

WORKING PAPER NO.

J-37

基準調和化時代のフランス会計制度
—プラン・コンタブル・ジェネラルの20年を振り返って—

藤井 秀樹
京都大学大学院経済学研究科

2004年7月

Graduate School of Economics
Faculty of Economics
Kyoto University
Kyoto, 606-8501 JAPAN

J-37

**基準調和化時代のフランス会計制度
—プラン・コンタブル・ジェネラルの20年を振り返って—**

藤井 秀樹

京都大学大学院経済学研究科

2004年7月

基準調和化時代のフランス会計制度*

—プラン・コンタブル・ジェネラルの20年を振り返って—

1 はじめに

20世紀中葉以降のフランス会計制度は、「プラン・コンタブル・ジェネラル」(Plan Comptable Général, 以下“PCG”と略す)とともに生成・発展してきた。わが国においてしばしばPCGが「フランス会計原則」¹と訳されてきたゆえんである。

図表1にみるように、PCGは1942年にその第1版²が公表されて以降、数次にわたる改訂を経て現在に至っている。そのなかで、フランス会計制度の最も大きな転機を画するものとなったのは、後述するように、1982年PCGであった。2002年に1982年PCGが公表20周年を迎えたことを受けて、フランス公認会計士協会会計法委員会が、「PCGの20年」と題する円卓討論(以下たんに「円卓討論」という)を開催している。

図表1 フランス会計制度の生成・発展過程

フランス国内の動き		国外の関連事項	
1942	1942年PCG(第1版)公表		
1947	1947年PCG(第2版)公表		
1957	1957年PCG(第3版)公表	1967	EC発足
		1973	IASC設立
		1978	EC理事会第4号指令公布
1982	1982年PCG(第4版)公表		
1983	調和化法公布	1983	EC理事会第7号指令公布
1985	連結会計法公布		
1999	1999年PCG(第5版)公表	1993	ECをEUに改組
		2001	IASCをIASBに改組

本稿では、円卓討論の速記録(Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, Commission de Droit Comptable[2002])を主たる素材としながら、PCGの歴史を振り返り、基準調和化時代のフランス会計制度が経験してきた諸問題の論点整理を行っていきたいと思う。以下、本稿では、同速記録からの引用については、頁数のかっこ書きのみによって、その出所を示すことにする。

ちなみに円卓討論の参加者は、アントワーヌ・ブラキ(国家会計審議会会長)、ジルベール・ジェラルド(IASB理事、IASB-国家会計審議会リエゾンメンバー)、イユベール・テュヴィアナ(公認会計士、国立経済社会組織学院高等会計研究センター長)、ジャック・リシャル(パ

リ・ドフィーヌ大学教授、国家会計審議会委員、会計規制委員会委員)、フランソワーズ・ヴェルディエ(公認会計士、ニース経営大学院副院長、アメリカ公認会計士協会会員)、エリック・ドゥルサル(円卓討論司会者、公認会計士、公認会計士協会会計法委員会委員長、国家職業教育センター1級教員資格教授)の6名である。いずれもフランス会計界を代表する識者であり、基準調和化時代のフランス会計制度とPCGを語るうえで、これ以上は望みえない顔ぶれとなっている。その職務領域の網羅性からいって、円卓討論で示された6名の識者の諸見解は、フランス会計人一般のそれを縮写したものとみなせるであろう。本稿で上記の円卓討論に着目する主たる理由は、こうした点にある。本稿での検討が、わが国におけるPCG研究の深化に多少なりとも貢献するものとなれば幸甚である。

2 1982年改革の主眼としての付加価値概念の導入

周知のように、PCGは会計の基礎的枠組みを規定したものであり、その特徴を最も象徴的に表しているのは「カドル・コンタブル」(Cadre Comptable)と呼ばれる勘定分類表である。PCGのこの特徴は、1942年の第1版から数次の改訂を経た現在もなお、基本的には変わることなく継承されている(野村[2003]1-2頁)。

しかし、アントワヌ・ブラキによれば、第3版(1957年)までのPCGは会計処理の背景説明や解釈指針をとまわらないたんなる「勘定一覧表」(nomenclatures des comptes)に過ぎなかったとされる(p.11 et p.13)。1982年PCGがもたらした「本質的な変化の1つ」は、「たんなる勘定分類の提示にとどまるのではなく、勘定分類の目的を明らかにした」(p.11)ことであった。その「目的」とは、会計システムへの付加価値概念の導入であった。ジャック・リシャルは、この点についてより具体的に、「[1982年PCGの]主たる功績は、付加価値規準の採用によって費用の分類規準を変更したことであった」(p.12)と述べている³。

図表2は、1982年PCGで提示された成果計算書(わが国の損益計算書に相当)の標準モデルを示したものである。その構造上の主たる特徴は次の2点に要約できる。第1は、費用が性質別分類方式にもとづいて表示されていることである。これによって、成果計算書から付加価値関連データを直接集計することが可能となっている⁴。第2は、経営収益に製品棚卸増減額および固定資産自家建設が含まれていることである。これは、1982年PCGで採用された付加価値概念が、「国内総生産」(produit intérieur brut)の計算を指向した生産高基準のそれであることを示している。

