

プラン・コンタブルの構成

岡田, 裕正

<https://doi.org/10.15017/2920668>

出版情報 : 経済論究. 63, pp. 53-79, 1985-12-25. 九州大学大学院経済学会
バージョン :
権利関係 :



プラン・コンタブルの構成

岡 田 裕 正

目 次

はじめに

- 1 一般規定
- 2 用語と勘定計画
- 3 評価規則
- 4 勘定運用と財務諸表
- 5 一般会計についてのまとめ
- 6 結びに代えて—会計標準化について—

は じ め に

周知のように、フランスの会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comtable Général—以下「PCG」と略す)⁽¹⁾ は、1971年以來の改正作業を終え、1983年12月31日後に始まる会計年度から実施に移されている。そして、その特色については、財務会計にあたる一般会計と管理、原価会計にあたる分析会計の両者を二本の柱としていること、一般会計については、会計情報の時間および空間比較の可能性を高めることを目的として非常に統一化された性格の基準が定められていること、および、国家の経済統計作成のために付加価値の計算がしやすいように配慮されていることなどが、日本でも紹介されている⁽²⁾。また、今回の改正作業が約10年の長きにわたったことについては、EC加盟国の株式会社、有限会社に関して社員ならびに第三者を保護するため「年次決算書および営業報告書の様式と内容、評価方法ならびにその文書の公示に関する国内法制の調整」を目ざした、いわゆる EC 第4号指令が出され、それとの調整作業に手間どったためといわれている⁽³⁾。

本稿では、こうした性格を持つ PCG の一般会計に焦点をあてて紹介しようとするものであるが、その前に PCG が「序説」で表明している会計観について見ておこう。すなわち、「一般に会計とは、(1)基礎的数量データを認識・測定し、分類し、記録すること、(2)適当な処理を行って各種利害関係者の要請に応える一組の情報を提供することを可能とする財務情報システムである。」と規定している。そして「あらゆる会計は、その情報の質とその理解を保証する」ために「①原則の遵守、②統制と検証の要求に適合した組織化、③方法と手続の適用、④共通用語の使用、を含む」とされている⁽⁴⁾。以上から、PCG は会計を財務情報システムと見なしていること、およびそのシステムを情報の質とその理解を保証するように規定していることがわかる。そこで、まずこの点を考慮しながら、一般会計の構成について、その規定している順序に従って述べることにする。

1. 一 般 規 定

PCG の第一編「一般規定、用語および勘定計画」は、第一章「一般規定」、第二章「用語」、第三章「勘定計画」から構成されている。このうち、本節で扱う第一章はさらに、第一節「会計に関する一般規定」、第二節「会計標準化に関する一般規定」、第三節「会計帳簿および勘定記入に関する一般規定」、第四節「自動処理に関する一般規定」の4つの節を含んでいる。これらの節は PCG の基礎を形成するものであるが、このうち特に第一節と第二節が重要なので、この2つの節に焦点をあてる。

第一節は A「一般原則」と B「会計組織」の2つを含むが、今回の改正で次に述べる「一般原則」が、初めて明確にされるに至った。

「会計は、企業の状況および活動に関する真実公正な概観 (image fidèle) を表わす報告書を提示するため、慎重性の規則 (règle de prudence) を尊重して、正規性および誠実性の要請 (obligations de régularité et de sincérité) を満たさねばならない。」

ここで慎重性とは「企業の財産および成果を損うおそれのある現在の不確実

性を将来へ持ち越す危険を回避するために事実を合理的に測定すること」であり、正規性は「現行の規則および手続への準拠」、誠実性は「会計責任者が企業の活動、事象および状況の実在性について通常持たねばならない認識に基づいて現行の規則および手続を誠実に適用すること」と定められている⁽⁵⁾。

ここから、一般原則は、真実公正な概観の原則、慎重性の原則、正規性の原則、誠実性の原則、の4原則から構成されていることがわかる。(これら4つの原則を主要原則と呼ぶことにする。)さらに、この主要原則に付随する形で次の4つの原則が定められているがこれらは会計記録および報告を行なう際の心がけを示したものといえる。

「1、会計は、その目的達成に必要なデータを、それが数量化される限り、すなわち適当な単位数で表現される限り、すべて認識・測定し分類する。

2、この基礎的データは、適時処理されるように遅滞なくこれを記録する。

3、会計情報は、その利用者に対して企業の活動、事象および状況を適切、忠実、明瞭、正確かつ完全に記述するものでなければならない。

4、連続する数期間を通じて会計情報に首尾一貫性があるということは、規則および手続の適用に継続性が認められることを意味する。この継続性の原則に対する例外は、常により良い情報を求めることによって正当化されなければならない。」⁽⁶⁾

当然のことながら、先の主要原則をこれらの付随原則は補完する関係にあるのであり、主要原則を遂行するためには付随原則が十分に達成されていなければならない。

ところで、先の主要原則についてその内容を今少し見ていくことにしよう。まず気づくのは、真実公正な概観の原則が目標に据えられていることである。この原則は、これまでフランスには存在していなかったのであるが、EC 第4号指令の中にこの原則が採用され、それとの調和化のために、今回の改正でPCGにとり入れられることになったものである。ところが、EC 第4号指令は株主や第三者に提供される情報が量的に十分なものであるとともに、その比較可能性についても保証するための基本方針として財務諸表の様式、内容を中心に規定しており、その中心原則に真実公正な概観の原則が義務として位置づけ

られている⁽⁷⁾。それに対して、PCGは情報の質を保証するために、以前から会計情報の生産過程つまり財務情報システムについて規定する方針をとっている。すなわち、PCGは従来から会計の勘定体系・帳簿組織と記帳方法を重視して、これをまず規定し、その後で一連の勘定運用の結果誘導される財務諸表を規定する方針を採用してきたのである。そしてそのための中心原則は真実公正な概観の原則でなく、むしろ慎重性の原則を中心に、規則への準拠性や会計手段の誠実な適用を重視するものであった。そこで、第4号指令との調和化のため、PCGではこの原則を目的として位置づけ、「会計レベルでは何ら実務的重要性を持たない」が「財務諸表作成レベルでは重要」⁽⁸⁾なものであると解釈し、こうすることによって一貫した財務情報システムの過程から財務諸表の部分だけを切り離したのである。こうしたいきさつもあって、キュルマン氏は、この原則を「EC理事会と国家会計審議会との間の最愛の子」⁽⁹⁾と評している。そして、評価・測定については、これまで通り他の3つの原則、特に慎重性の原則が関係しているのである⁽¹⁰⁾。換言するなら、真実公正な概観の財務諸表を作成するための必要な手段としてこれら3つの原則が存在するという構造になっているのである。しかし、3つの原則のうち、慎重性の原則については、その過度の遂行は真実公正な概観を歪めると考えられているし⁽¹¹⁾、また正規性の原則についても、PCGよりもむしろ他の法律への準拠の優先を意味しているところから、結局「プランの観点からは効果のない原則」といわれている⁽¹²⁾。こうして見てくると、一般原則は第4号指令とフランス伝来の2つの会計思考の妥協の上に成立しているのであるが、その関係は必ずしもじっくりしているとはいえないようである。

