

勘定学説の研究

太田 哲三

一

勘定学説は勘定理論に関する学説である。勘定理論は複式簿記の計算機構についての理論的な研究であるというのが一般に認められた通念である。

複式簿記は元来商人簿記（すなわち企業会計）の方法として、実践上の要求からいつとはなしに発生し、また発達したものであると考えられている。発生地は中世紀における伊太利の自由都市であったことは殆んど疑いをいれないが、何人により、またいかなる動機で創始されたかは全く不明である。すなわちそれは理論により構成されたものではなく、理論が起る前に存在していた一つの計算様式である。したがって勘定理論というも、結局は複式簿記なる一計算体系の本質並びに方法に関する解釈であるといふこともできる。勘定理論の創始者ともいふべきシェヤーよりも数百年以前において既に完全な複式簿記の制度があったことは、シェヤーの浩瀚な理論によっても、その機構の根本的な原則は殆んど改められるところが無かつたことから理解されるのである。

普通に勘定理論として理解されているものの内容は、複式簿記における各種勘定の種類、性質、および取引がいかに分類されて、どの勘定の借方または貸方に記入されるかについて理論的な法則をたてることである。これは恐らくは、当初においては複式簿記の記帳方法に関する説明の手段として考えられたものと想像されるのである。英米、ことに英国の学者で勘定の本質的の相当すぐれた理解を展開しているものも無いではないが、いわゆる勘定理論または勘定学説と称するものは殆んど発達していなかったのである。その主な理由は、かかる理論的研究も複式簿記を理解する手段としてのみ意味があるものとすれば、教授法としては形式を反復練習することによって、必ずしも難解な理論を経ないでも達せられると考えられたからである。また英国の学者の多くは、単なる理論のための理論を好まないことが、実践上の効用をあまり伴わないこの種の研究を回避したのもとも思われる。

しかしながら、勘定理論はその当初においては勘定記入の説明手段として考究されたものであるとしても、その基盤には複式簿記の本質に関する一つの概念が存在するはずである。たとえそれについての確な意識がなく、したがって何等それについての論議は表面に表われないとしても、勘定の本質についての理論が先づ考えられ、この結論にもとづいて勘定記入法が説明の形式を以て表現されたものであると解することができる。此の見地から各種の説明方法を分析し、それがもとづく理念に引直して研究することが、勘定学説の研究の本体をなすものであると考えられるのである。その立場から観察すれば、第一に勘定理論は独逸にだけあるものではなく、英米仏の各国においてもその本体は存在するといひ得るのである。ただこれを勘定理論として表わさないだけである。シェヤーは英仏で普通に用いられている擬人説を理論ではなく単なる教授法に過ぎないと排撃している。けれどもシェヤー論も米国に伝わってハッ

トフィールドの等式説となれば、複式簿記の初学者に対する教授資料に利用されている。さらに擬人説もその基礎をなすものを検討すれば、簿記の理論についての一つの根柢をもつものであることが発見されるのである。

第二に、独逸においてはこの点から勘定理論をもつて簿記理論と同一のもので研究されていたのであった。近時勘定系統論が附加されて、簿記理論の範囲は若干拡大されたのであるが、それでもなお勘定理論は簿記理論の重要な部分を占めている。

勘定理論は前述したごとく複式簿記機構についての解釈論であるから、他の自然科学の場合のごとく絶対的なものを求めることは、恐らくは困難または不可能に近いものである。同一事象についても全く異なる判断がなされることはあり得ることであつて、この事情が勘定理論を多様ならしめ、勘定学説の一群を発生せしめたのである。そこで各種の勘定理論を検討し、これを批判するにあつては二個の要点が考えられる。一つはその理論が複式簿記の機構を完全に説明し得るかどうかの点であり、いわば形式論理上の問題である。二はその理論の根柢をなす理念についてである。これをやや詳細に述べてみる。

第一の点は、その勘定理論を複式簿記の様式や計算方法に適用してみて、何等の矛盾もなく説明し得るかどうかの点を吟味することである。いわば理論が実践に対して適合するや否やを確めることであるので、これを仮りに適応性の検討と名付けてもよいであろう。例えばシュェー風の二勘定系統学説においては、財産系統に属する資産と、資本系統に含まれている損失とは全く別個の系統に属するものとして説明される。そのため氏の説明方法では、費用のあるものを資産として繰延べることに一つの矛盾を感じるのである。かかる観察がこの適合性に関する議論である。そ

の大多数は形式論理的な議論に終るものであるが、従来の勘定学説の研究は、多くは此の点にとどまっていた観が無いでもない。

第二の点は、さらに進んで会計々算の本質に関する検討であり、それは溯ってこれを利用する企業そのものの概念決定にまで及ぶものである。すなわち勘定理論を以て複式簿記の形式を完全に説明するものであるかどうかという点からではなく、むしろ企業会計の本質に照らしてその説明の妥当性を考究するものである。企業会計の本質についての観念は、各時代における社会通念または経済思想によって著しい影響を受けるものである。この検討をかりに本質的吟味と名付ける。

勘定理論についての適応性の研究は、今までの学者によってほぼ完璧と考えられる。しかしその本質的吟味については殆んど放置されていたのである。ここに従来の勘定学説の研究に対する不満がある。十九世紀において主流をなした議論と、二十世紀に表わされたものとを同一列において単に形式論的に比較論評してみても、それは全く意味が無いだけでなく、かえって誤解に導く恐れが多分にある。勘定学説についても時代性を考慮に入れるべきである。それが本質的吟味をよび起す原因である。そこで各種の勘定理論をその発生の順序に並べて、かかる推移を生ぜしめた思想上の発達を考えることは、可能であるばかりでなく必要でもある。これは現在の企業会計の本質を明確に理解せしめるだけではなく、将来に対して意義があるものと思われる。この小論文は、以上の見地から比較的代表的と認められている勘定理論について検討と批判を試みたものである。

