

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷四十三第

行發日一月一年七和昭

新年特別號

非募債主義の考察……………法學博士 神戸 正雄

精神科學の新分類論吟味……………文學博士 米田庄太郎

景氣に於ける勢力の作用……………文學博士 高田 保馬

穀物專賣論……………經濟學士 八木芳之助

會計學の本質と其の問題……………經濟學士 蟬川 虎三

長期景氣波動の研究……………經濟學士 柴田 敬

魚食論……………法學博士 財部 靜治

經營經濟學に於ける認識目的の規範者……………經濟學士 大塚 一朗

貨幣價值安定より見クレヂットに就いて……………經濟學士 松岡 孝兒

徳川時代諸藩の國產會所に就いて……………經濟學士 堀江 保藏

商人排除の傾向に就て……………經濟學士 谷口 吉彦

經濟學の認識主觀とし實踐哲學者……………經濟學博士 石川 興二

土佐藩に於ける育子令に就て……………經濟學博士 本庄榮治郎

企業の競争……………經濟學博士 小島昌太郎

英米の所得稅……………經濟學博士 沙見 三郎

新着外國經濟雜誌主要論題……………

(禁 轉 載)

會計學の本質と其の問題

蜷 川 虎 三

一、緒 言

會計學が何を其の研究對象とし、また商業或は經濟に關する學問の中に在つて如何なる意義を有し如何なる地位を占むるものであるかに就いては、從來極めて議論の多い所で、諸學者の見解必ずしも同じくはない。勿論、學者が自己の立場より、一定の知識を組織して、之を會計學と呼び計算學と名づけ或は計理學と稱することは自由であるが、併し、それが少なくとも一個の學問として存立し意味を有ち得るがためには、かかる組織せられたる知識の一體が、如何なる根據に於いて、既に學問として存在する所の他の知識と區別され、それらの學問に對し如何なる關係に於いて獨立なる一個の學問として存在の意義が認められるのであるかが、明らかに説明されなければならぬ。然らずんば、我々は所謂會計學が結局何を求め、また其の爲に何を問題にするのであるかを理解することが出来ないからである。

此の點に就いて、多くの會計學者の論ずる所は必ずしも我々を満足せしむるものではない。殊に斯學の歴史性を無視して、殆んど其の内容とは無關係な單なる抽象的概念の規定に終始するも

の、或は實用的知識の混合體を以て、稱呼の美しきが故に之を會計學と呼び、此の既存或は新興學問との關聯に就いて何等問ふ所なきが如きものに至つては、其の學問的意義に對し多大の疑問を抱かざるを得ないのである。會計學が特に會計學として存立しなければならぬものであるならば、學問の發展に於ける其の必然的な地盤がなければならぬ。若し然らずとすれば、全く無意味な無用な存在であつて、我々は、かかる學問に對して何等意を用ゆる必要はないであらう。私が從來の會計學者の所説に對して不滿を感じるのは、此の點に關して明快な説明が與へられて居らぬことである。單に言葉の上で何んと論じようと、また觀念的に如何に概念を規定しようとそれは遊戯以上の何物でもあり得ない。問題は會計學と呼ばれる一團の知識が、なぜその獨立性を主張しなければならぬか、その必然的な地盤が何處に在るかである。

かかる疑問に出發して、私は、ここに會計學の學問的性質並に其の問題の所在に關する卑見を述べて見たいと思ふ。素より私は會計學を専攻する者ではなく、従つて又自ら知る所も淺く且つ少いのであるが、統計學の諸問題の研究に當り、從來論ぜられて居る所の會計學或は簿記論に於いて問題とする内容と關係する所があり、¹⁾ 學問的坐標決定の意味に於いて、一應其の性質を明らかにしてをく必要に迫まれて到達した結果に過ぎない。殊に我國に於いて 斯學の研究者多く幾多の業績があげられてゐるのであるから、本文の如きは殆んど意味なきこととも考へられるのであるが、私自身としては、先の機會に於いて述べたるが如く、¹⁾ なほ疑問を解くことを得ず、ま

1) 殊に經營統計と會計記録の關係の如きは最も注目すべき問題である。
1) 拙稿 會計學に就いて 經營と經濟第1卷第6號(昭和6年6月)

た現にそれらに就いて明らかにせられてもいないやうであるから、更に積極的に卑見を開陳して大方の示教を乞ひ、自分の蒙を開きたいと思ふ。

二、會計學は現に何を問題にしてゐるか

會計學の性質を問題にするに當つて、從來の學者が之を如何に規定してゐるかを見ることは、何を其の本質的なものとして捉へたかを知る上に於いて甚だ重要ではあるが、併し住々にして教科書の著作者のなすが如く、誰れが何んと云ひ、また誰れが何んと定義したと列擧しただけでは何等答を與へてゐるものではなく、如何なる對象を捉へ如何なる根據に於いて、しかく云はざるを得なかつたかを見る必要があるであらう。此の意味に於いて、從來の所謂會計學が如何なる知識を與へ、また如何なる知識を與へようとしたかを先づ明らかにして置く必要がある。殊に我々の屢々經驗する如く、學者によつては、其の學問論と彼のなしてゐる所が實際に於いて著しく異なるものがあつて、果して其の抽象的・形式的に規定した所によるべきか、或は現に與へてゐる内容によるべきであるか、甚だ疑はしきものがある。かくの如き場合には、其の堂々たる門構へに眩惑されることなく、直ちに其の内容の吟味に入る方が科學的であると考へられるからである。

