

ドイツにおける「正規の簿記の諸原則」 と「記帳の証拠力」について

さか もと たか し
坂 本 孝 司

目 次

はじめに	86
第1章 「『パチョーリ簿記論における14の原則』と『正規の簿記の諸原則』 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB)」	
第1節 序	86
第2節 「パチョーリ簿記論における14原則」成文化の過程	87
第3節 「パチョーリ簿記論における14原則」以外の記帳条件の成文化過程	97
第4節 「正規の簿記の諸原則」(GoB)	99
第5節 「パチョーリ簿記論における14原則」と「正規の簿記の諸原則」 (GoB)の関係	113

はじめに

本稿の研究方針は、わが国を含むフランコ・ジャーマン法系の商業帳簿規定を解明し、かつ、わが国における現行規定の問題点を提示することにある。本学に提出した修士論文は40万字を越える分量であり、以下そのすべてを掲載できないため、本稿では第5章を中心に記述することにする。

第1章 「パチョーリ簿記論における14原則」と「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB)

第1節 序

既に筆者はパチョーリのSummaの記述を基に1494年当時集大成されていた、借方貸方という計算技術以外の、商業帳簿の作成に関する14の原則を抽出した。本稿では、パチョーリ簿記論における14の原則に焦点を当て、それぞれの原則が法律条文に盛り込まれた足どりを検討し、その過程で次に掲げるいくつかの論点を考察する。

その第1は、「決算に関する規定の進展に対して、取引記録に関する規定は、スペイン及びポルトガルで日記帳の他に元帳にまで言及したことを除けば、商事勅令以後概して簡略化の歴史である」⁽¹⁾とされる一橋大学安藤英義教授の見解の妥当性である。第2は、「正規の簿記の諸原則」について概念整理を行うことである。第3は、「パチョーリ簿記論における14原則」と「正規の帳簿記入の諸原則」の関係を考察することである。第4は、現行のドイツ商法に規定されている商業帳簿に関する記帳条件が1919年ライヒ国税通則法及び1977年国税通則法の帳簿規定からどのような影響を受けているかを確認することであり、第5は、田中耕太郎博士の著書『貸借対照表法の論理』以来定説となっている「白紙規定・実務慣行委任説」の妥当性を検証することである。以下、一連の考察の前提となる「正規の簿記の諸原則」について一応の概念整理をしてみよう。

ドイツ税法学辞典(第2版, 1981年)においてはGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

「正規の簿記の諸原則」を、「A.概念と確認」、「B.必要条件と内容(概要)」、「C.記帳の実質的な正規性」、「D.記帳の形式的な正規性」に分類して解説する⁽²⁾。

「A.概念と確認」では、Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführungとの表現法は一つの集合概念であるとしたうえで、「文献においては『正規の簿記の諸原則』が『正規の貸借対照表作成の諸原則』(括弧内省略 一坂本注)をも含む上位概念であるかどうか、あるいは逆に、『正規の貸借対照表作成の諸原則』の構成要素として『正規の簿記の諸原則』がみなされるべきかという問題がある」とする。続けてこの辞典は、歴史上、GoBの概念に対する言及や比較の対象となり得る表示の事実を、広く逆に迎えることが見られるとして、1794年プロシア一般国法の第1468条に用いられたordentlich Bücherとの用語を始めとするGoBとの用語の淵源を説明する⁽³⁾。「正規の簿記の諸原則」なる法律概念が歴史的な発展性ある概念であるとする指摘は的確である。さらに同辞典は、Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführungという語は商事法と租税法において用いられるとして商法(§38 Abs. 1)、株式法(§149 Abs. 1)、有限会社法(§41 Abs. 1)、組合法(§33 Abs. 1)、所得税法(§4, §5 Abs. 1, §6 Abs. 1 Nr. 2)を掲げ⁽⁴⁾、「商事法及び租税法では、確かに『正規の簿記の諸原則』の概念が用いられるが、それは何処にも定義されていない」とする。この指摘のとおり、GoB概念は、商法を始めとする如何なる法律にもその直接的な定義はない。しかしながら、商法及び国税通則法、そして所得税法リヒトリニエン第29条第2項には成文化された「正規の簿記の諸原則」が多数規定されている事実を忘れてはならない。さらに「B.必要条件と内容(概要)」との表題のもとでは、具体的に商法第43条・第44条及び国税通則法第145条から第147条・同148条、1978年所得税リヒトリニエン第29条第2項第1文を掲げ、続く「C.記帳の実質的な正規性」でも、国税通則法第145条第1項・第146条第1項・商法第43条第2項に触れている。

「D. 記帳の形式的な正規性」では、「1. 一般論」で国税通則法第145条第1項, 1978年所得税法リヒトリニエン第29条第2項第1文及び第5文を, 「2. 簿記組織」では商法第38条第1項, 国税通則法第146条第1項・同第5項・第147条第5項, 1978年所得税法リヒトリニエン第29条第2項第1文・第2文・第3文・第4文・第4a文・第4b文・第5文, 1975年リヒトリニエン第29条第2項第5文を掲げる。さらに「3. 記入の諸原則と記帳の保証」では「a) 適時の記入の原則」, 「b) 明瞭な記入の原則」, 「c) 用語に関する原則」, 「d) 記帳不変の記入」, 「e) 証憑原則」の五つの原則に区分する。「a) 適時の記入の原則」では商法第43条第2項・国税通則法第146条第1項・1975年所得税法リヒトリニエン第29条第2項第2文を引用して解説し、適時性に関連して「国税通則法第158条により、帳簿の証拠力が保証されること」としているが、筆者の職業会計人の業務を通じた経験則でも、会計帳簿の実質的な正確性確保にとって、日々の現金残高の照合と適時の仕訳処理が不可欠であることは厳粛な事実である。ともあれ、ドイツ税法学辞典のこの記述から適時の記帳と帳簿の証拠力との密接な関係が理解されるのである。「b) 明瞭な記入の原則」では、商法第43条第2項・国税通則法第146条第1項及び第5項を、「c) 用語に関する原則」では商法第43条第1項・国税通則法第146条第3項を、「d) 記帳不変の記入」では商法第43条第3項・国税通則法第146条第4項を掲げ、「e) 証憑原則」では「証憑原則は記帳の重要な規則に属する」, 「証憑は、帳簿の証拠力の前提である」としている。さらに、「4. 保存義務」では、国税通則法第145条第1項・第147条第1項及び第2項, 商法第44条第1項及び第3項を引用している。

以上の考察から、狭義の「正規の簿記の諸原則」つまり「正規の帳簿記入の諸原則」は、不確定法概念としての性質を持つ「正規の貸借対照表作成の諸原則」とは完全に異なる法的性質を有することが理解できる。それは、ドイツ税法学辞典によれば、「正規の帳簿記入の諸原則」は商法第43条から第44条までに、国税通則法第145条から第148条

までに、そして所得税法リヒトリニエン第29条に規定される具体的な概念であるということになる。そしてそれら一定の記帳条件を満たした正規の帳簿は、国税通則法第158条によって証拠力・証拠価値が付与されるのである。また、この辞典は連邦最高裁判所・連邦財政裁判所の判決をも引用してGoBを解説しており、「正規の簿記の諸原則」が、連邦最高裁判所・連邦財政裁判所における判決からも構成されていることを知ることができる。この文献では帳簿の証拠力・証拠価値について、国税通則法第158条と民事訴訟法第292条との関連には踏み込んで解説していないものの、筆者は、以上のドイツ税法学辞典の記述が、ドイツにおける数多くの文献のなかでも最も正確にGoB概念を解説しているものと考えている⁽⁵⁾。

第2節 「パチョーリ簿記論における14原則」成文化の過程

第2章で筆者がパチョーリのSummaから抽出した、商業帳簿の作成に関する14の原則が、その後どのような過程を経て法律条文に盛り込まれたか、その足どりを探してみよう。

第1原則 すべての勘定と帳簿はOrdine「秩序正しく」つけられること、そしてこの原則は他の個別原則を包括する最重要原理であること。

ドイツ都市法典においては、1520年フライブルク都市法典でVnd soltent der koufflüt bücher ordenlich ingepundenとの表現が見られ⁽⁶⁾, 1564年ニュルンベルク改革法典ではKaufleute Schld-und andere Handelsbücher, so dieselben ordentlich nach ehrbarer Kaufleutt geprauch geschrieben sein「尊敬すべき商人の慣習に従って正規に記帳された商人の債務帳及びその他の商業帳簿」⁽⁷⁾とし、1603年ハンブルク都市法典ではHandelsbücher ordentlich und richtig; ehrbarer Kaufleute Gebrauche gemäß, gehalten, 「正規な, 且つ正確な(真実な), 正直な商人の慣習に合致することを義務づけられた商業帳簿」⁽⁸⁾との表

現を確認できる。要するに千五百年代中頃から千六百年代初頭までのドイツの都市法典において、商業帳簿の正規性を、「尊敬すべき商人の慣習」・「正直な商人の慣習に合致」との判断基準をもって規定するという思考が存在したのである。さらに、1753年ハンブルクの破産規定にはnicht in guter Ordnungとの表現が存在する⁽⁹⁾。帳簿記入の正規性は、商業帳簿に証拠力を付与する為に要求されていたのであるが、18世紀中頃に、「良き秩序ではない記帳」が破産規定に関連して規定されていたことも重要な事実である。

1794年プロシア一般国法では、過怠破産の規定に関してその第1468条にordentlichen Bücher「正規の帳簿」との用語が存在した。そして第566条では「商業帳簿が証拠力を持つためには、商人の方式 (kaufmännischer Art) に従ってつけられなければならない」としていた。「商人の方式」は、第562条の「商業帳簿が正しくつけられている場合」と同義である。そして「商人の方式」を直接説明する条文は存在しないが、注釈書では「商人の方式」について第605条から第607条を対照させている⁽¹⁰⁾。すなわち、個別の記帳条件や記帳品質については第605条・第606条・第607条が存在し、これらが「商業帳簿が正しくつけられている場合」及び「商人の方式」との概念を構成する個別原則を形成していたと考えられる。また第568条及び第607条で「専門家」(Sachverständige, Sachverständigen)を活用して帳簿の正確さや信憑性を確保していたことは、現行ドイツ商法及び国税通則法にも同様の趣旨の規定が存在することから、格別に重要であると考えられる⁽¹¹⁾。

1673年フランスルイ14世商事王令には帳簿の正規性を求める条文は存在していなかったが、1807年フランス商法典ではその第12条に、「商業帳簿は、正規に (régulièrement) つけられていれば、商人間で商行為の証拠とするために裁判官によって認められ得る」との条文を有し、さらに第13条では「商業を行う個人に作成が義務づけられている帳簿は、うえに定めた形式に従っていなければ、裁判所において、当該帳簿を作成した人の利益を

目的として提示されえずまた証拠とならない。ただし、破産及び有罪破産に関し帳簿に認められるべき利益については、この限りではない」として、正規に記帳された商業帳簿に完全な証拠力を与えていた⁽¹²⁾。

自由心証主義が採用された1861年一般商ドイツ法典ではその第34条第1項でOrdnungsmäßig geführte Handelsbücher「正規に記帳された商業帳簿」との表現が存在し、第38条・第77条・第488条にordnungsgemäßとか ordnungsgemäßig等の表現が見られる⁽¹³⁾。また、1851年プロシア刑法典第261条⁽¹⁴⁾、1871年ライヒ刑法典第283条⁽¹⁵⁾、1877年破産法第210条⁽¹⁶⁾には、過怠破産罪に関連して unordentlich「無秩序な」商業帳簿の記入が規定されていた。

その後、1874年ザクセン所得税法第22条第1項でsonst dem gebrauche eines ordentlichen Kaufmannes「その他正規の商人の慣習に合致する」⁽¹⁷⁾と、同年のプレーメン所得税法第6条ではnach der ordnungsgemäß aufgestellten Jahresbilanz「正規に作成された年度貸借対照表により」⁽¹⁸⁾と、1878年ザクセン所得税法第21条ではdurch das Handelsrecht für Inventur und Bilanz vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauch des ordentlichen Kaufmanns「財産目録及び貸借対照表に関する商法規定に従った、かつ正規の商人の慣習に合致した」諸原則⁽¹⁹⁾と記述され、ついに1895年ヘッセン州一般所得税法に至って、その第19条第8項にnach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung「正規の簿記の諸原則に従い」との文言が採用されている⁽²⁰⁾。そして1897年には「すべての商人は、帳簿を記入し、かつその帳簿上に自己の商行為及び財産状況を正規の簿記の諸原則 (Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung) に従って明瞭に記帳する義務を負う」という表現でドイツ商法典の第38条第1項にも採用されたのであった。

ところで1897年の商法に Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung「正規の簿記の諸原則」との用語が採用されてからしばらくの間は

この用語は具体的な意味内容をもつものではなかった。その意味では田中耕太郎博士の「白紙規定・実務慣習委任説」⁽²¹⁾は一見、正当性があるように思われよう。しかしながら田中耕太郎博士が「白紙規定・実務慣習委任説」を唱えられたのは昭和19年(1944年)であり、その当時ドイツでは「正規の簿記の諸原則」は具体的な内容を持った法概念として理解されており、大概念たる「正規の簿記の諸原則」は小概念たる「正規の簿記の諸原則」(すなわち、正規の帳簿記入の諸原則)と「正規の年度決算書作成の諸原則」を含む概念として認識されていたことに留意すべきである(なお「白紙規定・実務慣習委任説」は第4節で改めて検討する)。

「正規の帳簿記入の諸原則」は例えば1919年のライヒ国税通則法の第162条各項に規定された具体的な帳簿の記入条件を指しているが、商法の注釈書では「商業帳簿の外見上の処理に関して、商法第43条は[ライヒ]国税通則法第162条を通じて補われ完全にされるという態度をとった」⁽²²⁾としている。1919年ライヒ国税通則法第162条各項とパチョーリの14の原則を対比すれば、その第2項第1文がパチョーリの第3・第4・第6・第7・第10原則に、第4項が第8原則に、第5項第1文が第12原則に、同項第2文が第11原則に、第6項第3文が13原則に該当している。合計11の原則が第162条各項に盛り込まれていたのである。そしてパチョーリの14の原則のうち、五つの原則が盛り込まれた、1919年ライヒ国税通則法第162条第2項第1文は、「記帳の正規性」に関して判示された1896年6月30日のプロシア上級裁判所判決の原文をそのまま盛り込んだものである⁽²³⁾、条文立案者であるエンノー・ベッカーによる解説によれば、「この文は帳簿及び記録の証拠力に関して、決定的なものである」⁽²⁴⁾としている。

ライヒ国税通則法に、第162条第2項第1文を初めとする記帳条件が盛り込まれた背景には、「帳簿の証拠力」を規定したライヒ国税通則法第208条、「税務貸借対照表に対する商事貸借対照表基準性の原則」をその第33条第2項に盛り込んだ1920年

ライヒ所得税法、さらには1918年に導入された取引高税の存在があると思量される。

その後商法第38条第1項は1985年の商法改正までは1897年当時の条文そのままであったが、1985年の改正で第238条第1項に移行されている。その内容は「すべての商人は、帳簿を記帳し、かつ、その帳簿上に自己の商行為及び財産状況を正規の簿記の諸原則(Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung)に従って明瞭に記載する義務を負う。帳簿の記入は、その記帳が専門的資格を有する第三者に対して、相当なる期間以内に、取引と企業状態に関する要覧を伝達し得るような性質のものでなければならない。取引はその発生及び終了まで追跡し得るものでなければならない」である。

改正の内容は第2文及び第3文が追加されたことであるが、それらの追加項目は1977年国税通則法第145条の第1項をそのまま移行したに過ぎない。さらに注目すべき点は「記帳の正規性」の判断レベルを「専門的資格を有する者」、すなわち経済監査士・税理士・税理士事務所の所属員などの水準に設定していることである⁽²⁵⁾。1977年の国税通則法には遅れたものの商法上もこのような規定が盛り込まれたのであった。しかしながら、ドイツでは既に1794年のプロシア一般国法の第568条及び第607条で「専門家」を活用して帳簿の正確さや信憑性を確保するとの規定が存在しており、シュマーレンバッハも1931年当時の著作で「専門家的であることは、法律的規範である」⁽²⁶⁾という主張をしていたことを忘れてはならない。

第2原則 家事費用と家計財産はすべて計上されること

1673年のフランスルイ14世商事王令はその第3章・第1条で「家事費用」の帳簿記入を求めている。さらに第8条で財産目録への自己の「一切の」動産・不動産・債権・債務の計上を求めているが⁽²⁷⁾、その趣旨は家計財産も含めての計上と理解される。さらに、1807年フランス商法ではその第8条で「家事費用に充てた合計額を月毎に記載せ

