

会計学説史

近代会計学の展開

慶応義塾大学教授 峯村 信吉 著
経済学博士

同文館

〔著者略歴〕

峯村 信吉(みねむら・しんきち)

昭和22年慶応義塾大学経済学部卒業ののち、
商工省(通商産業省)に入り、公認会計士第
2次試験および第3次試験合格後、同33年公
益事業監査官を辞して公認会計士を開業、同
36年慶応義塾大学兼任講師を経て、現在同大
学商学部教授。

昭和37年経済学博士の学位を受く。

〔著書〕

減価償却会計(中央経済社)

減価償却論(中央経済社)

固定資産会計の理論と実務(中央経済社)

固定資産管理実務(中央経済社)

近代会計学原理(白桃書房)

会計学の基本問題(有斐閣)

基本簿記(同文館)

昭和47年5月20日 初版発行

<検印省略>

昭和52年4月10日 4版発行

略称—会計学説

会 計 学 説 史

—近代会計学の展開—

著 者 峯 村 信 吉

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同文館出版株式会社

東京都千代田区神田神保町 1-41 〒101

電話(東京)294-1801~6 振替東京 0-42935

© SHINKICHI MINEMURA

印刷:佐久間

製本:雄正社

Printed in Japan 1972

序 文

シュマーレンバッハの『動的貸借対照表論』(*Dynamische Bilanz*)の初版が出たのが1919年であり、シュミットの『有機的貸借対照表論』(*Die organische Tageswertbilanz*)の初版が出たのが1921年であるが、この約50年間において、実践会計およびこれをめぐる会計論議に、比較的に強い影響力をもった会計理論、ないし、将来、比較的に強い影響力をもつであろうと思われる会計理論を中心として、学説史的にまとめたのが本書である。

学説の展開過程を明らかにするにあたっては、それぞれの特徴をクローズ・アップするために、同種の会計思想については、1つの学説について、引用された事例を選び、これを共通的に他の学説にもあてはめて比較した。この場合、学説上の相違から、1つの会計学説では関心がないために事例に含められていなかった条件が他の学説では重要なファクターとなっていることもあり、比較の都合上、一定の条件を仮定して付加したものもあるし、そのままのほうがかえって両者の相違が浮きぼりになるときは、条件を付加せずに適用したものもある。

このような方法で学説の比較をしたために、それぞれの学説について、かなり掘り下げる必要があり、その結果、とりあげた会計理論は、会計思想の動向が端的にあらわれているものに限定し、かなり広く知られている学者の文献でも割愛したものもあるため、会計学説史としては、言及した文献は、必ずしも多くない。

しかし、できるだけ、同種の会計思想の展開についても理解できるように、同じ学問的系統に属するものについては、各学説をたんに羅列するのではなく、相互の論理的結びつきに注意し、演繹的な論述をなすように努力したので、こ

2 序 文

のような欠点は、かなり避けえたと思われる。

なお、暖簾について1章を設けたのは、会計思想の変遷をもっとも象徴的に示すのは暖簾についての見解にあると思われたからである。

率直にいった暖簾を、どのように解するかを見れば、会計思想がどのようなものであるかが端的に理解できる。

また、一般的にいった、暖簾についての理解は、時価主義的会計思想において、比較的妥当性をもっているように思われる。

暖簾は、個別経済的な企業会計の資本価値測定原理が、社会経済的な資本価値測定原理とのあいだにギャップが存在するところにあらわれるものであり、計算論理的に見て明快なかたちをとるのは、企業会計に時価主義が導入された場合だからである。

さて、この50年間の会計思想の展開過程を見ると、特徴的なことは、収支的会計観と時価主義的会計観とが併存したかたちで展開してきたということができる。

しかも、とくに注意すべきことは、時価主義会計観のなかには、財産価値維持ないし資本維持的会計思想と結びついているものがあるということである。

成果測定的時価主義会計観は、ある場合には中性化 (Neutralisierung) というかたちで、いわば秘密積立金の設定の方式をもって収支的会計観に結びつき、ある場合には、貨幣価値変動差額に価格変動損益をすりかえることによって、購買力資本維持というかたちで、資本維持的会計観に結びつく。

