

ドイツにおける未決取引の性格

本 田 良 巳

1. は じ め に

簿記上の取引は日常語としての取引とは異なる。たとえば、土地・家屋の賃貸借契約を締結することは日常語では取引であっても、それにより、不動産の所有権は移転しないのであるから、簿記上の取引ではない。簿記上の取引は資産・負債・資本の増減を伴い、はじめて記録の対象になるのである¹⁾

未決取引 (schwebende Geschäfte) についていえば、通常、契約は締結されたものの、資産・負債・資本の増減を伴っていない取引である。したがって、厳密な意味において簿記上の取引は成立していないといえよう。しかし、契約の締結により、将来、取引は行われ、資産・負債・資本の増減を伴うことは明らかであり、そこで予想される一定の事象（損失の発生）を記録の対象にするのである。

本稿では、ドイツにおける未決取引の性格を以下の順序で明らかにしていくことにする。

1. 取引概念から出発し、未決取引の概念を規定していくことにする。そして、未決取引の帳簿上の記載について説明していくことにする——第二章。
2. 調達取引、販売取引を例に、未決取引から予想される損失の発生について検討していくことにする。そして、かかる損失を先取りするため、未決取引

1) 武田隆二著、『簿記一般教程 [第3版]』，中央経済社，1991年，15ページ～16ページ。

損失引当金の設定について説明していくことにする——第三章。

3. ドイツの会計学の文献にみられる未決取引の問題を用い、未決取引の評価について説明していくことにする——第四章。
4. 未決取引をめぐる最近の議論として、長期債務関係から生じる損失の未決取引損失引当金設定の是非について検討し、結びに代えることにする——第五章。

II. 未決取引の概念

未決取引の概念を規定する前に、まず、取引概念から規定しなければならない。H. Friederich は貨幣と財との交換により、取引概念を規定している。ここで、貨幣は現金、郵便小切手 (Postscheckguthaben)、銀行預金 (Bankguthaben) を含み、財は実物財、給付を含んでいる²⁾。財と貨幣との交換関係により、取引は「表1」のように分類することができる（「表1」参照）³⁾

表1 財と貨幣との交換関係

増加	減少	財	貨幣	—
財		1) 財/財	2) 貨幣/財	7) —/財
貨幣		3) 財/貨幣	4) 貨幣/貨幣	8) —/貨幣
	—	5) 財/—	6) 貨幣/—	—

「表1」のうち、

- 1) 交換取引（財の減少と財の増加）
- 2) 財の調達取引（貨幣の減少と財の増加）
- 3) 財の販売取引（財の減少と貨幣の増加）
- 4) 貸付取引（貨幣の減少と貨幣の増加）

2) H. Friederich, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 2. Auflage, Düsseldorf, 1976, S. 15.

3) H. Friederich, a. a. O., S. 16.

を表わしている。さらに、5)～8)は一方的な給付の提供 (Leistungsabgabe) あるいは給付の受領 (Leistungsempfang) であり、これらは等価関係 (Äquivalenzbeziehung) を欠くところから、本稿では取引概念に含めていない⁴⁾

等価関係を有する取引を前提におき、開始された取引 (Eingeleitete Geschäfte) は「図1」のように表わすことができる (次ページ、「図1」参照)⁵⁾

「図1」から明らかかなように、開始された取引は次の二つに分類することができる。

1. 有高の調達によって開始された取引 (「図1」において「有高」)
2. 契約の締結によって開始された取引 (「図1」において「双務的に未履行の契約」)

ここで、広義の未決取引は「開始された取引」と同義的に解され、狭義の未決取引は開始された取引のうち、「契約の締結によって開始された取引(双務的に未履行の契約)」と同義的に解されている⁶⁾。「図1」では「双務的に未履行の契約 (zweiseitig unerfüllte Verträge)」の典型的なものとして調達契約、販売契約を挙げており、その他、仲介契約 (Vermittlungsverträge)、長期債務関係

4) H. Friederich, a. a. O., S. 16.

5) H. Friederich, a. a. O., S. 17. U. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, Düsseldorf, 1987, S. 395.

