

< 論 説 >

ドイツ会計基準設定主体と会計基準の意義

—DRS と HGB・GoB との相互関連性を中心として—

奥 山 茂

目 次

1. 問題の所在
2. ドイツ会計基準設定主体の構成と活動状況
3. ドイツ会計基準（DRS）と商法典（HGB）との関連性
4. ドイツ会計基準と正規の簿記の諸原則（GoB）との関連性
5. 結びに代えて

1. 問題の所在

ドイツにおける近年の企業会計制度改革の中でも「ドイツ会計基準委員会（Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee ; DRSC）」の設置は特に注目に値するといえるであろう。少なくとも「ドイツ会計基準委員会」が設置されるまでは、ドイツにおける会計基準の設定システムの特徴は、津守教授も指摘されているように「米国、英国などとは全く異なり、典型的なパブリック・セクターによる設定システム」（津守 [1993] p.129）にあると考えられていた。もちろん現実には、従来の会計規定の改正・新設の過程においては、公聴会における意見聴取というプロセスが組み込まれており、このようなプロセスの存在に着目すれば「形式上、パブリック・セクターによる設定方式、すなわち『公的統制』方式が一貫して採用されている反面、財務会計規範設定の実際においては、きめ細かい万全の配慮のもとにプライベート・セクターの意見が

周到かつ系統的・組織的に吸い上げられている」(津守[1993] p.134)方式が採用されてきているといえる。この場合のプライベート・セクターには、具体的には経営者団体連合、経済監査人協会、経営経済学教授連合、その他の経済諸団体、学識経験者などが含まれている(津守[1993] p.127)。

ここで着意すべきは、現実の姿としてはパブリック・セクターの中にいわゆるプライベート・セクターが意見聴取という方式を通じて取り込まれていることである。ドイツ連邦政府は、既にこのような会計基準設定の堅牢な仕組みを持ちながら何故新たに「ドイツ会計基準委員会」の設置に踏み切ったのであろうか。実はこのための布石は、1998年6月25日公布の改正商法典第342条および同条aの新設に見出され得る。すなわち、第342条では「連邦法務省は私法上組織された機関を協定により認めることができ、しかも当該機関に次の任務を委ねることができる」ことが定められている。同条項にいう任務とは、(1)連結会計に関する諸原則の適用のための勧告を創出すること、(2)会計規定についての立法化に際して連邦法務省に助言すること、(3)国際的な会計基準委員会において連邦政府を代表することの3つである。この規定においては、私的会計専門委員会(Privates Rechnungslegungsgremium)の設置が容認されており、これはプライベート・セクターとしての会計基準設定主体に他ならないといえる。

他方、第342条aにおいては「連邦法務省では(前述の)第342条第1項第1文による任務を有する会計諮問委員会(ein Rechnungslegungsbeirat)が設置される」ことが定められている。同条項では、当該委員会は議長として参加する連邦法務省の代表者、更には連邦大蔵省および連邦経済省の各代表者、4名の経済界代表者、4名の監査業界代表者および2名の高等教育機関(大学)代表者によって構成されること(同条第2項)、これらのメンバーは連邦法務省によって任命されること(同条第3項第1文)などが明文化されており、ここでは文意から明らかな如く公的な性格を有する会計諮問委員会の設置が容認されている。これは、まさにパブリック・セクターとしての会計基準設定主体といえる。

そもそも、この第 342 条および第 342 条 a は、1998 年 4 月 30 日に公布された「企業領域における統制および透明性に関する法律 (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich ; KonTraG)」の一部を構成しており、この法律はドイツにおけるコーポレート・ガバナンスの改革を意図したものであるといわれている (Ernst/Seibert/Stuckert [1998] p.1, 6)。しかし、他方ではこの法律の制定がその施行直前に設置された「ドイツ会計基準委員会」およびその施行直後に同委員会内部に設置された「基準設定委員会 (Standardisierungsrat)」の発足の契機となったともいわれている (黒田 Rafidinarivo [1998] p.73)。このことから、とりわけこれら二つの条項が「ドイツ会計基準委員会」および「基準設定委員会」の設置に大きく関わっていることがわかる。

とはいえ、何故「ドイツ会計基準委員会」(「基準設定委員会」も含めて) が設置されたのかという疑問は依然として残るのである。この疑問を解消するためには、この委員会の設置によって、従来のパブリック・セクターはそのまま現行通りに維持されることになるのか、会計基準の設定方式が従来のようなプライベート・セクターを内包するパブリック・セクター一元化方式ではなくなり、プライベート・セクターを独立分化させて既存のパブリック・セクターと共存するようないわば二元化方式へと転換したことになるのか、その場合にはプライベート・セクターに 2 種類のものが存在することになるのか、その新たな設定方式から生まれるドイツ会計基準 (Deutsche Rechnungslegungs Standards ; DRS) の性格は従来のような法規定としての性格を備えることになるのか、そしてそのような会計基準は既存の商法 (HGB) 上の会計規定・正規の簿記の諸原則 (GoB)・国際会計基準 (IAS)・EU 会計指令 (EURiLi) とはどのような相互関係にあるのかというような視点からの検討が必要であることは贅言を要しない。したがって、この委員会の設置は、ドイツ会計制度および会計基準の設定プロセスの根幹に関わる極めて重要な問題を含んでおり、これらの問題を抜きにしてはドイツ会計制度・会計基準設定を論じることなど到底できないのである。しかも、様々な問題がここには包含されていることから、

いずれはこれらの問題を網羅的に検討する必要があるとしても、ここに考究されるべきテーマは自ずと限定されて然るべきであろう。

そこで、ここではこれまで商法の設定主体の中心的役割を果たしてきている連邦法務省と新たな会計基準の設定主体である「ドイツ会計基準委員会」との関係および両者によって設定されることになる商法と会計基準との関係に着目して、既存の商法上の会計規定・正規の簿記の諸原則と「ドイツ会計基準委員会」（「基準設定委員会」も含めて）の設定するドイツ会計基準との相互関係に焦点をあてることによって、これらの関係から「ドイツ会計基準委員会」（「基準設定委員会」も含めて）が設置された理由が何であるのかを明らかにすること、そしてドイツ会計基準が現行のドイツ会計規範においてどのような位置付けにあるのかを明らかにすることが課題となる。会計基準の国際化あるいは調和化という流れの中であって、「ドイツ会計基準委員会」（「基準設定委員会」も含めて）は従来の会計基準設定主体の中心であった連邦法務省とどのような関係にあり、それが公表する会計基準は連邦法務省の制定・公表する会計関連諸規則とどのような関係にあるのであろうか。

