

初期静態論の再検討

——特にオーベルブリンクマンの所説によせて——

倉 田 幸 路

- | | |
|-------------------------|-----------------------------------|
| I はじめに | IV 初期貸借対照表解釈（静態論）の文献および判例の特徴と検討課題 |
| II 静態論・動態論の一般的定義 | V おわりに |
| III 静態論・動態論解釈へのアプローチの方法 | |

I はじめに

静態論 (Statik; Statische Bilanzaufassung; Statische Bilanzlehre)・動態論 (Dynamik; Dynamische Bilanzaufassung; Dynamische Bilanzlehre) に関する議論は、かなり古くからしかも膨大な量の研究が積み重ねられてきた。現在、アメリカでは、FASB (Financial Accounting Standards Board) が『財務会計概念報告書』 (“*Statement of Financial Accounting Concepts*”) 第1号～第6号 (第3号は第6号により差し替え) 並びにこのプロジェクトにかかわる多くの資料の公表以来、数多くの議論がなされ、またこれに従い FASB は多くの『財務会計基準書』 (“*Statement of Financial Accounting Standards*”) を公表し、大きな枠組みの変化を迎えている時期にあることを認識しながらも、日本及び多くの他の諸国において、制度的会計の基本的認識の基礎に動態論的思考があると一般に言われている状況をどうとらえるか、が問題となる。このような大きな変革の時期だからこそ、改めて「動態論とは何か」が問いかけられ続けていると思われる。たとえば、FASB [1976] では、利益観として、資産・負債アプローチ、収益・費用アプローチという二つのアプローチ¹⁾ を取り上げているのも、基本的にはこの静態論・動態論の議論にかかわると思われる²⁾。

-
- 1) この資産・負債アプローチ (the asset and liability approach; the asset and liability view), 収益・費用アプローチ (the revenue and expense approach; the revenue and expense view) について、つぎの訳語も使用されている。資産・負債中心思考, 収益・費用中心思考 (辻山 [1991]), 資産・負債中心主義, 収益・費用中心主義 (津守 [1990 a, b])。
- 2) この資産・負債アプローチ, 収益・費用アプローチについて、たとえば FASB [1976 b] では、「資産・負債アプローチでは、これら二つの要素が最も基礎的なものであり、これらの定義はきわめて重要である。収益や費用、利得や損失といった利益の構成要素の定義は、資産と負債の定義から導き出される。」 (para. 48) 「収益・費用アプローチは、利益を定義するために収益・費用という二つの要素の定義に依拠している。このアプローチでは、収益と費用の適切な対応によってこの両者の認識の時期に注意を払うことが歪みを避けるために不可欠である。したがって、ある期間について原価 (cost) と収益の良好または適切な対応を計るため、収益・費用アプローチの提唱者はふつう、財政状態表ないし、貸借対照表のなかに、資産・負債アプローチの提唱者が拒むような特定の項目を導入

周知のように、動態論はシュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) が自らの期間損益計算中心的考え方を名づけたものであり、静態論もシュマーレンバッハが動態論と対立する財産計算中心的考え方を名づけたものである。したがって、「動態論とは何か」という問いかけは、シュマーレンバッハならびにそのエピソードの諸説を研究すればいいとも考えられる。実際、日本においてもドイツにおいても非常に膨大な量の研究が積み重ねられ、ほとんど付け加えることはないほどである。しかし、たとえばオーベルブリンクマン (Frank Oberbrinkmann) [1990] が「……かなり早くから、貸借対照表法の解釈や注釈の試みとして、静態観、動態観が強調された。両貸借対照表観は、議論のなかで、貸借対照表課題や貸借対照表概念を解釈するための基準としての意義を獲得した。」³⁾と指摘するように、多くの人がさまざまな考えを分類する基準として用いるため、「1965年株式法以来、さまざまな見解が展開され、あまりに数が多くて説明方法や解釈の相違をほとんど跡付けることができないほどであるが、十分証明され、説明されているわけではなく、静的貸借対照表観、動的貸借対照表観のもとで何が理解されているかは明らかにされていない。」⁴⁾という状況がみられる。

この動態論という言葉は、ドイツおよび日本では非常によく使われる言葉であるのに対して、英語圏の国ではそれほどポピュラーではないように思われる。たとえば、グレイブス (O. Finley Graves) は、1959年にマーフィーとモスト (G. W. Murphy and K. S. Most) の翻訳によりシュマーレンバッハの動態論が紹介されて以来、英語圏の人々にとってシュマーレンバッハの動態論の基礎的枠組みは周知のこととなった⁵⁾と述べているように、動態論をはじめその他のドイツにおいて展開された理論の研究は、日本と比較してあまり行われていないようである⁶⁾。

することもいとわれない。これらの項目は『繰延費用』『繰延収益』および『引当金』などと呼ばれることが多い。」(para.50)と述べている。いうまでもなく、資産・負債アプローチは資産と負債の定義(概念)を重視し、「……利益は、一期間中の利益の営利企業の正味の経済的資源の変動を示す測定値として決定される。」(para.47)し、特定の「繰延項目」を貸借対照表に計上しないという点で、伝統的な動態論的アプローチとは異なる。なぜなら、一般に、期間損益計算の立場(動態論的アプローチ)からこれらの「繰延項目」(繰延資産、引当金)は説明されるからである。また、辻山 [1991] では、このFASB [1976a] のアプローチに対して、「……ベイトン＝リトリトンの見解と正に対照的な見解を示し、会計上の伝統的資本利益計算に重要な挑戦を挑んだ……」(123ページ)と述べ、FASBの資産・負債アプローチをベイトン＝リトリトンの伝統的資本利益計算(＝動態論的アプローチ)に対立する考えとみている。

一般に、この両アプローチを測定(評価)の問題とかわらせて展開される場合が多い(たとえば、津守 [1990a, b], 村田 [1990] 参照。また、藤井 [1991] では、「収益費用アプローチ」を「発生主義会計に関する従来の通説的諸解釈」(20ページ)と解釈している。また、佐藤 [1987] では、この両アプローチを財産法、損益法に係わらせて取り上げている(105ページ)。

3) Oberbrinkmann [1990] S. 3.

