

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號四第 卷四十四第

行發日一月四年二十和昭

論叢

國民生命史觀の諸問題 經濟學博士 石川興二
貸借對照表の性質 經濟學博士 蜷川虎三

時論

臨時租稅增徴と稅制整理 法學博士 神戸正雄
生産設備擴充資金の供と赤字公債の消化 經濟學博士 小島昌太郎

研究

中立貨幣の條件に關する一異說 經濟學士 中谷實
全體主義的國民經濟學の基礎理論 經濟學士 白杉庄一郎
「孤立國」に於ける收獲遞減法則 經濟學士 山岡亮一

說苑

ロイツに於ける再保險の操作 經濟學士 佐波宣平
最近獨逸に於ける公債政策論 經濟學士 島恭彦
蘇聯第一次五ヶ年計畫と貿易 經濟學士 松尾彰

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁轉載)

貸借對照表の性質

蜷 川 虎 三

貸借對照表が企業經營の實際に於いて一の重要な記録であることは述べるまでもない所である。而してまた、貸借對照表が會計學の主要なる課題の内容を成してゐることも周知知られてゐる所である。

普通に、常識的に理解される所によれば、貸借對照表は、企業の特定の時點に於ける財政状態を表示する所の一覽表である。従つて、その限りに於いて、それは企業經營者乃至は投資者にとつて重要なものは勿論のこと、一般大衆から見ても決して關心のないことではない。而して國家はまた國家としての立場から之に關する一定の要求をもつてゐる。この要求が商法の規定として現れてゐることは周知の事實である。かくの如く、貸借對照表と呼ばれる一種の經營記録、即ち企業經營に於いてその作成を必要とする記録にして而も特定期點に於ける企業の財政状態を表示する記録が經營の實際に於いて行はれてゐること、並に之に就いてその重要性並に利用性に對する關心を異にするものと想像される相異なる立場から問題にされてゐることは事實として之を認めなければならぬ。

勿論、企業の財政状態或は financial position などと謂ふ限り、かゝる言葉によつて語られる客觀的事實並に事

實關係即ち一般に客觀的事態が捉へられ且つ記載表示されなければならぬことは當然であるが、假令その客觀的事態が正確に捉へられるにしてもこれが記載表示には精粗の程度の區別を生じ得べき筈であり、この區別は各個の具體的なる記載表示の目的に依存するものといはねばならぬ。従つてその直接的なる目的如何により、假令同一の客觀的事態の記載を目的として出發しながら、その記載の内容に於いては重點の置き所を異にし、また特別なる要求を満足するために一定の方法を講ずることのあるべきことは考へ得る所である。

いはゆる貸借対照表が何物であるか、その性質を究めるためには、それが

(一) 一の經營記錄(殊に會計記錄)であり、

(二) 特定時點に於ける企業の財政状態を表示する、

とされる限り、¹⁾ 右の二點を明かにすることが必要である。即ち、貸借対照表が一の記錄としてその内容としてもつ記載が果して如何なる客觀的事態を反映するものであるか、その客觀的なる對象を明かにすること、この對象を記載する場合に於ける目的(記錄の利用の目的、従つてまた記錄の作成の目的)如何を明かにすることである。従つて問題は、謂ふ所の財政状態とは何かといふその意義解釋ではなく、普通に財政状態と呼ばれてゐる記載の對象が何かといふことを、現に貸借対照表と呼ばれてゐる記錄の内容たる記載から追跡することに在つて、之が先決問題である。而してこの記錄の利用目的が明かにされる限り、記載對象及びその性質から記載方法は自ら規定せらるべき筈で、かゝる記載方法に依る限りに於いて記載が客觀的なる對象の正確なる反映であり、また利用し得べき記錄を作成し得る内容を與へるものといふことが出来るであらう。 貸借対照表の理論 Bilanztheorie

1) 上野博士は貸借対照表の定義として「實質的に言へば會計單位殊に企業の或一時點に於ける財政状態即ち財産状態及び資本状態を綜括的に表示する所の會計表であり、之を形式的に言へば借方合計と貸方合計の相等しき借方貸方の對照表である」(新稿貸借對照表論第一分冊 p.4) と述べられてゐる。