さて、先に述べたように主要原則とともに、4つの付随原則が定められているが、この記録・報告のための会計組織に関する規定が第一節B「会計組織」である。これは、財務情報システムの枠組設定に関する規定ということができよう。すなわち、「(1) 基礎的データを完全に認識・測定し、それを歴順に記録して保存すること。(2) 基本的情報を自由に利用すること、および法的に要求されているか適宜要求される報告書を適時作成すること。(3) データおよび処理手続の正確性を検証すること」の3つが可能となるように会計は組織され

ねばならないと要求している。そして、これを具体化するために、企業は次節で述べる PCG の勘定計画を参照して独自の勘定計画を設定するとともに、「証憑・帳簿など一般に一定の保存条件の下で基礎的データを記録し、また情報の検索を可能ならしめる」媒体および処理手続を採用しなければならないと述べている⁽¹³⁾。この規定は、第三節「会計帳簿および勘定記入に関する一般規定」、第四節「自動処理に関する一般規定」へとつながるものである。このような規則は PCG に固有のもので、日本の企業会計原則や EC 第 4 号指令では見られない。

以上のように、第一節「会計に関する一般規定」は、一般原則と会計組織の 2 つの面から構成されており、ここに PCG の特色が見出される。

ところで、この規定の根底にあると考えられるのが、第二節「会計標準化に関する一般規定」である。これは、第二節に位置づけられているものの、PCG 全体を方向づける役割を果たしていると考えられる。標準化について、PCG は次のように述べている。

「1、会計標準化は、(1)会計の改善、(2)会計の理解と監査、(3)会計情報の比較(時間および空間比較)(4)企業集団、産業部門、地域、国民など広い範囲での会計の連結、(5)統計の作成、を目的とするものである。

2、会計標準化は、会計の調和化を目的として会計基準を設定し、その適用を図ることを内容とするものである。

3、国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité) は、その任務と現行の手続に従い会計基準を設定し、かつその適用についての見解を表明する。」⁽¹⁴⁾

ここで 1 は標準化の目的、2 は標準化の内容、3 は推進主体を表明したものである。2 からわかるように、標準化は会計基準の設定とその適用を図ることである。ここで、会計基準は「会計の一般原則から導き出され、その適用手段となるものであり、また会計という用具の絶えざる改善の要請に応えるものでなければならない」⁽¹⁵⁾ と述べられている。また、「調和化」とは、PCG という共通基準を、具体的な各個別の業種や企業の会計現場に適用する際には、その実情に合わせた業種別、企業別の個別基準を設定することと考えられる。それ

ゆえ、PCG 自体は、各業種に個別の基準を設定するためのガイドラインとも言
うべき性格を持っているといえる。さらに、共通基準としての PCG は、「(1)用
語、(2)会計分類表において統合される諸要素の一連の分類基準、(3)10進法分類
により記号化した勘定計画における上記諸要素とその変動の会計処理、(4)評価
方法、(5)企業の状況を明らかにし、その変化を跡づけ、成果を測定するため
の会計データの利用、などの事項に関する一連の規定を明らかにするものであ
る」と、規定すべき事項を定めている⁽¹⁶⁾。この標準化については、後で節を改
めて述べることにする。

2. 用語と勘定計画

いま述べた、PCG が定めるべき内容のうちの2つが、第二章「用語」および
第三章「勘定計画」で定められている。

用語は、これまでも PCG の中で重要視されてきたが、用語の意味が明確に
されることにより、会計情報の作成者と利用者のコミュニケーションが円滑に
かつ正確に行なわれることになると考えられる。しかし、まだ法律上の用語
(特に税法)との間で調整すべき点が多いといわれている⁽¹⁷⁾。

勘定計画は、すべての勘定を9個のクラスに分け、そのうち主要勘定を配列
した「勘定分類表」(表1参照)と、各主要勘定に属する下位勘定を全部まとめ
た「勘定リスト」から構成されている。これらは、改正前の1957年に作成され
た PCG⁽¹⁸⁾ (以下、旧 PCG と略す)では、10個のクラスから構成されていた
のであるが、今回の改正で、それまでクラス8にあてられていた「成果勘定」
が削除されクラス1の中の12「年度成果勘定」というひとつの勘定科目として
扱われるようになったため、9個のクラスに減ってしまっている。この勘定計
画について PCG は10進法分類の採用と取引分類基準をその特色としてあげて
いる。すなわち、10進法分類を用いることによって、会計記録の対象となる取
引の認識は、勘定科目のみでなく勘定番号も用いることになるが、このように
番号を付すること(これを「記号化」と呼んでいる)によって、「勘定をクラ
ス別に分類したり、より詳細な分類を行なうことが可能となり、さらに標準化

表1 勘 定 分 類 表

一 般 会 計 (第 二 編)							
貸 借 対 照 表 勘 定					経 営 勘 定		特殊勘定
ク ラ ス 1	ク ラ ス 2	ク ラ ス 3	ク ラ ス 4	ク ラ ス 5	ク ラ ス 6	ク ラ ス 7	ク ラ ス 8
資本勘定(自己資本・借入金・類似の債務)	固定資産勘定	棚卸資産・仕掛品勘定	第三者勘定	財務勘定	費用勘定	収益勘定	
10. 資本金および積立金	20. 無形固定資産	30.	40. 仕入先等	50. 一時所有有価証券	60. 仕入(603を除く)603棚卸変動額(原材料および商品)	70. 製品、商品売上および用役提供高	このクラスは、クラス1からクラス7までに含まれなかった特殊勘定すべてを収容する。
11. 繰越損益	21. 有形固定資産	31. 材料(および用品)	41. 得意先等	51. 預金	61. 外部用役費	71. 製品棚卸増(および減)	
12. 年度成果	22. 譲渡対象固定資産	32. その他の原材料	42. 従業員賃金等	52.	62. その他外部用役費	72. 固定資産自家建設高	
13. 投資助成金	23. 建設仮勘定	33. 仕掛品	43. 社会保障機関その他	53. 現金	63. 租税公課	73. 長期取引の当期収益分	
14. 法定引当金	24.	34. 仕掛用役	44. 政府、公共団体	54. 仮払金	64. 人件費	74. 経営助成金	
15. 危険・費用引当金	25.	35. 製品	45. 企業集団および出資者	55.	65. その他の当期経営費用	75. その他の当期経営収益	
16. 借入金等	26. 経営参加証券および関連債権	36.	46. その他の債権および債務	56.	66. 財務費用	76. 財務収益	
17. 経営参加関連債務	27. その他の財務固定資産	37. 商品	47. 仮勘定	57.	67. 特別費用	77. 特別収益	
18. 事業所、参加会社連絡勘定	28. 固定資産減価償却累計額	38.	48. 調整勘定	58. 内部振替	68. 減価償却累計額および引当金繰入額	78. 減価償却累計額および引当金戻入益	
19.	29. 固定資産減価引当金	39. 棚卸資産・仕掛品減価引当金	49. 第三者勘定減価引当金	59. 財務勘定減価引当金	69. 従業員参加額所得税等	79. 費用振替	
分 析 会 計 (第 三 編)							
よき管理統制のために必要な情報の質と量を提供することのできるすべての会計組織が、ここに入る。第三編は、種々の管理のための分析過程を示すものである。それらは、クラス9の分析勘定を用いた手続によって支えられて、実施されることもできる。							

