

商事法における会計基準の受容（４）—ドイツ（２）

弥永 真生

８．会計基準の設定主体と民主主義的統制

基本法20条2項は、「国家権力は、国民によって、選挙もしくは表決により、または立法、執行もしくは司法の各機関を通じて行使される」と定め、同33条4項は、「高権的権限（*hoheitsrechtliche Befugnisse*）の行使は、原則として、公法上の勤務関係及び忠誠関係にある公務員に恒常的任務として委ねられなければならない」と規定する¹。そこで、拘束力を有する会計基準の策定をプライベート・セクターに委ねることは、「全ての国家権力（*Staatsgewalt*）は国民に由来」し、「国家権力は、国民によって、選挙もしくは表決により、または立法、執行もしくは司法の各機関を通じて行使される」と定めた基本法20条2項や、法律による法規命令の授權先として「連邦政府・連邦大臣、州政府」のみを定めた基本法80条などに反するのではないかという問題が提起されてきた。拘束力を有する法規範の設定には、民主主義的統制が必要であるという発想に基づくものである。

（１）Brand

Brand は、権威を有する私的会計委員会の設置による会計規範の制度的な確定の実現可能性について検討を加えた。これは、限られた能力ゆえに、紛争に対して立法者も裁判所も明確に対応できないため、制度的な会計規範の設定が必要であるという問題意識に基づくものであり、そのような会計規範設定が国家機関により実現されるべきか私的解決によるべきかという視点から分析を加えたものである（*Brand* [1981] S. 4）。ここで、*Brand* は私的会計委員会として、私法上の団体として組織され、制度の枠内で継続的に、会計規範を自主的に確定し、会計規範を設定する任務を有する専門家グループを想定している。そして、規範設定の私的決定

1 もっとも、「高権的権限」とは何か、あるいは例外はどのような場合に認められるのかについては解釈の余地がある（*Voßkuhle* [1999] S.64）。

の民主主義的正統性の問題について検討を加え（Brand [1981] SS. 64-70）、規範設定が受容されるかどうかが民主主義的正統性の存否を分けると論じ、法律による授權その他の法的な行為を前提とした私的会計委員会による規範設定の決定がどの程度の法的拘束力を有することになるのかについて論じた。

私的会計委員会による規範設定の決定に法的拘束力を与える方法としては、動態的指示規定（*dynamische Verweisung*）方式と法規命令方式とが想定でき、動態的指示規定方式とは、関連法律において、私的団体が確定した会計規範を遵守すべき旨を定めることによって、立法者の関与なしに、私的会計委員会の基準書に自動的に法的拘束力を与えるというものである。他方、法規命令方式とは、私的会計委員会の基準書を連邦政府または連邦大臣の命令授權に基づいて法規命令に変換するというものである（Brand [1981] SS.70-72）²。

Brand は、まず、法規命令方式について、自動的に私的会計基準を法規命令に変換するのでなければ、法規命令による規範形成は私的なものとは評価できず、国家の立場から決定されることになるし、逆に、自動的に私的会計基準を法規命令に変換することは憲法上の問題からは支持できないとする（Brand [1981] SS.73-74）。また、国家が商業会議所のような公法上の団体に授權し、私的会計委員会の基準書を会則化して、会員に遵守させるという方法も間接方式の1つといえるが、適用範囲が会員に限定されるという難点に鑑みて、このアプローチも支持できないとする（Brand [1981] S.74）。また、動態的指示規定方式についても、ドイツの法体系においては、私的会計委員会の基準書の一般的拘束性を認める余地はないとする（Brand [1981] SS.74-76）。すなわち、民主主義、権力分立及び法的安定性の観点から問題がある。

続いて、Brand は、私的会計委員会の基準書の代替的なエンフォースメントの可能性として、ドイツ経済監査士協会の職業規則としての規範設定による私的会計委員会の基準書のエンフォースメントの可能性、取引所及び取引所監督委員会による私的会計委員会の基準書のエンフォースメントの可能性、及び、政治機構を通じた私的会計委員会の基準書のエンフォースメントの可能性を検討する。しかし、いずれの方法による場合であっても、エンフォースメントは限定的に実現できる可能性があるにすぎないと結論付ける（Brand [1981] SS.76-113）。すなわち、まず、ド

2 会計指令法予備草案が提案していた商法典290条（案）のアプローチは法規命令方式である。

イツ経済監査士協会の職業規則による場合、決算監査を通じてエンフォースメントを図ることができるが、経済監査士協会の職業規則はその経済監査士を拘束するにすぎず、それ以外の者にとっては経済監査士協会の専門的勧告書は推奨的な性格を有するにすぎないとする。たしかに、経済監査士は、法律または定款に違反していると評価する場合には、限定付意見の表明または意見の不表明によって、会計基準書の遵守を事案に応じてエンフォースする余地はあるが、企業が会計基準書の遵守に同意しない可能性がある。また、取引所によるエンフォースメントには実効性がなく（Brand [1981] S.97）、取引所監督委員会によるエンフォースメントの可能性についても、私的会計委員会が設定した基準の権威を認めるためにはあまりに大きな独立性が求められ、すべての他の主張に反する会計領域における私的規範設定は問題外でありうるとする。

（２）Harder

基本法20条2項にいう「国家権力」あるいは基本法33条4項にいう「高権的権限」のうち、法律の制定権（立法権限）については、国民の代表者により構成される議会（立法機関）によって行使されるのが原則であって、かかる権限を無条件にプライベート・セクターに委譲することは基本法上認められないと解されるとする。すなわち、基本法に内在する法治国家の原理は法的拘束力（特に法的義務）を生じさせる法律の制定は全て、そのために設けられた国家機関によって行うことを要求していること、及び、基本法に関する注釈書には立法メカニズムの中にプライベート・セクターを含めることを基本法が意図していると明確に述べた見解は見当たらないことなどを理由に、一定の場合に「公権力の委託」が認められるとしても、私法上の機関への立法権限の委譲までを認めるものではないとする（Harder [1996]）。

（３）Hommelhoff und Schwab

自主ルールは同質の利害関係を有する集団においては機能するが、会計基準のように、報告企業、債権者、投資家等、多様な利害関係を有するものに対して適用されるために、それらの利害調整が必要となるものについては、自主ルールに委ねるのは妥当ではなく、その設定は国家の任務であるとする。

