

ドイツ会計学と貸借対照表法研究

Accounting Theory and Research on Accounting Law in Germany

木下 勝一

Katsuichi Kinoshita

【要 約】

本稿は、1つ目の視点として、ドイツ会計学の成立を19世紀末から20世紀初頭にかけて展開された貸借対照表価値論争史にもとめ、貸借対照表法研究としての会計学がドイツの特性であることを確認している。本稿で明らかにした貸借対照表法研究としての会計学という特性は、現代の会計国際化現象におけるドイツ会計学研究にも継承されている。

ドイツ会計学は、世紀の転換期における課題であった、配当財源決定と税額決定における「貸借対照表テスト」に関する法政策を支持するために、法学研究との相互補完関係のなかで、概念と論理を構築することで成立した。「貸借対照表テスト」は、商法と所得税法の貸借対照表による配当・税計算システムであるが、「貸借対照表テスト」の具体内容が不明確であったため、貸借対照表価値論争が展開された。この貸借対照表価値論争の帰結が1931年の株式法改正であった。

本稿は、上記の1つ目の視点を確認したうえで、2つ目の視点として、シュマーレンバッハの「正規の簿記の諸原則・商人見解」説と動的貸借対照表論が1931年の株式法改正における貸借対照表法形成を支える支配的な会計学説となったと捉えることで、貸借対照表法研究としてのシュマーレンバッハ会計学の性格を摘出している。

キーワード: 貸借対照表価値論争、貸借対照表テスト、貸借対照表法研究、正規の簿記の諸原則・商人見解説、シュマーレンバッハ

はじめに—ドイツの会計学研究の視点

本稿は、ドイツの会計学研究が貸借対照表法を研究対象として成立、発展し、現在にいたっているという視点から、その歴史的考察をおこなったものである。この意味で、本稿では、ドイツの会計学研究が19世紀末から20世紀初頭にかけて繰り広げられた貸借対照表価値論争史のなかで誕生したことを論究している。このドイツにおける貸借対照表法研究としての会計

学が、固有の会計の概念と論理を纏いながら、各時代における立法政策に対する理論的な根拠を提供するために知的営為を重ねてきた。しかも、ドイツの会計学研究は、貸借対照表法を研究対象としている法学研究と相互補完の役割分担のなかで、成立、発展してきた。

本稿は、このような視点にもとづいて、19世紀末から20世紀初頭に展開された貸借対照表価値論争を素材として、貸借対照表法研究としての会計学というドイツの特性について考究

している。

1 貸借対照表法研究としてのドイツ会計学

ドイツにおける会計学研究は、経営経済学と呼ばれる学問体系のなかの一分科として発展してきた。このため、ドイツの会計学研究は、経営経済学の「現在の発展傾向(1)」のなかで、この国に特有の概念と論理体系を纏って、各時代における「近代経営経済学(2)」の系譜を辿って発展してきた。本稿は、このドイツの会計学の貸借対照表法研究としての誕生について歴史的に考究するものである。

ドイツ経営経済学は、19世紀末の商科大学創設に伴って開設された、当時の新興の専門科学であった。この新興の経営経済学のなかで、会計学研究が貸借対照表法を対象とし、法学・私経済学研究と相互補完的に論争を繰り広げながら、独自の概念と論理体系を武器に、貸借対照表法の解釈と創造に取り組むなかで誕生した。

ドイツ会計学が形成・確立されていった過程は、1897年の商法典と1891年・1906年のプロイセン邦所得税法から、1920年代のライヒ所得税法、1931年の株式法への展開における貸借対照表法研究の時代であった。とくに、ドイツ会計学の確立を決定づけたものとして、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論に、貸借対照表法研究としての特性を見い出すことができる。シュマーレンバッハは、当時の貸借対照表法のなかで明文規定された「正規の簿記の諸原則」という不確定な法概念に着目して、当時の商人慣習説の解釈法学に代わって、商人見解説を提起した。そして、この「正規の簿記の諸原則・商人見解」説を通して、動的貸借対照表論を主張した(3)。その結果、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論の核心論理である費用配分論が1931年株式法において明文規定された。この貸借対照表法研究としての会計学の役割は、後年の1980年代になって、経営経済学教授連合の商法改正提案のかたちでも見出すことができる(4)。

この点について、ドイツにおける学説の提起が「知的専門学の権威のもとで、法に対して果たし

ている役割(5)」に関係しているもので、会計学研究の学術的な知見が貸借対照表法の形成を支えてきたと言える。

法概念としての「貸借対照表」は、「帳簿備付の正規性(6)」のもとに成立し、この「帳簿備付の正規性」の「判断(7)」について、定めがないときは、「正規の簿記の諸原則」という不確定な法概念の解釈によると立論された(8)。この場合に、知的専門学の権威が、シュマーレンバッハ以前の当時の解釈法学では、「正規の簿記の諸原則・商人慣習」説であったのに対して、シュマーレンバッハは、「正規の簿記の諸原則・商人見解」説を提唱し、「動的貸借対照表論を主張した。1930年代に、シュマーレンバッハの門下生による「正規の簿記の諸原則」叢書の出版がなされたが、この叢書こそが「動的貸借対照表論—商人見解—正規の簿記の諸原則」の集大成版であった。まさに、シュマーレンバッハが法に対して知的専門学の権威の役割を果たしていた。後年、1970年代—1980年代になって、レフソンが「正規の簿記の諸原則」論を提唱し、レフソンの門下生が「正規の簿記の諸原則」叢書を公刊したが、このことも、知的専門学の権威を有した貸借対照表法研究であった(9)。

