

フランス商法・会社法の計算規定の研究

わが国商法計算規定の範例として

ポリテクセンター香川 村上 正孝
(香川職業能力開発促進センター)

1. はじめに

現在先進諸国における会計規制は、政府による公的規制を基本に、それを民間機関による自主規制が補完する混合型の規制として実施されているが、規制手段もこれに対応する形で存在し、法的規範たる商法・会社法等が基本的な規制手段として位置づけられる一方、慣習的規範たる会計原則がそれを補完するものとして存在している。

今回は、法的規範としての会計基準等を規定する商法・会社法を取り上げ、その体系的な整備が進んでいるとみられるフランコ・ジャーマン法におけるその構成と内容について、フランスの商法・会社法の計算規定をみていきたい。

商法会計制度には、大別して2つの系譜がある。1つは、アングロ・サクソン型会計制度であり、他は、フランコ・ジャーマン型会計制度である。イギリスおよびアメリカの会計制度が前者を代表するのに対して、フランスおよびドイツの会計制度は後者の源流をなすものである。フランコ・ジャーマン型会計は、主に債権者保護の見地から、資本の維持を前提とした配当可能利益の計算を主要な課題としてきた。それは、アングロ・サクソン型会計が特に一般株主ないし投資家保護の見地から、配当可能利益ないし分配可能利益計算の枠内ではあるとしても、企業の収益力の測定を重視してきたのときわめて対照的である。

2. フランス商法における計算規定

フランスの場合、企業会計の基本的事項に関する規定はこれを商法および商事会社法に設けるが、その具体的適用に関する細目はそれぞれの施行令において定め、規制事項の重要性や可変性を考慮して法律の対象とすべき事項と命令のそれとを区別して規定する方針がとられている^{*1}。

さらに注目すべきことは、フランスでは商法関連の計算規定および商事会社法関連の計算規定の不備を補完するものとして、一般的会計指針たるプラン・コンタブル・ジェネラル(Plan Comtable Général)^{*2}が経済・大蔵省令として設定されていることである。

商法関連の計算規定は商人一般に対するものとして広く適用されるのに対して、商事会社法関連の計算規定は、合名会社、合資会社、株式会社、株式合資会社、有限会社等商事会社を対象とする特別規定として商人一般に関する計算規定を補充している。

フランス会計制度の体系

法規類	商法...商人一般を対象とした商業帳簿の作成を規定
	会社法...商事会社を対象とした会社計算を規定
	施行令・省令...会社法の効力を具体的に行使させるための細則
基準類	PCG82...1982年省令による承認。一般的会計指針
	専門機関の意見書

さらにこれら商人一般に関する計算規定と商事会社に対する特別規定の適用上の不備を補完するのが、省令で定められた一般的会計指針たるプラン・コンタブル・ジェネラルである。

ここで、フランス商法^{*3}が規定する商人一般に関する主要な条文は表1のとおりである。

以上によって、商人一般に関する計算規定が、「相対的に忠実な写像」「誠実性」「正規性」といった包括的原則をはじめ、会計帳簿および年度決算書

の作成義務や継続企業の仮定、それに慎重性・継続性等の一般原則、さらに取得原価基準・発生基準・実現基準等の処理基準等企業会計の基本的事項を重点的にしかも体系的に取り上げるとともに、その適用に関する細目についてはこれを施行令で比較的詳細に定めている。そして商法関連の計算規定全体を通じて会計に課題とされているのが、適正な期間損益の計算・表示であることもまた、そこから読みとることができる。

表1 フランス商法計算規定主要条文

第8条 会計記録

商人としての資格を有する自然人または法人は、企業財産(patrimoine)に影響を与える運動について会計記録しなければならない。かかる運動は、歴史順(chronologiquement)に記録される。

自然人または法人は、少なくとも12ヶ月に1回、棚卸により、企業財産としての積極側・消極側の項目の存在および価値を監督しなければならない。

自然人または法人は、会計記録および棚卸の視点から1会計期間末に年次計算書類(comptes annuels)を作成しなければならない。かかる書類は、貸借対照表、成果計算書および付属明細書から構成され、これらの三つの書類で一つのもを構築する。

第9条 年次計算書類の作成

貸借対照表は、企業の積極側項目と消極側項目を区分(séparément)して記載し、しかも区別(de façon distincte)して自己資本を明らかにさせる。

