

# ドイツにおける会計基準の国際的統一化の 新展開とその制度的意義

—民間会計基準設定主体の正統性をめぐって—

真 鍋 明 裕

## I は じ め に

近年、企業活動はますます国境を越えて行われるようになっており、企業活動のグローバル化がすすんでいる。それとともに、会計情報の比較可能性の改善、会計基準の国際的統一化が求められている<sup>1)</sup>。

2001年4月、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, 以下、IASC と記す）から改組された、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, 以下、IASB と記す）が発足した。IASB は、これまでのように職業会計士団体を中心とするのではなく、各国の基準設定主体との緊密な連携のもとに会計基準の国際的統一化をめざしている<sup>2)</sup>。

- 1) 日本経済新聞2002年7月18日付の記事によれば、コンサルティング企業マッキンゼーの調査で、調査対象となった機関投資家の9割が世界同一の会計基準を望んでいることがわかったのだという。
- 2) IASB が制定する国際基準は、連結財務諸表を対象としており、個別財務諸表は含まれていない。その理由の一つとしては、国によっては、個別財務諸表が税金計算の基礎となっている場合があることが考えられる（『JICPA ジャーナル』2001年1月号，17ページ）。たとえばドイツでは、税金計算はドイツ商法に基づいて作成された個別財務諸表の数値を基礎としており、この点で個別財務諸表に国際基準を導入することには困難がある。したがって、本論文でも会計基準の対象としては連結財務諸表を扱うものとする。ただし、最近では、国際基準の適用範囲を個別財務諸表にまで広げる提案もなされてきている。EU [2002] では、2005年までに、EU 域内上場企業の連結財務諸表について国際会計基準を適用することが定められ、また、当該基準の適用が個別財務諸表にまで広げられる可能性が述べられている。

こうした会計基準をめぐる国際的な一連の動きに対し、ドイツでは1998年に「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, 以下、KonTraGと記す)が制定され、これによってプライベート・セクターの会計基準設定主体であるドイツ会計基準委員会(Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee, 以下、DRSCと記す)が設立された。

会計規制を法律を中心として政府主導で行ってきたドイツにとって、これは大きな体制変化であったと思われる。本稿では、DRSCがドイツにおいてどのような位置づけをもち、どのような機能を果たしているかを検討することにより、ドイツにおける会計基準設定主体設立の意義を考えたい。

そのさい、本稿では、基準設定主体の正統性の観点から考察を行うことにする。会計基準設定主体が基準設定活動を円滑に行っていくためには、設定する基準が規範力を持ち、国内において効力を有している必要があるであろう。このとき、当該基準設定主体が国内においてどのような位置を占める機関であるかということは、基準の有効性を決定する一つの重要な要素であると考えられる。正統性の考察は、こうした基準設定主体の位置づけについての考察につながるであろう。そして、DRSCに関するかかる考察は、DRSCを模範として設立された、わが国の民間基準設定主体の今後のあり方を見通すうえでも有益であると思われる。

## II 民間主体としての DRSC

### 1 DRSC 設立の背景

1998年、ドイツで DRSC が設立された。設立に至る過程では、基準設定主体を政府機関に付随したパブリック・セクターの主体として設立するか、それともプライベート・セクターの主体として設立するかが検討された。議論の結果、最終的に選択されたのはプライベート・セクターとしての設立であった。これは、会計基準の国際的統一化に向けて、IASB が各国会計基準設定主体と

連携する方針を打ち出したこと、そして、基準設定は国際的には民間の主体が行うことが通例であることから、国際会計基準に関する議論の場において影響力を保持するためには、プライベート・セクターの主体が望ましいと判断されたことによるものであると考えられる<sup>3)</sup>。

対外的には、ドイツを代表する基準設定主体としての形式がこれで整えられたと考えられるであろう。それでは、これまでパブリック・セクターで会計についての規制が行われてきたドイツ国内において、プライベート・セクターの DRSC は、会計基準設定主体として受け入れられるのであろうか。DRSC が基準設定主体として認められるためには、どのような条件を満たすことが必要となるのであろうか。このことについて、正統性の概念を手がかりとして考察を進めて行きたい。