ねばならない」として「家事費用」の計上を求め、第9条では財産目録を規定しているが、商事王令で用いられていた「一切の」(tous)との用語が使われていない。筆者は「一切の」という意味には「家計財産も含めて」があると理解するのであるがその限りでは1807年フランス商法では明文をもって家計財産の計上を求めなかったのである。そして1794年プロシア一般国法・1861年一般ドイツ商法典・1897年ドイツ商法典・1919年ライヒ国税通則法、そして現行1977年国税通則法・商法に至るまで、明文としては「家事費用」及び「家計財産」の計上を求める規定は存在していない。

詐欺破産の防止を直接の目的とした1673年商事王令や、その流れを引き継いだ1807年フランス商法典では「家事費用」や「家計財産」の計上を求めることにはそれなりの意義があったのであろうが、詐欺破産などの防止目的が相対的に低下し、それと共に「帳簿の証拠力」という面がクローズアップしてくるにつれて「家事費用」や「家計財産」の計上の必要性は次第に減少してきたと考えられる。また家事費用の計上は、法人の会計処理では無縁のものであり、個人事業特有の会計処理であるが、複式簿記を前提に考えれば事業主へ出金は必ず「事業主貸」あるいは「店主貸」勘定となって現れるのであり法律条文で敢えて規定する必要もないと思量されるのである。

第3原則 覚書帳（日記帳・日計帳）または仕訳帳は「すべての取引」が記入されねばならないこと

1673年ルイ14世商事王令では第1条で「一切の取引」(tant leur Negoce)の帳簿への記載を求め、1807年フランス商法典では第8条で日記帳に「一切のもの」(tout)の計上を求めていた。1794年プロシア一般国法・1861年一般ドイツ商法典及び成立当時の1897年ドイツ商法ではこのような用語ないし同義の用語の使用は無かったが、1919年ライヒ国税通則法の第162条第2項第1文は「帳簿への記帳は連続して (fortlaufend), 完全に (vollständig), 正確に (richtig) なされねばなら

ない。納税義務者は自ら、日常語及び日常の文字を使用しなければならない」⁽²⁸⁾との規定を盛り込んでいた。ベッカーらによるライヒ国税通則法の注釈書によると、「Vollständigは、全ての取引 (alle Geschäftsvorfälle)が例外無く、欠けたところが無く記帳されることを意味する」⁽²⁹⁾としており、「全ての」取引を記帳する意味であることがわかる。さらに1976年12月14日の商法改正によって、「帳簿の記入及びその他必要な記録は、完全に、正確に、適時にかつ明瞭に (vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet) 行なわれなければならない」という文言が商法の第43条第2項に盛り込まれたが、商法の注釈書によれば「完全性 (vollständigkeit) とは、全ての取引 (alle Geschäftsvorfälle)が把握されねばならないことを意味する」⁽³⁰⁾として、上記の1919年ライヒ国税通則法注釈書と同様の解釈を下している。その後、vollständigとの用語は1977年国税通則法の第146条第1項に、商法においては1985年の改正で第239条第2項に移されて今日に至っている。

第4原則 覚書帳（日記帳・日計帳）または仕訳帳は完全性をもって記入されること

ドイツ都市法典、1673年フランスルイ14世商事王令、1794年プロシア一般国法、1807年フランス商法には記帳の完全性を求める明文規定は存在していないが、1861年ドイツ一般商法典の第28条第1項において「すべての商人は帳簿をつけ、それにより自己の商行為及び自己の財産の状態が完全に (vollständig) 明らかになるようにする義務がある」との規定の中で、ドイツ法制史上初めて採用されている。

第28条第1項に規定される「完全性」は、帳簿記入の完全な履行を、直接的に求めるものではなく、「自己の商行為及び自己の財産の状態」が「完全に」に「明らかなるよう」に帳簿をつけなくてはならないとして、間接的に記帳の完全性を要求していたのであるが、1897年ドイツ商法典にも、帳簿記入に関して明文をもって「完全性」を要求する規定は存在していなかった。

クルーゼは、1919年ライヒ国税通則法の第162条第2項第1文は、プロシア上級裁判所判決(prOV-GiSt. 5, 172(174))をそのまま文字どおり採用したとする法案策定者であるエンノー・ベッカーの見解を引用しており⁽³¹⁾、1896年6月30日の判決原文には、「正規に記帳された」(ordnungsmäßig geführt)帳簿に関連して、die Eintragungen, …, fortlaufend, vollständig und richtig bewirktとの文言が確認できる(prOVGiSt., Bd. V, S. 174を参照のこと)。その後、1919年ライヒ国税通則法第162条第2項第1文に、帳簿記入の条件の一つとして、vollständig「完全に」との用語が盛り込まれ、1977年国税通則法第146条第1項第1文にも規定されている。商法上は、1976年12月14日の改正でその第43条第2項に盛り込まれ、1985年の改正で第239条第2項に移行されている。

また、vollständig「完全に」との用語は上記のパチョーリの第3原則を包含するものであるが、その他に取引内容すべての掌握も要求するものであることに留意すべきである。それは1919年ライヒ国税通則法の解説書において「Vollständigは全ての取引が例外無く、欠けたところ無く記帳されることを意味する」⁽³²⁾と、商法の解説書では旧商法第43条第2項について「貸借対照表作成義務から明らかになる完全性の原則は、全ての取引の欠けたところのない把握を求める」⁽³³⁾とし、現行商法第239条第2項に関する解説書でも、「完全であること(Vollständigkeit)とは、全ての取引が把握されねばならないことを意味する。それ故に個々の取引の評価と経過に関する全てのデータが重要とされねばならない(例えば、取引の種類、日付、証憑番号、反対勘定)」⁽³⁴⁾、「記帳の完全性の原則は、全ての取引及び全ての事業財産、並びに全ての使用できる情報の評価の、欠けたところのない把握を内容として含んでいる」⁽³⁵⁾としていることから明らかとなる。vollständigとは、記帳されるべき取引の範囲については「全ての取引」を、記帳されるべき取引の内容については「取引の評価と経過に関する全てのデータ」の掌握を意味するのである。この点で「完全性」は、欠けた

ところのないことを意味し、全ての取引の記帳も、個々の取引の記帳も関係づける」とするコッホ(Dr. Karl Koch)編集による注釈書の解説は明解である⁽³⁶⁾。また、とりわけ重要だと考えられるのは、「記帳の完全性」に関するパチョーリの驚くべき程的確な把握である。パチョーリはその第6章で覚書帳・日記帳・日計帳について「その中に詳しく、売上、仕入(及び他の取引)に関するすべての事項を記載し、些細なことも漏らさず、何者が何を、いつ、どこで、といったことが、すべて明瞭に、完全に、表明されなければならない」⁽³⁷⁾としていたのである。

第5原則 覚書帳(日記帳・日計帳)または仕訳帳は明瞭性をもって記入されること

ドイツ商法及び税法上、「明瞭性」との用語は1897年ドイツ商法典成立まで明文化されていない。1897年ドイツ商法第38条第1項は「すべての商人は、帳簿を記帳し、かつ、その帳簿上に自己の商行為及び財産状況を正規の簿記の諸原則に従って明瞭に記載する義務を負う」としてersichtlich「明瞭に」との用語を使っている。1897年ドイツ商法第38条第1項はその後、1985年の改正で第238条第1項第1文にそのままの条文で移行されている。しかしながらこれらの条文では記帳の条件として直接的にその「明瞭性」を要求するものであるかどうかは明確ではない。さらに「明瞭性」の意味内容を「正規の簿記の諸原則」に委任しているのである。

1919年ライヒ国税通則法第162条第2項第1文でもvollständig「完全に」との用語は採用されているものの、「明瞭性」との用語は採用されていない。しかしながらパチョーリの簿記論においても「完全性」と「明瞭性」との用語の意味内容が明確ではなく(上記第4原則を参照のこと)、さらに、1919年ライヒ国税通則法の解説においてもベッカーらが「Vollständigはすべての取引が例外無く、欠けたところ無く記帳されることを意味する」としていることからしても、1919年ライヒ国税通則法の下ではvollständig「完全に」との用語

は「明瞭性」の概念と一部分において重なる概念であったと理解して差し支えないであろう。ちなみにパチョーリもその8章で、覚書帳には「如何なることも、漏らさず、含めるようにしなさい。そして、できれば、どの位の言葉が、あなたがたの間で交わされたかをも記しなさい。なぜなら(財産目録のところで、記述した如く)、取引においては、明瞭 (Deutlichkeit) すぎると言うことは、決してありえないからである」⁽³⁸⁾としている。

1977年成立のドイツ国税通則法に至ってその第146条第1項第1文にgeordnetとの用語が盛り込まれたが、geordnetについて注釈書では「連続した (fortlaufenden), つまり適時 (zeitgerecht) で明瞭な (geordnete) 記帳を求めた」⁽³⁹⁾とし、さらに「記帳の正規性」(Ordnungsmäßigkeit der Buchführung) に焦点を当てた、ペーター、フォン・ボルンハオプト、ケルナーによる文献でも「明瞭な記帳」(Geordnete Buchung)との表題のもとで「時系列的な仕訳記帳」(chronologische Grundbuchungen)を解説し、「全ての現金取引及び振替取引は、仕訳帳上時系列的な順番に従って把握されねばならない。それは本質的なGoBである」⁽⁴⁰⁾としている。記帳が時系列的に連続して行われることも明瞭性の要件なのである。

以上の考察からgeordnet「明瞭に」との用語は、vollständig「完全に」及びfortlaufenden「連続して」という二つの用語と一部重なる概念であると解することができる。そして、1977年国税通則法の成立と連動する1976年12月14日のドイツ商法の改正で、その第43条第2項に「帳簿の記入及びその他必要な記録は、完全に、正確に、適時にかつ明瞭に (vollständig, richtig, zeitgecht und geordnet) 行われなければならない」との規定が盛り込まれ、商法上も「明瞭性」(geordnete)との文言をもって、直接的に記帳を条件づけるようになったのである。旧商法第43条第2項は1985年の改正で第239条第2項にそのままの形で移行されている。

第6原則 覚書帳 (日記帳・日計帳) または仕訳

帳は適時に記入されること

ドイツ都市法典・1673年フランスルイ14世商事王令・1794年プロシア一般国法・1807年フランス商法典・1861年一般ドイツ商法典・1897年ドイツ商法典には、記帳の適時性を求める規定は存在していない。1849年に帝国司法大臣に下級委員会が提出した、一般ドイツ商法典の草案に「連続した記帳」が求められ⁽⁴¹⁾、1896年6月30日のプロシア上級裁判所判決には「記帳の正規性」に関連して、fortlaufendとの用語が見られるが⁽⁴²⁾、ドイツ法律史上「帳簿への適時の記帳」を求める規定が出現したのは、1919年のライヒ国税通則法である。その第162条第2項第1文における「連続して」(fortlaufend)との用語が「適時の記帳」を求めていたのである。注釈書によれば「連続した記帳の必要から、記帳を遅くしてはならないこと (時間的な近さ)」⁽⁴³⁾が示されるとしている。

その後この第162条第2項第1文は、1977年国税通則法の成立によってその第146条第1項第1文に改正されて移行されている。この時点でzeitgerecht「適時に」という直接的な表現を用いて、1919年以来条件づけていた「記帳の適時性」を引き続き規定することとなったのである。また、この国税通則法の成立に連動している1976年12月14日のドイツ商法の改正では、その第43条第2項に同様の規定が盛り込まれ、旧商法第43条第2項は1985年の改正で第239条第2項にそのままの形で移行されている。また所得税法リヒトリニエン第29条第2項に適時記帳に関する規定が存在している。

さらに「適時の記帳」に関連して、日々の現金残高の掌握義務について触れなくてはならない。ドイツの法制史上日々の現金の掌握義務を規定したのは1919年ライヒ国税通則法第162条第7項が初めてであった。そこではKasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden。「営業上の取引における現金入金及び現金出金は、少なくとも毎日記録されなければならない」との表現で、さらに1977年国税通則法にはその第146条第

1項第2文に文言の一部修正を伴って「現金収入及び現金収入は、毎日これを掌握すべきものとする」との表現で移行されている。

ドイツ商法上は、今日まで、現金の日々の掌握義務は求められていないが、商法の注釈書においては頻りに国税通則法を引用し、例えば「正規の現金記帳」などの表題で、この第146条第1項第2文を解説していることを重くとらえるべきである⁽⁴⁴⁾。そしてこのような税法と商法との連結関係は、共通の法概念である Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung「正規の簿記の諸原則」の存在に支えられていることに留意しなければならない。

第7原則 覚書帳（日記帳・日計帳）または仕訳帳には、日付順に記入されること

1673年ルイ14世商事王令の第3章の第5条には諸日記帳 (Les Livres journaux) に「日付順に」記載することを求める規定が存在し、さらに1807年フランス商法典第2章の第10条には「全ての (Tous) 帳簿」に「日付順に」記入することを求める規定が存在した⁽⁴⁵⁾。ドイツにあっては都市法典、1794年プロシア一般国法、1861年一般ドイツ商法典、1897年ドイツ商法典には、帳簿が「日付順に」記載されることを求める規定は存在していなかったが、1919年ライヒ国税通則法の第162条の第2項第1文には、記帳が fortlaufend「連続して」おこなわれることを求める規定が成文化されている。注釈書によればこれは「時間的な順番が守られなくてはならないことが示される」⁽⁴⁶⁾ ことをも意味しているとする。この fortlaufend「連続して」との用語はその後、1977年国税通則法第146条第1項第1文に zeitgerecht und geordnet「適時で明瞭な」との用語に置き換えられて規定されている。1977年国税通則法においても zeitgerecht「適時に」との用語のもとに、記帳が「日付順に」記載されることが求められているのは明らかであり、さらにそれは日々の現金残高掌握義務によって担保されているのである。前出のペーターらによる文献でも、zeitgerechtの解説において「これに加

えて、時系列的な記帳の原則も必要である」、⁽⁴⁷⁾「それは現金記帳における取引の記帳にも適用される」⁽⁴⁷⁾としていることから明らかであろう。

商法上は、1977年国税通則法の成立に連動している1976年12月14日のドイツ商法の改正により、その第43条第2項に zeitgecht「適時に」との用語が盛り込まれている。さらに、旧商法第43条第2項は1985年の改正で第239条第2項にそのままの形で移行されて現在に至っている。

第8原則 帳簿の削除による不正を防止するため、商業帳簿のすべての頁に通し番号を付すこと

商業帳簿の各頁に通し番号を付すことは、1673年ルイ14世商事王令第3章の第3条・第4条に、1807年フランス商法典では第11条に規定されていた。ドイツにおいては1861年の一般ドイツ商法典の第32条第2項に「帳簿は編綴し各紙葉に通し番号を付されなければならない」との規定が存在し、1897年ドイツ商法典でもその第43条第2項に「帳簿は編綴し1枚毎又は頁毎に通し番号を付されなければならない」と規定されたが、1976年12月14日の改正で同項は削除され、その後のドイツ商法には規定されていない。

ドイツ租税法上は、1919年ライヒ国税通則法第162条第4項で「帳簿は、それが営業上通常的なものである限り、編綴され、かつ一枚または頁毎に通し番号が付されなければならない」と規定されたが、1977年国税通則法は同第162条第4項の規定を引き継がず、その後のドイツ租税法には規定されていない。

なお、1927年のベルリン商工会議所の鑑定書 (Gutachten) が、ルーズリーフ式帳簿の一般的承認を誘導していることに留意しなければならない。同鑑定書は複式簿記によって整えられることを前提にして、その他の7要件を満たしたルーズリーフ式帳簿記入は「正規の簿記の諸原則」に合致するとしている。他の7条件とは、「時間の経過に合致した商取引の記入がある場合」(wenn sie der Zeitfolge entsprechende Eintragungen der Ge-

schäftsvorfälle enthält) [第1条件], や「証憑 (Belege) が整然と保管される場合」[第6条件] などである⁽⁴⁸⁾。

この第8原則は帳簿の削除を防止するための原則であるが、第6原則(適時の記帳)・第7原則(日付順の記帳)・第13原則(証拠としての信書等の保管)など、記帳の正規性を担保する他の原則により、その目的は達することができると思量される。つまり、その形式は現行法に継承されていないが、目的自体は実質的に引き継がれていると理解されるのである⁽⁴⁹⁾。

第9原則 仕訳帳は、1種類の通貨でその金額が記入されること

商業帳簿の記入に用いる貨幣を限定する規定は、ドイツでは現在まで存在していない。しかしながら貸借対照表や年度決算書の表示に関してその通貨を限定する規定は、1897年の商法典の第40条第1項にドイツ法律史上初めて盛り込まれている。それは「貸借対照表はドイツ通貨で表示されなければならない」という規定である。この規定は、1985年の改正で第244条に移行され「年度決算書はドイツ語で、かつドイツ・マルクで作成されなければならない」とされている。ちなみに「貸借対照表」が「年度決算書」と変化しているのは、1985年の改正で、全ての商人に損益計算書の作成が義務づけられたことによる。

