

エストニア会計法とエストニア会計基準 委員会ガイドラインの確立について

清水 正 博

1. はじめに
2. エストニアにおける会計慣行
3. エストニア会計法の構造
4. エストニア会計基準委員会について
5. エストニア商法と会計法の関係性

1. はじめに

エストニア共和国（以下、エストニアとする）では、2017年12月22日に Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine（会計基準委員会ガイドライン規定）を制定した。

これまでエストニアでは、わが国と同様に、株式会社などの会社の会計に関して、会計慣行に従うものとしていたが、Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine の確立によって Eesti Finantsaruandluse Standard（エストニア財務報告基準）に従うものと変化することとなった。

こうした動きを受けて、本稿ではエストニアにおける会計に関する法規制について概観するとともに、我が国との比較を試みたいと思う。

2. エストニアにおける会計慣行

エストニアでは会計法 (raamatupidamise seadusest) において、株式会社等の会社だけではなく、政府組織、地方自治体の会計について規定している (2条)。

わが国では地方公営企業法等様々な規定で、会計に関する規定が設けられているが、エストニアにおいては、会計について公法人、私法人ともに一元化されているといえる。

エストニアでは e-äriregister と呼ばれる企業登録ポータルサイト⁽¹⁾があり、会社の設立、登録や年次報告書の提出を行うことができる。e-äriregister は会社だけでなく、非営利団体や地方公共団体などの年次報告書の提出も対象としており、実務上も一元化された会計システムが運用されている。

エストニア会計法17条1項では、財務会計、財務報告および企業情報開示に使用される会計原則について規定しており、前述の通り、2017年に Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine (会計基準委員会ガイドライン規定) が制定され、エストニア財務報告基準 (Eesti Finantsaruandluse Standard) が確立される以前は、「エストニアにおける優れた会計慣行 (Eesti hea raamatupidamistava)」が用いられていた。

我が国においても、会社法431条において、株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする旨規定されており、旧商法のころより引き続き使用されている表現ではあるが、エストニアにおいてはこの「会計慣行」からの脱却を図った点で特徴的である。

わが国の公正な会計慣行をめぐっては、会社法431条の前身である、改正前商法32条2項において『公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ』と規定されていたが、斟酌とは、特段の事情がない限りそれによらなければならないという意味であると解されており、会社法431条が「従うものとする」と

したことにより、規制の実質が変わったわけではないとされている⁽²⁾。斟酌の言葉の重みを考えると会計慣行の存在は大きいものと思われる。

そのため、会計慣行から脱却したエストニアは大きな方向転換をしたと考えられるが、監査法 (auditoritegevuse seaduses) 22条2項3号では会計専門職の専門試験の内容として、エストニアの優れた会計慣行とその解釈 (Eesti hea raamatupidamistava ja selle tõlgendused) が挙げられており、監査の根底の部分には会計慣行を意識していることがうかがえる。

現在、エストニア会計法17条1項では、財務会計、財務報告および企業情報開示に使用される会計原則として、エストニア財務報告基準 (Eesti Finantsaruandluse Standard) または、国際会計基準の適用に関する EU 規則 No. 1606/2002 (OJ L 243, 11.9.2002, pp. 1-4) に定められた手順に従って欧州委員会によって採択された国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRSs) のいずれかに従うものとしている。

3. エストニア会計法の構造

前述の通り、エストニア会計法は、商法上の会社に限定せず、政府組織、地方自治体についての会計について規定する一般法として存在している。

5条3項では発生主義の原則について規定し、同条2項で発生主義の定義について規定している。

ここで、発生主義は、収益は現金収入の時点とは無関係に、経営活動の成果と関連する重要な事実が生じた時点で認識される⁽³⁾ものであると考えられている。この重要な事実とは一般に、販売取引の成立に伴う商品の引渡しやサービスの提供が該当し、一方、他方で費用もまた現金支出の時点とは無関係に、経営活動の過程において、収益の獲得のために財やサービスを消費した時点で認識される⁽⁴⁾ものと考えられている。

