

ベルギー会計制度の研究(5) プラン・コンタブルのクラス1をめぐって

斉藤 昭雄

1. はじめに

ベルギーの、いわゆる「最低限度の標準プラン・コンタブル」(Plan Comptable Minimum Normalisé : 以下 PCMN と略記する)の冒頭のクラス1「自己資本, 引当金および繰延税金, 長期債務」は, 3桁のコードレベルで示してみれば次のように構成されている。

自己資本, 引当金および繰延税金, 長期債務

- 10 資本金
 - 100 引受済資本金
 - 101 未請求資本金(-)
- 11 発行差額
- 12 再評価差額
 - 120 無形固定資産再評価差額
 - 121 有形固定資産再評価差額
 - 122 金融固定資産再評価差額
 - 123 棚卸資産再評価差額
 - 124 貨幣投資評価減戻入
- 13 積立金
 - 130 法定積立金

- 131 処分不可能積立金
- 132 免税積立金
- 133 処分可能積立金
- 14 繰越利益 [または繰越損失(-)]
- 15 資本助成金
- 16 引当金および繰延税金
 - 160 年金等引当金
 - 161 納税引当金
 - 162 大修繕・維持引当金
 - 163～165 その他の危険・費用引当金
 - 168 繰延税金
- 17 長期債務
 - 170 劣後債
 - 171 非劣後債
 - 172 リース等債務
 - 173 金融機関
 - 174 その他の債務
 - 175 営業債務
 - 176 前受金
 - 178 預り保証金
 - 179 その他の債務

このようにクラス1は、自己資本のほかに、引当金、繰延税金および長期債務を収容している。当然のことながら、わが国のように純資産として一括するわけにもいかず、内容全体を統一するようなタイトルがつけられていない。後述のように、プラン・コンタブルを通してベルギーとほぼ同様の展開をしているフランスでは、クラス1は長期借入金や引当金なども含めて「資本金および積立金」としているが、それが妥当なのかどうか。

ただし、このクラス1は、企業経営にとってその中心的な基盤を提供している、比較的拘束されずに使用できる資本の調達源泉を収容しようとしているという事は言えるのではないか。その意味では、このクラス1は「非拘束資金源泉」という性格を帯びていて、そこに引当金や長期の債務が含まれていることが、ベルギーとフランスに共通する特徴である。

ここで、以下の議論につながるように、ベルギーとフランスの勘定分類を対比させるかたちで、カドル・コンタブル¹⁾のレベルで示してみれば、次のようになる。

| | (ベルギー) | (フランス) |
|----|---------------|--------------|
| 10 | 資本金 | 資本金および積立金 |
| 11 | 発行差額 | 繰越利益 |
| 12 | 再評価差額 | 当期純利益 |
| 13 | 積立金 | 投資助成金 |
| 14 | 繰越利益(ないし繰越損失) | 規定引当金 |
| 15 | 資本助成金 | 危険・費用引当金 |
| 16 | 引当金および繰延税金 | 借入金および類似の債務 |
| 17 | 長期債務 | 資本参加関連債務 |
| 18 | (項目なし) | 事業所・参加会社連絡勘定 |
| 19 | (項目なし) | (項目なし) |

クラス1の構成内容については、

- (1) 「当期純利益」勘定の取り扱い
- (2) 税務債務への対応
- (3) ベルギーにおける「事業所・参加会社連絡」勘定の欠如
- (4) フランスとの形式的な相違

1) 念のために申し添えれば、カドル・コンタブルとは、2桁のコード番号をもった勘定のリストを表わす「要約勘定分類」(Résumé du plan de comptes)である。(フランスのプラン・コンタブル・ゼネラルの用語解説参照。)

の4点においてベルギーとフランスの間に差異が見られるので、その点を意識しつつ、以下コード10から順次検討してみたい。ただし引当金と繰延税金および長期債務についてはすでに前稿において負債の観点から検討を加えているので、ここではクラス1の特質を明らかにするという観点から言及したいと思う。

