

いま、フランス会計を研究する意義

- 国外での協調性と国内での秩序性との均衡 -

研究グループ構成員：

主査：吉岡 正道（行動科学学際研究所）

副査：藤井 秀樹（京都大学） 内藤 高雄（杏林大学）

構成員：Alain BURLAUD (Conservatoire National des Arts Et Métiers)

金子 輝雄 （青森公立大学）

小津 稚加子 （九州大学）

仁木 久恵 （税理士）

徳前 元信 （福井県立大学）

曾場 七恵 （名古屋学院大学）

末原 聡 （杏林大学）

弥永 真生 （筑波大学大学院）

若林 恒行 （公認会計士）

渡邊 雅雄 （明治大学）

要旨

本研究グループでは、フランスが IFRS を導入した経緯を調べ、その経緯を日本の会計に当てはめることを試みてきた。フランスの上場企業は、外部報告書として IFRS を適用し、連結財務報告書を開示する。また、上場・非上場を問わず、フランスの企業は、Plan Comptable を適用し、個別財務報告書を作成する。同一の企業において IFRS を適用したときの財務状態と Plan Comptable を適用したときの財務状態が異なることもある。そこで生じる差異は、フランス社会では受入れがたく、無駄な混乱を招く恐れもあった。

フランスは、国際的な協調を図るために IFRS を導入した。しかし、現実として、中小企業には、IFRS を導入するだけの財力もなければ、導入するだけのメリットもなかった。そこで、中小企業は、納税申告に使える国内基準を用いて財務報告書を作成してきている。

上述のとおり、フランスは、IFRS を導入することで国外との協調性を図り、Plan Comptable の適用を認め続けることで国内での秩序性を堅持してきた。本研究グループの研究目的は、フランスでの会計基準の取組方を研究し、フランス流国際感覚を日本国内に応用することで、国外との協調性と国内での秩序性との均衡点を明らかにすることである。

序章 研究目的	3
吉岡 正道 (行動科学学際研究所)	
特別寄稿 The contemporary history of accounting standard setting: the shock of financialization and globalization	9
Alain BURLAUD (Consevoir National des Arts Et Métiers)	
第Ⅰ編 フランス会計の歴史の変遷	
第1章 17世紀から19世紀までのフランス会計学研究の意義	33
徳前 元信 (福井県立大学)	
第2章 Plan Comptable Général	38
内藤 高雄 (杏林大学)	
第Ⅱ編 フランス国外での国際的調和化	
第3章 EC 会社法指令-True and Fair View の役割-	44
弥永 真生 (筑波大学大学院)	
第4章 公会計制度への波及	61
曾場 七恵 (名古屋学院大学)	
第5章 連単分離と Plan Comptable Général-フランスにおける IFRS 採用の現状-	73
藤井 秀樹 (京都大学)	
第Ⅲ編 フランス国内での会計的秩序化	
第6章 中小企業の会計	79
仁木 久恵 (税理士)	
第7章 商法・税法・会計の歴史的関係	95
金子 輝雄 (青森公立大学)	
第8章 日本への波及	109
若林 恒行 (公認会計士)	
終章 フランス流国際感覚の導入意義	113
吉岡 正道 (行動科学学際研究所)	

序章 研究目的

吉岡 正道（行動科学学際研究所）

0. はじめに

フランスのリヨンでは、16 世紀に入ると金融都市として発展してきた。そして、リヨンの諸法令の中に「商人の帳簿」に関する規定が設けられた。ここでは、帳簿が証拠力として認められた。

フランスの地方都市でも、会計に関わる処理が培われてきた。そして、統一的に成文化された商法が求められるようになり、1673 年に商事王令が制定された。そこには、「記帳義務」「帳簿の証拠力」に関わる規定も設けられた。

18 世紀後半になると、Bourbon（ブルボン）朝の絶対王権に対して貴族が反抗し始めた。市民層まで巻き込んだ革命となり、政治体制は、絶対王政から立憲王政、そして共和制へと移り変わっていった。さらには、Napoléon Bonaparte（ナポレオン・ボナパル）によるクーデターが発起された。

1804 年には、『フランス人の民法典（Code civil des Français）』、一般にいわゆる Napoléon 法典が制定され。そこには、5 法典といわれる民法、商法、民事訴訟法、刑法、および治罪法が編成されている。その特徴として、所有権の絶対、契約の自由、過失責任などの諸原理が認められている。

ドイツの占領以前の 1939 年には、フランスにおいて経済振興策を目的に会計標準化委員会が組織された。そこでは、Plan Comptable Général(1)（以下、Plan Comptable という。）の作成が始められた。そして、翌年の 2 月には草案が提出されていた。占領後も、標準化委員会が水面下で Plan Comptable による会計標準化の研究を継続していた。戦争の終結後、1947 年には Plan Comptable として制定する運びとなった。そして、1973 年にイギリスが European Community（以下、EC と略する。）に加盟したことで、フランス内での本格的な国際化が始められた。その結実が Plan Comptable 1982 である。

以上、1673 年の商事王令から 1982 年の Plan Comptable までのフランス会計の生成過程を検討してきた。本稿では、アングロ・サクソン諸国の思考との違いを顕著に示しながらも、フランス会計が日本においてどのように研究されてきたのかを解明していく。

なお、国際会計研究学会 2018 年度-2020 年度研究グループの研究（以下、本研究グループと略する。）の課題は、フランスにおいて培われてきた国内での秩序性と国外での国際的調和化を明らかにし、その研究成果をどのように Japan Generally Accepted Accounting Principles（以下、JP-GAAP と略し、日本基準

と訳する。) に取入れることによって、日本ではどのように国内的秩序性および国際的協調性を図るのかを明らかにしていくことにある。

0-1. 日本におけるフランス会計研究の意義

0-1-0. 研究課題

明治政府は、1873 年(明治 6 年)に G.É. Boissonade を日本に招聘した。そして、G.É. Boissonade は、明法寮などでフランス法学を講義した。そのことが、日本で最初のフランスの社会科学を学ぶ機会となった。

Nobes・Parker [2008] の会計分類によると、ビジネスの実務から慣行化されて構築されていく会計体系と中央集権の下で法律によって規制される会計体系とに大別されている。後者の会計体系は、税法による影響が強いものと商法による影響が強いものとに分かれている。税法の影響が強い会計体系として、ベルギー、フランス、イタリア、スペインがある。これに対し、商法の影響が強い会計体系として、日本、ドイツがある。いずれにしても、日本の会計体系は、フランスの会計体系と同じ中央集権の下でコントロールされている。ゆえに、本研究グループの研究課題は、フランスが会計体系を歴史的に生成する過程を研究することで、JP-GAAP への波及効果を明らかにしていくことである。なお、1999 年にフランスが International Financial Reporting Standards(以下、IFRS と略す。)を導入した経緯を調査し、研究することは、JP-GAAP の国際化に有益な示唆を与えるものと解される。

0-1-1. 研究目的

日本でのフランス会計研究を時代区分するとき、日本で刊行された書籍、論文などの数ないしは論題をベースに萌芽期、最盛期、低迷期、そして復活期という 4 つに分けられる(図 1-1 参照)。

萌芽期(1950 年頃～1964 年頃)には、片野一郎「フランスの平価切下と固定資産再評価」『産業経理』(1949)、中原千勝「フランス統一会計制度の研究―『1947 年会計案』について」『商学論集』(1955)、木内桂市「資本価値の低下と減価償却」『企業会計』(1955)などが、第二次世界大戦後のフランス経済の建直し関わる論題を取上げていた。また、鎌田信夫「フランスにおける勘定学説の展開」『會計』(1961)などは、フランス会計の学説を論じている。

最盛期(1965 年後～1994 年頃)には、中村宣一郎「フランスにおける会計標準化の生成および発展(1)」『會計』(1965)、野村健太郎「『会計標準化』の展望―ロゼール教授の最近の著作を中心に」『商大論集』(1967)、岸悦三「フランス経営分析会計―フランス企業会計原則(プラン・コンタブル)解説にみられる実際原価計算と標準原価計算を中心として-1-」『広島商大論集 商経編』(1967)など

が、1942年にPlan Comptableを制定以後、Plan Comptableに関わる研究が盛んになってきた。Plan Comptableが1942年に生成された後、改訂を重ねてきた。すなわち、1978年にはEC第4号指令、1983年にはEC第7号指令の制定に伴い、Plan Comptableが1982年、1990年に改訂を重ねた。また、森川八洲男「フランス会計(文献紹介)」『産業経理』(1973)などは、制度会計に留まらず、文献研究をも取上げたい。

低迷期(1995年頃～2004年頃)になると、松井泰則「IASとフランス会計基準」『立教経済学研究』(1994)、大下勇二「フランス会計の国際化対応—国家会計審議会の審議状況の分析を中心として」『會計』(2001)などが、フランスでのInternational Accounting Standards(以下、IASと略し、国際会計基準と略す。)との取り組み方を研究し始めた。なお、内藤高雄「1947年プラン・コンタブルにおける二元論選択の理由(特集:現代会計学における諸問題)」『南山経営研究』(2004)などは、従前どおりPlan Comptableの歴史的意義を説いている。復活期(2005年頃～2019年頃)になると、高山朋子「プラン・コンタブルと資本市場のグローバル化」『東京経大会誌:経営学』(2005)、斉藤昭雄「フランスにおける会計標準化の手段:IFRSとプラン・コンタブルを巡って(斉藤昭雄名誉教授古稀記念号)」『成城大学経済研究』(2012)などが、フランスの上場企業がIFRSを適用する際の軋轢を論じている。当時、日本においてもIFRSの導入が緊急の課題となっていた。2005年に、フランスがIFRSを適用したことで、その経験値を探り、日本でも生かしたい、と解される。こうして、日本では、フランス流の国際感覚を学ぶべく、フランス会計研究が盛んになってきた。なお、三光寺由実子「中世フランス会計史—中世イタリア会計帳簿との比較研究」『松山大学論集』(2011)などは、フランス会計の歴史に目を向けて研究している。

なお、本研究グループでは、フランスがIFRSを導入した経緯を調べ、その経緯を日本の会計に当てはめることを試みていく。フランスの上場企業は、外部報告書としてIFRSを適用し、連結財務報告書を開示する。また、上場・非上場を問わず、フランスの企業は、Plan Comptableを適用し、個別財務報告書を作成する。同一の企業においてIFRSを適用したときの財務状態とPlan Comptableを適用したときの財務状態が異なることもある。そこで生じる差異は、フランス社会では受入れがたく、無駄な混乱を招く恐れもあった。

フランスは、国際的な協調を図るためにIFRSを導入した。しかし、現実として、中小企業には、IFRSを導入するだけの財力もなければ、導入だけのメリットもなかった。そこで、中小企業は、納税申告に使える国内基準を用いて財務報告書を作成している。

上述のとおり、フランスは、IFRSを導入することで国外との協調性を図り、Plan Comptableの適用を認め続けることで国内での秩序性を堅持してきた。本研

究グループの研究目的は、フランスでの会計基準の取組方を研究し、フランス流国際感覚を日本国内に应用することで、国外との協調性と国内での秩序性との均衡点を明らかにしていくことである。

0-1-2. 研究の基本方針

1つの理論ないしは思想は、本質的に時代の産物であり、それぞれの時代の要請にもとづき生み出されたものである。いいかえれば、より規定的には、その時々の社会的経済的基盤のもとで、それとの一定の照応関係をもって表明される。したがって、一定の理論ないしは思想のもつ意義や特質をよりよく把握するためには、それを、さらにその時代の社会的経済的基盤との関連において分析し、そのもつ歴史性を解明することが必要である(森川[1978]2頁)。

0-2. FR-GAAP の特徴

0-2-0. 概念フレーム・ワーク

フランスは成文法の国であることから、その特徴を会計制度の中に見出すとするならば、債権者保護と確定決算主義である。1673年のフランス商事王令では、商人の記帳義務が定められている。ここでの記帳義務は、安全な商取引の確立を目的としていた。ここに、フランスの債権者保護思想の発祥をみることができる(仁木[2008]86頁)。

また、会計は、税法上の所得計算ならびに会社法上の配当可能利益計算の基礎となる。その意味では、会計を基軸とした確定決算主義が芽生えてきた(仁木[2008]99頁)。今日のフランスにおいても、債権者保護と確定決算主義の流れが脈々と受継がれている。

0-2-1. 基本理念

フランスでの伝統的な一般原則として、正規性、誠実性、および慎重性が挙げられる(吉岡[2005]69-70頁)。正規性は、会計規準に従って会計処理することを求めている。これに対し、誠実性は、会計人としての心の持ち方を説いている。極言するならば、会計人に他人を欺く気持ちがなければ、たとえ間違った会計報告しても罪に問われなかった。もっとも、今日では、一定の会計知識がある前提での心の持ち方を説いている。

慎重性は、一般原則の中でも最も重要な原則といわれている。保守的な会計処理することで、企業それ自体の存続が担保されている、と解している。

0-2-2. 重視する財務情報

今日でも、資産を「正の財産」、負債を「負の財産」と呼んでいる。その意味では、所有権に拘り、独占的な支配による資産概念を拒み続けている。

0-2-3. 利益概念

成果計算書は、貸借対照表の一勘定として位置付けられていた。その根底には、財産の増減によって利益が算出される、と解している。その意味では、資産から負債を差引いた包括的な利益概念を堅持している。

フランスは、長年にわたって培われてきた会計方針を変え時代ともに変遷していく中で、使えるものは使い続ける（「図 1-2」参照）。陳腐化し使い続けられないときに、初めて一新する。国際的基準をフランス国内に持込んでも、それまでの France Generally Accepted Accounting Principles（以下、FR-GAAP と略し、フランス基準と訳す。）を放棄せずに使い続ける。その例として、ファイナンス・リースの独占的使用を根拠とした資産性を拒んでいる。

0-3. おわりに

2019 年時点での日本では、JP-GAAP、IFRS、United States Generally Accepted Accounting Principles（以下、US-GAAP と略し、米国基準と訳す。）、および、Japan's Modified International Standards（以下、JMIS と略し、修正版国際基準と訳す。）が共存することになっている。4 つの基準からいずれかの基準を、上場企業が選ぶことになる。

無用な混乱を是正し、日本国内での秩序を保つには、フランスの国際的感覚と国内秩序を参照する。そうすると、国内では、IFRS の適用を認めながらも、別枠の上場部門を設ける。すなわち、従来とおり上場部門には、JP-GAAP、US-GAAP、および JMIS を適用した企業が上場する。これに対し、IFRS 上場部門を新たに設けて、IFRS を適用した企業は、IFRS 上場部門に上場することになる。このことによって、日本では、IFRS との国際的協調関係が保たれ、かつ、国内での JP-GAAP の堅持による国内秩序が保たれることになる。

引用文献

- (1) Christopher Nobes, C. and Parker R. [2000] : *Comparative International Accounting* , Sixth Edition, Prontice Hall.
- (2) Niki H. [2008] : 仁木久恵『フランス会計の展開-複式簿記の生成から現代-』千倉書房。
- (3) Yoshioka M. [2005] : 吉岡正道『フランス会計原則の史的展開-基本原則の確立と変遷-』森山書店。

参考文献

- (1) Ando H. [2011] : 安藤英義「商法・会社法会計の展開」安藤他責任編集『企業会計と法制度』中央経済社 3-50 頁。
- (2) Commission de Normalisation des Comptabilité[1947] : *Plan Comptable Général 1947*.

- (3) Commission de Normalisation des Comptabilité [1957] : *Plan Comptable Général 1957*.
- (4) Commission de Normalisation des Comptabilité [1986] : *Plan Comptable Général 1982*.
- (5) Kishi E. [1975] : 岸悦三『会計生成史』同文館。
- (6) Oshita U. [2018] : 大下勇二『連単分離の会計システム』法政大学出版局。
- (7) Morikawa Y.[1978] : 森川八州男『フランス会計発達史論—フランス動態論の形成過程に関する研究』白桃書房。
- (8) Yoshioka M. [1993] : 吉岡正道「フランスの会計法令と会計制度」 畠村編著『比較会社法会計論』白桃書房。

The contemporary history of accounting standard setting: the shock of financialization and globalization

Alain BURLAUD (Conseratoire National des Arts et Métiers)

0. Introduction

Accounting is a mirror of society, as its history shows. Here are a few milestones before we move on to contemporary history.

- Colbert's ordinance of 1673, largely taken up by the Commercial Code of 1807, aimed to develop trade by establishing a climate of trust: justice adapted to the needs of merchants and accounting as an instrument of proof in the event of a dispute. Accounting remained a private matter.
- Taxation was introduced into accounting with the creation of the tax on industrial and commercial profits in 1917 to finance the war effort. Accounting became a matter for all citizens.
- The accounting standards and the chart of accounts appeared in 1943 with the aim of linking private accounting and national accounting for the needs of a centrally planned economy. This multi-stakeholder conception under the authority of the government was taken up again in the accounting standards of 1947, 1957 and 1982. The production of this chart of accounts involved all stakeholders in an Accounting Standards Setter (Conseil national de la comptabilité - CNC) created in 1941, which still exists today as the Accounting Standards Authority (Autorité des normes comptables - ANC).

Each time an accounting standard evolves, it does not erase the previous standard but complements it. The scope of accounting is thus extended to new audiences in concentric circles as shown in the following figure.

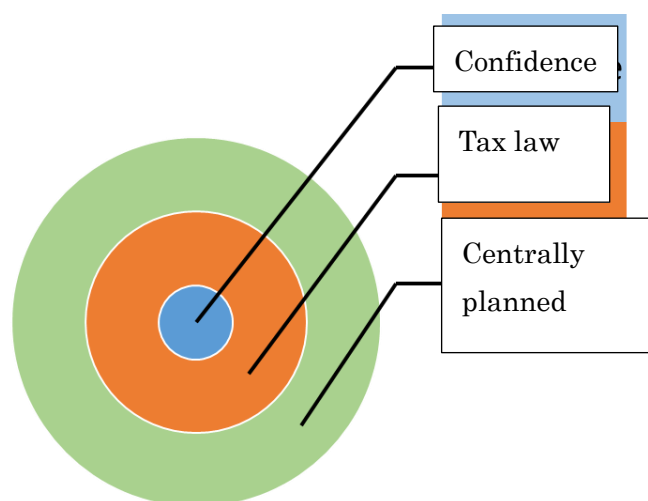


Figure 1. Scope of accounting

From the 1970s onwards, the global landscape largely based on the industrial revolution changed considerably in favor of trade globalization as the following table shows, adding new circles to the previous figure.

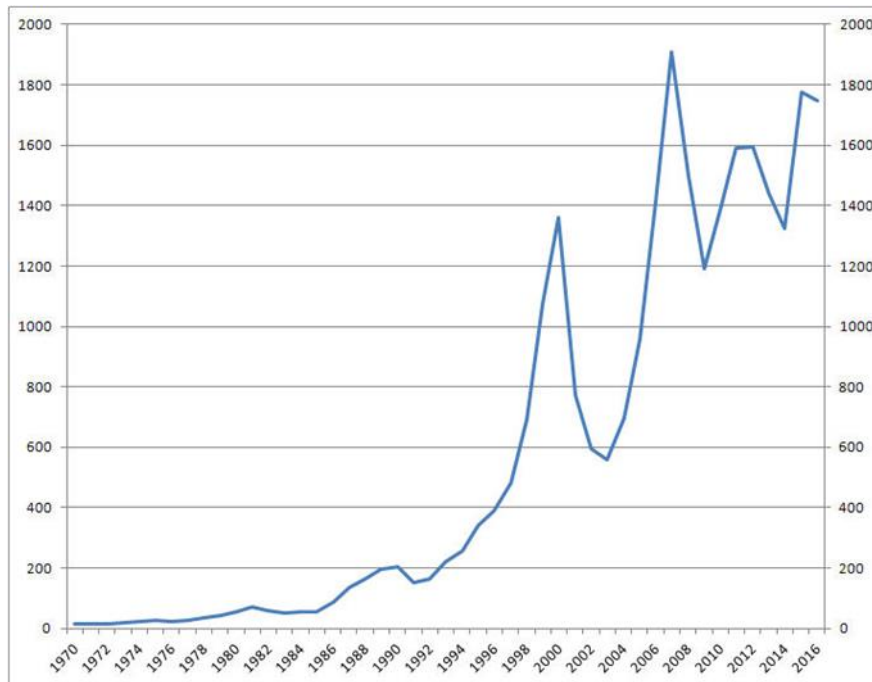
Table 1. Comparative evolution of world merchandise exports and world GDP

Comparative evolution of world merchandise exports and world GDP				
	Value of world merchandise exports		World GDP	
	Index 100 in 2005	Annual growth rate	Index 100 in 2005	Annual growth rate
1970	3		34	
1980	20	+21,0 %	51	+4,0%
1990	34	+5,5 %	70	+3,0%
2000	62	+6,0 %	88	+2,0%
2010	146	+ 9,0 %	111	+2,5%
2014	180	+ 2,0 %	121	+1,0%

Source: WTO

As the growth rate of exports is much higher than that of GDP, this is not a homothetic growth but a real change of model. Moreover, globalization was also financial. The global flow of foreign direct investment (FDI) evolves according to the following diagram.

Graph 1. Global foreign investment flows (in billions USD)



Source: UNCTAD

The movement towards financialization and globalization of value chains is accompanied by a theoretical ⁽¹⁾ and/or ideological ⁽²⁾ development that is essential to the legitimization of the policies accompanying this movement: neo-liberalism. From then on, the balance between the stakeholders in accounting standard setting shifted: the withdrawal of the States in continental Europe in favor of international investors everywhere and the differentiation of standards applicable to SMEs from those applicable to public interest entities (PIEs). This is the story, with the resistance to this evolution, that we will develop.

I . The gestation period of international accounting standards: 1970 to 2000

In response to the financialization and globalization of the economy, the need for internationally accepted accounting standards became more pressing. It was taken up by the European Union (the European Community at the time), by various countries, mainly the United States, and by an ad hoc body, the International Accounting Standards Committee (IASC).

1. The European Accounting Directives

The production of accounting standards is one of the attributes of sovereignty, accounting being a common good. ⁽³⁾ Therefore the main economic powers have adopted such standards, just as, in other areas, they have standardized measurement systems (for example, in France, the adoption of the meter in 1795 by the "Convention") ⁽⁴⁾ or technical devices (for example, electrical safety standards, etc.) or control devices (for example, the Weights and Measures Department of the

Ministry of Finance or, in our field, the audit firms.

The European construction implied transfers of sovereignty from the Member States to the European Union. Accounting standardization was part of this.

The 4th European Directive defined the accounting rules applicable to the annual (i.e. individual) accounts of limited liability companies. Its elaboration began around 1967 when, at the request of the European Commission, preparatory work was initiated by the Company Law Study Group within the Study Group of Accountants of the European Economic Community (EEC), created in 1961. ⁽⁵⁾ At the end of these discussions, on 10 October 1971, the European Commission presented its first proposal for a 4th Directive to the European Council of Ministers. It was then submitted to the European Parliament for an opinion on 16 November 1972 and then to the European Economic and Social Council on 22 February 1973. Following this first stage, the European Commission presented an amended proposal for a 4th Directive on 28 February 1974, which was finally adopted by the European Council of Ministers on 25 July 1978. It was then necessary to transpose the directive into the various national laws, which France did in 1983 but Italy only in 1991.

It therefore took over 20 years to produce and implement an accounting standard in all European countries. This delay may seem unreasonable, but we shall see that it is common in this field. A compromise had to be found to combine the flexibility of the true and fair view concept with the advantages of legal certainty and the simplicity of a codification, at the cost of a multitude of options which are all limits to the scope of the directive.

If the diversity of national accounting standards made it difficult to compare companies' annual accounts within the EEC ⁽⁶⁾, the situation was even worse regarding consolidated accounts. ⁽⁷⁾ In the UK, companies were publishing group accounts as early as 1910! In Germany, the law had introduced the obligation to publish consolidated accounts in 1965. In France, we had to wait for the publication of the 7th Directive on consolidated accounts on 13 June 1983 and its transposition into national law by the law of 31 January 1985 and its decree of 17 February 1986. The implementing decree incorporating CRC Regulation 99-02 was signed on 22 June 1999.

At the European level, the road was also long. In 1974, the Commission asked the Working Party of Public Accountants for advice, as it had already done for the annual accounts. The latter proposed a draft directive which was sent by the Council of Ministers to the European Economic and Social Council for an opinion in 1977 and then to the Parliament in 1978. The changes requested opened new negotiations, with the directive finally being signed by the Council only on 13 June 1983. The process lasted about ten years, particularly because no European country, except Germany, had a legal definition of the concept of group at the time.

The legislative framework was completed on 10 April 1985 by the 8th Directive on the approval of persons responsible for carrying out statutory audits of financial statements, i.e., in France, the

statutory auditors (commissaires aux comptes).

We shall retain from this presentation of the creation of a European accounting law three essential points:

- the difficulty of the negotiations due to the importance of the economic stakes and, as a result, the length of the process, which can be measured in decades;
- the fact that the public authorities relies on the technical skills of professionals at the risk of losing some of their independence, their impartiality and their vocation to legitimately represent a high public interest;
- Finally, the fact that no conceptual or theoretical framework has been produced.

2. Accounting standard setting in the United States

Having seen the development of accounting standards in Europe, it is interesting to compare the path taken in a Continent-State whose practices in this field influence the whole world: the United States.

Before the 1929 crisis, there was no accounting law in the United States, but there were prevailing practices.⁽⁸⁾ The accounting profession represented by the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), established in 1887, set up the Committee on Accounting Procedures (CAP) in 1938, which published Accounting Research Bulletins (ARBs) proposing solutions to technical problems. It was replaced in 1959 by the Accounting Principles Board (APB), which published "Opinions", most of which still apply and constitute a real standard reference. They were supplemented by "Statements" which constituted guidelines but were insufficient to ensure the coherence of the standards and to constitute a true conceptual framework. Until 1973, American accounting standards were in the hands of practitioners without the arbitration of an authority with the legitimacy of public power.

The Financial Accounting Standards Board (FASB) was established in 1973 under the Financial Accounting Foundation. The FASB originally had seven members representing, among others, the American Accounting Association (AAA, academics), the AICPA (professional accountants) and the Chartered Financial Analysts Institute (CFAI, financial professionals).

These changes are significant. The term 'Accounting', which is a neutral discipline serving a range of stakeholders, was codified in the wake of a major crisis, and is now replaced by the word 'Financial', which denotes a particular objective or perspective.

The public authority, i.e. Congress, took control of accounting standards setting *via* its agent, the Securities and Exchange Commission (SEC), which gives legal force to the standards produced by the FASB, the so called Statements of Financial Accounting Standards (SFAS). In

addition, since 2003, the SEC has required that the FASB be fully publicly funded, through a fee paid by listed companies.

The FASB is the first standard setter to have clarified its conceptual framework, which currently consists of 7 Statements of Financial Accounting Concepts (SFACs). It states that general purpose financial reporting is primarily produced to meet the needs of investors.

This development shows that accounting standards, initially considered as a domain for professionals and for professionals' needs, have become a public good, a component of public policy for which the government is responsible. However, the State's role is limited to that of censor, as it "subcontracts" standards setting to professionals. But these standards only apply to public listed companies and their subsidiaries. SMEs are not required to comply with SFAS; they keep "tax accounts", unlike the EU, which standardises accounting for all commercial companies.

3. The birth of international accounting standardisation

The importance of the American financial market ensured that the US standards had a much wider territory of application than the US. However, the APB Opinions and SFAS could not officially become world standards, which would have meant that all other countries would have to give up this part of their sovereignty to a third country, even if it were the world's leading power.

In 1973, ten professional organisations, including the French *Ordre des experts-comptables*⁽⁹⁾, represented by Robert Mazars, created an association, the International Accounting Standards Committee (IASC), based in London. Its objective was to publish accounting standards, the International Accounting Standards (IAS). But a private organisation could only claim to have influence because it lacked any legal authority. The first standards, published from 1975 onwards, were more like collections of best practice, leaving many options and some prohibitions, with each country trying to preserve its national practices. IASC members were only committed to using their "best efforts" to apply IAS in their own countries. But in most of these countries, apart from the UK at the time, the accounting profession was no longer, or had never been, the standard setter...

This was a far away from the objective of transparency, comparability, and market efficiency worldwide. In 1998, the Chair of the IASC, Georges Barthès de Ruyter, a Frenchman who would later become President of the *Conseil national de la comptabilité* (CNC, the French standards setter), launched the "Comparability" project precisely to reduce the options. This work was necessary as the International Organization of Securities Commissions (IOSCO) made it a condition for recognizing IASs instead of national standards. This support was the subject of an

agreement signed in October 1997 at the World Congress of the International Federation of Accountants (IFAC) in Paris. ⁽¹⁰⁾ IOSCO undertook to recommend to its members ⁽¹¹⁾ the recognition of IASs on condition that they were completed in accordance with its wishes within a maximum of two years. This was done in 1998, one year before the deadline. In order not to remain a confidential body with no real power, the IASC had to be recognised.

In addition to the agreement with IOSCO, the IASC, which was threatened to be absorbed by IFAC, a global organisation created in 1977 at the Munich World Congress, finally reached an agreement whereby all IFAC members, some 100 professional organisations at that time, would also become members of the IASC. This decision was prepared at a joint IFAC/IASC meeting at the World Congress in Tokyo in 1987 and a report was commissioned to investigate the forms of this rapprochement from a committee chaired by John Bishop (Australia). The Bishop Working Party Report was adopted by the two organisations in 1989, clearly establishing the division of roles: the IASC was given a monopoly on accounting standards and IFAC a monopoly on everything else, i.e. auditing standards, ethics, initial and continuing education and public accounting standards... which are largely based on IASs!

However, standardisation **by** the profession (and **for** the profession?) posed a problem of political legitimacy ⁽¹²⁾ and came up against the power of the national standard-setters who had acquired their independence from the profession. This led to the creation in 1992 of the "G4+1", which brought together the national standard setters of Australia, Canada, the United States, the United Kingdom and New Zealand. Apart from the fact that they were all English-speaking and politically close, they had in common the promotion of a conceptual framework, contrary to the continental European tradition. This raised the question of the representativeness of the G4+1.

From 1992 to 2001, the G4+1 produced research papers that were considered of high quality and used by the IASC to produce its own standards. A Joint Working Group brought the two organisations together to prepare the IAS 39 on financial instruments. This cooperation put an end to the existence of the G4+1 but was a stimulus to push the IASC to reform itself. Technical quality was not enough, there was a question of political legitimacy.

The United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) established the Geneva-based Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) in 1982 to produce global accounting standards. This extremely broad group has excellent geographical representation (the Third World is very well represented) and the legitimacy of an inter-governmental organisation, as governments are supposed to represent the general interest of their countries. ISAR publishes an annual report

entitled "International Accounting and Reporting Issues", "Guidelines" dealing with good practice and training, "Research Papers" and other documents on CSR, environmental, social and governance reporting, sustainable development, etc. But the dispersion of interests, the size of the assembly which meets once a year in Geneva, the rapid turnover of delegates and their lack of professionalism and technical skills have not allowed ISAR to compete effectively with the IASC.

By the end of the 1990s, IAS existed and had gained a certain reputation in professional circles. It remains to be seen how they will become widespread.

II . International accounting standardisation gaining power in the 2000s

The gestation period, which lasted 30 years, from 1970 to 2000, was Darwinian: there were many attempts at international accounting standardisation, but few survived. The conquest of power by the IASC, which aimed to become a global "legislator", had to be achieved through a strategy of legitimisation in four directions:

- political legitimacy based on the independence of the standard setter;
- political legitimacy based on the recognition of the IASs by the public authority, which alone has the power of coercion;
- procedural legitimacy based on the due process for adopting standards;
- substantive legitimacy increased by the conceptual framework. Substantive legitimacy, based on the quality of the standards, had already been achieved, among other things because of the significant technical support provided informally by the "Big Five" ⁽¹³⁾, the five (at this time) major audit firms. But the overall coherence provided by a conceptual framework was lacking.

1. From the IASC to the IASB: asserting a power independent of private interests

Making independence more visible required a modernised and more professional structure, similar to that of the FASB.

According to a witness at the time, Gilbert Gélard, who was a member of the Boards of the IASC and then the IASB from 1988 to 2005, at the end of the 1990s some people criticised the IASC for being unmanageable: there were too many people around the table and two opposing conceptions of how to standardise were clashing. ⁽¹⁴⁾ On the one hand, there were the supporters of a politico-representative conception according to which the representatives of the various

stakeholders had to debate in order to find a consensus or, at the very least, a compromise, even if this meant sacrificing a little of the quality and technical consistency of the standards. This concept, defended by the European Commission, presupposed a large Board, since it had to be representative of all the particular interests. However, since the sum of particular interests does not constitute the general interest, others, including the FASB and the members of the G4+1, proposed an organisation that would give priority to technical expertise with a Board composed of exclusively full-time expert staff members who were independent and not accountable to the standard-setter in their country of origin.

In 1997, the IASC set up a Strategic Working Party chaired by Ed Waitzer (Canada) to inform the debate. Finally, the current organisation based on the independent expert model was unanimously adopted by the IASC Board members in Venice on 9 September 1999. The result is a rather complex structure that is supposed to guarantee its independence through statutory provisions for Board members and through a multiplicity of bodies combining powers and counter-powers. IASB members may not have any financial ties to any stakeholder because of the prohibition on any combination of remuneration. The IASB's organisational structure, which was largely inspired by that of the FASB, consisted, for simplicity's sake, of the following four main bodies:

1. the IASC Foundation, a private foundation based in Delaware (United States, a tax heaven), an assembly of 22 members (the trustees), which finances the IASB and appoints the members of the three committees that follow;
2. the IASB, a technically independent body, composed of 14 full-time board members, producing IASs and then International Financial Reporting Standards (IFRSs) with the support of a team, the Staff, of professionals who are themselves employees;
3. the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), composed of 15 members, which issues interpretations of the standards in order to facilitate understanding in response to questions raised by their implementation; these interpretations must be approved by the IASB and have the same authority as the standards;
4. the IFRS Advisory Council (IFRSAC), which advises the IASB in the preparation of its work programme. It is composed of 50 members representing the entire accounting community: financial analysts, preparers of accounts (companies), academics, auditors, standard setters and professional organisations (accountants

and auditors). In addition to IFRSAC, there are some 20 other advisory bodies representing various stakeholders: financial markets, emerging economies, Islamic finance, SMEs, insurance, etc.

As the FASB was still not convinced of the IASB's independence, it was decided in January 2009 to create an additional structure, the Monitoring Board (MB), which is intended to provide a link between the trustees of the IFRS Foundation and the public authorities, i.e. essentially the stock exchange regulators, and to increase the Foundation's accountability. The MB monitors compliance with the Foundation's statutes and validates the appointment of trustees.

