

## ドイツ簿記理論における「複式簿記」観

——シェーア「正味財産記録」目的観による説明——

奥山 茂

- 一 問題の所在
- 二 複式簿記の記録対象
- 三 複式簿記の勘定体系
- 四 複式簿記の記入規則
- 五 複式簿記記録の二重性——結びに代えて——

### 一 問題の所在

複式簿記に関する理論、中に就いて勘定理論 (die Kontentheorien) をその記録対象観にもとづき人的理論 (die personalistische Theorie) と物的理論 (die materialistische Theorie) とに区分すること<sup>(1)</sup>、文献上になされて時既に久しい。ここにいう人的理論とは人的勘定理論、物的理論とは物的勘定理論とそれぞれ通常呼称されているもの<sup>(2)</sup>に他ならぬ。こ

れら二種の勘定理論について、その発展過程を顧みるに、先ず人的勘定理論が十九世紀後半物的勘定学説（理論）の出現するに到るまで、簿記学説（理論）を支配していた。<sup>(3)</sup> 為に「人的勘定学説（理論）は、簿記学説（理論）の本源的形態である」といわれている。勘定理論史上、斯かる支配的地位を占めていた人的勘定理論の後塵を拝することとなつた「物的勘定学説（理論）は、独逸・奥太利・瑞西、殊に独逸に於て其の温床を見出し、多数の有力なる学者の支持を得て、之等の諸国に於ては、人的勘定学説（理論）を全く駆逐するに到つた」<sup>(5)</sup>のである。かくして、ドイツ・オーストリア・スイスにおいては人的勘定理論に代わつて、物的勘定理論が簿記理論、特に勘定理論を支配することとなつた。

斯くの如き状態は、今尚継続しているといつても過言ではあるまい。また我が国の簿記学もこれと同じ状態にある<sup>(6)</sup>ことは言を俟たぬ。このことを裏付ける一つの証左は嘗て人的勘定理論が着眼し、その語義にもとづく説明を試みた「借方」・「貸方」なる術語が今日では単なる符牒として広く理解されていることに見出され得る。<sup>(7)</sup> 斯かる解釈は、人的勘定理論によつては決して為され得ず、物的勘定理論によつて初めて可能となる筈のものである。とすれば、ここに一つの疑問が生ずることとなる。即ち、具体的には右に一端を見出す如く、「借方」・「貸方」なる術語から一体何に目を転ずれば、右の如き解釈に通ずるのか、総じて物的勘定理論は、如何なる観点に立つことによつて簿記理論、殊に勘定理論の主流となり得たのか、このことである。

右の術語解釈にその一端を見るが如く、従来勘定理論の主流をなしていた人的勘定理論とはその観点を全く異にすると思われる物的勘定理論が、果たして如何なる観点に立脚する理論であるのかということとは、当然のこととはいへ我々簿記学徒にとつて最大にして重要な関心事でなければならぬ。これこそが、物的勘定理論が簿記理論の主流たり得ることの理由解明の俟たれている所以である。

そこで、「物的」なる特徴付けのなされている理論が一体如何なる観点に立脚しているのかを究明することが我々の課題であるとすれば、この問題解明の手掛かりを我々は、物的勘定理論それ自体に求むる他はない。しかも、その物的勘定理論がドイツにおいてその端初を開き、<sup>(8)</sup>主にドイツにおいて相互に華々しい論争を重ね、発展してきていることから、ここに討究すべき理論とは、ドイツ簿記理論、とりわけドイツ物的勘定理論でなければならぬこととなる。注意すべきは、このドイツ簿記理論が黒沢教授も述べている如く、<sup>(9)</sup>アメリカ、イギリスにおける簿記理論の源流でもあるが故にこの研究がドイツなる国名を付してはいるものの決して特定地域においてのみ温床を見出したに過ぎぬ特殊な物的勘定理論ではなく、物的勘定理論一般についての研究であると看做され得るということである。

その際、次のことが顧慮されて然るべきである。即ち、右の如き勘定理論における人的勘定理論から物的勘定理論への主流思考の変化は、通常謂われているところに従い簿記の記録対象が所謂「取引」であるとするれば、「人的取引概念」<sup>(10)</sup>から「物的取引概念」<sup>(11)</sup>への転換でもあるということである。そして、斯かる「物的取引概念」——この表現の適否はともかく——の導入が、別言すれば簿記の記録対象(所謂「取引」)を物的なものと観る立場の採用が簿記学(die Buchhaltungswissenschaft, die Buchhaltungslehre)の発展に多大の貢献をなしたとすれば、その大いなる功労者の一人としてここにシェーア(Schar, J.F.)の名を挙げることに對し、反論する者が果して存在するであろうか。何となれば、彼が従来の人的勘定理論の影響を受けた大多数の簿記学の文献に飽き足らず、簿記の完全な理論(Das ganze Lehrgebäude)を科学的基盤の上に構築することを試みた<sup>(12)</sup>という点、更には彼も自負している如く彼の理論がその後の論争の発端となったという点において、彼が簿記に関する「物的」な観点からの科学的、研究の先駆者と看做され得るからである。糅てて加えて、今日の通説的解釈ともいえる「借方」・「貸方」の符牒視について、シェーアは「借方」・「貸方」に代えて「左」・「右」、「黒」・「白」の如き任意の表現を使用しても何ら支障のなきことを現に明言している<sup>(14)</sup>

であるから。

更にまた、彼は「科学的な基礎の上に立ち、簿記の本質を簡単に説明することは簿記学の研究者にとって誠に価値ある課題である」と述べていることからも明らかな如く、簿記学徒にとっての究極目的ともいうべき簿記の本質の解明がどれほど意義深いことであるのかということに充分すぎるほどに認識しているのである。我々にとってこの目的意識が何ものにも増して重要であることは、こと更に強調される必要のないものでなければならぬ筈である。しかしながら、巷間氾濫する簿記学(論)という名の『書物』の実体を見るに付け、今一度簿記学本来の姿が想起されねばならぬと思わずにはいらぬ。ここに、シェーア理論に溯及する理由がある。かくて、我々は、物的勘定理論が如何なる観点に立脚しているのかという問題、要するに簿記の記録対象を物的なものと観ることが具体的にはそれを如何なるものと観るのかという問題の解答をシェーア理論に求めねばならぬこととなる。

数ある物的勘定理論において、「人的学説に対する反動として生まれた最初の学説」<sup>(16)</sup>として勘定学説史上位置付けられている物的「勘定学説、中に就いてブリ(Breit, J.)によって命名されたといわれている所謂「純財産学説」<sup>(17)</sup>は、「後に展開された他の諸学説にとつての出発点を提示した」<sup>(18)</sup>理論であり、人あつて斯かる理論には「簿記の精密なる科学的研究に対して原動力を与えた功績が認められねばならぬ」<sup>(19)</sup>という。そこで、各種の物的勘定理論相互における論争がこの所謂「純財産学説」に端を発するとすれば、先ず以て自らの理論が「文献上の論争の出発点」<sup>(20)</sup>となり、しかも、その「二勘定理論は論争に勝った」<sup>(21)</sup>とさえ自負するシェーアの理論<sup>(22)</sup>につき、そこにみられる「物的」な複式簿記観とは如何なるものであるのかを探ることが、ここでの課題でなければならぬこととなる。そのような観点の下では現実の複式簿記記録は、一体如何なるものとして説明されているのであろうか。「物的」な複式簿記観が現実の複式簿記の記録対象、したがってその具現物たる複式簿記記録の一つの観察方法であるとすれば、斯かる観点の下に明

らかとなる現実の複式簿記記録の意味は果たして何か、興味深い問題である。

### 〈一注〉

- (1) Oswald, G., Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik, Frankfurt 一九三三年、一四五頁。物的勘定理論に動態的勘定理論を含めるか否かは意見のわかれるところである。これまでの研究において、勘定理論を総合的に取り上げたものは極めて少ない。ル・コートル (Le Coutre, W.) の研究も各種動態的勘定理論が世に出る頃と時を同じくしているかも知しくはそれより少し早い時期に纏められたものである為に、動態的勘定理論にまでは論及していない。Le Coutre, W., Buchhaltungstheorien (Nicklisch, H. 編) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft 第二巻 Stuttgart 一九二六年、一四六一―一九八頁所収)。そこで、動態的勘定理論も出揃った後の文献を参照してみると、シェーラー (Sheerer, F.) は、人的勘定理論のほかに財産計算を指向する物的勘定理論 (nach der Vermögensrechnung orientierte materialistische Kontentheorien)、成果計算を指向する物的勘定理論 (nach der Erfolgsrechnung orientierte materialistische Kontentheorien)、経営経済的勘定理論 (betriebswirtschaftliche Kontentheorie) なる三種の勘定理論を挙げている (Sheerer, F., Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Zürich 一九五〇年、尚、邦訳として、安平昭二訳、複式簿記の基礎理論、中央経済社 一九六九年がある)。更に、マテス (Matthes, W.) は、人的勘定理論以外にも形式的勘定理論 (Formalistische Kontentheorien)、および物的勘定理論、機能的勘定理論 (Funktionalistische Kontentheorien)、一般収支的勘定理論 (die allgemeine pagatorische Kontentheorien) の四種のグループがあるという (Matthes, W., Buchhaltungs- und Kontentheorien [Kosiol, E. 編] Handwörterbuch des Rechnungswesen Stuttgart 一九七〇年、三五四―三八〇頁所収)。これらのグループ化から明らかなく、「物的」なる概念は一義的には用いられていない。そこで、ここでは「物的」なる概念を可能な限り広義に捉え、動態的勘定理論を物的勘定理論に含めることとし、総じて人的勘定理論以外の諸理論については、これらをすべて物的勘定理論と看做すこととする。勿論、ことの正否の判断はすべての物的勘定理論の検討を俟ってあらためてなさねばなるまい。
- (2) 戸田義郎、人的勘定学説 (神戸大学会計学研究室編、会計学辞典、同文館 一九五五年、四九二頁所収) 四九二頁、および戸田義郎、物的勘定学説 (神戸大学会計学研究室編、会計学辞典〔前掲〕、八〇四―八〇六頁所収) 八〇四頁。
- (3) (4) 島中福一、勘定学説研究、森山書店 一九四九年、一五五頁 (括弧―奥山)。
- (5) 島中福一、勘定学説研究 (前掲)、二二二頁 (括弧―奥山)。

