

ドイツ貸借対照表法現代化法の施行による 会計組織の再構築について

和田伸介

はじめに

- 1 貸借対照表法現代化法の概要
- 2 会計処理におけるコントローラーの関与
- 3 会計組織の再構築と融合

おわりに

はじめに

本稿の目的は、ドイツにおける貸借対照表法現代化法（Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts）による商法改正に焦点をあて、会計情報の提供という視点から同法と管理会計論との潜在的な関連性を明らかにすることにある。

ドイツでは、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards、以下ではIFRSと呼ぶ）の導入を始め、コーポレート・ガバナンスの拡充、資本市場の整備などに対応するために、国際レベルおよび国内レベルにおいて会計基準の改正が重ねられてきた。とりわけ、2009年に貸借対照表法の現代化法が施行されたことにより、ドイツ商法がIFRSに接近するかたちで改正され、大きな関心が寄せられている。

わが国においても、ドイツにおける貸借対照表法現代化法の展開が取り上げられ、この現代化法の概要や今後のドイツ会計学の展望が模索されている。まず、千葉修身〔2011〕〔2010〕は、貸借対照表法現代化法の施行に先立って公表された草案を跡付け、現代化法の現代的な意義を解明している。また、佐藤誠二〔2008〕は、特に1990年代頃から現代に至るまでのドイツ会計制度の改革に焦点をあて、会計法改革の変遷とドイツ会計制度における様々な課題を詳細に論じている。さらに、中田清〔2010〕は、ドイツ商法と税務会計との関連を取り上げ、貸借対照表法現代化法が、税務上の貸借対照表のあり方にどのような影響を与えているのかを考察しているのである。

これまで拙稿では、IFRSの導入を契機としたドイツにおける会計組織の再構築の議論に焦点をあて、管理会計と財務会計の部分的な統合システムをめぐる議論を検討し、新たな会計モデルの構想を明らかにしてきた¹⁾。これに密接に関連して、今回の貸借対照表法現代

1) 拙稿〔2010〕を参照されたい。

化法による商法改正が会計制度全般に対してどのような変化をもたらし、特に、管理会計論にどのような影響を与えているのであろうか。

この現代化法の商法上の改正点は非常に広範囲にわたり、そのため、財務会計だけでなく税務会計や管理会計の領域においても様々な問題提起がなされている。特に、現代化法に関連した管理会計上の課題を考察している主な論者としては、例えばロルソン(Lorson P.)、メルヒャー(Melcher W.)およびツンドルフ(Zündorf H.)らによる論考があげられる²⁾。一般的には、現代化法の影響を考えた場合に、同法が直接的には財務会計上の問題に関連することになるのであるが、その一方で、企業における一般的な会計業務の観点からみれば、会計情報の提供という意味において、同法の規定が管理会計上の問題に密接に関連しているのである。ゆえに、本稿における問題意識の一つは、貸借対照表法現代化法による商法改正と管理会計の潜在的な関連性に焦点をあて、この関連性のもとでコントローラーの役割変化を理解した上で、会計組織の再構築に関する議論を検討することにある。

そこで、本稿の構成は、次のようになっている。第1節では、貸借対照表法現代化法の目的および概要を説明し、主な論点を整理する。次に、第2節では、貸借対照表法現代化法と管理会計との関連性を探求するために、商法改正に対応した会計情報の提供という観点からコントローラーの役割を導出する。第3節では、貸借対照表法現代化法が会計組織の再構築に与える影響を考察し、調和化が進行している財務会計と管理会計システムの相互関係を検討する。最後に、貸借対照表法現代化法に関する管理会計上の意義を整理し、全体を総括する。

1 貸借対照表法現代化法の概要

ドイツでは2009年1月から貸借対照表法現代化法が施行され、ドイツ商法における大幅な改正が実施された³⁾。同法は、2010年からの営業年度に適用されているが、今回の改正によるインパクトは広範囲に及んでおり、会計基準、会計監査、内部統制等の分野において活発な議論が展開されている。もっぱら、財務会計論、税務会計論および管理会計論の各分野において、会計全般の論点や会計学の体系的な枠組みを再考する機運が高まっているのである。