However, this reorganisation does not solve all the problems. The independence of the Board members is real from a formal point of view. But they are closely linked by a common vision of the role of accounting or, more precisely, of financial reporting in society: to serve the needs (and interests?) of investors, with other stakeholders taking a back seat. ⁽¹⁵⁾ This is reflected in an evolution of the vocabulary used. Thus, IAS are renamed IFRS, with the word "accounting" disappearing completely and being replaced by "financial reporting". This means that the IASB and FASB are in the service of finance.

But we should be more precise: the world of finance is not homogeneous. What do family capitalism with a long-term vision of the company have in common with the stock market nomadism of portfolio managers with purely short-term financial objectives? Of course, other stakeholders also have financial concerns. But the perspectives are not the same: solvency in the more or less long term for creditors, going concern in the long term and maintaining industrial capital for employees and local authorities, etc.

Finally, the IASB inherited the IASC's *acquis* by taking over all the IASs; only the new standards will be called IFRSs.

The new structure, because of its complexity and a subtle balance of powers, makes it possible to demonstrate, at least formally, the independence of the standard-setter.

2. The European Union adopts IFRS: the search for political legitimacy

If the IASB is a body of co-opted experts, they must still serve the public, as stated in the statutes. The IASB therefore lacked political legitimacy, without going through an election system. Salvation came from the EU, which, through Regulation 1606/2002 of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, required European listed companies to publish consolidated accounts based on IFRSs as from the financial years beginning on 1 January 2005. It should be remembered that a European regulation is directly binding on Member States

without having to be transposed into national legislation. The experience of the delays in transposing the accounting directives had served as a lesson. For the consolidated accounts of unlisted companies, the EU Member States remain free to forbid, authorise or impose IFRSs. Europe thus becomes the IASB's first "client".

Article 1 of the Regulation justifies the adoption of International Accounting Standards (the name IFRS is never used) on the grounds of "ensuring a high degree of transparency and comparability of financial statements and thereby the efficient functioning of the European capital market and the internal market". Accounting is no longer a common good but a tool for a category of stakeholders, unless one assumes that the financial market serves the general interest.

Article 2 introduces restrictions that sound like a way of asserting a remaining sovereignty: international accounting standards can only be adopted if they do not conflict with the following principles:

- 4th Directive of 25 July 1978, art. 2, § 3: "the annual accounts must give a true and fair view of the assets and liabilities, the financial position and the profit or loss of the company";
- 7th Directive of 13 June 1983, art. 16, § 3: "the consolidated accounts must give a true and fair view of the assets and liabilities, the financial position and the profit or loss of all the undertakings included in the consolidation";
- Regulation 1606/2002 of 19 July 2002, art. 3-2: if they are "conducive to the European public good".

It is important to note that Article 2 of the Regulation, a priori essential, has had no effect.

First of all, the concept of assets & liabilities is defined on a total different way by the IFRSs because they constitute an accounting law that is "off the ground" and totally autonomous. However, the national definition of assets and liabilities in France or Germany is covered by other branches of law, such as civil law. In these countries, "assets & liabilities" are defined as the patrimony. Directive 2013/34 of 26 June 2013, repealing the 4th and 7th Directives, includes in its article 4-3 the reference to assets and liabilities (in the sense of "patrimony") but only for annual accounts, which brings European accounting law into line with IFRS if the latter only apply to consolidated accounts.

There remains the European public interest. No European text gives a definition. Is it the collective management of particular interests? In any case, the concept is sufficiently broad to make it possible to oppose the adoption of almost any standard. The preparatory work for the

directive nevertheless emphasises two components of this European public good: not to handicap the competitiveness of European companies and not to harm the stability of financial markets.

The IASB's statutes also state that the standard-setter acts in the public interest, but that would be a global public interest. Unable to give concrete content to the concept of European public good, the EU has provided an institutional response with the recognition of the advices of the European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).⁽¹⁶⁾

EFRAG, a private body, was established in 2001 by the European accounting profession, preparers, users and standard setters, and was officially recognised by the European Commission in 2006. It provides technical assistance to the Commission, which is also supported by a political body, the Accounting Regulatory Committee (ARC). EFRAG has expressed reservations on two subjects: the accounting of financial instruments (IAS 39 and then IFRS 9), which raised the issue of fair value, and macro-hedging.⁽¹⁷⁾

Following the Maystadt report of 2013⁽¹⁸⁾, EFRAG was thoroughly reformed in October 2014. It had a Supervisory Board of 16 members and a Technical Experts Group of 12 members. Today, based on the need for checks and balances, EFRAG is organised as follows:

- General Assembly: composed of various European professional bodies and national standard setters (ANC for France), it appoints the members and the Chairman of the Board and votes the budget;
- Board: composed of 17 members (8 European professional bodies, 8 national standard setters and a chairman), it takes decisions on positions on IFRS;
- Technical Experts Group: composed of 16 members (4 appointed by the national standard setters and 12 qualified persons), it gives advice to the Board. Members devote 15-20% of their time on a voluntary basis to this activity and are appointed for one year;
- Consultative Forum of Standard Setters: this brings together all the European national standard setters and ensures that the Board expresses a European viewpoint.

This reorganisation, which has professionalised the expression of a European perspective, illustrates two things:

- accounting standard-setting is too serious a matter to give carte blanche to the "subcontractor", i.e. the IASB
- but there is no way out of a debate limited to experts from the financial world.

In conclusion, the adoption of IFRS by the EU has allowed the IASB to play in the big league and gain political legitimacy.

3. The search for procedural legitimacy: the Due Process

The Due Process is the formal consultation of the various stakeholders set up by the standard setter to ensure that democratic constraints are respected in the decision-making process. ⁽¹⁹⁾ The implementation of such a process goes back to the Carta Magna of the 13th century in England, was taken up in the American Constitution and was transposed to accounting standard-setting by the relevant bodies in the United States, Canada and the United Kingdom in the 1960s and 1970s, and then by the IASC. But initially, in the latter case, the procedure was rather loose. Calls for comments were limited to stakeholders selected by the IASC and national standard setters, responses were not made public and deliberations were held behind closed doors. IOSCO criticised the IASC for this in 1987 and this was remedied with the creation of the IASB and the publication of the 58-page *Due Process Handbook* in 2006.

It is based on three main principles:

- transparency: IASB and IFRIC meetings are public and recorded;
- full and fair consultation of all stakeholders, with all responses published on the IASB website;
- accountability: the IASB must assess, without necessarily quantifying, the impact of new standards or amendments to existing standards in the light of certain criteria, including the improvement of the comparability of financial statements, and give reasons for its decisions.

Two cases must be considered: the adoption of a new standard and annual adjustments to existing standards.

The adoption of a new standard goes through the following stages:

- preparation of IASB's agenda on the basis of topics proposed by its members or by third parties (national standard-setters, financial market regulatory authorities, professional organisations, etc.), then presentation of this programme to the IFRS Advisory Council for its opinion;
- the IASB, together with its technical team and, where appropriate, with the support of other standard-setters, prepares a discussion paper, which is not mandatory, and

the exposure draft, accompanied by a comment letter; any interested party is invited to respond;

- comments on the exposure draft, which must be in English, come mainly from national standard-setters, stock exchange authorities, professional organisations, the Big Four firms, financial directors of major international groups and some academics; they are published on the IASB's website, reviewed and sometimes responded to, and summarised in the Report and Feedback Statement;
- depending on the outcome of the consultation, the IASB may either prepare a new exposure draft if there are significant changes or adopt the standard with or without minor amendments;
- two years after the effective date of the standard, the IASB must carry out a Post-Implementation Review by requesting information from the public and taking into account its own observations.

Amendments to existing standards are made in an annual improvements process. The IASB publishes a single exposure draft containing all proposed amendments and invites comments.

However, this ideal construction may only be a façade. "Writing comments on a draft submission or exposure draft requires considerable resources in terms of technical expertise and time due to the complexity of the standards and, for many, the language barrier as responses must be made in English. In the absence of such resources, many stakeholders in international accounting standard setting, particularly from Third World countries, are under-represented. The due process can therefore be compared to a vote on highly technical issues with a paid participation in the vote and without the result of the vote being binding for the organiser. The due process is the basis for governance by experts. Under these conditions, how can we be surprised that the "abstention rate" is high and close to 100% among those who do not otherwise have strong lobbying power over the IASB?"⁽²⁰⁾

4. Enhanced substantive legitimacy: the conceptual framework

In order for accounting standard-setting not to be carried out gradually on the basis of ad hoc reasoning, when problems arise, there is a need for coherent, stable and explicit general principles. Pragmatism has its limits; there is a need for theory, for deductive reasoning, not for codification of practices in an inductive way. The FASB was a pioneer in publishing six SFACs between 1978 and 1985 to meet the need for a conceptual framework. However, it is largely the result of academic work published in the 1930s.⁽²¹⁾ It was largely adopted by the IASC in 1989.

In some respects, the publication of a hitherto implicit conceptual framework is a courageous step. Cardinal de Retz is quoted as having said in 1717: "ambiguity can only be overcome at one's own expense". By making the reasoning and choices underlying a decision explicit, one deprives oneself of the room for manoeuvre offered by ambiguity and exposes oneself to criticism. The occasional technical debate then takes on a political dimension.

On 18 September 2002, in Norwalk (United States), an agreement was signed between the FASB and the IASB with a view to converging the two standards and coordinating their future work in order to improve the comparability of financial statements. A memorandum, signed in February 2006, provided for the publication of a common conceptual framework.

Phase A of the drafting of this common conceptual framework, dealing with the objectives and qualitative characteristics of financial reporting, was completed in September 2010. But phases B to G remained unfinished. Today, due to a number of disagreements, the cooperation between the two standard setters has come to a standstill and the IASB published its new comprehensive conceptual framework on 29 March 2018. What also made the 'divorce' easier or more tempting was the SEC's decision on 16 November 2007 to remove the requirement for US-listed companies that had opted for IFRS to publish a reconciliation statement between US-GAAPs and IFRSs, thereby restoring US-GAAPs' autonomy. This requirement was considered too costly by the companies in question.

One might conclude today that, with a comprehensive conceptual framework, a set of standards that evolve with the times, and an organisational structure that reflects the complexity of global accounting standard setting in the service of finance, the IASB is signalling the end of this story. In reality, other challenges lie ahead.

III. From history to the future: new challenges for the IASB

Two important challenges threaten the development of the IASB's sphere of influence:

- it does not meet the needs of all companies, especially small and medium-sized ones that are not managed from a stock market perspective;
- it is limited to a purely financial view of information whereas investors increasingly need a broader view of their target's performance.

1. The difficulty of taking into account the needs of SMEs

The IASB's ambition is to become the global standard setter for accounting. This means removing one obstacle: the complexity of IFRS. By way of illustration, the Handbook represents two volumes totalling, with the Guidance, some 4,500 pages! Complexity of meaning and complexity of abundance are, at best, acceptable for large multinational groups with sufficient internal skills, financial and IT resources and which can justify these efforts by the complexity of their business models and legal arrangements. The auditors of listed companies, essentially the Big Four today, can also follow suit, especially as they have largely inspired the adoption of IFRSs. But this is beyond the means and needs of SMEs, which account for 95% of all companies.

⁽²²⁾

Recognising these difficulties, the IASB embarked on the IFRSs for SMEs project in 2003. In June 2004, it published a Discussion Paper with eight questions, the first of which was "Is there a need for specific financial reporting standards for SMEs?" All the responses we have seen answer this question in the affirmative and support the desirability of the project. ⁽²³⁾ This encouraging start led to the publication of an Exposure Draft in February 2007. The responses and comments received led the IASB to substantially amend the draft by removing cross-references to full IFRSs, most of the complex choices, proportionate consolidation, etc. The final standard was issued in 2009.

It was welcomed by international donors, including the World Bank ⁽²⁴⁾, which wanted to impose it in all the emerging countries it finances in order to have a set of consistent and comparable financial reports. In the Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC), it systematically compares national standards with IFRSs, which constitute a sort of benchmark, and advocates convergence. The pressure was extremely strong, especially on the Organisation for the Harmonisation of Business Law in Africa (Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, OHADA), so much so that the Revised OHADA Accounting System (Système comptable de l'OHADA Révisé, SYSCOHADA Revised) ⁽²⁵⁾ incorporated this desire for convergence. OHADA and the audit firms it employs had been paid to do this.

Despite these good news for the IASB, the success of the IFRSs for SMEs was extremely limited in the field for many reasons. The standard remained complex, unsuited to the needs and realities of emerging countries, costly to implement, and above all, incompatible with the needs of the tax authorities in different countries. Without this being said, the standard did not satisfy the needs of non-existent investors but those of the World Bank and other international lenders. If it could influence the choices of national or regional standard setters, such as OHADA, it could

not really influence the practices of local companies and firms. In the most advanced countries, it was not very successful since it was not adopted by the EU states, Australia, Canada, not to mention the United States, which have not adopted the IFRSs at all.⁽²⁶⁾

SMEs often only produce proper accounts for tax and social security purposes. For internal purposes, the main thing is to monitor cash flow and third parties' accounts. As for external reporting, it can be based on the tax return due to the lack of a mobile shareholder base and the lack of financial analysts. Banks are more interested in the real securities that managers can provide. Finally, in the absence of an auditor in most SMEs, there are no penalties for "home-made" adaptations of accounting standards, provided that the tax rules are respected. As for chartered accountants and certified public accountants, their mission is not to sanction their clients.

In conclusion, the IFRS for SMEs is more of a tool for lobbying national standard setters to achieve convergence than a standard that is actually used by companies to produce their financial statements.

2. When financial accounting is not enough to accurately represent performance

A company is not a cash register, even for investors! It has a social and environmental responsibility that has long been ignored, yet is of interest to all stakeholders. In 1776, Adam Smith wrote: "It is not from the benevolence of the butcher, the brewer, or the baker, that we expect our dinner, but from their regard to their own interest". In another form, Milton Friedman echoed the same idea: "There is one and only one social responsibility of business — to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud."⁽²⁷⁾ IFRSs are totally compatible with this vision of the world, that of a *homo oeconomicus*.

But in parallel with financial capitalism, which makes the investor the ultimate decision-maker, the privileged recipient of financial information and the judge of the accountability of managers, a broader conception of the company has developed. It is an institution that lives by and for a community of people whose ambition is not limited to the accumulation of profit. Moreover, in order to provide relevant information to investors, it is not enough to produce financial information independently of any context. A scandal triggered by industrial pollution or a human rights violation can have financial consequences that put the company at risk. This is far more important to investors than, for example, the accounting treatment of liabilities to customers arising from a loyalty programme such as airline miles.

In response to these limitations of financial accounting and, more generally, of a purely economic conception of the role of the company in society, the idea of environmental accounting⁽²⁸⁾ was developed in the early 1970s, as well as "accounting" such as the social report made compulsory in France by the law of 12 July 1977 for companies with over 300 employees. We shall see that this broadening of the scope of accounting poses conceptual problems, but that standardisation and practices are nevertheless progressing. Experiments precede a conceptual framework, as it was the case for financial reporting.

Social and environmental responsibility (SER) implies that we know what is meant by "responsibility". The French Civil Code defines it by its consequences. "Any act of man, which causes damage to others, obliges the person through whose fault it occurred to repair it." ⁽²⁹⁾ Accounting knows perfectly well how to deal with civil liability (provisioning for damages, for example) or criminal liability when the penalty is pecuniary (payment of a fine, for example). However, liability has been extended to take on a moral dimension that can be sanctioned without a judgment. For example, entrusting the manufacture of products to a subcontractor (the agent) in a Third World country who employs children in undignified conditions is not an offence for the principal who is not the employer. But the principal may have a moral responsibility if he is aware of this fact and be condemned by the "court of opinion", losing his capital of sympathy and, finally, losing clients. ⁽³⁰⁾

SER goes beyond third parties having contractual relations with the company. For example, pollution can cause damage to others without the victims being identifiable. The emission of greenhouse gases undoubtedly harms the whole of humanity, but it is not possible to associate a victim with a polluter. Legally, humanity is not a legal person. As early as 1810, the French legislator introduced provisions to punish safety and environmental violations through preventive administrative controls. ⁽³¹⁾ But there is also, to sanction this responsibility or irresponsible risk-taking, the "name and shame", the moral sanction which has a cost.

As information is performative ⁽³²⁾, it was intended to promote awareness, in parallel with financialisation and globalisation, of the existence of common goods whose preservation could not be ensured by market mechanisms. This led to a demand for non-financial information to be produced by large companies. More precisely, it is a question of including extra-financial considerations in the decision-making criteria of customers or investors, via the financial penalty indirectly imposed on the least 'virtuous' companies.

The development of non-financial reporting, in addition to social and environmental reporting, was initially driven by individual initiatives. Various models of "green accounting" were

developed and companies started to participate. The transition from a voluntary to a mandatory approach took time. The issue was addressed in 2011 by the OECD in its "Guidelines for Multinational Enterprises". But the OECD does not have a sovereign power. On 22 October 2014, the European Parliament and the Council adopted Directive 2014/95 "as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups." "Disclosure of non-financial information is vital for managing change towards a sustainable global economy by combining long-term profitability with social justice and environmental protection." ⁽³³⁾ However, the Directive does not propose a standardised framework of indicators and relies on private initiatives to operationalise the objective, just as the 2002 Accounting Regulations relied, in effect, on the IASB. And there were many initiatives. At the international level, the ISO 26000 Guidelines on Social Responsibility and the Global Reporting Initiative (GRI) were the main ones. Both of these approaches define a set of standardised indicators. In France, an academic, Professor Jacques RICHARD, developed the CARE ⁽³⁴⁾ model, which applies the depreciation mechanism used to measure the consumption of fixed capital and finance its renewal to human and natural capital.

However, the vagabonding of standards does not ensure the neutrality, comprehensiveness and comparability of the information and does not allow manipulation to be sanctioned. In application of the European directive, on 19 July 2017 the President of the French Republic signed the Ordinance No. 2017-1180 on the publication of non-financial information by certain large companies and certain groups of companies. These large companies are required to publish a "non-financial performance statement" inserted in the management report to the shareholder's general assembly. It deals with the social and environmental consequences of their activity, respect for human rights, the fight against corruption, climate change, sustainable development, the circular economy, the fight against food waste, working conditions, the fight against discrimination and the promotion of diversity. This information must be audited by an independent third party whose report is transmitted to the shareholders, similar to what the statutory auditor does. Decree No. 2017-1265 of 9 August 2017 sets out the terms and conditions of application of the Ordinance. It specifies the thresholds above which information must be published and provides, where relevant and proportionate, a detailed list of items that meet the requirements of the Ordinance. The logic is more that of a social report than an accounting system that requires a single unit of measurement such as money.

In short, we can see that accounting has evolved into financial reporting and that financial reporting is accompanied by non-financial reporting. But the stages of standardisation of the latter are the same as those through which international accounting standardisation has passed:

- practices and standards resulting from private initiatives;
- a relay taken by the public authorities to give force of law to a model;
- a mechanism for assurance of the information produced by an independent third party.

IV. Conclusion

History, whether of a man, an institution or an object, is not a simple collection of anecdotes, even if it does feed on them. From these anecdotes, we must draw lessons that allow us to explain, to understand the sequence of events, to identify the causal links.

Let's start with our introductory sentence: "accounting is a mirror of society". We must understand that the mirror, while it gives an image of reality, without any emotion, is also a tool for transforming reality since we are in the presence of a mirror that is distorting because of its imperfections or because it has been knowingly manipulated. Moreover, it cannot represent the totality of reality. It addresses only one sense: sight (without relief) but it ignores the senses of smell, touch, hearing and taste. This imperfect mirror produces an imperfect image to inform the questions we ask ourselves in order to act.

The history of accounting is an answer to the following three fundamental questions that structure accounting:

- for whom is the information produced?
- What is it for?
- How is it produced?

For whom? We have seen that the "public" for financial reporting has expanded over time. Initially, it was to serve the needs of the entrepreneur (management of the merchant's accounts, in double-entry form), then those of the community of entrepreneurs (instrument of proof in the event of a dispute between merchants), then of the tax authorities and, more generally, of the public authorities, employees, investors and, increasingly, of society as a whole.

For what? For what decisions? Of course, each actor has its own information needs. But accounting standardisation reduces them to simple needs. The reality is not as simple. For example, the needs and objectives of the entrepreneur are not the same for a sole proprietorship,

a partner in a family-owned SME or the manager of a large PIE. Similarly, the needs and objectives of investors are not the same for small savers, institutional investors and employee shareholders.

How? Standardisation, whether in the field of accounting or in other areas, is a sovereign prerogative in the same way as the right to mint money. It is produced by public or private institutions under a form of public supervision that makes it possible to combine the technical skills of professionals with political or power imperatives. These norms are performative, that is to say, they shape reality. Those who produce goods or services that are supposed to comply with the standards are controlled by independent experts such as auditors or state services such as the tax authorities or the weights and measures department.

The contemporary history of accounting standard setting is characterised by the effects of financialisation and globalisation, which have led to an empowerment of accounting law and an increased power of the profession. However, countervailing powers have emerged in parallel to hinder the trend towards self-regulation: the stock exchange authorities, political power which, for example in Europe, has introduced the notion of European public good, and society as a whole which is demanding more transparency and an extension of the scope of information to the non-financial domain in comparable ways.

Notes:

(1) Theory: "Rational or ideal representation, implying (...) that the facts (or practice) do not correspond exactly to it". (Paul FOULQUIE : Dictionnaire de la langue philosophique. PUF, 1982, p. 726)

(2) Ideology: "A more or less coherent system of ideas, opinions or dogmas, which a social group or a party presents as a requirement of reason, but which is actually driven by the need to justify actions designed to satisfy self-interested aspirations and which is exploited above all by propaganda. (Foulquié, *ibid.* p. 337)

(3) See: Alain BURLAUD & Roland PEREZ : « La comptabilité est-elle un “bien commun” ? » in *Comptabilité, société, politique. Mélanges en l’honneur du professeur Bernard COLASSE. Economica*, 2012, p. 216 à 233.

(4) See : Franck JEDRCZEJEWSKI : *Histoire universelle de la mesure*. Ellipses, 2002, p. 156 & s.

(5) See : Didier BENSADON et al. (eds.) : *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Presses universitaires du Septentrion, 2016, p. 329 & s.

(6) The EEC became the European Union (EU) on 1 November 1993.

- (7) See: BENSADON, op. cit., p. 333 & s.
- (8) See: Bernard COLASSE (ed.) : Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit. Economica, 2009, p. 173 & s.
- (9) The nine other countries were: Australia, Canada, Germany, Ireland, Japan, Mexico, Netherlands, UK and US.
- (10) The World Congress of the accountancy profession used to be organized every five years. The periodicity is now four years. René RICOL was elected "President elect" at this Congress and became President of IFAC in 2002 for a term ending in 2006.
- (11) For France, the Commission des opérations de bourse (COB) which will become the Autorité des marchés financiers (AMF).
- (12) See: BURLAUD A. & COLASSE B. : “Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?” Comptabilité, contrôle, audit, tome 16, volume 3, décembre 2010, p. 153 à 175 and « International Accounting Standardisation: Is Politics Back? » in Accounting in Europe, volume 8, n° 1, June 2011, p. 23 à 47.
- (13) In the early 2000s, Arthur Andersen still existed alongside Deloitte, Ernst & Young, KPMG and PWC.
- (14) See: Gilbert GELARD : “De l'IASB à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale.” Revue française de comptabilité n° 380, septembre 2005.
- (15) See: Burlaud & Colasse, op. cit., p. 159.
- (16) See: Christopher HOSSFELD & Yvonne MULLER-LAGARDE : L'intérêt public européen. Autorité des normes comptables, 2018.
- (17) HOSSFELD & MULLER-LAGARDE, op. cit., p. 42 & s.
- (18) Philippe MAYSTADT: Should IFRS standards be more European? 2013.
- (19) See: BENSADON, op. cit., p. 337 & 338; BURLAUD & COLASSE, op. cit., p. 156, 157 et 159 & s.; Anne LE MANH-BENA : Le processus de normalisation comptable par l'IASB : la cas du résultat. PhD dissertation, Cnam, 2009.
- (20) BURLAUD & COLASSE, op. cit., p. 160.
- (21) See: BENSADON, op. cit., p. 412 & 413

- (22) Pascale DELVAILLE et al. : “ Enjeux et limites de l'application des IFRS aux PME”, La comptabilité en action. Mélanges en l'honneur du professeur Geneviève Causse. L'Harmattan, 2016, p. 184
- (23) Alain BURLAUD : “Faut-il un droit comptable pour les PME ?” La Revue du Financier n°168, novembre – décembre 2007, p. 127.
- (24) See: Pascale DELVAILLE, op. cit., p. 186 & s.
- (25) Règlement n° 01/2017/CM/OHADA du 09 juin 2017 portant harmonisation des pratiques des professionnels de la comptabilité et de l’audit dans les États membres de l’OHADA.
- (26) See: Pascale DELVAILLE, op. cit., p. 187.
- (27) Milton FRIEDMAN, New York Times Magazine, 19/9/1970.
- (28) See: COLASSE, op. cit., p. 489
- (29) Article 1382. It dates from the 1804 Civil Code and has never been amended.
- (30) This refers to the Nike case in 1997, where child labor was used by its subcontractors in Asia.
- (31) See: Bernard CHRISTOPHE : La comptabilité verte. De la politique environnementale à l'écobilan. De Boeck, 1995, p. 26.
- (32) See: Alain BURLAUD & Maria NICULESCU : L’information non financière au service d’une « croissance responsable » : perspective européenne. Revue française de comptabilité, n° 495, février 2016, p. 63 à 66.
- (33) Directive 2014/95, whereas 3.
- (34) Comptabilité Adaptée Renouvellement de l'Environnement ®.

Bibliography

- (1) BENSADON D. et al. (eds.) : *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Presses Universitaires du Septentrion, 2016.
- (2) BURLAUD A. : “Faut-il un droit comptable pour les PME ?” *La Revue du Financier* n°168, novembre – décembre 2007, p. 121 à 137.
- (3) BURLAUD A. & COLASSE B. : “Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?” *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 16, volume 3, décembre 2010, p. 153 à 175.

- (4) A. & PEREZ R. : “La comptabilité est-elle un “bien commun ?” in *Comptabilité, société, politique. Mélanges en l'honneur du professeur Bernard COLASSE*, Economica, 2012, p. 216 à 233.
- (5) BURLAUD A. : “Les comptes doivent-ils dire le « vrai » ou le « bon » ? A propos du cadre conceptuel de l’IASC/IASB. *Revue française de comptabilité* n° 467, juillet-août 2013, p. 17 à 20, n° 468, septembre 2013, p. 38 à 41 et n° 470, novembre 2013, p. 27 à 31.
- (6) BURLAUD A. & HOARAU C. : “ IFRS-PME contre directive européenne n° 34” in *L’entreprise revisitée. Méditations comptables et stratégiques*, Presses Universitaires de Provence, 2015, p. 29 à 41.
- (7) BURLAUD A. & NICULESCU M. : L’information non financière au service d’une « croissance responsable » : perspective européenne. *Revue française de comptabilité*, n° 495, février 2016, p. 63 à 66.
- (8) CAPRON M. (ed.) : *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. La Découverte, 2005.
- (9) CHRISTOPHE B. : *La comptabilité verte. De la politique environnementale à l’écobilan*. De Boeck, 1995.
- (10) COLASSE B. (ed.) : *Les grands auteurs en comptabilité*. EMS, 2005.
- (11) COLASSE B. (ed.) : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Economica, 2009.
- (12) DELVAILLE P., LE MANH A. & MAILLET C. : “Enjeux et limites de l’application des IFRS aux PME”, *La comptabilité en action. Mélanges en l'honneur du professeur Geneviève Causse*. L’Harmattan, 2016, p. 183 à 193.
- (13) GELARD G. : “De l’IASC à l’IASB : un témoignage sur l’évolution structurelle de la normalisation comptable internationale.” *Revue française de comptabilité* n° 380, septembre 2005.
- (14) HOSSFELD C. & MULLER-LAGARDE Y. : *L’intérêt public européen*. Autorité des normes comptables, 2018.
- (15) JEDRZELEWSKI F. : *Histoire universelle de la mesure*. Ellipses, 2002.
- (16) LE MANH-BENA A. : *Le processus de normalisation comptable par l’IASB : le cas du résultat*. Doctorat en science de gestion, Cnam, 2009.
- (17) RICHARD J. & PLOT E. : *La gestion environnementale*. La Découverte, 2014
- (18) TOUCHELAY B. : “A l’origine du plan comptable français des années 30 aux années 60, la volonté de contrôle d’un État dirigiste.” *Comptabilité, contrôle, audit*, 2005/3, p. 61 à 88.

第 I 編 フランス会計の歴史的変遷

第 1 章 17 世紀から 19 世紀までのフランス会計学研究の意義

徳前 元信(福井県立大大学)

1-0. はじめに

われわれが生きている現在は、過去の帰結としてある現在である。現在の日本の会計と法の現状を理解しようとするとき、その始点にまで遡って理解することは有意義である。17 世紀のフランス会計学研究、すなわち、「会計の原点たる近代商法の祖、フランス商事王令の会計規定」(岸[1975]1 頁)を再考する意味はここにある。同時に、混迷を深める現在から将来を見渡すとき、将来を考える礎としても歴史研究は有意義である。

本研究グループの研究の基本方針に基づき、17 世紀から 19 世紀までのフランス会計研究をたどることで、会計と法の結合の始点はどのような特徴を有していたのか、それは日本へどのような波及効果を有したのかを明らかにしたい。

1-1. 17 世紀から 19 世紀のフランス会計はどのようなものだったのか

1-1-0. フランス会計制度の時代区分

フランス会計制度の時代区分は、吉岡([1993]56 頁)によれば次のように区分される。

- ①第 1 段階(1673 年～1807 年)
- ②第 2 段階(1807 年～1953 年)
- ③第 3 段階(1953 年～1983 年)
- ④第 4 段階(1983 年～現在)

第 1 段階は、世界最初の 1673 年商事王令、詐欺破産の防止のために商業帳簿の作成規定を導入し、法と会計の結合形態の始点である。第 2 段階は 1807 年 Napoléon 商法典にとって特徴づけられる。それは、株式会社に関する世界最初の一般的立法であり、株式会社の基本的特徴である株主の有限責任および株式の分割に関する規定を導入した。第 3 段階は、損益法思考の大幅な導入を導入した段階である。第 4 段階は、欧州共同体の会計規定をフランス商法に導入した段階である。ここでは、第 1 段階に焦点を当てる。

1-1-1. 第 1 段階の会計制度の特徴

第 1 段階(1673 年～1807 年)では、1673 年フランス国王 Louis Dieudonné(ル

イ・デュードネ)14 世王令 (商事王令) が、Jean-Baptiste Colbert (ジャン・バティスト・コルベール) 蔵相による重商主義の政策の一環として制定された (森川[1978]11 頁)。「会計史におけるフランスの地位は商事王令にある」(小津[2017]78 頁) とも、会計規定が近代国家の法令中におかれたのは、原始商法たる 1673 年フランス商事王令中のそれをもって嚆矢とする (岸[2015]1 頁) とも、特別な表現をもって言い表される。

これは 12 篇 122 条からなり、「第 3 篇 大商人、普通商人および銀行業者の帳簿及び記録簿」にて 10 条からなる商業帳簿作成に関する規定を設けていた。フランスにおける統一的商事立法の創設を代表するばかりではなく、「世界最初の成文商法典」としての意義を有する (森川[1978]11 頁)。

1-1-2. 1673 年商事王令と『完全な商人』

1673 年 商事王令 (2) は次の規定を備えている。

第 3 章「商人及び銀行業者の帳簿及び記録簿について」(全 10 ヶ条)

第 1 条 帳簿作成；卸売並びに小売を行う商人は、帳簿を備え、これに一切の取引、為替手形、債権及び債務、並びに家事費用に充てた金銭を記載せねばならない。

第 8 条 財産目録の作成； 総ての商人はまた、同じ 6 カ月の期間内に、自己の一切の動産・不動産及び債権・債務の財産目録を作成して、これに署名せねばならない。これは 2 年ごとに照合され、改新されねばならない。

これらの規定の趣旨は次の通りである (安藤[2011]5 頁)。

「詐欺破産の防止と商事裁判における帳簿の証拠としての利用」

①破産時点で財産の実在高と比較することで商人の財産隠匿の有無を判明させる

②商人が定期的に自己の財産状態を把握することで、自己の資力に応じた取引をおこなえるようにし、自己の資力の認識不足による破産を防止する

商事王令は、2 年ごとの財産目録の作成を義務づけたが、その財産目録の形式や内容に、さらに言えばそこに記帳される各種財産はどのように評価されるのかという問題には何一つ明示していない (森川[1978]15 頁)。そこで本王令の起草者である J. Savary が著した『完全な商人』(Le Parfait Negociant) から、当時の商人の会計観光をうかがい知ることができる。

J. Savary『完全な商人』1673 年は、王令の起草者による解説であり、包括的、網羅的、体系的商業論である。その第 1 部第 4 編において、商事王令の財産目録に言及する。

「第 33 章 事業遂行において相当な取引をしている小売商人が守るべき秩序と彼らの簿記手法について」、「第 34 章 普通の取引をしている商人の仕入日記帳、売上日記帳、理由帳 (元帳) の様式」(岸[2019]5 頁)。岸 ([2019]5-6 頁) は、次のような特徴を指摘する。「…財政状態、経営成績の把握の重要性を説

き、財産目録を毎年作成すべき、…いわゆる財産目録に続いてそれらを要約した貸借対照表を挙げ、これを含んだものを財産目録とした。」彼は「棚卸資産評価における低価主義を説き、債権を良好な債権、疑わしい債権、不良債権に分類する。さらに未払給金、前払給金を計上することによって見越し、繰り延べを行っている。…このようにして財産法的損益計算、担保力表示を説くのである。」

1-2. これらの時代をどう解釈するか

1-2-0. 会計と法の原点を確認する

会計の原点たる近代商法の祖、フランス商事王令の会計規定としての始点を確認する。指摘された特徴は、Napoléon 商法典、プロイセン普通国法、ドイツ普通商法典に重要な影響を与え、ロエスレル草案を経て、日本の旧商法にも引き継がれる部分がある（弥永[2018]34頁）。言うまでもなく、この規定から、欧州の商業帳簿と財産目録に関する法の規定が広まっていった。現在、IFRS などのアングロ・サクソンの会計と、フランスをはじめとする大陸型の会計の乖離が指摘され、その調和化・収斂などの動きがみられるが、欧州諸国の会計と法律には、共通の起源（・歴史）があることを意識することは重要である。共通の歴史から、現在の状況を理解することで、ギャップや乖離を知るための「共通の出発点」となりうる。

1-2-1. 経済的コンテキストから解釈する

フランス商事王令は、Louis14 世治下に Colbert によって推進された重商主義政策の一環を担うものである。その前文には、個人の財産と国富の源泉をなす商業の繁栄を持続させるために当時商人間に蔓延していた詐欺から善意の第三者を保護し、経済社会における取引秩序を維持することをその基本的立法趣旨としていた（森川[1978]14頁）。

