

## 理念と制度の断層

——会計の国際的統一化をめぐる——

齊 藤 昭 雄

—

わが国の土地の再評価問題に関する議論にまで、国際会計基準とのかかわりが取沙汰されるなど、今や、会計制度の国際化の動きは、会計の世界における大きな潮流となっている。そしてそれは、ほぼ「統一化」という方向をたどっていると言えるように思う。しかしながら、自然科学的な計算構造とは異なる会計という世界において、統一化ということがどういう意味を持つものであるか、われわれはそれを注意深く眺め、かつ考えてみる必要があると感じている。われわれにはまだ、全体を通してその問題に対しフィロソフィカルに解答を展開するだけの用意は整ってはいない。しかしながら、われわれがかねてから特に関心をもっているE Cの会計制度の統一化の動きの中に、その点に関して見逃しえないひとつの大きな素材が提供されていることを感じている。それは、E Cの統一会計制度への、例の「真実・公正な概観」という基本理念の導入と、それに対する大陸諸国の対

理念と制度の断層

応である。

この基本理念については、すでにわが国においても多くの人々によって注目され、それに対する各国の対応に  
関しても、いくつかの論文がものさされている。したがって、われわれがこの時点でこの基本理念のことを採上げるのは、今更という感じがしなくてもない。しかし、以前よりフランス会計の理論と制度とを主たる研究対象として来ているわれわれにとっては、イギリスにおいて成熟したこの基本理念の、大陸諸国への導入については、  
事柄の重大性に鑑みて、一度はわれわれなりに総括的に検討を加えてみる必要があると感じていた。

われわれ自身、すでにフランスという一国のサイドから、部分的にこの問題に触れたことはあるし、遅筆のゆえに今日を迎えてしまってみると、ややタイミングを失いつつあるようにも思える。しかしながら、改めてドイツの対応をも視野に入れてみると、そこにはいわば「理念と制度」と間の断層が明瞭に浮かびあがる結果、制度上の統一は、結局のところ精神文化的な面を含む統一までには進まないことを、しみじみと感じさせられている。

そういう側面を明らかにしてみると、会計の国際的統一化の流れが、われわれに、会計というもののもつ「文  
化性」を改めて強く印象づけることになる。そのことを改めて確認してみたいと思つたことが、本稿をまとめるに至つた動機である。前述の通り、本稿では、全体的にフィロソフィカルに問題の解答を展開するには至らないが、そのための準備として、とりあえず、われわれなりにもう一度事実をふり返つて整理してみることにした。  
そこでまず、EC第四号指令への「真実・公正な概観」の導入の経緯をフォローしてみたいと思う。<sup>(1)</sup>

(1) この部分は、黒田全紀著『EC会計制度調和化論』平成元年・有斐閣、第5章「個別財務諸表に関するEC理事会  
第4号指令の生成」を参考にして、改めて原典に拠りつつ、われわれなりに整理してみたものである。

EC諸国の会計制度の調和化を目指した作業が緒についたのは、古く一九六五年に遡る。すなわち、その年、<sup>(2)</sup> EEC委員会は、加盟各国の職業会計士の代表によってスタディ・グループ (Groupe d'Etudes Droit des Sociétés des Experts Comptables de la C.E.E.) を作ることを要請し、EC第4号指令への遠い道のりの端緒が開かれた。そして、西ドイツのエルメンドルフ (W. Elmendorf) を代表者とするこのグループの、各国の会計法規の調整のための提案が、一九六七年になされた。同グループは、加盟各国の法規及び実務が個別計算書類に関してどの程度統一化できるかという観点から検討を重ね、「会計報告調整案」をまとめたのである。

当時は周知の通りまだイギリスのECへの加盟は日程にのぼっておらず、したがってイギリスの会計士はこのスタディ・グループには加わっていない。そのうえここではまだ一般原則の提示という意識はなく、真実・公正な概観に係わりをもつ文言は、その調整案の前文において次のように表現されている。<sup>(3)</sup>

「各国の会計規則の統一化のための提案は、項目分類の規則と評価の規則の枠内で、会社の財産状態、財政状態および損益に関する、可能な限り確実な概観 (einen möglichst sichern Einblick、仏訳では une image aussi sûre que possible——筆者注) を第三者に与える、という基本思想によって支えられている。」

同グループの代表者がドイツ人であったことを如実に反映して、本案は、当時のドイツ株式法の表現をほぼそのまま踏襲するかたちで提示されている。すなわち一九六五年株式法 (Aktiengesetz 1965) の第149条は、次のように規定している。

## 理念と制度の断層

「年次決算書は、正規の簿記の諸原則に従わなければならない、明瞭かつ整然と作成し、評価規則の枠内で、会社の財産状態および損益に関して、可能な限り確実な概観を与えなければならない。」

