〔論　文〕

フランス連結会計基準の国際的調和（23）

－連結会計基準とプラン・コンタブル・ジェネラル－

大　下　勇　二

１．はじめに
２．国際的調和化に対するフランス会計制度のスタンス
３．フランス連結会計基準
(1) 連結範囲の決定基準
(2) 作成免除（連結免除）
(3) 連結禁止・連結放棄（以上第35巻第4号）
(4) 連結範囲に関する事例
(5) 1998年12月のプラン・コンタブル連結会計規定の改正
(6) 連結会計の基本原則（以上第36巻第2号）
(7) 個別計算書類の再処理
(8) 個別計算書類の義務的再処理
（以上第36巻第3号，第37巻第2号，第3号，第4号）
(9) 個別計算書類の選択的再処理
（第38巻第1号，第39巻第2号，第3号）
(10) 外貨換算会計
（第39巻第4号，第40巻第1号）
(11) リース会計　（第40巻第4号）
(12) 連結計算書類の作成基準
（第43巻第1号，第44巻第3号，第45巻第1号，第2号，第4号，第46巻第2号，第47巻第1号）
４．連結の会計方針と国際的基準への対応
（第49巻第1号）

５．税務会計の影響　（第50巻第3号）
６．プラン・コンタブル・ジェネラルと税務会計
（第52巻第4号）
７．連結会計基準とプラン・コンタブル・ジェネラル－むすびに代えて－
(1) プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の特徴
(2) プラン・コンタブル・ジェネラルの法的効力と商法・会社法規制との関係
（以上本号）
(3) 連結会計基準の特徴
(4) 国家会計審議会（CNC）の組織構成上の特徴

７．連結会計基準とプラン･コンタブル･ジェネラル - むすびに代えて -

フランスの企業会計システムは、プラン・コンタブル・ジェネラル（Plan Comptable Général;PCG）を中心とする個別会計次元の会計システムと連結会計基準を中心とする連結会計次元の会計システムに二元化されている。「フランス連結会計基準の国際的調和」では、当該二元化のプロセスを分析してきたが、最後に本稿では、プラン･コンタブル・ジェネラルの特徴を取り上げ、これを連結会計基準と比較することにより二元化の背景を分析して、本シリーズの「むすび」に代えたい。

フランスにおける会計基準（normes comptables）の中心は、法令に基づくプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）と商法・会社法（現在は商法典に統合）の会計規定である。特に、第二次大戦後、プラン・コンタブル・ジェネラルが中心的な会計基準としてフランスの会計標準化を推進してきた。国家会計審議会（Conseil National de la Comptabilité;CNC）は、PCGの設定を通じて会計標準化の役割を担ってきた。

他方、連結会計領域においても、最初の1968年国家会計審議会（CNC）報告書・勧告書を除けば、法令に基づくプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の連結会計原則・連結会計規則と商法・会社法の連結会計規定が連結会計基準を形成してきた。

第1図表は、2000年代前半までの会計基準・連結会計基準の変遷をまとめたものである。本稿では、まず、プラン・コンタブル・ジェネラルの特徴を取り上げたい。

(1) プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の特徴

① 一般性格の共通基準としてのプラン・コンタブル・ジェネラル

1) プラン・コンタブル・ジェネラルの構成・内容の基本的特徴

プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）は1947年に初版が公表され、10年後の1957年に大きく改訂された。PCGはその後の経済的な変化と欧州会社法指令などを考慮するために1982年に大幅改訂が行われ、1986年には「第Ⅳ章 計算書類の連結：方法論」（本稿では「PCG連結会計原則」と呼ぶ）の追加を中心に部分的な改訂が実施された。

さらに、PCGは、1999年に会計規制改革の中で、連結会計原則および任意的な分析会計を切り離した上で「会計規制委員会（Comité de la Réglementation Comptable;CRC）規則」第99-03号として改訂・公表された。当該規則は一般に「1999年PCG」と呼称される。

第2図表は、1957年PCG、1982年PCGおよび1999年PCGの構成・内容を比較したものである。これによれば、用語の定義、勘定計画（勘定プラン）、勘定のクラス分類、会計処理・評価の原則、勘定の運用、総合書類のモデルといった内容がこれらに共通していることがわかる。

PCGは、「財務会計（financial accounting）」という表現ではなく、「一般会計（comptabilité générale）」と表現する。PCGの利用は公会計領域も視野に入っており、民間企業のファイナンスのための会計に限定していないためである。これに関連して、貸借対照表や損益計算書などの決算書類も「財務諸表（financial statements）」という表現ではなく、「総合書類（documents de synthèse）」と表現する。

また、一般会計に加えて分析会計（原価・管理会計）が含まれている点はプラン・コンタブル・ジェネラルの大きな特徴である。しかし、分析会計は各企業の特徴やその特有のニーズの多様性を考慮すると義務化にはなじまず標準化にも限界があることから、1999年PCGでは一般会計部分の法的効力の強化に伴いPCG本体から分離されている。

第1図表　フランス会計標準化における会計基準・連結会計基準

プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）	商法・会社法の会計規定		連結会計基準
	個別会計次元	連結会計次元	
1947年PCG 1957年PCG	1807年商法典・1867年会社法		
	1966年商事会社法		1968年CNC報告書・勧告書
1982年PCG	1983年調和化法	1985年1月3日法	1986年PCG連結会計原則
1999年PCG （会計規制委員会（CRC）規則第99-03号）		1998年4月6日法(1)	1999年連結会計規則（CRC規則第99-02号）
		2004年12月20日オルドナンス(2)	

(1) 上場会社の連結計算書類に国際基準の適用を容認（旧商法典L233-24条）
(2) 2002年7月19日欧州規則を受けて上場会社の連結計算書類に国際会計基準（IAS/IFRS）の適用を強制（2004年オルドナンス第2004-1382号第1条、商法典L233-24条）
（筆者作成）

一般勘定計画における勘定分類・勘定リストおよび勘定の運用（勘定処理）といったPCGの勘定システムとその運用に係る詳細な規定はPCGの中核的な特徴である。第3図表は1982年PCGの一般勘定計画における勘定分類のクラス別分類である。勘定分類のクラス別分類は、貸借対照表勘定、経営（成果計算書）勘定および分析勘定に分けられ、クラス1「資本勘定」、クラス2「固定資産勘定」、クラス3「棚卸資産勘定」、クラス4「第三者勘定」、クラス5「財務勘定」、クラス6「費用勘定」、クラス7「収益勘定」、クラス8「特殊勘定」（1982年PCG）または「成果勘定」（1957年PCG）、クラス9「分析勘定」、クラス0「特殊勘定」（1957年PCG）から構成される。なお、「特殊勘定」はある種の情報要求に応えるために用いられ、他に該当する勘定がないものやリースなどの契約が記録される（CNC, 1986, p. Ⅱ. 58）。なお、PCGの勘定分類は現在（現行2014年PCG）においても変わっていない。

PCGには、上記のクラス別に体系的な勘定リストが提示され、各勘定には一定のルールに従い10進法による勘定番号が付与されている。これにより、取引の大きい範疇別のソーティング（勘定のクラス別分類）、各範疇内での10進法分類の利用に基づくより詳細な分類が可能となる。また、一般会計の費用・収益の勘定は性質別分類が採用されている。この性質別分類はPCGの重要な特徴であり、PCGにおける計算構造のマクロ経済指向と密接に関係している。

各事業体は、PCGの定める一般勘定計画における勘定分類のルールに従い固有の勘定計画を設定し、PCGの定める勘定運用および評価のルールに基づき取引を記録する。そのために、事前に会計組織・会計帳簿に関するPCGの規定に従い、記録のための会計組織および帳簿体系を構築する。決算においては、帳簿と実地棚卸からのデータに基づき、PCGの定める期末評価のルールと決算書の標準モデルに従い、帳簿を締切り貸借対照表および損益計算書を作成す

第2図表　プラン・コンタブル・ジェネラルの構成・内容の比較

1957年PCG	1982年PCG	1999年PCG
1）勘定枠	1）一般規定・用語・勘定計画 （会計・会計標準化・会計帳簿・勘定記入・自動処理の利用に関する一般規定、一般勘定計画における勘定分類、企業による勘定計画の設定、勘定科目表）	1）会計の目的と諸原則 2）資産・負債・収益・費用の定義 3）会計処理および評価の原則 4）勘定の記入、構造および運用（会計組織、記入、勘定計画、勘定の運用：クラス1～クラス8） 5）総合書類（年次計算書類、貸借対照表、成果計算書、注記・附属明細書のモデル）
2）一般会計 ・一般規定 ・用語解説 ・クラス1～クラス9・0の勘定運用方式および評価規則 ・貸借対照表等のモデル ・特殊なケース	2）一般会計 ・評価方法・成果決定に関する規則 ・勘定処理（クラス1～クラス9・0） ・総合書類（総合書類の作成･表示の規則） ・特別規定 ・計算書類の連結：方法論	
3）経営分析会計	3）分析会計	な　し

（各プラン・コンタブル・ジェネラルに基づき筆者作成）

第3図表　1982年プラン・コンタプブル・ジェネラルの勘定分類

<table>
<tr><td colspan="8">一般会計</td></tr>
<tr><td colspan="5">貸借対照表勘定</td><td colspan="2">経営勘定</td><td>特殊勘定</td></tr>
<tr><td>クラス1</td><td>クラス2</td><td>クラス3</td><td>クラス4</td><td>クラス5</td><td>クラス6</td><td>クラス7</td><td rowspan="2">クラス8</td></tr>
<tr><td>資本勘定</td><td>固定資産勘定</td><td>棚卸資産勘定</td><td>第三者勘定</td><td>財務勘定</td><td>費用勘定</td><td>収益勘定</td></tr>
<tr><td colspan="8">クラス9　分析会計</td></tr>
</table>

（CNC, 1986, p. Ⅸより筆者作成）

る。これら一連の会計作業に関するルールをPCGが定める。会計の主要用語はPCGが明確に定義する。

筆者は、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の内容に係る基本的特徴を以下のとおり要約することができると考える。すなわち、

・会計に関する一般規定（会計組織・会計帳簿・勘定記入に関する一般規定）
・用語の明確な定義
・勘定計画における勘定分類と10進法によるコード化
・一般会計における費用・収益の性質別分類
・勘定の運用に関する詳細な記述
・評価規則
・総合書類（貸借対照表・成果計算書など）の標準モデルの提示

である。

このように、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）は、期末評価の規則に限定した決算のみのための基準にとどまらず、勘定計画における勘定分類・勘定リストといった勘定システムを中核として、会計で用いる用語の定義、会計帳簿の組織、体系的な勘定の設定・運用、決算書類の標準モデルの提示をも含む、組織・事業体の会計システムの整備とその運用のための守備範囲の広い会計基準であると言える。しかも、組織・事業体は営利企業に限定されない。

2)　一般的性格の共通基準としてのPCG

以上の基本的特徴はプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の「一般的性格の共通基準(norme commune de caractère général)」としての位置付けと密接に関係している。

会計標準化とは、会計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（CNC,1986,p. I.7, 中村他訳,1984,8頁)。1982年PCGによれば(CNC,1986,p. I.7, 中村他訳,1984,9頁)、

・一般に会計基準は、反復的問題の解決に役立つよう合理的な集団の選択から生ずる指針となる基本的事項である。
・会計基準は会計の一般原則から導き出される。会計基準はその適用手段であり、会計という用具の絶えざる改善のニーズに応えなければならない。
・プラン・コンタブル・ジェネラルの規定と法的・経済的・社会的・技術的進展により必要となる補足規定とが一般的性格の共通基準を構成する。
・共通基準を特殊な構造や活動に適合さるために、個別基準を設定することもできる。

すなわち、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG）は「一般的性格の共通基準」として位置づけられているのである。会計調和化は共通基準としてのPCGと「個別基準(normes particulières)」の作成・適用により達成するものとされる。

「共通基準」は、1）用語、2）会計分類表に統合される諸要素の一連の分類基準、3）10進法分類によりコード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、その変化を跡付け、成果を測定するための会計データの利用、に関する規定の全体を明らかにする（CNC,1986,p. I.8, 中村他訳,1984,9頁)。

前出のPCGの基本的特徴は、まさにこの「共通基準」としての性格から生ずるものであると言える。

また、事業体の特殊な構造または活動に適合させる必要から、「共通基準」であるPCGをもとにして、「個別基準」が作成される(CNC,1986,p. I.8, 中村他訳,1984,9頁)。すなわち、

・産業セクターにおける業種別プラン（plans profesionnels)
・プラン・コンタブル・ジェネラルと業種別プランの規定をもとにして設定する企業のプラン
・特殊プラン（plans particuliers)

である。このように、共通基準としてのPCGの適用方式は、PCGを業種や企業に直接適用する方式もあれば、PCGを特殊な構造や活動に適合させた個別基準を作成した上で当該個別基準を適用する方式もある。

特に商工企業に対しては、後者の適用方式が採用され、個別基準として多くの業種で業種別

プラン・コンタブル（plans comptables professionnels）が作成・適用されてきた（大下，2016, 35-38頁）。

また、農業、非営利活動、民事的活動などの領域では、農業プラン・コンタブルや非営利法人のプラン・コンタブルなどの個別基準が作成されている。当該領域のプランは、一般に「会計標準化プラン」と総称される。

さらに、公的セクター（一般会計）においては、特殊プラン・コンタブル（plan comptable particulièrs）が作成・適用されてきた。経済・財務省の公会計局は、公会計の領域においてPCGを適用していくことの利益を認識している。すなわち、公的組織の一般会計は複式簿記に従い記録し、一般会計の勘定分類はプラン・コンタブル・ジェネラルを手本とすることを原則とし、以下のとおり個別基準を作成・適用する（公会計の一般規則に係る1962年12月29日デクレ第62-1587号第52条）。すなわち、

・国の一般会計：PCGを手本に財務大臣が国のプラン・コンタブルを作成する。
・国の特別会計予算・商業特別会計：PCGに従う。
・行政的性格の公施設：PCGを手本に「模範プラン・コンタブル（plan comptable type）」を作成し、これを手本として個々の施設の特殊プラン・コンタブルを作成する。
・商工的性格を有する公施設（会計担当官を設置）：PCGに基づき当該施設のプラン・コンタブルを作成する。

例えば、パリ空港、フランス電力（EDF）、パリ交通公団（RATP）などは、商工的性格を有する公施設（会計担当官を設置）として、PCGを手本に特殊プラン・コンタブルを作成し、これを適用する。

また、軍事博物館、国立図書館連合、国立衛生研究所、国立自然歴史博物館、高等社会保障研究センター、国立高等音楽院（コンセルバトワール）、国立行政学院（ENA）などは、行政的性格の公施設として模範プラン・コンタブルを手本に特殊プラン・コンタブルを作成し、これを適用する。

ここで重要な点は、「個別基準」がPCGの一般勘定計画における勘定分類を中心に作成されている点である。つまり、勘定のクラス別分類および10進法分類に従って、各業種、事業体、施設、機関などの個別基準の勘定分類表が設定されるのである。その際、当該個別基準の勘定分類がPCGの勘定分類に一致しているかどうかをチェックするのが国家会計審議会（CNC）の役割の一つとなる。

他方、共通基準としてのPCGの一般的性格は、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）に付与された会計標準化の目的と密接に関係する。1982年PCGによれば（CNC, 1986, p. I.7, 中村他訳，1984, 8頁）、会計標準化は、1. 会計の改善、2. 会計の理解とその統制、3. 会計情報の比較（時間および空間）、4. 企業集団、活動セクター、地域または国の拡大された枠組み（cadre élargi）における会計の連結、5. 統計の整備、を目的とする。

1957年PCGの目的が会計の期間的または経営間での比較可能であった点と比較すれば（CNC, 1965, p. 21）、PCGによる標準化の目的は明らかに拡大している。つまり、会計自体の改善とその適用、会計により生み出される会計情報の比較可能性だけにとどまらず、拡大された枠組みの中での会計の連結および統計の整備という目的が付与されている。PCGが1957年の改訂後、様々な領域で共通基準として用いられてきた事実が目的拡大の背景にあるものと見られる。

しかも、拡大された枠組みは、個別企業から企業グループ、業種、地域さらには一国という単位にまで及ぶ。当該枠組みの中で、一般的性格の共通基準であるPCGをベースに個別基準を作成・適用することにより、会計データの接続が可能となる。その接続の中核的機能を担うのが、PCGの勘定分類を中心とする勘定システムである。