1-2-2. フランス的二元論（評価の自由度）

記したように、商事王令は財産目録の作成を義務づけたが、その財産目録の形式や内容、そして財産の評価問題に関しては明示していない。森川は、ドイツとフランスの経済発展が同じ段階にあったことを考慮して、両国における「法と会計の結合形態の異質性」（森川[1978]5頁）を指摘する。フランス商法は、もともと債権者保護の見地に立ちながらも、ドイツ商法のように、評価規定その他の計算規定を厳格に法定し商人的実践を尊重するという建前を取っていた。そのため、フランスでは、ドイツで見られたような、静態会計に立脚する法と本質的に動態会計を志向する商人的会計の対立・抗争といった問題は生じなかった。そして、商人会計においては、商法上、容易に自己を貫徹しうる制度的基盤が早くか

ら存立したという。森川は、これらのフランス会計における Freiheit(評価の自由度)に注目することは、その後のフランス会計の展開、ないしその特性を理解するうえで極めて重要と指摘する(森川[1978]5頁)。

この卓越した指摘から、Plan Comptable に原価計算や付加価値会計を取入れて有機的に結合させたことも想起される。そして、EC 会社法指令において、アングロ・サクソン会計との衝突が懸念された時期もあった。その際、イギリスにおける「真実かつ公正な概念」を「忠実な写像」としてフランスらしい国際化の流れを射止めることができる。また、EU 域内での IFRS 強制適用に際しても、上場会社の連結財務諸表にのみ、IFRS を強制適用し、非上場会社の連結財務諸表、およびすべての企業の個別財務諸表については Plan Comptable を適用するという連単分離の選択をした。

この会計の自由度・二元論は、日本の将来の会計制度を考えるにあたって参考になろう。

1-2-3. 経済を動かす力としての会計

アングロ・サクソンの会計は、資本市場を通して経済に作用する。これに対し、フランス会計は、詐欺から善意の第三者を保護し、経済社会における取引秩序を維持することで、商業の繁栄を意図する。岸([1975]3頁)は、王令規定は債権者保護、企業の経営管理への役立ちの両方をねらいとして成立したと解釈する。安藤の②の視点ともいえよう。資本主や投資家の視点からではなく、企業の経営管理の視点で会計をとらえることは重要である。商業帳簿と財産目録で、まず「自己を知ること」で、経営の基盤を高め、苑で企業価値を生み出すという、商人的気質、経営管理的視点で会計を構築する。さらに、経済や法的形態など環境と会計との関わりに着目すること、あるいはアングロ・サクソン以外の観点で、会計を見ることも重要な意味合いを持とう。

1-2-4. 低価法の原基形態

この段階の会計思考に、低価法の原基規定を見出すこともできる(森川[1978]20-21頁)。

従来、Schmalenbach Eugen(シュマーレンバッハ・ユーゲン)その他の諸論者によって商事条例(ママ)の立法趣旨に直接結びつけて、サヴァリーの考え方が解釈されたために、債権者保護を目的とする財産計算的思考。静態論を代表するものと一義的に評価された。彼が説く低価主義評価原則ももっぱら債権者保護目的への役立ちという観点から把握され、商品価値を内輪に見積り、債務弁済能力を控え目に測定すると理解された。それは『完全な商人』の一つの側面、それこそまさに本質的な側面を看過ないし軽視しているといわざるをえない。本書は前期的資本の担い手としての商人の観点から著されたもので、終始一貫して商人的観点が貫かれている。

森川は、その観点に立脚して「商人的利益計算の必要性」を力説している。J. Savary の説く低価主義も、期末に残存する商品在高の低評価にとどまるだけではない。それを通して「期間利益の控え目の計上」、場合によっては「配当可能利益の控え目の計上」をもたらすことに積極的な意義がある。立法趣旨である債権者保護という外在的要請に応えつつ、資本調達に備えながら、商人ないしは企業の本質に根ざす慎重な損益計算志向に、いいかえれば「企業維持思考」を貫徹させていた。

1-3. おわりに

以上、17 世紀から 19 世紀までのフランス会計研究をたどることは、共通のルーツを求めることは、もちろん、フランス会計の特徴である *Freiheit*（評価の自由度）や二元性を検証することは、日本の将来の会計制度を考えてためには極めて参考になる。

注記

(1) 法律などの引用・翻訳に関しては、先行研究を参考にさせていただいた。

主要参考文献

- (1) 安藤英義[2017]「会計帳簿と財産目録・会計の原点とその現状」『専修商学論集』(105) 1-17 頁。
- (2) 安藤英義[2011]「商法・会社法会計の展開」安藤他責任編集『企業会計と法制度』中央経済社。
- (3) 小津稚加子[2017]「わが国におけるフランス会計学の潮流」『企業会計』第 69 巻第 3 号。
- (4) 岸悦三[2015]「わが国会計史研究の足跡・フランス商事王令会計規定研究」『会計史学会年報』第 34 号。
- (5) 岸悦三[1975]『会計生成史』同文館。
- (6) 木下勇二[2018]『連単分離の会計システム』法政大学出版局。
- (7) 寫村剛雄編著[2015]『比較会社法会計論』白桃書房 1993 年。
- (8) ジェイコブ・ソール（村井章子訳）『帳簿の世界史』文藝春秋。
- (9) 森川八洲男[1978]『フランス会計発達史論』白桃書房。
- (10) 弥永真生[2018]「フランス商事王令のもとでの記帳義務」『企業会計』第 70 巻第 1 号。
- (11) 吉岡正道[1993]「フランスの会計法令と会計制度」寫村編著『比較会社法会計論』白桃書房。
- (12) 吉岡正道[2005]『フランス会計原則の史的展開』森山書店。

第2章 Plan Comptable Général

内藤 高雄(杏林大学)

2-0. はじめに

Plan Comptable という標準会計制度は、すでに第2次世界大戦中の1942年にドイツ占領軍の指導により公表された1942年Plan Comptableに端を発する。その後、大戦後の1947年に初めてフランス自らの手で公表され、1957年、1982年にそれぞれ改訂がおこなわれた。そして、上場会社の連結財務諸表へのIFRS適用というEUの選択を受けて、1999年に修整をおこない、現在に至っている。したがって、Plan Comptableの研究は、まさにフランスにおける会計制度の研究そのものであるといえ、日本でも多くの研究者がPlan Comptableの研究に取り組んできた。

Plan Comptableの特徴として、財務会計の領域と原価会計・管理会計の領域を包含し、すべての勘定科目に10進法による勘定番号を付した。すなわち、カドル・コンタブル(cadre comptable)を中心とした勘定組織の存在があげられる。これは、E. Schmalenbachが1927年に公表したコンテンラーメン(Kontenrahmen)で財務会計に原価計算を融合したシステムである。制度として、現在でもこれを維持しているところにフランスの会計制度の最大の特徴があるといえる。

2-1. 1942年Plan Comptable

1942年Plan Comptableについては、日本においても、フランスにおいても、これまであまり重要視されてはいない。したがって、1942年Plan Comptableについての研究業績は、日仏ともに非常に少ない。これは、1942年Plan Comptableが占領下でドイツ軍の指導の下で、経済統制のために公表作成されたからである。なわち、シュマーレンバッハのコンテンラーメンを、1937年に戦時統制のために改悪した強制コンテンラーメン(ゲーリング・プラン: Plan Göring)を模倣したもので、戦後のPlan Comptableの展開とは全く関係のないものであると解されていたからである。というのも、この1942年Plan Comptableは、財務会計と原価会計を同じ枠組みで扱った、いわゆる一元論の勘定組織から成立っていたからである。

そのような中でも、すでに1950年代から1960年代にかけて、青木侑、中原千勝、佐藤孝一、中村宣一郎らが、著書や論稿で1942年Plan Comptableについて

論じている。また、1980年代には野村健太郎、大下丈平が、そして1990年代から21世紀にかけては当スタディグループの内藤高雄や金子輝雄が1942年 Plan Comptable についての研究を発表している。

中原、佐藤、中村らは1940年6月のドイツによる占領以前に、1939年7月の保険会社に対する会計規制や戦時国民必需品生産企業に会計規制の発表など、会計標準化を志向するフランス独自の動きが存在していたことを指摘している。また、野村は業種別組織委員会と適合委員会の存在を指摘している。さらに、内藤は上記に次のことを加えている。

*20世紀前半に欧米各国に会計標準化の動きがあり、フランスはその動きを主導していたこと

*この動向の一環として1942年 Plan Comptable が作成されたことを、Plan Comptable 自らが明確に記述していること

*1942年 Plan Comptable が単にコンテンラーメンを翻訳ではなく、主として下位勘定において、可能な限りフランス流の会計思考を取り入れようと工夫していること

*ドイツの占領以前の1939年11月に、経済振興策をテーマとして会計標準化のための委員会が組織され、Plan Comptable の作成を開始し、翌年2月に草案が提出されていたこと

以上のことから、1942年 Plan Comptable は、ドイツによる占領の影響を受けてはいたものの、それ以前からフランス国内でも会計標準化が志向されていた。そして、コンテンラーメンをベースにはしていたものの、そこに可能な限りフランス的会計思考を織込んだものであった。

2-2. 1947 年 Plan Comptable

1946年、フランスでは大統領令によって会計標準化委員会 (Commission de normalization de la comptabilité) が設置された。翌年には、1947年 Plan Comptable が公表された。そして、Plan Comptable 一般的適用のために、新たに会計高等審議会 (Conseil Supérieur de la comptabilité) が創設された。というのも、この1947年 Plan Comptable はすべての企業に対して適用されたのではなく、その適用は任意であったからである。

この1947年 Plan Comptable が一般には第1版とされており、戦後の経済復興計画の一環として、公表されたものである。したがって、国民経済計算に対する資料提供を第一義的目的としている。また、その勘定組織は、一見したところ、1942年 Plan Comptable のそれとは大きく異なっている。一般会計と分析会計を同一の勘定組織の中で相互に独立させた形式一元実質二元の体系の勘定組織であ

った。ところが、内容面では、分析会計の部について、依然として原価計算にとどまる状況であった。そういう点では、前記の任意適用という点とも併せて、多分に暫定的な Plan Comptable であった。そして、10 年後の 1957 年には、完成版ともいえる新しい Plan Comptable が出ることになる。

この 1947 年 Plan Comptable についても、施行期間が 10 年間という短期であったこともあり、日本における研究業績はそれほど多くはない。青木、中原、佐藤、中村らに加え、木内佳市が 1950 年代から 1960 年代にかけて、著書や論稿で 1947 年 Plan Comptable について論じている。また、90 年代から 21 世紀にかけては内藤や金子も研究を公表している。中原や中村は、1947 年 Plan Comptable のクラス 1 の永久資本勘定からクラス 9 の経営分析勘定までの各勘定クラスについて詳細に分析している。また、内藤は、1947 年 Plan Comptable のカドル・コンタブルと 1942 年 Plan Comptable の簡易版のそれとの関係、およびフランス国内の経済計画 (planification) や 1948 年にパリで開催された国際会計会議との関係に言及している。そして、金子は、1947 年 Plan Comptable とマーシャルプランとの関係や会計標準化の過程について言及している。

2-3. 1957 年 Plan Comptable

1947 年に Plan Comptable を公表したとはいえ、すでにその問題点を自覚していた会計高等委員会は、Plan Comptable の改正案を作成した。そしてそのあとを引継いだ国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité—以下、C.N.C. と略称する) が 1957 年に Plan Comptable を公表することになる。この 1957 年 Plan Comptable は、分析会計の領域を中心に 1947 年 Plan Comptable を修整しており、最先端の管理会計的手法の導入を可能にしている。そういう意味で 1947 年 Plan Comptable の暫定的性格を払拭した。ここに形式一元実質二元の可能組織を持つ、フランスの Plan Comptable が確立したのである。

1957 年 Plan Comptable については、木内と中村によって『標準會計制度』として翻訳された日本語版が出版されたこともある。1960 年代以降、日本でも多くの研究者によって著書や論稿が発表されている。そして、この 1960 年代以降、日本におけるフランス会計研究、そして Plan Comptable 研究は最盛期を迎えることになる。

青木、木内、中村、野村、村上仁一郎、岸悦三、鈴木義夫、森川八洲男、安平昭二、山浦瑛子、小関誠三、高尾裕二、斉藤昭雄、松井泰則、伊藤秀俊らが、多くの研究業績を発表している。

中村、野村、斉藤は 1957 年 Plan Comptable の各勘定を詳細に研究し、山浦は 57 年 Plan Comptable とフーラスティエ (J. Fourastié) の会計観との関係を、

伊藤は1957年 Plan Comptable における外貨換算会計を発表している。また、青木は1957年 Plan Comptable で明確にされた、付加価値会計制度と資本維持会計制度について、詳細に論じている。

以上のように、1957年 Plan Comptable は1947年 Plan Comptable の暫定的性格を払拭したもので、形式一元実質二元の可能組織を持つ、フランスの Plan Comptable はこの1957年 Plan Comptable によって確立したのである。

2-4. 1982年 Plan Comptable

1960年代後半に入ると、国内の法的、経済的社会的情勢の変化およびコンピュータの情報処理技術の発展の対応から、1957年 Plan Comptable の改訂を求める議論が活発化することになる。そこで、Conseil National de la Comptabilité（以下、C.N.C.と略し、国家会計審議会と訳す。）も改訂作業を進めることになる。当初の改訂作業の中心は、付加価値計算の進化を Plan Comptable にどのように取入れるかであった。

日本でも、この問題に関しては、青木、中村、野村、斉藤、岸、高尾裕二、中原章吉、小関、金井正、山浦、大下勇二、松井、辻村和佑・辻村雅子らに加え、本グループ研究メンバーである吉岡正道、小津稚加子が研究業績を発表している。中村、野村は Plan Comptable の改訂の方向性について研究している。また、青木、斉藤、金井、小関はブータン（J. Boutan）、デルソル（J. Delsol）、フーラスティエらの経済理論が付加価値会計制度に与えた影響について研究している。この改訂の方向は、1978年にEC加盟各国に通知された会社法第4号指令の草案が明らかになると、ECとの調和化の観点から、残念ながら後退することになる。なお、1970年にアフリカ・マダガスカル共同機構に属する諸国に対して共通の標準会計制度として公表されたOCAMプランにそれをみることができる。斉藤、中原、小津はOCAMプランについて、詳細な研究をおこなっている。

さて、前記のEC会社法第4号指令の Plan Comptable に対する影響についてであるが、これは1973年にイギリスがECに加盟したと大きく関係してくる。すなわち、EC第4号指令に、これまではなかったアングロ・サクソンの会計思考が導入されたのである。したがって、Plan Comptable の改訂作業も第4号指令の精神を尊重し形で再考されることになる。

この問題についても、中村、野村、森川、黒川保美、山浦、斉藤、吉岡、高尾、大下丈、蟹江、松井、伊予田隆俊、藤井秀樹、小津、大下勇ら多くの研究者の業績が公表されている。

以上のような改訂作業を踏まえて、1982年 Plan Comptable は公表された。この Plan Comptable は上述のように、フランス内外の諸情勢の進化を取込みなが

ら、EC 加盟各国の会計制度との調和化を重要視した Plan Comptable であった。

この 1982 年 Plan Comptable の公表とともに、日本における Plan Comptable 研究も絶頂期を迎える。中村、野村、斉藤、山浦、高尾、伊与田、岡田裕正、松井、大下丈、蟹江、小関、黒川、大下勇、吉岡、藤井、小津、伊藤、内藤らが研究業績を発表している。また、1982 年 Plan Comptable については、中村、森川、野村、高尾、大下勇が翻訳し、『フランス会計原則』という表題で出版している。

2-5. その後の Plan Comptable の展開

1982 年 Plan Comptable 公表以後、1995 年に EU 委員会が 2005 年までに IFRS を域内のすべての上場会社に適用する方針を公表した。そうすると、日本における Plan Comptable 研究も急速に衰退期に向かう。しかしながら、結果としてフランスは、ユーロネクストパリ市場上場会社の連結財務諸表にのみ、IFRS を強制適用し、非上場会社の連結財務諸表、およびすべての企業の個別財務諸表については Plan Comptable を適用するという選択をした。これによって 21 世紀にはいると、日本における Plan Comptable 研究も復活期を迎えている。

2-0. おわりに

以上、1673 年の商事王令から 1982 年の Plan Comptable までのフランス会計の生成過程を検討してきた。なお、本研究グループでは、アングロ・サクソン諸国の思考との違いを顕著に示しながらも、フランス会計の歴史的研究がどのように JP-GAAP に波及的な効果を及ぼすことになるのかを明らかにしていきたい、という問題意識を持ち続けている。

フランスでは、ドイツの占領以前の 1939 年に経済振興策を目的に会計標準化委員会が組織され、Plan Comptable の作成が開始され、翌年 2 月には草案が提出されていた。この委員会が占領後も、水面下で Plan Comptable による会計標準化の研究を継続したことで、戦争の終結後、1947 年プランとして結実した。1948 年にパリで開催された国際会計会議では、このフランスの会計標準化に対する思考が、明確にされているのである。そして、1973 年にイギリスが EC に加盟したことで、フランス国内では、アングロ・サクソンの会計観を導入した Plan Comptable を 1982 年に制定した。ここに、EC 内で国際化がみられる。上述のとおり、フランスは 20 世紀前半期に欧米諸国で拓がった会計標準化思考を、第 2 次大戦後も進化させている。そこには、フランスの独自性がある。

注記

- (1) Le Plan Comptable Général は、フランスに登録された企業が適用する会計標準化の規則集である。この規則集は、国家会計審議会によって編成された。
- (2) 法律などの引用・翻訳に関しては、先行研究を参考にさせていただいた。

参考文献

- (1) 安藤英義[2017]「会計帳簿と財産目録・会計の原点とその現状」『専修商学論集』(105), 1-17 頁。
- (2) 安藤英義[2011]「商法・会社法会計の展開」安藤他責任編集『企業会計と法制度』中央経済社, 3-50 頁。
- (3) Commission de Normalisation des Comptabilité[1947], *Plan Comptable Général 1947*.
- (4) Commission Interministérielle [1943], *Plan Comptable Général*, Edition Delmas.
- (5) C.N.C. [1957], *Plan Comptable Général 1957*.
- (6) C.N.C. [1986], *Plan Comptable Général 1982*.
- (7) Organisation Commun Africaine et Malgache [1970], *Plan Comptable Général—Organisation Commun Africaine et Malgache—*.
- (8) ジェイコブ・ソール (村井章子訳) [2015]『帳簿の世界史』文藝春秋。
- (9) 岸悦三 [2015]:「わが国会計史研究の足跡・フランス商事王令会計規定研究」『会計史学会年報』第 34 号, 1-11 頁。
- (10) 岸悦三[1975]『会計生成史』同文館。
- (11) 森川八州男 [1978]『フランス会計発達史論—フランス動態論の形成過程に関する研究』白桃書房。
- (12) Christopher Nobes, C. and Parker R. [2008], *Comparative International Accounting*, Tenth Edition, Prontice Hall.
- (13) 仁木久恵[2008]『フランス会計の展開-複式簿記の生成から現代-』千倉書房。
- (14) 小津稚加子[2017]「わが国におけるフランス会計学の潮流」『企業会計』第 69 巻第 3 号, 77-80 頁。
- (15) 木下勇二[2018]『連単分離の会計システム』法政大学出版局。
- (16) 寫村剛雄編著 [1993]『比較会社法会計論』白桃書房
- (17) 弥永真生 [2018]「フランス商事王令のもとでの記帳義務」『企業会計』第 70 巻第 1 号, 34-40 頁。
- (18) 吉岡正道 [1993]「フランスの会計法令と会計制度」寫村編著『比較会社法会計論』白桃書房。
- (19) 吉岡正道 [2005]『フランス会計原則の史的展開-基本原則の確立と変遷-』森山書店。

第Ⅱ編 フランス国外での国際的調和化

第3章 EC 会社法指令-True and Fair View の役割

弥永 真生(筑波大学大学院)

3-0.連合王国

1844 年株式会社法 35 条は、会社は「完全かつ公正な(full and fair)」貸借対照表を作成しなければならないとし、1845 年会社条項統合法(Companies Clauses Consolidation Act 1845 (8 & 9 Vict c16))25 条では、資産及び負債の真実な(true)描写(statement)と損益についての明瞭な概観を示す正確な(exact)貸借対照表の作成に言及し、取締役によつてそのような計算書類の作成を義務づけていた。さらに、1856 年株式会社法の下でも、その定款を登録していない会社に適用される Table B が規定する定款では、監査人は貸借対照表及び会計帳簿について株主に対して報告をしなければならず、その報告においては、監査人は、その意見によれば、貸借対照表は完全かつ公正な(full and fair)貸借対照表であるか否か、会社の業務の状況の真実かつ正しい(true and correct)概観を示すように正しく作成されているか否かを示さなければならないものとされ(84 条)、1862 年会社法(Companies Act 1862 (25 & 26 Vict c89))では、Table A の 94 条として実質的に同一の規定が設けられた。その後、1879 年会社法(Companies Act 1879 (42 & 43 Vict c 76))7 条は「完全かつ公正な」貸借対照表という概念を再導入し、監査人は貸借対照表が財政状態について「真実かつ正確な(true and correct)概観」を示しているか否かについて意見を述べるべきであるとした。その後、貸借対照表の公開と監査を義務づけること(paras 51 and 52)を提言した Davey 委員会報告書をふまえて制定された 1900 年会社法 23 条では、貸借対照表の公開を義務づけず、「完全かつ公正な」貸借対照表の要求はなくなったが、監査人は貸借対照表が財政状態について「真実かつ正確な(true and correct)概観」を示しているか否かについて意見を述べるべきであるとされていた^①。

「真実かつ公正なる概観」の要求は、1945 年会社法改正委員会報告書(Cohen 委員会報告書)^②における勧告に基づいて、1947 年会社法 13 条 1 項で初めて導入され、会社法規定の統合によって、1948 年会社法 149 条 1 項は「会社のすべての貸借対照表は当該会計年度末の会社の財政状態の真実かつ公正なる概観を与えなければならず、会社のすべての損益計算書は当該会計年度の会社の利益または損失に関する真実かつ公正なる概観を与えなければならず」と規定していた。ここで、従来の「真実かつ正確」という表現の代わりに「真実かつ公正」という表現が採用された理由は Cohen 委員会報告書には示されていないが、Cohen 委員会報告書ではこれまで与えられていた情報よりはるかに多い情報を株主に提供すべきであるという考えがとられていたから(para5)、表現

を変更して、従来との相違を示したものとみることでもできる。また、Cohen 委員会における審議の過程において、「正確」という語はあまりにも厳格で強い印象を与える表現であり、絶対的に正しい会計処理方法が存在することを暗示するため適当ではないという見方もイングランド・ウェールズ勅許会計士協会から提示されていたところである(cf Institute of Chartered Accountants in England and Wales [1944] p 2)。そして、1947 年会社法の第 9 附則では、監査人の監査報告には、貸借対照表がその会計年度の末日における会社の業務の状況の、損益計算書がその会計年度の損益の、それぞれ、「真実かつ公正なる概観(a true and fair view)」を示しているか否かについて示すことが求められた。この変更には、財務コンサルタントであり、バリスタでもあった Samuel の、従来の「真実かつ正確な」という表現は不適切であり、「完全かつ公正な(full and fair)」という文言を採用すべきであるという提案^③を背景として、委員会が採用した^④という経緯がある。もっとも、当時の著名な会計士の 1 人であった de Paula が「一般に受け入れられた会計原則」への準拠性をしめす文言を監査報告に含めることを提唱していたにもかかわらず^⑤、このような文言が採用されたことには留意が必要である。

他方、同条 4 項が「商務省は、会社の取締役の申し立てによりまたはその同意の下に、その会社について会社の貸借対照表または損益計算書に記載すべき事項に関するこの法律の要求のいずれかを(本条 1 項の要求を除く)会社の事情に適用させるために修正することができる」と定めていたことから、この段階においても、真実かつ公正なる概観を確保するために会社法の明文の規定から離脱することが予定されていたことが判明するが、商務省が関与することになっていた点が現行法と異なっている。

1981 年会社法 149 条 2 項は、貸借対照表及び損益計算書は真実かつ公正なる概観を与えなければならないとし、同条 3 項では「真実かつ公正なる概観」の要求は付則及び会社法の他のすべての規定に優先するとされ、同項 b 号では特別な事情から、法律の規定を適用することが第 2 項の真実かつ公正なる外観を示す妨げとなる場合には、当該規定から離脱しなければならない旨が定められた。

1989 年改正前 1985 年会社法 228 条 2 項は、「貸借対照表は当該会計年度末における会社の財政状態の真実かつ公正なる概観を与えなければならない、損益計算書は当該会計年度の会社の利益または損失の真実かつ公正なる概観を与えなければならない」と規定していた。そして同条第 3 項は第 2 項が 1985 年会社法第 4 付則の要求及び会社の計算書類または計算書類の附属明細書の記載されるべき事項に関する 1985 年会社法のすべての規定に優先すると^⑥、同条第 5 項は、貸借対照表または損益計算書に関連する要求に従うことが、特別な事情のために、第 2 項を遵守する妨げとなる場合には、取締役は貸借対照表または損益計算書の作成にあたって(第 2 項を遵守するために必要な限りにおいて)それらの要求から離脱しなければならないと、それぞれ定めていた。

そして、(1989 年改正後)1985 年会社法 226 条 2 項は「貸借対照表は当該会計年度末における会社の財政状態(state of affairs)の真実かつ公正なる概観を与えなければなら

ず、損益計算書は当該会計年度の会社の利益または損失の真実かつ公正なる概観を与えなければならない」と、同条5項は「特別な状況下において、上記の諸規定を遵守すれば、真実かつ公正なる概観を示さなければならないという要求と対立することになる場合には、会社の取締役は真実かつ公正なる概観を示すために必要な範囲で、当該規定から離脱しなければならない。……」と、それぞれ定めていた。

2006 年会社法 396 条も、この発想を踏襲し、同条2項は、「年度計算書類は、(a)貸借対照表の場合には、当該会計年度末における会社の財政状態の真実かつ公正なる概観を与えなければならない、(b)損益計算書の場合には、当該会計年度の会社の利益または損失の真実かつ公正なる概観を与えなければならない」と、同条5項は、「特別な状況下において、上記の諸規定を遵守すれば、真実かつ公正なる概観を示さなければならないという要求と対立することになる場合には、会社の取締役は真実かつ公正なる概観を示すために必要な範囲で、当該規定から離脱しなければならない。……」と、それぞれ定めている。

会計基準審議会『会計基準の序文』のパラグラフ18においては、真実かつ公正なる概観を与えるために会計基準の要求から離脱する必要がある状況があることを認めている⁽⁸⁾。

3-1. EC/EU

EC 会社法第4号指令(78/660/EEC)⁽⁹⁾は、年度決算書は本指令に従って作成されなければならないとしつつ(2条2項)、年度決算書が会社の財産、財務状況及び損益につき忠実な写像を与えなければならないとする(2条3項)。その上で、本指令の規定を適用しても忠実な写像を与えるために十分でない場合には追加的情報を提供しなければならないとし(2条4項)、例外的な場合において、本指令の規定を適用すると忠実な写像を与える義務に反することになるときは、忠実な写像を与えるために本指令の当該規定から離脱しなければならないとしていた(2条5項)。なお、加盟国は問題となる例外的な場合を定め、かつ、そのような場合に適用されるべき特別なルールを定めることができるかとされていた。そして、連結決算書に関する EC 会社法第7号指令(83/349/EEC)⁽¹⁰⁾の16条3項から5項までも同様に定めていた。

EC 会社法第4号指令に、このような条項が含まれた背景には、欧州経済共同体の主要な職業会計人団体からの代表から構成された、エルメンドルフを長とする会社法スタディ・グループ (Groupe d'Etudes Droit des Sociétés des Experts Comptables de la CEE)による意見表明があった。

まず、EC 委員会は、会社法スタディ・グループが作成し、EC 委員会に提出した株社会計規定調整案に基づいて、株式会社を対象とする年度計算書類に関する指令の予備草案を策定し、これに基づいて、作業部会において検討を加え、使用者団体、労働組

合、銀行などの欧州レベルの連合組織との協議を経て、1971年11月16日に、EC会社法第4号指令原案を理事会に提出した。指令原案では、「年度決算書は正規の簿記の諸原則に従わなければならない。」(2条2項)と定めた上で、「年度決算書は明瞭に作成されなければならない、評価及び様式規定の枠内で会社の財産、財務及び損益の状況につき、可能な限り確実な見通しを与えなければならない。」(同条3項)と定めていた(ドイツ語版)⁽¹¹⁾。これは、1965年ドイツ株式法149条1項の規定を継受したものと評価できた。

これに対して、会社法スタディ・グループは、第2項を「年度決算書は会社の財産、財務状況及び損益につき忠実な写像(*image fidélité; getreues Bild*)を与えなければならない。」と、第3項を「年度決算書は明瞭に作成されなければならない、評価及び項目分類に関する本指令の規定に従わなければならない。」とすることを提案した(*Supplément 2/73, Journal UEC, p.10*)。会社法スタディグループは、年度決算書がみたさなければならない第1の要件は会社の財政状況及び損益につき、イギリスにおける「真実かつ公正な概観 (*true and fair view*)」に対応する「忠実な写像」を与えることであると(*Supplément 3/72, Journal UEC, p.2*)、「可能限り確実な (*aussi sûre que possible; möglichst sicher; as accurately as possible*)」という文言は、株主及び第三者の権利・利益を損なうおそれがあるようなことをする自由を企業に与えると指摘した。

そして、欧州議会の1972年10月25日意見⁽¹²⁾は、指令原案の2条2項には変更を加えなかったものの、同条3項を「年度決算書は明瞭に作成されなければならない、計算書の評価及び様式規定の枠内で会社の財産、財務及び損益の状況につき忠実な見通しを与えなければならない。」とする修正案を採択した。また、経済社会評議会の1973年2月22日意見⁽¹³⁾では、2条2項を「年度決算書は会社の財産、財務及び損益の状況につき可能な限り忠実な見通しを与えなければならない。」とし、同条3項を「年度決算書は明瞭に作成され、正規の簿記の諸原則に従い、かつ本指令の評価及び様式規定を遵守しなければならない。」とすることが提案された。これは、第3項の「可能な限り確実な見通し」という表現は不明確すぎ、「可能な限り忠実な写像(見通し) (*une image aussi fidèle que possible; möglichst getreuer Einblick*)」という文言に代えること、可能な限り忠実な写像(見通し)を与えるためには、評価及び項目分類規定の枠内にとどまるのではなく、「明瞭、正規かつ誠実な会計記録 (*comptabilité établie avec clarté, régulière et sincère; klare, ordnungsmäßige und wahrheitsgemäße Buchführung*)」にも基礎を置くべきことを根拠とするものであった。

これらを背景として⁽¹⁴⁾、EC委員会は検討を加え、1974年2月26日に、第4号指令修正案を理事会に提出した。修正案の2条2項は「年度決算書は会社の財産、財政状態及び損益の状況につき忠実な写像を与えなければならない。」と、同条3項は「年度決算書は明瞭に作成されなければならない、かつ、本指令の規定に従わなければならない。」と、それぞれ、されていた(フランス語版)⁽¹⁵⁾。その後、理事会における検討の結果、2条

4 項及び 5 項の規定が設けられた。

現在では、EC 会社法第 4 号指令及び同第 7 号指令に代わるものとして、会計指令 (2013/34/EU)⁽¹⁶⁾が制定されており、その 4 条 2 項から 4 項までが EC 会社法第 4 号指令 2 条 3 項から 5 項までの規定を踏襲した。

3-2. フランス

フランスでは、EC 会社法第 4 号指令は、1983 年 4 月 30 日法律(以下、調和化法)と 1982 年 4 月 27 日省令⁽¹⁷⁾により承認されたプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable General: 以下、1982 年プラン) により、国内化された⁽¹⁸⁾。

忠実な写像(image fidèle)という概念⁽¹⁹⁾は、正規性と誠実性という旧来の概念⁽²⁰⁾と結びついており⁽²¹⁾、Colasse によると、3 つの解釈が提示されていた⁽²²⁾。

第 1 の見解は保守的であり、正規性の原則をきちようめに遵守し、既存の法令に従った会計によって企業を描写するというものであった⁽²³⁾。この解釈の下では、忠実性と誠実性とは統合され、財務諸表は誠実であり、真実であるように誠意をもって作成されれば十分ということになる⁽²⁴⁾。第 2 の見解は革新的なものであり、忠実性を求めることは、会計規制が企業の適切な描写と衝突するときには、会計規制を超え、またはそれを破ることすら含意するというものであった。この見解は正規性の原則に対して攻撃を加えるものであったが、忠実な写像の定義が存在しないという問題点を有していた。そのため、この見解をとる論者は、形式より実質を優先する原則は経済的なものが法的なものより優位にあるということを含意しているとして、形式より実質を優先する原則の解釈を忠実な写像の解釈に結び付けた。そして、このような解釈をとる論者にとって、忠実な写像の概念は、会計が代数の法形式ではなく経済分析の道具となるようにフランスの会計を改革することを可能にする道具であった。

第 3 の中庸な見解は、忠実性の原則は、状況の実態を描写するために規則が欠けているかまたは不十分である場合に、会計実務を導くものであるとするものであった⁽²⁵⁾。そして、これが、フランスにおける会計学説の主流及びプラン・コンタブルが採用した見解であった。

忠実な写像という概念がフランス法に取り入れられる前⁽²⁶⁾の 1981 年に、フランス専門会計士・認可会計士協会(Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés)は、基礎的な会計原則についての研究成果を公表したが、そこでは、「他の原則や規則を放棄することは、1 つまたはそれ以上の受け入れられた原則の適用によってはその実態を描写することができないような重要な事象が発生した場合にのみ許容される。また、その情報は読者の多数にとって重要でなければならない。この情報を含めることによって、等しい重要性を有する他の情報の伝達が損なわれてはならない。さらに、検討の対象となっている事象または状況は放棄される規則が策定された時点では予見不可能で

あったものでなければならない。以上に加えて、想定される、規則及び/または原則の適用除外または放棄は慎重性の一般原則に反する結果をもたらしてはならない。」とされていた⁽²⁷⁾。このように、忠実な写像は、とりわけ、正規で慎重でなければならない会計実務の必須事項というより、望ましい目標として示されていた。

このような解釈が、1982 年プラン及び 1983 年調和化法に反映された⁽²⁸⁾。

まず、1982 年プランは、一般原則として、「企業の状況及び活動につき忠実な写像を反映する計算書類を提示するため、会計は、慎重性 (*prudence*) の規制を尊重し、正規性 (*régularité*) 及び誠実性 (*sincérité*) の義務を満たさなければならない« A effet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l'entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité »」と定めていた(p. I.5)⁽²⁹⁾。1982 年プランでは、正規性とは現行の規則及び手続を遵守することをいい、誠実性とは計算書類作成責任者が活動、事象及び状況の現実及び重要性につき通常有しなければならない認識の結果として現行の規則及び手続を誠実に適用することであるとされていたが、忠実な写像の意味内容は明らかにされていなかった⁽³⁰⁾。