成果計算書は、当期の収益(produits)と費用(charges)を集計し、その際にそれらの収入(encaissement)と支出(paiement)の日にかかわらず行われる。成果計算書は、償却費および引当金の差引後であることを示し、当期の利益または損失を明らかにさせる。収益および費用は、項目(catégorie)ごとに分類され、勘定式(forme de tableaux)ないしは報告式(forme liste)にて表示されなければならない。

従業員(personnel)および社会的受託者(mandataires sociaux)である構成員(members)または社員(associés)が、退職またはそれに類似した特典により、年金(pension)、退職金(retraite)の補完、補償金(indemnités)および手当金(allocations)を受け、これらの事項に関する企業の負担額(montant des engagements)は、付属明細書にて指示される。さらに、企業は、これらの負担の全部または一部に相当する額を引当金の形式で、貸借対照表に記載できる。

付属明細書は、貸借対照表および成果計算書によって与えられた情報を補足し、注釈する。

年次計算書類は、準拠かつ誠実でなければならない、しかも企業の財産、財務状態および成果について相対的に忠実な写像を与えなければならない。

計算規定の適用が本条文中で言及している相対的に忠実な写像を与えるために不十分である場合には、補足情報を付属明細書に提供しなければならない。

例外の場合、計算規定の適用が企業の財産、財務状態および成果について相対的に忠実な写像を与えるのに明らかに不適切であるならば、当該規定から離脱しなければならない。当該離脱は、付属明細書に記載されるときに企業の財産、財務状態および成果に及ぼす影響を指摘し、そこで正当にその理由が示される。

第10条 年次計算書類の様式

貸借対照表、成果計算書および付属明細書は、企業の財産、財務状態および成果について相対的に忠実な写像を与えるために必要な科目(rubriques)および項目(postes)を記載しなければならない。貸借対照表および成果計算書の各項目ごとに、前期に相当する項目にてその数値を指示する。

貸借対照表および成果計算書の項目分類、自己資本を構成する諸項目ならびに付属明細書に記載される注記は、施行令によって定められる。

自然人または法人である商人は、施行令によって定められた条件下で、年次計算書類の表示について簡素化されたものを適用でき、これは、つぎの基準のうち二つについて施行令によって定められた数値を会計年度の締切時に超えない場合にできる。すなわち、当期における貸借対照表の合計、売上高の純額または常勤雇用者数の平均である。商人がこの選択能力を失うのは、当該条件を連続した2週間にわたって満たさない場合である。

第11条 評価基準の継続性

少なくとも例外的変化(changement exceptionnel)が自然人または法人である商人の状況を変えないならば、年次計算書の表示は、継続適用される評価基準のように、ある会計期間からその他の会計期間にて変更されえない。変更があるならば、かかる変更は付属明細書に記載され、そこでその正当性が示される。

第12条 評価基準

企業財産への流入日に、有償取得による財貨は取得原価(coût d'acquisition)、無償取得による財貨は市場価値(valeur vénale)および製造財貨は製造原価(coût de production)にて記載される。

固定資産諸項目について、棚卸時に維持される価値は、必要に応じて、償却計画(plan d'amortissement)に従って計上されなければならない。ある資産項目の価値が純帳簿価値(valeur nette comptable)を下回るならば、その減価が確定であろうとなかろうとにかかわらず、純帳簿価値は当期締切日における棚卸価値(valeur d'inventaire)まで引き下げられて計上される。

代替可能財貨(biens fungibles)は、取得または製造の加重平均原価法ないしは先入先出法にて評価される。

財貨の棚卸価値と流入価値(valeur d'entrée)との差として確認される価値増加は計上されない。有形・財務固定資産(immobilisations corporelles et financières)を再評価する場合、現在価値(valeur actuelle)と純帳簿価値との差である再評価差異(écart de réévaluation)は、損失を填補するために利用されえない。当該差異は、貸借対照表消極側に区別して記載される。

第13条 純額主義

積極側と消極側の項目(éléments d'actif et de passif)は、個別に評価されなければならない。

いかなる相殺(compensation)をも貸借対照表の積極側項目と消極側項目との間および成果計算書の費用項目と収益項目との間で行うことができない。

当期首貸借対照表は、前期末貸借対照表と連結していなければならない。

第14条 慎重性の原則

年次計算書は、慎重性の原則(principe de prudence)を遵守しなければならない。当該書類の作成のために、自然人または法人である商人は、商業活動を継続して営むと見做される。

