

ドイツ企業の国際会計基準導入とわが国の課題

三原 園子

関東学院大学

要 旨

本報告は、2007年からのEU市場におけるIFRS/IAS（国際財務報告基準、国際会計基準）の域外企業への適用が予定される現状を踏まえて、日本企業が選択を迫られている国際的な会計基準の収斂または適用の手がかりを得ようと試みるものである。

本報告では、日本の改正前商法典 第32条第2項の「公正ナル会計慣行」（現会社法 431条1項「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」等）と、この改正前商法典の範となったドイツ商法典上に規定されているGoB（正規の簿記の諸原則）を比較するとともに、英国における「真実かつ公正なる概観」およびアメリカ合衆国におけるUS-GAAPとの比較・検討を行う。また、1998年にドイツ連邦共和国で発足した私的な会計基準設定団体であるDRSCの仕組みについて検討し、日本の企業会計基準委員会・企業会計審議会との相違を考察する。さらに、昨年末から今年初めにかけて実施したドイツの上場企業に対するアンケート調査の結果を分析して、IFRS/IAS導入の利点および問題点をUS-GAAP採用の場合と比較するとともに、DRSCの利点および不利な点を提示する。ドイツ国内で上場するドイツ企業にすでに2005年1月からIFRS/IASが強制適用されていることに鑑み、ドイツの企業がHGB基準からIFRS/IASまたはUS-GAAP基準という国際的な会計基準への移行に要した時間および費用ならびにその内容を分析する。また、アンケート回答企業のほとんどが日本企業の今後の採用基準としてUS-GAAPよりもIFRS/IASを推奨する理由を併せて提示し、今後、ますます多国籍化が進む日本企業の会計基準選択に際しての布石としたい。

1. はじめに

企業の多国籍化が進み、2007年からEU市場におけるIFRS/IAS（国際財務報告基準、国際会計基準）の域外企業への適用が予定されている現在、日本も会計基準の収斂または適用の選択を迫られている。

本報告では、日本の改正前商法典第32条第2項の「公正ナル会計慣行」（現会社法431条1項「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」等）と、この改正前商法典の範となったドイツ商法典上に規定されるGoB（正規の簿記の諸原則）を比較するとともに、英国における「真実かつ公正なる概観」およびアメリカ合衆国におけるUS-GAAPとの比較・検討を行う。また、1998年にドイツ連邦共和国で発足した私的な会計基準設定団体であるDRSCの仕組みについて検討し、日本の企業会計基準委員会・企業会計審議会との相違を考察する。さらに、昨年末から今年初めにかけて実施したドイツの上場企業に対するアンケート調査の結果を分析して、IFRS/IAS導入の利点および問題点をUS-GAAP採用の場合と比較するとともに、DRSCの利点および不利な点を提示する。ドイツ国内で上場するドイツ企業がすでに2005年1月からIFRS/IASが強制適用されていることに伴い、ドイツの企業がHGB基準からIFRS/IASまたはUS-GAAP基準という国際的な会計基準への移行に要した時間および費用ならびにその内容・傾向を分析する。また、アンケート回答企業のほとんどが日本企業の今後の採用基準としてUS-GAAPよりもIFRS/IASを推奨する理由を併せて提示し、今後、ますます多国籍化が進む日本企業の会計基準選択に際しての布石としたい。

2. ドイツにおけるGoB

(1) わが国の「公正ナル会計慣行」（「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」）との関係

日本においては、改正前商法典第32条第2項の「公正ナル会計慣行」（現行会社法第431条1項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」）が「企業会計原則」を意味すると解されてきた。一方、HGB上のGoBは、HGBの各条文に示され、すべての商人がこれを遵守しなければならない。

