

論 説

ドイツ会計制度と「正規の簿記の諸原則」

—その法性格と獲得方法をめぐる論点—

佐 藤 誠 二

はじめに

ドイツ会計制度を論ずる場合、不可欠の中心的概念として、「正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)」なる概念が存在する。ドイツにおいて、この正規の簿記の諸原則は、簿記だけでなく、財産目録及び年度決算書の作成、いわゆる貸借対照表作成(Bilanzierung)に関する諸原則をすべて包括した概念であって、法律規定との緊密な関係の中で捉えねばならない法概念でもある。現行の1985年商法典では、第238条1項、第243条1項、第264条2項あるいは第297条2項におけるすべての商人・資本公司・コンツェルン会社の簿記及び年度決算書作成の一般原則(不文の正規の簿記の諸原則)とともに、明瞭性(第243条2項)、完全性(第264条1項)、貸借対照表一致・企業継続性・決算日・個別評価・期間限定・評価継続性・慎重性・実現・不均等(第252条1項1号~6号)等にみられる年度決算書の計上、評価、表示の個別的正規の簿記の諸原則(法典化された正規の簿記の諸原則)をもって重層的・階層的に構造化されたひとつのシステムとして成立している概念である。

もともと、正規の簿記の諸原則という用語が商法上、明文をもって導入されたのは、1897年商法典においてである。1897年商法典第38条は、「すべての商人は帳簿を記帳し、そこにおいて自己の商取引と財産状態を正規の簿記の諸原則に従い明瞭にする義務を負う」と規定する。この正規の簿記の諸原則の一般条項(Generalklausel)としての指示は、概念の不確定性とその内容の変化による順応性として会計の変化に応えるという立法技術をもって、アプラート(W. Aprath)が「立法の偉業(Großtat)」⁽¹⁾とまで称するものである。その後、正規の簿記の諸原則は、1931年株式会社命令第260b条、1937年株式法第129条を経て、戦後の1965年株式法第149条における株式会社

の年度決算書作成の一般原則として確立し、現行 1985 年商法典では、1897 年商法典第 38 条を引き継いだ第 238 条 1 項、及びに第 243 条 1 項等の簿記と年度決算書作成原則の一般的指示と各種の法典化された個別的正規の簿記の諸原則との階層化をみせ今日に至っている。

しかしながら、正規の簿記の諸原則の属性、獲得方法、内容に関して、これまで長期にわたって議論がなされてきたにもかかわらず、驚くほど多くの問題が未解決のままであるといわれる。文献においても、正規の簿記の諸原則のシステムがどのような内容と構成をもっており、個々の正規の簿記の諸原則に一体、どのような地位が付与されているのかということに、今日、必ずしも意見の一致をみていないとされるのである⁽²⁾。

本稿は、かかる正規の簿記の諸原則に関して、その法性格と獲得方法について検討するものである。とくに、1897 年旧商法典からほぼ一世紀を経て大改正された 1985 年新商法典では、旧商法典はもちろん、株式法、有限会社法、開示法、協同組合法等の特別法において過去、一般的妥当性の認められてきた個別的な正規の簿記の諸原則を法典化することによって、正規の簿記の諸原則の堅固なシステムを形成したといわれる。また、新商法典では、正規の簿記の諸原則の獲得方法として、従来の特納法にかえて、目的指向にたった演繹法による獲得を明示的に導入することによって会計実務の変化に対する法的弾力性・法的安定性を確保し得たとされている。しかし、1985 年の新商法典成立以降、1990 年の銀行貸借対照表指令法 (Bankbilanzrichtlinie-Gesetz)、1994 年の保険貸借対照表指令法 (Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz) の転換を経て商法典の一部改正をみたこの 10 年においても、よりシステム化した正規の簿記の諸原則の解釈とその位置づけをめぐる、新たな議論も提起されてきている。そこで、本稿では、正規の簿記の諸原則に関する最近の議論のなかから、まずその法性格と獲得方法についての論点を整理し、今日、問題とされるところを析出してみたい。

I. 正規の簿記の諸原則の法性格

1. 正規の簿記の諸原則の法性格の歴史

正規の簿記の諸原則はドイツにおいて商法典の歴史と同じく古く辿ることが出来るけれども、常に問題となるのは法的資格とその確定問題である。しかし、この問題に関しては、文献上、統一した見解は存在していない。法的には正規の簿記の諸原則は例えば次のような資格が与えられてきた。法源泉 (Rechtsquellen)、法規範 (Rechtsnorm)、不確定法概念 (unbestimmter Rechtsbegriff)、一般条項 (Generalklausel)、誘導された法条効果を伴う事実 (Tatsachen mit abge-

reiteter Rechtssätze)、法律から誘導される法条 (vom Gesetz abgeleitete Rechtssatz)、範疇的ないし仮説的命令 (kategorische oder hypothetische Gebote)、慣習法 (Gewohnheitsrecht)、客観的規則 (objektive Satzungen)、税務上の補完法 (steuerliches Ergänzungsrecht)⁽³⁾。

歴史的に見て、ドイツの立法者には慎重な商人の商慣習に正規の簿記の諸原則の持つ会計に対する本源的な法意味を求める見解がまず存在した。その端緒は 1897 年商法典草案の建議書⁽⁴⁾にみられる。建議書は帳簿がどのように記入されるべきかは慎重なる商人の慣習に従い判断されべきと記している。また、古い判決はこの商人慣習説に依拠していたし、その意味における正規の簿記の諸原則の獲得方法は商人や関係専門集団の会計慣行もしくは見解の代表的提起であったとされる⁽⁵⁾。

