

静岡大学教授

佐藤博明著

会計学の理論研究

■ シュマーレンバッハの理論を中心に

中央経済社

著者略歴

一九三五年 北海道・八雲町に生る
一九五八年 明治大学商学部卒業
一九六三年 明治大学大学院博士課程修了
一九六三年 静岡大学文学部専任講師
一九六六年 静岡大学文学部助教授
一九七六年 同教授、現在に至る

著者との
了解により
検印省略

昭和五十六年二月十五日 第一版発行

会計学の理論研究

著者 佐藤 博明

発行者 渡辺 正一

発行所 株式会社 中央経済社

東京都千代田区神田神保町一―三二―二

電話 (二九三) 三三七― (編集部)

振替口座・東京〇―八四三三

印刷・編集昭和工業写真印刷所
製本・美行製本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

3034-119828-4621

は し が き

現実に生起し、存在する会計現象を、その内的関連と本質においてとらえるという、会計学に与えられた一見自明の課題が、実はきわめて至難なものであることは、これまでの会計学研究の膨大な蓄積の中からも容易に読みとることができる。いったい、そうした会計の科学的解明を困難にしているものはなにか、そしてまた、いかなる研究方法によってその課題の達成が可能となるのかが長く問われ続けてきたのである。この問題を解く鍵は、まず、第一に現に企業においておこなわれている会計実務が、論理的にも合理的なものであり、しかも制度的にも合法のものであるとして立ちあらわれている点に着目することである。それは会計の実務と制度、理論が、相互に不可分の一体的現象として生起し、展開を示すところにこんにちの会計現象の特質があるという理解である。そして第二には、そのような会計現象のあり方を求めているものは、なによりも会計による媒介的機能に助けられることなしには、その現実的成立を果しえない、税、配当、価格・料金などの資本主義的経済過程そのものであり、その意味で、会計は経済現象を具體的、現実的なものとして成立させるうえでの不可欠の社会的合意制度にはかならないとする理解である。

本書は、右のような視点にたつて、主としてシュマールレンバッハの貸借対照表理論の考察を手がかりとして、世紀の転換期以降三〇年代ドイツにおける配当・租税現象を背景とした会計現象の姿を、ドイツ企業の会計実務および会計法規・制度との内的関連において明らかにしようとしたものである。ここでは、その時代の法規定の解釈論として立ちあらわれた会計理論の典型をシュマールレンバッハの学説に求め、それによって会計理論・学説の制度的、歴史的性

質の解明をめざしたのである。

本書は、おおよそ次のような内容からなる七つの章によって構成されている。

まず、第一章は、本書全体の総論にあたる部分であって、そこではまずシュマールンバッハ理論が、配当利益、課税所得の計算原則たる「正規の簿記の諸原則」規定に対して論理内容を付与することを役割とした経営経済学にはかならない点が解明されている。そして、なによりも商人の観点からする専門科学・経営経済学であることを標榜し、貸借対照表論や原価計算論だけではなく、企業金融論などのいわゆる資本経済論、あるいは自由経済論などを構成内容とすることによって、その学説の論理性を誇示しようとしたシュマールンバッハ理論の基本的な骨格とその制度的意義がそこで明らかにされている。

第二章では、一九世紀末葉から今世紀の三〇年代にかけてのドイツ企業にみられる年次決算の特徴的実務が取り上げられている。とくに、世紀の転換期以降、重化学工業を中心に、広範な普及をみせた一マルク勘定・一〇〇パーセント減価償却実務と、さらに商法、株式法規定を背景に展開を示した間接表示法、引当金実務が、「利益」計算の上にかかる作用を及ぼしたか、そして二〇年代のインフレーション期での利益不表示の実務がいかなる処理法をとってあらわれたのが、当時のドイツ企業の営業報告書によって跡づけられている。

第三章は、とくに一八六一年ドイツ普通商法典以来の貸借対照表規定に言及したシュマールンバッハの所説にふれ、そこで主張された彼の「正規の簿記の諸原則」論が取り扱われている。そこでのシュマールンバッハの理論活動から、会計理論・学説が、アカデミズムの権威を背景にして、法規定の解釈論として立ちあらわれることによって、制定法と一体化しつつその機能を發揮している姿が鮮明にされている。

つづく第四章と第五章では、「商人の実務慣行」に合致した貸借対照表は、利益測定貸借対照表にほかならないとし

た上で、そこにおいて打ち立てた「支出・費用」、「配分」、「前給付・後給付」などの基軸的論理の上に成り立つピラミッド・シェーマの形成過程が考察されている。

第六章においては、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論の理論構造が、彼の主著における論述にそくして明らかにされている。そこでは、「正規の簿記の諸原則」の解釈の論理としての位置につくことによって、結局、当時ドイツ企業において広範に普及した一マルク勘定・拡大減価償却実務、引当金実務を合理づけるはたらきをなし遂げたシュマーレンバッハ学説の論理上の基幹部分が浮きぼりにされている。

