

会計学への招待

——百年前のドイツ貸借対照表論勃興を想いつつ——

佐々木隆志

一 会計学 (accounting) について

「会計学とは、会計の学である。」

これは十数年前、私がまだ学生だった時分、「会計学原理」の講義中に聞いた言葉なのであるが、先生は何と
いう当たり前のことをおっしゃっているのだろうと奇異
に思ったのを覚えている。その後、会計学を勉強してい
くうちに含蓄に富んだ言葉であったことに気づいてゆく
わけであるが、これから「会計学」という学問の概要を
説明するにあたり、これ以上の表現ができないために、
実は困っている。ただ、一つだけ言えることは、会計学
で通常扱われる会計とは「企業会計」(Corporate ac-
counting) だとゆうことである。

一般的に会計学といえば、現に企業において行われて
いる「会計」の仕組みや理論的背景を説明したり、企業
実務が理想的な姿になるように指導するための学問とい
えるものだ。もちろん会計という行為は、企業だけが行
なっているものではなく、国家や地方公共団体をはじめ
として、学校、組合、家庭などいたるところで営まれて
いるものである。おそらくお金の計算に関して行なわれ
る行為は、ほとんど「会計」と呼ばれているのではない
かと思う。

そうした意味の「会計」と「企業会計」とは、どのよ
うに違うのだろう。

私は、二者の間に本質的な相違はないと考えている。
でも、私の本質だと考えていることは他の人が考える本

質とは異なっている可能性がある。会計や企業会計のある一つの側面をとらえて、これが両者で同じだ、いや、別の側面からみれば違う、と言いつ争ってみても不毛だ。

そこで、ここでは、企業で行なわれる会計を「企業会計」と呼ぶことにして、それ以外の「会計」については深く考えないことにしよう(とはいっても、どうしても考えざるを得ない場合も少なくないのだが……)。

ところで、企業会計は、大ざっぱに言って、財務会計(financial accounting)と管理会計(managerial accounting)とに分類されている。したがって、会計学も財務会計論と管理会計論とに分けて研究されるのがわが国では一般的である。

企業外部への報告を目的とする会計が財務会計で、企業内部の経営管理を目的とする会計が管理会計ということになるのだが、両者の境界線は、それほど明確ではなく、相互に重なり合う部分も多い。私の専門は財務会計論であるから、これから財務会計を中心に話を進めていくが、財務会計とは何かという問いに答えることは、けっこう難しいのである。ただ、私なりに平たくいえば次のようになる。

現在、企業のディスクロージャー(disclosure)(企業の内容を外部へ開示すること)が、様々な方法で行われている。ただ、会計に関わる側面でいえばそれは、「財務諸表」(financial statements)の公開を通じて行われているということができる。現在のところ、日本において財務諸表という言葉は、「貸借対照表」(Balance sheet)と「損益計算書」(income statement)の二つを指すと考えてもらえばよい。つまり、財務会計とは財務諸表である貸借対照表と損益計算書を作成するための会計ないし会計システムであると、「とりあえずは」とらえておいてほしい。

「とりあえずは」というのには、二つの意味がある。一つは、学習の初期段階ではという意味。もう一つは、企業会計の構造的な転換が現在進行形で生じつつあり、財務諸表の内容すらも今年と来年とは変わっているかもしれないという含意である。

そう、現在の会計学は、数十年から百年に一度という歴史上の大転換期にある(かもしれない)。この文を読んでいる学生諸君にはこの点を特に強調しておきたいのであるが、これほど会計学がおもしろい時代というのは

諸君の長い人生の中で、二度とは来ないかもしれないのである。

なお、わが国において、企業によって作成されている主要な財務諸表は、貸借対照表および損益計算書の二つであるが、英語圏諸国では、「キャッシュ・フロー計算書」(statement of cash flows)が三番目の財務表として確立されている。それどころか、アメリカ合衆国では四番目の財務表も出現しつつある。しかし、日本(やヨーロッパ大陸諸国)ではキャッシュ・フロー計算書も貸借対照表および損益計算書と並ぶ地位にはまだ至っていない。

