

ドイツ会計原則の体系

——「正規の簿記の諸原則」への解釈学的アプローチ——

奥 山 茂

目 次

- I. 問題の所在
- II. 「正規の簿記の諸原則」と「正規の簿記の諸原則」規定
- III. 伝統的探求方法からの着想——新たな探求方法の要件——
- IV. 解釈学的方法の第一次援用——予備的判断としての三つの目的観の発想——
- V. 解釈学的方法の第二次援用——商法規定からの「正規の簿記の諸原則」の抽出——
- VI. 解釈学的方法による「正規の簿記の諸原則」の体系化とその特徴
- VII. 結びに代えて

I. 問題の所在

我が国の企業会計制度およびこれを規制する会計基準・規則は、今まさに大きな転換期を迎えているといえる。このような時期において、新しい会計基準そのものへの関心度が高いことは当然の成り行きであるといえよう。そし

て、旧来の会計制度・基準・規則から新たな会計制度・基準・規則への転換という、現今の重要な節目の時期においては、我々会計学徒のなすべき課題は山積している。その課題の一つとして、抽象的なレベルにおいては「法と会計との関係」という問題を挙げてもあながち的外れではあるまい。そして、この問題は具体的には、法規定・規制と会計実務・慣行との関係として理解され得るものであるといえる。

右の問題に関連して、以前、幸運にも日本会計研究学会のスタディ・グループ⁽¹⁾に参加する機会を得て、「制度会計論の課題と方法」というテーマの下で制度会計論の研究課題と研究方法について検討・考察することができた。ここでは、制度会計論の研究課題が本来何であるべきなのか、そしてその研究方法は如何にあるべきなのか、という二点が問題の中心であったことはいうまでもないが、これに加えて当然のことながら証券取引法会計においては「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」が、商法会計においては「公正なる会計慣行」が、それぞれ何を意味しているのかということも重要な論点の一つとなっていた。何故ならば、スタディ・グループの本来の研究テーマが前述の如きものであったとはいえ、証券取引法会計および商法会計のそれぞれの研究方法についての一つの考え方を示すためには、これら二つの会計について個々に体系的な説明を試みる必要があった為に、この問題を等閑視することができなかつたからである。そして、このことが契機となってこの問題についての更なる研究の必要性を痛感するに至つたのである。

それ以来、とりわけ商法会計における「公正なる会計慣行」を如何に考えるべきであるのかということが重要な関心事となつていた。我が国において、これまでにこの「公正なる会計慣行」を「企業会計原則」それ自体と見なす見解⁽²⁾も見いだされるものの、そしてそれが如何に声高に主張されているとしても、両者の間に果たして本当にそのような関係が成立しているのかという点について、論証の不充分なること、したがってその結論の妥当性、つまり両者を

同一視することの妥当性は未だ証明されていないといわざるを得ない⁽³⁾。そして、ここにドイツ商法における「正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: GoBと略称されることもある)」規定と経営経済学によるその体系化を想起するならば、我が国の商法上の「公正なる会計慣行」それ自体についての体系化が会計学とりわけ制度会計論の課題となり得ることに思い至ることができる⁽⁴⁾。それ故ここに、我が国商法上の「公正なる会計慣行」の体系化という一つの重要な問題の存在が明らかとなる。

このような大きな問題に直面しても、我々は幸いにその範をドイツ経営経済学に求めることができる。何故ならば、ドイツにおいては経営経済学によって商法上の「正規の簿記の諸原則」規定が意味していると思われる諸原則の体系化が既に試みられてきているからである。尤も、ドイツ経営経済学においても、この商法上の「正規の簿記の諸原則」の内容について未だ見解の一致を見ていないわけではない。とはいえ、とりわけ従来の研究の中で傑出しているものとしてはレフゾン (Ulrich Lettson) の研究を挙げる⁽⁵⁾ことができる。彼は、このテーマの重要性をいち早く察し、すでに一九六四年に、その後第七版まで版を重ねることになる「正規の簿記の諸原則 (GoB)」⁽⁶⁾という名の労作の初版を上梓した。その研究は彼のライフ・ワークともいべきものであり、また、この研究分野での他の追随を許さない彼の研究成果は、高弟にも多大な影響を与え、ミュンスタ学派の名の下に、今なお脈々と受け継がれてきているといえる。とすれば、ここに我々が手本とすべきは、このミュンスタ学派の理論でなければならぬこととなる。従って、ここでの我々の課題は、我が国商法上の「公正なる会計慣行」の体系化のための理論構築の手がかりをミュンスタ学派の理論に求め、そこに見られる「正規の簿記の諸原則」の体系化の方法を探ることではなければならない。このことは、結果としてドイツ商法会計を支配している筈の会計原則の体系を解明することに他ならない。

この「正規の簿記の諸原則」という概念が、一八九七年のドイツ商法に初めて明文規定として登場したことによっ

て、その内容の明確化という課題、すなわち如何なる個別原則がその体系には含まれているのか、更にその個別原則を如何にして探求すべきか、そして「正規の簿記の諸原則」とは一体何を意味しているのか、というような諸問題が経営経済学のみならず法学、更には裁判所にも提起されたこととなり、これらの問題を解明するための努力は、今日に至るまで続けられてきている。したがって、「正規の簿記の諸原則」をめぐる問題は、古くから存在するものの、この概念の誕生から約一〇〇年を経た今日においても未だ充分には解明されていない今尚取り組まれるべき問題であるといえる。この「正規の簿記の諸原則」を明確化・体系化しようとするこれまでの試み⁽⁷⁾の中で、特に注目すべきは、前述の如くレフゾンの研究である。その理由は、彼の提示した「正規の簿記の諸原則」の主要なものは一九八五年のドイツ商法の改正の際に条文規定として明文化されたことにある。もともと、この改正は、EC（欧州共同体）—現EU（欧州連合）—の会社法指令のドイツでの国内法化により発布された会計指令法（das Bilanzrichtlinien-Gesetz）を新商法典の第三編に収めるだけではなく、更にはそこに旧株式法から株式会社関係の会計規定をも移し替えるという極めて大きな改正であった。しかし、この改正によって「正規の簿記の諸原則」の全体像を明確にすることが従来に比べて容易になったとさえいわれている。⁽⁹⁾そしてまた、バルヴィーザー（Wolfgang Ballwieser）によれば、「従来は株式法上の規定であったもののうちから多数の規定を新商法典に受け入れたこと⁽¹⁰⁾によって、個別規定にほとんど自由に正規の簿記の諸原則のレッテルを貼ることの危険が回避されることにもなった。」⁽¹⁰⁾

右の如く、「正規の簿記の諸原則」に含まれる個別原則と一般に見なされていた諸原則の一部分が商法規定として明文化されたことについてのレフゾンの貢献は特筆してなお余りあるほどに大きなものであった。とはいえ、当のレフゾンは、一九八五年の法改正を踏まえて改訂した自著の最終版となる第七版においてもなお「商法は正規の簿記の諸原則という概念の定義を含んでいないし、正規の簿記の諸原則の内容を確定してもいない」と指摘している如く、⁽¹¹⁾

「正規の簿記の諸原則」をめぐる様々な問題が一九八五年の法改正によってすべて決着したわけではなかった。このことを証明するかのようになり、その後も「正規の簿記の諸原則」についての新たな見解——もちろんレフゾンの研究成果を踏まえたものであることはいままでもないが——が生まれてきている。そこで、ここではレフゾン以降の「正規の簿記の諸原則」についての最新の有力な見解に着目して、これを手がかりとして先ず第一に「正規の簿記の諸原則」の体系化の方法を検討し、次にその方法を用いて、「正規の簿記の諸原則」の体系が如何なるものであるのかを明らかにすることが課題となる。

この課題に最適の見解は、ベトゲ (Jörg Baetge) の所論である。⁽¹²⁾ 何故ならば、彼は、レフゾンの見解の方法論的難点に着目し、この難点を克服すべく、新たな独自の視点から「正規の簿記の諸原則」の体系化を試みているからである。とすれば、我々のここでの課題は、具体的にはベトゲの見解を手がかりとして、「正規の簿記の諸原則」の体系化の方法が如何なるものでなければならぬのかを解明し、更にその方法に基づいて「正規の簿記の諸原則」の体系を明確にすることでなければならぬ。彼の視点の下で用いられるその方法とは一体如何なるものであろうか、そしてまたその体系は果たしてどのようなものとして構築されるのであろうか。

注

(1) 一九八九年に発足した当時のメンバーは吉田威(主査)、秋月信二、大島美留、岡村勝義、倉地幹三、森藤一男の各教授であったが、一九九〇年の日本会計研究学会全国大会(そこで一年日の中間報告)後に主査の吉田教授が急逝したため倉地教授を主査として研究を続行し、その後筆者が追加メンバーとして加わった。本来二年間である研究期間は一年の延長を認められたため一九九〇、一九九一年の各全国大会にてそれぞれ中間報告・最終報告をおこなった。なお、各報告の概要として、堀江正幸、スタデイ・グループ報告「制度会計論の課題と方法」(企業会計、第四二巻 第一二号、一九九〇年、一三四

一三五頁所収)、および奥山茂、スタデイ・グループ中間報告要旨「制度会計論の課題と方法」(企業会計、第四三巻 第一二号、一九九一年、八六―八七頁所収)、スタデイ・グループ報告要旨「制度会計論の課題と方法」(企業会計、第四四巻 第一二号、一九九一年、八六―八七頁所収)がある。

(2) 例えば、黒澤教授は、企業会計原則が公正な会計慣行を体系的に表現したものに他ならない(黒澤清、企業会計原則総論(産業経理、第三四巻第一〇号、一一―一三頁所収)、一頁)。更に、中村教授は、「公正なる会計慣行とはだいたいにおいて企業会計原則を指すと考えてよい」(中村忠、公正なる会計慣行(黒澤清編、会計学辞典、東洋経済新報社、一九八二年、三二五頁所収)、三二五頁)という。また、酒巻教授は、「公正な会計慣行の主要なものが企業会計原則であることに異論はない」(酒巻俊雄、公正なる会計慣行(森田哲彌、岡本清、中村忠編、会計学大辞典、第四版、中央経済社、一九九八年、三五三―三五四頁所収)、三五四頁)という。

(3) 前記のスタデイ・グループにおける研究成果の最終報告において、「公正ナル会計慣行」と「企業会計原則」との関係についての従来の主張が、果たして十分な証拠に基づくものであるのか否かを検討した結果として、「『公正ナル会計慣行』と『企業会計原則』とはその内容に関しても、更にはその性格に関しても同一」とは言い難く、「公正ナル会計慣行」は商法の要求に適う、商法の立場からする判断―商法独自の判断―を経た会計慣行を意味していると考えらるべきであろう(日本会計研究学会スタデイ・グループ、制度会計論の課題と方法 最終報告一九九二年九月一日―日本会計研究学会第五一回全国大会(札幌学院大学)四七頁)との帰結を得た。

(4) 「企業会計原則」を商法上の「公正なる会計慣行」の主要なものとみなすという見解(例えば、森川八洲男、企業会計原則と商法(会計人コース 九二年一月 一七―二五頁所収)、二四頁)は、比較的多く見いだされるものの、我が国商法に「公正なる会計慣行」規定が明文化された時期(昭和四九年)と「企業会計原則」の設定時期(昭和二四年)とを勘案すれば、後者が前者を意識して体系化されたわけではないことは自明である。したがって、「企業会計原則」という一つの原則体系は、元来は「公正なる会計慣行」の体系化を意図したのではなく、その前文に明記されている如く「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約」することを意図していたに過ぎない。この前文に着目することによって、そして専らそのことを根拠として「公正なる会計慣行」と「企業会計原則」とを結びつけているとすれば、それはあまりにも短絡的といわざるを得ない。当然のことながら、商法上の「公正なる会計慣行」の指示対象の明確化、つまり明文化されていない会計原則(基準)の体系化の試みは、おさなりにされてはならない。

- (5) 例えば、ケーネンベルク (Adolf G. Coenenberg) は「レフソンのGoB体系が最も広く認められている」という (Coenenberg, A. G., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 第二六版, Landsberg 一九九七年, 三五頁)。
- (9) Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 一九六四年。その後第二版 (一九七〇年)、第三版 (一九七二年)、第四版 (一九七六年)、第五版 (一九七九年)、第六版 (一九八一年) と版を重ね、一九八五年の会計指令法にもとづく改訂版 (最終版) となる第七版が一九八七年に出版されている。
- (7) 古くは一九三〇年代に協会の研究叢書として正規の簿記の諸原則の具体化が試みられている。その内容は、以下の如きものであった。

Karl Hast, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 第三版, Leipzig 一九三五年, Arnord Krause, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Leipzig 一九三五年, Erich Streit, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Leipzig 一九三六年, Kurt Welland, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Wechsel, Schecks und Akzepte (einschl. Valuten), Leipzig 一九三六年, Nikolaus Dietzen, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für stille Reserven, Leipzig 一九三七年, Hans-Karl Vellguth, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Leipzig 一九三八年。そのねらいはシュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) によれば、何が「正規の簿記の諸原則」とみなされるべきかを確定することにあった。Schmalenbach, E., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 第二七巻第五号一九三三年、二二五—二三三頁所収)、二三三頁。また、一九七〇年代にも同じくシュマーレンバッハ協会の研究叢書として「正規の簿記の諸原則」の具体化が再度試みられている。その内容は、以下の如きものであった。

Karl-Heinz Husemann, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Düsseldorf 一九七〇年, Ulrich Hüttemann, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 一九七〇年, Wolf Schäfer, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen, Düsseldorf 一九七二年, Hartmut Friedrich, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Düsseldorf 一九七五年, Günter Effer, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 一九七六年, Friedhelm Fülling, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 一九七六年, Eberhard Weber, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Beteiligungen, Düsseldorf 一九八〇年。そのねらいはハックス (Karl Hax) によれば、会計実務担当者、会計士および会計学者の間で従来お

なわれてきている、正規の決算書作成諸原則についての議論を体系的に促進させることを通じて、如何なる記帳・決算手続が如何にして正規の決算書作成諸原則となるのかということのより一般的な同意を得ることにあつた。(Hax, K. Vorwort (Husemann, K. H., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Düsseldorf, 1970年, 五、六頁所収)、六頁)。

(8) 貸借対照表指令 (法)、財務諸表指令法なども呼ばれている。因みに、前者の表現が、戸田教授の訳書 (戸田秀雄訳、ヨーロッパ共同体貸借対照表指令 中部日本教育文化会、一九八四年) の書名において、また後者の表現が、例えば黒田教授の編書 (黒田全紀編著、解説西ドイツ新会計制度—規制と実務、同文館、一九八七年、二三頁) に見い出され得る。

(9) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Küting, K. und Weber, C. P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Stuttgart, 1986年, 一七七一—一〇四頁所収) 一七八頁、および Bilanzen 第四版、Düsseldorf 一九九六年、八三頁。

(10) Ballwieser, W., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und neues Recht (Albach, H. und Forster, K. H. (Hrsg.), Beiträge zum Bilanzrichtlinien-Gesetz, Das neue Recht in Theorie und Praxis, Wiesbaden 一九八七年) (これは、Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Ergänzungsheft; 八七、二でもある。) 三—一四頁所収) 四頁。

(11) Leftson, U., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 第七版 (前掲) 一九頁。

(12) 「正規の簿記の諸原則」についてのベトゲ理論の検討は、(10)では主に以下の文献を手掛かりとしてなされている。Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Handbuch der Rechnungslegung (前掲初版) および同書第三版 Stuttgart 一九九〇年、一九三—一九三三頁所収、および同書第四版 (Hans-Jürgen Kirsch との共同稿)、第一卷 a、Stuttgart 一九九五年、一三五—一七三頁所収) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Der Betrieb, Beilage Nr. 26/86 zu Heft Nr. 45 vom 7 November 一九八六年、一一—一五頁所収) Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Wysocki, K. v. und Schulze-Osterloh, J., Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen 第二版第一部 Köln 一九九二年、三—五四頁所収、Bernd Apelt との共同稿) Bilanzen, Düsseldorf 一九九一年、Bilanzen 第三版、Düsseldorf 一九九四年、Bilanzen 第四版 (前掲)。この他にも、これらの文献の概要を紹介しているものもあるものでこれらがすべてというわけではないが、少なくとも「正規の簿記の諸原則」についてのベトゲの思考を辿り、考察するにはこれらを以てすれば充分と考えられる。なお、管見によれば、わが国においては、ベトゲ理論は以下の文献において紹介・検討されている。鈴木義夫、現代

