

商事法における会計基準の受容(3)

——ドイツ(1)——

弥 永 真 生

- 1 ドイツ会計基準委員会創設前の枠組み
- 2 正規の簿記の諸原則
- 3 1912年法曹会議及び1937年経済大臣によるガイドライン
- 4 1980年会計指令法予備草案
- 5 資本調達容易化法 (KapAEG) 参事官草案
- 6 企業領域統制透明化法 (KonTraG)
- 7 ドイツ会計基準委員会

1 ドイツ会計基準委員会創設前の枠組み

*Ordelheide*によれば、ドイツの会計規制のシステムは、法文を頂点とするピラミッド構造をなしている (*Ordelheide* [1999] p.105)。すなわち、法文を裁判所の判決及び施行令が補完し、その下にドイツ会計基準 (DRS) (7. 参照) が位置づけられ、さらにその下のレベルに、ドイツ経済監査士協会などの勧告、注釈書、ハンドブック、解釈を占める雑誌記事などが属すると説明されている¹⁾。

従来、ドイツにおける会計基準は、商法典をはじめとする各種法令を中心に規定されてきた。たしかに、商法典第3編「商業帳簿」において一般的会計基準が規定されているほか、株式会社については株式法に固有の規定が置かれている。また、特殊業種等については、連邦法務省による法規命令

（Rechtsverordnung）が法律の規定を補完することもある（商法典 330 条）²⁾。このほか、ドイツ経済監査士協会（Institut der Wirtschaftsprüfer）の諸専門委員会による意見書や、専門学者、経済監査士等による会計規定の解釈意見・注釈書等が多く出されており、実務における指導的役割を果たしているが、これらには、法的拘束力が当然に認められるわけではない。

すなわち、裁判所の判決及び施行令には法律上の権威が認められるが、それより下のレベルのルールには、ドイツ会計基準に商法典 342 条 2 項が適用される場合を除き、専門性に基づく権威しか認められない。裁判所の判決としては、連邦通常裁判所（BGH）及び連邦財政裁判所（BFH）³⁾ のものに重要性が認められてきたが、これは、正規の簿記の諸原則が商法会計においてのみならず、いわゆる確定決算主義（所得税法 5 条 1 項）を背景として、税務会計においても重要な一部をなしているからである。そして、所得税法及びそれに関する税務裁判所の判決を踏まえて、所得税法施行令（Einkommensteuereinführungsverordnung）が発出されるが、これらは、正規の簿記の諸原則にあたる税法の解釈を示すのみならず、正規の簿記の諸原則の法的解釈をも示すものである⁴⁾。

1) Leffson も、判例や立法・行政文書（立法資料、法案理由書、大臣や所轄官庁の書簡など）のほか、コンメンタルを含む貸借対照表に関する文献、年度決算書及び正規の簿記の諸原則に関する経営経済学の文献と並んで経済監査士協会の専門意見書及び報告書が正規の簿記の諸原則の発見において源泉となると指摘している（Leffson [1986] S. 34）。

2) 連邦法務大臣は、連邦財務大臣および連邦経済大臣と協議の上、連邦参議院の同意を要しない法規命令により、その営業種類が年度決算書もしくはコンツェルン決算書につき商法典……の規定と異なる規制を必要とするときには、資本金会社につき、様式例を規定し、または年度決算書もしくはコンツェルン決算書の項目分類、または附属説明書、コンツェルン附属説明書、状況報告書もしくはコンツェルン状況報告書の内容に関するその他の規定を発布する権限を有する。

3) たとえば、Moxter は、「簿記と貸借対照表作成にあたっては、正規の簿記の諸原則に従うべきものとする法律上の一般規定は、今日、主として連邦財政裁判所の判決によって補充される」と述べている（Moxter [1986] S. 8）。また、Mutze [1969] S. 56; Moxter [1980] S. 255 参照。

経済監査士協会、シュマーレンバッハ経営経済学協会 (Schmalenbachgesellschaft für Betriebswirtschaft) 作業部会などの勧告 (Ordeltzheide and Pfaff [1994] pp.90-92 参照)、注釈書、ハンドブック、解釈を占める雑誌記事などは、実務上の重要性は有するものの、法律上あるいは契約上の拘束力を有しない (Ordeltzheide [1999] p.111)。たしかに、「正規の簿記の諸原則の形成は、ライヒ裁判所やライヒ財政裁判所、連邦財政裁判所の判例、経済監査士協会の鑑定意見、コンテンプランン、1937年11月11日帳簿組織に関するガイドラインなどの影響のもとになされる。」という指摘もなされてきたし (Klinger [1956] S. 105)、経済監査士協会が公表する数々の意見書は、経済監査士が会計問題を解決する際に統一した解決をもたらすという点で大きな意義を有しており、実務上、これらの意見書に従って会計処理がなされることが多いようである (Leffson [1987] SS. 126-127)。しかし、かりに、そのような意見書が経済監査士団体の内部的規則として個々の経済監査士に対して拘束力を有するとしても、正規の簿記の諸原則としての一般的な拘束力を有するわけではない⁵⁾。それは、経済監査士協会が公表する意見書が、必ずしも年度決算書作成者と利用者の間の利害を調整し、かつ簿記や年度決算書の諸目的に対応して作成されるとは限らないからである (Leffson [1987] S. 127)。そして、このような主張の背後には、そのように作成された意見書が正規の簿記の諸原則として優れたものであるかどうか判断するのは最終的には立法者や裁判所などの規範定立者 (Verordnungsgeber) であるという思考があると考えられる (Vgl. Hüffer [2002] Rn. 43-45)⁶⁾。しかも、経済監査士協会の意見書は経

4) しかも、いわゆる逆基準性を背景として、財務省が示す所得税通達 (Einkommensteuerrichtlinien) も税務貸借対照表との関係で法的な拘束力は有しないものの、実務上は重要性を有する (Ordeltzheide [1999] p.110)。

5) Scherrer は、このことが「監査人と被監査企業との間に重大な論争を引き起こし得る」と指摘している (Scherrer [1977] S. 1327)。

6) Flume は、ドイツ公認会計士協会の最高専門委員会 (Hauptfachausschuß) が、最高専門委員会には正規の簿記の諸原則を規定する権限があると考えているのであれば、意見書は不必要なはずであると指摘していた (Flume [1973] S. 1663)。

済監査士に対しても直接に法的拘束力を有するものではなく、決算監査人は意見書に従う義務を負うものではないと解されている (Hanse [2003] Rn. 16)。

他方、原則として、連邦法により会計基準が設定されるという枠組みに対しては、立法過程自体に内在する時間的コストに加え、審議メンバーが財務会計等の専門家に限られないこと等にも起因して基準作成までの時間が長く、経済環境の変化に対して会計基準の適応が遅れがちであること、それを補完するものとして経済監査士協会の意見書などが存在するが、これらには法的拘束力が当然に認められないことから一貫した適用には限界があること、及び、政治的影響を受けやすいなど、多くの批判が加えられてきた (古市 [1999] p.145 ; Laßmann [1980] S. 109 ; 津守 [1993] p.139 ; Ernst [1999] p.346)。

