

中小会社の計算—ブラジル*

弥永 真生

1 民法典および株式会社法の会社の計算に関する規定

ブラジル民法典は2002年に改正され、新民法典（Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002）の第II巻企業法（966条から1033条）は、企業および会社に関する規律を定めている。ここでは、法人格を有する会社は、株式会社、有限会社、単純会社、合名会社、合資会社および協同組合であるとされ、また法人格を有しない会社（社団）は、共有社団および匿名組合であると定められている。ただし、株式会社について、1089条は「株式会社は、特別法により規制し、特別法に規定のない場合は、本法の規定が適用される」と規定しており、株式会社法（Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976）が制定されている。

2007年法律第11638号¹の1条による改正後株式会社法によれば、証券取引委員会は、上場会社に適用される会計規範を、国際的な会計基準に準拠して定める権限を有し、義務を負うものとされている（株式会社法177条3項5項）。そして、非上場会社であっても、証券取引委員会が制定する規則に従って、国際的な会計基準によって連結財務諸表を作成することができるものとされている（177条6項）。なお、株式会社ばかりでなく、有限会社であっても²、会社または共通の支配下にある会

* I would like to express my gratitude to Mr. Eduardo Balduino (Assistant Technical Manager, IASB) for his kindness to give me a lecture and an English translation of the ITG 1000.

1 Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. 詳細については、たとえば、Dallegrave [2009] 参照。

2 この条項をめぐるのは、大規模な有限会社にも、財務諸表の公開義務が課されるのかという点で解釈が分かれていた（See The World Bank [2013] p.9 (para.16)）。もっとも、2007年法律第11638号3条はあくまで財務諸表の作成と（証券取引委員会が認めている監査人による）監査について規定であり、明示的に財務諸表の公開義務を定めているものではないことから、公開義務は課されていないと解するのが通説である。立法の過程に照らしても、

社集団全体の総資産額が2億4000万レアルを超えるものまたは年間総売上高が3億レアルを超えるもの(大規模会社)には、株式会社法の計算関連諸規定が適用され、かつ、それらの会社の計算書類は、証券取引委員会が認めている独立監査人によって監査されなければならないものとされている(2007年法律第11638号3条)。

2007年法律第11638号は、2000年法案第3741号³が結実したものであるが、この法案の趣意書(exposição de motivos. Mensagem nº 1.657, de 7 de novembro de 2000)では、この改正は、「現在の会社法の規定を現代化し、基本原則および最善の国際的な会計実務と調和させること」を意図するものであるとされていた。より具体的には、会計に関する法の規定を財務情報の透明性と品質を向上させるように改正すること、法律を最善の国際的な会計実務、すなわち、国際会計基準審議会が公表する会計基準と調和させること、財務諸表の解釈および受容上の困難さを除去または軽減すること、解釈と受容における問題によって生ずるコストを軽減すること、財務諸表の作成、公開および監査のコストを軽減することを目的としていた(予備草案のII「予備草案の目的」も趣旨)。中小企業も含めてIFRSを採用することが、ブラジル企業全般の信頼性向上につながり、それによってコーポレート・ガバナンスが強化されることを期待するというものであった。過去には粉飾その他会計慣行に大きな問題が存在し、企業に対する信用の失墜を招いてきたという認識に基づいたものであった。

このように解すべきであると考えられている。というのは2000年法案段階では、株式会社法の財務諸表の作成および公開に関する規定は株式会社でなくとも大規模会社には適用される旨の規定が含まれていたが³(cf. Ferla e Lowenthal [2003])、結局、2007年法律第11638号3条のような規定ぶりが選択されたからである。

- 3 Projeto de Lei nº 3.741 de 2000, Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define e estende as sociedades de grande porte dispoicoes relativas a elaboracao e publicacao de demonstracoes contabeis e dispoe sobre os requisitos de qualificacao de entidades de estudo e divulgacao de principios, normas e padroes de contabilidade e auditoria como Organizacoes da Sociedade Civil de Interesse Publico. この法案は、証券取引委員会が1999年7月5日に財務大臣に提出した予備草案(Anteprojeto de Reformulação da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), alterando algumas de suas disposições, principalmente aquelas constantes dos seus capítulos XV, XVI, XVIII e XX, que tratam da matéria contábil)に沿ったものであった。