ドイツ会計学、森山書店 一九九四年、高木靖史、ドイツ会計基準論、中央経済社 一九九五年、倉田幸路、会計フレームワークとドイツ会計基準（安藤英義、会計フレームワークと会計基準、中央経済社 一九九六年、二〇五―二二〇頁所収）、佐藤誠二、ドイツ会計基準の探求、森山書店 一九九八年。もちろん、ここではこれら先人の成果を踏まえた上で、前述の問題意識を持ってベトゲ理論に沈潜し、これを分析・検討することが課題となっていることは贅言を要しない。

Ⅱ. 「正規の簿記の諸原則」と「正規の簿記の諸原則」規定

「正規の簿記の諸原則」の体系を明確化するために、そしてここでの論究対象および論点を明確にするためには、まず「正規の簿記の諸原則」という概念およびその法源について考察しておくことが必要であろう。周知の如く、ドイツ制度会計論では不確定の法概念 (unbestimmter Rechtsbegriff, unbestimmter Rechts- oder Gesetzesbegriff) なる語がしばしば登場するのであるが、「正規の簿記の諸原則」という概念もまたこの不確定の法概念の一つとみなされている。⁽¹⁾ ドイツ商法第二三八条第一項によれば、「すべての商人は、正規の簿記の諸原則に従って帳簿をつけ、そこに自己の商取引および財産状態を明瞭に記録する義務を負う」ことが要求されている。この規定をはじめ、同商法第二四三条第一項（すべての商人に対する年次決算書作成義務）及び第二四六条第二項第一文（資本金会社に対する年次決算書作成義務）、更にはドイツ所得税法第五条第一項、ドイツ法人税法第七条第四項、ドイツ有限会社法第四条、ドイツ国税通則法第一四一条第一項の規定等において、この「正規の簿記の諸原則」という文言が見出され得る。ここでは、この文言を含むこれらの法規定を「正規の簿記の諸原則」規定と呼ぶことにする。

ベトゲによれば、これらの規定における「正規の簿記の諸原則」の遵守の要請によって、すべての商人が等しく「正規の簿記の諸原則」を守らねばならないということ、そして個人会社、有限会社、株式会社などの企業の法形態の違いに由来する特殊な「正規の簿記の諸原則」など存在しないという二つのことが前提となり、従来と同様に一九

八五年の新商法においてもすべての法形態の企業に対する統一的「正規の簿記の諸原則」体系が基礎に置かれているのである。⁽³⁾ ベトゲにあっては、法の枠内においては、商法はいうに及ばず他の諸法を含めても、「正規の簿記の諸原則」と呼ばれるものは唯一つしか存在しないと考えられているのである。⁽⁴⁾ この「正規の簿記の諸原則」は、厳密には商法上の「正規の簿記の諸原則」と呼ばれるものである。したがって、法の枠内にはこの商法上の「正規の簿記の諸原則」のみが存在すると考えられ得る。

右のことは、例えば、ドイツ所得税法第五条第一項によれば、自営業者は商法上の「正規の簿記の諸原則」に従って自らの経営資産を税法の貸借対照表において明らかにしなければならないことが規定されていることから明らかにな如く、個々の会計関連法規がそれぞれに固有・独自の「正規の簿記の諸原則」を想定しているのではなく、唯一商法上の「正規の簿記の諸原則」のみを念頭においていることを意味している。税務裁判所および財務行政機関が可能な限り商法上の「正規の簿記の諸原則」を拠り所として⁽⁵⁾ いわれる所以である。したがって、ここでの論究の対象は、この商法上の「正規の簿記の諸原則」概念に他ならないこととなる（以下においては、ここに検討すべきこの商法上の「正規の簿記の諸原則」を簡略に「正規の簿記の諸原則」と呼ぶこととし、これ以外の「正規の簿記の諸原則」について言及する必要がある場合にはその都度適切な形容詞をこれに冠することによって、商法上のものと区別することにする）。

右の如く、「正規の簿記の諸原則」が本来商法上の概念であることが明らかになったとすれば、次なる問題は商法規定における「正規の簿記の諸原則」規定の意味である。その際に着意すべきは、「正規の簿記の諸原則」という概念の持つもう一つの側面である。すなわち、既述の如く「正規の簿記の諸原則」は一方では不確定の法概念として理解されているのであるが、他方この概念は一般規定との関わりにおいても理解されねばならないということである。

モクスター (Adolf Moxter) は⁽⁶⁾の点について、「法は帳簿記入についての個別規定と並んで『正規の簿記の諸原則』

が顧慮されねばならないという一般規定 (die Generalvorschrift) を含んでいる⁽⁶⁾ という。つまり、商法第二三八条第一項などの「正規の簿記の諸原則」規定は、「正規の簿記の諸原則」と呼ばれているもの——それが何であるのかはともかくとして——を指示する一般規定として理解されねばならないのである。なぜならば、この「正規の簿記の諸原則」規定は、「正規の簿記の諸原則」の遵守を唱っているだけであって、何ら具体的なことを定めているわけではないからである。要するに、ブッフナー (Robert Buchner) の指摘している如く、「商法は正規の簿記の諸原則という概念の意義を示していないし、その内容も確定させてはいない⁽⁷⁾」のである。

そのような一般規定に含まれる「正規の簿記の諸原則」という文言の指示対象が「『正規の簿記』を充足するような原則群」であることは、いうまでもない。しかし、商法はもちろん税法等の他の法律においても「正規の簿記の諸原則」が一体如何なるものであるのか、あるいは「正規の簿記」とは何か、ということについては、どこにも明文を以て規定されていないのである。尤も「正規の簿記の諸原則」が商法上のものであるとすれば、その定義は何よりも本来商法においてなされていなければならぬ筈である。しかし、実際には商法において、その定義は示されていないのである。そのため、その定義のみならずその具体的内容 (個々の原則) についての識別・明確化は、専ら経営経済学に委ねられてきている。ここに、経営経済学がこの概念規定およびこれに関連する法規定の解釈に取り組む理由があるといえる。

そして、そこでの第一の問題は「正規の簿記」を充足するような原則・処理とは何か、ということである。この点については、従来二つの捉え方が指摘されている。一方は、「正規の簿記」を秩序的な記録を提供し得る簿記 (単式簿記か複式簿記かは不問) と捉え、「正規の簿記の諸原則」を秩序的簿記の原則と解するものである⁽⁸⁾。他方は、「正規の簿記」をより広く捉え、秩序的な記録とこれに基づく決算と見なすことによって、「正規の簿記の諸原則」を「記録

のみならず、計算・表示、したがって年次決算の全体に関するもの⁽⁹⁾と解する捉え方である。この二種の捉え方は、「正規の簿記の諸原則」が「正規の簿記の背後にある原則の体系」⁽¹⁰⁾を意味しているという点では一致しているものの、「正規の簿記」を秩序的な記録のみと解するのか、それだけではなく更に秩序的な記録に基づく決算までもそこに含めるのか、という点では違いが見られる。

右の問題はこれまでも様々な観点から論争が繰り広げられてきているが、通説的見解によれば、「正規の簿記の諸原則」は、営業事象の継続的な記録（狭義の簿記）のみならず棚卸し・年次決算（貸借対照表・損益計算書）をも規制していると考えられている⁽¹¹⁾。ベトゲにあつても、「正規の簿記の諸原則」の遵守という規定上の指示が、前述の如く記帳義務についての規定（第二三八条）のみならず、年次決算書の作成規定（第二四三条第一項および第二四六条第二項第一文）にも見出され得ることを根拠として「正規の簿記の諸原則」にはすべての簿記原則と決算書原則とが含まれると考えられている⁽¹²⁾。したがって、ベトゲの如く、「正規の簿記の諸原則」は簿記のみならず決算書の作成にも関わっているといえる⁽¹³⁾。それゆえ、ここでは「正規の簿記」は、狭義の簿記とこれに基づく年次決算とを含むものとして考察されねばならぬこととなる。かくして、ここに我々が究明すべき「正規の簿記の諸原則」は、「正規の簿記」を充足する原則群としての簿記原則と決算書原則（以下、これらをまとめて会計原則群という）に他ならないといえる。

右の如く、「正規の簿記の諸原則」が「正規の簿記」を充足するための会計原則群をその具体的内容とするものであるとすれば、「正規の簿記の諸原則」規定のねらいもこれらの会計原則群の顧慮・遵守にあるといえる。元来、法において具体的個別規定ではなく「正規の簿記の諸原則」規定の如き一般規定を置く理由は規定適用の順応性・弾力性の保持にある筈である。かつて、このことに関連してドイツ旧商法の「正規の簿記の諸原則」規定について、我が国のある高名な商法学者は次のように指摘した。すなわち、「『正規の簿記の諸原則』なるものが果たして何を意味す

るやは甚だ明瞭を欠くのであるが、要するに立法者は企業間に於て一般的に慣行せられている実務上の原則なるものが存在して居り、法は個々の重要点に關し自ら規定を設ける場合を除いて単に白紙規定を設け、細目を実務上の慣行に委任しているものと認めなければならない。⁽¹⁴⁾」

更に彼はそこには、次のような立法技術上の判断があるという。いわく「法は假令自己の目的よりして可及的に詳細に規整を欲するにしても、其の規模、其の種類よりして無限の段階及び差等が存在する各個の企業に対し、一々適當なる規整を為すことは蓋し不可能事であるからである。此の故に法は正規の会計技術を包括的に自己の中に取り入れ、細目の決定は之れを慣行と企業者の個々の場合の常識的判断に一任するを一層賢明なる方策と考えたのである。⁽¹⁵⁾」たとえ時は流れ商法典に新旧の違いはあるにせよ、このことから我々は、一般規定としての「正規の簿記の諸原則」規定の意味、特にこの規定と「正規の簿記の諸原則」との關係を充分に推察し得る。そこでは、「正規の簿記の諸原則」規定は、商法などによる法規制に順応性と弾力性を持たせると同時に、「正規の簿記の諸原則」と見なされる会計原則群の顧慮・遵守を指示することにより、これらの会計原則群つまり「正規の簿記の諸原則」それ自体と法とを繋ぐいわば連結器の役割をも担っているといひ得る。

このような「正規の簿記の諸原則」規定における「正規の簿記の諸原則」の遵守という指示は、ベトゲによれば、「商人が帳簿・年次決算書の作成に際して顧慮しなければならないすべての法律上・法律外の規範及び認識源泉への立法者による計画的な指示である。⁽¹⁶⁾」「立法者は、この（『正規の簿記の諸原則』）規定を介して複雑かつ多様な規範体系の顧慮を指示することによって会計についての法的義務をより詳しく規定している⁽¹⁷⁾」のである。それ故に、「正規の簿記の諸原則」という不確定の法概念は、法解釈の過程においてこれらの法律上・法律外の規範及び認識源泉の顧慮の下で充填されねばならないとベトゲは⁽¹⁸⁾いう。このことから「正規の簿記の諸原則」規定の持つ一般規定としての性

質こそが「正規の簿記の諸原則」を不確定の法概念たらしめる所以に他ならぬことがわかる。

かくして、これまでの検討から、「正規の簿記の諸原則」が不確定の法概念であるものの少なくともここでの論究対象としての「正規の簿記の諸原則」概念は、商法上の「正規の簿記の諸原則」という概念であること、また一般規定としての「正規の簿記の諸原則」規定の意味は、「正規の簿記」を充足させるための簿記・決算書諸原則、すなわちここでいう会計原則群を法と関連づけることおよびその原則群の顧慮・遵守に順応性・弾力性を与えることにあることが明らかとなった。それでは、「正規の簿記」を充足する会計原則群とは具体的には如何なる原則あるいは手続を意味しているのだろうか。この問題の検討に際して、「正規の簿記」の概念規定が先か諸原則の措置が先かという問題、つまり「正規の簿記から諸原則が導き出されるものか、若しくは諸原則から正規の簿記が帰結せられるのが正しいのか」という論理の構造⁽¹⁹⁾の問題も方法論上の重要な問題として顧慮されねばならない。

ここに至って、「正規の簿記の諸原則」と「正規の簿記の諸原則」規定との関係、更には当該規定の意味が右の如きものであるとすれば、我々の課題はより一層明確になったといえる。つまり、「正規の簿記の諸原則」の体系化の方法を問題とするならば、それは、商法上の「正規の簿記の諸原則」の体系化の方法に他ならないということである。したがって、ここに体系化されるべき「正規の簿記の諸原則」もまた、商法上のそれ以外のものではあり得ないこととなる。

注

- (1) この概念に含まれる項目を解説した文献として、次のものがある。Ulrich Lefson, Dieter Rückle, Bernhard Großfeld (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 一九八六年。
- (2) Lefson, U., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 第七版(前掲) 二二二頁。

- (3) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Kütting, K. und Weber, C.P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung (前掲))、一七七一—一七八頁。
- (4) 「正規の簿記の諸原則」が法の枠内においては唯一つしか存在しないという見解に対する異論として、例えば、遠藤教授はシュピターラー (Armin Spitaler) の見解を商法上の「正規の簿記の諸原則」と税法上の「正規の簿記の諸原則」とを区別する見解として紹介している。遠藤・久、正規の簿記の諸原則、森山書店、九八四年、七七頁。
- (5) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Kütting, K. und Weber, C.P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung (前掲))、一七七頁。
- (6) Moxter, A., Bilanzlehre Band I Einführung in das neue Bilanzrecht 第三版、Wiesbaden、九八六年、七頁。
- (7) Buchner, R., Buchführung und Jahresabschluss 第五版、München、一九九六年、二九頁。
- (8) 吉田威、正規の簿記 (黒澤清編、会计学辞典 (前掲)、五三四頁所収)、五三四頁。
- (9) 吉田威、正規の簿記 (黒澤清編、会计学辞典 (前掲)、五三四頁所収)、五三四頁。
- (10) 吉田威、正規の簿記 (黒澤清編、会计学辞典 (前掲)、五三四頁所収)、五三四頁。
- (11) Joachim Lang, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung I—Begriff, Bedeutung, Rechtsnatur—, (Ulrich Löffson, Dieter Rückle, Bernhard Großfeld (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (前掲) 二二—二四六頁所収) 二二—二三頁。
- (12) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Kütting, K. und Weber, C.P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung (前掲))、一七七頁。
- (13) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Kütting, K. und Weber, C.P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung (前掲))、一七七頁。
- (14) 田中耕太郎、貸借対照表法の論理、有斐閣、一九四四年、三六頁。
- (15) 田中耕太郎、貸借対照表法の論理 (前掲)、三七頁。
- (16) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Kütting, K. und Weber, C.P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung (前掲))、一七八頁。
- (17) Lang, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung I—Begriff, Bedeutung, Rechtsnatur—, (Ulrich Löffson, Dieter

Rückle, Bernhard Großfeld (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (前掲) (二二二頁)。

(8) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Kütting, K. und Weber, C.P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung (前掲))、一七八頁。

(19) 伊藤正一、正規簿記の諸原則の一面 (産業経理、第一四卷第一号、二二—二五頁所収)、二二頁。

Ⅲ. 伝統的探求方法からの着想——新たな探求方法の要件——

既に明らかな如く、ここでの我々の課題は、商法上の「正規の簿記の諸原則」の体系化の方法を探求することとその方法によってその体系を解明することである。その際、この「正規の簿記の諸原則」を獲得するための方法として文献において議論されているものの中では、特に帰納による方法 (以下においてはこれを帰納方法と呼ぶ) と演繹による方法 (以下においてはこれを演繹方法と呼ぶ) とが重要である。⁽¹⁾ これらの帰納・演繹という概念について、ベトゲは、バ イセ (Heinrich Beisse) とシユナイター (Dieter Schneider) とを引用して、ここにいう帰納 (Induktion, Induzieren) ・演 繹 (Deduktion, Deduzieren) という二つの概念が数学・論理学上の概念と同一視されてはならないという。ベトゲよ れば、これらの概念は「正規の簿記の諸原則」の探求方法の特徴づけるために用いられているに過ぎないのである。⁽²⁾ 比較的古い文献において採用されている帰納方法の場合には、尊敬に値する正規の商人の見解を出発点として、こ こから「正規の簿記の諸原則」が推論されるのである。⁽³⁾ ベトゲは、この方法についての議論の端緒がシユマーレン バツハの一九三三年の論文であるという。⁽⁴⁾ しかしこの方法には、これまでに既に決定的なくつかの批判がなされて いる。ベトゲに従ってその批判を要約すれば、この方法の持つ欠点としては、商人が中立的な立場にはないこと、 「正規の簿記の諸原則」の全体が随意性を持つことになること、秩序性の喪失、尊敬に値する正規の商人の見解につ いての客観的基準が欠けていることが指摘されてきている。⁽⁵⁾ 総じて、この帰納方法において最も重要な意味を持ち、

