

ドイツにおける商法改正の意義

Die Bedeutung der Handelsgesetzreform in Deutschland

遠藤 一久

Kazuhiisa Endo

1. 会計規定改正の理由

1978年7月25日付のEC第4号指令は、ヨーロッパ共同体の加盟各国に対し、自国の貸借対照表法の内容を、このEC第4号指令の諸規定に適合させることを義務づけた。同様に、EC第7号指令は、コンツェルン会計に関する諸規定をこの指令の内容に合わせるように要請したのである。そして最後に、監査人の資格条件を、EC第8号指令に従って国内法に取り入れるべきであると指示したのである。

1985年12月19日付の、いわゆるドイツ貸借対照表指令法によって、上に挙げた三つのEC指令の規定内容がまとめられ、それが商法典の中に編入されることとなった。この貸借対照表指令法は、1986年1月1日付で施行された。この新しい法律は、それが年度決算書、状況報告書および開示に関連する限りでは、1986年12月31日以降に始まる営業年度に適用され、コンツェルン決算書、コンツェルン状況報告書、監査および開示についての諸規定は、1989年12月31日以降に始まる営業年度に適用されている。

本稿では、W・フレーリックスの論述⁽¹⁾に従い、この西ドイツ貸借対照表指令法の意義について究明することにした。フレーリックスによれば、当初、ドイツでは、すべての企業に関連する包括的な貸借対照表法を新しく成文化することが計画されていたという。この計画によれば、立法者は、EC第4号指令の強制する内容を大幅に越えた貸借対照表法を成文化する考えであった。しかし、関係企業の圧力によって、たんにEC第4号指令の強制規定が商法典の中で成文化されたにすぎないというのである。EC第4号指令、ひいては1985年12月19日付の貸借対照表指令法は、年度決算書に関連する限りでは、従来のドイツ貸借対照表法から相当強い影響を受けたものになっているという。その原因は、EC第4号指令を起草する際に、ドイツ経営監査士が参画し、指導的役割を果たしたことにあるというのである。

(1) W・フレーリックス稿、大阪産業大学会計研究室訳「西ドイツにおける商法改正の意義」(「会計」第131巻第2号、昭和62年2月)、なお原文“Die Bedeutung der Handelsgesetzreform in Deutschland”は(「大阪産業大学論集」、社会科学欧文編67号)所収。本稿では一部改訳を行っている。

2. 貸借対照表法の構造とその適用領域

まずフレーリックスは、貸借対照表指令法の構造がどのように組み立てられているのかについて以下のように説明する。

EC第4号および第7号指令は、商法典に重点的に取り入れられたのであるが、それは、より詳しくいえば、新しく創設され、商業帳簿と表記された第3編において行われている。

平成2年5月7日原稿受理

大阪産業大学 経営学部

第3編には、商法典第238条から第339条までが含まれている。すべての商人に関連している限りでの貸借対照表法と、さらに資本会社に関して補完規定を定めている限りでの貸借対照表法とが、共に商法典に包括されたのである。したがって、株式法、有限会社法および協同組合法には、会計に関する一般規定は含まれないことになった。これらの特別法は、それぞれの法律上の企業形態に関する規定だけを明らかにしている、と。

そこでフレーリックスは、商法典の第3編は三つの章に区分されており、次のような内容からなるとして、各章について、以下のように要約する。

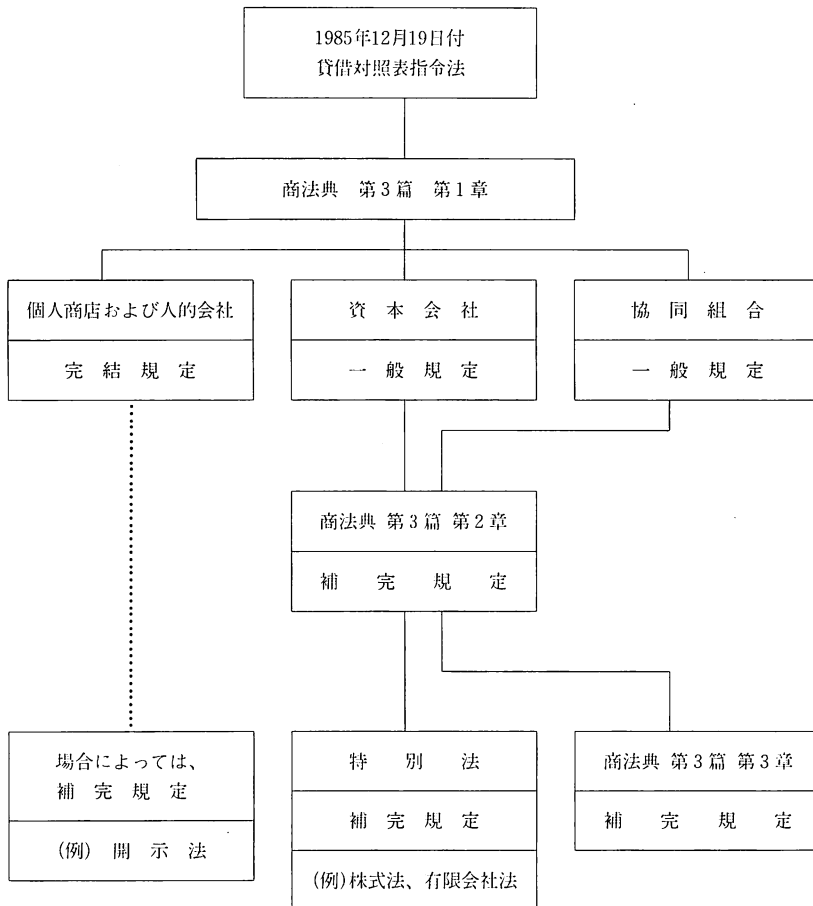
第1章 (商法典第238条～第263条) すべての商人に関する規定

第2章 (商法典第264条～第335条) 資本会社に関する補完規定

第3章 (商法典第336条～第339条) 協同組合に関する補完規定

すべての商人に適用される第1章は、現行法を引き継いでおり、一般に認められた正規の

第1図



出所：Gross/Schruff, Der Jahresabschluß nach neuem Recht, 2. Aufl., Düsseldorf 1986.
次頁の表も一部、グロース・シュルッフより引用。

簿記の諸原則を規定している。

第2章は、資本公司に関する補完規定から成る。資本公司は、有限会社、株式会社および株式合資会社である。その場合、これらの資本公司は、その規模に従って、小資本公司（商法典第267条第1項）、中資本公司（商法典第267条第2項）および大資本公司（商法典第267条第3項）に区分されている。

