# ドイツ企業会計の国際化対応と IFRS 導入

郡 司　　健
大阪学院大学

## 要　旨

わが国では商法会計から会社法会計への転換ならびにこれまでの国内基準の収斂の過程における各種基準の改正等を通じて個別会計報告に関してもその都度改正がなされてきた。これに対し，ドイツでは連結決算書の国際化対応は大きく進展したが，個別決算書は今回の会計現代化法（BilMoG）まではほとんど変化はなかったといってよい。このことは，個別企業会計に関してドイツとわが国とでは国際化対応の仕方にかなりの違いが生じていたことを意味する。

本稿では，ドイツの企業会計の国際化対応の過程について概観し，そこにおける企業会計変革の方向と特徴について，とくに今回の会計法現代化法とのかかわりを中心に検討する。それとともに，そのようなドイツの今回の企業会計変革が，IFRS の導入をめぐる個別企業会計とくに中小企業会計のあり方に対する一つの方向性を示すものとしてその意義を考察する。

## Ⅰ．はじめに

IFRSの導入に如何に対応するか。これは，伝統的に取得原価主義と実現主義に基礎をおいてきたドイツ・フランス等の大陸系国やわが国の企業会計（制度会計）にとって非常に重大な課題である。とりわけ証券取引所上場会社によって公表される連結財務諸表は，ドイツやわが国においても国際会計基準審議会（IASB）の公表する国際会計基準（IFRS）に準拠して連結財務諸表を作成公表する方向へ進んできた。その場合にも，ドイツ等EU諸国では上場会社等（資本市場指向的な資本会社）を中心に「EUの承認するIFRS」に従う連結財務諸表の公表を義務づけた。このような方向はエンドースメント（endorsement：是認・支持）と呼ばれることがあるが，EUによって是認され支持されたIFRSを導入するという意味では，限定付きアドプションとでもいうことができるであろう。

これに対し，わが国では上場企業の会計規制ともいうべき金融商品取引法会計においてIAS・IFRSとの収斂（conversion）を図る形で連結財務諸表規則（内閣府令「連結財務諸表の用語，様式及び作成方法に関する規則」）を中心に法令の改正を行ってきた。そして，2009年には，国際的に事業活動を展開する上場会社を中心に「金融庁長官の承認するIFRS」に従う連結財務諸表の公表を容認するようになった。それは強制ではなく，あくまで任意であり，その意味では，ドイツやEU諸国と比べてもより慎重な対応ということができる。

このようにドイツの連結会計報告では「EUの承認するIFRS」といういわば「限定付きアドプション」を「強制」しているのに対し，わが国では限定付きアドプションは特定会社のみに「任意適用」されるにとどまり，現在のところむしろ国内基準をIFRSに収斂させるコンバージェンスが中心となっているといってよいであろう。

他方，ドイツでは連結決算書の国際化対応の進捗と比べて，個別決算書は今回の会計現代化法（BilMoG）成立まではほとんど変化はなかったといってよい。これに対し，わが国では商法会計から会社法会計への転換ならびにこれまでの国内基準の収斂の過程における各種基準の改正等を通じて個別会計報告に関してもその都度改正がなされてきた。このことは，個別企業会計に関してドイツとわが国とでは国際化対応の仕方にかなりの違いが生じていたことを意味する。

そこで，本稿ではドイツの会計制度改革の方向と特徴について，とくに今回の会計法現代化法とのかかわりを中心に検討し，そのようなドイツの今回の会計変革が，IFRSの導入をめぐる個別企業会計とくに中小企業会計のあり方に対する一つの方向性を示すものとしてその意義を考察してみたい。

## Ⅱ．ドイツ企業会計の発展と国際化対応

### 1．ドイツ企業会計の国際化対応

ドイツではフランコジャーマン型（独仏型）会計という言葉が示すように，以前はドイツに固有の会計が採用されていた。その場合にも，1965年株式法（AktG）の改正により連結決算書が開示書類として規定（条文化）され，それとともに国際連結決算書が作成公表されるようになった[1]。これよりのち，おもに連結会計報告を中心に企業会計の国際化への対応が図られてきた。