2. 資本金

ベルギーの授権資本制度は、フランスとほぼ同じである。したがって、資本金関係の勘定分類もフランスの場合²⁾と大筋において同一である。すなわち、会社法 (Code des sociétés:Loi du 17 mai 1999) によれば、会社設立時の新株発行にしる、増資に係る新株発行にしる、資本金の額は全額引き受けられなければならない。その上で、その4分の1の払い込みがなされ³⁾、残余は授権資本として取締役会の判断で随時払い込み請求がなされる。その結果、新株発行に伴う会計処理は、額面額で発行されたとすれば、発行に伴う諸費用を無視して考えると、おおよそ次のようになる⁴⁾。

特別株主総会の決議により、資本金を1,000ユーロ増加させることになり、その4分の1が払い込まれた場合。

(借) 5500 銀行 当座預金 250 (貸) 100 引受済資本金 1,000
101 未請求資本金 750

その後の取締役会の決議による授権資本にかかわる払込請求(たとえば3分の1の)とそれに伴う払込み。

2) フランスの授権資本制度と資本金に関する勘定処理については、拙著『フランス会計制度論 1982年版プラン・コンタブルの研究』1988年・千倉書房、71~78頁を参照していただければ幸いである。

3) 厳密に言えば、当初には4分の1までの範囲で払込みがなされ、残余については後に取締役会によって払込みの請求がなされることもある(会社法581条)。ただし、いずれにせよ当初の払込み金額は62,000ユーロを下回ることはできない。

4) この部分については、Joseph Antoine *et al.*; *Traité de comptabilisation*, De Boeck 2004, p. 230を参照してわれわれなりにまとめた。

(借) 410 請求済払込資本金 250 (貸) 101 未請求資本金 250
 (借) 5500 銀行 当座預金 250 (貸) 410 請求済払込資本金 250

かくして、定款に記載されている資本金の総額を「100 引受済資本金 (Capital souscrit)」で把握すると共に、授權資本の額を「101 未請求資本金」において明らかにし、その差額が、引受済請求済の状態にある実質的な「資本金」を意味するものとなっている。100 と 101 はそのまま貸借対照表に掲記されることになる。

このような対応が果たして貸借対照表能力の点から妥当なのかどうか。フランスの場合と同様の疑問が残るところである。

ベルギーにおいても、授權資本の有効期限は5年であって、近い将来に未請求資本金が解消することが予想されることではあるし、情報の有用性という点からはそのような取り扱いにも意味があるのかもしれない。しかし、ベルギーの会計法が(したがって会計制度が)法的な思考を脱して経済的な思考を積極的に取り入れることになった⁵⁾ ことに、このような対応は逆行するのではなからうか。

かつてわが国において、株式払込証拠金に貸借対照表能力を認めないのは消極的に過ぎるとして批判されたことがある⁶⁾ が、ベルギーの場合のように、株主に支払いの請求もしていない金額まで資本金として表示することは、逆の方向へ極端に走っていると言わざるを得ないように思える。もっともこのようなベルギーの対応(そしてまたフランスの対応)は、EU 第4号指令の方針⁷⁾ に沿うものであり、EU 全体の趨勢であると言うことはで

5) この点については、拙稿「会計制度の行方 ベルギーの対応をめぐる(2)」成城大学『経済研究』第59・60合併号、148ページ以下を参照していただければ幸いである。

6) 山樹忠恕著『近代会計理論』(昭和38年・国元書房)第24-26章。

7) ちなみに、EU 第4号指令では第9条と第10条(貸借対照表について2つの様式が認められていて、それぞれの様式について2つの条文が用意されている)において、「引受済資本金」を資本の部の冒頭に掲記するとともに、「引受済未払込資本金」(請求済も含める)を原則として資産の部の冒頭に(国内法の規定で「引受済資本金」の控除項目とすることも認められている)記

きる。

なお発行差額 (Primes d'émission) というのは、わが国の払込剰余金に相当するものである。

3. 再評価差額 (Plus-values de réévaluation)