(出所) Conseil National de la Comptabilité, Plan Comptable Général P.IX 邦訳4-5頁

された財務諸表の作成に必要な項目の再分類や区分表示が容易になる」⁽¹⁹⁾と述べている。また、もうひとつの特徴である取引分類基準については、PCG は「集合する取引の経済的性質に従って、クラス および 2 桁の番号の勘定の同質性を保証しようとするものである」⁽²⁰⁾と述べている。

ところで、この勘定計画において定められた勘定に基づいて、各企業はその規模や業種を考慮しつつ独自の勘定計画を設定するのであるが、このように PCG の定めた枠内で裁量の余地があるとはいえ、結局、すべての企業がほとんど同一の勘定計画、すなわち財務情報システムを採用することになるといえる。

3. 評 価 規 則

PCG の第二編「一般会計」は、第一編で設定した財務情報システムを実際に運用することに関する規定から構成されている。ここで一般会計について、PCG は「企業財産に影響を与えるすべての取引を記録することを目的」とし、「会計年度末または他の期末において、成果を算定すること」および「財政状態を表示することを可能ならしめる」と定義しており⁽²¹⁾、財務会計に相当するものといえることができる。

第二編は、第一章「評価方法および成果決定に関する規定」、第二章「勘定運用および財務諸表に関する規定」、第三章「特定の状況および特定の取引に関する規定」から構成されているが、本稿では第一章と第二章を中心に見ていくことにする。

まず第一章は第一節「評価方法」と第二節「成果の決定」の2つの節を含み、さらに第一節はA「一般規則」、B「一般規則の適用」、C「外貨変動の影響を受ける資産項目、負債項目の評価」の3つの部分から成っている。

さて、PCG は評価の方法として歴史的原価法を採用しているが、1975年に PCG の改正原案が公表されたときには市場価値 (la valeur vénale) を採用することが決定されていた。しかし、EC 第 4 号指令の32条で歴史的原価法が基本的方法として採用されたため、結局これに合わせて従来通り歴史的原価法が

採用されることになったといわれている⁽²²⁾。

したがって、財を取得したときの評価は、有償取得の場合は取得原価、自家製造の場合は製造原価、また無償で取得したときは市場価値で評価すると定められている。ここで市場価値とは、当該財が存在する状態と場所とにおいて、買手が支払に同意すると想定される価格であると定められているが、その評価の際には「経済的に正当な継続事業の仮定が採用される。」⁽²³⁾

次に、企業は少なくとも年一回は棚卸をすることが義務づけられているが、このときは現在価値 (la valeur actuelle) で評価するように定められている。ここで現在価値は棚卸時の市場価値である。この評価には「財の性質に最もよく適合した参考資料や技術を適用する」と定められ、市場価格、価格早見一覧表、市場価格表、特殊指数が用いられると例示されている。ただし、この棚卸評価は全項目に及ぶ必要はなく、財務資産以外の固定資産については、「その現在価値が帳簿価値を著しく下回ると判断されない限り、帳簿価値が現在価値として採用される」と定められている⁽²⁴⁾。

決算時には、帳簿価値と現在価値が比較されて増価または減価が認識される⁽²⁵⁾。この処理は、Bで定められているのでこの点を中心にBを見ることにする。

まず償却性固定資産については、減価が著しく、確定しているときは、減価償却計画を修正する臨時償却が行なわれるが、確定していないときは減価引当金が設定される。それ以外の有形および無形固定資産については、「現在価値が帳簿価格を著しく下回りかつ減価額の明確でないとき、確認された差額を限度に引当金が設定される」。こうして設定された引当金は、差額修正法によって每期調整される。なお、PCG では、無形固定資産の中に組織費、研究開発費という日本では「繰延資産」として分類しているものが含まれている⁽²⁶⁾。

有価証券については、「資本参加有価証券」と「資本参加以外の長期所有有価証券および一時所有有価証券」に分けて規定されている。両者とも、取得時には取得原価または取得契約の条件により決定された価値で評価される。ただし、付随費用については日本の企業会計原則と異なり期間費用として処理される。棚卸時の現在価値の評価については、両者は異なり、資本参加有価証券に

については一般規則と同じであるが、その際「価値の変動が偶発的な事情から生じたものでない限り、この評価のために、とくに取引所の相場、収益性および収益性の見通し、純資産、売却の見通し、経済状況ならびに原始取引が基礎を置く評価動機などを考慮に入れることができる」としている。長期および一時所有の有価証券については、上場会社の有価証券の場合は最終月の平均相場、非上場会社の有価証券の場合は見積売却価値によるとされている。そして決算日には、資本参加有価証券、長期および一時所有の有価証券の両者ともに減価については減価引当金を設定することになっている。ただし、後者については、下落が一時的と判断される場合には引当金を設定しないでおくことができる。このような規定と比べて、日本の企業会計原則は先の付随費用以外に、非上場会社の有価証券について実質価額を用いている点と、資本参加有価証券では低価法を認めていない点が異なる⁽²⁷⁾。

棚卸資産も同様に取得原価または製造原価で評価されるが、期末有高部分と費消部分への原価配分の方法は先入先出法と加重平均原価法の2つしか認められていない。棚卸時の評価については他の項目と同じで、現在価値が求められる。そして決算時には、帳簿上の期末有高と現在価値のいずれか低い方が採用され、現在価値が採用されたときは減価引当金が設定される⁽²⁸⁾。

