

## 「正規の簿記の諸原則」と経営経済学の制度的性質 (2)\*

### Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der institutionelle Charakter der Betriebswirtschaftslehre

遠 藤 一 久<sup>1)</sup>

Kazuhisa ENDO

#### 目 次

まえがき	(3) 歴史主義—自由主義
I レフソンの問題提起	(4) 立法者と「正規の簿記の諸原則」
II 「正規の簿記の諸原則」の概念	(5) 新たに発生した問題にさいしての「正規の簿記 の諸原則」の獲得
III 「正規の簿記の諸原則」の獲得	(6) 「正規の簿記の諸原則」の経験的獲得にたいす る表面的信奉
1 問題設定	(7) 結論
2 諸原則の源泉としての商人、法および経営経済学	4 諸原則の獲得のための科学の意義
(1) 商人の慣習と見解	(1) 諸原則の源泉について
(2) 法 (①立法, ②判例)	(2) 命題の帰結, 諸原則の体系を獲得する任務
(3) 経営経済学 [以上, 前稿]	(3) コンセンサスの必要性
3 商人の習慣と見解から諸原則を導出するという学 説にたいする批判	(4) 限定の問題 [以上, 本稿]
(1) 商法典第38条の条文についての考察	IV 「正規の簿記の諸原則」と経営経済学の制度的機能
(2) 正規の尊敬すべき商人	

#### は し が き

前稿<sup>(1)</sup>では、「正規の簿記の諸原則」の概念がいかなるものであるのか、また、「正規の簿記の諸原則」がいかにして獲得されるのか、とりわけGoBの源泉として、(1)商人の慣習と見解、(2)法、(3)経営経済学、の三つをとりあげ、これらについて主としてU.レフソンの見解をみてきた。

その後、「正規の簿記の諸原則」の問題に関する西ドイツの論議には、まことに著しい進展がみられる。例えば、最近の特記すべきことがらとして、西ドイツ商法改正問題と「正規の簿記の諸原則」の関連が挙げられる。これらの動きをみれば、前稿での研究方向の確かさが、ますます現実の進行によって裏づけられているように思われる。

さらに1977年から1978年にかけての滞独研究生活でも、筆者は、この研究テーマについて貴重な文献、資料を入手し、重要な見聞を経験することができた。そこで、これらの成果をふまえて、本稿では、前回の研究をさらにおしすすめることにしたい。

まずU.レフソンが、商人の習慣と見解から「正規の簿記の諸原則」を導出するという学説に対して

\*昭和56年2月4日 原稿受理

1) 大阪産業大学経営学部

(1) 大阪産業大学論集(社会科学編)43号(昭和51年4月)所収。

(2) Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V.; Reformvorschläge zur handelsrechtlichen Rechnungslegung, Die Betriebswirtschaft, März 1979 (39, Jahrgang 1979, Heft 1a)

批判を展開している点からみても、彼は次のようにいうのである。<sup>(1)</sup>

### 3. 商人 (Kaufmannschaft) の習慣 (Gepflogenheit) と見解から諸原則を導出するという学説に対する批判

#### (1) 商法典第38条の条文についての考察

正規の簿記の諸原則について論ずるときに、立法者は、類似の商人的規則に言及している他のすべての条項とは別の解釈を、商法典第38条において用いている。つまり、商法典第346条においては、「商取引において一般に認められている慣行 (Gewohnheit) 及び習慣 (Gebrauch)」<sup>(2)</sup>、他の諸条項においては、「正規の商人あるいは実業家 (Geschäftsmann) の慎重さ」<sup>(3)</sup>が挙げられている。このことから、立法者は、——はるかに具体的に——商人の人物を指示するところの他の概念でもって表すのとは異なった何か別のものを GoB でもって表わしていると推論することができよう。商法典第38条の定式化においては、原則的なこと (das Grundsätzliche) が目指されているように思われる。

そこで、この考えが納得のいくものであれば、立法者は、事実と合致しないのである。商法典の簿記規定 (Buchführungsbestimmung) の条文は、第40条の価値概念 (Wertbegriff) の研究からも知られるように、文言通りには (wörtlich) 解釈されてはならない。1897年の商法典の建議書 (Denkschrift) から、ライヒ法務庁 (Reichs-Justizamt) は、第38条の場合に、慎重な商人の慣行のことを考えていたという結論になる。「今までの28条項に含まれていなかった正規の簿記の諸原則についての指示によって、重要な点が浮彫りにされている。どのようにして帳簿が記帳されねばならないかは、慎重な商人の慣行に従って判断すべきである。営業の対象、種類及びとくにその規模に応じて、この必要条件はさまざまであり得る。」<sup>(4)</sup>

また立法者が、GoBのもとで正規の商人の慣行だけを考えていたことは、疑いの余地がない。ライヒ法務庁と立法者がその規定の意義と問題性について、ある考えを有していたということは、考えられないことである。GoBについて言及されている場合、多分、記帳すべき帳簿の数や種類、帳簿に記入すべき取引の範囲などのような簿記手続的な問題だけについて考えられていたのであろう。すでに Passow (Passow, R.) は、この点について次のように述べている。「この規定が財産目録と貸借対照表にも適用すべきであるという考えは、起草者には明らかに全く思い浮ばなかった。」<sup>(5)</sup> 商法典第38条の新

(1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 3. Aufl., Düsseldorf 1972, S. 25-26.

(2) 商法典第84, 203, 204, 240, 249, 347, 384, 390, 408条 (1897年5月10日草案)。

(3) 次の文献を参照。Fischer, Rudolf, Buchführung und Bilanz aufstellung nach Handelsrecht, Leipzig 1913, S. 46 ff.; Schmalenbach, Eugen, Über das allgemeine Bilanzrecht, ZfhF, 11. Jg. (1916/17), S. 1 ff.; Lion Max, Geschichtliche Betrachtungen zur Bilanztheorie bis zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 2 (Berlin 1928), S. 401 ff.; Barth, Kuno, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. 1, Stuttgart, 1953, S. 147 ff.

(4) Schmalenbach, Eugen, Gilt die Vorschrift ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Bilanzierung?, ZfhF, 7. Jg. (1912/13), S. 245: 「それは、あらゆる部分において、正に無視された法律であり、そして、文言通りにとることは、文言通りにとるよう編纂された法律のようにはなっていないのである。」

(5) Entwurf eines Handelsgesetzbuches nebst Denkschrift, aufgestellt im Reichs-Justizamt, Berlin 1896, Denkschrift S. 45; Entwurf eines Handelsgesetzbuches nebst Denkschrift in der Fassung der dem Reichstag gemachten Vorlage, Berlin 1897, Denkschrift, S. 48.

(6) Ebenda.

(7) 法律資料の意義の問題については、次を参照。Enneccerus, Ludwig, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 14. Aufl., hg von Carl Nipperdey, Tübingen, 1952, S. 202 f.

(8) Passow, Richard, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd. 1, 2. Aufl., 1918, S. 114, Anm. 1.

しい概念の定式化は確かに全く幸運であったが、しかし意図的にそのように抽象的に選定されたのではないと言えよう。それでもなお、ここで立法者が、前もって与えられているのではなく、いまだ確定されていない法内容 (Rechtsinhalt) を法律に受け入れたということは、紛れもないことである。

さて以上が、商法典第38条に対するレフソンの理解である。次に、彼は「正規の簿記の諸原則」問題について重要なポイントとなる「正規の尊敬すべき商人」について、以下のごとく論述するのである。<sup>(1)</sup>

## (2) 正規の尊敬すべき商人

正規の尊敬すべき商人が存在するという事は誰も疑わない。もう一つの問題は、何が GoB と看做さるべきかということに関して、最終審で裁判官に対して彼を指名すべきであるかどうかということである。正規の商人は企業家であり、すなわち彼はいつそう反射としての行為を志向しているのである。彼は、その利益を常に貫徹し、競争戦において厳しく行動することができ、それが彼にとって有利と思われる場合にはカルテル化するところの人格である。シュマーレンバッハは、貸借対照表上、「大きな有力会社が、決して模範になることとはいえないことを、屢々行ない、また見せつけている」と述べている。正規の商人は、その企業の状態や獲得せられた利益の高さに関して、共同出資者と株主にできるだけわずかしか報告しないのが通例であり、そして法学者・経済学者は全く別の見解であるのに、何故この状態が変えられないのかという理由を持ち出すことも、彼は知っているのである。だが、自動車企業、鉱業企業、銀行及びセメント工場の重役に、尊敬すべきでない商人を見出そうとするのは、完全に誤っているといえる。われわれが、その見解を徴することのできる人は、さらに他に誰が残っているであろうか？

