

<論 説>

シェアー勘定理論の特殊性と普遍性

戸 田 龍 介

目次

1. はじめに
2. シェアー理論の特殊性
—論理展開過程と簿記の捉え方—
3. シェアー理論の普遍性
—特に財務諸表との関係について—
4. おわりに
5. 資料

1. はじめに

今日わが国、あるいは世界各国の簿記会計教育において、一般に採用されている勘定理論の原型ができたのは、19世紀後半から20世紀前半におけるドイツ・スイスにおいてであるといわれている。シェアー (Schär, J. F.) による物的二勘定学説の登場と同学説をめぐる活発な論争、例えばニックリッシュ (Nicklish, H.) の貸借対照表学説との論争等が、いわゆる科学的な簿記理論を形成していったとされるのである。シェアー理論は、わが国では上野道輔教授等の研究により広く知られるようになり、またハットフィールド (Hatfield, H. R.) への影響を通しアメリカにも伝播していったと言われる⁽¹⁾。いわば世界的に伝播していったといえよう。現在も残る資本等式 (資産 - 負債 = 資本) にシェアーの思考は引き継がれている。

仕訳法則をその主たる理論対象とする勘定理論は、財務諸表の構成要素 (資産、負債、資本、収益、費用) の増減を基本に据えた教授方法が世界的に確立した

現在、会計学の主要なテーマではなくなっている。ただし、会計的認識の主眼が、収益費用の期間的配分から、新たに定義づけられた資産・負債そのものの認識、いわゆる第一次認識に移行している今、取引を仕訳するという会計にとってのいわば入り口が再び問題になっている。しかしながら、その入り口たる仕訳に関する理論あるいは理論史は、従来、歴史の発展と共に推移してきたのだと説明される。つまり、人的関係が物的関係にとってかわり、さらに資本主義が進化するにつれて成果関係が重要になってくる、従って人的勘定学説→物的勘定学説→成果勘定学説と推移してきたのだと。例えば、ケーファー (käfer, K.) は、以上の展開を踏襲し、用役の変動も考慮した「四勘定系統説」に近い自らの学説 (käfer [1966] p. 72. 安平訳 144 頁) をさらなる発展段階として位置づけている。ところで、これらの理論史の根底には「各個の簿記学説は簿記法の技術的形態から受ける所の色彩の外に、なお学説発生当時の時代を支配せる基本的社会関係から受ける所の色彩を帯びて来る」(畠中 [1949] 59 頁) のであり、「学説の社会的・歴史的特殊性が簿記学説本来の特質をなすのである」(同上) という発想が、意識的あるいは無意識かを問わず流れていると思われる。

しかしながら、歴史発展法則なるものに疑問が示された今、我々が学んだことは、どのような真理といわれるものも、時代的文脈 (コンテクスト) の中で考察していく必要があるということである。ここで再び、多くの簿記理論の基本とされるシェアー理論もまた、新たな視点により解読していく必要に迫られていると考える。

2. シェアー理論の特殊性

—論理展開過程と簿記の捉え方—

周知の通り、シェアーの学説は物的二勘定学説として知られている。物的勘定学説とは、勘定を説明する際、現金係等のように擬人化して教授する人的勘定学説に対して、非人的に教授する学説を指す。また、二勘定学説とは、在高勘定と資本勘定という二つの勘定体系を簿記理論の根幹に据えた学説のことである。従って、物的二勘定学説は、勘定記入を、積極的財産構成部分—消極的

財産部分＝資本という等式を基礎に体系的に解説した学説である。もっとも、根本となる発想は、古くクルツバウアー (Kurzbaauer, G.) やアウグスプルグ (Augspurg, G. D.), そして直接的にはヒューグリ (Hügli, F.) にみられることはしばしば指摘される⁽²⁾ところである。

シェアー学説は、積極・消極財産、資本を中心に体系的・数式的に複式簿記を解説したものとされるが、独特な発想も盛り込まれていた。彼自身、自らの発想であると明言している混合勘定や、単式簿記と複式簿記の区分の仕方、あるいは Buchhaltung と Buchführung という言葉の適用範囲等である。

まず、混合勘定については、以下のように明言している。

『混合勘定 (Gemischte Konten)』という概念は、私をはじめ著書と教科に加えたものである」(Schär [1922] S. 66-67, 邦訳上 78 頁)。

