

プラン コンタブル ジェネラル (フランス 会計原則) 1999に関する一考察

——一般原則, 財産, 成果の意義をめぐって——

岸 悦 三

(受付 2000年10月31日)

1. はじめに

世界的規模での会計ビッグバンが進行するなか、フランスにあっても、1966年以降、会計における更なるディスクロージャーの進展が求められてきた。すなわち、計算書類の透明性、継続性、理解可能性が求められてきた。かくして、企業に対する信頼性の喪失、イメージダウンにつながる会計の「漂泊性 *vagabondage*」を避ける試みが続けられてきた。国家会計審議会 *Conseil National de la Comptabilité: CNC* 会長ジョルジュ バルト ドリュテール *Georges Barthes de Ruyter* は、パリの金融的地位の確保こそ図られるべきだという。

1966年に始まった改革は、4つの課題を有していた。第1は持続的発展性をもつ制度的枠組の構築であり、第2は現実の問題への迅速な対処であり、第3は国際化指向を強める一組の財務諸表の公表を可能ならしめることであり、そして、第4に連結会計の充実であった。

第1の課題に対しては会計規制委員会 *Comité de la Réglementation Comptable: CRC* の創設、第2に対しては緊急問題委員会 *Comité d'urgence* の創設、第3に対しては、いわゆる「離脱 *derogation* 規定」の適用、第4に対しては連結会計規定の弾力的適用、選択の許容の廃止によって、それぞれ解決が図られたのである。

そして、会計の内容の充実については Plan Comptable Général 1999（以下、新 PCG とする）と、新連結規則1999の成立をみたのである¹⁾。

即ち、新 PCG は従来の国家会計審議会の編纂になり、経済・財務省令の付録たる1982年プラン コンタブル ジェネラル PCG（1986年改正〔連結財務諸表作成規定を挿入〕を含む）に、とって代ったのである。

また、新 PCG は、恒常法 *droit constant* ないし、準恒常法 *droit quasi-constant* としての性格をもつに至ったのである²⁾。

なお、新会計基準（新 PCG、新連結規則）の特徴は、個別会計と連結会計が、それぞれ別個の省令の規定するところとなったことである。因みに従来は同一の省令によっていた。また PCG は個別会計を対象とするものであることである。次に、従来、含まれていた経営分析会計（原価会計）については規定されなかったことである。理由は任意適用だからということである³⁾。

本稿は新PCGについて、その第1編、第2編⁴⁾について、若干の考察を行わんとするものである。

2. 新 PCG の構成

新 PCG は会計規制委員会規則第99-03号（1999年4月22日付）として、制定され、経済・財務・産業省令（1999年6月22日付）付録として、発布され、フランス共和国官報、法律、デクレ第219号付録（1999年9月20日（月）、21日（火）付）に掲載され、発効するに至った。

新 PCG は、前書と次の全5編より成る。

第1編 会計の目的と原則

- 1) Pierre Dufils, Claude Lopater, Memento Pratique Francis Lefebvre, Comptable 2000, Editions Francis Lefebvre, 1999, pp. 1369-1370.
- 2) Ibid., p. 37.
- 3) Ibid., p. 37.
- 4) Journal Officiel de la République Française, Lois et Décret, Annexe au no. 219, Lundi 20 et mardi 21 septembre 1999, CRC 49002-49004.

岸：プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) 1999に関する一考察

第2編 資産，負債，収益，費用の意義

第3編 会計処理と評価の原則

第4編 勘定の構造と機能

第5編 総括としての書類 (財務諸表をさす―〔岸〕注)

新プランの条項の番号は，まず3桁の数字から成り，更に場合によって，それにダッシュと数字が続く。初めの3つの数字が，編，章，節に対応する。節より下位の区分は，番号づけに関連せず，単に参照を容易にするに留まる。また，第4編第4章にあっては，左から3つめの数字は勘定のクラスをも表す。