周知のように、E. Schmalenbach は支出、収入、費用、収益を用具に解消項目と未解消項目とに分類し、未解消項目を収容する場所として貸借対照表を構造論的に説明している。そして、貸借対照表は損益計算書の連結環としての役割を果たしている。動的貸借対照表のシェーマを示せば、「表4」のようになる。

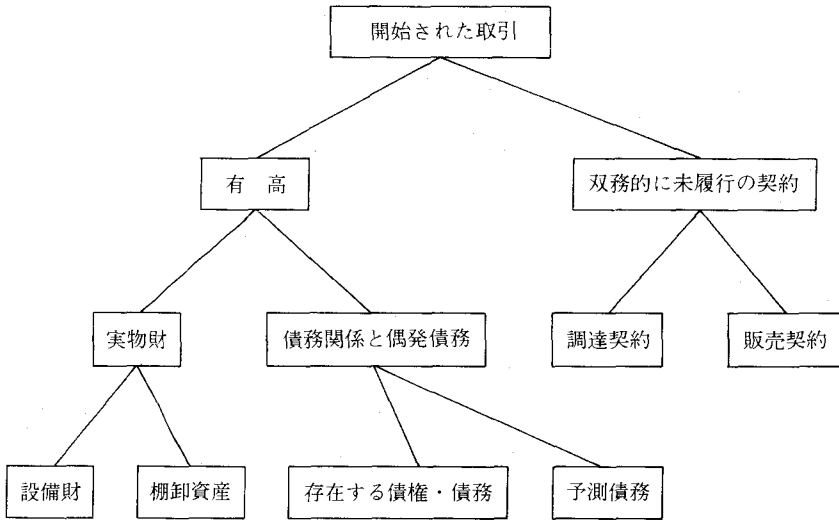
表4 動的貸借対照表のシェーマ

借方	動的貸借対照表	貸方
1. 支払手段	1. 資 本	
2. 支出・未費用	2. 費用・未支出	
3. 支出・未収入	3. 収入・未支出	
4. 収益・未費用	4. 費用・未収益	
5. 収益・未収入	5. 収入・未収益	

未決取引について述べれば、未決取引は動的貸借対照表のシェーマのなかで支払手段、資本を除く、あらゆる項目を指している。未決取引は全体損益計算では発生せず、期間損益計算において初めて発生する項目である。E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, Darmstadt, 1962, S. 72. G. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaft, 14. Auflage, München, 1981, S. 1060.

6) H. Friederich, a. a. O., S. 17. U. Leffson, a. a. O., S. 394.

図1 開始された取引



(Dauerschuldverhältnisse), 企業契約 (Unternehmensverträge), 会社契約 (Gesellschaftsverträge), 先物取引 (Termingeschäfte) 等が考えられる⁷⁾以下、本稿では狭義の未決取引である「双務的に未履行の契約」について取組んでいくことにする。

未決取引の開始と終了について、「未決状態は基本的に契約の締結によって始まり、提供あるいは給付について義務のある者の履行によって終了する」⁸⁾ 売買取引を例に考えるなら、契約当事者間の売買契約の締結により、未決取引は開始する⁹⁾ しかし、未決取引の終了をどの時点とみなすかについて見解は分かれ

7) H. Friederich, a. a. O., S. 35-S. 45. 企業契約には支配契約, 利益支払契約, 利益協同契約等の例が挙げられ, 「とくに利益支払契約および一部利益支払契約により, 会社の年間剰余金は完全になくなり, または減少する。そこで, 会社および会社債権者を保護しようとするのが企業契約に関する規定の目的である」。山田晟著, 『ドイツ法律用語辞典』, 大学書林, 1981年, 404ページ。また, 会社契約には組合契約, 参加契約, カルテル契約の三種類の契約が挙げられる。

8) H. Clemm/R. Nonnenmacher, § 249 Rückstellungen, in: W. D. Budde/H. Clemm/M. Pankow/M. Sarx, Beck'scher Bilanz-Kommentar (Der Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht), 2. Auflage, München, 1990, S. 314.

9) H. Friederich, a. a. O., S. 21.

ている。未決取引の終了について次の三つの見解が唱えられている¹⁰⁾

- ① 契約当事者の一方の履行により、未決取引は終了したものとみなす。
- ② 契約当事者双方の完全な履行により、未決取引は終了したものとみなす。
- ③ 借方項目の発生(たとえば、提供者側において製造の開始、商品の準備等)により、未決取引は終了したものとみなす。

H. Friederich は「完全な、一方的な履行により、未決状態は終了する、なぜなら、反対給付への義務は記載能力があり、記載義務がある債務になるからである」¹¹⁾したがって、契約当事者の一方の履行(たとえば、売主による商品の提供)により、もう一方の契約当事者(買主)においてかかる取引は記載能力があり、債務が発生している。これにより、未決取引は終了したものとみなされる。換言すれば、未決状態の終了とともに、契約当事者間において売買取引は記載能力を有し、記載義務を有することになる。