しかし、今日の財政判決の支配的見解は、この商人慣習説とは代わって、デーラー (G.Döller) まで遡及する法源泉説 (1959 年) に依拠している⁽⁶⁾。連邦財政裁判所判事であるデーラーは、正規の簿記の諸原則は特定の目的を達成すべき命令 (範疇的命ではなく仮説的命) であるとし、この命令に基づくと、正規の簿記の諸原則は法の空隙を充填する法規範 (誘導された法条効果を伴う法源泉) として位置づけられるという。正規の簿記の諸原則は事実に適った貸借対照表作成を要請する規則を指向するものであり、従って、貸借対照表の実現すべき目的への熟慮 (Nachdenken) によって演繹的に確定されるものとした⁽⁷⁾。

他方、経営経済的観点から演繹法を採用するレフソン (U.Leffson) (1963 年/89 年)⁽⁸⁾は、正規の簿記の諸原則を「成文法から誘導された法条として、またそれによる強制法」として特徴づけている。会計目的の「事実構成 (Sachgefüge)」と説明されるべき事実関係から規定される構想に従って、経営経済学は権限ある中心的専門科学として、上位原則からの論理的に異議のない演繹を通じて客観的方法で諸原則体系を展開するという任務が付与される。そして、正規の簿記の諸原則の法的拘束性は、そのように確定された諸原則を科学と判決の一般的容認を通じてのみ生じせしめるものでなければならないとみる⁽⁹⁾。

こうした経営経済学の観点に対して、法学の観点からの折衷的見解、いわゆるジンテーゼ (Synthese) を唱えるのがクルーゼ (H.W.Kruse) (1970 年/1978 年)⁽¹⁰⁾であった。かれは、正規の簿記の諸原則が、個別の事例に応じて、法典化された法規範、慣習法、商慣習、支配的見解の領域もしくは一般的な目的指向的人間の思考と行為 (事物のの本性) の領域において位置されるといふ。そして、それら各領域への所属性間に、正規の簿記の諸原則が法律に規定されない前領域 (商人の合理的行為) から支配的見解、商慣習、慣習法を経て法律への法典化に至る変化を可能とする遺伝学的関連性が形成されるとする。クルーゼの見解に従えば、正規の簿記の諸原則の

獲得は問題とされる正規の簿記の諸原則の各々の法性格に応じてくる。それは、法典化された正規の簿記の諸原則の場合には法適用であり、法典化されない正規の簿記の諸原則の場合の法解釈と法発見である。後者の場合には、商慣習、支配的見解もしくは慣習法が迎られるか、ないし事物の本性からの導出が試みられねばならない。そして、コンフリクトが生ずる場合、裁判官が任意に決定を下さなければならないことになる⁽¹¹⁾。

以上のように、正規の簿記の諸原則にいかなる法性格を付与するのかは、会計実務にとって極めて大きな意義をもつにもかかわらず、過去、多様な見解が存在してきた。しかし、今日でも支配的見解は、正規の簿記の諸原則は解釈を要する不確定法概念であり、その解釈を通じて変動する経済的諸関係に法を適用させるため不断に発展すると捉えている⁽¹²⁾。かつて、1897年商法典へのその法的指示をもって、アプラートが「立法の偉業」と称した正規の簿記の諸原則の特質はその意味で現在も変わるところはない。問題は、正規の簿記の諸原則が現行の成文法（商法典）に規定されることから導かれる法性格をどのように捉えているのかである。

2. 法規範としての正規の簿記の諸原則

さて、現行商法典は、その第243条1項において「年度決算書は正規の簿記の諸原則に従い作成されねばならない」とすべての商人に対する貸借対照表作成の一般規範を規定する。バイゼ(H. Beisse)は、この商法における不文の正規の簿記の諸原則の一般的指示によって、商事会計法は空隙ない(lückenlos)ものとなっており、正規の簿記の諸原則は成文法の個別規定によっては判断できない問題に解答を与え、そのことによって法規範としての本質も与えられるという⁽¹³⁾。この点は、グラデー(A. Grade)が、正規の簿記の諸原則の法規範としての性格は、特段の法規定が存在しない場合、表現上、法規準と同様に義務として適用しなければならないことに見るべきとするところである。グラデーは、かかる法規範としての正規の簿記の諸原則の適用領域として次の三つを指摘する⁽¹⁴⁾。

- (1)法に空隙が存する場合の法発見
- (2)疑いのある問題における法解釈
- (3)経済諸関係の変化に対する法順応

この内容は、グルーバー(T. Gruber)によってつぎのように説明される。「正規の簿記の諸原則の法的指示は、それを通じて正規の簿記の諸原則が法補完的法条となり、従って、強制法となる不確定法概念の形態での規範命令(Normbefehl)を示している。その一般的妥当性に基づいて、われわれは、正規の簿記の諸原則に合致する会計への要請を一般条項(Generalklausel)ないし一般

規範 (Generalnorm) としてみなすことが出来る。正規の簿記の諸原則の場合、問題となるのは、すべての貸借対照表作成義務ある商人の遵守しなければならない会計の形式的且つ実質的形成への規準の総体である。一般条項の形態で正規の簿記の諸原則を指示した目的は、立法者が正規の簿記の諸原則の内容を最終的に成文法上規定しようとしたように、それをより改善された新しい認識と経済的諸関係の変化に個別に適用させるという点にみなければならない。⁽¹⁵⁾