先づ、會計學は現に如何なる學問の領域に於いて存在する學問として主張されてゐるか。それ

は極めて明瞭である。既に簿記論との關係が問題にされてゐることからも明らかなるが如く、企業經營に關する學問の領域に屬する知識を問題にするものであり、社會の經濟關係を社會的生產の立場に於いて、之を解剖し、分析し、法則を定立せんとする所の所謂社會經濟學の領域に屬せざるものなることは恐らく議論のない所であらう。即ち所謂私經濟學 (Privatwirtschaftslehre) 或は最近の流行語たる經營經濟學 (Betriebswirtschaftslehre) 等によつて規定される領域に關する知識の一團たることには違ひないであらう。換言すれば、會計學なる名稱の下に何等かの形式を以て組織せられた知識は、専ら企業に於ける利潤追求獲得の過程に關するものであると云ふことだけは、學者の抽象的論義の如何に拘らず、現に與へられてゐる明白な一個の事實である。

然らば會計學は企業に於ける利潤追求獲得の過程に就いて何を問題にしてゐるのであらうか。これこそ會計學の學問的性質を根本的に規定する内容でなければならぬ。理論的には學者の議論の岐れる所であるが、併し現に會計學者が其の著作に於いて與へてゐる内容に就いて見れば、かかる過程に於いて企業の支配する所謂財産及び資本と其の増減變化とを何等かの形に於いて問題にしてゐることに區別はないのである。而して問題となるのは、現實に之等に就いて學者が結局何を求めてゐるかである。

之に對する答は、實際に會計學と呼ばれて論ぜられてゐる學問が窮極に於いて、現に何を與へまた何を與へようとして研究されてゐるかを一々見て、その本質的とも思はれるものを捉へ之を

1) 勿論非營利的な場合に就いて論ぜられてゐることは認めるが、上記の如く「専ら」であり、本體的のものは營利的なものであり、又現に問題とされてゐるのは此の範圍に就いてである。

検討するより他はない。然らば會計學の本質的な内容は何んであるか。私の見る所では、會計學は右の過程に就いて、財産及び資本と其の増減變化の計算或は記載の仕方を窮極に於いて問題にしてゐると考へる。勿論、學者は單に技術的に所謂會計の仕方のみを説明してゐるのではない。その一般的規定として、財産或は資本の本質、形態或は増減變化の態様、それらの相互關係等に就いて何事かを論じてはゐるが、併しそれらの學者の一般的主張の如何に拘らず、その組織づけられた内容並に到達したる結果によれば、それは利潤追求獲得の過程の分析によつて、その關係を法則化せるものではなく、此の過程に於ける財産及び資本の増減變化を計算記載するため、それらの性質と關係とを究明したものに他ならない。蓋し一定の記載は、記載さるべき對象の認識なくして行ふことを得ず、従つて記載方法の研究は一定の理論を前提せずして行ひ得ざるものだからである。従つて從來の會計學の中には、對象の分析と、此の對象の記載方法の問題とが、織り込まれて居り、之を意識的に明確に其の性質の相違と關係とを規定せざるものに於いては、甚だ混雜したる形態を示してゐるのである。或學者は前者を強調して、會計學を以て一個獨立の科學となし¹⁾、また或學者は後者を以て會計學の問題とし、形式的な計算或は記載の學問となし²⁾、誤つて往々數學や統計學に類似のものとする者さへある。(註一)學說的な主張としては勿論後者が通説であり、右に述べたる如く、内容的に見れば、その現に與へて居る所の知識は記載の方法である。

1) 最も明瞭なるは高瀬莊太郎氏會計學(昭和6年)である。大森研造氏會計學概論(大正12年)及び Gombert, Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, 1908 に於ける「理論科學としての會計學」は此の點を主張するものと考へられる。
2) 英米の學者並に我國の多數の學者の定義する所は其の中心を茲に置く。

