

## 会計指令の統合 (3)

本 田 良 巳

第1節 第4号指令と第7号指令の概要 (第66巻第2号)

第2節 第4号指令と第7号指令の改正 (第66巻第3号)

第3節 第4号指令と第7号指令との統合 (本号)

### 第3節 第4号指令と第7号指令との統合

#### 1 はじめに

欧州委員会は2007年12月、政策文書「共同体リスボン2008-2010」を発表し、10項目の主要目標を明らかにしている。主要目標のなかに人的資源への投資、温室ガス排出量20%削減とともに、中小企業の潜在成長力を高めることも挙げられている。具体的には小企業議定書の採択、2012年までに管理費の25%削減等である<sup>1)</sup>。

欧州委員会は2008年6月、「ヨーロッパ小企業議定書 (Small Business Act for Europe)」を公表している。「ヨーロッパ小企業議定書」では「小企業を第一に考える (Think small First)」ことがスローガンのように用いられ、強調されている<sup>2)</sup>。このように、「ヨーロッパ小企業議定書」、「小企業を第一に考える」、2012年までに管理費25%削減等がヨーロッパの中小企業政策を端的に表現している。

ところで、会計に関連する指令として1978年7月、第4号指令を公表し、1983年6月、第7号指令を公表している。前者は個別財務諸表を対象にし、後者は連結財務諸表を対象にしている<sup>3)</sup>。EUにおいてかかる指令の調和化を図るために選択権の数を増加する、い

1) 田中友義、『EU 経済論 統合・深化・拡大』、中央経済社、2009年、148頁～149頁参照。

2) COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS “Think Small First” A “Small Business Act” for Europe, 25.6.2008 COM (2008) 394 final.

3) 参考までに、第4号指令、第7号指令の適用企業数は「図表14」に示す通りである（「図表14」参照）。

図表14 第4号指令、第7号指令、IAS規則の範囲で企業数

指令	マイクロ企業	小企業	中企業	大企業	総計
第4号指令	5,936,774	1,117,214	245,431	45,301	7,344,720
第7号指令	86,748	33,657	12,365	14,095	146,865
IAS規則	～150	≤1,100	≥6,115		7,365

EUROPEAN COMMISSION, COMMISSION STAFF WORKING PAPER, Part I IMPACT ASSESSMENT Accompanying document, Proposal for a Directive of the European Parliament and the

わゆる加算的調和化が採られている<sup>4)</sup>。さらに2000年代に入り、公正価値指令や現代化指令等のように指令が次々に改正され、選択権の数も増加している。このような規定の改正、その複雑化はとくに中小企業の成長にとって負担以上に障害になっている<sup>5)</sup>。また、選択権の数を増加することにより、財務諸表の比較可能性は著しく損なわれている。

2013年6月、第4号指令と第7号指令とを統合する、新しい指令を公表している。新しい指令は上記の問題を解決するために公表されたものであり、また「小企業を第一に考える」という原則を貫き、さらに管理費の削減等に狙いを置いている。本項に続く第2項では第4号指令と第7号指令との統合に関連してインパクト・アセスメントを跡付け、二つの指令を統合する経緯を追求している。そして、第3項では新しい指令の特徴を概説し、第4項では「小企業を第一に考える」という原則が端的に表現されている附属説明書の作成を取上げている。最後に第5項では本節で述べてきたところを要約し、結びに代えている。

## 2 第4号指令、第7号指令の改正のためのインパクト・アセスメント

欧州委員会は2011年10月25日、第4号指令と第7号指令とを統合する提案をしている<sup>6)</sup>。また、欧州委員会は同日、かかる提案のインパクト・アセスメントを同時に公表している<sup>7)</sup>。本項ではインパクト・アセスメントを跡付けながら、かかる提案の経緯を追求していきたい。

### 1) 目標と政策の選択

インパクト・アセスメントによれば、まず会計指令の目標 (Objective) の検討から始めている。すなわち、「EUの企業のために企業環境を改善する、というアーチ形におおう (overarching) 目標に一致して、会計指令の再検討は次のことを目指している。(1)成長や雇用の創出のために資源を自由にするために規模において相対的に小さい企業への管理上の負担を削減する、(2)財務報告の有効性、有用性、理解可能性を増す、(3)利用者の要請を保護する。改善は国境を超えた企業活動を促進し、EUの単一市場の機能を高めるべきである」<sup>8)</sup>。

---

Council on the annual financial statement, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, Brussels, 25.10.2011 SEC (2011) 1289 final, p.19.

