

ドイツ会計指令転換法 (BilRUG) による損益計算書等への影響について

久保田 秀樹

1. はじめに

2013年6月29日に会計指令 2013/34/EU (以下では EU 会計指令と称する; 公的文書, 1) が EU の官報で公表された。ドイツ連邦議会は2015年6月18日に会計指令転換法 (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz; BilRUG) を可決し, 7月10日に連邦参議院がこれに同意, 2015年7月22日に連邦官報において公布された。これによって, ドイツは, EU 会計指令を期限どおりに国内法に転換した (久保田2015)。

BilRUG による損益計算書の重要な変更として, 営業収益 (Umsatzerlöse) の新定義および臨時項目 (außerordentliche Posten) の削除による, ドイツ商法典 (Handelsgesetzbuch; HGB) 第275条第2項および第3項における区分シェーマの一部変更が挙げられる。また, 売上に直接結びついた総ての租税の控除が, 営業収益確定の際に規定されている。

本稿では, コルプ/ロス (Kolb/RoB 2015) およびロパッタ/グロガー/カスペライト/ノルトブロック (Lopatta/Gloger/Kaspereit/Nordbrock 2016) 等の業績に依拠し, BilRUG による損益計算書における影響, 規模基準値や注記・附属明細書における影響について考察する。

なお, BilRUG は, 関連するドイツ商法 (HGB) 等の法律の特定の条文を

ドイツ会計指令転換法 (BilRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)
改正・新設する「条項法」(Artikelgesetz) である。したがって、以下で BilRUG 又は単に HGB とあるのは、BilRUG による改正後のドイツ商法であり、旧 HGB とあるのは、BilRUG による改正前のドイツ商法である。

II. 損益計算書における区分シエーマへの影響

営業収益の新定義によって、損益計算書における営業収益の範囲は増大する。企業にとっての意義は重大である。すなわち、営業収益の表示は、企業の収益状況についての概観を提供し、趨勢分析および他社比較を可能とする。HGB 第267条第1項～第3項および第267a条による規模クラスの規定についての法的観点からも、重要な意義が営業収益にある。

HGB による損益計算書の様式には、総原価法 (Gesamtkostenverfahren) と売上原価法 (Umsatzkostenverfahren) がある。すなわち、HGB 第275条第1項以下では、次のように規定している。

「(1) 損益計算書は報告形式により総原価法又は売上原価法に従って作成されねばならない。その場合、第2項又は第3項に掲げる項目が記載の順序で区分して表示されなければならない。

(2) 総原価法

1. 営業収益
2. 製品および仕掛品有高の増加額又は減少額
3. 貸借対照表借方科目に計上したその他の自己給付
4. その他の営業収益
5. 材料費：
 - a) 原材料，補助材料および工場消耗品並びに買入部品の費用
 - b) 買入用役費
6. 人件費
 - a) 賃金および給料

- b) 社会保障負担金並びに老齢年金および扶助金の費用, うち老齢年金費
 - 7. 減価償却費等:
 - a) 無形固定資産および有形固定資産並びに貸借対照表借方科目に計上した営業活動の開業準備費および拡張費に対する償却費
 - b) 流動資産の評価損で, 資本公司における通常の評価損を超過する額
 - 8. その他の営業費用
 - 9. 資本参加からの収益, うち関係企業に対するもの
 - 10. その他の有価証券および金融固定資産に属する貸付金からの収益, うち関係企業に対するもの
 - 11. その他の受取利息およびこれに属する収益, うち関係企業に対するもの
 - 12. 金融固定資産および流動資産に属する有価証券の評価損
 - 13. 支払利息およびこれに類する費用, うち関係企業に対するもの
 - 14. 通常の営業活動の損益 所得税および収益税
 - 15. 臨時収益 税引き後損益
 - 16. 臨時費用 その他の租税
 - 17. 臨時損益 年度利益/年度損失
 - 18. 所得税および収益税
 - 19. その他の租税
 - 20. 年度利益/年度損失
- (3) 売上原価法
- 1. 営業収益
 - 2. 売上原価
 - 3. 売上総損益
 - 4. 販売費