2 正規の簿記の諸原則

商法典 238 条は「すべての商人は、正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB) に従って、会計帳簿を作成し、それに営業取引及び企業の資産及び負債を記録しなければならない」と規定し、243 条は、「年度決算書は正規の簿記の諸原則に従って作成されなければならない」と定めている。また、商法典 264 条 2 項第 1 文は「資本会社の年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守したうえで、資本会社の財産状態、財務状態及び収益状況の実質的諸関係に合致する写像を伝達しなければならない」と、297 条 2 項第 2 文はコンツェルン決算書は「正規の簿記の諸原則を遵守したうえで、コンツェルンの財産状態、財務状態及び収益状況の実質的諸関係に合致する写像を伝達しなければならない」と、それぞれ規定している。しかし、立法者は、「正規の簿記の諸原則」の定義を示してこなかった。すなわち、「正規の簿記の諸原則」は不確定な法概念として位置づけられてきた (Leffson [1987] SS. 21-22 ; Kruse [1978] S. 104)⁷⁾。したがって、ある会計原則が正規の簿記の諸原則の一部を成すか否かを確定することにはしばしば困難が伴う (Baetge und Kirsch [2002] Rn. 5)。

なお、正規の簿記の諸原則は商法典に法典化されているか否かを問わず、明

文の規定によって離脱が許容されている場合⁸⁾は格別、計算書類の作成にあたって考慮に入れなければならない強行法規である (Baetge und Zülch [2004] Rn. 2)。もっとも、「特別法は一般法に優先する」という原則に従って、特定の会計ルールはより一般的な会計ルールに優先して適用される。したがって、法典化されている特定のルールと法典化された正規の簿記の諸原則とが抵触する場合には、前者が優先し、商法典中の特定の規定は、法典化されていない正規の簿記の諸原則に優先する (Baetge und Kirsch [2002] Rn. 113)。すなわち、正規の簿記の諸原則は商法典に含まれる特定の会計処理の選択権を制約するものとは解されていない (Baetge und Kirsch [2002] Rn. 114)。

3 1912年法曹会議及び1937年経済大臣によるガイドライン

すでに、1912年には、法曹会議 (Juristentag) において、貸借対照表作成に関する法令上の権限を有する中央当局 (Zentralinstanz) を設置するという提案がなされ⁹⁾、それに基づき議論がなされたが、その提案は1票差¹⁰⁾で否決された¹¹⁾。また、1937年に、経済大臣は、簿記組織に関するガイドライン (Richtlinien zur Organisation der Buchhaltung, im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens nach Erlaß des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministeriums vom 11. November 1937) を公表した。

7) ドイツにおける正規の簿記の諸原則については、会計学の研究者による多くの先行研究が存在するが、法律学の研究者によるものとしては、中里 [1983a] [1983b]、久保 [2004] などが存在する。

8) たとえば、商法典 252 条 2 項。

9) *Verhandlungen des Deutschen Juristentages* (Wien 1912), Dritter Band, 1913, S. 434.

10) *Verhandlungen des Deutschen Juristentages* (Wien 1912), Dritter Band, 1913, S. 505.

11) Sonnenschein [1980] S. 133 は、最終的には可決されたと述べているが、1912年9月6日の総会の議事録 (*Verhandlungen des Deutschen Juristentages* (Wien 1912), Dritter Band, 1913, S. 969) では、見出すことができなかった。

4 1980 年会計指令法予備草案

(1) 学説の動向

(a) Leffson

Leffson は、「正規の簿記の諸原則」は、単に、商人の見解または慣習から誘導されるものではなく、何が正規の簿記の諸原則であるかについては、専門的知識を有する中立的な機構のみが決定権限を有しうると指摘した (Leffson [1987] SS. 33 und 39)。もっとも、ここで想定されている中立的な機構は、形式的には裁判所であった (Leffson [1987] SS. 18 und 39)。Leffson は、正規の簿記の諸原則を法律を補完する法規命題であって、その不遵守は処罰されるおそれのある直接的な規範命令であって、強行法規であるとする (Leffson [1987] SS. 21-22)。そして、正規の簿記の諸原則は不確定な法概念であり、立法者はその充填を裁判官に白紙委任しており、裁判官による具体的な法の適用によって充填されると解している (Leffson [1987] SS. 22-23)。他方、Leffson は、実質的には経営経済学が専門的知識を有する中立的な機構であるとし、経済経営学に基づいた演繹的方法によって獲得された正規の簿記の諸原則の一般的承認性を実現する検証の場が学界、経済監査士及び商人の協同作業の場としての中立的機構であると論じている (Leffson [1987] SS. 147-149)。

(b) Spannhorst

Spannhorst は、法律には正規の簿記の諸原則の確定のための特定の機構が明示されていないという問題意識にたって、正規の簿記の諸原則を導き出す社会的グループ及び専門的機構が必要であるとして、法律による確定、法規命令による確定、判決による包括的な総括及び国家外の規範設定による確定という 4 つの方式を検討し (Spannhorst [1974] SS. 177-180)、国家が法の設定によって経済及び技術の発展に歩調を合わせることは無理な要求であるし、判決も現存する不安定性の排除あるいは緩和に適した機構ではないとして、国家外の規範設定作業に委ねるべきであると結論づけた (Spannhorst [1974] S. 182)。そ

して、私法上の団体による規範設定作業を想定し (Spannhorst [1974] S. 182)、会計が専門的知識を有する権威のある機関による私的な規範設定作業の対象となる旨を法律によって指示する方法は実務における統一性と安定性をもたらすとする (Spannhorst [1974] S. 183)。もっとも、何が専門的知識を有する権威ある機関として位置づけられるかについては、経営経済学は組織化された団体ではないし、経営経済学教授連合も幅広い層を代表し、協同的な研究活動のための資源を結集する機構ではないとする。また、ドイツ経済監査士協会やドイツ商工会議所には利害関係従属性という問題があつてふさわしくないとする。そして、正規の簿記の諸原則を開発し、検証するグループと適用するグループから成る、規範設定作業を行なうための新しい機関の設置を提案した。開発し、検証するグループは大学の経営経済学、商法学及び税法の講座の代表から成り、適用するグループは商人実務の組織の代表及び経済監査士協会の代表から成るという構想を示した (Spannhorst [1974] SS. 189-190)。

