

## ドイツの財務報告と国際会計基準の国内化

井戸 一元

キーワード：国際会計基準，ドイツ商法典，基準性原則

### 論旨

1997年2月現在，EU(欧州連合)域内において1999年の通貨統合が最終的調整段階に入っている。また，ユーロ建決済やユーロ建起債が現実のものとなっている現在，こうした調整に即応してグローバルな視点から資本調達を実現するための多国籍企業情報の開示に対する要請もつよくなり，その調整をめぐる細部にわたって議論がなされている。当該企業の開示に際して，最も有力な会計基準は，プライベート・セクターである国際会計基準委員会(IASC)の検討してきた国際会計基準(IAS)である。IASは，パブリック・セクターである証券監督者国際機構(IOSCO)の支援を受け，制度化を着実に実現しつつある。

このようななかで，ドイツはEC会社法指令，ならびにIASを国内固有のドイツ商法典などと調整を図れる可能性があるのか，困難であればその障害要因は何か，そしていかに調整を図るか，などの問題と対座している。アングロ・サクソン型会計システムとの調整ばかりではなく，フランコ・ジャーマン型会計システムのなかでも固有の調整が求められている。

本稿では，ドイツにおけるIASを国内化する際に生ずる困難さの現状，ならびにその調整過程に考察を加えることにより，真のIAS実施に移行するに際して考慮すべき問題点に検討を加えた。

### はじめに

国際会計の領域において，いくつかの課題が山積されているが，1997年2月現在，もっとも興味をもって注目されているのが，1998年の国際会計基準(International Accounting Standards: IAS)の統一化問題ではないかと考える。それは，IASのような一定の基準に基づく情報開示を実現することにより，株式の発行・流通などの資本市場に対する多国籍企業を中心とした企業のニーズと投資家のニーズに財務諸表の国際

比較可能性を確保する形で企業情報の質的均一化とその充実を図ることが求められているからである。各国の文化・伝統・商慣習などを含む会計およびその制度は，実際には国の数以上に存在しており，したがって各国のさまざまな背景を考慮した上で，各国の現行会計基準とIASとの調和化，統一化が求められることになる。

そこで，本稿では，従来からイギリスおよびアメリカを中心としたアングロ・サクソン型会計システム(AS型会計システム)とフランスおよびドイツを中心としたフランコ・ジャーマン型会計システム(FG型会計

システム)に大きく二分されてきた国際会計を、IASの国内化問題を念頭において、ドイツにおける(1)国内会計制度の沿革と特徴(2)IAS国内化の現状(3)EC会社法指令と国内法の調整、以上3点に注目して、今後のドイツにおけるIASとの調和化、統一化問題の方向性を探り、制度化のための調整策の立案の可能性を検討したい。

## 1. ドイツ会計制度の沿革<sup>1)</sup>と特徴

ドイツ会計制度の沿革(1843年～1986年)とその特徴は、次のようになる。

- 1843年 プロシア株式会社法  
 …………… 配当規制に関して、貸借対照表方式による分配利益の計算を定める<sup>2)</sup>。
- 1861年 普通ドイツ商法典(AHGB:一般ドイツ商法)発令  
 …………… 商法典の商業帳簿に関する規定が日本の商法に影響を与えた<sup>3)</sup>。また、株式会社について貸借対照表の作成と監査について定款の絶対的記載事項に定めたこと<sup>4)</sup>、財産表示のための評価規定を設けている点<sup>5)</sup>に特徴。
- 1870年 普通ドイツ商法典の改正(通称

「株式法」の成立)

- …………… 株式会社と株式合資会社についての規範体系に関わる法律改正: 会社設立は、許可主義から準則主義へ<sup>6)</sup>。株式会社に対する政府干渉排除。

【1867年、フランスの株式会社及び株式合資会社に関する法律からの影響大。】

- 1884年 株式法の改正  
 …………… 附属明細書ならびに状況報告書の前身である報告書を株主総会への提出を義務づけた画期的な改正。包括的会計報告や評価規定がはじめて定められた<sup>7)</sup>。この改正により、損益計算書が登場。
- 1889年 共同組合法の制定
- 1896年 証券取引法の制定
- 1897年 商法典(HGB)改正  
 …………… 「正規の簿記の原則」を導入<sup>8)</sup>。
- 1930年 株式法草案
- 1931年 商法典改正  
 …………… 貸借対照表と損益計算書の項目区分をはじめて規定。貸借対照表項目区分には、固定性配列法を採用<sup>9)</sup>。
- 1932年 有限会社法の制定

