

Title	ドイツ貸借対照表・考：シエーマの検討を通じて
Sub Title	On Balance Sheet of German Style
Author	新田, 忠誓(Nitta, Tadachika)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.36, No.3 (1993. 8) ,p.89- 98
JaLC DOI	
Abstract	<p>このノートは、現行ドイツの商法第266条の貸借対照表シエーマの分析を行っている。ところで、商法は、EC指令第4号、第7号、第8号の国内化のために改正されたものである。そこで、先ず、このEC指令第4号第9条で規定された貸借対照表シエーマと商法のそれとを比較し、商法のシエーマの特徴を明らかにした。次に、株式法第151条により旧来のドイツにおける貸借対照表シエーマとの比較も行い、同じ様に両者の相違を分析し、商法のシエーマの特徴を明らかにした。つまり、現行ドイツ商法のシエーマの特徴を明らかにするために、このような比較分析の手法を用いた。この作業により次のことを指摘した。貸借対照表に損益計算の機能を与えるかどうかは貸借対照表論すなわち会計学にとって一つの重要な問題点となっている。そして、もし損益計算の機能を認めるのであれば、これに見合って、利益あるいは損失の貸借対照表における表示位置も自ずと決まるはずである。即ち、貸借対照表の末尾に表示されるのが妥当である。これについて、EC第4指令、株式法ともに、損益を貸借対照表の末尾に表示する方法を採っている。にも拘らず、商法では、末尾に置かず自己資本の中に表示する方法が敢えて選ばれた。ということは、貸借対照表に直接、損益計算の機能を求めないことが暗示されている。そうであれば、損益計算書にこの機能を求めるしかない。今回、ドイツでは旧来の総費用法に加えて、売上原価法が新たに導入された。売上原価法は総費用法とは異なり収益費用対応の原則を重視し、収益に対応して費用を規定する。よって、損益計算書が重視される。このような損益計算思考の導入が貸借対照表の損益の表示に影響を与えたことを明らかにした。また、これと併せて、この思考の導入が貸借対照表の分類においても、株式法の法的分類から機能的な分類へと移行したことも明らかにした。</p>
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930825-04083959">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930825-04083959</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 研究ノート

## ドイツ貸借対照表・考

—シェーマの検討を通じて—

新田 忠 誓

## 〈要 約〉

このノートは、現行ドイツの商法第266条の貸借対照表シェーマの分析を行っている。ところで、商法は、EC指令第4号、第7号、第8号の国内化のために改正されたものである。そこで、先ず、このEC指令第4号第9条で規定された貸借対照表シェーマと商法のそれとを比較し、商法のシェーマの特徴を明らかにした。次に、株式法第151条により旧来のドイツにおける貸借対照表シェーマとの比較も行い、同じ様に両者の相違を分析し、商法のシェーマの特徴を明らかにした。つまり、現行ドイツ商法のシェーマの特徴を明らかにするために、このような比較分析の手法を用いた。

この作業により次のことを指摘した。貸借対照表に損益計算の機能を与えるかどうかは貸借対照表論すなわち会計学にとって一つの重要な問題点となっている。そして、もし損益計算の機能を認めるのであれば、これに見合って、利益あるいは損失の貸借対照表における表示位置も自ずと決まるはずである。即ち、貸借対照表の末尾に表示されるのが妥当である。これについて、EC第4指令、株式法ともに、損益を貸借対照表の末尾に表示する方法を採っている。にも拘らず、商法では、末尾に置かず自己資本の中に表示する方法が敢えて選ばれた。ということは、貸借対照表に直接、損益計算の機能を求めないことが暗示されている。そうであれば、損益計算書にこの機能を求めるしかない。今回、ドイツでは旧来の総費用法に加えて、売上原価法が新たに導入された。売上原価法は総費用法とは異なり収益費用対応の原則を重視し、収益に対応して費用を規定する。よって、損益計算書が重視される。このような損益計算思考の導入が貸借対照表の損益の表示に影響を与えたことを明らかにした。また、これと併せて、この思考の導入が貸借対照表の分類においても、株式法の法律的分類から機能的な分類へと移行したことも明らかにした。

## 〈キーワード〉

貸借対照表シェーマ、ドイツの貸借対照表、自己資本の表示法、貸借対照表利益の表示法、固定性配列法、貸借対照表の機能的分類、貸借対照表の法的分類、ドイツ商法第266条、EC第4指令第9条、ドイツ株式法第151条。

## 1. はじめに

現行ドイツ商法 (HGB 1986) は、EG (EC) 指令

第4号、第7号、第8号の国内化を目的として制定されたものである。従って、指令との共通性が認められることは当然である。ところで、この受入れの過程でこれまでのドイツの商法における会計思考は、どのよ