## 2 正統性の概念

### 1) 正統性とは何か

正統性の概念については、権力と支配の観点から正統性について述べた M. Weber の所説が古典的なものとして挙げられるだろう。Weber は、正統性として三つの類型を提示した。第一の型は、合法的支配である。これは、制定された諸秩序の合法性と、これらの秩序によって支配の行使の任務を与えられた者の命令権の合法性とに対する信仰にもとづくものである。第二の型は、伝統的支配である。これは、昔から妥当してきた伝統の神聖性と、これらの伝統によって権威を与えられた者の正統性に対する、日常的信仰にもとづくものである。そして第三の型は、カリスマ的支配である。これは、ある人と彼によって啓示されあるいは作られた諸秩序との神聖性・または英雄的力・または模範性、に対する非日常的な帰依にもとづくものである (Weber [1922] S. 124)。

3) Bundestag [1998] では、IASC が各国基準設定主体との協力の強化を打ち出したことに触れ、ドイツが IASC において影響力を保持するためには、会計委員会を設立する必要があると述べている (Bundestag [1998] S. 24-25)。

このうち、本稿とのかかわりでいえば、正統性としては合法的支配が最も注目されるべき概念となる。なぜなら、本稿で問題とするのは、DRSCがドイツ国内において基準設定主体として認められるためには、ドイツ国内においてどのような存在である必要があるかということであり、この問題の考察には、制定規則によって支配の行使の任務を与えられた者の命令権を取り扱う、合法的支配が最もよく当てはまると考えられるからである。

このほかに、J. Habermas は、Weber の論じるような形式的な支配権ではなく、コミュニケーションを通じた合意が重要であると主張した。討議をつうじて合意に至ることで、その合意された事柄の妥当性が基礎づけられ、正統性が得られるとしたのである<sup>4)</sup>。

また、Habermas と並んで、現代を代表する社会理論者として知られる N. Luhmann も正統性について述べている。Luhmann は、ある決定を導出する原理や規範としての決定前提と、決定そのものの正統性は区別して考えるべきであるとしたうえで、正統性は、「拘束的決定の承認を自明のものとして制度化する社会的風土に、それを個人的決定の結果とみなさず当局による決定の妥当性の結果とみなす社会的風土に基づいている」とした。つまり、正統性あるものは、個人にとって、「自明のもの」であり、「外的に誘因づけられたもの」なのである (Luhmann [1983] S. 34)。

## 2) 本稿における正統性概念

前述したように、Luhmann によれば、決定前提と決定そのものは区別して考えるべきである。これに従い、このことを会計基準の設定について考えるならば、決定前提とは、基準設定主体が基準設定主体として存在すること自体の正統性であり、決定そのものとは、基準設定主体の設定する基準であると考えることが可能であると思われる。

このように考えるとき、Weber のいう、合法的支配としての正統性は決定前提にかかわるものであり、Habermas のいう、コミュニケーションによる合

4) Habermas [1977], Habermas [1981], 山口 [1987] 参照。

意によって認められる正統性は、決定が導かれる過程にかかわるものと考えられる。

本稿では、DRSC のドイツ国内における存在について正統性の観点から考察を行うことを目的としている。これは決定前提にかかわる問題である。したがって、本稿では Weber の正統性概念を基礎として考察をすすめることにしたい。

Weber の合法的支配の概念に基づいて正統性の条件を考えると、ある社会を規定している秩序があり、その秩序に則った形である業務を行う権限を与えられた主体であれば、その主体の行う決定は Luhmann にいう自明のものとして受け入れられる可能性が高まると思われる。この条件を満たせば必ず決定が受け入れられるかという点、それは確実ではないであろう。しかし、少なくとも、その社会を形成している秩序に合った形で存在するならば、そうでない場合よりもその主体の行う決定が受け入れられる可能性は高くなると思われる。

そこで、本稿では、上記の三者の学説をふまえたうえで、正統性の条件を次のように再提示したい。すなわち、その社会を形成している秩序に適合した形である業務を行う任務を与えられ、なんらかの決定を行う主体としての存在に関し、当然のものとして認められる可能性を有していることである。

かかる概念のもとに、DRSC の正統性について考察を行うことにする。そこで、次節において、ドイツではどのように秩序形成がなされているのかについてみていく。

### III ドイツにおける秩序形成—法律の役割

ドイツでは、歴史的に会計規制は法律の規定によってなされてきた。以下に示すのは、会計に関する規定を定めたドイツの主な法律をまとめたものである<sup>5)</sup>。

5) これは、Ordelheide and Pfaff [1994]、Ordelheide [1999]、安藤 [1997] をもとに、筆者がまとめたものである。

