

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號二第 卷二十五第

月二年六十和昭

## 論叢

支那の田賦……………經濟學博士 八木芳之助

ナチス勞働配置の原理……………經濟學士 中川與之助

經營及企業の概念……………經濟學士 大塚 一朗

貨幣市場と資本市場……………經濟學士 中 谷 實

## 時論

現代日本の危機と經濟學……………經濟學博士 石 川 興 二

## 研究

ジージェックと形式的同種性の問題……………經濟學士 有 田 正 三

損益及び損益計算の問題……………經濟學士 尾 上 忠 雄

## 說苑

明治前期における日本經濟學の胎生……………經濟學博士 本庄榮治郎

## 附錄

彙報・外國雜誌論題

## 損益及び損益計算の問題

—主としてシエアーを中心として—

尾上忠雄

簿記法が一般に G—W—G' の過程を對象とすることに就いては今日既に議論の餘地はなからず、G—W の過程、即ち、企業に於ける利潤追求獲得の過程を問題にする限り、常に利潤を基準としなければならぬことも當然である。別言すれば、利潤を如何にして捉へるかと言ふことが簿記に於ける根本問題でなければならぬ。然るに、従來の會計學或は簿記論に於いては必ずしもかかる立場から一貫して問題が展開されてゐると思へない。同様に、所謂損益計算 (Gewinn- und Verlustrechnung) が簿記に於いて重要な地位を占むべきことは常識的に容易に察せられる所であるが、從來必ずしもその意義性質が充分明らかにされてゐると思へない。本稿の目的はかかる立場から損益計算に於ける問題の所在を明らかにするに在る。

一體損益計算とは何か、それは如何なる意味、内容をもつものであるかに就いては、從來必ずしも明確なる規定が與へられてゐる譯ではないが、一應、それは、損益を一定期間に於いて捉へる方法であると云ひ得るであらう。故に、損益計算の問題が答へられるためには損益、即ち利益又は損失とは何かと云ふことが先づ明らかにされてをらねばならない。併し乍ら、元來實際的な經驗を地盤として發達し、然も未だ充分なる理論的内容と組織

- 1) P. Loenertz, Die Formen der Gewinn- und Verlustrechnung, 1926. S. 44. Hatfield, Accounting. 1927. p. 241.
- 2) 經營經濟學自體に於いても概念の矛盾混亂の多いことは拙稿「國民經濟的概念と經營經濟的概念」(經濟論叢昭和十五年五月)参照。

を具へる迄に至つてゐない會計學或は簿記論に於いては、概念を明確に規定し、之に基いて理論の展開をはかると云ふことに缺けてゐる。諸々の重要な概念が極めて曖昧、不明確のまゝ残されてゐるが、利益(Gewinn)或は損失(Verlust)に就いても同様の非難が當るやうに思はれる。勿論、會計學或は簿記論に於ける諸概念はその學問的性質から見て經營經濟學に於ける規定を前提とすれば足りる場合が多いと思はれるが、併し、若しその理論的根據が明確でなく、會計學或は簿記論自體に於ける意義、性質、關係が明らかにされてゐないならば、如何に記載或は計算して見た所で、獲られた結果が果して正しいか否か證明出來ないであらう。

普通の説明では、損益とは収入と支出、収益と費用、終末資本と開始資本等の間の一個の差額であると云はれそれがプラスの時は Gewinn、マイナスの時は Verlust と呼ばれる。併し、かくの如きは全く計算手續を示す單なる形式的説明に過ぎず、概念の實質的内容の規定とはならない。かくて、損益概念を明確にすることが我々の第一の問題とならねばならない。<sup>1)</sup>

次に、損益計算は如何なる方法で行はれ、またそれは如何なる意義、性質、關係をもつものであるか、問題となる。既に述べた如く、損益計算とは損益を如何にして捉へるかの方法に外ならないから、損益とは何かと云ふことさへ決まればこれ等の問題は自ら解決される筈である。併し、前に述べた如く損益なる概念が頗る曖昧であるため、これ等の問題も亦理論的には不明確のまゝ残されてゐる。

尤も、一般に損益と呼ばれてゐるものゝ内容より觀れば、利潤と密接なる關係のあることは確かで、従つて、損益計算は一應利潤に關する計算或は記載と認めることは出來る。併し、(一)對象たる企業に於ける利潤追求獲得の過程の理論的把握が不充分なるため、(二)簿記法に對する關係及び(三)簿記法に於ける關係の規定が不明確