第2図に示す三つの要件のうち、二つの要件が2期連続して充足されていなければならないのである（商法典第267条第4項）。

新しい規定の重点は、有限会社に年度決算書および状況報告書の作成と公開と義務づけられたことにある。同時に、中規模および大規模の有限会社には監査が義務づけられている。

第2章においては、コンツェルン会計に関する諸規定（商法典第290条～第315条）が大部分を占めている。

商法典第3編第3章は、協同組合に関する補完規定から成る。

ところでフレリックスによれば、商法典の第3編は、全体としてみれば、単純なものから出発し、複雑なものへ進むように構成されているという。このことは、法律上の企業形態、年度決算書および企業規模についていうことができるというのである。ただ、貸借対照表（商法典第266条）および損益計算書（商法典第275条）についての項目分類規定との関係においては、実際上の必要性から、この単純なものから複雑なものへという原則は守られていないという。

3. GoB の意義

a) GoB の意義と本質

—学説の成文化化—

さて、すべての商人に適用される商法典第238条および第243条第1項は、GoB を遵守したうえで年度決算書を作成しなければならないと規定している。さらに補足して、商法典第264条第2項は、資本公司に対して、年度決算書はGoB を遵守したうえで財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に合致した写像を伝達しなければならない、と規定している。

このようなGoB規定の意義について、フレリックスは次のように、主張するのである。

第2図

	貸借対照表総額 DM	売上高 DM	従業員数 人
年度決算書			
小資本公司	≤390万	≤800万	≤50
中資本公司	>390万-1,550万	>800万-3,200万	51-205
大資本公司	>1,550万	>3,200万	250

- (1) 「GoB」概念に対する指示は、法的に見れば、不確定の法概念に対する指示である。この不確定の法概念は、個々の具体的な適用事例において、より詳しく確定され、充填されねばならない。GoBに対する指示が法律において行われることによって、会計の形式および実質的形成についての規則が、商人に義務づけられたことになる。会計によって特定の情報目的が追求される。したがって、GoBは、目的に依存するものである。
- (2) GoBは、会計を行うにあたって、商人がそれを遵守するよう義務づけられている規則であるということができる。この規則、つまりGoBは、科学的方法をもって会計の目的から誘導されねばならないのである。
- (3) GoBは一般的拘束力を有するものである。GoBは、法律上の企業形態にも企業規模にも左右されるものでない。GoBは、商事貸借対照表にも税務貸借対照表にも同じ意味で適用されるのである、と。

ところでフレーリックスによると、貸借対照表指令法により、商法典第238条以下においては、従来からの論争を通じて議論の余地のないものとなったGoBの一部が成文法として規定されたというのである。その点では、商法典第238条、第243条においてGoBが指示されているということは、布告的意義 (deklaratorische Bedeutung) を有するものであるとしてフレーリックスは、この意義を特に強調しているのである。

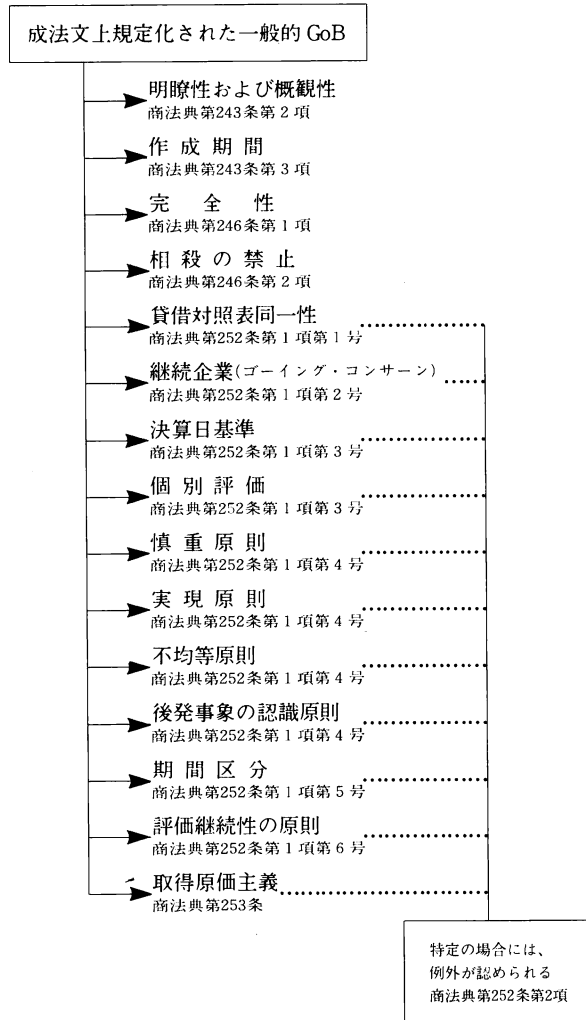
もっともフレーリックスによると、今回、GoBは、成文法上、網羅的かつ確定的に規定されたわけではない。すなわちレフソンによって、「会計責任の上位原則」⁽¹⁾と称されているものだけが明文をもって成文法上に掲げられたという。そしてこれを示したものが第3図である。

この第3図を見れば、明らかなように、今回の商法改正において、新たに、GoBとして成文法化されたものは、フレーリックスの指摘するとおり、いままでレフソンが「会計責任の上位原則」として主張してきたものに他ならない。このように、従来、学説として展開されてきたものが、今回の商法改正において、成文法として規定されたことは、きわめて注目し得る制度的現象といわなければならない。フレーリックスも、この点に着目して、この意義をとりわけ力説しているのである。

それでは、なにゆえに、今回の商法改正において、従来、学説として展開されていたGoB論が、成文法として法典化されることとなったのか。その制度的意味は、どこにあるのか。これらの問題の解明は、現代におけるドイツ会計制度の分析にとって、看過し得ない重要課題といえよう。

さらに留意しなければならない、もうひとつの問題点は、今回、成文法化されることとなったレフソンの「会計責任の上位原則」についてである。この上位原則は、レフソンのGoB論のなかにあって、「自分の研究の目的は、……GoBとして示されている上位の諸原則の各々を発展させることにある」として、最も重視されてきたものである。同時にレフソンは「上位原則の体系の確立によって、われわれは個々の下位命題についての判断基準を得ることになるのである」と述べて、「上位命題、ならびにそこから誘導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諸命題の体系がGoBの場合には重要なのである」と主張している⁽²⁾。これらの論述によると、レフソンのGoB体系は、GoBに関する単なる論理としての体系 (学説体系) として理解されやすい。