すでに久野秀男教授によって指摘されている通り、商品勘定はもともと実在勘定、あるいはシェアーのいうような棚卸を補完手段とする混合勘定などではなく、損益を計算する名目勘定として歴史的に形成されてきたと考えられる(久野 [1993] 288 頁)。それは、胡椒やワインという口別損益計算の手段として商人達が簿記を採用してきたことや、棚卸を要件として利益を計算するシステム(総記法)と符号する。しかしながら、商品を在勘定、最終的には積極財産と規定したいシェアーにとって、利益算定機構そのものとして発展してきた商品勘定の解釈はやっかいなものであった。そのため、商品勘定の性格を、「財産計算の補助手段」(邦訳下 194 頁)にすぎないとする。さらに、複式簿記システムの利益算定要件である棚卸を、「複式簿記の欠陥」(邦訳下 192 頁)と位置づけるのである。このような考え方は、彼の設定する初期論理の帰結でもあった。以下に見るように、シェアーは当初、『簿記の科学的取り扱いの試案 (Versuch der wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung, 1890)』においては、労働成果 (Arbeitserfolg) の把握を論理の中心においていた。

「ある石工が長期労働によって、岩塊から四角い切石を切り出し、建築目的に加工し、これを一定の貨幣合計とひきかえに建築主に引き渡したならばこの貨幣合計が労働成果であり、純財産の増加を示す。現金勘定 借方—資本勘定 貸方」(邦訳下199頁)。「純成果又は純利益の項目は、複式簿記において、在高勘定の借方と資本勘定の貸方のあいだの方程式によって得る」(同上)。

上記の例では仕入価額が存在しない。仕入価額が存在する場合、例えば15フランで現金購入した原板から戸棚を製造し、50フランで現金販売するなら、1. 借方商品15 貸方現金15 2. 借方商品35 貸方資本35 3. 借方現金50 貸方商品50として、純交換取引(1, 3)と純損益取引(2)に分割されるのが理想とされる⁽³⁾。しかし実際は労働価値あるいは純成果だけ分離するのは困難である。従って、通常売上時にのみ起こされる借方現金50 貸方商品50という総記法的仕訳は、純損益取引ではなく、また損益部分を一部含んでいるため純交換取引でもないことになる。さらに、在庫がある場合、商品勘定残高は、商品棚卸高と異なるために、純粹在高勘定ではない「混合勘定」であるとされるのである。混合勘定の展開にみられるように、シェアーの初期の勘定理論は、資本循環における労働成果の把握という論理から出発していたのである。

シェアー独特の見解は、単式簿記についても見受けられる。単式簿記に関する彼の見解は以下の言葉に集約される。

「単式簿記は複式簿記を縮減・削除 (Verstümmlung) して成立したものであり、複式簿記の最初の著述家はルーカス・パチオーリ (Lucas Paccioli) (1494) であり、単式簿記の最初の著者はコッタ (Cotta) (1774) である」(schär [1922] S. 8. 邦訳上9頁)。

シェアーにとって単式簿記とは、複式簿記以外に古来よりなされてきた記帳の一方法ではなく、複式簿記を前提として、その一部を縮減・削除したものである。そして、その一部とは、自己資本並びにその変化に関する記述なの

である。従って、シェアーの言う単式簿記とは、「特殊経済主体の財の循環並びに費用・収益を完全には表示できない」(schär [1922] S. 8. 邦訳上9頁) ものなのであり、利益計算を行うにしても、「財在高の最終価値をこの期首価値と比較する他ない」(邦訳下198頁)、つまり財産法的損益計算を行うしかないものである。つまり、シェアーが単式簿記という場合、それは、収益・費用を把握することによって損益法的利益計算を行う複式簿記理論を、際立たせる役割を担う対照理論として独自に定義されたものと考えられる⁽⁴⁾。