4) Oberbrinkmann [1990] S. 4.

5) cf. Graves [1992] p. 80.

6) cf. Graves [1992] p. 80. グレイブスはこのような状況について、同じ箇所でもシュミット (Fritz

日本では、ドイツの静態論・動態論の研究をはじめ、アメリカ、イギリス等の英語圏の研究もかなり蓄積され、そのため、静態論・動態論や財産法・損益法という用語、また、この用語法に直接・間接係わって、測定の問題として時価主義・原価主義という問題が議論されてきているように思われる。

これらの概念を整理する手がかりとして、特に、動態論という用語の発生の地であるドイツの状況に照らして、静態論・動態論は何かという問題を明らかにすることは重要な問題であると考えられる。もちろん、これらの問題を取り扱うのは、オーベルブリンクマンがドイツの状況について、「文献や判例はもっぱら静的基準や動的基準に依拠して引当金設定の可能性を詳論している。貸借対照表法のこれらの古典的判断基準の意義は、1986 HGB (Handelsgesetzbuch: 商法)の説明のためにも変わりなく有用である。依然として、静的並びに動的説明を試みる文献は公表貸借対照表問題を解決するために利用される。」⁷⁾と述べているように、今日の基礎的な会計思考を論究するために行われる。

その場合に、ブッセ フォン コルベ (Walther Busse von Colbe) [1992] が「ドイツの財務会計の現状を論ずる場合には、ドイツの会計を観察する一方で、ドイツにおける社会的、経済的、法律的环境の展開を考慮する必要があります。伝統的に、ドイツの財務会計は、アメリカにおける財務会計基準審議会によって規制されているアメリカの場合と異なり、監督機関やその他の私的な機関に規制されることはありませんでした。いかなる立法上の決定がなされるかを予測することができるかどうか、もっとも重要でありました。それゆえ、たとえば、会計基準を環境の変化にあわせて弾力的に調整することが衆目をあつめているアメリカにくらべると、ドイツにおける会計基準一般および会計基準公布の過程はかなり違ったものとなります。それゆえ、ドイツでは、財務会計上の議論は、おもに公式に制定された法律に基づいております。」⁸⁾と述べているように、ドイツにおいては貸借対照表法との係わりが重要な問題になる。そこで、法ないし法規範、判例、会計実務と会計理論の関係が問題になる。簡単に図示すると、つぎのようになる。

①②は主に商法研究および制度会計の商法会計として研究されてきた分野であり、また③④⑤⑥も個々の会計の研究領域で多くの研究が積み重ねられてきた分野である。単に法規範や会計理論を分析するだけではなく、法規範と会計理論との関係、会計実務の論理、判例等の分析を通して、具体的な問題点を明らかにすることを基本的アプローチの視点としたい。

その際に、ドイツにおける先行研究として、オーベルブリンクマンの『商事貸借対照表の静的解釈と動的解釈』⁹⁾に基づき論点を整理することとしたい。

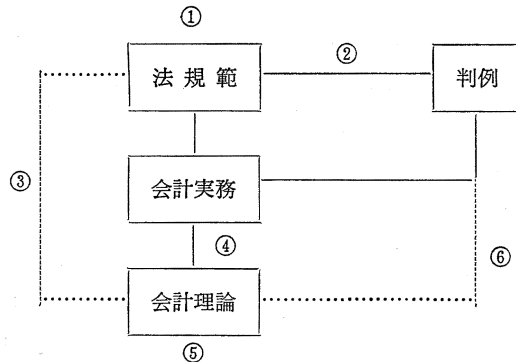
Schmidt) の「有機的」取替価値理論 (“organic” replacement value theory) も最近英語圏で注目を受け始めていることも指摘している。

7) Oberbrinkmann [1990] S. 3.

8) ブッセ フォン コルベ [1992] 111~112ページ。

9) Vgl. Oberbrinkmann [1990]

〔図：法規範、判例、会計実務、会計理論の関連図〕



- ①② 会計に関する法規範と判例により、規範として遵守すべき法を研究する
- ③ 法と会計理論の関係を研究する（あるいは、法に対する批判を通して、あるべき会計理論を研究する）
- ④ 会計実務から理論を演繹的に研究する
- ⑤ 会計理論そのものを研究対象とする（学説史）
- ⑥ 判例、コンメンタール等を通して、法と会計実務の論理を考慮した上で会計理論を研究する

このように、本稿では、はじめにこれまでの静態論・動態論という用語についての定義を簡単に概略し、つぎに、オーベルブリンクマンによるアプローチの方法を検討し、さらに、初期の静態論（初期貸借対照表法解釈）の文献と判例の特徴をみることにしたい。以下多くの課題が残されているが¹⁰⁾、これらについては別稿で検討することにする。

Ⅱ 静態論・動態論の一般的定義

静態論、動態論という言葉はよく使われているが、どのような観点からみるかでかなり多様に使われているように思われる。そこで、あらかじめ確認のために、「一般に」どのように解釈されているかをみることにしたい。

はじめに、ケーネンベルグ (Adolf G. Coenenberg) [1991] の「貸借対照表理論」¹¹⁾ からみることにする。貸借対照表理論とは、「財務報告の手段としての年度決算書の内容と形成について、単なる法解釈にすぎないもの以外のすべての議論」¹²⁾ とし、動的貸借対照表、静的貸借対照表の議論を発展段階の上では20年代までの貸借対照表作成の基本問題の議論と位置づけられている¹³⁾。また、貸借対照表と成果計算の内容を理論的概念から説明しようとする形式的内容

10) 初期動態論の文献と判例の研究、および実際に検討課題として指摘した点に関する具体的な研究等の課題が残されている。

11) Vgl. Coenenberg [1991]

12) Coenenberg [1991] S.98.

13) Vgl. Coenenberg [1991] S.98.