そして、Harder [1996]と同様、私的会計委員会に会計基準の設定を委ねること

は違憲であるとする（Hommelhoff und Schwab [1998]）。

（４）Paal

商法典342条2項は、連邦法務省により公示された私的会計委員会の勧告についても推定的効力のみを定めており、そのような私的会計委員会の勧告には法的拘束力が認められないと解されることについて、*Paal* は以下のように説明する（*Paal* [2001] S.78）。まず、商法典342条の文言上、法規命令の授権がされていない以上、公示された私的会計委員会の勧告が法規命令として法的拘束力を持つことはない。また、基本法80条において法規命令の制定権限を付与しうる相手方が制限的に列举されていると理解すれば、私人は列举されていないのであるから、私的会計委員会に法規命令制定権限を与えることはできないし、例示的に列举されていると解するとしても、民間機関には人的な正統性が欠けているため、民主国原理の観点から、法規命令制定権限を付与することはできない。さらに、プライベート・セクターによって設定される規範は、憲法によって法律と法に拘束されるという実質的内容的正統性も有しない。さらに、将来その内容が変動しうる規範を法規範として立法者が参照することは、その参照対象が不確定であり、立法者が将来の規範内容について予測することができない場合には、法規定の確定性を要求する法治国家の原理にも反する。

9. 私的主体による規範の形成と基本法上の問題

（１）国民主権原理と法治国原理

基本法20条1項は「ドイツ連邦共和国は、民主的で社会的な連邦国家である。」と定めるが、さらに、上述のように、同条2項は、「国家権力は、国民によって、選挙もしくは表決により、または立法、執行もしくは司法の各機関を通じて行使される」と、同条3項は、「立法は憲法秩序に、執行と裁判は法律と法（*Gesetz und Recht*）に拘束される」と、それぞれ定めている。このような基本法20条1項、とりわけ同条2項の規定は、ドイツにおける国民主権原理（*Demokratieprinzip*）を定めるとともに（BVerfGE 93, 37, 66. Böckenförde [1987a] Rn. 14; Dreier [2006] Rn. 86; Sachs [2007] Rn. 11-45.）、国民主権が立法、行政及び司法の各機関を通じて間接的に行使されることを明らかにしたものであると位置づけられている

（Dreier [2006] Rn. 97）。また、同条 2 項第 2 文及び 3 項からは法治国原理（Rechtsstaatsprinzip）が導出される（Schulze-Fielitz [2006] Rn. 40）。

（２）国民主権原理

国家権力が国民に由来するということは、国家権力を行使する機関が国民に由来する民主的正統性を有していなければならないことを意味する（Böckenförde [1987a] Rn. 11）。すなわち、国家権力の保持及び行使は国民から具体的に導き出されなければならない、その正統性は国民に由来する。民主的正統性は、国民が国家権力の行使に対し、効果的な影響を与えることを可能にし、保障することを目的とするが、民主的正統性の形態として、機能的・制度的正統性（funktionale und institutionelle Legitimation）、人的正統性（personelle Legitimation）及び実質的・内容的正統性（sachlich-inhaltliche Legitimation）が区別される（Dreier [2006] Rn. 113-116; BVerfGE 93, 37, 66-67. Vgl. Böckenförde [1987a] Rn. 14-25）。

機能的・制度的正統性とは、国家権力を行使する機関（たとえば立法機関）が、ある権力（たとえば立法権）を行使するために構成された機関であることを要求するものである（Böckenförde [1987a] Rn. 15; Dreier [2006] Rn. 114）。しかし、ある機関が機関として当該権力を行使することの正統性と、ある機関においてある者がある権力行使に向けた行為を行なうこととの正統性とは別問題である（Böckenförde [1987a] Rn. 15）。そして、機能的・制度的正統性は人的正統性及び実質的・内容的正統性によって媒介される。そして、実質的・内容的正統性は人的正統性と並立し、それを補うものである。

人的正統性は、国民から国家的事項を行うことを委託された官職保持者（Amtswalter）への切れ目のない正統性の連鎖（Legitimationskette）によって生ずる（BVerfGE 83, 60, 73; 93, 37, 67. Böckenförde [1987a] Rn. 16; Schmidt-Abmann [1991] S.329, 360-362; Dreier [2006] Rn. 115; Hommelhoff und Schwab [2002] Rn. 13）³。官職保持者は国民によって、または、国民によって選ばれた機関によって、個人として任命されなければならない（Herzog [1971b] S.210）。

実質的・内容的正統性とは、権力の行使の内容が国民意思（Wille des Volks）から導き出せることを意味する（Böckenförde [1987a] Rn. 21; Dreier [2006] Rn.

3 具体的には、連邦議会や連邦首相の選挙または連邦大臣や連邦公務員の任命（Hommelhoff und Schwab [2002] Rn.13）。

116; Hommelhoff und Schwab [2002] Rn. 13)。行政権と司法権が、国民によって直接選挙された機関としての議会が制定した法律に拘束されることは、この実質的・内容的正統性を保障するものである⁴。また、国家機関に与えられている任務や権限をどのように行使するかに対して民主的な責任と統制が存在することも、実質的・内容的正統性を保障するものである。すなわち、議会は国民に対して、政府や大臣は国民代表である議会に対して責任を負い、議会は選挙によって承認され、議会は政府や大臣に対する統制権や解任権を有する。そして、裁判のように民主的な責任や指令への従属がない場合には法律への厳格な拘束が不可欠であるが、法律が広範な授權をしたり、裁量の余地を与えている場合には、民主的な責任と指令への従属が実質的・内容的正統性を生じさせるためには必要とされる。また、人的正統性が非常に強い場合には、実質的・内容的正統性は多少緩和されてもよく、逆に、人的正統性がやや弱い場合には実質的・内容的正統性が強く要求される。