(2) 判例・学説の立場

GoBの捉え方について、帰納法と演繹法とがあるが、現在のドイツにおける支配的な見解は、演繹法である。

(3) 「真実かつ公正なる概観」との違い

HGB上、EC第4号指令（Bilanzrichtlinie）第2条第5項の定める離脱規定が置かれていない。離脱規定の源泉である英国会社法上の「真実かつ公正なる概観」と米国の「適正表示」すなわちUS-GAAPの遵守との間にも違いが存在する。なお、米国の判例においては、“generally accepted”が「協定または刊行物で明白にされていること」を意味することが明確にされている。

3. DRSCの仕組みと任務

(1) DRSC（Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee）の仕組み

DRS（Deutsche Rechnungs Standards：独会計基準）の作成を行うDRSCの内部にはDSRと称するワーキンググループが結成される。「基準化契約」に基づき、ドイツ連邦司法省がDSRの会議に議決権を持たずに参加し、形式的手続を踏んで、草案の

採択に至る。

1998年のKonTraG（企業領域における統制および透明性に関する法律）を受けて、HGB第342a条第9項で私法上の会計基準委員会の補助的機関として公法上の会計基準審議会が規定されたが、連邦司法省がDRSCを承認し、両機関が二者択一であるため、公法上の審議会は、未だ設置されていない。

(2) DRSの裁判上の証拠能力

DRSの遵守がHGB第342条第2項の推定規定によってすなわちGoBの遵守につながるか否かをめぐる議論があり、一定の方向性が示されている。

（以上については、紙面の都合上、相当程度割愛せざるを得ない。以上の詳細については、拙稿「ドイツ商法典上の『正規の簿記の諸原則について』(1)~(3)」関東学院法学第15巻2号(2006年)43-71頁、第15巻3・4合併号(2006年)95-110頁、第16巻2号(2006)73-96頁を参照されたい。)

4. ドイツ企業に対するアンケート調査の結果

(1)ドイツ国内で上場しているドイツ企業に対する2005年1月からのIFRS/IASの強制適用を受けて、2005年11月から2006年2月に亘る約4ヶ月間、DAX、MDAX等に上場しているドイツの企業に対して郵送によるアンケート調査を実施した。アンケート送付数122社、その内、何らかの返信があった数47社(38.5%)、有効回答数は、41社(33.6%)である。

回答企業を部門ごとに分類すると①自動車・輸送7社(17%)、②化学・薬品6社(14%)、③財務サービス5社(12%)、④産

業・産業サービス6社(14%)、⑤小売・卸売6社(14%)、⑥ソフトウェア・技術7社(5%)、⑦保険4社(10%)、⑨その他6社(14%)である。年間売上高について見ると、①450億ユーロ以上の企業が5社(12%)、②250億以上450億未満ユーロの企業が4社(10%)、③100億以上250億未満ユーロの企業が7社(17%)、④50億以上100億未満ユーロが5社(12%)、⑤その他が20社(40%)と約半数を占めた。

(2)1998年以降、ドイツの上場企業は、コンツェルンの連結決算書について、改正前HGB292a条に基づき、IFRS(IAS)への移行を徐々に進めてきており、アンケート回答企業41社の全てが国際的な会計基準としてIFRS/IASを既に導入していた。IFRS/IASに加えUS-GAAPも採用している企業は4社あった。

次に、ドイツ企業の拠点について、支店・子会社・結合企業を合計した分布は、EU99社(35.47%)、アメリカ合衆国71社(25.0%)、日本42社(15.0%)、BRICsなどその他の諸国67社(24.0%)であり、EUが約3分の1で最も多いものの、EUおよびアメリカ合衆国を合わせると約60%を占めた。

さらに、国際的な会計基準を導入したことに伴う変化については、「有り」と答えた企業が24社(58.5%)であったのに対して、「無し」と回答した企業が16社(39%)を占めた(内、無回答1社(2.4%)であった)。