このような状況を受けて、企業における財務会計と管理会計の両システムの収斂が一層、促されることに繋がっていくのであるが、これについては第3節において後述する。

まず、主要な改正を通して、これまで容認されてきた保守的な会計処理の範囲を狭めることが目指されている。すでにドイツでは、2005年以降、ドイツ・コンツェルン企業を中心にIFRSが適用され、会計の国際化への対応が議論されてきた。こうした背景のもとで、国際的な対応や国内における法整備等の側面において、会計制度上の規制緩和(Deregulierung)が進行してきた⁴⁾。

特に、1998年には、経営管理を効果的に実施するために、企業領域統制・透明化

2) Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010]

3) この現代化法は論者によっては、会計基準近代化法、会計法改革と訳されている。佐藤博明 [2010]

4) Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010]

（KonTraG）資本市場に関連してドイツ・コンツェルン企業を支援するために資本調達容易化法（KapAEG）が施行された。この年には、ドイツ会計基準委員会（DRSC）も創設されたのである⁵⁾。次に、2002年には、ドイツ・コーポレート・ガバナンス規範（DCGK）が公表された。

そして、この現代化法では、商法における会計基準に関連する項目のみを改正するだけにはとどまらず⁶⁾、これ以外には、ヨーロッパ連合における会計規定の国内法化、会計監査人規定の国内法化などの調和化が規定されている。さらに、コーポレート・ガバナンスにおけるEUガイドラインに依拠し、このコーポレート・ガバナンスに関する規定がドイツ商法を始めとして、株式法や有限会社法に組み込まれたのである。同様に、内部統制システムおよびリスク・マネジメント・システムに対しても一層の拡充が目論まれている。

その上、今回の商法改正では、有限会社（GmbH）に関する改革、中小企業に関する事項、内部統制およびリスク管理システムに関する事項が含まれている。このような法整備と並行し、国際化への対応としては、持続可能でコスト・ベネフィットを考慮した上で、IFRSの代替としての会計基準を創出することが意図されたのである⁷⁾。具体的には、中小企業を対象とした会計基準の適用に関する規定が明示されたのである。なお、この改正以前の2008年にはすでに、有限会社法現代化法および乱用防止法が施行されている。

特に企業実務上、大きな注目を集めているのは、企業規模の区分に関する会計基準の改正、および商法上の貸借対照表と税務上の貸借対照表を密接に関連付けていた統一貸借対照表（Einheitsbilanz）という位置付けが解消された点にある。以下では、これら2点について整理しておきたい。

まず企業規模に関連して、商法第241 a条において、帳簿への記帳義務の軽減がなされたのである。この規定は、年間の売上高で50万ユーロ、年間の利益額で5万ユーロを2年連続して超過しない商人および人的会社に適用され、これらを対象にして商法上の帳簿への記帳義務が免除されたのである。これに加え、決算書を作成する際に、大会社、中会社、小会社の区分において各基準の上限を変更し、企業の負担を軽減することが目指されている。なお、この企業規模の区分に関する基準に関して、商法第267条において総資産、売上高の金額が引き上げられるかたちで、以下のように改正された。

表1 企業規模の区分

	小 会 社	中 会 社	大 会 社
総 資 産	4,840ユーロ以下	19,250ユーロ以下	19,250ユーロ以上
売 上 高	9,860ユーロ以下	38,500ユーロ以下	
従 業 員 数	50人以下	250人以下	250人以上

（単位：1,000ユーロ）

5) 佐藤誠二 [2008], 173頁。

6) Lorson P., Melcher W. und W. Zündorf, S.63., in Klein A. und A. K Krimpmann, ICV-facharbeitskreis "Controlling und IFRS" [2009]

7) Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010]

すなわち小会社では、総資産については4,015千ユーロから4,840千ユーロに、売上高については8,030千ユーロから9,860千ユーロに引き上げられた。そして中会社と大会社に関連して、総資産については16,060千ユーロから19,250千ユーロに、32,120千ユーロから38,500千ユーロに引き上げられたのである。

次に、商法と税法における貸借対照表における統一性が解消された点を考察する。今回の貸借対照表法の改正において税務との関連では、基準性の問題が取り上げられ、租税中立性が重視されている。