しかし、未決取引の開始と終了との間、すなわち、取引が未決状態にあるとき、帳簿上、全く記載がなされないわけではない。未決状態にある取引の記載として少なくとも次の三つのケースが考えられる。

- ① 製品の製造を行う場合、材料の費消、賃金の支払等について記録しなければならない。また、前受金の受取りも記録しなければならない。
- ② 未決状態にある取引から損失の発生が予想されるなら、慎重原則により損失を先取りし、未決取引損失引当金(Die Rückstellung für negative Erfolgsbeiträge aus schwebenden Geschäften)を設定しなければならない。
- ③ すべての未決取引について、補助簿(Nebenbücher)において以下の記載を必要とする¹²⁾
 - (1) すべての締結した提供契約、給付契約
 - (2) すべての締結した調達契約
 - (3) 契約締結の時点

10) H. Friederich, a. a. O., S. 21-S. 24.

11) H. Friederich, a. a. O., S. 31.

12) H. Friederich, a. a. O., S. 31.

- (4) 契約パートナー
- (5) 契約の条件（数量、価格、品質等）
- (6) 契約履行の時点
- (7) 契約罰 (Vertragsstrafe)

III. 未決取引のリスク

企業は営利を目的として経済活動を行っている。しかし、企業の経済活動からつねに利益が得られるとは限らず、損失が発生することもあるだろう。損失の発生は未決状態において予測することも可能である。H. Schönnenbeck は「すべての未決取引が利益をもたらすわけではない。しかし、すべての未決取引に損失はありうる」¹³⁾という慎重な態度を示している。

未決取引という場合、未決の調達取引、販売取引を考えるケースが多い。¹⁴⁾ここで、H. Schönnenbeck の説明にしたがい、未決の販売取引を例に損失の発生、あるいはリスクの発生について考えてみる（次々ページ、「図2」参照）。「図2」ではA（企業＝売主）とB（契約パートナー＝買主）との間で売買契約を締結し、×は契約の不履行（Nichterfüllung）から損失の発生が予想されるケースであり、△は仮に売主であるAが契約を履行したとしても損失の発生が予想されるケースである。¹⁵⁾

[1] ①Aによって販売契約の不履行が発生する場合、Bは契約不履行に伴い、

13) H. Schönnenbeck, Bilanzierung drohender Verlust aus schwebenden Geschäften (Teil I), Der Betrieb, 1962, S.1281.

14) H. Schönnenbeck, a. a. O., S. 1281. G. Grezelius, Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, in: Festschrift für Georg Döllerer, Handelsrecht und Steuerrecht, Hrg.: Knobbe-Keuk, Brigitte/Klein, Franz/Moxter, Adorf, Düsseldorf, 1988, S. 82.

15) H. Schönnenbeck, a. a. O., S. 1283-1284. その他、H. Schönnenbeck は未決取引のリスク（損失）の体系に [4] 未決の信用契約からの差し迫った損失、[5] 資本参加からの差し迫った損失を含めている。[4] は契約パートナーによる契約不履行の場合の損失発生、あるいは契約履行の場合、価格変動による損失発生である。また、契約パートナーが利子を払わない、あるいは市場に適切な利子を払わないなら、損失を生じることになる。[5] は参加会社の損失補償 (Verlustabdeckung) のための差し迫った義務であり、すでに成果作用的に記帳された利益受領への債権の欠損の発生である。

損害賠償請求を行うであろう。逆に、②Bが支払不能の状態にあり、債務の支払が不可能なことから、Aにとって損失の発生が予想されるであろう。

- [2] ①売買契約の締結後、調達価格、販売価格の変動から損失の発生が予想されるケースである（「表5」参照）¹⁶⁾ 第四章の問題が示すように、未決取引からの損失の発生についてこのケースが最も多い。②注文製造の場合にみられ、構造上の欠陥、不合理な実施、計算上の誤り等により、製造原価が販売価格を上回ることにより、損失の発生が予想されるケースである。③契約内容にある取引日に、Aが契約を履行できないことによる損失の発生であり、④商品、製品等が契約内容にある品質を欠くことによる損失の発生である。
- [3] ①天災の発生により、生産手段の過大な使用、期日に遅滞、品質の欠陥等から損失の発生が予想される。

次に、未決取引から損失が予想されれば、損失を先取りし、未決取引損失引当金を設定しなければならない。したがって、損失額の予測が問題になってくる。「表2」では期待の種類を確率期待、信頼期待、信頼可能期待、完全な不確