ドイツ会計指令転換法 (BiIRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

5. 一般管理費
6. その他の営業収益
7. その他の営業費用
8. 資本参加からの収益, うち関係企業に対するもの
9. その他の有価証券および金融固定資産に属する貸付金からの収益, うち関係企業に対するもの
10. その他の受取利息およびこれに属する収益, うち関係企業に対するもの
11. 金融固定資産および流動資産に属する有価証券の評価損
12. 支払利息およびこれに類する費用, うち関係企業に対するもの
13. 通常の営業活動の損益 所得税および収益税
14. 臨時収益 税引き後損益
15. 臨時費用 その他の租税
16. 臨時損益 年度利益/年度損失
17. 所得税および収益税
18. その他の租税
19. 年度利益/年度損失

条文中の BiIRUG によって削除される規定は, 取消線によって, 新規の規定は傍点で示されている。総原価法の場合の項目である第13号ないし売上原価法の場合の項目である第12号の区分シェーマ「支払利息およびこれに類する費用, うち関係企業に対するもの」までは, 本質的に, 変更されていない。第14号から第17号 (売上原価法の場合: 第13号から第16号) の項目は補充されることなく削除された。臨時項目の義務的削除は, 国際財務報告基準 (IFRS) への近接として評価されるが, それは, EU 会計指令からの直接の影響であるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 873)。

旧HGBによれば、資本会社の通常の営業活動外で生じる収益および費用が「臨時収益・臨時費用」という項目の下で呈示されていた。上掲のように、損益計算書において「通常の営業活動の損益」並びに「臨時収益」と「臨時費用」という項目からなる「臨時損益」は無くなる。臨時項目の表示の禁止は、従来、臨時項目としての資格があった費用・収益の、区分シエーマ上のその他の項目への吸収につながる。

従来の臨時収益は、主として、その他の営業収益、又は著しく希な租税収益および営業収益として表示されねばならない。他方、臨時費用は、HGB第275条第2項（総原価法）とHGB第275条第3項（売上原価法）の区分シエーマによって、異なる内容のそれぞれ適切な費用項目に分割される。このことは、収益が、各企業にとって通常でない性質があるとされれば、営業収益という項目で呈示されねばならないので、新しい法状況により営業収益という項目が増大するという結果になる。

III. 営業収益の新定義

1. 旧 HGB と BilRUG との比較

HGB第277条第1項によれば、営業収益は、以下のように定義される。

「営業収益としては、資本会社の通常の営業活動につき典型的な製品ならびに商品生産物の販売および使用賃貸又は用役賃貸並びに資本会社の通常の営業活動につき典型的な用役の提供に基づく売上額から売上控除額および営業収益税並びにその他の売上に結びついた租税を減じた額を表示しなければならない。」

条文中の BilRUG によって削除される定義の一部は、取消線によって、新規の箇所は傍点で示されている。「製品および商品」（“Erzeugnissen und Waren”）の代わりに、「生産物」（“Produkte”）という概念が導入され、それ

ドイツ会計指令転換法 (BiRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

は、政府草案の理由書によると、製品および商品の統合としてのみ理解されねばならない (BiRUG 政府草案 (公的文書, 3), S.76)。重大な変更は、1つが、通常の営業活動、およびこれらの典型的な製品、商品並びに給付への関連づけの削除、もう1つが、売上に結びついた租税の控除である。

旧 HGB とは対照的に、典型的に営業活動から生じない収益も「営業収益」という項目の下で認識されねばならない。従来、これに関して、各企業の典型的給付提供により区別することができた。今や、製品からないし製品の売上からの、並びにサービス給付からのすべての営業収益が包含されねばならない。さらに、旧 HGB におけるのと同様に、ありうる売上控除価額並びに売上税が収益から控除されねばならない。但し、BiRUG では営業収益からの控除は、「売上高に直接結びついた租税」についてである。