この調整案を承けて翌一九六八年にEC委員会が作成した「予備草案」でも、また「一般原則」という認識はなく、「一般条項」(Allgemeines)という見出しのもとに、その第2条で、次のような規定がなされている。<sup>(4)</sup>

「1. 年次貸借対照表ならびに損益計算書は、付属明細書とともに年次計算書類を構成し、それらは分離可能な一体をなしている。

年次計算書類は、正規かつ信頼しうる会計の諸原則 (Grundsätzen ordnungsmäßiger und zuverlässiger Rechnungslegung) に従わなければならない。

2. 年次計算書類は、明瞭かつ整然と作成されなければならない、評価の規則および項目分類の規則の枠内で、会社の財産状態、財政状態および損益に関して、可能な限り確実な概観を与えなければならない。」

ここでは、「正規かつ信頼しうる会計の諸原則」への準拠性を強く指示しつつ、先の「調整案」を承けて、「可能な限り確実な概観を与えなければならない」ことをそのまま盛り込んでいる。この委員会予備草案をたたき台として作成された「委員会草案」<sup>(5)</sup>の表現は、一段とドイツ的なものとなっている。すなわち、一般原則(第2条)の第2項および第3項<sup>(6)</sup>は、次のようなものである。

「2. 年次計算書類は、正規の簿記の諸原則 (Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung) に従わなければならない。

3. 年次計算書類は、明瞭かつ整然と作成されなければならない。それらは評価の規則および項目分類の

規則の枠内で、財産状態、財政状態および損益に関して、可能な限り確実な概観を与えなければならない。」なるほどここではドイツ的な概念がそのまま用いられてはいるが、当時まだ「一般原則」というアイディアが無く、<sup>(7)</sup>会計に対する基本的な考え方あるいは法規制の点においてそれ程差が無かったフランスからも、特に異論は出なかったようである。<sup>(8)</sup>したがって一九七一年にまとめられたこの「委員会原案」は、外的な特別な要因が加わらない限り、若干の表現上の修整はありうるとしても、大きな変更が加えられることなく、ECの統一会計制度確立の土台となるはずであった。しかるに一九七三年にイギリス（等）がECに新たに加わることになるに及んで、この土台に大きな変更が加えられることになった。

イギリスの加盟を前提にして、すでに「委員会原案」作りの過程で、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会の代表者の参加があったよう<sup>(9)</sup>で、同原案の付属明細書に関する第40条の英文訳では、早くも「真実・公正な概観」を採入れて、次のようになっている。<sup>(10)</sup>

「付属明細書は、会社の資産・負債および損益について、可能な限り真実・公正な概観 (as true and fair a view as possible) を与えるために、貸借対照表および損益計算書に対する注釈を含まなければならない。」  
ただし、ドイツ語によるこの条文は、依然として「可能な限り確実な概観」であって、未だ加盟各国合意のうえで「真実・公正な概観」が採入れられたとは言えないし、付属明細書に関してのみ云々されているだけで、勿論この段階では重大なこととは受止められていないのである。

この「委員会原案」に対する、ECへのイギリスの加盟を目前に控えた時点での、会計士のスタディ・グループによる意見書（一九七二年三月）では、「真実・公正な概観」が明確に謳われている。<sup>(11)</sup> やや長い文章であるが、こ

れが転換点となるので、該当部分をそのまま引用してみたいと思う。

「第2条は、保持される命令や規則としては、余り望ましいものではないように思われる。特に、財産状態、財政状態ならびに損益について、可能な限り確実な概観を得ることを、単に評価の規則および項目分類の規則を考慮することと結びつけるのは満足しえないと思われる。なぜなら、評価の規則や項目分類の規則は、問題に対するきわめて限定された見方を反映しているからである。

会計は、実際に一定数の「一般に認められた会計原則」を認める。それは、いわば会計用語の基盤を形成しており、さまざまな利用者が計算書類に対して類似の解釈を行うことを可能にする。指令案において保持されている評価の規則は、それらの原則の一部にしか対応していない。

さらに、「可能な限り確実な」という表現は余りにも拘束的であり、企業に解釈の自由を許し、株主と第三者に対する情報の妨げになる危険がある。例えば、減価引当金が正に正確である(exact)ということに確信がもてることは稀である。また、会計書類は数字的には正確でありうるが、重要な情報を脱落させてしまう可能性がある。このような理由により、指令の中に「忠実な」という概念——英語の「真実・公正な」という表現に対応する概念——を導入する必要がある。スタディ・グループは、年次計算書類が満たさなければならぬ根本的な要件は、会社の財政状態と損益について忠実な概観を与えることであると考える。