- 1) 松井泰則 1992 『国際会計関係論「国際化」から「国際性」への財務会計的展開』白桃書房:288-289。  
 権 泰殷(編著)1995 『国際会計』創成社:66-67。
- 2) 安藤英義 1985 『商法会計制度論』国元書房:119。
- 3) 安藤英義 前掲書:28。
- 4) 黒田全紀(編著)1987 『解説西ドイツ新会計制度』同文館:12。
- 5) 安藤英義 前掲書:56-58。
- 6) 安藤英義 前掲書:135-137。
- 7) W. フレーリックス,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:55。  
 普仏戦争後のバブル会社氾濫期における会社の詐欺的設立,破産に対する法的整備。
- 8) 興津裕康(稿) 『西ドイツにおける貸借対照表論と商法計算規定』『会計』122-4:72。
- 9) W. フレーリックス,大阪産業大学会計研究室訳 前掲書:59。

- 1937年 株式法改正  
 …………… 商法典のなかに定められていた株式会社および株式合資会社に関する規定が「株式法」として独立・財務諸表の強制監査の導入<sup>10)</sup>。
- 1959年 株式法改正
- 1965年 株式法改正  
 …………… 営業報告書を規定。「秘密積立金」の設定を抑制するため、評価の下限に関する規定をはじめて導入<sup>11)</sup>。連結会計報告書関連規定の設定(国内子会社のみ対象)<sup>12)</sup>。
- 1969年 外国投資法
- 1969年8月15日 開示法  
 …………… 資産総額1億2,500万DM,売上高2億5,000万DM以上,従業員数5,000人以上,のいずれか2つ以上満たす会社の強制開示。
- 1985年 商法典改正  
 …………… 「新会計法(財務諸表指令法)」により商法典を改定, 附属明細書ならびに状況報告書を規定。EC7号指令に基づき, 1990年1月1日以降から連結規制(連結の諸条件と例外規定)を適用。
- 1986年12月16日 証券取引法改正  
 …………… 1989年12月末以降に始まる年度の上場企業に対し, 年次報告書に加えて, 半期報告の提示を勧告。

## 2. 現行会計諸法令の概要

現行企業は, 大別して次の4種類に分けて考えることができる。(1)人的企業(個人企業, 合名会社, 合資会社),(2)資本会社(株式会社, 株式合資会社, 有限会社),(3)共同組合,(4)公企業である。新会計法は, 1985年12月19日にEC第4号, 第7号および第8号会社法指令を採択した。そしてこれに基づき, 商法典に第3編「商業帳簿」を挿入した。次の4章から構成される<sup>13)</sup>。

第1章 すべての商人に対する規定  
 (第238条～第263条)

第2章 資本会社

「株式会社 株式合資会社および有限会社」に関する補完規定(第264条～第335条)

第3章 登記済共同組合に関する補完規定(第336条～第339条)

第4章 信用機関についての補充規定(第340条)

次の表1, 表2<sup>14)</sup>は, 「企業形態と開示要求」ならびに「企業規模と財務諸表の構成」を示したものである。

表1. 企業形態と開示要求

	資本会社	人的企業	
		小規模	大規模
貸借対照表			
損益計算書			
注記・附属明細書			
状況報告書			

10) T. G. Evans, M. E. Taylor, O. J. Holzmann 1994, *International Accounting and Reporting*: 41.

11) *Ibid.*, : 43.

12) 慶応義塾大学商法研究会誌 1982, 『西独株式法』慶応義塾大学法學研究會刊。

13) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著) 1996年6月, 『現代国際会計』税務経理協会: 36。

14) 権 泰殷(編著) 前掲書: 63。

表2. 企業規模と財務諸表の構成 (DM millions)

	貸借対照表総額	売上高	従業員数
A. 資本公司			
個別財務諸表 (商法典267条)			
1. 小規模	3.9	8	50
2. 中規模	3.9-15.5	8-32	50-250
3. 大規模 *	15.5	32	250
連結財務諸表 (商法典293条)			
1. 連結 *	39	80	500
2. 結合 * **	46.8	96	500
B. 人的企業			
個別財務諸表 (公開法1条)			
1. 小規模	125	250	5,000
2. 大規模 *	125以上	250以上	5,000以上
連結財務諸表 (公開法11条)			

\* 監査業務

\*\* 個別財務諸表を単純合計

Alexander, D. and S. Archer, *The European Accounting Guide*, Academic Press, 219-220より作成.