ル・ケートルのような確かに思慮深い論者は、商人について次のように述べている。「加うるに、商慣習というものは、簿記、貸借対照表、損益計算書のできる限りの不透明性を念頭に置いているものである。それでもって商人は、完全性 (Vollständigkeit) と明瞭性 (Klarheit) についての要請に原則的に反対する。」正規の簿記に関して、こんにち到達している最低限度は、正規の簿記の根本的要求が、コンテンラーメンにおいて取り扱われるべき諸勘定に至るまで、商人に義務づけて規定されているということによってのみ達成されているのである。<sup>(2)</sup> 実務の理解は、一面的に財務政策的に行われており、その目的は、財務関係者や株主にたいして、企業の状態、能率及び損益の洞察を——自らの概観を犠牲にしてさえも——困難にすることにあるという。しかし、とくに商人は、簿記と年度決算書の個々の諸原則に関して、利害関係者、そしてそれと同時に政党と争いの状態にある。簿記の問題は、納税者としての利害にかかわり、株主及び類似の人間集団にたいする報告の諸原則は、重役及び業務執行社員としての利害にかかわる。さらに、経済生活は勢力斗争によって貫徹されるが、その斗争において、商人

(1) Leffson, Ulrich, a. a. O., S. 26-33.

(2) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., S. 153. レフソンはいう。「われわれは、できるだけ、シュマーレンバッハの生きていた時代の最後に刊行された11版の編集によって、動態的貸借対照表論を引用している。それは、編集者リチャード・パウアー (Richard, Bauer) によって、重要でない特徴づけられているわけではないが。動態的貸借対照表論は、他の多くの著作と同様、10年の間に、その認識と表現を努力のうえ、変化させている。したがってまた、もっぱら著作の古い版にのみ依存するということは、懸念がないわけではない。それが適切である限りでは、当然、以前の版も引用される。」

(3) この点について、レフソンは次のように註記している。「株式会社の役員もまた商人である。彼は株主にたいして、ちょうど業務執行をする商人が業務執行をしない社員に対するのと同じような関係に立っている。さらに簿記と決算書問題での意見を商人が尋ねられている場合には、個々の商人と業務執行をしている社員にのみ限られるわけではないが、形式上、俸給者である商人は、除外される。その場合、経済の大きな領域は彼の意見によって代表されていないからである。」

(4) Le Coutre, Ordnungsmäßige Buchführung, Sp. 2025.

(5) Ebda., Sp. 2026.

(6) Ebda., Sp. 2017 und 2018.

の会計責任報告 (Rechenschaftsbericht) も用具として役立つ。商人の見解は、かような——著しく変化する——利害にいまや大いに依存しているのである。企業家の意見が利害の制約を受けることに憤激するのは、当を得ていないであろう。すべての人間の見解とイデオロギーは、その個人的な経済的利害と密接に結びついている。利害関係者イデオロギーの危険を繰り返し指摘したオイケン (Eucken, W.) は、この点についてショーペンハウアー (Schopenhauer, Arthus) を挙げている。「われわれの利益は、それがどのような種類のものであろうとも、われわれの判断に秘密の力を加えるのである。われわれの利益に適合していることは、われわれにとって直ちに正当で、公平で、合理的であるように思われ、われわれの利益に反することは、われわれにとって不公平で、法外な、目的に反する、不合理なこととして、大まじめに思われるのである。」<sup>(1)</sup>「その場合、利害に制約された日常経験が不正であるに違いないということでは決してない。それは正しくもあり得るし、あるいは不正でもあり得る。このことを決定するためには、厳格な基準と科学的方法とを発見しなければならない。」<sup>(2)</sup>

法秩序 (Rechtsordnung) は、利害関係者が政党であるところの係争問題の場合に、利害関係者に最後の決定をゆだねることができない。それは、連邦カルテル局 (Bundeskartellamt) の代りに、カルテルに参加している企業家グループがカルテルの許可に関して決定するということ以外の何ものでもない。また、エリッヒ・ヴェルター (Erich Welter) によるひとつの例は次の通りである。

「新しい刑法に関して、相互に、つまり犯罪人が、その犠牲者や裁判官との間で和解するということを犯罪人にまかすことができないということは、誰でも知っている。同様に、将来の株式法の形式に関して、相互に、すなわち株式会社の取締役会や監査役会が銀行及び債権者と意志を疎通することは、たとえ、彼らその意見を述べることを禁ずることもできないし、またすべきでもないとしても、それは、株式会社の取締役会や監査役会のなすべき事ではほとんどないのである。」<sup>(3)</sup>

故に商人は、疑問の問題に自らの見解を述べることができるし、また述べるべきである。だが、何が GoB と看做さるべきかは、この見解によって、あるいはこの見解に基づいている慣習によって——少なくともそのままでは——規定されるのではない。決定は、むしろ客観的な論拠の重要性をより所としなければならない。ベルリン行政裁判所は、「客観的に認められるべき論拠を含んでいる見解だけが重要性を有する」<sup>(4)</sup>という、商業協会が提出した専門の見解を法とともに列挙している。これに対して、商人の見解は、その見解が十分に有効な反対意見に出会うことが確かであり、それ故取引市場や国際取引における商慣習及び慣例の場合と同じように、反対側の利害を比較考量することから諸原則を作り上げることが確実である場合には、大いに法源泉として役立つことができる。たとえば、これに関して、「試験購買、風袋 (Tara)、引渡期日、通常の許容誤差、国際商取引規則 (Incoterms)、欠陥商品の引渡し結果、契約の形式及び場合によっては文書形式に関して、商慣習がある。」<sup>(5)</sup>かような商慣習は、契約当事者に巧妙に危険を配分することを目的とするものである。これに対して、GoB の場合には、商取引における危険均等化が問題であるのもなければ、二つの取引当事者が重なり合って衝突するというものでもない。とくに年度決算書の問題の場合には、むしろ、内部者としての商人にたいして、異質に構成された外部者グループが対立しており、——そのもとに、また商人も当然、おかれている。<sup>(6)</sup>

(1) Eucken, Walter, Die Grundlagen der Nationalökonomie, 4. Aufl., Jena, 1944, S. 14.

(2) Eucken, ebda., S. 17.

(3) Welter, Erich, Der Staat als Kunde, Heidelberg, 1960, S. 48.

(4) ベルリン行政裁判所の判決, VG IV A 472/55 vom 4. 4. 1956, Auszug in BB 1956, S. 642.

(5) 商慣習とその確定については次の文献ならびにそこで引用されている商慣習の文献資料を参照のこと。  
Henzler, Reinhold, Artikel Handelsbräuche, HWB, Sp. 2546 ff.

(6) 「場合によっては、たとえば詳細な証拠書類の提出といった株主固有権を契約から除外される」とレフソンはいう。

これらの人物は、社会契約の力あるいは法律の力によって権利が与えられており、また潜在的な社員または債権者として企業の状態を洞察することに関心があるのである。年度決算書の作成に関する諸原則は、これらの外部者の利害にも役立つ、且つ、会計報告義務の利害関係によってのみ規定され得るのではない。

貸借対照表を自ら作成する商人は、自分自身にたいする商人の会計責任のGoBに関して、まさに専門家であることができるが、——しかし、どのようにして商人が外部者に対して最良の会計責任を設定することができるかについては、専門家であることができない。

正規の尊敬すべき商人の人格のためには、より詳細に考察されねばならない。自分で元帳をつけ、決算をなし、それゆえにすべての簿記・決算問題に対して個人的な判断を有しているところの商人の表象は、もはやこんにちの現実に照応しない。尊敬すべき商人の見解を究明しようと試みるならば、われわれは、彼の見解を尋ねるのではなく、彼の報告者や顧問、とりわけ税務担当者や税務顧問、あるいは彼の経済監査士の意見を聞くことである。<sup>(1)</sup> 年度決算書は、専門家の仕事となっている。それに対して、ほとんどすべての企業においては、営業主と営業上の取締役は、もっぱら販売、組織、仕入れ、国内的及び国際的組織などの諸問題に従事している。かろうじてコンツェルンにおいて、会計制度の問題について専門家であるところの取締役を見出すのであるが、それは、子会社の会計制度の管理が不確かな性格を持っているからである。

報告者の思考は、こんにち、まず第一に税法的に向けられているので、われわれは、多くの諸問題において正規の商人の見解として、商人の見解の代りに、大抵、税務担当者が提出した見解を受け取っているのである。ここに、GoBの税務政策的な変色の大きな危険が存在するだろうし、また存在しているのである。

