

松 山 大 学 論 集
第 30 卷 第 4 - 2 号 抜 刷
2 0 1 8 年 10 月 発 行

EU 会計指令における個別財務諸表の作成規定

村 上 宏 之

EU 会計指令における個別財務諸表の作成規定

村 上 宏 之

I は じ め に

EU (Europäische Union ; Union européenne ; European Union) (ヨーロッパ連合) では、1978 年に制定された個別財務諸表に関する第 4 号指令 (指令第 78/660/EWG 号)¹⁾ と 1983 年に制定された連結財務諸表に関する第 7 号指令 (指令第 83/349/EWG 号)²⁾ を 1 つに統合した指令第 2013/34/EU 号³⁾ (以下、「会計指令」という) が 2013 年に制定され、第 4 号指令と第 7 号指令は廃止された (以下、第 4 号指令と第 7 号指令を併せて「旧会計諸指令」という)。

会計指令制定の主な目的は、①旧会計諸指令に引き続き、財務諸表の明瞭性と比較可能性を確保すること、②会計規定を簡素化すること、③財務諸表の作成、公示等に関する業務負担 (コスト) を縮減すること、および、④企業活動の透明性を高めることにある (会計指令案理由書⁴⁾ および会計指令前文)。

なお、会計指令では、現代会計用語に適合させるために⁵⁾ 旧会計諸指令の用語に対して、ドイツ語版、フランス語版および英語版では「会社」(Gesellschaft ; société ; company) を「企業」(Unternehmen ; entreprise ; undertaking) へ、フランス語版および英語版では「決算書」(comptes ; accounts) を「財務諸表」(états financiers ; financial statements) へ、フランス語版では「営業権」(fonds de commerce) を「のれん」(écart d'acquisition) へ、および、「損益計算書」(compte de profits et pertes) を「損益計算書」(compte de résultat) へ置き換える等、形式的な改正が行われている。

本稿は、EUにおける大企業の個別財務諸表の作成に関して、EUの会計指令の諸規定を概観し、その特徴を明らかにしようとするものである。

Ⅱ 適用範囲および企業の規模別分類

1 適用範囲

会計指令は、次の会社に属する法形態の企業に関する加盟国の法律および行政規定（以下、「加盟国国内法」または「国内法」という）に適用される（第1条第1項）。

- ① 別表Ⅰに掲げる資本公司（ドイツでは株式会社、株式合資会社および有限会社、フランスでは株式会社、株式合資会社、有限会社および略式株式会社）（第a号）
- ② 別表Ⅱに掲げる人的会社（ドイツおよびフランスでは合名会社および合資会社）。ただし、当該企業の直接的または間接的な無限責任社員全員が①上記①の法形態の企業、または、⑤加盟国国内法は適用されないが、上記①の法形態と比較可能な法形態の企業であるために、当該無限責任社員が事実上有限責任を有する場合に限る（第b号）。

2 企業の規模別分類

会計指令では、企業を規模別に零細企業（Kleinstunternehmen；micro-entreprise；micro-undertaking）、小企業、中企業および大企業に分類し（第3条）、企業の規模別に個別財務諸表の作成（表示）、公示等が規定されている（第14条、第31条、第36条等）。

零細企業とは、加盟国が零細企業に関する選択権（第36条）の1つ以上を行使する場合に、連続する2事業年度の各決算日に①資産総額350,000ユーロ、②純売上高700,000ユーロ、および、③当該事業年度の平均従業員数10人の3つの規模規準のうち少なくとも2つの限度を超えない企業として加盟国が定める企業をいう（第3条第1項および第10項）。

小企業とは、連続する2事業年度の各決算日に①資産総額4,000,000ユーロ

口、②純売上高 8,000,000 ユーロ、および、③当該事業年度の平均従業員数 50 人の 3 つの規模規準のうち少なくとも 2 つの限度を超えない企業をいう。加盟国は、①資産総額に関しては上記閾値を超える閾値で 6,000,000 ユーロを超えない閾値、②純売上高に関しては上記閾値を超える閾値で 12,000,000 ユーロを超えない閾値を定めることができる（第 3 条第 2 項および第 10 項）。

中企業とは、零細企業または小企業ではない企業で、連続する 2 事業年度の各決算日に①資産総額 20,000,000 ユーロ、②純売上高 40,000,000 ユーロ、および、③当該事業年度の平均従業員数 250 人の 3 つの規模規準のうち少なくとも 2 つの限度を超えない企業をいう（第 3 条第 3 項および第 10 項）。

大企業とは、連続する 2 事業年度の各決算日に①資産総額 20,000,000 ユーロ、②純売上高 40,000,000 ユーロ、および、③当該事業年度の平均従業員数 250 人の 3 つの規模規準のうち少なくとも 2 つの限度を超える企業をいう（第 3 条第 4 項および第 10 項）。

なお、社会的影響度の高い企業（Unternehmen von öffentlichem Interesse ; entités d'intérêt public ; public-interest entities）は、本指令において明確に規定されていない限り、その純売上高、資産総額または当該事業年度の平均従業員数にかかわらず、大企業として扱われる（第 40 条）。社会的影響度の高い企業とは、会計指令の適用範囲内に存する企業で、①譲渡可能な有価証券を加盟国の規制市場⁶⁾で取引することが認められている企業、②一定の金融機関⁷⁾ ③一定の保険企業⁸⁾ または、④例えば事業活動の性質、規模および従業員数のために社会的に著しい重要性を有する企業を社会的影響度の高い企業として加盟国が指定する企業をいう（第 2 条第 1 号）。

Ⅲ 一般規定および一般原則

1 一般規定

会計指令では、大企業に関して、一般規定（総則）として、次の 5 つが定められている（第 4 条）。

- ① 個別財務諸表 (Jahresabschluss ; états financiers annuels ; annual financial statements) は、一体を成し、少なくとも貸借対照表、損益計算書および個別財務諸表附属説明書 (Anhang zum Jahresabschluss ; annexe aux états financiers annuels ; notes to the annual financial statements) (注記および附属明細表) (以下、「附属説明書」という) から構成される。加盟国は、これらの書類に加えて、他の書類を個別財務諸表に含めることを規定することができる (第1項)。
- ② 個別財務諸表は、明瞭かつ整然に (klar und übersichtlich ; avec clarté ; clearly) 並びに本指令の規定に準拠して作成しなければならない (第2項)。
- ③ 個別財務諸表は、企業の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観 (ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ; une image fidèle ; a true and fair view) を提示しなければならない。本指令の適用が企業の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観を提示するために十分でない場合には、当該要求に応じるために必要なすべての追加情報を附属説明書に記載しなければならない (第3項)。
- ④ 例外的な場合に本指令の規定の適用が上記③に定める義務に反するときには、企業の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観を提示するため、当該規定は適用されてはならない。このような規定の非適用は、附属説明書にその旨、その理由並びに当該企業の財産、財務および損益の状況に及ぼす影響を記載しなければならない。加盟国は、当該例外的な場合を定義し、この場合に適用されるべき特別規定 (特則) を定めることができる (第4項)。
- ⑤ 加盟国は、当該企業がその個別財務諸表において本指令にしたがって要求される情報に加えて追加情報を提供することを規定することができる (第5項)。