「正規の簿記の諸原則」獲得の出発点となる（尊敬に値する・正規の）商人の見解それ自体の獲得に最大の難点が存在しているといえる。

そこで、これに代わる方法として最近の文献において取り上げられてきている方法が、演繹方法である。その代表的提唱者がレフゾンとデレーラー（Georg Döllner）である。この方法は、「規範への法律上の参照指示が（そのことによつて）派生する法規効果を有する法源を生み出す」というイェリネーク（Georg Jellinek）のテーゼを拠り所としているといわれる。この方法の基本的な考え方は、一般に認められた年次決算目的あるいはこの目的によつて浮かび出る法律上の大前提から「正規の簿記の諸原則」を導き出すことにある。ベトゲによれば、文献においてはこの方法は出発点を異にする二つのタイプに分けられている。一方は、経営経済的演繹方法と呼ばれ、他方は、商法的演繹方法と呼ばれている。⁽⁹⁾ いずれの場合にも、「正規の簿記の諸原則」は年次決算の目的から「導き出す」か「演繹すること」が試みられるという点においては共通しており、その為に共に演繹方法と呼称されているのである。しかし、経営経済的演繹方法にあつては、その出発点は経営経済的年次決算目的であり、しかもその獲得の対象は商法上の「正規の簿記の諸原則」ではなく、まさに経営経済的「正規の簿記の諸原則」である筈である。⁽¹¹⁾ このことは、もう一方の商法的演繹方法がその出発点を商法的年次決算目的とし、更にその獲得の対象を文字通り商法上の「正規の簿記の諸原則」としていることとは決定的な相違点となつている。そこでは、同じく「正規の簿記の諸原則」の獲得とはいふものの、対象となる「正規の簿記の諸原則」が全く別のものであることが看過されてはならない。

ベトゲによれば、経営経済的演繹方法は一義的かつ矛盾がなくしかも一般に認められた、簿記・年次決算の目的体系を前提としているが、そのような目的体系は、一般に認められた、一義的かつ矛盾のない目的要素が演繹の出発点に組み込まれれば、存在し得るものに過ぎない。⁽¹²⁾ しかも現実には右の如き一義的かつ矛盾のない、しかも一般に認め

られた経営経済的体系的にまで遡つては言及され得ないので、経営経済的「正規の簿記の諸原則」の経営経済的演繹方法の前提は満たされない、と彼はいう。⁽¹³⁾つまり、経営経済的「正規の簿記の諸原則」を獲得するために必要な前提条件が欠けておりこの方法は採用され得ないのである。要するに、演繹の出発点となるべき、経営経済的な簿記・年次決算目的が解明されていないために、この経営経済的演繹方法が用いられ得ないということである。

この簿記・年次決算の目的について、ベトゲは次の如く述べている。⁽¹⁴⁾「むしろ経営経済学の文献においては経営経済的観点からその都度得られた目的についての実に様々な提案がなされており、それらはしばしば互いに一致していない。」彼によれば、「会計目的についても、どの目的が支配的かということについても経営経済学においては何の合意も存在していない」のである。⁽¹⁵⁾とすれば、経営経済的演繹方法を採用するためには本来は先ず以て簿記・年次決算についての経営経済的目的が明らかにならなければならない筈であるが、この目的についての統一の見解は未だ存在していないために、この方法は理念的な方法と見なされざるを得ないこととなる。しかも、我々のここでの課題に照らしてみても経営経済的「正規の簿記の諸原則」の獲得は当面の課題ではないので、これについての検討には立ち入らないことにする。

もう一つの演繹方法である商法的演繹方法の場合には、演繹の出発点は法律上の目的である。前述の経営経済的演繹方法の場合には、その演繹の出発点が経営経済的目的であったことを想起すれば、前述の如く両者の違いがこの出発点にあることがわかる。しかし、この商法的演繹方法について、ベトゲは次の如くいう。「この方法によって獲得される正規の簿記の諸原則は、しばしば経営経済理論的要求に適っているわけではなく、法律上の目的体系における妥協による解決をやむを得ず反映している」⁽¹⁶⁾に過ぎぬのである。彼によれば、この方法の場合には、経営経済学、判決および会計実務が適法的目的についての合意形成を指示しており、法解釈もそのようにおこなわれねばならない

し、年次決算利害関係者の異なる利害を可能な限り公正に調整するようにして「正規の簿記の諸原則」が獲得されねばならない。⁽¹⁷⁾ ここでは、当然のことながら法目的が何にも増して重要であり、これとの適合性の有無を判断基準として「正規の簿記の諸原則」が獲得されることになるのである。それ故、法目的に適合しない会計方法は「正規の簿記の諸原則」たり得ないこととなる。⁽¹⁸⁾ とはいえ、この商法上の目的体系から商法上の「正規の簿記の諸原則」の個々の要素への論理的に説得力のある帰結を得ることは、法的な簿記・年次決算目的の一義性の欠如の故に不可能である、とベトゲはいう。⁽¹⁹⁾ しかも、前述の如く商法上の目的体系には既に利害調整の結果としての妥協が内在しているのである。とすれば、商法的演繹方法も、他の方法、つまり帰納方法および経営経済的演繹方法と同様に「正規の簿記の諸原則」の獲得のための方法として不備があるといわざるを得ない。

以上において、「正規の簿記の諸原則」の獲得のための方法としての主要な方法について概観してきたのであるが、総じて、従来の方法にはいずれも何らかの不備があり、それ故にそれらは「正規の簿記の諸原則」の獲得には必ずしも有効とはいえないことが明らかとなった。ここに我々は、従来の方法の不備・欠陥の克服のための新たな視点の下での発想の必要にせまられたことになる。その際に、従来の方法とりわけ演繹方法の不備について再考してみると、我々はその問題が演繹の出発点となる簿記・年次決算目的についての統一的理解すなわち一義的理解が得られていない点にあることに気づくことができる。とすれば、従来の方法の不備・欠陥を克服するための方法を発想しようとするれば、この簿記・年次決算目的の多義性という問題の解決を避けて通るわけにはいくまい。⁽²⁰⁾

そこで、我々が着目すべきは、ベトゲの「解釈学的方法 (die Hermeneutik)」である。注意すべきは、この方法が従来の方法とは全く異なる方法ではなく、従来の方法も取り入れた上でその不備を克服することを意図しているということである。それ故に、この方法の基本は前述の演繹方法にあるといえる。とはいえ、そうであるからといってこの

方法を解釈学的方法による演繹方法として短絡的に特徴づけることは、的を射ていないことになる。ベトゲによれば、⁽²¹⁾ 帰納方法は演繹にとつての先駆けの仕事と関連づけをこなうのである。そこでは、帰納的に発見された規則が「正規の簿記の諸原則」たり得るかということの検討もおこなわれなければならない。⁽²²⁾ また、商法的演繹方法の存在理由は、目的要素の比較考量の際にも法的に是認される解決方法の探究において見出される。⁽²³⁾ このように、ベトゲにあつては、従来の方法の長所に目が向けられているのである。そして、その上に更に彼は、「解釈学的方法」を援用しようとして試みているのである。それでは、そのようなベトゲの「解釈学的方法」を用いた探求方法とは、一体如何なるものであるか。

注

- (1) Lefson, U., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 第六版、一九八二年二六頁。
- (2) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一七九頁。
- (3) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一七九頁。
- (4) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一八〇頁。一九三三年にシュマーレンバッハが発表した論文⁽²⁴⁾は Schmalenbach, E., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, (Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 一九三三年、二二五—二二六頁所収) である。
- (5) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一七九頁。
- (6) Lang, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung I — Begriff, Bedeutung, Rechtsnatur (前掲)、二三四頁。
- (7) Baetge, J. und Apelt, B., Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、二二頁。
- (8) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一八〇頁。
- (9) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一八〇頁。
- (10) Lefson, U., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 第六版、一九八二年 二八頁。

- (11) 吉田威、Die Aufgabe und Methode der Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Baetge, J., Moxter, A. und Schneider, D., Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Ulrich Lefson, Düsseldorf, 1976年, 四九—六三頁所収) 五四—五八頁。尚、この論文の邦訳として、新田忠誓監訳、佐々木隆志訳、正規の簿記の諸原則抽出の方法とその課題 (森田哲彌先生還暦記念論文集中刊行委員会編、会計学研究、中央経済社、一九九三年、二八九—三〇七頁所収) がある。
- (12) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八〇頁。
- (13) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八〇頁。
- (14) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八〇頁。
- (15) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八〇頁。
- (16) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八〇—一八二頁。
- (17) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八〇頁。
- (18) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八一頁。
- (19) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八一頁。
- (20) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八一頁。この Hermeneutik に、例えば、鈴木教授は「法解釈学」という訳語を当てている (鈴木義夫、現代ドイツ会計学、森山書店、一九九四年、一八一頁)。後から明らかになることであるが、ベトゲの Hermeneutik は、単に法規定的みを解釈の対象としているわけではなく、法規定的以外のものについてもその解釈の対象としている。したがって、ここではより一層一般的な解釈という意味において、「解釈学」なる訳語を用いることにした。
- (21) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八一頁。
- (22) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八一頁。
- (23) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八一頁。

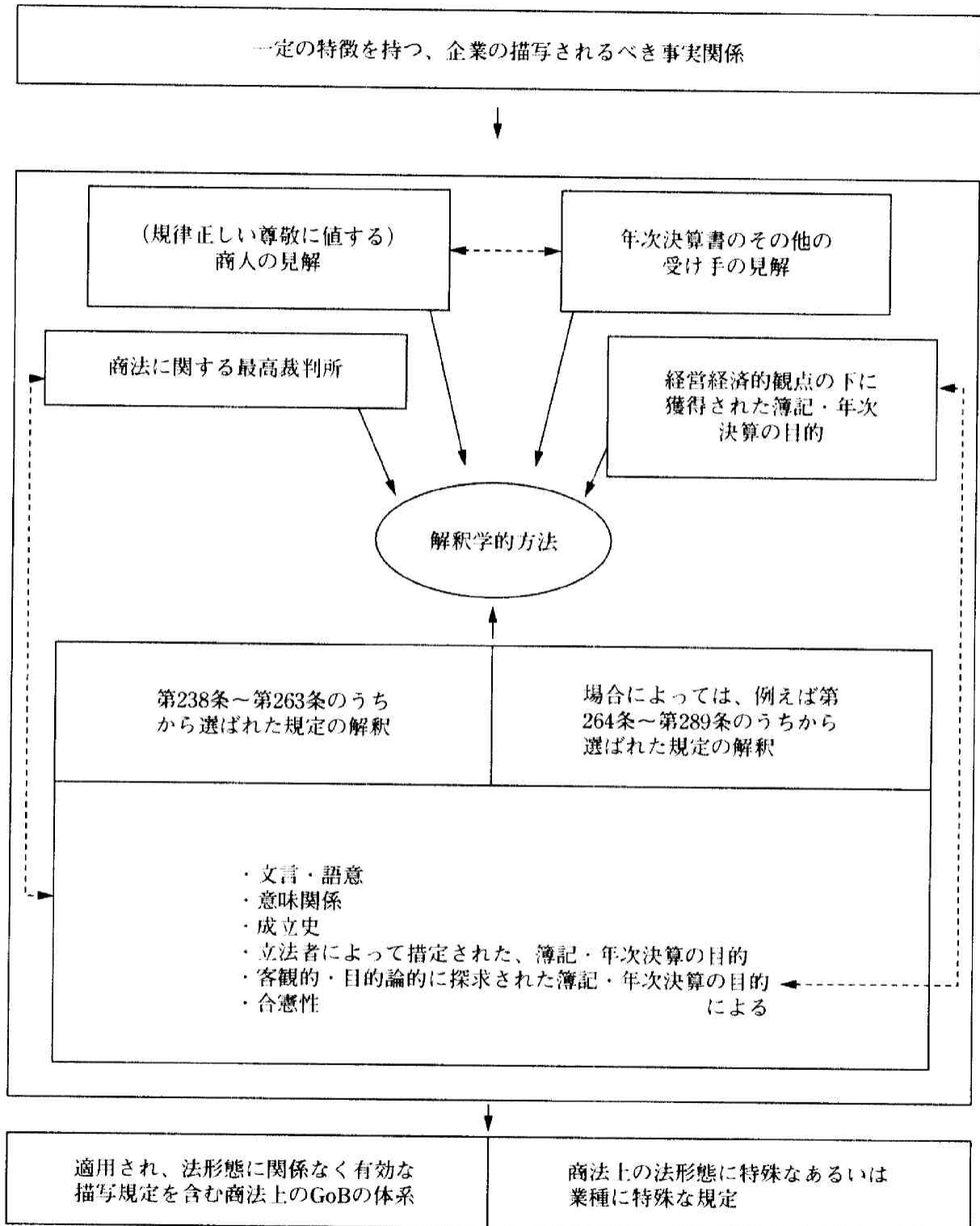
IV. 解釈学的方法の第一次援用——予備的判断としての三つの目的観の発想——

ここでは、我々が援用しようとしている、ベトゲのいう「解釈学的方法」が如何なるものであるのかを明確にするために、まずその方法の全体像を把握しておくことが必要であろう。ベトゲによれば、「解釈学的方法」を用いる際に解釈に必要な要素とは、商法規定、(規律正しい尊敬に値する)商人の見解、その他の年次決算書の受け手の見解、商法に関する最高裁判所の判決、そして経営経済的観点の下に獲得された簿記・年次決算の目的である。⁽¹⁾これらの諸要素が相互にどのように関係しているのか、そして「正規の簿記の諸原則」の獲得とどのように関係づけられ得るのかを示したものが、第1図⁽²⁾である。

ベトゲによれば、「商法上の『正規の簿記の諸原則』の解釈学的探求には、既に個々の『正規の簿記の諸原則』が明文化されている第二四三条第一項と第二六四条第二項第一文および法規定における『正規の簿記の諸原則』という法概念がそれぞれ解釈されねばならない。⁽³⁾」それ故、第1図に示されている如く、「解釈学的方法」は前述のすべての要素を考慮に入れているものの、主たる対象は、第二三八条から第二六三条の諸規定の中から選ばれた規定群と必要に応じてそれ以外の諸規定の中から選ばれた規定であり、これらの解釈が先ず以て必要であることとなる。

周知の如く、第二三八条から第二六三条の諸規定は、すべての商人に対する規定群であり、他方ベトゲが例示する第二六四条から第二八九条の諸規定は資本金会社に対する規定群である。「正規の簿記の諸原則」が、商人一般に対して適用されるものであり、少なくともここではそのようなレベルの「正規の簿記の諸原則」を考究対象としていることを想起すれば、とりわけすべての商人に対する規定群、すなわち第二三八条から第二六三条の諸規定についての解釈が、「解釈学的方法」の第一段階ということになる筈である。しかし、ここで注意すべきは、ベトゲのいう「第二

第1図：商法上のGoBの獲得と具体化のための総合的方法としての解釈学的方法



三八条から第二六三条の諸規定の中から選ばれた規定」という表現の意図である。彼にあっては、「正規の簿記の諸原則」を獲得するための法規定の解釈にとって必要な規定とこれには不必要な規定とが区別されているのである。このことは、第二三八条から第二六三条の規定のすべてが「正規の簿記の諸原則」を明文化した規定であるわけではないことを意味している。これを一般化すれば、法規定として明文化された会計規定のすべてが「正規の簿記の諸原則」であるわけではないといえる。また反対に、「正規の簿記の諸原則」がすべて法規定において明文化されているわけでもないのである。とすれば、「正規の簿記の諸原則」は明文化された規定と明文化されていない規定とから形成されていることになる。⁽⁴⁾ 右の如き法規定と「正規の簿記の諸原則」との関係は顧慮してベトゲにあっては、「正規の簿記の諸原則」の解釈・獲得に関連して次の二つの場合が区別されている。⁽⁵⁾ 第一の場合は、法律上多少なりとも明文化されている「正規の簿記の諸原則」の解釈であり、そして、第二の場合は、法律外の（未だ明文化されていない）「正規の簿記の諸原則」の獲得である。⁽⁶⁾ それ故、「正規の簿記の諸原則」の体系を説明しようとするれば、これらの二種のものについての検討がそれぞれなされねばならないことになる。その際、特に、前者の場合には、ベトゲによれば第1図に示されている解釈基準が顧慮されねばならぬのである。すなわち、まず、解釈されるべき規定の文言および語意、次に当該規定と他の「正規の簿記の諸原則」および他の商法上の決算書作成規定との意味関係、更には当該規定の生成理由、そして立法者によって指定された当該規定の目的、また立法者によって指定された簿記・年次決算の目的、そして更に客観的・目的論的に探求された簿記・年次決算の目的、そして最後に合憲性によって、当該規定が解釈されねばならない。⁽⁷⁾ もちろんこの基準は、第1図から明らかな如く、特定の法形態の企業（第1図においては、ベトゲは資本会社を例示しているのであるが）にのみ適用されている規定の解釈が必要な場合にも準用されることになる。