(6) 黒澤教授によれば、英米においても我が国においても独逸におけると同様な発展経過が多かれ少かれ見出される筈である(黒澤 清、簿記原理、森山書店 一九四九年、四八頁注附記)。また、同教授は、「シェアー(シェアー・奥山)の二勘定の原理(二勘定理論を指す—奥山)および財産法の経理体系は、会計に関する教科書に大きな影響を及ぼし、簿記および会計における学習体系をなかく支配し、今日に及んでいる。その影響力はいわば世界的規模において広汎であった」とさえ述べている(黒澤 清、会计学精理、税務経理協会 一九八三年、序文一頁)。

(7) 手許にある簿記「教科書」の類における代表的な沼田教授の「簿記教科書」においてもまた然り。沼田嘉穂、簿記教科書(十訂版)、同文館 一九七八年、三三三頁。その外にも枚挙にいとまがない。

(8) 沼田教授は以下の如く述べている。すなわち、「アメリカ・イギリスの学者は実務性を重視して学問を論じ、このため複式簿記の科学性付与のごときは余り興味がなく、努力が払われなかった。勿論、彼等の間にも貸借記入原則の解釈法はいろいろあったけれども、それらは概ね複式簿記の教育的導入法を目的として論ぜられた。然るにドイツの学者は理論を重視するため、複式簿記の科学性付与が問題となり、これに努力が払われた。よって、勘定学説の中心地はドイツの簿記学者にあったものと見てよい(原文のまま引用—奥山)」(沼田嘉穂、簿記論攻、中央経済社 一九五二年、三一—三三頁)。

(9) 沼田教授によれば、シェアー理論が「アメリカにも紹介され、同国の簿記権威者ハットフィールド(Hatfield, H.R.)などの著書に採り入れられたことは有名な事実である」(沼田嘉穂、簿記論攻(前掲)、三六頁)。また、黒澤教授も同様に「ハットフィールドは、シェアー(シェアー・奥山)理論のアメリカに於ける祖述者として知られている」という(黒澤 清、簿記原理(前掲)、四八頁注附記)。

(10) 高松和男、簿記の対象としての取引(簿記、第一〇巻第四号、八二—八六頁所収)、八三頁。

(11) 高松和男、簿記の対象としての取引(前掲誌所収)、八二頁。

(12) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Privatwirtschaftslehre mit Anhängen über "Bilanzverschleierung" und "Teuerung Geldentwertung und Bilanz" (以下「Buchhaltung und Bilanz」と示す) 第三版 Berlin 一九一四年、Vorwort 五頁、および Buchhaltung und Bilanz 第五版 Berlin 一九二二年、Vorwort 三頁。(尚、邦訳として林 良吉訳、会計及び貸借対照表、同文館 一九二七年、および林 良治訳、シェアー簿記会计学(上下巻)新東洋出版社 一九七六年がある。)周知の如く、シェアーの簿記・会計分野の名著 Buchhaltung und Bilanz は、最初に Einführung in das Wesen der doppelten Buchhaltung auf wirtschaftli-

cher und mathematischer Grundlage なる表題の下、公刊された小冊子の内容を大改訂の後、一九一四年に Buchhaltung und Bilanz として上梓されたものを以て始まり、一九二二年の第五版を以て終わる。したがって、実質的には一九一四年版こそが Buchhaltung und Bilanz の初版と看做され得る。この一九一四年版と一九二二年(最新)版との間には、その内容についての相違はほとんどなく、後者は前者の内容のすべて(ごく一部に変更があるもの)と加筆部分とを含んでいる。そこで、以下においては各版に固有の内容についての引用の必要がある場合にのみ当該版からの引用の旨を示すこととし、各版に共通の内容の引用については、これを一九二二年(最新)版からおこなうこととする。

- (13) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)・Vorwort 四頁。
  - (14) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)・一二頁。
  - (15) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)・四頁。
  - (16)(17) Scheerer, F., Kontentheorien der doppelten Buchhaltung (前掲)・六六頁。
  - (18) Scheerer, F., Kontentheorien der doppelten Buchhaltung (前掲)・七二頁。
  - (19) Scheerer, F., Kontentheorien der doppelten Buchhaltung (前掲)・七七頁。
  - (20)(21) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)・Vorwort 四頁。
  - (22) 「シェーア(シェーア・奥山)会計学の体系は財務会計論、管理会計論および法会計論などのひろい範囲を包含し、けっして勘定学説史上においてだけ位置づけられる」とき小さな存在ではない。「シェーアの簿記理論は「単に勘定学説というよりは、シェーア(シェーア・奥山)会計学の全体系を貫く論理的紐帯の機能を受けてもつもの」といふべきである。」黒澤清、会计学精理(前掲)・二〇二頁。きわめて大きな理論体系において右の如き位置づけのなされているシェーア簿記理論、厳密にはシェーア物的勘定理論の全貌を我々は、以下の諸文献・雑誌論文から明らかにする他はない。
- [1] Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung, Basel 一八九〇年。
  - [2] Buchhaltung und Bilanz 第一版(前掲)・および第五版(前掲)。
  - [3] Schärs neueste Definition der Buchhaltung (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一五卷第三号 一九〇六年、五四―五七頁所収)。
  - [4] Zur Verteidigung der Zweikontentheorie (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一六卷第一号 一九〇七年、一一―九頁所収)。
  - [5] Polemisches über die Buchhaltungstheorie (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一六卷第一号 一九〇七年、二四―二五三頁)。

頁所収)。

- [6] Einführung in das Wesen der doppelten Buchhaltung auf wirtschaftlicher und mathematischer Grundlage für Ingenieure und andere gebildete Techniker (Elektrotechnische Zeitschrift, 第四六号 一九一〇年、一一五八—一二六二頁、および第四七号 一九一〇年、一二八四—一二八八頁所収)。
- [7] Wirtschaftliche und mathematische Begründung der Zweikontentheorie, (Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 第二卷第一〇号 一九一〇年、三四三—三四六頁、および第二卷第一号 一九一〇年、三七五—三八五頁所収)。
- [8] Neues aus dem Gebiete der systematischen Buchhaltung, (Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 第九卷第一号 一九一六年、一九頁所収)。
- [9] Die Drei Formen der Zweikontentheorie, (Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 第九卷第五号 一九一六年、一〇五—一一〇頁、および第九卷第六号 一九一六年、一二八—一三三頁、第九卷第七号 一九一六年、一五八—一六一頁所収)。
- [10] Methodik und Theorie der systematischen Buchhaltung mit kritischen Bemerkungen zur Einführung in die Buchhaltung auf Grund der Theorie von Prof. Biedermann und Dr. Burri, (Schweizerische handelswissenschaftliche Zeitschrift, 第二〇卷第九号 一九一六年、二〇一—二〇九頁、および第二〇卷第一〇号 一九一六年、二三三—二四一頁所収)。
- ここでは、シェーア理論の発展経過を辿る(例えば、安平昭二、J. F. シェーアの勘定理論〔會計 第一一〇卷 第二号 一九七六年、二三二—二四八頁所収〕)。ここでは前期・中期・後期なる段階毎の主張内容の検討がなされているが如き) ことではなく、したがって専ら各段階毎の主張内容の相違に着目するという観点ではなく、寧ろ各段階を通じて一貫している、シェーア理論の根幹を成すと考えられ得る主張に着限するという観点からこれらのものへの検討がなされなばなるまい。何となれば、そのことによって、初めてシェーア勘定理論の全容が明らかとなる筈なのであるから。