16) U. Leffson は調達市場、販売市場における価格変動に基づく成果状況の変化を「表5」のように示している。「表5」において、「悪化」という状況が価格変動に基づき、損失発生の予想されるケースである。U. Leffson, a. a. O., S. 364. さらに、2 Bや3 Cにみられる「ほとんど不変」についても、販売価格、調達価格の下落、上昇の程度に応じて、「良好」になることもあり、「悪化」することもある。

表5 価格変動に基づく成果状況の変化

調達市場、販売市場における価格変動に基づく成果状況の変化（価格変動に先立つ時と比較して）								
		1		2		3		
		不 変		下 落		上 昇		
A	調達価格	不 変		悪 化		良 好		
	販売価格	不 変		悪 化		良 好		
B	下 落		良 好		ほとんど不変		良 好	
C	上 昇		悪 化		悪 化		ほとんど不変	

図2 未決取引のリスクの体系

[1] 契約不履行からのリスク

	売買契約		リスクの発生
	A—————B		
① 企業による不履行	×	—	契約パートナーから損害賠償請求
② 契約パートナーによる不履行	—	×	契約パートナーの支払不能

[2] 契約履行からのリスク

	売買契約		
	A—————B		
① 価格の変動	△		価格変動による損失
② 原価—数量の変化	△		構造上の欠陥, 不合理な実施, 計算上の誤り等
③ 期間について責任	△		約束された期日に不履行
④ 品質について責任	△		約束された品質の不履行

[3] 天災からのリスク

	売買契約		
	A—————B		
① 天災の発生	△		天災による生産手段の過大な使用, 期日に遅滞, 品質の欠陥等

実期待に分け、各々に属する引当金を例示している(次ページ、「表2」参照)¹⁷⁾

確率期待……………実際の事象と期待事象とが食違う可能性はあるが、その種々ありうる差異について、その時々 of 正確な確率値を決定しようような期待

信頼期待……………将来事象にかかる発生分布を二度以上にわたって見積るような形式での主観的思考実験によって決定

信頼可能期待……………統計的実験によっても、思考実験によっても求めようとする値についての発生分布を知ることができないような期待

完全な不確実期待…期待された事象についての情報が、期待事象の値を見積るために十分でない場合

17) 武田隆二稿, 「保守主義と特定引当金」, 企業会計第27巻第3号, 1975年3月, 24ページ～25ページ。

表 2 期待の種類と引当金

期待の種類	期待の特性	具体的な引当金の例示
確率期待	<u>実際の事象と期待事象とが食違う可能性はあるが、その種々ありうる差異について、その時々</u> の正確な確率値を決定しようとする期待	修繕引当金、製品保証引当金等各種負債性引当金
信頼期待 (主観的不確実期待)	主観的に不確実な期待(個人によってただ主観的に予測されるが、あらかじめ、数学的・統計的に決定することのできない期待) <u>将来事象にかかる発生分布を二度以上にわたって見積るような形式での主観的思考実験によって決定</u>	公害補償引当金(公害防止協定を締結している場合) 賠償引当金(特許侵害裁判で、敗訴した場合に支払わなければならない最高賠償額等を予測できる場合) 受注工事損失引当金(長期請負契約後、物財価格の高騰により当該契約が損失となることが予測できる場合) 契約損失引当金または為替変動引当金(外貨建ての商品等の売買契約において、財貨引渡前であっても、為替相場の変動による損失が見込まれる場合)
信頼可能期待 (客観的不確実期待)	<u>統計的実験によっても、思考実験によっても求めようとする値についての発生分布を知ることのできないような期待</u> 狭義の信頼可能期待:正しい値が知られず、統計的証拠以外の許容できる情報(財についての最小または最高の売価についての情報等)のみが利用できる場合の期待→信頼期待に準じて扱われる。 広義の信頼可能期待:見積り間についてのほんの僅かな値だけが知られるが、区間の正確な限界が判らない場合の期待→年度決算数値に対する十分な基礎を提供しない。	固定資産陳腐化損失引当金(新規設備等のチャレンジャーの出現による損失が見込まれる場合) 災害補償引当金あるいは事故引当金、自家保険引当金
完全な不確実期待	<u>期待された事象についての情報が、期待事象の値を見積るために十分でない場合</u>	天災(地震)