公的部門の会計基準の設定については、国ごとに異なっているが、基本

的に民間企業会計基準を設定する機関と異なっていることが多い⁽⁵⁾とされるなか、エストニアにおいては共通しているところが特徴的である。

エストニア会計法12条1項で、会計書類、データの保存期間は7年とされている。また、同条5項において、電子データの品質維持が要求されているところも特徴的である。

14条1項では、年次報告書の作成義務が規定され、同条3項により、監査義務については監査法によることが規定されている。具体的には監査法91条により、監査義務がある会社等について規定されている。

監査法91条1項では、①売上高または収入が400万ユーロ以上、②決算日における貸借対照表の資産が200万ユーロ以上、③年間の平均従業員数が50人以上の3つのうち2つ以上該当する企業等の場合、年次決算の監査が義務付けられることが規定されている。

会計法15条5項は、年次会計に際して、エストニア語を用いることを求めている。

そして、会計法16条は年次会計のための基本原則について規定している。

会計法16条1項では、majandusüksuse printsiip（企業実体の公準）について規定している。企業実体の公準は、会計の計算は個々の企業実体を対象として行うとする命題⁽⁶⁾であるといわれ、出資者の個人的な財産や債務とは別に、企業の資産、負債、資本が識別される。

RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted（エストニア会計基準委員会ガイドライン第1）の35では、企業実体は法人格ベースの個別の企業だけでなく、グループ経営がなされている場合は、グループ全体を1つの企業実体としてとらえることとしている。

会計法16条2項では、jätkuvuse printsiip（継続企業の公準）について規定している。企業活動を終了することがないものと仮定して、会計書類の作成をすることとしている。jätkuvuse printsiip に関して、RTJ 1 の36によれば、International Financial Reporting Standard for Small and

Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) (中小企業向け国際財務報告基準)⁽⁷⁾の3.8および3.9を参照することを要求している。

すなわち、経営者は企業が継続して存続する能力があるか否かを検討し、将来に関するすべての入手可能な情報を検討しなければならない。経営者が、検討を行う際に、当該企業の継続企業としての存続能力に対して重要な疑義を生じさせる事象又は状況に関する重要な不確実性を発見した場合には、企業はその不確実性を開示しなければならないこととなる。

会計法16条3項では、arusaadavuse printsiip (理解可能性の原則) について規定している。RTJ1の38によれば、IFRS for SMEsの2.4を参照することを要求している。

すなわち、財務諸表が提供する情報は、事業・経済活動及び会計に関して合理的な知識を有し、また合理的に勤勉な態度をもって情報を研究する意志を有する利用者が理解できるような方法で表示しなければならないことになる。このとき、利用者にとって情報の理解が困難、難解すぎるかもしれないという理由で関連する情報の省略を認めるものではないとされている。

会計法16条4項では、olulisuse printsiip (重要性の原則) について規定している。企業の財務状態などに関する重要な情報は財務諸表に反映されるべきであるが、重要性が乏しいものに関しては簡略化される場合があるものとし、RTJ1の41によれば、IFRS for SMEsの2.5、2.6、3.15、3.16を参照することを要求している。ここでは、財務諸表で提供される情報は、利用者の意思決定のためのニーズへの目的適合性が必要とされ、その情報は、過去、現在若しくは将来の事象を利用者が評価し、また利用者の過去の評価を確認し訂正するのに役立つ、利用者の経済的意思決定に影響を与えることができるものであることが求められている。

そして、企業は、類似項目の分類に重要性がある場合、それらを財務諸表上で区別して表示しなければならないとされている。

会計法16条5項では、järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip (継続性

の原則)について規定している。企業が一度採用した会計処理方法を継続して採用するように要求し、財務諸表の期間相互の比較可能性を確保できるようにするものである。RTJ 1 の47によれば、IFRS for SMEs の2. 11および3. 11を参照することを要求している。

