



会計学説史研究序論

——シェーアとシェフラーの場合——

林 良 治

「歴史による経済発展段階は、それぞれの社会とその中の仕事にふさわしいものとして、個人的な人間の成熟度を研究することによって、補完されるべきである。」(引用：D. A. R. Forrester, Schmalenbach and After, 1982, P. 45, 拙訳『シュマーレンバッハの研究』P. 209)

概要 小稿では、シェーア簿記会計学の理論を概説することによって、現代の会計理論のシステムをもう1度、再検討してみようとしている。3つに分かれ、勘定理論と会計理論と会計政策面から、再構築を試みている。いずれの側面からも、国際化の中で、学說的に、会計の根底より、会計の基礎システムを再検討する必要がある、シェーアの静的論を現代的性格のもとに浮き彫りにしようと、考察されている。

キーワード シェーア, シェフラー, 静的論, 動的論

原稿受理日 2009年5月15日

Abstract This paper outlines Schär's accounting theory (1922) in order to reexamine the modern book-keeping theory system. This paper is divided into three parts. Based on the view of the accounting theory, this paper examines the theory and policies of accounting. Approaching from both sides, we need to theoretically rebuild the basic system of accounting from its foundation in this modern internationalization. Given that, we try to bring out Schär's theory (1922) based on a modern structure.

Key words Schär, Scheffler, static theory, dynamic theory

1. はじめに

アメリカでは、すでに1966年 ASOBAT（アメリカ会計学会）が、
「情報の利用者が事情に精通して判断や意志決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」⁽¹⁾

と会計の定義を、述べた。また、財務会計基準審議会（FASB）も、
「財務報告は、現在及び将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信及びこれに類する意志決定を行うにあたって有用な情報を提供しなければならない。」⁽²⁾として、財務報告の基本目的を示した。

武知京三博士もまた、数々の業績の中で、日本経済史の目的・本質・理論を永年、研究されてきた。

したがって、日本の会計学にもっとも大きな影響を与えた国の1つはドイツである。ドイツ会計学はアングロ・サクソン系会計学と本質的に相異なることになる。このような理論的本質の変化の中で、ドイツ企業が提供する財務報告の目標や目的は何であるかを考えてきて、現在どのように考えて、将来の会計の変革にむかうことになる。その理論的出発点を、数々の歴史的出発点となったシェーアとシュマーレンバッハの学説に求めたいのである。

常日頃抱いていたこのような疑問への接近方法としての小稿を、武知京三博士退任記念号へのささやかな寄稿とさせていただきますことにしたい。

2. 初期シェーアの場合

2.1 根拠

周知のように、ドイツにおける会計学の文献では、財務諸表作成が追求するか又は追求すべき目的という問題は、例外なく、「損益決定」か「財産決定」かという対立として処理されてきた。日本における「動的論」、⁽³⁾「静的論」という概念は会計学の共通財産となってきたということができる。

この点を、シュマーレンバッハの所説から出発してみたい。

かれによると、貸借対照表が、商人の財産を又は経営内にある資本を決定するという任務を有するとき、貸借対照表には何かある状態を表示するという任務がある。シュマーレ

ンバッハはこの貸借対照表を、静的貸借対照表と名付けている^③。

これに反して、かれによれば、損益計算に奉仕する貸借対照表はまったく別の機能を有する。そのような貸借対照表もまた、運動から一瞬時を取り出して運動を数字で再現するものであり、何かある状態を表示するものである^④。かれによれば、「我々がとらえようとする運動とは、この場合いろいろな力の作用、詳しくいうと一方で、給付及び他方で力の消費、すなわち費用の作用なのである。このような力の動きの認識に奉仕する貸借対照表を我々は動的貸借対照表と呼ぶ^⑤」としている。シュマーレンバッハは、以上の定義において静的貸借対照表、動的貸借対照表のいずれに対しても、それぞれの主目的に対して他の目的をあてがってもかまわないとしている。つまり、静的貸借対照表とは財産決定を、動的貸借対照表とは損益決定をそれぞれ主目的とする貸借対照表とすることができる。次に、シュマーレンバッハよりも、時代が逆のぼり、シェーアの初期の学説を考える必要性を見い出すのである。

2.2 シェーアの歴史的意味

シェーアをひも解くと、勘定理論をその記録対象観にもとづき人的理論と物的理論とに区分することになる。ここでの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が平行して存在している。これら2種類の勘定理論について、まず人的勘定理論が19世紀後半物的勘定学説の出現に至るまで、簿記学説を支配していた^⑥。

「物的」という特徴がなされている、理論が一体どのような観点に立脚しているか究明するものとしている。この場合、次のことが考えることができる。人的勘定理論から物的勘定理論への主流思考の変化は、簿記の記録対象がいわゆる「取引」であるとすれば、「人的取引概念」から「物的取引概念」への転換でもある。そしてこのような「物的取引概念」の導入が、簿記の記録対象を物的なものとする立場の採用が、簿記の発展に多大の貢献をなしたので、その功労者の1日はシェーアということになる^⑦。

シェーアは、自分の理論を構築するのに対して、事実を見ようとしている。複式簿記の記録対象としてみすごしている経済事象について、「すべての経済上の事象は、2つの対立によって計算上表われる」という。すなわち、第1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」第2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」したがって、本来、勘定理論がどのような観点に立脚していようとも、複式簿記が記録の対象とする経済事象は、財産、資本の増加、減少が認識されている。そのようなものの増減変動が計算上把握されているとみている。その結果とし

て、財産・資本の増減変動が記録上、表現されており、複式簿記の記録対象は、具体的には、財産、資本それ自体の増減変動であることが明らかになる⁸⁾。

2.3 初期シェアの論理的根拠

シュマーレンバッハの立論を選択しなくても、シェアの場合、損益計算目標にとって、損益計算書のほうに貸借対照表よりも高い順位が与えられている。ドイツにおいては、「貸借対照表」は財務諸表の構成要素として、「損益計算書」と並んで用いられる表現とはいえない。ドイツで「貸借対照表」という言葉が用いられるとき、財務諸表という全体を貸借対照表という部分で表現している⁹⁾。

しかしながら、シュマーレンバッハの場合、経済性の尺度としての損益は「確認する」、「決定する」ことによって追求されるべき目的すなわち損益決定の上位目的を何に求めるべきか明らかにする必要がある¹⁰⁾。例えば、ワルプは、1926年ケルン大学の講演で、通例の貸借対照表による企業利益とこれから独立した経営内部に関わるシュマーレンバッハのいう動的経営利益と区別すべきことを述べている¹¹⁾。また、ケルン大学教授ミュンスターマンは、1966年シュマーレンバッハ協会の基調講演で、動的貸借対照表論の第1前提として、