それでは、未決取引からの損失はどの期待の種類に属するのであろうか。H. Friederichによれば、「未決取引は通常、真の信頼事象を基礎づけるが、確率事象に移されない」¹⁸⁾したがって、未決取引からの損失は信頼期待か、信頼可能期待に属し、その損失額は主観的思考実験あるいはそれに準じて決定されることになる。また、未決取引損失引当金は通常、売買契約の締結から予想される損失について設定されるが、その他、「表2」における受注工事損失引当金、契約損失引当金または為替変動損失引当金等も類似の性格を有するものと考えられるのである。

ところで、1985年西ドイツ商法第249条(引当金)第1項第1節において「引当金は不確実な債務および未決取引からの損失について設定されなければならない」としている。ここで、未決取引損失引当金は不確実債務引当金(Die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit)の一部、あるいはその特殊なケースと考えられている¹⁹⁾なぜなら、不確実債務引当金はすべての債務額について設定されるのに対し、未決取引損失引当金は債権に対する債務の超過額について設定されるからである。したがって、債務の全額について引当金を設定するか、債務の超過額(部分額)について引当金を設定するかの違いであり、不確実な債務について引当金を設定する点において変わりはない。したがって、未決取引損失引当金も不確実債務引当金の一部であると考えられるのである。

IV. 未決取引の評価

調達取引、販売取引を例に、未決取引の評価について説明していくことにする。まず、H. Friederichは未決の調達取引、販売取引を「表3」のように規定

18) H. Friederich, a. a. O., S. 54.

19) G. Eifler, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Köln, 1987, S. 15. E. Mayer-Wegelin, §249 Rückstellungen, in: K. Küting/C. P. Weber (Hrsg), Handbuch der Rechnungslegung-Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 5. unveränderte Auflage, Stuttgart, 1987, S. 522.

し、それら取引の評価について説明している（「表3」参照）²⁰⁾

表3 未決の調達取引と未決の販売取引

販売契約 \ 調達契約	締結されない	締結される
締結されない	未決取引でない	1) 未決の調達取引
締結される	2) 未決の販売取引	3) 未決の調達・販売取引

- 1) 調達契約が締結され、販売契約が締結されていないときに未決の調達取引が成立し、未決の調達取引はその契約価格と販売市場の状況との比較において評価される。
- 2) 販売契約が締結され、調達契約が締結されていないときに未決の販売取引が成立し、未決の販売取引はその契約価格と調達市場の状況との比較において評価される。
- 3) 調達契約、販売契約いずれも締結されているときに未決の調達・販売取引が成立し、未決の調達・販売取引は契約による調達価格と契約による販売価格との比較において評価される。

このように、H. Friederich は未決取引をその調達価格と販売価格との比較において評価している。次に、ドイツの会計学の文献にみられる未決取引の問題を参考にし、未決取引の評価について説明していくことにする。

【問題1】

U. Leffson は製品の製造を例に、未決取引からの損失の発生を説明してい

先取り項目の計算のための基礎シエーマ		DM
1. 販売価格		150
2. 開始されている取引の完了のために次期に費やされる変動費		— 30
3. 差額		120
4. (マイナス) 取得原価, 製造原価		— 135
填補額, 消極的ならば 先取り必要		— 15
積極的ならば 先取り不要		

20) H. Friederich, a. a. O., S. 71.

る。²¹⁾

【解 説】

この例は販売契約のみ締結されており、「表3」にしたがえば、2)未決の販売取引に準じて処理される²²⁾したがって、販売価格(150 DM)と製造原価との比較において未決の販売取引は評価されることになる。製造原価の算定において少なくとも次の三点が問題になる。²³⁾

- ① 製造原価は全部原価(Vollkosten)によって算定するか、部分原価(Teilkosten)によって算定するか。
- ② 将来の原価上昇(Kostensteigerung)は製造原価の算定において考慮しなければならないか、どうか。
- ③ 利益スパン(Gewinnspanne)は製造原価に算入しなければならないか、どうか。

① 製造原価は全部原価を基礎に算定するか、部分原価を基礎に算定するか、とくに将来の固定費の処理が問題になる。U. Leffsonにおいては「2. 開始されている取引の完了のために次期に費やされる変動費」にみられるように、将来の変動費のみを先取り計算に含めている。これは「財、契約の引継ぎにより、次期の利益を悪化させる金額のみ」を先取り計算に算入すべきだと考えるからである²⁴⁾かかる U. Leffson の見解とは異なり、取引の完了のために費やされる変動費、固定費を予測し、これらに取得原価、製造原価を加えたものと販売価格との比較から損失の先取りを決定しなければならない、という考えがみられる²⁵⁾

21) U. Leffson, a. a. O., S. 391.

