

HGB 第 248 条第 2 項の改正論にみる 「ミッテルシュタント」の会計的意味 － Rohleder の所説によせて－

The Significance of Accounting about “Mittelstand” in the Theory to Revise German Commercial Code, the Section 248 Paragraph 2 : Focused on Rohleder’s Theory

紫関 正博[※]

Abstract

This paper argues the discussion about recognition of internally generated intangible assets focused on Rohleder’s theory. German Commercial Code, the section 248 paragraph 2 revised by German Accounting Law Modernization Act accepts the option to recognize internally generated intangible assets on the balance sheet. And German Commercial Code, the section 255 paragraph 2a revised by German Accounting Law Modernization Act enables mittelstand to recognize a part of internally generated intangible assets using production costs that are not allocated as expenses. In response, Rohleder argues that it is necessary to recognize all internally generated intangible assets on the balance sheet. In Germany, the amount of amortization of internally generated intangible assets is not recognized as expenses but is calculated as production costs. It is thought that Rohleder tries to facilitate the formulation of social consensus on the increase of profit and the maximization of financing through mandatory disclosure about recognition of all internally generated intangible assets on the balance sheet in the theory to revise German Commercial Code, the section 248 paragraph 2.

I. はしがき

2009年5月29日に発効した「貸借対照表法現代化法」(Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts, 通称, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 以下, BilMoGと略)⁽¹⁾によって, 固定資産たる自己創設の無形財産対象物(以下, 自己創設の無形財産対象物と略)(Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens)の貸借対照表計上は, 2009年12月31日以後に開始する営業年度の同無形財産対象物に対して適用された⁽²⁾。BilMoGの施行後, 2016年に公表されたRohlederの論稿「固定資産たる自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上－ミッテルシュ

タントの要求を特に考慮したHGBの発展動向－」⁽³⁾では, ドイツ商法典(Handelsgesetzbuch, 以下, HGBと略)第255条第2a項⁽⁴⁾に基づく製作原価を用いたHGB第248条第2項に従った自己創設の無形財産対象物の積極側計上選択権の規定を積極側計上義務に改正する主張がなされている。Rohlederは, HGB第248条第2項の改正論を展開する際に, 何故, 「ミッテルシュタント」(“Mittelstand”)なる用語を用いたのか。本稿では, Rohlederが主張するHGB第248条第2項の改正論にみる「ミッテルシュタント」の会計的意味を考察する⁽⁵⁾。

※ 青森公立大学准教授

II. 問題の所在

上記の会計的意味を解明するにあたって、本章では、現行のHGB第248条第2項において自己創設の無形財産対象物の積極側計上選択権に関する規定が制定される経緯を確認する。BilMoG前の旧HGB第248条第2項では、自己創設の無形財産対象物は、次のように積極側計上禁止とされていた。「有償取得ではない、固定資産たる無形財産対象物は、積極側項目が計上されてはならない」⁽⁶⁾。BilMoGに関するドイツ連邦政府草案の理由書では、HGB第248条第2項に従った自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上は、次のように積極側計上義務とされた⁽⁷⁾。「現行の商法典第248条第2項の廃止の結果、固定資産たる自己創設の無形財産対象物は積極側計上されなければならない」⁽⁸⁾。しかしながら、可決されたBilMoGに従ったHGB第248条第2項では、HGB第253条第2a項に従って製作原価を用いた自己創設の無形財産対象物の当初評価に対して、次のように、同条項第1文により同財産対象物の貸借対照表計上に積極側計上選択権が付与された。「(2) 固定資産たる自己創設の無形財産対象物は、積極項目として貸借対照表に収容できる。自己創設の商標、印刷物タイトル、版權、顧客名簿またはこれに相当する固定資産たる無形財産対象物は、収容してはならない」⁽⁹⁾。国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards, 以下、IFRSと略)第38号第57項⁽¹⁰⁾によれば、開発段階(又は内部プロジェクトの開発局面)に生じた無形資産は資産計上義務であることから、自己創設の無形財産対象物の積極側計上選択権を規定するHGBとIFRSの年度決算書の比較可能性は損なわれる。それにも拘わらず、上記のようにBilMoGの制定過程で、HGBに従った自己創設の無形財産対象物に対する貸借対照表計上は、積極側計上義務から積極側計上選択権に変更された⁽¹¹⁾。

次に、HGBに従った製作原価を用いた自己創設の無形財産対象物の後続評価に関する規定を整理する。製作原価で評価した自己創設の無形

財産対象物を含む固定資産たる財産対象物は、HGB第253条第3項第1文および第2文において、利用が時間的に限定されている場合には、次のように計画的減額記入が義務付けられている。「(3) 固定資産たる財産対象物で、その利用が時間的に限定されているものの場合、計画的減額記入額は、取得原価または製作原価から減算されなければならない。この計画は、財産対象物を利用できると見込まれる営業年度に、取得原価または製作原価を配分しなければならない」⁽¹²⁾。自己創設の無形財産対象物の見込まれる耐用年数を信頼できる形で見積もることができない場合は、2015年7月22日に発効した「貸借対照表指令転換法」(Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, 略称、BilRUG)⁽¹³⁾下のHGB第253条第3項第3文により、次のように最長10年の定額法を用いた減額記入が義務付けられた。「例外的な場合において、固定資産たる自己創設の無形財産対象物の見込まれる耐用年数を信頼できる形で見積もることができないときは、10年の期間で製作原価の計画的減額記入が実施されなければならない」⁽¹⁴⁾。自己創設の無形財産対象物を含む固定資産たる財産対象物は、HGB第253条第3項第5文および第6文において、計画的減額記入を上回る価値減少がある場合は、次のように計画外減額記入が義務付けられている。「利用が時間的に限定されるかにかかわらず、持続する見込みのある価値減少の下にある固定資産たる財産対象物の場合には、決算日に、より低い付すべき価値で計上するために、計画外減額記入を実施しなければならない。財務固定資産の場合には、計画外減額記入は、持続する見込みのない価値減少の場合においても、実施できる」⁽¹⁵⁾。このように、HGBに従った自己創設の無形財産対象物の当初評価には、HGB第248条第2項に従って積極側計上選択権が規定され、この後続評価には、HGB第253条第3項に従った計画的減額記入と、必要であるときは、計画外減額記入が義務付けられている。

以下、第Ⅲ章では、Rohlederの所説を中心に、ドイツのミッテルシュタントがHGBにおいてどの会社に区分され得るのかを整理する。第Ⅳ

章では、Rohlederが主張する製作原価を用いた自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上に伴う会計上の問題を考察する。むすびでは、Rohlederが主張するHGB第248条第2項の改正論にみる「ミッテルシュタント」の会計的意味を示す。

Ⅲ. HGB に従ったミッテルシュタントの概念

我が国のミッテルシュタントに関する先行研究を見ると、経済産業省が公表した『通商白書2013』⁽¹⁶⁾では、ミッテルスタントの概念が、次のように書かれている。

「なお、ドイツにおける Mittelstand の概念は、“Mittelstand 的な特徴”を備えた企業を全て含み、公的な中小企業の定義⁹³より大規模な企業も包含するものである」。

この白書は、ドイツのミッテルシュタントの概念に大規模企業が含まれることを示唆している。

さらに、上記の注釈93には、ボン中小企業研究所とEUのミッテルシュタントの定義が、次のように記されている。

「IfM Bonn（ボン中小企業研究所：Institut für Mittelstandsforschung Bonn）の定義：従業員500人未満・年間売上5,000万ユーロ未満、EUの定義：従業員250人未満かつ年間売上5,000万ユーロ以下」⁽¹⁷⁾。