3) Nichlisch, Gewinn. (Handwörterbuch der Betriebswirtschaft Bd. II.)  
4) K. Rössle, Gewinnermittlungsmethoden. (a. a. O. S. 1305). W. Je Coutre  
も亦 Gewinn 概念の研究の不充分なることを指摘してゐる。(Vom allgemeinbetriebswirtschaftlichen Ideengehalt der Bilanzfassungen. Bilanzen der

なために、それは利潤を如何に問題にするのか、單に利潤額の算定で満足するのか、更にその發生關係の追跡<sup>5)</sup>を任務とすべきものなのか、必ずしも明瞭でない。

損益算定の方法として普通に擧げられてゐるものは、

(一) 収入と支出との比較による方法。

(二) 財産目録により開始(自己)資本と終末(自己)資本とを比較する方法。

(三) 複式簿記法により費用と収益とを對照せしめる方法。

の三個である<sup>6)</sup>。而して、(一)及び(二)の方法は、各々その歴史性と利用性とは認められるけれども、現代の資本家的企業に於いては既に歴史性を失ひ、且つ一般的利用性をもたないことは茲に論ずる迄もない。

かくて、我々の問題にする損益計算とは、(三)の方法、即ち複式簿記體系に於ける損益計算、特に、損益取引―損益勘定―損益計算表の一系列の關係に限定される。蓋し、これによつて初めて損益の大きさのみならずその發生關係が完全に證明されるからである。<sup>7)</sup>

## 二

損益計算の歴史は貸借對照表のそれよりも舊く、ジューヴェキングによればゼノアの *Soranzo* 商會の簿記(一四一六―一四三四)は既に損益勘定を有つてゐたと傳へられる<sup>8)</sup>。このことは、資本勘定並に損益勘定の成立が複式簿記法の完成の根本的要件たることより見ても當然であらう。併し、簿記のこの部面の研究は極めて少く、從來多くは *Kontenriche* 或は *Bilanzfassung* の立場から副次的に問題にされたに過ぎない。即ち、勘定理論の立場からは、損益勘定は如何なる種類の勘定であるか、その任務は何であるか、また、他の勘定に對する關係は如何な

*Unternehmungen*, Bd. I. S. 410).

5) 蟻川教授、*社會計學に於ける基本的規定に就いて* 經濟論叢、昭和八年九月、p. 104. 6) *Röszle*, a. a. O. S. 1306-1308.

7) この意味に於いては損益計算と云ふ表現は不適當であるが、暫くそのまゝ用

る仕方かと云ふことが問題にされ、最近では貸借対照表觀の立場から、貸借対照表に對する關係が補助的なものであるか、或は、並存的なものであるかと云ふやうなことが議論されてゐる。<sup>8)</sup>併し、これ等の議論は、根本的に觀れば簿記及び貸借対照表を基礎づける一貫した理論を缺き、従つて、簿記及貸借対照表の關係が明らかにされてゐないため、未だ問題の解決の途を見出してゐない。

簿記論或は貸借対照表論に於いて、損益計算の地位を上げたのはシユマーレンバツハ及びワルプの功績に歸せられてゐるが、寧ろ彼等は損益計算或は成果計算(Erfolgsrechnung)の立場から、簿記及び貸借対照表を見直したと云ふ方が適當である。我々はこれに示唆される所は多いが、彼等がG-W-G'の過程を捉へるのに、從來の「財産」及び「資本」を以てせず、全く別個の觀點より之を捉へんとしたため、その勘定理論或は貸借対照表觀には猶ほ根本的に幾多の檢討の餘地を存してゐる。これらの問題に關する詳細なる研究は後の機會に譲らねばならぬが、兎に角これによつて問題は一層紛糾、混亂に陥り、之が解決のために、我々は正統的な立場に歸つて再出發する必要に迫られてゐる。

この意味に於いて、本稿は主としてシユマーレンバツハに據りつゝ、傍らニツクリツシュを参照しながら、損益計算の性質を窺ひそこに於ける問題の所在を確め、私の研究の出發點としたい。

本論に入るに先立ち、シユマーレンバツハの基本的規定を明らかにして置かねばならないが、これに就いては既に周知の所であるし、私も嘗つて紹介したことがあるから、茲では單に要點を摘記するに止める。<sup>10)</sup>

彼によれば、簿記の對象は資本の循環であり、之を捉へるには財産(A)及び資本(K)を以てする。而して、財産とは企業の所有物(Besitzum)を經濟的側面から觀たものであり、具體的な交換價值を有つ財貨より成る。資本とは同

るて置く。計算と云ふ語に捉はれないやう注意すべきである。

8) H. Sieveking, Aus venetianischen Handlungsbüchern. (Schmoller Jahrbuch 25 Jhg.) 岡本愛次、複式簿記法の發生<sup>1</sup> 經濟論叢 昭和十二年八月、p. 147.