バイゼの場合、こうした正規の簿記の諸原則の法性格を、一部は不文の、そして一部は成文の(法典化された)法規範に区分する。このうち、不文の正規の簿記の諸原則がいわゆる裁判官法 (Richterrecht) であり、部分的には慣習法的性格を持ち、部分的には多かれ少なかれ絶えまない判決 (Rechtsprechung) の形態を採っているという。それによって、正規の簿記の諸原則は建築術や医療術の規準のように、たんなる専門科学の技術規準 (Kunstregeln) でない。そして、第 243 条 1 項の意味での正規の簿記の諸原則は法規範であり、経営経済的な理論や実務の法律外部の技術規準ではないという認識は、正規の簿記の諸原則の獲得が法発見の規準それ自体に従い行われることを導くという⁽¹⁶⁾。ところで、バイゼにあつては、かかる法規範としての正規の簿記の諸原則の認識から、正規の簿記の諸原則の前形態 (Vorformen) も取り上げられる。そうした前形態として、例えば、連邦政府の所得税準則、上級財政官庁の解釈政令、保険制度及び信用機関に対する連邦監督局の会計準則、卓越した専門家の容認された見解が挙げられるという。これら正規の簿記の諸原則の途上にある予備形態は、国際法の法源泉説を引用して「ソフト法 (Soft law)」とみなしうるのであり、それらを判決が支持する限りにおいて、正規の簿記の諸原則の現実的意味も獲得するというのがバイゼの見解である⁽¹⁷⁾。

3. 正規の簿記の諸原則のシステム性

既に述べたように、今日における正規の簿記の諸原則の特徴はそれが重層的且つ階層的なシステムを構成していることにある。1985 年商法典 (貸借対照表指令法) は EC 第 4 号指令の国内法転換の結果として、過去において一般的妥当性が容認されてきた一連の個別的正規の簿記の諸原則を法典化させた。

アドラー／デュリング／シュマルツ (Adler/Düring/Schmaltz) は、そうした法典化された正規の簿記の諸原則として、次のものを挙げている⁽¹⁸⁾。

(1) 法典化された形式的正規の簿記の諸原則

- －明瞭性及び通覧性；商法典第 238 条 1 項 2 文、第 243 条 2 項、第 247 条 1 項
- －記録の正確性及び完全性、証拠原則；商法典第 238 条 1 項 3 文、第 238 条 2 項、第 239 条 1 項

1 文、第 239 条 2 項、第 239 条 4 項

—形式的貸借対照表継続性；商法典第 252 条 1 項 1 号

—国内通貨による貸借対照表作成；商法典第 244 条

(2)法典化された実質的正規の簿記の諸原則

—簿記及び貸借対照表真实性；商法典第 239 条 2 項、第 262 条 2 項

—完全性；商法典第 239 条 2 項、第 246 条 1 項

—決算日原則；商法典第 242 条 1 項及び 2 項、第 252 条 1 項 4 号

—貸借対照表同一性；商法典第 252 条 1 項 1 号

—企業継続性原則；商法典第 252 条 1 項 2 号

—個別評価；商法典第 252 条 1 項 3 号

—慎重性原則（実現原則、不均等原則、低価原則）；商法典第 252 条 1 項 4 号、
第 253 条 1～3 号

—期間化原則；商法典第 252 条 1 項 5 号

—実質的貸借対照表継続性；商法典第 252 条 1 項 6 号

—調達価値原則；商法典第 253 条

—経済的観察法；商法典第 340 b 条

これら個別的正規の簿記の諸原則の包括的な法典化は、その限りで正規の簿記の諸原則の確定の必要性をなくしたとみる見解が文献では有力である。しかし、法典化された正規の簿記の諸原則も依然として不確定法概念であり、解釈要請を削減させるものでもないし、必要に応じて、別の地位に置き換えられもするといわれる⁽¹⁹⁾。

ただし、法律上確定された貸借対照表作成規範がすべて正規の簿記の諸原則というわけではない。ベツゲによると、正規の簿記の諸原則である法規範は、商法典第 243 条 1 項に従い、すべての商人に適用されねばならない。これに対して、正規の簿記の諸原則たりえない法規範は、当該の法律ないし法律部分が関連する企業形態にのみ適用される。ただ、資本会社にのみ適用される個々の商法典における規定が、正規の簿記の諸原則の今後の発展の枠内で、将来、正規の簿記の諸原則とみなされ、非資本会社にも適用されるか否かは今後を待たねばならないという⁽²⁰⁾。

また、逆に、一方で正規の簿記の諸原則がすべて法典化されている訳でもない。ベツゲは、その結果として、商法典第 243 条や第 264 条における正規の簿記の諸原則の遵守への要請は正規の簿記の諸原則の意味ある前進と経済的諸関係へのその順応への前提であるとみる。ここに商法典における不文の正規の簿記の諸原則の「一般的な法的要請」を断念しえない根拠がある。ベツ

トゲによると、この点において、「正規の簿記の諸原則システムは、新しい要件と認識に対して『開かれた (offen)』ものでなければならないが、同時に正規の簿記の諸原則システムを利害関係集団の好き勝手に拡大や縮小されてはならないという意味において『閉ざされた (geschlossen)』ものでなければならない」⁽²¹⁾といわれるのである。バイゼも同様に、商法典第 243 条 1 項における一般的指示の意味での正規の簿記の諸原則は、システム、すなわち諸原則と個別規範との包括的で矛盾のないシステムとしてのみ考慮されうるとする。ここでいう「システム」とは「閉ざされた構造を意味するのではなく、新しい要請に対して開かれた、もしくは可動的システム」⁽²²⁾を意味している。

ところで、正規の簿記の諸原則システムに関して、立法者は新商法において従来と同様に、すべての法形態に対する統一的システムを前提にするといわれている。すなわち、商法典第 243 条 1 項、第 264 条 2 項のすべての商人あるいは資本会社に対する貸借対照表作成の一般条項、さらには所得税法第 5 条 1 項における正規の簿記の諸原則の指示のために、すべての商人は正規の簿記の諸原則を遵守しなければならない、法形態に特有の正規の簿記の諸原則は存在しないことが前提とならなければならない⁽²³⁾。正規の簿記の諸原則のすべての商人に対して法形態、業種、規模に関わりなく適用される。かかる正規の簿記の諸原則の法形態中立性は貸借対照表指令法の連邦政府による立法理由書、法務委員会草案、法体系からも明らかであるという⁽²⁴⁾。