図表1において注目すべきは、ボン中小企業研究所が示すドイツのミッテルシュタントが資本会社であるときの規模は、HGB第267条に従った中規模資本会社の規模基準の売上高と従業員数を上回り、大資本会社の要件にも該当することである（図表1を参照）。ドイツのミッテルシュタントは、（決算日前12ヶ月の）売上高が5,000万ユーロ未満であり、4,000万ユーロ以上であるHGBに従った大資本会社にも該当する。また、年間平均の被用者数は500人未満であり、250人以上であるHGBに従った大資本会社にも該当する。

規模分類	小資本会社	中規模資本会社 ⁽¹⁸⁾	大資本会社 ⁽¹⁹⁾	ドイツのミッテルシュタント ⁽²⁰⁾
基準	以下の3つの基準値のうち、少なくとも2つを超えない	小資本会社の3つの基準値のうち、少なくとも2つを超えかつ以下に掲げる3つの基準値のうち少なくとも2つを超えない	第2項の各号に掲げる3つの基準値のうち、少なくとも2つを超える	売上高と被用者数に関する以下の2つの基準を満たす
貸借対照表総額	600万ユーロ未満	600万ユーロ以上 2,000万ユーロ未満	2,000万ユーロ以上	—
（決算日前12ヶ月の）売上高	1,200万ユーロ未満	1,200万ユーロ以上 4,000万ユーロ未満	4,000万ユーロ以上	5,000万ユーロ未満
（年間平均）被用者数	50人未満	250人未満	250人以上	500人未満

図表1：HGB第267条に従った小資本会社、中規模資本会社、大資本会社とドイツのミッテルシュタントの規模分類

出典：筆者作成による

この他に、山本健児の先行研究では、ミッテルシュタントに対する次の指摘がある。

「しかし、ミッテルシュタントは規模よりもむしろ、価値、戦略、ガバナンス、資金調達、人的資源に関する実践や指向性などからみた質的特徴を意味する用語である。この意味からすれば Robert Bosch という自動車電子部品サプライヤー兼電動工具メーカーは、規模的には大企業であるが、質的にはミッテルシュタントであるという (Audretsch and Lehmann 2016: 17)」⁽²¹⁾。

この山本健児の指摘によれば、ミッテルシュタントという概念は、企業規模の他に、質的特徴も重視される。さらに、上述の山本健児の論稿には、次のことも示されている。

「ちなみに、ボンにある『ミッテルシュタント研究所 (Institut für Mittelstandsforschung)』によれば、ミッテルシュタントの定義において企業規模は重要ではない。所有と経営とが統一されている企業のことをそれは意味し、その意味で企業の質が重要である。所有者でもあり経営者でもある企業家が大きな影響力を持ち、リスクを負い、企業家の所得と存立の土台をなすのがミッテルシュタントであるという。これは Familienunternehmen (ファミリーエン・ウンターネーメン：家族によって所有かつ経営される企業) と同義であり、中小企業 (KMU) のほとんどはミッテルシュタントの性質を持つが、大企業のなかにもその性質を持つものがあるので、KMU とミッテルシュタントは決して同義でない、と上記研究所のホームページに記されている」⁽²²⁾。

このように、山本健児の論稿では、ミッテルシュタントが同族企業で大企業にも該当することから、中小企業 (KMU) と同一概念でないことが示唆されている。

Eierle/Wencki によれば、「大規模および中規模資本会社ならびに HGB 第 264a 条第 1 項⁽²³⁾にいうこれと対等に置かれた人的会社だけが積極側計上される固定資産たる自己創設の無形財産対象物を貸借対照表上で別個に表示し (HGB 第

266 条第 1 項第 3 文⁽²⁴⁾)、研究開発活動の枠組みで発生した費用を附属説明書上で記載しなければならない (HGB 第 288 条第 1 項⁽²⁵⁾)。それゆえに、積極側計上を行う企業には、規模固有の様々なコスト計算 (größenspezifisch unterschiedliche Kostenkalküle) が生じる」⁽²⁶⁾。

上記をまとめると、ミッテルシュタント (Mittelstand) は人的会社と中小規模あるいは大規模資本会社であり、一般に、所有と経営が分離していない同族会社あるいは非資本市場指向企業である。Rohleder は、Mittelstand (ミッテルシュタント) の他に、mittelständischer Unternehmen (ミッテルシュタントたる企業)、Mittelstandler (ミッテルシュタントの経営者) を用いている。しかし、HGB 第 264a 条第 1 項に従った人的会社と HGB 第 267 条に従った物的会社に関する条文にミッテルシュタントに関わる独語は存在しない。

以下では、Rohleder の所説に従って、ミッテルシュタントがどのような企業なのかを考察する。Rohleder は、文献および実務では、ミッテルシュタントの概念の統一した定義はなく、定量的あるいは定性的なメルクマールを用いた区分が試みられ、様々な基準ならびに規模基準が適用されることから、ミッテルシュタントの定義が数多く生じると捉えている⁽²⁷⁾。定量的基準を用いて明確な分類ができるが、この企業の特徴が必ずしも十分に考慮できるとは限らないとし、ミッテルシュタントには様々な定義があり、定量的基準に基づく企業の区分は説明できないと指摘する⁽²⁸⁾。Rohleder は、定性的基準が優先されなければならない、どちらかといえば、この基準はミッテルシュタントそれ自体の解釈に合致するという⁽²⁹⁾。Rohleder は定性的基準に、とりわけ所有と指揮の統一、実在企業と経営者の結びつきならびに法的独立と経済的独立の 3 点を挙げている⁽³⁰⁾。ミッテルシュタントが人的会社ではなく資本会社である場合、該当する資本会社は相違する。阿由葉によれば、ドイツ経済の特徴は、力の強い中堅・中小企業がドイツ全土に分散して存在することであり、各地域に力の強い中堅・中小企業が存在し、地域経

済を牽引している⁽³¹⁾。また、ドイツでは大企業であっても、非上場企業が多い⁽³²⁾。

本章では、BilMoG後のHGBに従った自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上を行う企業が人的会社と物的会社たる中小規模あるいは大資本会社であることを概観した。

IV. 製作原価を用いた自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上と表示

本章では、Rohlederの所説に従って、まず、HGBに従った製作原価の算定において、裁量余地が生じる事象を整理する。続いて、HGBに従った製作原価を用いた自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上および表示に伴う会計上の問題と同財産対象物を積極側計上する場合の金額的作用を考察する。

(1) HGBに従った製作原価の算定に伴う裁量余地

HGBに従った製作原価は、BilMoGによるHGB第255条第2項第2文の改定によって、製造共通費は算入義務となった⁽³³⁾。支払利子の製作原価への算入は、BilMoG前の旧HGBとBilMoG後の現行HGBでは算入選択権であり、IFRSでは算入義務である。現行HGBでは、共通費の製作原価への算入が義務付けられ、自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上と製作原価の算定に関して、HGBとIFRSとの差異はこれ以外に消滅した。