資本の部に計上される「再評価差額」は当然のことながら「評価益」にかかわる部分である。フランスの場合と違って、「差額」は «Ecart» ではなくて «Plus-values» と表現されているので、日本語としては「益」を充てるべきであるかもしれない。しかし、後述のように、ここにはいくつかの評価差損益の戻入れも収容されるので、あえて「差額」という訳語を当てた。

この「再評価差額」は「固定資産の諸要素に関して諸勘定に表示される、未実現の評価差額」と定義されている⁸⁾。ベルギーはEU指令の導入にはきわめて積極的であり⁹⁾、EU第4号指令第33条(棚卸資産ならびに有限の耐用年数を持った固定資産について、取替価値に基づいた再評価を認めている)をそのまま1976年の国王令第34条¹⁰⁾に取り入れている。その後国王令の数次に亘る改訂を経て、資産の再評価について若干の方向転換をしているが、基本線は変わっていない。

厳密に言えば、減損処理に伴う評価減もまた再評価の一部であるが、こ

載するものとしている。

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

9) この点については、拙稿「会計制度の行方 ベルギーの対応をめぐって(2)」成城大学『経済研究』第159号、148頁以下を参照していただければ幸いである。

10) 「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のもとにあらわれる資本参加、株式および持分の価値 企業にとっての効用に応じて算定される が、その簿価に比べて確実かつ恒久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。企業資産が企業活動ないし企業活動の一部の遂行に必要である場合には、表示される評価増が企業活動の収益性ないし関係する活動部分によって正当化される限りにおいてしか再評価することができない。」

ここではプラスの再評価すなわち «Plus-values de réévaluation» (再評価の増価額)のみが対象になる。すなわち「資産要素の確実かつ永続的な(評価益たる 筆者注) 価値の確認¹¹⁾」の局面である。

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いた¹²⁾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、再評価の対象となっている。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、断定できるだけのものがなく、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づ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)不動産や、金融固定資産に含まれる資本参加ぐらいいしか“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)¹³⁾」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時には、企業はそれらの再評価を行うことが

11) Joseph Antoine et Jean-Paul Cornil; *Lexique thématique de la Comptabilité*, 7^e éd. De Boeck 2002, p. 334.

12) 厳密に言うと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。

13) Christian Fisher; *La Réglementation sur les Comptes annuels et le Plan comptable*, Editions de la Chamble d'économie et de Droit des Affaires, §2565 n° 3.

できる¹⁴⁾」ことになる。

そして、そのような評価は、結局のところ「財産の確実性 (consistance du patrimoine) についてのより正しい見方を与えることを目的とする¹⁵⁾」ものであって、貸借対照表にしか影響を与えず、成果計算書にはなんら関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¹⁶⁾。

かくして結局のところ、PCMN には、無形固定資産再評価差額・有形固定資産再評価差額・金融固定資産再評価差額・棚卸資産再評価差額が別々のコード番号付きで列挙されることになった。ただし、PCMN の注9)からも明らかなように、現在は有形固定資産と金融固定資産に関してのみ評価差額の計上が認められている。無形固定資産と棚卸資産については、1983年以前に記録された評価益のみが対象になる旨の注記があり、戦後のインフレーションに対応して設けられたそれらの評価益は、現在新たに計上されることは無い。

またここには、Annexe à l'Arrêté Royal du 8 Octobre 1976 の第44条の対象となっている評価減 (Réduction de valeur)¹⁷⁾と、第46条第4項の対象となっている評価差額 (Plus-values)¹⁸⁾ の戻入れも記載される。上記の4つの評価差額勘定のほかに、貨幣投資¹⁹⁾ 評価減戻入 (Reprises de réductions

14) Art. 57 §1, 1 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。

15) Avis no 109 «Plus-value et valeur de remplacement» *Bulletin de la C.N.C.* n° 2, Décembre 1977, p. 9.

16) Cf. Christian Fisher; *Op. cit.*, §2583.

