

ドイツにおける会計基準の国際的調和化について*

倉田 幸路

- I. はじめに
- II. 会計に関するドイツと英米系諸国との相違
- III. EGによる調和化
- IV. ドイツにおける今後の展開方向についての議論
- V. おわりに

I. はじめに

各国の会計基準（会計ルール）は、それぞれ各国の環境条件（経済の発達程度、取引慣習、文化等々）の相違により、それぞれの利害関係者の利害を調整する上で、最もコンセンサスの得やすい方法で形成されてきたと考えられる。したがって、各国の会計基準はある程度相違している。しかし、国際的に活動する企業が増えるにしたがい、海外での子会社・支店が増加し、国際的取引が増え、外国で資金調達を必要とする企業がますます増加している。このような状況において、各国の会計基準が相違することは、これら企業にとって大きな問題となっている。すなわち、国外で資金調達をするためには、国外の市場参加者の利害を保護するため、国外の会計基準に従って作成した財務諸表を公表する必要があるからである。そこで、日本においても、もちろん諸外国においても、会計基準の国際的調和化（Harmonisierung）¹⁾の議論が盛んに行われている。

このような国際的調和化の波の中で、各国はそれぞれ自国の基準をどうするかを検討を迫られている。本稿では、これらの国際的調和化の議論を正面から取り上げることを意図するものではないが、国際的調和化の波が各国の会計基準に及ぼす影響のうち、特にドイツにおける議論を中心に検討することにした。なぜなら、ドイツは次節でみるように、ある意味で日本と

1) たとえばクロース（Kloos, Gerhard）は、この調和化の概念について、「一致（Angleichung）を意味する調和化概念は、単一法（Einheitsrecht）をつくり出すことと同義である統一（Vereinlichung）という概念から明確に区別されなければならない。」（Kloos [1993] S.53.）と述べているように、調和化概念と統一概念を区別している。本稿でも、調和化という概念はこのような意味で用いている。

非常に似た法体系を持つ国であり（もちろん、日本がドイツの商法をもとに日本の商法を作成したためであるが）、現在ドイツがかかえる問題点はそのまま日本における現在の会計問題と密接にかかわると考えられるからである。

以下、会計基準の基本的アプローチの相違に基づく分類およびドイツと他の諸国との基本的相違を明らかにし、これまでのEG (Europäischen Gemeinschaften; european communities, EC) による調和化の現状を概観し、さらにドイツがかかえる現在の会計問題を検討し、最後に今後の展開方向についてさまざまな角度からの議論をみることにより、この調和化の波の中でドイツの状況を明らかにすることにしたい。

II. 会計に関するドイツと英米系諸国との相違

前節でみたように、各国により会計規定はある程度異なっている。一般に、二つのグループに区別されることが多い。たとえばリーナー (Liener, Gerhard) は、これらの点について、「部分的には、個々の国において非常に強く互いに異なる社会的、文化的、法的、経済的、租税的な実態と慣習に基づいて、会計基準は非常にさまざまな方向に展開している。今日、二つの大きな主要な方向、すなわち、ヨーロッパ大陸的 (die kontinental-europäisch) なものと英米的 (die anglo-amerikanische) なものに区別される。」²⁾ と述べて、ヨーロッパ大陸系諸国と英米系諸国の2つに大別されるとしている。このヨーロッパ大陸系諸国にはベルギー、デンマーク、フランス、ドイツ、イタリア、日本、ノルウェー、スペイン、スウェーデン、スイスを挙げ、また英米系諸国には、オーストラリア、イギリス、アイルランド、オランダ、カナダ、アメリカ合衆国を挙げている³⁾。

一般には、上記のように二区分されることが多いが、3つに分けて分類する考え方もみられる。たとえば、マカルツィナ (Macharzina, Klaus) とシュオール (Scholl, Rolf F.) は法的アプローチ (legalistic approach) と法によらないアプローチ (non legalistic approach) に分け、前者はヨーロッパ大陸諸国とラテンアメリカ諸国を取上げ、後者にはアメリカ合衆国、カナダ、イギリス、オーストラリア、ニュージーランド、およびアメリカ合衆国やイギリスと歴史的に結びついている諸国が含まれるとしている⁴⁾。この二区分は一般的な二区分とそれほど変わらないが、第三の分類として、この両者を統合したグループがあるとみている。すなわち、これらの諸国は基本的に法的な規則により特徴づけられるが、会計規定は、当局とさまざまな利害関係者グループを代表する会計委員会との対話に基づいて設定される諸国であり、べ

2) Liener [1992] S.271.

3) Vgl.Liener [1992] S.271f.

4) Vgl.Macharzina and Scholl [1984] S.239.

ルギー、オランダ、スペイン、日本、フランスを挙げている⁵⁾。この諸国がいわば二区分したときのボーダーライン上の国なのであろう。たとえば日本は、商法だけでなく、企業会計審議会による企業会計原則があり、法ではないが一種の規範的役割をになっていると思われ、形式的には、両者を統合したグループとみることもできるが、やはり、基本六法としての商法の役割や、あとで述べる現実に直面する問題をみたとき、どちらかといえばヨーロッパ大陸諸国の特徴と似ている面が多いと思われる。少なくとも、ドイツはかなり明確にヨーロッパ大陸系諸国の特徴を持った国であると言える。

多くの論者がこれらの諸国の特徴を述べているが⁶⁾、最も包括的にドイツと英米との相違を述べているキューティンク (Küting, Karlheinz) の議論をみることにする。キューティンクは、基礎的な枠組み条件の比較、個別財務諸表における比較、連結財務諸表における比較を行っているが、ここでは、特に基礎的な枠組み条件と個別財務諸表についてみていくことにしよう⁷⁾。

はじめに、財務諸表作成に関する重要な枠組み条件の比較を表にするとつぎの表1のとおりである⁸⁾。

このように、キューティンクはドイツと英米系諸国との基本的な相違をまとめているが、このなかで特に重要なのは、1, 2, 6, 8, 10の項目であろう。すなわち、一般にドイツの会計規制の特徴として、会計規定の基本的性質や規制の強さとして商法を中心とした法による詳細な会計規定に基づく厳格な規制、立法者による会計規定の設定、基準性の原則（逆基準性の原則）による税法の商事貸借対照表への影響、会計目的として債権者保護、資本維持、分配可能利益の算定、会計責任ないし債権者保護指向的な会計哲学、という点が挙げられる。これらの点は、ドイツの会計規制が英米系諸国の会計規制と基本的枠組みとして相違する点であり、会計基準を国際的に調和化する上でかなり大きな障害となっている点である⁹⁾。

つぎに、個別財務諸表について、ドイツとアメリカとの比較をみることにする。キューティンクはつぎの表2のようにまとめている。

たとえば、15の有価証券の評価について、近年の議論では、IASCの公開草案第40号において短期金融商品の時価評価が取り上げられているように、英米系諸国では短期金融商品の時価評価の方向に進んでいると思われるので、表の記述に疑問を感じる点もあるが、キューティン

5) Vgl. Macharzina and Scholl [1984] S. 239.