他方、PCGに基づく会計標準化の目的の拡張は、情報利用者の多様性、利害関係者の多様性に繋がる。つまり、PCGは、フランス社会における公器として、これに関わる企業の経営者・従業員、株主・投資者および債権者のみならず、非営利組織・農業関係者、業界関係者、国家・地方自治体の課税・公会計関係機関、統計機関

さらには労働法の従業員利益参加制度関連の労働組合・労働行政関係機関などをも重要な利害関係者として位置づけていると見られるのである。

②　プラン・コンタブル・ジェネラルのオペレーショナルな性格

前稿（大下 , 2016, 34-35 頁）および前出のプラン・コンタブル・ジェネラルの基本的特徴として指摘したとおり、複式簿記の適用される領域において複式簿記を理解していることを前提に、プラン・コンタプル・ジェネラルの規定に従って処理すればどの組織・事業体においても一定レベル以上の帳簿の記入と決算書の作成が可能となる。

オアロゥ（Hoarau, 2003, p. 10）も指摘するとおり、いわば、高度な専門的判断や解釈の介在を必要としない、会計を行う者にとっての「オペレーショナルな性格」(実施可能性) はプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の大きな特徴である。筆者は PCG の会計的認識のシステムがこのオペレーショナルな性格を支えていると考える。

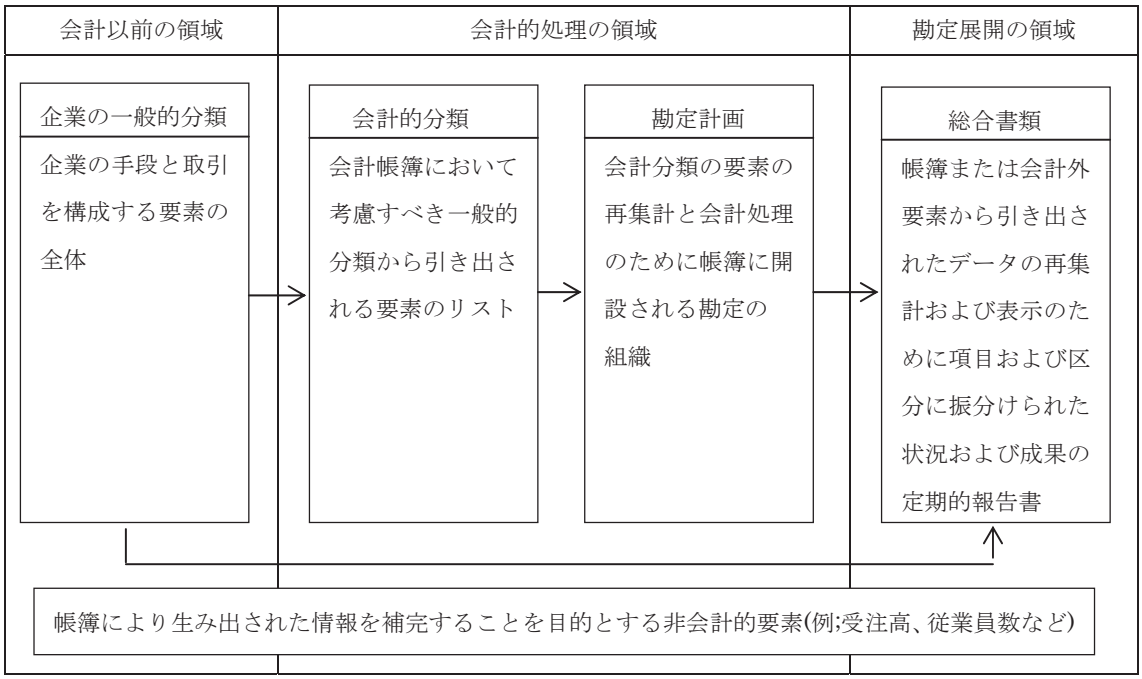
1)　会計的認識のシステム

プラン・コンタブル・ジェネラルの中核は一般勘定計画（勘定プラン）における勘定分類のシステムである。これにより、事業体の経済活動の会計的認識が標準化される。1982 年 PCG を例にとり（CNC, 1986, pp. I. 55- I. 58)、会計的認識のシステムと勘定分類の特徴を分析してみたい。

会計は「勘定科目」と「金額」でもって経済活動を認識するシステムである。いわば、言語が日常世界を分節化・再構成するのと同様に、ビジネスの言語としての会計が経済的世界を分節化・再構成するのである。

第 4 図表は、1982 年 PCG が提示する会計的認識の仕組みである。会計的に認識される前、つまり会計的に分節化・再構成される前の企業の経済的世界を「会計以前の領域」と表現し、

第 4 図表　会計的分類、勘定計画および総合書類の関係



(CNC, 1986, p. I. 47, 中村他訳 , 1984, 34 頁)

会計による分節化・再構成の領域を「会計的処理の領域」と呼ぶ。

現実をどのように認識（分節化・再構成）するのか。これに大きく関わるのが言語による認識のシステムである。会計では、勘定科目と金額が用いられるが、この勘定科目の設定と金額に関する一般的・体系的ルール（文法）を定めているのが、プラン・コンタブル・ジェネラルである。

第4図表に示すとおり、会計的認識の中核は会計的分類（nomenclature comptable）と勘定計画（plan de comptes）である。各企業は、PCGが定める一般勘定計画の勘定分類に従い、PCGが提示する勘定の体系的リストに基づいて、企業固有の勘定計画を設定する。

一般に、「分類（nomenclature）」とは「コレクションの対象物などの全体の要素の組織的分類」（Cornu, 1990, p. 535）であり、「会計的分類（nomenclature comptable）」とは、「会計の領域に入ってくる諸要素の体系的な一覧表である。」（1982年PCG「用語」, p. I. 35）と定義される。すなわち、「会計的分類＝勘定リスト」[(1)]と考えられ、PCGの提示する勘定リストそれ自体が会計的認識の枠組み（準拠枠：frame of reference）ということになる。

PCGの勘定リストは数百に及ぶため、ここではクラス2「固定資産」勘定における「有形固定資産」のみを例として第5図表に示している。なお、クラス2「固定資産」勘定は、20「無形固定資産」、21「有形固定資産」、22「委譲対象固定資産」、23「建設仮勘定」、26「資本参加・関連債権」、27「その他の財務固定資産」、28「固定資産償却累計額」、29「固定資産減価引当金」の勘定群から構成されている。

PCGの勘定リストは一定のルールに基づいて体系化されている。当該ルールは、1982年PCGの第3章「勘定計画」で説明されている（CNC, 1986, pp. I. 55- I. 58）。

PCGにおける勘定分類の特徴は、10進法分類によるコード化と取引分類基準である。

2)　勘定分類の特徴

会計記録の対象となる取引の認識には、勘定番号と勘定科目が用いられる。勘定計画のコード化により、大きい範疇別の取引のソーティング（勘定のクラス別分類）、各範疇内での（10進法分類の利用による）これら取引のより詳細な分類を行うことが可能となる。これにより、標準化された決算書類の作成に必要な項目の再分類と区分表示が促進される。

a.　取引のクラス別分類と勘定の10進法分類

既述のとおり、1982年PCGでは、取引はク

第5図表　クラス2「固定資産」における「有形固定資産」の勘定リスト

21 有形固定資産	2131 建物	21511 自己所有地上の設備
211 土地	21311 工場	21514 借地上の設備
2111 未整地	21315 管理棟・店舗	2153 特殊設備
2112 造成地	21318 その他の建物	21531 自己所有地上の設備
2113 地下・地上	213181 営業用建物	21534 借地上の設備
2114 鉱床	213188 営業外建物	2154 機械
2114 採石場	2135 建造物付帯工事	2155 工具器具
2115 敷地	2138 構築物	2157 機械付帯工事
21151 工業用敷地	21381 道路	218 その他の有形固定資産
21155 管理棟・店舗用敷地	21382 鉄道	2181 一般設備・各種付帯工事
21158 その他の敷地	21383 水路	2182 車輌運搬具
211581 営業用敷地	21384 貯水池	2183 事務用機器・情報処理機器
211588 営業外敷地	21385 滑走路	2184 什器備品
2116 固定資産調整勘定	214 借地上の建造物	2185 家畜
212 土地付帯工事	215 機械装置・工具器具	2186 回収可能包装器材
213 建造物	2151 特定総合設備	

（CNC, 1986, pp. I. 66- I. 67、中村他訳, 1984, 47-49頁）

ラス別に分類される。すなわち、第3図表に示すとおり、貸借対照表に関する取引はクラス1～5、成果に関する取引はクラス6～7、分析会計はクラス9に分類される。

各クラスに属する勘定は、10進法に基づき勘定番号が付され、1～9のクラス番号が各勘定番号の1桁の数となる。各勘定はさらに細分割されるが、その勘定番号は常に細分割されたもとの勘定番号から始まる。

例えば、第5図表に示すとおり、クラス2「固定資産」の21「有形固定資産」勘定を細分割した勘定には、211「土地」、212「土地付帯工事」、213「建造物」、214「借地上の建造物」、215「機械装置・工具器具」および218「その他の有形固定資産」の各勘定があり、さらに例えば213「建造物」を細分割した勘定には2131「建物」、2135「建造物付帯工事」、2138「構築物」の各勘定があり、2138「構築物」をさらに細分割した勘定として21381「道路」、21382「鉄道」、21383「水路」、21384「貯水池」、21385「滑走路」の各勘定があるといった具合である。

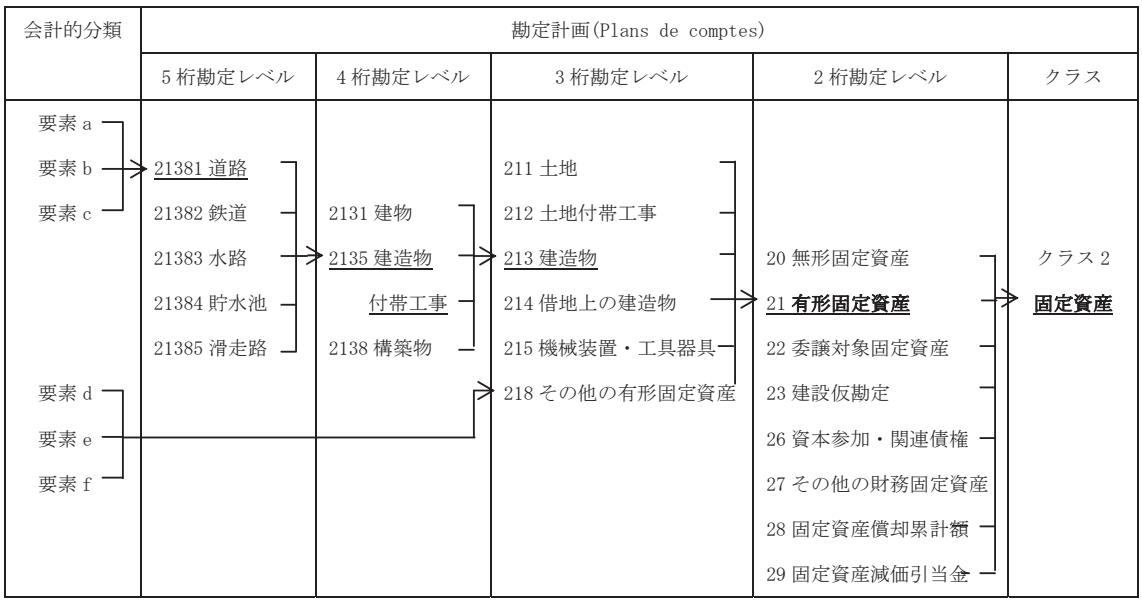
細分割の対象となった元の勘定（勘定番号は1桁少ない）は、細分割勘定に対する集合勘定の役割を持つ。例えば5桁勘定の「道路」を例に上げれば、第6図表に示すとおり、4桁の「建造物付帯工事」勘定は「道路」勘定を含む5桁勘定の集合勘定、3桁の「建造物」勘定は四桁の勘定の集合勘定、2桁の「有形固定資産」勘定は3桁の勘定の集合勘定となる。

b.　勘定番号の桁数と会計的認識の抽象度のレベル

第6図表に示すとおり、経済活動における一定の要素が勘定に記入される。このプロセスが会計的認識のプロセスである。PCGはこれを会計的分類と呼ぶ。その場合、要素a～要素bのように5桁勘定が用いられる場合もあれば、要素d～要素fのように直接3桁勘定に記入される場合もある。

ここで重要な点は、勘定番号の桁数が多い勘定は科目の抽象度が低く、勘定番号の桁数が少なくなればなるほど、科目の抽象度が高くなる点である。例えば、2桁勘定21「有形固定資産」は3桁レベルの勘定科目をすべて包含する科目であり、3桁勘定の211土地、213建造物、215機械装置・工具器具などを含む抽象度のより高い科目である。いわば勘定科目の抽象度の高低が、どの桁数の勘定科目を用いて会計的認識を行うかにより決まってくるのである。経済的世

第6図表　会計的分類と勘定計画



(CNC, 1986, p. I.48 を参考に筆者作成)

界の分節化のレベルが組織・事業体の設定する勘定計画により左右される。

言い換えれば、さまざまな桁数の勘定の体系的なリストは、勘定による分節化のレベルを変えられる仕組みとなっており、当該仕組みを通じてさまざまな形での会計情報の利用を可能にするものと思われる。

c.　勘定番号の数値の意味

また、勘定番号の終わりの数値には一定の意味が付与されている（PCG, 1986, pp. Ⅰ.56-Ⅰ.57）。すなわち、

・勘定番号の終わりの 0 の意味

3 桁以上の勘定番号の終わりの 0 は、勘定の集合ないし集合勘定であることを表す。例えば、410「得意先等」勘定は 411 勘定～ 418 勘定の集合に用いる。

企業は同種の取引をすべてこの上位の勘定に直接記入することもできるし、勘定計画の同質性を考慮して、勘定番号の右側に 0 を 1 つないしそれ以上付けて同一名称の勘定を設定することもできる。例えば、50「一時所有有価証券」勘定または 500「一時所有有価証券」勘定といった具合である。

・勘定番号の終わりの 1 ～ 8 の意味

2 桁の勘定番号の終わりの 1 ～ 8 は、0 で終わる勘定と同じ意味を有する。例えば、20「無形固定資産」勘定～ 29「固定資産減価引当金」勘定はいずれもクラス 2「固定資産」に属する勘定である。また、ある種の貸借対照表勘定と経営（損益計算書）勘定との間には関連がある。例えば、貸借対照表勘定の 28「固定資産減価償却累計額」勘定と経営（損益計算書）勘定である 68「減価償却費・減価引当金繰入額」勘定または 78「減価償却修正益・減価引当金戻入」勘定は、お互い終わりの数値に共通の 8 を付している。ある種の費用勘定と収益勘定にも同様の関連性がある。例えば、65「その他の経営費用」勘定と 75「その他の経営収益」勘定、66「財務費用」勘定と 76「財務収益」勘定などである。

3 桁以上で勘定番号の終わりが 1 ～ 8 の勘定は、すぐ上位の勘定（または勘定番号が 3 桁で 0 で終わる勘定）に記入される取引の明細を記入するために用いる。例えば、第 5 図表および第 6 図表に示すとおり、3 桁勘定の 211「土地」勘定～ 218「その他の有形固定資産」勘定は上位の 2 桁勘定 21「有形固定資産」勘定の明細を示す。

経営勘定のうち勘定番号が 8 で終わる勘定は、同じ桁数の 1 ～ 7 で終わる勘定に記入する取引以外の取引を記入するために用いる。例えば、658「その他の経営費用」勘定、768「その他の財務収益」勘定などがこれである。

・勘定番号の終わりの 9 の意味

貸借対照表勘定のうち 9 で終わる 2 桁の勘定は各クラスの減価引当金を表す。例えば、29「固定資産減価引当金」、39「棚卸資産減価引当金」、49「第三者勘定減価引当金」、59「財務勘定減価引当金」がこれである。