成果測定的時価主義会計観が、収支的会計観や、財産価値維持ないし資本維持的会計観と、明確に分離したかたちで展開されたのは、こんにちの意思決定会計的会計観の登場によってであるということができる。

こんにち、会計思想の潮流は、収支的会計観、財産価値維持ないし資本維持的会計観、成果測定的会計観とが、相互に分離独立したかたちで展開されんとする様相を呈している。

本書は、このような企業会計の動向について、それぞれの会計思想に見られ

るすぐれた点と問題点とを指摘し、会計理論の将来のあるべきすがたについて、
いわば学説史的な提案をしようとしたものである。

本書の試みを諒とせられ、大方の御叱正を賜われれば幸甚である。

昭和46年10月

峯 村 信 吉

目 次

第1章 動的貸借対照表論と損益計算	3
第1節 シュマーレンバッハの損益計算と貸借対照表	3
損益計算の給付と貸借対照表の前給付ないし後給付(3)	
損益計算の費用と貸借対照表の前払費用ないし費用性資産(5)	
第2節 シュマーレンバッハの動態観の問題点	6
貸借対照表の前給付, 後給付の価値測定尺度(6)	
不明確な給付概念(7)	
給付概念から収益概念への変更(9)	
第2章 収支的会計観	13
第1節 ワルプの収支的損益計算	13
収支計算と給付計算(13)	
戻しないし追加計算項目の性格(14)	
ワルプの収支的計算構造の問題点(19)	
第2節 ルフチの運動貸借対照表にもとづく損益計算	24
ルフチの総額運動貸借対照表の構造(24)	
総額運動貸借対照表の構成と損益計算(27)	
動的観の変遷——シュマーレンバッハ, ワルプ, ルフチの 比較(32)	

第3章 資本維持ないし財産維持的会計観	39
第1節 シュミットの相対的企業価値維持論	39
シュミットにおける利益概念の分類 (39)	
貸借対照表における財産計算 (44)	
棚卸資産の会計処理 (45)	
設備資産の会計処理 (49)	
相対的企業価値維持論の問題点 (54)	
第2節 ハックスの給付的資本維持論	55
シュミットの再取得価額主義とハックスの実体維持積立金 (55)	
実体維持積立金の方法と他の棚卸資産評価方法との比較 (60)	
給付的資本維持概念の問題点 (68)	
第3節 スウィーニーの購買力維持的会計観	
——安定価値会計——	69
スウィーニーの貨幣価値修正の性格 (69)	
スウィーニーと再取得価額主義 (80)	
財産価値維持ないし資本維持会計思想の方向 (83)	
第4章 成果測定的時価主義会計観	85
第1節 シュマーレンバッハの成果測定的時価論	85
シュマーレンバッハの時価主義と価格変動損益の中性化 (85)	
第2節 ペートンの成果測定的再取得価額論	91
第3節 エドワーズ＝ベルの意思決定会計の時価論	93
操業利益と保有利得 (93)	
企業利益と会計的利益ないし実現利益 (94)	
エドワーズ＝ベルの貨幣価値変動差額除去 (101)	
エドワーズ＝ベルの貨幣価値変動差額除去の会計的性格 (103)	

