

博士學位論文

(内容の要旨及び論文審査の結果の要旨)

Sakamoto Takashi
氏名 坂本 孝司
学位の種類 博士 (経営情報科学)
学位記番号 博 甲 第 11 号
学位授与 平成23年2月28日
学位授与条件 学位規程第3条第3項該当
論文題目 会計制度の体系的研究 —ドイツ会計制度の解明とわが国会計制度のあり方—
An Organized Study of Accounting Systems
— A consideration of the Japanese accounting system
in the light of a clarification of the German system —
論文審査委員 (主査) 教授 野村 健太郎¹
(審査委員) 教授 近藤 高司¹ 教授 岡崎 一浩¹

論文内容の要旨

わが国の法制度はフランコ・ジャーマン法系に属している。それゆえ、わが国の会計制度を論究するためには、わが国の会計制度と極めて類似した会計制度を持つ、ドイツの会計制度とわが国の会計制度を比較検討することが有益である。かかる視点に基づいて、本研究は以下の構成になっている。

序章 研究の意義と方法

- 第1部 ドイツ：商業帳簿(帳簿)規定の発展
- 第2部 ドイツ：GoBの「商業帳簿(帳簿)の法の適用局面」における機能
- 第3部 ドイツ：GoB概念の解明—特に、「簿記(会計)技術の組立の局面」における機能に焦点を当てて—
- 第4部 わが国の会計制度—課題と提言—
- 終章 本研究のまとめと将来の課題

第1部では、中世ドイツ都市法典および1794年プロシア一般国法に「秩序正しく記帳された帳簿だけに証拠力がある」との命題が存在していたことを明らかにした(第1章)。そして、1861年一般ドイツ商法典(ADHGB)成立に至る各種草案に関する一連の考察から、商法商業帳簿規定の本質的な目的が「自己報告による健全事業の経営」および「証拠力の定立」にあること、1857年プロシア第2草案理由書における「正規の簿記」の位置づけが今日の「正規の簿記の諸原則(GoB)」概念の法的性質そのものであることを指摘した(第2章)。続けて、1897年商法典(HGB)の商業帳簿規定にGoBとの用語が盛り込まれたが、同草案には、「GoBへの準拠」が、「営業の対象物、種類および特に規模」に応じて帳簿作成の「必要条件はそれぞれ相違してもよい」との記述があることを指摘するとともに、GoBは、当初具体的な意味内容を持たない概念であったが、1919年ライヒ国税通則法(RAO)162条および208条によって、その中身が充填されていることを示した(第3章)。

そして、1977年国税通則法(AO)および1976年12月14日のHGB改正によるEDV簿記の許容を契機に、1977年AOの帳簿規定が主導して商法商業帳簿規定との「調和」がなされ、1897年HGBおよびAOに規定される記帳条件が「固定的なもの」から「一般的かつ普遍的なもの」に変化したことを明らかにした(第3章及び第4章)。

最後に、わが国の関係学者の中で、ドイツにおけるGoBに関して存在する、具体的な実定法規範の実在性とその多角性とを、指摘して論述する学者がほとんど皆無だった、とされるGoB概念を、体系的・網羅的に整理・分類し、「簿記の正規性の基準となる一般的なGoB」を提示した(第5章)。

第2部では、「簿記の証拠力」を規定するAO158条が「反証可能な法律上の推定」として位置づけられており、その「推定基盤」は「形式的なGoB」であることを明らかにした(第6章)。そして、「『正規の簿記』と税優遇措置とのリンク体制」が「正規の簿記」概念の発展・確定に多くの影響を与え、結果として「一目瞭然性の原則(専門的知識ある第三者への全容提供可能性の原則)」等がAO及びHGBに成文化されていることを指摘した(第7章)。

さらに、EDV簿記の許容に係る「実箱であるGoB」は「形式的かつ狭義のGoB」の領域に関わっていることを示すとともに(第8章)、「自己報告による健全経営の遂行」および「破産防止による債権者保護」に係る「実箱であるGoB」は、「形式的なGoB」である「一目瞭然性の原則」によって充填される概念であることを指摘した(第9章)。

第3部では、GoB概念を巡るわが国の代表的な学説であり、先行研究である田中耕太郎博士の「実務慣行白紙委任説」と、これに対する飯塚毅博士の「三重構造説」について、「『空箱』・『実箱』理論」に基づいて検討を加えた。その結果、「形式的かつ狭義のGoB」の領域は、商業帳簿(帳簿)の証拠力のために「形式的かつ狭義のGoB」が一般

1 愛知工業大学 経営学部 経営学科 (豊田市)

的かつ普遍的な形で成文化される必要があり、他方、「実質的なGoBi(正規の貸借対照表作成の諸原則)」の領域は、自己完結的利益計算の体系であるために「実質的なGoBiとは何々である」という特定した内容を網羅的に成文化することは不可能であることを指摘した。そして、GoBの「不確定性」を3つに区分し、かかる区分によって、GoB概念のドイツの会計制度に果たす役割の重要性が再認識されることを指摘した(第10章)。

