

論 説

正規の簿記の諸原則システムとその適用能力

佐 藤 誠 二

はじめに

今日の支配的見解によれば、ドイツにおける正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)は、商人の目的適合的な簿記と貸借対照表作成を確保すべき法規範(Rechtsnorm)である。

現行の商法典では、一般規範(Generalnorm)・一般条項(Generalklausel)として指示される(不文の)正規の簿記の諸原則に加えて、これまで一般的妥当性の認められてきた計上、評価、表示に関わる個別の正規の簿記の諸原則が法典化されたことによって、正規の簿記の諸原則は規範システムを構成しているという。

こうした正規の簿記の諸原則の性格づけは、その概念を構成する用語からも窺うことが出来る。この概念を文法的に解釈する場合、「原則(Grundsätze)」という構成要素からは、基本的且つ一般的に妥当する法条が問題となっていることがわかる。一般的用語法に基づけば、原則とは一般的性格を伴う規範的言明を導出するような、長期にわたって基本となる判断の結果が理解されるという。これに対して、「正規の(ordnungsmäßige)」という概念構成要素は、簿記と年度決算書が秩序(Ordnung)を有するものでなければならないことを意味する。その結果、かかる秩序を保証しなければならない正規の簿記の諸原則はそれ自体が秩序を満足させるもの、すなわち、システムを形成しなければならない。その封鎖されない法律上の規範化に基づき、正規の簿記の諸原則は開かれた規範システム(ein offenes Normensystem)を形成するものといわれている⁽¹⁾。

しかも、商法典では、過去において株式法、開示法等の特別法において規定されるに過ぎなかった貸借対照表計上と評価の諸原則並びに個別規範は、一部は変更されず、一部は修正されて商法

典に法典化された。この場合、正規の簿記の諸原則の獲得方法として現在、支配的とも言われる法解釈学的方法 (hermeneutische Methode, Hermeneutik) によれば、正規の簿記の諸原則を導出する簿記と年度決算書の目的は、かかる商法上、法典化された諸原則と個別規範において具体化されていると考えられている。すなわち、正規の簿記の諸原則と同一の目的に資する法規定の解釈は正規の簿記の諸原則の関連づけのもとで行えるために、正規の簿記の諸原則の獲得と商法上の貸借対照表計上・評価諸原則と個別規範の解釈とは、相互に依存しあう事象として理解しなければならず、その結果として、商法典における主要な貸借対照表作成の諸原則と個別規範の法典化は不確定法概念たる正規の簿記の諸原則の具体化を容易にさせるものと捉えられるのである⁽²⁾。

ところで、こうした認識から、主要な正規の簿記の諸原則の法典化は、その限りで正規の簿記の諸原則の獲得と確定の必要性をなくしたとする見解が、文献において擁護される。しかし、1985年商法典の成立後も、すべての会計規準が法律上、規定されるものではなく、法発見により充填されるべき法の空隙は依然として存在しており、そこに不文（法典化されていない）の正規の簿記の諸原則の存在意義もある。また、法典化された貸借対照表の計上と評価に関わる商法上の法規範にしても、それらのいずれが正規の簿記の諸原則なのかについては意見も分かれている。さらに、法典化された正規の簿記の諸原則にしてもその不確定法概念としての性格によって絶えず解釈が要請される。つまり、正規の簿記の諸原則の法規範システムの構成と概念内容は、依然として不確定な状況にあって、そこに正規の簿記の諸原則をめぐる論議は絶えず繰り返される理由がある。

そこで本稿では、現行の商法典における正規の簿記の諸原則の規範システムがどのような構成と適用可能性を有しているのかに関して、主として法解釈学的方法に基づく最近の議論を検討する。正規の簿記の諸原則の法性格と獲得方法に関する論点整理は既に前稿⁽³⁾で試みたが、以下では前稿の考察とあわせて、現在の正規の簿記の諸原則論の問題とするところを検討してみたい。

I 正規の簿記の諸原則のシステム構成

前稿に述べたように、正規の簿記の諸原則の獲得の方法として演繹法 (deduktive Methode) にかわって、近年、法解釈学的方法が有力視される。この法解釈学的方法は、正規の簿記の諸原則が一般的に容認された法律学の解釈基準ないし方法により獲得されるという、目的論的法発見の方法たる演繹法を含んだ獲得方法である。それは、正規の簿記の諸原則のシステム性と目的論的解釈の優位性に基づき、目的論的—システムの正規の簿記の諸原則の獲得及び解釈 (teleologisch

-systematischer GoB-Ermittlung und Auslegung) と呼ばれる方法である⁽⁴⁾。

この法解釈学的方法によって正規の簿記の諸原則を獲得する場合、個別規範と会計目的との関係だけでなく、個別規範と上位の貸借対照表計上・評価の諸原則との関係、さらに貸借対照表計上・評価の諸原則と解釈の基礎となる会計目的との関係の中に、法解釈の循環が行われる。すなわち、ここでは「会計目的と正規の簿記の諸原則とが相互に規定しあう関係⁽⁵⁾」にある。それによって、具体的に会計規準（正規の簿記の諸原則）を導出する法律上の会計目的が不確定であるという演繹法に投げかけられる問題点を解消するものといわれている⁽⁶⁾。

モクスター(A.Moxter)はこの方法の特徴をつぎのように述べている。「古い、望ましい商人見解を示し、貸借対照表指令法に法典化された原則構造が存在する。この原則構造は、かかる内容を持つ貸借対照表がどのような目的を達成しうるのか（そして達成しないのか）を示している。正規の簿記の諸原則に特徴づけられた貸借対照表の目的の中でそうして獲得された認識は成文化された正規の簿記の諸原則の詳細な解釈に反映され、同時に、未だ不文の正規の簿記の諸原則の獲得のための源泉としても役立っている。⁽⁷⁾」

また、グルーバー(T.Gruber)もつぎのようにいう。「会計法解釈の目標は、法解釈学的循環を考慮して、年度決算書の一定の意味と目的に集約され、別のシステムによってはその意味と目的が従属されえないような、貸借対照表計上及び評価の規定のシステム（正規の簿記の諸原則システム—佐藤）が存在するように、それらの計上と評価の規定を解釈することにある。⁽⁸⁾」

上にみられるように、法解釈学的方法は、正規の簿記の諸原則システムを前提とし、その内的関連と会計目的との相互の関連性を問う正規の簿記の諸原則の獲得方法である。

それでは、ここで前提とされる正規の簿記の諸原則の規範システムとはいかなる構成と内容を持つものなのか。

まず、バルヴィーザー(W.Ballwieser)によって、1985年の商法改正における正規の簿記の諸原則の指示方法を類型化して示せば次のようになる⁽⁹⁾。

1. 正規の簿記の諸原則へのいくつかの指示は、一定の法形態に関する法から商法典へ受け継がれた。
2. 明示的でない正規の簿記の諸原則への多くの指示は新法では消え去った。
3. 正規の簿記の諸原則への新規の指示が生じた。
4. 旧法にみられる指示は同一の法の別の箇所に見られる。