使用賃貸 (Vermietung) および用役賃貸 (Verpachtung) は、EU 会計指令の第2条第5号から離反しているが、今後も法定義に保持される。しかし、これは不必要であるとされる (Kolb/Roß 2015, S.870)。すなわち、通常、固定資産たる資産は、使用賃貸および用役賃貸の契約対象であっても、生産物は使用賃貸および用役賃貸の契約対象でないからである。HGB 第277条第1項による給付概念は、EU 会計指令の文言からの役務給付概念と同様、使用賃貸および用役賃貸取引も含む。したがって、稼得された使用賃貸料や用役賃貸料は原則として営業収益の下で表示されねばならない。そのため、法律条文に含まれる、使用賃貸および用役賃貸についての制限すべき章句は、誤解を招くし、余分である。

2. 識別規準の形成

上掲のように、新定義においては、「通常の営業活動につき典型的な」給付への狭い制限は、無くなった。「典型的」(“typisch”) という特性は、従来、不確かすぎるとして批判されていた。BiRUG による新定義で、その他の営

業収益についての内容的識別は、文献において、評価決定を縮減する軽減として歓迎された。但し、異なる収益種類の営業収益又はその他の営業収益への区分のための明確な識別規準は、会計実務においてなお形成されねばならないとされる (Kolb/Roß 2015, S. 871)。

定義における「生産物」の下で、具体的に何が理解されねばならないかが検討されねばならない。原則として、有形固定資産は、生産物としての資格はなく、それに対応して、その売却益は、今後も「その他の営業収益」となる。事業用土地、事業又は製造に利用された機械の売却益等がこれに該当する。

しかし、引き続き区別が必要な場合もあるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 871)。例えば、自動車が短期リースされ、それに引き続き売却される、いわゆる二元的事業モデルを有する企業は、当該事業モデルに関連して、リースおよび売却からの収益を、営業収益の下で表示しなければならない。同様に、主として賃貸活動を行うが、通常、不動産も販売する不動産企業の場合、両方の活動からの収益が、営業収益と見なされうる。但し、この場合、売却益の非定期性が、最終的販売を有する、最初に挙げた自動車賃貸の例よりも、大きくなる。

売却益の場合、営業収益への区分のための意味のある識別規準として、販売対象の棚卸資産への分類が援用されうるとされる。なぜなら、これによって生産物との関連が確保されるからである (Kolb/Roß 2015, S. 871)。したがって、営業収益としての収益の区分にとって、賃貸される資産の、有形固定資産と流動資産への再区分が前提とされる。国際会計基準 (IAS) 第16号「有形固定資産」の para. 68A において明示的に規定されている処理もふさわしいとされる (Kolb/Roß 2015, S.871-872)。

新规定は、営業収益の定義における「通常の営業活動」(“die gewöhnliche Tätigkeit”) が決定的役割を果たしている、IFRS による処理からの離脱を意味する。但し、会計実務においては、おそらく、HGB による呈示と IFRS

ドイツ会計指令転換法 (BiIRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

による呈示間には大きなズレは生じないとされる。なぜなら、できるだけ多額な売上呈示を達成するために、IFRS 適用企業による営業収益への区分は、傾向的に広く認識されるであろうからである (Kolb/Roß 2015, S. 872)。

3. 区分対象の例示

以下の取崩し益は、生産物関連的には発生せず、したがって今後も「その他の営業収益」の下で表示されねばならないとされる (Kolb/Roß 2015, S. 872)。

①引当金

②債権の価値修正額

今後も基本的には、統一的に、かつ問題なく、以下に列挙された収益種類は、従来の文献同様、営業収益に含まれるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 872)

①社宅の受取家賃および賃貸料

②従業員への販売からの収入 (例えば社員食堂売上)