4) 黒田全紀、『EC会計制度調和化論』、有斐閣、1989年、240頁参照。

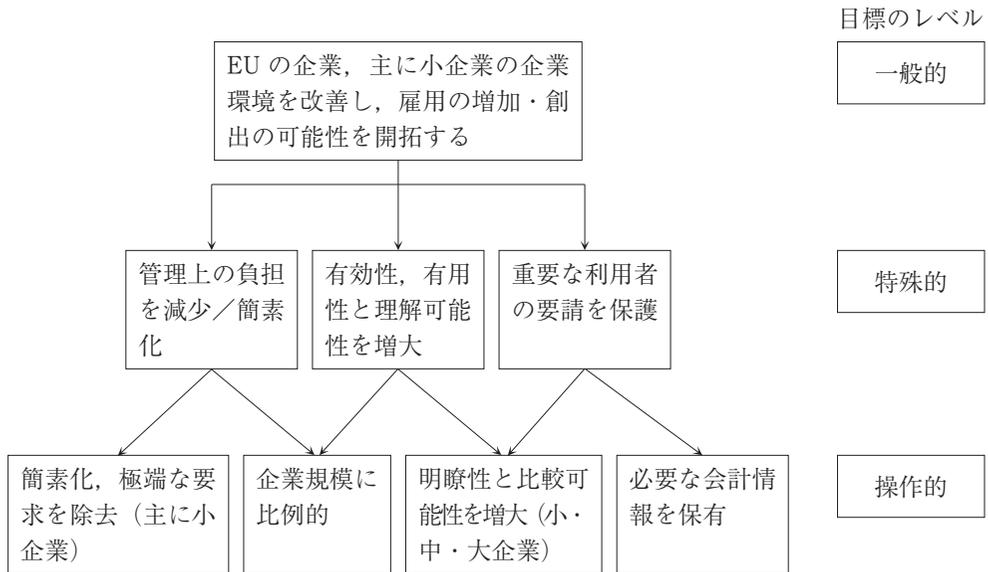
5) EUROPEAN COMMISSION, p.18.

6) EUROPEAN COMMISSION, Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen, Brussels, 25.10.2011 KOM (2011) 684 final.

7) EUROPEAN COMMISSION, COMMISSION STAFF WORKING PAPER, Part I IMPACT ASSESSMENT Accompanying document, Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on the annual financial statement, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, Brussels, 25.10.2011 SEC (2011) 1289 final.

EU の企業のために企業環境を改善するために、(1)~(3)を会計指令の目標として設けている。これを図示すれば、「図表 1」の通りになる（「図表 1」参照<sup>9)</sup>。

図表 1 目標の概観



目標を達成するために、次に政策の選択 (policy option) が行われる。政策の選択として、(1)ベースライン、(2)現行政策のより良い適用、(3)選択された要求の修正、(4)中小企業版 IFRS の任意適用、(5)現行指令の廃止という五つが検討されている<sup>10)</sup>。次に五つの政策の選択について説明し、検討していくことにする。

(1)ベースライン

第 4 号指令、第 7 号指令を現行のまま継続して何ら改正を加えない、という政策である。

しかし、第 4 号指令、第 7 号指令ともにこれまで幾度か改正され、選択権が増加している。とくに中小企業にとって負担の増大が叫ばれていることから、ベースラインの政策は採用されないことになる。

(2)現行政策のより良い適用

現行の指令が継続されることになる。現行指令の枠組みのなかで課題を解決していこうとする政策である。例えば、識閾値の高い設定、免除規定の広範な適用等から中小企業の負担削減という課題を解決していこうとするのである。

(3)選択された要求の修正

8) EUROPEAN COMMISSION, p.21-p.22.

9) EUROPEAN COMMISSION, p.22.

10) EUROPEAN COMMISSION, p.23-p.29.

中小企業の負担削減のために中小企業に対する要請を改正し、緩和する政策である。とくに中小企業に対する利害関係者の要請と中小企業の負担との間でバランスある解決を見いだそうとしている。

#### (4) 中小企業版 IFRS の任意適用

中小企業版 IFRS を中小企業に適用しようとする政策である。

しかし、中小企業版 IFRS は中小企業にとって複雑であり、コストがかかり過ぎるといって批判がみられる。現在、中小企業版 IFRS に対して十分な支持は得られていない。

#### (5) 現行指令の廃止

EU レベルにおいて指令を廃止する、という政策である。

しかし、仮に EU レベルにおいて第 4 号指令、第 7 号指令が廃止されたとしても、加盟国レベルで類似の規定が設けられることになる。したがって、中小企業にとって負担を削減することにならないのである。