(c) 1977年ボーfum・シンポジウム

1977年に開催されたボーfum・シンポジウムにおいては、年度決算書を正規の簿記の諸原則に基づいて作成することを要求する当時の株式法149条をめぐって議論がなされたが、Lutterは、経済監査士協会が行っている勧告の公表システムを再検討することによって正規の簿記の諸原則を解釈する主体 (Auslegungsautorität) を創設することが問題を解決するために考えられる選択肢であると述べ、委員会に企業や証券取引所の代表及び学識者を含めることによって、その体制を拡張することが必要であると同時に、開発された勧告が一般的な専門家としての義務の一部として受け入れられることを確保するために、職業裁判所との制度的な連携が必要であると指摘した (Lutter [1977] S. 45)。Bierichも経済監査士協会のほか、学界及び経済界が正規の簿記の諸原則を発展させるべきであり、そのような方法によって共通の勧告を発展させることができると述べた (Bierich [1977] S. 159)。もっとも、Bierichは、通常、経済監査士協会などはこのような勧告を遵守することを強制することはできな

いので、作業部会を拡大し、そのような勧告の権威を高めることが最善の方法であるとしていた（Bierich [1977] S. 159）。

（2）経営経済学教授連合の提案

1979年に経営経済学教授連合は、商法上の計算について改革提案（*Reformvorschläge zur handelsrechtlichen Rechnungslegung und 4. EG-Richtlinie mit den Gesetztexten*）を行なった。企業がどのような法律上の形態をとるにかかわらず、また、その規模の大小にかかわらず適用される会計の一般法の制定を提案したものであったが、（Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft [1979] S. 5 [Tz.10]）、正規の簿記及び貸借対照表作成の諸原則の解釈と発展のための審議機関としての正規の簿記の諸原則委員会（GoB-Rat）の設置を併せて提案したものであった。そこでは、アメリカの財務会計基準審議会に倣って設置することが想定され（Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft [1979] S. 6 [Begründung]）、委員会には成文法で根拠が与えられるべきであり、委員会は政治的に独立した、専任ではなく、十分な専門的資格を有する委員から構成されるべきであるとされていた。

このような提案に対して、ドイツ事業協会連合（*Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft*）は正規の簿記の諸原則は実務において形成されるべきである、正規の簿記の諸原則の枠組みにおいては代替的な解決と相違が必要であり、経営上の会計システムの実務にとって、委員会による固定（*Zementierung*）は有害である、そのような委員会による制定改廃に依拠することは企業と決算監査を困難に陥れるだけである、正規の簿記の諸原則が法によって定められた枠組みの中に収まることは司法によるコントロールで十分に保障されているなどと反対し（*Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft* [1979] S. 1094）、有力な経済監査士も反対意見を表明した（たとえば、Schultz [1979] S. 44）。

(3) 1979年グラハト・シンポジウム

1979年に開催されたグラハト・シンポジウムでは、経営経済学教授連合の提案をめぐって、議論がなされた。

Laßmannは、法的不安定性を解消するという観点から、正規の簿記の諸原則委員会の設置に理解を示し、そのような委員会の任務としては、既存の正規の簿記の諸原則を解釈すること、新たな事象を既存の正規の簿記の諸原則にあてはめること、既存の正規の簿記の諸原則を発展させ、また、新たな商法及び租税法における会計原則を開発することが考えられるとした。その上で、正規の簿記の諸原則委員会の意見書は強制力を有するのか、勧告的な性質を有するにとどまるのかという点で、委員会の法的な地位をどのようにするのが中心的な重要問題であると指摘し、技術基準と同様、法令で参照することによって、そのような委員会が定め、公表した原則と決議には強制力が認められるべきであり、そのような原則と決議からの離脱は特別な正当化事由を必要とするという見解を示した（Laßmann [1980] SS. 110-111）。もっとも、連邦政府及び立法者の諮問委員会として正規の簿記の諸原則委員会を設置することも考えられるとしていた（Laßmann [1980] S. 111）。

また、Sonnenscheinも正規の簿記の諸原則委員会の設置について、肯定的な立場から以下のような議論を展開した。すなわち、議会における立法手続きを経て公布される形式的意義における法律に加え、基本法80条は、法律により、連邦政府、連邦大臣及び州政府に対し、法規命令を発する権限を与えることができる」と定めているが、いずれの場合にも利害関係を有する団体との非公式な協力は可能であり、たとえば、イミッション防止法7条1項・51条や自宅労働法33条1項においては、明示的に意図されている¹²⁾。もし、会計にとって重要な規制がすべて法律において規定されているとすると、必要な変更は正式な立法手続きを経て法律の改正という形で行なわなければならない。これに対して、法律が法規命令に委任している場合には、その手続きは相当に単純化され、

12) その他の具体例については、たとえば、大橋 [1996] 398-400頁参照。

法規命令の形で比較的容易に会計規制は必要に対応することができる（Sonnenschein [1980] S. 118）。もちろん、授権にあたっては、認識可能性と予想可能性を確保するという観点から、与えられる権限の内容、目的及び程度は法律でこれを規定しなければならないとされている（基本法80条1項2文）。

つづいて、まず、法律に基づいて、公法上の団体にその構成員を拘束する自治規範（定款）を設定する権限を与えること（たとえば、商工会議所がその構成員に成文化された正規の簿記の諸原則のような一定の会計規則に従うことを定款によって要求すること）も考えられるが、これには、構成員しか拘束しない、外部者を拘束しないという短所があるとした（Sonnenschein [1980] S. 119）。また、租税法との関係においては、連邦財務大臣が定める所得税通達が存在するが、それについて私的な組織が協働することも可能であると指摘した（Sonnenschein [1980] S. 119）。

また、家族法の領域においては、上級地方裁判所が扶養義務に関するガイドライン（Leitlinien）を作成し、公表しているが（OLG Düsseldorf, NJW 1979, 25；OLG Hamm, NJW 1979, 255；OLG Schleswig, NJW 1979, 267）、これらは拘束力を有するものではなく、個別の事案にとってガイダンスとしての位置づけを有するにすぎないが、同様の状況は会計との関係でも存在しようと評価した（Sonnenschein [1980] S. 120）。

さらに、立法者によって法規範として公表され、または法規範に付録資料（Anlage）として付されることによって、元来は私的なルールであったものが法的なルールの一部を成すことになることもあり、これは会計のルールにも当てはまりうる。もっとも、このアプローチによると、変化に機動的に対応するという柔軟性が確保できないとした（Sonnenschein [1980] S. 120）。

労働協約法5条1項は、連邦経済労働大臣は協約当事者の申請に基づき、使用者と労働者の全国組織の代表者から成る委員会の同意により、一定の場合に当該協約が一般的拘束力を有すると宣言することができるとしているが、これは、労働協約が外部者を拘束することを認めているものであり、このような宣言は法規範の設定行為にはかならないと述べた（Sonnenschein [1980] SS.

