

京都大學經濟學會

經濟論叢

第六十六卷 第四號

預金銀行における信用創造の意味……………中 谷 實

スガンチエーの現實論的簿記理論……………岡 本 愛 次

ヘーゲル市民社會思想の基本的構造……………平 井 俊 彦

昭和二十五年十月

スガンチニの現實論的簿記理論に就いて

岡 本 愛 次

一 勘定理論の基本問題

勘定理論は勘定に關する理論であり、それゆえに、簿記の基本理論である。

従來、勘定理論として展開せられて來た學説は實に多種多様であり、諸學者に依つて種々分類されておるが、その代表的分類として、人的。學説、物的學説に分け、更に後者は一勘定系統説、二勘定系統説、三勘定系統説、並に成果學説に細分せられ得る。²⁾

これらの主要勘定理論を、その理論展開の方法に着目しつゝ眺めるに、勘定を人の勘定と見、結局、勘定記入の技術的説明以外、何等の科學性をも主張し得ない人的學説を別とするも、その理論的根據が甚だ薄弱である。

一の代表的理論展開の方法をニツクリツシュに見る。

ニツクリツシュ³⁾は衆知の如く、 $A \parallel K + P$ (貸借對照表方程式) を基本的勘定理論となすものであるが、しからはそれは如何にして導出せられたものであろうか。彼に依れば、簿記は廣義に解せられ、彼の所謂「體系的簿記」(Systematische Buchhaltung) は「定期的簿記」(Periodische Buchhaltung) と「繼續的簿記」(Laufende Buchhaltung) と、

り成る。「貸借対照表は體系的簿記に於ては定期的簿記の一構成部分であり」「定期的簿記は繼續的簿記によつて補充される」のであるから、繼續的簿記、即ち普通の意味に於ける簿記は、定期的簿記に對して、補充的、從屬的、第二次的立場に立ち、從つて、繼續的簿記の理論たる勘定理論は定期的簿記の基本たる貸借対照表から派生することゝなるとなす。

かくの如く、簿記を以て、貸借対照表の繼續となし、勘定理論を貸借対照表に於ける基本關係 ($A=K, V=K$) に基いて展開せんとする所に彼の學說の根本的特徴が見られる。

成程、簿記と貸借対照表とは密接な關係にあり、從つて貸借対照表に於ける基本關係に基いて勘定理論を展開するの理あるのであるが、それがためには貸借対照表に於ける基本關係が嚴密に基礎づけられねばならない。所が彼の貸借対照表に於ける基本關係 ($A=K$) について彼の述べる所を見るに、結局 $A=K$ の解釋にのみ止まつて、何故に $A=K$ でなければならぬか、その必然性が明らかにせられていない。缺陷は記載方法を論ずるに記載對象から出發しない點に求められる。

これと同様の理論的構成を示し、從つて同様の缺陷を暴露するものに三勘定系統說 (ライトナー、オプスト、ルトルトル)、一勘定系統說 (ベルリナー) がある。

他の勘定理論展開の方法を見ると、そこには簿記の目的 (職能) が重要な理論的支柱をなしておるのを見出す。

シニヤーはニツクリツシユの貸借対照表方程式 ($A=K+P$) に對して、資本方程式 ($A=P+K$) を展開して著名である。問題は P (負債) にあるが、彼はこの負債を負の財産として、 A (資産) と同一性質のものとなし、

K₁ (自己資本) に對立せしめる。その理論的根據として彼の述べる所は、「自己資本の大きさ並びにその増減を主要目的として簿記に課するからである。」⁴⁾

我々は成果學說 (スガントニ・ワルプ) に於ても、この簿記の目的 (この場合成果發見) が重要な理論的支柱をなしてゐるのを見る。スガントニについては後述する通りであるが、ワルプに於てはこの成果發見を強調し、簿記の問題をこの成果發見のための計算に局限してゐるきらいがある。

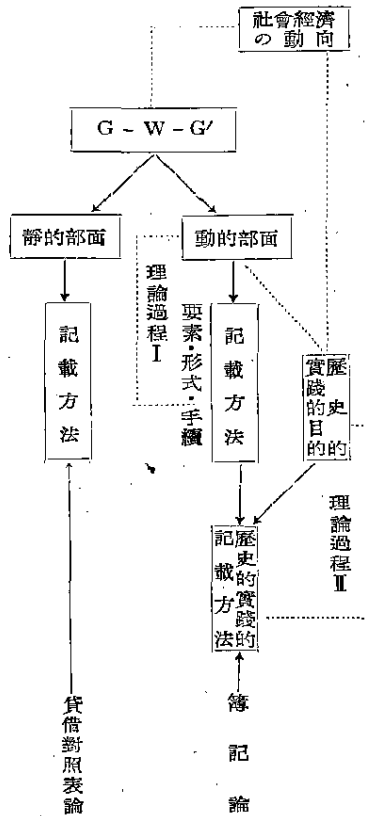
しかしながら、この簿記の目的なるものは勘定理論展開に際し、如何なる地位に立つものであるうか。簿記の目的なるものは、歴史的に色々と把握せられてゐる。シェヤーは自己資本の算定となし、ワルプは成果發見にあるとなす。しかし、かゝる簿記の目的の色々の把握にも拘わらず、簿記が實踐的に利潤追求獲得過程の W—G を對象となし、しかもその動的側面の記載を歴史的に一貫して問題にして來ており、また問題にせざるを得なかつたことは何人も認める所であろう。先にふれたシェヤーでもワルプに於てすらもこの例外をなすものでないことは、その著述の内容が示してゐる所である。かくして勘定理論は先ず G—W—G の動的側面の記載、從つてその記載方法を問題にして來ており、又問題にせざるを得ない。

所でかかる記載方法は直接に記載對象に規定せられる立場にある。何故ならば、方法は對象を把握出来る方法でなければならぬ點に於て直接對象に規定せられる立場にあるからである。ここに所謂簿記の目的の介入する餘地はない。ただ所謂簿記の目的なるものは、G—W—G の動的側面の記載の歴史的實踐に應じて、記載のとり具體的姿態として、前述の一般的記載方法の一定の變容を規定するものとして現われる。

要するに、勘定理論展開の方法論上の問題は、對象 G—W—G の認識把握が先ず第一要件である。かゝる對

象把握は直接に記載方法を規定する。かゝる對象の認識把握とその記載方法（厳密には記載形式）の導出こそは眞に勘定理論の基本的問題である。かゝる記載方法は更に歴史的實踐的目的（所謂簿記の目的）に依り、歴史的實踐化される。

上述した勘定理論の問題を圖解すれば次の如く表現せられ得る。



右の圖解を簡單に説明すれば次の如くである。

(一) G-W-G' はこれを二面に於て把握することが出来る。一は價值増殖過程に於ける、時間的に繼起する諸事實を追跡する部面、他は特定時點に於て、價值及びその存在形態を把握する部面。前者を動的部面と稱し、後者を靜的部面と稱する。動的部面の記載方法を動的記載方法、靜的部面の記載方法を靜的記載方法と稱するならば、