「たしかに慣習(Gepflogenheit)は、商人の顧問及び専門委員会などによって形を与えられているけれども、正規の尊敬すべき商人に帰せられるところの慣習が存在する。この慣習は、もはや自然のままのものではなくして、まさに考え出された、あるいは作為的なものであるが、それは、あらゆる場合において、実務と学説との間の中間物(Zwischending)である。」<sup>(2)</sup>

さらに商人の見解は、それほど簡単には測定されえないのである。GoBを商人の見解のうえに基礎づけたシュマーレンバッハでさえ、正規の尊敬すべき商人の貸借対照表見解(Bilanzanschauung)を見聞し、それでもって何がGoBであるかを確定することはきわめて困難であると指摘している。<sup>(3)</sup> シュピターラーは、正規の商人の見解を測定することの困難性と、同時に事態の問題性についての考えを、商工会議所の執行部会員としての個人的見聞にもとづいて、提起しているのである。<sup>(4)</sup> 彼は、文書で意見を表明するか、口頭で述べるかは、意見を求められている商人の自由にまかせたのである。シュピターラーが各人にその見解を尋ねた場合に、皆が個人的見解を優先させたという。そのあとを受けた経営経済的学識の講演は「まさに救世主の如く、正規の商人によって喜んで観迎された。正規の簿記の諸原則に対する商人の意見表明で私は熱心な賛成に転換したが、それは、正規の尊敬すべき商人の慣行に従った正規の簿記の諸原則に関する会議所の鑑定意見書についての資料となった。」シュピターラーは続けていう。「世間で活躍していた正規の商人が、正規の簿記のより詳細にして困難な諸問題を取り扱うことによって、現実に過大な要求をされたということを誰も知りたいとは思わない。」これは明らか

(1) 利害関係者としての商人は最終審たりえないという考えと論議には次の文献によるとレフソンはいう。  
*Heyden, Daniel, Körner, Werner, Bilanzsteuerrecht in der Praxis, 2. Aufl., Herne 1967, S. 36.*

(2) *Spitaler, Die Bedeutung, S. 638.*

(3) *Schmalenbach, Grundsätze, S. 233.*

(4) *Spitaler, Die Bedeutung, S. 637.* レフソンはいう。「シュピターラーは、この場合、彼がこの問題に20年間、ほとんど絶え間なく、かかわってきたと指摘することによってこの言明の意義を強調している」と。

に次のことを示している。すなわち、かの商人的見解なるものは、——それが著書や雑誌論文に累積していない限りでは——ずっと以前からもはや存在せず、それとは反対に、上述のように、貸借対照表項目の評価や表示の一定の様式に実質的な経済的利益が存するのである。

結局、正規の商人は——一般的にいえば——ひとつの見解 (Meinung) にもとづいているというフィクションを前提しているのである。それが、さまざまな利益グループに耳をかすかぎりでは、その逆のことがらも自明である。<sup>(1)</sup>しかしまた、特別な利害の対立が全く存在しない場合には、その見解は、しばしば相互に全く分離したものになってしまう。アドラー＝デューリンク＝シュマルツが「正規の尊敬すべき商人は、何が正規の簿記の諸原則としてみなさるべきかについてひじょうに良識ある感覚を有しているし、また、経済機関によって時おり実施された調査では、正規の尊敬すべき商人が何を健全な貸借対照表実務と感じているかは、いつも確認することができる」と述べているのは、ほとんど事実<sup>(2)</sup>に合致しない。ライヒ財政裁判所が、商人あるいは商人的機関に提出させた大量の鑑定意見書を<sup>(3)</sup>一覽するならば、統一的な原則が作成されていないか、<sup>(4)</sup>鑑定人の意見がバラバラであるかのどちらかであることは明らかである。もし、たとえばプロイセン薬剤師会議所委員会のすべての鑑定人が少なくとも意見を一致させたとしても、<sup>(5)</sup>同様に意見を求められたドイツ商工会議が、当該問題に統一した慣習がないことを確認するのである。また、少なくとも有力な意見が確認されても、その意見が拘束力のない見解となる方向に通常は進行していくのである。<sup>(6)</sup>同様に、年金引受 (Pensionszusage) のための引当金が形成さるべきかどうかの問題についての最高委員会の鑑定意見書も、1961年2月27日の連邦通常裁判所の判決が示しているように、<sup>(7)</sup>分裂している。

(1) レフソンは、「そこで、たとえば自営業者の事業団体 (ASU) は、株式法改正に対して、ドイツ工業連邦団体 (BDI) とは全く別の見解を主張した」と述べて、次の文献を示している。„Die ASU zur Aktienrechtsreform“, Sonderdruck Bonn o. J., und die Veröffentlichung der Spitzenorganisationen der gewerblichen Wirtschaft „Gemeinsame Denkschrift zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes“, Köln, Bonn, 1959.

(2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, 3. Aufl., S. 148.

(3) ここでレフソンは次のライヒ財政裁判所 (RFH) の判決を示している。1929.4.17. — V I A 594/27 [事件番号、以下同じ—遠藤] — StW 1929/506, 評価問題に対する経済中央団体の確認と共に。1930.11.13. — V I A 844/30 — StW 1931/85, 債券の評価に対する経済中央団体の鑑定意書での指示と共に。

1931.1.14. — V I A 1793/30 — StW 1931/184, 未決の有価証券及び投機取引の記帳に対するドイツ商工業会議の鑑定意見書と共に。

1931.4.14. — V I A 2079/29 — StW 1931/642, 部分的に自己が利用している土地はどの程度、経営あるいは個人資産に属するかという問題に対するプロイセン薬剤師委員会とドイツ商工会議の鑑定意見書と共に。

1931.7.1. — V I A 2226/30 — StW 1931/790, 帳簿価値および取得価値の減価償却に対するドイツ商工会議の鑑定意見書と共に。

1931.10.22. — V I A 935/30 — StW 1931/7, 一般業および特にワイン売買業における、実現していない未決取引の記帳に対するドイツ商工会議の鑑定意見書と共に。

1933.2.1. — V I A 1883/1885/31 — StW 1933/590, ドイツ商工会議の棚卸鑑定意見書と共に。

(4) レフソンによると、「この点は、ドイツ商工会議が上述の1931年1月14日のライヒ財政裁判所の判決の資料として詳述している」という。

(5) 上の註 (3) で引用された1931年4月14日の財政裁判所判決を参照するようにレフソンはいう。

(6) レフソンはいう。「有力な見解に従っていない場合として、年金引当金問題にたいする前述のライヒ財政裁判所の判決は、おそらく例外である。連邦財政裁判所は、再び古い実務にしたがって商人の見解に関する鑑定意見書に依拠すべきであるという見解は、最近ますます、ほとんど主張されていない。この点についてとくに次に次を参照すること。Dietrich Wilhelm, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, Düsseldorf, 1961, S. 161, S. 53. この場合、驚くべきことに正規の商人の見解の研究についてシュピターラーが提起した(上述)論議に精通している。」

(7) 連邦通常裁判所 (BGH), 1961.2.27.の判決 — I Z R 292/59 [事件番号—遠藤] — 判例集34巻, 44号。その後とくに次に転載されている。WPg. 1961, S. 241 ff.