**図 1　ドイツ企業会計の発展段階**

（郡司［2011］，89 頁）

（1）EC 域内調和化の段階

ドイツ企業会計の国際化の動きは，なによりも会計指令法（BiRiLiG）による 1985 年の商法典（HGB）改正に求められるであろう。そこでは，欧州共同体（EC）会社法指令の国内法化がなされ，英米型会計の部分的な導入が図られた。すなわち，損益計算書に関して，生産高を重視する伝統的な総原価法に加えて，英米型会計として位置づけられる売上原価法の選択適用が認められるようになった。さらに，従来は白紙規定あるいは不確定の法概念（unbestimmte Rechtsbegriff）と呼ばれた正規の簿記の諸原則（GoB）が各種関連原則とともに明文化されたが，そこでもイギリスの「真実かつ公正な概観（True and Fair View）」に相当する原則（「事実関係に適合する写像の伝達（ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild zu vermitteln）」）が盛り込まれるなど英米型原則の一部導入が図られた（HGB264 条 2 項；郡司［2000］，19−20 頁）。

（2）国際的調和化の段階

さらに，1994 年度版あたりから年次報告書において国際基準（IAS・米国基準）準拠の連結会計報告が作成公表されるようになった。これはまた当時の国際的調和化（international harmonization）の潮流に沿うものであった。

（3）IAS 国内法化の段階

1998 年には資本調達促進法（KapAEG）・企業領域統制透明化法（KonTraG）等に基づき商法典の改正がなされた。これにより，ドイツ会計基準委員会が設立され，とくに国際会計基準（IAS）を強く配慮した各種連結会計基準（DRS：GAS）が設定された。

（4）コンバージェンスへの対応の段階

2004 年には会計法改革法（BilReG）に基づき商法典の改正がなされた。これにより，欧州連合（EU）の IAS 規則（IAS 適用命令）の国内法化が図られた。それとともに，資本市場指向的資本会社は，「欧州連合（EU）が承認する国際会計基準（IAS/IFRS）」に従って連結会計報告を作成することが求められるようになった。

（5）ドイツ連結会計報告の国際化対応

ドイツ有力企業年次報告書における連結会計報告について過去 20 年間の（域内調和化を含む）国際化対応の推移を示せば表 1 のようである。これより，域内調和化の段階で連結決算書の開示が個別決算書の開示を上回り，売上原価法や資金計算書さらには一覧表のセグメント報告がみられるようになった。

国際的調和化の段階で個別決算書の開示は 5 割を切り，IAS 準拠および米国基準準拠の連結会計報告が 3 割超の企業でなされ，資金計算書やセグメント報告が 5 割を超える

表 1　会計報告の変遷（1985HGB～）

| | 域内調和化 | | 国際的調和化 | | IAS 国内法化 | | 収斂 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1987 年度<br>25 社 | 1991 年度<br>38 社 | 1994 年度<br>34 社 | 1997 年度<br>38 社 | 2000 年度<br>34 社 | 2003 年度<br>33 社 | 2007 年度<br>30 社 |
| 個別決算書(本体**) | 24(96.0) | 29(76.3) | 20(58.8) | 15(39.5) | 8(23.5) | 3( 9.1) | ― |
| 連結決算書 | 24(96.0) | 35(92.1) | 33(97.1) | 37(97.4) | 34(100) | 33(100) | 30(100) |
| 売上原価法（PL） | 5(20.0) | 9(23.7) | 12(35.3) | 15(39.5) | 20(58.8) | 22(66.7) | 22(73.3) |
| 資金計算書(本体) | 3(12.0) | 4(10.5) | 7(20.6) | 21(55.3) | 27(79.4) | 32(97.0) | 30(100) |
| 事業別報告*** | 0( 0.0) | 4(10.5) | 5(14.7) | 20(52.6) | 27(79.4) | 29(87.9) | 28(93.3) |
| | 持分変動計算書（本体） | | ― | 4(10.5) | 19(55.9) | 32(97.0) | 17(56.7) |
| | 認識収益費用計算書 | | ― | ― | ― | 1(3.0) | 18(60.0) |
| | 流動性配列法 | | | 2(5.3) | ― | 5(15.2) | 9(30.0) |
| | 国内基準 | | 30(88.2) | 26(68.4)* | 10(29.4) | 6(18.2) | 1 (3.3) |
| | IAS | | 3（8.82） | 8(21.1) | 12(35.3) | 15(45.5) | 27(90.0) |
| | IAS/米国基準 | | ----- | ----- | 1( 2.9) | 1(3.0) | ----- |
| | 米国基準 | | 1（2.94） | 4(10.5) | 11(32.4) | 11(33.3) | 2(6.6) |

（　）内の数値は%，(* 決算書の本体に記載（注記記載は含まない，** セグメント報告）

ようになった。また，この頃から持分変動計算書が開示され始め，固定性配列法が規定されているにもかかわらず，流動性配列法も見られるようになった。

IAS 国内法化の段階で売上原価法と持分変動計算書が 5 割を超え，IAS 準拠の連結会計報告が米国基準を上回るようになり，その優位性が揺るぎないものとなった。そして，収斂の段階では IAS 準拠が 9 割を超え，資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）はすべての企業が公表し，売上原価法も 7 割を超えた。また，包括利益計算書への移行を踏まえて認識費用収益計算書が持分変動計算書を超え，流動性配列法も，自発的に 3 割の企業が採用していた（詳細は，郡司［2010a］・［2011］参照）。