この国際的な会計基準導入に伴う変化の例は、①報告制度の変容、②新評価規定への適応、③詳細規定の変化に分類でき、〈表1〉の通り具体例が示された。

国際的な会計基準導入の長所は、①透明性21社(43%)、②比較可能性18社(37%)、

③その他7社(14%)、④無し3社(6%)の順となった。それぞれの詳細については、〈表2〉記載のとおりである。

また、国際的な会計基準導入の短所として、①コストの増大:14社(36%)、②会計基準の解釈適用の問題:6社(16%)、③基準の高速な変化:4社(11%)、④時間の消耗:3社(8%)、⑤US-GAAPとの不整合:3社(8%)、⑥報告範囲の拡大:2社(5%)、⑦その他:1社(3%)、⑧無し:5社(13%)が挙げられた。詳細は、〈グラフ1〉および〈表3〉記載のとおりである。

HGBから国際的な会計基準への移行に伴う、売上高に占める転換費用の割合について尋ねたところ、〈表4〉の集計結果を得た。

この結果から、費用/売上高が0.025%~0.01%および0.05%がそれぞれ5社ずつと最も多く、最高値は1%、最低値は、0.00003%であることがわかる。

転換に要した費用の最高額は、10000万ユーロ(約14億円)であったのに対して、最低額は、5万ユーロ(約700万円)であった(ユーロの円換算については、集計当時の1ユーロ=約140円を基準として算出している)。その他は、〈グラフ2〉の通り分布している。

ところで、転換費用について、国際的会計基準導入の翌年以降は、初年度の0.5%から0.1%へと約80%の費用の削減が出来たとの注目に値する回答があった。導入年次には、100万~500万ユーロ、次年度以降、毎年100万~200万ユーロへと約4分の1近くにまで減少したとの記述である。しかし、IAS/IFRSへの転換に伴う費用が莫大なものであったことを、多くのドイツ企業が指摘している。

その内訳として、〈表5〉のとおり、③の

財務諸表(FS)作成費用が半分近くを占めた。P社85%、B社およびE社70%、L社60%、FおよびN社50%となっている。②コンサルティング費用も、100%(J社)もしくは約50%(D、K、M、O社)を占めるという回答があった。④その他については、ソフトウェア等の開発費が80%を占めたとの回答も見られた(I社)。

次に、国際的な会計基準への転換に要した作業時間数を見てみたい。

〈表6〉は、国際的な会計基準への転換を一人で行った場合の作業時間数の結果である。E社およびF社に着目すると、双方とも国際的な財務報告基準への転換に要した作業時間数が200時間、つまり1日8時間労働として計算すると約250日要した計算となる。上記の転換に要する時間は、すべて1人で行った場合には平均1年半~2年近くを要すると見込まれる。しかし、I社の19~24カ月は、初年度の状況であり、2年目以降は900時間(約半年)以内に取まっており、当初の3分の1乃至4分の1の作業時間にまで減少したと推測できる。なお、業種ごとの関連は見られなかった。ただし、移行費用がたとえば売上高の0.015%である場合には、J社のように20万時間(一人)約68年分必要であるとの回答もあった。他方、連結決算書の作成に当たって、多くの「補償金」を得たとの回答を寄せた年間売上高が1兆5千万円の企業の作業時間は、2000時間(一人)に及ぶものの、移行費用は、年間210万円程度に取まっている。

転換費用および転換に要した時間ともに、転換から時間が経過しすぎているために算定不能とした企業が多かったものの、回答をいただいた企業の回答から、導入初年度には莫大な費用および時間がかかるものの、2年目