③特許・ライセンス・商標からの収入

④従業員派遣からの収入

⑤不要の原材料, 補助材料, 工場消耗品の売却益およびスクラップ売却益

⑥企業集団分担金 (Konzernumlagen)

4. 売上に直接結びつく租税の控除

営業収益からは、営業収益控除額だけでなく「売上に直接結びつく租税」も控除されねばならない。原則として、消費税 (Verbauchsteuer), 専売税 (Monopolabgabe) および取引税 (Verkehrssteuer) がこれに属する (Kolb/Roß 2015, S. 872)。

そこから明らかになる結論については、従来、意見が統一されていないとされる (Kolb/Roß 2015, S. 872)。すなわち、文献では、これらに対する一般的控除選択権が認められ、その際、任意の控除は、公表されねばならない。営業収益内での公表されない相殺は、この見解によれば、当該租税が営業収益の額によってのみ査定される場合にのみ実質的に正しい。それは、そうした行き方を不可避にする、国際的比較可能性によってのみ正当化されるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 872)。

新規定によれば、原則として、総ての消費税および取引税の計上義務が前提とされねばならない。これは、国際的比較可能性という理由の他に、今までの非難されるべき不統一の実務に鑑みても歓迎されうるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 873)。但し、立法資料における控除命令の具体的到達範囲は未規定のままである。

IV. 臨時項目の削除

1. 税引き後損益の新規挿入

上述の一部の区分シェーマの削除により、支払利息に直接続く収益税の後に、新たな中間項目「税引き後損益」(“Ergebnis nach Steuern”)が挿入されたが、項目名称が不正確であると非難されている。なぜなら、所得税および収益税については「税引き後」ではあるが、その他の税については「税引き前」だからである。

2. 商法典施行法第67条第1項および第2項による費用・収益に対する 新項目

会計法近代化法 (BilMoG) の経過において、特に年金引当金の評価が改正された。旧商法典施行法 (EGHGB) 第67条第1項第1文の移行規定により設定され、かつ旧 EGHGB 第67条第7項により損益計算書の臨時費用で表

ドイツ会計指令転換法 (BilRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

示されるべき増加額は、その他の営業費用内の「商法典施行法第67条第1項および第2項による費用」という独立項目で表示される。該当するのは、BilMoG による改正 HGB への移行時点で算出された填補不足額の5倍の、遅くとも2024年12月31日までの年金引当金の原則的義務設定を行うという選択権を利用する決算書作成者である (Kolb/Roß 2015, S.873)。

その他の営業収益内で表示されうる「商法典施行法第67条第1項および第2項による収益」という、減多に見出せないもう片方のケースは、BilMoG により積立超過の引当額の保持についての選択権を利用する際、2024年12月31日までの設定が未実現であることが明らかになり、その結果、取り崩しが行われねばならない場合に発生する可能性があるとされる (Kolb/Roß 2015, S.873)。

3. 区分対象の例示

臨時項目の下では、その他の営業収益・費用についての識別において、希に又はせいぜい不規則に発生し、一般的でない性格の営業外収益・費用が表示されていた。

臨時収益・費用は、以下のような営業活動の変動に関連して発生することが多いとされる (Kolb/Roß 2015, S.873-874)。

- ① 合併や企業分割に際しての損益作用的差額
- ② 売却(事業譲渡 (asset deal) 又は株式譲渡の枠内での重要な事業分野の売却益・売却損)
- ③ 廃業(操業停止又は製品グループの廃止による収益・費用)

当定義には、以下のような、深刻な企業危機の克服のための収益・費用が属するとされる (Kolb/Roß 2015, S.874)。

- ① 債権者の債権放棄からの収益

- ②再建利益
- ③受領された補助金
- ④リストラ費用
- ⑤継続企業前提の中止に関連する収益

列挙された例のほとんどは、BiRUGにより、その他の営業収益又はその他の営業費用において表示されねばならない。

損益計算書における実質的に相互に関連する変動、すなわち新たな営業収益定義および臨時項目の削除によって、廃業に関連する売却又は事業譲渡の形態での売却の際、以下のような特別な識別問題が生じる可能性があると考えられる (Kolb/Roß 2015, S. 874)。