このように，連結会計報告に関する限り，ドイツ企業はより前向きに会計基準を先取りして適用する傾向にあったといってよいであろう。

（6）ドイツ企業会計の新展開の段階

2009 年には会計法現代化法（BilMoG）により商法典の改正がなされた。そこでは，これまでほとんど大きな改正がなされなかった個別企業会計を中心に，IFRS をより簡素化した形で法改正がなされた。

## 2. コンバージェンスと 2004 年改正商法典

2009 年商法典改正によるドイツ企業会計の新展開の意味内容を明らかにするにさきだって，それ以前の 2004 年改正商法典に基づく連結決算書（連結会計）と個別決算書（個別企業会計）との内容について概観しておこう。

（1）連結決算書（連結会計）

連結決算書（連結会計）については，2004

年改正商法典により，次のような特徴がみられる。

①資本市場指向的企業（上場・上場認可申請会社）に関しては，「EU が承認する」IFRS 連結会計報告が強制される。

②非資本市場指向的企業の連結会計報告に関しては，国内基準（DRS）と IFRS との選択適用が認められる。

（2）個別決算書（個別企業会計）

個別決算書（個別企業会計）については，すべての企業に対して，国内基準（HGB）が強制される。すなわち，個別決算書は商業登記所への提出が義務づけられ，その場合にこの決算書は国内基準に基づいて作成することが求められる。そのうえで，情報開示（連邦公報公告）目的の個別決算書に関しては，IFRS に基づく個別決算書を別途作成することが容認された。

連結会計報告に関しては上述のように段階的にその都度国際化対応が図られた。これに対し，個別決算書に関しては EC 域内調和化（1985 年改正商法典）以降部分修正を重ねながらも基本的に大きな変更はなかった。それとともに，個別決算書（個別企業会計）には次のような特徴がみられた。

（a）国内基準による個別決算書では，処分可能利益算定（ならびに課税所得算定）目的といった利害調整目的（機能）が重視されてきた（郡司［2000］98 頁，109 頁）。

（b）個別決算書作成規定は 1985 年商法典からそう大きな変更はなされず，逆基準性[2]（umgekehrte Maßgeblichkeit）のもとに税法会計基準が優先適用されてきた。

## Ⅲ．ドイツ企業会計の変革

### 1．ドイツ制度会計の変革

2009 年に BilMoG が成立し，商法典の改正がなされた。この BilMoG の趣旨は，次のとおりである（Vgl.Zwirner［2009］S.1）。

（1）持続的に IFRS に対して同等かつより簡素で費用のかからない代替的な基準を提示すること。

（2）その場合に，利害調整（処分可能利益算定・課税所得算定）目的と正規の簿記の諸原則（GoB）体系は引き続き堅持しながらも，とくに貸借対照表計上

図 2　2009 年改正前の状況

および評価規定の領域においてIFRSの影響を受け入れること。

## 2. BilMoGによる企業会計の変容

今回の改正の主な内容について見れば以下のとおりである[3]。

(1) 商法典適用対象企業の拡大

IFRS適用企業（資本市場指向的資本会社）の範囲を縮小して，新会計規定の適用範囲を拡大した。それとともに，結果的に商法会計の対象となる中小企業（資本会社）の範囲が拡大した。他方で，小規模個人商店の記帳義務を免除した。

(2) 貸借対照表計上規定の変更

貸借対照表計上規定の変更に関しては，とくに以下の点があげられる。

① 資産・負債に関する経済的帰属原則の明文化

税法上の資産概念（経済財）を特徴づける経済的帰属の原則（Grundsatz der wirtschaftliche Zurechnung）が商法典に導入（明文化）された。すなわち，改正商法典第246条貸借対照表計上規定（完全性，相殺禁止）第1項2文（HGB§246 Abs.1 Satz 2）において次のような規定が盛り込まれた。

「(1) [1] 年度決算書は，法律上別段の定めがない限り，すべての資産対象，負債，計算限定項目並びに費用および収益を包含（計上）しなければならない。[2] 資産対象は所有主の貸借対照表に計上されなければならない；**ある資産対象が，所有主ではなく，他の者に経済的に帰属するならば，それは彼の貸借対照表に報告されなければならない。**」（ゴチックが改正箇所）