会議所や経済最高委員会の鑑定意見書によって、商人の見解という意味での GoB を確定することができるという考えは、誤っている。われわれは、この場合、統一的な見解も期待できないし——それに対しては利害の状態がさまざまであり得る——、また経済団体連合の見解とは別に、法律科学および経済科学の知識を十分に有する担当者を期待することができない。だが、そのような経済団体連合の鑑定意見書も、それが本質的に賛同さるべきである論議を内容として持っているような重要性がある限りでは、決して拒否さるべきではないであろう。なんといたって鑑定人の資格が与えられる場合に、素朴な見解よりも、この種の鑑定人がいっそう期待されるのであるが、しかしまたこの種の鑑定意見書も、利害関係イデオロギーからいっそう自由であるというわけにはいかないことも自明である。また質問をする場合には、外部者として会計に関心を有しているグループ、たとえば著名な株主や社長から独立している投資会社の意見を聞く必要がある。さらに質問のさいに呈示された質問用紙（あるいは個別質問）は、最終の鑑定意見書に添付さるべきである。

一般的には商人の場合と同じように——それが個人商人かあるいは俸給者であっても——このような鑑定人のなかに、その見解が重要性を有するような人物を当然、見いだすのである。彼らの貢献は、科学上の論争に欠くことができない。論文、著書および鑑定意見書に公表されたその考えが、まさしく経営経済学に貢献している。大抵、上の方法で意見を表明している商人がこんにち科学的に模範となっているということが、この点では本質的に役立っている。商人の声は、ずっと以前から経営経済上の文献のなかで——専門雑誌を含む——完全に認められるようになっている。ずっと以前から実際界——商人および経済監査人——の見解についての根拠のある源泉は、彼らによって書かれた著書や論文より他にはないということをはっきり知っておかねばならない。ここでいえることは、論証 (Argument) の力によって——著者が商人であることによってではなく——重要なのであり、さらに論争において価値あることが確認されなければならない。

ある問題がまだ文献上で論議されていない間は、もちろん、せいぜい個人の見解が存在するだけである。だが、文献上での論争によって、論証は、まだ著者の自己批判と論争の炎のなかで浄化されていない個人的見解よりも、いっそう重要性を獲得するのである。

われわれの論述が、純粋な実際家の声や商人生活から形づくられたその判断を放棄するという趣旨のように誤解されてはならない。全く何も公刊されていない人の見解が、刊行物に累積している見解よりもはるかに根拠があるという場合もある。しかし、このことから、商人であると同時に賢明であり誠実である人が、個別問題について何が GoB であるかを決定すべく予定されているという結論を引き出してはならないのである。この場合には、誰が結局、この決定の権限を有するのかという課題がもたら問題なのである。したがってシュピターラーは次のように述べている。

「正規の商人という問題は、経営経済学が注目すべき発展をとげ、尨大な一連の安定した認識を自らのものにするようになって以来、一般的には税法上、私にはもはや少しも興味がない。すでに法律形成にとって、ひじょうに厳密に論理的に構築された経営経済的認識が十分に自由にまかせられている状況であるのに、その当時の根本理念に従った正規の商人である、すぐれて直観的な正直人にいまだに頼っているということが、私には理解できない。」<sup>(1)</sup>

さて以上は、「正規の尊敬すべき商人」についてのレフソンの論述であるが、彼は続いて「歴史主義—自由主義」と題して次のようにいう。<sup>(2)</sup>

### (3) 歴史主義—自由主義

(1) 4 頁註 (4) に引用されたベルリン行政裁判所の判決参照。

(2) Spitaler, Armin, Die Lehre von der Einheit des Geschäftswerts in: Steuerberater Jahrbuch 1959/60, Köln 1960, S. 451.

(3) Ulrich, Leffson, a. a. O., S. 33-35.

経済生活における有用な形態は、社会の内部的な力によって下部よりおのずから発展するものである。そこで正規の諸原則は商人慣習より獲得することができるという考えは、ドイツ商法典が制定された時期の歴史的思考の産物として考えられるべきである。人間の制度と慣習の研究と記述によって、経済の必要に関する一般的な解明が期待された。この源泉がいかに豊かに湧き出たかは、さまざまな商慣習が法典編纂された場合にまさに明らかとなった。それは「小石のそばに小石が（整然と）置かれモザイク絵が結局生み出される<sup>(1)</sup>という期待がなされて当然ではなかったのか？」立法者は、その当時の思潮で、経済的必要性から良き商人慣習を発展されることに習熟していたが、この商人慣習は、おそらく各々の地方、各々の営業でさまざまであり、またすべて現実的に条件づけられており、さらに道理にかなうものでもあった。あらゆる時代と、あらゆる場所に妥当する簿記の根本原理をその事柄から獲得することができるという考えを、立法者は知らなかったのである。

人間が、そしてまた人間と共に経済が、上方に向うけわしい道に在るということによって頂点に達したところの、以上のような歴史的思考は、自由主義の思想と出会い、これと結合したが、この思想によれば経済の発展に干渉してはならないのである。経済は、そこで自らが成長し存在しうるような秩序を自発的に発展させるので、歴史上昇発展に合致した必要な形を自分で発見するように経済にまかせておくことができるし、また、まかせなければならぬと考えられた。ザビニイは、法律が立法者の意見によってではなく内部的な、静かに作用する力によって引続き形成させられるべきことを要求した<sup>(2)</sup>。したがって組織的な干渉は拒否された。商人は、成文法を「経済の自己創造権」(das selbstgeschaffene Recht der Wirtschaft)によって空洞化させるために、契約自由の権利(das Recht der Vertragsfreiheit)を利用したが、それには何ら心配はなかった。これによって全体経済の秩序の一部が私的なものにゆだねられた。簿記の領域についていえば、国家は、帳簿が義務づけられなければならないとか、あるいは棚卸表および年度決算書が作成されるべきであるとかという規定のように、一般的な様式の各項目の介入に限定した。年度決算書の形式および内容については、国家は商人にこれをゆだねたのである。

自由な歴史主義は、過去のものに属する。しかし簿記の領域では、この思考は多くの法律家によってその後も愛情深く保護育成されている。

またシュピターラーも、商法典が起草され、かつ解釈されたところの自由な雰囲気を描いている。「商法典がつくられた自由な時代には、正規の商人の慣習に大きな信頼がよせられていた。立法者は、正規の商人が、彼等が義務づけられている簿記をすでに適正に取り扱っているどころか、さらにその上に、正規の商人は、立法者が規則によって保証することができるよりも、より良く簿記を理解しているであろうということを信頼しても許されると考えた。法律は簿記に関して何を規定しなければならないのか、そして正規の商人の慣習に何をゆだねることができるのかを適確に区別するという必要を、その当時の立法者は、いずれにせよ気づいていなかった。<sup>(3)</sup>」

ル・クートルも同じようなことを述べている。「立法者は、『正規の簿記』という表現でもって、尊敬すべき、つまり義務意識をもって行為している商人の慣習を遵守することを求めた。そのさい立法者は、商人が自分の利益から、その簿記を自分の経営の経済的管理のために事実上即して発展させ、そして周到にとり扱うというように単純に想定していた。この仮定は確証されなかったが……。自由主義

(1) Kruse, Alfred, Artikel Volkswirtschaftliche Lehrmeinungen, HWB, Sp. 6058.

(2) Eucken, Walter, Die Grundlagen der Nationalökonomie, 1939; Böhm, Franz, Die Ordnung der Wirtschaft als geschichtliche Aufgabe und rechtsschöpferische Leistung, 1937, und Böhm-Eucken-Grossmann-Doerth, Unsere Aufgabe, Geleitwort der Herausgeber.

(3) nach Böhm, ebda., S. IX.

(4) Grossmann-Doerth, Hans, Selbstgeschaffenes Recht der Wirtschaft und staatliches Recht, Freiburg i. Br., 1933.

(5) Spitaler, Die Bedeutung, S. 633.



義的な思考によって、商人は、むしろ帳簿上の記録の範囲と客観的な明瞭性の著しい限定という方向へ向ったのである。<sup>(1)</sup>

さて、以上の論述につづいて、レフソンは、立法者が「正規の簿記の諸原則」についてどのような態度をとっているかについて、次のように説明している。

#### (4) 立法者と「正規の簿記の諸原則」

当時、立法者は、商人的慣習が根本的に、且つ吟味することもなしに GoB としてみなされうるといふ見解であったが、そうこうするうちに立法者は、良き商慣習が決して十分な法源ではないということに気づいた。立法者が、一方では尊敬すべき商人に、他方では内部的に静かに作用する力においていた信頼、そしてまた、その共同作用によって、強制によるよりも事態のより良い秩序を立法者が期待したその信頼が、裏ぎられたのである。

1931年以前の時期に大会社の年度決算書がどのような方法で取り扱われていたかは、こんにちもなお信ずべきものは殆んどない。シェア=プリオン<sup>(2)</sup>は、20年代の実務を、貸借対照表作成者が好き勝手に勘定科目を集合したり、またバラバラにしたりし、収益項目と費用項目、さらには借方と貸方とを相殺したりしてしたというように要約している。貸借対照表価値は、そのような操作が許されている限りでは、拡大したり縮小したりし、架空項目たとえば架空債権者が設定されたり、新しい仕入が経費に記帳され、経営費用が資産化され、銀行預金が債権に振替えられたり、減価償却が大きくされたり少なくなされたりする。だいたいにおいて、有形固定資産が計画的にはなく、年度損益に応じて減価償却されるのは、まさに通例のことであった（商法典第 215 条に対する違反<sup>(3)</sup>）。だが、これらのすべての実務が、その当時、規則でできた貸借対照表粉飾<sup>(4)</sup>としてみなされていた領域に属するものではなかった。

したがって立法者にとっては、社会にとってとりわけ重要な領域、すなわち株式会社の会計規定の領域に、新追加条項や法律改正によって、商人の見解と慣習の代りに、法典編纂された規定を設定するより他になかったのである。それゆえ、立法者は1931年に株式会社に対して——協同組合に対しても同じ内容——貸借対照表ならびに損益計算書についての規準を初めて規定し〔商法典第261条 a および第261条 c〕、評価規定を深化、拡張させ〔商法典第261条〕、ならびに営業報告書が少くなくともどのような記載事項を含んでいなければならないかを規定した〔第260条 a〕。立法者は、さらに年度決算書の株式法上の義務監査を創設した〔第262条 a-g〕。立法者は、新しい規定に従った慣習を独立的な決算監査人との協同作業なしに発展させることを商人にゆだねるといふような信頼を、もはや商人に対してもっていなかった。

20年代末の大きな挫折は、たんなるきっかけにすぎず、大雑把な状態の商慣習が、すでに前々から準備されていた立法者の干渉の本来的理由であった。<sup>(5)</sup>

1937年の立法者は、簿記の領域では、ただひとつの規定の点で1931年の改革にまさっていた。立法者

(1) *Le Coutre*, Ordnungsmäßige Buchführung, Sp. 2016 f.