このパチョーリの第9原則は、仕訳帳への記入について述べるものであるが、複式簿記による誘導法を前提とすれば、その意味するところは同じである。しかしながら、商法第244条は、例えば海外の支店会計では現地の通貨で仕訳帳を作成し、本決算に当たりマルクに換算するとの方法を排除するものではないであろう。

第10原則 元帳には、正確に記帳されること

richtigという用語はまず、1603年のハンブルク都市法典に *Handelsbücher ordentlich und richtig, ehbarer Kauffleute Gebrauche gemäß, gehalten* 「正規な、且つ正確な(真実な)、正直な

商人の慣習に合致することを義務づけられた商業帳簿」⁽⁵⁰⁾と規定されている。さらに1794年プロシア一般国法においては第582条に *richtigkeit der Bücher* 「帳簿の正確性」との用語が、第606条・第607条には *Unrichtigkeiten* 「不正(不正確さ)」との語も使用されている。「帳簿の正確性」とは「主として貸借記入の正確性を指す」ものであり、この時点ではパチョーリ簿記論と同様の内容であった。1896年6月30日のプロシア上級裁判所判決には、「帳簿の正規性」に関連して *richtig* との用語が見られるが⁽⁵¹⁾、その後この語はドイツにあっては、1919年ライヒ国税通則法の第162条第2項第1文で採用されるまで条文には現れてはいない。

1919年ライヒ国税通則法に盛り込まれたこの用語は従来の概念とは異なる内容を包含していた。注釈書では「*Richtig*とは形式的及び実質的に真実(正確)であることを意味する。記帳は形式的に税法の要求及び第163条によって間接的に効果のある他の法律に合致しなければならず、実質的に真実(正確)でなければならない」⁽⁵²⁾とし、「実質的な正確性とは、真実の取引が記帳されることに相当し、それが事実上再現されることが必要である」⁽⁵³⁾としている。この *richtig* との用語はその後、1977年国税通則法第146条第1項第1文に盛り込まれている。そしてこの国税通則法の成立に連動している1976年12月14日の商法改正でその第43条第2項に盛り込まれ、さらに旧商法第43条第2項は1985年の改正で第239条第2項にそのままの形で移行されている。

第11原則 元帳の勘定記入の抹消または訂正については、もとの記入がわからなくなるような訂正をしてはならないこと

このような会計処理を法律上初めて要求したのは1794年のプロシア一般国法の第605条である。この規定に類似した規定は、1861年一般ドイツ商法典の第32条の第3項第2文に、「記載した当初の内容は線を引いて消したりまたはその他の方法により読みにくくしてはならず、なに一つ削り落とすことをしてはならず、また当初の記載の時かまた

はその後において為されたかが不明確であるような変更はしてはならない」との内容で盛り込まれている。そしてこの規定は1897年の商法典の第43条第3項第2文に、1976年12月14日の改正で第43条第3項に(改正で第1文が削除されている)、それぞれ若干の文言の変更を伴って規定され、1985年改正商法ではその第239条第3項に1976年改正の文言と同じ内容で移されている。他方、租税法の分野では1919年ライヒ国税通則法の第162条第5項第2文に1897年商法第43条第3項の文言とほぼ同じ表現で規定され、1977年国税通則法第146条第4項も1987年改正商法の第43条第3項とほぼ同様の文言で規定されている。

なおドイツにおいては、急速に普及するコンピュータによる帳簿記入の正規性を担保するために、500年以上前から存在していたこの原則が、もっとも重視すべき原則として位置づけられていることに注目しなければならない。例えば注釈書では、1977年国税通則法第146条第4項に関し「現代の電子計算機による簿記システムは、一回入力されたデータが再処理(修正)の為のアクセスに晒されることを阻止する、プログラムの安全装置及び遮断を含まなければならない」⁽⁵⁴⁾としている。わが国ではコンピュータの急激な普及、複雑な消費税計算への対応、さらに会計事務の合理化等により、中小・零細企業に至るまでコンピュータによる会計処理が浸透してきているが、商法・税法規定における「帳簿記入に関する規定の欠落現象」の故に、会計データの遡及的改竄等が可能な財務会計ソフトが蔓延している現状がある。「帳簿の記入及び証拠力についての歴史的・比較法学的考察」が求められる理由の一つは、この点にある。

第12原則 元帳内には空白なく記入されること

1673年ルイ14世商事王令ではその第3章第5条に「諸日記帳」に「空白無く」記載すること、及び「余白には何も記載してはならない」ことを求める規定があり、1807年フランス商法の第3章第10条にも商事王令と同様の規定が存在していた。ドイツにあっては1861年の一般ドイツ商法典の第

32条第3項第1文に「通常記入すべき箇所には空白があつてはならない」との規定が盛り込まれている。そして1897年ドイツ商法典の第43条第3項第1文にほぼ同様の表現で移行されている。また1919年ライヒ国税通則法の第162条第5項第1文にも1897年ドイツ商法典の第43条第3項第1文とほぼ同様の規定が存在していた。そして商法典の第43条第3項第1文の規定は1976年12月14日の改正で削除され、1919年ライヒ国税通則法の第162条第5項第1文の規定も1977年の新法に引き継がれていない。

この原則は帳簿への追加的な不正修正を防止するための原則であるが、第6原則(適時の記帳)・第7原則(日付順の記帳)によりその目的は達することができるため、その形式は現行法に継承されていないが、目的自体は実質的に引き継がれていると理解すべきである。

第13原則 証拠のために信書などを保管すること

1673年ルイ14世商事王令・1807年フランス商法では「受け取った信書」の保存と「発信した信書の控え」の記録簿への記録を義務づけ、1861年一般ドイツ商法典ではその第28条で「商人は受け取った商業信書を保存し、及び送付した商業信書の写し(控え又は複製)を保存しかつ日付順に記入する義務がある」とし、1897年ドイツ商法典ではその第38条第2項で「すべての商人は、発送した商業信書の写し(控えまたは複製)を保存し、かつこの写し並びに商業信書を整然と保管する義務を負う」としていた。そしてこの第38条第2項は1965年、1976年の改正を経て1985年改正商法の第238条第2項に移行されている。ところで「証憑」(Belege)の保管義務は1919年ライヒ国税通則法によって初めて規定されている。具体的にはその第162条第6項第3文に「証憑」(Belege)は番号を付しかつ同様に保存しなければならない」と規定され、同条第8項でも「帳簿、記録及び課税上重要であるもの、並びに業務用書類」の保存を規定されていたのである。なお、証憑の保管義務は1918年に取引高税(Umsatzsteuer)の導入に関連

していると推測されるが、ここで留意すべきことは、商法上1965年の改正までは書類の保存義務は商業信書のみであり、証憑の保存は要求されておらず、1965年8月2日の「商法典とライヒ国税通則法の修正に関する法律」で、商法第44条第1項第4号に、「記帳に関する証憑 (Belege)」の保存が規定されるに至っているのである。また1965年改正では、第44a条で「マイクロフィルム上の証拠書類」についても一定の条件で認めている。

商法における書類保存の規定は1965年の改正を含め、1976年、1985年の商法改正を経ているが、この間に「データ媒体」による書類保存について「正規の簿記の諸原則」への合致、さらに「保存期間中の使用可能性」や「見読可能性」などを条件にその保存を認める規定が設けられるに至っていることに留意すべきである (HGB §257)。そしてそれらの規定は、1977年国税通則法に盛り込まれた規定 (AO §147) と軌を一にしているとの事実もまた重要である。

第14原則 財産目録は、自ら又は自らの責任のもとで作成されること

財産目録への署名は、1673年ルイ14世商事王令第3章第8条、1807年フランス商法第9条に規定され、1861年一般ドイツ商法典第30条第1項及び1897年商法典第41条第1項では「財産目録及び貸借対照表」への署名と「複数の人的社員」がいる場合にはその全員の署名を求める規定が存在していた。そして1976年の改正では「貸借対照表」への署名となって「財産目録」との用語が削除されると共に「年月日」の表示が追加され、1985年の改正で「貸借対照表」との用語が削除され「年度決算書」への署名となったのである (HGB §245)。

以上の考察から次の結論が導き出される。

第一は、筆者がSummaから抽出した商業帳簿の作成に関する原則 (計算技術を除外していることに留意) の内、十一の原則がドイツ都市法典・1673年フランスルイ14世商事王令・1794年プロシ

ア一般国法・1807年フランス商法典・1861年一般ドイツ商法典・1897年ドイツ商法・1919年ライヒ国税通則法・1977年ドイツ国税通則法さらには1897年ドイツ商法典及びその後の商法改正を通じて、順次成文化されてきたという事実である。

第二は、第2原則は時代の流れの中でその存在意義を低下させ、現行法の中には存在していないが、第8原則及び第12原則は実質的に現行の商法・国税通則法に盛り込まれていることである。

第三は、一橋大学安藤英義教授の「決算に関する規定の発展に対して、取引記録に関する規定は、スペイン及びポルトガルで日記帳の他に元帳にまで言及したことを除けば、商事勅令以後概して簡略化の歴史である」とする見解は誤りであることである。

第四は、第1原則に関連する「正規の簿記の諸原則」との用語が税法規定に由来し、かつ現行ドイツ商法第238条第1項第2文・第3文は、1977年AO第145条第1項をそのまま移行したものに過ぎないことである。

第五は、第3・第4・第5・第6・第7・第10原則に関しては、1919年RAOが商法よりも早く条文化し、ドイツ商法はそうした税法上の規定を遅れて盛り込むに至ったに過ぎないことである。

第六は、ドイツでは1919年RAOの制定によって「正規の帳簿記入の諸原則」が初めて体系的にかつ具体的に成文化されたことである⁽⁵⁵⁾。

第七は、1919年RAO及び1977年AOの記帳規定が商法の記帳規定の成文化に多くの影響を及ぼしており、かつ文言の同一性 (例えば、商法第238条第1項第2文・第3文、第239条第2項) の故に、租税に関する財政裁判所の判決が、そのまま商法規定の解釈に適用されるため、商業帳簿の論及にあたり、1919年RAOや1977年AO、所得税法リヒトリニエン第29条第2項などの税法上の記帳規定の考察を除外すべきでないことである。

以上の筆者の結論は、「商業簿記は租税上ではなく、経営目的で造り出された。所得税の発展と共にそれは課税に関して常に発展する意義を獲得した。商業簿記は租税が現れたずっと以前に生じた

ものであり、それは私法上及び商法上の取引における広範囲な証拠力の確定に役立ち得た」⁽⁵⁶⁾、「第2項第2文及び第3項から第9項までにおいて、第162条は確かで一般的な秩序の必要条件である文言 (Ausdruck) を与えた。それは、租税上の方式だけでなく、記帳の明瞭性及び信頼性に関する各観点の前提条件である。それらは、多くの部分で商法規定の手本 (Vorbild) である」⁽⁵⁷⁾とする、ベッカーらによる解説によって補強される。

第3節 「パチョーリ簿記論における14原則」以外の記帳条件の成文化過程

筆者は現行ドイツ商法及び国税通則法に規定される商業帳簿もしくは帳簿の記入に関する具体的な条件は、1494年当時パチョーリのSummaによってそのほとんどが集大成されていたと考えているのであるが、商業帳簿の記入に関するパチョーリのSummaにおける記述がどんなに詳細であってもそれをもって、商業帳簿の記入に関する条件のすべてを網羅していることにはならないであろう。この第3節では「パチョーリ簿記論における14原則」以外の記帳条件の成文化過程について触れてみたい。

まず第1は、商業帳簿を記入する際の「文字」に関する制限である。歴史上この制限は1794年のプロシア一般国法の第590条に盛り込まれている。条文は以下のとおりである。In allen Fällen aber können Handlungsbücher, welche in jüdischer Sprache geführt sind, als Beweismittel nicht gebraucht werden.「全ての場合において、商業帳簿は、ユダヤ語で記帳されている場合には証拠資料としては取り扱われない」。つまり商業帳簿の証拠力に関して「ユダヤ語」を排除していたのである。さらに1861年の一般ドイツ商法典ではその第32条第1項では「商業帳簿の記入及びその他の必要な記載に際し、商人は日常語及びその文字を使用しなければならない」として「日常語及びその文字」の使用を義務づけていた。そして当時の注釈書では、「日常語及びその文字」の範囲から、「ユダヤ語のイタリック体使用」(Kursivschrift der

Juden von Benutzung) は除外されている⁽⁵⁸⁾。この一般ドイツ商法典の規定は、1897年ドイツ商法典の第43条第1項にほぼそのままの表現で引き継がれたが、1977年国税通則法の成立にともなう1976年12月14日の商法改正で「商業帳簿の記入及びその他の必要な記録の記入に際し、商人は、日常語を使用しなければならない。略語、数字、アルファベットまたは図形記号が使用されるときは、それぞれの場合に、その意味が明確に確定していなければならない」と改正されている。改正点は「及びその文字」との表現が削除されていることと、第2文が追加されていることである。同第43条第1項は、1985年の改正で第239条第1項に移行されている。

また1919年ライヒ国税通則法第162条第2項第2文は「納税義務者は自ら、日常語及びその文字を使用しなければならない」と規定していた。1977年国税通則法の第146条第3項は1976年改正商法第43条第1項とほぼ同様の規定であるが、異なる点は「ドイツ語以外の言語が使用されているときは、財務官庁はその翻訳を求めることができる」との文言が盛り込まれていることである。また、1977年国税通則法の注釈書では「日常語」とは「現代に話されるものであり、その理由からラテン語ではなく、プログラム言語または 에스ぺラントのような人工語でもない。ヘブライ語は現行の言語である」⁽⁵⁹⁾とする。

ところで、クルーゼによれば日常語には英語・トルコ語・中国語も含まれるとするものの⁽⁶⁰⁾、例えば中国語による記帳は正規のものではないとする⁽⁶¹⁾。つまり商法上もライヒ国税通則法上も、英語等による帳簿記入を排除するものではないが、かかる帳簿には「正規性」が付与されないとするのである。レフソンによれば「合法性」(gesetzmäßig) がそのまま「正規性」にはならないとしているが⁽⁶²⁾、これは正にその典型例であろう。

第2は、貸借対照表、年度決算書の表示に関する文字の制限である。商業帳簿を記入する際の「文字」に関する制限については、上述のように1794年以來現在に至るまで規定され続けているのであ

るが、例えば1897年商法第44条第1項及び第2項からも明白なように商業帳簿には貸借対照表が含まれていないため(これは現行商法の第257条第1項でも同様である)、貸借対照表、年度決算書の表示に関して使用する文字を制限するためには独自の規定を設ける必要が生じるのである。1897年ドイツ商法第40条第1項では「貸借対照表はドイツ通貨で表示されなければならない」として、B/Sの表示に関してその文字の制限はなかったが、1985年の商法改正でその第244条に「言語・通貨単位」との表題で「年度決算書はドイツ語で、かつドイツ・マルクで表示されなければならない」として、ドイツ法制史上初めて規定されるに至ったのである。

次に、1919年ライヒ国税通則法第162条第6項の規定がその特異さを際立たせる。それは次の規定である。「帳簿には、それが営業上のものであるならば、インキで記帳しなければならない。納税義務者が暫定的な記録を保有するときは、その記録を保存しなければならない。証拠書類は番号を付しかつ同様に保存しなくてはならない」。この条文は三つ記帳の条件を規定しているが、1977年国税通則法に引き継がれず、そのどれも具体的な条文として現行の商法規定及び国税通則法規定に引き継がれていない。

まず第1文の「帳簿には、それが営業上のものであるならば、インキで記帳しなければならない」である。「後からの見分けがつかない修正を排除するとの目的で同条第5項と同じように役立つ」⁶³⁾との注釈書の説明からも明らかなように同条第5項と同様の目的を持つ。立案者であるエンノー・ベッカーが、いかに「後からの見分けがつかない修正」を帳簿記入から排除することに力点を置いていたかが推測される。またそのような排除の要請は、すべて「正規に記帳された帳簿には証拠力がある」という歴史的な命題から生じているのである。ともあれ第1文は1977年国税通則法の第146条第4項に含まれると解釈される。

さらに第2文の「納税義務者が暫定的な記録を保有するときは、その記録を保存しなければなら

ない」は、第147条第1項第5項第1号の「その他の資料で課税上重要なもの」に包含されていると考えられる。

また第3文は、紛れもなく監査(検査)可能性に焦点を当てた規定であり、第三者、例えば税理士・経済監査士・税理士事務所の職員・税務官庁の官吏に対する見読可能性や検証可能性の確保がその目的であろうと考えられるが、1977年国税通則法第145条第1項には、1985年の商法改正に先駆けて「帳簿の記帳は、その記帳が専門的資格を有する第三者に対して、相当なる期間以内に、取引と企業状態に関する概要を伝達し得るような性質のものでなければならない。取引はその発生及び終了まで追跡し得るものでなければならない」との規定が盛り込まれており、「証拠書類への付番」は実質的に担保されていることに留意すべきである。