3 桁以上の勘定番号のうち 9 で終わる勘定は通常上位の勘定に記入し、かつその明細を 1 ～ 8 で終わる同一桁数の勘定に記入する取引と相殺関係にある取引を記入する。例えば、609 勘定「仕入値引・割戻」勘定と 60「仕入」勘定がこれである。

d.　取引分類基準

勘定計画において採用された取引の分類基準は、集計対象となる取引の経済的範疇に応じて、クラスおよび 2 桁勘定の内部的同質性を確保するものである。例えば、クラス 4 の 40「仕入先等」勘定は、買掛金、支払手形、未着請求書など仕入先に対するすべての債務を集計する。このように、PCG における取引の分類基準は、クラス（1 桁）と 2 桁番号までの勘定の同質性を保証するものである。

3）　各事業体における勘定計画の設定と総合書類の体系

a.　勘定計画の設定に係る留意点

以上の PCG に定める一般勘定計画に基づいて、各事業体はそれ固有の勘定計画を設定するのであるが、その際には、次の点に留意しなければならない。

イ）勘定は必要な数だけ設定する。

ロ）3 桁ないし 4 桁の勘定の勘定番号と科目名は PCG の勘定リストにおけるものを遵守しなければならない。

ハ)一部の4桁ないし6桁の勘定(PCGではブルーで印字）の番号と科目名は例示として提示されている。

ニ）一般の勘定計画より詳細な勘定の分割は、上記のロ）を遵守することを条件に容認される。

ホ）PCGの一般勘定計画のどの勘定にも取引を記入することができない場合には、新しい勘定を設定することが容認される。

ヘ)経営上の必要性に応えるためなどのために、PCGの勘定リストでは科目名のない勘定番号が予備として参考までに掲げられている。

ト）企業は取引を国内･国外、自国通貨建取引･外貨建取引、債権・債務を長期・中期・短期など必要に応じて適宜分類する。

b.　総合書類の体系と会計的表示の抽象度のレベル

1982年PCGは、簡易システム（système abrégé)、基礎システム（système de base）および発展システム（système développé）の3つの総合書類の体系を提示しているが、一般勘定計画・勘定リストは、この3つの総合書類の体系に共通したものである。

簡易システムは小企業向けの総合書類の体系である。PCGは、勘定リストの勘定番号が主に2桁の勘定と一部の3桁勘定を用いることを指示している。基礎システムは中･大企業にとって義務的な最低限の内容を定める標準的な総合書類の体系であり、PCGは勘定番号が3桁の勘定を中心に一部の4桁勘定を用いることを指示している。発展システムは大企業向けの任意な内容であり、PCGは基礎システムの勘定と一部の4桁から5桁の番号の勘定を用いることを指示している。

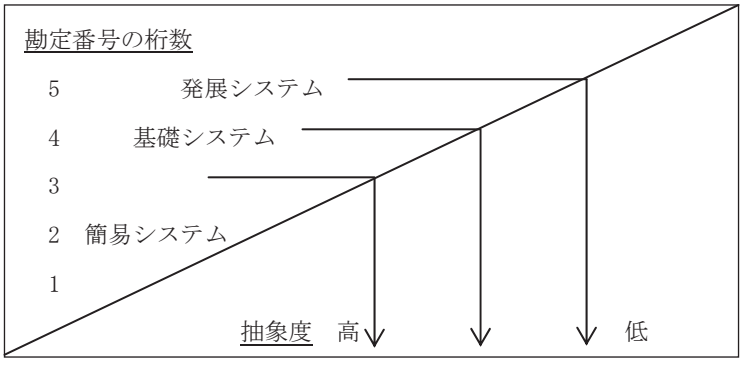
例えば、貸借対照表における有形固定資産を例にとると、第7図表に示す通り、簡易システムでは2桁の21「有形固定資産」のみ、基礎システムでは、3桁の勘定が用いられる。発展システムでも有形固定資産は基礎システムと同一の3桁勘定が用いられる。

第7図表　貸借対照表における有形固定資産の表示

簡易システム	基礎システム	発展システム
有形固定資産	有形固定資産： 土地 建造物 機械装置・工具備品 その他の有形固定資産 建設仮勘定 有形固定資産前渡金・内金	有形固定資産： 土地 建造物 機械装置・工具備品 その他の有形固定資産 建設仮勘定 有形固定資産前渡金・内金

(CNC,1986,pp. Ⅱ.64, Ⅱ.88, Ⅱ.102に基づき筆者作成)

第8図表　勘定計画と3つの総合書類の体系



（筆者作成）

第8図表に示すとおり、総合書類で提供される会計情報の抽象度はどの総合書類システムを用いるかにより異なる。すなわち、簡易システムでは総合書類により提供される会計情報の抽象度が高く、発展システムでは同抽象度は低くなるのである。

なお、各勘定残高は期末に残高試算表に集計されるが、その中には、貸借対照表の表示上残高試算表の勘定をそのまま記載できず組替えの必要なものがある。後述するEC会社法指令第4号への対応上、商法・会社法がPCGの勘定分類の基準と異なる基準に基づき年次計算書類の表示項目を規定しているからである。

例えば基礎システムでは、有形固定資産として、23建設仮勘定とその細分割勘定238「有形固定資産前渡金・内金」勘定が表示されているが、総合書類の作成にあたっては、勘定計画における分類基準とは別に、貸借対照表では、棚卸資産､固定資産など企業における財の用途(販売、賃貸、自家使用など）に応じた分類が採用されている。なお、損益計算書では、当期の成果を構成する費用および収益の性質に応じた分類が採用される。いわゆる性質別分類である。

次に、この収益・費用の性質別分類と密接に関係しているマクロ経済指向の計算構造を取り上げたい。

③　プラン・コンタブル・ジェネラルにおける計算構造のマクロ経済指向

1)　プラン・コンタブル・ジェネラルにおける生産重視の考え方

計算構造のマクロ経済指向はプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の一貫した大きな特徴である。国家会計審議会（CNC）の一般研究委員会報告書が明らかにしているとおり、第二次大戦後の経済再建の中で、「フランスの社会会計により展開される3段階－生産、分配、資金調達－の期間的分析にまで遡れるよう、企業の経済的、社会的および財務的な実態を安定的かつ累積的な形で描写すること」(CNC,1989,p.9)、これが当初から追求された会計標準化政策の主要目標であった。

プラン・コンタブル・ジェネラルが企業のミクロ経済データをマクロ経済データとして集計するためのシステム整備の役割を有していたことは、前稿で明らかにしたとおりである（大下,2016,27-29頁)。PCGは、数次の改訂を経て企業の内部（経営管理）および外部の利用者の情報を拡充してきたとはいえ、マクロ経済指向は一貫してその計算構造から窺うことができる。

国民経済次元の経済分析で重視されるのは「生産」活動である。生産活動から生み出された財･サービスが消費され、投資に向けられる。他方、経済主体がその所得の大部分を引き出すのも生産活動からである。このようなマクロ経済次元における「生産」重視の考え方は、プラン・コンタブル・ジェネラルの計算構造に反映されている。

企業の生産高は当期に生産された財・サービスの全体額を表す。当期生産の財は多くが販売されるが（売上高)、在庫になるものもある（棚卸増加高)。また､企業自身が自家使用･消費（自家生産高・消費高）するものもある。期首にすでに在庫（期首棚卸高）が存在する場合には、期首在庫に対する期末在庫増加分（期末棚卸高－期首棚卸高）の棚卸変動額が考慮される。つまり、

当期生産高＝当期生産の財・サービスの売上高＋棚卸変動額（期末棚卸高－期首棚卸高）＋自家生産高（自家消費高を含む）

である。従って、売上高は当期生産の財・サービスのうち、当期に販売された財・サービスに関わるものであり、当期生産の財・サービスの全体額を表すものではない。PCGでは､「生産高」が「売上高」に比べて企業の経済活動をより良く表すものと考えられている。

また、商品の仕入・販売という商業活動の場合、商品の売上高と売上原価の差異である売上総利益は商業差益(marge commercial)と呼ばれ、これが生産高に加算される。

なお、売上高は市場価格評価であるが、棚卸高（在庫)、自家生産高は原価評価である。特に販売が未実現である棚卸高は、会計モデルでは原価評価せざるをえない｡市場価格評価では、

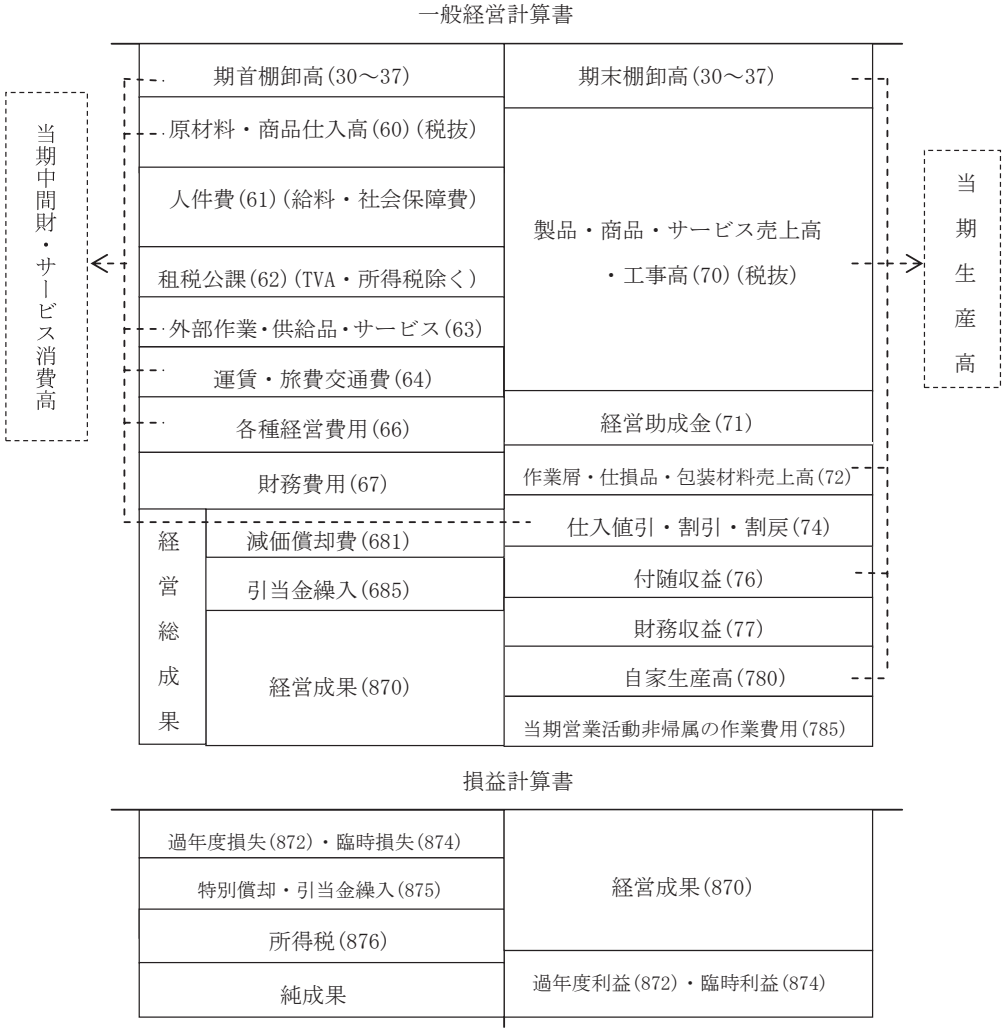
未実現利益が計上されるからである。

ある企業の生産活動は、同一期間中に他の企業が生産した原材料やその他の財・サービスを消費して、当該企業固有の手段（生産設備や従業員など）を用いて新たな財・サービスを生み出す。同一期間中に他の企業が生産した財･サービスは「中間財・サービス（biens et services intermédiaires)」と呼ばれ、当期生産高と中間財・サービス消費高との差異、つまり当該企業が新たに付加した価値は「付加価値（valeur ajoutée)」（粗付加価値）と呼ばれる。付加価値は企業活動の規模、組織の質、物的・人的手段の収益性、商業差益の大きさなどに依存する。

2)　1957 年 PCG の一般経営計算書の構造と生産高・付加価値の測定

第 9 図表は、1957 年 PCG の一般経営計算書（compte d’exploitation générale）および損益計算書（compte de pertes et profits）の構造を示したものである。なお、1957 年 PCG は当期業績主義的な二計算書方式を採用している。当該方式では、一般経営計算書は経常的損益を記

第 9 図表　1957 年 PCG の一般経営計算書および損益計算書



(CNC, 1965, pp. 138-139 に基づき筆者作成)

載して総経営成果を算定し、損益計算書はこの総経営成果に臨時的損益および過年度損益などを加減し、所得税を控除して最終的に純成果（純利益）を算出・表示する。

まず、1957年PCGの一般経営計算書の構造であるが、貸方には、生産高を構成する項目が記載されているのがわかる。すなわち、期末棚卸高（勘定番号30～37）、製品・商品・サービス売上高・工事高（70）（税抜）、作業屑・仕損品・包装材料売上高（72）、付随収益（76）、自家生産高（780）がこれである。

生産高の構成要素は「販売」、「自家生産」および「棚卸変動」であり、当期生産高＝製品・商品・サービス売上高・工事高（売上値引・割引・割戻（73）を控除）＋作業屑・仕損品・包装材料売上高＋付随収益＋自家生産高＋棚卸変動額（期末棚卸高－期首棚卸高）となる。棚卸変動額（期末棚卸高－期首棚卸高）は棚卸資産の変動額のうち、製品、半製品、仕掛品および未完成工事に係るものである。期首棚卸高は期末棚卸高のマイナス要素という意味で、借方に記載されている。

借方には、中間財・サービス消費高の構成項目が記載されているのがわかる。すなわち、期首棚卸高（勘定番号30～37）、原材料・商品仕入高（60）（税抜）、仕入値引・割引・割戻（74）（仕入のマイナス要素として貸方に記載）、外部作業・供給品・サービス（63）、運賃・旅費交通費（64）および各種経営費用（66）がこれである。

中間財・サービス消費高は、「原材料・商品仕入」、「原材料・商品棚卸変動」および「その他の消費」から構成され、中間財・サービス消費高＝原材料・商品仕入高－仕入値引・割引・割戻＋原材料・商品棚卸変動額（期首棚卸高－期末棚卸高）＋外部作業・供給品・サービス＋運賃・旅費交通費＋各種経営費用となる。棚卸変動額（期首棚卸高－期末棚卸高）は棚卸資産の変動額のうち、原材料、商品、供給品・作業屑・仕損品＋包装材料に関わるものである。

例えば、商品仕入高はこれに期首商品棚卸高（借方期首棚卸高に含まれる）を加算し、期末商品棚卸高（貸方期末棚卸高に含まれる）を減算する結果、商品売上原価が間接的に算定される。この売上原価と貸方の商品売上高との差異は売上総利益であり、商業差益として当期生産高に加算される。また、原材料仕入高の場合、これに期首原材料棚卸高を加算し、期末原材料棚卸高を減算すると当期原材料消費高が算定される。

以上の当期生産高と当期中間財・サービスの消費高との差異は「付加価値」、つまり同一期間中に他の企業が生産した原材料やその他の財・サービスの価値に当該企業固有の手段を用いて新たに付加した価値を表している。正確には、固定資産の減耗分（経済的減価償却費）を控除する前の「粗付加価値」である。

この粗付加価値に貸方の経営助成金（勘定番号71）を加え、借方の租税公課（62）および人件費（61）を控除したものが「粗経営余剰（excédent brut d’exploitation）」である。

粗付加価値に経営助成金と租税公課を加減するのは、国・地方自治体の活動による市場価格への影響を除去するためである。すなわち、市場価格は公的助成金分だけ低く、租税公課分だけ高くなっていると見られ、この影響を中和化するために経営助成金を加算し租税公課を減算するのである。これにより、粗付加価値はいわゆる市場価格表示から要素費用表示に変換される。

なお、租税公課（勘定番号62）は、直接税の事業税（6200）、固定資産税（6201）、間接税（622）のその他の消費課税（6221～6224）、登録税（624）、関税（625）など事業上の経費と見なされる税金である。付加価値税（VAT）（6220）、は売上と仕入を税込で処理している場合にのみ考慮される。

要素費用表示の「粗付加価値」から人件費（勘定番号61）を減算すると「粗経営余剰」となる。

要素費用表示の粗付加価値は企業固有のファクター、つまり「労働」と「資本」に対するリターンを表している。労働に対するリターンは人件費、資本に対するリターンは粗経営余剰である。