(2) Ulrich, Leffson, a. a. O., S. 35-37.

(3) *Schär-Prion*, Buchhaltung und Bilanz, S. 169.

(4) レフソンはいう。「この点とその次の文章は1937年株式法の発布前の最終草案における商法草案で引用されている」と。

(5) この当時の貸借対照表実務および特に貸借対照表粉飾についてレフソンは次の文献を示している。*Schär-Prion*, a.a.O., S. 190 f., *Stern*, Robert, Bilanzdelikte, der eine Fülle interessanter Materials bringt, die Beispiele bei *Passow*, Richard, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, 1918/19, Bd. I., S. 70 ff. und Bd. II, S. 67 f., *Kalveram*, Wilhelm, Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Bd. 1, S. 430 ff.

(6) ライヒ法務省は1928年以降、株式法規定の新草案に従事し、1930年に最初の草案を提出したとレフソンは述べている。

は1931年に初めて正規外の収益の表示を要求したので、損益計算書に、それに応じた費用項目を今度は設けることとなった。それにもかかわらず損益計算書は、わずかししか言明能力をもたなかった。1959年の改正では、経営経済学によって以前から提起されていた要求が実施され、さらに1937年の規準が、完全な総額計算にとって代えられたが、それは売上高から出発し、重要でない相殺計算だけをなお認めたのである。

1965年の株式法改正では、表示規定はわずかに変更され、評価規定ならびに報告規定は著しく変更された。この改正は、株主にたいして、商人によって経営されている会社の状態、損益、営業ならびに関連事項に関して不十分にしか会計報告がなされていないという、疑いもなく圧倒的に尊敬すべき商人によって構成されている処理の慣習に対して向けられた。

立法者には、GoB が尊敬すべき商人の慣習と見解によって十分な範囲で形成されるのではないということが明らかとなり、立法者は、正確で明瞭な年度決算書を導くところの GoB を社会の利益が要求するところでは、かような諸原則を事柄それ自体から導出し、法典編纂したのである。

1931年、1937年、1959年〔第132条〕、および1965年の株式法改正でもって、立法者は、自らの見解によれば、商人の諸原則と慣習がいつも正規の簿記の諸原則であるわけではないということを示した。1931年、1937年、1959年および1965年の立法者は、支配的見解をわきに押しやって、自分で——部分的には経営経済的見解を頼り所としたが——別な観点において、何を GoB であるかを測定した。特定の、1931年までは全く一般的に通用していた決算方法が、正規のものではないとして極印を押された。この立法者の干渉は、注目すべきことがらを伴った。1931年/1937年に制定された法律は、法律的規範として受取られただけでなく、むしろ新規定は、株式法の規定がずっと以前よりすべての企業形態にとって規準になるものとみなされていたという合意のもとで、文献や実務によって GoB として認められたのである。この場合、たしかに経営人および特に経済監査人が指導的な立場にあったが、商人もまた新規定を GoB として認め、そして、やむを得ない場合には、解釈法によって新規定を回避した。株式法改正は、商人が GoB の唯一の源泉であるという命題を立法者の最終結論として文献上どこでもみなしていなかった。このことは、立法者にとっても、おそらくその完全な意味を意識されていなかった。この点では、立法者は、かつてエンノー、ベッカーが——上述のように——ライヒ財政裁判所に期待したことを行ったのである。「自分自身で態度を決定すること、そして結局、何が正規の簿記の諸原則に相当するのかを諸原則自体と簿記の目的から展開すること以外に道は残されていない。」<sup>(1)</sup>

さて、次にレフソンは、新しく発生した問題について「正規の簿記の諸原則」がどのように適用されるかについて以下の通りに論述している。<sup>(2)</sup>

#### (5) 新たに発生した問題にさいしての「正規の簿記の諸原則」の獲得

商人的慣習にもとづいた、あるいは経験によって獲得せられた商人の見解は、新種の問題が現われた場合には全く頼りにすることができない。この場合のひとつの例として、発展途上国における得意先についての債権をどのように評価すべきかという問題がある。<sup>(3)</sup>新しい問題は、また時には、たとえば記録資料をフィルムにとったり、コンピューターに蓄積したりすることを可能とするところの新技术が発展することによって生ずる。

新しい商人的慣習はずっと以前から、もはや緩慢に且つ公平に形成されてはいない。というのは、簿記と決算書に関する商人的思考は、こんにちまず第一に税法上の考慮によって影響されているからで

(1) *Becker, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, S. 337.*

(2) *Ulrich, Leffson, a. a. O., S. 37-38.*

(3) *Mellerowicz, Konrad, Verbuchung und Bilanzierung von bereits im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen, dargestellt an Exportgeschäften in Länder mit unsicheren politischen oder Währungs-Verhältnissen, WPg. 1961, S. 345 ff.*

ある。新しい問題が現われた場合には、何が正規のものであるかという問題に対する答えは、商人的簿記慣習——あるいは経験にのみもとづいた見解——が形成されうるまえに、まず財政行政と財政裁判所がその点について態度をきめなければならないという、ひじょうに重要な税法上の結果をもたらす。商習慣は、それが独自に形成されるまえに、広汎に税法上の決定をともなうのである。それでもって所得税法第5条に確定されている 税務貸借対照表の商事貸借対照表への従属性は止揚されるので、商事貸借対照表が税務貸借対照表——残念ながらすでに多くの他の見解にみられるように——従属することとなる。

新たに発生した問題の場合、法の安定性のためには、商人的慣習が形成されてしまうよりずっと以前に、何が GoB に相当するかが解明されなければならない。この点について商人は大きな利点を有している。かような問題において、その解決は、いずれにせよ、実務および学問的に教育された商人と経営経済学の科学的代表者との共同作業によってのみ見出すことができるのである。

ヴァン・デア・ヴェルデは対立した見解を主張し、税理士協会の講演で上述のシュピターラーの批判に反論している。「貸借対照表作成の領域でたえず新たに発生する、疑問のある問題に科学はさしあたり接触がないのである。まず第一に、実務にたずさわっている商人がこの現象に取り組まなければならない。」このことは、すべての重要な問題についてあてはまらない。すべての重要な問題は、こんにち、ただちに専門雑誌上で論究されている。

さてレフソンは、続いて商人的慣習の問題について次のように述べている。

(6) 「正規の簿記の諸原則」に対する表面的信奉

GoB の源泉が商人の領域にあるという学説から離れて、ここ十年来、演繹的に研究されてきた。科学的な文献に目を通すと、この驚くべき事実が明らかである。ライヒ財政裁判所も、裁判所に提出された商人的慣習に関する鑑定意見書が矛盾している場合にのみ、演繹的に判決を下したのではなく、他の多くの場合にも、そうしたのであった。<sup>(4)</sup> シュマーレンバッハによって首唱された正規の貸借対照表作成の諸原則に関するモノグラフの担当者は、多くの未解決の問題にさいして、著しく演繹的に進むことを避けて通るわけにはいかなかった。彼らによって刊行されたハスト<sup>(5)</sup>のモノグラフは、GoB の源泉に関する文献でたえず引用されているが、それは、この確認をたしかめるに適したものである。ハストはシュマーレンバッハに倣って、ただひとえに商人的社会の見解が GoB の源泉として問題になると説明する。彼は専門問題を論究する場合に、さまざまな見解に関して述べられている根拠を科学的に正しく研究し、そしてそれから論議の重要性を判断する。彼の場合には、いつも次のような文章に出会うのである。

「私は、自分の考えによれば、二つの理解に同意することはできない。私の意見では……この見解は、かなりの数の貸借対照表に目を通しているという事実によって支持されているのであろう……」<sup>(6)</sup>

「このことから、上述の理解が正規の貸借対照表作成の原則に一致していないものとして拒否されるべきである、という結論になると私は考える。」(S.22) 「このことから」という言葉は、慣習に関係

(1) Spitaler, A., Bericht über den 6. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik, StW 1955. I, Sp. 5.