確かにわが国でも昨年、連結財務諸表制度において、キャッシュ・フロー計算書を作成することが決められたばかりであるが、この文章を執筆している時点でも、まだ実際のキャッシュ・フロー計算書の公表は行われていない。なお、ある一つの企業グループに属する各企業の財務諸表を連結して作成される財務諸表を「連結財務諸表」(consolidated financial statements)としよう。これは、法律的にはそれぞれ独立した複数の企業を一つの経済実体と見なして、グループ全体としての財務状況を

ディスクロージズするためのものだ。

二 複式簿記と財務諸表

企業会計は、「複式簿記」(double-entry bookkeeping)という記録技術を用いて行われている。当然、複式簿記と企業会計とは、切っても切り離せない関係にある。複式簿記の構造と企業会計の構造とは同じだということもできるだろう。(そうだからといって、複式簿記と企業会計が同じものだといっているわけではないません、念のため。)要するに企業会計とは、複式簿記によって初めて成立するものなのだ。一四九四年には、イタリアで初めて簿記の内容を扱った数学の本が出版されて(諸君が世界史の授業で習った「ルネッサンスの三大発明」の一つのグーテンベルクの活版印刷術を用いて印刷されています)いるが、それ以前から複式簿記はヨーロッパで広く実務に用いられてきたと思われる。これは、社会科学の中では古い歴史を持つ法学や経済学と比較しても、簿記が格段に古い伝統を有しているということを意味しているのである。

複式簿記とは、もともと、人為的に区切られた一期間

(これを会計期間という。)だけを念頭において行なわれる記録行為ではない。企業が経済活動を続けるのに平行して継続的にその内容を記録していくための技術だ。

でも、今の企業会計は、一定期間(通常は一年間)ごとといったん区切りをつけ、その期間の企業の経営成績や、期末時点の企業の財政状態などを明確にする作業を必ず行なっている。この作業のことを「決算」という。

決算という作業は、一会計期間の企業会計の締めくくりなのだが、これが逆に、期中の企業会計自体に大きな影響をもたらしている。つまり、期末の決算でまとめてちゃんとやれば、期中の会計記録は多少おぼろげでもいいのじゃないか、という考え方がでてくるのだ。これではいかんという人もいるし、別にかまわないじゃないかという人もいる。

私は……といえどどちらが良いのかよくわからない、というのが正直なところだ。でも、複式簿記の性格は、そのどちらをとるかで大きく変わってくる。決算によって企業会計にもたらされる影響を考えると、複式簿記の本質を考えることでもある。つまり、複式簿記という技術はそれ自体が学問の対象となっているのである。

また、複式簿記を知らなくては会計における数字の意味を本当に理解することはできない。つまり、複式簿記は会計学を学ぶための最低限の基礎としての意味も持っている。コンピューター処理が当たり前になった現在、昔のように手書きで紙の帳簿に企業の取引を記入するという簿記は、実際にはほとんど行われていない。けれども、大学をはじめとする教育の場では、紙とペンを用いる簿記が教えられている。これは、会計の仕組みを知るため、どうしても必要なことなのである。

なおわが国の主要な財務表(実は「財務諸表」とは、複数の財務表のことをいういい方です)である貸借対照表と損益計算書は、複式簿記から導出される。ゆえに、財務諸表を表面的にはなく、本質的に理解するためには複式簿記の知識が必須ということになるのだ。ただ、企業の経営者や新聞記者、一部のエコノミストなど、複式簿記をあまり知らなくとも、財務表の基本的な見方を知っている(ように思われる)人たちはいる。そこでここでは、素人向けの貸借対照表と損益計算書の構造と見方を説明しておこう。これはあくまでも素人向けの説明でしかないので、本当の財務諸表の内容について知りた

(5) 会計学への招待

貸借対照表 A				損益計算書 A			
現金	10	借入金	20	売上原価	153	売上高	170
商品	20	社債	50	支払利息	2		
建物	100	資本金	250	社債利息	5		
土地	200	純利益	10	純利益	10		
	<u>330</u>		<u>330</u>		<u>170</u>		<u>170</u>

↔

貸借対照表 B				損益計算書 B			
資産	330	負債	70	費用	160	収益	170
		資本	260	純利益	10		

貸借対照表 C				損益計算書 C			
プラスの財産		マイナスの財産	70	純財産の減少分	160	純財産の増加分	
	330	純財産	260	純利益	10		170