第七章は、貸借対照表論や原価計算論に先がけて発行された『企業金融論』が、その内容においては、企業の「金融」現象にかかわる実証的論述という形をとりながら、さまざまな仮設例での計算・処理法の中で、実は増加・臨時・超過などの減価償却費の追加的拡大計上を論理づけたものとなっている点を明らかにしている。そのことによって、企業金融論が、その制度的機能という点でも、経営経済学の不可欠の一環をなす論理にほかならないという理解が得られたのである。

以上のように、本書の内容は、直接にはシュマーレンバッハの理論・学説を取り扱う形になっているが、その意図するところは、代表的な近代会計理論の内容と機能の解明を通じて、会計現象全体の制度的、論理的性格を闡明にすることにあった。しかし、いまふり返って、そうした当初における意図が必ずしも満足する形で達成されたとはいえない。この点は、今後なお解明されるべき研究課題として残されたものと考えている。先学諸賢の御叱正を得られれば幸いである。

本書は、広島修道大学教授 宮上一男先生の日ごろの懇切な御指導と温かい励ましがなければ、とうていこのような形でまとめ上げ、公刊にまでこぎつけることはできなかった。学問研究の道の厳しさと、その中でのみ味わえる感

動をかみしめながら、いま先生に対する感謝の念でいっぱいである。衷心より御礼申し上げたい。同時に、本書にいたる研究活動の過程で、大阪産業大学 遠藤一久教授、大阪経済大学 松本剛教授をはじめ「企業会計制度研究会」の諸先生から数々の貴重な御教示と激励をいただいた。深く感謝申し上げます。そして、怠惰な筆者を、明治大学商学部在学時代から今日まで、公私にわたってお世話下さり、御指導を賜わった明治大学教授 松尾憲橘先生の深い学恩には感謝の言葉もない。本書の刊行が実現したのも、ひとえに、出版社との面倒な交渉の労をとって下さった先生の御助力によるものである。改めて心から御礼申し上げます。

最後に、こんにちの困難な出版事情のもとで、本書の発行を御快諾下さり、さまざまな御配慮を賜った中央経済社に対して感謝申し上げます。とくに、本書の出版にあたって、煩わしいお仕事をお引受け下さり、貴重な御助言と終始温かい御協力をいただいた岩佐範雄氏に対して心からの感謝を申し上げる次第である。そして、私事にわたるが、このつたない書を、北国の地でなお健在な両親に捧げたい。

一九八一年一月

佐 藤 博 明

目次

第一章 シュマーレンバッハ動態論の制度的意義	一
------------------------	---

第一節 シュマーレンバッハ理論研究の意義と視角	一
-------------------------	---

一 会計理論の歴史的性質	一
--------------	---

二 会計の現実的機能	二
------------	---

三 国家学としての経営経済学	三
----------------	---

四 本書の概要	四
---------	---

第二節 租税・配当現象と商法・税法規定	八
---------------------	---

一 ミケル税制改革	八
-----------	---

二 「課税所得」の計算	一一
-------------	----

三 配当現象の特徴	一三
-----------	----

四 商事貸借対照表の基準性	一五
---------------	----

五 正規の簿記の諸原則	一六
-------------	----

第三節 正規の簿記の諸原則と経営経済学	二〇
---------------------	----

一 「正規の簿記の諸原則」の解釈	一一〇
二 動的貸借対照表論と「正規の簿記の諸原則」	一一一
三 原価計算論の制度的性質	一二二
四 経営経済学としての動的貸借対照表論	一二四
五 経営経済学の成立と商科大学	一二七
第四節 動的貸借対照表論の論理	一三〇
一 「財産」論理から「費用」論理へ	一三〇
二 会計用語の性質とその組成	一三二
三 ビランツ・シェーマの論理性	一三四
四 費用時価論の展開	一三六
第五節 企業金融論の論理	一三九
一 企業金融論の位置	一三九
二 企業金融論の構造	一四〇
三 企業評価論	一四二
四 資本変動と減価償却・積立基金経理	一四三
結 び	一四五

