

# 会計関連 EU 法のドイツへの導入と ドイツ会計戦略

高木正史

日本文理大学

## 要 旨

本稿の目的は、現行ドイツ会計を規定する 1985 年商法典 (HGB) の発効の端緒を形成した会計指令 (EGR)、また、国際会計基準 (IAS)、国際財務報告基準 (IFRS) および国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC) による解釈指針をドイツへ導入するうえでの根拠となった IAS 規則といった会計関連 EU 法のドイツへの変換ないし導入に際し、ドイツが独自の戦略的対応を見せているという結論に基づき、それを論証することにある。すなわちドイツは EU のイニシアチブを構成する国家の一つであり、ドイツ会計制度は、EU の会計に対する、いわば「EU 会計戦略」の影響を受けて策定された EU 法の影響を受けている。しかし、EU 法の策定にはドイツが関与し、さらに EU 法をドイツへ変換ないし導入する場合には、ドイツは国益に即した形で戦略的対応をみせている。よって、本稿では、このドイツ独自の会計戦略を「ドイツ会計戦略」と定義し、EU 法の意義・類型および EU 法とドイツ会計戦略との関係を明らかにしたうえで、Phase 分類による HGB ないしドイツ会計制度の時系列的分析に基づき、逐次、ドイツの EU に対する戦略性を構成する諸要素を導出し、最終的には「首尾一貫したドイツ会計戦略」の導出を行う。

## 1. はじめに

現在、ドイツにおける会計は、商法典会計規定（以下、HGB という）を中心に体系付けられており、その他の特別法が HGB を補完するという構造が採用されている。そしてこの現行 HGB は、ドイツの加盟してきている欧州経済共同体（EEC）、欧州共同体（EC）および欧州連合（EU）（以下、それぞれを総称して EU という）の影響を受け、完成されてきたものである。具体的には、1970年代から開始された加盟国会社法の「調和化（Harmonisierung）」という EU の要求をドイツにおける立法者は取り入れ、それは EC 第 4・7・8 号指令<sup>1)</sup> といった「会計指令」（以下、EGR という<sup>2)</sup>）の HGB への変換<sup>3)</sup> によって完成をみたのである。また 1990 年代以降は、国際会計基準審議会（以下、IASB という）や米国財務会計基準審議会（以下、FASB という）の影響を強く受けた会計の「コンバージェンス（Konvergenz）」の試みがドイツに及び、1990 年代初頭のドイツ企業の米国で一般に認められた会計原則（以下、US GAAP という）への準拠指向企業の出現を発端として、立法者は連結レベルで HGB 準拠免責を容認し、さらに、「国際会計基準委員会」（IASC）ないし IASB による「国際会計基準」（IAS）ない

し「国際財務報告基準」（IFRS）および国際財務報告解釈指針委員会の解釈指針（IFRIC）（以下、それぞれを総称して IFRSs という）を、域内上場企業のコンツェルン決算書に無条件適用させる、2002 年 EU 公表の「IAS 規則」<sup>4)</sup> に掲げられた「国際的な会計基準」適用条項の導入を始めとして、現在まで公表された EU 法で充填されない会計問題を「会計現代化法」（以下、BilMoG という<sup>5)</sup>）によって解決を行うなど、HGB の改革は新たな局面を迎えている。このように、HGB を取り巻く会計問題を概観すると、EU の会計戦略と同調する形でドイツの会計制度改革が進行していることが理解可能である。しかし、ドイツはただ単に EU 会計戦略に追随する形で HGB 改革を行っているわけではなく、EU の会計戦略に対し、ドイツ独自の戦略的対応を行っていると考えられる。そこで筆者は、ドイツ会計制度の変革の根底には、「首尾一貫したドイツ会計戦略」が存すると仮定し、これを論証する作業を実施したい。そのための接近方法として、まず第一に、EU 法の類型、公表済会計関連 EU 法およびそのドイツの導入ないし変換プロセスについて概観する。そして第二に、EU 法のドイツ法への変換ないし導入に係る時系列的概観を 3 つの Phase に分類したうえで行うことにより、逐次、Phase ごとの

<sup>1)</sup> 第 4 号指令は資本金会社の年度決算書、第 7 号指令は資本金会社のコンツェルン決算書、第 8 号指令は監査人の資格に関するものである。なお、これらについての詳細は、高木 [1999a]・高木 [1999b] を参照のこと。

<sup>2)</sup> EGR という言葉は広義には、共同体ないし経済連合公表のすべての会計に係る指令として用いられる場合もあるが、本稿では会計指令という用語を EC 第 4・7・8 号指令、銀行および保険会計指令に対し限定的に使用している。

<sup>3)</sup> 本稿では、「導入」概念を「導入」と「変換」という意味において使い分けている。すなわち後に述べられる「指令」の導入は「変換」とし、「規則」の「導入」は「導入」とする。

<sup>4)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

<sup>5)</sup> Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz.