2 会計基準の設定と規制当局

（1）会計基準委員会

2005年には、会計基準の設定過程を体系化し、集権化することおよび会計基準の国際的コンバージェンスを推進するために、会計全国評議会（Conselho Federal de Contabilidade, CFC）の2005年決議第1055号⁴により、会計基準委員会（Comitê de Pronouncement Contábeis）が創設された。この会計基準委員会はブラジル上場会社協会（ABRASCA）、全国資本市場投資専門家・アナリスト協会（APIMEC）、金融・会計・保険数理研究財団（FIPECAFI）、サンパウロ証券・商品・先物取引所（BM&F Bovespa）、会計全国評議会およびブラジル監査人協会（IBRACON）の6つの団体から構成されている組織である。会計基準委員会は基準書、ガイドラインおよび基準書の解釈書などを公表することを任務としており、12名の委員から成る⁵。委員の過半数は会計州評議会に登録されている会計士でなければならず、委員は評判がよく、会計または開示についての専門的知見を有していなければならない（2005年 CFC 決議第1055号7条）。各構成団体を2名の委員が代表するが（2005年 CFC 決議第1055号7条2項）、それらの委員は構成団体から独立して審議を行い、投票するものとされている（2005年 CFC 決議第1055号7条1項）。会計基準委員会の委員の任期は4年間であるが再選可能であり（2005年 CFC 決議第1055号7条3項）⁶、委員は無報酬とされている（2005年 CFC 決議第1055号9条）。会計基準委員会は委員の中から2年間の任期で（再選可能）委員長と副委員長を選任するものとされている（2005年 CFC 決議第1055号8条）。

会計基準委員会の会議の定足数は過半数とされているが（2005年 CFC 決議第

4 Resolução nº 1055 de 7 de outubro de 2005, Cria o Comitê de Pronouncement Contábeis, e dá outras providências.

5 なお、構成団体の4分の3以上の承認により、会計基準委員会において代表されているセクターの間のバランスを維持することを条件として、その他の会計士、監査人、投資もしくは財務分析アナリストに結びつき、または金融市場一般もしくは資本市場に関連する主体もしくは機関ならびに、とりわけ、高い質を有すると認められている会計学の課程を有する大学またはそのような課程を有する大学に結びついた会計学の研究機関の代表に会計基準委員会に参加するよう要請し、または、会計基準委員会に参加させないことができるものとされている（2005年 CFC 決議第1055号2条単項）。

6 構成団体を代表しなくなった場合、辞任した場合、死亡した場合、代表することについて不適格となるような予想外の事情が生じた場合、1年間に3回連続して、または5回会議を欠席した（その日に会計基準委員会を公式に代表した場合を除く）場合には、終任することになるとされている（2005年 CFC 決議第1055号9A条）。

1055号7条5項、会計基準委員会内部規則⁷3条)、基準書 (Pronunciamentos Técnicos)⁸、ガイドライン (Orientações)⁹および基準書の解釈書 (Interpretações)¹⁰の公表には委員の3分の2以上の賛成が必要とされ (会計基準委員会内部規則5条)¹¹、反対意見は議決権行使書および議事録に記載することを求めることができる (会計基準委員会内部規則8条)。なお、ブラジル中央銀行、証券取引委員会、私的保険全国審議会、ブラジル内国歳入局 (Secretaria da Receita Federal do Brasil)、ブラジル銀行協会 (Federação Brasileira de Bancos) および全国産業連盟 (Confederação Nacional da Indústria) は、会計基準、ガイドラインおよび会計基準の解釈の公表を含む会計基準委員会の作業に関与できるよう、会計基準委員会の会議にそれぞれ2名の代表を送るよう招待されるものとされており (会計基準委員会内部規則9条)、これらの代表は会議において発言できるが、議決権は有しない (会計基準委員会内部規則11条)。会計基準の公表は、草案の作成、ワーキング・グループ (Grupos de Trabalho)¹²での検討、最終的な承認と公表前の必要的公聴会 (会計基準委員会内部規則28条および29条)¹³を含むデュー・プロセスを経てなされている。

(2) 会計全国評議会その他の規制当局と会計基準

会計全国評議会は、1946年大統領令第9295号¹⁴によって創設された職業人の自主規制団体であり、ブラジルにおける会計専門職業人の監督を行う権限を有するとさ

7 Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>>.

8 概念ステートメントを含む (会計基準委員会内部規則14条参照)。

9 会計基準委員会内部規則16条も参照。

10 会計基準委員会内部規則15条も参照。

11 なお、会計基準委員会はリリース (Comunicados) や公報 (Boletins) を公表することもできる (会計基準委員会内部規則13条)。

12 2005年CFC決議第1055号10条は、会計基準委員会の内部規則に基づいて、ワーキング・グループを設置することができると定めており、会計基準委員会内部規則31条および32条がワーキング・グループについて定めている (32条は、構成員の過半数は会計州評議会に登録されている会計士でなければならないとしている)。また、会計基準委員会内部規則12条は、会計基準委員会は、臨時的に、特定の事項についての助言を求めるため、団体または/および専門家から成る委員会を設置することができると定めている。

13 ガイドラインおよび解釈書の策定にあたっては、公聴会を開催することができる (会計基準委員会内部規則30条)。

14 Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. なお、この大統領令が定められた経緯などについては、たとえば、Agrizzi [2010] 参照。

れてきたが³、2010年法律第12249号¹⁵による改正後1946年大統領令第9295号の6条f号¹⁶は、会計全国評議会の権限の1つとして、会計原則、専門職業人としての能力の充分性の試験、専門的能力の要件および継続教育に関して規律することならびに会計および職業人に関するブラジル会計基準（Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional）¹⁷を設定することを定めている¹⁸。

15 Lei nº12.249, de 11 de Junho de 2010, Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nºs 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nos 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei nº 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nºs 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências.