従来の立場であれば、税務上と商法上の会計処理が一致している場合において、損金算入が容認され、原則的には税法上の評価基準が、商法上の貸借対照表の計上に影響を与えてきたのである。実際には、会計処理において典型的に見られるように、計上義務だけでなく、幾つかの選択権が認められており、場合によっては、いわば保守的で裁量的な会計処理が行われてきたのである。ゆえに、周知のように、企業会計と税法との関連において、逆基準性の問題が長らく指摘されてきたけれども、今回の商法改正により、逆基準性による問題の解決が図られたのである。

このため、ドイツ商法がIFRSに接近する一方で、ドイツ商法と税法との整合性が見直されたのである。ここで、中田清[2010]は、商法と税法との関連において、現代化法の意義を解明する取り組みのなかから、現代化法が税務上の貸借対照表に与える影響を考察している。すでに述べたように、財務会計領域では、一般的には基準性原則のあり方が議論され、長らく論争的になっていた事項であるが、現代化法による商法改正を契機として、商法上の貸借対照表と税務上の貸借対照表の統合性が解消されることになったのである。特に、旧所得税法第5条第1項第2文が削除され、逆基準性が廃止されている点が指摘されている⁸⁾。結果として、貸借対照表に記載される資産などの評価において、商法上と税務上の処理との間に違いが生じることになったのである。なお、この逆基準性の廃止によって、ドイツでは、タックス・プランニングの重要性が高まることが見込まれている。

目下、ドイツでは、資本市場を志向することによって、国際ならびに国内のレベルにおいて会計制度を整備する段階にある。いみじくも、佐藤誠二[2008]は、ドイツの会計制度の変革に関して、次のように述べている。

「とくに、今後、作成される「会計法現代化法」においては、懸案の公正価値評価の導入が予定されており、商法確定決算主義(基準性原則)も含めて、そこで情報目的と税・配当目的の分離した会計規範についていかに安定した体系が構築されるのか、ということである⁹⁾。」

この指摘に見られるように、会計制度についていかに安定した体系を確立することが重要であるかが問われている。そして、情報目的と税務や配当目的に配慮しながら、自国の会計基準をどのように形成していくのが非常に重要な課題になっているのが理解されよう。

ところで、この貸借対照表法の現代化法の施行に先立って、2007年には、ドイツ連邦法務省が草案として貸借対照表法現代化法案が公表された。その間、議論が重ねられ、修正が加えられた現代化法が連邦議会で可決され、連邦参議院の同意を受けた後に、施行されたので

8) 中田清[2010], 282頁。

9) 佐藤誠二[2008], 183頁。

ある。このとき、参事官草案から政府草案の公表においては、貸借対照表における会計処理や資産計上義務、計上における選択権のあり方など包括的に活発な議論がなされ、変更や修正が重ねられたのである。

こうした過程に着目し、千葉修身 [2010b] は、貸借対照表法現代化法に関する2つの草案として、連邦法務省参事官草案および連邦政府草案の議論を跡付け、両草案を比較・検討している。彼は、草案の変化の過程を詳細に検討するなかから、現代化法参事官草案から同法政府草案に移行する際の実質的基準性原則の変更点に焦点を当て、電子貸借対照表（e-Bilanz）の構想のもとで、商法上と税務上における会計処理の相違を取り上げ、貸借対照表法現代化法の意義を捉えている。

すなわち、彼は「現代化法には、「形式的基準性の廃止」と「実質的基準性の限定」の二つの機能を担うことで、電子貸借対照表構想下の形式上自律的な税務貸借対照表の所在を「商法と税法の関係内」に法的に新たに根拠づける（実質を付与する）という論理が内包されていたと認識するものである¹⁰⁾。」と述べている。

その上で、電子貸借対照表の構想に関連付け、現代化法の機能が、「税務貸借対照表の自律に対する実質の付与」を目的として次の2点に向けて方向付けられていると、千葉修身 [2010b] は指摘している¹¹⁾。つまり、一つ目は、参事官草案の構想を継受し、基準性原則を規定する所得税法第5条第1項において形式的基準性を廃止したことである。2つ目は、商法上の年度決算書の情報提供機能の強化が税務貸借対照表に及ぼす効果も遮断されなければならないという実質的基準性の「限定」である。ここで、実質的基準性とは商法上の計上・評価に係る選択権の基準性のことを意味している。