併し、記載の方法と云つても、これが問題に就いては、學者の見解必ずしも同じからず、例へば、企業の支配する財産及び資本と其の増減變化に關する汎ゆる記載を問題にするものと、特に貸借對照表並に損益計算表の作成に其の中心を置くものがあるが、而して後者は特に之を以て會計學と簿記論とを區別する學問的性質の差違とするのであるが、併し何れにしても、それらの主張は經營技術的な便宜論にとどまつて、その記載方法の性質、根據、適用等に關する理論的説明は必ずしも充分であるとは云ひ難い。寧ろ往々にして、全然理論を缺くが如く見ゆるものさへある。従つて此の現に與へられてゐる會計學の内容より見れば、問題は、高飛車に科學であるとかないとか云ふことには在らずして、かかる會計學の主題たる計算或は記載の方法の性質並に其の學問的意義如何と云ふことに専らかかはつてゐると考へられる。若し之に就いて明確な認識があれば、かの簿記論との關係も明らかとなり、之に關して問題を生ずることなく、また其の他の學問との關係地位も自ら規定され、會計學それ自體の問題の所在も明らかとなるであらう。

三、會計學と簿記論

上述の如く、會計學を以て利潤追求獲得の過程に關する記載方法の學問と一般的に見らるゝならば、然らば古き歴史を以て存在する簿記法に關する學問即ち簿記論(學)と如何なる關係を有ち如何なる地位に立つものであるかを明らかにする必要がある。蓋し、簿記論は簿記法に關する學

問であり「簿記法は會計記録の作り方¹⁾」と考へられてゐるからである。而も會計學は其の發達に就いて見れば簿記論を母胎として生れたものであり、現に未だ充分成育せざるか、其の名のみあつて簿記論そのものと何等の區別なき會計學さへ決して尠なくはない状態である。

従つて問題は、先づ會計學が何故に簿記論より分れて一個の學問として成立する意義と根據があつたかを見ることである。人も知る如く、簿記論の發達は古い、併し會計學が「會計學としての發達は英國に於ける會計士の發達に職由す²⁾」るものであり、會計學は其の意味に於いて、會計士に必要な知識の一團として實際的に要求されたもので、その學問的内容は、かゝる實際的要求より、必然に從來既に存立す學問は之を除いて、其の他の會計士に特に必要な知識を一個の學問として組成するに至つたものと考へられる。従つて其の限りに於いて監査の方法の如きは最も其の重要な部分をなすものであり、實質的に見れば、現に之を以て會計學の内容としてゐる者さへある。少なくとも、かかる歴史的意義に於いて、會計學は從來の簿記論の與へざりし所のものにして、而も簿記論の與ふる知識とは離れ得ざる所のものを問題にしたことは事實である。

併し、監査は要するに、所謂會計記録の吟味及び批判であつて、換言すれば、會計記録の正確性、合法性、並に信頼性の吟味に他ならない。蓋し、會計記録は記録として、脱漏、誤記、故意の記載を許さざると共に、取締諸法規あるものに於いては、之に違反することを許されないから正確性と共に合法性を有つものでなければならぬが、假令、かかる形式的要件が満足されて

- 1) 岡田誠一氏 簿記學通論(昭和6年) p. 1. 岡田氏の所説は一貫して明快であり、徹底してゐる。
- 2) 太田哲三氏 會計學綱要(大正11年) p. 9
- 3) 例へば渡邊義雄氏 英米會計士事情(大正13年) p. 119
- 4) Cole は Book-keeper と Accountant を分ち Accountant のための必要な知識の一團が會計學を成すものとの見解をとる。(Cole, Fundamentals of Accounting,

も、若しかかる記録が實質的に、企業の財政状態を明確に示すものでなければ記録としての意義を有し得るものではないから、實質的條件として信頼性を満足するものでなければならぬからである。¹⁾ 然らばかかる吟味は如何にして可能であり、其の方法は何によつて規定されるのであるか。勿論、それは會計記録の性質を理解することであり、従つて之が記載方法並に其の根據を明らかに把握することに在ると共に、企業を分析する所の理論の存在を必要とする。

普通には、かかる吟味批判の對象たる會計記録は貸借對照表及び損益計算表なる形式をとるものであるが、之が前提をなすものは、日記帳、仕譯帳、元帳の形式をとる所の所謂簿記帳簿であつて、貸借對照表及び損益計算表は此等帳簿に於ける記載的結果の總括を示すものと考へられるのであるから、之が理解は、かかる記録に就いて用ひられる記載方法並に其の意義根據を明らかにし得てのみ可能であると云はなければならぬ。此の限りに於いて、所謂複式簿記法及び其の原理は重要なる意義を有するのであるが、從來の簿記論は、いはば帳簿の附け方を説明する所のもので、専ら技術的であり、かかる記載の方法が如何なる根據に於いて採られねばならないのか、その方法の理論なるものは必ずしも明らかではなかつたのである。此の意味に於いて簿記論が單なる技術論ではなく更に簿記論の理論が問題とされねばならぬ必然的な要求が存在した譯である。蓋し、然らずんば、如何にして記録の形式的要件を吟味し得るか、また實質的要件を批判し得るか、其の理論的根據を求め得ないからである。

1921 p. 1. ff) 勿論米國の多數の學者は簿記論と會計學とを同一に扱ひ之を會計 (Accounting) の學問とし監査 (Auditing) を除外する。併しそうすれば其の標準を會計學と區別する意味がなく、若し何等かの相違があつてくれば其の標準が問題となす。また従つて所謂監査との關係が曖昧になつてくる。例へば從來の監査論は正確性、合法性に就いて論ずる所は多いが此の信頼性に就いては少く而も此の三者に就いて明確な意識がないやうに思はれる。