これにより，「経済的帰属」が商法典に導入され，税法の資産概念と同調が図られた。

② 逆基準性の放棄と税効果会計の強化

これまで繰延法（期間差異）と資産負債法との併用が認められていた（郡司［2000］，182−183頁）が，資産負債法（一時差異）のみの適用となり，税効果会計の全面的適用が求められるようになった。

③ 各種計上規定の整備と新たな項目の導入

有償取得のれんの資産計上義務と規則的償却（翌年度から4年），総額主義の例外（年金資産と対応負債・関連項目との直接相殺容認），開発費の計上容認・配当制限，開業費・拡張費の資産計上禁止，費用性引当金の縮小（修繕引当金等の計上選択権の廃止）等の規定が整備された。さらには，貸借対照表に新たな項目（自己創設無形固定資産・繰延税金資産・負債，「資産評価借方差額」）が導入された。

(3) 評価規定の変更

評価規定に関しては取得原価主義を堅持しつつもおもに次のような変更がなされた。

① 取得原価主義と時価評価

評価にあたっては取得原価主義が原則である。ただし，取引目的で取得した金融商品の時価評価は，信用・金融サービス機関に対してのみ認められる。また，年金資産評価は例外的に時価評価が容認される。

② 長期の引当金

長期の引当金については，過去7年間の平均市場利子率で割引計算することが求められる。また，年金引当金の評価にあたっては，15年の有効な平均市場利子率による割引も容認される。

③ その他の各種評価規定の整備

棚卸資産評価法の限定（先入先出法・後入

先出法・平均法），従来様々の算定法が認められてきた減価償却規定を統一，製造原価の計上義務を明確化，関連繰延税金負債控除後の年金資産評価益の処分禁止，ヘッジ取引の処理，外貨換算基準の新設（決算日レート・実現－原価主義を原則）等について整備（明文化）された。

（4）開示義務と連結決算書関係の基準の改変

資本市場指向的な資本会社の範囲が具体的に規定された。資本市場指向的資本会社で連結報告義務のない企業の個別決算書・注記・附属明細書・状況報告の拡充がなされた。これには例えば資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）・自己資本変動明細表（持分変動計算書）・セグメント報告・内部統制・リスク管理関係の記載等があげられる。

連結の範囲に関してドイツ固有の基準であった統一的指揮基準が廃止され，支配力基準に統一された。特別目的法人の連結組入が義務化された。持分プーリング法が廃止され，パーチェス法は再評価法（時価評価）のみ認められる。個別決算書と同様，各種の会計処理について整備がなされた[4]。

## Ⅳ．ドイツ企業会計変革の意義

ここでは BilMoG による企業会計変革の意義について，これを機能（会計機能）と構造（会計の基礎構造）の面から考察してみたい。

### 1. 会計機能の重点移行

IFRS 導入に対するドイツ企業会計の変革としては，2004 年改正商法典により，資本市場指向的な企業を中心に，「EU が承認する」IFRS 連結会計報告が導入されたことがあげられる。今回の BilMoG による 2009 年改正商法典は，これ以外の個別決算書および非資本市場指向的企業の国内基準連結会計報告に関して，新たな変革をもたらした。

（1）まずなによりも，今回の改正は，個別決算書を中心に，IFRS とその中小企業版（IFRS for SMEs）に対し，先手を打って国内基準を整備し，いわば IFRS 簡素化措置を図ったものとみられる。

（2）それはまた，ドイツに固有の伝統的会計との大幅な決別を意味する。すなわち，大局的には，ドイツの伝統的な会計を特徴づけてきた，逆基準性・統一的指揮基準・持分プーリング法等を廃止するとともに，慣行的に行われてきた会計処理を大幅に整理・廃止し，IFRS にかなり近い会計処理を導入した。

このような変革により，従来，逆基準性のもとに利害調整機能を重視してきた旧商法会計に対して，IFRS への対応にともない情報提供機能が強化されることとなった。

### 2. 経済的帰属性（経済的帰属の原則）の含意

逆基準性（の放棄）に伴う経済的帰属の原則の導入はドイツ企業会計の基礎構造（商法会計と税法会計との関係）の変革に大きくかかわるとみられる。

（1）逆基準性と旧商法会計・税法会計

ドイツではこれまで逆基準性とも称される税法基準優先主義（実質的確定決算主義）が容認されてきた。ドイツ商法会計つまり商法典に規定される貸借対照表（商事貸借対照表）

の借方（資産）に関しては，おもに所有権のある資産（財産）対象物と繰延・見越を中心とする計算限定項目が計上される[5]。また，その貸方に関しては，資本・負債（引当金・債務）・計算限定項目が記載される。

