

# EC会計規定のフランスおよび西ドイツへの 変換について—特に「一般条項」を中心として—

森 川 八 洲 男 ☆

## Transformation of EC Accounting Requirements into France and West Germany

Yasuo Morikawa

### I 問題の提起

近年、EC理事会第4号指令「一定の会社形態の財務諸表」(1978年7月25日採択)、同第7号指令「連結財務諸表」(1983年6月13日採択)および同第8号指令「会計監査人の資格」(1984年4月10日採択)の国内法化を目的として、EC加盟国では会社会計制度の全面的改訂が企てられてきたが、ほとんどの加盟国ではすでにその作業を完了し、新しい会計制度が施行されるに至っている。

ところで、これらのEC理事会指令の国内法への変換のための加盟国の制度改正をみると、その変換にあたり、各国の会計、監査あるいは税務に関する諸制度や実務に内在する固有の特質を勘案して指令で許容されている種々の立法選択権をいかに行使するか、あるいはそれに関連して、時代の進展や環境の諸条件の変化に即応するために、新しい会計方法(物価変動会計やリース会計など)をいかに摂取するかなどの点で、国によりかなりの相違がみられる。

小稿では、特にフランコ・ジャーマン型=大陸型会計(Continental accounting)の源流をなすといわれるフランスと西ドイツの意会計制度を取り上げ、その比較考察の一環として、この両国において特にEC第4号指令を貫く基本的要請であるイギリス型の一般条項「真実かつ公正な概観」(true and fair view)の原則<sup>1)</sup>——これは、(1)「真実かつ公正な概観」の開示要請(第4号指令第2条第3項)、(2)追加的情報の開示要請(同第4項)および(3)指令の規定からの離反要請(同第5項)からなる——がそれぞれどのように取り入れられ、新制度の中核を形成しているかを考察したい。

#### (注)

1) EC第4号指令は、第2条第3項ないし第5項において、これについて、次のように規定している。

「(3)財務諸表は、会社の財産、財務および損益状況について真実かつ公正な概観を与えるものでなければならない。

(4)指令の規定の適用だけでは第3項にいう真実かつ公正な概観を与えるために十分でない場合には、追加

的信息が与えられなければならない。

(5) 例外的な場合として、指令の適用が第3項に定める義務と両立しないときには、第3項にいう真実かつ公正な概観を与えるために、当該規定から離反しなければならない。かかる離反については、附属明細書において、その旨、その理由ならびに財産、財務および損益状況に対する影響を開示しなければならない。加盟国は、例外的な場合を明定し、かつそれに関する特別規定を定めることができる。

## II フランスにおける展開

さて、フランスにおいては、EC理事会指令の変換のための立法措置として、次のものが制定（施行）され、ここに新会計制度が発足するに至った。

- 1 1982年4月27日付経済・大蔵省令による新プラン・コンタブル・ジェネラル（以下、PCGと略記）の確定
- 2 1983年4月30日付「(EC) 第4号指令と商人および一定の会社の会計規定の調和化に関する法律第83~353号」（以下、会計法と略記）、ならびに同年11月29日付「同施行令第83~1020号」の制定
- 3 1985年1月3日付「一定の商事会社および公企業の連結財務諸表に関する法律第85~11号」、ならびに1986年2月17日付「同施行令第86~221号」の制定

これらの一連の措置のうち、フランス新会計制度の中軸に位置づけられるのはPCGであるが、その第1編第1章第1節（会計に関する一般規定）の冒頭において、次のように、イギリス型の一般条項が取り入れられている。

「会計は、企業の状況および活動に関する真実（かつ）公正な概観（*image fidèle*）を表わす報告書を提示するため、慎重性の原則を尊重して正規性および誠実性の要請を満たさなければならない」。