併し、複式簿記法自體としても、資本主義經濟の發展に伴ふ企業活動の複雑性、多様性は、利潤追求獲得の過程に於ける所謂取引の性質を複雑ならしめ、之が記載の技術に對する研究従つてその根據を追及する理論的研究をも發展せしめ、ここに簿記論は單なる帳簿の附け方のみならず財産及資本の増減變化或は其の状態を示す諸記録の作り方を問題にすると共に其の理論的根據の研究を假令不充分なりとは云へ之を行はざるを得なかつた。即ち、簿記論は記載方法の技術と共に何等かの程度に於いて其の理論を内容として含むものとして發達したのである。これは英米の學者の一部に於いて、Accounting を以て單なる Book-keeping ではなく、より廣き意味のもの或は高級なるものとし、または略々 Book-keeping でありながら、なほ Accounting と稱せし所以の一つの理由ではあるまいか。

かかる簿記論の内容的の進歩發達は、企業經營者の合理的經營の手段として、また資本家の經營監視の材料として、會計記録に對する實際上の要求の結果に他ならないが、記録として直接最も重要な意義を有つのは、總括的結果の記録たる貸借對照表及び損益計算表なるがために、かかる記録の作り方即ち記載方法並に吟味批判が特に問題として研究され、記載方法の理論の如きは之が關係に於いて専ら論ずる傾向を採つたのが、歐洲大陸の一般的風潮であり、例へばシエアー²⁾の如きは其の例とすることが出来るであらう。勿論英米の系統に於いてもハットフィールド³⁾の如き大陸學風の影響を受けたるものに於いては、會計學の問題を貸借對照表及び損益計算

監査・検査・調査等に就いて其の意義が問題になるが如きは、監査を内容的に規定し得ざるによる。

- 1) 「簿記法といふ語から觀ると、世界を通じて帳簿の附け方を云ふものと想はせるやうな語が用ひられてゐる、Book-keeping, Buchhaltung, tennue des livres, tenuta dei libri」岡田氏前掲 p. 2.
- 1) Kester の如きは其の大著 Accounting, Theory and Practice 3 vols., New York

表を中心にし、簿記の理論を織り込んでゐる。我國に於いては、上野道輔博士が會計學の内容を「簿記原理」と「貸借對照表論」の二者を以て組成されるのも、この意義に於いてであらう。¹⁾

以上の如く、簿記論として發達して來た學問の中には、社會の經濟的發展に伴つて、より成育展開さるべき問題を藏して居り、之が會計學として分化して來たものであることは疑ひない事實である。然らば、斯かる學問としてこの會計學が、利潤追求獲得の過程に關する學問として發展すべき必然的要求が何處に在るであらうか。既に述べたやうに、現に會計學と呼ばれてゐる學問が與へてゐる所の知識は一般的に此の過程に就いての記載方法に關するものであり、而も、それが從來の簿記論の扱つた簿記法の理論的基礎或は其の吟味批判の問題に屬するものを主體とし、或は之だけを簿記法に追加せるものであることは極めて明らかである。その限りに於いて、現在謂ふ所の會計學は、利潤追求獲得の過程に於ける財産及び資本の増減變化の記載方法並に根據を問題にしてをり、簿記論は全く技術的に一定形式の記録の作り方を説明してゐるやうに考へられる。學者の見解は兎に角、少くとも會計學、簿記論として論ぜらるる學問には、かかる内容が或は理論的に或は實際の利用を主にして組織されてゐることは事實であるが、我々が特にそれらの學問に就いて其の性質を研究する所以のものは、それらの學問の發展段階を明らかにし、從つて他の學問との關係交渉を明らかにすることにより、その學問としてその必然的な問題を明確に捉へて分析研究の道を開くことになければならない。ゆゑに我々の次の問題は、右の事實に基

1917—1921 に於いて Accounting に就いて何等定義せず僅に Accounting or keeping record の言葉を見るのみ。併しその態度より見れば前記 Cole の如く Book-keeper と Accountant を分ち後者のための學問として Accounting を云ふが如くである

2) Schär, Buchhaltung und Bilanz 4. Aufl. Berlin 1921

3) Hartfield Modern Accounting, New York 1911.