2 法律上の「貸借対照表」概念と「正規の簿記の諸原則」の商人慣習説

(1) 商法上の貸借対照表概念と配当財源決定における「貸借対照表テスト」

ドイツ会計学研究は、伝統的に、商法上の貸借対照表概念の法的構成要件をどのように法解釈し、法創造するかを議論してきた。この意味で、筆者は、歴史的に、ドイツ会計学を貸借対照表法研究として性格規定することができると捉えている。それは、レームが「貸借対照表の法的関係(10)」と呼ぶドイツ法治国主義(11)のもとで、ドイツ会計学が誕生したということを背景としている。

ドイツ法治国主義の思想は、プロイセン絶対王制を担保すべく19世紀の後半に確立された行政の合法性原理を内容とし、法的安定性を一義的な

ものとする統治論であって、形式的法治国主義を示す。この形式的法治国主義と法実証主義のもとで、法規範性を有するものとして登場したのが、1861年に成立した普通ドイツ商法典における貸借対照表概念であった。

1861年の普通ドイツ商法典は、破産防止のために貸借対照表法を準備し、商業帳簿の証拠能力、破産の不法行為、商業帳簿の利益分配機能、評価問題を内容とする規定を設けた（12）。このなかで、商業帳簿の利益分配機能として形成されたのが、「貸借対照表テスト」である。

この「貸借対照表テスト」というのは、商法上の貸借対照表概念のもとで、配当宣言に関して、利息の配当ではなく、貸借対照表利益が配当財源であるということを指したものである。バルトは、『ドイツ貸借対照表法の発達、第1巻商法編』（1953年）のなかで、近代貸借対照表法の成立根拠がこの利益配当概念を採用したことであると指摘している（13）。

利益配当は、企業と株主との契約という擬制のもとで法定果実として成立した概念であり、この法定果実である利益配当を担保するものとして、商法上の貸借対照表が生み出された。商法学説では、商法上の貸借対照表による利益配当に関して、株主配当請求権という概念が成立した。しかし、この株主配当請求権は、商法上の貸借対照表の利益の内容について、利益の額を如何ようにでも決定できるものであった。このため、1861年の普通ドイツ商法典から1897年の商法典への変遷において、株主配当請求権は、商法上の貸借対照表の利益によって制限的内容に変容した。株主配当請求権の制限は、1861年の普通ドイツ商法典では、商法上の貸借対照表は成文法規定に定められる以外は、すべて定款授權のかたちで、会社理事者の義務的裁量に委ねられていた。この定款授權によって、会社理事者の裁量にもとづき、任意積立金の設定が普及し、1884年の株式法において、積立金の法定化と任意積立金の許容が行われた。それと同時に、1884年の株式法で、減価償却概念の新設が明文規定された。この1861年の普通ドイツ商法典と1884年の株式法による積立金と減価償却の概念の許容が、商法上

の貸借対照表の利益に影響を与え、その結果、株主配当請求権を制限した。

このように、1884年の株式法によって行われた株主配当請求権の制限は、1897年の商法典にも踏襲された。1897年の商法典は、第1に、商業帳簿に関する総則第38条において、「正規の簿記の諸原則」を明文規定し、第2に、第271条の株主取消請求権に新しい制限条項を付加した。この2つの措置の意味するところは、定款授權による会社理事者の義務的裁量を改めて、「正規の簿記の諸原則」という一般条項を明記して、商人の自由裁量に委ねるとしたうえで、第271条の株主取消請求権の制限条項によって、商人の自由裁量を側面から補強することで、株主配当請求権を制限したことであった。

とくに、「正規の簿記の諸原則」という不確定な法概念について、1896年の商法典草案理由書において、「慎重な商人慣習による裁量（14）」と述べているように、「正規の簿記の諸原則・商人慣習」説という解釈がなされた。この結果、会社理事者の義務的裁量によって、商法上の貸借対照表の利益を決定することができるという仕組みが出来上がった。

ここに、配当財源決定の「貸借対照表テスト」は、1884年株式法の「定款授權」から1897年商法典の「正規の簿記の諸原則」への法律要件の明確性の展開によって、会社理事者の義務的裁量の手に委ねられた。