さて、IFRSの会計処理に接近する形で、商法改正が実施されたにもかかわらず、ドイツ商法に依拠したドイツ会計基準の原則が依然として保持されているという点にも留意しなければならない。つまり、ドイツにおける貸借対照表法の原則を維持することに配慮がなされている点に留意しなければならない。したがって、配当金を計算するベースとしては、商法上の決算書が位置付けられているという点には大きな変更は加えられていないのである。また商法上の決算書が、税務上の所得計算の基礎資料であるという位置付けにおいても、従来の貸借対照表法が維持されているのである。

ここで再度、ドイツにおける会計制度の特徴について、佐藤誠二 [2008] の指摘は注目に値する。すなわち、「ドイツの資本市場志向の改革は税や配当を中心として国家的利害に係わる会計制度の機能あるいは社会的合意形成の在り方との整合性が絶えず問われていることは、うえの「会計法現代化法に対するドイツ会計基準設定審議会の提案」からも容易にうかがうことができる¹²⁾。」という指摘である。

彼は、1990年代から現在に至るまでのドイツにおける資本市場志向の会計改革の動向に着目し、包括的な視点から会計現代化法に関する今後の課題を考察している。市場志向の会計制度改革において、税や配当に關しての会計制度の機能、社会的合意形成をどのように考え

10) 千葉修身 [2010b], 109~110頁。

11) 千葉修身 [2010b], 108頁。

12) 佐藤誠二 [2008], 184頁。

ていくのかにあたり、重要な視点を提供しているのである。

従って、貸借対照表法現代化法による商法における改正が、IFRSの全面的な受容を意図している訳ではなく、ドイツ会計の考え方を保持している点を確認しておきたい。

2 会計処理におけるコントローラーの関与

本節では、貸借対照表法現代化法によって改正された商法に対応して、主として管理会計や原価計算業務を担当してきたコントローラーの業務がどのような変化を受けているのかを検討する。

その際、現代化法によって公表された改正の内容は各種の法令に及び、広い範囲に影響を与えているので、本稿における考察対象を商法の改正だけに限定してみたところで、その全体像を把握することは非常に困難である。したがって、管理会計上の視点から個別の会計基準に関する考察を通して、コントローラーがいかなる役割を果たすのかについての手掛かりを獲得することにしたい。

まずは、ロルソンらの所説に依拠しながら、貸借対照表法現代化法がコントローラーの役割に与える影響を考察する。彼らは、改正された商法に対応するために、個別の会計基準のレベルにおいて、会計処理の方法に関連付けながらコントローラーの業務上の役割を検討している。

表2 潜在的に管理会計に関連する個々の会計基準(その1)

会計基準	潜在的にコントローラーに関連する項目
派生的のれん(第285条第13項)	対象の種類と耐用期間に応じて利用期間を決定する 業種特有の条件に応じて利用期間を決定する (販売市場や調達市場、経済環境上の枠組みと競争相手の反応を考慮する)
自己創設無形資産(第248条)	業種に共通する関係が見出される場合に、研究段階と開発段階を区分する;プロジェクト管理会計を整備する
評価の統一(第254条)	基本的な事業の識別、手法の選択、適切な効率性テストの選択、効率性テストのためのデータ収集、記録システムと監視システムの整備
製作原価(第255条第2項第2a)	商法と税法における各貸借対照表政策、税法では許容されていない減価償却方法のもとで、情報提供に潜在的な影響を及ぼしている商法上の製作原価の価値下限を切り上げる
時価評価(第255条第4項)	標準化された市場価格を提供し、評価モデルに必要な方法に関する情報システムの確立およびその普及

会計基準	潜在的にコントローラーに関連する項目
外貨換算（第256条 a）	ケースに応じて中間値などの外貨為替レートを統一的に準備しておく
会計基準・企業経営の過程（第289条第5項）	報告義務のある事項を貸借対照表に計上し、状況の把握について統一性を確保できるように再編を行う；（内部監査と協力し）会計基準の過程で生じるリスクを把握し、記録を行う

（出所）Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010], S.245

上の表2には、会計基準と潜在的にコントローラーの業務に関連する内容が描き出され、管理会計手法を活用するコントローラーの関与が簡潔に示されている。なおこの表2には、貸借対照表現代化法で改正された会計基準のうちで、管理会計の視点から重要性の認められる項目が順に列挙されている。

