



# 新興国・開発途上国の会計—最良の会計ルールを求めた知的実践—

小津, 稚加子

---

(Degree)

博士 (経営学)

(Date of Degree)

2019-07-17

(Date of Publication)

2021-07-17

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

乙第3373号

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/D2003373>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



新興国・開発途上国の会計  
—最良の会計ルールを求めた知的実践—

学位申請論文

九州大学大学院経済学研究院  
小津 稚加子

2018年12月15日  
(2019年7月決定)

はしがき

図表一覧

序章 研究目的と検討課題

1. 研究目的
2. 新興経済国と本書の研究対象
3. 研究方法
4. 構成と概要

## 第 I 部 新興国・開発途上国の会計の形成

第 I 部 要旨

第 1 章 グローバリゼーションと新興国の会計研究

1. はじめに
2. 「開発途上国の会計」という領域の提示
3. 新興国・開発途上国の研究者の反応
4. 日本における新興国・開発途上国の会計研究
5. *Journal of Accounting in Emerging Economies* における研究の動向
6. IASB『財務報告に関する概念フレームワーク』の前提
7. 本章の要約とまとめ

第 2 章 新興経済圏の会計設計に対する英米アプローチ

—IFRS 以前の枠組み—

1. はじめに
2. 先行研究
3. 2つの流れ
4. 根底にある米国と英連邦の軸
5. 本章の要約とまとめ

### 第3章 会計技術移転のメカニズム

—プラン・コンタブルの影響の範囲の拡がりから考える—

1. はじめに
2. 会計技術移転とは
3. 会計技術移転の地理的な拡がり
4. 会計技術移転の動的性格
5. 会計技術移転のメカニズム  
—送り手と受け手を結ぶ循環の考察
6. 会計技術移転のケースレビューにもとづく類型化
7. 本章の要約とまとめ

## 第II部 会計基準の移転と浸透のダイナミクス

### 第II部 要旨

#### 第4章 フランス基準への調和とモロッコにおける企業会計改革

1. はじめに
2. 会計制度をとりまく経済環境
3. 会計制度改革以前のモロッコ企業会計制度の概要とフランスの影響
4. 会計制度改革に関する2つの王令

5. 本章の要約とまとめ

第5章 モロッコにおける会計基準の二分化

—国際会計基準（IFRS）採用と自国基準の再構築の課題—

1. はじめに
2. IFRS 導入期の背景
3. IFRS の採用
4. 会計基準設定とモニタリングの関係
5. 本章の要約とまとめ

第6章 OHADA（アフリカ商事法調和化機構）会計システムの形成過程

—ユーロ・アフリカ・モデル構築の試み—

1. はじめに
2. 企業会計基準のアフリカへの流入 —OHADA 会計システム以前—
3. OHADA 会計システムの特徴
4. 適用事例
5. 本章の要約とまとめ

第7章 付加価値損益計算書の登場

—導入論議から付加価値利益が財務諸表に組み込まれるまで—

1. はじめに
2. 付加価値尺度をめぐる議論：導入論と慎重論
3. ブータン・デルソル試案
4. 経営中間残高表の構成
5. 企業会計と社会会計を連携させる意味
6. 本章の要約とまとめ

## 第8章 キャッシュ・フロー思考の浸透

### —勘定構造の共通性と資金概念の多様性—

1. はじめに
2. フランス語圏における資金表発展の概要
3. 財産勘定残高移動表の基本構成
4. 類型化：簿記体系との連携と関連付けて
5. フランスにおける動向
6. 本章の要約とまとめ

## 第9章 フランス語圏における会計技術協力

### —ドナー国の会計プロフェッションの役割—

1. はじめに
2. 会計技術協力
3. 会計技術協力の供与主体（ドナー）としてのフランス国家会計審議会（CNC）
4. 会計技術協力の供与主体（ドナー）としてのフランス語圏会計士連盟（FIDEF）
5. 本章の要約とまとめ

## 第Ⅲ部 新興経済国の会計基準設計

### 第Ⅲ部 要旨

## 第10章 フランス会計基準設定主体の組織改革

### —70年の発展史を踏まえて—

1. はじめに
2. 先行研究と改革の概要
3. 会計基準設定主体についての諸法令と歴史的役割
4. 国家会計審議会（CNC）の組織構造の変化
5. 国家会計基準局（ANC）の設立
6. 国家会計基準局（ANC）とフランスの会計法規の構造
7. 本章の要約とまとめ

## 第 11 章 新興国・開発途上国のための国際会計基準の開発

### —IFRS for SMEs の課題—

1. はじめに
2. Small and medium-sized entities（SMEs）か、公的説明責任のない企業（NPAE）か
3. 公開草案（ED）が公表されるまで
4. 公開草案（ED）
5. IFRS for SMEs の課題
6. 新興国・開発途上国と IFRS for SMEs

## 終章 研究の総括と展望

1. 総括
2. 展望

## 参考文献一覧

## はしがき

縁あってフランス会計学を勉強し始めたときに、フランスを旧宗主国とする開発途上国や新興国はフランスと同じ会計ルールをもっていると知って、興味をもった。フランスを旧宗主国とする諸国とは、フランスのメディアで毎日のように政治や経済状況が報道され、フランス語が教育言語として使われ、通貨は、かつてはフランス・フランに現在はユーロと連動相場となっている国々のことである。会計は、企業財産を評価し、企業利益を計算し、情報利用者に財務報告する仕組みであるが、地政学的にも経済的にもフランスに近い諸国は、開発途上国であっても先進国であるフランスと類似していると聞いたからである。もし、フランスと同じ仕組みであるなら、なぜ、どのようにしてそんなことが起こるのだろうか、という素朴な疑問を抱いたのである。

そもそも、フランス型の会計統一化モデルが、どのように開発途上国や新興国に普及し、経済社会のインフラとして根付いたのか。ポスト・コロニアルとなった現代にも続いているのだろうか。そして、1960年代から70年代にかけて新興国の会計制度の枠組みをつくったフランスの会計制度は、21世紀に入って、自らの会計制度を徐々に変化させていくということはないのだろうか。こうした変化を解明するためには、旧宗主国と開発途上国の歴史的関係を視野にいれながら開発途上国の会計が形成されてきた経緯を詳らかにしなければならないことがわかってきた。

なぜ、国境を越えて同型の会計基準が存在するのだろうか。それは、どのような構図や仕組みのもとに起こるのか。同型に見える会計基準は、単に外見的なものなのか、あるいは、真に同型と言えるのか。本書では、このようなりサーチクエスチョンに対して、フランス語圏の開発途上国・新興国を対象として考えていきたい。

\*

国内外の学会で講演者として招かれる会計基準設定主体や規制当局、会計プロフェッション団体の方々から会計基準づくりの話を伺って、気になったこと



があった。それは、国際会計研究において主要な方法であった会計基準の比較研究も、また会計学において主流となりつつある実証分析も、会計基準や学説を丹念に検討して行う会計理論づくりも、新興経済圏とフランスの関係をみる限り、万能な研究方法ではないのではないかと思えたことである。

新興国の会計基準と、米国会計基準審議会(FASB)、国際会計委員会(IASC)、国際会計基準審議会(IASB)が公表する会計基準との比較研究は到底できなさそうであった。そもそも会計規制を行う目的が異なるので、できたとしても、形式的な比較では意義ある比較といえるのか疑問であった。またチョイ、ミューラー、ノウブズ、パーカー、グレイ、ソルター、ラデボーらが展開した国際会計論やグローバル企業の財務報告論では、フランスの会計制度をマクロ経済志向の会計制度として特徴付けていたものの、フランスの経済圏である開発途上国の会計制度にまでは踏み込んではいなかった。彼らの議論が、成熟した資本市場における会計の情報公開機能であり、各国の会計基準の相違を認識し、基準のグローバル統合を目標としていたのであれば、開発途上国や新興経済圏が主な観察対象から外れるのは自然であったかもしれない。仮に、観察対象に含められていたときも、多くの国際会計学者は、開発途上国の会計制度は、旧宗主国の会計制度の模倣であるか、同じ会計基準が導入されていると説明していた。つまり、文献上では、開発途上国の会計制度の分析は、旧宗主国の会計制度研究さえ怠らなければ、その模倣領域として概ね理解可能な領域であるとみなされていた。

しかし、はたして開発途上国の会計基準が先進国の模倣であるという仮説は正しいのだろうか。そもそも、成熟した資本市場をもつ国々のために作られた会計基準は開発途上国にも適用可能性をもつ、というのは、検証された命題なのだろうか。仮に、開発途上国の会計基準が先進国の会計基準の模倣であるとして、なぜ、どのように、そっくりな会計基準が別の国や地域で現れるようになったのだろうか。そして、その模倣された会計基準は将来も使われ続けるのだろうか。

\*

新興国・開発途上国の会計に関していえば、世界中で多くの調査報告や叙述

的な論文が発表されていながら、上に述べた仮説を体系的に理解するために助けとなるものは多くはない。にもかかわらず、この問題に取り掛かろうとする理由のひとつとしては、「会計基準の移転と浸透」という構図でとらえてみると整理が可能なように思えたからである。もうひとつは、新興国、開発途上国の経済成長はめざましく、新興国企業は国際競争力をつけている。世界の大多数を占めるのは新興国、開発途上国であり、新興国、開発途上国を視野に入れずして、会計基準のコンバージェンスは貫徹しないのではないかと思ったからである。

そのような新興国、開発途上国を視野に入れた会計体系を模索する手がかりを探していくと、かつて 1970 年代から 1990 年代前半にかけて英国やフランスで論じられ、実践にも移されていた「会計技術移転 **transfer of accounting technology**」につきあたるのである。会計技術移転とは、先進国の会計技術を開発途上国に移転する試みのことであり、現地の社会的、経済的あるいは文化的状況やニーズを踏まえて会計技術を受け入れる開発途上国の会計環境と会計基準を論じようとするものである。

ところが、会計技術移転にはこの定義とは異なる、もうひとつの文脈にもとづく定義が存在する。それは、1960 年代から 1970 年代にかけて行われた、先進国の会計技術を条件の異なる開発途上国に移転する試みというものは、成長して新興国となった諸国の会計知識人からみれば押しつけであり、開発途上国不在のままに従属的な性格を帯びた会計技術体系が埋め込まれてしまったという側面である。

つまり、会計技術移転は、一面では会計領域での「開発」であり、またもう一方の側面では、極めて「批判的に」論じられてきたのである。それでも、いまあえて会計技術移転を論じてみたいのは、新興国、開発途上国の会計の開発の問題と批判的に取り上げられる問題が交錯するところで創発される論点のなかに、成長の伸びしろがある新興国、開発途上国に必要とされる会計技術とは、何であり、どのように構築されるべきか、手がかりを得てみたいと思うからである。

少なくとも、新興国、開発途上国にとっては、先進国からの会計技術の受け入れは、その時々「最良の (best) 会計ルール」を求めた「知的実践」であ

ったはずである。そこで、会計技術移転の開発の側面と批判的にとらえられた側面に注意を払いながら、今日的な意義を見出してみたい。

本書はフランス語圏の新興国・開発途上国をリサーチサイトにして、プラン・コンタブル（フランス型特徴を有する会計原則）と関係法域の歴史的な変遷をたどっている。これは、私の研究が主としてフランスと旧植民地国の両方を観察しながら進んでいったことを反映している。したがって、本書はフランス語圏という限られた範囲の新興経済圏から導かれた「中範囲の」理論的考察である。むろん、会計計算の計算構造、認識・測定・財務報告、会計機能や会計基準設定がもつ普遍的側面は、言語圏や経済圏に拘束されないと考えるならば、本書で得た事実認識は他の言語圏、たとえば、英語圏やスペイン語圏にまで観察の範囲を広げて共有できる可能性があるのではないかと考えている。

ここままで述べてきた問題意識のもと、本書は、マクロ経済型の会計と称され、会計統一化政策とみなされた会計モデルの意義と、さらには、なぜ国境を越えて受け入れられたのか、そのメカニズムの解明に焦点をあてていく。

2018年12月15日

## 図表一覧

### 序章

- 図表 1 企業情報の透明性指数と株主のガバナンス指数
- 図表 2 企業情報の透明性指数と株主の権利指数
- 図表 3 企業情報の透明性指数と株主の利害調整規制指数
- 図表 4 企業情報の透明性指数と取締役責任指数
- 図表 5 ビジネスの容易さと株主訴訟の容易さ

### 1 章

- 図表 1-1 『会計』掲載論文が対象とした新興国・地域
- 図表 1-2 第 41 回ヨーロッパ会計学会（2018 年）論文投稿分類における研究領域
- 図表 1-3 第 41 回ヨーロッパ会計学会（2018 年）論文投稿分類における研究方法
- 図表 1-4A *Journal of Accounting in Emerging Economies* における研究領域の推移（1990 年から 2018 年）
- 図表 1-4B *Journal of Accounting in Emerging Economies* における重点研究領域の推移（1990 年から 2018 年）
- 図表 1-5 *Journal of Accounting in Emerging Economies* における研究方法の推移（1990 年から 2018 年）
- 図表 1-6 *Journal of Accounting in Emerging Economies* における研究対象国・地域

### 2 章

- 図表 2-1 Wallace（1990）にもとづく 2 つの学派
- 図表 2-2 ニードルズによる会計技術の移転構想

### 3 章

- 図表 3-1 プラン・コンタブルの普及状況と IFRS 導入状況

図表 3-2 先進国・開発途上国の会計技術移転のメカニズム

図表 3-3 フランスのプラン・コンタブルと各国プラン・コンタブルの比較からみた会計技術移転の類型化

#### 4 章

図表 4-1 カサブランカ証券取引所の取引状況

図表 4-2 モロッコ・プランの構成

#### 5 章

図表 5-1 IFRS 適用に至るまでの法改正等

図表 5-2 カサブランカ証券取引所の取引状況

図表 5-3 カサブランカ証券取引所の時価総額と出来高

図表 5-4 モロッコ・テレコムของกลุ่ม構造

図表 5-5 モロッコ・テレコム・グループの連結財務諸表の会計方針

図表 5-6 CIH Bank の会計方針

図表 5-7 会計基準設定とモニタリングの三極構造

図表 5-8 国家会計審議会が作成・公表したプラン・コンタブル

図表 5-9 評価原則・会計原則のキーワードにみるモロッコ基準の特徴

#### 6 章

図表 6-1 アフリカの主要諸国の株式投資残高

図表 6-2 アフリカへの資金流入

図表 6-3 OHADA 構成図

図表 6-4 OHADA 統一法

図表 6-5 統一会計法および OHADA 会計システムの構成

図表 6-6 OHADA 会計システムの勘定組織

図表 6-7 アフリカ北部・中央部・西部地域のトップ・カンパニー

図表 6-8 トタル・ガボン社の会計方針

図表 6-9 ソナテル・グループ社の会計方針

図表 6-10 コートジボワール電力の会計方針

## 7 章

図表 7-1 費用の性質別分類と機能別分類の対比

図表 7-2 ブータン・デルゾル試案における勘定：生産勘定、経営勘定および  
処分勘定の関係

図表 7-3 経営中間残高表

## 8 章

図表 8-1 財産勘定残高移動表（OCAM プラン）

図表 8-2 ブータン・デルゾル案におけるフロー表

図表 8-3 フランスにおける伝統的な資金計算書の構造上の特徴

図表 8-4 資金計算書の中継した貸借対照表と損益計算書の連携

図表 8-5 フランス語圏の伝統的な資金計算書のルーツ

## 9 章

図表 9-1 会計技術協力の位置づけ

図表 9-2 FIDEF 加盟国

図表 9-3 会計技術協力の領域

## 10 章

図表 10-1 会計基準設定主体に関する関連法令

図表 10-2 会計基準設定主体の構造変化

図表 10-3 1996 年と 2007 年改革時の国家会計審議会（CNC）の比較

図表 10-4 フランスにおける会計法規の構造

## 11 章

図表 11-1 IFRS for SMEs の開発過程

図表 11-2 討議資料の論点

図表 11-3 IFRS for SMEs の構成項目と完全版 IFRS の関係

図表 11-4 IFRS for SMEs（ED）と完全版 IFRS の比較

図表 11-5 IFRS for SMEs（ED）から除外された会計基準

図表 11-6 完全版 IFRS を参照する場合のオプション

図表 11-7 IFRS for SMEs の適用状況

## 序章 研究目的と検討課題

### 1. 研究目的

資本市場において主役である会計を、新興国や開発途上国においても役立つものにし、成長と安定に貢献したいという意図で本書は執筆されている。そのためには、新興経済国<sup>1</sup>の会計がどのような基盤のうえに成り立っているのか、とりわけ新興経済国の現在の会計基準と会計制度を紡いでいる一切のものをひとつひとつ解きほどこいていかねばならないと考えた。

著者の目には、開発経済に携わる国際的な組織や政治家でさえ、会計の役割を過小評価しているように写る。会計基準は成熟した資本市場をもつ先進国・地域のために作られたものであり、会計は新興経済国が抱える経済・社会問題（例えば、貧困の解消や格差、経済成長、農業生産性や新産業の育成）に直接役に立つことはない、とみられているようである。その仮定を真っ向から否定するものではないが、少なくとも会計基準は経済社会のインフラであり、その整備が十分でなければ、経済政策の導入効果の測定も評価もしにくくなるのではないだろうか。

経済学者や政治学者にとって、会計とは、帳簿記入という技術的な手続の塊であり、会計規制や会計概念は成熟した資本市場を前提として設計されたものようである。新興経済国へは、多国籍企業などの経済組織によって、会計が流入し普及していくと考えられてきた（Andrews, 2012）。しかし、このように認識してしまうと、先進国が新興経済国に関わろうとする動機や関心、多国籍企業の意図、整備された会計基準を受け入れようとする新興経済国の背景やニーズ、実効上の問題や不具合が覆い隠されてしまう。本書では、覆い隠されている、あるいは見えにくくなってしまっている先進国と新興経済国の間のやり取りに焦点をあてて、知的実践の数々を明らかにするものである。

新興経済国にとって、どのような会計が望ましいのか。そもそも、整備された品質の高い会計基準が先進国から新興経済国へ流入したら、「優れた」会計実務が流入し普及するのだろうか。開発経済に携わる国際的な組織でさえも、新興

---

<sup>1</sup> 本章では、新興国・開発途上国をまとめて新興経済圏と表記する。



経済国は先進国から「優れた」会計を学習しなければならないという前提を暗黙の裡に置いているようである。さらに、近年の動向に着目してみると、ハイエンドの会計基準の塊である国際会計基準（IAS/IFRS）に追随していれば、新興経済国に「優れた」会計基準が導入され、「優れた」会計実務が根付く、と信じてよいのだろうか。

本書のねらいは、こうした疑問に答えつつ、「新興経済国における会計」という領域の可能性を探求することにある。では、なぜ、会計学でそれを構想するのか。他の学問領域は経済組織が使うインフラがどのように作られるのかについては関与せず、インフラがあるかないかを所与として議論しているからである。つまり、インフラが構築される手順と構図は、経済社会のインフラそのものである会計に関わる人々が考察すべき領域だからである。

そこで本書では、新興経済国の経済基盤となるインフラがどのように作られたのかを、フランスとフランスが影響を与えた諸国・経済圏との関係性に絞って構図を詳らかにしたい。とりわけ、フランスが影響を与えた諸国の会計システムの奥底に埋まりかけている深い層から掘り起こし、フランスで構築された会計が、国境を超えてどのように移転され、浸透したのかを解明することを通じて、「なぜ国境を超えて同型の会計基準が存在するのか」、「新興経済国は先進国で作られた優れた会計を学習しなければならないのか」を考えてみたい。

昨今の企業の経済活動に目を向けてみれば、海外売上高比率が着実に高まっている。海外セグメントのなかでも、とりわけ新興経済国への依存は伸びている。投資先の事業評価は会計を用いるのではないか。また、近年 G20 国の存在感が高まっている。こうした経済社会のグローバリゼーションが世界の隅々に行き届いたいまだからこそ、今後大きな市場拡大が見込まれる新興経済国の会計についてきちんと考えてみたいのである。

## 2. 新興経済国と本書の研究対象

### (1) 新興経済国の定義

新興経済国（英：emerging economies）はどのように定義されているのか。英和大辞典で、emerging economies を調べると、新興経済国、新興経済地域、

振興経済群、新興国と訳され、**emerging countries**、**emerging nation** と同義である<sup>2</sup>。エマージング・マーケット諸国という訳もある<sup>3</sup>。類似する用語として、**developing countries**は英和大辞典では、開発途上国、発展途上国と訳されている<sup>4</sup>。フランス語では、**pays sous-développé**または**pays en voie de développement**という<sup>5</sup>。

経済学大辞典では、低開発 **underdevelopment** を低所得ないしは1人当たりの国内総生産（**Gross Domestic Product ; GDP**）の低さと同義として考え、そのような状態にある国を**underdeveloped countries**、**backward countries**、低開発あるいは後進国と表現してきた<sup>6</sup>。このような語感、すなわち、英語で **under-**（下位の、標準より少ない）、**backward**（後方の、発達の遅い）という接頭辞が含む語感を気にするときは、発展途上国 **developing countries**、低開発国 **less developed countries** ということもある。いずれにしても、先進国と社会経済状態と所得の分配を対比するとき最も便利な総合指標として1人当たりの国内総生産を採用して表現しているにすぎない<sup>7</sup>。

要するに、1人当たりの国内総生産（**GDP**）の大きさにもとづいて定義された開発途上国、発展途上国が学術用語としても定着しているが、新興経済国、新興経済圏諸国という用語には、そのような経済的な総合指標にもとづく定義はない。英和経済用語辞典では、**emerging** とは、現れる、浮かび上がるという形容詞であり<sup>8</sup>、**emerging industry**、**emerging technology** のように、先端産業、将来製品化が有望視される先端技術といった成長の語感が加わる。

つまり、開発途上国という用語には定量的な定義があり、新興経済国、新興経済圏は定量的な定義を伴わない。本書では、企業も国際的な組織も成長を有望視しているという現実を咀嚼して、本書の研究対象国を、新興国、新興経済国、新興経済圏と呼ぶ。先進国と比較して社会経済状態と所得の水準が相対的に低い、中小の国、国々の集まりであるが、成長が期待される国、諸国群とい

---

<sup>2</sup> 菊池編(2012)315頁を参照。

<sup>3</sup> 山岡編(1996)466頁を参照。

<sup>4</sup> 山岡編(1996)397頁を参照。

<sup>5</sup> ヨング編著、山下編訳(1993)292頁を参照。

<sup>6</sup> 熊谷、篠原代表編集(1979)1006頁を参照。

<sup>7</sup> 熊谷、篠原代表編集(1979)1006頁を参照。

<sup>8</sup> 長谷川編(1991)118頁を参照。

う意味で用いる。章や文脈によっては、開発途上国という用語を用いるときもあるが、それは GDP が低く、発展途上にある国を対象とした分析を行う場合、あるいは本書が議論の拠り所としている先行研究や参考資料を忠実に使用する場合に限っている。

## (2) 本書が研究対象とする国・地域

(1) では、開発途上国と新興経済国の定義を確認した。用語の由来が確認できたので、次に、総合指標の観点にもとづく分類を試みたい。

世界銀行は、開発途上国を一人当たりの国民所得（Gross National Income ; 以下、GNI）に応じて分類をしている。2018 年における分類は、低所得国は 1,005 ドル以下、中低位所得国は 1,006 から 3,955 ドル、中上位所得国は 3,956 から 12,235 ドル、高所得国は 12,236 ドル以上である<sup>9</sup>。これらは 2016 年における 200 以上の経済指標にもとづいて計算されたものである。

GNIにもとづく世界銀行の分類は、一般に受け入れられている<sup>10</sup>。本書が研究対象とする国と地域は、GNIが相対的に低い諸国である。そして、本書の目的は研究対象国や地域の会計基準、会計制度の形成基盤を解明することにある。そこで以下では、会計基準と結びつきの強い指標とみなされる企業情報の透明度やビジネスのし易さという観点から捉え直してみよう。

次の図 1 から図 5 は、世界銀行が公表する *Doing Business* から得たデータを分析して、北部・中部・西部アフリカ地域と EU 加盟国の位置づけを示したものである<sup>11</sup>。本書の、主に第 II 部において取り上げる国、地域をプロットしている。

図の見方について、説明しよう。北部アフリカ地域からはモロッコとチュニジアを選んだ。図では、▲で示し、北アフリカとしている。中部アフリカ地域

---

<sup>9</sup> <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519> (2017 年 12 月 18 日アクセス)

<sup>10</sup> 世界銀行の他には、OECD や UN のデータベースが利用可能である。

<sup>11</sup> 図 1（企業情報の透明性指数と株主のガバナンス指数）と図 4（企業情報の透明性指数と取締役責任指数）は、縦軸と横軸の要素の相関係数が 0.7 以上となった。図 2（企業情報の透明性指数と株主の権利指数）、図 3（企業情報の透明性指数と株主の利害調整規制指数）、図表 5（ビジネスの容易さと契約履行コスト）の相関係数は 0.4 以上であった。18 通り計算し、0.4 以上を残した。

と西アフリカ地域からは、OHADA（アフリカ商事法調和化機構）諸国を選んだ。図では◆で示し、OHADA17カ国としている。OHADA諸国の構成国<sup>12</sup>は、ベナン、ブルキナ・ファソ、カメルーン、中央アフリカ、コモロ・イスラム連邦共和国、コンゴ、コートジボワール、ガボン、ギニア、ギニアビサウ、赤道ギニア、マリ、ニジェール、セネガル、チャド、トーゴ、コンゴ民主共和国である。

こうした諸国ならびに地域を、ビジネスのし易さという観点から視覚的に示すのが、図1から図5の目的である。ここには、ベンチマークとなる国であるフランスを入れている。さらに、EU域内諸国と大局的な比較ができるように、EU加盟国28カ国（英国を含む<sup>13</sup>）を表示している。図では■で示し、EUとしている。

-----  
図1から4を挿入する  
-----

図1は、企業情報の透明性指数と株主のガバナンス指数の関係を示している。図2は、企業情報の透明性指数と株主の権利指数の関係を示している。図3は、企業情報の透明性指数と株主の利害調整規制指数の関係を示している。図4は、企業情報の透明性指数と取締役責任指数の関係を示している<sup>14</sup>。

図1から図4から分かることは、次のことである。企業情報の透明性指数と株主のガバナンス指数の関係、企業情報の透明性指数と株主の権利指数の関係、企業情報の透明性指数と株主の利害調整規制指数の関係、企業情報の透明性指数と取締役責任指数の関係において、モロッコとチュニジアは、EU加盟国群と同位置にある。

むろん、EU加盟国群は28カ国あり、指標の水準にばらつきがあるのだが、

---

<sup>12</sup> 2004年に17カ国になった。

<sup>13</sup> 英国は、2016年6月における国民投票で、EU離脱、いわゆるブレグジット（Brexit）を決めた。

<sup>14</sup> それぞれの指数は、世界銀行が行ったアンケート調査を点数化して作られている。指数の定義は、Doing Business(2016:p.94, pp.140-144)を参照。

モロッコとチュニジアは、一部の EU 加盟国とおおよそ同じ位置にいる。具体的には、企業情報の透明性指数と株主のガバナンス指数の関係（図 1）では、ルクセンブルク、フィンランド、ポルトガルと同水準、企業情報の透明性指数と株主の権利指数の関係（図 2）では、ルクセンブルク、ポルトガル、ベルギーと同水準、企業情報の透明性指数と株主の利害調整規制指数の関係（図 3）では、エストニア、クロアチア、ポルトガルと同水準、企業情報の透明性指数と取締役責任指数の関係（図 4）では、エストニア、ポーランドと同水準に位置している。このことから、モロッコとチュニジアは、株主の利害調整規制の整備、株主の権利と企業情報の透明性において、少なくとも関連規定が、EU 加盟国の特定の諸国群レベルまでは整備されていると類推できる。

図 1 から図 3 をみると、モロッコとチュニジアは、株主のガバナンス、株主の権利、取締役責任指数において EU 加盟国の一部と同じ水準にあることが確認できた。ところが、中部・西部アフリカ諸国の企業情報の透明度は、モロッコとチュニジアほど高くなく、EU 加盟国群の水準と比較するとさらに大きな開きがある。

図 1 から図 3 を互いに比較していくと、図 3 の、利害調整規制指数においてのみ、中部・西部アフリカ諸国のなかで指標にばらつきがあり、若干の差を認めることができるものの、その差は大きくない。

中部・西部アフリカ諸国のみにいえる特徴は、企業情報の透明度、株主のガバナンス、株主の権利、取締役責任に関する法整備は、OHADA17 カ国はほぼ同程度に位置しているが、利害調整規制について若干の差異がある。

-----  
図表 5 を挿入する  
-----

図 5 は、ビジネスの容易さと株主訴訟の容易さの関係を示している。株主訴訟の容易さにおいても、モロッコとチュニジアは、EU 加盟国群と同位置にいる、という特徴をもっている。モロッコとチュニジアは、ビジネスの容易さと株主訴訟の容易さの関係では、ギリシャと同水準にある。

これに対し、中部・西部アフリカ諸国のビジネスの容易さは、EU加盟国はおろか、モロッコとチュニジアの水準に遠く及ばない。また図5が示すように、この経済圏のなかでばらつきが大きい。つまり、大多数の中部・西部アフリカ諸国は、EU加盟国、モロッコ、チュニジア（80以下）と比べて、高い指標（140以上）、すなわちビジネスがしにくい数値を示しており、ビジネス環境が容易とは推測できない。しかし、中部・西部アフリカ諸国では相対的にビジネスがしにくいことは明らかであるが、株主訴訟の容易さを示す指数が低いわけではない。

総括すると、モロッコとチュニジアは、上で取り上げた要素、すなわち企業情報の透明性とビジネスの容易さにおいてEU加盟国の一部と同水準にまで成熟した経済圏とみなすことができる。中部・西部アフリカ諸国は、企業情報開示の透明度において17カ国が同じグループ群に属すとみなせる。しかし、OHADA17カ国は、ビジネスの容易さにおいては成熟度においてばらつきがあり、未だ均質ではない諸国の集まりである。

本書が研究対象とする国、地域とは、以上のような属性をもつ国々である。

### 3. 研究方法

本書で用いる研究方法は、文献研究にもとづく記述研究（非数量的な分析で、観察される現象間にみられる因果関係の解明を重視した研究<sup>15</sup>）がベースとなっている。リサーチサイトである、フランスとフランス語圏で発表された学術論文や報告書、関連する資料や記事を中心に渉猟している。しかし、論文や資料・史料を読み進めるにつれ、文献に記述されていることの背景について理解を深め、自らも論証過程を追従する必要性に気づいた。

そこで、論文や資料・史料に書かれている事柄を客観的に評価し、質的なデータとして扱うために、機会があるたびに、研究対象として選んだ国の会計基準設定主体や、会計士協会、省庁へのインタビューを重ねた。

最初は、東京都内の大使館から始めた。どの国の大使館員も協力的であった

---

<sup>15</sup> 日本会計研究学会課題研究委員会(2008・2010)中間報告書および最終報告書の定義を参照。

が 16、会計制度、会計基準の専門家に出会うことはなかった。そこで、渡仏した。フランス語圏会計士連盟事務局長とフランス財務省国家会計審議会（現在のANCの前身）広報官との面会が弾みとなった。予め文献で得ていた事務局長の連絡先を手掛かりに面談を申し込んだことをきっかけとして、モロッコとチュニジアでのきっかけを得、雪だるま式に、現地での関係者と面会する機会を得ることとなった。インタビュー調査によって会計基準設定に携わるキー・パーソン 17との面談を通して、文献が示唆してきたことについて鮮明に現場の様子を理解することができたのである。

つまり、本書に収録された各章は記述研究にもとづいており、インタビュー調査で得た質的調査研究で補っている。質的調査研究を組み合わせることのメリットには、次のようなものがある。

たとえば、研究を進めるうえで入手した記述資料や報告書が短い略式のものであるときがある。そのような場合でも、その記述資料や報告書の執筆者にインタビューすれば、彼ら彼女らが、重要な当事者なのか、重要な観察者なのかを確かめることができる。報告書や記事であっても理論化のための源泉となりうるか、実際に確かめることができるのである。

インタビュー調査には、記述資料の細部まで、その場で吟味できるという良さもある。たとえば、フランス国家会計審議会広報官からは作成・改訂中のラオスの会計基準について情報提供を受け、後日、追跡調査した。その広報官とは別の情報提供者 18からは、フランスで作成されたラオスの会計基準について対立的な評価を得た 19。アフリカ・マダガスカル共同機構（OCAM）のための新しい会計基準（SYSCOA : *Système Comptabilité Africaine*）、アフリカ会計システムが、パリで構想されていたときには 20、作成中の議論をパリの経済開

---

16 会計基準についての説明を伺うことはできなかったとはいえ、インタビュー調査をすれば常に収穫があった。たとえば、進行中の経済計画や産業構造、輸出品についての説明や、インタビューイが受けた高等教育の内容、大学で学んだ会計学科目について聞き取ることができた。

17 インフォーマント、ともいう。たとえば、グレーザー・ストラウス著（後藤、大出、水野訳）（1998）を参照。

18 フランス人でもラオス人ではない国際機関に勤務する情報提供者。

19 フランス型の会計基準は、ビエンチャンでラオスの経済発展を支援する国際機関職員には分かりにくい、という批判的な意見であった。

20 SYSCOA は適用国の承諾が必要なので、論文として公表しないことを約束

発省 (Ministère de Coopération Economique) のオフィスで間近で聞く<sup>21</sup>ことができた。モロッコでは、会計改革をとりまく状況と今後の見通しのみならず、会計プロフェッションの質に関連する話題まで聞き取り、キー・パーソンたちから理論化のための源泉を幅広く得ることができた。キー・パーソンたちは (おそらく立場上) 学術論文を執筆しない人々だったので、こうしたケースでは、会計基準の改訂途中に時間をおいて (間に日数をおいたり、インタビューの場所を変えたり、トピックスのリストを事前に出したりして<sup>22</sup>)、何度も会話するのは有益であった。

反対に、質的調査研究には注意を要するときもある。インタビュー調査だけでは、どんなに広範囲に及んだとしても、理論化の源泉を得ることはできない例を挙げよう。著者は、モロッコで行ったのと同じ手続きを踏んでチュニジアにおいてインタビュー調査をした。現地でキー・パーソンとの面談を繰り返したにもかかわらず、フランスの会計専門雑誌で論説されている以上の話題を得ることはできなかった。

チュニジアでのインタビュー調査の目的は、モロッコでの調査を終えて気が付いた「(英語圏の学術論文のなかで支配的となっていた) 国際従属アプローチの説明力」の「限界」を、一般性をもった仮説として定式化していき、理論的な枠組みとしてうまく統合させていくことであった。そのために、モロッコと比較可能なサンプルから類似する証拠が発見されることを期待していた。地理的に隣接していて、フランスの旧植民地であったチュニジアは格好の題材と考えたのである。しかし、チュニジア会計士協会会長と会計基準設定主体委員 (チュニス大学教員兼務) と面談させていただいたにもかかわらず、インタビューから、著者がもっていた仮説を頑健にするような有益な言説を獲得できずじまいであった。情報提供者の話題 (すなわち、源泉) は悪くなかったのだが、仮説の検証に至らなかった。そして、北アフリカ地域から選んだ 2 つの国の比較法も成立しないという結果であった。

---

して情報提供を受けた。結局、SYSCOA は会計基準として公表されず、後継の SYSCOHADA が OHADA 会計基準として採択された。

<sup>21</sup> 参与観察法である。

<sup>22</sup> 調査の方法については、Schatzman and Strauss(1973) (シャッツマン、ストラウス著、川合監訳(1999))などを参照。



このように、新興経済国の会計研究においては、実際にその現場（会計基準設定や会計基準の普及）に参加した人々とのインタビュー調査により、観察者の対象としている領域について、かなりの知識と情報をもたらさうるものであるが、習熟も必要であることを強調しておく。

ここでは、著者が参照した文献やフィールドワークをした機関を整理しておく。カテゴリーごとに分類している。

- ・文献レビュー：関連法規、官報、会計基準、会計マニュアル、学术论文、フランス語圏会計学会（前継：フランス会計学会）における配布資料、世界銀行・IMFの報告書の渉猟。
- ・インタビュー調査<sup>23</sup>：ベルギー財務省・会計基準設定主体、フランス国税庁、フランス会計基準設定主体（国家会計審議会）、フランス語圏会計士連盟、フランス公認会計士協会、フランス経済協力省、インドネシア会計基準設定主体、インドネシア会計士協会、モロッコ王国財務省、モロッコ王国カサブランカ証券取引所、スペイン会計基準設定主体、チュニジア会計基準設定主体、チュニジア会計士協会。
- ・セッション・ワークショップ等への参加：IFRS財団カンファランス（シンガポール、チューリヒ、パリ、ソウル、東京大会等）への参加を通じて、IFRSの開発プロジェクト、EFRAGのエンドースメントプロセス、SME版IFRSの開発プロジェクトをフォロー。モロッコ経営管理大学院における学部講義、チュニス大学への訪問。

#### 4. 構成と概要

研究目的で述べた問題に取り組むために、次の作業がなされなければならない。それは、①歴史的な系譜のなかで会計基準の同型化がどのように現れたか、②会計基準の浸透の構図を浮き彫りにするためのケース・スタディ、③会計基準の浸透の反響や反作用はあったのか、である。

---

<sup>23</sup>訪問した機関の所在国をアルファベット順に記載している。本研究に関連するインタビュー機関のみに限定した。

## ① 歴史的な系譜の確認

新興経済国の会計についての関心と議論が大きな高まりをみせるのは、1990年代以降から最近にかけてである。歴史的にみるならば、英連邦や米国においては、1965年以來調査研究がされてきた。またフランコフォン（仏語：francophone）といわれる、フランス語を主要言語、教育言語とする国々には、半世紀におよぶ経験が蓄積されている。この間、新興経済国の会計政策は時代とともに変遷してきた。

しかし、圧倒的に多くの議論が英語で公表されている。本書のリサーチサイトはフランスとフランス語圏の新興経済国であるが、独断に陥らないようにするために、英語で公表された学術論文でどのような主題が取り上げられたのかを整理する、というのが最初の作業である。

新興経済国と呼ばれる以前、開発途上国の会計研究の萌芽は、1970年代のオランダ、アムステルダムにある。低開発国の計量経済学アプローチを探求する経済学の研究室、ヤン・ティンバーゲン（Jan Tinbergen）教授のもとで生まれた。若きアドルフ・エンゾーベン（Adolf Enthoven）は『会計と経済開発政策』を会計学の文献として結実させた。それは、国際会計に関心をもつ世界中の研究者に読まれ、引用されたが、ひとつの領域を作るまでには至らなかった。追従者がいなかったのである。その後、新興経済国の会計基準設計に米国と英国の研究者が加わり、英国と米国で学び、研究拠点を置く研究者がそこに合流して、多くの研究成果が生まれた。各国研究や比較会計制度、グローバル会計基準への対応や財務報告を論じるものに混ざって、クリティカルな疑問を示すものも現れた。彼らの疑問とは、先進国から優れた会計基準が流入したとしても、開発途上にある国々では機能せず、負の循環を起こすことすらある、というものであった。

そこで、第I部では、開発途上にある国々を対象とした会計研究が登場し、確立、発展する過程を、中心的な著書、論文を取り上げて検討する。米国と英国で展開された議論を幅広く紹介しながら理論的に整理し、第II部での考察の基礎とする。

## ② 会計基準の浸透の構図を浮き彫りにするためのケース・スタディ

第Ⅱ部ではケース・スタディにもとづいて考察を行う。考察の視点を新興経済国において見通すことで、会計のグローバル化に関して新興経済国の意見や解釈に揺らぎがあることを浮き彫りにする。著者が取り組みたい課題のひとつに、植民地理論をベースにした国際従属アプローチ<sup>24</sup>は、万能な説明理論とは言えないのではないか、というものがある。歴史の遺産と連続性から完全に解放された制度は存在しないので、完全に否定することはできないのだけれども、グローバルな会計基準が構築されつつあるいま、旧宗主国との関係は、会計基準形成における「深い層」に存在しているのみで、それに重なるように新たにIFRSへの対応を受け入れる層がある。そうした現象を明らかにし、論じるのが、第Ⅱ部の目的である。

さらに、第Ⅱ部では、新興経済国のグローバル対応に照らして、「質の高い会計基準」の意味について議論を深める。そのために、フランスが影響を与えた新興経済国、地域に焦点をあてる。そのためにモロッコとアフリカ商事法調和化機構(OHADA)諸国を取り上げて、これら諸国の会計基準と会計制度の形成を解明するとともに、フランスがどの部分にどのように影響を与えたのかを、詳細に説明する。フランス語圏の諸国では、2002年のIFRS導入以前には、フランス財務省、フランス経済開発省、フランス語圏会計士連盟とともに基準設計の枠組みを構築していたことを明らかにする。

地理的にEU単一市場に近い北部アフリカ諸国では、欧州理事会会計指令やIASBが主導する会計基準の統合化の動向を視野に入れている。欧州域内の地域統合、そして欧州理事会指令の国内法化をみながら会計基準のグローバル化を注視していた背景は何か。新興経済国は、自発的にIFRSを採用しようとしているのか。もしそうであるなら、それは、もはや旧宗主国から会計基準を学習した西欧化や国際化のフェーズではなく、自国基準を変革させる方向性を模索する新興経済国なりのグローバル化に向けた行動である。IAS/IFRSが世界

---

<sup>24</sup>トダロ箸(岡田監訳)(1997)が植民地従属論を「国際従属アプローチ」と表現していることに従っている。

に広く普及する以前と欧州に導入以後という異なるフェーズを捉えて、新興経済国の変化の中身を明らかにしなければならない。

### ③ 会計基準の浸透の影響

新興経済国の会計基準は、長い間、旧宗主国から影響を受けていた。しかし、グローバル化は、旧宗主国であるフランスにも到来する。そこで、第Ⅲ部では新興経済国に影響を与え続けたフランスと、新興経済国にとってはフランスに代わって新しい会計基準の移転主体となるかもしれない IASB を取り上げる。第Ⅲ部では、旧宗主国に代替する組織として IASB を想定している。

最初に考察すべき課題は、新興経済国のために会計基準を構築し、移転したフランスが、グローバル化<sup>25</sup>の拡大とともにIAS/IFRSが普及していく状況を、自らはどのように受け止めたのか、というものであろう。旧宗主国としてフランス語圏の新興経済国の会計インフラに影響を与え続けたフランスは、自らはどのような変革を成し遂げたのか。こうした疑問を明らかにするのに、ふさわしい題材が、フランス会計基準設定主体の改革である。会計基準設定主体は会計基準を開発する国内機関であり、フランスでは、戦後一貫して、財務省に設置されてきた。現在も、パブリック・セクターに置かれていることに変わりはないが、グローバル化やEU域内諸国のIAS/IFRS対応が、伝統的な組織のありようを徐々に変容させた。変化の方向性とその意義をみていくことによって、グローバル化の影響を考察する。

もうひとつの題材は、IFRS for SMEs (SME 版 IFRS ともいう) である。IFRS for SMEs は新興経済国と中小企業のために開発された国際的な会計基準である。その形成過程と特徴を、開発段階に遡って考察する。IFRS for SMEs の成り立ちを理論的に検討するのである。IASB は IFRS の採用国を増やすことによってグローバルな会計基準設定主体としての地位を確立している。世界のすみずみまで、新興経済国まで、IAS/IFRS を行き渡らせるために開発されたは

---

<sup>25</sup> 西欧化、国際化、ユニバーサル化、グローバル化（グローバリゼーション）の定義について論究したものとして、Scholte (2002)を参照。またグローバリゼーションの類型化と人類学の可能性については湖中 (2010) を参照。

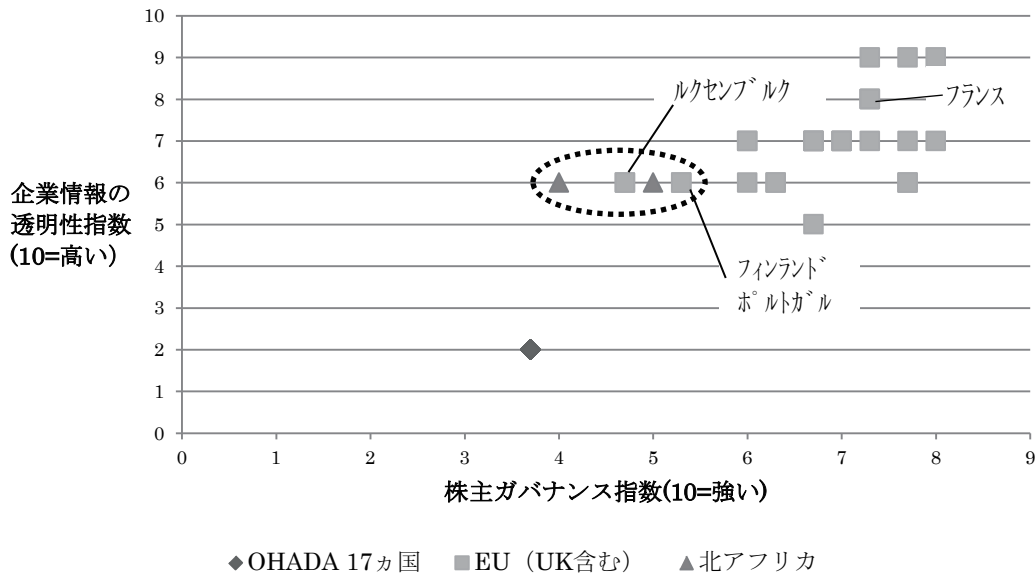
ずの IFRS for SMEs が、実態は、その採用が一部にとどまっている。「優れた」会計基準を開発しているはずの IASB が、なぜ新興経済国の「会計基準を同型化」できないのか。新興経済国の会計基準設定主体や企業の側に IFRS for SMEs であっても導入できない、あるいは準拠できない背景があるのか。それとも、会計基準の側に機能障害を起こす原因があるのか。そうした検討をすることで、今後成長が見込まれる新興経済国のための会計設計に役立つ議論ができると思われる。

#### 参考文献

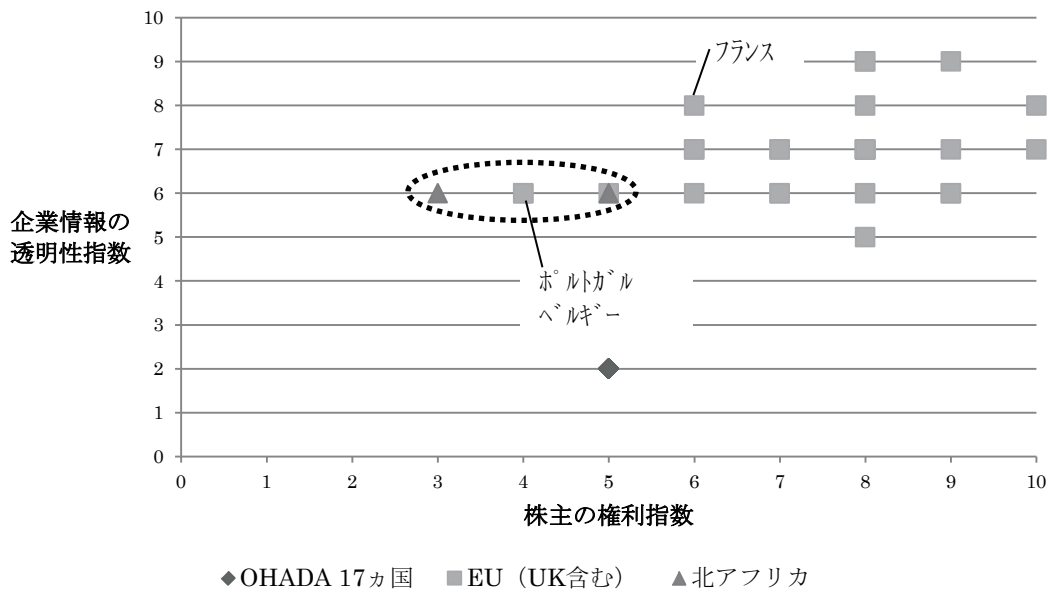
- Andrews, M. (2012). The Logical Limits of Best Practice Administrative Solutions in Developing Countries, *Public Administration and Development*, 32(2), 137-153.
- Doing Business, The World Bank (<http://www.doingbusiness.org>)
- Hopwood, A. G. (1987). The Archeology of Accounting Systems, *Accounting, Organisation and Society*, 12(3), 207-234.
- Piekkari, R. & Welch, C. (2011). *Rethinking the Case Study in International Business and Management Research*, Cheltenham&Camberley, UK:Edward Elgar Publishing, Inc.
- Riahi-Belkaoui, A. (1994). *Accounting in the Developing Countries*, London, UK:Quorum Books.
- Schatzman L. & Strauss A. L. (1973). *Field Research: Strategy for a Natural Sociology*, Prentice-Hall. (L.シャッツマン、A.L.ストラウス、川合隆男監訳『フィールド・リサーチ：現地調査の方法と調査者の戦略』慶應義塾大学出版会株式会社、1999年)
- Scholte, J. A. (2002, December). What is Globalization? The Definitional Issue – Again(CSGR *Working Paper 109/02*). University of Warwick, Coventry, UK.
- 菊池義明編著『経済・金融ビジネス英和大辞典』日外アソシエーツ、2012年。
- B.G.グレイザー、A.L.ストラウス『データ対話型理論の発見：調査からいかに

- 理論を生み出すか』（後藤隆、大出春江、水野節夫訳）新曜社、1998年。
- 熊谷尚夫、篠原三代平代表編集『経済学大辞典』第1巻、東洋経済新報社、1979年。
- 湖中真哉(2010)「序「グローバリゼーション」を人類学的に乗り越えるために」『文化人類学』第75巻1号、日本文化人類学会、48-59頁。
- 徳賀芳弘『国際会計論』中央経済社、2000年。
- 日本会計研究学会課題研究委員会(2008-2010)『日本の財務会計研究の棚卸し』中間報告書および最終報告書。
- 長谷川啓之編著『英和経済用語辞典』富士書房、1991年。
- 藤井秀樹『制度変化の会計学』中央経済社、2007年。
- フリッツ・J・デ・ヨング編著『四カ国語経済用語辞典』（山下博編訳）原書房、1993年。
- マイケル・P・トダロ(1997)「経済学、制度、開発：地球規模の展望」『M・トダロの開発経済学（第6版）』（岡田靖夫監訳、OCDI開発経済研究会訳）、国際協力出版会。
- 森健(2013)「新興国とは何か」『知的資産創造』NRI（野村総合研究所）、2013年1月号 Vol.21, No. 1、58-69頁。
- 山岡洋一編著『経済・金融英和実用辞典』日経BP社、1996年。
- 與三野禎倫(2011)「グローバリゼーションと会計基準の同型化」『会計』第180巻第2号、231-243頁。

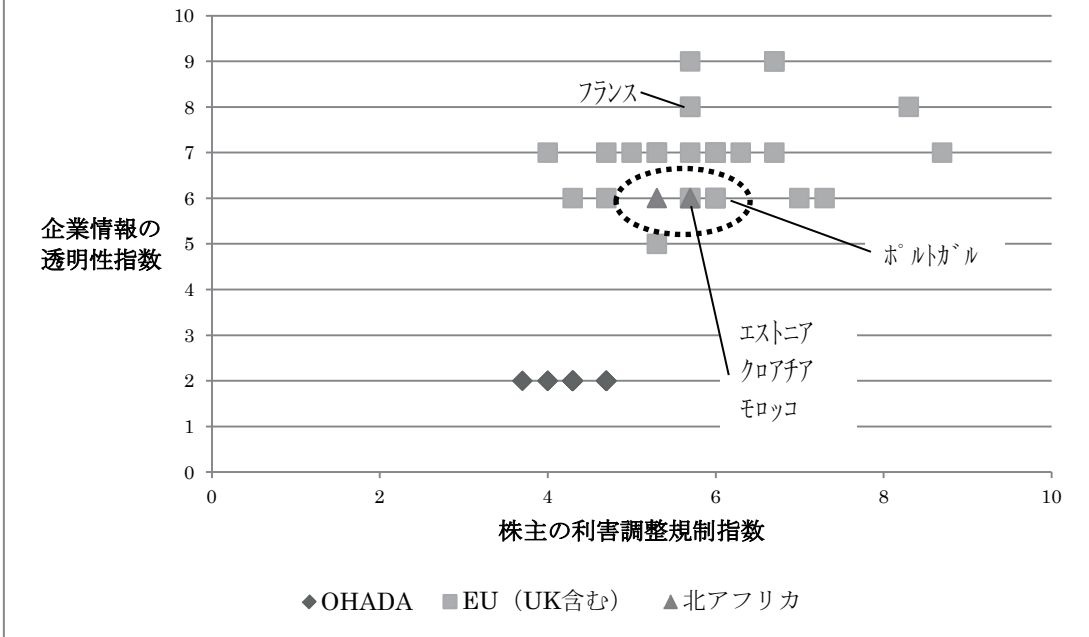
図表1 企業情報の透明性指数と株主のガバナンス指数



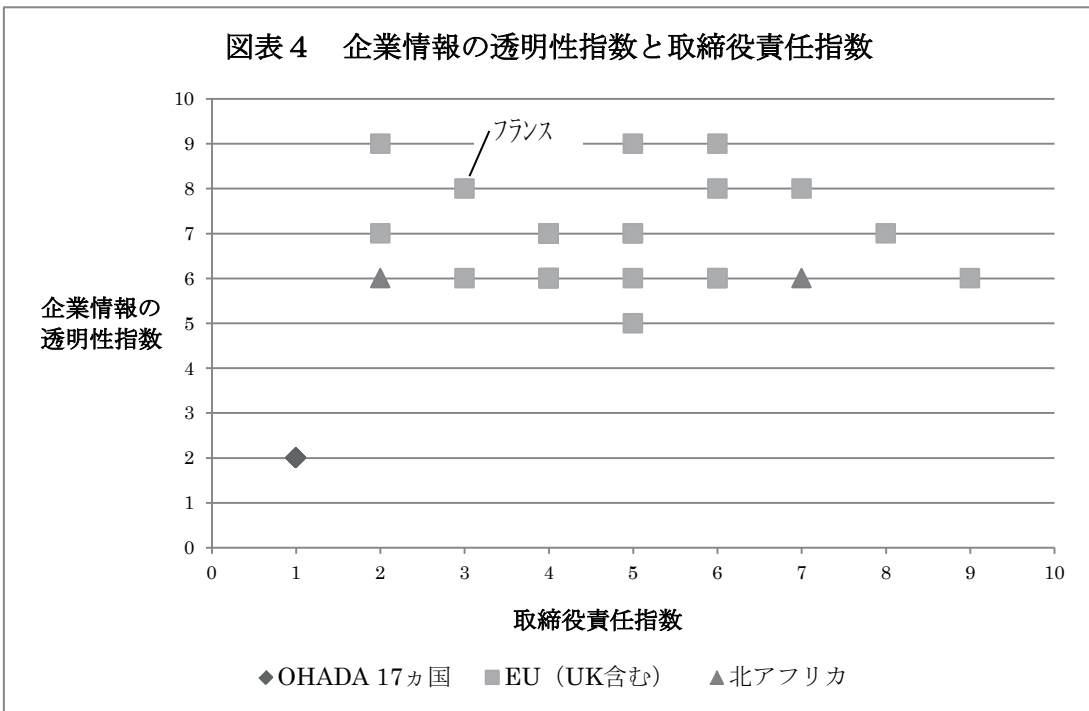
図表2 企業情報の透明性指数と株主の権利指数



図表3 企業情報の透明性指数と株主の利害調整規制指数

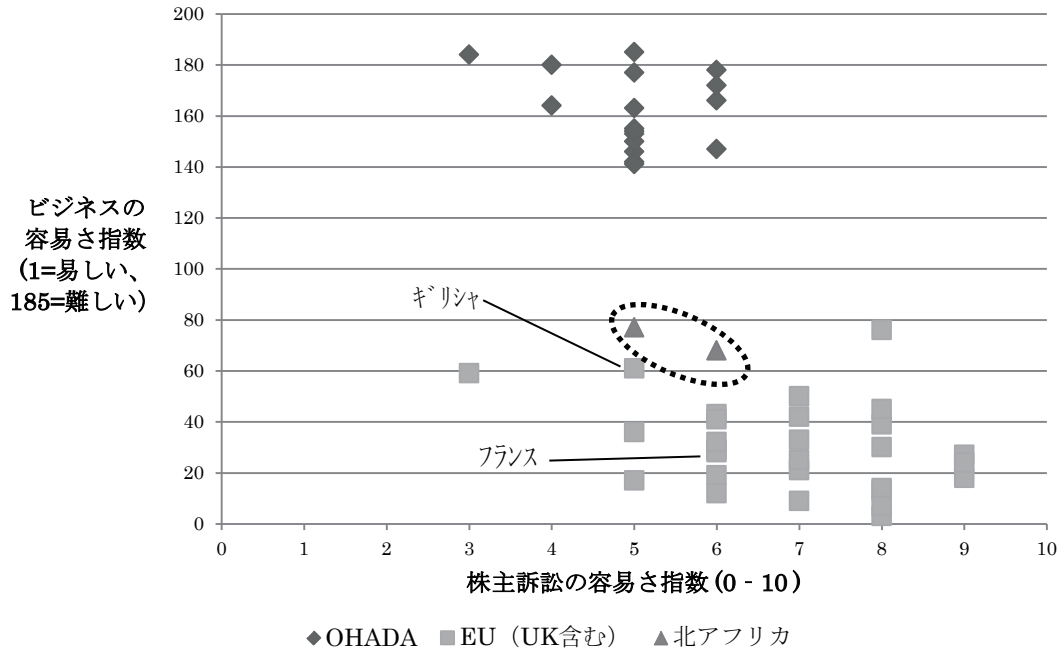


図表4 企業情報の透明性指数と取締役責任指数





図表5 ビジネスの容易さと株主訴訟の容易さ



## 第 I 部 新興国・開発途上国の会計の形成

## 第 I 部

### < 第 I 部要旨 >

国境を超えて、なぜ、先進国と同型の会計基準が新興国や開発途上国に存在しているのか。それは、どのような構図のもとで起こっているのか。第 1 章と第 2 章では、米国と英連邦圏において、開発途上国の会計という領域がティンバーゲンとエンソーベンによって提示され、ウォーレスや開発途上国の研究者らによって確立されていく様子を明らかにする。会計によって繋がれた先進国と新興国・開発途上国の「関係」構築の仕方と、開発途上国に対する英米のアプローチの違いを、米国と英連邦の研究成果にもとづいて論じる。また、米国と英連邦圏には、新興経済圏への会計基準・会計制度の国際移転を説明する議論がある。先行研究から空白理論、植民地理論、直接投資理論、バンドワゴン効果理論を取り上げ、解説する。議論を積み上げた米国と英連邦とは異なり、会計基準・会計制度を国際移転の実践を蓄積した国もある。フランスである。第 3 章では、フランスとフランス語圏新興国・開発途上国の経験にもとづいて、会計技術の移転の構図を考察する。フランス語圏の実態を抽出するために、ケーススタディやフィールドワークによって丁寧に事例を収集していくという方法を採用している。

## 第1章 グローバリゼーションと新興国の会計研究

### 1. はじめに

会計が企業経営において欠くことのできない重要な手段であることに反論する余地はないだろう。グローバリゼーションが進むにつれ、会計は一層重要な手段となり、高品質な会計基準の開発は世界中の基準設定主体の目標となった。高品質な会計基準の開発は、会計基準を使うさまざまなステークホルダーの関心事になっている。

新しい会計基準を受容し、適用することの影響は一様ではない。とりわけ、新興国や開発途上国、いわゆる新興経済圏と呼ばれる国や地域における会計基準の受容をめぐる議論は、先進国における議論よりも複雑で、多くの反響がある。議論の複雑さを導いているのは、おそらく新興国に根差した様々な背景と無関係ではないだろう。新興国には固有の会計慣行、会計実務、会計基準があったのか、それはどのように発展し、どれくらい成熟しているのか。新興国では企業の資金調達に直接金融、間接金融のいずれに依存しており、財務報告規制はどのように改革されてきたのか。会計関連法制はどれくらい整備されていて、債権者保護なのか投資者保護なのか。こうした疑問は誰しも思い浮かぶに違いない。加えて、新興国という対象にしか当てはまらない前提条件があるようである。それは、

「開発途上にある諸国は、一般に、国際的な機関が『最も良い (best)』と認める管理上の手法を適用することが暗黙の裡に推奨され、それが現状よりも一層良い成果をもたらすに違いないという前提が置かれている (Andrew, 2012, pp.137-138)」

というものである。ここでいう暗黙裡に置かれた前提とは一体、何を意味するのか。本章では、新興国・開発途上国の会計のなかから、財務会計領域と国際会計領域に焦点を当てて、グローバリゼーションをめぐる論考をレビューすることを通じて考えていきたい。そのために、まず第2節において、新興国な

いしは開発途上国の会計という領域がいつ、どのように登場したのか、を確認する。第3節では、新興国・開発途上国の研究者の視点から、どのような反応があり、どのような研究が提示されたのかを明らかにする。第4節では、日本における、そして第5節では、海外における研究の傾向を示す。本章における考察を通じて、新興国の会計研究では、先進国を対象とした国際会計領域では捉えない議論や論点があり得ることも明らかにする。

## 2. 「開発途上国の会計」という領域の提示

本節では、新興経済圏、すなわち成長しつつある地域と市場をもつ国々の会計研究に焦点をあてる。いち早くこの領域を手掛けた論者が何を観察し、何を問題視したのか整理することから始める。「開発途上国の会計」という領域をつくった、代表的な著作・論文を取り上げる<sup>1</sup>。

### (1) 黎明期：Enthoven(1973)

「開発途上国の会計」という領域は、1973年に『会計と経済開発政策』によって最初に示された。同書は、アドルフ・エンソーベン<sup>2</sup> (Adolf Enthoven) 教授がネザランド・スクール・オブ・エコノミクス (現在のエラスムス大学) において、ノーベル記念経済学賞を受賞したヤン・ティンバーゲン<sup>3</sup> (Jan

---

<sup>1</sup> 本章第5節で詳しく紹介するように、開発途上国ないしは新興国の会計研究は、学術論文として数多く発表されているが、著作は限られている。ラテン・アメリカ、東欧諸国、アラブ諸国、アフリカ諸国、中国における、と限定して地域研究に特化した著作や論文集はあるものの、「開発途上国の会計」という表題を付けた包括的な著作は少ない。

<sup>2</sup> エントフォーヘンともいうが、ここでは英語読みにする。エンソーベン教授は長らく米国テキサス州立大学で教鞭をとられ、国際学会では英語読みの氏名で自己紹介されていた。

<sup>3</sup> 1969年に「経済動態モデルの開発と応用」により、R.フリッシュ (Ragnar Freisch) と共同受賞した。ティンバーゲンは『経済政策の理論』で経済政策の問題への計量経済学的接近法を体系化し、新しい科学的経済政策理論のひとつのあり方を示した。のちには長期発展計画や低開発国の経済発展の問題に深く関心を示し、国際経済的な面についても政策的な提言を発案している。(溝川編著(1999; 1105-1106頁)表記について、溝川編著(1999)では、ティンベルヘンとされているが、経済学の啓蒙書に倣い、ここでは英語読みをしている。

Tinbergen) 教授の指導のもとで行った研究が基礎となっている。ティンバーゲン教授は、同書の「まえがき」に次のような言葉を寄せている。

『会計と経済開発政策』の主題は、会計が株主、取締役、マネジャーが行う活動において重要であるだけでなく、企業に関連する領域をさらに超えた領域でも重要であることを示している。…(先進国と同様に) 開発途上国もまた会計の質を向上させることによって成長するだろう。…一般的な経済開発政策と部門別の分析は適切な計画に沿って構築されねばならず、企業と社会勘定からデータの提供を受けることができるだろう。…アドルフ・エンソーベンの『会計と経済開発政策』は、会計に課題が残っていることを浮き彫りにした。それは、開発途上国では企業部門の会計が往々にして欠落しており、先進国では、各国の会計が互いに異なっている。…」

このように、ティンバーゲン教授は、Enthoven(1973)を評して、3つの課題を予見した。それらは、

- ① 開発途上国は会計の質を向上させることによって、成長しうること
- ② 企業会計の情報と社会勘定のデータを提供することは、経済開発政策を支援しうること
- ③ 開発途上国には企業会計が欠落しており、他方、先進国の会計が相違しており、統一が望まれること

である。①は、「開発途上国の会計」領域に取り組んできた研究者に共通する問題意識である。②は、ティンバーゲン教授が計量経済学的アプローチを体系化し、低開発国の経済政策に関心を示したことが背景にあると考えられる。③は、現在、国際会計基準審議会 (IASB) はじめ、各国の会計基準設定主体が取り組んでいる課題である。

エンソーベンは 1981 年に、『経済発展における会計教育』についての著書も著した。本書によって、会計教育に資源投入することを通じて経済発展が有用性をもつとの主張を具体的に展開した。エンソーベンが著した 2 冊の著書は、まさに、経済発展を見据えて会計と会計教育が成し得ることの貢献を迫及した研究書であり、世界銀行のアドバイザーをしながら観察した現場感覚と相まっ

て、企業会計の経済制度のインフラとしての役割を、現実的な視点から明確にした最初の書物である。

しかし、エンソーベンが開発途上国の経済発展と会計研究という主題を開拓したにもかかわらず、1970年から80年代にかけて、会計学領域において新興国の研究が展開したとは言い難い。社会的、政治経済学的なアプローチを志向する会計学の学術雑誌においてさえ、このトピックスが議論されることはなく、次に紹介するWallace(1990)の登場まで待たねばならなかった。

## (2) 確立期：Wallace(1990)

Wallace(1990)は、新興国・開発途上国の会計研究を幅広く網羅した貴重なサーベイ論文である。Wallace(1990)は、1962年以降に発表された英語圏の国際学術雑誌に掲載された開発途上国の会計問題を扱った論文をレビューした。200篇以上の学術論文を通読し、国際機関の調査報告も対象となっている。

Wallace(1990)は、研究対象とした国々のことを *mid-stream of development* (発展の中ほどにいる) と表現し、成長を期待する前向きな語感を入れ、新興経済圏に近い概念で括っている。とはいえ、いまだ開発途上にある諸国とこれから成長する新興国を1950年代後半のグローバルな現象として、「脱植民地化を経験したが、貧困を共通の特徴とする、そして将来があるものの、会計に関しては過去にとらわれている国<sup>5)</sup>」とみなした。つまり、旧宗主国との歴史的な関係と所得分配の不平等という現実と将来の成長性を共通の課題としてもつ国々とみなした。

Wallace(1990)がサーベイした論考には各国の会計制度比較という方法をとるものが多いが、多国籍企業の役割を論じた論文も取り上げられているのが特徴である。つまり、前出の Enthoven(1973,1981)が経済政策や会計教育に焦点を当てたのとは異なり、会計基準・会計制度比較と多国籍企業論をも含み、開発途上国の財務報告を検討しようとしたのである。

Wallace(1990)は、200篇の論文を、先行研究である Jaggi(1973)と Samuels

---

<sup>4</sup> Hopper, T.(2015,p.126)は、エンソーベンはパイオニアでありながら無視された (*neglected*) と表現しており、このことから、長い間、開発途上国の会計領域が確立できなかつたことが分かる。

<sup>5</sup> Wallace(1990,p.3).

and Piper(1985)が導出した3つのタイプ、会計基準・会計制度の説明研究、会計思考や会計概念研究、仮説の実証・論証、を踏まえて、自らは発展的に4つのパターンに分類した<sup>6</sup>。具体的には、①各国研究、②グローバリゼーションと開発途上国、③比較会計制度研究、④開発途上国における会計の活用と改善、を認識したのである。

Wallace(1990)の貢献は、先進国において有用な会計基準や会計ノウハウであっても開発途上国では有用とはならないこと、すなわち「期待ギャップ」と呼べる状況があることを気付かせた点にあるだろう。期待をもって受け入れた会計基準であっても、開発途上国では根付かない、機能しない、有用な結果を生み出さない「無機能化現象」が生じるという意味であり、そのために、会計基準の提供者と受入者の間に緊張関係が生じてしまうのである。このことは、新興国・開発途上国の研究者たちが、先進国から受け入れた会計を批判的に評価していることから窺い知ることができる。この点は、第3節において再び考察する。

前出のエンソーベンの著作は開発途上国の経済発展という主題が、会計学からアプローチできる領域であることを認識させたという点で貢献があった。これに対しWallaceは、それまで先進国の財務会計研究が中心であった国際会計のなかに、開発途上国という研究領域をはっきりと確立したという点で功績を残したといえよう。

### (3) 発展期：Hopper, Lassou and Soobaroyen(2016)

Wallace(1990)は、当初、国際会計のなかにとどまって開発途上国の会計という領域を確立しようとした。しかしウォーレスの評価は国際会計という限られた範囲にとどまることなく高い。

開発途上国の会計研究が学際的な会計研究雑誌、*Critical Perspective on Accounting*に掲載されたのは早い時期のことではなく、Asechemie(1997)が最初であった。Asechemie(1997)は、エージェンシー理論を用いて、アフリカを例として開発途上国の会計の不均衡を明らかにした。このことを機に、学際的

---

<sup>6</sup> 著者はこの分類は経済発展の水準に関係なく妥当性があると考えている。



会計学の研究者たちは新興国・開発途上国という領域が批判会計学派にとって研究対象になるものであり、自分たちの思考方法で、この領域の議論をさらに深め、発展させられることに気づいた。新興国・開発途上国の会計研究に着手した批判会計学派にとって、ウォーレスは確立した研究者であり、開発途上国が抱える課題を鮮明に伝え、会計でアプローチしうる主題を提供してくれた研究者だったのである。実際、国際会計領域が着手しなかった領域に取り組んだ学際的会計研究者の研究成果は、ホパー等が編集した『開発会計学ハンドブック』にまとめられ、2012年に啓蒙書となった。そして、*Critical Perspective on Accounting* に掲載された論文をよりクリティカルな視点から新興経済圏の会計研究としてまとめた、という意味で Hopper et al.(2016)は、発展期の代表論文といえる。

Hopper et al.(2016)は、会計がグローバリゼーションの道具であることに注目している。そのうえで国家資本主義から新自由主義的な資本市場ベースの経済構造を経て、より良い統治という、会計機能の役割変化があることに言及している<sup>7</sup>。Hopper et al.(2016)は、グローバリゼーションを避けようのない世界規模の状況変化であり、新興国が世界経済を成長へと導く状況(Wolf, 2003)と捉えている。開発途上国への対応が変化するにつれ会計機能も連動して変化すると主張した。266篇の学術論文と報告書を引用しながら、現時点での新興国の会計研究の理論的な到達点を整理している。

さらに Hopper et al.(2016)は、開発途上国を取り込んだ状況においては、グローバルな会計事務所や各国の会計士協会の競争が激しくなり、政府系の会計組織と民間企業・多国籍企業が抱える会計問題、政府・公会計の改革が会計の重要な課題になると指摘している。環境会計が抱える諸問題、わけても NGO 等、非営利組織の会計と NGO の会計責任に触れて、将来核心的な主題になると予想している。

ここまで、黎明期、確立期、発展期を代表する論文に焦点をあてた。「開発途上国の会計」は、米国と英国の研究機関や国際機関に拠点を置く研究者によって、時間をかけて形成されていった。その一方で、新興国側からこの主題を観

---

<sup>7</sup> Hopper(2016)は共同論文である。本論文において、より良い統治という視点は、Lassou の主張ではないかと考えられる。

察していた若い世代の研究者、そして拠点を英国外に置く研究者にとっては、別の反応があった。発達した資本市場を前提とする会計制度を新興国に取り入れることによって起こる不具合が認識されていたのである。第2節では英国と米国の研究者の主張を紹介したので、第3節では、新興国・開発途上国の研究者の論考を取り上げよう。

### 3. 新興国・開発途上国の研究者の反応

前節で述べたように、国際会計領域における新興国に関する論文の多くは、各国研究、比較会計制度、国際会計基準への対応に関する論文であった。

しかし、論考のなかには、核心を突くものがある。たとえば、Hove(1986)は、資本市場を前提とした会計制度は最重要な意思決定機関である新興国や開発途上国政府の需要を満たさないし、多国籍企業の開示実務を改善しようと試みている国連の努力とも相容れない、しかも新興経済国にとって不適切な実務が会計教育の現場において増幅されていると指摘した。

Hove(1986)は、多国籍企業の、すなわち海外投資家の情報ニーズを満たすよう英連邦圏アフリカ諸国が英国基準を受け入れたこと自体は大きな問題とは語っていない。むしろそのことによって自国の会計基準にはない、外来の基準に適合することが目的となり、会計情報生産志向に陥り国内のニーズを満たす教育が脆弱になっていくという、負の循環を報告した。

Annisette(1999, 2000)は、トリニダード Tobago の会計の発展を英連邦圏の職業会計士団体の比較にもとづいて歴史分析した。そして、会計のグローバリゼーションにまつわる帝国主義的な側面をすどく描写した。Annisette(1999, 2000)は会計の国際移転を批判する立場をとっている。

このように先進的な会計基準が流入し、受容することに着目する「会計の国際移転」という切り口によって、新興・開発途上国の研究者は、初期の研究者たちとは異なる視点から論じている。新興・開発途上国出身の研究者たちが優れていた点は、自国の会計制度の歴史的経緯、他国と比較したときの自国の水準、克服すべき課題、克服の障壁を熟知し、精緻で客観的な記述をしているところにある。

また、少し以前の文献であり、難解ではあるものの、Ghartey(1987)は、アフリカ諸国が抱える社会経済問題にまで切り込んで詳細に説明している労作である。Ghartey(1987)は、一貫して、会計がもつ報告機能<sup>8</sup>の貢献を論じている点で注目に値する。

Ghartey(1987)は、西側先進国をベンチマークにしてアフリカ諸国を対象に学際的な研究を展開した。国際機関、研究・教育機関で培った豊富なコンサルティング業務や調査研究の経験にもとづき、政治、経済、社会に根差す負の循環の深刻さを如実に著している。開発戦略の実践の欠陥を克服するためには、会計責任の定着と実践(Ghartey,1987によれば、つまるところ社会責任会計の役割)が必要であると述べている<sup>9</sup>。同書は、152ページからなる著作『会計責任の崩壊と第三世界の発展』であり、核心部分は第3章「意味論、実用主義、発展と会計」と考えられる。そこでは、Linows(1968)他の論説に依拠しながら、公共利益と私的利益を厳格に区別することなく(Tinker,1984, p7, Ghartey, 1987, p.34)、また社会責任会計や会計責任の定義を巡る論議にとどめることなく(Hopwood & Burchell,1980, p.2, Ghartey, 1987, p.35)、役立たせることが開発途上国の負の循環を解決するヒントになると主張されている。

この議論は、その後、世界銀行調査報告書にも引き継がれた。発展的に、会計記録という簿記会計の役割を戦略的に使用することを提言する報告書の作成に活かされている。たとえば、Barata, K. et al.(1999)は、ガンビアをケーススタディとして取り上げ、広範な文献研究とともに現地調査とインタビュー調査を行った。クリティカルな指摘として、世界銀行の融資プログラムは、開発途上国に適切な会計責任が存在していると前提としていることにそもそも失敗があると、述べている。結論として、Barata, K. et al.(1999)は、会計責任の修得と、会計記録の重要性を指摘している。開発途上国の実情に根差した会計の役割を提言するならば、帳簿記録と会計責任概念に帰着するということであろう。

---

<sup>8</sup> 資本市場に向けた報告ではないので、注意されたい。

<sup>9</sup> Hopper et al.(2017)は、アフリカ諸国政府の独占支配、官僚主義、対立する政策、非効率な構造をもつ制度の仕組みがあるなかで、会計が限定的な役割しか果たし得ないことを指摘した現実的な著作であると評している(Hopper et al.,2017,p.128)。

#### 4. 日本における新興国・開発途上国の会計研究

##### (1) 雑誌『会計』における傾向

日本では、どのような研究が展開されているのか。本節では、新興国・開発途上国が研究対象ないしは題材として日本の研究者によって選ばれているのか、現状を理解しておきたい。現状に対する事実認識をするために、雑誌『会計』における掲載状況を確認しておく<sup>10</sup>。

1990年から2018年までの29年間における総計57巻320号を通覧した結果、雑誌『会計』には、開発途上国、新興国を研究対象ないしは題材としている論文が29篇掲載されている<sup>11</sup>。内訳を図表1-1にまとめた。

図表 1-1 『会計』掲載論文が対象とした新興国・地域  
(1990年から2018年)

国・地域	論文数
中国	15
韓国	5
ASEAN	4
アフリカ	4
台湾	1
東アジア（中国、韓国、日本）	1
メキシコ	1
合計	31

(注) 韓国には KOSDAQ を、ASEAN にはマレーシアのイスラム金融を含めて  
いる。

<sup>10</sup> 日本会計研究学会が発行する査読雑誌『会計プロGRESS』の No.1 (2000年) から No.18 (2017年) に掲載された応募論文 120 篇を調べた結果、新興国・開発途上国に関する論文は 2 篇であった。

<sup>11</sup> 1 年間に、雑誌『会計』に掲載される論文数は、60 篇超 (日本会計研究学会統一論題報告および資料を含む) である。また、調査した 28 年間において、新興経済国に関する掲載論文の最大値は 2 篇/年、最小値は 0 篇/年であった。よって、雑誌『会計』における新興国・開発途上国に関する公表論文数は少ないといえる。

東アジアに偏っており、多様性があるわけではない。領域は、財務会計（国際会計、簿記史を含む）（21 篇）、管理会計（9 篇）、監査（1 篇）であり、IAS/IFRS に関連する主題を論じているものは 31 篇中 3 篇であった。執筆者数でみると、のべ 38 名が執筆している。研究対象国の経済社会の動向に精通した外国人研究者が（共）著者となっているのは 11 篇であり、13 名が関わっている。外国人研究者の参加率は 34.2% である。日本人研究者による単著の場合でも、研究対象国を訪問しフィールド・サーベイを組み込んでいるもの、もしくは新興国・開発途上国出身の博士人材から情報提供を受けた論考が 5 篇ある。

むろん、ここで観察した内容は表面的な事実をみたものでしかない。また、雑誌『會計』が規範的・記述的研究を目指すわが国の代表的な学術雑誌という性格を踏まえると、新興国という研究対象は規範論になじまないか、規範論を目指す議論を組み立てにくい題材であると解釈できる。とはいえ、新興国出身の研究者は、わが国における「新興国の会計研究」を発展させるために重要なインフォーマントであり、貢献を期待したい研究者層であることは判明した。新興国出身の研究者との共同研究は、日本の研究者にとって大きな機会を与える可能性がある。スズキ(2009)は次のように指摘している。

「(…) 今後の世界経済の変化を見据え、中国やインドの研究者をネットワークに組み入れることは日本の研究者に「やりがい」と「プライド」を与える。アングロ・アメリカンの研究者がすでに日本に対する関心を失いかけているのに対し、新興国の研究者には、未だ、戦後日本が経済成長を果たし、その過程の中で会計が重要な役割を果たしてきた事実は魅力的に写る。(…) こうした論題を自由な研究方法で新興国の研究者と色々なかたちで協同してゆくことは日本の会計学会に与えられた幸運であり責任であるように思われる。(…) (スズキ,2009,63 頁)」

## (2) 新興国・開発途上国研究の広がり

繰り返しになるが、雑誌『會計』における事実確認は、ひとつの表面的で断片的な事実を捉えたに過ぎない。そこで次に、個々の論考を取り上げてわが国

における研究の広がりを見ていくことにしたい。

先進国からの会計技術の国際移転の成否が経済発展に多大な影響を与えるため、その解明が興味ある研究対象となると述べているのは、大島(1995)である。人種問題と言語問題に翻弄されたシンガポールの姿を1956年から1991年における会計教育の編年史的検討を通して叙述している。1995年時点での到達点としてはNeedles(1976)を適用したTang et al.(1986)を説明理論として採用し、ナンヤン工科総合大学の指導力と変化への対応、多国籍企業と国際的な会計事務所の役割、国際監査基準の採用を加え、「会計教育の成果が経済的効果として端的に現れる国は幸運」と結論する<sup>12</sup>。この論文のユニークさは、論考が指摘するように会計知識をもつ人材が各界で有機的に存在する意義を検討している点である。多数のプロフェッションが存在する費用を「社会公正の保証」費用と捉える考え方は興味深く、複数の国々でも通用する可能性を秘めたより一般的な枠組みを含んでいる。