なお、財務諸表を含む書類には、一般情報として、企業の名称のほかに、その記録簿が附置保存されている登記簿と登記簿登録番号、法形態、登記上の事

務所の所在地等⁹⁾を記載しなければならない（第5条）。

2 会計報告に関する一般原則

個別財務諸表に表示される項目は、次の10の一般原則にしたがって、計上（認識）され、評価（測定）される（第6条第1項）。

- ① 企業は、ゴーイング・コンサーンとして事業活動を行うと仮定する（第6条第1項第a号）。－ 継続企業の前提
 - ② 会計方針（Rechnungslegungsmethoden und Bewertungsgrundlagen； méthodes comptables et modes d'évaluation； accounting policies and measurement bases）は、毎事業年度継続して適用しなければならない（第6条第1項第b号）。－ 継続性の原則
 - ③ 計上（Ansatz； comptabilisation； recognition）および評価（Bewertung； évaluation； measurement）においては、慎重性の原則（Grundsatz der Vorsicht； principe de prudence； prudence basis）をどのような場合にも遵守しなければならない。これは、特に次の3つを意味する（第6条第1項第c号）。－ 保守主義の原則
 - ① 決算日において実現した利益のみを計上する。
 - ② 当該事業年度中または前事業年度中に生じたすべてのリスク（負債）は、当該リスク（負債）が決算日と個別財務諸表作成日との間で初めて判明した場合でも、計上しなければならない。
 - ③ 価値減少額は、すべて、当該事業年度が利益または損失のいずれを計上するかにかかわらず、計上しなければならない。
- 加盟国は、本規定にしたがって計上される価値減少額に加えて、当該事業年度中または前事業年度中に生じたすべての予想しうる負債および潜在的損失が決算日と個別財務諸表作成日との間で初めて判明した場合でも、当該負債および損失を計上することを許容または規定することができる（第6条第5項）。
- ④ 貸借対照表および損益計算書に計上される金額は、期間限定の原則

(Prinzip der Periodenabgrenzung ; méthode de la comptabilité d'exercice ; accrual basis) にしたがって算定する (第6条第1項第d号)。－ 発生主義

- ⑤ 当該事業年度の期首貸借対照表は、前事業年度の期末貸借対照表と一致しなければならない (第6条第1項第e号)。－ 貸借対照表継続性 (貸借対照表同一性) の原則

- ⑥ 資産項目および負債項目の構成要素は、個別評価しなければならない (第6条第1項第f号)。－ 資産負債項目の個別評価の原則

- ⑦ 資産項目と負債項目との相殺および費用項目と収益項目との相殺は、禁止する (第6条第1項第g号)。－ 総額主義

本規定にかかわらず、加盟国は、特別な場合には、企業に対して、相殺前の金額を附属説明書において記載することを条件として、資産項目と負債項目との相殺および費用項目と収益項目との相殺を行うことを許容または規定することができる (第6条第2項)。

- ⑧ 損益計算書項目および貸借対照表項目は、当該取引または契約の経済的実態を考慮して、会計処理し、表示する (第6条第1項第h号)。－ 実質優先の原則 (Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ; principe de prééminence de la substance sur la forme ; principle of substance over form)

加盟国は、企業に対して、本規定に定める要求を免除することができる (第6条第3項)。

- ⑨ 財務諸表に計上する項目は、取得原価または製作原価 (Herstellungskosten ; coût de revient ; production cost) に基づいて評価する (第6条第1項第i号)。－ 取得原価主義

- ⑩ 計上、評価、表示および公示 (Offenlegung ; communication d'informations ; disclosure) に関して本指令で定めている要求には、その遵守の影響が重要性を有しない場合は、したがう必要はない (第6条第1項第j号)。－ 重要性の原則 (Grundsatz der Wesentlichkeit ; principe de importance relative ; principle of materiality)

加盟国は、本規定の適用範囲を個別財務諸表の表示および公示に限定することができる（第6条第4項）。

3 再評価額による固定資産の代替的評価基準

取得原価主義から離脱して、加盟国は、すべての企業に対して、その代替的評価基準（Bewertungsgrundlage ; mode d'évaluation ; measurement basis）として、再評価（Neubewertung ; réévaluation ; revaluation）額による固定資産の評価を許容または規定することができる。加盟国国内法が再評価額に基づく評価を規定する場合には、その内容、制限および適用範囲を定めなければならない（第7条第1項）。

本規定が適用される場合には、取得原価または製作原価に基づく評価額と再評価に基づく評価額との差額は、貸借対照表の「自己資本」区分に再評価積立金（Neubewertungsrücklage ; réserve de réévaluation ; revaluation reserve）として計上しなければならない（第7条第2項）。

再評価積立金は、次の2つの場合を除いて、取り崩してはならない（第7条第2項）。

- ① 再評価積立金は、いつでも、その全額または一部を資本金に組み入れることができる。
- ② 再評価積立金は、当該積立金に計上された金額がもはや再評価方法の適用にとって必要でない場合には、取り崩さなければならない。加盟国は、再評価積立金の損益計算書への振替額が損益計算書において費用として計上される場合にのみ、または、実際に実現した価値増加額を表す場合にのみ当該振替を行うことができることを条件として、再評価積立金の取崩に関する規定を定めることができる。再評価積立金は、それが実際に実現した利益を表す場合以外には、直接的にも間接的にも配当してはならない。

再評価の場合の価値修正額（Wertberichtigungen ; corrections de valeur ; value adjustments）は、各事業年度において、再評価額に基づいて算定しなければならない。しかし、加盟国は、損益計算書に関する規定（第9条および第13条）

から離脱して、取得原価または製作原価に基づく評価から生じる価値修正額のみを損益計算書の様式における該当項目で表示し、再評価額に基づく評価から生じる価値修正額との差額を当該様式において区分表示することを許容または規定することができる（第7条第3項）。

4 公正価値による代替的評価基準

取得原価主義から離脱して、かつ、以下（第8条第2項－第9項）で定める条件にしたがって、加盟国は、すべての企業に対して、次のことを許容または規定することができる。なお、このような許容または規定は連結財務諸表に限定することができる（第8条第1項）。

- ① デリバティブを含む金融商品の評価を公正価値（beizulegender Zeitwert ; juste valeur ; fair value）に基づいて行うこと（第a号）。
- ② 金融商品以外の一定種類の資産項目の評価を公正価値に基づいて行うこと（第b号）。

デリバティブを含む金融商品の公正価値による評価は、①トレーディング・ポートフォリオの一部として保有する負債、および、②デリバティブにのみ適用される（第8条第3項）。また、当該評価は、③満期日まで保有する非デリバティブ、④企業の行った貸付金および企業の計上した債権でトレーディング目的のために保有していないもの、並びに、⑤子企業、関連企業および共同支配企業（Gemeinschaftsunternehmen ; coentreprises ; joint ventures）に対する持分、企業の発行した資本性金融商品（Eigenkapitalinstrumente ; instruments de capitaux propres ; equity instruments）、企業結合（Unternehmenszusammenschluss ; opération de rapprochement entre sociétés ; business combination）に際しての付随対価に関する契約、および、その他の金融商品で一般に認められたところにしたがって他の金融商品とは異なって会計処理される特性を有するものには、適用されない（第8条第4項）。ただし、加盟国は、デリバティブを含む金融商品の公正価値による評価に関するこれらの規定（第8条第3項および第4項）から離脱して、指定国際会計基準¹⁰⁾に準拠した金融商品の計上、評価および公示を許

容または規定することができる（第8条第6項）。

なお、各契約当事者に現金または他の金融商品によって決済する権利を付与する現物商品（コモディティ）を基礎とする契約（Warenkontrakte；contrats sur produits de base；commodity-based contracts）は、当該契約が次の3つの条件をすべて満たす場合を除いて、デリバティブとみなされる（第8条第2項）。

- ① 契約締結時において企業の期待する購入、売却または自己使用の要求を充足し、契約締結後においても継続して当該要求を充足すること（第a号）。
- ② 当初から、現物商品を基礎とする契約として指定されていること（第b号）。
- ③ 現物商品の引渡によって決済されるとみなされること（第c号）。