17) 1975年以前に、資本参加、有価証券その他ポートフォリオ証券に対して記録されたものと、使用期限が無い無形固定資産と有形固定資産に関して記録されたもの。

18) 1983年以前に記録された評価増。

19) 「貨幣投資」とは、「投資 (placement) に充当された、当座資産 (liquidités) の一時的な超過 (excédents)」(Joseph Antoine et Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p.

de valeur sur placements de trésorerie) 勘定が設けられているのは、貨幣投資の評価減の計上が認められていることを考慮して、そのような戻入れとの首尾一貫性を確保しようとしたものである。

なお、所得税法第 444 条 §2 による、工業・商業ないし農業用の設備 (outillages) ならびにそれらに類似した建物の再評価もこの再評価差額勘定の対象になる²⁰⁾。

このように、ベルギー会計は、フランス同様再評価についてはかなり前向きであると同時に、資産を再評価した後で逆の現象が起きた場合の修正についてもかなり積極的である。

4. 積立金

前掲 (XX ページ) の通り、積立金は、

- 130 法定積立金
- 131 処分不可能積立金
- 132 免税積立金
- 133 処分可能積立金

から成っている。

「130 法定積立金」は、わが国の利益準備金に相当するものであって、内容的にはフランスの場合とほぼ同様である。すなわち、会社法第 616 条によって、企業は純利益の少なくとも 20 分の 1 を²¹⁾ 積立金として留保することが求められている。ただし資本金の 10 分の 1 に達した時点で義務ではなくなる。

199.) であり、自己株式、株式および持分、固定収入有価証券、定期預金などが含まれる。

20) *Arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la Loi du 17 juillet 1975 relative à la Comptabilité et aux Comptes annuels des Entreprises*, Art. 43.

21) 利益がないか不十分の場合には、繰越利益あるいはその他の積立金を法定積立金に振り替えることもできる。(Cf. Dhristian Fisher; *Op. cit.*, §2530.)

次の「131 処分不可能積立金」はさらに次の2つに細分されている。

1311 自己株式積立金

1312 その他の処分不可能積立金

これらはいずれも株主総会の通常の決議によって設けられるが、ここではとりわけ「1310 自己株式積立金」が注目される。これは調整商事会社法 (Lois coordonnées sur les Sociétés commerciales) 第52の2条§2による積立金であって、貸借対照表に計上される自己株式の額と同額で、自己株式が消滅するまで維持されるものである²²⁾。自己株式の計上についてはいろいろ議論のあるところであるが、資産計上を容認しつつ資本充実の原則に対処する方策として、同額を積立金として留保するこの方式は、示唆に富むものであるように思える。「1311 その他の処分不可能積立金」には、定款規定の適用によって形成される積立金 (réserve statutaire) や引受済資本金の10%の範囲で認められる損失補填準備積立金 (réserve pour couvrir une perte prévisible)²³⁾ などがある。

「132 免税積立金」(Réerves immunisées) には、次の2つが含まれる。

(「2001年国王令」第65条)

繰延税金(これについては後述)の額を控除した上で、その免税ないし課税延期が会社の財産の中に維持されているということに依存しているところの、つまり実現評価益を同様の資産に再投資した、実現した評価差額 (plus-values réalisées) と利益 (bénéfices)。

取得原価を超えた金額に基づいてなされた、有形・無形の固定資産の減価償却。ただし税法上その金額が控除可能な費用になる場合。

これらはいずれも政策的な配慮によって、設備投資を促進するための制度上の特例を反映するものであって、ここではそういうものの存在を指摘

22) Cf. Joseph Antoine & Jean-Paul Cornil; *Lexique thématique de la Comptabilité*, 5^e éd. revue, De Boeck & Larcier 1995, p. 366.

23) これは、将来の損失補填のほかには積立金の資本組入りに限って使用することが認められる。(Cf. Joseph Antoine et al.; *Op. cit.*, p. 373.)