とはまさにかゝる意味に於ける記載方法の理論でなければならぬ。

ゆゑに、貸借対照表の理論の問題としては、先づ貸借対照表の性質を究明するを要し、貸借対照表の性質は之が内容たる記載の性質により規定されるものであり、記載の性質は根本的にその対象たる客觀的事態及びその性質に依存するから、この記載対象を規定することが根本的な問題である。而してこの點に就いては、本誌前號「貸借対照表の問題」に於いて論究せるが如く、貸借対照表の内容たる記載の対象は、一般的に、利潤追求獲得の過程であり、而もその靜的部面であるといふことが出来る。従つて、貸借対照表の一般的性質は利潤追求獲得の過程の靜的記載であると規定し得る。

而して、若し靜的記載として規定し得るものとするれば、次は、貸借対照表が如何なる靜的記載であるかを明かにすることが、更に貸借対照表の性質を明確ならしむる所以でなければならぬ。この點に就いては、先づ靜的記載そのものが記載対象の性質と企業經營に於ける記載の一般的目的から如何にあり得べきかを明かにして置かねばならぬ。この場合に於いて考へられる靜的記載は、 $V=K_1$ に基づき、先に掲げた研究に於いて述べた如く、

$$A-P=K_1 \quad (I)$$

$$A=K_1+P \quad (II)$$

$$A+V=K_1+P+G \quad (III)$$

のその何れかを内容とする記載であるべき筈である。然るにIは財産目録 (Inventory) として一定の記録の内容を成す記載であるから他の記録として混同されるが如き問題を生ずる餘地はない。従つて貸借対照表が靜的記載と

1) A = 財産、 K = 資本、 K_1 = 自己資本、 P = 負債、 G = 利益、 V = 損失。

規定される限り、ⅠⅡの何れか或は双方でなければならぬ。併しⅠⅢの記載は、ⅣⅤⅥに就いてⅦの内容即ちその増減原因を示す範圍を異にするにとゞまり、ⅣⅤⅥを記載すること自體には何等異なる所はない。従つてこの兩者を同一名稱の下に呼ぶことも差支ないことで、いはゆる貸借対照表とはかゝる靜的記載を指すものに他ならないのである。

然らば同じく貸借対照表でありながら、或る場合にはⅡを採り或る場合にはⅢを採る根據が何處にあるか。また假にⅠ或はⅢを採るにしても、財産の形態(種類)、資本の増減原因を如何なる程度に示すか、また之によつて體現される價值を如何に推算するか、等の問題を生じ得る筈であるが、之を如何なる基準を以て決定するか、解決されねばならぬ問題である。而して之に答ふるものは、記録の利用目的に従ふ所のその作成目的に他ならぬ。既に明かなるが如く、記載對象の性質より規定せられたる靜的記載は右の三個の内容を出でないものであるから、この限定されたる内容の範圍に於いて、更に加ふべきものがありとすれば、かゝる記載を内容とする記録の利用目的に従つてその作成目的を異にする所になければならぬ。即ちこれは、靜的記載Ⅰ或はⅢ及びその各個の直接にして且つ具體的なる記載目的として現れる。換言すれば利潤追求獲得の過程を記載對象として規定する一般的記載目的に對し、これは特殊的記載目的である。従つて、この靜的記載に於ける特殊目的を如何に定めるかによつて、少くとも同じ内容の靜的記載でありながら、この記載を以て語らんとし或は之を以て表現せんとする所は自ら異ならざるを得ないであらう。この意味に於いては貸借対照表と呼ぶ場合に於いても必ずしも性質を同じくするものではないといふことが出来る。

1) 例へば靜的記載Ⅰ或はⅢの如し。

ゆゑに、貸借対照表の性質を問題にする場合、

(一) 貸借対照表といはれる記録の内容たる記載が如何なる性質の記載であるか、その記載対象を規定し、之を明かにしなければならぬ。

(二) 次に記載の内容が何か、記載要素(この場合、財産と資本)の關係に於いて何を記載せんとするか、之を明確に規定する必要がある。

(三) 最後に記録の作成の目的従つて記載の特殊的目的を如何に定めるか、或は定めてゐるかを明かにしなければならぬ。

若しこの三點にして満足されるならば、貸借対照表の記録としての性質は明瞭となるべく、従つてその作成方法としての記載方法並に表示方法は自ら與へられる筈である。ゆゑに貸借対照表の理論としては、この貸借対照表の性質論が根本を成す重要なものであるが、いはゆる *Bilanzaufassung* に於いては、往々にして右の三段階の規定に於いて不明瞭或は不充分のものがあつて、従つて種々なる見解や論議を生ずることとなる。從來の見解を理解するにしてもまた批判するにしても、先づこの點を明かにして置く必要がある。