第3図



事実、わが国におけるGoB論研究は、いままで、GoB体系をこのようなものとして、理解し、また取り扱ってきた。しかるに今回の商法改正におけるGoBのあり方を仔細に分析するとき、かような在来の研究は、きわめて皮相な理解であることが、明らかとなる。すなわち、レフソンの「上位原則一下位原則」のGoB体系は、たんに学説上の論理体系ということにとどまらず、その体系が成文法上の体系の中で位置づけられたものであるという点が最も重視されねばならないということである。つまり、上位原則というのは、GoBの論理体系の上での上位に位するというにとどまらず、成文法に最も近いという意味での上位、すなわち成文法化にむけての最も上位の原則という、制度体系上の位置を占めているものと解されねばならないのである。

まことにGoBの学説に関しても、これを単なる学説として理解しては、その学説の深奥の意味を解したことはならない。学説の占める制度上の地位とその役割に即して、これを解明してこそ、その学説に秘められた深遠なる意味を理解することができる。

さてフレーリックスは、これらの上位 GoB についても、より詳細に内容を確定することが必要であるという。したがってフレーリックスによると、貸借対照表法における GoB の基本的意義は、従来どおり存在しているのである。貸借対照表法は、GoB を介して経済生活の多様性と変動性に対するその適応能力を維持してきたというのである。

b) GoB の確定

フレーリックスは、不確定の法概念たる GoB の内容をどのように確定するかについて次のようにいう。すなわち、不確定の法概念としての GoB は、具体化されねばならない。つまり、GoB は、支配的見解によれば、会計制度の課題と目的から演繹的に誘導されねばならないものである。統計的調査ではなしに目的思考が、GoB という不確定の法概念の内容を具体的に充填することになるのである。この目的思考は、まず第一に、会計制度に関する専門家つまり経営経済学者によって行われねばならないのであるが、その場合に、法律上の会計目的が遵守されねばならないという。

c) GoB と “true and fair view” との関係

次にフレーリックスは、今回の商法改正でひとつの問題点であるといわれている GoB と “true and fair view” との関係を取り上げて次のようにいう。

「資本会社に関しては、商法典第264条第2項において、GoB に対する指示が、次の一般規定と結び付けられている。すなわち、その一般規定によれば、年度決算書は財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に合致した写像を伝達しなければならないのである。

“財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に合致した写像” という法律上の表現は “true and fair view” の内容を概ね説明したもの (die Umschreibung) である。GoB との関連は、客観的、絶対的に真実な年度決算書は存在しないという点にあると考えられるべきである。実質的諸関係の洞察は、つねに、一定のコンベンションの枠内でしか伝達され得ないのである。」

まず上の文言のなかで、「実質的諸関係に合致した写像」という法律上の表現と、“true and fair view” との関係であるが、フレーリックスは、これを前者が後者の内容を umschreiben したものと述べている。それでは、umschreiben は何を意味するのか。この点をフレーリックス自身の説明によって確認すると、Umschreibung = ungefähre Erklärung, Beschreibung であるという。つまり「だいたいの説明をする」「輪郭を示す」という意であって厳密な定義ではない (Keine Definition) というのである。[因みに umschreibung には①輪郭をはっきりさせるという意 ②書き換えの意があるが、フレーリックス自身は、前者①の意で用いているという] 従って、このフレーリックスの説明によれば、「実質的諸関係に合致した写像」という用語の意味は、true and fair view を概ね説明したものであって、必ずしも両者は、完全な同義語ではないということになる。

それでは次に GoB と「実質的諸関係に合致した写像」との関係はどうか。フレーリックスは次のようにいう。すなわち、GoB と実質的諸関係に合致した写像との関連についての問題が提起される。法の文言によれば、GoB は実質的諸関係の表示を必ずしも保障しているわけではないのである。なぜなら、商法典第264条第2項第2文によれば、実質的諸関係

と乖離した場合は、付属明細書において適当なる記載が行われねばならないからである、と。そこでフレーリックスは以下のように結論づけている。

「貸借対照表実務にとって、このことは、“true and fair view” 原則が法の文言との関係および GoB との関係において解釈されなければならないということを意味している。その結果、この不確定の法概念もまた、法律上の会計目的に合わせて構成されねばならないということになる。“true and fair view” なるものが、従来のドイツの貸借対照表表示実務を根本的に変更するものでないということについては、原則的に意見が一致しているのである。」そして、この関係は次の第 4 図に示す通りであるという。

d) 税務貸借対照表に対する GoB の意義

フレーリックスは税務貸借対照表の問題については、次のようにいう。すなわち、所得税法第 5 条第 1 項は、商法上の GoB を指示している。この規定によって、税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則が根拠づけられている。立法者の意図していたことは、基準性原則を維持して税務中立的に貸借対照表指令法を作成するということであった。このことは、小さな周辺問題に至るまで成功したのである。その限りでは、従来の法律状態は何ひとつ変更されなかったのである、と。

次にフレーリックスは、逆基準性原則について次のようにいう。

「いわゆる逆基準性原則は、商法典第 254 条および第 279 条における減価償却、商法典第 247 条第 3 項および第 273 条における免税積立金、商法典第 254 条および第 280 条第 2 項と関連する第 253 条における価値引上げまたは価値引上げの中止に関して、示されている。所得税法の第 6 条第 3 項は改正された。内容的には、逆基準性原則は、所得税法第 6 条第 3 項において根拠を与えられたのである。所得税法第 6 条第 3 項の内容は次のようなことである。すなわち、償却費の増額や特別減価償却の前提条件は、税務貸借対照表と同様に低い方の価値を商事貸借対照表において表示することである、というのである。」

(1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 6. Aufl. Düsseldorf 1982, S. 158 ff.