（３）法治国原理

法治国原理の基本的構成要素には、権力分立（Gewaltenteilung）、法律に対する憲法の優越及び行政立法に対する法律の優位を内容とする法の階層的拘束力（hierarchische Bindung des Rechts）及び法律の留保（Vorbehalt des Gesetzes）が含まれる（Schulze-Fielitz [2006] Rn. 66-222）。そして、法の確定性（Bestimmtheit）及び明確性（Klarheit）が要求される。まず、法の確定性の観点からは、法規制の効果を予見可能にして規範の名宛人が自分の行為の結果を計算できるよう、法律上の構成要件（Tatbestände）を詳細に定めることが要求される（Schulze-Fielitz [2006] Rn. 129-140）。他方、法の明確性の観点からは、規範の名宛人が、特別な知識がなくても十分な確実さをもって法規範の内容を確定できることが求められる（Schulze-Fielitz [2006] Rn. 141-145）。

（４）指示規定

国民主権原理と法治国原理を背景とし、また、法令の「公布」という要件と関連して、ドイツにおいては、指示の対象となる定め（技術基準など）が改定されるた

4 他方、立法権は、「国民による直接選挙」という強力な人的正統性を有すること、及び、立法手続の公開によって国民の意思がフィードバックされることから、具体的な国民意思へは拘束されない（Dreier [2006] Rn.119）。

びにそれが自動的に取り込まれていく動態的指示規定（*dynamische Verweisung*）は憲法上許容されないと解されている。他方、ある時点における定めを取り込む、すなわち取り込まれる定めが固定化されている静態的指示規定（*statische Verweisung*）は許容されると解されている（Breuer [1976] SS.61-62; Schenke [1980] SS.744-749; Hill [1982a] S.116）。

（５）連邦法務省による法規命令制定

連邦政府、連邦大臣または州政府に対しては、法律により、法規命令を発する権限を与えることができるとされている（基本法80条1項）⁵。そして、商法典330条は、連邦法務省に、一定の場合の範囲で会計基準を法規命令という形で発布する権限を与えている。これをうけて、会計規制を法規命令によって行なっている例としては、信用機関会計命令（*Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute, RechKreV*）、保険会社会計命令（*Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen, RechVersV*）、病院会計命令（*Krankenhausbuchführungsverordnung, KHBV*）などが存在する。

もっとも、これらの法規命令は憲法への目的適合性を有する必要がある（Breidenbach [1997] S.173）。すなわち、会計領域の法規命令による規範設定の可能性を判断するためには、会計規定がどの程度憲法に適合しているかということが決定されなければならない（Breidenbach [1997] S.174）。そして、企業の会計は、基本法14条による株主の所有権の保護のための機能を果たし、基本法に適合した法律上の規準の介入が必要とされるから、法規命令による会計規範の設定を認めることは適当ではないという見解もありうる（Breidenbach [1997] S.171）。また、基本法80条1項2文は、法規命令制定の授権について、授權法でその内容、目的及び範囲を定めることを要求しており⁶、かりに、会計規制について、一般的に法規

5 詳細な部分にまで規定しなければならないとした場合に生じうる立法機関への負担を軽減するため（Bauer [2006] Rn.11; Hesse [1999] Rn.526）、法律によって連邦内閣や連邦大臣、あるいは州政府に対して法規命令を制定する権限を付与することができる（基本法80条1項第1文）。もっとも、連邦機関が立法機関としての責任を放棄するということにならないように（Bauer [2006] Rn.11; Hesse [1999] Rn.524 und 527）、法規命令制定権を付与する際にはその内容、目的、および範囲について法律の中に規定を置かなければならないものとされている（基本法80条1項第2文）。

6 詳細については、たとえば、Hasskarl [1969] S.104参照。また、日本語文献としては、たとえば、平岡 [1982] 及び平岡 [1983] 参照。

命令制定の授権を行うとすると、この要件をみたすことができるのかという問題がある⁷。

さらに、連邦法務省が、会計基準の設定を私的会計委員会に委託できるかも問題となる。基本法80条1項第4文は法規命令の制定を授権された機関がさらに他の機関に授権することができる旨を法律が規定しているときは法規命令により他の機関へ再授権できるものとしており、再授権先は明文では限定されていないため、そのような再授権先としてプライベート・セクターが許容されるか否かは法文からは明らかでないが、法規命令の発布は広義では立法として位置付けられることなどから、プライベート・セクターへの授権は認められないと解するのが多数説（Brenner [2001] Rn. 55; Ossenbühl [1996] Rn. 30; Nierhaus [1998] Rn. 259; Pieroth [2007] Rn. 19; Stern [1980] S.669）⁸ のようである。したがって、連邦法務省が、法規命令の内容を成すものとして、会計基準の設定を私的会計委員会に委託することは憲法に反するものと解される可能性が高い。

（6）DIN による基準設定と私的会計基準設定主体による会計基準の設定

会計基準は元来商人の自主ルールであって、法律によって規定されるような性質のものではないという立場によれば⁹、その設定をプライベート・セクターが行うのはむしろ当然であり、それに法律が一定の拘束力を付与するとしても立法権等との関係で問題を生じさせないのではないかと考えられる。しかも、多くの文献においては、ドイツ規格協会（DIN）による安全基準設定と私的会計委員会による会計

7 授権がきわめて不明確であって、どのような場合にどのような方向でそれが行使されるのか、授権に基づいて制定される法規命令がどのような内容を有しうるのかを予想し得ない場合には、必要な限定を欠くものと解されている（BVerfGE 1, 14, 60; 29, 198, 210; 58, 257, 277など参照）。もっとも、物価法決定（BVerfGE 8, 274, 307）以来、連邦憲法裁判所は（BVerfGE 33, 358, 364; 62, 203, 209; 80, 1, 20）、どのような「計画」を実現すべきかが示されており、その「計画」が、法律全体を憲法適合的に解釈することによって発見することができれば十分であると解しているようである（Hasskarl [1969]）。もっとも、これに対しては、批判的な見解が示されている（たとえば、Hesse [1999] Rn.528）。

8 もっとも、可能であるとする見解も存在する（Wilke [1974] Anm. VIII.3.; Dittmann [1994] S.110; Ramsauer [2001] Rn.46）。

9 基準設定審議会委員長は、基準設定審議会の設立に際し、プライベート・セクター主導の会計基準設定は「会計基準設定方法の根本的な転換であり、立法よりも実務に携わる会計関係者による自主規制を優先させるといった元来の考え方に帰還するものである」という声明を出している（1998年5月15日付プレスリリース）。また、Schön [1998] は、ドイツ会計基準委員会による会計基準設定を「商人による自主管理としての会計基準策定権限の再取得」と位置づけている（S.I.）。