3. 新 PCG における一般原則

第1編は「第1章 適用範囲」と「第2章 原則」から成る。

新 PCG は，その前書に当る部分の第2条及び条項110-1で，その適用範囲を明らかにしている。即ち，新 PCG は原則として，その計算書類 (貸借対照表 bilan, 成果計算書 compte de résultat, 付属明細書 annexe) 作成の義務を負うすべての自然人，法人に適用されるとしている。これは，商人として活動する自然人，法人，一定規模を超える経済活動を営む私法上の法人，100万フラン以上の補助金を受ける非営利社団 association を含むとするものである。かくして，新 PCG は適用対象を従来の「企業 entreprise」に代えて，「実体 (アンティテ) [エンティティ] entité」とするに至ったのである。即ち，新 PCG では，この自然人，法人を，実体と呼ぶというのである。

110-1 本規則の条項は，貸借対照表，成果計算書，付属明細書から成る年次計算書類の作成についての法令による義務を負うすべての自然人，法人に適用される。但し，別に定められた規定によるときはこの限りではない。

前項でいう自然人，法人は本規則では実体と呼ばれる。

新 PCG は条項120-1で，会計の意義，目的を明定している。

120-1 会計は数字表記された基礎的資料を、把握、分類、記録し、期末に実体の財産、資本、成果に関する真実公正な概観 *image fidèle* を表す報告の提示を可能ならしめる有機的財務情報システムである。

会計は、活動の継続なる見地から、実体の期間比較を行い、その進展の評価を行うことを可能ならしめるものである。

更に、正規性（規則、手続への準拠）、誠実性 *sincérité*、離脱に関して、新 PCG は次のように謳う。

120-2 会計は効力を有する規則、手続きに従う。それらは計算書類作成の責任を負うものが記録事象の現実性、重要性について、知るに至ったところを明らかにするために、誠実に適用される。

会計法規を適用しても、真実公正な概観が与えられないことが判明した例外的な場合にはそこからの離脱が生じる。離脱の正当なる旨及びその結果は付属明細書の中で明らかにされる。

これは、旧プランの誠実性の要請の展開といえよう。離脱についての言及、その処理は注目に値する。

保守主義の原則たる慎重性 *prudence* の原則については、旧プランのそれが、引継がれた。

120-3 会計は慎重な基礎の上に行われる。それは、実体の財産、成果を損う恐れのある現在の不確実性が将来の諸期間に持ち越される危険を回避するためである。

継続性の原則には、旧プランのそのの拡充がみられる。

120-4 連続する諸期間を通じて、会計情報が一貫性を有するためには、規則及び手続の適用に当たっての継続性が要請される。実体の状況に特別の変化が生じたとき、また一定のとられるべき方法によって、よりよい情報がえられるに至ったとき、この継続性の原則の例外は、すべて正当なものと認められる。

採られるべき方法とは、会計基準策定機関 *l'organisme normalisateur* によって、よりよい情報がえられると考えられるものである。このことから結果的に

岸：プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) 1999に関する一考察

次のことが導き出される。即ち、それらの方法が採用されたとき、逆の変更は、その後、条項130-5で定められた条件がみたされないかぎり、正当なものとは認められない。

この会計基準策定機関は、会計規制委員会をさすものと考えられる⁵⁾。

継続性の意義については、条項130-5で、敷衍されている。ここでは、計算書類の比較可能性は、評価方法、呈示方法の継続性によって保証される旨が明らかにされている。また、それら方法の変更についても説明が試みられている。

130-5 年次計算書の比較可能性は、その評価方法並びに呈示方法の継続性によって保証される。しかも年次計算書は、次の場合にのみ修正される。即ち実体の状況又は経済、産業、金融の情勢に格別の変化が生じたときであり、また生起する変化に鑑み、方法の変更によって、よりよい情報が提供されるときである。

以前に生起した事象、取引と根本的に異なる事象、取引のための会計方法の採用、従前、重要性をもたなかった事象、取引のための新しい会計方法の採用は、会計方法の変更には当たらない。

方法の変更がなされたときには、呈示された前諸期の従前方式の計算書は新方式に従って作成される。

4. 計算書類の意義

新 PCG は計算書類の意義については「第3章 年次計算書の定義」を、これに、あてている。

貸借対照表、成果計算書、付属明細書は、不可分の一体を成すものであり、期末に、帳簿記録並びに、棚卸によって作成されとする。(条項130-1)