かゝる動的記載方法を對象とするのが簿記論であり、靜的記載方法を對象とするのが貸借對照表論である。

(二) 記載方法は記載要素、記載形式（記載要素の結合の形式）記載手續に分析せられる。勘定理論は動的記載方法に於ける記載形式を取扱うものとして、簿記に於ける基本理論である。

動的記載方法に於て、動的部面の記載對象から一般的、抽象的に記載形式を展開する過程を勘定理論に於ける理論過程Ⅰとなす。

(三) 簿記の歴史的實踐的目的は社會經濟の動向と G-W-G' の動的部面に規定されるが、それは前述の一般的動的記載方法に對して歴史的・實踐的記載方法となす。この場合に於ける記載形式の變容過程を勘定理論に於ける理論過程Ⅱとなす。

以上に於て概略を説明したのであるが、從來の勘定理論は理論過程Ⅰを充分意識せず、しかもこれを前提せざるを得ないが故に、理論過程Ⅱと混亂してふれられ、理論的展開及び概念の使用が極めて混亂してゐる。

そもそも、社會經濟に於ては價值法則が貫徹しており、個々の企業はこの社會經濟のわくの内に、それに編み込まれつつ、それが意識せると否とにかゝらず價值法則に従いつゝ營利活動を營む。かゝる企業の利潤追求獲得過程の記載乃至計算方法を問題にする場合、それは價值法則の認識の上に立つて解明せられなければならぬとは云うまでもない。

以上、從來の勘定學說に於ける諸問題を述べて來た。

從來の勘定學說の中、方法的意識の比較的はつきりしてゐるのは、スガソチニの現實論的簿記學說である。彼は云う。「理論とはあたへられた事實の本質の關係の解明・説明である。¹⁰⁾」「複式簿記體系の説明はその現實の地

盤の中に在る。現實の地盤とは、それから體系が必然的に發生し來る所の經濟的性質を有する事實及び關係の總てであり、従つて、これら事實及び關係の認識は、體系の構造に正しい洞察をなし、それを根本から理解し、それを凡ゆる側面から餘す所なく説明する可能性を提供するものである。¹¹⁾「簿記理論は、それが現實に於て一個の完全に満足なる科學的解明を與えんと欲するならば、何物にも捉われることなくして、事實から、即ち個別經濟の内部的本質、その機能から、體系を引出すことが出來ねばならない。」¹²⁾これらはいずれも彼の簿記理論展開上の方法論の明確なることを示してゐる。又後述する如く、彼の云う「經濟的性質を有する事實及び關係」「個別經濟の内部的本質、その機能」は複式簿記法に於ては利潤追求獲得過程 $G-W-G$ なることを示してゐる。

かくて、記載方法が記載對象を離れては問題にし得ぬこと、記載對象が $G-W-G$ なることを認識していた點に於てスガンチニの現實論的簿記理論は注目されるべきである。

我々はこゝに彼の理論を比較的詳細に研究し、そこに於ける問題を指摘し、勘定理論の發展に資せねばならない。

- (1) この問題はいずれ稿をあらためて詳述したい。現在は後の展開に必要な程度に止める。
- (2) 蟻川虎三、會計學に於ける基本的規定に就いて（經濟論叢、第三十七卷、第三號、一〇五頁）。
- (3) cf. Nicklisch: Wirtschaftliche Betriebslehre, 6. Aufl., 1922, Stuttgart, SS. 271-275.
- (4) J. F. Schar: Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl., 1922, Berlin, S. 16.
- (5) G. Sganzi: Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, St. Gallen, 1908.
- (6) Ernst Wahl: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin u. Wien, 1926.
- (7) 蟻川虎三、簿記の目的に就いて（經濟論叢、第三十七卷、第二號、七九頁）參照。
- (8) 蟻川虎三、會計學に於ける基本的規定に就いて（經濟論叢、第三十七卷、第三號、一〇一頁）、會計方法の理論、法と經濟、

スガンチニの現實論的簿記理論に就いて
第四卷、第四號六頁。

第六十六卷 一九〇 第四號 二六

- (9) この際、われわれは記載対象を規定するより高次の、より一般的目的の存在を否定するものではない。
(10) Sganzi: ebuda, S. 1, S. 58, S. 59.
(12)

二 スガンチニの現實論的簿記理論

(一) 體系的計算の一方法としての複式簿記法

スガンチニは複式簿記法を、その實踐が「量の統制」¹⁾と「量の計算」とを果す機能よりして、經濟的計算（經濟的事實に適用せられた計算活動）の一部分現象なりとする。しからはそれは如何なる種類の經濟的計算に屬するであらうか。こゝに彼は經濟的計算を次の様に分類する。

第一次的計算²⁾

單純計算

複合計算

第二次的計算

關係計算

體系的計算

第一次的計算は第二次的計算の基礎となるものであつて、交換、賣買、雇傭等、經濟主體の個々の活動に隨伴する計算である。それは、純粹の賣買、貸借の如き、全く單純な計算しかいらぬ單純計算と、かゝる單純計算

の結合せる（例へば手數料、運賃、保險料を伴える商品仕入）複合計算に分けられる。

第二次の計算は、一個別經濟の總活動に關する計算を稱するのであつて、彼は段階的に、關係計算と體系的計算に分類する。

關係計算とは、個別經濟の諸行爲の中、同一の直接的作用を及ぼす諸過程（例えば、現金運動をひき起す點で共通せる總ての行爲）——彼はこれを關係行爲と稱する——の共通的部分的作用を確定するための計算を指すのである。從來、かゝる計算のため勘定形式がとられて來たが、それは代數的總和の一覽的表示にすぎないと彼は云う。

體系的計算は、經濟運營者の關心たる、全體として見た、一個別經濟の總過程、並に諸關係のすべてに關する計算、並に「統制」を指すのである。

以上、四種類の計算の中、彼は、複式簿記法は體系的計算に屬し、その一方法であるが、體系的計算そのものではないとなす。彼は云う。「複式簿記法なるものは、我々にとつては、體系的計算の一定方法ではあるが、しかし、體系的計算そのものではない。かくて我々は、複式簿記法を單に體系と解し、如何なる經濟形態にも適合し得る福祉授與の權を恣にせる計算方法となす見解に反對する。かゝる見解は一個の先驗的³⁾獨斷の見解であつて、體系を、その現實の地盤から切離して考察することから生じたものである。」