- 1673年 フランス商事勅令
- 1794年 プロシア普通国法
- 1861年 普通ドイツ商法 (ADHGB)
- 1870年 株式法
- 1884年 株式法
- 1897年 商 法
- 1937年 株式法
- 1965年 株式法
- 1985年 商 法
- 1998年 資本調達容易化法 (KapAEG)

企業領域における統制および透明性に関する法律 (KonTraG)

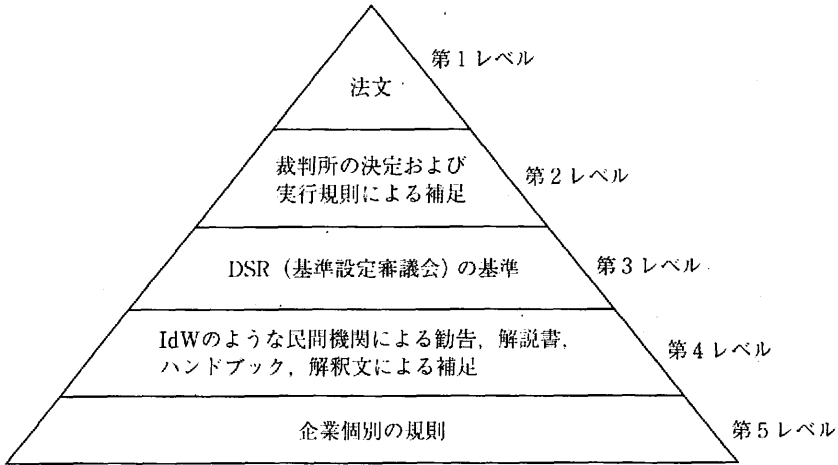
このように、ドイツにおいては数々の法律が制定・改正されてきたのであるが、それらは、その時々的情勢に対応して定められたものであった。たとえば、1884年と1937年の株式法は、相次ぐ大企業の破綻への対応として定められたものであった<sup>6)</sup>、1985年商法、KapAEG、および KonTraG は、IASC や EU の行う、会計基準の国際的調和化の動きに対応した、ドイツ国内の制度整備という性格をもっていた<sup>7)</sup>。こうして、ドイツでは情勢の変化に立法という形で対応してきたのであり、会計規制の中心的役割は法律が果たしてきたといっ

---

6) 1870年代、ドイツでは工業化の進展とそれに伴う資金需要により、株式会社の数は飛躍的に増大し、1871年から1873年の間に5倍になった (Ordelheide and Pfaff [1994] p. 84)。ところが、過大な評価にもとづく過度の配当によって、株式会社の破産が相次いだ。その結果制定されたのが、1884年株式法であり、ここでは、慎重性に基づく評価システムの基礎が定められ、資本維持が強制された (Ordelheide [1999] p. 101)。1937年の株式法の制定も、大企業の失敗が相次いだことが要因であった。1937年株式法では、貸借対照表および損益計算書の一般的な作成規準や、資産の評価基準等、さまざまな事項について定めていた (Ordelheide [1999] p. 102)。

7) 1985年商法では、新設の第3編「商業帳簿」に EU 指令が組み込まれ、会計基準の国際的調和化への対応が商法において行われた。1998年の KapAEG では、連結決算書において、国際的に認められた会計規則、すなわち IAS および US-GAAP (Ordelheide [1999] p. 104) を適用するドイツ企業には、国内基準での連結決算書の作成を免除することが規定され、KonTraG では、プライベート・セクターの基準設定主体の設立が提言された。

第1図 ドイツ会計規制システムにおける階層構造



注 : IdW : Institut der Wirtschaftsprüfer. ドイツ公認会計士協会。

出所 : Ordelheide [1999] p. 105 より作成。

また、Ordelheide [1999] によると、「ドイツの会計規制システムは階層構造になっており、法律の条文を頂点として、いくつかの異なる権威の源泉をもつ規則へと降りていく、ピラミッドとしてみる事ができる」(Ordelheide [1999] p. 105) という。第1図はそれを図示したものである。

Ordelheide [1999] によれば、このピラミッド構造の第一の特徴は、階層構造の下層に下っていくにしたがって、規則が詳細で、具体的なものになるという点である。第二の特徴は、第2レベルから下の規則はその権威が商法典からくるものであり、法律の「解釈」や「詳述」として述べられるものであるということである。そして第三の特徴は変化への反応度が上へ行くにしたがい、低下することである (Ordelheide [1999] p. 106)。