2. ドイツ会計基準設定主体の構成と活動状況

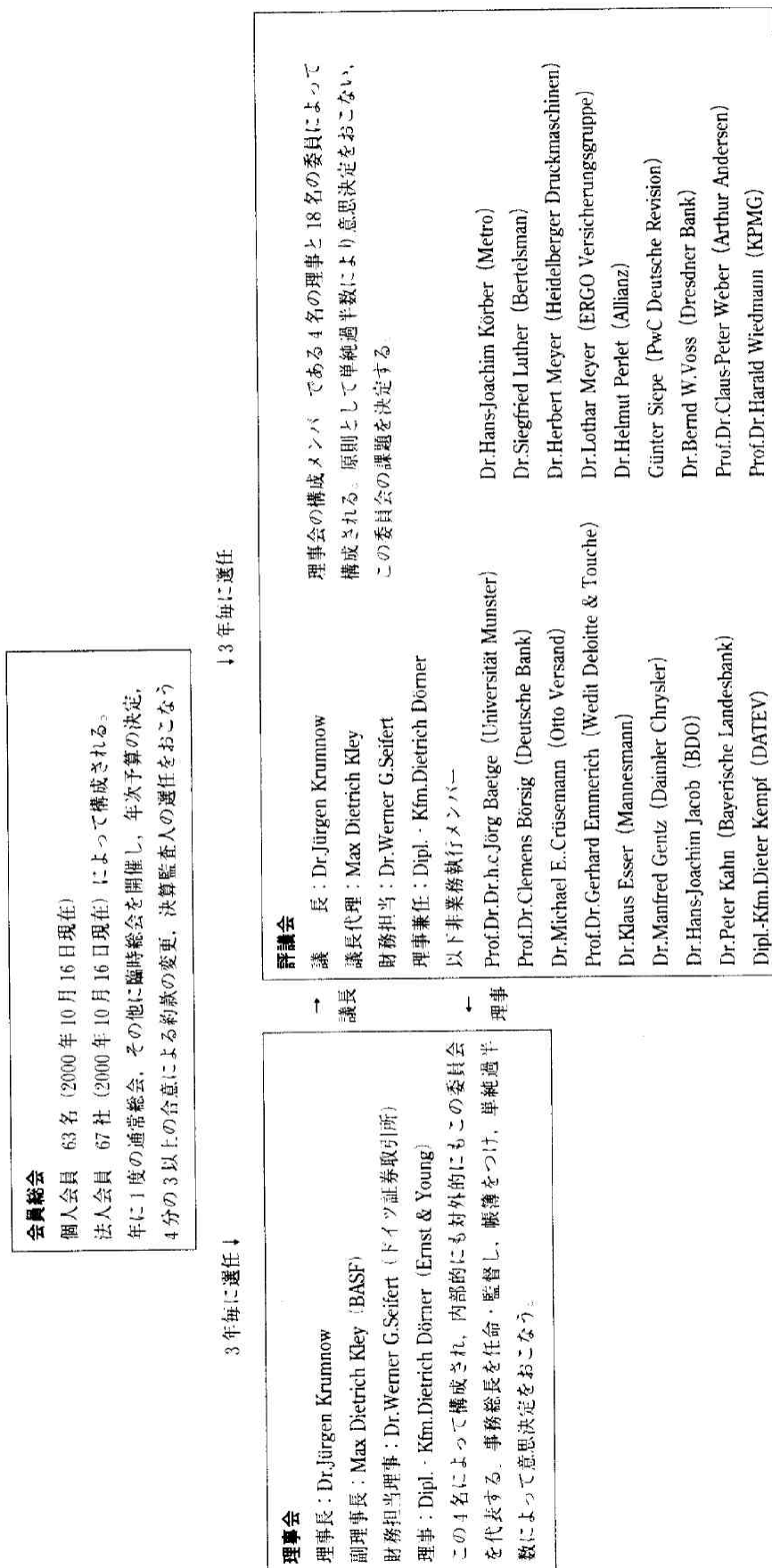
「ドイツ会計基準委員会」の設立の背景として、木下教授は3つの事情の存在を指摘している（木下〔2000〕pp.65-67）。つまり、第1にEUが独自の会計基準の調和化作業を断念し国際会計基準委員会の会計基準設定プロセスに参加するという方向転換をおこなったこと、第二に財務報告の作成・開示の実務レベルではドイツ企業によるIASあるいはUS-GAAPの適用が広まってきている¹⁾こと、そして第三に「資本調達容易化法（Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz；KapAEG，1998年4月20日公布）」と前述の「企業領域における統制および透明性に関する法律」とが制定されたことである。このような事情を背景として設立された「ドイツ会計基準委員会」の組織は、会員総会、理事会（Vorstand）、評議会（Verwaltungsrat）、諮問委員会（Konsultationsrat）および前述の基準設定委員会によって構成されている。この組織の上部機構とそれ

それぞれの構成メンバーを示したものが第1図である。また、その下部機構とそれぞれの構成メンバーを示したものが第2図である。

第1図から明らかなように、「ドイツ会計基準委員会」は個人会員と法人会員とによって組織されており¹²⁾、これらの全会員を構成メンバーとする会員総会において、理事会のメンバーおよび評議員会のメンバーが原則として3年ごとに選任されるのである。この理事会を構成する4名の理事は、評議員会のメンバーを兼任しており、評議員会の他のメンバーは業務を執行しないいわば非常勤の評議員であることから実質的には理事会が「ドイツ会計基準委員会」の運営の担い手であり、評議員会はその業務執行を支援するところにその役割が見出されるといえる。「ドイツ会計基準委員会」は、登録法人であり、その定款によれば (DRSC [2000 a] p. 11), 「基準委員会のメンバーの選任, 理事会の業務規定の承認, 年次報告および年次予算の議決, 会員総会での年次予算案の提案, 会費の決定, そして理事会あるいは会員総会に明確には委託されていないあらゆる事案についての判断」が評議員会に委ねられている。総じて、組織の人事・資金調達・運営等に責任を持つことが「ドイツ会計基準委員会」におけるこの上部機構の役割であるといえる。