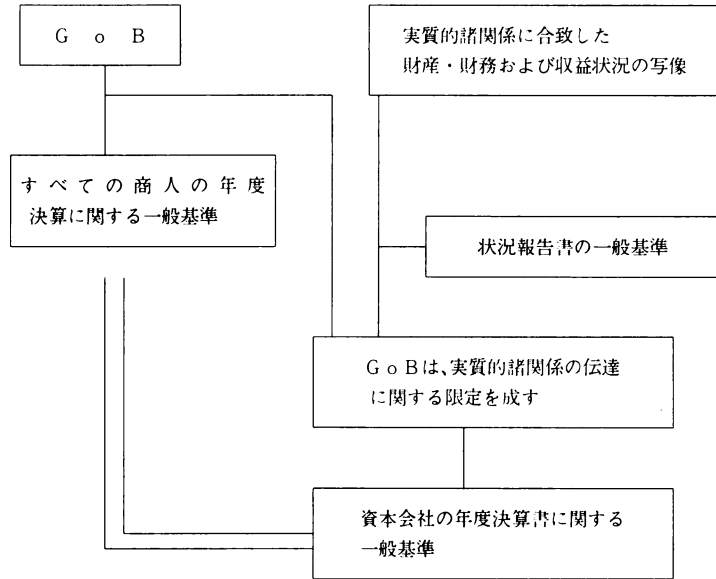
(2) Leffson, Ulrich, ebenda, 3. Aufl. S. 43-46. 拙著『正規の簿記の諸原則』1984年、森山書店、179頁。

4. すべての商人に対する原則規定

フレーリックスは、改正された商法典第 3 編第 1 章について以下のように述べる。

商法典第 3 第 1 章においては、法律上の企業形態や企業規模とは無関係に、すべての商人に該当する諸規定がまとめられている。年度決算書は、貸借対照表および損益計算書から構成されている（商法典第 242 条第 3 項）。そこではまず第一に、貸借対照表表示規定が体系的に明らかにされている。貸借対照表の積極側には財産対象物が、消極側には負債が、そして、貸借対照表の両側には計算区分項目が表示されねばならないのである。商事貸借対照表については、財産対象物および負債という概念が引き続き使用されている。これらの概念は、積極的経済財および消極的経済財という概念と一致するものである。これらの概念は、内容的

第4図



に合致しているのである。最高財政裁判所と連邦財政裁判所が、経済財概念を財産対象物および負債概念とは異なるものであると解釈したという点では、その解釈について訂正が行われねばならない。創立費と資本調達費については、貸借対照表表示禁止がある。これらの費目については、財産対象物としての要件が欠けているのである。また、従来の法律と同様に、有償取得でない無形固定資産としての財産対象物を、積極側に表示することは許されないのである。法律は、商法典第249条において引当金を、第250条において計算区分項目を貸借対照表計上項目として定義している。内容的には、これらの規定は、従来の規定である株式法第152条第7項および所得税法第5条第4項と一致している。もっとも、引当金は、特定の費用性引当金によって拡大されている（商法典第249条第2項）。負債として消極側に表示する必要のない債務関係は、貸借対照表の脚注において明らかにされねばならない（商法典第251条）、と。

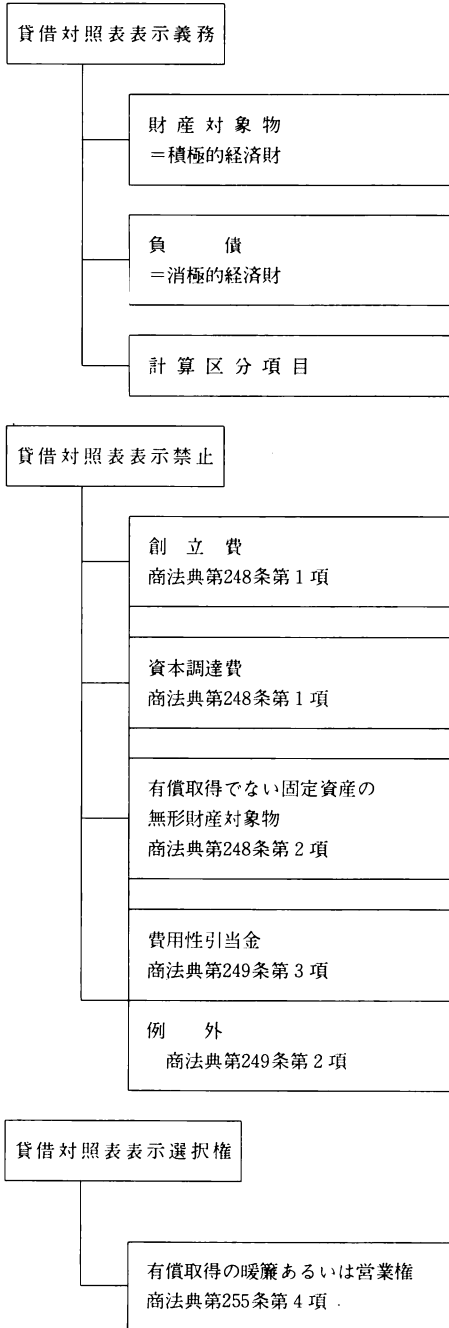
以上においてフレーリックスは、今回の改正では商事貸借対照表について財産対象物および負債という概念が従来通り用いられているけれども、これらの概念内容は、積極的経済財および消極的経済財という概念と一致していることを、特に強調しているのである。そして、いままでの最高財政裁判所と連邦財政裁判所の解釈が誤っていると指摘しているのである。この点は、用語解釈の根本的転換として、とくに注目しなければならない。