16 *Carneiro* は、2010年法律第12249号の制定前から、会計全国評議会は会計基準の制定改廃を行ってきたのであって、この法律の制定によって、この点についての会計全国評議会の権限に大きな変更が生じたわけではないという見解を示している。すなわち、改正により1946年大統領令第9295号6条にf号が新設されたのは確認的な意味を持つと理解している（*Carneiro* [2011]）。

17 2010年1月28日に、会計全国評議会および会計基準委員会は、ブラジルにおける国際財務報告基準の採用をサポートし、国際的な会計基準設定過程にブラジルの会計基準設定主体が関与することを促進することに向けた将来における協力の原則を定める、国際会計基準審議会との覚書（Memorando de Entendimentos entre a Junta de Normas. Internacionais de Contabilidade (IASB), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (CPC)）に調印した。そして、この覚書においては、会計全国評議会と会計基準委員会は、2010年末までに、ブラジルのGAAPとIFRSとの差異をなくし、コンバージェンス後のGAAPについて必要な規制上の承認を得るように努力するものとされていた。

18 改正後1946年大統領令第9295号は、会計専門職業人の実務の監督は会計全国評議会および会計州評議会の任務であることを明示し（2条）、専門職業人としての会計士としての資格を得るためには、教育省によって承認された機関によって与えられる会計の学位を有し、専門職業人試験に合格し、会計州評議会（Conselhos Regionais da Contabilidade (CRC)）に登録することが必要であるとし（改正後12条）、専門職業人として実務を行うための法律上の要件に違反した場合の罰則（改正後27条から35条）を定めている。

会計全国評議会は会計専門職業人の実務に関する監督当局であり、上場会社および投資ファンドは証券取引委員会 (Comissão de Valores Mobiliários) が定めた会計、監査および報告基準に、銀行および金融機関はブラジル中央銀行 (Banco Central do Brasil) が定めた基準に、保険会社および公開型年金基金は私的保険全国審議会 (Superintendência de Seguros Privados) が定めた基準に、閉鎖型年金基金は補完年金全国審議会 (Superintendência Nacional de Previdência Complementar) が定めた基準に、それぞれ、従わなければならないものとされている¹⁹。

これに対して、他の会社については、その会計や監査について監督を行う規制当局は存在しない。もっとも、すべての会社は、全国商業登記機構 (Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis do Comércio, SINREM) によって定められたルールに従って、重要な文書を商業登記所 (Junta Comercial) に提出しなければならない²⁰。

19 会計基準委員会が公表した会計基準は、これらの規制当局が承認しなければ、当該規制当局の規制に服する企業に対する強制力はない。会計全国評議会はすべてのブラジル会計基準を承認し、証券取引委員会は、NBC TG 1000およびNBC ITG 1000を除くすべてのブラジル会計基準を承認しているが、その他の規制当局はブラジル会計基準の一部を承認していない。なお、証券取引委員会、ブラジル中央銀行その他の規制当局は、会計および監査の原則、基準および方法を研究し、それを広めることを目的とする主体と合意を締結し、その規制上の任務の遂行にあたって、公表された基準その他の専門的ガイドラインの全部または一部を採用することができるかとされている。ただし、当該主体の過半数は会計士 (contador) でなければならないと、かつ、①証券取引委員会の規制対象となる財務諸表を作成しなければならない会社を代表する団体、②財務諸表を監査しレビューする事務所を代表する団体、③会計専門職業人の実務を監督する全国レベルの主体、④会計および資本市場において認められた実績を有する大学または研究機関の代表が同数でなければならない (2007年法律11638号5条による改正後1976年12月7日法律6385号 (Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários) 10-A 条単項)。

20 1994年 法律 第8934号 (Lei nº 8.934, de 18 de Novembro de 1994, Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências) 2条。

		適用される規律	連結財務諸表	個別財務諸表	監査	
上場会社		会社法 / 証券取引法委員会規則	IFRS ^{*1}	CPC ^{*2}	必要	
金融機関		株式会社法 (および証券取引委員会規則)、ブラジル中央銀行規則	IFRS ^{*3} および Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional	Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional	必要	
保険会社および公開型年金基金		株式会社法および私的保険全国審議会規則	IFRS ^{*4}	CPC ^{*2}		
閉鎖型年金基金		補完年金全国審議会規則	CNC/PREVIC 基準 ^{*5}			
非上場会社	株式会社	大規模	株式会社法 (証券取引委員会規則の適用を選択することも可能)	IFRS ^{*1}	CPC ^{*2}	必要
		中小規模				不要
	有限会社	大規模	民法典 / 株式会社法	IFRS ^{*1}	CPC ^{*2}	必要
		中小規模			TG1000 ^{*6} または IFRS	不要
		零細規模	民法典		ITG1000 ^{*7} または IFRS もしくは TG1000 ^{*6}	

^{*1} Instrução CVM n.º 457/07, Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras [Contábeis] consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board/ Instrução CVM n.º 485/10, altera a Instrução CVM n.º 457, de 13 de julho de 2007, que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB.