さらに、シェアー理論の特殊性として Buchhaltung と Buchführung という言葉の使い分けがあげられる。林良治教授は『シェアー簿記会計学』の「訳語上の注意」で次のようにのべておられる。「Buchhaltung と Buchführung の本質的な相違はなく、シェアー自身の独特の考想である。従って、両語が並存するときに限り、Buchhaltung を簿記会計学、Buchführung を簿記と訳した。その他ではいずれも簿記と訳することにした」(邦訳上 X VII~X VIII)。現在でも、Buchhaltung と Buchführung とは同じ意味であるという見解が支配的であるようである。例えばフリーリックス (Freericks, D.) 教授は以下のように解釈している。「両概念の歴史的展開においては、Buchhaltung は用いられている諸帳簿の組織および種類であると理解されていた。記帳業務が Buchführung と呼ばれた。こんにち、両概念は、同義語として用いられている」(宮上監訳 [1992] 4頁)。また今日、簿記会計学の教科書等では、簿記そのものを Buchführung で総称し、Buchhaltung を使わない例も多いようである (Hesse/Fraling [1988], Buchner [1988] 等参照)。

しかしながら、シェアーは両概念を同義語とは解釈しなかった。Buchhaltung と Buchführung とに対する解釈の違いは以下の文からも推測される。

「簿記会計学 (Buchhaltung) は数学、法律学、経済学のどれにも隣接する科学の一つである。これに対して簿記 (Buchführung) は、営利経済と消費経済のいずれをも問わず、すべての特殊経済体に対して、巻頭標語で提示した目的を達成するために、前者の科学を用いる技巧 (Kunst) である」(schär [1922]

S. I. 邦訳上 I 頁)。「かくして、簿記会計学を完成し得る技巧である簿記は、帳簿記入 (Bucheintragungen) 及び諸書類 (Skripturen) より成り立っている」(schär [1922. 4. 邦訳上 6 頁)。

彼独特の考想は、実は Buchhaltung の広い意味での解釈にある。つまり、Buchhaltung は科学の一つであって、単なる帳簿記帳である Buchführung とは異なるという見解を示しているのである。それはまた、「簿記学 (Buchhaltungswissenschaft)」(schär [1922] S. 124. usw) という言葉にも表されている。

3. シェアー理論の普遍性

—特に財務諸表との関係について—

上述の通り、従来とは異なる観点からすれば、シェアー理論はある種の特殊性を有する理論であると考えられる。しかしながら、今日に至るまでの多大な影響を考慮すると、例えば「シェアーやその垂流には商品勘定の目的・機能が全然理解できていないということに尽きる」(久野 [1992] 201 頁) として片づけられるのだろうか。ここでは、一旦特殊性を認識しながら、それを越える普遍性の原因を探ってみたい。

既述のように、前期の著書『試案』(1890) においては労働成果を在高勘定系列と資本勘定系列の二勘定系列によって把握することから論理が展開している。その際、以下の勘定記入法則を基本にして各取引が説明される。

「資本勘定の借方はマイナスを意味する
 在高勘定の借方はプラスを意味する
 資本勘定の貸方はプラスを意味する
 在高勘定の貸方はマイナスを意味する」(邦訳下 195 頁)。

ところが、後期の著書『簿記及び貸借対照表 (Buchhaltung und Bilanz, 1922)』においては、まず経済財 (wirtschaftliche Güter) の考察から始まる。そして、経

濟主体が処分権を有する經濟財を所有財産とし、これを簿記用語上積極財産と呼び、それを法律的方面からみた場合、簿記学上資本と呼ぶとしている ($A=K$)。この対照表示こそ貸借対照表 (Bilanz) であると規定し、以後貸借対照表を中心に論理が展開されていくことになる。さらに、消極財産という思考が加わり、 $A-P=K$ という資本等式が形成されることになる。

ここで、後期の著書第一版の序文に注目してみたい。彼は、「この著書は普通の意味での簿記会計学の教科書では決してない。むしろより高度な目的を追求している」(schär [1922] S. VI. 邦訳上Ⅲ頁) と述べている。そして、簿記係を育成するというよりも、法律家、化学者、技師などに教授することを念頭においていることを述べている。従って、まず、数学的一方程式の形式で説明する方法という外観を纏わせる必要があり、それを科学的であると考えたのである。ただ、高度な目的とは何か。実は、第三版の序文において、一般企業のみならず組合についても貸借対照表を提出する義務が法規上強制されていることに言及し、このような会計報告に応えるためには、「財産貸借対照表及び成果貸借対照表 (P/L) を具備した組織的簿記 (systematische Buchhaltung)」(schär [1922] S. IV. 邦訳上Ⅴ頁) が最適であると述べている。つまり、貸借対照表の作成という法律的要求を複式簿記をその基本とする簿記会計学により満たし、もって経営を組織・指導・監督・統制する一助とすることこそ、企業の経営者達が簿記会計学に置いている要求だと考えていたと伺わせる。このことは、『試案』に次いで『簿記及び貸借対照表』を新たに執筆する理由について、次のように述べていることから明らかであろう。「…数学的な基礎の上で展開されている簿記会計学という科学を再び展開するばかりでなく、法律的关系をも考慮すれば商工業での実務的応用をも取扱えるものと確信している」(schär [1922] S. IV. 邦訳上Ⅲ頁)。