IASの導入は新興国・開発途上国において重要な課題であったことは境(1998)からも理解できる。境(1998)は、英連邦諸国におけるシンガポール会社法の継受を把握したうえで、シンガポールの開示実務の基本構造が旧宗主国との単線的な関係で説明できないことを示した。さらに投資不動産規定に着目し、英国の会計処理、英国の会計規定、シンガポールの会計規定、IASの規定を反復的に確認しながら、規定の変遷を解明した。境(1998)によって外形上IAS準拠を達成しているようにみえる国が、実は基準の取捨選択を行っている姿が明らかになった。IASの修正採択行動は利益測定にかかわるだけに、貴重なケース・スタディである。目覚ましい経済発展を遂げた金融センター国にとっての誘因は何か関心が尽きない。

IAS導入移行期にある会計制度研究として、木本(1997)はベトナムを取り上げた。ドイモイ政策、外資導入政策のなかで、海外企業にも適用可能な会計制度の整備が外国投資法、外国投資法政令と共に実行された様子が理解できる研

---

<sup>12</sup> ナンヤン工科総合大会計学科の学位がシンガポール公認会計士協会によって認定され、職業会計士資格保持者の輩出プログラムとなっていることが説明されている。Hove(1986)では、新興国・開発途上国に適合しない会計基準が会計教育現場で再生産されるリスクを指摘したが、このような状況を観察してのことである。

究である。会計関連法と共に包括的に捉えることによって会計基準の整備が新興経済国において経済成長のインフラであり、外資導入の必要条件であることが明確にされている。勘定科目表、勘定コードの体裁をもちながら（すなわち、フランス型の特徴をもちながら：著者注）英米型の財務諸表体系をもつという指摘は、発展史的にみて異なる経路の存在があったのだろうか、あるいは影響の強度の違いがあったのだろうか、税務目的や財務報告目的といった会計目的の考え方の変遷など興味深い主題を多く含んでいる。

王(2010)は、欧州委員会によって EU 版 IFRS との同等性評価を受ける際に Chinese GAAP と呼ばれるようになった中国の会計基準（2006年公表）を題材に、IFRS の初度適用を論じている。中国は、経済先進国である米国、日本の GAAP の設定主体、内容、役割をめぐる多くの差異が存在していると指摘する。とくに発達した金融セクターをもつ経済先進国ともたない経済新興国では異なる役割を果たしており、中国とは異質な経済環境の下で提供された高品質の会計情報が「透明かつ比較可能な」情報であるかは注意を払う必要があると論じている。

同様に、IFRS のアドプションを前向きに検討する台湾の状況も興味深い。仲尾次(2012)は、台湾企業の事例を素材として IFRS の導入の仕方を論じている。外資導入に依存する台湾固有の環境に起因して、IFRS 導入が既定路線にありながらも、投資不動産の会計処理をめぐる時価評価の課題が台湾に流入すると指摘している。

グローバリゼーションの観点から、徳賀(2001a, 2001b)は、韓国における会計・監査制度改革のうち一般事業会社と財閥の会計基準改正の背景と内容を詳細に扱っている。日本の金融機関が韓国企業最大の債権者であることに鑑みれば、韓国の企業金融構造の正確な把握と政府の対応は看過できない研究対象となる。注目したいのは会計基準改正に対する批判と、会計基準設定主体の役割の記述であり、論者が現地で収集した生の声<sup>13</sup>（質的データ）とその検討部分である。短期間に、全面的に行われた、進行の早すぎるグローバリゼーションに対する当惑の証左を提供している。

---

<sup>13</sup> 現場との往復は新興国・開発途上国の会計研究に必要な手段である。木本(1997, 2000)および徳賀(2001a, 2001b)ではその作業を行っている。

韓国研究では、ベンチャー市場における自発的開示の分析を行った研究もある。坂上・朴(2007)によれば、他国に先駆けて 2003 年より KOSDAQ 市場において XBRL による任意開示制度を実施した。本稿は、XBRL の導入の経済効果を XBRL 導入企業と非導入企業の財務データをもとに分析している。

イスラム会計がイスラム経済圏における特殊な会計問題でないと指摘しているのは、野口・二村他(2012)である。国際基準との関係で新たに論じられるべき課題となりつつあり、また日本企業が公表する連結財務諸表に、イスラム金融に関する項目が独立の表示項目でその姿を現していないもののイスラム金融取引の結果が含まれているとの認識から、野口・二村他(2012)は、イスラム金融に取り組んだ。スクークを具体的な材料としてイスラム金融商品が日本の制度会計に及ぼす影響について検討している。

## 5. *Journal of Accounting in Emerging Economies* における研究の傾向

前節では、雑誌『会計』にもとづいて、わが国における新興国・開発途上国の会計研究の内容を確認した。本節では、国際学術雑誌を題材として、海外における研究の傾向を調査する。

ここで題材とする雑誌は、*Journal of Accounting in Emerging Economies* (以下、*JAEE*) である。*JAEE* は、2016 年に、*Accounting in Research in Emerging Economies* (以下、*AREE*) を統合した。*AREE* は、1990 年に第三世界である開発途上国の会計に関する知見を収録する目的で、第 1 巻が発行された。*AREE* に名称変更される以前は *Research in Third World Accounting* (以下、*RTWA*) であり、第 3 巻 (1993 年) までは、この名称を使っていた。

### (1) 分類方法

本節では、1990 年から 2018 年までの 29 年間に *JAEE* に掲載された論文、総数 357 篇を対象にして、研究領域と研究主題の特徴を述べる。調査の手順については、徳賀・大日方 (2013) ならびに北村編著 (2018) で採用された学術論文の棚卸方法を参照したうえで、後述するようにした。分類方法は、2018 年の第 41 回ヨーロッパ会計学会 (European Accounting Association) におけ



る論文投稿分類を用いた。

ここで、ヨーロッパ会計学会の投稿分類に従った理由は4つある。

①ヨーロッパ会計学会は、アメリカ会計学会と比べて研究方法に多様性がある。そのため、*JAEE*とその前継誌である*RAEE*に掲載された論文が採用した研究方法がいかなるものであってもどこかに分類可能である。

②英国、カナダ、フランス、ベルギーの大学、研究所、研究機関、教育機関等に拠点を置く新興国・開発途上国出身の研究者や博士人材が成果発表を目的として参加しやすい学会は、ヨーロッパ会計学会だからである。

③*JAEE*は英国発であり、すなわちヨーロッパに拠点を置いている学術誌である。

④新興国の会計学会は、アジア、アフリカ、ラテン・アメリカなどを背景としており地域性が色濃く出ており、地域性を排除することができない。そこで、研究方法が多様であるという意味で比較的中立なヨーロッパ会計学会を選んだ。

座標軸を上のように決めたいうえで、*JAEE*に掲載された論文を1篇ずつ手に取り<sup>14</sup>、掲載号、著者名、論文タイトルをデータ・ベース化し、さらに掲載論文の内容と適合する研究領域と研究方法を選んでいった<sup>15</sup>。このとき、研究方法については、ヨーロッパ会計学会の投稿分類に若干の修正を加えて用いることにした。詳しくは、図表1-3右欄の通りである。また、複数の研究領域に関連付けて論じられている論考であっても、実際に学会やワークショップへ口頭報告論文として投稿するときには1領域しか選べない。したがって、最もよく適合する研究領域ひとつに絞り込んで分類した。ごく稀にはあるが、該当する研究領域がない場合は「その他<sup>16</sup>」に分類した。実際に読んで中身を吟味しても、最もよく適合する唯一の研究領域が判断しにくい論文に遭遇することはあったが、その数は多くなかった。

図表1-2に示した12の研究領域のなかからひとつの領域を決定するという

---

<sup>14</sup> *RTWA* および *RAEE* は紙版で、*JAEE* は電子版で確認した。

<sup>15</sup> 今回の調査では、研究主題は扱っていない。研究領域、研究方法、研究主題を組み合わせた包括的な調査と分析は、将来の課題である。

<sup>16</sup> 「その他」に分類された論文の多くが、低開発国のマイクロ・ファイナンス（小口金融）、マイクロ・クレジット（小口融資）を主題としていた。

作業をするときに、決定しにくかった主題の例には、次のようなものがある。2000年までに発表されたものでは、経済開発論が色濃く出ている論考である。執筆者の価値観に経済開発が強く志向されており、そこに会計を関連付けて論じているものである。また比較的近年では、新興国を題材として文化と会計（ホフステードの『文化の多様性』や Gray（1988）を理論ベースとしている）を論じているものである。このような論文は、論考が依拠している研究の枠組みに着目して、開発論や文化社会学との隣接領域とみなし、学際・批判研究（IC）に分類した。

図表 1-2 は、ヨーロッパ会計学会の論文投稿分類における研究領域を、図表 1-3 は研究方法を示している。

図表 1-2 第 41 回ヨーロッパ会計学会（2018 年）論文投稿分類  
における研究領域

監査 (Auditing : AU)	学際・批判研究 (Interdisciplinary/Critical : IC)
会計教育 (Accounting Education : ED)	会計と情報システム (Accounting and Information Systems : IS)
財務分析 (Financial Analysis : FA)	管理会計 (Management Accounting : MA)
財務報告 (Financial Reporting : FR)	公会計・非営利組織 (Public Sector Accounting & Not-For-Profit Accounting : PSNP)
会計とガバナンス (Accounting and Governance : GV)	社会・環境会計、会計倫理 (Social and Environmental Accounting & Ethical Issues in Accounting : SEE)
会計史 (History : HI)	税務会計 (Taxation : TX)

(注) [http://www.eaacongress.org/r/submission\\_review\\_process](http://www.eaacongress.org/r/submission_review_process) を参照して  
訳出。(2018年2月28日確認)

図表 1-3 第 41 回ヨーロッパ会計学会（2018 年）論文投稿分類  
における研究方法

研究方法	ヨーロッパ会計学会 による説明	JAEF の分類に際し 筆者が留意した点
理論モデル (Analytical/Modelling : AM)	数理モデルまたは経済学的 モデルにもとづく分析によ って結論を導いている研究	・ 左に同じ
概念、解釈、歴史研究 (Conceptual Development/Interpretativ e/Historical : CDIH)	概念の定義、概念（間）の関 係についての研究目的を設 定して論じる研究、歴史的視 点に関係する方法を適用す る研究	・ 個別会計基準の研究はこ こに含める
事例研究・フィールドワーク 研究 (Case/Field Study : CF)	事例研究に関する方法、様々 なフィールドワークの方法 (たとえば民族誌学的のア プローチ) を使って行う研究	・ 扱っている事例が、30 以 下であること ・ 定性的な方法（例えば、 インタビュー調査）は、こ こに含める。
実証分析 (Empirical Archival : EA)	リサーチクエスチョンに回 答するために統計的な仮説 の検証を行う研究。通常、デ ータ・ベースを用いる研究。	・ 分析モデルが示されてい ること。
実験研究 (Experimental : EX)	リサーチクエスチョンに回 答するために実験デザイン を用いる研究。	・ 左に同じ。
調査 (Survey : SU)	リサーチクエスチョンに回 答するために質問票調査を 用いる研究。	・ 文献研究、年次報告書等 の資料研究にもとづく総 説、また質問票調査はここ に含める。

(注) [http://www.eaacongress.org/r/submission\\_review\\_process](http://www.eaacongress.org/r/submission_review_process) を参照して

訳出。(2018年2月3日確認)

図表 1-2 は、現在の会計学領域をすべて含んでいる。ここで、財務分析とは財務情報の利用者に焦点をあてる領域であり、財務報告とは財務情報の作成者に焦点をあてるという区別を付けている<sup>17</sup>。

言うまでもなく、図表 1-3 に示した研究方法は、近年の研究手法を網羅して分類されている。しかし、実際にこれを *JAEE* の分類に適用しようとしたときには、次の事情に留意しなければならなかった。

たとえば、初期、とりわけ 1990 年から 2000 年初頭の論文では、研究者が経済開発論や多国籍企業論など会計学の周辺領域の議論を多数渉猟するタイプの総説が多かった。他方、2008 年以降は質問票調査とインタビュー調査を組み合わせる方法が頻繁に登場している。また、事例研究・フィールドワーク研究 (CF) も多く採用されていた研究方法であった。つまり、ヨーロッパ会計学会で調査 (SU) としている研究方法に従えば、*JAEE* の創成期である *RTWA* に掲載された総説タイプの論考は、ここに分類できなくなる。ヨーロッパ会計学会の投稿規定には、研究方法について明確な数値基準がなかった点も、*JAEE* の分類に際して若干の留意が必要となった点である。

そこで、予め分類方法を次のようにした。すなわち、大量の論文調査も質問票調査も、等しくサーベイとみなす。また、質問票調査と事例研究を区別するため、30 事例以下を事例研究に分類する、というものである。このように、筆者が分類に際し留意した点は、図表 1-3 の右欄に記載している。つまり、*JAEE* を分類するために、ヨーロッパ会計学会の投稿ルールをベースにして、若干の修正を施したのである。そして、分類結果は、以下に示すとおりになった。

## (2) 分類結果

分類結果は、図表 1-4A、図表 1-4B、図表 1-5 に示すとおりである。図表 1-4A ではグラフに表している。図表 1-4B では、4 篇以上掲載があるときには薄いグレーを、6 篇以上は濃いグレーをつけて強調している。

---

<sup>17</sup> ヨーロッパ会計学会の投稿規定の説明に従っている。

図表 1-4A *Journal of Accounting in Emerging Economies* における  
研究領域の推移（1990年から2018年）

-----

図表 1-4A を入れる

-----

図表 1-4B *Journal of Accounting in Emerging Economies* における  
重点研究領域の推移（1990年から2018年）

-----

図表 1-4B を入れる

-----

（注1）*RAEE* は、1999年までは隔年発行であった。2001年は休刊であった。

（注2）2004年は『新興国および移行期経済国における会計と会計責任』特集号（*Accounting and Accountability in Emerging and Transition Economies*, Guest Edited by Hopper, T. and Hoque, Z.）である。

（注3）2008年は『低開発国および新興経済圏におけるコーポレート・ガバナンス』特集号（*Corporate Governance in Less Developed and Emerging Economies*, Tsamenyi, M. and Uddin, S. (eds.)) である。

図表 1-4A および図表-4B から、研究領域について次のことが明らかである。財務報告、ガバナンス、会計教育が、357篇に占める割合は、28.85%、14.00%、9.80%であり、関心を引いている研究領域である。さらに次のことが明らかである。①財務報告は、1990年から2018年までを通じて安定して掲載されており、主要な研究領域である。②初期（1990年から2004年まで）は、会計教育は重要な研究領域であったが、③2008年以降、ガバナンスが継続して投稿されている。④財務分析は、財務報告に次いで主要な研究領域であり、2007年頃からその傾向が見える。⑤毎号、少なくとも1篇は公会計・非営利組織に関する論考が掲載されている。⑥歴史研究は、2014年までは掲載されていたが、その後にはなくなっている。

図表 1-5 *Journal of Accounting in Emerging Economies* における

## 研究方法の推移（1990年から2018年）

-----  
図表 1-5 を入れる  
-----

図表 1-5 から、研究方法について、次のことが分かる。①2004年までは、事例研究・フィールドワークとサーベイ（大量の文献調査）にもとづく研究方法に二分されていた。②研究方法は、事例研究・フィールドワーク研究が多く、質的な研究方法が主流であったが、2004年頃から減少する傾向にあり、代わりに実証研究が増加している。③論文調査や質問票調査は減少傾向にあるものの、安定的に選択されている研究方法である。④概念、解釈、歴史研究（CDIH）は、2007年まではなかったが、2008年から一定数採用された研究方法である。

図表 1-4A、図表 1-4B ならびに図表 1-5 の結果と、*JAEF* を読んだ結果にもとづいて、ごく簡潔に特徴を述べておく。

まず、財務報告が新興国・開発途上国の会計研究において重要な研究領域であることは 29 年間を通して変わりが無い。2000 年初頭までは、会計と経済発展に関する主題が多く、定量的な分析を伴わないが、新興国の事情に極めて精通した洞察の深い論説が多かった。そこでは、事例研究やフィールドワークという研究方法が採用されていた。また 2004 年まで会計教育に関する論考が多くあり、次に監査と公会計に関する論考が一定数あるのは、開発途上国や新興経済国における不正や汚職に対する問題意識を反映しているからであると同時に、公共部門に主力産業が集積しているという開発途上国の実態を写していると解釈できる。しかし、2000 年中頃から、このような研究領域の偏りが薄れはじめ、研究領域が多彩になった。2008 年からガバナンスが増加傾向にあり、近年は重要な研究領域となっている。

国際会計基準を研究対象として取り上げているかどうかについても調査した。その結果、2004 年に IAS を取り上げた論文が最初に掲載されていた。テーマは、「移行期経済国における IAS 準拠の財務諸表」であった。ロシアを対象国にしている。2008 年に「IFRS とコーポレート・ガバナンス」を題材とした論文が掲載されている。これが IFRS を取り上げたが最初であった。29 年間にお

ける IAS/IFRS 研究の比率は 7.84% (357 篇中 28 篇)にとどまるが、*JAEE* になってからの 2011 年から 2018 年までは、11.63%となり、一定割合を占めている。

最後に、*JAEE* で研究対象となった国および地域のリストを図表 1-6 にまとめておく。合計 129 カ国であり、アジア、オセアニア、アフリカ、中近東、中欧・東欧諸国等ヨーロッパ、CIS 諸国、北米・中南米まで広範に広がっている。そこには、日本、アメリカ、イギリスも含まれている。他方、紛争地域と呼ばれる国や地域まで網羅されていることが確認できた。

図表 1-6 *Journal of Accounting in Emerging Economies* における  
研究対象国・地域

-----  
図表 1-6 を入れる  
-----

(注 1) 国・地域の分類は外務省 HP (<http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/>: 2018 年 3 月 1 日確認) による。ただし、ザイールは論文掲載当時の通称に従った。

(注 2) 事例研究で対象となっている場合と、比較研究で複数回取り上げられる場合があった。国別掲載回数上位 3 カ国は、マレーシア (19 篇)、バングラディシュ (17 篇)、ナイジェリア (16 篇) である。

本節の目的は、*JAEE* を題材として、海外における新興経済国の会計研究の傾向を把握することにあつた。ここでは、概要を述べるにとどめておく。

## 6. IASB『財務報告に関する概念フレームワーク』の前提

第 2 節から第 4 節の考察によって、先進国と新興国・開発途上国の「関係」が会計の在り方に影響を与えていることが確認できた。

また、第 5 節で取り上げた *JAEE* の棚卸から、IASB/IASB との関係や、新興経済国の会計問題に IAS/IFRS の統合や採用という主題が論じられるようになったことが分かった。

現在、グローバル会計基準の開発イニシアティブをとる IASB は、新興経済国にどのような影響を与えるのだろうか。新興経済国は成長が有望視されているとはいえ、一国では経済的な影響力が小さく、グローバルな会計基準の設定過程で新興国独自の見解を主張していくポジションにはないだろう。グローバル会計基準の意思決定主体に公式的に関与する戦略が当面ないなかで、IAS/IFRS への共通化をすることになるのだろうか。

そこで本章を括る前に、IAS/IFRS の基本的な考えを確認する。新興国との取引慣習や社会的な価値観との距離感を量るために IASB の「財務報告の目的」についてみておくことにしたい。

IASB『財務報告に関する概念フレームワーク』（2018 年）によれば、「一般目的財務報告の目的は、現在および潜在的な投資者、融資者および他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである(OB2)」と述べている。財務報告の目的は、現在および潜在的な投資者、融資者および他の債権者に言及しており、現在および潜在的な投資者、融資者および他の債権者以外の他の関係者を、財務報告に関心があるかもしれないが主要な利用者ではない人々のリストに入れている。

具体的目的としては、「将来キャッシュ・フロー予測目的」と「受託責任目的」を挙げている。しかし、受託責任目的が目的として明示され、復活しているが、あくまでも意思決定目的の枠内のもの（岩崎、2019、25 頁）となっている。

IFRS財団はこれまでに 144 カ国および地域<sup>18</sup>でIFRSの使用を確認しているが、多くは相対的に小規模な資本市場しかもたない国々である<sup>19</sup>。IASBは、概念フレームワークが前提としている財務諸表の利用者の目的と新興国の利害関係者が求める情報に、一貫性があると想定しているのだろうか。IAS/IFRS が国際的に広く適用されることを念頭において作成されているのであれば、「市場評価を前提にした意思決定目的のための会計基準」を新興国・開発途上国の企業会計の標準とするのは、現実の、新興国における会計基準設定や適用との間に距離感を生じさせてしまう、ということはないだろうか。

---

<sup>18</sup> 2019 年 3 月 31 日現在のプロフィールである。

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/>

<sup>19</sup> さらに *JAEF* 掲載論文の棚卸を踏まえると、投資家を含む一般大衆が新興国企業の開示書類を安定的に利用できるようになったのは、2012 年頃からである。



IASB自身、この問題に「中小企業と新興経済圏の会計」という名称を与え、新興国および中小企業向けの会計基準を開発した。IFRS for SMEs（SME版IFRS、中小企業向けIFRSと言われることもある）に関する一連のプロジェクトのもとに、中小企業と新興国の会計基準開発をひとつにまとめて行った<sup>20</sup>。IASBは中小企業の会計基準開発に取り組んできた英国、カナダ、ニュージーランドの会計基準設定主体が公表した調査報告レポートの紹介、目的適合性を満たさないIASの列挙など、包括的かつ理解可能な簡素化した会計基準の提案、IAS/IFRSおよび基準の背後にある考え方を理解するための解釈教材・訓練教材の開発などを示したものの、IFRS for SMEsの浸透は実質的に進んでいるのだろうか。新興経済国の会計基準の設計は何を目標とすべきだったのかという素朴な疑問は拭い切れない。

## 7. 本章の要約とまとめ

以上、本章では、新興国・開発途上国に関する黎明期、確立期、発展期のなかから、波及効果があった論考を取り上げた。日本における新興国・開発途上国の会計研究の広がりについても述べた。折々の研究成果が引き継がれ、現在まで受け継がれていることを示した。「最良の」基準を提供すること、受容することが、より良い成果をもたらすに違いないという前提が、ときには新興国の研究者には批判的に受け止められる場合もあり、さまざまな反響を生み出していたことも明らかになった。

本章における考察によって、いくつかの課題と疑問が明らかになった。まず、Wallace (1990) が指摘したように、過去の遺産の継承を明らかにしなければ、現状を捉えるのも難しいという点である。これは「歴史への着目」といえる。なかでも、「最良の」基準を開発してきた米国と英連邦の新興国に対するアプローチに相違があるのか、ないのかという点は、考察に値するだろう。そこで、第2章では、新興国・開発途上国をいったん新興経済圏とひと固まりにしたうえで、新興経済圏の会計設計に関する英米のアプローチの違いを考察する。歴史への着目も、会計技術の移転戦略も共に車の両輪となりうるが、会計制度の

---

<sup>20</sup> 詳しくは第11章において、IFRS for SMEsの開発と関連付けて論じる。

適切な活用と改善のために、どちらに重きを置くかはフィロソフィーのちがいであろう。第2章では、英米のアプローチを深掘りして解明していきたい。

IAS/IFRSの導入・適用問題は、自国基準でない「外生的な」会計基準をいかに自国に適用させるかに関する規制当局の対応であると考えれば、IFRS登場以前に新興国・開発途上国の会計研究が向き合った課題は、現在のIFRS適用問題に通底するだろう。IFRS登場以前の新興国の会計研究には、現在なお取り組むべき主題が含まれているのである。第Ⅱ部第5章、第6章と第Ⅲ部第11章で取り上げてみたい。

わが国における新興国・開発途上国の会計研究論文を参照することで、会計教育の効果と教育費用の社会的意味付け、IAS対応の外形と適用実態の解明の必要性、政策と会計基準の関連および会計慣習の背後に存在する価値観の研究、企業金融構造の転換過程における会計制度改革の評価という、示唆に富む主題がみえた。

しかし、わが国においては学術論文として公表された知見の量は、いまだ少ないという事実も確認された<sup>21</sup>。国際学術雑誌で公表された論考は、研究領域と研究方法に限っても着実に多様性を増している。それと比して、わが国における新興国・開発途上国の会計研究は、伸びる余地がある。わが国においても新興国・開発途上国の会計研究が蓄積されていき、海外の研究者コミュニティと共有できる問題設定があれば真に新興国、新興経済圏への貢献となっていくのではないだろうか<sup>22</sup>。

#### 参考文献

Annisette, M. (1999). Importing accounting: the case of Trinidad and Tobago, *Accounting, Business and Financial History*, 9(1), 104-133.

Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago, *Accounting*,

---

<sup>21</sup> その背景は、いずれ究明していく必要があるだろう。

<sup>22</sup> Needles(1997)が指摘したように、この領域はすでに国際的な雑誌では認知され確立している。

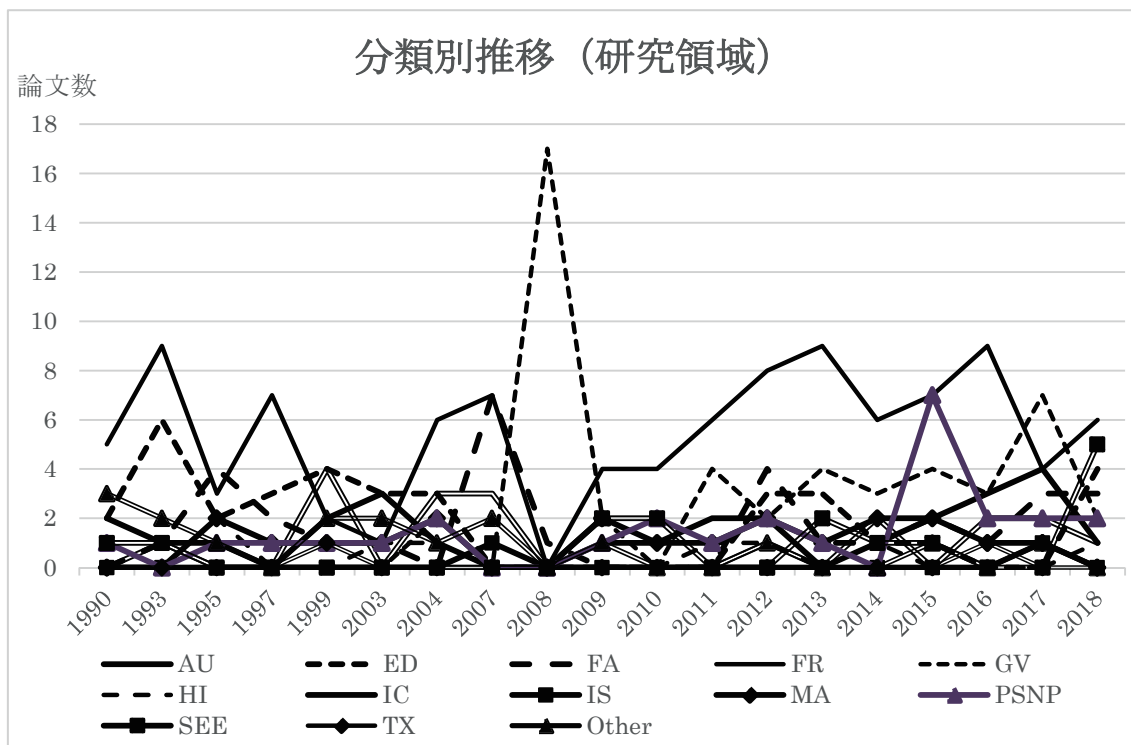
- Organizations and Society*, 25, 631-659.
- Asechemie, D. (1997). African labour systems, maintenance accounting and agency theory: Some fundamental questions, 8(4), 373-392.
- Barata, K., Piers, C. & Thurston, A. (1999, August). *From Accounting to Accountability: Managing Accounting Records as a Strategic Resource*, (infoDEV 980121-257) Background Study Report: Literature Search and Interviews, International Records Management Trust.
- Briston, R. J. (1978). The Evolution of Accounting in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 14(1), 105-120.
- Enthoven, A. (1973). *Accountancy and Economic Development Policy*, North Holland.
- Enthoven, A. (1981). *Accounting Education in Economic Development Management*, North Holland.
- Ghartey, J. B. (1987). *Crisis Accountability and Development in the Third World*, Avebury.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S. & Wickramasinghe, D. (Eds.) (2012). *Handbook of Accounting and Development*, London, UK: Edward Elgar Publishing.
- Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2016). Globalisation, accounting and developing countries, *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.
- Hopwood, A. G. & Burchell, S. (1980, September). Social Accounting: The Idea of Social Accounting Remains an Illusive One, *Public Finance and Accountancy*, 12-15.
- Hove, M. R. (1986). Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies, *International Journal of Accounting Education and Research*, 22(1), 81-100.

- IFRS Foundation (2018). *IFRS Standards*, Part A, Issued Standards and the Conceptual Framework for Financial Reporting.
- Jaggi, B. L. (1973). Accounting Systems in Developing Countries: An Assessment, *International Journal of Accounting Education and Research*, 9(1), 159-170.
- Johnson, T. J. & Caygill, M. (1971). The Development of Accountancy Links in the Commonwealth, *Accounting and Business Research*, 1(2), 155-173.
- Linowes, D.F. (1968, November). Socio-Economic Accounting, *The Journal of Accounting*, 37-42.
- Needles, B. E. Jr. (1976). Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology, *International Journal of Accounting Education and Research*, 12(1), 45-62.
- Needles, B. E. Jr. (1997). International Accounting Research: An Analysis of Thirty-Two Years from the International Journal of Accounting, *International Journal of Accounting*, 32(2), 203-235.
- Parker, R. H. (1989). Importing and Exporting Accounting: The British Experience, 7-29. In A. G. Hopwood (Ed.) *International Pressures for Accounting Change*, London, UK: Prentice Hall.
- Samuels, J. M. & Oliga, J.C. (1982). Accounting Standards in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 18(1), 69-88.
- Samuels, J. M. & Piper, A. G. (1985). *International Accounting: A Survey*, UK: Croom Helm.
- Seidler, L. J. (1969). Nationalism and the International Transfer of Accounting Skills, *International Journal of Accounting Education and Research*, 5(1), 35-45.
- Tang, R. Y. W. & Tse, E. (1986). Accounting Technology Transfer to Less Developed Countries and the Singapore Experience, *The Colombia Journal of World Business*, 21(2), 85-95.
- Tinker, A. (1984). Towards a Political Economy of Accounting, *Accounting*,

- Organization and Society*, 5(1), 147-160.
- Wallace, R. S. O. (1990). Accounting in Developing Countries: A Review of the Literature, *Research in Third World Accounting*, 1, 3-54.
- Walton, P. (1986). The Export of British Accounting Legislation to Commonwealth Countries, *Accounting and Business Research*, 16, 353-357.
- Wilkinson, T. (1965). United States Accounting as Viewed by Accountants of Other Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 1, 3-14.
- Wolf, M. (2003). Is Globalization in danger?, *The World Economy*, 26(4), 393-411.
- 岩崎勇(2019)『IFRS の概念フレームワーク』税務経理協会。
- 王昱(2010)「Chinese GAAP の初年度適用について—経済新興国における IFRS の役割」『会計』、第 178 巻第 1 号、59-74 頁。
- 大島正克(1995)「経済発展における会計教育の役割—シンガポールの役割」『国際会計研究学会年報 1995 年度』、113-131 頁。
- 川中豪(2012)「特集 発展途上国研究の方法「特集にあたって」」『アジア経済』日本貿易振興機構アジア経済研究所、Vol.53、No.4、3-5 頁。
- 北村敬子編著『会計研究者として活躍する女性たち』、中央経済社、2018 年。
- 木本圭一(1997)「アジア会計論の枠組みと会計制度—ベトナムに焦点を合わせて」『国際会計研究学会年報 1997 年度』、195-209 頁。
- 境宏恵(1998)「シンガポールにおける会計規制の歴史的変遷」『企業会計』、第 50 巻第 9 号、86-91 頁。
- 坂上学、朴在源(2007)「KOSDAQ 市場におけるボランタリー・ディスクロージャーの有用性—XBRL による財務情報開示」『会計』、第 171 巻第 4 号、597-608 頁。
- 武内進一(2012)「地域研究とディシプリン —アフリカ研究の立場から」『アジア経済』日本貿易振興機構アジア経済研究所、Vol.53、No.4、3-5 頁。6-22 頁。
- 徳賀芳弘(2001a)「韓国における金融危機と会計制度改革」大阪市立大学経営学

- 会『経営研究』、第 51 巻第 4 号、21-41 頁。
- 徳賀芳弘(2001b)「韓国の会計制度改革－官主導から民主導への転換」神奈川大学『商経論叢』、第 36 巻第 4 号、129-155 頁。
- 徳賀芳弘、大日方隆『財務会計研究の回顧と展望』、中央経済社、2013 年。
- トモスズキ(2009)「グローバル化と日本の会計研究－海外からの視点－」『会計』、第 175 巻第 3 号、361-373 頁。
- 仲尾次洋子(2012)「台湾における IFRS アドプシヨンの課題」『会計』、第 181 巻第 1 号、82-92 頁。
- 野口晃弘、二村雅子、ムスタファ＝ハネファ、ムハマド＝ムダ(2012)「イスラム金融による制度会計上の課題」『会計』、第 182 巻第 5 号、706-708 頁。
- 平松一夫、田中弘、徳賀芳弘、岡田依理 (1999)「パネルディスカッション：21 世紀の国際会計研究のフロンティア」『国際会計研究学会年報 1999 年度』、105-131 頁。
- 前田貞芳、金承子、申洪哲(2007)「経営管理技法の国際移転に関する研究」『会計』、第 172 巻第 5 号、722-733 頁。
- 溝川徳二編著『ノーベル賞名鑑 全受賞者』、名鑑社、1999 年。

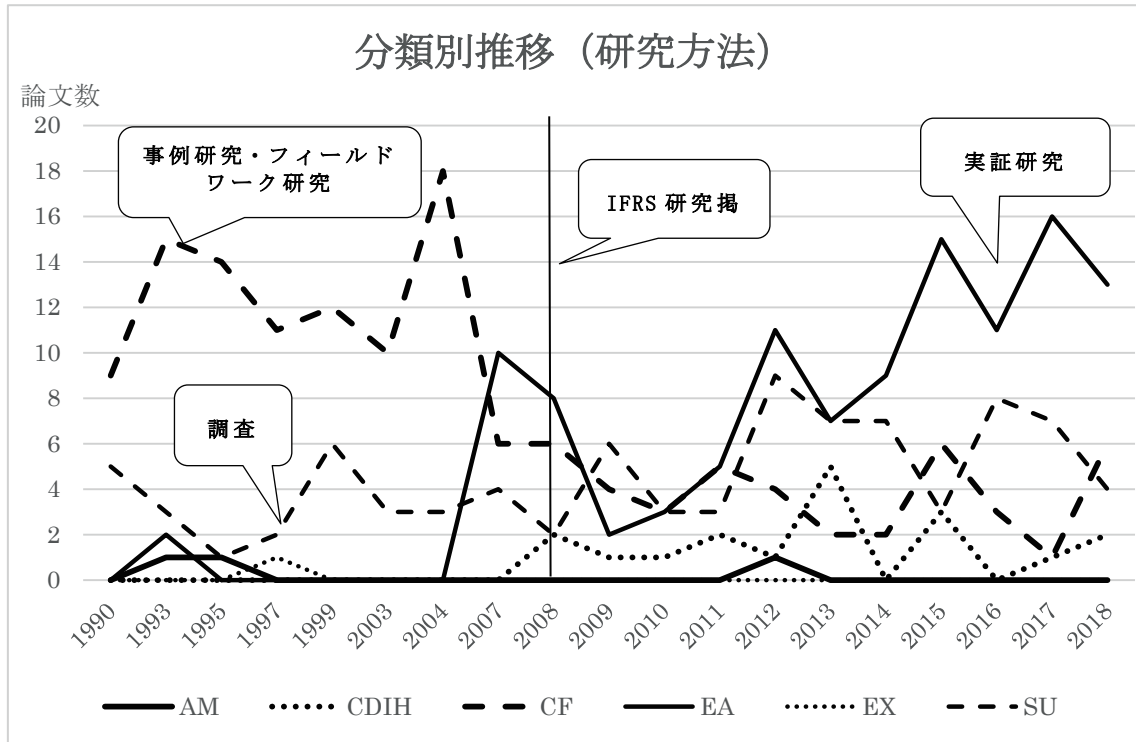
図表 1-4A *Journal of Accounting in Emerging Economies* における  
研究領域の推移（1990年から2018年）



図表 1-4B *Journal of Accounting in Emerging Economies* における  
重点研究領域（1990年から2018年）

年	1990	1993	1995	1997	1999	2003	2004	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	合計	構成比
AU	2	1	1	0	2	3	1	0	0	1	1	2	2	0	1	2	3	4	1	27	7.6%
ED	2	6	2	3	4	3	3	0	0	0	0	0	3	3	1	1	0	0	4	35	9.8%
FA	0	1	4	2	1	1	0	7	1	0	0	0	4	1	1	2	1	3	3	32	9.0%
FR	5	9	3	7	2	1	6	7	0	4	4	6	8	9	6	7	9	4	6	103	28.9%
GV	0	0	0	0	0	0	2	0	17	2	0	4	2	4	3	4	3	7	2	50	14.0%
HI	0	0	2	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	1	8	2.2%
IC	0	1	0	0	4	0	3	3	0	0	0	0	1	0	2	0	2	2	1	19	5.3%
IS	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2	0.6%
MA	0	0	2	1	1	1	2	0	0	2	1	1	2	1	2	2	1	1	0	20	5.6%
PSNP	1	0	1	1	1	1	2	0	0	1	2	1	2	1	0	7	2	2	2	27	7.6%
SEE	1	1	0	0	0	0	0	0	0	2	2	0	0	2	1	1	0	0	5	15	4.2%
TX	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	0.6%
Other	3	2	1	0	2	2	1	2	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	0	17	4.8%
年合計	14	21	16	14	18	13	21	20	18	13	10	15	26	21	18	27	22	25	25	357	100.0%

図表 1-5 *Journal of Accounting in Emerging Economies* における  
 研究方法の推移 (1990年から2018年)





図表 1-6 JAEFにおける研究対象国・地域

<b>アジア</b>	<b>ヨーロッパ</b>	<b>アフリカ</b>	<b>中東</b>	<b>北米・中南米</b>
インド	アルバニア	アルジェリア	アフガニスタン	アメリカ
インドネシア	アルメニア	ウガンダ	アラブ首長国連邦	アルゼンチン
韓国	イギリス	エジプト	イエメン	ウルグアイ
カンボジア	ウクライナ	エチオピア	イスラエル	エクアドル
シンガポール	ウズベキスタン	エリトリア	イラク	エルサルバドル
スリランカ	エストニア	カメルーン	イラン	キューバ
タイ	カザフスタン	ガンビア	オマーン	グアテマラ
台湾	キプロス	ガーナ	カタール	グレナダ
中国	キルギス	ギニア	クウェート	コスタリカ
日本	ギリシャ	ケニア	サウジアラビア	コロンビア
ネパール	クロアチア	ザイール	シリア	ジャマイカ
バングラデシュ	コソボ	ザンビア	トルコ	チリ
パキスタン	スロバキア	シエラレオネ	バーレーン	トリニダード・トバゴ
フィリピン	スロベニア	ジンバブエ	パレスチナ	ドミニカ共和国
ブルネイ	セルビア	スーダン	ヨルダン	ニカラグア
ブータン	タジキスタン	セネガル	レバノン	バハマ
ベトナム	チェコ	ソマリア		パナマ
香港	ベラルーシ	タンザニア		パラグアイ
マレーシア	ボスニア	中央アフリカ		バルバドス
ミャンマー	ポーランド	チュニジア		ブラジル
モルディブ	ラトビア	トーゴ		ベネズエラ
モンゴル	リトアニア	ナイジェリア		ペルー
ラオス	ルーマニア	ナミビア		ボリビア
	ロシア	ニジェール		メキシコ
		ベナン		
<b>オセアニア</b>		ボツワナ		
キリバス		マダガスカル		
ソロモン諸島		マラウイ		
トンガ		南アフリカ		
バヌアツ		南スーダン		
パプアニューギニア		モロッコ		
フィジー		モーリシャス		
		リビア		
		リベリア		
		ルワンダ		
		レソト		

## 第2章 新興経済圏の会計設計に対する英米アプローチ

### —IFRS 以前の枠組み—

#### 1. はじめに

本書は、新興経済圏<sup>1</sup>、すなわち経済成長しつつある国々、特に資本市場の成長を目標とする国々を対象としている。第1章では、開発途上国の会計という領域が提示されたものの、確立していくまでに長い時間を要したことが明らかになった。開発途上国の会計が確立された後、学際会計学との接点があり、新興国・開発途上国を対象とした研究主題が広がりつつあることが確認できた。さらに最近10年の傾向をみると、財務報告、ガバナンス、会計教育への関心が高いことが分かった。

本章では、IFRS以前における新興経済圏研究を取り上げて、研究者のアプローチの仕方に米国と英連邦圏とで相違がみられるかどうかを検討する。

新興経済圏の会計研究を各国個別研究として展開せず、米国と英連邦という範囲で捉えようとするのは次の2つの理由による。

第1に、海外およびわが国の先行研究(たとえば、Wallace(1990)、大島(1995)、平松(1997)、木本(1997)、境(1998))や相対的に小規模な資本市場しかもたない国々へのIAS(当時)の導入方法についての議論<sup>2</sup>が示したように、完全に旧宗主国ないしは経済大国との関係から新興経済圏を切り離すのは困難であるからである。経済大国にはまぎれもなく英国、米国を含み、大国が新興経済圏に影響力をもつ背景は、IASCが設立された1973年頃までさかのぼるのが適切だからである。

第2に、直近の動向として、IFRSが国際的に広く受け入れられている<sup>3</sup>ことを念頭におくと、グローバルな会計基準の設計は新興経済圏に対しても影響を与えていると考えられるからである。なかでも、米国と英国がIFRSの開発と普

---

<sup>1</sup> 本章では、IASBがIAS/IFRSの適用対象としている新興国・開発途上国をまとめて、**emerging economies**と呼んでいることに合わせて、新興経済圏と表現する。

<sup>2</sup> たとえば、徳賀(2000)。

<sup>3</sup> 2019年現在、IFRSを適用ないし許容している法域は、144カ国である。

及に関して先導的な役割をもっていることを否定する論者はいないだろう。そして、アングロ・アメリカン型と呼ばれる国々の会計基準は市場評価と価値関連性を規準に掲げる会計基準を構築しているという特色がある。そうした市場評価を前提とする会計基準を新興経済圏の企業会計のベンチマークとする思考が、英米の会計人のなかで、いつ頃、どのように芽生えたのかを探り、そして新興経済圏の会計基準設計における英米の対応がどのように相違しているのか、あるいはどれくらい近似しているのか確かめるのは意義がある。

この目的のために、新興経済圏の会計基準設計がIFRSの影響を受ける以前の状況に着目するのである。IFRS登場以前を選ぶことで、IFRSの開発はFASBとの共同プロジェクトとなっていて<sup>4</sup>、両者の会計思考の境界線が薄まり区別をしにくい時代を避けたいからである。むしろIFRS以前を選ぶ方が英米アプローチの特徴を捉えられると考えたからである。

よって本章では、IFRS対応以前に遡り、研究の系譜を明らかにする。新興経済圏をめぐるIFRSの適用については、本書第Ⅲ部において取り上げる。

## 2. 先行研究

最初に2つの論文をみておきたい。第1章第2節でみたように、Wallace(1990)は、新興経済圏の会計研究を鳥瞰した記録されるべき論文である。タイトル(“Accounting in Developing Countries: A Review of the Literature”)が示すように、開発途上国に関する研究論文を中心に学会や会計士協会の報告書、国際機関の報告書などをサーベイした包括的な記述研究である。

Wallace(1990)では、発展的に4つのパターンが認識されている。第1は、一国もしくは複数国を対象に会計実務、会計教育、会計プロフェッション資格

---

<sup>4</sup> 山田(2013)p.53以降には、統合化プロジェクトの検討過程が記されている。統合化プロジェクトはIAS改善プロジェクトより狭い範囲のプロジェクトで、各国会計基準設定主体が概ね類似の会計基準を有しているが、いくつかの点で内容が異なっている基準を取り上げ、その差異の統合化を図ろうとするものとしてスタートした。2002年、IASB会議と同時に開催されたFASBとの共同会議で、FASBとの間で米国会計基準とIFRSとの統合化プロジェクト(特に短期的なプロジェクト)を進めることに合意したことを受けて、本プロジェクトの範囲は拡大した(pp.56-57)。

に関して情報提供する論文で「各国研究」と呼べるものである。第2は、開発途上国が抱える共通の課題を検討する「グローバルゼーションと開発途上国」であり、経済発展を見据えてグローバルな視点から各国の現行会計・実務分析や多国籍企業の役割を議論するものである。第3は複数の国を扱う「比較会計制度研究」である。第4は、先進国で有用な会計技術や会計ノウハウが開発途上国に移転されたときに生じるギャップについて論じたもので「開発途上国における会計の活用と改善」である。

また、同じく全体像の把握という点では、Needles (1997)も参考になる。

Needles(1997)は、1965年から1996年までの32年間に *International Journal of Accounting* に投稿し掲載された768篇の論文を7つの方法論（資本市場への効果・影響分析、会計実務を叙述した現状分析、調査報告・質問票調査研究、実証分析、歴史研究、モデル構築、理論研究）と14の研究領域（会計史、会計理論、財務会計・財務報告、監査論、会計プロフェッションの発展、経済開発、情報システム、管理会計、公会計、政府会計、会計の社会的影響、税制、会計教育、これらの複合領域）に分類した。6つの期間（1965-1970年、1971-1975年、1976-1980年、1981-1985年、1986-1990年、1991-1996年）に機械的に区分している。

768篇のうちから新興経済圏<sup>5</sup>に関する論文を区別して調査した結果が報告されている。総計126篇あり、16%を占めている。1980年以降から掲載が増加している。国別<sup>6</sup>では、中国（23篇）、エジプト（13篇）、ポーランド（12篇）が上位に挙がっている。テーマ別<sup>7</sup>では、経済発展（33.9%）、監査論（10.9%）、管理会計（10.4%）となる。方法論<sup>8</sup>では、126篇中、現状分析（73篇）、調査報告・質問票調査研究（37篇）、実証分析（31篇）の順位となっている。

Needles(1997)は、個々の論文の内容に立ち入った分析を研究目標としているわけではないが、国際会計における新興経済圏領域の研究主題と研究方法の

---

<sup>5</sup> Needles(1997)の定義では、世界銀行編、*Trends in Developing Economies*(1990)に分類された諸国。

<sup>6</sup> 必ずしも比較可能ではないが、*JAEE*では、マレーシア、ナイジェリア、バングラデシュの順位であった。第1章、図表1-6を参照のこと。

<sup>7</sup> *JAEE*では、財務報告、ガバナンス、会計教育の順位である。第1章、図表1-4Aおよび1-4Bを参照のこと。

<sup>8</sup> *JAEE*の動向は、図表1-5を参照のこと。

傾向を客観的に示したという点で有意義である。1990年から2018年の傾向は、第1章第5節で述べている。

### 3. 2つの流れ

上で述べた4つのパターンのうち、ウォーレスは、とりわけ先進国と開発途上国の間に生じている期待ギャップ<sup>9</sup>を捉えた研究に関心を払っている。前節でみた分類では、第4の研究の流れ、すなわち「開発途上国における会計の活用と改善」がそれである。そして、会計概念の検討や基準設定を目指す研究を支配している基本的な考え方が会計技術の国際移転に関することは既に合意に至っていると示唆し、そこに存在する、解決すべき本当の問題は会計のノウハウを輸出する国と受容する国との間にみられる価値観の違いに起因する緊張関係であると述べた。

事実、ウォーレスの観察では2つの学派（two schools of thoughts）が存在した。

ひとつは自国の会計体系にもとづく価値観にこだわって概念構築を試みた論者たち<sup>10</sup>である。この学派は、Lowe(1967)、Seidler(1969)、Scott(1970)を起点とみなしてよいと考えるが、先進国の会計体系が研究者や監査法人といった移転媒体によって開発途上国に移植されることを支持する考え方である。あるいは、もともと開発途上国に存在した会計システムが無機能化したのちに、追加投資が可能になる水準まで自国の会計体系を移植することで開発途上国を援助する考え方（Enthoven,1973; Enthoven,1981; Needles,1976; Scott,1970）も含んでよいだろう。このグループの主張は、企業会計の体系がマクロ会計に統合されるべきであると考えていた点に特色がある<sup>11</sup>。

---

<sup>9</sup> ここでの期待ギャップとは、先進国から開発途上国に対して現地の目的に合致しない、時として不具合な会計基準が移転されることによって生じるストレスや緊張感を意味している。これに関する例示としては、Briston(1978)やGharty(1987)が論じている状況がある。例としては、本書第1章第3節を参照のこと。

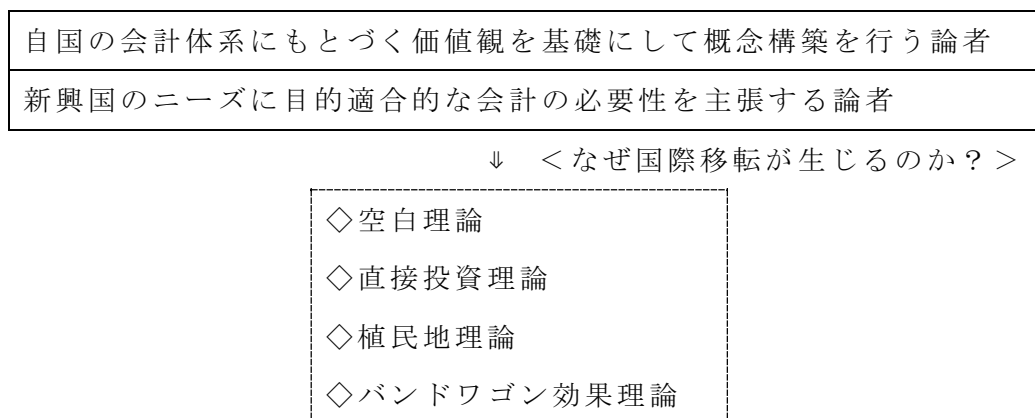
<sup>10</sup> Wallace(1990)は、ethnocentric conceptualist と表現している。

<sup>11</sup> 詳細は、エンソーベンの著作に関しては第1章第2節で、Needles(1976)に関しては本章第4節で述べている。

もうひとつの学派は他国の模倣をしない、開発途上国のニーズに目的適合的であるべきと考える人々であった(Briston, 1978; Samuels & Oliga, 1982)。

2つの学派の違いは、前者は会計基準の供給サイドに重点をおく主張、後者は会計基準の需要サイドに重点をおく論理と解釈できるかもしれない。図表2-1にまとめておく。

図表 2-1 Wallace(1990)にもとづく2つの学派



図表2-1にあげた、2つの学派をさらに狭くして先進国と新興国・開発途上国を結ぶ会計の「関係」を説明しようとしている論考もある。

たとえば、Wilkinson(1965)は、米国企業の会計実務と会計処理に調和化されてゆく実態を根拠として、ある国に会計基準設定主体が存在せず、同時に資本移動があるならば、必然的な結果として会計制度の移転が起こると指摘した。ウォーレスはWilkinson(1965)の考察から空白理論、直接投資理論と呼びうる状況を仮定した。

続いて、英連邦諸国が現地の社会経済環境に関係なく英国の会計・法制度を採用することに着目した。旧宗主国との間に過去に複雑な関係をもつ諸国は、自由に会計システムを選択できないと結論したWalton(1986)の研究に、ウォーレスは植民地理論という名称を与えた。

さらにウォーレスは第4の段階を観察した。バンドワゴン効果理論である。物まね、追従的な行動を意味するこの表現によって、会計基準や会計処理の選択に際して歴史的、経済的な理由が成立しない開発途上国が国際的な会計基準設定主体(たとえば、IASB、より厳密には当時のIASC)の決定やEU会社法

指令に追随して会計基準をつくる状況を想定した。ウォーレスは、会計基準の協調的な調整過程に到達する新たな段階を加えたのである。

Wallace(1990)は、このような観察が会計人に共有されていたことが、2つの流れを作っていると推論している。これら4つの理論については、第3章で詳しく述べる。

#### 4. 根底にある米国と英連邦の軸

では、第1の流れを形成するグループの論拠はどのようなものか。第1のグループはさらに2つに分けることができる。

##### (1) 第1の学派が描いた会計の役割：米国の研究者たち

Enthoven(1973, 1981)は経済発展における会計の貢献を追及し、経済制度のインフラとしての企業会計の役割を拓いたことは第1章で言及した通りである。

別の研究者たちは同じ現象を観察しながらも異なる主題、すなわち分析枠組みの構築へと導かれていった。Needles(1976)は、異なる社会経済圏に特定の会計モデルを移植するための概念構築を明示的に検討した点で独創的である。ニードルズは次のようにいう。

「経済発展と会計テクノロジーに強い相関関係があることを証明するのは極めて困難であるが、会計が、開発途上国の経済成長という目標を達成するのに重要な要素であることは疑いの余地がない。そのような、経済計画、効果的な税制、効果的な資本市場というゴールは洗練された会計システムによって報告される財務データの正確性と信頼性に依存しており、組織内部の独立した会計の統制によって裏付けられる。さらに、ミクロレベルでは、経営者が投資をし、意思決定をする際に会計情報の重要性がうまく設計されねばならない。

(pp.45-46)」

ニードルズを動機づけたのは、それまでの先行研究の発見事項であるとともに、不十分さである。ニードルズの先行研究に対するコメントは厳しい。ニー

ドルズによれば、先行研究は、往々にして叙述的なアプローチをとり、各国の会計制度や規制の状況を評価するには十分であるものの、会計技術移転研究に役立つ分析的な基礎に乏しく（Jaggi, 1973 に対する批評）、会計の役割を概念化したわけでもなく、仮説検証的な研究でもなかった。また、開発途上国が低成長に留まるのは保有する資源と人的資源が十分に活用されていない（Scott, 1970 に対する批評）からであり、どの国も経済計画を策定するにもかかわらず、経済計画を施行し評価する能力に欠けている（Farag, 1974 に対する批評）、と自らの論文のなかで指摘している。先行研究に対するこのような評価に続けて、ニードルズは次のように語る。

「経済発展プログラムに会計が欠落していることは、言うまでもなく、重要な要素である受託責任（stewardship）や管理会計がないということであり、企業会計の問題である。受託責任会計は、企業外部の個人やグループに財務報告するために根本的な会計である。それは、複式簿記の技術（technique）に関連する。スコットは開発途上国の経済が不活発なのは、基本的な技術がないために、十分に訓練されていない会計士や洗練されていない経営者が会計テクノロジーを志向し利用するインセンティブに欠けると危惧している。しかし、経済成長すれば、状況はより複雑化し競争的になるのだから、企業の生存は効率的で正しく投資資金配分ができるどうかにかかってくるだろう。そうなれば、開発途上国の内部で運用する会計の技術的な水準を増進させることが不可欠になる。（pp.47-48）」

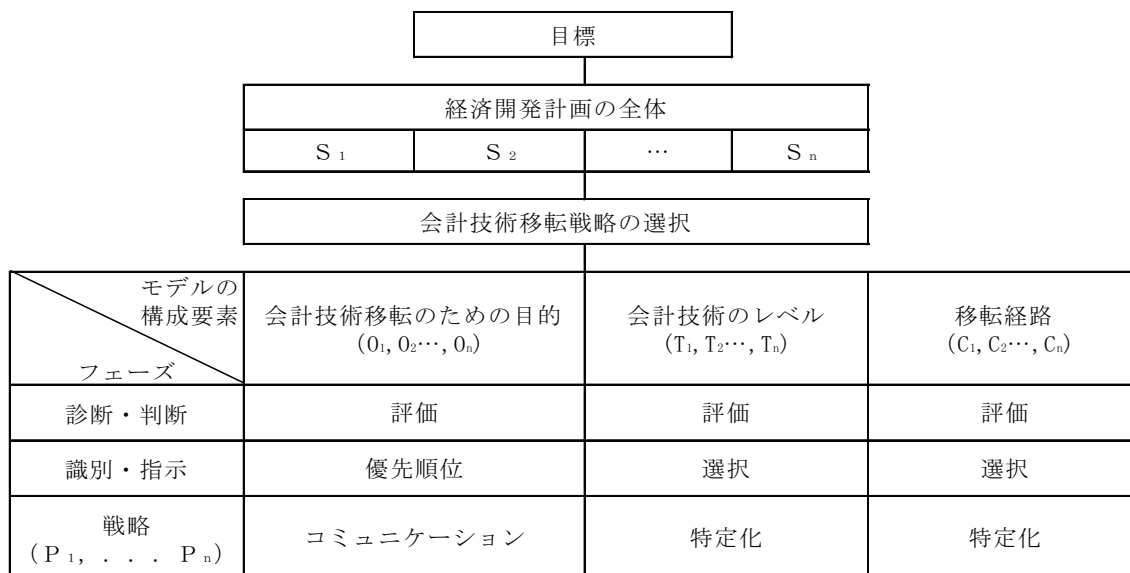
ニードルズが指摘した要点は次のことである。スコットは、会計教育、とりわけ簿記教育を整備していくよう構想したので、これを踏まえ、ニードルズは経済計画全般に結び付けて会計、それも受託責任会計を視野に入れた会計に関連付けて技術水準を高度化する枠組みを構想した。そして、そのための概念設計が図表 2-2 である<sup>12</sup>。

---

<sup>12</sup> Wallace & Richard(1993, pp.208-214)を参照した。Wallace & Richard(1993)では、Needles(1976)のモデルを、自立（海外援助型）アプローチとしている。



図表 2-2 ニードルズによる会計技術の移転構想



図表 2-2 において、T は、会計知識や、会計技術の水準である。C は、教育機関（国内教育機関、海外教育機関）、国際機関、政府機関、多国籍企業、国際的な監査法人、国内企業、国内監査法人が例である。

経済計画や経済目標が念頭に置かれている。ここでより重視されているのは目標を達成するための戦略である。図表 2-2 は戦略を達成するための階層的なフレームワークとなっており、上部の経済計画や目標に連なる部分は具体的に構成されている。

会計領域の視点からは、下部の層が重要である。つまり、T（会計技術）のレベルである。若干、解説しておく。

ニードルズの構想では、会計技術の移転には、T<sub>1</sub> から T<sub>n</sub> まで n 個のアクターがいる、という意味である。個人、政府、企業、会計プロフェッションが会計技術を評価し、選択するという状況が想定されている。T<sub>1</sub> は T<sub>11</sub>、T<sub>12</sub>、T<sub>13</sub> … という具合に分解される。

つまりこれは、個人、政府、企業というアクターがそれぞれ、基礎的な複式簿記のスキル、財務報告のスキル、原価計算および予算会計のスキル、管理会計および意思決定のスキル、会計システムの分析と内部監査のスキル、独立した会計人としてのスキルをもっていて、移転できると考えられている。こうし

た会計スキルが C（チャンネル）を通じて浸透しているかを説明する概念図である。

このように、ニードルズは戦略的に会計技術を移転することを構想した。また、ニードルズは、開発途上国で将来的に資源配分が重要になることを見通した。ゆえにこれを構想した段階では、個人と組織の会計スキルの積上げができるように戦略的に実行する、という枠組みになっている。特定の会計モデルの概念構築と移転のための戦略がセットで構想されているところに特徴がある。

むろん、ニードルズの構想が全面的に同意を得たわけではない。とりわけ新興国のニーズを主張する立場、つまり図表 2-1 では第 2 のグループの人々は、異なる議論を展開した。

たとえば、Samuels and Oliga(1982)はニードルズと同じく、インプットされる会計システムとそれを受け入れる会計環境の枠組みに焦点をあてて分析し、IASが新興経済圏で目的適合的でなくなる可能性を示唆した<sup>13</sup>。

会計スキルの修得に重点を置かない考え方もあった。Belkaoui(1994)は、次のように明解に述べている。すなわち、

「会計は、国内・国際双方の経済政策を実行するうえで正しい情報を提供することによって経済発展に極めて重要な役割をもっている。この会計の役割は、一般的な開発計画および特にプロジェクト評価において重要である。したがって、国際会計のさまざまな理論は開発途上国に影響を与えるであろうから、開発途上国の会計教育を検討する以前に、開発途上国の会計基準設定戦略と国際的な会計基準設定に関わるアクターが詳しく調査研究されねばならない。

(p.23)」

このように、会計スキルには重きを置かないで、総じて開発途上国への会計基準設定戦略に力点を置くのは米国の論者の特徴である。

(2) 第 2 の学派に分類した論者の構想と系譜：英国の研究者たち

続いて、英国の研究者の論文をみてみよう。Johnson and Caygill(1971)は、

---

<sup>13</sup> この点については、第 3 章で取り上げる。

1853年から1969年までの英国職業会計士団体の設立、分裂、統合の変遷を追跡し、同じ現象が英連邦圏でもほぼ連動して観察できることを示した。英国で活躍する会計プロフェッション数の20年毎の推移、1900年から1935年における英国職業会計士資格試験の英国外での実施と留学生数との関係、さらに英連邦諸国の会計の職業専門家に繋がる認定証取得別、地域別分割情報の推移を示した。

Johnson and Caygill(1971)は、英連邦という観察範囲において「職業会計士団体－会計専門家－会計教育の連鎖」があり、よって英国職業会計士団体の発展は単独では起こりえず、英連邦諸国との密接な関係のうえに成立したことを歴史データにもとづいて明らかにした。Johnson and Caygill(1971)は、人の移動に伴って知見が流布した事実に着目して会計の発展を解明しようとした、英連邦における最初の論文と位置付けてよいであろう。

英国の会計学者 Parker(1989)は、Johnson and Caygill(1971)のアイデアを拡張した。彼は論文の冒頭で、既に米国で発表されていた Seidler(1969)、Needles(1976)は、会計制度が最も良い方法で他国に輸出されるにはどうあるべきか考慮してないと批判的に指摘した。そのうえで、会計の歴史と文化の広がりを複式簿記の浸透、職業会計士団体の発展、「真実かつ公正な概観(true and fair view)」の会社法への明文化に関連付けて表現した。

このように、調査にもとづく歴史的記録という性格が強かった Johnson and Caygill(1971)は、Parker(1989)に至って「会計概念の普及の経路分析」という具体的な展開をみせた。パーカーの研究成果によって英国会計の歴史はローカルな性格に留まらず、国境を越え英連邦新興経済圏においても豊富な経験をもつことが証明されたといつてよい。特に、Parker(1989)は会計制度の国際的な移動が、「人（会計士資格保持者）の移動」、そしてその後の「人の集合（職業会計士団体の設立）」という偶発的な要素によってではなく、「会計概念（真実公正な概観）」を「会社法（制度）」に明文化することによって完結することを論証し、制度設計が「会計概念」と「会計・法制度」によって組み立てられ、それが国境を越えて起こり得ることを具体的に示した。

以上を言い換えると、Johnson and Caygill(1971)の研究は、もっぱら人の移動と英連邦圏内での結びつきに着目し、英国職業会計士団体の成立過程におけ

る英連邦圏職業会計士団体の存在意義を跡付けるのに成功した、といえる。その点において、英連邦圏で最初に会計の国際移転という分野を開拓した論文と評価してよいだろう。同様に、Parker(1989)が行った、会計概念（「真実かつ公正な概観」）の流布の観察によって、後学の研究者がどの経路（チャンネル）に着目すれば事実の再現が可能になるかが示されたことを忘れてはならない。少なくとも Parker(1989)によって、現象の再現可能性の一端が保証されることになった、という意味で英連邦圏の研究スタイルのひとつが確立したといえるだろう。

このように、英国の研究者は常に歴史と文化との関係において、新興経済圏の会計問題を解明しようとした。

## 5. 本章の要約とまとめ

以上、本章では、IFRS 対応以前の 1970 年から 1980 年代の終わり頃に遡り、新興経済圏に関わりをもった 2 つの流れに焦点をあてて研究の系譜を明らかにした。その結果、米国と英連邦の研究者らは互いに先行研究を、時に批判し、評価しながら影響しあい、会計の国際移転という視点を確立していったことが確認できた。その視点は、会計技術の供給サイドの議論であることも分かった。

特に第 4 節では、ジャギ、スコット、エンソーベンの先行的な知見を批判的に捉え、会計テクノロジーの国際移転のフレームワークを構築した Needles(1976)の見解を米国の代表論文と位置付けて検討した。そこでは、エンソーベンが目指したマクロ会計や管理会計は移転される会計技術のなかに矮小化されている。さらに Parker(1989)は、Needles(1976)を批判的しながら、Johnson & Caygill(1971)に着想を得て、英連邦新興経済圏における会計概念の経路分析を具体的に跡付けた。

つまり本章における考察の結果、2 つの学派が形成した知見は米国と英連邦において、互いに影響を与えあいながら 2 つの軸を作っていることが明らかになった。英国と米国の論者は経済発展というマクロの目標に会計が果たす役割に期待するという基本スタンスが共通していた。他方、新興経済圏の会計研究の取り組み方においては明確な違いが見受けられる。「米国はより概念構築主義」

であり、「英国はより歴史の存続性に依存する現実主義」であった。米国の概念構築主義の前提にあるのは、経済成長が新興経済国が抱える問題解決を助けるという考えであり、会計は会計の立場から会計領域のインフラを整備して経済開発を助けられるという考えである。会計技術移転の目的と統合的なスキルを移転できるアクターがその役割を担うのである。米国のアプローチは、英国のアプローチよりもフォワード・ルッキングであるということであろう。

最後に、著者の見解を述べておきたい。本章で紹介した論考には、いずれも、新興経済圏の会計設計を構想するにあたり豊富なアイデアが蓄積されている。概念構築主義は将来志向であり、歴史存続主義は現実志向である。ここでは2つの軸の特色を指摘するに留めておくが、いずれの軸を採ったとしても移転後に求められるのは、会計基準の成熟度評価と、会計基準など特定の会計テクノロジーとそれを受容し、使用する個人や企業組織へのチャンネルとを関係づけた行動研究（Needles,1976, p.55）なのかもしれない。

本章で行った考察は、IASB が推進する資本市場を前提とした意思決定有用性アプローチのもとで、近い将来調整が必要になるであろう新興経済圏の会計研究が米国および英国の国際会計研究者らにどのように位置付けられ、解釈されていたかを探求する作業でもあった。

新興経済圏の資本市場は、グローバル化した世界の資本市場にあって未だ整備過程にあり、かかる環境にあって自国の会計規制を急速に整備させなければならない状況にある。したがって、新興経済圏は経済構造、産業構造が相対的にシンプルなだけに、当該経済圏が抱える問題は明確である。ゆえに、経済制度における会計への期待も明確で、描き得るシナリオは多くない。それだけに、新興経済圏での経験ないし現状の分析は IFRS を受容しようとするすべての国にとって参考となるだろう。

本章における考察によって、通常アングロ・アメリカンと一括りされる米国と英国のスタイルにアプローチの相違と類似性があることが明らかになった。経路分析に依拠する歴史研究も、会計技術の移転戦略に関する研究を同時に進行させねば会計制度の適切な活用と改善はありえないだろう。会計制度設計には、歴史研究を通じて発見される過去の経験も、将来採り得る選択肢に向けての現在の政策評価も共に必要と考えられるからである。

参考文献

- Briston, R. J. (1978). The Evolution of Accounting in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 14(1), 105-120.
- Enthoven, A. (1973). *Accountancy and Economic Development Policy*, North-Holland.
- Enthoven, A. (1981). *Accounting Education in Economic Development Management*, North-Holland.
- Farag, S. M. (1974). The Problem of Performance Evaluation in International Accounting, *International Journal of Accounting Education and Research*, 10, 45-53.
- Jaggi, B. L. (1973). Accounting Systems in Developing Countries: An Assessment, *International Journal of Accounting Education and Research*, 9(1), 159-170.
- Johnson, T. J. & Caygill, M. (1971). The Development of Accountancy Links in the Commonwealth, *Accounting and Business Research*, 1(2), 155-173.
- Lowe, H. D. (1967). Accounting Aid for Developing Countries, *Accounting Review*, 42, 356-360.
- Needles, B. E. Jr. (1976). Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology, *International Journal of Accounting Education and Research*, 12(1), 45-62.
- Needles, B. E. Jr. (1997). International Accounting Research: An Analysis of Thirty-Two Years from the International Journal of Accounting, *International Journal of Accounting*, 32(2), 203-235.
- Parker, R. H. (1989). Importing and Exporting Accounting: The British Experience, 7-29. In A.G. Hopwood (Ed.) *International Pressures for Accounting Change*, London, UK: Prentice Hall.
- Samuels, J. M. & Oliga, J. C. (1982). Accounting Standards in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*,

- 18(1), 69-88.
- Samuels, J. M. & Piper, A. G. (1985). *International Accounting: A Survey*, London, UK: Croom Helm .
- Seidler, L. J. (1969). Nationalism and the International Transfer of Accounting Skills, *International Journal of Accounting Education and Research*, 5(1), 35-45.
- Scott, G. M.(1970). *Accounting and Developing Nations*, Seattle, WA: University of Washington Graduate School of Business Administration.
- Wallace, R. S. O. (1990). Accounting in Developing Countries: A Review of the Literature, *Research in Third World Accounting*, 1, 3-54.
- Wallace, R. S. O. & Richard, B. (1993). Improving the Accounting Infrastructure in Developing Countries, *Research in Third World Accounting*, 3, 201-224.
- Walton, P. (1986). The Export of British Accounting Legislation to Commonwealth Countries, *Accounting and Business Research*, 16, 353-357.
- Wilkinson, T. (1965). United States Accounting as Viewed by Accountants of Other Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 1, 3-14.
- 大島正克(1995)「経済発展における会計教育の役割—シンガポールの場合—」『国際会計研究学会年報 1995 年度』、113-131 頁。
- 小津稚加子(1998)「会計制度の国際移転が描く軌跡—先行研究はこのテーマにどのように接近したか—」『産業経理』、第 58 巻第 1 号、67-74 頁。
- 木本圭一(1997)「アジア会計論の枠組みと会計制度—ベトナムに焦点を合わせて—」『国際会計研究学会年報 1997 年度』、195-209 頁。
- 境宏恵(1998)「シンガポールにおける会計規制の歴史的変遷」『企業会計』、第 50 巻第 9 号、86-91 頁。
- 徳賀芳弘(2000)「国際会計」井上良二編著『制度会計の論点』、税理士協会、第 10 章所収、277-292 頁。
- 徳賀芳弘(2001)「マクロ会計政策の評価—『政策評価』は可能か」『企業会計』、

第 53 卷第 7 号、84-85 頁。

平松一夫(1997)「アジア各国の会計制度—動向・特徴・課題—」『産業経営研究』

日本大学経済学部産業経営研究所、第 19 号、23-34 頁。

山田辰己『IFRS 設定の背景』税務経理協会、2013 年。

略語表記一覧：

IAS (International Accounting Standards) : 国際会計基準

IASC (International Accounting Standards Committee) : 国際会計基準委員  
会

IFRS (International Financial Reporting Standards) : 国際財務報告基準

FASB (Financial Accounting Standards Board) : 米国財務会計基準審議会



### 第3章 会計技術移転のメカニズム

#### —プラン・コンタブルの影響の範囲の拡がりから考える—

#### 1. はじめに

本章では、フランス語圏の新興国・開発途上国を対象とする。フランスでは、会計原則、評価基準、簿記体系、財務諸表体系がプラン・コンタブル・ジェネラルという会計体系にまとめられている。本章では、フランス語圏新興国・開発途上国へのプラン・コンタブルの伝播に着目する。

第2章では、新興経済圏に先進国と同型の会計基準・会計制度が存在することに関して、IFRS以前の英米のアプローチを考察した。旧宗主国が開発途上国に対してもつ関係が新興国の会計基準の形成にも当てはまる現象とみなして同型化を解釈する方法は、新興国と先進国のコロニアルな関係を強調するものであり（たとえば、Briston, 1978; Hove, 1986; Wallace, 1990; Briston & Kedslie, 1997; Annette, 1999; Annette, 2000）、いまなお継続する新興国と先進国の結びつきを会計領域から先鋭する視点として根強い支持がある（たとえば、Kim, 2004; Poullaos & Sian, 2010）。

しかしながら、ポスト・コロニアル期にも会計基準の同型化が継続するメカニズムを、コロニアル関係を協調することで説明できているのだろうか。

そこで本章では、立ち位置を会計基準の移転主体（先進国）側に置いて、新興国に会計基準が流布し拡がるメカニズムを検討してみる。同型の会計基準が観察される範囲として、すなわち、影響の範囲（AAA, 1970; Wallace, 1990; Nobes and Parker, 2016）の例として、フランスが影響を与えた諸国を選ぶ。なぜフランス語圏を対象とするかという点、フランスから旧植民地国へ積極的に働きかける直接的な接触は終わったはずなのに、プラン・コンタブルが再生産され続けているからである。さらに、フランスの非植民地国や異文化地域へプラン・コンタブルが導入されているからである。

なぜ異文化地域<sup>1</sup>へ、そしてポスト・コロニアル期<sup>2</sup>にもプラン・コンタブルが拡がり続けるのだろうか。こうした疑問に応えるために、立ち位置をフランスにおいてプラン・コンタブルが拡がるメカニズムを解明していく、というのが本章の目的である<sup>3</sup>。

考察の切り口として、第2章で明らかになった会計技術移転という視点を取り入れる。フィールドリサーチが主な研究方法である。

定性的研究に対しては、「〔経験的観察の〕信頼性評価に伝統的な方法が適用できない」ため、「妥当な構成概念が研究者にとって重要な課題」となるという指摘（Smith, 2017；平松監訳）があるので、あらかじめ会計技術移転の構成概念を明確にしておかねばならないだろう。会計技術移転の要素を次のように整理する。「会計技術移転」とは「会計制度を整備し、会計実務を改善するために会計に関する知識やノウハウがある国・地域から別の国・地域へ移転されること」、言い換えれば会計に関する知識の流入・流出であり、移転主体は先進国政府、国際機関、会計専門機関、多国籍企業、監査法人である。第2章で明らかにしたように英米の先行研究では、会計基準の国際移転が合意された前提となっていることを踏まえた定義である。

次の順序で考察を進める。第2節では、会計技術移転を学術的な論議に沿って要約する。続けて、フランス会計学会で報告されたテーマを紹介することによって、フランス語圏の会計技術移転の特徴を浮き彫りにする。第3節では、プラン・コンタブルが地理的に拡がりをみせている時期に焦点をあてて事実確

---

<sup>1</sup> ここでは、スペイン、ベルギー、東欧諸国への拡がりを意味している。

<sup>2</sup> 本章で取り上げる国に関していえば、レバノン<sup>2</sup>は1943年に、ラオスは1953年に、チュニジア、モロッコは1956年にフランスから独立した。著者がインタビュー調査を行った1992年時点で独立後約50年が経過しており、つまり一世代といわれる30年を超えているにもかかわらず、対象（プラン・コンタブル）が流布していたのはなぜか、という意味である。

<sup>3</sup> むろん、対象（プラン・コンタブル）自体に内在的な価値があり、その価値によって影響の方向性が決定される（全面的に受容する・部分的に受容する・表層的に受容する・受容しない・受容できない）という仮説もありうるが、異文化受容研究（小坂井、1996、4-5頁および59頁）は対象の内在的価値仮説に注意を喚起している。影響対象の内在的原因のために影響が起きるのではなく、その反対に、影響されたから受け入れられた対象にそれを必然ならしめる要素が内在していたと錯覚する、と指摘しており、因果関係を転倒させる仮説であると注意を促している。

認をする<sup>4</sup>。第4節では、文献研究とインタビュー調査<sup>5</sup>から抽出した事項にもとづいて、先進国と新興国・開発途上国との間のバイラテラルな<sup>6</sup>会計技術移転のメカニズムを示す。第5節では、会計技術移転を類型化し、フランスが会計基準の移転を通して形成した各国との関係構築を整理する。考察を通して、従来からある多くの考えとは異なり、植民地支配のような力に論拠を置く視点では、フランス語圏新興国における会計基準の同型化—プラン・コンタブルの普及—は説明できない、と論証するつもりである。全体のまとめと示唆については、第6節で行う。

## 2. 会計技術移転とは

### (1) 学術的な論議 — 英語圏の研究にもとづいて

開発途上国の会計研究を支配する基本的な考え方は会計技術移転に関するものだとWallace(1990)は説いている。Poullaos and Sian(2010)は、会計技術移転という独創的な視点は、社会学的なアプローチを取り入れたJohnson and Caygill(1971)と、それを踏まえて英連邦圏の会計プロフェッション史の主題を用いて発展させたParker(1989)に起源があると述べている。つまり、会計技術移転は、開発途上国研究の占有概念ではない<sup>7</sup>。

Parker(1989)以前は、会計が経済開発、経済成長への貢献を満たすべきであるとする規範的な関心が支配していた(Wallace, 1990)。そのため、経済開発を目標とする視点から、開発過程における会計実務の普及や、会計プロフェッションが果たす役割が研究者の間で興味を惹く題材となっていた。このような関心事のもとでは、開発途上国で会計・監査業務経験のある実務家や研究者が訪問国の会計事情や会計プロフェッションについての調査報告を論述する、つまり観察者

---

<sup>4</sup> このため観察対象から発見できる事実関係は、横断的な性格となる。縦断的な研究は本書第II部第5章および第6章において行う。モロッコにおけるIFRS導入前後の変化を提示している。

<sup>5</sup> フィールドリサーチは単なる物語ではなく、むしろ既存の理論や文献に多くを依拠した理論構築の試みであると強調するChua(1996)に従い、本章では文献研究とインタビュー調査を組み合わせ使用している。

<sup>6</sup> 他の第三国からの影響は考慮していないという意味である。

<sup>7</sup> 会計史分野については、日本では次の論考がある。たとえば、清水(2014)、津村(2017)。

は開発途上国にフィールドをもつ実務家や研究者自身であり、彼（女）らが自らの実務経験にもとづいて記述するというスタイルであった。その頃、概念研究や実証研究は主流ではなく、Jaggi(1973)は初期の開発途上国の会計研究を次のように評している。「記述的性質を備えた研究は各国の会計状況の評価をするには役立つが会計技術移転に関する分析的基礎をほとんど提供していない」と。Jaggi(1973)の目には、分析的目的をもつ包括的なモデルもフレームワークも開発されていないことが、この領域における残された課題と写った。

開発途上国研究の初期の著作には、開発途上国の会計問題を提示して詳しく説明できたとしても、会計の技術や思考が流布するという認識がなかったかもしれないし、共通言語や文化的な背景をもつ地域では、会計実務の伝播は自然発生的なものと認識されていたかもしれない。

そのようななか、Parker(1989)は会計技術移転を「会計技術（accounting techniques）、会計機関（institution）、会計概念（concept）の輸出・輸入」という分かりやすい言葉で表現した。そして、これらは英語圏諸国に会計実務が広まる現象を描写する分析視点にもなった。Parker(1989)によれば、会計技術とは複式簿記であり、機関とは会計や監査の専門機関（たとえば、会計士協会）であり、概念とは英国の真実公正な概観であった。こうした技術、組織、概念がある国から別の国へ輸出したり輸入したりできる要素と考えられた<sup>8</sup>。

その後、英連邦圏では、Briston and Kedslie(1997)、Parker(2005)、後には Poullaos and Sian(2010)による共同研究によって、会計技術移転論は、勅許会計士（人に着目するか）、職業会計士団体（組織に着目するか）の違いこそあれ、会計プロフェッションに研究対象が絞り込まれていった。彼らが扱った主題は、英国の職業組織がブランドと名称を使いながら英連邦圏旧植民地国に対して与えた影響を特定する（Parker, 2005）、専門的な職業組織の形成過程を追跡して、英国の帝国主義的な要素をクリティカルに論じつつ、移転主体である英国の職業会計組織へ良好な関係構築をするための示唆をする（Poullaos & Sian, 2010）ことであった。会計専門職と職業組織、すなわち職業専門職のモビリティに収斂し