て會計學の學問的意義性質を明らかにすることに在る。

(註一) 高瀬莊太郎氏は會計學を以て商事現象研究の學たる商學の一分科となし、貸借對照表を基礎形式とする特殊なる研究體系であると主張されるが、商學それ自體に就いて何等説明される所なく、また何故に貸借對照表が基礎形式とされる商學が會計學であり、また會計學でなければならぬか、同氏の論ぜられる限りでは理解に困難である。勿論基礎形式と謂ふことが充分明らかでない結果でもあると考へられるが、貸借對照表が特に持出される根據が甚だ明瞭を缺いてゐる。更に、同氏は、從來の會計學者の所説を分つて「商業統計學說」と「商業數學說」となし、大多數の説を以て前者に屬するものと云はれるが、其の根據として「斯る研究の直接對象たるものは、商業事實の表示方法であり、其の原理となるものは、表示方法の原理たるべきものである。随つて斯くの如き研究は、其の本質より、統計學に屬すべきものであつて統計學としてのみ科學的性質を有し得るものである(會計學一六頁)」と説かれるが、表示方法を問題にするから統計學だと云はれることは、氏が全く統計學を勝手に規定される結果で、而も亦從來の會計學の問題にする所の表示方法の性質を理解されぬことに由來するものではあるまいか。勿論、會計學者の中には統計學に對して全く無理解で、而も自己の問題に對して無批判であるがために、會計學を以て恰も統計學であるかの如き説をなす者のあるがために、氏をして斯く論ぜしめたとも考へられるが、併しそれなら決して「大多數の所説」ではない。また現に會計學の與ふる所の「表示方法の原理」なるものは少しも「統計原理」を與へてはいないのである。其他に就いては前掲拙稿(經營と經濟第一卷第六號)參照

四、會計學の學問的性質

企業經營の目的は利潤の獲得に在ることは云ふ迄もないが、企業經營者の立場よりするも亦之に投資する資本家の立場よりするも、經營實績を明らかにすることは最も重要であり、之によつて經營方針は定められ、資本の投下、回収は決せられる。而して經營實績の判斷の基準は利潤のより多き獲得に在ることは勿論であるから、經營實績はただ企業の支配する價值なる社會的の量

4) 三邊金藏氏(昭和2年)は「正確明瞭なる貸借對照表と損益表との要件之を以て簿記に其の原理を與へ、監査の標準を得べし」とし、我國に於ける各項の價額決定の原則と其記載方法を研究するに於ける三邊氏は簡明に「簿記に適用される正しい原理を説明する學問を會計學」と云つてゐる。Elementary Accounting, New York Vol. I. p. 1.

5) Scovill は簡明に「簿記に適用される正しい原理を説明する學問を會計學」と云つてゐる。

の増減にかかはつてゐる。經營とは換言すれば、企業の支配する價值増殖のための活動に他ならないのであるから、經營実績を示すものは、本質的には此の價值の量的變化、即ち増減以外の何物でもない筈である。ゆゑに、利潤追求獲得の過程に關する記載の本質は、企業の支配する價值並に其の増減の記載でなければならぬから、かかる過程の記載方法を問題にする限り、此の本質を離れては考へられない。

從來の簿記論は、此の意味に於いて、實際的・經驗的に得た所の複式簿記法に就いて、その使用方を説明して來たのであるが、先に述べたやうな理由から、ただそれだけでは、經營の現實に於ける要求を満足するものではなく、かかる記載方法の理論的基礎を求めることが必要となり、ここに、一個の學問としての會計學を生むこととなつたのであるが、然らばかかる要求を満足する學問を體系的に組織づける一貫した理論は何んであるか、それこそ現在の會計學の根本的問題であり、また會計學の學問としてこの性質を規定するものでなければならぬ。而して此の點に就いて、私は、利潤追求獲得の過程に於ける價值の増減の記載方法の理論こそ、その理論であると考へる。蓋し、所謂會計記錄の作成も理解も吟味も批判も其の何れもが、利潤獲得と云ふ根本的な實踐的な立場に於いて、企業の支配する價值の増減の事實を明瞭確實に捉へる方法を缺いては全く不可能だからである。所謂複式簿記法の如きは、全くかゝる方法の具體的實踐的なる一のあらはれに他ならない。ゆゑに我々が簿記法を理論的に追跡し其の根據を明らかにせんとすれば、かか

6) きた所謂 Business statistics 或は Betriebsstatistik を説く學者にして、「統計」に關する規定の明白ならざるものゝあることも認められる。此の種の統計に關する私見の大意は經營と經濟第1卷第4號及び第5號「經營統計論」に述べた。

る根本的な、従つて一般的な方法にまで問題を展開しなければならぬのである。例へば、複式簿記法は、利潤追求獲得の過程に於ける價値及び其の増減を資本及び財産の關係に於いて捉へ、之を勘定なる形式に於いて量的變化を貸借の二方向に就いて見るのが其の原理であるが、なぜ、財産資本の關係に於いて之を捉へなければならぬか、またなぜ勘定なる形式の設定を必要とするのであるか、勿論經營實踐に於いて、その然らねばならぬことは明らかであるが、その理論的根據が正しく與へられねば、その必然的にかくあらねばならぬと云ふことは理解することが出来ず、従つて其の廣き應用も結果の吟味批判も之を行ふ基準を得ることは出来ない。(註二)