22) H. Streim も類似の例を掲げている。H. Streim, Grundzüge der handels-und steuerrechtlichen Bilanzierung, Stuttgart, Berlin Köln Mainz, 1988, S. 62.

23) H. Clemm/R. Nonnenmacher, a. a. O., S. 321. 笠井敏男稿,「西独における引当金規制について—株式会社を中心として—」, 香川大学経済論叢第54巻第2号, 1981年9月, 116ページ~119ページ。

24) U. Leffson, a. a. O., S. 393.

25) H. H. Jonas, Die in der aktienrechtlichen Handelsbilanz zulässige Rückstellung für drohende Verlust aus schwebenden Geschäften, Der Betrieb, 1986, S. 1734. H. Slomma, Drohende Verlust aus schwebenden Geschäften, Der Betrieb, 1986, S. 2401.

② 将来の原価上昇を製造原価の算定において考慮するか、否かについて決算日後、高い確率をもって予測しうる期間についてのみ、原価の上昇を考慮しなければならない。²⁶⁾たとえば、

1. 決算日から僅かの経過後、原材料の価格が上昇する。
2. 決算日から僅かの経過後、労働協約の締結により、賃金が上昇する。

かかる材料価格の変化、賃金の変化を製造原価の算定において考慮しなければならない。²⁷⁾

③ 利益スパンを製造原価に算入するか、否かについて利益スパンの算入は認められていない。²⁸⁾なぜなら、販売価格と製造原価との比較から、損失の発生を予測し、それを先取りするか、どうかの問題になるのであり、かかる製造原価の算定に利益スパンを算入することは認められない。

【問題 2】

01年12月1日、原材料について110の価格で調達契約が締結される。原材料は02年9月30日に提供される。01年12月31日、市場価格は115である。02年3月31日、貸借対照表作成の場合、市場価格は90である。²⁹⁾

【解説】

「表3」にしたがえば、調達契約のみ締結され、販売契約は締結されていないことから、1)未決の調達取引に準じて処理される。H.Friederichは商品の調達取引を考え、かかる未決の調達取引は契約上の調達価格(110)と販売市場の状況との比較において評価される。この問題では販売価格は判らず、未決取引損失引当金を設定すべきか、否かは明らかでない。また、H.Friederichは商品の場合、調達契約の価格(110)に対する再調達原価(90)の下落を仮構的な損

26) H. Friederich, a. a. O., S. 69-S. 70. H. H. Jonas, a. a. O., S. 1734.

27) G. Falkenroth, Verlust aus schwebenden Geschäften, Der Betriebs-Berater, 1958, S. 38.

28) H. Friederich, a. a. O., S. 70. H. H. Jonas, a. a. O., S. 1734.

29) H. Clemm/R. Nonnenmacher, a. a. O., S. 318.

失 (fiktiver Verlust) の発生とし、考察外においている³⁰⁾しかし、H. Clemm/R. Nonnenmacher によれば、「相場価格、市場価格あるいは付せられるべき価値について販売市場あるいは調達市場が重要か、どうかの問題は棚卸資産の評価について展開された原則によって決定される」³¹⁾ここでは棚卸資産のうち、原材料が問題にされており、市場価格として再調達原価が選択される。したがって、調達契約の価格 (110) と再調達原価 (90) との差額から 20 の未決取引損失引当金が設定されなければならない³²⁾

以上のように、ドイツの会計学の文献にみられる未決取引の問題を参考にし、未決取引の評価について説明してきた。明らかなように、未決取引はほとんど調達取引、販売取引の問題であり、調達価格、販売価格の変動による損失の発生の問題である。未決取引から予想される損失を先取りし、未決取引損失引当金設定の必要性についてすでに第三章で述べたが、未決取引からの損失の発生について説明報告 (Erläuterungsbericht) において次の記載がなされなければならない³³⁾

- 1) 未決取引からの損失の算定について記載——情報の源泉、確率、損失額の算定
- 2) 引当金の設定の場合、評価方法の記載——とくに、長期的な未決取引の場

30) H. Friederich, a. a. O., S. 62.