「動的貸借対照表論は損益計算を第1義とし、この損益計算は正しい経営制御を目的として行われる。」¹²⁾と指摘している。この動的貸借対照表論解釈は、例えば、フランクフルト大学教授モクスターは1993年になって、社会政策学会の委員会で、シュマーレンバッハでは経営制御が「貸借対照表の優先的任務」としていると述べている。実は、『動的貸借対照表論 初版』に次のような説明もある。「経済全体に必要な又は経済全体に有用な任務に対して資本を集めるということであれば、現在の自由経済体制における問題は、結局のところきわめて強度に、資本家に対して所得を得る見込みを得させて、企業設立後に所得請求権を確保してやることになる。」¹³⁾そして、「経済性の測定が良くないため、資本がまちがったところに流入することが往々にしてある。」¹⁴⁾しかしながら、「我々が貸借対照表をこの利益（経済性の尺度としての利益）を計算する手段であると見るとき、我々は商人の貸借対照表が一般に実務上の営業活動においてこの目的に役立つか否かを問わない。我々はこの問いを放置するのである。我々は、貸借対照表をこの目的に役立たせることを法律が許容するか強制するかも問わない。法律が何を欲するかということは、我々と全く関係がない。利益の決定に役立たせるためであれば、貸借対照表作成技術につきどのような要請が生じるかという問いだけがここでの話題なのである。それは純粹の経済科学研究である。」¹⁵⁾初期シュマーレンバッハ動的貸借対照表論の本来の特徴を良く表現している。

1910年前後の主張をする、シェーアの場合にも、「商業学・商業実務」誌上に、「2 勘定説の経済的・数学的基礎づけ」と題して発表され、後に『経済的・数学的基礎に基づく複式簿記本質入門』という小冊子にまとめられ、「簿記および貸借対照表」の大成に進んでいこうとする⁶⁶⁾。歴史的に省みてみると、1890年に、「簿記の科学的取扱いの試み」という小冊子の中で根本的立場を述べている。シェーアは、パチョーリ以来の19世紀までの多くの簿記書を概観したのち、それらの簿記書による簿記説明法に欠けた理論を是正するように求めている。第1は、「教育学的原則に基づく簿記の取扱い」である。シェーア自身も述べているように、簿記の領域でのシェーアの著書・論文は主として、従来の簿記書に見られるような欠陥を除くということに向けられていて、時代の要請にこたえている。さて、第1の、「教育学的原則に基づく取扱い」については、彼はその最初の試みをすでに、1888年の著書『簿記教科書』において提示している。かれによれば、「従来の簿記書の大部分は初学者に複式簿記をわかりやすく教えるために、すべての勘定の擬人化という方法をとるか、単式簿記を教えたのちに複式簿記に入るという方法をとるかのはいずれかである。しかし、そのいずれも教育学的に正しい簿記教育法とはいえず、そのため、かえってその目的を果たしえないものとなっている。そこで、かれは、自らの『簿記教科書』によって、教育方法論的原理にかなった複式簿記導入法を具体化し、それによって、簿記学を他の学科と匹敵する、形式の整理された教科として形成しようと試みたのである。』⁶⁷⁾

第2の課題、すなわち、「簿記の科学的取扱いの試み」は、かれの場合、「実務の意味においても理論の意味においても重要である。まず、実際面では、実務家に複式簿記の正しい理解と使用ならびに合理的な簿記形態の作成を可能にするという意味において重要である。』⁶⁸⁾ シェーアはこの論稿でもってのはじめて、その勘定理論に関する主張をまとまった形で展開し、その学説史上の意義をよりよく理解することが必要になる。

3. 後期シェーアの論理

3.1 シェーアとシュマーレンバッハ

ところが、時代の推移とともに、シェーアの静的貸借対照表論に比較して、シュマーレンバッハの動的貸借対照表論は、帝国財政裁判所や連邦財政裁判所の判決にも採用されてきている。このような実務面に対して、シュマーレンバッハ側の『動的貸借対照表論 第11版』で、「業務執行に当たる社員が業務執行に当たらない社員に対して、報告書を提供し、その経営を成功の内に管理したか、その成果がどれだけであったか、そしてその経営

がどの方向に動いているかを示すために、年度決算書を提出する場合が特に多い。この場合には、直近年度の成果を表示するだけでなく、それより前の年度の経営政策が良かったかどうかを示すものである。』⁹⁹ また、『動的貸借対照表論 第13版』では、法律の会計規定に言及することが多くなる。かれによれば、「確かに、法律は、貸借対照表の目的が営業成果の決定であるとは述べていない。そうではなくて、法律が規定するのは、貸借対照表が『財産の状況』を認識させるべきであるということである。しかし、これは結局同じことになる。単式簿記を用いる商人の場合には、営業成果は特別な財産構成表を通じて、特に特殊な評価を通じて算定される。法律が考えていたのはこのような商人なのであって、1857年当時まだきわめてわずかだった複式簿記を使用する商人のことはなかった。』¹⁰⁰

シェーアの場合、シュマーレンバッハと相対立して、貸借対照表を次のように定義している。「貸借対照表とはある経済活動期間の決算日において勘定形式をもって作成した積極と消極間の方程式である。積極には一特殊経済主体に所属するすべての財産構成を包括しており、財産構成部分はそのらの経済的機能にしたがって勘定体系に即応して各層に配列されて、貸借対照表に評価される。そして、その総体においては、経済主体の所有財産を構成する。消極は以上の所有財産に対してその法律上の2個の源泉すなわち自己資本と他人資本に、ちなみに他人資本とは経済主体の負債を示すわけであるが、この両者に対立させられて、これをそれらの法律上の性質にしたがって配列する。』¹⁰¹

この定義にしたがえば、利益は財産計算の副産物としてのみ算定される。「経済的経営の本質的成果は、その作用による財の増加の存在にあって、これは財産貸借対照表すなわち静力学によって表示される。』¹⁰² このような動的論に対比させた静的貸借対照表の利益決定性が次のような表現でも示されている。「静的貸借対照表は今まで、通常、財産貸借対照表の意味で知られていたもので、死的なものを生的なものの中に、あるいは反対に、生的なものの中に死的なものを包括している。静的貸借対照表は生き生きと継続的な経営すなわち前後左右発生の経済財と無数の循環、あたかも氷結した滝のようにある瞬間、静止しているものと考えてこの死的氷塊を横断して、個々の隣接する財産構成部分をその貨幣価値によって考察するものである。」シェーアによれば、貸借対照表の利益決定機能が財産・資本の状態表示機能よりも軽視されているにしかすぎない。静的貸借対照表の利益部分にあたる空白部分は価値及び資本の循環過程の進行とともに、1期間にわたって変化し、増殖した財産価値会計と期首資本量との差額にしか他ならないことになる。単純に考えれば、複式簿記機能からも明白なように、この空白部分（利益）は損益計算書上の費用と収益の総差額に等しいということになる。シェーアに従うと、この空白部分（利益）は新し