同様に、調和化法による改正後商法典 9 条は、まず、「年度決算書は正規 (*régulier*) かつ誠実 (*sincère*) であり、かつ、企業の財産、財務状況及び損益につき忠実な写像 (*image fidèle*) を与えなければならない。」とした。そして、会計規定を適用するのみでは忠実な写像を与えるのに不十分な場合には附属説明書において追加的情報を提供しなければならないとし、例外的な場合において、会計規定を適用することが資産、財政状態及び損益の忠実な写像を与えるために不適切なときには、当該会計規定から離脱しなければならないと定めた。

もっとも、議会における商事会社法の審議の過程で、国民議会は誠実性(*sincérité*)は漠然として、全く主観的な概念(*notion purement subjective*)をもたらすとして、実質的な(*substantif*)「正確性(*exactitude*)」という規定ぶりに置き換えたが(*Journal Officiel, Année 1965. — N° 42 (suite) A. N., 9 juin 1965, p.1897*)、会計専門職業人は「正確性」はニュアンスのない厳格さと証明することができない現実に対する命令的な同等化(*une impérieuse adéquation à la réalité*)があるとして反対し⁽³¹⁾、元老院で、誠実性という規定ぶりに戻された(*Journal Officiel, Année 1966. — N° 12 S., 28 avril 1966, p.334*)という経緯があった。

なお、現在は、商法典 L.123-14 条が調和化法による改正後商法典 9 条を踏襲した規定となっている。また、商法典 L.123-14 条とパラレルに、商法典 L.233-21 条は、「連結計算書類は、正規かつ誠実であり、かつ、連結の範囲に含まれる企業から成る事業体 (*ensemble*) の財産、財政状態及び損益の真実かつ公正な概観を与えなければならない」と定め、該当する場合には、L. 123-14 条の第 1 パラグラフ及び第 2 パラグラフが適用されると定めている。

1999 年プラン・コンタブル・ジュネラル(以下、1999 年プラン)⁽³²⁾の 120-1 条の第 1 文も、会計は原数値データを入力、分類及び記録すること、及び期末日における事業体の財産、財政状態及び損益の忠実な写像を反映した計算書類の提示を可能にする財務情報システムであると定め、120-2 条の第 1 文及び第 2 文は、会計は、記録された事象の実在性及び相対的重要性について計算書類の作成責任者が有する認識の結果として誠実に適用されなければならない現行の規則及び手続きに従わなければならないとした上で、例外的な場合において、会計規則の適用が忠実な写像を与えるという義務と両立しない場合には、当該会計規則から離脱しなければならないとしていた。この規定は、プラン・コンタブル・ジュネラルに関する会計基準局(ANC)委員会規則第 2014-03 号⁽³³⁾においても、121-1 条及び 121-3 条として踏襲されている。

ところで、パリ商事裁判所第 4 部のオスマン銀行事件判決(1982 年 10 月 19 日判決)⁽³⁴⁾は、会社についての国際的公序の適用の文脈において、忠実な写像«*image fidèle*»についての見解を示した。

まず、公序の目的は、国内の法システムにとって本質的であると考えられるものを保護することであり、海外で取得された権利や外国の法令に依存する権利を尊重するために国際的なレベルに引き上げられると、それは緩和された効果を有することになるとし、フランスの国際的公序については、裁判官は、フランスにおいて効果を及ぼす外国の規則、法律、法律行為によって損なわれる可能性のある基本的な原則を保護するため、たとえば、究極的に正当な利益が無視されるような本質的条項が適用されないようにするためにのみ介入するとした。そして、原告が、会社にとっての共通の国際法またはフランスの国際的公序の観点から認められるべきであるとして計算書類が反映すべき忠実な写像の概念に言及したことに対して以下のように判示した。忠実な写像の概念は、フランスにおいては、最近の概念であり、全国会計審議会が策定し、1982 年 4 月 27 日に経済金融大臣及び予算担当大臣の命令によって承認されたプラン・コンターブル・ジェネラルに現れたものであると指摘した。この概念は定義されておらず、その起源を探ることは興味深いとしたうえで、イギリスが共通市場に加盟する前には、「年度決算書は会社の財産及び財政状態の可能限り確実な写像を与えなければならない」という表現を採用するという結論に至っていたのに対し、「真実かつ公正な概観」という概念を国内法で長く用いているイギリスの要請に応じて、忠実な写像という概念によって代わられたとし、したがって、忠実な写像はフランスの国際的公序に従うというより、イギリス法に従うものという方が適切であるし、そもそも、原告が主張する事実はフランスに忠実な写像が導入される前に生じたものであるとした。

そして、忠実な写像(«*image fidèle*»)は、「真実かつ公正な概観」のフランス語訳であり、法にはわずかな会計規定しか設けられておらず、本質的に重要な原則のみを含む、イギリス人の行動に対応するものであるとした。そして、イギリス法においては、適用されるルールは主として慣習的であり、高度の形式主義からはほど遠く、厳格さをもつ

たフランスのプラン・コンタブルの概念はイギリスには存在しないと指摘した。また、イギリスの視点からは、忠実な写像は非常に詳細な写像を意味するものではないとした上で、フランスの思考方法に従うならば、忠実な写像は、本質的に、計算書類が慎重性(財とリスクの評価における危険な楽観主義によって将来の損益を損なわないように)、正規性(現行の規則及び手続きの遵守)、誠実性(それらの規則及び手続きの誠実な適用)及び継続性(計算書類の内容は事業を廃止する場合と全く異なる)の原則に従って作成されなければならないことを意味するとした。そして、慎重性、正規性、誠実性及び継続性を尊重することは、株主が収益、すなわち利益の分配及び年度の収益性、すなわち、税引き前または税引き後の利益について、全体として、よりよく知ることを可能にするとした。

また、1993年調和化法による改正後商事会社法の下で、1994年4月6日パリ控訴院判決⁽³⁵⁾は、1993年9月2日のフランス証券取引委員会の決定⁽³⁶⁾を支持し、引受(portage)契約⁽³⁷⁾に関する財務上のコミットメントについての注記をせず、会社の業務執行者が正確でも、的確でも、誠実でもない情報を公表したとの判断を下した。

この判決は、忠実性を欠く計算書類(comptes infidèles)についての裁判所の見解の一端を示すものであり、パリ控訴院は、まず、注記の内容は、明文で要求されているものに限定されず、注記にはすべての必要な情報、とりわけ、その性質にかかわらず、会社が負っている財務上のコミットメントに関する情報を含めなければならないとした。また、あるタイプの取引についての報告のルールがないことは、会社の財産、財政状態及び損益にこれらの取引が与える影響を評価する義務を会社が負わないということの意味するものではないとした。さらに、取引の重要性は、自己資本、損益及び売上高に対するインパクトに従って評価されるべきであるとした。この事案においては、開示されていなかったコミットメントは20億フランを超えている一方で、連結ベースの年度売上高及び株主資本は、それぞれ、160億フラン及び140億フランであったので、パリ控訴院は、年度売上高に対する約12.5%のインパクト、株主資本に対する約14.3%のインパクトは重要なものであると判断した。その上で、注記が不十分であれば、年度決算書は、忠実な写像を提供しない可能性が高いとし、上述の第3の中庸な見解をとったとColasseは評価している⁽³⁸⁾。

当初、忠実な写像の導入が及ぼす影響につき、忠実な写像というのは用語法が変わっただけで会計報告の現状は維持されとする見解があった。これは、他の解釈をとると年度決算書の信頼性及び正規性の概念の支配の低下を招くという懸念に基づくものであった。他方、忠実な写像が制約を課すルールを回避する方法として用いられ、それらのルールが任意のものになってしまうという見方も示された。さらに、貸借対照表及び損益計算書は引き続き正規性を根本的な基盤として作成されるが、追加的情報を附属説明書で提供するという局面で忠実な写像は意義を有するとする見解や、実態について忠実な写像を提供するために不十分または不適切であると思われる場合にはルールその

ものの適否を問わなければならなくなるという見解などが唱えられたが⁽³⁹⁾、会計ルールを誠実に適用することのみによって忠実な写像が与えられると考えることは現実的でないが、忠実な写像の要求がすべてのルールの上位にある(primer) と考えることも適切でないという発想に基づいて、忠実な写像の要求は、ルールが存在しないときまたはルールが現実を表現するには不十分であるときに尊重されるべき原則であるというのが広く受けられている考え方の方である。

たとえば、Colasse/Standish は、プラン・コンタブルが利害関係者間の集团的協議の結果であったため、その権威はこれまで自然であったことを強調した上で、プラン・コンタブルの強制力が認められたことにつき、この会計法の出現は、標準化をより強制的な(coercitive)ものにするだけでなく、標準化を固定的なものとし(rigidifier)、適応する能力を低下させると指摘していた(Colasse/Standish [1998] p.16)。

そのため、ルールからの離脱の可能性は、法の市民法的説明(une représentation civiliste de la loi)に反すると考えられると指摘されている(Hoarau [2003])。そして、ある 1 つの忠実な写像がさまざまな利用者のニーズを満たすことができるという見解についても、議論がなされてきており、たとえば、Delesalle は、ルールが適用され、尊重されれば目的を達成しつつ、いくつかの可能性の中で忠実な写像を示すことはできるという見解をとっている(Delesalle [2014])。

なお、EC 会社法第 4 号指令の国内法化により、忠実な写像を提供しない計算書類を公表する罪は、1966 年 7 月 24 日商事会社法 425 条 3 項及び 437 条 2 項に規定されたが、忠実な写像を提供しない会計犯罪については、以下のように指摘されていた。「この新しい犯罪の構成要素は、裁判官による評価を厳密に規定している。まず、これらの決算書によって与えられた写像は、明白に不忠実(manifestement infidèle)でなければならない。また、重要な要素に関連している必要がある。これらの 2 つの要件は、この罪を不正確な(inexact)年度決算書の罪と区別することを可能にする。詐欺とされるもののみが罰せられる。したがって、重大な過誤、重要ではない事実に関連する不正確な情報、または重要な要素に関するが決算書の忠実性の原則に対する軽い違反を構成するものに関連する不正確な情報は、犯罪の範囲から除外される。」^{(40), (41)}

3-3.オーストラリア

フランスは、欧州連合加盟国として、会計指令を国内法化する義務を負っている以上、忠実な写像提供の要求(及び例外的な場合における会計規則からの離脱要求)を止めることはできないが、対比されうる国として、コモンウェルスの国であり、真実かつ公正な概観を与えることを要求しつつ(2001 年会社法 297 条)、離脱を禁止しているオーストラリアにおける状況を最後に概観する。

1989 年会社法 298 条 1 項は、会社の取締役は適用されるべき会計基準に従って会社

の年度財務諸表が作成されるようにしなければならないと定める一方で、2 項は、第 1 項にかかわらず、会社の年度財務諸表が、特定の適用されるべき会計基準に従って作成したとしたら、財務諸表が対象とすべき事項につき真実かつ公正な概観を示すことができない場合には、取締役はその会計基準に従って財務諸表を作成するようにする必要はないと定めていた。

しかし、1991 年会社法制改正法(Corporations Legislation Amendment Act 1991)により、1989 年会社法 298 条及び 299 条が改正され、真実かつ公正な概観を示すために承認された会計基準から離脱することは認められないものとされた⁽⁴²⁾。すなわち、298 条 2 項は削除され、299 条 1 項は、297 条及び 298 条にしたがって作成された、ある会計年度の会社の財務諸表がそれでは本節により対象とすることが求められる事項につき真実かつ公正な概観を示さない場合には、取締役はそれらの事項の真実かつ公正な概観を示すように、情報及び説明を追加しなければならないと定めるにいたった⁽⁴³⁾。これは、会計基準に従うことによって真実かつ公正な概観を示すことができなくなる場合には取締役は会計基準に従って財務諸表を作成することを要しない旨を定める改正前 298 条は、一部の会社に、適用されるべき適切な会計基準に従うより、より一般的でよりあいまいな「真実かつ公正」テストに依拠して、うさんくさい会計処理方法を適用する余地を与えていたという認識⁽⁴⁴⁾に基づくものである (趣旨説明書のパラグラフ 32)⁽⁴⁵⁾。

注釈

- (1) これは、1907 年会社法 19 条 2 項 b 号、1908 年会社法 113 条 2 項 b 号、及び 1929 年会社法 134 条 1 項 b 号に受け継がれた。
- (2) Board of Trade, Report of the Committee on Company Law Amendment, 1944-45, Cmd. 6659.
- (3) Committee on Company Law Amendment, Minutes of Evidence (H.M.S.O., 1941-1943), app. TT, para. 15, p.679.
- (4) Report of the Committee on Company Law Amendment, House of Commons, Sessional Papers, 1945 (Cmd. 6659) IV, 793, p.68.
- (5) Committee on Company Law Amendment, Minutes of Evidence (H.M.S.O., 1941-1943), app. MM, para.24, p.568.
- (6) 1989 年会社法による改正により第 3 項のような規定は削除された。
- (7) 会計基準審議会の前身であるイングランド・ウェールズ勅許会計士協会『説明的序文 (Explanatory foreword)』(Institute of Chartered Accountants in England and Wales [1971])の paragraph 3 及び会計基準委員会の 1986 年改訂後『会計実務基準書への説明的序文』(reproduced in: Accountancy, vol.98, No. 1117, 1986, pp. 145-146)の paragraph 5 も同様に述べていた。
- (8) Moore は、会計基準を真実かつ公正な概観を実現するための最も確実なガイドとみる裁判所のアプローチから、財務諸表が真実かつ公正な概観を示すことを確保するために適用されるべき専門的判断を適用することなく、関連する基準に従うという過程に還元されるということが直ちに導かれるものではないと指摘している(Moore 2008, para. 45)。
- (9) Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies, OJ L 222, 14.8.1978, p. 11.
- (10) Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts, OJ L 193, 18.7.1983, p. 1.
- (11) 英語版では、2 条 2 項は、「年度決算書は、正規かつ正しい(regular and proper)会計の原則に従わなければならない。」(フランス語版では、正規かつ誠実な(régulière et sincère)会計の原則)と、同条 3 項は、「年度決算書は明瞭に作成されなければならない、資産及び負債の評価ならびに計算書類の様式に関する規定の文脈において会社の資産、負債、財務状況及び損益を可能な限り正確に反映しなければならない。」とされていた。
- (12) OJ C129, 11 December 1972, p.36ff.
- (13) OJ C39, 7 June 1973, p.31ff.
- (14) 第 4 号指令修正案(COM(74)191 final, 21 February 1974)の理由書の前文
- (15) 英語版では、2 条 2 項は「年度決算書は会社の資産、負債、財務状況及び損益につき真実かつ公正な概観(a true and fair view)を与えなければならない。」とされていた。 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51974PC0191&from=ET>.
- (16) Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types

of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, OJ L 182, 29.6.2013, p. 19.

(17) Arrêté du 27 avril 1982 Approbation du Plan Comptable General revise, JORF du 7 mai 1982 page 4355.

(18) Geary 1990, p. 144.

(19) もっとも、Colasse は、忠実な写像はフランス独特の概念であり、疑いもなく、イギリスの「真実かつ公正な概観」からかけ離れたものであると指摘していた(Colasse 1997, p.689, note 1)。また、Doyen 1981 及び Doyen 1984 も参照。

(20) 正規性の原則は、会計実務から帰納された、明文化されていない会計原則が存在することを示しており(Wagner 2000, S. 29-30)、この原則は、計算書類が法律、規則ならびに商慣行及び専門家の慣行を遵守することとして広義に捉えられるべきであると解されている(1983 年調和化法 16 条 1 項参照)。他方、誠実性の原則は、原則及びルールを解釈するにあたって適用される規範的要素から成り、計算書類の作成の文脈において、厳密に経済的な視点を採用することを含意するものではない(Wagner 2000, S. 28)。正規性と誠実性をめぐる見解については、たとえば、Goré 1973; Raffeeau/ Dufils/ Gonzalez 1979, p.17-19; Raffeeau/Dufils/Corre 1980, p.66-67; Doyen 1981, p.55; Raffeeau/ Dufils/Corre 1984; Colasse 1984, p.158; Pham 1984, p.114-116; 森川 1986, 247-249 頁など参照。

(21) これを捉えて、Colasse は、立法者は古いものと新しいものとの、なじみのあるものとエキゾチックなものとの複合体を創造したと評価した(Colasse 1997, p. 682)。また、Raybaud も正規性の原則と誠実性の原則とが新しい立法に取り入れられたことから、忠実な写像は古く、同時に新しい概念であると評価した(Raybaud 1992, p. 394-395)。

(22) Colasse 1997, p.685. また、Raffeeau/ Dufils/ Corre 1984, p.96. 忠実な写像は新しくエキゾチックなものであり、かつ、EC 会社法第 4 号指令においても(真実かつ公正な概観及びそれが欧州諸国でどのように国内法化されたかにつき、たとえば、Nobes 1993 及び Kloos 1993 参照)、フランスの法文においても特定されなかったことから、忠実な写像の概念は解釈の対象となった(Colasse 1997, p. 682; Geary 1990, p. 145)。

(23) この見解に対する批評として、たとえば、Pasqualini/Castel 1993, p. 13-15。

(24) Révision du plan comptable générale et IVème directive européenne, *Revue française de comptabilité*, n° 83, mai-juin 1978: 200-252 も参照。

(25) Alexander/Burlaud 1993, p. 16.

(26) すでに、Fleury-Ravarin が提出した 1921 年の法案(Proposition de loi no 2600 (annexe au procès-verbal de la deuxième séance de la Chambre des députés du 29 avril 1921) relative à l'établissement du bilan dans les sociétés par actions)には、株式会社の貸借対照表がその財産の可能な限り忠実な写像(une image aussi fidèle que possible)を提供することを要求する条項が含まれていたが、立法には至らなかった。

(27) Ordre des experts-comptables et des comptables agréés 1981, p.241.

(28) Dumontier/Raffournier 1989, p. 28; Geary 1990, p. 145; Colasse 1997, p. 686; Hoarau 2003, p. 39; Bouloc 2005, p. 35.

(29) もっとも、年度決算書は、「プラン・コンタブル・ジェネラルの規定に従って作成されなければならない。それらは、いかなる場合においても、たとえ、そうするために、ある場合には、プラン・コンタブル・ジェネラルの規定を放棄または適用除外しなければならないことがあっても、企業の財産及び財政状態の忠実な写像を提供しなければならない。そのような放棄または適用除外は計算書類に対する注記において特定され、かつ、詳細な説明が与えられなければならない」と定めていた(p.II.61)。

(30) Goré 1975, p. 17-20; Hamon 1978, p. 30; Béthoux/Burner 1981, p. 33-34; Pinoteau 1981, p. 9-12; Ordre des experts-comptables et des comptables agréés 1981, p. 47 et 187-193; de Cambourg 1982, p. 3-4; Cordoliani 1983, p. 493; Thévenot 1984, p. 3-5; Lagarrigue/Pavie 1984, p. 53-54; Lacombe 1984, p. 311-318; Usunier 1983, p. 44-46; Matt/Mikol 1986, p. 42-44.

(31) Cf. Goré 1973, p.170.

(32) Arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable.

(33) Arrêté du 8 septembre 2014 portant homologation des règlements n° 2014-1 du 14 janvier 2014, n° 2014-2 du 6 février 2014, n° 2014-3 du 5 juin 2014 et n° 2014-4 du 5 juin 2014 de l'Autorité des normes comptables.

(34) Gazette du Palais, 1983, 2, 496, note Fontbressin P.; Revue de jurisprudence commerciale 1983, 258, note Gaudemet-Tallon, H.; Revue critique de droit international privé 1984, 93, note Synvet H..

(35) Gazette du Palais 1995, 1, 100; Revue des sociétés 1994, 735, note Medus J.-L.; Droit des sociétés 1995, n°105, note Hovasse, H.. 詳細については、BEFEC, 1994 も参照。

(36) *Bulletin mensuel de la Commission des opérations de bourse*, n°271 (juillet - août 1993).

(37) 当該事案においては、銀行が資本証券の所有権をある企業のために取得し、銀行は書面で同種の証券を一定の日にあらかじめ定められた価格で当該企業に売り渡すことを、当該企業は銀行から購入することを約するという契約であった。

(38) Colasse 1997, p.688.

(39) Pham 1984, p.117-119.

(4) Finielz, R. (directeur des affaires criminelles et des grâces), Présentation des principales dispositions de l'ordonnance n° 2001-350 du 19 avril 2001 relative au code de la mutualité, *Bulletin officiel du ministère de la justice*, n°84 (2001) <<http://www.justice.gouv.fr/bulletin-officiel/dacg84a.htm>>.

(41) もっとも、現行法の下では、忠実な写像を与えないことは、株式会社及び有限会社による不正確な計算書類の提供(délit "présentation de bilan inexact")として、刑事罰の対象となりうるのみならず(商法典 L241-3-3 条, L242-6-2 条, L241-9 条及び L249-1 条)、会社が支払不能となった場

合に破産犯罪として処罰されることにつながることもある(商法典 L654-1 条から L654-6 条まで)。

(42) Soh 1989, p.1. *See also* Tweedie 1988.

(43) これに伴って、301 条 6 項及び 8 項によって要求されていた記載・説明は不要とされた。

(44) *See also* Parker/Peirson /Ramsay 1987, p.243; McGregor 1992, p. 69-70; Deegan/Kent/Lin 1994. なお、会社・証券全国委員会の議長であった Bosch は、「会社の取締役会が、その見解によれば、ある会計処理が真実かつ公正な概観を示すという決定を行い、公認された監査人がその計算書類に署名するというのであれば、裁判所は取締役会のビジネス・ジャッジメントを覆すことには躊躇するであろう」と指摘していた (Bosch 1990, p. 122)。

(45) このような立法に対しては、離脱規定がスケープゴートとされたと評価する見解も有力である (Craig/Clarke 1993, p. 59)。また、Clarke/Craig は、この改正により、「会社はいまや定められた会計基準に従わなければならない。そうすることが真実でも公正でもない、説明できるものでもなく役に立つものでもない結果を生じさせるとしても。いまや創造的会計が強制されているのだ！」と指摘している (Clarke/Craig 1992, p. 129)。

参考文献

- (1) Alexander, David/Burlaud, Alain (1993) Existe-t-il une ou plusieurs image(s) fidèle(s) en Europe?, *Revue de droit comptable*, n° 93-2: 5-34.
- (2) Barthes de Ruyter, Georges/Gelard, Gilbert (1992) L'abus de droit: une arme contre la comptabilité creative, *Revue française de comptabilité*, n° 238: 31-35.
- (3) BEFEC (Bureau fificiaire d'expertise comptable et de contrôle) (1994) Portage et autres engagements: les enseignements d'une premiere jurisprudence comptable, *Bulletin comptable et financier*, n°63: 33-37.
- (4) Béthoux, Raymond / Burner, Jean (1981), Image fidèle et nouveau plan comptable, *Analyse financière*, n°44: 27-38.
- (5) Bosch, Henry (1990) *The Workings of Watchdog*, William Heinemann Australia.
- (6) Bouloc, Bernard (2005) L'incidence des normes européennes sur les normes comptables, *Revue des sociétés*, n° 1/2005: 31-44.
- (7) Caudron, J. (1984) L'image fidèle: miroir ou mirage?, *La revue du commissaire aux comptes*, n° 84-2: 5-36.
- (8) Chantiri, Rouba (2000) *Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables: une étude comparée des processus français et britannique*.
- (9) Christophe, Bernard (1987) L'annexe: contre-indications et nouveaux horizons, in: *Comptabilité et systemes d'information pour la gestion. Actes du VIII^{ème} congrès de l' Association Française de Comptabilité (AFC)*: 446-465.
- (10) Clarke, Frank L. / Craig, Russell J. (1992) Are Current Accounting Practices Ready for Workplace Bargaining?, in: *Australian Centre for Industrial Relations Research and Teaching*

- (ACIRRT), University of Sydney and Centre for Economic Policy Research (CEPR), Australian National University (eds.), *National Wages Policy and Workplace Wage Determination - the critical issues* (Proceedings from National Wages Policy and Workplace Wage Determination - the Critical Issues Conference, held in Melbourne, May 28th and 29th 1992, organised by ACIRRT & CEPR), University of Sydney, ACIRRT.
- (11) Colasse, Bernard (1984) *Une présentation de la comptabilité générale des entreprises*, Economica.
- (12) Colasse, Bernard (1991) Par-delà le modèle comptable normalisé, in: *La recherche en comptabilité*, Conseil National de la Comptabilité: 86-96.
- (13) Colasse, Bernard (1997) The French notion of the image fidèle: the power of words, *European Accounting Review*, vol.6, no.4: 681-691.
- (14) Colasse, Bernard/Standish, Peter (1998) De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 1998/2 (tome 4): 5-27.
- (15) Cordoliani, H.F.A. (1983) Les nouvelles obligations comptables des entreprises (loi du 30 avril 1983), *Semaine juridique, Édition commerce et industrie*, 1983, II, n° 14060: 487-509.
- (16) Craig, Russell J. /Clarke, Frank L. (1993) Phases in Australian Accounting Standards Setting: Control, Capture, Co-existence and Coercion, *Australian Journal of Corporate Law*, vol. 3, no. 1: 50-66.
- (17) de Cambourg, Patrick (1982), La notion d'image fidèle, *Échanges* (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion: DFCG), n°58
- (18) Deegan, Craig/Kent,Pamela/Lin, Ching-Ju Lin (1994) The True and Fair View: a study of Australian auditors' application of the concept, *Australian Accounting Review*, vol. 4, no. 1: 2-12.
- (19) Delesalle Éric (2014) Abécédaire de vingt-six lettres comptables, *Les Petites Affiches*, n° 189: 4-8.
- (20) Doyen, Simone (1981) La fiabilité des comptes sociaux. Réflexions sur la notion de fidélité, *Gazette du Palais* 1981, 1: 55-56.
- (21) Doyen, Simone (1984) L'exigence d'image fidèle face à la réforme du code de commerce et la loi sur les sociétés, *Gazette du Palais* 1984, 1: 211-214.
- (22) du Pontavice, Emmanuel (1984) Le droit comptable français en 1984; réflexions sur une réforme comptable majeure, *Revue française de comptabilité*, n°150: 381-393.
- (23) Dumontier, Pascal/Raffournier, Bernhard (1989) L'information comptable: Pour qui? Pour quoi?, *Revue française de gestion*, n° 73: 23-29.
- (24) Geary, Michael K. (1990) Image fidèle et prééminence du fond économique sur la forme juridique, in: Trésarrieu, Jean-Philippe (dir.), *Réflexions sur la Comptabilité, Hommage à Bertrand Illiers*, Economica: 143-148.
- (25) Goré, François (1973) Les notions de régularité et de sincérité des comptes, *Revue française de*

comptabilité, n°25: 167-171.

(26) Goré, François (1975) L'entreprise devant la loi: Réguliers et sincères, *Bulletin du Conseil National du Patronat Français*, septembre 1975: 17-18.

(27) Hamon, Pierre (1978) *La quatrième directive: ses incidences sur la présentation des comptes des sociétés françaises*, Éditions Hommes et techniques,

(28) Hoarau, Christian (2003) Place et rôle de la normalisation comptable en France, *Revue française de gestion*, tome 29, n° 147: 33-47.

(29) 木下勇二 (2018) 『連単分離の会計システム』法政大学出版局。

(30) Kloos, Gerhard (1993) *Die Transformation der 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft : eine Analyse der verbliebenen Rechnungslegungsunterschiede aufgrund von nationalen Wahlrechtsausnutzungen*, Duncker und Humblot.

(31) 黒田全紀 (1989) 『EC 会計制度調和化論』有斐閣。

(32) Lacombe, Jean (1984) Régularité, et sincérité des comptes et image fidèle de l'entreprise: la quadrature du cercle?, in: *Aspects actuels du droit commercial français : études dédiées à Rene Roblot*, LGDJ, 311-324.

(33) Lagarrigue, Jean-Pierre/Pavie, Albert (1984) *Le droit comptable*, t. 1: Les sources, Edition S.A..

(34) McGregor, Warren (1992) True and Fair View – an accounting anachronism, *Australian Accountant* (February): 68-71.

(35) Lauzel, Pierre (1983) Nouveau plan comptable. L'image fidèle, *Échanges DFCG*, n° 63.

(36) Matt, Jean-Michel / Mikol, Alain (1986) L'image fidèle, la doctrine et la loi, *Revue française de comptabilité*, n° 174: 39-50.

(37) Moore, Martin (2008) *The True and Fair Requirement Revisited*, Opinion, 21 April 2008.

(38) 森川八州男 (1986) 『フランス公表会計制度の再編』商学論叢68巻3～7号, 235-252頁。

(39) 野村健太郎 (1991) 『プラン・コンタブル・ジェネラルに関する研究: 会計標準化の視点からの考察』。

(40) Nobes, Christopher (1993) The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive, *Accounting and Business Research*, Vol. 24 (Winter), issue 93: 35-48.

(41) Ordre des experts-comptables et des comptables agréés (1981) *Les principes comptables fondamentaux*, Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés.

(42) Parker, Robert Henry /Pierson, Graham /Ramsey, Alan L. (1987) Australian Accounting Standards and the Law, *Company and Securities Law Journal*, vol.5, 231-246.

(43) Pasqualini, François (1992) *Le principe de l'image fidèle en droit comptable*, Editions Litec.

(44) Pasqualini, François/Castel, Robert (1993) Le dixième anniversaire de la loi comptable, *Revue de droit comptable*, n° 93-1: 5-18.

(45) Pham, Dang (1984) A true and fair view: a French perspective, in: Gray, Sidney John/

- Coenenberg, Adolf Gerhard (eds.), *EEC Accounting harmonization: Implementation and Impact of the Fourth Directive*, North Holland: 113-126.
- (46) Piniot M.C. (1990) Où l'on reparle de l'image fidèle: le récent débat sur la *defeasance*, in: Trésarrieu, Jean-Philippe (dir.), *Réflexions sur la Comptabilité, Hommage à Bertrand Illiers*, *Economica*: 155-163.
- (47) Pinoteau, C. (1981) L'image fidèle, *Les Petites Affiches*, n° 118: 9-12.
- (48) Raffegeau, Jean/ Dufils, Pierre/ Gonzalez, Ramon (1979) *Audit et contrôle des comptes*, Publi-Union.
- (49) Raffegeau, Jean/Dufils, Pierre/Corre, Jean (1980) *Guide pratique et étude méthodologique du plan comptable révisé*, Editions Francis Lefebvre.
- (50) Raffegeau, Jean/ Dufils, Pierre / Corre, Jean (1984) *Mémento Pratique Francis Lefebvre - Comptable 1984: traité des normes et réglementations comptables applicables aux entreprises industrielles et commerciales en France*, Editions Francis Lefebvre.
- (51) Raybaud, Joseph (1992) Les principes comptables, in: Helfer, Jean-Pierre/ Orsoni, Jacques (coord.), Batteau, Pierre *et al.* (dir.), *Encyclopédie du Management*, Tome II, Vuibert: 386-404.
- (52) Raybaud-Ttirillo, Brigitte (1993) *Le modèle comptable patrimonial: les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Vulbert.
- (53) Scheid, Jean-Claude/ Standish, Peter (1989) La normalisation comptable: sa perception dans le Monde anglophone et en France, *Revue française de comptabilité*, n° 201: 90-99.
- (54) Soh, D. (1989) AARF Hits out at NCSC's 'Veto Power', *New Accountant*, 18 May 1989: 1.
- (55) Standish, Peter (1991) Financial reporting in France, in: Nobes C./Parker R. (eds), *Comparative International Accounting*, Prentice Hall International.
- (56) Thévenot, Martial (1984) Nouveau plan comptable: la contribution de l'annexe à l'image fidèle, *L'actualité fiduciaire*, n° 665 (juin): 3-5.
- (57) Tweedie, David (1988) True and Fair v. The Rule Book: which is the answer to creative accounting, *Pacific Accounting Review*, vol. 1, no. 1: 1-21.
- (58) Usunier, Jean, (1983) Image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, *Echanges DFCG*, n° 63: 44-46.
- (59) Viander, Alain /de Lauzainghein, Christian (1993) *Droit comptable*, Dalloz.
- (60) Wagner, Steffen (2000) *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in Frankreich*, IDW-Verlag
- (61) Walton Peter (1986) L'image fidèle en comptabilité anglaise: the "true and fair view", in: *Les fondements de la comptabilité*, Association Française de Comptabilité: 89-97.
- (62) 弥永真生 (2013) 『会計基準と法』 中央経済社。
- (63) 吉岡正道 (1987) 「フランスにおける『忠実な写像概念』」 明治大学大学院紀要経営学篇24集: 253-267。
- (64) 吉岡正道 (2005) 『フランス会計原則の史的展開—基本原則の確立と変遷—』 森山書店。

第4章 公会計制度への波及

曾場 七恵 (名古屋学院大学)

4-0.はじめに

国際会計基準（IAS：International Accounting Standards）および国際財務報告基準（IFRS：International Financial Reporting Standards）が企業会計においてグローバル・スタンダードとしての役割を果たして久しい（両基準を合わせて、以下ではIAS／IFRSと表記する）。IAS／IFRSの台頭は世界各国の会計制度の変革をもたらしたが、その影響は企業会計に留まらず公会計の領域にまで及ぶ。本章では、国際的な会計基準が公会計制度に及ぼす影響とその効果に着目し、第1に国際公会計基準（IPSAS：International Public Sector Accounting Standards）を、第2にフランスの公会計制度を事例に取り上げ検証する。

ここで本章における公会計を定義すると、利益の稼得を目的としない非営利組織、かつ公共性の高い事業を行う組織の会計をいい、具体的には国および地方自治体を指す。私的部門と公的部門ではその行動原理および目的は異なるため、会計基準の概念にも相違がある。経済主体の目的を例に挙げると、私的部門は「利益の稼得」であるのに対し、公的部門では「公共の福祉の増大」であり利益追求をしない。アカウンタビリティの解除対象となる会計情報の利用者の例においても、私的部門では株主や債権者のように自己の意思決定によって当該企業の資金提供者になった利害関係者であるのに対し、公的部門では国民や住民という納税者であるが、納税者は納税への意思決定を有していない。このように私的部門と公的部門では様々な箇所において違いがみられるものの、同じ社会に存立する組織体として、国際化社会にどのように対応すべきなのかという同じ問題を抱えている。

4-1. 会計制度の国際化

4-1-0.ヨーロッパ諸国における企業会計への影響

国際化社会において、会計の領域ではグローバル・スタンダードとしての会計基準は私的部門が先行して設立された。私的部門では、1973年にオーストラリア、カナダ、フランス、西ドイツ（当時）、日本、メキシコ、オランダ、イギリス、アイルランドの世界9カ国の職業会計士団体が集まり、国際会計基準委員会（IASC：International Accounting Standards Committee）が結成された。IASCは財務諸表の作成・公表にあたり準拠すべき会計基準として国際会計基準（IAS：International Accounting Standards）を公表したが、会計士団体の集まり設定した会計基準では法的強制力を持たないために