## 二 複式簿記の記録対象

シェーアは、自分の理論を構築するに際し、「事実そのものを見よう<sup>(1)</sup>」とする。この事実とは彼によれば、営利・



非営利を問わず、更には個人・企業を問わず、あらゆる様式の経済体において現実に営まれている経済事象それ自体である。<sup>(2)</sup> 為に、彼が自分の理論について「二勘定理論——物的勘定理論とも呼ばれる——は、簿記にとって基礎となる経済事象の性質およびその計算上の表示にのみもとづいている」<sup>(3)</sup> というとすれば、ここでは彼の理論の出発点ともいふべき経済事象の性質およびその計算上の表示に先ず目を向けねばなるまい。彼によれば簿記は、経済体のすべての出来事を表示するには及ばず、その記録対象の範囲は、計算上表示可能な事実に限られている。<sup>(4)</sup> 更に彼は、「簿記記録は経済体の歴史記録の一部分にすぎない」<sup>(5)</sup> と言う。この限りにおいて、「簿記は経済体の歴史記録の一方法である」<sup>(6)</sup> といひ得る。ここにいう経済体の歴史記録とは彼によれば、経済体に発生した対内外的経済事象<sup>(7)</sup> であつて、尚かつ「財の価値および量によつて数値にて測定可能な変動」<sup>(8)</sup> の記録に他ならぬ。とすれば、簿記の記録対象は、数値にて測定可能な変動をもたらず経済事象に限定されていることとなる。彼にあつて、「測定可能な数値にて計算上把握され得ぬすべての対内・外事象は簿記の対象ではない」<sup>(9)</sup> ののである。したがつて、数値にて測定可能な計算上把握される経済事象のみが簿記の記録対象であると彼は考えているのである。

右に述べた如く、シェーアが複式簿記の記録対象と看做している経済事象について、彼は「すべての経済上の事象は、以下の二つの対立によつて計算上表わされ得る」<sup>(10)</sup> という。すなわち、第一に「財産部分の増加は、他の財産部分の減少または資本の増加と対立する」<sup>(11)</sup> 第二に、「財産部分の減少は、他の財産部分の増加または資本の減少と対立する」<sup>(12)</sup> したがつて、彼によれば複式簿記の記録対象となる経済事象において斯かる二組の対立のいずれか一方の対立が常に観察されているのである。ここで、各経済事象に右の如き対立を見出すところに既に彼の理論の特徴が顕現していることに我々は留意すべきである。本来、勘定理論が如何なる観点に立脚するものであらうとも、複式簿記が記録の対象とする経済事象は、動かし難い唯一の厳然たる事実<sup>(13)</sup> に他ならぬ。ただ、その事実についての観方如何によつて各種

の勘定理論が生ずるに過ぎぬ筈である。そして、彼にあっては、経済事象において財産、資本なるものの増加・減少が認識されていることは、先の指摘より明らかである。彼は、そのようなものの増減変動が計算(会計)上把握されていると観ているのである。その結果として、財産・資本の増減変動が記録(簿記)上表わされることとなると言い得る。ここに到って、複式簿記の記録対象は、具体的には財産・資本<sup>(13)</sup>それ自体の増減変動であることが明らかとなる。

〈二注〉

- (1) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二頁。
- (2) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一一二頁。
- (3) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、四六頁。
- (4) (5)(6)(7)(8)(9) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、五頁。
- (10) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二〇頁(括弧―奥山)。
- (11)(12) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二〇頁。
- (13) 複式簿記の記録対象を「取引」と看做し、更にこの「取引」が必ず借方要素と貸方要素との二つの要素から成立していると観るとする通説的見解に――当否は問わぬこととして――即して考えるならば、「取引要素の記録とは、そのような(通説によれば「取引」によって増減・発生した)資産負債等それ自体の記録であり、したがって取引要素とは、増減した資産・負債等それ自体と考えるべきこととなる。」吉田 威、複式簿記記録の意味(商経論叢〔神奈川大学〕第九巻第一号 一九七三年、一九四頁所収)二〇―二二頁。

三 複式簿記の勘定体系

複式簿記の記録対象を具体的には右の如きものであると看做すこと、別言すれば経済事象を財産・資本の増減変動

という観点から把握することによって、複式簿記記録との関わりにおいて、その表示は如何に理解されることとなるのであろうか。

シェアによれば、「(具体的) 記帳項目の形態にて把握された経済事象を勘定形式によって示す<sup>(1)</sup>」為には、消極的な財産部分が財産勘定の貸方に記録され、積極的な財産部分が財産勘定の借方に記録されることとなる<sup>(2)</sup>。更に、その為には資本勘定の貸方には積極的な大きい資本が記録され、その借方には減少した資本が記録されることとなる<sup>(3)</sup>。このことから、「財産勘定の借方は増加を意味し<sup>(4)</sup>」、また「財産勘定の貸方は減少を意味している<sup>(5)</sup>」こと、更には「資本勘定の借方は減少を意味し<sup>(6)</sup>」また「資本勘定の貸方は増加を意味している<sup>(7)</sup>」ことが明らかとなる。したがって、勘定口座への記録方法を手掛かりとするならば、シェアのいう如く「財産勘定の借方(増加)は資本勘定の貸方(増加)と対立し<sup>(8)</sup>」、「財産勘定の貸方(減少)は資本勘定の借方(減少)と対立している<sup>(9)</sup>」<sup>(9)</sup>といひ得る。かくて、ここに相対立する二つの記入規則が明らかとなる。すなわち、財産の増加を財産勘定の借方に、その減少をその貸方に記入するという記入規則と、資本の増加を資本勘定の貸方に、その減少をその借方に記入するという記入規則との二つである。

ここで注意すべきは、右にいう財産勘定および資本勘定が一つの勘定口座としての統一的財産勘定 (ein zusammenfassendes Bestandskonto, einheitliches Bestandskonto)<sup>(10)</sup> および統一的資本勘定 (ein zusammenfassendes Kapitalkonto, ein heitliches Kapitalkonto, ein summarisches Kapitalkonto)<sup>(11)</sup> としてそれぞれ考えられていることである。このことにつき、シェアは次の如く言う<sup>(12)</sup>。经济体に属する積極および消極財産構成部分を如何に区分するかということ、あるいは正味財産の当初の大きいさのための資本勘定もしくは資本の増加・減少のための一つあるいはそれ以上の勘定への資本勘定の区分は、簿記体系の理解にとっては副次的なことである<sup>(13)</sup>。確かにシェアの指摘する如く、下位の具体的勘定口座の種類は

多分に企業形態・規模等に依存<sup>(14)</sup>している。例えば財産勘定については「企業において生ずるあらゆる財形態を勘定上に記録し得るに必要な数の財産勘定が開設されねばならぬ<sup>(15)</sup>」ではあるが、具体的に実際に如何なる勘定が開設されているのかはともかく、問題は先の如く考えることによつて明らかとなつた二つの法則化された記入規則が「統一的財産勘定・資本勘定から派生する下位勘定<sup>(16)</sup>」における現実の個別的・具体的記入規則と合致するの否かということに在る。何となれば、もし前掲二つの法則化された記入規則が下位勘定における現実の個別的・具体的記入規則と合致しない時には、シェーアの示した二つの統一的勘定およびそこになされている記入規則の法則化が現実の説明としては不充分であること、要するに統一の仕方には再考の余地の在ることが明白となるからである。

既に明らか如く、財産勘定においては財産の増加が借方に、その減少が貸方に記録され、これと同様に「各個の財産勘定において借方には積極的（加算的）財産部分、貸方には消極的（減算的）財産部分<sup>(17)</sup>」がそれぞれ記録されることとなる。したがつて、財産勘定の下位勘定たる個々の諸財産勘定の借方には積極的部分の増加があるいはこれと同一のものすなわち消極的部分の減少が記録され、これに対してその貸方には積極的財産部分の減少あるいはこれと同一のもの、すなわち消極的部分の増加が記録されることとなる<sup>(18)</sup>。かくて、シェーアにあって積極的部分の増加と消極的部分の減少、積極的部分の減少と消極的部分の増加は符号の転換によりそれぞれ同一視されており、シェーラー（Scheerer）によればヒュークリ（Hugli, H.）同様の簿記技術的技巧<sup>(19)</sup>によつて、それらは統一的に解釈されているのである。

次に、資本勘定においては資本の増加が貸方に、その減少が借方に記録されるのと同様に「資本勘定から派生した下位勘定、たとえば正味財産の増加・減少のための勘定および損益勘定とその下位勘定の如き勘定において、積極的な大いさとして定められた正味財産および計算上確定されたその増加（利益）が常に貸方に<sup>(20)</sup>」記録され、「これに対し

て財産部分の減少から計算上確定された正味財産の減少（損失）が借方<sup>(21)</sup>に記録されることとなる。したがって、資本勘定の低位勘定たる個々の諸資本勘定（個々の損益勘定を含む）の貸方には積極的部分およびその増加、あるいはこれと同一のもの、すなわち消極的部分の減少が記録され、これに対してその借方には積極的部分の減少あるいはこれと同一のものすなわち消極的部分の増加が記録されることとなる。

かくて、シェアにあって資本の積極的部分（元始正味財産部分と利益部分とから成る）の増加とその消極的部分（損失部分）の減少、その積極的部分の減少と消極的部分の増加は、符号の転換によりそれぞれ同一視されており、財産勘定の解釈と同様、それらは統一的に理解されているのである。総じて、シェアは、「資産・負債勘定に積極・消極の相違はあっても、財産勘定なる共通の特徴を、収益・費用勘定には資本勘定との共通性をそれぞれ認めるのである。」<sup>(22)</sup>