次の図<sup>15)</sup>は、1985年改正商法典の第3編「関係法令および企業形態別規定の関連」を図示したものである。

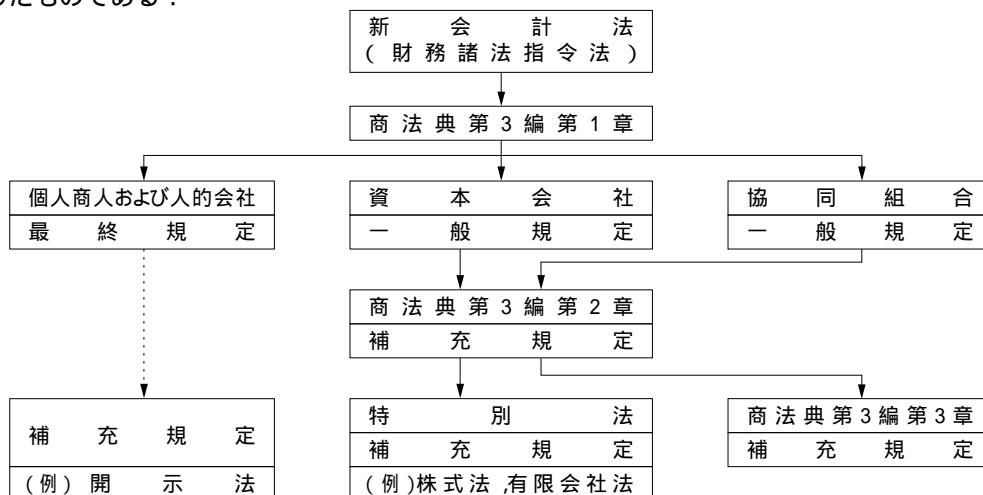


図1. 関係法令および企業形態別規定の関連

〔出典〕 Gross/Schruff 1986, *Der Jahresabschluss nach neuem Recht*, 3. Aufl., Düsseldorf: 38.

15) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書: 35.

### 3. ドイツにおけるIAS導入の実態

#### (1) ドイツ会計基準および特殊事情

会計基準の国際的調和化にドイツが着手したのは、1985年のEC第4号会社法指令の国内法化を機会としている。同指令は、域内における財務諸表に開示される情報の比較可能性を確保しようとするものであるが、大陸法系の債権者保護思想<sup>16)</sup>と英米法系の投資家保護思想<sup>17)</sup>の調整を図る指令として位置づけることができる。だが、指令の国内法化に際し、各国は多大な選択権を残したことにより調和化は形式に留まり、実質的内容の相違についての調整は課題として残ることになった。

ドイツ商法を中心とする保守的な会計基

準およびそれにもとづく税法、確定決算主義なる伝統的なフレームワークは堅持されている<sup>18)</sup>その一例として、次をあげることができる。IASの国内法化によりイギリスの「真実かつ公正な概観(true and fair view: TFV)」という概念が導入されることになったが、ドイツ法上、「正規の簿記の原則」を中心概念としてその遵守を明確に規定した上で、TFV概念はそれに続く「一般規定」として位置づけられている<sup>19)</sup>すなわち、ドイツ商法第264条第2項において「資本会社の年度決算書は、正規の簿記の原則を遵守した上で、資本会社の財産状況、財務状況および収益状態の実質的諸関係に合致した写像を伝達しなければならない。」と規定されている。こうした事情は、ドイツ国内の特殊事情(「法律のアプローチ」支配<sup>20)</sup>)にあると考えられる<sup>21)</sup>。圧倒的な数の閉鎖会社の存

16) 仏：法の施行は、企業経営の統制ないし調整のための国家的行動、秩序のための会計統制。独：法の施行は、租税制度との結びつき大。松井泰則 前掲書：297-298。

両国の会社法上の利益概念及び計算方式の伝統的相違について次のような分析がある。「ドイツでは、貸借対照表方式による分配利益の計算が、フランスでは、損益計算書方式による期間利益の計算が伝統であるが、その原因は、両国における伝統的な破産原因の違い、ドイツの債務超過、フランスの支払停止、とその前提となる簿記法の違い」とにある。(安藤英義(稿)「独・仏会社法の利益概念および計算方式 伝統の違いと相互の影響」『企業会計』32-12:53)。両国の伝統的な会計計算観を指摘した後に、現在ある両国共通に認められる損益計算方式による期間利益と分配利益の計算構造を「フランスの損益計算方式および期間利益とドイツの分配利益との融合」と特徴づけている(安藤英義(稿)前掲論文：57)。