このように、ドイツの会計規制においては、法律が最高規範とされ、法律の範囲内で、各主体の勧告や基準が機能することになっているのである。

以上の考察により、ドイツの会計規制においては、伝統的に、法律が、準拠すべき規則の最も権威ある体系としての役割を果たしていることがわかる。つ

まり、ドイツの会計規制においては、法律によって全体的な秩序が形成されているのであり、それゆえ、この秩序内で業務を行う任務を与えられた主体であれば、当該主体の施策は正統性をもつことになると考えられるであろう。

次節では、このような観点から DRSC の正統性について検討するため、DRSC がどのような位置づけをもつ機関として設立されたのかについて、みていくことにする。

#### IV DRSC の位置づけ

##### 1 DRSC の設立

ドイツでは、1998年4月に KonTraG が制定された。KonTraG は、第2条第14号において、「商法典第341〇条のあとに、以下の第五章を追加する。」として、商法典 (Handelsgesetzbuch, 以下、HGB と記す) に第342条および第342a条を追加することを規定し、会計基準設定主体の設立を提言した<sup>8)</sup>。HGB 第342条は以下の資料1のとおりである<sup>9)</sup>。

###### 〈資料1〉

###### HGB 第342条—私的会計委員会

1. ドイツ法務省は契約により私的に組織された機関の設立を認め、次のような法務省の任務を当該機関に委譲する。

- (1) 連結会計に関する原則の適用に対するの勧告を開発すること
- (2) 会計規則の立法計画にさいし、連邦法務省に助言をすること
- (3) 国際的な基準設定委員会において、ドイツ連邦を代表すること

しかし、こうした機関については、勧告が、専門的利害を有する公衆の参加する手続において、独立にかつ専ら会計従事者により開発されることが約款に基づいて保証されている機関のみが認められる。企業または会計従事者の組織がかかる

8) DRSC の設立とその役割、KonTraG の内容については、佐藤・稲見 [1998a]、[1998b]、黒田・ラフィデナリウ [1998]、平松 [1998]、森 [2000a] 等において、説明がなされている。  
9) HGB 342条の訳については、佐藤・稲見 [1998b] を参考にしている。



機関のメンバーである限り、メンバーとしての権利は会計従事者によってのみ行使される。

2. 連邦法務省により公示された、第1項第1文にしたがって認められた機関の勧告が遵守されるときに限り、連結会計に関して正規の簿記の原則が遵守されているものと推測される。

HGB 第342 a 条は、ドイツ連邦法務省 (Bundesministerium der Justiz, 以下, BMJ と記す) に設置される、公的規制の強い組織としての会計諮問委員会の設置を定めている。KonTraG では、HGB 第342条にもとづく私的会計委員会の設立が不可能なときのみ、HGB 第342 a 条にもとづく会計諮問委員会を設立することとしている (Zitzelsberger [1998] S. 249)。最終的には、HGB 第342条にもとづく私的会計委員会、つまり、プライベート・セクターの会計基準設定主体が設立されることとなった。そして、1998年5月に、DRSC が設立された。

HGB 第342条第1項では DRSC の主要な3つの任務が示されている。第1の任務は連結会計に関して、会計基準の勧告を開発することであるが、これは DRSC 内におかれた基準設定審議会 (Deutscher Standardisierungsrat, DSR) によって行われる。第2の任務は BMJ に対して助言を行うことである。開発された勧告は、BMJ に対する助言という形で、ドイツ政府の立法過程において考慮されることとなる。第3の任務はドイツの代表としての任務であり、EU や IASB といった国際的な場において、ドイツの利害を代表する組織として影響力を行使することが期待されている。

第2項では、DRSC の勧告が BMJ によって公示されるとき、それが正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 以下, GoB と記す) を構成することが規定されている。黒田・ラフィデナリヴ [1998] によれば、ドイツにおいて、GoB は、アメリカでいう「一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)」としての機能を果たしており、また、HGB 第297条第2項では、企業は GoB にしたがって連結財務

諸表を作成することが義務づけられているため、DRSCの勧告で、BMJにより公示されたものは、連結会計におけるドイツGAAPを形成すると考えられる(黒田・ラフィデナリヴ [1998] 72-73ページ)。