外部負債項目については、不可逆的と判断される増価は当該債務項目に付加し、確定できない増価については引当金が設定される。また、不可逆的と判断された減価は、その分だけ当該項目から控除され、収益または繰延収益と見なすが、確定しない減価については計上は許されない⁽²⁹⁾。日本の企業会計原則では、この規則にあたるものは見あたらない。

以上が評価の一般規則とその適用についての内容であるが、これに続いて外貨変動を受ける項目についての規定がある。ここでは、「外貨建債権・債務」および「現金・預金」については決算日の相場が適用され、それ以外の項目については取引日の相場が適用されている。そして、債権、債務の換算差額については、それが潜在的損失の場合は貸借対照表の資産に計上されるとともに危険引当金が設定され、潜在利得の場合は負債の部に計上される。また潜在的損失にともなう危険引当金が真実公正な概観を歪めるときは必要な調整を行ない、

換算方法を脚注に示すとともに換算差額をすべて付属明細書に記載することも定められている⁽³⁰⁾。

このような第一節「評価方法」につづいて第二節「成果の決定」では収益と費用について定められている。ここでは、まず年度成果が年度収益マイナス年度費用であり、期首と期末の自己資本の変動差額分に等しいが、もしこの両者が一致しないときは、その差の生じた原因を付属明細書において明らかにすべきことが定められている。続いて、次のように収益と費用の認識について定められている。(頭の数字は、条文の番号を示す。)

「3、収益には、(1)企業による財貨、工事、用役の提供の対価および企業が供与した便益の対価として、(2)第三者の負担する法的義務として、(3)特別な場合には対価なしに受取ったか、または受取るべき価額が含まれている。

収益には、年度成果の算定に関して、(1)製品棚卸増減高、(2)固定資産自家建設高、(3)償却累計額および引当金の戻し入れ額、(4)譲渡した資産の譲渡価格、(5)費用の振替額が含まれる。

4、費用には、(1)企業が費消した商品、調達品、工事、用役の対価および企業に供与された便益の対価として、(2)企業が履行しなければならない法的義務として、(3)特別な場合には対価なしに支払ったかまたは支払うべき価額が含まれる。

費用には、年度成果の算定に関して、(1)減価償却費および引当金繰入額、(2)譲渡、除却あるいは紛失した資産項目の簿価が含まれる。」

そして、これらの当期の費用・収益には、過年度の修正値が加算される⁽³¹⁾。

さて、日本と比べて、これらの費用収益の認識に関する規定は、収益に固定資産自家建設高、製品棚卸増減高を含めている点と、資産を譲渡する際、その譲渡価額を収益とし、その簿価を費用とする点に相違が見られるが、これは手続上の相違であり、利益額そのものに相違が生じるものではないのであり、ゆえに日本と特に異っているとは考えられない。しかし PCG には、たとえば企業会計原則注解 6「実現主義の適用について」の規定に代表されるような費用・収益の認識基準の具体的適用の規定がなく、その意味でやや単純化されすぎているといえなくもない。

以上が、評価および成果決定に関する規則であるが、その特徴としては次のものがあげられよう。

まず第一に貸借対照表の資産項目についての減価引当金の計上があげられる。キュルマン氏は、この引当金の設定を慎重性の原則に基づくものとして説明している⁽³²⁾。このように、フランスでは、広く慎重性の原則が評価規則の根底にあって、多くの項目に影響を与えていると説明されている点は注意すべきである。

第二に、先にも述べたが、収益に製品棚卸増減高や固定資産自家建設高を含めている点である。日本では、このような会計処理はしないのであるが、フランスでこのような方法を採用するのは、社会会計で付加価値を計算しやすくするためであるといわれている⁽³³⁾。また、仕入勘定を費用勘定として扱っているため、仕入勘定の下位勘定に棚卸増減額勘定が設けられ、仕入額のうち当期の費用化部分を算定するようになっている。

第三に、棚卸資産に見られるように、評価方法の代替案が少ないことである。すなわち棚卸資産については先入先出法と加重平均原価法しか認められていない。また PCG では明示されていないが、減価償却についても定額法と定率法しかフランスでは用いられていない⁽³⁴⁾。この点から、フランス会計制度を統一化として特色づける人が多く、会計情報の時間および空間比較の可能性を高めることにその根拠があるとされている。そして、この統一化政策の背後には、会計情報の利用者、特に国家の立場から、その情報を有効な経済政策の決定のために用い、それにより経済がより活性化するとともに、経済運営が効率的に行なうことが可能になるという考えがあると説明されている⁽³⁵⁾。

以上述べてきた評価と成果決定に関する規定により、第一編で設定された財務情報システム、すなわち各企業が PCG に従って設定した勘定計画を実際に運用するために、そこに計上すべき金額が確定されたわけである。この金額は、第二章で定められている勘定運用の機構を通じて財務諸表につながっている。そこで、次に勘定運用と財務諸表に関する規定を見ることにする。

4. 勘定運用と財務諸表

第二章は、第一節「勘定運用」と第二節「財務諸表」の2節から構成されている。これは、会計実務の記録と伝達に関する規定である。

まず第一節「勘定運用」では、企業が PCG に従って設定する勘定計画上の各勘定について、借方・貸方のいずれに計上し、その相手勘定は何であるかが示されている。つまり、簿記に関する規定とすることができる。ここに定められている規定は、かなり詳細であり、PCG の中でも相当の量を占めるものであるが、その方法自体についていえば、次の点を除くと日本とさほど大きな違いは見られない。例えば、フランスでは定款に定められた資本金の全額の引受がないと株式会社の設立ができないという事情もあって、「会社資本金勘定」には定款記載額が計上され、そのうちの未払込資本金については「株主：発行済未請求資本金勘定」に借記される⁽³⁶⁾。研究・開発費については、慎重性の原則により極力当期の費用として扱うことが要請される⁽³⁷⁾。また、フランスに独自の制度上の要請から、企業成長成果従業員参加額⁽³⁸⁾や、付加価値税の計上が求められているため、独自の勘定が設けられている。

こうした、一連の勘定運用を経た後、財務諸表が作成される。そこで次にこの点を見ていくことにする。

第二節「財務諸表」は、A「財務諸表の作成と表示の規則」、B「基礎体系」、C「略式体系」、D「発展体系」の4つから構成されている。この構成と改正前の1957年に出された PCG⁽³⁹⁾のそれと比べると大きな相違がある。すなわち旧 PCG では「財務諸表」という独立した節がなく、「勘定運用」の中のクラス8（旧 PCG では「成果勘定」に充てられていた）の運用方式の中で扱われており、しかも今回の規定に見られるAの規則や、B～Dに見られる企業規模別の財務諸表制度も採用されていない。さらに旧 PCG では、当期業績主義が採用されていたため、一般経営勘定（これは日本の当期業績主義時代の損益計算書に該当する）と損益勘定（同じく剰余金計算書に該当する）の2つの財務諸表が定められていたが、今度の改正で統合され成果計算書になった。ま