ドイツ会計戦略を導出し、最後に首尾一貫したドイツ会計戦略の導出を図る。

## 2. 会計関連 EU 法のドイツへの導入に係る諸論点

### (1) 会計関連 EU 法のドイツ法への導入をつうじた変性現象

会計関連 EU 法が EU によって公表された場合に、それが直接的にドイツへ導入されることはない。すなわち、ドイツ国内において、立法者は「導入法 (Einführungsgesetz)」を形成し、それが一般法たる HGB や特別法たる株式法 (以下、AktG という) を形成する。例えば現行 HGB は、EGR の法典化を端緒として構築されたものであるが、例えば、EGR を例にすると、EU レベルでは EGR という EU 法が形成され、立法者は、EGR を会計指令法 (以下、BiRliG という) として公布した後に国内法が構築される。そのような意味で、EU 法の導入には、EU 法がドイツ連邦共和国という「篩」にかけられることとなり、その篩が EU 法を変性せしめるため、ドイツ会計の「戦略性」の介入の余地がここに存する。この点は、我が国をはじめとした単一国家の場合と決定的な異なることである。なお、ここで注意しなければならないことは、ドイツが EU における意思決定イニシアチブを掌握している国家の一部たる事実である。それゆえに、EU 法が形成される段階においてドイツ法の影響力が働くため、ドイツ法の影響を受けた EU 法がドイツへと導入される点に注意が必要である。しかし、EU 法策定に際し

ては、ドイツだけでなく、英国といったアングロ・アメリカン型会計採用国家の関与も大きいため、ここにフランコ・ジャーマン型会計採用国家との利害相克がみられることとなり、この点にドイツの戦略的対応のインセンティブが見出せることとなる。

### (2) EU 法の法源と会計関連 EU 法の類型

EU 法の法源は、大きく分けて① EU 基本法、②国際合意、③二次法 (派生法)、④構成国に共通の法の一般原則および⑤連合裁判所の判例 (欧州司法裁判所の判例) の 5 つに分類可能である。<sup>6)</sup>

なお、会計関連 EU 法という意味で、本稿ではこれらの法源のうち① EU 基本法および③二次法が重要な意味を持つために、両者のみを概観する。

まず①の EU 基本法は、いわゆる EU における各種条約が該当し、EU 法の公表主体たる共同体法として、その意義は大きい。これには例えば、1957 年における EEC 設立条約たる「ローマ条約」、1993 年における EU 設立条約たるマーストリヒト条約等が該当する。なお、マーストリヒト条約の締結に伴い、EEC は EC へ移行されている。よって、これらの法源が第一次的な EU 法であるが、例えば EGR 設定は、そもそもローマ条約第 54 条第 3 項の g が根拠となっており、そこには当時の会社法の「調和化」の意味が述べられている。<sup>7)</sup>

さらに、次に本稿で分析対象となる法源は、(EU 基本法から派生する意味で派生法とも称される) 二次法である。これはすなわち、

<sup>6)</sup> EUR-Lex [2008], Abs. 1-1-1-1-7; 島野・岡村・田中 [2000] 49 頁, 山根 [1996] 61-80 頁を参照。

<sup>7)</sup> 詳細は、高木 [1999a] を参照のこと。

第一次法たる EU 基本法から派生した二次法の法源であり、条約規定と一致し、欧州諸機関によって採択された「規範的法文書」として定義づけられるものであり<sup>8)</sup>、本稿での検討対象となるものである。そしてこの二次法は、さらに以下のように分類される<sup>9)</sup>。

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>・規則/命令 (Verordnungen)</li> <li>・指令 (Richtlinien)</li> <li>・決定 (Entscheidungen)</li> <li>・その他の法的手段 (sonstige Rechtsakte)</li> </ul> |
|---|

このような二次法の中でもドイツ会計戦略と関連し、本稿で取り扱われるものは、「規則ないし命令」(以下、「規則」として統一して呼称する) および「指令」の二つである。そして、当該規則および指令がドイツ会計制度ないしドイツ会計戦略を述べるうえできわめて重要な意味を有するが、EGR の公表か

ら現在までの二次法の公表状況を示すと以下のようなになる。

このように、1978 年から 1991 年までの間に HGB 構築に貢献した EGR が公表されている。なお、1991 年における有限会社&Co. 指令については、ここでは EGR の中には参入していない。その理由は、当該指令がいわばプレーンな形でドイツに法典化されていないということからである(詳細は後述)。そして、2001 年以降は、市場濫用指令、目論見書指令および透明化指令を除けば、EGR というプレーンな形での指令の公表はみられず、公正価値指令以降は、会計環境の変化に即した形での EGR 修正指令(アップデート指令)としての形態をもって指令が公表されている。それと同様に、2002 年に公表された IAS 規則も 2007 年には修正されている。よって、規則も指令もプレーンな公表と修正

#### 会計関連規則ないし指令の公表状況

公表年月日	略称ないし俗称 (カッコ内は法に係る番号)
1978/07/25	資本会社の年度決算書に関する EC 第 4 号指令 (78/660/EEC)
1983/06/13	資本会社のコンツェルン決算書に関する EC 第 7 号指令 (83/349/EEC)
1984/04/10	監査人の資格に関する EC 第 8 号指令 (84/349/EEC)
1989/12/08	銀行会計指令 (86/635/EEC)
1991/06/24	有限会社&Co.指令 (90/605/EEC)
1991/06/24	保険会計指令 (91/674/EEC)
2001/09/27	第 4・7・保険・銀行会計指令修正指令 (公正価値指令) (2001/65/EC)
2002/07/19	国際的な会計原則の適用に関する規則 (IAS 規則) (1606/2002)
2003/01/28	インサイダー取引および市場操作指令 (市場濫用指令) (2003/6/EC)
2003/05/13	第 4 号指令修正指令 (規模基準値指令) (2003/38/EC)
2003/07/18	第 4・7・保険・銀行会計指令修正指令 (現代化指令) (2003/51/EC)
2003/11/04	目論見書指令 (2003/71/EC)
2004/12/15	有価証券情報透明化の調和化指令 (透明化指令) (2004/109/EC)
2007/07/01	IAS 規則修正規則 (611/2007)

<sup>8)</sup> EUR-Lex [2008], Abs.1-3.

<sup>9)</sup> EUR-Lex [2008], Abs.1-3.