以上、1861年の普通ドイツ商法典から、1884年の株式法、1897年の商法典への変遷において、会社理事者の義務的裁量によって、商法上の貸借対照表の利益にもとづく株主配当請求権の制限が、「定款授權」から「正規の簿記の諸原則」への法律要件の明確性の転換のなかで実行され、そのことを「正規の簿記の諸原則・商人慣習」説が法的に支持した。ここに、会社理事者の義務的裁量にもとづく株主配当請求権の制限が許容される内容で、配当財源決定の「貸借対照表テスト」が確立した。

（2）税法上の「貸借対照表」概念と税額決定における「貸借対照表テスト」

この配当財源決定の「貸借対照表テスト」と同時に、法人所得税の納税義務化にも関連して、ドイツの邦所得税法のなかで、税額決定の「貸借対照表テスト」が形成された。

ドイツの初期の所得税制は、1851年のプロイセン邦の所得税法に見られるように、自然人の所得に対して課税するものであった。このため、プロイセン邦では、1891年の所得税法改正までは、法人に対する所得課税が行われなかった。しかし、プロイセン邦以外の諸邦の所得税法では、1874年のザクセン邦とブレーメン邦の所得税法においては、法人所得に対する納税義務が明文規定されていた。また、これより先の1866年のハンブルグ邦の所得税法において、「所得税申告(15)」の義務と法人所得の納税義務が導入されていた。

この1851年のプロイセン邦の所得税法から1874年のザクセン邦、ブレーメン邦の所得税法にいたる展開のなかで、自然人の所得の納税義務から法人の所得の納税義務への拡大がなされた。そして、法人所得の納税義務化に伴って、商法上の貸借対照表の「利益＝法人所得」という「貸借対照表テスト」が採用された。

1851年のプロイセン邦の所得税法は、営業所得算定に当たって、第30条に、「収支計算による利益計算システム(16)」を設けた。この収支計算は、自然人に限定して所得課税を行っていた時代の計算方式であって、1874年のザクセン邦とブレーメン邦の所得税法では、収支計算による営業所得の計算方式が放棄され、これに代えて、「商人および大規模経営に関しては、商事貸借対照表の成果(17)」が基準となる旨の明文規定がなされた。

1874年のザクセン邦の所得税法第22条1号1文によれば、「商工業経営の場合に、純利益は、財産目録および貸借対照表に関して商法典に従って規定され、定めなき時は、正規の商人の慣習に合致している諸原則に従って算定されるものとする」と規定された。

1874年のブレーメン邦の所得税法第5条もまた、「付録B」の遵守をもとめ、「付録B」の純所得計算については、一般に、収支計算を採用

するとともに、商工業の所得に限って商法上の貸借対照表による所得計算を認めた。

以上のように、普通ドイツ商法典に従って商業帳簿を備え付けている商工業経営の所得計算については、収支計算ではなく、商法上の貸借対照表によることが、1874年のザクセン邦とブレーメン邦の所得税法に明文規定された。また、この明文規定がドイツ諸邦の所得税法に採り入れられた。なかでも、1891年のプロイセン邦の所得税法が明文をもってザクセン邦の所得税法第22条1号1文の字句を踏襲し、その後も、1903年のヴェルテンベルク邦の所得税法第13条3号、1910年のバイエルン邦の所得税法第14条へと継承された。

ここに、ドイツ諸邦の所得税法において、「商人簿記によらない商工業経営者(18)」に対しては収支計算を採用し、「商人簿記による商工業経営者(19)」に対しては、財産目録および貸借対照表に関する普通ドイツ商法典にしたがって規定され、定めなきときは、正規の商人の慣習に合致している諸原則によって、商工業所得を計算するという「貸借対照表テスト」が定着した。

以上から明らかなように、ドイツ諸邦の所得税法の時代に、商人簿記を採用する商工業経営について、「貸借対照表テスト」にもとづく所得計算方式が採用されていた。そして、この「貸借対照表テスト」がなぜ商工業経営に採用されたかの理由について、商業帳簿の備付という商人慣習の「便宜性(20)」(1891年プロイセン邦所得税法に関する第10次委員会)が法人所得税の創設に結びついていた。

このドイツ諸邦の所得税法時代における税額決定における「貸借対照表テスト」は、その後も、1897年の商法典とライヒ所得税法において、継承された。

1920年のライヒ所得税法第33条は、営業所得の計算について、「商法典の規定に従って商業帳簿を備え付けている納税義務者の場合に、営業利益は、第15条の規定を遵守して財産目録および貸借対照表に関して商法典に従って規定されている諸原則にもとづいて算定されなければならない」と規定した。これに対して、1925年の

ライヒ所得税法は、第13条において、「正規の簿記の諸原則」による経営財産比較にもとづく営業利益の計算を規定し、さらに、1934年のライヒ所得税法第5条においても、「正規の簿記の諸原則」によるとの明文規定が設けられた。

このように、ドイツの所得税法上において、商法上の「正規の簿記の諸原則」にもとづく「貸借対照表テスト」による所得計算が採用されることで、会社理事者の義務的裁量に委ねられた貸借対照表計算方式が定着した。