シェアーは、後期の著書において、法的要求について特に検討している。彼が注目したのは、Buchführung についての法規定である。商法は、帳簿記帳を強制するが、商業帳簿の規定はあっても、それが複式簿記によって記入されねばならないという明確な規定はなかった。また、財産目録作成と年度末貸借対

照表の作成は義務づけるが、その作成方法については規定していない。ここで彼は以下のように考える。

「法律は、財産の二重表示を要求していない。それ故に、複式又は組織的簿記も規定されていない。単式簿記が商事経営の中で運動するすべての財産構成部分を、勘定的に処理できる限りにおいて、法律的要求を満足させることができる。しかし、単に、洞察をめぐらしてみれば次のような事が判明する。組織的簿記が前者に優り、勘定体系の完全性から、組織的簿記だけが立法の意義と精神に合致し、財産の二重表示によって、強制的自己統制の完全無欠な組織であるということである」(schär [1922] S. 91. 邦訳下 164 頁)。

従って、シェアーは、Buchführung は法規規定上の項目であり、棚卸表の作成を含む帳簿記入(複式簿記を明確に意味しない)をあらわし、これは財産の二重表示による強制的自己統制組織を有する複式簿記—Buchhaltung の根幹をなす—とは同一のものではないと解釈する。ここでの強制的自己統制手段とは、(残高)試算表(Probabilanz)であり、組織的簿記の付随目的の一つであることが指摘される(schär [1922] S. 38. 邦訳上 45 頁)。従って、通常解釈と異なり、Buchführung と Buchhaltung の適用範囲を故意に区別していくわけだが、そこには、法規規定上の要請項目たる帳簿記入に対し、経営経済学上の一科目としての複式簿記理論(会計学)を対置したいという考えがあったと思われる。

言葉の解釈という意味で言えば勘定理論(Kontentheorie)についても、後期においては、以下のように、単なる帳簿記入理論としては解釈していないことがわかる。

「即ち、『簿記会計学(comptabilité)』=勘定理論であり、『簿記(tenue des livres)』=帳簿記入、『簿記係(le comptable)』=帳簿係である。われわれがこの点フランスの著述家の定義に従うなら簿記会計学を、特殊経済主体の財産に関する歴史記述の認識科学と定義し、それに対して、簿記を、帳簿記入

の技巧即ち普通帳簿で作成されている、書類による簿記会計学の整備の完成と定義できよう」(schär [1922] S. 95. 邦訳下 170 頁)。

さらにシェアーは、簿記の目的に対し、前期の著書では資本勘定における財の二重統制に重点をおいて展開しているのに対し、後期の著書においては、「簿記の究極的目的としての決算貸借対照表」(schär [1922] S. 163. 邦訳上 149 頁)という言い方で、貸借対照表に重点を移動させている。ただし、決算貸借対照表は組織的簿記だけでは作成できず、組織的簿記の最終事務である試算表と補助的記帳による棚卸表との有効な結合が必要とされる。さらに試算表は、決算貸借対照表作成の際に、本質的に相違のある二種の構成部分即ち財産貸借対照表(Vermögensbilanz)と成果貸借対照表(Erfolgsbilanz)とに分割されるものと説明される。シェアーは、貸借対照表に対し法律が与える説明は、外形的形態でのみ与えられるとしている。外形的形態とは、 $A = P + K_o + G$ という配列である。彼によれば、貸借対照表は基本的に財産目録の変形であるのだが、棚卸自体は「簿記の外部にある作業」(schär [1922] S. 51. 邦訳上 60 頁)であり、その評価基準については、簿記が立ち入るべき領域の問題ではないとしている。決算貸借対照表自体は計算の突合せであるため、それ自体の実質的な正確性を証明するものではなく、その正確性は棚卸による評価に依存するとし、監査の真の対象は棚卸表であると論理をさらに展開させるのである(schär [1922] S. 50-51. 邦訳上 60-61 頁)。この展開の中に、前期から主張されてきた、複式簿記の欠陥とみなされた混合勘定の修正も包摂されることになる。