ジャック・リシャルによれば、付加価値概念を会計の勘定構造に組み込んだ国は、フランス以外にほとんど見当たらないとされる(p.14)⁵。付加価値を財務分析に利用する事例は、ドイツなどいくつかの国で散見されるが、それらの国では付加価値概念が会計の勘定構造に組み込まれているわけではない。ジャック・リシャルは「私の知るかぎり」と断りながら、付加価値概念を会計の勘定構造に組み込んだフランス以外の「唯一の国」(p.14)として、旧ユーゴスラビアをあげている。旧ユーゴスラビアでは企業の自主管理目的からそうした勘定構造が採

用されたのであるが、当該勘定構造のもとでは正味最終生産物は資本主ではなく生産者に帰属するものとされ、したがってそこには人件費概念および利益概念が存在しないといった特異性が観察された。1982年PCGにみるような利益計算機能を維持したうえでの付加価値概念の会計システムへの導入は、「フランスの独自性」(originalité de la France)を表すものとなっている(pp.14-15)。

ジルベール・ジェラールは、ジャック・リシャールの以上のような指摘と見解に同意したうえで、さらに踏み込んで、「それ(付加価値概念-引用者注)は、いわゆるアングロサクソン型システムに対してわれわれが有している優位性である」(p.15)と述べている。

図表2 1982年PCGで提示された成果計算書の標準モデル

費用(税抜き)	第N期	収益(税抜き)	第N期
経営費用:		経営収益:	
商品仕入高:		商品売上高	
棚卸増減額		製品売上高(財貨およびサービス)	
原材料およびその他の調達品		小計A 一純売上高	X
棚卸増減額		うち輸出額	
その他の仕入高および外部費用		製品棚卸増減額(注)	
租税公課		固定資産自家建設	
人件費		経営助成金	
償却累計繰入額および引当金繰入額		引当金(および償却累計)戻入	
その他の費用		その他の収益	
合計I	X	小計B	X
共同営業成果割当額II	X	合計I (A+B)	X
財務費用合計III	X	共同営業成果割当額II	X
特別損失合計IV	X	財務収益合計III	X
企業成長成果の従業員への分配V	X	特別利益合計IV	X
所得税VI	X	収益合計(I+II+III+IV)	X
費用合計(I+II+III+IV+V+VI)	X	借方差額=損失	X
貸方差額=利益	X	総計	X
総計	X		
		(注)期末棚卸高から期首棚卸高を控除した金額。減少の場合は、かっこ書きするか、マイナス符号を付す。	

(注) 成果計算書の構造を浮き彫りにするために、一部を省略して訳出している。

(出所) Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1982, pp.II.68-69.

第二次大戦後に策定された初めてのPCGである第2版(1947年)の公表以来、PCGには、(1)社会会計の基礎データとなる国内総生産の計算、(2)税務当局のための課税標準の決定、(3)会計・経営情報の提供という3つの機能を果たすことが求められてきた(p.10)。付加価値概念の導入を主眼とする「1982年改革」(la réforme 1982)は、これら3つの機能のうち(1)を優先したものとなっている。このことから、ジャック・リシャルは、1982年PCGは基本的に「マクロ経済的システム」(système macro-économique)としての性格を有していると述べている(p.14)⁶。

3 「真実かつ公正な概観」原則の国内化

1982年PCGの策定プロセスは、1970年代後半から1980年代前半にかけて展開されたEC(現EU)域内⁷における基準調和化との関連を抜きにして語ることはできない。国家会計審議会による1957年PCGの改訂作業は1968年に開始され、1979年にはその改訂案⁸が省令として官報で公表されている。にもかかわらず、確定版(第4版)の公表が1982年まで先送りされたのは、基準調和化に関するEC理事会第4号指令とPCG改訂案の調和化が1979年の時点では完結していなかったからである(p.10)。その調和化過程で最も多くの議論が費やされたのは、「イギリス財務報告の最高理念」(黒田[1989]104頁)とされる「真実かつ公正な概観」(true and fair view)原則の国内化問題であった(p.16)。

周知のように、「真実かつ公正な概観」原則は、(1)企業の財政状態および経営成績の「真実かつ公正な概観」を財務諸表において表示すること、(2)法令の適用によって「真実かつ公正な概観」の表示が阻害される場合には当該法令から離脱することを、財務諸表作成者に対して要求するものである。この原則は、EC理事会第4号指令第2条で明文化されたのち、フランスにおいては「忠実な写像」(image fidèle)原則として、1982年PCG第I編第1章第1節Aおよび第II編第2章第2節A、ならびに1983年調和化法第2条(商法典第9条)で明文化された⁹。円卓討論でも、主要な論点の1つとして、「真実かつ公正な概観」原則の国内化問題がとり上げられている。

ジャック・リシャルによれば、「忠実な写像」という用語は19世紀の法律家たちの間で、「『事物』を評価するべく作成された貸借対照表」(le bilan dans lequel on va évaluer “les choses”)において表示された商人の財政状態を意味する用語として使用されていた。その使用事例の歴史自体は、さらに18世紀にまで遡ることができるとされる(p.17)。