## 2 BMJとの関係

HGB第342条からは、DRSCとBMJが密接にかかわっていることがうかがわれる。第1項および第2項からわかるように、ドイツ会計基準(Deutsches Rechnungslegungs Standards, 以下、DRSと記す)は、DRSCからBMJに対する勧告として作成され、BMJによって公示される。かかる手続を経てはじめて、DRSはドイツにおいてGoBたる地位を有することになるのである。つまり、「ドイツ会計基準委員会の勧告は、法務省から公表されることによって権威が与えられる仕組みとなっている」(平松 [1998] 6ページ)であり、「委員会は、私的委員会ではあっても、会計規定の立法に際して、法務省の諮問機関(Beratung des Bundesministerium der Justiz)としての役割を果たすことになる。」(森 [2000a] 112ページ)したがって、「『ドイツ会計基準』は、連邦法務省の求めに応じて開発された勧告であって、その基準が商法制定の立法過程に組み込まれてはじめて会計規範を形成するという仕組みなのである。」(木下 [2000] 76ページ)

このように、DRSの基準としての権威はBMJによって付与される形をとっているものであり、BMJと一体となってはじめて有効に機能することになる。つまり、国家機関による公示によって法的性質を与えられてはじめて、勧告は拘束力を持つ基準として効力を発することができるようになるのである。この意味で、DRSCの基準設定プロセスは、ドイツの立法過程に組み込まれた形で存在していると考えられ、DRSCは、その位置づけとしては、BMJの下部機関として存在しているといえるであろう。

## V DRSC の正統性

### 1 正統性の条件

第3節に見たように、ドイツにおいては法律によって秩序形成がなされていると考えられる。したがって、第II-2-2)節の正統性の条件から考えると、ドイツにおいて基準設定主体は、法律の根拠をもって、法律に適合した存在として基準設定の任務を与えられていれば、正統性ある基準設定主体として認められることができると考えられる。それでは、第IV節に示されたような位置づけをもつDRSCは、ドイツにおいて正統性をもちうると考えられるであろうか。

Budde und Steuber [1998] は、法律上の観点から、ドイツ憲法 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG), ドイツ基本法とも言う。以下GGと記すことがある)等を参照しながらDRSCの設立についてのべている<sup>10)</sup>。以下では、Budde und Steuber [1998]の議論を参考にしながら、DRSCがドイツにおいて正統性をもちうるのかどうかについて考えたい。

ドイツ憲法は、第2条において、個人の自由な活動の権利を定めている。そして、この権利への干渉が認められるのは法律に基づくときのみであるとしている<sup>11)</sup>。また、自由な活動の権利はGG第19条により、国内法人にも認められる<sup>12)</sup>。

Budde und Steuber [1998]によれば、自由な活動の権利を有する法人に対し、会計規則等によりその行動に制限を課すのは権利の侵害にあたる。だから、この侵害が認められるのは法律に基づくときのみである。ところが、DRSC

10) Budde und Steuber [1998]では、主に憲法上の観点から、プライベート・セクターの基準設定主体に対する権限委譲の可能性が分析されている。本節では、Budde und Steuber [1998]に示された法律の条項を整理しなおし、DRSCが正統性の点で、どのように位置づけられるかを考察している。

11) 憲法第2条は次のように定めている。

(1) 各人は、他人の権利を侵害せず、かつ、憲法的秩序または道徳律に違反しない限り、その人格の自由な発展をはかる権利を有する。

(2) 各人は、生命および身体を害されない権利を有する。個人の自由は不可侵である。これらの権利は、法律の根拠に基づいてのみ、これを侵害することが許される。

12) 憲法第19条は第3項において、「基本権は、その性質から内国法人にも適用されうる限り、これにも適用される」と定めている。

の設定する基準は法律ではない。したがって、会計規制は DRSC によってなされるべきものではないということになるのである。ここで問題になってくるのは、BMJ によって認められた DRSC 基準が、法律と同等のものと認められるかどうかということである。これについて次に考えてみたい。

## 2 正統性の付与

GG 第80条第1項は、規制の権限について、以下の資料2のように定めている。

### 〈資料2〉

#### GG 第80条第1項

法律によって、連邦政府、連邦閣僚または州政府に対し、法規命令を発する権限を与えることができる。その場合には、与えられる権限の内容、目的および程度は、法律において規定される。

ここからわかることは、法規命令を発する権限は立法府にあるが、この権限は行政機関に委任することができ、その場合には、委任について法律において定めなければならないということである。

つまり、法的な根拠があれば、BMJ のような行政機関が法規命令を発する権限を有するということになる。Budde und Steuber [1998] は、この法的根拠は KonTraG によって定められた HGB 第342条ではなく、KapAEG によって定められた HGB 第292a条第3項に求められるのだという (Budde und Steuber [1998] S. 1185)。そこで、HGB 第292a条第3項を見てみると以下の資料3のように定められている<sup>13)</sup>。