以上の検討から、前掲の法則化された二つの記入規則が簿記技術的技巧を駆使することによって二つの統一的勘定に属するそれぞれの低位勘定における個別的・具体的記入規則と合致していると看做し得ることが明らかとなる。したがって、我々はシェアとともに、「統一的勘定としての財産勘定を種々の勘定に区分してもその特質は変わらない」<sup>(23)</sup>といひ得る。更には、「このことは資本勘定にも当て嵌まる」<sup>(24)</sup>とも。とすれば、シェアの如き二つの統一的勘定の措置は現実の説明にとって充分であることを意味していることとなる。

これまでの検討から、諸経済事象にみられる増減変動を財産構成部分へのおよび資本へのもという二つのものに纏めて観察することによって、そのような増減変動の個別的・具体的記録場所たる諸個別勘定の上位に統一的財産勘定と統一的資本勘定との二つの勘定の存在することが明らかとなった。このことは、シェアによって措置された二つの統一的勘定と実際に開設されているそれぞれの低位勘定との整合性——具体的には二つの統一的勘定におけ

る各記入規則が現実の個別的・具体的下位勘定における諸記入規則と合致していると看做し得ること——の確認によつて初めて明らかとなることである。そして、その二つの統一的勘定の措置なる新たな着想により、「すべての勘定の二つの系列への原則的な分類」<sup>(25)</sup>が初めて可能となる。

シェーアによれば、「経済上の諸事象を一方では財産要素の構成、他方では資本の大きさへのそれらの作用において諸勘定の助けを借りて示そうとするならば、その時には勘定の二つの系列、つまり二勘定系列が使用されねばならぬこととなる」<sup>(26)</sup>。ここにいう二つの系列とは「積極的・消極的財産部分の大きいさおよびその増加・減少の（記録の）ための財産勘定の系列」と「正味財産およびその増加・減少の（記録の）ための資本勘定の系列」<sup>(27)</sup>である。したがって、現実のすべての個別的・具体的諸勘定は、財産勘定の系列もしくは資本勘定の系列のいずれかに属しているといひ得る。かくてここに、現実の複式簿記の勘定体系内に二つの勘定系列の存在していることが明らかとなる。

〈三注〉

- (1) Schär J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一五頁(括弧—奥山)。
- (2) (3) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一五頁および Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung (前掲)、一〇頁。
- (4) (5) (6) (7) Schär, J.F., *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung* (前掲)、一〇頁。
- (8) (9) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一五、三八頁。
- (10) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一三、二七頁。
- (11) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一三三頁欄外注。
- (12) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一三三頁。
- (13) もっとも、簿記の応用に際しては、「各経済体の規模と様式にとつて最適の勘定体系の編成は第一の課題であるのみならず、簿記の目的の達成が偏にその体系に依存している」ことは警告を要しない。Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版

(前掲)・六五頁。

- (14) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版 (前掲)・一三三頁。
- (15) Schär, J.F., Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung (前掲)・一九頁。
- (16)(17)(18) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版 (前掲)・二六頁。
- (19) Scheerer, F., Kontentheorien der doppelten Buchhaltung (前掲)・六九頁。
- (20)(21) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版 (前掲)・二六頁。
- (22) 吉田 威, 複式簿記記録の意味 (前掲誌所収)・二二八頁。
- (23)(24) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版 (前掲)・二六頁。
- (25) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版 (前掲)・一三三頁欄外注。
- (26) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版 (前掲)・二五頁。
- (27) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版 (前掲)・二五頁 (括弧—奥山)。

#### 四 複式簿記の記入規則

複式簿記の勘定体系内に二つの系列が存在しているとすれば、次の問題は以下の如きものでなければならぬ。すなわち、何故財産勘定の系列と資本勘定の系列という二つの勘定系列が現実の複式簿記の勘定体系内に存在しているであろうか、この問題である。斯かる疑問の解明の為には、経済上の各事象が常に二つの作用から成るといふシェーアの指摘を我々は看過してはならぬ。何となれば右の問題は、経済上の諸事象のもたらす作用が何故財産要素の構成・大いさと資本の構成・大いさとへの二つの作用として簿記記録に表わされているのかという問とその軌を一にするからである。そして今一つ看過してならぬは、「財産勘定の借方・貸方は、資本勘定の借方・貸方と反対の意味を持つている」ことである。(2) シェーアによれば、「資本勘定と財産勘定との間には固有の対立がある」(3) しかも、「各

経済事象を借方と貸方との間の等式として記録するためには、財産勘定と資本勘定との借方・貸方の対立的な意味は必然的なものである。<sup>(4)</sup>とすれば、財産勘定の借方・貸方と資本勘定の借方・貸方との意味の対立性、したがって財産勘定における記入規則と資本勘定における記入規則との対立性を右の問題と関わらせる時、そこには財産勘定系列と資本勘定系列との対立性、端的には二勘定系列の対立性という問題が浮かび上がってくることとなる。したがって、我々がここに取り上げるべき問題は、次の如くなる。即ち、存在の明らかとなった財産勘定の系列と資本勘定の系列なる二つの勘定系列が相対立して存在していること、この理由は何であるのか、このことである。

右の問題説明に際し、財産勘定系列と資本勘定系列との対立性が具体的には各系列の勘定の借方と貸方との間に於いて顕現していることに着目すれば、その手掛かりを我々は、シェアの指定した二つの統一的勘定とりわけそこにみられる記入規則に求むればよいことは言を俟たぬ。何となれば、既に明らかなる如く、その二つの統一的勘定はそれぞれの勘定系列に属する諸下位勘定の特徴を過不足なく備えており、為にこれら二つの勘定の比較検討をもって二つの勘定系列に属するすべての勘定の比較・検討に替え得ると考えられ得るからである。かくて、以下において財産勘定の系列と資本勘定の系列との二つの勘定系列の相対立して存在する理由を明らかにすべくシェアの指定した統一的財産勘定および統一的資本勘定につき、特にその記入規則の対立性を手掛かりとして比較・検討が加えられねばならぬこととなる。

その際、次の如く考えることが必要であるように思えてならぬ。つまり、シェアの指定した二つの統一的勘定は、本人が意図したか否かはともかく我々に一つの重要な示唆を与えているのではないかということである。その示唆とは、具体的にはそれら二つの統一的勘定が「二つの主たる勘定群」<sup>(5)</sup>の上位に位置付けられ得る、現実には存在していない、本來說明の便宜上考え出されたに過ぎぬ勘定ではあるものの、斯かる二つの(統一的)勘定しか備えていない



簿記、要するに現実には存在していないが仮に存在しているとしても「全く不十分なものと特徴付けられねばならぬ」<sup>(6)</sup>——最早統一的という必要のない——一つの財産勘定と——最早統一的という必要のない——一つの資本勘定との二つの勘定しか開設されていない簿記が、現実の複式簿記の典型として発想され得るのではなからうかということである。斯く考えるならば、その二つの(統一的)勘定における記録は、複式簿記記録の典型と看做され得ることとなる。しかも、そのような記録は、我々にとって先の問題解明の為の唯一の観察可能な客観的事実である。したがって、以下の詳論において我々は、シェーアの措定した二つの統一的勘定を現実に存在する二つの具体的な勘定と看做して考察を進めてゆくこととする。

シェーアによれば、経済事象のもたらす二つの作用は、数学的等式によって表現され得る<sup>(7)</sup>。為に、経済事象の記録が数学的等式によってなされ得る<sup>(8)</sup>のである。この等式への着目こそ彼の理論が「シェーアの『数学的』理論」<sup>(9)</sup>と称される所以である。もちろん、斯かる等式の援用が実務的<sup>(10)</sup>ではないことは、シェーア自身の認めるところであり、彼の主張が等式による記録の実用化に向けてなされたものではなく、等式の援用によって複式簿記の特質を説明する為になされたものであることは贅言を要しない。このことは、彼が各事象の実際の記録に際し、等式による記録をもってしては困難な経済・法律上の財区分の区別、更には当該区分内の加算・減算、これらにとって合目的な手段は勘定である<sup>(11)</sup>と述べていることから明らかである。そして、この勘定使用により各経済事象に見出される等式は、諸勘定間の借方(金額)と貸方(金額)との間においても成立することとなる<sup>(12)</sup>。とすれば、一つの財産勘定と一つの資本勘定とにおいて前者の借方記録の金額と後者の貸方のそれ、前者の貸方記録の金額と後者の借方のそれとの間には等式が成立していると考えねばならぬ。しかも、特に一つの財産勘定と一つの資本勘定との間におけるそのような等式の成立に、更には既に明らかな如く財産勘定の借方が増加・貸方が減少を、資本勘定の借方が減少・貸方が増加をそれぞれ

意味していることに着目すれば、借方記録の金額と貸方記録の金額との間に成立する等式は財産の増加と資本の増加、および財産の減少と資本の減少との間においてそれぞれ観察され得ることとなる。そこでは、まさに先にシェーアの指摘している如く、財産の増加が資本の増加に対立し、財産の減少が資本の減少に対立しているのである。