17) 経験主義的、慣習的な行動態様にもとづく思考とともに、コモン・ローによるコンセンサス・アプローチを原則としている。そのなかでも、英米両国は次のような特徴をもつ。英：実務帰納主義型、米：経験合理主義型。松井泰則 前掲書：296。

18) Lee H. Radebaugh, Sidney J. Gray 1993, *International Accounting and Multinational Enterprises 3rd ed.*, Wiley: 91.

19) 吉田波也人(稿)Nov. 1996,「ドイツにおける国際会計基準導入状況」『JICPAジャーナル』496:18。

20) 「ドイツの資本会社がまず遵守しなければならないのは成文法の個別規定であることを意味するのであり、個別規定がないか、照応する正規の簿記の原則が存在しない場合に限り、一般規範としての真実かつ公正な写像に関連させて規制の空隙をうめなければならない」(黒田全紀(編著)前掲書：113。)商法典第264条第2項第2および第297条第2項第3では、資本会社あるいはコンツェルンについて、法規定および正規の簿記の原則を遵守しても真実かつ公正な概観を伝達しないときは、附属説明書に追加記載を行うことを定めている(中嶋隆一(稿)1991.3,「附属説明書の役割と問題点 ドイツ新商法規定をめぐって」『明海大学経済学論集』3-1)。なお、人的企業については、「正規の簿記の原則」の規定はしているが、TFVの原則の規定はしていない。

21) 吉田波也人(稿)前掲論文：14,17.1993年度版統計年鑑：株式会社(AG)2,934社、有限会社(GmbH)543,444社。1995年度版株式市場便覧：上場会社数 ドイツ企業584社、外国企業239社。

在と大銀行による産業界(間接金融)支配を背景として、商法も債権者保護、資本維持を中心に規定され、英米法系の投資家保護、そしてそれを支えるための情報伝達は会計機能として重要な位置づけを与えられてはいない。これはドイツ企業においてアメリカの一般に認められた会計原則(US-GAAP, SEC基準)が財務諸表作成時に適用されたならば、「著しく利益が拡大し、会社財産が蝕まれ、ひいては債権者保護がはかれない」との、批判という形で現れている。1993年のダイムラー・ベンツ社がニューヨーク証券取引所(NYSE)に上場した際の話もある。ドイツ基準では、利益97,000,000ドル。米国基準では、利益548,000,000ドル。実に5.6倍の差として表れた。当時、ベンツ社は、ドイツ商法にもとづく財務諸表をSEC基準に修正するため、資産・損益の修正仕訳を含めたUS-GAAPにもとづく財務諸表を併記する方法を採った。ここに監査費用の発生や開示情報の信憑性の問題として次の2点において問題の存在を認めざるをえなくなった。

- (1)多大の追加費用の発生
- (2)公表財務諸表の信憑性の維持

## (2) ドイツ国内での対応<sup>22)</sup>

### 企業サイド

国内基準にもとづいて作成された財務諸表にセグメント情報、詳細な財務情報などを追加情報として加える。また、別途に米国基準に則り財務諸表を作成する(1993年のダイムラー・ベンツ社がNYSEに上場した例)。また、1994年度より外国人投資家向け情報開示の新たな展開を見せている(1)ドイツ商法のみならずIASにも合致する「二重の連結財務諸表」を作成する。また、IASに合致する旨の監査証明も受ける。【バイエル<sup>23)</sup>、ハイデルベルク・セメント、シェーリングが採用】(2)自国の会計基準以外にIASの規定をできるだけ採用するようにし、それでも橋渡しできないような差について追記で説明するようにして差を縮小する「クオリタティヴ・リコンシリエーション(Qualitative reconciliation)」である。ドイツ商法が許

22) 吉田波也人(稿)前掲論文:15-17.