そして、これを受けて、同編第2章第2節「財務諸表」の冒頭において特に財務諸表の作成と表示に関する基本原則として、次のように述べられている。

このように、PCGは、「真実かつ公正な概観」の原則を、なによりもまず、PCGの規定全体にかかわる包括的な基本原則として位置づけているのである。

「財務諸表は、PCGの規定に従って作成する。財務諸表は、いずれの場合にも、企業の財産、財務状況および成果について真実（かつ）公正な概観を与えるものでなければならない。ただし、それを実現するために、例外的な場合には、これらの規定から離反することが必要である。そのような離反が生じた場合には、その旨を附属明細政に記載し、かつ詳細な説明を与えなければならない。

この真実（かつ）公正な概観を実現する義務から、このための補足的情報を提供することが必要とされる場合もある」。

さらに、会計法第4条第4項ないし第6項にも、これと同じ趣旨の規定が設けられている。すなわち、下記のとおりである。

- 4 年度決算書（財務諸表を指す）は正規にして誠実であり、かつ企業の財産、財務状況および成果について真実かつ公正な概観を（*image fidèle*）与えるものでなければならない。

5 会計規定の適用だけでは本条にいう真実かつ公正な概観を与えるために十分でない場合には、附属明細書において補足的情報が提供されなければならない。

6 例外的な場合として、会計規定の適用が企業の財産、財務状況および成果について真実かつ公正な概観を与えるために不相当であることが明らかになったときには、当該会計規定から離反しなければならない。この離反については、その旨および理由ならびに企業の財産、財務状況および成果に及ぼす影響を附属明細書に記載しなければならない。

以上のように、フランス新会計制度の支柱をなすPCGと会計法において、EC第4号指令に定める一般条項（第2条第3項ないし第5項）がどのように取り入れられているかについて紹介したが、これから次の2点が明らかになるであろう。

第一に、PCGおよび会計法のいずれにおいても、EC第4号指令に定める一般条項の要請——「真実かつ公正な概観」の開示要請、追加的情報の開示要請および指令規定からの離反要請を含む——がもれなく取り入れられていることである。このことは、フランス新会計制度の基底に、少なくとも理念的に、この条項に本来的に内在する開示主義の立場——個々の法律規定の枠をこえても、企業の経済的現実に適合した開示の要請する立場——が導入されたことを意味するものとして注目される。

第二に、特にPCGにより明確にみられるように、この「真実かつ公正な概観」を実現するためのいわば手段概念として、従来の慣行的な「慎重性」(prudence)、「正規性」(régularité)および「誠実性」(sincérité)の三原則が揚げられていることである。

この場合、慎重性とは、「企業の財産および成果を損うおそれのある現在の不確定性を将来へ持ち越す危険を回避するため、事実を合理的に測定することである<sup>8)</sup>」。また、正規性とは、「現行の規則および手続に準拠することである<sup>9)</sup>」。さらに、誠実性とは、「会計責任者が企業の活動、事象および状況の实在性と重要性について通常もたなければならない認識に基づいて現行の規則および手続を誠実に適用することである<sup>9)</sup>」。これらのうち、特に正規性の概念は、もともと、フランス会計をその中に包摂する大陸型会計の基本的特質の一つをなす成文法主義ないし規制主義の基盤の上に形成されたものであり、従来、フランス会計の中核概念として位置づけられてきたものである。

このようにして、新会計制度においては、一方で、EC第4号指令に準拠して、イギリス会社法上の一般条項「真実かつ公正な概観」の原則を基本的な目的要請として取り入れつつも、他方で、フランス会計上慣行的な原則として形成されてきた「慎重性」、「正規性」および「誠実性」の諸原則をそれを実現するための手段概念として位置づけることによって、「真実かつ公正の概観」に象徴的に表現されるアングロ・サクソン会計との調和が企てられているのである。

しかしながら、他面また、これらの慣行的な概念に依拠して、はたして企業の経済的現実に適合した情報開示を目指す「真実かつ公正な概観」の要請が十分に充足されるか否かについては、疑問を抱かざるをえないように思われる<sup>9)</sup>。この点について、R.ピロリは、「真実かつ公正な概観」の概念は、元来、イギリスの慣習法的な制度のもとで形成されたものであり、真実(vérité)を述べるだけでなく、さらにそれを最も適合した形式で表現することを要請するものであること、その意味で、