理論，財務報告の内容を貸借対照表目的から基礎づける実質的貸借対照表論という二つの観点に分けている。

形式的内容理論として，静的貸借対照表論を旧い静態観と新静的貸借対照表解釈とに分け，旧い静態観では，「貸借対照表課題は，一定時点の財産表示にある。それゆえ，一定の観点に従って作成された財産目録であり，財産貸借対照表の特徴を持つ。ここでは，貸借対照表が前面にあり，成果計算は下位の意味しか持たない。期間成果は財産比較から算定される。」¹⁴⁾とし，また，新静的貸借対照表解釈の代表として，ル クートル (Le Coutre) のトターレ貸借対照表観を挙げ，「……貸借対照表は資本配置計算とみなされ，確実性の管理と企業に投下された資本の維持に役立つ。」¹⁵⁾としている。また，動的貸借対照表論の代表的論者としてシュマーレンバッハを取り上げ，「貸借対照表計算と成果計算は，期間的に正しい成果算定の手段と考える。貸借対照表は期間限定の必然性から生じる。」¹⁶⁾と述べている。

実質的貸借対照表論の観点からみると，静態論・動態論とも貨幣資本維持に基づき，静的貸借対照表論は財産計算の際に，貸借対照表日の擬制的な企業の清算に基づく清算静態論と継続企業の前提に基づく継続静態論とに分け，評価の面では，前者は客観性の基礎から一般的取引価値と規定される個別売却価格で評価し，後者は販売目的の資産は売却価格で，企業に継続して利用される経営資産は取得原価に基づく経営価値で評価するとしている¹⁷⁾。動的貸借対照表論は「正しい財産は，もっぱら，企業の全体価値によって表される。それゆえ，貸借対照表は，決して第一に財産計算に役立つものではない。課題は，むしろ期間的に適正な相対的に正しい成果を算定することであろう。これらのことは，企業家にとって，指針としての機能を持つ。従って，同時に債権者保護や破産回避に役立つ。」¹⁸⁾という考え方であり，評価は原則として取得原価原則に基づくが，シュマーレンバッハは『動的貸借対照表論』の第4版ではインフレーションが激しい時に実質資本維持の処理を主張していることを指摘している¹⁹⁾。

つぎに，「動的」「静的」という用語を特徴的に用いているザイヒト (Gerhard Seicht) [1981] の見解をみることにしよう。ザイヒトは，「貸借対照表論者は，しばしば，さまざまな入り方をし，異なる局面を研究し，多くは異なる前提を仮定しているから，この結果生じた『貸借対照表理論』は，その言明がほとんど矛盾してみえるかもしれない。」²⁰⁾と述べ，さらに「今日展開されている学説は多様であるため，これまで周知の『貸借対照表理論』を完全に矛盾なく整理するために，さまざまな観点や前提を考慮に入れうる思慮深い分類が必要であ

14) Coenenberg [1991] S. 99.

15) Coenenberg [1991] S. 99.

16) Coenenberg [1991] S. 99.

17) Coenenberg [1991] S. 101.

18) Coenenberg [1991] S. 102.

19) Vgl. Coenenberg [1991] S. 102.

20) Seicht [1981] S. 259.

る。』²¹⁾という観点から、7つの観点(形式的観点2, 実質的観点5)を挙げているが、ここでは静態論, 動態論にかかわる3つの観点(形式的観点2, 実質的観点1)をみることにする²²⁾。

はじめに、貸借対照表内容の問題について、「時点計算に運動の経過を表示することは不可能なので、貸借対照表は『静的』計算である。『動的』というのは、仮定した貸借対照表目標(利益算定)、複式簿記の範囲での貸借対照表の計算技術的立場の説明、貸借対照表評価の種類(前提)を貸借対照表に結びつけているにすぎない。』²³⁾として、貸借対照表は時点計算であるから、「静的」計算であって、「動的」計算は解釈の問題である点を強調している。また、複式簿記における貸借対照表の位置についての説明可能性の問題について、貸借対照表(残高勘定)の「静的」説明は、「商業簿記における『清算貸借対照表』にある。それは、取引の記帳を通して『運動して』いる。……損益勘定は、このような計算技術的な貸借対照表の立場の説明の際に、確かに実務的な考慮から利用されるが、決してシステムに不可欠ではない、消極在高勘定『自己資本』の下位勘定である。』²⁴⁾と述べ、また「動的」説明は、損益勘定が前面にあり、損益勘定が中心的意味を持つので、残高勘定にはただ従属した機能のみが与えられる。つまり、収入と収益計上とのずれおよび支出と費用計上とのずれを、現金計算と部分期間成果計算とを結びつける計算限定勘定として残高勘定(貸借対照表)を説明するとしている²⁵⁾。さらに、実質的観点からどの情報を貸借対照表により提供するかを研究する貸借対照表作成目標の問題について、「説明された貸借対照表の目標がただ成果計算にのみあるならば、これらは、たいいてい貸借対照表作成の『動的』立場とみられる一方、貸借対照表に財産計算を遂行させる意図は、貸借対照表作成の静的立場の表明と解釈される。』²⁶⁾と説明している。

また、五十嵐[1992]は、「この貸借対照表の本質を何に求めるかについては、二つの考え方が対立している。いうまでもなく貸借対照表の利益計算の手段とみる会計思考が動態論(dynamische Bilanzlehre)であるのに対して、それに関してある種の状態表示機能を強調しようとする会計思考が静態論(statische Bilanzlehre)である。』²⁷⁾と述べ、また、土方[1991]は、「1861年のドイツ普通商法の第29条(1897年のドイツ商法からは第39条)に、『資産と負債の関係(Verhältnis der Vermögens und der Schulden)を表示する決算書』と規定される貸借対照表は、まずは、債権者保護のために、債務弁済能力(Schuldendeckungspotential)を表示するものと理解された。そのため、資産は、換金可能な財産、負債は、この財産に対する法的請求権として理解された。財産計算を目的とする静態論がそれである。しかし、損益計算を目

21) Seicht [1981] S. 260.

22) Vgl. Seicht [1981] S. 261.

23) Seicht [1981] S. 261.

24) Seicht [1981] S. 262.

25) Seicht [1981] S. 264f.

26) Seicht [1981] S. 264f.

