

會學濟經學大國帝都京

# 叢論經濟

號二第

卷七十三第

行發日一月八年八和昭

## 論叢

相續稅改造の一案 . . . . . 法學博士 神戸 正雄  
 利子の資本蓄積に及ぼす作用 . . . . . 文學博士 高田 保馬  
 赤子の夭折統計觀 . . . . . 法學博士 財部 靜治

## 時論

爲替戰爭と圓爲替の騰貴 . . . . . 經濟學博士 谷口 吉彦

## 研究

簿記の目的に就いて . . . . . 經濟學士 蛭川 虎三  
 資本蓄積論 . . . . . 經濟學士 柴田 敬  
 信用統制に就いて . . . . . 經濟學士 松岡 孝兒

## 說苑

國家の相續權 . . . . . 經濟學士 三谷 道麿  
 所謂『賣上稅』に就いて . . . . . 經濟學士 佐伯 玄洞  
 百貨店と専門店 . . . . . 經濟學士 堀 新一

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(裝轉載)

# 研究

## 簿記の目的に就いて

蜷 川 虎 三

一

簿記に於いて其の目的とされるものは何んであるか。企業經營の實際に於いて複式簿記が廣く行はれてゐる今日、かかる問題を提起することは一應無意味のやうにも思はれるであらう。併し所謂簿記理論の上で、此の問題が、問題として果してよく理論的に把握されてゐるかどうか、甚だ疑はしいのではあるまいか。現に、簿記の基礎理論たる勘定の理論に於いて、其の基本的規定を與へる場合、「簿記の目的」の規定が如何なる理論的意味をもつものであるか、またそれが基本的規定に對し如何なる結果を齎すものであるかと云ふことなどに就いては、全く問題にしてゐない事自體が、我々をしてかかる疑問を抱かしむる理由である。

勿論、簿記に就いて論ずる限り、學者は、或は簿記の目的任務と謂ひ、或は職能效果と謂つて、簿記に就いて我々が何を要求し之が如何に満足されるかに就いて述べてゐることは認められる。

寧ろ述べ過ぎる程述べてゐると云つた方が事實に當つてゐる。併し、それらの「簿記の目的」の規定が如何にして與へられたものであるか、また上述の如く如何なる理論的意味をもつものであるかに就いては少しも明らかにされてはゐない。若し然りとすれば、それらの規定が與へられた意義は全く失はれることとなるであらう。茲に簿記の目的を敢て論ずるのも、從來多く閑却せられた根本的問題に觸れる問題を見直して見たいと思ふからである。

また當面の問題としては、此の問題を論ずることによつて、前回に於ける勘定理論に關する私見を更に展開することである。其の際に述べたやうに、勘定理論の基本的規定には幾多の議論がある。而してそれらの議論の生ずる所以のものは、簿記に於ける記載對象が明確に把握されざること、随つて又、記載要素への理論的分析並に記載要素の性質が明らかにされなかつたこと、<sup>(註)</sup>に専らよるものであるが、また簿記が記載である限り、記載目的から離れて問題を考へるを得ないことは明らかで、随つて簿記に於ける記載目的即ち簿記の目的が理論上重要な意味をもつにも拘らず、十分に明確に理論的な規定の仕方に於いて之が與へられなかつたために、一層問題を混亂紛糾せしめてゐるやうに思はれる。此の意味に於いて、前稿<sup>1)</sup>が専ら記載對象から勘定理論の基本的規定を問題にしたに對し、本稿では、記載目的によつて基本的規定の制約される關係を明らかにするために、先づ簿記に於ける目的を明らかにして置きたいと思ふ。而して次稿には之を基礎にして、勘定理論に關する卑見を全體的に述べることを豫定してゐる。

1) 「勘定學說に就いて」經濟論叢(昭和八年七月)

(註) 物的勘定學說に於いて問題になるのは、第一に、一勘定か二勘定か或は三勘定かと云ふ點である。第二に、二勘定を採る場合にしても  $A=K$  に出發して次の三個の形態があり得る。

- (一)  $A=K_1+P$
  - (二)  $A-P=K_1$
  - (三)  $A-P-K_1=(G-V)$
- 之は又(二)の考へ方から行けば、 $A-P-K=(G-V)$  或  $A-P-K=(G-V)$  として損益方程式 (Gewinn- und Verlustgleichung) と呼ばれるものである。
- 右の何れを以て勘定理論の基本的規定を與へるものとするかは、單に記載對象のみからは決し得られぬ所である。現に勘定學說に就いて自己の主張をなす者は、假令記載對象を規定することに不充分ではあつても必ず簿記の目的職能を論じてゐるし、またそれによつて問題を展開してゐる。併しそれらに於ける共通の缺點は簿記の目的の規定の理論的意味を把握せぬことである。

## 二

簿記に於ける、一般的目的は、既に其の記載對象の規定に於いて與へられてゐることは明らかである。

簿記が一の組織ある記載であることは疑ひない所で、而もそれが企業經營に於ける記載であることも議論の餘地がない。随つて、それが根本的に於いて企業經營の目的に出づるものであること

1) 上野博士 簿記理論の研究 p. 132 參照  
 2) Schär-Prion, Buchhaltung u. Bilanz 6. Aufl., Berlin 1932, S. 20.