表2に示されるように、派生的のれん、自己創設無形資産、評価の統一、製作原価、時価評価、外貨計算、会計基準・企業経営の過程などの会計基準が取り上げられており、これらの会計処理を実行する上で一部には管理会計情報が必要とされており、このときに、コントローラーの関与が期待されているのである。つまり、会計情報システムを適切に構築することをサポートし、会計処理において計画値に基づいた数値を算出するために適切な計算ツールを活用すること等が、コントローラーの役割として求められているのである。

これらの会計基準のうちで、とりわけ、自己創設無形資産に関する会計処理では、商法第248条第2項が廃止されたことにより、開発段階における営業権あるいは自己で開発されたソフトウェアなどを資産計上する義務が生じている。このため、開発の進捗状況に応じて必要な会計情報を把握するために、プロジェクト管理会計を活用して開発段階の無形資産を測定しなければならない。そこでコントローラーは直ちに、プロジェクトごとに評価し、どのような計算方法を選択するのかを判断し、あるいは会計情報を作成する一連の手続き等の財務会計業務に取り組み管理会計情報を活用して支援にあたるのである。

このことから、コントローラーの本来の管理会計業務に加え、財務会計担当者と協力して財務会計業務を支援する新たな任務が見出されている。従って、管理会計や原価計算の業務の延長線上において、コントローラーは会計基準への対応として、大枠では利用期間について経営計画との調整を要し、あわせて中・長期計画や戦略計画との整合性を確保しながら、管理会計の側面から会計情報を提供することになるのである¹³⁾。

次に、製作原価（商法第255条第2項第2段）に関する改正では、製作原価の算出に含まれる項目に関して計上義務と選択権の見直しが実施された。この結果、商法上と税法上の製作原価の一致が図られたのである。これまで、変動間接費の製作原価への算入については、選択権が与えられていたのであるが、今回の改正を通して、変動間接費が製作原価に算入されることになり、商法上の製作原価における価値下限が修正された。それと同時に、商法上の選択権が廃止されたことにより製作原価の算出方法に修正が加えられ、製作原価の概念

13) Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010], S.245.

は、IFRSにおける製作原価（製造原価）の考え方に接近したのである。

確かに、商法上の製作原価と税法上の製作原価との間には、計上に関して選択権と義務の項目の範囲において違いがみられたのである。つまり、製造原価の範囲に関して、従来は変動共通原価および固定資産の減価償却費の製造原価への算入には選択権（旧商法典第255条第2項）が認められてきたが、これらの項目は改正により借方計上（新商法第255条第2項）が義務付けられることになったのである¹⁴⁾。したがって、税務上もこれらの項目が製造原価に算入されなければならないので（所得税通達 R6.3）、商法典の税法への適応が図られたと言えよう。

これに関連して、コントローラーの立場から注目すべき点は、変動費を基礎とした部分原価計算による在庫評価が、会計情報の提供という観点からすれば将来的にはもはや十分ではないという点である。ところが、この部分原価計算がもし実施されないことになれば、短期的な意思決定に関連する原価情報を誤って提供し、短期的な利益を予測することが不可能になる状況が予想され、この状況を危惧する論者も少なくない。

次の表3には、管理会計に潜在的に関連する会計基準の後半部分が示されている。ここで取り上げられた3つの会計基準では、会計情報のもつ意味の解釈や会計情報の利用に際して、資産評価に関連したレベルやボラティリティ、期間の比較可能性における変化に着目しなければならないという指摘がなされている¹⁵⁾。

表3 潜在的に管理会計に関連する個々の会計基準（その2）

会計基準	潜在的にコントローラーに関連する事項
資産（商法第246条第2項）	時価評価の算出、企業規模の管理、労務費そして利子費用に影響を与えること
引当金（商法第253条第1項、第3項）	情報提供（中央銀行の利子率、コストの趨勢：商法上の貸借対照表、税務上の貸借対照表そしてIFRSの貸借対照表に対する様々な評価）；これらのリスクに見合わない利子に関する運用の許容範囲
繰延税金資産（商法第274条）	貸借対照表を志向する一時的なコンセプトに従った繰延税金資産の把握に際してのツール：損失契約のための価値を維持する計算；変更後の規定にITシステムを適合させる：課税対象となる利益に関する5年計画のプロジェクトに関するコンセプト 中期計画における見積りを調整する