公表といったようにその公表方法の相違が認められる。

### (3) 指令および規則の国内法化プロセスとその本質

指令および規則は、その本質に相違がみられ、仮に EU が義務規定 ( $P$ )、選択権 ( $W^1 \cdot W^2 \cdot W^3$ ) を有する指令を設定していた場合には、加盟国立法者は指令規定を国益ないし経済環境などに適応させるべく、 $P$  は義務的に法典化する必要があるが、選択権として  $W^1$  ないし  $W^3$  の 3 つが設定されていれば、選択権の行使は立法者ないし企業に委ねられる。すなわち、指令の国内法化には、指令規定を加盟国国内法に「適応」させることにその本質があり、指令の目標は「法の適応化 (Rechtsangleichung)」にあるといえる。ただし、EGR は選択権の多さから、ドイツの立法者はその法典化に際し、相当なる裁量の余地が認められていたために、ドイツ立法者は EGR を政策的に利用した事実がある。それに対して規則は、すべての規定を国内法化しなければならないために、仮に  $P$  という規則があれば、立法者は  $P$  を国内法に導入しなければならない。すなわち規則を導入するということは、規則規定が加盟国国内法を「創造」することであり、規則の目標は「法の統一化 (Rechtseinheitlichung)」にあるといえる。よって、例えば EGR は EU における会計戦略が加盟国間の各種環境の差異を認識した「調和化」にあった時期に公表されたものであり、加盟国間の法の差異を調和する場合には有効な二次法であるとい

えるが、EU が IAS 規則のように IFRSs を加盟国に統一して導入する場合、指令のように立法者による政策的な余地がないために、コンバージェンスの実施には規則が適しているといえる。

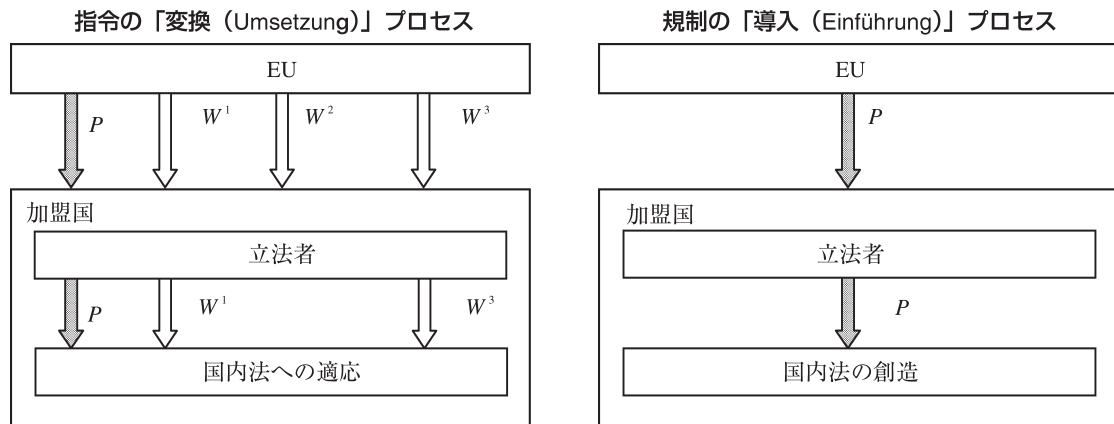
これらを概念図として示すと次頁の図通りとなる。<sup>10)</sup>

## 3. ドイツを取り巻く会計基準の類型と相関

いわゆる「調和化」といったドイツ会計の国際化の黎明期まではドイツにおいて単独で生成された、内生的な会計基準が効力を有していたが、調和化の試みが開始された後は、ドイツの加盟する共同体の影響を受けた会計基準が HGB を構築することとなる。そのために、ドイツには内生的な基準のみならず EU の影響を受けた基準、1990 年代初頭においてドイツの自主的準拠対象として象徴的な US GAAP や IAS 規則による IFRSs の影響を受けている会計基準が存在することとなる。よって、これらのことを考慮すれば、ドイツを取り巻く会計基準は、IFRSs ないし US GAAP といった EU 外で生成された基準たる「外生的基準」、EU で生成された基準たる EU 法で、外生的基準の影響を受けていない「内生的 EU 基準」と、影響を受けている「外生的 EU 基準」、そして当該 EU 基準から派生してドイツへ導入・変換された基準で、内生的 EU 基準から派生する「派生内生的 EU 基準」、外生的 EU 基準から派生する「派生外生的 EU 基準」およびドイツ国内における伝統的基準たる「内生的

<sup>10)</sup> なお、厳密に言えば、IAS 規則にも、その適用対象を、非資本市場指向型企業などにも認める選択権が用意されていた。しかし、選択権を適用しても、IFRSs の適用範囲が拡大するのみであり、指令の選択権とは性格を異にするものといえよう。





Pは義務 (Pflichten), Wは選択権 (Wahlrechte) を表す

基準」が混在している状況にある。そしてこれらの各基準と基準間の相関関係を図示すると次頁のようになる。

このように、当該状況を概観すると、ドイツはEUにおけるイニシアチブを掌握している国家の一つとして、EU基準の影響を多分に受けて生成されていることが理解可能である。つまり、ドイツ会計制度を検討する場合には、EU基準たる「会計関連EU法」の把握が必要となるわけである。