その他に、電子記憶装置による記帳を予定した規定が、1965年、1976年の商法改正及び1919年ライヒ国税通則法の1965年改正、1977年国税通則法によって精密に成文化されており、さらに1978年7月5日付のAO第146条付属文書(Anlage zu § 146 AO)である「正規の電子記憶装置簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung, GoS) (BStBl. IS. 250)も、成文化された個々のGoBと共に電子記憶装置による記帳の正規性を担保していることを忘れてはならない(なお、GoS全文は、AO-Handbuch 1995, S. 417ff.に掲載されている)。また、コンピュータによる会計処理特有の不正経理を防止するため、パチョーリの第11原則がその存在意義を際立たせていることにも留意が必要である。

以上のとおり、商業帳簿の記入に関してはパチョーリの14原則以外のものはそれほど存在せず、かつ新たに現れる諸問題も成文化された「正規の帳簿記入の諸原則」により、十分対応しうることが理解できる。このことは1494年当時、商業帳簿の記入に関する条件がほぼ完全に確定していたことを示すものでもある。

第4節 「正規の簿記の諸原則」(GoB)

1 スタインバッハによる「正規の簿記の諸原則」

本質観の分類

スタインバッハ (Dr. Adalbert Steinbach) はその著『正規の貸借対照表作成の諸原則 (GoB) の新しい体系の観点からみた、1965年株式法の会計規定』において「正規の簿記の諸原則」の本質観についてその歴史的な発展過程を三段階にまとめている。以下、諸原則の発展過程に関する見解についてスタインバッハの上記の文献をもとに考察してみよう。

スタインバッハによれば、第一段階は「伝統的見解(テーゼ), GoBは事実であり, その為に帰納的に確証されるべきである」とする⁽⁶⁴⁾。そしてGoBは長い間事実に従ってその実体を通じて述べられたとし, 第一はmit den Gepflogenheiten “ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute” 『『正規のかつ尊敬すべき商人』の慣習をもって』, 第二はmit den Ansichten der “ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute” gleichgesetzt 『『正規のかつ尊敬すべき商人』の見解と同一視された』ものとする⁽⁶⁵⁾。彼は第一の解釈について「立法者は不確定法律概念たる『正規の簿記の諸原則』を初めて1897年商法典に成文化したが, GoBの本質及び性質において特に問題がないと認め, そこに単純に商人の慣習を参照させる意図があった⁽⁶⁶⁾とする。これは筆者の1897年の商法典成立から1919年ライヒ国税通則法の制定までは記帳条件を具体的に規定する条文が存在していないとする筆者の指摘を補強するものである。続けて彼は「正規性に関し基準的なものは正規のかつ尊敬すべき商人の記帳実務及び貸借対照表実務, つまり商人の慣習であるべきである⁽⁶⁷⁾とするビューラーとシェルフの見解を引用している。

さらに, 第二の解釈について彼は, シュマーレンバッハはGoBのただ一つの決定基礎としての商人の慣行から見事に離れた, とする。シュマーレンバッハは第一の見解を否定したのである。そしてスタインバッハはシュマーレンバッハの1933

年の論文から次の主張を引用している。「より厳密に言えば, 正規のかつ尊敬すべき商人の実務において正確であるとみなされるものほどには, 実務において行われていることは少ない⁽⁶⁸⁾。つまりシュマーレンバッハによればGoBの源泉において第一に重要なのは商人の見解であり, 商人の実務は第二に位置づけられるのである。しかしながら, スタインバッハによれば, これらの伝統的解釈(テーゼ)は数年来法律学者の側(例えばデュレラー)からも経営経済学者の側(例えばレフソン)からも批判されている⁽⁶⁹⁾, としている。

スタインバッハによれば, 第二段階は「より新しい見解(アンチテーゼ), GoBは命令として演繹的に確定されるべきである」とし, その代表人物としてデュレラーとレフソンを挙げ, 「それはなにかしらの事実ではなく, むしろ当為命題としての命令・規範である⁽⁷⁰⁾」としている。彼は「デュレラーによればGoBは, なにかしら純粋な事実, 商人の慣行ないし有力な商人の見解ではなく, ある特定の目的が獲得されねばならない時に従わねばならない命令である⁽⁷¹⁾」として「正規の貸借対照表作成の諸原則は, 第一に, 統計上の調査ではなく熟考(Nachdenken)によって確定される」というデュレラーの見解を引用している⁽⁷²⁾。デュレラーは事実に適合した貸借対照表(sachgerechte Bilanz)を作成するために熟考が必要であるとするのである。さらにスタインバッハは, GoBの法的性質について, デュレラーは商法第38条第1項(または株式法第149条等々)における法的な指示を通じて「法規範に関する地位」(Rang von Rechtsnormen)に格上げされたとしている, と述べている⁽⁷³⁾。

次にレフソンについては「レフソンはデュレラーの如く綿密に, GoBの本質を命令(Gebote)とみなし, その法的性質をイエリネックの意味における誘導された法律命題の作用を伴った法律源泉とみなした⁽⁷⁴⁾」とし, レフソンの次の見解を引用する。「諸原則はただ記帳及び決算書の意義と使命からのみ演繹されうる。その理由から諸原則は, (1)その時の記帳及び年度決算書において達成さ

れるべき目的から、そして(2)その時の記帳及び決算書において表示されるべき事実を、つまり目的論的にかつ演繹的に誘導されるべきである」⁽⁷⁵⁾。

スタインバッハは結論として「デレラーはGoBの確定をさらに拘束されない概念である『熟考』(Nachdenken)によって限定する一方、レフソンは完全に一定の学問的方法、すなわち(目的論的)演繹法に基づき確定する」⁽⁷⁶⁾とし、GoBの本質を命令とするものの二者の間にはGoBの確定方法について差異がみられることを指摘している。

第三段階は「クルーゼによる包括的解釈(ジンチテーゼ)、帰納法と演繹法によるGoBの確定」⁽⁷⁷⁾である。スタインバッハは「クルーゼは法律家として、GoBの本質についてよりも、むしろその法的性質及びその確定の実行可能性について考察している」⁽⁷⁸⁾とし、「著作は『排他的思考』に熱中した(Ausschließlichkeitsdenken gehuldigt)、という見解から出発し、上記の両見解であるところの二者択一の思考を克服し、GoBの法的性質に関する異なる見解をお互いに結合し、確定方法の統合に導こうと試みた」⁽⁷⁹⁾とする。つまりクルーゼは従来の経営経済学者によるGoBに関する排他的思考に対して、法律家の立場からGoBの法的性質を考察するのである。そしてスタインバッハは、法的性質に関する議論はGoBが法律規範であるかどうかというグレートヒェン問題(根元的で微妙な問題—坂本注)であるとし「この場合は、クルーゼによれば—それが今まで頻繁に試みられてきたように—GoBは法規範の一部であるため『イエス』または『ノー』で答えられるべきでなく、GoBが商法第38条以下あるいは株式法第148条以下に成文化されている限りにおいて、それは関係する諸法律の適用領域におけるすべての商人に対する法規範として適用される」⁽⁸⁰⁾とし、「慣習法となったGoBも、同じく法規範であり、すべての商人に法的拘束力がある」、「商人の見解に法的拘束力があるいは法的確信の意図が欠けている場合には、商慣習が問題となる」⁽⁸¹⁾と言うのである。続けて、スタインバッハは「特定の記帳規定及び貸借対照表規定に関する一般的な見解—しかしな

がら一般的な商人の下での慣行ではない—が作り出された場合は、それは商慣習の前段階であり、そこで『取引観』(Verkehrsauffassung)または『取引の見解』(Verkehrsanschauung)であるGoBが問題となる」⁽⁸²⁾とし、クルーゼによれば「形式上の書類作成の諸原則」の法律上の発展について、かなりのGoBが取引観(Verkehrsanschauung)、商慣習(Handelsbrauch)、慣習法(Gewohnheitsrecht)、正式の法律(formelles Gesetz)との段階を経ているとするとする⁽⁸³⁾。しかしながらスタインバッハは、すべてのGoBが歴史的に成長したものばかりではなく、「会計制度の技術及び組織における圧倒的な『技術上の進歩』の基礎(Grund des technischen Fortschritts)に基づき現れた新しい問題は、頻繁に新たなGoBの解決を必要とする」⁽⁸⁴⁾という。そしてクルーゼによれば、新しいGoBの解決は『事物の本性』(Natur der Sache)から演繹され得るとし、それは同時にレフソンの「目的論的演繹法」(zielgerichtere Deduktion)が問題とされる⁽⁸⁵⁾。

スタインバッハはこの第3段階の見解を次のように結論づける。「不確定法概念は法律内部の空白を表し、それによって実務において『不確定法概念を充填すること』(umbestimmten Rechtsbegriff auszufüllen)という問題を生ずる」⁽⁸⁶⁾、「その際、裁判官は第一に法規範の特性を伴ったGoBに基づき、つまり既に成文化されたGoBあるいは慣習法に基づいて根拠づけるのである」⁽⁸⁷⁾。つまり、「法の欠缺の補充が法の発見の範囲にあるという限りでは、法解釈に他ならず、少なくとも理論上それ以上の方向付けは無い」⁽⁸⁸⁾のである。他方法規範の特性を伴ったGoBが存在しない法の欠缺の場合には、裁判官にとってその問題はより困難である。スタインバッハは「その場合裁判官は『事物の本性』(Natur der Sache)から、または商慣習あるいは取引観が存在すればそれによることにより、必要なGoBを試みる」⁽⁸⁹⁾と言う。では慣習と事物の本性が相互に矛盾する場合はどうであろうか。クルーゼは、その場合裁判官は、ただ正義・公正および合目的な慣習の諸原則の確保のもと

で、自由にその判決をなされねばならないとし⁽⁹⁰⁾、それによって「非法律から法律への転換」(Umwandlung von Nicht-Recht in Recht)がなされるとする。スタインバッハは、クルーゼが言う、法律家としての裁判官の重要な職務に注目するのである。

続けてスタインバッハは一連の「正規の簿記の諸原則」に関する考察に当たり、重要な指摘をしている。それは以下の見解である。「一般的に『正規の簿記の諸原則』(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)は年度決算書に関連し、『正規の貸借対照表作成の諸原則』(Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung)と呼ばれて、我々はお互いに書物において、ただ年度決算書の問題を扱うことになっており、この場合『正規の簿記の諸原則』と『正規の貸借対照表作成の諸原則』は同一のものである(=GoB)。つまり、我々は狭義のGoB特有の問題及び財産目録特有の問題を除外するのである」⁽⁹¹⁾。この指摘はGoBとりわけ狭義のGoBを考察する上で決定的に重要であると考えられる。

以上がスタインバッハの所説をもとにした正規の簿記の諸原則の本質観であるが、「正規の簿記の諸原則」をその研究対象とした多くの文献を概観すると、その研究対象やアプローチの方法が相当程度異なっていることに気づく。それは「正規の簿記の諸原則」概念について、上述の帰納法的アプローチと演繹法的アプローチなどの本質観による差異の他に、経済経営学的視点と法学的視点、あるいは、広義の「正規の簿記の諸原則」を研究対象とするかそれとも「正規の年度決算書作成の諸原則」が対象か、等によってその視点、研究対象が異なっていることである⁽⁹²⁾。

ドイツにおける「正規の簿記の諸原則」に関する文献がGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführungとの用語を、その概念を明確に区分せずに使用しており、わが国の諸文献もGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführungとの用語を「正規の簿記の諸原則」との表現をもって翻訳しているために、論者が広狭どちらの「正規の簿記の諸

原則」を対象に記述しているのかが曖昧であった。筆者は従来 of this 類のような曖昧な概念把握が、わが国における「正規の簿記の諸原則」の考察についての混乱を生ぜしめた要因の一つではないかと考えている。従って筆者は、広義のGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 概念の訳語として「正規の簿記の諸原則」を、狭義のGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 概念の訳語として「正規の帳簿記入の諸原則」を当てているのである。

それでは狭義の「正規の簿記の諸原則」、すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」が、シュマーレンバッハ・レフソン・クルーゼ・ティプケなどの著作においてどのように取り扱われているのかを調べ、これらの考察をもとに田中耕太郎博士の見解を検討してみよう。

2 シュマーレンバッハ (Dr. Eugen Schmalenbach)

1897年商法典第38条第1項に規定するGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführungとの用語はその制定からしばらくの間は「正規の貸借対照表(年度決算書)作成の諸原則」を含むものではなかった。これに対して、経営経済学者であるシュマーレンバッハは1912年に「正規の簿記規定は貸借対照表に関しても適用されるか?」⁽⁹³⁾との論文をもって反論し、結局1933年に至ってシュマーレンバッハをして「正規の簿記の諸原則」が貸借対照表にも適用されるか否かとの問題の争いは、株式法の追加条項である第260b条の厳格な規定を通じて処理された⁽⁹⁴⁾と言わしめている。つまり、1912年時点でシュマーレンバッハは、「正規の簿記の諸原則」なる法律概念が、狭義の「正規の帳簿記入の諸原則」と「正規の貸借対照表作成の諸原則」から構成されることを認識していたのである。

しかしながら、前述の1912年の論文でも、1933年の論文においても、さらには「動的貸借対照表(Dynamische Bilanz)」の第5版(1931年)でも第11版(1953年)でも、狭義の「正規の簿記の諸原則」つまり、帳簿の記入条件ないし記入規定に

については何等の記述もなされていない。シュマーレンバッハは「正規の貸借対照表作成の諸原則」にのみ関心を払うのである。シュマーレンバッハの研究対象が貸借対照表問題、特に評価問題に集中するのは法学者ではなく経営経済学者であるが故の帰結であると推測されるのであるが、彼の研究対象を端的に示す記述が1931年の「動的貸借対照表」第五版に存在する。それは、「経営における記録の四つの目的」との表題においてシュマーレンバッハが挙げた四項目である⁽⁹⁵⁾。まず、第一の目的は「報告伝達は大部分は通信（文通）による」とする。第二の目的は、記憶の為である、と言う。第三の目的としてシュマーレンバッハは「証拠資料を作ること」を掲げる。そして「この動機は中世では支配的であり、簿記に関する本質的な要素であって、記帳規定における基本的な役割をつとめたが、現代の実務においてはその任務は減退した」とする。このシュマーレンバッハの認識は、そのまま彼の狭義の「正規の帳簿記入の諸原則」すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」への関心配置でもある。シュマーレンバッハがこの書物を出版した1931年当時には、1919年ライヒ国税通則法第208条が存在し、さらに記帳の正規性を具体的に条件づける具体的な記帳条件がライヒ国税通則法第162条各項に規定されていたのである。

そしてシュマーレンバッハは、第四の目的、そして最も重要なものとして「計算の必要性」を挙げ、この記録の制度の部分を「経営の会計制度」（Rechnungswesen des betriebes）とする。つまりシュマーレンバッハは経営における記録の目的として、「経営の会計制度」を最も重要なものと位置づけたのである。さらに、シュマーレンバッハは「我々はこの場合それ（会計制度のこと 一坂本注）を狭い意味で理解し、それはただ計算による機能のみを含み、その場合付随した記録の仕事はせいぜい付属物（Zubehör）と思われるのである」とし、その論理を展開している。

以上の考察から、シュマーレンバッハは狭義の Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung についてはその研究の対象外としており、当然のこと

ながら、「成文化された記帳規定」もその研究の対象外とされていたことが明らかになるのである。

3 レフソン (Dr. Ulrich Leffson)

ミュンスター大学経営経済学教授のレフソンは著『正規の簿記の諸原則』（Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung）の初頭で「正規の簿記の諸原則」は商法第243条、さらに所得税法第5条にも用いられているとして、その概念把握を行っている⁽⁹⁶⁾。以下狭義のGoBにつきその見解の概要を見てみよう。

レフソンによれば、現行商法典に相当するかつての法律には、Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführungとの語もGrundsätzeとの語も用いられていないとする⁽⁹⁷⁾。そしてordnungsmäßigまたはordnungsmäßigとの用語は1861年一般ドイツ商法典の第34条・第38条・第77条及び第488条に見ることができ、ordentliche Bücherとの用語は1794年のプロシア一般国法に、ordentlichとの用語は中世の都市法典（注釈で1564年のニュルンベルク改革都市法典を参照させている）に見られると言う⁽⁹⁸⁾。1874年のザクセン所得税法の審議では「諸原則」（Grundsätze）との用語が取り上げられ、同じく1878年のザクセン所得税法第21条では「財産目録及び貸借対照表に関する商法規定によった、かつ正規の商人の慣習に合致した」諸原則と規定されたとする⁽⁹⁹⁾。また1931年9月19日制定の株式法（連邦法律官報、第1部門、493頁）の、第206b条に「正規の簿記及び貸借対照表作成の諸原則」（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung）との語が用いられたが、1937年及び1965年の株式法では採用されなかったとする⁽¹⁰⁰⁾。そして、この定義は全てシュマーレンバッハとその学派によって広められたと言う⁽¹⁰¹⁾。