23) バイエルの1994事業年度財務諸表の注記「マネージメントコメント」バイエルグループの財務諸表は、継続してドイツ法に基づき作成されている。加えて今期から、国際的なレベルでの比較可能性を強化するために、ドイツ会計基準の選択権を行使し、国際会計基準委員会(ロンドン)により公表されている基準のうち、貸借対照表日現在有効なものについても適用している。国際基準が(ドイツの)保守主義及び実現主義の原則を満足させない事例は、1994年度のグループ財務諸表では重要性に乏しい。保守主義の原則は継続して適用されている。IASの初めての適用は、いくつかの項目に影響を与えている。しかしながら株主持分及び収益に及ぼす影響額は軽微である。また、監査報告書には、ドイツ基準での監査意見に続け、最後のパラグラフで「我々の意見では、バイエルグループの財務諸表は、注記に示された追加情報も含めて、国際会計基準委員会による基準にも合致しているものと認める。両基準に基づく財務諸表を対比させることで実際上、同一又は比較し得る写像が浮かび上がってくるような規則が広範な範囲にわたり存在すること、及びドイツ商法上の選択権がIASの適用も可能にし、両者の幅を縮められる多くの点があることを明確にした。

ハイデルベルク・セメントは、投資関係の枠内で国際的な開示要請の理由として、国際的な枠内での理解を深めること、より明瞭にすること、資産・収益状況についてより多くの情報を提供することを掲げている。吉田波也人(稿)前掲論文:17.

す範囲内で、可能な限りIASを採用した旨、その注記の「重要な会計方針」の項で表明した。【ヘキスト<sup>24)</sup>が採用】

#### 会計専門家サイド

1994年秋、ドイツ株式会社(1993年度売上高10億DM)を越える株式会社(ただし、銀行・証券は除く)63社、及び研究者43

名に対してUS-GAAP、IAS、及びドイツ商法の会計基準についてアンケートを集計した。(ゲルシュレ:1995年)。表3、表4、表5は、「ドイツ商法に基づく財務諸表がUS-GAAPに基づく財務諸表と比べて投資家にとって情報価値が高いか」、「ドイツの会計基準はいかなる方法によって変

表3. ドイツ商法に基づく財務諸表はUS-GAAPに基づく財務諸表に比べ、投資家にとって

	企業 (%)	研究者 (%)
情報価値は低い	40	73
情報価値は同等	48	21
情報価値は高い	12	6

表4. ドイツの会計基準はいかなる方法で変更されるべきか

	企業 (%)	研究者 (%)
変更しない	28	10
連結財務諸表をドイツ商法、US-GAAP又はIASにて作成	38	16
連結財務諸表をIASにて作成	20	39
連結財務諸表をUS-GAAPにて作成	11	8
連結のみならず個別財務諸表もIASにて作成	3	27

表5. US-GAAPは将来、世界的に支配的会計基準となるか

	企業 (%)	研究者 (%)
そう思わない	5	5
どちらかというと思わない	30	20
どちらかというと思う	54	49
そう思う	11	26

24) 「ヘキストグループ及びヘキストAGの財務諸表は、ドイツ商法及び株式法に基づいて作成されている。加えて、グループの財務諸表に表示される情報の国際的な比較可能性を高めるために、ドイツ商法の選択権が許容する範囲内で国際会計基準委員会により公表されている国際会計基準(IAS)を適用している。・・・従来までの会計方針と比較して、IASの採用による主な変更は、連結借方差額(暖簾)の取扱いと退職年金引当金の評価である。・・・同様に、我々はドイツ会計基準のもとでは選択となっているキャッシュフロー計算書を、IASの推奨様式にて表示している。・・・セグメント情報については、1995年1月1日付けで機構改革があったため、1995事業年度までIASでの公表はできないので、1994年度は売上高と利益のみを従来の様式でマネージメントレポートに表示している。・・・ヘキストグループの1994年度財務諸表では、必要なグループデータが期限に揃わなかったことにより、年金引当金あるいは繰延税金といったいくつかの貸借対照表・損益計算書項目がIASの開示基準を満たしていない。・・・また我々は、IASの中でドイツ商法との調整が困難な個別項目については適用していない。そのうちの主なものは、長期建設工事にかかわる収益認識方法及び外国為替の換算における未実現損益の取扱いである。」吉田波也人(稿)前掲論文:17。