（出所）Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010], S.247

コントローラーの業務に潜在的に関連するものとして、時価評価に伴って生じる未実現損益にあたる項目が例として挙げられている。実際には、コントローラーが1期間における時価評価による未実現損益の影響を考察し、繰延税金資産との関連において配当可能額や経営

14) 中田清 [2010], 286頁。

15) Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010], S.247

者報酬を計算することの重要性が指摘されている。

さらに、コントローラーの職務における新たな役割は、次の点に関しても見受けられる。それは、マネジメント・リポーティング（Management Reporting）の作成である。このマネジメント・リポーティングは、企業の上層部の管理者に向けた定期的で標準化された内部の報告書であり、企業価値を志向する様々な指標や業績評価に関する計算が含まれているのである。このとき、コントローラーが、例えば EVA（Economic Value Added）を活用し、企業価値を志向する経営管理を展開することをサポートすることが期待されているのである。

今、述べてきたように、企業が貸借対照表法現代化法を契機として、新たな会計基準に応じた様々な処理を行うにあたり、会計情報を提供する担い手として、コントローラーの関与が要請されているのである。

3 会計組織の再構築と融合

本節では、会計情報を提供するコントローラーの役割の重要性をふまえ、業務上のレベルにおける会計組織の再編をめぐる議論を考察する。前節で述べてきたように、グローバル化が進展するもとの、国内外に対するドイツ会計制度の法整備が実施され、部分的には IFRS の会計処理や考え方が導入された。その際、商法上の貸借対照表における情報提供機能が強化され、コントローラーが会計情報を提供する担い手として位置付けられている。

通常、管理会計情報は企業内部に対して提供されてきたが、企業環境を取り巻く変化、会計基準の変更などに伴い、財務会計情報に加え、企業外部に公表するために管理会計情報を活用する傾向が強まってきた。このことは、セグメント報告書を端緒とする議論のなかで取り上げられ、マネジメント・アプローチによる考え方が採られてきたのである。

1990年代から国際会計基準を採用するドイツ企業の間では、企業経営の透明性を高め、会計システムの効率性を向上させるために、会計組織の再構築が議論されてきた。長い間、ドイツ商法のもとで、実質的には財務会計と管理会計は 2 つの領域に区分され、ドイツ独自の会計制度が構築され、これに応じて会計学が体系化されてきたのである。言い換えれば、外部会計（財務会計にあたる）には、商法上の貸借対照表、税法上の貸借対照表そして連結貸借対照表が内包され、内部会計（管理会計にあたる）には、原価計算および企業価値経営が内包され、相互に区別して議論されてきたという事情を考慮しなければならない。

2005年以降、ドイツ大企業を対象にして IFRS が導入され、この IFRS の適用が、企業における会計組織の境界を変化させ、会計組織の再構築を促し、財務会計と管理会計の両領域の調和が図られたのである。その後、こうした会計組織の再構築の議論に密接に関連して、2009年に貸借対照表法現代化法が施行され、会計学としての学問体系のあり方や企業における会計組織のあり方をあらためて構想する必要性が生じているのである。ただし繰り返しとなるが、貸借対照表法現代化法の内容は広範囲にわたるため、とりわけ、同法と管理会計など個別の会計領域との直接的な関連性を描き出す作業は容易ではない。

今回の貸借対照表法現代化法において、IFRS の会計基準の考え方がドイツの会計制度に著しい影響を与えている。ただし、貸借対照表法・現代化法の施行により、ドイツ商法が

IFRSを受容したかに見えるが、今なお、IFRSに対する賛成や反対の立場が議論されている点に注意を払わなければならない¹⁶⁾。とりわけ、IFRSに賛成の意見としては、世界的に通用する会計基準であること、企業評価が高まることや資金調達が容易になること等があげられている。他方、IFRSに反対の意見としては、損益計算書における利益数値の著しい変動、自己資本の定義に問題がある、広範な情報提供が必要になること等があげられている。