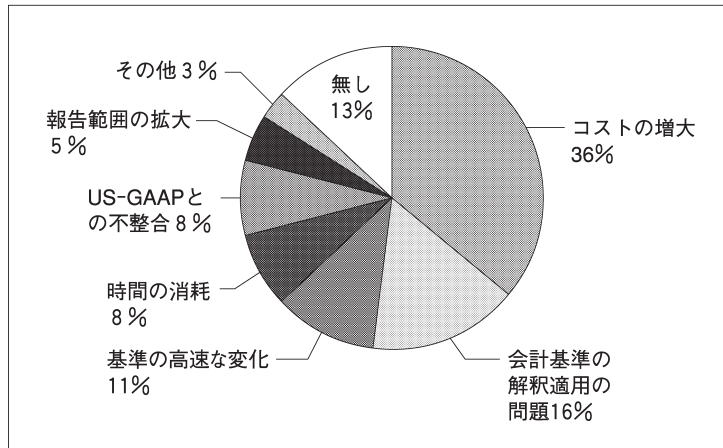
〈表1〉 国際的会計基準導入に伴う変化

報告制度の変容	1	1 報告過程 (Reportingsprozesse)	2
	2	2 会計制度の経過 (Ablaeufe im Rechnungslegung)	1
	3	3 内外報告制度の調和	1
	4	4 国内・国外の会計基準の収斂	1
	5	5 報告情報の拡大・追加	1
	6	6 コンツェルン、四半期、及び月次決算の綿密な情報が必要	1
新評価規定への適応	7	7 US-GAAP・SEC の非常に細かい注意規定	1
	8	8 IFRS/US-GAAP 移行のための、会計上の追加過程 (例: システム)	1
	9	9 変化した規準値 (Vorgabe) への適応プロセス	1
	10	10 転換会計 (Ueberleitungsrechnungen) が不可欠	1
	11	11 EDV 適応 (IT)	1
	12	12 報告情報の拡大・追加に伴う訓練のための協同事業者の余分な仕事の増大	1
	13	13 評価のための時間の増大	1
	14	14 迅速な決算	1
	15	15 経済監査士の証明書が必要	1
	16	16 リスク・マネジメント	1
詳細規定の変化	17	17 (例) Treasury: Finanzinstrumente, Controlling F&E-Kosten	1
	18	18 収益の認識に関して一部契約構造	1
	19	19 (例) 従業員報酬計画 (Mitarbeitervergütung)	1
	20	20 長期の委託評価 (langfristige Auftragsbewertung (POC))	1
	21	21 年金の計上取り消し (Bilanzierung Pensionsrueckstellung)	1
	22	22 BCS を用いた連結	1

〈表2〉 国際的会計基準導入の長所

項目	件数	国際基準導入の長所	件数
比較可能性	18	・財務諸表のよりよい国際的比較可能性 (Peers を用いた)	10
		・国内外の会計制度 (年次決算書) の統一	4
		・調和化および国際化の傾向への適応	1
		・国内外の調和が容易に可能	1
		・域内法の統一	1
		・国内の比較可能性	1
透明性	21	・情報伝達における高い透明性	7
		・資本市場による決算報告のより高い受容	3
		・国際資本市場の利用可能性	2
		・資本市場からの情報要求と情報期待が正当	1
		・信用基準の前提	1
		・資本市場上の発行力 (Emissionsfaehigkeit) の向上	1
		・信用適切 (rating-gerechte) 企業への好影響	1
		・Fair Value Tradingresults の結果	1
		・分析・投資の期待の充足	1
		・EBITYA, EBIT の様な指数	1
		・数字の陳述力の強化	1
・より高い P&L:	1		
その他	7	・HGB 決算書は、税法上のもので、証券取引法上要求されない	1
		・会計制度組織の改善	1
		・Pd-Methode	1
		・進行状況に合った売上の実現 営業権の償却	1
		・子会社は、IAS 規準で決算書を作成するため、転換が不要	1