〔表一〕 商法の貸借対照表

## 貸借対照表

(2)借方側

(3)貸方側

<p>A. 固定資産：</p> <p>I. 無形資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 認可諸権，営業上の保護諸権並びに類似の権利と価値およびこのような権利や価値に係る諸特権；</li> <li>2. 営業権；</li> <li>3. 前渡金；</li> </ol> <p>II. 有形固定資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 土地，土地と同様の権利および他人の土地の上の建物を含む建物；</li> <li>2. 生産設備および機械；</li> <li>3. その他の設備，業務用備品および管理用備品；</li> <li>4. 建設仮勘定；</li> </ol> <p>III. 財務固定資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 結合企業への持分；</li> <li>2. 結合企業への貸付金；</li> <li>3. 資本参加；</li> <li>4. 資本参加関係にある企業への貸付金；</li> <li>5. 長期保有有価証券；</li> <li>6. その他の貸付金。</li> </ol> <p>B. 流動資産：</p> <p>I. 棚卸資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 原材料，補助材料および工場消耗品；</li> <li>2. 仕掛品，未完の給付；</li> <li>3. 製品および商品；</li> <li>4. 前払金；</li> </ol> <p>II. 債権およびその他の資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 売掛債権；</li> <li>2. 結合企業に対する債権；</li> <li>3. 資本参加関係にある企業に対する債権；</li> <li>4. その他の資産；</li> </ol> <p>III. 有価証券：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 結合企業への持分；</li> <li>2. 自己持分；</li> <li>3. その他の有価証券；</li> </ol> <p>IV. 小切手，現金，連邦銀行預金と郵便振替貯金，金融機関預金。</p> <p>C. 計算限定項目：</p>	<p>A. 自己資本：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. 表示資本金；</li> <li>II. 資本準備金；</li> <li>III. 利益積立金；</li> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 法定積立金；</li> <li>2. 自己持分積立金；</li> <li>3. 定款上の積立金；</li> <li>4. その他の積立金；</li> </ol> <li>IV. 繰越利益／繰越損失；</li> <li>V. 年度余剰（利益）／年度不足（損失）。</li> </ol> <p>B. 引当金：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 年金および類似の責務のための引当金；</li> <li>2. 納税引当金；</li> <li>3. その他の引当金。</li> </ol> <p>C. 債務：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 社債， うち転換社債；</li> <li>2. 金融機関借入金；</li> <li>3. 前受金；</li> <li>4. 買掛債務；</li> <li>5. 為替手形引受および約束手形振出債務；</li> <li>6. 結合企業借入金；</li> <li>7. 資本参加関係にある企業からの借入金；</li> <li>8. その他の債務， うち租税債務， うち社会保障の枠内のもの。</li> </ol> <p>D. 計算限定項目。</p>
--	---

(註) 黒田全紀（編著）『解説西ドイツ新会計制度—規制と実務—』  
同文館，昭和62年，72頁参照。

[表-2] EG第4指令の貸借対照表

## 貸借対照表

借方

貸方

- A. 表示資本のうち未払込額  
そのうち払込催告されたもの。
- B. 企業の創立と拡張の費用
- C. 固定資産
- I. 無形固定資産
1. 研究開発費, 国内法規定が借方計上を認める場合;
  2. 認可権, 特許権, 特権, 商標権および類似の権利や価値, これらが
    - a) 有償で取得され, かつ項目 C. I. 3. に計上されない場合, または
    - b) 企業が自己創造した場合, 国内法が資産計上を認める限りで;
  3. 営業権, 有償で取得された場合;
  4. 前渡金.
- II. 有形固定資産
1. 土地と建物.
  2. 生産設備と機械.
  3. その他の設備, 業務用備品および管理用備品.
  4. 建設仮勘定.
- III. 財務固定資産
1. 結合企業への持分.
  2. 結合企業に対する債権.
  3. 資本参加.
  4. 資本参加関係にある企業に対する債権.
  5. 長期保有有価証券.
  6. その他の貸付金.
  7. 自己株式または持分, 国内法が資産計上を認める限りで.
- D. 流動資産
- I. 棚卸資産
1. 原材料, 補助材料および工場消耗品.
  2. 仕掛品.
  3. 製品および商品.
  4. 前払金.
- II. 債権
1. 売掛金.
  2. 結合企業に対する債権.
  3. 資本参加関係にある企業に対する債権.
  4. その他の債権.
  5. 催告されたが未払込みの表示資本金.
  6. 計算限定項目.
- III. 有価証券
1. 結合企業に対する持分.
  2. 自己株式または持分, 国内法が資産計上を認める限りで.
  3. その他の有価証券.
- IV. 金融機関預金, 郵便振替貯金, 小切手および現金
- E. 計算限定項目
- F. 年度損失

- A. 自己資本
- I. 表示資本金
  - II. 株式発行差金
  - III. 再評価積立金
  - N. 積立金
    1. 法定積立金, 国内法規定がこの種の積立金を規定している場合.
    2. 自己株式・自己持分積立金, ヨーロッパ共同体指令77/91第22条第1項b)に抵触することなく国内法規定がこの種の金の設定を規定している場合.
    3. 定款による積立金.
    4. その他の積立金.
  - V. 繰越損益
  - VI. 年度損益
- B. 引当金
1. 年金および類似の責務のための引当金.
  2. 納税引当金.
  3. その他の引当金.
- C. 債務
1. 社債, うち転換社債.
  2. 信用機関借入金.
  3. 受注による前受金, 棚卸資産項目から控除されない範囲で.
  4. 買掛金.
  5. 手形債務.
  6. 結合企業に対する債務.
  7. 資本参加関係にある企業に対する債務.
  8. その他の債務, うち租税債務と社会保障の枠内の債務.
  9. 計算限定項目.
- D. 計算限定項目
- E. 年度利益