これに対して、後者の場合には、解釈者は専門文献において（「正規の簿記の諸原則」の）考案に取り組み、これと商法との整合性を検証することになる。⁽⁸⁾ その場合には、第1図に示されている「解釈学的方法」の解釈基準の中の三つの基準、つまり（解釈されるべき）規定の文言および語意、当該規定の生成理由および立法者によって措定された当該規定の目的という諸基準は放棄されねばならない。⁽⁹⁾ それ故、この場合には、その他の基準に照らして、「正規の簿記の諸原則」が考案され、獲得されることになる。

右の如く、ベトゲにあっては、一方では法規定の解釈を通じて、また他方では新たな原則の考案という作業を通じて、これらの二つのそれぞれ異なる過程を経て、すべての「正規の簿記の諸原則」が獲得されるのである。しかし、ここに至って、極めて単純な疑問が頭をもたげてくるのである。つまり、我々が探求・獲得しようとしている「正規の簿記の諸原則」の一部分は既に法規定の中に含意されていることが明白であるとすれば――このことを裏づけるかのように、ベトゲは前述の如く⁽¹⁰⁾ 実際⁽¹⁰⁾ に具体的に条文を示して、そこに「正規の簿記の諸原則」が明示されていると言しているとするれば――、ある法規定が「正規の簿記の諸原則」を含意しているのか否かを判断するための基準は何か、ということである。要するに、法規定の解釈のためには、まずどの法規定を解釈の対象として選ぶのかということが問題となる筈であるが、「正規の簿記の諸原則」が商人一般に対して適用されるものであることを想起すれば、具体的にはその対象は商人一般に対する諸規定でなければならず、問題はその諸規定の中からの規定を解釈の対象とするのかを、如何なる基準によって判断すべきかということである。

この問題についてのベトゲの説明によれば、⁽¹¹⁾ 「解釈学的方法」による規定の解釈は、考察の対象となる規定の全体的理解を可能にする「経験」を前提としており、それと同時に、それは解釈者がすべての重要な法規定に関する包括的概観を持っていることをも前提としている。これらの前提を満たした上で、初めて解釈学的な解釈が可能となるの

であるが、それは、まず「予備的判断」によって始まる。ここにいう「予備的判断」とは、例えば経営経済的熟考の結果として生ずる、年次決算目的に関する「仮説」である。⁽¹²⁾したがって、「解釈学的方法」による規定の解釈にあつては、まず最初に何らかの「仮説」を立てて、それを基準としてどの法規定が「正規の簿記の諸原則」を含蓄しているのかを判断することが必要であるといえる。もちろん、更なる解釈にとって必要であれば、そのような「予備的判断」は、後で改められることもあるとベトゲはいう。⁽¹³⁾

それでは、ベトゲは果たして如何なる「予備的判断」の下で、彼の「解釈学的方法」による規定の解釈を始めようとするのであろうか。彼は、この「予備的判断」のために、まず最初に、第二三八条第一項第一文の文言、すなわち「すべての商人は、正規の簿記の諸原則に従つて帳簿をつけ、そこに自己の商取引および財産状態を明瞭に記録する義務を負う」という文言、および第二三八条第一項第二文、すなわち「その簿記記録が専門的資格を有する第三者に對して、相応の期間内に、取引と企業状態とについての概観を伝達し得るようなものでなければならない」という文言、更に第二三八条第一項第三文、すなわち「取引はその発生と終了とを追跡できるものでなければならない」という文言に着目して、「そこに明文化されている記帳義務が、立法者にとつての関心事はすべての營業事象についての、明瞭かつ完全な、しかも第三者にも理解可能な記録であること、そしてそれによつて年次決算の枠組の中で企業の經濟状態についての要約的な情報が可能となるということを明白にしている」という。⁽¹⁴⁾ここに、彼は、商人にはすべての取引の完全かつ再確認可能な記録が要求され、そのことによつて企業についての包括的情報が得られるべきであることが要求されていることを看取し、このような記帳目的をレフゾンに倣い「文書記録 (die Dokumentation)」という概念の下に包摂している⁽¹⁵⁾のである。したがつて、我々もここにまず第一の仮説として、レフゾン、ベトゲのいう「文書記録」なる目的観を手にすることができよう。

次に彼は、更なる「予備的判断」の手掛かりをすべての商人の年次決算のための諸規定に求めようとする⁽¹⁶⁾。しかし、彼も指摘している如く、⁽¹⁷⁾年次決算の目的は、法規定の文言の中には直接には明示されていないのである。そこで、彼は、彼自身の経営経済的熟慮の結果として、簿記・年次決算についての法規定の中に「報告 (die Rechenschaft)」⁽¹⁸⁾という目的が含意されている筈であるとの「仮説」を立てて、この目的観の下に諸規定を解釈しようとするのである。⁽¹⁹⁾彼は、このような目的観が、かつてシュマーレンバッハによって命名されたものであるともいう。⁽²⁰⁾とはいえ、ベトゲは、第二四三条第一項における「年次決算書は正規の簿記の諸原則に従って作成されねばならない」という文言には、年次決算の目的が明示されていないために、ここからはその目的を把握することはできないという。⁽²¹⁾そこで、彼は、「報告」という目的観に関連すると思われるいくつかの規定を列挙し、その役割を明らかにすることによってそれらの規定の背後にある目的観を探求しようとしているのである。すなわち、まず前述の第二三八条第一項第一文の要請によって、商人が自分の財産状態を明瞭に記載する義務を負っていること、⁽²²⁾更に、第二四二条第一項の要請、すなわち「商人が定期的に、つまり各年度末に自分の資産と負債との関係を提示した決算書としての貸借対照表を作成しなければならぬ」という要請が、商人自身のみならず第三者⁽²³⁾(例えば債権者)に対しても負債の返済可能性についての報告に役立つこと、またこれに加えて、第二四二条第二項の要請によって、「商人が事業年度の終了に際して、当該事業年度の諸費用と諸収益の対照表としての損益計算書を作成しなければならない」こと、そして第二四二条第三項の要請によって、「貸借対照表と損益計算書とが年次決算書を構成する」ことから、総じて彼はこれらの条文を証拠として、その背後に「報告」という目的観の存在を看取し、決算書が「報告」の手段と見なされ得ることを指摘している。⁽²⁴⁾

更に彼は、第二四六条第一項第一文の要請によって、「年次決算書は、すべての資産、負債、計算区分項目、費用

および収益を表示しなければならない」こと、また第二四六条第二項の要請、つまり「資産項目と負債項目、費用と収益、不動産物権と不動産債務が相殺されてはならない」という要請が負債返済能力と年次損益の構成要素とをありのままに本来の大きさによつて示させようとしていること、そして第二四七条第一項の要請によつて、「貸借対照表においては、固定資産および流動資産、自己資本、負債ならびに計算区分項目が区別して表示されねばならず、かつ十分に区分されていなければならない」ことに着目して、ここに区別・区分表示の要請の存在を見出し、これもまた「報告」のための手段と捉えているのである。⁽²⁵⁾そしてまた、第二五〇条第一項第一文の要請によつて、「決算日以前の支出であつて、その支出がこの決算日以後の一定期間についての費用を表す限り、その支出は計算区分項目として借方側に表示されねばならない」こと、および第二五〇条第二項の要請によつて「決算日以前の収入であつて、その収入がこの決算日以後の一定期間についての収益を表す限り、その収入は計算区分項目として貸方側に表示されねばならない」ことに、それぞれ経過的計算区分項目の記載の要請が見出されること、更に第二五一一条第一文の要請によつて、「債務保証関係が貸方側に表示されない限りにおいて、貸借対照表の欄外に、手形の振り出しと裏書譲渡から生ずる債務、保証一般、手形保証、小切手保証から生ずる債務、および瑕疵担保契約から生ずる債務、ならびに他人の債務に対する担保申し出から生ずる債務保証関係が、注記されねばならない」というところに企業の偶発債務についての表示の要請が見出されることをもベトゲは指摘している。⁽²⁶⁾

右の如く、これらの諸規定は、彼の措定した「仮説」すなわち、「報告」という目的観の下で、その手段として相互に関係づけられ得るのである。したがつて、ここに至つて我々は第二の「仮説」として、「報告」なる目的観を手にすることができよう。

しかし、ベトゲはこれらの二つの「仮説」だけではなく、更にもう一つの「仮説」を措定しているのである。その

際に、彼は、「商法上および法形態に固有の会計諸規定の文言・語意・意味関係が年次決算によって資本維持という目的の追求されていることを示している」⁽²⁷⁾ 筈であり、「資本会社であろうと非資本会社であろうと名目的な資本維持」という年次決算目的が多様に強調して追求されている⁽²⁸⁾との観点の下に「(名目)資本維持」という「仮説」を立て、これを根拠づけるべく、以下の諸規定とその意図に着目している。⁽²⁹⁾ すなわち、まず第二四八条第二項の「固定資産のうち、本来は有償取得ではない無形資産の貸借対照表への計上禁止」規定、および第二五二条第一項第四号の「評価は、慎重におこなわれねばならない。すなわち、決算日にいたるまでに発生した、予見できるリスクおよび損失は、たとえそれらのリスクおよび損失が決算日と年次決算書作成日との間にはじめて知り得たとしても、すべて考慮されねばならない。利益は、それが決算日において実現した場合にのみ考慮されねばならない」という損失の見越計上・実現利益の計上義務規定がその第一の根拠となっている。そして更には、第二五三条第一項の「資産は第二項および第三項による減価額を控除した、取得原価または製造原価を上限として計上されねばならない(後略)」、第二五三条第二項の「固定資産については、その取得原価または製造原価が計画的減価額だけ減額されねばならない(後略)」、第二五三条第三項の「流動資産については、決算日の取引所価格または市場価格から生ずる、より低い価値でこれを評価するために減額されねばならない(後略)」というそれぞれの要請には、配当可能利益を過大にしないという立法者の意図が見出され得ること、また、第二四九条第一項の「不確定債務に対して、および未決取引から発生する恐れのある損失に対して、引当金が設定されねばならない」という負債性引当金の計上義務規定には、企業が将来の支払債務のために準備し、配当を断念せねばならぬという立法者の意図が見出され得ることが第二の根拠となっているのである。

ベトゲによれば、右の如く、これらの諸規定は、「資本維持」という「仮説」の下で相互に関連付けられ得るので

ある。もちろん、これらの諸規定と「資本維持」という目的とは、直結しているわけではなく、そこでは、配当可能利益の計算が中間項として機能しているといえる。そして、より一層慎重な配当可能利益の計算を意図した諸規定の背後には、更に高次の目的としての「資本維持」のための計算という目的が存在している筈であると考えられ得るのである。したがって、我々はここに第三の「仮説」として、「(名目)資本維持」のための計算なる目的観を手にすることができる。

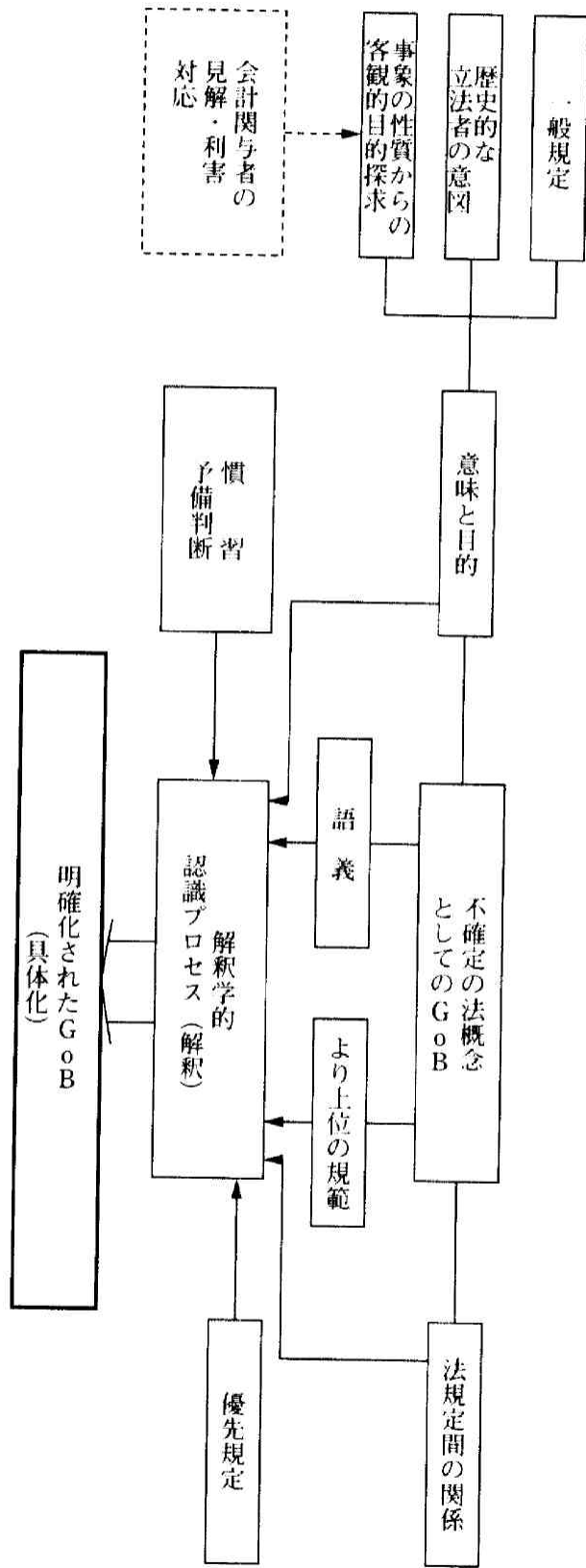
しかし、ここで注意すべきは、この第三の「仮説」にあつて、ベトゲの力点は「(名目)資本維持」それ自体に置かれていたのであるが、他の二つの「仮説」、つまり「記録」と「報告」という目的観との比較において、目的観の同質性という観点から見れば、「(名目)資本維持」という目的観よりも、むしろ「計算」という目的観がより一層重要な意味を持っているということである。その「計算」が何を目的とするものであるのか、という問題は、もし変更の必要がないとすれば、「記録」と「報告」という他の二つの「仮説」とを統合する、更に上位の目的との関連において解明されねばならぬ筈である。

かくして、我々はここに、ベトゲに倣い「解釈学的方法」を援用することによって、「記録」、「報告」、「計算」という三つの目的観を得ることが出来る。

注

- (一) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲) 五三頁、Bilanzen 第四版 (前掲) 七四頁、Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im Handbuch (前掲))、八三頁、Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im Handbuch 第三版 (前掲))、二九三頁、Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im DB (前掲))、四頁、および Baetge, J. und Apelt, B., Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im HdJ (前掲))、二二五頁。

(2) ベトゲと同様に「解釈学的方法」の採用を支持するフェダーマン(Rudolf Federmann)によれば、「正規の簿記の諸原則」の獲得の過程は次の如く示されている。



- Federmann, R., Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht; Ein Grundriß der Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten Übersichten und unter besonderer Berücksichtigung der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften 第七版 Berlin 一九八九年、一一〇頁および同書第一〇版 Berlin 一九九四年、一、四頁。
- (3) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung(im Handbuch (前掲)), 一八二頁(括弧―奥山)。
- (4) ベトゲの流れを汲むバルヴィーザーは、一九八五年の新商法において明文化された「正規の簿記の諸原則」と明文化されていない「正規の簿記の諸原則」とを旧法におけるそれと対比させて、更には関連法規も含めて表1(三三頁)および表2(三四頁)のような一覧表にして示している。Ballwieser, W., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und neues Recht (前掲)、六一七頁。
- (5) Baetge, J., Bilanzen 第三版(前掲)、四八頁および Bilanzen 第四版(前掲)、七〇頁。