その場合の資産（とくに資産対象物）計上規準としては，諸説があるが，一応，次の3つのものをあげておこう[6]。

① 経済的価値を有すること
② 個別売却可能であること
③ 独立に評価可能であること

商法会計では，資産対象物の経済的価値の所有（権）が重視された。この場合の所有権は，商法典第38条以下と正規の簿記の諸原則とから基本的には経済的所有権に基礎をおくとみられる[7]。

これに対し，税務貸借対照表の資産・負債は経済財（Wirtschaftsgütter）概念によってとらえられる。すなわち，資産は積極的経済財として，また負債は消極的経済財としてとらえられる。税務貸借対照表上の資産（積極的経済財）の計上規準としては次のものがあげられる。

① 費消を生ずること
② 将来の用役が期待されること
③ 独立に評価可能であること

商法会計と税法会計における負債の計上規準に関しては，商法会計上の負債（引当金・債務）が，①現在・将来において確実な「資産（資産対象物）」の負担があることとするのに対して，税法会計上の負債（（消極的経済財）は①現在・将来において確実な「経済的負担」があることとする点に違いがあるが，計上規準の②法的・経済的給付義務のあること，③独立に評価可能であること，は同じである。

（2）経済的帰属性（経済的帰属の原則）の含意

貸借対照表計上能力の判断基準とくに資産（「資産対象物」ないし「経済財」）の帰属基準に関しては，（1）法的所有権，（2）経済的所有権，（3）経済的帰属性が考えられる。ここではこれらの帰属基準についてフレーリックス（Freericks, W.）の所説を中心にその特徴等について概観しておこう[8]。

① 法的所有権

資産（資産対象物・経済財）の帰属基準を法的所有権に限定する場合，次のような問題点が指摘される。

（a）民法上の所有権は抽象的権利として物に限定される。これに対し，資産対象物は権利および経済的便益をも包含し，法的所有権よりもより広い範囲を考慮する必要がある（フレーリックス・訳書［1986］，203頁）。
（b）貸借対照表の判断は企業体（個別経済体）によって行われるのであって，決してその背後に存在する権利主体によるものではない。例えば，連結貸借対照表の会計主体（連結企業集団＝Kozern）は法的組織体とは直接関連していず，この基準は適用できない（フレーリックス・訳書［1986］，204頁。Vgl. Käfer［1976］，S. 14，訳書88頁）。
（c）法的所有権に関わりのない占有（占有者が実質的な支配権を保持）の場合に，この基準は適用できない（フレーリックス・訳書［1986］，204–205頁）。

このことから，所有権は，誰が資産表示しなければならないかという財産帰属の問題に対する一義的な指標となりえない。経済的概念としての資産（財産）概念は，確かに所有

権を包含しているが，他の事実をも考慮する余地が残されている（フレーリックス・訳書［1986］，205 頁）。

② 経済的所有権

経済的所有権の概念は，税法・破産法・信託法において形成されてきた。したがって，税法会計（税務貸借対照表）上の経済財概念に関しては，法的所有権よりもむしろ経済的所有権の方がより適合していると見られる。経済的所有権については次のような特徴と問題点が指摘される。

(a) 支配的な見解に従えば，民法上の所有権者による法的・経済的な影響行使を継続的に排除する形で経済財に対する実質上の支配を行使する者が経済的所有権を有する[9]。そのような例として，全く返還請求権が帰属しない場合，それが実質的に意味がない場合，その財を相手の要求があれば引き渡す義務がある場合等があげられている。

(b) 租税調整法第 11 条・経済的所有権の諸指標に含意される帰属計算規定に従えば，所有者・権利者ではなく経済的所有者が，経済的関係を考慮してその経済財に課せられる租税を支払わなければならない。経済的所有権は人と経済財との帰属関係を表現しており，それは経済的効用および経済的リスクの基準を基礎にしている（フレーリックス・訳書［1986］，206 頁）。

(c) 経済的所有権を帰属基準とする場合，自主占有（窃盗・横領・盗難物の善意取得）を含むので必ずしも適切ではない。

自主占有者としての経済的所有者が，盗難品を貸借対照表に表示することは，尊敬に値する商人の行為規準としての正規の簿記の諸原則に矛盾する。前述のように，商法会計（商事貸借対照表）においては，商法典第 38 条以下と正規の簿記の諸原則とがこの問題を解決するための出発点となる（フレーリックス・訳書［1986］，206−207 頁）。

③ 経済的帰属性（税法会計・新商法会計）

経済的帰属性は次のような特徴を持つとみられる（フレーリックス・訳書［1986］，211−212 頁）

(a) 経済的帰属性は「企業財産への」経済的帰属性，貸借対照表主体（会計主体）への帰属可能性を重視する（208 頁）。経済的実態が重要なのであって，法的に保護されているかどうかは本質的なものではない（フレーリックス・訳書［1986］，211 頁参照）。