更されるべきか」、そして「US-GAAPは将来、世界的に支配する会計基準となりうるか」の各問いに対して集計した結果を示すものである。

### 立法サイド

海外、殊に米国株式市場からの資本調達をめざす事例が増加している。ベンツ社に続き、1996年6月にはSGLカーボン社がNYSEに上場を果たした。ドイツ・テレコム社も150億DMをアメリカ資本市場で調達を予定している。現在の段階では、SEC基準にあわせてUS-GAAPによる財務諸表を作成するというダブルスタンダードの問題を伴う。この点に対して、ドイツの会計基準設定主体は、その解法として商法第292条の改正を提案している。「将来ドイツ企業が、外国において国際資本市場より資本の調達を目的として、特に外国の証券市場に上場することを目的として財務諸表を作成し公示しなければならない場合、ドイツにおいても公示を条件としてあらたな財務諸表の作成義務から免除されるようにする、すなわちドイツ法に基づく連結財務諸表の作成義務から免れるようにするというものである。その前提条件は、その連結財務諸表が『国際的に認められた会計基準』により作成されているのは言うまでもない。法的には、商法第292条及び連結財務諸表免除令が改正されることになる」<sup>25)</sup>

商法第292条及び連結財務諸表免除令は、現在、EU以外に本社をもつコンツェルン傘下のドイツ企業がドイツにおいて連結財務諸表の作成義務から免れる条件を規定している。その主な条件は、親会社において作成される連結財務諸表がEU内のそれと同等のものであり、その財務諸表が重要な子会社を連結しており、また、EU内の公認会計士と同等と見なされる独立監査人による監査を受けていて、かつそれがドイツ官報においてドイツ語で公示されること、である。現在、政府が予定しているのは、商法第292条及び連結財務諸表免除令を改正または、拡大することにより、これまで大企業が問題としてきたところを解決することである。「国際的に認められた会計基準」とは何か、については現行では明確ではないが現行規定上、US-GAAP、日本基準が容認されていることから、IASも含まれることになる。

こうした解決策は、「国際資本市場で資本を調達しようとする企業にだけ適用される」、すなわち「その他の企業の連結財務諸表そして特に利益処分及び課税の基礎となる個別財務諸表については、自分(法務大臣)の見解では、ドイツ財務諸表のメリットを考慮して、すべてこれまでどおりとどまる」ことが予定されている<sup>26)</sup>。なお、ドイツ商法を堅持した先の法務大臣の見解と同一の見解は、1996

25) 吉田波也人(稿)前掲論文:17. Sabine Keutheusser - Schnarrenberger, 28.10.1995, *Wichtige unternehmensrechtliche Vorhaben in der 13. Wahlperiode* WM 43: 1870-1871.(法務大臣による「13選挙期間における重要な会社法上の政策論点」)

26) 吉田波也人(稿)前掲論文:17.



年5月24日の与党(キリスト教民主同盟(CDU)・キリスト教社会同盟(CSU),自由民主党(FDP)の連立政権)のワーキング・グループにおいても可決された<sup>27)</sup>。

#### 4. 実質規定の主な特徴

～ EC 会社法指令との関連 ～

##### (1) 貸借対照表計上規定

貸借対照表記載能力に関する一般規定は、「年度決算書には、法律上別段の定めがない限り、すべての資産、負債、計算限定項目、費用および収益を計上しなければならない」と定めた商法典第264条第1項に該当する。

資本会社の記載能力については、第266条以下で設定されている。(第269条「開業および営業拡張のための費用」、第274条「繰延税金」)<sup>28)</sup>

第269条の営業拡張のための費用は、1985年商法典改正にともない新たに認められた。第274条は、税効果会計の個別決算書への導入を意味する。

第248条では、貸借対照表計上禁止項目として(1)企業の設立および自己資本調達のための費用(2)無償取得の無形固定資産が例示されている。

貸借対照表計上規定で、「基準性原則(その逆転 = 逆基準性)」との関連が問題となる。基準性原則は、「税務貸借対照表に対す

る商事貸借対照表の基準性を意味し、税法規定の影響と直接関係するが、ドイツでは「EC会社法指令とこの原則との係わり」<sup>29)</sup>について、次の見解が示されている。「ドイツ商法の立法者は、指令の変換以前の法的状況と比べて財務諸表作成企業の税負担の増減を予期する要がないように、貸借対照表計上選択権と貸借対照表計上義務を確定することにより、指令の規定の枠内でこの基準性原則を顧慮した。」<sup>30)</sup>基準性原則は、引当金の貸借対照表計上規定に係わる。資本会社に適用される引当金の負債計上(計上義務、計上禁止、計上選択権)は、商法典第249条にもとづく。次の表<sup>31)</sup>のうち、1965年株式法第152条第7項では退職年金引当金の負債計上選択権が認められていたが、85年商法典では負債計上義務に変更された点に重要な変更点が認められる<sup>32)</sup>。その理由は、「経営経済学の観点からは、退職年金引当金は不確定債務である。したがって従来の商法および税法の負債計上選択権は、経済的には支持することができない。このような背景をもとに、ドイツの経済監査士も、経営経済学の大学教官も、その負債計上義務化に明確に賛成した」<sup>33)</sup>からである。なお、負債計上義務は、1987年1月1日以降に発生した(新)年金請求権に限って適用される。旧年金支給債務については、従来の負債計上選択権が商事貸借対照表上も将来も