^{*2} Resolução CFC n.º 1328/11, Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC TG - -gerais-normas completas (estrutura conceitual e NBC TG 01 a 46 (exceto 14, 34 e 42))

^{*3} Resolução n.º 3786/09 (Banco Central do Brasil), Dispõe sobre a elaboração e a divulgação de demonstrações contábeis consolidadas com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB).

^{*4} SUSEP Circular n.º 357/07, Dispõe sobre o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade/ SUSEP Circular n.º 408/10, Dispõe sobre as normas contábeis relativas ao exercício social de 2010 e a apresentação dos Formulários de Informações Periódicas – FIPs, altera a Circular SUSEP No 379, de 19 de dezembro de 2008, e dá outras providências.

^{*5} Resolução CFC n.º 1334/11, Aprova o CTA 08 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010/ Resolução CNC n.º 8/11, Dispõe sobre os procedimentos contábeis das entidades fechadas de previdência complementar, e dá outras providências.

^{*6} Resolução CFC n.º 1.255/09, Aprova a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas/Resolução CFC n.º 1.285/10, Inclui o Apêndice “Glossário de Termos” à NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas/Resolução CFC n.º 1.329/11, Altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos. Resolução CFC 1.329/11, Altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos.

^{*7} Resolução CFC n.º 1418/12, Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

3 NBC TG 1000とNBC ITG 1000

(1) NBC TG 1000

会計基準委員会は、中小企業向けIFRSのポルトガル語版であるブラジル会計原則実務基準²¹19.41 (NBC - T - 19.41)『中小企業の会計 (Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas)』²²を採択し、2009年12月に、会計全国評議会が2009年決議第1255号により、これを承認した。その後、この基準は、会計全国評議会の2011年決議第1329号により、ブラジル会計原則実務基準—一般 (Normas Brasileiras de Contabilidade - Normas Técnicas – Gerais) 1000 (NBC TG1000) とされた。『中小企業の会計』に、会計全国評議会は、一般目的の財務諸表の作成基準であるという位置づけを与え、その特定の情報ニーズに対応した報告を要求できる立場にはない広い範囲の利用者の経済的意思決定にとって有用な、事業体の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローについての情報を提供することを財務諸表の目的であるとしている (NBC TG1000, 2.2項)²³。

(2) NBC ITG 1000

2007年に、会計全国評議会は、2006年補足法第123号²⁴の27条が「シンプレス・ナシオナル (Simples Nacional)²⁵を選択している零細企業および小規模企業は、運営委員会 (Comitê Gestor) の規則に従って、事業の記録と管理のために簡易化された会計を任意に採用することができる」と定めたことに対応するために、専門委員会を設置した。そして、2007年7月に、専門委員会は、シンプレス・ナシオナルの運営委員会に「2006年補足法第123号27条の誤った文言である簡易化された会計ではなく、簡易化された簿記の体系を零細企業および小規模企業に提供する。この文

21 Normas Brasileiras de Contabilidade - Normas Técnicas.

22 詳細については、たとえば、Botinha e Lemes [2012]、Favarin [2012] など、とりわけ、Santos [2012] 参照。

23 See also e.g. Hoss et al. [2006] p.41.

24 Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006, Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

25 零細企業および小規模企業向け簡易税務申告制度。

書は簡易化された簿記を取り扱うものであって、したがって、簡易化された会計は存在しない」としつつ、ブラジル会計原則案（『零細企業および小規模企業のための簡易化された簿記（*Escrituração Contábil Simplificada para micro e pequena empresa*）』）を提出した（Schnorr *et al.* [2008] p.13-14）²⁶。

そして、シンプレス・ナシオナルの運営委員会は、2008年決議第8号により、会計全国評議会に対し、民法典の規定に従って、簡易化された会計の意義について定める権限を付与した²⁷。すなわち、同決議の2条は、2007年6月28日決議第10号²⁸に「シンプレス・ナシオナルを選択している零細企業および小規模企業は、会計全国評議会によって、民法典およびブラジル会計原則の規定をふまえて、公表された事業の記録と管理のために簡易化された会計を任意に採用することができる」とする13a条を追加した。

他方、2007年12月14日に、会計全国評議会は、2007年決議第1115号（Resolução CFC n.º 1.115/07, Aprova a NBC T 19.13 – Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte）によりNBC T 19.13「零細企業および小規模企業のための簡易化された簿記（*Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte*）」を承認した。

