

ドイツ勘定学説に関する一考察

片岡 泰彦

I はじめに

複式簿記は、13世紀から14世紀の地中海商業の盛んなイタリアの都市国家の実践の中で実践的簿記として生成発展した。やがて、この実践的簿記から理論簿記が成立してくる。その先駆となったのが、ルカ・パチョーリの簿記論である。

ルカ・パチョーリは、複式簿記を解説するが、彼の簿記論の中には、すでに人的勘定学説の萌芽が見られたのである。パチョーリの後継者であるマンゾーニ、モスケッティ、フローリ等も人的勘定学説について解説している。そして、この人的勘定学説は、主としてイタリア、フランスそしてオランダ等で発展していくのである。やがて、トーマス・ジョーンズ (Thomas Johns, 1833年) やファビオ・ベスタ (Fabio Besta, 1897年) は、勘定を人的ではなく物的に考察する事を試みる。

しかし、物的勘定学説の本格的な研究と論争は、ドイツおよびスイスで幕が開けられるのである。それはクルツバウエル (Kurzbauer) やアウグスブルク (Augsburg) によって始められ、ヒューグリ (=ヒュックリ, Hügli) およびシェアー (Schär) 等によって発展されて行くのである。本稿では、主としてアルバート・メルキ (Albert Märki) の学説¹⁾ に依拠し、ドイツ語圏における勘定学説の考察を試みる。メルキは、勘定学説を、静的観 (statische Auffassung) と動的観 (dynamische Auffassung) そして静的観・動的観結合 (Die Kombination von statischen und dynamischen Gesichtspunkten) に分類している。したがって、この3つの観点から勘定学説を考察する。

1) Albert Märki, *Modernes Rechnungswesen Theorie – Praxis and Unterricht*, Bern 1949.

II 勘定学説の意義

勘定学説 (Kontentheorie) とは、元帳および仕訳帳における勘定の借方および貸方の意義の説

明方法に関する学説である。複式簿記における勘定の本質と勘定への記入方法に関する理論の系統的な説明方法である簿記学説 (Buchhaltungstheorie) と同様の内容を持つとする見解がある。しかし、この見解は必ずしも正当性を持つものとは言えない。

例えば、ル・クートル (Le Coutre) は、簿記学説の概念と勘定学説の概念は区別すべきであると主張している¹⁾。そして簿記学説とは、簿記全体を対象とする広い意味を持っている。さらに簿記学説は、組織的かつ原則的であり、最終的には簿記全領域を完全に表現するものであるというのである²⁾。オスヴァルド (Oswald) も、同様の見解を持つ。オスヴァルドによると、簿記学説は、簿記全体を解説し、簿記の理論的問題の全てを含むとするのである。さらにゴンベルク (Gomberg) は、簿記学説の概念を勘定学説の概念より広く解説している。ゴンベルクによると、簿記学説は、記帳学説 (Buchungstheorie)、勘定学説そして貸借対照表学説 (Bilanztheorie) の3つに分類される³⁾。

ゴンベルクは、勘定理論とは、簿記の中で理解した取引を理論的に分類する手段として複式組織 (doppische System) を説明するものと定義している。そしてこの定義から出発して、勘定学説について2つの課題を提案している。

第一は、複式組織の基礎、すなわち借方と貸方の原則 (Soll-Haben-Prinzips) である。第二は、簿記の中で理解した取引の分類の原則である。この原則は、諸種の歴史的観点から発生するのである。

1) Le Coutre, *Buchhaltungstheorie in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 1926.

2) Oswald, *Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomie*, 1923, S. 149.

3) Gomberg, *Problem der Buchhaltungstheorie*, Schweiz, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Arbeitsgestaltung*, Separatabdruck.

III 勘定学説の分類

勘定学説には、多くの分類方法がある。例えば、1926年に、ル・クートルは、勘定学説を、I 形式論的学説、II 物的学説、III その他の学説 (スガンチーニ他) に分類している。形式論的学説は、人的学説 (人的一勘定系統説=ブッシュ、オーダーマンとシーベ、ウルマン、人的二勘定系統説=ベリイニ、モンディニ、マッサ、チェルボーニ) と経済学説 (チオンピ) に分類し、物的学説は、物的一勘定系統説 (営業学説=ベルリーナ、純粹物的一勘定学説=コールマン) ハーゲル、その他の一勘定系統説 (セイドラー、ビーダーマン)、物的二勘定系統説 (ヒューグリ・シェアー、ニックリッシュ、ワルプ、パーペ) そして物的三勘定系統説 (ライトナー、ル・クートル、オプスト、スコカン、レーマン) に分類して¹⁾ いる。

1929年に、ゴンベルクは、初期諸学説、18世紀のフランス学派 (ド・ラ・ポルト、ベルトラン・

3. 物的理論

一 勘定学説 ベルリーナ (Berliner, 1910)

二 勘定学説 オスバール (Osbar, 1919), ライトナー (Leitner, 1920),
ニックリッシュ (Nicklisch, 1932), ル・クートル (Le Coutre, 1926)

四 勘定学説 ブリイ (Burri, 1935)

五 勘定学説 ケーファー (Käfer, 1966)

4. 機能的理論

パーペ (Pape, 1921), ワルプ (Walb, 1921), トムス (Thoms, 1955), ル・
クートル (1958), コジオール (Kosiol, 1976)

5. 利益決定理論

多目的理論 リーガー (Rieger, 1928)

有機的理論 シュミット (Schmidt, 1921), マールベルク (Mahlberg, 1921), スウィニー
(Sweeney, 1936), ハックス (Hax, 1957), エンゲルス (Engels, 1962),
Feuerbaum (1966)

静的理論 オスバール (Osbar, 1919), ニックリッシュ (Nicklisch, 1932)

動的理論 シュマーレンバッハ (1919), ゾムマーフェルト (Sommerfeld, 1919), ワル
プ (Walb, 1921), リーガー (Rieger, 1936), コジオール (Kosiol, 1976)

1) Le Coutre, a. a. O., S. 146.

2) レオン・ゴムベルク, 岡田誠一訳。

3) 畠中福一『勘定学説研究』森山書店, 昭和7年。

4) 黒沢清『簿記原理』東洋出版社, 昭和9年, 41-100頁。

5) 黒沢清, 前掲書, 101-196頁。

6) 木村和三郎, 『科学としての会計学(下)』有斐閣, 昭和47年, 170-172頁。

7) 安平昭二, 『簿記』(その教育と学習) 中央経済社, 平成4年, 227-249頁。

8) Karl Weber, *On the History of Accounting in German-Speaking Countries since 1900*, International Workshop, 450th Anniversary of the Foundation of University of Messina, Taormina (Messina) September 28-29, 1998.