レフソンは「正規の簿記の諸原則は記帳が秩序正しくなされねばならないということ以上に、より多くの意味がある」⁽¹⁰²⁾とし、「無秩序な（unordentliche）記帳は確かに正規のものではないが、秩序正しさ（ordentliche）が必然的に正規な

(ordnungsmäßig)ものではない⁽¹⁰³⁾とする。つまり「正規性」は、「秩序正しさ」のみで充足されるものではなく、他の要件も必要なのである。さらにレフソンは、正規 (Ordnungsmäßig) であることは、合法的 (gesetzmäßig) であることと同一ではないとしている⁽¹⁰⁴⁾。

そして広狭に理解される「正規の簿記の諸原則」について、「一般に正規の簿記の諸原則はただ狭い意味で記帳 (Buchführung) に関連し、貸借対照表作成の諸原則は年度決算書に対するものである、とされている⁽¹⁰⁵⁾とし、GoBは法的に考察すれば不確定法概念 (unbestimmten Rechtsbegriff) の形式における規範命令であり、それは取引に従って記録し、年度決算書に描き出す規定である、とする⁽¹⁰⁶⁾。筆者は、GoBの持つ不確定概念たる性質が「帳簿記入」に果たす役割は限りなく少ないと考えている。レフソンによれば「今日我々は、GoBの下での商法第243条の合致の上で、文書作成の諸原則も商業の会計報告責任として理解している。文献では『正規の貸借対照表作成の諸原則』 (Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung) 及び『正規の簿記および貸借対照表作成の諸原則』 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung) はいまだに用いられている⁽¹⁰⁷⁾としている。ここにおいて狭義の「正規の簿記の諸原則」に対するレフソンの理解が注目される。つまり、レフソンは「正規の帳簿記入の諸原則」を「文書作成の諸原則」としてとらえ、「正規に記帳された帳簿には証拠力がある」という帳簿の証拠力としての記帳ではなく、会計報告責任を補完するための原則と把握したのである。

レフソンは「GoBはしばしば成文化される」とし「法定化されている記帳及び貸借対照表作成の規範は、しばしば文献においてGoBとみなされる」とするが⁽¹⁰⁸⁾、「GoBと法の分離から当然我々はGoBの研究に当たり、記帳と年度決算書に関する法規範を描き出すことを放棄できる⁽¹⁰⁹⁾とするのである。また「正規の簿記の諸原則」の法的性質に対する認識は、記帳及び年度決算書作成に関する規定において「正規の簿記の諸原則」がどの

ような順位で適用されるべきであるかについての見解により明らかになる。レフソンは「諸法律に明確に定められた規定が存在する場合には、それはGoBに対して上位となる。何故ならば、法形成は諸法律の本文をもはや決定づけず、適用できないからである⁽¹¹⁰⁾とし、「重要な法律が解釈されねばならない場合に限りGoBが適用される⁽¹¹¹⁾とする。そして最後に「法律上の規範体系に欠缺が存在する場合には、GoBが法律を補完するために強制的に適用されなければならない⁽¹¹²⁾としている。

以上のことから、レフソンは、成文化された個々のGoBの存在を認める一方で、GoBの研究及びGoBの現実の適用に当たり、成文化された個々のGoBをその対象から排除しているのである。ここに経営経済学者であるレフソンの研究対象の偏りを見ることができる。そしてレフソンの研究対象の偏りは、次の記述に端的に表れている。

その第1は、レフソン自身がGoBは広狭両方の意味を含むものであることを明確に指摘しているにもかかわらず、その著『正規の簿記の諸原則』において「文書作成の諸原則」 (Die Grundsätze der Dokumentation)⁽¹¹³⁾、及び「商業帳簿の証拠力」 (Die Beweiskraft der Handelsbücher)⁽¹¹⁴⁾との表題のもとでも、狭義のGoBを構成する、商法第239条等・国税通則法第146条等には全く触れていないことである。

第2は、「商人の目的」という表題での以下の記述である。「商人は、商取引の把握を通じ、以下を達成することを目的として帳簿を記入する。その第1は、信用取引を書き留めること、つまり債権の損失に対するの保全及び債務の一覧である。第2は、その他の資産損失の保全である。第3は、会社への出資を書き留めることである。第4は、個々の取引または会計期間の成果の確定である。第5は、資本構成の陳述である⁽¹¹⁵⁾。レフソンは商人の帳簿記入の目的の中に、商事法上の帳簿の証拠力の付与、あるいは国税通則法第158条の帳簿の証拠力の付与を入れていないのである。

第3は、「記帳規定は債権者及び債務者の保護の

ために三つの目的が追求される]⁽¹¹⁶⁾として帳簿記入に関する規定の存在目的を説明する箇所である。その第1は「財産対象物を除去することに対する責任の程度の保障」、第2は「商人がそれから債務と財産の状況を見分けることができること」、第3は「帳簿の証拠力が確保されること」⁽¹¹⁷⁾である。第3の目的として「帳簿の証拠力」を掲げているが、ここで留意しなくてはならないことは、レフソンのいう「帳簿の証拠力」はその表題にもあるように「債権者保護の実現に関する基礎としての記帳」のためであり、国税通則法第158条に規定された「帳簿の証拠力」には全く触れていないのである。

その第4は、「商業帳簿の証拠力」という表題のもとでの記述である。レフソンは帳簿の証拠力は“scriptura privata pro scribenta non probat”という法則の例外であると述べると共に、「正規の記帳 (ordnungsmäßige Buchführung) を通じた証拠力ある証明資料の保全は意義を失わない。帳簿は事態の意義と判定に関しての基礎となり、それは帳簿を通じて証明されねばならず、又証明され得る」⁽¹¹⁸⁾とまで言うのであるが、「帳簿の形式的な証拠力は、現代の法律においてはもはや与えられず、裁判官は『呈示された商人の商業帳簿あるいはその他の記録を民事訴訟法第286条、第415条から第444条に準拠し、文書として自由に評価しなければならない』」⁽¹¹⁹⁾として、現行国税通則法第158条の規定を完全に無視しているのである。

レフソンは「正規の簿記の諸原則」概念の本質について演繹的アプローチをもって、経済経営学的視点から広義の「正規の簿記の諸原則」を研究対象としているが、上記の考察のとおり、狭義の「正規の簿記の諸原則」すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」については「文書作成の諸原則」としてとらえ、「正規に記帳された帳簿には証拠力がある」という帳簿の証拠力としての記帳ではなく、会計報告責任を補完するための原則と把握したのであった。さらに、帳簿の形式的な証拠力は、現代の法律においてはもはや与えられないとして現行国税通則法第158条の規定を完全に無視していることが明らかになった。

4 クルーゼ (Dr. Heinri Wilhelm Kruse)

クルーゼは『正規の簿記の諸原則・その法的性質及び確定』の序文において、経営経済学が「正規の簿記の諸原則」を殆ど排他的に扱っていたため、正規の簿記の諸原則が判決においてどのように作用しているか等を中心問題としたとし⁽¹²⁰⁾、「レフソンは1964年にGoBの体系的研究を提示した。それらの経営経済的著作は今度は法律の面から調整されねばならない」⁽¹²¹⁾とする。クルーゼは、法律家の立場から「正規の簿記の諸原則」の法的性質及びその確定を扱うのである。

その著書は全体を「序説」(第1章)・第1部「GoBの発展」(第2章から第9章)・第2部「GoBの入手」(第10章から第18章)・「応用」(第19章)に四区分されている。第1部・第4章「法規範 (Rechtsnormen) としての個々の正規の簿記の諸原則」・第1節では「法律 (Gesetz) または命令 (Verordnung) による個々のGoBの成文化」との表題のもとで、「GoBが法律上規範化され得る (normiert werden können) ことは、一般的に当然のこととして行われる」⁽¹²²⁾とし、「個々のGoBが正式の法律で成文化されるならば、それは命令でも可能である」⁽¹²³⁾とする。

第4節「習慣と慣習に基づく慣習法の成立」では「商法第38条第1項・第40条第1項第1文・第44a条が慎重な商人の慣習の空間を認めることを巡ってGoBを参照させるならば、その場合はここにまさしく習慣上の法形成に関する適切な基礎が存在する」とする。

第5節の「排他的思考の誤り」⁽¹²⁴⁾においては「税法では構成要件適合性の原則 (Grundsatz der tatbestandsmäßigkeit) の作用がある。立法者が最終的に詳細な記帳規定 (Buchführungsvorschriften) を放棄した場合に、その教義 (Glauben) が生じ、会計制度の発展は決して阻まれない」⁽¹²⁵⁾とする。このクルーゼの見解は、わが国における会計学と商法との関係を考える際にも考慮されるべきであろう。例えば田中耕太郎博士は「所で立法者は巨細に簿記及び貸借対照表の諸原則を規定することを得ない。此の故に法は獨商第三十八條

の如き白紙的規定を設け、法が特別の規定を為さざる部分に付いては商人の特別の慣行を *rechtserheblich* なるものとし、其れに規定を委任したのである。此の仕方は一方各個の具体的場合に適合する為に必要であると共に、他方固定的な成文化法規で以って実務を拘束することにより経営技術の進歩を害することなからしむる為めにも必要とせられる」(田中耕太郎、『貸借対照表法の論理』、有斐閣、昭和19年、46頁)としているが、この田中博士の見解が今日のわが国の商法学の態度であると思われる。そして本稿はその誤解を解くことをその目的の一つとしている。

また、クルーゼは「商法第43条第1・第3項、第44条の強行規定 (Muß-Vorschriften) の替わりに、1919年ライヒ国税通則法第162条第1項から第8項がただ秩序規定 (Soll-Vorschriften) として作り出されたことで、その教義は整理され慣習法の形成は一般的に全く考えられない」⁽¹²⁶⁾と指摘する。狭義のGoB、すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」が、1919年ライヒ国税通則法第162条第1項から第8項にほぼ完全に規定されたとするクルーゼの見解は筆者の見解とも一致する。

この第1部・第4章に続く第5章では「凝縮された個々のGoBが法規化された実例」との表題を掲げ、第1節「実例の適合と任務」では、「さらに今日、習慣および慣習は慣習法の諸原則に凝縮され得る」、「前の世紀のように、今日でも慣習法の諸原則は成文化される」とする⁽¹²⁷⁾。

そして第2節「削除の禁止」ではプロシア一般国法第2部第8章の第605条の存在を指摘し、この種の慣習法は、ドイツにおいて19世紀の初頭には既に受け入れられたとする⁽¹²⁸⁾。

第3節「訂正記帳の法的命令 (Gebot)」では、1849年に提出された一般商法典の草案に、最初の内容を線を引いて抹消したり、あるいは他の方法で識別できなくしてはならないことが、述べられているとする⁽¹²⁹⁾。

第4節「これら二つの原則の成文化」における解説は、二つの原則すなわち「削除の禁止」・「訂正記帳」について、慣習法と成文化された規定と

の関係を端的に示すものである。彼は「一般ドイツ商法典第32条第3項第2文への吸収によって、法規範の表面上の方式を変化させた。成文化されない慣習法の諸原則が、成文化 (formlichen Gesetzes) の内容となったのである」⁽¹³⁰⁾とし、成文化されたものとして1861年一般ドイツ商法典の第32条第3項第2文・1897年ドイツ商法典第43条第3項第2文・1919年ライヒ国税通則法第162条第5項第2文を掲げている⁽¹³¹⁾。また「無秩序な」(unordentlich) 記帳に関して破産法第240条第3項を、「文書の偽造」(Urkundenfälschung) に関しては刑法典の第267条を掲げている⁽¹³²⁾。

そして第5節では「法規へのGoBの発展は明白である」とし「商業帳簿が証拠力を持つのであれば、それはあらゆる疑いを超越していなければならない」⁽¹³³⁾とする。あらゆる疑いを排除するために詳細で具体的な記帳条件の遵守が要求されるのである。クルーゼは、「正規でなく (Nicht ordnungsmäßiger) 記入された商業帳簿は証拠力がない」とし、「それは1564年ニュルンベルク改革法典によって初めて、最後にはライヒ国税通則法によって成文化された」⁽¹³⁴⁾とする。そして「それだけに実務において次から次へと帳簿の削除や似たような不備 (Mangel) に突き当たることは、なおさら驚きである」⁽¹³⁵⁾としているが、わが国の立法関係者に我々職業会計人の苦悩の現状を理解いただきたいと願うのは筆者だけではないであろう。ドイツと異なり「帳簿の削除や訂正記帳」に関して依るべき法規がわが国には存在しないのである。さらに実務の世界においては、コンピュータによる会計処理の急速な普及によって、「帳簿の削除や訂正記帳」などに対する法規制がますます必要となっているのである。

第6節では、凝縮されたGoBが法規化された最も近い実例として、「連続した (fortlaufenden) 記帳の原則」が解説されている。クルーゼは、13世紀の終わりから14世紀の初頭にイタリア商人の慣行において、時系列的な (chronologischen) 取引の記録によって、複式簿記体系は全般的な発展をしたとし、フランスでは早期に正確にそれを成文

化したとする⁽¹³⁶⁾。そして「連続した記帳の原則」が、1673年3月23日のフランスルイ14世商事王令の第3章第5条および1807年フランス商法第2章第10条に規定されていたとするが⁽¹³⁷⁾、このクルーゼの記述は正確ではない。何故ならば、1919年ライヒ国税通則法第162条第2項に規定されたfortlaufendとの用語はその立案者であるエンノー・ベッカーが解説するように「時間的な近さ」（適時の記帳のこと）と「時間的な順番」（記帳の順番）を含む概念であり⁽¹³⁸⁾、フランスルイ14世商事王令第3章第5条および1807年フランス商法典の第2章第10条の規定は「適時の記帳」を求めるものではなく、「日毎の」・「月毎の」時系列的な記載を要求する規定であるからである。しかしながらドイツにおいては、「連続した記帳」は、「奇妙にもプロシア一般国法においても、同じく一般ドイツ商法典においても商法典においても、対応する規定が不足している」⁽¹³⁹⁾のである。クルーゼによれば、ドイツの文献においても連続した記帳の原則はかなり遅れて言及され、国家レベルで「連続した記帳の原則」が採用されたのは、1919年・1931年ライヒ国税通則法第162条第2項であるが、1849年に帝国司法大臣の下級委員会が提出した一般ドイツ商法典の草案には「連続した記帳」が求められていたとする⁽¹⁴⁰⁾。ここで注目すべきことはクルーゼが、1919年ライヒ国税通則法第162条第2項第1文は、プロシア上級裁判所判決 (prOVGiSt. 5, 172 (174))をそのまま文字どおり採用したとするエンノー・ベッカーの見解を引用していることである⁽¹⁴¹⁾。確かに、1896年6月30日判決の原文には、「正規に記帳された」(ordnungsmäßig geführt)帳簿に関連して、die Eintragungen, ..., fortlaufend, vollständig und richtig bewirktとの文言が確認できる (Entscheidungen des Roniglich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, Bd., S. 174)。「正規の帳簿記入の諸原則」概念をほぼ完全に成文化したと理解される、RAO第162条各項のうち、特に重要であると認められる第2項第1文のルーツが、1896年のプロシア上級裁判所判決にあり、かつ、それが

帳簿記入の正規性に関連して判示されていたとの事実は重要である。

第7節では「ルーズリーフ式の記帳」を解説する⁽¹⁴²⁾。帳簿を編綴し1枚毎各頁毎に通し番号を付さなければならない旨の規定はドイツにおいては1861年一般ドイツ商法典・1897年商法典・1919年ライヒ国税通則法に盛り込まれていたが、ルーズリーフ式の帳簿の出現により実態に合わなくなってきたのである。クルーゼは1927年のベルリン商工会議所の鑑定書 (Gutachten) がルーズリーフの一般的承認を誘導したと言う⁽¹⁴³⁾。クルーゼは、1927年においてルーズリーフ式帳簿が妥当な商慣習であるかどうかは未確定であるかもしれないが、それはすぐ次の時代に速やかに形成されたに違はなく、そうした間にその商慣習は慣習法の諸原則に凝縮されたとし、Lulius von Gierke は1955年の著 (Handelsrecht, 7 Aufl., 20 II 1 d.) において、そのような慣習法を受け入れた、と言う⁽¹⁴⁴⁾。