(b) 貸借対照表表示は売却，交換，加工等の意味での処分権能（処分可能性）を前提としない[10]。経済的便益の占有とリスク（危険負担）という 2 つの指標は，必ずしも明白な要件とはならない[11]。

(c) 民法上の所有者・権利者の返還請求権が経済的に価値を持たない場合，彼はその財産対象物の実体を占有しない。この帰属基準は経済的基準と呼ばれるところのケーファー（Käfer, K）の定義基準を包含している（フレーリックス・訳書［1986］，212 頁。Käfer［1976］，S. 14，訳書 88 頁[12]）。

旧商法会計では資産（資産対象物）は経済的所有権のあるものが貸借対照表計上能力を有した。これに対し，税法会計では税法上の資産概念（経済財）のもと経済的帰属の原則に基づき法的所有権のあるものだけでなく経

済的所有権・経済的帰属性のあるものも資産として認めてきた。そして逆基準性のもとに商法会計（商事貸借対照表）において迂回的に資産計上内容の拡張が図られてきたといってよい。

しかし，フレーリックスが指摘するように，商法会計（商事貸借対照表）は，経済的事実を表示すべきものであって法律関係の様々な構成・形式を表示すべきものではない。商法会計（商事貸借対照表）は，情報伝達を目的とするとともに，利益表示を重視し，財産状態の洞察を与える。これらの目的のために，貸借対照表表示に関しては経済的帰属性が決定的に重要であるとされ，情報提供機能の観点からも経済的帰属の原則が支持されるのである（フレーリックス・訳書［1986］，208頁参照）。

### 3. 経済的帰属の原則と全般的意義

ドイツでは，この間，経営経済学者（会計学者）や実務家（経済監査士協会）は，商事貸借対照表の資産に関して経済財概念の導入を図ろうと努力したが，必ずしも達成されずに今日に至ったという経緯がある[13]。今回の改正でようやく経済的帰属の原則の導入という形で実質的に税法会計における経済財概念と同調化が図られたといってよいであろう。

このような経済的帰属の原則の導入により貸借対照表計上能力をめぐり資産負債中心観への移行がより容易となり，一方で税法会計概念・基準と同調が図られるとともに，他方でIFRSに近い会計処理（簡素化措置）の導入が可能となったとみられる。そして，商法会計と税法会計の食い違いは税効果会計の全面適用により調整されることとなる。

また，長期の引当金に関して割引計算を義務づけるとともに，利子率（過去7年間の平均市場利子率）についても規定化（条文化）した。これは，先の経済的帰属の原則の導入とあいまって，ドイツ会計理論的には，ドイツ商法典（商法会計）における未来指向的・資本理論的会計観の具体的導入としてとらえることもできるであろう[14]。このようなドイツ企業会計の重要な変化は，まさに経済的帰属の原則の導入と密接な関係にあり，それがむしろ基底にあるとみられるのである。

## V．おわりに

ドイツでは資本市場指向的資本会社に関しては（EUの承認する）IFRS連結会計報告を義務づけながらも，個別決算書と非資本市場指向的企業の連結会計報告に関しては，逆基準性が継続維持され，税法会計基準優先のもとに商法会計が堅持されてきた。今回の改正は，これまで長らくドイツの固有性を保持してきた個別決算書と非資本市場指向的企業の連結会計報告に関して，IFRSを簡素化した形でグローバル化を図ったものと考えられる。その場合に，商法会計における従前の逆基準性の放棄とそれにともなう経済的帰属の原則の導入が必要であり，このことがドイツ企業会計の基礎構造（商法会計と税法会計との関係）の変革を可能にしたといっても過言ではないであろう。

わが国では，新たな会計基準は，基本的に連結財務諸表（連結計算書類）だけでなく個別財務諸表（個別計算書類）に関しても適用される形で，金商法会計（証取法会計）および会社法会計（商法会計）の改正等を通じて組み込まれてきた。しかし，それは，ある意味，大会社を対象とする改正であったとみられる。したがって，中小企業にとってこのような会計基準に従って処理することは過重な

負担となる。IASB によって中小企業版 IFRS（IFRS for SMEs）も提示されているが，ドイツと同様，その直接導入もかなりの負担と困難をともなうであろう。このような観点から，わが国においても中小企業会計のあり方や中小企業会計基準をめぐって，さまざまの調査研究がなされている。わが国の企業会計は，伝統的に独仏型会計の影響を強く受けてきた。とくに中小企業の会計は，逆基準性をすでに放棄していても，取得原価主義を基礎としてドイツ企業会計と共通する面が多いとみられる。その意味で，今回の IFRS の簡素化措置をめざしたドイツ企業会計の変革はわが国の中小企業会計（基準）のあり方に関しても，大いに参考になると考えられる。