その影響力は低かった。

1980 年代末頃より、証券監督業者国際機構（IOSCO：International Organization of Securities Commissions）が国際資本市場における財務報告制度を整備するために IAS を支持したことで、IAS の遵守が促進された。その後 2001 年に IASC は国際会計基準審議会（IASB：International Accounting Standards Board）に組織改編し、それに伴い新たな国際基準として国際財務報告基準（IFRS：International Financial Reporting Standards）を設定した。IFRS は IAS を継承しており、両者を合わせて国際会計基準（IAS／IFRS または IFRSs）と呼ばれている。

ヨーロッパの企業会計に国際的な会計概念の影響がみられる転機として、1973 年拡大 EC の発足と EC 第 4 号指令が挙げられる。拡大 EC によりイギリスが加盟したことで、EC の会計概念は従来のドイツ型「正規の簿記の諸原則（GoB）からイギリス型「真実かつ公正な外観（TFV：true and fair view / image fidèle）へと変更された。これに伴い、EC 加盟国では国内の会計制度を EC と調和するために国内法の改正が必要となり、フランスにおいても、1982 年に国内の企業会計規則（PCG：Plan Comptable Général）を改正した。

その後、2001 年に国際会計基準審議会（IASB）への改組と国際財務報告基準（IFRS）が公表され、同じく改組した EU は 2005 年度より域内上場企業に対し IFRS に基づく財務諸表の公表の義務づけがなされた。

4-1-2.公会計への影響～IAS/IFRS から IPSAS へ～

一方の公的部門では、1986 年に IAS/IFRS の設定組織である国際会計士連盟（IFAC：International Federation of Accountants）内に、公的部門委員会（PSC：Public Sector Committee）が設立され、公的組織の会計のグローバル化が流行した。2004 年には IFAC の常設機関のひとつとして国際公会計基準審議会（IPSASB：International Public Sector Accounting Standards Board）が発足した。2006 年、IPSASB により、公的部門に適用される国際公会計基準（IPSAS：International Public sector Accounting Standards）が公表され、現在に至るまで公会計のグローバルが見受けられるようになった。

公的部門の組織において適用される会計制度は、当組織が所属する国の法制度に基づき行われているため、会計基準を統一することは国家主権の侵害になり得る。そのため私的部門ほど世界共通の会計基準の必要性はなかったのであるが、IPSASB は IAS／IFRS を基礎に会計基準を作成してきた。その目的は、高品質な公的部門の財務報告基準を開発し、国内外の会計基準を収斂させ、世界の財務報告の品質と統一性を強化することで公益に質することを掲げている。表 1. では IPSAS と IAS/IFRS の対応関係を示す。

表 1. IPSAS と IAS/IFRS の比較

IPSAS	IPSASの標題	IAS/IFRS との対応
IPSAS 1	財務諸表の表示	IAS 1
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	IAS 7
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	IAS 8
IPSAS 4	外国為替レートの変動の影響	IAS 21
IPSAS 5	借入費用	IAS 23
IPSAS 6	連結及び個別財務諸表	IAS 27
IPSAS 7	関連法人に対する投資	IAS 28
IPSAS 8	ジョイント・ベンチャーに対する持分	IAS 31
IPSAS 9	交換取引から生ずる収益	IAS 18
IPSAS 10	超インフレ経済下における財務報告	IAS 29
IPSAS 11	工事契約	IAS 11
IPSAS 12	棚卸資産	IAS 2
IPSAS 13	リース会計	IAS 17
IPSAS 14	後発事象	IAS 10
IPSAS 15	金融商品：開示と表示	IAS 32
IPSAS 16	投資不動産	IAS 40
IPSAS 17	有形固定資産	IAS 16
IPSAS 18	セグメント別報告	IAS 14
IPSAS 19	引当金、偶発債務および偶発資産	IAS 37
IPSAS 20	特別利害関係の開示	IAS 24
IPSAS 21	非資金生成資産の減損	IAS 36
IPSAS 22	一般政府部門に関する財務諸表の開示	—
IPSAS 23	非交換取引から生ずる収益（税および移転）	—
IPSAS 24	財務報告書における予算情報の提供	—
IPSAS 25	従業員給付	IAS 19
IPSAS 26	資金生成資産の減損	IAS 36
IPSAS 27	農業	IAS 41
IPSAS 28	金融商品：表示	IAS 32
IPSAS 29	金融商品：認識と測定	IAS 39
IPSAS 30	金融商品：開示	IFRS 7
IPSAS 31	無形固定資産	IAS 38
IPSAS 32	サービス譲与契約	IFRIC 12
IPSAS 33	IPSASsへの初期適用	IFRS 1
IPSAS 34	個別財務諸表	IAS 27
IPSAS 35	連結財務諸表	IFRS 10
IPSAS 36	関連会社およびジョイント・ベンチャーへの投資	IAS 28
IPSAS 37	ジョイント・アレンジメント	IFRS 11
IPSAS 38	その他の企業に対する持分の開示	IFRS 12
IPSAS 39	従業員給付	IAS 19
IPSAS 40	公的部門の連結	IFRS 3
IPSAS 41	金融商品	IFRS 9
IPSAS 42	社会的便益	—

出所：IPSASBのHPに基づき曾場作成。

※第17号までは日本公認会計士協会の訳を利用した。

IPSASも2006年の公表以降に基準の改正と追加を重ねており、IPSAS第15号「金融商品：開示と表示 Financial Instruments: Disclosure and Presentation）」は第28

号「金融商品：表示 (Financial Instruments: Presentation)」と第 30 号「金融商品：開示 (Financial Instruments: Disclosures)」に置き換え、また、IPSAS 第 25 号「従業員給付 (Employee Benefits)」は第 39 号「従業員給付 (Employee Benefits)」に置き換えられた。IPSAS 第 40 号「公的部門の連結 (Public Sector Combinations)」と IFRS 第 3 号「企業結合 (Business Combinations)」に関しては部分的に対応すると示されている。

IPSASB と IPSAS の名称が示すとおり、公会計の国際基準名とその設定主体名は IASB と IAS を模している。会計基準の内容も IAS/IFRS を踏襲したものが多く、IPSAS は IAS/IFRS の内容を参考として開発されたのである。表 2. では IPSAS と IAS/IFRS で作成・開示を求める財務情報を比較しているが、その内容は酷似していることから私的部門と公的部門の組織の違いはあれども両者の基準の関係は深いことがいえよう。

表 2. IPSAS と IAS/IFRS の財務諸表の比較

IAS/IFRSの財務諸表	IPSASの財務諸表
一般目的財務諸表 General Purpose Financial Reports	一般目的財務諸表 General Purpose Financial Reports
①財政状態計算書（貸借対照表） statement of financial position	①財政状態計算書 statement of financial position
②包括利益計算書（損益計算書） statement of profit or loss and other comprehensive income	②財務業績計算書 statement of financial performance
③持分変動計算書 statement of changes in equity	③純資産・持分変動計算書 statement of changes in net assets/equity
④キャッシュフロー計算書 statement of cash flows	④キャッシュフロー計算書 cash flow statement
⑤注記 notes	⑤注記 notes

出所：IPSASB および IASB の HP に基づき曾場作成。

IPSAS は国家のみならず経済開発協力機構、北大西洋条約機構、国際連合や世界銀行等の国際的な支援機構および政府関係機関において導入がなされている。2010 年のギリシャ・ショック以降、政府の債務危機が大きく注目されるようになった。これまで

「PIIGS」と称される国々のような財政危機を懸念される国はあったものの、実際に破綻する国があらわれたことで世界の危機意識が高まり、各国政府は効果的かつ効率的な財務報告と財政管理を実現するために、公会計改革を実施し、その一環として IPSAS の採用を検討する国も増加した。

また、近年の公的部門の会計では、ニュー・パブリック・マネジメント (NPM: New Public Management) の考えを採用した公会計の改革が実施されている。1970 年代以降に提唱されたこの新しい行政運営理論に基づく行財政改革の実施に伴い、公会計の改革が世界各地で執り行われた。NPM 理論のもとでは、国民や市民は顧客であり、行政はそれに対するサービス提供機関として捉えていることから、民間企業の会計基準を行政機関に当てはめることが可能であるとの根拠となっている。現在、IPSAS は世界銀行や WHO 等の国際機関をはじめ、ニュージーランドやカナダ等の国および地方自治体で採用されている。

4-2. フランス公会計の国際化

4-2-0. フランス公会計の特徴

フランスの国の公会計制度の特徴として、制度形成および改革には法的整備が付随していることに特徴があり、その歴史はナポレオン 3 世が公会計に関する法律を制定した 19 世紀まで遡ることができる。近代的な公会計制度の形成に焦点を当てるならば、1959 年 1 月 2 日に「1959 年オルドナンス (1^{er} ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances)」と称する公的部門全体の財政に関する法律を制定した。また、1962 年 12 月 29 日には 1959 年オルドナンスのうち公会計領域の内容を補足した「1962 年デクレ (Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique)」が制定されており、この 2 つの法規制を元にフランスの公会計制度は形成されてきた。2001 年 8 月 1 日に国の公会計制度の改革として、1959 年デクレは「LOLF (lois organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois)」として法改正がなされ、1962 年デクレに対しては 2012 年に 11 月 7 日に「予算および公会計の管理に関する政令 (GBCP : Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique)」として改正されていることから、近代におけるフランスの国の公会計改革には 50 年以上の期間を用いて公会計の体制を法的に整備していることがわかる。

近年のフランス公会計の改革は 1980 年代に大きな転機が訪れた。フランス国内の事情においては、1982 年、フランスでは中央集権国家としての体制を地方分権化と地方分散化によって解体し、それに伴う地方自治体の財政運営の改良に向けた公会計改革が 1994 年から国に先行して実施された。

国外の事情を鑑みると、1991 年マーストリヒト条約により、単一通貨ユーロの創設をはじめ経済統制の規定が締結された。この条約によって EU 加盟国には財政赤字及び

公的債務の減少を義務づけられたのであるが、フランスでは他の加盟国と比べて財政赤字の規模が大きく、健全な行財政運営を実施しているとはいえない状況にあった。そのため、財政の透明性を高めるべく、国レベルでの行財政改革が実施された。その一環として公会計の改革もなされた。

2001 年 LOLF に基づく国の公会計制度の改革では、フランスの国の公会計の改革にあたり企業会計の概念を導入し、2006 年度から発生主義に基づいた財務書類を作成し公表している。この国の改革では、公的資金を用いる財政政策ならびに公共サービスの効率性、効果性、品質の向上を目的とし、①法律の改正、②会計基準の創設、③会計システムの再編という 3 つの柱での改革を実施した。

4-2-1.国の会計改革と会計基準の設立

現在、フランスの公的部門の運営および会計に関する情報は共和国憲法と「予算および公会計の管理に関する政令（GBCP）」を基軸として、組織ごとに法規定や会計基準を保有する。2006 年度より国では LOLF 法により発生主義に基づく会計を実施しているが、構造としては予算段階、執行段階、執行結果の段階ごとに異なる会計概念を適用している。

予算編成の段階では「予算会計（comptabilité budgétaire）」では現金の収支に注目する現金収支会計が適用され、予算の執行段階である「財務会計（comptabilité générale）」では予算の執行結果を発生主義会計に基づいて記録する。執行結果を評価、分析をする段階である「コスト分析会計（comptabilité d'analyse des coûts）」では、その分析に応じて現金収支会計を用いた予算会計の情報と発生主義会計を用いた財務会計の両方の情報を利用する。

このような結果からフランスの国の会計は「3つの会計」に分かれているとの紹介が日本ではなされているが、それぞれの会計の位置づけは同位ではなく、発生主義である財務会計を中心に、必要な情報の部分で別の段階とリンクする仕組みとなっている。例えば、予算会計では会計年度内の予算支出と収入の差額を記録するが、財務会計では費用・収益を考慮した資産・負債差額として純資産額を算出する。この場合、減価償却や引当金等の実際に現金の支出を伴わない発生主義に基づく行為が財務会計では記録される。

また、フランスの国における公会計改革では、法制度の改正（LOLF）他に、会計基準（RNCE）の策定および会計システム（Chorus）の整備も同時に実施していることに注目される。会計基準については後述するが、新しい会計システム（Chorus）は 2012 年度から本格始動している。このシステムは LOLF が目指す予算・会計制度の改革を現場にも浸透させるため、かねて業務フローごとに乱立していた会計システムを統合した。これにより、経理・税務・支払・経費・不動産・現金出納等の多くの分野において政府の一元的な財務管理を可能とし、会計帳簿のペーパーレス化が図られた。法制度とともに

に会計情報誌システムの基盤整備をすることで、フランスの国の公会計改革は安定的に進行したと評価される。

4-3. 会計基準の国際化

4-3-0. 国際的な会計潮流の影響～IPSAS から RNCE へ～

上述の LOLF 改革の①において、フランスの国の公会計に関連する法改正がなされるのだが、そこでは元来区別されてきた私的部門と公的部門を、会計原則 PCG に準拠することで標準化を図った。LOLF 第 30 条では、「国の財務会計に適用される規則は、その活動の特殊性による場合を除き、企業に適用される規則と区別されない」と規定した。この条文内にある「企業に適用される規則」というのは PCG、具体的には国際化の影響を受けた上で改正された 1982 年 PCG を示しているのである。1982 年版 PCG の序文には、「本規定は、プラン・コンタブル・ジェネラルが適用されるすべての主体の会計に係る」との規定が記されており、この「すべての主体」に公会計の対象組織が該当するとの判断し、国の財務諸表は PCG に則り作成し公表することが義務づけられたのである。私的部門と公的部門が同一の会原則に基づくことは、PCG に対する絶大なる信頼があり、フランスの会計制度の特徴ともいえよう。

この LOLF と PCG の関係性を示した法改正に関連して LOLF 改革②では、フランスの国として初めて公会計基準 (RNCE : Recueil des normes comptables de l'Etat) が創設された。この会計基準の設定主体は公会計規則基準化審議会 (CNoCP : Conseil de normalisation des comptes publics) という経済・財務大臣の諮問機関であり、基準の策定は公的組織が担っている。本基準の策定は、CNoCP の他に各省庁の代表、財務会計部門の代表、社会保障部門の代表、内務省の代表、有識者民間セクターの会計専門家、会計検査院 (CDC) 等総勢 20 人からなる会議で会議を実施し、多数決で意見の集約を行う。主に国内の主要組織の代表者が集い会計基準を策定をしているのだが、CNoCP は、フランスの国内会計基準である PCG と国際的な会計基準 IAS/IFRS および IPSAS を参考に RNCE を設定したと報告書にて明示しており、フランスの公会計に国際的な潮流が関係しているといえる。

表 3. に RNCE の基準の一覧表を提示する。RNCE は LOLF 改革が実施されて以降の 2004 年アレテによって創設されたが、当時は第 1 号から第 13 号「附属明細書に記載すべき債務負担行為」までの 13 の基準が制定された。

その後 2008 年に第 14 号「会計方針・会計上の見積の誤謬及び変更 (Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreur)」および第 15 号「会計閉鎖後の後発事象 (Les événements postérieurs à la clôture)」が追加され、2011 年には第 16 号「セグメント報告 (information sectorielle)」および第 17 号「(歴史的文化遺産 (Les biens historiques et culturels))」、2013 年

に第18号「公的サービス執行による諸契約(Le^s contrats concourant à la réalisation d'un service public)」、2015年に京都議定書の関係で第21号「温室効果ガスの排出による割り当て (Le^s quotas d'émission de gaz à effet de serre)」が追加され2021年現在、21の基準が存在する。

表 3. フランスの公会計基準「RNCE」

RNCE	RNCEの標題	IPSASとの対応	IAS/IFRSとの対応
RNCE 1	財務諸表 Les tas financiers	IPSAS 1	IAS 1,7
RNCE 2	費用 Les charges		
RNCE 3	統治権的收入 Les produits régaliens		
RNCE 4	經常收入・移転収入・財務収入 Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers	IPSAS 9	IAS 18
RNCE 5	無形固定資産 Les immobilisations incorporelles	IPSAS 31	IAS 38
RNCE 6	有形固定資産 Les immobilisations corporelles	IPSAS 13,17	IAS 16,17
RNCE 7	金融資産 Les immobilisations financières	IPSAS 6	IAS 27
RNCE 8	棚卸資産 Les stocks	IPSAS 12	IAS 2
RNCE 9	流動資産 Les créances de l'actif circulant		
RNCE 10	国庫取引 Les composantes de la trésorerie		
RNCE 11	金融債務と金融派生商品 Les dettes financières et les instruments financiers à terme		
RNCE 12	非金融債務 Les passifs non financiers		
RNCE 13	附属明細書に記載すべき債務負担行為 Les engagements à mentionner dans l'annexe		
RNCE 14	会計方針・会計上の見積の誤謬及び変更 Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs	IPSAS 3	IAS 8
RNCE 15	会計閉鎖後の後発事象 Les événements postérieurs à la clôture	IPSAS 14	IAS 10
RNCE 16	セグメント報告 Information sectorielle	IPSAS 18	IAS 8
RNCE 17	歴史文化遺産 Les biens historiques et culturels	IPSAS 17	
RNCE 18	公的サービス執行による諸契約 Les contrats concourant à la réalisation d'un service public	IPSAS 32	
RNCE 21	温室効果ガスの排出による割り当て Les quotas d'émission de gaz à effet de serre		

出所：CNoCP の HP に基づき筆者作成

4-3-1. IPSAS とフランス（国）における公会計情報の比較

以上、公会計における国際化の変遷を概観することで、IAS/IFRS の効果は IPSAS を通し各国の公会計制度に至るまで波及していることが見受けられた。国や地方自治体では、そもそも財務諸表の作成ならびに公表を義務づけていなかったケースが多く、現金収支のみ記録をしてきた。公会計を改革するにあたり、複式簿記と発生主義概念を導入することで現金収支以外の活動を認識し、資産や負債を貨幣額で評価することで財政の健全化を図ることを可能とした。

このような根本的な会計改革を実施するにあたり、企業会計のノウハウを活用することでより効果的な制度の確立を目指したために、IPSAS は IAS/IFRS の基準内容を踏襲している部分が多い。前述にて、IAS/IFRS が求める財務諸表と IPSAS のそれとは酷似しているが、IPSAS と RNCE に基づくフランスの財務諸表では違いがみられる。表 4. では、両基準が求める公会計情報を比較表示する。

表 4. IPSAS と RNCE の公表する財務情報の比較

IPSASの財務諸表 一般目的財務諸表 General Purpose Financial Reports	LOLFの財務諸表 財務書類 États financiers
①財政状態計算書 statement of financial position	①貸借対照表/純資産計算書 Le bilan de l'État / tableau de la situation nette
②財務業績計算書 statement of financial performance	②成果計算書 Le compte de résultat de l'État 2-1.純費用計算書 Le tableau des charges nettes 2-2.統治権の収益計算書 Le tableau des produits régaliens nets 2-3.期間損益計算書 Le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice
③純資産・持分変動計算書 statement of changes in net assets/equity	③現金収支計算書 Le tableau des flux de trésorerie
④キャッシュフロー計算書 cash flow statement	④付属明細書 L'annex
⑤注記 notes	

出所：IASB および CNoCP の HP に基づき筆者作成

IPSAS と RNCE を比較すると、RNCE が求める財務情報では、公会計の特殊性をより反映している。主要な財務書類（政府一般計算書：CGE：Compte général de l'État）として①貸借対照表／純資産計算書（Le bilan de l'État / tableau de la situation nette）とし、IPSAS では貸借対照表を示す①財政状態計算書と③持分変動計算書が分かれているところ、フランスでは③に対応する書類がない代わりに、貸借対照表の部分に純資産計算書と付随

して表示している。フランス公会計における純資産は資産と負債の差額であり、資産は国に対して価値のあるプラスの財産（積極財産）、負債とは支払い義務のあるものと定義されている。したがって、IPSAS の③持分変動計算書に該当する財務書類はない。これはフランスの国の純資産に資本金勘定が存在せず、純粋に資産と負債の差額と規定していることによる。

次に、損益計算書に該当する IPSAS の②財務業績計算書は、RNCE では②成果計算書（Le compte de résultat de l'État）が対応するが、フランスでは会計年度内に発生した行政コスト情報を示す成果計算書をさらに 3 つの表に分割して構成している。

純費用計算書（Le tableau des charges nettes）においては、費用を経常費用、移転費用、財務費用の 3 つに区分し、それぞれの費用の純額を示す。統治権的収益計算書（Le tableau des produits régaliens nets）では、税収や罰金等に基づく収益の純額を示す。最終期間損益計算書（Le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice）は前述 2 つの計算書の情報を合わせ、純費用と統治権的収益の差額を示す。

このように、フランスの公会計基準の策定にあたり IPSAS をはじめ IAS/IFRS を参考にしたが、その基準をもとに作成される会計情報には、公的組織の特徴を踏まえて違いがみられる。

4. おわりに

本章では、IAS/IFRS が企業会計のみならず別の会計領域にまでその影響を与えていることを示唆すべく、公会計の領域、特にフランス公会計を事例に取り上げた。公会計の国際会計基準である IPSAS は IAS/IFRS の基準を踏襲して生成されており、公会計は、企業会計を追従してグローバル化を進行してきたと捉えることができよう。IPSAS と IAS/IFRS の類似性は、イギリスのように IAS/IFRS を地方自治体の公会計に直接適用を実施するケースもみられる程である。

フランスの場合、国の会計改革において IAS/IFRS および IPSAS を参考にしたことも周知の事実ではあるが、国内の企業会計原則 PCG の役割が大きいことが特徴といえる。公的組織の特徴や自国基準を尊重し、そのうえで国際的潮流に寄り添い国際基準を取り入れている姿勢は、日本にも参考となりうる。フランス会計の要となる会計原則 PCG において 1982 年の改正は EC 第 4 号指令が関連しており、会計の国際化は、従来の私的部門と公的部門の区別を超えてその影響がみられる。

参考文献

- (1) A.Barilari, M.Bouvier[2010], *La LOF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat*, 3^e édition, L.G.D.J.
- (2) I.Brusca, et.al. [2016], *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of*

Harmonization, Palgrave macmillan.

- (3) J-P.Camby [2011] , *La réforme du budget de l'État :La loi organique relative aux lois de finances 3^e édition*, L.G.D.J.
- (4) CDC [2011] , *La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances(LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives*, <http://www.ccomptes.fr/> .
- (5) C DC [2016] , *La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après*, <http://www.ccomptes.fr/>.
- (6) CNoCP [2021] , *Recueil des normes comptable de l'États*, <http://www.economie.gouv.fr/>.
- (7) X.Inglebert [2009] , *Manager avec la LOLF: Pratiques de la nouvelle gestion publique*, Groupe Revue Fiduciare.
- (8) IPSASB [2021], *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2021 edition*, <http://www.ipsasb.org>.
- (9) R.Jones and M.Pendlebury [2010], *Public Sector Accounting and Auditing 6edition*, Person Education Limited.
- (10) J -B.Mattre [2010] , *La nouvelle comptabilité publique*, L.G.D.J.
- (11) J-F.des Robert et J.Colibert [2008], *Les normes IPSAS et le secteur public*, DUNOD.
- (12) エアクレレン [2017] 『フランスにおける発生主義情報の活用と保証型財務検査の実態に関する調査研究』平成 28 年度会計検査院委託業務報告書。
- (13) 加藤達彦 [2002] 「フランスにおける国の会計制度と監査制度の改革」『明大商学論叢』第 84 巻第 4 号。
- (14) 加藤達彦 [2015] 「フランスにおける会計検査の新展開-最新の検査報告書における監査証明の分析から-」、『明大商学論叢』第 97 巻第 2 号。
- (15) 亀井孝文編著 [2012] 『ドイツ・フランスの公会計・監査制度』中央経済社。
- (16) 黒川保美 [2003] 「フランスにおける公会計制度の改革」、『会計検査研究』第 28 巻。
- (17) 柴健次編著 [2016] 『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版。
- (18) 曾場七恵 [2014] 「フランス行財政改革と公会計—新しい情報システムを中心として—」、『公会計研究』第 15 巻第 2 号。
- (19) 曾場七恵 [2015] 「我が国におけるフランス公会計の検討—企業会計との関連から—」、『南山総合政策研究』第 7 号。
- (20) 曾場七恵 [2017] 「公会計制度の改革：フランス LOLF 改革 10 年の検討—」、『名古屋学院大学論集：社会科学編』第 54 巻 1 号。
- (21) 中西一 [2009] 『フランス予算・公会計改革：公共政策としての公共経営』創成社。
- (22) 日本公認会計士協会[2009] 日本公認会計士協会国際公会計基準（IPSAS）の翻訳完了について (jicpa.or.jp)。
- (23) 野村健太郎編著 [2003] 『プラン・コンタブルの国際比較』中央経済社。
- (24) 山浦久司監修・東信男著 [2016] 『政府公会計の理論と実務-国の予算・決算制度、財産管理、政策。

第5章 連単分離と Plan Comptable Général

—フランスにおける IFRS 採用の現状—

藤井 秀樹（京都大学）

5-0.はじめに

フランス会計制度は、かつてほどではないにせよ、現在なお大陸型会計の根強い影響下にある。それはとりわけ、サヴァリー法以来の伝統を有する債権者保護（protection du créancier）の思想と、その発現を実務において支える慎重性の原則（principe de prudence）および貸借対照表財産性の原則（principe de patrimonialité du bilan）によって特徴づけられる。

フランスは、2002 年 6 月の IAS 規則の採択以降、こうした特徴を持つ伝統的な諸基準と IFRS の差異の縮小すなわちコンバージェンスに取り組むことはせず、連結財務諸表に適用する基準と個別財務諸表に適用する基準を分離する、いわゆる連単分離を選択した（大下[2018]）。それはごく簡単にいえば、連結財務諸表については IFRS に準拠した作成を求める一方で、個別財務諸表については自国基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル（Plan Comptable Général, 以下“PCG”）に準拠した作成を求めるというものである。

本稿の目的は、フランスにおける連単分離制度の現状の一端を、現地調査の結果も交えて紹介し、その今日的な特徴を素描することである。そのさいとくに、当該制度における PCG の位置づけに注目したい。わが国でも制度設計に関連して、連単分離という選択肢がしばしば話題にされてきた。本稿が、フランスの連単分離制度についての理解を深めることに、多少なりとも貢献するものとなれば幸甚である。

5-1.連単分離制度の概要

この節では、フランスにおける連単分離の制度を概観しておきたい⁽¹⁾。フランスにおける会計制度の基本的な枠組みは、商法典、EU 指令、EU 規則等によって形成されている。

ユーロネクスト上場法人には、IFRS に準拠して連結財務諸表を作成することが義務づけられている。非上場法人のうち、連結財務諸表を作成することが法定されている法人⁽²⁾には、CRC 規則第 99-02 号⁽³⁾または IFRS を選択適用して、連結財務諸表を作成することが義務づけられている。CRC 規則第 99-22 号は PCG をベースにして設定された基準で、IFRS よりも簡便とされている。以上が、連結財務諸表に関する制度のあらましであ

る⁽⁴⁾。

他方、フランスに本社を置く企業（いわゆるフランス企業）には、上場・非上場の別を問わず、PCG に準拠して個別財務諸表を作成することが義務づけられている。つまり、原則としてすべてのフランス企業に、自国基準である PCG に依拠した個別財務諸表の作成が義務づけられているのである。

以上をまとめると、表 1 のようになる。

表 1 フランスにおける連単分離制度の概要

	連結財務諸表	個別財務諸表
上場法人	IFRS	PCG
非上場法人		
連結財務諸表の作成が法定されている法人	CRC 規則第 99-02 号	PCG
その他	—	PCG

（出所）中小企業庁[2010]；大下[2018]等により作成。

5-2. ケーススタディ

5-2-0. SANOFI のプロフィール

筆者が現地調査のために訪問したのは、SANOFI（本社はパリ 8 区）である。同社は、製薬・バイオテクノロジーを主力事業とする多国籍企業であり、ユーロネクスト・パリとニューヨーク証券取引所（Nasdaq）に上場している（SANOFI [2019a]p. F-11）。

同社の日本での拠点は、現地法人として設立されたサノフィ株式会社（本社は東京、非上場）である。そのほか、日本企業との合弁会社として日医工サノフィ株式会社（ジェネリック医薬品事業）と久光サノフィ株式会社（アレルギー関連治療薬のマーケティング事業）を、100%子会社としてエスエス製薬株式会社を、傘下に擁している。これらの企業が、サノフィ・ジャパングループを形成している。以上の日本法人のうち、サノフィ株式会社、日医工サノフィ株式会社、エスエス製薬株式会社の 3 社が、主たる連結子会社とされている（SANOFI [2019b]p. 281）。

5-2-1. SANOFI の財務報告書

SANOFI の公式サイト⁽⁵⁾で入手可能な財務報告書は、①Form 20-F（SANOFI [2019a]）、②一般登録報告書（SANOFI [2019b]）、③半期財務報告書（SANOFI [2019c]）の 3 種類である⁽⁶⁾。このうち EU の制度的報告書として公表されているのは②である。したがって、この 3 種類の財務報告書のうち、本稿の厳密な意味での調査対象となるのは②のみである。しかし、以下では参考事例として、①③の調査結果も合わせて紹介する。

法令が定める通り、SANOFI では、連結財務諸表は IFRS に準拠して、個別財務諸表は

PCG に準拠して、それぞれ作成されている。ただし、個別財務諸表を開示しているのは、②のみである。①③では、個別財務諸表はその関連情報も含めて開示されていない。

会計制度における PCG の位置づけを代理的に示す事象として、各報告書における PCG（または Plan Comptable Général）という用語の使用回数に注目した。上掲の 3 種類の報告書について、その使用回数を調査した結果をまとめたのが、表 2 である。

表 2 財務報告書における IFRS と PCG の使用回数

	IFRS	PCG	総頁数
①Form 20-F	169	0	294 頁
②一般登録報告書	158	2	402 頁
③半期財務報告書	51	0	68 頁

（出所）各報告書により作成。

EU の制度的報告書を構成しない①③では、既述のように個別財務諸表は開示されていないため、当然のことながら PCG の使用回数はゼロである。しかし、個別財務諸表を開示している②においても、PCG の使用回数は 2 に過ぎない。これに対して、IFRS の使用回数は、①で 169、②で 158、③で 51 となっている。

以上のことから、フランスの会計制度（とりわけディスクロージャー制度）では、極めて明確な連結中心主義が採用されていることが理解される。ちなみに、②において、連結財務諸表のセクションに割り当てられているのは 111 頁であるのに対して、個別財務諸表のセクションに割り当てられているのは 34 頁である。後者は前者の約 3 分の 1 に過ぎない。この事実も、連結中心主義の採用を裏づける傍証となるであろう。総じて、連結財務諸表の報告に置かれた相対的なウエイトは、わが国におけるそれよりも、高いといえる。

5-2-2. SANOFI におけるヒアリング調査

筆者は、表 3 に示した要領で、SANOFI 本社でヒアリング調査を行った。ヒアリング回答者（interviewees）は、エマニュエル・ギヨマール氏（会計基準グループ部長）と、パトリック・ショカ氏（前副社長）である。以下に、ヒアリング回答者の回答内容を要約する。要約にあたっては、可能な限り回答者が回答したままを記す。

表 3 SANOFI 本社におけるヒアリングの概要

回答者	1.エマニュエル・ギヨマール氏 Mme. Emmanuelle Guyomard 専門企業会計長、会計基準グループ部長、公認会計士 Head of Corporate Technical Accounting, Directeur des Normes Comptables Groupe, CPA
	2.パトリック・ショカ氏 M. Patrick Chocat 前副社長・製造部門化学固形物製造技術担当

	VP Manufacturing Excellence & Engineering, Pharma Solids, Industrial Affairs
場 所	SANOFI 本社 HQ, 54, Rue La Boétie, 75008 Paris, France
日 時	2019 年 11 月 4 日 14 : 30~16:00

E. ギヨマール氏 IFRS 適用の影響は、金融業では大きいだろうが、製造業では、売上収益や売上原価の会計処理に IFRS とローカル GAAP に大きな相違はなく、影響は小さい。当社では持合い株（その他有価証券）はないので、包括利益に占めるその他の包括利益の割合は大きくない。包括利益を業績（performance）と見るか公正価値測定の副産物（by-product）と見るかということは、当社では問題になっていない。IFRS と注記により、経営内容を「忠実に表現する」ことは可能である。ただし、公正価値測定は、“costly”である（「計算コストが高い」または「手間がかかる」）。IFRS 第 15 号（顧客との契約から生じる収益）は複雑だと思う。海外子会社の管理や連結において、IFRS は有用である。

P. ショカ氏 会計の経営管理目的と投資情報提供目的は同じである。どちらにおいても会計発生高を除いたキャッシュ・フロー情報が重要である。PCG は税金目的である。PCG は複雑で使いにくい。PCG にもとづく情報は、従業員に対して説明しにくい。“true information”（本当の情報）は、IFRS によるものだ。IFRS は、世界の共通言語である。会計基準は、「[内容が] 正しいかどうか」よりも「[世界中で] 同じであること」が重要である。

要点の整理 回答者から得た以上の回答の要点を、筆者なりに手短に整理すれば以下の通りである。

第 1 は、IFRS について、わが国で議論されているような問題（包括利益の意味、公正価値測定の偏重、会計処理の画一性等）は、まったくといってよいほど問題にされていないことである。周知のように、「忠実な表現」は、近年の IASB の基軸的な規制思考をなすものである（岩崎[2019]）。それがどのように理解されているかにまで踏み込んだヒアリングはできなかったが、E. ギヨマール氏は、「IFRS と注記により、経営内容を『忠実に表現する』ことは可能」と回答した。フランスの学界では IFRS に対して批判的な論者が少なくない（たとえば Colasse [2004]；Burlaud [2010]；Richard [2015]）が、ヒアリング調査で得た実務界における IFRS の評価は、それとは異なっている。

第 2 は、第 1 の点とも関連して、回答者は、IFRS の意義を非常に肯定的に捉えていることである。とくに注目されるのは、経営管理における IFRS の有用性が、高く評価されていることである。この点には、E. ギヨマール氏と P. ショカ氏が異口同音に言及している。この評価は、IFRS を任意適用した多くの日本企業の評価とも共通している（グループ企業が IFRS という 1 つの言語で連結決算を行えるようになった、IFRS を適用したことで評価の「モノサシ」が 1 つになり海外子会社の業績をより正確に把握できるようになったなど）（金融庁[2015]66-67 頁）。

第3は、総じて、PCGには高い評価が与えられていないことである。この評価は、回答者の職種や専門性の影響を受けている可能性もあるが、SANOFIの財務報告書で観察された諸特徴（連結中心主義＝IFRS重視）とは符合している。P. ショカ氏の「PCGは複雑で使いにくい」という指摘は、PCGの「細則主義」を問題にしたものと解釈することができるであろう。他方、E. ギヨマル氏は、PCGの評価について直接言及することは一度もなかった⁽⁷⁾。

5-3. おわりに

本稿での考察は主としてケーススタディに依拠したものであることから、知見の一般化には慎重でなくてはならない。そのような限界を念頭に置きつつ本稿で得た知見の含意を最大公約数的に敷衍すれば、連単分離制度のもとでフランス企業は非常にプラグマティックな実務対応をしているということが出来るであろう。連単分離は実務においては、中立的な連単の「分離」ではなく、明確な連結中心主義として顕現している。連単分離がそもそも、会計基準の国際統合という大状況のもとで選択された制度設計であったことを想起すれば、それはとくに驚くに値しないことであるともいえよう。連単分離における連結中心主義は、責任ある実務者たちのプラグマティックな考え方にも支えられている。

では、そのような諸状況のもとで、PCGが有する制度的な意義は何であろうか。私見によれば、伝統的な大陸型会計文化のもとで、PCGが利害調整や税務計算等の領域で環境適合的な機能を長年にわたって果たしてきたという点に、その意義は帰するようになる。そのような機能を現実に果たしてきたシステムを制度から一挙に除去することは、大きな制度的混乱をもたらす。おそらくはそのような判断から、位置づけの変更を伴いながらもPCGを制度の基本的な枠組みのなかに保持しようとした点に、フランスの独自の国際化対応の特徴を見いだすことができるように思われる。

注釈

(1) 連単分離に関する以下の要約は、中小企業庁[2010]；大下[2018]のほか、Alain Burlaud氏（Conservatoire national des arts et métiers 名誉教授）から提供を受けた資料とそれに関する解説をベースにしている。

(2) 株式会社以外に、農協、協同組合、同業者組合等も、連結財務諸表の作成が法律で義務づけられている場合には、その適用対象となる。

(3) 同規則のタイトルは、『商的法人および公企業の連結財務諸表』（Comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques）である。

(4) 非上場小規模法人への適用に特化した連結財務諸表の作成基準は、設定されていないようである。

(5) これらの財務報告書は、下記の URL で入手可能である。

<https://www.sanofi.com/en/investors/reports-and-publications/financial-and-csr-reports#All%20financial%20%20CSR%20reports>

(6) このうち①は、1934 年証券取引法によりアメリカ市場で証券を発行する外国企業に SEC への提出が義務づけられた書類である。②は、EU 規則第 2017/1129 号により EU 市場で証券を発行する企業に金融市場局 (AMF) への提出が義務づけられた書類である。いずれもわが国の有価証券報告書に相当する。

ちなみに、SANOFI の上記 URL にアップロードされているのは、①③については英語版のみ、②についてはフランス語版のみである。

(7) E. ギヨマール氏は、もっぱら「ローカル GAAP」という言葉を使用し、IASB とローカル GAAP の相違について回答された。

参考文献

- (1) Burlaud, A. and B. Colasse [2010] “Normalisation comptable internationale: le retour du politique ?” *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 16, vol. 3, pp.153-176.
- (2) Colasse, B. [2004] “Harmonisation comptable internationale: de la résistible ascension de l’ IASC/IASB,” *Gérer et comprendre*, No.75, pp.30-40.
- (3) 岩崎勇編著[2019]『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会。
- (4) 金融庁[2015]『IFRS 適用レポート』。
- (5) Lassèque, P. [1993] *Lexique de comptabilité*, 3^e éd., Dalloz.
- (6) 野村健太郎[1990]『フランス企業会計』中央経済社。
- (7) 大下勇二[2018]『連単分離の会計システム—フランスにおける 2 つの会計標準化—』法政大学出版局。
- (8) Richard, J. [2015] “The dangerous dynamics of modern capitalism: From static to IFRS’ s futuristic accounting,” *Critical Perspective on Accounting*, Vol.30, pp.9-34.
- (9) 中小企業庁事業環境部財務課[2010]『諸外国における会計制度の概要』中小企業の会計に関する研究会事務局参考資料 1。
- (10) SANOFI [2019a] *Form 20-F 2019*.
- (11) SANOFI [2019b] *Document d’ enregistrement universel 2019*.
- (12) SANOFI [2019c] *Half-Year Financial Report*, 2019 Edition.