6) たとえば、つぎの論文にも同様の議論がみられる。

Biener [1993], Haller [1990], Liener [1992], Probst [1992], Schruoff [1993]

7) 会計の国際的調和化を考える時、連結の問題は非常に重要な問題であるが、本稿では、個別財務諸表に関する問題に限定して考察することにする。

8) Vgl. Küting [1993] S. 374.

9) このなかで、基準性の原則（逆基準性の原則）の問題は、日本経済新聞の1993年1月3日付け1面で大きく取り上げられたように、日本でも非常に大きな問題になっている。

表1 財務諸表作成に関する重要な枠組み条件の比較

番号	判断基準	ドイツ	英米系諸国
1	会計規定の性質と強度	しっかりと法典に編纂された貸借対照表法 詳細な法規定 (コード・ロー)	多数の個別規則 個別意志決定 (ケース・ロー)
2	会計規定設定の責任者	立法者	作成者と利用者と共に、第一に相対的に財務諸表に強い影響を与える公認会計士の職業組織
3	所有構造	強い銀行の影響 少ない個人投資者の役割 高いコンツェルン形成度	持分の広範な分散 株式情報の優勢
4	貸借対照表上の自己 資本比率 = $\frac{\text{自己資本}}{\text{総資本}}$	およそ20%	およそ45%
5	資本市場	少ない株式市場の意義 長期的な資本源泉として、 わずかな社債の意義；秘密 自己金融の著しい範囲	株式が広範に分散した、高度に 発展した株式市場 社債の著しい意義 機関投資家や個人投資者の大きな影響
6	税法の商法会計への影響	商事貸借対照表の税務貸借 対照表への逆基準性がある ので、個別財務諸表の作成 に際して著しい	何の影響もない；商事貸借対照 表と税務貸借対照表は互いに独 立している
7	会計報告の受取人	債権者、所有者、投資者、 信用提供者、従業員	第一に：投資者、信用提供者、 株主
8	会計目的	債権者保護、資本維持、分 配可能利益の算定	第一に：実際の財産、財務及び 収益の状況の表示；出資者のた めの意志決定基礎；分配可能利 益の算定
9	個別決算と連結決算の 関係	個別年度決算が長い間主要 であった；連結計算書類の 意義は著しく増している	連結年度決算書が主要である
10	会計哲学	会計責任ないし債権者保護 指向的	投資者意志決定指向的

表2 アメリカと比較したドイツの個別決算書—選択した相違—

番号	状 況	ド イ ツ	アメリカ
1	慎重性原則の重要性	著しい影響，疑わしい場合に競合する原則に対して支配的である	わずかな影響；疑わしい場合にいわゆる対応原則が重要な意味を持つ
2	実現原則の意義	伝統的（厳格な）解釈	例外もある
3	名目価値原則の意義	取得原価あるいは製造原価を越えることはできない（＝絶対的価値限界）	例外もある
4	継続性原則の意義	形式的には：継続性命令 実際には：多くの例外	継続性命令の厳格な解釈
5	秘密積立金設定の可能性	広い範囲で，選択権と測定 の余地をとおして行われる	相対的に少ない；貸借対照表法は強制的なもののみなされる
6	評価の統一性	2つの同じ資産は個別評価の原則に基づいて異なる減価償却方法に従ってその簿価を減少することができる 個別評価の原則は評価の統一性の原則を破る	同じ資産は貸借対照表上同じに取り扱われなければならない 評価の統一性は優先される
7	税法上の減価償却とい わゆる非課税の積立金	許容される；選択権	逆基準性がないから，商事貸借対照表になら税法上の影響はない
8	自己の研究費と開発費	原則として資産計上禁止	ある程度の前提条件のもとで資産計上選択権
9	固定資産としての有価証券	一時的な価値減少の際の減価記入選択権；実際は増価記入選択権	見込まれる価値減少の期間により減価記入；通常ほとんど増価記入は行わない
10	投資の評価	取得原価原則に従って評価	決定的な影響がある場合には持分法に従って評価
11	長期請負工事	実現原則の厳格な特徴；原則として工事完成基準	工事の進行に従った利益の実現＝工事進行基準が認められ，実務において用いられる
12	製品と半製品の評価	個別原価あるいは全部原価で評価される	原則：一般管理費を算入しないで，全部原価で評価
13	計画的な市場に提供される財	厳格な名目価値原則	一定の対象について一定の分野で，高い市場価値で評価することが可能

番号	状 況	ドイツ	アメリカ
14	製造期間に生じた他人資本利子	借方計上選択権	有形固定資産や建設設備における棚卸資産については借方計上義務；その他の棚卸資産については借方計上禁止
15	流動資産としての有価証券	個別評価原則に従う；実際には増価記入選択権	厳格な低価法原則を遵守してすべてのポートフォリオの総合評価が可能；増価記入禁止
16	近い将来価値での評価	流動資産において商法第253条3項3に従って認められる	禁止
17	潜在的税	ただ貸方側の潜在的税の評価義務=まれな例外	借方側と貸方側の潜在的税の評価義務；項目を評価する上で実現の不確実性を考慮して損失金額から予期される課税の節約については評価義務
18	引当金設定の可能性	相対的に大まかな処理	非常に制限的（連邦財政裁判所の判例と比較して）
19	年金義務	いわゆる新規契約について貸方計上義務；いわゆる旧い契約について貸方計上選択権；部分価値処理に従った評価	年金基金への累積的支払いと、将来の賃金あるいは給料の増加を考慮して期日までに得た給付の保険数理上の計算に従って現金価値法で算定された金額との借方側あるいは貸方側の相違がある限り評価義務
20	損益計算書の構造	代替：売上原価法あるいは総原価法	売上原価法

クは、このように包括的に挙げている。

また、ビーナー（Biener, Herbert）は、差し迫った問題点として、つぎの11の点を挙げている¹⁰⁾。

- (1) 財産対象物だけでなく、後の営業年度に収益獲得を期待されるすべての費用も資産計上される。
- (2) 一定の条件が満たされた開発費の強制計上。
- (3) 自己創造無形資産の資産計上命令。

10) Biener [1993] S.354.