#### 4. EU法のドイツへの導入に関する時系列的分析と戦略性の導出

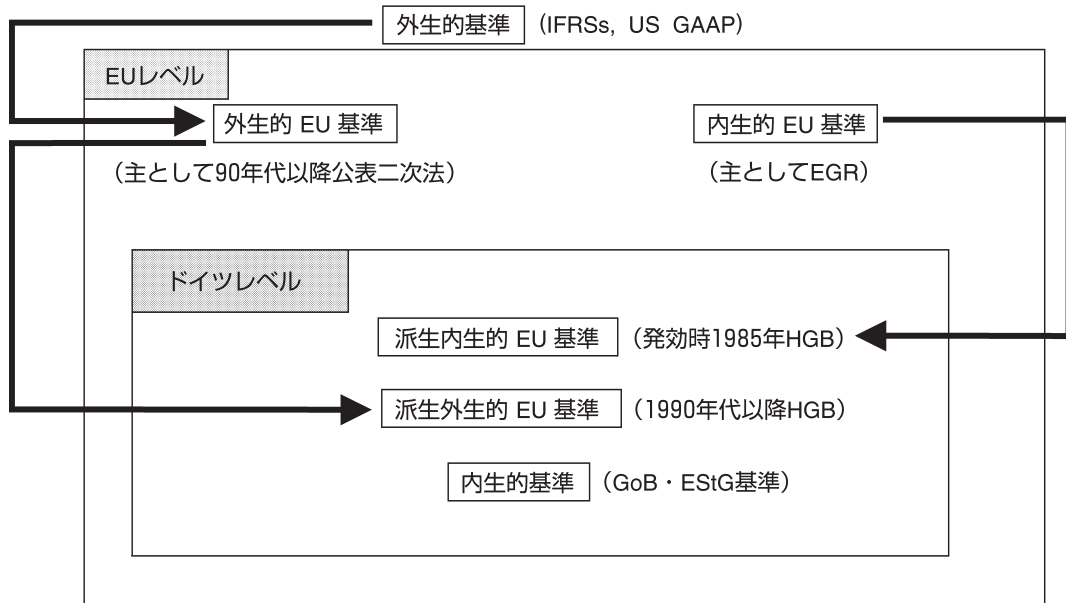
##### (1) ドイツの国際化対応に関する3つのPhase分類

ドイツ会計制度の国際化は、1970年代から現在まで大きく分けて3つのPhaseに分類可能である。そしてまずPhase1は、1970年代半ばから1990年代半ばにかけての期間

であり、EU内部での会計調和化論が主として研究対象とされ、GoB論、GoB・「実質的諸関係に合致する写像」<sup>11)</sup>(以下、TFVという)相関論もそれに派生して議論展開がなされた。よって当該Phaseは、「内生的EU基準」、「派生内生的EU基準」および「内生的基準」に係る議論が展開された時期である。そしてPhase2は、1990年代から2004年までの期間であり、「外生的基準」、「内生的EU基準」、「派生外生的EU基準」、「派生内生的EU基準」、「派生外生的EU基準」および「内生的基準」が議論の対象とされ、前掲会計基準の類型の諸要素がすべてこの時期にみられ、US GAAPへの準拠企業に対する立法者の対応や、IFRSs指向への模索が実施された時期である。そして最後のPhase3は、2004年から現在にかけての期間であり、IFRSs規定のHGBへの導入、IFRSs承認(エンドーズメント)問題、内生的基準の将来像が積極的に議論され、「外生的基準」、「派生外生的EU基準」および

<sup>11)</sup> ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild.

ドイツを取り巻く諸会計基準とその相関図



「内生的基準」に係る議論が展開されている。ここで、Phase2 および Phase3 の期間は 2004 年を同時に跨いでいるが、これは、Phase 分類に際し、2002 年公表の IAS 規則の前後の動きを分類に際して考慮した結果である。

それでは、このような Phase 分類の諸要素を概観した際には、それぞれの Phase にいかなるドイツの会計に関する現象ないし戦略性を構成する諸要素が見出せるのであろうか。

(2) Phase I における戦略性を構成する諸要素

Phase I では、主として 3 つの戦略性を構成する諸要素に代表されるものである。そしてその第一は、「抜本的 HGB 改革」<sup>12)</sup>、第二は、「GoB 利益計算構造の残存と TFV 要求の明

示化」、および第三は、「EStG 基準性原則」の保持である。

まず第一の「抜本的 HGB 改革」は、EU 域内会社法調和化に基づくものであり、EGR 導入の結果としての HGB 改革を意味する。そこで特徴的な現象は、1897 年 HGB では会計規定が僅少、AktG が会計規定を包括していた構造の逆転がみられたことである。これで一般法と特別法との主従関係が一層明確となり、一般法たる HGB に、EGR が組み込まれ、域内調和化が果たされた新 HGB 第 3 編「商業帳簿」が完成をみた。そしてその構造改革には立法者の意図により、根幹の規定（第一章「すべての商人についての規定」）に「資本会社を適用対象とする」EGR を一部組み込み、個人商人・人的商事会社の規定が厳密化され、GoB をコアとした「一般規範 (Generalnorm)」を整備し、第二章

<sup>12)</sup> 詳細は、高木 [1999 a]・[1999 b] を参照されたし。

以下の法形態別の特別規定が第一章に従属する「階層的<sup>13)</sup>重層構造」が採用されたことである。そしてさらには法典化されていないGoBの一部明文化（HGB第252条第1項）も特徴的な現象である。そして第二は、EGR設定の国家間利害相克の結果としての第4号指令「総則」第2条設定過程において、ドイツと英国との激しい対立<sup>14)</sup>の結果としての指令規定設定イニシアチブの遷移がみられ、当該設定過程においてはGoBの設定、GoBの除去、TFV要求と離脱規定の明示化が行われたが、結果としてドイツはHGBの法的安定性を考慮し、GoBを再設定したうえでHGBに残存させ、TFV規定を第二章以降に政策的に導入したうえで離脱規定を明示化せず、結果としてGoBおよびGoB決算書を保持した。それにより、EStG第5条第1項の基準性原則も同時に保持された結果となっている<sup>15)</sup>。