〈グラフ1〉 国際的基準導入の短所



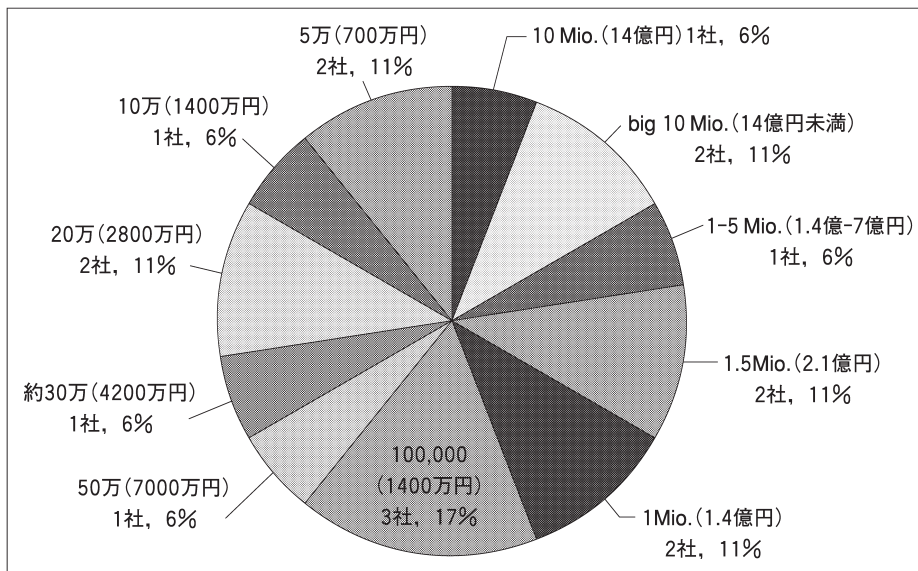
〈表3〉 国際的基準導入の短所

国際基準導入の短所			
項目	件数	詳細	件数
報告範囲の拡大	2	広範囲にわたる報告義務	1
		多すぎる注記 (zu viele Notes)	1
基準の高速な変化	4	高速度の変化・変更	1
		基準が絶えず変わる	2
		IASB/FASB による頻繁かつ広範囲にわたる変更	1
会計基準の解釈・適用の問題	6	新会計基準が不明	1
		HGB と比べてより多くの解釈が可能	1
		適用される税法が複雑	1
		適用が比較的困難/不動産業に基準が不適合	1
具体例		意味の無い IAS 32	1
		疑わしい貸借対照表計上 (例; 暖簾 (Goodwill))	1
コストの著しい増大	14	より高い費用 (Aufwand), 追加コスト, 莫大な費用がかかる	1
		多くの作業費	6
		追加情報の調査のためにかかるより高い費用	1
		包括的注記による強制費用	1
		IFRS 基準の変更によるより高い内部費用	2
		IT 費用	1
		より高い計画費, 調整費, および人件費	1
		監査費用の上昇	1
著しい時間の消耗	3	導入の際の時間消耗の多さ	1
		著しく多い仕事量/より多くの労働/とんでもない肉体労働者 (Leibarbeiter) になる	2
US-GAAP SEC との不整合	3	US-GAAP は, 透明性に資し, かつ資本市場において正当に評価されている (同社は, IAS/IFRS 採用企業である)	1
		SEC によって IFRS 決算は, 承認されない US-GAAP への移行が成功	1
		WPS (証券基準) との包括的な調整手続 (Abstimmprocedures)	1
その他	1	複合体	1
無し	5	無し	5

〈表4〉 売上高に占める転換費用の割合

費用／ 売上高 (%)	0.00003	0.0003	0.003 -0.005	0.01 -0.025	0.05	0.11	0.54	1	合計
社数	1	2	2	5	5	1	2	1	19

〈グラフ2〉 転換費用の金額（単位：ユーロ，カッコ内：円表示）



〈表5〉 転換費用の内訳

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
① 監査費用 (%)	10	30	50	50	10	35	20	25			25	5	20	10	10	5
② コンサルティング費 (%)	10		10	50	20	10	20	5		100	50	30	50	40	50	5
③ FS作成費 (%)	40	70	40		70	50	30	70	20		25	60	20	50	30	85
④ その他 (%)	40					5	30		80		0	5	10		10	5
(その他の内訳)	プロジェクト IT費用					銀行、 保険等	IAS 導入 プロジェクト		ソフト ウェア 開発 システム 改善			IT 適応			EDV	研修費