この対立、詳しくは増加相互の対立および減少相互の対立が勘定記録上それぞれ借方・貸方反対側に顕現している理由を詳らかにする前にその記録の意味を探ることが必要であると思われる。ところが、皮肉なことに財産勘定および資本勘定における一对の記録からだけではこの記録の意味は如何にしても明らかにされ得ぬのである。斯かる記録と対比すべきもう一对の記録がここに必要となる。それは、財産勘定相互間の記録でも資本勘定相互間の記録でも何れであろうと差支えはないのではあるが、要するに一对の記録があるものの増加と他のものの減少とに関するものでなければならぬ。このあるものの増加・他のものの減少に関する一对の記録と財産の増加(減少)・資本の増加(減少)に関する一对の記録との比較により、全く同様の手続を経て勘定上借方と貸方との両側になされている記録に二つの意味のあることが明らかとなる。つまり、各事象——シェーアはこれを資本の移動と観ているのであるが——について、それによって生ずる各資本移動の出発点あるいは始点がある勘定の貸方であり、これに対して到着点あるいは終点がある他の勘定の借方であるとする彼の指摘から明らか如く、あるものの増加・他のものの減少に関する一对の記録は、資本移動の変化過程、または循環過程(の記録)を意味しているとい得る<sup>(14)</sup>。

一方、財産の増加(減少)・資本の増加(減少)に関する一对の記録については、これが右の如き、資本移動の変化過程または循環過程ではなく、財産・資本がともに増加あるいはともに減少していることから一つの新たな資本移動の始まり(終わり)を意味していると考えるべきである。したがって、新たな資本移動が生じた時になされる記録が、財産の増加・資本の増加に関する一对の記録であり、この資本移動についてその後の変更をその都度記録するために

なされている記録が、あるものの増加・他のものの減少に関する一対の記録であり、そしてその資本移動が終了した時になされる記録が財産の減少・資本の減少に関する一対の記録であるといひ得る。ここに、シェアにあって、「資本の移動およびその変化過程または循環過程が簿記の記録対象」<sup>(15)</sup>として考えられていることが明らかとなる。

そこで次に、そのような新たに生じた資本移動の始まり（終わり）の記録が財産勘定の借方（貸方）および資本勘定の貸方（借方）において対立的に行なわれている理由を探ることが必要となる。他の如何なる記録も揆を一にしてある勘定の借方と他の勘定の貸方とになされているにも拘わらず、何故財産勘定と資本勘定における一対の記録のみが他の記録とは異なり、一方的に増加のみあるいは一方的に減少のみの記録としてなされているのであろうか。

シェアによれば、「財産勘定の借方総額は、新たな積極的財産構成部分の総額を意味し」<sup>(16)</sup>、「財産勘定の貸方総額は、新たな消極的財産構成部分の総額を意味している」<sup>(17)</sup>。そして、財産勘定の借方差額は、「積極的財産部分と消極的財産部分との差」<sup>(18)</sup>あるいは「新たな積極財産と新たな消極財産との差を示し、それは新たな表示された正味財産である」<sup>(19)</sup>。また、彼によれば「資本勘定の貸方総額は、旧資本分と利益による増加分との和を意味し」<sup>(20)</sup>、資本勘定の借方総額は損失（による減少）分を意味している」<sup>(21)</sup>。更に、資本勘定の貸方差額は「計算上把握された期首財産およびその増加分とその減少分との差」<sup>(22)</sup>あるいは「利益額だけ増加し損失額だけ減少した期首資本、別言すれば新たな（計算された）正味財産」<sup>(23)</sup>の大きさを示している。したがって、財産勘定は「任意の時点において積極財産と消極財産との差を示し」<sup>(24)</sup>、これに対して資本勘定は「その時点において計算された正味財産を表示」<sup>(25)</sup>していることが明らかとなる。しかも、シェアは、前者の示す積極財産と消極財産との差を「現実的な価値形態において示された正味財産」<sup>(26)</sup>と呼ぶ。したがって、ここに財産勘定と資本勘定との使用、更にはそこにおける相互対立的な記録方法によって、「正味財産が二重に示され得る」<sup>(27)</sup>ことが明らかとなる。ここに、シェアが「体系的簿記の究極的目的は正味財産の二重表

示にある<sup>(28)</sup>」とかそのような二重表示が複式簿記の本質なりと主張して已まない理由がある。<sup>(29)</sup>

かくて、財産勘定および資本勘定における一对の記録は、資本移動の始まり(終わり)を二重に把握することを目的としてなされているものであることが明らかとなる。とはいへ、この限りでは財産勘定と資本勘定における一对の記録が相互対立的であることの理由を明らかにしたことにはならぬ。ここで着目すべきは、「二つの勘定系列の借方総額と貸方総額は等しい<sup>(30)</sup>」というシェーアの指摘である。このことは、「財産勘定(系列)と資本勘定(系列)とを更に一つの勘定に統合<sup>(31)</sup>」した時、その「借方総額と貸方総額は、同じ大いさであるが故に等しくなる<sup>(32)</sup>」ことから明らかである。とすれば、相對立する二つの勘定における記録数値の最終的には合算されることが意図されていると考えねばなるまい。その為には、財産勘定と資本勘定における各記入規則が同一であつては不都合なことこの上もないのである。もちろん、他の目的、例えば正味財産の二重表示という目的にとつては、その各記入規則が同一であらうとなかろうと斯かる目的達成には何の支障も生じない。しかし、財産勘定・資本勘定の別なく、つまり勘定系列の別なく借方と貸方とのそれぞれの総額を求める為には、財産勘定と資本勘定における記入規則、すなわち二つの勘定系列の各記入規則を對立させておくことが必要となると考えられ得る。したがつて、財産勘定における記入規則と資本勘定における記入規則とが相對立している理由は、「強制的(自動的)自己検証<sup>(33)</sup>」にあることが明らかとなる。更に付言すれば、斯かる強制的(自動的)自己検証は、「記帳項目として把握され得る各經濟事象が一方では借方に、他方では貸方に記録される<sup>(34)</sup>」ことによつて初めて可能となる。しかし、その為には、例外なく「各借方(記録)が一つの貸方(記録)と相對立している<sup>(35)</sup>」ことが必要であり、更にその為には財産勘定と資本勘定、したがつて二つの勘定系列における各記入規則が對立していなければならぬのである。

かくてここに、財産勘定と資本勘定における各記入規則の相對立している理由が強制的(自動的)自己検証にあ

ることが明らかとなる。もちろん財産勘定と資本勘定、延いては財産勘定系列と資本勘定系列なる二つの勘定系列において一方の系列に属する勘定と他方の系列に属する勘定とを区別する為に異なる記入規則が適用されているとも考えられなくもないのだが。そのような一方の系列に属する勘定と他方の系列に属する勘定との区別は、記録対象の性質——往々にして簿記理論において言及されがちではあるが、本来は会計理論にて取り上げるべき問題である筈のもの——に依存している問題である。そこで、斯かる記入規則の対立する理由を純粹に簿記上の理由として考えるならば、先に明らかになった自己検証にその理由を求むべきこととなる。

以上の検討から、すべての勘定は、財産勘定の系列と資本勘定の系列のいずれかに属していること、別言すればすべての勘定を財産勘定の系列と資本勘定の系列との二つの勘定系列にまとめ得ること、更には現実の記録は財産勘定系列の記入規則と資本勘定系列の記入規則との二つの対立的な記入規則に従っておこなわれていることが明らかとなる。これら二つの記入規則によって各経済事象に関する現実の記録がなされているからこそ、そのような記録は例外なく借方記録と貸方記録との組み合わせとしてなされることとなるのである。そして更に、斯くの如く各記録が常に借方記録と貸方記録との組み合わせによってなされている理由、したがってそのような記録をもたらす二つの対立的記入規則の存在する理由は、簿記の強制的（自動的）自己検証に求められ得る。

しかも、これまでの検討においてシェーアの指定した統一的財産・資本勘定なる二つの勘定を具体的個別的勘定としてとらえ、これら二つの勘定のみを備えている簿記を複式簿記の典型と看做すことによつて、そこにおける対立記録は、他の記録——シェーアのいう借方貸方間の資本移動の記録——とは異なり、新たな資本移動の始まり（終わり）に関するものであるということも明らかとなった。そして、この新たな資本移動の始まり（終わり）を財産勘定と資本勘定とにおいて借方・貸方反対側に二重に記録することによつて正味財産が二重に示されることとなるのである。

シェーアは、これこそが複式簿記の目的であるという。したがって、我々はここに、複式簿記記録についての一つの観方、すなわち一つの複式簿記記録として正味財産記録目的観を見出し得ることが明らかとなる。

しかし、この限りではそのような目的観から現実の複式簿記についてすべて説明し尽されているわけではない。注意すべきは「各借方項目は一つの同、一額の貸方項目と対立している」<sup>(36)</sup>とのシェーアの指摘である。とすれば、このことはシェーアのいう新たな資本移動したがって新たな正味財産移動の始まり（終わり）、およびその変化過程あるいは循環過程についての各借方・貸方記録が同額の一对の記録であることを意味していることとなる。ここに到って我々は、シェーアのいう正味財産の二重表示なる帰結の検討を要することに気づかねばなるまい。その帰結の根拠は、各経済事象、特に正味財産の移動の始まり（終わり）をもたらす各事象が財産勘定と資本勘定とに二重に記録されているという彼の見解にあったのではあるが、そこでは二重の記録といひ得る理由が等閑視されていたのである。果たして、記録が二重なりと主張されている根拠は何であるのか、これが次に明らかにされねばならぬ問題である。