Rohlederは、HGB第255条第2a項第2文および第3文に従った期間区分には、比較可能性に関する裁量余地があるとし、製作原価の算定に関して、製作原価の義務的あるいは任意の帯域幅の区分と製作原価の各原価部門への配賦に、明示的かつ暗示的な裁量余地が存在すると指摘している⁽³⁴⁾。Rohlederは、製作原価の明示的な裁量余地に関しては、以下のように、材料費、製造特別費、材料共通費、固定資産の価値減少を挙げている。即ち、「材料費（例えば、破壊検査のための材料）、製造費（例えば、研究および開発の従業員に対する賃金）、製造特別費（例え

ば、特別な器具など）、ならびにこれに対応する材料共通費（例えば、検査器具の調達）または固定資産の価値費消（例えば、検査器具の減額記入）が関連付けられなければならない（HGB第255条第2項第2文）」⁽³⁵⁾。

他方で、Rohlederは、HGBとIFRSに従った製造共通費の貸借対照表計上に関する比較可能性の観点から、「BilMoG以降は、共通費の算入義務が生じ、商法と税法上の製作原価の一致（Angleichung）がIFRSの生産関連的な全部原価への接近に作用する。」⁽³⁶⁾と述べ、製造共通費の貸借対照表計上は、状況がより現実に即した形で反映されることから、製造共通費の算入義務は年度決算書の比較可能性を向上させるという⁽³⁷⁾。製造共通費の製作原価の算入に対して、Rohlederは、「しかしながら、物理的には表わせない共通費の配賦には、通常は、物質的な財産対象物の要件としての高度な要件は同じようには生じないが一定の裁量余地がある。」⁽³⁸⁾と指摘している。Rohlederは、製作原価に算入選択権があることから生じる裁量余地を、次のようにいう。即ち、「それ以上に出て、一般管理費（例えば、事業の管理）、社会的な経営施設（例えば、食堂）、任意の社会的給付（例えば、創立記念費）、経営の老齢年金（例えば、年金基金の拠出）の出費は、算入可能である（HGB第255条第2項第3文）」⁽³⁹⁾。Rohlederは、これらの算入選択権を行使することで生じる出費は、企業全体を通じて引き起こされることから、実際の関連付けには疑念があると指摘する⁽⁴⁰⁾。その他に、Rohlederは、支払利子の算入選択権の行使から生じる裁量余地を、次のように述べている。「特に、長期のプロジェクトの場合は、非常に重要な利子が見込まれているかもしれないことから、選択権に代わり、算入義務が理に適っている。その他に、実施時点の状況だけが顧慮されなければならない。この時点で財産対象物が存在するはずであることから、当該期間の全ての開発出費（alle Entwicklungsaufwendungen）を積極側計上できる」⁽⁴¹⁾。要するに、Rohlederは、長期のプロジェクトで発生する支払利子も当該期間の製作原価に算入義務とすべきと指摘している（図表2を参照）。

項 目		旧 HGB	現行 HGB	IFRS
自己創設の無形財産 対象物の積極側計上		計上禁止	計上選択権	計上義務
製作原価 への算入	支払利子	算入選択権	算入選択権	算入義務 ⁽⁴²⁾
	一般管理費	算入選択権	算入選択権	算入選択権
	社会的給付	算入選択権	算入選択権	算入選択権
	個別費あるいは 共通費の扱い	個別費の算入義務、 共通費の算入選択権	個別費と共通費 の算入義務	個別費と共通費 の算入義務

図表 2：旧 HGB と現行 HGB および IFRS に基づいた自己創設の無形財産対象物の
貸借対照表計上と製作原価への算入に係る比較表⁽⁴³⁾

(2) HGB に従った自己創設の無形財産対象物の 貸借対照表計上に伴う会計問題

ドイツでは、個別決算書を IFRS 基準で作成することは義務付けられていない（選択権）。Rohleder は、HGB の立法者が目標とした個別決算書レベルでの自己創設の無形財産対象物の積極側計上命令を定めた IFRS のドイツ国内法化とミッテルシュタントの同財産対象物の貸借対照表計上の改善を達成できていないという。そこで、Rohleder は、自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上を積極側計上義務に改善するように主張し、HGB に従った自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上に係る関連規定の改正を提起している⁽⁴⁴⁾。

Rohleder は、HGB に従って貸借対照表作成者が自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上を判断する際に、次の 3 つの裁量余地があると指摘する。即ち、①貸借対照表作成者の責務である研究段階と開発段階の境界区分、②開発において財産対象物が存在する時点の決定、③貸借対照表作成者の貸借対照表計上に対する最終的な自由選択による実施である⁽⁴⁵⁾。Rohleder は、自己創設の無形財産対象物の積極側計上選択権があることによって研究と開発が期間区分され得るという⁽⁴⁶⁾。しかしながら、Rohleder は、自己創設の無形財産対象物の積極側計上額が過大に計上される余地について、「製作原価の疑いのない帰属計算の実現可能性、したがってまた、積極側計上されるべき出費と企業の開発出

費（自己創設の営業権または暖簾）が区別されていない。それゆえに、この場合は、慎重原則と債権者保護を保持する目標を伴った完全性命令（Vollständigkeitsgebot）は破棄される（wird durchbrochen）。」⁽⁴⁷⁾と述べている。即ち、Rohleder は、製作原価を用いて自己創設の無形財産対象物を積極側計上する場合に、「開発費」として費用計上されるべき金額が「製作原価」を用いた積極側計上による当期純利益の過大な計上に着目している。

Rohleder は、自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上の要件である財産対象物の概念に関して、研究段階では個別換金可能性が満たされず⁽⁴⁸⁾、開発は換金可能な成果を生み出すという目標とともに推進されることから（HGB 第 255 条第 2a 項第 2 文⁽⁴⁹⁾）、開発段階への移行に伴い財産対象物の性質が肯定されなければならない、正当に計上されなければならないという⁽⁵⁰⁾。貸借対照表作成者による財産対象物概念の判断と貸借対照表計上の選択に伴う裁量余地は、次の問題を生じさせる⁽⁵¹⁾。即ち、「有償取得でない無形財産対象物の積極側計上禁止の廃止は、成果の潜在能力の明示に帰着する。財産対象物であることから、原則として、完全性命令は満たされる。しかしながら、貸借対照表作成者には計上の放棄が認められ、それによって完全性命令は損なわれる。このことにより、一方では、企業外部の者が知らない秘密積立金（stille Reserven）があり、他方では、それゆえに、成功

企業と成功しない企業の区別が実現せず、そのためにはや比較可能性はない。さらには、選択権は、BilMoGに伴って選択権を廃止すべきとした立法者の意図に逆行する。目的に適った方法によって元々の法律草案に含まれていた積極側計上命令が転換され、それに伴ってより多くの透明性が創造されなければならなかったであろう」⁽⁵²⁾。要するに、Rohlederは、財産対象物概念と貸借対照表作成者による自己創設の無形財産対象物の積極側計上の判断により、自己創設の無形財産対象物の積極側計上の過小計上が合理化され、秘密積立金を設定する余地を残しているという。また、成果の潜在能力を表わす自己創設の無形財産対象物の積極側計上額は貸借対照表に全額表示されるわけでないことから、(IFRSとの年度決算書の－筆者注)比較可能性を満たさないと主張する。Rohlederは、HGB第248条第2項がBilMoGの立法理由書における年度決算書の比較可能性の向上に関する文言とは反対に、自己創設の無形財産対象物の積極側計上に貸借対照表(会計)政策的な余地を開いているというのである⁽⁵³⁾。