これらのうち、4の同一法上の変更はさほど重要でない。そこで、1~3の形態の正規の簿記の諸原則の指示を旧法との関連で表示するば表1のようになる。

表 1 正規の簿記の諸原則の指示と内容

1. 不文の正規の簿記の諸原則の指示		
旧 法	1985 年商法典	規定の内容
商法典第 38 条 1 項 商法典第 39 条 2 a 項 1 文, 2 文 商法典第 39 条 3 項 商法典第 39 条 4 項	商法典第 238 条 1 項 1 文 商法典第 241 条 1 項 1 文, 2 文 商法典第 241 条 2 項 商法典第 241 条 3 項	商取引と財産状態の記録 無作為抽出棚卸計算 実地棚卸の免除 特別な財産目録における前進計算 修正法、逆進計算修正法
商法典第 40 条 商法典第 43 条 4 項 1 文 商法典第 44 条 3 項 1 文 株式法第 149 条 1 項 1 文 株式法第 154 条 1 項 2 文 株式法第 155 条 1 項 3 文 株式法第 160 条 4 項 1 文 株式法第 334 条 4 項 1 文 株式法第 336 条 3 項 1 文	— 商法典第 239 条 4 項 1 文 商法典第 257 条 3 項 1 文 商法典第 243 条 1 項 — 商法典第 256 条 1 項 1 文 — — 商法典第 317 条 2 項 1 文	評価簡便法 記録方法 データの保存方法 年度決算書の作成 減額記入計画 消費順仮定法による評価 営業報告書の作成 コンツェルン営業報告書の作成 年度決算書のコンツェルン決算への統合
協同組合法第 33 b 条 1 項 協同組合法第 33 c 条 1 号 開示法第 5 条 2 項 所得税法第 5 条 1 項	商法典第 243 条 1 項 — — 所得税法第 5 条 1 項	年度決算書の作成 固定資産たる有価証券の減額記入 財産と負債の評価 商法上の正規の簿記の諸原則の基準性
所得税法第 4 条 2 項 2 文 所得税法第 6 条 1 項 2 号 4 文 — —	所得税法第 4 条 2 項 2 文 所得税法第 6 条 2 号 4 文 商法典第 264 条 2 項 1 文 — 商法典第 297 条 2 項 2 文	貸借対照表の変更 より高い部分価値 資本会社の財産・財務・収益状態の写像 コンツェルンの財産・財務・収益状態の写像
2. 法典化された正規の簿記の諸原則の指示		
旧 法	1985 年商法典	規定の内容
商法典第 38 条 1 項 商法典第 40 条 2 項 株式法第 149 条 1 項 2 文 — — — — —	商法典第 240 条 1 項及び商法典第 252 条 1 項 3 号 商法典第 246 条 1 項 商法典第 243 条 2 項 商法典第 252 条 1 項 1 号 商法典第 252 条 1 項 2 号 商法典第 252 条 1 項 4 号 — 商法典第 252 条 1 項 5 号 商法典第 252 条 1 項 6 号	個別評価原則 完全性原則 明瞭性原則 — 企業継続性原則 慎重性原則、実現原則、不均等原則、価値回復原則 期間化原則 評価方法継続性原則

出所 Wolfgang Ballwieser, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und neues Bilanzrecht, in: Beiträge zum Bilanzrichtlinien-Gesetz (ZfB-Ergänzungsheft/87), 1987, S. 6-7 を一部変更して作成。

表1にみられるように、1985年商法典では、過去、株式法、開示法、協同組合法において分散して指示されていた正規の簿記の諸原則が一括して収容された。また、これらの正規の簿記の諸原則の殆どが商法典第三篇第1章のすべての商人に対する規定の中に企業の法形態、業種、規模と無関係に規定されることによって、「商人の基本法(Grundgesetz des Kaufmanns)」としての商法典の機能が強化されたという⁽¹⁰⁾。

こうして1985年商法典では、法的安定性の観点から正規の簿記の諸原則の指示方法が変更され、新たに複数の諸原則が法典化されたことによって、正規の簿記の諸原則の規範システムが構成される。しかし、他方において、いずれの個別規範をもって法典化された正規の簿記の諸原則とみなすのかに関しては、文献において統一した見解はない。さらに、かかる法典化された正規の簿記の諸原則をめぐる、今日、多様な正規の簿記の諸原則体系論が展開されてもいる⁽¹¹⁾。

それは、バウフ/ピッツァー(G.Bauch/N.Pfitzer)において、その遵守義務が「一方での会計報告の順応性と他方における法的安定性すなわち、没恣意性という背反した要求から生じている⁽¹²⁾」とされる、正規の簿記の諸原則の属性に関わっている。不確定法概念への解釈の変化によって会計への順応性を高めると同時に、概念の不確定さが逆に多様な解釈を導き法的不安定性を促す、これが正規の簿記の諸原則の有する背反的属性である。

この点、バルヴィーザーは、1985年の商法改正に際して、正規の簿記の諸原則の指示を別の3つ⁽¹³⁾に区分し、その上で、特に法典化された正規の簿記の諸原則の地位の不確定性について述べている。

1. 内容の明確でない正規の簿記の諸原則の指示

例えば、「年度決算書は正規の簿記の諸原則にしたがい作成されなければならない」とする
商法典第243条1項

2. 内容の明確な正規の簿記の諸原則の指示

例えば、「慎重に評価しなければならない」とする商法典第252条1項4号

3. 正確に法典化された規範

例えば、「財産対象物は、最高で取得原価もしくは製作原価で計上されなければならない」とする商法典第253条1項1文

ここで、バルヴィーザーのいう第1の区分が、表1のいわゆる不文の（法典化されていない）正規の簿記の諸原則の一般的指示である。しかし、第2と第3の区分は必ずしも明確でない。「多くの個別規範はその規制内容の指示変更によって、文献で明確に上位にみなされていた正規の簿記の諸原則の位置に格上げすることができる。それは、指示変更の可能性を強力に押し進める場

合、正規の簿記の諸原則と個別規範との区別を困難なものにする。個別規範の正規の簿記の諸原則への格上げは、確かに、法律上現存する会計報告規定が、異なる法形態に対するその粗雑性の観点から、極めて異なっていた時代には、特に重要であった。このことは貸借対照表指令法が施行される前の株式法と商法典を考慮した場合、とりわけ考慮されねばならない。株式法にのみ存在する法規定（例えば、引当金に関する）の別の法形態への適用は正規の簿記の諸原則についての解釈の迂回を経なければならなかった。従来の株式法上の多くの諸規定を新商法典に収容することによって、個別規範を正規の簿記の諸原則としてほぼ任意にレッテルを貼る危険が逆に生ずることになる。⁽¹⁴⁾」

こうして、法典化された正規の簿記の諸原則に関して個別規範との判別の不明瞭さが指摘される。それは、解釈を要するという不確定法概念の性格に由来する。アドラー／デュリング／シュマルツ (H.Adler/W.Düring/K.Schmalz) も、法典化された正規の簿記の諸原則は不確定法概念として解釈要請を減ずるものでなく、必要に応じて、別の地位に置き換えられもするという⁽¹⁵⁾。前稿に述べたように、法解釈学的方法によれば、法典化された正規の簿記の諸原則は文言解釈、体系的解釈、目的論的解釈、歴史的解釈を相互に採用した解釈を通じて、法適用される。そこでは、むしろ多様な解釈によって正規の簿記の諸原則の弾力的運用・置き換えが可能である。かかる多様な解釈と弾力的運用・置き換えを通じて、まさに、いうところの「開かれた可動的システム⁽¹⁶⁾」として会計実務に対する順応性と「経済生活の多様性と変化⁽¹⁷⁾」に対応する機能を果たす、これが今日、再構成された正規の簿記の諸原則システム有するの實質的内容とみてよい。

