

# 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

ふるいちみねこ  
古市峰子

## 要 旨

各国における会計基準設定主体のあり方を見ると、米国や英国では、従来から、専門家によって構成された常設・独立の会計基準設定機関が存在し、それが透明性の高いプロセスに基づいて会計基準を設定している。一方、近年における会計基準の国際的調和化や国際会計基準委員会(IASC)の組織改編の動きは、各国の会計基準設定プロセスを巡る制度改革を促す契機となっており、例えばドイツでは、1998年、米国の財務会計基準審議会(FASB)に倣うかたちで、民法上の社団法人による会計基準委員会が設立された。

ドイツでは、会計基準は本来法令のかたちで国家が定めるべきとの考えが強く、しかも、こうした国家権力の私人への委譲が基本法(憲法)上、明確に制限されている。このため、会計基準の設定をプライベート・セクターに委ねることが、例えば立法権や行政権との関係で法制上可能かなどが問題とされた。その結果、同国では、会計基準委員会の作成する基準には直接の法的拘束力は付与しない(「正規の簿記の原則」に係る推定的効力を付与するにとどめる)とするものの、その基準策定プロセスの透明性、公開性を強化することにより民主的コントロールを確保すること等によって、会計基準の設定をプライベート・セクターに委ねることの法的正当性を担保している。

これまでの国際的な会計基準の設定を巡る状況を見ると、事実上、アングロサクソン諸国である米国、英国、カナダ、オーストラリア(G4)等がリードしてきている。そうした中で、ドイツの今回の対応は、今後の国際的な会計基準の作成において発言権を確保していくための対応といえよう。会計制度は、各国固有の法制度や慣行等の影響を受けざるを得ないが、一方、グローバルなマーケットが現実となってきたもとの、国際的調和化が求められていることも事実であろう。今回のドイツの対応は、従来の法体系の大枠を崩さないような工夫を施しつつ、プライベート・セクターにより、常設・独立の基準設定機関を設置する動きとして評価できよう。

わが国における会計基準設定主体のあり方を論じる際も、今後、米国や英国のほか、ドイツ等の新たな動きを含め、諸外国の例も参考にしながら、幅広い観点からの議論が望まれる。

キーワード：会計基準設定主体、会計基準の国際的調和化、IASC、FASB、ASB、DRSC

本稿の作成に当たっては、平松一夫教授(関西学院大学)、稲葉馨教授(法政大学)、神作裕之教授(学習院大学)から有益なコメントを頂戴した。

古市峰子 日本銀行金融研究所研究第2課(E-mail: mineko.furuichi@boj.or.jp)

## 1. はじめに

### (1) 日本における会計基準設定の枠組み

現在、日本の会計基準は商法、証券取引法および法人税法の各関連法令を中心として形成されている<sup>1</sup>。これらの法令を策定する権限は、当然、国会、内閣、主任の大臣等にあるが、実際には、例えば証券取引法上の会計基準については、大蔵大臣の諮問機関である企業会計審議会（大蔵省組織令83条）<sup>2</sup>が、随時、意見書や報告書等の作成・公表を通じて法令の策定に関与するなど、主導的な役割を果たしてきている<sup>3</sup>。さらに、こうした企業会計審議会による意見書等は、1998年11月の大蔵省令改正により、それらが個々に法令化されることなく、そのまま省令にいう「一般に公正妥当な会計基準」として認められることになった<sup>4</sup>（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則 以下「財務諸表等規則」1条2項）ことから、企業会計審議会を日本における会計基準の設定機関と捉える向きもある。しかしながら、同審議会の法的位置付けはあくまでも諮問機関であるなど、厳密な意味で基準設定機関といえるのか疑問があるほか、その活動を見ても、メンバーがすべて非常勤であったり、基準等の作成プロセスが非公開であるなど、例えば、近時、いわゆる会計基準設定機関のモデルとして注目されている米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：FASB）とは多くの点で異なっている。

1 「日本の会計基準」という場合、商法、証券取引法、税法等に明定されている会計規定（会計法令）を対象にしているのか、そのような制定法または成文法たる会計規定以外の会計規範（例えば、商法32条2項に規定する「斟酌」の対象としての「公正ナル会計慣行」、財務諸表等規則1条に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」、さらには、同規則取扱要領1項にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習」、および法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」）を対象にしているのか、企業会計審議会によって設定・公表されている会計原則・会計基準を対象としているのか、以上のすべてを対象としているのか、をまず明確にする必要があるとされる（新井 [1993] p.159）。本稿では、とくに断りのない限り の意味で用いているが、本稿の問題意識からは、とりわけ、の会計規定、およびこれと、の意味での会計基準との関係が主たる議論の対象となる。

なお、以下では、とくに のように法令で規定されている会計基準のみを指す場合は、「会計規定」と称して区別することとする。

2 企業会計審議会の起源は、1948（昭和23）年に経済安定本部（各省に優越する総合的立案官庁および各省庁間の総合調整機関としての機能を有していた）に設置された「企業会計制度対策調査会」に遡る。同調査会は、法的根拠がないゆえに任務遂行に支障が生じる点が問題とされ、また、独立の諮問機関として存続させるべきとのシャープ勧告が出されたのを受けて、1950年に廃止され、代わりに、経済安定本部設置法に基づく独立の諮問機関として「企業会計基準審議会」が設置された。その後、同審議会は、1952年の経済安定本部の廃止に伴い大蔵省に移管されるとともに、「企業会計審議会」と改称され、今日に至っている（新井 [1999] pp.87-95）。なお、中央省庁再編が実施される2001（平成13）年1月以降、「企業会計の基準の設定その他企業の財務に関すること」は、内閣府の外局として設置される金融庁の所掌事務になる（金融再生委員会設置法改正案 <2001年1月実施予定のもの> 4条17号）。

3 新井 [1993] p.161。

4 「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する省令」（大蔵省令第135号）参照。

このほか、日本の会計基準の策定において大きな役割を担っている主体として日本公認会計士協会がある。同協会は、公認会計士法によって設立された法人<sup>5</sup>であり、法令や企業会計審議会意見書等によって定められた会計基準を実際に適用する際の実務指針等を作成・公表するほか、企業会計審議会等における会計基準の設定または改訂に当たって提言を行う等、実務における先導的役割も果たしている。もっとも、これらの実務指針等には法的拘束力がなく<sup>6</sup>、実務指針や提言等の作成に携わる各委員会のメンバーは非常勤であるなど、同協会もまた、米国のFASBとは多くの点で異なっている。

## (2) 米国<sup>7</sup>

この点、米国においては、プライベート・セクターであるFASBが中心となって会計基準（GAAP<sup>8</sup>）が作成されている。

本来、会計基準の制定、改訂、廃止に関わる権限<sup>9</sup>は、1933年証券法、1934年証券取引所法等によって証券取引委員会（Securities and Exchange Commission：SEC）に与えられているが、1938年以来、SECは、会計基準の策定を直接行わず、会計実務において実質的な権威ある支持（substantial authoritative support）を受けている会計基準を採用するとのスタンス（SEC会計連続通牒4号<sup>10</sup>）を採っている。そして、1973年、SEC会計連続通牒150号<sup>11</sup>により、かかる要求を満たす会計基準の策定機関としてFASBを支持し、それが策定した会計基準と矛盾する基準によって作成され

5 公認会計士協会の法的性格については、公認会計士法に基づき、私人によって全国に1つに限り設立されるものであること（公認会計士法43条1項）、その会則の変更につき大蔵大臣の認可を要すること（同44条2項）、同協会に対する処分は行政手続法の適用対象外となる「特別の法律により設立され、かつ、その設立に関し行政庁の認可を要する法人のうち、その行う業務が国または地方公共団体の行政運営と密接な関連を有するものとして政令で定める法人」に対するものとされていること（行政手続法4条2項2号、行政手続法施行令1条3号）等から、認可法人と考えられる。

6 もっとも、同実務指針等は協会の会員である公認会計士の監査の実践を通じて監査または会計の実務に深く浸透しており（藤田 [1993] p.177）、事実上の拘束力があるとする意見もある。

7 米国の会計制度に関する記述は、広瀬 [1993]、企業財務制度研究会 [1994] によるところが大きい。

8 Generally Accepted Accounting Principle（一般に認められた会計原則）。米国では、そもそも一部の州を除いては会社法上、会計に関する規定がない、あるいはGAAPに従うものと規定されており、また、証券取引所法においても具体的な会計基準は規定されておらず、実際にはGAAPが法令を代替している。

9 厳密には、証券取引法上の会計基準に関する権限を指す（以下同様）。

10 SEC会計連続通牒4号の内容は、おおむね次の2点にあるとされている（企業財務制度研究会 [1994]）。財務諸表が実質的な権威のある支持を受けていない会計原則によって作成されている場合、例え監査証明書または注記で開示を行っても、SECは財務諸表を受理しないこと、会計原則の採用に関してSECと会社との間で意見が相違する場合、実質的な権威ある支持があり、かつSECが当該会計処理に対して意見を表明していない場合に限り、当該事実を開示すれば、訂正しなくてもSECは当該財務諸表を受理すること。

11 SEC会計連続通牒150号では、SEC会計連続通牒4号に加え、次の内容が盛り込まれている（企業財務制度研究会 [1994]）。プライベート・セクターが会計基準の設定と改善にリーダーシップをとるという過去に支持してきた方針を再度確認すること、FASBが公表する基準書と解釈指針は、SECが要求する実質的な権威ある支持を構成し、それらと矛盾するものは、かかる支持を構成しないこと、SECは投資家に対して適切な情報を提供する責任を負い、それは、通常、基本財務諸表の中で示されるが、それ以外での追加情報の開示も必要であることから、かかる分野を明確化し、適切な開示方法を決定すること。

た財務諸表は受理しないとの見解を表明したことから、それ以降、FASBが実質的な会計基準設定主体として捉えられている。

FASBは、1972年に米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：AICPA）の通称ホワイト委員会が公表した「会計原則の設定に関する研究報告書」<sup>12</sup>に基づいて、1973年に設立された。すなわち、FASBの設立前は、AICPAの上級委員会である会計原則審議会（Accounting Principles Board：APB）が会計基準を策定していたが、ホワイト委員会報告書では、APBの問題点として、メンバーが非常勤かつ有志（無給）であるため、被監査企業やその他の関係者から圧力を受けないという意味での独立性に疑問があるうえ、基準設定作業を継続的、集中的にできず生産性が低いこと、メンバーがAICPA会員に限定されていることから見解が偏りやすいこと、等を指摘したうえで、常勤かつ有給のメンバーから構成される独立の会計基準設定機関の設立を勧告した。これを受けて、1972年、財務会計財団（Financial Accounting Foundation：FAF）が設立され、翌年、FAFの傘下組織としてFASBが設立された。