する以外に、取り立てて問題にすることはない。

「133 処分可能積立金」はわが国の任意積立金に相当する。

5. 繰越利益 [または繰越損失]

前掲の通り、フランスでは「繰越損益」のほかに「当期純損益」に対して別のコードを付与しているが、ベルギーの勘定体系には「当期純利益」(ないし損失)が入っていない。それは、ベルギーでは、財務諸表が利益処分の後で作られるからである。確かに、損益計算書に利益処分の内容まで含めることになれば、利益に関して最終的に必要な貸借対照表勘定は、繰越利益(ないし損失)ということになる。きわめて特徴的な一面である。

6. 資本助成金

これはわが国の国庫補助金に相当するものであって、固定資産への投資を前提とした助成金と固定資産の取得に直接関係がない助成金とがある(「2001年国王令」第95条§2 VI)。前者は繰延税金を控除したうえで当該項目のもとに計上し、それによって取得した固定資産の減価償却にあわせて取崩され、「その他の財務収益」として損益計算書に計上されることになる。また、後者は最初から収益とみなされている。

わが国でかつて「建設助成金」ないし「国庫補助金」の会計学的性格をめぐって論争が見られたが、その際に税法上の純財産増加説に基づく課税所得か否かということもかなり意識されていたように思う。ベルギーのこの対応は、一方で、資本助成によって取得した資産の減価償却費を助成金で相殺することによって、国からの更なる優遇になるのを避けると同時に、他方で、補助金が結局は利益計算にプラスの作用をして株主への配当財源になるという、本来の趣旨と違った結果になってしまうことを避ける、という点で、制度としてはそれなりの成果を挙げているように見える。ただしそれは、固定資産の取得に係る助成金について言えることであって、後

者の助成金については、国からの企業への助成金が株主の配当の財源になってしまうということに問題を残していると言える。

7. 引当金および繰延税金

引当金は通常フランスと同様「危険・費用引当金」と言われ「貸倒引当金」が存在しないがゆえに、すべての引当金がここにまとめられている。そしてこのクラス1に次のように分類されている。

- 160 年金等引当金
- 161 納税引当金
- 162 大修繕・維持引当金
- 163～165 その他の危険・費用引当金

最初の「年金等引当金」勘定については、プラン・コンタブルにはなんらの言及がないけれども、たとえば次のような下位勘定が考えられる²⁴⁾。

- 1600 退職年金引当金
- 1601 事年前年²⁵⁾引当金
- 1602 法定外年金引当金

ベルギーには退職一時金制度はないので、前二者が法定年金制度に備えるもので、最後のひとつが日本で言う付加的な企業年金に当るものと考えられる。それらの金額は、前者は法定額であり、後者については従業員との協定額となる。

161の「納税引当金」は、あくまでも「課税標準ないし課税計算の修正から生じうる税務費用をカバーするために設けられる引当金（「2001年国王令」第95条§2, VII. A, 1°）」である。

ベルギーでは、法人税の予定納税が一般化して²⁶⁾、決算の結果納税

24) Cf. Christian Fisher; *Op. cit.*, §2507.

25) 1974年11月19日付の「労使間団体労働協約 (Convention collective du travail) によって創設された、年金受給年齢前の解雇に伴う年金制度である。

26) Cf. Joseph Antoine et al.; *Op. cit.*, p. 273 et suiv.

額が確定した段階でその調整が行われるが、この納税引当金はそれとは関係ない。すなわち、課税当局からの追徴の通知を受けた段階で現れることになる。その後場合によっては不服申し立てなどを経て金額が確定した時に、戻入れないし追加支払いのための記帳が行われる。したがってこの納税引当金は、係争引当金とほぼ同様のものと考えることができる。

162の「大修繕・維持引当金」は、「維持」についての配慮が加わっていることを除けば、わが国の修繕引当金と変わるところがない。

163 - 165の「その他の危険・費用引当金」の対象となるものは、「2001年国王令」の第54条に、次のようなものから生ずる可能性の高い損失ないし費用をカバーするために設けられると規定されている。