**【注】**

1 それ以前は，国内連結決算書を公表する企業もかなり見られた（郡司［2000］，3-4 頁・［2010］・［2011］参照）。

2 ただし，ここでの逆基準性はあくまで商法会計を中心とした表現であり，ドイツでは税法会計を中心とする場合の逆基準性はむしろ商法会計基準を優先することを意味することは注意を要する。

3 Vgl. Zwirner［2009］S. 3−14．ツヴィルナー（Zwirner，C）は，会計報告原則の転換に関わる重要な論点として，①自己創設無形固定資産の計上義務化（強制）見送り，②包括的公正価値評価の拒否，③繰延税金限定（税効果会計）の全面導入，④経済的観察法（実質優先主義）への指向（特定資産取得に関する算入規定，目的会社の連結義務），ならびに注記・附属明細書の強化をあげている。Ebenda, S. 3f.

4 これには，例えば，連結時点での資本相殺計算の実施，借方のれん・貸方資本連結差額の記載・償却，繰延税金資産・負債の計上義務，外貨換算，持分法，注記・状況報告の拡充などがあげられる（郡司［2010］，25−27 頁参照）。

5 改正前商法典における貸借対照表計上規定（HGB § 246　Abs.1　Satz 2）は次の通りである。「(1) [1] 年度決算書は，法律上別段の定めがない限り，すべての資産対象，負債，計算限定項目，費用および収益を記載しなければならない。[2] 資産対象で，所有権留保のもとに取得しているか，あるいは自己の債務あるいは他人の債務のために第三者に質入れしているか，あるいは別の方法で担保（Sicherheit）として差入れているものは，担保提供者（Sicherungsgeber）の貸借対照表に計上されなければならない。[3] ただし，それが現金預入れによるものに限り，担保受理者の貸借対照表に計上されなければならない。」その具体的な例としては，代金未払により所有権留保されている機械の買主側貸借対照表計上（機械／買掛金［未払金］），銀行借入に伴い質入れした有価証券の借手企業（担保提供者）側貸借対照表計上（有価証券・現金／借入金），借入のために所有権移転したが使用している機械の借手企業側（担保提供者）側貸借対照表計上（機械・現金／借入金）が例示されている（宮本・フレーリックス監修［1993］，17−21 頁参照）。

6 計上規準に関しては論者により若干その内容を異にするため，ここでは各論者に共通するものをとくに取り上げた。郡司［1992］，167−173 頁。

7 商法典第 38 条によれば，商人は，個人会社であれ資本会社であれ，その財産の状況を明らかにする義務がある。その場合，商人ないし会社に法的所有権のあるものだけでなく，法的に属さない資産対象も考慮される。それ故，資産対象物の企業財産への帰属性は，法的な観点ではなく経済的観点に従って判断されなければならない（Coenenberg［1987］，S. 62. Heinhold［1987］，S. 66）。それとともに，資産対象も法的所有権がある場合だけでなく経済的所有権がある場合にも貸借対照表能力が認められる。その場合の経済的所有権は，法的所有主が通常の使用期間にその資産対象への影響力を経済的に排除されているような形で，法的所有主以外の者が資産対象物に対する実際の支配権（Herrschaft）を行使する場合に見いだされる（Heinhold［1987］，S. 66）。また，ケーネンベルク（Coenenberg, A. G.）は，このような経済的所有権の実質的な規準として，外部者の法的に所有する対象の使用権（Nutzungsrecht）を有することと，その対象に対して法的所有権を持つ場合と同様の危険負担（損失負担）を負うこととをあげている（Coenenberg［1987］，S. 62. 郡司［1992］，173−174 頁参照）。

8 そこでは，もちろん，当時から重要な問題であった，リース契約や年金取引等の貸借対照表計上を裏付けるような帰属基準が重視されていた。

9 そのような例として，全く返還請求権が帰属し

ない場合，それが実質的に意味がない場合，その財を相手の要求があれば引き渡す義務がある場合等があげられている（フレーリックス・訳書［1986］，205−206 頁）。

10 すなわち，そこでは，正常な状態，つまり所与の目的のもとでの継続企業が前提とされる。売却価値についての支配，すなわち潜在的な処分権能または利用権能というものは決定的なものではない。（フレーリックス・訳書［1986］，210−212 頁）。