つづいてフレーリックスは、評価規定を取り上げ、とくに評価継続性の原則について次のように述べている。

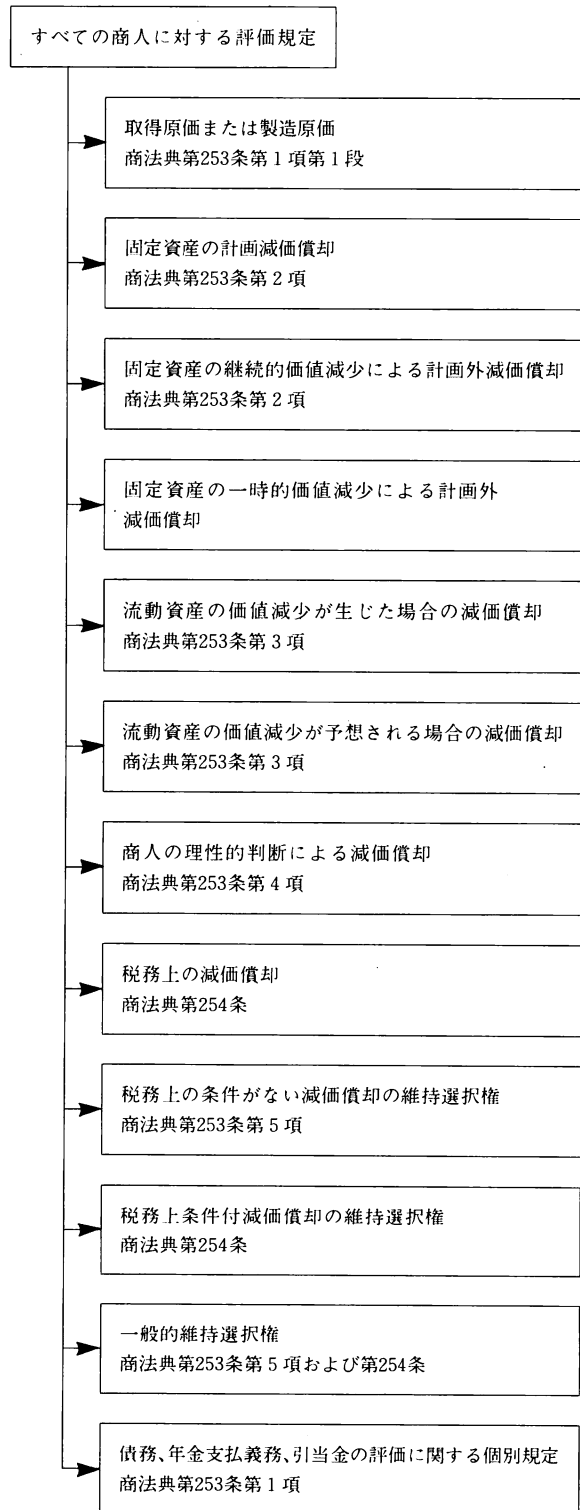
「貸借対照表表示規定の次に、評価規定が続いている（商法典第252～第256条）。これらの条項においては、一般評価原則、取得原価主義、取得原価および製造原価の定義、緩和された低価主義による固定資産の評価、厳格な低価主義による流動資産の評価、簡易評価手続ならびに消極側項目に関する個別規定が定められている。評価継続性の原則（商法典第252条第1項第6号）を除いて、従来の法律との基本的相違は存在していない。評価継続性の原

則は、この首尾一貫した条文において、いままで一般に認められなかった原則である。」

第5図



第6図



5. 資本公司に関する補完規定

第3編第2章の諸規定は、第1章の一般的会計規定を補完し、もっぱら資本公司だけに適用される規定である。その場合に、企業規模による区分が行われるのであるが、中小の資本公司については簡便法が認められているという。

フリーリックスによれば、資本公司についての年度決算書は、次のものによって構成されている。

貸借対照表
損益計算書
付属明細書

そのほかに、状況報告書を作成しなければならないという（商法典第289条）。

この第2章には、年度決算書および状況報告書の作成義務に関する規定、年度決算書および状況報告書の監査義務に関する規定、開示義務に関する規定も含まれているが、その構造は次の通りであるという。

一般規定（商法典第264条、第265条）

貸借対照表項目分類規定および計上項目規定（商法典第266条～第274条）

損益計算書（商法典第275条～第278条）

評価規定（商法典第279条～第283条）

付属明細書（商法典第284条～第288条）

状況報告書（商法典第289条）

コンツェルン決算書およびコンツェルン状況報告書（商法典第290条～第315条）

監査（商法典第316条～第324条）

開示（商法典第325条～第329条）

書式およびその他の規定に関する命令授權（商法典第330条）

罰則規定、科料規定、強制金（商法典第331条～第335条）

第7図

	資 本 会 社		
	大	中	小
作 成 期 限	—	—	簡 易 化
貸借対照表表示および 評価規定	—	—	—
貸借対照表の項目分類	—	—	簡 易 化
損益計算書の項目分類	—	簡 易 化	簡 易 化
付属明細書における記載	—	簡 易 化	簡 易 化
年度決算書の監査	義務監査	義務監査	監査なし
公 開	連邦官報	登記簿の公開	登記簿の制限付 公開

a) 一般規定

フレーリックスによると、年度決算書と状況報告書は、最初の3ヶ月以内に、また小資本会社にとっては最初の6ヶ月以内に作成されねばならないという。その場合に、GoBを遵守し、また、GoBの枠内で財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に合致した写像を伝達しなければならないとされているのである。

それでは財産状態とはなにか。フレーリックスは次のようにいう。すなわち、財産状態は、貸借対照表における財産の表示であると解釈されている。そのさい、年度決算書は、現実の財産を表すものではなく、取得原価主義と慎重原則に基づいて、内容的には異なった特殊な財産金額を明らかにするものである。商法は、財産金額以外にさらに、「財産状態」という概念を使用しているのである。財産金額の変動は、認識可能でなければならない、と。

ここでフレーリックスは、二つのことを指摘しているのである。その第一点は、年度決算書においては、現実の財産とは別の、取得原価主義と慎重原則に基づいた特殊な財産金額が示されているということである。そして第二点は、今回の商法においては、その財産金額とは別に、財産状態という概念が新たに用いられているという点である。では、財産状態とは何をいうのか。フレーリックス自身の説明によれば、財産状態というのは、量的な大きさを示すものではなく、一般的な関係を表現するものであって、例えば、「Vermögenは100万マルク」というが「Vermögenslageは良い、悪い、正常である」というように表現するというのである。このような意味で財産状態が今回新たに規定されているという。

次にフレーリックスは、財務状態および収益状態について以下のように説明する。

「財務状態、は、流動性状態と解釈されうるものである。年度決算書は、いかにして企業がその支払義務を履行することができるかという言明を行わねばならない。そのための手掛かりが、財産構造および資本構造、流動性指数、表示されるべき債務関係、受入と支払に作用する成果計算の諸項目である。

「収益状態、は、前期の経済的実現成果と、貸借対照表で示され状況報告書によって補足されるような成果の潜在的可能性とを目的としている。」

さらにフレーリックスによると、一般的な項目分類の原則（商法典第265条）は、貸借対照表と損益計算書とに対して適用される。ここでは、とりわけ形式上の分類継続性、前年度との比較額の報告、広範な項目分類の容認と項目の統合を挙げることができるという。

b) 貸借対照表の項目分類と計上項目に関する規定

貸借対照表の項目分類について、フレーリックスは、次のように説明する。

項目分類のシェーマは、規定されている（商法典第266条）。小資本会社だけが、簡略化された貸借対照表を作成する必要がある。この簡略化された貸借対照表は、その時どきにおいて、積極側と消極側との8項目から成り立っている。

中資本会社は、完全な分類シェーマを考慮しなければならないが、公表については簡略化されたシェーマによって行うことができる（商法典第327条）。

個々の貸借対照表項目に関する特別規定は、商法典第268条に含まれている。それは次の通りである。

年度成果の一部または全額処分後の貸借対照表の作成

自己資本による補填されない欠損額の表示義務
 債権および債務の確定支払期限についての注記
 社債発行差金の区分表示
 債務関係の注記

つぎにフレーリックスは固定資産一覧表の意義についてこのように述べている。

「いわゆる固定資産明細表あるいは固定資産一覧表は、特に重要となった。なぜなら、総額を表示しなければならないことになり、それによって全固定資産投資額と減価償却累積額とが明らかになるからである。