---

<sup>8</sup> 会計が輸出入されるというごく自然な観察は、やがて分析的な視点をなつて継承されていった。ひとつは開発途上国の会計を現況よりも改善するという解釈であり、包括的な視点のもの（Wallace,1990）である。もうひとつは、会計から強圧的な支配関係を解釈しようとする視点のもの（Anisette,1999）である。

ていったのが、現在にも継承された英国の研究スタイルの特徴といえよう。

## (2) フランス会計学会における会計技術移転に関する報告

では、フランス語圏はどうか。考察に進む前に米国と英連邦との違いを述べておく。

まず、フランス語圏における会計学の研究成果のサーキュレーション（流動性）は、フランス語という使用言語の特性からか、英語圏ほど広がっているわけではない。よって、知見が共有されるまでに時間を要する。総じて、フランス語圏に留まる傾向にある。つまり、会計技術移転に関する著作や論文は少なく、本節(1)で確認したようなベンチマークとなる理論展開は多くない。会計技術移転は、フランスでは議論の蓄積による理論形成よりも、実務を根本から変えていくプロジェクトとして現れた。つまり、会計技術移転、フランス語で **Transfer des technologie comptable** とは、会計分野の知的実践を積み上げてきた経験的事象を指して使われた。

会計技術移転の経験値は、学術的な研究集会の場で披露された。第 15 回フランス会計学会（厳密には、2002 年より、フランス語圏会計学会）の統一セッションである<sup>9</sup>。ひととき参加者の目を引いたのが、公認会計士のエリック・デルサル（Eric Delesalle）による中欧・東欧諸国への企業会計システム（**Système Comptable d'Entreprise : SCE**）導入プロジェクトであった<sup>10</sup>。

SCE とは、フランス公認会計士協会とフランス会計基準設定主体（CNC）の承認のもと、エリック・デルサルとジルベール・ジェラル（公認会計士、後の IASB 理事）が責任者となって起草した会計実務ガイドラインである。フランス公認会計士協会会員からコメントを受け付けたのちに、フランス財務省から 1991 年 1 月に完成版が公表された。SCE が作成された目的は、会計に関する技能と知識の交流であり、フランスと中欧・東欧諸国との二国間の会計分野の技術交流に資することになった。さらに SCE は 4 カ国語に翻訳され、ポーランド、ルーマニア、チェコ、スロバキアの会計実務家 400 名に

---

<sup>9</sup> 1994 年 6 月 31 日～7 月 2 日にパリにて開催。Association Française de Comptabilité, Congrès (1994, pp.167-263.) 要旨集。

<sup>10</sup> SCE の設計ならびに導入プロジェクトについては、Delesalle(1992)を参照している。

会計教育の機会を提供した、という。

では、財務省の後ろ盾をえて、フランス公認会計士協会の会計エリートたちが作成した SCE とは、どのようなものとして考案されたのか。次のような説明がある。

「SCE は「[中欧・東欧諸国の会計基準開発のための；筆者注] モデルではなく、あくまでもガイドライン [という位置づけ] である。SCE には、企業経営に役立ち、会計情報の信頼性と比較可能性を高め、会計原則と会計規則の定義を明確にし、厳密に定義された用語にもとづいて財務諸表が作成されることが期待されている。ひいては、フランス、欧州、さらには国際的な会計実務が導く [会計分野の] 技術によって [中欧・東欧諸国の] 企業経営上の問題を解決するよう実務を改善するのである。(Delesalle, 1992)」

このように、フランス会計学会では、中欧・東欧諸国のための会計ガイドラインの作成や会計教育を媒介とした交流が進んでいることが紹介された。デルサルによる報告は、欧州の東方拡大、なかんずく拡大 EU 加盟国への会計実務の改善をフランス会計界が促進しているという取組み報告だったのである。

### 3. 会計技術移転の地理的な拡がり

#### (1) IFRS 以前の状況

本節では、プラン・コンタブルの地理的な拡がりについて、フランスのプラン・コンタブルがいかに地勢的に広い範囲に普及したのか事実確認をする。以下では、プラン・コンタブルの作成もしくは出版年の早い順に、中央部・西部アフリカ、中近東、インドシナ、欧州の順に説明する。

中央部・西部アフリカ諸国には、OCAM (アフリカ・マダガスカル共同機構) プランが 1970 年に、UDEAC (中部アフリカ関税経済同盟) プランが、1974 年に初版が公表されている。フランス会計基準設定主体によるアフリカ中央部・西部の地域同盟構成国に適用する会計基準モデルの作成プロジェクトであり、広域経済圏への対応であった。

中近東では、チュニジア・プラン (Plan Comptable Tunisien) が 1968 年に、モロッコ・プラン (Code Général de la Normalisation Comptable) が 1986 年に公表され、レバノンではフランスの 1982 年プラン・コンタブル・ジェネラルに類似したプラン・コンタブル (Plan Comptable Libanais) が 1981 年に採択された。

インドシナ諸国では、1988 年からはじまったフランス・ラオス二国間援助の成果として、1989 年にラオスのためにプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général) 第 1 版が開発された。1990 年には第 2 版が公表され、1992 年 12 月に議会で承認された。カンボジアでは 1993 年にプラン・コンタブル (Plan Comptable Général) が公表された。ラオスのプラン・コンタブルも、カンボジアのプラン・コンタブルもフランス財務省において作成された。ただし、ベトナムについては、ラオス、カンボジアと異なる発展をたどっていることに注意しなければならない。

ベトナムの会計発展史を詳細に調査した Bui (2011) によれば、フランスの保護領であった時期も、またポスト・コロニアル期においても、フランスの会計実務のベトナムへの影響は希薄であったと指摘されている<sup>11</sup>。また現在、ベトナムには標準勘定組織型の会計規則があり、形式上はフランスのプラン・コンタブルの一部を形成している勘定組織表のようにみえる。しかしそれは、Nguyen and Richard (2011) の考察に従うと、1970 年に TC/CDKT 第 425 号によって社会主義ベトナムがソビエト・モデルを採用した結果である。つまり、ベトナムにプラン・コンタブルが導入されたかどうかは、検証の余地がある。

スペイン、ベルギーは、欧州理事会会社法指令を国内法化するための作業と

---

<sup>11</sup> Bui (2011, pp.86-90) に依拠してベトナムの会計発展史を要約しておく。ベトナムの会計の発展は経済発展と並行しており、ベトナムの会計システムはフランスから継承した。フランスの影響は統治が終焉した 1945 年以降も 1954 年ごろまでは残っていた。しかし、フランス統治期のベトナムの会計実務の発展に関して、Bui (2011) はフランスの影響はほとんどなかったと結論している。フランス商法典 (ナポレオン商法典) の特質である財産目録や会計記録の作成方法は継承されなかった、と述べている。フランスの統治者はベトナムの会計教育を向上させる意欲はなく、プランテーション経営に役立つ少数の通訳や出納係のように初歩的な技能を修得した事務職を育成するのみで、後に会計プロフェッションの発展につながる萌芽はなかった、と考察している。ベトナムの会計実務は、1960 年以降は旧ソ連と中国の影響が強くなり、1980 年以降はドイモイ政策によって西側諸国の会計制度の影響を受けるようになった。

情報交換を行う目的でフランスと交流があった。スペインとはフランス・スペイン共同委員会が財務省に設置され、定期的に交流が行われてきた。スペインには、プラン・ヘネラル・コンタビリダ（Plan General Comptabilida）という資産、負債、資本項目の勘定構造を表示する標準勘定組織体系がある。1973年にフランスから導入されたといわれている。ベルギーにはプラン・コンタブルのうちの勘定組織表に該当する部分が導入されている。

このように、フランスには、会計基準設定主体（CNC）と国立統計経済研究所（INSEE）による中央部・西部アフリカ諸国のためのプラン・コンタブルの作成と導入という経験があった。のちにプラン・コンタブルは、マグレブ（北部アフリカ）諸国、インドシナ諸国のために作成され、中央・東欧諸国のための会計ガイドラインも設計され、影響範囲が広がった。欧州とは、スペイン、ポルトガル、ベルギーとも定期会合を通じて普及の痕跡があった。

## （2）IFRS 以後の状況

ここまででみてきたように、1970年から1990年代にかけてプラン・コンタブルは地理的に広く普及し、影響の範囲はフランスの旧植民地、保護領であった国・地域にとどまるものではなかった。反対に、ベトナムのように、旧保護領であってもフランスの会計実務が影響を与えていなかったと推測しうる例もあった。

図表 3-1 は、EU、東欧諸国、中近東、アジアにおけるプラン・コンタブルの普及状況と、その後の変化として IFRS の導入状況をまとめている。

図表 3-1 の作成にあたっては、正確性を期すため、第 1 段階の資料として世界銀行による調査報告（ROSC）に依拠し、第 2 段階として *IFRS Profile* で IFRS 導入状況を確認した。レバノン、モロッコ、チュニジア、ラオスは *IFRS Profile* に掲載がなく<sup>12</sup>、IFRS 導入状況を判断できなかったため、世界銀行の調査報告の内容に従って記述した<sup>13</sup>。ここで注意しておきたいのは、2 つの報告書の性質の違いである。世界銀行による調査報告（ROSC）は与信者の立場から調査対象国の会計基準と監査基準の整備状況と監査の質について記述している。

---

<sup>12</sup> 2018 年 8 月 1 日時点。

<sup>13</sup> モロッコは、財務省 HP にもとづいて確認した。



調査対象国内外の複数の専門家からの事情説明とヒアリング調査が含まれており、当事者でない第三者意見が考慮されている。一方、*IFRS Profile*は、調査対象国の会計基準設定主体や監督官庁に対する質問票調査にもとづくものであり、当事者である調査対象国の申告ベースで作成されている。図表 3-1 の作成にあたって、客観的な視点が考慮されている世界銀行の調査報告（ROSC）に依拠したのはこうした理由のためである。

図表 3-1 プラン・コンタブルの普及状況と IFRS 導入状況

-----  
図表 3-1 を入れる  
-----

さて、図表 3-1 をみてみよう。IFRS 導入状況について、次のことを指摘できる。

- ① EU 加盟国（スペイン、ベルギー、東欧諸国）には、IAS 規則にもとづいて、2005 年 1 月 1 日に開始する事業年度から上場企業の連結財務諸表に EU-IFRS が適用されている。
- ② IAS 規則によって IFRS が適用された EU 加盟国（スペイン、ベルギー、東欧諸国）以外の国々（カンボジア、ベトナム）における、IFRS 適用は金融機関と上場企業のみである。ベトナムは金融商品に関する会計基準をすべてカーブ・アウトしている。よってベトナムは IFRS 部分導入国である。
- ③ カンボジアには、CIFRS と CIFRS for SMEs が導入されており、カンボジア財務省国家会計審議会によってクメール語の翻訳が作成、公開されている。ただし法令によって、カンボジアのプラン・コンタブルの適用は妨げられていない。
- ④ IFRS 導入が確認できない国もある。ラオスの状況は、世界銀行によれば「国際会計基準のような」会計基準が導入されていると判定されており、導入状況は不透明である。

このように、マグレブ諸国と旧フランス領インドシナではローカル基準としてプラン・コンタブルが残っている状況のなかでIFRSの部分導入<sup>14</sup>が進みつつあるという状態である。フランスの・プラン・コンタブルの影響の範囲に変化が起こり始めたということが確認できた。

#### 4. 会計技術移転の動的性格

本章の主題は、新興国、開発途上国に先進国と同型の会計基準が流布しているのはなぜか、である。第3節でみたように、プラン・コンタブルは地理的に広がっており、フランス語圏にとどまっていない。プラン・コンタブルが非植民地国を含んで流布している事実が確認できた。それでは、なぜ広域に流布しているのか。影響の範囲は、会計基準を設計する力のあるものから力のないものへと、あるいは高品質なものから低品質なものへ、といった方向に単純に伝播するのだろうか。この疑問に答えるために、本節では会計技術移転の影響過程を考えてみる。

##### (1) 会計技術移転の影響過程

先進国が開発途上国と関わる一般的な背景として、先進国と開発途上国との間の過去の歴史的遺産、それに付随する特別の責任と特惠的な関係維持がある、と言われている。こうした背景は会計技術移転を促す要因である。

より積極的な意味での会計技術移転とは、以下の要素を含むものとして解釈したい。すなわち、プラン・コンタブルの作成、その法的承認のための法案作成、会計基準設定主体の設置と機能化、会計士協会の組織化、会計教育の実施、資格試験の実施等、である。

フランスはこれらを政府の援助活動の一環として実施してきており、この分野の経験が蓄積されている（詳しくは、第Ⅱ部第9章で論じる）。とりわけ会計教育や会計士試験の実施に関する活動領域は、会計技術協力（Coopération technique）というカテゴリーで括られプラン・コンタブルの定着を後方支援するものとして着実に進められてきた。会計技術協力は、

---

<sup>14</sup> 機能については、検証が必要である。

フランスが開発途上国に協力して会計基準づくりや会計基準を普及させるために必要な環境整備を行うこと、もしくは会計基準を無機能化<sup>15</sup>させないための基盤づくりであった。フランスにとっては、開発途上国への資金投入にこだわらない専門領域の技術援助であった。

政府間援助では先進国が享受する利益が強調される場合があるが、会計技術協力にも当てはまるのだろうか。援助が先進国の間接的な統制・介入であるという指摘は援助の負の側面として語られることがあるが、開発途上国の側が会計分野の支援を求める事例もある。たとえば、開発途上国は多額の財政赤字・累積債務を抱えている場合がある（たとえば、2000年以前のモロッコ）。開発途上国に資金を貸し付ける先進国金融機関や世界銀行、国際機関がモニタリングや指導を必要と考えており、開発途上国政府も国際機関の意向を理解している場合がある。開発途上国には高度な会計監査や財務能力をもつ人材が十分でないために限界ある人的資源のなかでプランニングをしなければならないという現実を認識していること、会計基準を開発するときも、継続的にフランスから協力を仰ぐことができること、そのためのコミュニケーションルートができあがっていること、が挙げられる。これらは、開発途上国を旧宗主国と結び付ける要因である。

さらに、持続的成長のためには海外からの投資資金や技術力が不可欠という認識が開発途上国にある。海外直接投資は返済義務のない資金を移転するというだけでなく、生産技術・経営ノウハウ、輸出市場へのアクセスなど経営資源を一括して移転する。そして受入国に国際収支の改善、雇用確保と国民所得の増大、関連産業の誘発など多くのメリットをもたらすことから、開発途上国にとって極めて有効な資金とみなされている。その呼び水として、企業環境の整備ひいては会計基準の作成および会計関連法制度の整備が、総合的な政策枠組みの一環として重視されている。このように会計技術移転を生じさせる契機を確認することができる。

## （2）受容過程で生じる開発途上国のジレンマ

開発途上国と旧宗主国との間の歴史を顧みて会計制度を含む法制度の形成に影

---

<sup>15</sup> 会計基準の無機能化については、徳賀(2019)。

響を及ぼしていると結論するのは自然な解釈である。しかしながら、開発途上国の側に新たな方向性を模索するという動きもある。以下では、著者がモロッコで実施したインタビューを紹介しよう。

フランスと歴史的繋がりが深いマグレブ諸国では、フランスとの公的協力、とりわけ会計技術協力によって会計制度がつくられてきた。フランス型の会計基準の受入国である開発途上国の反応を探るという目的で、会計制度改革の実態把握に主眼を置きつつ、国際的な進展のなかで将来の成りゆきを探るという点も意識して調査を行った。その際、インタビューイヤーから説明されたのはモロッコ経済社会において国際的に開かれているということは英語圏へも接近することを意味しており、会計に関しても例外ではないこと、その一方でフランスから離れること自体が国際舞台から外れることを意味し、フランスとの歴史的関係や遺産と断絶し、保護者を失ったかたちで新しい行政制度を考えるのは困難という説明を受けた。言語については、フランス語が教育言語として使われ、省庁ではフランス語で話すか、アラビア語を話すときも専門用語はフランス語を使用していた。会計士や大学教員など会計専門家や学者はフランスの専門雑誌を通じて、フランスと欧州の最新動向を理解していた。

要するにモロッコは、フランスに依存しすぎると会計政策上の対応が複雑になり、しかも選択肢が狭められることに気付いていたのではないか。実際、Pérochon & Talbi (1993, pp.13-14)は、モロッコはヨーロッパに開かれているので、欧州各国でみられる会計基準の調和化にむけての努力に遅れてはならないという配慮が働いていた。欧州理事会会社法第4号指令および第7号指令のEU（厳密にはEC）構成国による国内法化の動向を追跡していた。会計基準に関しては、フランス、レバノン、チュニジア、OCAMプランを調査し、国際会計基準委員会（IASB）、アフリカ会計審議会、フランス国家会計審議会の各出版物を広く参照・研究していた。モロッコの現状に則した会計制度改革を近隣諸国や国際動向をみながら模索中であつた、と解釈できる。

またモロッコでは累積債務を返済する代わりに、企業の民営化を世界銀行の指導で実施し始めていた。企業の民営化が円滑にされるためにも1957年プランの部分適用は見直しが必要であり、フランスに依存しない開放経済を志向する会計

制度を構築する必要性が迫られていたと考えられる<sup>16</sup>。

旧宗主国との関係性とグローバルな変化との間で行き来する途上国のジレンマはかねてから指摘される現象であり（Hove, 1986, pp.84-85, pp.91-92; Tang & Tse, 1986, p.86）、フランス語圏諸国に限られるわけではない。開発途上国の会計インフラ形成に関わりをもつのは、旧宗主国だけではなく、世界銀行などの国際機関から会計、財務報告の改善助言を受けて会計基準の改訂の方向性が決まっていく状況がある。開発途上国が多国籍企業からの投資誘致を求めていることがIAS/IFRSへの対応を促すという状況もあるだろう。このように開発途上国の会計制度設計を取り巻く局面が常に変容していくのであれば、変化を包括的に取り入れたメカニズムを考えてみてはどうだろうか。

## 5. 会計技術移転のメカニズム

### —送り手と受け手を結ぶ循環の考察

ここまでの考察を踏まえると、どのような視点から開発途上国の会計制度形成過程をみるのが適切なのか。本節では、ここまでの考察に実態調査およびインタビューから得た証言<sup>17</sup>を統合して、図表3-2に会計技術移転の構図をまとめて

---

<sup>16</sup> モロッコにおける会計制度の再構築については第Ⅱ部第4章および第5章。

<sup>17</sup> インタビュー日時、場所、インタビューの所属等は次の通り。

①インタビュー1：1992年2月24日10:00～11:30、フランス経済計画省（パリ）、経済計画省・アフリカ経済協力局。

②インタビュー2：1992年3月4日14:00～17:00、FIDEF事務局（パリ）、公認会計士・FIDEF会計教育担当。

③インタビュー3：1992年3月4日17:00～18:00、フランス公認会計士協会（パリ）、公認会計士協会国際部副ディレクター・中欧/東欧プラン・コンタブル作成委員会委員。

④インタビュー4：1992年3月17日10:00～12:00、PwC（パリ）、元国家会計審議会会長、OCAMプラン・コンタブル作成委員会委員。

⑤インタビュー5：1992年3月17日14:30～16:30、フランス財務省（パリ）、会計基準設定主体（CNC）広報官、ラオス・プラン・コンタブル作成委員。

⑥インタビュー2：1994年3月3日17:00～18:00、FIDEF事務局（パリ）、②に同じ。

⑦インタビュー6：1994年3月10日13:30～15:30、アルモハッドホテルおよびカサブランカ証券取引所（カサブランカ）、モロッコ有資格者協会会長、モロッコ・プラン・コンタブル作成委員。

⑧インタビュー7：1994年3月11日14:30～16:00、L'Audit Maroc（カサブランカ）、モロッコ公認会計士協会会長、モロッコ・プラン作成委員。

みた。

本章では、フランスから開発途上国への会計技術移転を前提にしている。よって、図表 3-2 は、左（移転要素の提供側）から右（移転要素の受入側）へとみるように描いている。まず会計技術移転を担当する代表的な機関・団体を列挙してみた。国家会計審議会（CNC）、仏語圏会計士連盟（FIDEF）<sup>18</sup>、国際機関<sup>19</sup>、の順に並べた。国際会計基準審議会（IASB）など国際的に影響力ある組織も含まれる。

次に移転される要素を、インフラ面での移転とソフト面での移転に分けてみた。前者には会計システムの設計、会計基準設定主体の機能化、会計プロフェッションの組織化が含まれる。後者には記帳技術・監査技術など知識・ノウハウの移転、および監査人、留学生、外国人指導者の移転が含まれる。会計技術移転の受入国の状況に応じて、移転要素の中身が選択される。

著者はフランス CNC において、ラオス、カンボジアへはインフラ面での移転とソフト面での移転を同時に行うと説明を受けた。1960年代から70年代にかけてインフラ面での移転が完了したマグレブ諸国の場合は、現在ソフト面での移転に注力していると説明を受けた。

当然ながら、受入主体である開発途上国側の政策目標に照らして移転要素が選択されるべきであるが、現実には開発途上国をとりまく背景や制約も考慮しなければならないだろう。

---

⑨ インタビューー8：1994年3月16日 13:30～16:00、モロッコ経済計画省（カサブランカ）、モロッコ・プラン作成委員

⑩ インタビューー9：1994年3月16日 13:30～16:00、モロッコ経済計画省（カサブランカ）、モロッコ計画省統計課。

⑪ インタビューー6：1994年3月17日 9:30～11:00、モロッコ王立商業経営研究所（カサブランカ）、(⑥に同じ)。

<sup>18</sup> FIDEF は、会計技術協力によって会計教育や会計士試験制度の整備に協力して会計技術移転に参加する。第9章で述べる。

<sup>19</sup> 国際機関とは世界銀行、国連である。本書では扱っていない。今後の課題である。

図表 3-2 先進国・開発途上国の会計技術移転のメカニズム

-----  
図表 3-2 を入れる  
-----

## 6. 会計技術移転のケースレビューにもとづく類型化

フランスの会計制度は、商事会社法が基本法としてあり、プラン・コンタブル・ジェネラルを指針としていることで知られている。プラン・コンタブル自体は法律でも狭義でもないが、会計プロフェッションが適切に職務を遂行するために参照する会計に関する規定や体系を編纂したものである。プラン・コンタブルは、会計原則、勘定編成を著した勘定組織表（Cadre Comptable：カドル・コンタブル）、会計用語解説、記帳方法の説明、評価原則、財務諸表様式からなっている。1957年プランは、フランスのみならず国外でも採用され、旧植民地国では自国の会計基準設計の際に参考にされた。1957年プラン・コンタブルは納税申告書の作成基礎となっていたため、税務目的の会計ルールである。また、フランスのプラン・コンタブルは国民経済計算勘定との勘定体系の接合を特徴としている（野村、1990）。

第3節で明らかになったように、プラン・コンタブルの影響範囲は広範であった。将来のIFRSの普及状況を踏まえたとしても、現在の会計実務に広く浸透したという意味で会計の基盤を形成したのはプラン・コンタブルと考えられる。そこで本節では、再び1970年から1993年まで<sup>20</sup>に焦点をあて、プラン・コンタブルの構成内容の比較を通じて、移転された構成要素の範囲を示す（図表3-3）。このことによって影響範囲を類型化する。

H（水平移転）型、V（垂直移転）型、AT（適正移転）型の3つに分けることができる。

---

<sup>20</sup> フランスが最初にOCAM諸国のためにプラン・コンタブルを作成した1970年から、カンボジアのプラン・コンタブル作成が完了した1993年を対象期間とする。

図表 3-3 フランスのプラン・コンタブルと各国プラン・コンタブルの  
比較からみた会計技術移転の類型化

-----  
図表 3-3 を入れる  
-----

(1) H（水平移転）型

会計技術が無理なく移転される例には、ベルギー、スペイン、ポルトガルが当てはまる。ベルギーにはフランス・プランのうちの勘定組織表が移転された。ベルギーの標準ミニマム・プラン・コンタブル（Plan Comptable Minimum Normalisé）は標準勘定組織表であり、ベルギー・プランの記帳と表示に関する 1983 年 9 月 12 日王令によって法的根拠が与えられた。ベルギー・プランには会計原則に該当する部分は含まれていない。標準ミニマム・プランは帳簿記入のための参照枠組みとして構成されており、簿記システムの移転といえる。

スペインとポルトガルにもフランスのプラン・コンタブルが部分導入されていた。フランスとスペインは、互いの会計基準設定主体が欧州理事会会社法指令の国内化のための情報交換を定期協議していた関係にあり、情報の共有と問題解決の方向性を協調的に探っていた。ポルトガルは 19 世紀にフランス商法典を取り入れており、財務省内でフランス会計制度に関する研究が進み 1974 年以前に、1957 年フランスのプラン・コンタブルが移転された経緯がある<sup>21</sup>。Major(2011)によれば、1974 年 4 月に起こったカーネーション革命後、ポルトガルでは会計制度の発展が急速に進展した。会計研究学会の設立に始まり、1990 年の終わりには公認会計士協会と会計実務家協会の設立が相次ぎ、会計界の発展に寄与していくことになる。そのようななか、勘定組織表（Plano Oficial de Contabilidade）はいち早く 1977 年に承認を受けている。

水平移転に当てはまる例には共通する現象がある。それは、フランスのプラ

---

<sup>21</sup> IAS の導入によってフランスへの依存はさほど強くない。ポルトガルへは商事会社法と勘定組織案が移転されたとみるのが適切であろう。Ferreira (1994) が詳しい。



ン・コンタブルを包括的に移転したとしても、後に残るのは記帳に関わる部分だということである。プラン・コンタブルは、会計原則、評価基準、簿記体系（勘定組織案と勘定科目表がセット）財務諸表体系が1つのパッケージになっている。この要素を切り離すことは容易ではないため、まとめて、包括的に移転される。しかし、水平移転型のケース群はEU加盟国なので、会計原則や評価基準は、EU会計指令の導入やIAS/IFRSの適用によって改訂されていく。会計環境の変化によって改訂されたとしても普遍性の高い簿記システムだけが残るのである<sup>22</sup>。

## （2）V（垂直移転）型

水平移転型とは逆の状況がある。受入主体が一方的に移転主体から会計技術を受け入れる関係であり、従属関係と呼ぶこともできる。受入主体は経済的・政治的に移転主体と従属関係にあるために、情報交換のルートが移転主体に依存しがちである。当然、技術は垂直移転する。

垂直移転型には、旧宗主国から会計基準を受け入れた時期の開発途上国が当てはまる。典型的な例として、フランスとアフリカ・マダガスカル共同機構（OCAM）諸国、中部アフリカ経済関税同盟（UDEAC）諸国との関係を指摘できる。1960年代から1970年代にかけてフランス会計基準設定主体による支援を得て、会計システムが作成されていたからである。

この事例はフランスと従属関係にある諸国が、他の人的チャネルも経済支援もない状況のまま、したがって他の情報ルートが限られたまま、フランス型の会計基準であるプラン・コンタブルを受け入れた例である。受入主体の実状に適合するよう、社会会計の要素を企業会計に機能的に取り入れた会計システムを移転したが、そもそも土着の会計慣習が希薄なので、会計の基本的な技術体系から財務諸表体系まで包括的に導入する結果になった。会計プロフェッションはフランスで教育を受け資格を得、受入国の高等教育機関ではフランス人が教育に携わり、垂直移転は促進された。フランス語圏の会計基準設計において、

---

<sup>22</sup> 結局、持続性が高い簿記システムが残るとすれば、もはやプラン・コンタブルの普及に関して、力の論理にもとづく仮説は説明力がないといえるのではないだろうか。

このカテゴリーに当てはまるのは 1960 年から 1975 年までの中央部・西部アフリカ諸国と、マグレブ諸国のみである。しかしながら、現在は例を見つけることはできない。

### (3) AT (適正移転) 型

会計基準の選択に当たって受入主体が交渉関係にあるときもある。垂直移転型では先進国で開発された高品質の会計基準が企業環境の異なる開発途上国へすべて移転されるので、開発途上国の実状に合わないことが起こりえる。そこで受入主体の会計環境に適する会計基準を選択して移転しようとする動きがあり、これは適正移転型と呼べる。ここでは会計技術の選択肢が増える。また受入主体の知見の深さや吸収力に、技術移転の成否が作用しやすいのもこのタイプの特徴である。

1960 年代から 1986 年までのモロッコは垂直移転型であったが、IFRS 以後適正移転型に振れている。チュニジアも同様である。またペルーは、IFRS 以前からこのカテゴリーであった。ペルーには 1973 年に国連を通じてフランスのプラン・コンタブル (1984 年に改訂) が移転されたことがあった (Rousse, 1989; Briston, 1978)。Redebaugh(1975)によれば、当時のペルーのプラン・コンタブルは手元流動性に配慮した勘定組織案であり、海外部門の会計情報を把握できるよう勘定構成に工夫していることを除けば、フランスのプラン・コンタブルに似ている、という。会計原則に該当する箇所はペルーの実状とは無関係に無批判なまま受け入れられたようである。ラデボーの調査結果によれば、当時ペルーでは会計用語は統一化されておらず重要な課題のひとつであった。フランスのプラン・コンタブルは勘定組織案型であるから、会計基準のなかで簿記・会計基礎用語の解説を行っており、統一化に貢献できたと推測できる。

このように移転主体と受入主体との関係が従属関係でないのがこのタイプであり、上記の他にルーマニア、ラオスなど現在最も多くの事例をみつけることができる。

図 3-3 ではプラン・コンタブルの受容状況からフランスと諸外国との関係を先鋭することもできる。類型化のパターンによって、相互的な信頼関係、非対称的な従属関係、対称的な交渉関係といえるかもしれないが、考察の目的から

は外れてしまうので、ここで議論を止める。

## 7. 本章の要約とまとめ

以上本章では、会計技術移転という視点から、会計基準・会計制度の同型化を検討した。本章では、旧植民地国のみならず非植民地国でも、フランスのプラン・コンタブルが伝播しているという事実に着目した。

本章で繰り返し述べたように、会計技術とは、会計情報を作るための会計領域の知的財産である。フランスは、そのような会計技術をプラン・コンタブルという包括的なルール・ブックによって、かつては旧植民地国へ、そして近年は拡大 EU 加盟国へも移転してきた。1990年代に地理的にプラン・コンタブルが急速に広がったものの（第2節から第4節）、普及と定着の過程は一様でなかったことも明らかになった（第6節）。

本章における考察の範囲は、フランス語圏、フランスが影響を与えた国（北部アフリカからはモロッコ、中央部・西部アフリカの経済同盟、インドシナ諸国からはラオス、カンボジア）であり、こういった諸国へのプラン・コンタブルの普及というケースを横断的に取り上げた。

本章における考察の結果は次の通りである。なぜ開発途上国に先進国と同型化した会計基準が存在するのかについて、従来から多くある力に依存した説明理論にもとづいて解釈することは難しく、会計技術移転の構図が働いていると解釈できるのではないかと、いうものである<sup>23</sup>。新興国・開発途上国が先進国から会計基準を導入するのは、フランスからのプラン・コンタブル導入であれ IASBからのIFRS部分適用であれ、自国の会計基準開発需要に沿って、最良の会計基準を受容してきたという行為であり、その結果として開発途上国の会計基準がフランスの会計基準と同型化したという現象が起こったのだと解釈できる。これはひとつめの考察結果である。

---

<sup>23</sup>中範囲の理論（Merton, 1957）に従っている。したがって、一般化の範囲を限定し、経験的に検証可能な一定の範囲として、フランス語圏の新興国・開発途上国を観察し、そこから得られた結果として、会計技術移転の構図を導いた。中範囲の理論（middle-range theory）については、*Oxford Concise Dictionary of Sociology*, (1994)、Fleck (2015)等を参照した。

会計分野の知的財産を移転する構図があるとすれば、受入主体(開発途上国)は複数の組織から学習効果を期待できるということでもある。会計技術移転の重要な点は、移転主体(フランス)と受入主体(開発途上国)の繋がりは一変ではないから会計技術の受入主体が会計政策目標に応じて移転主体を取り替えたり、組み合わせたりできる構図になっているところである。敷衍すれば、移転主体が旧宗主国に固定されず IASB のような国際組織に変われば、移転要素(会計技術や会計に関する知見)は変化するだろうから、開発途上国で作成される会計基準が IFRS へと徐々に変容していくことになるかと予想される。これはふたつめの考察である。

本章で取り上げた事例にもとづいて説明しよう。カーネーション革命以前のポルトガルはフランスのプラン・コンタブルを適用したが、EC加盟後は、フランス会計の影響は消え、現在は、欧州委員会が方向づけるEU域内の会計統合化路線にある。もうひとつの事例では、中央部・西部アフリカ諸国には、フランスのプラン・コンタブルを骨格とする会計基準体系が移転された。現在は OHADA 統一法のもとで改訂され、プラン・コンタブルが適用され続けている。フランスの会計(人)界による積極的な移転の働きかけはない。中央部・西部アフリカ諸国は、会計基準の改訂に際し、IFRSの基礎概念を検討しているが、受容には慎重である<sup>24</sup>。このように、会計技術移転のメカニズムとは、移転主体を追加したり取り換えたりすることで、開発途上国の会計基準の受け入れ方の諸相を解釈するための道具なのである。

第Ⅱ部では、新興国・開発途上国に立ち位置をおいて考察する。次の課題は、受入主体(新興国・開発途上国)に、どの程度プラン・コンタブルが残存し、継続しているか、そして残っているならばなぜなのか。受入主体(新興国・開発途上国)の外部への開放性を証拠づけるために、IFRSの取り入れ方にも注意を払う議論となる。

## 参考文献

AAA. (1970). American Accounting Association 1975-1976 Committee on

<sup>24</sup> 第Ⅱ部第6章で考察している。

- International Accounting operations and Education, *The Accounting Review*, 52 (supplement), 65-132.
- Annisette, M. (1999). Importing accounting: the case of Trinidad and Tobago, *Accounting, Business and Financial History*, 9(1), 104-133.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago, *Accounting, Organizations and Society*, 25, 631-659.
- Association Française de Comptabilité, Congès. (1994). *Recherches en Comptabilité Internationale*.
- Benchemsi, M., Gielen, F.& Rahman, M. Z. (2002). *Report on the observance of standards and codes (ROSC): Kingdom of Morocco (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/309561468773977905/Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-Kingdom-of-Morocco>
- Briston, R. J. (1978). The Evolution of Accounting in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 14(1), 105-120.
- Briston, R. J. & Kedslie, M.J.M. (1997), The internationalization of British professional accounting: the role of the examination exporting bodies, *Accounting, Business & Financial History*, 7(2), 175-194.
- Bui, T. M. V. (2011). A Study Of The Development Of Accounting In Vietnam (Doctoral dissertation). School of Accounting, College of Business, RMIT University, Melbourne, Australia. Retrieved from <https://researchbank.rmit.edu.au/eserv/rmit:160106/Bui.pdf>
- Busuioc, A. (2013). *Poland - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) on accounting and auditing : update (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/170291468107066143/Poland-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-on-accounting-and-auditing-update>

- Chua, W. F. (1996). Issues in Substantive Areas of Research: Field Research in Accounting. In A. J. Richardson (Ed.), *Research Methods in Accounting: Issues and Debates (pp.209-228)*. Vancouver, Canada: The Canadian General Accountants Research Foundation.
- Conseil National de la Comptabilité (1993). *Compte-Rendu de Mission Royaume de Cambodge*, 12-19 Novembre 1993.
- Delesalle, E. (1992). Le “S.C.E.” un an après, *Revue française de comptabilité*, 233, Avril 1992.
- Fabling, C. R., Tran, M. T. P., Borgonovo, A. Jean-Marie, Tran, H. T., Palmer, B. & Dam, T. K. (2016). *Vietnam - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) : accounting and auditing module (English)*. Washington, D.C. : World Bank Group. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/220021512482581847/Vietnam-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing-module>
- Ferreira, L.F. (1994). *European Financial Reporting: Portugal*, London, UK: Routledge.
- Fleck, C. (2015). Merton, Robert K (1910–2003), *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* (2nd ed.), 15, 249-251. Retrieved from [http://www.christianfleck.eu/pdf/texte/2015e\\_ISB\\_Merton.pdf](http://www.christianfleck.eu/pdf/texte/2015e_ISB_Merton.pdf)
- Fournet, F. (1992). L'Ordre et les experts-comptables français en Europe centrale et orientale, *Revue française de comptabilité*, 233, Avril 1992.
- Hove, M. R.(1986). Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies, *International Journal of Accounting Education and Research*, 22(1)81-100.
- IASB. (2016). *IFRS Application Around the World Jurisdictional Profile*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/spain-ifrs-profile.pdf>  
<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profile>

es/portugal-ifrs-profile.pdf

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/belgium-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/romania-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/poland-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/czech-republic-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/slovakia-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/vietnam-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/cambodia-ifrs-profile.pdf>

Jaggi, B. L.(1973). Accounting Systems in Developing Countries: An assessment, *International Journal of Accounting Education and Research*, 9(1), 159-170.

Johnson, T. J. & Caygill, M. (1971). The Development of Accountancy Links in the Commonwealth, *Accounting and Business Research*, 1(2), 155-173.

Kim, S.N. (2004). Imperialism without empire: silence in contemporary accounting research on race/ethnicity. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 95-133.

Lao People's Democratic Republic. (1990). The Law on Enterprise Accounting, No.12/90/PSA, 29 November 1990. Retrieved from [http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20\(1990\)%20Eng.pdf](http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20(1990)%20Eng.pdf)

Lao People's Democratic Republic. (1994). Decree of the President of the Lao People's Democratic Republic on the Promulgation of the Law on Enterprise Accounting, No.52/PO, 5 November 1994. Retrieved from

- [http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20\(1990\)%20Eng.pdf](http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20(1990)%20Eng.pdf)
- Major, M. (2011, December). European traditions in accounting: Accounting Tradition in Portugal, *EAA newsletter*, 4/2011, 22-24.
- Marshall, G.(Ed.). (1994). *Oxford Concise Dictionary of Sociology*, Oxford, UK:Oxford University Press.
- Needles, B. E. Jr. (1976). Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology, *International Journal of Accounting Education and Research*, 12(1), 45-62.
- Nguyen C. P. & Richard, J. (2011). Economic Transition and Accounting System Reform in Vietnam, *European Accounting Review*, 20(4), 693-725.
- Nobes, C. (1989). *Interpreting European Financial Statement: Towards 1992*, London; Edinburgh, UK: Butterworth.
- Nobes, C. and Parker, R. (2016). *Comparative International Accounting*, 13th ed., Pearson.
- Ozu, C. (1993, February). *Accounting Standardization in French-speaking Developing Countries. Proceeding of the International Accounting Conference*, Gaborone, Botswana. Botswana: University of Botswana.
- Ordre des Experts-Comptables (1991). *Système Comptable d'Entreprise, Tome 1, Document édité sous le haut patronage du Ministère de l'Economie et des Finance (France)*.
- Ordre des Experts-Comptables (1991). *Système Comptable d'Entreprise, Tome 2, Annexes, Document édité sous le haut patronage du Ministère de l'Economie et des Finance (France)*.
- Parker, R. H. (1989). Importing and Exporting Accounting: The British Experiences. In Hopwood, A.G.(Ed.) *International Pressures for Accounting Change*, London, UK: Prentice Hall.
- Parker, R. H. (2005). Naming and branding: accountants and accountancy bodies in the British Empire and Commonwealth, 1853-2003, *Accounting History*, 10(1), 7-46.



- Perochon, C. & Talbi, A. (1993). *Pour comprendre et utiliser le plan comptable marocain*, Paris, France: Foucher.
- Poullaos, C. & Sian S. (2010). *Accountancy and Empire: The British Legacy of Professional Organization*, NY, USA: Routledge.
- Radebaugh, L. H. (1975). Environmental Factors Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards, and Practices in Peru, *International Journal of Accounting Education and Research*, 11(1)39-56.
- République Démocratique Populaire Lao. (1989). *Plan Comptable Général*, Document annexe au decret d'application no.89.
- République Démocratique Populaire Lao. (1989). *Plan Comptable Général*, octobre, 1989.
- République Démocratique Populaire Lao. (1990). *Plan Comptable Général*, 2ème Edition, juillet, 1990.
- Rousse, F. (1989). *Normalisation Comptable: Principes et Pratiques*, Ministère de la Coopération et Développement.
- Royaume de Cambodge, Ministère des Finance Département de la comptabilité,(1993). *Plan Comptable Général*, 1993.
- Samuels, J. M. & Oliga, J. C. (1982). Accounting Standards in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 18(1)69-88.
- Seidler, L. Jr. (1969). Nationalism and Internationalism Transfer of Accounting Skills, *International Journal of Accounting Education and Research*, 5(1)35-45.
- Smith, M. (2017). *Research Methods in Accounting*, London, UK: SAGE.
- Talaga, J. A. & Ndobizu, G. (1986). Accounting and Economic Development: Relationships among the Paradigms, *International Journal of Accounting Education and Research*, 21(2), 55-68.
- Tang, R. Y. W. & Tse, E. (1986). Accounting Technology Transfer to Less Developed Countries and the Singapore Experience, *Columbia Journal of World Business*, 21(2), 85-95.

- Wallace, R. S. O. (1990). Accounting in Developing Countries: A Review of the literature, *Research in Third World Accounting*, 1, 3-54.
- World Bank. (2003). *Lebanon - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) - accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/377841468266433013/Lebanon-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2006). *Republic of Tunisia - Report on the observance of standards and codes (ROSC) : accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/237801468111835363/Republic-of-Tunisia-Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2007). *Cambodia - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) : accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/714811468011478233/Cambodia-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2008). *Romania - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) : accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/146911468333036130/Romania-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2009). *Lao PDR - Report on the observance of standards and codes: Accounting and Auditing (ROSC) : Lao PDR - Report on the observance of standards and codes : Accounting and Auditing (ROSC) (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from

<http://documents.worldbank.org/curated/en/710751468045037187/Lao-PDR-Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-Accounting-and-Auditing-ROSC>

World Bank. (2013). *Czech Republic - Free Based Services (FBS) : ROSC report accounting and auditing (English)*. Washington DC ; World Bank. Retrieved from

<http://documents.worldbank.org/curated/en/356981479709075733/Czech-Republic-Free-Based-Services-FBS-ROSC-report-accounting-and-auditing>

小津稚加子(1992)「仏語圏開発途上国の会計の研究」『会計』森山書店、第 142 巻第 4 号、48-61 頁。

小津稚加子(1995a)「フランス語圏における対外会計技術協力－1975 年以降の国家会計審議会の活動を中心に－」静岡県立大学経営情報学部『経営と情報』第 7 巻第 1 号、79-90 頁。

小津稚加子(1995b)「フランス語圏における対外会計技術協力－仏語圏会計士連盟の対外支援活動を中心に－」静岡県立大学経営情報学部『経営と情報』第 7 巻第 1 号、91-102 頁。

小津稚加子(1995c)「フランス語圏における会計技術協力」『会計』森山書店、第 147 巻第 2 号、105-116 頁。

小坂井敏晶著『異文化受容のパラドックス』朝日選書、1996 年。

小林達也『技術移転－歴史からの考察・アメリカと日本』文眞堂、第 1 章、1986 年。

見田宗介、栗原彬、田中義久『社会学事典』弘文堂、1994 年。

高島忠「技術進歩」『経済学大辞典 I』東洋経済、1992 年。

徳賀芳弘(2019)「外生的会計基準の無機能化－ミャンマーについてのケース・スタディー－」『ディスカッションペーパーシリーズ』、京都大学大学院経済学研究科、第 2 版、No.J-18-002。

野中幸敏「技術」『経済学大辞典 I』東洋経済、1992 年。

野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社、1990 年。

野村健太郎編著『プラン・コンタブルの国際比較』中央経済社、2005 年。

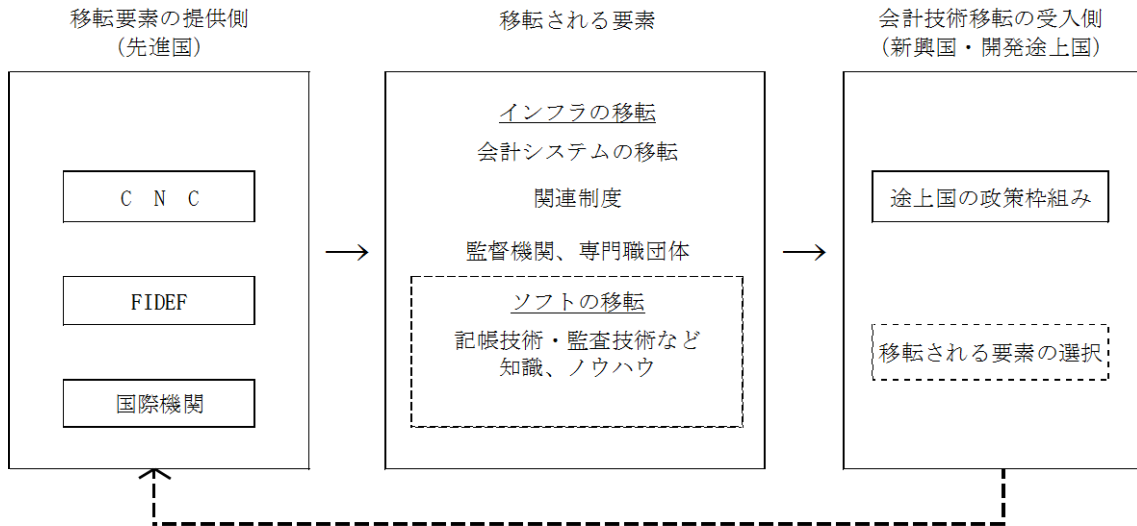
平松一夫監訳『会計学の研究方法』中央経済社、2015年。

本浪章市、木村滋、竹本正幸、小谷節男共訳国連報告書『技術移転と多国籍企業』関西大学経済・政治研究所、1977年。

図表 3-1 プラン・コンタブルの普及状況と IFRS 導入状況

		IFRS以前の状況	発行 年度	IFRSの導入状況		依拠した 資料
EU	スペイン	プラン・ヘネラル	1975年	IAS規則 (2002年)	IAS規則に基づいて2005年1月以降に開始する事業年度より上場企業の連結財務諸表に、EU-IFRSを適用。	*
	ポルトガル	プラン・オフィシエル	1973年	IAS規則 (2002年)	IAS規則に基づいて2005年1月以降に開始する事業年度より上場企業の連結財務諸表に、EU-IFRSを適用。	*
	ベルギー	標準ミニナム・プラン・コンタブル	1976年	IAS規則 (2002年)	IAS規則に基づいて2005年1月以降に開始する事業年度より上場企業の連結財務諸表に、EU-IFRSを適用。	*
東欧	ルーマニア	—	—	財務省令第1121/2006号 (2006年)	IAS規則に基づいて2007年1月以降に開始する事業年度より上場企業の連結財務諸表に、EU-IFRSを適用。個別財務諸表はEU-IFRS容認。	***
	ポーランド	ソビエト型・モデル	—	IAS規則 (2002年)	IAS規則に基づいて2005年1月以降に開始する事業年度より上場企業の連結財務諸表に、EU-IFRSを適用。個別財務諸表はEU-IFRS容認。	***
	チェコ	—	—	IAS規則 (2002年)	IAS規則に基づいて2005年1月以降に開始する事業年度より上場企業の連結財務諸表に、EU-IFRSを適用。個別財務諸表はEU-IFRS容認。	***
	スロバキア	—	—	IAS規則 (2002年)	IAS規則に基づいて2005年1月以降に開始する事業年度より上場企業の連結財務諸表に、EU-IFRSを適用。	*
中近東	レバノン	プラン・コンタブル	1981年	省令第1/6258号 (1996年)	金融機関および上場企業にIASを導入。	**
	モロッコ	モロッコ・プラン	1982年	証券取引法52-01号 (2004年)	カサブランカ証券取引所に上場する企業の連結財務諸表に、IFRSとモロッコ基準の選択適用。	**
	チュニジア	チュニジア・プラン	1968年	—	1997年位IAS/IFRSを参照してチュニジア会計基準を改訂。(1968年チュニジア・プランは使用可)	**
アジア	ラオス	プラン・コンタブル・ジェネラル	1992年	—	国際基準のような会計基準 (International "like" Standards) が導入されている。	**
	ベトナム	ソビエト型・モデル	—	—	IFRS部分適用。(ただし、IAS32金融商品：表示、IAS39金融商品：認識及び測定、IFRS9金融商品、IFRS13公正価値測定を含む15の会計基準は適用されていない)	***
	カンボジア	プラン・コンタブル・ジェネラル	1993年	財務省通達 (2009年)	2009年財務省通達 (Prakas)に基づいて2012年1月以降に開始する事業年よりCIFRSおよびCIFRS for SMEsを適用。	***
<p>* IFRS Application Around the World Jurisdictional Profile  ** Report on the Observance of Standards and Codes(ROSC) Accounting and Auditing  *** IFRS Application Around the World Jurisdictional Profile および Report on the Observance of Standards and Codes(ROSC)Accounting and Auditing</p>						

図表 3-2 先進国・開発途上国の会計技術移転のメカニズム



(注) → 先進国から途上国への援助・投資・関心・資金の流れなど  
 ← 途上国から先進国への要請・学習など

CNC：フランス国家会計審議会

FIDEF：仏語圏会計士連盟

会計技術協力：会計領域での技術援助（資金援助は除く）

図表 3-3 フランスのプラン・コンタブルと各国プラン・コンタブルの  
比較からみた会計技術移転の類型化

	発行年度	勘定組織表・ 勘定科目表	会計原則	評価原則	財務諸表 体系	移転の タイプ	備考
スペイン プラン・ヘネラル	1975年	○	N/A	N/A	N/A	H	*
ポルトガル プラン・オフィシエル	1973年	○	N/A	N/A	N/A	H	
ベルギー 標準ミニナム・ プラン・コンタブル	1978年	○	N/A	N/A	N/A	H	
ルーマニア	—	—	—	—	—	AT	***
ポーランド	—	統一勘定プラン (ソビエト型モデル)	—	—	—	AT	
チェコ	—	—	—	—	—	AT	
スロバキア	—	—	—	—	—	AT	
レバノン プラン・コンタブル	1981年	◎	◎	◎	◎	V	*
モロッコ プラン・コンタブル	—	◎	◎	◎	◎	V	
チュニジア プラン・コンタブル	1968年	◎	◎	◎	◎	V	
OCAM加盟国 プラン・コンタブル	1970年	◎	◎	◎	◎	V	
UDEAC加盟国 プラン・コンタブル	1980年	◎	◎	◎	◎	V	
ラオス プラン・コンタブル	1989年	◎	△	◎	◎	AT	**
ベトナム プラン・コンタブル	—	ソビエト型モデル	—	—	—	—	
カンボジア プラン・コンタブル	1993年	◎	—	◎	◎	AT	
プラン・コンタブルとの類似性：◎→高い、○→あり、△→会計コンベンションの説明有、—→不明 * 1957年プランとの比較による。 ** 1982年プランとの比較による。(1982年プラン・コンタブルは真実かつ公正な概念/Ture and Fair Viewが導入された)。 *** 1991年よりフランスのSCE導入。							

## 第Ⅱ部 会計基準の移転と浸透のダイナミクス



## 第Ⅱ部

### <第Ⅱ部要旨>

国境を超えて、なぜ同型の会計基準が新興国や開発途上国に存在しているのか、それは、どのような構図のもとで起こっているのか、というリサーチクエストに対して、第Ⅱ部では、新興国・開発途上国地域の事例研究にもとづいて考えていく。現実をしっかりと見ていくことが重要だからである。

第4章と第5章では、北部アフリカからモロッコを取り上げて、IFRS以前とIFRS適用以後の枠組みを説明する。第6章では、西部・中央部アフリカにおける会計基準の形成と発展を考察する。新興国や開発途上国は先進国や旧宗主国から影響を受けていたばかりではない。第7章と第8章では、新興国からの要請が契機となって、フランスの会計設計、アイディアの構築に影響を与えた例を取り上げる。第Ⅱ部では、各国会計制度の背後にある文化的要因にも触れ、多様性のなかに共通性を抽出していくという論証方法を採用。この試みのために、第7章では付加価値損益計算書の構造、第8章では勘定体系、フロー思考の移転として資金概念と資金計算書、に焦点を当てている。第9章では、フランスと新興国・開発途上国の間の交流を支えた例として、会計プロフェッションの役割に光を当てている。

## 第4章 フランス基準への調和とモロッコにおける企業会計改革

### 1. はじめに

フランスの企業会計制度は、商事会社法が基本法としてあり、会計実務ではプラン・コンタブル（以下、プラン・コンタブルと略記）が参照されていることはよく知られている（たとえば、青木、1965；中村、1969；中村、1976；野村編著、1981；斉藤、1988；野村、1990；吉岡、2005）。

受け入れの時期や適用の仕方は国によって多少違いはあるものの、プラン・コンタブルは国境を超えてフランス国外にも流布し利用されてきた。いわばフランス型会計制度の国際「移転」とみられる現象があることは、第3章で論じた。本章では、その国際移転の一例としてモロッコを取り上げる。

モロッコは国土の大半がフランス保護領であった時期が長く、地理的には地中海を挟んで欧州に最も隣接するイスラム国である。それ故、司法制度・行政制度はフランスを手本として整えられており、フランスの影響がみられる一方で、民族や社会倫理観は欧米と著しく異なる<sup>1</sup>。

本章では、モロッコの企業会計制度の発展をモロッコの企業会計制度関連法令の検討を中心に、フランス会計基準への調和化の視点から明らかにする<sup>2</sup>。

本章の問題意識は、「各国の会計制度の基底にはその国の社会的な価値観がある」という解釈はモロッコに当てはまるのかどうか。もし、両者を切り放して理解すべ

---

<sup>1</sup> モロッコの地誌について補足説明をしておく。モロッコ王国はアフリカ北西部、ジブラルタル海峡を挟んでスペイン対岸に位置している。現アラウィ王朝は1660年以来の歴史をもつ。ベルベル、イスラム、イベリアの文化を基底にしつつ、西ヨーロッパの影響を強く受けている。住民は主としてアラブ人（65%）とベルベル人（35%）とからなり、ベルベル人は3部族に分かれる。このほか、黒人系とヨーロッパ人が居住している。地中海と大西洋をつなぐ位置にあるため、古くから要塞地として注目された。19世紀にはイギリス、スペイン、フランス、ドイツから帝国主義的圧力を受け、最終的に1912年フェズ条約で国土の大半がフランス保護領となり、仏西条約で北部リフ地方はスペイン領となった。1923年の取り決めでタンジールは国際管理の自由港となった。植民地化に対する抵抗運動は、激しい攘夷運動となり、第二次世界大戦末期から独立運動が盛り上がり、1956年3月に独立協定が結ばれた。独立の翌年に国王はモハメッド5世を名乗り、国名をモロッコ王国と改めた。ハッサン2世は1962年に立憲君主制の憲法を施行したが、現在でも国王の権限は強化されている。

<sup>2</sup> モロッコ会計基準設定主体、財務省、会計士協会において行ったインタビュー調査である。インタビューの日時、目的は第3章の末尾に掲載している。

きというなら、それを正当化する論拠をどこに求めるべきか」という点にある。

会計制度はその国の文化・社会・歴史・経済のなかで培われ形成されるという主張は国際会計では概ね受け入れられている（Radebaugh, Gray & Black (2006) 他多数）。会計制度形成の基礎には、経済体制や政治体制が存在し、違いが影響するという認識は合意を得られるだろうが、先進工業国と開発途上国との経済関係や歴史的関係は、会計制度形成過程に対する文化的影響という視点を複雑にしているのではないだろうか。

そこで国際会計の通説が新興国を対象としたときに、どれくらい説明力があるのか意識をしつつ、以下の手順で上の問題意識を考察する。まず第2節でモロッコ経済社会を理解したうえで、第3節で企業会計制度を概略し、フランスの影響を説明する。モロッコは、いったんはフランスのプラン・コンタブルを受け入れるが、会計制度改革と呼び得る変化を経験し、自国基準であるモロッコ・プラン・コンタブルを誕生させた。このことは第4節で詳解する。その結果、モロッコはわれわれが通常想像するのとは対照的に現代的な制度をもつに至った。したがって、会計制度の形成と社会的な価値観の関係性を検討するために、会計改革時のモロッコを観察対象として選択するのは適切と考える。会計制度改革に際しては、歴史的・経済的制約、時には社会的制約が残っていたはずであるからである。

## 2. 会計制度をとりまく経済環境

本節では、モロッコ社会の特徴と経済環境について述べる。

モロッコは王国である。国政の最高権威は国王であり、君臨のみならず直接統治を行う。首相、閣僚、公務員、裁判官、軍幹部の任命・罷免権、議会の解散権をもつ。王朝が長く続いた結果、本来ならば政党の役割である採決や法案作成において国王が卓越した権力を行使している。当然ながら、近年の会計制度改革に関連する法律もすべて王令（ダイール；dahir）によって公布されている。王令は官報に収められ、イスラム暦および西暦で表示される。国王は国教のイスラム教では、信徒の長であり、最高権威者である。外交では、議会に諮ることなく、条約に調印、批准できる。

国際関係では、モロッコは1975年から旧スペイン領西サハラを占領し、その領有権を主張するため社会資本整備と駐留軍に巨額の資金を投入している。その膨大

な戦費と不況のために財政は逼迫している。1984年には、西サハラ領有問題でアフリカ統一機構を脱退し（2016年に再加盟）、そのためか第三世界では孤立していると言われる。一方で親西欧である。この傾向は後述する会計制度にも窺える。

モロッコは温和な気候と肥よくな土地に恵まれた農業国である。農業・漁業は就業者人口の4割近く占め、オリーブ、オレンジは主要な輸出品である。しかし、国内総生産は毎年低下している。漁業は大西洋岸沖が世界でも有数の漁場であるため、1970年代から外国と提携した近代漁業が急速に発達し、生産高も伸びている（Ministère du Plan, 1988, p.107）。日本では、松茸、養殖マグロが産品として知られている。

鉱物資源は豊富で、特に燐鉱石は、確認埋蔵量世界第1位で75%を占めると見積られている。鉱石は直接欧州諸国に送られる。伝統的に開発途上国が欧州にとって一次産品供給地域であり、工業品供給地域ではないため<sup>3</sup>、モロッコの場合も国内加工率の低さが弱点として指摘できるだろう。貿易収支は独立以来入超で、1975年以後赤字幅は急速に拡大している（Ministère du Plan, 1988, p.220）。財政赤字は観光収入、海外出稼ぎ労働者からの送金、外国援助・借款で補っているが、国際収支の悪化は深刻化しており、その結果、以下でみていくように世界銀行の指導を受けるに至っている<sup>4</sup>。

その具体的影響であり、企業会計制度に関連するのは、脱モロッコ化政策（De-Moroccanization）とそれに伴う国営企業の民営化であろう。脱モロッコ化政策とは、1973年に制定されたと言われるモロッコ化を目的とする法律の適用デクレ（décret）が1990年1月に解除されたことであり、それによって、モロッコ人（外国人の場合は一定割合の所有）しか認められなかったモロッコ企業の所有が解禁されるようになった。ワイン・飲料、タバコ、建設、不動産、金融、保険、鉄鋼製品、森林伐採、缶詰、畜産、繊維販売、化学製品、公告などの37産業に属する企業が対象である（Price Waterhouse, 1991, pp.12-13, p.137）。

脱モロッコ化政策と並行して、700あるモロッコ企業のうち300社の民営化が決定された（Price Waterhouse, 1991, p.12）。将来は、PTT（郵便・電話局）、モロ

---

<sup>3</sup> Hewitt, A. & Stevens, C., 平田訳(1991, 349-363頁)。

<sup>4</sup> 経済状況についての理解は、経済計画省において行ったインタビューに依拠している。

ツコ航空、国有鉄道、国立電力公社を含む基幹企業を除いて民営化を進める方針だ  
 そうである<sup>5</sup>。既に、スイス、フランスなどの欧州企業およびモロッコ国籍の株主  
 が旧国営企業を購入したとのことである。モロッコ産業界では、経済の自由化もし  
 くは自由経済 (économie libérale) というスローガンで迎えられている脱モロッコ化  
 政策と国有企業の民営化は、経済的には、約 220 億U.S.ドル(国民総生産の 95.9%)  
 に上る対外債務を解消する目的が背後にあると説明される。

カサブランカには証券取引所が開設されている。図表 5-1 は 1984 年から 1993  
 年、上場企業数、時価総額、出来高を示している。

図表 4-1 カサブランカ証券取引所の取引状況

年	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
上場企業数 (カサブランカ証券取引所)	77	76	76	76	71	71	71	67	62	65
時価総額 (ディルハム)	2,251	2,450	2,430	2,782	3,604	5,043	7,768	12,449	16,975	25,689
(U.S.ドル)	236	255	279	357	446	621	966	1,528	1,876	2,662
出来高 (ディルハム)	140	126	81	71	268	133	512	428	601	4,633
(U.S.ドル)	16	13	9	9	33	16	62	49	70	498

(金額単位：百万ディルハム/U.S.ドル)

(注) International Finance Corporation (1994), *Emerging Stock Markets Factbook 1994*, p.240.

図表 4-1 が示すように、上場企業数は横ばいである。しかし時価総額は 1989 年  
 以降毎年 36%から 54%の伸び率で、証券市場の活発度を示す株式出来高も 1984 年  
 以降順調に伸びる傾向にある。特に 1990 年と 1993 年には、それぞれ前年度比 3.84  
 倍、7.7 倍であった。このような株式市場の整備が、脱モロッコ政策と国営企業の  
 民営化を後押ししていると推測される。

モロッコでは、上場企業は財務諸表を公表しているが、先進国の水準からす  
 るとすこぶる貧弱な内容である。カサブランカ証券取引所で入手可能な上場企  
 業の財務諸表集 *Clés de la Bourse des Valeurs de Casablanca* には、上場企  
 業の要約貸借対照表が掲載され、本社所在地、資本金、額面価額、設立年、発  
 行株式数、会社目的、主幹事、決算監査人氏名、配当金額が記載されている。  
 ちなみに決算監査人の約半数は、フランスの監査法人であり、モロッコ人との

<sup>5</sup> モロッコ会計士協会におけるインタビューによる。

連名である。

### 3. 会計制度改革以前のモロッコ企業会計制度の概要とフランスの影響

上場企業の公表財務諸表にフランスの監査法人が記載されているように、モロッコの会計実務は、フランスとの交流において形成された側面がある。

1980年代後半から1990年に改訂重版された Price Waterhouse の調査書によれば、「モロッコには遵守すべき会計原則も、会計書類の様式および内容についての特定の要求もなく、会計に関する法律も存在しない」と解説されている。しかし「税務申告書の作成はモロッコの会計実務に調和するよう要求される」と補足している (Price Waterhouse, 1991, pp.60-61)。ここにいう「モロッコの会計実務との調和」とは、具体的には、フランスの1957年版プラン・コンタブル・ジェネラルに準拠することを意味し、10進法分類された勘定組織案、貸借対照表勘定、損益計算書勘定、原価計算のための特別勘定、用語の定義および解説、評価原則、会計書類の様式を内容とする。

このように、長い間フランスの知識が流入し、会計計算と納税においてフランス型の会計システムが機能していたことは国家会計審議会委員とのインタビューからも確認した。つまり、会計基準設定主体が自国の会計基準を開発する前から、言い換えればモロッコ固有の会計基準が存在しなかったときから、税務当局はフランスの1947年プラン、1957年プランを「参照すべき標準的なモデル」として採用していた。法制度上の裏付けはなく、フランスの制度が流入していたと理解できよう。そして、法制度の整備は、会計制度改革が始まる1992年まで待たねばならなかった。

では、モロッコ経済社会には会計制度を形成をするような会計慣習はあったのか。モロッコではアラブ人とベルベル人が社会を形成している。彼らは部族、一門への忠誠心が強く、そのためかビジネスでも家族制的経営が支配的で、財務的・道徳的な義務関係によって部族・一門の関係を結び付ける。また国教のイスラム教では、すべてアラーの意思によって決められると言われ、将来の計画や統制を重視する意識は希薄である。このような、伝統的にモロッコ社会に浸透している考え方は、財務行動においてはマイナスに働く。

2つ例を示そう。Hagigi, M. and Williams, P.A.(1993, pp.70-72)は、予算や

将来計画の必要性は西側先進国が理解するようには捉えられない、と指摘する。つまり、財務における将来志向は、広く浸透しているとは考えられないのである。また棚卸資産評価に後入先出法は認められない（Price Waterhouse, 1991, p.61）。要するに、過去の長い歴史を大切にすることが、現在については短期的にみる傾向が強く、将来の見通しや計画を現在の行動に引き寄せる思考はあまりないと推察される。後入先出法は、理論的に、棚卸資産の払い出しに際し、一般に物価変動の影響を排除する会計処理であるが、その効果は考慮されていない。後入先出法が容認されない理由は、会計基準に説明されておらず、不明である。おそらくフランスでそれが採用されていないことに従ったと推測される。もしこの推論が妥当ならば、モロッコの経済実態からすれば、後入先出法の採用が望ましいにもかかわらず、実情とは乖離して制度のみ、すなわち、後入先出法を適用しないという会計判断がフランスから「移転」されたといえる例である。

モロッコ社会は伝統的に家族制的かつ温情主義的な特徴をもち、また近代的な経営にはほど遠い。当然、モロッコの伝統的な経済社会のなかには近代的な会計制度が育つ土壌が乏しく、商人のなかには、費用、収益の概念を十分理解していないものもいる。会計期間についても12ヶ月とは限らない。1年を超えて会計帳簿を記録しているときには、税務申告書は、別途12ヶ月で決算するよう要求される（Price Waterhouse, 1991, p.74）。

このように1980年代までのモロッコ経済社会には、固有の会計慣習が培われる環境はなかった。いわば規制当局から「与えられた」フランス・プランを経済社会が採用し「順応」した時期であったと結論できる。

#### 4. 会計制度改革に関する2つの王令

冒頭で述べたように、1980年代後半から1990年代にかけて、モロッコでは会計制度改革と呼びうる、緩慢ではあるがいくつかの動きがあった。本節では、そのなかから会計標準化に関連する2つの法律を検討する。会計標準化とは、フランスでは会計規則の開発、作成を意味するが、開発途上国では、広く一般に会計に関する考え方を普及させることである。

さて、ひとつめの会計規制は一般事業会社の経理に関わる法律である。1992

年 12 月 25 日適用王令 (Dahir no.1-92-138 du jourmada II 1413/25 décembre 1992) で、26 条から構成される (*Bulletin Officiel du Maroc*, pp.623-625)。この王令がフランスの会計専門誌で「会計法 (loi comptable)」と表現されるのは、商人の会計記録の義務に関する法律 (no.9-88) を伴うからであろう。内容からすれば、本王令およびそれにもとづく商人の会計記録の義務に関する法律は、既に 1986 年に公表されていたモロッコ・プラン (CGNC) <sup>6</sup>の権威付けと普及を目的として公布されたと判断できる。モロッコ・プランそれ自体は法律ではないので、産業界に広く周知させるためには法的な裏付けを与える必要があったからであろう。

モロッコ・プランの基準化から適用王令が公布されるまでにかなり期間があるように、開発作業に時間がかかるのはモロッコでは珍しくない。ちなみにこの間に新制度の基本理念を説明した普及版が出版されたし、適用王令に先駆けて 1990 年 11 月に国立エネルギー・科学・原子力技術センター、国立電力公社、鉱物研究所、王立燐鉱物公社への適用省令が大蔵省およびエネルギー省の合同で公布されている <sup>7</sup>。会計標準化の順序は公営業が先にあり、ついで民間企業があるといえる。

もうひとつは、会計専門家および専門会計士協会設立に関する 1993 年 1 月 8 日王令 (Dahir no.1-92-139 du rejev 1413/8 janvier 1993) である (*Bulletin Officiel du Maroc*, no.4188, pp.36-46)。この 2 つの王令が改革に際してモロッコの企業会計制度上の骨格を形成している。

以下では、1992 年 12 月 25 日適用王令と 1993 年 1 月 8 日王令の概要をみてゆく。上述したように、前者はモロッコ・プランを制定する法律なので、基礎原則を取り上げて検討する。

---

<sup>6</sup> 直訳すれば、「会計標準化一般法」となる。フランス語の Code には、法典、法令集、法規という意味の他、規範、作法、記号体系という意味がある。当該規定集が法規でないことを考慮すると、「会計標準化全書」という訳も可能かもしれない。本章では、モロッコ・プランと表記する。

<sup>7</sup> Arrêté conjoint du ministre des finances et du ministre de l'énergie et des mines no.1218-90 du 20 rebia II 1411(9 novembre 1990)、no.1219-90 du 20 rebia II 1411(9 novembre 1990)、no.1220-90 du 20 rebia II 1411(9 novembre 1990)および no.1221-90 du 20 rebia II 1411(9 novembre 1990)。



(1) 1992年12月25日適用王令

1992年12月25日適用王令は、次のような内容をもつ。まず、商人に対し会計帳簿の作成と、付属明細書を含む会計表の作成を命じている(第1条)。会計帳簿の種類としては、仕訳帳と総勘定元帳があり、勘定科目表(plan des comptes)にしたがって記録する(第2条および第3条)。すべての記録は少なくとも2つの勘定に、借方と貸方に同一の金額が記録されるが(第3条)、これは複式簿記にもとづいて帳簿を作成し、勘定科目表および勘定組織案に掲載された項目によって標準化した記録を商人に促すものである。年間の売上高が750万ディルハム(1ディルハム=0.60フランス・フラン<sup>8</sup>)を超える企業は本法を遵守する義務があり、企業の帳簿組織(organisation comptable)を表示する目的をもつ表を作成しなければならない(第4条)。また、会計期間は、12ヶ月と明示されている(第7条)。期末には、会計記録および仕訳帳、総勘定元帳および棚卸帳から導かれる財産目録にもとづいて年次会計書類を作成しなければならない。年次会計書類には貸借対照表、損益計算書、経営残高表、資金計算書および補足情報表が含まれる(第9条)。財貨は、企業への流入の日に取得原価で記録され、無償で取得したときには、現在価値で、製造された財貨は製造原価で記録される(第14条)。会計書類はディルハムで記録される。会計書類および証憑書類は10年間保存されねばならない(第22条)。税務当局は、本法に記載された形式をもたない会計記録および会計書類を却下することができる(第23条)。本法の施行に際し、商法典を形成するイスラム暦1331年ラマダン月9日(1913年8月12日)王令第10,11,12および13条は廃止される(第25条)。

(2) 基礎原則の内容とプランの編纂方針

この王令を遵守しつつ、会計担当者は日々の会計記録に際してモロッコ・プランを参照する。

会計基準設定主体において自国の会計基準書を整備する際して編纂委員のなかには、次のような意識があったようである。Pérochon, C. and Tabli, A., (1993, pp.7-8) および Chobani Idrissi, J.(1994, p.17)に要点を捉えた記述がある。モロッコは欧州に開かれているので、欧州各国でみられる調和化に向けての努力に遅れてはならない、そこで「国際的な」会計基準として、欧州理事会第4号指令および第7号指令、

---

<sup>8</sup> 本章では、ユーロ以前の状況を論じている。

フランス、レバノン、チュニジアおよび O.C.A.M.プラン、IAS (後に IFRS となる)、アフリカ会計審議会出版物、フランス国家会計審議会の各種出版物を参照・研究した、というものである。

モロッコ・プランは基礎原則と企業のプラン・コンタブルの 2 つから構成されている。図表 5-2 に簡潔に示しておく。

図表 4-2 モロッコ・プランの構成

名称	説明
基礎原則 (principe fondamentaux)	7つの原則
企業のプラン・コンタブル (Plan Comptable Général des Entreprise)	勘定科目表、評価原則 財務諸表様式

図表 4-2 で明らかなように、モロッコの会計制度を取り上げるときに、プラン・コンタブルというと、厳密には勘定科目表、評価原則、財務諸表様式の部分しか示さないことになり、つまり基礎原則を省略した呼び方になってしまう。もっともフランス語圏では、会計原則を指すかどうかに関わらず会計基準設定主体が作成した会計プランそのものを指してプラン・コンタブルという呼び方が定着しているので、通称としては誤りではない。

基礎原則は次の 7 つである (Conseil National de la Comptabilité, 出版年記載なし, pp.9-12)。第一の「経営継続性原則」は、企業が通常の経営活動を継続的に遂行するという視点から会計書類の作成を要請している (同原則第 1 項)。ここから第二、第三、第四の原則が導かれる (Chbani Idrissi, 1994, p.18)。第二の「会計処理方法継続性原則」は、各期間において同じ評価および表示規則 (règle) を採用して会計書類を作成することを要請する (同原則第 1 項) (Chbani Idrissi, 1994, p.18)。臨時的な場合を除いては、評価および表示の方法と規則の変更を認めていない。そのような場合には、財産、財政状態および成果に対する影響を、補足情報表において、明確にし、正当化するように求められている (同原則第 2 項)。第三の「歴史的原価の原則」は、「貨幣価値安定性原則」とも解釈される。これは、記録される会計項目の流入価値の不触性 (intangibilité) ないしは抽象性を表しており、貨幣価値の

名目性ないしは尺度性を会計原則に挿入するものと考えられる。貨幣購買力の考慮は、初期記録の時点では排除しなければならないと注意を喚起するものと、理解する。第四は、「会計期間の原則」であり、正式には「営業年度特定化原則」である。企業の経営期間は会計期間に区切ることができるので、費用と収益は会計期間の原則によって対応させる（同原則第1項）。第五の「慎重性の原則」によって、費用の増加と収益の減少を導く可能性ある現在の不確実性は、当該年度の成果の計算に考慮されねばならない（同原則第1項）。第六の「明瞭性原則」は、会計書類の借方項目と貸方項目の相殺を禁止する（同原則第1項）。この原則は「理解可能性原則」とも呼ばれる。この原則のなかで、会計書類の作成にあたっては、モロッコ・プランに合致するよう要請している（同原則第2項）。第七の「重要性の原則」は、企業財産の評価や決定に影響を与える重要な項目は、会計書類のなかで明らかにしなければならない（同原則第1項）ことを要請し、重要な項目とは会計書類の読者の意見を左右する可能性ある項目に関連する。

フランスの1982年プランは改訂に際して、次の諸原則を取り入れた。経営継続性の原則、会計期間の原則、貨幣価値安定性の原則、慎重性の原則、会計処理方法継続性の原則、重要性の原則、非相殺性の原則、誠実な概観の原則である。この8つの原則が、1983年調和化法によって、1978年7月25日欧州理事会採択の第4号指令を適用したことに関しては、先行研究が詳細に解説している（野村著, 1990, pp.215-226）。

モロッコとフランスの会計原則を比較しても、形式的に大きな差異は認められない。とはいえ、会計原則を実質化するための手続面に違いがあることに留意する必要がある。それは、フランスにはEU加盟国として欧州理事会指令の国内法化のための調和化法があった。一方、モロッコはEU加盟国ではないので<sup>9</sup>国内法化の手続きはない。よってモロッコは、フランスの1982年プランの調査研究を行い、その成果を自国の会計原則に反映させフランス・プランと調和するという過程を経て自国の会計制度を改訂したと考えられる。国際的な動向は、間接的に取り入れられたのである。

---

<sup>9</sup> EUからが包括的なパートナーシップである「前進的地位」を与えられている。また、フランス語圏会計士連盟（FIDEF）の一員である。FIDEFについては、第10章で取り上げている。

インタビューに際しモロッコ・プランの編纂委員は、モロッコの新制度は会計の国際的調和を考慮していると主張していた。El-Ajjaoui, L.(1991, pp.1-3)に従って、会計制度改革を、国際的な分脈のなかで会計標準化を行うこと、モロッコ企業が国際的な経済・財務取引に参加できるようにすること、という2つの基本方針と解釈すると、フランス型の会計基準を模範として、王令で法的権威を与え実質化することによってその目的を達成したといえる。

前節で明らかにしたようにモロッコ・プランが公表されるまで、モロッコでは、1957年プランにもとづく勘定組織案とそこから導かれる財務諸表様式は普及していたが、会計原則の普及は緩慢であった。そこで、会計原則に相当する部分は「共通の会計言語」を構成する会計標準化の基礎原則と位置付け、「企業のプラン・コンタブル」を基礎原則の適用部分として分離したのであった（Chbani Idrissi, J.,1994, p.16）。

つまりモロッコ・プランは、それまでモロッコで普及していた勘定組織案型に会計原則型を統合している。新プランの作成にはモロッコ会計標準化委員会、専門会計士協会、経済官僚（経済計画担当官）が力を結集した。このためか、編纂委員の間には、プランはフランスからの借り物でなく、モロッコ人によって作成された、モロッコ固有の会計基準という自負が強い<sup>10</sup>。

しかし、モロッコ人の認識はともかく、発展の経緯を踏まえると、モロッコ・プランがフランス・プランを踏襲していることは明白である。また、長年にわたるフランスの会計専門機関との人的交流、情報交換の積み重ねの成果であり<sup>11</sup>、「会計法」と呼ばれる1992年適用王令とともにモロッコ会計制度の枠組みがフランス型会計制度に由来しているのは否定のしようのない事実である。その傍証として、モロッコ・プランにImage fidèle（英語の true and fair viewに相当する）は無批判

---

<sup>10</sup> アルメシャット氏とのインタビューによる。

<sup>11</sup> それは次の事実からも確認できる。1980年代初頭から大蔵官僚および会計士からなるフランス・モロッコ共同委員会において人的交換・情報交換がなされてきた。この委員会はフランス側の開発途上国に対する援助の一環として、会計技術協力の範囲で遂行されており、モロッコにおける会計上のインフラ整備の一端を担う。例えば、1986年のモロッコ会計標準化委員会の創設にあたり、フランス大蔵省は協力・指導を行った。その様子はフランス国家会計審議会でも報告され、常にモロッコの情報が公開される仕組みになっている。また、モロッコの会計専門家はフランスで出版される会計専門誌によって最新動向を理解し両国の関係は緊密である。詳しくは、拙稿(1995b)pp.82-82を参照されたい。

のまま採用されたことが指摘できる。モロッコの会計制度が欧州の会計制度と調和するためには、この概念は不可欠であった。すなわち、会計制度改革においてモロッコの会計実務もアングロ・サクソン型の会計も十分に研究されないまま、結局はフランスという「親」の会計制度に接近することで国際的な調和を達成したといえるのではなかろうか。

### (3) 1993年1月8日王令と専門会計士協会設立に向けての障害

モロッコの会計改革を理解するうえで、もうひとつ重要な王令がある。専門会計士協会に関連する1993年1月8日王令である。本王令では、専門会計士とは企業の会計の監査および評価を業務として行う能力をもつものと規定され、貸借対照表、損益計算書および会計・財務に関する諸表を作成するとされる(第1条)。専門会計士は任務を遂行するために、現行法および規則を遵守し、職務に認められた方法を用いる(第2条)。専門会計士協会に所属しないものは、専門会計士として職務を遂行することはできない(第3条)。国家資格をもつか、あるいは外国の会計士資格をもつが、専門会計士協会に所属しないものは、「専門会計士資格者 (*titulaire du diplôme d'expert comptable*)」という名称を用い、必ず資格を交付した協会を示すことが要請される。

このように、専門会計士職の定義と職務の基本的な内容を王令で定めるのは、次のような事情がある。

モロッコには1994年3月現在、法規定との対応はともかく、実質的には3つの会計士団体が存在する。専門会計士協会 (*Ordre des experts-comptables*)、専門会計士団体 (*Compagnie des experts-comptables*)、モロッコ会計士資格者協会 (*Association Marocaine des experts-comptables*) である。専門会計士協会は世界銀行の指導によって法律で公式に認められる予定であった。つまり、後二者を吸収、統合する団体と目されていた。

背景について補足しておく。1975年から1980年にかけてリセ (*lycée*) を卒業したというだけで開業する無資格の「自称」会計士が増加したので、会計に関する何らかの資格 (必ずしも専門会計士資格とは限らない) をもつ専門家を社会的に明確にするため1982年にモロッコ会計士資格者協会を設立した。この協会はモロッコの国内法で承認されていなかった。専門会計士協会会長は、専門会計士

団体およびモロッコ会計士資格者協会を、将来、専門会計協会に統合し、発展的に解消させたい意向をもっているが、過去 10 年間に、上記 3 団体を設立するのに生じた社会的反発を考慮すると早急に実行するのは困難と悲観的にみている<sup>12</sup>。

専門会計士協会が公式に承認されるに伴い、会計担当者 (comptable) を次の 3 種類に明確化する計画が考えられている<sup>13</sup>。それは学歴および実務経験によって、①専門会計士 (Diplôme des Expertise Comptable Supérieure:DECS)、②認許会計士 (Comptable agréée)、③会計担当者に分けられる。①は専門会計士試験に合格するか経済学博士を有し、バカロレア修了後 4 年経過 (したがって大学もしくはグランゼコール、もしくは同等の高等教育機関を修了することになる) および 12 年の実務経験を有すること、②は会計士という肩書きは与えられるが、それは資格 (ディプロム) ではなく、バカロレア修了後 2 年経過し (日本でいうと教養修了)、5 年の実務経験を有することが要求され、③は①および②に該当しない会計担当者である。監査は①の資格をもつものによって行われる。こういった点については現時点では未だ公開された文書で確認できなかったが、会計士協会会長から非公式に説明を得た。

## 5. 本章の要約とまとめ

以上の考察から明らかなように、モロッコ・プラン適用のための 1992 年 12 月 25 日適用王令および基礎原則は、先進国の水準と比較して全く遜色がない。会計制度のなかにモロッコの慣習や文化的影響を発見することはできなかった。一方、会計専門家および専門会計士協会設立に関する 1993 年 1 月 8 日王令成立の背景には、協会設立に社会的制約を伴うことが確認できた。こうした背景があるからこそ世界銀行から監査の質を高めるよう指導されたと推測される。

会計制度改革は、脱モロッコ化政策を背景にした経済・行政制度の近代化であり、海外資本を受け入れるための条件として遂行された。膨れ上がった累積債務と高い失業率、物価上昇率があるために、世界銀行、国際通貨基金がモロッコ経済を監督・指導する必要性を認識し、1980 年代初頭から政府が税制改革、為替制度、会計法

---

<sup>12</sup> ベンムッサ氏とのインタビューによる。

<sup>13</sup> ベンムッサ氏とのインタビューによる。

規を含む一連の改革作業をしてきたことの帰結ともいえる。会計基準設定主体は、海外から企業誘致するために法令を中心とする企業誘致環境の必要性を理解したと考えられる。

1986年から1990年代半ばまでにモロッコ会計界で起こったことは、静かな君主制だった王国が<sup>14</sup>、外からの経済的な調和化力学によって経済社会に変革を促されたといえよう。そして、変革は必然であった。元来、法的統制が強いモロッコで、会計制度改革は概ね受け入れられた。フランスの1957年プランが浸透していたモロッコ会計実務界では、新しいモロッコ・プランを手にしたときも、自らの価値規準に照らして矛盾しなかったに違いない。それゆえ、新制度の意義を認め、その目的に合致するよう新しい会計思考を徐々に「受容」していったと考える。1957年プランを利用していた時期は、フランス・プランを遵守することそのものが目的化していた、いわば「順応」の時期であった。モロッコにおける会計制度改革は、まさに「順応」から「受容」の過程にあった。穏やかに起こった変化は、長い間他の選択肢を取り入れないままに、フランスから「移転」された会計制度を「継受」しそれに「順応」してきた基底の上に築かれている。要するにモロッコの企業会計制度は、独自の文化・社会の価値観を切り放して土着性から解放された西歐的・国際的なシステムに帰着したといえる。

本章では、会計制度改革をめぐる会計制度の整備について詳解した。2000年以前であり、欧米各国がIASによる会計制度の調和化を目指していた時期である。第5章では、2005年以降の展開をIFRS導入とその影響に焦点を当てて考察する。

#### 参考文献

Banque Centrale Populaire. (1993). Perspectives Economiques, *Revue Semestrielle Credit Populaire du Maroc*, no.1, 1er semestre.