我々は、複式簿記法が、その一方法たる體系的計算を、更に、考究せねばならない。

彼は、體系的計算の特徴として、計算の外に「統制」という新しい機能が加わり、この「統制」こそが體系を要請する要素である點を指摘する。

しからは「統制」とは如何なることを指すのであろうか。彼は云う。「統制とは事實、狀態、或は、過程を客觀

的に確定することである。即ち、状態については、これをその場で調査し、かつ、その作用範囲を決定することによつて、過程については、これをその生起の際に、外面的徴表を通して、同様に、確認、固定することによつて、⁴⁾しかして、かゝる統制はまず記憶の補助手段であるが、事實の證明手段として役立つものである。勿論、計算のための準備、補助の仕事にもなり得るが、證明手段としての固有性を失うものではないと彼は云う。

彼は統制を、それが、状態の確定を任務とするが、過程の確定を任務とするかに依つて、(a) 靜的統制 (棚卸)
(b) 動的統制⁵⁾ (過程の繼續的記載) に分け、又別の觀點から、(a) 技術的統制 (數量統制、現品調べ) と (b) 經濟的統制 (價值統制⁶⁾) とに分つ。

所で、價值統制について、更に詳細に究明せねばならぬ。何故なら、彼のこれに關する獨特の見解こそ、後に勘定理論展開に際して、重要な一支柱となるからである。

彼は、價值統制の適用の範圍を、名目價值—即ち、その價值が一定の計數に於て直ちに存在し、交通を通じて初めて現われるのではないような財産構成部分—の在高及び變動に限られるとなす。その理由として、彼の述べるところは「統制は、その性質上、ただ具體的事實 (捉え得べき數量、及び、價值變動) におのみ及ぶ。それは、抽象的大いさ、即ち、全體としての財産、及び、成果には何ら關係しない。これらは専ら計算に屬する⁷⁾」からである。かくして、價值統制は、貨幣、及び凡ゆる貨幣代用手段が、その交換手段としての機能が問題となる限りに於て、行われるにすぎない。それらの價值の大いさは、ただ、具體的な捉え得べき過程、即ち、入及び出によつてのみ、影響されるのであつて、かくして在高及び變動は直接的嚴重な統制を受けることが出来るからである。

彼に依ると、殘餘の總てはこの特性を缺いて居るといふ。例えば、商品は技術的數量に於ては統制は可能であ

るが、價值統制は不可能である。その理由としては、商品の價值は絶えず變化し、交換行爲なくしては捉えることが出来ないからであるという。貨幣の大きさには一定の價值の大きさが不可分に附着しているが、交換財貨にあつては、價值の大きさは、必要の都度、しかも外部から、貨幣との比較を介して決定せられねばならず、かつまた、その價值の大きさは、單に、交換の瞬間に於ける一の一時的應急手段にすぎないからであると彼は云うのである。

以上、體系的計算の特徴を多少詳細に述べて來たのであるが、彼によれば、複式簿記法は、體系的計算の一方ではあるが、體系的計算のものではない。何故、そうであろうか。彼は云う。「計算體系は一面に於ては、個別經濟の本質をなす事實上の正常過程を反映すべきであり、他面に於ては、運營者が置いている主觀的日標を反映すべきである。正に過程と主觀的日標こそは、特殊經濟の個別的形態の間に存する著るしき相違性に根據を與えるものである。過程並に日標に於ける相違性は従つて必然的に計算體系に於ける著るしき差異を約定するものである。體系（或はよりよく云えば方法）はそれを規定している經濟形態の特殊性が知られている場合に初めて基礎附けられることが出来る。」

しからは、複式簿記法は、體系的計算の一として如何なる經濟形態の個別經濟に適合するものであろうか。

彼は、あらゆる經濟活動の主要日標は生存の保證と凡ゆる側面からのその促進であり、そのため、財貨の調達、集積、及び消費の三種の經濟活動が行われるとなす。そして、それらの三種の經濟活動は同時に一個別經濟に結合して存在し得るが、又分離して、個別經濟の特殊目的となり得るとなし、財貨の集積と消費を目的とする消費經濟、財貨の調達を目的とする營利經濟、上述二種の目的を追求する混合經濟の三種の個別經濟の存在を指摘し、これに補助經濟を獨立の存在を主張し得る個別經濟として加える。そしてこれら四種の個別經濟の中、彼

は消費經濟と營利經濟とが、純粹の基本形態であり、他の二種の個別經濟は、前者の結合か、變種であり、前者の計算制度は、結合又は部分的に修正した形態で、後者にも適用され得るとなし、かくして、消費經濟と營利經濟の計算制度を探究する。

ところで、消費經濟の計算制度は如何なるものであろうか。

彼は、消費經濟の基本過程は今日の交通的關係の下に於ては、次の如くであると規定する。

貨幣の入—貨幣の出—財貨の入—財貨の費消

かくる基本過程に於て、消費經濟の計算制度は、それが體系的計算である限り個別經濟の諸機能の有機的聯關を再現することを要求せられ、更に剩餘乃至不足を發見すること、並に貨幣運動の統制が要請せられるが、結局の所、

(I) 繼續的収入の豫定される場合⁹⁾

$$\text{貨幣收入 } a + b + c + \dots - \text{貨幣支出 } x + y + z + \dots = \text{剩餘乃至不足}$$

(II) 剩餘の獲得—財産形成に向けられる場合¹⁰⁾

$$\text{貨幣收入 } a + b + c + \dots - \text{貨幣支出 } x + y + z + \dots = \text{剩餘乃至不足額}$$

$$\text{閉鎖財産+収入剩餘(一不足額)} = \text{終末財産}$$

を基本的計算方式となし、貨幣(貨幣代用手段を含む)在高、及運動の計算及び統制で充分であるとなし、この點、營利經濟の計算制度に對する、消費經濟の計算制度の主要特性であるとす¹¹⁾。

かくして、我々は、複式簿記法を營利經濟に求めなければならぬ。

- (1) Kontrolle.
- (2) Primäre Rechnungsführung, Einfache Rechnungsführung; Zusammengesetzte (Komplexe) Rechnungsführung; Sekundäre Rechnungsführung, Zusammenhängende Rechnungsführung; Systematische Rechnungsführung.
- (3) G. Sganzini: Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, St. Gallen, 1908, S. 4.
- (4) ebenda, SS. 12—13.
- (5) Statische Kontrolle, Dynamische Kontrolle.
- (6) Technische Kontrolle, Wirtschaftliche Kontrolle.
- (7) ebenda, S. 13.
- (8) ebenda, S. 4.
- (9) ebenda, S. 18.
- (10) ebenda, S. 19.
- (11) ebenda, S. 18.

