

# ドイツ企業の I A S 適用の現状

森 美智代

- I. はじめに
- II. I A S 適用の現状
  - 1. I A S 適用に生じる問題点
  - 2. コンツェルン企業の商法優先の傾向
  - 3. I A S に一致しない商法の基本的原則
- III. I A S 適用についてのアンケート調査
- IV. おわりに

## I. はじめに

1989年の I A S C による「財務諸表の比較可能性」(E 32)の公表後、資本市場における会計基準の国際的調和化の影響がドイツにも波及し、1990年代の<sup>1)</sup>ドイツの会計分野に「国際化フィーバー」(Internationalisierungsfieber)を引き起こした [Goebel, 1995, S. 1037] といわれている。企業には商法上の会計規定に従って年度決算書を作成することが義務づけられており、これまでドイツでは I A S (international accounting standards) に無関心であった。しかし、ダイムラー・ベンツ社のニューヨーク証券取引所への上場は国際的にセンセーショナルな出来事として関心を集め、とりわけ U S - G A A P (アメリカ会計原則) に基づく決算報告書が公表されたことにより、ドイツにおける政府規範設定者、研究者、実務家等の間でアングロ・アメリカ型の会計基準が注目されることになった。I A S C は I O S C O の支持を背景に、「比較可能性・改善プロジェクト」によって I A S の修正を行い<sup>2)</sup>、この修正によって I A S は世界の証券取引所での「国際的会計基準」としての地位を確実なものとする。

している。たとえば、IASが会計基準の「法的効力のない勧告」(Empfehlungen ohne Rechtskraft)<sup>3)</sup>であったとしても、ソフト・ロー(Soft Law)への状態に近づく[Goebel, 1995, S. 1037]のではないかとさえいわれている。実務では、1994年のバイエル社がIASを適用し、さらにシェリング社、ヘキスト社、ハイデルベルグ・セメント社等が連結決算書にIASを適用することになった。また銀行としては初めて、ドイツ銀行がIASを1995年12月決算期から適用することになっている<sup>4)</sup>。ドイツ・テレコム社のニューヨーク証券取引所への上場も予想され<sup>5)</sup>、ドイツでのIAS適用は急速に進展している。ドイツの機関紙ではIASに準拠した連結決算書を承認するのは、アメリカのSEC(securities and exchange commission)だけではなく、ドイツのボンの法務省もまたドイツの法律に準拠し、IASを基準とする連結決算書を承認するであろう[Goebel, 1995, S. 1037]といわれている。

このようなIAS適用の傾向のなかで、ドイツのコンツェルン企業が完全にIASを適用して連結決算書を作成しているのであろうか、あるいはまたIASを適用して連結決算書を作成する場合に、これまで商法に基づいて行われてきた会計政策がどのように処理されているのであろうか等が問題となる。これらの問題は、現在ドイツがIASの適用に直面して解決すべき課題であろう。

以上の問題意識のもとで、IASを適用した企業についてゲーベル/フックス(A. Goebel/M. Fuchs)およびニーウス(R. J. Niehus)の実証研究の結果を手掛かりに、本稿では、まず第1に、企業の連結決算書へのIAS適用にあたり生じる問題について、第2に、IASと商法に不一致が生じた場合に、企業がどちらを優先するかについて、第3に、IASと商法規定において矛盾すると考えられる基本的原則について検討することにしたい。そして最後に、1994年にドイツで行われたIASについてのアンケート調査によって、現在ドイツでIASがどのように考えられているかを検討することにしたい。

## II. I A S 適用の現状

### 1. I A S 適用に生じる問題点

企業が I A S を連結決算書に適用する根拠は、一般に国際的比較可能性を改善する目的であることが明らかになる。その例として、ハイデルベルグ・セメント社が挙げられ、この会社は、投資家向けの企業公開という国際的要求を特に考慮している。まず公開の理由として、①国際的枠におけるより良い理解をえるために、②より一層の明瞭性をえるために、③財産および収益状況についてより多くの情報を伝達するために [Bayer AG, Geschäftsbericht, 1994. S. 7, S. 48, in: Goebel/Fuchs, 1995, S. 1522], 国際的比較可能性が目指されている。しかし、企業の I A S 適用の一方では、従来商法上の会計規定に準拠して作成していた年度決算書を I A S に準拠した決算書に完全に変換することができるのであろうかという疑問が生じるであろう。というのは、I A S 適用に会計処理の根本的問題として、債権者保護を基礎とする保守主義および実現主義を優先することは、特に計上および評価規定の領域に問題が生じるといえる [Goebel, 1995, S. 1038] からである。そして、商法と I A S の基本的相違が、計上および評価規定の問題に影響を及ぼし、その相違は企業が I A S に準拠して作成したといわれている連結決算書の会計処理においてもみいだすことができる。

例えば、ヘキスト社は、1994年の営業報告書の作成にあたり、実現利益のみを認識し、未実現利益を利益として認識していない。そのため、長期請負工事ならびに外貨換算項目の為替相場差額に I A S を適用して、未実現利益を利益として認識するという会計処理を行っていない。また商法の規定では開発費は積極側へ計上できないことから、無形固定資産の会計処理には I A S を適用していない。ヘキスト社は、連結決算書に I A S を適用しているとはいっても、商法の会計規定と一致しない会計処理には商法の会計規定を優先していることが明らかになる。この不一致の会計処理を是正するため、また商法に準拠した連結決算書と I A S に準拠した連結決

算書の一致を証明するためには選択権に負うところが多い [Goebel, 1995, S. 1038]<sup>6)</sup>といわれる。

この他、ドイツの保守的な公開政策からみても、IASの適用の難しさが、セグメント別報告書 (IAS第14号)<sup>7)</sup>、金融商品 (IAS第32号)<sup>8)</sup>、キャッシュ・フロー計算書 (IAS第7号)<sup>9)</sup>にみられる [Goebel, 1995, S. 1038]。

まずセグメント別報告書は、IAS第14号で部門ないしは営業領域における報告および重要な地域的セグメント、さらにセグメント別の売上高、損益、固定資産、減価償却および投資額の記載、その他にセグメント間の売上高と決済価額形式の資料を求めている。しかし、多くのコンツェルン企業がセグメント別報告に不安をもっている [Goebel, 1995, S. 1038]といわれる。例えば、バイエル社では、1994年の営業報告書では連結決算書がIASに準拠して作成されている [Goebel, 1995, S. 1038] ことが監査人によって証明されている。しかしセグメント別の売上高は記載されていない。

またIAS第32号では金融商品の数および種類ならびにキャッシュ・フロー計算書と利益および資産状況に生じるリスクを表示することが求められている。バイエル社は、求められた表示の他に市場価値も示している。しかし、バイエル社にみられるような例は稀であり、1996年の営業報告書からすぐに従うコンツェルンは少ないであろうとされる。

さらに、ドイツのコンツェルン企業は、キャッシュ・フロー計算書を作成するにあたり、容易にIASを適用すると考えられるが、実務では、IASの形式とは異なった回収計算 (Rückrechnung) 形式による間接的な表示方法を選択している [Goebel, 1995, S. 1038]といわれる。企業のIAS適用の実態からみても、これまでの伝統的な公開政策は根強く、IASの公開要件が実務に完全に受け入れられているとはいえないであろう。