以上、1861年の普通ドイツ商法典から1897年の商法典、1931年の株式法への展開と1874年以降のドイツ諸邦の所得税法、1920年以降のライヒ所得税法への展開のなかで、不確定な法概念が商人の自由裁量を許容（21）するものであるとされ、「正規の簿記の諸原則」の商人慣習説のもとで、会社理事者の義務的裁量による株主配当請求権を制限した配当財源決定としての「貸借対照表テスト」が、そして、商工業経営の所得納税義務の税額決定としての「貸借対照表テスト」がそれぞれに確立された。

しかしながら、この「貸借対照表テスト」による配当・税計算方式が商法・株式法と所得税法において確立されたにもかかわらず、「貸借対照表テスト」の具体的内容について、法律要件の明確性に欠けていた。このため、「貸借対照表テスト」の内容をめぐる、貸借対照表計算方式（22）がどのような仕組みであるかについて、法学の立場から、やがて、私経済学、経営経済学の立場から、貸借対照表価値論争が展開された。

3 「貸借対照表テスト」と貸借対照表価値論争史

ドイツに固有の商法上の貸借対照表概念をめぐるのは、19世紀後半から20世紀初頭に、「貸借対照表価値論争」が起きた。この「貸借対照表価値論争」というのは、1861年の普通ドイツ商法典、1897年の商法典における価値評価規定の解釈をめぐる、法学の立場と経営経済学の立場からの解釈論争が起きた事態を指している。1861年の普通ドイツ商法典第31条の価

値評価規定が「付すべき価値」としていたことを受けて、この「付すべき価値」をどのように解釈すればよいか、つまり、「付すべき価値」が取得原価を意味するのか、期末日の時価を意味するのかを争った。

この「貸借対照表価値論争」は、2期にわたって展開された。パッソウは、この「貸借対照表価値論争」について、以下のように通観している（23）。

第1期の論争は、「付すべき価値」というのは売却価値なのか、使用価値なのか、あるいは、その他の価値なのかどうか、第2期の論争は、あらゆる財産目的物および負債がその（真実）価値をもって評価されるべきとする規定が資産の過大評価、負債の過小評価のみを禁止しているのか、それとも、資産の過小評価、負債の過大評価をも禁止しているのかどうか、第40条は例外なく貸借対照表真実性原則を宣言しているのか、あるいは、貸借対照表において財産状態が実施のものより以下に過小評価されることを認めているかどうかということである。

このパッソウの言説から分かるように、「貸借対照表価値論争」の第1期が、時価か原価を論争したのに対して、第2期は、過小評価の是非をめぐる論争であった。これを歴史的な経緯から見れば、時価か原価かの第1期の論争は、1870年代以降、1884年の株式法と1897年の商法典にいたる過程における客観価値説から主観価値説への転換を内容とするものであった。そして、第2期の論争は、1897年の商法典の成立を契機にして、過小評価の認否をめぐる貸借対照表絶対的真実性観から貸借対照表相対的真実観への転換を内容としていた。また、この第2期の論争に同時進行的に提起されたのが、ウィルモウスキー、フィッシャーの原価配分論に立った損益貸借対照表論の主張であった。この損益貸借対照表論が経営経済学説の萌芽であったと評された。

このように、ドイツ貸借対照表法研究は、貸借対照表価値論争を通じて、客観価値説から主観価値説（前期）への転換が最初の変化であった。客観価値説の支配した時代は、1861年の普通ドイツ商法典以来ながく続いた。この客観価値説は、

貸借対照表客観的真実性観を採り、ジモンの主観価値説の登場まで支配的な見解を保った(24)。1873年12月3日の帝国高等商事裁判所判決(25)が客観価値説と貸借対照表絶対的真実性観の典型として有名である。1884年の株式法第二次草案の理由書においても、この客観価値説が支持されていた(26)。その後、1870年代の論争を経て、客観価値説は次第に主観価値説に席を譲り、1879年のシェフラーが客観価値説に徹底的な批判を浴びせて、1886年にいたって、ジモンの主観価値説の確立を見た。

このジモンの主観価値説は、貸借対照表主観的真実性観に立つものであったが、原価説を唱え、商法解釈論の枠組みのなかで、独自の用語と論理をもって商法上の貸借対照表概念に対する理論的体系化を行った。

第2期の論争は、この主観価値説の内部で起こった。客観価値説から主観価値説(前期)への転換を切実な理論課題とはせずに、貸借対照表絶対的真実性観が支配していた。当時の商法上の資本損傷禁止から過大評価の禁止こそが理論課題とされていた。しかるに、第2期の論争に入って、この貸借対照表絶対的真実性観は、1896年の商法典草案理由書とジモンの後期主観価値説の前奏の後に提起されたノイカムプノの『貸借対照表真実性のドグマ』(1899年)によって排撃され、貸借対照表相対的真実性観への移行が決定づけられた。パッソウは、この第2期の論争の決着を見て、つぎのように論述した(27)。