それゆえ、第2条第2項および第3項について、以下のような新しい条文を提案する。

“2. 年次計算書類は、会社の財産状態、財政状態および損益について忠実な概観を与えなければならぬ。

3. それらは、明瞭に作成され、評価の規則および項目分類の規則に関する当該指令の特別規定を尊重し  
なければならぬ。」

こういう提案をふまえて、欧州議会は、同年（一九七二年）一月に次のような見解を披瀝している。<sup>(12)</sup>

「原案の第2条第3項に関連して、原案もその基礎としている現在の形の年次計算書類は、現実には、会社の財政状態についての可能な限り確実な概観を与えるのに適していないと思われる。」

そして、そのような観点に立ち、委員会原案の第2条第3項を次のように変更するように提案している。<sup>(13)</sup>

「それらは、明瞭に作成されなければならない。そして、評価の規則と項目分類の規則の枠内で、会社の財産状態、財政状態および損益に関して、真実・公正な概観を与えなければならない。」

ここで注目されるのは、「可能な限り確実な概観」を「真実・公正な概観」に変える一方で、第2項を存続させることによって、「正規の簿記の諸原則」（フランス語の表現では「正規かつ誠実な会計の諸原則」というドイツ流（およびフランス流）の観念が混在していることである。これは、後節で見るように、ドイツ（ないしフランス）の対応を暗示させるものである。

翌一九七三年の二月には、ECの補助機関である経済社会評議会が見解を発表し、ドイツ法を範とする第2条第3項における「可能な限り確実な」という表現は余りにも曖昧で、評議会としては受入れられないとしている<sup>(14)</sup>。また、第2条の構成の仕方、1. 年次計算書類の内容を明らかにし（これは従来通り）、2. その意味と目標を規定したあと、3. その目標を達成することを可能にするための根拠を明示する、ように変更すべきであるとされている。そして、「可能な限り真実・公正な概観」を与えるというように第2項を変更すると共に、「財産状態

および財政状態において、また計算書類において可能な限り真実・公正な概観が生じるためには、「評価の規則および項目分類の規則の枠内」にとどめるだけでなく、明瞭、正規かつ誠実な簿記にも依拠しなければならぬ<sup>(16)</sup>」としている。その結果、「委員会原案」の第2条第2項および第3項は、次のように修正されるべきであると提案している。

「2. 年次計算書類は、財産状態、財政状態および損益について、可能な限り真実・公正な概観を与えなければならぬ。

3. それらは明瞭かつ整然と作成され、正規の簿記の諸原則に従い、かつ指令の評価の規則および項目分類の規則を考慮しなければならぬ<sup>(16)</sup>。」

このような欧州議会や経済社会評議会の提案を勘案して、EC委員会は、一九七三年二月に第2条第2項および第3項に関する次のような「修正案」を発表した。<sup>(17)</sup>

「2. 年次計算書類は、会社の財産状態、財政状態および損益について真実・公正な概観を与えなければならない。

3. 年次計算書類は、明瞭かつ整然と作成されなければならない。それらは、当指令の規程に従わなければならない。」

ここで特筆すべきことは、「可能な限り」という形容詞が消えて、「真実・公正な概観」の提示が一層重きをなすに至ったことと、「真実・公正な概観」という要求は、必然的に正規の簿記の諸原則に従わなければならないことを含む<sup>(18)</sup>という理由で、「正規の簿記の諸原則」が削除されてしまったことである。しかし後者については、

「正規の簿記の諸原則」の生まれ故郷であるドイツにおいては、必ずしも当然の帰結とは考えられず、次節で見るとような対応へと進んで行くことになる。

また前者については、いわば最高規範的な性格がかなり明瞭になって来ているとは申せ、まだそれは、「もし、同指令の特別規定の適用だけでは十分でないときには、この原則から、会社は追加的な情報を与える法的な義務を負っていることが推論される」にとどまり、その追加的な情報の提供のために、積極的に法規に基づく会計の枠外に出ることまでは要求していない。しかるに、その五年後に提示されたEC第4号指令においては、周知の通り「真実・公正な概観」の提供と要請が一段と重視され、本則への準拠によっては真実・公正な概観を得られないと判断される時には、積極的に本則から離脱することが求められ、各国は、そういう線に沿って国内法の整備を図ることが要請されたのである。<sup>(19)</sup>

以下の議論において、このEC第4号指令の規定は重要な参照対象となるので、やや長くなるが、ここに第2条の全文(訳)を載せてみたい。

## 第2条

1. 年次計算書類は、貸借対照表、損益計算書および付属明細書を含む。これらの書類は一体をなす。
2. 年次計算書類は、明瞭にかつ本指令に準拠して作成されなければならない。
3. 年次計算書類は、会社の財産、財政状態および損益について真実・公正な概観を与えなければならない。
4. 本指令の適用が第3項で目指している真実・公正な概観を与えるのに充分でない場合には、補足的な情報が与えられなければならない。