(2) van der Velde, Zur Kritik an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, DB 1956, S. 805.

(3) Ulrich, Leffson, a. a. O., S. 38-40.

(4) Müller, Erhard, Können Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung durch Verwaltungsmaßnahmen oder durch die Rechtsprechung entwickelt oder beeinflusst werden? Steuerberater Jahrbuch 1956/57, S. 293.

(5) Hast, Karl, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl., Leipzig, 1935.

(6) Hast, ebda., S. 22 (Hervorhebung d. Verf.).

しているのではなく、貸借対照表継続性への考慮に関連しているのである。

「私の意見によれば、正規の貸借対照表作成の諸原則が要求している最小限のものは、営業報告書において、個々の設備項目への価値修正項目の配分を詳細に表示することである。」(S.26)

「私の意見によれば、正規の貸借対照表作成の諸原則にのみ合致している。」(S.27)

「つまり著者たちの意見は一致していない。シュタウプ＝ピンナー、ホルヴィツ＝ウルマン、レームなどをもって、正規の貸借対照表作成の原則とみなさるべきである。」(S.45) これはハストが文献上、頼り所としている多くの個所のうちの一つである。

「161条 a(1)A IV 7の規定のように、正規の貸借対照表作成の諸原則に合致するところの若干の方法として、第5の方法はみなさるべきである。」(S.48)

「私は、税法上の理解に従うことができない。」(S.53)

「正規の貸借対照表作成の立場からすれば、私の複利計算減価償却 (Zinseszinsabschreibung) の許容については、きわめて懐疑的で反対の立場にある。私の考えが一般的であるということは、文献上、複利計算減価償却が広く拒否されているということと、その現実における利用は全く見られないといってもよい、という事実を示されている。」(S.223)

「賛否の意見を慎重に考慮して、営業上の著作権を資産化する場合、正規の貸借対照表作成の原則として確定さるべきである。」(S.248)

以上のような方法で、全体の文献では研究されている。GoB を文献から、判例から、また事柄の必要性から導出しようと努力されている。しかしそれと共に、GoB が正規の尊敬すべき商人の慣習と見解に依存しているというドクマを信奉していることが、表明されている。その論議では現実的な理由が挙げられており、尊敬すべき商人が何をなし、何を考えているかを、文献上では誰も研究しようとは考えていない。また実際の商人の判断に、自分の学識を提出しようとは誰も考えていない。商人の慣習と見解は、経営経済上の文献では、ずっと以前から、もはや問題の尺度ではない。というのは、すでにヘルペンシュタインも強調しているように、論理的な科学の論証に対して、実務は、いかなる反証もなすことができないからである。<sup>(1)</sup>

以上の論述を結論づけてレフソンは次のように述べている。<sup>(2)</sup>

#### (7) 結 論

1897年の立法者は、GoB について、商人的慣習以外の何ものをも考えてはいなかった。立法者は、自由な歴史主義の精神において、経済的必要性から、善良な、道理をわきまえた商人慣習が形成されるということを信じていた。しかし1931年の株式法の改正によって、立法者は、尊敬すべき商人の実際的な慣習あるいは見解それ自体からは、GoB は十分な規模で形成されないということを表明した。それゆえ立法者は、個々の GoB を事柄それ自体から導出し、法典編纂した。

シュマーレンバッハは、GoB と商人慣習とが同義であるという考えをすでに動揺させていた。それと同時に彼は、正規の商人の見解を尺度となる基準として選んだ。もちろん、濫用は GoB とはなり得ないという命題は、彼の学説の内部的矛盾を示していた。商人の見解は、著しい困難性をもってのみ確定されるものであり、とりわけ、それは、意見を求められている商人の利害状態がさまざまであり、そして時には変化するような場合には、しばしば不統一なのである。しかし特に、商人の見解は、たとえば証券取引の商慣習の場合のように、十分な反動力によってそれが修正される場合にのみ、法源になりうる。しかし簿記と年度決算書の場合には、いかなる十分な反動力も、著しく異質に構成されている社会のための簿記と会計報告義務に対応してはいない。したがって GoB は、ここでは単純に商人の見解と慣習から導出されえない。個々における GoB が何であるかを決定するには、専門家の中立的な

(1) *Helpenstein, Erfolgsbilanz*, S. 295.

(2) *Ulrich, Leffson, a. a. O.*, S. 40-41.

決定機関のみが権限を持っているのである。そのような決定機関とは、事柄についていえば経営経済学のみであり、形態についていえば判例である。商人は、その論議の重要性によってのみ、問題の解明に貢献できるにすぎない。

いままでの意見に対する文献上の表面的信奉を度外視すれば、商人的慣習と見解はすでに以前から、もはや GoB の基準ではない。むしろ以前からずっと、GoB が何であるかは、その事柄から論議れさ、研究されている。

したがってすべての学説は、ひとつのフィクションにすぎず、それは、裁判所が、その事柄に対する自分自身の熟慮にもとづいて、意見を求められている商人の見解に従おうとする意志があり、それゆえ、その「フィクション」が判決の頼り所として役立つ場合に、判例のなかで生き続けるものである。

以上のように、レフソンは、商人の習慣と見解とに、正規の簿記の諸原則の源泉を見出そうとするという学説に対して批判を展開しているが、これにとって代って、レフソンは、科学すなわち経営経済学<sup>(1)</sup>の意義を強調するのである。そこで、この点に関するレフソンの見解を次にみてみることにする。

#### 4. 諸原則の獲得にとっての科学の意義

##### (1) 諸原則の源泉について

われわれの考察は、商人の慣行と見解とが、決して GoB の十分な源泉ではないということを示している。商人は、その商人性 (Kaufmanneigenschaft) の地位によってではなく、その証明力によってのみ、影響を与えることができる。GoB を確定するためには、専門知識のある、中立的な審判 (neutrale Instanz) が必要である。

この空白は、法治国において判例に全く特別な地位が与えられている場合でも、判例によってふさがれ得えないのである。判例は、たしかにひとつの中立的な審判であるが、しかしそれは、固有の専門的知識から経済問題を解明することはできない。判例が、原則的な経済問題を深部まで吟味しようとするならば、それに相当した文献か、あるいは専門的意見 (Gutachten) にたよらねばならない。この場合、判例は、それらが諸原則の源泉として排除されているというその同じ理由から、商人の見解と慣行とに関する専門的意見を抛りどころとすることはできない。たしかに商人は、現存する簿記を判断することができるし、通常どのように記帳されているか、その他これに類することを知っているという意味においては、専門的知識が有するのであるが、しかし商人性 (Kaufmannschaft) が不一致であるところの問題か、あるいはその利害に関係する問題にかかわる場合には、商人は、中立的な専門家 (neutraler Gutachter) の意味においては、専門的知識を有しないのである。ただ科学 (Wissenschaft) のみが、判決形成 (Urteilsbildung) の諸基準を提供するのであり、そして、この諸基準は、個人的な意見の争いをのり越えているものである。関与者の意見とイデオロギーの自然に与えられた従属性に対して、「利害に条件づけられた日常経験と思考との、ただ冷静な観察のみが、ある方法を通じて、幻覚と偏見のこの世界から連れ出してくれるのに役立つのである。」<sup>(2)</sup>ととりわけ、経済過程についてのすべての関与者が、何といたっても先科学的判断 (vorwissenschaftliche Urteile) を下す傾向のある経済問題においては、科学の任務は、問題の原則的な、冷静な熟考によって、日常経験と利害関係者イデオロギー (Interessentenideologie) を克服することである。<sup>(3)</sup>「その場合、利害に制約された日常経験は間違っているに違いないというようなことでは決してない。それは、正しくもあるし、また正しくないとも

(1) Ulrich, Leffson, a. a. O., S. 41-47.

(2) Eucken, Walter, Die Grundlagen der Nationalökonomie, 4. Aufl., Jena, 1944, S. 16.

(3) Eucken, ebda., S. 278.