- (4) 金融資産について、より高い市場価値を利益として算入する。
- (5) 長期請負工事における工事進行基準の採用。
- (6) 価値減少期間についてのみ有形固定資産の減価償却。
- (7) 基準性の原則を放棄した結果、税法上の部分価値評価の禁止と商事貸借対照表と税務貸借対照表の区別。
- (8) 固定評価・グループ評価の禁止。
- (9) 製造原価の一部として他人資本利子の資産計上強制。
- (10) 外貨換算からの利益算入命令。
- (11) 引当金、外貨換算、いわゆる新金融商品への不均等原則の影響の排除。

これらの問題は、かなり、日本における差し迫った問題に当てはまると思われる。たとえば、須田一幸〔1993〕では、日本の基準とIASの基準との相違として、棚卸資産の評価方法、工事契約に関する収益の認識基準、外貨建金銭債権債務の換算基準と会計処理、短期投資の評価基準と処理方法を挙げている¹¹⁾。棚卸資産の評価方法は、いわゆる後入先出法を認めるか否かの問題で、キューティングやビーナーは取り上げていないが、最初は後入先出法を排除しようとしたが、日本とドイツ等の反対で選択的処理として残ったものであり、その他の三つの点、すなわち、長期請負工事について工事進行基準のみを認めるという問題、外貨建債権債務を決算日レートで評価して為替差損益を当期損益に算入するという問題、短期金融商品の時価評価の問題は、特に、現在日本においてもドイツにおいても重要な問題となっていると思われる。

このように、ドイツと英米系諸国との会計の相違はかなりあるが、日本はドイツとかなり似ているということができ、同じような現在の問題をかかえていると思われる。

Ⅲ. EGにおける会計の調和化

近年、ヨーロッパ共同体の統合を念頭に、EG理事会から、多くの規則、指令、決定が出されている。特に会計の面では、期限付で国内法化する義務を負っている会社法指令が重要な意味を持っている。特に、第4号指令『資本会社の年次計算書類』(78/660/EEC)、第7号指令『連結計算書類』(83/349/EEC)、第8号指令『計算書類の法定監査人の資格』(84/253/EEC)を国内法化するため、1985年12月19日付けで財務諸表指令法(Bilanzrichtlinien-Gesetz)を可決した。第4号指令を国内法化する期限は1980年8月1日でかなり期限を過ぎてしまったが、第7号指令、第8号指令については期限内に、しかも他の諸国に比べて早く国内法化することができた。さらに、指令『銀行その他金融機関の年次計算書類及び連結計算書類』(86/635/EEC)が出されたことにより、1990年11月30日に銀行財務諸表指令法を可決し、国

11) 須田〔1993〕119～122ページ参照。

内法化を行った。これらの、財務諸表指令法、銀行財務諸表指令法により、商法、株式法及び関連する諸法は大きく変わることとなった¹²⁾。

すなわち、商法に新たに「第3編商業帳簿」(第238条～第340条o)が挿入され、従来の規定も含めて会計規定はここにまとめられた。この第3編は、第1章すべての商人についての規定(第238条～第263条)、第2章資本公司(株式会社、株式合資会社および有限会社)についての補完規定(第264条～第335条)、第3章登記済共同組合についての補完規定(第336条～第339条)、第4章信用機関についての補完規定(第340条～第340条o)という4つの章からなる。

第1章はすべての商人が守るべき規定であり、つまりすべての会社形態に適用される基本的な規則を定めたもので、旧商法の第38条～47条および株式法の第151～160条の一部が取り入れられた。

また第2章は、資本公司についてのみ適用される規定であり、6つの節から成るが、特に第1節資本公司の年度決算書及び状況報告書、第2節連結決算書及び連結状況報告書、第3節監査が会計規定上重要である。これらの3つの節はいずれも3つのEG会社法指令をドイツ商法に転換したもので、第1節は個別財務諸表の作成に関する規定で、EG会社法第4号指令を考慮して、主に株式法の第148条から第161条のうち資本公司に関連する規定を修正して取り入れている。また、連結財務諸表の作成に関する第2節は、EG会社法第7号指令を考慮して新設された。第3節はEG会社法第8号指令に基づき、株式法第162条～第169条を修正して取り入れている。

第4章は銀行業についてのみ適用される規定であり、銀行財務諸表指令法により新設された。

これらの会計規定に関する大きな改正により、ドイツにおけるEG会社法指令の国内法化は一段落することとなったが、はたしてEGにおける会計の国際的調和化は充分であるのか、ということが問題となる。この段階における調和化の現状を、たとえばオッテ(Otte, Hans-Heinrich)は、形式的側面と実質的側面について分析している。

はじめに形式的側面について、(1)損益計算書が総原価法と売上原価法の両方が認められているため、同じ利益の数字を示すが、構造上比較可能ではないこと(特にフランスは売上原価法を国内法化しなかったこと)、(2)貸借対照表、損益計算書、附属明細書を作成する上で、個々の記載は会社ごとに異なる可能性があり、年度決算書を分析する上でかなり手間がかかること、という2点を除いてかなり調和化は達成されたとみている¹³⁾。

12) このドイツにおける『財務諸表指令法』の国内法への転換の問題について、日本においても非常に多くの文献で取り上げられているが、特に、黒田〔1987〕、森川〔1987・1988〕の二つの文献に詳しい。

13) Vgl. Otte〔1990〕S. 510f.

また、同じところで、オッテは、(1)固定資産附属明細書(Anlagenspiegel)の取扱について、何処で開示するか、どの大きさのものまで開示するか等の問題、(2)貸借対照表、損益計算書作成時に、分類上どの項目までまとめて開示するか等の点では、ドイツにおいて形式上の比較可能性の面で問題

つぎに実質的側面について、「会計の内容に関する基礎的な原則は、実際に調和化したといえる。」¹⁴⁾と述べ、その例として、財務諸表作成のための基礎的前提として、経営活動の継続性、表示と評価の継続性、費用収益の期間的に適正な限定（発生原則）を挙げ、財務諸表作成原則として、慎重性、経済的観察法、重要性を挙げ、そのほか固定価値「原価」にもとづく資産評価も原則として調和化されたとみている¹⁵⁾。しかし、多くの点で本質的な相違が存在する。オツテは、その相違を、(1)選択権による本質的相違、(2)規則の欠如による本質的相違、(3)会計制度の国により異なる環境による本質的相違の3つに分けて考察している。