〔付記〕本稿は、平成 28 年度～平成 31 年度科学研究費補助金基盤研究 (C) (課題番号 16K03985) による研究成果の一部である。

第Ⅲ編 フランス国内での会計的秩序化

第6章 中小企業の会計

仁木 久恵（税理士）

6-0. はじめに

フランスには約 400 万社の中小企業（マイクロ企業含む）があり、630 万人が従事している。それらの企業は付加価値の 40%以上を生み、フランス経済において重要な役割を果たしていることは言うまでもない。

会計の義務は 17 世紀に商人に課されて以来、商人という自然人であれ、企業という法人であれ、その義務は現代においても変わることがない。近年の経済規模の拡大、とりわけ国際化により、会計論議も国際的大企業に集中しているが、他方で各国の経済の下支えをしている中小企業の会計も重要であり軽視できるものではない。

6-1. 記帳義務

商人に初めて記帳義務を規定したのは、1673 年の商事王令であった。商人の身分を得るためには、複式簿記あるいは単式簿記の帳簿および記帳に関する試問を受けなければならない、商人は全ての取引を記録した帳簿を備えなければならなかった。そして、要件を満たした帳簿は、係争時の証拠書類として認められた。

フランスの会計はイタリア・トスカーナ地方の銀行会計に由来しているとされる。複式簿記による財務諸表を作成していたメディチ銀行が破綻したのが 1494 年であり、片やヴェネツィアでパチョーリのスンマが発刊されたのも 1494 年である。それから 150 年以上を経て公布された商事王令に記帳義務が規定されたのである。この点からも、当時の成文商法に規定されるほどに、簿記と帳簿の知識が普及していたと考えられる。

1807 年に公布されたナポレオン商法典では、第 1 卷 2 編「商業帳簿」に会計に関する主な規定がある。この商法典も商事王令がその前身となっていることは編纂上でも明らかであるが、商事王令に比べ量的にもかなり増加し、商法としての充実が見られる。また、商事王令においては職業的身分や階級により商人が明確に限定されており、商業帳簿は商人のカテゴリーに属する人の帳簿という意味であったが、商法典においては商行為を行う人を対象にした商行為の帳簿と解釈されるものである。

続いて 1867 年会社法，1914 年所得税法（直接国税としての個人所得税）が制定され，会計や税法を取り巻く法制度および社会制度は大きく発展した。1673 年の成文商法で記帳義務が課されて以来現在に至るまで，会計は義務として深く根付いていることを見ることができる。

このようなフランスの歴史的な会計環境の中，1940 年代にプラン・コンタブル・ジェネラル（以下 PCG と表記）と呼ばれる会計基準が制定され，今日のフランスの会計の核となっている。

6-2. プラン・コンタブル・ジェネラルの普及

PCG は，適用の義務化という点でも特徴があった。制定当初は義務的な性格のものではないとされたが，当時の戦後復興という特殊な事情から法令により適用を定める方法が採用された。1947 年 10 月からわずか半年の間に，3 つの施行令が公布され，1) 商工業に従事する公的組織，および公的組織の資本参加が 20%以上の半官半民企業，2) 1000 万フラン以上の補償を国から得ている企業及び団体，3) 貸借対照表の再評価を実施した商工業に従ずる企業に対し，PCG の適用を義務付けた。復興に向けて国が中心的な役割を担っているこの時期は，国による設立や資本参加が多く，そのような公的資金による事業体の会計報告に統一的な会計基準を適用することを最初の目的とした。また，戦後復興時の資産負債の再評価を実施した企業も，優遇措置の享受と共に PCG の適用を義務付けられ，継続した適用が定められた。

私企業の PCG 適用状況を示す正確な資料はないが，PCG が 45,000 部以上も売れたうえに，民間出版社が発行した解説書も非常な売れ行きを示したという事実から，著しく普及したことが推察される。私企業には会計全般の標準化を強制的に実施することに批判的な立場の経営者もいたが，会計書類の作成上，統一した用語と基準が有効かつ必要であること，会計書類（貸借対照表，損益計算書および附属明細書）の書式を規定することが有用であることを認めるものであった。

この書式の統一は，税法施行令でも PCG と同一のものが定められ，税務申告の附属書類（貸借対照表，損益計算書および附属明細書）は PCG を適用して作成されるものとなった。

また，会計教育関係者は，会計標準化および PCG を職業専門家試験や学校教育に加えることに賛成であった。こうして PCG の有益性が次第に広まり，実効的な会計基準として定着していった。教育現場では，勘定科目一覧表に示される統一された勘定科目名，5 桁の勘定科目番号が教育効率を著しく高めるとされた。学校教育への採用は，すなわち個人商人であれ，法人の会計担当者であれ，職業会計人であれ，皆が共通して学ぶ会計基準であることを意味する。

さらに、1970年代に会計のコンピュータ化が進んだ時期、5桁の勘定番号が決められていることは、ソフトの開発を容易にするものであり、同時にオペレーション側の会計人も勘定科目番号を学習済みであるため、コンピュータ化の浸透に有用であった。

初版以来現在まで、連結会計を除けば、PCGがフランスの唯一の会計基準であることには異論はなく、全ての実体に適用される実効的な会計基準である。

6-3. 適用される会計基準

企業の個別計算書に適用される会計基準は、連結計算書作成義務の有無や上場・非上場を問わず、PCGである。他方、連結計算書作成が義務付けられている企業には、上場・非上場の差異より、連結計算書に適用される会計基準が異なる。

1980年代に導入された連結会計には、1983年EC会社法第7指令が発令され、EC各国は連結会計を国内法として制定することが課された。フランスでは1967年以来、「連結計算書を添付できる」と会社法施行令に任意規定が設けられていたが、これは連結計算書が個別計算書の補足的な附属明細書の扱いにすぎないものだったことによる。しかし、EC第7号指令により、連結計算書は個別計算書と同等な重要性を有することになったのである。

EC指令は各国の国内法化を求めるものであるが、フランスはその範疇を超え、自主的に会計基準であるPCGの改正も行った。1986年、連結計算書の作成規定を省令により規定し、1982年版PCGの中に追加した。その後、連結特有の論点について討議を重ね、1992年に「会計規制委員会（以下CRCと表記）規則99-02（連結計算書に関する規則）」（銀行業にはCRC規則99-07、保険業にはCRC規則2000-05）を制定した。この時点からフランスでは、個別計算書と連結計算書には異なる会計基準が適用されることとなった。さらに2005年以降、EU指令に基づき、上場企業の連結会計書にはIFRSが直接適用となった。非上場企業も連結計算書の作成は国内基準であるCRC規則99-2あるいはIFRSの選択適用となった。

非上場企業の連結計算書規則「CRC99-02, 99-07, 200-05, 2002-05, 2002-08, 2002-13」は、2020年に「国家基準設定機関（以下ANCと表記）規則2020-01」として一つにまとめられ、同規則が2021年より適用されている。同規則では、合理的な評価方法の規定、旧規則に示される優先的方法の削除等が特徴として挙げられる。

(表 1 適用される会計基準)

個別計算書	連結計算書	
PCG	非上場企業	上場企業
	ANC 規則 2020-01 または IFRS	IFRS

適用される会計基準には、企業の規模による差異や例外はなく、一律に適用される。上場企業あるいは IFRS 採用を選択した非上場企業の連結対象となる中小企業は、連結用の計算書を IFRS に準拠して作成せねばならず、企業の規模による例外は認められない。

一方、非上場企業の連結計算書に関しては、作成を免除される特例があり、小規模な企業集団、下位の企業集団、および重要性の乏しい企業集団の 3 つが免除対象である。免除規定のうち、規模に基いた免除規定は、具体的な数値により示されている

(商法 L233-17 条および R233-16 条)。表 2 の 3 つの要件のうち、2 つを充たせば免除規定が適用される。

(表 2 連結計算書作成が免除される小規模な企業集団)

	2015 年以前	2016 年以降
貸借対照表総額	≤15,000 千€	≤24,000 千 €
売上高総額	≤30,000 千 €	≤48,000 千 €
従業員数	≤250 人	≤250 人

数値基準から免除規定に該当するのは、中小企業同士による企業集団であることが読み取れる。この免除規定は、小規模な企業集団が社会的に及ぼす影響力を考慮し、規模の小さい企業の会計負担の軽減が目的であると考えられる。

6-4. 中小企業の定義

6-4-0. 法令上の定義の存在

中小企業とは、大企業を除く中規模及び小規模な企業のことであるが、フランスにおいて「中企業」「小企業」という文言が法令に表れ定義されたのは 2019 年のことである。従来から経済上、小規模な企業に対し、様々な優遇措置や特例措置がとられてきたが、その都度該当する企業の規模を数量基準により示すのが常であった。国立統計経済研究所 (INSEE) や経済金融省も、それぞれ独自の定義や基準を用い統一的な中小企業の定義は存在していなかった。

日本では、「中小企業」と「小規模企業」という区分があり、資本金および従業員数の数量基準により定義されている。日本は「中小企業」としているが、フランスでは商法を初め会計に関する法令において「中企業」「小企業」「マイクロ企業」の3つに区分している。

「中小企業 (PME; Petites et Moyennes Entreprises, 英語 SME; Small and Medium Enterprises)」という表現がフランスでも実務上しばしば用いられる。これは、2008 年の経済現代化法で規定された区分であり、INSEE の統計資料にも用いられるものである。そのためメディアを初め頻繁に目にするものであるが、商法上の区分とは異なっている。会計及び税務に関する法令では、商法で規定された「中企業」「小企業」「マイクロ企業」の三区分別が用いられる。この両法令の区分の違いは文言の違いのみならず、経済現代化法の「中小企業」と商法の「中企業」の数量基準による定義も同一ではない。

6-4-1. 企業区分と簡易表記計算書の容認

商法に小規模な企業の数量基準が設けられたのは、会計上の規定に密接に関連している。1983 年の商法改正時に初めて企業の数量基準による区分が規定されたが、これは 1978 年の EC 会社法第 4 号指令に基づくもので、指令の国内法化という義務によるものだった。

同指令を受け、会計関連法令の最重要法令である会計義務を規定する旧商法第 10 条 (現 L123-16 条) が改正され、年次計算書の簡易表示の容認が第 3 段に加えられた。適用対象となる商人、自然人、および法人は、施行令(décret83-1020)により定められた。貸借対照表総額、売上高、および従業員数による数量的な判断基準に基づく。それら法令の適用範囲につき、EC 指令は会社法指令であるため会社に限定されるが、商法は自然人を含むものである点に相違がある。

EC 指令も商法施行令も、三基準のうち二つを満たすことが要件である。EC 第 4 号指令 11 条に該当する会社は、簡易貸借対照表および簡易附属明細書による作成が認められ、27 条に該当する会社は簡易損益計算書の作成が認められた。詳細な項目をまとめた簡易な表記による計算書の容認である。

商法施行令 17 条に設けられた区分は、マイクロ企業や小企業という文言では表されていないが、現在のマイクロ企業と小企業の規模に相当する。17 条 1 項に該当する企業は簡易な表記による貸借対照表および損益計算書の作成が認められ、2 項に該当する企業は附属明細書の簡易表記が認められた。EC 指令および商法施行令に定める数量基準と、容認された簡易表示による計算書類を表 3 に示す。

(表3 EC第4号指令および商法の企業規模の規定)

	EC第4号指令 (1978年)		商法施行令 83-1020(1983年)	
	11条	27条	17条1項	17条2項
貸借対照表総額	≤1,000千 ECU*	≤4,000千 ECU	≤ 900千 FF	≤ 5,000千 FF
売上高	≤2,000千 ECU	≤8,000千 ECU	≤1,800千 FF	≤10,000千 FF
従業員数	≤ 50人	≤ 250人	≤ 7人	≤ 50人
簡易表記の容認	年次計算書類**	損益計算書	年次計算書類**	附属明細書

(*ECU, unité de compte européennes 欧州通貨単位, 1ECU=6.5596FF, Francs français)

(**年次計算書類とは、貸借対照表、損益計算書および附属明細書を指す)

ECおよびフランスが共に容認しているのは、簡易な表記である。会計基準の簡易版の適用を認めているものではない。EC指令では、「abrégé, 要約した」、商法および施行令では「présentation simplifiée, 簡易な表示」のように、詳細な科目を要約して表記することを認めるものである。

現在の「小企業」に相当するEC4号指令11条と商法施行令17条2項の数量基準はほぼ等しいものであるが、簡易表記が認められる会計書類には大きな違いがあり、フランスが容認したのは附属明細書のみである。EC指令に比べ、より厳しい規定である。

会計書類の開示については、EC会社法第1指令2条6項および第4指令の有限会社の特例に、貸借対照表総額が1,000千ECUを超えない有限会社は免除されると規定された。この免除規定の制定理由として、企業の経済上の重要性和開示の重要性の相関関係を示し、重要性の乏しい有限会社の開示に免除規定を設けると説明が付されている。この企業の重要性の観点、簡易表示の容認における企業の経済的影響力という観点に通じ、影響力の比較的小さい小規模な企業への措置が設けられたと考えられる。

フランス会計制度における簡易表示のひな形は、PCGに簡易版、標準版、発展版と3種類が設けられた。商法ではPCGに示された簡易版のひな形を用いることを規定してはいないが、実務上PCGのひな形が用いられた。また、附属明細書については、PCGにひな形は示されていない。PCGのひな形に基づく簡易表記計算書は、税法上も税務申告時の附属書類として認められた。

6-4-2. 企業区分の変遷

経済成長による物価や通貨価値などの変動に伴い、原初に規定された数量基準の改訂が必要となり、フランスの国内基準は施行令に従い表4のように見直された。

(表 4 企業区分の変遷 1984 - 2002 年)

	EC 第 4 号指令		商法施行令 83-1020	
	11 条	27 条	17 条 1 項	17 条 2 項
	directive 84-569 による改正(1984)		décret85-295 による改正(1985)	
貸借対照表総額	≤1,550 千 ECU*	≤ 6,200 千 ECU	≤ 1,500 千 FF*	≤10,000 千 FF
売上高	≤3,200 千 ECU	≤12,800 千 ECU	≤ 3,000 千 FF	≤20,000 千 FF
従業員数	≤ 50 人	≤ 250 人	≤ 7 人	≤ 50 人
	directive90-604 による改正(1990)		décret86-221 による改正(1986)	
貸借対照表総額	≤2,000 千 ECU	≤ 8,000 千 ECU	≤ 1,500 千 FF	≤10,000 千 FF
売上高	≤4,000 千 ECU	≤16,000 千 ECU	≤ 3,000 千 FF	≤20,000 千 FF
従業員数	≤ 50 人	≤ 250 人	≤ 10 人	≤ 50 人
	directive 94-8 による改正(1994)		décret94-663 による改正(1994)	
貸借対照表総額	≤2,500 千 ECU	≤10,000 千 ECU	≤ 1,750 千 FF	≤13,000 千 FF
売上高	≤5,000 千 ECU	≤20,000 千 ECU	≤ 3,500 千 FF	≤26,000 千 FF
従業員数	≤ 50 人	≤ 250 人	≤ 10 人	≤ 50 人

(*ECU, unité de compte européennes 欧州通貨単位, 1ECU=6.5596FF, Francs français)

数値の増額幅では EC 指令と商法の差はほとんどないが、企業区分は設定原初より、フランスと EC 指令に差異がある。EC 指令が現在の「小企業」「中企業」を設定しているのに対し、フランスは「マイクロ企業」および「小企業」に相当する区分を設けている。さらに、フランスは「マイクロ企業」に相当する企業には、計算書類全てに簡易表示を認めているが、「小企業」に対しては簡易附属明細書の容認のみである。この点に、PCG の制定あるいはそれ以前から根付いているフランスの会計慣行を手放そうとしない態度が伺える。

EC 指令と国内法規の相違は、EC 指令に企業区分およびその数量基準につき構成国の裁量を認める規定に基づくものである。

6-4-3. ユーロ導入以降の企業区分の変遷

2000 年を迎えるにあたり、EU 構成国のうち通貨同盟に参加した国々は通貨が変わるという近代では経験のない事態に対処しなければならなかった。ユーロの現物通貨の流通は 2002 年からであったが、その 2 年前から通貨変更の対応準備のため、ユーロによる会計が認められ、提出書類もユーロ建てのものが受け付けられた。会計ソフト、電卓、キャッシュマシンなど両通貨のコンバート機種の使用など、現物通貨流通開始前に会計実務界も混乱を避けるため徐々に慣らして準備を進めた。

1ECU=1EURO=

6. 55957 Francs Français であった。

ユーロ導入により、EC 指令と商法の数値区分も比較が明確になった。フランスの

2001 年の改正は、フランからユーロへの換算に基づく。その後、2003 年の EC 指令の改正に伴うフランスの改正で、「小企業」に相当する企業区分が EC とフランスで差異がなくなり同一のものとなった。しかし、簡易表記が容認される計算書類は、原初より変更がなく、フランスの「小企業」相当企業は附属明細書の簡易表記のみの容認だった。

また、2000 年にはフランスの商法改正があり、1953 年以来の全面的な大改正が行われた。計算書類の簡易表示容認も、商法旧 10 条から、新 L123-16 となった。また他方、会計基準面では 2005 年から直接適用が予定されていた IFRS への対応の一環として、PCG の改訂準備が進められた。

(表 5 ユーロ導入による改正とその後の増額)

(通貨単位：€)

	EC 第 4 号指令		商法施行令 83-1020	
	11 条	27 条	17 条 1 項	17 条 2 項
	directive 1999-60 による改正(1999)		décret 2001-373 による改正(2001)	
貸借対照表総額	≤ 3,125 千 €	≤ 12,500 千 €	≤ 267 千 €	≤ 2,000 千 €
売上高	≤ 6,250 千 €	≤ 25,000 千 €	≤ 534 千 €	≤ 4,000 千 €
従業員数	≤ 50 人	≤ 250 人	≤ 10 人	≤ 50 人
	directive 2003-38 による改正(2003)		décret 2005-1757 による改正(2005)	
貸借対照表総額	≤ 3,650 千 €	≤ 14,600 千 €	≤ 267 千 €	≤ 3,650 千 €
売上高	≤ 7,300 千 €	≤ 29,200 千 €	≤ 534 千 €	≤ 7,300 千 €
従業員数	≤ 50 人	≤ 250 人	≤ 10 人	≤ 50 人

6-4-4. 中企業の導入と定義

2000 年代は IFRS の直接適用開始、PCG の改訂など、会計を取り巻く環境には大きな変化があった。そして 2010 年代に入り、2013 年には EU 会社法指令の大きな改訂が行われた。約 30 年間 EU 諸国の会計基準の規範となっていた EC 会社法指令 4 号および 7 号が廃止され、新たな指令 2013-34（以下、新指令と表記）が発令された。新指令第 3 条において、「マイクロ企業(micro)」、「小企業(petite, small)」および「中企業(moyenne, middle)」という文言と共に、表 6 のように 3 つの企業区分が規定された。従来、フランスで設けられていた「マイクロ企業」の区分が新たに加えられた。

また新たに企業集団の区分も「小」「中」「大」と三区分が設けられた。それらの数量基準は、企業区分と同じである。この企業集団の区分が同一条文に規定されたのは、EC 指令 4 号と 7 号が統合され、連結計算書類の規定も一つの指令の中にまとめられたことによる。

フランス国内の規定に関しては、商法施行令で定められていた区分が、2014 年より商法 D123-200 条が設けられ示されるようになった。EU では 3 区分になったのであるが、フランス国内規定では依然 2 区分のままで、「中企業」の区分が設けられたのは 2019 年を迎えてからであった。

フランスは「中企業」の定義を新たに設けるにあたり、PACTE 法と呼ばれる法律 Loi2019-486 の 47 条に「中企業」を規定し、それを施行令 2019-539 により商法に挿入する方法を採用した。この 2019 年の商法改正により、EU とフランスの企業の区分と定義はようやく一致を見た。ただし、数量規定等については、構成国の裁量が認められているため、フランスの小企業の規模の方が EU より若干大きく、つまり軽減措置の適用を受ける企業の範囲が広がっている。

(表 6 EU 指令および商法における企業区分の定義)

EU Directive 2013-34 (2013 年 - 2021 年現在)			
	マイクロ企業(micro)	小企業(petite)	中企業(moyenne)
貸借対照表総額	≦ 350 千 €	≦ 4,000 千 €	≦ 20,000 千 €
売上高	≦ 700 千 €	≦ 8,000 千 €	≦ 40,000 千 €
従業員数	≦ 10 人	≦ 50 人	≦ 250 人

商法 D123-200 条 (2014 年 - 2019 年)			
	ミクロ企業(micro)	小企業(petite)	
貸借対照表総額	≦ 350 千 €	≦ 4,000 千 €	
売上高	≦ 700 千 €	≦ 8,000 千 €	
従業員数	≦ 10 人	≦ 50 人	
商法 D123-200 条 (2019 年 - 2021 年現在)			
	ミクロ企業(micro)	小企業(petite)	中企業(moyenne)
貸借対照表総額	≦ 350 千 €	≦ 6,000 千 €	≦ 20,000 千 €
売上高	≦ 700 千 €	≦ 12,000 千 €	≦ 40,000 千 €
従業員数	≦ 10 人	≦ 50 人	≦ 250 人

6-4-5. 経済現代化法の定義

2010 年代の EU およびフランス商法上の動きの少し前に、フランスでは経済現代化法 Loi 2008-77, Loi de modernisation de l' économie が 2008 年に発令された。この法律では、「マイクロ企業」「中小企業」「中規模企業」「大企業」の 4 つに区分し、その数量基準を施行令 décret 2008-1354 により定めた。

(表 7 経済現代化法の定義による区分)

経済現代化法 décret 2008-1354 (2008 年)			
	マイクロ企業(micro)	中小企業(PME)	中規模企業(ETI*)
貸借対照表総額	≤ 2,000 千 €	≤ 43,000 千 €	≤ 2,000,000 千 €
売上高	≤ 2,000 千 €	≤ 50,000 千 €	≤ 1,500,000 千 €
従業員数	≤ 10 人	≤ 250 人	≤ 5,000 人

(*ETI, Entreprises de la taille intermédiaire)

この区分は、会計基準の適用に関する区分基準ではないことに注意が必要である。国立統計経済研究所(INSEE)の統計区分であり、また経済発展を目的とする経済諸法令の適用基準でもある。中でも商法上に区分のない中規模企業は、INSEE の統計上しばしば「中小企業および中規模企業」として同じ区分で扱われている。

企業区分の要件も EU および商法のように三基準のうち二つを満たすというのではなく、「従業員数」と「貸借対照表総額あるいは売上高のいずれかの数値基準」の二つが求められる。

また、証券市場においても、2014 年より公表されるようになった CAC PME という株価指数の「PME (英語 SME)」も、会計上の「小および中企業」とは異なる。株価指数である CAC (Cotation Assistée en Continu) では、上場企業上位 40 社による株価指数 CAC40 (時価総額上位 40 銘柄) に並び、CAC PME が公表されるようになった。これは、「大企業」を除く上場企業上位 20 社から 40 社の株価指数である。「中小企業 (PME)」と表記されているが、この株価指数の計算には、表 7 の「中規模企業」が含まれている。経済統計や経済記事の上場中小企業という表現の際、「中規模企業」が含まれていることを往々に目にする。商法上および会計基準上の区分と異なることに注意しなければならない。

6-5. 中小企業の会計に対する取り組み

6-5-1. 会計負担の軽減

中小企業の定義の変遷に見られるように、フランスの中小企業の区分および会計関連の扱いは、1978 年以来 EU (EC) 指令に基づくものである。構成国は指令内容を国内法化し遵守することが義務であるが、会計関連の指令の多くが構成国の裁量を認めるものである。そのため EU 指令とフランス国内法の両者には、数量基準や簡易表示の容認など全てが合致するものではなかった。両者の比較を表 8 に示す。

(表 8 EU 指令および商法における中小企業の会計)

EC 第 4 号指令 Directive 78-660 (1978 年)			
		小企業に相当	中企業に相当
簡易表記の容認		年次計算書類	損益計算書
EU Directive 2013-34 (2013 年)			
	マイクロ企業	小企業	中企業
簡易表記の容認	年次計算書類	貸借対照表 損益計算書	損益計算書
営業報告書	免除容認	免除容認	義務*
開 示	年次計算書の開示 免除容認	P/L, 附属明細書の 開示免除容認	B/S, 附属明細書も 簡易表記の開示可

(*営業報告書の作成は義務だが、国の裁量により免除容認)

旧商法施行令 décret83-1020 (1983 年 - 2014 年)			
	マイクロ企業に相当	小企業に相当	
簡易表記の容認	年次計算書類	損益計算書	
商法 D123-16 条 16-1 条 L232-1 条 L232-25 条 (2014 年 - 2019 年)			
	マイクロ企業	小企業	
簡易表記の容認	年次計算書類*	年次計算書類	
営業報告書	免除容認	免除容認**	
開 示	免除容認	P/L の開示免除容認	
商法 D123-16 条 16-1 条 L232-1 条 L232-25 条 (2019 年 - 2021 年現在)			
	マイクロ企業	小企業	中企業
簡易表記容認	年次計算書類*	年次計算書類	損益計算書
営業報告書	免除容認	免除容認**	義務
開 示	免除容認	P/L の開示免除容認	B/S と附属明細書も 簡易表記の開示可

(2012 年, ANC は簡易版附属明細書のひな形を公表した)

(*マイクロ企業の附属明細書は, 2014 年以降 16-1 条により作成の免除を容認された)

(**2014 年以前は, 有限会社および一人簡易株式会社の小企業のみ免除が容認されていた)

1978 年の EC 指令で初めて規模の小さな企業への会計軽減の動きが法令となって発令された。その後, 2013 年の新指令までの間の 30 年間は, 軽減措置の促進もなく法令上の動きはなかった。

「中企業」の設定に関しては, EU とフランスでは, 40 年以上もの開きがあり, フ

ランスで規定されたのは 2019 年である。加えて、1978 年原初より EC が広い範囲で容認規定を設けたのに反し、フランスの容認範囲は限られたものだった。これらの点から、フランスが会計義務の軽減に積極的ではなかったことが伺える。

フランスの姿勢には、17 世紀に遡る記帳義務の徹底や商業裁判所文書課への書類提出の義務など歴史的要因によるところもあろうが、1970 年代後半から会計のコンピュータ化の推進も要因の一つとして挙げられる。PCG の勘定番号表やひな形がすでにインストールされているソフトの利用は、標準表記の年次計算書（ただし附属計算書を除く）を作成することが重い負担とはならなかった。従って、企業の規模が小企業以下であっても、簡易表記版を選択しない企業は多くあった。

6-5-2. EU の取り組み

2010 年に「2020 年への欧州戦略 La Stratégie Europe 2020」において 10 年計画が発表された。2008 年の経済危機直後であったため、金融や証券に関する政策が多く述べられていたが、堅固で開かれた単一市場へのさらなる発展を目指し、企業活動を活性化する政策も含まれていた。特に中小企業の単一市場での活動状況改善のため、定款作成や倒産手続きという具体的項目を含む各国の会社法統一の推進が示された。また、企業への行政手続きの負担を軽減するため、商務関連法令の改正を構成国に求めた。これらは、EU 新指令 2013-34 の前文にも記され、とりわけ中小企業を取り巻く経済環境の改善、国際化の推進、および行政手続きの負担軽減が述べられた。

「行政手続きの負担の軽減 *réduction des charges administratives, reduce administrative burden*」における会計関係の負担軽減策は表 8 に示す通りである。1978 年の原指令では年次計算書類の簡易表記の容認のみであったが、新指令では営業報告書の作成やそれらの開示に至るまで軽減措置の範囲が広がった。附属明細書や営業報告書の作成は比較的時間を要するものであるため、その作成が免除されるのは企業にとり大きな負担軽減となる。

企業規模基準の拡大と軽減措置適用を受ける企業数の増減に関するデータはない。2003 年と 2013 年の区分基準を比べると、従業員数には差がないが、貸借対照表総額および売上高は、それぞれ 1.37 倍の数値となっている。10 年間で約 40% 増というのは、年 3% の経済成長とほぼ一致するため、特別に範囲を拡大した訳ではないと解釈することができる。

6-5-3. フランスの取り組み

EU 指令の国内法化は構成国の義務であり、フランスは諸 EU 指令発令後の国内法化は敏速な方であるが、EU 会社法指令の会社規模による区分や特例措置の国内法化にはかなり長い時間を費やしている。1983 年に EC 会社法第 4 号指令は国内法化されているが、中小区分の企業への会計措置は構成国の裁量を用いて国内法の改正を行っていない。また 2013 年の会社法新指令のうち、中小区分の企業に対する措置でも同様に迅速な動きではなかった。

EU 新指令の中小規模の企業に関する規定について、ANC は会計基準そのものに関わることはないので、意見書も特に発行していない。EU 新指令による改正の中では、開示についての動きが大きかった。2016 年 8 月より、マイクロおよび小企業の開示免除の容認が規定された。年次計算書の商務裁判所文書課への提出は義務であるが、非開示を請求すれば、一般への開示が行われなくなった。ただし小企業は損益計算書の非開示のみの容認である。そして、中企業にも 2019 年 5 月より非開示規定の適用が開始された。簡易表記による年次計算書類の開示は必要だが、標準表記に拠らなくてもよいという内容である。中企業は貸借対照表および附属明細書の作成には簡易表記が容認されていないので、この規定の適用をうけるためには簡易表記の書類を開示のために別途作成することになり、負担軽減の観点からは意味がない。

簡易表記版であろうと、標準表記版であろうと年次計算書類の作成は義務である。そして、年次計算書類は、商業裁判所文書課へ提出義務があり、税務申告にも附属書類として提出しなければならず、従来と変更はない。開示の義務が大幅に免除される点が新たなものである。提出された年次計算書の開示に制限がつくということは、歴史的にもフランスが守って来た債権者保護のための情報開示の改正であり、些細なことのようだが、その意味は大きいと考える。

また、これら一連の動きには、2018 年に発令された PACTE 法によるものも多い。PACTE 法は中小の企業活動上の煩雑な手続きを簡便にする目的をもっており、それは EU 新指令の目的とも合致する。立法理由として、ドイツに比較し、中規模企業(ETI)の数が約半数であることなどが挙げられており、中小および中規模企業の活性化が必要であるというものだ。この法令によれば、遅くとも 2022 年末までに、行政機関への全ての手続きが一元化され、デジタル・オンラインとなる。

PACTE 法発令以来、現時点ではまだ数年を経たのみだが、マイクロ・小・中企業に対しては、会社形態の変更、増減資、休眠・清算手続きの簡便化および登記費用の廃止などがすでに実施されている。引き続き行政手続きの負担軽減が促進されることが望まれている。

6-6. 中小企業版 IFRS

2009 年に公表された「中小企業版 IFRS」の適用に関しては、フランスにおいても公表前後に活発な議論がなされた。EU としての対応を検討する諮問の開始時に、各構成国の意見が取りまとめられた。EU への意見表明は、国としての方向性を示すものでもあった。

2010 年、あらゆる角度からの中小企業版 IFRS の適用可能性に関する EU からの諮問に対して、フランスは全て否定の返答をし、適用に消極的な態度を表明した。同時期に ANC は、年次指針の中で、非上場中小企業の個別計算書に必要な会計基準の要素は、簡

潔，安定，そして税法および諸法令との連携であると述べている。非上場中小企業の会計目的は主に自らの経営上の必要から生ずるものであるとし，PCG と IFRS の目的に隔たりがあると言及している。さらに，諸法令の改正などの社会コストの発生，中小企業への負担増，銀行借入による中小企業の資金調達の実情などを理由として挙げている。

また，中小企業版 IFRS の適用対象，つまり中小企業の定義が不明瞭であることも一因としている。基準書の適用範囲の項では，次のように中小企業の定義が規定されている。

1.1 中小企業版 IFRS は，中小企業に適用するためのものである。

1.2 中小企業とは：

(a) 公的説明責任を有さず，かつ

(b) 外部利用者に一般的な使用のための財務報告書を公表している。外部利用者とは，例えば事業経営に関与しない出資者，現在および潜在的な債権者，および信用評価機関を含む。

ANC は，EU やフランスのような数量基準による区分ではなく，質的な判断基準が示されている点を指摘し，定義の不明瞭さを解説している。

6-7. 小企業の税制度と会計基準

税法上には標準制度(RN, Régime du réel normal)の他に簡易制度 (RSI, Régime simplifié d'imposition) が設けられており，その両制度の税務申告の附属書類として提出する年次計算書と附属明細書は，それぞれ PCG の標準版と簡易版の書式が採用されている。つまり，商務裁判所文書課へ提出が義務付けられている年次計算書類と税務署へ税務申告時に提出しなければならない会計書類は，同じひな形を使用した同一の書類である。

ただし，税法上の簡易制度の適用が認められる企業区分と，商法上の企業区分は一致していない。税法の簡易制度適用容認の要件は売上高のみであるが，その区分基準が業種により 2 種類あり，商法上の売上高基準と同一ではない。売上高要件は，3 年毎に見直し増額されており，2020 年から 2022 年に適用される売上高上限は，商業一般で 818 千ユーロ，サービス業で 279 千ユーロである。商法上のマイクロ企業の売上高上限が 700 千ユーロであることから，税法上の簡易制度適用がより厳しい設定であると分析できる。従って，商法上は簡易表記年次計算書類の作成を容認されている企業でも，税法上は容認されない場合があるため，マイクロ企業であっても標準表記版の年次計算書類を作成する企業が多くある。

加えて，国の税收の直間比率において，フランスでは付加価値税収が税收全体の約 50%を占めている。企業が付加価値税の徴税の役割を担うため，中小企業といえその申告納付は厳しく管理されている。遅滞ない記帳が重要となる。

6-8. おわりに

フランスの中小企業の会計には、フランスが世界に先駆けて規定した記帳義務や会計標準化の成果が如実に表れている。また、フランス会計がもつ伝統的な特性である債権者保護や確定決算主義も、中小企業の会計に大きく影響している。

中小企業の定義、つまり数量基準による区分の変遷をたどることにより、フランスが長い間「中企業」を認めなかったことがわかる。さらに、ミクロおよび小企業に対する年次計算書の簡易表記の容認についても非常に厳しいものであった。また、近年になりようやく開示免除も認め、EUに足並みを揃えたが、積極的な態度ではなかったことが明らかである。

これらのフランスの態度は、ルイ王朝時代に定められた記帳義務や係争時の帳簿の証拠能力など、伝統と歴史に基いたものとも考えられる。この最初の商法規定は、債権者保護を目的としたものであり、それは年次計算書類の商業裁判所文書課への提出および開示義務へと連なるものであった。債権者保護の観点からは、当初、簡易表記版が損益計算書にのみ認められた事からも伺える。

また、会計基準が諸法令と連携していることも非常に重視しており、確定決算主義を貫くべく、会計基準と税法の乖離を回避しようとする態度が常にある。

中小企業であっても適用される会計基準は大企業と同一のものであり、簡易版会計基準が存在するわけではない。ダブル・スタンダードを嫌う態度の表れとも捉えられる。一方、EU指令の前文に明記されたように中小企業の行政手続上の負担軽減が推進されている。会計書類の簡易表記容認や、営業報告書作成免除、開示免除など会計に直接関係するものを初め、様々な手続きが一元化、オンライン化され負担軽減が次々と実施されている。

常にEUの法令が上位にあるため、中小企業に対する政策もフランス独自では行えない。EU単一市場の形成は中小企業の活動にも発展をもたらすものであり、会社法指令の遵守は会計面においても比較可能な計算書類の作成を担保するものである。また、法制や会計基準面で大陸諸国と対峙していた英国の離脱は、この先のEU政策にも影響を及ぼすものと思われる。

通信や流通の発達により中小企業の活動も国際的な広がりを見せている。単一通貨の導入、EU域内取引の関税および付加価値税撤廃などにより煩雑な会計処理が一掃され、さらなる中小企業の活動が期待されている。

参考文献

(1) ANC [2010], *Plan stratégique 2010-2011*.