この概念は、従来フランス会計が伝統的に重視してきた「正規性」や「誠実性」などよりもはるかに広範かつ豊富な内容を含意するものであることを指摘し、その結果として、それはフランスのような成文法の国に容易に定着することは確かでない<sup>7)</sup>と結論づけている<sup>7)</sup>。

(注)

1)~4) 邦訳『フランス会計原則』1984年、7頁。

5) この点について、中村宣一朗教授は、次のように指摘されている。「こうして本来独立の命題として指定されそれ自体で包括的原則となるはずの「真実な概観を表わすべし」との原則を目的命題にすえるとともにその目的のためには、PCの規定への準拠を意味する要請命題を設けることによって、いかえれば、正規性と誠実性の要請を充足することが「真実な概観」の表示につながることを示すことによって、EC第4号指令のいう「真実かつ公正な概観」の原則を尊重する一方、フランス会計で尊重されてきた正規性と誠実性の要請にもしかるべき位置を与え、その遵守を要求しているのである」。中村宣一朗「(フランス新会計基準の確定)総論」企業会計32巻2号(1980年2月号)、57頁。

6) 拙稿「フランスにおける会計法制の動向(2)」企業会計34巻7号(1982年6月号)147頁参照。

7) Rebert Pirolli; La Révision du Plan Comptable Général, Revue Française de Comptabilité, No. 83, mai-juin 1978, p. 203 et. p. 205.

### III 西ドイツにおける展開

西ドイツにおいては、EC理事会指令の国内法化の企ては、当初、第4号指令の変換のための1980年2月5日付の連邦司法省「会計法予備草案」、さらにそれを土台とした1982年3月19日付の連邦政府「会計法案」として具体化されたが、その後1982年10月に政権が交代し、またEC第7号指令「連結財務諸表」および同第8号指令「会計監査人の資格」の国内法化が同時平行的に進められることになったために、途中で軌道修正を余儀なくされ、結局、1985年12月24日に「会計法」(Bilanzlichtlinien-Gesetz)——正式には、「会社法の調整に関するEC理事会第4号指令、第7号指令および第8号指令の施行に関する法律<sup>13)</sup>」と名づけられる——として公布されるに至った。

さて、1980年の予備草案では、EC第4号指令第2条第3項ないし第5項に定める一般条項の導入に関し、商法典草案第238条第3項ないし第5項に以下のように規定された。

「(3)年度決算書(財務諸表)は、企業の財産、財務および収益状況についての事実関係に適合した映像(ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild)を伝達しなければならない。

(4)特別な事情のために、法律規定の適用だけで(3)にいう「事実関係に適合した映像」を伝達するのに十分でない場合には、追加的な開示が行われなければならない。

(5)例外的な場合において、法律規定の適用が(3)の伝達義務と両立しないときには、正規の簿記の諸原則(GoB)に適合した他の表示方法が「事実関係に適合した映像」を伝達しうる限り、法律規定から離反することを要する。離反の際には、その旨、理由および財産、財務および収益に及ぼす影響を報告書(附属明細書のこと)において開示しなければならない」。

これからも明らかなように、「予備草案」では、EC第4号指令の一般条項の要請——「真実かつ公正な概観」の開示要請、追加的情報の開示要請および指令規定からの離反要請を含む——がそのまま

の形で採用されたのである。

しかしながら、1982年の「政府草案」では、このような一般条項の受け入れには、厳格な成文法主義にもとづくドイツ法の見地から、一定の重要な制約が加えられるに至った。すなわち、この「政府草案」では、商法典草案第237条第2項第2文以下に、一般条項について、次のように規定されたのである。

「年度決算書は、GoBを斟酌して、企業の財産、財務および収益状況についての事実関係に適合した映像を伝達しなければならない。特別な事情のために、年度決算書の適用にかかわらず、第2文の意味における事実関係に適合した映像を伝達しない場合には、年度決算書の公開を要する企業は附属明細書で追加的開示を行わなければならない」。