31) H. Clemm/R. Nonnenmacher, a. a. O., S. 317-S. 318. わが国でも類似の説明はみられる。「時価の選択および比較方法の選択に関する意思決定は、棚卸資産の種類・性質、手持量の大小、価格変動の特異性に依じて適正になされなければならない」。企業会計審議会、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第四 棚卸資産の評価について」、1962年8月。

32) H. Clemm/R. Nonnenmacher, a. a. O., S. 318. なお、最初から損失の発生が予想されながらも、操業の維持、顧客の確保等のため、契約を締結するケースがみられる。このケースにおいても未決取引損失引当金を設定しなければならない。H. Friederich, a. a. O., S. 72-S. 73.

33) H. Friederich, a. a. O., S. 105-S. 106. なお、1965年株式法において営業報告書は説明報告と状況報告から成っていたが、1985年商法改正において説明報告は附属説明書 (Anhang) とし、貸借対照表、損益計算書とともに、資本会社の年度決算書を構成している。W. D. Budde/K. P. Karig, §264 Pflicht zur Aufstellung, in: W. D. Budde/H. Clemm/M. Pankow/M. Sarx, Beck'scher Bilanz-Kommentar (Der Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht), 2. Auflage, München, 1990, S. 798.

合、請求と義務との評価、利益
と損失との相殺

3) 引当金の展開の記載——その設定、取崩し

また、状況報告 (Lagebericht) においても未決取引に関連して、重要な契約の締結、販売予測、原価・売上上の展開等、会社の状況の判断について重要な情報を提供しなければならない。³⁴⁾

V. お わ り に

未決取引をめぐる最近の議論として、長期債務関係あるいは長期法律関係 (Dauerrechtsverhältnisse) について未決取引損失引当金を設定するか、否かの論争がある。ここで、長期債務関係とは長期間に及び、反復的に繰返される取引をいい、具体的には賃貸借契約、労働契約、リース契約等を指している。³⁵⁾ 議論の発端は1983年7月、連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof) がそれまでの判決とは異なり、使用賃貸借契約 (Mietverträge) から未決取引損失引当金の設定を承認したことによる。³⁶⁾

この訴訟は原告 (Kläger) が大型暖房施設 (Heizwerk) を25年間、賃貸し、賃貸料を得ているが、この賃貸料収入よりも大型暖房施設の減価償却費が超過し、損失が差し迫り、これについて引当金の設定は認められるか、というケースである。³⁷⁾ 連邦財政裁判所は以下の判決を下している。

1. 使用賃貸借関係から全体として損失が差し迫っているとき、長期債務関係

34) H. Friederich, a. a. O., S. 105.

35) H. Clemm/R. Nonnenmacher, a. a. O.; S. 314. W. Müller, Rückstellungen für drohende Verlust aus Dauerrechtsverhältnissen, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1987, S. 323.

36) H. Biener, Rückstellungen für drohende Verlust aus schwebenden Geschäften bei Dauerrechtsverhältnissen, in: Festschrift für Georg Döllner, Handelsrecht und Steuerrecht, Hrsg.: Knobbe-Keuk, Brigitte/Klein, Franz/Moxter, Adorf, Düsseldorf, 1988, S. 45.

37) Bundessteuerblatt 1984・Teil II, S. 56-S. 59.

の場合も、未決取引からの損失について引当金が設定されなければならない³⁸⁾。

2. 引当金の金額は次の方法で算定されなければならない。すなわち、使用賃貸借契約のすべての経過時間について使用賃貸料の支払いへの請求に、使用賃貸された物件の引渡し (Überlassung)、維持のための義務の価値が対応されなければならない³⁹⁾。
3. また、未決取引損失引当金について貸借対照表決算日の状況による評価の原則が妥当する。使用賃貸借契約からの将来の請求と義務の現在価値 (Barwert) が計上されなければならない、それは割引 (Abzinsung) によって算定されなければならない⁴⁰⁾。

しかし、H. Biener は連邦財政裁判所の判決とは異なり、長期債務関係からの未決取引損失引当金の設定について否定的な態度を採っている。以下、H. Biener の主張を要約していくことにする。

1. 予想損失引当金 (Drohverlustrückstellung) の発生史から明らかなように、予想損失引当金は未決の調達取引、販売取引について設定され、それら取引の実施前に生じる不利な資産の変動を予め、考慮するものである。労働契約、賃貸借契約等の締結により、用役給付への請求、使用賃貸借物件 (Mietsache) の引渡しへの請求が行われても、未決状態の終了後、貸借対照表記載能力ある資産を生じない。したがって、不利な資産の変動を予め、考慮するという予想損失引当金は労働契約、賃貸借契約等の場合には設定されない (発生史との不一致)⁴¹⁾。
2. 未決取引の解釈のため、商法第 1 条第 2 項において取引概念を規定してい

38) Bundessteuerblatt 1984・Teil II, S. 56.