120-121)。

以上に加えて、1939年の法規命令（Verordnung über die verbindliche Einführung von Normen, Geschäfts- und Lieferbedingungen sowie von Güte- und Bezeichnungsvorschriften vom 8. 9. 1939, RGBl I 1745）が一定の技術領域について、専門家団体により成文化されたルールの一般的拘束力を認め、この結果、そのようなルールが法的なルールに高められている。これを前提として、ドイツ工業規格協会（Das Deutsche Institut für Normung e. V.: DIN）の規範には拘束力があると説明されてきたというような例を挙げ、「指示規定（Verweisung）」という立法技術が広く用いられていると指摘する。そして、会計基準についてもドイツ工業規格協会の基準と同様に位置づけるというアプローチが適切であるという見解を示した（Sonnenschein [1980] SS. 121-125）。

他方、Jungeは、企業実務の中で正規の簿記の諸原則は発展するものであって、現在のあり方を維持することによって初めて会計実務の発展の重大な遅延や不健全な不統一性を生じさせることなく新しい問題に対処できるとし、企業間の違いや実業界の必要、新たな経済関係などに対応できない硬直的な会計基準が作成されるおそれがあると指摘した（Junge [1980] SS. 115-116）。また、Luikも、会計基準設定機関によって何らかの基準が定立されると、その後の会計の発展にとって問題が生じる可能性があると述べた（Luik [1980] S. 113）。

(4) 会計指令法予備草案

1980年に公表された会計指令法予備草案（Vorentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 5. 2. 1980）は、商法典 290 条 1 項として、「連邦法務大臣は、連邦経済大臣の同意を得て、年度決算書が第 238 条 3 項にいう事実関係に合致した写像を伝達することを保証するために、または、欧州共同体域内において正規の簿記の諸原則を調整するために必要とされる限りにおいて、第 238 条 2 項にいう正規の簿記の諸原則を

法規命令によって確定することを授權される」という条文を設けることを提案していた。これは、正規の簿記の諸原則の統一的な適用を保証し、正規の簿記の諸原則の内容を国際的發展に適合させるために必要である限りにおいて、正規の簿記の諸原則が不確定な法概念であることを前提としつつ、法規命令によって確定することを可能にしようとするものであった。すなわち、他のEC諸国またはOECD諸国においては利害関係者層によって代表される、正規の簿記の諸原則の發展のために設けられた特別の機関が存在するか、年度決算書の監査の権能を有する人々に正規の簿記の諸原則の發展が委ねられているとして、長期にわたる法的不安定性及びEC会社法第4号指令から離反する展開を避けるため、正規の簿記の諸原則を法律上または法規命令として確定することも考えられるが、法律が介入することは例外的であることが目的にかなっていると思われることから、第1項のケースについては、法規命令による規制を可能にすることを提案したとされている。

また、同条3項として、「第1項による正規の簿記の諸原則の確定は、連邦法務大臣が連邦経済大臣の同意を得て、法規命令により、民間団体または個人の公表物を指示したり、または、このことを正規の簿記の諸原則として官報に同時に公告するという方法によって行なうこともできる」という規定を設けて、民間団体による正規の簿記の諸原則の設定の可能性を認めようとした。すなわち、正規の簿記の諸原則の開発にあたる機関に、正規の簿記の諸原則の適用に関する権威を付与する可能性を生じさせることによって、立法者が関与することなく、正規の簿記の諸原則の開発が関係者集団によって促進され、かつ、その適用が支援されることが期待されるとされていた¹³⁾。

13) なお、290条4項として、290条1項に基づく法規命令については連邦参議院の同意（基本法80条2項参照）を要しないものと定めることが提案されていた。これは、正規の簿記の諸原則の確定は、国家の特別の利害に抵触するものではないからであると説明されていた。

(5) 会計指令法予備草案に対する批判と対応

会計指令法予備草案の提案に対して、経営経済学教授連合は、最近の理論的認識と実際の需要に速やかに適合させるための規準設定が必要とされる場合の根拠を法律自体には求めていないと解して、正規の簿記の諸原則委員会の設置が含意されていると考えて、賛意を表していた（Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft [1980] S. 589）。また、会計指令法予備草案の理由書においては、法的安定性を損なったり、実務における異なった適用を生じさせないようにすべきであるとしつつも、命令授權は正規の簿記の諸原則の弾力性を保持するような形で行なわれるべきであるとされていた。参事官の *Biener* も法規命令からの離脱¹⁴⁾や民間団体・個人の公表物による確定を認めることによって、正規の簿記の諸原則の弾力性は確保できると主張していた（*Biener* [1980] S. 692）。

しかし、このような提案に対しては、経済団体や経済監査士協会などからは強い批判が加えられた。その主たる根拠は、正規の簿記の諸原則を法規命令によって確定することは会計の弾力性を損なうことにあるという点及び基準性の原則と租税中立性を損なうおそれがあるという点にあった（詳細については、たとえば、木下 [1982] 65-68 頁参照）。たとえば、この提案は正規の簿記の諸原則の確定と発展を国家の手に委ねることであるとか（*Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft* [1980] S. 9）、EC 会社法第 4 号指令は税務中立的に国内法化されなければならないので、確定決算主義のため、不利な税務上の効果が生じかねない（*Wirtschaftsprüferkammer und Institut der Wirtschaftsprüfer*

14) 290 条 2 項として、「他の正規の簿記の諸原則が存在し、それを用いることで第 238 条 3 項にいう事実関係に合致した写像が伝達される場合には、第 1 項により発布される諸規定から離脱することが認められる。離脱は報告書に記載し、用いられた正規の簿記の諸原則の説明においてその理由を示さなければならない（以下略）」という規定を設けることが提案されていた。理由書においては、正規の簿記の諸原則を可能な限り、広範囲に維持するためであると説明されており、正規の簿記の諸原則が個別の事案において命令で定められている場合であっても、実務上、正規の簿記の諸原則のいっそうの発展が可能になると説明されていた。

[1980] S. 517) などと指摘されていた¹⁵⁾。また、命令授權は議會主義の伝統に反し、重大な憲法上の疑義や法的不安定性といった問題をはらんでいるとして、企業財政経済協会も、命令授權に代えて法律規定によって会計法の制定は行われるべきであると主張した（Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung [1980]）¹⁶⁾。

この結果、修正草案（Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts（Bilanzrichtlinie-Gesetz） vom 18. 5. 1981）、第1次政府草案（Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts（Bilanzrichtlinie-Gesetz） vom 10. 2. 1982, BR-Drucksache 61/82）及び第2次政府草案（Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts（Bilanzrichtlinie-Gesetz） vom 3. 6. 1983, BR-Drucksache 257/83）の段階では、正規の簿記の諸原則の法規命令による確定に関する条項は含められなかった。