〈四注〉

- (1) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)・一三三頁。
- (2) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)・一五五頁。
- (3) Schär, J.F., *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung* (前掲)・一〇頁。
- (4) Schär, J.F., *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung* (前掲)・一〇頁。
- (5) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)・八三頁。
- (6) Schär, J.F., *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung* (前掲)・一九頁。
- (7) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)・一一頁。
- (8) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)・一一頁。
- (9) Tondury, H., *Das Rätsel der doppelten Buchhaltung* (Schweizerische Zeitschrift für Kaufmännisches Bildungswesen 第

四〇卷第一号一九四六年、一八頁所収)一頁。

- (10) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二二頁(傍点—奥山)。
- (11) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二二頁。
- (12) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二二、二三頁(括弧—奥山)。
- (13) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二二頁。
- (14) 吉田教授によれば、斯かる資本移動の変化過程または循環過程の記録は、「嘗てなされた複式記録のうちの一方のものに  
関する言わば訂正記録であつて、複式記録それ自体ではない。」吉田 威、複式簿記記録の意味(前掲誌所収)、七二頁。
- (15) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二二頁。
- (16)(17)(18)(19)(20) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三三頁。
- (21) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三三頁(括弧—奥山)。
- (22)(23) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三三頁。
- (24)(25) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三三頁。
- (26) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三三頁。
- (27) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三三頁。
- (28) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三三頁。
- (29) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、四三頁。
- (30) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、四〇頁。
- (31) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三八、四〇頁。
- (32) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、四〇頁。
- (33)(34) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三八頁。
- (35) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三八—三九頁。
- (36) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、五八、五九頁(傍点—奥山)。

## 五 複式簿記記録の二重性 —— 結びに代えて ——

これまでに我々は、シェア理論から複式簿記記録についての一つの目的観、すなわち正味財産記録目的観のあることを明らかにした。斯かる目的観の下では既述の如く複式簿記の目的は正味財産の二重表示に在りと説明されているのである。しかし、そこに正味財産の二重表示とはいうものそのような表示が「二重」なりと主張され得る根拠は未だ明らかにはされていない。したがって、ここでの問題は、シェア理論にみられる正味財産記録目的観の下では正味財産記録の「二重」なることが如何にして説明されているのか、この点を明らかにすることである。その説明や果して如何に。

そこで、先ず我々が着眼すべきは、「借方と貸方とは常に同一価額にて対応している」というシェアの指摘である。彼は、このことに着目することにより、借方（金額）と貸方（金額）との間に等式の成立することを主張している<sup>(2)</sup>のであるが、このこととシェアのいう各経済事象の二つの作用とは如何に関連づけられ得るのであろうか。ここで、溯って各経済事象の二つの作用についてのシェアの見解を参看すれば、各経済事象により生ずる正味財産移動の出発点あるいは始点はある勘定の貸方であり、これに対してその到着点あるいは終点は他の勘定の貸方であるか、またはその出発点あるいは始点がある勘定の借方であり、これに対してその到着点あるいは終点は他の勘定の貸方である。とすれば、二つの作用とは一つの移動についての出発点（始点）と到着点（終点）とを意味していることとなる。

しかし、シェアの指摘している如く「現実には、商人および他の経済的経営体においては循環中に新たに生ずべき価値要素が存在して」<sup>(4)</sup>おり、「循環の諸過程が等価の諸段階として生ずるのではなく、一方的な価値増加によって生じた新たな諸過程が（循環過程に）組み込まれる」<sup>(5)</sup>ならば、一事象の出発点（始点）における金額と到着点（終点）に



おける金額とは最早一致しなくなる筈である。<sup>(6)</sup>とすれば、そのような事象においては彼の主張する如くには等式の成立をみることは不可能であることとなる。この点について、シェーアは如何なる説明を試みるのであろうか。「循環の私経済的目的が貨幣資本の当初の大きさの増殖つまり増加にある」<sup>(7)</sup>ので、「営利目的のために行なわれている経済的経営したがって商業において」<sup>(8)</sup>「循環の模範的な進行」<sup>(9)</sup>形態は、新たな価値の増加が生ずる形態であるというシェーアにあって、斯かる形態の事象はむしろ簿記の記録対象の中核をなすと考えられ得る。したがって、この問題の検討を避けては論を先に進めるわけにはゆくまい。

シェーアによれば、期中・決算時<sup>(10)</sup>を通じて生ずる可能性のある経済事象にはその性質により交換事象 (die Tauschvorgänge)<sup>(11)</sup>、利益事象 (die Gewinnvorgänge)<sup>(12)</sup>、損失事象 (die Verlustvorgänge)<sup>(13)</sup>、混合事象 (die gemischte Vorgänge, die zusammengesetzter Vorgänge, die gleichzeitige Tausch- und Erfolgsgeschäfte, die kombinierte Vorgänge)<sup>(14)</sup>、および財産構成部分の価値修正事象 (die periodische Korrekturen an Werten der Vermögensbestandteile)<sup>(15)</sup>がある。これらのうち、決算時にのみ生ずる財産構成部分の価値修正事象について、彼はこれが利益事象として生ずることもあるがそのような場合に生ずる利益が法律上認められていないことから斯かる事象を損失事象としてのみ考えている。<sup>(16)</sup>したがって、財産構成部分の価値修正事象は損失事象の一種と考えられ得る。更に、財産の構成および大きさの変動のみならず、同時に正味財産の大きさににおける変動をも惹き起こすような事象として利益事象と損失事象<sup>(17)</sup>とを観察する時、前者は正味財産の増加に、後者はその減少に影響を及ぼすという違いはあるものの両者は損益事象 (die Gewinn- und Verlustvorgänge, die Gewinn- und Verlust geschäfte, die Erfolgsgeschäfte)<sup>(18)</sup>としてまとめられ得る。また、シェーアによれば混合事象は、「利益を伴なう交換」<sup>(19)</sup>あるいは「損失を伴なう交換」<sup>(20)</sup>として生ずる事象であり、この限りではこれは、交換事象と利益事象、あるいは交換事象と損失事象、総じて交換事象と損益事象とに分割され得る性質の事象であると言い得る。かくて、「経済事

象が実際には如何に様々に生じようとも、経済財全体の価値への影響に関わらせて（観察すれば）、これは二つに分類され得る<sup>(21)</sup>、つまり「一方は交換事象であり、他方は損益事象である」<sup>(22)</sup>。

ここに到つて、経済事象が右の如く二種のものに集約され得るとすれば、当然次の疑問が生ずることとなる。それは、正味財産の変動には無関係な交換事象が何故に記録対象となるのか、つまり正味財産の二重記録なる目的には一見関わりなく思われる交換事象を煩を厭わず敢えて記録する理由は何かということである。この点につき、シェアは如何なる説明を試みるのであろうか。

まず、経済事象の第一の発現形態である交換事象は、シェアによれば財の価値の内部構成には影響を及ぼすが資本（正味財産）の大きさには変動を生ぜしめぬものである<sup>(23)</sup>。これには、以下の場合が考えられている。

一、「経済体から流出しあるいは消滅し、消費されたある区分に属する財産部分と同一価値の、他の区分に属する財産部分とが入れ替わる」<sup>(24)</sup>場合、要するに積極財産内部の交換がおこなわれる場合。

二、「積極財産部分と消極財産部分との間に相殺が生ずる」<sup>(25)</sup>場合、これには、「積極財産部分が消極財産部分の返済に使用される」<sup>(26)</sup>場合、つまり積極財産と消極財産とが同一価値にて減少する場合と「新たな債務を伴う財が経済体に生ずる」<sup>(27)</sup>場合、つまり積極財産と消極財産とが同一価値にて増加する場合とがある。

三、「ある区分に属する消極財産部分が他の区分に属する同一価値の消極財産部分に変化する」<sup>(28)</sup>場合、要するに消極財産内部の交換がおこなわれる場合。

斯かる場合に生ずる交換事象の記録は、「資本勘定とは何ら関わりを持たず」<sup>(29)</sup>、「簿記上は財産勘定内部においてなされる」<sup>(30)</sup>にすぎぬ。

ところが、シェアは、アウグスブルク（Augsburg, G.D.）を引用して「交換事象を二つの部分に分ける」<sup>(31)</sup>こと、つ

まり二つの作用のそれぞれについて、その増減にともなう正味財産の増減を考慮する見解のあることを示している。そこにいわく<sup>(32)</sup>「財産構成部分の増加を財産勘定の借方項目および資本勘定の貸方における(正味)財産の増加として」、更に「対価の流出を財産勘定の貸方における対価と資本勘定の借方における対価」としてとらえている。したがって、そこでは交換事象が正味財産の増加をもたらす事象と正味財産の減少をもたらす事象との二つの事象の複合事象として観察されているのである。もちろん、資本(正味財産)の増加はその減少と相殺されてしまう<sup>(33)</sup>為、その記録は省略され、記録上我々の目には斯かる事象はシェーアのいう一つの交換事象としか映らないのではあるが、注意すべきは、一つの交換事象を右の如く観察するならば、交換事象と雖も資本(正味財産)の増減に関わりを持つと考えられ得るということである。