(3) HGBに従った自己創設の無形財産対象物の貸借対照表上の表示に伴う会計上の問題

Rohlederは、貸借対照表上で、企業の成果の潜在能力が製造プロジェクトまたは開発プロジェクト上にあるのかを区別し得ないことに対して、「積極側計上額は、貸借対照表上に『自己創設の営業上の保護権およびこれに類する権利および諸価値』 („Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“) (HGB第266条第2項項目A.I.1⁽⁵⁴⁾)として表示されなければならない。別個の項目は、企業の成果の潜在能力の要覧を可能にする。しかしながら、製造プロジェクトと開発プロジェクト (fertigen und in der Entwicklung befindlichen Projekten) に異なる不確実性が内在しているにも拘わらず、両者は混合している。」⁽⁵⁵⁾と指摘し、HGB第265条第5項⁽⁵⁶⁾に従って新しい項目が付加できると主張する。この論拠として、HGB第265条第6項⁽⁵⁷⁾に基づく項目を内容により適合させるた

めの名称変更を挙げている⁽⁵⁸⁾。

上記のように、Rohlederは、現行のHGB第266条第2項項目A.I.1の下では、積極側計上された自己創設の無形財産対象物は貸借対照表上で「自己創設の営業上の保護権およびこれに類する権利および諸価値」の項目に表示されることから、開発プロジェクト上の同財産対象物が区別されず、成果の潜在能力を示し得ないと主張する⁽⁵⁹⁾。Rohlederは、「それゆえに、ミッテルシュタントに適した会計報告の枠組みでは、潜在能力があるのか、将来これが存在するのかという問題が単に重要である。」⁽⁶⁰⁾と述べ、異なる不確実性を伴ったミッテルシュタントの成果の潜在能力を貸借対照表上で区分表示すべきと主張する⁽⁶¹⁾。

では、Rohlederは、貸借対照表上で成果の潜在能力をどのように区分表示すべきと主張するのか。Rohlederは、「さらには、自己創設の無形財産対象物の項目が個々に明記されるべきある。既に製造され、したがってまた、換金可能な対象物は、まだ開発段階にあり、したがってまた、換金できない対象物と区分して表示されるべきである。HGB第266条第2項A.I.1は、『開発に位置する営業上の保護権およびこれに類する権利と諸価値』 („In Entwicklung befindliche gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“) の項目だけ拡大されなければならなかった。ドイツ会計基準 (Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr.24, 略称, DRS) 24.121⁽⁶²⁾でも推奨されているように、簡便であるがゆえに、この記載は自己創設の対象物の項目の注記として行うこともできたであろう。さらに、受け手は、研究開発の効率性、つまり、積極側計上額と期間の繰延べた費用の割合に興味を持つだろう。」⁽⁶³⁾という。要するに、Rohlederは、注記を用いて自己創設の(無形財産)対象物を示すか、あるいは、HGB第266条第2項の項目A.I.1の1「自己創設の営業上の保護権とこれに類する権利および諸価値」 („selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“) と別に、「開発に位置する営業上の保護権およびこれに類する権利と価値」という項目を新たに付加した無形財産対

象物の貸借対照表上の表示を提起している⁽⁶⁴⁾。

Rohlederが提起するHGB第266条第2項の項目A.I.1に従った項目区分⁽⁶⁵⁾

1. 自己創設の営業上の保護権とこれに類する権利および諸価値
2. 開発に位置する営業上の保護権およびこれに類する権利と諸価値
3. 有償取得の認許、営業上の保護権とこれに類する権利および価値ならびに当該の権利および諸価値に対するライセンス
4. 営業権および暖簾
5. 前払金

Rohlederは、開発段階にある自己創設の無形財産対象物を「自己創設の営業上の保護権とこれに類する権利および諸価値」と別個に貸借対照表に計上する前提事項をHGBで制度化するために、新しい項目を付加したHGB第266条第2項の項目A.I.1の設置を主張している。この表示項目があることで、貸借対照表上で、開発段階に生じる自己創設の無形財産対象物が区分され、ミッテルシュタントの成果の潜在能力の別個の表示が可能となる⁽⁶⁶⁾。

(4) HGBに従った自己創設の無形財産対象物を積極側計上する場合の金額的作用

以下の設例では、Rohlederが主張する、現行HGB第248条第2項に従った自己創設の無形財産対象物の積極側計上選択権の積極側計上義務への改正論で想起される自己創設の無形財産対象物の会計実務を示す。

【設例】開発に必要なソフトウェアに関する支出は100€である。当期と無関係な金額を減算し(−20€)、この残額に当期の非原価項目(+10€)を加算すると、このソフトウェアの「開発費」は90€である。この開発に必要なソフトウェアを費用処理した際に、当期の材料費等の総額が120€であり、このうち開発に関係した材料費等が90€である場合には、次のような仕訳が想定される。

(借方) 材料費等 120€ (貸方) 現金 120€
(借方) 開発費 90€ (貸方) 材料費等 90€

この開発に必要なソフトウェアを積極側計上(資産化)した場合、「開発費」90€のうちこれを構成する「製作原価」は80€であり、「販売費及び一般管理費」10€は期間費用として計上される。

(借方) 製作原価 80€ (貸方) 開発費 90€
販売費及び一般管理費 10€

上記のように、自己創設の無形財産対象物たる開発に必要なソフトウェアの貸借対照表計上額は、「製作原価」の80€である。この80€は、現行のHGB第266条第2項項目A.I.1の下では、「自己創設の営業上の保護権とこれに類する権利および諸価値」に合算して表示される。Rohlederの主張に基づけば、この金額は「開発に位置する営業上の保護権およびこれに類する権利と価値」という項目に計上される。

V. むすび

「製作原価」の構成要素がHGB第255条第2項に規定されていることから、Rohlederは、開発段階に生じる自己創設の無形財産対象物という概念に会計文書上で「用語」と「金額」を付与する学説を「製作原価」論の枠組みで展開している。Rohlederが主張するHGB第266条第2項の項目A.I.1に従った項目区分に「開発に位置する自己創設の無形財産対象物」を別個に設ければ、自己創設の無形財産対象物を強制的に積極側計上した金額分だけ積極側計上額は増加する。自己創設の無形財産対象物(−消極側の潜在的租税)の積極側計上額は、HGB第268条第8項により配当が禁止される⁽⁶⁷⁾。

Rohlederの所説によるHGB第248条第2項の改正論にみる「ミッテルシュタント」の会計的意味は、次の点にある。即ち、その研究開発力

をもってドイツ経済を牽引しているミッテルシュタントを引き合いに出すことにより、HGBを基準とした会計次元で自己創設の無形財産対象物の積極側計上額の強制開示による計上利益の増大とそれに基づく資金調達の最大化とに対して社会的合意形成の容易化を図ろうとしている点にある。この自己創設の無形財産対象物の積極側計上額の強制開示の効果は、ミッテルシュタントに限定されるものではないが、その合意形成に説得力が付与されるものと考えられる。ドイツの会計実務においては、計上された自己創設の無形財産対象物の償却額を期間費用として処理するのではなく、製作原価に算入する会計処理が行われている。RohlederによるHGB第248条第2項の改正論において製作原価算定の側面が論じられているのは、この側面を反映したものといえる。この点からも、自己創設の無形財産対象物の積極側計上額の強制開示による計上利益の増大とそれに基づく資金調達の最大化の意図を窺い知ることができる。