(1)～(5)の政策の検討結果を比較すれば、「図表 2」のように示される（「図表 2」参照<sup>11)</sup>）。そして、「図表 2」のうち、「(3)選択された要求の修正」の政策が選好された選択になるのである。

図表 2 政策の選択 1～5 の比較

選 択	企業規模に 応じた要請	簡素化、極 端な要求を 除去（小企 業）	明瞭性と比較 可能性（小・ 中・大企業）	財務諸表の情 報価値（情報 の有用性）を 保持	選好された 選択	管理上の 負担への 影響 (EUR)
1. ベースライン	0	0	0	0	N/A	0
2. 現行政策のより良い適用	+	+	0	0	No	-0.7 (負担減)
3. 選択された要求の修正	++	++	++	+	Yes	-1.7 (負担減)
4. 中小企業版 IFRS の任意 適用（マイクロ企業を除 く）	-	-	+	+	No	+0.16 (負担増)
5. 現行指令の廃止	?	?	-	-	No	-2.8 (負担減)

“+” 好ましい、

“-” 極めて好ましくない、

“N/A” 適用不可能

“++” 極めて好ましい、

“0” 中立的、

“-” 好ましくない、

“?” 判らない、

11) EUROPEAN COMMISSION, p.30.

さらに、インパクト・アセスメントによれば、「個別財務諸表に関して第4号閣僚理事会指令と連結財務諸表に関して第7号閣僚理事会指令とをEUの財務報告フレームワークの基礎として単一の用具になる可能性がある。改正される指令は原文の改正を行い、現行の規定よりも合理的な順序に並び替える機会を作るのである<sup>12)</sup>。ここで明らかなように、第4号指令と第7号指令とを一つに統合し、そのために規定の改正を行う可能性を示唆している。

## 2) オプションの比較

会計指令の改正が検討されることになる。まず、(1)~(9)のオプションを提案し、これらオプション採択の是非を検討した後、指令案の基礎を形作っていくことになる。

ここで、九つのオプションとは次の通りである<sup>13)</sup>。

- (1) 企業規模の定義を調和化
- (2) 企業規模の識閾値の増加
- (3) 電子フォーマット/XBRLに委任
- (4) 基本原則の調和化と明瞭化
- (5) 加盟国に適用可能な選択権数の減少
- (6) EU会計基準の進展
- (7) 重要な財務データの簡単なレイアウト
- (8) 小企業から提供される情報の減少、EUにわたる調和化
- (9) キャッシュ・フロー計算書を導入

例示的に、オプション(8)、オプション(2)を取上げ、その採択の是非を検討していくことにする。

### (1) オプション(8)

オプション(8)は「小企業から提供される情報の減少」、さらに「EUにわたる調和化」を達成することにある。具体的に、小企業に対して簡略化された貸借対照表の作成、簡略化された損益計算書の作成、附属説明書において提供される情報の減少等を挙げることができる。

これにより、小企業のために「ミニ・レジーム (mini-regime)」を確立し、「EUにわたる調和化」を達成することが可能になってくる。このような検討結果から、オプション(8)は「潜在的に高い受容可能性を持ち、目標は満たされることになる」(「図表3」参照)<sup>14)</sup>。

---

12) EUROPEAN COMMISSION, p.30.

13) EUROPEAN COMMISSION, p.31.

14) EUROPEAN COMMISSION, p.33.

図表3 オプション(8)の分析

選 択	主に影響さ れる企業の 規模	企業規模に 応じた要請	簡素化, 極 端な要求を 除去 (小企 業)	明瞭性と比較 可能性 (小・ 中・大企業)	財務諸表の情 報価値 (情報 の有用性) を 保持	選好され た選択
8. 小企業から提供される情 報の減少, EU にわたる 調和化	小	++	++	+	-	Yes

“+” 好ましい,  
“-” 極めて好ましくない,  
“N/A” 適用不可能

“++” 極めて好ましい,  
“0” 中立的,

“-” 好ましくない,  
“?” 判らない,

## (2) オプション(2)

オプション(2)は「企業規模の識閾値を高める」ことであり、とりわけ中小企業を対象にしている。識閾値を高く設定することにより、中企業を小企業に移動し、大企業を中企業に移動することが可能になってくる。これにより、企業にとって管理上の負担を削減することが可能になるのである。このような検討結果から、オプション(2)も採択されている(「図表4」参照)<sup>15)</sup>。