Bulletin Officiel du Maroc, no.4183 bis-5 rejev 1413(30-12-92), 623-625.  
Retrieved from [http://www.sgg.gov.ma/BO/fr/1992/bo\\_4183-bis\\_fr.pdf](http://www.sgg.gov.ma/BO/fr/1992/bo_4183-bis_fr.pdf)

Bulletin Officiel du Maroc, no.4188-II chaabane 1413(3-2-93), 36-46.

Chbani Idrissi, J. (1994). La Normalisation Comptable Marocaine, *Revue*

---

<sup>14</sup>会計制度改革の背景について尋ねたときの、アルメシャット氏の言葉である。

- Française de Comptabilité*, 253. 16-20.
- Conseil National de la Comptabilité, Royaume du Maroc. (n.d.). *Le Plan Comptable Général des Entreprises, Présentation Générale*.
- El-Hajaoui, L. (1991). *Les Etats de Synthèse du Plan Comptable Marocain et la Quatrième Directive Communautaire*. Unpublished manuscript.
- Hagigi, M. & Williams, P. A. (1993). Accounting, Economic and Environmental Influences on Financial Reporting Practices in Third World Countries: The Case of Morocco, *Research in Third World Accounting*, 2, 67-84.
- International Finance Corporation. (1994). *Emerging Stock Markets Factbook 1994*, Emerging Markets Data Base, Central Capital Markets Department.
- Ministère du Plan, Royaume du Maroc. (1988, May). *Comptes et Agrégats de la Nation (1980-1985)*.
- Perochon, C. & Talbi, A. (1993). *Pour comprendre et utiliser le plan comptable marocain*. Paris, France: Foucher.
- Radebaugh, L. H., Gray, S. J. & Black, E. L. (2006). *International Accounting and Multinational Enterprise*, Wiley.
- 青木脩『フランス会計学』、実務会計社、1965年。
- 斉藤昭雄『フランス会計制度論—1982年版プラン・コンタブルの研究』、千倉書房、1988年。
- 中村宣一郎『近代フランス会計学』、中央経済社、1969年。
- 中村宣一郎『会計統一化政策』、ミネルヴァ書房、1976年。
- 野村健太郎『フランス企業会計』、中央経済社、1990年。
- 番場嘉一郎監修、野村健太郎編著『フランス会計論—プラン・コンタブル研究』、中央経済社、1981年。
- A.ヒューイト & C.スティーブンス(1991)「発展途上国へのインパクト」(平田章訳) 山澤逸平、平田章編著『先進諸国の産業調整と発展途上国』アジア経済研究所、第3部第7章所収、349-363頁。
- 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、2005年。



吉田寛「異なる社会・経済環境における会計文化－民族の会計とその発展・共生社会に向けて－」染谷恭次郎編著『会計学の国際的展開』、中央経済社、1989年。

小津稚加子(1995a)「フランス語圏における会計技術協力」『会計』森山書店、第147巻第2号、105-116頁。

小津稚加子(1995b)「フランス語圏における対外会計技術協力－1975年以降の国家会計審議会の活動を中心に－」静岡県立大学・経営情報学部学報『経営と情報』第7巻第1号、79-90頁。

\*インタビューの情報は、第1部第3章、注25に掲載している。

インタビュー後記：

インタビューの目的は、モロッコにおける会計制度の整備が、フランスとの公的協力（とりわけ会計技術協力）においてどのような進展を遂げてきたか実態を把握することにあった。先進国は途上国に自国と近似したシステムを導入することで、経済関連法制度を先進国と結びつけ影響力を維持し続ける。すなわち先進国と途上国との間の行政制度の統一化をはかることで、企業を取り巻く制度面での環境を類似させることを意図していると思われたが、受入国である途上国の反応はどうか。さらに、会計の国際的調和を考慮したときに、将来フランス語圏諸国はアングロ・サクソン流の思考を取り入れることになるので、その際どのように対応すると予想されるのか。インタビューは、上記の諸点に主眼を置きつつ、国際的な進展のなかでの将来の成り行きを探るという点を意識して行った。

筆者はこれまでフランスからの視点で研究を進めてきた。インタビューではフランスの影響を調査するため、フランスの会計実務家、大学関係者に加えて、モロッコの官庁エコノミスト（経済計画省）、専門会計士協会、モロッコ王立商業経営研究所、次世代の会計人（モロッコ王立商業経営研究所およびモハメッド5世大学）と意見交換を行った。

その過程で感じられたのは、モロッコ社会において国際的に開かれているということは英語圏の言葉を取り入れることを意味しており、会計も例外ではないこと、その一方でフランスから離れることが国際舞台から外れることを意味し、フランス

との歴史的関係や遺産と断絶して新しい行政制度を考えるのは困難と思われた。したがって、深入りした質問は敏感に回避されるふしもあった。フランスとの歴史的・社会的・経済的關係に依存した制約は政策上の対応の複雑さを示唆しているし、モロッコが採りうる選択肢を狭めていると思われた。

略語表記一覧：

CGNC (Code Général de Normalisation Comptable) : モロッコ・プラン・コンタブル

CNC (Conseil National de la Comptabilité) : 国家会計審議会

IFRS (International Financial Reporting Standards) : 国際財務報告基準

IAS (International Accounting Standards) : 国際会計基準

## 第5章 モロッコにおける会計基準の二分化 —国際会計基準（IFRS）採用と自国基準の再構築の課題—

### 1. はじめに

近年では先進国のみならず、中国、ブラジル、ロシア等、経済成長著しい新興国においても国際的な会計基準を適用する傾向にある。しかし、インセンティブはもちろんのこと、IFRSの適用範囲やエンドースメントの有無、エンフォースメントの実態など受け入れ方は詳細に説明されていない。また、新興国に高品質の会計基準を適用したとしても、実質的に機能していない現象はよく指摘される場所である（例えば、World BankのROSCシリーズ他、多数<sup>1)</sup>）。さらに、先んじてIFRSを受け入れた先進国で起こった議論のなかに、連結財務諸表にIFRSを適用した結果、個別基準へもIFRSの思考が浸透し始め、IFRSのもとで連単分離をどう考えるべきかというものがある。

本章では、新興国におけるIFRSへの対応と受け入れの1事例として、モロッコを調査し、上述した論点を考察する。新興経済圏においてどのようにIFRS適用が広がっているのか理解を深めることができる。

モロッコは、1956年に独立するまでフランスの保護領であったことが会計制度形成の淵源となっている。第4章で考察したように、IFRS以前の状況は、フランス会計原則であるプラン・コンタブル・ジェネラルへの「順応」の経緯が大きな影響を及ぼしている。歴史的経緯を踏まえると、モロッコの会計制度がフランス・モデルにもとづく税務目的の企業会計制度をもっていると仮定することに反論はないだろう。

このような状況を前提に、本章では、全体を通して、フランスの影響の連続性（どのようなかたちで残り）と非連続性（消えたのか）を確認する。さらに、IFRSの影響がどの範囲で現れているかを明確にする。一国（すなわち、フランスのプラン・コンタブル）の会計モデルを基礎とした会計制度（すなわち、モロッコの会計インフラ）にグローバル基準（すなわち、IFRS）をどのように

---

<sup>1)</sup> 外生基準の無機能化が発生する条件の普遍化を探求する研究は、徳賀(2019)を参照。

融合させ、自国の会計基準を再構築し機能させているか考察するのが本稿の目的である。EUに隣接する北部アフリカ地域の新興国の会計基準設定主体や企業がIFRSを介してグローバルな資本市場へどのように連携し、会計基準の無機能化現象を克服しようとしているか明らかにできると考える。

以下では、会計制度改革以降を追跡する。とくに、IFRS採用を決定した法規制を概観し（3節で詳述）、IFRS適用企業の代表事例としてモロッコ・テレコム・グループを取り上げる。さらに、モニタリングのメカニズムと連単分離の側面にも触れる。全体を通して、IFRS適用後もエンフォースメントに課題を残していることを指摘する。

#### （1）経済概況

まず、地誌、歴史については、第4章第1節の注に記したとおりである。ここでは、2002年以降の経済概況について説明する。地理的に隣接する欧州諸国とは、EUから包括的なパートナーシップである「前進的地位」を付与されており、関係を強化している。また、アフリカ北西部に位置するため、アラブ・イスラム諸国との関係に加え、アフリカ、地中海諸国の一員としてこれら地域との密接な関係を有している。

経済概況については、農業を基盤とし、漸進的に工業化を進めるという基本政策である。自由市場経済を採用している。経済のグローバル化に対応するため、経済の自由化、一部公営企業の民営化、海外投資誘致政策を推進し、外国企業の誘致に積極的である。非産油国ながら、地政学的優位性と、整備された社会インフラが存在する。2016年に、国連気候変動枠組条約第22回締約国会議（COP22）をホストし、今後、総発電力の52%を再生エネルギーで賄うとの目標を掲げるなど環境問題にも積極的に取り組んでいる。

#### （2）IFRS以前の状況

ここでは、第4章を要約する。モロッコの会計制度は王令（1992年12月25日適用王令）によって定められている。フランスのプラン・コンタブル型の会計基準であり、基礎原則と勘定組織案（簿記システムと勘定科目表）を特徴としている。税務目的である。形式的には、先進国の制度と比較して遜色がない。

会計制度のなかにモロッコの慣習や文化的影響を発見することはできなかった。

1990年代に、脱モロッコ化政策を背景にした経済・行政制度の近代化の一環として、そして外国資本を受け入れるための条件として会計制度改革が遂行された。膨れ上がった累積債務と高い失業率、物価上昇率があるために、世界銀行、国際通貨基金がモロッコ経済を監督・指導する必要性を認識し、1980年代初頭から政府が税制改革、為替制度、会計法規を含む一連の改革作業をしてきたことの帰結ともいえる。

## 2. IFRS 導入期の背景

フランスの1957年プランが浸透していたため、モロッコにおける会計制度改革は、フランス・モデルへの「順応」と「継受」の段階から自国基準として再構築し直し「ローカル化」させる過程にあることはすでに第4章で指摘した。

本章では、モロッコにおける会計基準の国際的な対応に焦点を当てることにより、新興経済圏の会計研究の一部を構成することを目的としている。具体的には、1957年のフランスのプラン・コンタブル受容という税務目的の会計原則と、2005年のIFRS導入によって意思決定有用性目的がどのように調和しているか検討する。つまり研究対象とする期間は、IFRS導入から直近までであり、この期間に公表された公文書、行政資料を検討材料とする<sup>2</sup>。

## 3. IFRS 採用

### (1) 証券取引委員会 (CDVM) 通達

2005年5月、モロッコの会計基準設定主体であるモロッコ国家会計審議会 (CNC) は、意見書第5号において、モロッコ上場企業の連結財務諸表の作成に、「権威ある会計基準」への準拠を明確に認めた。ここで、権威ある会計基準とは、モロッコ基準と国際的な会計基準であり、国際的な会計基準の例として

---

<sup>2</sup> 北部アフリカ地域におけるビジネスを支える会計や財務に関する日本語の論文は皆無に等しい。本章では、フランス語、英語で公表された調査報告書を活用している。

は IFRS と EU で採用された IFRS を挙げている。

前者、すなわちモロッコ基準は、新商法典 (loi No.15-95) ならびに株式会社に関する法律 (loi No.17-95) およびその他のすべての形態の会社に関する法律 (loi No.5-96) に規定されている。これら法規においては、会計書類が財務的な透明性を提供することが規定されている。

後者、すなわち IFRS に関しては、証券取引委員会 (CDVM) 通達によって示達されている。第 06/05 号、第 6 条において定められている。IFRS の受け入れを規定した重要な条文であるので、以下に訳出する。

#### 「第 6 条 連結基準

第 1 項 連結財務諸表は、現行のモロッコ法に定める法規 (la législation en vigueur) もしくは国際会計基準 (IAS/IFRS) に準拠して作成しなければならない。

第 2 項 発行者が国際会計基準 (IAS/IFRS) への移行表 (un passage progressif aux normes IAS/IFRS) を作成する場合、様式は事前に証券取引委員会によって承認されなければならない。  
国際会計基準に完全に準拠する場合、遅くとも 2007 年 12 月 31 日までに適用しなければならない。

第 3 項 外国の規制に準拠する外国の発行者は、連結財務諸表の作成に適用した会計方針を明確に記載し、モロッコ会計基準もしくは国際会計基準 (IAS/IFRS) と比較可能でなければならない。証券取引委員会は、連結財務諸表に生じた差異の影響について、作成者に質問する権限を有する。」

第 6 条第 1 項に規定するモロッコ法に定める法規とは、モロッコ会計基準である。つまり、モロッコでは上場企業の連結財務諸表にモロッコ会計基準と IFRS の選択適用を認めている。この通達は 2005 年 10 月に公布されており、

EUにおける上場企業の連結財務諸表へのIFRS適用が2005年1月以降であったのと同じ年である。

図表5-1は、IFRS適用に至るまでの法改正等をまとめている。2005年に、証券取引委員会と会計基準設定主体がカサブランカ証券取引所に上場する企業の連結財務諸表へのIFRSの任意適用を容認した。一般事業会社に次いで、2007年に中央銀行（マグレブ銀行）が金融機関への適用を認めた。

図表 5-1 IFRS 適用に至るまでの法改正等

公布年	法規等	備考
2004年	証券取引法（52-01号）の改訂	カサブランカ証券取引所に上場する企業（ただし、金融機関は除く）は、IFRSとモロッコ基準の選択適用とする。
2005年	通達第06/05号	証券取引委員会（CDVE）が公布。
2005年	意見書第5号	会計基準設定主体（CNC）が公布。
2007年	通達第56/G/2007号	中央銀行が公布。 金融機関へのIFRS適用。
2008年	カサブランカ証券取引所株式会社 のIFRS適用	モロッコ企業で最初にIFRSに準拠した財務諸表を公表。

EU域内企業へのIFRS適用に遅れることなく、段階的に、比較的順調にIFRS適用のための法整備が進んだとはいえ、モロッコにおけるIFRSの受け入れは、課題山積のなかでの対応であった。モロッコの会計プロフェッションや企業関係者は次のように指摘している。

「モロッコ基準とIFRSの差異に注意しなければならない。とりわけ、国内基準が税務目的であり、他方、IFRSは本質的に、投資家が企業間比較を容易にできるように設計されており、国際的な企業に適用するのと同じ基準をモロッコ企業に導入することになる。」（サウジアラビア系のファイナンシャル・サービス法人）

「IAS/IFRS の採用は、利益、負債、純資産の変動という点において、経済主体の認識を変化させるだろう。」(モロッコ公認会計士協会第一副会長)

「2002年に公表された〔モロッコの会計制度についての；著者注〕世界銀行の報告書は、キャッシュ・フローの機能不全について強調しており、財務諸表体系を全体的に改革する必要性を指摘している。」(大手監査法人社員、大学教授)

こうした関係者の受け止めは、IFRS の特徴、すなわち財務諸表の比較可能性、透明性を捉えたうえで、モロッコ会計基準との相違を指摘するものである。具体的には、企業が保有する資産・負債の評価に公正価値ならびに割引価値が適用されることを懸念している。次節後半で述べるように、モロッコ基準は、取得原価主義が強く、混合測定アプローチが入り込む余地が小さい。モロッコ固有といえ、当然ながら IFRS との差異が大きい。こうしたことから、Nodjiambaye(2006)は、IFRS の採用によって、財務諸表の作成者にとっては意識改革が必要になると言及している。

## (2) カサブランカ証券取引所に上場する企業の調査結果

では、実際に、どのような企業が IFRS を適用しているのか。

カサブランカ証券取引所<sup>3</sup>には、第1部市場、第2部市場、新興市場がある。2017年9月30日現在、75社が上場している<sup>4</sup>。

図表 6-2 は、カサブランカ証券取引所の取引状況を示している。時価総額が急速に成長している。しかし、図表 6-3 をみると、出来高は伸びていない。

---

<sup>3</sup> 1929年の設立であり、アフリカ大陸では南アフリカのヨハネスブルグ証券取引所に次いで2番目に開設された。

<sup>4</sup> 世界銀行の調査では、2001年の時価総額は、モロッコ王国の GDP の約 28% に達しており決して低くないという評価であった (World Bank, 2002, p.1)。

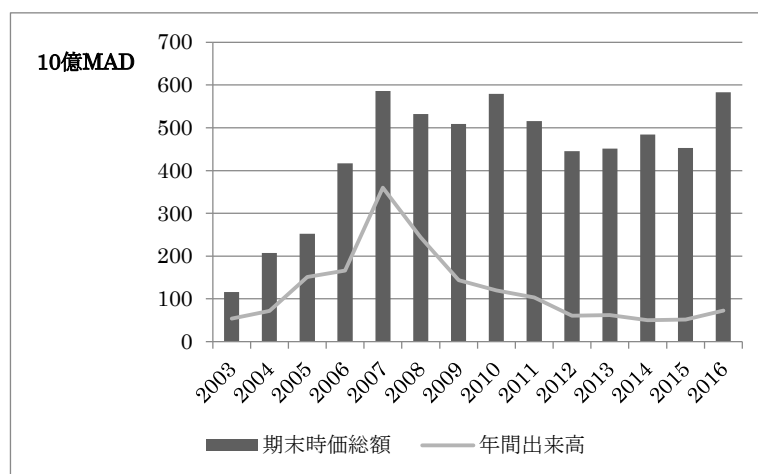


図表 5-2 カサブランカ証券取引所の取引状況（2003年から2016年）

		(金額単位:10億ディルハム)												
年	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
期末時価総額	116	207	252	417	586	532	509	579	516	445	451	484	453	583
年間出来高	54	72	151	166	360	244	144	120	103	61	62	50	52	73

出所: Casablanca Stock Exchange, "Annual Report"(2003 - 2016).

図表 5-3 カサブランカ証券取引所の時価総額と出来高



著者は、カサブランカ証券取引所に上場する企業すべてを対象として開示情報を検索した。しかし、アクセスのし易さにばらつきがあり、財務情報を完全な形で入手できない企業があった。また、モロッコ企業間で必ずしも比較可能な体裁になっていなかった。IFRSに準拠した貸借対照表、包括利益計算書、株主資本等変動計算書を報告していても、会計方針に記載がない企業もあった。

そこで、アフリカ・ビジネス・マガジンが公表するアフリカトップ企業 250社の中から、株式時価総額の大きい企業を選択することにした。その結果として、モロッコ・テレコム・グループ (Maroc Telecom Group)<sup>5</sup>を事例として検討する。

<sup>5</sup> モロッコ・テレコム・グループは、2014年の時価総額で、アフリカ企業のなかでは第13位であった。

### (3) モロッコ・テレコム・グループ (Maroc Telecom Group)

モロッコ・テレコムは、モロッコでは、旧社名Ittissalat Al Maghribの頭文字をとってIAMの名称で知られている。ユーロネクストおよびカサブランカ証券取引所に上場している。本社所在地は、ラバトにある。2012年まではフランスのVivendi社が53%所有し<sup>6</sup>、モロッコ政府が30%、その他株主が17%であった。しかし、2013年にUAE（アラブ首長国連邦）のEtisalat社<sup>7</sup>への売却が成立した。出資比率は、53.09%である。

図表5-4に示すように、モロッコ・テレコムは、Casamet社（モロッコ）を傘下にもつほか、グループ内に、Onatel社（ブルキナファソ）、Gabon Telecom社（ガボン）、Sotelma社（マリ）、Mauritel社（モーリシャス）などの発行済み株式の過半数を所有している。本社はモロッコの首都ラバトにありながら、サブ・サハラ地域から中央アフリカに至る情報通信会社を広域に統括している。

図表 5-4 モロッコ・テレコムのグループ構造

社名	取得年	持株比率	支配比率	会計処理
Compagnie Mauritanienne de Communication (CMC)	2004	80%	80%	全部連結
Mauritel	2004	41%	52%	全部連結
Onatel	2006	51%	51%	全部連結
Gabon Telecom	2007	51%	51%	全部連結
Casamet	2008	100%	100%	全部連結
Sotelma	2009	51%	51%	全部連結
Atlantique Telecom Côte d'Ivoire	2015	85%	85%	全部連結
Etisalat Bénin	2015	100%	100%	全部連結

<sup>6</sup> Etisalat Group(2016, p.15.)

<sup>7</sup> 本社はアブダビである。1976年に Emirats Telecommunication Corporationとして設立。1983年時点でUAE政府が60%所有している。現在、アブダビ証券取引所およびアイルランド証券取引所に上場している。Etisalat社はIFRSに準拠して連結財務諸表を作成している。

Atlantique Telecom Togo	2015	95 %	95%	全部連結
Atlantique Telecom Niger	2015	100 %	100%	全部連結
Atlantique Telecom Centrafrique	2015	100%	100%	全部連結
Atlantique Telecom Gabon	2015	0%	0%	全部連結
Prestige Telecom Côte d'Ivoire	2015	100%	100%	全部連結

(注1) Maroc Telecom, *Rapport Financier 2016*, 注記情報 p.7 および p.39 を参照して筆者作成。

(注2) Atlantique Telecom Gabon は、2016年7月29日から Atlantique Telecom Côte d'Ivoire の100%子会社。

(注3) Onatel は、アビジャン証券取引所に上場している。

会計方針には、次のような記述がある。

図表 5-5 モロッコ・テレコム・グループの連結財務諸表の会計方針 (抜粋)

(…) 次の諸表はモロッコ・テレコム・グループの連結財務データを示している。2014年、2015年、2016年3月31日現在における3期間の財務データは、国際的な基準である EU によって採用された IFRS に準拠して連結財務諸表を作成し、会計監査人によって監査されている。

このように、モロッコ・テレコム・グループの会計方針には「EU で採用された IFRS」という記述がある。アニュアル・レポートはフランス語で書かれ、モロッコの通貨ディルハムで表示されている。

この事例は「セカンダリー」、つまり本国もしくは第三国で一定期間すでに適正に開示された、と解釈することができる。仮にフランスや UAE における会計基準のエンフォースメントに関する法制度の整備状況が、モロッコと同等以上に実効されているならば、実効性確保のための特段の判断を本国で行わなくてもよい対象といえる。

モロッコ・テレコム<sup>1</sup>の所有関係も興味深い。同社の親会社である Etisalat 社とモロッコ政府の持株比率がそれぞれ 53%と 30%であるから、Etisalat 社の大株主である UAE 政府の持株は 31.8%、モロッコ政府は 30%となり、UAE 政府とモロッコ政府がほぼ拮抗して実質支配している。産油に依存する UAE 政府が北部アフリカを経由して情報通信セクターを急速に開拓する戦略が資本関係からみえてくる。

#### (4) 金融機関等の事例

第 1 部市場に上場している企業のうち、保険大手の AFMA 社は 2011 年から EU-IFRS に準拠した財務諸表を公表している。Addoha Douja Promotion 社(不動産)は 2012 年から、Saham Assurance 社(保険)は、2015 年から EU-IFRS に準拠している。同じく、Auto Hall 社(商社)は 2016 年から EU-IFRS を採用した。グループ関係の追跡が難しくすべてを明らかにできないのだが、第 1 部市場の多くは EU で採択された IFRS を採用する傾向にある。国際的な会計基準に準拠した理由の説明に、Auto Hall 社は「モロッコの会計基準設定主体の意見書第 5 号に従い…」、Saham Assurance 社は「証券取引委員会の通達に従い…」という表現を用いている。

ただし、金融機関は同じ傾向、つまり EU-IFRS を採用しているとは言い切れない。その例として、CIH Bank の会計方針を示す。

図表 5-6 CIH Bank の会計方針 (抜粋)

マグレブ銀行が 2007 年 8 月 10 日に公布した通達第 56/G/2007 号、とりわけ連結財務諸表に関する第 4 章第 2 条を適用して、当社の連結財務諸表は、IAS/IFRS に準拠して作成された。

連結財務諸表を作成し表示するために、CIHグループは、次の規定を適用する：

- ・ 2007 年 10 月 8 日付けで公表された金融機関プラン・コンタブル第 4 章に定める規定
- ・ 国際財務報告基準 (IFRS) および国際会計基準 (IAS) 、ならびにその付

## 表および適用ガイダンス

### ・ IFRIC および SIC が公表する解釈指針

このように、金融機関に対しては、中央銀行であるマグレブ銀行が2008年に通達公布を目標にして国内の金融機関にIFRS適用を指導し準備をしていたこともあり、CIH Bankは2013年に連結財務諸表にIFRSを適用した。モロッコ最大の商業銀行である、Attijariwafa Bank<sup>8</sup>もIFRSに準拠している。

本節で取り上げた企業の事例は興味深い事実も提供している。アニュアル・レポートに記述されている資本関係をたどっていくと、①政府保有の持株比率が一定程度あり、半官半民企業が主力である、②フランス、スペイン、アラブ資本が流入している、ことが分かった。このことから、いくつかの推測が可能になる。つまり、モロッコ企業に対する外国人保有率の上限規制は低く設定されていない、もしくは、モロッコ国内には投資資金は潤沢とはいえないのではないか。言い換えると、証券監督局や政府が証券市場を活性化してゆく方針をもち、可能な限り上限撤廃して外国人投資規制をしないようにしているのではないか。このような投資規制となる背景としては、既に外資が相当程度入っており外資規制をしたとしても実効性がないか、却って海外企業の直接投資を阻むだけになってしまうから、と考えられる。

#### 4. 会計基準設定とモニタリングの関係

前節では、2005年から2007年にかけて、IFRS導入のための法的な整備が進み、カサブランカ証券取引所に上場する主要企業は、一般事業会社はEU-IFRSを、商業銀行や投資銀行はIFRSにもとづいてグループ企業の財務報告をしていることが確認できた。

会計基準および監査基準の実効性について分析した世界銀行の調査報告(2002)は、モロッコの会計・監査基準は1990年から2000年にかけて劇的に発

---

<sup>8</sup> 2015年12月31日における株主構成は次のとおりである。Groupe SNI（フランス）が47.87%、モロッコ機関投資家が29.0%、サンタンデル銀行（スペイン）が5.26%、持株会2.63%、その他15.24%である。

展し、国際社会に参加できる水準になったと報告している。会計プロフェッションに関する法的フレームワークについては、適切であり、国際監査基準 (IAS) の影響を受けていると評価している。他方、監査の質の保証や継続的な会計教育について難点を指摘しており、会計基準のエンフォースメントについては厳しい評価をしている (World Bank, 2002, pp.2-7.)。

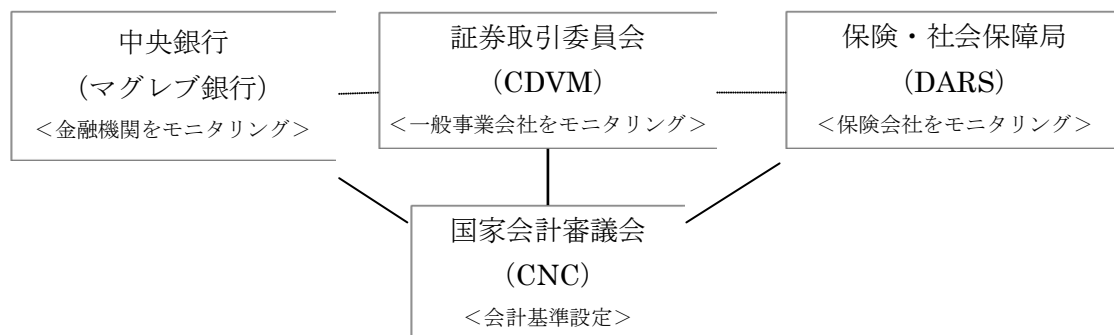
### (1) モニタリングの三極構造

では、会計基準の実効性を機能させるために、モロッコではどのようにモニタリングしているのだろうか。

世界銀行の調査報告(2002)の説明では、モロッコにおける財務情報のモニタリングは、中央銀行 (Bank Al-Maghrib)、保険・社会保障局 (DAPS)、証券取引委員会 (CDVM) が責任を負っている。それぞれ、金融機関、保険会社、上場企業を所管している。なかでも、中央銀行が実施する金融機関のモニタリングは他業種と比して優れていると評価されているが、保険・社会保障局は改善の余地があると指摘されている。

財務情報のモニタリングは3つの機関による縦割り構造になっている。その仕組みは図表 5-7 に表した。モロッコの会計基準設定主体である国家会計審議会は、モニタリングの構造や業種に関係なく基準設定をしており、2017年10月現在までで、企業会計原則、業種別プラン・コンタブル、意見書、会計規則を総計 38 作成、公表した。

図表 5-7 会計基準設定とモニタリングの三極構造



(注) World Bank(2002) にもとづき、筆者作成。

図表 5-8 モロッコ国家会計審議会が作成・公表したプラン・コンタブル

採択年	名称	領域
1986年	プラン・コンタブル・ジェネラル (C.G.N.C)	企業会計
1995年	集団投資スキーム (ファンド) のプラン・コンタブル	金融・証券
1995年	保険業のプラン・コンタブル	金融・証券
1999年	信用機関のプラン・コンタブル	金融・証券
1999年	連結財務諸表に関する法および会計処理方法プロジェクト	企業会計
1999年	貸借対照表項目の再評価	企業会計
2001年	政府のプラン・コンタブル	公会計
2001年	協同組合のプラン・コンタブル	非営利組織
2003年	協会のプラン・コンタブル	非営利組織
2005年	地方農業開発局のプラン・コンタブル	公会計
2005年	マイクロ・クレジット協会のプラン・コンタブル	金融・証券
2005年	協会のプラン・コンタブル (改訂)	非営利組織
2007年	政党のプラン・コンタブル	非営利組織
2007年	マグレブ銀行のプラン・コンタブル	金融・証券
2007年	証券会社のプラン・コンタブル	金融・証券
2007年	相互会社のプラン・コンタブル	金融・証券
2007年	銀行セクターに移行し IFRS を適用する信用機関のプラン・コンタブル	金融・証券
2008年	政府のプラン・コンタブル (改訂)	公会計
2015年	農業のプラン・コンタブル	農業

2015年	集団投資スキーム（ファンド）のプラン・コンタブル （改訂）	金融・証券
2017年	スポーツ協会が運営するサッカー・クラブのプラン・ コンタブル	非営利組 織

（注1）発行年と名称は、財務省のHPの公表にもとづく。領域は、筆者作成。

（注2）国家会計審議会が採択した会計基準を列挙した。意見書は除いている。

（注3）プラン・コンタブル・ジェネラル（C.G.N.C）は第1巻および第2巻からなる。

図表 6-8 から分かることは、次のことである。1986年に採択されたプラン・コンタブル（C.G.N.C）は企業会計の基礎的な基準となっており、一般指針である。このほかは、商業銀行、保険、クレジット、投資ファンドなど金融機関やノンバンクの会計処理に関する基準設定が多い。次いで、非営利組織、公会計、農業に注力されている。業種別であり、会計基準ごとのアプローチは採っていない。この結果は、カサブランカ証券取引所に上場する企業セクターの構成を反映している。

## （2）モロッコ会計基準の特徴

ここままで、IFRS適用が着実に進んでいることが明らかになった。続いて、冒頭で設定したもうひとつのリサーチクエスションである、IFRS導入以降、モロッコ会計基準にはどのような影響が生じたのか考察する。

この目的のために、本節では、モロッコ会計基準（プラン・コンタブル（C.G.N.C））における記述を考察し、キーワードの検索結果をみることによって、基本的な考え方を捉えたい。図表 6-9 は、キーワードにみるモロッコ会計基準の特徴である。評価原則と会計原則に焦点をあてた。公正価値に関する用語 *juste*（公正な）、*juste valeur*（公正価値）は皆無であり、「歴史的（*historique*）」原価、「歴史的」価値、「歴史的」アプローチなど、取得原価主義に関する用語が多く登場する。これに関連して、会計原則では、真実な概観、慎重性が随所



で言及されている<sup>9</sup>。

このことは、世界銀行の調査報告（2002）が、モロッコの基準は「慎重性の原則が尊重されている」と指摘したのと同じ結果となった。IFRS 導入後も、モロッコ会計基準において、原価・実現主義思考が連続していることが分かった。

図表 5-9 キーワードにみるモロッコ基準の特徴

評価原則のキーワード	件数	会計原則のキーワード	件数
juste（公正な）	0	prudence（慎重性）	16
juste valeur（公正価値）	0	tranceparance（透明性）	0
historique（歴史的）：以下、 内訳	14	comparabilité（比較可能性）	3
coût historique（歴史的 原価）	12	fiabilité（信頼性）	10
valeur historique（歴史的 価値）	1	image fidèle（真実な概観）	31
approche historique （歴史的アプローチ）	1	continuité（継続性）	15
dépréciation（減価、減価償 却）	115	exercice(l'exercice, ---d'exercice) （期間）	364
amortissement(s)（償却）	204		

繰り返し述べているように、モロッコはフランス・モデルを基礎にした自国基準をもっている。この国の会計プロフェッションの間で会計観がどのように醸成されてきたかは、丁寧な調査を積み重ねるしかない。ここでは、企業会計に取得原価主義が堅持されていること、その層に重なるように IFRS 適用がモロッコの財務諸表作成者に意識改革を促すと認識されていたことを指摘してお

<sup>9</sup> 減価、減価償却、償却、（会計）期間が多く、配分思考が強い。

こう。

現在、会計基準設定主体が、モロッコ公認会計士協会と共同で取り組んでいるプロジェクトのひとつに、「プラン・コンタブル (C.G.N.C) と IFRS のコンバージェンス」がある。「その目的は透明性を保証し、財務情報の品質を向上させること」という。連単分離が崩れるとは考えにくいだが、長い時間をかけてモロッコのプラン・コンタブルにも変化の兆しが見えてくる可能性を含んでいる。

## 5. 本章の要約とまとめ

以上、モロッコでは、2005 年の CDVM 通達ならびに CNC 意見書第 5 号において、上場企業の連結財務諸表に IFRS とモロッコ基準の選択適用を容認し、IFRS を任意適用している。カサブランカ証券取引所上場企業の連結財務諸表には EU-IFRS または IFRS が容認されているので、フランスの規制当局や上場企業に同調する行動をとっている、と結論できる。

IFRS for SMEs についての議論、エンドースメントの有無についても、会計基準設定主体の内部の議論は確認できなかった。この点は課題である。エンフォースメントについては、カサブランカ証券取引所に上場開示する企業の連結財務諸表が、既に第三国で適正に開示されているならば、財務報告の品質と実効性は確保されるので、自国内で特段の手続きを行わなくてもよいと解釈できた。むしろこの事実をもってモロッコ王令と会計基準の実効性が高まっていると保証できるわけではないので、モロッコ国内でのエンフォースメントが不要であると結論できない。

前節での考察によって、モロッコ会計基準は評価基準に取得原価主義を採用しており、再評価の慣行はあるが公正価値の適用が限定的であることも明らかになった。金融機関を除く上場企業と国内企業に適用される会計基準の差異が、公正価値か、取得原価かという評価方法における埋め難い距離を生じさせている。そこで、以下では、評価基準にこのような差異が生じる背景、そして連結財務諸表に IFRS 適用を採る状況において、個別基準で取得原価主義をとることについて解釈をしていきたい。

まず、国内基準が取得原価であるのはプリミティブな会計基準にとどまって

いるとみえるかもしれないが、いくつかの解釈が可能である。ひとつは、単に公正価値が普及していない、制度として未だ改善の余地がある、もしくは現状の制度が最も実情に合っている、公正価値の適用範囲を広げたとして機能しにくいというものである。ここでは、現状の制度が堅持されるという立場から理由を掘り下げてみたい。

世界銀行の調査によれば、モロッコの経済構造は、政府系企業と大多数のファミリー・ビジネスに集積している。政府系企業は民営化の過程にある。家族経営の会社は中小規模である。このような企業規模によるグループ化は、上場企業の連結財務諸表には IFRS、ファミリー・ビジネスには国内基準という結びつきになりやすいだろうから、会計基準の二分化になりやすい。フランスの保護領時代から根付いた税務目的の会計慣行と中小規模家族経営とが結びついているのであれば、会計基準の受け入れ方に、IFRS の影響の兆候が見えていなくても不思議はない。連単分離も会計基準の二分化も産業構造を反映した必然的な結果と考えられる。

一方で、資金調達に関しては、大企業は非流通株式と外国資本、小企業はリテールバンクからの貸出に依存するという体質が、将来どのように変化していくか長期的な視点で観察する必要があるだろう。公表された企業情報から持ち合い関係を分析しようにも容易ではなかった。これに関連して、2002 年の時点において世界銀行の調査は、モロッコ企業の IAS 第 24 号「関係当事者についての開示」が不透明と指摘していたが、改善のペースが緩慢なのであろう。

本章で取り上げた企業の財務諸表は、すべて 3 大国際監査法人の監査を受けている。IFRS は原則主義であり、これに対してモロッコ会計基準は会計原則・勘定組織案型で細則主義の特徴をもっている。3 大監査法人の IFRS に関する解釈が、カサブランカ証券取引所に上場する連結財務諸表の作成に事実上影響を与えている可能性がある。このことは、IFRS の原則主義に起因するコストが存在しているとしても、「IFRS の解釈に関する適用コスト」を会計基準設定主体も財務省も負担していない、つまり自ら生じさせていないということでもある。

本章で明らかにしたように、モロッコにおける会計基準の二分化は、金融・証券セクターと中小規模のファミリー・ビジネスという産業構造を反映してい

る。会計基準の二分化は、会計観の齟齬や自国基準の堅持や基準開発の遅れとはいえそうにない。むしろフランス・モデルという深い層に重なるようにEU-IFRSモデルを取り入れる層があり、その間を埋めるようにモロッコ基準が存在している、といえる<sup>10</sup>。むしろ、これは非グローバル層新興国の諸相であり、非中心のケースである。

---

<sup>10</sup> 連結、個別ともにフランス・EUモデルと同型となっているのは、形式的な同型性である。異同性は別の調査方法、たとえば、フィールドワークを用いた人類学的アプローチがある。

## 参考文献

- Benchemisi, M., Gielen, F. & Zubaidur. M. (2002). *Report On The Observance Of Standards And Codes (ROSC): Kingdom of Morocco (Morocco)*, Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/309561468773977905/Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-Kingdom-of-Morocco>
- Bourse de Casablanca  
(<http://www.casablanca-bourse.com/bourseweb/index.aspx>).
- CODE GENERAL DE LA NORMALISATION COMPTABLE. (1986). Royaume du Maroc, 1-241.
- Conseil Déontologie des Valeur Mobilières. (2005). *CIRCULAIRE N° 06/05, Relative à la publication et à la diffusion d'Informations financières par les personnes morales faisant appel public à l'épargne*, 13 octobre 2005, Royaume du Maroc. Retrieved from [http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire\\_n\\_06-05\\_informations\\_financieres.pdf](http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire_n_06-05_informations_financieres.pdf).
- Conseil Déontologie des Valeur Mobilières. (2005). Note de Presentation sur la circulaire n° 06 /05 relative à la publication et à la diffusion d'informations financières par les personnes morales faisant appel public à l'épargneRabat, le 13 octobre 2005, Royaume du Maroc. Retrieved from [http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire\\_n\\_06-05\\_informations\\_financieres.pdf](http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire_n_06-05_informations_financieres.pdf).
- Conseil National de la Comptabilité. (2005). Avis No.5, Ministère des Finance et de la Privatisation, Royaume du Maroc, le 26 mai 2005.
- Ford, N. (2017, May). Africa's Top 250 Companies, *African Business Magazine*, Retrieved from <http://africanbusinessmagazine.com/top-250-african-companies/top-250-african-companies-2017-recovery-proves-elusive-africas-major-stocks/>
- Ministère de l'Economie et des Finance, Royaume du Maroc.

(<https://www.finances.gov.ma/fr/sitepages/home.aspx>)

Nodjiambaye, M. (2006). Analyse du risque-crédit en introduisant les norms IFRS, *Memoire Online*. Retrieved from [http://www.memoireonline.com/04/10/3428/m\\_Analyse-du-risque-credit-e-n-introduisant-les-normes-ifrs9.html](http://www.memoireonline.com/04/10/3428/m_Analyse-du-risque-credit-e-n-introduisant-les-normes-ifrs9.html)

荻本洋子、杉浦萌子、奥見紗和子(2011)「アフリカの金融セクター（上）－アフリカ経済の現状と銀行業界」『知的資産創造』2011年10月号、野村総合研究所、74-87頁。

荻本洋子、杉浦萌子、山形浩生(2013)「アフリカの金融セクター（下）－アフリカ金融市場をどう活かすか」『知的資産創造』2013年4月号、野村総合研究所、54-67頁。

外務省、モロッコ王国基礎データ

<http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/morocco/data.html#section1>

木原裕子、合田策人、森本真輔、徳江朋美、荻本洋子(2011)「アフリカの金融セクター（中）－新しいバンキングサービスとノンバンクによる試み」『知的資産創造』2011年10月号、野村総合研究所、68-85頁。

徳賀芳弘(2019)「外生的会計基準の無機能化－ミャンマーについてのケース・スタディー」『ディスカッションペーパーシリーズ』、京都大学大学院経済学研究科、第2版（2019年2月）、No.J-18-002。

日本貿易振興機構(2015)『モロッコ税務・会計制度ハンドブック』。

松尾直彦(2009)「金融商品取引法における国際会計基準のエンフォースメント」『東京大学法科大学院ローレビュー』第4巻、1-10頁。

アニュアル・レポート：

AFMA. (2015). *Rapport Annuel 2015*. Retrieved from

<http://www.casablanca-bourse.com/BourseWeb/UserFiles/File/2016/Rapport%20Annuel%202015%20site%20oct.pdf#search=%27AFMA+maroc+rapport+annuel%27>

Attijariwafa Bank. (2016). *Rapport Annuel 2016*. Retrieved from

<http://www.attijariwafabank.com/Documents/Rapport%20annuel%202016>

.pdf

CIH Bank. (2015). *Communication financière 2015*. Retrieved from

[http://www.casablanca-bourse.com/Documents/CIH/fr/CIH\\_res\\_1S\\_fr.pdf](http://www.casablanca-bourse.com/Documents/CIH/fr/CIH_res_1S_fr.pdf)

Etisalat Group. (2016). *Annual Report 2016*. Retrieved from

<http://etisalat.com/en/system/docs/2016/Etisalat-AnnualReport2016-English.pdf>

Maroc Telecom. (2016). *Rapport Financier 2016*. Retrieved from

[http://www.iam.ma/Lists/TelechargementFinance/Attachments/957/Maroc%20Telecom\\_Rapport%20financier%202016\\_FR.pdf](http://www.iam.ma/Lists/TelechargementFinance/Attachments/957/Maroc%20Telecom_Rapport%20financier%202016_FR.pdf)

略語表記一覧：

CDVM (Conseil Déontologie des Valeur Mobilières)：証券取引委員会

CNC (Conseil National de la Comptabilité)：国家会計審議会

DAPS (Direction des Assurance et de la Prévoyance Sociales)：保険・社会保障局

EU-IFRS (International Financial Reporting Standards adopted in the EU)：EUで採用されたIFRS

IFRS (International Financial Reporting Standards)：国際財務報告基準

IAS (International Accounting Standards)：国際会計基準

## 第6章 OHADA（アフリカ商事法調和化機構）会計システムの形成過程

### —ユーロ・アフリカ・モデル構築の試み—

#### 1. はじめに

前章では、なぜ先進国と同型の会計基準が新興経済国に存在しているのかという問いかけに対して、モロッコの会計基準の二分化を考察した。本章では、「最良の」会計基準を新興経済国に導入、適用する局面を取り上げる。リサーチサイトとして、中央部・西部アフリカ諸国<sup>1</sup>の会計基準の形成過程に焦点をあてる。

中央部・西部アフリカ諸国に着目する理由を、段階的に示すと次の通りである。まず、欧米と比して金融危機の影響が相対的に軽微であったアフリカを、中国、インドに次いで魅力的な市場ととらえる向きがあること、次に、相対的に若年層が多いため、生活基盤を支えるインフラ需要が見込まれるなど、潜在成長力が大きいこと、最後に、西部アフリカのフランス語圏アフリカには、西部アフリカ地域証券取引所（BRVM）という広域地域証券取引所が設立されているからである<sup>2</sup>。国際会計の論点からは、広域地域証券取引所があるならば、当該地域において、上場企業が準拠する会計基準が、証券取引所所在国内で統一化される方向にあるのか、あるいは相互承認されているのか、そもそもアフリカの新興経済国における会計基準の発展過程はどのような経路をたどり、現在どれくらい国際会計基準（IFRS）と調和しているのか、という疑問が湧く。そこで、このような背景を踏まえ、本章では、中央部・西部アフリカ諸国の会計基準がいかに形成されてきたか歴史的にアプローチする。

50カ国を超えるアフリカの国々のなかで、サブサハラ（サハラ砂漠以南）の中央部・西部地域の諸国は、フランスを宗主国としていたため、フランス法域

---

<sup>1</sup> 国際連合の統計用標準国・地域コード（Standard Country or Area Codes for Statistical Use: UN M.29）に従い、中央部、西部という分類を使用している。

<sup>2</sup> アフリカ域内最大の証券取引所をもつ南アフリカやケニア、モロッコと西アフリカの取引所を統合する構想は、2016年に打ち出され、各国取引所が試験的な取り組みを進めることで合意している。日本経済新聞（2016年8月25日）「アフリカ諸国証取統合構想」。



の延長線上にある。しかも会計基準はフランスのプラン・コンタブル・ジェネラルを模範として設計された会計の枠組みが導入され、定着している。現在は、OHADA（アフリカ商事法調和化機構）という政府間組織によって、OHADA 会計システム（SYSCOHADA）が作成され、適用されている。詳しくは、第3節で述べる。

本章では、中央部・西部アフリカ諸国の会計基準を歴史的に考察し、直近の会計システムが形成されるまでに着目して、新興経済国が、先進国の「最良の」会計基準のどの部分に接近し、あるいは距離を置いたかを明らかにする。本書序章第2節で確認したように、OHADA 加盟国は、ビジネスのし易さ、とりわけ企業情報の透明性指数、株主のガバナンス指数、取締役責任指数において同水準の国々である。よって、OHADA 加盟国をひとまとまりの経済圏、商圈とみなして議論の対象と扱うのは妥当である。

次のような構成で議論を展開する。第2節で、OHADA 会計システム以前を取り上げ、フランスからの会計基準の流入と周辺地域への波及を整理する。第3節で、OHADA 会計システムの概要を考察する。第4節で、適用事例について述べる。第5節は、要約とまとめである。本章全体の考察を通して、フランスから受け入れ、EUに同調するように発展した会計基準が当該地域の財務報告インフラとして再構築され定着していることを明らかにする。

(1) アフリカへの株式投資残高と資金流入西部アフリカの地域証券取引所は、地域共同体である西部アフリカ経済通貨同盟（仏：UEMOA / 英：WAEMU）をベースにした広域証券取引所であり、他のアフリカの地域経済共同体には例がない。また、西部アフリカには、仏領アフリカ植民地通貨であるCFAフラン<sup>3</sup>が、現在も利用されており<sup>3</sup>、様々な地域組織が整備されている（林、2010）ことが分かっている。

---

<sup>3</sup> 1999年1月1日からユーロペッグしている。1ユーロ=655.957CFAフランに固定されている。西アフリカ諸国中央銀行と中部アフリカ諸国中央銀行が発行機関である。

図表 6-1 アフリカの主要諸国の株式投資残高

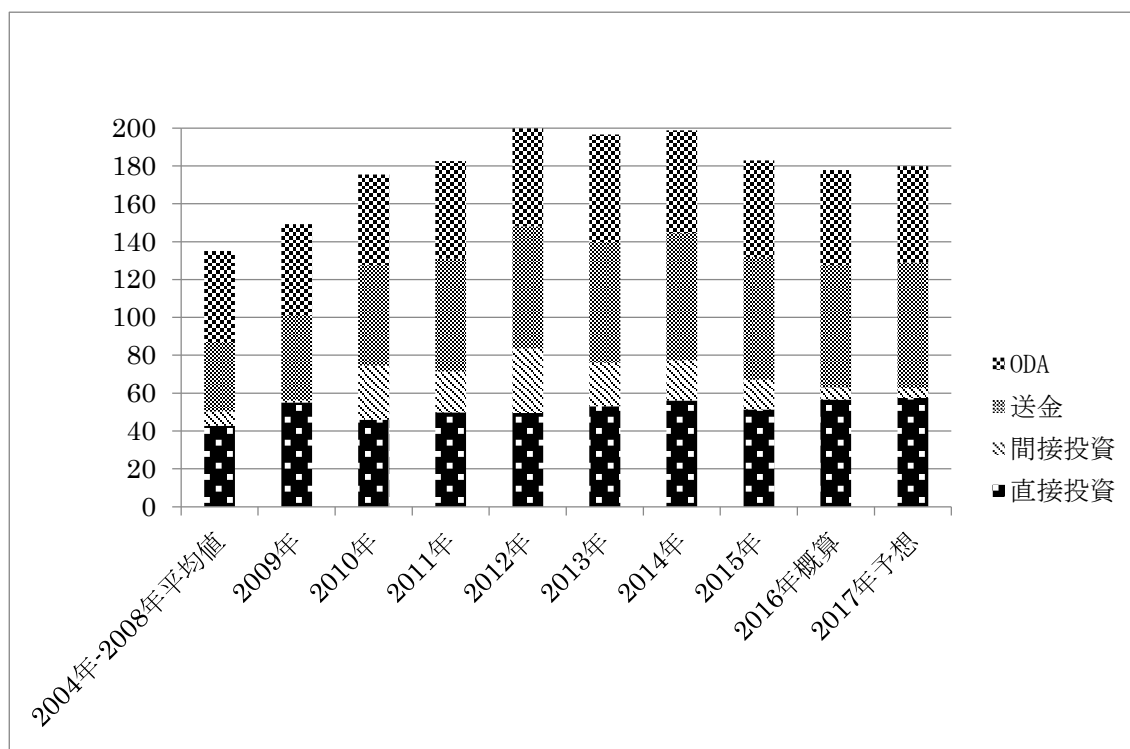
(単位：100 万ドル)

	2001年	2005年	2010年	2015年	2016年	2017年	成長率 (2001-2017)
南アフリカ	19,895	80,862	158,269	148,521	165,934	236,287	1088%
エジプト	1,214	8,216	25,551	8,800	10,421	29,802	2355%
ナイジェリア	370	1,170	3,991	9,623	7,665	19,597	5200%
CFA フラン圏	1,218	927	2,580	6,991	10,043	10,448	758%
モロッコ	1,364	2,185	4,127	8,395	8,525	8,529	525%
チュニジア	1,628	3,614	4,060	3,788	4,391	5,440	234%

(注) IMF Data, Coordinated Portfolio Investment Survey (Table 16) にもとづき著者作成。

さらに、図表 6-1 アフリカの主要諸国の株式投資残高 が示すように、2001 年を基準年として、2017 年における CFA フラン圏の名目成長率は 758% であり、ナイジェリア、エジプト、南アフリカに次ぐ水準で成長が有望視される。また、図表 6-2 アフリカへの資金流入 からは、送金と直接投資が高い比率を占める事実には変わりはないが、間接投資の変動がアフリカへの資金流入を大きく左右する要因となっていることが確認できる。

図表 6-2 アフリカへの資金流入  
(2004年から2017年: 単位 10億ドル)



(注) *African Economic Outlook* (2016-2017) にもとづき著者作成。

しかしながら、間接投資を受け入れるために必要条件となる会計基準の整備状況、なかんずく発行市場や流通市場において財務報告されるときに利用される会計基準の質の分析は十分でない。西部アフリカ広域地域証券取引所構想には、英語圏西アフリカ諸国などアフリカの他の地域も追随する動きがある(林、2010) という指摘がされている。これに鑑みると、広域証券取引所構想を下支えするアフリカ新興経済圏の会計基準を調査しておくことは、新興経済国の株式市場の発展を見通すうえで意義がある。

## (2) OHADA 構成国の概要

最初に、対象となっている諸国の概要を説明する。OHADA 構成国は、図表 6-3 のとおりである。2018 年現在、17 カ国である。

OHADA の根拠となる条約は、1993 年にモーリシャスの首都ポートルイスで締結され、2008 年にカナダ、ケベックで改正された。「アフリカ商事法の調和化に関する条約」は 1995 年に発行した。構成国の大半はフランス法系の諸国

であったが、2008年に改正された OHADA 条約第 42 条は、それまでフランス語のみであった公用語に、英語、スペイン語、ポルトガル語を加えている。文書は、フランス語で公表された場合に効力を有し、他の言語への翻訳に齟齬がある場合、フランス語が証拠となる（OHADA 条約 42 条後段参照）。よって、フランス語版が現実的には正本としての役割を果たしていると解釈できる。

図表 6-3 OHADA 構成国

構成国	ベナン、ブルキナファソ、カメルーン、中央アフリカ、コモロ・イスラム連邦共和国、コンゴ、コートジボワール、ガボン、ギニア、ギニアビサウ、赤道ギニア、マリ、ニジェール、セネガル、チャド、トーゴ、コンゴ（RDC）
公用語	フランス語、英語、スペイン語、ポルトガル語

OHADAは、経済危機とアフリカにおける急激な投資水準の下落に対する危機感を背景として設立された。域外の資金をアフリカに回帰させるため、アフリカ開発銀行が推進している。とくに立法および司法が不安定であると、投資家からの信頼性に答えることができないと認識された<sup>4</sup>。そこで、統一的な商事法を作成し、この地域における市場統合と法制度の統一を同時に実現しようという構想が生まれたのである。OHADAは、アフリカ大陸の西部から中央部に位置する諸国 17 カ国から構成されている。西部アフリカ地域証券取引所（BRVM）を設立した 8 カ国（ベナン、ブルキナファソ、コートジボワール、ギニアビサウ、マリ、ニジェール、セネガル、トーゴ）も、OHADA構成国に含まれており、統一法を共有している。

### (3) OHADA 統一法

OHADA 構成国が共有している統一法は、図表 6-4 のとおりである。1997 年から 2017 年までに 10 の法律が制定、採択されている。

<sup>4</sup> 「OHADA の歴史」を参照した。  
<http://www.ohada.org/index.php/en/ohada-in-a-nutshell/history>

図表 6-4 OHADA 統一法

法規の名称	採択年	改正および備考
統一商事通則法	1997年	2010年12月15日改正
統一商事会社法	1997年	2014年1月30日改正
統一担保法	1997年	2010年12月15日改正
統一倒産処理法	1998年	—
統一執行法	1998年	—
統一仲裁法	1999年	2015年9月10日改正
統一会計法	2000年	2017年1月26日改正
統一道路物品運送法	2003年	—
統一共同組織法	2010年	—
統一調停法	2017年	—

(注) Dobill, M. (2013, pp.23-24) および小塚、曾野 (2015、7頁) を参照した。最新改正については、<http://www.ohada.com/actes-uniformes.html> (2018年4月30日確認) を参照した。

ここで、会計領域に関するものは統一会計法 (Acte Uniforme relative au Droit Comptable et à l'information financière) であり、その目的は、企業会計と財務情報の調和化である。統一会計法の附則には、OHADA 会計システム (Système Comptable OHADA) が含まれている。

## 2. 企業会計基準のアフリカへの流入 —OHADA 会計システム以前—

最初に、OHADA 統一法ならびに OHADA 会計システム以前の状況を確認しておく。

### (1) アフリカにおける不完全な会計統一化とフランスの影響

国連多国籍企業センター、世界銀行、国際労働機関が 1989 年 9 月から 12 月

にかけて行った調査（調査対象国 45 カ国）によれば、1970 年代中頃から 1980 年代中頃にかけて、アフリカには会計基準を整備しようという機運があった。フランス語圏（フランス語を公用語に併用している諸国を含む）19 カ国のうち 13 カ国が、OCAM プラン・コンタブルを基礎にした会計基準を利用していた<sup>5</sup>。

OCAM プラン・コンタブルとは、1970 年にフランスの当時の会計基準設定主体である国家会計審議会（CNC）の協力を得てアフリカ・マダガスカル共同機構（OCAM）および中部アフリカ関税経済同盟（UDEAC）加盟国が、自国の会計基準を作成する際の「参照モデル」とした会計基準である。国ごとに単独で会計基準を作成・開発するのではなく、「広域でひとつの会計モデル」を提供するというプロジェクトであった。

1980 年代までの西部、中央部アフリカ諸国の基準は、フランス語圏アフリカ諸国のために作られた唯一の「広域会計モデル」があったにもかかわらず、国連の調査結果（上述）が示すように、完全に統一化されていたわけではなかった。

ルーツをたどれば、OCAM プラン・コンタブルは、フランス国家会計審議会のアンドレ・プロスト（André Prost）とフランス国立統計経済研究所（INSEE）のジャン・ポール（Jean Paul）が関与していたのだから、フランスの企業会計・国民経済計算思考のもとで構築された会計基準であったことに疑いの余地はない。つまり、西部、中央アフリカ諸国の「広域会計モデル」は、フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルと同様、「大陸ヨーロッパモデルで、マクロ志向型（Alexander & Nobes, 1994）」であり、「政府主導の会計で、税務と強く結びついた（Collette et Richard, 1990, p.8）」会計基準という共通点をもつものの中央部・西部アフリカ地域で起こっていた現象は会計調和化であり、統一化には遠かった。

---

<sup>5</sup> 国連の調査対象外であった、中央アフリカ、ガボンも OCAM プランと類似性が高い会計基準をもっていた、という。また、著者はフランスの会計基準設定主体を訪問した折に、OCAM プラン・コンタブル改訂のための討議資料を閲覧したことがある。西部アフリカ諸国の承認前であったため未公開であり、論文に公表しないという約束であった。討議資料「アフリカ基礎会計システムのためのプロジェクト案（Observations relatifs à l'avant projet du Système Comptable Africaine de Référence : SCAR）」は 205 頁ある。用語、評価規則、勘定組織、財務諸表、特別規定からなる（SCAR, p.7.）。

「マクロ志向」で「税務と結びついた」会計が、開発途上国の会計基準設計に親和的であるという認識は、いまなお肯定されている。引用しよう。

「フランスの会計標準化は、2000年までに適切で信頼できる要素を会計規律のなかに作り上げた。それは企業の財務構造と業績を理解するために必要な秩序であった。会計標準化は、中央銀行データ・バンクの源泉であり、マクロ経済や部門への貢献や同業種間の会計情報の比較可能性を担保している。フランスの会計標準化は税務や統計への連携が知られている。さらに、中小会社の経営を支援した。(…)フランスの会計標準化の方向性は、工業化しているが、企業数がさほど多くなく、それが経済の基幹産業となっているような、開発途上国にとって不可欠なように思われる。(Pérochon, 2000, p.917)」

しかし、この、クロード・ペロション教授が語る説明と相反する見方もある。Kitémo and Mereau (2016) は、OCAMプラン・コンタブルは「野心的な試みであった」が、1970年代のアフリカ諸国の能力や初期政権に固有の惰性を考慮していなかった、と批評している。また、彼らはこのような会計基準開発をめぐる状況は、「単一の窓口を通過して会計基準が作られた」のであり、多様性を加速化させるには妨げとなった、とも指摘している。Kitémo and Mereau (2016) の指摘は、「もし、西部アフリカ諸国がフランス以外に窓口をもっていたならば、どのような発展経路をたどったのか」を想定する言説なので、これ以上問うことはできない<sup>6</sup>が、重要な指摘である。そこで、OCAMプラン・コンタブルの構想がいかに開発途上国に「野心的な試み」であったかは、改めて第8章および第9章において説明することとし、本章における議論は先に進むことにしよう。

## (2) OCAMプラン・コンタブルの目的

さて、OCAMプラン・コンタブルは、1970年に第1版が作成された。1979

---

<sup>6</sup> 西部、中央アフリカ諸国に対しては、その後も、仏語圏会計士連盟が会計基準開発を担い続けることになる。会計領域での技術協力については、第10章において論じている。

年に僅かに修正された第 2 版が出され、1988 年に第 3 版が公布された。OCAM プラン・コンタブルは、加盟国への会計基準の適用を通じて 3 つの目的を達成しようとした。それは、会計情報を有用にするための勘定の整備、会計標準化、情報技術の利用、である。

勘定の整備は、勘定を正しく使って帳簿記録を行い、決算書類を作成できるようにすることを意図している。具体的には、会計基準を構成する章のなかで、帳簿組織の基礎となっている勘定組織(カドル・コンタブル:cadre comptable) および勘定科目が一項目ずつ説明されている。勘定組織を構成する主要勘定は 2 桁の数字が 10 進法で付けられ、ひとつの勘定科目に 1 ページの説明が付されている。そこに勘定の定義、下位項目の説明が付けられている。仕訳の相手勘定が列挙されており、初歩的な会計知識しかもたない会計担当者でも、参照しながら取引を帳簿に記録し、期末には財務諸表を作成することができるような構成にしている。財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、資金計算書である。損益計算書は付加価値を表示する点に特徴がある(第 8 章第 4 節で詳しく述べる)。資金計算書は総資金概念の資金計算書であり(第 9 章第 3 節で詳しく述べる)、資金フローはマクロ会計に連携できる構成になっているところに特徴がある。

会計標準化とは、会計用語や勘定を統一的に使用し、会計基準にもとづく財務諸表の様式を教義的に普及させ、企業や会計担当者に浸透させることと理解される。また会計標準化には、会計数値を経済統計の基礎データに利用し、それをもって経済政策の立案にも積極的に貢献させるという側面が含まれている。

最後に、情報技術の利用は、コンピュータ等の活用を意味しており、OCAM プランでは会計記録をする際に使用される勘定番号を十進法分類で整理することを工夫している。実際に会計実務で情報処理技術がどの程度利用されているかは実態調査の裏付けを要するが、この情報技術利用の目的は勘定組織案のなかに具体的に表現されている。

### (3) 欧州の動向ないしは欧州理事会会社法第 4 号指令のアフリカにおける取り込み方

OCAM プラン・コンタブルが、中央部・西部アフリカ諸国に適用された頃、



本国フランスでは、拡大 EC のもとで欧州理事会指令第 4 号指令への会計調和化に対応するため、プラン・コンタブル・ジェネラルの改訂が検討されていた。

第 4 号指令をめぐる重要な論点は「真実かつ公正な外観 (true and fair view)」であった。この概念について黒田 (1989、104-105 頁) は、「第 4 号指令は、欧州議会および経済社会評議会の見解にもとづき、イギリス財務報告の最高理念 true and fair view の概念をとり入れ、確定指令はこの概念を引き継いだ。実は〔イギリスの財務報告は；著者注〕職業会計士団体代表によって構成される意見を基盤とするのであって、(…) より具体的には独仏主導型会計基準形成に対するイギリスの影響力を示す事実として評価しなければならない」と指摘している。

上述した黒田(1989)の「イギリスの影響力を示す事実」を踏まえると、フランスにおいては、イギリスで生まれた概念をどのように企業会計に取り入れるかが問題であった。True and fair viewは、第 4 号指令のフランス語成文では image fidèle〔日本語では、誠実な概観〕と訳され、旧国内法の régularité<sup>7</sup> et sincérité〔正規性および誠実性〕にとって代わっていた。

フランス会計界において、True and fair view への対応が理論的に容易な作業でなかったことは、次の記述からも分かる。ベルナール・コラス教授は著書『財務会計 第 7 版』のなかで、次のように述べている。

「(…) イギリスやオランダで使われていた〔true and fair view という；著者注〕概念は会社の決算書類に関する欧州理事会第 4 号指令のプラン・コンタブル・ジェネラルへの適用を検討するまで、フランスではほとんど知られていなかった。(…) あくまでも第 4 号指令への会計調和化の結果であることを強調しておくが、〔調和化法では；著者注〕『年次計算書類は、正規性と誠実性を備え、企業の財産と財政状態に関して image fidèle〔誠実な概観〕を与えなければならない』と規定することにした。それゆえに、〔第 4 号指令以降のフランス会計報告においては；著者注〕注記・附属明細書の役割が重要になった。(…) (Colasse, 2001, pp.394-395.)」

---

<sup>7</sup> 仏和辞典では、規則正しさ、適法性、合法性、規則に則っていること。

True and fair view という、ごく普通の英語をEC公用語として加盟各国語で適切に表現することにヨーロッパの専門家の間でも困難が伴ったことは、黒田（1989, 105-107 頁, 注 6）でも論じられている<sup>8</sup>。フランスでの解釈は、Colasse（2001）によれば、true and fair view という新しい概念のもとで、会計監査人はどのような状況において離脱することができるのか、という疑問であった。その帰結は、image fidèle（誠実な概観）とは、規則に則っており（régulière）、慎重（prudence）な表示を与えねばならない<sup>9</sup>というものであった。要するに、true and fair view（真実かつ公正な概観）は第4号指令フランス語成文では image fidèle（誠実な概観）となったが、プラン・コンタブル・ジェネラルの会計原則部分には旧国内法と整合的な正規性と誠実性を保持した。そして第4号指令国内法化のための調和化法において、注記・附属明細書にも法的価値が付与された<sup>10</sup>（野村、355 頁）。

では、true and fair view への対応をめぐって進んだ欧州の会計調和化はアフリカ諸国の会計基準にどのように影響を与えたのか。OCAM プラン・コンタブルの基礎原則には、既にフランスからもたらされた真実性と正規性が規定されていた。そして、後継の会計基準である、SYSCOA（西アフリカ会計システム）は、欧州の会計調和化の影響を、計算構造や会計原則でもなく、財務諸表体系のなかで吸収した。すなわち、SYSCOA では注記・附属明細書の様式が増えており、欧州における第4号指令をめぐる議論の影響が、西部アフリカ諸国の会計基準にまで表れた（Kitémo & Mereau, 2016）と解釈されている。

第4号指令の影響を会計原則や基礎概念に取り込まず、注記・附属明細書の様式で対応するという方向性は、フランスにおける帰結と整合的である。この部分だけをみれば、中央部・西部アフリカ諸国にとって、会計基準にグローバ

---

<sup>8</sup> また、Walton（1996, p.14）は、19世紀に英国会社法においては true and correct view と規定されていたものの、計算書類の実際の様式や作成の仕方は詳細に規定されていたわけではなく、役割は明確ではなかったと述べている。

<sup>9</sup> 議論の詳細は、Colasse（2001, pp.395-397）。

<sup>10</sup> 改正商法典では、「年次計算書類は、貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書によって構成する。これらは解離不能一体を形成する。」本規定を受け、施行令では「注記・附属明細書の数値の記載は、(…) 貸借対照表及び成果計算書の作成の場合と同じ原則及び方法にしたがって行うものとする。」となった。規定は、de Kerviler（1986, p.89）、野村（1999, 363 頁）より掲記した。

ル化を取り入れるルートはフランスと欧州大陸に限られていた<sup>11)</sup>。

### 3. OHADA 会計システムの特徴

#### (1) 意義

第2節では、OHADA 会計システム (SYSCOHADA) が登場する以前を取り上げた。フランスからは OCAM プランを受け入れることで会計原則と会計標準化の理念を継受し、一方で、フランスは欧州から欧州理事会指令の影響を注記・附属明細書による開示情報の拡大に方向づけながら取り入れたことが理解できた。

本節では、OCAM プランの後継基準である OHADA 会計システムを検討する。この題材を通して、当該地域に会計技術移転のメカニズムが働いていたか確認するのがねらいである。林 (2010) は、アフリカで2つ以上の地域経済共同体に加盟する国が少なくないのは、この地域の特徴であり、目指す方向性や具体的な施策が一致しない複数の共同体に加盟していることが、アフリカの各地域における広域証券取引所構想の具体化に後れをもたらししている、と指摘している。この、林 (2010) の指摘は OHADA 構成国における会計制度の統一化が進まなかった内部事情をある程度説明しているかもしれない。事実、OHADA 構成国の会計基準は、地域内の会計実務や理論の発展を取り入れながら基準の改訂を重ね、発展していくというような単線的な発展経路をたどっていない。

Causse (1999) が明解な表現をしているように、「こちら [フランス] と向こう [フランス語圏アフリカ] をジグザグに進むように2つの会計標準化が進行した」のである。そして、発展過程は次のように整理できる (Causse, 1999)。

- ・ 1947年版と1957年版プランがフランスとアフリカで適用。
- ・ OCAMプランが1957年版プランの欠陥を補うものとして公表。

---

<sup>11</sup> むろん、「会計のフランス学派 (Ecole francophone de comptabilité) と称されるグループからは異なる解釈が示されている。Blin (1995) は、フランスの会計体系が普及するのは、大陸型の会計は異文化圏でも定着するのに適した会計体系だからであり、アングロ・サクソン型の会計よりも一般性 (universalité) を備えた基準体系であるからと指摘している。

- ・フランスの1982年版プランがOCAMプランの経験にもとづき公表。
- ・西部アフリカ経済通貨同盟加盟国<sup>12</sup>（8カ国）は、OCAMプランと1982年版プランの経験、国際的な動向を踏まえSYSCOAを公表。

さらに、2001年7月に規則（07/2001/CM/UEMOA）を公布して、OHADA統一法ならびに同附則に反する規定を事実上廃止した（Sambe, O. & Diallo, M. I., 2014）。したがって、次のことを指摘できる。

- ・SYSCOAとOHADA会計システムのダブル・スタンダード化を解消。

よって2001年以降は、西部アフリカ経済通貨同盟においてもOHADA会計システムが、準拠すべき、優先性の高い会計基準となっている。このように、OHADA会計システムはOHADA統一法のもとで、アフリカの地域経済共同体に横断的に適用されることから、アフリカが抱えてきた不統一な会計基準という課題を克服する可能性がある。しかも、広域証券取引規制を支え、証券取引所の機能を活かすための重要な装置になったとみることができる。以下では、アフリカ商事法調和化機構（OHADA）で採用されている会計体系である、OHADA会計システムについてさらに踏み込んで説明する。

## （2）OHADA会計システムの概要

OHADA会計システムは、西部および中央部アフリカ諸国に適用される統一な会計基準である。統一会計法を含み、全体で1242頁、13編81章からなる。図表6-5は、統一会計法およびOHADA会計システムの全体構成を示している。

図表 6-5 統一会計法および OHADA 会計システムの構成

統一会計法	
第1編	物的会社および人的会社の会計

<sup>12</sup> OHADA 構成国でもある。

第 2 編	連結会計
第 3 編	罰則
第 4 編	経過措置
OHADA 会計システム	
第 1 部	OHADA プラン・コンタブル
第 5 編	概念枠組み
第 6 編	用語の定義
第 7 編	諸勘定の構成、内容、機能
第 8 編	特定取引および関連する問題
第 9 編	財務諸表の表示（標準体系）
第 10 編	財務諸表の表示（簡易体系）
第 11 編	勘定科目の説明
第 2 部	連結勘定に関する会計規定
第 12 編	連結勘定
第 13 編	結合勘定

OHADA 会計システムはどのような特徴があるのか。会計コンベンション、真実かつ公正な概観の位置づけ、基礎概念の定義に焦点を当ててみていこう。

（以下、特に断りがない限り丸括弧内は OHADA 会計システムの原文の該当箇所である。）

### （3）会計コンベンション

最初に、会計コンベンションを取り上げる。OHADA会計システムは、財務諸表作成のために 5 つの会計コンベンションを規定している（pp.82-84）。取得原価、慎重性、正規性と透明性、期末貸借対照表と期首貸借対照表の一致、重要性である。取得原価主義からの離脱<sup>13</sup>は、法が許容しない限り再評価を厳しく制限している（p.82）。法が許容する再評価（*réévaluation légale*）とは、加盟各国の税務規定であると説明されている。

会計コンベンションに関する記述のなかに、財務諸表の忠実性に関連付けて、

<sup>13</sup> EU の真実かつ公正な概観における意味と違うので、注意されたい。

真実かつ公正な概観についての解釈が述べられている。財務情報は真実かつ公正な概観を与える、と規定している。ただし、「真実かつ公正な概観の概念 (le concept <d' image fidèle>)」は、定冠詞 (le) を伴う特定の概念 (l' image fidèle) としてではなく、抽象的な概念 (une image fidèle) として受け入れられている (p.87) にすぎない。OHADA 会計システムは、背景を次のように述べている。

「実務における真実かつ公正な概観は、規則ならびに OHADA 会計システムそれ自体の手続き、ひいては財務諸表作成者の見識が適用された結果として、通常は、取引、事象、状況の現実にもとづいて形成されるものである。(p.88)」

「(…) [抽象的な概念としての；著者注] 真実かつ公正な概観 (une image fidèle) が観察できない価値である以上、正確とも不正確ともいうことはできない。予想にもとづいて特定の概観 (l' image) を決めるのは、もし、手続きの限界が説明できないのであれば、理想的に過ぎ、あり得ないことである。(p.88)」

つまり、OHADA 構成国法域でもなく、フランス法域でもない、英国会社法域にルーツをもつ概念は、OHADA 諸国の会計および法域で形成されたわけではないから、会計手続きの限界を確認できない異質な概念であると解釈されている。このように決着した議論の過程を追跡しようがないのだが、「OHADA 統一法第 3 条および第 6 条に定める慎重性を尊重」し、「[OHADA 会計システムは真実かつ公正な概観に関して；著者注] 中立を保ち、この概念に権威を与えない (p.88)」と結論付けた (下線部は著者)。

企業の財産および損益の忠実な状態を財務諸表の利用者に提供するという目的のために、当面は、真実かつ公正な概観を抽象的な概念としてのみ受け入れ、財務諸表の忠実な描写は、OHADA 構成国内で徐々に蓄積されていくであろう会計専門家、監査人の判断と理論や教義によって明確になるまで慎重になるという判断である。

当然、離脱についても慎重であり、「会計規則が不適切と判断される概観を提

供するような場合は、離脱しなければならない例外的なケースである。その場合には離脱の因果を明確に注記・附属明細書に報告しなければならない。(p.88)」としている。

#### (4) 質的特徴と基礎概念

次に、質的特徴と基礎概念を取り上げる。財務情報が有用であるために質的特性を備えなければならないと述べたうえで、本質的な質的特性として、頑健性、忠実性を、これらを支える質的特性として、比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性、を挙げている。さらに、会計基準を適用する際のコスト・ベネフィットの均衡にも触れている (pp.88-89)。

本章第2節で考察したように、また Causse (1999) が明確に述べているように、OHADA 会計システム以前の会計は、フランスにルーツがある。にもかかわらず、OHADA 会計システムには IFRS の質的特徴に影響を受けたと考えられる部分があった。それでいて、真実かつ公正な概観には極めて厳密な解釈を付したうえで、取り入れ方には慎重であった。ユーロ・モデルや IFRS を注意深く観察し、国際的な動向から離れることなく、フランス語圏アフリカ会計モデルが構築されている、といえる。

そこで、最後に、IFRS が OHADA 会計システムにどのような変化を与えたのか基礎概念を取り上げることによって確認しておきたい。

「資産 (actif)」は、次のような説明を含んでいる (p.92)。まず、資産とは、過去の事象の結果として、企業が支配している現実の経済的資源であり、識別可能な項目である。経済的資源とは、経済的な利益を生産することができる権利ないしはその他のすべての源泉である。資産から生み出される経済的な利益とは、企業のネット・キャッシュ・フローにその資産が直接的または間接的に貢献することができる潜在能力である。

そして、「負債 (passif)」と「自己資本 (capitaux propres)」は、まとめて次のように説明されている (p.92)。貸方には企業の源泉の総体を表示する。そこには自己資本と企業の金融債務等、経営債務、金銭債務が含まれる。自己資本は内部資本ともいえる。外部資本には、リスク引当金、費用性引当金、支払債務が含まれる。自己資本は、所有主によって委ねられた資源である。

資産には、IFRS の定義の影響がみられる。しかし、もし、財務諸表の構成要素が IFRS に影響を受けているならば、負債の説明は「過去の事象から発生した現在の債務であり、これを決済するために経済的便益を有する資源が流出する…」とならなければならないのであるが、そのような表現にはなっていない。これに代えて、貸方項目を列挙しているのだが、全く IFRS の影響を受けていないのは明らかである。

資産は IFRS の定義の影響を受け、負債は全く変化がないのはなぜか、という疑問が湧く。推論の域を超えないのだが、ふたつの背景が考えられる。ひとつには、OHADA 構成国では、間接金融に依存しているというものであり、ふたつには債権債務関係が複雑であるため、IFRS の負債概念が馴染まないのではないか。ひとつめは、第 4 節図表 6-7 に示すように（後述する）、トップ・カンパニーが金融機関に偏っているという当該地域の産業構造上の特徴からも推察することができよう。

#### (5) 勘定組織

では、このような地域の制度的、現実的な判断は勘定構成に、なかんずく、簿記システムにどのような影響を与えているのか。フランス型の会計基準には、勘定組織体系が取り入れられており、アングロ・サクソン・モデルと際立った違いとなっている。また勘定組織は財務諸表体系の基礎である。