9) Loenertz, a. a. O. S. 3-6.

じ所有物の法律的側面であり、その權利的出所或は源泉を示すものである。かくて兩者の關係は  $A=K$  となる。なほ、彼に於いては負債(P)は財産として取扱はれ、従つて  $A-P=K$  を以て簿記の基本的規定とする。

反之、ニツクリツシユは、貸借對照表から出發し、 $A=K$ 、 $A=K+P$  を以て基本的規定とするが、財産及び資本の規定の仕方自體には本質的な相違はない。

## 三

最初に、損益の本質は何であるかを明らかにして置かねばならない。シェアによれば、それは資本の増加分(Gewinn)又は減少分(Verlust)である。然らばかゝる増減は如何にして生ずるか。

資本の循環は正常なる経過をとれば、Geld—Ware—Mehrgeldとなるが、「最後の部分に於けるこの貨幣増加は循環の各部分が等價の段階に分解されるのではなくて、新しい部分が追加され、それによつて一方的價值増加が生ずる場合にのみ考へられる。事實、商人的經營及び其他の經濟經營に於いては、かくの如き、循環中に新に追加すべき價值要素が存在してゐる。殊に商人的經營に於いては循環の個々の部分に經濟的諸力が作用してゐるのであつて、それが外部からは見えない變形ではあるが、然し貨幣を以て測り得る價值増加—往々價值減少—を生ぜしめるのである。かゝる力を我々は商人的勞働と名付け得るが、この商人的勞働は二方向から認められる。第一には、生産者から消費者への交換財移轉の場合に、兩者の間の人格的、場所的、時間的分離を克服し、而して其際、價格變動、信用損失、運送損失等の如き様々な危険を冒すべき商人の一般的任務の中に現はれる。此所では従つて經濟的(商人的)勞働の効果は商品の交換價值の増加の中に存する。商人の第二の勞働は、他人の勞働及び諸掛り(Lasten)の償却のための犠牲の費用から成り、我々はそれを經營費なる概念の下に總括する。前の商人的

10) 總川教授、「貸借對照表の問題」 經濟論叢 昭和十二年二月参照。

11) E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz 7 AmB. 1939.

12) E. Walb, Die Erfolgsrechnung der privater und öffentlicher Betriebe. 1926.

13) Loenertz, a. a. O. S. 4-5.

勞働及び後の費された犠牲に對する報償を、商業は商品の購買と販賣との差額、即ち Gewinn の中に見出さねばならぬ。<sup>17)</sup>

シェアが  $G-W-G'$  の過程を如何に認識把握してゐるかに就いては茲には省略したが、それは要するに資本の循環とは云ふものゝ、實質的には單なる財産の循環としてしか捉へられてゐない。<sup>18)</sup> 従つて、Gewinn に就いても、一應所謂商人的勞働に對する報償としての利潤が捉へられてゐるが如くであるが、その本質は、次節に於いて更に明らかになる如く、結局、財産に過ぎないのである。

Gewinn が  $G-W-G'$  に於ける  $Mehrgeld$  である限り、それは當然利潤でなければならぬ。然るに、既に述べた如く、シェアは  $G-W-G'$  の過程を捉へるのに  $A-P=K$  を以てする。故に、損益即ち資本の増減は、實は自己資本(純財産)の増減なのである。謂ふ所の損益を純損益と解するならば、それは一般的商人勞働に對する報償、或は彼が他の場所<sup>19)</sup>で述べてゐる企業者利得(Unternehmergewinn)を意味することは理解出来る。併し、彼の謂ふ損益には前に述べた費消せられたる犠牲(費用)並にそれに對する報償(収益)が含まれてゐる。この點、我々は更にシェアの説明を求めねばならぬ。<sup>20)</sup>

私經濟的に考察すれば、經營に於ける種々の費用(Aufwendungen)は本來の損失支出(eigentliche Verlustausgabe)と生産的支出(Produktivausgabe)とに區別し得るし、利益收入(Gewinnnahmen)は現實の利益と収益(Erträge)或は計算利益(Verrechnungsgewinne)とに區別出来る。<sup>21)</sup> 併し乍ら、かゝる見地は原價計算の場合には極めて重要であるが、簿記及び貸借對照表に於いては然らず、右の如き費用或は利益收入が交換取引として記帳されるか、或は損益取引として記帳されるか、當該企業に於ける記帳の仕方こそが決定的なのである。

14) Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, 6 Aufl. 1932.