理念と制度の断層

## 理念と制度の断層

5. もし、例外的な場合において、本指令の規定の適用が第3項で予定されている義務に反することが明らかになる場合には、第3項の意味での真実・公正な概観が与えられるように、該当規定から離脱する必要がある。そのような離脱は、財産、財政状態および損益に及ぼす影響を示して、付属明細書において言及され、かつ正式に理由が示されなければならない。加盟国は、例外的なケースを明らかにし、それに対応する離脱体制 (*régime dérogatoire*) を定めることができる。

6. 加盟国は、本指令によって公表 (*divulgation*) が要求されている情報以外の情報を年次計算書類において公表することを許容しあるいは要求することができる。<sup>(27)</sup>

かくして、いわばイギリス的な概念の導入が強固なかたちで表現したわけであるが、このあとドイツ・フランスという大陸の国がどのように対応したか、そしてそこになにが感得されるのか。その点が次節以降で——そしてこの拙稿を通して——、われわれが確認したい点である。

(2) 因に、EECは一九五八年に成立し、それがECとなったのは一九六七年である。

(3) Wilhelm Elmendorf "Harmonisierung der einzelstaatlichen Rechnungslegungsvorschriften in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft" *Journal UEC* Oktober 1967, S. 217f.

(4) Schruf Lothar: *Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. Richtlinie)*, IdW-Verlag, 1978, S. II/10f.

(5) Idem. この原案は、第4号指令に関して初めて官・公報に掲載された。一九七一年一月一〇日付EC公報 (Bulletin of the European Community) 及び一九七二年一月二八日付官報 (Official Journal of the European

Community) である。

- (6) 因に第1項は、「年次計算書類は、貸借対照表、損益計算書および付属明細書を含まなければならない。これらの書類は統一体を構成する」となっているが、これは、「予備草案」第2条第1項の前段を承けたものである。
- (7) フランスのプラン・コンタブルが一般原則を持つようになったのは、EC第4号指令を承けて改正された一九八二年版プラン・コンタブル以降である。
- (8) もともとドイツ語で表現された「正規の簿記の諸原則」は、フランス語版(官報)では「正規かつ誠実な会計の諸原則」(Principes d'une comptabilité régulière et sincère)と表現された。フランス的用語法を採っているから、その限りでは異論が出ないのは当然のことかもしれない。
- (9) 黒田全紀著、前掲書、九三ページ。
- (10) Commission of the European Communities "Proposal for a fourth Directive on the basis of Article 54 (3) (g) for coordination of the safeguards required from companies in the member states and third parties, as regards the presentation and content of the annual accounts and report of valuation, and publication of these documents" *Bulletin of the European Community* Vol. 4, Supplement 7/71, November 1971, p. 28.
- (11) Groupe d'Etudes Experts Comptables de la C. E. E. «Remarques relatives à la proposition d'une 4ème directive (ガイド省略)» *Journal UEC*, Supplément au Journal UEC 3/72, 1972, p. 3. なお、原典がフランス語であるために、「真実・公正な概観」は「忠実な概観」となっている。
- (12) Parlement Européen «Résolution portant sur l'avis du Parlement européen sur la proposition de la Commission des Communautés européennes au Conseil (ガイド省略)» *Journal Officiel des Communautés Européennes*, 11. 12. 1972, N° C129, p. 30.

理念と制度の断層

理念と制度の断層

- (13) 変更が加えられなかった第1項および第2項を確認のために示してみれば次の通りである。(注(6)および本文一〇ページから再掲)
1. 年次計算書類は、貸借対照表、損益計算書および付属明細書を含まなければならない。これらの書類は統一体を構成する。
  2. 年次計算書類は正規の簿記の諸原則に従わなければならない。
- (14) Schriff Lothar: *a. a. O.*, S. III/30f.
- (15) *Ibid.*
- (16) *Ibid.*
- (17) Schriff Lothar: *a. a. O.*, S. II/10f.
- (18) *Ibid.*
- (19) *Ibid.*
- (20) 「委員会修正案」からこの最終「指令」に至る五年間の経緯については、残念ながらここで詳細に検討する材料を入手していない。
- (21) これは仏文からの訳ではあるが、『*Image fidèle*』は「真実・公正な概観」としておいた。

三

叙上のように、EC第4号指令の形成は、当初は、ドイツの一九六五年株式法第149条の規定をほぼそのまま踏襲するかたちで進められた。しかるに、一九七三年にイギリスがECに加盟することが決ったことを契機にし

て、E Cの統一会計制度の基本理念とも言うべきものが、大きくイギリス的なものへと傾くことになった。そして最終的には、国内法規を遵守しては最早その理念が全うされない場合には、法規から離脱する方向で国内法を調整することが求められた。

