

学籍番号： CD122001

論 文 題 目
(要 旨)

ドイツ会計学説における成果計算論に関する研究
—二十世紀前半における Schmalenbach の後継を中心として—

大学院商学研究科
博士後期課程 会計・金融専攻
金子 善行

本論文は、「ドイツ会計学説における成果計算論に関する研究」と題し、二十世紀前半における Schmalenbach (Schmalenbach, Eugen) の後継を中心として、ドイツ会計学説における成果計算論に関する検討を行おうとするものである。

二十世紀前半におけるドイツ会計学の発展には目覚ましいものがあった。第一次世界大戦後、敗戦国となったドイツには多額の賠償金が課せられたことは周知の事実であるが、それに端を発するハイパー・インフレーションはドイツ経済に多大なる影響をもたらした。一方で、それはインフレーションに対応するべく会計学を急速に発展させる契機となったのである。特に、ケルン学派の嚆矢とされる Schmalenbach をはじめとして、Schmidt (Schmidt, Fritz)、Schmalenbach の後継である Walb (Walb, Ernst)、Mahlberg (Mahlberg, Walter) および Geldmacher (Geldmacher, Erwin) らによって、架空利益 (Scheingewinn) の会計的克服をめぐる数多くの論争が交わされた。

議論の焦点は架空利益を会計上いかに取り扱うべきかという点にあったが、その処理をめぐり、各論者はそれぞれの観点に立った独自の成果計算論を展開した。彼らのこのような論争は、会計学はじまって以来の絢爛たるものであったと評されている。その中でも特に、Schmalenbach の後継である Walb や Mahlberg の私経済的思考と Geldmacher の共同経済的思考の対立はよく知られているところである。その後、ドイツにおいては、インフレーションの鎮静化とともに、議論の焦点が原価計算や経営比較、監査に移ったとされるが、Schmalenbach の後継はその後も成果計算論に関する研究成果を公表していた。

本論文で特に注目するのは、Schmalenbach の後継の中でも Walb および Johns (Johns, Rudolf) によって提唱された結合成果計算である。というのも、わが国において、資本維持論をはじめとした成果計算論に関する研究成果は数多く存在しているものの、彼らの提唱した結合成果計算はほとんど検討されておらず、その研究成果は十分ではないと考えられるからである。

したがって、わが国において Walb 学説が高く評価されてきたことは周知の事実であるが、彼の提唱した、企業成果計算と経営成果計算を 1 つの成果計算書の中で行う結合成果計算にいかなる意義が認められるのか、といった点は未だ明らかにされているとは言い難い。また、近年、公会計研究の重要性が指摘されるとともに、ドイツ公会計学説として Johns 学説が再評価されている。しかしながら、彼の提唱した財政成果計算と経営成果計算を 1 つの成果計算書の中で行う結合成果計算に関する研究成果は非常に乏しく、Walb 学説と同様に、彼が提唱した結合成果計算の意義もまた明らかにされてはいないと考えられる。

以上から、本論文では Walb 学説および Johns 学説における結合成果計算を主たる分析対象としている。しかし、結合成果計算の分析にあたっては、Walb および Johns の結合成果計算が 2 つの成果計算を 1 つの成果計算書の中で行うものである以上、結合の対象となっている成果概念ないし成果計算の具体的内容が前もって明らかにされていなければならないであろう。

そこで、本論文では結合成果計算の分析にあたり、まず、Walb および Johns が結合の対象としている成果概念ないし成果計算の具体的内容を明らかにする。成果概念ないし成果計算における具体的内容の検討にあたっては、それらの精緻化された理念的なモデルとして、Geldmacher 学説において提示されていると考えられる経営成果概念ないし経営成果計算、Mahlberg 学説において提示されていると考えられる企業成果概念ないし企業成果計算、および Johns 学説において提示されている財政成果概念ないし財政成果計算を検討する。そして、諸成果概念ないし諸成果計算において前提とされている経済主体の性格、成果計算における「認識」と「測定」、および算定される成果の性質を明らかにする。

次に、これらの検討結果を基に、Walb および Johns によって提唱された結合成果計算を分析する。そして、それぞれの結合成果計算において前提とされている経済活動の性格、結合成果計算の計算構造、および結合成果計算書の機能を明らかにする。これらの検討結果を基に、最終的に結合成果計算の意義を明らかにする。

本論文は大きく 2 編構成となっており、最後に終章を設けている。全体の構成として、上記の流れに従い、第 1 編では、Walb および Johns が提唱した結合成果計算において、結合の対象となる成果概念ないし成果計算の具体的内容を各学説が公表された年度に従って時系列的に検討している。第 1 編は、Walb および Johns が提唱した結合成果計算において結合の対象となっている 3 つの成果概念ないし成果計算が検討されるため、3 章構成となっている。第 2 編では、第 1 編における検討結果を基に、Walb および Johns が提唱した結合成果計算を分析している。第 2 編は、2 つの結合成果計算が検討されるため、2 章構成となっている。そして、終章では結合成果計算の意義を明らかにしている。