FASBの親組織であるFAFは、米国公認会計士協会、米国会計学会、投資管理・研究調査協会、財務担当重役協会、管理会計協会の5つの支援組織によって設立され（現在はさらに支援組織が拡大）、デラウェア一般会社法に基づくいかなる組織からも独立した非営利法人として性格付けられている。FAFは、任期3年の無給で非常勤の16名の理事会メンバー（うち13名はFAFの支援組織によって任命される選挙人によって選出され、残りの3名は選出時点の現職の理事によって選出される）によって運営され、FASBや財務会計基準諮問委員会（Financial Accounting Standards Advisory Council：FASAC<sup>13</sup>）等のメンバーの任命や、FASB等の資金調達のアレンジ、FASBの活動の監視（予算の承認やプロジェクトの検討等）等を行う。その運営資金は、これらの支援組織からの寄付金と出版関係の収入によって賄われている。

FASBは、会計に関する専門的知識を有する者で、その親組織であるFAFにより任命された7名のメンバーによって構成される。かかるFASBのメンバーはすべて常勤であるほか、以前に所属していた会計事務所や関係機関等との関係を断つことが義務付けられている。メンバーの任期は5年とされており、正当な理由（回復の見込みのない身体障害、職務上の不正行為等）がない限り、任期終了前に解任されることはない。また、FASBの運営資金についても、財務諸表作成者、公認会計士、財務諸表利用者等による寄付金によって賄われている。この点で、FASBは人事と資金の両面において独立しているといわれている。さらに、FASBによる会計基準の策定においては、特定の利害関係者集団のみが影響力を行使することがないよう

12 “Report of the Study on Establishment of Accounting Principles”。同報告書は、鳥羽・橋本 [1997] によって邦訳されている。

13 FASACは、企業、公認会計士、財務諸表利用者、学者等、財務会計および財務問題に精通している33名のメンバーから構成される諮問機関であり、FASBの基準設定プロセスにおいて統轄的なコメントを行う。このように、米国の会計基準設定は、実働部隊であるFASBを中心に、FAF、FASACとのいわばトライアングル体制となっている（広瀬 [1993] p.2）。

に、「適正手続 (due process procedure)」に基づく「公開主義 (sunshine policy)<sup>14</sup>」が根幹とされている。

このように、米国の会計基準設定の枠組みの主な特徴としては、基準設定機関が専門的知識を有するメンバーによって構成されたプライベート・セクターの機関であること、人事・資金の両面において他の組織から独立していること、基準設定プロセスが適正手続により行われ、透明性、公開性が確保されていること、等が挙げられる。こうしたFASBを中核とした会計基準設定の枠組みは、その下で策定される会計基準が会計目的との適合性、信頼性、中立性、比較可能性等の点で優れたものとして財務諸表利用者等から高い支持を得ていることもあり、会計基準の設定機関ないしプロセスのモデルとして他国からも注目されている。

### (3) 英国<sup>15</sup>

一方、英国においても、1990年に保証有限会社として設立された会計基準審議会 (Accounting Standards Board : ASB) が中心となって会計基準<sup>16</sup>が作成されている。

英国では、従来から会計基準はプライベート・セクターによる自主規制によって設定されるものとの考えが強く、実際、ASB設立前においても、会計士団体が中心となって会計基準が設定されてきた<sup>17</sup>。ところが、そうした会計基準からの不当な離脱<sup>18</sup>が多発するに伴い、会計基準に法的裏付けを求める声が強まり、その結果、国務大臣 (具体的には通商産業大臣) に会計基準設定機関の認可権限を付与することで、認可された機関の作成する会計基準に法的根拠を与えるといった措置が採られた。具体的には、1989年の会社法改正の際に、国務大臣に、会社法にいう「会計基準」を発行する機関、かかる基準の発行を指揮監督する機関、会計基準や会社法の会計規定からの離脱を調査し、これを遵守させるのに必要な措置を採る機関、を認可する権限を付与する規定が会社法に新設された (256条3項)。ASBは、

14 ここでいう「公開」とは、議事録の公開のみならず、会議自体の公開 (傍聴が可能なこと) を含む。

15 英国の会計制度に関する記述は、田中弘 [1993] 原 [1993] によるところが大きい。

16 英国では、伝統的には、会社法の中で詳細な会計規定を設けることはせずに、その大枠を示すにとどめ、具体的な会計処理については、実務慣行および職業会計士を中心とした自主規制に委ねてきたが、1981年のEC第4号指令の国内法化に伴い、現在では、会社法の中に、財務諸表の様式、内容、方法等に関する詳細な規定が盛り込まれている。その一方で、1989年の会社法改正により、同法における「会計基準」とは「規則 (regulation) で定める機関が発行する会計実務意見書をいう」との規定が新設され (256条1項)、実際の会計基準策定作業は、一定の機関に委ねるといった枠組みが採られている。

17 例えば、1990年にASBが設立されるまでは、会計基準委員会 (Accounting Standards Committee : ASC) が会計基準の設定を担っていたが、ASCは会計士団体合同諮問委員会 (6つの主要職業会計団体の結合体) の1機関であり、メンバーも全員が会計士であった。このように、プライベート・セクターによる自主規制システムが採られてきた理由としては、法令による規制よりも柔軟に対応でき効率的である、利害関係者の反発が少ない、会計士の士気高揚につながる、等がいわれている (田中弘 [1993])。

18 英国では、会計基準は「真実かつ公正な概観」という会計目的を達成するための最小限のルールであって、しかも時代の変化により適応しなくなることもあるから、監査人等は会計基準に準拠していればよいというのではなく、それが「真実かつ公正な概観」を示すものでないと考えられる場合には、かかる基準から離脱して適切な会計処理をしなければならないとされている。これは、自主規制システムには、自己防衛的な基準の作成による「自己証明」を行う危険性があること等に配慮したルールであるとされている。

1990年に同条を基に公布された「会計基準（指定機関）規則」<sup>19</sup>によって、の機関として正式に認可されている。

ASBは、その親会社である財務報告評議会（Financial Reporting Council：FRC）によって任命される最大限10名のメンバー（テクニカル・ディレクターを除く）から構成される。このように、ASBメンバーの任命権はFRCが有するが、ASBをFRCの一組織とせず法人格の異なる子会社とし、さらに、ASBによる会計基準の設定にはFRCの承認を不要とすること等によって、ASBのFRCに対する独立性が確保されている<sup>20</sup>。ASBのメンバーのうち、会長とテクニカル・ディレクターは常勤かつ有給であり、会計士有資格者に限定されるが、副会長やその他のメンバーは非常勤かつ有給であり、会計に関する専門的知識を有していれば会計士有資格者でなくてもよい。メンバーの任期については、明確な規定はないものの、実際には3年とされており、FASBメンバーと同様に、正当な理由（回復の見込みのない身体障害、職務上の不正行為等）がない限り、任期終了前に解任されることはないとされているようである。

ASBの親会社であるFRCも保証有限会社として設立されており、会計プロフェッションから完全に独立した組織として位置付けられている<sup>21</sup>。FRCのメンバーは、財務報告に関係のある各界のシニア・レベルの代表者20名とされており、会計士に限定されない。そのうち、会長と副会長は、通商産業大臣とイングランド銀行総裁との共同で任命される。その他のメンバーは、会長、副会長によって任命される。FRCは、ASBや財務報告審査会（Financial Reporting Review Panel：FRRP<sup>22</sup>）のメンバーの任命や、ASB等の資金調達のアレンジ、ASBの業務計画や一般方針に対する助言等を行う。

FRCやASBの運営資金は、財務報告の利害関係団体（会計士団体、政府、財界等）から広く徴収する寄付金によって賄われている。このように利害関係団体から広く資金調達することによって、財政面における基準設定機関の独立性が確保可能と考えられている。

このように、ASBについては、人事・財政の両面において、間接的ではあるが政府が関与し得る枠組みとなっている。しかしながら、こうした枠組みも、前述のように、ASBの策定する会計基準に法的根拠を与え、かかる会計基準からの不当な離

19 “Accounting Standards (Prescribed Body) Regulations — SI 1990/1667”。

20 これは、ASBの前身組織であるASCが会計士団体合同諮問委員会（CCAB）の1機関であったことから（注17参照）、その活動においてCCABの影響を強く受けたことの反省によるものとされている。

21 会社法256条3項にいう「会計基準の発行を指揮監督する機関」としてFRCを認可する公式文書は出されていない。このことから、FRCはASBを指揮監督する機関としては位置付けられていないとの見方が可能かもしれない。

22 FRRPも、ASBと同様、FRCの子会社（保証有限会社）として位置付けられている。その目的は、公開会社および大規模会社につき、会社法の会計規定からの離脱を審査することであり、必要な場合には、裁判所に提訴して、その離脱の訂正を違反会社に求めることができるとされている。FRRPは、「1991年会社（瑕疵ある財務諸表）授権者」令（“The Companies (Defective Accounts) (Authorised Person) Order 1991 - SI 1991/13”）によって、会社法256条3項にいう「会計基準や会社法の会計規定から離脱を調査し、これを遵守されるために必要な措置を採る機関」としての法的根拠を取得している。

脱を抑制する目的で採られているものであり、政府が人事・財政面からASBの会計基準設定作業そのものに対して何らかの影響を及ぼすことが意図されているわけではないと考えられている。すなわち、形式的には政府が関与できるようになっているが、実際の運営面ではASBの自主性に委ねるといった「君臨すれど統治せず」の姿勢が採られていると評価されている<sup>23</sup>。

#### (4) IASCの組織改編を巡る動き

こうした中、1998年12月、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee：IASC<sup>24</sup>）の戦略作業部会から「IASCの将来像」と題するディスカッション・ペーパー（以下「DP」という）が公表された<sup>25</sup>。同DPでは、今後のIASCのあり方として、実質的な会計基準設定ユニットとして理事会とは別に「基準開発委員会（Standards Development Committee：SDC）」を新たに設けるとともに、主要国の会計基準設定機関の代表を同委員会の常勤メンバーとするなどを通じて、IASCと各国の会計基準設定機関とが協調してプロジェクトを遂行していく体制作りを進めること等が提案されていた<sup>26</sup>。