その起草者や立法者が1982年PCGおよび1983年調和化法において、“vue exacte et loyale”¹⁰や“image véridique et loyale”¹¹といった逐語訳的用語を用いず、“image fidèle”という用語をあえて用いているのは、彼らがフランスの伝統的法思想との連続性を可能なかぎり維持しつつ「真実かつ公正な概観」原則の国内化を図ろうとしたからであろうと推察される。この意味からすれば、イギリスでの用語法をそのまま援用して、“image fidèle”を「真実かつ公正な

概観」と訳出するのは、適切なこととはいえないであろう。

「真実かつ公正な概観」原則の国内化をめぐる議論において最も大きな論点となったのは、法令の適用によって「真実かつ公正な概観」の表示が阻害される場合には当該法令から離脱することを要求した規定（いわゆる離脱規定）をどう解釈するかということであった。フランスでは伝統的に法令主導の会計規制が実施されてきたのであって、そうした会計規制に馴れ親しんできたフランス会計人からすれば、法令のなかに当該法令の効力を否定する規定を設けるという制度設計は容易に受容しがたいものであった。ジルベール・ジェラルは、フランスのこうした伝統的法思想の立場を代弁して、次のように述べている。「忠実な写像は、基準で規定されたシステムの正確かつ誠実な適用の結果として得られるものである。基準が明確に設定され、かつまたその適用が要求されているならば、当該基準の正確かつ完全な適用によって忠実な写像の表示が阻害されるというようなことはありえない。したがって、忠実な写像〔という概念〕それ自体は、実体のない概念(*concept vide*)である。」(p.17)

明示的には述べられていないが、ジルベール・ジェラルの以上の指摘が含意しているのは、離脱規定が適用される可能性は、フランスの伝統的法思想からすれば、実際には生じえない（あるいはむしろ生じてはならない）可能性であるということである。イギリスにおいて離脱規定は、「真実かつ公正な概観」原則の他の諸条文に対する「優越性」(*prééminance*)を謳ったものとして位置づけられているが(p.17)、ジルベール・ジェラルの以上の指摘は、離脱規定のこうした本来的な位置づけに対してフランス会計人の間には当惑ないし抵抗感が今なお根強く存在していることを物語っているといえよう。

イユベール・チュビアナはさらに、「課税標準の決定に適用される諸規定に抵触しないかぎりにおいて、企業はPCGの諸規定を遵守しなければならない」とした一般税法典第38条を、「会計と税務の調和的かつ危険な関係」(p.17)を示すものとして引用し、税務会計の領域には離脱規定の効力が及ばないことを指摘している。

ジャック・リシャルは、「忠実な写像は、〔会計に関する〕考察を可能とするので、教育の観点からは魅力的で興味深い概念である」(p.17)としながらも、会計の目的はその背後にあるロジックによって異なり、したがって何をもって「忠実な写像」とするかもそのロジックによって異なるので、「それ（「忠実な写像」—引用者）は、内容のない概念(*concept creux*)である」(p.17)と述べている。

以上にもみるように、円卓討論においては、「真実かつ公正な概観」原則とその国内化に対して、どちらかといえば消極的な評価を示す論調が大勢を占めている。すなわち、フランス会計人は、EC域内の基準調和化の必要性に迫られてやむなく国内化された当該原則を、もっぱらフランスの伝統的法思想に依拠した形で受容しようと努めてきたのであって、その結果、フランス会計制度に導入された「忠実な写像」概念は、実際には生じえない可能性に対応した「実体のない概念」、あるいは背後にあるロジックによって含意を変える「内容のない概念」とみなされることになったのである。この意味からすれば、「真実かつ公正な概観」原則の国内化がこれまで

のところ、フランス会計制度に「何も新しいものはもたらしていない」(p.16)のは、むしろ当然の成り行きであったというべきであろう。ただし、これは、1980年代までの基準調和化(第1期基準調和化—後述参照)の一般的な傾向であって、相互承認¹²を基本的なパターンとして展開されてきた当該調和化においては「重要項目の〔実質的な〕標準化はまったく進まなかった」(p.16)¹³とされている。

他方、「真実かつ公正な概観」原則の国内化が、イギリス型会計規制との比較対照をつうじてフランス型会計規制の諸特徴を改めて論じる格好の機会をフランス会計人に提供してきたという事実も看過されてはならないであろう。ジャック・リシャルが指摘するように、当該概念は「〔会計に関する〕考察を可能とする」(p.17)のものであり、事実またその国内化以降、フランスにおいては当該原則をめぐる多くの議論と研究が積み重ねられてきたのである¹⁴。