ただこの種の研究を行うことについては不便が少なくない。第一には文献の入手が困難なことであり、またたとえ

これが入手できたとしても、読破することの容易なものではないことである。ゴンベルグの「勘定序説史」は岡田誠一氏によって訳書がある。またニクリシュの「経営大辞典」にはル・クルートルの長篇の論文がある。上野道輔博士の「簿記原理」にも相当詳細な紹介がある。殊に故畠中福一氏の「勘定学説の研究」は相当突込んだ研究を盛ったものである。これ等は総て貴重な研究を含んでいるが、これとは全く別個の立場から、また手近かに利用できる文献だけによって、この論評を試みたのである。

二

勘定学説は普通に人的説と物的説とに分けられる。人的説はいわゆる擬人説 (Personification Theory) と呼ばれるものである。勘定を総て人になぞらえ、企業に発生する一切の取引を擬人格間の貸借であるとして記帳整理するものが複式簿記であるというのである。この説明は最も早く生じたもので、既にバチオロの著述にもその萌芽を示すような記述があると伝えられている。擬人説にしても、一勘定説、二勘定説等に分類されているが、最も代表的なものは仏蘭西の学者が殆んど通説のごとく引用している三勘定による説明である。この説明方法は勘定を第三者勘定、管理者勘定、資本主勘定の三種に分類して複式簿記における貸借複記入の成立を説明しているのである。

この場合の第三者勘定は一般の債権債務の勘定を指すのである。第三者とは本来貸借関係の相手方たる人を意味するものであって、その勘定はいわゆる人名勘定を指すのである。これがやがて債権債務の性質に応じて分類され、また総合されて、売渡金、買渡金、受取手形、支払手形等の諸勘定となったのであるが、本質的には人名勘定と同様な

ものである。この種の勘定に対しては借方貸方の用語は文字通りに適用されるのである。すなわち債権が発生したときは借主を代表する債権勘定の借方に記入し、債務が発生すれば反対に貸主を代表する債務勘定の貸方に記入するのである。人名勘定について債権発生額を借方へ、債務の発生額を貸方へ記入することは単式簿記においても慣用されているところであり、複式簿記にあっても、第三者勘定についてはその方法をそのまま襲用したものであるとみるのである。

擬人説の最も特徴とするところは前記の第三者勘定についてではない。これは債権者または債務者を代表するものであるから、擬人する必要はない。人でないものを人に擬制するところにその特色があるのである。これは現金、商品、設備等の物品を示す諸勘定について起ってくる問題である。これ等は各々この物品を管理する責任者を代表するものとして貸借を考えるのである。これが管理者勘定と称せられるものである。これが擬人される論拠をみるに、例えば現金についていえば、その受入は現金保管者の責任が増大されるので、保管者を代表する現金勘定の借方に記入される。反対にその支払は現金保管者の責任からそれだけ減少するので、現金勘定の貸方に記入せられる。借方の逆は貸方であるということは単式簿記においても認められているのである。このほか商品、建物等の総ての物品の勘定に生ずる取引はこれを管理する者を想定して、この管理者に対する貸借関係であると観察するのである。

第三の資本主勘定については人格を擬制する必要はない。ただ営業と資本主とを完全に分離した別個の経済主体であると認めることによって説明されるのである。結局においては、資本主の所有にかかわる資産であっても、また彼が負担すべき債務であっても、営業の成果を明確に把握するためには、営業を独立した会計単位としなければならな

い。この点を強く主張して徹底されれば、企業の独立性にまでなるのであるが、擬人説においては、通常この会計単位の観念は計算を分離するための手段として考えられているのである。かくて営業において運用している資本財の額は資本主に対して負う負債であると認められるので、資本主を代表する資本勘定の貸方に記入されるとするのである。貸借の記入法については第三者勘定に対するものと全く同一である。

擬人説において損失利益の発生額の記帳方法をいかに説明するかは極めて重要な問題である。前述の仏蘭西風の擬人説にあっては、これを資本主勘定に属するものとしている。すなわち損失の発生は資本主勘定の減となり、利益の発生は資本主勘定の増加として記帳整理するのである。この方法は英国のデイクシー等の説明においても同一である。この考え方は次に述べるシェヤアの二勘定説の根幹をなす理論と同一系統に属するものではあるが、損失勘定の証明手段としては便利なものと考えられる。

擬人説に徹底した説明を行うとすれば、損益の勘定は損益取引の相手方を擬人したものと解するのである。例えば給料勘定は給料の受領者を代表する勘定であり、運賃勘定もまた運賃の受取人を代表する。その支払はこれ等の勘定の借方へ一応記入されるが、その債権は回収できないものであるから損失となる。反対に利益の勘定はその取引により現金（または他の資金）の引渡人を代表する。受取手数料勘定は手数料の支払人を代表するがごときこの例である。しかしその債務は弁済の必要はないものであるから、これを利益として処理するのであるという。擬人説としては一元的の解釈であるが、後述する物的一勘定説と同様に、損益として認識する場合の条件についての説明が不充分である。擬人説の学問的価値についてはシェヤアが「単なる教授法に過ぎない」として排撃して以来、殆んど定まってい

った観がある。この方法は初等簿記の学習にあたって、借方貸方の伝統的な記入方法を理解させるに役立つだけのものであるというのである。それを理論として見るときは余りに仮設と擬制とが多いので、本質が曖昧となる恐れが多い。さらにまた、個々の取引記帳についての説明はできるとしても、複式簿記の全機構に対する観念を与え得ない弱点をもつものと解せられている。