二

何れにしても、少くとも利潤追求獲得の過程の記載である限り、動的部面の記載と共に靜的部面の記載を必要とするとは前掲の拙稿に於いても述べた所で、會計記録としてかゝる記載を内容とするものが與へられねばならぬことは理論的に明かである。而して企業經營の實際に於いてもこの種の會計記録が作成されてゐるのが事實

のやうに思はれる。即ち作成の時が特定の時点に限られてゐる會計記録がそれである。勿論特定の時点に於いて記録が作成されるといふことは、必ずしも利潤追求獲得の過程を特定時点に於いて捉へることを意味するものではない。蓋し特定時点に於いて、その時点に至るまでの経過を追跡することも可能であり、かゝる目的を以て作成される記録も考へ得るからである。即ち特定時点に於ける状態を捉へるものではなく、期間に於ける経過を問題にするものである。

特定時点に於いて作成される會計記録に就いては、獨逸語の *die Bilanz* が専ら之に該當する。即ち企業の經營開始時に作成されるのが *Eröffnungsbilanz* (開業貸借対照表) 或は *Gründungsbilanz* (設立貸借対照表) であり、經營の終了と共に作成するのが *Schlussbilanz* (閉業貸借対照表) 或は *Liquidationsbilanz* (清算貸借対照表) であるが、企業の生涯はこの二時点間に劃される。而して企業はこの間に年度を定め、期末に決算を行ふが、この時に作成されるものが *Abschlussbilanz* (決算貸借対照表) であり、また *Jahresbilanz* (期末貸借対照表) と呼ばれる。更に年度中の特定時点に作成される *Zwischenbilanz* (中間貸借対照表) があり、なほ決算の過程に於いても *Probabilanz* (*Umsatzbilanz*), *Saldobilanz*, *Erfolgsbilanz* 等 *Bilanz* が作成され、最後に *Abschlussbilanz* が作成される段階に至る。¹⁾

かくの如く企業經營に於いて特定時点に作成される記録は多いが、併しそれらが何れも靜的記載を内容とするものであるか否かは問題である。特に *Erfolgsbilanz* (*Erfolgsbilanz* 損益計算表) の如きは特定時点に於いて作成されるとはいふものゝ期間に於ける成果及びその原因關係を表示するもので、決して利潤追求獲得の過程の靜的

1) Vgl. Kurt Schmaltz, „Bilanz“ (Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. I. S. 1326)

部面を捉へたものではない。従つて之を以て靜的記載を内容とする會計記録即ち靜的會計記録と見ることは出来ない。併し右の Bilanz の中、Abschussbilanz に就いては、問題は必ずしも明瞭ではない。いはゆる決算貸借対照表が簿記に於ける最後の段階の手續として與へられることは、こゝに述べるまでもない事實である。¹⁾

然らば決算貸借対照表は如何なる内容をもつ記録であるか。その内容たる記載が利潤追求獲得の過程に就いて決算時に於ける $\Sigma + V = \Sigma + P + G$ を表現してゐることは謂ふ所の決算貸借対照表の示す事實である。その限りに於いて靜的記載Ⅲの記録であるには違ひないが、 $(G - V)$ 即ち Reingewinn (純利益) 或は Reinverlust (純損失) の算定の材料たる記録並に靜的記載Ⅰたる $\Sigma - M = \Sigma$ の記録 (即ち財産目録) の存在を前提としなければならぬことはその記載内容の性質上明かなことで、この要求を如何にして満足するか靜的記載Ⅲのそれ自體に於ける問題である。

而も問題はこれのみではなく、動的記載とも關聯をもつてゐる。即ち、動的記載は取引を記載對象とするが、各個の記載は單に各個の取引の記載にとゞまらず、期間の全體的關係に於いて與へられねばならぬことは記載自體の性質上當然のことである。即ちこのことは記載に反映される利潤追求獲得の過程に就いて見れば、取引の與へたこの過程に對する各個の影響變化が、この過程を全體的に如何に變化せしめたか、この全體的變化との關係に於いて見られねばならぬことを意味する。かくの如き動的記載に於ける各個の記載に全體的關聯を與へる記載は利潤追求獲得の過程の特定時點に於ける $\Sigma + V = \Sigma + P + G$ に他ならぬ。ゆゑに、動的記載はそれ自體の要求から必然に靜的記載Ⅲを得なければならず、各個の動的記載から如何にして之を求めるか問題となる。