〈表 6〉 転換に要した作業時間数

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
作業時間 (一人)	160	320 (約 40 日)	400	720	2000 (250 日)	2,000	3000	30,000	19-24 月	20 万 (68 年)
従業員数	1 万 未満	300	5 万 -10 万	100 以下	1000 以下	900	5 -10 万	4500	1000 未満	1 万 -5 万
年間売上高 (ユーロ)	250 -450 億	5 千	100- 250 億	1 億	50 億 未満	50 -100 億	100 -250 億	450 億 以上	10 億 超	20 億

〈表 7〉 DRSC が便利な理由

理由	詳細
市場指向的	① HGB の調和化，現代化が緊急に必要。DRS 基準と比較せよ
	② 市場指向的
	③ DRS 5 (Risikobericht), DRS 15 (Lagebericht)
	④ 貸借対照表規定は，実務関連専門家によって作成され，法律家によっては作成法律家によっては作成されない
独立性	⑤ 独立性が重要
	⑥ 機関が影響を受けない限り便利
	⑦ 私的委員会は，als Regierung (政府として) 良い
	⑧ DRSC は，国際的基準委員会の内ドイツを代表する任務を負う。特に，DRSC の影響力は，現在，比較的弱く，代表機関の効力を有しない
基準作成への参加	⑨ デュープロセス：基準発展の際に参加が可能
	⑩ 関係する者すべてが影響力を有する限り便利である
	⑪ 学者，産業および経済監査会社の利益の共同
その他	⑫ すべての企業が IFRS を利用するのでない限り便利
	⑬ 貸借対照表の質問に

以降は，半分から 4 分の 1 程度にまで減少する可能性が見えてきた。

(3) ドイツの私的な会計基準設定団体である DRSC については意見が分かれ，「便利である」と回答した企業が 46 % (19 社) であったのに対して，「不便である」と回答した企業が 34 % (14 社) であった（「その他」および「無回答」が各 10 % (4 社) ずつとなった）。

DRSC が便利な理由は，① 市場指向的（例えば，DRS 5 および 15 が良い等），② 独立性，③ 基準作成への参加（作成段階で関与できる等），④ その他（決算書作成に際して支援が得られる等）に分類でき，〈表 7〉の

通りである。

一方，DRSC に不便を感じる理由は，〈表 8〉および〈表 9〉のとおりであり，(a) 斟酌すべき多くの異なる基準が IFRS と重複して存在すること（市場指向的①），(b) 基準が時々刻々変わること（その他⑧），(c) 特定の団体の利益を代表すること（独立性⑤）等の理由が挙げられている。

(4) 「会計基準の世界統一」については，「統一すべき」と答えた企業が 83 % (34 社) と多くを占め，「各国の特殊性を保持すべき」15 % (6 社) を大きく上回った。これから国際基準導入予定企業に薦める会計基準としては，IFRS/IAS を 36 社 (87.8 %) が望ま

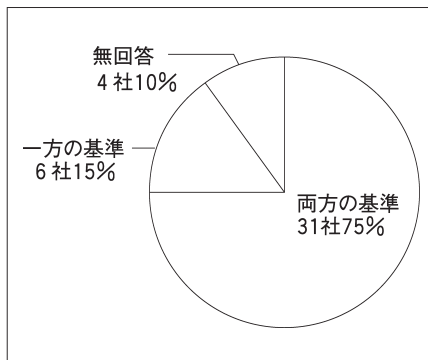
〈表 8〉 DRSC が不便な理由

不便な理由	詳細
市場指向的	①非常に多くの異なる源泉・基準を斟酌しなければならない（一部重複する）
	② HGB と IFRS のほかに DRSC の必要性がない
	③税法の基礎としての精選が難しくなる
独立性	④ドイツでは、DRSC は、経済監査士会社によって強く形づくられているから
	⑤あまりにもたくさんの国内の利益代表者らが決算報告に影響を与える
	⑥規則を作成する者を置くべき
その他	⑦過大な計算費用（Zu gorosser Rechnungszufwand）
	⑧法律上の貫徹性が無い