表1. 明文化されていない正規の簿記の諸原則への参照指示

旧法における参照指示	新法における参照指示	規定内容
商法第38条第1項 ♪ 第39条第2a項第1・2文 ♪ 第39条第3項 ♪ 第39条第4項 ♪ 第40項第4項 ♪ 第43条第4項第1文 ♪ 第44条第3項第1文 株式法第149条第1項第1文 ♪ 第154条第1項第2文 ♪ 第155条第1項第3文 ♪ 第160条第4項第1文 ♪ 第334条第4項第1文 ♪ 第336条第3項第1文 共同組合法第33b条第1項 ♪ 第33c条第1号 開示法第5条第2項 所得税法第5条第1項 ♪ 第4条第2項第2文 ♪ 第6条第1項第2号第4文 - -	商法第238条第1項第1文 ♪ 第241条第1項第1・2文 ♪ 第241条第2項 ♪ 第241条第3項 - ♪ 第239条第4項第1文 ♪ 第257条第3項第1文 ♪ 第243条第1項 - ♪ 第256条第1文 - - ♪ 第317条第2項第1文 ♪ 第243条第1項 - - 所得税法第5条第1項 ♪ 第4条第2項第2文 ♪ 第6条第1項第2号第4文 商法第264条第2項第1文 ♪ 第297条第2項第2文	商取引と財産状態の記録 無作為抽出の棚卸 実地棚卸の免除 特別な棚卸表の前進計算と 逆進計算 評価簡便法 記録方法 データ保存方法 年次決算書の作成 減価償却計画 消費順仮定法による評価 事業報告書の作成 コンツェルン事業報告書の作成 コンツェルン決算書のための 年次決算書の集約 年次決算書の作成 固定資産中の有価証券の評価 資産と負債の評価 商法上の正規の簿記の諸原則 の基準性 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

表 2. 明文化された正規の簿記の諸原則への参照指示

旧法における参照指示	新法における参照指示	規定内容
商法第 38 条第 1 項	商法第 240 条第 1 項 および第 252 条第 1 項 第 3 号	個別評価の原則
◇ 第 40 条第 2 項	◇ 第 246 条第 1 号	完全性の原則
株式法第 149 条第 1 項 第 2 文	◇ 第 243 条第 2 項	年次決算の明瞭性の原則
—	◇ 第 252 条第 1 項第 1 号	価値同一性の原則
—	◇ 第 252 条第 1 項第 2 号	企業継続の原則
—	◇ 第 252 条第 1 項第 4 号	慎重原則、実現原則、 不均等原則、価値明確化原則
—	◇ 第 252 条第 1 項第 5 号	期間化原則
—	◇ 第 252 条第 1 項第 6 号	評価方法継続性の原則

- (9) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、四八頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七〇頁。
- (7) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、四九—五〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七〇—七二頁。
- (8) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、五〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七二頁 (括弧—奥山)。
- (9) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、五〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七二頁。
- (10) 本章注 3 参照。
- (11) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im Handbuch (前掲))、一八二頁。
- (12) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im Handbuch (前掲))、一八二頁。
- (13) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im Handbuch (前掲))、一八二頁。
- (14) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、三三三頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、五五頁。
- (15) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、三三三頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、五五頁。
- (16) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、五五頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七六頁。
- (17) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、五五頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七六頁。
- (18) ベトゲの見解がいくつかの文献において紹介されているが、この

用語は必ずしも「義的に理解されているわけではない。例えば、鈴木教授はこれに「会計責任報告」という訳語をあてはめている（鈴木義夫、現代ドイツ会計学（前掲）、一四九頁）。また、高木教授はこれを単に「会計報告」として理解している（高木靖史、ドイツ会計基準論、中央経済社、一九九五年、七頁）。

- (19) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、五五—五八頁および Bilanzen 第四版（前掲）、七七—七九頁。
- (20) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三七頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五八頁。
- (21) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三四頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五五頁。
- (22) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三四頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五五頁。
- (23) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三四頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五五頁。
- (24) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三四頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五五頁。
- (25) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三四—三五頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五六頁。
- (26) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三五頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五六頁。
- (27) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、四〇頁および Bilanzen 第四版（前掲）、六一頁。
- (28) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三九頁および Bilanzen 第四版（前掲）、六〇頁。
- (29) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、三八頁および Bilanzen 第四版（前掲）、五九頁、Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (im Handbuch (前掲))、一八五頁。

V. 解釈学的方法の第二次援用——商法規定からの「正規の簿記の諸原則」の抽出——

前章において、我々は、「正規の簿記の諸原則」の解釈・獲得の基礎となる三つの目的、すなわち「記録」・「報告」・「計算」という目的の存在を商法規定から推論した。ここでの問題は、そのような目的観の下では、果たして如何なる「正規の簿記の諸原則」が商法規定から抽出され得るのか、ということである。この問題の検討にあたっては、ベトゲの提示している六つの原則群が、重要な手掛かりとなる。

まず第一に、ベトゲに従って第二三九条（記帳義務）および第二三九条（商業帳簿の記帳）において「簿記の前提としての勘定組織からの勘定計画の導出が要請されている」⁽¹⁾ことに着目すれば、ここに「簿記の体系的構築の原則」⁽²⁾が抽出され得ることとなる。また、この第二三九条においては、ベトゲの指摘している如く、「処理手続きに相応する諸勘定が変化・喪失から保護されねばならない」⁽³⁾ことが要請されているとすれば、そこから「勘定の完全性の保証の原則」⁽⁴⁾が抽出され得ることとなる。そして特に第二三九条の全項において、「各営業事象が発生順に記録されねばならないこと」⁽⁵⁾そしてそのための厳格な要件が要請されていることから、ここには更に「完全かつ明瞭な記録の原則」⁽⁶⁾が見出され得るといえる。

また、各記帳にはそれぞれ証憑が対応していなければならない筈であり、このことによって記帳の正確性が確保されているとすれば、「証憑書類原則」⁽⁷⁾が要請されていることは、容易に推察され得ることである。そして、これは、第二三九条第一項第三文（取引の把握可能性）および第二四〇条第二項第一文（財産目録の作成）から抽出される原則である。ベトゲによれば、第二五二条第一項第三号の「個別評価原則」もこの「証憑書類原則」に含まれるのである。一方、第二三九条第二項（保存義務）、第二三九条第二項（記録の完全・正確・適時・整然性）、および第二四三条第三項（事業経過期間との合致）、更に傍証として第二六四条第一項（作成義務）などの要請から「保存・作成期間の原則」⁽⁸⁾が抽出され得るといえる。

更に、ベトゲによれば、この記帳の正確性に関連して、第二三九条および第二三九条からは、「企業種類・規模に適用内部監視システム（das Interne Überwachungs-System: IUS）による会計の信頼性と正規性の確保の原則」⁽⁹⁾と「内部監視システムの記録と保証の原則」⁽¹⁰⁾も抽出されることとなる。ここにいう内部監視システムとは、企業の財産を守り、会計の正確性と信頼性を保証するような、経営プロセスにおけるすべての監視方法・手続の総体として理解さ

れねばならない⁽¹¹⁾。ベトゲにあつては、この内部監視システムが存在することによって、簿記記録が経営管理者並びに企業内部および外部の監査人によって信頼に足るものと判断され得ると考えられているのである。

右に列挙した諸原則が商法規定の解釈によって抽出され得るのであるが、これらは三つの目的の中の特に「記録」目的と関連付けられて明らかになったものである。ここでは、便宜上この原則の一群を「第一原則群」と呼ぶこととする。

次に、ベトゲの指摘している如く第二三九条第二項（記録の完全・正確・適時・整然性）、第二四三条第二項（年次決算書の明瞭性）、第二四六条（完全性・相殺禁止）および第二五二条第一項（資産・負債の評価原則）において明文化されている諸要請が、「経済的事象についての証拠能力のある写像⁽¹²⁾」の充足すべき要件であるとすれば、そこにはまず以て最も根本的な要請として「簿記・年次決算の正確性⁽¹³⁾」が含意されているといえる。従つてここに、「正確性の原則」が見出され得る。もちろんここにいう正確性は、絶対的正確性でも真実でもなく、これらと混同されてはならないことはいうまでもない。このことについて、ベトゲは、「真の財産計算・損益計算が存在しないことを既に貸借対照表理論が示している⁽¹⁴⁾。」

右の如く、「正確性の原則」が根底にあるとすれば、この原則によつてさらに客観性、つまり相互主観的な事後検証可能性が要求されているといえる。ベトゲは、第二五二条第一項第三号の規定（資産・負債の個別評価）から「年次決算の客観性が立法者によつて意図されている⁽¹⁵⁾」ことが解釈され得るといふ。とすれば、ここに、「客観性の原則」が見出され得る。また、個々の項目の評価の際に、特定の評価方法に選択権が与えられる場合には、具体的な事実関係の将来についての写像に揺れが生じることになる。このような場合には、検証可能性を確保するためには一定の仮定が、既に広く一般に周知徹底されているか、さもなければせめて情報の受手には知らされていなければならぬ⁽¹⁶⁾。

つまり、写像の揺れが生じることは、やむを得ないとしても、その揺れの発生理由が誰にでもわかるようにしておくことが必要であり、そのことによって恣意性が排除されると考えられているのである。それ故⁽¹⁷⁾ここに、「無恣意性の原則」の存在も明らかとなる。ベトゲは、「客観性の原則は無恣意性の原則によって補完されねばならない」という⁽¹⁷⁾。

また、第二五二条第一項第一号において要求されている貸借対照表の同一性と第二四三条第二項において暗示的に要求されている表現・区分・表示の継続性⁽¹⁸⁾によって、「形式的な継続性」が守られていること、そして第二五二条第一項第六号に明文化されている評価の継続性⁽¹⁹⁾が守られていることから、総じて「継続性の原則」が抽出され得る。時系列的に連続する年次決算書の比較可能性が継続的かつ同一の表示・評価方法⁽²⁰⁾を必要とするために、ベトゲによれば、この原則の背後には、「比較可能性の原則」が存在していると考えられている⁽²¹⁾。とはいえ、第二五二条第二項において継続性の中断が容認されており、そのために「比較可能性の原則」は、補足的に「非継続の積明」を要求しているといえる。これもまた一つの原則と看なされるのである。したがって、ここに「非継続の積明の原則」が見出され得ることとなる。

更に、第二四三条第二項の要請が、端的には「明瞭性の原則」と呼ばれ得るものであることに、異を立てる余地はあるまい。これによって、貸借対照表項目・損益構成要素が種類毎に一義的に示され、配列されねばならない⁽²²⁾ことが要請されているのである。しかも同条においては、同時に概観性も要請されていることに着目すれば、そこには「概観性の原則」が見出され得る。明瞭性が必ずしも詳細さによって保証されるわけではなく、概観性と詳細さは相容れないものの、適度な概略化が明瞭性を高め、概観性も高めることを想起すれば、明瞭性と概観性とは両立可能な要請であるといえる。

そして、第二三九条第二項においては簿記記録についての完全性が、また第二四六条第一項においては年次決算についての完全性がそれぞれ要請されており、ここに「完全性の原則」が見出され得ることとなる。前者によって、記帳義務のあるすべての事象が簿記記録において把握されること、後者によって、すべての資産・負債・計算区分項目が貸借対照表において、また費用・収益が損益計算書においてそれぞれ把握されること、更には認識可能なすべてのリスクが年次決算書において顧慮されることが要請されているのである。

この「完全性の原則」に関連して、第二五二条第一項第三号、第四号によって特定の時点での経営上の事実関係の写像が要求されている。ここにいう特定の時点とは第二四二条第二項による営業年度終了の日、つまり貸借対照表作成日に他ならない。この要請により、事実関係の範囲が自ずと確定されることになる。この意味において、この要請が、「完全性の原則」を補完しているといえる。⁽²³⁾ ベトゲは、これを「実施日原則」と呼ぶ。⁽²⁴⁾ 他方、第二五二条第一項第五号においては年次損益および貸借対照表項目について該当年度への適正な帰属が要求されており、ベトゲはこれを「期間化の原則」と呼ぶ。⁽²⁵⁾ この原則もまた「完全性の原則」を補完するものとして位置付けられ得る。⁽²⁶⁾

これらの諸原則に加えて、ベトゲは、例えば第二四〇条第三項、同条第四項および第二五六条における一定の条件下での棚卸し、在庫品の評価の際の簡便法の容認規定から経済性思考の存在を読みとり、そこに「経済性の原則」を見出している。⁽²⁷⁾ ベトゲによれば、⁽²⁸⁾ この原則は今日においても未だ尚商法規定中に明文化されてはいないものの、会計はこの原則に対応していなければならないのである。

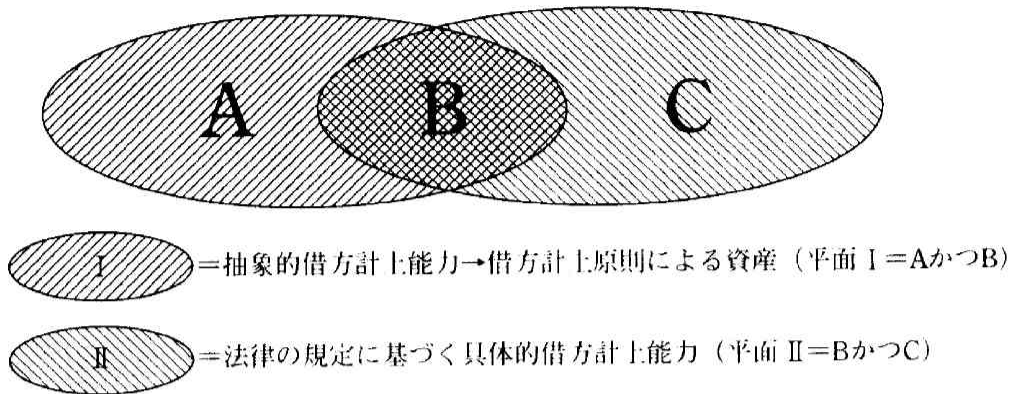
右の如く、二つ目の原則群が「第一原則群」と同様に商法規定の解釈を通じて抽出され得るのである。これらの原則は三つの目的の中の特に「報告」目的との関連付けによって明らかになったものである。ここでは、便宜上この原則の一群を「第二原則群」と呼ぶことにする。

第三に、ベトゲによれば、第二五二条第一項第四号第二文において、「利益は決算日に実現されている場合にのみ顧慮されねばならない」との規定上の表現が見出され得るのであるが、これは、「実現原則」にほかならない。⁽²⁹⁾ また、この原則に関連して、実現した収益をこれに関わる費用と対応させるといふ発想の下では、「事象と時間による区分の原則」⁽³⁰⁾の存在が看過されてはならない。したがって、この「事象と時間による区分の原則」は「実現原則」を補完するものとして位置づけられ得るのである。この二つの原則は、両者相俟って収入・支出が損益計算書においていつの時点で損益作用性を有することになるのか、またそれが貸借対照表においていつの時点で損益中性的に把握されるのかということを確認している。⁽³¹⁾つまり、これらの原則は「費用あるいは収益として期間に関連する支出あるいは収入の期間化を規制している」⁽³²⁾といえる。ベトゲは、この二つの原則を「年次損益の範疇規定原則 (Die Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg)」の発現形態と看なしている。⁽³³⁾

右の如く、二つの原則が、これまでと同様に商法規定の解釈を通じて抽出され得るのである。これらの原則も三つの目的の中の「報告」・「計算」目的との関連付けによって明らかになったものである。ここでは、便宜上この原則の一群を「第三原則群」と呼ぶことにする。

第四に、ベトゲによれば、如何なる収入・支出が損益計算書の収益・費用としてではなく、貸借対照表の借方・貸方項目として貯蔵され得るのかということは、右の「第三原則群」によって暗々裏に確定されてはいるものの、如何なる収入・支出が貸借対照表能力あるいは貸借対照表義務を有するのかということとは、まだ明らかにはなっていないのである。⁽³⁴⁾とすれば、ここに検討されるべきは、如何なる収入・支出が借方・貸方計上され得るのか、あるいは借方・貸方計上されねばならぬのか、その範囲と基準を明確にする原則が何かということに他ならない。第二四二条第一項によれば、商人は自己の資産・負債の關係を示した決算を記した貸借対照表を作成しなければならない。その際

第2図



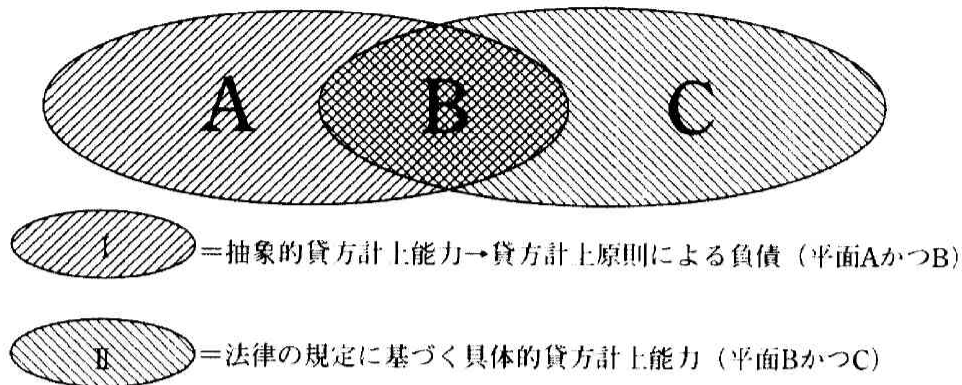
A=資産であるが借方計上禁止項目
 B=資産であり借方計上義務項目
 C=資産ではないが借方計上義務項目あるいは借方計上選択権項目