27) 五十嵐 [1992] 15ページ。

的とする動態論が打ち出されると、そうではない。企業の設立から解散までの全体計算が収入・支出計算であるのに対して、これを区画しての期間計算は収益・費用計算であると理解される。全体利益が期間利益の合計に等しいので、双方の期間的ズレである未決項目 (schwebende Posten) を収容するのが貸借対照表であると理解される。そのために、貸借対照表の借方項目に、換金不能な財産、すなわち、繰延資産も収容される。貸方項目には、法的義務のない負債、すなわち、引当金も収容される。²⁸⁾と述べている。

このようにみえてくると、最も単純に言えば、静態論は財産算計指向的²⁹⁾な考え方であり、動態論は損益計算指向的な考え方であるという点については異論がないと思われる。しかし、さきほどサイヒトが指摘したような多様性はどこからくるのだろうか？ 基本的な思考つまり、基本的な観点ないし課題からは、静的・動的という二区分はできても、つぎの具体的な概念とか、測定の問題となるとかなり異なってくるように思われる。たとえば、旧い静態論は、「擬制的」な清算という概念に基づくから売却時価をとり、動態論は継続という概念に基づき取得原価をとるとするような分類は表面的であろう。それぞれの基本的な観点ないし課題は、具体的な測定の問題として考えたとき、さまざまな測定と結びつく可能性があり、一面的に規定しえない側面があると思われる。個々の法ないし理論をその背景をふまえてもう一度再構成する必要がある。

Ⅲ 静態論・動態論解釈へのアプローチの方法

本節ではオーベルブリンクマンによる静態論・動態論解釈へのアプローチの方法を検討することにする。最初にブッセ フォン コルベからの引用にもみたように、ドイツにおいては会計基準の問題は法の問題と密接な関係にある。しかし、そもそもさまざまな解釈が生まれる背景として、オーベルブリンクマンはつぎの点を指摘する。「商法はその発展の段階で、確かに簿記や貸借対照表作成の規定があるが、全体の発展過程のなかで、簿記や貸借対照表作成が立法や商人の見地から統一的に用いられる目的や目標を具体化しなかった。商法上の草案のさまざまな基礎づけが個々の規定の立法上の意向についての課題を遂行するにしても基礎にある目標や目標システムを直接に導きだすための貸借対照表法規範は規定されないままである。³⁰⁾さらに、「ADHGB (Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch : 普通ドイツ商法) の立法者や続く HGB (1897) の法典編纂によって貸借対照表目的が明示的に確定されなかった結果として、個人商人や人的商会社についての決算の貸借対照表課題や概念は不十分にしか具体化されてい

28) 上方 [1991] 81～82ページ。

29) なお、モクスター (Adolf Moxter) も「静的貸借対照表対照理論の特徴は、『財産計算指向的』であるということにある。」(Moxter [1981] S. 294) と述べている。

30) Oberbrinkmann [1990] S. 1.

ない。』³¹⁾と述べて、現在にいたるまで、立法の立場からは、必ずしも貸借対照表目的 (Zweck)、課題 (Aufgabe)、概念 (Konzeption) が明らかにされていないことが、さまざまな解釈を生む原因にあるとみている。

そこで、貸借対照表目的、課題、概念についてそれぞれの法の趣旨をたどることが必要となる。これらの用語について、それぞれ「立法上の貸借対照表目的は、立法者の歴史的・心理的意思ないし法自身に固有の意味を含む(たとえば、債権者保護と社員保護)。目的は、法により意図された立法者と立法の意向、つまり規制の意図を特徴づける。』³²⁾「法の意味は、貸借対照表目的の具体化に用いられる貸借対照表課題に表される(たとえば、財産計算と利益計算)。貸借対照表目的と課題は目的・手段の関係にある。』³³⁾「貸借対照表課題から貸借対照表概念が生じる(たとえば、継続概念あるいは清算概念)。ここから、量的基礎と価値的基礎が決定される。』³⁴⁾と規定している。概念という用語のもとで、いわゆる評価の問題を取り扱うのが特徴的である。この貸借対照表目的、課題、概念という三者の関連について、「貸借対照表規定の説明は、貸借対照表目的を考慮して貸借対照表課題を決定し、個々の貸借対照表作成問題と評価問題を解決するために行われる。』³⁵⁾と述べて、目的→課題→概念という関連付けを示している。

さらに具体的には、静的貸借対照表解釈と動的貸借対照表解釈のもとで何が理解されているかという問題に関する基準を歴史的に考察し、

「一法の展開ないし法の説明

一初期の静的・動的貸借対照表法文献に関連する貸借対照表法解釈を対照させる』³⁶⁾が必要であるとしている。

次節では、このようなアプローチに基づいて、初期静態論について検討することにした。

IV 初期貸借対照表法解釈(静態論)の文献および判例の特徴と検討課題

本節では、オーベルブリンクマン [1990] の所説を通して、ドイツにおける初期貸借対照表法解釈について検討し、今後の課題を明らかにしたい。ここで初期というのは、1861年普通ドイツ商法が公布されて以降の文献や判例から第19世紀後半を中心とした時代をさしている。オーベルブリンクマンは静態論(静的と名付けられた貸借対照表法の解釈)を、第一段階：シュマーレンバッハまでの静的貸借対照表観の展開方向、第二段階：シュマーレンバッハ以降の静的貸借対照表観の再展開、第三段階：経営経済学における静的貸借対照表理論という三つの発

31) Oberbrinkmann [1990] S. 76.

32) Oberbrinkmann [1990] S. 1.

33) Oberbrinkmann [1990] S. 2.

34) Oberbrinkmann [1990] S. 2.

35) Oberbrinkmann [1990] S. 2.

36) Oberbrinkmann [1990] S. 72.