概して、この貸借対照表法現代化法が会計制度に与えるインパクトは大きく、個別決算書や連結決算書の関係、税務上の貸借対照表、商法上の貸借対照表、IFRSに依拠した決算書、原価計算および企業価値経営の位置付けを明らかにすることが重要な課題になっている。そもそもドイツは独自の方法で会計制度を発展させてきたが、近年では、資本市場を志向する姿勢が一段と鮮明になり、一連の会計制度上の改革が押し進められてきたのである。

この状況をとらえ、財務会計のことを念頭に置いた立場からの問題提起ではあるが、佐藤誠二[2008]は、以下のように指摘している。

「つまり、グローバル化した会計制度の変革においては、ドイツの社会経済システムのなかでの当該の会計制度がこれまで果たしてきた現実的役割とどう連携して再構築することができるのかということが問われているのであって、「会計法現代化法」がそうした課題をどう克服するのか、関心がもたれるところである¹⁷⁾。」

すなわち、企業活動、資本市場、会計基準などの様々な分野においてグローバル化が浸透しつつあり、ドイツは社会経済システムにおける会計制度ををいかに構築していくのかという課題に直面しているのである。

そこで法制度への対応策として、企業は運用面において、会計基準に依拠したシステムを運用し、このプロセスを検証し、新しい会計基準に適合させた仕組みを確立する作業に取り組んでいるのである。その際に、会計基準に依拠して会計業務を遂行していく上で、管理会計情報の提供が不可欠であると理解されている。業務上、捕捉すべき会計情報の提供を前提にし、経営状況を把握するための適切なツール、記録すべき内容、計画や管理を支援するためのシステムを構想し、コントローラーが中心になって確固とした会計システムを再構築していくことが急務である。

このような課題に対して、現代化法における会計組織の再構築を考察しているロルソンらの所説を検討したい。彼らは、現代化法の施行を契機として、会計組織において財務会計や管理会計の各部分領域が収斂していくのかという問題意識を持っている。

彼らは、変更された会計基準の各項目が、税務上の貸借対照表、IFRSによる貸借対照表、原価計算およびEVAコンセプトにどの程度のインパクトを与えるのかをマトリックスにおいて数値で表示している。まず、会計組織の各領域について、インパクトをプラス2、プラス1、ゼロ、マイナス1、マイナス2という範囲において5段階で評価するというアプローチを採用している。ただ、この評価には、客観性や信頼性という厳密な意味においては問題が少なくないが、今後の傾向を検討する上では、一定の結論を導き出していると言える。そ

16) 一例として、Lorson P., Melcher W. und W. Zündorf, S.50., in Klein A. und A. K Krimpmann, ICV-facharbeitskreis "Controlling und IFRS" [2009]を参照されたい。

17) 佐藤誠二[2008], 184頁。

18) Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2009], S.5.

ここで、貸借対照表法現代化法が管理会計論に及ぼす影響を考察し、結論としては次の5つに要約されている¹⁸⁾。

- ① 会計システムのあらゆる部分領域を包括的に収斂させることは不可能である
- ② 選択権の行使（外部会計）ならびに内部会計の適応を通じて、標準化された計算ではコンセプトにおいては外部会計と内部会計の2つに区分されてきた領域の収斂が達成される。このため、とくに特別計算の回数が増加することになる
- ③ 貸借対照表法現代化法の施行による商法改正を契機として、内部会計から外部会計へのデータの提供あるいは外部会計から内部会計へのデータ提供という双方向への変更が可能になっている
- ④ 計算手続きに少し修正を加えることにより、水平的または垂直的な範囲での企業全体の利益を各事業部に区分するというコンセプトが実現可能になる
- ⑤ ドイツ商法の抜本的な改訂は、近い将来には予定されていない。従って、内部会計と外部会計を調和させた会計モデルに関しては、ドイツ商法をベースにした適応が、ほぼ不要になるであろう

上の①～⑤に示されているように、まず①では、今回の現代化法の施行された状況を考慮し、やはり、会計組織の全体的な統合が困難であると述べられている。その意味では、各種の目的に応じた会計システムが調和した形で構想されるべきであるという立場を確認することができる。次に②、③および④では、収斂の方向で進展してきた財務会計と管理会計の2つの領域の再構築についてであるが、個別貸借対照表における情報提供機能を重視し、会計組織の再編がさらに深化していくことが予想されている。最後に⑤では、今後の見通しについて、現在の枠組みを所与として、会計組織を効率的に再構築することへの取り組みが、もはやドイツ商法をベースとしては実施されないであろうと結論付けられている。