27) 「【クイック・レビュー】米国基準やIASの採用、是か否か(ドイツ)」Sep. 1996, 『JICPAジャーナル』。

28) 森川八洲男(稿)1985, 「西ドイツ新商法会計制度をめぐって」『会計法』を中心として(八)『会計』132-6:131。

29) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書:38。

30) 黒田全紀(編著)1987, 『ドイツ財務会計の論点』同文館:316。

31) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書:39。

32) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書:38。

33) 黒田全紀(編著)前掲書:134。

存続する範囲において、基準性原則を遵守して税務貸借対照表上も負債計上選択権が適用されることになる<sup>34)</sup>。

商法典第249条第2項の大修繕のような費用性引当金の負債計上選択権も新たな規定である。従来は禁止されていた。なお、ドイツ税法ではいまだに禁止されている<sup>35)</sup>。これは、EC第4号会社法指令第20条第2項による立法選択権に応じたものである<sup>36)</sup>。表6は、「引当金貸方計上の概要(相違点)」をまとめたものである。

## (2) 評価に関する適用規定

(85年改正商法典における商人および資本金会社の各評価規定の適用関係)

- 商人の評価規定  
(商法第252条～第256条)
- 資本会社の評価規定

(商法第279条～第283条)

ドイツでは、EC第4号会社法指令第33条に対応した時価主義会計の考え方は実現されておらず、取得原価あるいは製造原価による評価を原則としている<sup>37)</sup>。実現されていないのは、指令に存在する価値回復命令の規定があるにも関わらずドイツ商法典においては例外規定が設けられているということの意味する。

「ドイツでは税務貸借対照表においては減価記入を行なった後の低計上額は、その後の価値低下の根拠が消滅したとしても、当該低計上額が商事貸借対照表においても保持されることが前提条件で、保持することが可能であるということの意味する。したがって『第4号指令の価額回復義務が存在するにもかかわらず、税務貸借対照表の当該項目に価額保持選択権がある場合には、

表6. 引当金貸方計上の概要

引当金の種類	新 規 制 (商法典249条)	従来規制 (1965年株式法152条7項)
1. 不確定債務	義 務	義 務
2. 未履行取引から生じるおそれのある損失		
3. 退職年金		選 択
4. 法的義務のない瑕疵担保責任		
5. 廃石土除去(次年度に埋め合せられるもの)		
6. 実施しなかった維持補修 (次年度の最初の3カ月内に埋め合せられるもの)	選 択	選 択
7. 実施しなかった維持補修 (次年度の4カ月目以降期末までに埋め合せられるもの)		
8. 費用性引当金、特に実施しなかった修繕に対する引当金		禁 止

[出典] Colbe / Chmielewicz, a. a. O.: 297

34) 黒田全紀(編著)前掲書:136.

35) 黒田全紀(編著)前掲書:138.

36) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書:39.

37) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書:40-41.

財務諸表作成資本会社はより低い計上価額につき上述の価額回復を行なわなくてもよい<sup>38)</sup>ことになる。次に示す図2は商法典上の評価規定の適用を示したものである。<sup>39)</sup>

こうした例外規定が存在する理由は、第4号指令をドイツの国内法化へ変換する際の「租税中立的変換の原則」<sup>40)</sup>が存在するからである。基準性原則により租税中立的