また貸借対照表は、実体の資産要素と負債要素を別個に示し、自己資本を明らかにするものなることが示されている。ここで注目されるのは、自己資本が、固有の資本要素 *les capitaux propres* と、それ以外の固有の準備金

5) Pierre Dufils, Claude Lopater, op. cit., p. 34.

les autres fonds propres から成る旨が説かれていることである。更に、資産要素と負債要素が、別個に評価されることが明定されている。(条項130-2)

130-1 貸借対照表、成果計算書及び付属明細書は不可分の一体を構成するものであり、期末に帳簿記録並びに棚卸によって作成される。

130-2 貸借対照表は、実体の資産要素と負債要素を別個に示し、固有の資本、また場合によって、それ以外の固有の準備金を明瞭な手法で明らかにする。

資産要素と負債要素は別個に評価される。

資産項目と負債項目の間では、いかなる相殺もなされえない。

期首の貸借対照表は、成果処分前の締切貸借対照表に一致する。

条項130-3では、成果計算書の意義、費用、収益間の相殺禁止が謳われている。

130-3 成果計算書には当期の収益、費用がまとめられる。その場合、それらの収入支出の日付は考慮されない。実体の法的形態に従って、費用、収益の差引残高は①当期の利益、損失、②資源の余剰、不足を構成する。

費用・収益項目間で、いかなる相殺もなされえない。

付属明細書の意義を明らかにしたのが、条項130-4である。

130-4 付属明細書は、貸借対照表、成果計算書によって与えられる情報を補完し説明を加えるものである。

貸借対照表、成果計算書によって与えられる情報を補完し、説明を加えるべき、重要な情報はすべて付属明細書に盛りこまれる。

付属明細書中の記載は、貸借対照表、成果計算書の記載によって代替されえない。

5. 資産、負債、収益、費用の意義

新 PCG 第2編第1章は資産と負債、第2章は費用と収益、更に第3章は成果と題され、それぞれの意義が、明らかにされている。

第1章は、「第1節 資産」と「第2節 負債」とから成る。

岸：プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) 1999に関する一考察

条項211-1では、資産とは原則として、実体にとって、積極的経済価値をもつ財産と規定されている。

211-1 実体にとって積極的な経済価値をもつ財産のすべての要素は資産要素とみなされる。但し次のことは留保される。即ち価値の小なる財貨に関する条項331-4、公共企業体の譲渡の対象となる固定資産に関する条項393-1の規定によるところである。

実体の活動にあって持続的に使用される資産要素は固定資産を構成する。

用途又は性質からして、この資質をもたない資産要素は流動資産を構成する。

例外的に費用には条項361-1ないし、361-7に従って資産として記されるものもある。

条項331-4は、「第3編 会計処理と評価の法則，第3章 評価並びに処理の特例，第1節 無形固定資産，有形固定資産，第1細節 流入日において」中の条項である。

331-4 重要性をもたない価値を有する財貨は、それが使われ始めると直ちに当期中にすべて消費されたものと考えられうる。従って固定資産として計上されえない。

これは重要性の原則の適用に、ほかならない。

条項393-1は、「第3編 会計処理と評価の法則，第9章 共同体で、しかも第三者勘定のためになされた取引の評価と会計処理，第9節 公共企業体の譲渡の対象となる固定資産と譲渡の成果」中にある条項である。

393-1 公共企業体又は土木事業体の譲渡の対象となる固定資産は次の条件の下で評価される。

1 公的領域の財貨の利用の独占権又は開発独占権は権利獲得実体の貸借対照表借方の欄外に記載される。

例外的に権利認可者によって認可された更新されえない固定資産に関する権利獲得者の権利は認可契約の中であれ、譲渡に際してであれ評価の対象となるとき、その金額は認可期間に亘って償却可能な要素を構成する。この場合、完全な所有権を有している財貨の価値は貸借対照表の下部に記載される。