この固定資産一覧表は非常に広範囲にわたっているため、これを付属明細書に含めて掲載することが望ましいのである。」

さらにフレーリックスは、自己資本も体系的に分類されているとして、自己資本の内容を次のように示している。

自己資本

- (1) 引受済資本金
- (2) 資本準備金
- (3) 利益準備金
 1. 法定準備金
 2. 自己持分積立金
 3. 定款の定めによる積立金
 4. その他の利益準備金
- (4) 繰越利益金／繰越欠損金
- (5) 年度剰余金／年度欠損金

c 損益計算書の分類

つぎに損益計算書の分類については、簡単に次のように説明している。

「損益計算書は、階梯式により作成されねばならない。その場合に、総原価法あるいは売上原価法を適用することができる。

項目分類の順序は必ず守られねばならない。中小の資本金会社は、特定の項目を、いわゆる総利益にまとめることが許されている。」

第8図

固定資産

取得減価 製造減価	増加 +	減少 -	振替 + -	評価増 +	減価償却	事業年度の 減価償却	簿価	前年度の 状態
=歴史的価額 (減価の累積額)	=事業年度	歴史的価額 事業年度	事業年度	事業年度	累積額	欄6の 一部分	事業年度 末	簿価
1	2	3	4	5	6	7	8	9

d) 資本金に関する評価規定

資本金の評価規定については、フレイリックスは、その要点のみを示して、以下のよう
にいう。

補完的評価規定は、資本金に関して、商法典第253条第4項にもとづく、理性ある商人的
判断の枠内における秘密積立金の設定を排除している（商法典第279条第1項）。同様に、
一時的な価値低価の場合には、投資勘定についてだけ減価記入を行うことができる。

特殊なものとして、商法典第280条の価値回復命令が指摘されねばならない。逆基準性原
則のために、この規定はほとんど実務上の意義を持たないであろう（商法典第280条第2項）。

さらに、逆基準性原則による税務上の特別償却および評価自由を、消極側の積立金持分と
しての特別項目のなかに入れる選択権がある。このような表示によって、収益状態に対する
洞察が改善されている。商法典第281条による手続きは複雑である。とりわけ取崩しに関する
手続きは複雑である、と。

e) 付属明細書

つづいてフレイリックスは、今回の商法改正のなかで特に重視されている付属明細書につ
いて次のように論述している。

「付属明細書は、年度決算書の不可欠な部分である（商法典第264条第1項）。

付属明細書は、従来の法律にもとづく株式会社の営業報告書の注記を越えるものである。

付属明細書には、次のことが記載されねばならない。

商法典第284条および第285条にもとづく報告義務。

貸借対照表および損益計算書においては選択的に行われたい報告、例えば、固定資産明
細表。

報告は、これ以外の注記、理由づけ、表示あるいは細分したものであってもさしつかえな
いのである。」

f) 状況報告書

つぎに年度決算書を補完する状況報告書について、フレイリックスは以下のように説明す
る。

状況報告書は一つの情報手段であって、すべての資本金会社の法定代理人によって作成され
ねばならない（商法典第264条第1項）。

状況報告書は年度決算書を補完するものであって、年度決算書に適用される期限内に作成
されねばならない。

状況報告書の内容は、商法典第289条から明らかになるものであり、また「実質的諸関係に
合致した写像、を伝達しなければならないという一般規定に従わねばならない。状況報告書
は、営業経過、資本金会社の状態、貸借対照表日以後の特に重要な事象、資本金会社の予測され
る発展、研究および開発に関する報告を行わねばならない。

中規模および大規模資本金会社については、監査義務及び公表義務がある、と。

g) 年度決算書および状況報告書の監査

フリーリックスは、資本会社の監査について、その要点を次のように説明する。

商法典第316条によれば、中規模および大規模資本会社の年度決算書は監査を受けなければならない。

年度決算書および状況報告書の監査は、独立した決算監査人によって行われねばならない。法律上の諸規定、GoB、定款による補完的な規定が遵守されているかどうかについて監査されねばならないのである。

状況報告書に関しては、それが年度決算書と一致しているかどうか、また、その他の報告が企業状態についての適切な像を与えているかどうかということについて確認されねばならない。

経営監査士および経営監査会社、また、中規模有限会社に対する宣誓帳簿監査人および帳簿監査会社だけがなることのできる決算監査人の独立性は、二重に規定されている。まず第一に、経営監査士法とこれに関連して発せられた準則において決算監査人の独立性が規定されており、第二に、商法典第319条には独立性に関する規定が存在している。