すなわち、Phase1では、ドイツ基準設定イニシアチブの減少とEGR法典化によるGoB復権、GoBの保持とTFV伝達の調整、離脱規定の非明文化およびHGB改革での立法者の内生的EU基準の利用と内生的基準の保持が、戦略性を構成する諸要素として挙げられる。

### (3) Phase2における戦略性を構成する諸要素

Phase2は、EUの既存指令の限界からIFRSsへの模索が開始された期間として主として6つの戦略性を構成する諸要素に特徴付けられる。

まず第一の要素は、EUによるアクション・プラン等（Kommission der EU [1995]・[1998]・[1999]・[2000]）の相次ぐ公表により、EUの指令による国際化対応の限界を考慮したEUの会計戦略のIFRSsへの転換がみられ、調和化からコンバージェンスへの方向転換に関する模索<sup>16)</sup>が開始された。そして第二の要素は、1998年におけるKapAEGの施行に伴うHGB第292a条によるHGB免責要件の設定である。そしてこれは一見ドラスティックな要素にみえるが、連結限定での問題であり、GoBには影響が及ばない点について注意が必要である。そして第三の要素は、同年に施行された「企業領域統制・透明化法<sup>17)</sup>」（以下、KonTraGという）により、附属説明書記載事項の拡大<sup>18)</sup>とともに、ドイツにおいて初の私的会計基準設定主体たるドイツ会計基準委員会（以下、DRSCという）が設立され、ドイツ基準設定審議会（以下、DSRという）によりドイツ会計基準（以下、DRSという）の公表に特徴付けられる、ドイツ会計では新しい試みである。しかし、それらのターゲットは連結

<sup>13)</sup> ここでいう「階層的<sup>13)</sup>重層構造」とは、一般法たるHGBの上に法形態別会計規定を階層的・重層的に配置し、法形態別に遵守することが必要な会計規定が整理された構造である。

<sup>14)</sup> Leffson *et al.* [1986] S. 199; Schluff *et al.* [1986] S. 28/29; 高木 [1999 a] を参照されたし。

<sup>15)</sup> 基準性原則については、高木 [2006 c] を参照されたし。

<sup>16)</sup> EU会計戦略については、高木 [2003] を参照されたし。

<sup>17)</sup> Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)。

<sup>18)</sup> キャッシュ・フロー計算書、セグメント報告書およびリスク報告書。

<sup>19)</sup> *Entwurf, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung (Rahmenkonzept)*。



に限定されている。なお、概念フレームワーク草案たる「正規の会計の諸原則」<sup>19)</sup>(以下、GoB という)も公表されたが、ドイツ会計の根幹を成す GoB が除去され、TFV の全面的な押し出しにより、また、適用領域や内容の非現実性・現行法との著しい矛盾<sup>20)</sup>といった諸要素により策定はストップしている状況にある。そして第四の要素は、有限会社 & Co. 指令の法典化であるが、当該指令はそもそも 1991 年に公表され、EGR を構成するものであったが、立法者は法典化期限の違反により、この時期に法典化している。その効果として、有限合資会社(以下、GmbH & Co. KG という)における規定に対し、HGB 第 3 編「商業帳簿」第 2 章が適用され、政策的情報開示回避は不可能となるとともに、HGB 第 292 a 条の要件が当該企業形態にまで拡張された。すなわち、ここでは立法者の指令変換、すなわち派生内生的 EU 基準の利用による HGB 構造改革と、本来の効果ではない副次的効果としての KapAEG の適用領域の拡大を立法者は意図していたこととなる。そして第五の要素は、「透明化・開示法」(TransPuG)の制定であり、当該法設定の段階において、DRSC の目的の一つたる連邦政府への助言が具体化された点が特徴的である。そして、これを契機として、DRSC のドイツ連結会計制度改革への影響力がみられるようになる。そして第六の要素は、DSR によるコンバージェンスへの連邦政府への提案の強化であり、IFRSs への準拠への働きかけが連邦政府に対して積極的に実施されることとなる。もちろん 2002 年には

IAS 規則が制定されていたため資本市場指向型企業の連結決算書への IFRSs 適用は義務とされたが、DSR の提案は非資本市場指向型企業のそれや、個別領域にもおよび、内生的基準の在り方の模索、例えば基準性原則廃止論なども生じて来るようになる。

すなわち Phase2 においては、連結領域への HGB 免責政策、EU 法を利用した HGB 構造改革、連結限定 DRS の公表、IAS 規則への対応の模索、と GoB および「基準性原則」の保持が戦略性を構成する諸要素として挙げられる。ということは、Phase2 に至ってもとりわけ GoB の保持や EU 法の派生的利用による HGB 構造改革が実施されている点で、Phase1 とほぼ同等の戦略性を構成する諸要素の類似性が見出される。もっともドイツにおける会計の「調和化」は、「コンバージェンス」へと方針が遷移しているが、それはあくまで連結のディメンジョンにおいて進行しているに過ぎない。

#### (4) Phase3 における戦略性を構成する諸要素

Phase3 は、IAS 規則が具体化され、EU の既存指令のアップデートの実施が開始された時期として主として 3 つの戦略性を構成する諸要素に特徴付けられる。

まず第一の要素は、IFRSs 規定の HGB への導入である。ここでは、10 ポイント・プログラム (10-Punkte-Programme)<sup>21)</sup>に基づく、「投資家保護」を打ち出す方針を有した連邦法務省(以下、BMJ という)の「措置一覧」の中でも、第 4 措置「会計規則

<sup>20)</sup> GoB の削除、離脱規定の復活、個別と連結に係るフレームワークの混在、資本市場の利用の有無を問わない適用範囲がこれに該当する。

<sup>21)</sup> 10-Punkte-Programm zur Verbesserung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes.