利益が計上されないかまたは計上されても不十分である場合でも必要償却および引当金の手続きをしなければならない。

当期中または前期中に生じた危険および損失は計上されなければならない、たとえかかる危険・損失が当期締切日と計算書類作成日との間に認識されようとも行われる。

第15条 実現利益

1 会計期間の締切日に実現された利益のみが年次計算書類に記載され得る。記載され得るものは、棚卸後に、部分的に実施された操業によって実現し、しかも相手契約者によって容認された利益であり、これは、当該実現が確実であり、しかも予見会計資料(documents comptables provisionnels)の作成にて全操業の総合利益が確認できるほどに評価され得る場合に行われる。

3. フランス商事会社法における計算規定

次に、フランス会社法が規定する商事会社に関する計算規定^{*4}の主要な条文を表2に示した。

以上のように、商事会社法関連の計算規定が分配可能利益の規制と資本の維持・充実を求める一方で、近年の動向として重要な企業の経営内容の開示を要請していることである。このことは、営業報告書記載事項の決定、付属明細書の整備、見積計算書類や半期報告書、さらには連結決算書の作成義務等(1985年EC第7号指令調和化法による1966年法改正・第357-1条～第357-11条)に表れている。

4. おわりに

フランコ・ジャーマン型会計の主要な特質は、それがローマ法の流れをひく大陸法システム(continental legal system)を基盤にしているところから、会計の処理と報告の両面にわたり、成文法をもって詳細に規定されるという点に見いだされる。それは、アングロ・サクソン型会計がコモン・ロー・システム(common law system)の土台の上に形成され、限られた基本的な事項についてのみ法定化し、他は慣習や判例をもってそれを補足するという行き方をとっているのと比べて、やはり対照的な差異をなすものである。

ドイツとフランスの現行の会計制度をながめてみると、確かに、そのいずれにおいても、財務諸表の

表示様式や評価原則などについて、詳細な規定が設けられており、その点で会計の実務慣行や判例に大幅に委任しているイギリスやアメリカの制度との間に顕著な相違がみられることは事実である。しかしながら、そのようなフランコ・ジャーマン型会計を特徴づける枠組みの中ではあるとしても、ドイツとフランスの会計制度の行き方には、看過しえない相違があることもまた認めなければならない。

ドイツ会計制度は、相当きめの細かい規定を用意している。もちろんこれらの規定をもっても、実務で生ずるすべての会計問題を網羅しうるわけではなく、その限りにおいて、公正な会計慣行としての正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)が法の枠内に組み込まれることになる。

これに対して、フランスの会計制度は、従来から、会社の計算に関し、限られた事項について少数の規定だけしか設けてこなかった。ドイツ法にみられるような計算書類の項目分類や評価原則など計算書類の作成に関する具体的な事項については、何も定めていないのである。これらの空白は、公正な会計慣行、特にそれを体系的に編纂したものとしてのプラン・コンタブル・ジェネラルによって補充されるが、その限りでは、フランス会計制度はアングロ・サクソン型会計に近い行き方をとっているといえることができる。

わが国商法計算規定は、フランコ・ジャーマン系統の法的思考・制度を明治初期に継受し、他方、企業会計実務および「企業会計原則」としては、アングロ・サクソン系統の会計思考・制度を継受した。

表2 フランス会社法計算規定主要条文

第340条 計算書類の作成

各会計年度の締切時に、理事会(conseil d'administration), 取締役会(directoire)または経営者(gérants)は、商法第 編第 章の規定に合致する財産目録、年次計算書類を作成し、しかも書面にて営業報告書(rapport de gestion)を作成する者は、貸借対照表に次のものを添付する。

1. 会社によって与えられる保証金(cautionnements), 手形の保証(avals)および保証(garantie)についての一覧表(état)。この規定は、信用または保険の業務を行っている会社には適用できない。
2. 当該会社によって同意される保証についての一覧表。

営業報告書は、当期における会社状態、予測可能な発展、締切日と作成日との間に生じる重要事項、研究・開発に関する活動を開示する。

本条にて言及された書類は、施行令にて定められた条件下にて、場合によって、会計監査人の利用に供される。

第340-1条 予測資料の作成

国家委員会(conseil d'Etat)による施行令によって定義された規準のうちの一つに該当し、および賃金労働者数(nombre de salaires)または取引高(chiffre d'affaires)によって導かれた規準のうちの一つにする商事会社において、場合によってはその活動の性質を考慮して、理事会、取締役会または経営者は、実現可能でしかも処分可能な積極側項目(actif realizable et disponible), 営業外価値(valeurs d'exploitation ex-cluses), および支払期限到来消極側項目(passible exigible)の状態、予測成果計算書(compte de résultat provisionnel), 資金計算書、同時に年次貸借対照表および予測資金計画書(plan de financement provisionnel)を作成すべきである。