上記のように、Rohlederの狙いは、自己創設の無形財産対象物の積極側計上の義務化と貸借対照表上の表示区分の変更により、自己創設の無形財産対象物の積極側計上が当期純利益に与える効果を拡大させることにある。この点は、自己創設の無形財産対象物の積極側計上とこの金額に対する配当禁止により、財務状況が改善されることから明らかである。この金額的作用が、「ミッテルシュタント」なる用語を採用したHGB第248条第2項の改正論の展開を通じて論理化されているのである。

(2024年5月31日受付, 2024年7月22日受理)

注

- (1) Bundesgesetzblatt Jahrgang 2009 Teil I Nr. 27, ausgegeben am 28.05.2009, S.1102-1137, abrufbar unter: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/text.xav?SID=&tf=xaver.component.Text_0&toctf=&qmf=&hlf=xaver.component.Hitlist_0&bk=bgbl&start=%2F%2F%5B%40node_id%3D%27949007%27%5D&skin=pdf&level=-2&nohist=1&sinst=4BA7DDD4 (2024年5月31日最終閲覧日)
- (2) BilMoGによる商法典施行法は、「第29章貸借対照表法現代化法に関する経過規定」が付加され、同法第66条第7項において、固定資産たる自己創設の無形財産対象物の貸借対照表計上の開始年度が以下のように規定されている。「(7) 2009年5月25日付の貸借対照表法現代化法(連邦法律公報I,1102頁)の条文における商法典の第248条第2項および第255条第2a項は、2009年12月31日より後に開始する営業年度に開発が開始された固定資産たる自己創設の無形財産対象物にのみ適用される」。千葉修身(2010)「BilMoGとその草案の比較表ードイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質ー」、『明大商学論叢』,第92巻第1号,109頁および114頁の訳出を引用した。
- (3) Stephan Rohleder (2016), „Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens – Weiterentwicklung des HGB unter besonderer Berücksichtigung der Anforderungen mittelständischer Unternehmen –“, Der Betrieb, Nr.29, S.1645-1652.
- (4) BilMoG後のHGB第255条第2a項の条文は、次のとおりである。「(2a) 自己創設の固定資産たる無形財産対象物の開発に要した、第2項に基づく出費は、その財産対象物の製作原価である。開発とは、研究成果の適用であり、または、物財もしくは方法の新開発のための他の知識または著しい変化を加えた物財もしくは方法の再開発のための他の知識の適用である。研究とは、新たな科学的もしくは技術的な認識、または一般

的性質の経験で技術的な換価可能性および経済的な成功の見込みについては原則として何らの言明をもなし得ないものを追究する、独自かつ計画的な探究である。研究と開発を必ずしも確実に相互に区別し得ないときは、積極側計上は排除される」。千葉修身「BilMoGとその草案の比較表－ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質－」, 前掲稿(注2), 59-60頁の訳出を引用および参考にして訳出した。

- (5) HGB第248条第2項に従った自己創設の無形財産対象物の積極側計上は、HGB第255条第2a項に従った製作原価で算定される。BilMoG後のHGBに従った製作原価規定を取り上げた我が国の先行研究は、以下を参照されたい。(1) 千葉修身(2009)「貸借対照表法現代化法と製作原価」, 『明大商学論叢』, 第91巻第1号, 明治大学商学研究所, 213-232頁。(2) 真鍋明裕(2019)「ドイツにおける製造原価の会計と基準性原則のあり方」, 『国際経営フォーラム』, No.30, 神奈川大学国際経営研究所, 105-118頁。(3) 奥山茂(2020)「『選択権』規定にみるドイツ商法会計の意図－損益計算構造と製造原価要素に焦点をあてて－」, 『商経論叢』, 第55巻第3・4合併号, 神奈川大学経済学会 101-131頁。
- (6) 宮上一男・W.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, 24頁の訳出を参考にした。
- (7) Deutscher Bundestag Drucksache 16/10067 16. Wahlperiode 30. 07. 2008 Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechts modernisierungsgesetz – BilMoG), S. 35, abrufbar unter: <https://dserver.bundestag.de/btd/16/100/1610067.pdf> (2024年5月31日最終閲覧日)
- (8) 千葉修身「貸借対照表法現代化法と製作原価」, 前掲稿(注5), 219頁の訳出を引用した。
- (9) 同上稿, 55-56頁の訳出を引用。本稿では、HGBの条文の確認にあたって、以下のウェブ

サイトを参照した。Ein Service des Bundesministeriums der Justiz sowie des Bundesamts für Justiz – www.gesetze-im-internet.de, Handelsgesetzbuch, S.1-218, abrufbar unter: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/HGB.pdf> (2024年5月31日最終閲覧日)

- (10) IAS第38号第57項において、以下のように、開発費の資産計上が義務付けられている。「開発(又は内部プロジェクトの開発局面)から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に、かつ、その場合にのみ、認識しなければならない。
 - (a) 使用又は売却に利用できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
 - (b) 無形資産を完成させて、使用するか又は売却するという意図
 - (c) 無形資産を使用又は売却できる能力
 - (d) 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益[参照：第17項]をどのように創出するのか。とりわけ、企業が、当該無形資産の産出物又は無形資産それ自体についての市場の存在や、無形資産を内部で使用する予定である場合には、当該無形資産の有用性を立証できること。
 - (e) 開発を完成させて、無形資産を使用するか又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性
 - (f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を信頼性をもって測定できる能力」。
- IFRS財団 編・企業会計基準委員会 監訳・公益財団法人財務会計基準機構 監修(2020)「IFRS®基準〈注釈付き〉2020年1月1日現在で公表されている基準 PART A」, 中央経済社, 2020年, A1539-A1540頁の訳出を引用。
- (11) 2009年3月26日付の連邦政府の法律草案一印刷物16/10067一貸借対照表法を現代化するための法律(貸借対照表法現代化法)の草案一に対する法務委員会(第6委員会)の決議勧告および報告書では、最終的に、