いえる。これを判断するためには、厳格な基準と科学的方法が見いだされねばならない。<sup>(1)</sup>」

それゆえに判例は、原則的な経済問題においては、すべての他の科学領域と同様に、専門科学とその代表者を抛り所としなければならない。だが、簿記の正規性 (Ordnungsmäßigkeit) の問題においては、法学 (Rechtswissenschaft) と判例は、他の問題において当該の学問領域に対して決定権を有する専門科学を抛り所とするのと同じような方法で、経営経済学を抛り所とすることを拒否するのである。<sup>(2)</sup> そのような態度は、科学がまだ十分に発展していないか、あるいは成熟した判断が可能であるほどには当該の問題が研究されていない場合に、正当化されるにすぎない。その後、経営経済学は、半世紀のあいだ、簿記と年度決算書の諸問題を詳細に研究し、これらの問題は、しばしば論議の中心となったが、この専門科学の決定権 (Zuständigkeit) に対する上述の根拠は提起されていない。判例が、科学の代りに利害関係者イデオロギーを抛り所とする場合に、それはどのようなことになるのかは、年金債務 (Pensionsverpflichtung) の貸方計上義務 (Passivierungspflicht) にたいする連邦裁判所の前述の判決が、最近、とくに明確に示したのであるが、この判決においては、最後まで、研究された経済的熟考が、判決の抛り所として役立っていないのである。

科学は——たとえば、当該グループと科学それ自体による認識と批判の緩慢な過程にあるとしても——それでもって簿記と年度決算書の情報目的 (Informationszweck) が達成され得るところの諸原則を獲得することができるのである。それが、事象 (Sache) の性質 (Natur) から異議なく導き出され、そして反論されない限り、演繹された諸原則は、GoB である。論争問題においては、ただ判例のみが、GoB に法律上の妥当性を与えることができる。そのさい、判例は、——述べられている論拠を考慮して——ある原則が、個々の場合に用いられるべきかどうか、且つどのように用いられるべきかを決定する。また個々の法律事件の場合、判例は、商人あるいは科学者の権威者の専門的意見 (Sachverständigengutachten) を広汎に抛り所にするであろう。

そこで、われわれの研究の最初の問題が、答えられることになる。すなわち、決定権のある専門科学 (zuständige Fachwissenschaft) として、正規の簿記の諸原則を公平に (sine ira et studio) 獲得することが、経営経済的研究の任務である。科学は、これまで、正規の簿記の諸原則を、ひとつの完結した体系として事象から導出するという任務を課せられなかった。たしかに経営経済学は、GoB を獲得し、そして解明するのに大いに寄与したが、しかし、このような包括的な任務設定のもとではなかった。この任務設定に応ずることが、この研究の目的である。

## (2) 命題の首尾一貫性；諸原則の体系を獲得するための課題

文献上、若干の上位の諸原則は、その内容がそれほど確定されていないけれども、その諸原則が個々の簿記問題および決算問題の価値判断の基準として役立つことができるように作り上げられている。真実性、慎重、比較可能性などのような諸原則は、命令的な、つまり判定を下された GoB として十分に定式化されている。それとともに、上位の諸原則としっかりかみ合っていないが、個々の問題の原則としては重要な存在、すなわち下位の諸原則がある。後者は、もっぱら、まったく逐一その場合に依拠して発展させられている。同時に、それは、年度決算書の助けによって遂行するために、しばしば商人的な傾向や、企業目的に無分別な配慮をして、はじめは現行法にもとづかない立場から、次に法律外の立場となり、最後は法律にそむくこととなる。そして時がたつにしたがって、簿記と決算の諸原則

(1) Eucken, ebda., S. 17.

(2) 最近 Rink, Gerd および Gessler-Hefermehl-Hildebrandt-Schröder の他の見解があるとレフソンはいう。また彼はいう。「もちろん、経営経済学それ自体もこの場合に権限があるという要請はようやく近年、高まっている。」

(3) 連邦通常裁判所 (BGH), 1961. 2. 27 の判決一 II ZR 292/59 [事件番号一遠藤] 判例集 34 巻 44 号。

は、「論理的関連がそこでは欠落している」というように作り上げられるのである。<sup>(1)</sup>

「正規の簿記の諸原則」を導出するという課題は、体系的に解決されてのみ満足できるものである。個々の原則のあいだの矛盾は、すべての個別原則が上位原則に関連させられ、その上位原則がさらに一個ないしは若干の基本思考から無矛盾的に導出される場合に、もっぱら回避しうるのである。

経営経済学は、上述の試みが意図されても成功の見通しがあるほど、こんにち、十分に発展させられている。経営経済学においては、他の諸科学においても要請されているのと同じように、諸問題は、着想豊かに、そして同様な方法論的厳格さをもって解決されねばならない。<sup>(2)</sup>

以上のことには、商人的年度決算書の最重要問題に関して、20年代および30年代におけるがごとく、もはや意見の対立が存在していないということが役立つ。この論争は、シュマーレンバッハに對するリーガの批判論文<sup>(3)</sup>の新版およびムシャイトの回答<sup>(4)</sup>によっても、もはや復活させられなかった。確実な予想という前提のもとに発展させられた貸借対照表理論は、当然、この前提のもとで、ひとつの言明能力のある——完全に別個の——年度成果の概念にたち至るのであるが、この貸借対照表理論は、この非現実的な前提がゆえに、実際的な会計報告に関しては外部へ離脱してしまうのである。それは、将来の不確実性がゆえに、蓋然性のある予想でもってのみ行われる修正の場合のことである。<sup>(5)</sup> この計算は、経営においては、計画管理の領域に属し、予想計算をもってする年度決算書の補完物である。<sup>(6)</sup>

このモノグラフィの初版に対する書評で、「年度決算書と貸借対照表の最重要問題は、もはや学問上の意見の対立が存在しない<sup>(7)</sup>」という表明に対して疑問がだされた。それに対して私は次のように反論したい。すなわち、正規の簿記の諸原則を獲得する場合には、もっぱら、商法および税法に規定されたいわゆる「商事貸借対照表」が問題なのである、と。それは、年度決算書がそれだけでは不十分な情報用具であるとか、経営経済学がより良い、あるいはより改善された認識用具や決定用具そして会計報告用具<sup>(8)</sup>を正当にも追求しているという問題とは何ら関係がないのである。

- (1) *Mohr, Heinrich, Die Behandlung des Weraufwandes in Handels- und Steuerbilanz, WPg., 1961, S. 325.*
- (2) *Gutenberg, Erich, Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft, Kölner Universitätsreden H. 18, Krefeld, 1957, S. 38.*
- (3) *Rieger, Wilhelm, Schmalenbachs Dynamische Bilanz, 2. Aufl., Erlangen, 1959.*
- (4) *Muscheid, Werner, Schmalenbachs Dynamische Bilanz, Köln und Opladen, 1957.*
- (5) *Hansen, Honko, Albach, Dieter Schneider, Moxter, Herbert Hax.* の前述の文献を参照のこと。
- (6) レフソンの立場は次の文献によるという。*Lippmann, Klaus, Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, in: Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Universität Münster, Düsseldorf 1970, ならびに Lippmann の文献を一般に参照。*
- (7) *Moxter, Adolf, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, ZfbF 1966, S. 28 ff.*
- (8) レフソンはいう。「年度決算書の構成部分である貸借対照表とは別の貸借対照表については、異なった貸借対照表諸原則が作成されるが、これは、その時々の貸借対照表目的に従っているものである。債権状況を示すたとえば清算貸借対照表がある。有形資産が評価されているところの貸借対照表は——整理会計の場合以外は——価値変動勘定の上で、有機的の時価貸借対照表の規定にしたがって、取得価格を超える、その種の増額が——アメリカの貸借対照表の場合の資本剰余金——貸方化されるという場合に、議論になるにすぎない。」
- (9) *Moxter, Adolf, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, ZfbF 1966, S. 28 ff.; Albach, Horst, Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, ZfB 1965, S. 21 ff.; Schneider, Dieter, Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, ZfhF 1963, S. 457 ff., Busse von Colbe, Walther, Aufbau und Informationsgehalt von Kapitalflußrechnungen, ZfB 1966, 1. Ergänzungsheft, S. 82 ff.; Asztély, S., Das Ziel des Jahresabschlusses, ZfB 1967, S. 291 ff.; Leffson, Ulrich, Der Ausbau der unternehmerischen Rechenschaft durch vollständigen Kapitaldispositionsnachweis, NBw 1968, Heft 1, S. 1 ff.*