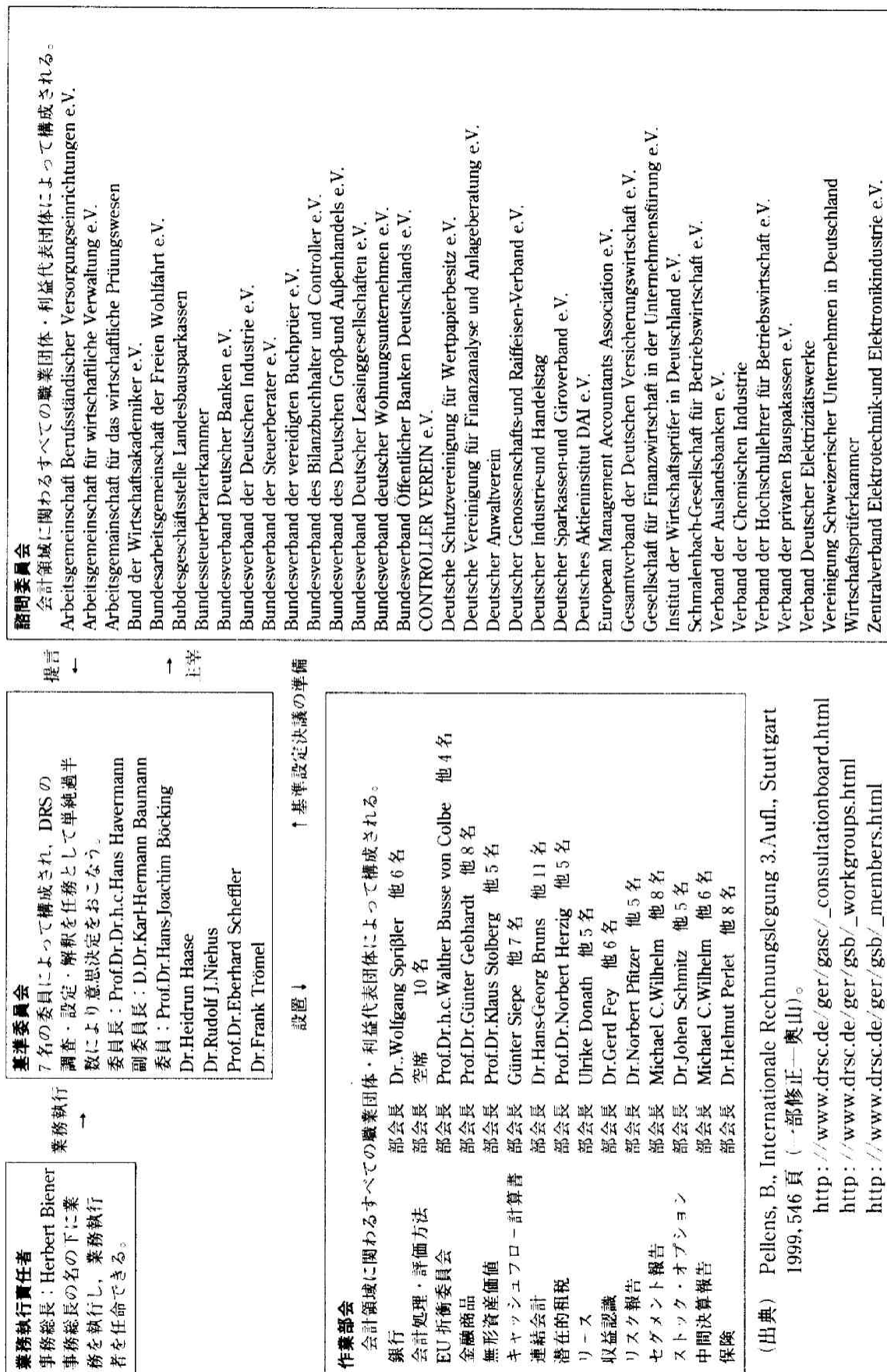
これらの3つの意思決定機関が登録法人としての「ドイツ会計基準委員会」(Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.) の機関 (sog "Organe" des Vereins) (Pellens [1999] p. 546) とみなされている。とはいえ、「ドイツ会計基準委員会」の最も重要な機関はその下部機構の中に位置付けられている「基準委員会」であることはいうまでもない。このことは、「ドイツ会計基準委員会/ドイツ基準委員会の使命と目的 (Aufgaben und Ziele des DRSC/DSR)」という公式文書におけるドイツ基準委員会の位置付けから容易に推察することができる。つまり、当該文書における同委員会の理念に関連して、ドイツ基準委員会 (DSR) が国内の基準設定主体として設置され、連邦法務省との1998年9月3日付けの契約によって商法第342条の意味での私的会計基準委員会として認められており、ドイツ会計基準審議会 (German Accounting Standards Board: GASB) として国際的に活動することが謳われている (DRSC

第1図 「ドイツ会計基準委員会」の機構と構成メンバー



(出典) Pellens, B., Internationale Rechnungslegung 3. Aufl., Stuttgart 1999, 546頁 (一部修正・奥山)。
 DRSCのホームページ: http://www.drsc.de/ger/gasc/_board.html
http://www.drsc.de/ger/gasc/_administrationboard.html
http://www.drsc.de/ger/gasc/members_persons.html
http://www.drsc.de/ger/gasc/members_companies.html

第2図. 「ドイツ会計基準委員会」の下部機関



[2000 a] p.1) ことから、その立場の重要性を知ることができる。

このことから、第2図に示されている下部機構の中のドイツ基準委員会こそが「ドイツ会計基準委員会」における基準設定の中核機関であり、これを中心としてその業務執行の最高責任者として事務総長が置かれ、また個々の基準作成の担い手として必要に応じて作業部会が設置されているといえる。したがって、具体的な基準設定の作業は作業部会のメンバーの選任に始まり、そこでの草案の作成、この公表による意見聴取を受けての草案修正を経て基準案の作成、その解釈等の審議の後に基準委員会において承認されて初めて公示されるというプロセスによっておこなわれることになる。作業部会は、少なくとも一人の基準委員会のメンバーと外部から必要に応じて選任されたスタッフとによって構成されている。作業部会には名称が付けられており、これが何についての基準を検討するためのチームであるのかを端的に示している。それゆえに、現に設置されている作業部会を一瞥すれば、現在検討中の基準が何かを容易に知ることができる。このように、基準委員会は、会計基準の設定について責任を持ち、実務における必要性に対応するようにテーマを選定し、各作業部会を随時設けているといえる。ここに、「ドイツ会計基準委員会」における上部機構と下部機構との間に明確な責任分担がおこなわれていることが明らかとなる。

それでは、このような機構によって、今日までにどのような基準が既に設定されてきており、さらにどのような基準が現在検討中であるのであろうか。そこで、「ドイツ会計基準委員会」の基準設定状況をまとめたものが第1表である。この表から明らかなごとく、既に「商法第292条aによる連結決算の免責(DRS 1)」についての基準は、2000年7月22日に公示されており、「キャッシュフロー計算書(DRS 2)、金融機関のキャッシュフロー計算書(DRS 2-10)、保険会社のキャッシュフロー計算書(DRS 2-20)」および「セグメント報告書(DRS 3)、金融機関のセグメント報告書(DRS 3-10)、保険会社のセグメント報告書(DRS 3-20)」についての各基準は、それに先行して2000年5月31日に公示されている。また、「連結決算における企業評価(DRS 4)」お

よび「金融機関のリスク報告書 (DRS 5-10)」についての基準が2000年8月29日に可決・承認されているが、まだ公示には至っていない。更に、「中間報告書 (DRS 6)」および「連結自己資本の提示 (DRS-7)」についての基準は、草案の段階である。

この他に、意見書等も作成されており、これまでに「ストック・オプションおよび類似の報酬形態についての会計手続き (Pos 1)」および「保険会社の連結会計 (Pos 2)」についてのポジションペーパー、更には「企業買収のための統一的会計手続き (Disk 1)」についてのディスカッションペーパーが意見聴取のために公表されてきている。

これらの既に成案となった基準、草案段階の基準および意見書等は「ドイツ会計基準委員会」のホームページにおいて一般に広く公表されており、草案段階での公表が第三者からの意見聴取を意図していることが注目に値するといえる一尤も、基準委員会の活動状況の公表は連邦法務省との契約事項の一つではあるが¹。実際に、これまでの基準設定の過程においては第2表に示されてい

第1表 会計基準の設定状況

文 書 名	状 況	論 評
会計基準 第1号 (DRS 1) 一般	2000年7月22日 公示	期限満了
特殊	〃	〃
第2号 (DRS 2)	2000年5月31日 公示	〃
第2-10号 (DRS 2-10)	〃	〃
第2-20号 (DRS 2-20)	〃	〃
第3号 (DRS 3)	〃	〃
第3-10号 (DRS 3-10)	〃	〃
第3-20号 (DRS 3-20)	〃	〃
第4号	2000年8月29日 可決	〃
第5-10号 (DRS 5-10)	〃	〃
第6号 (DRS 6)	2000年9月8日 草案	同年11月3日まで
第7号 (DRS 7)	2000年10月2日 草案	同年11月27日まで
ポジションペーパー第1号		期限満了
第2号		〃
ディスカッションペーパー		〃

(出典) Aktuelle Publikationen des DRSC (http://www.drsc.de/ger/standards/_publications.html) pp.1-2.