た、付属明細書の数が6個から32個へ増えるとともに、前の6個が貸借対照表に従属するものとして扱われていたのが、貸借対照表および成果計算書と同列に扱われるようになった。このように大きな修正が施されており、一般会計の改正点は主としてここに集中しているといえる。

さて、A「財務諸表の作成と表示の規則」は、次の5つの規定から構成されている。

規定1は、財務諸表には「必ず貸借対照表、成果計算書および付属明細書が含まれ」これらが「全一体を形成する」と述べている。これは、すぐ後に述べられているように、「財務諸表は、企業の財産、財務状況、成果について真実公正な概観を与える」ためには、貸借対照表と成果計算書だけでは不十分であることを示しているのである。さらに、真実公正な概観を実現するためには、「例外的な場合にはこれらの規則から離反することが必要である」が、その場合には「その旨を付属明細書に記載し、かつ詳細な説明を与えねばならない」と定めている。既に述べたように、EC第4号指令との調整のためにPCGに導入された真実公正な概観は、その実現のためには積極的な原則、規則からの逸脱を容認するものである。これに対して、フランスでは、正規性の原則に見られるように規則への準拠を重視する考えが強い。その点からキュルマン氏はこの規定1はECとの妥協の産物であり、不満が多いと述べている。また、真実公正な概観という規定を、もっと明確にすることが重要であるとも述べている⁽⁴⁰⁾。

規定2は、財務諸表作成の仮定として、(1)（正常な）経営の継続性、(2)会計方法の継続性、(3)会計年度の独立性をあげている。

規定3は、財務諸表の様式の継続性、情報の受手が判断するのに必要な一切の情報の開示および総額主義を定めている。

規定4は、財務諸表の目的について述べている。まず貸借対照表については、「作成日における(1)企業の諸権利と諸義務の状態と、(2)企業が所有する諸手段の目録を表示する」と定められ、「企業の財産状態の表示」を目的とする⁽⁴¹⁾とされている。成果計算書は、「企業が生産した粗付加価値および粗経営余剰を直接計算することを可能ならしめるように編成された一般経営勘定を基礎に

して作成する。この粗経営余剰から自己金融力を計算する。一般経営勘定は、一定時間における(1)諸費用を生じる運動と(2)諸収益を生ずる運動を区分表示する。成果計算書は、これらの運動の記録から生じた差額（損益）を計算する」と定められている。ここで一般経営勘定という語が見られるが、これは PCG のどこにも規定されていない。そのため、混乱した規定になっているといわれている⁽⁴¹⁾。最後に付属明細書は、「他の財務諸表をより良く、かつ必要な限り完全に理解するために不可欠な説明を含むか、これら財務諸表に含まれる情報を別の形式で表示する一覧表である」と定められている。

規定 5 は、企業規模別財務諸表制度を採用したことを定めている。これは、1975年に公表された PCG の原案では採用されていなかったが、EC 第 4 号指令との調整のための妥協の産物として生まれたものであり⁽⁴²⁾、(1)基礎体系、(2)略式体系、(3)発展体系の 3 つから成る。このうち、略式体系は小企業に対して適用され、基礎体系は中・大企業に適用され、発展体系はそれを採用することが有用であると企業が判断したとき適用される。略式体系と基礎体系については、それが適用される企業規模についての明確な基準は PCG では定められていないが、EC 第 4 号指令に基づいて、大統領令第 83—1020 号の 17 条で定められている。それによると、次の資産総額、純売上高、当該年度従業員平均実数の 3 つの条件のうち 2 つを超えなければ、小規模企業と見なすとされている。まず、貸借対照表と成果計算書については、資産総額 90 万フラン（約 2,700 万円）、純売上高 180 万フラン（約 5,400 万円）、従業員 7 人となっている。付属明細書については、資産総額 500 万フラン（約 15,000 万円）、純売上高 1,000 万フラン（約 30,000 万円）、従業員 50 人である。この基準を 2 年続けて満たせないとき、企業は略式体系を採用できなくなる。また、たとえ小企業であっても基礎体系を採用したいときは自由に採用できるし、中・大企業も自由に発展体系へ移行でき、さらに必要に応じて一部だけ採用することもできる。基礎体系から発展体系への移行の際には、それを容易に行なわしめる「債権・債務組替モジュール」と「費用・収益組替モジュール」と呼ばれるものが定められている。前者は貸借対照表、後者は成果計算書に対して用いられるものである⁽⁴³⁾。

以上が、財務諸表作成にあたっての根本原則と言えるものである。そして B

表3 成果計算書雛型

費用 (税 引)	第N期	N-1期	収益 (税 引)	第N期	N-1期
経 営 費 用 (1)			経 営 収 益 (1)		
商 品 仕 入 高			商 品 売 上		
棚 卸 増 減 額			製 品 売 上 (財 貨, 用 役)		
原 材 料, そ の 他 調 達 品 仕 入 高			小 計 A—純売上高	×	×
棚 卸 増 減 額			(そのうち輸出額:)		
*そ の 他 の 仕 入, 外 部 費 用			製 品 棚 卸 高		
租 税 公 課			固 定 資 産 自 家 建 設 高		
賃 金, 給 料, 手 当			経 営 助 成 金		
社 会 保 障 費			引当金(償却累計額)戻入額・費用振替額		
償却累計額・引当金繰入額			そ の 他 の 収 益		
固定資産減価償却累計額繰入			小 計 B	×	×
固定資産引当金繰入額			合 計 I (A+B)	×	×
流動資産引当金繰入額			共 同 事 業 取 引 成 果 割 当 額 (II)	×	×
危険費用引当金繰入額			財 務 収 益		
そ の 他 の 費 用			経 営 参 加 収 益		
合 計 I	×	×	そ の 他 長 期 所 有 有 価 証 券, 債 債 からの収益		
共 同 事 業 取 引 成 果 割 当 額 (II)	×	×	そ の 他 の 受 取 利 息		
財 務 費 用			引当金戻入額, 費用振替		
償却累計額・引当金繰入額			為 替 差 益		
支 払 利 息 等 (2)			一 時 所 有 有 価 証 券 譲 渡 純 収 益		
為 替 差 損			合 計 III	×	×
一 時 所 有 有 価 証 券 譲 渡 純 損 益			特 別 収 益		
合 計 III	×	×	経 営 取 引 に 関 す る も の		
特 別 費 用			資 本 取 引 に 関 す る も の		
経 営 取 引 に 関 す る も の			引 当 金 戻 入 額, 費 用 振 替 額		
資 本 取 引 に 関 す る も の			合 計 IV	×	×
償却累計額・引当金繰入額					
合 計 IV	×	×	総 収 益 (I+II+III+IV)	×	×
企 業 成 長 成 果 従 業 員 参 加 額 (V)	×	×	借 方 残 高 = 損 失 (3)	×	×
所 得 税 (VI)	×	×	総 計	×	×
総費用(I+II+III+IV+V+VI)	×	×			
貸 方 残 高 = 利 益 (3)	×	×			
総 計	×	×			
*次のものを含む					
動 産 リ ー ス 料					
不 動 産 リ ー ス 料					
(1)うち, 前期に属する費用			(1)そのうち前期に属する収益		
(2)そのうち, 関連企業に関する利息			(2)そのうち関連企業に関する収益		
(3)税引前特別成果を考慮する			(3)税引前特別成果を考慮する		