(注) 項目の説明は省略している。ハインリッヒ・H. ヨナス, 戸田秀雄訳『ヨーロッパ共同体貸借対照表指令』

中部日本教育文化会, 昭和59年, 358~362頁参照。

〔表一 3〕 株式法の貸借対照表

## 貸 借 対 照 表

(借方側)

(貸方側)

<p>I. 資本金のうち未払込額；うち請求分；</p> <p>II. 固定資産：</p> <p>A. 有形固定資産と無形固定資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 営業用建物，工場およびこれ以外の建物付の土地または土地利用権；</li> <li>2. 住居用建物付の土地または土地利用権；</li> <li>3. 建物の建っていない土地または土地利用権更地；</li> <li>4. 1 または 2 に属さない他人の土地に建っている建物；</li> <li>5. 機械および設備；</li> <li>6. 工場用および営業用備品；</li> <li>7. 建設仮勘定；</li> <li>8. 認可諸権，営業上の保護諸権並びに類似の権利およびこのような権利に係る諸特権。</li> </ol> <p>B. 財務固定資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 資本参加；</li> <li>2. 番号 1 に属さない投資有価証券；</li> <li>3. 支払期日が 4 年を超える貸付金； うち土地担保権保証付きのもの；</li> </ol> <p>III. 流動資産：</p> <p>A. 棚卸資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 原材料，補助材料および工場消耗品；</li> <li>2. 仕掛品；</li> <li>3. 製品，商品。</li> </ol> <p>B. その他の流動資産：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 前払金，II A 7 に属しない限りで；</li> <li>2. 売掛債権（金）； うち支払期限が 1 年を超えるもの；</li> <li>3. 手形； うち連邦銀行能力のあるもの；</li> <li>4. 小切手；</li> <li>5. 現金，連邦銀行預金および郵便振替貯金；</li> <li>6. 金融機関貯金；</li> <li>7. 3，4，8 あるいは 9 または II B に属さない有価証券；</li> <li>8. 自己株式，額面価額で表示；</li> <li>9. 支配資本会社または鉱業会社乃至過半数参加している資本会社または鉱業会社への持分，額面で表示，鉱山持分の場合，持分数の表示；</li> <li>10. 結合企業への債権；</li> <li>11. 貸付金；</li> <li>12. その他の財産。</li> </ol> <p>IV. 計算限定項目</p> <p>V. 貸借対照表損失</p>	<p>I. 資本金</p> <p>II. 公示積立金：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 法定準備金；</li> <li>2. 自己株式積立金；</li> <li>3. その他の積立金（任意積立金）。</li> </ol> <p>III. 価値修正項目</p> <p>IV. 引当金：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 年金引当金；</li> <li>2. その他の引当金。</li> </ol> <p>V. 支払期日が 4 年を超える債務：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 社債； うち土地担保権保証付きのもの；</li> <li>2. 信用機関借入金； うち土地担保権保証付きのもの；</li> <li>3. その他の債務； うち土地担保権保証付きのもの； 1 から 3 のうち 4 年以内に満期になるもの；</li> </ol> <p>VI. その他の債務：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 買掛債務；</li> <li>2. 手形の引受けおよび振出しによる債務；</li> <li>3. V に属さない金融機関に対する債務；</li> <li>4. 前受金；</li> <li>5. 結合企業に対する債務；</li> <li>6. その他の債務。</li> </ol> <p>VII. 計算限定項目</p> <p>VIII. 貸借対照表利益</p>
---	--

うに変化したのであろうか。本ノートは現行ドイツ商法第266条の貸借対照表シェーマに<sup>1)</sup>拠って、これとEG第4指令のシェーマ及びドイツの伝統すなわち株式法の旧シェーマとを比較しつつ、指令のシェーマがどのように現行のシェーマに受入れられたのか並びにドイツの伝統的なシェーマがどのように改訂されたのかについて分析することを直接の課題としている。この作業は、現行商法の貸借対照表シェーマの特徴を明らかにすることは勿論、現行ドイツ商法の会計思考分析の一つの手段と位置付けられるであろう。

論に先立ち、各貸借対照表シェーマを提示すると、それぞれ「表-1」「表-2」「表-3」となる。そこではまず、商法改正の動機となったEG第4指令の貸借対照表シェーマとの比較から始めよう。

## 2. EG第4指令の貸借対照表シェーマとの比較

第4指令においては、二つの貸借対照表シェーマが規定され(第9条,第10条),加盟国はいずれかを採用することになっている(第8条)。ドイツでは、第9条を採用したので、この規定による貸借対照表を取り上げる。「表-2」のシェーマがこれである。