こんにちの経営人については、30年前よりもはるかに意見の一致が見られる。<sup>(1)</sup> 科学の共通基盤は、その当時よりもいっそう広汎になっている。さらに、経営経済の文献において、学者、商人および商業コンサルタントとその組織が——それらのもとで法律的に研究している論者たちも——共通の研究課題のために共同しているということは、われわれの目的にとって、著しく有利なことである。そのことで、商人的見解や論議が十分に聞き届けられるように配慮されている。

このような基礎にもとづいて、受け継がれてきた科学をさらに発展させるために、「革新的に疑問が提起され」なお且つ注意深く、ことが遂行されるのである。だから「科学はつねに、同時に二面性をもっている。すなわち、科学は革新的であり、また伝統的である。科学が革新的に問題を提起し、提起しなければならぬという限りでは、科学は革新的である。また科学は、ひじょうに有力であるといわれた人たちの問題提起と問題解決をすて去るわけにはいかないから、それは伝統的なのである。」<sup>(2)</sup> その場合、新しい概念は、受け継がれているものとの断絶を意味するのではないということは明らかである。大抵の諸原則は、有力な学者の権威において支持されている。

この研究の目的は、すべての諸原則の概要を作ることにあるのではなく、文献上しばしば GoB とし示されている上位の諸原則のそれぞれを発展させることにある。それぞれの上位の命題のみを GoB とし、下位の命題を規則 (Regeln) ないしはそれに類するものとみなすのは、もちろん合目的ではないようにおもわれる。それでは、上位命題、ならびにそこから導出される下位命題から個々の場合の規範に至るまで、論理的に首尾一貫して構築される——ないしは構築されねばならぬ——諸命題の体系が GoB の場合には重要なのであるということが明確にされえないのである。また、上位の諸原則——これだけを GoB とみなすならば——の内容と、それから導出された規則とのあいだを正確に区別しようとするれば、その境界には大きな困難が生ずるのである。われわれが、一方では、下位の GoB について、是非とも取り上げる価値のある文献を自由に用いることができるけれども、上位の GoB の体系的構成が欠けているので、下位の GoB は、いつも統一的に矛盾なく発展させられているというわけではない。上位原則の体系によって、われわれは個々の下位命題について尺度となる基準を得るのである。つまり現在一般に認められている命題についても、また将来獲得さるべき命題についても そうなのである。

法学の認識でも、経営経済上の認識でも、——クルーゼによれば——法源 (Rechtsquelle) ではありえない。<sup>(3)</sup> だが両学問は、技術的な方法の助けをかりて、GoB を導出することが可能である。<sup>(4)</sup> 「経営人ならびに法律家は、手段——目的——関係をもって、GoB を獲得するために作業する。問題なのは、固有の法律的方法でもなければ、また固有の経営経済的方法でもない。」<sup>(5)</sup>

### (3) コンセンサスの必要性

この研究でもって獲得せられるところの、正規の簿記の諸原則は、そのまま、商人に拘束力がある

---

(1) 科学上の相違は、根本的には、年度決算書が会計報告用具として一般に適合しているかどうか、またどの程度適合しているかという問題にあるとレフソンはいう。とくに次の文献を参照。Leffson, Ulrich, Kapitaldispositionsnachweis, und Lippmann, Klaus, Der Beitrag ökonomischen Gewinns.

(2) Eucken, Grundlagen, S. IX.

(3) レフソンはいう。「この種の下位命題は、たとえば次のとおりである。GoB によれば、年金契約に対する引当金は形成されねばならぬ——内容的には次と同じである。すなわち年金義務を貸方計上することは GoB であると。これに対して、X氏に対してあたえられた契約について引当金を形成することは、GoB ではない。GoB は個々の事態に関係するものではない。」

(4) Kruse, GoB, S. 80.

(5) Kruse, GoB, S. 102.

(6) Kruse, ebda.



のではない。それは、その法的な有効性 (rechtliche Gültigkeit) のためには、論理的に異論のない経営経済的演繹とともに、さらに全体のコンセンサス (consensus omnium) を必要とする。アメリカ的概念である「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles) も、そのようなコンセンサスの必要性を示している。——たとえ、事象に適合した諸原則を見出すという必要性と対比して、アメリカの文献が指摘しているところの、コンセンサスの必要性が強調されすぎているとしても。

注意さるべきは、いつ、全体のコンセンサスが存在するのか、を確定することは常に容易であるとは限らないということである。疑いもなく、決算問題にたいする支配的見解が決算目的 (Abschlusszweck) に矛盾した方法を主張し、少数者が、目的に適合した方法を主張することがある。最終的には、——前述したように——ただ論証 (Argument) の力だけが、有効なのである。それゆえ、論証を慎重に考慮することが、決定には必要である。そのさい、大多数に反して、ある言明 (Aussage) を GoB と見なすことは、ほとんどできないであろう (もちろん、経営経済的に意味のある言明としてであるが)。慣習 (Tradition) は、もはや問題にされていないコンベンション (Konvention) となってしまうている。名目計算 (Nominalrechnung)、取得原価主義 (Anschaffungspreisprinzip)、および後者から導出された実現主義 (Realisationsprinzip) の周知のコンベンションから不可抗的に導出された主張にたいしてコンセンサスは必要ではない。そしてまた、比較可能性 (Vergleichbarkeit) および継続性 (Stetigkeit) にたいしても、それらが会計報告責任 (Rechenschaftaufgabe) の遂行上、絶対必要であるという限りでは、コンセンサスは必要でないのである。これに対して、多義的 (mehrdeutig) であるか、あるいは多価値の大きさ (mehrwertige Größen) に関係するところの諸原則 (Prinzipien)、すなわち、同一 (Imparität)、慎重 (Vorsicht) および重要性 (materiality) の諸原則の場合には、コンセンサスが必要である。

#### (4) 限定の問題

1. 諸原則の経済的導出 (die ökonomische Ableitung) にとって、それが商法において言及されているかどうかは取るに足らないことである。GoB は、たとえばアングロサクソンの法律領域におけるように、同種の規定が存在しない場合では、測定され、遵守されねばならない。だが商法典第38条においては、商人に対して、この諸原則を守るよう明示的に規定されているということによって、GoB は、同時に、法規と同様、商人的会計制度の不可欠の構成部分である。
2. 時と共に変化する経済的情况の結果として、簿記問題が変化し、そして、それと共に GoB が変化する。諸原則は、問題の知的洞察を増大させることによって、さらに発展する。さらに形式的な諸原則は、簿記技術の変化に適合させられねばならない。しかし、それでもって GoB は、一般に義務づけられている規範としてのその性質を失わない。簿記と会計報告の義務という事態、論理および合意原理は、基準となるものである。
3. GoB は、その時々々の経済秩序に依存している。中央指導的な経済システムにおいては、すぐれて市場経済的な経済秩序におけるのとは別の会計制度の形態が必要となる。企業は前者では中央に、後者では所有者、社員、債権者および部分的には——株式会社のように——社会に会計報告をする。中央管理経済における厳重な報告規定に対して、市場経済の領域での格別にゆるい公開規定が対立している。われわれの研究は、本質的に市場経済の観点に向けられた経済に基づいている。このことは、会計制度のすべての実質的および形式的領域に至るまで、反作用を及ぼす。
4. この研究は、さらに商人的簿記、すなわち商法に従ってその商人性が帰属しているような企業の簿記に限られている。宗教、慈善、研究、教育およびそれに類似の機関、農業経営ならびに公共的年金企業、さらに公共的行政の特殊な簿記問題は論議されていない。多くの認識はこれらの会計制度にも当てはまるものであるが。

5. 商法上および税法上の特殊な規範と問題は考究されてはいない。この種の問題についての例は、株式会社の自己資本と積立金の表示に関する純粋な株式法の規定、あるいは価値の少ない経済財の評価に関する税法上の規定である。それに対応した解決はGoBから明らかになるのではなく、特別な立法者の目的から明らかになる。

それゆえ、次に研究さるべき特定の対象は、市場経済における商人的企業の上位の正規の簿記の諸原則の実質的、形式的内容である。

さて、以上のごとくレフソンは「正規の簿記の諸原則」に対する科学（経営経済学）の意義を強調するのであるが、これは、レフソンに限らず、最近の西ドイツにおける「正規の簿記の諸原則」論の一般の特徴であると思われる。このような傾向をどのようなものとして理解するかが、現在における西ドイツ経営経済学のひとつの最重要課題であると考えられる。

〔付記〕この研究は、大阪産業大学特別研究費の補助を受けたものである。記して謝意を表す。