に、手掛かりとなるものは、ベトゲによれば⁽³⁵⁾、貸借対照表の借方側については「借方計上原則 (der Aktivierungsgrundsatz)」と「独立的利用可能性の原則 (das Prinzip der selbständigen Verwertbarkeit)」であり、貸方側については「貸方計上原則 (der Passivierungsgrundsatz)」と「義務・経済的負担・数量化可能性の原則 (das Prinzip der Verpflichtung, der wirtschaftlichen Belastung und Quantifizierbarkeit)」である。

まず、貸借対照表の借方側についての原則である「借方計上原則」は、「資産の定義原則」⁽³⁶⁾ともいべきものであるものの、ベトゲによれば⁽³⁷⁾、「正規の簿記の諸原則」の体系の中では、抽象的借方計上能力を考慮しているに過ぎない。しかも、この原則は、「明文化されていない『正規の簿記の諸原則』には属さず、年次決算の目的の顧慮の下で、他の『正規の簿記の諸原則』および他の会計規定から導き出される」⁽³⁸⁾原則である。このような原則の下で顧慮されている抽象的借方計上能力は、商法上の規定に基づく具体的借方計上能力とはその範囲を異にしている。ベトゲによれば、両者の相違は上の第2図によって明示されている⁽³⁹⁾。

この図から明らかな如く、平面Iに含まれるものが「借方計上原則」によって、資産と確定され、平面IIに含まれるものが「独立的利

第3図



A=負債であるが貸方計上禁止項目
 B=負債であり貸方計上選択権項目あるいは貸方計上義務項目
 C=負債ではないが貸方計上義務項目あるいは貸方計上選択権項目

用可能性の原則」によって、資産と確定されることになるのである。

(A)の部分は、抽象的借方計上能力を備えている為に、「借方計上原則」によって資産とは見なされるものの、「独立的利用可能性の原則」によって貸借対照表への計上を禁止されているものである(例えば、第二四八条第二項の有償取得ではない無形固定資産⁽¹⁰⁾)。また(B)の部分は、抽象的借方計上能力を備えている為に、「借方計上原則」によって資産と見なされ、「独立的利用可能性の原則」によって貸借対照表への法的計上義務があると見なされているものである。そして、(C)の部分は、抽象的借方計上能力を備えているわけではないので「借方計上原則」によっては資産とは見なされないものの、「独立的利用可能性の原則」によって貸借対照表への法的計上義務があるか法的計上選択権があると見なされているものである(例えば、第二五五条第四項の派生的営業・企業価値⁽¹¹⁾(のれん―奥山))。

これに対して、貸借対照表の貸方側についての原則である「貸方計上原則」は「借方計上原則」からの類推によって具体化されるもの⁽¹²⁾であり、この類推によって抽象的貸方計上能力が抽出されることとなる。この抽象的貸方計上能力もまた、商法上の規定に基づく具体的貸方計上能力とはその範囲を異にしている。ベトゲによれば、両者の相

違は右の第3図によって明示されている。⁽⁴³⁾

この図から明らかな如く、平面Iに含まれるものが「貸方計上原則」によって、負債と確定され、平面IIに含まれるものが「義務・経済的負担・数量化可能性の原則」によって、負債と確定されることになるのである。(A)の部分は、抽象的貸方計上能力を備えている為に、「貸方計上原則」によって負債とは見なされるものの、「義務・経済的負担・数量化可能性の原則」によって貸借対照表への計上を禁止されているものである(商法上にはこれについての事例が示されていない⁽⁴⁴⁾)。また(B)の部分は、抽象的貸方計上能力を備えている為に、「貸方計上原則」によって負債と見なされ、「義務・経済的負担・数量化可能性の原則」によって貸借対照表への法的計上選択権があるか法的計上義務があると見なされているものである。そして、(C)の部分は、抽象的貸方計上能力を備えているわけではない。「貸方計上原則」によっては負債とは見なされないものの、「義務・経済的負担・数量化可能性の原則」によって貸借対照表への法的計上義務があるか法的計上選択権があると見なされているものである。

右の如く、四つの原則が、商法規定の解釈、更には目的観の顧慮を通じて抽出され得るのである。これらの原則も三つの目的の中の「報告」・「計算」目的との関連付けによって明らかになったものである。ここでは、便宜上この原則の一群を「第四原則群」と呼ぶことにする。

第五に、前述の「年次損益の範疇規定原則」によっては未だ写像化されていない事実関係をも考慮に入れるための「不均等原則」(der Imparitätsprinzip)⁽⁴⁵⁾の存在が看過されてはならない。その基本理念は「未実現の将来の損益貢献を現行期間に前もって見越しておくことにあり、本来未実現の消極的損益貢献も積極的損益貢献も同等に扱われ得る⁽⁴⁶⁾」等である。しかし、未実現の積極的損益貢献が過度の配当に通じるという危険をはらんでいることもあり、現行商法規定においては、第二五二条第一項第四号の「損失見越の原則」として、この「不均等原則」が定着しているのであ

(47) この他にも、第二五三条第二項第三文および同条第三項の最低価値規定あるいは、第二四九条第一項第一文における未決事象からの発生可能性の極めて高い損失に対する引当金の設定規定にもこの原則が具体化されているといえる。この「不均等原則」はより安全・堅実な損益計算を志向するものであり、それ故にこれは「慎重原則」の発現形態と看することができ。そして、この原則は、前記の第二五二条の同項同号における「慎重な評価」に見出され得る。

このように右の二つの原則が、商法規定の解釈によって抽出され得るのである。これらの原則は三つの目的の中の特に「計算」目的との関連付けによって明らかになったものである。ここでは、便宜上この二つの原則を「第五原則群」と呼ぶことにする。

最後に、ベトゲは、第二五二条第一項において、三つの原則が明文化されているという⁽⁴⁸⁾。それは、「企業継続の原則」、「パガトリーク (die Pagatorik) の原則」および「個別評価の原則」である。これらは、一般に妥当する商法上明文化された基本的「正規の簿記の諸原則」であり、他の「正規の簿記の諸原則」に対する一般的規則としての性質を備えているといわれている⁽⁴⁹⁾。「企業継続の原則」は、その淵源をジモン (Simon, H. V.) の静態観的貸借対照表理論にまで遡ることができるとベトゲはいう⁽⁵⁰⁾。この原則は、評価に際しては企業活動の継続が前提となっていることを要求するものである。また、「パガトリークの原則」は、ベトゲの命名によるものであるが、その基本理念はもちろんシュマールレンバッハの動態観的貸借対照表理論に見出され得る⁽⁵¹⁾。この原則は、収入・支出が営業事象の写像にとつての唯一の客観的尺度たるべきことを要求するものである。そして、「個別評価の原則」もまた、ジモンの貸借対照表理論との関連がベトゲによって指摘されているのである⁽⁵²⁾。この原則は、資産・負債が年次決算書において相殺されることなく、個々に評価されねばならないことを要求するものである。

このような二つの原則が、商法規定の解釈によって抽出され得ることとなるのである。これらの原則は三つの目的の中の「報告」・「計算」目的との関連付けによって明らかになったものである。ここでは、便宜上この二つの原則を「第六原則群」と呼ぶことにする。

かくして、これまでの検討から、解釈学的方法を援用することによって商法規定の解釈・目的観の顧慮を通じて「正規の簿記の諸原則」と看なされ得る個々の原則が明らかとなった。その際に、我々は、ベトゲの示した六つの原則群を手掛かりとして、各原則群にはどのような個々の原則が含まれているのかを明らかにしたのである。ここに抽出されたこれらの原則は、いうまでもなくすべて「正規の簿記の諸原則」とみなされ得るものである。したがって、「正規の簿記の諸原則」の体系に含まれると思われる個別原則は、六種類の原則群に分類されたことになるのである。それ故に、「正規の簿記の諸原則」は六種類の原則群から形成されているといえる。

また、ベトゲにあっては三つの目的と六つの原則群との対応は全体的対応として捉えられているに過ぎないのであるが、個々の対応関係をも考慮に入れば、これらの六種類の原則群の分類には、その性質・内容および目的との繋がりに着目することによって、三つの基準が適用されていることもここに明らかとなる。まず最初に、三つの目的との関連から個別対応型か複合対応型かという基準によって二分され、個別対応型のグループには第一原則群、第二原則群および第五原則群が、そして複合対応型のグループには第三原則群、第四原則群および第六原則群がそれぞれ含まれることになる。次に個別対応型のグループに含まれている三種類の各原則群が如何なる目的と個別に対応しているのかということを経準として、「記録」目的と第一原則群、「報告」目的と第二原則群、「計算」目的と第五原則群というそれぞれの対応が見出されることとなるのである。他方、複合対応型のグループに含まれている三種類の各原則群は、いずれも「報告」・「計算」目的との複合対応であることは共通しているものの、これらの各原則群が如

何なる性質・内容を備えているのかということを基準として、損益計算書のみに関連する内容の第三原則群、貸借対照表のみに関連する内容の第四原則群、貸借対照表と損益計算書との両方に関連する一般的性質を備えている第六原則群、という相違点が見出されることになるのである。前章において措定した三つの目的が、ここでは個々の原則群を峻別するためのメルクマールとして——ベトゲがこの点を明確には意識していないもの——十分に機能していたといえる。

それでは、これらの原則群は、果たしてどのように相互に関連して、どのような体系を形成しているのだろうか。ここに至って漸く、この問題にたどり着くことができたのである。

注

- (1) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五六頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七七頁。
- (2) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五六頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七七頁。
- (3) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五六頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七七頁。
- (4) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五六頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七七頁。
- (5) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五六頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七七頁。
- (6) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五六頁および Bilan-

- zen 第四版 (前掲) 七七頁。
- (7) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五七頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七八頁。
- (8) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五七頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七八頁。
- (9) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五七—五八頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七八—七九頁。
- (10) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一八九頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五八頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七九頁。
- (11) Lesson, W., Wirtschaftsprung 4. Aufl., Wiesbaden 一九八八年、二四四頁。
- (12) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一九〇頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五八頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七九頁。
- (13) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一九〇頁、Bilanzen 第三版 (前掲) 五八頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七九頁。
- (14) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲) 五八頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七九頁。
- (15) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲) 五八頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 七九頁。
- (16) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲) 五九頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 八〇頁。
- (17) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一九一頁、および Bilanzen 第三版 (前掲) 五九頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 八〇頁。
- (18) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一九一頁、および Bilanzen 第三版 (前掲) 五九頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 八〇頁。
- (19) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一九一頁、および Bilanzen 第三版 (前掲) 五九頁および Bilanzen 第四版 (前掲) 八〇頁。
- (20) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲) 一九一頁。

- (21) Baetge, J., Bilanzen (前掲)、八〇頁。通説的には、継続性が利益の比較可能性さらには利益操作の防止の前提と考えられているようであり、このことについてはベトゲも同様の立場にあるといえるが、吉田教授によれば、「継続性もしくは不変性が利益操作の防止に役立つのではなく、採用すべき方法について取り決めることが、評価方法を毎年変更すべしとする取り決めでさえも、役立つのであると考えるべき」である。吉田威、経営経済的会計の基礎理論、白桃書房 一九九一年、三五七頁。
- (22) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八二頁。
- (23) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一九二頁、および Bilanzen 第三版 (前掲)、六〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八一頁。
- (24) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一九二頁、および Bilanzen 第三版 (前掲)、六〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八一頁。
- (25) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一九二頁、および Bilanzen 第三版 (前掲)、六一頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八二頁。
- (26) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一九二頁、および Bilanzen 第三版 (前掲)、六一頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八二頁。
- (27) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六一頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八二頁。
- (28) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六一頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八二頁。
- (29) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六五頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八六頁。
- (30) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六六頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八七頁。
- (31) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六五頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八六頁。
- (32) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六六頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八七頁。
- (33) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六五頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八六頁。
- (34) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六七頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八八頁。
- (35) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、七三頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、九四頁。
- (36) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、一四八頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、一四六頁。

- (37) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六八頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八九頁。
- (38) Baetge, J., Bilanzen 第四版 (前掲)、一四七頁(二重括弧—奥山)。
- (39) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、一五七頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、一五九頁。
- (40) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六八頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八九頁。
- (41) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六八頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八九頁。
- (42) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、一六二頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、一六〇頁。
- (43) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、一七一頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、一六九頁。
- (44) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、一七一頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、一六九頁。
- (45) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、七〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、九〇頁。
- (46) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、七〇頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、九〇頁。
- (47) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、七一頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、九二頁。
- (48) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六三頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八四頁。
- (49) Fey, D., Imparitätprinzip und GoB-System im Bilanzrecht 1986, Berlin 一九八七年、一〇五頁。
- (50) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、一五、六三頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、一五、八四頁。なお、ジモン理論と現行商法規定との関係については、ベトゲが詳論している(同書、一四—一九頁)。また、この問題は、拙稿(奥山茂、ドイツ会計制度における貸借対照表論の意義、税経通信 一九九九年八月、一八五—一九二頁所収)においても取り上げられている。
- (51) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、六四頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、八五頁。
- (52) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、一七頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、一七頁。

VI. 解釈学的方法による「正規の簿記の諸原則」の体系化とその特徴

前章では、現行のドイツ商法規定を個々に分析・検討することによって、ベトゲの措定した三つの目的に照らして、これらの目的によく適う内容を明示あるいは含意していると思われる諸規定から簿記・会計原則に関連する六つ

の原則群を抽出することができた。そして更に、それらの原則群が三つの目的とどのように対応しているのかということも明らかとなった。しかし、ここに注意すべきは、六つの原則群が所与のものとして暗々裏に措定されていたことである。つまり、既に措定されている三つの目的に照らして、商法規定の分析・検討から原則を抽出するだけであれば、個々の原則が各目的に対応して見出されることになる——その場合には個々の原則の共通性・相違性は問題にはならない——筈であるが、ベトゲにあっては、その際に更に「原則群の分類基準」ともいうべき基準が組み込まれ、これに基づいて原則群が六つに纏められているのである。

とすれば、ここでの問題は、まず第一に、これらの原則群が一体如何なる基準に基づいて六つに纏められているかということではなければならぬこととなる。そして、これに関連して、各々の原則群が必要な個々の原則をすべて網羅しているのかということの検討を踏まえた上で、全体としての「正規の簿記の諸原則」の構造が如何なるものとして形成されているのか、ということの解明がその次に取り組みねばならぬ問題となる筈である。

そこで、前章末において既述の如く、個々の原則と三つの目的との対応に着目すれば、理念的には、Aタイプ…「記録」目的のみに対応、Bタイプ…「報告」目的のみに対応、Cタイプ…「計算」目的のみに対応、Dタイプ…「報告・計算」目的に対応、Eタイプ…「記録・報告」目的に対応、Fタイプ…「記録・計算」目的に対応、Gタイプ…「記録・報告・計算」目的に対応、という七類型の対応が考えられ得るが、実際にはAタイプ、Bタイプ、Cタイプの他にDタイプを加えて、あわせて四つの類型のみがベトゲにあっては有効な対応関係とみなされているのである。このことから、目的との対応関係を手掛かりとすれば、会計原則群には四つの類型のあることが明らかとなる。すなわち、「記録」目的のみに対応する原則群（Aタイプ原則群）、「報告」目的のみに対応する原則群（Bタイプ原則群）、「計算」目的のみに対応する原則群（Cタイプ原則群）および「報告」・「計算」目的に対応する原則群（Dタイプ

原則群)である。

右の四類型のうち、まず「記録」目的のみに対応する原則群(Aタイプ原則群)として分類されたものは、いうまでもなく既述の第一原則群に他ならない。また、「報告」目的のみに対応する原則群(Bタイプ原則群)として分類されたものは、同様に既述の第二原則群であり、さらに「計算」目的のみに対応する原則群(Cタイプ原則群)として分類されたものは、既に述べた如く第五原則群であることとなる。そして、「報告」・「計算」目的に対応する原則群(Dタイプ原則群)として分類されたものは、既述の残りの原則群、すなわち第三原則群、第四原則群、第六原則群である。とすれば、これらの分類基準は、目的関連性であるといえる。三つある目的うちのいずれの目的と対応しているかということを経準として、個々の会計原則は、四つに分類されているのである。