はじめに選択権による相違について、「そもそも変換の際に、国別の選択権により『原価』評価を越えて固定資産や棚卸資産を評価する可能性が開かれている。」¹⁶⁾として、国により時価評価の規定を行うことが可能であり、オランダはこの選択権を利用し、またフランスとイギリスも部分的にこのような原価以上の価値で評価することが可能である、という規定を行っているとしている¹⁷⁾。また、基準をこえた出資は、個別財務諸表において、ベルギー、ドイツ、フランスは原則として「原価」で評価されるが、その他の国では、帳簿価格が持分法に基づいて年々出資の持分に応じた年度成果だけ変動する。さらに出資の意図を判定する持分の比率も国により異なる¹⁸⁾。また、潜在的な、すなわち経済的には生じたが法的にはいまだ実際に生じていない税法上の債務あるいは税法上の債権は最もさまざまに取り扱われている。ベルギーとフランスでは貸借対照表に計上される必要がないし、オランダとイギリスでは貸借対照表に計上されなければならないし、ドイツでは債務は貸借対照表に計上されなければならないが債権は計上してもよい、というように国により異なる¹⁹⁾。引当金について、第4号指令に定義された費用（費用見越計上）についての引当金は、たいていの国で設定されなければならないという規定であるが、ドイツでは、設定してもよいが、しなくてはならないわけではない。フランスでは、依然として年金引当金を貸方計上する義務はない²⁰⁾。

このように、国別の選択権により、多少の相違は残っている。つぎに、規則の欠如による相違についてみると、第4号指令において規則がないものとして外貨換算の問題を挙げている。つまり、外貨換算に関する規定がないため、企業は換算方法を自由に選べ、さまざまな利益や自己資本を表示することになることを指摘している²¹⁾。

があると指摘している。

14) Otte [1990] S. 512.

15) Vgl. Otte [1990] S. 512.

16) Otte [1990] S. 512.

17) Vgl. Otte [1990] S. 512.

18) Vgl. Otte [1990] S. 512.

19) Vgl. Otte [1990] S. 512.

20) Vgl. Otte [1990] S. 513.

21) Vgl. Otte [1990] S. 513.

最後に、会計制度の国により異なる環境による相違についてみると、これは、きわめて重要な相違をもたらす大きな問題である。オッテはこの相違をもたらすものとして、基準性の原則 (Maßgeblichkeitsgrundsatz), 真実かつ公正な写像 (True and fair view), 概念理解の3つを挙げている²²⁾。

基準性の原則は、商法の会計基準にしたがって行われる確定決算に基づいて税法の計算を行うというもので、このことは、税法上の恩恵を得るために商法上も税法上の基準を用いる、すなわち、形の上では商法上の基準に基づいて税法上の計算を行うということになっているが、実際は税法上の基準が商法の基準に影響を与えるという逆基準性の原則になってしまうという点で問題となっている。ベルギー、ドイツ、フランスが伝統的に商法上の年度決算書と税法上の処理とが密接に結び付き、基準性の原則が存在する国であり、オッテも、「年度決算書の目的と税法上の簿記処理との根本的な対立が影響している。一方では、個別企業についての財務情報の伝達がきわめて重要であり、他方では、税法上の義務を同じように取り扱うという要請のために、できるだけ客観的な方法で算定されなければならない課税の基礎としての年度利益が重要となっている。」²³⁾と述べて、その目的の相違により基準性の原則があることの問題を指摘している。フランスでは、第4号指令により、商事貸借対照表を税務貸借対照表の優位から開放しようという方向に動き始めている²⁴⁾。

つぎに、真実かつ公正な写像概念について、「ヨーロッパの会計が調和化されていないのは真実かつ公正な写像という一般規範の理解から生じている。特に、英米系諸国においてこの規範はすべての会計の個別規則を支配し、対立がある場合には会計意思決定を規定する最上位の原則である。それゆえ、イギリスの会社法にとって、ヨーロッパ大陸諸国の法よりもわずかな会計規定で充分である。」²⁵⁾と述べて、真実かつ公正な写像という概念は、特にイギリスにおける一般規範概念であり、法に基づくヨーロッパ諸国の法体系と根本的に異なっている点である。「それゆえ、一般規範の統一的利用は、異なる歴史的発展により現在のところ期待できない。」²⁶⁾という状況にある。ドイツにおいては、「すでに、第一に true and fair view という概念をドイツ語に翻訳する困難さがあり、true and fair view は、正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) の枠内で行われるというように付帯条項を伴う一般規範を理解した。true and fair view を達成できない場合に、指令の個々の規則から離脱すべきであるという指令の付帯規定は、まったくドイツ法には転換されなかった。ある場

22) Vgl. Otte [1990] S. 513ff.

23) Otte [1990] S. 513.

24) Vgl. Otte [1990] S. 513.

25) Otte [1990] S. 514.

なお、イギリスにおける true and fair view 概念の歴史的変遷については、山浦 [1993] に詳しい。

26) Otte [1990] S. 514.

合に法にしたがわなくてもいいというような法規定は、われわれのドイツの伝統にまったく矛盾しているように思われる。』²⁷⁾ というように、ドイツにおいては、「真実かつ公正な写像」(true and fair view) を ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild という言葉で商法第264条第2項に形の上では取り入れているが、あくまでも正規の簿記の諸原則が最上位の規範であり、「真実かつ公正な写像」概念は、イギリスにおけるのと同じようには取り入れなかった。

また、会計上の個々の概念の理解にも相違があるとして、「会計の調和化について重要な相違は、歴史的に個々の国において形成されてきたように、ある会計の専門概念にさまざまな理解がみられることにある。たとえば、個別評価の原則は、ドイツでは実際に個々の資産項目の基礎にあるが、他のEG加盟国は、この原則を単に形式的に、貸借対照表項目を全体として総評価することを禁止するものとみている。……法の調和化は、法の解釈も共通の理解に基づく場合に初めて調和化されるであろう。』²⁸⁾ と述べて、同じ言葉を使っているが、国により意味する概念が異なることがあり、真の調和化にはなっていないことを指摘している。

これまで、オッテの論述にしたがって、ドイツがEG会社法指令第4号、第7号、第8号を国内法化したことによるEG諸国における会計の調和化の問題を検討してきた。基礎的概念はかなり調和化されたといえるが、形式的にも、実質的にも、特に各国の環境条件の相違により、かなり大きな問題が残されていることがわかる。