クルーゼは第8節「低価主義」に続く、第9節「記帳の用語」において、「その上、実例はすべてのGoBが慣習法の段階を成文化に伝えたわけではないことを示している」、「それは商人の慣習の法律への影響を明確に示す」として、GoBは慣習法からのみならず、商慣習からも成文化されることがあることを「記帳の用語」をもって解説している⁽¹⁴⁵⁾。そして、1861年一般ドイツ商法典第32条第1項のように、1897年ドイツ商法典第43条第1項は、一方ではすべての現行の言語、すなわちドイツ語・英語・トルコ語あるいは中国語を許可し、他方、死語・人造語、すなわちラテン語・エスペラント語を禁じるとする⁽¹⁴⁶⁾。そして19世紀の始めには、国内語が許され、国内におけるその他のすべての分かり易い言語が許可されたとし、一般に、商法第43条第1項の文言について許される言語の範囲は限定され、さしたる困難もなくドイツ語に翻訳されねばならず、帳簿はドイツ語で記入されることが原則的に商人に義務づけられ、外国語の使用は特別の除外例として許可されるべきであるとする⁽¹⁴⁷⁾。さらにクルーゼは、実務では外国語に

より記入された帳簿は絶対に良いものではなく、外国人でさえ殆ど常にドイツ語による記帳に努力していると言う⁽¹⁴⁸⁾。そして、中国の言語と文字で帳簿を記入する勇気のあるドイツの商人はいないであろうとし、かかる記帳は正規のものではないとするのである⁽¹⁴⁹⁾。

帳簿の証拠力については「応用」(第19章)の第5節「文書作成の目的」で触れている。クルーゼは「それは(商業の会計制度に関する論及のこと—坂本注)、たいてい商法第38条から第44b条、第47b条に関して巡るものであり、第45条から第47条までは商業帳簿の証拠力(Beweiskraft der Handelsbücher)に関するものであるにも拘らず、一般に留意されていない。ライヒ国税通則法第208条に類似する規定は、商業の会計制度に関する論及が数多いにも拘らず、見る影もないような存在である」⁽¹⁵⁰⁾として、商業の会計制度に関する文献では商業帳簿の証拠力に関して論及しているものが少ないことを指摘する。このクルーゼの指摘は筆者が、経営経済学者であるシュマーレンバッハ及びレフソンの著書を通じて得たそれらに対する筆者の結論と一致するものである。クルーゼは続けて次のように言う。「それと同時に、完全な商業の簿記は、本来、ただ商業帳簿の証拠力を完成させることだけを目指していた」⁽¹⁵¹⁾。この「商業帳簿の証拠力」という視点が、シュマーレンバッハ以来、ドイツ経営経済学者の「正規の簿記の諸原則」に関する論及に欠けているのである。さらにクルーゼによれば、民事訴訟法(ZPO)の成立以来、商業帳簿による証明(Beweis)は、複雑な普通訴訟法の正式な手続から解放され、今や裁判官の自由な証拠評価が適用されるが、「それによって商業帳簿の証明機能(Beweisfunktion)が損なわれることはない」、「全ての記帳規定(Buchführungsvorschriften)は挙証(証拠提出, Beweisführung)の目的に従属し、事業報告(Unterrichtung des Untermehmers)の目的には従属していない。つまり商法第43条から第44b条と第47a条は、事業報告にとっては必要がない。それらの規定はただ商業帳簿の証明機能を強くするだけである」⁽¹⁵²⁾とする。

商法の商業帳簿規定における成文化された記帳規定が、ただ商業帳簿の証明機能強化のためだけにあると断定したクルーゼの見識は、商法の商業帳簿規定における記帳規定の本質を見事に把握したものとみなされるべきであろう。

以上のとおり、クルーゼはその著書において、狭義の「正規の簿記の諸原則」すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」を無視することなく、逆に歴史的な変遷をも含めて詳細に考察し、また、成文化された個々のGoBも商法・税法などの条文を具体的に掲げて解説しており、ドイツにおける「正規の簿記の諸原則」概念を法学的立場から、網羅的、歴史的に、かつ詳細に研究した数少ない文献の一つであると位置づけられよう。しかしながら、クルーゼのこの著作にあっては、筆者が指摘した「パチョーリ簿記論における14の記帳条件」の発見はなく、ライヒ国税通則法第208条に規定される帳簿の証拠力が、民事訴訟法第292条に規定される「反証可能な法律上の推定」に該当するという指摘も解説もなされていないのである。

5 ベトゲ (Dr. Jörg Beatge)

ミュンスター大学の経営経済学教授であるベトゲの所論から、1985年の商法改正以後に展開された新しい「正規の簿記の諸原則」論について見てみよう。まずベトゲは「GoBの概念」として、「さらに、磨きのかかった法律規定も考えらうる限りの現実的な個々のケース全てを包含できないし、規定もできない。この理由から立法者はしばしば、ある構成要件をただ一般的な他の言葉で言い表し、記述する、いわゆる不確定法または不確定法律概念(unbestimmte Rechts-oder Gesetz-begriff)を用いるのである」⁽¹⁵³⁾とする。

「正規の簿記の諸原則」なる概念が不確定法律概念であるという側面を持つ、との見解は他の学者と共通したものである。続けてベトゲは「GoBは記帳の範囲内における取引記録の記録(書類作成の諸原則)だけではなく、とりわけ年度決算書の作成(貸借対照表作成の諸原則)にも関連する」⁽¹⁵⁴⁾とする。この点も通説のとおりである。さら

に、「BoGの遵守は、帳簿記入 (§238 Abs. 1) 及び年度決算書 (§§243 Abs. 1, 264 Abs. 2) に関する一般的規範の構成要件である。GoBは、法律上の個別規定を具体化すべきものであり、次に年度決算書作成にあたって考慮すべき特定の事態について応用できる法律上の個別規定が存在しない場合に、これらを補完すべきものである⁽¹⁵⁵⁾としている。このベトゲの見解は見過ごすことのできないものである。というのはGoBの持つ不確定概念との性格は年度決算書作成のみに関係するものであり、帳簿記入に関してはGoBの持つ不確定概念という性格は関係がないと解釈できるからである。また、法律上の個別規定が存在する場合にはその個別規定がGoBよりも上位を占めるという見解はレフソンと同様である。

さらに、ベトゲは「GoBの獲得の方法」との表題のもとでも、「貸借対照表作成の基礎となる文献においては、GoBの獲得のために帰納的そして演繹的方法によっている⁽¹⁵⁶⁾として、GoBの獲得についてシュマーレンバッハに代表される帰納的方法及びレフソンに代表される演繹的方法を否定している。彼は「帰納的方法の場合は商人の見解について一つのあるいはいくつかのGoB推論させる。帰納法はシュマーレンバッハによって主張され、正規の尊敬すべき商人の見解をGoBの決定的な源泉とみなした。帰納的方法は全く拒否される。何故ならば商人は貸借対照表問題において確かに専門的知識をもっている。がしかし、それは中立的ではなく、彼らの利益においてGoBの獲得が形成され得る⁽¹⁵⁷⁾とし、「その上、正規の尊敬すべき商人の見解が、それ以外の商人の見解と、どのような相違があるのかが、ほとんど確認できないのである⁽¹⁵⁸⁾として帰納的方法を否定する。他方経営経済的演繹的方法を「演繹的方法はGoBの獲得について年度決算書の目的から出発する⁽¹⁵⁹⁾とし、「一般に認められた、単一の経営経済学な目的体系は存在せず、仮定すらされ得ず、経営経済的なGoBの獲得のための経営経済的演繹的方法に関する前提条件が欠けている⁽¹⁶⁰⁾として否定するのである。ベトゲは、商法的演繹的方法についても

「商法的演繹的方法は全てに関して経営経済的演繹的方法と区別される、それは、商法的演繹的方法が法律から抽出された年度決算書の法律上の目的から出発し、目的に関する純粋な経営経済的熟考、あるいは個々の利益から出発していないからである⁽¹⁶¹⁾として、経営経済的演繹的方法との異同を明確にしつつ、「ただ、支配的な目的の不足は、法律学では通常の解釈法である商法上の演繹的方法の替わりに、法解釈学を関係させる⁽¹⁶²⁾として「法解釈学」(Hermeneutik)の方法をもって「正規の簿記の諸原則」を獲得することを主張している。

以上のとおり、ベトゲは「GoBの獲得の方法」との表題で、「貸借対照表作成の基礎となる文献において」、「貸借対照表問題」、「年度決算書の目的」、「年度決算書の法律上の目的」と記述し、その考察対象はすべて、年度決算書に向けられている。ベトゲ自身は明言していないが、狭義のGoBである「正規の帳簿記入の諸原則」の解明によって「帰納的方法」・「演繹的方法」・「法解釈学」などは意味の無い、あるいは関心外のものであるということであろう。筆者はこのベトゲの見解に全面的に同意するものである。

さらに、ベトゲは「GoBの全体の体系は次のグループから構成される」として、「正規の簿記の諸原則」を六つの諸原則に分類する。それは「書類作成の諸原則」、「枠の諸原則」、「体系の諸原則」、「年度成果に関する定義の諸原則」、「貸借対照表に関する評価の諸原則」、「資本維持の諸原則」である⁽¹⁶³⁾。そして第1の「書類作成の諸原則」については「帳簿記入に関して基準となる書類作成の諸原則」との表題で「書類作成の諸原則は学問及び実務によって帳簿記入が年度決算書の基礎としての目的を満たされるように造り出され、かつ立法者はその間に商法に成文化した⁽¹⁶⁴⁾とし、「その上第238条第1項に、記帳において確かで完全な記録と取引の体系的な秩序がありのままに伝えられるという、記帳に関する成文化された一般的規範が具体化される⁽¹⁶⁵⁾としている。ベトゲの「書類作成の諸原則」が学問と実務によって発展せしめら

れたとの見解はその通りであると考えられるが、帳簿記入の目的が「年度決算の基礎としての目的」であるとの見解は、帳簿の証拠力を看過しており、帳簿記入の目的の一面のみを捉えたものであると批判されるべきであろう。続けてベトゲは「第238条と第239条から、既に書類作成の諸原則の一致が示されている」として、「書類作成の諸原則」を「1 記帳の体系的構成の原則」、「2 勘定の完全性の確保の原則」、「3 完全で理解し易い記録の原則」、「4 証拠原則」、「5 保存期間及び作成期間遵守の原則」、「6 適切な内部管理システムの企業の種類及び規模を通じた、会計の信頼性保証と会計正規性原則」、「7 内部管理システムの書類作成及び保証の原則」の七つの原則に区分している⁽¹⁶⁶⁾。そして第2原則である「勘定の完全性の確保の原則」では、「勘定は取扱い及び紛失に対して保証されなければならない。その保護の種類と方法は処理技術次第であり、情報技術とは、つまり、個々の場合において記帳が手作業ないし電子記憶装置により行われるかによるということである⁽¹⁶⁷⁾とする。第3の「完全で理解し易い記録の原則」では、「全ての取引は時系列的に(chronologisch)記帳されなければならない(第239条第2項)。記録は第239条第1項第1文に従って日常語でなされなければならない(年度決算書に関しては、第244条に従ってドイツ語が、そして評価単位はドイツマルクが規定されている)。記録は見読可能でなくてはならない。変更及び訂正の場合は、最初になされたか、あるいは後からなされたものであるかどうかを、見分けることができなくてはならない(第239条第3項)。それは、訂正の場合には訂正記帳かあるいは修正記帳がなされなければならないことを意味する。既に記入された数字を直接訂正することは、許されない⁽¹⁶⁸⁾とする。第4の「証拠原則」では「それぞれの記帳にはその根拠となった証拠(Beleg)が手許に存在していなければならない、かつそれぞれの証拠に相当する記帳がなされなければならない。追跡可能性について、証拠から記帳へ、記帳から証拠へという参照技術が必要である。証拠の用紙は前もって番号を付けなくてはならず、

それは、証拠の用紙の使用に関し、企業の内部での報告が実行され、かつ、なされねばならないということである。記帳について部外者の証拠が無い場合、例えば決算の記帳の場合には、証拠は自分自身で用意されねばならない(内部証拠)⁽¹⁶⁹⁾としている。

以上のようにベトゲは「GoB体系の要素」との表題の下で、「成文化されている正規の簿記の諸原則」と「成文化されていない正規の簿記の諸原則」に触れ⁽¹⁷⁰⁾、商法上の具体的な規定を基に「正規の帳簿記入の諸原則」を解説しており、同じ経営経済学者であるシュマーレンバッハやレフソンとは一線を画している。ところで、レフソンはその著書で国税通則法第158条には触れないものの「帳簿の証拠力」については説明を施していたのであるが、ベトゲはその著書で「帳簿の証拠力」には何の解説も加えていない。また、ベトゲはシュマーレンバッハ及びレフソン同様、その著書において国税通則法に規定された帳簿の記入条件には全く触れていない。この点でベトゲの「正規の簿記の諸原則」の把握にも経営経済学者特有の偏りが存在するのである。

6 ティプケ (Dr. Klaus Tipke)

ドイツにおける税法学の第一人者であるティプケによれば、「商法典は、記帳及び財務諸表作成(広義の簿記, Buchführung i. w. S.)の法を完結的には成文化していない。商法は補完されるべき不確定法概念(unbestimmter Rechtsbegriff)を使い、いくつかの箇所で(商法第238条第1項, 第239条第4項, 第241条, 第243条第1項, 第256条, 第257条第3項)正規の簿記の諸原則を参照させる(それ自身不確定な法律概念であるけれども)⁽¹⁷¹⁾と言う。そして「個々の正規の簿記及び財務諸表作成の諸原則」を、形式原則と実質原則に区分する⁽¹⁷²⁾。形式原則としては、商法第238条第1項第2文・第3文, 同第239条第2項, 同第243条第1項・第2項, 同第246条第2項, 同252条第1項第3号, 同第257条第1項第4号, 同第265条第1項, 国税通則法第145条第1項, 同第146条第1

項第1文を掲げ、形式的に正規である帳簿及び貸借対照表は同第158条により正確性の推定が基礎づけられるとし、実質的基準としては、商法第239条第2項、同248条第2項、同249条第1項第1文、同第250条第1項第1文、同第252条第1項第1号・第4号・第6号、同第253条第1項・第2項第3文・第3項第1文・第2文・第3文、同第255条第1項、国税通則法第146条第1項第1文を掲げる⁽¹⁷³⁾。

以上のタイプケの見解からも、ドイツにおけるGoB概念は空々漠々たる白紙委任規定ではなく、商法及び国税通則法などに実定化されている具体的概念であることが理解される。タイプケも、成文化された記帳規定及び貸借対照表規定もGoBと位置づけるのである。

しかしながら、タイプケが掲げた商法及び国税通則法の条文は、筆者が狭義の「正規の簿記の諸原則」として位置づける、国税通則法第146条第1項第2文(日々の現金の掌握義務)、同第3項(記帳等の言語の制限)、同第4項(記帳等の遡及的変更の禁止)、第147条(資料の保存)、商法第238条第2項(資料の保存)、第239条第1項(記帳等の言語の制限)、同第3項(記帳等の遡及的変更の禁止)を欠落している点が惜しまれるところである。

7 その他の諸文献

帳簿記入及び記録作成の正規性に焦点を当てた文献である『財務諸表指令法に従った正規の簿記・商法及び租税法に従った記帳義務及び記録作成義務』(1987年)は、弁護士・税理士であるペーターや財政裁判所判事などの実務家による著作である為か、広義の「正規の簿記の諸原則」、「正規の帳簿記入の諸原則」、「記帳の正規性」について具体的に解説を加えている⁽¹⁷⁴⁾。この文献では全体を、第1部「商法上の記帳義務」、第2部「租税法上の記帳義務及び記録作成義務」第3部「商法及び租税法に従った保存の義務」、第4部「所得税法上の利益確定としての記帳」、第5部「記帳の正規性」、第6部「個々の記帳形態の正規性」、第7部「個々の職業部門及び経済部門の正規の記帳」、第