4 アメリカ主導の基準統一化への評価と対応

4.1 1980年代以前と1990年代以前の基準調和化

フランス会計制度を舞台に展開されてきた基準調和化は、1980年代以前と1990年代以降とは、いくつかの点で際立った相違をみせている。その主なものをまとめると、図表3のようになる。第1に、1980年代以前の基準調和化はEC理事会を推進主体として展開されてきたのであるが、1990年代以降のそれはIASB(IASC)を推進主体として展開されるようになった。第2に、1980年代以前の基準調和化のパターンは相互承認(本来的な意味での「調和化」harmonisation)を基本とするものであったが、1990年代以降のそれは「統一化」(convergence)を基本とするものになった。第3に、基準調和化のベンチマークとなる会計基準の文書形態が、1980年代以前はEC統一会社法(EC理事会指令)であったが、1990年代以降はそれが会計基準書(民間団体であるIASBが設定するプロナウンスメント)となった。

図表3 1980年代以前と1990年代以前の基準調和化の主たる相違点

	調和化の推進主体	調和化のパターン	基準の文書形態
1980年代以前の基準調和化	EC理事会	相互承認	EC統一会社法
1990年代以降の基準調和化	IASB(IASC)	統一化	会計基準書

これら3つの相違点はいずれも、1990年代に本格化する基準調和化活動へのアメリカの関与を抜きにしては語りえないものであり、1990年代以降の基準調和化に重要な質的变化をもたらす要因となった。ちなみに、1990年は、IASC『趣意書:財務諸表の比較可能性』(IASC[1990])が公表され、それによって、1989年に開始されたIASC比較可能性プロジェクト¹⁵がその達成に向けて大きな第一歩を踏み出した年であった。つまり、フランスにおける1980年代までの基準調和化はもっぱらEC域内の基準調和化の一環として展開されてきたのであるが、1990

年代以降のそれは IASC(IASB)によって主導されたグローバルな基準調和化の一局面として展開されるようになったのである。基準調和化のこうした変容をふまえ、本稿では、1980年代以前の基準調和化を第1期基準調和化、1990年代以降の基準調和化を第2期基準調和化と呼んで、両者を概念的に区分することにしたい。かかる概念的区分を念頭におきながら、以下では、上掲の各相違点に関する円卓討論での議論を整理・検討していくことにする。

4.2 「コンセンサス」の理解と評価をめぐって

基準調和化の主たる推進主体がパブリック・セクターの EC 理事会からプライベート・セクターの IASB(IASC)に移行したことによってフランス会計人たちが遭遇したのは、「正統性」(légitimité)問題であった。正統性問題は、(1)基準設定主体(IASC/IASB)の正統性と、(2)当該主体によって設定された基準(IAS/IFRS)の正統性の、2つのレベルで生じる。このうち円卓討論で議論されているのは、主として(2)の正統性問題である¹⁶。円卓討論では、具体的には、基準設定プロセスにおける「コンセンサス」(consensus)の問題として、基準の正統性問題が議論されている¹⁷。

アメリカ公認会計士協会会員でもあるフランソワーズ・ヴェルディエは、FASB が基準書第 141 号および第 142 号の設定過程 (デュー・プロセス¹⁸) において、利害関係者の要求に押される形でのれんの非償却を容認するに至ったことを、基準設定者の「慎み深さ」(modestie)を表すもので、「すばらしいことだ」(formidable)と評価している(p.21)。フランソワーズ・ヴェルディエによれば、「周到に準備された『デュー・プロセス』を実施するならば、公衆や実務家から広く意見を聴取することができるので、〔…基準設定者は、利害関係者の〕ニーズにより適合した〔会計〕システムを構築することができる」(p.21)のであるが、「フランス〔における基準設定〕は、そうした『デュー・プロセス』からほど遠い状況にある」(p.21)とされる。

これに対して、国家会計審議会会長のアントワーヌ・ブラキは、「これまで私はコンセンサスの定義も、『デュー・プロセス』の定義も、聞いたことがない」(p.21)としたうえで、「『デュー・プロセス』は〔利害関係者に対して〕意見聴取がなされたときに存在するという考え方がある。もしこの考え方に従うならば、〔フランスでも〕『デュー・プロセス』は存在してきたことになるし、そうでない場合には存在しなかったことになる」(p.21)と述べている。ただしアントワーヌ・ブラキは、「コンセンサスはしばしば、首尾一貫性を欠き利用に堪えない中途半端なルールをもたらす」(p.19)として、「コンセンサス」(デュー・プロセス)の有効性そのものには否定的な評価を下している。

IASB 理事のジルベール・ジェラールは、IASB がすべてのコメントレターに回答しないことを批判するのは、同審議会には公開審議事項ごとに膨大な数のコメントレターが寄せられているという現実を無視した「誤った見解」(conception fausse)であるとしたうえで、次のように述べている。「『デュー・プロセス』は、〔基準設定者と利害関係者が〕相互に独立した立場で議論する場合に成立するものである。〔…基準設定者と利害関係者が相互に独立した立場で〕議

論し、見解の一致に到達し、その結論を公表する、これが真のデュー・プロセスである。」(p.23) ジルベール・ジェラールは、このような観点から、デュー・プロセスを、利害関係者の「直接的な攻撃」(attaques directes)から基準設定者を防御するための制度として位置づけている(p.23)。