上述にて言及された国家委員会による施行令は、当該書類の定期性(périodicité), 期間および様式について明記にする。

賃金労働者数を決定する際に、ある会社の賃金労働者がその他の会社の賃金労働者と見做されるのは、前者の形態にかかわらず、後者が前者資本の半分を超えて直接的または間接的に所有しているからである。

第341条 評価基準の変更

商法第11条にて定義された条件下で、年次計算書類を提示する際に適用される評価基準が変更(modifications)される場合には、かかる変更は営業報告書にて指摘され、場合によって会計監査人報告書にて指摘される。

第342条 償却費・引当金の計上

本条は、EC第4号指令調和化法により削除されたけれども、これと実質的に同じ規定がフランス商法第14条第2項に組み込まれた。

第343条 設立費・資本増加費の償却

本法第348条第2項の規定を条件として、会社の設立費(frais de constitution)は、利益配当前にしかも遅くとも5年以内に償却される。

資本増加費(frais d'augmentation de capital)は、その費用が生じた会計期間以降、少なくとも第5会計年度までに償却される。かかる費用は、この増加によって生じる払込剰余金(montant des primes d'émission)と相殺され得る。

しかしながら、主な使用が住居である賃貸不動産の建設・管理をその独占的目的とする会社または不動産リース会社および商工業不動産会社は、不動産と同じ条件で設立費および資本増加費を償却できる。電気通信融資式総合会社(sociétés agréées pour le financement des telecommunications)は、不動産および設備と同じ条件で設立費および資本増加費を償却できる。

第344条 利益計算

本条は、EC第4号指令調和化法により削除され、フランス商法第9条(年次計算書類の作成)にて収入と支出の費にかかわらず、「成果計算書は、当期の収益と費用を集計し、償却費および引当金を控除した後に「当期の利益または損失を明らかにさせる」として、当期成果の概念を明らかにした。

第345条 法定積立金

いかなる決議も以下のことに反すると無効となる。すなわち、有限責任会社および株式形態会社において、当期利益を減少させるものとして、繰越損失がある場合にはその填補であり、「法定積立金」といわれる積立資金を設定する場合にはその充当額として少なくとも20分の1の控除である。

当該控除が義務でなくなるのは、法定積立金が会社資本の10分の1に達する場合である。

第346条 分配可能利益

分配可能利益は、当期利益を基礎として、当期利益から繰越損失および法律または定款の適用による積立金として算入されるべき額を差引き、ならびにこれに繰越利益を加えたものである。

さらに、株主総会は、当総会が決議にて処分できる積立金取崩額を分配に充てることができる。この場合、株主総会の決議には取崩しがなされる積立金項目を明示する。しかしながら、配当は優先的に当期分配可能利益から差引かれる。

減資の場合を除き、いかなる分配も株主に行われないのは、分配後、自己資本が法律または定款により分配を認められていない積立金により増加した資本の額より下回るかまたは下回るおそれがあるからである。

再評価差異は分配され得ない。なお、当該差異はその全部または一部を資本組入れできる。

この点で、フランスの会計制度は、わが国の商法計算規定のあり方の参考となる。それを次回に述べたい。

<注>

- * 1 鳥村剛雄編著『比較会社法会計論』白桃書房、1993年、pp.68-70
早稲田大学フランス商法研究会編『フランス会社法』国際商事法研究所、1975年
- * 2 プラン・コンタブル・ジェネラルは、フランス国家会計審議会が会計標準化・統一化を目的として、会計実務

の中に慣習として成立したものを体系的に編纂した会計規範ないし会計原則としての性格をもつものである

- * 3 現行フランス会計法は1983年法に依存している(Mazars.1992)といわれているので、ここでは1983年商法をとりあげている
- * 4 前掲書『比較会社法会計論』pp.71-73
前掲書『フランス会社法』pp.232-241

<参考文献>

- 1) 鳥村剛雄編著『比較会社法会計論』白桃書房、1993年
- 2) W. フレーリックス・宮上一男監修『現代ドイツ商法典(第2版)』森山書店、1993年
- 3) 野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社、1991年