図表4 オプション(2)の分析

選 択	主に影響さ れる企業の 規模	企業規模に 応じた要請	簡素化, 極 端な要求を 除去 (小企 業)	明瞭性と比較 可能性 (小・ 中・大企業)	財務諸表の情 報価値 (情報 の有用性) を 保持	選好され た選択
2. 企業規模の識閾値を増加	小 中 大	++	++	0	-	Yes

“+” 好ましい,  
“-” 極めて好ましくない,  
“N/A” 適用不可能

“++” 極めて好ましい,  
“0” 中立的,

“-” 好ましくない,  
“?” 判らない,

九つのオプションについて、その採択の検討結果は「図表5」に示す通りである(「図表5」参照)<sup>16)</sup>。「図表5」において「選好された選択」が示すように、オプション1, 2, 4, 5, 8が採択され、指令案の基礎を形作ることになる。

15) EUROPEAN COMMISSION, p.34.

16) EUROPEAN COMMISSION, p.35.

図表 5 指令の再検討のもとで選択の概観

選 択	主に影響される企業の規模	企業規模に応じた要請	簡素化, 極端な要求を除去 (小企業)	明瞭性と比較可能性 (小・中・大企業)	財務諸表の情報価値 (情報の有用性) を保持	選好された選択
1. 企業規模の定義を調和化	小 中 大	++	++	+	-	Yes
2. 企業規模の識閾値を増加	小 中 大	++	++	0	-	Yes
3. 電子フォーマット/XBRLに委任	マイクロ 小 中 大	0	0	++	+	No
4. 基本原則の調和化と明瞭化	小 中 大	0	0	++	++	Yes
5. 加盟国に適用可能な選択権数の減少	小 中 大	0	+	++	0	Yes
6. EU 会計基準の進展	小 中 大	?	+	++	?	No
7. 重要な財務データの簡単なレイアウト	小	++	++	-	-	No
8. 小企業から提供される情報の減少, EU にわたる調和化	小	++	++	+	-	Yes
9. キャッシュ・フロー計算書を導入	中 大	+	N/A	+	+	No

“+” 好ましい, “++” 極めて好ましい, “-” 好ましくない,  
 “--” 極めて好ましくない, “0” 中立的, “?” 判らない,  
 “N/A” 適用不可能

### 3) 選好されたオプションと規定形成

選好されたオプションは小企業, マイクロ企業, 中企業・大企業に応じてあてはめることができる。そして, 企業毎に, これらオプションを要約したものが「図表 6」である(「図表 6」参照)<sup>17)</sup>。

17) EUROPEAN COMMISSION, p.36.

図表6 選好されたオプションの要約

範囲	選好されたオプション
小企業 ～110万社 ～すべての企業の 15%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 指令に定められた会計原則にしたがい、企業は損益計算書、貸借対照表を作成しなければならない（選択1, 2）</li> <li>・ 財務諸表に対する附属説明書において制限されるが、十分に調和化された開示（選択1, 2）</li> <li>・ “重要性” “形式より実質” という一般原則の適用（選択4）</li> <li>・ 加盟国選択権の数の減少（選択5）</li> <li>・ 指令において監査の要請はない（選択8）</li> <li>・ 連結財務諸表作成の回避を目指しながら、最大限の調和化（選択8）</li> </ul>
マイクロ企業 ～590万社 ～すべての企業の 81%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ マイクロ企業は小企業と同じレジームから少なくとも便益を得る（選択8）</li> <li>・ 2009年2月、欧州委員会の提案が立法者によって採用されるなら、小企業と異なることを為すためにマイクロ企業はオプション形式を採用することが予想される。加盟国は“マイクロ・レジーム”を仕様することができる（選択8）</li> </ul>
中企業・大企業 ～30万社 ～すべての企業の 4%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ “重要性” “形式より実質” という一般原則の適用（選択4）</li> <li>・ 加盟国選択権の数の減少。中企業・大企業にとって財務諸表の良い比較可能性をもたらす（選択5）</li> </ul>
* 選択1, 2, 4, 5, 8は「図表5」において右端「選好された選択」の「Yes」を参照。	

さらに、指令案の基礎を形作るうえで、次の二点が確保されなければならない<sup>18)</sup>。

- (1) 「小企業を第一に考える」という原則のもとで、小企業が簡素化されたレジームから便益を得るために同じ規模の企業はEUにわたって同様に扱われることが必要である。
- (2) 中企業や大企業の活動、その利害関係者がEUに広がりを持つとき、中企業や大企業の財務報告はEUレベルで調和化され、さらに比較可能であることが必要である。

また、企業規模に応じてEUレベルの規定、加盟国レベルの規定は「図表7」に示すように異なっている（「図表7」参照<sup>19)</sup>）。

18) EUROPEAN COMMISSION, p.21.