(2) ANC [2011], *Mesures de simplification du droit au bénéfice des acteurs économiques – aspects comptable*.

- (3) Barbe, Odile et Didelot, Laurent[2013], “Nouvelle Directive comptable européenne, Quels. changements ? Quels impacts sur le droit comptable français ?” *Revue Française de Comptabilité*, No.486, pp.22-28.
- (4) CE [2010], *Communication de la Commission, Europe 2020, une stratégie pour unne croissance intelligente, durable et inclusive*, Commission Européenne.
- (5) CNC [1965], *Plan comptable général 1957*.
- (6) Gérard, Gilbert[2013], “Où l’on parle des IFRS pour PME” *Revue Française de Comptabilité*, No.464, p.4.
- (7) Gérard, Gilbert[2013], “Normalisateur nationaux et IFRS : la situation en mai 2013” *Revue Française de Comptabilité*, No.466, pp.20-23.
- (8) 川崎照行編著 [2015] 『中小企業の会計制度』中央経済社。
- (9) 川崎照行主査 [2011] 「各国の中小企業版 IFRS の導入実態と課題」『国際会計研究学会』年報 2011 年度第 1 号。
- (10) Lo Russo, Raimondo[2010] , “Va-t-on vers une application difficile de l’IFRS pour les PME ? ” *Revue Française de Comptabilité*, No.435, pp.20-23.
- (11) Paper, Xavier[2010], “Normes IFRS pour les PME : quelle sera la position de la France ? ” *Opinion France*, No.1067, pp.34-35.
- (12) Memento PME [2018], *PME, Comptable-Fiscal-Social*, Edition Francis Lefebvre.
- (13) 内藤高雄 「フランスにおける会計標準化の手段」『成城・経済研究』第 198 号, 35-56 頁。
- (14) Price Waterhouse Coopers [2009], *IFRS pour PME*, Editions Francis Lefebvre.

第7章 商法・税法・会計の歴史的関係

金子 輝雄（青森公立大学）

7-0. はじめに

かつて、わが国の企業会計はフランコ・ジャージャーマン型の会計モデルとして紹介されていたように、日本の会計モデルとフランスの会計モデルはいくつかの共通点があった。その背景として、いずれも成文法主義の国家であり、資金調達に間接金融が中心であること、そして利益計算においては保守的であること等が共通の要因として挙げられていた。ことに税務と会計の関係に関しては不思議に思えるほど両国の実践は類似しているといえる。フランスにおいては、現在、連単分離の会計政策が採用されているが、その要因ないし背景を考察することが本章の目的である。まず、企業会計を規制する商法および税法と会計基準の関係をこれらの創設期に遡って歴史的に概観して、それらが相互補完的に展開してきたことを述べ、近年における国際化に対するフランスの対応の経緯を明らかにする。そして、これらの概観に基づいて、その要因について、政治的、経済的な背景を踏まえて分析・検討を試みることにしたい。そのうえで、日本における今後の会計政策、とりわけ連結財務諸表と個別財務諸表の関係について連結先行あるいは連単分離の選択にあつて、何がしかのインプリケーションを見つけ出せればと考えている。

7-1. 歴史的展開

7-1-0. 創設期の関係

中世ルネッサンスが隣国のイタリアで起こり、フランスもその影響で商業活動がより活発となるに及んで、会計の技法も国内に広まっていった。周知のとおり、フランスでは世界に先駆けて、会計帳簿の作成義務が法律によって明記された。

7-1-0-0. 1673 年商事王令の制定

ルイ 14 世治下の 1673 年に制定された商事王令は、重商主義体制を擁護するために、当時、景気後退のなかで商人間に蔓延していた詐欺破産から善意の第三者である債権者を保護し、経済社会における取引秩序の維持を図ることを目的として、商業帳簿、および破産に関する諸規定と並んで財産目録規定を設定したのである。（森川[1989]p. 35-36）

第 1 条[商業帳簿の作成] 卸売商人および小売商人は、帳簿を備え、当該帳簿にすべての取引、為替手形、債権・債務、および家事費用に充てられる貨幣額を記載する。

第 8 条[財産目録の作成] すべての小売商人は、6 ヶ月という期間内に、自己に帰属するすべての動産・不動産および債権・債務に係わる財産目録を作成し、これに署名す

る。当該財産目録は2年ごとに照合され、新たに作成される。

第10条[帳簿の提示] 少なくとも、卸売商人または小売商人が取引日記帳および登録簿を使用する場合、または当事者が帳簿についての信憑性を要求する場合には、帳簿の提示は争点に係わることを参照するために要求されうる。

これらの規定は、今から約250年前に規定された条文であるが、紛争解決手段として会計帳簿に証拠価値を認め、すべての商人にその作成を義務付け、また、詐欺破産および善意の第三者たる債権者を保護するために財産目録の定期的な作成を義務付けたことは、重商主義体制を推進するうえで不可欠な信用秩序の維持にとって、会計が非常に重要な役割を担っているということが、当時、深く認識されていたことを示している。そしてこのよう思考は今日のフランス商法にも脈々と受け継がれている。

商事王令の制定から100年余りが過ぎた1807年に有名なナポレオン商法典が制定され、株式会社に關する世界最初の規定が設けられた。そこでは商業帳簿のもつ紛争裁定手段としての効力がいっそう強調された。

第9条[財産目録の作成] 私署財産目録には、毎年、動産と不動産および債務と債務が記載される。しかも、年毎に、財産目録を一束に纏める目的で特定の登録簿にこれを控える。

第12条[商業帳簿の正規性] 商業帳簿は、正規に作成されていれば、商人間での商行為の証拠として裁判官によって認められうる。

第15条[帳簿の提示] 訴訟中における帳簿の提示は、裁判官から争点に關する部分を抜粋するために、職責上請求されることはない。

また、1867年会社法では、以下に示すように、当時頻発していたといわれる擬制配当に対する規定および世界初の法定準備金規定が創設された。

第10条[監査役会員の職務] ①監査役会員は、会社の帳簿、現金、有価証券及び資産価値を検証する。

②監査役会員は、毎年、総会で財産目録において知り得た不正規性および不正確性を指摘し、報告する。場合によっては、経営者によって提案された配当についての反対理由を調査し、報告する。

③いかなる配当金の返還請求も株主に対して実施され得ない。但し、配当が財産目録の欠如または財産目録によって確認された成果以外で為されたときには、この限りではない。

第34条[財務計算書類の作成] ①すべての株式会社は、半年ごとにその積極側と消極側の状態に係わる要約状態表を作成しなければならない。

②この目録は監査役の利用に供される。

③くわえて、会社の動産と不動産およびすべての債権と債務の表示を含む財産目録は、商法第9条に従って毎年作成される。

④財産目録、貸借対照表および損益計算書は、総会の少なくとも40日前に監査人の

利用に供される。これらは株主総会に提出される。

第 36 条[法定積立金] ①毎年の純利益に中から少なくとも 1/20 を控除し、積立金の設定に充てる。

②この控除は、積立金が会社資本の 1/10 に達したときは義務でなくなる。

合名、合資会社の制度は 1673 年商事王令でも規定されていたので、すでに相当数の会社が存在したものと思われるが、1807 年会社法において初めて株式会社制度がフランスに持ち込まれたことにより、その規模からくる信用秩序に及ぼす影響の大きさを考慮して、よりいっそう債権者の保護を徹底するために、より厳格な帳簿の作成、財産目録の作成、さらには資本充実のための法定準備金の積み立て等に関する各種の義務が規定された。なお、1867 年会社法ではその 34 条 4 項にて、株式会社に対して決算貸借対照表及び損益計算書の作成を義務づけた。

7-1-0-1. 1917 年所得税法の創設

ナポレオン商法典が制定されてからおよそ 100 年がたち、総力戦としての第 1 次大戦が勃発し、フランスでもその戦費を賄うため 1917 年に所得税が創設された。当初は臨時税ということであったが後に恒久化された。1917 年 7 月 31 日法律には次の条項が規定された。

第 2 条 前年若しくは会計期間が暦年と一致しない場合には直前の貸借対照表の作成において生じた 12 カ月間の利益を実現した所得として商工業所得に対する年次課税が実施される。

第 4 条 ア) 登記所へ貸借対照表の通知義務を有する会社、イ) 戦時追加利益の臨時税につき実際利益の申告を行った納税者、ウ) 前年度の損益計算書の要旨を直接税検査官に提出した個人または会社は、経営に充てた不動産の賃借料および各業界の慣行に基づいて一般に認められた減価償却費を含む全ての費用を控除した純利益に課税される。

上記の規定をみる限り、商工利益とは何か、また、それがどのように計算されるべきかということに言及がなされていないという点で不十分な規定であるといえる。しかし、「当時の商人および会社の記帳・会計義務に基づく会計実務を前提に規定されたものと考えられる。」(大下[2018]p. 136) また当該規定には、実際利益という用語や損益計算書の要旨といった記述がみられることから、会計実践としてはそれなりに損益計算が行われていたことを窺わせる。なお第 2 条の記述からして、2 時点間の純資産の増加額を利益と捉える財産法的利益計算が行われる一方で、現金支出を伴わない減価償却費をあえて控除できる旨を規定しているところからすれば、損益計算思考について言えば、財産法的損益計算から損益法的な損益計算への移行の過渡期の状況にあったものと推察される。

7-1-0-2. 創設期の会計実践

1917 年の所得税の創設により、税法は 1807 年商法典および 1867 年会社法に法的に大きく依存することとなった。すなわち所得計算は商法および会社法によって商人およ

び会社に作成が義務付けられている商業帳簿をはじめ、貸借対照表や損益計算書等の財務計算書類を計算の基礎とする必要があるからである。しかしながら、商法および会社法は帳簿の記帳義務と計算書類の作成義務を規定するのみで、具体的な計算規定を定めておらず、したがって税法がこれに代わって計算規則を制定することになったのである。すなわち、

「税制は、その後、必要に応じて同制度を精緻化する観点から、主として、課税手段の対象となった会計を少しずつではあるが支配するようになった。税制は自己のやり方で形作ることを覚えた未開の領域で、会計を行政における強力な管理の手段としたのである。」(Rossignol, p. 114) また、「1924 年 3 月 27 日法律は、記帳義務に関して罰則を設けた点で極めて重要である。すなわち、1807 年商法典に定める日記帳および財産目録帳において、故意に記帳しなかった者もしくは記帳させなかった者、または不正確もしくは虚偽の記帳を行った者もしくは行なわせた者に、罰金刑または最長 5 年の禁錮刑を科したからである。」(大下[2018]p. 136-137) つまり、税法は商法等の法的枠組みと強制力を利用し、その中身である会計実践を支配していった。したがって、当時の会計実践は商法等の義務によって実施されるとはいえ、その中身は債権者保護の会計というよりは税務志向的会計であつたろうと推測できる。

池上 ([1974] p. 15) は、「元来、所得税の発展にともなう大衆課税化の傾向は、徴税機構の発展によって行政機構の強化を通じて住民家計を社会的に結び付けるものであった。徴税は、住民の家計から零細資金を強制的に動員することを通じて、彼らの家計を税務署の簿記、記帖、統計、徴税行為等によって社会的に結び付け、住民を結び付けることを通じて、権力の経済的基盤を著しく強めることができた。」として、フランスにおける官僚支配の権力基盤がここで形成されたと分析している。

7-1-1. 一体化の形成

会計基準がフランスに誕生したのは、日本と同様に、戦後になってからのことである。経済復興、企業の資本蓄積、国家財政の強化を目的として、会計基準と商法・会社法、そして税法がそれぞれ整備され、三者が相互に一体となつたいわば三層構造といった関係が形成されてくる。

7-1-1-0. 1947 年版 PCG の創設

第 2 次大戦が終結し、フランスに政治的自由が回復すると、政府はモネ・プランに基づいて荒廃した経済の復興に早速とりかかることになった。まず、1946 年 4 月 4 日デクレ第 46619 号によって、「会計標準化委員会 (commission de normalisation de la comptabilité)」が設置された。この委員会は、経営・労働組合、政府機関、会計専門家等によって構成され、テュルパン (Turpin) 氏が主宰し、大蔵大臣に対してプラン・コンタブルを提案するという任務を負うものであった (野村[1990]p. 15)。同委員会はプラン・コンタブルを作成し、翌 1947 年 9 月 18 日に大蔵省令によって承認された。これが、いわゆる 1947 年版 PCG である⁽¹⁾。

当初、プラン・コンタブルは、基幹産業を担う国有企業のへ適用が予定されていたが、それ以外の企業にも適用を促すため、あえて義務的な形をとらず、しかも段階的にその適用がはかられていった。さしあたり、航空機産業、出版運送業（1947 年 4 月 2 日法律）、工的および商的性質の公企業、国または公企業が資本の 20%以上を有する工的および商的性質の会社（1947 年 10 月 22 日デクレ）、興行・演劇業（1955 年 6 月 3 日省令）の適用が予定された。また、1948 年 6 月 29 日デクレ第 48 - 103 号は貸借対照表の再評価を実施した企業に対して、プラン・コンタブルの会計用語、評価基準および表示様式を尊重して計算書類を作成するよう義務づけた（野村[同]p. 16）。1947 年版 PCG は、1947 年 1 月 9 日デクレ、1947 年 10 月 22 日デクレ、1947 年 12 月 30 日省令など個別の行政命令に基づき、公的セクターの一定の組織・企業に対して、順次個別的に適用が義務付けられた。

PCG は後に改訂され新たに 1957 年版 PCG が公表される。「経営管理意識の増大、管理会計手法の進歩の影響をうけて、内部管理的機能を経営分析会計の中で大幅に採用することとなった。」（青木[1977]p. 48）また、「アメリカにおける直接原価計算の考え方を検討し、その結果として、部門費計算を中核とする基本的方法の補足として固定費・変動費の分析に関する説明」が加えられ、（青木[同]p. 70）近代的経営管理手法を取り入れた当時としては斬新なプランが提示された。

しかしながら、このような国家会計審議会の PCG の普及に向けた努力にもかかわらず、その適用は思うように進展しなかったのである。その原因の一つとして PCG が法律でないが故の強制力の欠如である。

7-1-1-1. 税法の PCG への遵守

1965 年 10 月 28 日デクレは、第 1 条で税務申告書に添付される損益計算書や貸借対照表等の様式、第 2 条で棚卸資産の定義、第 3 条で PCG への遵守義務、および第 4 乃至 11 条で資産の評価規則を規定した。特に第 3 条では「一般経営計算書、損益計算書、貸借対照表および附属明細書に記載する項目は、課税標準の計算に適用される規則と矛盾しない場合に限り、PCG で規定された定義を尊重しなければならない」と規定されている。

この規定は、文理的には、税法が PCG をいわば公正処理基準として容認したことを意味しており、趣旨的には、会計基準と税法基準との棲み分け、言い換えれば、税務の会計からの自立もしくは税法の自治を表明したものとも理解することができる。なお、同デクレは、会計利益から課税所得を導き出すための、わが国の「別表四」に相当する「会計外調整表」を創設し、課税所得の計算が商法・会社法の規定に則り確定した会計上の利益を基準として算定されるという枠組みを明確にした。

大下は、「1965 年税法デクレによる PCG の一般基準化は、申告添付書類の様式に 1957 年 PCG の P/L および B/S の構造および項目をほぼそのまま採用させ、会計上の取り扱いに税務上の取り扱いを一致させることにより、会計外調整作業を最小限にとどめている。

このことは、企業にとって二重の計算作業を回避しその作業負担を軽減することを可能ならしめる。また、PCGの一般基準化は課税の公平性の確保はもちろん、税務申告を通じたマクロ経済データの集計促進という統計上の点からも有効である。」（大下[2018] p. 155）としている。

7-1-1-2. 1966年商事会社のPCGへの遵守と近代化

1966年7月24日商事会社法第157条第2項は、「理事会または取締役会は定時総会においてその報告書を朗読したのち、一般経営計算書、損益計算書および貸借対照表を総会に提出しなければならない」とのみ定め、損益計算書および貸借対照表をどのような会計処理の方針に従って作成すべきかについては、他の条項も含め、まったく規定されていなかった。しかしながら、1967年3月23日デクレ第67-236号（商事会社法施行令）は、貸借対照表上の純資産額が1,000万フランを超える上場会社に対しては、貸借対照表の各種項目の記入にあたって、1965年10月28日デクレ第65-968号に定める定義を遵守し、4条から11条に定める評価規則に従わなければならないと定めており、これらの定義および評価規則は1957年PCGと基本的には一致していたので、実質的に大企業は、当該デクレの施行を境として、1957年版PCGに従うことが求められるようになったといえることができる。（弥永[2013]pp. 544 - 545）このことは、商法会計の従来の財産計算志向的な会計から損益計算志向的な会計への大きな転換を示している。

7-1-1-3. 一体化した会計実践

フランスには「確定決算主義（基準）」という用語はみられず、それに相当する用語として「接続の原則」（principe de connexion）という言葉が使われているが⁽²⁾、会計の実践からすれば、実質的に確定決算主義と意味は同じである。フランスの会計はPCGを頂点として、これに準拠して会計計算が行われ、商法・会社法の規則に基づいて計算書類の作成が法定され、法人税申告は確定した計算書類を基礎として課税所得計算が行われていることからして、わが国と同様、いわば企業会計における三重構造が構築されているといえる。この三層構造とは、谷口によれば、「確定した決算」の基礎となる会計は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うもの」とされていることから、会社法会計も企業会計に準拠することになる。企業会計準拠主義にいう「企業会計」は、これが準拠する企業会計の両者を含んだ広義の企業会計である。法人税法は、企業会計準拠主義を、確定決算主義と組み合わせて、採用することによって、税務会計は会社法会計に準拠し、会社法会計は企業会計に準拠する、といういわゆる会計の三重構造を前提にした、課税職計算の体系（谷口[2021]p. 404）を意味する。

また、税法上、正規の減価償却に加えて各種の特別償却⁽³⁾および税法上の引当金・準備金は会計帳簿への記載と損益計算書および貸借対照表への計上が税務上の認定要件とされる、いわゆる損金経理という経理要件も併せて導入されており、税務上の恩恵を享受するための会計処理が、会計の本来の目的である企業の経済的実態を明らかにするという目的をゆがめるという、いわゆる逆基準性の問題が生起することとなった。そも

そも逆基準性という表現は企業会計サイドの見方であって、政策的には租税を通して企業会計をコントロールするということを意味する。つまり損金経理要件は、税務経済政策を税務面だけでなく、逆基準性を梃子に、企業会計における損益計算のレベルにまで浸透させようとする政策なのである。

ともあれ、PCG の適用と引き換えに税務上の恩恵が享受できる一方で、PCG を適用しない場合の推計課税の実施といった、飴と鞭を使い分けるという手法が功を奏して、PCG が普及し会計標準化が大いに促進された。1969 年時点で実額課税企業は全体の 23% であったが、1975 年では、簡易課税も含めて実額課税企業の割合は、商工企業の全体売上高に占める割合から見ると、95.3%を占めるに至った（大下[2018]p. 108）ことがそれを物語っている。

7-1-2. 連単分離への歩み

7-1-2-0. 1982 年版 PCG

EC 調和化指令第 4 号とその国内法化に関する法律を先取りする形で、PCG の改訂が行われた。その特徴を一言でいえば、「誠実な概観」という思考を取り入れるために附属明細書の拡充が図られたことと、計算書類から税務の影響を排除するための選択的会計処理方法が規定されたことである。例えば、もっぱら税務目的で計上された引当金・準備金は規定引当金という新たな分類を用意して、費用性の引当金とは区分するという形で、税法の影響を排除するというよりはそれを明示するというやり方が採用された。また、簡易システム、標準システム、発展システムという形で企業の規模別にモデルとなるプランが示され、小規模企業にとって適用の便宜が図られたのもこのプランの大きな特徴といえよう。

7-1-2-1. 1985 年会計法の制定

「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」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」（これらは会計法と呼ばれる）は、英国流の「真実かつ公正な概観」思考を背景として。非常に詳細な計算書類作成規則を商法典にもたらすこととなった。その際、「資産 (assets)、負債 (liabilities)」は「財産 (patrimoine)」というフランス語に変換された。Patrimoine はフランスの伝統的な法的概念であり、1982 年版 PCG の改訂や会計法制定以前から貸借対照表上の資産の計上要件として機能し、それゆえフランス会計は伝統的に法会計であると表現されてきた。（大下[2018]p. 132）

7-1-2-2. 1984 年財政法および 3 月 14 日デクレ

税法と会計の依存の関係は、前述の法律およびデクレによって、一旦、断ち切られた。すなわち、税法規定に従って貸借対照表を作成するように義務付け、税法の申告書に対する年次計算書類の従属の関係のすべてが取り除かれたのである。しかしながら、1984 年財政法とその適用デクレは、棚卸資産に関する独自の定義、稼働前金融費用の製造原価非算入、営業権の非償却、工事進行基準の適用基準、期末換算差額の取り扱い等、PCG

と異なる定義および規則を敢えて制定した。なぜそのようなことが生じたのであろうか。

「1965 年から 1990 年にかけての期間においては、税法と会計の関係には逆転がみられる。先の期間においては税法が大いに会計を先導してきたのであるが、1965 年以降、会計はその自治を確かなものにし始め、税務当局もその必要から強く会計を模範とするようになった。すなわち、税法の条文全体が、会計規範に基づくか、あるいは依拠するようになったのである。しかしながら、当局は経済情勢のデータを収集するためだけでなく、不十分な会計標準化を取り繕うためにもなおも干渉し続けている。ただし、標準化への干渉は 1982 年以降、その必要性は少なくなっている」

(Rossignol[2021]p. 257) という状況においても、「当局は常にフランス会計の中心人物の一人として、またその源泉の一つとして、存続している。計算の恩恵を受けようとするものは、会計法の規定に反する規則を採用し続けることを厭わない。その上、税法はその固有の必要のため、会計法の自治と標準化が進展する状況においても、偶発的な空白を補い、活動の証を残そうとする」(Chadefaux et Rossignol[2009]p. 256) というように当局の思惑が背後に存在するようである。

7-1-2-3. 1998 年連結計算書類の制度化

7 号指令調和化法は、利害関係者の経済的意思決定に有用な会計情報を提供するために、経営者に対して連結財務計算書類を作成することを義務付けた。また、これを機に、計算書類には適法性と同様に適正性が求められるようになった。その結果、個別計算書類に関する個別別忠実性は法的側面が重視される一方で、連結忠実性は経済的側面が重視される、(吉岡[2005]p. 254) といった対応が図られた。

7-1-2-4. 1999 年連結 PCG

1999 年に新たに連結版 PCG が公表される、PCG においても、個別会計と連結会計が別の会計システムとして切り離されることとなった。当該連結 PCG の特徴としては、再処理とオプションの会計処理方法が規定されたことである。再処理は個別計算書類作成のために採用された会計処理方法ではあるが、連結計算書類の作成のための修正的会計処理（特別償却の戻し入れなど）であり、また、オプションは個別計算書類の段階では採用されなかったが、連結計算書類作成のために新たに採用される会計処理方法（ファイナンス・リース会計など）である。基本的に連結会計は個別会計の積み上げであり、PCG においても個別と連結の規定は本来なら共存できるはずである。しかし、両計算書類の目的が徐々に異なる方向に向かい始めると、適用される会計処理方法の相違を通して、個別の積み上げが連結になるとは言えない状況になってくる。あえて連結 PCG が創設されたのは、そのような乖離の状況が強まりつつあり、もはや 1 つの PCG システムの中で連結会計への対応が困難になってきたことを物語っている。同時に、国際会計基準の導入を見越した早めの環境整備を意図した対応であったとも思われる。

7-1-2-5. 2005 年 IFRS の強制適用

周知のとおり、2005 年以降、EC 域内に上場する企業に対しては国際財務報告基準

(IFRS) の適用が強制されることとなった。フランスでは、証券市場向けの連結計算書類に関してのみ、IFRS の適用を強制し、国内向けの個別計算書類に関しては従来通り PCG の適用を求め続けた。また、流動的な IFRS に対応すべく、フランス国内でも体制の整備化進められた。

「会計規制委員会の創設後は、国家会計審議会が会計基準を作成し、国家会計審議会が先制した会計基準がフランスの法体系と整合的であるかどうかを検討し、強制力のある規則とするか否かを会計規制委員会が決定するという形で、フランスにおける会計基準設定は行われてきた。しかし、このような会計基準設定の制度的枠組みは、複雑で変化の激しい環境には適合しないという認識に基づき、財務諸表の表示とその内容に関する規則を作成する権限を 1 つの組織に集約することが望ましいと考えられるに至」(弥永、p. 557-558) り、また、「会計分野におけるすべてのステークホルダーを代表する。適切かつ十分な資源をもち、信頼性が認められるフルタイムの組織に変わり、省令による承認を経てフランスのすべての個別財務諸表に適用される国内会計規則を定め、上場会社の財務報告基準である国際会計基準の発展に寄与し、その適用をモニターし、公会計と企業会計の基準化の過程における有用なシナジーの確保することが必要であるとの指摘」(弥永[2013]p. 555) により、会計基準機構が創設された。

7-2. 背景要因の分析

ここでは連単分離の会計政策が採用された背景要因を経済復興、国際競争力強化そして税務行政の視点から検討を試みる。

7-2-0. 経済復興

ここでは大嶽秀夫氏の状況分析を参考して考察したい。第二次大戦の終結とともに、モネ・プランに基づいて経済の立て直しが図られた。特に基幹産業としての「石炭、鉄鋼、セメント、電力(ダム建設)、農業機械(とくにトラクター)、運輸(とくに鉄道の電化)」が、重点産業に選ばれた。」(大嶽[2017]p. 87) 補助金、低利融資、優遇税制という手厚い支援が、モネ・プランを資金的に支えるマーシャル・プランに基づくアメリカからの資金援助を財源として充てられた。

「政府は、私企業に対しても、財政資金の投入や、税制上の優遇措置によって、生産力・生産性の向上、近代化に向けて効果的な政策的誘導を行った。具体的には、(1)国民経済的観点から生産拡大の隘路となっている物資の生産について、優先的に設備投資を促す優遇措置をとった(低利の融資、税制上の優遇措置、補助金など)。(2)将来の経済発展にとって先端的な役割を果たすと思われる基幹産業についても同様の措置をとった。(3)マーシャル・プランが始まってからは、このアメリカからの資金援助は、重点的に(1)、(2)の分野に配分された。」(大嶽[2017]p. 87)

「フランスにおける政府による経済への積極的介入の中心にあるのは『プラン』と呼ば

れる経済近代化計画である。『プラン』は、第1次（1947～53）から、以後、数年ごとに作成された。決定の中枢を担ったのは、一般計画委員会で、その決定に不可欠な経済データを収集、分析する機関が国立統計経済研究所、そして、それらの組織にテクノクラートを供給したのがグランゼコールと呼ばれるエリート養成の高等教育機関であった。」（大嶽[2017]p. 83-84）「国有企業の経営者は、それまでの実業界の中心であった（前近代的な性格を脱皮しきれていない）同族企業経営者とは違って、プランナーと出身階層、教育を同じくするテクノクラートたちであり、プランナーの期待に応じて、積極的な設備投資による工場の近代化、大胆な経営の刷新に取り組み、フランス経済の近代化に先導的な役割を演じた。」（大嶽[2017]p. 86-87）「モネや彼のチームの何人かは、戦時中すでにアメリカの戦時動員体制に接することによって、計画の実際を学んだ。そしてまた、マーシャル・プラン実施のための計画を促進したのは、アメリカ政府でもあった。フランス版計画経済がアメリカの市場経済とは一見対照的であるように見えながら、彼らの基本的発想、手法には、アメリカの大企業のもシステムティックな手法、長期的な開発、投資、生産、販売計画などに通底する側面がある」（大嶽[2017]p. 94）「さらにいえば、モネ・チームの目標は、アメリカ式生産様式を学び、ダイナミックな近代的産業をフランスに作り上げることにあった。生産性向上運動として、アメリカ式経営管理を学ぶための視察団の派遣が政府や財界団体の肝入りで広く行われたり、多数のアメリカ経営者、経営学者が渡仏したことも、それを象徴する（この点は、日本もまったく同様である）。それによって、衰退に陥っていたフランス経済を一流のものにするためである。」（大嶽[2017]p. 99-100）『プラン』が有効であったのは、…ミクロ・レベルの計画としてであり、それへの政府の支援としてであった。『プラン』は、実質的にはアメリカの大企業に見られる投資計画、製品開発のフランス版であったのである。フランス経済における政府の主導性の意義は、本来起業家が行うべきこうした経営の革新について、起業家自身のイニシアティヴが期待できなかったために、政府がこれを代行したところにある。」（大嶽[2017]p. 94）

フランスは先の大戦によってその資本主義経済活動がストップした。共産化を阻止するには一刻も早く経済活動を再稼働させることが重要であったため、アメリカはマーシャル援助を実行した。フランスは確かに自国のイニシアティヴにより復興を成し遂げてきたが、マーシャル援助の見返りが要求されなかったとしても、アメリカの影響が全くなかったとはいえないであろう。むしろ大いに参考にした点も多々あるのではないかとと思われる。例えば、所得課税の強化による国家の財政基盤の強化、そのための企業会計制度の整備の一環としての会計原則（PCG）の創設、近代的経営管理手法、投資刺激税制、損益計算思考の導入などである。経済復興が短期間で成し遂げられた背景には、優秀で強力な官僚組織が大きな役割を果たしてきたことを指摘できる。

7-2-1. 国際競争力強化

「ドゴールの時期、特に60年代後半から始まる第5次『プラン』からは、それまで

の『プラン』とは異なる二つの側面がみられる。その一つは単なる経済復興のための規模の拡大、生産力の増大という路線から、国際競争力強化のための生産性の向上へと転換したことである。その背景には、いうまでもなく、1950年代半ばからのEEC（ヨーロッパ経済共同体）による貿易・資本移動の自由化、経済の国際化が本格化したことがある。さらにドイツとの競争と並んで、あるいはそれ以上に、アメリカ企業の脅威が、フランス企業の前に登場した。」（大嶽[2017]p. 88）