以下では、各章の内容を概観する。まず、第 1 章では、Geldmacher[1923]を中心とする一連の著作・論稿を基に、経営成果概念ないし経営成果計算の具体的内容を明らかにしている。彼の学説では、「補填検査」という成果計算思考を基礎として成果計算が展開されていた。補填検査は、「給付能力の維持」という考え方から導き出されたものである。彼は、補填検査を行うことで、「付加価値」としての経営成果を計算しようとしていた。したがっ

て、彼の学説において提示されていると考えられる経営成果は、「生産性の測定」に資するものと考えられた。

本論文の検討から特に強調されるべきことは、Geldmacher 学説では企業ないし経営が理念的に「生産経済主体」として特徴づけられている点である。現実の企業が「生産活動」のみを行っているわけではないことはもちろんであるが、一方で生産活動が企業の主たる経済活動の一つであることは明らかである。さらに、彼がしばしば「経営」という表現を使用していることから明らかなように、経済主体を理念的に生産経済主体と位置づける考え方は、企業のみ当てはまるものではなく、そこには政府も含まれる。Geldmacher は経営の一側面を理論的に純化して、生産経済主体という理念的なモデルを提示していると分析することができた。

第 2 章では、Mahlberg[1925]を中心とする一連の著作・論稿を基に、企業成果概念ないし企業成果計算の具体的内容を明らかにしている。彼の学説では、「中和化」という成果計算思考を基礎として成果計算が展開されていた。彼は、中和化を貸借対照表のあらゆる項目に適用し、Walb 学説において示された「資本利子」としての企業成果を計算しようとしていた。したがって、彼の学説において提示されていると考えられる企業成果は、「収益性の測定」に資するものと考えられた。

本論文の検討から特に強調されるべきことは、Mahlberg 学説では企業が理念的に「投機経済主体」として特徴づけられている点である。現実の企業が「投機活動」のみを行っているわけではないことはもちろんであるが、投機活動が今日の企業の主たる経済活動の一つであることは明らかである。Mahlberg も企業の一側面を理論的に純化して、投機経済主体という理念的なモデルを提示していると分析することができた。

第 3 章では、Johns[1938]を中心とする一連の論稿を基に、財政成果概念ないし財政成果計算の具体的内容を明らかにしている。彼の学説においては、「補償計算」という成果計算思考を基礎として成果計算が展開されていた。彼は、補償計算を行うことにより、「正味の自己資金」である財政成果を計算していた。しかし、そこで求められているのは、正味の自己資金の計算というよりも、自己資金の流入により自己資金の流出が補償されているか否かを確認することであった。したがって、彼の学説における財政成果は、「均衡度の測定」に資するものと考えられた。

本論文の検討から特に強調されるべきことは、Johns 学説では政府が理念的に「消費経済主体」として特徴づけられている点である。現実の政府が「消費活動」のみを行っている

わけではないことはもちろんであるが、消費活動が政府の主たる経済活動の一つであることは明らかである。Johns は政府の一側面を理論的に純化して、消費経済主体という理念的なモデルを提示していると分析することができた。

第4章では、Walb が提唱した結合成果計算の具体的内容を Walb[1948]を中心とする一連の著作・論稿を基に明らかにしている。彼の提唱した結合成果計算は、経営成果から企業成果を導出する点に特徴があった。2つの成果計算の相違は中性項目と呼ばれ3つに分類されており、彼は、経営成果を算定した後に、計算技術上中性項目（価値外項目）を控除し、そこに本質上中性項目（経営外項目）および計算上中性項目（期間外項目）を加味することによって、最終的に広義の企業成果である全体成果を導出していた。

さらに、Walb の結合成果計算の基底には収支計算を基礎とする貨幣計算が存在しており、いわば経営成果計算は貨幣計算である企業成果計算の一部として組み込まれていると解することができた。すなわち、経営成果計算は企業成果計算に対し、結合成果計算書において、生産・費消された財やサービスといった給付それ自体を評価する計算体系として独立して存在してはならず、貨幣計算としての企業成果計算に組み込まれる形で展開されていると解することができた。

上記のような計算構造を有する Walb の提示した結合成果計算書は、今日でいえば間接法に基づくキャッシュ・フロー計算書との類似性が認められた。このような類似性が認められるならば、間接法に基づくキャッシュ・フロー計算書において当期純利益と営業活動によるキャッシュ・フローの関係性が示されるのと同様に、彼の結合成果計算書においても経営成果と広義の企業成果である全体成果の関係性が明示されると考えられた。

本論文の検討から特に強調されるべきことは、Walb の提唱した企業・経営結合成果計算が現実に企業が行っている「投機活動」と「生産活動」を基に提唱されている点である。彼は歴史的な観点から経営成果に比し企業成果を重視しているが、これは現実に企業が利益の獲得を目的として投機活動を営んでおり、それを表現するべく企業成果が重視されてきたことに由来する。一方で、当時のドイツは第二次世界大戦の最中にあり、特に1944年は、第二次世界大戦末期であり、軍需物資の生産拡大、すなわち軍需生産が著しく増大していた時期であった。また、それに伴い軍需物資の生産のために使用される基礎資材の生産も一層拡充された時期でもあった。このように、当時の時代背景からみても、投機活動のみならず生産活動も企業の主たる経済活動として重視されていたと分析することができた。