基準の設定とを平行に考えられるかどうかを検討されてきた（*See Ernst [1999] S.349*）。

DINの技術基準は、本来、法的拘束力を有しない勧告的性格を有しているにすぎないが、DINによる基準設定¹⁰は、DINと連邦経済省との間の協約（*Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem DIN Deutsches Institut für Normung e. V. vom 5. Juni 1975*）に基づいてなされており、DINが定めた特定の技術基準を指示することによって、その技術基準が法令に組み込まれて法令の構成要素とされたり、「一般に承認された技術基準」などの受容概念を含む法令との関係で、行政庁が定める行政規則においてDINの特定の技術基準が引照されることもある（*Marburger [1983] S.600; Lamb [1995] SS.72ff.; Rose-Ackerman [1995] SS.122-123*）。そして、フェルデ事件判決においては、技術基準は私的な団体が策定するものであるが、専門的技術的知識を有する関係各分野の委員から成る独立性を有する委員会が設けられ、公開性を有する異議申し出の手続きが存在することに鑑みると、法が想定する法外的（*außerrechtlich*）基準とそのような技術基準とが一致しているということが訴訟法上の経験則として認められるとして、そのような技術基準は「あらかじめなされた専門家鑑定」として裁判所の事実認定の基礎とされるべきであるとされた（*BVerwGE 55, 250*）。

もっとも、私的会計委員会による会計基準は、DINの基準とは異なり、単なる自主ルールであるとして割り切れないとの見解もある。DINが策定する基準には拘束力がなく、それに従うかどうかの判断は完全に企業に委ねられているのに対し、私的会計委員会により策定される会計基準は全ての商人（企業）に対して、私的会計委員会の設立に同意したか否か、あるいは私的会計委員会によって利益が代弁されているかどうかに関わらず一律に適用され、それに従わない財務諸表の作成および監査証明を法的に不可能とするものであるという点でDINの基準とは根本的に異なっており、両者を同一に論じることはできないことを主な論拠とする（*Harder [1996] S.933; Hommelhoff und Schwab [1998] S.39-40*）。

（７）協働的規範定立と私的会計委員会

社会の複雑化によって、専門的知識や経験を私人の協力なしに、適切な規範定立

10 詳細については、たとえば、*Breuer [1976] SS.62-75; Schmidt-Preuß [1998] SS.89-98*など参照。

を行なうことは困難になってきており、環境や経済など複雑で専門的な知識を要求される分野においては、それらの専門家との協働が必要となってきた。すなわち、国家が一方的に規範を定立するのではなく、専門家との協働的規制（kooperative Steuerung）が求められるようになってきた（Hommelhoff und Schwab [2002] Rn. 17）¹¹。

Schuppert/Bumkeによれば、このように規範定立において専門家との協働作業が必要になる場合には、国家が当該規範定立において負うべき責任も自ずと異なってくる。すなわち、国家の責任は、自ら規範の定立という任務を遂行しなければならないという履行責任（Erfüllungsverantwortung）から、規範定立に参加する当事者の役割を割り付け、その制度を構築し維持していくという保証責任（Gewährleistungsverantwortung）¹²へと変化する（Schuppert und Bumke [2000] SS.82-84）。この保証責任の下では、国家は一定の結果を保証するものではない。国家が担うのは履行責任ではなく監督責任である（Schuppert und Bumke [2000] S.84）。

もっとも、保証責任を負うと解しても、国家は、規範定立の過程および結果において公益が適切に反映されることを保証しなければならない、そのためには協働的規範定立過程において公益が適切に反映されるように制度を構築しなければならない（Schuppert und Bumke [2000] SS.113-116）¹³。そのため、定立された規範に対する国家的立場からの審査、規範定立過程における複数の異なる利益代表の参加、規範定立過程の透明性及び公開性（Schmidt-Preuß [1998] S.96）、公益の担い手であるパブリック・セクターとのコミュニケーション手段の導入などの措置が必要である（Schuppert und Bumke [2000] SS.119-124）¹⁴。そして、そのような公益確保の措置が採られない場合には、規範定立過程へのプライベート・セクターの参加は憲法上の正統性を有しえないと主張されている（Schuppert und Bumke [2000] S.125; Dreier [1998] Rn. 112）。

11 公私協働をめぐるドイツにおける議論の詳細については、たとえば、米丸 [1999] 及び山本 [2000] 参照。

12 たとえば、角松 [1999] 参照。

13 山本 [2000] 535頁は、「公私協働において、国は継続的に、またすべての分野を見渡して、公共善を実現することを法的任務とする。いわば公共善実現過程を安定化させ、その過程の概観可能性・一貫性を保障すべき組織として機能する」と指摘する。

14 DINとの関連ではあるが、Denninger [1990] Tz. 117 und 127; Rönck [1995] S.214など参照。

このような観点から、会計基準設定過程において公益が適切に反映されるようにするために、商法典342条は、私的会計委員会による会計基準の設定手続きにおける独立性や手続きの公開性を要求していると理解することができる。すなわち、構成員の独立性が要求されているのは、他者による拘束的な指示を排し、構成員が公益の観点に従って発言し行動することを可能にするためである。また、異なった利益を代表する者から成るバランスの取れた委員構成が要求されているのは、公益確保のためであると説明することができる。さらに、設定手続きにパブリック・コメントの機会を与えることが含まれているのも、会計基準の設定過程を透明化・公開化することによって一般大衆による監視を可能にし、私的会計委員会による基準設定過程において、多様な利益に適切な配慮が払われるようにするものであると位置づけることができる（古市 [1999] 156頁、久保 [2004]。ただし、Schwab [1999a] [1999b]）。

また、私的会計委員会によって設定された会計原則が推定的効力が認められるための要件として連邦法務省による公示が要求されているのは、憲法に基づいて選任され、法に拘束される存在として正統性を有する連邦法務省を公示段階で関与させることによって、正統性を確保するためである。もっとも、商法典342条2項が推定的効力を定めていても、裁判所による正規の簿記の諸原則の形成とコントロールは制限されない（Funke [1998] S.1; Ernst [1999] S.349）¹⁵、342条2項が定める「推定」は法的には無意味であるという理解が有力である（Hommelhoff und Schwab [2002] Rn. 89）¹⁶。Hommelhoff /Schwab は、ドイツ会計基準委員会の基準に裁判上の拘束力を与えるには、商法典342条2項を改正して、法規命令制定権を与える必要があると指摘する。