それを受けたドイツの対応は、極端に言えば、E C第4号指令を無視したものとなっている、と言わざるをえない。

ドイツにおける会計規制は、従来商法および株式法を中核とし、それに有限会社法や合資会社法などの企業形態別の法律を通して行われていた。しかし、E C第4号指令の国内法化に関する商法改正に際して、それぞれに共通する会計規則は商法に組入れられることになり、「一九八五年十二月一九日貸借対照表指令法により、すべての商人を対象とする計算規定だけでなく、資本会社にだけ適用される計算および監査の規定も商法典第3編(238条ないし339条)に収容されることになった。<sup>(22)</sup> その結果、「真実・公正な概観」の追求についてはどうなったかと言えば、一九八五年商法第264条第2項によって、次のような対応を図った。

「資本会社の年次計算書類は、正規の簿記の諸原則を遵守して、会社の財産状態、財政状態および損益について、事実関係に一致した映像 (ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild)<sup>(23)</sup> を与えなければならない。特別な状況において、年次計算書類が前文の意味における事実関係に一致した映像を与えることができないう場合には、付属明細書において追加的な記載が行なわれなければならない。」

この規定には、二つの大きな特徴が存在する。ひとつは、第4号指令の成立過程で結局消えることになった「正規の簿記の諸原則を遵守して」という文言が、いわば復活することになったことである。それは第一に、「真

実・公正な概観」の追求が、目的規範であるとの認識に立って、手段として、従来からのドイツの理念を生かすことになったと考えられ、第二に、(むしろの方がより強い動機かもしれない)「正規の簿記の諸原則」の尊重というのは、いわばドイツ会計の根本理念——あるいは少なくとも大きな支柱——であって、この根本概念を消し去ることへの抵抗があったのであろう。しかしいずれにしても、この点は、フランスにおいても同様の対応が見られるので、後にフランスの場合を考えることを通して、改めて検討してみたいと思う。

この一九八五年商法の規定の二つ目の特徴は、後に見るフランスの規定(本稿二三ページ参照)と対比させると一段と明らかになることであるが、ドイツは結局EC第4号指令第2条第5項の「離脱規定」を盛り込まなかったということである。

このようなドイツの対応の直接の動機となったものは、あるいは、EC第4号指令に関して公表されたEC理事会の解説書(Protokollerklärung)にあるのかもしれない。<sup>(24)</sup> その中には、第2条第4項について、次のように述べられている。

「理事会および委員会は、望まれる真実・公正な概観に合致するには、通常の場合、指令を適用すること(25)で十分であると認める。」

これを表面的に見れば、指令の遵守——したがって指令に規定された会計手続きを国内法化した個別規定の遵守——によって、真実・公正な概観は得られるし、「特別な状況において」は、付属明細書を用いることによって保険的措置をとれば充分であると考えられなくはない。しかしながら、この解説はあくまでも第2条第4項についてなされたものであって、「例外的な場合」を前提にした第5号のいわゆる「離脱規定」についてのものではない

から、この解説を「特別な状況」に適應することはもとと無理なことであると云われなければならない。それにもかかわらずドイツではなぜ上のような対応を図ったのであろうか。

大胆に推量してみれば、それは結局のところ、ひとつは、会計が追求する真実性が相対的なものであることへの強いこだわりであり、もうひとつは、フランス以上に、社会秩序維持に対する法規への強い執着にあると言えるのではなからうか。

EC第4号指令を受けて会計制度を規制する柱となった一九八五年商法第264条第2項では消えてしまったけれども、先の一九五六年株式法第149条にあった「可能な限り」という形容詞の存在は、会計に対するドイツ国内の一致した想いを如実に反映したものであつたはずである。そして、それはあくまでも会計に関する個々の規定を尊重してこそ果されるべきであるとする、ドイツの長い伝統に裏打ちされた結果、会計法規から離脱してまで「真実・公正な概観」を追求するということは、とても無理なことだったのである。<sup>(26)</sup>

「離脱規定」を商法に盛り込まなかつた理由は、「ドイツ法の一般原則によると、法的な規定の運用は、立法者によって法的な規定に与えられた意味と目的が果たされるように、その都度行なわれなければならないからである」と述べられている。<sup>(27)</sup> すなわち、ドイツにおいては、立法の趣旨や目的が優先され、万一条文にそぐわないように思える判決が下る場合でも、それは立法の趣旨および目的に照して正当な解釈とされることからして、結局離脱規定が必要が無いことになる。<sup>(28)</sup> また、ドイツにおいては、特別規定は一般規定に優先するため、一般規定と特別規定が存在する場合には、常に特別規定が適用され、特別規定が存在しない時およびその解釈に問題が発生したときにのみ一般規定が適用されることになる。<sup>(29)</sup> したがって、特別規定が存在しない場合に、優先度が低い一

般規定を斟酌することになるが、そこにおいて特別規定を無視した行動をとることを勧めることは、論理的に矛盾したことになるかねない。そういう法律的な事情が、「離脱規定」を設けなかった大きな背景になっていることは否定できないように思える。