の発展と国際的な会計原則への適合」, 第5措置「決算監査人の役割の強化」および第6措置「独立部門による事実即した企業の決算書に関する適法性の監視 (エンフォースメント)」<sup>22)</sup>の変換による会計法改革法 (以下, BilReG という) および会計統制法 (以下, BilKoG という) の制定による会計法改革に関する事項がネックとなる。そこでまず, BilKoG は, ドイツ会計検査機関 (以下, DPR という) と金融監督庁 (以下, BaFin という) との二段階のエンフォースメント・システムが構築されたが, これは米国や欧州における会計不祥事に端を発するものである。さらに, BilReG は, IFRSs 導入根拠法としてドイツ会計の戦略的要素が現れているものとしてその意義は大きい。すなわち BilReG に基づき, HGB 第3編「商業帳簿」第2章第2節第10款において, HGB 第315 a 条「国際的な会計基準に従ったコンツェルン決算書」なる規定が導入された。ここで, IFRSs 導入は義務とされていたが, IAS 規則の選択権行使として, ドイツは非資本市場指向型企業の連結決算書, 情報提供目的個別決算書への IFRSs 準拠をも容認していたが, 結果として GoB 決算書は保持されることとなる。さらに第三の要素は, 修正指令の変換である。そして修正指令とは, 既存の指令を公表時の会計環境に対応せしめるためにアップデートを行ったものであるが, 立法者は IAS 規則根拠法たる BilReG の派生的効果

として, 「規模基準値指令」, 「公正価値指令」および「現代化指令」の3指令を変換させる意図を有しており, 3指令の変換で達成されない会計問題としての金融資産ないし金融負債の「付すべき時価 (beizulegender Zeitwert)」での評価, すなわち公正価値評価などは選択権ながらも (現在は担当官草案レベルにある) 会計現代化法 (以下, BilMoG という) によって果たされるものとした。よって, 立法者はここで, HGB のアップデートを派生外生的 EU 基準の変換により達成させた。そして当該諸指令の GoB 利益による影響はここでも及んでいない。その結果として「基準性原則」も保持されている。

すなわち Phase3 では, 資本市場指向型企業の連結決算書のみへの IFRSs 適用 HGB 義務規定の設定とその他の決算書への選択権の容認, GoB の保持, GoB 利益に基づく「基準性原則」の保持といった, 戦略性を構成する諸要素に特徴付けられ, これらの財務諸表の二元的並存化の試みの具現化が Phase3 におけるドイツ会計戦略として位置づけられるため, ここでもやはり, すべての部分とはいえないまでも, 戦略性を構成する諸要素として, 本質的には Phase1 および Phase2 との共通性がみられることとなる。

## 5. 首尾一貫したドイツ会計戦略の導出

これまで検討してきたように, まず本質的

<sup>22)</sup> Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz).

<sup>23)</sup> Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz).

<sup>24)</sup> 第一段階として, BMJ は連邦財務省 (BMF) との協力のもとに, 私的な DPR が資本市場指向型企業を中心として会計違反検査を実施, その場合, DPR は公的な BaFin の協力のもとに行動を開始する。さらに第二段階として企業が検査を拒否した場合には, BaFin が単独行動を実施する。

<sup>25)</sup> Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz.

にはすべての Phase は、相当程度の共通性を有する。そして当該共通性は、次のように 3 つの会計戦略として表現することが可能である。

- ①立法者による EU 法の派生的効果の援用
- ② EU 法変換・導入による会計の二元的並存化
- ③内生的基準たる GoB 会計の歴史的継続的残存

まず①は、EGR の法典化に代表されるように、立法者は EU 法を導入する場合、それを単独で国内法化することはなく、国益に沿った形式で HGB・AktG などの構造改革を実施している事実である。もちろん、EU 法を導入する場合には、EU 法が導入法の形成をはじめ、会計法に影響を与えることは事実であるが、ドイツの場合、とりわけ戦略的な対応を行っていると思われる。例えば EGR は「資本会社」をターゲットとしたものであるが、ドイツはその規定を「すべての商人」に係る規定にも一部導入し、階層的重層構造を構築している。また、GoB を保持するために、TFV 導入に際し、GoB の遵守を前提とし、離脱規定の明示化を、解釈論<sup>26)</sup>を持ち出したうえで形骸化した。よって、GoB という鍵概念を政策的に残存させることに成功し、その派生的効果として、「商法上の GoB (handelsrechtliche GoB)」から課税所得を誘導する基準性原則までもが同時に保持されている。よって、ここでは内生的基準を保守する立法者の努力が見てとれる。

次の②は、連結と個別、情報提供とそれ以外という決算書の機能分化が実施されている

ことである。そしてこの機能分化は、明らかに、伝統的 GoB 決算書の目的たる配当測定、基準性原則適用に対して、情報提供を要因とした GoB に対して不利となる諸要素を介入させないという立法者の方針が表われているものである。しかし、当該機能分化に際しては少なくとも目的別決算書に係る作成コストの問題が発生するが、それにも関わらず立法者は GoB の残存を保持しようとしている。還元すれば、そのことが GoB の地位確保の重要性を意味するものではなからうか。そして GoB の保持という観点からすると、このことは①で言及したドイツ会計戦略とも密接な関連を有するものである。要するに、立法者は、GoB 決算書と連結・情報提供目的決算書との分離、すなわち決算書の二元的並存化を戦略として掲げていると思われる。

最後の③は、内生的基準たる GoB 会計の歴史的継続的残存である。そしてこれは、①および②とも密接な共通性を持つものであり、1897 年 HGB から導入された不確定法概念を保持するドイツ会計としての普遍的原理たる法の欠缺の確固たる保守が、ドイツ会計戦略として考えられる。