5 資本調達容易化法（KapAEG）参事官草案

1980年会計指令法予備草案の提案が挫折した後、学説上の議論は存在したものの、商法典あるいは株式法の改正にあたって、会計基準設定機関の創設は提案されなかった。

しかし、1995年に設けられた法務省などから成る作業部会において、基準設定主体の創設が議論され（Presseerklärung des Bundesministeriums der Justiz vom 19. April 1995；Biener [1995] SS. 39, 48 und 56；Biener [1996]

15) Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft [1980] S. 9も同趣旨。

16) また、企業財政経済協会は、正規の簿記の諸原則は商人の実務から展開されるものであり、現行の実務における法律上の規定と正規の簿記の諸原則の発展との結合が将来においても会計に必要な弾力性を維持させることになると論じていた。

S. 67)、そこでは、民間の基準設定主体の創設の方式として、(拡大) 経済監査士協会委任方式、社団設立方式及びドイツ工業規格協会委託方式が検討されていた。(拡大) 経済監査士協会委任方式は、ドイツ経済監査士協会が会計勧告の開発に必要な専門的知識及び組織を有していることに注目したもので、経済監査士協会に会計担当者層を加えた組織で会計勧告を開発させる、あるいは、独立した基準設定主体を経済監査士協会が設立し、その運営を引き受けるという方式であった。また、社団設立方式とは、経済界の一層の主導を前提として、会計専門職業人団体及び会計担当者層が、新たな独立した主体を社団の形態で設立するというものであり、ドイツ工業規格協会委託方式とは、ドイツ工業規格協会と連邦経済省との協定を修正して、ドイツ工業規格協会に会計勧告の開発を委託するというものであった (Biener [1996] SS. 72-74)。

このような検討を背景として、1996年に公表された国際的資本市場におけるドイツのコンツェルンの競争力の向上及び資本調達容易化のための法律参事官草案 (*Referentenentwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an internationalen Kapitalmärkten und zur erleichterden Aufnahme von Gesellschafterdarlehen*)¹⁷⁾ では、商法典 264 条 3 項を新設して、法律に定めがない場合には、外国において用いられている会計処理方法を年度決算書作成にあたって用いることを認めることが提案された。すなわち、商法典 264 条 3 項 (案) は、「明文の定めがない場合には、本編の法律上の諸規定を含む正規の簿記の諸原則と合致し、かつ、それと同程度にまたはより適切に資本会社の財産状態、財務状態及び収益状態の実質的諸関係に合致する写像を伝達する場合には、諸外国で定められ、あるいは会計原則として一般的目的または資本市場における利用目的のために承認されているか、または資本市場で認められた基準設定委員会により勧告された貸借対照表計上方法及び評価方法を年度決算書において用いることが認められる」としていた。

このような提案がなされたのは、ドイツ企業の外国の資本市場における競争

17) この草案の翻訳については、たとえば、森川 [1983] が存在する。

条件の改善のために、国際会計基準やアメリカ基準に適応した決算書を作成することを認めるにあたって、ドイツの立法権限に抵触することなく、国際的あるいは外国の会計基準を受け入れる方法としては、外国または国際的に認められた会計基準設定機関が開発した会計基準をドイツにおいて承認された会計基準設定機関を通じてドイツの会計基準とすることが適当であると考えられたからである。すなわち、参事官草案の理由書においては、このような方法で、外国または国際的に認められた会計基準設定機関が開発した会計基準が一般的承認を受けることによって、ドイツ国内の正規の簿記の諸原則となり、その適用に明確な法的な根拠を与えられる、このような方法によれば、法律による確定を避けることができ、また規制緩和という観点からも望ましいと説明されていた。そして、法律上の基準が立法を通じてのみドイツ法となることができるように、外国において認められた基準設定機関が開発した会計基準も、ドイツにおいて認められた基準設定機関を通じてのみ、この機関がドイツ語への翻訳を行い、公表し、かつ、ドイツ基準として指定するときに、ドイツの基準となることができ、初めて、ドイツにおける正規の簿記の諸原則となる余地が生ずると指摘されていた。

なお、Bienerは、正規の簿記の諸原則は、利益額の決定に影響を及ぼす限り、法規とみなされなければならないが、法律の確定は、憲法上の理由から民間の機関に委ねることはできないので、民間の機関が開発した基準は法規範と位置づけるのではなく、法律上、推定することが考えられるとしていた。そして、このようにすれば、立法者は新たに法規定を創設する必要がなく、また、商人による自主規制の下で専門的基準（Fachnormen）を確立することができる。このような専門的基準は、法的拘束力を当然には有さず、正規の簿記の諸原則の性質を有するのは、判決によって一般的な承認を得た後であると論じていた（Biener [1996] SS. 69-70）。

もっとも、反対意見が多く、政府草案（BR-Drucksache 967/96, 1996年12月20日）では、この条項は削除された。たとえば、経済監査士協会は、外国の会計原則が正規の簿記の諸原則及びドイツ法に一致するのであれば、外国の会

計原則がドイツ法と同程度にまたはより適切に資本会社の財産状態、財務状態及び収益状態の実質的諸関係に合致する写像を伝達するとは考えられないこと、外国の会計原則とドイツの規定が一致する場合について規定を設ける必要性はないこと、264条3項（案）のような規定の下では通説的な見解が支持しない考え方が法解釈及び正規の簿記の諸原則導出の基礎となること、及び、現行の会計実践と相いれないことなどを指摘した（Institut der Wirtschaftsprüfer [1996] S. 594）。また、Ordelleideも264条3項（案）は慎重性の原則を維持し、基準性原則を損なわないという目標に反すると批判した。そして、ドイツにおける慣行は法的安定性をもたらすが、264条3項（案）は、国際基準と相いれないドイツにおける慣行の排除を意図するものであり、法的不安定性をもたらしかねず、個別決算書における慎重性の原則の維持が困難になり、同時に、企業の税負担の増加を招くおそれがあると主張した（Ordelleide [1996] SS. 550-552）¹⁸⁾。

6 企業領域統制透明化法（KonTraG）

資本調達容易化法には、会計基準設定機関の設置は盛り込まれなかったが、資本調達容易化法の審議過程において、連邦衆議院の法務委員会報告は「将来的に、国内の連結規定を国際的な基準に適合させることは避けられない。このような適合の準備として、そして国際的な会計委員会においてドイツを代表するために、場合によっては、企業領域統制透明化法の下で、独立した経済人から成る会計委員会が設けられるべきである」と述べ（Rechtsausschuss [1998a] S. 11）、連立政権の研究グループ報告（Bericht der Koalitionsarbeitsgruppe “Globale Kapitalmarktpolitik für mehr Beschäftigung” vom 27. November 1997）では経済界による会計基準設定機関の設置の必要性が指摘され¹⁹⁾、連邦法務省は、急遽、1997年12月10日付文書により、商法典264条の改正の一環とし