会計法16条6項では、tulude ja kulude vastavuse printsiip (収支対応の原則)を規定している。RTJ 1 の53によれば、IFRS for SMEs の2. 41、2. 42、2. 36を参照することを要求している。ここでは、企業は、キャッシュ・フロー計算書以外の財務諸表を、発生主義会計を用いて作成しなければならないこととしている。発生主義においては、資産、負債、資本、収益及び費用の各項目は、それぞれの項目の定義と認識規準を満たした時に認識されるものとしている。

そして、収益、費用の認識は、資産及び負債の認識及び測定の直接の結果であり、企業は、収益を資産の増加又は負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加が生じ、かつ、それを信頼性をもって測定できる場合に、費用を、資産の減少又は負債の増加に関連する将来の経済的便益の減少が生じ、かつ、それを信頼性をもって測定できる場合、包括利益計算書(又は、表示されている場合は損益計算書)に認識するものとしている。

会計法16条7項では、objektiivsuse printsiip (信頼性の原則)について規定しており、財務諸表で示される情報は中立的で信頼できるものであることを要求している。RTJ 1 の55によれば、IFRS for SMEs の2. 7、10. 4 (b) の (i)、(iii)を参照することを要求している。

IFRS for SMEs 2. 7によれば、重要な誤謬や偏りがなく、またそれが表示しようとするか、あるいは表示されることが合理的に期待される事実を忠実に表現する場合に情報は信頼性を有するものとされている。そして、予め決められた結果又は成果を達成するために、意思決定又は判断の行使に影響を及ぼすことを意図して情報を選択し又は表示する場合の財務諸表は中立でないとしている。

会計法16条8項では、konservatiivsuse printsiip (慎重性の原則)につい

て規定しており、資産と収入の過大評価または負債と費用の過小評価を避けるために、財務諸表は注意深く慎重に作成されなければならないことを述べている。

RTJ 1 の57によれば、IFRS for SMEs の2.9、10.4 (b) の (iv) を参照することを要求している。慎重性は、不確実性の状況下で要求される見積りにあたって必要とされる判断の行使に際して、資産又は収益の過大表示及び負債又は費用の過小表示とならないように、ある程度の用心深さを要求するものであるとされる。

会計法16条9項では、avalikustamise printsiip（完全開示の原則）について規定しており、財政状態、財務実績およびキャッシュフローの真実かつ公正な見解を得ることができるすべての情報は、財務諸表に示されるものとしている。

RTJ 1 の59によれば、IFRS for SMEs の2.10、10.4 (b) の (v) を参照することを要求している。

IFRS for SMEs の2.10では、財務諸表における情報は、それが信頼性を有するためには、重要性和コストの制約範囲内において、完全なものでなければならず、脱漏があると、情報は虚偽又は判断を誤らせるものとなり、そのため信頼性を有さず、かつ目的適合性に関して不完全なものとなる可能性がある旨を述べている。

会計法16条10項では sisu ülimuslikkuse printsiip（実質優先の原則）について規定している。RTJ 1 の61によれば、IFRS for SMEs の2.8を参照することを要求している。

IFRS for SMEs の2.8では、取引及びその他の事象や状況は、単に法的形式に従うのではなく、その実質に即して会計処理し、表示しなければならず、これにより財務諸表の信頼性が強化されるものとされている。

また、会計法76条では監査法人について規定している。

会計法76条4項では、監査法人が株式会社である場合、最低でも12000ユーロの資本金が必要である旨規定されている。

会計法77条1項では、監査法人の代表の4分の3以上は宣誓監査人であることを必要としている。そして、宣誓監査人は、会計法78条により、複数の監査法人を代表することはできない旨規定されている。

4. エストニア会計基準委員会について

エストニア会計法32条1項により、エストニア共和国政府は会計基準委員会 (Raamatupidamise Toimkonna) を設置することが定められている。会計基準委員会は、いわゆる独立行政委員会としての性質をもっていると考えられる。