15 すなわち、裁判所は、私的会計委員会の会計基準がドイツの正規の簿記の諸原則と整合するかどうかを検討する権限を有し、かつ、検討する義務を負っている。実際、ドイツにおいては、不確定法概念の行政による適用は裁判所の審査に服すると解されてきた（田村 [1967] 130頁）。ただし、フェルデ事件判決（BVerwGE 55, 250）は「あらかじめなされた専門家鑑定の理論」として技術基準を尊重するものとし（たとえば、高木 [1995] 38頁以下参照）、ウィール事件判決（BVerwGE 72, 300, 320）は「規範を具体化する行政規則」という理論を採用し、裁判所が完全な審査を行うという原則を放棄したとみられている（たとえば、高木 [1995] 73頁以下参照）。

16 ただし、Hellermann は、推定は「誠実に取り扱う」ようにとの法の指示であるとする（Hellermann [2000] S.1099）。

17 現在の商法典342条2項の合憲性をめぐる議論については、Budde und Steuber [1998b] S.1184及び Heintzen [2001] S.154など参照。

なお、現行の商法典342条のように、立法者が、会計基準設定主体の人的構成や設定の手続きを定めるだけでは憲法適合性の問題が生じ¹⁷、少なくとも、貸借対照表法において、どのような利害をどのような重みで考慮に入れるべきかといった基本的特質については内容的な規制を及ぼす必要があると考えられている（Hommelhoff und Schwab [2002] Rn. 90）。すなわち、ドイツにおいては、法規命令の制定との関係で、いわゆる本質性理論（Wesentlichkeitstheorie）¹⁸が形成されており、会計基準設定との関連でも本質性理論は妥当するものと考えられるからである（Hommelhof [1996] S.795; Beisse [1999] S.2185; Hellermann [2000] S.1101）¹⁹。本質性理論は、法治国原則及び国民主権原則から、立法者は本質的決定を自らなし、行政に委ねてはならないというものである（BVerfGE 33, 303, 303-304; BVerfGE 47, 194, 197）。これは、国民主権原則は、重要な生活領域の秩序は、少なくともその大要において、民主的に正当化された立法者自身によって責任が担われ、公開の意思形成過程において、場合によっては対立するさまざまな諸利益を衡量して形成されることを命じているという理解に基づくものである（BVerfGE 41, 251, 259-260）。そして、「本質的」とは、通常、「基本権実現にとって本質的」であることを意味すると解されている（BVerfGE 47, 46, 79）。

科学研究費補助金基盤研究（B）「商事法における会計基準の受容」（平成19年度～平成20年度）（課題番号19330019）による研究成果の一部である。なお、「商事法における会計基準の受容（3）ードイツ（1）」は筑波ロー・ジャーナル5号に掲載されており、フル・ペーパーは <http://www.sakura.cc.tsukuba.ac.jp/~kigyoho/germany.pdf> において公開する予定である。

[引用文献]

- 稲見亨 [2004] ドイツ会計国際化論（森山書店）
大橋洋一 [1989] 行政規則の法理と実態（有斐閣）
大橋洋一 [1993] 現代行政の行為形式論（弘文堂）
大橋洋一 [1996] 「行政立法手続の比較法研究」法政研究62巻3・4号：381-430

18 詳細については、たとえば、大橋 [1993] 1 頁以下参照。

19 ただし、立法者と私的基準設定主体との間の関係に本質性理論が適用されるかどうかについては議論がある。Heintzen [1999] S.1053 and Fn.45.

- 角松生史 [1989] 「『民間化』の法律学」 国家学会雑誌102巻11・12号：719-777
- 木下勝一 [1982] 「西ドイツ商法会計法の改正草案と経営経済学の役割」 新潟大学経済学年報7号：45-83
- 木下勝一 [2007] 会計規制と国家責任：ドイツ会計基準委員会の研究（森山書店）
- 久保大作 [1999] 「商法会計における国際的会計基準の受容について」 本郷法政紀要8号：235-266
- 久保大作 [2004] 商法上の会計規範の決定に関する一考察（未刊行）
- 津守常弘 [1993] 「ドイツにおける会計基準の設定」、新井清光（編著）会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状（中央経済社）：125-141
- 高木光 [1995] 技術基準と行政手続（弘文堂）
- 田村悦一 [1967] 自由裁量とその限界（有斐閣）
- 中里実 [1983a] 「企業課税における課税所得算定の法的構造（１）」 法学協会雑誌100巻1号：50-132
- 中里実 [1983b] 「企業課税における課税所得算定の法的構造（２）」 法学協会雑誌100巻3号：477-555
- 平岡久 [1982] 「法規命令制定への法律による授権の明確性（１）」 大阪市立大学法学雑誌28巻3・4号：411-434
- 平岡久 [1983] 「法規命令制定への法律による授権の明確性（２）」 大阪市立大学法学雑誌29巻3号：346-370
- 古市峰子 [1999] 「会計基準設定プロセスの国際的調和化に向けたドイツの対応」 金融研究18巻5号：135-162
- 森川八洲男 [1983] 「西ドイツ会計法予備草案をめぐって（６・完）」 会計121巻3号：435-448
- 山本隆司 [2000] 「公私共働の法構造」 碓井光明ほか（編）公法学の法と政策 下巻（有斐閣）：531-568
- 山本隆司 [2003] 「工業製品の安全性に関する非集権的な公益実現の法構造」 ジュリスト1245号：65-81
- 米丸恒治 [1999] 私人による行政（日本評論社）
- Baetge, J. und H.-J. Kirsch [2002] Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Küting, K. und C.-P. Weber (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung*, Band. Ia, 4. Aufl., Schäffer-Poeschel: 135-190