### 〈資料3〉

#### HGB 第292a条第3項

連邦法務省は、第2項第3号<sup>14)</sup>に基づき等価になるために、親企業のコンツェルン

13) 訳は佐藤・稲見 [1998c] による。

14) ここにいう第2項第3号とは、国際的に認められた会計基準に基づいて作成された決算書のノ

決算書およびコンツェルン状況報告書がどの条件を個別に満たさなければならぬのか、連邦大蔵省および連邦経済省との協議のうえ、法規命令によって決定することができる。これは、適用すれば等価性があたえられる会計原則を指示する様式でも行うことができる。

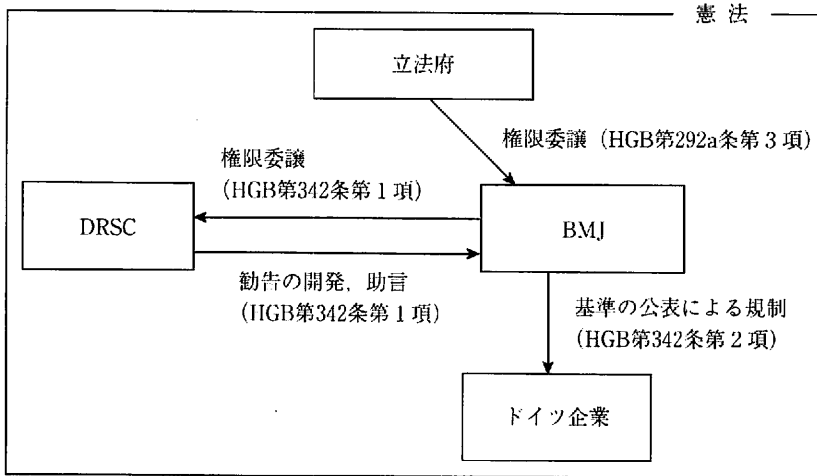
この規定では、コンツェルン決算書に関する規則を BMJ が連邦大蔵省および連邦経済省との協議のうえで制定できることが示されており、これにより、BMJ の規則設定権限が法律上の根拠をもって定められているとみることができる<sup>15)</sup>。つまり、BMJ が会計規則を定めることは GG 第80条に反しないということになる。これをもって立法府から行政機関たる BMJ への権限委譲がなされているものと認めることができるであろう。

さらに、第IV-1節でもみたように、HGB 第342条第1項では、BMJ が DRSC の設立を認め、権限を委譲することと DRSC の任務が、同条第2項では DRSC の設定する基準が BMJ の公示により効力を有することがそれぞれ規定されている。HGB 第342条第2項の規定から、DRSC 基準は、法律によって会計規則の設定権限を与えられた公的機関である BMJ による公示を経ることで法律と同等のものとして拘束力をもちうると考えられ、DRSC が基準を作ることに關しても、同条第1項で BMJ から DRSC の権限委譲が明確に述べられることで、法律上の根拠をもってなされるものと考えられる。このことをもって、法的形式上、DRSC は正統性ある基準設定主体としての位置を占めることができるものと思われる<sup>16)</sup>。

△ 表明力が、HGB に基づき作成される決算書の表明力と等価であるとき、HGB にもとづく決算書の作成を免除される旨を規定した条項のことである。

- 15) BMJ への権限付与について、古市 [1999] では、特殊業種の決算書について BMJ の規則発布権限を定めた HGB 330条にその根拠を求めている(古市 [1999] 153ページ)。しかし、会計規制は業種にかかわらず上場会社に適用されるものと考えられるので、本稿では Budde und Steuber [1998] にしたがって、HGB 第292a条に根拠を求めている。
- 16) Budde und Steuber [1998] は、HGB 第292a条では、権限委譲がプライベート・セクターの機関になされるのか、パブリック・セクターの機関になされるのかについて明確には述べられておらず、そのために任務の割り当てに關して HGB 第292a条と HGB 第342条との結びつきが明確でないことから、DRSC への権限委譲は失敗しているとしている(Budde und Steuber [1998] S. 1185)。しかし、GG 80条によれば権限の内容、目的、程度について法律で定めてい／

第2図 ドイツ会計規制における権限関係



以上の議論をまとめると、第2図のようになるであろう。

## VI おわりに

第Ⅱ節にみたように、ドイツにおける民間会計基準設定主体 DRSC の設立は、IASB を中心とした、会計基準統一化に向けての国際的な取組みへの対応としてなされたという側面がある。これで、国際的な議論の場では DRSC はドイツを代表する基準設定主体として認められると考えられるが、それでは、ドイツ国内で DRSC はその存在を認められうるのかということについて本稿では検討を行ってきた。

