収税金・源泉徴収税額
 - 4120 ~ 4124 国内法人税
 - 4125 ~ 4127 その他の国内税金
 - 4128 国外税金
 - 414 未収収益 (Produits à recevoir)
 - 416 その他債権 (Créances diverses)
 - 417 不良債権
 - 418 払込保証金
 - 419 記録された評価減 (-)

49 決算調整勘定・仮勘定

490 前払費用

491 未収収益 (Produits acquis)

492 未払費用

493 前受収益

499 仮勘定

40 営業債権 (Dréances commerciales)

売掛金(「得意先」)や受取手形が、原則としてまずはその名目価額で貸借対照表価額となることは、わが国となんら変わるところがない。しかし、その後貸倒れのおそれのあるものは「得意先」から分離して「不良債権」勘定に移され、そのうえで期末時点での実現可能価額と帳簿価額を比較して前者が後者を下回ると判断される場合には「評価減」の認識・測定が行われることになる。

406 前渡金 (Acomptes verçés)

「前渡金」については、この406のほかには213(無形固定資産)、27(有形固定資産²⁸⁾)、360(棚卸資産)および2906(その他の長期前渡金)が用意されているので、ここには用役提供に対する短期の前渡金が収容されることになる。その前渡金に関する、「記録された評価減」については、棚卸資産に関する前渡金と同様の配慮がなされざるを得ない。つまり、用役提供先が破産や経営困難に陥っている場合には、評価減を計上することになる。

残された404「未収収益 (Produits à recevoir)」は、クラス2の長期債権と次の41「その他の債権」の下位勘定である414にもあるが、これは決算調整勘定のひとつとしてあげられている「491 Produits acquis」との違いが問題になる。「Produits acquis」(逐語訳では「稼得収益」)は「Produits à

28) 27勘定は「建設仮勘定」であが、有形固定資産に関する前渡金は、すべてここに収容される。(Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 34.)

recevoir»(逐語訳では「未収収益」)のうちの当期割当分(Prorata)とされている²⁹⁾から後者がどのようなものであるかが問題である。それは次のように定義されている³⁰⁾。「今期以前に生まれ、まだ法律的に債権とはなっていないが、その額が正確に決定されているか決定できるところの、当該企業のものである収益。」つまり、法律적으로는債権となっていない未収収益の総額に相当するものが、債権として確認されるというきわめて特異な状況を呈しているのである。そのうえで、当期収益として認識されるものが決算調整勘定に移される³¹⁾わけである。法律的な面にこだわらず経済的な側面を重視するベルギーの面目躍如たる一面ではあるが、その理論的な妥当性についてはわれわれとしては疑問を感じざるを得ない。

41「その他の債権」については、ここで改めてコメントすべきことはない³²⁾。49の「決算調整勘定・仮勘定(Comptes de régularisation et comptes d'attente)」に含まれる「仮勘定」は、計上時に勘定科目が明確に断定し得ないものを収容するので、年度末には原則として適切な勘定に移しかえられることになる。したがってここでは貸借対照表価額も問題とならない。

なお、長期債権・債務のうち長期債務についてだけ特別に42勘定が設けられているが、その理由は定かではない。長期債権が1年以内に回収可能になったことよりも、長期債務の支払期限が1年以内に迫ったことの方がはるかに重要と考えられたということであろうか。フランスでは、決済期限が1年以内になった長期債権・債務は、営業債権がすべて対人勘定に含まれることと首尾一貫して、勘定面で特に分離して処理することは無く、いずれも貸借対照表の脚注として表示したうえで、付属明細表(Annexe)のひとつとして「債権債務支払期限表(Etat des échéances des créances

29) *Annexe à l'Arrêté royal du 8 octobre 1976*, Chapitre III: Définition V.

30) *Idem.*, p. 108.