- 自己創設の無形財産対象物に対する積極側計上選択権が収容された。千葉修身「BilMoGとその草案の比較表－ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質－」, 前掲稿(注2), 48-51頁の訳出を参照した。
- (12) HGB第253条第3項第1文および第2文の条文の訳出にあたっては, 同上稿, 57-58頁の訳出を引用, および法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 法曹会, 76頁の訳出を参考にした。
- (13) Bundesgesetzblatt Jahrgang 2015 Teil I Nr. 30, ausgegeben zu Bonn am 22.07.2015, S.1245-1267. abrufbar unter: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl115s1245.pdf#_bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl115s1245.pdf%27%5D__1655889134154 (2024年5月31日最終閲覧日)。
- (14) HGB第253条第3項第3文の条文の訳出にあたっては, 千葉修身「BilMoGとその草案の比較表－ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質－」, 前掲稿(注2), 57-58頁の訳出を引用, および法務省大臣官房司法法制部編『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲稿(注12), 76頁の訳出を参考にした。
- (15) HGB第253条第3項第5文および第6文の条文の訳出にあたっては, 千葉修身, 同上稿, 58頁の訳出を引用, および法務省大臣官房司法法制部編, 同上書, 76頁の訳出を参考にした。
- (16) 『通商白書2013』「第3章 海外市場に進出する潜在力のある産業・企業の支援 第1節 優れた中堅・中小企業の海外展開 (2) ドイツ Mittelstand (ミッテルシュタンド) の概念と特徴 ① 総論」134頁, abrufbar unter: http://www.meti.go.jp/report/tsuhaku2013/2013honbun_p/pdf/2013_02-03-01.pdf (2024年5月31日最終閲覧日)。
- (17) Institut für Mittelstandsforschung, “Mittelstandsdefinition des IfM Bonn”, abrufbar unter: <http://www.ifm-bonn.org/definitionen/mittelstandsdefinition-des-ifm-bonn> (2024年5月31日最終閲覧日)。
- (18) 中規模資本会社の基準に関するHGB第267条第2項の条文は, 次のとおりである。「(2) 中規模資本会社とは, 第1項各号に掲げる三つの基準のうち, いずれか二つの基準値を超え, かつ, 次の各号に掲げる三つの基準のうちいずれか二つを超えないものをいう。1. 貸借対照表の額2,000万ユーロ, 2. 決算日前12か月の売上高4,000万ユーロ, 3. 年間平均従業員数250名」。訳出にあたっては, 法務省大臣官房司法法制部編『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲稿(注12), 90頁および, 宮上一男・W.フレーリックス監修『現代ドイツ商法典(第2版)』, 前掲書(注6), 68頁の訳出を参考にした。
- (19) 大資本会社の基準に関するHGB第267条第3項の条文は, 次のとおりである。「(3) 大資本会社とは, 第2項各号に掲げる三つの基準のうち, 少なくとも二つの基準値を超えるものをいう。第264d条に該当する資本会社は, 常に大規模であるとみなす」。訳出にあたっては, 法務省大臣官房司法法制部編『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 同上書, 90頁および, 宮上一男・W.フレーリックス監修『現代ドイツ商法典(第2版)』, 同上書, 69頁の訳出を参考にした。
- (20) 前掲注(注17), Institut für Mittelstandsforschung, “Mittelstandsdefinition des IfM Bonn”を参照した。
- (21) 山本健児(2018)『ドイツ経済復活の鍵としてのミッテルシュタントと地域経済－Audretsch and Lehmann (2016) とEwing (2014) の見解を踏まえて－』, 『経済学研究』, 第84巻 第5・6合併号, 九州大学経済学会, 59頁より引用。
- (22) 同上稿, 59頁より引用。
- (23) HGB第264a条第1項の条文は, 次のとおりである。「(1) 第264a条(一定の合名会社及び合資会社への適用) (1) 第2章第1節から第5節までの規定は, 合名会社又は合資会社であって, その無限責任社員が次の各号

のいずれにも該当しないか、同様の会社に関係するものではないものにも適用する。自然人 2. 合名会社、合資会社、その他の人的会社であって、無限責任社員として自然人のいるもの (2) 本章の規定においては、代表される会社を代表する権限を有する機関の構成員を、合名会社及び合資会社の構成員とみなす。訳出にあたっては、法務省大臣官房司法法制部編『ドイツ商法典 (第 1 編～第 4 編)』, (注 12), 83-84 頁の和訳を引用した。

(24) HGB 第 266 条第 1 項第 3 文の条文は、次のとおりである。「(3) 小資本会社 (第 267 条第 1 項) は、第 2 項および第 3 項においてアルファベットおよびローマ数字を付した項目を区別してかつ規定された順序で記載する簡略化された貸借対照表を作成することで足りる」。訳出にあたっては、法務省大臣官房司法法制部編『ドイツ商法典 (第 1 編～第 4 編)』, 同上書, 87 頁の和訳を参考および宮上一男・W. フレーリックス監修『現代ドイツ商法典 (第 2 版)』, 前掲書 (注 6), 62 頁の訳出を引用した。

(25) HGB 第 288 条第 1 項の条文は、次のとおりである。(1) 第 267 条第 1 項にいう小資本会社は、次の各号に基づく記載を行う必要はない。1. 第 264c 条第 2 項, 第 265 条第 4 項第 2 文, 第 284 条第 2 項第 3 号, 第 3 項, 第 285 条第 2 号, 第 3 号, 第 4 号, 第 8 号, 第 9 号 a) および b), 第 10 号から第 12 号まで, 第 14 号, 第 15 号, 第 15a 号, 第 17 号から第 19 号まで, 第 21 号, 第 22 号, 第 24 号, 第 26 号から第 30 号まで, 第 32 号から第 34 号までにに基づく記載 2. 第 285 条第 7 号の記載におけるグループによる分割 3. 第 285 条第 14a 号の記載に際して親企業が作成したコンツェルン決算書を入手できる場所の記載」。訳出にあたっては、法務省大臣官房司法法制部編『ドイツ商法典 (第 1 編～第 4 編)』, 同上書, 108 頁の和訳を引用および宮上一男・W. フレーリックス監修『現代ドイツ商法典 (第 2 版)』, 同上書, 121 頁の訳出を参考にした。

(26) Brigitte Eierle/Simone Wencki (2014), „Wird das handelsrechtliche Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten vom deutschen Mittelstand angenommen?“, Der Betrieb, Nr.19, S.1030-1031.

(27) Stephan Rohleder, a.a.O., S.1645.

(28) Ebd., S.1645.

(29) Ebd., S.1645.

(30) Ebd., S.1645.

(31) 阿由葉真司 (2019)「銀行セクターの安定性に係る地域金融の貢献の研究：欧州地域銀行の事例を踏まえて」,『東京大学博士学位請求論文』, 112 頁より若干修正して引用した。

(32) 同上稿, 114 頁。阿由葉の先行研究によれば、中小企業白書 2014 およびボン中小企業研究所推計 2013 年では、日本の上場企業数は 3,470 社である一方、ドイツは 665 社に留まっている。

(33) HGB 第 255 条第 2 項の条文の訳出は、次のとおりである。「(2) 製作原価とは、財産対象物の製作、拡張、または、その原状を超える著しい改良のための、物財の費消と用役の利用を通じて発生する費用である。これには、材料費、製造費および製造の特別費ならびに共通材料費、製造共通費、製造によって惹起された場合に限り固定資産の価値費消の適当なる部分が属する。製作原価を算出する際、一般管理費の適当なる部分ならびに経営の社会的施設、任意の社会的給付および経営内養老年金のための適当なる費用については、これらが、製作期間に配分される場合に限り、算入することが認められる。研究費および販売費は、算入してはならない」。千葉修身「BilMoG とその草案の比較表ードイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質ー」, 前掲稿 (注 2), 59 頁の訳出を引用。BilMoG 後の HGB 第 255 条第 2 項第 2 文による共通費の製作原価に算入義務に関しては、奥山 茂「『選択権』規定にみるドイツ商法会計の意図ー損益計算構造と製造原価要素に焦点をあてて」, 前掲稿 (注 5), 119 頁-120 頁を参照されたい。