もちろん、ここでは既に明らかとなっているために、四類型のうちの第四番目の原則群に含まれている具体的な三つの原則群を明示することができるのであるが、実際には「報告」・「計算」目的に対応する原則群(Dタイプ原則群)に含まれている個々の原則がどのように分類され得るのかということ、更にもう一つの別の基準の存在に着目して初めて明らかとなるのである。既述の如く、「報告」・「計算」目的に対応する原則群(Dタイプ原則群)には、損益計算書の作成に関連する原則群(ここではDIタイプ原則群という)、貸借対照表の作成に関連する原則群(ここではDIIタイプ原則群という)、および両者に共通する一般的原則群(ここではDIIIタイプ原則群という)が含まれている。

とすれば、Dタイプ原則群に属する個々の原則は、タイプIからタイプIIIまでの三つの類型のいづれかに分類されることとなる。この三類型のうち、損益計算書の作成に関連する原則群(DIタイプ原則群)は、既述の第三原則群にほかならない。また、貸借対照表の作成に関連する原則(DIIタイプ原則群)は、既述の第四原則群であり、両者に共通する一般的原則群(DIIIタイプ原則群)が既述の第六原則群であることとなる。したがって、「報告」・「計算」目

的に対応する原則群に属する個々の原則の分類基準は、対象関連性であるといえる。それ故に、この原則群に属する個々の原則は、損益計算書あるいは貸借対照表あるいはその両者という対象となるものへの関連性を基準として三つの原則群に纏められ得るのである。

このようにして、ベトゲにあっては個々の原則は確かに六つの原則群に纏められているのであるが、それは一度に可能となるわけではなく、そこには二つの分類基準が適用されて、二つの階層が形成されていることが留意されねばならない。すなわち、一度は個々の原則を四つの原則群に分類し、もう一度はこの四つの原則群のうちの一つの原則群に属している個々の原則を三つの原則群に分類するという手法によって、六つの原則群の存在が明らかとなるのである。

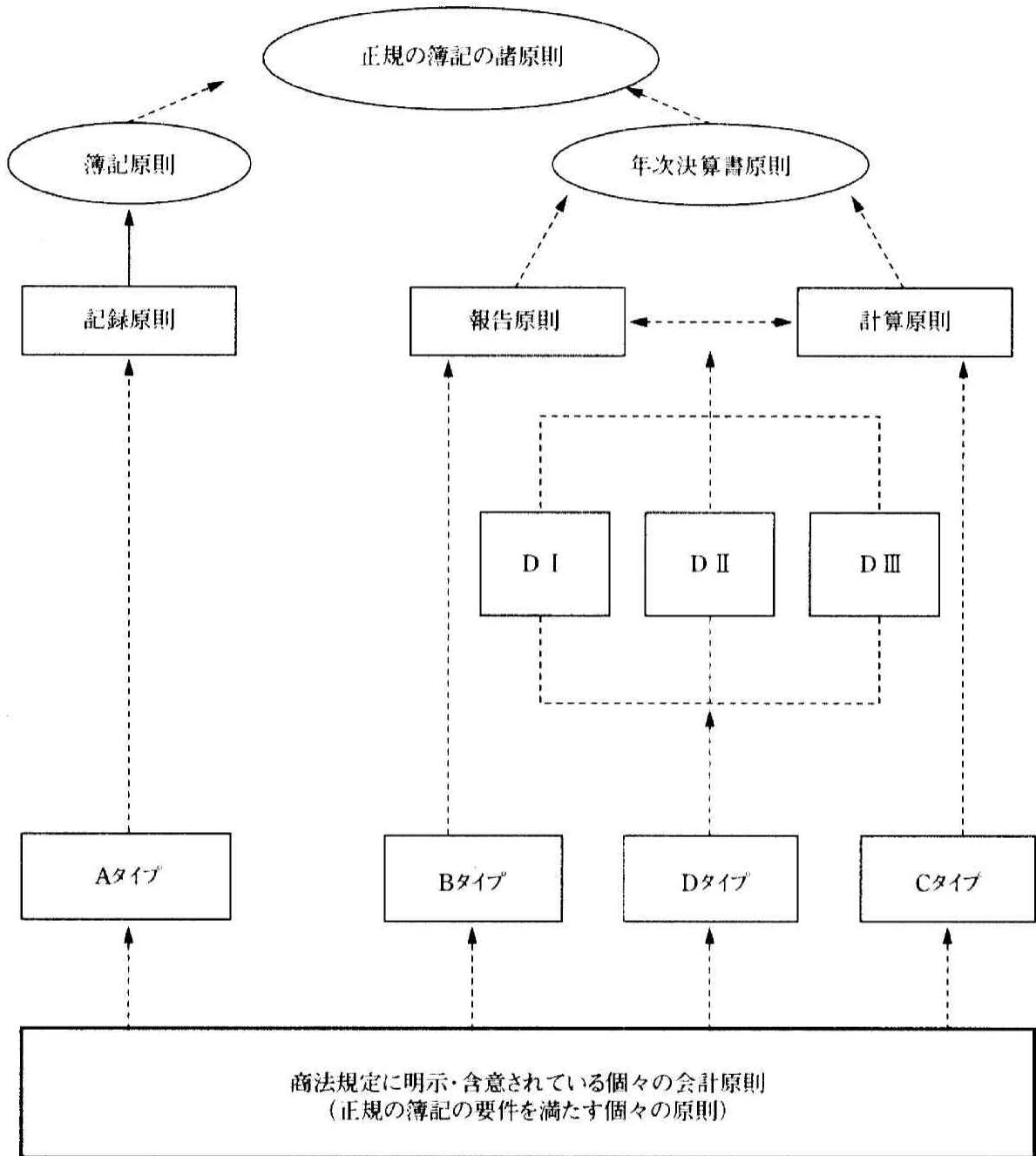
ベトゲによれば、右の六つの会計原則群は、更に二つに纏められており、一方は、「簿記の基準となる記録諸原則」⁽¹⁾と呼ばれ、他方は、「年次決算の基準となる諸原則」⁽²⁾と呼ばれている。前者には、「記録」目的に対応する第一原則群のみが属し、後者には「報告」目的に対応する第二原則群、および「計算」目的に対応する第五原則群、更には両目的に対応する第三原則群、第四原則群および第六原則群がすべて属している。とすれば、ここに更に上位の分類基準が見出され得ることとなる。すなわち、簿記と年次決算という対象への関連性が各原則群を二つに纏める基準となつていえるといえる。このことは、会計原則の分類上、簿記と年次決算とを区別することをも意味している。この基準は、IIにおいて明確にした「正規の簿記」を充足するための原則群としての簿記原則と決算書原則に良く当てはまるものといえる。その際に、我々は便宜上両者を纏めて会計原則群と呼ぶことにしたのであるが、ここにその構成要素たる簿記原則と決算書原則とが、実際には前者にあってはこのような一つの原則群によって構成され、また後者にあってはこのような五つの原則群から構成されていることもまた明らかになる。

右の如く、まずすべての個々の原則を六つに纏める分類基準として目的関連性および対象関連性が、そしてさらに二つに纏める分類基準として簿記と年次決算とへの関連性、つまり対象関連性がそれぞれ用いられているとすれば、すべての個々の原則が六つの原則群、さらに二つの原則群へと纏められていることがわかる。ベトゲは実際には、この分類過程を明示することなく、予め指定した三つの目的と個々の商法規定（厳密には当該規定に明示・含意されている会計原則）とを繋ぐいわば媒体として六つの原則群を所与のものとして提示しているのである。

しかし、これまでの検討から、商法規定において明示あるいは含意されていると考えられる個々の会計原則は目的関連性と対象関連性（厳密には損益計算書・貸借対照表との関連性）を分類基準として、六つの会計原則群に分類されていることが明らかとなった。また、その際に、さらにもう一つの分類基準としての対象関連性（厳密には簿記手続・決算書作成手続との関連性）によって、最終的には二つの会計原則群に纏められ得ること、そしてこの二つの会計原則群が「正規の簿記」を充足するための会計諸原則にほかならないことも明らかとなった。

とはいえ、ここにもう一つ検討しておくべき問題があることを忘れてはなるまい。すなわち、既に明らかになっている会計原則群が必要な個々の原則をすべて網羅しているのかということの検討である。このような視点の下で、ベトゲの提示している「正規の簿記の諸原則」の体系³⁾を検討してみれば、そこに見出される個々の会計原則はすべて既に言及されたものであることがわかる。とすれば、ここにベトゲの提唱する解釈学的方法によって明確化され、体系化された「正規の簿記の諸原則」の構造が明らかになったといえる。その構造を簡略に図示すれば、次ページのようになる。

ベトゲの解釈学的方法を援用した結果として、左の如く体系化され得る「正規の簿記の諸原則」は、どのような特徴を備えているのであろうか。ここでは、ベトゲにとって手本であり、かつ批判の対象でもあったレフゾンの「正規



の簿記の諸原則」の体系とベトゲのそれとの比較を通じて、その特徴を探ることが、ベトゲの提示する「正規の簿記の諸原則」の体系の特徴を際立たせるためには最も有効であるように思われる。

そこで、レフゾンの「正規の簿記の諸原則」の構造を概観してみると、彼にあっては、「正確性の原則」、「明瞭性の原則」および「完全性の原則」が大綱的原則 (die Rahmegrundsätze) として分類され、「実現原則」、「事象と時間による区分の原則」および「不均等原則」が区分原則 (die Abgrenzungsgundsätze) の名の下に纏められ、更に「継続性の原則」と「慎重の原則」とが補充原則 (die ergänzenden Grundsätze) として纏められている。⁽⁴⁾ レフゾンによれば、これらは、「報告」に関する上位原則であり、このほかに「記録」に関する諸原則もまた一つの原則群を形成している。⁽⁵⁾

もちろん、レフゾンの「正規の簿記の諸原則」は、ベトゲの解釈学的方法とは異なる方法、すなわち「目的論的演繹」⁽⁶⁾方法によって導き出されているという点において、その獲得の手法が異なることはいうまでもない。しかし、ここに着目すべきはそのような手法の相違よりも、むしろ獲得された個々の会計原則およびそれを纏める分類方法である。レフゾンの提示した各原則群の構成要素とベトゲのそれとを比較してみれば、ベトゲが一方では師であるレフゾンの思考を忠実に受け継ぎながらも、他方ではより多くの原則を見出していることがわかる。

ベトゲもレフゾンと同様に大綱的原則という名称をそのままに継承し、そこに含まれる個々の原則もレフゾンの提示した諸原則をすべて継承してはいるが、それだけではなく更にレフゾンにあっては補充原則とみなされている「継続性の原則」、あるいはレフゾンにあっては「正規の簿記の諸原則」とはみなされていない「重要性の原則」⁽⁷⁾がそれぞれ付け加えられている。とはいえ、ベトゲの方法による「正規の簿記の諸原則」の体系における最大の特徴であり、かつレフゾンとの最大の相違点は、アメリカの会計公準を意識し、これに相当するものが会計原則としてその体

系の中に組み込まれていることを看過してはなるまい。

この点について、レフゾンがもともと「正規の簿記の諸原則」の設定の必要性に着意した理由がアメリカにおける「基礎的会計基準」の設定にあつたことを想起すれば、その流れを汲むベトゲが同様にアメリカにおける会計公準についての研究を基に、独自の思考を生み出し、これが彼の「正規の簿記の諸原則」の大きな特徴となつていゝとしても、不思議ではない。むしろ、この限りにおいては、レフゾンの意をよく汲んでいゝと評価されてしかるべきであらう。尤も、レフゾンにあつては、そのような会計公準への考慮が欠けていたわけではなく、充分過ぎるほどに意識されていたと考えられ得るのであるが、レフゾンはあえて、これを「正規の簿記の諸原則」の体系には組み入れなかつたともいえる。このことは、「重要性の原則」をベトゲが「正規の簿記の諸原則」に組み込んでいゝのに対して、レフゾンはこれを原則ではなく公準として位置づけていゝことから伺い知ることができる。

それでは、ベトゲの体系とレフゾンの体系との重要な相違点と考えられる右のような違いはなぜ生じてきたのであらうか。このことは、「正規の簿記の諸原則」の範囲に関わる問題でもある。先に図示したように、ベトゲにあつては「正規の簿記の諸原則」は階層的な構造を持つものとして体系化されていゝ。このことに着意すれば、翻つてレフゾンにあつて「正規の簿記の諸原則」と呼ばれていゝものは、上位の原則であり、それはすべて同レベルのものと考えられていゝのである。つまり、ベトゲにあつても、彼の示した「正規の簿記の諸原則」は上位の原則⁽⁸⁾とみなされるものではあるが、そこには更に上位・下位の関係が成立しておりレフゾンのような平面的な一つのレベルのみで「正規の簿記の諸原則」を捉えてはいゝないといゝことである。

とはいゝえ、レフゾンにあつても、上位の原則に対して下位の原則（彼はこれを「正規の簿記の諸原則」には含めない）が見出されていゝのである。⁽⁹⁾とすれば、ベトゲもレフゾンも同様に原則を階層的に上位・下位の関係において捉えて

いる点では、共通しているものの、どこまでを「正規の簿記の諸原則」と見なすのか、というその範囲確定について見解を大きく異にしているといえる。レフゾンにあつては極めて基本的な原則のみを「正規の簿記の諸原則」として捉えているのに対して、ベトゲにあつては極めて詳細に個々の原則を示し、これらの総体を「正規の簿記の諸原則」として捉えているのである。そして、このことから、ベトゲの「正規の簿記の諸原則」概念がレフゾンに比してかなり広義に解釈されねばならぬものであることがわかる。両者が師弟関係にあり、同じ学派でありながらこのような相違が「正規の簿記の諸原則」概念、さらにはその体系に見出されるところに、「正規の簿記の諸原則」についての一義的解釈の困難さが顕現しているといえる。しかし、このことが同時にドイツの主要な経営経済学者たちをこの研究に取り組みさせる要因となつていともいえる。

かくして、これまでの検討から、解釈学的方法による接近方法を用いて体系化された商法上の「正規の簿記の諸原則」は、「簿記原則」と「年次決算書原則」を頂点として、その下位に予備的考察の結果としての三つの目的との対応の仕方に応じて「記録原則」、「報告原則」、「計算原則」を配置し、さらに「報告」・「計算」目的に対応する三つの原則（前述のD I・D II・D IIIタイプ）を配する階層的構造を備えていること、またその特徴は、レフゾンの「正規の簿記の諸原則」の体系との比較を通じて、「正規の簿記の諸原則」概念を広義に捉えていること、そしてその結果として前述の如き階層的構造になつていふことにあるということが明らかとなつた。

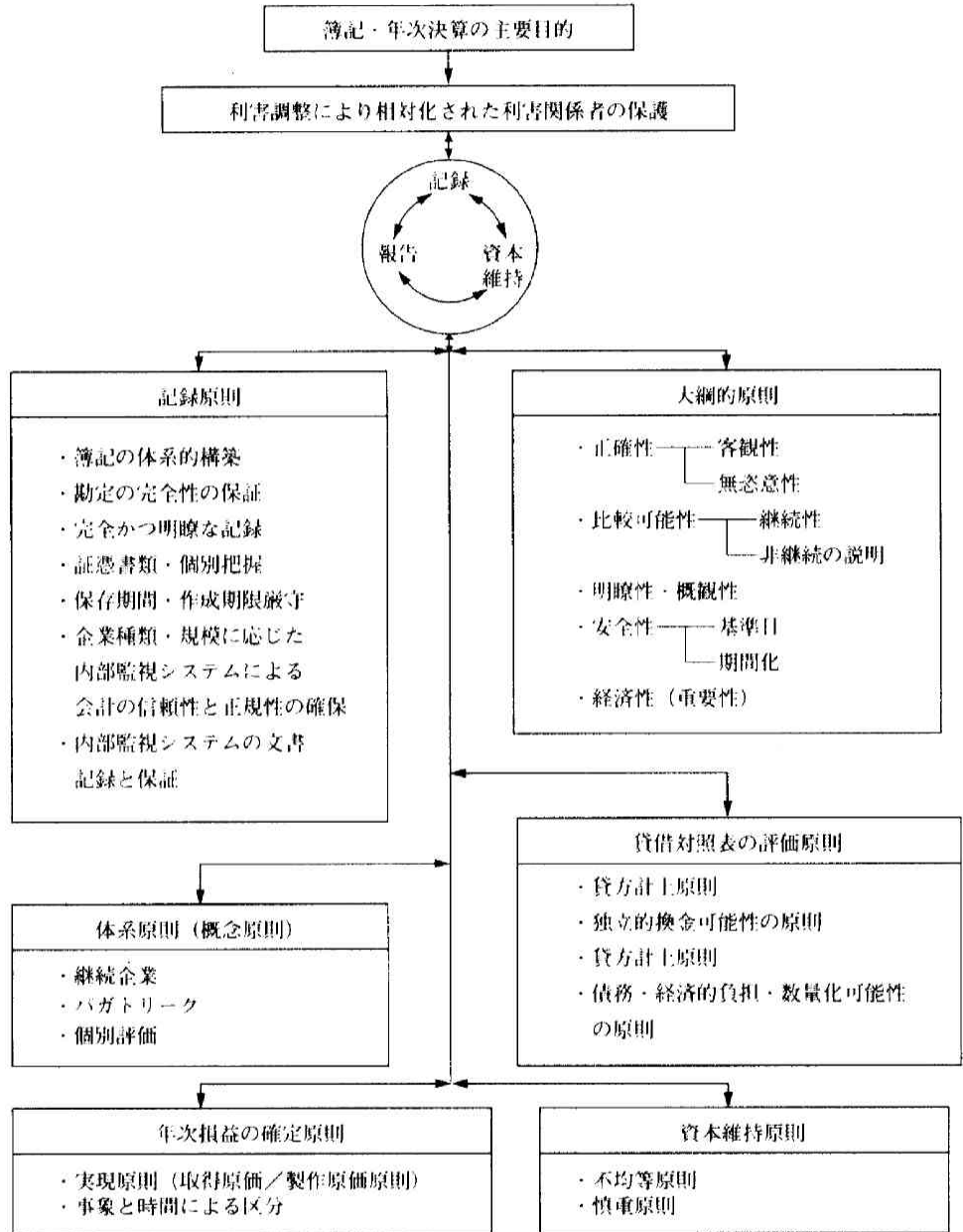
尤も、ベトゲは、解釈学的方法によって自ら構築した「正規の簿記の諸原則」の体系には「階層的上下関係は存在しない¹⁰」という。しかし、既述の如く、個々の会計原則は一方では目的との対応関係を基準として、また他方では決算書との対応関係を基準として、それぞれ分類され得るとすれば、そしてそれらが更に上位の分類項へと収斂していくとすれば、その過程はまさに一般化（抽象化）の過程であり、同次元の平面的な単なるグループ分けではあり得な