(二) 營利經濟の會計(勘定理論の展開)

I 資本金企業の基本過程

營利經濟とは、彼に依れば、生産過程遂行のための特別の組織である。こゝに生産過程とは消費過程に對する總體的對立物で、一個の經濟的役給付の作成にあたるものゝ全部である。だから、それは普通の生産過程の外に、商業、保險、仲介、演藝等みな包含されるわけである。

彼は、かゝる生産過程が、主として勞働でなくして資本を必要とするとき、即ち貨幣財産の利用が主觀的目的であるとき、營利經濟は所謂資本金企業となるとなし、それが今日ますます營利經濟の典型になりつゝあり、か

くして、資本家企業に於て、營利經濟の計算體系の基本方式を探究せねばならぬと云う。

彼はかゝる資本家企業の内部的 기본過程を三個の觀點から觀られるとなし、次の如く考察する。¹⁾

(一) 一般的社會經濟的觀點から見るとき、かの基本過程は、より多くの企業とその他の個別經濟とが協働してある、より大きな聯關ある社會經濟的機能の部分過程として現われる。ここに於ては主觀的契機は顧みられない。

(二) 客觀的個別經濟的觀點から見ると、企業資本の封鎖的循環運動として現われる。貨幣形態に於ける資本は靜止或は活動せしむべき直接的生産手段(固定的、並に流動的生產手段) 調達のために支出せられ(資本費消過程)、内部的變形過程を経て、完成給付が交付され、再び資本が反對給付として、貨幣形態に於て現われる。

(三) 企業家の主觀的個人的見地からは、資本費消過程は給付作成のためには供せねばならない種々なる金錢的犠牲の總體として現われ、資本の回流は、彼には自分の努力の果實に見える。前者に對する費用、後者に對する收益なる表現はこの彼の主觀的見方に起因するものである。

しかして、會計にとつて重要であるのは、この基本過程考察の(二)と(三)であると云う。

さて、資本家企業の基本過程——給付製作手段の有償的獲得、及び營利經濟の總活動の綜合を表示する、製作せられた給付の有償的交付(上述(二))——はマルクスの公式 $G_1 - W_1 - G_2 - G_1 - W_2 - G_2 - G_1 - W_1 - G_1$ に依つて、表現せられるとなし、それに即して、その過程の分析を進める。

彼に依ると、貨幣とは「客體となつて存在する凡ゆる具體的價值に對する對立物、或は、積極的に云えば、既に強調せる如く、一の名目額の中にその體現を見出す所の、凡ゆる抽象的貨幣價值を意味するわけである。」²⁾ かく一個の給付に對する貨幣對價ということが決定的であつて、名目價值擔當者が、同一價值量の事實上の擔當者

なるや否や又、その形態の如何を問わないと云う。

かくして、彼は、公式に於ける「貨幣」の概念の中には次のものが包括せられるとなす。

一、完全價值ある金屬貨幣

二、記號（信用）貨幣たる金屬貨幣並に紙幣

三、所謂貨幣代手段の全部（貨幣價值に對する要求權、名目上一定せる貨幣額の支拂義務、或は——稀ではあるが——名目資本参加）

かくの如く、彼は通常の意義に於ける貨幣は勿論、債權債務も、それが企業の生産過程に於て、生産手段の受入に對する自己の反對給付として、或は自己の完成給付の引渡に對する他人の反對給付として機能する限りに於て、貨幣の範疇に入れるのである。

従つて、「具體的價值の受入に對して行われる現金支出、要求權讓渡、法律債務の發生、手形の引受等は總て貨幣支出なる類型に屬する過程であり」之と反對に「現金收入、要求權受入、法律義務の消滅（支拂命令書の授與）、負債の返済等總てこれらは完成給付の引渡に對立する所の同質の貨幣收入の過程である」。

次に、商品とは「抽象的價值客體とは反對の具體的價值客體を、價格財價值とは反對の商品財價值を表わす」のであるが、貨幣の場合と異つて、兩系列($G_1 - W_1, W_2 - G_2$)は完全に同一ではないとし、 W_1, W_2 について説明する。

W_1 とは「生産過程以前、並にその繼續中に調達せられた生産手段の總體であつて、この中には作成過程遂行のための企業家自身の犠牲が現われて来る。費用即ち生産原價」であつて、次のものを包含せしめる。

一、固定生産手段の調達（固定的投資）

二、流動生産手段の調達（原料、補助原料、商品等）

三、労働の調達（労働給付の購入）

四、その他、生産過程と關聯せる凡ゆる費用の支辨（租税等）

W_2 とは「生産過程の終末に於て、引渡される總給付の全體」であつて、それは唯一の、或は少數の等質的要素（生産物・用役）を包含しているにすぎないので、 W_1 より「同種」であり、企業から生ずる凡ゆる總収益を包含し、 W_1 即ち費用に對立するものである。

かくの如く、 W_1 即費用、 W_2 即企業の總収益となしてゐる點、注意すべく、かくして、租税、その他の費用を W_1 に包含させてあり、 W_2 の中には企業者の人格的給付が含まれ、それが純収益（利潤）を實現せしめる如く考へておる點附加せねばならぬ。

以上、我々は、貨幣並に商品の概念を研究したのち、更に兩者の關係を究明しなければならぬ。

スガランチニは $G-W-G'$ に於ける一財貨の運動に對して貨幣の反對運動を強調し、これこそ基本過程のノルムであるとなしてゐる。従つて、かゝる把握の難點を次の如く説明する。先ず、生産手段と他の具體的財貨の物交換の場合であるが、これは今日の諸關係の下に於ては例外であり、かつこの場合に於ても價值尺度としての貨幣の導入は不可避であり、かくて、商品—商品は、商品—貨幣 貨幣—商品の二つ宛の交換行爲に分解されるとなす。

又、商品—生産手段と商品—完成給付との間に於ける、交換手段の運動の媒介なき、直接の關係（生産過程）に

對して、彼は次の如く答える。「事實上では、企業の諸機能は、商品と貨幣との間に鋭い區別が存在し、諸過程の二重の系列が同様に鋭く表現され、疑いなく、ブルムを作る様な状態におかれておる。」

また、商品の價格については、現實乃至假想の交換行為に依るものとする。即ち、各個の交換行為は數學的に價值恒等式を表示するのであるが、貨幣價值總額は算術的に定められた數量であるから、商品⇄貨幣に依つて、その貨幣額が同時に交換財の價值に對する表現になると云う。かくて、商品の價格は貨幣運動の反映になるわけである。

かくの如く、スガンチニは資本家的企業の基本過程は、之を客觀的に眺めれば、貨幣⇄商品より成る「一の強制的な複雑にして時間的に繼續せる交換行為」に總括せられる貨幣—商品—商品—貨幣の循環過程として現われ、これを利潤獲得という企業家の立場から見れば、費用 W_1 と收益 W_2 の對立過程として現われるとなす。

- (1) G. Sganzi: Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, St. Gallen, 1908, SS 22—23.
- (2) ebenda, SS. 24—25.
- (3) ebenda, S. 25.
- (4) ebenda, S. 25.
- (5) ebenda, S. 26.
- (6) ebenda, S. 24.