- ①廃業に関連して達成された商品売却益又は製品売却益は営業収益に属し、残りの収益はその他の営業収益に属する。
- ②事業譲渡の際、有形固定資産の売却益は、通常、その他の営業収益に属し、他方、商品売却益は営業収益に分類されねばならない。

なお、損益計算書における営業収益の新定義によって影響される、「その他の営業収益」から「営業収益」への移動は、貸借対照表においては、「その他の資産」から「売掛金」への相応の移動によって対応される (Kolb/Roß 2015, S. 874)。

V. 規模基準値

規模クラスは、HGB 第267条および第 267a 条第 1 項で定義されている。これは、貸借対照表、損益計算書および他の決算書構成要素に関する規模依存的軽減にとって重要である。規模クラスの呈示並びに法的基礎は、HGB 第267条において解説され、資本金会社並びに人的会社に対する規模クラスは

ドイツ会計指令転換法 (BiRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

第1項～第3項で確立されている。下掲の表は、BiRUG による規模クラスについての、引き上げられた規模基準値を示すのに対し、括弧内は、旧 HGB による規模クラスについての規模基準値である。

表：BiRUG による改正後の HGB 第267条および
旧 HGB 第267条による規模クラス

	小資本公司	中資本公司	大資本公司
資産総額	≤6,000,000	≤20,000,000	>20,000,000
(単位：ユーロ)	(≤4,840,000)	(≤19,250,000)	(>19,250,000)
営業収益	≤12,000,000	≤40,000,000	>40,000,000
(単位：ユーロ)	(≤9,680,000)	(≤38,500,000)	(>38,500,000)
従業員 (人)	≤50	≤250	>250

(出典：Lopatta/Gloger/Kaspereit/Nordbrock 2016, S. 1519, Tab. 1)

規模クラス区分は、会社が、連続する2決算日に、上掲の3つの基準値の内の2つを上回るか否かによって行われる。

上掲の表は、旧 HGB から BiRUG への、小資本公司の規模基準値のうちの資産総額と営業収益の20%を超える引き上げを示している。そのため、「小資本公司」と等級付けされる会社が増加し、それによって HGB 第316条第1項による法定監査義務からの除外によって、年度決算書の作成並びにその公開における義務が減ぜられる。その結果、官僚機構費が下がり、会社のコストも下がるとされる (Lopatta/Gloger/Kaspereit/Nordbrock 2016, S. 1519)。

営業収益の新定義は、HGB 第267条の枠内における規模基準値の判定の際の「営業収益」という規模メルクマールに影響を及ぼす。したがって、規模クラスの判定のための規模基準値の引き上げに結合した営業収益の新定義は、ドイツ企業にとって官僚機構縮減という観点の下で利益がある可能性がある。これについての決定的ポイントは、営業収益に分類される合計額が規模基準

値の引き上げ分をオーバーしてはならないということである。つまり、営業収益の定義拡大によって、規模基準値引き上げの効果が相殺されてはならない。

なお、規模クラス判定のための資産総額は、HGB 第267条第4a項により、HGB 第266条第2項のAからEの合計額として定義される。また、HGB 第268条第3項による借方に呈示される年度欠損額は、資産総額に算入されない。

一方、規模クラス判定のための平均的従業員数は、BilRUG によっては変わらない。その際、労働法の一般原則が適用される。すなわち、雇用契約に基づくのではなく、他の私法上の契約に基づき従事する者は、従業員としてカウントされない。同様に、訓練生 (Auszubildende)、再教育者 (Umschüler) 並びに実習学生 (Praktikanten) は従業員にカウントされない。HGB 第267条第5項により年度平均が適用される。