第三者の債務ないし契約の保証
固定資産の取得ないし譲渡契約
注文の遂行
通貨先物取引およびポジション
商品先物取引およびポジション
製品保証
係争

そのほかにも、「バカンス手当引当金 (Provisions pour pécules de vacances)」と言われるものがベルギーには存在する²⁷⁾。これは、バカンスの時期に支払われるためにそう呼ばれているのであって、わが国の賞与引当金と異なるところがないように見える。しかしながら、賞与の場合と違って、一年間の労働の提供に対する一定率の支給が法律によって定められていて、「確定はしないが確定できる確実な債務であって、会計法に規定されている意味での引当金ではない²⁸⁾」がゆえに、「引当金にかえて見積債務と呼ぶほうがよりふさわしいかもしれない²⁹⁾」という発言がみられる。それにもか

27) Cf. Joseph Antoine et Jean-Paul Cornil; *Op. cit.*, p. 150.

28) Joseph Antoine et al.; *Op. cit.*, p. 145.

かわらず、われわれには、金額決定が法律によって決まるか労使協議によって決まるかは、会計的には無差別であって、やはり引当金として処遇するほうがいいのではないかと思える。実際、ベルギー国内にもそれを支持する見解が存在する³⁰⁾。

上に列挙されている「その他の危険・費用引当金」を見ると、わが国では偶発債務と考えられるものも含まれていて、ここにも「慎重性」つまり保守主義を優先するベルギーのスタンスが明瞭に読み取れる。

引当金とならんで16のコードに含まれているのが「繰延税金」である。

ベルギーでは、一部識者の中に、諸外国のように税効果会計を導入することが、税務が会計に及ぼす深刻な影響の大幅な改善につながるという意識が芽生えた³¹⁾ものの、税効果会計という概念はベルギーの実務界では全く馴染みが無いように、公表目的と税務目的の双方に対してたったひとつの財務諸表だけを作ることをむしろ当然のこととしていた。したがって、ベルギーは、税効果会計の導入には消極的であって、ここで取上げられている繰延税金も税効果にかかわるものではない。

かつてわれわれはベルギーの税効果会計について若干の誤解を含んだ発言をしてしまったことがある³²⁾。そこで以下繰延税金の検討を通して改めてベルギーの取り組みを整理してみたいと思う。

引当金と並列されている「繰延税金」勘定は、1680から1688にわたって以下のような下位勘定を持っている。

1680 資本助成に係る繰延税金

1681 無形固定資産に関して実現した増価額に係る繰延税金

29) *Idem.*

30) Cf. Joseph Antoine et al.; *Op. cit.*, p. 146.

31) Cf. Walter Aerts & Hilda Theunisse; "Belgium-Group Accounts" *Transnational Accounting*, edited by Dieter Orderheide & KPMG, Macmillan 1995, p. 393.

32) 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』第19巻第2号、63ページ。

1682 有形固定資産に関して実現した増価額に係る繰延税金

1687 国内公債に係る繰延税金

1688 外国の繰延税金

ここでの「繰延税金」は、一見した限りでは、繰延法に基づく税効果会計の適用に係るものであるような印象を与えるけれども、上記の低位勘定が示唆しているように、その内容はベルギー特有のものである。すなわち、これは主として数年間にわたる課税延期というベルギー税法における2つの特例に係るものである。個々の内容については後述するとして、「繰延税金」は「直ちには確実ではなく確定もしないものの、税務上の損失の存在ないし突発のような外因性の要素の介在がなければ、通常は以後数年間にわたって確実かつ確定することになるところの、税務上の債務³³⁾」と定義されている。そしてまた、この繰延税金の対象になるものは次の3つに限定されることが、国王令(第95条§2, VII B)によって規定されている。

- a) 固定資産への投資を考慮して、政府から得られた資本助成に係るもので、後の期間に繰延べられる税金、
- b) 無形・有形固定資産、ベルギーの公的部門によって発行された有価証券に関して実現した増価額に係るもので、その増価額課税が繰延べられる場合に後の期間に繰延べられる税金、
- c) 上記 a) および b) と同様の性格を持っていて、後の期間に繰延べられる外国の税金。