3 目 次

シュミットの利益概念とエドワーズ = ベルの利益概念 (109)	
第 4 節 ベッドフォードの操作主義的会計観……………	114
利益概念に対する行動科学的アプローチ (114)	
エドワーズ = ベルとベッドフォードとの利益概念の比較 (119)	
成果測定的時価主義の動向 (123)	
第 5 章 会計思想の変遷と暖簾……………	125
第 1 節 暖簾の本質……………	125
暖簾の本質と各種の会計学的見解 (125)	
本源的暖簾と主観的暖簾 (131)	
第 2 節 エドワーズ = ベルの主観的暖簾……………	133
主観的暖簾の実現可能利益への転化過程 (133)	
第 3 節 アレキサンダー = ソロモンズの長期的観察による 利益概念 (経済学的所得概念) と継続企業価値……………	141
企業の長期的観察による利益概念 (141)	
エドワーズ = ベルの主観的暖簾とアレキサンダー = ソロモンズ の分析 (143)	
第 4 節 エドワーズの資産集団の主観的暖簾……………	150
代替取得によって更新される資産集団の暖簾価値の変化 (150)	
第 5 節 チェンバースの財政表示的観察による利益概念と 暖簾……………	159
チェンバースの会計思想と暖簾 (159)	
チェンバースの利益概念と財務諸表 (162)	
エドワーズ = ベルの事例についての適用 (167)	
主要文献……………	177
索 引……………	179

会 計 学 説 史

近代会計学の展開

第1章 動的貸借対照表論と損益計算

第1節 シュマーレンバッハの損益計算と貸借対照表

損益計算の給付と貸借対照表の前給付ないし後給付

シュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) の『動的貸借対照表論』(Eugen Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*) に見られる貸借対照表の動態的観察は、端的に言えば、期間的成果計算における収益と費用とが、収支計算における収入と支出とに対して生じたギャップを示す未決項目によって貸借対照表の構成内容を説明しようとするものであるといえることができる。ただ、シュマーレンバッハの、この著書は、1919年の初版以後、1953年の第11版(1955年の第12版は第11版と内容的には同じ)までのあいだに、かなり実質的な改訂がなされているので、ここでは、その動態的観察がもっとも強くあらわれて、内容的にも充実しているとみられる第6版をとりあげ、貸借対照表の動態的観察の本質を検討することにし、最終版としては、第11版と第12版とが同じであるので、第12版によって、その動態的観察が、どのように後退したかについて言及したい。

まず、シュマーレンバッハの動態論が、もっとも力強くあらわれたのは、期間損益計算における収益と費用との対置を、給付 (Leistung) と費用 (Aufwand) との対置としてとりあげた^{注1)}ところに、1つの大きな理由が存在すると

注1) シュマーレンバッハにおける利益 (Gewinn) とは、給付から費用を控除した差額であり、したがって、企業の創造した価値から、費消した価値を控除した差額であるといえることができる。(E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 6 Auflage, 1933, S. 113による。)

4 第1章 動的貸借対照表論と損益計算

いうことができる。このことは、第6版の論述についていえば、貸借対照表の借方科目を前給付 (Vorleistung) とし、その貸方科目を後給付 (Nachleistung) ^{注2)} として観察する貸借対照表観と関連させてみれば明らかであり、損益計算から出発して貸借対照表の論理を説明する動態的な観察にとっては、きわめて好都合な共通項が損益計算を構成する概念の1つに見いだされていたといえることができる。

しかし、損益計算における給付と、貸借対照表における後給付ないし前給付の場合の給付とは、その内包する概念が、必ずしも同じものではなく、シュマーレンバッハの動態観は、どちらかといえば、給付 (Leistung) という言葉の魔術によって成立したという印象さえ感じられる。

この間の事情についてふれておこう。

まず、損益計算における給付が、貸借対照表の前給付ないし後給付の場合の給付と、同じ内容をもっている事例をあげてみよう。このような事例として考えられるのは、建物を賃貸したときに見られる当期分の家賃が未収の場合、および次期分の家賃が前受けされた場合である。前者の場合には、未収の家賃の金額は、貸借対照表の借方に未収家賃 (未収収益) として計上され、後者の場合には、前受けされた家賃の金額は、貸借対照表の貸方に前受家賃 (前受収益) として計上される。

第6版においては、収益は給付 (Leistung) として理解されているものであるから、^{注3)}すでに企業によって給付がなされ、現金の収入がなされていない未収収益は、前給付 (Vorleistung) であり、すでに現金の収入がなされているが、まだ、それに相当する期間の建物の賃貸がなされていない前受収益は、後給付 (Nachleistung) といえることができる。

この場合の給付とは、企業自身^{注4)}がもたらす価値の創造を意味し、具体的には、建物の使用によって借家人が享受する便益をさすことになる。

注2) E. Schmalenbach, a. a. O., S. 119.