従前の通説は、実際の財産状態の客観的な一覧表である貸借対照表があらゆる事情のもとでも完全な真実性を具備したものでなければならない、すなわち、資産、負債の過大・過小評価をともに禁止すべきであるということであった。だが、今日では、第40条は、単に、過大評価のみを禁止しているのであって、資産の過小評価を許容しているのが通説となっている。

以上の結果、貸借対照表価値論争が20世紀初頭において一応の終息を迎えた。この貸借対照表価値論争において注目されるべきことが何かというと、当時の商法上の貸借対照表概念が財産貸借対照表として論理づけられ、財産表示における貸

借対照表真実性が支持されたことであった。しかしながら、この貸借対照表真実性観が財産表示の真実性を標榜することができても、当時のもっとも典型的な減価償却実務(1マルク勘定)を目撃したパッソウの貸借対照表非真実性・貸借対照表不明瞭性という批難(28)の前では、貸借対照表絶対的真実性観から貸借対照表相対的真実性観への論理転換がきわめて脆弱な理由づけであった。

そこで、貸借対照表法研究において新たに登場したのが、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論であった。このシュマーレンバッハの動的貸借対照表論は、第1に、彼の最初の論稿、「減価償却論」に見るように、19世紀末当時の、固定資産の減価償却問題について、取得原価の費用配分論を提起したものであるとともに、第2に、そのことを1897年の商法典第38条の「正規の簿記の諸原則」に結び付けたところに特徴を有していた。

4 シュマーレンバッハの「正規の簿記の諸原則・商人見解」説

貸借対照表法研究としてのドイツ会計学の誕生については、19世紀末から20世紀前半期において決定的な役割を果たした、シュマーレンバッハを取り上げることが重要である。シュマーレンバッハは、19世紀末のドイツ商科大学勃興期に、経営経済学という学問領域を自立化することに取り組み、20世紀初頭に、ケルン大学を拠点として、ドイツの各大学における経営経済学講座の開設に向けて指導的な役割を果たした。

本稿は、このことに関連して、ワルプの1933年発表の論稿、「1861年—1919年の貸借対照表学説史について(29)」にもとづいて、シュマーレンバッハの貸借対照表法研究の意義について確認しておきたい。ワルプの論稿は、すでに多くの研究者によって取り上げられてきたが、ワルプの論稿に注目したのは、ドイツ経営経済学の誕生期から確立期にかけて、貸借対照表法研究としての「貸借対照表価値論争」のなかから、ドイツ会計学が確立されたことを証言していることにある。

シュマーレンバッハの貸借対照表法研究は、19世紀末に発表された「減価償却論」にはじまり、1919年の動的貸借対照表論にいたる費用配分論の学説形成に特徴を有するものであった。この費用配分論は、1861年の普通ドイツ商法典から1897年の商法典への展開過程において、商法学、私経済学、経営経済学の間で繰り広げられた「貸借対照表価値論争」を舞台にして生み出されたものであった。ワルプの言説は、この「貸借対照表価値論争」のなかから、シュマーレンバッハにいたる貸借対照表学説を発達史観の立場から概観したものである。

ワルプは、1933年に、シュマーレンバッハ生誕60年を記念して、シュマーレンバッハの偉業を讃える論稿を発表した。そのなかで、ワルプは、貸借対照表論が1861年の普通ドイツ商法典以降の貸借対照表法に関する解釈論争を内容として展開されてきたと論述している(30)。

ワルプは、このように指摘して、1861年の普通ドイツ商法典、1897年の商法典、1891年のプロイセン邦所得税法の規定における不明瞭な貸借対照表の法的性格を批判したうえで、続けて、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論の誕生を評価した(31)。

1931年の株式法第260条によって、「正規の簿記および貸借対照表作成の諸原則」の承認を見たので、この問題は、実際上は解決されたものと見られている。税法上の明文は、すでに以前から見られ、戦後の1920年から1925年のライヒ所得税法およびライヒ最高租税裁判所の所得税部の判決によって明らかにされている。一方において、貸借対照表論における根本的安定が示されるとともに、他方において、従来、知られていなかった不安が現れた。それは、貸借対照表問題に関する新しい見地にもとづくものである。この変化は、1912年のコウェローの小さな前奏の後に、1918年のオズバールの著書に始まるもので、さらに、1919年のシュマーレンバッハの『動的貸借対照表の原理』の出現によっていっそう強められた。

ワルプの言説の趣旨は、貸借対照表という概念の法律上の規定が不明瞭であることが法律家の干

渉を招き、貸借対照表論の有機的な発展を妨げたと考え、貸借対照表論の歴史的考察から1919年のシュマーレンバッハの『動的貸借対照表の原理』の誕生を生み出したという発達史観を説き起こすことであった。具体的には、ワルプの発達史観は、つぎのような順序で展開されている。