VI. 注記・附属明細書

1. 異常取引についての新規の記載

HGB 第285条により、会社にとって規模又は意味において異常である費用および収益は、注記・附属明細書 (Anhang) においてより詳細に説明されねばならない。したがって、情報は失われることにはならないが、別の場所で開示され、かつ場合によっては識別がより困難となる。

参事官草案においては、この注記・附属明細書記載が、年度決算書の1つの構成要素 (損益計算書) から他の構成要素 (注記・附属明細書) への臨時損益の、EU 会計指令上、望ましい単なる移動であるとされていた。その結果として、HGB 参事官草案第275条による損益計算書区分についての立法理由書では、臨時損益又は臨時費用の表示は、EU 会計指令の第16条第1項の (f) によって、今後、強制的に注記・附属明細書において行われねばならな

ドイツ会計指令転換法 (BiIRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

いと説明されていた (BiIRUG 参事官草案 (公的文書, 2), S. 68)。

その後変更された表現では、当記載は独自の位置価値を有することが浮き彫りにされた。そのため、特に、「異常な」(“außergewöhnlich”)と「臨時的」(“außerordentlich”)という概念の代替は、歓迎されうるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 874)。なぜなら、これによって、言及された力点移動は、用語的にも明らかにされるからである。記載義務がある、異常な規模の収益・費用は、従来の法により通常の営業活動内で認識される取引に関連する可能性があるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 875)。

2. 「異常な」という事実メルクマール

規範の実際の適用について、何が「異常な」取引かということの、合意可能な共通の解釈を展開することが必要である。記載義務の言明力は、これについての相互理解が存在しない場合、著しく損なわれるからである。これは、企業間の比較可能性を損なうだけでなく、企業の期間比較も損なう。但し、既に示されたように、その種の議論によっても、不明確性は回避され得ない。ドイツ会計基準委員会 (DRSC) 又はドイツ経済監査士協会 (IDW) が、合意可能な具体化を作り上げることが望ましいとされる。文献では、例えば以下のような適用事例が挙げられている (Kolb/Roß 2015, S. 875)。

- ① リストラ措置に基づく引当金設定
- ② 係争に基づく引当金設定
- ③ 重要な投資引き上げによる費用/収益

立法当局は、「異常性」を次の2点に限定している。すなわち、規模 (Größenordnung) と意味 (Bedeutung) である。「異常な規模」については、立法資料において、「さらに企業に影響する規模」に向けられるべきであることが前提とされている (Kolb/Roß 2015, S. 875)。この規定は、極めて曖

味で、決算書作成者に少なからぬ解釈の余地を残す。

「異常な意味」は、政府草案の理由書によれば、企業に「影響を及ぼす事象」への関連づけに基づいて判断される (BilRUG 政府草案 (公的文書, 3), S. 81)。それによって、立法当局は、法で使用される不確定な法概念を、ほぼ同等に不確定な表現と置き換えているが、結局、その点は、ある種のグレーゾーンのままであるとされる (Kolb/Roß 2015, S. 875)。

3. 他の事業年度に帰属させるべき事態

他の事業年度に帰属させるべき事態に関して、事実上、決算書作成者にとって変更はなかった (Kolb/Roß 2015, S. 875)。完全性のためにのみ、重要な意味をもつ、他の事業年度に帰属させるべき事態の説明についての規定が、HGB 旧第277条第4項から HGB 第285条第32号の新規、かつ体系的により相応しい規定に移された。

4. 会計処理の変更についての記載

BilRUG は、新規の規定への移行についての特別の規定を含まない (Kolb/Roß 2015, S.875)。その結果、損益計算書における比較可能性が前年度数値の適応によって復元され、それが注記・附属明細書において説明されるか、又は、代替的に注記・附属明細書における離反の説明によって行われるという、HGB 第265条第2項および第3項による会計処理の変更についての一般的规定が適用される。