展段階に区別している³⁷⁾。この第二段階と第三段階は多くの学説研究があるので、本稿では第一段階を中心に概略を簡潔に検討していくことにしたい³⁸⁾。

はじめに、1873年12月3日のROHG (Reichsoberhandelsgericht: 帝国高等商事裁判所) の判例までの文献にみられる貸対借照表目的、課題、概念をみると、貸借対照表法の最初の文献やコンメンタールは、法の本文や資料を参照して貸借対照表目的を立法者の意図に一致して解釈しようとしたため、当時特に問題となった証拠力と、簿記による文書作成要請から(自己)情報課題 (Selbstinformationsaufgabe) を重視した。この情報課題を解釈する際に、まず第一に財産計算に議論は集中した。また評価は原則として取引価値に基づいておこなわれる³⁹⁾。この財産計算の優位という点に関して、簿記の形態の問題 (複式簿記か単式簿記か) という点に関係して展開し、また取引価値の解釈に関して興味深い文献を提示しているので、この点は後で詳しく論述したい。

また、1873年12月3日のROHGの判例 (負債の評価にかかわる問題で、後に考察したい) は、貸借対照表に関する記述を含み多くの文献で使われているものであるが、貸対借照表は実際の財産状態の客観的真實性に一致すべきであり、評価の点では、すべての積極・消極を擬制的に現在一般に実現 (換価) したという考えに基づく。つまり、一般に売却時価に基づく評価とみられる。また、清算を前提にするのではなく、営業の継続を前提にしていることも注目される⁴⁰⁾。単式簿記に基づく財産計算の問題については、上述の点と一緒に後に論述したい。

つぎに、1871年の刑法第281~283条の刑罰規定を取り上げ、これにより、商人の自己情報義務は強化されたとみる。つまり、記帳並びに貸対借照表作成義務を怠り、支払不能になる時は詐欺破産とみなされ刑法により罰せられるため、記帳並びに貸借対照表作成義務は強化されたにとらえられる。しかし、自己情報の目的は、破産の際の会計報告ではなく、支払不能回避のための情報と理解される⁴¹⁾。

ドイツ大審院 (Reichsgericht) の1880年から1906年の判例は、もっぱら貸借対照表課題を財産計算指向的に解釈していた。たとえば、貸借対照表について「決算日におけるそれぞれの財産状態についての直接的に信頼しうる概観」(1882. 6. 21), 「財産と債務、ないしそれぞれの財産状態についての全体的概観」(1892. 12. 15) というような表現をしている。もともと貸借対照表法のはじめは、財産計算と損益計算を両方とも重視していたのに、どうして財産計算指向的な解釈が中心となるのかが問題である⁴²⁾。

37) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 74f.

38) なお、この初期のドイツにおける商法および文献、判例については、安藤 [1985] において詳しく検討されている。

また、本節のオーベルブリンクマンからの参照は、段落ごとに注をつけることにする。

39) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 80ff.

40) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 84ff.

41) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 89ff.

つぎに、この時期の静的貸借対照表概念、つまり評価問題についてみると、一般に貸借対照表価値計算に主観的要素の排除、すなわち、自由裁量の余地の排除を求め、客観的に真実な会計報告を要請するため、取得原価は否定され、市場価値が問題になる。そこでは、取引価値、時点価値、貸借対照表作成時の購入価値が主張された。このような中で、減価償却の問題はほとんど議論されず、時価の差額として考慮されるにすぎない。たとえば、OVG (Oberverwaltungsgericht: 上級行政裁判所) は、鉱業について、減価償却はもともとの取得価格や購入価格また擬制的価値に基づくのではなく、査定時の実際価値で計算すると規定した(1888.12.19)。またプロイセンOVGは修正された実際購入価格(1898.11.25)、普通価値の変動(1909.3.3)、売却価値の変動(1910.4.27)、利用による価値減少(1912.2.3)を減価償却測定基準として挙げている。ここで、減価償却は修正という特徴を持ち、個々の会計期間の評価関連を示すものとは解釈されなかった。したがって、価値評価における継続思考はなく、財産を真実な価値よりも低く評価することになら強制禁止もなかった⁴²⁾。

最後に、貸借対照表能力の基準についてみると、商法第39条で、すべての資産、負債を記載するように規定しているだけである。いわゆる完全性原則は示されているが、具体的な計上基準、すなわち、どういう基準を満たすものが貸借対照表に記載されるか、については何の規定もない。それゆえ、商法上の文献は、評価問題を貸借対照表計上義務ある資産・負債の範囲を決定する問題とは係わせないで取り扱っているのではないか、ということが問題提起される⁴³⁾。

以上を簡単に要約すると、初期の静態論は、貸借対照表目的は貸借対照表課題と密接に結びついて財産計算指向的である。利益計算は財産計算から導きだされる下位の課題にすぎない。そこでは主観性の排除の要請から客観的真実性が重要となり、概念の点では一般的取引価値が要求され、このような考えの基礎には単式簿記システムであったことによる。その後破産法の刑罰規定の可決および債権者保護の観点から、しだいに支払不能回避目的が重視され、貸借対照表課題として一面的な財産計算指向的な解釈が増大した。そして、付すべき価値の解釈として市場価値が主張され、評価の継続思考に基づかないものであった。また、量的基礎の基準、すなわち、貸借対照表計上能力の問題は法においてはほとんど議論されなかった⁴⁴⁾。

この後に展開された多くの学説もその核心は、市場価値指向的な時点関連的財産計算(an Marktwerten orientierte, zeitpunktbezogene Vermögensermittlung)に集中した。経営経済学上の貸借対照表理論家は、また別の観点から貸借対照表課題や概念を検討した。貸借対照表は、資本維持や分配可能な(名目的な)資本を維持した後の利益計算を考慮した経済運営に役立つとみる。したがって、貸借対照表課題は財産計算と利益計算の両方を指向し、また、取得

42) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 96ff.

43) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 92ff.

44) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 104ff.

45) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 122f.