除外理由は、なかんずく監査人によってコントロールされねばならない。監査は、次の場合には中止されねばならない。

監査を受けるべき資本会社との利害関係がある場合

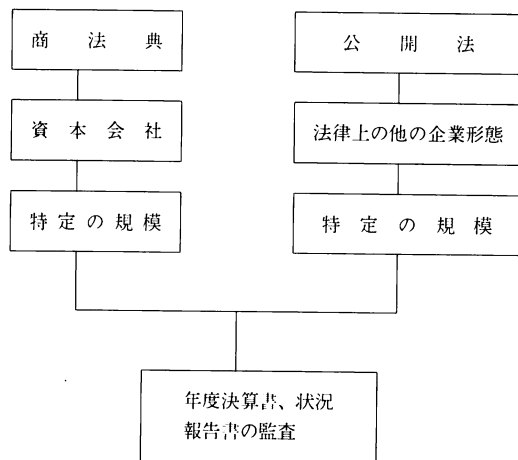
監査のなされるべき必要書類に対して協力関係が存在する場合

監査を受けるべき会社に対して金融上の依存関係が存在する場合

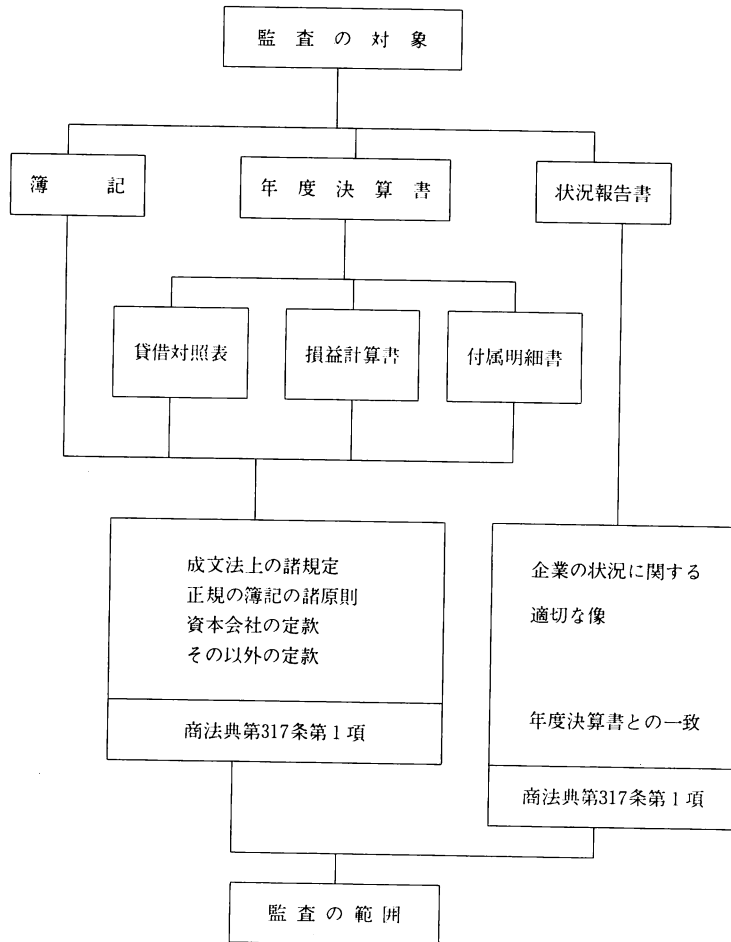
監査人は、監査の結果について報告をしなければならない。財産状態、財務状態、収益状態の不利益になる変動が重要な意義を有する場合には、特にこのことを明らかにして充分な説明を行わねばならない。

決算監査人は、確認の記載を行わねばならない（商法典第322条）、と。

第9図



第10図



h) 年度決算書の開示

資本金会社の年度決算書の開示については、大・中・小資本金会社について次のようになるという。すなわち、大資本金会社は、次の営業年度が9ヶ月経過する以前に、決算監査人の確認の記載のある年度決算書、状況報告書、監査役会の報告書、利益処分に関する提案と決議を連邦官報において公表し、続いて商業登記所に提出しなければならない。

中資本金会社は、これらの必要書類——その場合、貸借対照表および損益計算書は簡略化することができる——を商業登記所に提出しなければならないと共に、いずれの商業登記所においてこの必要書類が受理されたかということを連邦官報において告示しなければならない。

小資本金会社は、次の営業年度が12ヶ月経過する以前に、貸借対照表、簡略化した付属明細書、利益処分に関する提案と決議だけを、商業登記所に提出し、このことを連邦官報において告示することが必要である、と。

6. 商法改正の特徴点

さいごにフレーリックスは、今回の商法改正の特徴点について次のように述べている。

「会計に関する法改正によって、最も大きな影響を受けたのは有限会社である。年度決算書に関する根本原則に関しては何も変わらなかったのである。問題は細部にある。

評価継続性の原則が強調された。この原則から逸脱する場合には、付属明細書において、このことを報告しなければならないのである。その結果、新しい会計に対応しなければならない企業は、貸借対照表政策を長期的に、つまり新しい法律が適用される以前に貸借対照表政策を計画しなければならないことになるのである。将来の変動はすべて、報告義務になるのであって、このことは、外部者に対して企業の目標理念をより良く認識させることになるのである。」

7. ドイツ商法改正の実質的根拠

さて以上では、フレーリックスの論述に従いながら、ドイツにおける商法改正の主な内容を示してきた。そして、このような商法改正の理由が、制度的建前としては、1978年のEC第4号指令、1983年の第7号指令および1984年の第8号指令をドイツ国内法に取り入れる点にあったことは、本稿の冒頭で述べたとおりである。

しかしながら、かような制度的建前としての理由だけでもって、今次のドイツ商法の改正を理解するには、あまりにも今次の商法改正の内容とその影響は、多大なるものがある。それは、まさに今世紀初頭における財産計算原理より、いわゆる動態論的損益計算原理への根本的転換に比肩すべき、今世紀末期の歴史的急旋回ともいえるべき変動であるといわなければならない。

それでは、このような歴史的急旋回をもたらしている実質的、根本的原因は、いかなるところにあるのか。この問題を解明することなしには、今次のドイツ商法改正の意味を現実的に理解したこととはならないと考えられる。

ところで、この点に関してフレーリックスは、その質疑応答のなかで、まことに興味深いコメントを行っている⁽¹⁾。彼は、今回の商法改正がEC指令法によるものであることを指摘したのち、つづいて商法改正が行われた理由として次のように述べている。

「すべての新たなる展開は、たとえばリースやベンジョン取引がそうであるように、もしも法がそれに対応する法規定を有していない場合、さしあたり法の不安定性 (Rechtsunsicherheit) が存続するという結果をもたらすものである。ドイツ法の長所は、不確定法概念たる GoB にある。新たなる展開に直面した場合、この新しい問題に対して、ひとつの決定が見出されねばならないが、そのさい年度決算書の目的から出発しなければならない。さしあたり、正しい解決に関するさまざまな意見が提起され、そして、それらの意見が、長期的にみて、確固たる見解となるために、論議が行われるであろう。まさにリースおよびベンジョン取引に関していえば、その契約形態が変化してしまっていることが確認されねばならない。そして、この点では、変化した契約規定が新たなる別の判断を必要としていないのかがどうか、考察されねばならない。リースだけではなく、多様な種類のもが存在しているのである。法と貸借対照表表示実務とが適合していないという事態は、さしあたり弾力性という長所を有するものであるが、しかし同時にまた、一定期間にわたる法の不安定性という