以上にもるように、基準の正統性を保証する制度としての「コンセンサス」(デュー・プロセス)については、その意味内容に関する理解においてさえ、論者の間に相違が観察される。「コンセンサス」に対する評価はおおむね、各論者のおかれた社会的立場を反映したものとなっている。ただし、「コンセンサス」の現実的機能をどう理解するかは、以下にもるように、1990年代以降の基準調和化(第2期基準調和化)の本質をどう捉えるかという問題と密接に関連した論点として議論されている。

4.3 基準統一化の本質としての「アメリカへの追従」

ジャック・リシャルは、のれんの償却問題に関する FASB の方針転換を肯定的に評価した上掲のフランソワーズ・ヴェルディエの発言に反論して、次のように述べている。「アメリカで生じていることが好ましいことだとは、私にはまったく思われない。のれんの償却の必要性を30年間も力説してきた人びとが、突然その主張を翻したのである。[...] 彼らは、『持分プーリング法』を否認したことの『見返り』(cadeau)として、企業にのれんの非償却を認めたとされている。このようなことを、会計基準の設定に真面目に取り組んでいる人びとは、どうすれば受け入れることができるというのか。」(p.21)

さらに、ジャック・リシャルは、「コンセンサス」は「会計民主主義の先鋭的問題」(problème aigu de démocratie comptable)であるとして、次のように述べている。「一定の影響力をもった利害代表者がまず、必ずしも同一ではない情報システムを必要としているという見解を表明し、基準設定者は、明確ではあるが目的を異にする〔複数の〕情報システムを設定することによって、彼らのそうした正当で多様な要求を満たすというように、コンセンサスは機能するべきである。[...] このようなアプローチによるのでなければ、結局のところ、『採用される情報システムは、最も強力な利害関係をもった国(すなわちアメリカ—引用者)のそれである』ということになってしまうであろう。」(p.22)

アントワヌ・ブラキは、ジャック・リシャルの以上のような議論に呼応して、「コンセンサスが均衡(équilibre)を意味するのであれば、コンセンサスを維持することにまったく異存はない」(p.24)と述べている。また、国立経済社会組織学院高等会計研究センター長のイユベール・テュヴィアナは、「『コンセンサス』という言葉の使用をやめて、代わりに『総意』(synthèse)という言葉を使用するべきである」(p.25)と述べている。

ジャック・リシャルは、「フランス社会は、とりわけ情報利用者の点では、十分に多様である」(p.24)という現状認識にもとづき、「[フランスにおいては]ある1つのシステム(すなわちアメリカ型の会計システム—引用者)だけを特別扱いすることはできない」(p.24)と繰り返

し力説している。これに対して、ジルベール・ジェラルは、「われわれは今後、基準統一化の名のもとに、アメリカ人たちに追従することになるのであろうか」(p.23)と自問し、「それ(のれんの非償却—引用者)によって企業の成長は大いに促進されることになる」(p.23)という状況認識を根拠に、「この問題(のれんの償却問題—引用者)については、そうなるのではないかと思う」(p.23)と自答している。

以上の議論は、基準調和化の基本的なパターンが相互承認から統一化に移行したことの、直截的な反映というべきであろう。注目されるべきは、1990年代以降(とりわけIASB発足以降)の基準統一化の本質を「アメリカへの追従」と捉える点で、円卓討論参加者の現状認識はほぼ一致しているということである。そして、彼らは、「コンセンサス」やIASBも現実的には、「アメリカへの追従」を本質とする基準統一化を促進する制度として機能する傾向を有しているとみているのである(p.23)。円卓討論参加者の間での不一致は、当該統一化への対応において観察される。その対応の不一致は基本的には、当該統一化がフランスにもたらす経済的影響をどう評価するかの相違に起因しているといえるであろう。ジャック・リシャールは、フランスにおける会計環境との不整合を重視する立場から、当該統一化に対して明確な反対論を唱えているのに対して、ジルベール・ジェラルは、アメリカ基準のプラグマティックな経済合理性をそれなりに評価する立場から、当該統一化を消極的にはあれ、受け入れざるをえないものとする見解を示しているのである。

4.4 条文の脱法令化

既述のように、フランスにおいては伝統的に、法令主導の会計規制が実施されてきた。会計関連法令を包括的に解釈・研究する「会計法」(droit comptable)がフランスにおいては私法の独立した一分野として成立しているのは、その象徴的な一例である¹⁹。PCGの各版も、所轄官庁の省令²⁰として公表されてきた。こうした会計規制の伝統からすれば、1980年代までの基準調和化(第1期基準調和化)がEC統一会社法をベンチマークとして推進されてきたことは、フランス会計人にとってはきわめて自然な展開であったといえるであろう。

しかし、アントワヌ・ブラキによれば、こうした法令主導の会計規制とりわけ法令を枠組みとした基準調和化は近年、大きな限界に突き当たっているとされる。すなわち、フランスにおいては、連結財務諸表の作成にかかわる連結概念や支配概念のようなものまでが法律において厳格に規定されているのであるが、このことによって連結会計に関するフランス会計人の創造的な洞察が阻害されているばかりでなく、企業の経営実態に即応した機動的な基準改訂も著しく困難なものになっているのである(p.18)。アントワヌ・ブラキは、次のように述べている。「絶えず変化する経済的実態により即応した形で〔会計関連法令の〕条文を改訂していくことが、われわれの課題の1つである」(pp.18-19)にもかかわらず、「われわれは過度に硬直的な条文によって拘束されているために、当該条文の改訂には非常に多くのエネルギーを必要とし、したがってその改訂作業にかかわるのを躊躇するようになるのである。」(p.19)この問題は1990