19) EUROPEAN COMMISSION, p.21.

図表7 企業規模に応じて規定の望ましいレベル

	小企業	中企業	大企業
外部の利害関係者	少数	多数	多数
国境を超えた活動	制限的	普通/活発	活発
	↓	↓	↓
EU レベルの規定	基礎	最少限の調和化	最少限の調和化
加盟国レベルの規定	制限的	普通	強化

### 3 新しい指令の特徴

#### 1) 指令の構造

2013年6月29日、新しい指令が公表されている。本指令は第4号指令と第7号指令とを統合する指令である。まず、指令の構造を示せば、「図表8」のようになる(「図表8」参照)<sup>20)</sup>。

図表8 新しい指令の構造

章 (条)	記 載
1 (1条~3条)	企業, グループの適用領域, 概念規定, 法形態
2 (4条~8条)	一般的な規定と原則
3 (9条~14条)	貸借対照表と損益計算書
4 (15条~18条)	附属説明書
5 (19条~20条)	状況報告書
6 (21条~29条)	連結財務諸表と報告書
7 (30条~33条)	公表
8 (34条~35条)	財務諸表監査
9 (36条~40条)	免除と免除の制限について規定
10 (41条~48条)	国家的な機関への支払いについて報告
11 (49条~55条)	最終規定

「図表8」から明らかなように、第3章~第5章は個別財務諸表を対象にし、第6章は連結財務諸表を対象にしている。

次に、本指令の特徴を概説していくことにする。

20) Zwirner, C., EU-Bilanzrechtsreform: Änderungen der EU-Richtlinien zur Rechnungslegung, Entwurf zur Zusammenfassung und Überarbeitung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie, Unternehmensteuern und Bilanzen, 9/2014, S.316.

## 2) 指令の特徴

## (1) 識閾値の画定

企業規模を区分するため、識閾値を画定しなければならない（「図表9」参照）。三つの規準のうちの二つを満たすなら、該当する企業区分に属することになる<sup>21)</sup>。

図表9 規模クラスの識閾値（個別財務諸表）

	マイクロ企業 (3条1項)	小規模企業 (3条2項)	中規模企業 (3条3項)
貸借対照表総額	350,000 EUR	4,000,000 EUR	20,000,000 EUR
売上高	700,000 EUR	8,000,000 EUR	40,000,000 EUR
従業員数	10人	50人	250人

## (2) 一般原則

第6条は「会計について一般原則」を定めている。「会計について一般原則」をこれまでの「評価の一般原則」と比較すれば、「図表10」のようになる（「図表10」参照<sup>22)</sup>）。

図表10 一般原則の比較

<u>評価の一般原則（1978年7月）</u>	<u>会計の一般原則（2013年6月）</u>
a) 継続企業の原則	a) 継続企業の原則
b) 評価継続性の原則	b) 評価継続性の原則
c) 慎重の原則	c) 慎重の原則
d) 発生主義の原則	d) 発生主義の原則
e) 個別評価の原則	e) 貸借対照表同一性の原則
f) 貸借対照表同一性の原則	f) 個別評価の原則
	g) 相殺禁止の原則
	h) 実質優先の原則
	i) 取得原価・製造原価の原則
	j) 重要性の原則

ここで注目すべきは h) 実質優先の原則（Grundsatzes der substance over form）、j) 重要性の原則の追加である。

21) RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLMENTS 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 Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/28.

22) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/30. 第1節「図表1」を参照。

実質優先の原則について、「貸借対照表、損益計算書において項目は基礎にある営業事象の経済的な内容にしたがって、ならびに基礎にある協定の経済的な内容にしたがって認識されなければならない」(第6条第1項h)<sup>23)</sup>。実質優先の原則の適用により、明瞭性は改善されるのである<sup>24)</sup>。

また、重要性の原則も新たに追加された一般原則であり、これは負担の削減、経済性からの要請である。

(3) 固定資産の再評価

第7条は固定資産の再評価を定めている。第7条の構成は次の通りである<sup>25)</sup>。

- 第1項 固定資産の再評価
- 第2項 貸借対照表貸方に再評価積立金を設定
- 第3項 再評価積立金の開示

これにより、第4号指令(第33条第1項)に規定されていた取替価値に基づく方法、インフレーションを考慮するための方法に基づく評価は廃止されている<sup>26)</sup>。

(4) 無形固定資産の償却

第12条は無形固定資産の償却を定めている。

無形固定資産はその利用期間内に償却されなければならない。また、営業価値、会社価値、開発費はその利用期間が信頼をもって見積もることができない例外的な場合、5年から10年の間に償却されなければならない<sup>27)</sup>。

(5) 損益計算書の様式

これまで損益計算書の様式として、次の四つの様式が定められていた<sup>28)</sup>。



しかし、新しい指令では二つの様式のみを定めている<sup>29)</sup>。

23) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/30.