第2表 会計基準等の草案に対する意見表明の状況

対象草案	意見表明した個人または団体等の名称	種 別
E-DRS 1 一般事項	Bundesverband deutscher Banken	団体 (金融)
	Dr. Robin Mujkanovic	個人 (大学)
	Wirtschaftsprüferkammer	団体 (実務家)
	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt	企業
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	Deutscher genossenschafts-und Reiffeisenverband e. V.	団体 (企業)
	BASF AG	企業
	Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen BAKred	団体 (金融)
	EU-Kommision	公的機関
	Verband der chemischen Industrie	団体 (企業)
	RWE Essen	企業
E-DRS 1 特殊事項	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	Wirtschaftsprüferkammer	団体 (実務家)
	Verband der chemischen Industrie	団体 (企業)
	RWE Essen	企業
E-DRS 2	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	Mannesmann	企業
	Sabine Thieme	個人
	Verband der chemischen Industrie	団体 (企業)
	Wirtschaftsprüferkammer	団体 (実務家)
	Holger Genenger	個人 (実務家)
	Prof. Dr. Dr. h. c. Klaus v. Wysocki	個人 (大学)
	Bundesverband deutscher Banken	団体 (金融)
	Prof. Gebhardt, Universität Frankfurt	個人 (大学)
	Dr. rer. pol. Matthias Amen, Universität Bern	個人 (大学)
E-DRS 2-10	Prof. Dr. Dr. h. c. Klaus v. Wysocki	個人 (大学)
	Bundesverband öffentlicher Banken	団体 (金融)
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
E-DRS 2-20	Prof. Dr. Dr. h. c. Klaus v. Wysocki	個人 (大学)
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	GDV	団体
	Arthur Andersen	監査法人
E-DRS 3	Dr. Mujkanovic, Universität Mainz	個人 (大学)
	Bundesverband öffentlicher Banken	団体 (金融)
	DVFA	団体 (実務家)
	GeFIU	団体 (企業)
	ZVEI	団体 (企業)

E-DRS 3-10	Deutsche Telekom AG	企業
	Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking	個人 (大学)
	Deutscher genossenschafts-und Reiffeisenverband e. V.	団体 (企業)
	Bundesverband deutscher Banken	団体 (金融)
	Dr. Robin Mujkanovic	個人 (大学)
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
E-DRS 3-20	Bundesverband öffentlicher Banken	団体 (金融)
	Prof. Dr. Otto Altenburger	個人 (大学)
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	GDV	団体 (金融)
	Arthur Andersen	監査法人
	Dr. Robin Mujkanovic	個人 (大学)
E DRS 4	Gesamtverband der Versicherungen	団体 (金融)
	Franz Haniel & Cie. GmbH	企業
	Dr. Frank Peffekoven	個人 (大学)
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	Allianz AG	企業
	RAG	企業
	Verband der chemischen Industrie	団体 (企業)
	Watth & Klein GmbH	企業
	Heiderberger Druckmaschinen AG	企業
	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e. V.	団体 (金融)
	VEBA	企業
	Deutscher genossenschafts-und Reiffeisenverband e. V.	団体 (企業)
	Dr. Robin Mujkanovic	個人 (大学)
	Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG	企業
	Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e. V.	団体 (実務家)
	Wirtschaftsprüferkammer	団体 (実務家)
	Cards Engineering Beteiligungs GmbH	企業
E-DRS 5-10	Deutsche Bundesbank	団体 (金融)
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	RAG	企業
	Deutscher Sparkassen und Giroverband	団体 (金融)
	Bundesverband öffentlicher Banken	団体 (金融)
	Deutscher genossenschafts-und Reiffeisenverband e. V.	団体 (企業)
	Bundesverband deutscher Banken	団体 (金融)
	Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e. V.	団体 (実務家)
E-DRS 6	Alvarez, Wotschofsky, Schultze, Universität Augsburg	個人 (大学)
	Dipl.-Kfm. Stefan K. Hanke	個人

	RWE AG	企業
	Dyckerhoff & Widmann AG	企業
E-DRS 7	Clemens Willeke	個人 (実務家)
E-Disk 1	Dr. Frank Peffekoven	個人 (大学)
	Bundesverband deutscher Banken	団体 (金融)
	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	Prof. Dr. Bernhard Pellens	個人 (大学)
	Dipl. -Kfm. Gerhard Schorr	個人 (実務家)
	Dr. Robin Mujkanovic	個人 (大学)
	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt	企業
	Württembergischer Genossenschaftsverband	団体 (金融)
	RWE AG	企業
	Deutscher genossenschafts-und Reiffeisenverband e. V.	団体 (企業)
Pos 1	Arthur Andersen	監査法人
	Basler Versicherungsgruppe	団体 (金融)
	GDV	団体 (金融)
	BDO	企業
	Universität Regensburg	個人 (大学)
	Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e. V.	団体 (実務家)
Pos 2	Institut der Wirtschaftsprüfer	団体 (実務家)
	Dr. Christof Hasenburg	個人 (実務家)
	KPMG-Prof. Wienand Schruff	個人 (実務家)
	M. H. Kramarsch	個人 (実務家)
	Dr. Harald Köster & Dr. Dieter Kahling	個人 (実務家)
	Rödl und Partner GbR	個人 (実務家)
	Zentraleverband der Elektronikindustrie e. V.	団体 (企業)
	Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz	団体 (金融)
	Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG	企業
	Financial Accounting Standards Board	私的機関
	Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e. V.	団体 (実務家)
	Dr. Harald Helmschrott	個人 (大学)
	Prof. Dr. Norbert Herzig	個人
	cand. rer. pol. Hendrik VATER	個人 (大学)
	Prof. Dr. Thomas Schildbach	個人 (大学)
	Dr. Haarmann	個人 (実務家)
	Bansbach Schübel Brösztel & Partner GmbH	個人 (実務家)
7. EG-RL	DaimlerChrysler AG	企業
	Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG	企業

(出典) Standardvorschläge (E-DRS) & Stellungnahmen (http://www.drsc.de/ger/standards/_comments.html) pp. 1-4.

るような企業・団体・監査法人・有識者などからの意見表明がなされてきている。ここに、従来のパブリックセクターに内包されていたプライベートセクターとしての選ばれた特定の関係者・有識者からの一定の制約のある枠内での意見聴取というプロセスとは全く異なる基準設定のプロセスが見出され得る。すなわち、独立したプライベートセクターの下では任意に自発的に不特定多数の関係者・有識者からの制約のない（少なくとも手続き上はそのようにみなされる）意見聴取という新たなプロセスが創出されているのである。

3. 商法典（HGB）とドイツ会計基準（DRS）との関連性

ドイツ商法と基準委員会の設定する会計基準との関係を考えるためには、立法機関である連邦法務省と基準設定主体である基準委員会との役割分担を明確にしておくことが肝要であろう。なぜならば、設定主体となる基準委員会の役割を明らかにすることによって、設定される基準の対象範囲が確定することになると考えられるからである。前掲の「ドイツ会計基準委員会／ドイツ基準委員会の使命と目的」によれば、ドイツ基準委員会の使命は、連結会計に関する諸原則の適用のための勧告（基準）の創出、会計規定立法化に際しての連邦法務省への助言、国際的な会計基準協会への連邦政府の代表となること（DRSC [2000 a] p.2）であり、前二者からドイツ基準委員会と連邦法務省との間の委託・受託関係の概要を推察することができる。つまり、基準委員会の設定すべき会計基準は、連結会計に関する基準に限定されており、この基準についてのみ連邦法務省はその設定を基準委員会に委ねているといえる。