II 資本家的企業會計（複式簿記法）の課題

資本家的企業會計は當然前述の $G—W—G'$ を對象とするものであるが、そのことより、次の三個の課題を果すことを要求せられるとなす。

(一)純収益(利益即ち企業家の「絶對的自己給付に對する報酬」の算定

スガランチニは云う。「企業家の絶對的な、自己の國民經濟的給付に對する報酬を考えなくても、彼の客觀的費用、即ち、生産過程の原價が、彼に賠償され、返還さるべきことは明らかである。従つて、總収益の一部分は凡ゆる費用を償ふべきであり、而して、収益の中、この費用以上になお彼の手許に残存するものが、上述の報酬である。」

それは次の様にして算定せられる。

W_2 (企業家が作成し引渡したる給付の總額) $- W_1$ (彼が受取りたる給付の總額) $= L$ (企業家の絶對的自己給付)

それに對する貨幣反對給付 $= G_2 - G_1 = W_2 - W_1$

かくの如く、スガランチニに於ては、 W_1 と W_2 との差額は、「企業家の絶對的自己給付」或は「企業家自身から出來する主觀的給付」であり、それに對する報酬、純利益は G_2 と G_1 との差額である。しかし、算定は G に依つても、 W によつても、いずれにしても可能である。

彼は云う。「かくて、我々は、複式簿記法(經營利經濟の計算體系)の基本方式の主要部分をもつ。即ち、費用と収益との對置、純収益(利益即ち企業家の絶對的給付に對する報酬)の算定がこれである。」²⁾

(一)企業資本、並に純資産の算定

スガランチニは云う。「企業に於ける主觀的契機たる企業家の人格が、消費經濟に於ても矢張りそうであるように、企業内で運動する財貨集團、即ち企業資本の確定という一個の特殊任務を計算體系に課する。費用と収益との對立を通じて資本の運動が追跡せられ、統制されるのであるが、しかし、資本の中には、單數又は複數の企業

家の私有財産が含まれているという事實、及び資本の中に企業の力、即ち給付能力が現われているという事實は、それと相並んで、資本總量を確定することを必要ならしめてゐる。」

彼に依れば、資本とは企業の活動範圍内に現存する經濟的財貨の總體を意味し、一、商品、二、貨幣より成つてゐるが、計算目的のための分類として、一、具體的、固定的生産手段、二、流動的、具體的財貨、三、現金、四、企業家の企業經營上第三者に對する債債、となす。この中一、二、三が經營資本を形成するが、この中には企業の自己の純資産を決定する際に控除さるべき第三者に對する債務が入つてゐることを注意する。

かくて、純資産、期末資本（純資産）の算出方式として、次のものをかかげる。⁴⁾

$$\text{純資産} + \text{百雜} - \text{債務} = \text{純資産}$$

$$\text{開始資本} (\text{純資産}) + \text{收益} (\text{再入}) - \text{費用} = \text{終末資本} (\text{純資産})$$

$$\text{開始資本} (\text{純資産}) + \text{收益} = \text{費用} + \text{終末資本} (\text{純資産})$$

(三)現金、その代用手段及び信用關係に於ける運動に關する分析的統制

彼は營利經濟に於ては「重要な實踐的理由が貨幣運動（貨幣及び信用關係）の個々の形態に關し、嚴密なる統制を行うことを餘儀ならしめる」と述べ、その理由を次の如く説明してゐる。「複式簿記法の使用に對し、何等の要求も感ぜず、或はそれに対して何等理解を持たない者と雖も、本能的に、彼の營業經營に於ける現金運動は之を記載せざるを得なくなる。それは先ず整理の理由から行われる。人はあり得べき計算の誤り、支拂、受人、損失、竊取の手續りを得るため、時々の高が實際に生起せる運動の結果であるといふことの證明を得ようとする。直接人格的性質をもたない貨幣代用手段に對しても、同様のことが妥當し、而して、その理由は、人格的性

質をもつた信用關係に關する統制の必然性のために述べる理由で明らかに充分である。⁶⁾」

かくして、スガランチニは云う。「この三つの課題を同時に、統一的に解決しようとする努力が、複式簿記法として、知られている營利經濟特有の會計體系を漸次完成したのである。⁷⁾」

- (1) G. Scanzini: ebenda, S. 26.
- (2) ebenda, S. 27.
- (3) ebenda, S. 27.
- (4) ebenda, S. 28.
- (5) ebenda, S. 30.
- (6) ebenda, S. 29.
- (7) ebenda, S. 30.

III 二期定の展開

我々は、資本家的企業に於ける基本過程として、 $G_1 - W_1 - W_2 - G_2$ をもつ。所で價值計算に於ては、 $G_1 = W_1 - W_2 = G_2$ である。従つて、純收益、期末資本(純資産)は、前述の如く、次の公式に依つて求められる。

$$G_2 - G_1 = W_2 - W_1 = \text{純收益}$$

$$\text{期末資本(純資産)} = \text{開始資本(純資産)} + \text{収益} - \text{費用}$$

$$\text{開始資本(純資産)} + \text{収益} = \text{期末資本} + \text{費用}$$

かくして、現金運動を計算しようが、商品運動を、費用及び収益としてその抽象的性質に於て、計算しようが、いずれも同一の結果に達する。

所で、スガランチニは云う。「現金、各種のその代用手段（手形・小切手・債券）、各個人の人格的信用關係に關し、分離獨立の統制を遂行することの必要は、純収益、従つて又純資産の算出のために、貨幣運動の計算を適用することを不可能ならしめる。そのため貨幣運動の計算は一面的に統制目的に制限せられる。」¹⁾

かくして、彼は云う。「かゝる理由から、計算目的を達成するためには、特別な、それに適した制度が必要である。この要求は W_1 の運動と W_2 の運動との——但し差當り過程の具體的特性を顧慮することなく、費用及び収益として、その抽象的性質に於ける——純計算的對置に依つて、自ら實現される。」²⁾ 即ち、貨幣運動としてその具體的特性に於て、統制のために特殊諸勘定に記載される同一の過程が、同一の價值量を以て、計算のため、一個の特別の總括勘定へ結合せられるのであつて、こゝから差當り餘分に見える二重の記載（即ち根本に於いては同じ事實の反覆）の必然性が出て來るのである。

かくして彼は云う。「複式簿記法とは、事實上、(a)個々の種類の貨幣運動に關する分析的統制、(b)同一の貨幣運動、或は望みとあれば、（蓋し兩者は無論算術的に等しいから）商品運動を純収益若しくは純資産發見の目的のために費用及び収益として、計算的に對置することの二つのことを、一體の勘定體系へ統一すること以外の何物でもなす。」³⁾

「二系列の過程、 G_1-W_1 、 W_2-G_2 は同一勘定或は同一勘定系統に依り、同一物は同一物と組合う様に、即ち G_1 は G_2 と、 W_1 は W_2 と組合う様に、相互に結合せられる。一の勘定系統に於ては G_1 と G_2 とが、他の勘定系統に於ては W_1 と W_2 とが相對立せしめられる。第一の系統は、その目的と性質とに依り、統制勘定（又は貨幣勘定、 G 勘定とも呼ばれる——引用者）と稱せられ、第二の系統は、或はより正確に云えば、費用と収益との總括勘定 W は、計算勘定