2 権利認可者、権利獲得者から譲渡された財貨は権利獲得実体の貸借対照表借方に記載される。

権利認可者によって、無償で譲渡された財貨の価値は権利獲得者の貸借対照表の借方に記載されると同時に貸方にも記載される。それは、その他の固有の準備金に分類される。

3 譲渡された施設設備の生産能力に関して公共企業体が要求する水準の維持は、償却作用又は場合によっては、適切な引当金設定なく、更新引当金の設定によって確保される。施設設備の有効価値が適切な維持管理によって保たれているかぎり、施設設備は権利獲得者の成果計算書における減価償却費計上の対象とはならない。

4 権利獲得企業は適当な成果諸勘定の中で、譲渡の各々又は譲渡の各々の範疇の活動を識別する。

また、条項361-1ないし、361-7は、「第3編 会計処理と評価の法則、第6章 特別の性質を有する借方要素、貸方要素、第1節 特別の資産の要素」中にあるものであり、費用の繰延、繰延資産について規定したものである。

361-1 実体の存立又は発展を左右する開業時に投入された経費で、その額が一定の財貨、用役の産出に結びつけられえないものは、無形固定資産として、設立費の項目に記入されうる。

361-2 例外的に、実用化された研究の費用、開発費は技術的に成功し、商業的に利益をあげる確たる可能性を有し、明らかに個別化され、しかもその原価が明確に定められうる計画に結びつくという条件を満たせば、無形固定資産として記帳されうる。

実用化された研究の費用、開発費、組織の変更のための基本的費用といったものの、無形固定資産としての計上は、新規計画のためのものに限られる。

361-3 条項361-1、361-2に従って無形固定資産に計上された設立費、研究費、開発費は計画的に5年内に償却される。例外的に、特別の計画のための場合、研究費、開発費は5年を超えて償却されうる。但し、資産の利用期間を超えることはできない。

計画の中止の場合には、それに対応する研究費、開発費は直ちに臨時償却の対象となる。

361-4 当期中に記録された費用のうちには、全体として収益をあげる確たる可能性をもち、将来の特定の活動に結びつくがゆえに繰延べられるものもあ

岸：プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) 1999に関する一考察
る。

361-5 公社債発行差金は経過利息に比例的に、また均等に、償還期間に亘って規則的に償却される。しかしながら償還される公社債に対応する差金は常に償却される。

361-6 公社債発行費は公社債の発行方式に応じて、適当な方法で償還期間に配分される。とはいえ得られる結果が上記の方法によるものと、大きく異ならないときは、均等に配分することもできる。

361-7 譲渡税、報酬、手数料、証書作成費は固定資産の取得原価には算入されず、数期間に繰延べられる。

設立費、試験研究費、開発費の意義が説かれ、無形固定資産とされていることは注目される。また、条項361-4が、具体的にどのようなものを指すかは、関心をもたれるところである。

負債の意義を説くのが、条項212-1である。

212-1 実体にとって消極的経済価値をもつ財産のすべての要素は負債要素とみなされる。これらの要素の全体は外部負債と呼ばれる。

第2章は「第1節 費用」と「第2節 収益」とから成る。

費用の意義は、条項221-1で、明らかにされる。

221-1 費用は次のものを含む。即ち、以下に関わる支出額、流出価値又は支出されるべき額、流出することとなる価値

- (1) 商品、調達品、実体によって消費された作業及び用役、並びに実体に供与された便宜、以上のものの対価
- (2) 法的義務の履行
- (3) 例外的に反対給付を伴わないもの

償却及び引当金繰入額、即ち、譲渡され、破壊され、消失させられた資産要素の償却によって減少させられた流入価値。但し次の留保が存する。即ち、ポートフォリオ活動の固定資産としての有価証券については条項332-6、また一時所有有価証券については条項332-9で定められた特別規定がそれである。

条項221-1は収益の意義を明らかにする。

222-1 収益は次のものを含む

以下に関わる受取額，流入価値又は受取るべき額，流入することとなる価値

(1) 財貨，作業，用役の実体による供給並びに実体の供与した便宜，以上のものの対価

(2) 第三者の負担において存在する法的義務に基づくもの

(3) 例外的に反対給付を伴わないもの

当期中にストックされた生産物又は販売された生産物

自家製固定資産

償却，引当金の取崩し

負担の免除

譲渡された資産要素の譲渡価値，但し次の留保が存する。即ち，ポートフォリオ活動の固定資産としての有価証券については条項332-6，一時所有有価証券については条項332-9がそれである。