とはいえ、周知の如くドイツ商法典における連結決算書の作成に関する諸規定は、既に存在しており、その第 290 条から第 315 条に明示されている。これらの諸規定は、連結範囲、連結決算書の内容・形式、全部連結・部分連結、持分法、連結附属明細書および連結状況報告書等についてのいわば連結決算についての基本的・一般的な規定であり、最近の主要な論点となっているような会計領域に関する規定を一切含んではない。ここにいう最近の主要な論点こそが、まさに前掲のドイツ会計基準委員会の公表している諸基準あるいは現在作

業部会において検討されている領域に他ならない。これらは、商法における連結決算の基本的・一般的規定に対する特殊規定に相当するといえる。つまり、特殊規定として時代の要請に対応するために創出された新たな基準は、商法本体に組み込まれるのではなく、これとは別個の独立した会計基準として公表されることになるのである。このことから、商人一般に対する規定と連結決算書作成企業のみに対する特殊規定との間の厳然とした区別がそこでは意図されていることがわかる。したがって、商法典と会計基準とのこのような関係は、基本的・一般的規定と特殊規定とのいわば「棲み分け」と見なされ得る。

このことが最も端的に現われている事例として、商法第292条aとこれに対応する「会計基準第1号」との関係が挙げられ得る。この条項は、規模基準による連結決算書の作成免除という従来からの規定に加えて、連結決算書それ自体の作成免除についての規定として最近の商法改正において新設（その後修正）されたものであり、いわゆる「連結決算書免責条項」（木下[1999] p.33）である。その意図は、資金調達のために外国の資本市場において国際的な会計基準等によって連結決算報告をおこなわなければならないドイツコンツェルンが商法による国内向けの連結決算報告をもおこなわなければならない「ダブルスタンダード適用問題」（木下[1998] p.45）の解決にあるといえる。このことは、当該規定によって従来の二種類（国内用・海外資本市場用）の連結決算報告という負担が国際的な会計基準等による連結決算報告のみに軽減されたことを意味している。つまり、国内用の連結決算報告は、国際的な会計基準等による連結決算報告によって代用され得ることになったのである。このように、連結決算書の作成義務という基本的な問題に対する規定が、商法本体に組み込まれることになったのである。

これに対応して、ドイツ会計基準委員会は、既に第1号基準として「商法第292条aによる連結決算の免除」を公表している。この基準は、一般事項の部分と特殊事項の部分とから構成されており、前者の項目の一つであるこの基準の「目的」には、免責の条件として次の4つの項目が商法の条項に対応させて示されている（DRS 1 [2000] p.19）。すなわち、(1)連結範囲についての商法規

定の遵守（第 292 条 a 第 2 項第 1 号）、(2)国際的に認められた会計基準の適用（第 292 条 a 第 2 項第 2 号 a）、(3)EU 会計指令との調和（第 292 条 a 第 2 項第 2 号 b）、(4)第 290 条以降による連結決算書（第 292 条 a 第 2 項第 3 号）および連結状況報告書（第 292 条 a 第 2 項第 2 号 b および同項第 3 号）の言明力における等価性、という条件である。ここにいう国際的に認められた会計基準、つまり商法第 292 条 a の意味での国際的に認められた会計基準とは国際会計基準（IAS）およびアメリカ会計基準（US-GAAP）に他ならない（DRS 1 [2000] p. 15）。したがって、前述の「ダブルスタンダード適用問題」の解決策として国内用の連結決算報告に代用されることになる連結決算報告は、国際会計基準あるいはアメリカ会計基準に従ったものを意味していることとなる。

このことから連結決算に関する基本方針ともいえるべき一般的規定は、商法本体に組み込まれているものの、これに関連する個別の詳細な規定は商法本体ではなく会計基準において明示されていることがわかる。実際に、第 1 号基準の後半部分である特殊事項の部においては国際会計基準とアメリカ会計基準とがいくつかの重要な事象について EU 会計指令とどの程度一致しているのかということの詳細に提示している（DRS 1 [2000] pp. 45-123）。

また、既に公表されている「第 2 号基準（キャッシュフロー計算書）」および「第 3 号基準（セグメント報告）」と商法規定との間には、商法規定と「第 1 号基準」とに見られるような明白な対応関係は見られないものの、詳細な基準の提示という共通の役割は見出され得る。つまり、会計基準は、商法規定を補足するためのいわば「サポート装置」（木下 [1999] p. 33）の一つとして機能しているといえる。

これまでの検討から、商法規定と会計基準との関係は、確かに基本的・一般的規定と特殊規定との関係として捉えられる場合もあるものの、それは「第 1 号基準」に見られる特徴に過ぎないこと、さらには、「第 2 号基準」および「第 3 号基準」の場合には商法規定の補完機能が見出されることが明らかとなった。これらのことから、商法と会計基準との関係を一般化するとすれば、むしろ後者の機能に我々は着目すべきこととなる。すなわち、商法本体におけ

る基本的・一般的規定の有無にかかわらず、総じて会計基準は商法規定を補完する役割を担っていると考えられ得るのである。したがって、商法と会計基準との間には、商法が会計基準の詳細な規定によって補完されている関係が成立しているといえる。

それでは、商法とこのような関係にある会計基準は、商法と同等の法的性質を備えているといえるのであろうか。この問題の解明のためには、商法規定の解釈にとって重要な意味を持つ「正規の簿記の諸原則（GoB）」と会計基準との関連性がまず以って解明されねばなるまい。

4. ドイツ会計基準と正規の簿記の諸原則（GoB）との関連性

会計基準と「正規の簿記の諸原則」との関係を考える際には、まず「正規の簿記の諸原則」と商法との関係について明確にしておくことが肝要であろう。なぜならば、「正規の簿記の諸原則」は、商法それ自体とは異なり、これを設定する主体が特定されているわけではないので、先に検討した商法と会計基準との関係のような設定主体間の委託・受託関係のような直接的な繋がりはいくとも会計基準と「正規の簿記の諸原則」との間には見出され得ないからである。