31) 「収益の当期割当額は決算調整勘定に記入される。」(*Loc. cit.*)

32) 410「請求済・未払込資本金」については、別項で授權資本金制度について検討する際に取上げたい。

et des dettes)³³⁾」を作成することが義務付けられている³⁴⁾。

5. クラス5に属する資産

クラス5は次のページにフランスのプラン・コンタブルと対比する形で示してみたが、ベルギーの方がより細分化されたかたちで2桁のコードが割当てられているということを除けば、形式的にはフランスとベルギーの間に勘定分類の上でほとんど差が見られないクラスである。ただし、クラス全体の括りが、ベルギーは「貨幣資産の投資および当座資産 (Placement de trésorerie et valeurs disponibles)」でありフランスは「財務勘定 (Comptes financiers)」であるので、定期預金はベルギーでは有価証券と同列になるのに対してフランスでは銀行・金融機関の方に位置づけられる。また期限到来有価証券はフランスでは有価証券の一部であるが、ベルギーでは当座資産の一部となる。そのことを念頭に置いた上で、若いコード番号から順次検討してみたい。

50「自己株式」51「株式および持分」52「固定収入有価証券」および53「定期預金」は、前述の通りこれらはいずれも「貨幣資産の投資」に属するものである。そのうち自己株式についてはすでに13「積立金」のところで若干の言及を試みたが、これはフランスでは有価証券の下位勘定として取上げられている。固定収入有価証券は、社債や利付債券のように収入が固定している有価証券を指している。

54「期限到来有価証券」55「金融機関」56「郵便振替」および57「現金」は、当座資産を固定性配列法に従ってコード化した結果である。

期限到来有価証券 (Valeurs échues à l'encaissement) は、現金化するために金融機関に渡されまだ取立て済みの通知を受取っていない、小切手、利札、配当金受領証等であり、当座資産の一部であることは認められるが、この

33) ここでは、1年以内、1年～5年および5年以上の3つに分けて表示される。

34) Cf. Eric de La Villegréin; *Op. cit.*, p. 420.

ベルギー会計制度の研究(3)

コード番号	ベルギー	フランス
50	自己株式	有価証券
51	株式および持分	銀行、金融機関等
52	固定収入有価証券	金融先物
53	定期預金	現金
54	期限到来有価証券	前払管理および信用貸管理
55	金融機関	
56	郵便振替	
57	現金	
58	内部振替	内部振替
59		財務勘定減価引当金

ようなものをいちいち記入する必要性は、日本では感じられていない。つまりここまで厳密に追跡する必要性はわれわれには感じられないということである。

金融機関 (Etablissements de crédit) の下位勘定は、「交互計算勘定」、「振出小切手(-)」および「記録された評価減(-)」であって、小切手による支払いにかかわる勘定である。ただここでも「評価減 (réduction de valeur)」が設けられていて、年度末に実現価値 (Valeur de réalisation) が取得原価を下回るときにその認識がなされることになり³⁵⁾、資産のマイナス価値の測定は徹底的である。「慎重性 (Prudence)」ないし保守主義が最優先原則のひとつとなっている国の特徴でもある。

58 内部振替 (Virements internes)

プラン・コンタブル (PCMN) には明示されていないものの、支店や工場などとの間の関係のための「連絡勘定 (Comptes de liaison)」はベルギーでも用いられている³⁶⁾。しかし、先に触れたフランスの「18 事業所・参加会社連絡勘定」のように、資本参加会社も対象とするものは無い。したが

35) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 357.

36) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 78.

って、それらの内部振替もこの勘定を利用して行うことになる。ただし58の「内部振替」は、フランスの57勘定と同様に主として当座勘定の資金移動と補助帳簿を用いている場合の二重転記防止のために用いられるものである。

フランスで設けられている「金融先物」については、1983年版の最低限度の標準プラン・コンタブル(PCMN)では(その後の部分改定も含めて)取上げられていない。また「前払管理および信用貸管理(Régies d'avance et accreditifs)」は、当該企業の固有の支払いに応ずるために、特定の管理人ないし銀行に、第三者ないし当該企業の代理人の名前で預けられた資金を収容するためのものであって、フランスにおいては比較的重視されているための扱いであるから、ベルギーに無いからといって特に問題は無い。

「減価引当金」は、前節で指摘したとおり、ベルギーでは各資産ごとに「評価減」の計上を義務づけており、フランスとの間に実質的な差は無い。ただしベルギーでは、各資産は貸借対照表上では引当金を控除する形式をとらず、純額を表示するだけ(この点は減価償却についても同様である)なので、特に「減価引当金」をフランスのように別掲する必要性を感じないと言える。

(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。)