〈表 9〉 DRSC その他

その他	詳細
市場指向的	① DRS には、関連する IAS/IFRS の重複がしばしばある
独立性	②私的機関（例：IASB）の決算報告基準は、最終的に国家の同意を要する（EU-Endorsement）

〈グラフ 4〉 将来の採用予定基準



しいと回答し、US-GAAP の 2 社（4.8%）および無回答 4 社（9.8%）を大きく上回った。US-GAAP を支持しない理由として、US-GAAP の多岐に亘る解釈可能性から生ずる困難、および US-GAAP があくまでも米国独自の基準である点が挙げられた。

また、EU への上場企業に対する IFRS/IAS の強制を望むかを尋ねたところ、「望む」と答えた企業が 64%（27 社）であったのに対して、「望まない」と答えた企業は 10%（4 社）にとどまった（無回答は、26%（11 社）であった）。「望まない」理由として、四半期決算および月次報告が必要となる点、ならびに日本の銀行にとって IAS 32 および

IAS 39（公正価値会計）が不都合であると指摘された。

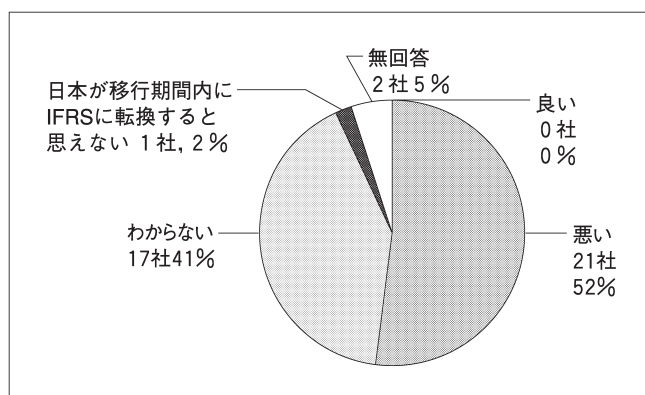
ドイツ企業の将来の採用予定基準としては、〈グラフ 4〉に示すとおり、国際基準および国内基準（両方の基準）としたものが 75%（31 社）と約 4 分の 3 の多数を占めたのに対し、一方の基準とした企業が 15%（6 社）、無回答が 10%（4 社）であった。「両方の基準」を採用する理由としては、① IFRS による連結決算書が EU の義務であること（EU 指令 1606/2002 のドイツ法への転換が行われたため個別決算書の選択権が行使されない）、② HGB、ドイツの会社法（AktG など）および税法による個別決算書の作成が国内法上義務付けられていること、③配当金の算定を HGB によって行わなければならないこと、等が挙げられた。さらに、ドイツ所得税法第 5 条第 1 項が上記のように定めて、HGB に基づく個別決算書の作成を義務付けていることが指摘された。

それゆえ、今後、ドイツの上場企業は、HGB 基準に基づく個別決算書および IFRS/IAS 基準に基づく連結決算書の「両方」の作成が必要となる。

〈ドイツ所得税法第5条第1項〉

(1) [1] Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das *nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung* auszuweisen ist.