15) H. Nicklisch, Die Betriebswirtschaft, 7 Aufl. 1932.

16) 拙稿「會計學に於ける財産及び資本」經濟論叢、昭和十二年七月。

17) Schär-Prion, a. a. O. S. 14-15.

18) 前掲拙稿參照。

かくて、損益概念の規定は放棄されたのである。蓋し、若し損益をかく廣義に解することが必要であれば、對象たる G—W—G の過程の性質及びその分析の結果たる財産及び資本の性質から規定さるべきであり、之を記帳の實際に歸すべきではないからである。

ニツクリツシユは原價計算<sup>22)</sup>の研究と相俟つて損益と費用及び収益とを區別し、損益概念の下には純損益のみを理解する。また、利益分配の立場より、利益の構成部分を企業者貸銀、自己資本に對する利子及び企業維持のため<sup>23)</sup>の準備金に分ち、更に超過利益のある場合には之を財團の構成員に對し分配すべきものとしてゐる。

かくの如く、ニツクリツシユに於いては、利益を與へられたものとする限り、その分析はシエアーよりも深められてゐるが、利益の本質に就いては、我々は唯々それが新資本であり、同時に収益の剰餘であるといふこと以上<sup>24)</sup>に知り得ない。従つて収益の配分に際し何ら基準がない理で  $\Delta \parallel \Delta$  に出發しながら、彼の利益構成部分から觀ても明白なる如く、利益は直ちに自己資本に屬せしめられる。

なほ注意すべきは、ニツクリツシユは費用勘定を財産勘定として取扱つてゐるが、何故、費用が財産であり、また財産でなければならぬかに就いては少しも説明されてゐない。かくては彼の損益計算の意義性質が甚だ疑問とならざるを得ないであらう。

#### 四

シエアーは複式簿記法の特質を次の如く述べてゐる。<sup>25)</sup>

第一には資本の増加及び減少を量と構造に就いて直接に表示することであり、第二には循環中自動的に働く所の力と費用とを貨幣の形態にて捕捉し、且つこの費用せられたる勞働力及び財貨の價値に於ける犠牲と、計算的に捕捉せられたる新價値との差額か

19) Schär, Fr., Handelsbetriebslehre, 2 Aufl. Bd. I. 1913, S. 50-51.

20) Schär-Prion, a. a. O. S. 150-155.

21) 生産的支出と計算上の利益とは相對的のものであり、實は交換取引なのである。



ら、第一の計算とは獨立の、然もそれと有機的に結合したる第二の方法に基いて、企業の結果を明らかにすることである。

我々が問題にしてゐる損益計算とは右の第二の方法に外ならない。然らばそれは如何にして成立し、如何なる内容をもち、また簿記體系に於いて如何なる關係に置かれるか。以下に於いて具體的な考察を加へねばならぬ。

簿記は周知の如く  $G-W-G'$  の過程を取引として捉へる。而してシェアに於いては繰返して述べた如く  $A-P=K$  の關係に於いて捉へられる。即ち、彼は自己資本を基準として取引を二個の基本形態に分類する。一、交換取引 (Tauschgeschäfte) 二、損益取引 (Gewinn- und Verlustgeschäfte) これである。交換取引とは財産構成部分にのみ變化を與へ、資本 (= 自己資本) の大きさには増減をもたさざる取引であり、損益取引とは財産構成部分の變化のみならず同時に資本 (= 自己資本) の大きさにも増減を生ぜしめる取引である。なほ、シェアはこの他に交換、損益兩取引の結合せる形態として複合取引 (Zusammengesetzte Vorgänge) を認めるが、これは技術的に分け得られないだけであつて、理論的には交換取引と損益取引とに分けて考へ得る性質のものと思はれるから、茲では敘述を簡單にするため省略する。我々の對象となる取引が損益取引に限られることは、今迄述べた所より顧みて明らかであらう。