ここに於いて、企業の支配する價値並に其の増減を明瞭確實に捉へる仕方としての、其の記載方法の原理が問題となる。一般に、事象を記載すると云ふことは、特定の立場より事象を認識し之を表章することであり、記載結果は、その仕方に於いて事象を反映するものである。ゆゑに記載の方法は事象の認識方法と表章方法の結合結果であつて、此の一を缺いて記載方法は成立し得ない。勿論、科學が進歩し發達するに伴ひ、特定事象に關する理論が一個の學問として成立すれば、かかる對象に關する記載方法に就いては、其の理論を前提とし、單なる表章方法を論ずれば足ることとなるが、其の實質に於いては、決して之なくして成立し得るものではない。従つて、記載方法の主體は何處までも表章方法で、而も或記載方法が特に記載方法として意味を有ち、特別に論ぜられる所以は其の表章方法に特段の意義を有つからである。然らば記載の特性を規定す

る Merkmale は何んであるか。私は之を記載要素、記載形式、記載手續とする。蓋し、記載は單に事象をありの儘に記すと云ふことではなく、之を分析して特定要素の結合關係として示すものである。何んでもいいから、ありつたけ記して置くと云ふことは、決して記載ではなく、記載結果が明瞭正確に事象を反映し得るためには、一定の標識の下に規定された要素的關係として見なければ、その目的を達することは不可能であり、また、かかる要素を如何なる形式に於いて結合するか、假令要素が明確に規定されても之を一定の形式を以て結合するのでなければ、その記載が意味を有つことが出来ないのみならず、一般的記載目的たる比較、吟味批判に堪へることは困難であるからである。更にかかる要素、かかる形式の下に於いて如何なる記載手續をとるか、即ち、記載結果の明瞭正確なることを期するために採る處の手續、換言すれば、記載の正確性、信頼性、比較適性を満足するための手續はまた記載方法を特殊づけるものでなければならぬ。(註三)

併し乍ら記載方法の研究或は學問は、單に上述の如き記載方法本來の問題を問題とするばかりでなく、記載結果の吟味批判の方法を其の應用の問題として有ちまた有たざるを得ない。蓋し記載する者よりすれば、一定の記載結果が意味を有ち得るがためには、それが記載目的を達する記載なりや否やの吟味批判を行ふのでなければ、其の客觀性を主張することを得ず、また、かかる結果の利用者よりすれば、其の正確性、信頼性の吟味を缺いては、その利用は不可能であり、而

營の複雑化と共に、それを以ては本來の目的たる實用にさへ堪へざるものとなり、經濟諸學の進歩發達に伴つて、それらの學問は、次第に純化されつゝある。而してまた之を純化することこそ學問研究の目的でなければならぬ。新興の經營經濟學の發展は、自ら從來會計學が自己個有の問題の理論的基礎を求めたるために必要とした所の、利潤追求獲得の過程それ自體の解剖分析の問題を其の本來の問題として展開するから、會計學は、かかる法則發見的な研究を自己の問題より分離し、只管にかかる過程に於ける企業の支配する價值並に其の増減の記載方法及び其の理論を求めることとなる。既に會計學は其の發達の途上に於いて、事實上、簿記論をかかる記載方法の技術を説明する一學問であるとして引離し成は引離さんとして進んで來たが、なほ其の理論的性質に於ける夾雜物を、いまや經營經濟學の成立發展によつて明らかに區別し、會計學それ自體の問題が、單に抽象的理論的ではなしに現實の事實に於いて明確に規定し得るに至つたと考へられる。會計學の研究に於いて、此の學問的發展の過程を見透し、其の現在に於ける意義と性質とを認識することは、極めて重要なことであらう。然らば此の會計學の學問的性質に於いて、如何なる問題が其の内容とされなければならないであらうか。

(註一) 財産及び資本の概念の規定の仕方は從來の研究に於いては極めて表面的な説明に終つて居るやうに考へられる。例へば財産とは企業の所有する有形無形の財貨の總體でありとし、資本を以て之が價值の總和となし、前者の具體的なるに對し後者は抽象的であると説明するに止り、何故に之が特に簿記法の爲めに規定されなければならず、而も、たい此の二概念を以て足るかに就いての理論的な説明はない。私見を以てすれば取引の對象が常に使用價值であり且つ價值であるか

らと云ふことに盡きる¹⁾。また、從來の説明では、財産(A)と資本(K)とは相等しと置く等式 $A=K$ の成立を説明することは従つて出来ないものであるが、若し私見の如くAとKとを解するならば、取引の對象をAと見るもKと見るも其の交換價値に於いては等しと謂ふことになる。更に勘定の性質及び其の分類の根據、貸借の説明などは何れも從來の仕方では、現在の經濟機構に於ける取引の記載形式としては本質的に之を規定し得ない。此等に關しては、本稿の問題を出づるものであるから、他の機會に於いて論じたいと思ふ。