まず、借方から見ていこう。ドイツ商法のシェーマ(「表-1」)では、大分類がAからCまでの三分類に対して、第4指令では、AからFまでの六分類になっている。しかし、よく見ると、商法の項目A. B. C. は、指令項目C. D. E. に相応している。それでは、指令のA. B. F. 項目の内容は何であろうか。そして、商法のそれとはどのように異なっているのであろうか。

指令のA. は、貸方の表示資本金のうち未払込額である。これについて商法はシェーマでは示していないが、この取扱いを第272条で規定している。これに関わる部分のみを示すと、「表示資本金に対する未払込額は固定資産の前の借方側に表示し相応した名称を付さねばならない。そのうち催告された金額は注記されねばならない。<sup>2)</sup>」これは、指令のA. の表示と同じである。しかし、商法は次の表示の仕方も認めている。「催告されていない未払込額は“表示資本金”項目から明示のうえ控除されても良い。この場合、差額は

“払込催告済資本金”項目として貸方側の主欄に表示しなければならず、加えて催告したが払込まれていない金額は債権のもとに区別して表示し相応した名称を付さねばならない。<sup>2)</sup>」これについて、指令も括弧書きで、この方法も認めている。即ち、指令の表示法を「国内法規定が催告済資本金の貸方側での表示を予定しない限りにおいて<sup>3)</sup>」とした上で、「催告したが未だ払込まれていない資本金部分は借方側項目Aあるいは項目D. II. 5に表示しなければならぬ。<sup>3)</sup>」としている。後者の方法は商法の後段の方法に相応する。従って、指令の項目A. の表示法について両者の間に大きな矛盾は無いといえよう。そして、もし催告された資本が即座に払込まれるならば、これを債権として示す方が現金の流入可能性を開示するという意味で企業の支払能力の判断にとって重要な情報となるかもしれない。

指令の項目B. については、商法第269条に次の規定がなされている。「営業の開業準備および拡張のための費用は貸借対照表能力がない場合でも、擬制的貸借対照表項目(Bilanzierungshilfe)として借方計上することが許されるが、この項目は“営業の開業準備および拡張費(Aufwendungen für die Inangangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs)”という名称で固定資産の前に表示し付属明細書において説明されねばならない。(下線一筆者)<sup>4)</sup>」つまり、商法はこれらの項目が本来貸借対照表能力がない(擬制的貸借対照表項目)ので、シェーマには示さなかったと考えられる。そして、この規定から明らかなように、この項目が存在する場合には、指令と同じ扱いになる。

以上は、F. 項目を除いた大分類の相違である。F. 項目については後述することとして、小分類を見ると、この中にも若干の違いがみられる。それは、指令のC. III. 7. 自己株式または持分, D. II. 5. 5. 催告済未払込資本金, 6. 計算限定項目の表示である。このうち、5. 催告済未払込資本金の取扱いは上で触れている。また、計算限定項目の表示について指令は「国内法規定が計算限定項目の借方側項目E. での表示を予定しない限り<sup>5)</sup>」と規定している。つまり、商法は指令のE. で表示する方法つまり独立して表示す

1) ドイツの損益計算書については、新田「ドイツ損益計算書・考」『本誌』32巻5号(1989年12月), 101-111頁参照。

2) 黒田全紀(編著)『解説西ドイツ新会計制度一規制と実務一』同文館, 昭和62年, 197頁参照。

3) ハイブリッヒ H. ヨナス, 戸田秀雄訳『ヨーロッパ共同体貸借対照表指令』中部日本教育文化会, 昭和59年, 358頁参照。

4) 黒田, 前掲書, 196頁参照。

5) 戸田, 前掲書, 358頁参照。

る方法の方を採択した。次に、「自己株式または持分」の表示について商法は第265条の(3)で次のように規定している。「自己持分は、その目的を問わず流動資産の中のそのために用意された項目のもとでのみ表示することができる。」<sup>6)</sup>つまり、商法は固定資産として表示することを認めていない。ここに指令との相違が認められる。これについて商法は、自己持分の取得を実質的には持分所有者への資本金の払戻しであるとし、<sup>7)</sup>できるだけ短期に処理すべきであると考え、このような表示を要求しているのであろう。以上が、借方の分析である。

次に、貸方側を見てみよう。大分類は、指令の最後の項目E.を除いて同じである。これについては、借方のF.と共に後述することとして、他の大分類中、即ちA, B, C, Dの中に入ったときの違いは、専らA.の自己資本の部に集中している。これ以外では、計算限定項目の取扱いに二つの方法の選択適用を認めているだけであり、B, C, Dに実質的な違いを見出すことはできない。