第二章 ドイツ企業の年次決算実務 四九

第一節 一マルク勘定・一〇〇パーセント減価償却実務 四九

第二節 間接表示法実務 五八

第三節 引当金実務 六二

第四節 インフレーション会計 六六

第三章 貸借対照表法と「正規の簿記の諸原則」論 七三

序 七三

第一節 複式簿記と利益計算 七五

第二節 シュマールレンバッハの「改正提案」 七八

第三節 貸借対照表規定と「正規の簿記の諸原則」 八三

一 ニュールンベルク立法会議 八三

二 シュマールレンバッハの不満 八六

三 貸借対照表規定の解釈 八八

四 株式法および新商法典における貸借対照表規定 九二

第四節 「正規の貸借対照表作成の諸原則」論 九五

結 び 一〇二

第四章 利益測定貸借対照表論理の形成……………一〇五

序……………一〇五

第一節 利益測定貸借対照表論の現実的基礎……………一〇七

第二節 商人的慣行としての利益測定貸借対照表……………一〇九

第三節 収益性論理と配分論理……………一二二

第四節 「収入・支出」、「利益・損失」の論理……………一二五

結 び……………一二九

第五章 ビランツ・シェーマの論理……………一二三

序……………一二三

第一節 「収入」・「支出」からの用語転換としての「給付」・「費用」……………一二五

第二節 貸借対照表の性格と構図……………一二九

第三節 前給付、後給付の論理的意味……………一三四

結 び……………一三九

第六章 動的貸借対照表論の構造と論理的性質……………一四三

第一節 シュマールンバツハ貸借対照表論の基本視角……………一四三

第二節 經營計算制度論の意義	一四七
----------------	-----

一 商人的貸借対照表論	一四七
-------------	-----

二 經營的評價計算の構造	一五〇
--------------	-----

第三節 動的貸借対照表論の基礎概念	一五四
-------------------	-----

一 利益概念の論理的性格	一五四
--------------	-----

二 収入・支出と給付・費消概念の論理的性格	一六〇
-----------------------	-----

第四節 動的貸借対照表の構図	一六六
----------------	-----

一 収支計算と損益計算の関連構造	一六六
------------------	-----

二 ビランツ・シェーマの構造と意味	一七〇
-------------------	-----

三 給付・費用の論理と機能	一七六
---------------	-----

第五節 動的貸借対照表論の論理的性质	一八二
--------------------	-----

第七章 企業金融論の構造と意義	一八七
-----------------	-----

序	一八七
---	-----

第一節 企業評價論	一九一
-----------	-----

一 企業評價の必要とその尺度	一九一
----------------	-----

二 実体価値と収益価値	一九四
-------------	-----

三 企業価値の計算	一九六
-----------	-----

索

引

卷末

四	資本還元剰余と増加償却		二一〇
五	給付単位価値による評価		二一三
六	企業評価論の意味		二一五
第二節	株式会社の設立——増加償却——		二一〇
第三節	増資、合併、資本償還——臨時償却——		二一四
第四節	財務整理——超過償却——		二二〇
第五節	企業金融論の意義		二二六

第一章 シュマーレンバッハ動態論の制度的意義

第一節 シュマーレンバッハ理論研究の意義と視角

一 会計理論の歴史的性質

シュマーレンバッハ動態論は、近代会計学の中にあつて、その支配的理論として保たれてきた命脈の長さにおいて、理論史上他に類をみない。商人実務における行為規準（Verfahrensregeln）の理論化・「科学化」を標榜して打ち立てられたシュマーレンバッハ理論は、一方で貸借対照表論、原価計算論および複式簿記論を中心とする「経営計算論」、他方で企業金融論、資本・信用・利子論および株式会社論を中心とする「経営金融論」を基幹部分とした壮大な体系によって、およそ半世紀にわたつて、近代会计学・経営経済学的主流の座を確保してきたのであり、そのため会計理論として、完成された不動の理論といった感さえあつた。

しかし、この不動とさえみえた動態論が、近年、現代論理学、情報科学、数学などの論理と用語を駆使した現代会計理論によって、その主座をとつてかわられようとしている。この驚天動地ともいえる会計理論の転換は何によってひきおこされたのか。そして、精緻をきわめたかにみえた動態論の論理を、時代おくれのものとしてしりぞけた現代

会計学の論理とそれを求めた現実的基礎、とりわけ会計実務の新たな変化はどのようなものであったのか。今日直面している会計理論のめまぐるしい変貌の意味を解く鍵は、したがって、かつて動態論が世紀の転換期に、当時における支配的な法学的財産貸借対照表論を駆逐した契機と事情、すなわち、その時期の会計実務が、財産貸借対照表の論理をもつてしてはもはや合理化しえないものとなり、それにかわる新理論・動的貸借対照表論の登場を求めたところの事態についての科学的解明をまづはじめて得られるのである。このことによって、動態論もまた、結局は、時代の産物であるという事実が明確に理解されることとなる。会計理論の生命は、その変化のうちにこそ貫かれる。