い向きは、是非、本学の講義（「会計学原理」や「簿記原理」など）を聴講してほしい。

まず貸借対照表から。「貸借」とは複式簿記の用語で「右左」の意味である。「借方」が左側という意味で、「貸方」が右側という意味だ。つまり貸借対照表とは何かを左右に配置された対照表であるということになる。

一般的に貸借対照表の左側には、プラスの財産の一覧が、右側にはマイナスの財産の一覧が示され、プラスとマイナスの差額としてのネットの財産（純財産）が右側に加えられて左右それぞれの合計額が一致するという構造になっている。これは、ある一時点の企業が有する財産の一覧表であることができるだろう。なお、会計学上は、プラスの財産を「資産」、マイナスの財産を「負債」、ネットの財産を「資本」と呼ぶ。図の貸借対照表 A が簡便表示された具体的な貸借対照表であり、貸借対照表 B はそれを資産・負債・資本に分けて金額を表示したものである。現金、商品、建物、土地はプラスの財産であり、資産である。借入金と社債はマイナスの財産であり、負債である。そして資本金と純利益が資本となる。

ところで一方、貸借対照表の右側(貸方)の一番下に「純利益」という項目があるが、これはこの一年間(あるいは一会計期間)に企業が稼ぎ出した利益を意味しており、その内訳を詳しく表示したものが損益計算書だといふことができる。この例では、貸借対照表の右側の純利益一〇の内訳として、一七〇の売上高から売上原価一

五三と支払利息二と社債利息五の合計一六〇を差し引いて純利益一〇を表示する損益計算書を示した。つまり、企業の純財産である資本の増加分一〇の原因を表示するのが損益計算書であり、この資本の増加分のプラス要因を「収益」、マイナス要因を「費用」と呼び、収益から費用を差し引いて純利益を表示するのが損益計算書である。損益計算書Aが簡略表示された具体的な損益計算書であり、損益計算書Bはそれを収益・費用、そして純利益に分けて金額を表示したものである。売上高が収益であり、売上原価・支払利息・社債利息が費用である。

以上が、貸借対照表および損益計算書、つまりわが国の企業にとっての主要財務諸表の基礎的な構造である。貸借対照表Cに示したように、貸借対照表は、プラスの財産とマイナスの財産を左右に配置し、差額の純財産を

表示している。一方、損益計算書Cで示したように、損益計算書は純財産の増加分と減少分を左右に配置し、差額として純利益を表示しているのである。

三 現代会計学の源流

ア 概説

産業革命後の近代会計学の歴史において、一九世紀末ではイギリス、今世紀前半はドイツ、後半はアメリカが会計理論上、中心的な潮流を形成してきたといえる。ただし、現代の会計学の基本構造それ自体は、ドイツにおいてほぼ完成されているとみることができ、今後、企業がどのように変容していくかを考える上でも、このドイツ会計学の成立期の諸事情は非常に示唆に富む内容を含んでいる。

一九一〇〜一九三〇年代にかけて成立し、展開されたドイツ経営経済学は、会計理論を初めとして世界に冠たる内容を誇っていた(Ernst Walb, "Zur Dogmenschichte der Bilanz, von 1861-1919," *Festschrift für Eugen Schmalenbach*, Leipzig, 一九三三年、四頁参照)。この会計理論は主として貸借対照表の研究を中心として

発展してきたものであり「貸借対照表論」(Bilanzlehre)と呼ばれる。しかし貸借対照表研究を中心とするといっても、それは必ずしも研究領域が貸借対照表に限定されてしまうことを意味してはいない。いかなれば、常に貸借対照表への影響を重視しながら会計理論が構築されることを意味している。

ところで、このような貸借対照表を中心とするドイツの会計理論は、数多くの学派を生じ、各学説における貸借対照表の内容は互いかなりの違いを有している。その理由は様々であるが、たとえば現実の企業会計において作成されている貸借対照表の表示内容について、ある学説と別の学説で解釈が異なっていることによる場合もあるし、ある学説の貸借対照表構造が実際の貸借対照表の内容とはかけ離れたものを含むことによって特異性を有していることによる場合もある。

そうした中で、財務会計論の分野が「貸借対照表論」と呼ばれることになったのもっとも大きな要因は、オイゲン・シュマールレンバッハ(E. Schmalenbach)という人が一九一九年に発表した論文の題名が「動的貸借対照表論の基礎」であったことにあると思われる。動的貸借