い正味財産と期首の正味財産の差額であり、その増減のために、あるいは増減の説明には、損益勘定および損益計算書がある、ということになる⁹³。

3.2 静的論の復活

いままで、議論を進めてきた、静的論の系譜を考えた場合、必ずしも歴史的に、動的論に先行するものではなかった。最近、ドイツ会計実務において、静的論の復活の兆しがみられる。企業が投資家保護の立場を強く前面におし出し、会計責任の遂行を軽視する傾向にあったのが、静的論の復活の原因の1つである。現在、ドイツにおいて、商法財務諸表開示企業としては、株式会社形態の企業が考察の中心に置かれていると了解される。そこで、一般に考えられる商法財務諸表による会計報告の目的は、結果報告、利益決定、情報という3つの目的に分かれる。

これに対して、他人にいろいろな任務を移譲する者は、任務の完遂状況と提供した資金の行方を統制するために結果の報告を要求するし、任務を引き受けた者は、その責任が解除されれば、会計報告の真实性を求めることになる⁹⁴。

ドイツにおける商法財務諸表には、1791年プロイセン普通商法以来、配当可能利益の決定という目的に高い地位が与えられていた。その場合、ドイツでは債権者保護の視点が強調される。現在、モクスターはシュマーレンバッハの動的貸借対照表論とちがいで、「稼得利益」ではなくて「配当可能利益」⁹⁵の中に、商法財務諸表の最重要目的を見るだけでなく、いわゆる基準性原則を媒介として利益決定技術的に、商事貸借対照表利益と税務貸借対照表利益が、原則的に等しいとする連邦財政裁判所判事たちの見解に与えられる。このモクスターの主張は、現行ドイツ商法典会計規制のうち第3編第1章「すべての商人についての規定」だけを導出して、付属明細書や連結財務諸表を無視しているという一面性を有している。商事貸借対照表利益が、税法上可能な場合、会計報告書のもつ客観性、真实性、信頼性を発揮するように考えられている⁹⁶。

4. シェア簿記会計学の歴史的な性格づけ

伝統的な貸借対照表論では、個別の資産価値の評価によって、「理論的に正しい」貨幣的損益から年度利益を算定している（特に、静的論、新静的論）。さらに、貨幣的損益は全体的な企業の生命期間のあらゆる損益から算定されている。従って、理論的に正確な年度損益は、年度決算の種々の目的に役立たなければならない⁹⁷。

このようなアプローチでは、全体損益の算定の場合に、期首の企業の全体価値と最後の会計年度の全体価値の差額を示すことになる。この場合、企業の全体価値（資本価値、収益価値）での利率の追跡をしなければならない。このような考え方を中心とすれば、伝統的なアプローチを変型する要求もでてくる。

すなわち、伝統的アプローチとその変型に注目してみると、いわゆる「統合的貸借対照表理論」と「資本理論的貸借対照表理論」とが存在することになる（著書 S. 2, 訳書（上巻）2ページ）。

伝統的アプローチの変型の第1点として、「総合的貸借対照表論」が提示できる。西ドイツの経営経済学者アルバッハ（H. Albach）が唱えた理論がそれである。アルバッハはゲーテンベルクの投資理論を援用して、会計手法と経済理論とを結びつけようとしている。特に、投資理論における貸借対照表論の位置を強めようとしている。アルバッハは、統合的貸借対照表論における「企業の最適計画」について詳細に説明している。つまり、会計年度の期首の状態における資本の決定を、資産の個別価値にもとづいておこなっている。アルバッハは会計決算の目的として計画統制の機能を述べている。「年度貸借対照表は年度初めに作成された計画全体の統制を吟味するものである。この意味からも、会計年度の実際利益は、本来の最適計画の利益に一致すべきものである」

このように、統合的貸借対照表の形式・内容には、資産の個別価値評価という方策を用いながら、具体性に欠けるきらいがある⁹⁸。

これに反して、サイヒト（G. Seicht）は資産の個別価値評価ないしは期末自己資本を決定するのに反論している。計算年度の初めに、存在した自己資本は、同期間の年度決算によっては決定できないからである。ここにサイヒトの資本理論的貸借対照表論が展開されることになる。後節に詳細な説明は譲ることにして、所得理論の定義を述べたい⁹⁹。

資本理論（所得理論）に根ざした年度損益概念を用いた、年度決算を妥当なものと考えようとしている。ある期間の収入は企業収益価値上の利子と考えている（著書 S. 35, 訳書（上巻）35ページ）。

小稿では、資本理論を援用して、利益概念を考えてみたい。資本理論を志向した利益概念は年度決算を基礎として、全体利益の正確な算定を目的としている。全体利益と貸借対照表上の利益とは別々に評価される必要性が生じてくる。企業理論的に表現するのであれば、資本価値または収益価値が全体利益として、採用されるべきである。しかしながら、ここで企業の立場から資本理論上の利益と年度決算を考えると以下のようなになる¹⁰⁰。

企業の実行領域では、資本理論上の利益概念が適当である。たとえば、販売・製造・調

達・財務などの目的達成のためにこの目的を用いるべきであるとする説がある。すなわち企業理論的な分析をする場合に、実務上の損益に関する種々の数値に合致しているかどうかを吟味することが必要である。ただし、この場合の長所は、全体（企業分析）の中に、部分（企業各部門）の分析を連係する手法を見い出す必要がある⁶⁰。

図1におけるように、全体収入と全体支出の差額として、定義づけられる全体利益は資本理論的期間利益の合計と一致する。

図2では、企業の実行領域面での具体的な動きを示している。将来の収入超過が一定の前提のもとに、あらかじめ個々の期間に配分されて、利益は意思決定の段階ですでに発生している。従って、資本理論的利益の同時的確定を計る場合、将来に関する企業指導の指導が与えられる。資本理論上の利益概念を用いた場合には、企業の枠内で、適切な行動様式にもとづく具体的な方法（会計手続）を求める必要が生じてくる。このために、可能なかぎりの将来に起りうる現実を予測できなければならない。資本理論上の利益概念を用いた場合には、企業の範囲内で適当な行動様式にもとづく具体的な方法（会計手続）を求めることが要求されている。可能なかぎりの将来起り得る現実を予測できなければいけない⁶¹（著書 S. 32, 訳書（上巻）32ページ）。