このように、多くの相違を残しながらも、形式的にはEG会社法指令の国内法への転換は進み、ドイツにおいては一応完了している。しかし、IASC (International Accounting Standards Committee) がさらなる会計基準の国際的調和化をめざし、1989年には公開草案第32号『財務諸表の比較可能性』を公表し、選択権をせばめる方向づけを行い、また、同年に『財務諸表の作成表示に関する枠組み』を公表し、基準作りのための基準、いわゆる概念フレームワークに基づくアプローチをはじめたことにより、EGにおいても対応が必要になったと考えられる。

その一つとして、EG委員会が諮問したEGフォーラムを挙げることができる。このEGフォーラムは、プロブスト (Probst, Herbert) によると、「本質的に、国家を代表しない会計基準設定の専門家、財務諸表の作成者、利用者、監査人のヨーロッパ組織の代表者から構成される。EG委員会の考えに従って、フォーラムの参加者は専門家として個人の資格で行動し、個人の意見表明によって所属する組織は必ずしも責任を負わない。このことにより、オープンな議論が要請される。』²⁹⁾ と指摘しているように、これは会計のルールを決める何らかの権限があるという組織ではなく、それぞれの専門家が会計問題について自由に意見を述べる場とし

27) Otte [1990] S.514.

28) Otte [1990] S.515.

29) Probst [1992] S.434.

て設定されている。

また、その課題として、「a) 特に職業上の基準設定者の活動を考慮して、会計領域での新たな展開についての意見交換。b) これまで特に会計指令で取り扱ってなく、場合によっては現行の指令の変更あるいは公示の制定になるようなテーマについての委員会の諮問。c) IASCにおける共同作業を考慮した委員会の諮問。」³⁰⁾ という三点が挙げられる。さらに、「フォーラムは、公的には何ら正規の規則を持たない。委員会が唯一の運営の主役である。委員会は会議の議事録を作成し、したがって広くテーマの選択にかかわっている。フォーラムが何らかのテーマを取り扱い、報告書を作成すると、委員会はこれについて行うべきことを決定する。公表は自動的にではなく、場合によって行われる。また、いっさい投票は行われぬ。少数意見は報告書に採用される。フォーラムの諮問結果をどのように利用するかは、最終的には委員会に委ねられる。その見解に従って、会社への推薦の形で、あるいは会計規定の作成に権限のある立場を考慮して、委員会はその結果を指令の変更のために提出することもあるし、IASCに対する意見表明に利用する。さらに、委員会はフォーラムの見解と相違する、あるいは一般に顧慮されていなかった法を留保する。」³¹⁾ と述べているように、このフォーラムは課題のなかのa) とc) に見られるように、EG委員会がかなりIASCを意識しながらも、新たな会計問題の解決をさらに前進させるために、ある種のアメリカのFASBに似た（もちろん、FASBほど公的なものではないが）形で行おうとしている方向をみることができる。

このフォーラムは1991年までに3回開かれ、外貨換算、寄附金と助成金、リース契約という個別テーマについて議論している³²⁾。今後も新しい問題についてこのような形で議論が進められていくと思われる。

IV. ドイツにおける今後の展開方向についての議論

これまでの調和化の努力は充分なのであろうか。相対的に、地理的・環境的に近いヨーロッパ連合の諸国においても、前節でみたように形式的にはかなり調和化が進んでも、実質的には若干の問題が残されている。さらに、IASCや証券監督者国際機構(IOSCO)を中心として、かなり英米型の会計基準に近い会計基準を国際会計基準として設定しようとする動きの中で、ドイツにおける近年の議論はどうなっているのだろうか。

一般的には、ビーナーが、「特に貸借対照表記載や評価の領域で統一的な原則を作り出すという目的で、これ以上調和化をすることは、ある諸国、特にドイツにとって不利な結果になる

30) Probst [1992] S.434.

31) Probst [1992] S.434.

32) Vgl.Probst [1992] S.435.

ので、責任を負うべきではない。」³³⁾と述べているような議論に代表されるように、調和化は充分であるという議論が多い。

最もはっきり述べているのはプローブストである。プローブストは、1990年1月のEG会議での議論に基づいて、「調和化の要求は、そのために年度決算書に含まれる情報がもはや同じではない、あるいは比較可能でないという場合にのみ生じる。しかし、現在の認識状況に従えば、今はその時ではない。」³⁴⁾と述べて、新たな問題として取り上げるのは時期早尚であると、さらに選択権をせばめるという議論について、「多数の人は、選択権の保持についても述べている。この人たちは、これまでの顧慮の結果容認されてきた、税法的小よび法的相違がなくならなからぎり、選択権を制限することは、目的にならなからたものとはみていない。……選択権が欠如ないし制限されているために、特に英米系諸国において、また一部においてドイツにおいても主張されているEG財務諸表指令法への批判は、おそらく、会計の調和化はある統一法にならなからなければならないという誤解に基づいている。」³⁵⁾として否定し、さらに具体的処理の変更について、「大部分は、会計の領域における調和化の問題は十分満たしているとみていから。それゆえ、なら処理の変更の必要性も認識してない。……その調和化あるいはさらに展開することは、職業団体や技術委員会に委ねるのではなく、民主的正当性が必要である。」³⁶⁾と述べている。このように、あくまでこれ以上の調和化は必要ないとして、もしさらに調和化をすすめるのであれば、民主的正当性が必要であるとしている。

また、これ以上調和化を進めるとした場合に、英米型の思考を一方的に押しつけられることに反対し、ドイツの立場を強調する意見も多い。たとえば、キューティンクは、「どの会計哲学やどの貸借対照表法が優れているかあるいは劣っているかという問題は、一言で答えることはできない。なぜなら、ここには貸借対照表作成について二つの全く異なる基礎哲学を全く異なる環境条件で比較し、評価しようとしているからである。手短かに言えば、会計規範——他の規範も同様に——は、異なる要請には異なる答えを必要とする。アメリカにおける貸借対照表作成システムとドイツの貸借対照表作成システムは確かに異なる。ドイツのシステムが劣っているとは決して言えない。なぜなら、異なる環境条件と全く異なる貸借対照表作成原則の重要性に基づいているからである。」³⁷⁾と述べてどちからの考え方が優れているとは一概にいえなから、両方が移行する方向を考えなければいけなからとしている。

さらに、シュルフは、「……ある国における年度決算書の機能に関与するのでなければ、会計の国際的統一はできない。確かに、このような関与は、経済的、社会的、法的環境が同じ条

33) Biener [1993] S. 349.

34) Probst [1992] S. 432.

35) Probst [1992] S. 432f.

36) Probst [1992] S. 433.

37) Küting [1993] S. 372.