- (34) Stephan Rohleder, a.a.O., S. 1648.
- (35) Ebd., S.1648.
- (36) Ebd., S.1648.
- (37) Ebd., S.1648.
- (38) Ebd., S.1648.
- (39) Ebd., S.1648.
- (40) Ebd., S.1648.
- (41) Ebd., S.1648.
- (42) 櫻井通晴 (2012)「IFRS が及ぼす日本企業の原価計算への影響—『原価計算基準』との関係で」,『専修マネジメント・ジャーナル』, 第1巻第1-2号, 48頁。
- (43) 図表1の作成に際しては, 奥山 茂「『選択権』規定にみるドイツ商法会計の意図—損益計算構造と製造原価要素に焦点をあてて」, 前掲稿 (注5), 119頁, 「図表6 BilMoG 制定前後の製造原価の構成要素についての計上義務・禁止・選択の区分」を参考にした。
- (44) Stephan Rohleder, a.a.O., S.1648.
- (45) Ebd., S.1647.
- (46) Ebd., S.1647.
- (47) Ebd., S.1647.
- (48) Ebd., S.1647.
- (49) BilMoG 後の HGB 第255条第2a項第2文の条文は, 前掲注 (注4) を参照されたい。
- (50) Stephan Rohleder, a.a.O., S.1647.
- (51) Ebd., S.1647.
- (52) Ebd., S.1647-1648.
- (53) 千葉修身によれば, 次のとおりである。「連邦政府は,『第9号について—第1条第11号c (商法典第255条第2a項第1文) について』と題する箇所において, 次のように述べている。『連邦政府は, はたしてまた如何にして連邦参議院の要求事項が転換され得るかについて検討する。一方では, コスト・ヴェネフィット分析に基づいて度外視される企業に対して固定資産たる自己創設の無形財産対象物の積極側計上を義務づけることになる積極側計上選択権は, 阻止される。他方では, 貸借対照表法の現代化によって, 原則として, 次のことが追求される。即ち, 商法上の会計 (報告) 規定の内部にある貸借対照

表計上選択権を除去し, このことによって, 国内および国際的レベルにおける商法上の年度決算書の比較可能性を改善し, かつ, 貸借対照表政策的措置を抑制することである。それ以上に出て, 国際的な会計 (報告) 基準もまた, 資本市場指向企業に関しては, 積極側計上義務を定めているのである」。千葉修身「貸借対照表法現代化法と製作原価」, 前掲稿 (注5), 215頁の訳出を引用。

- (54) BilMoG 後の HGB 第266条第2項項目 A.I.1の条文は, 次のとおりである。

「1. 無形財産対象物

1. 自己創設の営業上の保護権とこれに類する権利および諸価値
2. 有償取得の認許, 営業上の保護権とこれに類する権利および価値ならびに当該の権利および諸価値に対するライセンス
3. 営業権および暖簾
4. 前払金」

千葉修身「BilMoG とその草案の比較表—ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質—」, 前掲稿 (注2), 62-63頁の訳出を引用。

- (55) Stephan Rohleder, a.a.O., S.1650.
- (56) HGB 第265条第5項の条文は, 次のとおりである。

「(5) 項目分類を細目に分割することは認められる。ただし, その場合, 規定された項目分類を遵守しなければならない。その内容が規定された項目に収められえない場合には, 新しい項目を付加することができる」。宮上一男・W. フレーリックス監修『現代ドイツ商法典 (第2版)』, 前掲書 (注6), 58頁の訳出を引用。

- (57) HGB 第265条第6項の条文は, 次のとおりである。

「(6) 貸借対照表および損益計算書のアラビア数字の付された項目の分類および名称は, 資本会社の特殊性により, 明瞭かつ要覧しうる年度決算書の作成上必要であるときは, これを変更しなければならない」。同

上書, 58 頁の訳出を引用。

(58) Stephan Rohleder, a.a.O., S.1650.

(59) Ebd., S.1650.

(60) Ebd., S.1651-1652.

(61) Ebd., S.1652.

(62) DRS24.124 の条文の和訳は, 以下のとおりである。「124. 別個の貸借対照表項目は, 例えば, 『有償取得の認許, 営業上の保護権とこれに類する権利および価値ならびに当該の権利および諸価値に対するライセンス』と称される。貸借対照表項目は, A1.1.『無形財産対象物』の内部で表示される」。この条文の確認にあたっては, ドイツ連邦官報 (Bundesanzeiger) の以下のウェブページを参照した。「2016 年 2 月 15 日付のベルリンに所在地のある財団法人ドイツ会計基準委員会によるドイツ会計基準第 24 号の告知 – ドイツ連邦司法省および消費者保護省の BAnz AT 23.02.2016 B3 による HGB 第 342 条第 2 項に従ったコンツェルン決算書における無形財産対象物 –」, abrufbar unter: <https://www.bundesanzeiger.de/pub/publication/bvc8zAKdhrdwE3TaQ6a?8> (2024 年 5 月 31 日最終閲覧日)

(63) Stephan Rohleder, a.a.O., S.1652.

(64) Ebd., S.1652.

(65) Rohleder が提起する BilMoG 後の HGB 第 266 条第 2 項項目 A.I.1 の表示に際しては, 千葉修身「BilMoG とその草案の比較表 – ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質 –」, 前掲稿 (注 2), 62-63 頁の訳出を参考にした。

(66) Stephan Rohleder, a.a.O., S.1652.

(67) HGB 第 268 条第 8 項の条文は, 次のとおりである。「(8) 固定資産たる自己創設の無形財産対象物が貸借対照表に表示されるときは, 配当後に残存する任意に処分可能な準備金に繰越利益を加算し, 繰越損失を控除した金額が, 少なくとも, 当該計上金額の総額からそのために設定した消極側の潜在的租税を控除した金額に合致している場合にのみ, 利益を配当することが認められる。積極側

の潜在的租税が貸借対照表に表示されるときは, 第 1 文は, 積極側の潜在的租税が消極側の潜在的租税を上回った金額に適用しなければならない。第 246 条第 2 項第 2 文にいう財産対象物の場合には, 第 1 文は, 取得原価を上回る金額からそのために設定した消極側の潜在的租税を控除した金額に適用しなければならない」。千葉修身「BilMoG とその草案の比較表 – ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質 –」, 前掲稿 (注 2), 64 頁の訳出を引用した。

【引用文献一覧】

Brigitte Eierle/Simone Wencki (2014) , „Wird das handelsrechtliche Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten vom deutschen Mittelstand angenommen?“, Der Betrieb, Nr.19, S.1029-1036.

Bundesgesetzblatt Jahrgang 2009 Teil I Nr. 27, ausgegeben am 28.05.2009, S.1102-1137, abrufbar unter: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/text.xav?SID=&tf=xaver.component.Text_0&toctf=&qmf=&hlf=xaver.component.Hitlist_0&bk=bgbl&start=%2F%2F%5B%40node_3D%27949007%27%5D&skin=pdf&tleve=-2&nohist=1&sinst=4BA7DDD4 (2024 年 5 月 31 日最終閲覧日)

Bundesgesetzblatt Jahrgang 2015 Teil I Nr. 30, ausgegeben zu Bonn am 22.07.2015, S.1245-1267, abrufbar unter: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl115s1245.pdf#_bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl115s1245.pdf%27%5D_1655889134154 (2024 年 5 月 31 日最終閲覧日)。

Deutscher Bundestag Drucksache 16/10067 16. Wahlperiode 30. 07. 2008 Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) , S.1-124, abrufbar unter: <https://dserver.bundestag.de/>