18) 詳細については、たとえば、久保 [1999] pp.243-244も参照。また、Beatgeも批判的な書簡を法務省担当官に送付したことについて、稲見 [2004] pp.18-20参照。

て、資本金会社のすべてを対象とし、しかも、個別決算書とコンツェルン決算書との両方を対象とする独立した会計委員会の設置に関する法律上の規準を策定する旨の提案を関係諸団体に送付した（Verbandsrundschriften der BMJ zum Kapitalmarktkonzept der Koalitionsarbeitsgruppe vom 11. Dezember 1997）。すなわち、法務省は、国際的な基準設定委員会におけるドイツの代表、法律または正規の簿記の諸原則の開発、今後の立法手続きに際しての法務省への助言などを任務とする経済界による会計委員会の設立を支持するとしていた。

そして、商法典 264 条 3 項として、「会計勧告の開発に関して連邦法務省によって承認された機関によるもので、連邦法務省により連邦官報において公示された勧告が遵守される場合には、正規の簿記の諸原則の遵守が推定される。当該勧告が、法律の意義及び目的に沿わない場合または公益を十分に考慮に入っていない場合には、連邦法務省はその公示を拒否し、または撤回することができる。1 か月以内であれば、拒否及び撤回に対して、異議の申立てを行なうことができる。当該異議は、連邦通常裁判所の統一性の確保に関する法律第 1 条に基づき、通常裁判所合同部が判断する。」、同条 4 項として、「故意または過失により、正規の簿記の諸原則として公示された第 3 項にいう勧告に違反した法定代表者は、当該離脱が客観的にみて正当なものであった場合にのみ、なすべき誠実な行動をとったことを立証することができる。」という条項を追加することが提案されていた。

その後、関係諸団体からの意見聴取の結果をふまえて²⁰⁾、1998 年 1 月 30 日の法務委員会決議に従い（木下〔2007〕 61 頁）、素案（Verbandsrundschriften der BMJ zum Kapitalmarktkonzept der Koalitionsarbeitsgruppe vom 17. Februari 1998）が同年 2 月 17 日に関係諸団体に示された。この素案では、1997 年 12 月

19) 任務としては、立法者に助言し、正規の簿記の諸原則を発展させ、ドイツの会計原則を現実に即したものとし、ドイツの伝統を考慮したうえで国際会計基準に近づけることがあげられていた。この報告書の詳細については、たとえば、稲見〔2004〕 58-63 頁参照。

20) 1998 年 1 月 16 日素案で、連結決算書に限定した上で、商法典 342 条及び 342a 条を新設することとされた指摘されている（木下〔2007〕 61 頁）。

17日素案がとっていた方針²¹⁾とは異なり、私法上の機関である私的会計委員会の設置が公的会計審議会の設置よりも優先的に採用されるものとされた。また、会計委員会が勧告を開発する権限は、連結会計に関するものに限定するものとされた。これは、コンツェルン決算書に限定することによって、税務上の利益決定に対する当該勧告の影響を排除することができるからであると説明されていた(SS. 10-11)。しかも、1997年12月段階の素案で示されていた商法典264条3項の第2文以下及び4項に相当する規定は設けられず、3項の第1文に相当する規定を商法典342条2項として設けるという提案に変更された。

結局、1998年3月4日の連邦衆議院の法務委員会に、商法典342条(私的会計委員会)及び342a条(会計審議会)を新設することを含む企業領域統制透明化法案が提出された(Rechtsausschuss [1998b])。このような条文が設けられた背景としては、会計領域においては、基準設定が国際的慣行になっているが、基準設定は通常の場合、民間が担っていること、国際会計基準委員会が各国の基準設定主体との連携強化を打ち出したため、ドイツにおいても会計委員会の創設が必要となっており、会計委員会を創設すれば国際会計基準委員会へのドイツの影響力の行使が確保されると期待されることをあげている。そして、経済界が自ら会計委員会を設立することを期待して、立法者はその枠組みのみを定めたが、民間が会計委員会を設立しない場合の代替策として、法務省に会計審議会を設けることを商法典342a条は定めているとしていた(Rechtsausschuss [1998b] SS. 24-25)。

(1) 私的会計委員会

商法典342条1項は、連邦法務省が、協定により、私法上組織された機関を承認し、その機関に、連結会計に関する原則の適用のための勧告の開発、会計規定に関する立法手続きに際しての連邦法務省への勧告、及び、国際的な基準

21) 連邦法務省が設置する機関のほか、私法上の機関が代替的に認められるとされていた(木下[2007] 61頁)。

設定委員会におけるドイツの代表という任務を委任することができると定めた。もっとも、この機関は、その定款に基づき、独立性をもって、かつ、もっぱら会計関係者（Rechnungsleger）によって、専門的利害を有する公衆が参加する手続きの中でその勧告が開発され、かつ、決議されることが保証されるものでなければならないとされ、企業または会計関係者の組織がその機関の委員である場合には、委員としての権利の行使は会計関係者にのみ認められなければならないとされている。そして、342条2項は、そのような機関の勧告のうち、連邦法務省により公示されたものを遵守すれば、連結会計に係る正規の簿記の諸原則を遵守しているものと推定されるものと定めている。

ここでいう協定に関しては、たとえば、1975年に連邦経済省がドイツ工業規格協会との間で締結した協定が手本になる、勧告の作成は連結会計に関するものに限定され、当面の間、とりわけ上場企業にとってのみ意味を有するにすぎないと指摘されている（Rechtsausschuss [1998b] S. 27）。また、342条にいう会計関係者には、商学士、経済学士またはそれに相当する資格を有する経理担当者などや経済監査士、宣誓帳簿監査士、税理士または弁護士として商法及び税法に基づき助言または監査を行なう者が該当し、それらの者に相当する資格を有し、かつ、会計または監査に従事するすべての人を含むとされている。また、これらの分野を専門とする大学その他の政府部門に属する者も会計関係者にあたるとする（Rechtsausschuss [1998b] S. 27）。

なお、基準設定プロセスにおける透明性・公開性が要求されているのは、私的会計委員会の勧告に基づいて設定された会計基準に推定的効力が認められることとの兼ね合いであると推測される。

（2）会計審議会

連邦法務省が商法典342条1項の規定に基づく機関を認めない場合には（商法典342a条9項）、連結会計に関する原則の適用のための勧告の開発、会計規定に関する立法手続きに際しての連邦法務省への勧告、及び、国際的な基準設定委員会におけるドイツの代表という任務を有する会計審議会が連邦法務省の