このように、1982年の「政府草案」では、一般条項の導入に関して、1980年の「予備草案」に比べ次の二つの面からの限定が加えられているのである。

第一は、「事実関係に適合した開示」は、「GoBを斟酌して」伝達されなければならないとして、その内容はGoBにより限定される関係にあることが明定されたことである。

第二は、EC第4号指令の一般条項に含まれる、指令規定の適用が「事実関係に適合した映像」の開示要請と両立しないときには、当該規定から離反すべしとする旨の要請がここでは取り入れないことである。

なかでも、後者の意味での限定は、イギリス型一般条項の導入に対するドイツ法の見地からの重大な制約を表わしたものとして注目されるが、同草案の「理由書」には、この点について、次のように述べられている。

「従来のように、年度決算書の内容と範囲は、まず第一に、法律および命令の個別規定、特に第3編（「年度決算書および状況報告書」に関する諸規定を定めた編——引用者注）……から明らかになる。それゆえに、一般条項は、個々の規定の解釈および適用の際に疑問が生ずるか、あるいは法律規定における空白が推論されるべき場合にのみ引用されるべきである。一般条項は、それが年度決算書の内容と範囲を法律規定から離反して規定するという意味で、法律規定の上位にあるわけではない<sup>2)</sup>」。

さらに、「法律規定が例外的な場合において、（第2項第2文により）要求される映像を伝達する義務と両立しないときには、それから離反すべきであるという原則を含む、第4号指令第2条第5項の明文規定をもってする導入は、ドイツ法の一般原則により、法律規定の適用は、それぞれ当該規定に立法者が付与した趣旨および目的が充足されるように行われるべきであるという理由から放棄された<sup>3)</sup>」。

これからわかるように、1982年の「政府草案」では、もともと、コモン・ロー・システムのもとで形成されたイギリス法上の一般条項をEC第4号指令にならって導入しながらも、特にそれと異質的な厳格な成文法主義に立脚するドイツ法の立場との調整をはかり、法的安定性が侵害されないようにするために、その緩和ないし制約が企てられているのである。

上述のような1982年の「政府草案」にみられたイギリス型一般条項の導入に対する、ドイツ法の見地からの制約は、1985年の「会計法」にもそのまま受け継がれている。この点を以下において明らか

にする。

1985年「会計法」は、EC指令の国内法化のために必要な立法措置は特にその厳格な施行に限定され、したがっていわゆる「ドイツ的超過」はできるだけこれを回避すること、またEC指令で許容される各種の選択権および緩和措置は十分に利用されることをその基本的な立脚点としている。そしてこの見地から、特にそれまでの「政府草案」では、EC指令の国内法化の範囲が指令の適用範囲たる資本会社を越えて、人的会社および個人企業等を含むほどに拡張されていたのに対して、それを資本会社に限定しているのである<sup>4)</sup>。

そのようにして、「会計法」では、特に資本会社に関する年度決算書の基本原則について、次のように定められている（商法典第264条第2項）。

「資本会社の年度決算書は、GoBを斟酌して、資本会社の財産、財務および収益状況についての事実関係に適合した映像を伝達しなければならない。特別な事情のために、年度決算書が第1文の意味における事実関係に適合した映像を伝達しない場合には、附属明細書において追加的な開示が行われなければならない」。

この規定は、特にその適用が資本会社に限定されている点を除くと、前記の「政府草案」の場合と特別異なるところはない。そして、この規定について、「一般には、法律規定を遵守すれば、十分である。ただし、特別な事情により、年度決算書が財産、財務および収益状況に適合した映像を伝達しない場合には、附属明細書において追加的な開示が行われなければならない<sup>5)</sup>」と解釈されることになる。このようにして、西ドイツ新会計制度の支柱をなす「会計法」では、EC指令にならって、開示主義の象徴であるイギリス型の一般条項「真実かつ公正な概観」の原則が導入されながらも、伝統的なドイツ法の立場を斟酌して、その緩和化ないし限定がはかられているのである。