対照表論(単に動態論ともいう)はこの論文によって確立されたのであるが、さらにそれ以来、現在に至るまで、企業会計の理論は動態論的思考のもとに発展してきたといつてよい。

また次のような言がある。「シュマールレンバッハの業績によって経営経済学的な貸借対照表論の全盛期が始まった。フリッツ・シュミット(F. Schmidt)の有機的貸借対照表論は、動的貸借対照表論と並んで最も重要な貢献となり、シュマールレンバッハによって導入された概念である動的貸借対照表観および静的貸借対照表観、そして有機的貸借対照表観は、存在し発展している諸理論の古典的区分基準になった。」(Günter Sieben, "Dynamische Bilanz," W. Cordes 編, *Eugen Schmalenbach, der Mann, sein Werk, die Wirkung*, Stuttgart, 一九八四年, 三〇三頁)

このように、動態論に対して静態論および有機論を対置する考え方は、つい最近までわが国でも中心的なものであった。なお、動態論以前のドイツの会計学を総称して静態論と呼んだのはシュマールレンバッハである。動態論が出現するまでは静態論という言葉はなかった。(光

という概念がなければ聞という概念もなく、死という観念がなければ生という観念もない、というのと同じですね。こういう思考法を弁証法といいます。)

さて、このドイツの会計学はどのような時代背景の下に成立し発展してきたのだろうか。

今世紀の最初の年(つまり一九〇一年ですね)に、ドイツで最初の「独立の」商科大学であるケルン大学が創立された。シュマーレンバッハがこのケルン大学で講師として講義を始めたのは、創立五学期目の一九〇三年であり、彼が実は、一九〇〇年に創立直前のケルン大学の助手に応募して断られていることや、一九〇六年には早くも教授に任じられていることを併せて考えても、彼と創生期のケルン大学のつながりは深い。

正確にいえば、ドイツで最初の商科大学は一八九八年設立のライプチヒ大学である。従来の総合大学や公立商業学校の設備や講義室、そして教授陣の一部までを「間借り」して、当初は実験的に営まれていたこのライプチヒの商科大学は、一九一〇年に初めて独立の建物ができただのであるが、シュマーレンバッハはその第一世代の学生であった。後年、シュマーレンバッハと並んでドイツ

の三大経営経済学者と称せられるハインリッヒ・ニックリツシュ(H. Nicksch)およびフリッツ・シュミットも、シュマーレンバッハと同時期にライプチヒで卒業資格試験に合格している。

商人あるいは企業家が受けるべき専門的教育を行う新しい商科大学の出現は、一九世紀に農業国から工業国へと転換し、世界的にも政治・経済的影響の伸張の著しかったドイツにおける、時代の要求であった。商科大学で教えられていた簿記論、貸借対照表論、原価計算論、銀行論、信託論、税務論、監査論、経営学、財務論、経営経済史などの諸科目は、当初は、「商業技術」と総称されていたが、後に「私経済学」(Privatwirtschaftslehre)としてさらに「経営経済学」(Betriebswirtschaftslehre)と呼ばれるようになる。一九一〇～二〇年代頃のことである。国民経済学(Volkswirtschaftslehre)が、アダム・スミス以来の歴史と伝統を持ち、法学と並んで確固たる学問としての地位を築いていたのに対して、ただの金儲け論に過ぎないとみなされがちだった経営経済学が、少なくとも学問として認められ、その地位を確立するために、シュマーレンバッハの業績は

非常に大きく影響している。

すなわち、上記のほとんどすべての分野、そしてそれ以上の分野をケルン大学のシュマーレンバッハのゼミナールでは扱い、そこで訓練を受けた卒業生がドイツの産業界に進出し、重要な地位を占めていたのである。

なお、ドイツでは、一國ないし各国民間の経済現象を扱う学問は国民経済学と呼ばれ、一企業ないし企業間の経済現象を扱う学問を経営経済学と呼ぶと理解することができるが、わが国で経済学と呼ばれる分野がドイツでは国民経済学、わが国で経営学といわれる分野がドイツでは経営経済学と呼ばれると考へて、さほど大きな問題はないと思う。ただ、ドイツ経営経済学はわが国の経営学よりかなり広範な分野を含んでいる。