下に設けられることとされている（商法典 342a 条 1 項）。この会計審議会は、議長として連邦法務省の代表者 1 名、その他の委員として、連邦財務省の代表者 1 名、連邦経済省の代表者 1 名、企業の代表者 4 名、監査を行なう職業人の代表者 4 名、及び、大学教授の代表者 2 名によって構成されるものとされ（商法典 342a 条 2 項）、委員は会計関係者でなければならず、連邦法務省が任命する（商法典 342a 条 3 項）。そして、委員は無報酬とされ、独立し、指示に拘束されないものとされている（商法典 342a 条 4 項）。審議会は特定の専門領域について、専門委員会及び作業部会を設置することができ（商法典 342a 条 5 項）、審議会、専門委員会及び作業部会は、委員の 3 分の 2 以上の定足数、かつ、過半数の賛成を決議要件として決議を行なうことができるが、可否同数の場合には議長が決するものとされている（商法典 342a 条 7 項）。審議会の勧告については、私的会計委員会の勧告と同じ法的地位が認められている（商法典 342a 条 8 項）。

7 ドイツ会計基準委員会

(1) ドイツ会計基準委員会の目的

企業領域統制透明化法の制定を受けて、1998 年 3 月に、民法上の登録社團法人としてドイツ会計基準委員会が設立された。

ドイツ会計基準委員会の目的は、連結財務諸表の領域で適用するための勧告（会計基準）を開発すること、国際会計基準委員会およびその他の会計基準設定機関と協力すること、国内・国際レベルにおける法律制定（特に会計関連の法律制定）に際して助言すること、国際的な会計基準設定機関や調和化を推進している国際機関においてドイツを代表すること、及び、これらの領域での研究を促進すること、とされている（定款 2 条）。

そして、1998 年 9 月に、ドイツ会計基準委員会は連邦法務省から商法典 342 条の定める私的会計委員会としての認可を受け、ドイツ会計基準委員会と連邦法務省との間で法定任務の委託に関する契約（Standardisierungsvertrag）（以下、基準設定等契約という）が締結された。なお、この基準設定等契約は、連

邦法務省またはドイツ会計基準委員会のいずれからも1年の解約告知期間を設けることにより終了させることができるものとされている（基準設定等契約10条）。

（2）ドイツ会計基準委員会の組織

ドイツ会計基準委員会の運営資金は、社員による会費のほか、寄付金、出版収益等によって賄われる。社員には、会計に関して一定の資格または経験を有する個人であれば誰でもなり得るほか、会計に関して一定の資格または経験を有する個人が会員権を行使する企業であれば、法人社員となることができる（定款4条）。ただし、行政機関や公的機関等は社員となることができない。

ドイツ会計基準委員会は、理事会、評議員会、および社員総会によって構成される（定款6条）。理事会（4名）および評議員会（14名、うち4名は理事会構成員）の構成員は、社員総会により選出・解任されることとなっており（定款13条）、人事面においても行政機関の関与が排除されるように仕組みられている。

また、ドイツ会計基準委員会には、連邦法務省との基準設定等契約に基づき、その内部機関として、基準設定審議会（Standardisierungsrat）が設置され、これが商法典342条の定める事務を遂行する（基準設定等契約1条1項、定款9条1項2項）。基準設定審議会は、評議員会によって任命された7名（9名まで増加することが可能）の委員により構成され、ドイツ会計基準委員会の事務局長および基準設定審議会委員長または副委員長によって運営される（定款9条5項）。同審議会ないしはその委員は、いずれの者からも何らの圧力を受けないという意味において独立性が保障されており（定款6条、9条）、また、かかる独立性を保つこと、すなわち、他からの指示に左右されないことは委員の義務でもあるとされている（基準設定審議会業務規程1条）。こうした基準設定審議会ないしはその委員の独立性に対する保障は、基準設定等契約でも特に強調されており、そこでは連邦法務省のみならず、ドイツ会計基準委員会に対しても義務づけられている（基準設定等契約1条2項）。

このほか、ドイツ会計基準委員会には、基本的事項の決定に先立ち利害関係人が意見を述べるための諮問委員会（Konsultationsrat）が設けられる（定款10条1項）。諮問委員会のメンバーには、会計関係者や企業あるいは財務諸表利用者の利益を代表するもので、ドイツ会計基準委員会の目的と密接に関係するものであれば、いかなる機関でもなることができる（同条2項）。

(3) ドイツ会計基準の設定過程

ドイツ会計基準委員会 によるドイツ会計基準の設定は、その内部機関である基準設定審議会によって行われる。

まず、基準設定審議会が新たに会計基準を設定あるいは変更しようとする場合、少なくともその1年前に、作業計画を決定する（基準設定等契約4条2項、基準設定審議会業務規程9条1項）。このように、ドイツ会計基準 の設定作業は原則としてドイツ会計基準委員会の内部組織である基準設定審議会の主導により開始されるが、連邦法務省の要請により開始される場合もあり、この場合に連邦法務省の指定した期限までにドイツ会計基準委員会 がドイツ会計基準を完成できないときには、連邦法務省は期限を延長するか、自ら会計基準を設定することが可能とされている（基準設定等契約3条）。

そして、基準設定審議会は、公開草案を作成・公表し、最低6週間のコメント期間を設けること、不採用意見を評価し、公開草案に対する主な反対意見や変更案について検討すること、公開草案につき本質的な変更を加えた場合には、再度公開草案を公表し、最低4週間のコメント期間を設けること、基準決定に先立ち、諮問委員会の意見を聞くこと、及び、最終決議のための会合は公開によって行うことという要件をみたす場合に限り、会計基準に係る決定を行うことができる（基準設定審議会業務規程10条）。

なお、通常、公開草案の作成・変更は、基準設定審議会の下に置かれるそれぞれの作業部会が担当する（基準設定審議会業務規程12条1項）。作業部会の部会員は、会計関係者に限られており（基準設定等契約4条4項）、基準設定審議会議長および副議長によって選任され（基準設定審議会業務規程12条2

項）、部会員の独立性は基準設定等契約で保障されている（基準設定等契約1条2項）。

基準設定審議会において会計基準が可決されると²²⁾、ドイツ会計基準委員会はそれを連邦法務省へ通知し、会計基準として公示するよう勧告する（基準設定等契約1条3項）。

（4）正規の簿記の諸原則とドイツ会計基準

ドイツ会計基準委員会の勧告に基づき連邦法務省がある会計基準を公示することによって、その基準は正規の簿記の諸原則と同様の法的効力を有する基準として推定されることになる（商法典342条2項²³⁾）。

したがって、ドイツ会計基準委員会の創設は、会計規範の設定は立法機関によって行なわれるという原則を放棄するものではなく、ドイツ会計基準委員会は勧告を行なう主体にすぎない（Funke [1998] S. I）。すなわち、ドイツ会計基準委員会が策定する会計基準が正規の簿記の諸原則として推定されるためには連邦法務省による公示が必要とされていること、作業計画についても連邦法務省の要請がある場合にはそれが優先され、基準設定等契約によれば、期限内に完成できない場合には連邦法務省による基準設定がなされる可能性があること²⁴⁾、及び、連邦法務省の方から基準設定等契約を終了させることができる