しかしながら、擬人説は複式簿記の発達の経過から重要な意義が認められる。一般的には複式簿記は単式簿記から進化したものであると考えられている。単式簿記がなんであるかを定義づけることは若干困難である。鹿野清二郎教授は複式簿記以外の総ての帳簿様式を単式簿記であると説いているけれども、それでは単式簿記の特色が表われない。英国の教科書に掲げられているものは、元帳に人名勘定だけの座を設けて記入するものを例示しているのであって、その他の取引例えば現金収支のごときは別個の帳簿を利用する。元帳が人名勘定元帳である点にこの特色が認められている。この方式が複式簿記に先行した制度であったか、または複式簿記の簡易化されたものであるかについては議論のあるところであるが、一般には前者の説をとっている。すなわち人名勘定だけに適用していた借方貸方の記入法を、商品や其の他の物品の勘定並びに資本主勘定にまで拡充することによって貸借の複記入が行われ、貸借平均の原則が完成したのであるというのである。この論は複式簿記の発生は説明するが、発達の経過は現在における理論的な解釈とはならない。擬人説の現代的意味は他にこれを求めなければならない。大正十年前後、児林百合松氏は「相手方代表説」なる新説を発表したことがある。これは擬人説に対する一の解釈であると考えられる。さらに近時、勘定は結局 *accountability* を示すものであって、それは勘定の担当者の責任を明らかにするものであると解釈する。企

業経営の内部管理と勘定とを結び付けて、人的關係に責任制をたてようと試みるのは簿記の新解釈であり、且つ擬人説の現代的なものといひ得るであろう。元來擬人説の發生した當時にあっては対人關係に要点があり、信用取引が重視された時代であると想像されるのであって、これが擬人説の發達した基盤をなしているものであると感ぜられる。

三

擬人説すなわち人的勘定學説に対するものは物的勘定學説である。物的説は勘定を擬人することなく、簿記における計算対象に着目し、価値の増減変化に関する記録が勘定であるとするものである。物的學説の發達は經濟發展に伴うものである。企業が漸次に大規模となり、取引の範圍も拡大されるにつれて、外部と内部とともに人的關係の重要性は漸次に稀薄となり、企業が經濟價值創造の機關であることの認識が確定したことが重要な原因をなすものと考えられる。商品、建物等の各種の物的資産もその管理者の責任をなすという意味よりも、むしろ投下資本の具体的な形式をなすものであるとして説明せられるようになったのである。そこでむしろ人的勘定である債權、債務についても物的勘定と同一例に引直され、積極消極の価値量として計算されるに至つたのである。物的學説はまづシェンヤーによつて大成された物的二勘定系統學説から検討するのが順序である。

パチオロが複式簿記の創始者でないと同様に、シェンヤーもまた二勘定系統説の發見者ではない。シェンヤーの二勘定系統説の思想の中心は、預金の勘定をもつて資本勘定の分岐されたものであるということである。この考え方は、前述のごとく擬人説のうちにもその影を見るのである。米國の學者フォルソムの「簿記哲理」はシェンヤーよりも半世紀近

くも以前に発表されたものであるが、取引を等しい価値の交換でありと観じ、交換される価値を商業的なものと、観念的なものとに分けている。前者は物品及び債権債務であるが、後者は資本金勘定と損益勘定を含むものとするのである。この学説は米国においては余り注目されなかったようであるが、我國の簿記の先覚者によって祖述された。東爽五郎氏の「高等簿記」における借貸記入方法の説明には、氏の所論が大部分引用されている。観念的価値の内容についてはシェヤアの資本勘定を想起せしめる記述がなされている。それだけではない。財産と純財産との対立をもって複式簿記を説明している、ヒュグリのごときはシェヤアに対して直系の先駆者であるといひ得るであろう。かく多数の論者によって同一の思想は発表されているのであるが、シェヤアはこれを徹底的に研究し、特に数学的に微密に各勘定の関係を論述している点において、従来の簿記の説明に対して一紀元を劃したものと称しても過言ではないのである。

シェヤアの理論は「 $\text{資産} = \text{負債}$ 」の等式を出発点とする。資本は純財産額を意味し、これは当初から財産と相対している。財産は企業と外部との経済関係であり、積極消極のいずれを問わず具体的な価値を意味している。これに対して資本は抽象的な単なる計算上の大きさを示すものに過ぎないのである。財産には積極消極の両者があるので、財産額はその両者の代数的総和であり、資産額から負債額を控除した純財産額がそれにあたる。純財産の名称はここから起るのである。そこで前述の等式は「 $\text{資産}(A) = \text{負債}(P) + \text{資本}(K)$ 」として展開される。これがいわゆる資本等式であって、ここに財産系統と資本系統の二勘定の系統が分かれるのである。

この二系統は全く異った性質をもつものであって、両者は混合されてはならないものである。そこでこの学説の要

点を摘記すれば次のとおりである。

(1) $A - P = K$ の等式は結局 $A = K'$, $P = -K$ の二等式の併合であり、 K_1, K_2 が相殺されて、純財産額となる。それは総ての資産は資本主に属するものであり、また総ての負債は資本主の負担に帰すべきものであると解するのである。換言すれば、企業なる独立体を考えないで、企業に属している資産負債は全部が資本主のものであるという思想に立つものである。これは企業そのものが資本主の所有に属しているということと同意義をなすのである。従つてこの立場から企業と資本主とを分離させるのは、単純な計算上の区別という意味よりほかは何もない。