DPの提案に従えば、組織改編後のIASCによる会計基準策定において一定の影響

23 田中弘 [1993] p.133。

24 IASCとは、1973年に日本を含む先進9カ国（オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、メキシコ、オランダ、英国、米国、日本）の公認会計士によって設立された民間の団体で、国際的に統一された会計・開示基準である国際会計基準（IAS）の作成をその目的とする。IASは加盟国に対して強制力を持つものではないが、1995年7月に、各国の証券市場の監督機関団体である証券監督者国際機構（IOSCO）が、IASCがコアとなる40の会計基準（「コア・スタンダード」）を包括的に作成した場合には、海外企業による自国市場での資金調達に当たりIASによる財務諸表を承認するように加盟各国の証券監督者に勧告することが可能となる旨を表明したことで、IASの影響力は高まってきている。なお、コア・スタンダードについては、1998年12月のIASC理事会において金融商品に係る会計基準が採択されたことにより、一部のマイナーな点を除き完成している。

25 IASC Strategy Working Party, “Discussion Paper: Shaping IASC for the future”。戦略作業部会は、IASCの当面の最重要課題である「コア・スタンダード」の完成後におけるIASCの戦略や構造を検討する目的で1997年に設置されたものである。

26 具体的には以下のとおり（DPの詳細は平松 [1999a] 参照）。なお、DPは「概要」と「本文」によって構成されているが、以下で示すDPの段落番号は、とくに断りのない限り、「本文」のものを指す。

IASCの主な目的を、これまでの各国の会計基準を調和させることから一歩踏み込んで、各国の会計基準とIASとを収斂（長期的には統一）させることとする（DP pars.42、58）

の目的を達成するため、IASCは各国の会計基準設定機関と共同作業を行う（DP pars.56、117）。具体的には、現在、会計基準の起案を行っている起草委員会を「基準開発委員会」に格上げし、ここに基準設定の実質的権限を付与するとともに、そのメンバー（11名）の大半（6～8名）を主要国を中心とする会計基準設定機関の代表者で構成する（同pars.126-128）。同委員会のメンバーは、彼らが国内の会計基準設定機関で費やす時間を含め、少なくとも半分の時間を基準設定に費やすべきであり、そのうち議長およびその他6名以上のメンバーは常勤でなければならない（同pars.129、130）。同メンバーの派遣に係る諸費用は、各国の会計基準設定機関およびその他の関係者が負担する（同par.131）が、各メンバーは、会計基準の策定に当たって、その代表する会計基準設定機関やその他の関係者の利益から独立的・中立的でなければならない（同par.128）。

会計基準の設定プロセス（デュー・プロセス）においても、IASCと各国の会計基準設定機関との間で調整がなされることを目指す。例えば、IASCがある公開草案を公表する時は各国の会計基準設定機関もほぼ同時に公開草案を公表することなどが期待される（同par.206）。

力を行使していくためには、その実働部隊である基準開発委員会のメンバーとなる必要があるが、同メンバーとなるためには、国内の会計基準設定機関において投票権を有し、かかる機関により指名された者か、財務諸表の作成者、利用者、開業会計士および学者等のようなグループから選任された者であること、基準開発委員会における基準設定に当たりIASCの「財務諸表の作成表示に関する枠組み」<sup>27</sup>に従うこと、国内基準設定機関で費やす時間を含め、少なくとも半分の時間を基準設定に費やすこと等の要件（DP par.128）を満たすことが要求される。

こうしたIASC戦略作業部会の動向にいち早く対応したのはドイツとフランスである。これらは、従来、主要国のうち法的拘束力を備えた会計基準の設定を固有の役割とする常設の機関、団体等を全く有していない国の代表格とされていた<sup>28</sup>が、ここ数年のうちに、上述のDPの提案に対応し得るようなかたちでの会計基準設定機関等に関する制度改革が行われた。とくにドイツでは、2.で詳述するように、従来は商法を中心とした法令およびその解釈により会計基準が運用されてきたのに対し、1998年3月、米国FASBに倣うかたちで、独立したプライベート・セクターによる会計基準設定機関の設置を認める法案が可決され、同年5月には民法上の社団法人による「ドイツ会計基準委員会（Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.：DRSC）」が設立された。これによって、米国ときわめて類似した会計基準設定の枠組みが作られたとされている<sup>29</sup>。

もっとも、同DPで示された改組案については、1999年6月に開催されたIASC理事会（ワルシャワ会議）において議長等より新たな案が出されたことで、その実現可能性は大きく後退している。新たな案では、DPで提案されていたような理事会・基準開発委員会といった二重構造にすることを止めて、各国の会計基準設定機関出身者を中心とした単一機関（新理事会）に権限を集中させることが提案されている<sup>30</sup>。

27 “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement”。IASCの作成する、会計基準の基礎をなす概念フレームワークであり、財務報告の目的、構成要素等について基本的な枠組みを定めている。

28 黒田・ラフィデナリヴ [1998] p.62。

29 一方、フランスにおいては、従来、大蔵大臣の諮問機関である「国家会計審議会」が会計基準の策定に関与してきたが、そのメンバーの多さから意思決定の非効率性が指摘されていたため、1996年、同審議会のメンバーを約半数の58名とし、スリム化するとともに、会長を常勤とした。さらに、1998年には、15名のメンバーから成る「会計規則委員会」を創設し、常時、重要な問題に対して柔軟に対応できるようにした。同委員会は、会長を大蔵大臣とし、関係省の大臣等をメンバーとするパブリック・セクターであるうえ、同委員会の創設後も国家会計審議会を残すとともに、会計規則委員会は、会計規則の制定において国家会計審議会の勧告等を考慮ないし採用しなければならないとされているが、こうした動きは、ドイツと同様、会計基準設定プロセスのあり方に関する国際的な潮流に対応するための体制整備に向けた改革の1つとして評価されている（例えば吉川 [1999] p.24）。なお、フランスにおける会計基準設定プロセスの改革についての詳細は、黒田・ラフィデナリヴ [1998]、平松 [1998]、吉川 [1999] 等を参照。

30 新たな案は、おおむね米国FASBの主張に沿ったものとされている（山田・山崎 [1999] p.61）。また、FASBは、1999年1月、「国際的会計基準の設定 将来へのビジョン」といったレポート（通称「FASBレポート」）を公表し、国際的会計基準の設定主体のあり方および会計基準の国際的な統一化に対してFASBが果たすべき役割等に関するFASBの見解を示している。この中で、FASBは、国際的会計基準設定機関が具備すべき8つの機能（指導性、革新性、目的適合性、適応性、客観性、受容性および信頼性、理解可能性および説明責任）と5つの特徴（独立の意思決定組織、適切なデュー・プロセス、適切なスタッフ、独立した資金調達、独立した監督）を挙げている。なお、ワルシャワ会議において提示されたIASCの新たな改組案については山田・山崎 [1999] を、FASBレポートについては山田 [1999] をそれぞれ参照。

## ( 5 ) 本稿の問題意識・構成

このように、IASCの改組を巡っては、基準開発委員会の創設といった当初案の実現可能性は低くなってきているほか、現在の案についても、その内容どおりの改革が実現されるとは限らない<sup>31</sup>が、いずれにしても、IASCと各国の会計基準設定機関との連携強化を図るかたちでIASCを改組していくとの方向性については、ほぼコンセンサスが得られている模様である。このような方向でIASCが改組された場合には、IASCでの決定が国内の会計基準に与える影響はこれまで以上に強まると考えられることから、IASCにおいて一定の発言力を確保し得るような体制を構築することがより重要となろう。

しかしながら、常設の機関ではなく、非常勤のメンバーで構成された機関による現行の日本の会計基準設定の枠組みを前提とすると、たとえ改革後のIASCの意思決定プロセスに日本の代表者が参加できたとしても、ここで実際に十分な貢献ができるかどうかは懸念も残ろう。このため、日本の会計基準設定の枠組みを見直す必要があることなどが指摘されている<sup>32</sup>。また、こうしたIASCの改組内容の帰趨如何にかかわらず、日本の会計制度に対する国際的な信頼を回復するためには会計基準設定プロセスの見直しが不可欠との見解も見られる。この点、国際的な会計基準の設定を巡る状況を見ると、事実上、アングロサクソン諸国である米国、英国、カナダ、オーストラリア（いわゆる会計における「G4」）等がリードしてきているが、こうした諸国では、会計士や産業界の代表を主なメンバーとする常設の会計基準設定機関を設けることによって、常時、重要な会計問題に対して柔軟に対応してきている。前述したドイツの今回の対応は、こうしたアングロサクソン諸国主導型の国際的な会計基準の調和化が進むなかでの工夫であり、かかる状況の下で発言権を確保し、国際的な会計基準の設定に積極的に貢献していくための対応といえる。

もっとも、こうした機関の設立に当たっては、例えば、社会規範とも捉え得る会計基準の設定をプライベート・セクターに委ねることが法制上可能かなど、法的観点からクリアしておくべき問題もあろう<sup>33</sup>。実際、ドイツでは、上述のようなDRSCの設立に際し、拘束力を伴う会計基準は法規範に相当するとの解釈のもと、

31 IASCの改組問題については、今のところ、2000年5月に開催されるIASC総会で最終的に審議・決定される予定となっている（山田・山崎 [1999] p.62）。

32 例えば平松 [1998]、山田 [1999]、山崎 [1999]、翁 [1999a]、なお、1999年8月、自民党の「金融問題調査会」によって「企業会計に関する小委員会」が設置され、わが国における会計・監査制度のあり方について検討されている。

33 例えば新井 [1993] p.173は、プライベート・セクターに会計基準の設定を担わせることの是非およびそれが実現可能かについては、会計基準というものの性格やその設定方法、設定プロセス等を十分見極めて判断されるべきであるとし、検討点の1つとして、「そもそも社会規範としての会計基準（その多くは成文法規範になる）について、その設定を民間機関の手に委ねることが法制上可能か」という点を挙げている。さらに、同見解は、会計基準の設定を民間機関に委ねることが法制上は可能だとして、そのような作業を誰に担わせるのか、その作業遂行のための資金は誰が負担するのか、会計基準設定プロセスにおける関係者間の利害調整機能を誰に負わせるのか、等について検討しなければならないとしている。