Ⅶ. 結び

国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) は、収益の基準である「顧客との契約による収益」(IASB においては IFRS 第15号, FASB においては Topic 606) を2014年5月28日に公表した。これによ

ドイツ会計指令転換法 (BilRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

り国際会計基準第11号「工事契約」、同第18号「収益」、国際財務報告解釈指針委員会指針第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」、同第15号「不動産の建設に関する契約」、同第18号「顧客からの資産の移転」および解釈指針委員会解釈指針等第31号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」は置き換えられることになる。

IFRS 第15号は、2017年からの実施が予定されていたが、2015年9月11日に修正され、正式に発効日を2018年まで1年延期された。そして、2016年4月12日には、IASB より「IFRS 第15号『顧客との契約から生じる収益』の明確化」が公表され、IFRS 第15号の一部が改正された。

また、2016年2月4日には、日本の企業会計基準委員会 (ASBJ) が、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」を公表した (IFRS の改正を受けて2016年4月22日に一部を改訂)。そして、基準開発に向けた検討にあたっては、IFRS 第15号及び米国基準の Topic 606 の強制適用日を踏まえ、2018年1月1日以後開始する事業年度に適用が可能となることを念頭に置き、2017年6月までに公開草案を公表することを目標として、会計基準の開発を進めるとされている。このように、収益認識について、内外で活発な動きがある。

BilRUG による損益計算書の変更は、EU 会計指令のドイツ国内法への転換によるものである。上述のように、旧 HGB に存在した「通常の営業活動」による営業収益の定義が削除されることになった。その結果、現行の IAS 第18号「収益」における営業収益の定義にある「通常の営業活動」とは離反したものになった。さらに、IFRS には存在しない「異常な」損益が、注記・附属明細書において記載されるようになった。

EU 会計指令には、IFRS 由来の規定が幾つか存在するし、BilRUG による EU 会計指令の転換による臨時項目の義務的削除は IFRS への近接として評価されるが、IFRS とは異なる点が HGB 上の営業収益等に生じたことは興

味深い。

公の文書

1. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 78/660/EG und 83/349/EWG des Rates.
2. Referentenentwurf des Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz: Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 78/660/EG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz-BilRUG).
3. Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 78/660/EG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz-BilRUG).

文献

- Kolb, Susanne/Roß, Norbert 2015, “Änderungen der Gewinn- und Verlustrechnung durch BilRUG – Neudefinition der Umsatzerlöse und Eliminierung außerordentlicher Posten”, *Wirtschaftsprüfung (WPg)* 2015, Heft 17.
- Lopatta, Kerstin/Gloger, Mario/Kaspereit, Thomas/Nordbrock, Michael 2016, “Neudefinition der Umsatzerlöse und Anpassung der Größenklassen gem. BilRUG”, *Der Betrieb (DB)* 2016 Nr. 26-27.
- Oser, Peter/Orth, Christian/Wirz, Holger 2015, “Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) – Wesentliche Änderungen und Hinweise zur praktischen Umsetzung –”, *DB* 2015 Nr. 31.
- Theile, Carsten 2015, *Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)*, nwb BRENNPUNKT.
- Zwirner, Christian hrgs., 2016, *BilRUG*, C. H. Beck.
- Zwirner, Christian/Petersen, Karl 2015, “Wie reformiert das BilRUG das Bilanzrecht? – Wesentliche Änderungen für Einzel- und Konzernabschluss sowie Offenlegung”, *WPg*

ドイツ会計指令転換法 (BilRUG) による損益計算書等への…… (久保田秀樹)

2015, Heft 16.

久保田秀樹2015「会計指令転換法 (BilRUG) によるドイツ商法計算規定の重要な改正について」『甲南経営研究』第56巻第3号 (2015年11月)。

———2016「ドイツにおける近代会計法の展開」『甲南経営研究』第57巻第3号 (2016年12月)。