こうした経営経済学の諸分野の中で、特に貸借対照表論の分野は、第一次世界大戦と第二次世界大戦の時期、いわゆる戦間期に世界最高水準に達する。それは、戦後のインフレや経済再建のため、必要に迫られたためともいえるし、世紀の変わり目に生じたばかりの新しい学問が、その活発で瑞々しいエネルギーを次々と萌芽・結晶させていったためともいえよう。貸借対照表論にお

いては、損益計算を財産計算を越える最高位の目的とする、という今日では自明の認識が、シュマーレンバッハによって出現し、様々な抵抗にあいながらも定着することになる。

イ 動態論の発展

このようにして成立した動態論は、貸借対照表を損益計算の手段として位置づけ、さらに財産計算とは自ずから一線を画して貸借対照表をとらえるものであった。一般には、プラスの財産とマイナスの財産を対置させ、差額を純財産として表示しているのとらえられる貸借対照表は、そうした意味からは企業の財産計算の手段として考えられがちであるが、シュマーレンバッハは貸借対照表からそうした意味を削ぎ取ったのである。

シュマーレンバッハは貸借対照表を、基本的に収支それ自体を収容するフローの一覧表であると位置づけた。たとえば、貸付金や商品は、企業が過去に行った支出を表し、借入金や資本金は、企業が過去に受け取った収入を表す、といった具合にである。

シュマーレンバッハ理論を下敷きにしてエルンスト・

ワルプ (E. Wald) や、エリッヒ・コジオール (E. Kosiol) らが、動態論をさらに論理的に精緻化したことは有名である。わが国の会計学界では、ケルン学派と動態論という言葉が不可分のものとして考えられることが多いが、ワルプおよびコジオールは経営経済学におけるケルン学派に属し、ケルン大学に拠って研究・教育活動を行った。

ただケルン大学においてシュマーレンバッハの薫陶を受けたことをもってケルン学徒と呼ぶことができると思えば、ケルン学派に属する人々は、数百人もの公認会計士や受託業務士、そしてフライブルク大学で研究者生活の最後を送ったヴァルター・マールベルク (W. Malberg) をはじめとして、無数にいる。マールベルクの名は、ドイツ会計学を学んだものにとってはなじみ深いものだが、なじみ深いといえば、ナチスの支配時代に、ケルン大学教授であると同時に国家社会主義ドイツ労働者党員でもあったエルヴィン・ゲルトマッハー (E. Geldmacher) の名も、偏見を捨てて眺めてみれば、ケルン学派として挙げることができよう。

いずれにせよ、貸借対照表が損益計算に奉仕するとい

う側面を強調し、動態論を継承したワルプおよびコジオールは、共に私のみるところ、シュマーレンバッハとは非常に異なる学問的立場をとっているように思われる。シュマーレンバッハが非常に強い実践主義者であり、理論のための理論や些末事にこだわることを極端に嫌う傾向があったのに対し、ワルプやコジオールはそれと逆に、理論の一貫性や精緻さを尊ぶ側面が強かった。

率直な言い方をすれば、シュマーレンバッハの理論には、アカデミックな意味での厳密さ、全体としての整合性が欠ける面もある。そのため逆に、力強く骨太の新しい理論を数多く打ち立てることができたともいえるし、些末事にこだわってはいては、それは不可能だったかもしれない。新しい理論への転換期と思われる現在、このことは非常に重要だと思ふ。

ただ、彼への批判が非常に多かったのも事実であり、シュマーレンバッハは実践的かもしれないが理論的ではないという批判もあった。シュマーレンバッハは、それをむしろ誇りにした。また、自分に対するアカデミックな批判に真っ向から反論するということはせず、黙殺する傾向があった。

たとえば、キリストとサタンのどちらが正しくどちらが正しくないかは自明のことであって、理論的に厳密に論証する必要などないというのがシュマーレンバッハの立場であるといえるかもしれない。そんな論証などしてゐるのは愚か者だというわけだ。しかし、神の子と悪魔の王のどちらが正しいかを論証することは、決して些末事ではなく、大事で難しい問題だとする立場が世の中には存在し得る。それを厳密に論証しようとする人間を憐憫の表情で眺めるかどうかは、眺める人がキリスト教徒か悪魔崇拝者か、あるいは無神論者かで異なってくるしかないようがないと私は思う。