このように、後期のシェアー理論は、前期に展開された記入法則を中心とする勘定理論に、法的に要求される貸借対照表の作成準備という視点を、商業帳簿や会計報告に関する法規定解釈を通して大胆に採り入れたものと考えられる。その理論は、各国で法制化されていく貸借対照表の構造を取り込んだため、貸借複記の記帳教授のみに主眼をおく人的理論を次第に凌駕しながら伝播していくことになったと推測されるのである。

4. おわりに

既述のように、シェアーの展開した簿記理論は、在高勘定借方プラス、資本勘定貸方プラスというところから出発した複式記入規則に、貸借対照表を中心とした法規定の解釈を事後的に加味することにより、複式簿記の役割を新たに強調する側面があったと考えられる。さらに、そのことが、教授法としても、理解力のある学生にわかりやすかったという側面があったであろう。また、複式簿記システムとは切り放された棚卸表の強調により、財産評価論や監査論への展開を可能にしていたとも言えよう。別な側面からみれば、後期の彼の理論は、教授対象者の変化、あるいは商科大学への転出という環境の変化のもと展開されたものといっても良からう。⁽⁵⁾この点の詳細な検討は次の論文で取り扱う予定である。

周知の通り、帳簿記帳に対しては、ドイツ商法典第3編第1章第238条において以下のように規定されている。「すべての商人は、帳簿を記帳し、かつ、その帳簿上に、自己の商取引および財産状態を正規の簿記の諸原則に従って明瞭に記載する義務を負う」(宮上監訳 [1992] 3頁)。シェアーは、Buchführung (帳簿記帳) と Buchhaltung (複式簿記理論) とを区別し、さらに正規の簿記の諸原則は複式簿記をその根底にすえた Buchhaltung でなければ法の精神が達成できないと解釈したわけだが、その展開こそ今日まで続くシェアー理論の普遍性の一つの源であろう。

さらに、今日までの影響力を考える場合特に重要な点は、簿記の最終帰結を法規上要請される貸借対照表の作成準備におくという意味で、「決算中心の簿記」(岩田 [1955] 8頁) 理論のはじまりであったことである。言い換えれば、帳簿記入段階を対象とする理論に、決算後の財務諸表の構造が色濃く反映され始めたともいえる。従って、どのような財務諸表を想定して展開しているのか、あるいは想定される財務諸表とどのような関わりを有しているのかという視点で、彼以降の勘定理論を再び考察する余地があると思われるのである。

5. 資料（『簿記及び貸借対照表』第四章；法律的制限内での簿記の構成自由性。なお注等は訳出していない）

（D. 法的制限内における帳簿記帳の形式自由性）

（商人の貸借対照表における私有財産；帳簿記帳におけるルーズリーフ）

帳簿記帳法規に関する前章から、帳簿記帳の形式と適応はさらなる自由な余地が許容されていることが明らかになる。当面のところ、法的な規定は、「一般の商人に対して」関係したものである。ドイツ商法典（1条）における意味での商人とは、商取引を行う者のことである。各々の一般営業は、以下に示す営業活動の一つを取り扱っているものであり、それは商取引とみなされている：商品取引、有価証券取引、工業、工事契約業務、保険業務、銀行業務、輸送、委託販売および運送、代理および仲買、書籍および美術品売買、出版、印刷。たとえば、商法の適用範囲およびそれに伴う法的義務がすでに広範囲に帳簿記帳に対して亘っているという見方がされようとも、他の全ての、例えば小企業や農業等のような企業形態および経済種類は、帳簿記帳に関して、わずかし法的規定に従っていない。現在、そのことは変わろうとしている。ドイツの帝国政府は、帳簿記帳の強制を手工業および農業にも、とりわけ全ての独立一般営業者に、またおそらく全ての納税義務者にも広げることが意図している（107頁、164条）。国家は、当該営利団体のさらなる繁栄のためにこの方針を計画しているのではなく、納税義務者の財産と収入のより確かな把握をもくろんでいるにもかかわらず、しかしやはり、規則的な帳簿記帳は、各々の営利業者にとって多大な価値を有することは明らかであるし、また、国家が強制的に営利集団に対し達成しようとしている共通の会計制度における秩序によって、それらの給付能力、経済性、および繁栄を非常に促進することは明らかである。