(2) 財産 (A と P を含んで) の増加は資本の増加、この減少は資本の減少となるのであるから、損失利益の発生は総て資本主勘定の増減として記帳整理されるのである。これはこの学説を支える第二の枢軸であつて、損失利益をなす諸勘定は総て資本勘定の分岐されたものとするのである。初等簿記の教科書に、個人事業の計算で損益勘定の残高を資本金勘定へ振替えて締切る方法が普通述べられているが、これはこの考え方を具体的に示したものと見ることができ

る。

(3) 財産の増減はすべて資本の増減と相對している。日常の取引を分析すれば、単なる財産の種類上の変化に止まる交換取引のほかに、財産と資本との關係がある。それは資本の元入または払戻に關するものと、營業遂行の結果たる損失利益の発生とである。そのいずれをとわず、財産の増加はそれをなす勘定の借方へ、減少はその貸方へ記入することとし、反對に資本については増加を貸方に、減少を借方に記入する。この方法により各取引について借方、貸方の複記入が行われることになる。その条件は財産と資本とを對立關係におくことから生ずるのである。

(4) この理念では、前述のごとく企業を独立的な存在としないので、会計学説の設定は計算の便宜による一の枠としてのみ意味づけられる。従って企業主体の観念は出てこない。

この学説は極めて巧妙に仕組みられたものであって、機械的解説として複式簿記機構の説明に殆んど間然するところの無いものである。この方式に沿って勘定記入を行った結果を綜合すれば、次の残高試算表の内容となる。

資産在高十損失発生高 \parallel 負債在高十期首資本額十利益発生高

この等式から簡単に貸借対照表と損益計算書とが随時に作成されるのである。しかしながら、真の意味において前記の状態となるのは決算整理の仕訳記帳を行った後においてである。この学説は貸借対照表と損益計算書との科目を集め、それを整理してそれから貸借理論に溯った観があるのである。決算整理以前においては、財産勘定と資本勘定との限界、すなわち資産と損失、利益と負債との区別は必ずしも明確に存在しているわけではない。ここに形式的でなく、内容的にこの学説に対する批判が起るのである。

この学説では、単一商品勘定による売買記帳の整理を混合勘定によるものとして排斥している。すなわち同一の商品勘定に財産の増減と資本の増減(損益)とが混合記帳されるからである。取引を混合記帳する結果として、残高の意味が不明確になることが商品勘定を設定する方法の欠陥であることは首肯できるが、勘定残高か財産勘定か資本勘定かの区別は他の多くの勘定においても機械的に確定されているものではない。

前払の地代、保険料、割引料等を損失費用の勘定へ記帳してにおいても、期末には未經過高を資産として繰越す必要が生ずるのである。建物機械等は時々刻々に減価が発生する。これを期末に一括して損失費用としなければならぬ。

財産勘定は資本勘定へ転記することがしばしばある。これは一種の取引であるといふならば、外部取引によらないで内部における転位が簡単に整理せられることとなれば、財産資本と根本的に対立する觀念自体が不分明なものになる。かかる事情は工業会計の整理において特に困難な問題を発生する。工業にあつては、普通には損失費用として認められてゐる賃銀、給料等の労務費、材料費、減価償却費その他の製造経費が製造勘定に集合され、製造原価を構成して、製品勘定へ振替えられるのである。そこで賃銀給料その他の諸費用を資本勘定とすれば、資本勘定から財産勘定への転位が起ることとなり不合理となる。そこで、工業会計ではこれ等を財産勘定として説明するのである。商業では資本勘定に属するものが工業では財産勘定であるということは理解に困難である。ただし商業と工業との境界が必ずしも理論的に明白ではないからである。この議論は主としてシェヤーの二勘定説が現在の複式簿記の実践を一般的に説明し得ないことを指摘せんとするのであつて、いわば形式論である。シェヤー論については内容的にさらに深く検討すべきところがある。

この学説の根底をなすものは(1)企業の有する財産は総てが資本主の所有するものとする所有概念と、(2)その結果として企業に発生した損失利益は当然資本勘定に属するものとするところにある。その両者はともに内容的にみて現代の社会通念とは異なるものがあるのである。

まづ損失利益を直ちに資本主に帰属せしめる考え方は極めて古い資本主義的なものである。現時では損失利益は企業の経営活動の結果生み出したものであつて、これを資本主に帰属せしめるのは、そうすることを是認する社会制度によるものであつて、企業の本来の立場から当然のことではないと考えるのである。シェヤーを祖述したと認められ

ているハットフィールドの等式説を非難してペイトンは、損失利益の発生を直ちに株主の正味身代の増減と認めることは実際の觀念に合致しない、これ等は企業に発生したのであって、直接には株主の身代とは關係はないと論じているのは、此の点において肯けいにあたっているものである。元來此の考え方は第一の点、すなわち企業は資本主の私有物であるということに根拠をもつものである。したがって、企業の損失利益は当然にその私有者たる資本主に帰属するということになるのである。これはたしかに一つの真実を伝えている。しかし時代は移り、社会通念は変化したのである。かかる思想は古い資本主義時代の觀念を如実に示すものではなからうか。換言すれば、この勘定学説は初期の資本主義時代の企業に対する通念をもつて勘定の本質的なものとして説くところに時代錯誤があると考えられる。この点は形式的な適応性よりも重要なものであって、この結果が誤った企業觀に導かれる恐れが多分にあるのである。かく本質的には時代遅れであっても、その形式論理は若干の欠点があるにもかかわらず、初等簿記の教授において、相当広く利用されている。これは、理論が簡明であること、ことに損益勘定並びに資本勘定の説明に容易なことにもとづくものと考えられるのである。