ここで視点を企業の「実行領域」から「情報領域」に目を転じてみよう。年度決算（年度の損益数値の確定）は一定の情報目的から出発している。従って、年度決算が一定の意思決定に適応する情報を得るのが妥当である。以前、考察された企業の実行領域内部の全体利益概念とここでの貸借対照表上の利益とは異なる性格のものである。それ故、全体利益概念（資本理論上）と年度決算上の利益を可能なかぎり一致させるために、資本価値・収益価値の分析が必要となってくる⁶²。

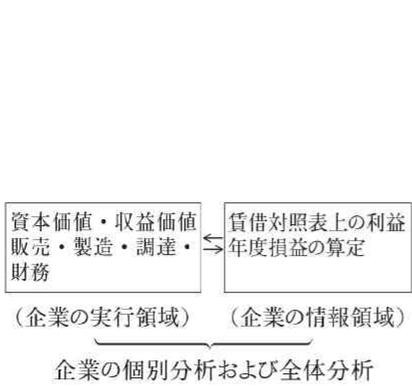


図1 全体収入と全体支出

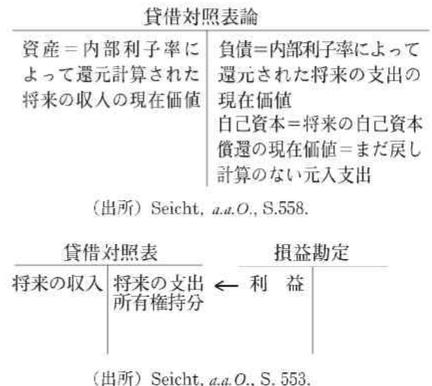


図2 ザイヒトの資本理論的貸借対照表論

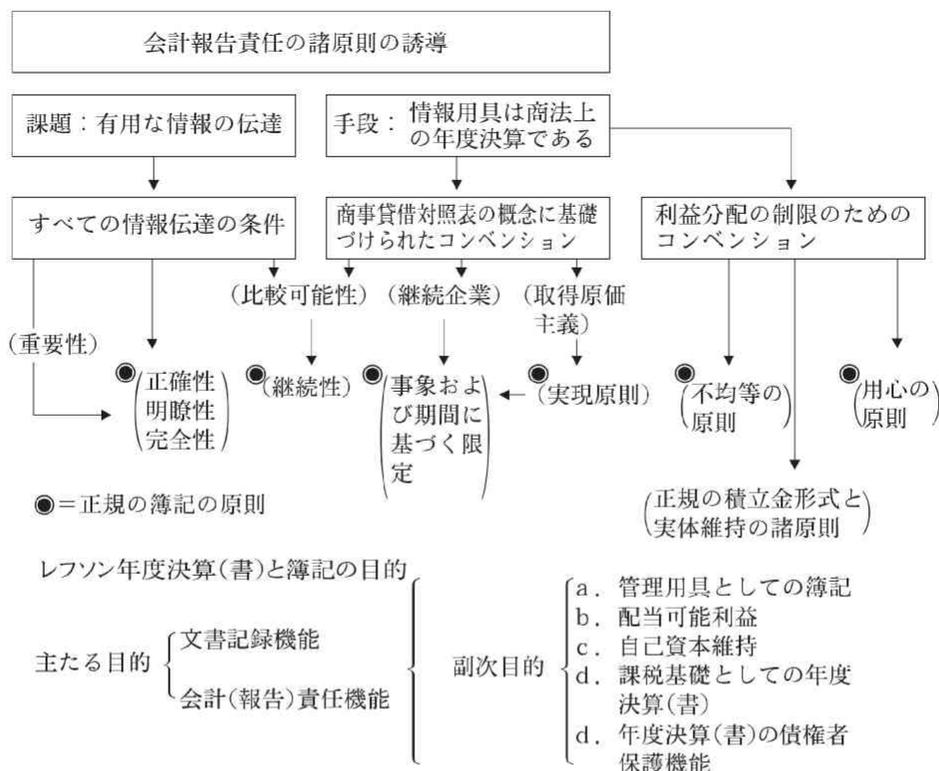
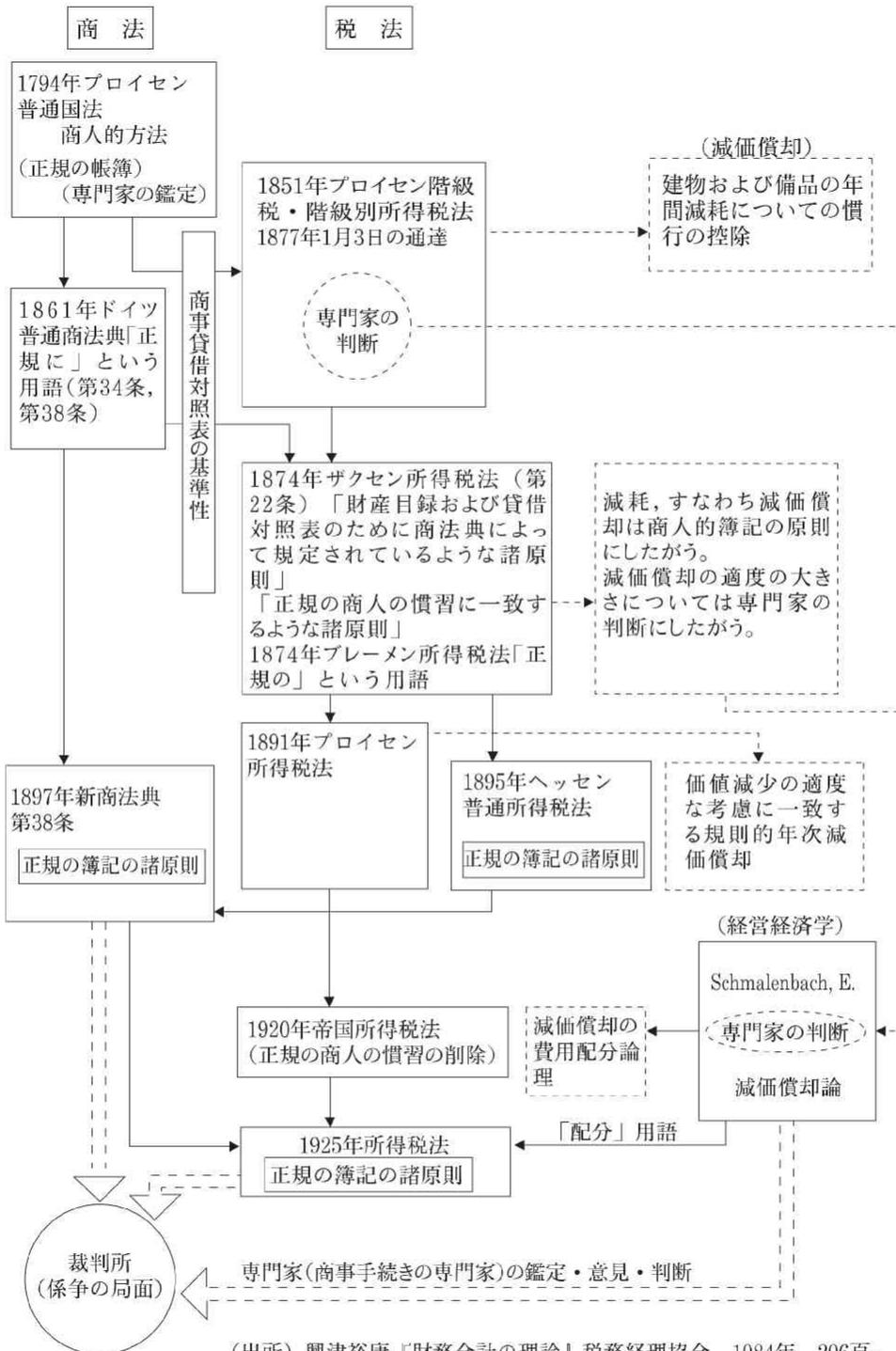