そのため、IASと商法の規定に相違が存在する限り、IASと商法には「質的一致」(qualitative reconciliation)が求められ、IASの規則はできるだけ広範囲かつ完全に適用されるべきである [Goebel, 1995, S. 1038]と

している。また I A S への橋渡しのできない会計処理の相違は、連結決算書の利用者に対して、特に部分的に示された付属明細書および状況説明書による垂直的報告を行うことによって、できるだけその相違は縮小される [Goebel, 1995, S. 1038] と考えられている。

以上みてきたように、コンツェルン企業の I A S 適用に際して、計上および評価規定、公開において、商法と一致しない規定があることが明らかになる。この不一致は、ゲーベル/フックス (A. Goebel/M. Fuchs) およびニーウス (R. J. Niehus) の調査に具体的に現れているといえよう。なかでも中規模のコンツェルン企業の連結決算書に I A S を適用した場合に、特に商法と I A S との相違は明らかであり、その例として、次のような 4 点が挙げられている。

- ①保守主義の軽視および高度の公開要件
- ②商法および税法の利益決定での結合
- ③企業の規模に従った公開の緩和の欠如
- ④ I A S の不完全性 [Goebel, 1995, S. 1039]

これらの 4 点から、特に、I A S と商法の会計規定の不一致が顕著に現れる。まず①として、中規模のコンツェルン企業では保守主義が重視されているにもかかわらず、I A S 適用は保守主義が軽視される傾向にあり、また I A S 適用により公開の要件が増えることから、中規模のコンツェルン企業の I A S 適用は限定されることになる [Goebel, 1995, S. 1039] といわれる。その他においても I A S 適用は企業には不利な点があると考えられている。まずセグメント報告のように情報度の高い詳細な報告書は、企業間の競争にとって不利となる [Goebel, 1995, S. 1039] と考えられている。また秘密積立金<sup>10)</sup>の公開あるいは回避が、出資者に利益配当への不信感を招くことになり、実質的な損失を引き起こすことになりかねない。さらに戦略的計画は長期的観点からは見通しがつけにくく、I A S は短期の「業績」を指向することから長期的計画には I A S の適用は困難である。②として、個別決算書での利益決定に際して、商法および税法の結合に及ぼす税法上の優遇の影響があることから、この優遇は I A S 適用の障害となる

であろう。しかし、連結決算書には商法および税法上の利益決定の結合が現れないことから、個別決算書とは異なり一般に連結決算書は会計基準の国際的調和化に適しているといわれている。③として、IASは、企業の営業部門、法形態および規模とは無関係に展開されており、商法のように企業の規模に従った公開義務を規定しておらず、また公開の免除もみられない。そのため、IASの適用に際しては、商法で容認されるような公開による会計政策を行うことはできない。④として、まだ現在ではIASは完全な規定とはいえ、将来も検討の必要があるという点で、IASの完全な適用には至っていない [Goebel, 1995, S. 1039] 等が考えられ、以上の4点からもIASよりもむしろ商法規定の優先の傾向がみられるといえよう。さらにその傾向を企業の付属明細書での説明にもみいだすことができる。

## 2. コンツェルン企業の商法優先の傾向

連結決算書にIASを適用したコンツェルン企業は、商法の規定とIASの適用について、次のように述べている。

まずシェリング社は、営業報告書に「……商法の会計原則に対立しない限り、」 [Niehus, 1995, S. 1341] と説明しており、IASが商法の優先のもとで適用されたことが考えられる。しかも「その限りにおいて、(IASは)商法の貸借対照表計上および評価原則の基準に対立しない。このような逸脱は、特に保守主義および実現主義の原則から生じる。だが1994年連結決算書への実質的影響はない」 [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] として、これは保守主義および実現主義の原則が優先されていることを示しているといえよう。

またバイエル社は、「ドイツ法との一致は (IASとの一致と解釈される)、既存の計上および評価選択権の適正な履行によって達成されている」 [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] としている。さらに、商法の債権者保護指向の規定とIASの投資家保護指向の規定の対立に関して強調され

ることは、「保守主義および実現主義の基準に十分適合しない事象は連結決算書では重要ではない。保守主義による貸借対照表計上原則に変更なく固執するであろう」[Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] と述べられ、従来の会計処理を変更しないことを明らかにし、保守主義および実現主義に基づく会計処理を適用している。

さらに、ハイデルベルグ・セメント社は、状況報告書に「その際に、ドイツの貸借対照表計上および評価選択権を、この原則および基準（I A S と考えられる）に適合するように用いるであろう」[Niehus, 1995, S. 1341] と述べている。また連結決算書における「I A S も考慮される」[Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] という表現に、ハイデルベルグ社が I A S の適用に消極的であること [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] が指摘されている。その他に、保守主義および実現主義の原則に基づき「未実現利益は貸借対照表へ計上されない。同様に未履行取引からの全ての認識可能な不確定債務および偶発損失には引当金が設定される」[Niehus, 1995, S. 1341] という説明からは、商法の規定が優先されていることが明らかになる。これは、I A S の投資家保護指向の規則に違反していることを公然と認めている [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] といわれている。

これらの企業の連結決算書への I A S 適用は、まだ商法の会計規定に準拠した会計処理が依然として行われていることを示しているが、さらに監査証明においても、商法の優先を示している例を挙げることができる。アルセンブライトンブルグ・セメント・カールベルグ社 (GmbH) は、1994年12月31日の連結貸借対照表、連結損益計算書、連結付属明細書ならびにキャッシュ・フロー計算書からなる決算書を I A S に準拠して監査したといわれている。なかでも、次の言葉に企業の I A S 適用の状況をみることができる。「我々の確認することによれば、連結決算書および連結キャッシュ・フロー計算書は、コンツェルンの資産、資金および収益の状況に適合した概観を I A S C の基準に一致して伝達している」[Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] という説明は、商法第322条に準拠した監査証明から逸脱していることを明らかにしている。従って、ゲーベル/フックス (A.