図表 6-6 は、OHADA 会計システムの勘定組織である。2017 年 1 月に官報に掲載された OHADA 統一法附則にもとづいて作成した。

図表 6-6 OHADA 会計システムの勘定組織

図表 6-6 勘定組織を入れる（本章末尾）

(注) OHADA, (2017). *Journal Officiel, Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA)*を参照。特に次の箇所を参照した。クラス 1 (pp.216-222)、クラス 2 (pp.223-232)、クラス 3 (pp.233-236)、クラス 4 (pp.237-245)、クラ



クラス 5 (pp.246-249)、クラス 6 (pp.250-258)、クラス 7 (pp.259-263)、クラス 8 (pp.264-266)、クラス 9 (pp.267-269)。

クラス 1 からクラス 5 は、貸借対照表を構成する勘定群であり、クラス 6 からクラス 8 は損益計算書を構成する勘定群である。クラス 9 は、契約に関する事項を記録する場所であり、かつ分析会計と呼ばれる原価計算勘定群である。クラス 9 に規定はなく、企業が柔軟に使用可能である。

OHADA会計システムの勘定科目表は、フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルと同じく 10 進法分類である。「9」で終わる勘定、たとえばクラス 2 の固定資産勘定の場合ならば、「29」は、減価償却<sup>14</sup>累計額繰入および引当金に関する勘定項目である<sup>15</sup>。

すべての 2 ケタの勘定科目には、勘定項目の説明、勘定番号の細分化、会計処理、記帳の際の相手勘定、決算振替仕訳、禁止されている会計処理、帳簿外で行う実務<sup>16</sup>が説明されている。これは、中央部・西部アフリカ諸国に導入されたOCAMプランのときから踏襲されている方法である。フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルにもこのような説明はあるが、OCAMプランやOHADA会計システムほど詳しくない。つまり、OCAMプランやOHADA会計システムの方が記帳重視の傾向があり、それゆえ大分な会計書となっている。

勘定番号の細分化についても述べておく。クラス 1 資本勘定を例にとると、13 当期純損益は次のように分解されていく。130 前期繰越、131 当期利益、132 売上総利益、133 付加価値、134 粗経営成果、135 経営成果、136 財務成果、…139 当期損失という具合である。付加価値表示が残っているのは特徴といえる。

以上を小括すると、次のようになる。まず、OHADA 統一法ならびに OHADA 会計システムによって中央部・西部アフリカ諸国の会計統一化の方向性が明確に現れている。OHADA 会計システムは、フランスのプラン・コンタブル・ジェネラル系統の会計原則・勘定科目体系である。OHADA 会計システムでは、

---

<sup>14</sup> フランス語の *dépréciation* には減価償却と減損が含まれる。

<sup>15</sup> クラス 8 とクラス 9 には、この法則は当てはまらない。

<sup>16</sup> たとえば、クラス 3 では、実地棚卸が説明されている。

OCAM プラン・コンタブルを継承し、今日に通じる利益概念、付加価値の計算と表示を残したことは改めて指摘するまでもない。他方、英国会社法の概念である「真実かつ公正な概観」には権威を与えなかった。OHADA 会計システムは、「真実かつ公正な概観」を超越的な普遍原理とはみなさず、また IASB の基礎概念に関しても負債と純資産の受容は留保したのである。

こうした帰結は、ひとつには、OHADA 会計システムの随所に述べられているように「慎重性の原則」が発揮された結果であり、同時に OHADA 構成国において沸々と醸成されつつある会計・監査実務の状況に照らした結果であろうと推測される。もうひとつは、もはや OHADA 構成国においては、フランスの会計基準設定主体主導で、本国フランスと旧植民地諸国のプラン・コンタブルが一元管理されているわけではないことも判明した。フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルは西部・中部アフリカ諸国では、会計基準黎明期であった 1960 年から 1980 年に模倣モデルとして機能した。しかし、今日では、フランスとアングロ・サクソンを折衷させたユーロ・アフリカ・モデルを形成したと結論できる<sup>17</sup>。

#### 4. 適用事例

ここまで、OHADA 会計システムの概要をみてきた。実際にどのような企業に適用されているのか。

図表 6-7 は、アフリカのトップ・カンパニー 250 社から北部・中央部・西部地域のトップ・カンパニーを抽出したものである。ただし、フランスを旧宗主国としている国に限定しているため、エジプトを除いている。2017 年における株式時価総額にもとづく順位であり、産業、企業名をリストしている。

---

17 フランス語圏会計学会には、OHADA 会計システムを、ブラック・アフリカ色の強い会計とみなすのではなく、欧州における会計調和化の影響を受けた会計基準と位置付け（たとえば、Colasse, 2009 ; Ngantchou, 2011）、フランス会計基準の将来を予測する題材として検討されている。OHADA 会計システムは、欧州大陸モデルとアングロ・サクソン・モデルの融合型の会計システムであるという認識である。先進国で「世界標準（universels : 仏）」とされた会計が、ローカルな特殊性を考慮した会計情報の目的適合性を保証するという会計のロジックのために選択された（Kitémo and Mereau, 2016）という見方もされている。

図表 6-7 アフリカ北部・中央部・西部地域のトップ・カンパニー  
(2017年における株式時価総額による)

順位	企業名	産業	国名
19	Attijariwafa Bank	銀行業	モロッコ
33	Banque Centrale Populaire	銀行業	モロッコ
34	LafargeHolcim Maroc	建設資材業	モロッコ
42	Sonatel	情報・通信業	セネガル
44	Banque Marocaine du Commerce	銀行業	モロッコ
71	Ciments du Maroc	建設資材業	モロッコ
83	MCB Group	銀行業	モーリシャス
85	Wafa Assurance	保険業	モロッコ
86	Cosumar	食料品	モロッコ
95	Total Maroc	石油・石炭製品・ガス	モロッコ
97	Managem	鉄鋼・鋳業	モロッコ
101	Marsa Maroc	港湾インフラ業	モロッコ
106	SFBT	食料品(飲料)	モロッコ
117	Afrique Gaz	石油・石炭製品・ガス	モーリシャス
118	Greenbay Properties	不動産業	モロッコ
126	Credit Immobilier et Hoteller	銀行業	モロッコ
134	BMCI	銀行業	モロッコ
138	Centrale Danone	食料品	モロッコ
139	Société Générale Banque en Côte d'Ivoire	銀行業	モロッコ
141	IBL	商業他	モーリシャス
144	Ecobank Transnational Inc	銀行業	ドーゴ
153	Société des Brasseries du Maroc	食料品(飲料)	モロッコ
161	BIAT	銀行業	チュニジア
163	SBM Holdings	銀行業	モーリシャス
173	Poullna Group Holding	商業他	チュニジア
174	Banque de Tunisie	銀行業	チュニジア
176	Auto Hall	小売業	モロッコ
179	Onatel	情報・通信業	ブルキナファソ
180	Saham Assurance	保険業	モロッコ
185	Crédit de Maroc	銀行業	モロッコ
189	Coris Bank International	銀行業	ブルキナファソ
190	Lyonnaise des Eaux de Casablanca	水道事業	モロッコ
193	Attijari Bank	銀行業	チュニジア
195	Residences Darada	不動産業	モロッコ
201	SMI	鉄鋼・鋳業	モロッコ
202	Société de Limonaderies et de Brasseries d'Afrique	食料品(飲料)	コートジボワール
217	ENL Land	食料品	モーリシャス
219	Lesieur Cristal	食料品	モロッコ
224	Société Ivoirienne de Banque	銀行業	コートジボワール
225	Delice Holding	食料品	チュニジア
226	Bollere Africa Logistics	空運業・ロジスティクス	コートジボワール
229	Bank of Africa-Benin	銀行業	ベナン
230	Label Vie	食料品・小売業	モロッコ
231	Bank of Africa-Burkina Faso	銀行業	ブルキナファソ
240	Oulmes Etat	食料品(飲料)	モロッコ
247	Ciel	繊維製品・ホテルリゾート	モーリシャス
250	Atlanta	保険業	モロッコ

国別では、モロッコ企業が 27 社であり、モーリシャス企業が 6 社、チュニジア企業が 5 社、ブルキナファソ企業とコートジボワール企業が各 3 社である。産業別では、銀行業が 17 社、食料品が 6 社、食料品(飲料)が 4 社、保険業

が3社、となっている。

では、図表 6-7 中央部・西部地域のトップ・カンパニー のなかから、開示例をみていこう。実際にアニュアル・レポート等を確認できる企業を取り上げる。ガボン、セネガル、コートジボワールの企業を紹介する。セネガルとコートジボワールは西部アフリカ経済通貨同盟に加盟しているので、広域証券取引所に関係がある。

図表 6-8 は、トタル・ガボン社の会計方針の抜粋である。同社は、フランスの国際石油資本トタル社の子会社であり、58%株式所有されている。

図表 6-8 トタル・ガボン社の会計方針

当社のアニュアル・レポートは、組織および会計の調和化をもたらす OHADA（アフリカ商事法調和化機構）会計法に規定される会計原則に準拠して決算された。ただし、石油部門の特殊性に鑑み、また 1971 年 4 月 19 日の取り決めにもとづく事項の会計処理については離脱した。（…）

OHADA 会計基準にもとづく会計処理（そのうち、会計基準の主要な部分ならびに年次財務報告書の表示を作成するために使用された会計処理）は、実質的にフランスの 1982 年プラン・コンタブル・ジェネラルに一致している。（…）

（注）2016 年のアニュアル・レポートより抜粋。下線部は著者。

図表 6-9 ソナテル・グループ社の会計方針

連結財務諸表の表示

当社グループの連結財務諸表は SYSCOA が示す様式にしたがって表示している。貸借対照表、損益計算書、資金の源泉使途表を作成している。

連結財務諸表の作成基礎

当社グループの連結財務諸表は、取得原価にもとづいて作成され、セネガルで一般に認められた会計原則に従って表示されている。セネガルで一般に認められた会計原則は、1998 年 1 月 1 日から適用されている SYSCOA の規定に一致している。

（注）2017 年の投資家向け資料より抜粋。下線部は著者。

図表 6-9 は、ソナテル・グループ社の会計方針である。Sonatel の社名は、Société Nationale de Télécommunication du Sénégal であり、セネガルの情報通信大手である。広域証券取引所である西部アフリカ地域証券取引所に上場しているため、アビジャンで取引されている。

図表 6-10 コートジボワール電力の会計方針

会計規則および会計処理方法

2016 年 12 月 31 日に決算した 12 カ月間の会計期間の財務諸表は、コートジボワールで適用されている会計規則に準拠しており、2003 年 10 月からコートジボワールで適用されている OHADA 会計統一法の規定にしたがって表示されている。過年度の財務諸表と比較可能である。(…)

固定資産は取得原価で記録する。(…) 開業費は、関連する年度にわたって完全に償却する。その他のすべての無形資産は 3 年間または 5 年間で償却する。(…)

(注) 2016 年のアニュアル・レポートより抜粋。フランス語読みで、イボワール電力と訳す場合もある。下線部は著者。

図表 6-10 は、コートジボワール電力 (CIE) の会計方針である。本社はコートジボワールの首都アビジャンにある。CIE はコートジボワールで発電した電力をベナン、ブルキナファソ、ガーナ、トーゴ、マリ、ギニアへ送電網を利用して輸出している。

2016 年のアニュアル・レポートには、貸借対照表 (固定制配列法)、損益計算書 (付加価値表示) であり、フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルと同じ財務諸表様式である。取得原価主義を採用している。IFRS 準拠に関する説明はない。

このように、中央部・西部アフリカ地域における主要企業の会計方針を確認した結果、中央部・西部アフリカ地域では OHADA 会計システムに準拠しているか、フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルおよびその派生会計基準である SYSCOA に準拠していることが分かった。そして、SYSCOA と OHADA

会計システムのダブル・スタンダード化は解消されており、OHADA 構成国内で会計統一化の方向性にあることは、第 3 節 (1) において述べたとおりである。

最後に、中央部・西部アフリカ地域における株式市場の現状を考察する。杉本 (2010) によれば、アフリカ経済は、資源価格高騰を契機に、輸出と投資を増やし成長を好転させつつある。成功を持続的にするため国内貯蓄を生産性の高い投資へ効率的に配分できるよう国内の金融システムを構築し、外国からの資金をより多く調達することが求められる、という。外国からの資金調達額は直接・間接投資を合わせると政府開発援助を上回ることを確認している。株式投資を含む間接投資の役割は相対的に小さいものの、急成長している。(株式投資残高は、2001 年と 2012 年の比較で、4.78 倍である<sup>18)</sup> そのうえで、2004 年以降、アフリカの株式市場がもはや隔離された存在ではなく<sup>19)</sup>、2012 年以降は株式市場が地域相関を強めていることを発見している。株式市場が経済成長に貢献するためには、流動性の高まりが課題であると指摘し、その具体的な対処として電子取引システムの導入などで取引執行の向上に努めることを提案している。

中央部・西部アフリカ地域には、時価総額の小さい取引所が連携しようとする動きがあることは、Tachiwou(2010)も考察している。地域経済共同体を基盤とした証券取引所の連携ないしは広域証券取引所構想がある当該地域の一層の成長を促進することが期待されるなかで、西部アフリカ地域証券取引所(BRVM)に上場されている企業の財務報告は、統一会計基準である OHADA 会計システムがインフラとしてあり、本国フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルも根強く支持を受けている。

## 5. 本章の要約とまとめ

本章では、中央部・西部アフリカ諸国に導入された会計基準である OCAM プラン・コンタブルと OHADA 会計システムを通して、アフリカの新興経済国が

---

<sup>18</sup> 杉本 (2010、110 頁、表 1) を参照して、計算した。

<sup>19</sup> つまりアフリカ企業の資金調達が容易になるという反面、グローバルショックに脆いというプラスとマイナスの側面をもつ (杉本、2010、115 頁)。

域外の会計基準をどのように取り入れてきたのかを検討してきた。会計基準の変化は経済発展経路や法制度の変化を集約しているものであるから、各国・地域に固有の特徴を抽出するため歴史的なアプローチを採用した。真実かつ公正な概観、基礎概念、勘定組織に焦点を当てて考察した。その結果、真実かつ公正な概観の OHADA 会計システムへの取り込み方は、フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルにおける取り込み方よりも慎重であることが明らかになった。IFRS 適用の適否は、資産概念はほぼ全面的に受け入れたのに対して、負債概念は IFRS の影響を全く受けていないことが確認できた。勘定組織については、全体の勘定クラス構成はフランスのプラン・コンタブル・ジェネラルに準拠しているものの、勘定クラス内の細部については当期純損益表示と分割勘定において付加価値表示を残していることが確認できた。

フランスと欧州の会計規準の間をジグザグに動きながら会計技術移転が進んだ結果としてたどり着いた OHADA 会計システムの特徴は何か。それは、IFRS の資産概念というベールを薄くまとっているが、OHADA 構成国で醸成された慎重性の原則を尊重する会計システム、ということになるだろう。それが当該諸国における現時点での「最良の」会計のかたちなのである。

アフリカ諸国では、ヨハネスブルグ証券取引所やエジプト証券取引所を除いて、多くが株式市場を有効に活用できていない状態にあるという指摘がある。しかし、本章の考察によって、OHADA 構成国内に広域証券取引所が構想され、OHADA 会計システムが地域の証券取引規制を促進するインフラとして整備されていることが明らかになった。会計基準の整備は経済成長を目指す開発途上国にとっては必要条件である。そこで形成された会計システムは、黎明期はフランスに強く影響を受け、後に欧州域内での会計調和化の議論や IFRS における財務諸表の構成要素を踏まえつつ、中央部・西部アフリカ諸国に適合する概念のみを選択し、不具合な概念は遮断するという形成過程であった。OHADA 構成国にとっては機構内諸国が直面する相互に関連する政治的、経済的、社会問題に取り組むために生まれた構想かもしれない。それでも OHADA 会計システムが形成される過程から先鋭すれば、各国が互いに広域のパートナー国となり、統合された小地域戦略を展開しつつあるという局面なのである。

今後は、ユーロ・アフリカ・モデルの進展と、OHADA 会計システムという

統一会計基準が地域のトップ・カンパニーに浸透して地域で「最良の」実務をどのように形成するのか、効果を観察する必要があるだろう。同時に、広域証券取引所の上場企業が効率的に資金調達するためにガバナンスも課題となるだろう。

次章以降では、付加価値損益の表示と総資金を資金概念とする資金計算書を取り上げる。財務会計がマクロ会計の勘定構造と連携しているという特徴は、付加価値損益表示と総資金概念資金計算書によく表れているからである。西部・中央部アフリカの新興経済国の財務会計上の特徴をフランス会計基準の構造上の特徴に関連付けて、定着、浸透のプロセスを論じる。第7章では、付加価値計算書を、第8章では資金計算書を検討する。

#### 参考文献

岡田昭男(2002)「通貨共同体 (CEMAC) の発足 ―旧仏領中部アフリカのUDEACの改組による―」『外務省調査月報』No.2、1-16頁。

黒田全紀『EC会計制度調和化論』有斐閣、1989年。

小塚荘一郎(2004)「アフリカにおける統一商事法」『国際商事法務』国際商事法研究所、32(2)、180-186頁。

小塚荘一郎、曾野裕夫(2015)「OHADA (アフリカ商事法調和化機構) による統一契約法の挑戦と挫折」『北大法学論集』第66巻第4号、294-316頁。

杉本喜美子(2014)「アフリカにおける株式市場の発展とその経済効果」『アフリカレポート』日本貿易振興機構アジア経済研究所、52、106-118頁。

徳織智美(2013)「アフリカにおける地域経済統合の展開と今後の展望」『経済学研究』北海道大学大学院経済学研究科、第62巻第3号、79-93頁。

西浦昭雄(2003)「ファミリービジネスとガバナンス ―南アフリカ共和国の事例」平野克己編著『アフリカ経済学宣言』日本貿易振興会アジア経済研究所研究双書、第10章所収、327-383頁。

日本経済新聞「アフリカ諸国証取統合構想」2016年8月25日。

野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社、1990年。

林宏美(2010)「アフリカにおける広域証券取引所構想と課題」『野村資本市場クォーターリー』2010 Autumn、60-74頁。



- 藤田憲(2010)「戦後期ヨーロッパ統合とフラン圏通貨委員会―「フラン圏のヨーロッパ化」をめぐる」『アジア・アフリカ研究』第395号、19-38頁。
- AEO. (2016). *African Economic Outlook 2016*. Retrieved from [http://www.africaneconomicoutlook.org/sites/default/files/content-pdf/eBook\\_AEO2016.pdf](http://www.africaneconomicoutlook.org/sites/default/files/content-pdf/eBook_AEO2016.pdf)
- AEO. (2017). *African Economic Outlook 2017*. Retrieved from [https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Publications/AEO\\_2017\\_Report\\_Full\\_English.pdf](https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Publications/AEO_2017_Report_Full_English.pdf)
- Alexander, D. & Nobes, C. (1994). *A European Accounting to Financial Accounting*, London, UK: Prentice Hall.(D.アレキサンダー、C.ノウブズ著、『欧州財務会計』(小津稚加子、山口桂子訳)白桃書房、1998年)
- Alexis, N. (2011). Le Systèmes Comptable OHADA: Une Réconciliation Des Modèles Européen Continental et Anglo-Saxon ? *Comptabilité Contrôle Audit*, Association Francophone de Comptabilité, Tome 17, 31-53.
- Blin, P. (1995). Du plan comptable OCAM au projet de plan comptable zone franc ou de l'exception culturelle comptable francophone, In *L'Ecole Française de Comptabilité: Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Paris, France:Foucher. 27-49.
- Causse, G. (1999). Vingt ans de normalisation comptable et de PCG: Son influence dans les pays d'Afrique francophone, *Comptabilite Contrabi Audit*, Association Francophone de Comptabilité, Tome 5, 211-222.
- Colasse, B. (2001). *Comptabilité générale (PCG 1999 et IAS)*. 7ème edition, Paris, France: Economica.
- Colasse, B. (2009). Le Syscoa-OHADA à l'heure des IFRS, *Revue Française de Comptabilité*, 25, 25-29.
- Collette, C. & Richard, J. (1990). *Comptabilité Générale par la méthode des flux*, Paris, France: Dunod.
- Conseil Africaine de Comptabilité. (1985). *Observations relatifs à l'avant project du Système Comptable Africaine de Référence*, fait à Kinsasha.
- China Africa Investment Forum. (n.d.). *The Africa Report 2016*.

- De Kerviler, I. (1986). *Droit comptable (Entreprise)*, 1<sup>er</sup> édition.
- Dobill, M. (2013). *Comptabilité OHADA, TOME 1: Comptabilité Générale*, Paris, France; Douala, Cameroun: Édition KARTHALA et AECC.
- Groupe de Banque mondiale, Doing Business dans les Etats membres de l'OHADA 2017 - Comparaison des Réglementations S'appliquant Aux Entreprises Locales Dans 17 Etats Membres et A Travers Le Monde, Washington DC, Banque internationale pour la reconstruction et le développement / Banque mondiale. 1-105.
- IMF. (2017). CPIS Table 16: All Economies-Derived Portfolio Investment Liabilities (Derived from Creditor Data). Retrieved from <http://data.imf.org/regular.aspx?key=60587820>
- Kitémo, P. & Mereau, J. (2016). Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation : contribution aux hypothèses d'une nouvelle logique conceptuelle, *Revue internationale des sciences de l'organisation*, mai 2016, 1.
- OHADA. (2017). *Journal Officiel*, Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et a l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA), 1-1242. Retrieved from [http://www.ohada.com/content/newsletters/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf](http://www.ohada.com/content/newsletters/3349/audcif-2017_jo-final.pdf)
- OHADA. (n.d.). Historique de OHADA. Retrieved from <http://www.ohada.org/index.php/en/ohada-in-a-nutshell/history>.
- Pérochon, C. (2000). Normalisation Comptable francophone. In B. Colasse (Ed.) *Encyclopedie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (pp.905-930). Paris, France: Economica.
- Prost, A. & Paul, J. (1970). Le Plan Comptable Général des États de L'O.C.A.M. (Organisation commune des États africains et malgache), *Revue française de comptabilité*, 107, Novembre, 807-822.
- Sambe, O. & Diallo, M. I. (2014). SYSCOA révisé ou Système comptable OHADA (SYSCOHADA) : Quel référentiel appliquer ?, Retrieved from <http://www.ohada.com/actualite/2238/syscoa-revise-ou-systeme-comptabl>

e-ohada-syscohada-quel-referentiel-appliquer.htm

Secrétariat Général de l'O.C.A.M. (1988). *Plan Comptable Général des Entreprises*, Edition 1988.

U.N. (1991). *Accounting Development in Africa, Challenge of the 1990's*.

Walton, P. (1996). *La comptabilité anglo-saxonne*, Paris, France: Editions La Decouverte.

Web サイト :

SYSCOHADA Guide d'application. Retrieved from

<http://www.ohada.com/content/newsletters/3504/Guide-d-application-du-SYSCOHADA.pdf>

CIE, Rapport Annuel 2016. Retrieved from

[http://www.cie.ci/ebook/rapport\\_annuel\\_CIE\\_2016/](http://www.cie.ci/ebook/rapport_annuel_CIE_2016/).

Total Gabon, Rapport Financier Annuel 2016. Retrieved from

[http://www.total.ga/sites/totalgabon/files/atoms/files/totalgabon\\_rapport\\_financier\\_annuel\\_2016\\_complet.pdf](http://www.total.ga/sites/totalgabon/files/atoms/files/totalgabon_rapport_financier_annuel_2016_complet.pdf).

Groupe Sonatel, Resultat Financier 2017. Retrieved from

[http://www.brvm.org/sites/default/files/presentation\\_resultats\\_financiers\\_2017\\_sonatel.pdf](http://www.brvm.org/sites/default/files/presentation_resultats_financiers_2017_sonatel.pdf).

略語一覧

BRVM (Bourse régionale des valeurs mobilières) : 西部アフリカ地域証券取引所

INSEE (L'Institut National de la Statistique et des Études Économiques) : フランス国立統計経済研究所

O.C.A.M. (Organisation Commune des États Africains Malgache et Mauricienne) : アフリカ・マダガスカル共同機構 (1973年にマダガスカルが脱退し、Organisation Commune des États Africains et Mauricienne アフリカ・モーリシャス共同機構となった)

OHADA (Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires

(仏)、Organization for the Harmonization of Business Law in Africa

(英)) : アフリカ商事法調和化機構

SCAR (Observations relatifs à l'avant project du Système Comptable

Africaine de Référence : アフリカ基礎会計システムのためのプロジェクト案)

SYSCOA (Le Système Comptable Ouest-Africain) : 西アフリカ会計システム

SYSCOHADA (Le Système Comptable Ouest-Africain – OHADA) : OHADA  
会計システム

UEMOA (Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (仏) / West

African Economic and Monetary Union (WAEMU : 英) : 西部アフリカ経済  
通貨同盟

図表 6-6 OHADA 会計システムの勘定組織

貸借対照表勘定					損益計算書勘定				
クラス1	クラス2	クラス3	クラス4	クラス5	クラス6	クラス7	クラス8	クラス9	
資本金勘定	固定資産勘定	棚卸資産勘定	第三者勘定	財務勘定	費用勘定	収益勘定	その他費用・収益勘定	貸借対照表外勘定および経営分析勘定	
10 資本金	-	-	40 仕入先債務	50 一時所有有価証券	60 仕入・棚卸資産変動費	70 売上	-	90 契約	
11 積立金	21 無形資産	31 商品	41 得意先債務	51 通貨代用証券	61 輸送費	71 営業助成金	81 固定資産譲渡簿価	91 契約相手	
12 繰越金	22 土地	32 原材料等	42 人件費	52 銀行預金	62 外部サービス	72 繰延収益	82 固定資産譲渡益	92 照合勘定	
13 当期純損益	23 建物・設備・備品	33 その他調達品	43 社会保障費	53 金融機関・類似機関	63 その他外部サービス	73 製品・サービス変動収益	83 経常外費用	93 再分類勘定	
14 投資助成金	24 資材・運搬具、生物資産	34 仕掛品	44 政府・地方公共団体	54 金融商品	64 租税公課	-	84 経常外収益	94 原価勘定	
15 法定引当金等	25 固定資産関連前払金・内金	35 仕掛用役	45 国際機関	55 電子マネー	65 その他費用	75 その他収益	85 経常外繰入額	95 棚卸資産勘定	
16 借入金・類似債務	26 資本参加証券	36 完成品	46 関連会社・グループ	56 銀行、クレジット	66 人件費	-	86 経常外戻入額	96 原価差異勘定	
17 リース債務	27 その他金融資産	37 中間品、残留品	47 その他債務・債権	57 現金	67 財務費用・類似費用	77 財務収益・類似収益	87 従業員参加利益額	97 会計処理差異勘定	
18 資本参加関連債務	28 償却累計額	38 運送品、委託品、倉庫保管品	48 経常外債務・債権	58 前払金、信用貸、内部振替	68 償却累計額繰入	78 経常費用・財務費用関連収益	88 補助金	98 損益勘定	
19 リスク引当金	29 減価償却累計額	39 棚卸資産減耗損・評価損	49 短期リスク引当金	59 短期リスク引当金	69 引当金・減価償却費繰入	79 引当金戻入	89 法人所得税	99 内部振替勘定	

## 第7章 付加価値損益計算書の登場

—導入論議から付加価値利益が財務諸表に組み込まれるまで—

### 1. はじめに

第4章と第5章では、開発途上国や新興国が先進国に同調していくことによって、先進国から新興国への会計基準・会計制度の国際移転が起こりうる現象をモロッコをリサーチサイトにして検討した。本章では、逆の局面、すなわち開発途上国からの要請が先進国の会計を発展させる要因となった事例<sup>1</sup>を取り上げる。

フランスでは、1982年にプラン・コンタブル・ジェネラル（以下、プランと略称する）が改訂されるまでの25年間、1957年プランが使用されていた。長期にわたって使用されていた1957年プランは、事実上フランスにおける会計制度の基礎をつくったといえる（たとえば、Pérochon, 1983、Lauzel et Prost, 1987、Colasse, 2001）。しかし、1957年プランにも不十分な点があった。それは、チュニジア会計委員会からの要請で、フランスの会計士のデルソル（Delsol, J）がチュニジアのためにフランスのプラン・コンタブル・ジェネラル型の会計基準を作成しようとしたときに明らかになった。経済成長を目標とする開発途上国においては国民総生産、ひいては、企業レベルでの付加価値創出額の把握が必要であった。然るに、1957年プランでは開発途上国政府が必要とする付加価値データを企業の財務諸表から収集することができず、その点が不十分であり、成長を目標とする開発途上国にとっては、フランス・プランは目的適合的ではない、とされたのである。

そこで、かかる視点から1957年プランを改訂し、改善する目的で登場した議論が付加価値である。フランス会計では、付加価値を表示する損益計算書は、フランスの会計基準である1982年プランにおける損益計算書と、アフリカ・マダガスカル共同機構（OCAM）加盟国のために作成されたOCAMプランの経

---

<sup>1</sup> 独立間もないチュニジアが旧宗主国であるフランスに影響を与え、社会会計勘定の要素を取り入れた損益計算書の設計を導いたという例である。詳しくは本章第2節ならびに第3節で考察している。

営中間残高表 (solde caractéristique de gestion) が代表的である。フランスでは、大企業向けに作られた発展システムと呼ばれる詳細な財務諸表体系のなかに組み込まれている。しかし、発展システムの財務諸表は選択適用であるから、付加価値損益計算書はすべてのフランス企業に適用されるわけではない。これに対し、OCAMプランでは、経営中間残高表は、貸借対照表、財産勘定残高移動表<sup>2</sup> (という資金計算書、第8章で述べる) とならんで基本財務諸表のひとつとなっている。つまり、財務諸表における付加価値の表示は、フランスとOCAM諸国では扱い方が異なっている。

このように、チュニジア会計委員会からの要請は、付加価値という利益を損益計算書のなかで表示し、開発途上国のための会計制度の基本設計に活かされるかたちで決着した。財務会計の基本に戻って考えてみれば、財務諸表の利用者が最も重視する計算利益は当期純利益であり、かつそこに至る段階利益に注目する。国際会計基準では包括利益とその他の包括利益を重視する。

本章では、純利益でもなく包括利益でもない類の利益の表示が開発途上国から要請され、導入されたという事実に着目し、計算利益の表示に何が求められていたのかを開発途上国の会計を通して検討することを目的としている。

以下では、開発途上国のための会計制度の整備をきっかけにして顕在化した、付加価値利益の論点を振り返ることを通じて考えてみたい。そのための題材は、フランスの会計人が公の場で付加価値について議論した発言記録集である。それは、前出のデルソルが論文を発表した直後、付加価値導入をめぐって発表された一連の意見書である。『経済と会計 (*Economie et Comptabilité*)』誌は、Delsol(1965)に対するコメントを受け付け、誌上で付加価値の有用性と情報内容について見解を述べる場が設けられた。「論壇: 付加価値について (*Débat sur la valeur ajoutée*)」である。

もうひとつの題材は、OCAMプランの経営中間残高表である。そして付加価値尺度が企業会計制度においてどのように実施されるようになったか、企業会計と社会会計の勘定構成の同型性と概念の親和性という観点から検討する。

本章の構成は次のとおりである。第2節では付加価値導入論 (Delsol, 1965) を紹介し、続いて Delsol(1965) に対する反対論を検討する。第3節では、付加

---

<sup>2</sup> 第8章で検討する。

価値利益を企業会計に取り入れたブータン・デルソル試案を、第4節では、OCAMプランの経営中間残高表を検討する。勘定構成と財務諸表上での付加価値の計算過程を明らかにする。第5節では、企業会計と社会会計の関連性を示し、企業会計と社会会計の付加価値構成項目を比較する。最後に、企業会計への付加価値導入の意義とまとめを述べる。

## 2. 付加価値をめぐる議論：導入論と慎重論

### (1) 付加価値導入論者（Delsol, 1965）の見解

フランスでは、1960年代中頃に、企業財務情報の新しい指標としての付加価値の採用について議論があった。もともとはデルソルが、国民経済計算の基本概念である「付加価値」を中心とする計算原理の企業会計への導入を提唱したのが議論のはじまりである。「経済情報と会計」と題する論文のなかで、次のように問題意識を述べている。

「開発途上国に関する多くの研究が、経済政策の詳細なプログラムをつくりあげるためには、伝統的な会計情報の表示では、遅れを生じさせてしまう要因になっている、指摘している。主な原因は、社会会計と企業会計によって提供される情報の表示に重大なずれがあることである。社会会計の目的は、国民経済の全体像についてマトリックス会計のように相互の関係性が分かり、付加価値、生産性、消費などについて集計ができることである。その体系は、法的かつ税務目的であるよりも経済的な形式でなければならない。また、その方法や用語は（…）たとえば付加価値や資金需要といった概念を採用しなければならない。（Delsol, 1965, p.3953）」

Delsol(1965)は、開発途上国の経済を研究するにつれ、1957年プランにもとづいた財務諸表様式ではすぐに付加価値情報を表示できないこと、さらに企業会計で提供される情報と社会会計で提供される情報の間には内容面での乖離があるために、企業会計情報にもとづいて詳細な経済計画がつかれないことを明確に指摘している。



そして、Delsol(1965)は、生産勘定、経営勘定、処分勘定、資本勘定、金融勘定の5勘定を用意し、投入と算出の対応による(粗)付加価値の算定とその分配、および粗自己金融、資本形成など資金フローの表示を可能にする諸勘定を企業会計に入れることを提案した。Delsol(1965)によれば、生産勘定は財・サービスの生産と消費を、経営勘定は生産勘定で算定された粗付加価値の分配を示し、処分勘定は企業の収益の形成と使用を、そして資本勘定と金融勘定は企業財産の変動を示す。

これらは、1957年プランにしたがって損益計算過程を提示した後に、同じ数値例を用いて付加価値と資金フローが表示されている。そして生産の投入と算出を表示することが、企業固有の構造を明らかにし、さらに生産勘定が付加価値税を、処分勘定が法人税を計算する際の基礎を提供すると述べている。Delsol(1965)の見解は、企業会計を社会会計に統合しようとするものであり、付加価値は企業会計と社会会計を接合させる概念として登場している。

以下では、Delsol(1965)の主張に対する反応をみることにする。付加価値の有用性を認めながらも、フランスには導入に慎重になるべきだとする意見と、実践面において限定な有用性しか発揮できないという意見であった。詳しく取り上げよう。

## (2) 付加価値導入に対する反論 (Malliet-Chassagne, 1965 と Denoix, 1965)

最初にマリエ・シャサーニュ (Malliet-Chassagne, Monique) 女史は次のような意見を述べた。まず、企業会計と社会会計の目的は接近しつつある、企業会計はコントロールの手段としてだけでなく、企業情報の提供という役割も一層期待されている、という。しかし、このように前置きしたうえで、次のように続けている。

「(…) 仮に、企業の経営者と政府の目的が完全に一致している、すなわち、企業会計と社会会計が同じ経済的な考え方で秩序づけられているならば、[2つの会計は; 著者注] 同じモデルにもとづいているはずである。開発途上国では、企業数が限られているうえに、主要企業は政府に近いので、企業会計と社会会計の調和化が望ましいのは明らかである。それは、いみじくもデルソル氏が自

身のチュニジアでの経験にもとづいて、自身の論稿の結論部分において述べたとおりではないか。(Maillet-Chassagne, 1965, p.3966)」

このように、付加価値という新たな尺度を採用することで企業会計の分析指標も豊かになることを述べながらも、付加価値が社会会計の面で十分有用性を発揮するのは、企業の数がさほど多くなく、企業の目的と政府の目的が反しない開発途上国においてであると言及している。

さらに、付加価値を導入するとなると、時として会計情報を必要以上に開示したがる企業との反発が予想されるが、開発途上国では政策手段として付加価値を利用しようとする政府の意向が理解されやすい、という点も指摘している。また、付加価値は、たとえば地域住民が二つの企業の地域への貢献を測る際に重要な指標となること、すなわち会計情報の利用者にとって付加価値尺度が企業間比較の可能性を保証するという点について述べている。このように、Maillet-Chassagne (1965)は、付加価値の有用性について前向きな意見を述べながらも、実際の適用には慎重な表現をしている。

これに対し Denoix(1965)は、明確に反対の立場をとる。その理由としては、外部報告される会計書類に付加価値が表示されていても、生産部門、販売部門というように部門別に分かれて経営活動を行う企業にとって、企業の生産努力の合計額たる付加価値は何の意味もなさない、したがって付加価値額からは企業の利害関係者にとって必要な情報が引き出せない、という。また企業会計と社会会計の目的は異なっており、それぞれの会計は独立して存在するので、同一線上で捉えるのは困難である、という。Delsol(1965)の設例に関しては、「企業にとっての」付加価値は複雑な概念になってしまうこと、さらに、棚卸資産のみが外部からの購入にみえる、と厳しい指摘をする。Denoix(1965)は、付加価値額よりもキャッシュ・フローのほうが重要な指標であるし、新たな計算構造を考案するよりは、現行の計算構造を充実させるほうが良いと主張する。

このように、付加価値を企業会計に導入しようとする Delsol(1965)の着想には、慎重な意見が続いた。

(3) 付加価値を実践で取り入れることの困難さ (Touzot, 1966 と Rosenbaum,

1966 の見解)

上でみてきた三者の主張をふまえて、Touzot(1966)は次のような意見を述べている。まず、Denoix(1965)の見解に賛成して、企業会計と社会会計は目的が異なることを確認した後で、企業会計は企業会計の立場で分析指標を開発すべきであると主張する。Touzot(1966)は 1957 年プランの一般経営勘定に内在する不備を指摘し、米国の損益計算書のように売上高、仕入高もしくは当期製造原価が一般経営勘定から読み取れるようにすべきだと指摘した。さらに、付加価値を企業会計に導入すべき新たな指標であると提案する Delsol(1965)に対しては、伝統的に企業会計で重視されていた「利益 (profit)」概念がみあたらず、キャッシュ・フローのなかに埋没していると反論する。Touzot(1966)は、付加価値尺度の有用性に触れることなく、論文全体のなかで、企業会計と社会会計の連携を疑問視する論調であった。

Touzot(1966)は一般経営勘定のなかで売上原価情報を開示するよう求めている。このことは、製造原価計算を財務諸表上で表示することを意味しており、付加価値情報を表示すべきとする Delsol(1965)の提案とは利益観の異なる意見と考えられる。フランスの 1957 年プランでは、原価を性質別に表示することで仕入・生産・販売という経営全般に係わるサイクルからの原価測定を目指しており、それはアングロ・サクソン方式で採られていたのとは異なる計算過程である。Touzot(1966)が主張したように、売上原価情報を開示したいのであれば、費用を機能別分類に変更しなければならないという意味であると解釈すると、当事者たちの意見は費用分類にまで及んでいたということであろう。

費用を発生性質別に継続記録する方法は、経済的支出、すなわち消費にもとづく自然なアウト・フローであり、一方、企業会計の機能別分類、すなわち営業・営業外損益計算、特別損益計算は、営業循環過程における利益に対する貢献の仕方にもとづく分類である。費用分類の対比は、図表 7-1 のようになる。

図表 7-1 費用の性質別分類と機能別分類の対比

性質別分類	機能別分類
原材料・消耗品費	売上原価

減価・減耗償却費 (a)	販売費・一般管理費
人件費 (b)	営業外費用
金融費用(c)	特別損失
修繕費	

図表 7-1 の左側、性質別分類がフランス方式で、右側、機能別分類がアングロ・サクソン方式である。いずれも発生主義が費用の認識基準となるが、注意を要する点もある。アングロ・アメリカン方式の伝統的な損益計算では、売上原価はプロダクト別対応が働くので、機能別費用分類は、期間対応と個別的対応という二重の対応原則が作用している。これに対し、性質別費用分類は、財・用役のフローにもとづく分類が働いており、会計期間をまたいで費用が多様な機能に応じて再調整される余地を介入させない。

また図表 7-1 において、左側の性質別分類欄の(a)(b)(c)は、付加価値の分配項目である。伝統的な損益計算では費用となる項目が、付加価値計算では、控除法であれ、加算法であれ、費用となるのではなく生産活動に貢献した利害関係者（具体的には、生産設備の資本維持、従業員、債権者・与信者）に対する分配項目とみなされるところに特徴がある。

フランスでは、社会会計は企業部門の取引を把握する場合に納税申告書添付の会計書類を利用してきた。付加価値論議があった頃は、1965年10月デクレにおいて、会計書類の作成様式をプラン・コンタブル・ジェネラルに一致させるよう決定し、周知した（中村、1969、pp.245-246.）ところであり、今日の基盤形成をした時期であった。『経済と会計』誌における付加価値論議は、こうした会計統一化政策を背景にした付加価値概念による一層の接合を歓迎する論陣と疑問視する論陣の対立であったといえよう<sup>3</sup>。

Delsol(1965)に端を発した付加価値論議は、もともとフランスの職業会計人、それも国家会計士（Expert Comptable d'Etat）という肩書をもつ人達によって、アングロ・サクソン会計とフランス会計の相違を顕在化させる議論でもあ

<sup>3</sup> Delsol(1965, 1967)と同じくマクロ経済、ミクロ経済という次元の相違をこえて社会会計原理を企業会計に導入することによって、企業会計の欠陥の克服と2つの会計の接近を提唱する見解として中村(1969)は、Lortonを紹介している。

ったのである。

最後の、Rosenbaum(1966)は、別の観点から付加価値導入に対して異議を唱えた。Rosenbaum(1966)は、Touzot(1966)の主張に応じて見解を述べている。Rosenbaum(1966)は、企業会計と社会会計の目的の違いを認めたくて、付加価値の財務分析指標としての有用性を主張する。すなわち付加価値を表示する勘定を設けることで、企業が実現した利益を、いくつかの次元から検討することができるし、会計期間ごとの比較分析が可能になるというのである。Touzot(1966)が指摘したように、一般経営勘定が財務諸表分析に不十分であるからなおのこと、付加価値尺度が重要になる、という。ただし、付加価値税の計算は、企業においても、政府においても分析に歪みを生じさせる可能性がある、という。

Delsol(1965)を除く四者の見解は、慎重論か、反対論であった<sup>4</sup>。全員が外部利害関係者に対する付加価値情報の有用性の点から検討していることで共通しており、付加価値が本来もつ意味、すなわち生産性向上指標であることや分配尺度となり得ることは論点としていない。慎重論者のMaillet-Chassagne(1965)とRosenbaum(1966)は付加価値の比較尺度としての有用性において援護しているものの、企業会計への導入には慎重であった。反対論者のDenoix(1965)とTouzot(1966)は新たに企業会計に付加価値尺度を導入するよりも、伝統的な会計制度の枠内で会計情報の提供を充実させようとする考えである。

#### (4) Delsol(1965)が招いた論壇の意味、そしてその後の付加価値論議

上で明らかにしたように、尺度としての付加価値の企業会計における取り扱いをめぐって、フランスでは慎重な意見、ときには明確な反対論があった。本節を締めくくるに当たり、なぜ、付加価値が受け入れがたい概念であったのかという点から、論壇の意味と、その後の論議についてまとめておきたい。

まず、Delsol(1965)が、付加価値の最大の利点である「企業主体の生産性と分配を測定する尺度」に注目した功績は大きい。しかし、Delsol(1965)は付加価値尺度の導入を主張するものの、付加価値を表示する財務諸表を具体的なか

---

<sup>4</sup> 付加価値利益積極導入論者は論壇にはいなかった。

たちで提案しているわけではなかった。Delsol(1965)のなかで示された生産勘定等、5 勘定は社会会計に出自をもつ勘定体系であって、それをほぼそのままのかたちで企業会計に適用しようと試みたのだから、Denoix(1965)やTouzot(1966)が厳しく否定したのは無理もないだろう。会計の報告機能まで包括する提案とはなっていなかったというところに補い難い欠陥があった。

フランスで始まった付加価値尺度の導入の研究は、企業財務研究委員会 3 回大会（1968 年 12 月）でのブリュネ（Brunhes, B）<sup>5</sup>やデルソルの口頭報告「付加価値概念の企業会計への適用」というように（Delsol, 1968）、展開していった。同委員会第 4 回大会（1972 年 3 月）ではデルソルが「付加価値」研究グループの代表として報告を行い（Delsol, 1972）、フランス会計制度への付加価値尺度の導入を主張した。

『経済と会計（*Economie et Comptabilité*）』誌で公開討論された付加価値論議は、その後、2 つのルートを通して、フランスとフランス語圏アフリカ諸国の企業会計に現れることになる。ひとつは、OCAM 諸国のプラン・コンタブルにおいてである。もうひとつは、フランスにおいて、その後改訂された 1957 年プラン・コンタブルの発展システム（大企業向け財務諸表、ただし選択適用）である。本国フランスでは、1977 年に制定された社会貸借対照表の報告において従業員への分配を付加価値分配率で行っている（たとえば、小関、2017, 30 頁）が、アニュアル・レポートにおいてであり<sup>6</sup>、基本財務諸表において開示しているわけではない。

ここまで経緯を詳しくみてきたように、本国フランスでは、付加価値への慎重論が強かったために後退の憂き目となった。しかしフランスの外では、企業セクターの生産性を測定する中核的な指標として残った。それは、世界に類のない、企業会計における付加価値表示の実践として進展したという意味である。その内容については、第 4 節で明らかにする。次節では、付加価値表示へのステップとなった試案について検討する。

---

<sup>5</sup> ブリュネ（Brunhes, B）は、国家会計審議会議長経験者である。

<sup>6</sup> この開示実務は、現在でも行われている。たとえば、Saint Goban 社の例がある。

### 3. ブータン・デルゾル試案

『経済と会計』誌における付加価値論議の後、デルゾルはブータンとともに、プラン・コンタブル試案を掲載した。『経済と会計』誌上での論議は続いていたのである。Boutan et Delsol(1969)は「新プラン・コンタブルのために」(以下、ブータン・デルゾル試案という)と題する論文は1957年プラン改訂を目的としたものと推測される。また、ブータン・デルゾル試案のなかで提案された財務表とOCAMプランの基本財務諸表の特徴が極めて似ていること、また試案がOCAMプラン第1版が公表された前年であるため、試案はOCAMプラン作成に当たり影響を及ぼしたと解釈されている(斉藤、1988;黒川、1991)。

ブータン・デルゾル試案には、社会会計に影響を受けたと推察される特徴的な勘定の流れが示されている。以下で、省察する勘定構成では、付加価値と資金需要が表示されている。それはDelsol(1965)で自らが「開発途上国に必要」と指摘した概念であり、試案において登場するのである。また、本試案では、Delsol(1965)にはなかった会計書類の原型となる「フロー表」が追加されている<sup>7</sup>。

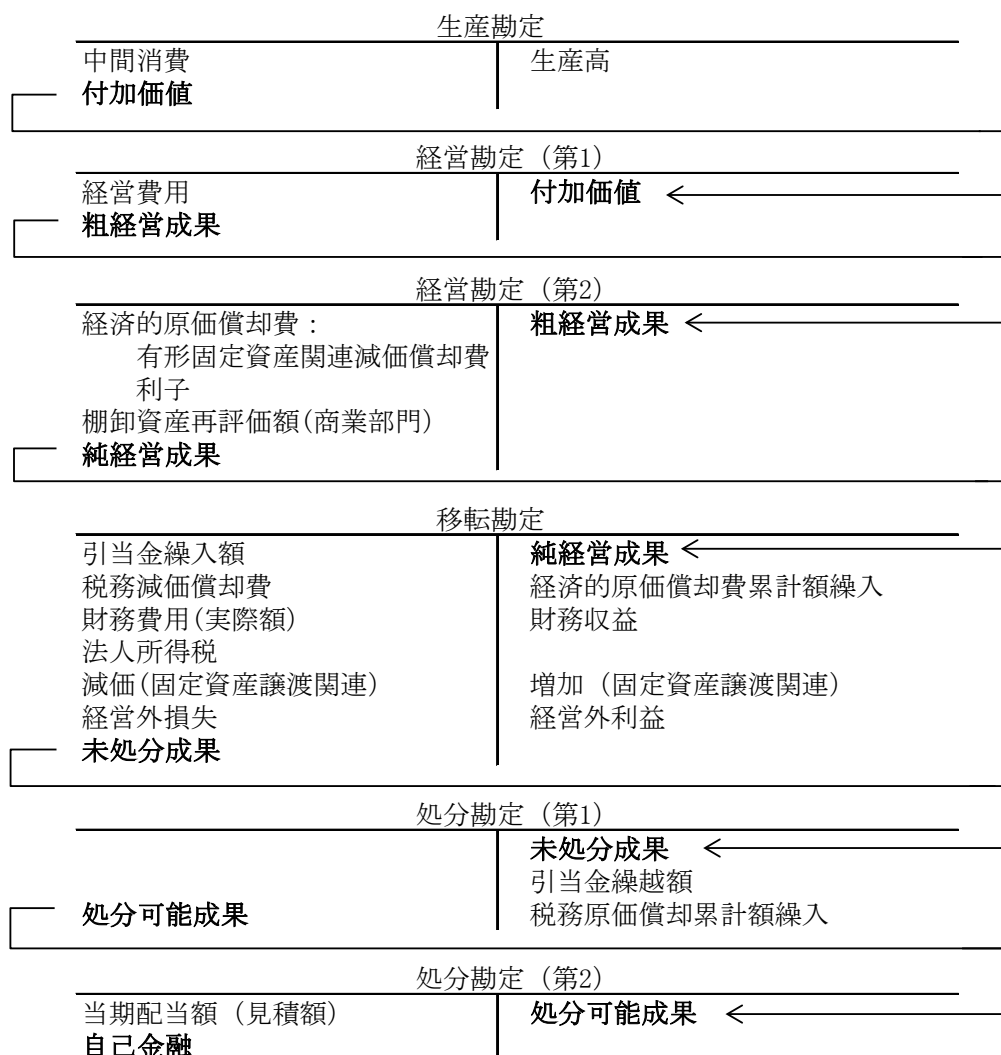
図表7-2で勘定間の流れが示されているように、Boutan et Delsol(1969)では、6つの勘定、すなわち生産勘定、経営勘定(第1)、経営勘定(第2)と移転勘定、処分勘定(第1)、処分勘定(第2)は、基本的に、生産勘定、経営勘定および処分勘定の3勘定から成り立っている。勘定の関係は、図表7-2のとおりである。

---

<sup>7</sup> フロー表については、第8章で考察する。

図表 7-2 ブータン・デルソル試案における勘定：

生産勘定、経営勘定および処分勘定の関係



生産勘定で算定される粗付加価値は、経営勘定(第1)に振り替えられ、そこで経営費用が控除され、粗経営損益が求められる。経営費用には、生産要素の重要な項目である人件費が想定されている。粗経営損益とは、アングロ・サクソン諸国の会計処理では税引前キャッシュ・フローに相当する概念であり、税引前に企業が保有する資金調達額(Boutan et Delsol, 1969, p.5041)に相当すると説明される。粗経営損益には財務費用、税務収益および臨時損益が含まれない。経営勘定(第2)では、経済的減価償却費、借入金利子および棚卸資



産再評価額が控除される。ここで棚卸資産再評価額とは棚卸資産に関する減価引当金繰入額を意味している。

移転勘定は、貸方でイン・フローを借方でアウト・フローを示している。イン・フローには、経営勘定（第 2）の残高である純経営損益に加え、経済的減価償却累計額繰入、財務収益、固定資産譲渡関連増価および経営外（日本でいう営業外に相当する）利益が考慮される。後者 4 項目は経営外に関連して生じる項目であり、ここに企業の経営活動を包括的にみていることがわかる。アウト・フローはフローの帰着先を示す。つまり、引当金繰入額および税務減価償却費は企業内に留保されることになり、財務費用、固定資産譲渡関連減価、経営外損失は第三者に支払われる。そして法人所得税は政府に対して支払われる。したがって、移転勘定の目的は経営費用控除後のキャッシュ・フローを示すこととなる。経済的減価償却累計額繰入が当該勘定の貸方に計上されるのも、そのためである。なお、移転勘定の残高は未処分損益と呼ばれ、第 1 処分勘定に振り替えられる。

処分勘定（第 1）は配当可能利益を算定する勘定である。未処分損益に、引当金繰入額と税務減価償却累計額繰入を加えた額が、処分可能損益（*résultat bourgeois*）である。処分勘定（第 2）で、当期見積配当額を控除し、自己金融が求められる。処分勘定（第 2）の次にくる資金勘定（*Tableau ou compte de financement*）は、ブータン・デルゾル試案の基本財務表であるフロー表の基礎となる。それは総資金概念の資金計算書に近似するものであり、ユニークな財務表である。しかしその考察に踏み込むと本章の目的から離れていくので、ここで議論を止める。資金勘定とフロー表については、第 9 章で改めて考察する。

#### 4. 経営中間残高表の構成

OCAM 諸国では、利益を段階式に表示する損益計算書において、「企業の」付加価値を表示する損益計算書を考案した。しかもそれは、基本財務諸表のひとつとして位置づけられた。

その基本財務諸表は、「経営中間残高表」と名付けられ、先のブータン・デルゾル試案の勘定構成を引き継いでいる。様式は図表 7-3 のとおりである。

図表 7-3 経営中間残高表

勘定番号		借方			勘定番号		貸方		
		経営	経営外	合計			経営	経営外	合計
60/060	80-売上総利益 売上原価 残高:売上総利益				70/070	80-売上総利益 商品売上高			
	小計					小計			
61/061 62/062 63/063 69	81-付加価値 —中間消費高— 材料費・消耗品費 運搬費 その他の用役 事業所支店間受取利益・用役 残高:付加価値				71/071 72/072 73 073 79	81-付加価値 —生産高— 売上総利益(80勘定残高) 製品売上高 製品在庫高 自家用工事 固定性・移転性費用 事業所支店間譲渡収益・用役			
	小計					小計			
64/064 65/065 66/066 67/067 68/068	経営成果(82)および経営外成果(082) 各種損費 人件費 租税公課 支払利息 償却累計額繰越額・引当金繰越額 残高:経営成果 残高:経営外成果				74/074 76/076 77/077 78/078	経営成果(82)および経営外成果(082) 付加価値(81勘定残高) 各種収益・利益 経営・経営外助成金 受取利息・受取配当金 償却累計引当金戻入額 残高:経営成果 残高:経営外成果			
	小計					小計			
	84-固定資産諸項目譲渡成果 譲渡資産項目取得原価 移転譲渡付随費用 残高:譲渡増価					84-固定資産諸項目譲渡成果 譲渡価格(ないしは賠償価格) 譲渡資産減価償却費 残高:譲渡減価			
	小計					小計			
	85-法人税込純成果 経営成果(82勘定借方残高) 経営外成果(082勘定借方残高) 譲渡減価(84勘定借方残高) 残高:法人税込純成果(利益)					85-法人税込純成果 経営成果(82勘定貸方残高) 経営外成果(082勘定貸方残高) 譲渡減価(84勘定貸方残高) 残高:法人税込純成果(損失)			
	小計					小計			
	86-法人税 前払法人税 未払法人税					86-法人税 払込超過金			
	小計					小計			
	870-当期末処分純成果 法人税込純成果(85勘定借方残高) 法人税(86勘定借方残高) 残高:未処分純成果(利益)					870-当期末処分純成果 法人税込純成果(85勘定貸方残高) 残高:未処分純成果(損失)			
	合計					合計			

付加価値損益計算

経営・経営外損益計算

図表 7-3 が示すように、この財務諸表は 7 区分されている。各区分の残高は、一会計期間の未処分純損益を算出するまで段階表示をしている。本章における問題意識との関連で重要なのは、付加価値を表示している第 2 区分である。以下では、区分ごとに個別に構成をみてゆく。丸括弧で囲んだ算用数字は、勘定番号である。

第 1 区分の売上総利益 (80) では、商品売上高 (70) および売上原価 (60) から構成されており、商品売上高から売上原価を控除して売上総利益が算定される。

第 2 区分の付加価値 (81) では 80 勘定残高から振り替えられた売上総利益に製品売上高 (71)、製品在庫高 (72)、自家用工事 (73)、事業所支店間譲渡収益・用役 (79) からなる生産高を加え、中間消費高、すなわち材料費・消耗品費 (61)、運搬費 (62)、その他の用役 (63)、事業所支店間受取収益・用役

(69) を控除して付加価値額が計算される。

第 3 区分は経営損益および経営外損益を表示する。経営損益 (82) は、貸方に第 2 区分から振り替えられた付加価値額を各種収益・利益 (74)、経営助成金 (76)、受取利息・受取配当金 (77)、償却累計額・引当金戻入額 (78) を、借方に各種損費 (64)、人件費 (65)、租税公課 (66)、支払利息 (67)、償却累計額・引当金繰入額 (68) などの諸費用を計上して算定される。

経営外損益 (082) は勘定番号の「0」から始まる項目を集計して算定される。つまり、特別損益・臨時損益は付加価値額の算定からは除外されている。ちなみに第 2 区分に表示されている固定性・移転性費用 (073)<sup>8</sup>は経営外損益の欄で計算される。第 3 区分には償却累計額繰入額が計上されているから、OCAM プランでは粗付加価値を計算することになる。ここで付加価値の算定は終了する。

1957 年プランで補足情報としてしか開示されなかった数値を、OCAM プランでは固定資産諸項目譲渡損益 (84) で表示することになった。これが、第 4 区分である。1957 年プランでは、貸借対照表附属明細表で固定資産の取得原価、減価償却累計額、および純額を示す欄で開示していた。固定資産諸項目譲渡損益が、損益計算上、固有の区分が設けられる理由について、OCAM プランは言及していないが、固定資産譲渡損益が課税対象となること、上記付加価値算定には関係しない項目であるから、ここで独立させたものと推察される。

第 1 区分から第 4 区分で求められた経営損益 (82)、経営外損益 (082)、固定資産譲渡損益 (84) の残高は、第 5 区分の法人税込純損益 (85) に振り替えられる。第 5 区分では、法人税が算定される。ここでの区分残高は、同一業種および同一国内における企業間比較を可能にし、さらに企業に対する税率の相違によって歪められない OCAM 加盟国家間の比較を可能にする (Secrétariat Général de l'OCAM, 1988, p.218)。

第 6 区分の法人税 (86) では、損益に対して支払うべき租税額が算定される。ここで算定された法人税は、870 勘定に振り替えられる。

---

<sup>8</sup> Secrétariat Général de l'OCAM (1988, p.172)では、固定性費用は研究開発費振替額、移転性費用は固定資産譲渡勘定・第三者勘定振替費用、対従業員現物給付となっている。固定性・移転性費用は費用の振替のために便宜上設けられている。

第7区分の法人税込純損益(85)に集計された損益の残高から、法人税を控除して当期末処分損益(870)が求められる。この区分の残高は、「未処分純損益(0875)」勘定に振り替えられ、貸借対照表に記載される。

付加価値の計算に関わるのは第1区分から第3区分であり、第4区分からは、通常の損益計算の過程となっている。

経営中間残高表の特徴を計算構造と付加価値表示という視点からまとめると次のようになる。まずOCAMプランでは控除法による付加価値計算を採用しており、償却累計額を含まないことから粗付加価値を採用する。売上総利益を計算し、これを振り替えて、生産高として考慮することで、商業、製造業のいずれであっても付加価値額の算定に対応できるよう構成している。付加価値算定の区分(貸方)では生産高の構成項目を明確に示しており、付加価値算定の区分(借方)は、費用を性質別に分類している。会計取引の一次処理の段階で、費用を性質別に分類できるよう配慮していなければ付加価値表示・損益計算書を直ちに作成することは難しい。経営損益勘定の借方は、付加価値の分配を示すことで企業会計のレベルで、一企業の一会計期間の付加価値額とひいては国民経済に対する分配関係を示している。したがって経営中間残高表は、業績を計算する損益計算過程に付加価値の計算過程を組み込んでいる包括主義の付加価値表示・損益計算書といえる。

## 5. 企業会計と社会会計を連携させる意味

### (1) 企業会計(Delsol, 1965)と社会会計の勘定構成の対応

第2節で考察したデルソルの主張(Delsol, 1965; 1967; 1968; 1972)は、企業会計で測定された付加価値情報を社会会計に利用しようとするものであった。この目的を貫徹するためには、勘定構成を同じにしていかなければ達成できない。そこで、経営中間残高表で把握された付加価値額は社会会計の勘定では、どのように捉えられるのか。本節では、フランス経済開発省のガイドライン(Ministère de la coopération et du développement, 1981, pp.183-187)にもとづいて追跡する。

経営中間残高表の第1区分から第3区分は、社会会計で用意される生産勘定

に表示される。企業会計ではすでに生産高基準で測定、表示しているので、社会会計との整合性は図りやすい。生産勘定の源泉側には、生産高（1.1.）が示され、使途側には中間消費高（2.1.）と付加価値高（3.）が表示される。生産勘定には付加価値の分配を示すべく、従業員報酬（3.1.）（項目としては、賃金・給料（3.1.1.）社会保障費（3.1.2.）純社会保障費（3.1.3.）からなる）、粗営業余剰（3.2.）、固定資本減耗（3.3.）、間接税（3.4.）の各項目があげられている。生産高から中間消費高と付加価値高を控除した残高は経営助成金の額に一致し、生産勘定が均衡する。つまり、社会会計勘定の構成は、上述した経営中間残高表（図表 8-3）と外形的には同型である。

理論的な枠組みとなった Delsol (1965)との比較もしておこう。Delsol (1965)では、生産勘定と経営勘定とに分離していた（図表 7-2 の上段を参照してほしい）。しかし、OCAM プランの社会会計勘定では経営勘定を生産勘定に統合している。このことは、社会会計の投入と算出、さらには付加価値の分配を、企業会計上では唯一の勘定のなかで示す構成にした、ということである。生産勘定の使途側では付加価値から従業員報酬を控除すれば粗営業余剰、固定資本減耗、間接税、経営助成金に分かる。さらに、対付加価値従業員報酬額をみることで労働分配率が把握できることから、付加価値の分配額の把握に利便性がある構成である。

経営中間残高表の第 1 区分から第 3 区分に示されている項目と社会会計の生産勘定とを比較すると 2 つの相違点がある。ひとつめは、経営中間残高表で付加価値算定から除外された固定性費用（073）（移転性費用は除かれる）が、生産勘定の源泉側、すなわち生産高に含まれることである。ふたつめは、経営中間残高表で付加価値構成項目にあがっていた支払利息（67）勘定が生産勘定のなかでは明示されていないことである。固定性費用の内容は研究開発費であるが、企業会計上ではこれを無形固定資産勘定に振り替える際、研究開発に投入した費用を相殺するために固定性費用勘定を運用する。同様に社会会計上でも、研究開発に投入した費用は生産勘定の使途側、すなわち中間消費高で考慮しているから、固定性費用と相殺されることになる。経営中間残高表で明示されていた利息は、生産勘定では粗経営余剰に含まれており、把握することができな

い。粗経営余剰は、収支勘定<sup>9</sup>に振り替えられてそこで明らかにされる。したがって社会会計上では付加価値の分配項目のなかに、企業会計でいう支払利息・支払配当金は明示されない。

## (2) 外形的同型性をもつことの有用性

経営中間残高表は、付加価値を表示利益とする損益計算書であることは既に論じた。かつて、能勢(1961)は、企業会計と社会会計の同型性を論証した論文のなかで、両者の相違点について「[社会会計の報告書は；著者注]「生産勘定」、「所得処分勘定」、「資本勘定」であって、伝統的な会計の勘定〔すなわち企業会計の；著者注〕損益計算書と貸借対照表の形式と一致しない」と述べた。能勢(1961)におけるこの指摘は、企業会計と社会会計に会計一般の共通属性を見出したとしても、企業会計には財務諸表などの報告書があるものの、社会会計には社会会計情報を伝達する報告書形式までは結実できないということを言外に含んでいるかもしれない。とすれば、Delsol (1965)が勘定構成の特徴に、終始したのは自然な論理展開であったと解釈できる。

本章では、付加価値尺度の導入に関して、フランスで展開された議論を中心に付加価値会計がどのような説得性と反論をもっているのかを概観した。経営中間残高表の作成は、中央部・西部アフリカ諸国が企業経済を国民経済の一部とみて会計制度のなかで企業経済の把握を行っていることの現れである。企業資本の提供者である株主・投資家、債権者の要請から捉えるのと同時に、政府、地域住民など資本提供者以外の利害関係者の要請からも捉えようとする、まさにそのときに「企業の」付加価値の創造と分配という比較尺度が意味をもつ。付加価値の有用性は、慎重論者であっても認めていたのは、前述<sup>10</sup>のとおりである。付加価値は企業会計の次元では、伝統的な会計情報とならんで利害関係者に新しい情報を与えることができるし、国民経済の次元では情報の利用者である政府に経済政策に利用可能なデータとコントロールの機会を与えることになる。

---

<sup>9</sup> 収支勘定 (Compte de revenue et dépense) は、所得・所得使用勘定と解してもよい。

<sup>10</sup> 本章第2節。

開発途上国の場合、付加価値情報の報告対象として、社会会計情報の利用者たる政府の立場が強調されねばならない。例えば、前節で指摘した従業員報酬額／付加価値の把握によって、開発途上国で経営活動を行う多国籍企業がどれだけ受入国に対して貢献しているのかを、受入国政府が付加価値情報にもとづいて労働報酬を測定・分析することで把握できる。ただしその場合、受入国で調達した労働力に対する従業員報酬額とそれ以外とが区別して把握できるか、あるいは受入国政府がデータを加工するための情報をもっていることが必要である。

## 6. 本章の要約とまとめ

本章では、開発途上国になぜ先進国と同型の会計基準が観察できるのかという問いかけを進めるなかで、開発途上国への会計の役立ちが先進国(フランス)の会計を改善するという局面を考察した。付加価値利益の企業会計への導入論議と、それを表示する報告書様式に到達するまでに焦点をあてて考えてきた。付加価値損益計算書が、フランス語圏で誕生した背景には、社会会計の勘定構成に影響を受けた研究提案—ブータン・デルソル試案—の存在が大きかったことも明らかになった。

第2節から第4節における考察によって、次のことが確認できた。フランス語圏アフリカ諸国のために設計された OCAM プランでは、付加価値計算を損益計算書の段階的利益に組み込むように設計されたこと、そして控除法による付加価値利益が標準的な計算利益として実務上促進されたことである。

第3節から第5節では、企業会計と社会会計が付加価値を連結環として勘定構成上連携していった過程を検証した。

そして、OCAMプランを継承した OHADA 会計基準においては、47年を経た現在もなお、付加価値利益が業績指標として中核的な尺度として採用され<sup>11</sup>、中央部・西部アフリカ諸国の基幹企業に浸透している (Dobill(2013)は開示例

---

<sup>11</sup> OHADA 会計基準を解説している Dobill(2013, pp.195-196, p.199)によれば、「付加価値は企業経営の経済分析を行うための本質的な尺度である」として加算法と控除法が説明されている。段階利益方式で、ボトムラインが当期純損益となる計算過程は、OCAM プランと同じである。

を示している)。このことは、付加価値計算の企業会計制度上での利用は開発途上国の制度設計においていまなお有用であるということであろう。反対にフランスでは、付加価値利益は、基本財務諸表のなかでも大企業向けの損益計算書に選択適用として残るにとどまった。つまり、付加価値利益という新しい利益の取り入れ方は、開発途上国と先進国では異なる変化の経路をたどった、と結論できる。

むろん、付加価値利益が会計制度に残り、会計実践においても浸透したのは開発途上国においてである、という発見事項を不断なものとするためには、次の問いかけも調査されねばならない。それは、「なぜ、フランス本国では、アフリカ諸国ほど付加価値に対して高い評価を与えなかったのか」ということ、さらには「付加価値が業績的側面と社会的側面をもち、経済的情報としてばかりでなく、社会関連情報としてのデータをも提供できる（小関、2017）のであれば、業績評価指標とは異なる情報開示について」どのような貢献があるのか検討してみなければならない。この疑問に答えるためには、戦後以降の社会経済的背景と付加価値を利用する局面における会計政策史の検証が必要かもしれない（たとえば、Touchelay 2008, 2010 など）。本章の研究対象は開発途上国の会計研究であり、会計技術移転から見通している。したがって、ここでは、フランス会計界での議論を踏まえてフランスからアフリカ諸国の会計制度へ付加価値概念が移植され、さらには IFRS が広く浸透する現代においても、付加価値損益がフランス語圏アフリカ諸国の会計に残っていると指摘しておきたい。

#### 参考文献

- Boutan, J. (1967). Réflexion sur les relations entre comptabilité d'entreprise et comptabilité national, *Études et Conjoncture*.
- Boutan, J. & Delsol, J. (1969). Pour un nouveau Plan Comptable, *Économie et Comptabilité*, 85, 5035-5058.
- Brunhes, B. (1968). La valeur ajoutée en comptabilité nationale, *Revue française de comptabilité*, 88 441-445.
- Conseil National de la Comptabilité (1986). *Plan Comptable Général* (4e



- Édition).
- Colasse, B.(2001). *Comptabilité Générale*, Paris, France: Economica.
- Commission National du Plan Comptable Tunisien. (1968). *Plan Comptable Général*.
- Delsol, J. (1965). Information économique et comptabilité, *Économie et Comptabilité*, 72, 3953-3965.
- Delsol, J. (1967). Vers un rapprochement comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise, *Économie et Comptabilité*, 80, 4583-4595.
- Delsol, J. (1968). De l'adaptation de la notion de valeur ajoutée a l'entreprise, *Revue française de comptabilité*, 88, 447-449.
- Delsol, J. (1972). Etude sur la valeur ajoutée et l'entreprise, *Revue française de comptabilité*, 116, 353-358.
- Denoix, B. (1965). Comptabilité et information économique, *Économie et Comptabilité*, 72, 3968-3969.
- Dobill, M. (2013). *Comptabilité OHADA, TOME 1: Comptabilité Générale*, Paris, France; Douala, Cameroun: Édition KARTHALA et AECC.
- INSEE. (2016). Valeur ajoutée, définitions. Retrieved from <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1950>
- Lauzel, P. & Prost, A. (1987). *Le nouveau Plan comptable français, Que sais-je?*, 117, Paris, France: PUF.
- Maillet-Chassagne, M. (1965). Pour ou contre la valeur ajoutée, *Économie et Comptabilité*, 72, 3966-3967.
- Ministère de la coopération et du développement, République Française. (1981). *Guide d'élaboration des comptes économiques dan les pays en voie de développement*, Tome 1, Paris.
- Perez, R. (1967). Le Plan Comptable Général Tunisien 1967, *Revue Tunisienne de Sciences Socials*, 9, 195-196.
- Pérochon, C. (1983). *Présentation du Plan comptable français* (PCG, 1982), Paris, France:Foucher.
- Rahman, M.Z. (1990). The Local Value Added Statement: A Reporting

- Requirement for Multinationals in Developing Host Countries, *International Journal of Accounting*, 25, 87-98.
- Resembaum, J.(1966). A propos du “Comptes de valeur ajoutée”, *Économie et Comptabilité*, 73, 4138-4140.
- Standish, P. E. M. (1990). Origins of the Plan Comptable Général: A Study in Cultural Intrusion and Reaction, *Accounting and Business Research*, 20(80), 337-351.
- Secrétariat Général de l’OCAM. (1988). *Plan Comptable Général des entreprises*, Edition 1988.
- Touchelay, B. (2005). À l’origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d’un État dirigiste ?, *Comptabilité Contrôle Audit*, 2, 61-88.
- Touchelay, B. (2008a). La diffusion des normes comptables homogènes et le développement de la statistique publique française:une lenteur partagée, *Courrier de statistiques*, 123, 19-21.
- Touchelay, B. (2008b). La normalisation comptable en France, *Revue française de gestion*, 188-189, 383-401.
- Touchelay, B. (2010). Le développement de la normalisation comptable et de la comptabilité nationale en France entre les années 1920 et les années 1960, des analogies singulières, *Journées d’Histoire de la Comptabilité et du Management*, France. Retrieved from <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00466011/document>.
- Touzot, J.(1966). Les comptable privées peuvent-t-ils parler le même langue que les comptables nationaux?, *Économie et Comptabilité*, 73, 4063-4065.
- 黒川保美『社会関連会計—フランスにおける社会関連会計論』森山書店、1991年。
- 小関誠三(2017)「フランスにおける付加価値計算」『CGSA フォーラム』第 15号、19-46 頁。
- 斉藤昭雄『フランス会計制度論—1982年版プラン・コンタブルの研究』千倉書房、1988年。

中村宜一郎・森川八洲男・野村健太郎訳(1984)『フランス会計原則』同文館出版、152-154頁、162-163頁。

能勢信子(1961)「企業会計と社会会計の同型性」『會計』第80巻第5号。(能勢信子『企業会計の経済学』アロエ出版、第1章、3-14頁、に再録)

野村健太郎(1990)『フランス企業会計』中央経済社、1990年。

略語一覧

OCAM (Organisation Commune Africaine Malgache et Mauricienne) : アフリカ・マダガスカル共同機構

## 第8章 キャッシュ・フロー思考の浸透 —勘定構造の共通性と資金概念の多様性—

### 1. はじめに

第7章では、開発途上国の要請によって付加価値利益が企業会計に登場した局面を考察した。フランスと開発途上国では、付加価値の財務諸表への組み込み方が違い、異なる発展となっていたことが明らかになった。

本章では、社会会計において付加価値と対の概念である資金需要、そして、財務会計ではその近似概念であるキャッシュ・フローに焦点を当てて、それらがフランス語圏でどのように現れ、浸透していったかを考察する。後述するように、資金需要は社会会計では資金循環勘定において、キャッシュ・フローは財務会計では資金計算書ないしキャッシュ・フロー計算書において表示、報告される。厳密に言えば、勘定は経済主体が行った経済取引を仕訳によって記録する場であり、財務諸表は利用者に会計情報を伝達する報告書であり、記録機能と伝達機能という違いがある。このような相違を認識しつつ、本章では、勘定形式とキャッシュ・フロー計算書を同等として扱う。というのは、本書全体のリサーチクエスチョンは、「なぜ開発途上国に先進国と同型の会計が観察されるのか」であり、それにアプローチするためには、できる限り捨象して本質的な要素のみを取り出して検討したいからである。また、キャッシュ・フロー思考は資金計算書ないしキャッシュ・フロー計算書に現れると前提して考察する。

さて本章では、フランス語圏でキャッシュ・フロー思考がどのように現れたのか、その特徴は何か、を詳解する。フランスで資金計算書が生まれるまでと、アングロ・サクソン型<sup>1</sup>のキャッシュ・フロー計算書がフランスに流入するまでとでは何が違うのかにも留意して考察する。この目的のために本章は次の順に考察を進める。第2節ではキャッシュ・フロー計算書発展史を概説する。第3節では、財産勘定残高移動表の構成を詳しく検討する。第4節では、簿記体系との連携という点から類型化する。簿記体系との連携の強弱が、フランスとフランス語圏アフリカとの一線を画している特徴と考えられるからである。第

<sup>1</sup> IAS/IFRS や米国会計基準のような、という意味である。

5 節では、会計基準の調和化後におけるフランスの発展をまとめる。第 6 節は、本章のまとめである。

## 2. フランス語圏における資金表発展の概要

最初に小史から始めよう。フランスで理論家によるフロー計算書を提案する試みは 1960 年代中葉には起こっていたと推定され、ロゼールとシベールによる運動表<sup>2</sup>を指摘できる。当時の会計基準設定主体である国家会計審議会(CNC)議長であったピエール・ロゼールは著書『会計と企業の経営経済学』において、次のように記述している。

「伝統的な貸借対照表が静態的な書類であり、企業の実態と企業が創造した成果の変動額の原因を説明しないために、しばしば批判の対象となっている。

(…) 国家会計審議会の会計技術グループは、伝統的な貸借対照表のなかに損益フローを組み合わせるというアイディアで、それぞれの計算書の構成を根本的に修正することなしに体系的な計算書を作成するという試みを提案する。(…) われわれは経済学者のナイトが経済現象についての研究において提案した用語を参照して、それを運動表 (Tableau Cinétique) と名付ける。

(Lauzel、出版年記載なし、p.120)」

つまり、運動表とは貸借対照表と損益計算書の伝統的な構造を修正しないで、両者の統合を試みた財務表の提案であり、短期的な経営分析に役立つよう考案された<sup>3</sup>。運動表は、企業の経済取引をより体系的な様式で表示し、貸借対照表を補う目的で考えられたようである。その意味では第三の計算書の候補といえ、フロー表示を志向するものである。しかし、CNC委員による研究提案であったにもかかわらず、フランスで、会計制度上、資金計算書が位置づけられるのはもっと先のことになる。

---

<sup>2</sup> 運動表はフランス語で Tableau Cinétique であり、cinétique とは動的、動態学的を意味する。CNC 会計技術グループのパロー、ベラルブル、シベール、ロゼールの共同研究である。(Lauzel、出版年記載なし、p.120, footnote(1))

<sup>3</sup> 運動表の雛型は、Lauzel(出版年記載なし、pp.120-124.) に掲載されている。

フランスでは、長い間、会計制度設計上、キャッシュ・フローが注目されることはなかった。このことは 1982 年に改訂されたプラン・コンタブル・ジェネラル（以下、1982 年プランと略称）において資金計算書が、中規模・大規模企業が従うべき財務諸表様式<sup>4</sup>である基礎システムに取り入れられず、企業が選択適用する発展システムのなかに退けられ、実質的に基本財務諸表の地位を得られなかったことからわかる。加えて、会計諸概念や概念フレームワークの検討<sup>5</sup>、実証分析の蓄積といった内側からの会計思考の変革の影響が小さかった。他方、欧州地域統合といった会計基準の調和化、さらにはIFRS共通化への対応による影響の方が相対的に大きかったためと推察される。

フランス国内での制度化実現に四半世紀を要した一方で、別の動きもあった。じつはフランスの会計基準設定主体 CNC が最初に資金表を考案したのは、フランス語圏アフリカ諸国に向けてであった。それは、1957 年を改訂し、1982 年プランの先駆的存在としての意味をもつ、OCAM プランのなかで基本財務諸表として位置づけられた。フランス語圏の資金計算書史に位置付けられるべき計算書なのだが、資金概念と構成において際立った特徴がある。第 3 節において取り上げる。

### 3. 財産勘定残高移動表の基本構成

本節では、財産勘定残高移動表 (*tableau de passage aux soldes des comptes patrimoniaux*) を考察する。経営中間残高表<sup>6</sup>、貸借対照表とならんで重要な財務諸表である。財産勘定残高移動表の本質は有高差異貸借対照表とみることができる。

このことを検証するために、次の (1) では、財産勘定残高移動表の内容を

---

<sup>4</sup> フランスではプラン・コンタブルにおける財務諸表体系は、規模別になっている。中・大規模企業のための様式は、基礎システムであり、巨大企業のための様式は発展システムと呼ばれる。資金計算書は基礎システムに入れられていない。発展システムは、企業の任意選択である。

<sup>5</sup> フランスにおける概念フレームワークの議論は、公認会計士協会における研究グループによるものがあつたが、試案に留まっている。詳しくは、小津(2006)で明らかにしている。

<sup>6</sup> 第 8 章第 4 節で検討した。



中財産変動勘定を加え、期末状態勘定に至る。期首状態勘定すなわち前期からの繰越残高と、期末状態状況勘定すなわち次期への繰越残高との差額は、期中財産変動勘定の合計額に等しく、これが資金の増減を示すことになる。

期中財産変動勘定は、「外部フロー」と「内部フロー」にしたがって区別される。外部フローは企業と外部者との間の取引によって生じる資金フローを記録し、財産の増加額・減少額を表す。内部フローとは企業内の取引を示すものである。内部フローは、Prost et Paul(1970, p.817)<sup>7</sup>によれば、企業財産の価値を修正しないが、財産の構成に影響を与える取引を示す。内部フローは、たとえば、仕掛工事(37)から有形固定資産(22)へというような勘定間の振替であるから、期末には内部フロー欄の合計は相殺され、ゼロになる。

源泉側は、「経営 (exploitation)」、「長期」、「短期」に区分される。経営の項目には当期末処分純成果(870)、過年度純成果処分高(875)を含む、純成果にかかる勘定群と償却累計額変動額(88)および引当金変動額(89)から構成される。長期の項目には、資本金(10)、積立金(11)、繰越金(12)、建設助成金(14)からなる自己資本 (capitaux propres) 項目と、借入金－社債(16)、その他の借入金および長・中期債務(17)からなる長・中期債務項目が含まれる。短期の項目には、仕入先(40)、得意先(前受金)(41)、従業員(42)などの第三者勘定の貸方と、短期借入金(50)、支払手形、銀行預金－短期前受金(56)など財務勘定の貸方が構成される。