(註二) 經營記録はいはゞ經營の歴史的記載結果である。(社會)經濟學の領域に於いて「經濟史」のある如く、利潤獲得の立場に於ける經濟學—私は之を廣い意味に於ける經營學と呼ぶ—に於いて「經營史」が必要であり、また存在したければならない。一般に歴史に就いては、歴史研究法と之が理論たる史觀が存在して、社會的事實の發展の記載は可能であり、またかくしてのみ歴史たり得る、會計記録は價值並に其の増減に着目した經營史的記載結果で、此の意味に於いて、記載方法(研究方法)と其の理論を要求する。而して會計學は實に其の記載方法に關する學問である。

五、會計學の問題

會計學の學問的性質が以上の如くであるならば其の問題は自ら明らかである。即ち企業の支配する價值並に其の増減の記載方法の理論的規定並に其の適用の研究である。既に述べたるが如く記載方法を規定するものは、記載要素、記載形式、記載手續に關する規定である、會計學の問題は此等の諸規定の理論的根據を明らかにすることに出発しなければならない。従つて此の意味に於いて、從來行はれてゐる記載方法たる複式簿記法によつて立つ所の理論的意義と根據とを追跡することは其の最も重要な具體的な問題である。殊に簿記論は財産及び資本の二概念を規定し此の二要素の關係に於いて、即ち $A=K$ なる關係に於いて其の記載方法を説くのであるが、從來

1) 此の點に就いての私見は經營と經濟第2卷第5號「經營統計論」に於いて簡単に述べた。

の説明は、前項註記の如く、此の二個の概念が何を意味するかを云ふだけで、なぜ此の二つ而してただ二つだけの要素を規定しなければならぬかの、記載對象との必然的關係に於いて之を明らかにしてはいないのである。このことは簿記法の技術的解説としては兎に角、理論的研究としては、其の問題の性質に關する不理解に基くものであり、記載方法の特質を意識せざる結果に他ならないであらう。また同様に勘定の概念、貸借の關係に就いても、右の基本的理論の出發點が明らかでないために、單に技術的に學ぶ者をして理解し易きやう説明するにとどまつて、其の形式として必然的に採らざるを得ざる根據を理論的に明らかにしていかないことは、我々が認めなければならぬ點であらう。ゆゑに現在、會計學の問題としては、かかる基本的なる規定を、利潤追求過程の分析の理論の下に、而も其の記載の目的に従つて之を行ふことが根本的な問題でなければならぬ。

併しまた、如何にかゝる要件が満足されるとも、記載結果が相互に聯絡し、其の正確性と信頼性を保つ所の、所謂會計記録、たらしむる記載手續を看過するならば其の記載目的を實現することは出来ない。記載手續は形式的には正確性に規定され、實質的には記載目的に依存する。即ち記載結果が統一的に意味を有ち、而もそれが確實なるがためには、一切の正確性を妨げる條件を除くと共に、他方には其の吟味が可能でなければならぬ。また同時に、かかる記載方法を探る現實の記載目的に適ふものでなければならぬから、假令、一般的に其目的が利潤の獲得にある

にせよ、利潤追求の過程に就いて、其の重點の置き所は現實に異つて來なければならぬ。即ち此の場合には二つのことが考へ得られまた現にそれが實際に於いて重要な意義を有つてゐる。一は記載の時の區別であり他は記載の部屬による區別である。前者に於いては、時の進行と共に相繼續して記載するか、特定時點に於いて記載するかとの區別を生ずる。例へば簿記帳簿に於ける記載即ち複式簿記の普通に行ふ所のものは前者であり、之を動的記載と名づけるならば、損益計算表、貸借對照表の形に於ける記載は靜的記載で後者に屬するものである。記載の部屬による區別は、企業内部の構成に於いて如何なる部分に重點を置くかによるもので、それは産業部門により、經營の規模により、また其の地位によつて異なるであらうが、記載手續に特殊性を與へることとなる。之れ即ち會計學に於いて、企業の支配する價值並に其の増減の記載方法の一般的規定を論ずる原論的部分と、特殊的规定を論ずる各論的部分を生ずる根據である。

右の理由から、記載方法の一般的規定に次いで記載方法それ自體として記載手續が具體的に問題となり、動的記載の方法並に靜的記載の方法が研究されなければならない。此の意味に於いて簿記原理と貸借對照表論を會計學の内容とする上野博士或はシェーアの立場は理解出来るのであるが、兩教授ともに、此の點に就いては明らかな根據を與へず、従つて又、此の兩者を貫く所の基礎理論が明確でなく、各部分の説明の理論的根據が何處に在るかを疑はしむる點が決して少くはないやうに思はれる。また普通には、各種の勘定科目を擧げて、其の取扱ひ方、殊に其の

