

EC第4号指令規定の生成におけるドイツの影響力に関する研究

高木, 正史

<https://doi.org/10.15017/1931694>

出版情報 : 九州大学, 2017, 博士 (経済学), 課程博士
バージョン :
権利関係 :

氏 名 : 高 木 正 史

論 文 名 : EC 第 4 号指令規定の生成におけるドイツの影響力に関する研究

区 分 : 甲

論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、1978年に公表された EC 第 4 号指令を分析対象とし、指令の規定の中でも会計利益計算に影響を与える規定の生成過程をつぶさに分析することで、そのドイツ国内法化以前にドイツ会計を包括していた 1897 年の商法典 (HGB) および 1965 年の株式法 (AktG) の規定と類似性をもった指令規定が策定されたことを明らかにした。そのうえで、策定された規定がドイツの立法者によって既存の会計慣行を維持する形で新しい 1985 年 HGB に国内法化されたことを明らかにした。

序章では、本研究の趣旨を述べ、先行研究をレビューしたうえで本論文での検討課題を提示するとともに、分析の方法を示した。現在、EU の資本市場は、ギリシャ経済危機や英国の EU 離脱等により揺らいでいる。会計の領域では、迅速な市場統合を優先した EU は域内での独自の会計基準体系の構築を断念し、2005 年から国際会計基準 (IAS) や国際財務報告基準 (IFRS) をアドプション (採用) したが、これが最善の策であったのかは今なお議論が繰り広げられている。このような現状に鑑み、まずは原点に立ち返って欧州における会計国際化の端緒である第 4 号指令の分析から開始しなければならない、というのが本論文の問題意識である。

第 4 号指令は、一般に旧ドイツ法の影響下で策定されたとされるが、だとすれば、それはドイツの立法者ないしは会計基準設定者は独自の会計戦略のもと、旧ドイツ法規定との乖離の幅を少なくしようとした結果の筈である。さらに、ドイツの立法者は指令を国内法化する際にも、それまでの慣行を維持する形で国内法化したと予想される。これらの予想の妥当性を確認するには、指令の生成過程を詳細に跡付け、その規定とドイツ法とを比較することが必要である。先行研究には同様の比較を行っているものもあるが、それらには、いわばサンプル・セレクション・バイアスが存在しており、網羅性と客観性が欠如している。それゆえ本論文では、会計利益計算に影響を与えるすべての規定を抽出し、客観的な規準を用いて類似性を程度別に、かつ網羅的に分析することとした。

第 1 章では、主として第 4 号指令の公表から IAS/IFRS アドプションに至るまでの EU の会計戦略の変遷を捉えた。検討の結果、EU はもともと指令による会計調和化を戦略としていたが、選択権の多さや会計環境の変化により、指令よりも拘束力の強い規則を用いた IAS/IFRS のアドプションへと軸足を移すと同時に、指令の更新も継続することで、指令と規則の両 EU 法による会計を併存化させるようになったことが明らかになった。

第 2 章では、ドイツの立法者の会計戦略について、第 4 号指令以降のドイツ会計の国際化を現在に至るまで 4 つのフェーズに分類し、各フェーズを通して戦略性を有する共通要素がドイツの立法者には存在していたか否かを検討した。その結果、ドイツの立法者は、正規の簿記の諸原則 (GoB) や GoB に基づく課税所得計算構造たる基準性原則を基礎とする会計慣行・会計規定に対する影響を可能な限り小さくすることを目的とした対応を行ってきたことを確認した。

第 3 章では、まず EU 法とドイツ会計の体系を「内生的基準」「外生的基準」「内生的 EU 基準」「外生的 EU 基準」「派生内生的 EU 基準」「派生外生的 EU 基準」に分類し、整理した。次に、「内生的

基準」の中でも GoB や、この GoB を媒介とする所得税法基準が歴史的にみて一貫して保持されてきた点を指摘した。最後に GoB の決定方法を Baetge et al. [2009] に基づき整理した。