（I. 個人商人の貸借対照表における私有財産）

商人の帳簿記帳義務は、本来の商取引において活用されている財産にだけ及ぶのではない；帝国最高裁判所の判決によれば、個人商人は年次貸借対照表において「全ての財産在高、債権および債務」を示さなければならないし、また

会社の営業と結びついているもの以外に、私的な、個人的な財産部分、債権および債務も示さなければならない；しかしながら、後者は、営業貸借対照表に対し付録や補足として記載されることで、法的要求は十分満たすと考えられる。だが、良き秩序を固く守る者は、これらの個人的な積極財や消極財に、勘定規則にのっとる取扱いを適用するだろう。この義務は、個人会社の所有者にのみあてはまるものであり、商事会社の構成員にはあてはまらない。

（Ⅱ. 選択自由性に委ねられた領域）

ところで、立法者はどうみても商人にとっての以下の問題など気にかけてはいない。商人はどのようにして帳簿を記入するのか、どのような方法で商取引および財産状態を明らかにするのか、その際複式あるいは単式簿記を用いるのかどうか、どのような帳簿を記帳するのか、どのような勘定組織を基礎に置くのか、混合勘定は利用するのかあるいはなるべく排除するのか。立法者は、「商人は、商取引、財産状態、特に経営と関係がある債権債務を、帳簿記帳において明らかにすることという基本的な要求」だけに満足している。

（Ⅲ. ルーズリーフ）

帳簿記帳の改革と改良は、以上の主旨から判断されねばならない。そのようなものとして、「帳簿記帳におけるルーズリーフの利用問題」が注目の的になっている。このことは、「帳簿は製本されるべきである」という法規定に対し許されるのか許されないのか、そしてこの改良は実務的なのか非実務的なのかという意見の衝突は、疑いの余地なく決定されているわけではない。多くの法律家、商人および専門家が、それに対し賛成しているが、他の者は反対している。私はこの後、この問題についてベルリンの商人の長老達を手助けした際の意見書を結語にまとめることによって、個人的な見解を再び提示する。

（結語）

様々な法律家の説得力ある意見書に対しても、カード式補助元帳や連続式元帳に反対する他の専門家および法律家より唱えられた抗弁は、「…商人は帳簿を記帳することが義務づけられる…帳簿は製本されるべきである…」という法律の固定的な文面のためにあまり屈することはなかった。彼らは、シャイロッ

クのように、その外観に固執し、会計制度全体の発展のいきいきとした流れを妨げようとしている。ここでもまた、字句は滅ぼし精神のみが活発にする、ということがあてはまる。簿記学および簿記実務は、経済生活全体と同じ発展法則のもとにある。経済生活は、自然の力で突き動かされることもあれば新たな方法や形態を強制されることもあるように、簿記学もまた計算制度と統制制度とが同時に平行して行われる。立法者は、「大会社がもはや必要としないため信書控え帳は廃止にする」ことや、『「帳簿は製本されなければならない』という規定が、純然たる法規定において『製本されるべきである』へと変化した」ことに徐々に従わねばならなくなっている。そして、今や近代的簿記は製本された帳簿を駆逐し、常に継続的なカード式ボックスやカード式帳簿を拡張したため、あるいは拡張しなければならなかったため、「製本されるべきである」という最近の文言も疑いなく廃止されなければならなくなるであろう。しばらくすれば、実務的な帳簿記帳は、経営の全ての種類と段階に対する適応また労働部門に対する適応に従って、特に「力、時間および手段を最少に費やしながらより完全な方法で帳簿記帳の目的を達成する」という経済原則に従って、集合的、組織的および批判眼のある簿記学の支援を受けながらさらに発展していくだろう。簿記におけるルーズリーフ使用の様々な形態は、この発展原則の方向性に沿っているということは、疑問の余地なく真実であることが明らかにされる。