シェアは損益取引として次の四個の場合を擧げてゐる。<sup>22)</sup>

- (1)  $A+G-P=K+G$   
収益性又は生産性の結果、何らの補償なしに新財貨價值が入つた場合
- (2)  $(A-V)-P=K-V$   
消耗破壊又は損失により分離せる財産部分に對し何の補償も入らない場合。
- (3)  $A-(R+P_n)=K-P_n$   
例へば保證債務等により積極財産の補償なしに負債が発生せる場合。

損益及び損益計算の問題

22) Die Leistungsberechnung. = ツクリツシユは之を (1) Die Kalkulation des Aufwands, (2) Die Erlöskalkulation, (3) Die Erfolgskalkulation の三段に分つ。  
23) 即ち、= ツクリツシユに於ける利益は収益剩餘 (Ertragsrest) 換言すれば未分配の収益である。なほ、彼は企業を一個の經營共同體と見做し、貨銀及び俸

(4)  $A - (P - P_n) = K + p_n$   
 贈與其他により債務の免除を受けたる場合。

既に述べたる如く、シエアーが  $G - W - G'$  の過程を單なる財産の循環としてしか捉へてゐないことは此處に到つて明瞭にあらはれてゐる。取引は財産の側からのみ區別され、既に指摘されてゐる如く、「資本取引」が看過されてゐる。茲では取引の一般論に立入ることを避けねばならないが、問題を損益取引に限つてみても、損益は單なる財産の増減としてしか捉へられてをらず、損益の發生すべき取引形態の基本的な規定を缺き常識的な例解に止つてゐる。これでは謂ふ所の損益が捉へ得ないこと例へば増資或は減資等の場合を考へても直ちに判然とするだらう。財産に増減が生じても必ずしも損益の發生とはならないのである。損益概念の規定の不充分さ並に根本的には資本概念の規定の不充分さが此所に於いて暴露してゐると云ふより外はない。

因みに、ニツクリツシュに於ては問題はすべて貸借對照表から展開せられ、全く形式的且つ結果的に取扱はれる。従つて取引に關しては少しも分折が與へられてゐない。

損益取引は損益勘定に記載せられる。そこで損益勘定が我々の次の問題となる。

既に述べた如く、シエアーは  $A - P = K$  を以て簿記の基本方程式とする。従つて、根本的には在高勘定(Bestandskonten)と資本勘定(Kapitalkonten)の二個の勘定系統しかない譯である。故に、損益勘定は第一義的には資本勘定そのものとして、或は資本の増減を記載する所の資本勘定の下級勘定(Unterkonten)としてのみ成立し得る。かくて、在高勘定の借方残高は新積極財産と新消極財産との差額即ち新に證明された純財産を示し、資本勘定の貸方残高は利益項目だけ増加し、損失項目だけ減少せる開始資本即ち新に計算された純財産、即ち自己資本を表示す

給をも収益の分配と觀る。(Nicklisch, a. a. O. S. 700. u. Gewinn, Handwörterbuch des Betriebswirtschaft. a. a. O.)

24) Nicklisch, Die betriebswirtschaftliche Bedeutung des Gewinns. (Z. f. Hw. u. Hp. 23 Jhg. 1922. S. 194-197.)

る。シェアーはそれ故に簿記の究極目的は純財産の二重證明に在りと主張する。然らば損益勘定は如何にして獨立性を有つに至るか。シェアーの論旨を要約すれば次の如くである。<sup>33)</sup>

開始資本を確定せる大さとして一株式會社の場合には實際にさうである一在高勘定系統の貸方側へ移項すれば資本(純財産)の増減に對し別個の勘定を設けねばならぬ。それが損益勘定である。營業期首に於いては利益も損失もないから簿記の開始は次の如き仕方で行はれる。

|      |     |      |    |
|------|-----|------|----|
| 在高勘定 |     | 損益勘定 |    |
| 借方   | 貸方  | 借方   | 貸方 |
| A    | P+K | 0    | 0  |

| 在高勘定           |                | 損益勘定           |                |
|----------------|----------------|----------------|----------------|
| 借方             | 貸方             | 借方             | 貸方             |
| a <sub>1</sub> | P <sub>1</sub> | v <sub>1</sub> | G <sub>1</sub> |
| a <sub>2</sub> | P <sub>2</sub> | v <sub>2</sub> | G <sub>2</sub> |
| a <sub>3</sub> | K              | v <sub>3</sub> | G <sub>3</sub> |
| a <sub>4</sub> | G…利益残高…G       |                | G <sub>4</sub> |