- (1) 1873年の帝国高等裁判所の判決
- (2) 鉄道専門家のシェフラーの『貸借対照表論』(1879年)
- (3) ジモンの『株式会社の貸借対照表論』(1886年)
- (4) ウィルモウスキーの『1891年6月24日プロイセン所得税法』(1896年)
- (5) フィッシャーの『貸借対照表価値論』(1908年)
- (6) 成果貸借対照表に関するシュマーレンバッハの諸論稿(1908年、1912年、1916年)
- (7) コウェローの『私企業の年次貸借対照表における財産評価、とくに未実現損益を顧慮して』(1912年)
- (8) オズバールの『企業の立場から見た貸借対照表』(1918年)
- (9) シュマーレンバッハの『動的貸借対照表の原理』(1919年)

このワルプの描く発達史観は、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論にいたる学説の進化論を説いたところに特徴を有する。すなわち、19世紀末における貸借対照表価値論争における客観価値説から主観価値説への転換を経て、費用配分説の動態論の台頭からコウェロー、オズバールの財産論の復活を通じて、1919年のシュマーレンバッハの動的貸借対照表論の誕生にいたる発達史観であった。

以上のワルプの言説に加えて、ル・クートレは、ニックリッシュ編、『経営経済学辞典』(1959年)所収の論文、「貸借対照表論」において、「貸借対照表論の発展の輪郭(32)」を執筆し、貸借対照表学説史について、法学と経営経済学の2つの領域から展開されたと整理して、以下のよう

に指摘した(33)。

最初に貸借対照表学説上の考察方法として現れ

たのは、法律上の簿記および貸借対照表作成規定の生成を主として法律の側面から議論から提起された評価問題に関する考察であった。この法律的観察は、シェフラー、レーム、ジモンおよびフィッシャー等の文献に特徴を見ることができる。貸借対照表とその作成に関する一定の熟慮から生じた第2の領域は、世紀の転換以降に創設された商科大学における経営経済学の発展とともに生まれた。ランバート、シェアー、ヒュクリ、ライトナー、ライシュ・クライビヒ等の諸労作が該当する。貸借対照表およびその問題点は、経営経済学の側面から取り上げられた。

以上、ル・クートレも、ワルプと同様に、貸借対照表論の発達史観に立って、法学的な熟慮から経営経済学による考察へと重点移行していったと指摘した。そして、ル・クートレは、この経営経済学のなかで、体系的な貸借対照表論が輩出し、パッソウ、コウェローおよびオズバールの文献をあげ、しかるのちに、「最初の体系的で、明確な認識によって論理的に展開された基本的思考にもとづいて構築された貸借対照表論がシュマーレンバッハによって打ち立てられた(34)」と指摘している。

ワルプ、ル・クートレともに、ドイツの貸借対照表論を法学から経営経済学への展開における学説発達史について、シュマーレンバッハにいたる進化論として捉えていることが分かる。しかし、本稿は、このワルプとル・クートレの貸借対照表論の学説発達史観を肯定的に理解する立場にたっていない。本稿は、1861年の普通ドイツ商法典から1931年の株式法の間において、貸借対照表論が法学と経営経済学の相互補完的な論争を繰り広げるなかで、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論が貸借対照表法研究としての地位を築き上げ、1931年株式法の明文規定のなかに費用配分論が法典化されたことに注目している。すなわち、本稿が注目するのは、シュマーレンバッハによる動的貸借対照表論が1931年の株式法における「正規の簿記および貸借対照表作成の諸原則」の明文規定に関わって主張されたという点である。シュマーレンバッハは、1897年の商法典第38条の「正規の簿記の諸原則」について、

法学の立場からの商人慣習説に替えて、商人見解説を主張し、取得原価主義・費用配分論が「正規の簿記の諸原則・商人見解」説であると立論することで、1931年の株式法の明文規定に法典化することに成功した。

この意味で、本稿は、シュマーレンバッハのなかに、ドイツ会計学の貸借対照表法研究としての固有の特性を始原的に見出した。

5 ドイツ会計学の規範研究としての特性—本稿のまとめ

「ドイツの貸借対照表法は、IAS/US-GAAPを前にして崩壊するのか(35)」という、1998年の論稿で、ドイツの論者が発したこのような危機感が、1998年から始まったドイツの会計改革を支配してきた意識である。筆者の見るところ、貸借対照表法の伝統とIAS/US-GAAPの間に横たわる会計観の相違をどのように調整し、相互補完的に棲み分け、折り合っていくか、このことがドイツの会計学研究の現代的課題であった。

ドイツの会計学研究は、商法・株式法、所得税法・法人税法の計算規定である貸借対照表法の解釈と立法に関わって、法学研究との論争のなかで、各時代の課題に対応した概念と論理を構築してきた。ドイツ会計学研究は、IAS/US-GAAPにどう対応するかについても、貸借対照表法の枠組みのなかで、危機打開の方途を探って、連単分離論を立論することで対応した。この意味で、筆者は、貸借対照表法研究としての会計学ということがドイツの特性であると捉え、そのことが歴史的に形成された特性であると考えた。本稿では、この貸借対照表法研究としての会計学という特性について、19世紀末から20世紀初頭における会計学研究の形成過程に遡って、歴史的な考察を試みた。