検討にあたっては、M. Weber の所説を基礎とし、正統性の観点から考察を行った。ここからは、DRSC が、ドイツ社会を形成している秩序、具体的には法律に適合した形で基準設定業務を行う任務を与えられているかどうかを問

ればよいのであって、とくに HGB 第292a 条との結びつきを必要とする必然性はないと思われる。HGB 第342条は DRSC の権限の内容、目的、程度について規定をしているので、BMJ から DRSC への権限委譲はこれによってなされるとみなすことはできると考えられる。この点で本稿は Budde und Steuber [1998] とは考えを異にしている。

題となった。

考察の結果、ドイツでは法律における明確な規定により、BMJ に会計規則の設定権限が与えられ、さらに BMJ から DRSC への権限委譲がなされることにより、DRSC は、法律の枠組みに矛盾しない位置づけを与えられ、正統な基準設定機関たる地位を付与されていることがわかった。

重要なことは、ドイツでは、民間基準設定主体の DRSC 設立によって会計基準統一化をめぐる国際的な動きへの対応がなされるとともに、DRSC が国内においても有効に活動を行えるようにするため、その位置づけについて正統性を保持できるよう配慮がなされているということである。これによって、会計基準に関する国外への働きかけと、国内での基準設定の双方について、実効性ある活動を行う可能性が開かれていると考えられる。

日本では、ドイツにならひ、民間の基準設定主体である企業会計基準委員会 (ASBJ) が2001年7月に設立された。日本は法律を中心として会計規制を行ってきた点でドイツと類似の秩序形態を有していると考えられるが、ASBJ の権限については法律上の規定があるわけではない。この点で日本はドイツと異なっており、ASBJ の位置づけをどのように定めるのか、考察をする必要があるであろう。

また、アメリカの証券取引委員会 (SEC) と財務会計基準審議会 (FASB) との関係は、上位機関たる SEC が基準の最終的決定権を有しつつ、民間主体の FASB に基準設定権限を委譲しているという関係であり<sup>17)</sup>、ドイツの BMJ と DRSC とはこれと似た関係にある。アメリカとドイツにおける上位機関と基準設定主体との権限関係の異同点を考察すれば、ドイツにおける DRSC の位置づけの特徴がまた新たな側面から浮かび上がるであろう。これらの問題については今後の検討課題としたい。

17) アメリカでは、1934年に制定された証券取引法により SEC に基準設定権限が与えられているが、SEC は1973年に公表した会計連続通牒 (ASR) 第150号において、FASB を実質的に権威ある支持を有する団体と認め、FASB に基準設定権限を委譲している (大石 [2000] 50-51ページ)。

## 参考文献

- Baetge, J., J. Krumnow, J. Noelle [2001] „Das “Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee” (DRSC)“ *Der Betrieb*, Heft 15 Jg. 54, S. 769-774.
- Bendix, R. [1960] *Max Weber: An Intellectual Portrait*, Doubleday & Company. (折原浩訳『マックス・ウェーバー (上・下)』三一書房, 1987年, 1988年)。
- Budde, W. D., E. Steuber [1998] „Normsetzungsbefugnis eines deutschen Standard Setting Body“ *Deutsches Steuerrecht*, 31/1998, S. 1181-1187.
- Bundestag [1998] *Bundestag Drucksache*, 13/10038. (<http://www.bundestag.de>).
- EU [2002] “Legislative acts and instruments, Regulation of the European Parliament and of the Council on the application of international accounting standards,” May, 2002. (<http://europa.eu.int/>)
- Habermas, J. [1977] *Legitimationsprobleme im Spätkapitalismus*, 4. Aufl., Suhrkamp. (細谷貞雄訳『晚期資本主義における正統化の諸問題』岩波書店, 1979年)。
- [1981] *Theorie des kommunikativen Handelns*, Band 1, Suhrkamp. (河上倫逸, M・フーブリティド, 平井俊彦訳『コミュニケーション的行為の理論 (上)』未来社, 1985年, 藤沢賢一郎, 岩倉正博, 徳永恂, 平野嘉彦, 山口節郎訳『コミュニケーション的行為の理論 (中)』未来社, 1986年)。
- Heymann [1999] *Handelsgesetzbuch*, W. de Gruyter.
- IASC [1998] IASC, “Shaping IASC for the Future” December, 1998. (<http://www.iasc.org.uk/>). (日本公認会計士協会仮訳『IASC の将来像』(<http://www.jicpa.or.jp>))。
- IASC [1999] “Recommendations on Shaping IASC For The Future,” November, 1999. (<http://www.iasc.org.uk/>).
- Luhmann, N. [1983] *Legitimation durch Verfahren*, Suhrkamp Taschenbuch Wissenschaft. (今井弘道訳『手続を通しての正統化』風行社, 1990年)。
- Ordelheide, D. [1999] “Germany” in *Accounting Regulation in Europe*, ed. by McLeay, S. Macmillan, pp. 99-146
- [2001] *TRANSACC: Transnational Accounting*, Palgrave.
- Ordelheide, D., D. Pfaff [1994] *European Financial Reporting: Germany*, Routledge.
- Weber, M. [1922] *Wirtschaft und Gesellschaft*, J. C. B. Mohr. (世良晃志郎訳『支配の諸類型』創文社, 1970年, 清水幾太郎訳『社会学の根本概念』岩波書店, 1972年)。
- Zitzelsberger, S. [1998] „Überlegungen zur Einrichtung eines nationalen Rechnungs-