以上、ドイツでは、貸借対照表法現代化法によって必ずしも、IFRSのあらゆる基準をそのまま受容したわけではない¹⁹⁾。これまで展開されてきたドイツ会計の基本的な特徴を維持しながらも、会計システムの再構築を議論し、会計システムの整合性および効率性を高めることが目指されているのである。

おわりに

本稿では、ドイツにおける貸借対照表法現代化法による商法改正を通じて、企業におけるコントローラーの役割や関与に対して、潜在的に管理会計論ががどのような影響を受けているのかを考察してきた。また、同法の施行によって、会計組織の再構築に関する議論を検討した。

最近ドイツでは、IFRSの適用、会計制度の改革などを通して、体系化された会計学の見

19) Lorson P., Melcher W. und W. Zündorf, S.63., in Klein A. und A. K Krimpmann, ICV-facharbeitskreis "Controlling und IFRS" [2009]

直しや会計組織の再構築について活発な議論がなされている。

2009年から施行された貸借対照表法現代化法では、ドイツ企業が資本市場を志向する傾向が強まるなかで、ドイツ商法のあり方が部分的にはIFRSに接近したと言えよう。今回の貸借対照表法現代化法による商法改正を契機として、特に、逆基準性が廃止され、税務上の貸借対照表と商法上の貸借対照表に記載される数値が必ずしも一致しないことになったという点は注目に値する。

また1990年代以降、企業における会計組織の再構築が進められてきたが、この流れに著しい影響を与えているのが、貸借対照表法現代化法の施行であり、企業を取り巻く環境において新たな状況が生み出されたのである。次に、ロルソンらの所説に依拠しながら、管理会計上の視点からコントローラーの役割に潜在的に影響を及ぼす要因として、幾つかの会計基準を考察した。彼らの主張を要約すれば、貸借対照表における情報提供機能を重要視することに伴い、日常的に、財務会計担当者と協力し、コントローラーが会計情報の提供に積極的に関与していくことが要請されている。こうした状況のもとで、財務会計と管理会計の区分された領域が一部、融合し、コントローラーの役割が変化していることが確認された。

このような新たな会計基準への対応を模索する取り組みの中から、財務会計の領域だけではなく、管理会計の領域におけるシステムの再編や、経営管理の手法などを引き続き開発することの重要性が広く認められているのである。

今後は、管理会計からの視点だけにとどまらず、包括的な視点から改めて貸借対照表法現代化法に関する議論を検討していかなければならない。

参考文献

- Lorson P., Melcher W. und H. Zündorf [2010], Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, *Controlling*, 22.Jahrgang, Heft 4/5.
- Klein A. und A. K Krimpmann, ICV-facharbeitskreis "Controlling und IFRS" [2009], *BilMoG und Controlling*, Haufe.
- Lorson P., Melcher W. und W. Zündorf [2009], Leistet das BilMoG einen Beitrag zur Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesen?, *Rostocker Arbeitspapiere zu Unternehmensrechnung und Controlling*, Nr.1.
- 佐藤誠二 [2008] 『ドイツにおける資本市場志向型の会計改革：「会計法現代化法」に向けての予備的考察』、静岡大学経済研究12(4)。
- 佐藤博明 [2010] 「ドイツ会計法現代化法の成立と論点」『会計』、第176号、第6号。
- 千葉修身 [2010a] 「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。
- 千葉修身 [2010b] 「ドイツ連邦財務省「基準性」通達の合意」『会計』、第178巻、第2号。
- 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—」、『会計』、第179巻第1号。
- 中田 清 [2010] 「ドイツ貸借対照表法現代化法 (BilMoG) の税務貸借対照表に及ぼす影響」『修道

商学』、第50巻、第2号。

中田 清 [2005] 「ドイツ会計制度の国際化 「貸借対照表法現代化法についてのドイツ会計基準審議会の提案」 』『修道商学』、第46巻、第2号。

和田伸介 [2010] 「IFRS 適用後におけるドイツ型会計システムの特徴」『大阪商業大学論集』、第6巻第1号。

和田伸介 [2009a] 「ドイツ企業のIFRS への対応によるコントローリングの新展開」『大阪商業大学論集』、第5巻、第1号。