第5章では、Johns が提唱した結合成果計算の具体的内容を Johns[1950]を中心とする一連の論稿を基に明らかにしている。彼の提唱した結合成果計算も同様に、経営成果から財政成果を導出する点に特徴があった。しかし、中性項目の取扱いに関しては Walb と異なっており、Johns は中性項目として財政的中性収支ただ1つしか提示していなかった。財政的中性収支とは、経営成果計算のみに含まれ財政成果計算には含まれない項目であり、経営成果作用的・財政成果非作用的収支であった。

Johns は結合成果計算書を A の経営成果計算、B の区分計算、C の財政成果計算という3つの区分に分けており、まず、A の経営成果計算において経営成果を算定する。次に、B の区分計算において、先の財政的中性収支を計算・開示し、最終的に C の財政成果計算において財政成果を算定していた。

さらに、Johns の提唱した結合成果計算は Walb の提唱した結合成果計算と異なり、経営成果計算が財やサービスといった給付の生産・費消に基づき展開されていた。すなわち、経営成果計算は結合成果計算書において財政成果計算と対等の関係にあり、両者が独立した形で展開され結合されていると解することができた。

上記のような計算構造を有する Johns の提示した結合成果計算書は、彼があえて中性項目として経営成果作用的・財政成果非作用的収支である財政的中性収支のみを取り上げていたことを踏まえれば、経営成果と財政成果の関係性を表示するというよりも、財政的中性収支それ自体の表示を目的としていると考えられた。

本論文の検討から特に強調されるべきことは、Johns の提唱した財政・経営結合成果計算が現実企業が行っている「消費活動」と「生産活動」を基に提唱されている点である。Johns は経営成果計算よりも財政成果計算が優先されるべきであるという認識に立っているが、これは政府の主たる経済活動が一般財政管理活動にあると考えられていることに由来する。一方で、彼は現実には地方自治体が行っている文化・共同社会保護、福祉制度、保健衛生制度、建設・住居・住宅地制度などといった個別計画ないし課題領域における経営特性を有する多くの設備、特に公共施設の運営という観点から、経営成果計算の重要性を論じている。当時のドイツは第二次世界大戦後であり、世界大戦の戦場となったドイツでは、空襲等により大都市は破壊され、また、極度の食糧不足に陥った。しかし、その後1949年から西ドイツ経済は奇跡的な復興を遂げる。このような西ドイツ経済の奇跡的な復興の陰には、地方自治体をはじめとする政府の生産活動が存在していることは容易に想像できる。このように、当時の時代背景からみても、消費活動のみならず生産活動も政府の主た

る経済活動として重視されていたと分析することができた。

最後に、終章では、第 2 編の検討結果から、結合成果計算が提唱された当時の時代背景を基に結合成果計算の意義を明らかにしている。そして、結合成果計算が企業や政府といった経済主体の経済活動全体を説明することを目的として提唱された会計理論であると分析することができた。

以上が本論文の大まかな内容である。以下では、本論文の貢献について述べる。まず、第 1 編において検討した 3 つの学説から 3 つの座標軸が得られたわけであるが、ここで得られた座標軸は、結合成果計算の検討のみに有用なものというわけではないと考えられる。すなわち、現実には経済主体が行っている経済活動およびそれを描写する会計処理を考察するうえでも、有用な座標軸になるといえよう。

次に、第 2 編および終章の検討から、結合成果計算が企業や政府といった経済主体の経済活動全体を説明することを目的としている会計理論であること、すなわち結合成果計算の意義を明らかにすることができた。その際、本論文では第二次世界大戦以前に遡って、ドイツの経済事情等を踏まえながら、経済主体に財やサービスを生産・提供する生産活動が求められてきたことを論証している。当時の時代背景を基に、結合成果計算の意義を明らかにすることができた点が本論文の貢献であると考えられよう。

しかし、本論文には課題もある。Walb 学説および Johns 学説から、それぞれ理念的な経済主体を投機経済主体と消費経済主体を前提とする結合成果計算は明らかとなったが、生産経済主体を前提とする結合成果計算は提唱されていなかった。より正確には、そもそも理念的な経済主体として生産経済主体を前提とする成果計算が想定されていなかった。

そこで、今後の課題として、理念的な経済主体である生産経済主体を前提とする成果計算が現実に想定され得ないのかどうかを検討するにあたって、近年における IASB (International Accounting Standards Board) の料金規制事業 (Rate-regulated Activities) に関する議論を概観した。そして、運輸サービスや電力、ガスなどいわゆる公益事業を含む料金規制事業こそ生産経済主体としての性格を有しているのではないかと、いうことを指摘した。しかし、その詳細な検討は、本論文の研究課題ではなかったため行われていない。この点は今後の課題としなければならないであろう。

以上が本論文の要旨である。