使途側は「物的フロー」と「財務フロー」とに区別される。ただし、「組織費および無形固定資産」勘定と「決算整理勘定(借方変動額)」はこの分類から除かれる。物的フローは長期か短期かにより固定資産と棚卸資産に分かれる。財務フローは長期か短期かにより、その固定資産(物的フローの項目に挙げられなかった項目)と短期換金可能資産・現金預金等価物とに分けられる。

財産勘定残高移動表の全体構成をみると、会計期間の始めと終りにおける有  
高の差異を項目ごとに算定し、それらに対応させ一欄表示を行い、期間的な把握を表示している。すなわち期首・期末の比較は財産状況勘定によって可能になり、そして期中の変化は財産変動勘定が示すことによって、一会計期間にお

---

<sup>7</sup> プロストは、OCAM プランの原案作成者である。



ける資金の調達・運用の把握を行っている。ただここで、利益額は過去の期間的把握にもとづいており、他項目とは異なる扱いであることに留意したい。異なる次元の取引が処理されるのは、財産勘定残高移動表が資本循環プロセスを十分表示すべきであるという目的をもっているからではないかと解釈できる。

利益とならんで、源泉側に償却累計額変動額および引当金変動額が計上されていることにも注意を要する。発生主義で計算された利益は報告時点でそれ相当分の貨幣存在量と必ずしも一致せず、キャッシュの实在を伴わないという欠を補うために内部留保の性質をもつ項目があげられている。

財産勘定残高移動表の構成は以上の通りである。財産勘定残高移動表は企業活動に関して起こった経済事象のうち、簿記上で把握される取引すべてが金融取引か実物取引かにかかわらず、全体として貸借複式機構のなかでバランス表示される点に特徴がある。従来、企業に流入した貨幣が物財への投資過程を経て再び貨幣に回収される過程、換言すれば資本循環プロセスの表示は貸借対照表に任されてきた領域である。それに対し、財産勘定残高移動表は個々の財産（積極財産も消極財産も含めて）勘定を通過して記録される金額（すなわち、フロー）をいったん止めることにより、財産の流れの動きを表示しようとするものである。さらに、Prost et Paul(1970, p.817)が説明するように、複数の会計資料の作成基礎を提供する点に利点がある。

要するに財産勘定残高移動表は、簿記システムである勘定組織案との連携を明確に保ち、貸借対照表、経営中間残高表と同等の位置付けが与えられている財務諸表である。（簿記体系との関係は、第4節で述べる。）そして、他の会計資料<sup>8</sup>の作成基礎資料となる可能性が与えられている。

## （2）ブータン・デルゾル試案（Boutan et Delsol, 1969）におけるフロー表と財産勘定残高移動表の比較

---

<sup>8</sup> 他の会計資料とは、Corre, J., Paul, J., Perochon, C., et Prost, A.(1970, p.60)によれば、決算監査人報告書、株主宛情報書類、金融機関宛情報書類、投資分析書類と説明されている。

では、財産勘定残高移動表はどのような性格をもつのか。OCAMプラン・コンタブルにおける財産勘定残高移動表の構成は上でみた。OCAMプランの完成前後の議論を調べると、社会会計論者の意見が強く働いた経緯が認められることは第7章で確かめたところである。そこで、以下では財産勘定残高移動表の性格を探るために、ブータン・デルゾル試案と比較する<sup>9</sup>。

ブータンとデルゾルはプラン・コンタブル試案を『経済と会計』誌に掲載した。OCAMプランのはOCAMプラン起草者らの手を経て中央部・西部アフリカ諸国の会計基準となった。図表8-2は、財産勘定残高移動表に極めて類似したフロー表であり、彼らのアイデアの根源を確認することができる。

財産勘定残高移動表と比較するとブータン・デルゾル試案による資金計算書には詳細な勘定科目が示されていない。しかし、図表8-2（以下、フロー表という）の全体像は興味深い特徴をもっている。

図表 8-2 ブータン・デルゾル案におけるフロー表

	期首貸借 対照表	期間フロー		期末貸借 対照表	評価	減価	再評価 価格		期首貸借 対照表	期間フロー		期末貸借対照表	
		増加	減少							増加	減少	再評価前	再評価後
生産性固定資産								経営成果または自己金融累計額					
物的生産性固定資産								未処分成果（譲渡関連増価・					
知的生産性固定資産								減価および経営成果を含む、					
非生産性物的固定資産								ただし見積額は控除する）					
営業権・その他の無形固定資産								引当金繰入額					
棚卸資産								償却累計額繰入					
原材料・商品													
仕掛品・完成品													
<b>外部金融力</b>								<b>外部資金調達</b>					
<b>外部資金調達</b>								再評価勘定					
第三者勘定								第三者勘定（配当見積額を含む）					
金有形態								財務勘定：					
財務勘定：								社債・債務					
貸付金								借入金					
有価証券													
現金・預金													
合計額								合計額					

ここからは、フロー表を検討する。フロー表の借方側は使途、貸方側は源泉と呼ばれている。源泉も使途も、期首と期末の貸借対照表の比較した差額を期間フローとしている。ただし使途側は期末貸借対照表価額から評価額および減価額を控除し

<sup>9</sup> 彼等の意見がプラン作成の際に採用されたことは明確であり、ここで比較の対象に取り上げるのは適当である。

て再評価価額が求められる<sup>10</sup>。源泉側も期末貸借対照表価額は再評価前と再評価後に分離して表示する。

OCAMプランの構成と比較してみると、期首貸借対照表と期末貸借対照表から期中の変動額を計算、表示しようとしている点で構想が一致している。Boutan et Delsol (1969, p.5044)では、期末貸借対照表が一会計期間の各種フローと期首貸借対照表の合計額から構成されるからである。二期間の比較貸借対照表と関連付けてフロー表を作成しようとしていると解釈できる。ただし、その2つの貸借対照表の差異額はフローの残高でしかなく、フローそのものを表しているのではない。そこでフローの流れを勘定の中で表示するために、次の2つの視点が重要となるだろう。すなわち、貸借対照表に表示される企業財産の流れと、その企業財産を裏付ける貨幣の流れである。その両者の流れを示すのが、Boutan et Delsol (1969)で登場している資本勘定と金融勘定である。その形式は、図表 8-3 の上からふたつめに掲載している。

図表 8-3 フランスにおける伝統的な資金計算書の構造上の特徴



続いて、図表 8-3 をみながら、フロー表が資本勘定と金融勘定を組み合わせた構成になっていることを確認する。ごく、簡単にいえば、図表 8-3 において、破線の上部が資本勘定、破線の株が金融勘定である。

資本勘定には、源泉側に経営成果、引当金累計額、償却累計額繰入および外部資金調達を表示する。前三者は、資金調達勘定における自己金融の細分化項目とみることができる。使途側には有形固定資産・無形固定資産、棚卸資産および外部金融力を表示する。

金融勘定は源泉側に外部金融力、再評価勘定、第三者勘定（貸方残高）、金融

---

<sup>10</sup> フロー表で示される再評価価格は、市場の状況にもとづいて固定資産の償却累計額過不足額を修正することを意味しており、3年毎に行うよう提案されている。再評価の対象には、営業権も含まれる。Boutan et Delsol (1969, p.5052)

形態の助成金、資本金、および財務勘定（債務、借入金）を表示する。再評価勘定は、借方の評価欄および減価欄に記載される変動額の反対給付が現れる。使途側には外部資金調達、第三者勘定（借方残高）、財務勘定（貸付金、有価証券、現金・預金）を表示する。

再び財産勘定残高移動表（図表 8-1）と照合してみると、フロー表の資本勘定の貸方は、プランの源泉側の経営欄と長期欄が該当し、そして借方は使途側の物的フロー欄と財務フロー（長期）欄が該当する。また、金融勘定の貸方はプランの源泉の短期欄、そして借方は使途側の財務フロー欄（短期）が該当していることが分かる。

フロー表の資本勘定は、社会会計でいう実物取引を表している。金融勘定は金融取引を表している。実物取引とは、Boutan et Delsol (1969, p.5039)によれば、財・サービスに関する取引と付加価値の処分に関する取引である。前者は中間消費、生産、粗資本形成を含み、後者は労働および資本への支払と原価および所得移転を含む。一方、金融取引は、財務に関する取引で、借方および貸方要素の純変動額を含む。金融勘定のなかに埋没している第三者勘定は、企業会計でいう債権・債務である。この勘定は利用可能な統計が欠如していたために（Boutan et Delsol, 1969, p.5039）、それまで社会会計で扱われてこなかった勘定である。

（3）勘定構成の共通性、そして、なぜ開発途上国がフランスに先んじて資金計算書を導入したのか

ここまでの考察を小括する。以上でみてきたように、ブータン・デルゾル試案によるフロー表が、資本勘定と金融勘定を連携した資金循環勘定を基本構造としていることは明らかである。そして財産勘定高移動表は、構成に関する理論的な着想を資金循環勘定から得ているのも明らかである。ブータン、デルゾル、そして OCAM プランの原案作成者であるプロスト等の学術的な交流は確認できないが、同時代、同時期にフランスのプラン・コンタブルを改訂しなければならぬ状況を迎えたなかで互いの着想を前向きに評価し合ったのかもしれない。

資金需要を連結環とする資本勘定と金融勘定の統合は、財産勘定残高移動表

として OCAM プランのなかで採用され、1970 年代のフランス語圏アフリカ諸国の会計制度設計に深く組み込まれた。

ではなぜ、フランスでなくアフリカ諸国が先んじたのか。第 1 に、付加価値を処分勘定に振り替えた後の自己金融が、資金計算書の出発点となっていることから明らかなように、社会会計の計算構造を取り入れており、付加価値損益計算書と財産勘定残高移動表は不可分であることである。第 2 に、その 2 つの計算書をセットで導入できる条件が整っていたのは新興国であるアフリカ諸国であったということ、第 3 に、付加価値損益計算書の導入論議において論点となったように<sup>11</sup>、本国フランスにおいてはアングロ・サクソン型会計との国際的な差異、とりわけ利益に至るまでの計算過程の違いや費用分類の違いを解消するための調整が認識されていたという背景が考えられる。企業会計制度へ社会会計思考を強く打ち出すことは慎重に議論され、大企業が選択適用する発展システムにおける対応で十分と認識され、むしろ国際的な差異を助長しない方向で決着するという配慮が働いたのかもしれない<sup>12</sup>。

第 7 章では付加価値損益計算書を考察した。本章では財産勘定残高移動表を検討している。貸借対照表を加えた 3 つの基本財務諸表の関係は、図表 8-4 に統合している。

図表 8-4 資金計算書の中継した貸借対照表と損益計算書の連携

-----  
図表 8-4 を入れる  
-----

#### 4. 類型化：簿記体系との連携と関連付けて

ここまでみてきたように、フランスのキャッシュ・フロー思考は、基本構造に着目すると独自の発展を遂げてきたことが確認できた。以下では、簿記体系との連携という視点から類型化する。

---

<sup>11</sup> 第 7 章第 2 節で考察した。

<sup>12</sup> 最後の指摘は、著者の仮説であり、検証できていない。

(1) OCAM プラン：簿記体系との連携が明確であった提案

フランス語圏において最初に制度化された資金計算書は OCAM プランの財産勘定残高移動表である。第 1 版は 1970 年に公表された。付加価値を表示する経営中間残高表（付加価値損益計算書）、貸借対照表と並んで基本財務諸表としての位置づけを与えられた。財産勘定残高移動表は総資産を資金概念に採用した有高差異貸借対照表である。この OCAM プランを簿記体系との連携と構造上の特徴という 2 つの側面からみていくと、次のように整理できる。

プラン・コンタブルは会計原則、財務諸表形式とともに、勘定組織案<sup>13</sup>と財務諸表との整合的な結び付きがひとつの特徴である。特に OCAM プランの場合、勘定組織案のなかで勘定番号の「0」を用いてフローとストックの記帳を可能にしたことが他のプラン・コンタブルにはない特徴である<sup>14</sup>。勘定組織案に列挙されているすべての勘定には 10 進法分類された勘定番号が付されており、その勘定番号の頭に「0」がない勘定には期中の取引を記録し、期末に各勘定の貸借残高を「0」からはじまる該当する勘定に振り替える。前者は期中の変動のみを記録するので移動表に連携し、後者は期末残高を記録するので貸借対照表に連携する。つまり財産勘定残高移動表の作成は勘定組織案のなかでの勘定番号の工夫によって既に可能にされている。このように期中の取引と、期首・期末の取引とを分離して記録する構成を取り入れている勘定組織案は数あるフランス語圏のプラン・コンタブルのなかで OCAM プランだけである。

(2) 1982 年プラン：簿記体系との連携がさほど明確でなくなった提案

アフリカ諸国と対照的に、フランス本国では総資産を表示する資金計算書は採用されなかった。フランスで採用された資金計算書のなかに国民経済計算の影響を明確にみいだすことはできない。

1982 年プランの資金計算書の考案に当たってはフランス銀行のデータバン

---

<sup>13</sup> カドル・コンタブル (cadre comptable) ともいう。

<sup>14</sup> 移動表は二期間貸借対照表を比較して、期中の勘定残高差異と期中財産変動の内部・外部フローの関係は表示するものの、変化をもたらした原因分析や流動性・支払能力の増減分析の点で十分ではない。そこで、ロシニョール、プロスト等は流動性の原因分析をする場合は運転資本変動額を表示する資金計算書を作成するよう指摘している。

クである残高集計センターと国家会計審議会とが共同で研究し情報交換が行われた。フランス銀行の資金計算書は源泉使途表 (tableau des ressources et des emplois) と呼ばれている。

源泉使途表は取引を経営取引・分配取引・資本取引・財務取引に分け、それらを当期フロー、外部資金調達、現金資金の側面から再把握するマトリックス表である。計算の出発点は粗経営余剰 (付加価値－人件費および租税公課) である。これは 1982 年プランでは成果計算書で算出される。源泉使途表の考え方を踏襲し、1982 年プランの資金計算書の構成は運転資本、外部資金調達、現金資金の関係を説明し、資金概念としては運転資本、現金資金を採用している。プランの説明からはいずれの資金概念を重視するのか明確ではない。

1982 年プランでは資金計算書を 2 種類、用意している。ひとつは成果計算書で計算された自己金融力と固定資産投資に関連する増減額を表示して運転資本変動額を算定することを目的とするものである。もうひとつは運転資本を短期取引から分析するものである。すなわち、運転資本が単に棚卸資産や債権の期中増減といった外部資金調達 (または資金需要) に依存しているか、あるいは現金・預金といった現金資金に裏付けられているかを明示するため、運転資本を外部資金調達と現金資金に分類して再表示する。この思考は「資本勘定」と「金融勘定」の考え方を企業会計へ応用したものといえる (図表 8-3 を参照のこと)。資金概念に関しては、フランス銀行の研究をみると資金循環の把握を意図したために運転資本資金計算書の様式を好みながら、いずれの資金概念にも優先順位を付けなかったと考えられる。

## 5. フランスにおける動向

中央部・西部アフリカ諸国で、簿記体系<sup>15</sup>にも社会会計にも連携した資金計算書が浸透しつつある頃、フランスでは資金計算書が乱立していた。

Mollet(1993, pp.12-21)にもとづくところ、フランス企業が作成する資金計算書には次の 4 種類があった。資金の運用と調達を表示する源泉使途表、プラン・コンタブルの発展システムの雛形に沿った資金計算書、フランス銀行の源泉使途表に従う運転資本表示資金計算書、そしてキャッシュ・フ

---

<sup>15</sup> 勘定組織案から資金計算書が直接作成できる、という意味である。

ロー計算書である。

なぜ、4種類の資金計算書が容認されていたのか。商事会社法で資金計算書の作成が強制されていなかったから、ゆえに資金計算書に定型モデルはなかったから、が考えうる背景である。事実、会計実務要説は、フランス銀行残高集計センター、クレディ・ナショナル、プラン・コンタブル・ジェネラル、企業財務研究委員会案、ミュラール案、OECCA 勧告書第 1.22 号、IAS 改訂第 7 号、財務会計基準書 (SFAS) 第 95 号を選択肢として挙げていた。4種類の資金計算書が容認された背景にある、もうひとつの仮説は、4種類の資金計算書は、キャッシュ・フロー計算書を除いて、実質的に同じ計算書である、というのがある。

つまり、キャッシュ・フロー計算書以外の 3つの資金計算書は、資金循環勘定にルーツをもつものだから、ありえない推論ではないだろう。類型を整理すると、図表 8-5 のようになる。

図表 8-5 フランス語圏の伝統的な資金計算書のルーツ

-----  
図表 8-5 を入れる  
-----

(注) 実線の矢印がひとつの流れを形成している。

さて、資金計算書の形式が 4種類、(上の仮説が成立するならば、実質は 2種類) であるという事態を、会計プロフェッションはどうみていたのか。

会計士協会から公表された資金計算書に関する規定は、1969年2月5日に発表された OECCA 勧告書第 1.07 号に遡る。この勧告書は、貸借対照表と税務書類を用いて、運転資本を表示する資金計算書を複数年度にわたり作成するよう勧告していた。勧告書は資金計算書が企業の経営管理に役立つために月次計算書の作成を促し、同時にその情報としての有用性を社会会計、特に残高集計センターにおける利用を説明している。つまり、この時点ではまだプラン・コンタブルから離れて会計士が実務家の立場から提言を行う段階にはなかった。

その後、この勧告書は 1988年に改訂され、第 1.22 号として公表されること



になる。OECCA 勧告書第 1.22 号は運転資本概念の曖昧さに言及するが、プラン・コンタブルに準拠した資金概念の説明を繰り返している。国際的にキャッシュ・フローを分析する資金計算書に移行しつつあるという傾向に反応してプラン・コンタブルでさほど強調されなかった現金資金を強調するものの、この資金概念に移行すべきという強い主張をしているわけではない。ただフランス企業の側ではアニュアルレポートでキャッシュ・フロー計算書を開示するようになったのはこの頃である。

背景として考えられるのは、プラン・コンタブル・ジェネラルによれば資金計算書の作成は企業の自由裁量に任されていたこと、そしてアメリカの動向をみて、会計実務要説が「SFAS 第 95 号では、財政状況の表示に現金資金変動額の状態を含まなければならない。(…) OECCA 勧告書第 1.22 号によれば、資金計算書に公表される際には、現金資金変動額を分析するモデルか、それが無い場合には運転資本の変動額を分析するモデルを採用することが望ましい。」としていたことがある。

ここに現金資金を表示する資金計算書が登場する。勧告書第 1.22 によれば、企業が現金資金の変動額を分析する計算書を公表する場合、営業活動、投資活動、財務活動に分類すること (para.41.a)、この分類は資金の変動額に対する貢献を明瞭に表示するために作成されること (para.41.b)、さらに、営業活動から生じる資金は第 1 法もしくは第 2 法<sup>16</sup>から計算される (para.41.c) とされている。

勧告書第 1.22 号に至って正式にキャッシュ・フロー計算書という選択肢が明確に示されることになったといえるが、この勧告書のなかでも運転資本資金計算書を残すことで決着している。

以上を要約すると、フランス語圏アフリカ諸国では資金循環勘定に由来するキャッシュ・フロー思考が結実した。他方、フランスで連続性はみえにくくなり、IAS や FASB の動向がフランスの方向性に影響を与えつつあった、と結論できる。

---

<sup>16</sup> 第 1 法は、純利益から現金資金に影響しないもしくは営業活動に関係しない費用収益勘定の控除と、固定資産譲渡額、債権の増減額を加減する。第 2 法は、粗経営余剰（棚卸変動額を除く）から現金資金を伴うその他の費用収益、営業活動に伴う現金資金の調整差額（売掛金、買掛金など）を加減する。

## 6. 本章の要約とまとめ

本章では、フランスとフランス語圏アフリカ諸国を考察範囲として、キャッシュ・フロー思考の浸透を取り上げた。考察の結果、次のことが確認できた。

企業会計へ社会会計に由来する勘定構成と計算構造を取り入れようとした経緯があった。社会会計の影響は、フランス語圏アフリカ諸国の基本財務諸表に明確に現れた。他方で、社会会計思考を取り込みながら発展したはずのフランスは、グローバル会計基準に対応して、IAS/IFRS のキャッシュ・フロー計算書を受け入れた。つまり、フランスの会計人の間で芽生えた独創性はフランス語圏アフリカに輸出され、本国フランスはそれを手放した。

財産勘定残高移動表は二会計期間の比較貸借対照表によって期中のフローを表示する財務諸表であり、総資金を資金概念とすることが確認できた。期間フローは期首・期末の有高と期中の変動を分離して記録する、勘定組織案から得られるデータから把握される。財産勘定残高移動表は期首の有高から期末の有高までの流れを体系的に叙述するが、期中フローは流れでは社会会計の勘定構成を利用することによって明確になる。すなわち、実物フローを示す資金勘定と金融フローを示す金融勘定とリンクしている。したがって、財産勘定残高移動表の形式的特徴は、社会会計の資本勘定と金融勘定とから構成された二期間の有高差異貸借対照表という点にある。

財産勘定残高移動表が、社会会計の勘定を企業会計で考慮するということは、企業の財務諸表データの活用という観点から有用になる可能性があるかもしれない。

社会会計勘定と企業会計勘定の接合は、両者の構造上の調和、経済学の時価評価と企業会計の取得原価の問題、さらに所得と利益の関係が主要な問題として取り上げられてきた。本章で取り扱った課題は、このうちの構造上の問題にかかるものである。OCAMプランは、財産勘定残高移動表に社会会計の勘定構成を導入することによって企業会計に修正をもたらし、社会会計との調和を試みている点で新規性がある。ただ、時価評価に関してどのような会計処理を想定しているのかについては、課題を含んでいる<sup>17</sup>。

---

<sup>17</sup> ブータン・デルソル試案では、再評価価額を付す会計処理と説明されている。

本章では財産勘定残高移動表を社会会計の勘定構成からみることによって特徴を抽出した<sup>18</sup>が、この財務諸表が企業内で管理目的に使用されることも看過してはならない。企業の資金分析という点からみれば、財産勘定残高移動表は資本循環過程を表示する総括表と考えられる。

また、フランスにおける発展も明らかにした。フランスではフローの把握が重視され、その表現が移動表や運転資本資金計算書のなかで行われてきた。資金計算の思考は資金の機能、すなわち、企業活動の規模を経営・投資・財務・資本取引に着目しつつ把握することであり、しかも資金フローによって企業の経営余剰の分配原資の表示を試みたのである。着想の淵源は資本勘定と金融勘定にある。

OECCA のキャッシュ・フロー計算書は他の欧米諸国・国際会計基準委員会メンバー国との調和を目的として採り入れられた。推論の域を越えないがキャッシュ・フロー計算書はフランス国内で培われた伝統的な思考の延長線上からは出現しなかつたであろう。もしフランスに会計調和化問題が起こらなかつたら、大企業が採用する資金計算書の様式がキャッシュ・フロー計算書の方向へと収斂してゆくことはなかつたであろう。

要するにキャッシュ・フロー計算書は、資金計算書を会計制度に組み込むプロセスにおいてフランス国内の発展史とは分断されて登場したと考察される。裏を返せば、フランス語圏アフリカ諸国には、フランスの理論家が構想した独創的な資金計算書が移転された。それが、変容することなく残ったのは、奇しくもフランス語圏アフリカ諸国にグローバル市場経済が到来する速度がフランスと比して遅かつたためと解釈できるかもしれない。敷衍すれば、近い将来、当該諸国が一層成長し新興経済国となり、当該諸国の企業がグローバル市場に参入する頃には、財産勘定残高移動表の役割は変容しているように思われる。

## 参考文献

---

本章第3節3.2. で述べた。

<sup>18</sup> キャッシュ・フロー計算書のなかでも総資金概念とマクロ思考の特徴を残した勘定構造が開発途上国の会計基準との親和性を有している、という意味である。

*Code des Sociétés*, Dalloz.

Corre, J., Paul, J., Perochon, C. & Prost, A. (1971). *Le Plan Comptable Général de l'O.C.A.M. et l'États africains et malgache: Guide d'application, Secrétariat d'Etat aux Affaires Etrangères*.

Lauzel, P. (n.d.). *Le Plan Comptable Commenté, Tome I, Comptabilité et Gestion Economique de l'entreprise*, Paris, France: Les Edition Foucher.

Mollet, M. (1993). *Choisir et Construire son Tableau de Financement*, Paris, France: Foucher. Prost, A. & Paul, J. (1970). Le Plan Comptable des états de l'O.C.A.M. (Organisation commune des États africains et malgache), *Revue française de comptabilité*, 107, Novembre, 817-822.

Raffegau, J. (1996). *Mémento Pratique Francis Lefebvre: Comptable*, Paris, France: Editions Francis Lefebvre.

青木脩(1978)「付加価値会計と社会会計」青木脩、後藤幸男、山上達人編著『付加価値会計』第2章所収。

野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社、1990年。

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、1984年。

小津稚加子(2006)「フランス国家会計審議会」上野清貴編著『会計利益計算の構造と論理』創世社、第10章所収、187-200頁。

法規等

Loi no.84-148 du 1er mars 1984, relative à la prevention et reglement amiable des difficultes des entreprises.

Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées (OECCA), *Recommandation à l'usage des membres de l'Ordre, Série: Principes Comptables, 1.07: Tableau de financement*.

Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées (OECCA), *Recommandation à l'usage des membres de l'Ordre, Série: Principes Comptables, 1.22: Tableau de financement*.

Secretariat Général de l'O.C.A.M.(1980). *Plan Comptable Général des*

*entreprises, 2ème édition.*

略語一覧

OCAM (Organisation Commune Africaine Malgache et Mauricienne) : アフリカ・マダガスカル共同機構

CNC (Conseil National de la Comptabilité) : 国家会計審議会

IFRS (International Financial Reporting Standards) : 国際財務報告基準

IAS (International Accounting Standards) : 国際会計基準

図表 8-3 フランスにおける伝統的な資金計算書の構造上の特徴

資金循環勘定	
用途	源泉
生産性投資額 その他の固定資産投資額 棚卸資産変動額 外部資金調達	自己金融  外部金融力
外部金融力 第三者勘定変動額 貸付金変動額 有価証券変動額 現金・預金変動額	外部資金調達 第三者勘定変動額 助成金 資本金変動額 社債変動額

ブータン・デルソル試案のフロー表	
用途	源泉
生産性固定資産 営業権・無形固定資産 棚卸資産 外部金融力	経営成果または 自己金融累計額  外部資金調達
外部資金調達 第三者勘定 財務勘定	外部金融力 第三者勘定 助成金・資本金 財務勘定

(注：期首・期末貸借対照表、期間フロー、再評価額を表示する)

OCAM プランの財産勘定残高移動表	
用途	源泉
長期項目 固定資産	経営項目 純成果 償却累計額・引当金変動 額
短期項目 棚卸資産 長期項目 その他の固定資産	長期項目 自己資本 長・中期債務
短期項目 短期換金可能資産 現金預金等価物	短期項目 短期債務

(注：期首・期末勘定、期中財産変動勘定を表示する)

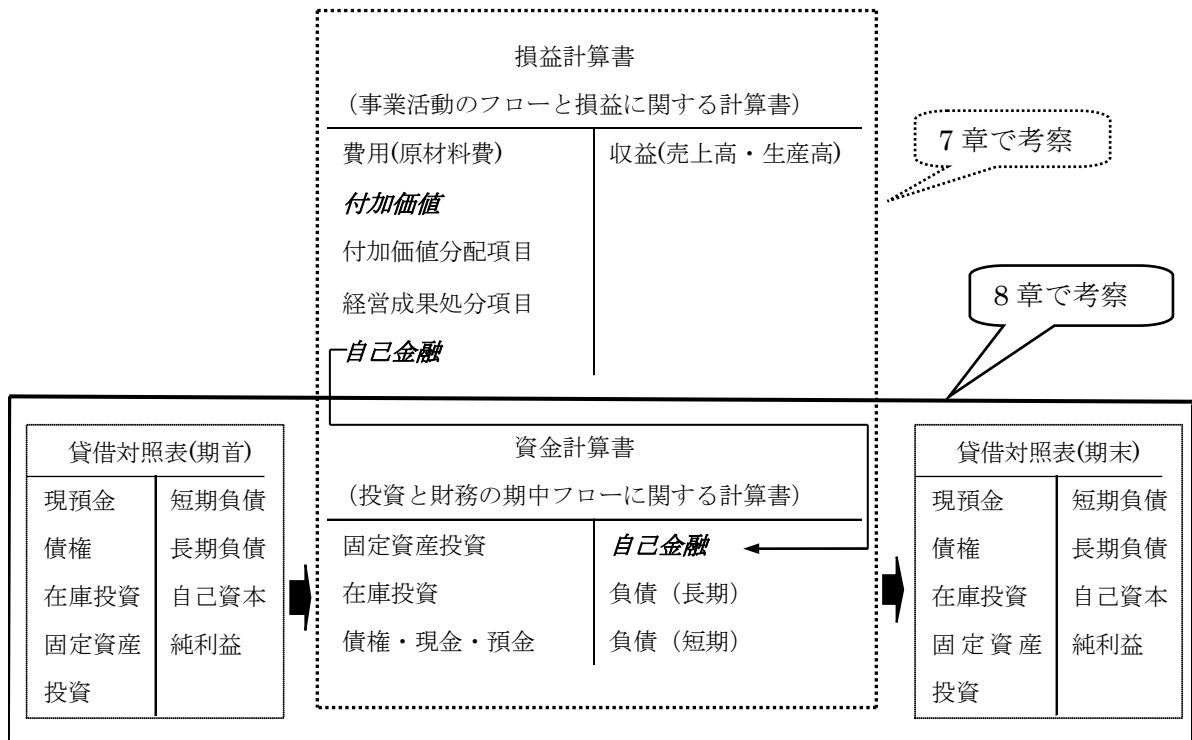
1982年プラン・コンタブル・ジェネラルの資金計算書

用途	源泉
固定資産取得	自己金融力 その他の長期源泉
財務的債務返済	財務的債務増加

運転資本変動総額	運転資本変動総額
「経営」変動 (棚卸資産、債権・債務)	
「経営外」変動 (その他の経営再建・債務変動)	
現金資金変動額	

(注：破線は資本勘定と金融勘定の区分を示す)

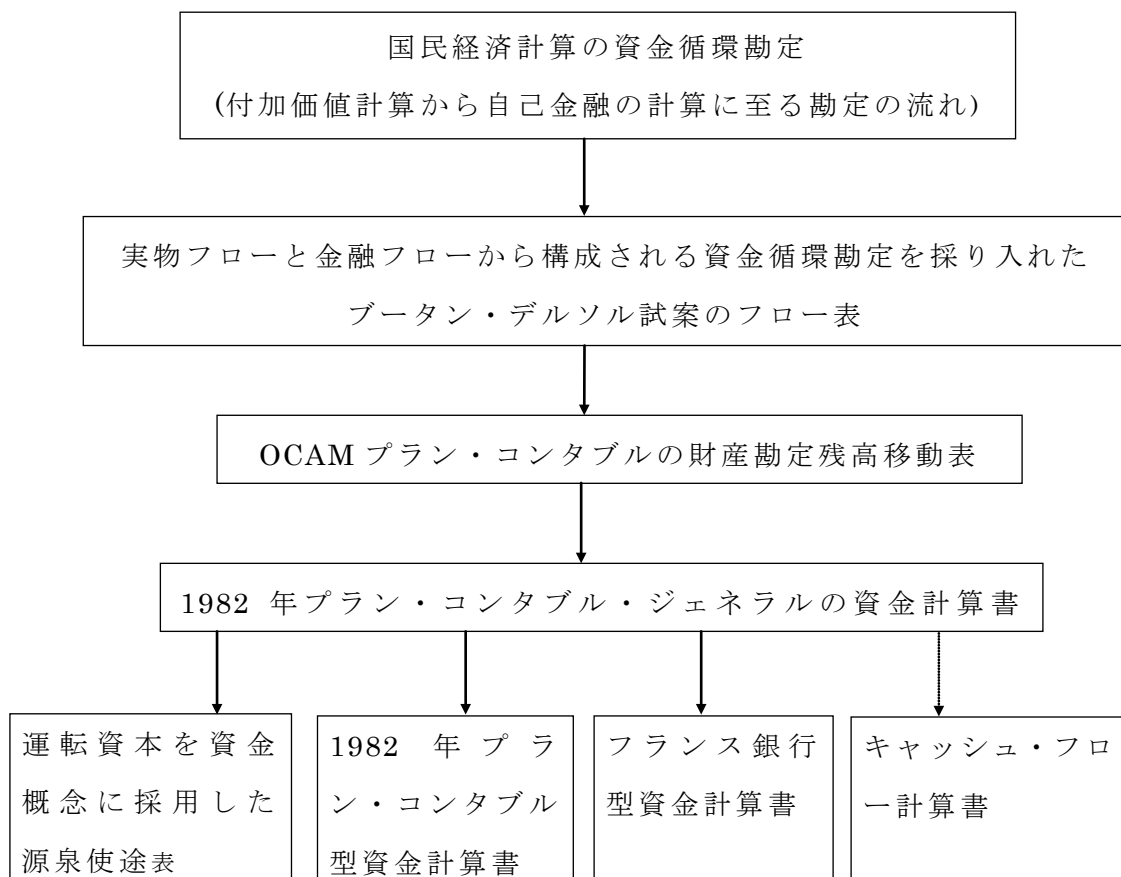
図表 8-4 資金計算書を中継した貸借対照表と損益計算書の連携



(注) 1982年プラン・コンタブル・ジェネラルの財務諸表体系(大規模企業適用様式)を参考にして作成。損益計算書と資金計算書は Delsol (1965) を参照のうえ、簡略化して作成。



図表 8-5 フランス語圏の伝統的な資金計算書のルーツ



## 第9章 フランス語圏における会計技術協力 —ドナー国の会計プロフェッションの役割—

### 1. はじめに

本章では、会計の国際移転において、会計技術の移転主体が理論を実践に移している局面を考察する。

本章では、会計領域における技術協力を通して、新興国・開発途上国の会計人の参加を確保しつつ、新興経済国の会計の実情への対応が図られている側面を具体的にみていく<sup>1</sup>。「会計技術協力（仏：coopération technique/英：technical cooperation）」が展開される場面に焦点をあてる。

会計基準の国際移転については、先進国から移転される会計思考や会計慣行が受入国である新興経済国からみると不具合な会計技術であるという指摘がある<sup>2</sup>（たとえば、Annisette, 1999; Annisette, 2000 など）。他方で、新興経済国における会計教育や職業訓練への取り組みは、新興経済国が抱える問題について社会の認知度を上げ、適切な会計責任の構築に寄与するという議論がある（Gharty, 1993）。

そこで本章では、フランス語圏において会計プロフェッションが組織的に行ってきた活動を取り上げ、会計技術協力が会計技術移転の行き詰まりを克服するための緩衝機能となるのか、可能性を考察する。

会計技術協力を取り上げる意義と背景については次のように考えている。まず、会計領域の技術協力を論じる一般的な意義として、国際社会の機運の高まりがある。国連ミレニアム開発目標（MDGs）において、開発途上国における会計と監査実務の品質が極めて重要な役割を果たすと認識されている。たとえば、Fyson(2012, p.15)は、開発途上国の開発政策と公共サービスを実行するためには、各国の財務と会計責任構造の基軸として、強固な会計フレームワークが資源の効率的な管理運営に重要な要素となっていると論じている。

---

<sup>1</sup> 会計技術協力の側面から第3章で行った議論を補完する。第3章では、会計技術移転が誘発される要因が、新興経済国にとっては期待要因であり、同時にジレンマになっていると指摘した。そのような状況のなかで会計技術移転の構図が描かれることを示した。

<sup>2</sup> 第1章第3節で論じた。

背景には、国連ミレニアム開発目標の明確なビジョンと行動様式として、2005年には援助効果に関する「パリ宣言」、2008年にはアクラ・アジェンダが公表され、近年、開発援助への機運の再燃がある。国連ミレニアム開発目標のパリ宣言(2005)では、「援助の管理において、(…) パートナー国の制度・システムを利用することは、パートナー国の持続的な開発、実施、市民社会・議会への説明責任の各能力強化を通じて援助効果を増進する。パートナー国のシステムと手続きは、一般的には、会計、監査、調達、成果フレームワークモニタリングにかかる国家の制度・手続きを含む(…)」とされている。公的財政管理(PFM: Public Financial Management)の領域を中心に既存のインフラを堅牢にするという意図として宣言されているのであるが、とりわけ効率的な開発援助に資するという観点から会計や監査への期待がある(たとえば、Fyson, 2009; Fyson, 2012; OECD, 2009など)。

ここでは、より特化した意義を考えていく。すなわち、考察全体を通して、フランスの中央集権的なイメージとは対照的に、技術協力が民間主導で進んでいたことが指摘できる点である。さらに2章でみた英米の理論や実践(Needles, 1976; Johnson & Caygill, 1971; Parker, 1989)は、供給サイドからのコントロール志向の強いアプローチであったが<sup>3</sup>、フランス語圏ではより新興経済国の現地需要型である<sup>4</sup>ことを明らかにしていきたい。

そこで以下では、第2節で、会計技術協力が行われる背景と会計技術移転のなかでの会計技術協力の意味について整理する。第3節と第4節では、会計技術協力の供与主体(ドナー)としてのフランス会計基準設定主体(CNC)とフランス語圏会計士連盟(FIDEF)の実践を説明する。

考察の便宜上、本章で用いる用語を次のように定義しておく。一般に、「技術協力」は新興経済国や開発途上国の発展のために必要な知識を与え、生産と経営に関する技能・技術を補完し、さらに向上させることを目的としている<sup>5</sup>。

「会計技術協力」とは、先進国が新興経済国や開発途上国に協力して会計基準

---

<sup>3</sup> 第2章第4節(2)では、英語圏の先行研究にもとづいて、会計技術移転に会計プロフェッションが果たしている役割を考察した。

<sup>4</sup> これは、第3章で「会計技術移転のメカニズム」を提案した問題意識と重なっている。

<sup>5</sup> スティーブン・ブラウン著、安田靖訳(1993、70頁)。

の作成・開発および会計基準を普及させるために必要な環境整備を行うこと、もしくはそのための基盤づくりであり、会計領域での技術協力である。

## 2. 会計技術協力

### (1) ドナーはなぜ堅牢な会計実務を求めるのか：背景の考察

Fyson(2012, pp.15-18)は、ドナーの支援が会計領域に及ぶ理由を次のように論じている。第1に、会計を堅牢にすることで、経済が活性化し、説明責任能力が高い環境づくりをサポートできる。第2に、ドナーが関わる支援プログラムの受託リスクを減少させることを通じて、最終的な資金供与者であるドナー国の納税者のリスクを下げる。第3に、低中所得国の民間部門の直接投資を魅力的にして、成長と発展に貢献する<sup>6</sup>。第4に、開発途上国の会計システムを強固にするプロセスに関与し、開発に向けた国際パートナーシップを構築できるという名誉を獲得できる、と指摘している。

また、①新興経済国に資金を貸し付けている世界銀行・国際機関など与信者が監視・指導を必要としている、②新興経済国では、高度なプランニング能力をもつ人材が不足している場合がある、③既に旧宗主国と統一化された行政制度をもつために、新たに制度を策定するときも、旧宗主国から継続して協力を仰ぐほうが不確実性を減少させられること、また④そのためのコミュニケーションルートが既にできあがっていること、⑤経済の持続的成長のためには海外からの投資資金および技術力が不可欠という認識があり、そのための法的措置を緊急に整備しなければならない、という背景もあるだろう。

しかし、技術供与主体であるドナーの側に、会計技術協力とは具体的に何であるかに関しては公的な<sup>7</sup>、歴然とした定義があるわけではない<sup>8</sup>。

---

<sup>6</sup> むろん、投資と輸出の拡大は開発協力の一面でしかない。開発援助に関する記述によれば直接投資誘致を実現する場合でも、国内の格差の拡大が抑制、緩和されることが必要であり、単純化した議論はない。たとえば、柳原(2014)など。

<sup>7</sup> CNCの活動報告書である *Bullutin Trimestriel* には、会計技術協力のコラムがあり、詳細に報告されているものの、定義がない、という意味である。

<sup>8</sup> 元田(2007、94頁注6)は、Arndt, C.(2000)にもとづいて、OECDの開発援助委員会では、直接、人に対して行う協力を技術協力 (technical cooperation)、

そのようななか、現実的な内容を現す記述としては次のものが参考になる。ジェラード<sup>9</sup> (Gélar, G.) は「要請されたときに、提案される援助 (仏: assistance) の内容は、商法典およびその関連法規まで網羅しており、議会を通過する法案の起草まで含んでいる。援助はすべての要素、すなわち、議案からプラン・コンタブルまで、そして法律から規則まで、一貫して必要なことが強調される。<sup>10</sup>」と述べているのは、分かりやすい。

実際、受入国において必要とされる会計技術の提供や会計担当者の訓練のために、ドナーが資金を提供、負担して専門家人材を派遣するものがある。多くの場合、この役割を担う専門家は、現地に短期間滞在しながら担当の仕事をこなしていく。たとえば、ラオスのプラン・コンタブルは、フランスの会計基準設定主体で作成されていた。担当であった女性広報官 (フランス財務省 CNC) は短期、中期の現地訪問を繰り返し、現地企業への実践を試験的に行いながらラオスのプラン・コンタブルを完成させていった<sup>11</sup>。

東欧諸国のプラン・コンタブルもラオスのプラン・コンタブルも、会計基準が完成するまで協力するというプロジェクトである。これは、近年重要性を増している制度構築が技術協力のアジェンダに含まれているということであり、こうしたプロジェクト型の会計技術協力には、暗黙の裡に知識の伝達のみならず、新部局の設置までが目標となっている。上述のラオスの案件ならば、フランス財務省 CNC からの派遣であったので、外国人専門家の現地での役割は政策対話と会計政策に関する技術指導的な側面が含まれていたのは、想像に難くない。会計基準を作った後の会計技術協力の具体的な運用として、現地でのセミナーや会議への出席、会計知識のアップデートや訓練コースも含まれるだろう。詳しくは、第 4 節で紹介する。

より重要なのは、会計技術協力によってドナーが提供する会計の特性は何か、である。会計制度・会計基準の核には帳簿記入や会計処理があるが、会計技術協力が

---

インフラなどのプロジェクトに付随して行う協力を技術援助 (technical assistance) として、区分登録しているのに対して、世界銀行などでは技術協力と技術援助を区別しないで用いている、と説明している。

<sup>9</sup> 東欧諸国のプラン・コンタブルの普及に携わった。なお、英語読みにもとづいて片仮名表記している。

<sup>10</sup> Gélar, G. (1991, p.iv).

<sup>11</sup> 著者は、フランス財務省にて担当者と面談した際に、改訂途中のラオス・プラン・コンタブルをみせていただいたことがある。また、それに対する世界銀行の意見も伺ったことがある。

基礎的で初学者向けであればあるほど、中立的な技術を扱う。つまり、会計技術協力には、「会計記録」というテクニックを扱うほど、会計制度の構築にドナーの経済力を反映した意向は反映しにくくなるという性質が備わっている。

図表 9-1 では、会計技術協力を技術協力のなかで位置づけている。会計技術協力は、実施する機関によって、パブリック・セクターとプライベート・セクターの活動に分けられる。フランス語圏の例では、次のようになる。パブリック・セクターの代表格には国家会計審議会（CNC）があり、その活動は政府の援助計画の一部を構成する。プライベート・セクターの代表格は仏語圏会計士連盟（FIDEF）の活動がある。FIDEF はフランス語圏諸国の会計プロフェッションを代表する職業団体、協会、研究所などからなる国際ネットワークである。政府組織と民間組織の支援活動の対比は、第 4 節および第 5 節で取り上げる。

図表 9-1 会計技術協力の位置づけ

図表 9-1 を入れる

## (2) 会計標準化、会計技術移転、会計技術協力の関係

上の説明を踏まえ、ここでは、フランスの会計統一化政策の総称である会計標準化と会計技術移転、会計技術協力の関係を考察する。

周知のように、CNCでは、「フランス国内での会計調和化を目的として、会計基準の設定と適用を含む」意味での「会計標準化（normalisation comptable）」を旗印に、この具体的産物であり、推進ツールであるプラン・コンタブルの検討・作成・適用を行っていた。会計標準化における「標準化（normalisation）」とは、会計原則を作成し、会計処理規則を作り、会計主体に普及させるという意味が含まれており、企業会計のみならず、公会計や政府会計、業種別会計にとっても「標準（norme）」となる指針を開発するというフランス会計基準設定主体の理念を反映している<sup>12</sup>。

<sup>12</sup> 会計標準化のもとでは、プラン・コンタブルを普及の核とする会計原則アプローチをとる。2005年に、IAS規則がEU域内の上場企業の連結財務諸表にIAS/IFRSを適用された頃から、会計基準設定を論じる場合に、règlementation

フランスの視点でみると、会計標準化には会計処理規則の設計と適用が含まれ、それを会計統一化政策として実行してきたのは政府である。会計標準化は、ときに国境を越えて海外におよぶときがある。すなわち会計標準化の精神には、もともと会計技術移転を妨げる要素はなく、会計技術協力という具体的な活動が伴えば、越境してその精神が促進されていくという構図になっている。

フランスで定着している「会計標準化」という考え方は、フランコフォーンの新興経済国でも普及している概念である<sup>13</sup>が、フランスを文脈とするときよりも限定された意味で使われている。フランコフォーンの新興経済国では、会計標準化の範囲は適用の意味合いが強い。会計基準の設計は、専門機関があっても機能しないこと、基準開発が中断すること<sup>14</sup>や人的資源面での制約があるために、困難な局面を含むという現実があるからである。したがって会計ルールの適用の方に重点が置かれるのである。このように、会計領域での援助は適切な会計基準の普及のためには目的適合的な活動なのであり、国際移転を側面から支えるものとなっている。

このことを踏まえ、会計技術移転と会計技術協力が不可分であることを明らかにしてゆく。以下、第3節ではパブリック・セクターを、第4節ではプライベート・セクターを取り上げる。

### 3. 会計技術協力の供与主体（ドナー）としてのフランス国家会計審議会（CNC）

本節ではドナーをより狭くして、CNCに焦点を当てて議論してゆく。

CNCの会計技術協力は、会計標準化の推進と、その基礎的媒体としてのプラン・コンタブルおよび関連する法案の作成に集約される。

CNCは、中央部・西部アフリカ諸国、北部アフリカ（マグレブ）諸国、インドシナ諸国といった旧仏領・旧保護領に対する支援活動を盛んに行っている。支援とい

---

（基準化）という表現が使われるようになった。

<sup>13</sup> 会計学の解説書で使用されているほどである。

<sup>14</sup> 開発途上国の場合、会計基準設定主体が存在しないという状況はあり得る。モロッコの場合では、会計基準設定主体が設立されたのは1989年である。もっとも、世界銀行(2002, p.2)によれば、会計基準設定主体が実際に機能し始めたのは、それより後の1991年という報告がある。つまり、会計制度改革以前には空白理論と整合的な時期があった。詳しくは、第5章および第6章で論じている。

うよりは交流、情報交換という観点からスペイン・ベルギーといった近隣諸国、およびチリのようなラテン・アメリカ地域も対象であった。会計技術協力の内容は、開発途上国支援の場合、旧仏領諸国の会計基準作成についての助言、会計基準作成のための事前・事後の情報交換および被援助国側関係省庁担当官・会計専門家の大蔵省における研修、セミナーであり、多くの場合、フランス財務省の関係者が被援助国の会計基準起草委員会に加わっている<sup>15</sup>。

西部アフリカ諸国に対する協力は、対 OCAM 諸国、対 UDEAC 諸国というように地域単位で対応され、その成果は、1970 年に OCAM プラン、1974 年に UDEAC プランとして実現された。この 2 つのプランは OCAM および UDEAC 加盟諸国が国内の会計基準を作成・開発する際の参照モデルとして提案されたが、これら両地域ではプランの国内基準化や法的承認がされたばかりの諸国もみられ、実際の適用には地域内でのばらつきがあった。会計制度以外に、行政制度や教育機関の運営など未解決の問題が多いために、70 年代の支援活動以降、公的な接触はあまりない。当該地域では、プラン作成作業メンバーはほとんどフランス財務省の官僚であり、フランスが全面的に支援を行っていたことが確認される。

一方、北部アフリカ諸国の場合、中央部・西部アフリカ諸国と比較して会計上のインフラが整っているため、フランス・モロッコ共同委員会のようにフランス側、被援助国側双方から関係者が出席し情報交換をしてきた。その集大成は 1986 年に公表されたモロッコ・プラン・コンタブル (CGNC) であり、モロッコ会計標準化委員会、会計士協会、エコノミストの尽力の賜物である。これは 1994 年にモロッコ王令で承認された<sup>16</sup>。

東欧諸国への関心は、CNC の運営に係る組織条項と機能、会計標準化を推進するうえでの CNC の役割に加え、欧州理事会第 4 号指令との調和化にある。ラオス、カンボジアでは、フランスの全面支援を得て、プラン・コンタブルが作成され、実際にラオスではビエンチャン県の企業に適用を図る目的でフランス人専門家が派遣されている。

このようにフランス語圏のなかでも、経済発展の程度、地域的特性により各国の

---

<sup>15</sup> CNC の会計技術協力は、Ministère des Finances et des Budgets, *Bulletin Trimestriel* で定期的に報告されている。

<sup>16</sup> 詳しくは、第 4 章第 4 節。



要請が異なり、よって支援内容も異なる。しかしながら、敢えてフランスの会計技術協力を整理すると以下のようなになる。すなわち、外務省が援助の総合指針を示し、CNC、経済協力省・財政調査地域調整部が政府の対外政策の枠組みのなかで遂行している。言い換えれば、フランス政府は会計技術協力の窓口を複数持っており、しかも援助の仕方は「資金援助型」というより「技術援助型」になっているといえる。

ここまででフランスが行ってきた会計技術協力の事例を明らかにした。要するに CNC は、会計基準設定主体としての業務としてプラン・コンタブルを作成・開発し、続いて適用のための法的整備をしてきた。その後、会計基準設定主体などの監督機関の設立支援をするのである。このように、ドナー国の会計基準設定主体が会計技術協力をしている場合には、会計技術を受け入れるパートナー国の会計制度を構築するという枠組みに焦点が当てられていることが明らかになった。

#### 4. 会計技術協力の供与主体（ドナー）としての仏語圏会計士連盟（FIDEF）

##### (1) FIDEF の設立

FIDEFは、OIF加盟国およびフランス語で意思疎通できる諸国の会計専門機関の団体である（FIDEF総則 1.1 および 1.2）。フランス語圏の会計プロフェッション間の職務領域に関する協力促進、会計教育、会計士資格制度面での協調を強化し、FIDEF加盟各国の会計規制および実務に関する情報交換を目的として（FIDEF 総則 1.2）<sup>17</sup>、1981年に設立された。事務局はパリに置かれている。2017年現在、31カ国からの団体と16カ国からの準加盟、オブザーバー団体が加盟しており、実質38カ国が関係している。図表 9-2 は、FIDEFの加盟団体国である。高所得国であるベルギー、フランス、カナダ、モナコを除き、多くは低中位所得国である。

会計技術協力において FIDEF は、開発途上国の会計専門機関とフランスの CNC や監査法人など公的・私的な会計専門機関に業務を委託する仲介機関とみなされる。FIDEF 加盟国の会計基準作成委員会に参加することはあっても、会計基準そのものを作成することはない。

---

<sup>17</sup> FIDEF, *Statuts* (Révisés 3 octobre, 2012).

図表 9-2 FIDEF 加盟団体国（アルファベット順、2018 年 3 月現在）

アルバニア、アルジェリア、ベルギー、ベナン、ブルガリア、ブルキナファソ、ブルンジ、カーボベルデ、カンボジア、カメルーン、カナダ、中央アフリカ、コンゴ共和国（ブラザビル）、コンゴ民主共和国、コートジボワール、コモレス、ジブチ、フランス、ガボン、ギニア、ギネアビサウ、ハイチ、ラオス、レバノン、マダカスカル、マリ、モーリタニア、モルダヴィア、モナコ、モロッコ、ニジェール、ポーランド、ルーマニア、セネガル、シリア、トーゴ、チュニジア、ウクライナ（計：準加盟国を含み 38 カ国）

（注）アルジェリアは、フランスの旧植民地であり、フランス語が比較的通用するが政治的な理由などで OIF に加盟していない。よって、アルジェリアは FIDEF では準加盟国である。

設立当初、FIDEF はレバノンのために、企業会計、金融機関・保険会社のためのプラン・コンタブルの作成、さらにはプランを普及するためのセミナーを行い、レバノン銀行協会、アラブ銀行連盟、レバノン会計士協会が組織的に協力した（CNCC-OECCA, 1993, pp.138-139）と記録されている。このような運びとなった背景は、Baydoun and Gray (1990, p.234)の記述からも確認できる。

Baydoun and Gray (1990, p.234)によれば、レバノンは 1947 年のフランス・プラン・コンタブルの枠組みに倣った会計システムをアルジェリアよりも先に取り入れていた、という。財務省令（第 4665 号）はレバノン会計士協会、バイルート商工会議所、レバノン銀行協会、中央銀行が勘定組織案・統一会計型の会計基準を容認し、公開会社は 1983 年から、非公開会社は 1985 年からの適用を規定した、という<sup>18</sup>。

レバノンの会計環境を整備するという協力体制は、1970 年初頭から継続していたもので、1979 年にフランス会計基準設定主体（当時は、会計高等委員会）はレバノンのプラン・コンタブルの作成に着手していた。1980 年にパリで専門会計士・

18 フランスとの違いは、業種別会計が導入されなかったという点である。詳細な勘定科目表から構成され、会計の主要目的が、税務目的であった。詳しくは、Abou Chakra(1985) (Baydoun & Gray, 1990 より再録) を参照。

認許会計士協会の総会を開催したときには、レバノンから代表団が招かれていた。当時は試みに過ぎなかった国際交流は翌年の1981年のボルドー総会において FIDEF 設立という運びとなり、初代会長にアブ・チャクラ (Abou Chakra) 氏が就任することになった。

## (2) FIDEF による会計技術協力の拡張

その後、FIDEF の作業内容は確定していき、1983年頃から盛んになった対チュニジア支援を手始めに、教育プログラムおよびセミナーなど会計教育が実施された。チュニジア支援は、FIDEF 活動報告書 (rapport d'activité) をみる限りうまくいっていたようである。

中東や北部アフリカ諸国で一定の成果をあげているのは、第1に FIDEF 設立以前の1960年代から CNC が会計技術協力を行っていて基盤ができていた、すなわち初度適用コストが少なく済んだうえに、交流の実績が他の地域と比べて長いこと、第2に、プラン・コンタブルが法的承認を受けたこと、すなわちリーガル・バックアップがあり支援の結果結実した会計基準が権威あるものとなったこと、第3に、会計士プロフェッション団体が存在しており、したがって支援の窓口となる専門家層があること、第4に、会計士資格取得試験が国内で実施されている、というように支援を受け入れる専門家層を持続的に増やしていけること、といった環境整備ができていたことが指摘できる。言い換えれば、こうしたことは、ドナー国が会計技術協力を推進する際のインフラであるので、どれかひとつでも欠けているならば会計技術協力の範囲はもっと広範で地道になっていたと推測される。

FIDEF は会計プロフェッション団体という性格にもとづき、加盟各国の職業会計士団体およびフランスの会計教育機関の仲介を行っており、CNC、経済協力省の会計技術協力の補完的役割を担っている。FIDEF の役割は、受入国の状況に応じて、広範にも多様にもなりやすいという性質がある。特に会計士資格制度の実施や、会計教育、さらにより基礎的な次元で、プラン・コンタブルの普及を目的としたセミナーを頻繁に行っているのは、開発途上国において、教育面での援助が特に必要とされることを示している。

ここまでの議論は、図表 9-3 にまとめられる。CNC と FIDEF の役割の境界と会

計技術協力の領域を表している。

図表 9-3 会計技術協力の領域

図表 9-3 を入れる

### (3) FIDEF と大学の連携

本節 (1) および (2) では、フランスの新興国・開発途上国への官民あがての会計領域での支援を明らかにしている。最後に、FIDEF が行ってきたさまざまな経験から会計教育の必要性と、会計領域の専門家（教育者、実務家、プランナー）を現地へ派遣し、開発途上国の会計専門家の訓練が継続的に行われるべきことを主張したい。しかも、それは単発的な協力よりも、一貫性を保つ方向で考察され、実施されねばならない。そのためには、高等教育機関である大学の役割も確認しておく必要がある。

フランスへはFIDEFの仲介で、開発途上国の会計専門家を監査法人へ頻繁に招待している。1983年からはパリ・ドーフィーン大学DESS<sup>19</sup>（修士課程に相当）コースへの企業、政府、公共機関の会計専門家および監査人の受入れがされており、教育機関も加わって、開発途上国専門家に会計に関する知識を習得させる機会を提供している。このプログラムはフランス会計士協会が側面的に支援しており、実務研修が取得単位に含まれている。とくにフランスと技術提携をしている諸国の学生には、フランス企業および官庁における活動枠が設けられている。フランス国外では、同年からチュニス大学高等商業研究所およびチュニジア国立行政学院への教育者の派遣、セミナーの開催が行われており、フランス・チュニジア間の協力プログラムは監査教育に重点を置くものであった。合併と企業評価、情報監査、企業の民営化と監査、警告手続きについてのテーマが選ばれていた。こういった実例はOJTや

<sup>19</sup> 高校卒業資格取得後、5年経過したときに取得できる学位である。修士号に相当する。企業で専門職として働くために最小限必要な学位とされる。フランスでは2003年から2006年にかけての学士・修士・博士号改革で、修士号となり、欧州諸国との調和化がされた。フランス語圏開発途上国ではDESSが普及しているので、本章ではその名称を使用している。

教育訓練が開発途上国で必要とされていることを示唆している。会計教育には、専門家の再教育、将来の会計専門家の養成、高校・大学に在籍中の潜在的な会計担当者教育の3つがあると考えられ、個別に教育プログラムが考案されねばならない。専門家の再教育はパリ・ドローフィヌ大学のプログラムが軌道に乗っている。将来の会計専門家の養成のために、会計士資格取得のための論文指導をフランスから教育者が現地へ出向き行っている。教育の充実は、質の高い労働力を供給するためにも、海外からの技術力を自国に残すためにも必要とされている。

また人材開発は資金の有効利用にも結び付かずである。会計技術協力が十分に成果を挙げるためには、開発途上国とドナー国双方の対話が必要であり、定期的に会合がもたれ、どの領域でいかなる援助が必要なのか、さらに援助の条件や他の技術移転についても検討されねばならない。同時にドナー国となる先進国は、開発途上国の社会、政治、経済についての全般的かつ継続的な調査研究が必要であるし、パートナー国となる開発途上国は会計技術援助を受けるための窓口を開設する必要がある。

## 5. 本章の要約とまとめ

本章では、会計技術協力が展開される場面に焦点をあてながら、開発された会計基準が開発途上国・新興経済国で機能するための環境整備が、どのようにフランスの会計人の手で形成されたのかを明らかにした。

フランス語圏では、会計技術協力は大きくわけて次の2つの領域に関係している。ひとつは、会計制度の整備と制定された会計制度を適用する監督機関の設置である。もうひとつは、会計士協会のような会計プロフェッション団体の設立、開発途上国における会計士資格試験の実施であり、それを広範に支えるために大学と連携した会計教育にまで広がっている。

本章の大部分は、1980年代後半から1990年代の会計技術協力の焦点をあてた。なぜ、この時期なのか。1980年代末以降は、冷戦の終焉による援助内容の選択肢の拡大、とりわけ、民主主義支援を目的とする援助が行いやすくなった<sup>20</sup>時期だ

---

<sup>20</sup> 元田（2007、74頁）。

からである。つまり、会計技術協力という新たな領域でソフトな専門知識にもとづく「技術」援助を行うことを通して、開発途上国に自立的で独立したプロフェッションを育成するという会計領域固有の援助目的を貫徹している時期だからである。

本章で確認できたように、会計技術協力とはパブリック・セクターとプライベート・セクターの専門部署、機関が開発途上国に会計の専門技術や制度についての情報を提供、支援することである。いずれの機関が会計技術協力を実行するにしろ、会計技術協力は、推進する機関が特定の国のあるいは特定の諸国の国益を反映しているという「背後の構図」仮説があるかもしれないが、ここでは立ち入らない<sup>21</sup>。

むしろ、本章の目的からは、ドナー側に会計プロフェッションが加わることで、会計実務を専門的な見地から裾野へ普及させているという事実に注目したい。いわば援助アクターが多様化<sup>22</sup>するずっと前から、フランス語圏では会計領域で民間専門組織が貢献していたのである。さらに誤解を恐れずに言えば、会計に関するさまざまなテクニック、それも帳簿記入、会計処理、会計基準の理解、そして会計監査まで、幅広い、中立的な技能を、超国家の会計士連合という民間組織が行っていたことが、民主主義を経済成長の条件とする新しい認識が定着しつつあった風潮のなかで適合的に機能したのではなかろうか。そして、会計技術協力は会計技術移転を促進させた。第3章の考察結果と本章の分析から、会計技術協力が進行すると同時並行的に会計技術移転がされやすい企業環境が整っていくという関係にあったことが明らかになった。会計制度や会計基準が専門知識の総体であるという性質上、プロフェッションが手をかけないまま普及したり、ましてや国境を超えて流入、流出 (Parker, 1989) したりするものではないのである。むしろ、ドナー国とパートナー国政府の受入態勢、さらには高等教育レベルでの会計技術協力をも組み込んだメカニズムとなっていなければ、会計技術移転は完成しないのである<sup>23</sup>。

---

<sup>21</sup> なぜならば、この仮説についてはさまざまな評価があるので、事例研究にもとづく個別研究を積み上げていくしかないからである。

<sup>22</sup> 中国やインドなどの新興ドナーの登場や、社会企業家、NGOなどの台頭を指す。

<sup>23</sup> Neu et al. (2006)は、この論点にさらに踏み込んでいる。世界銀行の貸付契約の条件に会計教育が組み込まれることによって、借り手国のガバナンスにも及んでいること、また世界銀行のそのような行為が自らの正統性を担保する行為となっていることをラテン・アメリカの事例によって論証している。

本書第Ⅱ部で取り上げたモロッコ、OHADA 諸国、ならびに本章で触れたチュニジアの事例を踏まえると、旧宗主国と旧植民地国との結び付きは会計領域でも深い。かつて 1960 年代にフランスが旧植民地国に対して会計基準を導入したとき、それは、旧宗主国が旧植民地国を干渉する用具以外のなにもものでもなかつたろう。しかし、開発途上国が成長し、経済基盤を確立し先進国のパートナーとして期待されている現代において、会計技術の国際移転がもつ意味は変容した。会計技術移転は開発途上国の経済運営を向上・効率化させるという立場からの実施が望まれよう。そのなかでの会計技術協力の果たす役割も必要性も強調されるべきである。

#### 参考文献

Abou-Chakra, W. (1985). *Essentials in the Lebanese Accounting Systems*.

Beirut, Lebanon: Mattar Abou Chakra & Co, Alexander Grant Matter & Co.

Annisette, M. (1999). Importing accounting: the case of Trinidad and Tobago, *Accounting, Business and History*, 9(1), 104-133.

Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago, *Accounting, Organizations and Society*, 25, 631-659.

Baydoun, N. & Gray, R. (1990). Financial Accounting and Reporting in The Lebanon: An Exploratory Study of Accounting in Hyperinflationary Conditions. In R.S.O. Wallance, J.M. Samuels & R.J. Briston (Eds.), *Research in Third World Accounting* (Vol.1, pp. 227-262). London, UK:JAI Press.

CNCC-OECCA. (1993). *Histoire de la profession comptable: Le projet de la profession comptable libérale*, 47ème congrès de l'Ordre des experts comptable, Paris, France:Plume & Crayon.

FIDEF (<http://fidef.org/>).

FIDEF. (2012). *Statuts* (Révisés 3 octobre, 2012). Retrieved from

<http://fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/STATUTS-FIDEF-REVISE-AG-1020121.p>

df

- Fyson, S. (2009). Sending in the consultants: development agencies, the private sector and the reform of public finance in low-income countries, *International Journal of Public Policy*, 3(3-4), 314-342.
- Fyson, S. (2012). Accounting and development: the role of donors from policy to practice. In T. Hopper, M. Tsamenyi, S. Uddin & D. Wirchramasinghe (Eds), *Handbook of Accounting and Development (pp.15-35)*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Ghartey, J. B. (1993). Education, Accountability and Development in The Third World. In R.S.O. Wallance, J.M. Samuels, & R.J. Briston (Eds.), *Research in Third World Accounting* (Vol.2, pp. 169-186). London, UK:JAI Press.
- Gélar, G. (1991). Central and Eastern Europe: The View from France, *World Accounting Report*, Dec 1990/Jan 1991.
- Hegarty, J., Gielen, F. & Hirata Barros, A.C. (2004). *Implementation of International Accounting and Auditing Standards: Lessons Learned from the World Bank's Accounting and Auditing ROSC Program*, Washington DC: World Bank. Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/14354> License: CC BY 3.0 IGO.
- Johnson, T. J. & Caygill, M. (1971). The Development of Accountancy Links in the Commonwealth, *Accounting and Business Research*, 1(2), 155-173.
- Needles, B. E. Jr. (1976). Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology, *International Journal of Accounting Education and Research*, 12(1), 45-62.
- Neu, D., Gomez, E.O., Graham, C. & Heincke, M. (2006). "Informing" technologies and the World Bank, *Accounting, Organization and Society*, 31(7), 635-662.
- Neu, D., Silva, D. & Gomez, E. O. (2008). Diffusing financial practices in Latin American higher education: Understanding the intersection



- between global influence and the local context, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(1), 49-77.
- Conseil National de la Comptabilité (1987-1994). *Bullutin Trimestriel* (Nos. 70-98). France: Imprimerie Nationale.
- OECD. (2009). *Managing Development Resources: The Use of Country Systems in Public Financial Management*, Paris, France : OECD Publishing.
- OECD-DAC. (2005). Joint Progress Toward Enhanced Aid Effectiveness, High Level Forum, Paris, February 28-March 2, 2005. (国際協力銀行訳「援助効果にかかるパリ宣言」(JBIC, Trans). Retrieved from <https://www.oecd.org/dac/effectiveness/36477834.pdf#search=%27%E3%83%91%E3%83%AA%E5%AE%A3%E8%A8%80+OECD+2005%27>
- Parker, R. H. (1989). Importing and Exporting Accounting: The British Experience. In A.G. Hopwood(Ed.), *International Pressures for Accounting Change*, London, UK: prentice Hall..
- Wallace, R. S. O. (1990). Accounting in Developing Countries: A Review of the literature, *Research in Third World Accounting*, 1, 3-54.
- Zubaidur Rahman, M., Gielen, F. & Benchemsi, M. (2002). *Report On The Observance Of Standards And Codes (ROSC): Kingdom of Morocco (Morocco)(English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/309561468773977905/Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-Kingdom-of-Morocco>
- スティーブン・ブラウン『国際援助—歴史、理論、仕組みと実際』(安田靖訳)、東洋経済新報社、1993年。
- 北村かよ子(1994)「経済発展に欠かせぬ外国直接投資」『アジ研ニュース』No.153、5頁。
- 日本銀行国際局(1993)『日本経済を中心とする国際比較統計』165-166頁。
- 志賀美英編著『開発教育序論—世界はそして日本はなぜ開発援助を行うか』九州大学出版会、2008年。

総務庁統計局編(1993)『国際統計要覧 1992-1993年』195頁。

元田結花『知的実践としての開発援助—アジェンダの興亡を超えて』東京大学出版会、2007年。

中村宣一郎『会計統一化政策』ミネルバ書房、1976年。

柳原徹(2014)「国際援助潮流と日本のODA」『国際問題』No.637、2014年12月、37-47頁。

略語表記一覧：

CGNC (Code Général de Normalisation Comptable) : モロッコ・プラン・コンタブル

CNC (Conseil National de la Comptabilité) : 国家会計審議会

DESS (diplôme d'études supérieures spécialisées) : 修士号

FIDEF (Fédération International des Experts-comptables et commissaires aux comptes Francophones) : フランス語圏会計士連盟

MDGs (Millennium Development Goals) : 国連ミレニアム開発目標

OCAM (Organization Commune Africaine et Malgache) : アフリカ・マダガスカル共同機構

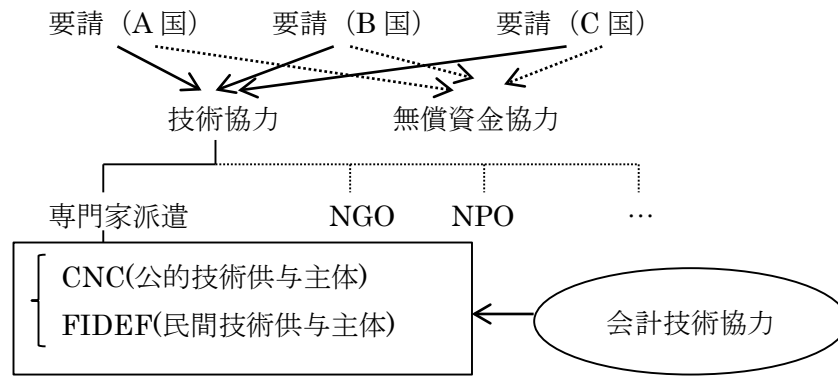
OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) : 経済開発協力機構

OIF (Organisation Internationale de la Francophonie) : フランコフォニー国際機関

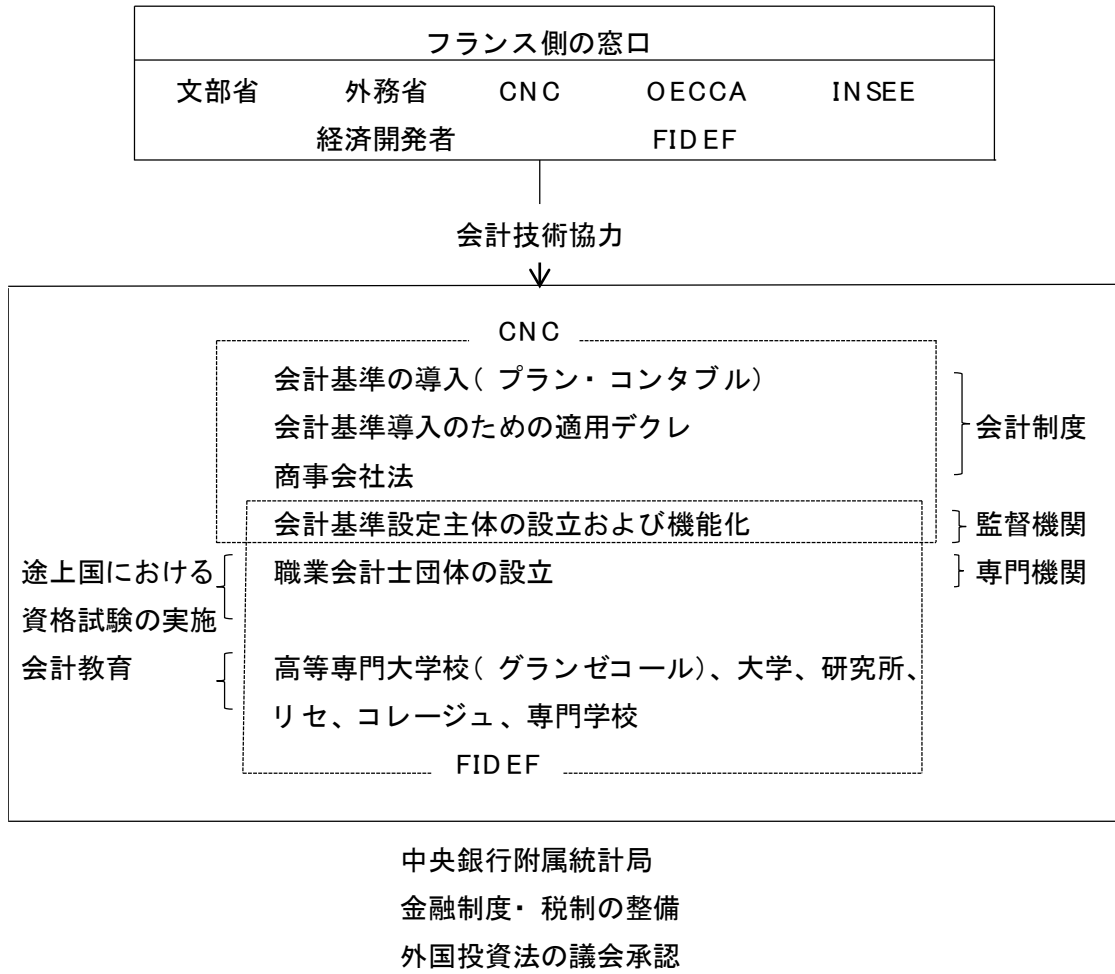
PFM (Public Financial Management) : 公的財政管理

UDEAC (Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale) : 中央アフリカ経済関税同盟

図表 9-1 会計技術協力の位置づけ



図表 9-3 会計技術協力の領域



### 第Ⅲ部 新興経済国の会計基準設計

## 第Ⅲ部

### < 第Ⅲ部要旨 >

第Ⅱ部では、新興国・開発途上国の会計基準が旧宗主国から影響を受けていた時期と IAS/IFRS の影響がある時期にわけて考察した。新興国・開発途上国の会計制度の成り立ちを、表層よりも一段深い構造のレベルに焦点をあてて、変化の構図と意味を明らかにした。新興国・開発途上国は、IAS/IFRS 誕生前も普及後も、最良の会計基準を求める動きへと方向付けられていることが明らかになった。

第Ⅲ部では、新興国・開発途上国に影響を与えたフランスと、将来、新興国・開発途上国にとって、重要な会計基準の移転主体となるであろう IASB を取り上げる。グローバリゼーションが旧宗主国であるフランスにも到来していることには変わりはない。フランスで起こった変化は、新興国がグローバリゼーションに向き合いながら発展を遂げていく過程で経験する過程かもしれない。そこで、第 10 章では、フランス国内の動きとして、フランスの会計基準設定主体が進めた組織改革に焦点をあてる。第 11 章では、新興国・開発途上国のための国際会計基準の開発を考察する。IFRS for SME の開発過程を題材にして、IASB が取り上げた論点を検討し、新興国で受け入れられる会計基準を設計する際に課題となる事項を明らかにする。

## 10章 フランス会計基準設定主体の組織改革

### —70年の発展史を踏まえて—

#### 1. はじめに

本章では、グローバル化という外的な要因がフランス国内に影響を与えた局面を取り上げる<sup>1</sup>。具体的には、フランスの会計基準設定主体に焦点をあて、その戦後から現在に至る発展史を題材にする。

組織改革は大きな転換点に起こるものである。フランスでは会計基準設定主体は1996年と、2007年に組織の改革がされた。

会計基準設定を取り巻く環境が変化し、とりわけグローバル化という背景のもとで、フランスの会計基準設定主体が組織改革をしてまで到達しようとしたものは何か。組織改革を経験した会計基準設定主体は、組織の将来の成長戦略をどのように構想していたのか。この疑問に答えるため、本章では70年間にわたるフランスの会計基準設定主体の発展、とりわけ組織内部の構造改革に焦点をあてて、会計基準設定主体が現行組織であるANCに至るまでの連続性・非連続性に着目して上の課題にアプローチする。

次の手順で考察する。第2節では先行研究を整理する。第3節では、会計基準設定主体に関する諸法令と歴史的な役割をみていく。第4節では、現在の会計基準設定主体であるANCが設立される直前の状況を確認する。その目的のために、戦後以降の会計基準設定主体の歴史を取り上げる。第4節で焦点をあてるのは、国会会計基準審議会、略して、CNCと呼ばれた組織である。第5節では、ANC誕生直前の様子を詳しく説明する。会計基準設定主体をとりまく背景を踏まえたうえで、最後に第6節では、ANCが描いている会計戦略を考察する。最後に第7節では、CNCからANCへの移行の意味と展望を述べ、本章のまとめとする。

---

<sup>1</sup> 第3章から第10章では、フランス会計基準設定主体は、会計技術移転を通じて新興国・開発途上国に影響を与える側であった。本章では、開発途上国に影響を与えていた主体が、グローバル化という環境変化に自らが影響を受け、組織改革を行っていくという状況を取り上げる。

## 2. 先行研究と改革の概要

最初に、先行研究について述べる。新井（1993）は、『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状』において、10ヶ国、5国際機関の会計基準設定主体を調査した。そのなかで、会計基準設定主体を研究対象として取り上げることに、*「(…)すでに出来上がった製品（会計基準）を直接研究するのではなく、その製品を製造している機械（設定主体）とその製造過程（設定プロセス）を詳しく調査研究しよう」と意図したのである。*（新井編著, 1993, p.1、まえがきより）」と、会計基準設定主体の研究が研究対象として成り立つことを指摘した。新井編著（1993）では、フランスについては野村（1993, pp.107-123）が CNC を取り上げた。

その後、大下（1998）は、フランス会計基準の国際的調和化という背景のもと会計基準設定主体の概要を詳細に説明した。平松（1998）は、大陸法にルーツをもつフランスとドイツの会計基準設定主体の国際化対応の比較を行った。このように、日本における先行研究は、国際的な会計調和化への対応に備えるという問題意識のもとで、諸外国の会計基準設定主体の在り様を調査し国際的な差異を把握する目的で研究されたのであった。先行研究においてはグローバル化は所与とされていたものの、会計基準設定主体をとりまく外部要因と各国会計基準設定主体の組織構造との関連性にまでは取り上げられていなかった。

フランスでは、Colasse, B. and Standish, P.（1998）<sup>2</sup> が 1996 年から 1998 年にかけて実施された会計基準設定主体の改革に焦点をあてた研究を行った。Colasse, B. and Standish, P.（1998）は、現代フランスの社会経済の変化と会計基準設定主体の変化を関連付けて論じた。そして、政府、会計基準設定主体、会計プロフェッション団体、企業の相対的な関係性が会計基準設定主体を通してフランスの会計標準化に影響を及ぼしていることを明らかにした。その後、Colasse, B. and Pochet, C.（2009）<sup>3</sup> は、会計基準設定主体の改革を制度学派の概念枠組みである経路依存性と制度的同型性（Dimaggio and Powell, 1983）

---

<sup>2</sup> Colasse 教授は CNC 委員であった。

<sup>3</sup> 英語とフランス語で公表されている。



の枠組みを用いて説明した。そして、CNCの改革の方向性は、FASBとAMFの組織デザインを模倣したものであり、明らかに伝統的なフランスの会計基準設定主体の伝統から逸脱していると結論した。

別の先行研究によれば、IASBのような国際的な会計基準設定主体でさえも、組織変更する動機は組織の内部事情によるよりも、外部要因を受けていた可能性が明らかにされている。たとえば Camffermen and Zeff (2007, pp.448-449, p.453, p.460) は、1990年代後半の IASC 内部の議論を再現して、G4+1体制の維持が IASC の改編と IASB の設立を促進したと示唆した。しかも、IASB であっても、その存在意義は常に問われるものであり (山田、2017)、Burlaud and Colasse (2011)と Danjou and Walton (2012)は、IASB の正統性をめぐって論争した。

このように、新井 (1993) の指摘を改めて引き合いに出すまでもなく、会計基準設定主体に定位置を置くことで、会計基準設定主体を取り巻く環境の変化を捉え、また利害関係者の行動を俯瞰することができると考えられる。さらに、先行研究に倣えば、会計基準設定主体を取り巻く外部要因の変化と折々の組織変更の動機を丁寧に解いていきながら、両者の因果関係を解明することを通じて会計基準設定主体という組織の方向性を探ることができるということである。

おりしも、フランスの会計基準設定主体は、1996年から1998年にかけての改革では、国家会計審議会 (CNC) の改組と会計規制委員会 (CRC) の設置という大きな組織改革を経験した。フランスでは戦中、戦後を通して、CNCが基準設定にたずさわり、主として、プラン・コンタブル・ジェネラルという会計規則の開発と改訂をしてきた<sup>4</sup>。フランスでは、その歴史において、一貫して会計基準設定主体をパブリック・セクターに置いてきたのであり、G8国のなかで政府機関内に残している数少ない例である。しかし1996年には、国際的な会計基準への対応と緊急性に対処するためCRCを設立した。これはフランスに会計基準設定主体が設立された1946年から数えて50年ぶりの改組であり、ひとつめの大きな転換点であった。そして、ふたつめの転換点はより直近の

---

<sup>4</sup> そして、プラン・コンタブルがフランスが影響を与えた諸国へ流布していることは、本書第II部で論じている。

2007年<sup>5</sup>であり、CNCとCRCを統合して国家会計基準局（ANC）を設立したのである。

本章では、こうした70年間の歴史を振り返り、二度の改革を視野に入れて改革の意義を論じるものである。

### 3. 会計基準設定主体についての諸法令と歴史的役割

本章の目的は、会計基準設定主体の発展過程を踏まえて、二度の改組の意義を明確にすることにある。よって第3節と第4節では、戦後以降を鳥瞰しつつ、直近の改革であるANCの設置構想が明らかにされるまでの変化に着目する。

最初に、会計基準設定主体を設立・改革させた根拠法令を時系列で確認しておこう（図表10-1）。会計基準設定主体であるCNCの前身（「会計標準化委員会（Comité de Normalisation Comptable : CNC）」）は1946年に法令にもとづいて設置されたものであり、続いて以下の諸法令が公布、整備されていった。

図表10-1 会計基準設定主体に関する関連法令（1949年から2009年まで）

(i)	1946年4月4日付デクレ第46-6-9号	会計標準化委員会設置
(ii)	1947年1月16日付デクレ第47-188号	会計高等委員会設置
(iii)	1950年3月31日付デクレ第50-409号	会計高等委員会の改革
(iv)	1957年2月7日付デクレ第57-129号	国家会計審議会創設
(v)	1967年9月28日付オールドナンス第67-833号	証券取引委員会創設
(vi)	1996年8月26日付デクレ第96-749号	国家会計審議会改革（緊急問題委員会の設置）
(vii)	1998年4月6日付法律第98-261号	会計規制委員会設置
(viii)	2007年4月27日付デクレ第2007-629号	国家会計審議会の任務、構成、機能に関するデクレ
		国家会計基準局設置のための2010年1月15日付デクレ第2010-56

<sup>5</sup> 二度目の改革がどの時点で行われたかについて、2007年または2009年というように二通りの解釈ができる。第5節で詳しく述べるように、2007年に新組織の委員招集がされ、2009年に設立を規定した特別省令が公布された。

号により廃止

(ix) 2009年1月22日付オールドナンス第2009-79号 国家会計基準局設置命令

図表 10-1 が示しているように、1946 年から半世紀の間、フランスでは会計基準設定主体の組織構造に関して抜本的な改革はなかった。

Colasse and Standish (1998, pp. 7-20) は、会計標準化を推進するための「装置」としての会計基準設定主体について、この期間を 4 期に区分し、以下のように言及している。

(1) 第 1 期 (1946 年から 1957 年) : フランス型会計標準化の誕生と会計基準設定主体の整備

この時期は、会計標準化と国家の介入の関係が確立された時代である。戦直後の経済復興方針として計画経済が選択され、復興計画 (モネ・プラン) を実行する目的で複数の委員会が設置された。そのひとつが後の「会計標準化委員会」となる。当時、委員会は 25 名から構成され、11 名が国家、1 名が会計プロフェッション代表であった。1947 年に会計標準化委員会は発展的に解消され、「会計高等委員会 (Conseil Supérieur de la Comptabilité : CSC)」となった。資料を確認する限りでは<sup>6</sup>、CSCは大統領府であるエリゼ宮とそこからさほど遠くないF.D.ルースベルト通り 22 番地に事務局が置かれていたので、いかに政策運営の中枢に近い委員会であったことが推察される。

さて、CSCは、1947年10月22日付けデクレ (第 47-2051 号) で、フランス初のプラン・コンタブル・ジェネラルを施行後<sup>7</sup>、1950 年のデクレ (図表 10-1 (iii) に既述) によって、委員の絶対数の増員と会計プロフェッション枠の増加という改革を行うが、基本的に国家主導という構図は変わらない。Colasse and Standish (1998) の考察によれば、この時期、「経済計画と会計標準化は理念を共有していた<sup>8</sup>」のであれば、会計基準設定主体の役割もその

<sup>6</sup> *Plan Comptable Général* (1947, p.1) .