第9図表に示すとおり、粗経営余剰は、残りの項目、すなわち、財務収益（77）、財務費用（67）、当期の営業活動に帰属しない作業・費用（785）、減価償却費（681）、引当金繰入（685）および経

営成果(870)から構成されていることがわかる。さらに、経営成果は過年度・臨時的要素を除けば､所得税 (876) と純成果から構成されている。言い換えれば、粗経営余剰は、生産資本の減耗分（減価償却費・引当金繰入)、資本の調達・運用とそのリターン（利子・配当)、所得税（場合により従業員成長成果参加額)、可能ならば利益剰余金の積立てをカバーしなければならない。

また、粗経営余剰は財務損益、減価償却費、引当金繰入などの損益を加減する前であるので、個々の企業の資本政策、減価償却・引当政策などにより影響を受けず、企業間比較に有効である。

プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の一般会計は性質別分類を一貫して採用しているが、これは付加価値や粗経営余剰の測定と密接に結びついている。例えば、製造現場の従業員の賃金（勘定番号 610）もそれ以外の販売部門や一般管理部門などの従業員の給料(612)も「人件費」(勘定番号 61）として一括表示されることにより、外部の情報利用者にとって付加価値や粗経営余剰の算定が可能となり、従業員に対する付加価値の分配構造がより明確になる。しかし、製品製造原価、販売費、一般管理費といった機能別分析は外部利用者にとって実行困難であり、管理会計領域でのデータの再集計により経営内部でのみ実施可能となる。

以上のとおり､1957 年 PCG の一般経営計算書･損益計算書は生産高、中間財･サービス消費高、付加価値、粗経営余剰などマクロ経済的概念に直接関係付けられる形で構造化されている。

3)　社会会計（国民会計）システムとの接続

1957 年 PCG にマクロ経済指向の特徴が見られる一方、マクロの社会会計の側でも 1957 年 PCG の決算書の構造に対応した勘定システムが設置された。

フランスにおける社会会計システムは、1957 年 PCG 以降、数回の改訂を経て 1976 年に新しく 1971 年基準「拡大社会会計システム (Système Elargi de Comptabilité Nationale;SECN)」として公表された。当該システムは、「中枢カドル（cadre central)」､「中継システム（système intermédiaires)」および「衛星勘定（comptes satellites)」の 3 つの領域により構成されている。

中枢カドルは社会会計システムの中枢をなし、生産勘定、経営勘定、所得勘定、所得利用勘定、資本勘定、金融勘定および海外勘定を設定し、これら勘定に企業などのミクロデータを集計する。

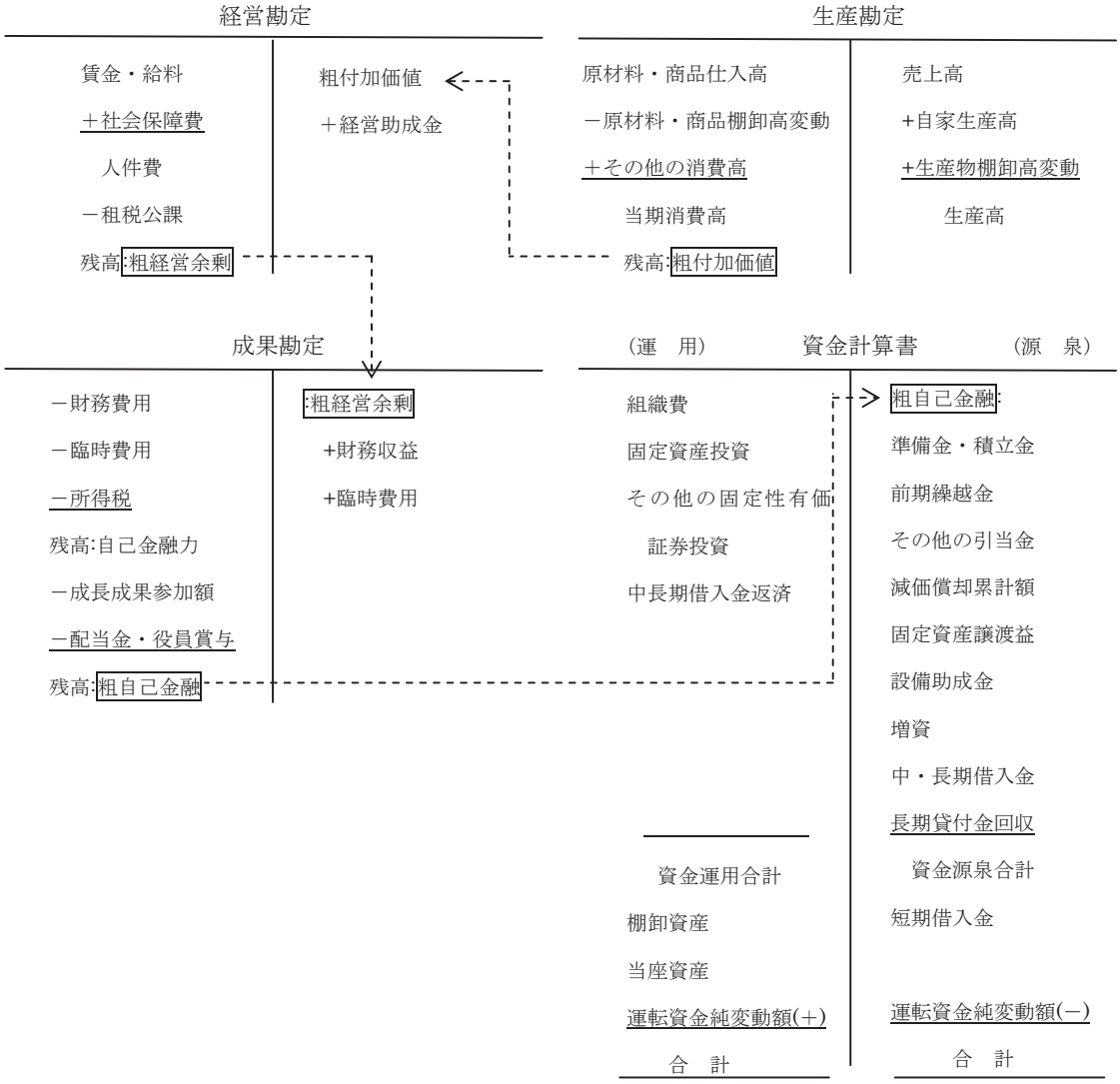
しかし、中枢カドルにおいて直接企業会計などからミクロデータを集めようとすれば、概念上の異質性や技術的・手続的相違性などによる障害が存在する (大下 ,1984,80-81 頁)。そこで、企業会計の決算書と社会会計の中枢カドルの諸勘定との間に新たに「中継システム」を設け、勘定構造の観点から企業会計データの収集促進を図ったのである。

第 10 図表は拡大社会会計システムにおける「中継システム」の諸勘定を示している。これによれば、中継システムにおける生産勘定、経営勘定および成果勘定の構造は前出 1957 年 PCG の一般経営計算書および損益計算書の構造に対応しているのがわかる。なお、資金計算書は 1957 年 PCG では規定されていないが､期首(前期末）と期末の 2 時点間の貸借対照表における資産・負債・資本の変動に基づいて中・長期資金の源泉と運用および運転資金の変動を解明するものであり､期首･期末の貸借対照表からデータが集計される。

勘定構造上、このような社会会計と企業会計の接続により、1957 年 PCG に基づく企業のミクロデータは、商工利益（BIC）に係る所得税申告書を通じて国立経済統計研究所（INSÉE）の企業部門に集計され、中継システムを経由して中枢カドルのマクロ経済データへと変換されるのである。

第 11 図表は、企業データの集計に係る PCG の勘定番号､所得税申告書類(書類ｎ°2050 とｎ°2051）の項目番号および企業中継システム諸勘定の項目番号の相互接続関係を示したものである。いわば、企業データの集計に係る接続を通じて、企業会計、税務会計および社会会計の 3 つの会計のリンケージが構築されていると言える。

第 10 図表　社会会計システムにおける中継システム



(Bauchet, 1975, annexe 2)

第 11 図表　1957 年 PCG- 税務申告 - 国立統計経済研究所（INSÉÉ）企業部門の接続

マクロ経済概念	構成要素	PCG の一般経営計算書の項目	PCG 勘定番号	BIC 項目番号	INSÉÉ 項目番号
当期生産高	販売	製品・商品売上高・工事高+サービス提供高−売上値引・割引・割戻	70, 73	44・45	1
		+作業屑・仕損品・包装材料売上高	72	47	
		+付随収益	76	49	2
	+自家生産	+自家生産高	780	54	3・4
	±棚卸変動	期末棚卸高−期首棚卸高 製品, 半製品, 仕掛品, 未完成工事	35～36	39-3, 40-4 41-5	5
当期中間財・サービス消費高	原材料・商品仕入	原材料・商品仕入高	60	8・34・48	6
		−仕入値引・割引・割戻	74		
	±原材料・商品棚卸変動	期首棚卸高−期末棚卸高 商品、原材料・供給品・作業屑・仕損品, 包装材料	30～33, 37	37-1, 38-2 42-6	1
	+その他の消費	外部作業・供給品・サービス	63	20～24	7, 8
		+運賃・旅費交通費+各種経営費用	64, 66		
付加価値額	当期生産高−当期消費高		−	−	9
粗経営余剰	付加価値額	−			9
	+経営助成金	経営助成金	71	46	
	−人件費		61		12
		賃金・給料・現物補償・支給・従業員に対する手数料	610～614	9	10
		+役員報酬+関連費用+社会保障費	615～618	10～12	11
	−租税公課		62		13
		事業税+不動産税	6200, 6201	13, 14	
		+登録税+関税	624, 625	17, 18	
		+その他の租税公課	626～629 6203・6206	19	

(CNC, 1965, pp. 138-139, Marczewski, Granier, 1978, pp. 436-437, Bourdon, Sok, 1983, pp. 348-349, INSÉÉ, 1983, pp. 69-70 を参考に筆者作成)

4)　1982 年 PCG の成果計算書の構造

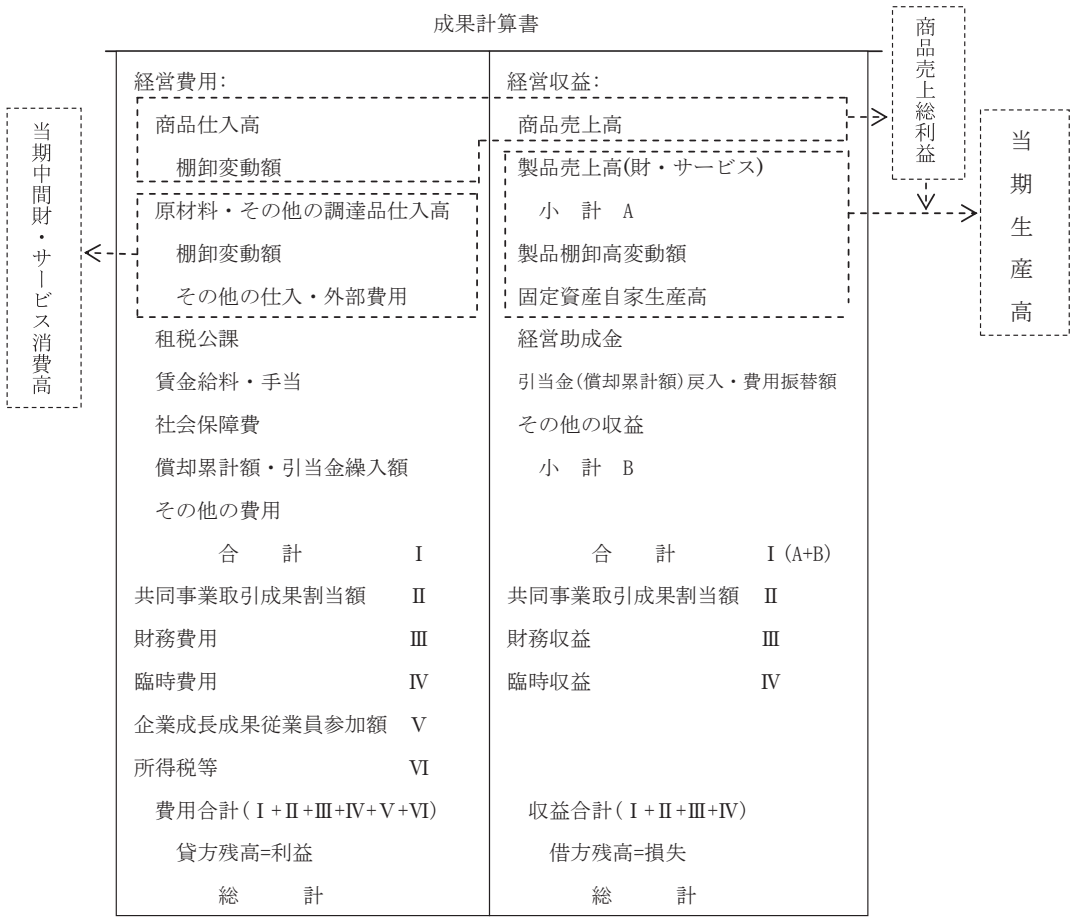
1982 年 PCG は、中間財・サービス消費高の定義の明確化、社会会計次元の付加価値の定義への接近など、社会会計（国民会計）におけるマクロ経済概念への一層の接近を図った(Lochard, 1980, p. 92)。第 12 図表は、1982 年 PCG の基礎システムにおける成果計算書の構造を示している。

1957 年 PCG の当期業績主義的な二計算書方式から包括主義的な一計算書方式に移行しているのがわかる。成果計算書の構造は、大きく経営収益・経営費用、財務収益・財務費用および臨時収益・臨時費用に区分されるが、1957 年 PCG と同様、生産高、中間財・サービス消費高、付加価値、粗経営余剰などマクロ経済概念と密接に関連付けられる形で構造化されている。当該構造は現在（2014 年 PCG）においても変わっていない [(2)]。

1982 年 PCG では、商品売上高、商品仕入高と棚卸変動額（期首棚卸高－期末棚卸高）が区分表示され、商品売上総利益（商業差益）の算定が可能となった。ただし、基礎システムでは、仕入に係る付随費用（仕入諸掛）は商品仕入高に算入できないので、近似的な数値にならざるをえない。PCG では、運送費、保険料などの付随費用は、それぞれ運送費（624）、保険料（616）に含まれ、別途集計される。

また、原材料・その他の調達品仕入高、棚卸

第 12 図表　1982 年 PCG の成果計算書の構造（基礎システム）



・財務費用・財務収益以下は主要項目のみ表示
(CNC, 1986, pp. II. 68-II. 69 に基づき筆者作成)

変動額（期首棚卸高－期末棚卸高）およびその他の仕入・外部費用が同一区分に表示され、当期中間財･サービス消費高の算定が容易になった。

これに関連して、クラス 6「費用勘定」では、外部サービス（勘定番号 61)、その他の外部サービス（62）が設置され､外部サービス（61）には、外注費（611)、リース料（612)、賃借料（613)、維持・修繕費（615)、保険料（616)、調査・研究（617）およびその他（618）が、その他の外部サービス（62）には、代理人・派遣サービス費(621)､仲介報酬･謝礼(622)､広告宣伝費(623)、運送費（624)、出張・派遣・接待費（625)、通信費（626)、金融機関関連手数料（627)、その他（628）および外部サービス値引・割引・割戻（629）の諸勘定が設定され、勘定 61/62 に外部サービス費を集約した（CNC,1986,pp I.82-I.84)。これにより、中間財・サービス消費高の定義がより明確化された。

なお、租税公課（63）のうち、勘定番号 635 台の事業税（63511)、固定資産税（63512)、個別の間接税（6353)、登録・印紙税（6354）などは外部消費と同等に扱われる。

さらに、1982 年 PCG の「発展システム」（大企業向け・任意）の総合書類に、「経営中間差益表（tableau des soldes intermédiaires de gestion)」と「資金計算書（tableau des emplois et des ressources)」が含まれることとなった。これら計算書はマクロ経済概念に直接関係付けられている。