もちろん、このような対応に対しては、ドイツ国内においても若干の異論が提示されてはいるが、国内ではおおむね好意的に受け止められている。<sup>(31)</sup>

このように「離脱規定」の点で「真実・公正な概観」の追求においてやや徹底さを欠くことになったけれども、積極的な取組みが見られた点があることも見逃せない。すなわち、かつての「真実・正確な概観」(「True and correct view」という言葉のもとに通念として形成されていた、秘密積立金をむしろ多とする観念——つまり過度の保守主義——を排除するということで生まれた「真実・公正な概観」のもつ意味合いは、ドイツにおいても若干かさねられたように思う。フランスと同様、もともと保守主義の考え方が強いドイツにあっては、かつてのイギリスとほぼ同じような状況にあった。しかし、EC第4号指令の国内法化によって、株式会社については、秘密積立金の創設や保有は禁止されることになったのである。<sup>(32)</sup>

そしてまた、フランス同様、付属明細書に注目することになったことも、「真実・公正な概観」の導入の結果として特筆される。ただし、付属明細書への記載は、「特別な状況において」真実・公正な概観が得られない時に役立てるべきものであって、どのような場合でも、この付属明細書に記載することによって、逆に「真実・公正な概観」が得られるものと解釈されているように見える。<sup>(34)</sup>

ところで他方のフランスの対応はどうかであつたらうか。

フランスの会計制度は、実質的にはプラン・コンタブルによって支えられているが、EC第4号指令を承けた国内法の整備は、当然のことながら商法や商事会社法にも及んでいる。本稿の主題との関係で言えば、それは、一九八三年四月三〇日付法律によって修正された商法の第9条の後半の部分に凝縮されている。そこでまずその条文を示してみたい。

「年次計算書類は、正規かつ誠実で (réguliers, sincères) なければならない。企業の財産、財政状態および損益について真実・公正な概観を与えなければならない。

会計規定の適用が、本条で言及された真実・公正な概観を与えるために充分でない時には、付属明細書において、補足的な情報が提供されなければならない。

もし、例外的な場合において、財産、財政状態および損益について真実・公正な概観を与えるために、会計規定の適用が不適切であることが明らかになる場合には、会計規定から離脱しなければならない。その離脱は、企業の財産、財政状態および損益への影響を示して、付属明細書において言及し、正式に理由が明らかにされなければならない。」

一見してわかるように、これは、「正規かつ誠実」という文言を付加した以外は、EC第4号指令の規定をほぼそのまま承けている。先のドイツの対応と比べてみると、ある面では同一歩調をとり、他の面では全く異った対応をしている。まず第一に、ドイツが「正規の簿記の諸原則」をそのまま生かしたことに呼応するかの如く、フランスもまた従来からの会計理念を生かして「正規かつ誠実」という文言を「真実・公正な概観」より前に置いている。その点では、ドイツとフランスは同一歩調をとっていると見える。そして「離脱規定」に関しては、ド

イツとは異って、フランスの対応は極めて積極的である。

まず前者の点について考えてみよう。

この商法の規定では、「真実・公正な概観」と「正規かつ誠実」という概念との関係が余りはっきりしないが、プラン・コンタブルでは次のように表現されていて、比較的明瞭にその辺の事情が判断できる。プラン・コンタブルの「一般原則」の規定では次のようになっている。

「会計は、企業の状況および活動に関する真実・公正な概観を表わす報告書を提示するため、慎重性の規則を尊重して正規性および誠実性の要請 (Obligations de régularité et de sincérité) を満たさなければならない。」<sup>(35)</sup>  
ドイツで「正規の簿記の諸原則を遵守して、真実・公正な概観」を与えなければならない」と言っているのと全く同様に、フランスでは、「真実・公正な概観」の追求を目的原則とし、その目的を達成するために手段として、正規性と誠実性の原則が配置されることになったと考えることができる。

当初フランスでは、「真実・公正な概観」という観念は、極めて積極的かつダイナミックな面を持っていると受け止められた。その結果、一部において「真実・公正な概観」という観念は、……正規性と誠実性に依拠するわれわれ(フランス人)の思考体系とは全く別の思考体系<sup>(36)</sup>に属するものであって、「指令」に基づいた財務諸表のより良き開示と国内的なプラン・コンタブルの尊重との間に矛盾が生じることが懸念されたのである。しかるに「正規性」や「誠実性」という概念——特に後者の誠実性——と「真実・公正な概観」との関係を考えてみると、次のようなことが明らかになって来る。