Goebel/M. Fuchs) の見解によれば、国際会計基準および監査基準を信頼できないドイツの年度決算書の利用者は、監査の種類、規模および質的基準に関して極めて不安にされ [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523], 年度決算書の利用者は I A S の適用よりも商法の規定に信頼を置いているといえよう。そして、これらの商法優先の傾向は、基本的にはどのような会計処理に現れるかについて検討の必要があろう。

### 3. I A S に一致しない商法の基本的原則

ゲーベル/フックス (A. Goebel/M. Fuchs) の調査を手掛かりに、I A S と商法との間の相違を貸借対照表計上の領域にさらに掘り下げて検討することにする。彼等の見解によれば、その相違は、連結決算書の表示能力に実質的な影響を及ぼし、その影響は、特に財産概念の区分と引当金の消極側計上にみられる [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1524-1525]。

まず、財産(資産)概念の区分について、I A S C はアングロ・アメリカ型の会計実務へ依拠した動的考察に基づいている。その「資産」の概念の特徴として、将来の経済的有用性ないしはそれと結び付いたサービスポテンシャルを挙げている。I A S における「資産」の定義は、非常に広範囲に認識されている。「資産」は、動的考察へ方向づけるために、商法の意味における財産対象物だけではなく、期間に適合した損益決定の達成のために積極側への計上が必要であると定義される。この「資産」の定義には、商法上の貸借対照表補助的計上にあたる繰延項目も含まれる。

また、1994年までの I A S 第9号の適用にあたって、開発費の積極側への計上には、「選択権」が保証されている。しかし、1995年1月1日以降に開始された営業年度には、I A S 第9号(1993年改正)<sup>11)</sup>により、開発費は積極側への計上が義務となっている。

それにもかかわらず、バイエル社は、1995年の連結決算書では開発費の積極側への計上を行わず、次のように説明している。「自己創設の無形固定資産は、積極側へ計上されない。というのは、自己創設の無形固定資産



から生じる将来の収益は十分確実であるということは予想できないからである」[Goebel/Fuchs, 1995, S. 1524]。ハイデルベルグ・セメント社は、研究開発費が I A S 第 9 号における積極側への計上の前提をみたしていないことを理由に計上能力がないと説明している。ヘキスト社もまた、I A S を適用すれば、開発費は積極側へ計上しなければならないが、積極側へ計上していない。

他方、引当金の消極側への計上について、I A S は、商法とは異なり費用性引当金を容認していない。それにもかかわらず、ハイデルベルグ・セメント社は、「未履行の修繕引当金についての費用」を消極側へ計上している [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1524]。

以上、財産および引当金についての会計処理は、商法と I A S との間にみられる矛盾する会計処理の典型的な例として挙げられる。この財産および引当金の会計処理では、伝統的に会計政策が行われていることが明らかになる。しかし、I A S を適用することは、従来の会計政策を行うことができないことから、ドイツ企業は依然として I A S より商法を優先しているといえるであろう。そこで、前述の会計処理の他に、I A S に準拠していない会計処理には、どのようなものがあるかについて検討することにしたい。

まず 1 つに、有形固定資産の評価に関わる減価償却の方法が挙げられる。I A S 第 16 号 (1993 年改正)<sup>12)</sup> では、有形固定資産の減価償却方法として、定額法、定率法および生産高比例法が容認されている。そして、原則上は、継続性の命令が適用され、方法の変更は耐用年数に重要な変更が生じる場合にのみ可能となる。しかし、ドイツでは定率法から定額法への変更が税法上の理由から実務化されている<sup>13)</sup>。そのため、企業は、I A S の規則にどのように対処しているかが問題となる。まずバイエル社は、定額法の減価償却方法を新規に取得した有形固定資産に適用し、さらに適用した会計方法について説明をしていない。これは「比較可能性」の違反を暗示しているもの [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1523] と判断される。またシェリング社は、動産の固定資産を、まず第一に定率法で減価償却し、後に定額法へ

変更して、減価償却している [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1525]。さらにハイデルベルグ・セメント社もまた、一般に定率法から定額法へ減価償却方法を変更している。ヘキスト社でも、定額法が高い減価償却に至る場合に、定率法から定額法への減価償却方法の変更を行っている [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1527]。IASを適用しているにもかかわらず、減価償却方法の変更が依然として認められていることが明らかになる。以上の減価償却方法の変更は、IAS第16号に違反している。

2つに、退職給付（退職年金）引当金の会計処理が挙げられる。IAS第19号（1993年改正）<sup>14)</sup> は、発生給付評価方式（Anwartschaftsbarwertverfahren）を基準的処理として、また予測給付評価方式（Anwartschaftsdeckungsverfahren）を代替的処理として規定している。バイエル社は、プロジェクト単位債権方法（projected unit-credit method）の形式の予測給付評価方式へ、またハイデルベルグ・セメント社は、発生給付評価方式へ、シェリング社は発生給付評価方式へ変更している。このような評価変更は、連結に際して引当金の実質的な引き上げをもたらしているといわれている。

3つに、外貨換算の会計処理が挙げられる。IAS第21号（1993年改正）<sup>15)</sup> は、「貨幣項目」は決算日の外貨換算で換算されなければならない。換算差額には損益効果をおよぼす処理が行われなければならない。未実現利益は、ドイツの商法に違反しており、バイエル社およびシェリング社は、原則上、歴史的相場を適用し、取得原価主義を尊重している。またハイデルベルグ・セメント社は、決算日レートで換算し、未実現利益の相場利益は重要ではない [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1525] ことを説明している。

4つに、長期の請負工事の会計処理が挙げられる。IAS第11号（1993年改正）<sup>16)</sup> は、長期請負工事の会計処理の場合には、パーセンテージ按分法（工事進行基準）を適用している。この処理方法は、商法の実現主義および保守主義に反することからとられていない [Goebel/Fuchs, 1995, S. 1525]。

以上4点の会計処理においては、企業の連結決算書に I A S が適用されているとはいえ、依然として、商法の会計規定に基づく会計処理が行われていること、また従来の会計処理から I A S の会計処理方法への変更により、決算書の結果への実質的な影響が予想される。企業は I A S 適用にあたり、商法の会計規定を優先することが、最近のドイツにおけるアンケート調査からも予想することができる。そこで、次に1994年にドイツで行われたアンケート調査をここで紹介することにしたい。

### Ⅲ. I A S 適用についてのアンケート調査

I A S の適用を巡る研究者および実務家の見解を、フェルシュレ/グラウム/マンドラー (G. Förschle/M. Glaum/U. Mandler) のアンケート調査を手掛かりに検討することにしたい。彼等のアンケート調査は、1994年に大規模株式会社の財務担当取締役 (以後経営者とする) と大学の会計および監査担当の教授 (以後大学教授とする) を対象に行われている。会社は保険会社および銀行を除く、1993年に少なくとも10億マルク以上の売上高を示す上場企業の80社が対象となっている。この80社に行ったアンケート調査では、63社がアンケートの回答に応じ、アンケートの回収率は78,8%であった。また同じアンケート調査を66人の大学の教授に行い、その内43人が回答し、アンケートの回収率は65,2%であった [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 393]。

アンケート調査の対象となった企業は、表1に示すとおりであり、この表は、回答の有無が企業の規模に関係していることを示している。アンケートに回答した企業は1993年の年度売上高が約140億マルクの売上高であり、非回答の企業は僅か約53億マルクの売上高にすぎなかった。また回答した企業の従業員数は約50,000人であり、非回答企業は約12,500人であった。さらに表2は、アンケートの対象となった企業の業種配分であり、全ての業種から企業を抜き取り調査している [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 393] ことを示したものである。

表1 アンケート調査の対象となった企業の規模

	回答企業		非回答企業	
	平均	標準	平均	標準
売上高（億マルク） — 内外国では	14.175,0 41,05%	21.294,8 24,73%	5.323,0 32,96%	8.765,8 29,97%
従業員数 — 内外国では	49.789 27,69%	79.649 20,58%	12.498 19,93%	17.190 20,38%
市場価値（億マルク）	5.675,3	9.087,9	2.106,7	3.069,2

（出所）Förschle/Glaum/Mandler, 1995. S. 394.