IV 静的観勘定学説

1. 意義

静的観勘定学説は、簿記及び貸借対照表の目的を、企業財産の算出と表示にあると考えるのである。そして簿記の機能は、財産の構成部分とその増減変化を正しく計算記録することであり、純損益は期首の純財産と期末の純財産の差額と主張するのである。

貸借対照表は、主として財産算定貸借対照表 (Vermögensermittlungsbilanz) を重視し、財産目録

との関係が必要となる。すなわち、貸借対照表は、期間損益計算という動的なものではなく、ある時点の財産構成要素項目の価値の総和を表示するところから静的観と呼んだのである。

2. 物的二勘定系統説 (Materialistische Zweikontenreihentheorie)

この学説は、ヒューグリまたはヒュックリ (Hügli, 1887) そしてシェアー (Schär, 1890) によって主唱されたものである。ただし、初めは、ブレーメンのアウグスブルク (Augsburg) とウィーンのクルツバウエル (Kurzbaue) が唱えた物的勘定理論の上に、スイスのヒューグリによって物的二勘定系統説が構成された。そして、スイスのシェアーが、ヒューグリの理論を承継し、完成させたのである¹⁾。更に、ベローラエック (Belohlawek), シラー (Schiller), チェグラー (Ziegler) およびライエラー (Leyerer) 等²⁾ によっても主張された。

物的二勘定系統説は、勘定を複式簿記の基本方程式である $A - P = K$ または $(+A) + (-P) = K$ に則って、正反対の性質をもった二個の系統に分類する。方程式の左側には、積極財産 (Aktiva, positive Vermögensbestandteile) と消極財産 (passiva, negative Vermögensbestandteile) に属する勘定を、右側には純財産 (資本) Kapital に属するものを記載する。

すなわち、左側に財産を、右側に純財産 (資本) を相対立させるのである。したがって、負債は、消極的な財産とみなすのである。ヒューグリによれば、複式簿記の特徴は、財産の計算と純財産 (資本) の計算を互いに対立させることにある³⁾。

シェアーの二勘定系統説の基礎

	有高勘定		=	資本勘定	
	借方 +	貸方 -		借方 -	貸方 +
1. 開始方程式	A	P	=		K
	a	a	=		
2. 交換取引	P	P	=	o	o
3. 利益取引	g		=		g
4. 損失取引		v	=	v	
5. 混合取引					
a. 交換と利益	q+r	q	=		r
b. 交換と損失	m	m+t	=	t	
純資産の確認	借方合計 S1	貸方合計 H1	=	借方合計 S2	貸方合計 H2
	借方差額 S1-H1		=	貸方差額 H2-S2	
残高の試算	証明された純財産		=	計算された純財産	
	S1-H1は		=	H2-S2	
	S1+S2である。		=	H1+H2	
	2つの勘定の借方合計		=	2つの勘定の貸方合計	

(「商業学と商業実務のための雑誌」1910年より⁴⁾)

3. 物的三勘定系統説 (Die materialistische Dreikontenreihentheorie)

この学説は、物的二勘定学説(純財産説)から発展したもので、ライトナー (Leitner)⁵⁾、ル・クートル (Le Coutre)⁶⁾、オプスト (Obst)⁷⁾らによって代表される。

この学説は、勘定を資産勘定、負債勘定(負債を消極財産とみなす)および資本勘定の三系統とするものである。勘定の記入に際しては、資産の増加-借方、減少-貸方、負債の増加-貸方、減少-借方、資本の増加-貸方、減少-借方の3つの原則をとる。

この学説においては、負債は財産の一種である消極財産構成部分ではなく、それ自身、独自の意味を持つ。勘定の分類も貸借対照表方程式 $A=P+K$ を基礎とする⁸⁾。貸借対照表の機能は、財産計算 (Vermögensnachweis) にあり、簿記は、継続した貸借対照表である。すなわち、簿記は、経営活動によって生じた資産、負債および資本の増減変化を記録するのである。ただし、この学説は次のような矛盾がある。貸借対照表の貸方に記入された諸項目は、借方に記入された財産項目に対する統一的な請求権を表すとみなされているが、この同一の項目が、まったく別個の系統に属する勘定として、取り扱われているのである。

4. 物的一勘定系統説

この学説は、ベルリーナ (Berliner) の主張する営業学説 (Geschäftstheorie) であり、財産算定貸借対照表 (Vermögensermittlungsbilanz) から発展したものである。貸借対照表の左側は営業上運営される資産を示し、右側は分配計画 (Verteilungsplan)、すなわち清算時の資産処分価値を表すという考え方をするのである⁹⁾。

この学説は、負債と資本の区別は認めず、計算上統一的な性格 (rechnungsmäßig einheitlicher Qualität) を持つものであり、勘定はすべて営業の財産とその増減を記録・計算するものと解するのである。

ベルリーナーによれば、すべての勘定は有高勘定 (Bestandkonten) であるから、その説明も単一の感情理論 (Ein-Kontenreihentheorie) によって遂行されるのである。

したがって、貸借対照表の積極項目 (positive Posten) と消極項目 (negative Posten) の諸勘定記入においては、同一の記入法則 (gleicheregel) が発生するのである。すなわち、貸借対照表における積極 (Aktiva) 項目及び消極 (Passiva) 項目は、簿記においても積極 (Aktiva) 項目及び消極 (Passiva) 項目となるのである。

次に、勘定理論の内容を示す¹⁰⁾。

積極 (Aktiva)		消極 (Passiva)	
借方 積極項目 (positive Posten)	貸方 消極項目 (negative Posten)	借方 積極項目 (positive Posten)	貸方 消極項目 (negative Posten)

営業説がヒューグリおよびシェアーの二勘定説と異なる主な点は、損益取引を考察する見解に

ある。物的二勘定系統説によると、損益取引は自己資本の増減を発生させる取引と解するのに対し、営業説では有形の財産 (materiellen Güter) と同様に、財産構成要素をあらわす無形の給付 (immateriellen Leistungen) の増減を示すものと解するのである。しかし、この無形の給付価値は、貸借対照表能力 (bilanzfähigen Charakter) を持たない特別な積極財産であるので、簿記の場合は決算時の財産目録作成の際に考察する必要があるのである。この学説によると、貸借対照表は純粋な静的観である。貸借対照表の数字は、各資産構成部分の価値として表されるので、各部分は評価されなければならないのである。

負債と純財産を同一の性格とする考え方は、純財産説を進歩させたものと解するのである。この学説は、明らかに株式会社の発達による影響と考えられている。この学説では、損失 (Verluste) は受け取った給付または得た権利に対する報酬 (Entgelte) と解し、積極財産すなわち資産部分の相当する勘定に記帳する。そして利益 (Gewinne) は譲渡した権利または渡した給付に対する反対給付 (Gegenleistungen) と解し、積極財産の相当する勘定に貸方記帳するのである。

5. 貸借対照表勘定学説

貸借対照表勘定学説 (Bilanztheorie) は、複式簿記理論を貸借対照表に求めるものである。貸借対照表は、その課題を企業の財産状態の展望に置いている。したがって、貸借対照表は、財産状態の内容、価値、請求権の金額等に関する情報を、一表に明示しなければならない。