1) Schär u. Prion, Buchhaltung u. Bilanz, Berlin 1932, S. 88. u. 91
英米に於ける Balance Sheet が嚴密なる意味に於いて複式簿記の元帳より作成された決算貸借対照表のみを意味することは、上野博士前掲書 p. 26 參照

而して動的記載に於いては、客觀的事實としての取引が記載される。従つて、若し動的記載方法が正確であり且つ確實にその方法が用ひられるならば、記載結果の總括はよくその時に於ける利潤追求獲得の過程の様相の變化を $A+B$ に於いて示すべき筈であるが、若しこの記載が理論的にまた技術的に何等か缺ける所があれば、記載結果から直ちに客觀的に利潤追求獲得の過程の特定時點の様相を表示することが困難とならざるを得ない。殊に、取引にして而も取引として記載に現れざる取引即ち「潜在的な取引」のある場合、客觀的な事實と記載とは食違ふことは當然である。従つてかゝる場合には、記載結果を補整し、補整したる結果より、靜的記載Ⅱによつて與へられるものを求めなければならぬ譯である。然る場合、理論上、記載 $A+B+C+D+E$ は客觀的事態を反映するものと見ることが出来るし、従つて又、この記載は、客觀的事實たる取引の各個の記載に全體的關聯を與へ得る客觀的記載たり得るであらう。然らば、右の動的記載の結果の補整は如何にして可能であるか、それを解決しなければならぬ。

勿論かゝる補整を必要とせざる記載方法を得ることが出来れば理想的であり、またこれこそ動的記載方法或は簿記法の研究の目標であるには違ひないが、假令理論的に可能であつても技術的に制約されて補整を必要とすることは、程度の相違はあれ止むを得ないことであらう。然らばその補整の根據乃至は基準が何處に在るか、之を明かにして置かねばならぬ。問題は、要するに、動的記載の結果から客觀的な記載としての $A+V=K+P+G$ を得ることに在る。従つて、如何にして特定時點に於ける利潤追求獲得の過程の様相或は状態が客觀的に捉へられ且つ記載され得るか、その記載方法が科學的に與へられるならば、この記載方法を動的記載結果の補整の根

據となり基準となるものでなければならぬ。而してこれが靜的記載の方法殊に靜的記載Ⅱの記載方法であることは既に述べた所からも明かであらう。

少くとも理論的に考へる限り、決算貸借對照表の作成に就いては、一般に靜的記載方法、殊に靜的記載Ⅱに關する記載方法が根柢をなすものといはなければならぬ。従つて、靜的記載Ⅱの記載方法の理論的研究は重要な意義をもつものであるが、また同時に靜的記載Ⅱはそれ自身 *Eröffnungsbilanz* 及びいはゆる *Ausserordentliche Bilanz* (非常貸借對照表)の内容たる記載であつて、これが記載方法はそれ自體としても必要である。ゆゑに、靜的記載方法の中心的な問題は靜的記載Ⅰの記載方法で、少くとも理論的にはゆる貸借對照表を問題にするとなれば、靜的記載Ⅱをその内容とする記録を以て「貸借對照表」とし、決算貸借對照表の如きはその特別なる場合と見ることを適當とする。

併し、このことは會計方法として理論的に問題にする限りいふことで、何も決算貸借對照表の會計記録としての重要性を否定するものでもなければ、また従つて實際に於いて貸借對照表といへば決算貸借對照表を意味するが如きその代表性を無視するものでもない。寧ろその重要性と代表性を認めればこそ、その意義性質を究めその作成方法従つて記載方法とこれが理論的根據を明かにする必要がある、そのために、何が「貸借對照表」であり、而してそれが如何なる性質のものであるかを規定しなければならぬのである。若し然らずして、實際に行はれてゐるの故を以てたゞそのみに囚れて之を見るならば、その形式的な意義性質とその作成の技術をその發達せる程度に説明するにとゞまり、その理論的根據を與へることは不可能であらう。従つて又、貸借對照表の作成方

法としての記載方法を規定し得ず、之が如何にあるべきか或は如何になければならぬかを科學的に示すことが出来ないであらう。若し然らば、貸借対照論の如き學問的研究は甚だ價值少きものとならざるを得ない。