「経営中間差益表」は、第 13 図表に示すとおり前出第 11 図表の内容と同一であり、生産高、中間財・サービス消費高（当期外部受入分消費高)、付加価値（粗付加価値)、粗経営余剰といったマクロ経済指標を経営中間差益として算定・表示するものである。なお発展システムでは、前出の商品仕入に係る付随費用は仕入高に算入しなければならない。

また、「資金計算書」は前出第 10 図表の社会会計の中継システムにおける「資金計算書」と同一の構造を採用している。期首（前期末）貸借対照表からスタートして、期中の企業活動を経て期末貸借対照表に至る。企業活動は､資産･負債・資本の変動を惹起する。これら会計上の変動のうち、成果を生み出す変動は成果計算書に、成果を生み出さない変動は資金計算書に収容される。

第 14 図表は、1982 年 PCG の発展システムにおける資金計算書を示している。これによれば、資金計算書は 2 つの部分に分かれており、資金計算書（Ⅰ）は、成果計算書のボトムラインの「貸方残高 = 利益」、つまり当期純成果を「自己金融力（capacité d’autofinancement)」として

第 13 図表　経営中間差益表（発展システム）　（一部）

収　益	費　用	当期中間差益
商品売上高	商品売上原価	・売上総利益
製品等売上高 製品等棚卸高 固定資産自家生産高 合　計	または製品等棚卸減少高 合　計	・当期生産高
・当期生産高 ・売上総利益 合　計	当期外部受入分消費高	・付加価値
・付加価値 経営助成金 合　計	租税公課 人件費 合　計	粗経営余剰 （または粗経営不足）
・・・（以下省略）	・・・（以下省略）	・・・（以下省略）

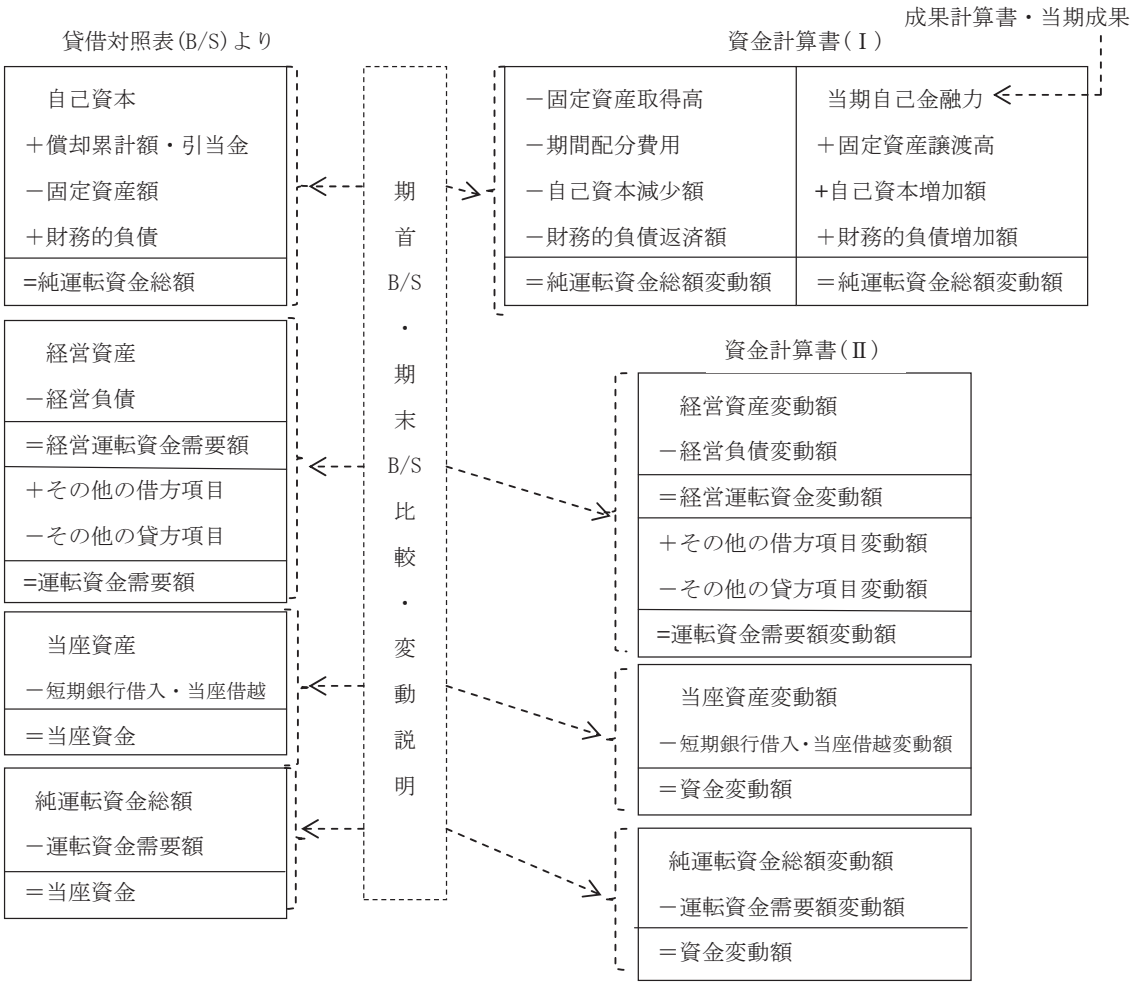
（CNC,1986,p. Ⅱ.110 より筆者作成）

スタートし、これに中長期資金の源泉と運用から純運転資金総額の変動額を明らかにする。当該部分は2時点のB/Sから算定される純運転資金総額の変動の原因を明らかにするものである。

資金計算書（Ⅱ）は、短期資金の源泉と運用から経営運転資金変動額、運転資金需要額変動額および当座資金（trésorerie）変動額を明らかにする。当座資金は当座資産から短期銀行借入・借越額を除いた当座の支払能力を表している。資金計算書（Ⅱ）は2時点のB/Sから算定される経営運転資金需要額、運転資金需要額および当座資金の変動の原因を明らかにするものである。

プラン・コンタブル・ジェネラルが生産を重視していることは既述のとおりである。資金計算書は、この生産に必要な固定的資産は中・長期の固定的資金により賄われるべきであり、その上で当該資金が残った場合には流動資産への運用の資金、つまり運転資金になる。PCGはこのような考え方をベースに、中・長期資金の源泉と運用および運転資金・当座資金の変動に焦点を当てる。PCGの資金計算書は、個々の企業のキャッシュ残高の変動に焦点をあてたキャッシュ・フロー計算書と比較して、マクロ経済次元の分析との強い関連性を有するものと考え

第14図表　資金計算書の構造（発展システム）



（CNC, 1986, pp. Ⅱ.114-Ⅱ.115, Ⅱ.194 に基づき筆者作成）

る。

すなわち、中・長期資金の源泉と運用および運転資金・当座資金の変動に関するデータは、個々の企業レベルだけでなく産業セクターや国のレベルで集計されても有用性を失わない。これに対して、キャッシュ残高の変動に焦点を当てたデータはミクロ次元の個々の企業と関連付けてはじめて有用性を持つと見られる。

また、PCG の資金計算書は、前出社会会計の中継システムにおける資金計算書と同じ構造であると言える。マクロ経済データの接続の観点から、PCG が社会会計の中継システムにおける資金計算書と同じ構造を採用したと見られるのである。

他方、PCG の計算構造は、1967 年に創設された労働法上の従業員利益参加制度を支えるものとなっている。すなわち、同制度は当期の利益の一定部分を従業員へ分配するのであるが、分配額の計算で用いられるのが粗付加価値に占める人件費の割合である（野村 , 1990, 441-442 頁）。

⑵　プラン・コンタブル・ジェネラルの法的効力と商法・会社法規制との関係

①　プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の諸法令による適用とその範囲

プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）は、第 15 図表に示すとおり省令（経済・財務省）が承認（approbation）する正式な文書であるが、1999 年 PCG（会計規制委員会規則第 99-03 号）を除き、それ自体法的強制力を持たない。他の法令が PCG に従うことを指示して初めて強制力が生じたのである。

1)　公的セクターにおける適用とその範囲

PCG の義務的適用を最初に指示した法令は、公的セクターの「商工的性質を有する公施設および混合経済会社におけるプラン･コンタブル･ジェネラルの適用に係る 1947 年 10 月 22 日デクレ第 47-2051 号」である。

当該デクレの第 1 条は、「会計標準化委員会により作成され 1947 年 9 月 18 日国民経済省令により承認されたプラン・コンタブルは、・・・(中略)・・・1948 年 1 月 1 日以後始まる会計年度から適用するものとする」と定めた。

フランスでは、国・地方自治体などが資本の 20% 以上を保有する会社を「混合経済会社 (société d'économie mixte)」といい、当該会社および商工的性質を有する公施設 (établissements publics) は、上記法令の指示に従い PCG を適用しなければならない。

公的セクターではさらに、「公会計の一般規則に係る 1962 年 12 月 29 日デクレ第 62-1587 号」第 52 条が、国および国立公施設ならびに地方自治体および公立公施設の一般会計の「基本原則」を定め、公的組織の一般会計の勘定分類について、PCG を手本とすることを定めた。すなわち、

「一般会計に設ける勘定分類が勘定の運用方

第 15 図表　プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）と根拠法

PCG	承認に係る省令	省令の根拠法令
1947 年 PCG	1947 年 9 月 18 日国民経済省令	1947 年 1 月 9 日デクレ 1947 年 10 月 22 日デクレ 47-2051 号
1957 年 PCG	1957 年 5 月 11 日経済・財務省令	同　　上
1982 年 PCG	1982 年 4 月 27 日経済・財務省令	1959 年 12 月 28 日法律第 59-1472 号 (第 55 条)
1999 年 PCG (CRC 規則第 99-02 号)	1999 年 6 月 22 日経済・財務省令	1998 年 4 月 6 日法律第 98-261 号

・国有化企業または国の補助金を受ける企業の監督を促進しプラン・コンタブルの適用を準備するための措置を定める 1947 年 1 月 9 日デクレ
・商工的性質を有する公施設および混合経済会社へのプラン・コンタブル・ジェネラルの適用を目的とする 1947 年 10 月 22 日デクレ 47-2051 号
(筆者作成)

式を定める。当該勘定分類は財務省令が承認したプラン・コンタブル・ジェネラルを手本とする（s’inspire du plan comptable général）ものとする。その活動が主として商工的性質を有するときには、勘定分類はプラン･コンタブル･ジェネラルに従う（conforme au plan comptable général）。」（第1部「基本原則」第52条（公的組織の会計））である。

また、国の一般会計に係る第133条は、「国の一般会計は財務大臣の定めるプラン・コンタブルに従い行う。当該プラン・コンタブルはプラン・コンタブル・ジェネラルを手本とする。特別会計予算のプラン・コンタブルと商業特別会計のプラン・コンタブルはプラン・コンタブル・ジェネラルに従う。」（第2部「国」）と定めた。

行政的性格を有する国立公施設の一般会計に係る第180条は、「一般会計に関して、当該施設の特殊プラン・コンタブル（plan comptable particulier）は、財務大臣が承認した行政的性格を有する公施設の模範プラン・コンタブル（plan comptable type）に従う。行政的性格を有する公施設の模範プラン・コンタブルはプラン・コンタブル・ジェネラルを手本とする。施設の長および会計担当官が作成する特殊プラン・コンタブルは、国家会計審議会に提出され、財務大臣の承認を受けるものとする。」（第3部「国立公施設」）とした。

会計担当官設置の商工的性格を有する公施設の一般会計については、第216条が、「会計担当官は、国家会計審議会の意見を聴取した後に財務大臣の省令により承認される当該施設のプラン・コンタブルが定義する条件で、一般会計を記入する。当該プランは勘定リストを伴い、勘定の運用規則を明確にする」（第3部「国立公施設」）と定め、さらに、第218条は「支払命令者は、会計担当官の意見を伴い、プラン・コンタブル・ジェネラルの構造および第216条に定めるプラン・コンタブルの指導原則、場合により年度間の有用な比較、特に原価の比較を可能にするために必要な規定を遵守することを条件に、経営のニーズにより求められる修正を勘定リストに加えることができる」と定めた。

以上のとおり、公的組織の一般会計に係る基本原則は、各組織の勘定計画において、PCGの勘定分類（nomenclature des comptes）を手本にするまたはこれに従うことを指示している。すなわち、国の一般会計の勘定分類は、PCGの勘定分類を手本に特有の特徴を加味して設定する。行政的性格を有する国立公施設の一般会計における勘定分類は、PCGを手本に設定したこれら組織に共通の模範プラン・コンタブルに従い各組織の「特殊プラン・コンタブル」を作成する。その場合、国家会計審議会は、当該特殊プラン・コンタブルの勘定分類の整合性をチェックする。

これに対して、商工的性質を有する公施設におけるPCGの勘定分類の適用はより直接的であり、事前に国家会計審議会の意見を聴取した上で、一定の修正を留保して、PCGを手本に当該組織の特殊プラン・コンタブルを作成する。なお、商工的性質を有する公施設へのPCG自体の適用は、前出1947年10月22日デクレによりすでに義務付けられている。

2)　税法による適用とその範囲

私的セクターの企業（民間の商工企業）に対して、最初にプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の一般的適用を定めた法令は税法関連法令である。すなわち、「税務訴訟と各種税務的整備の改革に関する1959年12月28日法律第59-1472号」第55条が、「本法律の施行から起算して最大5年以内に、次に定める条件でプラン・コンタブル・ジェネラルを漸次的に適用（application progressive du plan comptable général）する。」と規定し、PCGの一般的・漸次的適用を定めた。

前稿（大下，2016, 21-24頁）で分析したとおり、上記第55条の適用のための公行政規則に係る1962年4月13日デクレ第62-470号が適用方式を定めた。この適用方式は、業種別委員会を設置し、当該委員会がPCGを各業種の特徴に適合させた「業種別プラン・コンタブル」を作成した上で、これらを個別基準として各業種の企業に適用するものである。すなわち、

同デクレ第1条は、「プラン･コンタブル･ジェ

ネラルの漸次的適用を行うために、会計標準化の規則を適合させる責任を負う業種別委員会を財務・経済大臣と関係大臣との共同省令により設立する。」と定め、第 4 条は「各業種別委員会は、その管轄の経済部門の企業につき、上記プラン・コンタブル・ジェネラルの規定をそのニーズと手段に適合させることを目的とした案を作成する。」と定めた。

業種別プラン・コンタブルは、勘定分類表を中心に各業種特有の勘定科目や会計処理の問題などを加味したものである [(3)]。

PCG の一般的・漸次的適用を定めた当該第 55 条は、「会計規制改革および不動産公示制度の適合に係る 1998 年 4 月 6 日法律第 98-261 号」第 9 条が当該条項を廃止するまで、約 40 年の長きにわたり PCG の承認に係る経済・財務省令の根拠法律条項となった。事実、1982 年プラン・コンタブル・ジェネラルの承認に係る 1982 年 4 月 27 日経済・財務省令には、参照法律条項として唯一しかも最上位にこの 1959 年 12 月 28 日法律の第 55 条が挙げられている。

1959 年 12 月 28 日法律は商工企業の税務に関係しているので、当該税法の枠組みに基づく 1957 年 PCG および 1982 年 PCG の適用対象は商工企業である。1982 年 PCG の承認に係る経済・財務省令の第 2 条は、「企業の会計は、遅くとも 1983 年 12 月 31 日後に開始する年度から、一般会計に関する当該プラン・コンタブル・ジェネラルの規定に従い整備する。」と定めたが、この「企業」は「商工企業」を意味すると見られ、すべての商工企業は PCG の一般的適用を定めた上記第 55 条の定める枠組みに従い、遅くとも 1984 年 1 月 1 日以後に始まる年度から、任意適用の分析会計を除き、PCG の一般会計の規定に従いその会計を整備しなければならない。

また、1965 年 10 月 28 日デクレ第 65-968 号 [(4)] は、その第 3 条で商工企業の商工利益（BIC）の算定の一般規則として PCG を指定した。当該デクレは、商工企業が申告書と同時に提出義務のある決算関係書類に係る租税一般法第 54 条の適用条件、定義および評価規則を定めるものである。

すなわち、「一般経営計算書・損益計算書、貸借対照表および附属明細表に記載する項目の計上は、課税標準に適用する規則と矛盾しない限り、プラン・コンタブル・ジェネラルの定義を遵守しなければならない（doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général）。」（1965 年 10 月 28 日デクレ第 3 条、現行租税一般法附則Ⅲ第 38 条 quarter）である。