22) 基準を可決した際の議事録は公開される（定款9条2項）。

23) もっとも、これを Berberich [2002] は、私的な規準に法的な効力を付与するものであると評価している。すなわち、私的に設定された規準は、それ自体には何らの法的効力を求めることはできず、法規範の設定は民主主義的に正当な法設定機関の管轄領域に属しているので、はだかのままの専門規範としては法的拘束力に欠けているので、私的規準に法的な効力を付与するためには規範的なレベルへの変換が必要であるとして（S. 53）、法規範に変換する法技術として、一般条項である正規の簿記の諸原則による私的な基準設定の受容であると位置づけている（SS. 55 und 58）。

24) もっとも、これは、商法典330条の授權に基づく法規命令を別とすれば、連邦法務省が会計基準の設定権限を有するというのではなく、会計基準案を法案として連邦議会に提出するという趣旨であろう。

とされていることなどに照らすと、ドイツ会計基準委員会は勧告を行なうにとどまる。

すなわち、「会計基準の設定は主として政府が担う法律的な機能である」²⁵⁾という立場に立つならば、8.で概観するように、立法権を直接プライベート・セクターへ委譲することは基本法上認められないと解されるうえ、法規命令制定権の再授権といったかたちで委譲できるかどうかとも明らかではないことから、ドイツ会計基準委員会のような私的会計委員会による会計基準の設定を認めるにあたっては、憲法違反となるおそれを避けるため、商法典342条2項は、連邦法務省により公示された私的会計委員会の勧告についても推定的効力のみを定めている²⁶⁾。すなわち、「私的会計委員会の勧告は、既存の法律の範囲内でなされなければならない、また、それ自体は直接、法的拘束力(rechtliche Bindungswirkung)を有するものではなく、当分は単なる事実上の効果を有するにすぎない。それは、連邦法務省の公示によって法的な推定的効力を取得するが、このような推定的効力は完全な拘束力を持つものではなく、特に正規の簿記の諸原則の意義を解釈するにあたって裁判所を拘束するものではない」とされ、私的会計委員会に会計基準に関する「立法権限を委譲するわけではない」と説明されている(Ernst [1999] SS. 348-349)。

しかも、連邦法務省による公示がなければ、商法典342条2項の適用がないため、連邦法務省が事実上、勧告内容の修正等を示唆する可能性もあり、これにより、連邦法務省を通じた民主主義的統制が働く余地があるとも解される。

なお、商法典342条2項をめぐるSchönとFunkeとの間の論争があった。

25) See Bloom and Naciri [1989] p.81.また、McLeay, ordelheide and Young [2004] も、従来のドイツの会計制度に関して、「会計規制の決定は1つの会計専門家集団のみが責任を負うべき技術的な問題ではなく、むしろそれは比較的広範囲な社会的基礎を持つべきであり」、法のデュー・プロセスを通じて実施されるべき「公共政策決定の問題であると考えられる」と評価している(p.292)。

26) 連邦法務省によって公示されたものではない私的会計委員会の会計勧告については推定的効力は認められない(Rechtsausschuss [1998b])。

すなわち、企業領域統制透明化法案が商法典342条を新設することを提案したことに対して、Schönは、民間の基準設定機関を設立することは小さな国家あるいは規制緩和の要請には合致するが、私的会計委員会の勧告が法的拘束力を有することになることは適当ではないと批判を加えた (Schön [1998] S. I)。すなわち、商法典342条2項 (案) によれば、私的会計委員会の勧告が遵守されるならば、連結会計に係る正規の簿記の諸原則が遵守されているものと推定されるとするが、法規範を推定することはできない、また、ドイツにおいては、商人の商慣習としての正規の簿記の諸原則から、法規としての正規の簿記の諸原則という位置づけに移行してきたことと矛盾する、正規の簿記の諸原則の拘束力は、民事裁判所または財政裁判所における係争の中で確認されるものであるなどと指摘した²⁷⁾。これに対して、連邦法務省の政務次官であったFunkeは、ドイツ工業規格協会の基準が遵守される場合には「一般に認められた技術水準」の遵守が推定されるように技術的領域においては推定規定は慣行となっており、一般条項を介して、民間の機関であるドイツ工業規格協会の基準が用いら

27) また、連結会計に係る勧告を開発するとはいえ、ドイツの法体系上、結局は個別決算書に係る規定に影響を与え (個別決算書とコンツェルン決算書とは、正規の簿記の諸原則は異ならないというのが、従来の支配的見解であった。Ballwieser [1995] S. 65; Baetge und Zülch [2004] Rn. 140-143)、基準性の原則を通じて税務貸借対照表に影響を及ぼすことになるとの批判も加えた。この批判に対しては、Funke [1998] S. Iが、商法典300条2項及び308条1項に照らせば、コンツェルン決算書における計上選択権及び評価選択権は個別決算書とは無関係に行使されることは明らかであり (通説はこのような見解をとっている。Ballwieser [2001] Rn. 102; Selchert [2002] Rn. 133; Winkeljohann und Geißler [2006] Rn. 57)、それに相当するコンツェルン決算書における計上及び評価の方法は正規の簿記の諸原則であり、個別決算に対する影響は生じないと論じた。また、Ernst [1999] S. 349も、私的会計委員会の権限がコンツェルン決算書の範囲にとどまっており、課税や利益配当等の問題とは切り離されているので問題はないとし、コンツェルン決算書についての会計基準が個別決算書に影響を及ぼす可能性があるとしても、そのような規定は強制的ではないうえ、それぞれにつき例外規定が設けられているから影響は少なく、問題はないとする。そして、最近では、コンツェルン決算書について独自の正規の簿記の諸原則の発展を観念する学説が増加しつつある (たとえば、Niehus [1994]; Moxter [1998] S. 1426; Scheffler [1999] S. 413。ただし、Budde und Steuber [2000])。

れているとした上で、ドイツ会計基準委員会の勧告（会計基準）は連邦法務省より公示されたとしても当然に法的拘束力があるわけではない、特定の計上及び評価方法が「正規の簿記の諸原則と適合するかを評価・判断する裁量は、裁判所に残されている」と反論した（Funke [1998] S. I., Moxter [1998] S. 1428 も同趣旨）。

なお、ドイツ会計基準委員会の定款は、連邦政府がドイツ会計基準委員会をドイツの基準設定主体として認めることによって、立法機関と裁判所の権限が侵害されないということを前提としており、ドイツ会計基準は商法上の会計規範の法の欠陥を補充するという解釈と整合的であるようにも思われる。

科学研究費補助金基盤研究(B)「商事法における会計基準の受容」（平成19年度～平成20年度）（課題番号19330019）による研究成果の一部である。なお、フル・ペーパーは <http://www.sakura.cc.tsukuba.ac.jp/~kigyoho/germany.pdf> において公開予定である。