- Baetge J. und H. Zülch [2004] Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, in: Wysocki, v. K., J. Schulze-Osterloh, J.Hennrichs und C. Kuhner (hrsg.), *Handbuch des Jahresabschlusses*, 1. Band, Verlag Dr. Otto Schmidt: Abteilung I/2
- Ballwieser, W. [1995] Zur Frage der Rechtsform-, Konzern- und Branchenunabhängigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Förtschle, G., K. Kaiser und A.Moxter (hrsg.), *Rechenschaftslegung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*, C.H. Beck: 43–66
- Ballwieser, W.[2001] § 252, in: Schmidt, K. (hrsg.), *Münchener Kommentar Handelsgesetzbuch*, C. H. Beck/Franz Vahlen, Band 4: 140–165
- Bauer, H. [2006] Art. 80, in: Dreier, H. (hrsg.), *Grundgesetz, Kommentar*, 2.Aufl., Band 2, Mohr Siebeck: 1827–1871
- Beisse, H. [1999] Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards: Adolf Moxter zum 70. Geburtstag, *Betriebs-Berater*, 54. Jahrgang, Heft 42: 2180–2186
- Berberich, J. [2002] *Der Framework für das DRSC. Modell einer verfassungskonformer gesellschaftlichen Selbststeuerung im Bilanzrecht*, Duncker & Humblot
- Biener, H. [1980] Zur Transformation der 4.Richtlinie, *Wirtschaftsprüfung*, 33. Jahrgang, Heft 24: 689–698
- Biener, H. [1987] Empfehlungen zur Rechnungslegung, Havermann, H. (hrsg.), *Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für Reihard Goerdeler*, IDW-Verlag: 45–60
- Biener, H. [1995] Die Erwartungslücke – ein endlose Geschichte, in: Lanfermann, J. (hrsg.), *Internationale Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Hans Havermann*, IDW-Verlag: 37–63
- Biener, H. [1996] Fachnormen statt Rechtsnormen – Ein Beitrag zur Deregulierung der Rechnungslegung, in: Ballwieser, W. et al. (hrsg.), *Rechnungslegung – warum und wie?*, *Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag*, Beck: 59–79
- Bierich, M. [1980] Diskussion, Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers: Möglichkeit der Entwicklung oder Notwendigkeit der Reform, in: Busse von Colbe, W. und M.Lutter (hrsg.), *Wirtschaftsprüfung heute – Entwicklung oder Reform?*,

Betriebswirtschaftlicher Verlag Th. Gabler: 159

- Bloom, R. and M.A. Naciri [1989] Accounting standard setting and culture: A comparative Analysis of the United States, Canada, England, Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan, and Switzerland, *International Journal of Accounting Education and Research*, vol.24, no.1: 70-97
- Böckenförde, E.-W. [1987a] Demokratie als Verfassungsprinzip, in: Isensee, J. und P. Kirchhof (hrsg.), *Grundlagen von Staat und Verfassung (Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Band 1), C.F.Müller: 887-952
- Böckenförde, E.-W. [1987b] Demokratische Willensbildung und Repräsentation, in: Isensee, J. und P. Kirchhof (hrsg.), *Demokratische Willensbildung, die Staatsorgane des Bundes (Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Band 2), C.F.Müller: 29-48
- Brand, H. [1981] *Private Rechnungslegungskommissionen*, Peter Lang
- Breidenbach, K. [1997] *Normsetzung für die Rechnungslegung, Bisherige Ausgestaltung und mögliche Fortentwicklung in Deutschland*, Deutscher Universitäts-Verlag
- Brenner, M. [2001] Artikel 80, in: in: v. Mangoldt, H., F. Klein und C. Stark (hrsg.), *Das Bonner Grundgesetz: Kommentar*, Band 3, 4. Aufl., F. Vahlen: 143-197
- Breuer, R. [1976] Direkte und indirekte Rezeption technischer Regeln durch die Rechtsordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts*, 101. Band: 46-88
- Budde, D. und E. Steuber [1998a] Verfassungsrechtliche Voraussetzungen zur Transformation internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, *Deutsches Steuerrecht*, 36. Jahrgang, Heft 13: 504-508
- Budde, D. und E. Steuber [1998b] Normsetzungsbefugnis eines deutschen Standard Setting Body, *Deutsches Steuerrecht*, 36. Jahrgang, Heft 31: 1181-1187
- Budde, D. und E. Steuber [2000] Rückwirkung des Konzernabschlusses auf den Einzelabschluss, *Betriebs-Berater*, 55.Jahrgang, Heft 19: 971-977
- Denninger, E. [1990] *Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Normsetzung im Umwelt- und Technikrecht*, Nomos
- Dittmann, A. [1994] Die Rechtsverordnung als Handlungsinstrument der Verwaltung, in: Biernat, S., *Grundfragen des Verwaltungsrechts und der Privatisierung*, R. Boorberg: 107-122

- Dreier, H. [2006] Art. 20 (Demokratie), in: Dreier, H. (hrsg.), *Grundgesetz, Kommentar*, 2.Aufl., Band 2, Mohr Siebeck: 26–105
- Ernst, C. [1999] Überblick die Änderungen des Handelsgesetzbuchs zu Rechnungslegung und Abschlußprüfung, in: Dörner, D., D. Menold und N. Pfitzer (hrsg.), *Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung*, Schäffer-Poeschel: 321–367
- Flume, W. [1973] Die Frage der bilanziellen Behandlung von Leasing – Verhältnissen, *Der Betrieb*, 26. Jahrgang, Heft 34: 1661–1667
- Funke, R [1998] Noch einmal, Wer entscheidet im Bilanzrecht?, *Der Betrieb*, 51.Jahrgang, Heft 24: I
- Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung [1980] Stellungnahme zum Vorentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) von 1980, *Der Betrieb*, Beilage 12: 1–12
- Hense, B. [2003] § 323, in: Berger, A., Ellrott, H., G. Förschle und B. Hanse, *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 5. Aufl., C. H. Beck: 1995–2038
- Harder, N. [1996] Welche Rechtsetzungsbefugnis hätte ein deutsches Rechnungsgremium?, *Der Betrieb*, 49. Jahrgang, Heft 18: 923–925
- Hasskarl, H. [1969] Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, *Archiv des öffentlichen Rechts*, 94. Band: 85–115
- Heintzen, M. [1999] Zur Verfassungsmäßigkeit von § 292a Abs. 2 Nr. 2 a) HGB, *Betriebs-Berater*, 54. Jahrgang, Heft 20: 1050–1054
- Heintzen, M. [2001] Verfassungsrechtliche Anforderungen an das Rechnungslegungsrecht für börsennotierte Unternehmen, *Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 1. Jahrgang, Heft 4: 150–154.
- Hellermann, J. [2000] Private Standardsetzung im Bilanzrecht, öffentlich-rechtlich gesehen, *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht*, 3. Jahrgang, Heft 22: 1097–1103
- Hendler, R. [1984] *Selbstverwaltung als Ordnungsprinzip*, C. Heymann
- Herzog, R. [1971a] § 92, in: Maunz, T. et al., *Grundgesetz: Kommentar*, 5.Aufl., Band 2, C.H.Beck