法人の商工企業に対する法人税（IS）の課税は、法人税特有の規定を除き、個人の商工利益（BIC）に係る所得税の規定が適用されるので [(5)]、法人課税上の所得の算定においても、PCG が一般規則となる。

さらに、法人税課税は、商工企業のみならず、租税一般法第 206 条に基づき、協同組合（sociétés coopératives）、公施設（établissements publics）、財務的自律性を有する国の組織、県市町村の組織および営利活動を行うすべてのその他の法人、民事会社（sociétés civiles）、非営利社団（association）・財団（foundation）にも適用される。また、租税一般法第 72 条によれば、農業経営利益（bénéfices de l'exploitation agricole）は、それ特有の規定を除き、商工企業に適用される規定に従い算定する。

すなわち、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）は、個人の商工利益課税（BIC）に係る規定を通じて、商工企業のみならず商工企業以外の上記企業にとっても、課税利益計算における一般規則として位置づけられている。この点で、税法領域における PCG の適用範囲は非常に広く、PCG の適用の一般化における税法の役割は極めて大きいと言えるのである。

3)　プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）と旧商法・会社法会計規制との関係

a.　旧商法・会社法の会計規制

商工企業は商人（commerçants）（個人および法人）でもある。商人の会計に関しては、伝統的に法務省主管の商法・会社法が規制を行ってきた。特に、商人間の紛争解決の手段である「証拠としての帳簿」の記帳義務は 17 世紀のコルベール商事勅令にまで遡ることができ、当該勅

令は1807年のナポレオン商法典に受け継がれた。

会社法による会社会計の規制は19世紀に始まり、「商事会社に関する1966年7月24日法律第66-537号」（以下「1966年商事会社法」と呼ぶ）により大規模な近代化が実施された。

商法・会社法の会計・計算規定はそれ自体が法令条項であり、法律による最も強い法的強制力を持つ。これら条項は、主に債権者保護および株主保護の観点から、帳簿の記帳および年次計算書類の作成を義務づけるものである。

旧商法典第2編「商業帳簿」には、帳簿の記帳義務と貸借対照表および損益計算書の作成義務、裁判における証拠としての帳簿の取扱いを中心に規定が定められていた。すなわち、

・日記帳の記帳義務（第8条）
・毎年の棚卸し、財産目録帳の記帳義務、勘定の締切りと貸借対照表および損益計算書の作成（第9条）
・日記帳および財産目録帳の記帳方法(第10条)
・帳簿・書類の10年間の保存義務（第11条）
・裁判における証拠としての商業帳簿(第12条)
・裁判における帳簿に関するその他の取扱い（第13条～第17条）

である。

これに対して、旧1966年商事会社法「会社の計算」には、計算書類の作成義務と配当規制を中心に以下の計算規定が定められていた。すなわち、

・計算書類（財産目録、貸借対照表、一般経営計算書、損益計算書）の作成義務（第340条）
・作成方法および評価方法の継続性（第341条）
・減価償却および引当金（第342条）
・繰延資産の償却（第343条）
・純利益の定義（第344条）
・法定準備金（第345条）
・分配可能利益の定義（第346条）
・利益配当（第347条～第350条）
・役員賞与（第351条～第353条）

である。

また、「商事会社に関する1967年3月23日デクレ第67-236号」（以下「1966年商事会社法適用デクレ」と呼ぶ）の「会社の計算」には、計算書類への会計監査役の関与（第243条）、評価方法の変更（第244条）、保証等の貸借対照表脚注（第245条）、利益配当の支払期限の延長(第246条)に関する規定が定められていた。

以上のとおり、旧商法典および旧1966年商事会社法の会計規制は、主に債権者保護・株主保護の観点から、帳簿の記帳と年次計算書類の作成を義務づけるものであった。その規制の特徴は、具体的な会計処理の基準や決算書の様式などの詳細をほとんど示さなかった点にある。事実上これを補ったのが税実務であり、引当金や減価償却の実務、一定の評価規則が税実務の中で展開された[(6)]。

b.　PCGと旧商法・会社法会計規制との関係

他方、商人としての商工企業（個人・法人）に対しては、税務法令による適用の枠組みに基づいて、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の一般的・漸次的適用が図られた。さらに、商人としての商工企業は税務申告義務を有し、実額利益課税制度において、PCGが一般規則として今日まで位置づけられている。「接続性の原則（principe de connexion）」[(7)]と呼ばれるシステムがこれである。

また、1920年代前半からすでに、税法（現行租税一般法第1743条）は商法上の日記帳および財産目録帳の記帳義務を前提に当該義務の違反に対する重い罰則規定を定めた。課税利益は、所得税の創設当初から商法・会社法上の純利益をベースとしている。このようなシステムが今日まで維持されてきたのである[(8)]。

さらに、「株主および一般公衆の情報に関する1965年11月29日デクレ第65-999号」は、上場会社に対して、上記1965年10月28日税務デクレに定める様式および評価規則に従い作成した計算書類を法定公告公報（Bulletin des Annonces Légales Obligatoires；BALO）に公表することを義務付けた。税務法令への当該準拠規定は、その後1966年商事会社法適用デクレ(1967年3月23日デクレ第67-236号第294条)に収容され、EC会社法指令第4号の国内法化に係る1983年調和化法適用デクレがこれを廃止するまで存続する。

このような税法と商法・会社法会計規制の緊

密な関係により、事実上、商工企業は、商人としての義務である帳簿の記帳や年次計算書類の作成を、さらには会計システム特に一般会計システムの整備を、PCG に従って行うことになる。すなわち、税務法令が商法・会社法の会計規制と PCG を繋げる役割を果たしてきたのである。税法を介した商法・会社法会計規制とプラン・コンタブル・ジェネラルとの事実上のリンケージの形成である。

②　1983 年調和化法とプラン・コンタブル・ジェネラルの法的位置づけ

1)　1983 年調和化法とその適用範囲

a.　1983 年調和化法の規定

旧商法・会社法における会計規制の状況を一変させたのが、「商人および一定の会社の会計義務と 1978 年 7 月 25 日 EC 理事会採択の第 4 号指令との調和化に係る 1983 年 4 月 30 日法律第 83-353 号」（以下「1983 年調和化法」と呼ぶ）と「商人および一定の会社の会計義務に関する 1983 年 4 月 30 日法律の適用に係る 1983 年 11 月 29 日デクレ第 83-1020 号」（以下「1983 年調和化法適用デクレ」と呼ぶ）である。1983 年調和化法とその適用デクレは一般に「会計法（loi comptable)」と呼ばれた。

1983 年調和化法は、1980 年代に欧州レベルでの会社法規制の調和化の中で、EC 会社法指令第 4 号（78/660/EEC）を国内法化すべく商法規制の大改正を行った。この結果、詳細かつ具体的な計算に関する規定が商法典（旧第 8 条～第 17 条）に導入された。

商法典 L123-12 条～ L123-22 条には、従来の規定に加えて、年次計算書類（貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書）の作成基準を中心に新たな規定が定められている。すなわち、

・財産に影響する変動の会計記入（商法典 L 第 123-12 条第 1 項）、企業の財産の積極・消極要素の有高および価額の少なくとも 1 年に 1 回の棚卸による検証（同条第 2 項）、会計記録および棚卸に基づく年度末の年次計算書類の作成（同条第 3 項）
・年次計算書類（貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書）の構造と内容（L123-13 条）
・年次計算書類の正規性および真実性、並びに企業の財産、財務状況および成果の誠実な概観の提供（L123-14 条第 1 項）、誠実な概観の観点からの注記・附属明細書における追加的な情報の提供（同条第 2 項）と離脱規定（同条第 3 項）
・誠実な概観の観点からの年次計算書類の項目と自己資本の構成要素（L123-15 条）
・年次計算書類の簡易措置（L123-16 条）
・評価方法と表示方法の継続性（L123-17 条）
・評価規則と成果の決定に関する規則（L123-18 条）
・個別評価と総額表示、当期首 B/S と前期末 B/S との一致性（L123-19 条）
・慎重性の原則の尊重、必要な減価償却および引当の実施、後発事象（L123-20 条）
・実現利益の計上（L123-21 条）、会計書類の作成と 10 年間の保存義務（同条）
・裁判上の証拠としての帳簿（L123-22 条）

である。

また、1983 年調和化法適用デクレ（商法典に統合）は、調和化法の規定を適用するのに必要な具体的な計算規定を R123-172 条～ R123-208-8 条に定めた。すなわち、

・会計手続・組織に関する書類の作成（R123-172 条）、会計帳簿（仕訳帳、総勘定元帳、財産目録帳）の記帳義務と記帳形式（R123-173 条）、会計記入と証拠書類（R123-174 条）、仕訳帳から元帳への転記（R123-175 条）、補助記入帳および補助元帳（R123-176 条）、財産目録の定義と内容（R123-177 条）
・財産への流入時および財産目録の作成時の評価基準と定義（取得原価、製造原価、市場価値、現在価値、財産目録価値）（R123-178 条）
・減価償却と減価引当金に関する規則（R123-179 条）
・貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書の項目の分類のセクター別適合（R123-180 条）
・貸借対照表の借方・貸方の財産の要素の分類規則（R123-181 条）、義務的借方項目（R123-182 条～ R123-183 条）、投資有価証券（参加証券）

の定義（R123-184条）、社債償還プレミアムの処理（R123-185条）、繰延資産の処理と配当制限（R123-186条～R123-188条）、費用・収益の年度帰属に関する規則と調整勘定の定義（R123-189条）、義務的貸方項目（R123-190条）、自己資本の定義（R123-191条）
・成果計算書の収益･費用の分類規則（R123-192条）、義務的項目（R123-193条）、報告式成果計算書（R123-194条）
・注記・附属明細書の形式と内容（R123-195条～R123-199条）
・商法典の定める簡素化措置（R123-200条～R123-208条）

である。取得原価基準（企業財産への流入時）、減価償却・引当ての実施、実現基準、期末時の財産目録価値と取得原価との比較における減価の計上・増価の非計上など、基本的な計算原則が定められている。また、貸借対照表および成果計算書の主要項目並びに注記・附属明細書の情報など計算書類の表示に関する規定が設けられた。

ここで、特に重要な点はL123-14条第1項に定める「誠実な概観」の規定である。同条は、年次計算書類が慎重性の原則と継続性の原則を遵守して、正規かつ真実なものであり、企業の財産、財務状況および成果の「誠実な概観」を提供しなければならないことを定めている。

EC会社法指令第4号第2条第3項は、「年次計算書類は会社の資産（assets）、負債（liabilities）、財務状況（financial position）および損益（profit or loss）の真実かつ公正な概観（true and fair view）を提供するものとする。」と定めたが、1983年調和化法第9条第4項（商法典L123-14条）は、この英国流の“true and fair view”「真実かつ公正な概観」というアングロ・サクソン的会計概念を、“image fidèle”「誠実な概観」というフランス語の表現に変換して移植したのである。

b.　1983年調和化法改正商法会計規制の適用範囲

以上のとおり、1983年調和化法とその適用デクレは、会計諸原則、評価規則、貸借対照表および成果計算書の主要要素など詳細な会計規定を商法典とその適用デクレに導入したが、当該会計規定は一定の会社形態に限定することなくすべての商人を適用対象とするものである。これにより、すべての商人（個人および法人）に適用される強い法的強制力のある会計規定が設けられた。

他方、「企業の困難の予防と調停的解決に関する1984年3月1日法律第84-148号」とその1985年3月1日適用デクレ第85-295号は、経済活動を行う私法上の非商人の法人に対して商法典・適用デクレの会計規定の適用を義務的なものとし、当該会計規定の適用範囲を非商人の法人にも拡大した（1966年商事会社法およびその1967年適用デクレの規定に追加後、商法典・適用デクレに統合）。

すなわち、同法第27条（現行商法典L612-1条）および同法適用デクレ第24条（現行商法典適用デクレR612-2条）によれば、経済活動を行う私法上の非商人の法人は、毎年、年次計算書類つまり貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書を作成しなければならず、当該年次計算書類は商法典とその適用デクレに定める会計規定に従い作成する。

この結果、私法上のすべての商人（個人･法人）および経済活動を行う非商人の法人は、商法典･適用デクレの会計規定に従い、年次計算書類を作成しなければならない。そこで問題となるのがプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）との関係である。

2)　PCGと1983年調和化法改正商法・会社法規制との関係

1983年調和化法とその適用デクレによる詳細な会計規定の創設は会計規制の強固な枠組みを形成し、会計標準化における商法・会社法規制の影響力を高めた。このような強い法的強制力を持つ1983年調和化法（会計法）の創設は、それまでのフランスの会計標準化におけるプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の優位性に大きな影響を与えたと考える。

1982年PCGが最も強制力のある会社法指令および調和化法を考慮した上で先行して改訂されていたこともあり、1982年PCG（一般会計部分）

と商法典・適用デクレの会計規定はほぼ整合的である。最も法的効力の強い法律により重要事項を定める商法典に対して、経済・財務省令が承認する PCG は重要事項に係る重複的規定が見られるものの、全体的には計算の細則を定める形になっており、両者の棲み分けが図られたと言える。

ここで、貸借対照表および成果計算書の表示項目を取り上げてみたい。EC 会社法指令第 4 号第 8 条～第 21 条に従い、1983 年調和化法は、その第 2 条（旧商法典第 10 条第 1 項・第 2 項）において、「貸借対照表､成果計算書および注記･附属明細書は、企業の財産、財務状況および成果の誠実な概観を与えるのに必要な見出し (rubriques) および項目 (postes) を含まなければならない。・・(中略)・・貸借対照表、成果計算書の諸項目の分類 (classement)、自己資本を構成する諸項目、および注記・附属明細書の記載事項は、デクレがこれを定める。」と規定した。

a.　貸借対照表項目の分類と義務的項目

上記規定を受けて、1983 年調和化法適用デクレ第 10 条（商法典適用デクレ R123-181 条）は、「企業の財産項目は借方および貸方にその用途および源泉に従って分類する。企業活動に長期的に役立つ項目は固定資産を構成する。」（貸借対照表の借方・貸方の財産の要素の分類規則）と定め、第 11 条～第 13 条が貸借対照表の最低限の義務的借方項目（商法典適用デクレ R123-182 条～ R123-183 条）を定めた。

第 16 図表は当該義務的項目を 1982 年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の基礎システムと比較したものである。これによれば、1983 年調和化法適用デクレの分類および義務的項目は 1982 年 PCG とほぼ同一のものであることがわかる。

また、貸借対照表の最低限の義務的貸方項目は、調和化法適用デクレ第 13 条（商法典適用デクレ R123-190 条)がこれを定めた。第 17 図表は、当該義務的項目を 1982 年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の基礎システムと比較したものである。貸方項目についても、1983 年調和化法適用デクレの義務的項目は、「その他の類似資本」の部分を除き、1982 年 PCG とほぼ同一のものであることがわかる。

第 16 図表　貸借対照表の借方項目の比較

1983 年調和化法適用デクレの義務的項目	1982 年 PCG のモデルの項目（基礎システム）
1. 固定資産 1）無形固定資産:組織費，研究開発費，認許権，特許権，許諾使用権，商標権，ノウハウその他の権利，営業権，前渡金・内金 2）有形固定資産：土地，建造物，機械装置，工具器具，前渡金・内金，建設仮勘定 3）金融固定資産：資本参加証券，資本参加関連債権，その他の投資有価証券，貸付金 2. 流動資産 1）棚卸資産:原材料･その他の調達品，仕掛品，半製品･製品，商品 2）前渡金・内金 3）債権：売上債権，発行・請求済未払資本金 4）一時所有有価証券：自己株式 5）現預金 3. 調整勘定（前払費用） 4. 社債発行差金・換算差異	1. 固定資産 1）無形固定資産:組織費，研究開発費，認許権，特許権，許諾使用権，商標権，ノウハウ等，営業権，前渡金・内金 2）有形固定資産：土地，建造物，機械装置，工具器具，建設仮勘定，前渡金・内金 3）金融固定資産：資本参加証券，資本参加関連債権，その他の投資有価証券，貸付金，その他の長期債権 2. 流動資産 1）棚卸資産:原材料･その他の調達品，仕掛品，半製品･製品，商品 2）仕入先前渡金・内金 3）債権：売上債権・その他の債権，発行・請求済未払資本金 4）一時所有有価証券：自己株式，その他の有価証券 5）現預金 3. 調整勘定 4. 期間配分費用・社債発行差金・換算差異