(又は商品勘定、W勘定とも呼ばれる——引用筆者)と稱せられる。」⁴⁾

かくの如く、スガントニは、統制勘定と計算勘定の二勘定を確立するのである。

我々は更に、この二勘定の關係、並に性質を究明しなければならぬ。

スガントニに依れば、營利經濟の全過程は、交換行爲か、或は少くとも、交換行爲に擬せられ得る交通行爲である。この交換行爲は、給付が具體的價値より成るものであらうと、抽象的用役より成るものであらうとを問わないが、それは最廣義の貨幣運動を包含してゐる。

更に各基本過程は、費用か収益である。それ故、これら各個の過程は計算勘定を記載の機會をあたえねばならぬ。かくして二個の基本勘定は同一の記載を包含している譯で、ただ、配置が逆であるだけである。統制勘定の借方項目は、計算勘定の貸方項目であり、逆の場合は逆である。

統制勘定は開始在高(現金、手形價額、債權總額)及び生起せる變動(増加及び減少)から當然終末在高を生ずるが、それは實在の終末在高と照應するものでなければならぬ。

計算勘定は、費用及び収益から純収益を、或は開始資本から、前者(増加及び減少)を通じて、終末資本を生じなければならぬ。

統制勘定は貨幣運動の內面的性質に應じて、集團、部類に統合せられ、同種の過程の各部類に對し、一の特別の勘定に依り、統制が行われる。⁵⁾

計算勘定は、それ自體單一體として考え得べきものであつて、分解には最大の自由が許されてゐる。そして、分解の觀點は、一部分は發展史的であり(計算勘定は先ず斷片として、商品勘定の姿で起つて來た)、一部分は實際的

合目的である。⁶⁾しかし、分解された勘定は、その構成と機能からすれば、一個のより大きな勘定の單なる構成部分にすぎない。

(1) Szanini: ebenda, S. 30.

(2) ebenda, S. 30.

(3) ebenda, S. 31.

(4) ebenda, S. 31.

(5) スガンチニは、現金勘定、手形勘定、人的信用關係の諸勘定、手形債務勘定の分類を考へる。

(6) 収益費用勘定はその特殊性に應じて、分割され得る。具體的價値に體化された給付は相殺勘定、差額勘定への分割の可能性を指示する。

IV 勘定記帳の原理

スガンチニは「複式記帳の原理は、根本に於ては、營利經濟の諸過程が、交換行爲であるという性質から生じた結果にすぎない」とのべ、また、「方法の體系的性質は、體系の總ての勘定が、同一原理に従つて記帳されることを要求する。慣習は單に一の純形式的な裁斷、即ち、積極及び消極的要素に對する側の選擇、或は結局同じことであるが、兩系列の要素の積極及び消極への分類に對する裁斷を留保しているにすぎない。首尾一貫さすために必要なのは、ただ、あらゆる勘定に對する問題を一樣に解決するということにある。」と云う。

かくて、彼は複式簿記法の形式的な基本原理は、(a)發展史的な根據から、(b)營利經濟の機能本質から、(c)形式的な體系に内在せる根據から解明されると、次の如く説明する。

最初は統制勘定だけしか知らなかつたのであるが(簿記は、周知の如く、現金、並に信用計算を以て始つたのである)。

歴史的に容易に明らかにされる理由から、積極的要素（増加）を借方項目として勘定の左側に、消極的要素を貸方項目として右側に指定した。複式簿記への記帳の第一歩は、現金勘定を以て、踏み込まれたに違いないのであるが、この形式的原理は直ちに商品勘定へ適用された。即ち、商品在高、及び入 \parallel 借方項目、出 \parallel 貸方項目。このことは *Dr. Cr.* の對立性に外ならない。貨幣（若しくは債權）の入は、具體的商品價值の出を意味し、貨幣の出はかゝるものゝ入を意味する。貨幣の入を借方項目として取扱うならば、商品の入も借方項目として取扱わねばならない。これは、商品勘定が在高勘定としてでなく、利益計算勘定として考えられていたにも拘わらず、ただ類似の故にかくなされたのであると彼は云う。

而して、以上のことは、商品が有形的價值物ではなくして、抽象的給付（純費用構成部分）である場合にも、首尾一貫のために、同様に適用されねばならないとして、彼は云う。「調達（商品・不動産）が借方に屬するが故に、諸入費は借方に屬する。けれど、入費と調達とは根本に於て、同一の過程に外ならないからである。前者の場合には、具體的な價值が入り、後者の場合には、入らないというとは何か全く偶然であり、第二義的なことである。我々はいずれの場合にも、貨幣價值と引換に、價值をもつ給付を獲得するが、ただ一の場合には、具體的に捉え得るに對して、他の場合には捉え得ないだけである。前者の場合は、具體的に捉え得るものは、客觀的實體にすぎず、經濟價值ではない。經濟的には、具體的對象も、一個の給付（かゝるものゝ特殊形態）である。そして同一のことが、収益に對しても妥當である。」かくしてスガチニは從來の學說に唱えられている、在高勘定と資本勘定との記帳原則の相反對することは、單なる外見のであつて、學說自體の中に、取込まれたものにすぎないと批判する。

しからは、純資産の計算勘定貸方記帳は如何に解明せらるべきであろうか。純資産計算は、計算勘定が、資本
在高に就いて計算をなすという點に鑑み、貨幣勘定の仕組と同様ならしめる。即ち、開始資本と資本増加を借方
側、減少を貸方側に記帳することが、考えられるであろうが、これは出来ない理由を、彼は次の如くのべる。即ち、
發生的に、純資産計算は體系の後から加わつて來たものである。

かくして、それは公式 (海池) 著譯解：(理法) 著譯解：十文論一論五、著譯解：十文論一論五十著譯解、に照
應して、計算の出發點なる開始純資産は、收益が既に記帳されて來た側、即ち計算勘定の貸方に、最初の項目とし
て與えられねばならなかつた。更に、純資産を計算勘定の借方側に記帳する場合、 $G-W-G$ に於ける、單なる
貨幣運動の過程、 $G-W-G$ (別の種類) と $G-W$ の過程とで記帳が異つて來る。即ち一統制勘定の借方項目の反對
記帳は、一部は他の統制勘定の貸方に、一部は計算勘定の借方にあることになり、體系から統一性、單純性、及
び平明性という形式的長所は失われ、それと共に重要な統制手段たる體系の基本方程式(貨幣勘定借方)計算勘定
貸方、貨幣勘定貸方=計算勘定借方)も部分的に失われるであろう。かくて、個々の貨幣勘定相互の關係が、それら
に於て、必然的に適用される同一の記帳原理を商品勘定にも適用することを強制するのである。

(1) G. Spaziani; ebenda, S. 30.