そして簿記においては、貸借対照表を基準として、勘定を積極 (Aktiven) と消極 (Passiven) に分類する。そして積極には現金価値と経済価値 (Betriebswerte) が属する。現金価値には、通貨 (Bargeld) 及び金銭債権 (Geldforderung) が、また経済価値には商品、原材料、人的給付 (Arbeitsleistung) や使用権 (Nutzungsrechte) のような無形価値 (immaterielle Werte) が含まれる。消極には、債権者 (Gläubiger) 及び所有者 (Eigentümer) の請求権の総額が含まれる。そして積極と消極の価値は同額である。したがって、 $A=P$ の貸借対照表方程式が成立するのである¹¹⁾。

この学説では、簿記上の勘定を積極と消極の二つの系統に分類する。そして積極と消極は、それぞれ正反対の性格を持っている。したがって積極の在高勘定及び増加勘定は、諸勘定の左側に記入され、消極の在高勘定及び増加勘定は右側に記入される。損益項目については、積極の増加及び減少と考える。損失とは、失った財貨に対する価値の増加とみなして、積極の左側に記入し、利益とは出てしまった給付 (ausgegangene Leistungen) とみなして、積極の右側に記入するのである。貸借対照表を中心とする勘定学説を主張した学者にマックス・シヤウ (Max Schau) がいる。シヤウは恩師ヨーハン・フリードリッヒ・シェーア (Johann Friedrich Scähr) の物的二勘定系統説を発展させ、貸借対照表方程式 (Bilanzgleichung) を基準とする勘定学説を考察したのである¹²⁾。次にシヤウの勘定学説について解説する。

シヤウによると、企業は経営活動によって財産を運用し、利益を得ることを目的とする営利経済 (Erwerbswirtschaft) である。この財産の運用とは、貨幣によって価値が測定される給付

(Leistungen) と反対給付 (Gegenleistungen) の契約の締結によって遂行される。運用される財産は、商品、土地、建物、現金及び現金同価物に対する請求権等からなる。そして、企業が目的を達成するためには、これらの財産を循環させ、貨幣または貨幣価値が増加しなければならない。すなわち売買取引 (Umsatz) によって、経営活動が行われなければならない¹³⁾。

すべての財産構成部分 (Vermögensbestandteile) は、利益を得るために企業内部で活動する。この財産構成部分を、簿記では積極 (Aktiva) と呼ぶ。そして企業が信用 (Kredit) を受けるときに発生する負債 (Schulden) を、簿記の上では消極 (Passiva) と呼ぶ。消極は、企業内部で活動し、資本利用に対し利息を払わなければならない他人資本 (fremdes Kapital) である。積極から消極を差し引いた残高は、企業主 (Unternehmer) に所属する自己資本 (Eigenkapital) である。この自己資本を、簿記上では資本 (Kapital) と称する。

貸借対照表方程式 (Bilanzgleichung) である $A=P+K$ は、組織的な簿記の基礎である。そして簿記の記録は、継続記録された貸借対照表なので、 A と $P+K$ の間にはいつも平均関係 (Gleichheitsverhältnis) が存在すべきなのである。したがってこの平衡関係こそ、複式簿記の根本法則 (Grundgesetz) となるのである。

すでにのべたように貸借対照表方程式に影響を与える取引は次のように分類される。

積極 イ・構成部分 (Zusammensetzung) ロ・金額の変化

消極 イ・構成部分 ロ・金額の変化

資本 通例は金額のみが変化

すなわち、この学説では、すべての勘定は貸借対照表方程式に従って、積極、消極そして資本の3つに分類される。そして損益勘定 (Erfolgskonten) は、資本金の増加または減少 (Vermehrung oder Verminderung) を記入する勘定なので、資本金勘定の一部と解されるのである。

1) 黒沢清『簿記原理』東洋出版社、昭和9年、74頁。

2) Albert Märki, *Modernes Rechnungswesen*, Bern, 1949, S. 46.

3) Hügli, *Buchhaltung und Buchhaltungssysteme*, S. 11.

4) Märki, a. a. O., S. 50.

5) Leitner, *Grundriß der Buchhaltung und Bilanzkunde*.

6) Le Coutle, *Beiträge zur Theorie der Buchhaltung*, Zeitschrift für Buchhaltung, Jahrgang, 1914.

7) Obst, *Einführung in die Buchführung*, Stuttgart, 1926.

8) Märki, a. a. O., S. 52.

9) Berliner, *Buchhaltung und Bilanzlehre*, 3. Auflage, Hannover/Leipzig, 1921.

10) Märki, a. a. O., S. 54.

11) Märki, a. a. O., S. 56.

12) Max Schau, *Die Systematische (doppelte) Buchführung*, Grundlage, System und Technik, Berlin, 1923.

13) Schau, a. a. O., SS. 1-5.

V 動的観勘定学説

1. 意義

静的観勘定学説によると、簿記と貸借対照表の意義は、財産状態の表示にあった。しかし、次第にこの静的観は、次のような理由から、動的観（*dynamischen Auffassung*）へ移行し始めた。19世紀における会計学（*Verrechnungswissenschaft*）の対象となったのは、大規模商業であったが、19世紀末以後、会計学の対象として重要性を持ったのは製造工業であった。製造工業は、産業の発達に伴い、その規模を拡大し、経済的地位を高めるに至ったのである。特に、この動的観を促進したのがシュマーレンバッハ（*Schmalenbach*）であった。シュマーレンバッハは、大規模製造業における自身の経験と観察から、この動的観を展開することとなるのである¹⁾。

商業と近代的製造業の相違は、会計学と貸借対照表の概念においても、大きな相違点をもたらしたのである。商業と製造業の相違点は、次のように要約できる²⁾。

(A) 内部取引の意義上の相違

商業においては、商品の仕入と売上のみを主たる活動とするのに対し、製造業の場合は、仕入れた原材料を製造し、完成品として販売するのである。したがって商業取引は、外部取引のみを対象とするのに対し、製造業は内部取引をも対象とするのである。

(B) 長期間の資本循環過程の相違

商業特に大規模の商業では、資本の大部分が商品の売買に当てられるので資本の循環過程は短い。これに対し、製造業は資本の投下と資本の回収の間に、多様な製造過程があるので、資本の循環過程は長くなるのである。

(C) 原価計算の相違

商業では原価計算の問題は生じないが、製造業では製造過程で原価計算の必要性が発生し、計算が複雑となる。

(D) 資産評価上の相違

棚卸資産の評価については、商業と製造業を比較すると、商業の場合の方がより容易である。なぜなら、製造業の場合は、仕掛品および半製品等の問題があるからである。

近代的大規模製造業の出現とともに、株式会社という新しい法律上の形態が発生した。この株式会社は、経済的重要性において、個人的企業を凌ぐにいたった。

ボルコウスキ（*Borkowsky*）によると、貸借対照表理論（*Bilanztheorie*）に対する株式会社発生の意義は、主として、一般関係者の関心が企業の損益計算に向かったことである³⁾。すなわち株の価値観は、資本増加のための収益にあるからである。