取得原価主義から離脱して、加盟国は、公正価値によるヘッジ会計（Bilanzierung von Sicherungsgeschäften；comptabilité de couverture；hedge accounting）においてヘッジ対象として適格な資産もしくは負債、または、当該資産もしくは負債の識別された部分を当該ヘッジ会計にしたがって定められた特殊な価値で評価することを許容することができる（第8条第5項）。

公正価値は、次の価値のいずれか1つに基づいて算定される（第8条第7項）。

- ① 信頼性ある市場が容易に識別できる金融商品の場合は、その公正価値は市場価額である。金融商品に関して市場価額が容易に識別できないが、その構成要素または同類の金融商品に関して市場価額が識別できる場合には、当該金融商品の市場価額はその構成要素または同類の金融商品の市場価額から算出されうる（第a号）。
- ② 信頼性ある市場が容易に識別できない金融商品の場合は、一般に認められた評価モデルまたは評価技法が市場価額の合理的な近似値を保証するときには、その公正価値は当該評価モデルまたは評価技法から導出される価額である（第b号）。

これらの方法のいずれによっても信頼性をもって評価できない金融商品は、取得原価または製作原価に基づく評価が可能である場合には、当該取得原価または製作原価によって評価される（第8条第7項）。

金融商品を公正価値に基づいて評価する場合には、保守主義の原則にかかわらず、価値変動額が公正価値準備金（Zeitwert-Rücklage ; réserve de juste valeur ; fair value reserve）に直接計上される次の2つの場合を除いて、当該価値変動額は損益計算書に計上しなければならない（第8条第8項）。

- ① 金融商品が、価値変動額を損益計算書において全くまたは一部しか表示しないことを認めるヘッジ会計におけるヘッジ手段である（第a号）。
- ② 価値変動額が、経済的に自立した在外企業に対する企業の純投資額の一部を成す貨幣項目から生じる換算差額に帰属する（第b号）。

加盟国は、デリバティブ以外の売買目的金融資産の価値変動額を公正価値準備金に直接計上することを許容または規定することができる。公正価値準備金は、計上された金額がこれらの規定（第8条第8項第a号および第b号）の適用のためにはや必要でない場合には、修正しなければならない（第8条第8項）。

保守主義の原則にかかわらず、加盟国は、すべての企業に対して、金融商品以外の資産を公正価値に基づいて評価する場合には、価値変動額を損益計算書に表示することを許容または規定することができる（第8条第9項）。

Ⅳ 貸借対照表および損益計算書

会計指令では、貸借対照表の様式に関しては勘定式（別表Ⅲ）と報告式（別表Ⅳ）、損益計算書の様式に関しては報告式による費用の性質別分類（総原価法）（別表Ⅴ）と報告式による費用の機能別分類（売上原価法）（別表Ⅵ）が規定されている。貸借対照表および損益計算書の各様式を示したものが後に掲げる「表1」-「表4」である。

1 貸借対照表および損益計算書に関する一般規定

会計指令では、貸借対照表および損益計算書に関する一般規定（総則）として、次の7つが定められている（第9条）。

- ① 貸借対照表および損益計算書の様式は、当該事業年度と翌事業年度で変更してはならない（表示方法の継続性）。しかし、例外的な場合には、企業の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観を提示するために、継続性の原則からの離脱が認められる。当該離脱の旨およびその理由は、附属説明書において記載しなければならない（第1項）。
- ② 貸借対照表および損益計算書において、様式に掲げる項目は、定められた配列で区分表示しなければならない。加盟国は、当該様式の項目配列を遵守することを条件として、当該項目のより詳細な下位項目を許容する。また、加盟国は、小計の追加、並びに、新たな項目の内容が様式において定められた項目によって対応しない場合には当該新たな項目の追加を許容する。加盟国は、このような下位項目または小計もしくは新たな項目の追加を規定することができる（第2項）。
- ③ 貸借対照表および損益計算書の様式においてアラビア数字によって定められた項目の配列、用語および術語は、企業の特異性に基づいて必要な場合には、適合される。加盟国は、一定の経済部門で活動する企業に対して、このような適合を要求することができる。

加盟国は、貸借対照表および損益計算書の様式においてアラビア数字によって定められた項目が企業の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観を提示する目的に対して金額の重要性が乏しい場合、または、一括表示によって明瞭性が増大する場合には、一括表示した項目を附属説明書において区分記載することを条件として、当該項目を一括表示することを許容または要求することができる（第3項）。
- ④ 加盟国は、財務諸表を電子寄託するために必要である場合には、定められた様式から企業が離脱する可能性を制限することができる（第4項）。

- ⑤ 貸借対照表および損益計算書において、各項目には当該事業年度の数値と前事業年度の数値を表示する。加盟国は、前事業年度の数値が比較可能でない場合には、前事業年度の数値を修正処理することを規定することができる。比較可能性が存しない場合、および、当該数値を修正処理した場合には、その旨およびその説明を附属説明書において記載しなければならない（第5項）。
- ⑥ 加盟国は、貸借対照表および損益計算書の様式を利益処分または損失処理を表示するために適合できることを許容または規定することができる（第6項）。
- ⑦ 個別財務諸表における資本参加（Beteiligungen ; participations ; participating interests）の処理に関しては、次のことが適当である（第7項）。
 - ① 加盟国は、連結財務諸表と比較して個別財務諸表の特性から生じる重要な調整を考慮して、資本参加を持分法に基づいて会計処理することを許容または規定することができる（第a号）。
 - ② 加盟国は、資本参加に帰属する損益部分がすでに受け取った配当金または請求権を有する配当金に対応する場合にのみ、損益計算書において当該資本参加に帰属する損益部分を表示することを許容または規定することができる（第b号）。
 - ③ 損益計算書における資本参加に帰属する利益がすでに受け取った配当金または請求権を有する配当金の金額を超える場合には、当該差額は株主に配当することができない準備金に組み入れなければならない（第c号）。

2 貸借対照表の作成

貸借対照表の作成（表示）に関して、加盟国は勘定式（「表1」）と報告式（「表2」）のうちいずれか1つまたは両方を規定する。加盟国は、2つの様式を規定する場合には、企業に対して2つの様式のうちいずれか1つの採用を選択することを許容する（第10条）。