II 正規の簿記の諸原則の法形態非依存的適用性

今日の支配的見解によれば、正規の簿記の諸原則は、すべての商人に対して法形態非依存的に適用される⁽¹⁸⁾。したがって、この見解にたてば、資本会社にのみ適用される補完規定は正規の簿記の諸原則ではない。しかし、かつての 1965 年株式法の個別規定の場合と同様に、それら諸規定の個々については、それが正規の簿記の諸原則の発展の過程いかんで、将来、法形態非依存的に適用される可能性が存在している。もとより、この可能性はコンツェルンに関わる規定、さらには協同組合、信用機関・保険会社の業種に関する補完規定にも及んでいる。

この場合、バルヴィーザーは次のような問題が提起されるという⁽¹⁹⁾。

- (1) 商人法に現存する正規の簿記の諸原則は、法形態非依存的、コンツェルン非依存的、そして、業種非依存的に適用されるのか。もしくは正規の簿記の諸原則は修正され、補完されるのか。

(2)正規の簿記の諸原則とみなされる、法形態、コンツェルン、業種に特有の諸規定は存在する
 のか。存在するとするならば、

- (a)それらは法形態、コンツェルンもしくは業種に対して補完的に作用するのか。あるいは
- (b)それらはすべての商人にとっての規準となるのか。

本節では、これらの問題のうち、資本会社に関する補完規定を中心に、正規の簿記の諸原則の法形態非依存性の問題についてまず検討する。年度決算書の作成とその開示は、第三者、とりわけ債権者と社員の利害の保護に資するものである。けれども、資本会社が社員資本に関してのみ有限責任があり、人的会社の場合には原則的に無限責任社員が存在するために、商法典の規定は現実には法形態依存的である。

それとの関連で、文献では、とりわけ商法典第 264 条 2 項に掲げられた資本会社の年度決算書に関する一般条項、いわゆる「真実且つ公正なる概観(true and fair view)」原則の一般的適用性が論議される。さらにまた、このアングロサクソン法に根拠を持つ「真実且つ公正なる概観」原則との関連で、正規の状況報告書作成に関する原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Lagerberichterstattung, 以下 GoL)、正規のコンツェルン会計報告の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung, 以下 GoK)がよく取り上げられる。これらの三つの原則が正規の簿記の諸原則たりうるものなのか、あるいは、資本会社に特有の法形態依存的への正規の簿記の諸原則の修正ないし補完が可能なのか。次に、グルーバー、バイゼ、パルヴィーザー等の論攷に依拠して、順次、考察してみよう。

1. 正規の簿記の諸原則と「真実且つ公正なる概観」原則

正規の簿記の諸原則との関連において、とりわけ論議されているのが、資本会社の一般条項、いわゆる「真実且つ公正なる概観」原則の適用範囲の問題である。商法典第 264 条 2 項 1 文における「資本会社の年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守して財産・財務・収益状態の実質的諸関係に合致した写像(真実且つ公正な概観-佐藤)を伝達しなければならない」とする一般条項が資本会社だけでなく、すべての商人に対する貸借対照表計上と評価の諸原則の解釈に影響を及ぼしうることか。この問題は、現行の商法典成立時点から絶えず論争的になっている。

この点、グルーバーは、商法典第 264 条 2 項 1 文の掲げる一般条項の最低適用領域を、商法典第三篇第二章における資本会社の補完規定の解釈と適用に疑問が生ずる場合、解釈指針として用いられるところにみている。しかし、他方で、「真実且つ公正なる概観」については、商法典第三篇第一章を解釈する際に、この規定が EC 第 4 号指令に合致し、ドイツ立法者によって資本会社に

対して国内会計法に転換されねばならなかった点も考慮しなければならないとする。⁽²⁰⁾それは、バイゼ(H.Beisse)がこの規定の二重性について述べているところである。「個別商人と人的商事会社に関連して、それは殆ど全くといっていいほど一般的な『ドイツ法的(deutschrechtliche)』正規の簿記の諸原則であり、資本金会社との関連ではそれは『共同体法的(gemeinschaftsrechtliche)』置換尺度の部分である。⁽²¹⁾」この場合、グルーバーによると、商法典第三篇第一章の規定解釈にあたって、「真実且つ公正なる概観」を基礎におくことは、a) 同一の会計法規範の法形態による異なる解釈を通じて資本金会社に限定するのか、もしくはb) 統一的解釈をもって個人商人と人的会社についても拡大適用するのかの選ばれるという⁽²²⁾。

しかるに、グルーバーによれば、財産・財務・収益状態の実質的諸関係に合致した写像(真実且つ公正なる概観)への要請は、商法典第三篇第二章における資本金会社に関する補完規定に限定すべき主要な根拠があるとみている。連邦議会の法務委員会は、実質的諸関係に合致した写像(真実且つ公正なる概観)伝達を要請することによって、資本金会社でなく商人に対して、会計法が変更されるべきであるという印象を与えることを回避した。その結果として、法務委員会は、1983年政府草案第238条に提示されたようなすべての商人の年度決算書において財産・財務・収益状態の実質的諸関係に合致した写像(真実且つ公正なる概観)への要請を関連づけることを貸借対照表指令法案では断念したのだという⁽²³⁾。

こうした立論は、バイゼの場合も同様である。バイゼによれば、若い法を解釈する場合、生成史が重要な役割を果たすが、この問題に関しては特に示唆に富むものだという。政府草案(1982年商法典草案第237条)は、資本金会社にだけでなく、すべての商人の年度決算書に対して、実質的諸関係に合致した写像、すなわち「真実且つ公正なる概観」の表示原則を適用すべきことを提案した。しかし、立法者、より正確には連邦議会の法務委員会は、その最終局面で実施した構想転換によって、「真実且つ公正なる概観」の適用を資本金会社に限定し、この原則が非資本金会社に適用されることを封じ込めた⁽²⁴⁾、とするのである。

さらに、「真実且つ公正なる概観」原則の正規の簿記の諸原則性も、商法典第264条2項の語意の観点から否定される。「正規の簿記の諸原則を遵守して」という挿入句からは、正規の簿記の諸原則に合致した貸借対照表作成が原則的に、「真実且つ公正なる概観」の要請を満足させることが帰結されるのであって、正規の簿記の諸原則からの離脱は許されないことは明らかだという⁽²⁵⁾。そこでは、資本金会社の補完規定に掲げられた「真実且つ公正なる概観」原則の正規の簿記の諸原則となりうること、正規の簿記の諸原則の法形態依存的修正がありうることも否定される。

かくして、商法典第264条2項における、いわゆる「真実且つ公正なる概観」原則の法形態依

存的適用が支持されている。ベッドケ／コマンドイア (J.Baetge/D.Commandeur) も、商法典第 264 条 2 項の資本会社に対する一般規範は資本会社にのみ適用されるという。それは、すべての商人に正規の簿記の諸原則の遵守を要求する商法典第 243 条 1 項に代わるものでなく、両立して適用されるものだという。この商法典第 264 条 2 項は一般規範が考慮されても正規の簿記の諸原則が侵害されてはならないことを示している。ここでは正規の簿記の諸原則の遵守を指示することによって、実質的諸関係に合致した写像は限定されると捉えられる⁽²⁶⁾。その意味で、「真実且つ公正なる概観」原則は正規の簿記の諸原則たりえない、正規の簿記の諸原則によって限定される情報規範に過ぎない。「『真実且つ公正なる概観』なるものが従来のドイツの貸借対照表作成実務を原則的に変えるものでないことに意見は一致している⁽²⁷⁾」とみられる所以である。