19世紀以降において、銀行の産業支配を土台とした経済機構の在り方に由来する債権者保護を重視した商法優先主義が形成、確立され、この債権者保護重視のもとで、貸借対照表法の伝統的なレジームが成立し、21世紀の今日まで続いてきた。本稿は、この貸借対照表法の伝統的なレジームのもとで、配当財源決定と税額決定における

「貸借対照表テスト」が確立されたと捉え、「貸借対照表テスト」の法的構成要件に関わって、取得原価主義、慎重原則重視、費用配分論が貸借対照表価値論争を経て確立されたことを究明した。

この意味で、貸借対照表価値論争が貸借対照表法研究としてドイツ会計学を生み出した。

本稿で取り上げたシュマーレンバッハの動的貸借対照表論は、1861年の普通ドイツ商法典から1897年の商法典を経て、1931年株式法改正にいたる貸借対照表法の形成・確立過程において、貸借対照表法を解釈し、立法化を図る研究として提唱されたものであった。シュマーレンバッハは、1897年の商法典に関する貸借対照表法研究として、動的貸借対照表論を提起し、その費用配分論を1931年の株式法の明文規定に法典化させた。その鍵となったのが、「正規の簿記の諸原則」(1897年商法典)、「正規の簿記および貸借対照表作成の諸原則」(1931年株式法)に関する「正規の簿記の諸原則・商人見解」説であった。本稿は、このシュマーレンバッハの貸借対照表法研究としての役割を確認するために、ワルプの言説を証言として取り上げた。

以上、貸借対照表価値論争史のなかに、シュマーレンバッハ動的貸借対照表論を貸借対照表法研究として摘出したが、筆者は、この貸借対照表法研究としてのドイツの会計学という特性が現代のIFRS研究における構造的な枠組みのなかにも継承されていると認識している。このことについては、稿を改めて、論究していきたい。

(注)

(1)(2)Wöhe (1974), S.710ff.

(3)宮上一男編『シュマーレンバッハ研究』所収の拙稿において詳細な検討がなされている。

(4)ドイツ経営経済学教授連合会計制度委員会(Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V.)が1979年に、商法計算規定の逐条にわたって改正提案を公表した。

(5)ハンス・デレ、村上淳一訳(1978年)、68頁。

(6)(7)(8)Koch (1979), S.520.

(9)レフソンは、「正規の簿記の諸原則」の体系化を演繹的な論理を以って試みた代表的な論者である。レフソンは、「正規の簿記の諸原則」の源泉が①商人の慣習および見解、②法律(立法および判例)、③経営経済学にあるとしたうえで、このうちの経営経済学という専門学が「正規の簿記の諸原則」の獲得にとって最も重要であると結論づけている。

(10)Rehm (1903), S.6ff.

(11)ドイツ法治国主義というのは、「行政の合法性原理」とよばれるものである。法治国概念には2つの見方がある。第1は、政治的、歴史的、制度的な法治国概念であって、法治国の実質的または技術的概念と呼ばれるもので、自由主義の政治原理を背景に生じたものであるという見方である。第2は、法現象の統一的認識という法理論的要請にもとづいて立てられた法治国概念で、これは、法治国の形式的概念あるいは理論的概念と呼ばれる見方である。ケルゼンは、法治国の実質概念と形式概念に対して、法治国の形式概念は、実質概念に対して一次的なものでさえある。厳密に実証主義的なあらゆる自然法を排斥する立場からすれば、しかし、どの国家もこの形式的な意味における法治国でなければならないとした。

(12)(13)Barth (1953), Band I, S.51ff.

(14)Entwurf (1896), S.45.

(15)1866年3月26日のハンブルグ邦所得税法第10条においては、「納税義務者は所得および消費を自主申告しなければならない」と規定されていた。

(16)1851年5月1日のプロイセン邦所得税法は、1873年5月25日に抜本改正されたが、本法第39条規定はそのまま踏襲され、源泉説(Quellentheorie)と収支計算に依拠するものであった(Barth (1955), Band II, Anhang S. 48 Anm.27.)。

(17)Ebenda, Anhang S.53. (18)Ebenda, Anhang S.64.

(19)Ebenda, Anhang S.62.

(20)Haus der Abgeordneten (1891), S.28.

(21)ドイツ法における不確定概念は、自由裁量と関係している。「正規の簿記の諸原則」もまた、不確定法概念で、商人の自由裁量を許容している。成文規定の固定的な規制から自由を商人に与えよ

うとするものである。ただ、この場合に、つぎの点で特徴があることに留意しなければならない。すなわち、1879年12月22日のザクセン邦所得税法第18条に関する営業経営の利益計算への商人簿記の諸原則の適用についての審議の報告書において、商人簿記の諸原則が普遍妥当な慣習に準拠することが明記され、さらに、その理由書のなかで、この規定が単に一般的な原則に過ぎず、正規の商人の慣習への合致が個別の場合に、どれが該当するかは専門家の判断によっているとされた点である(Barth, K., a.a.O., Anhang .100ff.)。これは、普遍妥当な慣習の判断が専門家によって決定されるとしたものであるが、「正規の簿記の諸原則」も、この専門家の判断が自由裁量の内容を決めているため、具体的には、経営経済学という専門家の判断が不確定法概念を解釈して、商人の自由裁量を認めている。