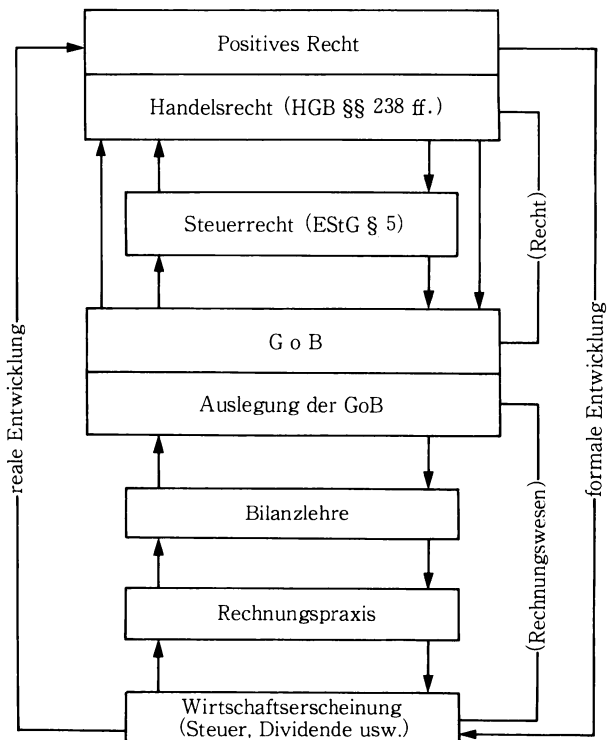
短所を持つものでもある。」

以上のフリーリックスの立言の中においては、今回の商法改正が、実務側からの要請、すなわちリースおよびペンション取引といった新しい現代会計実務の要求に促迫されて行われたものであることを明瞭に示しているのである。そして、かような現代会計実務の進展は、ドイツにおいては、法と貸借対照表実務との不適合という形をとって現われ、それが法の不安定性という結果をもたらすことをフリーリックスは指摘しているのである。従って今後のドイツの商法改正は、たんにE C指令法を国内法に単純に取り入れたといった形式的なものではない。その実質的、根源的根拠としては、ドイツにおける現代会計実務の急速なる進展という事態が存在していたことを看過することができないのである。そして、この実質的根拠の側面をみることにし、今回の商法改正の内容と、その意味を真に理解したことはならないのである。

(1) W. Freericks ; Dic Bedeutung der Handelsgesetzreform im Deutschland. 「大阪産業大学論集」社会科学欧文編67号、16頁～27頁。

8. ドイツ会計制度の基本構造

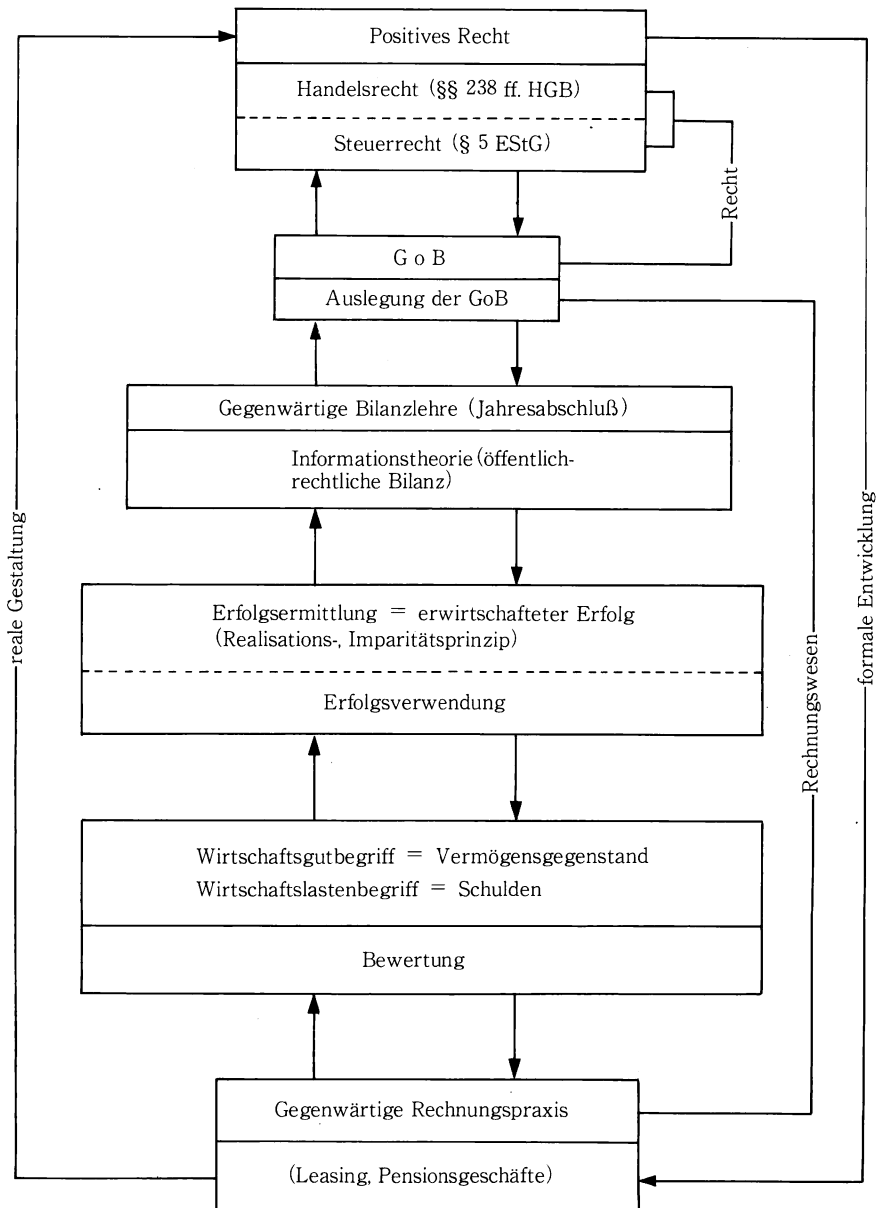
上記の問題点に関連して、ドイツ会計制度の基本構造をどのようにみるかという課題が、きわめて重要である。そこで、ドイツ会計制度の基本構造を次のように図示し、これに対して、フリーリックスの見解を求めたところ、フリーリックスは以下のように述べたのである。



「この図は、ドイツの貸借対照表法の構造に合致している。細部については、改良することができる。実質的過程は、同時に貸借対照表政策の方策のさいにとられる道である。」⁽¹⁾

このようにフレリックスは、ドイツ会計制度の構造が基本的には上図のような構造をそなえていることを認めたとうえで、その構造の中で、実質的過程の側面が現実的に存在することも明言しているのである。この点は、ドイツ会計制度の構造を解明していくうえで、きわめて示唆に富むものといえよう。

さらにフレリックスは、ドイツ会計制度については次のように理解するのが適切であるとして、これを図示する⁽²⁾。



以上のフリーリックスの指摘は、ドイツ会計制度の基本構造を理解するうえで、重要な手がかりを与えてくれるものといえよう。

(1)W. Freericks 前掲論文17頁。

(2)W. Freericks 前掲論文27頁。