2. 正規の簿記の諸原則と正規の状況報告書作成の諸原則

商法典第 264 条 1 項は、「資本会社の法定代理人は、付属説明書を加えて年度決算書を拡張し、且つ状況報告書(Lagerbericht)を作成しなければならない」と規定する。そして、商法典第 289 条では、状況報告書の内容が法典化されている。商法典第 289 条 1 項によれば、「状況報告書において、少なくとも、資本会社の営業経過と状態が実質的諸関係に合致した写像を伝達するように示されなければならない。」

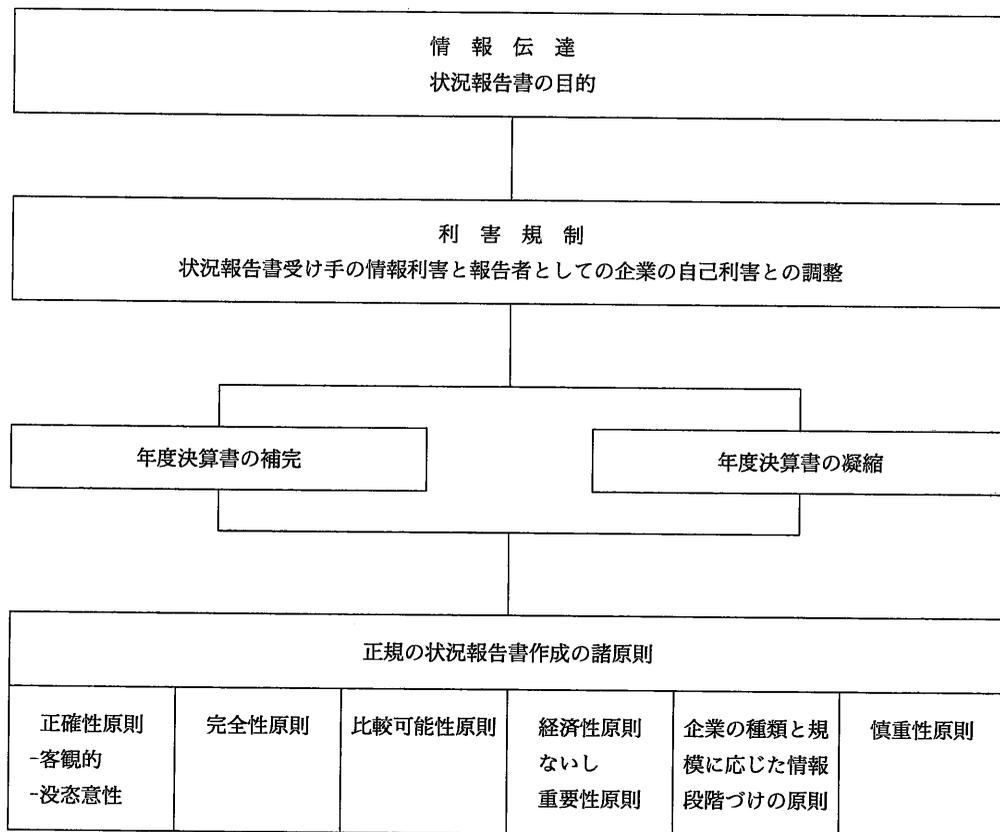
ベットゲ等は、この規定に関連して、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) を支持している。ベットゲ／クルンプホルツ (J.Baetge/M.Krumbholz) によれば、ここでいう正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) とは、商法典第 289 条の会計報告規定を補完し、具体化する状況報告書作成の為の規準だという。また、正規の状況報告書作成の諸原則は、1965 年株式法第 160 条 4 項の「良心的且つ誠実な会計報告責任の諸原則(Grundsätze gewissenhafter und getreuer Rechenschaft)」に対応して、主として情報利用者の要請に応えるものだとされている⁽²⁸⁾。では、かかる正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) は、正規の簿記の諸原則たりうるのか。正規の簿記の諸原則が法形態非依存적であるとするならば、個人商人と人的会社は状況報告書を作成しなくともよく、そのため正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) は正規の簿記の諸原則には含まれない。これに対して、法形態依存적正規の簿記の諸原則が存在するとするならば、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) が正規の簿記の諸原則のひとつということになる。

ベットゲ／クルンプホルツによると、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) の法解釈学的獲得にとっての基礎となるのは、状況報告書により追求される目的である。商法典第 289 条にもとづく、状況報告書は資本会社の営業経過と状態につき実質的諸関係に合致した写像を伝達しな

けれども、この法規定は商法典第 264 条 2 項 1 文の資本会社の年度決算書に対する一般条項（真実且つ公正なる概観原則）に適合したものだという。この商法典第 264 条 2 項 1 文は明らかに年度決算書の会計報告目的を包括するものであり、第 289 条 1 項と第 264 条 2 項 1 文との殆ど同一の中心言明は、状況報告書が報告責任目的さらには情報伝達目的に資することを意味しているという⁽²⁹⁾。

かかる情報伝達目的に資する状況報告書に関して、ベッダゲ／クルンプホルツはベッダゲ／フィシャー／パスカート（J.Baetge／T.Fischer／D.Paskert）を引いて正規の簿記の諸原則システムと同じく、正確性、完全性、明瞭性、比較可能性、経済性、慎重性等の正規の状況報告書作成の諸原則（GoL）システムを提示している（図 1 参照）。この正規の状況報告書作成の諸原則（GoL）システムは状況報告書の目的を志向し、それによって展開されるべき会計報告を目的適

図 1 正規の状況報告書作成の諸原則のシステム



出所 Jörg Baetge/Marcus Krumbholz, Grundsätze ordnungsmäßiger Lagerberichterstattung, in: Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 4. Aufl., Band Ia, hrsg. von Karl Küting/Claus-Peter Weber, 1995, S.190.

合的なものとみる。その場合、法解釈学的法による法解釈に相応して、特に、第 289 条の語意並びに当該の規定間とその他の規定との意味関連から出発しなければならない。認識プロセスは、さらに、経営経済的考慮、会計領域における第三者たる専門家の見解が関係づけられねばならない。これに対して、報告義務を追う企業という主観的利害のみを志向する、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) の帰納的獲得は、そうして実現される状況報告書の作成は諸状況のもとでのその目的に適うものでないので拒否されるべきだとされている⁽³⁰⁾。

しかし、バルヴィーザーによると、ベッドゲ／フィッシャー／パスカートはその際、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) と正規の簿記の諸原則との関係について明示的に論じていないという。彼らは、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) を資本会社の法定代理人に主観的評価を支配的なものとさせないためには必要とみなしている。しかし、かかる正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) は正規の簿記の諸原則の構成部分ではないために、1965 年株式法の掲げる「良心的且つ誠実な報告責任の原則」(1965 年株式法第 160 条 4 項)が何によって補完されるべきかを間接的に問うことが要求されるという⁽³¹⁾。この点、ベツゲ／フィッシャー／パスカートは次のように述べている。「良心的且つ誠実な会計報告の原則を補完するにあたって、我々は、すべての情報伝達の制約条件とみなされるべき正規の簿記の諸原則システムに所属する枠組原則を一部、志向する。にもかかわらず、その際、正規の簿記の諸原則が異なる年度決算書目的、報告責任、資本維持、文書記録を反映する一方で、状況報告書作成が情報伝達目的にのみ特徴づけられるために、枠組原則が部分的に、形式的な内容を持たない正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) システムに委ねられることになることを念頭に置かねばならない。⁽³²⁾」