1680の資本助成に係る繰延税金は、この a) に対応するものであって、固定資産投資に対する税法上の優遇措置に基づくものである。その金額は、資本助成金の額にその時の法人税率を乗じて決定される。その後、繰延税金は、資本助成金の取崩し(XX ページを参照されたい)による収益計上に合わせて費用化される。

1681の無形固定資産に関して実現した増価額に係る繰延税金と1682の

33) *Rapport au Roi de l'Arrêté royal du 30. 12. 1991.*

有形固定資産に関して実現した増価額に係る繰延税金は、ともに固定資産の処分によって得られた金額(処分益を含む)が再投資された場合に繰延べられる税金である。その処遇は、資本助成に係る繰延税金の場合と同様に、当初はその処分益にその時の法人税率を乗じて繰延税金の金額が決定され、その後、再投資資産の減価償却に合わせて処分益が損益計算に加えられるのに対応するかたちで、繰延税金が取崩されて費用化される。

1687の国内公債に係る繰延税金も、公債への投資によって得られた処分益への課税優遇措置を反映したものであって、前述の固定資産に関して実現した増価額に準ずるものである。

これらの繰延税金は、「厳密に言えば危険・費用引当金とは言えないけれども、企業が後の期間に負担するものであって、確実ではあるが確定はしていない税務費用であるという限りにおいて、それに近い³⁴⁾」という判断が働いて、引当金と並列されているようである。

なお、周知の通り、2005年以降EU加盟国は連結財務諸表の作成に際しては国際財務報告基準(IFRS)に従うことになったので、その際には税効果会計は当然行われるが、国内基準では、ベルギーは税効果への対応は図っていない。

8. むすびにかえて クラス1のその他の特徴

このクラス1に関しては、さらに次のようなことが指摘できる。

- (1) フランスには「事業所・参加会社連絡勘定」があるが、ベルギーにはそれが無い。

フランスでは従来からクラス1に置かれていた「本支店勘定」が、1982年版プラン・コンタブルでこのように呼称変更となって、本支店や営業所・工場などで会計が独立している事業所のみならず、資本参加している会社に対する「譲渡(Cessions)」に関して、ここで処理することになった。

34) Christian Fisher; *Op. cit.*, §2691.

一方ベルギーでは、そのようなものはすべて58の「内部振替」の対象となっている。すなわち、フランスではそのような取引については、財貨移動に伴う資金的な側面が「資本」にかかわるものと意識されているのに対して、ベルギーでは「支払手段」の動きとして認識されていると言える。しかるにフランスのプラン・コンタブルには、ベルギーの場合と同様にクラス5にも「内部振替」がある。

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³⁵⁾。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。

(2) コード割振りについてベルギーとフランスでは重点の置き方に差がある。

ベルギーの10~13がフランスでは10にまとめられているが、ベルギーの14がフランスでは12と13に分けられている。一方引当金については、ベルギーでは「引当金および繰延税金」として一括して16に收容されているが、フランスでは「14 規定引当金」と「15 危険・費用引当金」に分割されている。そのような差が発生する理由としては、次のようなことが考えられる。

国民的な関心(ベルギーでは特に労働者の立場が会計制度に強く反映している³⁶⁾)のに対して、フランスではどちらかという企業の国民経済への貢献に関心が集まっている)の違いが、新株発行に伴う払込額や企業資本の財

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

36) この点については、拙稿「会計制度の行方 ベルギーの対応をめぐって(3)」成城大学『経済研究』第162号、181ページ以下を参照していただければ幸いである。

産的価値への注目度の違いとなって表れている。

財務諸表が成果配分の後に作成されるというベルギーの特殊事情がある。

フランスでは資本参加に関する会計情報が近年特に注目されるようになって来ている。

（本稿は成城大学特別研究助成による「グローバル競走下の企業経営」に関する研究成果の一部である。）