表 1 貸借対照表の様式（勘定式）

資産の部	純資産および負債の部
<p>A. 引受済資本金の未払込額 そのうち払込催告済みのもの (加盟国国内法が払込催告済資本金を「純資産および負債の部」の「自己資本」に表示することを規定する場合を除く。この場合は、払込催告済みで未払込みの資本金は「資産の部」の項目Aまたは項目D. II. 5のいずれかに表示する)</p> <p>B. 企業の設立・拡張費 (加盟国国内法が定める費用で、資産計上することを許容する場合。加盟国国内法は、企業の設立・拡張費を「無形固定資産」の第1項目として表示することを規定することができる)</p> <p>C. 固定資産</p> <p>I. 無形固定資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 開発費(加盟国国内法が資産計上を許容する場合) 2. 認可権、特許権、実施権、商標権およびこれに類する権利および資産で、 <ol style="list-style-type: none"> a) 有償取得したもので、項目C. I. 3に表示を要しないもの b) 企業自身が創造したもの(加盟国国内法が資産計上を許容する場合) 3. のれん(有償取得したもの) 4. 前払金 <p>II. 有形固定資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 土地および建物 2. 技術設備および機械 3. その他の設備、工場用備品および営業用備品 4. 前払金および建設仮勘定 <p>III. 金融固定資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 結合企業に対する持分 2. 結合企業に対する貸付金 3. 資本参加 4. 資本参加企業に対する貸付金 5. 固定資産に属する有価証券 6. その他の貸付金 <p>D. 流動資産</p> <p>I. 棚卸資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 原材料および補助材料 2. 仕掛品 3. 製品および商品 4. 前払金 <p>II. 債権 (次の各項目において、1年を超えて期限の到来する債権の金額を区分表示する)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 売掛金 2. 結合企業に対する債権 3. 資本参加企業に対する債権 4. その他の債権 5. 引受済資本金の未払込額で支払催告済みのもの(加盟国国内法が払込催告済資本金を「資産の部」の項目Aに表示することを規定する場合を除く) 6. 計算限定項目(前払費用および未収収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を「資産の部」の項目Eに表示することを規定する場合を除く) <p>III. 有価証券</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 結合企業に対する持分 2. 自己株式または自己持分(加盟国国内法が資産計上を許容する場合)(額面総額または額面金額が存しない場合には帳簿価額総額を記載する) 3. その他の有価証券 <p>IV. 銀行預金、郵便貯金、小切手および現金</p> <p>E. 計算限定項目(前払費用および未収収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を「資産の部」の項目D. II. 6に表示することを規定する場合を除く)</p>	<p>A. 自己資本</p> <p>I. 引受済資本金 (加盟国国内法が払込催告済資本金を本項目に表示することを規定する場合を除く。この場合は、引受済資本金と払込済資本金を区分表示する)</p> <p>II. 株式払込剰余金</p> <p>III. 再評価積立金</p> <p>IV. 準備金</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 法定準備金(加盟国国内法が本準備金の積立を規定する場合) 2. 自己株式準備金または自己持分準備金(指令(EU)第2017/1132号第63条第1項第b号の規定を妨げることなく、加盟国国内法が本準備金の積立を規定する場合) 3. 定款上の準備金 4. その他の準備金(公正価値準備金を含む) <p>V. 前事業年度繰越損益</p> <p>VI. 当事業年度損益</p> <p>B. 引当金</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 退職年金およびこれに類する債務に係る引当金 2. 納税引当金 3. その他の引当金 <p>C. 債務 (次の各項目において、1年以内に期限の到来する債務の金額と1年を超えて期限の到来する債務の金額を総額で区分表示する)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 社債(転換社債を区分表示する) 2. 金融機関に対する債務 3. 前受金(別個に「棚卸資産」項目から控除するものを除く) 4. 買掛金 5. 支払手形 6. 結合企業に対する債務 7. 資本参加企業に対する債務 8. その他の債務(納税債務および社会保障債務を含む) 9. 計算限定項目(未払費用および前受収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を「純資産および負債の部」の項目Dに表示することを規定する場合を除く) <p>D. 計算限定項目(未払費用および前受収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を「純資産および負債の部」の項目C. 9に表示することを規定する場合を除く)</p>

[出典] Anhang III der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013, *ABl. EU*, 56. Jg. Nr. L182, 29. 06. 2013, SS. 60-62 (一部修正).

表2 貸借対照表の様式(報告式)

<p>A. 引受済資本金の未払込額 そのうち払込催告済みのもの (加盟国国内法が払込催告済資本金を項目Lに表 示することを規定する場合を除く。この場合は、 払込催告済みで未払込みの資本金は項目Aまたは 項目D. II. 5のいずれかに表示する)</p> <p>B. 企業の設立・拡張費 (加盟国国内法が定める費用で、資産計上するこ とを許容する場合。加盟国国内法は、企業の設 立・拡張費を「無形固定資産」の第1項目として 表示することを規定することができる)</p> <p>C. 固定資産</p> <p>I. 無形固定資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 開発費 (加盟国国内法が資産計上を許容する 場合) 2. 認可権、特許権、実施権、商標権およびこれ に類する権利および資産で、 a) 有償取得したもので、項目C. I. 3に表示 をしないもの b) 企業自身が創造したもの (加盟国国内法が 資産計上を許容する場合) 3. のれん (有償取得したもの) 4. 前払金 <p>II. 有形固定資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 土地および建物 2. 技術設備および機械 3. その他の設備、工場用備品および営業用備品 4. 前払金および建設仮勘定 <p>III. 金融固定資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 結合企業に対する持分 2. 結合企業に対する貸付金 3. 資本参加 4. 資本参加企業に対する貸付金 5. 固定資産に属する有価証券 6. その他の貸付金 <p>D. 流動資産</p> <p>I. 棚卸資産</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 原材料および補助材料 2. 仕掛品 3. 製品および商品 4. 前払金 <p>II. 債権 (次の各項目において、1年を超えて期限の到 来する債権の金額を区分表示する)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 売掛金 2. 結合企業に対する債権 3. 資本参加企業に対する債権 4. その他の債権 5. 引受済資本金の未払込額で支払催告済みのもの (加盟国国内法が払込催告済資本金を項目 Aに表示することを規定する場合を除く) 6. 計算限定項目 (前払費用および未収収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を項目Eに 表示することを規定する場合を除く) <p>III. 有価証券</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 結合企業に対する持分 2. 自己株式または自己持分 (加盟国国内法が資 産計上を許容する場合) (額面総額または額 面金額が存しない場合には帳簿価額総額を記 載する) 3. その他の有価証券 <p>IV. 銀行預金、郵便貯金、小切手および現金</p> <p>E. 計算限定項目 (前払費用および未収収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を項目D. II. 6 に表示することを規定する場合を除く)</p>	<p>F. 1年以内に期限の到来する債務</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 社債 (転換社債を区分表示する) 2. 金融機関に対する債務 3. 前受金 (別個に「棚卸資産」項目から控除する ものを除く) 4. 買掛金 5. 支払手形 6. 結合企業に対する債務 7. 資本参加企業に対する債務 8. その他の債務 (納税債務および社会保障債務を 含む) 9. 計算限定項目 (未払費用および前受収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を項目Kに表 示することを規定する場合を除く) <p>G. 正味流動資産・正味流動負債 (計算限定項目 (前払費用および未収収益)を項目 Eに表示する場合には当該計算限定項目を含み、 計算限定項目 (未払費用および前受収益)を項目 Kに表示する場合には当該計算限定項目を含む)</p> <p>H. 1年以内に期限の到来する債務の額を控除した後の 資産総額</p> <p>I. 1年を超えて期限の到来する債務</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 社債 (転換社債を区分表示する) 2. 金融機関に対する債務 3. 前受金 (別個に「棚卸資産」項目から控除する ものを除く) 4. 買掛金 5. 支払手形 6. 結合企業に対する債務 7. 資本参加企業に対する債務 8. その他の債務 (納税債務および社会保障債務を 含む) 9. 計算限定項目 (未払費用および前受収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を項目Kに表 示することを規定する場合を除く) <p>J. 引当金</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 退職年金およびこれに類する債務に係る引当金 2. 納税引当金 3. その他の引当金 <p>K. 計算限定項目 (未払費用および前受収益) (加盟国国内法が本計算限定項目を項目F. 9もし くは項目I. 9または両方の項目に表示すること を規定する場合を除く)</p> <p>L. 自己資本</p> <p>I. 引受済資本金 (加盟国国内法が払込催告済資本金を本項目に 表示することを規定する場合を除く。この場合 は、引受済資本金と払込済資本金を区分表示す る)</p> <p>II. 株式払込剰余金</p> <p>III. 再評価積立金</p> <p>IV. 準備金</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 法定準備金 (加盟国国内法が本準備金の積立 を規定する場合) 2. 自己株式準備金または自己持分準備金 (指令 (EU) 第2017/1132号 第63条 第1項 第b号 の規定を妨げることなく、加盟国国内法が本 準備金の積立を規定する場合) 3. 定款上の準備金 4. その他の準備金 (公正価値準備金を含む) <p>V. 前事業年度繰越損益</p> <p>VI. 当事業年度損益</p>
---	---

[出典] Anhang IV der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013, *a. a. O.*,
SS. 63-65 (一部修正).