バルヴィーザーは、こうして正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) が正規の簿記の諸原則へ帰属しないということは、ベツゲ自身の言う正規の簿記の諸原則の法形態非依存性のテーゼにも適合するという。商法典第 289 条が正規の簿記の諸原則の遵守を指示していないこと、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL) が正規の簿記の諸原則により生ずる情報侵害 (少なくとも部分的には) をただすものとなっていないことによっても、この非依存性はさらに支持されるのだとするのである⁽³³⁾。

3. 正規の簿記の諸原則と正規のコンツェルン会計報告の諸原則

商法典第 297 条 2 項 2 文はつぎのように規定している。

「それ (コンツェルン決算書—佐藤) は、正規の簿記の諸原則を遵守して、コンツェルンの財産状態、財務状態、収益状態の実質的諸関係に合致した写像を伝達しなければならない。」

コンツェルン決算書の作成に対するこの規定に関連して、文献では、正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) の概念が使用されている。この正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) と正規の簿記の諸原則との間にどのような関係があるのだろうか。

正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) は正規の連結会計の諸原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung, 以下 GoKons) に含まれると解釈される。ベツグはこう述べている。「正規の簿記の諸原則システムは、それにより、コンツェルンという経済的統一体がコンツェルン決算書において考慮され、コンツェルンの実質的諸関係に合致した写像が伝達されるところの正規の連結の諸原則 (GoKons) を含んでいない。立法者は一般条項のなかに正規の簿記の諸原則を指示する (商法典第 297 条 2 項 2 文) ことをもって、正規の連結の諸原則 (GoKons) もまた主張した。正規の簿記の諸原則、コンツェルン決算書の目的をともに充足する正規の連結の諸原則 (GoKons) 及び一定の補完的原則が、それらが商法典第 297 条 2 項 2 文において、正規の簿記の諸原則の概念のなかに要約されているときでも、われわれは、まとめて正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) とみなすのである。⁽³⁴⁾」

バルヴィーザーの場合、かかる正規の連結の諸原則 (GoKons) がすべての法形態の親会社へ適用されるために、それをもって正規の簿記の諸原則とみなすことも可能であるとみる。課税はコンツェルン決算書とは結びつかず、所得税法の指示はすべての正規の簿記の諸原則ではなく、課税と関連した商法上の正規の簿記の諸原則に対する指示と理解しなければならないために、所得税法第 5 条 1 項 1 文にとって正規の連結会計の諸原則は関わりを持たない。現実には、その見解は EC 第 7 号及び 8 号指令の転換に際しての政府法律草案の商法典第 297 条に対する理由書の中に窺うことができるという⁽³⁵⁾。

かくして、バルヴィーザーによると、正規の簿記の諸原則と正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) との関係問題は、次のような教授法的意味以上のものを有しているという⁽³⁶⁾。

- a) コンツェルンに関しては、我々は～純粋な情報機能への作用とともに～正規の簿記の諸原則の解釈に際してのもう一つの意味内容を要請することができる。正規の簿記の諸原則への指示は、正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) への指示として、場合によって GoK の内容との関係に対する帰結として読みとらなければならない。
- b) コンツェルン会計法において、商人法に存在しない規定がみられるならば、そしてその規定が正規の簿記の諸原則として分類されるならば、その規定が一見、商人に適用する規定にみられないとしても、この規定は商人に遡及して影響を及ぼす。

ところで、商法典第 297 条 2 項 2 文における正規の簿記の諸原則指示の重要性を際だって取り

上げているのがコルベ／オーデルハイデ (W.Busse von Colbe/D.Ordelheide) である。個別決算書とコンツェルン決算書における貸借対照表作成方法の均衡が達成されなければならないという命題をもって、法に別段の定めがない場合も、それは商人法の正規の簿記の諸原則、とりわけ実現原則、不均等原則にきわめて強い意義を生み出すという。均衡原則に基づくと、現行貸借対照表作成原則は、換算される決算書に適用されなければならない。外貨換算の場合、拡張された低価テストを適用しての時間関連方法が優遇され、決算日相場方法がこの実現原則と不均等原則とは一致しないために拒絶される。正規の簿記の諸原則と一致しないことに賛同するには、それがコンツェルンの場合に金額と残余期間の同一性によって補償される外貨換算債権が個別評価原則と不均等原則を債権と債務に厳格に適用することによって与えられる擬制の損失の表示を含んでいることがあげられる。この論議の基礎は親企業が考慮すべきコンツェルンという擬制の法的統一体の構想である。そのことから、正規の簿記の諸原則は原則的に個別決算書に関連し、商法典第 297 条 2 項 2 文におけるその指示が、正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) への指示とみなされなければならない、しかもそれが正規の簿記の諸原則、コンツェルン連結原則及び補完原則を含んでいるために、表現上、正当でないとされる⁽³⁷⁾。

従って、バルヴィーザーによると、商法典第 297 条 2 項 2 文における正規の簿記の諸原則の指示をどのように理解すべきかという問題は、それによって、まったく在り来たり以上のものを示しているという。議論の背景からは、コンツェルン決算書に対する第 297 条 2 項 2 文の一般条項の成文化は、「疑いなく」個別決算書に対するものよりも、より以上の意義を持つという命題が理解される。資本維持の目的 (特に実現原則、不均等原則ならびにその背後に存在する慎重原則) で情報を制限する年度決算書の正規の簿記の諸原則が法的にみて情報提供にのみ資するというコンツェルン決算書にとって、効力を発揮しないでよいのかどうかということが問題となっている。従来、われわれは、ときには、資本維持目的に役立つ原則を失効することを要請してきた。例えば、サーブ (Serve) はコンツェルン決算書において調達価値原則、低価原則準備金において未実現収益の同時的な組み込みを伴った時価原則によって置き換えようとした。この命題に対する留保条件は確かに従来の文献に保持されているという⁽³⁸⁾。

もっとも進んでいるのは、バルヴィーザーによると、ニーフス (R.Niehus) だという。ニーフスは、コンツェルン決算書に対する正規の簿記の諸原則の解釈にあたってパラダイム転換を要請している。彼は、コンツェルン決算書において、その属性がなんら離反を限定しない限り、もしくはは引き続く規定の中に特段の規定がない限り、年度決算書に対する一定の計上規定と評価規定は「相応して適用されなければならない」とする商法典第 298 条 1 項を指示している。しかし、

バルヴィーザーによれば、その帰結は、慎重性原則の変形であり、それ以外にもコンツェルン貸借対照表における商法典第 249 条 2 項の費用性引当金の関連づけ、長期請負工事の部分利益実現、逆打歩の積極側計上義務、及び税務上の価値評価額の失効性であるという⁽³⁹⁾。