表2 アンケート対象の企業の業種

業種	数	割合
金属および設備産業	9	14,3%
化学および薬品産業	8	12,7%
建設業	8	12,7%
エネルギー産業	6	9,5%
商業およびサービス業	6	9,5%
飲食および飲料	6	9,5%
機械製造	5	7,9%
自動車製造	3	4,8%
電子およびコンピューター	3	4,8%
その他	9	14,3%
合計	63	100,0%

（出所）Förschle/Glaum/Mandler, 1995. S. 394.

アンケートは、以下7項目について調査が行われている（表3を参照）。その調査結果とフェルシュレ/グラウム/マンドラー（G. Förschle/M. Glaum/U. Mandler）のコメントを検討することにする。

まず、第1に「ドイツ企業の連結決算書が商法規定に準拠して作成されているという事実が、専門家によってドイツ株の国際的拡散の障害となっていると考えられているかどうか」について調査が行われている。このアンケートの結果は表3の1に示すとおりである。この調査結果により、原則的にはこの質問に対して、商法規定に準拠した年度決算書は株の国際的拡散には障害となると考えられているが、経営者と大学教授の回答には明らかに相違があるとされる。

表 3

(注)前欄=経営者(企業), 後欄=大学教授

1. 商法基準に従った連結決算書が作成されるという事実はドイツ株の国際的拡散には、											
障害ではない		少々障害である		比較的重要な障害である		決定的な障害である					
6%	0%	48%	19%	41%	71%	5%	10%				
2. アメリカ証券取引所への企業の上場を背景に SEC の要求はどのくらいの意義があるか											
重要ではない: アメリカ証券取引所への公的上場は問題ではない。		僅かに重要: SEC の要求があるにもかかわらずアメリカ証券取引所への上場が計画される。		ある程度重要: SEC の要求は上場に対する多くの主張のなかの一つである。		特に重要である: SEC の要求は、上場に対して決定的な障害である。					
68%		0%		11%		21%					
3. 商法上の年度決算書は、US-GAAP に従った年度決算書と比較して出資者には、											
僅かな情報価値		等しい情報価値		高い情報価値							
40%	73%	48%	21%	12%	6%						
4. 商法の会計処理											
0. 同意しない 1. どちらかという同意しない 2. どちらかという同意する 3. 完全に同意する											
債権者保護に役立つ		所有者の長期的関心に適合している		従業員にも有利になる		表示能力のない情報が生じる、ドイツの株式市場の展開を妨げる		ドイツ株式の需要を妨げる、従って高い資本原価		費用節約の個別決算書の作成を容認する	
2,61	2,41	2,11	1,43	1,82	1,45	1,38	1,68	1,51	1,81	1,71	1,81
5. US-GAAP に従った会計処理											
0. 完全に同意しない 1. どちらかという同意しない 2. どちらかという同意する 3. 完全に同意する											
市場指向であり、それによって企業の効果のある手続き		高い利益配当の要求による実質的損失の危険の結果をもたらす		短期の思考に有利であり、長期の投資を阻害する		基準性の原則から解放され、従って情報機能を充足する					
1,51	1,75	1,95	1,43	1,97	1,80	1,99	2,51				
6. ドイツの会計基準がどのような方法で修正されるべきか。											
絶対修正すべきではない		連結決算書は、商法および IAS/US-GAAP に準拠し作成されるべきである		連結決算書は IAS に従ってもっぱら作成されるべきである		連結決算書はもっぱら US-GAAP に準拠し作成されるべきである		連結決算書だけではなく、個別決算書もまた IAS に適合すべきである			
28%	10%	38%	16%	20%	39%	11%	8%	3%	27%		
7. US-GAAP が将来世界的規模で支配的な会計基準となるであろうか?											
絶対同意しない		どちらかという同意しない		同意する		完全に同意する					
5%	5%	30%	20%	54%	49%	11%	26%				

(出所) Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 397-S. 409. 紙面の都合上, グラフを表に修正している。

というのは、経営者の41%は、商法の会計処理を「少々障害である」と回答しているのに対して、大学教授の71%は「比較的重要な障害である」と回答しているからである [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 397]。さらに、大学教授の10%がドイツ株の外国での需要に「決定的な障害」となっていると回答している。

第2に、「アメリカ証券取引所への企業株の上場を背景に、SECの要求はどのくらい意義があるか」という質問に対して、大規模株式会社の約2/3は、ニューヨーク証券取引所への上場は問題ではないことから、「SECの強固な姿勢はそれほど問題ではない」と回答している。しかし、調査によれば、1/3 (20社)は、ニューヨーク証券取引所への上場に関心をもっている企業であるとされる。回答した会社の21% (13社)は、SECの要求を「決定的な障害」と回答している。この13社の1993年の年平均売上高は155億マルクで、平均従業員数約60,000人である。なお13社の市場での資本調達は、1993年には900億マルクとなっている。

第3に、「商法上の年度決算書は、US-GAAPに従った年度決算書と比較して、株主にはどのような価値があるか」という質問に対して、会社の40%が、US-GAAPに従った年度決算書に比べ、商法上の年度決算書は「僅かな情報価値」をもっていると回答している。そして、経営者の半分 (48%) が、投資情報からみて、アメリカとドイツの会計システムには実質的な相違はなく、商法上の年度決算書とアメリカの年度決算書は「同等の価値の情報を示す」と回答している。それに対して、大学教授の見解は、「アメリカの年度決算書の方が情報価値に優れている」と回答している。この根拠の前提となっているのは、理論的には、「真実かつ公正な概観」と「保守主義」の対立によるものである。この経営者と大学教授の見解にみられる相違は、「真実かつ公正な概観」と「保守主義」の2つの原則のどちらに重点を置いているかによって生じる結果であると考えられる。大学教授は、「真実かつ公正な概観」を考慮する必要があるとしている点から、強力に「真実かつ公正な概観」を主張していることが明らかである [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 401]。

第4に、商法の会計処理には、次のような機能があると考えられるかどうか

について調査される。まず①債権者保護に役立つ、②出資者の長期的関心に役立つ、③従業員にも有利である、④表示能力のない情報が示され、ドイツの株式市場の発展を妨げる、⑤ドイツ株式の需要を妨げ、従って高い自己資本率をもたらす、⑥費用節約の個別年度決算書を作成することを容認する。これらの機能をもっていることに完全に同意しないを「0」として、完全に同意するを「3」、中間的評価を「1,50」で示す [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 402]。この調査にあたり、調査結果として述べられていることは、「商法上の会計処理は投資家には情報に乏しく、『ドイツの株式市場の発展』を妨げるであろう」ということである。しかし、この見解は、企業には伝統的に否定され、大学教授には同意の回答が得られていることを示している。ただ、ドイツの企業は商法に準拠した会計処理のために高い自己資本率によって、決算書の国際的比較において冷遇されていると説明され、経営者の回答は「1,51」の同意率を示している。しかし、それに反して、教授は、「1,81」という経営者よりも高い比率で同意している [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 404]。