四

シュヤート殆んど時を同じくしたベルリーナーはこの論争の相手であったが、彼はシュヤートの二勘定系統説に対し物的一勘定学説の主張者として知られている。彼によれば、企業において取引の対象となるものは総てが經濟価値であって、これをその受払に依じてそれをなす勘定へ記入するのが簿記の方法である。すなわち総ての勘定は、いず

れも積極または消極の財産価値を表わすものであるとするので、一勘定説と呼ばれるのはこれにもとずいている。

ベルリーナーの議論とシェヤー論とを比較して、最も根本的な相違は資本勘定に対する観念である。一勘定説では資本勘定を財産勘定と対立した特殊のものとし、財産勘定の一種とみなすのである。すなわち資本勘定は企業が資本主から調達した資金の現在高を意味し、借入金と同様に消極財産であるというのである。企業と資本主とを少なくとも観念上分離し、資本をもって資本主からの借入金、すなわち内部負債なりとする考え方は既に擬人説において高揚されたところである。この点からシェヤーはベルリーナー論を擬人説に過ぎないとして論外においているのである。これに対してベルリーナーは、彼自身の学説は企業を独立主体として考えるのであるから、いわば營業学説と称すべきものであるとし、シェヤーの簿記理論は企業者 (Unternehmer) の簿記である。これに対し自己の学説は企業 (Unternehmung) の簿記を問題にしていると反論している。この点は全くシェヤーと対称的なものであって、この着眼は著しく近代感覚をもってすることは理解されるのである。それで、受けたものをその勘定の借方に記入し、反対に渡したものをその勘定の貸方に記入するというので、全くフォルソム流な交換説または受渡説と呼ばれるものと同様な説明となったのである。

一勘定学説では、損失利益の発生については二勘定学説におけるごとく簡單明瞭ではない。それは損失利益の勘定も一応これを財産の勘定と認めるからである。すなわち費用の発生はすべて他からの動労給付の受入れを意味するのである。例えば給料賃銀の支払は従業者の労役なる經濟価値を受入れたことである。また支払利息は一定額の資本使用の対価を意味しているのである。これに対して、利益の発生はなんらかの価値を相手方に交付することである。例

えば商品の販売を受托し、手数料を受取れば、これに相当する役務を相手方のために奉仕したのであると観ずるのである。換言すれば、取引自体には実質的に損益は生ずべきはずであるとするのである。この考え方は等価物の交換を取引とするフォルソムの論述するところに極めて類似したものである。けれどもフォルソムにあっては、損益の諸勘定は資本勘定に属しており、資本勘定は本来概念的な価値であって、普通の財産すなわち商業的価値とは異なるものとしているのである。

損益の勘定に価値的な内容を与える一勘定学説が二勘定学説にまさる一つの点は、繰越勘定の説明が容易なことである。費用を代表する諸勘定も価値の勘定である。そこで決算期に至って失われた価値に相当する部分を損失費用として処理し、この残存せる部分を資産として繰越するのであって、その関係は減価償却を行った後の固定資産の勘定を繰残すのと同じの会計処理であるとするのである。この点は、既に述べたごとく、二勘定学説にあっては資本勘定（費用を示す）から財産勘定（繰延勘定を意味する）への振替となって、両者を区分した意義が稀薄となる恐れが多いのである。

上野道輔博士は、この学説に対して二つの点をあげて批判している。一つは火災に罹ったとか、課税されたとかいふ、なんら反対給付を伴わない損失費用の事項を、財産なり価値なりとすることは不当である。したがってこの学説においては、損失費用の全部に対する説明とはならない。第二に、財産はすべて貸借対照表へ記載されるものでなければならぬ。その観念を損失費用の項目にまで適用することは不合理になると論じている（簿記原理上巻）。

第一の点はしばしば受渡説に対する非難として論じられたものである。けだしペルリーナー説においては、取引の

当時においては総てが価値であり、その価値の消耗部分だけを損失費用と認める。これに対し、渡した価値は将来の反対給付を条件とするもの、すなわちマイナスの価値（負債）として残留するものでないかぎり、収益として計算されるのである。そこで火災や盗難による資産の消耗はいわゆる取引ではなく、価値の減少が直接に生じた一特例であると観ずるのである。納税のごときは国家または公共団体のサービスとして価値内容を認めるのである。これが理解されれば、取引の当時に財産であるとしても、決算時にあたってその全部が貸借対照表へ必ず記載され得るものと断定されない所以も明らかである。すなわち受入価値であっても、未消耗額だけが貸借対照表へ記載されるのであって、未経過費用の勘定も、固定資産の償却残高もその本質においては異ならないと論ずるのである。

このように損失利益の決定を取引の時点におかず、決算整理に重点をおく考え方は、二勘定学説のいう資本、財産の両系統勘定がしばしば交替する (Interchangeable) 実際上の事情を正しく把握しているのである。しかしながら、その反面において、総ての価値の勘定が損失利益の勘定に転換する事情についての説明が充分とはいい得ない。この点はむしろシェヤーに劣るのであるが、シェヤーは企業会計の結論たる貸借対照表と損益計算書との二表の内容を分析して二勘定の対立を考えたのに対し、これは取引の動因から等価交換を論拠とするのである。ここで考慮すべきことは、未来損失利益の発生は、いわば損益の認識であることである。これは外部取引を因とすることはいうまでもないが、損益としての確定は第二次的であり、いわばすべてが内部取引である。これを総て外部取引によって説明せんとするシェヤーに論理上の無理があるとともに、これを特に主張してこの場合を詳細に論じないところにペルリーナの欠陥がある。一勘定学説は結局無勘定説であって、内容的には意味のないものとなるのではないかと思われる。