24) EUROPEAN COMMISSION, Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen, Brussels, 25. 10. 2011 KOM (2011) 684 final, S. 9.

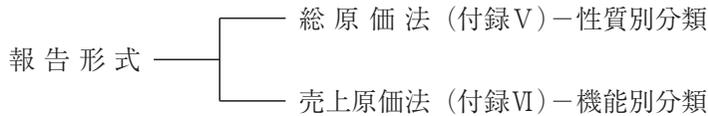
25) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/30-L 182/31.

26) EUROPEAN COMMISSION, S. 12.

27) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/34.

28) 黒田全紀, 前掲書, 126頁~128頁参照。

29) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/66-L 182/67.



このように損益計算書の様式を制限することにより，比較可能性を高めることに狙いがある<sup>30)</sup>。

また，付録V，付録VIにおいて特別収益，特別費用，特別損益等の項目が削除されている。これにより，経常項目と特別項目とを区別する必要性はなくなっている<sup>31)</sup>。

#### (6) 貸借対照表の様式

付録Ⅲでは貸借対照表の水平的な分類（horizontale Gliederung），付録Ⅳでは貸借対照表の垂直的な分類（vertikale Gliederung）を定めている<sup>32)</sup>。貸借対照表の分類についてこれまでの考えを踏襲し，大きな変更はみられない。

### 3) 国家機関への支払い

指令によれば，「大規模企業，天然資源を獲得する産業あるいは原生林における木材伐採の領域（auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern）に活動する公的な利害をもつ全ての企業は国家的な機関（staatliche Stellen）への支払いについて報告書を毎年，作成し，公表することを加盟国は定める」（第42条第1項）<sup>33)</sup>。

明らかのように，大企業や公的な利害をもつ企業は国家的な機関への支払報告書を毎年，作成し，公表しなければならない。国家的な機関への支払いとは法人税の支払い，配当金（国家的な機関が株主の場合），認可料（Lizenzgebühren）等であり，これらが支払報告書に国毎に，プロジェクト毎に記載されなければならない<sup>34)</sup>。大企業や公的な利害をもつ企業について「報告により，経営上の状態の高い透明性水準が達成されるのである」<sup>35)</sup>。

## 4 中小企業の簡素化規定

財務諸表は貸借対照表，損益計算書，附属説明書から構成されている。「小企業を第一に考える」という原則はとくに附属説明書の作成に貫かれている<sup>36)</sup>。財務諸表の作成コストのうち，附属説明書作成に占める割合はマイクロ企業や小企業において約50%を占め，

30) EUROPEAN COMMISSION, S.13.

31) Zwirner, C., Neue Rechnungslegungsvorschriften ab 2016, Deutsches Steuerrecht 2014, S.442.

32) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/60-L 182/65.

33) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/52.

34) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/52.

35) Lange, T./Müller, S., Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie in Deutschland aus dem Blickwinkel kapitalmarktorientierter Unternehmen, RefE des Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes (BilRUG), Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 14. Jahrgang Oktober 2014, S.486.

36) Lanfermann, G., EU-Rechnungslegungsrichtlinie: Zum Handlungsbedarf des deutschen Gesetzgebers, Die Wirtschaftsprüfung, 17/2013, S.850-S.851.

中企業や大企業において約30%を占めるからである<sup>37)</sup>。マイクロ企業や小企業において附属説明書の作成コストを減少しなければならないのである。

附属説明書の作成に言及する前に、中小企業の簡素化規定をみておきたい（「図表11」参照）<sup>38)</sup>。

図表11 中小企業の簡素化規定

		マイクロ企業	小規模企業	中規模企業
個別財務諸表	貸借対照表	公表義務の免除（条件付き），簡略化されたB/S作成（36条1項，2項）	簡略化されたB/S作成（14条1項）	
	損益計算書	公表義務の免除（条件付き），簡略化されたP/L作成（36条1項，2項）	簡略化されたP/L作成（14条2項）	簡略化されたP/L作成（14条2項）
	附属説明書	作成義務の免除（36条1項）（図表12，13参照）	（図表12，13参照）	（図表12，13参照）
連結財務諸表	貸借対照表			簡略化されたB/S公表（31条2項）
	損益計算書		P/L公表義務の免除（31条1項）	
	附属説明書			