すなわち、会計法32条2項は、会計基準委員会が財務省の所轄にあることが述べられているが、具体的な職権行使については同条4項において、独立性が認められている。

会計基準委員会規則 (Raamatupidamise Toimkonna töökord) 3条1項により、委員は7名で構成される。委員会は少なくとも3カ月に1回開催されるもの (9条2項) とされ、委員会の招集通知は遅くとも委員会開催の5日前までに郵便、ファックスまたは電子メールによって送付、送信するもの (10条2項) されている。定足数は4名であり (11条1項後段)、委員1名が1票を投じ、過半数で決議され (11条2項)、投票を棄権することは認められていない。また、可否同数の場合は、議長が決することとされている。

会計基準委員会の委員の任期は3年で、財務大臣の提案に基づいて、エストニア政府によって任命される旨、会計法33条1項で規定されている。

委員長および委員に対する報酬は、会計法32条3項により規定されており、具体的には会計基準委員会報酬支払手続規則 (Raamatupidamise Toimkonna esimehele ja liikmetele makstava tasu suurus ja maksmise kord) によることとされている。

報酬支払手続規則2条1項では、委員長に対し月額639.12ユーロ、委員

に対し月額127.82ユーロが支払われる旨規定している。

また、会計基準委員会規則2条2項では、財務省が会計基準委員会のウェブサイトを担当して運営し、委員会のメンバーや委員会の活動、委員会が示すガイドライン等を公開する旨規定している。

5. エストニア商法と会計法の関係性

エストニア商法 (Äriseadustik) では、täisühing, usaldusühing, osaühing, aktsiaselts, tulundusühistu の5つの会社形態について規定している (2条1項)。

Täisühing は、一般パートナーシップとも呼ばれ、わが国における合名会社と同様の会社形態である。エストニア商法では79条以下で規定されており、会計法との関係では118条1項により精算時に会計法に従って手続きを進めることが明記されている。Usaldusühing は、限定パートナーシップとも呼ばれ、わが国における合資会社と同様の会社形態である。エストニア商法126条により、別段の定めがない場合、Täisühing に関する規定が適用されるため、精算時に会計法に従って手続きが進められることになる。Tulundusühistu はエストニア商業組合法 (Tulundusühistuseadus) による商業組合である。エストニア商業組合法72条1項において、会計法に基づき、年次報告書の作成をすべきことが規定されている。

osaühing と aktsiaselts については、エストニア商法上、会計法による年次報告書の作成が義務付けられている。

Osaühing (有限会社) は、エストニア商法135条2項により株主の有限責任が認められており、最低資本金として2500ユーロが必要となっている (136条)。

Osaühing の発起人は、137条1項により、1人または2人以上が必要であるが、2項により必ずしも自然人であることを要しないものとされている。

取締役会は179条1項により、事業年度終了後、会計法に基づき、年次報告書を作成することを義務付けられている。

また179条2項により、取締役会は年次報告書および利益処分案を株主に提出する必要がある、このとき年次報告書は会計法25条に従って作成することが求められている。

Aktsiaselts（株式会社）については、331条で取締役会が会計法に基づき年次報告書を作成する旨規定されている。

また、個人事業主（Füüsilisest isikust ettevõtja）も商法77条により、会計法に従って会計処理をすることが求められている。

以上のように、エストニア商法では会計法に拠るべき部分が多く見られ、会計法に関連する法規と合わせて検討していく必要があるといえる。そして、エストニア商法、会計法については、2020年に株主に対する会計に関する情報提供をめぐって、いくつかの最高裁判例⁽⁸⁾が出されている。この判例の検討については、今後の課題としたいと考える。

※本研究は、令和2年度（2020年度）中央学院大学大学院商学研究科研究プロジェクト補助金によるものである。

注

- (1) <https://ettevotjaportaal.rik.ee/index.py?chlang=est>
- (2) 相澤哲（編著）『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務 295号（2006年）122頁。
- (3) 桜井久勝『財務会計講義』（中央経済社、第21版、2020年）74頁。
- (4) 桜井・前掲（3）74頁。
- (5) <https://www.kaikeikanri.metro.tokyo.lg.jp/hakusyo3-2.pdf> 141頁
- (6) 桜井・前掲（3）57頁。
- (7) The International Accounting Standards Board（国際会計基準審議会）（IASB）によるもの。
- (8) <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=277167382>
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=277347698>