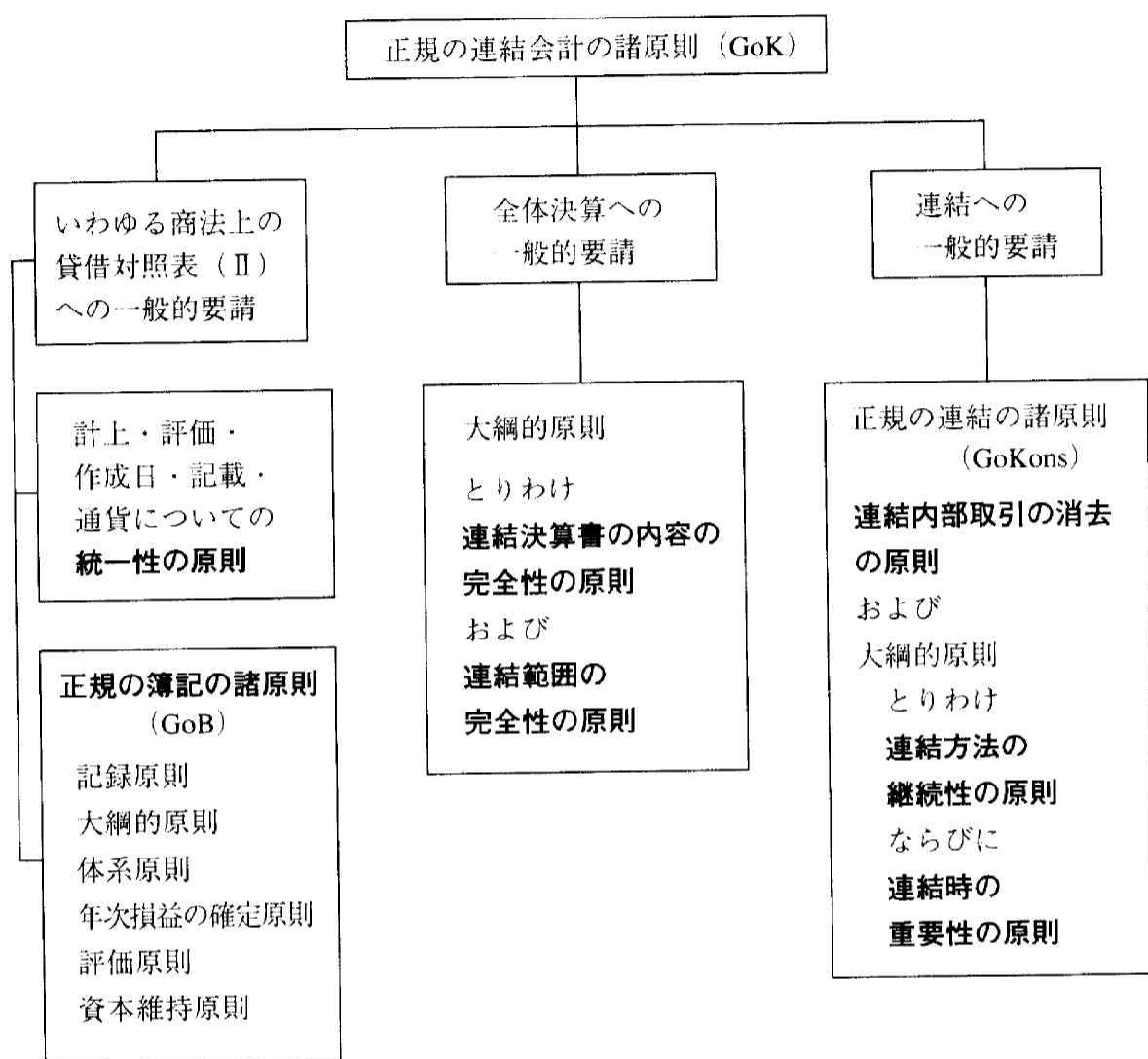
更には、ドイツ会計基準委員会の公表する会計基準が連結会計の領域に限定されている以上、ここに考察されるべき「正規の簿記の諸原則」は、当然のことながら連結会計における「正規の簿記の諸原則」でなければならない。とはいえ、個別決算に関する「正規の簿記の諸原則」の体系については主要な見解（Leffson [1987], Baetge [1996] など）は存在するもののそこには見解の一致が見られていないのと同様に、連結決算に関する「正規の簿記の諸原則」の体系についてもまたいくつかの主要な見解が存在しているに過ぎない。そこで、ここで考察の対象とすべき見解は、第2章に示されているドイツ会計基準委員会の設立当初からの大学側メンバーの中心的人物であり、かつ「正規の簿記の諸原則」についての主要な論者の一人と目されているミュンスター大学のベトゲ（Jorg Baetge）の見解を措いて他にはない。

ベトゲによれば、連結決算に関する「正規の簿記の諸原則」は、個別決算の「正規の簿記の諸原則」に連結決算に固有の諸原則である「正規の連結の諸原則 (GoKon)」を付け加えたものであり、これらの全体を総称して「正規の連結会計の諸原則 (GoK)」という (Baetge [2000] p. 57)。その「正規の連結会計の諸原則」の体系を示したものが第3図である。これらの原則は、個別決算のそれと同様に彼独自の「解釈学的方法」 (Baetge [2000] p. 59) によって探求されることになる。したがって、ここではその方法を前提として明らかにされている諸原則—もちろん、これらは商法規定等の解釈によって解明されたものである—と会計基準との関連性が考察の対象となる。ここに示されている連結会計の諸原則についての検討は後日を期すこととする。

周知の如く、「正規の簿記の諸原則」は、商法第238条第1項第1文の簿記についての一般規定、同第243条第1項の年次決算についての一般規定および同第264条第2項第1文の資本会社のための年次決算についての補足的一般規定において明記されているものの、その実体についての明文規定は見出されない。ここに「正規の簿記の諸原則」の内容についての見解に相違がみられる理由があるといえる。とはいえ、商法本体における「正規の簿記の諸原則」規定と「正規の簿記の諸原則」と呼ばれる一連の原則群とが対応していること、また商法はこの「正規の簿記の諸原則」と呼ばれる原則群の具体的内容となる個々の原則をすべて明示することを回避し、その解釈を裁判所・経営経済学者等に委ねていることについては、異を挟む余地はないといえる。したがって、商法と「正規の簿記の諸原則」との間には後者が前者を補完するという関係が成立していると考えられ得る。このことは、連結決算についてもあてはまるのであろうか。

連結決算については、ベトゲのいう「正規の連結決算の諸原則」という文言は、商法には適用されていない (Baetge [2000] p. 57)。ただ、第297条第2項第2文において「正規の簿記の諸原則」の斟酌が明文を以って示されているに過ぎない。ベトゲによれば、この条項にいう「正規の簿記の諸原則」は広義の「正規の簿記の諸原則」 (Baetge [2000] p. 57) であり、これはまさに前述の「正

第3図 正規の連結会計の諸原則(=広義の正規の簿記の諸原則)の体系



(出典) Baetge, J., Konzernbilanzen 4. Aufl., Stuttgart 2000年, 60頁 (一部修正・奥山)。

規の連結会計の諸原則」に他ならない。したがって、連結決算の場合にも商法本体における広義の「正規の簿記の諸原則」規定と「正規の連結会計の諸原則」と呼ばれる一連の原則群とが対応していることになる。とすれば、個別決算からの類推によって、商法は広義の「正規の簿記の諸原則」と呼ばれる原則群の具体的内容となる個々の原則をすべて明示することを回避し、その解釈を裁判所・経営経済学者等に委ねていると考えられ得る。したがって、連結決算についても商法と広義の「正規の簿記の諸原則」との間には後者が前者を補完するという関係が成立していると考えられ得る。

これに対して、会計基準と商法との関係は前章において明らかとなっているように、ここでも会計基準が商法を補完するという関係が成立していたのである。とすれば、会計基準と広義の「正規の簿記の諸原則」との関係を考える場合には、その関係は直接的なつながりではなく、常に商法を介在させざるを得ない間接的なつながりなのであろうか。前述の如く、商法と会計基準には特定の設定主体が存在しているのであるが、広義（狭義でも事情は同じではあるが）の「正規の簿記の諸原則」には特定の設定主体など存在しないのである—むしろ、不特定多数（裁判所・経営経済学者・会計専門職など）の設定主体が存在するというべきか—。