こうして、今日の文献において有力な正規の簿記の諸原則の性格づけは、貸借対照表作成義務あるすべての商人が遵守すべき、法形態非依存的な法規範、それもシステムであると捉えている。特に、商法典に不文の正規の簿記の諸原則を一般条項ないし一般規範として指示することをもって、規範システムの順応性は高められる。かたや、不文の正規の簿記の諸原則を軸に各種の個別的な正規の簿記の諸原則の法典化を通じてより堅固なシステムを形成すると同時に、他方で、不確定法概念の「開かれた」システムが全体として会計の新しい要請に応じて可動的に働くとい新構造によって、「世紀法」と呼ばれる 1985 年商法典における、まさしく基軸的概念として役割を果たすのが正規の簿記の諸原則である、これが正規の簿記の諸原則の法性格に関する最近の論点とみてよい。

II. 正規の簿記の諸原則の獲得方法

1. 正規の簿記の諸原則の解釈方法

さて、正規の簿記の諸原則を法規範とみるなら、その法性格に基づき、正規の簿記の諸原則は

法発見 (Rechtsfindung) に用いられなければならない。グルーバーは、商法典における一般条項の形態での正規の簿記の諸原則の指示がもたらす問題は、正規の簿記の諸原則が一方において、法発見に役立つように規定され、他方において、「正規の簿記の諸原則」なる概念自体が、その解釈に際して、適用される獲得方法に依存する自らの法性格を論じなければならない不確定法概念であることにあるという⁽²⁵⁾。

ここで、法発見は解釈を前提にする。ではいうところの解釈とはなにか。バイゼによれば、古典的規準 (klassischer Kanon) に基づくと解釈は次の四つに区分されるという。

(1) 文言解釈 (Wortauslegung)

(2) 体系的解釈 (Systematische Interpretation)

(3) 目的論的解釈 (Teleologische Interpretation)

(4) 歴史的解釈 (Historische Interpretation)

解釈過程は、慣習上、文言解釈をもって始まる。この文言解釈は、法典化された正規の簿記の諸原則の解釈にあたって重要な役割を果たすものである。例えば、商法典第 242 条 1 項は商人の貸借対照表を「自己の財産と自己の負債の関係を表示する決算書」とみなしおり、それは正規の簿記の諸原則に合致する。この場合、「財産」及び「負債」は本来の意味、つまり「対象として (gegenständlich)」語られている。この意味は動的貸借対照表観の意味での単なる経過項目としての貸借対照表項目も排除する。また、「経済財 (Wirtschaftsgut)」ではなく「財産対象物 (Vermögensgegenstand)」の概念の適用も示しているという。そして、かかる語意に合致する対象的観察法は商法典第三編一章におけるすべての法典化された正規の簿記の諸原則を基礎づけているのだという⁽²⁶⁾。

次に体系的解釈の方法とは、規範の意味をそれが設定される外的関連及び内的関連から決定することを意味する。この解釈は正規の簿記の諸原則の場合、それが正規法システムを形成するために、特に重要となるとされる。例えば、すべての商人に関する規定の中心である商法典第 243 条の意味での正規の簿記の諸原則は法形態中立的であり、それ故、法形態特有の原則は正規の簿記の諸原則ではない。正規の簿記の諸原則のシステムは特有の会社法的影響から解放されており、それとの関係では、資本会社にのみ適用される第 264 条 2 項の「真実且つ公正な概観 (True and fair view)」の原則は、正規の簿記の諸原則の獲得にとっては考慮外に置かれなければならない。また、正規の簿記の諸原則は不文と成文の (法典化された) 諸原則と個別規範から構成されるシステムであるが、法典化された正規の簿記の諸原則もこのシステムから理解されることが体系的解釈の命令に合致するものという。従って、商法典における正規の簿記の諸原則の性格を伴う個

別規定も、不文の包括的な正規の簿記の諸原則を具現化したものと理解しなければならないとされる。バイゼによると、例えば、銀行貸借対照表における貸付債権の評価に対するような業種特有の正規の簿記の諸原則の獲得もまた、かかる正規の簿記の諸原則の体系的解釈の適用例だという。この原則もまた正規の簿記の諸原則であり、法形態に結びつくものでなく、税務貸借対照表に対しても基準となるとしている⁽²⁷⁾。

目的論的解釈は規範目的に基づく解釈を意味しており、解釈にあたって文言と体系によって解釈余地が与えられる場合、規範の目的が特に基準となるという。バイゼのこの目的論的解釈に関する指摘はおおよそつぎの三点である。第一は、貸借対照表法上の規定、特に、法典化された正規の簿記の諸原則について疑義のあるとき、「真実且つ公正な概観」原則が基準となるべきという見解は、貸借対照表指令法のかつての草案理由書も支持した見解であるが、理由書は法ではなく、連邦議会の法務委員会によって構想転換され時代遅れのものになっているので、それに従うことは出来ない。また、「真実且つ公正なる概観」が従来も正規の簿記の諸原則であったという見解も、立法者はこの原則を新種の年度決算書原則とみており、そのため、適用領域を資本会社に意識的に限定したのだという。第二には、正規の簿記の諸原則が年度決算書目的により規定される見解も、年度決算書が正規の簿記の諸原則を特徴づけるのではなく、逆に、正規の簿記の諸原則が法の意味での年度決算書の性格をより正確に特徴づけるという。正規の簿記の諸原則は法以前(vor-gesetzlich)のものであり、立法者は債権者保護をパラダイムとして保持する法以前の正規の簿記の諸原則を一般的に指示することによって、新商事貸借対照表における慎重性原則を特徴づけたのだという。第三に、正規の簿記の諸原則を獲得する場合、商事貸借対照表法のみが問題となるのであって、税務上の視点が与えられてはならないという点である。確かに税法は商法上の正規の簿記の諸原則を基準として明確にしている(所得税法第5条1項)が、この基準性原則は正規の簿記の諸原則に影響しないし、してもならない。正規の簿記の諸原則の解釈に関しては、従って、課税の公平性もしくは税務上の合目的性局面も排除することが確認されねばならないとする⁽²⁸⁾。