ただ企業の本質論において一步を進めたものであることは認めなければならない。

五

ペルリーナーによって示唆された企業の独立性は、ニクリッシュによって明白に展開されたのであった。ニクリッシュは貸借対照表をもって簿記理論の出発点とし、その内容と実質との説明に重点をおいたのである。彼によれば、貸借対照表は企業の現実に運用する全資本について二方面のインフォーメーションを与えるものであるとするのである。すなわちその借方は資本の具体的形式である資本財の内容を明らかにするものであり、貸方はこの資本を調達する源泉を示すものであると論じている。かくて米国の経済学者ジェー・ビー・クラークの論を引用して、この資本と資本財の観念は正しく貸借対照表の借方、貸方の二面において示されるというのである。これから出発して勘定記入法は簡単に説明されている。

ニクリッシュの特に力説しているのは、貸借対照表貸方科目についてである。彼はその内容を自己資本と他人資本すなわち借入資本とに分けた。この両者は種々の点において異なり、殊に法律的关系においては全く区分さるべきではあるが、いずれも企業の資本調達の源泉をなすものであって、等しく資本と呼ぶべきものである。両者を分ける必要は法律的にはあるとしても、少なくとも経営経済的には不必要であると論ずるのである。この点において、彼はシェヤーに強く反対しているのである。彼はその考え方を同じく二勘定系統説と称してはいるが、シェヤーとは全く異ったもので、借方貸方の二勘定の対立を指しているのである。

ニクリツシュの理論では、損益の勘定については余り明瞭な説明はされていない。単に損益の発生は資本の増減であるとしているが、その資本の意味はシェヤーとは異って貸方勘定の全部を指すものとすれば、その帰属については甚しく曖昧となる。恐らくは財産上の反対給付を伴わない資産の増減は、結局貸方に同額の増減が表われなければならない。純損益はそれを相殺した結果であるとするのであると思われる。特にそれに関する積極論はないが、純損益が当然に、また直接に自己資本の増減を意味するものであるとするシェヤー論とは全く異なっていることが看取されるのである。彼にとつては、企業利益の概念はシェヤーよりさらにひろいものであって、いわば附加価値的な観念である。資本の提供者に支払う配当や利子等のみでなく、労務の提供者に支給する賃銀給料の類もまた利益の一部分であるとしているのを見ても、その理論の意味するところは明らかである。それ等のことについては深く触れない。損益勘定の説明については、同様な貸借対照表観を出発点とする初期のペイトンの著述によって明瞭にされている。

ペイトン程度の理論を変えた学者は稀有に属するといつてよい。彼の処女作と見られるスチブソンとの共著（これを *Partison* と略称する）になる会計理論はいわゆる静態論的立場をとっているが、彼は貸借対照表を「*Assets* 〓 *Equities*」の等式関係においたのであった。資産は各種の経済的価値を意味するが、*Equities* はその資産に対する要求性（または持分）を表わすものであって、それは社外の債権者の権利、反対にいはば会社の負債と、株主の権利、すなわち自己資本との両者を含むのである。両者の相違が単に法律関係に過ぎないとする点は、ニクリツシュと軌を一にするのである。むしろこれよりもさらに具体的論証を試みたのである。米国における優先株と社債との区別は殆んど消滅しているにかかわらず、前者を資本勘定とし、他を財産勘定（消極的な）として分けるのは実状に合致するも

のではないと述べている。

ペイトンはそれから進んで勘定記入法を説明している。総ての勘定は結局は貸借対照表の各項目から分岐したものであると見るのである。例えば現金勘定についていえば、その現在高は貸借対照表の借方（左側）にあるもので勘定の借方に記入され、その後の増加は借方、減少は反対に貸方に記入せられるのである。他の資産科目も同様であり、負債資本の勘定は反対の記入法となる。次に損益勘定——それが損計算書の内容を示すものであるが——は貸借対照表貸方に示される当期純利益の内訳を示すものと考えられる。それがさらに分岐されて売上、仕入、諸費用の科目となるが、同一の記入法が採用されると論ずるのである。その立場は全く畠中氏のいわゆる静態論的である。

ニクリツシュ論とシェヤー論とを比較して、資本の意義または範圍の相違だけであると考えるのが普通である。シェヤーは純財産を資本と呼ぶに對して、ニクリツシュは總資本を資本と稱するのであり、資本の定義を広義に解するか、狹義に解するか別に過ぎないと論じられるのである。形式的にこの論はあたっている。しかしながら、さらに本質的なものがその背後にあるのではなからうか。シェヤーによれば、財産と資本とは根本的に對立したものであって、前者が個別的であり、具体的であるに反し、後者は総合的であり、また抽象的なものである。後者は残余価値 (Residual Value) を意味するものであって、この両者は全く獨立した概念である。そこに二勘定説を特記する理由があるのである。ニクリツシュにあっては自己資本は他人資本と同格におかれている。したがって、借方貸方の二系統が勘定を区分するものとなるのである。しかしながら、借方と貸方との對立を本質的なものとして、資産に對する資本 (広義) を抽象的な計算上の大きさに過ぎないとすれば、少なくとも負債の説明にこれを適用することは困難となるの

である。そこで自己資本も負債と同じく消極財産なりとすれば、一勘定説と多く交らないことになるのである。ただ一勘定説では(十)の財産の合計と(一)の財産の合計とが一致することについて説明が必要であり、資本主勘定は結局残余価値であることを言外に含ませている。然るにニクリッシュユにあっては、具体的資産に対し、その存在理由として、貸方資本をもち来たったのであって、形と影のごとき関係にある。従って借方貸方合計の一致は必然となる。