加盟国は、企業に対して、提供される情報が様式にしたがって提供されなければならない情報と少なくとも同等である場合には、定める様式とは異なる様式において流動項目と固定項目の区分に基づいて項目を表示することを許容または規定することができる（第 11 条）。

3 貸借対照表項目に関する特別規定

会計指令では、貸借対照表項目に関する特別規定（特則）として、次の 12 が定められている（第 12 条）。

- ① 資産または負債の項目が様式の多くの項目に関わる場合には、他の項目との関連性を当該関連性が示される項目においてまたは附属説明書において記載しなければならない（第 1 項）。
- ② 自己株式および自己持分（*eigene Aktien und Anteile* ; *actions propres et parts propres* ; *own shares*）並びに結合企業に対する持分（*Anteile an verbundenen Unternehmen* ; *parts dans des entreprises liées* ; *shares in affiliated undertakings*）は、その目的のために定められた項目においてのみ表示する（第 2 項）。
- ③ 固定資産または流動資産への特定項目の帰属は、当該項目の目的に基づく（第 3 項）。
- ④ 「土地および建物」項目においては、土地に対する権利およびその他加盟国国内法が定めるこれに類する権利を表示しなければならない（第 4 項）。
- ⑤ 経済的耐用年数が有限の固定資産項目に関して、その取得原価もしくは製作原価または再評価額は、当該資産価額をその耐用年数にわたって規則的に減価償却するために算定される価値修正額だけ減額する（第 5 項）。
- ⑥ 固定資産項目に関する価値修正は、次の条件を満たさなければならない（第 6 項）。
 - Ⓐ 加盟国は、金融固定資産を決算日に付すべきより低い価額で評価するために、当該金融固定資産に関する価値修正を行うことを許容または規

定することができる（第a号）。

- ⑥ 固定資産項目に関して、その耐用年数が有限であるか否かにかかわらず、価値下落が永続的であると予測される場合には、決算日に付すべきより低い価額で評価するために、価値修正を行わなければならない（第b号）。
- ⑦ 価値修正額は、損益計算書に計上し、当該価値修正額を損益計算書において区分表示しない場合には附属説明書において区分記載しなければならない（第c号）。
- ⑧ より低い価額は、価値修正が行われた理由が存しない場合には、保持することはできない。ただし、本規定は、のれんに関する価値修正には適用しない（第d号）。
- ⑨ 流動資産項目に関して、当該資産項目を決算日に付すべきより低い価額または特別な場合においては他のより低い価額で計上するために、価値修正を行わなければならない。当該より低い価額は、価値修正が行われた理由がもはや存しない場合には、保持することはできない（第7項）。
- ⑩ 加盟国は、固定資産項目または流動資産項目の製作のために借り入れた資本の利息が当該製作期間に属する場合には、当該利息を当該製作原価に算入することを許容または規定することができる。本規定適用の旨は、附属説明書において記載しなければならない（第8項）。
- ⑪ 加盟国は、同種の棚卸資産項目並びに有価証券を含むすべての代替可能資産項目の取得原価または製作原価を加重平均法、先入先出（FIFO）法、後入先出（LIFO）法または一般に認められた最良の実務を反映する方法に基づいて算定することを許容することができる（第9項）。
- ⑫ 加盟国は、債務額（社債金額）が収入金額よりも高い場合には、当該差額を資産として計上することを許容または規定することができる。当該差額は、貸借対照表または附属説明書において区分表示しなければならない。当該差額は、遅くとも当該債務の返済日（償還日）までに、各事業年

度において、合理的な金額だけ償却しなければならない（第 10 項）。

- ⑪ 無形固定資産は、その経済的耐用年数にわたって償却する。

のれんまたは開発費の効果の及ぶ期間が信頼性をもって見積もることができない例外的な場合には、当該金額は加盟国によって定められる最長期間内に償却する。当該最長期間は、5 年以上 10 年以内とする。のれんの償却期間に関する説明は、附属説明書において記載する。

加盟国国内法が開発費の資産計上を許容し、当該開発費が全額償却されていない場合には、加盟国は、利益配当のために使用できる準備金と繰越利益の合計額が当該開発費の未償却残高を超えない限りは当該利益配当を行うことができないことを規定する。

加盟国国内法が企業の設立・拡張費（Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens ; frais d'établissement ; formation expenses）の資産計上を許容する場合には、当該設立・拡張費は最長 5 年の期間内に償却しなければならない。この場合において、加盟国は、利益配当のために使用できる準備金と繰越利益の合計額が当該設立・拡張費の未償却残高を超えない限りは当該利益配当を行うことができないことを規定する。

しかし、加盟国は、例外的な場合には、開発費および企業の設立・拡張費に関する配当制限からの離脱を許容することができる。当該離脱の旨およびその理由は、附属説明書において記載しなければならない（第 11 項）。

- ⑫ 引当金は、その性質が明確に限定された（損失または）債務（Verbindlichkeiten ; pertes ou dettes ; liabilities）で、決算日において発生する可能性が高い、または、発生が確実であるがその金額もしくは時点が未確定である（損失または）債務を表す。

加盟国は、その性質が明確に限定され、当該事業年度または前事業年度に帰属すべき費用で、決算日において発生する可能性が高い、または、発生が確実であるがその金額もしくは時点が未確定である費用に関しても、引当金の設定を許容することができる。

決算日において、引当金は、発生する可能性の高い費用、または、（損失もしくは）債務の場合には決済に必要な金額に関して、最良の見積額を表示する。引当金は、資産項目の価値修正のために用いることはできない（第12項）。

4 損益計算書の作成

損益計算書の作成（表示）に関して、加盟国は報告式による費用の性質別分類（総原価法）（「表3」）と報告式による費用の機能別分類（売上原価法）（「表4」）のうちいずれか1つまたは両方を規定する。加盟国は、2つの様式を規定する場合には、企業に対して2つの様式のうちいずれか1つの採用を選択することを許容する（第13条第1項）。

表3 損益計算書の様式
（報告式による総原価法）

1. 純売上高
2. 製品および仕掛品有高の増減高
3. 資産計上されたその他の自己給付高
4. その他の営業収益
5. a) 原材料費および補助材料費
b) その他の外部費用
6. 人件費
a) 賃金および給料
b) 社会保障費（退職年金に関する費用を区分表示する）
7. a) 企業の設立・拡張費の価値修正額並びに有形固定資産および無形固定資産の価値修正額
b) 流動資産の価値修正額（当該企業の通常価値修正額を超える金額）
8. その他の営業費用
9. 資本参加からの収益（結合企業からの収益を区分表示する）
10. 固定資産に属するその他の有価証券および貸付金からの収益（結合企業からの収益を区分表示する）
11. その他の受取利息およびこれに類する収益（結合企業からの収益を区分表示する）
12. 金融固定資産の価値修正額および流動資産に属する有価証券の価値修正額
13. 支払利息およびこれに類する費用（結合企業に対する費用を区分表示する）
14. 法人税等
15. 税引後損益
16. その他の税金（項目1から項目15までに含まれるものを除く）
17. 当事業年度損益

[出典] Anhang V der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013, a. a. O., S. 66（一部修正）.