26 たとえば、サンタカタリナ会計地方評議会は、『零細企業および小規模企業のための簡易化された簿記』という標題は、会計全国評議会のみが簿記に関するルールを開発できるという会計専門職業人の間のコンセンサスであったと指摘している（Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina [2008]）。Schnorr *et al.* [2008] p.13も同旨。

27 後に、2011年決議第94号の65条に踏襲された。この条項は、2015年6月1日時点では、以下のように定めている。

「シンプレス・ナシオナルを選択している零細企業および小規模企業は、会計全国評議会によって、民法典およびブラジル会計原則の規定をふまえて、公表された事業の記録と管理のために簡易化された会計を任意に採用することができる（2006年補足法第123号27条）。

単項（Parágrafo único）：2002年1月10日法律10406号の1179条2項に定める適用除外が、6万リアルまでの年度総売上高の個人事業主に適用される（2006年補足法第123号68条）。」

28 Dispõe sobre as obrigações acessórias relativas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional).

	NBC T 19.13	実務基準—一般1000
会計	簡略化	完全
財務諸表の種類	貸借対照表および損益計算書	貸借対照表、損益計算書および包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書、剰余金計算書（Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados）、株主（社員）持分変動計算書（Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido）、資金調達・運用計算書（Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos）ならびに注記
財務諸表の目的	税務	税務および一般（経営）目的
情報量	限定的	多くの情報
コスト	言及されていない	言及され、説明されている（2.13項）
収益と費用	発生主義に言及されているのみ	説明され、設例も付されている

（3）解釈指針1000

会計全国評議会は、2011年決議第1330号（Resolução CFC n.º 1.330/11, Aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil）により、NBC T 19.13を撤回し、会社の規模にかかわらず適用される解釈指針2000（ITG 2000）『簿記（Escrituração Contábil）』²⁹を承認した。

そして、全国会計評議会は、2012年12月5日に、2012年決議第1418号（Resolução CFC n.º 1.418/12, Aprova a ITG 1000 - Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte）により、解釈指針1000（ITG 1000）『零細企業および中小企業のための会計モデル（Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte）』を承認した。これは、実務基準—一般 1000の適用を緩和するものと位置付けられている（Resolução CFC 2013/CTG1000, CTG 1000 – Adoção plena da NBC TG 1000 (30 de agosto de 2013), 1. (c)）。

解釈指針1000は、営利社団法人（Sociedade Empresaria）、単純法人、個人有限会社その他民法典966条にいう企業（empresário）であって、前年度の総売上高が2006年補足法第123号3項1号および2号の基準値（36万レアル）を超えないもののみ適用されるとされている（第2項・第3項）。

解釈指針1000では、会計全国評議会の1993年決議第750号³⁰によって承認された

29 なお、会計全国評議会の2014年12月5日決議で改正されており（Resoluções CFC 2014/ITG2000 (R1), Altera a Interpretação Técnica ITG 2000 que dispõe sobre escrituração contábil）、2015年7月1日時点ではITG 2000 (R1)となっている。

30 Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). 会計全国評議会の2007年決議第1111号によって承認されている。具体的には、企業実体の原則、継続性の原則、適時かつ網羅的な

会計原則および本解釈指針に従って簿記は行われなければならないと定める（第8項）。また、収入、支出および期間費用は発生主義によって記帳しなければならないとされている（第9項）。日記帳への記帳は毎日に行わなければならないが、一定の要件の下で、元帳転記は月末に行うことができるとする（第10項）。なお、解釈指針1000が取り上げていない取引や重要な事象については、解釈指針2000または中小企業向けIFRSの適切な規定を参照すべきであるとされている（第11項）。

解釈指針1000の大きな特徴の1つは、会計専門職業人は、会計サービス提供契約を締結する際に、経営者から責任確認書（Carta de Responsabilidade）を徴求すべきであり、毎会計年度末にそれを更新すべきであるとされていることである。すなわち、とりわけ、内部統制の整備と情報へのアクセスの確保を含む経営者の責任と簿記サービスを提供する会計専門職業人の責任とを区別し、会計専門職業人にとっての安全策（salvaguardar）として、そのような書面を取得すべきであるとされている（第12項から第14項）。

第15項以下では、会計処理の方針と手続きが定められている。棚卸資産の取得原価には付随費用を含めるべきこと（第15項）、棚卸資産の取得原価は可能な限り個別法により算定すべきであるが、それができない場合には先入先出法または加重平均法によることができ、いずれによるかは会計方針の選択であり、いったん選択した方針は継続して採用しなければならないこと（第16項）、棚卸資産は低価法により測定すべきこと（正味実現可能価額を用いる）（第17項）、固定資産は取得原価で当初測定すべきこと（直接的な付随費用を含める）（第18項）、土地はその利用可能期間が通常は無限なので減価償却しないが、建物は減価償却すべきこと（第22項）、固定資産の要減価償却額はその耐用年数にわたって規則的に配分すべきであり、定額法によることが単純であるため推奨されること（第19項）、固定資産について、減価が生じたことにつき現在の証拠があり、その耐用年数にわたって将来の経済的便益をもたらす可能性が低くなったときには、減損を認識して、回収可能額まで帳簿価額を減少させるべきこと、減損損失を認識することが必要となる減損の兆候としては市場価格の重要な下落、陳腐化、損傷などがあること（第20項および第21項）、製品、商品またはサービスの売却収入は、税抜きで計上し、割引・割戻や返