(2) ebenda, S. 32.

(3) ebenda, S. 38.

V 時間的制限を考慮せる場合

今までの理論展開に於ては、時間的關聯を考慮していない。即ち、成立したばかりの一企業を、しかも、總て

の費用を消費しつくし、全終末總収益を交附する、一大生産行程を假定して來たのである。しかし、計算は、現實には、一定期間（二年）を限つて、純収益を發見するを目的とする。かくして、ここに新しい問題が発生する。費用の中には計算期間の収益の中に、現實に、完全に轉化する費用もあるが、それと共に、企業収益に長期間にわたつてかゝつて來る費用もある。後者の費用は、計算期間に現實にかゝる費用と、後の計算期間にかけらるべき費用とに區別される。後者を費用殘高と呼ぶならば、時間的制限は、外面的、假象的に、その費用性格を抹殺すると彼は云う。そして、簿記上の手續を次の如く説明する。

費用殘高は次の如く算定せられる。

計算期間の締切に當り、(イ)費用の總額から經過年度の負擔となる額を控除し、殘額を新年度に繰越し、この年度に再び費用として課する。(ロ)殘留せる、實際に費消されなかつた部分を統制により直接その場で決定し、それに基いて、經過年度の部分を差額として、算定する。後者の場合は棚卸（靜的統制）を伴う。

棚卸の任務は、流動及び固定の具體的生產手段、即ち、費用殘高の記載と價值決定に存する。所で眞の價值決定は現實の交換行爲に依つてのみ可能である。しかし、この場合、現實の交換行爲が缺けているので、假想の交換行爲で代用されると彼は云う。従つて、その評價額は假想の下ではあるが、収益の性質を持つことになるわけである。かくて、彼は云う。「これらの費用殘高が、簿記上如何に取扱わるべきかは、その性質から直ちに明らかになる。費用としての、それらの作用は止揚されなければならないが、そのことは、それらの費用殘高を収益として、計算勘定の貸方側に、もたらすことに依つてのみ起り得る。このことも亦、商品—貨幣系列に屬する交換行爲としての擬制に相應する。だから収益をもたらすのである。それは現實の交換行爲ではないから、貨幣勘

定への反對記帳を缺いている。畢竟過程ではなくして、單なる純計算的、形式的企圖が問題となるにすぎず、反對記帳は同様に、純計算的な繰越により、決算貸借対照表、又は資本勘定に現われるのである。」¹⁾
決算貸借対照表は、凡ゆる統制結果、即ち、現金、貨幣代用手段、債權、負債、及び擬制により抽象的貨幣性質に還元せられた具體的生產手段の總括であつて、その結果に於て、計算勘定と一致すべきものである。

(1) C. Scanzini: ebenda, S. 42.

三 スガランチニ簿記理論の批判

一 スガランチニの簿記理論の批判

スガランチニの勘定理論の骨子は(一)複式簿記法の對象は、資本家的企業の基本過程 $G-W-G'$ であり、これは $G-W$ として把握されること、(二)簿記の目的を單的に、純收益乃至期末純資産を算定するにありとしたこと、(三)統制と計算の二概念を立て、價值統制は名目價值を有する貨幣のみに限られるとなしたこと、この三個の見解を支柱として、統制(貨幣)勘定、計算(商品)勘定の二勘定理論を展開する。

我々は先ず、この個々の見解について吟味せねばならぬ。

I 簿記の對象—— $G-W-G'$

スガランチニが簿記の對象を $G-W-G'$ としたことは正しい。問題はその把握の仕方にある。彼はこの過程は客觀的、個別經濟的見地と、主觀的、人格的見地の二面から別様に見られるとなし、前者に於ては、貨幣資本の生産手段への轉化、完成給付の作製、完成給付の貨幣への轉化の過程としてとらえられ、後者に於ては、この過

程は費用と収益との對置に依る利益獲得の過程と見られる。この點まず問題にされねばならぬ。G—W—G'は、まず、價值増殖の過程であり、したがつて、資本運動の過程であり、貨幣—生産手段—完成商品—貨幣の、彼の客觀の見地から捉えられる過程は、資本の價值増殖に際しとる所の資本の變態に外ならない。即ち、客觀的過程そのものが價值増殖の過程であり、資本家的見地は、この客觀過程の資本家的反映に外ならない。更に、彼のG—W—G' (G₁—W₁—G₂) の過程の分析には、あやしげなるものがある。彼はこの過程をG₁—W₁、即ち、交換過程として把握する。「企業的全活動は、強制的にして、複雑かつ時間的に繼續せる交換過程として總括せられる。」と彼は云う。成る程、G—W—G'に於て、G₁—W₁、W₂—W₂は明らかに交換過程であり、この過程は、G—W—G'には決して無視出來ない過程である。だが、それと同様に重要な生産過程が存在する。この過程の交換の範疇に入らぬことは云うまでもない。しかし、彼はこの過程をも交換過程に解消しようとする。即ち、生産手段と完成給付との間に於ける、交換手段の介入なき、直接の關係(生産過程)に對して、「事實上では、企業の諸機能は、商品と貨幣との間に鋭い區別が存在し、諸過程の二重の系列が同様に鋭く表現され、疑いなくノルムを作る様な状態におかれておる。」と言葉をにぞす。

また、たとえG₁—W₁として把握出來たとしても、なお問題が残る。何故なら、GとWとを對置することは、「商品が商品たる限り、特殊なる商品即ち貨幣と交換されねばならぬ」という商品の特質を示すだけで、このこと自體は少しも價值の増殖の本質的關係を明らかにするものでない」からである。彼の所謂純収益の發見のためには價值の増減を問題にせざるを得ず、事實彼は貨幣の收支(増減)を通じて價值の増減を問題にしておるのであるが、價值そのもの、認識を缺如してあり、それは貨幣概念の曖昧性を通じて、純収益の正確なる把握を不可能

ならしめてある。

さらに、彼の $G \rightarrow W$ の把握にもあやしげなるものがある。彼は、交換は價值恒等を示すとして $G \rightarrow W$ となすが、それは決して G の價值と W の價值とが相等しいことを意味するのでなくして、 W は G の運動の反映でしかない。 W_1 はそれだけの G の支出を意味するにすぎず、 W_2 はそれだけの G の収入を意味するにすぎない。かくして、 $G_1 \rightarrow W_1 \rightarrow W_2 \rightarrow G_2$ の過程は、結局、 $G \rightarrow G$ の過程に解消せられ、 $G \rightarrow W$ に基いて建てられた「勘定——統制（貨幣）勘定、計算（商品）勘定は、結局、貨幣運動の統制と計算の二面的見地からの把握に解消せられる。ここに到つて、營利經濟の會計としての複式簿記法は、その基礎附けを失つて、體系的計算一般となる！。我々は、消費經濟の會計を想起すれば充分である。