「図表11」から明らかなように、簡素化規定は作成義務の免除、公表義務の免除のように「免除」規定と簡略化された貸借対照表の作成、簡略化された損益計算書の作成のように「軽減」規定とがみられる。概略的に述べれば、「免除」規定はマイクロ企業に適用され、「軽減」規定は小企業、中企業に適用されている。なお、マイクロ企業にとくに簡素化規定がない場合、小企業に適用される規定がマイクロ企業にも適用されることになる<sup>39)</sup>。

附属説明書に関連する規定は第15条以下、設けられている。

まず、第15条は附属説明書の記載に関する一般的な規定である<sup>40)</sup>。

37) EUROPEAN COMMISSION, COMMISSION STAFF WORKING PAPER, Part I IMPACT ASSESSMENT Accompanying document, Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on the annual financial statement, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, Brussels, 25.10.2011 SEC (2011) 1289 final, p.19.

38) 「図表11」は筆者による作成。

39) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/21.

### 第15条 附属説明書について一般的な規定

本章の意味において貸借対照表、損益計算書について附属説明書が説明されるなら、貸借対照表、損益計算書における項目の説明の順序で附属説明書の記載は説明されなければならない。

次に第16条から第18条まで、企業規模に応じて記載項目が画定されている。これを図示すれば、「図表12」のようになる（「図表12」参照<sup>40)</sup>）。

図表12 附属説明書規定の適用領域

	マイクロ 企業	小規模 企業	中規模 企業	大規模 企業	公的な利害を もつ企業
第16条	■	■	■	■	■
第17条		(一部適用)	■	■	■
第18条				■	■

「図表12」から明らかなように、マイクロ企業、小企業の記載項目が基本になっている。記載項目を具体的に示せば、「図表13」のようになる（「図表13」参照<sup>42)</sup>）。第16条はすべての企業の記載項目であり、第17条は中企業、大企業の追加的な記載項目、第18条は大企業、公的な利害をもつ企業の追加的な記載項目である。

なお、個別附属説明書を基礎に連結附属説明書も作成されることになる（第28条第1項<sup>43)</sup>）。さらに、連結財務諸表の特殊性を考慮して連結附属説明書に子企業、関連企業、資本参加等の記載項目が追加されている。

上記のように、「小企業を第一に考える」という原則は附属説明書の作成に貫かれている。「図表12」から明らかなように、マイクロ企業、小企業の記載項目が附属説明書作成の基本になっている。これに関連して、第16条第3項では次のように定めている<sup>44)</sup>。

- (3) 加盟国は本条において要求あるいは許容されている記載を超える記載を小規模な企業に要求しない。

40) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/35.

41) 「図表12」は筆者による作成。

42) 「図表13」は次の論文の図表を修正して作成している。

Zwirner, C., EU-Bilanzrechtsreform: Änderungen der EU-Richtlinien zur Rechnungslegung, Entwurf zur Zusammenfassung und Überarbeitung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie, Unternehmensteuern und Bilanzen, 9/2014, S.319-S.320.

43) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/45.

44) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/35.