<sup>7</sup> *Plan Comptable Général* (1947, p.1) .

<sup>8</sup> Colasse and Standish (1998, p. 8) .

点にあったと考えられる。そのことは、当時、会計士協会選出の政府委員であった Brunet, A.<sup>9</sup> および 1947 年プランの冒頭でも述べられている<sup>10</sup>。すなわち企業財産の把握と経済取引にしたがった会計処理、貸借対照表勘定の分類と費用項目の明示、企業経営に関する情報の作成、そして企業会計数値と経済統計の連携が、第 1 期の特徴である。

しかし、会計標準化委員会（および後には会計高等委員会）の理念が、政策に組み込まれていたという点で、ある意味、明確であったとはいえ、Brunet, A. によれば<sup>11</sup>、経済統計データの収集に、どの程度、会計標準化（〔著者注〕ないしは、プラン・コンタブル・ジェネラルが）貢献していたかどうかは不明なようである。当時、公会計実務の遅れは経済統計データ収集の妨げになり、加えて会計基礎教育およびプロフェッション教育が不十分であったという背景は容易に想像できる。

## （2）第 2 期（1958 年から 1973 年）：フランス型会計標準化の近代化開始と強化

戦後復興後の経済成長は第五共和政になって訪れた。石油ショックを経験するまでのこの時期に「プラン・コンタブルの目的が経済統計から離れ、課税計算目的へとシフトした」といえる。1965 年 10 月 28 日デクレ第 65-968 号は、課税利益計算に際しプラン・コンタブルに準拠するよう規定し、税務規制はプラン・コンタブルの企業実務への普及を促進した。Colasse and Standish (1998) は、第 2 期を、「会計標準化の適用範囲の拡大」と表現している。

当然、会計基準設定主体にも変化がある。1957 年に会計高等委員会は CNC となり、副会長は 2 名から 5 名に増員され、この職務に、大蔵省、専門会計士協会会長、公会計部門の責任者、産業界代表、研究者が任命された。専門会計士の社会的地位この時期に向上した。副会長職に専門会計士協会と産業界がポストを得ることで、存在感を強めることになった。1957 年に 66 名であった CNC は 1971 年には 83 名になり、新たに決算監査人協会、証券アナリスト協会、証

---

<sup>9</sup> CNAM の教授でもあった。

<sup>10</sup> *Plan Comptable Général* (1947, pp.11-35) .

<sup>11</sup> Colasse and Standish (1998, p. 9) を参照。

券取引委員会が加わったものの、依然として国家の影響力が強かった。

### (3) 第3期(1974年から1983年): 経済環境の変化とフランス型会計標準化の最盛期

1970年代後半から80年代初頭にかけて、フランスは第2次石油ショックと2桁台の失業率、インフレーション、貿易赤字を経験した。フランス経済の終焉と囁かれた時代である。政権を獲得したジスカールデスタン大統領は経済政策の見直しとローマ条約に沿った企業規制を実行した。欧州理事会会社法指令の国内法化は1971年から開始されていたプラン・コンタブルの改訂にも影響を与えた(Colasse and Standish (1998, p. 15))。1983年4月30日付法律第83-353号、1985年1月3日付法律第85-111号は欧州理事会会社法第4号指令ならびに第9号指令を国内法化するための法規である。「会社法」と呼ばれるこれらの規制によって「企業経営を規制する法的枠組み」が整備されたと考えられている。

1990年代後半の会計規則改革を別にすれば、この時期は変動の時代であった。しかしそのような状況にあっても、プラン・コンタブルから費用の性質別分類、損益計算書の粗営業余剰、付加価値表示がなくなることはなかった。依然として会計情報が労使間調停と経済統計に利用され、意思決定有用性にシフトできなかったことを窺わせる。Richard (1996, p.121) は、この時期のCNCの様子を、「[プラン・コンタブルの体系が変更されなかったにもかかわらず: 著者注]」、審議会内の統計サイドの影響力は縮小され、代わりに市場関係者や研究者が自分達の『文化』を企業会計に持ち込み始めて行った」と指摘している。会計情報ひいては会計規制に多様な任務が課され始めた時期といえよう。

### (4) 第4期(1984年以降): 国際化とフランス型会計標準化の試練

Colasse and Standish (1998, p.16) は「1983年は、フランス経済においても、会計規制においても移行点であった」と表現する。事実、欧州理事会会社法指令に対応した新プラン・コンタブルが公布され、1984年以降資本市場が整備されていった(1986年には、金融商品市場MATIF、1987年には先物市場MONEPが創設された)。また企業の民営化が1986年7月31日付法律によっ

て公知され、これに伴い、規制緩和の時期が始まった。

フランスには中小企業が多く、間接金融による資金調達が支配的であったが、企業に対する外部からの情報要求も高まりつつあった。海外市場で資金調達をする企業は、それまでフランス国内で経験したことの無い投資家の情報要求に接することになった。巨大企業が選択した会計実務と IASC、IOSCO による調和化の要求は、1990 年代に入って 1946 年以降最も重大な影響を会計基準設定主体に与えることになった。

#### 4. 国家会計審議会（CNC）の組織構造の変化

第 3 節で確認したように、1946 年から 1996 年まで、会計基準設定主体の組織改革に関する諸法令の公布がない。そのため、一層近年の改革が注意を惹く。そして、最初の会計基準設定主体である会計標準化委員会が設立されてから、ちょうど 50 年後の 1996 年に最初の改組が起こった。

フランスにおけるひとつめの改革は、CNC 内に設置された 2 つの委員会に関連している。1996 年 8 月 6 日デクレによって設置された緊急問題委員会（Comité d'Urgence）と、1998 年 4 月 6 日付法律によって設置された CRC である。詳しく述べよう。

##### (1) 緊急問題委員会（CU）の設置と CNC の組織改革

緊急問題委員会は、CNC 会長、副会長および大蔵省、法務省、予算省、証券取引委員会の代表から構成されていた。緊急問題委員会は国際的に重要な課題に関して迅速な決定を促すことを意図していた。

設立を促す機運は、1990 年代後半に突然に表れたわけではない。1970 年代前半、すなわち欧州理事会会社法第 4 号指令の国内法化ならびにプラン・コンタブル・ジェネラルの改訂をめぐってフランス基準の欧州地域内での調和化作業を開始した頃からあった。Colasse and Standish (1998, p. 20) は、試行錯誤が繰り返されたと報告している。たとえば、CNC は審議の効率化を目指して、1992 年に委員や職員を増員するなどして対応しようとしたが（1992 年 7 月 10 日アレテ）、このことがかえって迅速な意思決定を妨げると判断され、1996 年

に審議会のより緊密な編成を狙って再び減員したという経緯がある（1996年8月16日デクレ）（委員の数は次のような変化を辿っている。1971年には83名、1992年103名、1996年58名である。）

任命された CNC 委員の内訳は興味深い変化がみられる。政府から派遣された委員の逡減がある一方で（1971年33.7%、1992年27.2%、1996年22.4%）、産業界からの著しい増加がある（1971年19.3%、1992年23.3%、1996年48.3%）。特に、1996年には、審議会委員の約半数が民間からの派遣であった。会計プロフェッションが占める割合は増加とはいえないが（1971年28.9%、1992年34.9%、1996年20.7%）、1996年時点では、専門会計士協会と法定監査人協会を合計した10名の会計士枠のうち4名がビッグ・ファイブに所属もしくは所属した経験をもち、3名がフランス系監査法人出身である。当時のバルテス・ドゥ・リュイテール議長は、アーサー・アンダーセンと業務提携しているギィ・バルビエ監査法人のパートナーであり、IASCの議長経験者であった。

以上のような変遷を経て、1996年の組織改革に至ったのであった。これは、「フランスの会計標準化の根底にある基本原理を変更することなく<sup>12)</sup>、フランス企業と経済社会をとりまく環境変化に柔軟に対応すべく実行されたものと評価されており、そのひとつとして「アングロ・アメリカ諸国においてはすでに設置されていたものの、フランスでは初めての試み<sup>13)</sup>」として緊急問題委員会が設置されたのであった。

緊急問題委員会は、CRC（詳細は、第4節（2）で述べる）から独立した組織でありながら事実上委員が重複しているため、将来の地域的・国際的な会計調和化に際し、重要な役割を担うと認識されていた<sup>14)</sup>。

## （2）会計規制委員会（CRC）

会計規制委員会は、1998年4月6日付法律（いわゆる「会計規制法」）によって設置された。この法律の公布によって、会計基準設定にかかるすべての手

---

<sup>12)</sup> ジョルジュ・バルテス・ドゥ・リュイテール、小津訳（2000, 73頁）。

<sup>13)</sup> バルテス、小津訳（2000, 74頁）。

<sup>14)</sup> Colasse, B. & Standish, P. （1998, p. 20）。

続きがこの委員会に委ねられることになった。会計規制法の目的は、会計基準により透明性と安定性を与えるよう助けること、より一貫性ある会計基準を作成すること、連結財務諸表作成にあたって国際基準の利用を指導すること、である。

じつは、会計規制委員会はもっと早く設置されるはずだった。当時のジュペ内閣蔵相ジャン・アルトユイ (Jean Arthui) は専門会計士資格をもち、会計基準をとりまく国際的な変化は認識していたが、会計規制法の議決が予定されていた日に保守連立内閣は解散したからである<sup>15</sup>。しかし、国内の政治状況の変化はあったものの、著者がインタビューによって得たいくつかの傍証から<sup>16</sup>、会計規制委員会の設置は方向づけられていたと判断している。

さて、会計規制委員会の委員は、大蔵大臣もしくはその代理人、法務大臣もしくはその代理人、コンセイユ・デタから派遣された委員、会計検査院から派遣された委員、最高裁判所から派遣された委員、証券取引委員会委員長、CNC 議長、専門会計士協会会長 (ここまで各 1 名) に CNC の委員を兼ねる産業界の代表 3 名と CNC の委員を兼ねる労働組合の代表 2 名を加えた 15 名からなる。コンセイユ・デタ派遣の委員と産業界代表と労働組合代表を除く 9 名は、前述した緊急問題委員会のメンバーとしても任命される。

会計規制委員会は、公益法人および公益団体以外の事業体に適用されるあらゆる会計問題を扱う。また、金融機関および保険会社の会計基準を作成・公表

---

<sup>15</sup> この頃、著者は、ESCP (Ecole Supérieure de Commerce à Paris: パリビジネススクール) 会計学講座の教授に会計規制法案の通過時期について尋ねていたが、総選挙を控え、慎重な回答しか得られなかった。法案は専門会計士が執筆したと説明を受けた。保守連立内閣のもとで作成された第 1 次草案には、労働組合出身の代表は含まれていなかった。その後、ジョスパン社会党内閣になり、2 名の代表が加えられた。

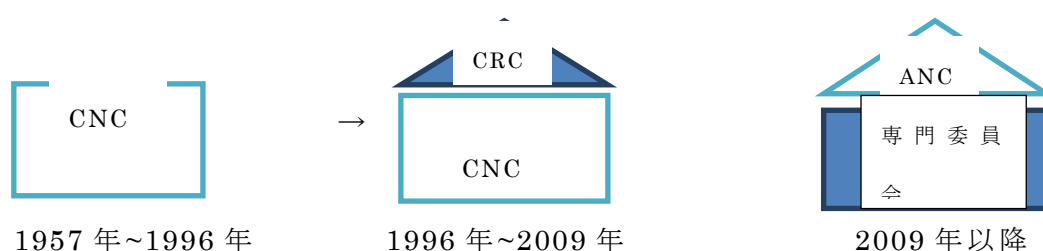
<sup>16</sup> 資本市場をとりまく環境変化という国際事情の他に、フランス国内にもインセンティブがあった。道路公団による巨額の粉飾が社会問題となっていたが、改革前の組織では CNC 内部の手続きが複雑であったために対応が遅れたことへの反省があった。また各省庁が監督企業を規制する会計処理基準を公布していたため、重層化しない、一貫した会計基準の設定が望まれていた。要するに、即時性と能動性の確保が望まれていた。(国内事情については、ジョルジュ・バルテス・ドゥ・リュイテール CNC 議長とのインタビューで得た知見にもとづいている。インタビュー日時・場所 1999 年 10 月 28 日 9:15~10:30、フランス大蔵省。)



する権限も与えられることになった<sup>17</sup>。

ここまでで、1996年の改組によってCRCが設立され、緊急性の高い議題、とりわけ国際化対応に関する諸問題を解決する受け皿ができたことが明らかになった。つまり、1996年のCNC改革は、会計基準設定はテクノクラートのもとに置きつつ、グローバル化対応はCRCで吸収し迅速に処理するというものであった。要するに、CNCの組織変更は最小限に留め、構造上組織を二層化して、それまでの連続性を保とうとするものであった（イメージ図は、図表10-2のとおり）。

図表 10-2 会計基準設定主体の構造変化



(注) ANC設置命令は2009年に公布されている。

一方で、緊急問題委員会と会計規制委員会の設置という事実が示したように、効率的な審議と生産性の保証についての対応が必然であったことも明らかになった。このことは、より直近の改革、すなわちANCの設立と関連付けて1996年改革の意義と方向性が何であったのか、ということである。つまるところ、アングロ・サクソン型<sup>18</sup>の会計基準設定主体になっていく変容のプロセスにあった、とみなれば整合的にならないのではないかと<sup>19</sup>。

<sup>17</sup> このことはフランスでは画期的な改革と評価されている（バルテス著、小津訳（2000, 74頁））。

<sup>18</sup> ここでアングロ・サクソン型とは、より専門性が高く、少人数の委員からなる審議会と定義する。

<sup>19</sup> もしくは、1996年改革ではIASおよびその後のIFRSに十分対応できなかったため、専門性が高く、効率的な決断ができる組織を必要とした、と解釈すべきである。

繰り返しになるが、委員数の変化は重要なシグナルである。また CNC 委員の内訳が示す変化は、アングロ・サクソン型転換を類推させる理由のひとつである。政府派遣委員の通減と、産業界からの著しい増員、会計プロフェッションが事実上占める割合は、利害関係者重視型のかつてのフランスの会計基準設定主体の姿とは大きく異なるものである。

また、歴史家の視点からは、Touchelay（2012）の検証が参考になる。Touchelay（2012）は、第一次世界大戦から 1970 年までのフランスの会計基準設定主体の権威の移行について歴史研究をした。そして、次のように観察している。

まず、企業会計の領域、とりわけ会計や税務の専門家に対して、基準設定権限を移譲するという事態が起こった。これは、基準設定機関内部、とりわけテクノクラートから外部の専門家に対して基準作成を分掌したことを意味した。そのため、本来、基準作りに権限をもつはずであった国家や税務当局から不満が起こり、企業のステークホルダー、企業の不正やスキャンダルが続く中でより透明性を要求した投資家からも、会計や税務に偏重したプロフェッションが基準設定に関与したことに批判的意見を出した。

このように、基準設定機関の内部では、会計や税務のプロフェッション人材をどのように活用し、配置するかについて、紆余曲折があったことが先行研究によって指摘されている。総括すれば、時には官界寄りの、時には官民融合しながら、大きく変貌を遂げているのがフランスの会計基準設定主体の歴史である。

## 5. 国家会計基準局（ANC）の設立

### （1）組織ならびに目的

ANC は、2010 年 1 月に、クリスティーヌ・ラガルド 経済・財政・産業大臣（当時）によって設立が承認された。ANC 議長であったジェローム・アース氏は、「旧 CNC の生産性を受け継ぎ、引き続き改革を進め（…）」、「最良の国内基準を開発し、国際基準に関する議論に参加するために集結した能力を強化することを役割とする」と述べ、続けて、「私は、任命を受けてから、戦略の策定、

(官界による：筆者注) 十分な準備と専門的意見の収集、コレッジとの合議を統合することを決断した(ANC, 2010, 「はじめに」より)」と言及している。

つまり、ANCをそれまでの組織であるCNCと比較した場合に異なる点は、第1に、専門的な知識・人材のさらなる結集を意図していることであり、第2に、それを執行するコレッジ(Collège)<sup>20</sup>と呼ばれる組織が創設されたこと、といえる。コレッジの機能は、専門的な意見を考慮して、意思決定を行う機関である。その構成は、以下のとおりである。

ANCのコレッジは次の16名からなる。

- ・議長(経済および会計の能力によって任命される)
- ・コンセイエ・デタの代表者(un conseiller d'Etat)
- ・最高裁判所の代表者(un conseiller à la Cour de cassation)
- ・会計検査院の代表者(un conseiller maître à la Cour des comptes)
- ・金融市場庁の代表者(un représentant de l'Autorité des marchés financiers)
- ・銀行委員会の代表者(un représentant de la Commission bancaire)
- ・保険・ミューチュアルファンド機構の代表者(un représentant de l'Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles)
- ・8名の経済および会計の能力によって選出された委員(8 personnes nommées en raison de leur compétence économique et comptable)
- ・労働組合の代表者(un représentant des organisations syndicales représentatives des salariés)

議長の任期は6年である。委員の任期は3年である。議長を含む16名のうち、9名は会計の専門家である。意思決定機関であるコレッジに対して専門的意見を付する機関として、専門委員会、諮問委員会があり、他にスタッフ機能をもつ事務局がある。

## (2) ANCへの移行期 —改革はどのように導かれたか—

では、ANCの組織および、ANCはどのような使命を託された機関なのか。

---

<sup>20</sup> 構成メンバーから判断して、事実上の最高意思決定機関とみてよい。

この疑問を解くために、その設立を規定した 2009 年 1 月 22 日付けオルドナンス（特別政令）（Ordonnance no. 2009-79 du 22 janvier 2009）が制定するまでの過程が参考になる。

まず、EU 加盟国が上場企業の連結財務諸表に IFRS 適用を開始してほどなく、フランスでは 2007 年 4 月 27 日に当時の会計基準設定主体であった CNC を改革するための法規が発布された（2007 年 4 月 27 日付デクレ）。

プロモーターは証券界出身のジャン・フランソワ・ル・プティ氏と目され、同氏の発案は後に ANC に結実する。もっとも、ル・プティ氏はドミニック・トゥ・ヴィルパン内閣の経済・財政・産業大臣ティエリ・ブレトン氏（当時）による任命で CNC 委員長となったので、ブレトン氏が立役者といえるかもしれない。実際、ル・プティ氏は、「CNC の改革を準備し会計に関する公務を現代化するために様々な意見を出すこと、(…) そして任命から 3 カ月経たないうちに CNC 改革案を大臣に提出した」と言われ、任用後直ちに改革構想をまとめたと推察できる。

つまり、CNC の改革は経済・財政・産業大臣主導のもと、国内の会計基準設定主体の制度疲労を根本から修正する意図をもって推進された改革であったに違いない。事実、大臣へ改革案が提出された後、事実上、新組織である ANC への敷石は既に描かれていた。意思決定機関であるコレージュの第 1 回開催は同年の 2007 年 12 月 19 日に参集されていた。つまり、ANC の正式な設立を待たず、意思決定機関の活動は開始されていたと推察しなければ工程のつじつまが合わない。とりわけ、コレージュのメンバーには E&Y、Deloitte、KPMG、Mazar といった監査法人出身の委員、CAC40 に登録されているフランス主要企業出身（AXA、BNP パリバ、プジョー、スエズ）の委員から構成され、第 1 回の議長（ジェラルド・ジル氏）も BNP パリバ出身、副議長（ドミニック・トゥヴナン氏）は E&Y 出身であった。明らかに財務諸表作成者、すなわち産業界から任命されており、かつ、実務対応型の人材配置といえる。

図表 10-3 1996 年と 2007 年改革時の国家会計審議会（CNC）の比較

機能	CNC (1996 年デクレによる 改革時)	CNC (2007 年デクレによる 改革時；後の ANC)
議長	常勤	非常勤
意思決定機関	総会 (58 名の委員、利害関係団 体 52 名を含む)	コレージュ (16 名の委員、9 名の会計専門 家を含む)
基準設定への 関与	会計基準委員会およびワー キンググループ	専門委員会、そのうち 2 つは会 計基準委員会（国際会計基準委 員会、プライベート・セクター 会計基準委員会）
助言機関	設置しない	25 名からなる諮問委員会 (コレージュ議長が少なくとも 1 年に一回招集する)
内外への対応	広報官	事務局長
コメント	総会の上位には CRC と緊急 問題委員会がある。総会が作 成した会計基準は、CRC に 報告され、承認、発布される。	コレージュのメンバー構成は 1998 年に設立された CRC と同 じである。

(注) Colasse, B. & Pochet, C. (2009, p.31) を参照し、加筆した。

ここで、CNC と 2007 年デクレにおける CNC との比較をしておく。繰り返しのになるが、のちに ANC となる構想は 2007 年デクレに規定されている。よって、これと比較することで改革の方向性を確認しておきたい。

まず、図表 10-3 で気づくのは、委員の総数が 58 名から 16 名に縮小されたことである。このような規模の縮小は、戦中、戦後のフランス会計基準設定主体の改革を通して初めてである（本章第 3 節で述べたように、確認しうる CNC

の最大委員数は、1992年の103名である<sup>21)</sup>。これが第1の変化である。これに伴い、1996年以前までのCNCでは特徴的であった、各界利害関係者集団の存在がコレージュの中からみえにくくなった点が重要である（わずかに労働組合からの代表者が1名ポストを残しているだけである）。コレージュは意思決定機関であるから、この組織の構成員の変化は注目に値するし、今後も観察する必要がある。とくに、1996年以前までは、総会58名の委員のうち、利害関係団体は52名であった。よって、会計基準設定主体の構成をよりどころに、ステークホルダー重視の利害調整型の会計基準の起草が想像できたが、2007年以降はその推論は成立しにくくなる。代わって、コレージュの機動性と専門性、それも財務諸表作成者、市場関係者寄りの専門性が高くなった点が重要である。

第2の変化は、1996年までCNCで行っていた基準設定作業を、専門委員会として独立させ、それを国際会計基準委員会、プライベート・セクター委員会、パブリック・セクター委員会というように組織構成を変えた点である。この組織構成によって、ミッションを分掌できる体制になった。会計基準ごとの専門委員会ではなく、機能別になっている。このような3つの委員会編成は、会計が本来果たすべき機能を営利性・公共性という領域に分け、会計基準開発における効率性を発揮できる組織を目指した構成のようである。

では次に、なぜこのように会計専門性の高い人材配置と効率性が選択されたのか。フランスが伝統的に堅持してきた社会との関係性や利害調整型の会計思考は、かくも容易に捨てることができたのだろうか。そしてそのことは何を意味するのか。この疑問を考察するのがもうひとつの課題である。

いくつかの資料によると、「コレージュの設立による機動性と専門性」という組織構造への転換は、CNC内部に原動力があった。CNC委員のボリス氏およびロパテール氏は次のような危機感を表明していた。

「フランスには、会計規制の選択において決定的な要因となっている、新しいグローバルな知的競争の影響を押し量る力はない。(…)それをできるようにするには IFRS 委員会を（フランスの会計基準設定主体内部に:著者注）

---

<sup>21</sup> Colasse, B. & Standish, P. (1998, p.18, p.25) .

恒久的に作ることである。その委員会は、活動的で能力があり、IFRS に精通するべきであり（…）しっかりと法的なフレームワークにのっとり、同時に適切なガバナンス構造を備えた委員会であれば、〔筆者注：現在の CNC に内在する〕不足を補うことができるであろう。〕

CNC 委員が内部の焦燥感を公ににじませるのは異例のことである。この時のフランスの会計基準設定主体の認識は、「IFRS は技術的に複雑になりすぎて、フランスの伝統的な会計基準設定主体のモデルでは対応が困難になりつつある」というものであった。このことから、内部からの改革意識が鮮明になり、加えて経済・財政・産業大臣の公認を得て、新たな会計基準設定主体の設立が導かれたと結論できる。

## 6. 国家会計基準局（ANC）とフランスの会計法規の構造

第 3 節で述べたように、フランスでは CNC において基準設定がされてきた。そして、ANC は 2010 年に CNC と CRC の 2 つの機関を統合して創設された。現在、ANC がフランス会計基準を設定する主体である。

図表 10-4 は、フランスにおける制度フレームを整理している。会計法規の構造を、EU 規定、フランスの会計法令・商法典さらに国内規定の階層構造にして表している。欧州理事会会社法第 4 号指令ならびに第 7 号指令を第 1 層に、フランス法令を第 2 層に置き、ANC および CNC 規制と意見書などが続く。ANC は、国際的には、上述したように IFRS 開発への積極的な関与を役割としているが、国内基準に関しては、図表 10-4 の第 3 層、第 4 層に関係する。つまり、ANC の役割は、フランスが個別財務諸表にかかる会計基準設定の役割を貫徹させ、同時に IASB や欧州委員会（EC）との調整を図っていく点に集約されるのである。

図表 10-4 フランスにおける会計法規の構造

会計法規の階層	説明
第 1 層：EU の規定	第 4 号指令および第 7 号指令は計算書類および連結計算書類の作成を規定する。計算書類の表示様式を定める。同様に、金融機関についての指令を含む。
第 2 層：フランスの会計法令・商法典	EU 指令をフランス法に転換し、会社が準拠すべき規定の範囲を定める。
第 3 層：ANC, CRC の規定	ANC, CRC の規定によって年次計算書類の作成（CRC no.9903 号いわゆるプラン・コンタブル・ジュネラル）および連結計算書類（CRC no.9902 号）に適用されるべき規定が定められる。産業別規定は特殊産業に分類される組合に適用され（CRC no.9901 号）、金融機関の連結計算書類には CRC no.9907 号が適用される。
第 4 層：意見書およびその他規定	—

（注）IFRS を除く。

ANC は経済・財政・産業省の管轄下にあり、委員は同省大臣により指名される。活動資金は同省、上場企業およびフランス公認会計士協会から賦課金が提供されている。ANC はフランス会計基準の開発に加え、IASB による公開草案へのコメントレター提出等を通じて、IFRS の開発に積極的に関与する機関である。

ANC は 2010 年から 2011 年にかけての戦略的な目標として（ANC, 2010, p.5）、次の 2 つの項目の優先順位を高くしている。それは、中小企業（以下、SME）の会計基準に着手することと、②IFRS の作成手続きの一環として、意見および見解を表明し積極的に関与すること、である。さらに根本的な課題として、次の 2 つを挙げている。



- ①ANC が行うプロジェクトの基礎には、研究があり、会計基準の開発に関する理論ないし研究方法について整理統合を行うこと
- ②会計に関する措置を含むすべての法律ないし規則の条項について意見を述べること

こうした目標に関して、SME については、会計、法律、税制に関する現在の法的な枠組みとフランスの環境を守ることや、SME に複雑で不完全な国際的な基準を適用させないことが述べられている（ANC, 2010, p.6）。

## 7. 本章の要約とまとめ

以上、CNC の組織改革を取り上げた。とくに二度にわたる組織改革に特に注目することによって会計基準設定主体の内部で起こった変化を解明してきた。欧州域内の経済統合と国際的な資本交流、それに対応した会計制度の調和化のなかでフランスが行った一連の会計規制改革を財務省 CNC および CRC で行われた議論や CNC 委員の見解を紐解くことによってアーカイバルにアプローチした。

第 3 節と第 4 節では、会計基準設定主体が設立された 1946 年以降を 4 期に分けて考察した。その結果、フランスにおける会計基準設定主体の役割は、戦後から引き継がれたフランス国内での会計標準化 *normalisation comptable*（会計基準設定）が、徐々に、欧州域内の国際的調和化 *harmonisation comptable* へと拡張されていったことを明らかできた。次に、1996 年に始まったひとつめの組織改革を考察した。また、1996 年の改組は、多様な利害関係者との調整機能を CNC に残しつつ、地域経済のグローバル化と国際会計基準との調和に対応する基準設定機能を統合するため、1998 年に CRC 設置をするという組織変更を採択して決着したのであった。

第 5 節ではふたつめの組織改革を取り上げた。新たな組織である ANC 誕生を促した背景に着目した。フランス国内の会計基準設定主体関係者の考えによれば、IFRS 対応、とくにフランス基準との乖離と IFRS 適用の影響に、組織改革の誘因があることが確認できた。

1996 年に始まった改革も、2007 年に始まった改革も、外部から見える組織

改革である。のみならず、本章で行った考察によって、外から見えない「変化」も明らかにすることができた。かつて CNC という名称のもと財務省諮問機関として国内基準の開発を進めた組織は、経済のグローバル化と上場企業の連結財務諸表への IFRS 適用に伴い、会計基準設定の目的を調整しながら、目的の変化に合わせて審議会「内部の」委員会組織の構成や会計・税務のプロフェッショナル人材の配置を変化させながら変容していたのであった。フランスの会計基準設定主体は、大枠ではテクノクラートによる基準設定を変えることはせず（すなわち、連続性）、一方で、民間、産業界から、会計・税務のプロフェッショナル人材を迎え活用することで対応する（すなわち、非連続性）、という手段をとってきた。

本章で明らかにしたように、変化の背景にはこれまでにはない危機感、それも内発的な危機感があった。効率性を上げるためにかつて審議会の委員を増員したものの、失敗に終わっていたことも分かった。こうした意識と経験を踏まえ、かつてのように基準設定主体内部での利害調整に多大な時間を費やすという構造は自ら捨て、代わりに、会計専門性の高い人材配置と会計基準の利用者である巨大企業を中枢に迎えるという英断を下した結果、ANCの設立というかたちで結実したと解釈できる。要するに、1996年から2007年における紆余曲折と、2010年のANC承認に至るまでの会計基準設定主体の組織変容は、単なるIFRS受け入れのための組織構築に留まるものではないだろう<sup>22</sup>。

現在 ANC は、『戦略プラン』において、組織の方向性と国際的な会計基準設定へのフランスからの貢献を目標として、国際的な基準開発を促進する会計研究の重要性に言及している（ANC, 2010 ; ANC, 2017）。

ここまででみてきたように、グローバル化の進展はフランスの会計基準設定主体の在り様に影響を与えた。IASB やフランス金融市場庁との関係性を優先

---

<sup>22</sup> むろん、本章を閉じるにあたりいくつかの疑問が残っている。ひとつには、公権力のもとに民間に準ずる専門性の高い機能をどの程度柔軟に発揮できるのかということ、もうひとつは、会計研究をどのように会計基準設定に活用するつもりなのか、というものである。また、今後の成りゆきとして、利害調整機能がフランスの会計基準設定主体のなかでどのように果たされるのかである。最後に、フランスでは上場会社の財務報告は、フランス金融市場庁（AMF : *Autorité des Marchés Financiers*）により監督されている。ANCの方向性ないし会計戦略が、常にAMFと連携して策定されるなかで、ANCの改革の成果が基準設定のどの部分で発揮されるか注目される。

するなかで、会計基準設定主体を改組してまで達成しようとしたものは、組織の存在力を高めるためである。もはやフランスの外にある新興国・開発途上国のための会計基準作りや協調関係は終焉したということである。そして新興国・開発途上国側からみても、会計基準設定主体をもたない「空白」と言える状態は終焉し、モデルとなりうる会計基準が世界中に存在するのだから、必然的ともいえる帰結ではなかろうか。

#### 参考文献

- ANC. (2010). *Plan stratégique ANC 2010-2011*. Retrived from [http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/4.%20Qui%20sommenous/A\\_Plans%20strategiques/Plan\\_strategique\\_de\\_l\\_Anc\\_2010-2011.pdf](http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/4.%20Qui%20sommenous/A_Plans%20strategiques/Plan_strategique_de_l_Anc_2010-2011.pdf)
- ANC. (2017). *Plan stratégique : Ambition 2019*.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for Investors, *Accounting and Business Research*, 36(Suppl.1), 5-27.
- Burlaud, A. & Colasse, B. (2011). International Accounting Standardisation: Is Politics Back?, *Accounting in Europe*, 8(1), 23-47.
- Camffermen, K. & Zeff, S. (2007). *Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- Colasse, B. & Pochet, C. (2009). The Genesis of the 2007 Conseil National de la Comptabilité: A Case of Institutional Isomorpheism?, *Accounting in Europe*, 6(1), 25-55. (フランス語版 : Colasse, B. & Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007): un cas d'isomorphisme institutionnel?, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 15, 2, Décembre 2009, 7-36.) (本章の執筆にあたり、英語版とフランス語版の両方を参照した。本文中の引用は英語版の参照箇所を付している。)
- Colasse, B. & Standish, P. (1998). De la reforme 1996-1998 du dispositif français de normalization comptable, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome

4, 2.

Danjou, P.& Walton, P. (2012). The Legitimacy of the IASB, *Accounting in Europe*, 9(1), 1-15.

Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48, 147-160.

FocusPCG (<http://www.focuspcg.com>, Comprendre le plan comptable français et son évolution, Ordre des experts-comptables).

Marteau, D. et Morand, P. (2010). Normes comptables et crise financière: Propositions pour une réforme du système de régulation comptable, *Rapport officiel*, La Documentation française, Février 2010.

Richard, J. (1996). *Comptabilité et Pratique Comptable*, Dalloz.

Touchelay, B. (2012). French standard-setting: a transfer of authority. *Proceedings of Second Symposium on Accounting Research, 26-29, 16 December 2011*, Autorité des Normes Comptables. Présentation de la nouvelle ANC (Autorité des normes comptables), regroupant le CNC et le CRC, Uniopss/ML'H/060809

新井清光編著『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状』中央経済社、1993年。

大石桂一 (2014) 「グローバルな会計基準設定主体としての IASB—IASC から IASB への組織改革—」『経済学研究』第 80 巻第 5・6 合併号、161-176 頁。

大下勇二 (1998) 「フランス会計基準の国際的調和化の動向」『産業経理』第 58 巻第 3 号、9-17 頁。

ジョルジュ・バルテス・ドゥ・リュイテール (2000) 「フランス会計標準化システムの改革」(小津稚加子訳)『企業会計』第 52 巻第 1 号、72-77 頁。

中小企業庁『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、2010 年。

津守常弘 (1993) 「ドイツにおける会計基準の設定」新井清光編著『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状』中央経済社、第 7 章所収。

野村健太郎 (1993) 「フランスにおける会計基準の設定」新井清光編著『会計

基準の設定主体』中央経済社、第6章所収。

平松一夫（1998）「フランスとドイツにおける会計基準設定機関の国際化対応」  
『会計』第154巻第3号。

山口奈美（2017）「フランス国家会計基準局（ANC）との二者間会合の概要」  
『季刊会計基準』第57号、21-23頁。

山田康裕（2017）「IASBによる正統性の追求」小津稚加子編著『IFRS適用の  
エフェクト研究』中央経済社、第2章所収。

#### 略語表記一覧

AMF (Autorité des Marchés Financiers, France) : 金融市場庁

ANC (Autorité des Normes Comptables) : 国家会計基準局

CNAM (Conservatoire National des Arts et Métiers) : コンセルヴァトワール・ナショナル・デ・アール・エ・メティエ（フランス高等教育省が管轄する特別高等教育機関）

CNC (Comité de Normalisation Comptable) : 会計標準化委員会

CNC (Conseil National de la Comptabilité) : 国家会計審議会

CRC (Comité de la Réglementation Comptable) : 会計規制委員会

CSC (Conseil Supérieur de la Comptabilité) : 会計高等委員会

FASB (Financial Accounting Standards Board) : 米国財務会計基準審議会

## 第 11 章 新興国・開発途上国のための国際会計基準の開発

### —IFRS for SMEs の課題—

#### 1. はじめに

本章では、新興国・開発途上国にも影響を与えつつある国際会計基準について検討する。ただし、ここで題材とするのは IFRS for SMEs である。

IFRS for SMEs は、新興国と中小会社のニーズに応えるために IASB が開発した会計基準であるからである。次のような記述がある。

「評議員会は、IASB が新興経済諸国と中小会社のために課題を検討することを支持する。(…) 2005 年 7 月に、評議員会は IASC 財団と IASB の目的を述べて、新興経済諸国と中小会社のための会計基準を開発することを正式なものとした。評議員会と IASB は、IFRS の開発において、IASB が中小会社と新興経済諸国が抱える特別なニーズを考慮すべきであると付け加えた。同様に、基準諮問会議 (SAC) は一貫して IASB がこのプロジェクトを継続できるよう奨励した。(IASB, 2009, 結論の根拠, p.6, 下線部は著者)」

つまり、IASB の基準開発では、国際的な資本市場にかかわる報告主体が対象とされていたはずなのに、資本移動を伴わない主体の会計領域までコンバージェンスの対象として認識されていた。IASB は新興経済圏諸国と中小会社のための会計基準を作成する、という方向性が評議員会で確認され、その結果、結実したものが IFRS for SMEs であった。しかも、上の引用の第 1 文の件は、IASC 財団が 2002 年のアニュアルレポートにおいてすでに記録していた事柄であるから (IASB, 2007, BC3)、かなり早い段階から新興経済圏のための基準開発が IASB の視野に入っていたということになる。

このような背景を踏まえると、新興国・開発途上国の会計基準開発を考察するうえで、IFRS for SMEs は避けては通れないということになる。IASB が開発過程で取り上げた論点にこそ看過できない課題が潜んでいるかもしれないからである。このような理由から、本章では、主に討議資料 (DP) と公開草案 (ED)

を題材にして考察する。

次の手順で進める。第 2 節では、SMEs について述べる。第 3 節では、DP から ED 公表までの経緯について述べる。第 4 節では、ED の構成を取り上げながら、IFRS for SMEs の目的と必要性、完全版 IFRS との構造上の関係性を確認する。全体を通して、Big GAAP である完全版 IFRS をベンチマークとして Small GAAP である IFRS for SMEs が開発されていること、その作業原則として、適用除外と認識・測定の簡素化が用いられていることを述べる。明確な作業原則があったとしても、IFRS for SMEs が新興国・開発途上国に受け入れられるには課題を残していることを指摘する。これについての議論は、第 5 節で論じる。第 6 節は、要約とまとめである。

## 2. Small and medium-sized entities (SMEs) か、公的説明責任のない企業 (NPAE) か

本論に入る前に、会計基準の名称が IFRS for SMsE となっているので、SMEs とは何か明らかにしておきたい。

Ram and Newberry (2008) は、会計基準が完成するまでに IFRS for SMEs の名称が何度も変わり、SMEs に定まるまで時間を要したと指摘している。会計基準の看板となるはずの名称が定まらないことにこそ、新興国のためのシングル・スタンダードを容易に構築できない難しさがあることを示唆している。IASB は、セクション I において、IFRS for SMEs が適用される範囲について定義している。各国の規定は、各国が定める財務報告の目的と義務にしたがって、収益、資産、従業員数などの量的な規模基準があると認識したうえで、「SMEs とは、外部の利用者に一般目的の財務諸表を報告する義務のない極めて小規模な企業 (very small entities) である」としか述べていない (IASB, 2007, BC53)。

むろん、SMEs という用語にまつわる語感を排除するために、IASB は他の呼称がないか議論したようである。有力な代替案は、「公的説明責任のない企業 (Non-publicly Accountable Entity; NPAE)」であったが、NPAE が世界でなじみのない呼び方であったため、また、ある委員からの意見で NPAE という呼

び方を採用すると、あたかも小規模企業には公的な説明責任を必要としていないと誤解されると危惧し、NPAEは的確な名称ではないと結論された<sup>1</sup>。

このように、SMsかNPAEかという問題は、表面的には会計基準の名称の問題ではあったのだが、量的規模基準の問題は未決のままプロジェクトが開始した。

### 3. 公開草案（ED）が公表されるまで

最初に、IFRS for SMEsの開発過程の概要を説明しておく。IASBは、世界中の企業や基準設定機関、大学などの研究機関にフィールドテストへの参加を呼びかけた。コメントの受付を延長して、IFRS for SMEsの基準過程に幅広く参加するよう要請した。その結果、コメント・レターの収集・公開、EDの再検討を行い、会計基準が完成した。つまり、IASBの基準開発は、デュー・プロセスの透明性を確保しつつ、世界中の財務諸表の作成者・利用者と協働して開発を進めるという仕組みのなかで動いていった。

このような認識にたつと、開発過程で取り上げられた論点、思考体系、廃除された議論をみることが、会計基準の特徴をつかむ早道のようなのである。そこで、以下では、IFRS for SMEsの開発過程のなかでもDP作成前からED公表に焦点をあてて検討することにしよう。

図表 11-1 に、IFRS for SMEsの開発過程を整理した。

図表 11-1 IFRS for SMEsの開発過程（2018年7月現在）

2002年4月	SMsに関する研究プロジェクトの立ち上げ
2002年6月	SMsに関する助言委員会を編成

<sup>1</sup> 2005年度中かけて議論されたことが、結論の根拠において説明されている。2007年のスタッフ・ミーティングでは、IFRS for Private Entitiesに変更されたこともあった。結局は、また、2005年7月に公表したIASB財団とIASBの目的において、すでにSMsという名称を使っていたことが理由となって、SMsに落ち着いた。



2003年9月	IFRS for SMEs の策定を採択
2003年下期から2004年上期	IFRS for SMEsの方向性について合意 <sup>2</sup>
2004年6月	討議資料(DP) : IFRS for SMEsに関する予備 的見解公表
2004年9月	コメント受付 (120通回収 <sup>3</sup> )
2005年5月	「認識・測定規準の簡素化」についてのスタッフ向け質問調査 (スタッフ・ミーティング 2006年度中9回開催) (2007年度中 IFRS for SMEs の公表予定、2008年年1 月1日に開始する事業年度から適用予定とされていた。 後に延期・変更。)
2007年2月	公開草案(ED)公表 <sup>4</sup> (コメント受付開始、締め切り 2007年10月1日、後に11 月末に延期)(スタッフ・ミーティング 2007年度中2回開 催)
2007年11月	EDへのコメント締め切り (100通回収)
2008年度	(スタッフ・ミーティング 2007年度中4回開催) (7月の会議では、名称が <i>IFRS for SMEs</i> から <i>IFRS for Private Entities</i> に変更が予定された)
2009年	IFRS for SMEs 公表
2010年	SMEs Implementation Group (SMEsIG)設置
2013年5月	公開草案公表 (2012年6月にマイルストーンドキュメントに情報要請、 2013年2月にフィードバック) (2013年10月に、公開草案にフィードバック)
2015年	IFRS for SMEs 修正版公表

<sup>2</sup> IASB(2007b, p.11, BC20)

<sup>3</sup> IASB(2007b, p.6, BC5)

<sup>4</sup> 当初 2006年3月に予定されていたが、後に6月に修正、最終的に2007年2月に公表された。

(注) 表の作成に当たっては、小津(2006)にもとづき、2006年以降の進展を加筆した。2006年以降は Meeting Summaries や Observer Notes で議論の要約を確認した。2012年以降は、IASBのHPから Project History を参照した。

審議の流れをみると、討議資料から数えて完成版が公になるまで5年であった。IFRS for SMEs が現在のようなかたちにまとまるまでに、最初に、各国会計基準設定主体に対する、いわば予備調査の段階があり、つづいて、討議資料における論点の形成の段階があった。このことは後述する。とりわけ、討議資料は、その後の議論のたたき台となったのであり公開草案 ED の骨格を形成することになる。議論の方向性を作ったという意味で討議資料は検討に値する。

#### (1) 討議資料公表前：各国会計基準設定主体に対する調査と作業原則の確立

2003年9月に、IASBは40カ国の会計基準設定主体が参加する会議を主催した。会議前の準備作業では、参加した会計基準設定主体を対象に、IFRS for SMEsの作成の必要性について調査を実施し、基準開発に向けて口火を切った。結果は、30の会計基準設定主体が「IASBはIFRS for SMEsを開発すべきである」と回答し<sup>5</sup>、そのほとんどすべての回答者が「自国の会計規定において、既にSMEsに対して適用除外(exemption)もしくは簡素化(simplification)の方向で作成している」と回答していた。

そしてこのとき質問に答えた30の会計基準設定主体が回答した「適用除外」と「簡素化」が、のちにIFRS for SMEsの作業方針として確立されてゆく。具体的には、開示・表示、および会計方針の簡素化と、測定および認識の簡素化に収束していった。

#### (2) 討議資料における論点の形成

---

<sup>5</sup> IASB Press Release, <http://www.iasb.org/news/iasb.asp?showPageContent>. 9月の世界会計基準設定主体会議では、ほぼ満場一致であったという (IASB, 2007b, p.11, BC19)。

IFRS for SMEs の開発において、討議資料(2004)は次の論点を挙げている。

- ① IASB は SMEs のために、特別の財務報告基準を開発すべきか。
- ② SMEs のための一組の財務報告基準の目的は何であるべきか。
- ③ IFRS for SMEs は、どのような企業への適用を意図しているのか。
- ④ IFRS for SMEs が、企業が直面する特定の会計上の認識または測定の問題を取り扱っていない場合、当該企業はその問題をどのようにして解決すべきか。
- ⑤ IFRS for SMEs を利用する企業は、IFRS で認められているが IFRS for SMEs の処理とは異なる会計処理に従ってもよいか。
- ⑥ IASB は IFRS for SMEs の開発にどのように取り組むべきか。どの程度まで、IFRS for SMEs の基礎を IFRS の概念および原則ならびに関連する強制的指針に置くべきか。
- ⑦ IFRS for SMEs を、完全版 IFRS の概念、原則および関連する強制的指針を基礎にして作成するとした場合、それらの概念や原則を SMEs 用に修正するための原理はどうあるべきか。
- ⑧ IFRS for SMEs は、どのような様式で公表すべきか。

この 8 つの論点に関連付けて、討議資料は、「論点」、「代替案」、「予備的見解」、「質問」が付され、論点ごとに解説と回答が付けられた<sup>6</sup>。図表 11-2 には、討議資料の論点・代替案・予備的見解をまとめた。たとえば、討議資料の論点①「IASBはSMEsのために、特別の財務報告基準を開発すべきか。」に対して、代替案(a)と(b)があり、予備的見解がだされ、議論の結果、代替案(b)が採択されたという意味である。

---

<sup>6</sup> 議論の経緯は、小津(2006)で詳細に論じている。

図表 11-2 討議資料の論点

論点	代替案	予備的見解	採択された案など
①	(a)完全版 IFRS は SMEs を含むすべての企業に適合すべき (b) IASB は SMEs のための特別の会計基準を開発すべき	1.1 完全版 IFRS はすべての企業に適合する 1.2 IASB は IFRS for SMEs を開発するべきである 1.3 作成表示の基礎を開示するべきである	代替案(b)が採択
②	—	2.1 SMEs のための国際的な財務報告基準は、SMEs に適合する、高品質で、理解可能で、かつ実行可能な会計基準を提供することにある 2.2 IFRS for SMEs は、SMEs の財務諸表の利用者のニーズを満たすことに重点を置くべきである 2.3 IFRS for SMEs は、IFRS と同じ概念フレームワークを基礎とすべきである 2.4 IFRS for SMEs は、グローバル・スタンダードの使用を望む SMEs の財務報告負担を軽減すべきである 2.5 IFRS for SMEs は、公的な説明責任をもつようになった SMEs や、完全版 IFRS への転換を選択しようとする SMEs が、完全版 IFRS への移行を容易できるようにすべきである	予備的見解すべて
③	(a) IFRS for SMEs はすべての非公開企業に適合すべき (b) IFRS for SMEs は、量的規模基準以下のすべての非公開企業に適合すべき (c) 規模よりもむしろ質的に、公開企業と同等の財務報告義務をもつ非公開企業が存在する。IASB はこうした企業の定義をすべき	3.1 規模判定不要論 3.2 公的説明責任原則論 3.3 公的説明責任推定指標論 3.4 全所有者同意論 3.5 範囲論：公的説明責任を持たないすべての企業 3.6 子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社	討議資料では(b)が選好
④	(a) 企業は特定の問題を解決するために適合する IFRS を参照することが要求され、財務報告の残りの問題については IFRS for SMEs を引き続	4.1 IASB 基準書強制復帰論	予備的見解は 4.1 しか用意されていない。

	き参照する (b) 企業は、自らの判断で IAS8 と類似する方法で会計方針を開発し適用すべき		
⑤	(a) SMEs は、IFRS for SMEs の利用を継続しながら原則別アプローチによって完全版 IFRS に復帰することが許容される (b) SMEs は、IFRS for SMEs の利用を継続しながら原則別アプローチでなく基準別アプローチで、全体として完全版の IFRS に復帰することが許容される (c) 企業は完全版 IFRS か、完全なセットの IFRS for SMEs のいずれかを選択するよう要求される	5.1 IASB 基準への選択的復帰論	予備的見解は 5.1 しか用意していない。代替案(b)は、IFRS for SMEs は完全版 IFRS の簡略版であるという見解を前提としている。
⑥	(a) IFRS for SMEs が完全版 IFRS の開発から出発し、適合するように基準書の修正から始めるべき (b) IFRS for SMEs は完全版 IFRS から独立して分離した基準書として開発されるべき	6.1 IASB 基準は IFRS for SMEs の開発の出発点である	予備的見解は 6.1 のみ。代替案(a)、(b)は本質的に変わらない。
⑦	—	7.1 修正正当化論 7.2 開示および表示修正可能論 7.3 認識・測定非修正反証可能論	予備的見解 7.1 が採択
⑧	(a) 独立した冊子で公表すべき (b) 個々の IASB 基準に解釈指針も含めて公表すべき (c) (a)と(b)の併用	8.1 独立した冊子体 8.2 IASB 基準および解釈指針の番号による体系化 8.3 各基準の前書きに目的と要約を記述すべきである	予備的見解 8.1 が採択

(注) 小津(2006)より引用。「討議資料」参照箇所は、左記論文の通りである。本表では、討議資料の重要論点が明確な見解をゴシック体で強調している。

討議資料公表後の 2005 年 1 月に、10 の試論的結論がくださった (IASCF, 2004 および小津, 2006)。その時点では、IFRS for SMEs は、(i) 公的説明責任をもたない企業を対象とすること、(ii) 各国会計規定において、企業の使用

に適する指針を開発されるべきこと、(iii)利用者のニーズおよびコスト・ベネフィット分析を基礎にして、認識および測定の簡素化を検討すること、(iv)完全版 IFRS への「強制的復帰」論を支持すること、が決定された。

討議資料公表後7カ月経ったときであり、コメント受付74カ月後のことである。この時点ですでに、「外部利害関係者のため」という視点が強調され、金融機関やミューチュアル・ファンドのための財務情報の提供を意図している点が特徴的である。また、完全版IFRSへの強制的連携を保とうとしている点もみてもIFRS for SMEsの性格が討議資料段階でほぼ確定されたと考えうる。

IFRS for SMEs 設計の基本方針は、会計基準設定主体の会合（2003年）→（その前段階でのプリテスト）→「討議資料」の作成・公表（2004年）→コメント受付→EDの作成・公表（2007年）、という流れにあるが、「適用除外」と「簡素化」の基本方針は、既に「討議資料」の前段階で大枠が決められ、修正が加えられた形跡はない。

ゆえに、消去法的にみてみると、討議資料から公開草案（ED）へと持ち越された論点は、

- (i) IAS および IFRS を相互に参照し、項目別に体系化すること
- (ii) 助言グループへの、作成者・利用者の追加とコミュニケーションの充実
- (iii) 各国規定の開発（の奨励）とコスト・ベネフィットの担保

これらは、もはや論点というより作業項目に近い。

#### 4. 公開草案（ED）

2007年に行われたIASBでの投票結果は、13対1であった。賛成多数で、254頁からなるEDが公表されることになった。

---

<sup>7</sup> コメント受付は二度あった。一度は「討議資料」に対し、二度めはEDに対してであった。後者のコメント・レターはWeb上で公開されたが、前者は入手不可能である。

図表 11-3 は、IFRS for SMEs の構成項目である。表の左側で、二重線で囲んである部分がそれであり、セクション 1 からセクション 38 までである。右側は IFRS for SMEs に対応する完全版 IFRS である。

図表 11-3 IFRS for SMEs の構成項目と完全版 IFRS の関係

IFRS for SMEs の構成項目		依拠している完全版 IFRS
項目	除外項目	該当箇所
はじめに		完全版 IFRS 「はじめに」
1	範囲	完全版 IFRS に該当なし
2	概念と原則	IASB 概念フレームワーク、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」
3	財務諸表の表示	IAS 第 1 号
4	貸借対照表	IAS 第 1 号
5	損益計算書	IAS 第 1 号
6	株主持分変動計算書、損益および留保利益計算書	IAS 第 1 号
7	キャッシュ・フロー計算書	IAS 第 7 号
8	財務諸表への注記	IAS 第 1 号
9	連結および個別財務諸表	IAS 第 27 号「連結および個別財務諸表」
10	会計方針、見積りおよび誤謬	IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」
11	金融資産と金融負債	IAS 第 32 号「金融商品：表示」、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」
12	棚卸資産	IAS 第 2 号「棚卸資産」
13	関連会社に対する投資	IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」
14	ジョイント・ベンチャーに対する持分	IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」
15	投資不動産	IAS 第 40 号「投資不動産」
16	有形固定資産	IAS 第 16 号「有形固定資産」
17	無形資産（のれんを除く）	IAS 第 38 号「無形資産」
18	企業結合およびのれん	IFRS 第 3 号「企業結合」
19	リース	IAS 第 17 号「リース」
20	引当金および偶発事象	IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」
21	持分	IAS 第 1 号、IAS 第 32 号
22	収益	IAS 第 11 号「工事契約」、IAS 第 18 号「収益」
23	政府補助金	IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理および政府援助の開示」
24	借入費用	IAS 第 23 号「借入費用」
25	ストック・オプション	IFRS 第 2 号「ストック・オプション」

			ン」
26	非金融資産の減損		IAS 第 2 号、IAS 第 36 号「資産の減損」
27	従業員給付		IAS 第 19 号「従業員給付」
28	法人所得税		IAS 第 12 号「法人所得税」
29	超インフレ経済下における財務報告	*	IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」
30	外国為替レート		IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」
31	セグメント報告	*	IFRS 第 8 号「事業セグメント」
32	後発事象		IAS 第 10 号「後発事象」
33	関連当事者についての開示		IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」
34	1 株当たり利益	*	IAS 第 33 号「1 株当たり利益」
35	特定産業	*	IAS 第 41 号「農業」、IFRS 第 4 号「保険契約」、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査および評価」
36	廃止事業および売買目的で保有する資産		IFRS 第 5 号「売買目的で保有する非流動資産および廃止事業」
37	中間財務報告	*	IAS 第 34 号「中間財務報告」
38	IFRS FOR SMEs への移行		IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

(注 1) 二重線で囲んだ部分が、IFRS for SMEs の構成項目である。

(注 2) 除外項目 (\*) とは、IFRS for SMEs の ED において極めて説明が少なく、事実上、その構成から除外されているとみなせる項目のこと。IASB(2007b) (BC58~65)の説明と IFRS for SMEs (ED) をつき合わせて筆者が印をつけた。

次に、ED を重要な点に焦点をあてて取り上げる。特に断り書きがない限り、IASB (2007a) にもとづいており、特に討議資料から ED に至る変化については IASB (2007b) を参照したうえでの論述であることを断っておく。また、丸括弧のなかは IASB (2007b) のパラグラフを示している。

(1) 会計基準、コンプライアンス数からみた IFRS for SMEs のボリューム

除外と簡素化は、IFRS for SMEs の基本方針であることはすでに述べた。IFRS for SMEs (ED) と完全版 IFRS を、会計基準の数、要求されている開示項目数、対象企業において比較してみた。



図表 11-4 は、その結果を示している。IFRS for SMEsの公開草案（ED）では完全版IFRSと比較して、その量に関してはおよそ 85%縮小、作業原則は変更しない（すなわち、完全版IFRSと同じにする）、適用は各国法規が定める<sup>8</sup>という方針が立てられていた（IASB, 2007e, p.1）。

図表 11-4 IFRS for SMEs（ED）と完全版 IFRS の比較表

	IFRS for SMEs(ED)	完全版 IFRS	根拠
会計基準の数	38 のセクション	41 の IAS、8 の IFRS	IASB（2008）
開示のコンプライアンス項目数	約 400 項目	約 3,000 項目	IASB（2007c）
適用対象	公的説明責任のない（NPAAE）企業（micro 企業は除く）	上場企業	IASB（2007e） IASCF（2007）
基準開発作業の根本的な考え方	作業原則は相互共有 IASB 概念フレームワーク		IASB（2007e）他 Audio Playback

（注 1）IFRS for SMEs（ED）では、コスト・ベネフィットを考慮して開発すると述べられている。

（注 2）IFRS for SMEs に解釈指針はない。完全版 IFRS は、2008 年 10 月現在において有効な基準数は次の通り。29 の IAS、11 の SIC、8 つの IFRS、15 の IFRIC である。

（2）誰のための IFRS for SMEs か —ED の目的ならびに必要性—

ED は、完全版 IFRS の目的を引用し、続けて IFRS for SMEs の目的を次のように説明している。

「IASB は、多くの諸国で中小会社（SMEs）として知られている企業の一般

<sup>8</sup> 例としては、EU が取り上げられていた。そして、この規定を受けて、ドイツやベルギーでは研究機関がフィールドテストを行っている。

目的財務諸表および財務報告に適用されることを目的とした会計基準を開発し、公表する（IASB, 2007a, p.9）。」

そして対象と情報利用者を掲げている。

「基準で使用される SMEs とは、(a)公的説明責任のない企業、であり、かつ (b) 外部の財務諸表利用者に一般目的財務諸表を公表する企業である。外部利用者の例には、企業経営者を除く企業の所有者、現在および潜在的な債権者、格付機関が含まれる（IASB, 2007a, para1.1）。」

金融機関は上記定義の(a)からは除かれる(BC36)、IFRS for SMEs に準拠した財務諸表の作成を認められない。一方、公益企業や各国で経済的に重要な企業は SMEs の定義に含めて考えられている（BC37, 38, 39, 40）。しかし、小規模であっても公開企業は SMEs に含めない（BC51）。IASB では、SMEs に代えて、NPAE という呼び方も検討されたようだが（BC54）、会議の参加者から呼び名としては一般に普及していないという意見が出されたため却下された。

財務諸表の外部利用者には、SMEs に貸付けを行う金融機関、SMEs の財務諸表を利用して企業評価や社債評価を行う売り手(vendors)、格付機関、取引先、経営者以外の SMEs の株主が想定されている(BC55)。そして、IFRS for SMEs はこうした外部利用者に求められている、と強調している。

誰がなぜ IFRS for SMEs を必要としているのか。あくまでも基準設計者の視点ではあるが、SMEs 版グローバル会計基準の開発動機ともいえる部分なので、引用しておく。

「一貫して適用されるグローバル財務報告基準は、財務情報の比較可能性を拡張する。会計の相違は、投資家、与信者らが行う比較を不明瞭にする。高品質の比較可能な財務情報は表示によって、高品質なグローバル財務報告基準は資源配分の効率性と資本の価格形成を向上させる。このことは、会計基準のコンプライアンス・コストを減少させ、資本コストに影響を与える不確実性を取り除くので、負債や持分を提供する資金提供者のみならず、資金調

達を行う企業にとってベネフィットをもたらす。グローバル財務報告基準は、監査の質における一貫性を向上させ、教育・訓練を助ける。(IASB, 2007b, BC15)」

続けて、SMEs の財務諸表が各国間で比較可能になることを、それぞれの利用者が次のような理由で望んでいる (IASB, 2007b, BC16)、と述べる。

- (a) 金融機関は、クロス・ボーダーな貸付業務に参入できるようになる。銀行家は貸付けの意思決定、貸付期間、利率を決定できる。
- (b) 売り手は財・サービスの信用貸しを行う前に、買い手の財政状態を評価したがつている。
- (c) 格付機関は国境をまたいだ統一的な格付を試みている。クロス・ボーダー取引に算入する金融機関も格付方法を開発している。報告数値は格付の過程では、極めて重要な意味をもつ。
- (d) 多くの SMEs は、海外のサプライヤーと取引をしており、長期的な業務関係の構築のためにサプライヤーの財務諸表の見通しを評価している。
- (e) ベンチャー企業は国境を超えて SMEs に投資している。
- (f) SMEs は、日々の企業経営に参加しない外部投資家から資金提供を受けている。外部投資家にとって投資対象が異なる法規制環境のもとにあるとき、さらに他の SMEs に関心があるときに、一般目的財務諸表のためのグローバル財務報告基準とそれがもたらす比較可能性は、特に重要になる。

IASB が情報利用者のベネフィットを説明している点が興味深い。討議資料の段階では、IFRS for SMEs のベネフィットはさほど言及されていなかったが、ED では明確になっている。利用者として、金融機関、格付機関、取引先、投資家が想定されている。

他方、外部利用者のための「一般目的財務諸表」を掲げながらも、ED は、課税所得や配当可能利益の決定を除いている。関連する箇所 (BC28, 29, 30) を要約すると、次のようになる。

つまり IASB の論旨では、課税所得は、税法および税制に従う別個の目的をもつ財務諸表によって算定され、配当可能利益も同様である。税務当局は、SMEs にとって重要な財務諸表の利用者であることは間違いない。しかし、税務当局にとって財務諸表は出発点でしかなく、損益計算書への調整を最小限にとどめている国もある。それゆえに、SMEs 版グローバル会計基準は各国の個別法規に立ち入ることはできない。IFRS for SMEs (ED) にもとづいて算定された損益は各国で規制される法規と調整を施すことによって課税所得算定の出発点として役立つのみである、と説明されている。同様の調整は配当可能利益についても当てはまる。

要するに、SMEs 版グローバル会計基準の課税所得・配当可能利益算定への影響は、各国で対応すべき領域であるから、IASB は IFRS for SMEs についても利用者視点を貫徹するという態度を貫いている。

### (3) 完全版 IFRS との構造上の関係 —IFRS への強制復帰論について—

冒頭で論じたように、IFRS for SMEs の作業方針は「適用除外」と「簡素化」であった。完全版 IFRS が基本的な枠組みを提供しているため、IFRS for SMEs は、それ自体が独立した構成となっているわけでもない<sup>9</sup>。

SMEs が利用しそうにない会計基準を「除外」というアプローチは明解である<sup>10</sup>。除外理由（図表 11-5 の通り）からは、標準処理と公的説明責任がメルクマールとされていることが理解できるが、農業基準や保険契約のように資産負債観が強い基準の除外も観察できよう。

これに関連づけて、完全版 IFRS への参照が指示されている会計方針もまとめておこう（図表 11-6）。討議資料では、完全版 IFRS への「強制復帰論」が多数

---

<sup>9</sup> また、IFRS for SMEs と完全版 IFRS の関係は、図表 3 に示したような対応関係となっている。

<sup>10</sup> 「討議資料」公表後の審議では、IFRS for SMEs が完全版 IFRS から完全に切り離された、独立した基準であるべき（すなわち、IFRS for SMEs を適用した場合、完全版 IFRS を参照するべきではない）、との意見があったが、少数派である。

派の見解であった<sup>11</sup>が、この考え方は、「適用除外」・「簡素化」という作業方針によって、完全版IFRSとの構造上の関係を保ちつつ、特定の会計方針についてはオプションを与えるという仕組みへと導いたと考察できる。しかし、完全版IFRSとの連携確保を保つために発生してしまった認識・測定規準に関連する曖昧な領域でもある。

図表 11-5 IFRS for SMEs (ED) から除外された会計基準

ED の番 号	会計基準	除外理由
29	超インフレ経済下における財務報告	超インフレ経済下における機能通貨の利用はSMEsにとって標準処理ではない。
25	ストック・オプション	SMEsにとって標準処理ではない。
35	農業	IAS第41号は生物資産に公正価値モデルを適用し、開示している。農業事業を営む多くの企業はSMEであるが、典型的なSMEsには標準処理ではない。
37	中間財務報告	SMEsにとって中間財務諸表は標準処理ではない。
19	ファイナンス・リース (レッサー側)	多くのレッサーは金融機関であり、公的説明責任がある。ゆえにIFRS for SMEsは要求されない。
34	1株当たり利益	IFRS for SMEs (セクション34) は当該項目の表示を要求しない。SMEsが当該項目の開示をする場合には、IAS第33号を適用する。
31	セグメント	IFRS for SMEs (セクション31) は当該項目の表示を要求しない。SMEsが当該項目の開示をする場合には、IFRS第8号を適用する。
—	保険契約	保険発行者は資産を保有するので、公的説明責任をもつ。ゆえに、IFRS for SMEs (para.1.1.) の定義の外にある。

(注) IASB(2007b) (BC58~65)の説明を参照した。EDでの取り扱い順に準じている。

図表 11-6 完全版IFRSを参照する場合のオプション

会計方針	IFRS for SMEsで容認された処理	完全版IFRSで容認されたオプション
投資不動産	原価・償却処理・減損モデル	IAS第40号で容認される公正価値モデル

<sup>11</sup> 小津 (2006)。

有形固定資産	原価・償却処理・減損モデル	IAS 第 16 号で容認される再評価モデル
無形資産	原価・償却処理・減損モデル	IAS 第 38 号で容認される再評価モデル
借入費用	費用モデル	IAS 第 23 号で容認される資本化モデル
キャッシュ・フローの表示	間接法	IAS 第 7 号で容認される直接法。直接法は、SMEs にとってさほど難しくなくない会計処理である。アナリストは直接法を選好するが、金融機関や他の財務諸表の利用者は SMEs には間接法が適用されるべきとの見解を示していた。彼らによれば、間接法はより発生主義会計に含意を与えている。こうした理由によって SME には間接法を適用する。
政府補助金	受取資産の公正価値 (IAS 第 41 号のモデル)	IAS 第 20 号で容認される他の会計処理方法も認められる。

(注 1) IASB(2007b) (BC110~115)の説明を参照した。ED での取り扱い順に準じている。

(注 2) その後、IFRS for SMEs (2015) では有形固定資産に、再評価モデルを導入したのは、大きな修正点である。再評価モデルの選択肢を与えないと、金融機関からの融資が困難になること、各国会計基準において容認されていた再評価モデルが IFRS for SMEs で認められないと移行への障害となると指摘されたためである (樋口、石井, 2015)。

#### (4) ED 公表後の基準開発とコメント・レター

ED 公表後は、7カ月の期間をおいた後にコメントを受け付けた。後にコメント受付は1カ月延長されたが、IASB はフィールドテスト参加中の企業・機関を対象として期間延長をする旨を明記している (IASB, 2007, September Meeting Summary)。基準開発にあたって、「現場」からのインプットや証拠を重視するプラグマティズム型の開発姿勢と考えられる。コメント・レターによる「現場」情報の提供も欠かせない要素となっているが、本章では取り上げない。

ここまでの考察を小括しておく。IFRS for SMEsは、完全版IFRSと共有する課題を残しているのではないか。このことを確認するために、EDのなかでどの

会計基準が繰り返し論じられているか、ページ数を数え上げてみた<sup>12</sup>。議論の多い順に並べてみると、次の通りになった。

- ① 金融資産と金融負債
- ② 収益認識
- ③ 無形資産、企業結合およびのれん
- ④ 従業員給付
- ⑤ 法人所得税、引当金および偶発事象、概念と原則、財務諸表の表示

IFRS for SMEs が完全版 IFRS と概念フレームワークを共有し、完全版 IFRS にもとづいて、除外と簡素化によって構築されたのだから、この結果は至極当然かもしれない。

## 5. IFRS for SMEs の課題

IFRS for SMEs (ED) は完全版 IFRS を縮小して完成されている。そしてこの方針は、「討議資料」作成前に方向性が決められ、討議資料における論点と代替案においてほぼ確立されていたことが確認できた。

IFRS for SMEs は、基準開発の最初の時点において完全版 IFRS を参照基準としたために、それ自体を独立した会計基準とみなすのは難しい。結局、「完全版 IFRS を参照する場合のオプション」という名目で実際には完全版 IFRS に処理規定を委ねるといった、「グレーゾーン」を残さざるを得なかった。そしてこれも、「討議資料」で結論されていた「強制復帰論」、「選択的適用論排除」の結末である。IFRS for SMEs のこうした出自ゆえに、いくつかの論点も抱えてしまった。

まず、会計基準の開発や改廃が概念フレームワークに則って行われるのがグローバル会計基準の必要条件であるならば、この条件を間接的にしか満たさない IFRS for SMEs にもとづく財務諸表が提供する情報がどの程度の「品質」を保証するといえるのか、判断がつかない。

---

<sup>12</sup> ①から⑤は重要性の高い順位にならべた。IFRS FOR SMEs のセクションで使用されている名称を借用している。⑤に挙げた4領域は同点であった。

次に、完全版 IFRS は「原則主義」を特徴としており、ゆえに作成者や監査人の判断を重視する、と予想されている。推測の域を出ないが、(判断の結果として) IFRS for SMEs に準拠しつつ自国基準を混合適用するという事態も起こりうるであろう。これは「英語版による完全な IFRS(pure IFRS)」のみが「高品質の」財務情報を提供できると標榜する IASB にとっては由々しき事態となる。そして、IASB がこのような事態を推測しなかったとは考えにくい。

IFRS for SMEs を受容するベネフィットは何だろうか。将来公開を予定する企業にとっては(IFRS for SMEs から完全版 IFRS へのスムーズな移行を助ける)便利な会計基準となるということなのだろうか。

さらに看過できないのは、IFRS for SMEs (ED) が、理論的にも完全版 IFRS を巡る議論に依拠せざるを得ない課題を棚上げにしていることである。

討議資料、コメント受付、ED を経て、IFRS for SMEs が当初予定していた対象は徐々に変化した。(議資料で念頭におかれていた新興経済圏諸国の企業は ED 段階では、さほど想定されなくなり、代わりに「各国で経済的に重要な公益企業」が浮上した。NPAE という企業の「性質」をより純化させながら基準設計をするように変化した点は評価できるが、翻って対象とされた企業(作成者)と IASB が想定するクロス・ボーダー取引に参入する金融機関(情報の利用者)との間に鮮明な関係を見出すのは容易ではない。

このように考えると、そもそも「公的説明責任がない企業(NPAE)」という明らかに国際資本移動と無関係な領域にまで、IASB が開発を始めたのはなぜか、改めて問い質さずにはいられない。「会計基準の過重問題」だったのだろうか、「異なる会計基準」の設計だったのだろうか。判りにくい基準開発の動機とならんで、「簡素化」という明解さを欠いた作業原則に内在している課題ではなからうか。このように思考すると、かつて FASB が「Big GAAP-Little GAAP」二元論の末に到達した視点(Abdel-khalik, 1983, p.20; AICPA, 1976, pp.8-9(ただし、Abdel-khalik, 1983, pp.20-23 を参照))が思い起こされる。すなわち、

「(...)すべての企業の一般目的財務諸表に対し、同じ測定原則を適用すべきである。なぜなら測定プロセスは財務諸表利用者の性質および測定結果に対する利害とは無関係」だからである。「現存する会計基準を再検討し、新たに異なる



会計基準を開発する際に、すべての企業が実行可能なように、基準設定主体（FASB）は、複雑で詳細な会計規則を回避し、会計基準を簡素化すべきである。」もし「会計基準の簡素化と弾力化が実行可能でないならば、（…）小規模非公開企業の財務諸表利用者の情報ニーズと唯一の一般に認められた会計原則（GAAP）のフレームワークにもとづき、小規模非公開企業のために異なる開示と異なる測定処理を開発するコストとベネフィットを明確かつ正確に検討すべきである。」と。

IASB の討議資料も ED もこうした素朴な疑問に答えていない。

## 6. 新興国・開発途上国と IFRS for SMEs

最後に、新興国・開発途上国にとって、IFRS for SMEs が「最良の」会計ルールになることはできそうか、考えてみたい。

IFRS for SMEs は、2015 年版は 10 の、2009 年版は 26 の言語に翻訳された。IFRS for SMEs を普及させるために SME Implementation Group が設置され、新興国、先進国への導入に力が注がれている。

それにもかかわらず、現在の IFRS for SMEs の適用状況は、図表 11-7 が示すとおりである。

図表 11-7 IFRS for SMEs の適用状況（2016 年現在）

	適用法域数
IFRS for SMEs が要求あるいは容認されている	85
IFRS for SMEs を現在検討中である	11
IFRS for SMEs は使用されていない、または検討されていない	54
合計	150

（注）IASCF(2016)にもとづき作成。

IFRS for SMEs は要求あるいは容認されているのは、85 カ国ではあるが、

IFRS for SMEs が使用されていないあるいは使用が考慮されていないと回答した会計基準設定主体が 54 カ国あり、多い。IFRS が要求されていない場合に IFRS for SMEs を利用するかどうかの問いには、4 カ国の法域が要求すると回答したのみで、IFRS for SMEs が IFRS の代替基準となるには時間を要するようである。

また 2016 年現在、IFRS for SMEs を要求あるいは容認した 85 カ国のうち、フランス法域はなく、英連邦圏が多く含まれているという傾向がある。第 3 章で取り上げたように、プラン・コンタブルの影響の範囲にある国、地域のなかでは、カンボジアが C-IFRS for SMEs を受け入れているのみである。

#### 参考文献

- Abdel-khalik, A. R. (1983). *Financial Reporting by Private Companies: Analysis and Diagnosis*, FASB Research Report.
- Alderman, C. W., Guy, D. M. & Meals, D. R. (1982, August). Other comprehensive Bases of Accounting: Alternatives to GAAP?, *Journal of Accountancy*, 52-62.
- Armstrong, M. S. (1977, August). The Impact of FASB Statements on Small Business, *Journal of Accountancy*, 88-90.
- Camfferman, K. & Zeff, S. (2015). *Aiming for Global Accounting Standards: The International Accounting Standards Board, 2001-2011*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- Gassen, J. (2017). The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study, *Accounting and Business Research*, 47(5), 540-563.
- Haller, A. & Eierle, B. (2008). *Does size influence attitudes of preparers of financial statements towards financial accounting – the case of ED-IFRS for SMEs*. Paper presented at the Thirty First European Accounting Association Annual Congress, Rotterdam.
- Hooper, V. & Morris, R. D. (2004). Washington Consensus, Emerging

- Economies and Company Financial Reporting: An Appraisal, *Research in Accounting in Emerging Economies*, Supplement 2, 93-117.
- IASB (2004). Discussion Paper, *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, June, 1-44.
- IASB (2007a). Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, February, 1-254.
- IASB (2007b). Basis for Conclusions on Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, February, 1-48.
- IASB (2007c). Draft Implementation Guidance, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist, February, 1-80.
- IASB (2007d). *Comment Letters to Exposure Draft, IFRS for Small and Medium-sized Entities*.
- IASB (2007e). *IASB Insight*, March.
- IASCF (2007). An International Financial Reporting Standard for SMEs. Slides used for Workshop on IFRS for SMEs, Singapore.
- IASCF (2016). *IFRS for SMEs Fact Sheet*, Retrieved from <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/#Resources>
- Pacter, P. (2007). Fair value under IFRSs: Issues for developing countries and SMEs. In P. Walton (Ed), *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting*. Oxford, UK: Routledge Taylor & Francis Group.
- Ram, R. & Newberry, S. (2008). Corporate Governance and International Financial Reporting Standards (IFRS): The Case of Developing Countries. In M. Tsamenyi & S. Uddin (Eds.), *Research in Accounting in Emerging Economies: Corporate Governance in Less Developed and Emerging Economies*(pp.483-518), Bingley, UK:JAI Press Emerald Publishing Group.
- 小津稚加子(2003)「新興経済圏の会計基準序説—英米アプローチの相違—」『会計』第163巻第1号、28-39頁。
- 小津稚加子(2006)「新興経済圏諸国の会計基準設計とIASB討議資料の基本論

- 点」『経済学研究』九州大学経済学会、第73巻第2・3号、103-116頁
- 滝西敦子(2006)「米国における「原則に基づくアプローチ」の展開 ―会計基準設定におけるアプローチの変化―」京都大学経済学会『経済論叢』第179巻第4号、306-326頁。
- 田口聡志(2017)「IFRSのグローバル・ジレンマ ―IASBの意思決定と基準導入の質」『企業会計』第69巻第8号、41-48頁。
- 西川登(2008)「誰が為に金は成る ―カジノ資本主義に於る会計―」『経済貿易研究所年報』神奈川大学経済貿易研究所、第34号、49-70頁。
- 樋口尚文・石井和敏(2015)「IFRS for SMEs(中小企業向け国際財務報告基準)修正基準の概要」『会計・監査ジャーナル』第722号、33-36頁。
- 平賀正綱(2015)「中小企業版IFRSに対する発展途上国の見解」『中小企業季報』中小企業・経営研究所(大阪経済大学)、No.1、16-28頁。