次に、経済事象の第二の発現形態たる損益事象は、シェーアによれば「財産構成部分の変動のみならず同時に正味財産の大きさににおける変動をも惹き起こす経済事象<sup>(34)</sup>」である。これには以下の場合が考えられている。<sup>(35)</sup>

- 一、「費消、滅失あるいは損失により失なった財産部分の替わりに何らの代替物も流入しない場合」、要するに、一方的に積極財産が減少する場合。
- 二、「収益性または生産性の結果として新たな財の価値が流入してもこれに替わる代替物が給付されない場合」、要するに、一方的に積極財産が増加する場合。
- 三、「積極財産の増加がなく、新たな消極財産が生ずる場合」。
- 四、「贈与・免除等により消極財産が消滅する場合」。

右の場合に生ずる「すべての損益事象、これは積極的あるいは消極的財産部分と一面的にしか関わらず、為に財産勘定の借方のみあるいはその貸方のみ記録され得るにすぎぬのではあるが、そのような事象は正味財産の変動を

惹き起こし、故に資本勘定においても記録されねばならぬ<sup>(36)</sup>。」つまり、「利益項目は財産勘定の借方と資本勘定の貸方とに属し<sup>(37)</sup>」、「損失項目は財産勘定の貸方と資本勘定の借方とに属している<sup>(38)</sup>」のである。したがって、損益事象は常に財産勘定と資本勘定において記録されているといひ得る。

とすればあらゆる事象について例外なくその事象のもたらす財産への作用と資本への作用との二つの作用が観察されていくこととなる。たとえ交換事象であろうとも、一担はそれが資本（正味財産）の増加・減少をもたらせていると看做すことよって、資本（正味財産）は交換・損益事象のいずれにあつても常に増減していると考えられ得る。ただ、交換事象の場合には、資本（正味財産）の増加・減少が相殺されてしまい、記録上は恰も正味財産には何らの増加・減少も生じてはいないかの如く増加・減少の両方の記録が表面化してこないというに過ぎぬ。そこでは、いわば記録の簡略化がおこなわれていると看做すべきである。必ずしも、現実に為されている記録の姿が複式簿記本来のありのままの姿を示しているとは限らぬことに留意せねばならぬ<sup>(39)</sup>。

かくて、交換事象の記録の本来の姿を右の如く考え得るとすれば、ここに交換事象の記録の理由が明らかとなる。すなわち、単に損益事象の記録のみならず、交換事象の記録もおこなうことよって初めて正味財産の変動を洩れなく記録したこととなるということ、端的には記録の網羅性の確保にその意味があるということ、これである。

更に、すべての事象を財産と資本（正味財産）との対応としてとらえる時、我々はシェーアのいう循環の一過程における二つの作用とは財産への作用と資本（正味財産）への作用との二つの作用であると考えねばならぬ。とすればそこでは「現金から商品」へという過程が——従来商品の現金購入なる一つの経済事象における一循環過程として観察されてきているものであるのだが——一つの事象として観察されているのではなく、現金（の減少）それ自体、商品（の増加）それ自体が個々にそれぞれ一つの事象として、しかもそれぞれに対応する正味財産の減少、その増加との組み

合わせとして観察されていることとなる。すなわち、現金の減少という一つの事象がもたらす作用を財産への作用と資本（正味財産）への作用との二つのものとして観察しているのである。このことは、商品の増加という一つの事象についても当て嵌まる。したがって、総じて循環の各段階において常に財産への作用と資本（正味財産）への作用との二つの作用がシェーアにあっては観察されているといひ得る。彼が「あらゆる経済上の事象は財産構成部分および正味財産の構成と大いさにおいて一対の作用を有する」といひ、<sup>(40)</sup>「記録項目は、一つの二面的に作用する事象」といひ<sup>(41)</sup>う所以である。

かくして、シェーアの説明を抛り所とする正味財産記録目的観の下では、正味財産記録の「二重」なることは、同一の大いさが一方では財産の大いさとして、他方では正味財産の大いさとして厳密には一面において常に正味財産の大いさとして、他面において財産あるいは正味財産の大いさとして二つの側面から記録されることによつて生ずる必然的・強制的結果であることが明らかとなる。<sup>(42)</sup>

以上の検討において我々は、複式簿記記録についての一つの観点をシェーア理論に求め、そこに正味財産記録目的観なる観点を見出し、その観点に立脚することによつて、現実の複式簿記記録が正味財産の二重記録として説明されること、更には記録の「二重」なる理由を各経済事象において常に例外なく財産の大いさと正味財産の大いさとの二面的大いさとして把握されていることに求め得ることを明らかにした。斯かる観点の下では、まず複式簿記の記録対象が経済事象における正味財産の増減変動と看做され、この記録の為に複式簿記の勘定体系内に二つの系列が存在し、更には記録の自動的・強制的な検証手段として各系列の記入規則が対立していると考えられるのである。かくて、シェーアの「物的」な複式簿記観が右の如きものであるとすれば、彼にあっては「物的」なものとは正味財産それ自体を意味していることとなる。つまり、シェーアの「物的」複式簿記観とは、複式簿記記録を正味財産記録

と観ることに他ならぬ。彼の理論が純（正味）財産学説と呼ばれる所以である。

ここで看過してならぬは、周知の如く等しく物的勘定理論と雖も、その内容が軌を一にしているわけではないことである。<sup>(43)</sup>とすれば、物的勘定理論が具体的には如何なる観点に立脚した理論であるのかということを探る為には、しかもその考察を厳密におこなう為には、すべての物的勘定理論について個々に検討を加えることが必要であると言わざるを得ない。しかし、幸いなことに先人の研究によって既に物的勘定理論は幾つかのグループにまとめられている。<sup>(44)</sup>この点につき、畠中教授は、名著として名高い「勘定学説研究」において「勘定理論出立点の問題」として論及している。いわく「此の問題は従来の学説に於ては意識的に余りはつきりと取扱はれなかつた。併し我々は諸学説の諸傾向と諸分野を概観することによって、静態的方法と動態的方法との対立を其坳に見出すことが出来ると思ふ。<sup>(45)</sup>」とすれば、いずれの物的勘定理論においても、意識的か無意識的かはともかく静態的観点あるいは動態的観点なるものが背後に存在していると考えられ得る。

右の如く、物的勘定理論には静態的な観点に立つ理論と動態的な観点に立つ理論との二種のものがあるとすれば、我々がここに討究の対象としたシェーア理論がその何れに属していると考えられているのかということが問われねばならぬ。我々は、この問に対する解答を畠中教授に求め得る。すなわち「彼（シェーア）の（研究）方法は静態的である<sup>(46)</sup>」と。そこで、シェーア理論が静態的観点に立脚する理論であるならば、この静態的な観点とは彼の理論においては「正味財産記録」目的観に立つことである筈である。とはいえ、ここに我々が明らかにし得た「正味財産記録」目的観なる観点は、静態的な観点、延いては物的な観点の一つの具体的なものに他ならぬ。とすれば、我々の次なる課題は以下の問への解答を得ることではなければならぬ。即ち、シェーア理論も含めて静態的な観点に立つ物的勘定理論の背後にある共通の思想とは一体何か、すなわち、総じて物的勘定理論における静態的な観点とは如何なる観点に立

つことを意味しているのか、これである。この問題は、シェーア理論のみならず、他の静態的な観点に立脚する理論の討究を俟って初めて解明され得るものである。更なるドイツ勘定理論研究の期される所以である。

更には、この静態的な観点と対比されている動態的な観点それ自体、さらにまたこれらを包含する「物的」観とは如何なるものであるのか。これらの解明の為には地道な個別研究を措いて他に途はない。

〈五注〉

- (1) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一五頁。
- (2) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一三二、一三三頁 (括弧―奥山)。
- (3) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一二頁。
- (4) (5) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一八頁。
- (6) 木村教授は、この点につき以下の如く述べている。「商品を掛にて買入れたるときに於ても、現在一定の価格の商品を商慣習其他契約にて定まれる将来の時期に支払期日の到来する買掛金と交換するのであるから、そこには損益取引的分子が介在して居る事は否定する事出来ぬであらう。」総じて「通常交換取引として疑を容れられて居らぬ取引にも取引の与える結果よりすれば損益的要素を含むものである。」木村和二郎、簿記上取引の分類に就きて (内外研究、第二卷第一号、一九二九年、一一三三頁所収)、一〇、一一頁。
- (7) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一八頁。
- (8) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一七頁。
- (9) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一八頁。
- (10) 本来、会計期間なる人為的な期間区分は、簿記理論にとっては考慮されるには及ばぬものであり、斯かる期間区分なる制約によってゆがめられた部分を元に戻した後の姿としての純粹な簿記記録が研究対象とされねばならぬ筈であるが、ここではシェーアに倣い一応考慮に入れておくこととする。
- (11) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版 (前掲)、一〇頁を以て Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung (前掲)、三二頁。