さて、自己資本については、国内の制度の問題があり、一本化するの難しいのであろう。そこで、ドイツ商法の立場から、実質的な相違があるかどうかを取上げる。この場合、商法のⅡ.資本準備金(Kapitalrücklage)、Ⅲ.利益積立金(Gewinnrücklagen)にどのような項目が含まれているのかを明らかにすればよい。ところで、指令のⅣ.積立金(Rücklagen)の中の項目1., 2., 3., 4.はそれぞれ商法の1.法定積立金(gesetzliche Rücklage)、2.自己持分積立金、3.定款上の積立金、4.その他の積立金に相応している。とすると、問題は残りのⅡ.資本準備金部分とのみということになる。

資本準備金(含む利益積立金)は第272条に規定されている。「(2)資本準備金として、1.新持分引受権付社債を含む持分の発行により額面価額を超えて獲得した金額 2.社債の発行において持分取得のための転換権および選択権のために獲得した金額 3.社員が彼の持分に対する優先権のために為した追加支払の金額 4.社員が自己資本に対して行ったその他の追加支払の

金額 (3)利益積立金として、当該営業年度または過年度において利益から積立てられた金額のみが計上される。これは利益から積立てられるべき法定積立金または社会契約即ち定款上の積立金とその他の積立金とから成る。自己持分積立金には貸借対照表借方において自己持分に付せられた金額と等しい金額が繰入れられなければならない。」<sup>8)</sup>

以上の商法の条文から見ると、指令のⅡ.株式発行差金は、Ⅱの資本準備金の中に含まれることが分かる。商法は会社の資本構成に係る他の様々な場合を想定して名称を変えているにすぎない。一方、指令のⅢ.再評価積立金については商法上規定がない。よって、商法は自己資本の部について、ドイツの資本についての法的立場を守っているものの、表示の上(形式)では、指令の考え方と同じであるといえる。

このように見てくると、ドイツ商法による貸借対照表シェーマは指令のシェーマを受け入れているといってもよいと思われる。<sup>8)</sup>この場合、注目すべきは、年度損益即ち年度損失または年度利益の位置である。指令は、貸借対照表の末尾に掲げる方法(借方Fと貸方Eの表示法)と自己資本の構成要素として表示する方法(貸方Aの構成要素とする方法、Ⅵに表示)の選択適用を認めている。これに対して、商法は、後者の自己資本の構成要素として表示する方法を選択した。

ところで、ドイツ商法会計は勿論、貸借対照表論としての伝統的な問題は、貸借対照表が何を計算しているかであったことは周知の事実である。いま、仮に、貸借対照表の機能として損益計算をしていることを認め、これを明らかにしようとするれば、表示上、損益を貸借対照表の末尾に置くが妥当といえよう。しかし、現行商法はこの表示を採用しなかった。それではこの点において、従来のドイツの貸借対照表シェーマはどうだったのであろうか。もし、旧来の貸借対照表シェーマがこれを末尾に表示する方法を採っていたとすれば、貸借対照表の機能に対する考え方が変わったことになるのではなかろうか。旧来の貸借対照表シェーマとの比較における主たる興味はこの点にある。

### 3. 株式法の貸借対照表シェーマとの比較

既述のように我々の第一の興味は損益の位置であっ

6) 黒田, 前掲書, 194頁参照。

7) Edmud Heinen, Handelsbilanzen, 第12版, Wiesbaden, 1989年, 302頁。なお, 商法は自己持分を取得したときは, それに見合う自己持分積立金〔表一1〕貸方A.Ⅲ.2.)の設定を要求し(第272条(2)), 実質的に減資(資本の払戻し)となることを防いでいる。

8) むしろ, ドイツ会計の思考が指令の作成において影響を及ぼしたと言った方がよいのかもしれない。

たが、これについては明らかな変化が見られた。つまり、株式法第151条、即ち「表-3」から明らかなように、ここでは損益は末尾に置かれていた。ということは、商法は新たに損益を自己資本の中に入れる表示法を採用したことになる。それでは、何故この方法を採用することになったのであろうか。このためには、貸借対照表を全体から見直す必要がある。

そこで先ず、借方側からみていこう。株式法の大分類はⅠ.Ⅱ.Ⅲ.Ⅳ.Ⅴ.の5種類であるが、Ⅴ.は貸借対照表損失であり、商法との違いは前述の通りである。また、Ⅰ.の未払込額の商法の取扱いについては前節で触れたところであり、ここに実質的な相違はない。このように見てくると、株式法の項目Ⅱ.Ⅲ.Ⅳ.がそれぞれ商法のA.B.C.に一致し、大分類においては双方一致しているといえる。しかし、中分類以下になると、明白な違いが出てくる。

固定資産について、株式法がA.有形固定資産と無形固定資産 (Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte), B.財務固定資産 (Finanzanlagen) の二分類としていたのに対し、商法ではⅠ.無形資産 (Immaterielle Vermögensgegenstände), Ⅱ.有形固定資産 (Sachanlagen), Ⅲ.財務固定資産 (Finanzanlagen) の三分類とされた。さて、中分類として一致している財務固定資産からみると、商法では、結合企業 (verbundene Unternehmungen) という概念が導入され、これにかかわる部分のみが変更された。これは商法が連結財務諸表の作成を意識したためである。第271条第2項で次のように規定している。「本編の意味の結合企業とは親会社または子会社 (第270条) として全部連結の諸規定に従って親会社の連結財務諸表に取入れられねばならないような企業をいう。……<中略>……第295条または第296条により取入れられなかった子会社もまた結合企業という。」<sup>9)</sup>