プラン・コンタブルの定義によれば、誠実性とは「会計責任者が企業の活動、事象および状況の実在性と重要

性について通常もたなければならぬ認識に基づいて、現行の規則および手続きを誠実に適用すること<sup>(37)</sup>である。ということとは、ひとことで言って、「現行の諸規則と諸手続きへの準拠」と定義されている正規性が、「真実・公正な概観」を形式的に支えるものであるのに対して、誠実性は、それを質的・実質的に支えるものである。ラフジョー等は、その点について次のような問い方をして検討を進めている。<sup>(38)</sup>すなわち、「諸規則(ないし一般に認められた会計原則)の誠実な尊重は、真実・公正な概観を得ることを可能にするものであるか」と。そしてそれに対しては次の三つの答えが可能であることを示唆し、真実・公正な概観という概念は、次の場合にしか係わらないとしている。

① 特定の問題を処理するために定められた規則が存在しない場合  
② 適用可能ないくつかの規則が存在する場合

③ 例外的なケースではあるが、規則は存在するもののそれを厳密に適用することが却って誤りである場合  
これを手がかりにして、われわれは現在次のような理解に達している。<sup>(40)</sup>すなわち、

第一に、適用可能な規則ないし手続きがいくつか存在する場合には、会計人として通常持たなければならぬ認識に基づいて、良識をもって適用すべき規則ないし手続きを選択することがそのまま真実・公正な概観を提示することにつながる。<sup>(41)</sup>

第二に、選択の余地のない規則ないし手続きが存在するという場合であっても、それを尊重して——すなわち誠実に——適用しても、必ずしも真実・公正な概観を導かないことがありうる。たとえば貨幣価値ないし為替レートの安定期にそれを前提に作られた規則ないし手続きは、貨幣価値ないし為替レートが大幅に変動する時に

大きな問題をもたらすことは周知のことである。この場合に果して自らの判断で自由に会計手続きを用いられるかと言えば、利益操作の排除とのかね合いで、そう簡単には行かないのではなからうか。それよりは、そういう状況になればそれに応じた新たな手続きが制定されるのが普通であり、それを待って対応することになるのではなからうか。

第三に、ある特殊問題に関して、明記された規則や手続きが存在しない場合には、「現行の規則および手続きを誠実に適用する」ということははじめから無理である。しかしこの場合も、企業の判断で独自に処理をすることよりも、適用可能な現行の規則や手続きを採用することになるのではなからうか。

かくして現実的に考えてみれば、「真実・公正な概観」は、基本的には、一般に認められた会計の規則や手続きを誠実に適用することに帰着することになる。かくして、フランスにおいては、大勢としては、従来からの「法律尊重主義の正規性と誠実性という観点と、融通性をもった「真実・公正な概観」という観念との間には基本的には大差がなく、せいぜい、付属明細書による補足的情報の開示が、これまで以上に強く要求されることになる」<sup>(42)</sup>にすぎない、という考え方に収斂していったのである。

他方の「離脱規定」についてはどう考えるべきであろうか。もし叙上のような理解が正しいとすれば、結局は、「離脱規定」を設けたフランスも、それを設けなかったドイツも、従来と同様に、会計規定の遵守をあくまでも貫くことになるのではないであらうか。<sup>(43)</sup>

——これが現在のわれわれの率直な想いである。

- (23) これは「真実・公正な概観」に相当するドイツ語による表現と考えられている(黒田全紀著、前掲書、一〇五ページ参照)。
- (24) Cf. Shruff Lothar, *a. a. O.*, S. II/12.
- (25) *Idem.*
- (26) この点について中川教授も次のように述べている。「ドイツが画一的な法規制によって相対的な真実性を達成しようとしてきたのに対し、イギリスにおいては「真実・公正な概観」(true and fair view)原則により、会計規定への遵守が必ずしも真実性を保証するものではないと考えられてきた。このような「真実かつ公正な概観」原則をドイツがそのままのかたちで継受することは、しよせん、困難であったといわなければならない。」(中川美佐子著、前掲書、一〇八ページ)。
- (27) *Deutscher Bundestag Drucksache*, 10/317, S. 77.
- (28) Cf. Joachim Schulze-Osterloh "Rechnungslegung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz" *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, 150 Jg. 1986, S. 541. 及び黒田全紀著、前掲書、二五四ページ。
- (29) Klaus von Wycsocki "Meinungsspiegel" *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Januar 1987, S. 74.
- (30) 例として Edzard Reuter "Meinungsspiegel" *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Januar 1987, S. 73. und R. J. Niehus "'True and Fair View'—in Zukunft nach ein Bestandteil der deutschen Rechnungslegung?" *Der Betrieb*, 2 Februar 1979, S. 225.
- (31) たとえば、J・シュルツ＝オスターローは「第4号指令の第2条第5項を国内法化しなかったことは、全く理にかなくない」(Jaachim Schulze-Osterloh, *a. a. O.*, S. 542.)と断言している。
- (32) 根岸 宏君の修士論文「真実・公正な概観」概念の検討——ECの会計調和化における根本概念をめぐって——