#### (注)

- 1) Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz—BiRiLiG) vom 19. Dezember 1985 (BGBl. IS. 2335)。これについては、次の拙稿参照。『制度会計の理論』1986年、第5章。「西ドイツ商法会計の改正(1)(2)」企業会計38巻6号(1986年6月号)、8号(同月8号)。
- 2) 3) Begründung zu § 237 Abs. 2 HGB-E (1982), SS. 76~77.
- 4) 拙著『制度会計の理論』1986年、112頁以下参照。
- 5) Herbert Biener; Die Gesellschafts- und Bilanzrechtlichen Gesetze nach Änderung durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986. S. 29.

## IV 結びに代えて

さて、EC第4号指令に明定された財務諸表の作成・開示に関する基本原則は、イギリス会社法上の一般条項ないし包括規定「真実かつ公正な概観」の原則をその内容とするものであるが、この一般条項は、元来、イギリス法の基底をなすコモン・ロー・システムのもとで形成されたものであり、なによりも、企業の経済的現実に適合した開示を要請するものである。

しかし、このようなイギリス法上の一般条項がEC第4号指令のように、基本的には成文法主義にもとづく制度の枠組のもとに取り入れられると、その意義が限定される点に注意する必要がある。すなわち、この一般条項は、指令の枠組の中では、

- (1)指令に明文規定のない事項について、それに従って処理ないし開示することを要求すること、
- (2)指令の規定の適用だけで十分な開示を行うことができない場合には、追加的情報の開示を要求すること（第2条4項）、
- (3)例外的な場合に、指令の規定の適用がその要請と両立しないときには、指令の規定から離反することを要求すること（同第5項）、

という3つの限定的な意義ないし役割を有することになる<sup>1)</sup>。このうち特に(2)と(3)の意義を有するという点で、この一般条項は、指令の個別規定の枠をこえて、企業の経済的現実に対応した開示を推進するという役割をになうものであるということが出来る<sup>2)</sup>。まさにその意味で、この原則は、しばしば「形式よりも実質を優先する原則」(principle of “substance over form”)と呼ばれるのである<sup>3)</sup>。

さきにもたように、このような意義をもつEC第4号指令の一般条項の受け入れに関して、同じ大陸系会計を代表するフランスと西ドイツの間には、かなり重要な相違が見受けられることが明らかになった。すなわち、フランスにおいては、上述のような一般条項の要請がそのままの形で取り入れられているのに対して、西ドイツでは、一般条項の一つの重要な内容をなす、上記の(3)の要請（EC第4号指令第2条第5項）は、特に厳格な成文法主義に立つドイツ法の立場を勘案して、法的安定性が侵害されないようになるという配慮から取り入れておらず、その結果、この一般条項に本来的に内包されるアングロ・サクソン会計の開示主義の理念に重要な限定が加わえられているのである。

もっとも、フランス会計制度への一般条項の受け入れ方にも問題がないわけではない。特に新PCGに明白にみられるように、「真実かつ公正な概観」の要請が最高の目的規範として採用されながらも、他方で、フランス会計に伝統的な「正規性」や「誠実性」などの概念がそれを実現するための手段概念として位置づけられているのであり、その意味で、一般条項の導入に関して、伝統的なフランス会計との間の調整ないし妥協が企てられているのである。しかしながら、このような形での導入によって、一般条項の基本的目的である企業の経済的現実に対応した開示がはたしてよく実現されるものであるかについては疑問を感じざるをえないであろう。

これらの問題については、今後、フランス会計と西ドイツ会計の特質の分析を踏まえて、さらに一段と掘り下げた考察を試みたい。

(注)

- 1) 2) 拙稿「ECにおける会計調和化の方向と問題点——第4号理事会指令を中心にして——」国際会計研究会年報1984年所収、83頁参照。
- 3) Rudolf, J. Niehus; Die Vierte Gesellschaftliche Richtlinie—Harmonisierung des Jahresabschlusses von internationalen Hintergrund, Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 31, Nr. 17, 1978, S. 468.

(もりかわ やすお)