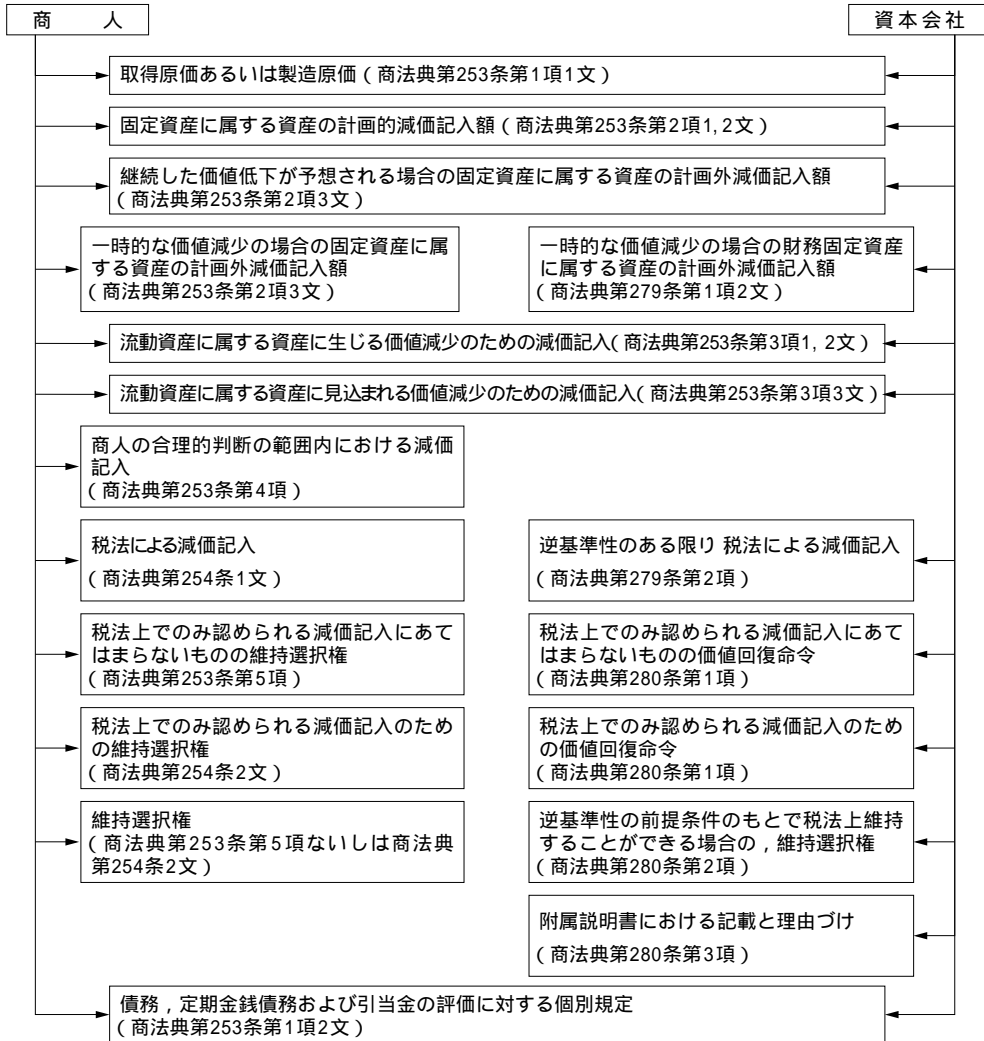


図2. 評価規定の適用  
〔出典〕 Gross / Schruoff, a. a. O.: 87.

38) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書: 42.

39) 石川 昭・佐藤宗弥・田中隆雄(編著)前掲書: 42.

40) 租税中立的変換の原則:(1)指令に適合するドイツ法に変換すること(2)租税中立的に変換すること(3)旧法に比してできるだけ変更を少なくすること(4)中小企業を寛大に取り扱うこと(5)指令変換にあたりドイツ会計法の規制体系を改めること. 黒田全紀(編著)前掲書: 313.

変換の原則が鮮明になったと言える。商事貸借対照表について会計報告規定を変更した場合、租税負担にも変更が生じることから、これを回避しなければならないからである。

## むすび

本稿においてドイツにおけるIASを国内化する際に生ずる困難さの現状、ならびにその調整過程に考察を加えることにより、真のIAS実施に移行するに際して考慮すべき問題点に検討を加えた。IAS設定にあたり、AS型会計システムとFG型会計システムとの調整が唱えられて久しいが、実は両

会計システム陣営の中でさえ、固有の問題点が存在する。

国内法とEC会社法指令、そしてIASとの調整は、国内法優先の論理を超越したところで議論される必要があるものの、開示に対するニーズからドイツ国内においては確定決算主義を含む商法典、株式法に再度検討がなされる必要があろう。EC第4号会社法指令に含まれるAS型会計システムの論理は、ドイツ税法のもとで例外規定の存在という形で制約を受けた形をとっており、開示情報の利用目的により明確な相違点として、最終的には政策的調整が求められることになる。