続けて、「商業帳簿(帳簿)に関する法の適用局面」と「会計(簿記)技術の組立という2面における個々の「実箱であるGoB」の総体がドイツにおける会計制度の全容であることを解明するとともに(第11章)、ドイツでは2009年会計法現代化法によって「GoBの体系」を前提にして、「基準性の原則」・「統一貸借対照表」を維持しつつ、IFRS(国際財務報告基準)を商法会計規定に限定的に受入れたことを明らかにした(第12章)。

第4部では、明治23年(1890年)商法の商業帳簿規定には、ドイツの1897年HGBに先駆けて、会計包括規定や多くの条件が規定されていたが、明治32年(1899)年商法にはそれらのほとんどが引き継がれていないことを指摘し、商法19条1項所定の「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」概念がドイツのGoB概念と同質であることを示した(第13章)。続いて、「会計技術の組立の局面」は、企業の規模・業種・業態に応じて行われるべきことを明らかにし、さらに、「商業帳簿(法)の法の適用局面」である、青色申告制度、確定決算主義、コンピュータ会計法等の問題点を指摘した。また、日独の会計制度を比較した場合、「商業帳簿(法)の法の適用局面」ではドイツの方が、「会計技術の組立の局面」ではわが国が、より確立していることを指摘した(第14章)。そして、税理士業界は「税務監査(書面添付)制度」や「会計参与業務」などの「税理士による保証業務」の領域に積極的に乗り出す必要があるとした(第15章)。

最後に、一国における「あるべき会計制度」を示した上で、「あるべき中小企業会計制度」のフレームワークを提示し、わが国の喫緊の課題である、中小企業会計基準の策定についてその理論構築と具体策の提示をおこなった(第16章)。

本研究における一連の論究の中で、もっとも重要な筆者の発見は、以下のことである。

ドイツの会計制度は、「不確定法概念であるGoBの体系」である。今日的に、この多様性(不確定性)がドイツ会計制度において格別に重要な機能を果たしている。

筆者は、GoBの「不確定性」を、①「実箱であるGoB」の多様性、②個々の「実箱であるGoB」における不確定領域、③「実箱であるGoB」の時代対応性、の3つに区分し、かかる区分によって、GoB概念のドイツの会計制度に果たす役割の重要性を指摘した。ここにおいて、特に重要なものは、①の不確定性である。それは、超歴史的・普遍的・理念的概念である「空箱であるGoB」が「商業帳簿(帳簿)の法の適用局面」と「会計技術の組立の局面」に応じて、多種多様な「実箱であるGoB」を形成することをいう。また、「会計制度」概念に、「商業帳簿(帳簿)の法の適用局面」におけるGoBの「不確定性」を包含せしめたことも従来学説にない知見である。

わが国の「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」概念もGoBと同様の概念である。それゆえに、わが国における「あるべき会計制度」は、①「空箱」である「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」が、「商業帳簿(帳簿)

の法の適用局面」と「会計技術の組立の局面」における個々の「場の条件」を受けて、多様な「実箱」である「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」を形成している、②個々の「実箱」の内容が明確化されているとともに、時代とともにそれぞれの内容が変化している、③個々の「実箱」の総体が、全一として、均衡的な調和を保っている、という3点を前提とすることを指摘した。

従って、現行の商法商業帳簿規定や租税法の帳簿書類規定等の改正、中小企業会計基準や種々の会計基準の策定や改訂、さらに、国際会計基準への対応に当たっては、上記3点に照らし合わせた判断が必要となるのである。

論文審査結果の要旨

本論文は、ドイツの会計制度を忠実・多角的に解明し、それを基礎として我が国の会計制度のあるべき指針を提示しようと試みたものである。著者・坂本氏の研究によれば、ドイツと日本の会計制度の真髄、すなわち、前者の『『正規の簿記の諸原則』の体系』と後者の『『一般に公正妥当と認められる会計の慣行』の体系』は、「商業帳簿(帳簿)の法の適用局面」および「会計技術の組立の局面」という2つの領域から構成されるとする。

「商業帳簿(帳簿)の法の適用局面」の領域は、例えば「商業帳簿の証拠力」・「租税法上の帳簿の証拠力」・「電磁的に保存された帳簿書類の適法性」等の論題があり、主に法学が取扱う領域である。他方、「会計技術の組立の局面」の領域は、株式公開大会社や中小企業の「会計基準」、そして、業態および業種に対応した種別会計基準にも関わっており、主に会計学が取扱う領域である。

制度会計の全容は、法学の立場だけ、あるいは会計学の立場だけではその全容を提示することができない。我が国においては、『会計制度論』という学問領域が体系化されていないのは、このような背景があると指摘している。坂本氏が「会計制度のあるべき姿」を模索し始めたのは1993(平成5)年当時である。その頃、我が国の行政・立法府・学会などにおいて中小企業会計制度への関心は皆無であった。しかし、今日、我が国はもとより、EUや米国においても、中小企業会計基準に対する関心が高まっている。しかし、残念ながら、それらの関心事は「中小企業会計基準の策定」という限られた領域にとどまり、「一国における会計制度のグランドデザイン」を描くという視座が欠けている。