表4 損益計算書の様式
（報告式による売上原価法）

1. 純売上高
2. 売上原価（価値修正額を含む）
3. 売上総損益
4. 販売費（価値修正額を含む）
5. 一般管理費（価値修正額を含む）
6. その他の営業収益
7. 資本参加からの収益（結合企業からの収益を区分表示する）
8. 固定資産に属するその他の有価証券および貸付金からの収益（結合企業からの収益を区分表示する）
9. その他の受取利息およびこれに類する収益（結合企業からの収益を区分表示する）
10. 金融固定資産の価値修正額および流動資産に属する有価証券の価値修正額
11. 支払利息およびこれに類する費用（結合企業に対する費用を区分表示する）
12. 法人税等
13. 税引後損益
14. その他の税金（項目1から項目13までに含まれるものを除く）
15. 当事業年度損益

[出典] Anhang VI der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013, a. a. O., S. 67（一部修正）.

個別財務諸表の構成書類に関する規定（第 4 条第 1 項）から離脱して、加盟国は、企業に対して、提供される情報が様式にしたがって提供されなければならない情報と少なくとも同等である場合には、損益計算書の表示に代えて、業績報告書（Ergebnisrechnung ; état de résultats ; statement of performance）を作成することを許容または規定することができる（第 13 条第 2 項）。

V 財務諸表附属説明書

1 財務諸表附属説明書に関する一般規定

会計指令では、附属説明書に関する一般規定（総則）として、貸借対照表および損益計算書の附属説明書を会計指令（第 4 章「財務諸表附属説明書」（第 16 条－第 18 条））にしたがって表示する場合には、附属説明書に記載する情報は貸借対照表および損益計算書の項目が表示される配列で記載しなければならないことが定められている（第 15 条）。

2 財務諸表附属説明書の内容

(1) すべての企業に要求される記載事項

すべての企業は、附属説明書において、本指令の他の規定で定める情報に加えて、次の 8 つの情報を記載しなければならない（第 16 条第 1 項）。

- ① 採用した会計方針（Bewertungsmethoden ; méthodes comptables ; accounting policies）（第 a 号）
- ② 固定資産を再評価額によって評価した場合には、次のものを示す明細表（第 b 号）
 - ① 当該事業年度中の再評価積立金の増減。この場合において、明細表に示される項目の税務処理の説明を含める。
 - ② 固定資産の再評価を行わなかった場合に計上されたであろう貸借対照表の帳簿価額
- ③ 金融商品および・または金融商品以外の資産を公正価値によって評価し

た場合には、次の事項（第c号）

- ④ ① 公正価値を一般に認められた評価モデルまたは評価技法に基づいて算定したときには、当該評価モデルおよび評価技法の基礎に存する重要な仮定
- ② ① 金融商品または金融商品以外の資産のグループ別に、公正価値および損益計算書において直接表示した価値変動額並びに公正価値準備金において計上した価値変動額
- ③ ① デリバティブの種類別に、当該デリバティブの総額および性質に関する情報。この場合において、将来キャッシュ・フローの金額、時期および確実性に影響を及ぼしうる重要な条件を含める。
- ④ ① 当該事業年度中の公正価値準備金の増減を示す明細表
- ④ ① 貸借対照表に表示されないすべての財務債務、保証または偶発債務の総額、並びに、供された各物的担保の性質および形態に関する情報。退職年金に関する債務並びに結合企業および関連企業に対する債務は、区分記載しなければならない（第d号）。
- ⑤ ① 管理機関、業務執行機関または監督機関の構成員に供与した前払金および貸付金(Kredite ; crédits ; credits)。この場合において、利子率、主要な条件および場合によっては返済額または返済免除額並びに当該管理機関、業務執行機関または監督機関の構成員のために引き受けた保証債務を記載する。当該情報は、人員グループ別に一括記載しなければならない(第e号)。
- ⑥ ① 例外的大きさまたは例外的影響を有する各収益および費用項目の金額および性質（第f号）
- ⑦ ① 当該企業の5年を超えて期限の到来する債務の金額および当該企業の物的担保が供されたすべての債務の金額。後者に関しては、当該企業によって供された物的担保の性質および形態を記載する（第g号）。
- ⑧ ① 当該事業年度中の平均従業員数（第h号）

(2) 大中企業および社会的影響度の高い企業に要求される追加記載事項

大中企業および社会的影響度の高い企業は、附属説明書において、本指令の他の規定（第 16 条第 1 項（上記 V 2(1)）並びに他の規定）で定める情報に加えて、次の 18 の情報を記載しなければならない（第 17 条第 1 項）。

- ① 各固定資産項目に関して、次の事項（第 17 条第 1 項第 a 号）
 - ① 取得原価もしくは製作原価、または、代替的評価基準を採用した場合には当該事業年度の期首および期末における公正価値もしくは再評価額
 - ② 当該事業年度中の購入額および処分額並びに振替額
 - ③ 当該事業年度の期首および期末における価値修正累計額
 - ④ 当該事業年度中に計上した価値修正額
 - ⑤ 当該事業年度中の購入額および処分額並びに振替額に関して、価値修正累計額の増減
 - ⑥ 借入資本の利息を製作原価に算入している場合には、当該事業年度中に製作原価に算入した利息額
- ② 固定資産および流動資産の価値修正を税法規定の適用のためだけに行った場合には、当該価値修正の金額およびその理由（第 17 条第 1 項第 b 号）
- ③ 金融商品を取得原価または製作原価によって評価した場合には、次の事項（第 17 条第 1 項第 c 号）
 - ① デリバティブの種類別に、[㍑]公正価値を市場価額によって算定できる場合には、当該デリバティブの公正価値、並びに、^㉑当該デリバティブの総額および性質に関する情報
 - ② 公正価値よりも高い価額で表示した金融固定資産に関して、[㍑]個別資産または適切な資産グループの帳簿価額および公正価値、並びに、^㉑帳簿価額が回復するという仮定の基礎となった認識の性質を含めて、帳簿価額を減額しなかった理由
- ④ 管理機関、業務執行機関または監督機関の構成員に対してその職務のために支払った当該事業年度の報酬額並びに当該機関の旧構成員に対して当

該事業年度に発生したまたは引き受けた退職年金債務額。当該情報は、当該機関の範疇別に一括記載する。加盟国は、当該情報の記載によって当該機関の一定の構成員の財務的地位が識別されうる場合には、当該情報を記載しないことを許容することができる（第17条第1項第d号）。

- ⑤ 当該事業年度中のグループ別平均従業員数、並びに、人件費を損益計算書において区分表示しなかった場合（売上原価法による損益計算書の場合）には、賃金および給料、社会保障費並びに退職年金に関する費用に区分して、当該事業年度に関する人件費総額（第17条第1項第e号）
- ⑥ 繰延税金債務（繰延税金に係る引当金）（latente Steuerschulden； provision pour impôt différé； provision for deferred tax）を貸借対照表に計上した場合には、当該事業年度末の繰延税金残高および当該事業年度中の当該残高の増減（第17条第1項第f号）
- ⑦ 当該企業が自身で、または、自己の名義であるが当該企業の計算のために行動する者を通して、資本参加を所有する各企業の名称および所在地。この場合において、資本に対する持分比率、自己資本の金額および資本参加企業が財務諸表を確定した直近事業年度の損益の金額を記載する。自己資本および損益に関する情報は、資本参加企業が貸借対照表を公示せず、かつ、当該企業によって支配されていない場合には、省略することができる。加盟国は、記録簿または登記簿において寄託される¹¹⁾一覧表の形式で、当該情報を記載することを許容することができる。当該一覧表の寄託の旨は、附属説明書において記載しなければならない。また、加盟国は、当該情報の記載が資本参加企業に重大な不利益を与える場合には当該情報を省略することも許容することができる。これに関して、加盟国は、行政当局または司法当局（裁判所）の事前の許可を要求することができる。当該情報の省略の旨は、附属説明書において記載する（第17条第1項第g号）。