図3 レフソンの正規の簿記の諸原則

以上のような会計的な関係を図示したのが図3のレフソン (U. Lefson) の正規の簿記の原則のシェーマである。レフソンは簿記と年度決算書の目的——主要目的である、「文書記録」と「会計報告責任」——から正規の簿記の原則を導こうとしている。文書記録の中には、継続簿記、財産目録の作成、開始貸借対照表、期間計算の誘導に関する形式的諸原則を包括している。そして、会計報告責任の諸原則には、包括原則、限定原則、補完原則を含んでいる (著書 S. 45, 訳書 (上巻) 49ページ)。

レフソンによれば、会計の現実 (実務) が商人慣習・見解にもとづく会計 (実務) から演繹的に導かれる会計 (実務) に転化したものでは決してないということを、正規の簿記の原則を通じて考えようとしている点では秀でている⁹⁴⁾ (図4)。

今日のドイツ会計理論は、静的貸借対照表論または静的論から、動的貸借対照表論または動的論への発展過程を経て、貸借対照表論を中心にして展開されてきたものといえる。静的論は、シュマーレンバッハがかれの『動的貸借対照表論』に対して、従来の貸借対照表論すべてに対して用いられている。静的論という言葉は、静的論者の命名した概念でな



(出所) 興津裕康『財務会計の理論』税務経理協会, 1984年, 206頁。

図4 正規の簿記の諸原則の展開

く、これに対立した概念をあみ出した動的論者シュマーレンバッハの命名に意味がある⁶⁵⁾。

シュマーレンバッハが用いたかれの書名に対して、かれはその著の第4版(1926年)の序文において次のように述べている。すなわち、「ある人たちは『動的』ということばを適切でないと非難しているが、われわれは貸借対照表はまず第1に、企業の活動を表示すべきものであるから、『動的貸借対照表』はもっと明確な名称であると考え。ある人たちは、この名称のために、他の種々な名称、たとえば『有機的』貸借対照表とか、『良動的』貸借対照表などが生ずる基因となったと非難している。」⁶⁶⁾

シュマーレンバッハによれば、貸借対照表が商人の財産や資本を決定する役割をもつときは、それによって貸借対照表に、ある状態を表示する任務を与えているのであり、それが短期間のみの状態を表示するのか、あるいは、ある時点の状態を表示するのかにかかわりなく、静的貸借対照表と称するのだと述べている(著書 S. 72, 訳書 73ページ)。

5. シェーア簿記会計学の勘定学説上の性格づけ

チューリヒ大学の伝統を継いだ K. ケーファ(K. Käfer)は用役および用役可能性としての財を統一的な基本的概念として強調している。ケーファの独自の勘定理論は、従来の諸学説への評価と問題性の追求に、重点がおかれている。ケーファの勘定理論研究には、ケーファの貸借対照表観についても、別個の検討を加えている⁶⁷⁾。

ケーファの勘定学説史論の特論は、諸学説の整理の方法によっている。各学説の特徴は次の分類がとられている(図5)。

1. 人的学説
2. 取引の性質に基づく学説(循環学説)
3. 資本主主体的勘定学説
4. 企業主体的勘定学説
5. 損益計算を強調する勘定学説

小稿での関連性は3.である。

この考え方の経済的根拠は、個人企業の多数を占める時期と近代的株式会社発展時期の資本主と企業の分離の立場がある。資本主主体説では、資本-負債=資本主資本という形をとる。等式の右辺は全体としての所有主の資本を表わし、左辺はそれぞれそのプラスの部分とマイナスの部分を示している。資本勘定と資産および負債との対立関係におかれている⁶⁸⁾。

積 極	消 極
<p>1. 期待（チャンス）—反対給付なしの将来の財および給付の流入（外部からの流入，内部的発生または増加あるいは流出による減少）の期待</p> <p>(a) 利用可能な物的財</p> <p>(b) 他の経済単位に対する権利をもとにするもの</p> <p>(c) 事実関係をもとにするもの</p> <p>2. 積極的修正項目</p> <p>(a) 積極への付加</p> <p>(b) 消極からの控除</p>	<p>1. 期待（危険）—反対給付なしの将来の財および給付の流出（外部への流出，内部での消滅または減少あるいは流出による減少）の期待</p> <p>(a) 他の経済単位に対する義務をもとにするもの</p> <p>(b) 事実関係をもとにするもの</p> <p>(c) 持分権者への給付により個別経済の目的を促進するため，または他の種類の目的達成のためのもの</p> <p>(d) マイナスの要素をもつ財の在 High のためのもの，たとえば有害な肩</p> <p>2. 消極的修正項目</p> <p>(a) 積極からの控除</p> <p>(b) 消極への付加</p>

（参照：興津裕康：『貸借対照表論の展開』，1978年，178ページ）

図5 ケーファの貸借対照表の構造

資本主主体説の初期の主張者は，次のような人がある。クロムエル（F. W. Cronhelm, 1818年，イギリス），クリッパ（L. G. Crippa, 1838年，イタリア），トーマス・ジョーンズ（Thomas Jones, 1841, アメリカ），アウグスブルグ（G. D. Augspurg, 1863年，ドイツ）等がある。

資本主主体説の最もすぐれた主張者の1人は，ヒュックリー（F. Hügli, 1887年）であり，かれの勘定理論にしたがって，会計は，種々の財産構成部分の状態と変動，ならびに純財産の状態と変動を明白にするはたらきをもつものであると主張した。両勘定系統における記帳規則の対立は，両勘定系統を1つの体系に結合するための，人為的ではあるが必要な工夫であるとした⁹⁹。

もっと重要なのは，シェーアである。かれは，組織的簿記の最終目的は，純財産を2つの異なった方法で計算することにあるとし，このことが，各取引の複式記入を発生させる根本的な理由とした（著書，S. 1, 訳書（上巻）1ページ）。