原価を指向することは、これまでみてきた初期の静的貸借対照表法解釈とは区別される⁴⁶⁾。

以上、オーベルブリンクマンの初期静態論に関する所説を簡単に概観してきた。以下、いくつか問題点を整理して検討課題としたい。

はじめに、初期の静態論においてメルクマールとされる財産計算指向と単式簿記との関係についてみることにしたい。オーベルブリンクマンは当時の法は単式簿記を基礎としているため財産計算指向的になるとみているように思われる。数多くその表現があるが、そのいくつかを挙げると、「……暗黙のうちに、単式簿記に基づく法の原文……」⁴⁷⁾「利益計算は財産目録と結びついてただ純財産の比較を通して行われ、また財産計算に続いて二番目の下位的手段として可能であった、当時支配的な単式簿記の役割により、従属した、まさに二番目の利益計算の役割という命題が支持された」⁴⁸⁾。「法が利益計算としての純財産比較と評価概念（取引価値）について詳述する時、単式簿記のシステムに基づいている。単式簿記の場合の利益計算は二つの直近の決算貸借対照表の純財産の比較を通して行われる。財産目録作成とそこから導かれる貸借対照表は決算日における資産の実現可能な取引価値を考慮する。それゆえ、判断基準は、単式簿記が規準的な簿記システムとして貸借対照表課題や概念についての観念の決定に参与する、という推測のきっかけを与える。」⁴⁹⁾と述べている。このように、オーベルブリンクマンは法の基礎に単式簿記を使用しているという前提があり、このことにより、貸借対照表課題や概念に影響を及ぼし、財産計算指向的になっているとみている。この場合、たとえば、辻山〔1991〕が、「……主として経済主体の日常の記録を想定している場合と、明文上の制度を想定している場合とで相当に異なったものとなるという点である。通常、会計の歴史を論ずる場合には、15世紀末には既に文献上も完成していた『複式簿記』を用いて展開されてきた『会計実践』と、1673年のフランスの『商業条例 (Ordonnance de Commerce)』における財産目録から出発した法律制度としての『会計制度』が混在している場合がある。」⁵⁰⁾と述べているように、当時の制度性をもって一般に行われていた会計実務と同一視するわけにはいかない。一般に行われていた「会計実務」と法に規定された「会計制度」を区別する必要がある。当時の会計実務についての最近の研究の一つである川端〔1991〕では、1861年の一般（普通）ドイツ商法典の成立前の銀行の定款規定と決算報告書について研究している。この研究により、「……少なくとも定款規定をみるかぎりでは、銀行の配当利益の計算規定が収益費用計算にもとづくいわば『損益法』の利益計算方法から、貸借対照表をもとにしたいわば『財産法』の利益計算方法へと移行がみられるということであった。」⁵¹⁾「これに対して、これら銀行の1850年代後半の実際の決

46) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S.123f.

47) Oberbrinkmann [1990] S.94.

48) Oberbrinkmann [1990] S.84.

49) Oberbrinkmann [1990] S.87.

50) 辻山〔1991〕113～114ページ。

51) 川端〔1991〕92～93ページ。

算報告をみると、利益計算方法を特定できない23社を除く20社のうちA・シャーフハウゼン銀行以外の19の銀行が、配当利益を収益費用の差額として、いわば『損益法』で算出しているのである。定款で『貸方をこえる借方の余剰が会社の純利益を形成する』という規定に代表される、貸借対照表にもとづく『財産法』の利益計算を規定していると思われる銀行でも、実際の決算報告では収益費用計算にもとづき『損益法』で利益を算出している。⁵²⁾と述べているように、定款の配当利益計算規定では、「損益法」から「財産法」への移行がみられるが、実際の決算報告は「損益法」が多いことを指摘している。これは、当時実務では複式簿記を使用し、利益は収益費用の差として計算され、定款の規定では法の影響によりしだいに「財産法」の規定がふえていることを意味している。このようにみると、法は一般に使用されている「複式簿記」を無視しているようにみえる。単に、単式簿記が基礎にあるから財産計算指向だというだけでなく、もし、複式簿記が一般に使用されていたとしたら、なぜ、法はこのことを無視したのかが検討されなければならない。どの程度「複式簿記」が使用されていたのか、という点とともに、今後の検討課題としたい。

つぎに、オーベルブリンクマンが初期の文献として挙げているアンシュッツとフォンフェルデルンドルフ (August Anschütz und Von Völderndorff) の1861年の普通ドイツ商法に対するコンメンタールについてみることにする⁵³⁾。アンシュッツとフォンフェルデルンドルフは貸借対照表に計上すべき資産項目を列挙している。すなわち、所有している不動産や動産、特に商品、手形、手持ち現金、債権を計上すべきであるとし、つぎに価値評価について普遍的取引価値が考慮されるとしている。一般的には、資産を現在、即座に換金したように評価する。さらに具体的に、不動産についておそらく得られるであろう販売価格で評価するが、緊急売却の場合ではなく、また、ありうる顧客価格によってもいけないとしている。動産、備品、機械、についての普遍的取引価値は、減耗を考慮して取得原価を減価償却して算定しなければならない。商品については、価値減少分だけ修正して購入価値によるとしている。さらに、実際の価値増加は売上収益を通して、常に真実の利益としてあらわれ、財産の増価は常に架空利益であるから、慎重な商人は購入価格が上昇したからといって何ら利用することはできないと述べている⁵⁴⁾。このようにみてくると、アンシュッツとフォンフェルデルンドルフは、普遍的取引価値について、原則的には売却時価と解釈しながら、具体的な個々の資産項目の評価についてみると、不動産のみこの原則にしたがい、他の資産については必ずしも売却時価評価の原則に基づいていないようにみえる。特に、償却性資産について、減耗分を購入価値から減価するとか、商品について低価評価するとか、未実現利益の排除ということは、一般的な普遍的取引価値の

52) 川端 [1991] 93ページ。

53) アンシュッツとフォンフェルデルンドルフの “Kommentar zum Allgemeinen Deutschem Handelsgesetzbuche”, 1867, 1868 からの参照はすべてオーベルブリンクマン [1990] による。また、安藤 [1985] 73～75ページにおいても紹介されている。

54) Oberbrinkmann [1990] S. 84f.