(商法典 R123-182 条～ R123-183 条 , CNC, 1986, pp. Ⅱ.64-Ⅱ.65 より筆者作成)

第 17 図表　貸借対照表の貸方項目の比較

1983 年調和化法適用デクレの義務的項目	1982 年 PCG の項目（基礎システム）
1. 自己資本 1)資本金 , 2)発行差金・類似の差金 , 3)再評価差異 , 4)当期成果 , 5)投資助成金・法定引当金 , 6)法定積立金 , その他の積立金 , 7)定款・契約積立金 , 8)規制性積立金	1. 自己資本 1)資本金 , 2)発行差金・合併差金・出資差益 , 3)再評価差異 4)積立金：法定積立金 , 定款・契約積立金 , 規制性積立金 その他の積立金 5)繰越金 , 6)当期成果 , 7)投資助成金・法定引当金
2. その他の類似資本 1)参加証券発行益 , 2)条件付前受金 ,	
3. 危険・費用引当金	2. 危険・費用引当金
4. 債務 1)転換社債 , 2)その他の社債 , 3)金融機関借入金 , 4)その他の借入金 , 5)前受金・内金 , 6)仕入債務 , 7)税務的・社会的債務 , 8)固定資産関連債務	3. 債務 1)転換社債 , 2)その他の社債 , 3)金融機関借入金 , 4)その他の借入金 , 5)得意先前受金・内金 , 6)仕入債務 , 7)税務的・社会的債務 , 8)固定資産関連債務 , 9)その他の債務
5. 調整勘定	4. 調整勘定（前受収益）
6. 換算差異	5. 換算差異

（商法典 R123-190 条 , CNC, 1986, pp. Ⅱ. 66-Ⅱ. 67 より筆者作成）

b.　成果計算書の分類と義務的項目

EC 会社法指令第 4 号第 22 条～第 30 条に従い、前出 1983 年調和化法第 2 条（旧商法典第 10 条第 1 項・第 2 項）の規定を受けて、適用デクレ第 14 条（商法典適用デクレ R123-192 条）は、「当期の収益および費用は、その項目の差額として経営成果項目と企業の経常的経営に関連しないで実現する臨時成果項目とを明らかにして、成果計算書においてこれを分類するものとする。」と定め、第 15 条（商法典適用デクレ R123-193 条）が最低限の義務的項目を規定した。

第 18 図表は借方および貸方の当該義務的項目を 1982 年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の基礎システムと比較したものである。これによれば、1983 年調和化法適用デクレの分類および義務的項目は 1982 年 PCG とほぼ同一のものであることがわかる。

成果計算書の項目に関して、1983 年調和化法は、EC 会社法指令第 4 号の容認した収益・費用の性質別分類（第 23 条・第 24 条）と機能別分類（第 25 条・第 25 条）のうち、性質別分類方式を選択しているが、当該方式はマクロ経

第 18 図表 - ①　成果計算書の借方項目の比較

1983 年調和化法適用デクレの義務的項目	1982 年 PCG の項目（基礎システム）
1. 棚卸増減額	1. 経営費用
2. 経営費用 1) 商品仕入高 , 2) 原材料・その他の調達品入高 , 3) その他の仕入･外部費用 , 4) 租税公課（所得税除く）, 5) 従業員・役員報酬 , 6) 社会保障費 , 7) 償却累計額・引当金繰入額および経営関連引当金繰入額	1) 商品仕入高 棚卸増減額 2) 原材料・その他の調達品入高 棚卸増減額 3) その他の仕入・外部費用 , 4) 租税公課 , 5) 賃金手当 , 6) 社会保障費 , 7) 償却累計額・引当金繰入額 , 8) その他の費用 2. 共同事業取引成果割当額
3. 財務費用 1) 財務項目関連の償却累計額・引当金繰入額 , 2) 支払利息・類似費用 , 3) 為替差損 , 4) 一時所有有価証券売却	3. 財務費用 1) 償却累計額･引当金繰入額 , 2) 支払利息等･類似費用 , 3) 為替差損 , 4) 一時所有有価証券売却損
4. 臨時費用 経営取引 , 資本取引 , 償却累計額・引当金繰入に関連して臨時的性質を示すすべての種類の取引に関わる費用	4. 臨時費用 1) 経営取引 , 2) 資本取引 , 3) 償却累計額・引当金繰入
5. 企業成長成果参加額・所得税	5. 企業成長成果参加額 6. 所得税

第 18 図表 -②　成果計算書の貸方項目の比較

1983 年調和化法適用デクレの義務的項目	1982 年 PCG の項目（基礎システム）
1. 棚卸増減額 2. 経営収益 1）商品売上高 , 2）製品･サービス売上高 , 3）純売上高（税抜）, 4）固定資産自家生産高 , 5）経営助成金 , 6）経営関連引当金戻入額 3. 財務収益 1）資本参加証券収益 , 2）その他の長期有価証券･債権収益 , 3）その他の受取利息･類似収益 , 4）財務関連引当金戻入額 , 5）為替差益 , 6）一時所有有価証券売却益 4. 臨時収益 経営取引 , 資本取引 , 引当金繰入に関連して臨時的性質を示すすべての種類の取引に関わる収益	1. 経営収益 1）商品売上高 , 2）製品売上高（財・サービス）, 3）純売上高 , 4）製品棚卸高 , 5）固定資産自家生産高 , 6）経営助成金 , 7）引当金（償却累計額）戻入・費用振替額 , 8）その他の収益 2. 共同事業取引成果割当額 3. 財務収益 1）資本参加証券収益 , 2）その他の長期有価証券･債権収益 , 3）その他の受取利息等 , 4）引当金戻入額・費用振替額 , 5）為替差益 , 6）一時所有有価証券売却益 3. 臨時収益 1）経営取引 , 2）資本取引 , 3）引当金戻入・費用振替額

（商法典 R123-192 条～ R123-193 条 , CNC, 1986, p. Ⅱ. 68, R123-192, R123-193, CNC, 1986, p. Ⅱ. 69 より筆者作成）

済指向の PCG の計算構造と同一のものである。

商法の側が、1982 年 PCG に合わせる形で性質別分類の方式を選択した上で、第 4 号指令の規定に従い最低限の義務的項目を定めたのである。しかし、ここで重要な点は、表示項目に関して、1983 年調和化法と PCG が整合的であるとはいえ、1983 年調和化法は強い法的強制力を有しており、その後の PCG を中心とする会計標準化にとって大きな法的制約になると見られる点である。

私法上のすべての商人および経済活動を行う非商人の法人は、一方では商法典・適用デクレの会計規定に従い、他方では細則を PCG に従い年次計算書類を作成することになるが、1983 年調和化法以降の商法典とその適用デクレは強固な会計規制の法的枠組みを形成し、法令階層の中では、プラン･コンタブル･ジェネラル（PCG）は、上位の商法・会社法の会計規制の制約の中で、事実上適用されるべき細則を定める下位の会計規則として位置づけられたのである。

3)　商法会計規制とプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）設定機関の標準化作業との法令上のリンケージ

a.　活動セクター別適合における PCG 設定機関（国家会計審議会）の意見聴取

以上のような法的制約から生ずる弊害が懸念される一方、当該弊害を回避するための仕組みが 1983 年調和化法にはビルト・インされていると考える。

すなわち、既述のとおり、1983 年調和化法は、「貸借対照表、成果計算書の諸項目の分類、自己資本を構成する諸項目、および注記・附属明細書の記載事項はデクレがこれを定める。」と規定し、当該規定を受けて、1983 年調和化法適用デクレ第 10 条（商法典適用デクレ R123-181 条）以下が貸借対照表および成果計算書の最低限の項目を法定した。また、1983 年調和化法適用デクレ第 24 条（商法典適用デクレ R123-195 条以下）が注記・附属明細書に含まれる最低限の情報のリストを法定した。

これと同時に、1983 年調和化法適用デクレ第 9 条（商法典適用デクレ R123-180 条）は、「貸借対照表および成果計算書の項目の分類ならびに注記・附属明細書の記載事項は、国家会計審議会の意見聴取の上、活動セクター別に適合させることができる。」と定めた。

当該規定は、業種別プラン・コンタブル [(9)] などの存在を考慮して、国家会計審議会の意見を聞くことを要件として、貸借対照表・成果計算書項目の分類および注記・附属明細書の情報の業種別適合を容認したものである。これにより、商法会計規制と国家会計審議会の標準化作業とのリンケージが図られたと言える。

なお、第 19 図表に示すとおり、PCG の勘定分類と 1983 年調和化法適用デクレの義務的項目とは一致しない。この点は既述したとおりである [(10)]。1983 年調和化法適用デクレの義務的

項目はEC会社法指令第4号の規定に従ったものであるからである。1982年PCGの総合書類のシステムもEC会社法指令第4号および1983年調和化法を考慮したものであった。

b.　PCG設定機関（会計基準機構）の規則への委任

商法会計規制とプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）設定機関の標準化作業との法令上のリンケージはその後強化されている。すなわち、2009年1月22日オルドナンス第2009-79号第5-Ⅰ条により改正された現行商法典L123-15条第2項は、国家会計審議会（CNC）を2009年新設の会計基準機構（Autorité des normes comptables；ANC）に改正した上で、「自己資本の構成要素はデクレがこれを定める。貸借対照表および成果計算書の諸項目の分類ならびに注記・附属明細書の記載事項は会計基準機構の規則がこれを定める。」と規定した。

すなわち、貸借対照表・成果計算書の諸項目の分類および注記・附属明細書の記載事項は、PCG設定機関である会計基準機構の規則が直接これを定めるとされている。前出最低限の貸借対照表・成果計算書の諸項目および注記・附属明細書の記載事項の法定は維持されているものの、これら事項については、PCG設定機関の規則への委任が表明されている。また、前出の活動セクター別適合におけるPCG設定機関（会計基準機構）への意見聴取の規定も維持されている。

このように、商法会計規制は、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）設定機関の標準化作業との法令上のリンケージを図り、商法規制の強い法的制約から生ずる弊害を緩和するための仕組みを組込み、これを強化してきた。ただし、当該リンケージは部分的であり、貸借対照表・成果計算書の諸項目および注記・附属明細書の記載事項などに限定されている。

③　プラン・コンタブル・ジェネラルに対する1983年調和化法改正商法・会社法規制の影響

1)　プラン・コンタブル・ジェネラルにおける会計の一般原則と誠実な概観

1982年PCGは、EC会社指令第4号およびこれを国内法化するための1983年調和化法を考慮した上で、上記調和化法に先行して改訂されている。1982年PCGには、1957年PCGにはなかった会計諸原則を明示すると伴に、英国流の「真実かつ公正な概観（true and fair view）」に相当する「誠実な概観」に関する規定がすでに導入されていた。すなわち、

「会計は、企業の状況および活動の誠実な概観（une image fidèle de la situation et des opéations de l’entreprises）を表す報告書を提示するために、慎重性の規則を尊重して（dans le respect de la règle de prudence）、正規性および真実性の義務（obligations de

第19図表　貸借対照表の固定資産項目の比較

1983年調和化法適用デクレの義務的項目（固定資産）	1982年PCGの勘定分類（クラス2「固定資産」）
1）無形固定資産：組織費，研究開発費，認許権，特許権，許諾使用権，商標権，ノウハウその他の権利，営業権，前渡金・内金	20 無形固定資産：201 組織費、203 研究開発費、205 認許権・特許使用権・許諾権・商標権・ノウハウ・その他の権利、206 賃借権、207 営業権、208 その他の無形固定資産
2）有形固定資産：土地，建造物，機械装置，工具器具，前渡金・内金，建設仮勘定	21 有形固定資産：211 土地、212 土地付帯工事、213 建造物、214 借地上の建造物、215 機械装置・工具備品、218 その他の有形固定資産 22 委譲対象固定資産 23 建設仮勘定
3）金融固定資産：資本参加証券，資本参加関連債権，その他の投資有価証券，貸付金	26 資本参加証券および関連債権 27 その他の財務固定資産 28 固定資産償却累計額 29 固定資産減価引当金

（商法典R123-182条～R123-183条，CNC,1986,pp.Ⅱ.64-Ⅱ.65より筆者作成）

régularité et de sincérité）を果たさなければならない。」（1982 年 PCG の第 I 編「一般規定・用語・勘定計画」第 1 章「一般規定」第 1 節「会計に関する一般規定」「A 一般原則」, CNC, 1986, p. I. 5）。
である。

この一般原則における「慎重性（la prudence）」とは、企業の財産（patrimoine）および成果を損なうおそれのある現在の不確実性を将来に持ち越す危険性を回避するため、事実を合理的に評価することである（CNC, 1986, p. I. 5）。慎重性の規則の尊重は、資産評価における原価評価（CNC, 1986, p. Ⅱ. 5）および未実現損益の非対称的取扱い（未実現損失は計上するのに対して未実現利益は計上しない）（CNC, 1986, p. Ⅱ. 7）（強制的低価法）の採用としてあらわれる。

慎重性の規則または原則は、1982 年の PCG および 1983 年の商法・会社法の改正までは、法規定上明示されてこなかった。しかし、当該概念は、「善良な家父（bon père de famille）としての慎重な態度」というフランスの伝統的な価値に根差した概念である（Cornu, 1987, p. 646）。企業経営では、善良な経営者としての慎重な態度が尊重され、当該態度は、会計面では資産の過大評価より過小評価、予想利益の計上より予想損失の計上など会計を行う者にとっての保守的経理の重視として反映される。コラス（Colasse, 2000, p. 45）によれば、慎重性の原則は、19 世紀以来、出資者の信頼を得るために大規模株式会社の経営と切っても切れないものであったことが指摘されている。

「正規性（la régularité）」とは、現行の規則および手続きに準拠することであり（CNC, 1986, p. I. 5）、「真実性（la sincérité）」とは、会計責任者が企業の活動、事象および状況の実在性（réalité）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（bonne foi）に適用することである（CNC, 1986, p. I. 5）。

両概念は規則・手続きとその運用に関わるものであり、お互い密接に関係している。すなわち、“bonne foi”は「善意に」という意味もあり、会計を行う者の会計規則・手続きの適用上の心理的態度において、不正の意図といった悪意をもって適用することを禁ずるものと思われる。

正規性および真実性の概念は商法・会社法の配当規制に係る伝統的な概念である。すなわち、すでに、株式合資会社に関する 1856 年 7 月 17 日法律第 10 条に、「監査役会構成員が真実かつ正規な財産目録により正当化されない配当の分配に事情を承知の上で同意する場合」に、監査役会構成員は業務執行社員と連帯して責任を負う旨の規定が見られる（大下, 1998, p. 19）。

その後、これら概念は、会社に関する 1867 年 7 月 24 日法律（第 10 条）、1935 年・1937 年の改正（改正第 32 条第 1 項）を経て、商事会社に関する 1966 年 7 月 24 日法律（第 228 条）、現行商法典（L123-14 条）に受け継がれてきた(11)。

以上のとおり、「慎重性」、「正規性」および「真実性」はフランスの伝統的な概念であり、その意味には長い歴史を経て社会的な合意が存在していると考えられる。

これに対して、「誠実な概観」の概念はフランスの伝統的な概念ではない。既述のとおり、当該概念は、ヨーロッパ共同体（EC）レベルでの会社法の調和化の枠組みの中で、英国流の「真実かつ公正な概観」の概念を「誠実な概観」というフランス語の表現に変換して PCG に導入したものである。

2)　PCG における「誠実な概観」概念の移植の影響－高度な専門的判断と利用者指向－

前出 1982 年 PCG の「一般原則」は、フランスの伝統的な概念を尊重することを前提に、「誠実な概観（une image fidèle）」を反映する報告書の作成を求めるものである。しかし、1982 年 PCG においても 1983 年調和化法においても、「誠実な概観」概念の定義は見られない。

証券取引委員会（Commission des Opérations de Bourse;COB）は、前出商法典 L123-14 条における「誠実な概観を提供する」という動詞的な意味が重要であることを強調し、年次計算書類が明白な不正規ではない従って正規性をクリアーしており、悪意・不正の意図もない従って真実性もクリアーしているにもかかわらず、会