さて、最後に歴史的解釈は次のように説明される。すなわち、規定というものの生成史は確かに独立した意義を有していないが、目的論的方法を支持する有力な鍵であり、若い法、すなわち貸借対照表指令法(新商法典)の場合、より重要となっている。この場合、法的施設としての正規の簿記の諸原則と貸借対照表指令法の成立史の枠内での正規の簿記の諸原則の役割とが区分されなければならないという。まず、前者の場合、正規の簿記の諸原則の歴史的発展は意義ある変化を示しているが、債権者保護に資するという役割において、本質的に一定である。例えば、実

現原則や財産と負債の計上と評価に関する企業継続性の原則は、債権者保護思考に抵触するものでないという。ついで後者の場合、立法者は正規の簿記の諸原則の伝統的役割を確認し、それどころか、二つの一般条項（商法典第 243 条 1 項と第 264 条 2 項）を指示することにより、その伝統的役割を強化したという。貸借対照表指令法の成立史、とりわけ、政府草案のから法務委員会への構想転換は、会計立法の保守主義的特徴を表しており、正規の簿記の諸原則を伝統的意味で理解し、「真実且つ公正なる概観」原則に屈服することはなかった。法の成立史は体系的及び目的論的解釈を確認しているという⁽²⁹⁾。

以上が解釈についてのバイゼの論述の内容である。確かにその内容は解釈方法についての一つの見解に過ぎないのであるけれども、バイゼは、上記のように各種の方法を相互に採用することによって、1985 年商法典における正規の簿記の諸原則の法規範としての意味を解釈しようとしている。このことを裏返せば、商法典における正規の簿記の諸原則のシステムがいかに複合的な論理の構築物となっており、同じく複合的な論理で構成する獲得方法（例えば、後述の法解釈学的方法）によってしか解釈しえないということであろう。

2. 正規の簿記の諸原則の獲得方法

さて、正規の簿記の諸原則はそれが不確定法概念であることによって、自らの法性格も問われることになる。そして、正規の簿記の諸原則の法性格はその獲得方法に依存する。正規の簿記の諸原則の獲得方法については、文献において過去、帰納法 (induktive Methode) と演繹法 (deduktive Methode) とが対立的に論じられてきた。また、最近では、法解釈学的方法 (hermeneutische Methode) が好んで採用され、その適用性の是非が論議されている。では、そこでの論点はなんであろうか。

(1) 帰納法と演繹法の問題点

帰納法は、正規の尊敬すべき商人の見解を正規の簿記の諸原則の源泉とみる、シュマーレンバッハ (E.Schmalenbach) の 1933 年の論放を議論の起点とする獲得方法である。この方法は、今日、文献では圧倒的部分によって否定されるものとなっている。正規の簿記の諸原則を獲得する場合、商人は中立の鑑定人ではなく、むしろ、その主観的利害を優先させることもありうる。また、客観的尺度なしには、シュマーレンバッハのいう正規の尊敬すべき商人の見解と他の商人の見解とを区別しえないというのが、その論拠である⁽³⁰⁾。

これに対して、文献で圧倒的支持を得たのが、いわゆる演繹法である。この演繹法は、1959 年

に連邦財政裁判所判事デーラーによって提起され、60年代後半以降は、経営経済学の立場からレフソン等を中心に展開され広範に承認された正規の簿記の諸原則の獲得方法であり、現行商法典の成立過程においても、経営経済学の支配的学説として決定的影響を及ぼした獲得法である。一般的には、演繹法は正規の簿記の諸原則が年度決算書目的から演繹的に獲得される目的論的方法をいうが、文献ではさらに経営経済的演繹法 (betriebswirtschaftlich deduktiver Methode) と商法上の演繹法 (handelsrechtlich deduktiver Methode) に区分される⁽³¹⁾。ここで、経営経済的演繹法とは、経営経済的に容認される簿記と年度決算書の一義的で矛盾のない、一般的に容認された目的を前提とし、この前提のもとでのみ経営経済的に容認される正規の簿記の諸原則を獲得しようとする方法である。しかし、かかる目的は経営経済学者自身も容認するように、従来、存在していない。経営経済学の文献は、しばしば相互に矛盾する目的に対して異なる提案をし、どの会計目的が支配的であるかに関して合意を示し得ないからだという⁽³²⁾。

これに対して、商法上の演繹法は、法目的から出発して、そこから正規の簿記の諸原則を獲得する方法である。この方法によって獲得された正規の簿記の諸原則は、経営経済的理論的な要請を満たすだけでなく、法律上の目的システムにおける妥協解をやむなく反映し、それにより、商法上の正規の簿記の諸原則と呼ばれるといわれる⁽³³⁾。ベツトゲによると、この獲得方法の場合、科学、判決、貸借対照表作成実務は目的に対して法に合致した合意形成を命ぜられ、年度決算書関係者の多岐にわたる利害を正当に（公平に）調整するように法も正規の簿記の諸原則も解釈されねばならない。しかし、法律上の簿記と年度決算書の目的には一義性が欠けているために、この目的システムから商法上の正規の簿記の諸原則システムの個々の要素への論理的強制される帰結を生み出すことは可能でない。正規の簿記の諸原則のいわゆる演繹的獲得は、目的要素を比較し、法的に是認される解決を求めるにすぎないとされるのである⁽³⁴⁾。