表4 債権・債務組替モジュール

経 営 債 権 得意先、これに関連するもの そ の 他 そ の 他 の 債 権 発行、請求済、未払込資本金	財 務 債 務 転 換 社 債 そ の 他 の 社 債 金融機関借入金、債務(1) その他借入金、財務債務 仕 掛 注 文 前 受 金 経 営 債 務 仕 入 先 債 務 等 税金、社会 保障 債務 そ の 他 そ の 他 の 債 務 固 定 資 産 関 連 債 務 税 金 債 務 (所 得 税) そ の 他
(1) そのうち短期銀行借入金、当座借越額：——	

(出所) Conseil National de la Comptabilité, op, cit, p. 184
邦訳 152～153頁

表5 費用・収益組替モジュール

当期売上商品仕入原価 商 品 仕 入 高 商 品 棚 卸 増 減 高	商 品 売 上 高
当期外部受入分消費高 調 達 品 仕 入 高 一 原 材 料 一 そ の 他 調 達 品 棚 卸 増 減 高 下 請 か ら の 仕 入 ストックできない原材料仕入高 外 部 用 役 一 外 部 人 件 費 一 賃 借 料 一 その他外部用役	製 品 売 上 高 一 売 上 高 一 工 事 高 一 用 役 提 供 高 製 品 棚 卸 高 一 仕 掛 品 一 仕 掛 用 役 一 製 品 固 定 資 産 自 家 建 設 高

(出所) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 187 邦訳155頁

～Dの規定でこれら3つの体系の財務諸表の様式が定められている。本稿では、基礎体系における貸借対照表と成果計算書および、発展体系へつなぐ今述べた2つの組替モジュールを表示しておく(表2～5参照)。なお、付属明細書は、32の項目から成っている。これは、旧PCGに比べてかなりの増え方であるが、その多くはEC第4号指令との調和化のために定められたものであり、真実公正な概観を情報量的に支えるとともにディスクロージャー制度の充実を促進するものであろう。ただし、32個もあるため、経営者の側から、多すぎるとの苦情もでたようである⁽⁴⁴⁾。

ところで、このような財務諸表の体系の中で一番の特徴は、成果計算書における付加価値計算目的であると思われる。これは、成果計算書において直接に算定されるわけではないが、発展体系の成果計算書を作成するための「費用・収益組替モジュール」の差額が付加価値を示すといわれている⁽⁴⁵⁾。しかし、発展体系の成果計算書においても区分計算あるいは中間計算として付加価値額は算定されていず、したがって成果計算書の中に明示されていないのであり、PCGも成果計算書の第一の目的は当期の損益の算定にあると考えていると思われる。とは言え、付加価値の計算にかなりの配慮をしているということは、会計標準化の目的の中に掲げられた「統計の作成」に貢献すると考えられる。さらに、キュルマン氏は積極的に「付加価値計算はもはや企業にとって外部のもでなくなった」と述べ、付加価値情報が、企業活動についての有効な情報を経営者に提供することができると評価している⁽⁴⁶⁾。しかし、具体的にどのように経営者が利用すべきかについては、第二編にも、また分析会計について述べている第三編にも見られない。

その他の特徴としては、貸借対照表において固定性配列法がとられていること、また項目の分類において一年基準が採用されていないため一年以内の債権・債務について脚注で示されること、また情報量を豊かにするため前期の数値および利益処分後の貸借対照表貸方の状態も併せて表示されるようになったことがあげられる。

5. 一般会計についてのまとめ

これまで、一般会計について要約・紹介してきたが、ここで第一編と第二編の関連についてまとめると次のようになる。

既に述べたように PCG は会計を財務情報システムと見なし、その規定は第一編第一章第二節「会計標準化に関する一般規定」で定められていた5つの項目を含んでいる。そのうち「用語」と「会計分類表において統合される諸要素の分類基準」は、第一編第二章「用語」と第三章「勘定計画」でそれぞれ定められている。それと同時に第一編は財務情報システムの設定についてそれを一般原則の主要原則の側面と、付随原則および会計組織の側面から規定されている。前者は会計記録の対象となる事象の評価に関連するものであり、後者は評価により確定された金額を処理するための財務情報システムの枠組に関連するものと言える。続く第二編は、第一編で設定された財務情報システムの運用について定めている。それは、また、先の二面性を受けて、すなわち、主要原則を受ける形で第一章「評価方法および成果決定に関する規則」と第二章第二節 A「財務諸表作成と表示の規則」が定められ、会計組織を受けて第二章第一節「勘定運用」と第二節の財務諸表の様式が定められている。そして、ここでは先の5つの項目のうち「勘定計画における上記諸要素とその変動の会計処理」、「評価方法」および「企業の状況を明らかにし、その変動を跡づけ成果を測定するための会計データの利用」の3つが定められている。

ところで、これらの5つの項目のうち、「企業の状況を明らかにし、その変動を跡づけ成果を測定するための会計データの利用」は、旧 PCG では表明されていない。これは、旧 PCG では一般経営勘定と損益勘定が一連の勘定運用の最終手続としてクラス8「成果勘定」において扱われ、それをそのまま公表していたためである。ところが、今回の改正でクラス8は削除され、単にクラス1の中の12番勘定、つまり「年度成果勘定」に移されてしまい、財務諸表としての成果計算書は一連の勘定運用から切り離されてしまったのである。（ただし貸借対照表については、既にこのようになっている。）しかし、この財務

諸表の規定では、ただその様式が示されるのみで勘定計画に定められた各勘定と財務諸表の項目とのつながりは必ずしも明確とは言えないように思われる。そして、このことは会計を財務情報システム、つまり会計情報を生産する過程と見なしながらも、肝心の最後の段階で途切れていると考えることも可能であり、問題の残るところである。