その策定をプライベート・セクターに委ねることは立法権や行政権との関係で基本法（憲法）上、認められないとの批判もみられたところである。その結果、DRSCによる会計基準の策定においては、プロセスの透明性や公開性を確保することで民主的コントロールを及ぼすなど、立法権や行政権との関係を配慮した対応が施されているようにうかがえる。わが国においてかりにプライベート・セクターによる会計基準設定機関を設立する場合には、一般に会計基準設定機関ないしプロセスのモデルと目されている米国のFASBをはじめとして、諸外国の例を参考にしていくことが有益であると考えられる。その際、日本では商法の中にも会計規定が設けられているという面でドイツの会計体系と類似している点や、日本の行政法がドイツ法の影響を強く受けている点等に鑑みれば、今回のドイツでの動きも1つの参考となるろう。

以上のような問題意識から、本稿では、主にプライベート・セクターによる会計基準の設定と立法権、行政権との関係に関するドイツでの議論およびその対応を考察する。具体的には、まず続く2.において、DRSCの設立経緯を概観した後、3.において、DRSCによる会計基準設定プロセスの特徴を整理する。次いで、4.では、DRSCのようなプライベート・セクターによる会計基準の設定と立法権、行政権との関係について検討し、かかる問題に対してDRSCではどのような対応がなされているかについて考察する。最後に、5.として、こうしたドイツでの議論が日本に与えるインプリケーションについて触れる。

なお、会計基準としては、一般の企業に適用される企業会計のほか、政府会計、特殊法人会計、公益法人会計等があり、それぞれ基準設定の中心的役割を担う主体やプロセスが異なっている。常設の会計基準設定機関を設置する場合には、これらのプロセスを統一すべき等の議論もあろうが、そうした問題は別途検討することとして、本稿では、企業会計の設定に関する問題に絞って検討する。

## 2. ドイツ会計基準委員会（DRSC）設立の経緯<sup>34</sup>

### （1）従来の会計基準設定プロセスとその問題点

従来、ドイツにおける会計基準は、商法典（Handelsgesetzbuch：以下「HGB」）をはじめとする各種法令を中心に規定されてきた。すなわち、HGB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、例えば株式会社については株式法、上場会社については取引所法および有価証券取引法のように、それぞれ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（Bundesministerium der Justiz）による法規命令（行政機関の発布する命令のうち私

34 ここでの記述は、黒田・ラフィデナリヴ [1998]、平松 [1998、1999a] によるところが大きい。

人との関係で権利義務関係を生じさせるもの)が法律の規定を補完することもある(HGB 330条<sup>35</sup>)。このほか、ドイツ経済監査士<sup>36</sup>協会(Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.:以下「IDW」)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(コンメンタール)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はない。

商法典等の連邦法による会計基準の設定は、通常の立法プロセスで行われる。すなわち、まず、連邦法務省によって予備草案が作成され、修正等を経た後、連邦政府案として連邦参議院へ送付される。これを連邦参議院が審議のうえ、同院の決定を付して連邦議会に送付し、連邦議会が可決することによって、法律として成立する。このように、法令中心の会計制度においては、連邦法務省および連邦議会の主導により基準設定が行われる。

しかしながら、こうした会計基準設定の枠組みでは、立法プロセス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、それを補完するためにIDWの意見書やコンメンタール等が出されているが、これらには法的拘束力がないことから一貫した適用には限界があること、政治的影響を受けやすいこと、等から、政治的に独立したかたちで拘束力ある会計基準の設定を固有の任務とする機関設立の必要性がしばしば主張されてきた。例えば、1978年5月18日に公表された商法計算規定に対する改正案の中でも、経営経済学教授連合会計制度委員会(Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V.)<sup>37</sup>より「正規の簿記および貸借対照表作成の諸原則の解釈といっそうの発展に権威をもって参加する審議委員会の設置」が主張され、米国のFASBに準拠し、「政治的に独立であり、専任で専門的に十分な資格を有するメンバーによって構成されることが法律上保障された」会計基準設定委員会の設立が提案されていた<sup>38</sup>。このように、会計基準設定機関の設置はこれまでもいく度となく提案されていたが、実現には至らなかった<sup>39</sup>。

35 HGB 330条1項:「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HGB(条文略)の規定と異なる規制を必要とするときには、資本会社につき、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。」(黒田[1993]p.337)

36 日本における公認会計士にほぼ相当。

37 ドイツ経営経済学の分野における研究者組織であり、社団法人経営経済学教授連合(メンバーは大学教授または教授資格所有者に限定)が会計規範設定活動に参加するための窓口組織。同委員会は、ドイツ会計法規の内容作成に対して影響力を有しており、これまでも、同委員会による提言や公聴会で発言等の多くが実際の法文化につながっている(津守[1993]p.135、黒田・ラフィデナリヴ[1998]p.70)。

38 津守[1993]p.139。

39 Ernst[1999]p.346参照。

## (2) 商法典改正による会計基準設定機関の創設

こうしたなか、会計基準における国際化の流れが強まるにつれ、とくにIASCの会計基準策定プロセスにおける発言力の強化が重要となってきた。一方、ドイツでは法令による会計基準設定方式であるうえに会計基準設定機関と呼び得る団体が全く存在しなかったため、こうしたプロセスから取り残される傾向にあるとして、企業や経済監査士を中心に常設の会計基準設定機関の設立を求める声が、それまで以上に強くなってきた。かかる動きは、IASCがその将来的なあり方として各国の会計基準設定機関との連携強化を模索し始めた(1.(3)参照)ことでより高まり、その結果、当時審議中であった「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” : KonTraG)草案の中に、急遽、会計基準設定機関の設置を可能とする規定を商法典(HGB)中に新設する旨の案が盛り込まれることとなった<sup>40</sup>。同法案は、IASC戦略作業部会のDPが公表されるよりも早い段階の1998年3月に連邦議会において可決され、これにより、商法典中に「第5章 私的会計委員会(privates Rechnungslegungsgremium); 会計審議会(Rechnungslegungsbeirat)」(342、342a条)が新設されて、以下の点が規定された(KonTraG 2条14号)。

### (私的会計委員会)

連邦法務省は、私法上の組織として設立された機関を「私的会計委員会」として認可(anerkennen)し、契約により、これに次の任務を委ねること(ubertragen)ができる(HGB342条1項1文)。

- (a) コンツェルン計算(Konzernrechnungslegung : 以下「連結財務諸表」という)についての原則の適用に関する勧告(Empfehlungen)を開発(Entwicklung)すること<sup>41</sup>。
- (b) 計算規定(Rechnungslegungsvorschriften)に係る立法計画に関して、連邦法務省に助言すること。
- (c) 国際的会計基準設定機関においてドイツを代表すること。

かかる私的会計基準委員会は、その勧告開発プロセスにつき、次の点が定款上認められるものでなければならない(同条同項2文)。

40 商法典中に会計基準設定機関の設置を認める規定を設けるとの案は、1998年1月に同法の連邦法務省予備草案が出された時点では含まれていなかったにもかかわらず、わずか3ヵ月後の3月4日付連邦議会法務委員会決議勧告案において盛り込まれた。このように、これまで否定されつづけてきた会計基準設定機関の設立が、ほとんど議論されることなく、これほど短期間のうちに法制化された背景として、起草担当者による公式見解では先述のような国際会計基準策定プロセスにおけるドイツの影響力強化への要請が強く働いたためと説明されている(Ernst [1999] pp.346-347)。

41 ここでいう「勧告の開発」とは、実質的には会計基準の策定を意味するものであるが、後述のような立法権や法規命令制定権との関係に配慮して、「会計基準の策定」ではなく「勧告の開発」といった表現を用いていると考えられる(詳細後述)。

- (a) メンバーの独立性<sup>42</sup>が保障されていること。
- (b) メンバーが会計関係者 (Rechnungsleger)<sup>43</sup>に限られていること。
- (c) 会計分野に専門的な関心を有する一般人が関与し得ること。

認可された私的会計委員会による勧告に基づき連邦法務省により公示された会計基準 (Deutscher Rechnungsstandard : DRS) に従って作成された連結財務諸表は、その範囲で「正規の簿記の原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung : GoB<sup>44</sup>) に則って作成されたものと推定 (vermuten)<sup>45</sup>される (同条2項)。

(会計審議会)

連邦法務省が私的会計委員会を認可しない場合には、連邦法務省に「会計審議会」を設置し、これに私的会計委員会に対するのと同じ任務を与える (HGB342a 条1項、9項)。

会計審議会は、連邦法務省代表 1 名 (議長)、連邦財務省代表 1 名、連邦経済省代表 1 名、企業代表 4 名、経済監査士代表 4 名、大学代表 2 名から構成される

42 ここでいう独立性の具体的意味については法律上必ずしも明らかではないが、3 .で見るように、連邦法務省等の行政機関のみならず、メンバーの母体企業や利益団体等も含めて、「いかなる者からも圧力を受けない」との意味 (いわゆる裁判官の独立性ないしは自由裁量性と同様) で用いられていると考えられる。なお、以下、「独立性」という場合は、とくに断りのない限り、「いかなる者からも圧力を受けない」との意味で用いている。

43 「会計関係者」とは、連邦議会議務委員会理由書によると、経営学士または同修士、経済学士または同修士等で、被用者あるいは独立業として帳簿記録、財務諸表等の作成に当たるすべての者、経済監査士、税理士、弁護士等で財務諸表作成の助言または法定監査を実施する者、最低限経営学または経済学の学士あるいは修士を有し、会計報告または監査の領域で勤務する者 (大学またはその他の国家機関の同領域で勤務するものを含む) とされており、広い意味で捉えられている (黒田・ラフィデナリヴ [1998] p.72)。