かくして、演繹法の前提たる演繹能力ある年度決算書目的は批判される。最近において、この点を最も鮮烈に批判したのはシュナイダー (D.Schneider)⁽³⁵⁾である。シュナイダーは、演繹能力ある法的な貸借対照表目的は存在しないため、商法上の正規の簿記の諸原則を演繹的に確定することは出来ないと批判する。シュナイダーの場合、商事貸借対照表の法目的に対する不明瞭さはそれ以外にも、次の三点がある。(1)統一的目的を前提にするのか、多数の異なる敵対しうる目的を前提とするのか不明確である。(2)法の立場から会計目的を直接的に導出するのは可能でない。(3)文献で語られる会計目的たる「財産要覧」、「自己資本と他人資本の関係説明」、「損益算定」からはどんな正規の簿記の諸原則も論理的に導出できない。こうした批判にたつて、シュナイダーは、正規の簿記の諸原則は、立法者の規制意図から出発し、事物の本性「会計報告」を指向し、一定

の論理的—数理的模写要請を満たすことから獲得されるとし、。歴史的—目的論的法発見 (historisch-teleologischer Rechtsfindung) と客観的—目的論的法発見 (objektiv-teleologischer Rechtsfindung) との結合を提案する⁽³⁶⁾。

しかし、こうしたシュナイダーの批判も、連邦裁判所判事であり演繹法の信奉者でもあるパイゼ⁽³⁷⁾によって、反批判される。パイゼの見解によれば、正規の簿記の諸原則は法的な会計報告目的からではなく、歴史的に存在した会計目的を具体化する演繹能力ある諸原則と個別規範という会計法上の大前提 (Obersatz) から直接に演繹される。パイゼは、学説と実務はかかる会計法上の大前提と関係するのであって、そこから派生する広義の会計報告目的に関係するものでない。上述の「財産要覧」、「自己資本と他人資本の関係説明」、「損益算定」という会計目的からは、なんら正規の簿記の諸原則を獲得しえないのであって、それは多数の当該の個別規範から包括的に特徴づけたものに他ならないというのである⁽³⁸⁾。

ともあれ、グルーバーによって要約すれば、正規の簿記の諸原則の演繹的獲得の困難性は、それが一義的に定義された、実践上は与えられないような会計目的を理論的に前提とする点にあることを確認しなければならないという⁽³⁹⁾。これが 1985 年の商法改正の過程で決定的役割を果たしたという演繹法に対する批判の論点である。

(2) 法解釈学的方法の展開

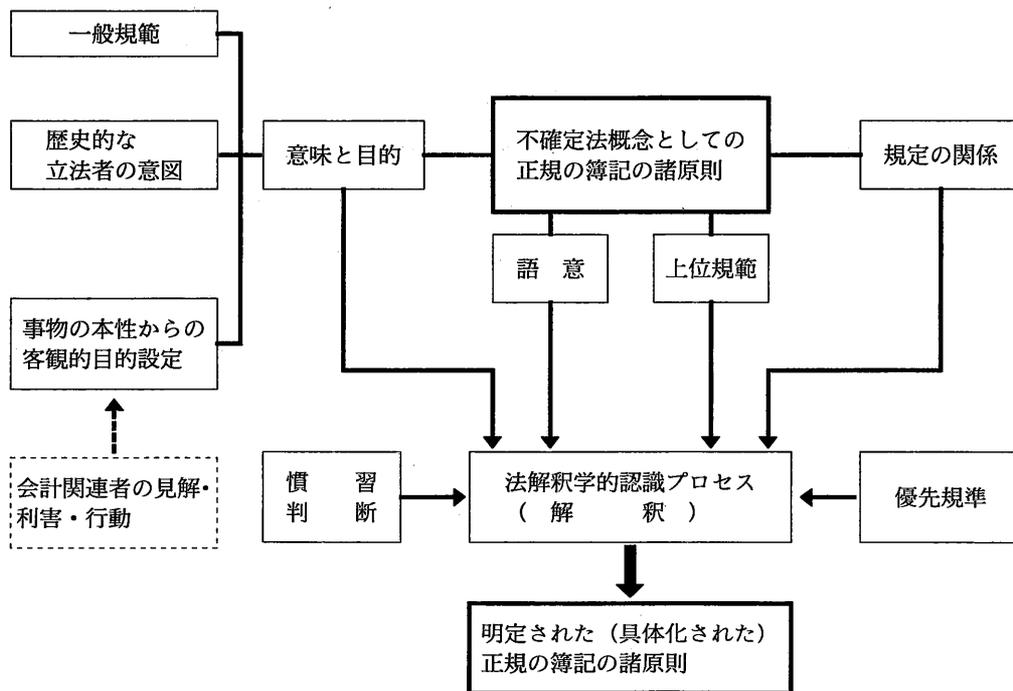
「1985 年商法典に関連して正規の簿記の諸原則をテーマとする場合、正規の簿記の諸原則が法のなかに多重に掲げられ、また、程度の差こそあれ具体的に法典化されているために、法律外の規範の獲得はもはや圧倒的に重要でなくなり、特に、成文法上の正規の簿記の諸原則の解釈が重要となった。そのために正規の簿記の諸原則の演繹的獲得はもはや十分なものでなくなった。」⁽³⁹⁾