略語一覧：

ED (Exposure Draft)：公開草案

IASB (International Accounting Standards Board)：国際会計基準審議会

SAC (Standards Advisory Council)：基準諮問会議

## 終章 研究の総括と展望

本書全体を通じて、新興国や開発途上国に先進国と同型の会計基準が観察されるのは、会計技術移転のメカニズムが働いていることを主張している。この見方によれば、新しい会計基準を取り入れる新興国・開発途上国は最良のルールを追求しながら行動してきた、という解釈になる。

ここで「最良」とは、ルールの受け手である主体が、ルールを受容する過程において受け入れる土壌との適合性の程度に応じて自ら判断する行為にもとづいて決められるものであり、先進国が「最良とみなす」ルールが新興国・開発途上国にとって「最良」とは限らない。

第1章で確認したように、新興国・開発途上国と先進国の関係を論じた先行文献では、新興国・開発途上国の会計の同型化について様々な観点が論じられていた。様々な観点のなかで信じられてきた見方に、先進国政府やプロフェッションがイニシアチブを採って、先進国が構築した会計の枠組みを新興国・開発途上国に移植し、適用していく、というものがある。しかし、ここには、矛盾が含まれているのではないだろうか。もし、先進国の会計の枠組みが新興国・開発途上国の会計枠組みとしても提示しうるのであれば、移植される会計枠組みが新たな土壌のなかでどのように機能していくのか移転主体に予測能力が備わっていなければならないし、もし不適合な会計基準を移植したら新興国・開発途上国の会計インフラそのものがうまく設計できなくなるリスクがあるからである。

本書では、この疑問を明らかにするために、フランスが影響を与えた新興国、開発途上国に焦点をあてた。歴史的なアプローチを採った。検討を進めていくと、先進国政府やプロフェッションが先導して、新興国・開発途上国に会計の枠組みを移植するという仮説、いわゆる植民地理論仮説、経済学でいう国際従属アプローチを反証する証拠が集まった。

証拠とは、次のものである。フランスが「最良とみなす」ルールをチュニジア会計委員会には受け入れなかったこと、OHADA 構成国は、英国会社法と欧州委員会が「最良とみなす」真実かつ公正な概観に中立的な地位しか与えなかったこと、同じく、OHADA 構成国は IASB が「最良とみなす」基礎概念を部分

的にしか導入しなかったこと、モロッコの外生基準の導入は会計界の内発的な改革機運が誘因であり、外生基準の選択肢は複数あり、唯一のルールをみているわけではないこと、である。

集まった証拠は、新興国・開発途上国が旧宗主国とともに自生の会計ルールを最新にするために費やした試行錯誤の数々であり、新興国・開発途上国の会計専門家の考えや判断にもとづいている。本書では、歴史的な知見を踏まえ、深く掘り下げることを通じて、フランス語圏という中範囲で会計技術移転のメカニズムが成り立ちうる可能性を追求した。以下では、上で述べたことを、各章で行った発見事項を踏まえながら説明し、全体から導かれる示唆を述べる。

## 1. 総括

### (1) 開発途上国の会計領域の創発と植民地理論仮説の限界

学術的な会計文献で行われた議論によれば、開発途上国の会計基準は、旧宗主国であった国の会計が輸入されているという仮説にもとづいていた。つまり、いわゆる植民地理論が支配的な説明理論として受け入れられていた。その説明理論は、英連邦諸国を対象とした研究題材から帰納的に導かれていた。植民地理論とは1970年代に広く支持された理論で、アフリカなどの低開発国は資本主義体制のもとで歴史的に作られた支配従属関係の下で作られたものであり、先進国の経済発展と表裏一体であると主張する考え方である。従属論にもとづく構図は、開発途上国の会計を理解しようとするときに直観に沿うものであったために、フランス語圏においても同じ解釈が当てはまると信じられていた。

本書の課題は、「なぜ、開発途上国や新興国に先進国と同型の会計基準・会計制度が存在するのか」を問い直す<sup>1</sup>、というものであった。このリサーチクエスチョンに答えるために、第I部では、分析の出発点を開発途上国の会計とい

---

<sup>1</sup> 会計における植民地理論を唱えた会計研究者たちが意図的に証拠のない議論を展開したと述べている訳ではない。また、彼らがフィールドワーク研究に影響を受けずにいたと言うつもりはない。第II部の各章で例証したように、新興国・開発途上国を研究対象とする場合には、現場に根付いた、定性的な研究方法を通じて発見された事実が、重要な調査結果を示すことがある、ということを述べている。

う領域の出現と確立（第1章）、会計技術の国際移転という視点の帰納的な抽出を行った<sup>2</sup>（第2章）。この問いかけを念頭において、フランスを旧宗主国とする諸国の会計制度設計を題材にして論じた。できるだけ新興国で起こっている現象を拾いながら、新興国の会計制度設計を調査、観察することを通じて、会計を受容するパターンを識別していくという作業を行った。

その結果、会計の受容と移転の構図に着目してみると、旧宗主国と旧植民地国との関係を説明する伝統的な解釈論は当てはまらなくなり、会計技術の送り手と受け手の循環が鮮明な説明枠組みとして浮上した（第3章）。さらに、移転のメカニズムを支える会計教育分野の技術協力（第9章）へも広げて検証していくと、同型化現象がよりうまく説明できることがわかった。

開発途上国や新興国に先進国と同型の会計基準・会計制度が存在するのはなぜなのかを明らかにするために、第II部では、事例研究を行った。IFRS以前とIFRS以後のモロッコを取り上げて論じた（第4章、第5章）。

北部アフリカの事例からは、フランスやEU域内の会計調和化に共振する傾向はIFRS以前から観察でき、その誘因はモロッコ国内での改革意識の高まりであることが確認できた。また、IFRS適用に至るまでの法改正を追跡し、モロッコ・テレコム・グループや金融機関の開示資料の検討をしていくと、モロッコのIFRS対応は、確かにフランスやEUの会計制度設計に同調的なように見える。だが、自国の産業構造が、少数の金融機関、携帯電話会社、天然資源企業と圧倒的多数の中小規模企業に二分化しているために、そうした特徴的な産業構造に合う最適な会計基準を求めた結果IFRSの容認に至ったと解釈できた。外国企業へのIFRS適用を制度上認め、国内においてはモロッコ上場企業の連結財務諸表への任意適用をすることで、IFRSへの適用コストを生じさせないというベネフィットを享受していると解釈できる。

また、中央部・西部アフリカの事例にもとづく発見もある。OHADA諸国で形成された会計システムは、OHADA統一会計法の一部である。OHADA構成国は、長くフランスを経由して欧州の会計調和化をみてきたが、EU会計指令

---

<sup>2</sup> 初期の研究にアプローチしたのは、初期の調査方法が克服しようとした課題を、新興経済圏の研究が主題においても方法においても蓄積された今なら、比較的うまく理解できるようになると考えたからである。

において重要な概念である真実公正な概観を中立的な概念に置き換えて条文に受け入れるという、中立的な態度をとった。さらに IFRS 概念フレームワークの資産概念は受け入れるものの、負債概念の導入に慎重な姿勢をとる開発途上国の一面が確認できた（第 6 章）。

続いて開発途上国から旧宗主国へ新しい会計基準を要請したことが契機となって、フランス会計の向上が図られた例を解明した（第 7 章、第 8 章）。国民経済計算で把握する粗所得概念を企業会計の枠組みに取り入れ、社会会計勘定と連携する資金勘定を提示したのである。このことによって付加価値損益計算書の構築が可能になった。これらは植民地理論に依拠しては説明できないアノマリーな事例といえ、先進国と開発途上国の会計の同型化現象に別の説明枠組みが存在していることを示唆する証拠である。

この展開は次のような解釈を導く。企業会計勘定へ国民経済計算（社会会計勘定）の勘定構成と概念を取り入れられたのは、開発途上国から移転主体（旧宗主国）への要請がきっかけであった。やがて、企業会計勘定と社会会計勘定が融合した勘定体系を理論的な基盤とする財務諸表体系がフランス語圏アフリカ諸国の「広域会計モデル」として完成し、1960 年代から 1980 年代まで実践された。それは、フランスとアフリカをジグザグに往来しながら会計ルールとして結実し、本国フランスへ戻り、企業会計の中継システムとして確立することになる。このことが後に、フランス会計は社会会計の特徴を備えた統一会計システムであると国際会計の教科書で教えるところとなるのである。

## （2）会計技術移転のメカニズムにおいて移転主体であったフランスの変容

フランスと新興国・開発途上国の構図を捉えてみれば、圧倒的な格差を背景として、新興国だけが受け身であったのではないかと考えがちである。変化はフランスでは起こらないのだろうか。そこで、フランス会計基準設定主体の 70 年を組織変化に焦点をあてて整理してみた。

つまり、第Ⅲ部では、会計技術移転の中核にあったフランス会計基準設定主体でさえも変化を余儀なくされていることに注目した。

とりわけ、変化は会計基準設定主体への民間からの人材配置を皮切りに、次々と起こった。機動性と効率性を目標とした国家会計審議会の組織の内実の変化



は、フランスの会計基準設定主体の歴史において最初の質的な改革の兆候であった。内発的な改革は欧州の会計調和化以降、急速に進んだのだから、EU域内の国際会計基準の共通化を見据えた構造変化の圧力がいかに大きく受け止められたか想像に難くない。近年、新たに国家会計基準局という組織になった会計基準設定主体は、組織外部の研究者ネットワークを構築し、実証研究による証拠蓄積とEUの公益研究に注力している。論を待たないことだが、IFRS改善のためにIASBが提示する主要議題に連動するように戦略的に研究が進んでいる。

さらに、第Ⅲ部では、IFRS for SMEsが新興国・開発途上国にとってベンチマークとして指向されている会計基準であることに着目した。IFRS for SMEsがIASBの議題に上がり公開草案として公表されるまでのプロセスを考察した。IFRS for SMEsは、完全版IFRSと同じ概念フレームワークから導かれているので、簡素化されていても完全版IFRSと課題を共有していることが確認できた。

今日、新興国・開発途上国はEU加盟国、オーストラリア、ニュージーランドとならびIFRSの重要なユーザーであるが、殊、IFRS受入の動機の究明は挑戦し甲斐がある課題である。例えば、新興国のIFRS対応の歴史を紐解くと香港と南アフリカが最初のIFRS対応国であったが、背景には香港の中国返還とアジア国際金融センターとしての地位獲得、すなわち一国二制度の維持やアフリカ最大の証券取引所という、旧植民地国特有の事情が論じられている。さらに、新興国・開発途上国によっては、IFRS適用を外国企業の財務報告規制にとどめる一方で、豊富な天然資源といった特定の産業部門に属する国内企業や金融機関へのIFRS適用は極めて慎重に対応している国もある。国内主要企業の民営化の程度、中核企業がファミリービジネスである事例もある。完全版IFRS適用に焦点を絞ったとしても、IFRS for SMEs対応の誘因を調査するとしても、さまざまな背景がありそうである。将来の課題として考えてみたい。

### (3) フランス会計研究の拡張としての新興国研究

新興国・開発途上国の社会、文化、歴史に関する研究は、フランスでは長い歴史があって、そのあるものは、どこの国とも比較しようのない域に達してい

る。

会計制度設計においても特有の域に達したものがある<sup>3</sup>。そのひとつが、企業会計勘定と社会会計勘定の接合に成功したことであり、フランスの会計専門家の着想がチュニジアや西部アフリカ諸国という実在する空間で実験されることで完成した<sup>4</sup>。企業レベルでは付加価値損益計算書を作り上げ、企業が生成した所得（利益）分配の計算を可能にした。個々の企業の生産と分配に等価関係が成立するならば、実現利益に至る計算過程の途中に、付加価値という開発途上国にとって有用な利益指標を表示しようと構想したのは転換点であったと言えよう。

フランスの会計知識人のなかでも、指標としての利益を課税所得目的以外の活用を視野に入れて議論しなければならない時代であった<sup>5</sup>ことが大いに作用したのだろう。付加価値という、アングロサクソン法域の利益観とは異なる利益指標と付加価値損益計算書に、なぜ、フランス法域の会計知識人が惹かれたのかは興味が尽きない課題である。ここでは、いつ、なぜ、どのように、付加価値利益が出現し浸透したのかという疑問のうち、(いつ) 1965年から、(どのように) OCAMプラン・コンタブルとその後継のOHADA会計システムによって中央部・西部アフリカ諸国に普及し、浸透したルートがあったと、断定しておく。なぜ、については、おそらくINSEE（フランス国立経済統計研究所）などのマクロ経済学者との知的交流があったからではないかと推定するにとどめておく。

フランスの会計制度がマクロ経済政策志向で、フロー重視であるのはよく知られている。とりわけマクロ経済志向であるのは会計制度の国際類型論（例えば、ノウブズ、ラデポー、グレイら）で共有されている知見である。フランコフォーン諸国におけるマクロ志向の起源にはふたつの潮流がある。

ひとつはフランスのプラン・コンタブル・ジェネラルは、戦時下にドイツ占領軍が使用していたゲーリング・プランが航空機産業の原価計算に適用され、やがてパリ解放後に会計標準化委員会（当時の会計基準設定主体）が1947年

---

<sup>3</sup> 単に特徴的であると指摘している。

<sup>4</sup> 第6章第2節(1)、第7章、第8章で論じたので、ここでは繰り返さない。

<sup>5</sup> 第7章第2節。

プランに改訂し直したという説である。新たにフランス人の手によって策定された会計原則は、勘定組織の枠組みのみを残し、原価計算を縮小し、財務会計に重点を置く設計に作り直された。実際に会計標準化政策が成果をあげ、財務会計勘定において集計される企業情報のマクロ政策への利用が認知されるようになったのはもっと先の第五共和制期になってから<sup>6</sup>であるが、戦中にドイツ傀儡政権からもたらされた会計枠組みが利用目的を変化させて（よって、勘定構成を変化させて）、戦後のフランスに定着したという史実は興味深い。

敷衍すれば、企業の損益計算が簿記体系のなかで整理されてさえいれば、国家がマクロ政策にも課税所得計算にも利用可能な会計インフラを設計できるという考えがフランスの会計知識人の思考のなかに既にあったと推定される。

もうひとつの潮流は次のことである。欧州各地には勘定組織案や勘定計画表、プラン・コンタブルの伝統があり、その多くが欧州諸国における勘定体系の発展過程の一部を成しながら受け継がれた<sup>7</sup>。こうしたものがフランスの会計標準化委員会を經由し、時を隔ててフランスとアフリカの会計専門家の手によって転成し、アフリカの開発途上国へと細い経路をたどりながら繋がった。起源をたどりながら俯瞰してみれば、上のようにまとめられる。

本書では、企業会計の生産性指標である付加価値利益が中央部・西部アフリカ諸国の企業財務報告において開示されているのを確かめることができた<sup>8</sup>。そこで企業会計の生産性指標が分配指標としてもアフリカでどのように役立っているかを追跡することが意義ある課題となるだろうか。最後に簡潔に述べておきたい。開発途上国に進出する外国企業の利益分配規制や国内・地域内の基幹産業の規制を付加価値の分配比率を使って検証することができるかもしれない<sup>9</sup>。可処分利益を志向する実現利益でも、資本市場が求める包括利益でもない、開発途上国へ進出する外国企業の経営者を途上国政府が統治するのに適合

---

<sup>6</sup> 第10章第3節。

<sup>7</sup> 例えば、Mommen (1957a; 1957b)。Mommen(1957a; 1957b)は、北は現在のロシア、東欧諸国から南はマルタまで網羅している。同じ見解は、Lemarchand and Parker (1996)にもある。

<sup>8</sup> 本書第3章では、東欧諸国やラオス、ベトナムなどインドシナ諸国も取り上げたが、現行の会計制度において付加価値指標が使用されているかどうか確認できなかった。

<sup>9</sup> 外資規制は受入国が外国企業をコントロールできる数少ない手段であるとする考えを踏まえている。

する利益指標は、現在のところこれしかないからである。

以上、本書がフランス語圏、フランスが影響を与えた諸国の会計発展史を踏まえた総括である。

## 2. 展望

以上のように、本書は、新興国・開発途上国の会計研究を行いながら、会計ルールの移転と浸透の構図を検討した。本書では、新興国・開発途上国についての既存の研究を踏まえて、①歴史的な系譜の確認、②会計基準の浸透の構図を浮き彫りにするためのケーススタディ、③会計基準の浸透の影響、を分析してきた。

本章では何が明らかにされ、反対に何が明らかにされなかったのかを総括している。最後に、この作業を通じて、新興国の会計研究に求められる将来の方向性について書き記しておきたい。

### (1) 周縁からグローバリゼーションをどう解釈するか

フランス語圏には、ポスト・コロニアル期にも、プラン・コンタブルが普及していた。その全体像は第3章で述べた。フランスは、影響の範囲を拡げながら、新興国・開発途上国から反響を受け止め、自らの会計体系を発展させてきたという側面も確認した。フランス会計の周辺国への「影響の範囲」にもとづいて次の認識に至った。低開発国だから低品質の会計制度が使われているわけではなく、また中開発国だから、中程度の品質の会計制度が使われているわけではない。むしろ、観察対象であるフランス語圏新興国限りにおける発見事項であるが、新興国・開発途上国は、フランスからの影響が残っていた時期も、IFRS以後も、「最良の」会計基準を求めるという営みを行っていたにすぎない。つまり、会計の受入れ方も作り方も受入主体国の文化の一部なのだとすれば、移転主体から獲得した会計に、受入国である新興国・開発途上国は価値的な優劣をつけていない、というものである。

現在の開発途上国では自国の会計改革の参照枠組みが多面的になっている。開発途上国は特定の先進国や国際機関の会計基準に拘束されることはなく、よ

り広い選択肢をもって、自国の会計インフラの構築に臨めるようになった。ここで思い出されるのが、OHADA会計システムにおけるIASBの基礎概念の受容の仕方である。OHADA会計システムは、それ以前には改訂前の会計ルールであるOCAMプラン・コンタブル、SYSCOAをフランス財務省の支援を受けり入れたのだが、現在はIASBの動向をよく観察している。結果、資産概念を完全に受け入れ、負債と純資産概念には慎重に対応する、という歪なつなぎ方をしている<sup>10</sup>。IASBに抵抗の意思があったのか、やり過ぎそうとしたのか。本書で検討した内容を超えてOHADA構成国内部の議論を追跡できないことを断つたうえで、著者は、この発想を、開発途上国という周縁国による「非グローバルゼーション」と観察している。この独創的な修め方は、アフリカ諸国の外にいる観察者の視点に立てば、貸借対照表の借方はIASBのグローバル基準に包摂されてはいるが、開発途上国の内的な視点から貸方を見れば必ずしもそれに従属しないで自律性を維持している進化の途中と解釈できる。

このように考えると、第1に、非中心にいる諸国は独自性を差異として保存している点、第2に独自性がOHADA構成国の共同体の統一会計法会計ルールとして承認されている点で、共同体の非グローバルゼーション・モデルの提示ということができる。現在も、四半世紀前も、会計基準がクロスボーダーに流布する知財であることに変わりはない。ゆえに、開発途上国という周縁国が示す非グローバルゼーション・モデルとは、旧宗主国から、あるいは国際的な機関から、無批判に会計技術や概念を受容するのみではない、ということである。これは、フランコフォン法域の開発途上国から著者が学んでたどり着いた結論である。

## (2) 新興国・開発途上国の会計の可能性

開発途上国にとって、受入コストをかけない会計技術の移転は大前提になる。そのうえで、単なる先進国の模倣ではなく、それぞれの地域条件に合致した会計ルールを選択することが肝要となる。開発途上国のニーズを満たす会計技術

---

<sup>10</sup> 資産のみがIFRS対応しているので、純資産等式が成立しない、という意味で歪という意味である。実践では、取得原価主義を貫徹すれば貸借関係の歪さは発生しない。

は、先進国の専門性の高い壁、つまり開発途上国にとっては高い受入コストに阻まれているので、無意味な移転となるだろう。さらに、会計基準が国際移転されるとみる見方の終着点は、つまるところ、移転主体がIASBに変わったとしても、国際的に「最良の」会計基準が新興国にとって不具合をもたらすかもしれないという、懸念がつきまとうかもしれない。つまり、移転主体が誰になったとしても、新興国が自立的に会計基準開発をできなければ、繰り返される、という点は今後究明が必要である。

新興国の会計は、会計学のなかで最も新しい主題のひとつである。多様なイデオロギーと文化的な背景があり、極めて複雑だが、挑戦し甲斐のある分野でもある。エンソーベンの視点の面白さは、開発途上国という経済状態を「あるグループの経済が他のグループの経済の拡大によって制約を受けるという、条件付けの状態」、すなわち従属の状態とは見なさなかつた点であろう。社会経済的に優位にあった国々との関係は、開発途上国の会計システムの発展に、ほぼ自動的に機能していく存在として前提していたのである。開発途上国は自己推進力で発展でき、旧宗主国に従属的な位置関係にあったとしても、開発途上国の当面の会計政策にプラスにもマイナスにもほぼ影響しないと仮定していた、と解釈できるのである。

エンソーベンが目を逸らした国際従属アプローチは、後続の研究者らによって、さまざまな議論のされ方をした。そのなかのひとつに次のようなものがある。それは、開発途上国の会計に助言をする専門家たちの知識が不十分で、現地国の状況に精通しないで、自民族中心的な考えを抱いたまま会計が国際移転されていると批判するグループがあった。

その論を展開する研究者とは距離をおきながら、開発途上国の会計ルールと国際ルールの比較研究・事例研究を進め、会計を取り巻くグローバルな構造変化にむしろ注目するアプローチもあるのではないか。国際従属論に依拠してアプローチするにしろ、構造変化に着目してアプローチするにしろ、欧米の伝統的な国際会計論のみに偏るのではなく、開発途上国の会計に適合する特有の分析方法や方法論上の独自性を急速に発展させねばならないと思う。

本書を執筆するにあたりフランコフォン新興国の会計の多様性をどのように織り込んでいけばよいかという点で苦勞した。各国の歴史を列挙していくと、

ともすればフランコフオン諸国の地域研究になって、時系列研究に終わってしまう危険性があった。しかし、その危険を冒してでもその国・地域に何らかの関わりをもつフランス会計の歴史をできる限り取り上げて、新興国の会計の発展を織りなす言説に言及することにした。アフリカの会計誕生の歴史に踏み込まないで新興国の会計の現状を取り上げたところで、表層的な理解に留まる危険性があると思ったからである。

研究の取り組み方は、変わりつつある。監査論、公会計、非営利組織の会計、環境会計という会計学のなかでも新興国・開発途上国を視野に入れた会計問題が新たに設定され、急速に発展している。まさに「新興の」研究分野であることが明確になってきた。むろん、新興国・開発途上国の会計が、会計学という学問分野のなかで独立した分野となるには、会計学のなかでの領域の広がりのみならず、いっそう分析方法や方法論上の独自性、多様性を確立しなければならないと思うが、存在感のある分野となりつつあることは確かである。殊、国際会計においては、他の会計学領域よりも先にその位置づけが明確になる可能性が高い。その契機は、これから新興国で明らかになると思われる IFRS 受容の影響や波及効果についての研究に現れるであろう。

過去 50 年間に、世界経済にはグローバリゼーションが起こった。開発途上国の経済も世界市場へと統合され、世界経済の成長を牽引する新興国と呼ばれるようになった。新興国の会計が今後目指すべきは、新興国というフィールドにおいて会計人が直面する現実と、変貌する会計概念との違和感を考え抜くことを通じて、進化の方向性を見つけることである<sup>11</sup>。これまで注視されなかった小さな国々、中核国がある限りいつの時代も存在する周縁の国々の生の声を拾って、非グローバリゼーションの視角をも排除せず国際会計研究のなかに正当に位置づけることであると思う。

---

11 トダロの言説を引用しておく。「第三世界が均質でないために、個々の開発途上諸国、あるいは途上国全体に適用できる開発経済学は1つもなく、普遍的な第三世界経済学もありえない。むしろ、開発経済学は、伝統的な経済分析に由来する適切な概念や理論を、アフリカやアジア、ラテン・アメリカの過去と、今日の開発実績の研究から引き出される新しいモデルや、より広い学際的アプローチと関連付ける試みをするなど、折衷的でなければならない。今日、開発経済学は、(…)うねりの波頭に位置する分野である。(…)しかし開発経済学の究極の目的は常に変わらず、(…)第三世界の経済をわれわれがより深く理解できるようにすることである。(トダロ (1997、10 頁))」

国際的な投資家や国際取引に資金を提供する国際銀行は、新興国企業に注目している。新興国にとって、拡大する国際資本市場への統合は成長への見通しを大きく作用する。新興国の将来の成長可能性に懐疑的にならず、過度に期待することもせず、現在ある会計実務や会計の思考体系の新興国への適合性を、世界に点在する国々を見落とすことなく検証し続けることで、新しい地平が見えるはずである。

#### 参考文献

Mommen, H. (1957). *Le Plan Comptable International*, Tome I, Brussel: Cambel.

Mommen, H. (1957). *Le Plan Comptable International*, Tome II, Brussel: Cambel.

Lemarchand, Y. and Parker, R. H. (1996) *Accounting in France: Historical Essays*, Routledge.

湖中真哉(2010)「序「グローバリゼーション」を人類学的に乗り越えるために」『文化人類学』第75巻1号、日本文化人類学会: 48-59。

マイケル・P・トダロ 著(1997)岡田靖夫監訳、OCDI 開発経済研究会訳「経済学、制度、開発：地球規模の展望」『M・トダロの開発経済学（第6版）』第1章所収、国際協力出版会、3-24頁、および「開発理論：比較分析」同著、第3章所収、国際協力出版会、83-126頁。



## 参考文献一覧

欧文文献（英語）：

- AAA. (1970). American Accounting Association 1975-1976 Committee on International Accounting operations and Education, *The Accounting Review*, 52 (supplement), .65-132.
- Abdel-khalik, A. R. (1983). *Financial Reporting by Private Companies: Analysis and Diagnosis*, FASB Research Report.
- AEO. (2016). *African Economic Outlook 2016*. Retrieved from [http://www.africaneconomicoutlook.org/sites/default/files/content-pdf/eBook\\_AEO2016.pdf](http://www.africaneconomicoutlook.org/sites/default/files/content-pdf/eBook_AEO2016.pdf)
- AEO. (2017). *African Economic Outlook 2017*. Retrieved from [https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Publications/AEO\\_2017\\_Report\\_Full\\_English.pdf](https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Publications/AEO_2017_Report_Full_English.pdf)
- Alderman, C. W., Guy, D. M. & Meals, D. R. (1982, August). Other comprehensive Bases of Accounting: Alternatives to GAAP?, *Journal of Accountancy*, 52-62.
- Alexander, D. & Nobes, C. (1996). *European Introduction to Financial Accounting*, New York, NY; London ,UK: Prentice Hall.
- Alexander, D. & Nobes, C. (1994). *A European Accounting to Financial Accounting*, London, UK: Prentice Hall. (D.アレキサンダー、C.ノウブズ『欧州財務会計』（小津稚加子、山口桂子訳）、白桃書房、1998年）
- Andrews, M. (2012). The Logical Limits of Best Practice Administrative Solutions in Developing Countries, *Public Administration and Development*, 32(2), 137-153.
- Annisette, M. (1999). Importing accounting: the case of Trinidad and Tobago, *Accounting, Business and Financial History*, 9(1), 104-133.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago, *Accounting, Organizations and Society*, 25, 631-659.

- Armstrong, M. S. (1977, August). The Impact of FASB Statements on Small Business, *Journal of Accountancy*, 88-90.
- Asechemie, D. (1997). African labour systems, maintenance accounting and agency theory: Some fundamental questions, 8(4), 373-392.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for Investors, *Accounting and Business Research*, 36(Suppl.1), 5-27.
- Barata, K., Piers, C. & Thurston, A. (1999, August). *From Accounting to Accountability: Managing Accounting Records as a Strategic Resource*, (infoDEV 980121-257) Background Study Report: Literature Search and Interviews, International Records Management Trust.
- Baydoun, N. & Gray, R. (1990). Financial Accounting and Reporting in The Lebanon: An Exploratory Study of Accounting in Hyperinflationary Conditions. In R.S.O. Wallance, J.M. Samuels & R.J. Briston (Eds.), *Research in Third World Accounting (Vol.1, pp. 227-262)*. London, UK: JAI Press.
- Benchemisi, M., Gielen, F. & Zubaidur. M. (2002). *Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC): Kingdom of Morocco (Morocco)*, Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/309561468773977905/Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-Kingdom-of-Morocco>
- Briston, R. J. (1978). The Evolution of Accounting in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 14(1), 105-120.
- Briston, R. J. & Kedslie, M.J.M. (1997), The internationalization of British professional accounting: the role of the examination exporting bodies, *Accounting, Business & Financial History*, 7(2), 175-194.
- Bui, T. M. V. (2011). *A Study Of The Development Of Accounting In Vietnam* (Doctoral dissertation). School of Accounting, College of Business, RMIT University, Melbourne, Australia. Retrieved from

- <https://researchbank.rmit.edu.au/eserv/rmit:160106/Bui.pdf>
- Busuioc, Andrei. (2013). *Poland - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) on accounting and auditing : update (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/170291468107066143/Poland-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-on-accounting-and-auditing-update>
- Burlaud, A. & Colasse, B. (2011). International Accounting Standardisation: Is Politics Back?, *Accounting in Europe*, 8(1), 23-47.
- Camffermen, K. & Zeff, S. (2007). *Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- Camfferman, K. & Zeff, S. (2015). *Aiming for Global Accounting Standards: The International Accounting Standards Board, 2001-2011*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- China Africa Investment Forum. (n.d.). *The Africa Report 2016*.
- Chua, W. F. (1996). Issues in Substantive Areas of Research: Field Research in Accounting. In A. J. Richardson (Ed.), *Research Methods in Accounting: Issues and Debates (pp.209-228)*. Vancouver, Canada: The Canadian General Accountants Research Foundation.
- Colasse, B. & Pochet, C. (2009). The Genesis of the 2007 Conseil National de la Comptabilité: A Case of Institutional Isomorphism?, *Accounting in Europe*, 6(1), 25-55. (フランス語版 : Colasse, B. & Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007): un cas d'isomorphisme institutionnel?, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 15, 2, Décembre 2009, 7-36.) (本章の執筆にあたり、英語版とフランス語版の両方を参照した。引用は英語版の参照箇所を付した。)
- Danjou, P. & Walton, P. (2012). The Legitimacy of the IASB, *Accounting in Europe*, 9(1), 1-15.
- Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited:

- Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Doing Business, The World Bank (<http://www.doingbusiness.org>).
- Enthoven, A. (1973). *Accountancy and Economic Development Policy*, North Holland.
- Enthoven, A. (1981). *Accounting Education in Economic Development Management*, North Holland.
- Fabling, C. R., Tran, M. T. P., Borgonovo, A. Jean-Marie, Tran, H. T., Palmer, B. & Dam, T. K. (2016). *Vietnam - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) : accounting and auditing module (English)*. Washington, D.C. : World Bank Group. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/220021512482581847/Vietnam-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing-module>
- Farag, S. M. (1974). The Problem of Performance Evaluation in International Accounting, *International Journal of Accounting Education and Research*, 10, 45-53.
- Ferreira, L.F. (1994). *European Financial Reporting: Portugal*, London: Routledge.
- Fleck, C. (2015). Merton, Robert K (1910–2003), *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* (2nd ed.), 15, 249-251. Retrieved from [http://www.christianfleck.eu/pdf/texte/2015e\\_ISB\\_Merton.pdf](http://www.christianfleck.eu/pdf/texte/2015e_ISB_Merton.pdf)
- Ford, N. (2017, May). Africa's Top 250 Companies, *African Business Magazine*. Retrieved from <http://africanbusinessmagazine.com/top-250-african-companies/top-250-african-companies-2017-recovery-proves-elusive-africas-major-stocks/>
- Fyson, S. (2009). Sending in the consultants: development agencies, the private sector and the reform of public finance in low-income countries, *International Journal of Public Policy*, 3(3-4), 314-342.
- Fyson, S. (2012). Accounting and development: the role of donors from policy to

- practice. In T. Hopper, M. Tsamenyi, S. Uddin & D. Wirchramasinghe (Eds), *Handbook of Accounting and Development (pp.15-35)*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Gassen, J. (2017). The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study, *Accounting and Business Research*, 47(5), 540–563.
- Gélard, G. (1991). Central and Eastern Europe: The View from France, *World Accounting Report*, Dec 1990/Jan 1991.
- Ghartey, J.B. (1987). *Crisis Accountability and Development in the Third World*, Avebury.
- Ghartey, J.B. (1993). Education, Accountability and Development in The Third World. In R.S.O. Wallance, J.M. Samuels, & R.J. Briston (Eds.), *Research in Third World Accounting (Vol.2, pp. 169-186)*. London, UK: JAI Press.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Hagigi, M. & Williams, P. A. (1993). Accounting, Economic and Environmental Influences on Financial Reporting Practices in Third World Countries: The Case of Morocco, *Research in Third World Accounting*, 2, 67-84.
- Haller, A. & Eierle, B. (2008, April). *Does size influence attitudes of preparers of financial statements towards financial accounting – the case of ED-IFRS for SMEs*. Paper presented at the Thirty First European Accounting Association Annual Congress, Rotterdam.
- Hegarty, J., Gielen, F., & Hirata Barros, A.C. (2004). *Implementation of International Accounting and Auditing Standards: Lessons Learned from the World Bank's Accounting and Auditing ROSC Program*, Washington DC: World Bank. Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/14354> License: CC BY 3.0 IGO.
- Holzer, H. P. & Tremblay, D.(1973). Accounting and Economic Development:

- The Cases of Thailand and Tunisia, *International Journal of Accounting Education and Research*, Fall 9, 67-80.
- Hopper, T., Lassou, P. & Soobaroyen, T. (2016). Globalisation, accounting and developing countries, *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S. & Wickramasinghe, D. (Eds.) (2012). *Handbook of Accounting and Development*, London, UK: Edward Elgar Publishing.
- Hooper, V. & Morris, R. D. (2004). Washington Consensus, Emerging Economies and Company Financial Reporting: An Appraisal, *Research in Accounting in Emerging Economies*, Supplement 2, 93-117.
- Hopwood, A. G. (1987). The Archeology of Accounting Systems, *Accounting, Organisation and Society*, 12(3), 207-234.
- Hopwood, A. G. & Burchell, S. (1980, September). Social Accounting: The Idea of Social Accounting Remains an Illusive One, *Public Finance and Accountancy*, 12-15.
- Hove, M. R. (1986). Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies, *International Journal of Accounting Education and Research*, 22(1), 81-100.
- IASB. (2004). Discussion Paper, *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, June, 1-44.
- IASB. (2007a). Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, February, 1-254.
- IASB. (2007b). Basis for Conclusions on Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, February, 1-48.
- IASB. (2007c). Draft Implementation Guidance, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*, Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist, February, 1-80.
- IASB. (2007d). Comment Letters to Exposure Draft, *IFRS for Small and Medium-sized Entities*.

IASB. (2007e). *IASB Insight*, March.

IASB. (2016). *IFRS Application Around the World Jurisdictional Profile*.

Retrieved from

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/spain-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/portugal-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/belgium-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/romania-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/poland-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/czech-republic-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/slovakia-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/vietnam-ifrs-profile.pdf>

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/cambodia-ifrs-profile.pdf>

IASCF. (2007). An International Financial Reporting Standard for SMEs.

Slides used for Workshop on IFRS for SMEs, Singapore.

IASCF (2016). *IFRS for SMEs Fact Sheet*. Retrieved from

<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/#Resources>

International Finance Corporation. (1994). *Emerging Stock Markets Factbook 1994*, Emerging Markets Data Base, Central Capital Markets Department.

IFRS Foundation (2018). *IFRS Standards, Part A, Issued Standards and the Conceptual Framework for Financial Reporting*.

- IMF. (2017). CPIS Table 16: All Economies-Derived Portfolio Investment Liabilities (Derived from Creditor Data). Retrieved from <http://data.imf.org/regular.aspx?key=60587820>
- Jaggi, B. L. (1973). Accounting Systems in Developing Countries: An Assessment, *International Journal of Accounting Education and Research*, 9(1), 159-170.
- Johnson, T. J. & Caygill, M. (1971). The Development of Accountancy Links in the Commonwealth, *Accounting and Business Research*, 1(2), 155-173.
- Kim, S.N. (2004). Imperialism without empire: silence in contemporary accounting research on race/ethnicity, *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 95-133.
- Lao People's Democratic Republic. (1990). The Law on Enterprise Accounting, No.12/90/PSA, 29 November 1990. Retrieved from [http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20\(1990\)%20Eng.pdf](http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20(1990)%20Eng.pdf)
- Lao People's Democratic Republic. (1994). Decree of the President of the Lao People's Democratic Republic on the Promulgation of the Law on Enterprise Accounting, No.52/PO, 5 November 1994. Retrieved from [http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20\(1990\)%20Eng.pdf](http://www.vientianetimes.org.la/Laws%20in%20English/14.%20Law%20on%20Enterprise%20Accounting%20(1990)%20Eng.pdf)
- Lemarchand, Y. & Parker, R. H. (1996) *Accounting in France: Historical Essays*, London, UK: Routledge.
- Linowes, D. F. (1968, November). Socio-Economic Accounting, *The Journal of Accounting*, 37-42.
- Lowe, H. D. (1967). Accounting Aid for Developing Countries, *Accounting Review*, 42, 356-360.
- Major, M. (2011, December). European traditions in accounting: Accounting Tradition in Portugal, *EAA newsletter*, 4/2011, 22-24.
- Marshall, G. (Ed.) (1994). *Oxford Concise Dictionary of Sociology*, Oxford, UK: Oxford University Press.



- Monga, C. & Lin, J. Y. (Eds.) (2015). *The Oxford Handbook of Africa and Economics: Vol.1 Context and Concepts*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- Monga, C. & Lin, J. Y. (Eds.) (2015). *The Oxford Handbook of Africa and Economics: Vol. 2 Policies and Practices*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- Needles, B. E. Jr. (1976). Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology, *International Journal of Accounting Education and Research*, 12(1), 45-62.
- Needles, B. E. Jr. (1997). International Accounting Research: An Analysis of Thirty-Two Years from the International Journal of Accounting, *International Journal of Accounting*, 32(2), 203-235.
- Neu, D., Gomez, E. O., Graham, C. & Heincke, M. (2006). "Informing" technologies and the World Bank, *Accounting, Organization and Society*, 31(7), 635-662.
- Neu, D., Silva, D. & Gomez, E. O. (2008). Diffusing financial practices in Latin American higher education: Understanding the intersection between global influence and the local context, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(1), 49-77.
- Nguyen C. P. & Richard, J. (2011). Economic Transition and Accounting System Reform in Vietnam, *European Accounting Review*, 20(4), 693-725.
- Nobes, C.(1989). *Interpreting European Financial Statement: Towards 1992*, London; Edinburgh, UK: Butterworth.
- Nobes, C. & Parker, R.(2016). *Comparative International Accounting*, 13th ed. Pearson.
- OECD. (2009). *Managing Development Resources: The Use of Country Systems in Public Financial Management*, Paris, France: OECD Publishing.
- OECD-DAC. (2005). Joint Progress Toward Enhanced Aid Effectiveness,

- High Level Forum, Paris, February 28-March 2, 2005. (国際協力銀行訳「援助効果にかかるパリ宣言」(JBIC, Trans). Retrieved from <https://www.oecd.org/dac/effectiveness/36477834.pdf#search=%27%E3%83%91%E3%83%AA%E5%AE%A3%E8%A8%80+OECD+2005%27>
- Ozu, C. (1993, February). *Accounting Standardization in French-speaking Developing Countries. Proceeding of the International Accounting Conference*, Gaborone, Botswana, Botswana:University of Botswana.
- Pacter, P. (2007). Fair value under IFRSs: Issues for developing countries and SMEs. In P. Walton (Ed), *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting*. Oxford, UK: Routledge Taylor & Francis Group.
- Parker, R. H. (1989). Importing and Exporting Accounting: The British Experience. In A. G. Hopwood (Ed.), *International Pressures for Accounting Change (pp.7-29)*. London, UK: Prentice Hall.
- Parker, R. H. (2005). Naming and branding: accountants and accountancy bodies in the British Empire and Commonwealth, 1853-2003, *Accounting History*, 10(1), 7-46.
- Piekkari, R. & Welch, C. (2011). *Rethinking the Case Study in International Business and Management Research*, Cheltenham&Camberley, UK: Edward Elgar Publishing, Inc.
- Poullaos, C. & Sian S. (2010). *Accountancy and Empire: The British Legacy of Professional Organization*, NY, US: Routledge.
- Radebaugh, L. H. (1975). Environmental Factors Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards, and Practices in Peru, *International Journal of Accounting Education and Research*, 11(1)39-56.
- Radabaugh, L. H. (1983). Environmental Factors Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards, and Practices in Peru. In S. J. Gray (Ed.), *International Accounting and Transnational Decisions (pp.39-56)*. Butterworths. (Reprinted from Environmental Factors Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards, and Practices in Peru *International Journal of Accounting Education and*

- Research*, 11(1), pp.39-56, by L. H. Radabaugh, 1975)
- Radebaugh, L. H., Gray, S. J. & Black, E. L. (2006). *International Accounting and Multinational Enterprise*, Wiley.
- Rahman, M. Z. (1990). The Local Value Added Statement: A Reporting Requirement for Multinationals in Developing Host Countries, *International Journal of Accounting*, 25, 87-98.
- Ram, R. & Newberry, S. (2008). Corporate Governance and International Financial Reporting Standards (IFRS): The Case of Developing Countries. In M. Tsamenyi & S. Uddin (Eds.), *Research in Accounting in Emerging Economies- Corporate Governance in Less Developed and Emerging Economies*(pp.483-518). Bingley, UK:JAI Press Emerald Publishing Group.
- Riahi-Belkaoui, A. (1994). *Accounting in the Developing Countries*, London, UK: Quorum Books.
- Samuels, J. M. & Oliga, J. C. (1982). Accounting Standards in Developing Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 18(1), 69-88.
- Samuels, J. M. & Piper, A. G. (1985). *International Accounting: A Survey*, London, UK: Croom Helm.
- Schatzman L. & Strauss A. L. (1973). *Field Research : Strategy for a Natural Sociology*, Prentice-Hall. (L.シャッツマン、A.L.ストラウス『フィールド・リサーチ：現地調査の方法と調査者の戦略』(川合隆男監訳)、慶應義塾大学出版会株式会社、1999年)
- Scholte, J. A. (2002, December). What is Globalization? The Definitional Issue – Again(CSGR *Working Paper 109/02*). University of Warwick, Coventry, UK.
- Scott, G. M. (1970). *Accounting and Developing Nations*, Seattle, WA: University of Washington Graduate School of Business Administration.
- Seidler, L. J. (1969). Nationalism and the International Transfer of Accounting Skills, *International Journal of Accounting Education and*

- Research*, 5(1), 35-45.
- Smith, M. (2011). *Research Methods in Accounting*, London, UK: SAGE.
- Standish, P. E. M. (1990). Origins of the Plan Comptable Général: A Study in Cultural Intrusion and Reaction, *Accounting and Business Research*, 20(80), 337-351.
- Talaga, J. A. & Ndobizu, G. (1986). Accounting and Economic Development: Relationships among the Paradigms, *International Journal of Accounting Education and Research*, 21(2), 55-68.
- Tang, R. Y. W. & Tse, E. (1986). Accounting Technology Transfer to Less Developed Countries and the Singapore Experience, *The Colombia Journal of World Business*, 21(2), 85-95.
- Tinker, A. (1984). Towards a Political Economy of Accounting, *Accounting, Organization and Society*, 5(1), 147-160.
- Touchelay, B. (2012). French standard-setting: a transfer of authority. *Proceedings of Second Symposium on Accounting Research, 26-29, 16 December 2011*, Autorité des Normes Comptables. Présentation de la nouvelle ANC (Autorité des normes comptables), regroupant le CNC et le CRC, Uniopss/ML'H/060809
- U.N. (1991). *Accounting Development in Africa, Challenge of the 1990's*.
- Wallace, R. S. O. (1990). Accounting in Developing Countries: A Review of the Literature, *Research in Third World Accounting*, 1, 3-54.
- Wallace, R. S. O. & Richard, B. (1993). Improving the Accounting Infrastructure in Developing Countries, *Research in Third World Accounting*, 3, 201-224.
- Walton, P. (1986). The Export of British Accounting Legislation to Commonwealth Countries, *Accounting and Business Research*, 16, 353-357.
- Wilkinson, T. (1965). United States Accounting as Viewed by Accountants of Other Countries, *International Journal of Accounting Education and Research*, 1, 3-14.

- Wolf, M. (2003). Is Globalization in danger?, *The World Economy*, 26(4), 393-411.
- World Bank. (2003). *Lebanon - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) - accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/377841468266433013/Lebanon-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2004). *Peru-Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC): accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/771801468298456358/Peru-Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2006). *Republic of Tunisia-Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC): accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/237801468111835363/Republic-of-Tunisia-Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2007). *Cambodia - Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC): accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/714811468011478233/Cambodia-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2008). *Kingdom of Thailand-Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC): accounting and auditing (English)*. Washington DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/875321468123238135/Kingdom-of-Thailand-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2008). *Romania - Report on the Observance of Standards and*

- Codes (ROSC): accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/146911468333036130/Romania-Report-on-the-Observance-of-Standards-and-Codes-ROSC-accounting-and-auditing>
- World Bank. (2009). *Lao PDR - Report on the observance of standards and codes: accounting and auditing (ROSC) (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/710751468045037187/Lao-PDR-Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-Accounting-and-Auditing-ROSC>
- World Bank. (2013). *Czech Republic - Free Based Services (FBS): ROSC report accounting and auditing (English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/356981479709075733/Czech-Republic-Free-Based-Services-FBS-ROSC-report-accounting-and-auditing>
- Zubaidur Rahman, M., Gielen, F., & Benchemsi, M. (2002). *Report On The Observance Of Standards And Codes (ROSC): Kingdom of Morocco (Morocco)(English)*. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/309561468773977905/Report-on-the-observance-of-standards-and-codes-ROSC-Kingdom-of-Morocco>

欧文文献（仏語）：

- Abou-Chakra, W. (1985). *Essentials in the Lebanese Accounting Systems*. Beirut, Lebanon: Mattar Abou Chakra & Co, Alexander Grant Matter & Co.
- AFMA. (2015). *Rapport Annuel 2015*. Retrieved from <http://www.casablanca-bourse.com/BourseWeb/UserFiles/File/2016/Rapport%20Annuel%202015%20site%20oct.pdf#search=%27AFMA+maroc+rapport+annuel%27>
- Alexis, N. (2011). *Le Systèmes Comptable OHADA: Une Réconciliation Des*

- Modèles Européen Continental et Anglo-Saxon ? *Comptabilité Contrôle Audit*, Association Francophone de Comptabilité, Tome 17, 31-53.
- ANC (<http://www.anc.gouv.fr/>).
- ANC. (2010). *Plan stratégique ANC 2010-2011*. Retrieved from [http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/4.%20Qui%20sommes-nous/A\\_Plans%20strategiques/Plan\\_strategique\\_de\\_l\\_Anc\\_2010-2011.pdf](http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/4.%20Qui%20sommes-nous/A_Plans%20strategiques/Plan_strategique_de_l_Anc_2010-2011.pdf)
- ANC. (2017). *Plan stratégique : Ambition 2019*.
- Association Française de Comptabilité, Congès. (1994). *Recherches en Comptabilité Internationale*.
- Attijariwafa Bank. (2016). *Rapport Annuel 2016*. Retrieved from <http://www.attijariwafabank.com/Documents/Rapport%20annuel%202016.pdf>
- Banque Centrale Populaire. (1993). Perspectives Economiques, *Revue Semestrielle Credit Populaire du Maroc*, no.1, 1er semestre.
- Blin, P. (1995). Du plan comptable OCAM au projet de plan comptable zone franc ou de l'exception culturelle comptable francophone, In *L'Ecole Française de Comptabilité: Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Paris, France:Foucher. 27-49.
- Bourse de Casablanca  
(<http://www.casablanca-bourse.com/bourseweb/index.aspx>).
- Boutan, J. (1967). Réflexion sur les relations entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale, *Études et Conjoncture*.
- Boutan, J. & Delsol, J. (1969). Pour un nouveau Plan Comptable, *Économie et Comptabilité*, 85, 5035-5058.
- Brunhes, B. (1968). La valeur ajoutée en comptabilité nationale, *Revue française de comptabilité*, 88 441-445.
- Bulletin Officiel du Maroc, no.4183 bis-5 rejeb 1413(30-12-92), 623-625.  
Retrieved from [http://www.sgg.gov.ma/BO/fr/1992/bo\\_4183-bis\\_fr.pdf](http://www.sgg.gov.ma/BO/fr/1992/bo_4183-bis_fr.pdf)
- Bulletin Officiel du Maroc, no.4188- II chaabane 1413(3-2-93), 36-46.

- Causse, G. (1999). Vingt ans de normalisation comptable et de PCG: Son influence dans les pays d'Afrique francophone, *Comptabilité Contrôle Audit*, Association Francophone de Comptabilité, Tome 5, 211-222.
- Chbani Idrissi, J. (1994). La Normalisation Comptable Marocaine, *Revue Française de Comptabilité*, 253.
- CIH Bank. (2015). *Communication financière 2015*. Retrieved from [http://www.casablanca-bourse.com/Documents/CIH/fr/CIH\\_res\\_1S\\_fr.pdf](http://www.casablanca-bourse.com/Documents/CIH/fr/CIH_res_1S_fr.pdf)
- CNCC-OECCA. (1993). *Histoire de la profession comptable: Le projet de la profession comptable libérale*, 47ème congrès de l'Ordre des experts comptable, Paris, France: Plume & Crayon.
- CODE GENERAL DE LA NORMALISATION COMPTABLE. (1986). Royaume du Maroc, 1-241. *Code des Sociétés*, Dalloz.
- Colasse, B. & Standish, P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalization comptable, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 4, 2.
- Colasse, B. (2001). *Comptabilité Générale*, Paris, France: Economica.
- Colasse, B. (2009). Le Syscoa-OHADA à l'heure des IFRS, *Revue Française de Comptabilité*, 25, 25-29.
- Collette, C. & Richard, J. (1990). *Comptabilité Générale par la méthode des flux*, Paris, France: Dunod.
- Commission National du Plan Comptable Tunisien. (1968). *Plan Comptable Général*.
- Conseil Africaine de Comptabilité. (1985). *Observations relatifs à l'avant project du Système Comptable Africaine de Référence*, fait à Kinsasha.
- Conseil Déontologie des Valeur Mobilières. (2005). *CIRCULAIRE N° 06/05, Relative à la publication et à la diffusion d'Informations financières par les personnes morales faisant appel public à l'épargne*, 13 octobre 2005, Royaume du Maroc. Retrieved from [http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire\\_n\\_06-05\\_informations\\_](http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire_n_06-05_informations_)



financieres.pdf.

Conseil Déontologie des Valeur Mobilières. (2005). Note de Presentation sur la circulaire n° 06 /05 relative à la publication et à la diffusion d'informations financières par les personnes morales faisant appel public à l'épargneRabat, le 13 octobre 2005, Royaume du Maroc. Retrieved from [http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire\\_n\\_06-05\\_informations\\_financieres.pdf](http://www.ammc.ma/sites/default/files/Circulaire_n_06-05_informations_financieres.pdf).

Conseil National de la Comptabilité. (1986). *Plan Comptable Général* (4e Édition).

Conseil National de la Comptabilité. (1987-1994). *Bullutin Trimestriel* (Nos. 70-98). France: Imprimerie Nationale.

Conseil National de la Comptabilité (1993). *Compte-Rendu de Mission Royaume de Cambodge*, 12-19 Novembre 1993.

Conseil National de la Comptabilité. (2005). Avis No.5, Ministère des Finance et de la Privatisation, Royaume du Maroc, le 26 mai 2005.

Conseil National de la Comptabilité, Royaume du Maroc. (n.d.). *Le Plan Comptable Général des Entreprises, Presentation Générale*.

Corre, J., Paul, J., Perochon, C. & Prost, A. (1971). *Le Plan Comptable Général de l'O.C.A.M.et l'Éntreprise: Guide d'application, Secrétariat d'Etat aux Affaires Etrangères*.

De Kerviler, I. (1986). *Droit comptable (Entreprise)*, 1<sup>er</sup> édition.

Delesalle, E. (1992). Le "S.C.E." un an après, *Revue française de comptabilité*, 233, Avril 1992.

Delsol, J. (1965). Information économique et comptabilité, *Économie et Comptabilité*, 72, 3953-3965.

Delsol, J. (1967). Vers un rapprochement comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise, *Économie et Comptabilité*, 80, 4583-4595.

Delsol, J. (1968). De l'adaptation de la notion de valeur ajoutée a l'entreprise, *Revue française de comptabilité*, 88, 447-449.

Delsol, J. (1972). Etude sur la valeur ajoutée et l'entreprise, *Revue*

- française de comptabilité*, 116, 353-358.
- Denoix, B. (1965). Comptabilité et information économique, *Économie et Comptabilité*, 72, 3968-3969.
- Dobill, M. (2013). *Comptabilité OHADA, TOME 1: Comptabilité Générale*, Paris, France; Douala, Cameroun: Édition KARTHALA et AECC.
- El-Hajaoui, L. (1991). *Les Etats de Synthèse du Plan Comptable Marocain et la Quatrième Directive Communautaire*. Unpublished manuscript.
- Etisalat Group. (2016). *Annual Report 2016*. Retrieved from <http://etisalat.com/en/system/docs/2016/Etisalat-AnnualReport2016-English.pdf>
- Feudjo, J. R. (2010). Harmonisation des norms africaine (OHADA) et international (IAS/IFRS): une urgence ou un exigence?, *Revue des Science de Gestion*, 2010/5-6(no.245-246), 149-158.
- FIDEF (<http://fidef.org/>).
- FIDEF. (2012). *Statuts* (Révisés 3 octobre, 2012). Retrieved from <http://fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/STATUTS-FIDEF-REVISE-AG-1020121.pdf>
- FocusPCG (<http://www.focuspcg.com>, Comprendre le plan comptable français et son évolution, Ordre des experts-comptables).
- Fournet, F. (1992). L'Ordre et les experts-comptables français en Europe centrale et orientale, *Revue française de comptabilité*, 233, Avril 1992.
- Groupe de Banque mondiale, Doing Business dans les Etats membres de l'OHADA 2017 - Comparaison des Réglementations S'appliquant Aux Entreprises Locales Dans 17 Etats Membres et A Travers Le Monde, Washington DC, Banque internationale pour la reconstruction et le développement / Banque mondiale. 1-105.
- INSEE. (2016). Valeur ajoutée, définitions. Retrieved from <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1950>
- Kitémo, P. & Mereau, J. (2016). Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation : contribution aux

- hypothèses d'une nouvelle logique conceptuelle, *Revue internationale des sciences de l'organisation*, mai 2016, 1.
- Lauzel, P. (n.d.). *Le Plan Comptable Commenté, Tome I, Comptabilité et Gestion Economique de l'entreprise*, Paris, France: Les Edition Foucher.
- Lauzel, P. & Prost, A. (1987). *Le nouveau Plan comptable français, Que sais-je?*, 117, Paris, France: PUF.
- Maillet-Chassagne, M. (1965). Pour ou contre la valeur ajoutée, *Économie et Comptabilité*, 72, 3966-3967.
- Maroc Telecom. (2016). *Rapport Financier 2016*. Retrieved from [http://www.iam.ma/Lists/TelechargementFinance/Attachments/957/Maroc%20Telecom\\_Rapport%20financier%202016\\_FR.pdf](http://www.iam.ma/Lists/TelechargementFinance/Attachments/957/Maroc%20Telecom_Rapport%20financier%202016_FR.pdf)
- Marteau, D. et Morand, P. (2010). Normes comptables et crise financière: Propositions pour une réforme du système de régulation comptable, *Rapport officiel*, La Documentation française, Février 2010.
- Ministère de la coopération et du développement, République Française. (1981). *Guide d'élaboration des comptes économiques dan les pays en voie de développement*, Tome 1, Paris.
- Ministère de l'Economie et des Finance, Royaume du Maroc. (<https://www.finances.gov.ma/fr/sitepages/home.aspx>)
- Ministère du Plan, Royaume du Maroc, (1988, May). *Comptes et Agrégats de la Nation (1980-1985)*.
- Mollet, M. (1993). *Choisir et Construire son Tableau de Financement*, Paris, France: Foucher.
- Mommen, H. (1957). *Le Plan Comptable International, Tome I*, Brussel: Cambel.
- Mommen, H. (1957). *Le Plan Comptable International, Tome II*, Brussel: Cambel.
- Nodjiambaye, M. (2006). Analyse du risque-crédit en introduisant les norms IFRS, *Memoire Online*. Retrieved from [http://www.memoireonline.com/04/10/3428/m\\_Analyse-du-risque-credit-en](http://www.memoireonline.com/04/10/3428/m_Analyse-du-risque-credit-en)

-introduisant-les-normes-ifrs9.html

OHADA. (2017). Journal Officiel, Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et a l'information financiere & systeme comptable OHADA (SYSCOHADA), 1-1242. Retrieved from

[http://www.ohada.com/content/newsletters/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf](http://www.ohada.com/content/newsletters/3349/audcif-2017_jo-final.pdf)

OHADA. (n.d.). Historique de OHADA. Retrieved from

<http://www.ohada.org/index.php/en/ohada-in-a-nutshell/history>.

Ordre des Experts-Comptables (1991). *Système Comptable d'Entreprise, Tome 1, Document édité sous le haut patronage du Ministère de l'Economie et des Finance (France)*.

Ordre des Experts-Comptables (1991). *Système Comptable d'Entreprise, Tome 2, Annexes, Document édité sous le haut patronage du Ministère de l'Economie et des Finance (France)*.

Perez, R. (1967). Le Plan Comptable Général Tunisien 1967, *Revue Tunisienne de Sciences Sociales*, 9, 195-196.

Pérochon, C. (1983). *Présentation du Plan comptable français* (PCG, 1982), Paris, France:Foucher.

Pérochon, C. (2000). Normalisation Comptable francophone. In B. Colasse (Ed.) *Encyclopedie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (pp.905-930). Paris, France: Economica.

Pérochon, C. & Talbi,A. (1993). *Pour comprendre et utiliser le plan comptable marocain*. Paris, France: Foucher.

Prost, A. & Paul, J. (1970). Le Plan Comptable des états de l'O.C.A.M, *Revue française de comptabilité*, 107, 817.

Prost, A. & Paul, J. (1970). Le Plan Comptable Général des États de L'O.C.A.M. (Organisation commune des États africains et malgache), *Revue française de comptabilité*, 107, Novembre, 807-822.

Raffegau, J. (1996). *Mémento Pratique Francis Lefebvre: Comptable*, Paris, France: Editions Francis Lefebvre.

République Démocratique Populaire Lao. (1989). *Plan Comptable Général*,

- Document annexe au decret d'application no.89.
- République Démocratique Populaire Lao. (1989). *Plan Comptable Général*, octobre, 1989.
- République Démocratique Populaire Lao. (1990). *Plan Comptable Général*, 2ème Edition, juillet, 1990.
- Resembaum, J. (1966). A propos du “Comptes de valeur ajoutée”, *Économie et Comptabilité*, 73, 4138-4140.
- Richard, J. (1996). *Comptabilité et Pratique Comptable*, Dalloz.
- Rousse, F. (1989). *Normalisation Comptable: Principes et Pratiques*.  
Ministère de la Coopération et Développement.
- Royaume de Cambodge, Ministère des Finance Département de la comptabilité,(1993). *Plan Comptable Général*, 1993.
- Sambe, O. & Diallo, M. I. (2014). SYSCOA révisé ou Système comptable OHADA (SYSCOHADA) : Quel référentiel appliquer ?, Retrieved from <http://www.ohada.com/actualite/2238/syscoa-revise-ou-systeme-comptable-ohada-syscohada-quel-referentiel-appliquer.htm>
- Touchelay, B. (2005). À l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un État dirigiste ?, *Comptabilité Contrôle Audit*, 2, 61-88.
- Touchelay, B. (2008a). La diffusion des normes comptables homogènes et le développement de la statistique publique française:une lenteur partagée, *Courrier de statistiques*, 123, 19-21.
- Touchelay, B. (2008b). La normalisation comptable en France, *Revue française de gestion*, 188-189, 383-401.
- Touchelay, B. (2010). Le développement de la normalisation comptable et de la comptabilité nationale en France entre les années 1920 et les années 1960, des analogies singulières, *Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, France. Retrieved from <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00466011/document>.
- Touzot, J. (1966). Les comptable privées peuvent-t-ils parler le même langue

que les comptables nationaux?, *Économie et Comptabilité*, 73, 4063-4065.  
Vanoli, André.(1978). La comptabilité nationale convient-elle aux pays en  
voie de développement?, *Mondes en développement*, 23, 589-605.  
Walton, P. (1996). *La comptabilité anglo-saxonne*, Paris, France: Editions  
La Decouverte.

和文文献：

青木脩『フランス会計学』、実務会計社、1965年。

青木脩(1978)「付加価値会計と社会会計」青木脩、後藤幸男、山上達人編著『付  
加価値会計』第2章所収。

新井清光編著『会計基準の設定主体－各国・国際機関の現状』中央経済社、1993  
年。

岩崎勇『IFRSの概念フレームワーク』税務経理協会、2019年。

王昱(2010)「Chinese GAAPの初年度適用について－経済新興国におけるIFRS  
の役割」『會計』第178巻第1号、59-74頁。

王昱『現代中国の会計法規範と戦略』、同文館出版、2018年。

大石桂一(2014)「グローバルな会計基準設定主体としてのIASB－IASCから  
IASBへの組織改革－」『経済学研究』第80巻第5・6合併号、161-176頁。

大石桂一『会計規制の研究』、中央経済社、2015年。

大下勇二(1998)「フランス会計基準の国際的調和化の動向」『産業経理』第58  
巻第3号、9-17頁。

大島正克(1995)「経済発展における会計教育の役割－シンガポールの役割」『国  
際会計研究学会年報1995年度』113-131頁。

岡田昭男(2002)「通貨共同体(CEMAC)の発足－旧仏領中部アフリカのUDEAC  
の改組による－」『外務省調査月報』No.2、1-16頁。

荻本洋子、杉浦萌子、奥見紗和子(2011)「アフリカの金融セクター(上)－ア  
フリカ経済の現状と銀行業界」『知的資産創造』2011年10月号、野村総合  
研究所、74-87頁。

荻本洋子、杉浦萌子、山形浩生(2013)「アフリカの金融セクター(下)－ア  
フリカ金融市場をどう活かすか」『知的資産創造』2013年4月号、野村総合研

究所、54-67 頁。

小津稚加子(1992)「仏語圏開発途上国の会計の研究」『會計』森山書店、第 142 卷第 4 号、48-61 頁。

小津稚加子(1994)「会計技術移転のフレームワークーフランス語圏の経験からー」『国際会計研究学会年報 1994 年度』113-126 頁。

小津稚加子(1995a)「フランス語圏における対外会計技術協力ー1975 年以降の国家会計審議会の活動を中心にー」静岡県立大学経営情報学部『経営と情報』第 7 巻第 1 号、79-90 頁。

小津稚加子(1995b)「フランス語圏における対外会計技術協力ー仏語圏会計士連盟の対外支援活動を中心にー」静岡県立大学経営情報学部『経営と情報』第 7 巻第 1 号、91-102 頁。

小津稚加子(1995c)「フランス語圏における会計技術協力」『會計』森山書店、第 147 卷第 2 号、105-116 頁。

小津稚加子(1998)「会計制度の国際移転が描く軌跡ー先行研究はこのテーマにどのように近したかー」『産業経理』第 58 巻第 1 号、67-74 頁。

小津稚加子(2003)「新興経済圏の会計基準序説ー英米アプローチの相違ー」『會計』第 163 巻第 1 号、28-39 頁。

小津稚加子(2006)「新興経済圏諸国の会計基準設計と IASB 討議資料の基本論点」『経済学研究』九州大学経済学会、第 73 巻第 2・3 号、103-116 頁

小津稚加子(2006)「フランス国家会計審議会」上野清貴編著『会計利益計算の構造と論理』創世社、第 10 章所収、187-200 頁。

外務省、モロッコ王国基礎データ

<http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/morocco/data.html#section1>

川中豪(2012)「特集 発展途上国研究の方法「特集にあたって」」『アジア経済』アジア経済研究所、Vol.53、No.4、3-5 頁。

北村かよ子(1994)「経済発展に欠かせぬ外国直接投資」『アジ研ニュース』No.153、5 頁。

北村敬子編著『会計研究者として活躍する女性たち』中央経済社、2018 年。

菊池義明編著『経済・金融ビジネス英和大辞典』日外アソシエーツ、2012 年。

木原裕子、合田策人、森本真輔、徳江朋美、荻本洋子(2011)「アフリカの金融

- セクター（中）－新しいバンキングサービスとノンバンクによる試み」『知的資産創造』2011年10月号、野村総合研究所、68-85頁。
- 木本圭一(1997)「アジア会計論の枠組みと会計制度－ベトナムに焦点を合わせて」『国際会計研究学会年報1997年度』、195-209頁。
- 熊谷尚夫、篠原三代平代表編集『経済学大辞典』第1巻、東洋経済新報社、1979年。
- 黒川保美『社会関連会計－フランスにおける社会関連会計論』森山書店、1991年。
- 黒田全紀『EC会計制度調和化論』有斐閣、1989年。
- B.G.グレイザー、A.L.ストラウス『データ対話型理論の発見：調査からいかに理論を生み出すか』（後藤隆、大出春江、水野節夫訳）新曜社、1998年。
- 小関誠三(2017)「フランスにおける付加価値計算」『CGSAフォーラム』第15号、19-46頁。
- 小塚荘一郎(2004)「アフリカにおける統一商事法」『国際商事法務』国際商事法研究所、32(2)、180-186頁。
- 小塚荘一郎、曾野裕夫(2015)「OHADA（アフリカ商事法調和化機構）による統一契約法の挑戦と挫折」『北大法学論集』第66巻第4号、294-316頁。
- 小坂井敏晶著『異文化受容のパラドックス』朝日選書、1996年。
- 湖中真哉(2010)「序「グローバリゼーション」を人類学的に乗り越えるために」『文化人類学』日本文化人類学会、第75巻1号、48-59頁。
- 小林達也『技術移転－歴史からの考察・アメリカと日本』文眞堂、第1章、1986年。
- 斉藤昭雄『フランス会計制度論－1982年版プラン・コンタブルの研究』千倉書房、1988年。
- 境宏恵(1998)「シンガポールにおける会計規制の歴史的変遷」『企業会計』第50巻第9号、86-91頁。
- 坂上学、朴在源(2007)「KOSDAQ市場におけるボランティア・ディスクロージャーの有用性－XBRLによる財務情報開示」『会計』第171巻第4号、597-608頁。



- 志賀美英編著『開発教育序論—世界はそして日本はなぜ開発援助を行うか』九州大学出版社、2008年。
- 清水泰洋(2014)「移転可能な技術としての会計」『国民経済雑誌』第210巻第2号、41-51頁。
- 杉本喜美子(2014)「アフリカにおける株式市場の発展とその経済効果」『アフリカレポート』日本貿易振興機構アジア経済研究所、52、106-118頁。
- 田口聡志(2017)「IFRSのグローバル・ジレンマ—IASBの意思決定と基準導入の質」『企業会計』第69巻第8号、41-48頁。
- トモズキ(2009)「グローバリゼーションと日本の会計研究—海外からの視点—」『會計』第175巻第3号、361-373頁。
- 総務庁統計局編(1993)『国際統計要覧1992-1993年』195頁。
- 高島忠稿(1992)「技術進歩」『経済学大辞典I』東洋経済。
- 滝西敦子(2006)「米国における「原則に基づくアプローチ」の展開—会計基準設定におけるアプローチの変化—」京都大学経済学会『経済論叢』第179巻第4号、306-326頁。
- 武内進一(2012)「地域研究とディシプリン—アフリカ研究の立場から」『アジア経済』アジア経済研究所、Vol.53、No.4、3-5頁。6-22頁。
- 中小企業庁『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、2010年。
- 津守常弘(1993)「ドイツにおける会計基準の設定」新井清光編著『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状』中央経済社、第7章所収。
- 津村怜花(2017)「複式簿記の移転と社会文化的背景」『企業会計』第69巻第8号、6-7頁
- 徳織智美(2013)「アフリカにおける地域経済統合の展開と今後の展望」『経済学研究』北海道大学大学院経済学研究科、第62巻第3号、79-93頁。
- 徳賀芳弘著『国際会計論』中央経済社、2000年。
- 徳賀芳弘(2000)「国際会計」井上良二編著『制度会計の論点』税理士協会、第10章所収、277-292頁。
- 徳賀芳弘(2001)「マクロ会計政策の評価—『政策評価』は可能か」『企業会計』第53巻第7号、84-85頁。

- 徳賀芳弘(2001a)「韓国における金融危機と会計制度改革」大阪市立大学経営学会『経営研究』第51巻第4号、21-41頁。
- 徳賀芳弘(2001b)「韓国の会計制度改革－官主導から民主導への転換」神奈川大学『商経論叢』第36巻第4号、129-165頁。
- 徳賀芳弘(2001c)「マクロ会計政策の評価－『政策評価』は可能か」『企業会計』第53巻第7号、84-85頁。
- 徳賀芳弘、大日方隆『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社、2013年。
- 徳賀芳弘(2019)「外生的会計基準の無機能化－ミャンマーについてのケース・スタディー」『ディスカッションペーパーシリーズ』、京都大学大学院経済学研究科、第2版(2019年2月)、No.J-18-002。
- マイケル・P・トダロ(1997)「経済学、制度、開発：地球規模の展望」『M・トダロの開発経済学(第6版)』(岡田靖夫監訳、OCDI 開発経済研究会訳)国際協力出版会、第1章所収、3-24頁。
- マイケル・P・トダロ(1997)「開発理論：比較分析」『M・トダロの開発経済学(第6版)』(岡田靖夫監訳、OCDI 開発経済研究会訳)国際協力出版会、第3章所収、83-126頁。
- 仲尾次洋子(2012)「台湾におけるIFRSアドプションの課題」『会計』第181巻第1号、82-92頁。
- 中村宣一郎『近代フランス会計学』中央経済社、1969年。
- 中村宣一郎『会計統一化政策』ミネルヴァ書房、1976年。
- 中村宣一郎・森川八洲男・野村健太郎訳(1984)『フランス会計原則』同文館出版、152-154頁、162-163頁。
- 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・ジェネラルー』同文館、1984年。
- 西浦昭雄(2003)「ファミリービジネスとガバナンス－南アフリカ共和国の事例」平野克己編著『アフリカ経済学宣言』日本貿易振興会アジア経済研究所、第10章所収、327-384頁。
- 西川登(2008)「誰が為に金は成る－カジノ資本主義に於る会計－」『経済貿易研究所年報』神奈川大学経済貿易研究所、第34号、49-70頁。
- 日本会計研究学会課題研究委員会(2008-2010)『日本の財務会計研究の棚卸し』

中間報告書および最終報告書

- 日本銀行国際局(1993)『日本経済を中心とする国際比較統計』165-166頁。
- 日本経済新聞「アフリカ諸国証取統合構想」2016年8月25日。
- 日本貿易振興機構(2015)『モロッコ税務・会計制度ハンドブック』。
- 野口晃弘、二村雅子、ムスタファ=ハネファ、ムハマド=ムダ(2012)「イスラム金融による制度会計上の課題」『会計』第182巻第5号、706-708頁。
- 能勢信子(1961)「企業会計と社会会計の同型性に関する考察」『会計』第80巻第5号、775-786頁。(能勢信子『企業会計の経済学』アロエ出版、1999年、第1章、3-14頁、に再録)
- 野中幸敏稿(1992)「技術」『経済学大辞典Ⅰ』東洋経済。
- 野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社、1990年。
- 野村健太郎(1993)「フランスにおける会計基準の設定」新井清光編著『会計基準の設定主体』中央経済社、第6章所収。
- 野村健太郎編著『プラン・コンタブルの国際比較』中央経済社、2005年。
- 長谷川啓之編著『英和経済用語辞典』富士書房、1991年。
- 林宏美(2010)「アフリカにおける広域証券取引所構想と課題」『野村資本市場クォーターリー』2010 Autumn、60-74頁。
- 番場嘉一郎監修、野村健太郎編著『フランス会計論—プラン・コンタブル研究』中央経済社、1981年。
- 樋口尚文・石井和敏(2015)「IFRS for SMEs (中小企業向け国際財務報告基準)修正基準の概要」『会計・監査ジャーナル』第722号、33-36頁。
- 平賀正綱(2015)「中小企業版 IFRS に対する発展途上国の見解」『中小企業季報』中小企業・経営研究所 (大阪経済大学)、No.1、16-28頁。
- 平松一夫(1997)「アジア各国の会計制度—動向・特徴・課題—」『産業経営研究』日本大学経済学部産業経営研究所、第19号、23-34頁。
- 平松一夫(1998)「フランスとドイツにおける会計基準設定機関の国際化対応」『会計』第154巻第3号。
- 平松一夫監訳『会計学の研究方法』中央経済社、2015年。
- 平松一夫、田中弘、徳賀芳弘、岡田依理 (1999)「パネルディスカッション：21世紀の国際会計研究のフロンティア」『国際会計研究学会年報1999年度』105-131

頁。

藤井秀樹『制度変化の会計学』中央経済社、2007年。

藤田憲(2010)「戦後期ヨーロッパ統合とフラン圏通貨委員会ー「フラン圏のヨーロッパ化」をめぐって」『アジア・アフリカ研究』第395号、19-38頁。

スティーブン・ブラウン『国際援助ー歴史、理論、仕組みと実際』(安田靖訳)東洋経済新報社、1993年。

本浪章市、木村滋、竹本正幸、小谷節男共訳国連報告書『技術移転と多国籍企業』関西大学経済・政治研究所、1977年。

前田貞芳、金承子、申洪哲(2007)「経営管理技法の国際移転に関する研究」『会計』第172巻第5号、722-733頁。

松尾直彦(2009)「金融商品取引法における国際会計基準のエンフォースメント」『東京大学法科大学院ローレビュー』第4巻、1-10頁。

見田宗介、栗原彬、田中義久『社会学事典』弘文堂、1994年。

溝川徳二編著『ノーベル賞名鑑 全受賞者』、名鑑社、1999年。

元田結花『知的実践としての開発援助ーアジェンダの興亡を超えて』東京大学出版会、2007年。

森健(2013)「新興国とは何か」『知的資産創造』NRI(野村総合研究所)、2013年1月号 Vol.21, No. 1、58-69頁。

山岡洋一編著『経済・金融英和実用辞典』日経BP社、1996年。

山口奈美(2017)「フランス国家会計基準局(ANC)との二者間会合の概要」『季刊会計基準』第57号、21-23頁。

山田辰己『IFRS設定の背景』税務経理協会、2013年。

山田康裕(2017)「IASBによる正統性の追求」小津稚加子編著『IFRS適用のエフェクト研究』中央経済社、第2章所収。

柳原徹(2014)「国際援助潮流と日本のODA」『国際問題』No.637、2014年12月、37-47頁。

吉岡正道『フランス会計原則の史的展開ー基本原則の確立と変遷』森山書店、2005年。

吉田寛(1989)「異なる社会・経済環境における会計文化ー民族の会計とその発展・共生社会に向けてー」染谷恭次郎編著『会計学の国際的展開』中央経済

社。

與三野禎倫(2011)「グローバリゼーションと会計基準の同型化」『會計』第180巻第2号、231-243頁。

フリッツ・J・デ・ヨング編著『四カ国語経済用語辞典』(山下博編訳)原書房、1993年。

ジョルジュ・バルテス・ドウ・リュイテール(2000)「フランス会計標準化システムの改革」(小津稚加子訳)『企業会計』第52巻第1号、72-77頁。

Web サイト :

SYSCOHADA Guide d'application. Retrieved from

<http://www.ohada.com/content/newsletters/3504/Guide-d-application-du-SYSCOHADA.pdf>

CIE, Rapport Annuel 2016. Retrieved from

[http://www.cie.ci/ebook/rapport\\_annuel\\_CIE\\_2016/](http://www.cie.ci/ebook/rapport_annuel_CIE_2016/).

Total Gabon, Rapport Financier Annuel 2016. Retrieved from

[http://www.total.ga/sites/totalgabon/files/atoms/files/totalgabon\\_rapport\\_financier\\_annuel\\_2016\\_complet.pdf](http://www.total.ga/sites/totalgabon/files/atoms/files/totalgabon_rapport_financier_annuel_2016_complet.pdf).

Groupe Sonatel, Resultat Financier 2017. Retrieved from

[http://www.brvm.org/sites/default/files/presentation\\_resultats\\_financiers\\_2017\\_sonatel.pdf](http://www.brvm.org/sites/default/files/presentation_resultats_financiers_2017_sonatel.pdf).

法規等 :

Loi no.84-148 du 1er mars 1984, relative à la prevention et reglement amiable des difficultes des entreprises.

Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées (OECCA),

*Recommandation à l'usage des membres de l'Ordre, Série: Principes Comptables, 1.07: Tableau de financement.*

Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées (OECCA),

*Recommandation à l'usage des membres de l'Ordre, Série: Principes Comptables, 1.22: Tableau de financement.*

Secretariat Général de l'O.C.A.M.(1980). *Plan Comptable Général des entreprises*, 2ème édition.

Secrétaiat Général de l'OCAM. (1988). *Plan Comptable Général des entreprises*, Edition 1988.

## 略語表記一覧

- AMF (Autorité des Marchés Financiers, France) : 金融市場庁
- ANC (Autorité des Normes Comptables) : 国家会計基準局
- BRVM (Bourse régionale des valeurs mobilières) : 西部アフリカ地域証券取引所
- CDVM (Conseil Déontologie des Valeur Mobilières) : 証券取引委員会
- CGNC (Code Général de Normalisation Comptable) : モロッコ・プラン・コンタブル
- CNAM (Conservatoire National des Arts et Métiers) : コンセルヴァトワール・ナシオナル・デ・アール・エ・メティエ (フランス高等教育省が管轄する特別高等教育機関)
- CNC (Comité de Normalisation Comptable) : 会計標準化委員会
- CNC (Conseil National de la Comptabilité) : 国家会計審議会
- CRC (Comité de la Réglementation Comptable) : 会計規制委員会
- CSC (Conseil Supérieur de la Comptabilité) : 会計高等委員会
- DAPS (Direction des Assurance et de la Prévoyance Sociales) : 保険・社会保障局
- DESS (diplôme d'études supérieures spécialisées) : 修士号
- EU-IFRS (International Financial Reporting Standards adopted in the EU) : EU で採用された IFRS
- FASB (Financial Accounting Standards Board) : 米国財務会計基準審議会
- FIDEF (Fédération International des Experts-comptables et commissaires aux comptes Francophones) : フランス語圏会計士連盟
- IAS (International Accounting Standards) : 国際会計基準
- IASC (International Accounting Standards Committee) : 国際会計基準委員会
- IFRS (International Financial Reporting Standards) : 国際財務報告基準
- INSEE (L'Institut National de la Statistique et des Études Économiques) : フランス国立統計経済研究所

MDGs (Millennium Development Goals) : 国連ミレニアム開発目標

OCAM (Organization Commune Africaine et Malgache) : アフリカ・マダカ  
スカル共同機構

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) : 経済開  
発協力機構

OHADA (Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires  
(仏)、Organization for the Harmonization of Business Law in Africa  
(英)) : アフリカ商事法調和化機構

OIF (Organisation internationale de la Francophonie) : フランコフォニー  
国際機関

PFM (Public Financial Management) : 公的財政管理

SCAR (Observations relatifs à l'avant project du Système Comptable  
Africaine de Référence : アフリカ基礎会計システムのためのプロジェクト  
案)

SYSCOA (Le Système Comptable Ouest-Africain) : 西アフリカ会計システム

SYSCOHADA (Le Système Comptable Ouest-Africain – OHADA) : OHADA  
会計システム

UDEAC (Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale) : 中央アフ  
リカ経済関税同盟

UEMOA (Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (仏) / West  
African Economic and Monetary Union (WAEMU : 英) : 西部アフリカ経済  
通貨同盟