第5に、他方、U S - G A A P に従った会計処理は、次のような機能をもっていると考えられるかどうかについて調査が行われている。まず①市場指向であり、それによって企業の効果ある手続きである、②高い利益配当の要求による実質的な損失の危険の結果をもたらす、③短期思考に有利であり、長期の投資を妨げる、④基準性の原則から解放され、情報機能を充足する等の機能をもっているかどうかについて調査が行われている。これらの機能をもっていることに、完全に同意しない「0」、どちらかといえば同意しない「1」、どちらかといえば同意する「2」、完全に同意する「3」に分類して調査が行われている。アメリカの決算書が市場指向であり、経営者の意思決定に効果があるとする説明に、大学教授は「1,75」の評価であり、経営者の評価は、「1,51」と僅かに低い。これは、ドイツの保守主義に反してはならないという強固な姿勢によるものであろう。アメリカの決算書では、株主の過大の利益配当の要求から経営上の危険に瀕するという点において、経営者と大学教授の間には意見の相違があり、経営者が、短期思考に有利に、長期投資には疎かになるという点に同意をしているのに対して、大学教授は、どちらかといえば同意しているが、控

え目に対処していると判断される。またアメリカの会計処理に「完全に同意する」かどうかについては、教授グループが高い評価「2,51」をしている。その理由は、基準性の原則から解放され、US-GAAPに従った会計処理は情報機能を充実させるという根拠からくるものと考えられる。それに対して、経営者は平均より僅かに高い評価「1,99」である [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 405]。

この調査に関連して、ドイツ会計のアメリカ会計への適合についてのアンケートでは、経営者は個別の問題において疑問をもっているといえるが、大学教授は否定と同意の中間的見解であるとされる。多くの回答では、キャッシュ・フロー計算書の公開義務、逆基準性の原則の廃止、商事貸借対照表と税務貸借対照表との密接な関係を部分的に解決することが挙げられており、大学教授の40%、経営者の20%が基準性の原則の廃止に同意している [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 405] とされる。

第6には、「ドイツの会計基準がどのような方法で修正されるべきか」について調査が行われた。このアンケートでは5つの選択が提示され、これらの選択に対する経営者と大学教授グループの回答は、表4に示される（表4を参照）。

まず、ドイツの会計基準の修正方法として、次のような方法の選択が提示される。

選択1. もし、IASおよびUS-GAAPが適用されるならば、財務諸表を作成すべき全ての会社に適用されるべきか、あるいは連結決算書にのみ適用されるべきかが問題となる。資本市場指向のIASおよびUS-GAAPは連結決算書に適用され、個別決算書は商法の会計規定に従って作成されるべきであるという見解に一般的に意見の一致がみられる。

選択2. 連結決算書に限定されるとした場合に、まず、IASおよびUS-GAAPの適用が義務づけられるか、あるいは連結決算書に対して、商法、IAS、US-GAAPの選択が可能性かどうかである。

この選択は、商法および税法が改正されず、国際的資本市場へ進出しようとする企業は、商法の規定に準拠して連結決算書を作成することができることに利点がある。しかし、連結決算書がドイツ法の範囲内において、異なる規定



に従って作成されることから、国内のレベルでも比較可能性が阻害されるという不利がある。

選択3・4. U S - G A A P かあるいは I A S に従った連結決算が義務づけられることが決定されるならば、ドイツの連結決算書の改正が、どのような情報システムに基礎づけられるべきかについて決定されるべきである [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 406]。

選択5. 現在では可能性は少ないが、連結決算書だけではなく、個別決算書も I A S に向けられる。これは、商法が I A S に適合させられること、また2つの会計システムにおいて完全に意見の一致が達成されることを意味する。

以上のような考えられる方法の選択に関して、経営者および大学教授グループの回答は、表4のような結果になっている [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 408]。

表4 経営者および大学教授グループの選択に対する見解

	経 営 者	大 学 教 授
選択1	経営者の約1/4が現在定着した商法の規定が修正されるべきではないと考えている。	大学教授の10%が現在の状態に変更を認める必要はないとしており、大学教授の90%が国際的調和のための変更が必要と考えている。
選択2	I A S および U S - G A A P を選択的に容認するという意見が38%である。	大学教授の16%が I A S および U S - G A A P の選択的可能性が優先的に企業に与えられることに同意している。
選択3 選択4	経営者の31%が I A S および U S - G A A P に従った連結会計の強制に同意している。 I A S (選択3) G A A P (選択4)	大学教授の47%が、ドイツの連結決算書が I A S および U S - G A A P に従って、作成されることが将来の解決の方法と考えている。特に、I A S 適用に同意している。
選択5	アンケートの対象会社にはこの選択を支持する会社は少ない。	大学教授の27%が、ドイツの個別決算書に I A S を適用することに賛成している。

(出所) Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 408. より作成している。

第7には、アンケートは「US-GAAPが実際に会計基準として将来認められるかどうか」について調査が行われた。これについて、経営者は、「1,71」の評価で同意している。また大学教授グループは、「1,95」の評価で同意している。これは、グループの1/4が完全に同意しているといえる。しかし、経営者は、US-GAAPに従った決算書の作成には伝統的な不利が生じることを心配しており、これには経営者の多くが反対している。経営者の65%がこの方向へ進むであろう [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 409] と考えている。そして、この調査結果が、次の4点にまとめられている。

まず1つには、両グループは年度決算書の意義を資本市場の投資家の情報に置いており、会計の相違は実務の意義に基づき示されているということが明らかになる。ドイツ企業の連結決算書では、投資家による分析が困難であり、自社株の国際的拡散にとって外国での需要の障害となっているということが考えられなければならない [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 409] とされる。

2つには、US-GAAPに従った連結決算書を作成するかあるいは移行計算書を提出する場合にのみ、アメリカ証券取引所への公的な上場が容認される。このようなSECの厳しい姿勢に関係する企業は、アンケート調査の対象となった企業の内1/3の企業であり、これらの企業（13社、21%）は、主としてアメリカのニューヨーク証券取引所に関心をもっており、これらの企業にとって、SECの厳格な姿勢が重要な障害となっている。

3つには、経営者は、資本市場での投資の情報を理由にアメリカの会計基準を優先することを承認していない。経営者は、資本リスクおよび短期の経営戦略の不利等によってアメリカの会計が資本市場体制のマイナス的影響を及ぼすことを考慮しているからである。それに対して、大学教授グループは、アメリカの会計を積極的に支持し、またドイツの会計を批判的に説明をしている。

4つには、会計専門家がもう1つの調和化（資本市場を巡る会計基準の国際的調和化と考えられる）を否定するとは考えられないとしている。とはいっても、経営者の僅か1/4および大学教授グループの10%以下が現在のドイツの会計規定の改正に反対していることが明らかである。もっとも、これは個別決算書の改正は否定され、会計調和化を連結決算書に限定することを求めている。経

営者は、ドイツのコンツェルンの連結決算書を商法、I A SあるいはU S - G A A Pによる作成を選択することが可能となることに同意している。それに対して大学教授グループは、連結決算書を I A S に従って作成することを義務づける意見である [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 411参照]。