1. 商人の帳簿記帳において製本された帳簿の代わりにルーズリーフを利用することに對しては、もし以下にあげる、三つ全ての側面から共通して要求される条件が満たされるならば、簿記学、実務あるいは法律によってではなくとも、根拠のある抗弁がなされ得る。

a) カードに書かれこの形態で保管される書類は、計算制度と帳簿記帳制度の全体組織の要素を次のように構成するにちがいない。まず、原簿からのコピーや転写として証明され、常に管理されている状態にすること。また、それらが証書から直接読みとられる場合、主要簿記入と同時併行する二番目の証書の解釈と処理を表示し、またそれ故管理下におかれるようにすること。従って、本質的に、組織的帳簿への記入に基づき管理されるか、あるいは場合によっては

再構成され得る補助簿記帳のみが、ルーズリーフ記入に適している。特に、交互計算はこの一部である。

b) 帳簿記帳の秩序、信頼性および完全性は、ルーズリーフの利用によって損なわれてはならない。

2. 簿記学にとって、書類を製本された帳簿かあるいはルーズリーフ形式で記帳するかどうかという問題は、多かれ少なかれ副次的なものである。簿記学は以下の三点に主眼点を置く。まず、個々の帳簿項目が証書ごとに割り当てられること、全営業事項が完全に遺漏なく一方では時間的に、他方では組織的に処理されること、最後に、財産状態だけでなく純財産の増加と減少が財産目録の助けを借りながら証明され得ることである。たとえば、現金出納帳や特殊仕訳帳が、後に保管の目的のために製本されるという条件で、仕事中に限りばらばらの全紙で設定されることに何の反対がなくとも、目的適合性や特により安全な保管のための信頼性を理由に、科学的観点から、組織的帳簿の製本された形式が固守されるにちがいない。補助簿記帳全体の形式に関しては、自由裁量の余地はかなり残され得る。

3. 簿記実務においては、ルーズリーフの利用は常により広い範囲を獲得しているが、ここでは補助簿記帳にのみ制限される。実務はルーズリーフ利用を、労働節約的であり、労働給付に容易に適合しそれを支援するものであり、秩序と管理を軽減するものでもある、新たな秩序とみなしている。また、連続元帳やカード式ボックス形式のルーズリーフによる交互計算は、すでに広範に亘って行われ始めており、不都合は認められていない。

4. 法律の専門家から出された意見書は、ルーズリーフ特に連続式元帳の利用は、その他の点で結語第1において出された条件を満たしているならば、法律の趣旨に違反することは全くないこと、また破産違法行為を構成することはないこと、さらに帳簿の証拠能力が低下されることはないこと等を確かに証明している。

5. カード式交互計算にとって、原簿や証書以外の管理を設定することは可能である。それは、交換に関する記載事項に個々のルーズリーフの合計一覧表

を時間順に記帳すること、つまり交互計算残高表によって可能となる。法的な形態規定および伝統的な慣習への譲歩として、これらの残高管理に帳簿形態が与えられ得るし、その結果交互計算取引の核心部分が再び一つの製本された帳簿にまとめられることになる。この帳簿において個々のカードから月ごとに残高がまとめられ、合計額が算出されるため、この合計と主要簿の当該勘定との比較を通して、我々は、正しく完全な記入に基づく交互計算取引全体を管理する手段を有することになる。

この帳簿が使用されると、元帳の締切りは多くの場合、不必要であり故によけいな予防措置としていらぬものとなるだろうし、実務家によってカードをボックスに保管することは長所を有することになろう（資料止）。

注

- (1) 山地秀俊教授は、「当時ドイツで流行していた物的二勘定学説を彼（ハットフィールド）が自己の簿記理論として導入したことが、彼の体系にある意味での混乱を生じせしめる結果となっている」（[1987] 1058頁）と指摘しておられる。
- (2) 二勘定学説、つまり財産あるいは在高勘定および資本勘定の二勘定系統の分割そのものの発想の起源は、アウグスブルグによっていることが明示されている（schär [1922] S. 26. 邦訳上 30-31頁）。
- (3) 著書の例はここに例示した仕訳勘定科目とは若干異なる。
- (4) 1913年当時のドイツにおいても、ライニングハウス（Reininghaus, P.）は「依然として単式簿記の本質は、疑問につつまれたままであった」（[1913] S. 63）としている。また、アメリカにおいては、シェアー流の、単式簿記は複式簿記の一部を省略した不完全な簿記であるという見解がしばしば見受けられる（ex. Paton, W. A [1924] pp. 73-74.）。