解釈とはかなり異なったものである。たとえば、安藤〔1985〕も、「……使用資産及び商品の評価についての説明が、前の総論ないし原則でいっている普遍的取引価値による評価の説明と矛盾していることは明らかである。」⁵⁵⁾と述べ、その原因について、「……商法上の理念的な評価原則と評価慣習との乖離にある。このコンメンタールの総論ないし原則では、法理念上の評価原則すなわち普遍的取引価値が述べられている。これに対して、これに矛盾する説明においては、慣習的评价法が念頭に置かれているのである。」⁵⁶⁾と述べている。確かに、当時の商法規定の解釈の上からは、変わった説明の一つにすぎないかもしれないが、もし、アンシュッツとフォンフェルデルンドルフの説明が、当時の慣習的评价法を示すものならば、この考え方がむしろ過去の法規定とも、その後の法規定とも一脈通じるものがあるだけに、文献上さらに検討する必要があるであろう。

つぎに、1873年12月3日のROHGの判例をみることにする。オーベルブリンクマンが「文献を詳細にみてみると、これほどしばしば静態観の基礎づけに関連した判断はほかにない、ということが正当化される。」⁵⁷⁾と言われるほど多くの人に引用されている判例であるが、さきにみたように、もっぱら普遍的取引価値の評価規定について取り上げられる場合が多い。しかし、この判例の基礎にある実質的關係も興味深いのでここで検討したい。すなわち、1872年1月1日にある合名会社(offene Handelsgesellschaft)から営業をすべての積極と消極を簿価で引き受けて株式会社(Aktiengesellschaft)が設立された。合名会社の貸借対照表は、この時点で、まさにこれまでの合名会社の実務や普通ドイツ商法の規定に一致して作成された。論争の対象は、1872年1月1日に消極に記入された、為替相場で換算された「金建預かり金」(Gold=Depositen)の価値評価の大きさであった。1872年1月1日付けの貸借対照表における消極項目の大きさが問題となり、つまり、この時点で消極項目を低く評価し、利益を高く示した分の返還を求めて、株式会社が旧合名会社を訴えた事件であった⁵⁸⁾。「……この判決では、結局この原告の主張が認められた」⁵⁹⁾ことになった。安藤〔1985〕が、「……この判決は、法定相場の存在する一種の外貨建債務の評価という、極めて特殊な事件に関連して下されたものであることを、まず注意すべきである。」⁶⁰⁾と述べているように、特殊な事例かもしれないが、一般的には、評価の問題は資産の評価問題に集中して論じられる場合が多いが、じつは、消極(負債)項目の評価も利益の算定にかかわるので、評価問題を扱う時にこのような相場のある債務について問題が生じるのはむしろ自然であると思われる。負債の低い評価は、利益計算の上からは、資産の高い評価と同じく利益の過大計上につながり、さきにみたアンシュッツとフォンフェルデルンドルフ

55) 安藤〔1985〕74ページ。

56) 安藤〔1985〕74ページ。

57) Oberbrinkmann〔1990〕S.84.

58) Vgl. Oberbrinkmann〔1990〕S.84 f. Entscheidungen des Reichs-Oberhandelsgerichts, Bd. 12, S. 16 ff.

59) 安藤〔1985〕75ページ。

60) 安藤〔1985〕75～76ページ。

フの見解にもあった未実現利益の排除の思考および、債権者保護という目的からみると受入れられないことになる。この判例が、一種の外貨建負債の評価のような問題を含み、また直接、この評価に基づく利益の算定の問題を中心にしている点でも注目できる判例であると思われる。

また、この判例において明らかに示されているように、評価にあたって企業の清算を前提にしていないという点である。「したがって、実際、すべての積極・消極を擬制的に即座に一般的に換価するという考えが貸借対照表の基礎にある。その際に、実際の清算ではなく、営業の継続が意図され、個々の価値を算定し確定する際に、清算が個々の価値に及ぼすであろう影響を顧慮しない、ということに基づかなければならない。」⁶¹⁾と述べているように普遍的価値（売却時価）で評価するといっても企業の清算を前提にはしていない。オーベルブリンクマンは、継続思考の欠如というような表現をよく用いるが⁶²⁾、それは、実際の企業の継続を前提にしていないという意味ではなく、その時点ごとの時価による評価を行うことにより、評価の継続性がないという意味で使われていることに注意する必要がある。

以上、本節では、オーベルブリンクマンの所説にしたがって初期の静態論の文献を中心にみてきた。そこでは、法や法解釈において、しだいに財産計算指向的な考え方が強まり、貸借対照表に「付すべき価値」としては時価（売却時価）への指向が強まっていることを指摘してきた。そして、特に検討すべき課題として、複式簿記か単式簿記かというような問題を通して当時の実務慣行と法の前提との相違の問題、アンシュッツとフォンフェルデルンドルフの見解にみられる法解釈の問題、1873年12月3日のROHGの判例にかかわる負債の評価、継続概念の問題等を検討した。

V おわりに

会計の基本的思考の基礎にある考えとして、繰り返しさまざまな形で議論されてきた静態論、動態論と呼ばれている考え方を整理するためのはじめの一步として、これまで、初期静態論について、主にオーベルブリンクマンの所説を通して検討してきた。

最後に、初期静態論と以前の法解釈を比較し、今後の問題点を明らかにしてむすびとしたい。オーベルブリンクマンのアプローチにしたがって、これまでみてきた初期静態論の貸借対照表目的、課題、概念を、それ以前の1673年フランス商事勅令を草案したサバリー (Jaques Savary) の貸借対照表目的、課題、概念と比較すると、つぎのようにまとめられる⁶³⁾。

	サバリー	初期静態論
貸借対照表目的	債権者保護と自己情報	債権者保護と自己情報
貸借対照表課題	財産計算と利益計算を同等視	財産計算優位
貸借対照表概念	取得原価、低価評価原則	時価（普遍的取引価値）

61) Oberbrinkmann [1990] S. 86.

62) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 89, 101, 102, 123.