ところで、このような財務諸表の勘定運用からの分離は EC 第 4 号指令によるところが大きいと思われる。すなわち、PCG が財務情報システムの設定・運用の順に規定をしていく方針を従来から採用してきたのに対して、第 4 号指令は、財務情報、すなわち財務諸表を中心にまずその様式を定め、その後で各項目の評価原則を定める方針をとっているのである。そこで、PCG は第 4 号指令との調和化のために、財務諸表の規定を独立させ、その様式を勘定運用とは別に規定することになったのだと思われる。そして、この規定の仕方が、先に見た真実公正な概観の原則と、慎重性の原則を中心とする他の 3 つの原則との妥協の形をとって、一般原則として述べられていると考えられるのである。

6. 結びに代えて 一 会計標準化について

最後に、PCG の規定の基礎にある 会計標準化について 考察することで本稿を終わることとする。

PCG の設定に大きな 貢献をした 国家会計審議会の 前の会長であるピエール・ローゼル氏 (Pierre Lauzel) は、会計標準化について大体次のように説明しておられる。

氏によると、フランスでは会計政策として会計の標準化 (normalisation) と合理化 (rationalisation) が二本の柱となっている。合理化は、PCG に基づく職業別、企業別プラン・コンタブルの設定に関係し、標準化は PCG の設定に関係すると考えられる。そして標準化と合理化は、それを生産性の観点から見ると、会計業務 (service comptable) の生産性と企業経営活動の生産性に貢献しなければならないとされ、そこで理論・方法論の面での研究と実務への適用の面の研究がなされねばならないと述べられている⁽⁴⁷⁾。

理論・方法論の研究では、彼は会計は法則を述べるものではなく、経済学や社会学の中で法則探究に貢献するものであり、そのためには時間および空間比較の可能な会計情報を提供できる会計規則が必要であり、それは次の5つの条件を満たさねばならないと述べている。

「明確な定義に基づいた用語を使用すること。

明確に定められた基準に従って論理的に諸事象を分類すること。

勘定クラス間の移動の記録について一般的な方法を提供すること。

記帳すべき価値の決定について、できるだけ一般的な規則を明らかにすること。」

「状態を確定し、その変化を跡づけ、成果を測定するための会計データの利用を改善すること。」(太字は原文でイタリック体)⁽⁴⁸⁾

これら5つの条件は、PCGの中で定められていた標準化のための5つの項目と同じであると解される。

次に実務への適用であるが、これは会計情報の利用者の表明する具体的な要求を考慮しそれらをランク付けしてどの要求を重視するかを決定して、利害の調整を図ることを意味している。それは具体的にはまず経営者が合理的に予測し計画をたてたり、業績評価をしたりするために必要な会計情報の提供を重視するものであるが、これは主に分析会計の任務であると考えられる。経営者の要求以外には、株主、従業員、信用機関の要求についても重視されるが、その中でもとりわけ公共部門や国家の要求が強調されている。それは、課税、価格統制、公共市場の統制、公共事業を遂行する企業の統制、経済および社会統計の作成に会計情報が必要であるからだとされている。そして、これらの要求に対して、時間および空間比較できる標準化された会計データが役に立つのである⁽⁴⁹⁾。

このように、会計標準化とは利害調整を図りながら時間および空間比較可能な会計情報を設定することであると言える。しかし、前節までに述べたように、PCGは財務情報システムの設定・運用という形をとった、しかもきめ細かい規定をしているため、逐次発生する新しい会計事象や新しい会計方法の発見に対して、弾力性を失いがちになりやすい。そこで、常に会計現場にPCG

の作成者である国家会計審議会は目を向け、現場との意志の疎通を図っていないけれどもならない⁽⁵⁰⁾。

ところで、PCG は先に述べた 5 つの条件を満たすように設定されている。このうち、「用語」「勘定の分類」「勘定間の移動の記帳」「会計データの利用」の規定により、会計組織を作り、勘定を運用して財務諸表を生み出すという会計情報の生産過程が、かなり画一的に定められている。こうすることにより、まず企業内での会計業務の不能率は解消され、必要な情報が迅速かつ適時に作成されるため、経営者や国家をはじめとする各種情報利用者もすばやく適切な意志決定を行なうことができ、それはひいては企業や国家の生産性の増大につながると考えられる。しかし、このように画一性の高い厳格な財務諸表が作成されても、まだ不十分であり、さらに「評価に関する同質性の条件の実現」すなわち、評価方法に関する規則が定められねばならない。これは、先に示した 5 つの条件のうちの「記入すべき価値の決定」に関する規定である。ローゼル氏は「もし標準化の規定が評価について遵守すべき規則を明らかにしないなら、表示の厳格さは見かけだけのものになり、意味のある求和 (sommations) や中間計算 (calculs de moyennes) のために必要な会計が達成されることはない」と、その重要性について述べている⁽⁵¹⁾。ところで、評価規則は期間損益計算の遂行に関係している。それゆえ、評価規則により同質な評価がなされれば、それは結局、毎期の損益もまた同質なものであると考えられる。そして、それは逆に言うと、期間損益に関してその質が決定されるならば、その質が保証される限りにおいて、評価方法にも代替案が許されるはずである。従来、フランスでは慎重性の原則を中心に期間損益とそのための評価方法が定められていた。それは、最近はやや弱まっていると言われているが、できるだけ自己資本の維持と蓄積を強め、配当可能利益を抑えようとする企業の行動に由来するものと考えられ⁽⁵²⁾、具体的には多くの引当金の設定に見ることができる。しかし、EC 第 4 号指令による真実公正な概観の導入は、少なくともこれまでとは異なる内容の期間損益概念の導入であり、したがってこれまでフランスが採用してきた評価方法と相容れないものであるのではないだろうか。たとえば、真実公正な概観の達成のためには規定されていない別の方法を採用することがで

きることはその例といえよう。フランスでは、真実公正な概観の原則を財務諸表に關係する原則と見なしてこの矛盾を解決しようとしているが、これが本当の解決策となっているかどうか問題である。いずれにしても、評価の同質化とは期間損益の同質化に關係するものであると考えられる。そして、同質であるならば、それは当然のことながら會計情報の時間および空間比較を可能にすると考えられる。だから、會計標準化とは期間損益の内容を規定することであり、従来言われてきたように、時間および空間比較のために會計代替案を可及的にひとつのものにしてしまうとは必ずしも言えないと思われる。