ところで，ケーファによれば，資本主主体説は会計学の領域における科学的研究の最初の成果であり，その多くのものは，論理的にもすぐれた構成をもって展開されていることを認めねばならない。ここで問題点を挙げた点を検討してみたい¹⁰⁰。

第1に，資本主の財産はその部分の合計に等しいという等式から出発する場合，全体と部分の貸借記入規則の対立は，等式に含まれる諸量の組合せにもかかわってくる。これに

対して、シェーアは貸借対照表を図示化している（図6）。

第2に、選択される勘定グループの内容が問題となる。資本主主体説の批判者は負債と資本の明白な区分が難しいことを述べる。両者はともに、持分にも属し、資本の源泉および将来の払戻しを示すものである。

第3に、収益および費用勘定とそれらの集計勘定である損益勘定を単に、資本主勘定の下位勘定と見なすことは、簿記の動態的表示面のもつ重要性との関係である。

第4に、等式表示上の仮定である。これらは、すべての企業取引の結果は、その発生の時点で知られている。それは、ある貸借対照表項目の変動と見なして、仮定されることにある⁴⁰⁾。

すなわち、貸借対照表のような静的像には現われないものが存在するし、販売とか消費のような多くの取引については、不確定なものとしている。

静的貸借対照表論は、貸借対照表を一定時点における企業の「財産状態」ないし、企業資本（純財産）を表示するはたらきをもつものとして解釈される。それはまた、企業に対して、利害関係をもつ債権者保護目的として、企業の一定日（静止状態）における財産の現在高を説明しようとしている⁴⁰⁾。

静的貸借対照表では、借方に資産、貸方に負債を記載し、両者の差額として資本の在高を確定する計算表であるといえよう。企業の損益は期首と期末の純財産の増減額をもって

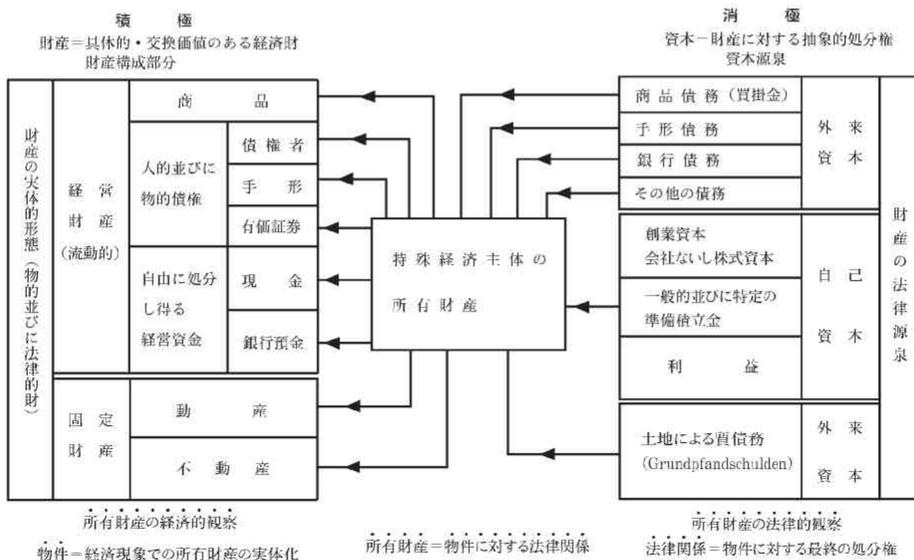


図6 シェーアの貸借対照表型
(参照:「拙訳書」上巻34ページ)

算定されるので、「純財産増加説」が静態論の立場をあらわすことにもなる。1861年の「ドイツ一般商法典」の評価規定をめぐって主張される見解と、20世紀の動態論主張後の見解を区分する必要がある。前者には、貸借対照表上、すべての財産を貸借対照表作成時の時価で評価すべきとする法律家の見解と販売価格による評価で財産状態を表示しようとするジモン（H. Simon）やレーム（H. Rehm）等がいる。

後者には、貸借対照表の貸方側の資本調達源泉を問題にし、借方側で、資本の運用形態を追究して、資本側から企業会計の構造を把握しようとするゲルストナ（P. Gerstner）、ル・クートル（Le Coutre, W.）やニックリッシュ（H. Nicklisch）がこれに属する。後者の場合、評価基準は原価主義を前提とし、経営管理目的を対象としている。

現代社会では、ゴーイング・コンサーンを前提として、固定資産の継続使用が通説とされてきている。すなわち、一定時点の「財産状態」を表示するための「財産計算」にかわって、財産の継続的使用を前提とした「損益計算」を中心とした思考方法が登場することになる⁴³。

シェアにも代表される静的論は、ジモンの主観価値説を経過して、レーム、シュタウプ、パッソウ、コフェロに影響されて、静的論の本質を明白にして、確立されてきている。

静的論は、いくつかの特徴と批判点を理論の中を含めながら、歴史的に決定的な存在意義をもつことになってきている。「社会総資本」との関連において、静的論を貸借対照表再構成として考える必要がある（著書 S. 94, 訳書（上巻）94ページ）。

6. シェア簿記会計学の経済的特徴を示す性格づけ

シェアは、かれの主著『シェア簿記会計学』の付録のD「会計偽装・株式会社の経営政策の一手段」では次の認識をとっている。「純粹に企業の利益のためにおこなわれる政策」（Dの1）と「主として個々の株主の特殊利益のためにおこなわれる政策」（Dの2）を区別して、論述している⁴⁴（著書 S. 375, 訳書（下巻）375ページ）。

シェアによると、株式が少数の大株主により所有され、しかも彼等が、ほとんど例外なく、会社の取締役と監査役になっている。……（省略……引用者）。企業の利害はこの大株主の特殊利害とほとんど一致する。したがって、このような場合、企業の利害がこの特殊利害とほとんど一致する。したがって、この場合には、企業の利害がこの特殊利害によって影響されないかぎり、両者を区別すべきものはなにもない。……（省略……引用者）また、報告利益の圧縮と平準化の手段である秘密積立金政策は企業の利害と完全に一致す