ベットゲは、新商法典では多くの正規の簿記の諸原則が法典化されたため、いまや、正規の簿記の諸原則の解釈の重点は、そうした法律上の正規の簿記の諸原則規定の解釈に移行し、演繹法は追加的な未だ法典化されない諸原則を獲得するという補完的役割を果たすにすぎないという⁽⁴⁰⁾。ここで、ベットゲが提起したより良い獲得法が、法学における法規範の一般的解釈方法を援用した「法解釈学的方法」である。彼は、この法解釈学的方法をもって、商法上の正規の簿記の諸原則、すなわち第 243 条、第 264 条等における不確定法概念たる正規の簿記の諸原則と個別の正規の簿記の諸原則として法典化された法規定をともに解釈しようとする。

この法解釈学的方法の場合、解釈の基礎となるのは、法律の文言と語意、法律の意味関連、法律の成立史、立法資料と立法者の見解、並びに客観的・目的論的観点から確定された簿記と年度

決算書の目的である。客観的・目的論的に確定された目的の場合には、事物の本性もひとつの役割を果たしている。つまり、法基準の枠内で経営経済的観点も考慮されなければならない。それと並んで、獲得された正規の簿記の諸原則と憲法との一致も考慮されねばならないという⁽⁴¹⁾。こうして、法解釈学的方法においては、商法上の正規の簿記の諸原則とみなされるべき貸借対照表作成方法を具体化するために、可能な限りすべての決定要素が協同して（総括して）関連づけられ、それらの均衡的に考慮することによってはじめて、商法上の正規の簿記の諸原則が具体化され獲得しうるのだとされるのである⁽⁴²⁾。

かかる正規の簿記の諸原則の獲得プロセスは、ベツゲを引きながら同じく法解釈学的方法を支持するフェーダーマン(R.Federmann)の場合は、上の図のように示される。みられるように法解釈学的方法は、法技術的要素（文言、規定関連、優位法、一般規範、立法者の意図）のほか、演繹的方法の要素も帰納的方法の要素も含んだすべての認識のプロセスである。ここでは、一方で、会計の目的構成が上位の会計目的からの論理的演繹により具体化され、他方で、（帰納的に獲得された）会計関係者の見解、利害及び行為様式が関連づけられる⁽⁴³⁾。従って、法解釈学的方法は演繹法と、また、帰納法とも無縁ではない。ベツゲもいうように、法解釈的方法はもちろん、



法解釈学的方法による正規の簿記の諸原則の獲得

出所 Rudolf Federmann, Bilanzierung nach Handelsrecht und Sreuerrecht, 8., aktualisierte Aufl. 1990, S.110.

帰納法及び経営経済的演繹法から完全に解放されるものでない。それは、商人の見解（その他の年度決算書利害関係者）も経営経済的に理由づけられた年度決算書目的も考慮する。それは、部分的に演繹法にも帰納法にも依拠する商法上の正規の簿記の諸原則の獲得方法である。そのため、この方法の長所は多様な局面を考慮することによる普遍性であるといわれる⁽⁴⁴⁾。もとより、法解釈学的方法の問題点も指摘される。この方法を支持するのフェーダーマンも、その短所を、優位規準（例えば、憲法の優位、文言の限定的解釈、歴史的目的確定の現実的優位）及び法適用者の先入観によって限界が示される点にみている⁽⁴⁵⁾。さらに、アドラー／デュリング／シュマルツには次のように批判される。「法解釈学的方法は論理的に強制される解決を生み出すのではなく、すべての関連決定要因を考慮して、すべてもしくは部分的に相互に排他的な複数の可能性に対する好ましい選択を下そうとする。しかし、この法解釈学的方法をもって、正規の簿記の諸原則の獲得に対して多くを見出せるかどうかは疑わなければならない。」⁽⁴⁶⁾

むすびに

既に述べたように、正規の簿記の諸原則の法性格とその獲得方法については、1985年商法典の施行後、ほぼ10年を経過した今日でも統一した見解というべきものは存在していない。しかし、正規の簿記の諸原則が、その概念の不確定性と内容の変化による順応性を有するという機能認識においては、この概念が創設された1987年商法典以来、依然として変わるところはない。

それは、バルヴィーザー（W. Ballwieser）が今日的な正規の簿記の諸原則の有する特質に関して次のように纏めるところでもある。ひとつは、正規の簿記の諸原則は原則であって、個々の詳細規定でない点である。したがって、それは、貸借対照表項目の計上や評価について個々に規定するのではなく、原則としてそれらを規定するものである。第二には、正規の簿記の諸原則は相互に補完、規定しあい、矛盾なく解釈しうるシステムを構成するという点にある。第三に、正規の簿記の諸原則はそれが解釈を要する不確定法概念たる性格をもって、立法者が法を施行する際に予想しないような事態をも把握することを可能にし、そのことによって法の発展をもたらすという特徴である⁽⁴⁷⁾。

しかし、バルヴィーザーの挙げる第二の特徴が示すように、正規の簿記の諸原則はいまや、形式的には不文の正規の簿記の諸原則と法典化された各種の個別的な正規の簿記の諸原則から構成される法規範の新システムとして成立している。今日、正規の簿記の諸原則は重層的且つ階層的な法規範システムを再構成しており、それらを安定的に相互に関連づけうる論理をいかに構築するか

が、現在の直面する課題となっている。ここに、ベツトゲ等が従来の演繹法に代わって法解釈学的方法を唱える背景があるといつてよい。

先にみたように、「法解釈学的方法」はこれまで主導的地位を占めていた演繹法を排除する正規の簿記の諸原則の獲得法ではない。それは演繹法、さらには帰納法の要素も含むすべての影響要因を認識する、発展的・調整的な獲得プロセスを意味している。ベツトゲは、正規の簿記の諸原則システムにおける各種の個別的正規の簿記の諸原則が相互に補強し補完しあう関係を構築物になぞらえて「エッフェル塔原則 (Eiffelturm-Prinzip)」⁽⁴⁸⁾と呼ぶが、そこでの法解釈学的方法に依拠した影響要因を認識するプロセスを「法解釈学的螺旋過程 (hermeneutische Spirale)」⁽⁴⁹⁾とも名付けている。それによって、法解釈学的方法は、法構成に密着し、会計法規定の全体を多様な影響要因から螺旋状に反映 (Spiegelung) することを特色とする。問題点も指摘されるとはいえ、今日では正当に有力視されている方法⁽⁵⁰⁾ともいわれる。