このような発展は、資産概念にも大きな変化をもたらしたのである。資産は、単に有形の事物ではなく、資本化された収益とみなすのである。株主の立場から見た場合、資産は、収益を算定するための抽象的な数字となるのである。このような資産概念の変化は、貸借対照表の見

方に対して大きな影響を与えることとなった。貸借対照表は、決算日における企業財産の状態を示す表とする静的観 (statische Auffassung) から、貸借対照表の目的は、企業利益の算定にあるとする動的観 (dynamischen Auffassung) へと推移するにいたったのである。

2. 動的観貸借対照表の理論

(1) 形式上の見方

動的観によれば、貸借対照表の目的は、正確な利益の算出である。シュマーレンバッハによれば利益とは、収入 (Einnahmen) と支出 (Ausgaben) を基礎とした給付または収益 (Leistung oder Ertrag) と費用 (Aufwendungen) の差額である。すなわち、収入ある収益から支出ある費用を差し引いた金額が利益となるのである⁴⁾。動的貸借対照表理論は、売買過程 (Umsatzprozeß) と損益勘定 (Gewinn- und Verlustkonto) の表示を出発点 (Ausgangspunkt) とする。したがって、利益計算が第一の関心事となる。理論上は、完全に正確な損益計算は、企業の全存在期間の決算時にのみ可能である。なぜなら、全体計算 (Tokalrechnung) の場合は、収益と収入の金額が等しく、費用と支出の金額が等しいからである。したがって、この計算の場合には評価上および計算区分上の問題が生じない。しかし実際には、企業の全存続期間は、個々の会計期間に区分され、全体の損益は各期間に配分される。したがって、収益と費用を各期間に、いかに正確に割り当てるかという問題が生ずる。この年度計算は、理論上も極めて複雑である。

期間損益計算では、支出と費用および収入と収益の間に、決算 (Abschluß) が存在することを考えなければならない。そして支出と費用、収入と収益の金額は一致しなくなる。その差額調整のために貸借対照表が必要となる。したがって、貸借対照表は、支出と費用及び収入と収益の間の調整手段 (Ausgleichspuffer) となるのである。したがって、貸借対照表には、支出したが費用とならない項目 (既支出未費用項目)、費用であるが支出しない項目 (=既費用未支出項目)、収入したが未収益項目 (=既収入未収益項目)、収益であるが未だ収入のない項目 (=既収益未収入項目) 他等を記帳するのである。すなわち、損益計算書が、本来の損益計算を示すのに対し、貸借対照表は、未解決の費用と収益を計上するのである。動的観によれば、貸借対照表は、収益と費用の残高を示すのである。貸借対照表の借方・積極 (=資産側) は事前給付 (Vorleistungen) を、貸方・消極 (=負債側) は、事後給付 (Nachleistungen) を意味するので、積極と費用、消極と費用は同一の観点で見られるのである。このように貸借対照表の諸項目を、収益と費用の残高とみなす動的理論は、シュミット⁵⁾ (Schmidt)、ワルプ⁶⁾ (Walb) そしてリーガー⁷⁾ (Rieger) 等によってさらに進められたのである。

(2) 実質上の見方

動的観の台頭以来発生した静態論者と動態論者の論争は、資産項目と損益項目の評価計算の問題へと発展していった。利益は、本来、貸借対照表では期末資本と期首資本の差額として算定

される。したがって、形式上、貸借対照表は資産貸借対照表 (Vermögensbilanz) であると同時に利益算定貸借対照表 (Gewinnermittlungsbilanz) である。まさに二元論である。

しかし、シュマーレンバッハは、純財産の額が資本化された収益と等しいという見解を否定した。収益は資本金勘定と関係ないというのである。彼は、貸借対照表は、利益算定貸借対照表という一元論を主張し、資産貸借対照表でもあるという二元論を否定したのである。

そして静態論者と動態論者間の論争は、資産概念の解釈の問題へと移った。静態論者にとって、企業の資産とは、企業の購買価値または個々の資産の清算価値である。これに対し、動態論者によれば、資産とは単に資本化された収益 (kapitalisierte Ertrag) であり、資産確認のための貸借対照表は何の意味も持たないのである。要するに、動的貸借対照表の理論は、費用と収益の評価論なのである。利益概念の確定から出発して、資産の年度評価の算定へと発展するのである。このことは、2つの推論 (Folderugen) を導き出すことが出来るのである。

(A) 資産を利益算定の立場から考察する。それは完全に、利益概念の確定にあるのである。

(B) 思考構造上での全体損益計算の観点からは、収益と収入そして費用と支出は一致することとなる。しかし、期間損益計算での観点からは、未完の (ansgelöster) 費用と収益となり、未完を補充するものとして資産と負債が必要となるのである。

動的観によれば、貸借対照表の目的は、正確な利益の算定にある。利益とは、シュマーレンバッハによれば、「収入を基準にして測定した給付 (収益) の価値から、支出を基準にして測定した費用の価値を差し引いた残高」である。費用とは、測定 (評価) の可能性を問わず、失われたものであるか否かを問わない、そして企業経営で消費される財貨または用役の価値を意味する⁸⁾。

動的貸借対照表理論は、企業の売買過程 (Umsatzprozess) と集合損益勘定における会計記録を出発点とするので、損益計算が第一義的となる。

全体損益計算の場合は、すべての支出は費用とみなされ、すべての収入は収益とみなされる。しかし、全体損益計算を分割した期間損益計算では、もはや、費用と支出、収益と収入は一致しない。この各場合のギャップは、貸借対照表によって調整される。すなわち、貸借対照表は支出と費用、収入と収益の間の喰い違いの調整手段なのである。

貸借対照表には、前述したように、借方として既支出未費用項目 (機械, 原材料, 消耗品, 前払費用), 既支出未収入項目 (貸付金, 商品, 有価証券), 既収益未費用項目 (自家製造設備), 既収益未収入項目 (製品), 貸方として、既費用未支出項目 (買掛金, 税金), 既収入未支出項目 (借入金), 既費用未収益項目 (見越費用), 既収入未収益項目 (前受金) 等を計上するのである⁹⁾。

3. スガンチーニの实在学説 (Die realistische Theorie von Sganzi)

スガンチーニは、複式簿記の定義を、实在性 (Realitäten) から導き出し、複式簿記組織 (System der Doppik) を解説し、論理的根拠を与えようとした。实在性とは実務上の事実 (praktischen Gegebenheiten) を意味する。まずスガンチーニは、個別経済 (Einzelwirtschaft) を次のように分類している¹⁰⁾。

- (A) 主たる (個別) 経済
 1. 消費 (個別) 経済 (Verwendungswirtschaften)
 2. 営利 (個別) 経済 (Erwerbswirtschaften)
 3. 混合 (個別) 経済 (Gemischte Wirtschaften)
- (B) 補助 (個別) 経済 (Hilfswirtschaften)