記帳の原則（Princípio da oportunidade）、取得原価記帳の原則（Princípio do registro pelo valor original）、発生主義の原則、慎重性の原則が会計原則として列挙されている（3条）。また、1条2項では、この会計原則の適用にあたっては、形式よりも実質を優先すべきであるとされている。

品額を控除した後の額で計上すべきこと（第23項）、サービスの提供による収入は提供したサービスの範囲でのみ認識すべきこと（第24項）、債権について回収不能見込み額を控除すべきこと（第25項）が定められている。

注記には、最低限、本基準（解釈指針1000）の明示的かつ全面的の遵守、事業体の業務と主たる活動の概要の記述、財務諸表の作成にあたって採用した重要な会計原則への言及、事業体によって採用されている重要な会計方針の記述、偶発負債があるときはその概要の記述、その他その財務諸表を正しく理解するために有用な情報を含めなければならないものとされている（第39項）。

	NBC 解釈指針1000	NBC T 19.13
経営者責任確認書	徴求すべき	特に規定なし
財務諸表	貸借対照表および損益計算書（前年度に係る比較情報が求められている）	貸借対照表および損益計算書
	作成は強制されていないが、キャッシュ・フロー計算書、包括利益計算書、株主（社員）持分変動計算書に言及されている	言及なし
	注記が要求されている	注記は任意
会計処理	棚卸資産の低価法による測定	
	正味実現可能価額を帳簿価格とすべきことを規定	

（4）NBC 実務基準—一般 1000およびNBC 解釈指針 1000のエンフォースメント

上述したように、上場会社や金融機関・保険会社等については規制当局によるエンフォースメントが働く余地があるが、中小会社については、直接的なエンフォースメントの仕組みは存在しない。すなわち、NBC 実務基準—一般 1000やNBC 解釈指針 1000に従わない会社に対する実効的な制裁は存在しない（e.g. Santos [2012] p.15, 61, 70）。このように、会社に対する実効的な制裁が存在しないことに加え、中小会社の財務情報の利用者は外部者ではないこと、歴史的に、（中小会社の）会計に税務上の取扱いが重要な影響を与えてきたこと（e.g. Santos [2012] p.61）、会計専門職業人も中小会社による会計基準の採用に力を尽くしてこなかったこと（e.g. González e Nagai [2013]）などを背景として、これまでの研究によれば、新たな実務は中小会社の間で十分に普及しているとはいえないとされている。

そこで、会計全国評議会が会計士に対して会計基準に従うことを要求するという間接的な形でのエンフォースメントが想定されることになると指摘されている。す

なわち、倫理規程（Código de Ética Profissional do Contador）³¹に違反した会計士に対しては、業務停止や資格はく奪という制裁が課せられるが、会計士に対しては実務基準—一般 1000や解釈指針 1000を含むブラジル会計基準および国際会計基準に従って、実務を行うことが倫理規程において要求されている（倫理規程 2 条 1 号）からである。

また、いくつかの公刊論文においては、中小企業向け IFRS（NBC 実務基準—一般1000）は、ひとたび、その採用が法的に要求されれば、法的な実効性を有することになると指摘されている（e.g. González e Nagai [2013], Masera e Orth [2012]）。そして、Lopes は、中小企業向け IFRS の導入（実務基準—一般1000の制定）に伴って、中小企業の会計における負担は増大すると評価している（Lopes [2011]）。そこで、Masera e Orth [2012] は、実務基準—一般1000のセクション 2 の 2.13項がどのようなインプリケーションを持っているかという問題意識にたった研究を行っている。すなわち、実務基準—一般1000のセクション 2 の 2.13項の第 1 文は、「情報から得られる便益はそれを作り出すコストを超えなければならない。」³²としているが、このことにより、中小企業が実務基準—一般1000に従うことによるコストがそれによる便益を上回るときに、中小企業が実務基準—一般1000に従わないことを正当化できるかという問題である。

もっとも、現行法の下で、中小企業が実務基準—一般1000に従うことが強制されると解することに対しては、疑義が呈されている。すなわち、まず、民法典が定める企業の計算に関する規定に従わないことは法律に違反することになるが、IFRS または実務基準—一般1000には、民法典1179条以下と抵触するものが含まれており、かつ、民法典1188条は、貸借対照表は会社の現実の状況を忠実かつ明瞭に表現し、法律の明文の規定に従わなければならないとしているところ、IFRS はこれを損なっているという指摘がある（Sá [2010b]）。Sá は、また、2007年法律第11638号は、証券取引委員会の規則は主要な証券市場で採用されている国際的な会計基準に従って制定されなければならないと定めているところ、IFRS はアメリカの内国会社によっては採用されておらず、ヨーロッパにおいても、議論の対象となっている

31 Resolução CFC nº1.307/10, de 9 de dezembro de 2010による改正後 Resolução CFC Nº. 803/96, de 10 de outubro de 1996, aprova o Código de Ética Profissional do Contador.