社状況を適切に表していないケースが多く見られたことを指摘して、当該概念の導入はこの状況を大きく改善するものと期待した（COB, 1983, p. 44）。

旧 1966 年商事会社法第 437 条は、「次に掲げる者はこれを 1 年以上の禁錮および 2 千フラン以上 4 万フラン以下の罰金に処し、またはそのいずれか一方の刑に処する。1° 財産目録を作成せずまたは虚偽の財産目録を作成して、株主に対して故意に違法な利益配当を行った株式会社の社長または副社長　2° 利益配当がまったく行われていない場合でも、会社の真実の状況を隠すために、株主に対して故意に不正確な貸借対照表を公告しまたは提出した株式会社の社長、取締役または副社長」と規定していた。

利益の配当がない場合でも、会社の真実な状況を隠すために、不正確な貸借対照表を作成して公告または提出した会社幹部は禁錮刑を含む罰則が適用されるが、悪意に基づく「不正確な貸借対照表（bilan inexact」が要件になっていた。会社の状況を適切に反映していない貸借対照表でも、現行規則・手続きに従い、不正の意図なく適用している（正規性と真実性をクリアー）場合があり、この場合には上記罰則規定の適用はない。

これに対して、1983 年調和化法による改正では、「誠実な概観を提供していない計算書類」という表現に改正され、依然として悪意の存在が前提となっているものの、計算書類の作成者側にとっては、会社の真実な状況を隠す意図はない（悪意はない）としても、常に誠実な概観を追求する姿勢が問われることになるからである。

英国流の「真実かつ公正な概観（true and fair view）」の概念が有効に機能するためには、高度な専門的な判断が必要とされる。すなわち、英国では、伝統的に会計慣行により行われる会計の重視、実務の尊重の考え方をベースに、「具体的な評価方法や計算書類の様式を厳格な法規制で課すことは不適切であり、むしろ不可能であるとさえ考えられてきた。用いるべき方法は実務から引き出されるべきであって、企業の活動や性質によって限定されるべきものとされた。」（野村 , 1990, 229 頁）。

このような英国の会計環境にあっては、「法律は基本的な一般原則を重視するだけで、他は個々の環境において何が最も適切かについて企業責任者および監査人の判断に委ねる方式が適切なものとして受け入れられてきた。」（野村 , 1990, 231 頁）。すなわち、企業を取り巻く環境の不確実性、多様性などを考慮すれば、法令は詳細を定めてこれを一律に強制するのではなく、基礎的な一般原則としての「真実かつ公正な概観」を与えるべく企業側の会計上の判断に委ねたほうがより適切であると考えるのである。

この会計思考が有効に機能するためには、会計情報の目的を明確に意識した上で、企業幹部や監査人が高度な専門的判断を行うことが求められる。例えば、どのような利用者によって情報が求められているのか、その情報ニーズに応えるためにはいかなる情報が有用なのか、などに関して、常に高度な専門的判断が求められるからである。

「誠実な概観」とは、このような会計情報の目的との関連で再構成される企業の実態（リアリティー）である。例えば、投資情報、従業員への情報、債権者への情報などの観点からの誠実な概観、経済的観点あるいは法的観点からの誠実な概観など、企業の実態は、会計情報の利用目的によって多様な形に再構成されるうる。

つまり、会計情報の目的との関連で再構成された実態が企業の誠実な概観である。このような概念は一律に定義できない。情報の目的に応じて企業の複数の誠実な概観がありうるからである。「誠実な概観」の用語が定冠詞ではなく、“une”の不定冠詞で表現されているのはこのためである。

このような概念においては、企業幹部や監査人は、明確に措定された会計情報の目的との関連で「誠実な概観」とされる一つの企業のリアリティーを追求すべきものとなる。証券取引委員会（COB）が当該概念の動詞的な意味の重要性を強調した理由がここにある。

企業幹部や監査人は、「誠実な概観」の追求の観点から、専門的な判断の行使が常に求められる。必要と判断される情報が現行規則を適用するだけでは十分に提供できない場合には、追

加的な情報が求められる。例外的なケースながら、ある現行規則を適用することがかえって真実かつ公正な概観の提供を妨げる可能性のある場合には、当該規則からの離脱も必要となる。

会社法指令第４号第２条第４項の追加的情報提供義務や同条第５項の離脱規定はこのための規定である[(12)]。

1982 年 PCG は、「総合書類は貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書を必ず含む。

総合書類は、PCG の規定に従い作成する。総合書類は、あらゆる環境において、企業の財産、財務状況、および成果の誠実な概観を提供しなければならない。ただし、それを実現するために、例外的な場合ながら、これら規定から離脱することが必要である。そのような離脱が生ずる場合には、その旨を注記・附属明細書に記載し詳細な説明をしなければならない。また、誠実な概観を実現するために、追加的な情報を提供しなければならない。」(p.Ⅱ.61) と定め、会社法指令の追加的情報提供義務および離脱規定を導入している。

以上のとおり、「誠実な概観」の概念が機能するためには、会計情報の目的と結びついた高度な専門的判断の介在が不可欠である。つまり、「誠実な概観」概念の PCG への移植は、従来からの PCG の「オペレーショナルな性格」に、これと必ずしも両立しない「高度な専門的判断」の介在という新たな要素を組み込むことになったと考えるのである。

他方、「誠実な概観」の概念を有効に機能させようとすればするほど、一般的性格の共通基準としての PCG が利用者指向的性格を強めざるをえなくなるというある意味矛盾を抱えることになる。情報の利用者指向は特定の利用者とその情報ニーズを最大公約数的に措定することから始まるからである。

3)　プラン・コンタブル・ジェネラルにおける「財産性」の概念の影響

既述のとおり、EC 会社法指令第４号を国内法化する際に、1983 年調和化法は、第４号指令の「資産 (assets)、負債 (liabilities)」を「財産 (patrimoine)」に、「財務状況 (financial position)」を「財務状況 (situation financière)」に、「損益 (profit or loss)」を「成果 (résultat)」というフランス語に変換した。

1982 年 PCG においても、「一般会計は企業の財産に影響を及ぼすすべての取引を記録することを目的とする。」(p.Ⅱ.2) と規定し、また、「総合書類は、あらゆる環境において、企業の財産、財務状況、および成果の誠実な概観を提供しなければならない。」(p.Ⅱ.61) と定めて、1983 年調和化法の「財産」と同一の表現を用いた。

“patrimoine”「財産」の概念は、フランスの伝統的な法的概念でもある。法律用語辞典 (Cornu,1987,p.583) によれば、財産とは「ある者の財産と義務の総体 (すなわち金銭で評価できる権利と負担)」と定義され、これから派生した“patrimoinalité”「財産性」の概念は、「財産性を帯びた要素は金銭で評価できかつ譲渡可能性を有する価値をなす」と定義される。

すなわち、「財産」は金銭で評価でき譲渡可能な価値、いわゆる財産価値を有するものと解釈される。このような伝統的な法的「財産」概念は、事実上、1982 年の PCG の改訂および 1983 年調和化法以前から貸借対照表上の資産の計上要件として機能してきたと見られる。伝統的にフランスの会計が法会計と表現された所以である。

すなわち、企業がその貸借対照表に資産として計上できるのは、法的に所有権を有する財に限定される。ヴィアンディエール (Viandier, 1984,p.396) によれば、財産性の概念の当該機能は「貸借対照表の財産性の原則 (principe de patrimonialité du bilan)」と呼ばれた。

この「財産性の原則」は、企業の支払能力・債権担保力の表示という貸借対照表の伝統的な役割に由来するものである。その影響は決して小さくなく、ファイナンス・リース契約など所有権を持たない財の資産計上は大きく制限されることになる。なお、法的概念に基づく当該財産性の原則は、経済活動の高度化・多様化に伴い、経済的な観点から拡張されることになる。

4)　プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の優位性の低下と法的効力の強化

プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）は、既述のとおり、当初からそれ自体法的強制力を持たない。税務法令や公会計関係法令など会計義務を伴う関連諸法令がその適用を指示することで初めて強制力が生ずる。

しかし、1983年におけるEC会社法指令第4号の国内法化により、強い法的強制力を持つ商法典・適用デクレに多くの会計規定が導入された。その上、経済活動の多様化・高度化に伴い証券取引委員会（COB）などの他の組織が会計関連の指針を表明する傾向が見られた。また、上場会社の連結会計次元では、国際会計基準（IAS）の影響力が大きくなった。

他方、1980年代前半にミッテラン社会党政権が国有化した企業を再民営化するという流れの中で、国有株式の受け皿としての証券市場の活性化とマーケット・メカニズムを通じた企業ガバナンスの強化の必要性が高まった。

このような1980年代から1990年代の法的・経済的環境にあって、会計標準化におるPCGの優位性は徐々に低下していったと考えられる。フランスでは、PCGの復権に向けて、1990年代後半に大規模な会計規制システムの改革を実施し、PCGの設定プロセスの改革や法的強制力の強化が図られた。

まず、「会計規制改革および不動産公示制度の適合に係る1998年4月6日法律第98-261号」が会計規制委員会（Comité de la réglementation comptable；CRC）を創設し、当該機関に国家会計審議会（CNC）の作成する会計規則案を行政命令としての規則（règlement）に迅速に変換する機能を持たせた（第1条）。また、同法律第1条第2項では決算書などの会計書類を作成するすべての個人・法人に会計規制委員会の規則を遵守（respecter）することを義務付け、さらに、第3項では公会計規則に従う公法上の法人を会計規制委員会の規制対象から除外した。

1998年4月6日法律により、会計規制委員会の規則は依然として経済・財務省令による承認（homologation）が必要であるものの、ひとたび承認されると同法律第1条第2項の規定に基づきそれ自体が行政命令として強制力を持ち、会計書類の作成義務のあるすべての個人・法人に適用される。

同法律は、PCGの新たな適用方式に係る規定を創設すると同時に、同法律の第9条では、約40年の長きにわたりPCGの一般的適用の法的根拠であった前出「税務訴訟と各種税務的整備の改革に関する1959年12月28日法律」第55条を廃止した。税法に基づくPCGの一般的適用のシステムはこれをもって終わりを迎えた。

次に、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）が、1999年4月29日会計規制委員会（CRC）規則第99-03号として改訂・公表された。当該規則（1999年PCG）はPCGから分析会計を、一般会計から連結会計原則の部分を切り離し、1999年6月22日経済・財務省令による承認を経て、年次計算書類（貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書）の作成義務のあるすべての個人または法人に適用されるものとなった（同規則第110-1条）。

従って、前出第55条の廃止や公法上の法人の除外と伴に、諸法令とりわけ税務関連法令の指示によって初めて適用上の法的強制力が生ずるという仕組みを廃止し、他の諸法令がその適用を指示しなくとも、会計規制委員会の規則自体が強制力も持つ仕組みに改変した。また、当該規則はそれ自体が適用の義務と範囲を定め、しかもその適用範囲は広く、諸法令が年次計算書類の作成を義務付けるすべての個人・法人とした。このような形で、一般基準としてのPCGの適用が強制されるのである。

このようなオープンな形での適用範囲の画定は、一般的性格としての共通基準としてのPCGの特徴に適合するものである。しかし、PCGの適用範囲が拡大すればするほど、「誠実な概観」概念が有効に機能しなくなるという矛盾が生ずるものと考える。

他方、新たな規制システムの下、PCGはその法的強制力を強化したとはいえ、省令による承認を経た行政命令であり、依然として最も法的強制力のある商法典（商法・会社法を統合）の会計規定より下位に位置づけられる点に変りはない。

このため、内容に関して、PCG は商法規制の制約を受ける。経済・財務省主管の PCG は、商法典に反する内容を定めることが難しく、もし商法規定と相容れない内容を導入する場合には、法務省主管の商法典の改正を必要とする。法律の改正には国会での正規の手続きを経る必要があり、これには多大な時間と労力を要する。商法会計規制と国家会計審議会の標準化作業とのリンケージが図られているが、それも限定的である。経済活動の国際化・グローバル化の時代にあって、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の限界がここにある。

［未完］

[注記]

(1) コラス（Colasse, 2000, p. 139）も同様の説明を行っている。
(2) 会計基準機構の2014 年規則第2014-03 号（ANC, 2014, pp. 79-80）を参照。
(3) 大下, 2016, 41 頁に日刊新聞社の業種別プラン・コンタブルの例を上げているので参照されたい。
(4) 正式名称は、「商工企業が租税一般法第53 条に定める申告書と同時に提出する義務のある書類に係る租税一般法第54 条の適用条件を定めかつ当該企業が準拠しなければならない定義および評価規則を定める1965 年10 月28 日デクレ第65-968 号」である。
(5) 大下, 2013, 34-35 頁を参照。
(6) この点については、大下, 2013, 47-49 頁を参照。
(7) 大下, 2013, 43 頁を参照。
(8) 大下, 2013, 38 頁を参照。
(9) 業種別プラン・コンタブルについては、大下, 2016, 21-24, 35-39 頁を参照。
(10) 本稿「(1) プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の特徴」、「②プラン・コンタブル・ジェネラルのオペレーショナルな性格」、「3) 各事業体における勘定計画の設定と総合書類の体系」の「b. 総合書類の体系と会計的表示の抽象度のレベル」を参照。
(11) 大下, 1998, 23-27, 59-62, 80-81 頁を参照。
(12) 大下, 1998, 361-362 頁を参照。

[参考文献]

ANC（2014）Autorité des Normes comptables（ANC）,Règlement N° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général.

Bauchet,P.（1975）,*La Nouvelle comptabilité nationale*.

Bourdon,F.et Sok,H.（1983）,*Tableaux des operation financières et endettement des entreprises par secteur 1959-1976*,Economica.

CNC（1965）Conseil National de la Comptabilité（CNC）,*Plan Comptable Général*,Texte présenté par Conseil Supérieur de la Comptabilité,approuvé par arêté en date du 11 Mai 1957,du Ministre des Affaires Ēconomiques et Financières,et du Secrétaire d'Ētat aux Affaires Ēconomiques,Imprimerie Nationale.

CNC（1986）*Plan Comptable Général*,Ēlaboré par le Conseil national de la comptabilité et approuvé le 27 avril 1982 par arêté du ministre de l'Ēconomie et des Finances et du ministre délégué auprès du ministre de l'Ēconomie et des Finances,chargé du Budget,completé et modifié le 9 décembre 1986 par arêté du ministre d'Ētat,ministre de l'Ēconomie,des Finances et de la Privatisation.

CNC（1989）*Ētude sur l'évolution de la comptabilité et son utilization comme moyen d'information de l'entreprise*,Document n° 77,Juin 1989.

COB（1983）Commission des Opérations de Bourse（COB）,*16ème Rapport au président de la république*.

Colasse,B.（2000）,*Comptabilité générale*,6°édition,Economica.

Cornu,C.（1987）,*Vocabulaire juridique*,PUF.

Hoarau,C.（2003）,Place et rôle de la normalisation comptable en France,*Revue Française de Gestion*,n° 147.

INSĒĒ（1983）Institut National de la Statistique et des Ētudes Ēnomiques（INSĒĒ）,*Tableau de bord financier des sociétés:Les comptes intermédiaires 1979,1980,1981*,n° 438 des collections de l'inséé,série E,n° 83.

Lochard,J.（1980）,*Comprendre la comptabilité générale*,Les Ēdition d'Organisation.

Marczewski,J.,Granier,R.（1978）,*Comptabilité nationale*,Dalloz.

Viandier,A.（1984）,*Droit comptable*,Dalloz.

大下勇二（1984）「企業会計と社会会計－フランス新企業会計原則との関連において－」産業經理協会『産業經理』第 44 巻第 4 号。
大下勇二（1998）『フランス財務報告制度の展開』多賀出版。
大下勇二（2013）「フランス連結会計基準の国際的調和（21）－税務会計の影響①－」法政大学経営学会『経営志林』第 50 巻第 3 号
大下勇二（2016）「フランス連結会計基準の国際的調和（22）－税務会計の影響②－」法政大学経営学会『経営志林』第 52 巻第 4 号
中村宣一朗・森川八州男・野村健太郎・高尾裕二・大下勇二訳（1984）『フランス会計原則－プラン・コンタブル・ジェネラル－』同文舘。
野村健太郎（1990）『フランス企業会計』中央経済社。