バルヴィーザーは、ニーフスのこうした立場に反対し、しかし、生成史からも法体系からも、そうした年度決算書の正規の簿記の諸原則からのおおきな離脱は生じないことが条件だとみる。要請されるパラダイム転換は、ドイツの立法者がアングロサクソンの意味での真実かつ公正な写像の目標を転換しようとしたのならば、結果としてそうなるだろう。しかし、それが立法者の意図であったなどとは認識できないのだとするのである⁽⁴⁰⁾。

かくして、バルヴィーザーにあっては、商法典第 297 条 2 項 2 文におけるコンツェルン決算書に対する正規の簿記の諸原則の指示は、正規の簿記の諸原則だけでなく、正規の簿記の諸原則と正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) との包括的指示と理解すべきとみられる。また、正規の簿記の諸原則と正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK) との関係は論争があり、コンツェルン決算書がその「純粋な情報提供機能 (reine Informationsfunktion)」に基づいて資本維持に資する正規の簿記の諸原則から解き放たれても良いのか、あるいは解き放たなければならないのかという問題が生ずる。しかし、「純粋な情報提供機能」は立法者の意思ではなかったのであり、さもなければ立法者はコンツェルン決算書における多くの選択権の行使を除去しようとしただろうというのである⁽⁴¹⁾。

III 正規の簿記の諸原則の業種非依存的適用性の問題

ドイツでは、1990 年の「銀行貸借対照表指令法 (Bankbilanzrichtlinie-Gesetz)」並びに 1994 年の「保険貸借対照表指令法 (Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz)」の成立を経て、1985 年商法典の一部改正がなされた。その結果として、現行の商法典はその第三篇「商業帳簿」の第四章において、「一定業種の企業に関する補完規定」を新設するものとなった。この補完規定は第一節の「信用機関に関する補完規定」(第 340 条～340 o 条)と第二節の「保険企業に関する補完規定」(第 341 条～341 o 条)から構成される。これら信用機関と保険企業という業種に関する補完規定において正規の簿記の諸原則が果たして存在するものなのか、また、正規の簿記の諸原則はこれらの業種に依存して修正されて適用されるものなのか。正規の簿記の諸原則の一般的妥当性は、業種との関わりにおいても問われる問題である。そこで以下、バルヴィーザーの論攷を追いながら、引き続き検討を加えてみよう。

1. 銀行特有の正規の簿記の諸原則の問題

かつて、1965年株式法の公布の際に、銀行—正規の簿記の諸原則の独自性を確保することが試みられた。株式法の起草者は正規の簿記の諸原則についてそれが法的且つ経営経済的に有意味(年度決算書の目的設定、つまり大衆にできるだけ広範な情報を提供する観点)であること、一般的に容認されることをもとめたが、他方で彼は、立法者が銀行に対して、貸借対照表正確性、明瞭性、継続性、慎重性の原則の解釈を工企業や商企業に適用される以上の裁量の余地を与えたことを確認した。これらの諸原則の銀行関連的解釈によって、科学、判決、実務において当該法の枠内で、一般的な正規の簿記の諸原則とは広範に一致しない銀行固有の貸借対照表作成の原則(bankeigene Grundsätze der Bilanzierung)が生じた。このことは最近の連邦財政裁判所の判決によっても確認しうるのであり、連邦財政裁判所は、1990年1月24日付の判決によって、信用経済における特別の正規の簿記の諸原則の存在を是認している⁽⁴²⁾。

バルヴィーザーは、新銀行会計法の発効後、当初のコンメンタールにおいて、銀行依存的正規の簿記の諸原則が否定されたが、上述の過去の見解との相違はさほど大きなものではないとみる。コンメンタールにおいて、「それは、法典化されない正規の簿記の諸原則と同様に、法典化された正規の簿記の諸原則も、その都度の業種特有(ここでは銀行特有)の特徴をみることを排除するものでない⁽⁴³⁾」とされるからである。

こうして、バルヴィーザーは、銀行特殊性が慎重性、個別評価、不均等、実現の正規の簿記の諸原則に影響を及ぼしつつあるとみる。彼は、かかる問題領域に関して、次の6つのテーゼを指摘する⁽⁴⁴⁾。ただし、その場合、(4)のテーゼのみが銀行非依存的なテーゼとなりうるとしているにすぎない。

- (1)慎重性原則は、信用機関の会計に対して一般的GoBの中で、そして貸借対照表の業種の企業との比較においてその地位が極めて強化された。立法者は信用機関に対して秘密補償積立金の設定を許容したが、この法的優遇措置は、慎重性原則の銀行特有の特徴とみなさなければならぬ。
- (2)市場利子水準より低い利子付きの債権では、継続性原則に矛盾が生ずるため、売却価値の低下の指摘を伴ってのみ、価値引き下げを行うことができる。
- (3)固定利子付き有価証券を貸借対照表の積極側に収容することによって、市場価値の利子低下の修正を個別に評価されることはなくなる。むしろ、帳簿債権と再調達資金との同時計上(包括評価)がおこなわれ、それによって評価単位が形成される。

- (4)貸借対照表作成者は、一定の前提のもとで、評価単位を形成するのか、もしくは厳格に個別評価を採用するのかの選択権を有している。
- (5)個別評価原則からの離反は、常に、債権者保護の目標を斟酌しなければならない。
- (6)評価方法の変更は、標準的状态からの変化が生ずる場合、継続性命令に違反するものではない。厳格な個別評価から包括的評価への移行は、当該取引の規模が前年度と比較して極めて大きく、前年度において重要性のと簿井下目に引当金設定の無視されていたための損益の歪みが著しく強まる場合には許容される。

2. 保険特有の正規の簿記の諸原則の問題

一般的正規の簿記の諸原則と保険特有の正規の簿記の諸原則(versicherungsspezifische GoB)の関係に関して、独立した文献をみられない。しかし、バルヴィーザーによれば、多様な、保険特有の慎重原則、個別評価原則の解釈が指摘しうるといふ。

例えば、1995年以降、保険企業に対して、商法典第341条から第341j条が適用され、信用制度法(VAG)第56条3項は棚上げされたが、この信用制度法第56条3項と同様に、商法典第341e条において、立法者は商法典第249条には適合しない「保険技術上の引当金(versicherungstechnische Rückstellungen)」なる名称の消極項目を設定することを許容した。商法典第341e条1項は、「保険企業は、理性的な商人の判断に基づき必要とされる限りにおいてもまた、保険契約からの義務の継続的履行を確保するために、保険技術上の引当金を設定しなければならない」と規定する。また、これに対する重要な例示は、状況によっては他人資本の性格に全く持たない、いわゆる価格変動引当金(sog. Schwankungsrückstellungen)だといふ。この価格変動引当金に関して商法典第341h条は次のように規定する。「価格変動引当金は将来年度の損害事象における価格変動の調整に際して、とりわけ次の場合につき設定されなければならない。1.当該保険部門における経験に基づき、補償事例に対する毎年の出費が極めて価格変動を伴うとみなされるとき、2.価格変動がその都度分担金によって相殺されないとき、3.価格変動が反対保険により補填されないとき。」

さらに、バルヴィーザーにあつては、個別評価原則に関連して調整によるリスク相殺という保険保護がつくられていることも論議されるという。これによって、偶発損失引当金を設定する場合、給付と反対給付を評価する場合、個々の取引の分離した考察を前提する事はできなくなる。問題となるのは、「業種特有の修正(eine branchenspezifische Modifikation)」である。すべての収益の厳格な個別評価は保険補償のすべての状況に一致しないからである。「結局、偶発損失を算