44 GoBとは、HGB238条1項に規定されている不確定法概念(「公共の福祉」、「正当な利益」のように漠然としているために個別の事案に即し具体化が必要とされる概念)である。その本質は、伝統的には商人の慣習や見解といった事実上の事象に求める見解が主流とされたときもあったが、現在は、すべての商人が商取引の記録および年度決算書の作成に際して遵守すべき準則(規範ないし命令)の総称として捉える見解が主流のようである。この意味において、GoBは、もともとそれが法律によって規定されているか否かにかかわらず商人一般にとって基準性を有するもの(英米にいうGAAPに相当 黒田・ラフィデナリヴ [1998] p.72)として捉えられている。換言すれば、GoBには法律上のものと法律外のものとの併存し、必要に応じて後者が前者に組み入れられる(法典化される)ものとして理解されている。そして、何がGoBであるかは、法律、慣習法、法規範でないGoBの順に決定され、法規範としてのGoBがない場合には、簿記および年度決算書の目的から決定されなければならない(目的論的演繹法)と解する説が有力のようである(GoBの詳細については例えば高木 [1995] 参照)。

なお、前述のとおり、GoBの中には、法律に規定されているものと、されていないものがあるが、両者の違いは、前者が法的拘束力を有するのに対し、後者は事実上の拘束力しかないという点である。逆に、法文化されている簿記および年度決算書ルール(会計規定)のすべてがGoBと一致するとは限らず、GoBと乖離していると解されるものがあったとしても、法文化されている以上、会計規定が適用される。すなわち、「法規範はGoBを超える」のであって、かかる会計規定がGoBに反すると解されるのであれば、それは法改正の是非の問題となる(なお、米国においても、GAAPに従うかたちで会計処理を行ったというだけでは、常に不実開示から免責されるものではないというのが判例上確立しているとしており<弥永 [1993] pp.113>、GAAPは法令と同様の法的拘束力を有するものとしては考えられていないようである)。

45 「推定」とは、明確でない事実を一応あることと定めて法律効果を生じさせることであり、当事者がそうでないことを証明すれば推定された効果は生じない場合をいう (Creifelds [1996])。

(同条2項)。これらのメンバーは、連邦法務省により任命され、会計関係者でなければならない(同条3項)。メンバーの独立性および自由裁量性は保障されており、その任務は無給とされる(同条4項)。

会計審議会の勧告に基づき連邦法務省により公示された会計基準に従って作成された連結財務諸表は、その範囲でGoBに遵守して作成されたものと推定される(同条8項、324条2項)。

このように、KonTraGによって新設された会計基準設定の枠組みに関しては、その特徴点として、(a)原則としてプライベート・セクターが会計基準設定のイニシアティブをとり、パブリック・セクターがこれを行うのはプライベート・セクターによる設定が不可能または不適切な場合に限定されていること<sup>46</sup>、(b)連結財務諸表に関する会計基準に限定されること、(c)独立かつ専門的知識を有するメンバーによって設定作業が進められること、(d)私的会計委員会による場合には設定プロセスにおける公開性も要請されること、(e)会計基準となるためには連邦法務省による公示が必要なほか、公示されたとしても、GoBとしての推定的効力しか認められないこと、(f)上記のうち、(b)、(c)および(e)については、基準設定機関がプライベート・セクター(私的会計委員会)かパブリック・セクター(会計審議会)にかかわらず当てはまること、を挙げることができよう。

### 3. DRSCによる会計基準設定プロセスの概要

#### (1) DRSCの目的・組織構成

上述のようなKonTraGの制定を受けて、1998年3月末、民法上の登録社団法人<sup>47</sup>(eingetragener Verein ; e.V.)としてDRSCが設立され、同年9月には連邦法務省から上記HGB 342条の定める私的会計委員会としての認可を受け、同省との間で法定任務の委託に関する契約(Standardisierungsvertrag ; 以下、単に「委託契約」という)が締結された。

DRSC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(Entwicklung)すること、IASCおよびその他の会計基準設定機関と協力するこ

46 プライベート・セクターがイニシアティブをとることを原則とした理由について、連邦議会法務委員会によるKonTraG草案理由の中では、米国のFASBやIASCの実例を見ても、通常、基準設定主体はプライベート・セクターの支持団体を有していること、国際的には基準設定はプライベート・セクターが担当するのが通例であることが挙げられている。そのうえで、「そのようなプライベート・セクターの委員会に対して立法者ができることは、大まかな条件を創り出し、プライベート・セクターがそのような機構を可及的速やかに創設することを期待することのみである」と述べられている。

47 登録社団法人とは、経済的事業の遂行を目的としない社団であって、管轄の区裁判所の社団登記簿に登記することによって法人格(権利能力)が付与されたものをいう(ドイツ民法典21条)。

と、国内・国際レベルにおける法律制定（とく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、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）。このように、DRSCは、国際関係を重視しつつ、連結財務諸表についての会計基準を取り扱うものとして位置付けられている。

DRSCの運営資金は、メンバーによる会費のほか、寄付金、出版収益等によって賄われる。メンバーには、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、企業（Unternehmen）についても、そのような個人が会員権を行使する企業であれば、法人メンバーとなり得る（定款4条）<sup>48</sup>。このように、会員資格は緩やかなものとなっているが、行政機関や公的機関等は除外されている。

DRSCは、理事会（Vorsand）、評議員会（Verwaltungsrat）、および会員総会（Mitgliederversammlung）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名は理事会メンバー）のメンバーは、会員総会により選出・解任されることとなっており（同13条）、人事面においても行政機関の関与が排除されるかたちになっている。

また、DRSCには、連邦法務省との委託契約に基づき、その内部機関として「基準設定審議会（Standardisierungsrat）」が設置され、実際にはこれがDRSCの実働部隊として上記HGB342条の定める事務を遂行する（委託契約1条1項、DRSC定款9条1項、2項）。同審議会は、評議員会によって任命された<sup>49</sup>7名（最高9名にすることが可能）のメンバーにより構成され、DRSCの事務局長および同審議会委員長または副委員長によって運営される（同5項）。同審議会ないしはそのメンバーは、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<sup>50</sup>が保障されており（DRSC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メンバーの義務でもあるとされている（基準設定審議会業務規程<sup>51</sup><以下「業務規程」という>1条）。こうした基準設定審議会ないしは同メンバーの独立性に対する保障は、委託契約でもとくに強調されており、そこでは連邦法務省のみならず、親組織であるDRSCに対しても義務付けられている（委託契約1条2項）。

このほか、DRSC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（DRSC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、DRSC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）。

48 年会費は個人会員が500マルク、法人会員が20,000マルクとされている（定款5条）。

49 このほか評議員会は、理事会の業務執行の承認や会員総会への年度予算案の提出、基準設定審議会メンバーの解任等を行う（定款8条）。

50 注42参照。

51 Geschäftsordnung des Standardisierungsrates in der Fassung vom 16. Januar 1999。

なお、本委託契約は、連邦法務省またはDRSCのいずれからも1年の解約告知期間<sup>52</sup>を設けることにより終了させることが可能とされている（委託契約10条）。

## （2）会計基準設定プロセス

DRSCによる会計基準（DRS）の設定は、上述のように、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（委託契約4条2項、業務規程9条1項）。このように、DRSの設定作業は原則としてDRSCの内部組織である基準設定審議会のイニシアティブ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DRSCがDRS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（委託契約3条）。

基準設定審議会は、以下の要件を満たす場合に限り、会計基準に係る決定を行うことができる（業務規程10条）。

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。

最終決議のための会合は公開によって行うこと。

公開草案の作成・変更（～）は、通常、基準設定審議会の下に置かれるそれぞれのワーキング・グループ（Arbeitsgruppen）が担当する（業務規程12条1項）。ワーキング・グループのメンバーは、会計関係者に限られており（委任契約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（業務規程12条2項）、かかるメンバーの独立性は委託契約で保障されている（委託契約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<sup>53</sup>と、DRSC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（委託契約1条3項）。これに基づき連邦法務省が当該基準を公示することによって、当該基準はGoB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<sup>54</sup>。なお、DRSCが基準を可決した際

52 解約告知（Kündigung）とは、契約を解約する旨の一方的意思表示であり、期限の定めのない契約については原則として解約告知によって終了させることができるとされている（山田晟[1981]）。この場合、契約の相手方を保護するため、解約告知期間（解約告知から解約の効果が生じるまでの期間）が設けられる。なお、本委託契約は、10条で期限の定めのない契約であること、解約告知期間は1年とすることが明記されている。

53 以上のプロセスは、DRSCが連邦法務省等に対して、会計基準に係る立法計画等に関する助言を行う場合も同様である（定款13条1項）。

54 DRSCは、連邦法務省を通さず直接的に会計基準を出すことも可能であるが、それらにはGoBとしての推定機能は生じないとされている（KonTraG草案理由参照）。

の議事録は公開される（ただし、有料 定款9条2項）。

以上がDRS設定プロセスの概要であるが、その特徴として主に次の2点を指摘できよう。1つは、公開草案を公表してパブリック・コメントにかけること、多様なメンバーより構成される諮問委員会の意見を聞くこと、会議の傍聴を認めたり、議事録を公開すること等によって、基準設定審議会やワーキング・グループ、DRSCメンバー以外の者が広く会計基準設定プロセスに関与し得るようになってきている点である。もう1つは、DRS設定プロセスにおいて、基準設定審議会やワーキング・グループのメンバーが連邦法務省を含め、他のいかなる者からも圧力を受けるものではないこと（独立性）が法律や委託契約で明定されるなど、繰り返し強調されている点である。もっとも、DRSCの策定する会計基準がGoB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であること、作業計画にあたり、連邦法務省の要請がある場合にはそれが優先され、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（すなわち、連邦法務省にも会計基準設定権限が留保されていること）、連邦法務省のほうからも委託契約を終了させることができること、等を考えると、形式上はDRS設定プロセスにおける連邦法務省の関与の可能性が完全に排除されているとはいいがたいと考えられる。

#### 4. DRSCによる会計基準設定を巡る法的制約論とその対応

##### （1）立法権・法規命令制定権との関係

###### イ．問題の所在

前述のように、ドイツでは、従来、拘束力のある会計基準はHGBを中心とした法律および連邦法務省による法規命令によって法文化されることが通常とされてきたことから、その策定をプライベート・セクターに委ねることは、「すべての国家権力（Staatsgewalt）は国民に由来」し、「国家権力は、国民によって、選挙もしくは表決により、または立法、執行もしくは司法の各機関を通じて行使される」と定めた基本法20条2項や、法律による法規命令の授權先として「連邦政府・連邦大臣、州政府のみ」と定めた同80条等に反するのではないかといった議論があり得る。