青木は「フランスでは、近年、かかる国際的自由化風潮のもとにあって、アメリカ資本にその経済市場を浸食される傾向にあり、シムカ、マシン・ブル等にみられるように自国の代表的企業のうちにもアメリカの資本の支配下におかれる事態さえ出現した。また、ケネディ・ラウンド（関税一括引き下げ交渉）妥結後の関税引き下げや近く予想されたEEC域内関税全廃の諸問題、かかる困難な現実に対処して、フランス経済を防衛強化し、さらに、EEC諸国の盟主としての地位を確保するためにも、技術革新期における企業の生産性向上、国際競争力強化の必要性が緊急に解決されるべき課題とされるに至り、そしてかかる課題を果たさんがためには、一方において企業集団化傾向を助長するとともに、他方において巨大資本の新規調達を可能にすることによって、企業規模拡大とそれによる体質改善を図ることが必須であると考えられた。」（青木[1972]p. 319）

戦後の経済復興が一応果たされ、フランス経済は、高度経済成長期を迎えることとなった。戦後の復興政策により企業の生産設備は刷新され、フランス企業はその競争力を最高潮にまでに高め、その利益を増大させた。しかしそのことは、フランス企業およびフランス経済の特恵的・保護的な障壁の撤廃を引き起こすこととなった。ケネディ・ラウンドはそのことを象徴している。フランスの官僚は、将来の国際競争に備えて、自国企業の財務力を強化することが必要と考えたと思われる。特別償却制度や準備金制度の創設、接続性の原則の採用と損金経理要件の規定、PCGの改訂を通して、国家の税務・経済政策を税務面だけでなく会計の損益計算面までに浸透させることにより、企業における内部留保の蓄積を強力に推進したのであった。

「フランスの課税当局／経済・財務省が長年採用してきた方針は、『接続性の原則』を維持する一方、PCGの設定自体をコントロールすることであると考えられる。」（大下、p. 106）「政府／経済・財務省が国家会計審議会（CNC）のコントロールにこだわる理由の一つは、PCGの課税利益計算における一般基準としての位置づけから来ている。」（大下[2018]p. 106）「戦後フランスのテクノクラート層による国家主導の経済運営の強化にとって、1957年PCGを一般化し、これに従い作成した決算書類を申告書に添付した課税当局に提出することで、経済計画の策定にとって必要な企業のミクロ経済データを、標準化された税務申告データできるのである。その意味でPCGの一般的適用は、企業の税務申告データの標準化にとって極めて重要なのである。」（大下[2018]p. 99）

ここで、同様の状況に置かれていたわが国における当時の対応を述べておきたい。

「当時の日本では、自由化を前に国際競争力のある企業を育成するための戦略の一つと

して、フランス型の経済システムを模倣しようという試みが通産省によって考えられていた。…1963年から64年にかけて、通産省はフランス型の混合経済を参考に、『特定産業振興臨時措置法案』（特振案）を策定した。」（大嶽[2017]p. 109-110）

わが国における現行法人税法の22条4項における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」規定および74条における「確定決算」主義の規定は、いずれも1967年（昭和42年）に規定されたものであり、法人税法の簡素化がその趣旨であると説明されている（谷口[2021]p. 403）が、前述の通産省の当時の考えや、時期的なことからすると、多分にフランスの制度がモデルになって我が国に導入されたものと思われる。

7-2-2. 税務行政

1950年代における企業課税上の課題として、ロリオ委員会によれば、公聴会において、脱税や不公平の拡大を惹起しており、租税システムの簡素化、行き過ぎた徴税の制限、税収の増加、税の配分の改善、脱税・不正対策の強化とその手段の開発が求められた。中小企業総連盟は、課税当局の恣意性から納税者の権利を守る必要性が主張され、併せてPCGの適用は中小企業にとって負担が大きいとしてそれに従わないとの意見が表明された、という。（大下[2018]p. 94）

大下は、1960年代から1990年代のフランスの会計標準化が常に「課税」と「経済統計」という2つの政府ニーズを志向してきたという。その枠組みとして「税務訴訟の改革と各種税務的整備に関する」1959年12月28日法律（第59-1472号）の第55条がPCGの一般的かつ漸進的な適用の方針を表明したことがその証であるとしている。（大下[2018]p. 101）また、フランスの税務に関する文献を目にすると、多くの場合、中小企業への言及がなされている。以下の表はフランスにおける中小企業の納税額の法人税収全体に占める割合を示している。

表7. 2018年の事業部門別法人税および債権総額の配分

	小規模企業(MIC)	MIC以外の中小企業	中堅企業	大企業 (GE)	全体
納税企業数	1 698 900	188 700	6 800	300	1 894 700
利益を報告する企業の割合	47,1%	60,9%	65,8%	68,1%	48,6%
法人税総額(数十億ユーロ)	8,8	14,4	13,6	18,2	55,1

（出所：国立統計経済研究所）

表7からいえることは、中小企業数の圧倒的多さと、納税額の占める割合の高さである。納税額の大企業以外の占める割合は、66,8%にも及ぶ。また、利益を報告する企業の割合も小規模企業ではその割合が若干低下するものの、概ね半数程度の割合で規模の大小にかかわらず、法人税を納付しているといえる。したがって、中小中堅企業からい

かに効率的に税を徴収するかが歳入確保にとって重要な問題となってくる。中小企業の主体的な納税が求められる状況で、たとえ意思決定に有用な情報を提供するとはいっても、事務負担が多い、コストがベネフィットを上回らないような PCG を中小企業に課することは非常に難しいことであると思われる。

「第一に、税務当局が確定決算基準の廃止を望んでいないということである。このような考えは、税務当局に限られたことではなく、財務省さらには国家公務員全体、とりわけ税務労働組合の考えでもあるという。第二に、企業自身も劇的な変化を望んでいないという。小規模企業は、長い間、主に税を志向してきており、相当数の商人も、会計を税務申告書を作成する手段としか見ていない。彼らはすでに複雑になっている会計利益計算と課税所得の再計算をさらに複雑にするような制度に対して敵意を抱くであろうし、分離することによって、税務上の特典がなくなることを最も恐れている。」

(Fridrender et pham[1996]p. 23) 税務労働者の労働環境に配慮せざるを得ないのはいかにフランス的である。

結局、「フランスの会計制度は、その中心が商法・商事会社法にあり、これこそが法規制を伴うのであって、プラン・コンタブル・ジェネラルがその中心にあるわけではない。プラン・コンタブル・ジェネラルは実務指針としての地位しか与えられていない。」

(黒川[1995]p. 19-20)

7-3. おわりに

連単分離の会計政策が選択されている背景にはいくつかの要因が存在する。所得税の創設、戦後の経済復興、国際競争力の強化等として、それぞれの時代背景をもとにして商法・税法・PCG が一体となり、その結果として連単分離の会計政策が採用されてきたことを明らかにしてきた。しかし、これらの経済的要請はそれ程重要でなくなってきたように思われる。それでも連単分離に拘るのは、フランスは伝統的に法律が会計を先導してきたことから法律間の整合性を意識するからであると思われる。それは会計実践が先行してきた英米諸国とは異なる。また、今日においてもなお最も大きな要因として税務行政への配慮があると思われる。前述のとおり、法人税収の約 7 割が中小企業によるものであり PCG を大きく修正できる状況にはない。つまり、税務行政、配当規制、経済統計、そして国際化への対応といった会計制度を取り巻く非常に混沌とした状況にあっても、個別会計を核となる会計システムと定め、法的な整合性を優先し妥協せず、シンプルであることを旨とする、フランスなりの感性が反映された結果であるようにも思える。

参考文献

- (1) 安藤英義 (2018)『会計における責任概念の歴史』中央経済社。

- (2) 青木修 (1972)『新版フランス会計学』財経詳報社。
- (3) Chadeaux M. et Rossignol J-L. (2009), “ Fiscalité et comptabilité ”, Colasse B. ed, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, economica.
- (4) A. Frydlender and D. Pham, (1996), “ Relationships between accounting and taxation in France ”, *The European Accounting Review*, Vol. 5 (Supplement:1996).
- (5) 池上惇 (1974)『現代資本主義財政論』有斐閣。
- (6) 大下勇二 (2018)『連単分離の会計システム』法政大学出版局。
- (7) 大嶽秀夫 (2017)『日本とフランス「官僚国家」の戦後史』NHK 出版。
- (8) 金子輝雄 (2007)「フランス会計制度の形成とマーシャル・プラン」『企業会計』第 59 巻第 7 号。
- (9) 黒川保美 (1995) [フランス企業会計制度と確定決算]『会計』第 148 巻第 3 号。
- (10) 谷口勢津夫 (2021)『税法基本講義＜第 7 版＞』弘文堂。
- (11) 内藤高雄 (2010)『フランスにおける会計標準化の研究』東京経済情報出版。
- (12) 野村健太郎 (1990)『フランス企業会計』中央経済社。
- (11) 森川八州男 (1989)『フランス会計発達史』白桃書房。
- (12) Rossignol J-L., (1999), “ Comptabilite et fiscalité: chronique d’ une relation-impérieuse- ”, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome5, Vol. 2.
- (13) Institut national de la statistique et des économiques(Insee),
(<https://www.insee.fr/fr/statistiques/4986813?sommaire=4987235>) (2021. 10. 29 アクセス).
- (14) 弥永真生 (2013)『会計基準と法』中央経済社。
- (15) 吉岡正道 (2005)『フランス会計原則の史的展開－基本原則の確立と変遷－』森山書店。

注釈

- (1) 1947 年版 P C G については内藤が詳しく紹介・分析を行っている。
- (2) 訳は大下 p. 144 によった。
- (3) 加速償却制度 (1951 年)、社宅・寮の特別償却 (1953 年)、公的不動産企業株式の特別償却 (1958 年)、特定地域工業用建物の特別償却 (1962 年)、商工農公企業株式の特別償却 (1959 年)、研究投資の特別償却 (1962 年)、輸出企業の加速償却 (1959 年)、工業用水浄化設備の特別償却 (1964 年)、大気汚染対策設備の特別償却 (1967 年) 等々。

第8章 日本への波及

若林恒行（公認会計士）

8-0. はじめに

プランコンタブルジェネラルから始まる近代的なフランスの会計と、日本の会計基準とは、歴史的には直接の接点を見出すことは難しいと思われるが、以下のような点において共通点を見出すことができる。

① IFRS の導入に当たっては、連結財務諸表のみについての適用としたこと

② 確定決算主義が採用されていること

また、相違点としては、以下のような点があげられる。

① 日本では、IFRS の導入は任意適用にとどまり、企業会計基準委員会が作成する日本の会計基準の適用が可能なこと。また、US - GAAP, 修正 IFRS といったものの適用も可能なこと。

② 日本では、個別財務諸表について IFRS の適用はないが、個別財務諸表は、決算短信あるいは有価証券報告書で開示され、監査法人の監査意見が付されること。

③ 日本は確定決算主義をとっているが、法人税法に損金経理要件を伴う規定が存在するため、会計基準よりも法人税法及びその基本通達が会計の指針として機能していること

④ 中小企業の会計指針は存在するが、その必要とされた背景などがプランコンタブルジェネラルと異なること。

本稿では、国際的調和の視点からの、（１）IFRS 導入と日本基準、（２）日本における確定決算主義と法人税法基本通達が会計に与えた影響、（３）プランコンタブルジェネラルと日本における中小企業会計、の三つ視点を取り上げて、日本への波及効果についての検討を試みる。

8-1. IFRS 導入と IFRS 導入に至るまで日本の会計基準

8-1-0. 企業会計原則

日本の近代的な会計基準としては、企業会計原則が挙げられる。その設定前文によると、企業会計原則は、その在り方として、実務慣習の中からの要約でありすべての企業が従うべき基準であること、監査における基準であること、企業会計に会計ある諸法令改廃時に尊重されるべきものであることが挙げられている。企業会計原則には、基本原理に関する記述はあるが、詳細な会計処理についての記述は少なく、実務において詳細な会計処理の指針として機能していたのは、会計基準の範疇には属さない法人税法基本通達であったと考えられる。

会社法の会社計算規則と金融商品取引法の連結財務諸表規則及び取扱要領、財務諸表規則及び取扱要領といった法令があるが、これらはどちらかというと表示規制であり、具体的な会計処理について言及した部分は少ない。また、日本の会計基準には、プランコンタブルジェネラルのように勘定科目体系まで示したものというものはない。日本においてこの部分を補うものとしては、一般原則に示される正規の簿記の原則と日本商工会議所の簿記検定の普及であると筆者は考える。

8-1-1. レジェンド問題と会計ビッグバン

上場会社の会計については、1999 年にレジェンド問題なるものが提起された。レジェンド問題とは、当時のビッグ 5 による要請により、日本企業の英文財務諸表に日本の会計基準に則って作成されている旨の「警句 (legend)」(以下、レジェンドと言う) を付さなければならなくなったということをいい、レジェンドが付されることにより、当該英文財務諸表が国際的に通用する会計基準に準拠した会計基準及び監査基準に準拠していないと受け取られかねないとして、海外からの資金調達に影響が出ることが懸念された。

8-1-2. コンバージェンスと IFRS 任意適用

レジェンド問題への対応から、「会計ビッグバン」と呼ばれる日本の会計基準の国際化が急速に行われ、その後コンバージェンスへの対応として、企業会計基準委員会が発足し、企業会計基準が公表されるようになった。現在においては、日本の会計基準も、国際的な会計基準とおおむね遜色がないといわれているが、他方で、連結財務諸表のみではあるが、IFRS の任意適用が開始された。

一方、フランスでは、EC 規則により、2005 年 1 月から上場会社において連結財務諸表に対し IAS/IFRS の適用が強制された。レジェンド問題から、国内企業の英文財務諸表の信頼性を確保するために、会計基準の国際化を行った日本に対し、フランスでは、ヨーロッパ共同体の会計の国際的調和化の流れに則った形で、IFRS の導入が行われた。

8-2. 確定決算主義と法人税法基本通達

確定決算主義とは、法人が「確定した決算」(株主総会等で承認された決算)に基づき法人税を確定し申告するという考え方であり、その意味は、法人税の担税力を企業の収益性の指標である利益と解釈し、確定した決算に基づく利益を基礎として、法人税を計算するというところにある。確定決算主義の一つの特徴として、会計処理で費用・損失を計上した範囲においてのみ、損金として認めるという、いわゆる損金経理要件がある。この損金経理要件が付されている場合には、法人税法の規定における損金算入限度額を基礎として会計処理を行うのが一般的である。このことから、日本では法人税と施行令など関係諸法令と法人税法基本通達が詳細な会計処理の指針として機能してきたと考えられる。

法人税法基本通達というのは、主に税務署の職員が、税法の解釈をするときによるべき規範であるとされる。法人税法基本通達は、完全に網羅的とは言えないが、収益の計上の時期及び金額、資産の費用の区分、といった会計処理について、個別事例についても具体的な記述がなされている。また、解説書としての「法人税法基本通達逐条詳解」などが出版されており、日本においては、法人税法基本通達の内容の充実が、会計原則の隙間を埋める形で機能したと考えられる。

なお、フランスにおいては、プランコンタブルジェネラルが、税務申告においても使用を強制される会計基準となっている。

8-3. 中小企業の会計基準

日本の会計基準がコンバージェンス対応を進める一方で、日本の会計基準に基づく会計処理と、中小企業で要請される会計処理との乖離が大きくなったため、中小企業がよるべき会計基準が必要となった。

日本の中小企業向けの会計基準には、「中小企業の会計に関する指針」(中小会計指針)と「中小企業の会計に関する基本要領」(中小基本要領)の二つがある。中小会計指針は、会社法の会社の機関として会計参与が制度化されたときに、会計参与が計算書類を作成するに当たり拠ることが望ましい会計処理を示したものとされる。これに対して、中小基本要領は、①経営者が理解しやすく、自社の経営状況の把握に役立つ会計であること、②金融機関などへの情報提供に資するものであること、③中小企業に過重な負担を課さない会計であること、といった考え方に基づいて作成されたものとされる。両社の相違点は、例えば、中小企業会計指針には、税効果会計など、見積りによる会計を含むものとなっているが、中小会計要領にはない、というように、どちらかという、中小企業会計指針は、相当程度規模のある中小企業を前提とし、中小企業要領は、個人を含む零細な企業への適用をも考慮されているという印象である。

プランコンタブルジェネラルは、歴史のある会計基準であり、現在でも個別財務諸表会計基準であるが、日本の中小企業向け会計基準は、日本の会計基準のコンバージェンスにより、会計基準の国際化についてゆけない、あるいはその必要のない中小企業において必要とされたものとして開発されたものと考えられる。

8-4. フランス会計の日本への波及

日本においては、IFRS の適用は任意適用にとどまっており、強制適用とするフランスとの間には、まだ乖離があると思われる。フランスでは、EC 規制に従わざるを得ない立場であったということも想像できるが、日本では、コンバージェンスの進んだ日本の会計基準による場合と IFRS による場合との差があまりないということと、IFRS の解釈

に幅があり、日本の会計慣行と異なる部分があること、導入コストがあることなどの理由から、任意適用にとどまっていると考えられる。

法人税法基本通達は、企業の大小を問わず適用されるものであるが、中小企業の会計基準を適用する場合にも、十分に会計処理の指針として機能していると考えられる。コンバージェンスの進んだ日本の会計基準については、確定決算主義の支配下にあっても、特に見積もりに基づく会計処理などは、申告調整により処理することが認められている。

プランコンタブルジェネラルを中心にして発達したフランスの会計と日本の会計は、個別財務諸表ないしは中小企業の会計の分野では、その発展のプロセスに相違はあっても、それぞれの国内の税務を含む制度会計を十分に充実したものにしたと考えられる。

参考文献

- (1) 企業会計審議会〔2013〕「国際会計基準（I F R S）への対応のあり方に関する当面の方針」。
- (2) 企業会計審議会〔2013〕「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」。
- (3) 日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会〔2005〕pressrelease「中小企業の会計に関する指針」の公表について。
- (4) 中小企業の会計に関する検討会〔2012〕「中小企業の会計に関する基本要領」（中小会計要領）の概要」。
- (5) 大下雄二〔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）」『経営志林』第50巻第3号 31-63頁。
- (6) 新飼幸代〔2015〕「レジェンド問題が監査基準に与えた影響」『西南学院大学大学院経営学研究論集』第61巻 21-37頁。
- (7) 村上祐樹〔2008〕「確定決算基準の今日的課題」租税資料館賞 第17回入賞作品。
- (8) 二木久恵〔2018〕『フランス会計の展開』千倉書房。
- (9) 内藤高雄〔2010〕『フランス会計における会計標準化の研究』東京経済情報出版。

終章 フランス流国際感覚の導入意義

吉岡 正道（行動科学学際研究所）

9-0. はじめに

本研究グループでは、フランスの International Financial Reporting Standards (以下、IFRS と略し、国際財務報告基準と訳す。) を導入した経緯を調べ、その経緯を日本の会計に当てはめることを試みていく。フランスの上場企業は、外部報告書として IFRS を適用し、連結財務報告書を開示する。また、上場・非上場を問わず、フランスの企業は、Plan Comptable Général (以下、PCG と略する。) を適用し、個別財務報告書を作成する。同一の企業において、IFRS を適用したときの財務状態と Plan Comptable を適用したときの財務状態が異なることもある。そこで生じる差異は、フランス社会では受入れがたく、無駄な混乱を招く恐れもあった。

フランスは、国際的な協調を図るために IFRS を導入した。しかし、現実として、中小企業には、IFRS を導入するだけの財力もなければ、導入するだけのメリットもなかった。そこで、中小企業は、納税申告に使える国内基準を用いて個別財務報告書を作成してきている。

フランスは、IFRS を導入することで国外との協調性を図り、Plan Comptable の適用を認め続けることで国内での秩序性を堅持してきた。本研究グループの研究目的は、フランスでの会計基準の取組方を研究し、フランス流国際感覚を日本国内に応用することで、国外との協調性と国内での秩序性との均衡点を明らかにすることである。

フランス会計制度は、現在でも、なお、大陸型会計の根強い影響下にある。すなわち、Savary 法典以来の伝統を有する債権者保護 (protection du créancier) の思想が引継がれている。そして、実務界では、慎重性の原則 (principe de prudence) が根付いて存続している。すなわち、フランスの国内では、France Generally Accepted Accounting Principles (以下、FR-GAAP と略し、フランス基準と訳す。)⁽¹⁾ が実務界でも支持されて、課税所得計算の基礎となっている。その意味では、国内での秩序性が堅持されている。そこで、フランス流国際感覚の導入意義について検討してきた。

9-1. FR-GAAP の特徴：連単分離型会計システム

フランスは、長年にわたって培われてきた会計方針を変え、時代ともに変遷していく中で、使えるものは使い続ける(「図 9-0」参照)。陳腐化し使え続けられないときに、初めて一新する。国際的基準をフランス国内に持込んでも、それまでの FR-GAAP

を放棄せずに使い続ける。その例として、ファイナンス・リースの独占的使用を根拠とした資産性を拒んでいる。

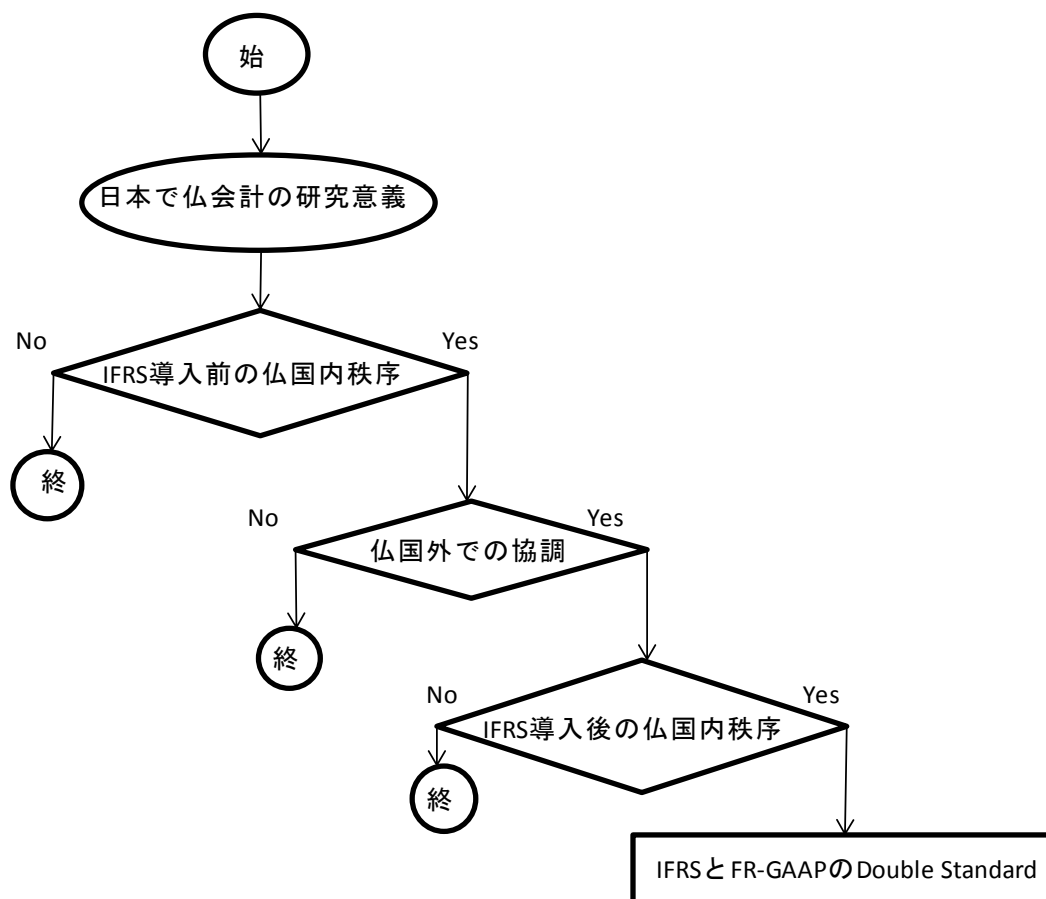


図9-0. フランス的会計秩序

上述の「図 9-0」によると、フランスが IFRS を導入する前は、PCG による会計システムの秩序を維持してきた。ところが、フランスが国際的な協調を図るために、2005 年に IFRS の強制適用を実施した。ただし、連結財務報告書のみ適用された。ところが、依然として、フランス国内では、PCG による個別財務報告書の適用が続けられている。このことで、国内での会計システムの秩序が保たれることになった。すなわち、フランスは、会計の国際的協調を図りながらも、国内での秩序を維持し続けている。結果的に、連単分離型会計システムが採択されたことになる。

9-2. 日本への波及効果

2020 年時点での日本では、Japan Generally Accepted Accounting Principles (以下、JP-GAAP と略し、日本基準と訳す。)⁽²⁾ JP-GAAP、IFRS、United States Generally Accepted Accounting Principles(以下、US-GAAP と略し、米国基準と訳す。)、および、Japan's Modified International Standards(以下、JMIS と略し、修正版国際基準と訳す。) が共存することになっている。4 つの基準からいずれかの基準を、上場企業が選ぶことになる。

下述の「図 9-1」によると、日本が IFRS を導入する前は、企業会計原則による会計システムの秩序を維持してきた。ところが、日本が国際的な協調を図るために、2001 年に企業会計基準委員会を設置し、IFRS との摺合せをしてきた。そして、摺合せ済みの JP-GAAP は、連結財務報告書だけでなく個別財務報告書にも適用された。このことで、国内での会計システムの秩序が崩れ去った。すなわち、日本は、会計システムの国際的協調を図ったが、国内での秩序が崩れ去ってしまった。結果的に、連単連携型会計システムが採択されたことになる。

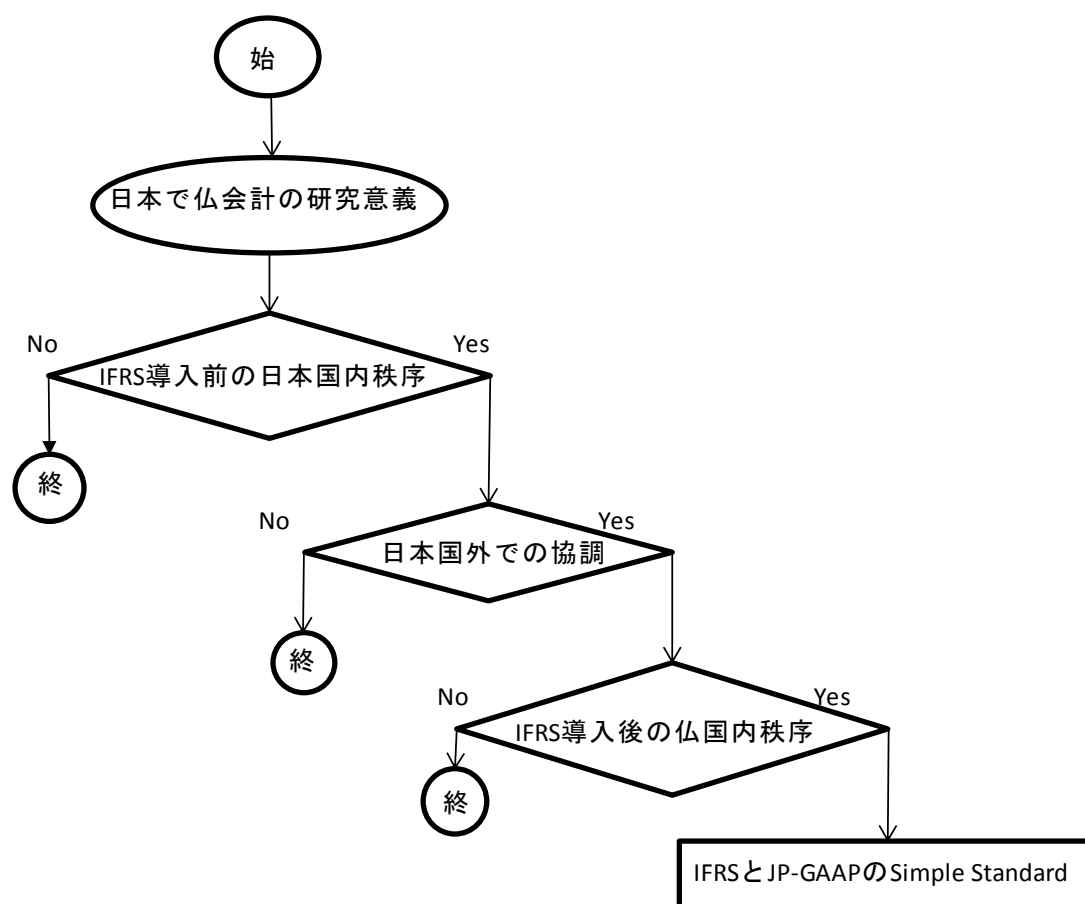


図 9-1. 日本の会計秩序

無用な混乱を是正し、日本国内での秩序を保つには、フランスの国際的感覚と国内秩序を参照する。そうすると、国内では、IFRS の適用を認めながらも、別枠の上場部門を設ける。すなわち、従来とおり上場部門には、JP-GAAP、US-GAAP、および JMIS を適用した企業が上場する。これに対し、IFRS 上場部門を新たに設けて、IFRS を適用した企業は、IFRS 上場部門に上場することになる。このことによって、日本では、IFRS との国際的協調関係が保たれ、かつ、国内での JP-GAAP の堅持による国内秩序が保たれることになる。

9-3. フランス流国際感覚の導入意義

フランス会計制度は、現在でも、なお、大陸型会計の根強い影響下にある。すなわち、Savary 法典以来の伝統を有する債権者保護（*protection du créancier*）の思想が引継がれている。そして、実務界では、慎重性の原則（*principe de prudence*）が根付いて存続している。すなわち、フランスの国内では、FR-GAAP が実務界でも支持されて、課税所得計算の基礎となっている。その意味では、国内での秩序性が堅持されている。

これに対し、日本では、1949 年に企業会計制度対策調査会が公表した企業会計原則がある。そして、企業会計原則は、将来において企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものであった。ところが、2001 年に企業会計基準委員会が設立され、IFRS に沿ったかたちで会計基準が改訂されてきた。改訂のたびに、会計会計原則の規定が死文化されてきた。株式会社において、債権者保護が求められているにも拘わらず、株主への情報提供機能が強調されている。また、保守主義も揺らいできている。

IFRS13 Fair Value Measurement(公正価値会計)について、日本においては、制度的コンバージェンスを想定し、企業会計基準公開草案『公正価値測定及びその開示に関する会計基準(案)』が 2010 年 7 月に公表された。当該公開草案は、確定基準とはならなかったものの個々の会計基準では時価の算定方法が採られた。すなわち、日本の国内では、JP-GAAP が実務界でも支持されず、課税所得計算の基礎となくなってきた。その意味では、国内での秩序性が崩壊されている。

フランスは、2002 年 6 月の IAS 規則の採択以降、こうした特徴を持つ伝統的な諸基準と IFRS の差異の縮小する取組みをしてこなかった。すなわち、連結財務諸表に適用する基準と個別財務諸表に適用する基準を分離する、いわゆる連単分離型会計システムを選択した（大下[2018]）。これに対し、日本では、連単連携型会計システム

を選択した。このことで、国際的な協調性が保たれた。しかしながら、国内での無用な混乱を招くことになった。

国際的な交渉において、フランスは、連単分離型会計システムという形で IFRS を採択することで、国際的協調性を保ってきた。しかも、FR-GAAP を堅持したことで国内的秩序性を保ってきた。これに対し、日本では、連単連携型会計システムという形で IFRS を採択したことで、国際的な協調性が保たれた。しかしながら JP-GAAP を崩壊されたことで、国内的秩序性が崩壊した。

日本においても、フランス流の国際課感を導入することで、国内的秩序が保たれることになる。

9-3.おわりに

以上、本研究グループでは、フランスが IFRS を導入した経緯を調べ、その経緯を日本の会計に当てはめることを試みてきた。フランスの上場企業は、外部報告書として IFRS を適用し、連結財務報告書を開示する。また、上場・非上場を問わず、フランスの企業は、Plan Comptable を適用し、個別財務報告書を作成する。同一の企業において IFRS を適用したときの財務状態と Plan Comptable を適用したときの財務状態が異なることもある。そこで生じる差異は、フランス社会では受入れがたく、無駄な混乱を招く恐れもあった。

フランスは、国際的な協調を図るために IFRS を導入した。しかし、現実として、中小企業には、IFRS を導入するだけの財力もなければ、導入するだけのメリットもなかった。そこで、中小企業は、納税申告に使える国内基準を用いて財務報告書を作成してきている。

上述のとおり、フランスは、IFRS を導入することで国外との協調性を図り、Plan Comptable の適用を認め続けることで国内での秩序性を堅持してきた。本研究グループの研究目的は、フランスでの会計基準の取組方を研究し、フランス流国際感覚を日本国内に応用することで、国外との協調性と国内での秩序性との均衡点を明らかにしてきたことである。

註釈

- (1) FR-GAAP には、IFRS を含めない。
- (2) JP-GAAP には、IFRS を含める。

主要参考文献

- (1) Autorité des Normes Comptables (ANC) [2014] : *Règlement N° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au*

- plan comptable général*. (岸悦三訳 [2004]:『フランス会計基準—プランコンタブルジェネラルと連結会計基準—』同文館出版)。
- (2) CNC[1965] : *Plan comptable général 1957*.
- (3) Burlaud A. and Colasse B. [2010] : “Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?” *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 16, vol. 3, pp.153-176.
- (4) Colasse B. [2004] : “Harmonisation comptable internationale : de la résistible ascension de l’IASB/IASB,” *Gérer et comprendre*, No.75, pp.30-40.
- (5) Kishi, E. [1975] : 岸悦三『会計生成史』同文館。
- (6) Morikawa, Y. [1978] : 森川八洲男『フランス会計発達史論』白桃書房。
- (7) Naito T. [2012] : 内藤高雄「フランスにおける会計標準化の手段」『成城・経済研究』第198号 35-56頁。
- (8) Nakamura N., Morikawa Y., Nomura K., Takao Y. & Oshita U. Translate [1984] : 中村宣一郎・森川八洲男・野村健太郎・高尾裕二・大下勇二訳『フランス会計原則—プラン・コンタブル・ジェネラル—』同文館出版。
- (9) Nomura K. [1990] : 野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社。
- (10) Oshita U. [2018] : 大下勇二『連単分離の会計システム—フランスにおける2つの会計標準化—』法政大学出版局。
- (11) Yanaga M. [2018] : 弥永真生「フランス商事王令のもとでの記帳義務」『企業会計』第70巻第1号。
- (12) Yanaga M. [2013] : 弥永真生『会計基準と法』中央経済社。
- (13) Yoshioka M. [1993] : 吉岡正道「フランスの会計法令と会計制度」寫村編著『比較会社法会計論』白桃書房。
- (14) Yoshioka M. [1987] : 吉岡正道「フランスにおける『忠実な写像概念』」明治大学大学院紀要24集(6)。
- (15) Yoshioka M. [2005] : 吉岡正道『フランス会計原則の史的展開—基本原則の確立と変遷—』森山書店。