る。要するに、支配株主の利害を代表する企業の利害は第1に、企業の資本力を強化することにおかれている⁴⁹（著書 S. 371, 訳書（下巻）372ページ）。

「企業の様式は、その大部分が、会社にたいし継続的利害をもたず、株式への資本投下によってそこからできるだけ多額の収益を得たいと望み、また株式を投機目的だけで購入し、株式相場が高騰し、好機になれば、その株式を売却してしまう投機株主によって所有されている」ともシェーアという（著書 S. 367, 訳書（下巻）368ページ）。また別の所で次のように述べている。「このような株主はその資本にたいしてできるだけ多額の利払いがなされることにのみ関心をもち、またそれは株式相場に影響し、かれらに有利な売却処分の可能性を与えるので、かれらは長かれ短かれ、共同所有の期間中できるだけ多額の配当の分配を要求する」（著書 S. 367-368, 訳書（下巻）367-388ページ）。この場合には、「配当にうえた投機株主のみが不当の目に遇され、期待した投機利益を失う。」のである。しかし、「安定株主の成長と直接利害関係のある人々から構成される「安定株主」はそこからいかなる損害もうけないのである。なぜなら、秘密積立金の形成によって、株式の内的価値は増加するからである。かれらは当該年度における配当の圧縮によって失ったところのものを将来の諸年度に償うことになる」（著書 S. 370, 訳書（下巻）370ページ）⁴⁹。

以上のような引用から、会社はことなっていくつかの点で利害の相対立するグループから構成された構成体になってしまうのである。株式会社はその経営者に配当の圧縮・平準化の手段として、常に利益の圧縮に重心をおいた動機をめざすことになる。シェーアの論拠から、あまり知られていない、財務諸表上の会計偽装が知られることになり、現代の会計理論に深く投影することになる。

7. お わ り に

ドイツ会計学の系譜の中で、貸借対照表による資本循環運動にあると考えれば、ニックリッシュの次の言葉があてはまるだろう⁴⁹。「体系的簿記の有機的発端をなすものは、開始貸借対照表としての貸借対照表である。貸借対照表は企業に投下された手段を財貨有高ならびに資本有高として把握し、かつ両者を対立せしめるものである⁴⁹。従って、継続的計算ははじめから2つの勘定体系に対立的に処理されるようになっている。そのために決算のための基礎もすでにそこにおかれ、決算に存在する統制が可能になってくる。それ故に、結果として、簿記の終点も同様に貸借対照表、すなわちそこから勘定が再開される所の決算貸借対照表でなければならないということは、はじめから決っている⁴⁹。生活のは

じめに開始貸借対照表があり、生活の終わりには決算貸借対照表がある。両者の間に存在する期間は、決算貸借対照表にして同時に終結貸借対照表である多くの貸借対照表によって区分される。」

ドイツの貸借対照表問題が商法とかかわって、発展し、法による貸借対照表作成を強制された企業は、統一的な会計制度を望んでいたことにもなる⁶⁰。以上に見てきたように、ドイツ経営経済学において静的貸借対照表学説が支配的な時期には、簿記による記録主義、その提唱者の1人シェーアの念頭にあったのは、「貸借対照表」というすぐれた財務会計的表現を伴っていたためもあったのである。

その後、動的貸借対照表学説が支配的となった時期、その提唱確立者シュマーレンバッハは管理会計的な立論をより所とした。ワルプも指摘したように、「貸借対照表」というすぐれた用具を使って、連邦財務裁判所にまで、判決で採用されるようになった。ドイツ商法会計報告規定も何回も整備されていくことになる⁶⁰。その中に、シェーア学説やシュマーレンバッハ学説に商法利益計算及び課税所得計算を評価するための基礎としての役割が認められていくことになる。しかし、この記録と計算の矛盾は、シュマーレンバッハにしん、経営管理目的を強調する見解が不十分にもさせ、第2次大戦後、動的貸借対照表と商法貸借対照表のちがいがほとんどないことも発言している⁶⁰。

ドイツ経営経済学において株式会社を中心とする企業財務報告の優先的目的が投資意思決定への役立ちにあるという見解が明確になるまで、近年を待たねばならなかった。

現在では、配当可能、課税対象利益の計算に財務報告の主目的を見守る伝統的財務会計の立場と異なり、国際的資本市場からの圧力に国際会計基準の適用を通じて対処しようとするドイツ国際企業の会計方針を支持している。わが国と同じ、トライアングル体制を求めるドイツは、グローバル化していく会計の領域を、過去の静的論、動的論に求めながら、新しい投資意思決定への役立ちを目的とした会計理論を待ち望むことになる⁶⁰。

貸借対照表の形式的問題だけでなく、貸借対照表の実質問題が法的要請と合致して、静的論の理論的厳密性を求めているものといえよう。現代は静的論の系譜をたずねてみて、理論と実務の統一化を試みようとしている。

静的論は、会計理論の再検討として用いられようとして、特に複式簿記機構の完全な勘定システムから発揮される理論の強じんな弾力性を重んじなければならない。最終的に、現代会計理論の骨子は静的論と動的論である。観点を変えれば、次の6点が提示できる。

- (1) 年度損益は企業理論では、「損益概念的」ではなくて、年度損益概念を導入することによって、全体の企業損益から導くことにより統合している。実際的には、年度損

益概念上に構成された年度決算は、企業理論によって分析的に考察できる。年度決算は、企業理論的分析的な中で、一般的な条件（適正な会計手続）を導き出すことになる⁶⁴。

年度決算によって、導かれた年度損益が一体どのように、実務的に、合目的であるのかあるいは、有用であるのかを吟味しなければならない⁶⁵。

- (2) 「経営」と「企業」の概念上の区分から、それぞれ、経営計画・経営管理上の年度決算または年度損益の概念を明確に把握できる。そのためには、「計画」と「統制」上の収益余剰概念を適切に、把握しなければならない。
- (3) 正規の簿記の原則に完全に合致するように、理論を構成すべきである。合理的な意思決定のために、将来利益と財務状態に関する情報提供を主目的としている。そのためには、「不均等原理」を否定しなければならない。利益概念を明確にすることによって、企業の自主経理を合理的にうらづける点が本質的である。
- (4) 年度決算と会計年度中の企業の収益余剰概念（数値）を統一する場合、目的は、「情報提供」「意思決定」ではなくて、資産概念の拡大化、公表利益の圧縮といった、現実の企業の制度的役割にある。論理的には理論を完結させようと試みている。
- (5) 一定の会計年度中の企業の収益余剰数値は、企業独白の目的に沿って、取捨選択される。年度決算をおこなうために、情報に適合するような情報が利害関係者にとって、意味があることになる。
- (6) 経営計画と経営管理の2側面で、収益余剰概念がいかにして、有用な情報として行使できるかが重要課題となる。

前述したように、アルパッハとザイヒトの貸借対照表観によるところが大きい。つまり、アルパッハの統合的貸借対照表論では、取得原価主義基準にもとづいて、個別評価と全体評価の結合から、内部利子率による経済的利益概念の導入をはかっている。ザイヒトがアルパッハに対して次のように批判している。「アルパッハは、その理論において、個々の財産を取得価値の原則で評価することに固執し、自己資本を将来の収入、支出の現在価値⁶⁶として定義づけている。しかし、その場合、アルパッハが完全に無視しているのは、この見解にあって、資本の発生利子として計算される期間利益が、まさに、損益計算の期間に管理された収入超過——その期間の金融余剰——に相応する場合にのみ、2重の体系のなかに矛盾なく組みこまれ得るということである。それにしても、このように合致することが、会計制度全体のコストの計算にもつながることになる。法律の変更が早ければ早いほど、過去の資料との比較で、制度全体のコストが大きくなっていく。IASがUS-