- btd/16/100/1610067.pdf (2024年5月31日最終閲覧日)
- Ein Service des Bundesministeriums der Justiz sowie des Bundesamts für Justiz – www.gesetze-im-internet.de, Handelsgesetzbuch, S.1-205, abrufbar unter: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/HGB.pdf> (2024年5月31日最終閲覧日)
- Institut für Mittelstandsforschung, “Mittelstandsdefinition des IfM Bonn”, abrufbar unter: <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/mittelstandsdefinition-des-ifm-bonn> (2024年5月31日最終閲覧日)
- Stephan Rohleder (2016), „Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens – Weiterentwicklung des HGB unter besonderer Berücksichtigung der Anforderungen mittelständischer Unternehmen –“, Der Betrieb, Nr.29, S.1645-1652.
- 阿由葉真司 (2019)「銀行セクターの安定性に係る地域金融の貢献の研究：欧州地域銀行の事例を踏まえて」,『東京大学博士学位請求論文』。
- 奥山 茂 (2020)「『選択権』規定にみるドイツ商法会計の意図－損益計算構造と製造原価要素に焦点をあてて－」,『商経論叢』, 第55巻第3・4合併号, 神奈川大学経済学会, 101-131頁。
- 櫻井通晴 (2012)「IFRSが及ぼす日本企業の原価計算への影響－『原価計算基準』との関係で」,『専修マネジメント・ジャーナル』, 第1巻第1-2号, 41-50頁。
- 曾根秀一・吉村典久 (2021)「ドイツにおけるミッテルシュタントの統治および経営にかんする研究－ペリンガー社を中心に－」,『静岡文化芸術大学研究紀要』, 第21巻, 15-22頁。
- 千葉修身 (1995)『現代ドイツ原価計算制度論』, 森山書店。
- 千葉修身 (2009)「貸借対照表法現代化法と製作原価」,『明大商学論叢』, 第91巻第1号, 213-232頁。
- 千葉修身 (2010)「BilMoGとその草案の比較表－ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質－」,『明大商学論叢』, 第92巻第1号, 47-183頁。
- 『通商白書2013』「第3章 海外市場に進出する潜在力のある産業・企業の支援 第1節優れた中堅・中小企業の海外展開 (2) ドイツ Mittelstand (ミッテルシュタンド) の概念と特徴 ① 総論」134頁, abrufbar unter: http://www.meti.go.jp/report/tsuhaku2013/2013honbun_p/pdf/2013_02-03-01.pdf (2024年5月31日最終閲覧日)。
- 法務省大臣官房司法法制部編 (2016)『ドイツ商法典 (第1編～第4編)』, 法曹会。
- 本田良巳 (2014)「中小企業会計の基礎理論－ヤンセンの所説を中心として－」,『経営経済』, 第50号, 大阪経済大学中小企業・経営研究所編, 1-17頁。
- 宮上一男編 (1974)『会計学講座 第2巻 近代会計学の発展Ⅱ』, 世界書院。
- 宮上一男・W. 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。
- 山本健児 (2018)『ドイツ経済復活の鍵としてのミッテルシュタントと地域経済－Audretsch and Lehmann (2016) と Ewing (2014) の見解を踏まえて－』,『経済学研究』, 第84巻 第5・6合併号, 九州大学経済学会, 51-86頁。
- IFRS財団 編・企業会計基準委員会 監訳・公益財団法人財務会計基準機構 監修 (2020)『IFRS®基準〈注釈付き〉2020年1月1日現在で公表されている基準 PART A』, 中央経済社。

【参考文献一覧】

- 飯塚雄基 (2019)「研究開発費の会計処理」,『福岡大学商学論叢』, 第64巻第1号, 213-252頁。
- 飯塚雄基 (2019)「自己創設無形資産と概念フレームワーク」,『福岡大学商学論叢』, 第64巻第2号, 福岡大学研究推進部, 391-429頁。
- 石川祐二 (2012)「無形資産管理論の現代性－ドイツ無形資産会計制度に基づいて－」,『駒澤大学経済学論集』, 第43巻第1・2合併号, 71-87頁。
- 石原 肇 (1978)『近代原価会計論』, 森山書店。

- 木村領介 (2021)「株式会社の剰余金配当規制に関する一考察－EU およびドイツにおける立法論としての『支払能力基準』について－」,『法学研究論集』, 第 54 号, 253-271 頁。
- 坂本尚子 (2001) ドイツの製作原価規定とその国際化－Küting・Harth の所説によせて－,『商学研究論集』, 第 14 号, 明治大学商学研究科, 409-426 頁。
- 佐藤誠二 (2020)「ドイツ会計制度における IFRS の内法化－資本市場指向改革がもつ意味－」,『同志社商学』, 第 71 巻第 6 号, 219-243 頁。
- 佐野明治 (2008)「無形資産の会計に関する一考察」,『名古屋学院大学論集社会科学篇』, 第 44 巻第 4 号, 61-72 頁。
- 鈴木義夫 (1977)『会計理論の基礎構造』, 森山書店。
- 鈴木義夫 (1983)「レフソン『正規の簿記の諸原則』(1)」,『明大商学論叢』, 第 66 巻第 1-2 号, 21-39 頁。
- 鈴木義夫 (1994)『現代ドイツ会計学』, 森山書店。
- 曹 航 (2015)「無形資産の認識に関する一考察－自己創設無形資産の国際比較－」,『商学研究』, 第 26 号, 東京国際大学大学院商学研究科, 93-113 頁。
- 高橋 賢 (2019)「わが国における直接原価計算の外部報告論争に関する一考察」,『横浜経営研究』, 第 40 巻第 2 号, 1-14 頁。
- 千葉修身 (2011)「ドイツ『貸借対照表法現代化法』の論理－税務貸借対照表の自律に対する実質の付与－」,『明大商学論叢』, 第 179 巻第 1 号, 47-183 頁。
- 友岡 賛 (2020)「無形資産会計論の存在意義－会計学の基本問題〔Ⅲ〕(7)－」,『三田商学研究』, 慶應義塾大学出版会, 第 63 巻第 5 号, 1-11 頁。
- 鶴日出郎 (1995)「1965 年ドイツ株式法における製造原価規定についての解釈」,『経済と経営』, 第 25 巻第 4 号, 札幌大学経済学会, 631-653 頁。
- 鶴日出郎 (1995)「ドイツ商法典における総括原価法と売上原価法」,『経済と経営』, 第 26 巻第 3 号, 札幌大学経済学会, 637-661 頁。
- 深井 忠 (2018)「非財務情報の開示：自己創設無形資産を中心として」,『三田商学研究』, 第 61 巻第 1 号, 慶應義塾大学出版会, 77-91 頁。
- 藤田晶子 (2005)「無形資産会計とその研究動向(1)」,『経済研究』, 第 132 号, 明治学院大学経済学会, 35-52 頁。
- 本田良巳 (2023)「ドイツ商法の配当制限(1)－配当制限の概要－」,『大阪経大論集』, 第 74 巻第 2 号, 41-53 頁。
- 本田良巳 (2023)「ドイツ商法の配当制限(2)－配当制限の個別問題－」,『大阪経大論集』, 第 74 巻第 3 号, 33-45 頁。
- 真鍋明裕 (2019)「ドイツにおける製造原価の会計と基準性原則のあり方」,『国際経営フォーラム』, No.30, 神奈川大学国際経営研究所, 105-118 頁。
- 宮原裕一 (2016)「繰延資産の無形資産化への疑義に関する一考察－一部開発費の会計処理に関して－」,『国士舘大学経営論叢』, 第 6 巻第 1 号, 129-149 頁。

(付記)

本稿の作成にあたっては、明治大学名誉教授鈴木義夫先生が主催する現代会計制度研究会において、明治大学教授千葉修身先生および諸先生から貴重な御指導を賜った。また、会員諸氏から御示唆を頂いた。ここに記して、感謝申し上げる。