年代以降、基準調和化のベンチマークが IASB(IASC)の設定する会計基準書に移行したことともない国際基準とフランス基準の格差（基準設定手続きの機動性の相違も含めて）となって漸次表面化したものである²¹。

こうした問題状況を背景に近年、フランスにおいて議論されるようになったのが、「条文の脱法令化」(déclassification des textes)である。条文の脱法令化とは、ごく大ざっぱに言えば、会計法の基礎をなす「法律」(loi)には「原則的な基準」(normes de principe)だけを残し、会計処理にかかわる詳細な概念規定やルールについてはこれを下位の諸規則や会計基準に移譲することを意味している(pp.18-19)。

ジルベール・ジェラールは、「複雑な法令のヒエラルキーをともなった条文を積み重ねていくような〔フランスの現行〕システム」(p.19)は、「〔当該条文について〕財務諸表読者の無理解だけでなく、より深刻な問題として、会計監査人や企業経営者の無理解をも生み出すことになるであろう」(p.19)と述べるとともに、「このレベルの問題（連結範囲に関する問題—引用者）については、議会を通さずに条文の変更ができるようにするべきである」(p.20)と主張している。

連結会計関連条文の形成過程を例にとると、フランスでは、EC 理事会第 7 号指令(1983 年 6 月)→連結会計法(1985 年 1 月)→1986 年 2 月 17 日付政令(デクレ)→PCG に連結計算書類の会計処理を導入するための省令(1986 年 12 月)という手順に沿ってその条文化が進められており(小津[2003]103 頁)、EC 理事会第 7 号指令の国内化が完了するまでに約 3 年半が費やされている。ジルベール・ジェラールがいう「複雑な法令のヒエラルキーをともなった条文を積み重ねていくような〔フランスの現行〕システム」とは、具体的には、こうした条文形成システムをさすものと思われる。

条文の脱法令化問題に関する以上の議論について、他の討論参加者からはとくに異論らしい異論は示されていない。したがって、そのかぎりでは、フランスの伝統的な法令主導の会計規制が現在、「適応不全」(sclérose)に陥りつつあるという認識は、円卓討論参加者のおおむね共有されたものとみて差し支えないであろう。これを前項でみた議論に引き寄せて敷衍すれば、条文の脱法令化にどのような立場をとるかという問題は、「アメリカへの追従」を本質とする基準統一化にどう対応するかという問題とは別次元の問題として、フランス会計人には受けとめられているということである。以上のことを総合的に勘案すれば、フランスが今後、法令の拘束からより自由なプライベート・セクター型の基準設定に向かう可能性は高いというべきかもしれない。

5 むすびにかえて—フランスにおける基準調和化と PCG の今後—

以上によって、円卓討論の速記録を主たる素材としながら、PCG の歴史を振り返り、基準調和化時代のフランス会計制度が経験してきた諸問題の論点整理を行うという本稿の目的はおおむね達成されたものと思われる。

この種の討論の通例として、円卓討論は、アングロサクソン型会計制度に対するフランス会計制度の相対的諸特徴を、改めて浮き彫りにする結果となっている。円卓討論をつうじて浮き彫りにされたその主たる相対的特徴をまとめたのが、図表4である。それらは、フランス会計制度に関する円卓討論参加者の基本的な理解を要約的に物語っている。そして、現在進行中の基準調和化（第2期基準調和化）に異論を唱えるにせよ、それを避ることのできない選択として受け入れるにせよ、フランス会計制度のそうした相対的諸特徴が、基準調和化に対するフランスの今後の対応のあり方を根底において規定する要因（いわゆる歴史的経路 historical path）となるのである。

図表4 アングロサクソン型会計制度に対するフランス会計制度の相対的諸特徴

	会計の主たる規範	会計の主たる機能
アングロサクソン型会計制度	情報の透明性(p.23)	企業価値の推定(p.24)
フランス会計制度	慎重性 (pp.23-24)	企業の業績測定(p.24)