- Herzog, R. [1971b] *Allgemeine Staatslehre*, Athenäum
- Hesse, K. [1999] *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 20. Aufl., C.F. Müller
- Hill, H. [1982a] *Einführung in die Gesetzgebungslehre*, C.F. Müller
- Hill, H. [1982b] Die Verweisung auf Richtlinien im Kassenarztrecht, *Neue Juristische Wochenschrift*, 35. Jahrgang, Heft 38: 2104-2108
- Hommelhoff, P. [1996] Deutscher Konzernabschluß: International Accounting Standards und das Grundgesetz, in: Reinhard, B., H. Götz und J.Burkhard (hrsg.), *Festschrift für Walter Odersky zum 65.Geburtstag am 17.Juli 1996*, Walter de Gruyter: 779-798
- Hommelhoff, P. und M. Schwab [1998] Gesellschaftliche Selbststeuerung im Bilanzrecht — Standard Setting Bodies und staatliche Regulierungsverantwortung nach deutschem Recht, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 50. Jahrgang, Heft 1: 38-56
- Hommelhoff, P. und M. Schwab [2001] Staat-ersatzende Privatgremien im Unternehmensrecht, in: Drenseck, W. und R. Seer (hrsg.), *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt: 693-718
- Hommelhoff, P. und M. Schwab [2002] §342 HGB, in: Canaris, C.-W., W. Schilling und P. Ulmer (hrsg.), *Großkommentar HGB*, 4. Aufl., 3. Band, 2. Teilband, Walter de Gruyter: 2052-2091
- Hüffer, U. [2002] §238, in: Canaris, C.-W., W. Schilling und P. Ulmer (hrsg.), *Großkommentar HGB*, 4. Aufl., 3. Band, 1. Teilband, Walter de Gruyter: 157-196
- Institut der Wirtschaftsprüfer [1996] Stellungnahme zum Entwurf eines Kapitalaufnahme erleichterungsgesetzes, *Wirtschaftsprüfung*, 49. Jahrgang, Heft 16: 593-596
- Junge, W. [1980] Podiumsgespräch, Künftige Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften an geänderte Bedürfnisse, *Rechnungslegung nach neuem Recht*, *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, Sonderheft 2, Walter De Gruyter: 115-117
- Klinger, K. [1956] Zur Frage des Inhalts der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, *Neue Betriebswirtschaft*, 9. Jahrgang, Nr.6: 104-107
- Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft

- [1979] Reformvorschläge zur handelsrechtlichen Rechnungslegung und 4.EG-Richtlinie mit den Gesetztexten, *Die Betriebswirtschaft*, 39. Jahrgang, Heft 1a: 3–70
- Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft
- [1980] Stellungnahme zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes vom 5. 2. 1980, *Die Betriebswirtschaft*, 40. Jahrgang, Heft 4: 589–597
- Kruse, H. [1978] *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Rechtsnatur und Bestimmung*, 3.Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt
- Laßmann, G. [1980] Podiumsgespräch, Künftige Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften an geänderte Bedürfnisse, *Rechnungslegung nach neuem Recht, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, Sonderheft 2, Walter De Gruyter: 108–112
- Leffson, U. [1986] Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: von Wysocki, K. und J. Schulze-Osterloh (hrsg.), *Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen*, Abteilung 1/2
- Leffson, U. [1987] *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Aufl., IdW-Verlag
- Luik, H. [1980] Podiumsgespräch, Künftige Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften an geänderte Bedürfnisse, *Rechnungslegung nach neuem Recht, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, Sonderheft 2, Walter De Gruyter: 112–114
- Lutter, M. [1977] Diskussion, Erwartung und Wirklichkeit der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, in: Busse von Colbe, W. und M.Lutter (hrsg.), *Wirtschaftsprüfung heute – Entwicklung oder Reform?*, Betriebswirtschaftlicher Verlag Th. Gabler: 43–45
- Marburger, P. [1979] *Die Regeln der Technik im Recht*, Heymann
- McLeay, S., D. Ordelheide and S.Young [2004] Constituent Lobbying and its Impact on the Development of Financial Reporting Regulation: Evidence from Germany, in: Leuz, C., D. Pfaff and A. Hopwood (eds.), *The Economics and Politics of Accounting: International Perspectives on Research Trends, Policy, and Practice*, Oxford University Press: 285–316
- Moxter, A. [1980] Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das neue Bilanzrecht, *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*,

- 9.Jahrgang, Heft 2: 254–276
- Moxter, A. [1986] *Bilanzlehre, Band II: Einführung in das neue Bilanzrecht*, 3.Aufl., Gabler
- Moxter, A. [1998] Duetsches Rechnungslegungs Standards Committee: Aufgaben und Bedeutung, *Der Betrieb*, 51.Jahrgang, Heft 29: 1425–1428
- Mutze, O. [1969] Die Wandlung der Gundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die Weiterentwicklung des Buchführungs- und Bilanzwesens, *Betriebs-Berater*, 24. Jahrgang, Heft 2: 56–63
- Niehus, R. [1994] Zur Entwicklung von „konzernarteigenen“ GoB durch Paradigmawechsel – Auch ein Beitrag zur Diskussion über die Internationalisierung der deutschen Konzernrechnungslegung, in: Ballwieser, W., H.-J., Böcking, J. Drukarczyk and R. Schmidt (hrsg.), *Bilanzrecht und Kapitalmarkt: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter*, IDW-Verlag: 623–652
- Nierhaus, M. [1998] § 80, in: Dolzer, R., K. Vogel und K. Graßhof (hrsg.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Band 7, C.F.Müller
- Ordelleide, D. [1996] Internationalisierung der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, *Wirtschaftsprüfung*, 49. Jahrgang, Heft 15: 545–552
- Ordelleide, D. [1999] Germany, in: McLeay, S. (ed.), *Accounting Regulation in Europe*, Macmillan: 99–146
- Ordelleide, D. and D.Pfaff [1994] *European Financial Reporting: Germany*, Routledge
- Ossenbühl, F. [1998] Rechtsverordnung, in: Isensee, J. und P.Kirchhof (hrsg.), *Das Handeln des Staates (Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Band 3), 2. Aufl., C.F.Müller: 387–424
- Paal, B.P. [2001] *Rechnungslegung und DRSC*, Nomos
- Papenfuß, M. [1991] *Die personellen Grenzen der Autonomie öffentlich-rechtlicher Körperschaften*, Duncker & Humblot
- Pieroth, B. [2007] § 80, in: Jarass, H.-D. und B. Pieroth (hrsg.), *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland: Kommentar*, 9.Aufl, C.H. Beck: 823–833
- Ramsauer, U. [2001] § 80, in: Denninger, E. et al., *Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, 3. Aufl., Band 2, Luchterhand: 554–598