わが国においては、沼田嘉穂教授の以下の記述が支配的見解と考えられる。「簿記が常識の範囲を出ない場合、これを単式簿記という。たとえば、もっぱら現金の収支だけを記入する収支簿または家計簿などの記入は簿記ではあるが単式簿記である。また商品の仕入、売上などを記入する仕入帳、売上帳、債権・債務を記入する大福帳なども、それぞれの帳簿を個別的に記入するのみで、各帳簿の間に有機的な連絡、組織がない限り、その記帳になんらの理論を認めることができず、このため、それらは単式簿記である。単式簿記とは複式簿記以外の簿記を言う」（沼田 [1992] 6頁）。

しかしながら、「或る記録対象についてその一つの側面のみを記入・単一＝単式記入」（吉田 [1980] 81頁）という特徴を有する簿記として、単式簿記そのものの意義

をN次式簿記の原初形態として重視する見解もある。さらに、「言葉の正しい意味では、『単式記入』簿記というものは存在しない」(Paton [1922] p. 140) という言葉をひきながら、「略式」簿記として単式簿記を捉える、シェアー以降のある種伝統的な見解もある(高寺 [1982] 34-35頁)。

- (5) シェアーは、1906年のベルリン商科大学設立と共に、チューリッヒ大学よりベルリン商科大学教授として招かれ、後に同大学学長として就任している。なお、ヒューグリが『簿記体系と簿記形態』を著したのは1877年、また1922年から1926年までのベルリン商科大学学長はニックリッシュであった。以下に簡単な略歴を示す。

1846 スイスのウルセーレンにて出生
 1865 師範学校教師(1870年まで)
 1882 バーゼル実科高等学校教師
 1890 『簿記の科学的取扱いの試案』
 1903 チューリッヒ大学教授
 1906 ベルリン商科大学教授(1916年まで)
 1911 『一般商業経営学』
 1914 『簿記及び貸借対照表』
 1922 同上書第5版印刷
 1924 死去

参考文献

- 岩田巖「二つの簿記学—決算中心の簿記と会計管理のための簿記—」『産業経理』, 1955年。
- 高寺貞男『会計学アラカルト』同文館, 1979年。
- 沼田嘉穂『簿記教科書(五訂新版)』同文館, 1992年。
- 畠中福一『勘定学説研究(四刷)』森山書店, 1949年。
- 久野秀男『会計制度史比較研究』学習院大学研究叢書25, 1992年。
- 『「商品勘定」とは何だったのか』『経済論集(学習院大学)』1993年1月。
- 松本 剛『ドイツ商法会計用語辞典』森山書店, 1990年。
- 宮上一男, W. フレーリックス監修『現代ドイツ商法典』森山書店, 1992年。
- 安平昭二「シェアーの勘定理論の初期の形態」『簿記・会計の理論と歴史』千倉書房, 1976年。
- 山地秀俊「ハットフィールド」『会計学事典(第四版)』同文館, 1987年。
- 吉田 威「単式簿記の本質」『商経論叢(神奈川大学)』1980年3月。
- Buchner, R., "Buchführung und Jahresabschluß" Mannheim, 1988.
- Hesse/Fraling, "Buchführung und Bilanz, Methodische Einführung mit Übungsaufgaben und Lösungen" Wiesbaden, 1988.

- Käfer, K., "Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping", University of Illinois, 1966. (安平昭二訳『複式簿記の原理』千倉書房, 1978年)
- Paton, W. A., "Accounting Theory, With Special Reference to the Corporate Enterprise", 1922.
- , "Accounting" 1924.
- Reininghaus, P., "Das Wesen der doppelten Buchführung" Bern, 1913.
- Schär, J. F., "Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung" 1890. (林良治訳『シェア簿記会計学』新東洋出版社, 1976年)
- , "Methodik der Buchhaltung" Berlin, 1913. reprinted 1981 by Nihon Shoseki Ltd.
- , "Buchhaltung und Bilanz" Berlin, 1922. (同上訳)