かくニクリッシュユ説は一勘定説とは論述の方法において異っているが、両者に共通な点は、企業の独立性についての深い認識に立脚している点である。すなわち企業は経済的に独立した一の単位であって、これが各種の資産を有してこれを運用するとともに、これに対する要求権を負担するものと解するのである。企業はあくまでも個人の私有物ではなく、価値増殖のための社会的組織であることを根本理念とするのである。したがって、シェヤトとニクリッシュユとの相異点を単に資本の意義について広狭の別があるに過ぎないといひ、あるいは一が資本等式に出発点をおくに対し、これは貸借対照表等式から開展されたものであると説くことは形式論であり、皮相の見解を脱し得ないものである。

ニクリッシュユがいかにしてこの観念に到達したかは明らかではないが、当時独逸が第一次歐洲戦乱を経て、社会主義的国策が実行されていたことも、その理論に大きな影響を与えたものと想像される。しかしこれが無くても、近代の経済通念の変化に伴い、個人的な資本主義は漸次に調落して、いわゆる会社資本主義が勃興して来たことが第一に注目される。その結果、企業と企業の所有者との関連を想念の上からだけでなく、事実上完全に断ち切ったことが、かかる考え方が発生した原因であると思われる。換言すれば、企業に対する社会通念がシェヤト時代に比して著しく変化し、企業は単に資本主のものではなく、多数の利益関係者によって支持されていることが明らかにされたことに

よるのである。企業の関係者は資本や労働の提供者だけでない、米国の公益事業では委員会が料金決定にまで干渉するのである。これは消費者の立場も無視されないことを示すのである。初期のペイトンの所論から、米国において Business Entity の論を引き起したことは当然なことである。ペイトン自体は若干後退した観が無いでもないが、当初の理論を押し進めれば、企業は経済的立場からは独立主体と認むべきことに徹底すべきであると感ぜられる。

しかしながら実践合計においては、シェンヤー論が便利である。それは貸借対照表の内容を分類するにあたって、資産、負債、資本の三者とすることである。これは理論上シェンヤー論を肯定するごときであるが、必ずしもそうではない。一つは会計は財産計算であり、財務上調達資金が自己資本によるか他人資本によるかが重要な問題である。自己資本は企業の資本的危険を第一に受ける意味において他人資本と区分され、それによって企業の安全性が測定されるからである。またこの分類は商法の規定にも適合する。商法は資産負債を財産目録記載事項とし、別に資本と称して自己資本を規定している。しかも法律上自己資本がその全額をもって企業の損失増補に充てらるべく、負債は優先弁済を受ける権利があるものである、と考えられる。しかし、この趣旨は必ずしも徹底していない。我国戦後経済の再建整備にあたって、特別損失の填補として資本金の九割までを切捨て、不足分は外部負債を同様九割まで切捨てることにした。大多数の会社は資本の一割を残したのであるが、その残った一割が其の後の経済復興の波に乗って莫大になつたことは著名の事実であり、単純な債権者よりも資本主の有利なことを明らかにしたが、そのことについての詳細はここには論じない。また更正法や和議法によって、資本金よりさきに債務が切捨てられる例も少なくはない。企業の欠損填補のために資本金が全部犠牲となると断定すべきではない。法律もまた若干のづれはあっても、経済通念

に追いつくことはたしかである。

六

シュヤール及びニクリツシユの所論はいずれも財産の在高を前提とし、資本生産の主体たる企業は若干の財産を前もって準備すべく、これを資本として表示する。財産の転換が取引となり、それを記録計算することが簿記の任務であると解するのである。しかし財産の意義について積極的な説明が与えられていない。それについては経済的価値の保持者とするだけであり、経済価値については既成概念で満足している。そのためこれら議論を静態論的学派と称することはあたってゐる。これに満足しないで、進んで財産の意義についての検討は終に動態論の思想を生起せしめ、簿記理論についても大旋回を余儀なくせしめられたのである。

動態論はシュマールレンバッハによって唱えられたのであるが、彼の簿記理論については十分な記述はない（近著の簿記学を見ても詳細な説明はない）。ゴンベルグは勘定学説史においてコンテンツライメンを挙げてゐるが、これは各種勘定の連絡関係を明らかにする意図によって工夫されたものであって、勘定理論というべきものではない。勘定理論としては、彼の高弟たるワルプの成果計算論における議論が最も典型的なものと思われる。彼の学説が動態論を逸脱していないことはシュマールレンバッハも証言してゐるのである。（同書序文）

ワルプは取引を支払系統の勘定と給付系統の勘定との交換であると観察した。支払系統の勘定は現金預金の外に一切の信用手段を含むのであって、債権債務は十一の支払系統に属するものである。これに対して給付系統の勘定は勘

定給付、製品商品等の物的給付を指すのである。このほかに支払系統勘定相互の交換もある。買掛金も現金で支払ったり、銀行預金を現金で引出しする取引である。これ等は成果には関係のないもので、単純な交換である。これに反して給付相互間の取り替えは実際において殆んど行われない。いわゆる物々交換は既に遠い過去のものになっている。したがってこれは考慮に入れなくてもよいというのである。この点について、工業会計においては、生産過程にしたがって内部振替取引を記帳整理することは給付相互間の交替と見ることができ、ワルブはそれには論及していない。これもまた成果に関係が無いからであると思う。かくて支払系統の勘定でも給付系統の勘定でも、それを受け入れたときに借方に記入し、渡したときに貸方に記入することによって複式簿記の貸借複記入は行われる。この箇所の説明については受渡説を一步も出ていない。