8部「欠陥のある記帳及びその帰結」そして「付記」に区分し、特にその第5部・6部・7部で「記帳の正規性」について触れている。

まず、第5部では「一般的な正規の簿記の諸原則」を解説し紹介する。その内容は、「I. 法律概念としての正規の簿記の諸原則」「II. 規定上、確定した正規の簿記の諸原則」、「III. 商法に従った正規の簿記の諸原則」、「IV. 国税通則法に従った正規の簿記の諸原則」、「V. 正規の単式簿記の諸原則」の5つである。まず「I. 法律概念としての正規の簿記の諸原則」との表題で、「『正規の簿記の諸原則』との用語は大概概念として解釈される」⁽¹⁷⁵⁾とし「その概念は狭義の(形式的な)正規の簿記の諸原則、正規の貸借対照表作成の諸原則及び評価における正規の財産目録の諸原則の遵守を包含する」⁽¹⁷⁶⁾としている。さらに「II. 規定上、確定した正規の簿記の諸原則」との表題の下では、「1937年11月11日の簿記準則(Buchführungsrichtlinien vom 11. 11. 1937)による正規の簿記の諸原則」を解説し、「租税裁判所判決による(nach der Rechtsprechung der Steuergerichte)一般的な正規の簿記の諸原則」として349節以下を参照させ、「連邦最高裁判所及び連邦財政裁判所の判決に関するたくさんの一般的なGoBが示された」⁽¹⁷⁷⁾とする。筆者は「正規の簿記の諸原則」に関する一連の考察において、GoBに係る連邦裁判所及び財政裁判所の判決には触れなかったのであるが、この指摘の通り、ドイツでは商法及び国税通則法の他に膨大な判決群が、GoBを形成していることを忘れてはならない。その上、1919年制定のワイマール憲法下で制定され、創設された連邦財政裁判所の個々の判決の要旨を、税法のリヒトリニエンとして大蔵省が制定しており、商法と国税通則法との完全な連動体制にあるドイツでは、この基準も商法の「正規の帳簿記入の諸原則」を構成すると位置づけられているのである。この文献では「連邦財政裁判所の判決(特に、1966年2月18日・第4巻・326/65事件・連邦租税官報・第3部門・496頁、1966年9月23日判決・第4巻・117/65事件・連邦租税官報・1967年・第3部門・23頁、

及び1968年3月26日判決・第4巻・63/63事件・連邦租税官報・第2部門・527頁の財政裁判所判決を参照)において記帳の正規性に関する決定的な基準が示された⁽¹⁷⁸⁾としている。「III. 商法に従った正規の簿記の諸原則」では、「1977年及び1985年の法律修正」について触れ、「記帳状況に関する必要条件」として次の6項目を掲げている。それは①「真実性及び明瞭性の原則」、②「完全性及び正確性の原則」③「適時の記帳」④「明瞭な記帳」⑤「全ての取引の個別の記帳」⑥「許容される簡素化」である⁽¹⁷⁹⁾。さらに「IV. 国税通則法に従った正規の簿記の諸原則」との表題の下では、「国税通則法は帳簿及び記録作成の形式に関して、異なる規定を含む。その規定は形式的な部分、実質的な内容の部分を持つ」として「記帳に関する形式規定の適用範囲」を説明し、「商法第238条、第239条におけるような記帳及び記録作成の必要条件」として商法との連動関係を解説する⁽¹⁸⁰⁾。続いて「国税通則法の特別規定」として「毎日の現金記録」や「偽りの名義に基づく勘定無し」などの国税通則法独自の記帳条件を解説している⁽¹⁸¹⁾。また第5部では「正規の単式簿記簿記の諸原則」の解説の他、「正規の棚卸し及び正規の財産目録」、「ABCフォームにおける正規の現金出納帳」、「ABCフォームにおける正規の当座勘定帳」を説明している⁽¹⁸²⁾。このことから広義の「正規の簿記の諸原則」が、財産目録の他に棚卸しにも及ぶ見解が存在することが理解できるのである。

この文献は「記帳の正規性」について商法・国税通則法・財政裁判所の判決を引用して詳細に網羅的に解説を加えており、ドイツにおける「正規の簿記の諸原則」を最も的確に記述している文献の一つであると思われる。しかしながら、「記帳の正規性」ないし「正規の簿記の諸原則」に密接に関連している「帳簿の証拠力」(AO §158)について単に形式的な条文解説だけで済ませている点が惜しまれるところである⁽¹⁸³⁾。

「正規の帳簿記入」(ordnungsmäßige Buchführung),あるいは「正規の簿記の諸原則」(Grun-

gsätze ordnungsmäßiger Buchführung) に関して、「成文化されたGoB」として商法及び国税通則法の個々の条文,あるいは所得税法リヒトリニエン第29条第2項などを列挙して解説するものを例示すれば、以下のものがある。

Bubbenzer, Fritz; Ordnungsmäßige Buchführung, Steuerberater-Jahrbuch 1954/55, 1954, S. 129ff.

Adler/Düring/Schmaltz; Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, 1968, § 149 Tz. 109-149.

Kruse, H. W.; Steuerrecht, 2 Aufl., München, 1969, S. 209ff.

Bühler, Ottmar/Schherpf, Peter; Bilanz und Steuer, München, 1971, S. 86f.

Kruse, H. W.; Steuerrecht, 3 Aufl., München, 1973, S. 243ff.

Klein/Flockermann/Kühr; Einkommensteuergesetz Kommentar, 1978, S. 320ff.

Wörner, Georg; Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, 1978, S. 21ff.

Großferd, Bernhard; Bilanzrecht, 1978, S. 13 f.

Köter/Hirt/Röttinger; ABC des Bilanzsteuerrechts Handbuch der Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 3 Aufl., 1979, S. 366ff.

Kresse, W./Kotsch-faßhauer, L./Leuz, N.; Neues Bilanzieren Prüfen und Buchen nach dem Bilanzrichtliniengesetz, 1986, S. 35.

Siewert, Helmut; Buchführung- und Bilanzrecht, 1988, S. 3ff.

Schmidt/Drenseck/Glanegger/Heinicke; Einkommensteuergesetz, 9 Aufl., München, 1990, S. 279f.

Löschke, Norbert/Sikorski, Ralf; Buchführung und Bilanzierung, 1990, S. 112ff.

Wöhe/Kußmaul; Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, München, 1991, S. 35ff.

Plückebaum/Wendt/Ehmcke/Niemeier; Einkommensteuer, 16 Aufl., 1991, S. 164f..

Littmann/Bitz/Hellwig; Das Einkommensteuerrecht, 1993, §§4, 5 301-324.

Sikorski, Ralf; Buchführung, 3 Aufl., München, 1994, S. 114ff.

しかしながら、上記の文献は、成文化された「正規の簿記の諸原則」について、商法・国税通則法・所得税法リヒトリニエン・財政裁判所の判決等を引用して、網羅的にかつ体系的に記述し、かつ帳簿の証拠力・証拠価値（RAO §208, AO §158）を解説するという点では何等かの欠落が存在する（例えばSikorski, Ralf; Buchführung, 3 Aufl., München, 1994, S. 114ff.は、体系的に記述するが財政裁判所の判決はいつさい触れておらず、Wöhe, Günter/Kußmaul; Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, München, 1991, S. 35ff.はAO §158に全く触れていない）。さらにGoBと民事訴訟法第292条の「反証可能な法律上の推定」規定との関連にまで踏み込んで具体的に記述するものは皆無である。

- 8 所得税法リヒトリニエン (Einkommensteuer-Richtlinien, EStR) 第29条「正規の記帳」(Ordnungsmäßiger Buchführung)
(字数の関係で省略する)

9 田中耕太郎博士

元企業会計審議会会長、黒沢清博士は、「正規の簿記の諸原則は、法律上の規定としては、具体的内容をもたない白紙規定と解すべきであって、その現実的な面における具体的解釈は、法の包括的委任によって、企業会計原則に委ねられていると考えなければならない⁽¹⁸⁴⁾と述べられ、その根拠として「ドイツ商法第38条の『正規の簿記の諸原則』を白紙規定とする解釈論は、田中耕太郎博士の『貸借対照法の論理』に負うものである。田中博士は、正規の簿記の諸原則の名において、前法理的規範たる会計規範（貸借対照法技術）が、法の内部に帰化して、法規範に転化するという理論を立てている⁽¹⁸⁵⁾としていた。黒沢清博士に限らず、わが国の会計学の文献においては、ドイツに

おける「正規の簿記の諸原則」は白紙委任規定であるという解釈が通説である⁽¹⁸⁶⁾。わが国の会計学界にこれほどの影響を与えた田中耕太郎博士の理論とはどのようなものであったのであろうか。

田中耕太郎博士は、『貸借対照法の論理』（1944年、昭和19年発刊）において「獨逸法に於て商業帳簿の調整に關しGrundsätze ordnungsmässiger Buchführung即ち『正規の簿記の諸原則』に従ふべき旨を規定している（獨商三八條獨株式法一二九條）。所で此の『正規の簿記の諸原則』なるものが果して何を意味するやは甚だ明瞭を缺くのであるが、要するに立法者は企業者間に於て一般的に慣行せられている實務上の原則なるものが存在して居り、法は個々の重要點に關し自ら規定を設ける場合を除いて単に白紙的規定を設け、細目を實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。此の場合に於ては委任を受けた實務の内容は法的性質を有することになるのである⁽¹⁸⁷⁾、そして「我が商法に於ても『正規の簿記の諸原則』は法律体系の中に編入せられているものと認むべきである⁽¹⁸⁸⁾と述べられている。この田中博士の見解は、ドイツ及び日本の会計学理論に多大の影響を及ぼしたシュマーレンバッハの所説を基礎として構築されたものである。田中博士は前掲書において、「斯くしてGrundsätze ordnungsmässiger Buchführungは一方経営技術的概念であると共に、他方法律上の意義を有するに至った⁽¹⁸⁹⁾とされ、その根拠としてシュマーレンバッハの著書Dynamische Bilanz「動的貸借対照表論」第5版362頁を引用され「シュマーレンバッハも法がKunstregelnが一般的に適用せられんことを欲し、Fachgerechteが gesetzliche Normたるに至ったものとする⁽¹⁹⁰⁾としている。

前述したようにシュマーレンバッハは「経営における記録の四つの目的」の第三の目的として「証拠資料を作ること」を挙げ、「現代の實務においてはその任務は減退した」としているが、このシュマーレンバッハの認識は、そのまま彼の狭義の「正規の帳簿記入の諸原則」すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」への関心配置でもある。筆者は一連

の考察から、シュマーレンバッハは狭義のGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung については全くその研究の対象外としているとしたのであるが、田中耕太郎博士は狭義の「正規の簿記の諸原則」、すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」を全くその対象外として記述されたシュマーレンバッハ『動的貸借対照表論』(Dynamische Bilanz) 第5版をもとにドイツ商法に規定された「正規の簿記の諸原則」概念を断定されたと推測されるのである⁽¹⁹¹⁾。田中耕太郎博士がこの書物を出版した1931年当時には、1919年ライヒ国税通則法第208条が存在し、1494年パチョーリ簿記論以来、現行のドイツ商法・租税法に至るまで貫かれかつ成文化されてきた「正規に記帳された帳簿は証拠力を持つ」との命題が具体的な条文としてドイツ全土に適用されていたのである。そして記帳の正規性を具体的に条件づける条文がライヒ国税通則法の第162条各項に規定されており、第162条各項に規定されていた具体的な記帳条件は「成文化された個々のGoB」そのものであったのである。

田中耕太郎博士の上記の断定が一部誤りを含んでいることについては、次の文献からも明らかである。博士は『貸借対照表法の論理』(有斐閣、1944年)の223頁においてStaub's Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, 12 und 13Aufl., Berlin Leipzig, 1926を引用されているが、この注釈書の286頁には「税務関係においては、正規に記帳された商業帳簿は証拠力がある」との記述が存在している⁽¹⁹²⁾。また、同注釈書の263頁から265頁には1897年ドイツ商法典の第38条に関して“Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung”『正規の簿記の諸原則に従って』との意味を解説する箇所がある。それはDie können aber als Jingerzeige für jede ordnungsmäßiger Buchführung angesehen werden(vgl. unter f 43ff.)。「しかし、それは(ライヒ国税通則法第162条のこと-坂本注)それぞれの正規の記帳に関する指針とみなされ得る(商法第43条以下、参照)」とし、1919年ライヒ国税通則法第162条第1項から第9項までの条文全文を掲げ

ている部分である⁽¹⁹³⁾。

さらに田中博士は『貸借対照表法の論理』のなかで、ハインの著書も引用されているが(同書61頁)、ハインも「正規の帳簿記入(Ordnungsmäßigkeit der Buchführung)」を解説してNach Anführung der §§38 und 43 HGB., sowie des §162 RAO. heißt es「それは、商法第38条・43条並びにライヒ国税通則法第162条に従うという意味である」⁽¹⁹⁴⁾としているのである。

田中博士が、これらの記述を看過されてしまったのか、あるいはシュマーレンバッハの所説を採用して敢えて切り捨てられたのか、今となっては博士の見解は知る由もない。

以上の根拠から、前出の田中耕太郎博士の「実務委任・白紙規定説」は、「正規の貸借対照表作成の諸原則」を対象としての見解であり、狭義の「正規の簿記の諸原則」を除外した見解であると理解しなければならないのである。

第5節 「パチョーリ簿記論における14原則」と「正規の簿記の諸原則」(GoB)の関係

広義の「正規の簿記の諸原則」を構成する狭義の「正規の簿記の諸原則」すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」に関して、いわゆる「実務委任・白紙規定説」が該当しないことが明らかとなったのであるが、現行ドイツ商法及び国税通則法に規定される成文化された「正規の帳簿記入の諸原則」と筆者がパチョーリのSummaから抽出した「パチョーリ簿記論における14の原則」とを対比すると以下のとおりである。

第1原則(HGB §238(1), AO §145(1)), 第3原則(HGB §239(2), AO §146(1)), 第4原則(HGB §239(2), AO §146(1)), 第5原則(HGB §238(1), 239(2), AO §146(1)), 第6原則(HGB §239(2), AO §146(1), EStR29(2)), 第7条件(HGB §239(2), AO §146(1)), 第10原則(HGB §239(2), AO §146(1)), 第11原則(HGB §239(3), AO §146(4)), 第13原則(HGB §238(2), §257, AO §147)。

第2節で考察したように、以上の合計九つの原則はそれぞれ「正規の帳簿記入の諸原則」を構成し、成文化された条文として現行ドイツ商法・国税通則法・所得税法リヒトリニエンに存在しているのである。また第9条件の「仕訳帳は、1種類の通貨でその金額が記入されること」は、現行商法に年度決算書の表示についての規定があり（HGB §244）、複式簿記による誘導法を前提とすれば実質的な意味は同じである。第14原則も現行商法に継承されている（HGB §245）。しかし、第14原則は財産目録に関するものであり「正規の帳簿記入の諸原則」に関するものではない。

他方、第2原則、第8原則、第12原則は現行商法及び国税通則法には明文化された条文としては継承されていない。第8原則は帳簿の削除を、第12原則は帳簿への追加的な不正修正を防止するための原則であるが、前述の通り、第6原則（適時の記帳）・第7原則（日付順の記帳）等によりその目的は達することができると思量される。つまり、その形式は現行法に継承されていないが、目的自体は実質的に充足されていると結論づけられるのである。

以上の考察を総括すれば、ドイツにおける「正規の簿記の諸原則」の本質的属性は、実務慣行を重視した白紙委任規定ではなく「1. 広義の商人の行うべき簿記に関する基準の歴史的発展性のある集合概念であり、2. 歴史の流れを一定時点で輪切りにしてその横断面を見れば、その都度、特定の法規範群によって、その限界線が明確化されている概念であり、3. その形式的及び実質的な諸要件を充足したときは、その帳簿は、税務官公署に対して証拠能力をもつと認められる機能を発揮する概念である」⁽¹⁹⁵⁾とする飯塚毅博士の主張は少なくとも狭義の「正規の簿記の諸原則」概念の本質を見事に把握されていると結論づけられる。さらに田中耕太郎博士の「白紙規定・実務慣行委任説」は、狭義の「正規の簿記の諸原則」すなわち「正規の帳簿記入の諸原則」については的外れの見解であると結論づけられよう。

しかしながら「白紙規定・実務慣行委任説」は

「正規の貸借対照表（年度決算書）作成の諸原則」に関しては、当時（1944年）の解釈としてはある程度妥当な解釈であったと考える余地がある。ここで敢えて「当時の解釈としては」とするのは、ドイツにあっては1965年及び1976年の商法改正、及び1977年国税通則法によって、年度決算書（貸借対照表）の作成や証憑等の保管に関する規定に「正規の簿記の諸原則」との文言が盛り込まれ、さらにEC第4号指令等に基づく1985年の商法改正によって、年度決算書の作成に関してより詳細な規定が商法上に成文化されるに至っているからである。

ただし、以上の筆者の見解は、GoBの持つ不確定法概念（unbestimmte Rechtsbegriff）たる法的性質を否定するものではなく、逆にそれが「年度決算書作成」に果たす役割を格別に評価するものであることを敢えて述べておきたい。

ともあれ、田中耕太郎博士はその著書の中で、ドイツにおける「正規の簿記の諸原則」概念を「正規の帳簿記入の諸原則」と「正規の貸借対照表作成の諸原則」とに区分せず、「正規の簿記の諸原則」を「正規の貸借対照表（年度決算書）作成の諸原則」と同義と断定してその理論を構築されてしまったのであり、田中博士のこの概念設定の誤りが、現在のわが国における商法・税法規定における「帳簿記入に関する規定の欠落現象」を生ぜしめる一因となったと考えられるのである。

なお、本稿では1919ライヒ国税通則法第208条及び1977年国税通則法第158条に規定される帳簿の証拠価値・証拠力については、ドイツ民事訴訟法第292条の「反証可能な法律上の推定」に基づく立証責任の分配を定めた規定であると指摘するに留めたが、この点については機会を改めて、その歴史の変遷も含めて筆者の見解を明らかにしたいと考えている。