そしてスガンチーニによると、複式簿記は特に営利個別経済、すなわち資本的企業 (kapitalistische Unternehmung) にとって必要となるのである。したがって複式簿記の理論は、資本的企業の内部取引から出発するのである。そしてこの資本的企業の内部取引は、次の3つの観点 (Gesichtspunkten) から考察できるのである¹¹⁾。

- (1) 一般・社会経済的 (allgemeinen sozialwirtschaftlichen) 観点
- (2) 客観・個別経済的 (objektiven einzelwirtschaftlichen) 観点
- (3) 主観・人的 (subjektiven persönlichen) 観点

スガンチーニによれば、資本的企業の内部取引は、マルクスの公式 ($G_1 - W_1 - W_2 - G_2$) によって示される。

GとWの記号の概念は、極めて抽象的であって、Gはすべての抽象的貨幣価値 (alle abstrakten Geldwert) を意味し、通貨の他に小切手 (Schecks), 手形 (Wechsel) そして売上債権 (Kredite) 等を含む。G₁は支出 (Ausgang) を意味し、G₂は収入を意味する。W₁はスガンチーニの理論の中心的役割を果たし、全体損益計算の費用に当たり、W₂と対立する。W₂は、製品の具体的かつ間接的な成果、すなわち製品及び商品の提供を意味する。企業主は、現金収入であるW₂によって、彼の費用のW₁を回収する。W₁とW₂の差額は彼の人的給付 (persönlichen Leistung) すなわち所得となるのである。スガンチーニによると、純粋な営利企業の会計は次の3つの主要な機能を有する。

- (1) 代用手段及び信用関係の運動における分析的統制記入 (analytische Kontrollführung)
- (2) 貨幣または商品運動を費用と収益と比較することによって純利益を算定すること
- (3) 期末の純資産の算定

4. ワルプの二勘定系統説

ワルプの二勘定系統説 (Zweikontenreihentheorie) は、スガンチーニの实在学説と類似点を持つ。スガンチーニの理論は、聖ガレン商科大学 (Handelshochschule St. Gallen) の1908年の年報 (Jahresbericht) の追加論文 (Anhang) として掲載されたものであり、ワルプの理論は、1922年に公表された「ロスチャイルドの商人用年鑑」に掲載された「動的経営経済学」 (Dynamische Betriebswirtschaftslehre) の章で解説されたものである¹²⁾。

2人の関係は明確ではない。ワルプが、スガンチーニの理論に依存したとする見解も、十分考えられる。しかし、ワルプはスガンチーニをまったく引用していない。ワルプは、多分スガンチーニの理論を知らなかったようである。したがって、2人の間には何の関連性もないとする説もある¹³⁾。

ワルプの説によると、交換経済上の取引 (tauschwirtschaftlichen Vorgänge) が、会計を決定するのである。そして、ワルプは取引を、記録の流れ (Strom von Übertragungen) と考えた。すなわち、彼は、諸取引を記録の流れとみなし、これに反対の記録の流れ (Gebenstrom) を対立させたのである。

このような給付の流れと反対給付の流れは、経営活動の基礎となり、会計学を形成するのである。このような概念から、ワルプをアービング・フィッシャー (Irving Fischer) やシュミット (Schmidt) と結びつける考え方もある¹⁴⁾。ワルプは、すべての企業取引 (Geschäftsvorfall) を、給付側 (Leistungsseite) と支払い側 (Zahlungsseite) の2つに分類する。ワルプによると、経営の成果活動的給付は、プラスの成果要素 (= 収益) となり、第三者の即座の支払い (現金による) または将来の支払い (掛けによる) と対立する。そして、第三者の成果活動的給付は、マイナスの成果要素 (= 費用となり)、経営の即座の支払い (現金による) または将来の支払い (掛けによる) と対立することとなる。すなわち、支払いの流れには現金によるものと掛けによるものがある。そして、支払いの流れを給付に相対立するものとして捉えたのである。それらの内容を図式化すると、次のようになるのである¹⁵⁾。

経営の成果活動的・交換 経済的給付 = プラスの成果要素 (収益)	即座のまたは将来の支払 = プラスの成果要素 (単に別の表現で)	第三者の成果 活動的交換経済的給付 = マイナスの成果要素 (費用)	即座のまたは将来の支払 = マイナスの成果要素 (単に別の表現で)
給付側と支払側を一括して			
(給付側)		(支払側)	
経営の交換経済的給付 = プラスの成果要素	第三者の交換経済的給与 = マイナスの成果要素	第三者の支払 = プラスの成果要素 (収益)	経営の支払 = マイナスの成果要素

1) Märki, a. a. O., S. 67.

2) Märki, a. a. O., S. 68.

- 3) Borkowsky, *Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen*, Zürcher Diss. 1945.
- 4) Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 6. Auflage, Leipzig, 1933, S. 113.
- 5) Schmidt, *Die organische Tageswertbilanz*, 3. Auflage der Organischen Bilanz in Rahmen der Wirtschaft, Leipzig, 1929.
- 6) Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Wien, 1926.
- 7) Rieger, *Einführung in die Privatwirtschaftslehre*, Nürnberg, 1928.
- 8) Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, SS. 67-68.
- 9) Schmalenbachの動態論的思考については、土岐政蔵訳『十二版・動的貸借対照表論』森山書店、昭和50年を参照した。
- 10) Sganzi, *Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung*. Anhang zum Jahresbericht der Handelshochschule, St. Gallen. 1908.
- 11) Märki, a. a. O., S. 75.
- 12) Walb, *Dynamische Betriebswirtschaftslehre in Rothschilds Taschenbuch für Kaufleute*, 59. Auflage, Leipzig 1922.
- 13) Märki, a. a. O., S. 80.
- 14) Märki, a. a. O., S. 81.
- 15) Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, S. 44.

VI 静的観動的観結合勘定学説

1. 意義

動的観 (dynamischer Auffassung) によると、貸借対照表は、その地位を完全に損益計算書 (Erfolgsrechnung) に従属している。一見、財政状態の独自の展望は認識されない。すなわち、シュマーレンバッハ及びワルプの貸借対照表様式 (Bilanzschemata) は、積極財産及び消極財産を、形式的観点から構成するので、貸借対照表項目の性格上の相違が判断されない。したがって、この見解に従えば、企業の財政状態の価値評価が認識されなくなる¹⁾。

このような動的観の一元論に対して、多くの著者が、経営経済学的文献の中で反対の火の手をあげた。その代表者として、ニックリッシュ (Niklish), ゾムマーフェルト (Sommerfeld), ル・クートル (Le Coutre), レーマン (Lehmann) そしてわが国では上野道輔博士²⁾ がいたのである。