ワルブは、一九二六年の著作『私のおよび公的経営における損益計算論』において、近代経済学における貨幣数量説を用いて、簿記上の問題の説明を行った。彼が用いた貨幣数量説とは、大学の教養課程程度の経済学において、現在も扱われているものと同じであるが、一団における一期間の貨幣の総流量と財の総流量とが恒等的に等しくなるという論理を有している。ワルブはこれを、一企業における貨幣の出入りおよび財の出入りの関係に援用し、幾つかの論理的操作を加えることによって貸借

対照表と損益計算書が、それぞれ貨幣および財の流量を収容し、それぞれ損益計算を行っている、という理論付けを行ったのであった。この結果、貸借対照表は収支を収容し、収支の差額として損益を計算するという結論が生ずるのである。

一方、コジオールは、ワルブのよき後継者であるといふことができる。貸借対照表に収容される項目をワルブの理論の流れに従い、一元的に収支として説明するからである。ワルブ以上に精緻に貸借対照表解釈を展開し、その意味で、理論内部の矛盾は少ない。

いずれにしても、ワルブおよびコジオールは、シュマーレンバッハの提起した貸借対照表の見方、つまり動的な貸借対照表観を発展させ、理論的な首尾一貫性や整合性をつけ加えた。そのことによって、動態論にはもはや新たな理論的發展の余地がないと思われるほどに、である。つまり、企業における収入・支出に基づいて算定される損益というものについて、その計算論としての貸借対照表論の理論的展開は、シュマーレンバッハの後継者たちによって一種、完結してしまつたとさえいえるのである。

ウ 静態論の特徴

ドイツにおいて貸借対照表論が発達したことの端緒の一つが、一八六一年のドイツ普通商法第三一条に求められることがある。この条文は、「財産目録および貸借対照表の作成に際し、すべての財産および債権を、作成時にそれらに付すべき価値に従って計上しなくてはならない」というものであったが、前提として、貸借対照表はある一時点の所与の財産ストックを収容しており、論理的に問題となるのは、それにいかなる価値を付すか、という点である、ということがいえよう。

ドイツ帝国高等商事裁判所が一八七三年にこの文言の解釈についての判例を出したが、その判例自体が幾つかの解釈を引き起こすものであった。なお、この判例の通説的な解釈は「売却時価」によって財産および債権を評価するというものである。しかし現代の立場から考えても、それに多大の難点があったであろうことは想像できる。たとえば、固定資産を時価で計上すれば、購入した年度に多大の損失を認識しなくてはならず、その結果、配当は不可能になり、新株発行や銀行借入のような資金

調達活動にも悪い影響をもたらす。客観的な売却時価の特定さえできないという場合も決して少なくはないであろう。このように、売却時価評価という一八七三年判例の通説的解釈は、実務に対して多大な困難をもたらし、これに対する実務界ならびに学界からの抵抗は、シュマールレンバッハの動態論の確立を待って初めて実を結ぶことになるのである。余談ながら一八七三年は、シュマールレンバッハの生誕の年でもある。

なお、財産目録の作成が、商人の法律上の義務となつたのは、一六七三年のフランスにおいて、ルイ十四世のいわゆる商事勅令(Ordonnance du Commerce)で規定されたことに拠るといふ事実はよく知られている。その後、ヨーロッパ諸国で商法典が制定されたとき、この商事勅令の思考が継承され、ドイツ商法もこれを継承した。それにならったわが国商法も同様である。ところが、こうしたフランコ・ジャーマン法体系とは異なり、イギリスでは財産目録に関する規定は受け入れられなかった。一九世紀末にイギリスの財務諸表体系はアメリカに伝えられ、アングロ・アメリカン・システムともいふべき体系として、現在に至っている。現在も、ヨーロッパ大陸

諸国と英語圏諸国とはかなり異なる会計体系となっている。簿記処理は、大陸式簿記法と英米式簿記法という違ったものになっているし、前者では依然として財産目録を作成し、一方、後者ではキャッシュ・フロー計算書を主要財務諸表に含めるなどの違いが目立つ。

シュマレーンバッハは一八七三年判例の通説的解釈、つまり貸借対照表に財産が収容され、それが時価で評価される必要がある、という考え方を静態論と呼んで批判した。しかし一九二〇年代と三〇年代にかけての経営経済学の全盛期にヴァルター・ル・クートル (W. le Courte) によって「新静態論」が登場する。彼によれば貸借対照表は損益計算重視の側面と同時に何らかの状態表示の側面を合わせ持ち、いずれも重要であるというのである。