ここでは、広義の「正規の簿記の諸原則」が商法を補完するということと、会計基準が商法を補完するということとは、同次元で論じられるべきではないことが留意されねばならない。後者の場合には前述のように設定主体間における明らかな委託・受託関係が成立しており、これを前提としての補完関係が見出されたのである。これに対して、前者の場合には、片方の設定主体は特定され得ない。したがって、そのような委託・受託関係は決して成立しないことが、この両者の決定的な相違点であるといえる。

このように特定の設定主体の有無に着目する限り、両者のうちの一方においてそれが特定されない以上、設定主体間の関係などはもともと存在していないといわざるを得ない。とすれば、残る手がかりは、広義の「正規の簿記の諸原則」それ自体と会計基準それ自体とのつながりを措いて他にはあるまい。ここで着意すべきは、「正規の簿記の諸原則」の設定主体は、特定されないものの、その体系についての議論はあくまでも商法規定の枠組みを意識しておこなわれている筈であるということである。この点について、再度商法と広義の「正規の簿記の諸原則」との関係に立ち戻ってみると、ここにいう「正規の簿記の諸原則」はあくまでも商法上の「正規の簿記の諸原則」であり、このことは狭義であろうと広義であろうとどちらにもあてはまることが想起され得る。とすれば、連結決算に関する広義の「正規の簿記の諸原則」が商法規定の枠組みを逸脱することはあり得ない筈である。このことは、商法規定の枠組みが広

義の「正規の簿記の諸原則」を規制していることを意味している。このような意味において、広義の「正規の簿記の諸原則」は商法と一体となっていると考えられる。

更に、商法上の「正規の簿記の諸原則」は、一つの体系を備えており、しかもその体系は上位原則の体系である（奥山〔2000 a〕 p.93）ことも留意されねばならない。このことは、「正規の簿記の諸原則」についての議論が決して最下位の具体的・個別的な原則・基準の明確化を意図したものではないことを意味している。したがって、「正規の簿記の諸原則」が商法を補完するということは、このような意味での補完であると考えられ得るのである。とすれば、広義の「正規の簿記の諸原則」にあっても、同様の意味においての補完がなされているとみなされねばなるまい。つまり、商法と広義の「正規の簿記の諸原則」との関係は「一般と特殊」という垂直方向の関係ではなく、抽象度のレベルは同一水準にある水平方向の関係であるといえる。

これに対して、前述のように商法と会計基準との関係は、まさに「一般と特殊」という垂直方向の関係であるといえる。これらの二組の関係が共に補完関係であっても、同次元では論じられない所以に他ならない。このように、同じく補完関係にあるとはいえ、商法と会計基準との間の補完関係と広義の「正規の簿記の諸原則」と会計基準との間の補完関係とは全く異質なものであるといえる。

このような二組の補完関係の異質性に着目して、商法と広義の「正規の簿記の諸原則」と会計基準との三者間の関係として考え直してみると、ここに一つの新たな視点が見出されることとなる。すなわち、前二者と後者との違いは垂直方向でのレベルの違いとして捉えられること、しかも前二者は一体となりうるものであること、更には広義の「正規の簿記の諸原則」は具体的な新事象に対しての実際の会計手続きの規範となることを顧慮すれば、会計基準は広義の「正規の簿記の諸原則」の明文化・具体化の発現形態とみなされ得る筈である。とすれば、会計基準と広義の「正規の簿記の諸原則」との関係は中間に商法を介在させるような間接的なつながりではなく、前者が後者を具現するとい

うような直接的なつながり、しかも垂直方向の関係として理解され得ることとなる。

6. 結びに代えて

これまでの検討から、商法典と会計基準との関係が「一般と特殊」という垂直方向の関係として捉えられ、広義の「正規の簿記の諸原則」と会計基準との関係もまた同様に垂直方向の関係として捉えられることが明らかとなった。つまり、これらの二組の関係はいずれも平面的な水平方向の関係ではなく、ともに垂直方向の関係として理解され得るのである。しかも、三者の相互関係は、商法典を中間に介在させるような間接的なつながりではなく、三者がそれぞれ個々に直接的に結びつくようなつながりであることも明らかとなっている。このような相互関連性を手がかりとすれば、会計基準の意義は広義の「正規の簿記の諸原則」とのつながりの中に見出され得るといえる。つまり、連結会計領域における「正規の簿記の諸原則」の明文化に他ならない。もちろん、ここにいる明文化とは具体化をも含んでおり、この意味においては通説化している会計原則が商法改正によって明文化されることは実質的には異なるものである。

会計基準それ自体がこのような意義を有しているとすれば、その設定主体である「ドイツ会計基準委員会」の存在意義もまさにそのことに見出されうる筈である。その役割は、時を経て、姿を変えたとはいうものの、かつて1930年代および1970年代にシュマーレンバッハ協会によって試みられた「正規の簿記の諸原則」の具体化作業と軌を一にしているように思われる。当時の具体化作業は、会計実務の現場からの要望が背景にあったとしても民間機関—いかなれば非公式のプライベート・セクターとでもいうべきか—の自発的な作業に過ぎなかったのであるが、「ドイツ会計基準委員会」はプライベート・セクターとはいえ政府・民間企業等の支援の下に公的な合意の下に形成された機関であるというところに大きな相違がみられるものの、その意図は共通しているのではなかろうか。かつての「正規の簿記の諸原則」の具体化のプロセスが時を越

えて姿を変えて今またここに「ドイツ会計基準委員会」における会計基準設定プロセスとして再生したとみなすことは、謬見に過ぎぬのであろうか¹³⁾。ここでの帰結は、あくまでも商法典と広義の「正規の簿記の諸原則」と会計基準との相互関連性から得られたものであることを想起すれば、当面の残る課題はドイツ会計基準が国際会計基準（IAS）およびEU会計指令（EURiLi）とはどのような相互関係にあるのか、更にはそれぞれの設定主体である「ドイツ会計基準委員会」が国際会計基準委員会（IASC）およびEU委員会¹⁴⁾とはどのような関係にあるのかを明らかにすることでなければならない。

会計基準の国際化あるいは調和化という時流の中で、ドイツ会計規範の方向性を見極めるためには、ここでの検討に加えて上記の課題の検討を等閑に付すわけにはゆくまい。実際に、「ドイツ会計基準委員会」は昨年7月に公表した「EU第7号指令の改革への提言（草案）」¹⁵⁾においてEU会計指令およびこの設定主体への働きかけを意図している。更には、「ドイツ会計基準委員会」は、新機構の国際会計基準委員会¹⁶⁾への常勤委員の派遣にも強い熱意を持っているようであり、当該委員会の設置そのものがこれに対応することも重要な目的の一つであった筈である。そこには、国際会計基準委員会での発言権を確保し、そこでの基準設定に対しての影響力を保持するというような意図も読み取れるであろう。

このような新たな動向をも視野に入れる時、「ドイツ会計基準委員会」およびこれによって設定される会計基準は、伝統的なドイツ会計制度の枠組みの中で国際会計基準あるいはEU会計指令の設定主体に対してどのような働きかけをおこない、これらの基準・指令とどのように関わっていかうとしているのかということの解明は、今後のドイツ会計制度の枠組みを考えるためには不可避の課題であるといわねばなるまい。これらの国際会計基準・会計指令などの影響もすべて含めた意味での総体としてのドイツ会計規範における会計基準の位置付けは、果たしてここでの説明にみられるように理解され得るのであろうか。