しかしながら、資本の運動のかゝる把握 ($G \rightarrow G$) は資本の運動の二面的・表面的把握であると云わなければならぬ。

成る程、資本の運動は、 $G \rightarrow W \rightarrow P \rightarrow W \rightarrow G$ (貨幣資本の循環) の一面を持ち、その側面に則すれば、「生産過程は金儲けのための不可避的中項——必然的悪——として現われ、また、「價值による剩餘價値の生産が、過程のアルファおよびオメガとして表現されているばかりでなく、びかびかする貨幣形態で、表現的に、表現されているのである。」しかし、資本の運動は更に、 $P \rightarrow W \rightarrow G \rightarrow W \rightarrow P$ (生産資本の循環) の一面、並びに、 $W \rightarrow G \rightarrow W \rightarrow P \rightarrow W$ (商品資本の循環) の一面を持ち、實に「連続性をもつ産業資本の現實的循環は流通——および生産過程の統一であるばかりでなく、その循環のすべての統一である。」而して、こゝに於ては、貨幣・商品の對立はもはや問題でなく「資本に於ては、商品、貨幣の形態を一時的姿とし、生産過程に於ける價値の増殖自身をもその一要因

として包含する、運動體としてあらわれる。商品、貨幣はこの運動體としての價值の一表現となる。」

かくして、彼の G—W—G の把握は、それが一定の歴史的地盤——金融資本支配の體制に對應するものであることを忘れてはならないが、如何に淺薄、且つ表面的であつたかがわかる。彼が、貨幣の名目價值を絶対視したり、 W_1 生産手段の中に、租税その他の費用を包含させたり、商品と交換的に對應する如何なる負債をも貨幣概念に入れたりするのは、實に、かゝる結果であると云わねばならない。従つて、かゝる把握の下では、必然的に別の概念を援用し來らざるを得ない。統制及び計算の概念、これである。

(二) 統制及び計算

スガランチニの「統制」概念は明瞭を缺くが、大體、記載を通じて、その在高を知ると解釋して宜いであろう。

彼は、かかる統制（價值統制）は名目價值を有する貨幣及びその代用手段にのみ可能で、商品はその價值（實は價格——筆者）は交換行為なくして捉えることが出來ず、たとへ捉えてもそれは交換の瞬間に於ける一の一時的應急手段にすぎず、絶えずその價值が變動するが故に價值統制は出來ないとして、貨幣と商品とを峻別する。しかし、彼が商品に對して價值統制が出來ないとするのは、實に商品の價值（價格ではなく、價格の基礎たる價值）の存在を認識していないからであると云わねばならぬ。彼に於ては、商品の價值は實に貨幣運動の反映にすぎない。かくては價值統制の出來ないのは當然である。

G—W—G に於ける貨幣も商品もいずれも運動し、増殖し行く資本價值の表現に外ならない。貨幣に對する價值統制は商品にも適用さるべく、兩者を峻別する何等の意義をも認め得ない。また、商品に對する價值統制は企業管理上必要であり、實際に行われてゐる。

さらに逆に彼の説に依るところの商品は價值變動を蒙るが故に、統制不可能の説をおすとすれば、有價證券勘定の如きは、彼の主張に反して、計算勘定にまわすべきであるという説も成立する。¹¹⁾

(三) 簿記の目的

彼は、純収益乃至期末純資産を計算することを端的に簿記の目的となし、それを勘定理論展開の重要な支柱となす。この點、彼を成果勘定學説の範疇に屬せしめるが、方法論的に重要な問題があると云わなければならぬ。

そもそも勘定理論の問題は、既に、一 勘定理論の基本問題、に展開した如く、理論過程Ⅰと理論過程Ⅱの二個の理論展開の段階をもつ。理論過程Ⅱに於ては簿記の目的は理論展開のための重要な支柱となるのであるが、それがためには、理論過程Ⅰが解決され、前提されなければならない。

今、スガンチニの理論展開の過程を見るに、それは理論過程Ⅰと理論過程Ⅱの混同が見られる。いきなり簿記の目的を援用して來ておる。即ち理論過程Ⅰと理論過程Ⅱの混同が見られる。

更に、簿記の目的を端的に純収益の發見となす點、それは一定の歴史的地盤に對應することを注目すべきである。木村和三郎教授は、かゝる學説の歴史的地盤を左の如く説明せられる。

「金融資本による産業資本の把握が、確固として確立した經濟においては、一は元本の評價即ち投下資本の評価ということとは第二次的になり、それよりも収益と費用の測定、從つて利潤の計算、さらにそれから導き出される金融資本への利子の計算の方が重要となる。……所謂、動的觀の生成の經濟的基礎はここにあると考へる。」¹²⁾

(四) 結 び

以上吟味して來た如く、スガンチニは G-W-G' の極めて皮相的把握、並びに問題ある二見解を支柱として勘定理論を展開して來ておる。かかる理論がその展開に際し幾多の無理を犯さざるを得ないのは當然である。

あるいは評價を假の交換行爲として現實の交換行爲と同一に取扱つて見たり、商品調達の支出と諸雜費的支出と同一視したり、その他、幾多の問題が存在するが、最後に、純資産勘定の記帳を説明するにあつて、彼の現實論的立場を放棄するに到る。¹³⁾

一定の學説は一定の歴史的地盤に根據を有する。かゝる觀點より見るとき、スガンチニの勘定理論はその G-W-G' の把握の仕方から云つても、その簿記の目的の設定の仕方から云つても金融資本的イデオロギイの產物である。

- (1) Sganzi: ebenda, S. 21.
- (2) Sganzi: ebenda, S. 24.
- (3) 堀川虎三、會計方法の理論(法と經濟、第四卷、第四號、一四頁)。
- (4) 資本論(長谷部譯)、5、一一〇頁。
- (5) 資本論(長谷部譯)、5、一一一頁。
- (6) 資本論(長谷部譯)、5、一九八頁。
- (7) 宇野弘藏、資本論入門、第二卷解説、五八頁。
- (8) 尾上忠雄、成果學説の理論的根據(經濟論叢、第五十五卷、第一號)。
- (9) 尾上忠雄、成果學説の理論的根據(經濟論叢、第五十五卷、第一號)。
- (10) スプレイドの商品勘定分割の場合に於ける商品財産勘定、商品仕入勘定、商品賣上勘定の中、商品財産勘定は商品價值を高を示すものである。時價に於て評價しようが、原價に於て評價しようが、問題でない。ケスター、ペイトンに於ても同様で

(13)(12)(11)

ある。参照、上野道輔、簿記原理（昭和十三年）二二八頁以下。

島中福一、勘定學說研究（昭和二四年）四二一頁。

木村和三郎、アメリカ會計學に於ける動的論的傾向の生成（會計、第五十六卷、第七號、一五頁）。

島中福一、勘定學說研究（昭和二四年）四二三頁。