ボルコフスキイ (Borkowsky) は、次のような理由から動的観を批判している。株式会社の意義の増大によって、発展する株式会社の期末決算書の公開 (der Öffentlichkeit an den Abschlußzahlen) に利害関係者の興味は向けられる。しかし公表される損益計算書 (veröffentlichten Erfolgsrechnungen) は、不完全な様式で読み取りにくいのに対し、年度貸借対照表 (Jahresbilanzen) は、完全かつ詳細である。貸借対照表分析は、試みるべきである。連続する年度の貸借対照表の分析は、企業の財政状態の発展を明確にすることができるのである。

動態論の見解によると、年度貸借対照表 (Schlußbilanz) の項目は、次期の会計期間の最初の費用・収益項目となり、その結果未来の成果構成要素になるというのである。しかし、貸借対照表から、企業の利益展望をどの程度判断できるのかは疑問であるというのである。

貸借対照表を基礎として測定可能な流動性 (Liquidität) は、収益性 (Rentabilität) と関連がある。そしてこの収益性は貸借対照表と損益計算書が関係している。ル・クートルは、関連する流動性 (Liquidität)こそ製造企業の収益性 (Rentabilität) を測定するため適当な尺度であることを証明したのである³⁾。

企業資本の増大化によって、企業の財産と資本の構成は、企業の利益形成を決定付けるのである。大量の投資は、企業の固定費を増大させる。資本構成部分と財産構成部分の関係は困難だが、変えることが可能である。そして企業の財政の構造上、固定費の増大は、問題となるのである。

動的貸借対照表理論は、評価理論 (Bewertungstheorie) と言われている。しかし動的観論者 (Dynamiker) によると、個々の貸借対照表項目は、単なる簿記技術上の計算項目、特に計算技術上の残高価値とみなすのである。すなわち、この動的理論は、資産及び負債を形式上は、収益及び費用の残高とみなすのである。

この動的観に対し、近代的資産貸借対照表理論 (moderne Vermögensbilanztheorie) は、資産と負債の性格上の相違を強調し、貸借対照表項目をその性質によって配列し、企業の構造 (Unternehmensaufbau) を明らかにし、それによって企業成績の伝達を可能にするのである。したがって、動的貸借対照表理論が、第一に評価理論と言われるのに対し、近代的資産貸借対照表理論は、第一に構成理論 (Gliederungslehre) と言われるのである。動的観理論が、貸借対照表と損益計算書との形式上の関係 (formellen Zusammenhang) を強調するのに対し、近代的貸借対照表理論は、実質的關係を強調するのである。近代的資産貸借対照表理論の出発点は、企業財産を有機的の一体 (organisierte Einheit) と理解することである。それは、企業の目的に従って、全財産を有機的に配列するのである。すなわち、企業財産と企業資本の構造から企業状態を説明するためには、貸借対照表項目を、有機的目的に役立つよう配列すべきなのである。ライトナー、ゲルストナー、パツソウにとって、最も重要な配列法の基準は流動性である。そしてニックリッシュ、レーマンそしてル・クートル等は、貸借対照表項目を、機能性に従って配列すべきことを主張する。ル・クートルは、貸借対照表を、有高貸借対照表 (Bestandsbilanz) と運動貸借対照表 (Bewegungsbilanz) に分類している⁴⁾。有高貸借対照表に属するのは、資本有高貸借対照表 (Kapitalbestandsbilanz) と資産有高貸借対照表 (Vermögensbestandsbilanz) であり、運動貸借対照表に属するのは売上貸借対照表 (Umsatzbilanz) と収益・費用貸借対照表 (Aufwands- und Ertragsbilanz) すなわち損益計算書 (Verlust- und Gewinnrechnung) である。ル・クートルによれば、有高貸借対照表は、企業の根本的構造 (grundsätzlichen Aufbau) を示す。したがって、企業の経営活動及びその時の市場関係の変化を明らかにすることとなるので、連続する貸借対照表の分析は、企業の発展状態を示すこととなる。運動貸借対照表は、企業の活動と発展を示す⁵⁾。

2. スコカンの三勘定系統説

スコカン (Skokan) によると、複式簿記の組織は、収益計算 (Ertragsrechnung)、財産計算 (Vermögensrechnung) そして名目価値管理 (Nominalwertkontrolle) の3つの基本的機能を持って

いる。この3つの基本的機能は、基本的勘定によって遂行される⁶⁾。

収益計算は、損益の情報を確認するために個々の収益計算勘定 (Ertragsrechnungskonten) が設けられる。収益計算勘定には、商品、委託商品、原材料、補助材料、工場機械、工具、貨幣、家具、利息、費用、建物、建物収益 (Gebäudeerträgnis) 等の勘定がある。費用と収益は、全体計算の中で理解され、各計算に応じた勘定に分類される。期間計算 (Abrechnung der Periode) は、動態論の場合と同様の意味で遂行される。

財産計算を遂行するためには、資本金、自己資本、積極資本、配当金、利益配当、基本資本金等の勘定がある。名目価値管理のために、名目価値勘定がある。名目価値について、スガンチーニは貨幣 (Geld) そしてワルプは支払手段 (Zahlungsreihe) と解釈していると、スコカンは論述している。

3. レーマンの三勘定系統説

レーマンは、自己の学説を工場簿記における特殊な理論 (Spezialtheorie für die Fabrikbuchhaltung) と記述している。レーマンの学説は、シェアー、ヒューグリおよびワルプの二勘定系統説から出発した。しかし、彼はシェアー及びヒューグリの二勘定系統説は、損益計算における費用収益計算の不履行を理由に、不完全な学説であるとしている。レーマンは、勘定を、財産および資本 (Vermögens und des Kapitals) 勘定系統、収入および支出 (Einnahmen und Ausgaben) 勘定系統、費用および収益 (Aufwands und Ertrags) 勘定系統に分類した。

そしてレーマンは、財産および資本計算 (Vermögens und Kapitalrechnung) を、彼の貸借対照表構成シューマ (Bilanzgliederungsschema) に従って、次のように分類している⁷⁾。

積極的資産勘定 (Positive Vermögenskonten)	消極的資産勘定 (Negative Vermögenskonten)
投資資産 (Anlagevermögen)	経営債務 (Betriebsschulden)
経営資産 (Betriebsvermögen)	資産修正項目 (Vermögenskorrektionsposten)
消極的資本勘定 (Negative Kapitalkonten)	積極的資本勘定 (Positive Kapitalkonten)
資本要求権 (Kapitalforderung)	自己資本 (Eigenkapital)
資本修正項目 (Kapitalkorrektionsposten)	財務債務 (Finanzschulden)
経過項目 (Durchlaufendeposten)	経過項目 (Durchlaufendeposten)

4. ニックリッシュの二勘定系統説

ニックリッシュ学説の出発点となるのは、 $Vermögen = Kapital$ 、財産 = 資本等式である。財産と資本は、同一物に与えられた二つの異なった用語である。財産とは収益獲得手段の具体的な用語である。資本とは残留するものであって、個々の財貨の価値の合計である。ニックリッシュは、この方程式を基礎に、財産勘定と資本勘定に分類し、貸借対照表から記入法則を導き出す。すなわち、負債を他人資本とみなすことにより、資本には、自己資本と他人資本があるとするのであ