これに対して、有形固定資産と無形(固定)資産の表示については大幅な改訂が行われた。つまり、株式法では、有形固定資産が最初に計上されていたのに対して、商法では無形資産が先になった。これは何を意味しているのであろうか。まず、株式法は物的な具体的な財産を重視していたといえる。特に注目すべき

は、土地(土地の利用権を含む)の取扱いである。株式法は、土地がどのような形を取っているかの表示を重視している。これに対して、商法は土地と建物を一体としてまとめて表示しようとしている。これは、土地・建物が一体となって企業に与える機能(生産活動(労働者に対する居住用を含む広義の生産活動)に対する役割)を重視しているといえないだろうか。

資産をみる場合の、企業にとっての機能の重視というこの視点の変更を他の部分でも確認できないであろうか。そこでいま、固定資産と貸方項目を関係づけてみると、商法は、拠出された資金(資本金)は先ず無形のものに使われ、次に有形のものに投資されるとみている。これについて、もし表示資本(資本金)の評価項目(控除項目)があり、貸方で表示資本の総額を示したいとすれば、これを借方に置くしかなく、この場合、このような実体のないものは借方の最初に配することが、とくに固定性配列法の場合、合理的であろう。この点では、商法、株式法ともに表示の仕方と同じである。問題は、固定資産の表示である。さて、最初に実体のない評価項目が配せられるのであれば、次にやはり実体性の薄いもの、即ち無形の資産を配列する商法の方法の方が当該項目の企業に対する意味、即ち機能の面から見て妥当であると思われる。つまり、主たる営業活動にとって必要な固定資産のうち資産性の薄いものを最初に資本金という企業にとって最も安全な資金の源泉に負担させ、この後に具体的な有形固定資産と続けるのである。これは、商法で新たに採用された表示の仕方である。この点、株式法は、表示資本金に対する控除項目を除いて、資産の具体的な性を重視した表示法を採っている。つまり、有形固定資産と無形固定資産を一纏まりとした上で無形固定資産を最後に配していた。

財務的固定資産の表示については、これは一般に主たる営業活動とは直截に関係はないので、別立て、営

9) 黒田、前掲書、194頁参照。なお、第295条は、業種が異なるためにコンツェルン計算書に組入れることを禁止する場合、第296条は、コンツェルン計算書に組入れることを放棄する場合の規定である。

10) これについて、例えば、1.と2.の小分類では、いわゆる営業用と住居用とに区分しているのが、企業に対する機能を見ているように見える。一方、他の3.4.の更地と他人の土地の上に建っている建物を「土地」「建物」の中に入れず、敢えて別建て表示しようという姿勢は、法律上の権利関係そして土地建物の取っている形を重視しているといえる。ところで、営業用と住居用の建物も企業の利益獲得活動にとっては、建物として同じ意味を持っている。このようにみると、株式法の分類は結局のところ、営業用と住居用とで異なる法的な関係を表示しようとしているように思われる。

業活動に関わっている資産の次に配せられることには異論はないであろう。この扱いは両法とも同じである。但し、株式法は貸付金について担保付きかどうかを敢えてシェーマ上で表示させようとしている。これは法的見地に拘っている証左であろう。

さて、旧来の株式法と較べて商法が資産のそのものの形態よりは企業にとって機能を重視して資産の分類・配列をしているという見方は、流動資産をみると、より明白になる。まず、棚卸資産（Vorräte）であるが、この中に、株式法では物的なもののみが計上されていた（項目A.）が、商法では機能として物的な棚卸資産と同等な前払金が、無形ではあるが入れられた（I.）。つまり、商法は、資産の具体的な物的な形ではなくて、投下された資本の棚卸資産としての機能を重視しようとしている。そして、この傾向は、株式法の言うならば雑然と表示されていた「B. その他の流動資産」の中の項目を整理した姿勢にも見られる。即ち、商法は、これについてそれぞれの機能を考え、II. 債権（およびその他の資産）、III. 有価証券、そしてIV. のいわゆる現金・預金とに区分し配列した。

これについてより詳細に検討すると、企業の有価証券の保有は債権保有の意図とは異なっており、企業にとっての機能が異なるのであるから、商法のように独立させて示すのが妥当である。更に、現金・預金をひと纏まりにし最後に配した点にも注目すべきである。これは、小切手も現金も連邦銀行預金、郵便振替預金そしてこれら以外の金融機関預金も支払手段として企業にとっては同じ機能を演じていると考えていることを意味している。また、これら支払手段は企業活動総ての出発点ないし帰着点としての機能を持っており、固定性配列法の場合、これらを最後に配するのは理に適っている。株式法は、これらの機能ではなくて法的性質に基づいた表示を行っていた。つまり、これらの項目は中間に置かれ、4. 小切手、5. 現金、連邦銀行預金および郵便振替預金、6. 金融機関預金と種類ごとに区分していた。この表示法は、これらの項目の企業にとっての機能、即ち支払手段としての機能ではなくて信用度を意識しているといえよう。