注3) E. Schmalenbach, a. a. O., S. 123.

注4) E. Schmalenbach, a. a. O., S. 124.

したがって、表現を変えるならば、すでに価値の創造が収入に先行したものが前給付であり、収入が価値の創造に先行したものが後給付ということになる。

シュマーレンバッハの動的貸借対照表論の核心は、収支計算と給付、費用計算との期間的ギャップが貸借対照表にあらわれるものとして認識するところにある。上記の未収収益および前受収益が貸借対照表にあらわれるのは、収入と給付との期間的ギャップが存在するところに起因するという意味において、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論の思考をもっとも特徴的に示す事例であるといえることができる。

貸借対照表が、借方側に前給付を、貸方側に後給付を計上するということは、少なくとも、すべての借方科目および貸方科目が、このような概念規定によって包摂されるかぎり、貸借対照表が損益計算書にあらわれる給付ないし費用の計算と収支計算との期間的ギャップに起因する未経過項目を計上するものであるという動態論的観察を可能にする。

また、もし、貸借対照表の借方側に示される前給付が、企業がすでに創造した価値の対価をあらわし、貸借対照表の貸方側に示される後給付が、企業が将来創造すべき価値の対価をあらわすものであるならば、貸借対照表によって示される「企業の力の貯蔵庫」(Kräftespeichers der Unternehmung)^{注5)}とは、けっきょく、企業が、すでに創造した価値から、将来創造すべき価値としての、いわば企業の対外的な責務を差し引いた企業に現存すべき価値の差額を意味するということになる。

いずれにしても、このような意味で貸借対照表を考えるならば、その貸方科目をさす持分会計の勘定科目は、後給付として理解され、そこでは、負債とか、自己資本とかという概念は存在しない。

損益計算の費用と貸借対照表の前払費用ないし費用性資産

注5) E. Schmalenbach, a. a. O., S. 121.

ところで、ここで注意しなければならないのは、収支計算とのあいだに期間的ギャップが生ずるのは、たんに給付のみでなく、費用も存在するということである。

この場合、未経過項目には、前払費用、未払費用のほか、固定資産、棚卸資産等のように、価値の費消する時点が当該資産を取得するための支出の時点と異なる場合の未費消の原価部分をも包含することになるが、もし、シュマーレンバッハの費用の意味が、価値の費消のことであるならば、少なくとも、前払費用、固定資産、棚卸資産等のように、価値の費消が次期以降に繰り越され、価値の費消される前の段階にあるものは、企業に価値が存在していることを示すものであることはたしかであろう。

しかし、前払費用ないし棚卸資産、固定資産等の未費消分をあらわす原価は、それが、必ずしも企業自身の創造した価値を示すものとはいえない。また、それらは、未収収益のように、企業が外部にもたらすべき給付の対価を示すものとはまったく異なるのである。

この種の未経過項目は、シュマーレンバッハが、損益計算において登場せしめた給付の概念とは異質の内容をもっているのである。

第2節 シュマーレンバッハの動態観の問題点

貸借対照表の前給付、後給付の価値測定尺度

前払費用や棚卸資産、固定資産等の未費消分が前給付をあらわすという場合の給付は、生産物の売却をつうじてやがて現金の収入が期待される価値という意味で理解されるならば、この場合の給付は、たんに企業が外部に対して創造した価値だけではなく、企業外において創造した価値で企業が受け入れたものをも含むことになる。この場合の給付は、損益計算における収益に相当する給付とは異質のものといえる。