GAAP との整合性を失った時に、例えば、「のれんの計上」では会計制度の構築に、大きなコストが生じることになる。このような、費用便益分析的な計量がおこなわれた場合に、比較可能性の完成度を増すことが要求される。

注

- (1) American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, 日本語訳 飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』5版, 2ページ。
- (2) FASB, Statements of Financial Accounting Concepts No. 1, 2. 日本語訳 平松一夫, 広瀬義州訳『財務会計の諸概念』1版, 7ページ。
- (3) Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 7A Aufl. 1939, 79-80.
- (4) Schmalenbach, E., Ebenda, 80.
- (5) Schmalenbach, E., Ebenda, 81.
- (6) Schar, J. F., Buchhaltung und Bilanz, 5A Aufl. 1, 拙訳書『シェア簿記会計学』(上巻), 昭和51年, 3ページ。
- (7) Schär, J. F., Ebenda, 3., 拙訳書『前掲書』4ページ。
- (8) Schär, J. F., Ebenda, 8., 拙訳書『前掲書』9ページ。
- (9) Schär, J. F., Ebenda, 9., 拙訳書『前掲書』12ページ。
- (10) Walb, E., Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn, 557-558.
- (11) Münstermann, H., Dynamische Bilanz, 1966, 513.
- (12) Moxter, A., Bilanzen, 1966, 3.
- (13) Schmalenbach, E., Ebenda, 121.
- (14) Schmalenbach, E., Ebenda, 9.
- (15) Schmalenbach, E., Ebenda, 12.
- (16) Schär, J. F., Ebenda, 121., 拙訳書『前掲書』121ページ。
- (17) Schär, J. F., Ebenda, 131., 拙訳書『前掲書』131ページ。
- (18) Schär, J. F., Ebenda, 141., 拙訳書『前掲書』132ページ。
- (19) Schmalenbach, E., Ebenda, 13.
- (20) Schmalenbach, E., Ebenda, 15.
- (21) Schär, J. F., Ebenda, 12., 拙訳書『前掲書』12ページ。
- (22) Schär, J. F., Ebenda, 13., 拙訳書『前掲書』13ページ。
- (23) Schär, J. F., Ebenda, 14., 拙訳書『前掲書』15ページ。
- (24) 拙書『ドイツ会計思想史』, 1997, 20ページ。
- (25) 拙書『前掲書』32ページ。
- (26) 拙書『前掲書』33ページ。
- (27) Käfer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht Band VIII Bern 1976.
- (28) Käfer, Berner Kom. (a. a. O., FN2) S. 9.
- (29) Käfer, ebenda. S. 9. Rn 2. 5.
- (30) Käfer, ebenda. S. 59. Rn 3-4.
- (31) 拙著『ドイツ簿記・会計学史』, 税務経理協会, 昭和57年, 第3章。
- (32) Pacioli, Summa de arithmetica, geometria, proportion et proportionali, übersetzt von Peundorf, Abhandlung über die Buchhaltung Baud II, Stuttgart, 33, S. 50, 99.
- (34) Barth, Entwicklung (a. a. O., FN2) S. 213.
- (35) Penndorf, Abhandlungen (a. a. O., FN13) S. 404.

- 36) Käfer, Berner Kom. (a. a. O., FN2) S. 60.
- 37) Käfer, Berner Kom. (a. a. O., FN2) S. 61.
- 38) Leffson, Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) 7Aufl. Düsseldorf 1987, S. 46f.
- 39) Leffson, ebenda, S. 47.
- 40) Leffson, ebenda, S. 49.
- 41) Leffson, ebenda, S. 50.
- 42) Käfer, ebenda, S. 60.
- 43) Lion, Geschichtliche Betrachtung zur Bilanz theorie bis zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetz buch, 1928, S. 401.
- 44) Lion, ebenda, S. 403.
- 45) Lion, ebenda, S. 404.
- 46) Barth, Entwicklung (a. a. O., FN2) S. 67.
- 47) Barth, ebenda, S. 68.
- 48) Barth, ebenda, S. 69.
- 49) Hahn, Die gesammelten Materialien zu den Reichs-Jusitzgesetzen, 6 Band, Materialien zum Handelsgesetzbuch, Berlin, 1897, S. 225.
- 50) Hahn, a. a. O., S. 226.
- 51) Hahn, a. a. O., S. 227.
- 52) Hahn, a. a. O., S. 229.
- 53) Hahn, a. a. O., S. 230.
- 54) Hahn, a. a. O., S. 231.
- 55) Hahn, a. a. O., S. 232.
- 56) 拙著 [13] 321ページ.

参 考 文 献

- [1] Leffson, L. (1987) , Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 7Aufl.
- [2] Moxter, A. (1986), Bilanzlehre, 3Aufl. Bd. 1.
- [3] Reichsoberhandelsgericht (帝国上級商事裁判所) (1873), Bd. 12 (判決日 12月3日)
- [4] Schmalenbach, E., (1910/11), Über den Zweck der Bilanz, *ZhF*, Jg. 5.
- [5] — (1916/17), Über das allgemeine Bilanzrecht, *ZfhF*, Jg. 11.
- [6] Schildbach, T. (1998), Harmonisierung der Rechnungslegung-ein Phantom, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 1/1998/
- [7] Schneider, D., (1968), Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3Aufl. München.
- [8] Schwark, A. (1994), Borsengesetz, Kommenter, 2Aufl.
- [9] Simon, H. V. (1898), *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien*, 2Aufl., Berlin.
- [10] 川口八洲雄 (2000), 『会計指令法の競争戦略』, 森山書店, 2000年。
- [11] 佐藤誠二・稲見 享 (2000), 「国際資本市場へのドイツ商法会計の対応」
- [12] 谷端 長 (1958), 『動的会計論の構造』森山書店。
- [13] 林 良治 (1997), 『ドイツ会計思想史研究』同文館。
- [14] — (2000), 「正規の簿記の諸原則と基準性の原則の関連性についての歴史的発展」, 『會計』, 第157巻第6号, 16-29頁。
- [15] — (2001), 「ドイツ会計基準とドイツ会計の将来」, 『商経学叢』, 第47巻3号,

222-280頁。

- [16] 平松一夫（1998）「フランスとドイツにおける会計基準設定機関の国際的対応」、『會計』，第154巻第3号，1-11頁。