かかる取引を一期間記帳し、これを集計すれば、支払系統の諸勘定の残高はこの時において企業に存在する金銭及びその代用物たる信用手段の額を示すのである。これで各勘定の借方に残高のあるものは積極的な支払手段であり、貸方にあるものは消極的な^(一)の支払手段、すなわち負債である。それは貸借対照表へ総合されるが、その内容は受けた金銭と支払った金銭とを対比表示するものであるから、前者の超過額(借方超過)は企業に発生した純利益を意味するのである。これに対して、給付系統の諸勘定の残高は給付の授受の結果をなすのである。すなわち借方残は外部から受入れた給付であり、その消費は損失費用の発生となる。これに対し貸方残は外部に提供した給付高であり、収益の発生である。これを総合した損益計算書において、渡した給付が受けた給付を超過しただけが企業の純利益であり、それは貸借対照表において計算されたものと完全に一致する。

ワルプは資本勘定を負債勘定と同一視した。いや、むしろ負債勘定の一部分と見たのである。このことは初期のシュマーレンバッハと軌を一にするものである。彼の戦後版では原始資本を区別しているが、本来の動態論では資本勘定を「収入にして未支出」のものにかえて、負債と同一の待遇をしているのである。

しかしながら、実際に営業の途中における年度決算においては、前述のごとく簡単に純損益の計算はできない。収入は必ずしも収益ではなく、支出は全部を費用とすべきではないからである。ここで二様の調整が必要となってくる。一は彼のいう戻計算であって、給付勘定についても未經過の部分を支払系統の側へ戻入れて計算するのである。例えば受入給付でもこれを消費しない部分があれば、これを支払系統勘定の受方と同一視し、貸借対照表の借方に記入する。かくて建物、機械、器具、原料その他の前払費用が資産勘定となるのである。これと同様に、渡した給付についても全部を収益とせずに、一部分を前受収益として、負債勘定として繰越すものである。第二は追加計算であって、未だ受払はないが、当期の負担とすべき費用収益については、これを後に受払が済んだものとして計上するのである。すなわち未収支の勘定を記すのである。これはそれ自体債権債務の勘定であるから、貸借対照表の内容をなすものは、支払系統勘定の残高と、授受した給付の未經過分とである。

この理論をシュマーレンバッハと比較することは興味がある。前にも述べたごとく、シュマーレンバッハは特定の勘定理論を掲げてはいないが、貸借対照表成立についての説明から判断すれば、現金收支の記帳を財務諸表の前提におくものと想像される。それに対してワルプは、唯一の現金を取引の相手としないで、ひろく支払系統勘定として、これを拡大したのである。これは收支簿記について必然的に生ずる收支振替の取引を分解するの無用な手続を省略し

得ることになる。また本質的に見て、シュマールレンバッハのごとく、繰越諸勘定として決算整理をうけるものから現金だけを抽出しないで、現金をも含めた支払系統勘定をもつて給付系統に對せしめたのである。そこで貸借対照表には支払系統の残高と授受した給付の未經過分とが計上されることになる。資産の分類については議論も少なくないが、彼によって現金系統のものと給付系統のものとに區別されることは、換金性と費用性の両面の性格が資産を分割するという考え方と一致するのである。

さらにこれをそれ以前の勘定學說と對比するに、この第一の特色は、動態論的立場をとるものとして、財産価値の在高を出発点としないで、むしろ将来に配分された費用をもつて資産と考える点で、全く靜態論と對しよ的であるといふことができる。第二は資本勘定である。資本勘定は全く負債と同一地位に引下ろされて支払系統勘定の一つとなり、特殊の説明もまた待遇も与えられていない。この点ではベルリナー論に最も近いものようである。しかしこれは形式上のことであり、本質的な考え方には相當の距離がある。それはワルプによれば會計主体が企業であることを要しないことである。資本の全くない會計主体も考えられるのであって、資金を一の主体となすブッターと一脈通ずるものがある。これはニクリッシェにより高度資本主義の企業における會計が説明されたに對して、それ以後の発達、国家管理の企業その他の事業に對しても適用される説明である。

第三には資本金勘定を輕視する關係から、利益の帰属については明らかでない。シェヤーは当然資本金(自己資本)の増殖であるとするに對し、ニクリッシェは單に資本(広義)の増加分であるとする。これに對しワルプはなんらの説明も与えていない。これは成果計算とは全く別個の問題であると考えているものと推測されるのである。

ワルプの思考が勘定学説の段階において相当高度のものであることは認められるが、なおそれを以て究極であるとは考えられない。それは動態論の等しく陥るところであるが、損益計算の重要性に眩惑されて、貸借対照表の計算を余りにも軽視したことである。貸借対照表は静态論のいうごとく、財産の——特に個々に分離した財産としての実体の表示ではない。けれども単純な損益計算の照合手段だけではない。それは資本調達の源泉と、その運用との関係を明らかにする意味において、損益計算書に劣らない重要性をもつものである。それは企業が一般的に見て、資本を手段として価値創造をなすこと、すなわち資本主義的生産機構であることから生ずるものである。この点に関する理解の欠けていることは、かかる動態論をもつてしても満足することのできない所以である。

以上代表的な勘定学説を通観して、そのいずれもが無条件に賛成できるものでないことを発見する。新しい勘定学説は新しい時代感覚の下に組み立てられなければならない。それは簿記会計の本質として考えられる総てを包括するものでなければならない。これを見出すことはたしかに困難な仕事である。けれども究学に労を厭うべきではない。近い将来において新学説の発見も期待できると思われる。それはそれとして、過去の勘定学説の変遷を顧みれば、いずれもが時代の経済観念を強く反映しているのであって、これを全く度外視して、単なる理論として形式的批判をもつて終ることは無意味であり、正しい研究の道でないことを附記してこの稿を終ることとする。