(注) カッコ内は、当該特徴が中心的に議論されている速記録の頁を示す。

最後に、1999年PCG(第5版)にごく簡単に言及しておきたい。1999年PCGにおいては、連結財務諸表規制と個別財務諸表規制の分離が図られたこと、「分析会計」(comptabilité analytique, 原価計算に相当)が全面的に削除²²されたことの2点が、1982年PCGからの主たる変更点となっている²³。しかし、ここではむしろ、より重要性の高い次の2つの事実に注目しておく必要がある。すなわち、第1に、「アメリカへの追従」を本質とする基準調和化がすでに本格化していた1999年の時点でPCGの第5版が公表されたということ、第2に、第1版の公表以来フランスが長い年月をかけて育ててきたPCGを自国の会計モデルとして採用する(あるいは採用を予定する)国々(中・南欧(ベルギー、ルクセンブルグ、スペイン、ポルトガル)、旧ソ連・東欧(ロシア、ハンガリー、ブルガリア)、中東・北アフリカ(レバノン、アルジェリア、チュニジア)、西アフリカ地域(OCAM)、東南アジア(ラオス、カンボジア)等に着実に広がっているということ²⁴、である。これら2つの事実のうち、PCGとフランス型会計制度の独自の発展プロセスを見いだすことができるのである。基準調和化に今後、フランス会計人がどのような対応をとるにせよ、その基軸にPCGが据えられることだけは間違いなように思われる。それによって、PCGの時代を超えた生命力が試され、そしてまた示されることにもなる。「たゆたえども沈まず」(Fluctuat nec mergitur)というかの銘句が想起されるゆえんである。

参考文献

- Colasse, B [2004], "Harmonisation Comptable International: De la Résistible Ascension de l'IASB/IASB," *Gérer et Comprendre*, No.75, pp.30-40.
- Collette, C. et J. Richard [2002], *Les Systèmes Comptables Français et Anglo-Saxons : Normes IAS*, 6^e édition, Dunod.
- Conseil National de la Comptabilité [1979], *Projet de Plan Comptable Général*.
- [1982], *Plan Comptable Général*, 4^e édition, 中村宣一郎, 森川八洲男, 野村健太郎, 高尾裕二, 大下勇二訳[1984]『フランス会計原則—プラン・コンタブル・ジェネラル—』同文館。
- Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, Commission de Droit Comptable [2002], "Table Ronde, Le Plan Comptable Général: Avoir Vingt Ans," *La Comptabilité en Mouvement, Plan Comptable Général: 1982-2002*, Volume 2, 2002, pp.9-26.
- IASC [1989], *Comparability of Financial Statements, Proposed Amendments to International Accounting Standards 2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23 and 25*, IASC E32.
- [1990], *Statement of Intent: Comparability of Financial Statements*, IASC, 日本公認会計士協会訳[1990]「IAS E32『趣意書』(仮訳)—1990年6月21日 IASC 理事会承認」『企業会計』第42巻第9号, 117-126頁。
- Kerviler, I. de [1986], *Droit Comptable (Entreprises)*, 1^{er} édition, Économica.
- Klee, L. [1983], "Harmonisation Comptable en Europe," *Supplément aux Cahier Français, Entreprise et Comptabilité*, No.210.
- Lagarrigue, J.-P. [1983], "Réflexions sur l'Image Fidèle : A Propos de l'Espèce Argyll," *Revue Française de Comptabilité*, No.134, pp.140-144.
- Matt, J.-M. et A. Mikol [1986], "L'Image Fidèle, la Doctrine et la Loi," *Revue Française de Comptabilité*, No.174, pp.39-50.
- Pasqualini, F [1992], *Le Principe de l'Image Fidèle en Droit Comptable*, Litec.
- Prérochon, C [1983], *Presentation du Plan Comptable Général Français*, Foucher.
- Viandier, A. et C. De Lauzainghein [1993], *Droit Comptable*, 2^e ed., Précis Dalloz.
- 大下勇二[1998]『フランス財務報告制度の展開』多賀出版。
- [2002]「フランス会計と概念フレームワーク」日本会計研究学会スタディ・グループ『現代会計構造の研究—新会計システムの構築に向けて—』中間報告書, 31-38頁。
- 小津稚加子[2003]「フランスにおける IAS への対応」日本会計研究学会特別委員会『国際会計基準の導入に関する総合的研究』最終報告書, 100-110頁。
- 黒田全記[1989]『EC 会計制度調和化論』有斐閣。

田中英夫[1987]『デュー・プロセス』東京大学出版会。

中村宣一郎[1965]『会計標準化の展開—プラン・コンタブルの理論的実践的構造—』ミネルヴァ書房。

日本会計研究学会スタディ・グループ[2003]『各国プラン・コンタブルの比較研究』中間報告書。

野村健太郎[2000]『フランス企業会計』中央経済社。

———[2003]「フランスのプラン・コンタブル・ジェネラル」日本会計研究学会スタディ・グループ『各国プラン・コンタブルの比較研究』中間報告書，1-6頁。

藤井秀樹[1992]「ECにおける会計調和化とフランス会計—『忠実な写像』原則の国内化をめぐって—」『社会科学研究年報』第22号，48-55頁。

———[1997]『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。

———[2002]「英米型会計規制の信念としての意思決定有用性アプローチ—我が国はそれとどう付き合うべきか—」『JICPA ジャーナル』第14巻第8号，21-27頁。

*本稿は，日本会計研究学会スタディ・グループ『各国プラン・コンタブルの比較研究』最終報告書（2004年9月公表予定）に収録の拙稿に，大幅な加筆を施したものである。また，本稿は，平成16年度科学研究費補助金（基盤研究(C)(2)）にもとづく研究成果の一部である。