要するに以上に述べたる意味に於いて、決算貸借対照表は、その内容たる記載の性質から見れば靜的記載の記録に他ならないが、また同時に動的記載が利潤追求獲得の過程の記載として必然の要求たる記載を内容とする記録であつて而もこの記載は動的記載の結果を材料として得られなければならぬものである。その限りに於いて、これは動的會計記録の一として見るべきで決して靜的會計記録ではない。従つてこの會計記録は、靜的記載の要求として作成されるものではなく動的記載として必要とされ作成されることが明かであらう。従來簿記と貸借対照表との關係の有無に就いて論ぜられる所を見るに、簿記及び貸借対照表に關する概念の不明瞭にもよるが、また決算貸借対照表が動的會計記録であるといふその性質を全く看過せることによつて無用の論議を重ねてゐる嫌がないでもない¹⁾。單に靜的記載Ⅱを内容とする靜的會計記録を作成することにとゞまるものであれば、二時點に於ける「貸借対照表」の作成が可能なる限り、動的記載を離れても之を作成し得るが、併しそれは動的記載が必要とする會計記録ではなく、従つて決算貸借対照表ではない。

三

この意味に於いて、形の上で同じく靜的記載Ⅱを内容とする會計記録でも動的會計記録たるものと靜的會計記録たるものがあり得る譯で、何れの記録を作成するかはその目的に依存するものといはなければならぬ。また動的會計記録の作成に根本的目的を置くもまたその下に於いて特殊の目的を定めることも必ずしも不可能ではな

1) 簿記と貸借対照表との關係に就いては更に別に論ずる。

い。勿論このことは決算貸借対照表そのものゝ意義性質を規定することゝは別個の問題である。蓋し決算貸借対照表は既に一定の意義性質に於いてその役割をもつ會計記録でこれを種々に解釋することは許されないからである。併しまた、かくの如く形の上で同一の記載を内容とする記録が、記録としての性質を異にするといふことが決算貸借対照表の性質を問題にする上に種々なる混雜を生じ得ることも考へ得る所である。Bilanzauffassungに就いての論議に對しては、先づこの點を注意しなければならぬ。

靜的記載ⅠとⅡとは、勿論その目的を異にするし、Ⅰに就いてはそれ〴〵異にする目的を以て作成し得る。従つて、各個の貸借対照表の性質に關して問題を生ずる餘地はない。こゝに於いて問題になるのは、同一目的の下に於ける貸借対照表の作成方法であり、靜的記載方法の理論を一般に前提とし、特に靜的記載Ⅰの記載方法の理論、即ち貸借対照表の理論の下に特殊目的によるその規定を考へなければならぬ。従つて問題となる點は

- (一) 如何なる時點に於いて捉へるか (Stichtag)。
- (二) 記載材料を直接に調査して得るか或は間接に他の會計記録殊に動的會計記録より求めるか、その調査の方法
- (三) 財産及び資本に就いて如何なる範圍と程度に於いて之を示すか、
- (四) 企業の支配する價值を推算するために財産の評価を如何に行ふか、

等である。而してこれらは、「貸借対照表」の性質の規定の下にその能力、評價に關する理論を主體とする貸借対照表の理論が與へられて初めて答へられる所である。而して貸借対照表の理論は、靜的記載の性質従つて利潤追求獲得の過程の靜的部面が如何なる記載要素の關係に於いて捉へられるか々規定されるときその出發點の規定を

得る。従つて根本に於いては利潤追求獲得の過程の分析によるその一般的記載方法がその基礎を成すものである。この意味に於いて、貸借對照表の理論は利潤追求獲得の過程の一般的記載方法の理論を前提とするも、動的記載方法の理論とは全く獨立のものであり、たゞその一般的规定を同一の基礎とするに過ぎない。併しこのことを以て直ちに決算貸借對照表の作成方法が貸借對照表の理論のみによると考へることは速斷である。蓋し前述の如く、決算貸借對照表は動的會計記録で、それは靜的動的兩記載方法の規定の下に作成されるものに他ならないからである。

ゆゑに決算貸借對照表は、この意味に於いて會計方法の集中化された結果としての會計記録で、それが單に企業經營上重要であるばかりでなく、會計學に於いて科學的に分析究明を要する對象であり課題である。然るにそれが、専ら作成方法の技術的説明の問題として取上げられるにとゞまり、この現實の具體的なるものから、會計方法の性質と問題とを明かにする方向への研究は進められてゐない。決算貸借對照表の研究は、併し寧ろこの點に在るであらう。