ところで、最近では會計を情報の見地から捉え、その情報利用者が多様な情報の公表を求めていることを根拠に、多様化する會計情報の要求を調整し、それらを同時に満足させるような會計基準を設定することの不可能性が特にアメリカで主張されている⁽⁵³⁾。この点について、ローゼル氏は次のように述べている。「人々は統一化の要求と多様化の要求を、最も一般的な情報要求に答える《共通幹 (tronc commun)》を明らかにすることによって調整することができる。ここで共通幹とは、多かれ少なかれ先に進んだ分析の出発点であり、また分析データをまとめることから生じたものと理解される。」⁽⁵⁴⁾

この中で、最も一般的な情報要求に答える共通幹とは、これまで述べてきた期間損益と考えられる。この点については、共通幹という言葉こそないが、キェルマン氏の次の表明も同じ内容と考えることができる。

「企業経営者、出資者、貸付銀行、債権者、税務署に代表される国家にとつて、根本的な問題は当期の成果である。利益の生じている企業、損している企業、そしてその會計（一般会計—引用者）は、この問題に答えることを任務とする。」そして「個人経営者や経営陣の人々にとってこの問題への答えは不可欠だがまだ不十分である。そこで第2の問題『どのようにして、この成果は今あるようになったのか』に答えねばならない。—これは分析會計によって与えられる。」⁽⁵⁵⁾

つまり、当期の成果の確定こそが一般会計の第一の目的であり、しかもその成果が PCG を一般会計と並んで構成する分析會計の出発点となっていることがわかる。

こうして見ると会計標準化とは、各種利害関係者の多様な情報要求の中で当期の成果こそ根本的で重要なものであると考え、次にその成果つまり期間損益の内容を明らかにし、それに基づいて評価に関する規則を制定する一方、会計情報の生産性を高めるために用語、勘定分類、勘定運用、財務諸表について画一的な規定を進めることを意味しているといえるだろう。

注

- (1) Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1983.
中村宣一郎, 森川八洲男, 野村健太郎, 高尾裕二, 大下勇二共訳『フランス会計原則』同文館, 昭和59年。(なお, 訳出にあたり多少邦訳書と異なる所がある。)
- (2) PCG を紹介, 研究したものとして, 次の著書が代表的である。中村宣一郎著『会計統一化政策』ミネルヴァ書房, 昭和51年。青木脩著『フランス会計制度論』森山書店, 昭和52年。番場嘉一郎監修, 野村健太郎編著『フランス会計論』中央経済社, 昭和57年。
- (3) Pierre Lauzel, *Le Plan Comptable français* 1979, Que Sais-Je? 1980, p. 33, 山口幸五郎編『EC 会社法指令』同文館, 昭和59年 185頁。
- (4) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. VII, (同訳書3頁)。
- (5)(6) Ibid., pp 5-6. (同訳書7～8頁)。
- (7) 第4号指令第二条三項において「年次計算書類は, 会社の財産状態, 財務状況並びに業績につき, 真実かつ公正な概観を与えなければならない」と定められている。山口幸五郎編『前掲書』199頁。
- (8) Henri Culmann, *Le Plan Comptable révisé de* 1979, p. 119.
- (9) Ibid., p. 95.
- (10) 正規性の原則については, 単純に評価のみに関わっていると言えないかもしれないが, この原則は PCG ばかりでなく, 税法, 商法, 会社法等への準拠も意味しており, 評価に重点があると考えられる。
- (11) Andre Reydel, *le nouveau plan comptable français*, p. 61.
- (12) H. Culmann, op. cit., p. 98.
- (13) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 6. (同訳書8頁)。
- (14)～(16) Ibid., pp. 7-8. (同訳書8～10頁)。
- (17) P. Lauzel, op. cit., pp. 115-116.
- (18) 木内佳市, 中村宣一郎共訳『標準会計制度』ミネルヴァ書房, 昭和37年, 32～33頁。
- (19) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 53. (同訳書37頁)。
- (20) Ibid., p. 55. (同訳書40頁)。
- (21) Ibid., p. 94. (同訳書79頁)。
- (22) 番場監修, 野村編著『前掲書』5～6頁。

- (23)~(25) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., pp. 97-99. (同訳書79~82頁)。
- (26)~(29) Ibid., pp. 100-104. (同訳書82~86頁)。
- (30) Ibid., pp. 104-106. (同訳書86~88頁)。
- (31) Ibid., pp. 107-108. (同訳書90~91頁)。
- (32) H. Culmann, op. cit., p. 200.
- (33) 青木脩著『前掲書』111頁。
- (34) Yuon Pesqueux, *Le Nouveau Plan Comptable*, pp. 131-133.
- (35) 中村宣一郎著『前掲書』33~44頁。
- (36) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., pp. 113-114. (同訳書92~94頁)。
 なお、この勘定は貸借対照表借方の冒頭に記載される。
- (37) Ibid., pp. 119-160. (同訳書98~99頁)。
- (38) これは、1967年8月17日の条令で成立したもので、企業利益の一部を株式などの形で労働者に与えることによって労使協調体制を作るとともに、従来あまり投資に向けられていなかった企業利益を長期投資に向けさせることをねらっている。(青木脩著『前掲書』164~176頁)。
- (39) 木内佳市、中村宣一郎共訳『前掲書』158~171頁。
- (40) H. Culmann, op. cit., p. 216.
- (41) Ibid., p. 214.
- (42) 齊藤昭雄稿「フランスにおける財務諸表の新展開(一)」成城大学『経済研究』第65号、昭和54年、59頁。
- (43) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., pp. 153-154. (同訳書131~132頁)。
- (44) P. Lauzel, op. cit., p. 65.
- (45) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., pp. 185-186. (同訳書153~154頁)。
- (46) H. Culmann, op. cit., pp. 229-232.
- (47) P. Lauzel, op. cit., p. 13.
- (48) Ibid., pp. 14-16.
- (49) Ibid., pp. 16-18.
- (50) Ibid., p. 19.
- (51) Ibid., p. 21.
- (52) F. キャロン著、原輝史監訳『フランス現代経済史』123~125頁。早大出版部、1983年。
- (53) Joel S. Demski, The General Impossibility of Normative Accounting Standards, *The Accounting Review* October, 1973, pp. 718-723. これは、すべての利害関係者の情報要求を同時に満たすような会計基準は、存在しえないことを証明したものである。これに対して、すべての利害関係者に共通して必要な情報が存在しており、これを規定するのが会計基準であると主張したのがチェンバース氏であり、PCGの立場と同じと考えられる。

R. J. Chambers,. The Possibility of a Normative Accounting Standard. *The Accounting Review*, July, 1976, pp. 646-652.

(54) P. Lauzel, op. cit., p. 22.

(55) H. Culmann, op. cit., p. 49.