件においてのみ意味がある。そうでなければ、国際的統一により、年度決算書は国内でもはやその課題を満たさない、という危険が実際に生じる。それゆえ、会計の統一は、法および経済秩序——特に企業課税——という他の領域における展開と平行させなければならない。このような関係の中ではじめて、統一的な会計哲学が展開されるはずである。このプロセスの終わりに、国際的会計原則の作成を許容する、年度決算書について共通の国際的目的システムが存在しうる。³⁸⁾と述べて、ある程度経済的・環境的に同じでないと、本当の調和化はできないとしている。

以上のような、これ以上の調和化は必要でないという議論、または英米系の会計基準を一方的に押しつけられるのではなく、双方が歩み寄るような形での調和化をめざす、あるいはより経済的・社会的・法的環境条件の同質性をめざさなければ会計の統一はできない、というかなりドイツの立場を強調する議論がある一方、会計の調和化を一步進めるために、ある意味では多少柔軟に、英米系諸国のアプローチを受け入れる議論もみられる。たとえば、シュルフは個別財務諸表作成問題について報告書による統一のテクニクとしてつぎのような提案をしている。「……確かに、ドイツにおいても、『作成者と利用者』（経済人、アナリスト、労働組合）並びに学者や経済監査人が参加した専門委員会において、企業が自由に受け入れられる GoB 慣習の枠組みを研究することを排除するものではない。このような専門委員会は、問題に応じて貸借対照表作成原則を探索し、ISACの公示についても整理し、ISAC原則がドイツにとって合理的な解決として受け入れられるか否かを個々に決定する。これと同時に、ドイツ会計の外国での評価を高め、国内における比較可能性を改良することに貢献する。³⁹⁾。このような各利害関係者による専門委員会による任意の基準を作るという、これまで法による強制法規に基づく会計規制を行ってきたドイツにとって、一種の方向転換を迫る議論であるとみることができる。

さらに、オッテはヨーロッパにおける会計の調和化をめざして、つぎの6つの段階を想定している⁴⁰⁾。

1. 変換の終了
2. 調和化した会計の実務的受容
3. 会計環境の調和化
4. 会計の調和化の展開
5. ヨーロッパ監査人の形成
6. 国際的監査団体の役割

この中で、特に3.と4.が、財務会計の問題として興味深い。すなわち、3.の会計領域の

38) Schruoff [1993] S.410f.

39) Schruoff [1993] S.422.

40) Otte [1990] S.518.

調和化のために、第一に年度決算書と税法上の簿記処理を区別することが必要であるとして、「私は、重要な体系的な思考が税法学者の見地から、繰り返し切離しに反対する意見が述べられていることを知っている。……それにもかかわらず、90年代のうちに調和化した会計のために、ヨーロッパにおいて個別年度決算書と税法上の簿記処理を互いに区別する政治的勇気を必要とする。」⁴¹⁾と述べている。つぎに一般規範、すなわち真実かつ公正な写像の意味を調和化しなければならないとしている。つまり、これらの一般規範を法を解釈する補助手段として端に追いやるか、真実かつ公正な写像をすべての法規制の包括原則とするか、ドイツにおけるように形式優先主義にしないのか、ということ进行を明らかにする必要がある、これは、実務→慣習→法といういわば帰納的方法で導き出す必要があると述べている⁴²⁾。最後に、会計概念についての統一的理解が必要であるとしている⁴³⁾。このように、第Ⅲ節でオッテが国により異なる環境に基づく会計制度の相違として挙げたもので、これを除去することがE Gにおける調和化を進めるステップとして重要であるとしている。

つぎに4.の会計の調和化への展開では、つぎの7つの段階に分けて考察している⁴⁴⁾。

- a) 指令の法的意味……E G指令は公的なヨーロッパ法ではなく、指令にしたがって国内法を作成するという加盟国の義務であるが、その後も、各国法を解釈するうえでの指針、将来国内法を変更するための限度を示している。
- b) 国内の裁判所とヨーロッパ裁判所……国内法の解釈及び指令の解釈に重要な役割を果たす。ヨーロッパ裁判所は変換の合致を決定し、ヨーロッパにおける会計の調和化に貢献する。
- c) 国別変換選択権の廃棄……変換の際の国別選択権は、指令を作る際の政治的妥協である。実際に調和化を進めるにつれて、会計の環境や心的態度を変え、国別選択権をなくす。原則として、IASCのE32の考えに賛同する。
- d) ヨーロッパ会計基準審議会……実際の会計の調和化の将来の展開は、この課題と目的を持った機関により行われる。これをヨーロッパ会計基準審議会と名づけ、職業団体によるヨーロッパ会計基準の作成のための超国家的な委員会である。この審議会はプライベートセクターで設立され、産業界、経済監査士、学界の代表者により構成され、すべての加盟国は同等である。この委員会の決定がよりよく受け入れられるために、全会一致の決定をめざす。
- e) ヨーロッパ証券取引委員会……将来のヨーロッパ市場に、アメリカのSECのような証券取引委員会の創設が必要である。疑いなく、このような機関は、会計の調和化に積極的

41) Otte [1990] S.520.

42) Vgl.Otte [1990] S.520.

43) Vgl.Otte [1990] S.520f.

44) Vgl.Otte [1990] S.521ff.

影響を及ぼす。

f) ヨーロッパ GoB……実務, 裁判所, 学界により, ヨーロッパ GoB を展開する。これはヨーロッパ会計基準審議会が中心となっていく。

g) ヨーロッパおよび国際的調和化……ヨーロッパにおける会計の調和化は世界的な調和化へ向けた重要な一歩である。ヨーロッパ会計伝統の形成は国際的に調和化した会計基準への道の障害物やまして競争相手ではなく, 国際的調和化の一部である。世界的な会計の調和化はさまざまな会計伝統の公正な妥協からの結果として生まれるのであって, 会計伝統の一つを義務づけるような基準からは生まれない。

このような7つの段階をふまえて, ヨーロッパにおける会計の調和化の方向を示している。特に, ヨーロッパ会計基準審議会やヨーロッパ証券取引委員会の創設にみられるよう, かなりアメリカを意識した議論であり, しかも, そこでは一方的に英米の基準を受け入れることに対抗するような方法を展開しているという点で非常に興味深い。