在高勘定借方残高G = 損益勘定貸方残高G

經營の繼續中は、利益或は損失項目として在高勘定項目の借方・貸方間の差額、即ち在高勘定に於ける一方的増減のみが記載される。従つて、在高勘定の借方残高は損益勘定の貸方残高に等しくなければならぬ。<sup>34)</sup> (別圖參照) 簿記の正確性に對する吟味はそれ故に純利益の二重證明の中にある。

即ち、シェアーによれば右は新方程式  $A-P-K=G-V$  (損益方程式) に據つたものであるが、容易に知り得る如く、この新方程式は基本方程式  $A-P=K+G-V$  の轉形に過ぎない。兩方程式の相違はしかし實質に存するのではなく、簿記に課せられる窮極目的の如何に存するのである。即ち、簿記が新自己資本の二重證明を目的とするならば  $A-P=K+G-V$  が成立し、利益又は損失の二重證明を意圖するならば  $A-P=$

25) Nicktisch, Die Betriebswirtschaft. S. 666.

26) Schär-Prion, a. a. O. S. 2.

27) 併し、何故取引として捉へ、また取引として捉へなければならぬか、また簿記の對象としての取引の性質は Schär に於いても Nicktisch に於いても明らかでない。茲では併しかゝる一般的な問題に觸れる餘裕はない。これらの間

$K=G-V$  を用ふる。併し、この後の方程式を使用するのは決して新しい理論に基づくのではなく、第二の、然も第一のものから導かれた新しい形式に於ける同一の二勘定理論によるものである。なほ、この形式は、株式會社の場合には法規により株式資本が同額に留らねばならぬ故例外なく適用されるのみならず、個人商店にも屢々利用される。また、年度末決算の場合に限らず、經營の進行中にも利用され、損益の概算に役立つ<sup>35)</sup>。而して、營業年度末に於いて、前に掲げた形式に於いて勘定結果を綜合するのが決算貸借対照表(Schlussbilanz)に外ならない。即ち、決算貸借対照表は、在高勘定の結果を總括せる財産貸借対照表(Ermögensbilanz)と損益勘定の結果を總括せる損益計算表(Gewinn- und Verlustbilanz od. Ertragsbilanz)とから成る<sup>36)</sup>。

我々の設問を反覆して問題の所在を明らかにしよう。

第一に損益計算は如何にして成立するか。シエアーによれば基本方程式  $A=P+K+(G-V)$  の變形として、簿記の目的の如何によつて成立する。若し基本方程式(對象から規定された關係)が正しければ、所謂簿記の目的の理論的根據さへ示され、ばよい譯である。併し、シエアーの示せる根據は僅に株式會社に於ける實際と、純損益の二重證明(記載結果の正確性の吟味)と云ふ技術的理由に過ぎない。加之、彼に於いては基本方程式自體も「簿記の目的」によつて成立したのである。「簿記の目的」の意味が甚だ曖昧である<sup>37)</sup>。

第二に損益計算は如何なる内容を有つか。それは(一)損取益引を記載し、(二)損益を財産の一方的増減として記載し、(三)在高勘定の借方・貸方の差額として記載する。損益取引に就いては既に述べた。彼が損益を單なる財産の増減として捉へた結果は、彼に於ける損益勘定並に損益計算表の内容が單なる計算量と化し去ることを以て終る。彼が最初に規定せる費用及び収益の差額から成果を明らかにすることが達せられるか否か、甚だ疑問で

28) 題に就いては尾川教授「簿記と取引」(經濟論叢昭和十一年十二月)参照。複合取引を記載する所の所謂混合勘定の處理は、簿記の記載手續に於ける重要なる問題であつて、從來多くの議論が行はれてゐる。私も別の機會に問題としてみたいと思つてゐる。

ある。

第三に損益計算は如何なる關係のものか。損益勘定は先づ根本的には資本勘定系統に屬す。即ち、資本勘定そのものか或はその下級勘定である。併し、「簿記の目的」により損益方程式  $A - (P + K) = G - V$  が成立すれば、在高勘定對損益勘定の關係が成立する。而して、損益勘定の結果を總括せる損益計算表は、在高勘定の結果を總括せる財産貸借對照表と共に決算貸借對照表の構成因子となる。かくて此の最後の問題は最初の損益方程式の成否如何に歸する。