39) Bundessteuerblatt 1984・Teil II, S. 56.

40) Bundessteuerblatt 1984・Teil II, S. 59.

41) H. Biener, a. a. O., S. 58.

るが、この取引概念に労働契約、賃貸借契約は該当しない⁴²⁾

また、複式簿記の意味で収益、費用をもたらす資産の変動が生じるとき、双務的な契約に基づく取引から損失は明らかになる。労働契約、賃貸借契約等の場合、雇主 (Arbeitgeber) あるいは使用賃借人の履行は費用(賃金、賃借料等)を生じるが、費用に対応する収益を生じない。したがって、収益に対する費用の余剰として損失は発生せず、予想損失引当金を設定することはできない(法律の文言との不一致)⁴³⁾

3. 予想損失引当金の貸方記入は評価可能性において困難を生じる。すなわち、用役給付への労働者の義務を評価することは困難であり、また、用役給付への雇主の請求を評価することも困難である(評価可能性を欠くために不承認)⁴⁴⁾

このように、H. Biener は未決の調達取引、販売取引と長期債務関係との相違を強調し、長期債務関係への未決取引損失引当金の適用に反対している。他方、R. Euler は長期債務関係への未決取引損失引当金の適用を肯定する立場から、H. Biener の見解に異論を唱えている。すなわち、

1. 未決の長期債務関係から損失が差し迫っているかぎり、未決取引の広範な

42) H. Biener, a. a. O., S. 60.

なお、商法第1条第2項は以下のように定めている。

「(2) 次に述べる種類の取引を対象とする営業経営が商事営業として妥当する。

1. 商品が変更なく、あるいは処理、加工によって販売されるか、どうかの相違なしに動的な物件(商品)あるいは有価証券の購入、販売
2. 営業が手工業的に(handwerksmäßig)営まれないかぎり、商品の処理、加工の引受け
3. プレミアム付きで保険の引受け
4. 銀行取引、両替取引
5. 財あるいは外国への旅行業者の輸送の引受け、運送業者の取引、あるいは国内への人の輸送のために、陸水に定められた施設の輸送のために運送業者の取引、ならびに曳航企業経営者(Schleppschiffahrtsunternehmer)の取引
6. 仲買人、運送業者、倉庫管理人の取引
7. 代理商あるいは仲立人の取引
8. 出版取引ならびに書籍業あるいは美術商のその他の取引
9. 営業が手工業的に営まれないかぎり、印刷業の取引

43) H. Biener, a. a. O., S. 61.

44) H. Biener, a. a. O., S. 63.

解釈が必要である⁴⁵⁾

2. 取引が商法第1条第2項の意味において解されるなら、未決取引損失引当金の設定は認められない。しかし、取引が法取引として解されるなら、長期法律関係の場合、損失引当金 (Verlustrückstellung) は基本的に必要である⁴⁶⁾
3. 未決の長期法律関係から差し迫った損失について引当金を設定する場合、個別評価原則は外部義務原則、独立した評価可能性の原則において操作される⁴⁷⁾

未決取引をめぐる最近の議論は長期債務関係への未決取引損失引当金の適用を肯定する立場から進められている。すなわち、「貸借対照表法の文献において長期債務関係に関連する損失引当金は義務的でなく、認められないという（少数の）見解が主張される。このような観点は一般的に否定されている。長期債務関係から予想される義務余剰について引当金義務の基本的な承認にも拘らず、また、種々の未決契約について連邦財政裁判所の判決、科学的な論文の増大にも拘らず、確定的な評価規定は展開されていない。したがって、未決取引に関連する予想損失引当金の計上は金額について多くの点で争いがある」⁴⁸⁾

このように、未決取引をめぐる最近の議論は未決の調達取引、販売取引から長期債務関係に移り、そして長期債務関係への未決取引損失引当金の適用を認めようとして、未決取引損失引当金の計量化が焦点になっているのである。

45) R. Euler, Der Ansatz von Rückstellungen für drohende Verlust aus schwebenden Dauerrechtsverhältnissen, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 1990, S. 1043.

46) R. Euler, a. a. O., S. 1042.

47) R. Euler, a. a. O., S. 1046.

48) B. Jäger, Zur Abzinsungsproblematik im Falle erwarteter Verpflichtungsüberschüsse aus Dauerschuldverhältnissen, Die Wirtschaftsprüfung, 1992, S. 558.