以上のことから、フェルシュレ/グラウム/マンドラー (G. Förschle/M. Glaum/U. Mandler) は、「ドイツの会計専門家が、U S - G A A P が将来の会計基準であるということ多数の者が承認しているということは驚くべきであるとしている。当該調査の結果として、ドイツの経営者は調和化の手続きを、一方では回避できないものとしてみなし、他方では、完全に疑問を投げ掛けている」 [Förschle/Glaum/Mandler, 1995, S. 411] と述べている。

しかし、このようなアンケート調査の結果をみて、研究者が、アングロ・アメリカ型の会計基準 (I A S) の適用に全面的に同意し、実務家は、I A S の適用の回避の難しさの現状を認めながら反対していると考えられる。会計および監査担当の大学教授を対象としたアンケート調査において、研究者が国内および E U 加盟国における基準・規範設定に直接携わっているかどうかによっても見解が異なると考えられる。また実務家の見解も企業の規模により異なり、このアンケート調査の対象となった企業の内、ニューヨーク証券取引所への上場に関心を持ち、高い割合の外国資本を占める企業は、全体の約1/3に過ぎない。50%以上の外国資本を有する企業は、国際的に活動している企業であり、ニューヨーク証券取引所への上場は最大の資金調達を目的としていると考えられる。しかしどれだけの企業が、U S - G A A P および I A S の適用に関心を持っているかによっても調査結果は異なるであろう。この調査結果は、ドイツの I A S への対応を考察する上で参考となっても、これが完全な I A S 適用の傾向として判断してもよいのであろうか。

#### IV. おわりに

従来の I A S への消極的な対応に反して、1990年代のドイツの I A S への対応には急速な進展がみられる。この背景には、1988年に I O S C O によって第13回の年次総会での I A S の支持の趣旨の意向が示されたこと、I A S C による1989年の「財務諸表の比較可能性」(E32)の公表、「比較可能性・改善」プロジェクトの策定、1993年のプロジェクトの成果等がある。一方、E U 委員会を通じた I A S への対応の動きがみられ、その1つにはE U 委員会の代表が I A S C の理事会へオブザーバーとして参加し、E U 委員会の諮問機関としてアカンテイング・アドバイザー・フォーラムが組織されたという背景がある。実務ではドイツ企業の I A S 適用の動きがあり、1990年代は、まさに「国際化フィーバー」といわれるに至った。I A S を巡って、政府規範・基準設定者、研究者、実務家<sup>17)</sup>の間でドイツ商法の会計規定とアングロ・アメリカ型の会計基準との比較検討が行われている。

さらに I A S の新たな動きとして、1993年に I O S C O によって I A S 第7号が承認され、1994年には売上高上位を占める15社のドイツ企業が、キャッシュ・フロー計算書を公表したことが挙げられる。それにともないドイツの経済監査士機関 (der Hauptfachausschuß des IdW) の主要専門委員会およびシューマーレンバッハ協会の資金計算書研究会 (der Arbeitskreis Finanzierungsrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft) は、1995年にキャッシュ・フロー計算書について共通の勧告を公表した。ドイツの3大化学会社、最近ではシーメンス社も、アメリカおよび I A S の勧告に従って営業領域および地域に従ったセグメント別の営業成果および投資額を公表した。またバイエル社およびフェバ社は、営業結果、キャッシュ・フロー計算書および企業部門別の年度結果をセグメント別に表示している。他方、損益計算書は、ドイツで支配的である総原価法による損益計算書からアングロ・アメリカ型の売上原価法への移行の傾向がみられる [Busse von Colbe, 1995, S. 378] といわれている。

本稿では、第1に、企業の連結決算書への I A S 適用にあたり生じる問題について検討し、I A S と商法の会計規定の一致しない会計処理として、財産

(資産) 概念と引当金の計上にその相違が実質的な影響を及ぼしていることが明らかとなった。

第2に、商法の会計規定と I A S の不一致が生じた場合に、企業がどちらを優先するかについて検討するならば、I A S 適用後も商法の会計規定に従った会計処理が依然として引き継がれていることが明らかとなる。例えば I A S 第9号(1993年修正)を適用すれば、開発費は資産として計上しなければならないが、ドイツ企業(例、バイエル社、ヘキスト社)は計上していない。I A S を適用すれば「費用性引当金」は消極側へ計上できない。しかし「未履行の修繕引当金」を計上している(例、ハイデルベルグ・セメント社)。また I A S 適用後も、ドイツ特有の会計政策の1つである「減価償却方法の変更」が容認されている(例、シェリング社、ハイデルベルグ・セメント社、ヘキスト社)。

第3に、I A S と商法の会計規定において不一致が生じるのは、基本的原則が異なることによるものと考えられる。というのは、I A S が投資家保護を、商法の会計規定が債権者保護を指導原理としていることから、I A S では期間損益による対応の原則を基礎とし、商法の会計規定では保守主義および実現主義を基礎とする会計処理が行われるからである。その例として、外貨換算の会計処理および長期請負工事について未実現利益が認識されていない(例、ハイデルベルグ・セメント社)。

第4に、I A S についてのアンケート調査は、企業の財務担当取締役と大学の会計および監査担当の教授を対象に行われ、実務家は I A S 適用には否定的であるのに対し、研究者は合意を示し、アメリカの会計基準による決算書の情報価値は優れていると考えていることが明らかとなる。この調査結果からも企業は商法の会計規定に従った会計処理を優先することが予想される。その意味において、実務でのドイツ企業の I A S 適用は完全適用ではなくて、むしろ一部適用といえる。

このアンケート調査結果に対してコメントをつけるとすれば、研究者のなかで、ドイツの E U 委員会および国内の基準・規範設定に携わっている研究者は、アングロ・アメリカ型の会計基準に容易に従うとは考えられないし、またドイツの決算書が国際的に批判される動きのなかで、国際的に活動する企業は I A

S適用を企業のイメージアップと考えているであろう。IAS適用の新たな動きのなかで、今後ドイツの会計システムがどのように変化し、また従来の会計慣行がどのように残されていくか興味ぶかい。

(注)

1) 1990年にEU委員会からIASCの理事会(Board)にオブザーバーとして、また諮問グループにも代表を出している。さらに、EU委員会のアカウンティング・アドバイザー・フォーラムの運営委員会は、IASCの公開草案に対する立場を明白にする使命をもっている[Haller, 1993, S. 1303]。

資本市場における会計基準の国際的調和化を巡って、EU委員会がどのような見解をもっているかは、EU委員会のファン・ヒューレ(Karel van Hulle)の主張に現れているように思われる。「もし共同体が、指令の不備を充足することによって年度決算書の比較可能性を改善することに成功しないならば、会計の領域における国際的調和化は共同体抜きに行われ、相互承認はもはや真実の選択ではないであろう。共同体は、解決を国際的に遂行する勇気をもつべきである。これは、目下のところほとんど起こりそうではない。というのは、さまざまな加盟国が異なる理由からEU加盟国内では会計規定のもう1つの調和化に反対しているからである。従って、いわゆるアングロ・アメリカの規則が漸進的に世界を征服する特権を維持している」[van Hulle, 1993, S. 205]。