というのは、前払費用や棚卸資産、固定資産等の貨幣的測定基準は、未収収益の貨幣的測定基準と本質的に相違するからである。

このことは、「企業の力の貯蔵庫」なる概念の構成内容を不統一なものとし、いちじるしく抽象的な概念にしている一因であるといつてよいであろう。

収入に先行してあらわれる未収収益の場合の前給付の貨幣的測定値は、販売価格そのものであらわされ、収益そのものの価値を意味する。それは、割引期間ゼロの場合の資本還元価額であり、もっとも端的なかたちであらわれる収益価値 (Ertragswert) にほかならない。

損益計算における費用が繰り延べられた場合の前払費用や、棚卸資産、固定資産等の未費消分の貨幣的測定値は、購入価額であらわされる。それは原価であり、これを価値としてとらえる場合には、とくに原価価値といわれる。シュマーレンバッハの表現をもってすれば、使用価値 (Gebrauchswert)^{注6)} ないしその一部にほかならない。

したがって、もし、前給付という概念規定のもとに、前払費用や棚卸資産、固定資産等の未費消分を未収収益と同一範疇にあるものとして包括するならば、それは、けっきょく、使用価値ないし原価価値を収益価値と混淆するという批判を免れ難いのである。

以上の事情は、貸借対照表の貸方科目をあらわす後給付についてもあてはまることであって、たとえば未払費用を前受収益と同一範疇にあるものとして後給付として包括することは、前者が原価価値ないし使用価値であらわされているのに対して、後者が収益価値であらわされているという点で、原価価値ないし使用価値を収益価値と混淆していることになるであろう。

不明確な給付概念

前払費用や棚卸資産、固定資産等の未費消分が前給付であるという場合、給

注6) E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 6 Auflage, 1933, S. 119.

8 第1章 動的貸借対照表論と損益計算

付のちにあるものは何かといえ、まず考えられるのは費用である。現金の収入は、費用として示される費消価値が生産物の価値に転移して、生産物の販売によってはじめて具現されるのであって、未収収益が、ただちに現金の収入に結びつくのとは事情が異なるのである。給付と現金収支との結びつきは、未収収益、前受収益における場合と、前払費用、棚卸資産、固定資産等の未費消分、未払費用における場合とは、かなり次元が異なるものといえることができる。

さらに、前給付、後給付という概念を、給付と費用との対置によってあらわされる期間損益計算からはずされた未経過項目として理解するかぎり、少なくともすなおには、これに該当しない貸借対照表項目がある。

たとえば、資本金の元入、金銭消費貸借による借入の場合の借方科目たる現金、預金、貸方科目たる資本金、借入金、さらに、金銭消費貸借の場合の貸付金、利益剰余金ないし欠損金は、未経過項目ではない。

また、現金取引によって受け入れられた現金の残高を考えてみても、それは期間損益計算において収支計算と給付計算との一致がなされたものであって、両者のギャップから生じた未経過項目ではない。

もし、現金を前給付としてとらえようとするならば、前払費用や棚卸資産、固定資産等、財貨、役務の形態になる前の段階で、これらの形態になる可能性が存在しているという意味で前給付という表現をとるよりほかないであろう。

もし、かりに、前給付、後給付の概念が不明確になることは別として、損益計算が、給付、費用計算と収支計算との二元構造をもつと考えるならば、現金、金銭消費貸借による貸付金は、将来、現金支出による費用として給付がもたらされる可能性をもつという点で、かなり前の段階における前給付をあらわす未経過項目であり、借入金、自己資本（資本金、利益剰余金、欠損金を含む）は、将来、現金支出（資金の返済、株式の償還ないし利益分配）による給付が行なわれるという点で、後給付をあらわす未経過項目といえるかもしれない。