る。そして、財産＝負債＋資本の方程式を導き出すのである。さらに、ニックリッシュは、損益計算を、資本の比較から決定するのではなく、収入・支出の計算から解決しようとしたのである。

ニックリッシュは、諸勘定を、有高、収入、費用、貨幣の系列に分類したのである。彼は、勘定分類に際し、動的観と静的観の両面から考察を試みたと言える⁸⁾。

5. ビーダーマンの等価学説

ビーダーマン (Biedermann) は、自分の等価学説 (Äquivalenztheorie) を、循環学説 (Kreislauf)、スガンチーニの实在学説そして貸借対照表学説を総合したものと説明している⁹⁾。

ビーダーマンの説によると、簿記の中核機能とは、出資者によって拠出された企業資本を、経営過程を経て出資者に返済するまでを、計数的に追求して、資本の由来、使用そして残高を報告することにある。ビーダーマンは、これらを資本の調達 (Finanzierung)、資本の投下 (Investierung)、清算 (Liquidation) そして資本の返還 (Kapitalrückzahlung) の4つに分類している。この循環から、複式簿記 (doppelten Buchhaltung) の計算原則が、循環学説の意味で導かれる。ビーダーマンは、次のような4つの学説を解説する。

(1) 循環学説

勘定は、資本循環過程 (Kapitalkreislaufs) の計算場所である。すなわち資本の運動をあらわす場所である。勘定は、現金と経営価値の入と出を形式上、報告するものである。価値の運動の方向を整理するならば、一般的な法則が示される。左側＝資本の流入、右側＝資本の流出である。

企業には、純粋な貨幣価値で存続する最初の資本が流入する。この金融取引の後貨幣価値の総額が、経営価値へ投下される。製造過程の終了後、すべての製品 (W1) が売却される。売上高は、W1と等価の貨幣価値が還流する。そして資本の循環は、最後の資本K1が、出資者へ返還されることをもって終わる。資本循環は、全体計算に基礎をおいている。循環が完全に終了した後、すなわち企業全体が精算された後、すべての勘定が整理される。その際、資本勘定と経営勘定の2つの勘定だけが残るのである。資本勘定はK1とKの対比によって、経営勘定はWとW1の対比によって示される。

資 本		経 営	
返還 K ₁	投資 K	費用 W	収益 W ₁

(2) 貸借対照表学説

ビーダーマンは、試算表の原理及び簿記記入規則を解説するために、貸借対照表理論を利用する。決算貸借対照表から導き出されるA=P (Aktiva=Passiva, 積極=消極) の貸借対照表方程式を採用し、積極及び消極にプラスとマイナスの記号で解説するのである。

(3) スガンチーニの実用主義理論

ビーダーマンは、実用主義理論 (realistischen Theorie) から、勘定を現金勘定と経営勘定 (Betriebskonten) に分類する方法を採用した。W勘定のすべては、経営計算を形成する。Wは全体の費用を、W1は全体の収益を示す。このような分類から、ビーダーマンは単式簿記 (einfache Buchhaltung) と複式簿記 (doppelte Buchhaltung) を区分する。単式簿記は、G勘定からなるのに対し、複式簿記はW勘定が加わるのが特徴である。経営計算は、貨幣計算の反映と解するのである。

(4) 等価思考 (Äquivalenzgedanke)

等価原理 (Äquivalenzprinzip) は、ビーダーマンによれば、2つの方法で示される。

(A) 資本循環 (Kapitalkreislaufes) の観点から

簿記が資本の循環をあらわすという仮定は、入出する資本の運動は、同じ価値で勘定口座に記帳されることを前提とする。1つの場所 (勘定) における入の価値は、他の場所 (勘定) における出の価値と等しくなければならない。ビーダーマンは、スガンチーニの思考を引き継ぎ、交換取引 (Tauschakte) は、給付 (Leistung) と反対給付 (Gegenleistung) の交換以外の何物でもないのである。計算のためには、 $W=G$ そして $G1=W1$ となるのである。例えば、給料全体に対する貨幣額は、交換した労働給付に対する価値である。このことは、給付と反対給付の同価性、すなわち等価原理 (Äquivalenzprinzips) の2つの変形から導かれる。

(B) 貸借対照表方程式 (Bilanzgleichung) の観点から

貸借対照表におけるすべての積極側の変化は、必然的に、結果として消極側の変化を引き起こす。すなわち、積極側と消極側の増加または現象は積極側と消極側の価値の移転 (Wertverschiebung) を発生させるのである。

6. ブリーの四勘定系統説 (Die Vierkontenreihentheorie von Burri)

ブリーは、すべての勘定を四つの系統に分類し、説明することを試みた。ブリーの四勘定系統説の基本方程式 (Grundgleichung) は、次の有高方程式と損益方程式からなる。

$$a \text{ (Aktiva=積極)} = p \text{ (Passiva=消極)} \text{ 有高方程式}$$

$$A \text{ (Aufwand=費用)} = E \text{ (Ertrag=収益)} \text{ 損益方程式}$$

さらにこの2つの方程式から、ブリーは次のような複式簿記方程式 (doppelte Buchhaltung) を導き出す¹⁰⁾。

$$a + A = p + E \text{ (積極+費用=消極+収益) 複式簿記方程式}$$

そして複式簿記は、有高計算 (Bestandessrechnung, $a=P$) と損益計算 (Erfolgsrechnung, $A=E$) という2つの計算単位からなるのである。ブリー(の説)によると、勘定理論は、近代的な会计学 (Rechnungswesen) と経営経済的理論 (betriebswirtschaftlichen Theorie) の発展の下で、有高思考 (Bestandesgedanke) と損益思考 (Erfolgsgedanke) の2つの思考をあらわす。この2つの思考は、計算法則について独自の思考を有している。

(1) 有高思考

aとpは有高計算の構成要素であり、それぞれ独自の金額として積極勘定と消極勘定の系統を構成する。Pは負債 (Schulden) と自己資本 (Eigenkapital) を含み、財政上の取引 (Finanzierungsvorgänge) に関する計算上の用語である。Aは年度(決算)貸借対照表上の意味での積極財産 (Aktiven) を含み、投資取引上での計算上の用語である。そして企業の財政状態に関連する取引は、この2つの勘定系統で計算・記録されるのである。

(2) 損益思考

A (費用) とE (収益) は損益計算または運動計算 (Bewegungsrechnung) の構成要素である。Aは製造過程または他の原因によって生ずる価値減少の計算上の用語である。Eは経營業績または他の原因によって生ずる価値の増加の計算上の用語である。企業が存続するためには、EがAを上まわらねばならない。