2) 「比較可能性・改善プロジェクト」は1993年に完結し、10の国際会計基準が改訂された。「比較可能性・改善プロジェクト」の対象とならなかった14の国際会計基準に関してはIOSCOとして受け入れ可能とされた[古川, 35-36頁を参照]。

3) ドイツ企業は、EU指令の国内法化により、商法の会計規定に準拠した年度決算書の作成が義務づけられているため、商法の会計規定が「法的拘束力」をもっている。それに対して、IASCの国際会計基準は民間機関による勧告とみなされる会計基準であり、「法的拘束力」をもたない。しかし、IOSCOの支持を背景にIASの位置づけは変化しているといえよう。

4) 「ドイツ銀行は独銀として初めて、1995年の12月連結決算期から国際会計基準(IAS)を採用することを決めた。独基準の下でベールにつつまれた同行の収益内容がかなりの部分明らかになりそうだ。同決算の発表は来年3月28日の予定。……ドイツ銀行がIAS採用に踏み切るのは、最重点部門である投資銀行業務を進めるうえで、国際市場に経営体力の強さを印象づける狙い」[日経金融新聞(1995年12月22日)]。

5) ドイツ・テレコム社は民営化にあたり、アメリカの資本市場を1996年の150億マルクの株発行に利用したいと考え、既に、テレコムはSECとの財務報告の適用モデルについて手続きをしている[Busse von Colbe, 1995, S. 375]といわれる。

6) 商法上の連結決算書の作成義務が、IASC基準およびFASB基準に従った決算書の作成の障害となる。しかし、連結決算書が、ドイツ法務省、EU委員会による連結決算書の国際的規則に適合できる最適な対象と考えられている。そのため、EU第7号および商法第297条第3項において承認された重要な統一の原則は、連結決算書をコンツ

ェルン企業の法的統一のもとで作成することを求めており、これは修正すべきである [Busse von Colbe, 1995, S. 388] としている。

- 7) I A S 第14号「セグメント別情報の報告」について、「1981年に承認された当基準の改訂は現在までなかったが、1992年の I A S の理事会において当基準の見直しを行うことが決定されて、現在その見直しが着手されている。改訂 I A S 14の公開草案の公表スケジュールは未定である」[朝日監査法人編, 1994, 344頁] とされる。セグメント別情報について、次のように解釈される。「セグメントの内容として、事業別セグメントと地域別セグメントに区分できる。事業別セグメント別情報は、製品および役務の一般的種類別または顧客の種類別に示される。また地域別セグメント別情報は、企業の事業活動が行われる場所、市場に基づきまたは両方に基づき示され、企業の本国内の事業活動は一般に別個のセグメントと考えられる。さらに I A S 第14号は、①各事業別セグメントの活動についての説明および各地域の構成についての記述②売上高（顧客からの売上高と他のセグメントとからの売上とを区分して開示）③セグメント別情報④セグメント別資産（金額または連結総資産に対する割合で開示）⑤セグメント間の振替価格の決定方法（例えば、公正な市場価格、原価、市場価格にある割引を行った金額）セグメント別業績とは収益および費用の差額、通常は営業利益（損失）をいう [朝日監査法人編, 1994, 345-348頁]。
- 8) I A S 第32号「金融商品」（開示および表示）は1995年3月に承認され、1995年6月に公表された [J I C P A ジャーナル12月号（1995年）107-123頁を参照されたい]。
- 9) 「1993年に I O S C O により国際会計基準第7号『キャッシュ・フロー計算書』が承認された。この承認は、I O S C O の代表委員会決議によって行われ、この決議では I O S C O の国際会計基準の検討の目的に従って、I O S C O 加盟国に対して、それぞれの国内の会計基準に従ったキャッシュ・フロー計算書に対する1つの選択肢として、国際会計基準第7号に従ったキャッシュ・フロー計算書の受け入れのために必要な措置をとることが勧告された」[古川稿, 35頁]。
- 10) 外部では認められない秘密積立金の設定および取崩しを可能とする法律上の選択権は、会計報告および利益決定という目的をみたとともに、また年度決算書の情報提供の使命を妨げる。この選択権は、会計指令の国内法化には実務から擁護されているが、学問上も、既にシュマーレンバッハ以来、秘密積立金には控え目に抵抗され、実務からは債権者保護という表向きの理由が強調された [Busse von Colbe, 1995, S. 381]。
- 11) I A S 第9号「研究開発費」は、I A S C が公表した趣意書に基づき研究開発費のうち一定の基準をみたす開発費を資産として計上すべきことを要求している。改訂前には開発費は資産計上基準をみたした場合にも資産として計上するかどうかは企業の任意であった。改訂基準は、費用処理を排除して資産計上を強制している。研究開発費を巡る最大の論点は、特定の基準をみたした開発費の資産計上を強制するかどうかという点にあった。米国は、開発活動に起因する将来の経済的便益が本来不確実であること、また資産計上の要否の判定に主観的判断が介入しやすいことなどの点から資産計上に反対する意見が主張され、一方英国からは資産としての要件をみたす開発費はすべての資産計上を要求する I A S C のフレームワークに規定される資産概念と整合性をもつことにな

るという主張がなされた〔朝日監査法人編，1994，119頁〕とある。

- 12) IAS第16号「当初，IAS4『減価償却の会計』が1976年7月に承認され，同年の10月に公表された。またIAS16『有形固定資産の会計』が1981年10月に承認され，翌年の3月に公表された。IAS4および16に関する意見を受けて，1989年1月にE32『財務諸表の比較可能性』が公表された。1990年7月にはE32に対して寄せられた意見の検討結果に基づき『趣旨書』を発表した。『趣旨書』において提起された事項をまとめて1995年5月E43が公表された。E43に寄せられた意見を検討した結果，IAS16号『有形固定資産の会計』（1993年6月改訂）が発表されている」〔朝日監査法人編，1994，80頁〕。IAS第16号の改訂版での変更のなかで，「減価償却方法の変更は，便益のパターンの見積の変更のみによって決定されると考えられるので，便益のパターンの見積変更による減価償却方法の変更は，見積の変更として処理することにする」〔朝日監査法人編，1994，83頁〕となっている。このことから，減価償却方法の変更は，見積の変更を意味すると考えられる。
- 13) ドイツの減価償却方法の変更は税法上認められ，実務化されている。50社を対象とした調査に際して，1988年から1989年の年度決算書において，①減価償却方法の定率法から定額法への変更を容認している企業は26社あり，②簡略された付属明細書のために，説明がなされていない企業は16社，③付属明細書において減価償却方法の変更を容認する説明がなされていない企業は8社であった。また1991年から1992年の付属明細書においてわかった企業数は，上記の①に該当する企業は28社，②に該当する企業は10社，③に該当する企業は12社であった〔拙稿，『アドミニストレーション』第2巻3号，76頁を参照〕。
- 14) IAS第19号「退職給付コスト」について，「改訂前のIAS19では，発生給付評価方式と予測給付評価方式とが並列的に選択可能な保険数理評価方式として認められていた」とされ，比較可能性プロジェクトの一部としてIAS19の見直しも行われ，その改訂のあと公開草案E47では，発生給付評価方式が標準処理とされ，予測給付評価方式は認められる代替的処理となった。このような改訂が行われた背景には，いずれの方法が最も適切に従業員の提供するサービスを金属機関に反映するかという議論よりも財務諸表の比較可能性を確保するという目的が大きかった〔朝日監査法人編，1994，142-143頁〕といわれる。
- 15) IAS第21号「外国為替レート変動の影響の会計処理」は，1993年にIASとなる。外貨表示財務諸表の換算方法として一般に2つの方法があるといわれる。その1つとして，テンポラル法 — 外貨表示財務諸表の資産，負債，収益および費用を報告する企業の外貨建取引から生ずる資産，負債，収益および費用と同様の方法で換算する方法。2つとして，決算日レート法 — すべての資産・負債を決算日レートで加算する方法で，IAS21は，在外営業活動体を2つに分類し，その分類に従って，テンポラル法または決算日レート法の適用を要求する。これは，状況に応じて換算方法を変える方法であり，FAS52が機能通貨によって使い分けることとよく近似している〔朝日監査法人編，1994，272頁〕といわれる。換算差額の認識の標準処理について，次のように説明されている「外貨建貨幣項目が決算される場合または財務諸表上に表示される場合には，そ