- (12) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三五頁。
  - (13) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三二、四〇頁。
  - (14) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、四三頁。
  - (15) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、四三頁。
- 複式簿記の記録範囲が法律の規制を受けているとすれば、そこに得られる複式簿記記録は、純粹な複式簿記固有の記録ではなく、当該法律によって(純粹な複式簿記記録からみれば)既にゆがめられた記録(内容)を我々に提示しているに過ぎぬと考えるべきである。簿記理論にとつて、記録内容それ自体が考察の一つの手掛かりであるとはいへ、その内容が寧ろ会計と密接にかかわっていることに留意すれば、資産・費用等の概念にとらわれ過ぎることが簿記理論の構築にとつては妨げとなることは明白であろう。しかし、ここでも五注(10)に既述の如くシェーアの見解に忠実に即しておくこととする。
- (16) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一九頁。
  - (17) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三〇、三二頁。
  - (18) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、三五頁。
  - (19) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、四〇頁。
  - (21) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一六一一七頁。
  - (22) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一八頁。
- これに関連して、木村教授は、「煩雑を厭はず先駆が取引を如何に分類せるかを瞥見したるが大抵交換取引と損益取引とをその基本的区別とし、之れに両取引の合体せる混合取引を加えて三種とするを通説とすると断定を下して差支なきもの如くである(木村和二郎、簿記上取引の分類に就きて(前掲誌所収)、八頁)という。斯かる三区分の考え方は現在においても通説的な見解として広く認められている。尤も、木村教授はこの見解への批判を表明しているのではあるが。
- (23) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一七、一九頁(括弧—奥山)。
  - (24) (25) (26) (27) (28) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一八頁。
  - (29) (30) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、二九頁。
  - (31) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一六頁欄外注。
  - (32) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一六頁欄外注(括弧—奥山)。



- (33) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、二六頁欄外注。
- (34) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一九頁。
- (35) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、一九—二〇頁。
- (36) (37) (38) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、三二頁。
- (39) 例えば、大陸法による決算の場合の仕訳帳における開始記入の姿(代表的なものの一つとして、沼田嘉穂、簿記教科書(九訂版)、同文館、一九七六年、七二頁に示されているもの如き)は、本来の大陸法による開始記入の簡略化の産物以外の何物でもない。
- (40) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、二〇頁。
- (41) Schär, J.F., *Buchhaltung und Bilanz* 第五版(前掲)、二三頁。
- (42) 吉田教授は、記録の「二重」の意味解明の手掛かりを金額の大きさとその依存関係に求め、シェーアの「針の運動」による説明に着眼している(吉田 威、複式簿記記録の意味(前掲誌所収)、四五—四六頁)。
- これに関するシェーアの説明は、以下の如きものである。
- シェーアは、財産と正味財産とにもたらされる二つの作用に付される各金額の大きさの決定方法の解説の為に両端がそれぞれ積極(負債を除いた財産)、消極(他人資本、自己資本および利益項目)の大きさを示す一本の針を、その中点を中心として回転させることによって積極・消極の大きさの増加・減少を針の前進・後退運動に置き換えている。
- そこでの考え方によれば、まず第一に財産および正味財産がともに増加する場合には、財産の増加分だけ針の上半針が右方向に回転することによって、その結果として必然的にその回転運動が同一の大きさの正味財産の増加としての下半針の左方向への回転を伴なうと考えられているのである。この針の回転は、上半針と下半針とは回転が反対方向ではあるものの同時に、同一の運動量によってなされており、為に下半針の指示する目盛が上半針の指示する目盛に一致することとなるのである。
- 第二に、財産および正味財産がともに減少する場合には、財産の減少分だけ針の上半針が左方向に回転することによって、その結果として必然的にその回転運動が同一の大きさの正味財産の減少としての下半針の右方向への回転を伴なうと考えられているのである。この針の回転も、財産・正味財産がともに増加する場合と同様に、上半針と下半針との回転が反対方向ではあるものの同時に、同一の運動量によってなされており、それ故、下半針の指示する目盛が上半針の指示する目盛に一致することとなるのである。

最後に、ある財産が増加し、別の財産が減少する場合には「一つの交換事象が二つの事象に分析されぬ限り、針は前にも後にも運動しない」(Schar, J.F., Neues aus dem Gebiete der systematischen Buchhaltung (前掲誌所収)、六頁)。「例えば、積極内部における交換、具体的には現金による商品の購入の場合には、購入代金の現金支払によって、現金の流出分だけ上半針は左方向に回転し、必然的に下半針も同じ大きさだけ右方向に回転する。更に、この運動のみに止まらず、上半針は「購入された商品の価額分だけ」(Schar, J.F., Neues aus dem Gebiete der systematischen Buchhaltung (前掲誌所収)、六頁)「右方向に回転し、下半針もこれに伴って同額分だけ左方向に回転する。かくて、上・下半針それぞれの二度にわたる反対方向への回転の結果、針は元の位置に戻り、針の両端は、事象発生前と同じ目盛りを指示することとなる。斯かる事象については、第二の回転運動によって描かれる扇形の大きさは、第一のその運動によって描かれる扇形の大きさに依存していると考えられ得る。

同様に、消極内部における交換、つまり「ある負債から他の負債への変形」(Schar, J. F., Buchhaltung und Bilanz 第五版(前掲)、一九頁)の場合にも、ある負債の減少分だけ下半針は右方向に回転し、必然的に上半針も同じ大きさだけ左方向に回転する。そして、下半針は他の負債の増加分だけ左方向に回転し、上半針もこれに伴って同じ大きさだけ右方向に回転する。その結果、上・下半針は元の位置に戻り、針の両端は事象発生前と同じ目盛りを指示することとなる。したがって、消極財産内部における交換にあつても、第二の回転運動によって描かれる扇形の大きさは、第一のその運動によって描かれる扇形の大きさに依存していると考えられ得る。

更に、積極財産と消極財産との交換についても同様に考えられ得るとすれば、総じてシェーアのいう交換事象においては第一の回転運動によって描かれる扇形の大きさは、第一のその運動によって描かれる扇形の大きさに依存していると考えられ得る。したがって、ここに一方の数値の大きさの他方の数値の大きさへの依存関係の成立していることが明らかとなる。

右の依存関係は、財産の増加(減少)、正味財産の増加(減少)をもたらず事象にも成立していると考えられ得る。何となれば、シェーアの説明によれば財産の増加(減少)分だけ上半針が回転することによって同時に必然的に同じ大きさの正味財産の増加(減少)分だけ下半針も回転すると考えられ得るからである。更に、このことから斯かる事象にあつては、一方の数値の大きさの他方の数値の大きさへの依存関係は、正味財産の増加(減少)分の大きさが財産の増加(減少)分の大きさに一致するという関係にあることが明らかとなる。

とすれば、既に明らかな如く、シェーアのいう交換事象を二つの事象として分析して考察すれば、そのような交換事象もす

べて財産の増加(減少)と正味財産の増加(減少)と看做され得るのであるから、すべての事象について、一方の数値の大きさの他方の数値の大きさへの依存関係、具体的には正味財産の増加(減少)分の大きさの財産の増加(減少)分の大きさへの依存関係の成立が観察され得ることとなる。ここに「借方と貸方とが常に同一額にて対立している(Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz (第五版)、二五頁)」「理由が明らかとなる。つまり、「同一の貨幣額(Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz (第五版)、六二頁)」「あるいは「同一の大きさ(Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz (第五版)、四〇頁)」「にてなされる借方、貸方の記録数値が常に一致している理由は、財産の増加(減少)分の大きさを尺度として正味財産の増加(減少)分の大きさが、すなわち「具体的な価値形態(Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz (第五版)、一四、三三頁)」「の大きさを尺度として、「抽象的な計算上の大きさ(Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz (第五版)、一三、一四頁)」「たる正味財産の大きさが決定されていることにあるのである。ここから、「複式簿記の必然的・強制的結果である恒常的(貸借)平均(Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz (第五版)、五九頁)」「が生じているに過ぎぬ(世に謂う『貸借平均の原理』の適否は推して知るべし)。「二重の金額による記録は強制的になされている(Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz (第五版)、五九頁)」のである。

- (43) 一注(1)に例を見る如く、諸理論が幾つかのグループとなっていることから窺い知ることが得る。
- (44) 黒澤教授は、主要な勘定理論を以下の如くまとめている(黒澤 清、簿記原理(前掲)、一〇二—一九六頁)。

一 勘定系統説  
 数学的簿記理論 — 一 勘定系統説

二 勘定系統説

二 勘定系統説  
 経営経済的簿記理論 — 静的勘定理論

動的勘定理論

また、畠中教授は以下の如くまとめている(畠中福一、勘定学説研究(前掲)、二五〇—四五八頁)。

物的 — 勘定系統説

静態勘定学説 — 物的二勘定系統説

貸借対照表学説

動態勘定学説

成果勘定学説

これ以外には例えは一注(1)の如し。

- (45) 畠中福一、勘定学説研究(前掲)、八一頁。
- (46) 畠中福一、勘定学説研究(前掲)、八七頁。