この点、会計基準は元来商人の自主ルールであって、法律によって規定されるような性質のものではないとの見解からすれば、その設定をプライベート・セクターが行うのはむしろ当然であり、それに法律が一定の拘束力を付与するとしても立法権等との関係でとくに問題とはならないとも考えられる。実際、会計基準を自主ルールと捉える見解は多くの論文等で主張されており<sup>55</sup>、また、基準設定審議会委員長も、同審議会の設立に際し、「（こうしたプライベート・セクター主導型の会計

55 例えばSchön [1998] は、DRSCによる会計基準設定を「商人による自主管理としての会計基準策定権限の再取得」と述べている。

基準設定は) 会計基準設定方法の根本的な転換であり、立法よりも実務に携わる会計関係者による自主規制を優先させるといった元来の考え方に帰還するものである」として、会計基準の「自主ルール性」を強調した声明を出している(1998年5月15日付プレスリリース)。こうした見解の論拠としては、「社団法人ドイツ工業規格統一協会(Das Deutsche Institut für Normung e.V.: DIN)」による安全基準設定の例が挙げられることが多い。すなわち、ドイツでは、1975年に連邦経済省が、技術面での安全基準の設定を契約によって私的機関であるDINに委任しているが、これは本来の自主ルールに連邦経済省による「お墨付き」を与えたものとして捉えられているようである。このように私的会計委員会による会計基準の設定をDINによる基準設定と平行に捉える見解は多く、KonTraG法案理由中にもDINによる基準設定の前例が挙げられている。

これに対して、DRSCによる会計基準は、DIN基準とは異なり、自主ルールとは割り切れないとの見解もある<sup>56</sup>。こうした見解は、DINが策定する基準には拘束力がなく、それに従うかどうかの判断は完全に企業に委ねられているのに対し、DRSCにより策定される会計基準はすべての商人(企業)に対して、DRSCの設立に同意したか否か、あるいはDRSCによって利益が代弁されているかどうかにかかわらず一律に適用され、それに従わない財務諸表の作成および監査証明を法的に不可能とするものであるという点でDIN基準と根本的に異なっており、両者を同一に論じることはできないことを主な論拠とする。また、自主ルールは同質の利害関係を有する集団においては機能するが、会計基準のように、報告企業、債権者、投資家等、多様な利害関係を有するものに対して適用されるために、それらの利害調整が必要となるものについては、自主ルールに委ねるのは妥当ではなく、その設定は国家の任務であるとする見解も見られる<sup>57</sup>。

関連して、会計基準が自主ルールでないとしても、課税や利益配当等と直接結び付かない連結財務諸表の作成基準に関してはプライベート・セクターによる自主ルールに委ねても問題がないのではないかとの意見もあるが、これに対しては、連結財務諸表に係る会計基準と個別財務諸表に係る会計基準とは密接に関連している場合が多いことから、前者は後者に対しても影響を及ぼす可能性があり、連結のみの問題として割り切って考えることはできないとの批判も見られる<sup>58</sup>。

このように、会計基準を私人間の自主ルールと捉えるか、本来的に法律で定めるべきものと捉えるかについては見解が分かれており、現段階で何れかに結論付けることは容易でないように思われる。一方、少なくともこれまでは「会計基準の設定

56 例えば、Harder [1996] や同論文が引用するところのSonnenschein論文、Hommelhoff and Schwab [1998] 参照。なお、これらの論文はKonTraG制定前のものであるが、DRSCのような私的会計委員会の設立について論じており、そこでの議論はDRSCについても妥当すると考えられる。

57 Hommelhoff and Schwab [1998]

58 例えば、Schön [1998] 等。

は主として政府が担う法律的な機能であり、制定法が会計基準を支配する」<sup>59</sup>との見解が有力であり、実際、多くの会計基準が法令によって規定されていたのは事実である。こうしたことから、KonTraGや委託契約等では、「会計基準の設定は立法的な機能である」との見解を考慮して、そうした権限をプライベート・セクターへ委ねることについて、立法権や行政権との関係を踏まえた対応が施されているようにうかがえる。以下では、この点について、やや詳しくみていく。

#### ロ．立法権・法規命令制定権のプライベート・セクターへの委譲の可否

前述のとおり、基本法20条2項は、「国家権力は、国民によって、選挙もしくは表決により、または立法、執行もしくは司法の各機関を通じて行使される」と定める。また、同33条4項は、「高権的権限（hoheitsrechtliche Befugnisse）の行使は、原則として、公法上の勤務関係および忠誠関係にある公務員に継続的任務として委託されなければならない」と規定する。こうした「国家権力」あるいは「高権的権限」のうち、法律の制定権（立法権限）については、国民の代表者により構成される議会（立法機関）によって行使されるのが原則であって、かかる権限を無条件にプライベート・セクターに委譲することは基本法上認められないと解される<sup>60</sup>。

これに対し、連邦政府、連邦大臣または州政府に対しては、法律により、法規命令を発する権限（以下「法規命令制定権」という）を与えることができるとされている（基本法80条1項）。法規命令とは、前述のとおり、行政機関の発布する命令のうち私人との関係で権利義務関係を生じさせるものであるが、行政権の行使によって定立される法（行政立法）といわれるように、その制定は広い意味での立法行為として捉え得る。したがって、行政機関への法規命令制定権の授権は、法律で権限範囲を限定したうえでの立法権限の委譲として捉えることができるが、これは基本法が明文によって認めるものである。

こうした授権に基づき、連邦法務省には、HBG 330条により、一定の場合に連結財務諸表に関する会計基準を法規命令という形で発布する権限が認められているが<sup>61</sup>、こうした権限をプライベート・セクターであるDRSCに委託できるかが次に問題となる。この点、行政権限については、前述の立法権限と異なり、一時的または例外

59 津守 [1993] p.139が引用するところのBloom and Naciri 論文「会計基準設定の文化」参照。また、McLeay et al. [1997] 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。

60 Harder [1996] 参照。同論文は、基本法に内在する法治国家の原則は法的拘束力（とくに法的義務）を生じさせる法律の制定はすべて、そのために設けられた国家機関が行うことを要求していること、基本法に関するこれまでの注釈（コンメンタル）をみても立法メカニズムの中にプライベート・セクターを入れることを基本法が意図していると明確に述べた見解は見当たらないこと等を理由に、一定の場合に「公権力の委託」が認められるとしても、私法上の機関への立法権限の委譲までを認めるものではないとしている。このような観点から、私的会計委員会に会計基準の設定を委ねることは違憲と捉える学説は少なくないようである（例えばHommelhoff and Schwab [1998] 参照）。

61 注35参照。

的なものである限りで、法律の授権に基づき、それをプライベート・セクターに委ねることは基本法上も許容されるとの見解が支配的とされている<sup>62</sup>。これは、民間による行政任務遂行を排除するのであれば、そのような明示的規律をなしたはずであるが、基本法上、それを禁止する明文規定がないこと、上記基本法33条4項は「原則として、…継続的任務として」と規定しており、一時的あるいは例外的な委任までを禁止するものではないと考えられること、実質論から見ても、「柔軟な行政のためには不可欠の道具」である民間の行政への参画を全く禁止してしまうのは妥当でないこと、等の理由に基づく<sup>63</sup>。この点、DRSCの会計基準設定権限を認めることは、連邦法務省による委託契約の解約が認められていること、再びパブリック・セクターによる基準設定の途が残されていること、等からして「一時的」なものとして捉えることも可能であろう。あるいは、「一時的」でないとしても、会計基準の国際化等の要請から「例外的」に認められるとの解釈もできよう。

これに対し、行政権の中でも、法規命令制定権については、とくに基本法80条1項がその第一次的な授権先として「連邦政府、連邦大臣、州政府」のみを掲げていること、授権された機関がさらに他の機関に授権し得ることを法律が規定しているときは法規命令により他の機関へ再授権できると定められているが、かかる再授権先としてプライベート・セクターでも良いかどうかは法文からは明らかでないこと、法規命令の発布は広義では立法活動として位置付けられること等から、プライベート・セクターへの授権は認められないとも考えられ、判例・学説上も明らかではない<sup>64</sup>。

## 八．DRSCにおける対応

□ .のように、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は明らかではないことから、DRSC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当たっては、違憲との批判を回避するために、次のような対応が施されている。

第一に、私的会計委員会の作成するものは勧告にすぎず、それが会計基準(DRS)として認められるためには連邦法務省による公示が必要とされるうえ、会計基準として認められた場合でも、GoBそのものとして認められるのではなく、GoBとして「推定される」にすぎない<sup>65</sup>(HGB 342条1項)とされる点である。すなわち、DRSをGoBそのものとして捉えるのではなく、GoBとして推定可能なものとの構成をとることで、一定の場合にはDRSのGoBとしての効力が否定される場合もあり得ると

62 米丸 [1999] p.49-51。

63 ドイツにおけるプライベート・セクターへの行政権限委譲については、角松 [1989] 米丸 [1999] が詳しい。

64 例えば、Seifert and Hömig [1995] は、再委譲先は「連邦政府、連邦大臣、州政府」に制限されるものではないと述べた後で、「実際には連邦上級官庁や州大臣に委譲しているケースが多い」として、行政機関を想定しているようである。

65 「推定」の法的意義については、注45参照。

の含みを残している。この点、起草担当者による公式見解でも、「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（*faktische Wirkung*）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（*rechtlichen Vermutung*）を取得するが、かかる推定的効力は完全な拘束力を有するものではなく、とくにGoB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<sup>66</sup>。（略）したがって、（私的会計委員会に会計基準に関する）立法権限を移す（*verlagern*）わけではない<sup>67</sup>と述べられている。私的会計委員会の任務を「会計基準の策定」ではなく、「連結財務諸表原則の適用に関する勧告の開発」と表現している（HGB 342条1項）のも、この点を意識したものと考えられる<sup>68</sup>。また、委託契約上も、DRSは、法令による会計規定に反しないよう留意して設定されなければならないと明記しており（委託契約4条3項1文）、あくまでも法令がDRSに優先するのが原則であるとのスタンスが滲み出されている。もっとも、こうした原則によって賢明な（*sinnvoll*）GoBの発展が排除されるものではないともされており（同2文）、結局、DRSがGoBとして有効かどうかの最終的判断は裁判所に委ねられることになる。