一方、貸方に移ると、A. 自己資本の表示において、前節で述べたように商法は資本と利益の源泉の違いを意識したといえる。これに対して、株式法の法定準備金（1. gesetzliche Rücklagen）には源泉が資本であるものと利益であるものが混在している。即ち、株式法第150条に、この内容が規定されている。「1. その

準備金が資本金の十分の一または定款の中で定められた額に達するまで前期からの繰越損失を控除した当期利益の二十分の一を、2. 新株引受権を含む株式の発行に際して額面額を超えて稼得した金額を、3. 転換社債の発行に際して返済額を超えて稼得した金額を、4. 株主が自己の株式の優先権の獲得のために行った追加支払額を積立てねばならない。」商法の分類は資本と利益の区分という点で会計の立場から見ると前進したといえる。

次に、商法のシェーマにはないIII. 価値修正項目（Wertberichtigungen）をみると、第152条で、次のように規定されていた。「価値修正項目は有形固定資産、長期投資と投資有価証券並びに債権の一般的な信用危険のための貸倒引当に対してのみ使用されてよい。個々の項目に帰属する価値修正項目は第一節第2項に相応する分類（個々の固定資産の分類のこと一筆者注）の中で分離され、貸倒れは“債権貸倒引当金”として表示されねばならない。」これは、資産に対する価値修正をまとめて表示する場合の規定である。

債務の表示について、株式法と商法では一つの変更が見られる。それは、株式法では原則として4年基準が採られていたのに対して、商法では表面上この基準が排除された点である。そして、この4年基準を度外視してみると、債務の表示は同じといってよい。それでは、商法は4年基準の排除により短期の流動性の表示の面で後退したのであろうか。商法第268条第5節は次のように規定している。「1年以内に満期となる債務の金額は各々の項目毎に注記されねばならない。」<sup>11)</sup>即ち、商法はシェーマの上では債務の種類毎の表示を行っているが、注記で1年基準を採用している。これに関して、株式法は項目V. 「支払期限が4年を超える債務」において4年基準を採用しながら、この中に「1から3のうち4年以内に満期となるもの」の表示を要求する文言を入れている。これは、4年基準を採ると言いながらも、短期の支払能力をみるためには、4年以下の基準によらなければならないことを認めていると見てよいと思う。そして、注記の要求まで含めて考えて、1年基準を重視した商法の方が短期の流動性を開示しようとしているとみる解釈もある。<sup>12)</sup>これについて商法は対応する債権も勿論、1年基準によ

11) 黒田、前掲書、196頁参照。

12) 森川八洲男「西ドイツ新商法会計制度をめぐって」『会計』第132巻第3号（昭和62年9月）、89頁。

る注記を要求している（第268条(4)）。更に債務について、株式法のシェーマは土地担保権を付けたかどうかの表示を要求している。これは債権の法的性質にこだわっているといえる。この点、株式法が借方の土地の表示で土地の形態を重視しているのに対応しているのかもしれない。またこれに関して、長期の貸付金についても土地担保が付いているかどうかを表示することを求めていることは既述の通りである。一方、商法のシェーマにはこの種の表示はみられない。

さて、総じて言えることは、ドイツの貸借対照表の表示は法的地を重視しているとはいえる。しかしながら、以上の分析から株式法から商法への展開の過程で、法的地が見地が後退し、資産負債資本、特に資産についてこれらの企業にとっての機能を重視しようとする姿勢が取入れられたとはいえると思う。もし、このような評価が正しいとするならば、本ノートの最大の関心事である利益の位置について、商法は意図的にそして企業にとっての機能を考えて、これを自己資本の中に入れたことになる。E G指令も、株式法同様、利益を貸借対照表の末尾に置くことを認めているのであるから。そこで、この変化の意味を考えると、本ノートを閉じることにしたい。

#### 4. まとめ

さて、利益の取扱いについて、1983年の政府案にかかる連邦議会印刷物10/317（8月26日付）の中に興味ある記述が見出される。「一つの本質的な相違（株式法の貸借対照表との相違一筆者注）は、総ての自己資本項目が利益または損失並びに損益の繰越額を含んでひとまとまりで表示されるところであり、従って、これらの項目は最早貸借対照表の末尾に表れないし、損失もまた貸借対照表の借方側に計上されない。このような方法により自己資本の状態がより明確に表示される。<sup>13)</sup>つまり、この方法を採用した理由は、自己資本の状態をより明白にするためであるという。ということは、利益について第一に考えていることは自己資本としての他の項目の共通性であり、異質性ではない。もし貸借対照表に損益計算の機能を与えようとするならば、損益とこれ以外の自己資本いわゆる元入資本との異質性が問題とされねばならない。これを表示の面

13) Herbert Helmrich, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Amtliche Texte und Entwürfe, München, 1986年, 104頁。