最後に, 国際的に活躍する企業 (Global Player) の立場から, 会計の国際的調和化を考えるリーナーの見解をみることにしよう⁴⁵⁾。リーナーは, 「会計基準の世界的な調和化は一般に文献が示しているような積極的な影響を与えてこなかったことは, これまでの議論により明らかである。」⁴⁶⁾として, 必ずしも現状では調和化は満足できるものではないので, つぎの段階として複数会計 (多重基準) による解決方法を検討している⁴⁷⁾。これは, 国内法により第一の決算書を作成し, さらに他の基準にしたがって第二の決算書を作成することにより, 国際的な活動に必要な情報を提供していこうという考え方であるが, これはコストがかかるし, 何を第二の基準とするかも問題であるとし, 「……国際的組織により展開された, たとえば I A S C 規範のような基準の利用が考えられるかもしれない。しかし, このような基準は, 企業, 投資者, それぞれの市場組織からも受け入れられなければならない。個々の国における文化的, 法的, 社会-経済的という一般に存在する問題は, この方法では解決されない。したがって, 会計基準の調和化について述べられる批判は複数会計についてもあてはまる。」⁴⁸⁾と述べてこの複数会計の考え方を批判している。

そこで, リーナーは, 国際企業について, 世界的に受け入れられた会計原則およびディスクロージャー (worldwide accepted principles of accounting and disclosure: WAPAD) という新たな枠組みを提示している。つまり, 外部報告会計は, 単なる技術的問題ばかりでなく, 各国の経済的・政治的領域の重要な部分を形成するから, 会計基準の調和化の影響は税法や企業の競争状況のような他の領域も考慮しなければならないという認識に立って各国の会計基準

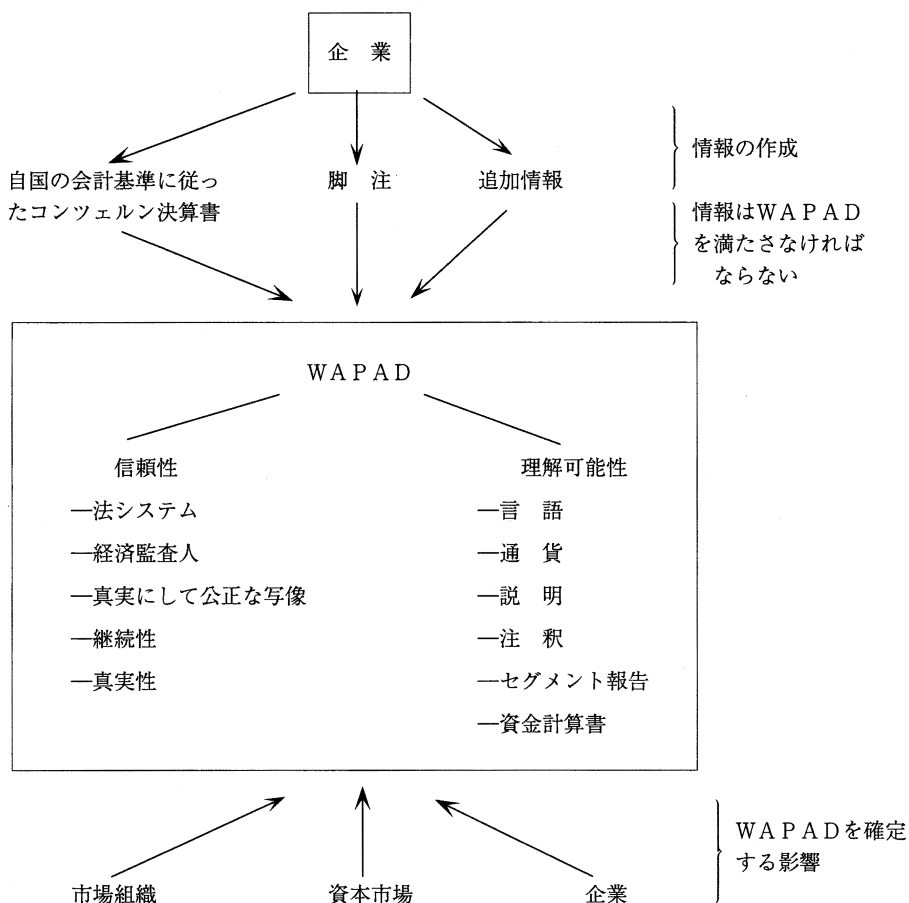
45) 木下 [1993] においても, 一部紹介されている。

46) Liener [1992] S. 278.

47) この問題は, 新井 [1994] においても議論されている。

48) Liener [1992] S. 279.

図1 国際的会計の枠組み



の調和化というよりは、連結財務諸表をベースにした、国際企業に最適な新たな会計基準の枠組みを指向するものであるとみることができる。このような国際企業のための会計は、(1)各国の社会的・文化的・法的・経済的相違の顧慮、(2)実行可能性、(3)証券取引所・企業・他の市場参加者の顧慮という3つ要請を満たすものでなければならないと述べ、この要請を満たすものとして、つぎの図1のような枠組みを示している⁴⁹⁾。

この図の線で囲まれた部分がWAPADの枠組みであり、信頼性 (Verlässlichkeit) と理解可能性 (Verständlichkeit) という2つのキーワードのもとに一連の基準を操作的に導きだしている。内外の出資者の保護要請を考慮するための本質的な前提である信頼性から、法システム (Rechtssystem), 経済監査人 (Wirtschaftsprüfer), 真実にして公正な写像 (True and

49) Vgl.Liener [1992] S.281ff.

fair view), 継続性 (Stetigkeit), 現実性 (Aktualität) という基準を導き出し, 理解可能性から, 言語 (Sprache), 通貨 (Währung), 説明 (Erläuterungen), 注釈 (Kommentierung), セグメント報告 (Segmentberichterstattung), 資金計算書 (Kapitalflußrechnung) という基準を挙げている⁵⁰⁾。

このようにみてきたリーナーの見解は, 国際企業の立場から, 各国の会計基準の調和化という観点ではなく, 連結財務諸表をベースにして, 各国の事情を考慮して国際的な会計の枠組み作りをめざしたものであるといえる。そこでは, WAPAD の枠組みにおける各概念間の相互関係等あまり説得的ではない面もあるが, これまで行われてきた会計の国際的調和化の議論を批判的に考察し, しかも, あまりに英米系の会計基準を押しつけられることには抵抗を示しつつ, その方法論的には, 一種の演繹的なアプローチをとっていることが特徴であるといえる。

以上みてきたように, ドイツは, 公的には, 現在の法による会計規制の枠組みをどうするか, というようなことは議論されていないようであるけれども, 現実の多くの諸問題に直面して, 英米系の基準をどう考えるか, 会計の国際的な調和化の問題をどうとらえるかは, さまざまに議論されていることがわかる。

V. おわりに

これまで, ドイツにおける会計基準の国際的調和化の問題について, 英米系諸国との相違, これまでの EG による調和化, およびドイツにおける国際的調和化に関する議論についてみてきた。