注

(1) 安藤英義『商法会計制度論』（第3版、国元書房）、28頁。

- (2) Deutschen wissenschaftlichen Steuerrinstitut der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten e. V.; Handwörterbuch des Steuerrechts, 2 Aufl., 1981, S. 714ff.
- なお、1985年商法改正前の文献であるため、条文は旧商法のものである。
- (3) この辞典では筆者が本稿第2章で指摘した、1520年フライブルク都市法典・1563年ニュルンベルク改革法典・1603年ハンブルク都市法典には触れていない。
- (4) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführungとの表現は現行のドイツ法制上、商法の他、国税通則法・所得税法・法人税法・株式法に用いられ、有限会社法第41条ではordnungsgemäße Buchführungと、組合法第33条第1項第1文ではordnungsgemäß geführt werdenと、所得税法リヒトリニエン第29条ではOrdnungsmäßiger Buchführungとの表現が採用されている。
- (5) ドイツ経営経済学辞典における「正規の簿記の諸原則」の執筆者はミュンスター大学の経営経済学教授のベトゲである。彼は商法条文は掲げるが、国税通則法上の記帳規定(§ 140-148)、帳簿の証拠力・証拠価値を認めた同法第158条、及び所得税法(所得税法リヒトリニエン第29条を含む)には全く触れていない(Wittmann/Kern/ Küpper/Wysocki; Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 1542-1549を参照)。これは経営経済学者による「正規の簿記の諸原則」論にありがちな偏りである。ベトゲの見解は第4節の5で再度詳細に考察する。
- (6) 原文は、Penndorf; B.; Geschichte der Buchhaltung im Deutschland, 1913, S. 168.を参照した。
- (7) Kruse, H. W.; Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung Rechtsnatur und Bestimmung, 3 Aufl., München, 1978 (以下、Kruse (1978)として引用する), S. 52.
- (8) Kruse (1978); S. 52., Leffson, U.; Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, 7 Aufl., 1987, (以下、Leffson(1987)として引用する), S. 48.
- (9) Kruse (1978); S. 201.
- (10) Koch, C. F.; Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, Zweiter Theil, Bd. 1, Berlin, 1854, S. 834.
- (11) 1794年プロシア一般国法の条文は, Hattenhauer/Bernert; allgemeines Landrecht für die Preußischen staaten von 1794, Berlin, 1970, S. 723ff.を参照した(以下同様)。
- (12) 1807年フランス商法の条文は, Roret/Tenré; Les Huit Codes, Paris, 1833, p. 402を参照した(以下同様)。
- (13) 1861年一般ドイツ商法典の条文は, Staub, Hermann; Stab's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 11 Aufl., Berlin, Leipzig, 1921を参照した(以下同様)。
- (14) 1851年プロシア刑法典の条文は, Koch, C. H.; Allgemeinen Landrecht für die Preußischen staaten, Bd. 4, Berlin, 1854, S. 1057.を参照した。
- (15) 1871年ライヒ刑法典の条文は, Straf-gesetzbuch für das Deutsche Reich, 3 Aufl., Berlin, 1877, S. 408.を参照した。
- (16) 1877年破産法の条文は, von Sarmey; Konkurs-Ordnung für das Deutsche Reich, Berlin, 1879, S. 740.を参照した。
- (17) Kruse (1978); S. 2.
- (18) 松本剛『ドイツ商法会計辞典』(森山書店, 1992年), 28頁。
- (19) Leffson (1987); S. 18.
- (20) 飯塚毅『正規の簿記の諸原則』(改訂版, 森山書店, 1983年), 32頁。原文は, Bart, K.; Die Entwicklung des deutschen Bilanzrecht, Bd. 2, Steuerrecht, 1955, S. 102.を参照した。
- (21) 田中耕太郎『貸借対照表法の論理』(有斐閣, 1944年), 36頁を参照のこと。
- (22) Geßler/Hefermehl/Hildebrandt/Schöder; Schlegelberger Handelsgesetzbuch, Bd. 1, 5 Aufl., München, 1973(以下, Schlegelberger HGBとして引用する), S. 316.
- (23) Kruse (1978); S. 41f.

- (24) Becker, E.; Reichsabgabenordnung, 7 Aufl., Berlin, 1930, S. 498.
- (25) Budde/Clemm/Pankow/Sarx; Beck'scher Bilanz-Kommentar Der Jahresabschlußnach Handels-und Steuerrecht Das Dritte Buch des HGB, 2 Aufl., München, 1990, S. 13.
- (26) Schmalenbach, E.; Dynamische Bilanz, 5 Aufl., Leipzig, 1931 (以下, Schmalenbach(1931)として引用する), S. 362.
- (27) 1673年ルイ14世商事王令の条文は, Isambert; Recueil général des ancienne lois francaises depuis l'an 20àela révolution de 1789, Tome XIX, Janvier 1672-Mai 1686, Paris, 1829. の95-96頁を参照した。なお邦訳は安藤英義『商法会計制度論』(国元書房, 1985年)の10-11頁を基に, 岸悦三『会計生成史』(同文館, 1975年)の202-203頁, 及びクーノー・バルトのDie Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. 1, Handelsrechtlich, 1953 (以下, Bart (1953)として引用する), S. 264.のドイツ語訳を参考にした。
- (28) 1919年ライヒ国税通則法の条文は, Beck'sche, Reichsabgabenordnung Vom 13 Dezember 1919, München, 1921. を参照した。
- (29) Becker, E./Riewald, A./Koch, K; Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen Kommentar, Bd. 2, 1965, (以下, Becker/Riewald/Kochとして引用する), S. 28.
- (30) Emmerich/Honsell/Otto/Herrmann/Horn/Niehus/Sonnenschein; Heymann Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht) Kommentar, Bd. 3, Berlin, New York, 1989 (以下, Heymann HGBとして引用する), S. 35.
- (31) Kruse (1978); S. 41f.
- (32) Becker/Riewald/Koch, S. 28.
- (33) Adler/Düring/Schmaltz; Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, 1968, §149 Tz. 138. ティプケとクルーゼによる注釈書でも「完全性はすべての取引が欠けたところなく記録されることを意味する」としている(Tipke, K./Kruse, H. W.; Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht), 14 Aufl., Köln (以下, Tipke/Kruseとして引用する), 1965/91, §146 Tz. 3.)
- (34) Heymann HGB, S. 35.
- (35) Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter; Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 3 Aufl., Stuttgart, 1990, S. 422.
- (36) Koch, Karl; Abgabenordnung, 3 Aufl., 1986, S. 619.
- (37) 岸悦三『会計前史』(増補版, 同文館, 1990年), 47頁。
- Penndorf, B.; Luka Pacioli Abhandlung über die Buchhaltung 1494, Stuttgart, 1933 (以下, Penndorf (1933)として引用する), S. 97.
- (38) 岸悦三『会計前史』, 52頁。Penndorf (1933), S. 101.
- (39) Tipke/Kruse; §146 Tz. 5.
- (40) Peter, Karl/von Bornhaupt, Joachim/Körner, Wernmer; Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz Buchführung-und Aufzeichnungen nach Handels-und Steuerrecht, 1987, 8 Aufl. (以下, Peter/von Bornhaupt/Körnerとして引用する), S. 193.
- (41) Kruse (1978); S. 40.
- (42) Kruse (1978); S. 41. 及びprOVGiSt. 5, 172 (174)を参照のこと。
- (43) Becker/Riewald/Koch; S. 29.
- (44) 例えば, Heymann HGB, S. 36. を参照のこと。
- (45) クルーゼも, 1673年商事王令では日記帳(Tagebücher)に日付順に記載することを求めたが, 1807年フランス商法では, 「すべての帳簿」(alle Bücher)に対して日付順の記載を求めたと言う(Kruse (1978); S. 40.)。
- (46) Becker/Riewald/Koch, S. 29.
- (47) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 47.
- (48) 1927年の鑑定書の原文は, Bart (1953), S. 257. を参照した。なお, 1932年10月25日の同鑑定書

- では6条件に変更されている (Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1985/86, 9 Aufl., Bd. 1, 1985, 166ff. を参照)。
- (49) パチョーリによれば、「多くの人々が、仕訳帳や覚書帳では、それは必要ないと言っている。なぜなら、事柄は、一つずつ、日付順に記載されており、それで十分辿りうるからである」としつつ、「それにも拘わらず、欠落は、なされうる」という (岸悦三『会計前史』, 49頁及びPenndorf (1933); S. 98f. を参照のこと)。
- (50) Kruse (1978); S. 52., Leffson (1987), S. 48.
- (51) prOVGiSt. 5, 172 (174) を参照のこと。
- (52) Becker; a. a. O.; S. 498.
- (53) Becker/Riewald/Koch; S. 28.
- (54) Tipke/Kruse, § 146 Tz. 15.
- (55) 飯塚毅博士は「ドイツはこの法律の制定によって初めて、正規の簿記の諸原則についての、実定法としての各論的な細部規定をもつに至った」と指摘される (飯塚毅, 前掲書, 107頁)。
- また、同旨のものとして以下の文献を参照のこと。
- Kruse (1978); S. 35f.
- Steub, Hermann; Staub's Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Bd. 1, 12 und 13 Aufl., Berlin Leipzig, 1926 (以下, Staub (1926) として引用する), S. 286.
- Hein, Johannes; Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht, Berlin, Leipzig, 1928, S. 148.
- Schlegelberger HGB, S. 316.
- Becker/Riewald/Koch, S. 33.
- Kruse, H. W.; Steuerrecht, 2 Aufl., München, 1969, S. 210.
- Kruse, H. W.; Steuerrecht, 3 Aufl., München, 1973, S. 243.
- (56) Becker/Riewald/Koch, S. 11.
- (57) Becker/Riewald/Koch, S. 33.
- (58) Makomer, H.; Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch mit kammentar herausgegeben, Berlin, 1890, S. 50.
- (59) Tipke/Kruse; §146 Tz. 14.
- (60) Kruse (1978), S. 49.
- (61) Kruse (1978), S. 51.
- (62) Leffson, U.; Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, 5 Aufl., 1980 (以下, Leffson (1980) として引用する), S. 19, Leffson (1987); S. 19.
- (63) Becker/Riewald/Koch; S. 35.
- (64) (65) (66) (67) (68) Steinbach, Adalbert; Die Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965 Aus der Perspektive eines neuen Systems der "Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung" (GoB), Wiesbaden, 1973, S. 25. この文献は、既に森川八州男教授によって紹介されている (森川八州男『ドイツにおける“公正な会計慣行”の展開』, 『企業会計』, VOL. 29 No. 7)。
- (69) Steinbach, A.; a. a. O., S. 26.
- (70) (71) (72) Steinbach, A.; a. a. O., S. 27.
- (73) (74) (75) (76) (77) (78) (79) (80) Steinbach, A.; a. a. O., S. 28.
- (81) Steinbach, A.; a. a. O.; S. 28f.
- (82) (83) (84) (85) (86) (87) (88) Steinbach, A.; a. a. O., S. 29.
- (89) Steinbach, A.; a. a. O., S. 29f.
- (90) Steinbach, A.; a. a. O.; S. 30.
- (91) Steinbach, A.; a. a. O., S. 30f.
- (92) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) との用語が「正規の帳簿記入の諸原則」(狭義の「正規の簿記の諸原則」) の他に少なくとも「正規の貸借対照表作成 (年度決算書作成) の諸原則」をも含むものであることを明確に指摘する文献は、スタインバッハ以外にも多数存在する。例示すれば以下のとおり。
- Steinbach, A.; a. a. O., S. 30.
- Brönnner, Herbert; Die Bilanz nach Handels und Steuerrecht, 8 Aufl., Berlin, 1971, S. 7.
- Husemann, Karl-Heinz; Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2 Aufl., Düsseldorf, 1976, S. 1.
- Leffson/Rückle/Großfeld; Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des

- HGB, Köln, 1986, S. 222.
Kötting/Weber; a. a. O., S. 193.
フレリック・W, 大阪産業大会計研究室訳『現代の会計制度』(第1巻, 商法編・森山書店, 1986年), 73頁。
Heymann HGB, S. 28.
Tipke, K./Lang, J.; Steuerrecht Ein systematischer Grundriß, 13 Aufl., Köln, 1991, S. 281.
Sikorski, Ralf; Buchführung, 3 Aufl., München, 1994, S. 114f.
- (93) Schmalenbach, E.; Gilt die Vorschriftordnungsmäßiger Buchführung auf die Bilanz?, ZfhwF., 1912/1913, S. 244ff.
(94) Schmalenbach, E.; Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, ZfhwF., 1933, S. 229. なおシュマーレンバッハのこの指摘は1931年9月19日の株式法改正における第206b条を指している。
(95) Schmalenbach (1931); S. 71f.
(96) (97) Leffson (1987); S. 17.
(98) (99) (100) (101) Leffson (1987), S. 18. 筆者は, 1520年フライブルク都市法典にordenlichとの用語が採用されていることを既に指摘した。
(102) (103) Leffson, U. (1987); S. 20.
(104) Leffson (1980); S. 19, Leffson (1987); S. 19.
(105) Leffson (1987); S. 18.
(106) Leffson (1980); S. 21, Leffson (1987); S. 21.
(107) Leffson (1987); S. 18.
(108) Leffson (1980); S. 24.
(109) Leffson (1980); S. 25, Leffson (1987); S. 27.
(110) Leffson (1987); S. 25f.
(111) (112) Leffson (1987); S. 26.
(113) Leffson (1987); S. 157ff.
(114) Leffson (1987); S. 47ff.
(115) Leffson (1987); S. 38f.
(116) (117) Leffson (1987); S. 46.
(118) (119) Leffson (1987); S. 49.
(120) Kruse (1978); Vorwort zur 1. Auflage.
(121) Kruse (1978); S. 10.
(122) Kruse (1978); S. 27.
(123) Kruse (1978); S. 28.
(124) Kruse (1978); S. 34.
(125) Kruse (1978); S. 35.
(126) Kruse (1978); S. 35f.
(127) Kruse (1978); S. 37.
(128) Kruse (1978); S. 37f.
(129) Kruse (1978); S. 38.
(130) (131) (132) (133) Kruse (1978); S. 39.
(134) Kruse (1978); S. 39f. 筆者は既に1520年フライブルク都市法典にordenlichとの用語が採用されていることを指摘した。
(135) (136) (137) Kruse (1978); S. 40.
(138) Becker/Riewald/Koch; S. 29.
(139) Kruse (1978); S. 40f.
(140) Kruse (1978); S. 40.
(141) Kruse (1978); S. 41f.
(142) (143) (144) Kruse (1978); S. 42.
(145) Kruse (1978); S. 48.
(146) Kruse (1978); S. 48f.
(147) Kruse (1978); S. 49f.
(148) Kruse (1978); S. 50f.
(149) Kruse (1978); S. 51.
(150) (151) Kruse (1978); S. 199.
(152) Kruse (1978); S. 200.
(153) (154) Beatge, Jörg; Bilanzen, 2 Aufl., S. 39.
(155) Beatge, J.; a. a. O., S. 39f.
(156) (157) (158) (159) (160) Beatge, J.; a. a. O., S. 40.
(161) (162) Beatge, J.; a. a. O., S. 41
(163) (164) (165) Beatge, J.; a. a. O., S. 49.
(166) Beatge, J.; a. a. O., S. 50f.
(167) (168) (169) Beatge, J.; a. a. O., S. 50.
(170) Beatge, J.; a. a. O.; S. 49.
(171) Tipke/Lang; a. a. O., S. 281.
(172) (173) Tipke/Lang; a. a. O., S. 282ff.
(174) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 172ff.
(175) (176) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 173.
(177) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 182f.
(178) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 183.
(179) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 190ff.

- (180) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 198ff. (187) 田中耕太郎, 前掲書, 36頁。
- (181) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 199ff. (188) 田中耕太郎, 前掲書, 38頁。
- (182) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 208ff. (189) 田中耕太郎, 前掲書, 37頁。
- (183) Peter/von Bornhaupt/Körner; S. 326f. を参
照のこと。 (190) 田中耕太郎, 前掲書, 61頁。
- (184) (185) 黒沢清『新企業会計原則訳解』(中央経済
社, 1975年), 104頁。 (191) 同様の趣旨として, 飯塚毅, 前掲書, 36, 69-
74, 106頁。
- (186) この点については, 飯塚毅博士が, 上野道輔教
授を始めとするわが国の主要な会計文献20冊を取
り上げて論証されているので本稿では触れないこ
ととする(飯塚毅, 前掲書, 21-57頁)。 (192) Staub (1926), S. 286.
- (193) Staub (1926), S. 264.
- (194) Hein, J; a. a. O., S. 148.
- (195) 飯塚毅, 前掲書, 15頁。