第 4 章では、第 4 号指令の策定期間段階において、ドイツの立法者ないしは会計基準設定者がどのように指令策定に関与したかということとを解明しようと試みた。もともと第 4 号指令は大陸法的会計思考を有する国家主導で策定が開始されたが、その後、英国等の EC 加盟により、途中から英米法的会計思考を有する国家の影響を受けるようになった。さらに、ほとんどの加盟国が第 4 号指令の変換期限を超過した事実は、会計の調和化の困難性を物語るものであることを指摘した。

第 5 章は、旧ドイツ法と、第 4 号指令の「予備草案」「提案」「修正提案」「本文」とを対比し、両者の間の相応性・類似性を、客観的なメルクマールを用いて、5 段階に分類する作業を行った。分析対象は、規範的規定たる「総則」第 2 条の義務規定、例外規定、および選択権規定である。さらに、第 4 号指令選択権へのドイツ立法者の対応を「慣行維持」「新導入」「導入拒否」の 3 つに分類する Busse von Colbe und Chmielewicz [1986] とシュミーレヴィチ [1987] の手法を、選択権規定のみならず義務規定や例外規定に対しても援用した。分析の結果、1965 年 AktG の影響のもと指令規定が作成され、そこに英国会計の真実かつ公正な概観 (TFV) 規定と離脱規定が加わったことを確認した。4 つの義務規定のうち 2 規定は「慣行維持」が図られ、義務規定に付随する、TFV に関する 2 つの例外規定は「導入拒否」となり、義務規定に付随する 2 つの選択権規定も「導入拒否」となったことを明らかにした。なお、これと同様の分析手法を以下の章でも用いている。

第 6 章では、「一般的評価原則」の義務規定とそれに付随する例外規定を分析対象とした。その結果、第 4 号指令の各種草案ならびに本文における規定について、明示的に旧ドイツ法と相応性・類似性が認められるものは、ほとんどなかった。ただし、これらの義務規定のすべてが「法典化されざる GoB」であり、それらすべてが 1985 年 HGB に国内法化されたため、当該規定はドイツの立法者により「慣行維持」が図られたと結論付けた。例外規定については、いずれも「導入拒否」となり、これは一般的評価原則に対する例外をドイツの立法者が認めなかったということを意味する。

第 7 章では、直接的に会計利益計算へ影響が及ぶ「年度決算書評価原則」の中から 15 の義務規定をすべて抽出して分析を行った結果、旧ドイツ法の中でも 1965 年 AktG のみが参照され生成されたことが明らかになった。次に、当該規定のドイツ国内法化の状況を分析した結果、「慣行維持」が 7 個、「新導入」が 6 個、「導入拒否」が 2 個であった。つまり、導入拒否を含めた「事実上の慣行維持」は、15 個の規定の 60% を占めることが分かった。

第 8 章では、Weber-Braun [1995] および奥山 [2001a] を参考にして会計利益計算に影響を与える 11 個の選択権をすべて抽出し、その分析を試みた。その結果、おおむね旧ドイツ法との相応性・類似性がみられる規定が生成されたことが確認できた。さらに、分析対象規定については、ドイツの立法者の立場からみて、「慣行維持」が 6 個、「新導入」が 3 個、「導入拒否」が 2 個という結果となった。「慣行維持」に「導入拒否」を加えると、8 個を「事実上の慣行維持」とみなすことができ、分析対象となった約 73% の選択権について慣行維持が図られたことを明らかにした。

終章では分析結果を総括し、結論と今後の研究課題を示した。本論文の意義は、第 4 号指令の中でも会計利益計算に影響を及ぼす規定について「予備草案」から「本文」に至るすべての段階の全規定を詳細に検討し、旧ドイツ法との相応性・類似性をもった規定が作成されたことを明らかにするとともに、分析対象となった 45 個の規定へのドイツの立法者の対応に関しては、約 7 割で事実上、旧ドイツ法の慣行が維持された点を明らかにしたことにある。本論文には、ドイツ以外の国の影響力を分析できていないという限界は存在するものの、本論文で用いた網羅的かつ客観的な分析方法は、他の EC (EU) 加盟国の分析にも適用することができる。このことも本論文の貢献の 1 つである。