- Rechtsausschuss [1998a] BT-Drucksache 13/9909, *Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung-Drucksache 13/7141* –
- Rechtsausschuss [1998b] BT-Drucksache 13/10038, *Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung -Drucksache 13/9712*– etw.
- Reichstag[1897] Denkschrift zum Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und eines Einführungsgesetzes, in: Schubert, W., B. Schmiedel und C. Krampe (hrsg.), *Quellen zum Handelsgesetzbuch von 1897*, Band II, Zweiter Halbband, 1988, Vittorio Klostermann: 949–1205
- Rönck, R. [1995] *Technische Normen als Gestaltungsmittel des Europäischen Gemeinschaftsrechts: Zulässigkeit und Praktikabilität ihrer Rezeption zur Realisierung des Gemeinsamen Marktes*, Duncker & Humblot
- Rose-Ackerman, S. [1995] *Umweltrecht und -politik in den Vereinigten Staaten und der Bundesrepublik Deutschland*, Nomos
- Sachs, M. [2007] § 20, in: Sachs, M. (hrsg.), *Grundgesetz, Kommentar*, 4.Aufl., C.H.Beck: 766–824
- Scheffler, E. [1999] Der Deutsche Standardisierungsrat – Struktur, Aufgaben und Kompetenzen, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 51. Jahrgang, Heft 4 : 407–417
- Schenke, W.-R. [1980] Die verfassungsrechtliche Problematik dynamischer Verweisungen, *Neue Juristische Wochenschrift*, 33. Jahrgang, Heft. 14: 743–749
- Scherrer, G. [1977] Die Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, *Der Betrieb*, 30. Jahrgang, Heft 29: 1325–1330
- Schmidt-Aßmann, E. [1991] Verwaltungslegitimation als Rechtsbegriff, *Archiv des öffentlichen Rechts*, 116. Band: 329–390
- Schmidt-Preuß, M. [1998] Private technische Regelwerke? Rechtliche und politische Fragen, in: Klopfer, M. (hrsg.), *Selbst-Beherrschung im technischen und ökologischen Bereich*, Duncker & Humblot: 89–101
- Schön, W. [1998] Wer entscheidet im Bilanzrecht?, *Der Betrieb*, 51. Jahrgang, Heft 11: I

- Schulze-Fielitz, H. [2006] Art. 20 (Rechtsstaat), in: Dreier, H. (hrsg.), *Grundgesetz, Kommentar*, 2.Aufl., Band 2, Mohr Siebeck: 170-277
- Schulze, W. [1979] Anpassung der handelsrechtlichen Rechnungsvorschriften (bzw. Des Unternehmensrechts) in Deutschland an die 4. EG-Richtlinie. Anforderungen und Erwartungen aus Sicht des deutschen Unternehmens, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 31.Jahrgang, Nr.1: 37-61
- Schuppert, F. und C. Bumke [2000] Verfassungsrechtliche Grenzen Standardsetzung – Vorüberlegungen zu einer Theorie der Wahl rechtlicher Regulationsformen (Regulatory Choice), in: Kleindiek, D. und W.Oehler (hrsg.), *Zukunft des deutschen Bilanzrechts*, 72-126
- Schwab, M. [1999a] Der Standardisierung für das DRSC – Eine kritische Würdigung (Teil I), *Betriebs-Berater*, 54. Jahrgang, Heft 14: 731-738
- Schwab, M. [1999b] Der Standardisierung für das DRSC – Eine kritische Würdigung (Teil II), *Betriebs-Berater*, 54. Jahrgang, Heft 15: 783-788
- Selchert, F. W. [2002] § 252 HGB, in: Küting, K. und C.-P. Weber (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung*, Teilband 2, 5.Aufl., Schäffer-Poeschel
- Sonnenschein, J. [1980] Podiumsgespräch, Künftige Anpassung der Rechnungslegungs-vorschriften an geänderte Bedürfnisse, *Rechnungslegung nach neuem Recht, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, Sonderheft 2, Walter de Gruyter: 117-125, 132-133
- Spannhorst, B. [1974] *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung*, Westfälische Wilhelms-Universität zu Munster (Diss. 1973)
- Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft [1979] Zur Durchführung der 4. EG-(Bilanz-)Richtlinie, *Der Betrieb*, 32.Jahrgang, Heft 23: 1093-1099
- Voßkuhle, A.[1999] Gesetzgeberische Regulationsstrategien der Verantwortungsteilung zwischen öffentlichem und privatem Sektor, in: Schuppert, G.F. (hrsg.), *Jenseits von Privatisierung und "schlankem" Staat: Verantwortungsteilung als Schlüsselbegriff eines sich verändernden Verhältnisses von öffentlichem und privatem Sektor*, Nomos: 47-
- Winkeljohann, N. und H. Geißler [2006] § 252, in: Ellrott, H., G. Förschle, M.

Hoyos, und N. Wikeljohann (hrsg.), *Beckscher Bilanzkommentar*, 6.Aufl., C. H. Beck: 400-424

Wirtschaftsprüferkammer und Institut der Wirtschaftsprüfer [1980] Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, *Wirtschaftsprüfung*, 33. Jahrgang, Heft 18: 501-523

（ビジネス科学研究科教授）