終にニツクリツシユは問題を如何に展開してゐるかを参照して置かう。

シエアーとの重要な相違點であり、また我々が注目すべきは、費用勘定を財産勘定系統に屬せしめ、損益勘定を新資本在高(主として混合勘定から算出された)の勘定に限定することである。併し、既に述べた如く、費用が財産的性質をもつことに就いては何等理論的根據が與へられてゐない。<sup>42)</sup> また、シエアーの云ふ本來の損失、ニツクリツシユの云ふ其他の源泉からの損失が如何に取扱はれるか不明である。<sup>43)</sup>

簿記法自體の問題としては併しニツクリツシユによつては何ら發展されてゐない。但し、彼は簿記自體の外廓に經營の内部關係を示す組織として在高計算(Bestandsrechnung)、費用・收益計算(Aufwands- und Ertragsrechnung)、貨幣計算(Geldrechnung)及び財團計算(Gemeinschaftsrechnung)の四計算を認める。是等の計算は簿記の範圍を示し、互に融合せる勘定群に於いて行はれる。中心的な簿記がその目的を達成するためには缺くべからざるものである。<sup>44)</sup> 即ち、有機的統一體としての經營の靜的、並に動的價值圖表(statische und kinetische Wertbild)たる在高貸借對照表(Bestandsbilanz)並に期間的價值對照表(Bilanz der Periodenwerte)損益計算表はこれ等の四計算から初めて生れて來る。<sup>45)</sup>

29) Schär-Prion, a. a. O., S. 16. 30) 上野教授、新稿簿記原理、p. 115—116. 31) 積極財産勘定と消極財産勘定を總稱して斯く云ふ。32) Schär-Prion, a. a. O., S. 30. 33) Schär-Prion, a. a. O., S. 30.

要するに、ニツクリツシユは簿記―所謂繼續的簿記と定期的簿記を含めて―は右の四個の計算から組織され、補充され、考察さるべきものと観る。併し、成程、經營の實際に於いてかゝる計算を行ふ意義と必要とは充分認められるけれども、理論的に考へる場合には簿記法自體の問題とは區別して考ふべきではないか。私の未熟なる考によれば、それは會計記録と經營記録との關係の問題であると思はれるが、この點に關しては今ほ保留しなればならぬ。

損益計算に就いても、之を經營の計算制度(Rechnungswesen)の一部門として考察することは極めて重要な問題と思はれるが、本論の問題でもなく、また之に立入る餘裕もない。茲では唯々ニツクリツシユの所謂期間的價值對照表に就いて必要限度の参照をなすに止める。

期間的價值對照表は普通の簿記に於いては損益勘定によつて代表される。併し、期間中の價值運動を捉へるには之では不十分である。蓋し、損益勘定は費用と収益との差額のみしか含まないから、別の言葉で表はせば *netto* で行はれてゐる故、期間的價值の一部を示すに過ぎない。それ故、之を *brutto* で行ひ、更に他の源泉からの損益を以て補充する必要があるからである。尙、彼は期間的價值對照表作成の最良の方法として經營収益勘定と損益勘定との總括を示してゐる。併し、彼の基本的規定  $\text{P} \parallel \text{R}$  から見る限り、それが如何なる地位を占め、また如何なる性質を有するかは少しも明らかにされてゐない、但し所謂期間的價值對照表を一個の經營記録として見るならば、問題は自ら別である。

## 五

以上に於いて我々は主としてシエアーに據りつゝ、傍らニツクリツシユを参照しながら損益計算の問題を概観

- 34) 利益の場合、損失の場合には反對になること斷る迄もない。  
 35) Schär, Buchhaltung und Bilanz, 5 Aufl. S. 37. (Prion 版には省略せられてゐる)。  
 36) Schär-Prion, a. a. O., S. 31.  
 37) この正否に就いては本稿の問題外である。 38) 前掲拙稿 p. 137 参照。

した。併し損益計算の問題とは云ふものゝ、それは簿記に於ける損益計算に限られ、損益計算一般の問題が取扱はれたのではない。然も、もとよりそれも極めて不充分であり、たゞ問題の所在を羅列したに過ぎず、且つ誤解してゐる點も多いと思はれる。また、簿記法に於ける問題とする限り、基本的記載要素たる財産、資本、殊に資本の規定が根本的な問題であり、損益はそれと離して考へ得られない性質のものであるが、茲ではそれを前提されたものとして論を進めた。