(22)貸借対照表計算は、収支計算とは異なるものである。1856年12月29日のプロイセン邦の会社法回状命令第44号および普通ドイツ商法典第217条に設定されたものであり、回状命令第44条は、貸借対照表の確定にあたって年次支出を上回る純収入の剰余ではなく、消極財産を上回る積極財産の剰余が純利益であると規定している。1870年の株式法第239条a4号は、総積極財産と総消極財産の比較から生じた損益は、貸借対照表期末日に別途に表示しなければならないと定め、この規定が1884年の株式法第185条a6号、1897年の商法典第261条6号に踏襲された。このように、貸借対照表計算は、積極財産から消極財産を控除して純利益を算定するというものである。そして、この枠組みのなかで、減価償却と積立金の控除性が当時の「貸借対照表テスト」にもとづく配当財源決定と税額決定の計算の核心的論点であった。

(23)Passow (1923), S.84.

(24)Ebenda, S.85.

(25)判旨は、つぎのような内容であった。貸借対照表に関して標準として決定せられ得た現在価値とは、総じて恣意的、主観的な見積り、あるいは思惑による評価であってはならず、普遍的取引価値でなければならない。というのは、貸借対照表

は、実際の財産状態の客観的な真実性に照応すべきものであるからである。したがって、市場価格または取引所価格を有する財産構成部分(積極財産および消極財産)は、原則として、これによって評価された価値をもって貸借対照表に記載され、他方において、市場価格または取引所価格を有さない財産構成部分は、別の方法で、その現在の客観価値を決定せねばならない(Ebenda, S.85.)。

(26)Ebenda, S.94. (27)(28)Ebenda, S. 116.

(29)(30)Walb (1933), S.1-2.

(31)(32) le Coutre (1959), S.1156.

(33)(34)Ebenda, S.1157.

(35)Schön (1997), S.133.

引用文献

(1)Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Band I, Handelsrecht, Stuttgart 1963.

(2)Entwurf eines Handelsgesetzbuchs mit Ausschluss des Seehandelsrechts nebst Denkschrift, Aufgestellt im Reichs-Justizamt, Berlin 1896.

(3)Haus der Abgeordneten, Bericht der X Kommission über Entwurf eines Einkommensteuergesetzes in: Nr. 5 der Drucksachen 1891.

(4)Kelsen, H., Akkemeine Staatlehre, Berlin 1925.

(5)Koch, K., Abgabenordnung, 2. Auflage, Köln-Berlin-Bonn-München 1970.

(6)Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft, Reformvorschläge zur handelsrechtlichen Rechnungslegung, in: Betriebswirtschaft, Heft1a/1979.

(7)Le Coutre, W., Bilanztheorie, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Auflage, Stuttgart 1959.

(8)Leffson, U., Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 2. Auflage, Düsseldorf 1970.

(9)Rejm, H., Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2. Auflage, München 1903.

(10)Walb, E., Zur Dogmengeschichte der Bilanz vom 1861-1919, in: Festschrift für Eugen Schmalenbach, Leipzig 1933.

(11)Passow, R., Die Bilanzen der privaten Unterneh-

men, 1. Auflage, Leipzig 1923.

(12)Schön, W., Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts und ADHGB zum IASC, in: ZHR 16/1997.

(13)宮上一男編『シュマーレンバッハ研究』世界書院、1978年、同編『会計と学説—続シュマーレンバッハ研究』世界書院、1980年、同編『現代の会計(II) 正規の貸借対照表作成の諸原則』世界書院、1984年。

(14)ハンス・デレ、村上淳一訳「ドイツにおける立法過程」『法学協会雑誌』78巻5号、1978年。

参考文献

(1)木下勝一「ドイツ税務会計制度の成立過程—1891年プロイセン所得税法における商事貸借対照表の基準性の意義」『新潟大学経済論集』第15号、1974年、57—79頁。

(2)同「シュマーレンバッハ時代の企業会計制度」『新潟大学経済論集』第28号、1980年、105—121頁。

(3)同「貸借対照表指令法としての商法典第3編の性質」『会計』（森山書店）141巻5号、1991年、45—58頁。

(4)同「ドイツ財務会計制度と会計国際化への対応」『新潟大学経済論集』第60号、1995年、39—51頁。

(5)同「ドイツ財務会計制度の伝統と国際的調和化論のなかでの対応」『会計』（森山書店）149巻3号、1995年、32—41頁。

(6)同「ドイツの会計制度改革とIFRS導入」『財務会計研究』（財務会計研究学会）第3号、2008年、1—27頁。

(本稿は、平成28年度日本学術振興会科学研究費基盤研究一般C(課題番号15K03869)の研究成果の一部である。)