さて、周知のように、法治国家 (Rechtsstaat) ドイツにおいて、法的安定性 (Rechtssicherheit) は法秩序 (Rechtsordnung) を保持するための基本的要件のひとつであり⁽⁵¹⁾、商法典において、正規の簿記の諸原則は、この法的安定性による法的秩序を保持しうる法効力を有する概念といふことができる。しかし、この正規の簿記の諸原則は内容の不確定な解釈を要する法概念であり、その解釈はアカデイズムに委ねられ、その権威によって専門学的論理が注入される場所にドイツ的個性がある。その意味では、現在、有力視されるベツトゲ等の法解釈学的方法も、1985年商法改正以後のあらたな局面において、よりシステム化した正規の簿記の諸原則の再構成の解釈・獲得ためのアカデイズムのひとつの営為に他ならない。しかし、問題はかかる正規の簿記の諸原則の再構成と新たな正規の簿記の諸原則論を促す本質的動因はなにかということである。そのことへの究明は、ドイツの会計制度、そしてそこにおける正規の簿記の諸原則の意味を探求する上での不可欠の作業であろう。ただし、その検討は、今後、筆者に残されている。

- (1) Werner Aprath, Grundsätzliches zum Gewinnbegriff in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, in Steuerberater Jahrbuch (StBJB), 1950, S. 148.
- (2) Wolfgang Ballwieser, Zur Frage der Rechtsform, Konzern und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Rechenhaftlegung im Wandel (hrsg. G. Förtschle/K. Kaiser/A. Moxter), 1995, S. 43.
- (3) Rudolf Federmann, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 8., aktualisierte Auflage, 1990, S. 105.

- (4) Denkschrift zum Entwurf eines HGB und eines Einführungsgesetz, 1897, S. 48.;
Wolfgang Freericks, Moderne Buchführungsverfahren und Grundsätze ordnungsmäßiger
Buchführung, 1966, S. 99.
- (5)(7) Rudolf Federmann, a. a. O., S. 105.
- (6) vgl. Georg Döllerer, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung—deren Entstehung
und Rechtsnatur, 1959.
- (8) vgl. Ulrich Leffson, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1964 (7. Aufl. 1987)
- (9) Rudolf Federmann, a. a. O., S. 105-106.
- (10) vgl. Heinrich Wilhelm Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Rechtsnatur
und Bestimmung, 1970.
- (11) Rudolf Federmann, a. a. O., S. 106.
- (12) Anton Grade, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz,
systematische Darstellung und Kommentar, 1986, S. 57.
- (13) Heinrich Beisse, Rechtsfragen der Gewinnung von GoB, in: BFuP, 1990, S. 499.
- (14) Anton Grade, a. a. O., S. 57
- (15) Thomas Gruber, Der Bilanzansatz in der neuern BFH-Rechtsprechung, 1991, S. 32
- (16)(17) Heinrich Beisse, Rechtsfragen der Gewinnung von GoB, a. a. O., S. 499-500.
- (18) H. Adler/W. Düring/K. Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen,
§ 243, 1987, S. 5-6.
- (19) ebenda, S. 6.
- (20)(21)(23) Jörg Baetge, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Der Betrieb
(Beilage Nr. 26/86), 1986, S. 2.
- (22) Heinrich Beisse, Rechtsfragen der Gewinnung von GoB, a. a. O., S. 500.
- (24) Thomas Gruber, a. a. O., S. 32-33.
- (25) ebenda, S. 40.
- (26) Heinrich Beisse, Rechtsfragen der Gewinnung von GoB, a. a. O., S. 505-506
- (27) ebenda, S. 506.
- (28) ebenda, S. 506-508.
- (29) ebenda, S. 508-509.
- (30)(31)(32) Rudolf Federmann, a. a. O., S. 105.; Jörg Baetge, Grundsätze

ordnungsmäßiger Buchführung, a. a. O., S. 3.; H. Adler/W. Düring/K. Schmalz, a. a. O., S. 8.

(33) (34) Baetge, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a. a. O., S. 3-4.

(35) vgl. Dieter Schneider, Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlußzwecken ?, in :StuW, 1983.

(36) H. Adler/W. Düring/K. Schmalz, a. a. O., S. 8.; Thomas Gruber, a. a. O., S. 46-47.

(37) vgl. Heinrich Beisse, Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, in : StuW, 1981.

(38) Thomas Gruber, a. a. O., S. 47.

(39) Jörg Baetge/Hans-Jürgen Kirsch, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in : Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band 1 a, hrsg. K. Küting/C-P. Weber, 4. Aufl., 1995, S. 140.

(40) Jörg Baetge, Bilanzen, 2. revidierte Aufl., 1992 S. 42.

(41) Jörg Baetge, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a. a. O., S. 4.

(42) Jörg Baetge, Bilanzen, a. a. O., S. 45

(43) (45) Rudolf Federmann, a. a. O., S. 109.

(44) (46) H. Adler/W. Düring/K. Schmalz, a. a. O., S. 8.

(47) Wolfgang Ballwieser, a. a. O., S. 43.

(48) (49) Jörg Baetge, Bilanzen, a. a. O., S. 47.

(50) Wolfgang Ballwieser, a. a. O., S. 46.

(51) Carl Creifelds, Rechtswörterbuch, 11., neubearb. Aufl. 1992, S. 942.