最後に本稿に於いて明らかにし得た所要約し、今後の研究の足場としたい。

先づ損益概念に就いて。形式的に見れば損益なる概念は廣狹二義に用ひられてゐる。而して狹義に於ける損益概念は純損益を意味し、廣義に於ける損益概念は純損益算出のための總ての項目を包含する。

次に實質的に見れば、損益概念が利潤を中心的内容とすることは明らかである。併し、シェアに於いてはその出發點から自己資本の増減分とされ、ニツクリツシュに於いては結果的に自己資本へ屬せしめられた。だが、何故利潤がかかる限定を受けるのか、また限定される必要があるのか否かは少しも明らかにされてゐない。従つて、損益の種々なる分類が行はれてゐるが、何を基準にして分類されたのか甚だ曖昧である。問題は資本と利潤との關係に基いて展開さるべきではないかと思はれる。

なほ、斷る迄もなく會計學或は簿記論に於ける概念として規定される限り、捉ふべき方向が示されねばならぬ。即ち基本的記載要素として「財産」及び「資本」を規定する限り、「財産」及び「資本」との關係が明確に規定されねばならぬ。勿論、シェアもニツクリツシュも損益を「資本」に於いて捉へてゐるが、彼等に於ける損益は、そこに到達する過程には相違があるが、結局、「財産」と「資本」と云ふ二個の量の差額である。それが何故「資本」

39) 蟻川教授「簿記の目的に就いて」經濟論叢昭和八年八月 p. 77—79 參照。  
40) Nicklisch, a. a. O., S. 666 u. 678. 41) Nicklisch, a. a. O., S. 669.  
42) 中西寅雄氏はこの點に關し、原價と費用とを區別し、原價は財産的性質を有し、費用は資本的(價值的)性質を有するものとされる。(經濟學論集、昭和七

に屬するの否。これ等の點に就いては財産及び資本の規定の仕方と關聯して猶ほ検討すべき問題が残されてゐると思はれる。

第二に、而して最後に、損益計算に就いて。屢々述べたるが如く、損益計算は損益を如何にして捉へるかの方法に外ならない。故に損益計算の問題は上述せる損益概念の問題が解明され、ば自ら解決さるべき性質のものである。そのことは既に明らかにされたシエアーに於ける各個の問題に照しても明らかであらう。それ故、茲には次の二點を附加して置けば充分であらう。

一、一體、簿記に於いて特に損益計算が問題になるのは何故か。法律規定は別として、シエアーは損益計算成立の根據を全く形式的・數學的に扱ひ、之を「簿記の目的」に歸結した。ニツクリツシユは反之、その根據を経營の實際から觀て、「在高に對し」期間的價値を明らかにすることに求めた。併し、述べる迄もなく損益計算の問題を展開するにはこれでは不充分で、我々は貸借對照表に對する簿記法自體の性質及び根本的には對象自體の性質から出發しなければならぬと思はれる。

二、損益計算の任務は何か。技術的に見れば、それは損益計算表に於ける純損益の算定を以て終るが、計算自體が決して自己目的ではなく、寧ろ純損益の算定に到達する迄の過程が重要であることは注意すべきである。シエアーが消極的に損益概念の嚴密な區別の必要を認めず、ニツクリツシユが積極的に損益勘定が *Balance* で行はるべき必要を説くのはこの意味に於いて理解さるべきであらう。併し、それ故にこそ益々概念の明確なる規定の必要なることを忘れてはならない。

年六月、損益計算論 p. 7—8 參照)。 43) Schär-Prion, a. a. O., S. 45.

44) Nicklisch, a. a. O., S. 677—678.

45) Nicklisch, a. a. O., S. 702.

46) 茲に會計記録とは G—W—G' の過程の直接の記載結果を云ひ、經營記録とは之に關聯する諸事實關係の記載結果を意味する。(堀川教授前掲「簿記と取引」p. 40—41 參照)。 47) Nicklisch, a. a. O., S. 671.

48) Nicklisch, a. a. O., S. 708—709.

49) Nicklisch, a. a. O., S. 709.

50) シエアーは形式的に資本を在高勘定に移項し、ニツクリツシユは費用を財産系統へ屬せしめる。