加盟国は、次の場合には、国内法が適用される企業で親企業である企業に対して、当該情報の記載を強制する義務を有しない（第17条第2項）。

- ④ 親企業が資本参加を所有しない企業が、当該親企業によって作成される連結財務諸表、または、より大きな企業集団の（上位）連結財務諸表に組み入れられる場合（第 a 号）
- ⑤ 当該資本参加が、親企業の個別財務諸表において、または、親企業の連結財務諸表において、親企業によって処理されている場合（第 b 号）
- ⑧ 授權資本の範囲内で当該事業年度の引受済株式（または持分）（Aktien ; actions ou parts ; shares）の数および額面総額または額面金額が存しない場合には帳簿価額総額（*rechnerischer Wert ; pair comptable ; accounting par value*）。ただし、指令（EU）第 2017/1132 号における授權資本の額に関する規定¹²⁾を妨げない（第 17 条第 1 項第 h 号）。
- ⑨ 株式の種類が複数存する場合には、当該種類別の数および額面総額または額面金額が存しないときには帳簿価額総額（第 17 条第 1 項第 i 号）
- ⑩ 受益証券、転換社債、新株予約権、オプションまたはこれに類する有価証券もしくは権利の存在。この場合において、当該有価証券等の数および当該有価証券等が付与する権利を記載する（第 17 条第 1 項第 j 号）。
- ⑪ 当該企業が無限責任社員である各企業の名称、所在地および法形態（第 17 条第 1 項第 k 号）
- ⑫ 当該企業が子企業として属する最大企業集団に関して、（最上位）連結財務諸表を作成する親企業の名称および所在地（第 17 条第 1 項第 l 号）
- ⑬ 上記⑫にいう最大企業集団にも組み入れられ、かつ、当該企業が子企業として属する最小企業集団に関して、（下位）連結財務諸表を作成する親企業の名称および所在地（第 17 条第 1 項第 m 号）
- ⑭ 上記⑫および⑬にいう連結財務諸表の写しを入手できる場合には、当該写しを入手できる場所（第 17 条第 1 項第 n 号）
- ⑮ 利益処分案もしくは損失処理案、または、必要な場合には利益処分もしくは損失処理（第 17 条第 1 項第 o 号）
- ⑯ 当該企業の貸借対照表に計上されない取引から生じたりスクまたは便益

が重要である場合、および、このようなりスクまたは便益の公示が当該企業の財務状況を判断するために必要である場合には、当該取引の性質および目的並びに当該取引が企業に及ぼす財務的影響（第17条第1項第p号）

- ⑰ 貸借対照表または損益計算書において反映されていない決算日後に生じた重要な事象の性質および財務的影響（第17条第1項第q号）
- ⑱ 当該企業による関連当事者（*nahestehende Unternehmen und Personen ; parties liées ; related parties*）との取引。この場合において、当該取引の金額、関連当事者との関係の性質、および、当該企業の財務状況を判断するために必要である当該取引に関するその他の情報を含める。個別取引に関する情報は、当該企業の財務状況に及ぼす関連当事者との取引の影響を判断するために区分記載が必要である場合を除いて、当該取引の性質別に一括記載することができる。加盟国は、通常の市場条件で行われていない関連当事者との取引のみを記載することを許容または規定することができる。また、加盟国は、取引の関連当事者である子企業が全部所有子企業であることを条件として、同一企業集団内の当該連結企業間取引（親企業と全部所有子企業との取引）を記載しないことを許容することができる（第17条第1項第r号）。

(3) 大企業および社会的影響度の高い企業に要求される追加記載事項

大企業および社会的影響度の高い企業は、附属説明書において、本指令の他の規定（第16条第1項（上記V 2(1)）および第17条（上記V 2(2)）並びに他の規定）で定める情報に加えて、次の2つの情報を記載しなければならない（第18条第1項）。

- ① 製品販売および役務提供の組織を考慮して、事業活動および地理的市場が相互に著しく異なる場合には、当該事業活動別および地理的市場別の売上高の区分（第18条第1項第a号）

加盟国は、当該情報の記載が当該企業に重大な不利益を与える場合には、当該情報の記載を省略することを許容することができる。これに関し

て、加盟国は、行政当局または司法当局（裁判所）の事前の許可を要求することができる。当該情報の省略の旨は、附属説明書において記載する（第 18 条第 2 項）。

- ② 当該事業年度に個別財務諸表の監査のために各法定監査人または監査法人に対して支払った報酬総額、並びに、他の保証業務サービス、税務相談サービスおよびその他のサービスのために各法定監査人または監査法人に対して支払った報酬総額（第 18 条第 1 項第 b 号）

加盟国は、当該企業が連結財務諸表に組み入れられる場合には、当該情報を連結財務諸表附属説明書に記載することを条件として、当該企業の個別財務諸表に本規定を適用しないことを規定することができる（第 18 条第 3 項）。

Ⅵ 結びにかえて

EU の会計指令における大企業の個別財務諸表の作成規定に関して、その特徴を要約することで結びにかえたい。

- ① 会計指令は、これを転換した加盟国国内法によって、原則として、EU 加盟国における一定の法形態の資本金会社（有限責任企業）に適用される。EU において、大企業とは、連続する 2 事業年度の各決算日に④資産総額 20,000,000 ユーロ、⑤純売上高 40,000,000 ユーロ、および、③当該事業年度の平均従業員数 250 人の 3 つの規模基準のうち少なくとも 2 つの限度を超える企業をいう。なお、社会的影響度の高い企業は、その規模にかかわらず、大企業として扱われる。
- ② 個別財務諸表は、④少なくとも貸借対照表、損益計算書および附属説明書（注記および附属明細表）から構成され、⑤明瞭かつ整然に並びに会計指令の規定に準拠して作成しなければならない、③企業の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観を提示しなければならない。
- ③ 個別財務諸表に表示される項目は、継続企業の前提、継続性の原則、保

守主義の原則，発生主義，貸借対照表継続性（同一性）の原則，資産負債項目の個別評価の原則，総額主義，実質優先の原則，取得原価主義，および，重要性の原則にしたがって，計上され，評価される。

- ④ 評価基準に関して，原価評価から離脱して，加盟国は，③再評価額による固定資産の評価，並びに，⑤公正価値による金融商品およびその他の資産の評価を許容または規定することができる。
- ⑤ 貸借対照表の様式に関して勘定式と報告式，損益計算書の様式に関して報告式による費用の性質別分類（総原価法）と報告式による費用の機能別分類（売上原価法）が規定されている。
- ⑥ 固定資産項目および流動資産項目に関して，当該項目の価値修正，加盟国選択権による社債発行差金，開発費および企業の設立・拡張費の資産計上と償却，並びに，引当金の計上等が規定されている。
- ⑦ 附属説明書の内容に関して，会計指令の他の規定で定める情報に加えて，会計方針，重要なオフバランス取引，固定資産明細表，利益処分案または損失処理案，重要な後発事象，関連当事者との取引，セグメント情報等の28の記載事項が規定されている。