第二に、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は推定的効力しか認められないとしても、かかる効力を法律が認めることで単なる慣行よりも拘束力の程度が強くなることを考えると、その限りで一定の法的拘束力が付与されたのと同様に捉えることができる。そこで、特定の私的サークルによって推定的効力にすぎないとはいえ一定の法的拘束力を有する基準が設定されるとの印象を払拭し、設定された会計基準に「国民の総意」ともいうべき性格付けを行うために、基準設定プロセスにおける透明性・公開性を強化することにより、民主的コントロールが及ぶようにしている<sup>69</sup>。具体的には、私的会計委員会が認められるためには、「その定款上、会計分野に専門的な関心を有する一般人が関与し得ることが保障されていること」が必要であるとされ（HGB 342条1項2文参照）、それを達成すべく、例えばDRSCでは、公開草案の公表およびコメントの検討、諮問委員会の開催、最終

66 こうした見方をするものは多く、例えば、連邦法務省のFunke政務次官も、推定条項に関して、「DRSC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。かかる会計基準およびその解釈がGoB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」と述べている（Funke [1998]）。このほかにも、例えばPellens et al. [1998]、Moxter [1998]、Schön [1998] 参照。

67 Ernst [1999]。また、同見解のなかでは、私的会計委員会の権限が連結財務諸表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ないという点が強調されている。この点については、前述のように、同委員会の権限範囲が連結財務諸表に限られているとしても、連結財務諸表に係る会計基準が個別財務諸表に影響を及ぼす場合が多いことから連結のみの問題として割り切れないとの批判があるが、これについても、Ernst [1999] は、そうした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、問題はないと反論している。

68 注41参照。

69 法形式上は連邦法務省による公示を必要として同省による勧告内容の修正等の可能性を残していることから、これにより、連邦法務省を通じた民主的コントロールが働くとも考えられる。しかし、実際には私的会計委員会の勧告がそのまま基準化されることが想定され、それゆえに、勧告開発プロセスに民主的コントロールが及び得るような仕組みになっているとも考えられる。

決議のための会合や議事録の公開等が定められている(3(2)参照)。また、DRSCおよび基準設定審議会のメンバー資格を「会計関係者」と広く規定し、幅広いバックグラウンドを有する者によって構成することとされている点も、「プロセスの公開性」を確保するためのものと言えよう。

このように、会計基準の設定をプライベート・セクターに委ねるにあたっては、それによって作成される基準には直接の法的拘束力を付与しないとともに、基準設定を議会や連邦法務省からプライベート・セクターに委ねることにより損なわれるであろう民主的コントロールを、設定プロセスにおける透明性・公開性を強化することにより確保することによって、かりに会計基準の設定を一種の立法的な機能と捉える場合でも、それをプライベート・セクターに委ねることの正当性を担保しているといえる。

## (2) DRSCに対する行政的コントロールの適法性

かりに連邦法務省からDRSCへの会計基準に関する法規命令制定権の再授権(委託)が認められるとした場合について考えてみると、3.(2)でみたように、DRS設定プロセスにおける連邦法務省の関与の可能性が完全に排除されているわけではないことに鑑みれば、かかるDRSCへの権限委託は、行政法学上は「特許(Beleihung)<sup>70</sup>」に相当するものと解される。「特許」においては、権限受託者(特許者:ここではDRSC)は自己の意思決定に基づき自己の名をもって権限を行使するが、原則的な権限、事務責任、指揮命令権および保証人たる地位は、委譲した行政主体に留保される。これは、受託者はあくまで私人であって行政機関でないとしても、本来、国家が原則的に独占すると解される行政権限の行使を、そのために国民から信託された行政機関あるいは公務員以外のものが例外的に受託して行使する以上、議会や行政機関といった国家的機関を通じて間接的ではあれ行政に準じた監督措置が確保されていることが、基本法上、要求されるとの考えに基づく。このように、会計基準の設定が行政権の行使であると解される場合には、それを受託したプライベート・セクターに対して、一定の行政的コントロールが留保されるのは、むしろ基本法の要請するところということができよう。すなわち、DRSCに対して連邦法務省が一定の関与をなし得るようになってきているのは、こうした点を考慮したものと考えられる。

なお、プライベート・セクターである会計基準設定機関に対して行政的コントロールの余地が残されている点は、米国のFASBについても同様である。すなわち、米国では、1(2)でみたように、会計基準の設定権限は本来行政機関であるSECが有しているところ、SECはFASBの作成する会計基準を支持することにより、いわばFASBに会計基準の設定を委託しているわけであるが、これにより会計基準設定権限が完全にSECからFASBに委譲されたわけではない<sup>71</sup>。SECは、その見解と異なる

70 Beilehungの和訳としては、特許、行政権限委託、公権の委託等、さまざまな用語が当てられているが、本稿では、表現上、行政権限委譲の他の形態との区別を容易にするため等の理由から、「特許」という用語を用いている。

71 注11のSEC会計連続通牒150号参照。

FASBの基準書を無効とし、自ら別の会計基準を設定することも可能である<sup>72</sup>。また、SECは、会計基準の設定に関してはプライベート・セクターを信頼するとの方針を一般的には堅持しているとはいえ、必ずしも受動的な立場を採っているのではなく、例えばSECの主任会計士は財務会計基準諮問委員会(FASAC)のすべての会合に出席し、SECの意見をFASBに伝えるなど、会計基準の策定においてFASBとSECは密接な協力体制を採っているとされている<sup>73</sup>。

このように、FASBについては行政機関等からの独立性が確保されていることが、その特徴点として強調されることが多いが、少なくとも法形式上はSECの行政的コントロールから完全に切り離されているわけではなく、これは事実上の評価であろう。また、英国のASBについても、1(3)でみたように、實際上、その独立性は確保されているといわれているが、少なくとも形式的には政府が関与し得るようになってきている。

### (3) 小括

以上見てきたように、ドイツでは、「国家権力(高権的権力)は国家的機関ひいては公務員によって行使されるべき」ことが基本法に明確に定められており、行政権についてもプライベート・セクターによる行使を認めることは例外的であるとの考えが非常に強い。この点、推定に過ぎないといった限界はあるものの一定の法的拘束力を有する会計基準の設定をプライベート・セクターにその独立性を保障しつつ認めることは、基準設定の効果が広い範囲の私人に対して一定の法的義務を課すものであることを考えると、きわめて例外的な場合に相当すると考えられる。それにもかかわらず、立法権や行政権との関係等に配慮しつつも<sup>74</sup>、今般それを認めたことはきわめて画期的なことと考えられ、ドイツの国際会計基準に対する関心の高さをうかがえるとともに、会計基準の国際化へ向けた大きな一歩として評価できよう。

72 実際、SECは、石油・ガス産業の会計処理に関する1977年のFASB基準書19号を無効とし、自ら別の会計基準を提示したことがある(企業財務制度研究会[1994]p.74)。なお、SECが自ら会計基準を設定せず、FASBの作成した基準を支持するとの方針を採っていることにつき、FASBへの違法な権限の委譲であるとして、裁判で争われたことがある。この際、裁判所は、SECの方針の適法性に関する判断をせずに、そのような主張をした原告に主張の利益がないとして訴えを棄却したため、この点についての裁判所の判断はいまだ明らかとされていない(企業財務制度研究会[1994]p.74)。

73 企業財務制度研究会[1994]p.74。

74 例えば黒田・ラフィデナリヴ[1998]p.76も、「永い伝統の中で培ってきた自国の法体系文化のようなものは堅持しようとの強固な意志を読み取ることができる」と述べている。

## 5. 日本へのインプリケーション 結びに代えて

会計基準の国際的調和化の動向は、基準の内容面のみならず、手続面、すなわち、基準設定プロセスの調和化をも促しつつある。ここでは、かりに本来の基準設定権限は議会や行政機関が有するとしても、実際の作業は、会計・財務等の専門家からなる常設の機関を正式な会計基準設定機関として指定し、その独立性を保障しつつ、そこに会計基準の設定を委任するといった方法が採られる傾向にある。実際、前述のように、国際的な会計基準の設定において主導的役割を果たしている米国や英国では、こうした会計基準設定の枠組みが採られている。この点、ドイツのように、会計基準は本来法令のかたちで国家が定めるべきものであるとの考えが強く、しかも、そうした国家権力の行使を私人へ委任することが基本法上明確に制限されている国においてさえも、立法権等との関係に配慮し、従来 of 法体系の大枠を崩さないような対応を施しつつ、プライベート・セクターに会計基準策定のイニシアティブを与えたという事実は、考慮に値しよう。

翻ってわが国について見ると、日本では、現在でもすでに、法令による会計基準（会計規定）の解釈にあたり「公正なる会計慣行」を斟酌すること（商法32条2項）や、法令に定めのない事項については「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（財務諸表等規則1条）および「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習」（同規則取扱要領1項）等が法令上認められている。すなわち、法令自体が会計規定以外の会計規範の適用を認めているのである。このように考えると、日本では、会計基準は必ずしもすべて法令で定める必要はなく、「公正なる会計慣行」あるいは「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」等に委ねることができるものとして捉えられていると考えられる。そして、「公正なる会計慣行」の策定については、多様な会計処理の中から適切な「会計慣行」なるものが自然に醸成されるがままに任せ、最終的な判断は裁判所に委ねる（換言すれば最高裁判決が出るまで、かかる会計基準の法規範性は明らかでない）といった方法もあり得るが、会計基準の基準としての統一性、客観性、規範性あるいは法的安定性といった要請に鑑みれば、完全に市場の手に委ねる方法にも問題があろう。

このように考えると、「公正なる会計慣行」等とは何かを探求し、それを基準化することを固有の任務とする機関を設けたうえで、当該機関が設定した基準については、法令と同程度の拘束力を認めるかはともかくとしても、一定の拘束力を付与することが望ましいと考えられる。その場合、かかる機関により策定される会計基準は「公正なる会計慣行」等の具現化として捉えられるものである以上、そうした機関の要件としては、メンバーは会計の専門的知識を有する者（公認会計士に限らない）であり、迅速な会計基準策定のためにも常勤であること、メンバーの選任・解任方法や策定プロセスが透明であり、多数の関係者が議論に参加可能であること、政治的影響および利益団体等から独立していること、が最低限要請される