定する場合、給付と反対給付とは銀行特有に限定されることになろう。給付の価値については営業費も算入され、保険業の反対給付の価値にはプレミアムの事前発生に基づく獲得可能な投資収益が算入されることになろう。ここでは、信用機関の場合と同様に、GoBの銀行特有の修正が明らかとなっている⁽⁴⁵⁾とされるのである。

ただし、この場合、商法典は第341e条3項における個別評価原則の例外規定は、銀行特有の修正とみなすべきではないという。「第252条1項3号(個別評価原則)もしくは第240条4項に基づく評価が可能でないかぎり、もしくはそれと結合する費用が不均等であるかぎりには、近似法に基づく引当金を、それが個別評価と近似した結果を導くときには見積もることができる。」この規定は、適用できないことが所与の場合、考慮され得ないし、費用削減的評価は一般の会計法においてもまた認められているからだとするのである⁽⁴⁶⁾。

以上から、バルヴィーザーは、正規の簿記の諸原則の業種非依存的適用の問題について次のように纏めている。「正規の簿記の諸原則の業種非依存性は形式的意味においてのみ妥当する。実質的には、商法上の正規の簿記の諸原則は銀行及び保険に対して修正していると思われる。ここでは、慎重性原則、個別評価原則及びそれと結合する実現原則、不均等原則についての含意に関する位置づけと内容について別の見解が見いだされる。⁽⁴⁷⁾」ただし、バルヴィーザーによれば、会計法において正規の簿記の諸原則が一定の法形態と業種にどの程度、保持されうるのかについては、議論があるという。例えば、信用機関に関する会計法が外貨換算(Fremdwährungsumrechnung)とペンション取引(Pensionsgeschäfte 現先取引)に対する詳細な規定を含んでいるが、これらの規定が近いうちに正規の簿記の諸原則の性格が認められることも予想されるという。資本会社法から導出される正規の簿記の諸原則に関しては、それらの資本会社に関する規定が一般的に妥当する正規の簿記の諸原則の具体化を示したものに過ぎないという別の可能性も存在するという⁽⁴⁸⁾。

かかるバルヴィーザーの立言は、正規の簿記の諸原則の業種に対する形式的非依存性を支持しつつも、実質的には正規の簿記の諸原則の業種特有の修正を肯定するものと考えられる。しかも、バルヴィーザーにあつては、業種特有の正規の簿記の諸原則が商人一般にも適用される可能性がみられている。そこに、解釈に依存する不確定法概念としての正規の簿記の諸原則の本来的性格と解釈の変化を通じて業種特有の会計実務問題を広く会計実務一般へと拡大して法の弾力的順応を果たすという正規の簿記の諸原則の機能をうかがい知ることができるといえよう。

むすびに

以上において、今日、ドイツにおいて有力視されている法解釈学的方法の立場から、正規の簿記の諸原則のシステム構成とその適用能力に関する議論をフォローしてきた。既にみたように、法解釈学的方法は、商法典の法構成に密着し、その相互の関連性の中に正規の簿記の諸原則の具体化を図る正規の簿記の諸原則の獲得方法である。しかし、この方法によってしても、正規の簿記の諸原則の構成と適用の範囲に関して、必ずしも、確定した解釈は存在しないのである。

もとより、そのことは正規の簿記の諸原則の不確定法概念としての性格に関わっている。さきに触れたように、正規の簿記の諸原則は解釈を要する内容の不確定な概念であり、解釈の弾力的運用を通じて会計実務に対する法の順応性を高めている。しかし同時に、正規の簿記の諸原則の多義的な解釈の存在は法的不安定性を促すという、背反的属性を備えている。

確かに、現行の商法典において、この多義的解釈の解消のための正規の簿記の諸原則の具体化（システム化）への措置が講じられたといわれている⁽⁴⁹⁾。表 1 に示したように、正規の簿記の諸原則は、不文の正規の簿記の諸原則の多くの一般的支持と各種の個別の正規の簿記の諸原則の法典化をもって、法的安定性にむけて一層堅固に階層化された規範システムを構成しているかにみえる。しかし、現行の商法典への改正の直接的契機となった E C 会計関連指令の存在と指令の諸規準のドイツ商法への転換は、正規の簿記の諸原則システムの新たな整合的解釈論理の提起を求めている。E C 指令の標榜する情報機能重視に対応する「真実且つ公正なる概観」原則、正規の状況報告書作成の諸原則 (GoL)、正規のコンツェルン会計の諸原則 (GoK)、そして業種特有の個別規範などに関して、債権者保護と企業維持を前提とする伝統的ドイツ会計規準（正規の簿記の諸原則）との関連性が現在、問われている。

本稿で取り上げた諸論者があげて、現行商法典下における正規の簿記の諸原則システムの法秩序の維持を唱えている背景もそこにある。既にみてきたように、法解釈学的方法では、とりわけ、ドイツ商法会計法における正規の簿記の諸原則の継続的支配と正規の簿記の諸原則の形式的な法形態非依存的適用性が説諭される。それらは、制定法主義を採るドイツにおける正規の簿記の諸原則の一般規範としての伝統的存在とそれを基軸とした各種会計規準の安定的論理構成を措定する試みとあってよい。

しかし、かかる正規の簿記の諸原則システムがいかなる解釈論理によって運用されるかが問題である。この点、ベツゲ、バルヴィーザーが述べるように、正規の簿記の諸原則は変化するも

のと捉えられている。不確定法概念への解釈の弾力的運用を通じた商法上の個別規範の正規の簿記の諸原則への置き換えと、また、その逆も可能とされる。しかも、バルヴィーザーにみられるように、形式的には正規の簿記の諸原則の一般的適用性を唱えつつも、実質的には、法形態、コンツェルン、業種（信用機関・保険）に特殊な正規の簿記の諸原則の修正とその将来の一般的適用の可能性も指摘されている。そこでは、外貨換算、ペンジオン取引（現先取引）、統一的評価単位の形成、偶発損失引当金、非債務性引当金等の法形態、コンツェルン、業種に特殊な会計問題が商人一般の会計問題へと拡大されて、現実の実務に対する法適用の道が一層広く、開かれているとみることができる。法的安定性に向けて一見堅固に再構成されたかにみえる正規の簿記の諸原則システムは、その弾力的運用によって、実質的には、多様に進展する会計実務に対してまさしく「開かれた規範システム」を形成するものに他ならないのである。

- (1) Thomas Gruber, Der Bilanzansatz in der BFH-Entscheidung, 1991, S. 32.
- (2) Ebenda, S. 34. ただし、正規の簿記の諸原則の解釈の基礎となる目的に法規定が資するものでないかぎりにおいて、その規定は正規の簿記の諸原則外部の規範として別にみなければならぬ。逆基準性原則の結果として商事貸借対照表においても適用されねばならない税法上の諸規定がそれに属する。それらは本来的な会計法の目的に資するものではなく、経済政策・社会政策もしくは純粋な租税政策に基礎を置くものとみられている。(ebenda, S. 32)
- (3) 拙稿「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」、『経済研究』（静岡大学）1巻1号、1996年。
- (4) Thomas Gruber, a. a. O., S. 48.
- (5)(7) Adolf Moxter, Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, hrsg. von Gerhard Gross, 1985, S. 21.
- (6) Thomas Gruber, a. a. O., S. . 32.
- (8) Ebenda, S. 48-49.
- (9) Wolfgang Ballwieser, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und neues Bilanzrecht, in: Beiträge zum Bilanzrichtlinien-Gesetz, Das neue Recht in Theorie und Praxis (ZfB-Ergänzungsheft 1/87), 1987, S. 5.
- (10) 1982年政府草案理由書によれば、正規の簿記の諸原則の適用は、法的安定性の観点から、主要な正規の簿記の諸原則を第三篇にそれぞれ法律上規定したという。Herbert Biener/