よって、内生的基準たる GoB としての機能を損失させることのない会計の国際化・コンバージェンスに対応するドイツ会計戦略が、ここに首尾一貫したものであるものとして、結論付けられよう。

## 6. おわりに

各章での分析結果により、ドイツは、会計の国際化、コンバージェンスへの取り組みに

<sup>26)</sup> これは、TFV を伝達しない場合、当然のごとく法からの離脱が実施されるという第 4 号指令政府法案の見解である (Leffson *et al.* [1986], S.199)。

対応しつつ、前述の会計戦略をもって、国益ないし会計を保守するために、伝統的なGoB概念を巧みに保持していることが分かる。そして1897年から2008年に至るまでGoBが残存されているという事実は、ドイツ会計における法の欠缺の重要性を意味するものである。ただし、担当官草案レベルにあるBilMoGにより、1985年HGB以来のHGB大改革が予想されている。そこでとりわけ問題となる部分は、ドイツ会計独自の選択権の削減や、公正価値評価の決算書レベルでの導入である。よって、これらの新たな問題と、内生的基準たるGoBないしEStG基準の存在が問われることとなるために、これからの立法者の内生的基準の取り扱いに注意が必要である。

#### 【引用・参考文献・URL一覧】

##### 洋文献・URL

- Albach, H.・Günter, K. [1988], Harmonisierung der Rechnungslegung in Europa, Die Umsetzung der 4.EG-Richtlinie in das national Recht der Mitgliedstaaten der EG, -Ein Überblick, in: *ZfB-Ergänzungsheft* 1/88.
- [1990], Harmonisierung der Konzernrechnungslegung in Europa, in: *ZfB-Ergänzungsheft* 1/90.
- Baetge, J. [1996], *Bilanzen*, 4. Aufl.
- [1997], *Konzernbilanzen*, 6., aktualisierte Aufl.
- [1992], Harmonisierung der Rechnungslegung-haben die deutschen Rechnungslegungsvorschriften noch eine Chance?, in: Internationalisierung der Wirtschaft, hrsg. v. Schmalenbach-Gesellschaft-Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., S. 109-127.
- Baetge, J., Kirsch, H.-J., Thiele, S. [2002], *Bilanzen*, 6., aktualisierte Aufl.
- Busse von Colbe, W. [2002], Entwicklungsperspektiven der Rechnungslegungsvorschriften, Die deutsche Rechnungslegung vor einem Paradigmawechsel, in: *zfbf*, 54. Jg.
- Ernst&Whinny [1980], *The Fourth Directive, its effect on the annual accounts of companies in the European Economic Community*.
- Freericks, W. [1976], *Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz* (W・フレーリックス著・大産業大学会計研究室訳 [1987]『現代の会計制度 第二巻税法編』森山書店).
- Gross, G.・Schruff, L.・Wysocki, K.. v. [1986], *Der Konzernabschluss nach neuem Recht, Aufstellung-Prüfung-Offenlegung*.
- Kahle, H. [2003], Zur Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland: IAS im Einzel- und Konzernabschluss? in: *Wpg*, Heft 6.
- Kirsch, H.-J [2002], Vom Bilanzrichtlinien-Gesetz zum Transparenz- und Publizitätsgesetz-die Entwicklung der deutschen Bilanzreformen in den vergangenen 20 Jahren-, in: *Wpg*, Heft 14.
- [2003], Zur Frage der Umsetzung der Mitgliedstaatenwahlrechte der EU-Verordnung zur Anwendung der IAS/IFRS, in: *Wpg*, Heft 6.
- Leffson, U.・Rückle, D.・Großfeld, B. [1986], *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*.
- Moxter, A. [2002], Rahmenkonzeptentwurf des DRSC: “Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung”?, in: *BB*, 57. Jg., Heft 50.
- Robisch, M.・Treisch, C. [1997], Neue Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz Anhaltspunkte für eine Tendenzwende? in: *Wpg*, 55. Jg.
- Shluff, L. [1978], *Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. EG-Richtlinie)*.
- Schmitz, R. [1988], Die Bilanzrichtlinie und Beitrag zur Harmonisierung der Rechnungslegung in der Rechnungslegung in den EG-Staaten-Ein Überblick-, in Albach, H.・Klein, G. [1988].
- BMJ [2003], BMJ, Pressemitteilungen, Berlin, am, 25. Februar 2003, Bundesregierung stärkt Anlegerschutz und Unternehmensintegrität (<http://www.bmj.bunde.de/>).
- [2004], Berlin, 21, April 2004, Bilanzrechtsreform und Bilanzkontrolle stärken Unterne-



- hmensintegrität und Anlegerschutz.  
 BMJ・BMF [2003], Eckpunkte eines Gesetzentwurf zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz-BilKoG).  
 DRSC [2002], *Entwurf, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung (Rahmenkonzept)* (<http://www.drsc.de/>).  
 Kommission der EU [1995], Mitteilung der Kommission, Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung: eine neue Strategie im Hinblick auf die internationale Harmonisierung (KOM (1995) 508) (Communication from Commission, Accounting Harmonisation: A New Strategy Vis-à-vis international Harmonisation (COM (1995) (508))).  
 — [1998], Mitteilung der Kommission, Finanzdienstleistungen: Abstecken eines Aktionrahmens (KOM (1998) 625) (Communication of the Commission, Financial Services: Building a Framework for Aktion (COM (1998) 625)).  
 — [1999], Mitteilung der Kommission, Finanzdienstleistungen: Umsetzung des Finanzmarktrahmens: Aktionsplan (KOM (1999) 232) (Communication of the Commission, Financial Services: Implementating the framework for financial markets: Aktion Plan (COM (1999) 232)).  
 — [2000], Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Rechnungslegungsstrategie der EU: Künftiges Vorgehen (KOM (2000) 359 endgültig) (Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, EU Financial Reporting Strategy: the way-forward (COM (2000) 359 final)).  
 EU [2002], Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.  
 — [2006], Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, EWG-Vertrag-ursprünglicher Text (nicht konsolidierte Fassung) (<http://europa.eu/scadplus/treaties/eec-de.htm>).  
 — [2008a], Europäisches Parlament (<http://www.consilium.europa.eu/>).