理念と制度の断層

理念と制度の断層

(平成四年度に成城大学に提出)は、この間のいきさつを詳細に分析した労作である。本稿も、同君の論文作成の指導を通して多くのヒントを得たものであることを付記しておきたい。

- (33) ただし、「非資本会社の場合には自由裁量で、商事貸借対照表上、秘密積立金を設定することも可能」であって、依然として、一部に過度の保守主義が残っている。(中川美佐子著、前掲書、九〇ページ参照)
- (34) Cf. Adolf G. Coenenberg "Meinungsspiegel" *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Januar 1987, S. 71 und Karl-Heinz Foster, a. a. O. S. 72
- (35) Conseil National de la Comptabilité: *Plan Comptable Général*, Edition 1982, pp. 5~6
- (36) Robert Pirolli "La révision du plan comptable général" *Revue Française de Comptabilité*, Mai-Juin 1978, p. 206.
- (37) Conseil National de la Comptabilité: *Op. cit.*, p. 5.
- (38) Idem.
- (39) Jean Raffegaue *et al.*: *Plan Comptable Révisé*, 1980 Francis Lefebvre, pp. 67~68.
- (40) この点についてわれわれは一度自らの考え方を示したことがある(拙著『フランス会計制度論』昭和六三年・千倉書房、二二ページ)が、当時と現在では若干考え方が違っている。
- (41) 「誠実な」(sincère)には、<sup>1</sup>「もともと」<sup>2</sup>「知って」<sup>3</sup>「つひつひつ」<sup>4</sup>を誠意をもって (avec vérité) 表明する」という意味が含まれている。(Cf. *Memento Pratique Francis Lefebvre—Comptable 1991*, 1990 Editions Francis Lefebvre, p. 104) <sup>1</sup>もし真実・公正な概観が、<sup>2</sup>「会社自らが知っていること」に一致した状況の展望」(前掲拙著「一七ページ参照」と定義される)とする、<sup>3</sup>「自ら一致点が見出されること」になる。
- (42) Jean Raffegaue *et al.*: *Op. cit.*, p. 63.

(43) 逆に、論理的に言えば、離脱規定を設けたフランスでは、「付属明細書にその説明をする限り、会社は、会計方法を自由で選択せざるべからざる」(Dang Pham "A True and Fair View : A French Perspective" in S. J. Gray & A. G. Coenenberg ed; *EFC Accounting Harmonisation : Implementation and Impact of the Fourth Directive*, 1984 North-Holland, p. 117) と主張する。

#### 四

正直のところ「真実・公正な概観」のEC統一会計制度への導入と、それに対するドイツ・フランスの対応に関する分析としては、まだ充分ではない。特に保守主義と真実・公正な概観との関係などについて、ほとんど触れることができなかった。しかし、以上の分析によって、「真実・公正な概観」という理念の導入に関して、具体的にどういふ点に最大の問題があるのかについては、およそ理解しえたように思う。そして、ローマ条約違反を犯してまで(この点は後段参照)離脱規定をあえて設けなかったドイツの場合はもとよりのこと、それを設けたフランスの場合も、結局は、他国の「精神文化」をほとんど受入れないまま進んで行くのではないかと推量される状況を呈していることを理解した。

その結果、各国の「文化」の違いを越えて会計制度を国際的に統一することが、実際には仏作って魂入れずどころか、仏作りもしていなかったということになりかねない、という危惧を一層深めたことは確かである。

「指令」に対応した国内法化に関しては、ローマ条約169条に基づいて、EC委員会は、欧州裁判所に対して、条約上の義務不履行の確認を求める訴訟を提起できることになっている。現に、第2号指令の国内法化を怠った

## 理念と制度の断層

イタリヤ・ベルギー・ルクセンブルグおよびアイルランドが訴えられ、EC裁判所が義務違反の判決を下したことがある。<sup>(44)</sup>しかし第4号指令に関しては、ドイツもフランスも、なんら提訴されてはいない。国内法化の期限（一九八〇年八月一日）を過ぎたことについては、当時の両国の努力が認められたためであろうが、ドイツの「離脱規定」の欠如は義務違反であることが明らかである。この点について未だに提訴がなされていないということは、期限オーバーのようないわば物理的な面と異った「精神文化」面での提訴の困難さを物語るものではなからうか。

まことに「法令によって社会を変えることはできない」<sup>(45)</sup>ということを強く感じさせる状況である。

それにもかかわらず、会計制度の国際的統一化ということは、今や避けて通れない局面を迎えている。しかれば「理念」と「制度的統一」の問題はいかように考えるべきであろうか。われわれは、もう一度改めてこの問題に取り組む必要性を自覚している。

(44) 森本 滋著『ECC会社法の形成と展開』昭和五九年・商事法務研究会、四一ページ参照。

(45) Cf. Dang Pham: *Op. cit.*, p. 119.

(本稿は、成城大学教員特別研究助成による研究成果の一部である。)