〈グラフ3〉 日本企業の EU 市場撤退可能性



一方、「一方の基準」を選択した理由として、①首尾一貫性、②連結の視点のみが陳述力 (Aussagekraft) を有する、③二重の回答が時間的に成しえない、④連結・個別財務諸表基準の統一によって労働時間が減少する、等が挙げられた。

(6) IFRS の強制適用を回避するために、日本企業が EU 域内市場から撤退することについては、次のグラフの結果が得られた。〈グラフ3〉に見られるように日本の EU 域内市場に日本の EU 市場撤退可能性については否定的な意見が半数を占めた。

また、今後、日本は IFRS/IAS を承認すべきか否かについては、承認すべきと回答した企業が 36 社 (88%) で大多数を占め、自国の基準を守るべきとしたものは 1 社 (2%) にとどまった (無回答 4 社, 10%)。

5. おわりに

(1) 法務省令を通じての企業会計原則への委任

会社法が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」(会社第 431 条第 1 項等) が 2006 年 2 月公布・施行の「会社計算規則」第 3 条の「法務省令の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」等を媒介として、さらに「企業会計原則」への規定の委任を行うこととなった。このことは、法律の規定より簡便に改訂される企業会計原則を市場のニーズに合わせて改訂することが可能となり、市場の透明性・比較可能性に資する改正であると評価できよう。

(2) 財務会計基準機構 企業会計基準委員会の基準作成過程～DRSC 参照

ドイツ連邦共和国において 2001 年 7 月に発足した DRSC が作成する DRS (ドイツ会

計基準)は、連邦司法省が助言者として議決権を持たずに基準作成のワーキング・グループに参画し、その上で連邦司法省の公示その他の手続を経てはじめてDRSからGoBへと昇格する。アメリカ合衆国におけるUS-GAAPも、これを策定する民間機関の数こそ多いものの、特定の基準設定団体および職業的専門家団体によって作成された後、「職業会計人の合意」として「協定または他の刊行物で明白にされている」ことが必要な点では、公示と同等の適正手続が必要とされているといえる。日本においては、企業会計基準審議会と企業会計基準委員会という2つの機関の役割分担とともに、企業会計基準委員会の作成する会計基準への法的効力の付与の仕方、民間団体の策定した会計基準の一般大衆への公示のあり方、についても、今後、検討の余地が残る。

(3) GoB, 「真実かつ公正なる概観」および「公正な企業会計の基準」

ドイツ商法典上のGoBの解釈について、演繹的方法が採られるが故に、HGBと重複するDRS以外の実務上の会計規範とGoBとの関係には曖昧な部分が残っている。一方、イギリス会社法の「真実かつ公正なる概観」は、裁判上「一応の証拠」として採用される点でGoBと酷似している。「真実かつ公正なる概観」と類似の概念とされるアメリカ合衆国の適正表示がUS-GAAPへの準拠を意味するところ、US-GAAPとして検討を要

する基準の数は、アンケート調査結果にも見られるとおり膨大である。裁判規範として「公正ナル会計慣行」を考える場合には、どの国においても曖昧な部分が多く残っている。

(4) IAS/IFRSとの二重の基準を採用する際の費用・時間面での工夫

ドイツ企業に対するアンケート調査結果の分析によれば、EU域内市場に上場する際のIFRS/IAS基準での財務諸表作成に要する労力および費用・時間についてIFRS/IAS導入初年度のそれと次年度以降のそれとを試算した上で、EU市場から得られる利益と比較することが肝要であると考えられる。アンケートの回答においても、導入初年度の費用および時間が膨大であったものの、中には2年目以降5年間で約20%ずつ費用が逡減し、かつ作業時間も当初の3分の1にまで減少している場合があることがわかった。多国籍企業の中でもEU域内市場に上場している日本の会社のIFRS移行にかかる費用・労力に対する国家の補償・支援の是非など、今後、いっそうの検討が必要となろう。

[付記]

本研究は、平成15年度乃至平成17年度の日本学術振興会科学研究補助金若手研究(B)の研究成果の一部です。アンケート調査の実施に際し、マールブルク大学のMenkhaus教授、ゲーテ・インスティテュートのLöffelholz氏にはひとかたならずお世話になりましたことに厚く御礼申し上げます。また、突然の依頼にも拘わりませず快く御協力くださいましたドイツの企業の方々に重ねて感謝申し上げます。