32 第 2 文および第 3 文は、「コストと便益の評価は、本質的に、判断のプロセスである。さらに、コストは必ずしもその便益を享受する利用者が負担するものではなく、また、しばしば、情報の便益は広い範囲の外部利用者に生ずる。」としている。

のであるから、IFRS をブラジルで適用することは2007年法律第11638号の規定に違反すると指摘している (Sá [2010a])。

さらに、中小企業向け IFRS の適用を強制することは、憲法5条2項 (何人も、法律によらなければ、あることを行い、または行わないことの義務を負わない) に違反することになるという指摘がある (Lunelli [2011])。すなわち、中小企業は民法典に従って計算を行うことは義務付けられているが、民法も会社法も中小企業向け IFRS を採用することを要求しているわけではない。Lopes も、中小企業に国際的な会計基準を採用することを義務付ける法律の規定は存在しないと指摘している (Lopes [2011])。

Dagostim は、2010年法律第12249号の制定前においては、2007年法律第11638号および2009年法律第11941号と会計全国評議会の決議との齟齬が問題となっていたと評価している。すなわち、2007年法律第11638号による改正後株式会社法176条は、公開会社および200万リアル超の純資産を有する会社についてのみ、キャッシュ・フロー計算書の作成を要求しているのに対し、会計全国評議会の2009年決議第1255号 (ブラジル会計原則実務基準19.41 (NBC - T - 19.41)。現在は実務基準—一般1000) は、中小企業を含め、キャッシュ・フロー計算書の作成を要求しているからである³³。しかし、2010年法律第12249号が、会計全国評議会に会計および職業人に関するブラジル会計基準を作成する権限があることを明示的に定めたことによって、会計全国評議会の決議は、法律の規定に抵触する場合であっても、法的な価値を有し、会計専門職業人は、それに従わなければならないと会計全国評議会は主張していると *Dagostim* は指摘する。その上で、*Dagostim* は、会計全国評議会が法律を変更し、専門職業人の義務を措定する決議を行うことができるのかを裁判所が完全な法的安定性をもって判断できるように、社会的利益について責任を負う機関 (órgãos responsáveis pelo interesse social) が介入する緊急の必要があると論じている (*Dagostim* [2011] p.3)。

他方、たとえば、*Cardoso* は、ある機関によって会計基準が公表されることを法律が想定している以上、そのような機関が規制権限を有することに疑いはないとし (*Cardoso* [2010] p. 3084)、*Fernandes* は、2010年法律第12249号は会計全国評議会に会計基準の設定を委任しており、会計全国評議会の2009年決議第1253号により会計

33 *Dagostim* は、このほかに、流動資産の部の表示について、株式会社法179条と会計全国評議会の1990年決議第686号との間に食い違いがあることを例として挙げている。

基準委員会のすべての会計基準は承認されているのであるから、それらは会計専門職業人によって遵守されなければならない³⁴、その結果、すべてのブラジル会社は、その会社の種類または税制上の選択権にかかわらず、国際的な会計基準に従わなければならないと主張した（Fernandes [2010]）。このような理由づけに基づいて、Silva も、国際的な基準とのコンバージェンスを図った会計全国評議会のガイドラインにすべての会計専門職業人は従わなければならない、それに従わない場合には戒告から業務停止までの制裁の対象となるという見解を示している（Silva [2009]）。そして、民法典1184条2項が、貸借対照表および損益計算書は会計士によって署名されなければならないと定めているところ、会計士は会計全国評議会が公表したルールに従うことを求められているため、会社は会計全国評議会のガイドラインに従って財務諸表を作成することになるという見方を示している³⁵。

参考文献

- Agrizzi, D. [2010] *Professionalisation in a Centralised State: The Development of Accountancy in Brazil*, Sixth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) Conference
- Botinha, R.A. e S. Lemes [2012] *IFRS para Pequenas e Médias Empresas: percepção sobre a adoção das normas internacionais no Brasil* <<http://www.fat.edu.br/revistas/files/journals/1/articles/80/submission/review/80-241-1-RV.doc>>
- Cardoso, G. F. [2010] *Direito Tributário Brasileiro e Normas Internacionais de Contabilidade – Uma análise de sua recepção e reflexos ordenamento jurídico brasileiro*, in: *Anais do XIX encontro Nacional do Conpedi*: 3079-3089 <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3327.pdf>>
- Carneiro, J.D. [2011] *A escrituração contábil elaborada a partir da convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais*, *Jornal do CFC*, ano 14, nº 107 (Janeiro / Fevereiro / Março 2011): 12
- Cosenza, J.P. [2001] *Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado – “Um estudo a partir da experiência brasileira”*, *Revista Brasileira de contabilidade*, ano 30, nº 13:43-63
- Dagostim, S. [2011] *O Ministério Público e as normas do Conselho Federal de Contabilidade*, *Jornal do Comércio*, 19 jan. 2011: JC Contabilidade, p. 3
- Dallegrave, G.S. [2009] *O processo de harmonização contábil internacional é a Lei n. 11.638/07*