条項332-6は，「第 3 編第 3 章 評価並びに処理の特例，第 2 節 有価証券，細節 1 固定資産としての有価証券」中にある条項である。そこでは，投資有価証券の売却損益の計上が，説かれている。

条項332-9は，「細節 2 一時所有有価証券」中にあり，一時所有有価証券の売却損益の計上が説かれている。

332-6 各期末において，資本参加有価証券，ポートフォリオ活動の固定資産としての有価証券以外の固定資産としての有価証券の現在価値は次のように評価される。

(1) 相場のあるものについては前月の平均価格で評価される。但し，明らかに減資の対象となっている保有有価証券は除かれる。その帳簿価値はいかなる減額もなされず，失効に至るまで，購入価格のまま据置かれる。なぜなら始めからその記載は，自己資本の減少に等しいものと見なされるに違いないからである。

(2) 相場のない有価証券については，その取引の可能性のある価値で評価される。

条項221-1及び222-1の規定に拘わらずポートフォリオ活動の固定資産としての有価証券の譲渡による増価，減価は，収益，費用として処理される。

332-9 一時所有有価証券の評価は固定資産としての有価証券のための条項332-1，332-2，332-6，332-7で定められたのと同じ条件で行われる。

岸：プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) 1999に関する一考察

条項221-1, 222-1の規定にも拘らず, 一時所有有価証券の譲渡による増価, 減価は, その場合に応じて, 収益又は費用として処理される。

なお, ここに挙げられている固定資産としての有価証券の評価に関する条項332-1, 332-2, 332-7とは次のようなものである。332-6は前掲した。

332-1 実体の財産の中への流入日に固定資産としての有価証券は条項321-1, 321-2, 321-4ないし321-6に定められた評価の一般原則で評価される。

332-2 同じ権利を与えられた固定資産としての有価証券の全体のうちの一部を譲渡した場合にあっては, 保持される部分の流入価値は加重平均法による購入原価で評価される。それができなければ, 保持される有価証券は最後に流入したものであると仮定して評価される。

332-7 条項322-2で規定された要素ごとの評価の原則の例外として, 資本参加有価証券, ポートフォリオ活動の固定資産としての有価証券以外の相場のある固定資産としての有価証券が異常に, 一時的に値下がりした場合, 期末において, その低下額が他の有価証券で認められた正常な潜在的増価を越えない場合, 実体は引当金の設定を義務づけられない。

ヘッジ活動の対象となっている有価証券については減価引当金は設定されない。

収益の認識は, 実現主義によることを謳ったのが条項222-2である。

222-2 取引額は正常な日常の業務活動の範囲内での第三者に対する実体の実現取引額に一致する。

条項230-1は, 成果の意義, 成果計算書における区分表示を説いたものである。

230-1 当期の成果は収益, 費用の差額であり, 期首, 期末間の自己資本の変動額に等しい。但し, 直接自己資本の額に影響を与える取引によるものを除く。

当期の収益と費用は種々の段階の成果を明らかならしめるように, 成果計算書において, 区分される。

6. おわりに

以上みてきた、一般原則、財産、成果の意義の土台の上に、「第3編 会計処理、評価」以下が展開されている。

新PCGは、旧プランを継承したものであるが、拡充、深化がみられるのは当然である。正に、改革、発展の所産である。

また、フランス会計基準は、元来、法的思考の産物的色彩を有しているが、基準の精緻化とともに、その傾向は、益々色濃くなったといえよう。

(付記)

新PCGの冒頭から第3編までの全訳については、次の拙訳稿を参照されたい。

岸悦三(訳)「プラン コンタブル ジェネラル(フランス会計原則)(1999年版)(1)」, 東亜大学経営学部紀要, 第13号, 2000年12月 91頁-122頁

本稿執筆に当り、流通科学大学教授 黒田全紀氏から、貴重なご示唆を頂いた。記して謝意を表す。

(本稿は、1997年度広島修道大学総合研究所調査研究の一部である。)