11 債権買取企業がその債権の所有者となるが，その実体のリスクは債権の買取企業だけでなく譲渡当事者の双方の場合に生じる（フレーリックス・訳書［1986］，211−212 頁）。

12 ケーファーに従えば，貸借対照表の貸方（消極）を財産に対する請求権，借方（積極）を所有権，より一般的にはいろいろな権利の合計とみる法的な考察法に対し，貸借対照表に決して記載されない権利も多く存在するので，画定（境界設定）する必要がある。しかし，これを法的概念に基づいて行うのは不可能である。すなわち，財産権の指標としての譲渡可能性は受益権の場合には役に立たない。同様に，財産権にとって典型的であるといわれた債務弁済責任対象物という特性は，抵当物となしえない管轄物件や多くの年金にはあてはまらない。資産を「経済的支配権」であり，その特性は貨幣価値ないし使用価値であるという場合や資産価値は「個人の欲求充足に役立つ」権利であるという場合，いずれも貸借対照表上の資産を純粋に経済的基礎に立ちかえって見ているのである（Käfer［1976］，S. 14，訳書 88−89 頁）。

13 たとえば，コジオール（Kosiol，E）は，収支的貸借対照表を経済財概念の導入のもとに財産・資本貸借対照表（Vermögens− und Kapital bilanz）として再構成している（Kosiol［1976］，S. 97. 郡司［1992］，141 頁）。なお，コジオールの財産・資本貸借対照表の意義に関しては，興津［1984］，153−165 頁に詳しい。さらにはドイツ経営経済学教授連合意見書（Kommision Rechnungswesen［1979］，S. 20）や会計法の政府草案（Gesetzentwurf［1982］，S. 9−11: §239−247）の段階においても商事貸借対照表に経済財概念を採用することが支持されていた（郡司［1992］，169 頁，181 頁）。

14 また，実践的には利子率について法的に規定することにより，利子率の調整・選択（リスク・フリー・レートやリスク調整レート）に関する議論を回避し，むしろ相対的に確実性の高い将来収支を割引計上することに主眼が置かれているようにも思われる。Vgl. IASB［2009］，pars. 45−47.

## 【参考文献】


Coenenberg, A. G.［1987］, *Jahresabschlus und Jahresabschlusanalyse*, 9.Aufl., München, 1987, S. 1−883.

フレーリックス著・大阪産業大学会計研究室訳［1986］『現代の会計制度　1. 商法編』森山書店，1986 年，335−582 頁。（Freericks，W.［1976］, *Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels− und Steurbilanz*, Köln − Berlin − Bonn− München, 1976, S. 1−386）。

Gesetzentwurf der Bundesregierung［1982］, *Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien− Gesetz),* Deutcher Bundestag 9. Wahlperiode, Druckssache 9/1878, 1982, S. 1−151.

郡司健［1992］『未来指向的会計の理論』中央経済社，1992 年，1−225 頁。

郡司健［2000］『連結会計制度論－ドイツ連結会計報告の国際化対応－』中央経済社，2000 年，1−231 頁。

郡司健［2010］「ドイツ企業会計の変遷と新展開」『大阪学院大学企業情報学研究』第 10 巻 1 号，2010 年，1−38 頁。

郡司健［2011］「IFRS 導入とドイツ企業会計の変容」『企業会計』第 63 巻 10 号，2011 年，88−94 頁。

Heinhold, M.［1987］, *Grungfragen der Bilanzierung,* 2.Aufl., München, 1987, S. 1−348.

IASB［2009］，IAS 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets,* 2009（IASB *International Financial Reporting Standards® 2010*, Part A&B, IASCF, 2010,. pp. A803−A826（企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準書（IFRSs®）2010 Part A』中央経済社，2011 年，A745−A766 頁）.

Käfer, K.［1976］, *Die Bilanz als Zukunftsrechnung － Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz －,* 3.Aufl., Zürich, 1976, S. 1−60（安平昭二・郡司健訳『ケーファー　簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社，2006 年，78−138 頁）.

Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V.［1979］; Reformvoschläge zur handelsrechtlichen

Rechnungslegung, *Die Betribswirtschaft*, Jg.39, 1979, S. 3−70.

Kosiol, E. ［1976］, *Pagatorische Bilanz, Die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrative verbundenen Erfolgs, Bestands− und Finanzrechnung,* Berlin, 1976, S. 1−1095.

宮上一男・フレーリックス監修［1993］『現代ドイツ商法典〔第 2 版〕』森山書店，1993 年，1−370 頁。

興津裕康［1984］『貸借対照表論の研究』森山書店，1984 年，1−267 頁。

Zwirner, C.［2009］, *BilMoG − Textausgabe,* 2. Aufl., München, 2009, S. 1−328.