本研究は、坂本氏が数十年間にわたって研究してきた成果を、会計制度論という縦軸の下で、「商業帳簿(帳簿)の法の適用局面」と「会計技術の組立の局面」という2つの横軸から取りまとめるとともに、会計制度に対する職業会計人(特に税理士)の関わりについても論じた。このような会計制度に対するアプローチは、我が国では初めての作業であり、高く評価される。

上記の背景から、本研究の実施に当たり、必然的に会計学、簿記学、商法・会社法、金融商品取引法、租税法、行政法、証拠法、刑法、破産法、コンピュータ関連法、職業法規など各専門研究領域に踏み込まざるを得なかった。坂本氏は謙虚にも、各領域にわたる専門研究者ではないため、研究の過程で思いもよらぬ誤解や誤りがあることを危惧していると吐露している。しかし、将来の「会計制度論」の確立のために一石を投じたことは疑いない。

本研究は、序章「研究の意義と方法」、第1部「ドイツ：商業帳簿(帳簿)制度の発展」、第2部「ドイツ：GoBの『商業帳簿(帳簿)の法の適用局面』における機能」、第3部「ド

イツ:GoB概念の解明—特にGoBの「会計技術の組立の局面」における機能に焦点を当てて—、第4部「我が国の会計制度—課題と提言—」、終章「本研究のまとめと課題」で構成されている。

まず第1部では、ドイツの中世都市法典から現行のHGB（商法典）および1977年A0（国税通則法）に至るまでの商業帳簿（帳簿）規定の生成・発展の過程を考察し、商業帳簿規定の本質的な目的を明らかにし、多くの記帳条件が「秩序正しい（正規の）帳簿だけに証拠力がある」という命題の下で、生成・発展し、成文化されたものであることを検証した。そして、「簿記の正規性の基準となる『一般的な正規の簿記の諸原則（GoB）』を個別具体的に提示した。

第2部では、ドイツにおける多様性ある「実箱であるGoB」のうち、「商業帳簿（帳簿）の法の適用局面」で機能する「実箱であるGoB」を個別に考察した。具体的には、「租税法上の帳簿の証拠力」・「租税優遇措置」・「電子的データ処理簿記」・「自己報告」・「破産規定」などに係る「実箱であるGoB」の中身を検討した。

第3部では、「不確定法概念」とされるドイツのGoB概念を巡る我が国の代表的な学説である「実務慣行白紙委任説」と、これと対極にある「三重構造説」について検討を加えている。そして、「実箱であるGoB」が「商業帳簿（帳簿）の法の適用局面」と「簿記（会計）技術の組立ての局面」という二面から構成されることを主張した。さらに、ドイツにおける「簿記（会計）技術の組立ての局面」における「実箱であるGoB」の多様性を考察し、IFRS（国際財務報告基準）のドイツ会計制度へ受け入れ問題を明らかにし、これを分析した。

第4部では、第3部までの考察に基づいて、我が国の会計制度との関連性と提言について論究している。具体的には、商法・会社法の商業帳簿規定を歴史的に考察するとともに、「商業帳簿（帳簿）の法の適用局面」（破産法の商業帳簿規定、青色申告制度等）など租税法の帳簿規定、コンピュータ会計法、税理士制度と帳簿書類規定との関わり等）および「会計技術の組立ての局面」について考察を加え、問題点を指摘し、かつ、あるべき方向性・指針を提示した。最後に「あるべき会計制度を明示し、我が国の喫緊の課題である中小企業会計基準のあるべき編集方法を提示した。

以上、坂本氏の研究は、ドイツ会計制度の解明とわが国会計制度のあり方について、商業帳簿・会計帳簿を基軸にして多角的・学際的に、しかも手堅く歴史的・理論的に研究を行ったものである。商業帳簿を基軸として会計制度を研究するという手法は、従来、部分的・局部的には学会において研究なされてきたが、歴史的・理論的に体系立て、秩序正しく研究し一貫性を維持して研究した業績は皆無であり、優れた研究であると評価できる。とくに会計帳簿と会計の機能を歴史的源流に立ち返って、ヨーロッパ就中ドイツに源流を求め、ドイツ語文献・資料を丹念に収集・整理・読解して自説を展開するという困難な作業を成就された。そして日本において江戸末期から明治維新にかけてドイツ商法を模範として会計制度を整備し、今日に至っているが、その潮流を綿密に分析し、今日のとくに中小企業会計基準のあり方にも深く研究・提言しているのは説得力に富み学会でも高く評価されると信ぜられる。研究手法は原典に忠実で徹底的に読みこなし、緻密に解釈し、体系化するという態度が窺れ、研究者・学者として貴重である。以上の諸点を鑑みて、本研究は高い水準に達する優れた論文であると評価でき、博士（経営情報科学）の称号を授与するのに的確と判定される。

（受理 平成23年2月28日）