- Wilhelm Berneke, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Textgabe des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19. 12. 1985, 1986, S. 136
- (11) Welf Müller, Die ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Kodifizierung nach neuem Bilanzrecht, in : Einzelabschluss und Konzernabschluss, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 1, hrsg. Winfried Melwig/Adolf Moxter/Dieter Ordelheide, 1988.
Adolf Moxter, Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, a. a. O., 1985.
Wolfgang Ballwieser, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und neues Bilanzrecht, a. a. O., 1987.
Dieter Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2 Rechnungswesen, 1994.
Roland Euler, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 1996.
Jörg Baetge, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB (Beilage Nr. 26.), 1986.
Ulrich Leffson, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. , 1987.
- (12) Günster Bauch/Norbert Pfizer, Handels- und Steuerbilanzen, 3. Aufl., 1986, S. 51.
- (13) Wolfgang Ballwieser, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und neues Bilanzrecht, a. a. O., S. 4.
- (14) Ebenda, S. 5.
- (15) H Adler/W Düring/K Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., 1987, § 243, S. 6.
- (16) Heinrich Weisse, Rechtsfragen der Gewinnung von GoB, in : BFuP, 1990, S. 500.
- (17) Joahim Lang, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in : Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson/Dieter Rückle/Bernhard Großfeld, 1986, S. 223-224.
- (18) Jörg Baetge, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a. a. O., S. 2.
- (19) Wolfgang Ballwieser, Zur Frage der Rechtsform-, Konzern-, und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in : Rechenschaftlegung im Wandel, hrsg. von Gerhard Förschle /Klaus Kaiser /Adolf Moxter, 1995. S. 46.
- (20) Thomas Gruber, a. a. O., S. 35.
- (21) Heinrich Weisse, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts, in : Handelsrecht und Steuerrecht, hrsg. von Brigitte Knobbe-Neuk/Franz Klein/ Adolf Moxter, 1988, S. 31.

- (22) (23) Thomas Gruber, a. a. O., S. 36.
- (24) Heirich Weisse, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung, in: Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, hrsg. von Winfried Mellwig / Adolf Moxter/ Dieter Ordelheide, 1989, S. 19.
- (25) Thomas Gruber, a. a. O., S. 36-37.
- (26) Jörg Baetge/ Dirk Commandeur, § 264, in: Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band 1a, hrsg. von Karlheinz Küting/ Claus-Peter Weber, 1995, S. 1234.
- 82 商法典政府草案の理由書でも、一般条項の適用領域は従来の法との関係で変更はないという。Herbert Biener/ Wilherm Berneke, a. a. O., S. 136.
- (27) Joahim Lang, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a. a. O., S. 226.
- (28) Jörg Baetge/Marcus Krumbholz, Grundsätze ordnungsmäßiger Lagerberichterstattung, in: Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band 1 a, a. a. O., S. 175 u. 187.
- (29) (30) Ebenda, S. 176. / Jörg Baetge/ Thomas Fischer/ Dieter Paskert, Lagerbericht-Aufstellung, Prüfung und Offenlegung, 1989, S. 16 ff.
- (31) (33) Wolfgang Ballwieser, Zur Frage der Rechtsform-, Konzern-, und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung , a. a. O., S. 50.
- (32) Jörg Baetge/ Thomas Fischer/ Dieter Paskert, a. a. O., S. 16.
- (34) Jörg Baetge, Konzernbilanzen, 1994, S. 47.
- (35) Wolfgang Ballwieser, Zur Frage der Rechtsform-, Konzern-, und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung , a. a. O., S. 54.
- (36) Ebenda, S. 51-52.
- (37) Ebenda, S. 53.; vgl. Walter Busse von Colbe/Dieter Ordelheide, Konzernabschluß, Rechnungslegung für Konzern nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und gesetzlichen Vorschriften, 6. Aufl., 1993.
- (38) Ebenda, S. 55.; vgl. Serve, Die Notwendigkeit der Modifikation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in Rahmen der Konzernrechnungslegung, WPg, 1993.
- (39) (40) Ebenda, S. 56.; vgl. Rudolf Niehus, Zur Entwicklung von konzernarteigenen GoB durch Paradigmawechsel, in: Festschrift für Moxter, hrsg. von Ballwieser/Böcking/

Durkarczk/RH Schmit, 1994.

- (41) Ebenda, S. 65.
- (42) Ebenda, S. 58-59.
- (43) Vgl. Jürgen Krumnow/Wolfgang Sprissler/Yvette Bellavite-Hövermann/Michael Kemmer/Hannelore Steinbrücker, Rechnungslegung der Kreditinstitute, Kommentar zum Bankbilanzrichtlinie-Gesetz und zur RechKreV, 1994, § 340 e HGB.
- (44) Wolfgang Ballwieser, Zur Frage der Rechtsform-, Konzern-, und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung , a. a. O., S. 59-61.
- (45) (46) Ebenda, S. 64.
- (47) Ebenda, S. 65.
- (48) Ebenda, S. 65-66.
- (49) ケーネンベルヒ (A. G. Coenenberg) は次のように述べている。「商法の歴史的発展の中で一部はすべての商人に対し、一部は一定の企業に対して、正規の簿記の諸原則の法典化が多くなった。確かに、正規の簿記の諸原則は法的に固定しなくともなお、拘束的な法規範である。しかし、立法者は法典化によってその妥当性と重要性を明確にしようとした。EC第4号指令によって、ドイツの立法者は資本会社に対する一般の評価原則を法に組み入れることを義務づけられた。これら原則はすべて既にドイツ商社会計法の正規の簿記の諸原則であったので、立法者は資本会社に適用される部分だけでなく、すべての商人に適用される商法典第三篇1章にそれらを収容した。それ以外に、指令を転換するにあたって、既存のしかし法典化されていない規準を法律上明示し、そして、部分的には株式法の諸規準をすべての商人に対する商法典第三篇1章の中に受容することによって拘束的に規定した。このすべての商人に対して適用される諸原則を商法典の領域に法的に固定化したことは、一体、正規の簿記の諸原則が法形態特有のものなのか、任意の法形態をとるすべての企業に妥当性をもつものなのかに関して、長年行われてきた議論を無用のものにした。立法者は正規の簿記の諸原則をすべての商人に法的に固定化することによって、その法形態非依存性を前提とした支配的見解を繋ぎ止めたのである。」(Adolf. G. Coenenberg, Jahresabschluß und Jahresabschluß analyse, Betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Grundlagen, 12. Aufl., 1991, S. 38-39.)

なお、正規の簿記の諸原則の法典化の意義については、拙著『現代会計の構図』森山書店、1993年の第3章も参照。