- [2008b], Rat der Europäischen Union (<http://www.consilium.europa.eu/>).  
 EUR-Lex [2008], Organe und Verfahren (<http://eur-lex.europa.eu/de/index.htm>).

#### 邦文献・URL

- 稲見亨 [2004 a] 「国際会計基準 (IAS) への 2005 年対応に向けたドイツの会計制度改革—2003 年 12 月 15 日付の『会計法改革法』法務省案の検討—」『西南学院大学商学論集』第 51 巻第 1 号。  
 — [2004 b] 『ドイツ会計国際化論』森山書店。  
 — [2005] 「EU 指令・命令のドイツ法への転換」(川口八州男編著 [2005] 『会計制度の統合戦略』第 3 章所収, 森山書店)。  
 上野清貴編著『会計利益計算の構造と論理』創成社。  
 川口八州男編著 [2005] 『会計制度の統合戦略』森山書店。  
 木下勝一 [2004 a] 『適用会計基準の選択行動—会計改革のドイツの道—』森山書店。  
 — [2004 b] 「ドイツの概念フレームワーク公開草案の論点—ドイツ経済検査士教会・経営経済学教授連合のコメントレーターから—」『会計』第 165 巻第 6 号。  
 — [2006] 「EU 承認 IFRS のドイツ商法会計規範への国内法化」『会計』第 170 巻第 1 号。  
 佐藤誠二 [1998] 『ドイツ会計基準の探求』森山書店。  
 — [2005 a] 「ドイツ会計改革の進展と二〇〇五年以降の課題—会計法改革法と会計統制法を中心として—」『会計』第 167 巻第 6 号, 森山書店。  
 — [2005 b] 「ドイツ会計基準 (DRS) における会計認識領域拡大—ドイツ版『概念フレームワーク』を中心に—」(加藤盛弘編著 [2005] 『現代会計の認識拡大』第 15 章所収, 森山書店)。  
 — 編著 [2007] 『EU・ドイツの会計制度改革—IAS/IFRS の承認と監視のメカニズム—』森山書店。  
 佐藤博明編著 [1999] 『ドイツ会計の新展開—国際化への戦略的アプローチ—』森山書店。  
 — [2006] 「ドイツにおける会計エンフォースメントの形成」『会計』第 170 巻第 3 号。  
 島野卓壘・岡村堯・田中俊郎編著 [2000] 『EU 入門』, 有斐閣。  
 高木正史 [1999 a] 「EC 第 4 号指令のドイツ商法典変換における問題点」『福岡大学大学院論集』第 30 巻第 2 号。  
 — [1999 b] 「EC 第 7 号指令のドイツ商法典変換



- について」『福岡大学大学院論集』第30巻第2号。
- [2002]「ドイツ会計規定における『正規の簿記の諸原則』(GoB)概念について」『商経学会誌』(日本文理大学)第20巻第1号。
- [2003]「ドイツ会計制度の国際化とEU会計戦略」『商経学会誌』(日本文理大学)第22巻第1号。
- [2006 a]「ドイツ会計基準委員会」(上野清貴編著『会計利益計算の構造と論理』第9章所収,創成社)。
- [2006 b]「ドイツにおける会計国際化対応戦略の展開と特徴—会計指令の変換期から会計法改革法・会計統制法の制定期までを中心に—」『商経学会誌』(日本文理大学)第24巻第2号。
- [2006 c]「ドイツ所得税法における『基準性原則』の意義と展開」『商経学会誌』(日本文理大学)第25巻第1号。
- [2007 a]「ドイツにおける概念フレームワーク草案(GoR)における問題点—前提的規則を中心として—」『商経学会誌』(日本文理大学)第25巻第2号。
- [2007 b]「会計法改革法(BilReG)によるHGBへのIFRS規定導入について」『日本文理大学紀要』第35巻第2号。
- 森川八洲男 [2003]「ドイツ版概念フレームワークの構想」『企業会計』Vol.55, No.10。
- 八幡道典 [2003]「ドイツ金融庁(Bafin)の設立について」『アクセスFSA』第13号 (<http://www.fsa.go.jp/access/15/200312.html>) (金融庁ウェブ・サイト)。
- 山根裕子 [1996]『新版EU/EU法-欧州連合の基礎』有心堂高文社。
- W・フレリックス著・大産業大学会計研究室訳 [1987]『現代の会計制度 第二巻税法編』森山書店。
- 金融庁ウェブ・サイト (<http://fsa.go.jp/>)。
- EUウェブ・サイト (<http://europa.eu/>)。
- EUR-Lexウェブ・サイト (<http://eur-lex.europa.eu/>)。
- DRSCウェブ・サイト (<http://www.standardsetter.de/>)。
- 追記：本稿の執筆に際し、石内孔冶先生(久留米大学), 上野清貴先生(長崎大学), 徳賀芳弘先生(京都大学大学院), 梶田龍三先生(大分大学), 大石桂一先生(九州大学)をはじめ, 多くの先生方のご指導を賜った。よってここに記して御礼申し上げる次第である。

以上