売買過程に関連する取引は、この収益及び費用勘定に記録されるのである。消極 (=P) 勘定と収益 (=E) 勘定は同じ法則を持つ。2つとも企業の手段の流入 (Einströmen der Mittel) をあらわす。積極 (=a) 勘定と費用 (A) 勘定も同じ法則を持つ。2つの勘定は、企業の手段の利用内容を示すのである。メルキによると、このブリーの四勘定系統説は、模範的な性格を持つ。そしてこの系統説は、計算思考と計算目的の2つに由来し、理論的と同様実務的にも構成される。それらは、簿記の機能を明らかにするのみならず、勘定の構造を組織化することにより、計算目的を合理的に完成させるのである。

ブリーの理論は、勘定におけるゾル (Soll) とザイン (Sein) を明確に示したのである。さらに、メルキは、ブリーの学説は、優れたかつ適切な学説であり、当時のスイス及びドイツでは、実際の簿記教育に採用されたとしている。ブリーの四勘定系統説は、すべての取引 (Vorgänge) を、期間計算の2つの計算目的によって分類する。第一は貸借対照表方程式 (積極=消極, A=P) であり、第二は損益計算書方程式 (収益=費用, A=E) である。

この2つの計算目的は、資本的企業の会計制度 (Rechnungswesen) から形成されたものである。ブリーは、この2つの計算目的を同等のものと考えた。すなわち、有高計算と損益計算に同一の重要性を与えたのである。

1) Märki, Modernes Rechnungswesen, S. 98.

2) 上野博士はシュマーレンバッハの学説に対し、次のような批判を遂行している。

- (A) シュマーレンバッハは貸借対照表を、利益計算を目的とする単一論とし複目的を否定しているが、財産・資本状態の表示と損益決定という二つの複目的が肯定されるべきである。
- (B) シュマーレンバッハは、財産表示としての貸借対照表の目的を否定するが、否定すべきではない。
- (C) 財産の価値を、原価に置くことは一応正当であるが、必ずしも正しくない場合がある。
- (D) 貸借対照表は企業価値を表示しないとしているが、この説は認め難い。

そして上野博士は自分の学説を次のように主張する。シュマーレンバッハは、複目的説を排訴し、静的目的と動的目的の選択において、動的目的を選択することを主張している。しかし、上野博士も、静的目的か動的目的かでは、動的目的を選んでいいる。そして、貸借対照表に動的目的と静的目的の複目的の存在を主張しているのである。すなわち、シュマーレンバッハが、貸借対照表の目的を一元論としたのに対し、上野博士は二元論としたのである。筆者もこの二元論に賛成したい。

上野道輔『貸借対照表論』上巻、昭和17年、有斐閣、51-81頁。

- 3) Märki, a. a. O., S. 99.
- 4) Le Coutre, Bilanztheorien, a. a. O.
- 5) Märki, a. a. O., S. 101.
- 6) Skokan, Die Dreikontentheorie der doppelten Buchhaltung in der Zeitschrift für Buchhaltung Jahrgang 1914.
- 7) Lehmann, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1928.
- 8) Nicklisch, Wirtschaftliche Betriebslehre, Stuttgart 1922.
- 9) Biederman, Leitfaden der Buchhaltung, 2. Zeil, 2. Aufl., Zürich 1929.
- 10) Burri, Eine Vierkontenreihentheorie, in SZfKB, Januar1935. Haushalt und Unternehmung in SZfKB, 1943, S. Iff.

VII おわりに

以上、ドイツ（及びスイス）における勘定学説を、静的観、動的観、静的動的結合観の3つの観点から考察した。

静的観勘定学説は、簿記及び貸借対照表の目的を企業の財政状態の表示におくものである。シェアーに代表される二勘定系統説は、資産を積極財産、負債を消極財産とみなし、純財産（資本）と対立させるのである。

物的三勘定系統説は、負債を消極財産とみなさず、勘定を資産、負債、資本の3つに分類するのである。ベルリーナの一勘定系統説は、負債と資本の区別をせず、貸借対照表の左側は営業上の財産を示し、貸方は処分価値を表すのである。そして貸借対照表勘定学説は、すべての簿記上の取引記入を貸借対照表中心に考えるのである。損益計算については、すべての学説がほとんど重要視されていない。物的二勘定系統説及び三勘定系統説では、損益は自己資本の増減とみなす。そして一勘定系統説では、損益計算は財産目録の計算(Istbestände)と帳簿残高(Sollbestände)の比較によって遂行される。

静的観勘定学説は、貸借対照表及び簿記の機能と目的は、損益計算ではなく、企業の財政状態の表示(Darstellung der Vermögenslage)にあるとしたのである。動的観勘定学説では、簿記及び貸借対照表の目的は、財政状態の表示ではなく、正確な利益の算定にある。損益計算書が、本来の損益計算を示すのに対し、貸借対照表は、未解決の収益と費用を計上する。すなわち、貸借対照表は収益と費用の残高のみを示すのである。シュマーレンバッハは、貸借対照表は利益算定の手段という一元論を主張し、財産表示と利益算定という二元論を否定したのである。この学説は、

スガンチーニ及びワルプ他等によって発展されたのである。静的観動的観結合勘定学説は、静的観のように貸借対照表における財産計算を中心にするのではなく、動的観のように損益計算書における損益計算を中心とするものでもなく、財産計算と損益計算を同等の地位に置くものである。静的観と動的観のそれぞれが持つ弱点を補うため、財産計算と損益計算の主要点を同じ立場で論ずることにより、より優れた理論を構築しようとするものである。メルキによると、この静的観動的観勘定学説のうち、最も優れたものは、ブリーの四勘定系統説であるという。四勘定系統説では、すべての取引を貸借対照表方程式に関連する取引と損益計算書方程式に関する取引に分類し、複式簿記は有高計算と損益計算の2つの計算単位からなるとするのである。

思うに、貸借対照表の目的の1つが営業年度期間中の純損益の表示にあることは肯定できる。そしてこの純損益が損益計算書から算定される純損益と同一であることは、複式簿記における純損益の二重表示と一致することとなる。しかし貸借対照表が、損益計算書を補助するための表とする説は、肯定できない。貸借対照表は、貸借対照表であって損益計算書ではない。貸借対照表の重要な目的として財政状態の表示がある。貸借対照表は、企業の財産価値を示すことにより、企業価値を表示する能力をも有するのである。すなわち、貸借対照表は、企業の財産状態と純損益の両方を示すという二元論的見解は容認できるのである。しかし、純損益は貸借対照表における純資本の増減としてのみとらえることは、十分な理論とは言えない。純損益は損益計算書の中で、損益計算の結果として把握されるべきである。すなわち、財産計算と損益計算の両面からの同等的アプローチが重要視されるべきである。

以上のごとき見解に立つ時、我々は簿記上の勘定を、財産状態の表示すなわち有高計算と損益計算という2つの立場から考察することが最も適切であるように思える。つまり、静的観動的観結合勘定学説こそ、最も認め得る学説と考えられるのである。そしてその中の代表的なものが、ブリーの四勘定系統説といえるであろう。