【注】

- (1) ドイツ企業の年次決算書がドイツ商法規定、国際会計基準（IAS）あるいはアメリカ会計基準（US-GAAP）のいずれによって作成されているのかについては、この数年の間に大きな変化がみられる（奥山 [2000 b] pp. 26-29, p. 33, 日本経済新聞社 [2000]）。ドイツ証券取引所におけるベンチャービジネス・ハイテク企業向けの株式市場（Neuer Markt）では、「国際会計基準に適合した財務諸表の公開」が要求されている（日本証券経済研究所 [1999] p. 102）。
- (2) わが国においてもプライベート・セクターとしての会計基準設定主体が検討されている（企業会計基準設定主体懇談会 [2000] pp. 159-162）ようではあるが、当然のことながら民間機関として活動するためには活動資金の調達は大きな問題であるといえる。これに関連して、「株式公開企業に1社あたり年20万円の拠出を求める方針」も報じられている（日本経済新聞 [2000]）。これに対して、「ドイツ会計基準委員会」ではその規約の中で、DAX企業には10万マルク、MDAX企業には4万マルク、一般企業には2万マルク、また監査法人に対しては監査報酬の多寡により1億マルク超の監査法人には5万マルク、5千万マルクから1億マルクまでの監査法人には2万マルク、1千万マルクから5千万マルクまでの監査法人には1万マルク、1千万未満の監査法人には5千マルク、そして個人会員には5百マルクの年会費がそれぞれ課されている（DRSC [2000 b]）。
- (3) かつて、拙稿において伝統的な貸借対照表論から「正規の簿記の諸原則」の研究への連続性を指摘した（奥山 [1999] pp. 190-191）のであるが、ドイツ会計制度における「正規の簿記の諸原則」の意味を顧慮すれば、この具体化の作業はそれぞれの時代に応じて柔軟になされなければならないことは自明であろう。このことから、「ドイツ会計基準委員会」の設置は、この作業とは密接不可分であるといえるであろう。
- (4) EU委員会からの「ドイツ会計基準委員会」への働きかけの一例としては、「第1号基準」への意見表明を挙げることができる（DRSC [2000 b] p. 1）。
- (5) この草案は2000年7月24日付けを以って公表されており、国際会計基準（IAS）およびアメリカ会計基準（US-GAAP）を強く意識して、第7号指令についての詳細な改革を提言している（DRSC [2000 c]）。因みに、ダイムラークライスラーは、この草案に対して2000年10月19日付けの意見表明をおこなっており、その提言への支持を表明している（DRSC [2000 d] p. 1）。
- (6) 国際会計基準委員会の機構改革に伴う運営方針の変化へのドイツの事前対応は非常に迅速であったといえる。このような動向には、EU域内における会計基準設定の主導権のみならず、より広範な国際レベルでの会計基準設定の主導権をも得ようとする意図が顕現しているといえる。他方、伝統的な法規制重視の会計制度と新

たな規制方式との間での激しい綱引きという構図も見え隠れしているように思われる。

【引用・参考文献】

- 奥山茂 [1999] 「ドイツ会計制度における貸借対照表論の意義—HGB・GoB・IAS との関連を中心として—」『税経通信』第54巻第11号, 185-191頁。
- 奥山茂 [2000 a] 「ドイツ会計原則の体系—『正規の簿記の諸原則』への解釈学的アプローチ」『商経論叢』(神奈川大学) 第35巻第4号, 39-103頁。
- 奥山茂 [2000 b] 「経営の支配構造と会計行動との相関性—ドイツ企業の年次報告書にみる会計の国際化とIR活動評価を中心として—」『経済貿易研究』(神奈川大学経済貿易研究所) 第26号, 19-35頁。
- 企業会計基準設定主体のあり方に関する懇談会 [2000] 「企業会計基準設定主体のあり方について(論点整理)」『企業会計』第52巻第9号, 159-162頁。
- 木下勝一 [1998] 「ドイツ商法会計制度とIAS/US-GAAP 適応条項—ドイツはダブルスタンダードの適用問題にどう向かい合っているか—」『JICPA ジャーナル』第515号, 45-51頁。
- 木下勝一 [1999] 「市場重視型の会計規制へのドイツ会計の対応視点」『産業経理』第58巻第4号, 27-34頁。
- 木下勝一 [2000] 「『ドイツ会計基準委員会』の設立の現代的意義」『会計』第157巻第2号, 65-78頁。
- 黒田全紀/Rafidinarivo, Tiana [1998] 「フランス・ドイツにおける会計基準設定主体の動向」『COFRI ジャーナル』第33号, 62-80頁。
- 津守常弘 [1993] 「ドイツにおける会計基準の設定」『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状』(新井清光編著) 中央経済社, 125-141頁。
- 日本経済新聞 [2000], 「会計基準の設定機関」『日本経済新聞』2000年9月19日(夕刊)。
- 日本経済新聞社 [1999] 「ドイツは一度剥けている——市場主義へ企業の変身急——」『日経ビジネス』2000年2月14日号, 130-138頁。
- 日本証券経済研究所 [1999] 『図説EUの証券市場1999年版』日本経済研究所。
- Baetge, Jörg [1996], Bilanzen 第4版, Düsseldorf.
- Baetge, Jörg [2000], Konzernbilanzen 第4版, Düsseldorf.
- Deutsches Rechnungslegungs Standards Nr.1 [2000], Stuttgart.
- Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee [2000 a] ; Aufgaben und Ziele des DRSC/DSR (http://www.drsc.de/ger.gasc/_tasks.html), pp.1-17.
- Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee [2000 b] ; Bedingungen für die

Mitgliedschaft beim DRSC (http://www.drsc.de/ger/gasc/_membership.html), pp. 1-2.

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee [2000 c]; Stellungnahme zum E-DRS 1 durch die EU-Kommission (http://www.drsc.de/ger/standards/statements/1_a_eu.html), pp.1-6.

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee [2000 d]; Vorschläge zur Reform der 7. EG-RL (http://www.drsc.de/ger/standards/comments/own/comment__7_eg-rl.html), pp.1-6, および Synopse der vorgeschlagenen Änderungen der Artikel in der 7. EG-RL (http://www.drsc.de/ger/standards/comments/own/comment__7_eg-rl_synopsis.html), pp.1-32.

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee [2000 e]; Stellungnahme der DaimlerChrysler AG zu den Reformvorschlägen des DSR zur 7. EG-Richtlinie (http://www.drsc.de/ger/standards/comments/egrl7__daimler.html), pp.1-3.

Ernst, Christoph/Seibert, Ulrich/Stuckert, Fritz [1998], KonTraG KapAEG StückAG EuroAG (Gesellschafts-und Bilanzrecht), Düsseldorf.

Leffson, Ulrich [1987], Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 第7版, Düsseldorf.

Pellens, Bernhard [1999], Internationale Rechnungslegung 第3版, Stuttgart.

付記: 「ドイツ会計基準委員会」は, 2000年12月7日付の「EU第4号指令の改革への提言」を公表しており, これに対してドイツ貯蓄銀行連合会 (Dentscher Sparkassen-und Giroverband) および全ドイツリース会社協会 (Bundesverband Dentscher Leasing-Gesellschaften e. V.) などからの意見表明がなされている (2001年3月3日時点)。なお, 「EU第7号指令の改革への提言」についても, その後, 団体・民間企業などからの意見表明がおこなわれてきている。
<http://www.drsc-de/ger/standards/comments.html/>