二 会計の現実的機能

ところで、今日の企業会計現象は、その制度的性質、論理的性質という点できわだった特徴を有している。租税、配当、価額(料金)などとして現象化する資本主義的経済過程は、会計の助けをかりることなしには、社会的合意を得たものとして現実に成立しえない。言いかえれば、租税、配当、価額などの「経済現象の客観的存立(成立の可能性)をば、現実の成立にまで完成せしめるには、会計現象という媒介的要因、主観的、手段的要因の成立を必須の条件とする」⁽¹⁾のである。資本主義的経済法則の規定をうけて存立する租税、配当、価額などは、それ自体としてただちに現実に成立するというものではなく、何らかの社会的制度に媒介されることによってのみ、はじめて社会的に合意された事柄として、現実に成立しうるのである。とりわけ、そこでの具体的金額、すなわち税額や配当支払額の具体的決定とその社会的合意化は、商法、税法などをはじめ、これと関連する諸規則、原則、意見書にいたる、さまざまな制度上の規定をうけた会計形式による文書実務上の手続をまづはじめて達成されるのである。すなわち、税法規定による「納税申告書」なしには企業の税は現実に確定されえないし、商法規定による「計算書類」なしには配当額は決ま

らず、電気事業法での規定にもとづく「料金改定申請書」の提出なしには電気料金の決定はない、といったことは議論の余地のない事実である。この意味で、会計実務現象は、制度的措置としての貸借対照表、損益計算書を頂点とする会計特有の表示方法によって、租税、配当、価格などの客観的経済現象を現実的成立にまで媒介する文書的証拠現象にほかならない。換言すれば、納税額、配当支払額を具体的に決定せしめる形式的手段としての「利益」の算定を制度上の機能として担うことによって、租税、配当現象の現実的成立に奉仕する点にこそ会計の生命があるとみななければならない。この場合、会計実務は、「理論」によってその論理的合理性を、法・規則によって合法性を付与されることによってのみ、租税、配当、価格などの現実的成立にむけて社会的合意化を達成しようという意味で、それはまさに論理的・制度的現象にほかならない。

三 国家学としての経営経済学

いうならば、資本主義そのものの存立を左右する税、配当、価格などの経済過程が、制度的実務としておこなわれる会計による媒介的機能をまっしてはじめて現実に成立しようという理解は、会計学の科学的研究にとつて基本的視点というべきである。税、配当、価格などが、その意味で資本主義的体制そのものの実質的存立にかかわる不可欠の要素であるということからすれば、その現実的成立を媒介する手段としての会計は、すぐれて体制的な性格のものであり、だからこそ、現実の会計が企業の私的なことからしてではなく、社会的、制度的な実務としておこなわれていることは十分に理由のあることといえることができる。

右にみた会計における体制的性質、会計と経済過程との不可分の連関は、二〇世紀初頭のドイツにおけるシュマーレンバッハの時代も同様である。この点、シュマーレンバッハが、『動的貸借対照表論の原理』第三版（一九二五年）

(Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, 3. Aufl., Leipzig 1925.) 序文の締めくくりの部分で述べた、「私は、商人を利得者とみることに同意しない。……私は、商人を全体経済 (Gesamtwirtschaft) の、⁽²⁾ 経済行為を委ねられた機関 (Organ) とみる。まさにそれ故、経営経済学は、国家学 (Staatswissenschaft) に属している……。」とした立言のうちに、シュマーレンバッハ動態論の視角とその理論的性質が端的に表現されているとみることができる。すなわち、かれは、まず商人を全体経済の「機関」と位置づけた上で、その観点から打ち立てられた動的貸借対照表論は、経営経済学そのものであり、それはまた国家学にはかならないとしたのである。彼が、みずからの貸借対照表論を、経営経済学という新興の専門科学 (Fachwissenschaft) として位置づけ、さらに国家学としての地位を誇示したのは、「理論」が論理による合理化という面で、経済過程の現実的成立を直接媒介する会計実務に対して、強固な権威づけを与えるための必須の要件であったからである。

四 本書の概要

さて、いま以下本書における論述の内容を、その研究方法とあわせて相互の関連において図示すれば次頁の図のようである。

世紀の転換期前後から一九三〇年代にかけてのドイツ企業の年次決算実務は、商法、株式法規定を背景に、一マルク勘定や間接表示法による拡大減価償却、多様な引当金勘定の設定による費用拡大経理、そしてまたインフレーション会計における価値調整・修正勘定の運用による利益不表示など、多彩な処理法を内容として広範な展開を示した点に特徴がある。とりわけ、一マルク勘定は、当該固定資産の年次増加額を每期、全額「減価償却費」としておとす方法によって、結局、每期継続して一〇〇パーセントの減価償却費を計上するという典型的な減価償却拡大実務であり、