注

- 1) Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), *ABl. EG*, 21. Jg. Nr. L222, 14. 08. 1978, SS. 11-31, geändert durch Siebente Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß (83/349/EWG), *ABl. EG*, 26. Jg. Nr. L193, 18. 07. 1983, SS. 1-17; Richtlinie des Rates vom 27. November 1984 zur Änderung der in ECU ausgedrückten Beträge der Richtlinie 78/660/EWG (84/569/EWG), *ABl. EG*, 27. Jg. Nr. L314, 04. 12. 1984, S. 28; Elfte Richtlinie des Rates vom 21. Dezember 1989 über die Offenlegung von Zweigniederlassungen, die in einem Mitgliedstaat von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen errichtet wurden, die dem Recht eines anderen Staates unterliegen (89/666/EWG), *ABl. EG*, 32. Jg. Nr. L395, 30. 12. 1989, SS. 36-39; Richtlinie des Rates vom 8. November 1990 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluß und der Richtlinie 83/349/EWG

über den konsolidierten Abschluß hinsichtlich der Ausnahme für kleine und mittlere Gesellschaften sowie der Offenlegung von Abschlüssen in Ecu (90/604/EWG), *ABl. EG*, 33. Jg. Nr. L317, 16. 11. 1990, SS. 57-59; Richtlinie des Rates vom 8. November 1990 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG über den Jahresabschluß bzw. den konsolidierten Abschluß hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), *ABl. EG*, 33. Jg. Nr. L317, 16. 11. 1990, SS. 60-62; Richtlinie 94/8/EG des Rates vom 21. März 1994 zur Änderung der in Ecu ausgedrückten Beträge der Richtlinie 78/660/EWG, *ABl. EG*, 37. Jg. Nr. L82, 25. 03. 1994, SS. 33-34; Richtlinie 1999/60/EG des Rates vom 17. Juni 1999 zur Änderung hinsichtlich der in Ecu ausgedrückten Beträge der Richtlinie 78/660/EWG, *ABl. EG*, 42. Jg. Nr. L162, 26. 06. 1999, SS. 65-66; Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. September 2001 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 86/635/EWG des Rates im Hinblick auf die im Jahresabschluss bzw. im konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und von Banken und anderen Finanzinstituten zulässigen Wertansätze, *ABl. EG*, 44. Jg. Nr. L283, 27. 10. 2001, SS. 28-32; Richtlinie 2003/38/EG des Rates vom 13. Mai 2003 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich der in Euro ausgedrückten Beträge, *ABl. EU*, 46. Jg. Nr. L120, 15. 05. 2003, SS. 22-23; Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 46. Jg. Nr. L178, 17. 07. 2003, SS. 16-22; Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 49. Jg. Nr. L157, 09. 06. 2006, SS. 87-107; Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 49. Jg. Nr. L224, 16. 08. 2006, SS. 1-7; Richtlinie 2009/49/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2009 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates im Hinblick auf bestimmte Angabepflichten mittlerer Gesellschaften sowie die Pflicht zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 52. Jg. Nr. L164, 26. 06. 2009, SS. 42-44; Richtlinie 2012/

6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. März 2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 55. Jg. Nr. L81, 21.03.2012, SS. 3-6 usw. und aufgehoben durch 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 Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 56. Jg. Nr. L182, 29.06.2013, SS. 19-76.

- 2) Siebente Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß (83/349/EWG), *a. a. O.*, geändert durch Elfte Richtlinie des Rates vom 21. Dezember 1989 über die Offenlegung von Zweigniederlassungen, die in einem Mitgliedstaat von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen errichtet wurden, die dem Recht eines anderen Staates unterliegen (89/666/EWG), *a. a. O.*; Richtlinie des Rates vom 8. November 1990 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluß und der Richtlinie 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluß hinsichtlich der Ausnahme für kleine und mittlere Gesellschaften sowie der Offenlegung von Abschlüssen in Ecu (90/604/EWG), *a. a. O.*; Richtlinie des Rates vom 8. November 1990 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG über den Jahresabschluß bzw. den konsolidierten Abschluß hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), *a. a. O.*; Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. September 2001 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 86/635/EWG des Rates im Hinblick auf die im Jahresabschluss bzw. im konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und von Banken und anderen Finanzinstituten zulässigen Wertansätze, *a. a. O.*; Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*; Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*; Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten

und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*; Richtlinie 2009/49/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2009 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates im Hinblick auf bestimmte Angabepflichten mittlerer Gesellschaften sowie die Pflicht zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.* usw. und aufgehoben durch 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 Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*

- 3) 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 Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*, geändert durch Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 57. Jg. Nr. L330, 15. 11. 2014, SS. 1-9 usw..
- 4) Europäische Kommission, *Vorschlag für Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen (Text von Bedeutung für den EWR)* /SEK (2011) 1289 endg./ /SEK (2011) 1290 endg./, KOM (2011) 684 endg. – 2011/0308 (COD), 25. 10. 2011, SS. 1-16.
- 5) *Ebenda*, S. 11.
- 6) ein geregelter Markt eines Mitgliedstaats im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der Richtlinie 2014/65/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Mai 2014 über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinie 2002/92/EG und 2011/61/EU (Neufassung) (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 57. Jg. Nr. L173, 12. 06. 2014, SS. 349-496, geändert durch Verordnung (EU) Nr. 909/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 zur Verbesserung der Wertpapierlieferungen und -abrechnungen in der Europäischen Union und über Zentralverwahrer sowie zur Änderung der Richtlinien 98/26/EG und 2014/65/EU und der Verordnung (EU) Nr. 236/2012 (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 57. Jg. Nr. L257, 28. 08. 2014, SS. 1-72; Richtlinie (EU) 2016/1034 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juni 2016 zur Änderung der Richtlinie 2014/65/EU über

Märkte für Finanzinstrumente (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 59. Jg. Nr. L175, 30. 06. 2016, SS. 8-11.

- 7) Kreditinstitute im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Nr. 1 – mit Ausnahme der in Art. 2 Abs. 5 genannten Kreditinstitute – der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 56. Jg. Nr. L176, 27. 06. 2013, SS. 338-436, geändert durch Richtlinie 2014/17/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. Februar 2014 über Wohnimmobilienkreditverträge für Verbraucher und zur Änderung der Richtlinien 2008/48/EG und 2013/36/EU und der Verordnung (EU) Nr. 1093/2010 (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 57. Jg. Nr. L60, 28. 02. 2014, SS. 34-85.
- 8) Versicherungsunternehmen im Sinne des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1991 über den Jahresabschluß und den konsolidierten Abschluß von Versicherungsunternehmen (91/674/EWG), *ABl. EG*, 34. Jg. Nr. L374, 31. 12. 1991, SS. 7-31, geändert durch Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*; Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*.
- 9) Art. 26 Buchstaben a und b der Richtlinie (EU) 2017/1132 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts (Kodifizierter Text) (Text von Bedeutung für den EWR), *ABl. EU*, 60. Jg. Nr. L169, 30. 06. 2017, SS. 46-127.
- 10) Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, *ABl. EG*, 45. Jg. Nr. L243, 11. 09. 2002, SS. 1-4, geändert durch Verordnung (EG) Nr. 297/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. März 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards im Hinblick auf die der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse, *ABl. EU*, 51. Jg. Nr. L97, 09. 04. 2008, SS. 62-63.

- 11) Art. 16 Abs. 1 und 3 der Richtlinie (EU) 2017/1132 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts (Kodifizierter Text) (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*.
- 12) Art. 3 Buchstaben c und d sowie Art. 14 Buchstabe e der Richtlinie (EU) 2017/1132 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts (Kodifizierter Text) (Text von Bedeutung für den EWR), *a. a. O.*.

付記 会計指令等に関しては、ドイツ語版のほかに、フランス語版および英語版も参照した。なお、ドイツ語、フランス語および英語はいずれも EU の公用語である。