このように、貸借対照表目的は債権者保護と自己情報ということで一致するが、課題は財産計算、損益計算の両者を重視する立場から財産計算思考的に移り、また概念の上でも取得原価から時価への移行がみられるとしている。すなわち、ドイツにおいて初期の静的貸借対照表解釈は、以前の法解釈と比べて貸借対照表課題の面で財産計算の優位、概念の面で時価指向という特徴がみられ、なぜこのように変化したかは、法解釈の上で極めて重要な問題である。

しかし、ここで注意しなければいけないのは、オーベルブリンクマンも、「……立法者によって意図された貸借対照表目的と商人によって観察された貸借対照表目的とで異なるシステムが生じている。同じことは、財産計算と利益計算という貸借対照表課題にとってますます強くなる。」⁶⁴⁾と指摘しているように、法と当時の実務とが異なるケースは多い。したがって、単に法の理念、解釈の変動だけをみても不十分であると思われる。

このような状況を解く手がかりとして、千葉 [1991] による、会計制度に関するつぎの見解を取り上げたい。「会社会計に関する制度化の過程とは、決して会社会計『法規』や諸『会計原則』の制定過程・明文化過程のみをさすのではなく、実体構造（経済構造）や一定の思考範型に規定されて累積される会社会計行為と、それらが要請する安定的かつ動態的な会計諸規範とによって、現実社会経済システムが形成されていくその過程の総体をさすと考えられる。」⁶⁵⁾

「……制度的規範とは階層的に累積された目的規範構造をいう。したがって、会社会計制度はすでに対象化された社会的諸規範や法規範の古層として理解されてはならず、それらはいくまでも制度的規範に規定された遵守的な、または逸脱的な主体の表現の累積（過程的構造）の総体として理解されなければならない。（改行）それゆえ、私達はある『会計原則』なり『会計法令』なりが制定される過程のみをもって企業会計の制度化の過程ということとはできない。制定化や明文化はいかなる場合でも会計行為またはそれらを取りまく現実の利害状況 (Interessenslage) の表象なのである。」⁶⁶⁾と述べている。つまり、「会計制度」を階層構造としてとらえ、いわゆる法規範としての単に法による明文化が「制度化」ではなく、広く、主体の表現として累積される会計行為とこれらにより要請される会計諸規範により、現実形成されていく経済システムのなかに「会計制度」をみている。この区別は非常に重要である。さきにみたように、第19世紀末のドイツにおいて、法規範と会計実務が異なるようにみえる時、そこで商人の会計行為として積み上げられてきた会計諸規範を探究し、それが法規範とどういう関係にあったかを検討する必要があると思われる。

表面的に、評価（測定）に関してこれまでの流れをみると、はじめサバリーの時代の取得原価から、初期静態論の時代の市場価値（時価）へ、そして動態論的思考を経て原価主義（発生

63) Vgl. Oberbrinkmann [1990] S. 124.

64) Oberbrinkmann [1990] S. 125.

65) 千葉 [1991] 4 ページ。

66) 千葉 [1991] 5 ページ。

主義)へ、そしてFASB [1976a, b] の資産・負債アプローチに示されるような時価の測定も含むというように展開され、繰り返されているようでいながら、それぞれの原価・時価の意味は異なって展開されている。個々の展開のプロセスを跡付けることはもちろん重要であるが、全体として、会計観はどう変わっているのか、あるいは変わっていないのかを検討する必要がある。

本稿では、オーベルブリンクマンの所説により、特に初期の静態論と呼ばれる考え方をみてきた。さらに、当時の会計実務並びにさらに具体的に判例を検討することにより、当時の社会・経済システムのなかで形成された会計諸規範を探究することが重要であろう。

[引用・参考文献]

- Coenenberg, Adolf G. [1991] “Bilanztheorien”, In: *Lexikon des Rechnungswesens*, 2 Aufl., Hrsg. von W. Busse von Colbe, R. Oldenbourg Verlag.
- FASB(Financial Accounting Standards Board)[1976a] “Discussion Memorandum, an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Element of Financial Statements and their Measurement”, Dec. 2.
- FASB(Financial Accounting Standards Board) [1976b] “Scope and Implication of the Conceptual Framework Project”, Dec. 2. 原陽一訳「概念的枠組研究計画の範囲との意義」森川八洲男監訳『現代アメリカ会計の基礎概念』白桃書房1988年。
- Graves, O. Finley [1992] “Dynamic Theory and Replacement Cost Accounting: The Schmalenbach-Schmidt Polemic of the 1920s”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 5, No. 1. pp. 80~91.
- Moxter, Adolf [1981] “statische Bilanztheorien”, In: *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 2 Aufl. Hrsg. von E. Kosiol, C.E. Poeschel Verlag.
- Oberbrinkmann, Frank [1990] “Statische und Dynamische Interpretation der Handelsbilanz”, IDW-Verlag.
- Schmalenbach, Eugen [1926] “Dynamische Bilanz”, 4 Aufl. Reprinted by NIHON SHOSEKI, LTD. 1974.
- Seicht, Gerhard [1981] “allgemein Bilanztheorien”, In: *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 2 Aufl. Hrsg. von E. Kosiol, C.E. Poeschel Verlag.
- 安藤英義 [1985] 『商法会計制度論』国元書房。
- 五十嵐邦正 [1992] 「静態論の展開」『会計』第141巻第1号。
- 川端保至 [1991] 「ドイツ動態論生成以前の株式銀行の利益決定——1861年一般ドイツ 商法典成立前の43銀行の定款規定と決算報告書の研究——」『会計』第139巻第6号。
- 佐藤信彦 [1987] 「会計上の基礎概念と利益計算構造——ペイトン・リトルトン『序説』を中心にして——」『産業経理』第47巻3号。
- 千葉準一 [1991] 『英国近代会計制度 その展開過程の探究』中央経済社。
- 辻山栄子 [1991] 『所得概念と会計測定』森山書店。
- 津守常弘 [1990a] 「米国における利益概念の変化とその問題性」『立命館経営学』第28巻第6号。
- 津守常弘 [1990b] 「FASB『概念的枠組』の形成と測定属性の問題」『会計』第137巻第6号。
- 土方 久 [1991] 「ドイツ会計制度と貸借対照表能力の問題点」『会計』第140巻第5号。
- 藤井秀樹 [1991] 「発生主義会計とその基礎概念の再検討」『会計』第139巻第6号。
- ブッセ フォン コルベ (Walther Busse von Colbe) [1992] 「ドイツにおける財務会計——過去30年間をふりかえって——」『会計』第141巻第2号。
- 村田英治 [1990] 「アメリカ動態論に関する一考察——『序説』と『概念ステートメント』の同質項と異質項——」『会計』第138巻第2号。