脚注

- 1 たとえば、中村他訳[1984]など。
- 2 1942年PCGはドイツ占領下の特殊事情のもとで策定されたものであり、その適用対象も航空機産業等に限定されていたことから、これをPCGの第1版とはみず、1947年PCGをその実質的な第1版とみる見解も存在するとされている。この点については、野村[2000]15頁を参照されたい。しかし、1947年PCGは1942年PCGの改訂版として公表されていること、さらにまた、たとえば1982年PCGの表紙には「第4版」(4^e édition)と記されていることから、本稿では、1942年PCGを第1版とみなすことにした。
- 3 ただし、フランスの法制に初めて付加価値概念を導入したのは、従業員に対する企業成果分配の計算的枠組みを規定した1967年の政令(ordonnance)であったとされる(p.15)。
- 4 しかし他面では、かかる費用分類によって売上原価と売上総利益は、成果計算書において表示されないという問題が生じている。1982年PCGでは、売上原価と売上総利益を明らかにするものとして、「発展システムによる成果計算書」(compte de résultat du système développé)が提示されている。Conseil National de la Comptabilité[1982]p.II.96-97。
- 5 当然のことながら、ジャック・リシャールは、フランスのPCGを自国の会計モデルとして採用した諸国は除外して議論していると思われる。
- 6 経営情報の提供を主目的とする分析会計については、1947年PCG以来、一般会計から分離する方向で策定・改訂作業が進められた。後述するように、1999年PCGでは、分析会計は全面的に削除されている。
- 7 周知のように、EC(European Communities)は、マーストリヒト条約の発効により1993年にEU(European Union)に発展的に改組された。しかし、本稿では、欧州での基準調和化に言及するさいには、1980年代以前に展開されたそれに焦点を当てているので、本文ではとくに必要な場合を除き、基本的にはECの略称を用いている。
- 8 Conseil National de la Comptabilité[1979]。
- 9 その経緯と関連条文については、さしあたり、藤井[1992]53-55頁を参照されたい。
- 10 この逐語訳的用語の使用例として、たとえばKlee[1983]がある。
- 11 この逐語訳的用語の使用例として、たとえばPrérochon[1983]p.45がある。
- 12 1980年代までの基準調和化が相互承認方式にもとづいて展開されてきた主な背景要因として、(1)EC域内では主要各国の政治力および経済力が拮抗しており、その利害を調整して基準統一化に向かうことができなかつたこと、(2)金融取引の国際化と情報化が当時は現在ほど進んでいなかったことなどを、あげることができるであろう。
- 13 「標準化」(normalisation)は、統一化に向けた基準の改訂・開発を意味する用語として、フランスでは広く用いられている。当該用語の歴史は古く、その思想的な淵源は17世紀末葉の簿記書やフランス商事条令にまで遡ることができるとされている。この点については、中村[1965]1頁を参照されたい。
- 第1期基準調和化が重要項目の標準化をもたらさなかつたということについては、これを、制度派会計学でいう「同型化」(isomorphism)の事例とみることもできるであろう。制度派会計学における同型化の概念については、さしあたり、藤井[2002]25頁を参照されたい。
- 14 「忠実な写像」原則に関する最もまとまった著作の1つとして、たとえば、Pasqualini[1992]をあげることができる。
- 15 このプロジェクトは、IASC[1989]の公表をもって開始されたとされている。
- 16 基準設定主体(IASB)の正統性問題は、時期的には、円卓討論よりもやや遅れて議論されるようになる。その主たる契機となつたのは公正価値会計の導入問題であった。IASBの正統性問題を論じた代表的文献として、たとえば、Colasse[2004]がある。
- 17 討論参加者たちは、他の文脈においては、“accord”(合意)という言葉も使用している(たとえばp.25)。このことは、討論参加者たちが“consensus”という言葉に、フランスで通用使用さ

れている“accord”とは異なる意味を見出していることを暗示しているといえよう。本稿で，“consensus”をあえて「コンセンサス」と訳すゆえんである。

¹⁸ 基準設定プロセスとしての「デュー・プロセス」に関する筆者の理解は、藤井[1997] 38-40頁で明らかにしている。また、その歴史や法学的意義等については、田中[1987]3頁以下を参照されたい。

¹⁹ ただし、会計法には、税法の体系は含まれないとされる。この点については、Viandier et Lauzainghein [1993]p.24を参照されたい。

²⁰ PCGの所轄官庁は大蔵省（ただし行政改革にともなって所轄官庁が変更された時期もある）であるが、PCGの公表は、関連官庁の「共同省令」(arrêté interministériel)の形態をとることが通例であった。たとえば、1982年PCGは、大蔵省および予算関連官庁の共同省令として公表されている。

²¹ 同様の問題が、Colasse[2004]p.39でも指摘されている。

²² PCGは経営管理ではなく、企業外部者とのコミュニケーションを主たる目的とするものであるという基本認識のもとに、1999年PCGは策定されたと、ジルベール・ジュランは指摘している(p.11)。

²³ 1999年PCGの変更点については、さしあたり、小津[2003]101頁、野村[2004]3-4頁を参照されたい。

²⁴ PCGを自国の会計モデルに採用している国または地域の詳細については、日本会計研究学会スタディ・グループ[2003]を参照されたい。