ものと考えられる<sup>75</sup>。また、国内における迅速かつ効率的な会計基準の設定のみならず、1(5)で述べたように、日本が国際的な会計基準の設定においても積極的に貢献していくためには、それをサポートし得るだけの会計の専門的知識を有する常勤スタッフを備えることも重要であろう。

なお、上述の議論における会計基準設定機関とは、いわば「公正なる会計慣行」等を明らかにするもの、すなわち、法令によって定められている会計規定の不備を埋めるための会計ルールを示すものであり、その意味で、法令の範囲内において会計基準を策定するものとして位置付けられる。これに対して、さらに現在法令で定められているような会計規定の策定までをかける会計基準設定機関、とくにプライベート・セクターの機関に担わせる場合には、ドイツで議論されたような立法権や法規命令制定権との関係についても検討する必要がある。この点、日本においては、ドイツのように、国家権力のプライベート・セクターへの委譲を制限する規定が憲法上明確になく、少なくとも行政権限のプライベート・セクターへの委譲が比較的緩やかに認められる傾向にあることに鑑みれば、現在、省令レベルで行っている会計基準の設定権限をプライベート・セクターに委ねることも認められると解することが可能かもしれない<sup>76</sup>。

このように、常設の会計基準設定機関の設立を巡っては、実務上の問題（設立・運用資金の調達方法、適任者の選定方法等<sup>77</sup>）のみならず、ドイツの例で見てきたような法的観点からの検討も必要であり、解決すべき課題は多い。また、会計制度は、各国固有の法制度や慣行等の影響を受けざるを得ず、他国で採用されている会計制度が必ずしも自国についても最適なものであるとは限らない場合もある。しかしながら、一方で、グローバルなマーケットが現実となってきたもとで、会計制度の国際的調和化が求められていることも事実である。そうした中で、日本が国際的にも発言権を確保し、国際的な会計基準の設定に積極的に貢献していくための体制作りが必要であろう。こうした状況の下、日本においてはどのような会計基準設定のフレームワークが妥当かについて、今後、諸外国の動向も念頭に置きつつ、幅広い観点からより詰めた議論がなされることが望まれる。

75 この点、1999年1月に公表された「FASBレポート」の中で指摘されている国際的会計基準設定機関が具備すべき8つの機能と5つの特徴（注30参照）は、国内の会計基準設定機関についても同様に当てはまると考えられる。

76 これに対して、法律レベルでの会計基準設定権限（立法権限）を直接プライベート・セクターに委譲することは、憲法41条が国会を唯一の立法機関と定め、国会以外の機関が立法的行為を行い得る場合をきわめて限定的にしか認めていない（明文によるものとして議院規則および最高裁判所規則、解釈によるものとして内閣等による委任立法）ことから、認められないと解されよう。もっとも、この点については、一方で、会計基準のうちいかなる内容までを法律で定めておくかは別途、立法政策の問題とも考えられ、法律によっては大枠だけを定め、詳細はプライベート・セクターによって定められるところに委ねるといった方法もあり得よう。

77 例えば、翁[1999b]は、プライベート・セクターの会計基準設定機関を設立する際に予想される重要な問題として、誰がその担い手になり、そのガバナンスをどう設計し、財政面でのバックアップは可能なのか、といった点を挙げている。

## 参考文献

- 新井清光、「日本における会計基準の設定（その1） 主として企業会計審議会」、『会計基準の設定主体 各国・国際機関の現状』、新井清光（編）、中央経済社、1993年  
、『日本の企業会計制度 形成と展開』、中央経済社、1999年
- 今福愛志、『会計政策の現在』、同文館、1992年
- 翁 百合、「日本版FASBの設立を」、『Japan Research Review』Vol.9 No.6、日本総合研究所、1999年a  
、「会計基準設定主体の民営化は可能か」、『企業会計』Vol.51 No.11、中央経済社、1999年b
- 加古宜士・長谷川哲嘉、「わが国における一般に公正妥当と認められる会計基準の範囲について」、『会計』第156巻第1号、森山書店、1999年
- 片木晴彦、「会計包括規定の役割について」、『商法・経済法の諸問題』、龍田 節・森本 滋・中馬 賢（編）、商事法務研究会、1994年
- 角松生史、『『民間化』の法律学 西ドイツPrivatisierung 論を素材として』、『国家学会雑誌』第102巻第11、12号、国家学会、1989年
- 企業財務制度研究会、『米国における会計制度と関係法令』、企業財務制度研究会、1994年
- 岸田雅雄、「国際会計基準と会計法制」、『ジュリスト』No.1155、有斐閣、1999年
- 黒田全紀、「付録資料・ドイツ会計法規定集」、『ドイツ財務会計の論点』、黒田全紀（編）、同文館、1993年  
、「ラフィデナリヴ・ティアナ、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』No.33、企業財務制度研究会、1998年
- 佐藤幸治、『憲法（第三版）』、青林書院、1995年
- 塩野 宏、『行政組織法の諸問題』、有斐閣、1991年  
、「行政法（第2版）』、有斐閣、1994年  
、「行政法』有斐閣、1995年
- 高木靖史、『ドイツ会計基準論』、中央経済社、1995年
- 田中二郎、『行政法総論』、有斐閣、1957年
- 田中 弘、『イギリスの会計制度 わが国会計制度との比較検討』、中央経済社、1993年
- 津守常弘、「ドイツにおける会計基準の設定」、『会計基準の設定主体 各国・国際機関の現状』、新井清光（編）、中央経済社、1993年
- 鳥羽至英・橋本 尚、『会計原則と監査基準の設定主体』、白桃書房、1997年
- 中川丈久、「行政活動の憲法上の位置付け」、『神戸法学年報』第14号、1998年
- 日本公認会計士協会・企業会計制度の再構築に関する研究プロジェクト・チーム、「企業会計制度の再構築に関するアンケート調査の結果について」、『JICPAジャーナル』No.520、日本公認会計士協会、1998年a  
、「企業会計制度の再構築 21世紀に向けて」、『JICPAジャーナル』No.520、日本公認会計士協会、1998年b

- 原 光世、「イギリスにおける会計基準の設定」、『会計基準の設定主体 各国・国際機関の現状』、新井清光（編）中央経済社、1993年
- 平松一夫、「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、森山書店、1998年
- 、『「IASCの将来像」の内容と我が国への影響』、『JICPAジャーナル』No.524、日本公認会計士協会、1999年<sup>a</sup>
- 、『「IASCの将来像」とわが国の会計基準設定機関』、『企業会計』Vol.51 No.7、中央経済社、1999年<sup>b</sup>
- 広瀬義州、「アメリカにおける会計基準の設定」、『会計基準の設定主体 各国・国際機関の現状』、新井清光（編）中央経済社、1993年
- 藤田厚生、「日本における会計基準の設定（その2） 日本公認会計士協会」、『会計基準の設定主体 各国・国際機関の現状』、新井清光（編）中央経済社、1993年
- 宮崎良夫、「各国行政法・行政法学の動向と特徴 西ドイツ」、『現代行政法体系 第1巻（現代行政法の課題）』、雄川一雄・塩野 宏・園部逸夫（編）有斐閣、1983年
- 村上淳一、『ドイツ法入門（改訂第2版）』、有斐閣、1994年
- 森美智代、「ドイツ会計制度における新たな動向 会計制度への政策的影響力の検討」、『産業経理』Vol.57 No.3、産業経理協会、1997年
- 弥永真生、「会計関連の会計 法的側面からの検討」（金融研究会「金融関連の会計・税制を巡る制度的諸問題」報告論文）、『金融研究』第12巻第3号、日本銀行金融研究所、1993年
- 山崎彰三、「国際会計基準設定手続の改革 国際会計基準委員会の提案に関連して」、『商事法務』No.1524、商事法務研究会、1999年
- 山田 晟、『ドイツ法律用語辞典』、大学書林、1981年
- 、『ドイツ法概論I（第3版）』、有斐閣、1985年
- 山田辰己、「国際的会計基準の設定 将来へのビジョン（FASBレポート：概要と設定主体の将来像を中心に）」、『旬刊経理情報』、中央経済社、1999年
- ・山崎彰三、「IASC理事会報告（ワルシャワ会議）」、『JICPAジャーナル』No.530、日本公認会計士協会、1999年
- 吉川 満、「民間・常設の会計基準設定主体創設の課題に取り組む」、『旬刊経理情報』、中央経済社、1999年
- 米丸恒治、『私人による行政 その法的統制の比較研究』、日本評論社、1999年
- Creifelds, Carl, *Rechtswörterbuch*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1996.
- Ernst, Christoph, "Anderungen des Handelsgesetzbuchs," *Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung*, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 1999.
- Funke, Rainer, "Noch einmal: Wer entscheidet im Bilanzrecht?" *Der Betrieb*, Heft 24, Juni 1998.
- Harder, Nils, "Welche Rechtsetzungsbefugnis hätte ein deutsches Rechnungslegungsgremium," *Der Betrieb*, Heft 18, Mai 1996.

- Hommelhoff, Peter, und Martin Schwab, "Gesellschaftliche Selbststeuerung im Bilanzrecht—Standard Setting Bodies und staatliche Regulierungsverantwortung nach deutschem Recht," *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, Januar/Februar 1998.
- International Accounting Standards Committee, Strategy Working Party, *Shaping IASC for the Future*, International Accounting Standards Committee, December 1998.
- McLeay, Stuart, Dieter Ordelheide, and Steven Young, "Constituent Lobbying and its Impact on the Development of Financial Reporting Regulation: Evidence from Germany," mimeo, Dec. 1997.
- McLeay, Stuart ed., *Accounting Regulation in Europe*, Macmillan Press, 1999.
- Moxter, Adolf, "Duetsches Rechnungslegungs Standards Committee: Aufgaben und Bedeutung," *Der Betrieb*, Heft 29, Juli 1998.
- Pellens, Bernhard, Andreas Bonse, und Joachim Gassen, "Perspektiven der deutschen Konzernrechnung," *Der Betrieb*, Heft 16, April 1998.
- Schön, Wolfgang, "Wer entscheidet im Bilanzrecht?," *Der Betrieb*, Heft 11, März 1998.
- Seifert, Karl-Heinz, und Dieter Hömig, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland: Taschenkommentar* (5. Auflage), Nomos Verlags-gesellschaft, 1995.
- Wolff, Hans J., Otto Bachof, und Rolf Stober, *Verwaltungsrecht II* (5. Auflage), C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1987.