34 国際的なコンバージェンスをだれが監督するかは定められていないとしても、会計全国評議会は会計士に対して国際的な会計基準に従うことを求めるとする、会計全国評議会の国際関係コーディネーターである Nelson Carvalho の言明（Lunelli [2010] における引用による）も参照。

35 Eduardo Balduino も同様の見解であった。

- <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2009_1/giovanni_dallegreve.pdf>
- Favarin, M.C. [2012] *Um estudo sobre os estágios de adoção do CPC PME sob a ótica da Teoria Institucional* <http://www.mackenzie.br/fileadmin/PUBLIC/UP_MACKENZIE/servicos_educacionais/stricto_sensu/Ciencias_Contabeis/Dissertacoes/Matheus_Carlos_Favarin.pdf>
- Ferla, B.M. e F. Lowenthal [2003] *A publicação das demonstrações financeiras pelas sociedades limitadas* <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI1700,101048-A+publicacao+das+demonstracoes+financeiras+pelas+sociedades+limitadas>>
- Fernandes, E.C. [2010] *IFRS: Normas Contábeis e o direito internacional* <<http://www.robertodiasduarte.com.br/ifrs-normas-contabeis-e-o-direito-internacional/>>
- Gonzáles, A. e C. Nagai [2013] A eficácia social do pronunciamento técnico para pequenas e médias empresas sob a ótica da Teoria dos Jogos, *Enfoque: Reflexão Contábil*, vol. 32, no. 1: 3-13
- Hoss, Osni *et al.* [2006] *Conhecimento e Aplicação Contábil*, Editora DRHS – Osni Hoss
- Lopes, A.Ch. T. [2011] *O longo caminho das IFRS às micro e pequenas empresas* <<http://www.contabeis.com.br/artigos/494/o-longo-caminho-das-ifrs-as-micro-epequenas-empresas/>>
- Lunelli, R.L. [2010] *A legalidade dos IFRS nas pequenas e médias empresas* <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/legalidadeifrsnaspme.htm>>
- Masera, P. D. e C. de Oliveira Orth [2012] Normas Internacionais de Contabilidade: Um estudo acerca da legalidade e obrigatoriedade de adoção da IFRS nas pequenas e médias empresas do Brasil, *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis*, vol.1, no.1 <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/49/45>>
- PKF [2011] *Brazilian GAAP vs IFRS Overview*
- PwC [2011] *IFRS and CPCs – The new Brazilian accounting environment* <<https://www.pwc.com.br/pt/ifrs-brasil/assets/booklet-ibri-11-ingles.pdf>>
- Sá, A.L. de [2010a] *Normas de Contabilidade, contraditório e ilegalidade* <<http://www.lopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/05/NORMAS-DE-CONTABILIDADE-CONTRADITÓRIO-E-ILEGALIDADE.doc>>
- Sá, A.L. de [2010b] *Pequenas, Médias Empresas e Normas de Contabilidade* <<http://www.lopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/05/PEQUENAS-MÉDIAS-EMPRESAS-E-NORMAS-CONTÁBEIS.doc>>
- Santana, M., M. Ararat, P. Alexandru, B. Yurtoglu, and M. Rodrigues da Cunha [2008] *Novo Mercado and Its Followers: Case Studies in Corporate Governance Reform, Focus report of International Finance Corporation*, vol. 5: 1-39
- Santos, G.M. [2012] *Critérios Utilizados pelos Escritórios Contábeis na Adoção Inicial do Pronunciamento CPC PME* <http://up.mackenzie.br/fileadmin/user_upload/_imported/fileadmin/PUBLIC/UP_MACKENZIE/servicos_educacionais/stricto_sensu/Ciencias_Contabeis/Dissertacoes/George_Magno_Santos.pdf>
- Silva, P. C. da. [2009] O Alcance da Lei nº 11.638/07, *Fórum Empresarial*, ano 11, nº 85 (abr. 2009) <<http://www.aspr.com.br/arquivos/Forum%2085.pdf>>
- Stephens, M. [2011] *O novo Cenário da Profissão de Contador* <<http://msbrasil.com.br/blog/>>

contabilidade/o-novo-cenario-da-profissao-de-contador/>

World Bank [2013] *Brazil: Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC): Accounting & Auditing*. Report No: ACS4737

本研究は JSPS 科研費25285026（中小企業の会計とその適正性の確保）の助成を受けたものです。

（ビジネス科学研究科教授）