現に存在する貸借対照表を問題とする場合、損益は貸借対照表項目である未処分利益の一部を構成している。そして、当該損益が、貸借対照表中に存在することの前提として、「損益認識による資産・負債評価」もしくは「資産・負債評価による損益認識」がすでに行われていたということがいえるであろう。

実務における会計処理は、資産・負債評価と損益認識との間にこのような相互補完的な関係が存在することを前提として、損益認識を資産負債評価より先に行う場合も、資産負債評価を損益認識より先に行う場合もあると考えることができよう。そして、どちらかいずれの面のみ着目し、それぞれを理論的に純化して説明したのが動態論(前者)および静態論(後者)であると考えることができるかもしれない。

エ 有機論の視点

ところで、そのどちらでもない貸借対照表論が存在する。シュミットの貸借対照表論である。彼は、一九二一年に『経済の枠内における有機的貸借対照表』を著し、独特の経営観に基づいて有機論を展開した。この有機論は、損益計算論と財産計算論という二つの大きな柱を持っており、必ずしも一方がもう一方を規制するという関係を有していないという点が指摘できるのである。

貸借対照表に収容されるものは、ある一時点の財産であるとシュミットは考えていたが、彼が静態論者であるとはいえない。損益計算を重視する点では動態論者に勝

るとも劣らないからである。しかも、損益計算論についていえば、動態論者が考える損益の計算構造と静态論者が考える損益の計算構造の双方を包含するものであり、かつ「有機的貸借対照表」も、シュマーレンバッハの動的貸借対照表より動的だとシュミット自ら語っているのである。

そうしたシュミットの基本的な認識は、企業ないし経営を一個の有機体である共同経済の中の、一つの細胞であると考える、というものである。こうした企業観は、決してシュミットひとりのものではなく、シュマーレンバッハも戦間期には同じであった。大戦間期におけるドイツの貸借対照表論の理論的な前提は、企業が共同経済性向上という目的を達成すべきだ、という点であった。すなわち、企業の目的は共同経済への貢献を行うこと、あるいは貢献度を高めることであり、貸借対照表論をはじめとする経営経済学は、その目的を達成するために役立つべきであるとの認識が、諸学説の共通点であったといってもよい。

しかし、その目的を具体的な計算に取入れるやり方は論者によって全く異なっている。シュマーレンバッハの

場合、共同経済性という出発点から全てを貫くことはしていない。当時の社会的な風潮が企業の共同経済に属しているという側面を重視するというものであったことは事実であるが、シュマーレンバッハは理論の理念的な部分にはその影響を強く受けながらも、会計的な計算領域においてはほとんどこれを無視している。

だが、シュミットは具体的な会計処理方法に至るまでこの見地から規定しようとした。第一次大戦後のドイツのインフレは危急の課題であったが、このインフレは、名目的な貨幣数値によって計算された架空利益の配当によって加速度的に促進されるとし、企業の会計処理と配当政策とを正すことによって、国民経済におけるインフレ克服まで行おうとする雄大な構想すらシュミット理論には含まれている。

シュミット理論における基本思考はこれと軌を一にするものであるとも考えられるが「相対的企業価値維持」である。これを簡単に説明してみよう。

総合経済、全体経済、国民経済、共同経済など何と呼んでも実質的には変わらないが、一国のあるいは一つの共同社会の経済全体は、一個の有機体である。その有機

体を構成する無数の細胞、それが企業である。そして、企業は自らの価値を維持する必要があるが、その基準となるのが有機体全体の中で自らが占める相対的な価値の大きさである。経済全体が大きくなると、企業もその中で相対的な大きさを維持するためには大きくならなくてはならないというわけである。