からいうと、株式法の表示およびE G第4指令の借方F., 貸方E. にそれぞれ損益を計上する方法が採られるべきである。

それでは、なぜ商法は敢えて自己資本の共通性を強調する方法を採用したのであろうか。ここからは、推論せざるを得ないのであるが、貸借対照表以外の他の計算書で（公表されるかどうかは別として）損益が計算される会計の体系を予定すればよい。そして、その計算書は当然、損益計算書となる。損益計算書について、ドイツでは今回全く新しい展開がみられた。それは、従来の総費用法（Gesamtkostenverfahren）といわれる損益計算書（第275条第2節）に加えて、売上原価法（Umsatzkostenverfahren）と呼ばれる損益計算書（同条第3節）が導入されたことである。さて、売上原価法では売上高に対応して売上原価が決定される。これを敷衍すると、収益の計算基準が費用の計算を規制することになる。これは、収益・費用の計算が会計計算体系の中で重要な役割を演ずることを意味する。

これに対して、総費用法の場合はどうであろうか。総費用法の特質は、まず「総ての費目が期間に関連づけられて表示<sup>15)</sup>」される点にあるという。問題は、この場合の費用の把握の仕方、考え方である。一つは、財産の減少（あるいは負債の増加）を把握する方法であり、損益計算書上の費用はそれを説明するものとする考え方であり、もう一方は、期間の費用計算の結果としての財産の減少（あるいは負債の増加）を認識する考え方、方法である。前者の方法によると、貸借対照表による損益計算が予定され、後者の方法では、費用の把握が重要であり、損益計算書が第一の計算書となる。しかし、この段階ではどちらが重視されているかは判定できない。それでは、費用に対する収益、営業収益の計算はどのようにになっているのであろうか。総費用法では、売上収益に加えて、「製品・仕掛品の増減高」「資産に計上された自家生産高」が計上され

14) 森田哲弥「費用収益対応の原則」, 山下勝治編『損益計算書』中央経済社, 昭和43年, 39-66頁, 特に46頁。なお、ドイツ商法においても収益は計算書の発送時に認識され法律上の債権の発生にこだわっていない（E. Heinen, 前掲書, 298頁）。

15) Dierk Borchert, "Gliederung Gewinn- und Verlustrechnung" Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber 編, Handbuch der Rechnungslegung, 第2版, Stuttgart, 1987年, 1075頁。

<sup>16)</sup>。そして、しばしばこの合計が総給付高と呼ばれる。問題はこの把握の仕方である。

ところで、総給付の概念に対しては次のような疑問が呈されている。「総費用法における全期間費用の表示とそれぞれの修正項目（製品・仕掛品の増減高、資産に計上された自家生産高のこと一筆者注）による中和化が収益状態の判断のために（売上原価法と較べて一筆者注）追加的な情報内容を持つかどうかは疑わしい。」<sup>17)</sup>と。つまり、製品・仕掛品の増減高ないし資産に計上された自家生産高は修正項目であり、総給付の面から考えるべきではないという。そして、売上高に製品・仕掛品の増減高と資産に計上された自家生産高とを加えて算出される総給付の値、従って概念に対して次のような批判がなされている。「この項目（総給付のこと一筆者注）の中では様々な構成要素（販売された量や有高の増加または減少）がまとめられて把握されており、それらが異なって評価されている（稼得された売上高あるいは製造原価または低価で）。」<sup>18)</sup>つまり、全体としての総給付は直接に把握されるわけではない。それはその時々の資産の評価により値が異なってくるのである。「製品・仕掛品の増減高」と「資産に計上された自家生産高」は「前年度との比較によ

<sup>19)</sup>り貸借対照表から広範に明らかになる」というのである。

このようにみえてくると、いわゆる総費用法は貸借対照表による損益計算を予定しているといえる。そうであれば、損益は貸借対照表の末尾に置かれるのを以てよしとする。これに対して、既述のように売上原価法では、収益およびこれとの関連での費用の直接的把握が重要である。つまり、この場合には、損益計算書で利益は計算されると考えるのが妥当であろう。従って、貸借対照表が損益計算書で計算された利益をこの利益と同等な以前の年度の利益と一緒に収容するのには矛盾はない。ドイツにおける新しい損益計算書の導入は、無意識のうちに会計計算の体系にこのような影響を及ぼしたと考えられないだろうか。そして、このような会計計算の変化は、前節で検討したように、貸借対照表上のその他の項目の表示にも影響をもたらした。即ち、収益費用をもたらすものとしての資産負債資本の認識である。つまり、株式法から新商法のシューマへと、法的見地から離れて、利益獲得に役立つものとしての資産負債資本の認識であり、それぞれの企業活動への役立ち、機能が重視されるようになったと考えられないであろうか。

16) 新田, 前掲論文, 102頁参照。

17) D. Borchert, 前掲論文, 1075頁。

18) D. Borchert, 前掲論文, 1074頁。

19) D. Borchert, 前掲論文, 1075頁。