い筈である。したがって、解釈学的方法によってここに探求された「正規の簿記の諸原則」の体系は、階層的なものであるといえる。

また、ベトゲはこの「正規の簿記の諸原則」の体系を「自己完結的にまとまったもの⁽¹¹⁾」と捉えているものの、他方では「経済的・技術的發展の結果としての修正には柔軟でなければならぬ⁽¹²⁾」ともいう。それ故に、このことからこの体系は絶対的なものではなく、時代に対応した相対的な自己完結型の体系として特徴付けられ得るといえる。とすれば、ここに残る問題は、この自己完結型の「正規の簿記の諸原則」の体系における個々の原則の意味と全体としての整合性、とりわけ階層的構造における相互関係における整合性の適否であることとなる。

注

- (1) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、五六頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七七頁。
- (2) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、五八頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、七九頁。
- (3) Baetge, J., Bilanzen 第三版 (前掲)、七三頁および Bilanzen 第四版 (前掲)、九四頁。最新の資料では、次のように図式化されている。



- (4) Leftson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一七九頁。
- (5) Leftson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一五七—一七二頁。

- (6) 高木靖史、ドイツ会計基準論(前掲)、二四頁。
- (7) Lettson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一八二頁。レフゾンにあっては、「重要性」は、「比較可能性」、「ゴーイング・コンサーン」および「期間化」とともに四つの公準(vier Postulate)を構成しており、これらは目的レベルと「正規の簿記の諸原則」レベルとの中間に位置づけられている。
- (8) Baetge, J., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (前掲)、一八七頁。ベトゲも嘗ては「上位の正規の簿記の諸原則」という表現を用いていたが、後に「商法上の正規の簿記の諸原則」という表現を用いるようになり、現在に至っている。
- (9) 高木教授は、「ベトゲによって示された基礎的なGoBおよび、それらのGoBから発展せしめられるGoBは、レフソンのいう上位原則と下位原則に相当するものと思われる」という。高木靖史、ドイツ会計基準論(前掲)、一七頁。
- (10) Baetge, J., Bilanzen 第三版(前掲)、五三頁およびBilanzen 第四版(前掲)、七四頁。
- (11) Baetge, J., Bilanzen 第三版(前掲)、五一頁およびBilanzen 第四版(前掲)、七二頁。
- (12) Baetge, J., Bilanzen 第三版(前掲)、五一頁およびBilanzen 第四版(前掲)、七二頁。

VII. 結びに代えて

これまでの検討から、解釈学的方法によって探求された「正規の簿記の諸原則」の体系は相対的な自己完結型のものであり、その中では多くの個々の会計原則がグループを形成し、そのグループが相互に関連し合い、階層的な構造が築かれていることが既に明らかとなっている。この「正規の簿記の諸原則」をこのような階層的な体系と捉えることによって、この体系における個々の会計原則の意味、グループ内での個々の会計原則相互の整合性および全体としての会計原則グループ相互の整合性の問題がここに浮かび上がることとなる。特に、グループ内での個々の会計原則相互の整合性と全体としての会計原則グループ相互の整合性とは、グループ内あるいは体系内の上位原則・下位原則という上下関係の問題として理解されねばならない。この検討に際して、ここではとりわけ「慎重原則」をめぐる整

合性の視点と「不均等原則」をめぐる整合性の視点とから該当する会計原則群について考察する必要があるように思われる。

周知の如く、「慎重原則」は一般に「保守主義の原則」、「安全性の原則」、「用心の原則」あるいは「健全性の原則」ともいわれている。¹⁾この「慎重原則」の下では、特に商法会計上の会計手続きの「選択権」が等閑視されてはならない。この「選択権」によって、特定の項目の貸借対照表価額あるいは損益計算書価額の算定にあたって二つ以上の方法が認められている場合には、企業に会計方法を選択する自由が与えられてはいるものの、「継続性の原則」による当該方法の継続的適用という歯止めがかけられ、損益計算の恣意的操作は一応排除されている。この場合に適用される各種の方法は、法的に容認されたものである以上、いずれの方法を適用してもその計算結果は必然的に容認されることとなる。しかし、当然のことながらその計算結果には幅があり、通常は最大値と最小値との間には差異が生ずることになる。²⁾

もちろんこれを上限・下限とみなして、その中で自由に数値を決められるわけではなく、選択された方法とそこから導き出される結果とは必然性を以て結びつけられねばならないのである。したがって、「選択権」は会計方法に対して与えられているのであって、計算結果は会計方法と一体となつていえるといえる。法的に認められていることは、金額の範囲ではなく、特定の金額に他ならない。その際に、「慎重原則」の作用の強弱によって、最小値が選択されたり、最大値が選択されることがとなる。このような関係において「慎重原則」が適用されている限りは、「正確性の原則」も同時に守られているといえる。つまり、「慎重原則」と「正確性の原則」とは釣り合っているといえるのである。

しかし、過度の慎重さは、事実を反映しなくなり、その場合には「正確性の原則」に反することとなる。既述の

「第二原則群」すなわちベトゲのいう「大綱的⁽³⁾原則」の中心が「正確性の原則」であり、ここに属するその他の各原則がこれを支えるための個別原則であるとすれば、「正確性の原則」と「第五原則群」すなわちベトゲのいう「資本維持原則」⁽⁴⁾に属する「慎重原則」との整合性は「正規の簿記の諸原則」の体系全体の整合性に関わる最大の問題であるといえる。そこでは、適度な慎重さが求められている筈であり、その限りにおいては「慎重原則」もまた「正確性の原則」を支える個別原則と位置づけられているといえる。

もう一つの視点として、「第五原則群」すなわちベトゲのいう資本維持原則に属するもう一つの原則である「不均等原則」と他の原則群に属する会計原則との整合性の問題も看過されてはならない。解釈学的方法による「正規の簿記の諸原則」の体系においては費用・収益計算に関わる原則としては、「事象と時間による区分の原則」と「実現原則」取得・製作原価原則」とが見出され、また貸借対照表上の項目に関わる原則としては「借方計上原則」と「貸方計上原則」とが見出されているのであるが、実際には「不均等原則」もまた費用・収益の期間化の判断および貸借対照表の項目の価額に影響を与えている筈である。

ベトゲにあっては、この「不均等原則」も前述の「慎重原則」も共に「資本維持原則」とみなされており、これら二つの原則は資本計算との関わりにおいて見出されているのである。このようにベトゲにあって資本維持原則が重視されている理由は彼の「企業の活動目的」観にある。彼によれば、企業活動の目的として二つのものが指定されており、一つは利益を獲得することであり、もう一つは利益を得るための源泉を維持することである⁽⁵⁾。しかも、これらの二つの目的は、具体的な分析指標を尺度として測定されることとなり、前者は自己資本利益率によって、後者は自己資本比率によってそれぞれ測定されるのである。その際に、これらの分析指標が適正な尺度たりうるためには、分析指標の数値それ自体が適正でなければならず、そのためには更に遡って分析指標の数値を生み出すことになる基礎

データが適正でなければならぬ。したがって、分析指標の適正さを裏付けるためにはその基礎データの客観性が保証されていなければならない。ここにいう客観性は、適正な記録に基づく適正な報告によってもたらされることになるとはいえ、報告から記録への遡及可能性つまり検証可能性によって、その客観性はより一層保証されることとなるのである。

このような企業目的観が解釈学的方法により探求された「正規の簿記の諸原則」の体系に少なからぬ影響を及ぼしているとしても不思議はない。ベトゲにあつては、資本維持は利益獲得と並ぶ企業活動目的とみなされており、企業の簿記・年次決算の目的である記録・計算・報告（尤も彼にあつては厳密には記録・報告・資本維持）と結び付けられているのである。したがって、この目的観の下に探求された「正規の簿記の諸原則」の体系は、企業目的の達成を判定するための分析指標の数値に客観性を与えるという役割を担っているといえる。別言すれば、解釈学的方法によって探求された「正規の簿記の諸原則」の体系の背後には前述の如き企業目的観が存在しているのである。このように、企業目的観をも考慮にいれているという点においては、ベトゲの「正規の簿記の諸原則」の探求方法はまさしく「解釈学的方法」であり、彼の手法を単に法規定の解釈による「法解釈学的方法」と解することは適切ではないといわざるを得ない。

以上の検討において、ベトゲの提示している解釈学的方法に着目することによって、その方法論上の特徴を明らかにするとともに、その方法に基づいて実際に「正規の簿記の諸原則」の体系を明確にすることができた。その体系は、相対的な自己完結型の階層構造を備えており、企業の活動目的に対応した客観性の保証手段として特徴付けられ得ることが明らかとなった。ここに至って、「正規の簿記の諸原則」の体系化により、商人・企業の簿記・年次決算が「正規の簿記」とみなされるための要件が確定したこととなる。この「正規の簿記の諸原則」は、すべての商人に

あてはまる原則群であり、その意味では普遍的原則であるといえる。しかも、この「正規の簿記の諸原則」は、ある会計方法が「正規の簿記の諸原則」であるのか否かの判断基準ともなるのである。

ベトゲは、この「正規の簿記の諸原則」が恰も塔を支える柱のように年次決算を支えている仕組みを比喩的に「エッフェル塔原理⁽⁶⁾」と呼ぶ。またベトゲは、ここに体系化された「正規の簿記の諸原則」を基準として、改めて商法規定を解釈することによって、その規定の理解度を深め、解釈のより高い段階に到達するという進歩が生まれるという。⁽⁷⁾このような進歩を彼は「解釈学的螺旋 (die hermeneutische Spirale)」と呼ぶ。⁽⁸⁾したがって、「正規の簿記の諸原則」は、絶え間なく進歩し続ける (続けなければならぬ) 宿命にあるといえる。その意味においては、ここに明らかとなった「正規の簿記の諸原則」の体系はまさに相対的なものであると言わざるを得ない。

とはいえ、「正規の簿記の諸原則」の体系における会計原則の三類型の存在に着眼すれば、商法規定に明文化されている原則 (ここでは規定原則と呼ぶことにする)、商法規定に含意されている原則 (ここでは含意原則と呼ぶことにする) および商法規定には明文化も含意もされていないために他の規定等の解釈から導き出される原則 (ここでは解釈原則と呼ぶことにする) によって「正規の簿記の諸原則」が形成されていることが明らかとなる。とりわけ含意原則と解釈原則については、主観の介入余地が残されており、このことが、多様な「正規の簿記の諸原則」の存在の原因になっているといえる。

かつて、岩田教授は「真実の原則」、「明瞭の原則」、「継続の原則 (項目分類・評価基準)」および「単一性の原則」を貸借対照表の作成原則とみなし、これらを静態原則と特徴付け、また「合致の原則」と「継続の原則 (計算)」を貸借対照表本質観の内容に相当するものとみなし、これらを動態原則と特徴付けた。⁽⁹⁾同じ会計原則であっても、一方では静態原則と特徴付けられる原則が存在し、他方動態原則と特徴付けられる原則が存在するとすれば、しかも動態

原則と呼ばれるものが貸借対照表の本質観に関わる、つまり貸借対照表論につながるとすれば、「正規の簿記の諸原則」の研究は従来の伝統的貸借対照表論への回帰ともいえる。⁽¹⁰⁾しかも、「正規の簿記の諸原則」のより深い研究は、当然のことながら商法上の会計原則が専らの考察対象であるとはいえ、税法上の基準性原則を拠り所とすれば商法と税法とに共通の会計原則の探求、つまりこのレベルにおける一般原則の探求へと通じ、そこでは、商法あるいは税法という法的色彩が捨象されたいわば無色の会計原則が考究対象となる筈であるという意味において、「正規の簿記の諸原則」の研究の更なる進展が伝統的貸借対照表論の進展にも貢献することに繋がっていると見える。

ここでの課題は、個別決算を前提とした「正規の簿記の諸原則」の体系の探求であり、連結決算は考慮されていない。それ故に個別決算に関する「正規の簿記の諸原則」と連結決算に関する「正規の簿記の諸原則」との一般化の問題には触れていない。為にここでは「正規の簿記の諸原則」の体系の一端が明らかになったに過ぎない。また、方法論の視点から体系化の方法に最も関心が注がれているために、個々の会計原則についての詳細な検討には立ち入っていない。これらについての個別の検討は後日を期さねばなるまい。

注

(1) 桜井久勝、保守主義の原則（神戸大学会計学研究室編、第五版会計学辞典、同文館 一九九七年、一三三―一三七頁）頁所収）、一三三―一三七頁。

(2) 吉田教授によれば、棚卸資産の貸借対照表価額の決定方法に関連して、特に単価計算法について、個別法・先入先出法・後入先出法・単純平均法・総平均法という各種計算方法における基本代用関係の発見のための実験の結果として次の帰結が得られるという。仕入単価が一定の場合にはどの方法を採用しても期中払出額・期末残高はすべて同一となり、仕入順序に従った販売パターンの場合には仕入単価・数量に変動のあるなしに係わらず先入先出法と個別法との間に期中払出額・

期末残高の一致が見られ、仕入逆順の販売パターンの場合には常に後入先出法と個別法との間にその一致が見られ、また仕入単価および販売パターンがどのように変化しようとも仕入数量が一定の場合には常に単純平均法と総平均法との間にその一致が見られ、そして販売パターンの別を問わず仕入量の変化に係わらず仕入単価がほぼ一定の場合には総平均法と個別法との間にその概ね一致する関係が成立するのである。この指摘から特定の条件下においては、異なる方法であっても計算結果が一致することがあるといえる。吉田威、経営経済的会計の基礎理論（前掲）、一一五—一二五頁。

- (3) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、五八—六二、七三頁および Bilanzen 第四版（前掲）、七九—八三、九四頁。
- (4) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、六九—七三、七三頁および Bilanzen 第四版（前掲）、九〇—九三、九四頁。
- (5) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、七頁および Bilanzen 第四版（前掲）、七七頁。
- (6) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、五四頁および Bilanzen 第四版（前掲）、七五頁。
- (7) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、五二頁および Bilanzen 第四版（前掲）、七三頁。
- (8) Baetge, J., Bilanzen 第三版（前掲）、五四頁および Bilanzen 第四版（前掲）、七五頁。
- (9) 岩田巖、アメリカ財務会計における動態原則（経営経理の研究〔増地庸治郎博士記念論文集 第二巻〕、巖松堂書店、一九四七年、一一—一五頁所収）二一—二七頁。
- (10) 奥山茂、ドイツ会計制度における貸借対照表論の意義（前掲誌所収）、一九一頁。古典的な貸借対照表論から現代の「正規の簿記の諸原則」研究への継受・連続性があるとするれば、法的性質の捨象された理論的レベルでの共通性が見出されるといえる。