なお、共同経済における相対的な企業の価値を維持するという目的は単なる会計処理だけでは達成できず、企業経営上、様々な政策が必要となるが、シュミットの有機論は、それをも包含している。また、既述のように、有機論には損益計算論と並び、財産計算論も含まれている。彼の場合の財産計算の目的は二つあり、一つは一時点の企業の財産の状態を知ることであって、もう一つは計算された期間損益と対比するための分母となる、企業資本の在高を知ることである。いずれにせよ、貸借対照表はそこに再調達原価で再評価された財産を収容するものとなる。ただ、静態論の貸借対照表観とは異なり、有機論では再評価による差額を損益としない。財産の評価替えは、損益に大きな影響を及ぼし、そのため売却時価基準をとる旧静態論の考え方は実務界から批判されるこ

ともなったのであるが、シュミット理論のように評価替えしても差額が損益にならない方法であったら、あるいは売却時価評価の貸借対照表もそれほどは批判されなかったかも知れない。

以上のようにシュミットの有機論は、損益計算および財産計算、そして相対的な企業価値維持のための経営政策をすべて包含するかなり巨大な体系である。理念的には共同経済性がそのまま会計の計算に反映され、かつ、財務政策によって相対的な実体資本維持を達成し、マクロ経済的にはインフレまで克服しようとする、多少大風呂敷を広げたような面もなくはない体系であるといえるかもしれない。

四 企業会計の揺らぎ

最近、会計学の世界的な潮流として、企業内外間の取引に依存せずに期末財産の時価を基準として、貸借対照表上に表示しようとの思考が台頭してきているようだ。

これは財産計算を行うという静態論的思考ではなく、企業の一会計期間の業績尺度となる損益の計算を行うという動態論的思考から生ずるものとして位置づけるべきで

あると私は思っている。

このような思考は、シュマールレンバッハの理論の中ですでに見られたのであるが、ワルプやコジオール理論に至り、期末時点での時価評価という思考を捨て、取得原価主義の優勢を認めていくことにより見えなくなっていくものである。たとえばこのような流れを、ドイツの戦間期のインフレ経済特有の比較的雑多な内容を含む理論が、徐々に取得原価主義の理論へと洗練されていったものと見ることもできようが、二〇世紀末の現在、再びシュマールレンバッハの思考に類似した流れが現れてきたのは興味深いところである。

さらに、戦間期の代表的貸借対照表学説のもう一方の雄、シュミット有機論における財産計算論に類似した考え方も最近、クローズ・アップされているようである。すなわち、資産の時価の金額を財務諸表に情報として反映させるという考え方に基づいて、貸借対照表項目を期末時点で評価替えしながらも、貸借対照表項目の価値変動を当期損益には算入させないという思考である。シュミットの思考は、押し進めれば、有価証券のような自由に処分可能な財ばかりではなく、土地のような企業に拘

束されている財の評価という問題を解決する一つの方法なのである(シュマールレンバッハの戦間期における主著『動的貸借対照表論』には、企業にとって「自由処分可能な財」を時価で評価し、原価との差額を損益にすると基本思考がみられます)。ワルプやコジオールの定式化した「取得原価主義」に基づく動態論の思考が、経済環境の変化によって、転換を余儀なくされているように思われる。

現在の原価主義会計は、会計上の記号(勘定という)と記号との間の相互補完的關係のみで説明することのできる「ある程度完成された姿(共時態)」を有するものといえるであろう。これは、記号がどのような場合においてもほぼ統一的な基準によって生ずる(原則として企業内外間の取引の発生時に当該時点の貨幣的評価額で記録される)ことによると思われる。もちろん現実の企業会計において、完全に純粹な原価基準が貫かれているわけではないから、その会計体系の姿の輪郭は、われわれの目にはややおぼろげに映るといえるかもしれない。

ある時代における完成体としての、ないし共時態としての企業会計の体系に、何らかの新たな実在(経済的な

企業環境の変化などがぶつかると、輪郭はさらにぶれて、はっきりわからなくなってくる。そしてやがてはその輪郭は別の形をとる、すなわち姿を変えて別の共時態へ移行することになるとのイメージによって記号体系を観ることができようであろう。

現在の完成した体系としての企業会計システムに、時価はそのままではうまくなじまない。特定の貸借対照表項目の時価表示を時代や社会が要求しているとすれば、

それを行った上で全体の会計システムが整合的に運営できる理論が必要となる。実質的な内容として、現行の企業会計に変容を迫る経済環境の変化は、刻々と進んでいるのである。

再び言おう。会計学がこれほどおもしろい時代は、諸君の人生の中で二度と再び訪れるかどうかわからない、と。

(一橋大学助教授)