第Ⅱ節においてみてきたように, ドイツと英米系諸国とは, 基本的哲学から異なっている。そして, そして個別問題を考えた時, 日本がかかえる問題と非常に似ていることがわかる。もちろん, 日本はドイツ商法を手本として商法を作り, 法による会計規制の枠組みを持つという点で似ているわけであるが, このことにより, どうしてこのように似た問題が生じるのか, については説明する必要があるであろう。これまでの論述の中にも出てきたが, 一つには, 税法との関係, すなわち, 基準性 (逆基準性) の原則が持つ意味が大きいと思われる。この問題をどう考えるかは, これからの会計の国際化の問題を考える時に重要な問題であると思われる。

また, 第Ⅲ節では, これまでの EG による国際的調和化の問題を検討してきた。そこでは, EG 会社法指令は各国において国内法への転換もほぼ済んでいるが, 実質的にはいくつかの点で必ずしも一致しているわけではないことを明らかにした。さらに, 新しい問題については, EG フォーラムという組織をつくり, 各界の意見を自由に聴取し, 今後の EG の方針に役立てるといふ, 諮問委員会形式によりこれからの調和化を進めようとする傾向がみてとれる。ここ

50) Vgl. Liener [1992] S. 281ff.

で一つ問題と思われるのは、このような諮問委員会や IASC に対するドイツ、特に法務省や大蔵省の官僚と思われる人々（たとえば、ビーナーやプローブスト）の見解である。すなわち、IASC や EG フォーラムは任意の団体であり、そこでの議論はそもそも法とは異なり強制力もないから、必ずしも取り上げる必要はないというような態度が感じられる点である。たしかに、これらの団体の見解は法としての拘束力はないかもしれないが、単に自分の意見を述べるのとは異なっている。会計の問題は、多くの利害関係者の総意により作らなければ、必ずしもみんなが守れる基準が作れない、という基本的認識から、こういう形での会計基準作りが行われていると考えられる。そうであれば、自分の国は厳格な法の体系があり、他の人の意見は、たとえそれが準公的なものであっても無視するという態度は、国際的に孤立化する方向を辿ることになると思われる。

第IV節では、近年のさまざまな今後の展開方向に関する議論を概観してきた。これ以上の調和化に反対する議論から、かなり英米的な発想を受け入れる議論まで、さまざまである。公的には、あまり大きく変革する動きはないようであるが、1985年の財務諸表指令法による改正以降、国際的にますます多くの新しい会計問題が出てくる中で、英米的な会計基準をどうとらえるか、はますます大きな問題になっていくであろう。

日本もドイツと同様の問題をかかえていて、今後どういう方向で議論されていくか、日本の問題を考える上でも、ドイツにおける議論は今後も注目していく必要があると思われる。

* 本稿は、日本会計研究学会特別委員会「会計フレームワークと会計基準」（平成5年度～6年度、安藤英義委員長）のメンバーとして、日本会計研究学会第53回大会（平成6年6月）における中間報告の作成過程における議論をもとに作成したものである。

〔引用・参考文献〕

- ビーナー [1993] : Biener, Herbert; Die Rechnungslegungsempfehlung des IASC und deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung in Deutschland. *BFuP*, S.345-356, 1993.4.
- ハーラー [1990] : Haller, Axel; Die "Generally Accepted Accounting Principles", Die Normen der externen Rechnungslegung in den USA. *zfbf* 42Jg, S.751-777, 1990.9.
- E32 : International Accounting Standard Committee ; Exposure Draft 32, *Comparability of Financial Statements: Proposed Amendments to International Standards 2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23, and 25*. 1989.1.
国際会計基準委員会, 公開草案第32号『財務諸表の比較可能性』1989年1月。
- IASC フレームワーク : International Accounting Standard Committee ; *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989.7.
国際会計基準委員会『財務諸表の作成表示に関する枠組み』1989年7月。
- クレーバー [1993] : Kleber, Herbert; *Amerikanische Rechnungslegungsgrundsätze : Vorbild*

- für Europa?. *BFuP*, S.380-399, 1993. 4.
- クローズ [1993]: Kloos, Gerhard; *Die Transformation der 4.EG-Richtlinie(Bilanzrichtlinie) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft*. Duncker & Humblot, Berlin, 1993.
- キューティンク [1993]: Küting, Karlheinz; US-amerikanische und deutsche Bilanzierung im Vergleich—unter besonderer Berücksichtigung der Konzernrechnungslegung und des DaimlerBenz-Listing in New York. *BFuP*, S.357-379, 1993. 4.
- リーナー [1992]: Liener, Gerhard; Internationale Unternehmen brauchen eine globalisierte Rechnungslegung. *ZfB* 62Jg, S.269-292, 1992.
- マカルツィナとシュオール [1984]: Macharzina, Klaus und Scholl, Rolf F.; Internationale Vereinheitlichung der Rechnungslegung. *DBW*, 44Jg, S.229-252, 1984. 2.
- オッテ [1990]: Otte, Hans-Heinrich; Harmonisierte Europäische Rechnungslegung. *zfbf* 42 Jg, S.505-525, 1990. 6.
- ブロープスト [1992]: Probst, Herbert; Mehr angloamerikanische Rechnungslegung in der EG durch geänderte Verfahren?. *BFuP*, S.426-440, 1992. 5.
- シュルフ [1993]: Schuff, Wienand; Die internationale Vereinheitlichung der Rechnungslegung nach den Vorschlägen des IASC —Gefahr oder Chance für die deutsche Bilanzierung? —. *BFuP*, S.400-426, 1993. 4.
- 新井 [1994]: 新井清光稿「会計基準の国際的調和の方向と問題点」『JICPA ジャーナル』No.462. 1994年1月。
- 木下 [1993]: 木下勝一稿「ドイツにおける会計基準の国際的調和化論」『JICPA ジャーナル』No. 458. 1993年9月。
- 黒田 [1987]: 黒田全紀編著『解説 西ドイツ新会計制度』同文館, 1987年。
- 須田 [1993]: 須田一幸稿「国際会計基準と日本基準」会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』中央経済社, 1993年, 119~122ページ。
- 森川 [1987・1988]: 森川八州男稿「西ドイツ新商法会計制度をめぐって—1985年『会計法』を中心にして(一)~(十二)」『会計』第131巻第4~6号, 第132巻1~3, 5, 6号, 第133巻第2~4, 6号, 1987年4~9, 11, 12月, 1988年2~4, 6月。
- 山浦 [1993]: 山浦久司著『英国株式会社社会会計制度論』白桃書房, 1993年。