の決済または報告に使用される為替レートとその貨幣項目が当初認識された際、使用されたレート（あるいは前記の財務諸表で報告された時のレート）との差異によって換算差額が生ずる。これらの換算差額は、それが発生した期の損益として認識する」[朝日監査法人編, 1994, 267頁]。

- 16) I A S 第11号「工事契約」の改正前には、最終的結果が合理的に見積ることができない工事契約に関しては工事完成基準を適用するものとし、工事契約の最終的な結果が合理的に見積ることができる場合でも、完成工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められていた。改訂後は、I A S Cが公表した趣旨書に基づき、工事契約については、全面的に工事進行基準を採用し、たとえ工事契約の最終的結果を合理的に見積ることができない場合でも、工事完成基準を適用せず、工事の進捗に応じて回収可能な原価の範囲までを収益計上すべきとしている。工事進行基準が適用された理由として、各会計期間に行われた収益稼得活動の結果が財務諸表に反映されることから、また I A S 18「収益の認識」に規定されている収益の認識基準、すなわち「収益は資産の増価または負債の減少に関連する将来の経済的便益の増価が生じ、かつそれを信頼性をもって測定することができる時に、損益計算書に認識する」という基準に一致することが工事進行基準を適用する立場から主張された [朝日監査法人編, 1994, 176-177頁]。
- 17) 会計基準の国際的調和化に対する実務家からの抵抗を示すものとして、ゼーベルグ (Thomas Seeberg) [ジーマンス社の会計管理部門の担当者であり、またアカンティンダ・アドバイザー・フォーラムのメンバー] の見解が参考となろう。ドイツの慎重な会計処理は、特に貸借対照表計上および評価原則に現れている。その理由は、商事貸借対照表と税務貸借対照表の密接な結合関係 (基準性の原則) により、損失を考慮した会計処理が税法上も承認されているからである。しかし、この商事貸借対照表と税務貸借対照表との関係がなくなることには、実務からの抵抗がある。というのは、課税の引き上げが生じると考えられることからである。また、二重の連結決算書の意味における国際的会計慣行への適合は不可能である。というのは、連結決算書にも慎重性の原則、実現主義および不等主義、それと関連して正規の簿記の諸原則が適用されているからである。それに対して、フランスおよびスイスは、連結決算書に国内法および I A S ならびに U S - G A A P を適用することは可能である [Seeberg, 1994, S. 142-144]。

#### 参考資料

Baetge, Jörg (1994), *Die deutsche Rechnungslegung vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen*, Düsseldorf.

Baetge, Jörg (1993), *Rechnungslegung und Prüfung - Perspektiven für die neunziger Jahre -*, Düsseldorf.

Bitz, Michael / Schneeloch, Dieter / Wittstock, Wilfried (1991), *Der Jahresabschluss*, München.

*Börsen Zeitung*, 1995. 6. 9.

Busse von Colbe, Walther (1995), Zur Anpassung der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften an internationalen Normen, in: *Betriebswirtschaftliche For-*

*schung und Praxis*, 4/95, S. 373-391.

Förschle, Gerhart / Glaum, Martin / Mandler, Udo (1995), US-GAAP, IAS und HGB: Ergebnisse einer Umfrage unter deutschen Rechnungslegungsexperten, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 4/95, S. 392-413.

Goebel, Andrea (1995), Möglichkeiten und Probleme einer Anwendung der International Accounting Standards, in: *Deutsche Steuerrecht*, Jg., 27, S. 1037-1039.

Goebel, Andrea / Fuchs, Markus (1995), Die Anwendung der International Accounting Standards in den Konzernabschlüssen deutscher Kapitalgesellschaften, in: *Der Betrieb*, Jg., 48, S. 1521-1527.

Haller, Axel (1993), Die Rolle des International Accounting Standards Committee bei der weltweiten Harmonisierung der externen Rechnungslegung, in: *Der Betrieb*, Jg., 46, S. 297-305.

Mansch, Helmut / Stolberg, Klaus / v. Wysocki, Klaus (1995), Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 48, S. 185-202.

Niehus, Rudolf J. (1995), Die neue „Internationalität“ deutscher Konzernabschlüsse, in: *Der Betrieb*, Jg., 48, S. 1341-1345.

Probst, Herbert (1992), Mehr angloamerikanische Rechnungslegung in der EG durch geänderte Verfahren?, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 5/92 S. 426-440.

Seeberg, Thomas (1994), Probleme der Harmonisierung der Rechnungslegung aus der Sicht eines international tätigen Unternehmens, in: *Die deutsche Rechnungslegung vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen*, Düsseldorf.

Stellungnahme HFA 1/1995 (1995), Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses, in: Aus der Facharbeit des IDW in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 48, S. 210-214.

van Hulle, Karel (1993), Angleichung und/oder gegenseitige Anerkennung, in: *Rechnungslegung und Prüfung – Perspektiven für die neunziger Jahre –*, Düsseldorf.

朝日監査法人編, 『国際会計基準ガイドブック』1994年, 中央経済社。

古川勇人稿, 「IOSCOにおける国際会計基準についての検討状況」『企業会計』, Vol. 48 No. 1. (1996年1月号)

『日経金融新聞』「ドイツ銀, 決算, 国際会計基準で, 今期連結から —」(1995年12月22日)

拙稿, 「ドイツにおけるIASへの対応と会計政策 — 特に, 会計基準の国際的調和化との関連において —」『アドミニストレーション』第2巻3号(熊本県立大学)(1995年12月27日)。

拙稿, 「ドイツにおける財務諸表の二つの国際的調和化」『アドミニストレーション』第2巻1号(熊本県立大学)(1995年7月27日)。