slegungsgremiums in Deutschland" *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft 7/1998, S. 246-259.

- 新井清光編 [1993] 『会計基準の設定主体』中央経済社。
- 安藤英義 [1997] 『新版商法会計制度論』白桃書房。
- 大石桂一 [2000] 『アメリカ会計規制論』白桃書房。
- 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ページ。
- 倉田幸路 [2001a] 「会計基準の国際的調和の動向と EU の会計戦略」『立教経済学研究』第54巻第4号, 107-126ページ。
- [2001b] 「近年におけるドイツ会計基準委員会による EU 会計戦略への対応」『産業経営研究』第23号, 21-32ページ。
- 黒田全紀, ラフィデナリウ・ティアナ [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ページ。
- 佐藤誠二・稲見亨 [1998a] 「国際資本市場へのドイツ商法会計の対応 (1)」『会計』第154巻第4号, 48-57ページ。
- [1998b] 「国際資本市場へのドイツ商法会計の対応 (2)」『会計』第154巻第5号, 75-84ページ。
- [1998c] 「『資本調達容易化法』によるドイツ商法会計法の改正について」『経済研究』第3巻第2号, 131-141ページ。
- 須郷登世治 [1991] 『ドイツ憲法の解説』中央大学出版部。
- 橋本尚 [2001] 「グローバル社会における会計基準設定主体のあり方」『JICPA ジャーナル』第546号, 44-49ページ。
- 平松一夫 [1998] 「フランスとドイツにおける会計基準設定機関の国際化対応」『会計』第154巻第3号, 1-11ページ。
- 藤原保信・三島憲一・木前利秋編 [1987] 『ハーバースと現代』新評論。
- 古市峰子 [1999] 「会計基準設定プロセスの国際的調和化に向けたドイツの対応——プライベート・セクターによる会計基準設定と立法・行政権との関係を中心に——」『金融研究』第18巻第5号, 135-162ページ。
- 森美智代 [2000a] 「ドイツ会計制度の新動向 (1)」『企業会計』第52巻第3号, 110-112ページ。
- [2000b] 「ドイツ会計基準委員会の設置とその背景」『アドミニストレーション』第7巻第1号, 23-68ページ。
- 山口節郎 [1987] 「支配の正当性とその基礎づけの問題——ウェーバー, ルーマン, ハーバース——」(見田宗介・宮島喬編『文化と現代社会』東京大学出版会) 81-114ページ。

- 山田辰己 [2002] 「会計基準の国際化の現状と課題——急速に進展する会計基準の国際的統合化への対応の必要性」『企業会計』第54巻第1号, 43-49ページ。
- 「IASC 東京会議特報」『JICPA ジャーナル』2001年1月号, 11-29ページ。
- 『日本経済新聞』2002年7月18日, 朝刊。

#### 参 考 資 料

- 「企業領域における統制および透明性に関する法律 (KonTraG)」 Bundesgesetzblatt Jg. 1998 Teil I Nr. 24, S. 786-794.
- 「資本調達容易化法 (KapAEG)」 Bundesgesetzblatt Jg. 1998 Teil I Nr. 22, S. 707-709.
- 「ドイツ憲法 (GG)」 ドイツ連邦議会ウェブサイト <http://www.bundestag.de/> より。