勘定の性質、價値の算定(原價の算定、減價銷却等)などを説明するのであるが、(註二) 此等は何れも記載そのものの性質より規定される所で、動的記載にせよ、靜的記載にせよ、其の重要なことは、かかる説明の理論的に一貫した根據である。若し單にああせよかうせよと云ふのであれば、それは技術的な解説にとどまつて多くの會計學者が其の著作に於いて強調するやうな理論的なものは見出し得ないであらうと思ふ。勿論、具體的問題としては、現在に於いて、複式簿記法が動的記載の記載手續として、また貸借對照表の作り方が靜的記載の記載手續として主たる問題とはなるであらうが、それがためには、先づ動的並に靜的記載の本質が明らかにされ、その問題の所在が示されなければならない。

最後に問題となるのは記載結果の吟味批判の方法である。正確性の吟味は從來大に説明される所であるが、信頼性に就いては、いまなほ不充分たるを免れない。蓋し、上述の如く記載方法それ自體の理論的基礎に於いて極めて不安定なのであるから、記載結果が果して如何なる程度に記載の對照たる事實を反映してゐるかを検討する根據を求めやうがないからである。勿論、現在は監査論として研究はされてゐるが、多く合法性を基準にしたる正確性の吟味にとどまり、而も其の論ぜらるる所は専ら技術論的範圍に限られてゐるかの觀がある。併し、記載方法と其の吟味方法とは同一の基礎の上に立つものであり、記載方法の理論は記録の作成者の立場よりすれば、其の適用の根據であり、記録を利用する者の立場よりすれば、其の適用結果の吟味の基準でなければ、

ばならない。その限りに於いて私は、記載方法の理論の適用の問題として記載手續(狭い意味の記載方法)と吟味批判の方法の二問題をあげたいと思ふ。(註二)

以上の理由から、會計學は原論と各論の二部門に分たれ、原論に於いて記載方法の一般理論を、各論に於いて其の特殊規定が論究されなければならない。而して、原論の問題は記載方法に關する一般的規定、其の適用として記載方法それ自體換言すれば記載手續—動的記載の方法並に靜的記載の方法—と記載結果の吟味批判の方法とが論ぜらるべきである。而して此等の理論的な問題を研究對象とする會計學に對し、其の實際に於ける利用方法を説明する技術論としては、現に記載手續に關し簿記論があるが、其他の技術論としては「會計事務」として恐らく經營學の一科となすと考へる。なほ現在に於いては「經營分析」が漸く盛に研究さるやうになつたが、上記の記載結果の吟味批判の方法に關する技術的研究は此の部門に於いて重要な地位を與へられるであらう。

(註一) 此の意味から計理とか計算とか云ふことが會計學の特質とされ、計理學、計算學とも呼ばれるのであらうが、名はどうでもいゝ。たゞ、價值、價格並に物理的數量が主たる記載内容となつてくるので、そのために當然計算が行はれなければならないとの意味から計算が問題になつてくるに過ぎない。計算は記載のための手段である。また、原價の算定、評價、減價銷却等の諸手續は記載の目的より見て必須のものであり、記載方法に含まれることは云ふまでもないことである。

(註二) ビックスレーは會計學の内容を Constructive branch, Recording branch, Analytical or critical branch の三部門に分ち、第三が所謂監査であり、會計學の中に簿記法と共に監査論を包含する立場である。メントレー²⁾また同じ。ペーソン¹⁾に於いては Constructive accounting, Systematic record, presentation of the financial Statement, Auditing を以て會計學の四部門となし同じく監査論を含むものとす。其他同様の内容を實質に於いて與ふる者は尠くないが、私見も其の意味に於いては、最も廣き範圍に亘るものである。たゞ此等と表面的に似て理論的立場と従つて又問題の取扱ひ方を異にするのみ。

1) Pixley, Accountancy, London p. 4.

2) Bentley, The Science of Accounting, New York 1911. p. 77.

3) Paton, Accounting, New York 1924. p. 1.

五、結 論

上述の如く、現在、會計學と呼ばれてゐる所の學問の内容を検討し、その史的發展の過程を尋ね、また現に經營實踐に於ける此の學問の意義を見れば、會計學の學問としての性質は利潤追求獲得の過程に於ける企業の支配する價值並に其増減の記載方法を研究對象とする學問であると云ふことによつて規定されると云ふのが私の考の骨子である。従つて、會計學は、利潤獲得の立場より經濟關係を分析して法則を定立せんとする經營經濟學の問題を内容とするものでなく、其の理論の下に記載方法の理論及び其の適用を問題にするものであり、簿記論に對しては其の理論的根據を與へるが、簿記法自體を扱ふものではないと云ふことは、此の立場より明らかであらうと思ふ。

勿論、かかる考へが最もよく現在の會計學の性質と問題とを明らかにするか否かは、更に個々の問題を展開して見ねばわからないことであるが、從來議論の多い會計學の性質に就いて自分の疑問の所在をはつきり捉へるためと、更に進んで一應の見透しを得たい希望から此の荒削りの一試論を草したに過ぎない。殊に部分的な問題に就いては、私見を述べる必要を感じつつも、全體との關係上深く立入ることが出来なかつたのは遺憾であるが、別の機會に之を補ひたいと思つてゐる。

(一九三一・一一・二八)