図表13 附属説明書の記載内容

<p><b>第16条 すべての企業について附属説明書の内容</b></p> <p>すべての企業に関連する、<b>新しい記載義務</b>は次の通りである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▼ とくに金融負債の総額、老齢扶養に関わる万一の義務、結合企業・関連企業に対する債務が記載されなければならない。これらは今までの報告の範囲に比べて、拡大を表している。</li> <li>▼ 附属説明書の可能な、追加的な記載は再評価を基礎に固定資産の評価、ならびに公正価値による一定資産の評価について規定の（部分的な）変換から明らかになる。</li> <li>▼ 損益計算書における異常項目の表示の省略に基づき、当該記載が附属説明書において行われなければならない。</li> </ul> <p>今までとは異なり、加盟国に小規模企業の場合、附属説明書の範囲を拡大・制限する可能性は認められないことが重要である（第16条第3項）。加盟国は第17条により、<b>小規模企業に一定の記載義務を要求することが</b>できる（第16条第2項）。</p> <p>この場合、次の、五つの記載が問題になる。(1)固定資産の明細、(2)マイクロ企業について連結財務諸表を作成する企業にとって記載義務、(3)オフ・バランス取引の種類と目標、(4)貸借対照表や損益計算書に記載されない、決算日後の重要な事象の記載、(5)関連当事者との取引。</p>
<p><b>第17条（中規模企業、大規模企業について）追加的な記載義務</b></p> <p><b>中規模企業</b>について、関連当事者との取引の報告は将来、強制的に行われなければならない。それは、持分所有者と参加企業ならびに企業の経営機関、執行機関、監督機関の構成員に制限されている（第17条第1項f）。</p> <p><b>中規模企業、大規模企業</b>ならびに公的な利害をもつ企業について、附属説明書の拡大された報告は次の領域で国内法に変換されなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▼ 積極的な他人資本コストの記載（第17条第1項a vi）</li> <li>▼ 固定資産・流動資産の場合、税金の貸方記入（Steuerergutschrift）の適用のために価値修正の金額・理由の記載（第17条第1項b）</li> <li>▼ 貸借対照表に計上されている潜在的な税務負債の展開、すなわち、潜在的な税務残高の展開（第17条第1項f）</li> <li>▼ 持分所有の記載に関して、このリストが附属説明書以外、別のリストとして作成され、附属説明書において関連づけられることを加盟国は認める（第17条第1項g）</li> <li>▼ 資本の数や名目額、ならびに営業年度中、承認された資本の範囲で署名された株式、ならびに享益証券、転換社債、オプション証券、オプションあるいは比較可能な有価証券・権利について拡大された記載義務（第17条第1項h-j）</li> <li>▼ 企業の名前、所在地、法形態。企業はその無限責任社員である（第17条第1項k）</li> <li>▼ （部分的な）利益処分の前後、個別財務諸表が作成されるか否かとは別に、利益処分の提案（第17条第1項o）</li> <li>▼ 貸借対照表・損益計算書において考慮されない、決算日後の重要な事象の種類と財務上の影響（第17条第1項g）</li> </ul>
<p><b>第18条 大規模企業、公的な利害をもつ企業について追加的な記載</b></p> <p>大規模企業、公的な利害をもつ企業について追加的な記載は次の通りである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▼ 活動領域ごと、市場ごとに純売上高の分類</li> <li>▼ 財務諸表監査人の総報酬</li> </ul>

上記の規定から明らかなように、小企業の附属説明書における記載項目を画定している。企業規模の相違に対してオプションをもって対処するのではなく、企業規模に応じて記載項目を画定し、さらに附属説明書の比較可能性を高めようとしている。

## 5 おわりに

2013年6月、第4号指令と第7号指令とを統合する、新しい指令を公表している。新しい指令は「小企業を第一に考える」という原則を貫き、さらに管理費の削減等に狙いを置いている。本節では初めに第4号指令と第7号指令との統合に関連してインパクト・アセスメントを跡付け、次に新しい指令の特徴を概説している。最後に本節で述べてきたところを要約し、結びに代えることにする。

- (1) 欧州委員会は2011年10月、第4号指令と第7号指令とを統合する提案をし、同時にそのインパクト・アセスメントを公表している。インパクト・アセスメントによれば、会計指令の目標として(1)管理上の負担を減少／簡素化、(2)有効性、有用性と理解可能性の増大、(3)重要な利用者の要請の保護を設定している。かかる目標を達成するために五つの政策の選択を検討し、選択された要求の修正という政策、すなわち会計指令の改正を決定している。さらに会計指令を改正するために九つのオプションを提案し、このうち五つのオプションを採択し、指令案作成の基礎にしている。
- (2) 2013年6月に公表された、新しい指令の特徴として、まず、「会計について一般原則」に実質優先の原則、重要性の原則等の追加が挙げられる。実質優先の原則によって明瞭性は改善され、重要性の原則によって負担の削減が図られている。さらに、損益計算書の様式を二つに制限することにより、比較可能性を高め、また、大企業や公的な利害をもつ企業に対して国家的な機関への支払報告書の作成を要請することにより、かかる取引の透明性を高めようとしている。
- (3) 「小企業を第一に考える」という原則はとくに附属説明書の作成に貫かれている。小企業において財務諸表の作成コストのうち、附属説明書作成に占める割合は約50%を占め、かかるコストの削減が課題になっている。そこでマイクロ企業、小企業の記載項目を画定し、附属説明書作成の基本にしている。さらに、企業規模に応じて追加的な記載項目を画定し、附属説明書の比較可能性を高めようとしている。

第4号指令と第7号指令とを統合する、新しい指令はこれまでの指令の重要な内容を引き継ぎながら<sup>45)</sup>、規定の整備が行われている。これにより、指令の本来の目的であるEUレベルにおける投資の促進、財務諸表の比較可能性の改善、財務諸表への信頼性の向上等を達成しようとするのである<sup>46)</sup>。

45) Zwirner, C., a.a.O., S.315.

46) Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/26.