とは自明のことである。こゝに簿記が一の記載として其の記載対象をもつ限り、記載対象はかかる根本的目的に出發して規定されたものであるから、既に記載対象の規定に於いて、其の目的は一般的形態に於いて表現されてゐると云ふことが出来る。

既に私は、簿記の記載対象に就いて、それを利潤追求獲得の過程 (G-W-G) として一般的に規定してゐるのであるから、こゝに「簿記の目的」と云つても、かかる規定に於いて含まれ且つ表現されてゐる所の一般的目的を云爲する譯では決してない。勿論、此の點に就いても、從來の學者の論ずる所に問題がないとは云へないであらう。現に、前稿に述べたやうに、從來の勘定理論の上で、簿記に於ける記載対象が明確に規定され得なかつたことは、此の一般的目的が定立されねばならぬ必然的な關係が捉へられなかつたとも見られるからである。之を具體的に云へば、第一に、簿記が企業經營に於ける一の記載であるかどうか明らかになされぬものがあつたことは其の證據である。また第二に企業經營に於ける記載と觀ても企業經營そのものゝ本質を明確に捉へてゐないと云ふことは、自ら記載対象の規定を不充分ならしめてゐる。併し此等は經營經濟學的な理論的分析の不充分不確實に基づく認識不足によるものであり、敢てこゝで問題にしようとは思はない。<sup>1)</sup>

こゝに私が特に「簿記の目的」と云ふのは、既に其の記載対象が G-W-G なりと規定された下<sub>に</sub>に於いて、簿記がかかる対象の如何なる面を如何に記載し何を求めんとするかである。從來

1) 多くの簿記學者は、殊に英米の學者は Business transaction であるとか金錢取引であるとか云つて、資本家的生産方法の支配的である社會の企業經營であることを看過してゐる (Cf. Lisle, Accounting in Theory and Practice, Revised ed., Edinburgh and London 1909, p. 4.) 第一の場合である。第二の場合に就いても財産の構成部分及び其の變動の秩序的記録 (F. Hügli, Die Buchhaltungs-Systeme u. Buchhaltungs-Formen, 3. Aufl., Bern 1923, S. 1.) であ

の學者の論ずる所によれば、假令理論的に不充分であるにせよ、何等かの形に於いてG-W-G'の過程を記載對象とするかの如く思はれるが、併し、それ以上には出てゐない。私見によれば、随つて此の點を明確にすることゝ、更に簿記に於いて之が如何なる限定を受けるかを明らかにすることが問題であると考へる。而して後者は勿論前者を豫定するものであるが、從來の論者によつて全く觸れられなかつた問題である。本文の中心的課題は實にこゝに在る。

然らば、企業に於ける個別資本の循環運動の過程として一般的にG-W-G'の過程を記載する場合に、如何なる記載の部面即ち記載の方向が存し得るであらうか。此の部面、此の方向こそ「簿記の目的」の生じ得べき所でなければならぬ。而してG-W-G'の過程に於ける資本變態の様相の各種産業部門に於ける特殊性並に其の重要性を一應考へず、一般的にG-W-G'の過程と見るならば、此の過程は二個の方向から見ることが出来るし、また見るべきである。即ち、

(一) 資本の循環の過程換言すれば價值増殖の過程に於ける生起せる事實(價值及び其の存在形態の變化)を全過程の聯關に於いて追跡記載すること、之を形式的に云へば、時間的に繼起する事實の體系的組織的なる記載(動的記載)

(二) 右の過程に就いて、特定時點に於ける價值及び其の存在形態の記載(靜的記載)の二方向である<sup>2)</sup>。而して記載對象が此の二個の記載さるべき面をもつとすれば、必要にして且つ充分なる記載であるがためには記載對象たる過程は此の二つの方向に於いて捉へられねばならぬ

とか資本の循環の計算的把握 (Schär-Prion, Buchhaltung u. Bilanz, S. 10) などと云ひ種々の議論があり、簿記理論の根本問題が此の範圍に停滯してゐるが、問題は勿論之を解決して更に展開されねばならぬ。  
2) 此の點に就いては既に拙稿「會計學の本質と其の問題」(經濟論叢昭和七年一月)に於いて述べた所である。岡田教授は「財産關係の現狀記録」「財産關係の經過記録」の言葉を使はれてゐるが少なくとも記録に於いて「經過」と「現狀」

ことは當然である。是に於いて、此の兩者の區別を明らかにすると共に、また同時に相互の關係を明らかにすることが重要である。

從來の簿記學或は會計學は、往々にして會計の實務過程、簿記技術の發達或は法律的規定等に囚れて、理論的に分析すべき問題を看過してゐるかに思はれる點がないではないが、現に、此の動的記載及び靜的記載の區別並に相互の關係の問題の如き、簿記或は貸借對照表の性質の基本的規定を與へる基礎であるにも拘らず、問題をこゝに出發せずして論ずるために、それらの論議の理論的根據が明示されない結果になつてゐる。それらに就いては他の機會に觸れることとして、いまこゝには簿記の範圍のみに就いて述べて見たい。

### 三

然らば簿記に於いて其の目的とされる所は靜的記載であらうか動的記載であらうか。また此の兩者であらうか。此の點を明らかにするためには、所謂簿記なるものゝ性質を究明する必要がある。而して簿記が企業經營に於ける組織ある記載であることが疑ひなき限り、其の性質は、それが採る所の記載方法の性質に就いて見るべきことは斷るまでもない所である。

現在、簿記と呼ばれてゐるのは一般に複式簿記を意味し、其の記載方法を複式簿記法と稱してゐる。而して複式簿記法の特質として一般に云はれてゐるのは、之が記載對象を財産及び資本の二勘定系統によつて記載することである。確かに之は財産勘定一系統を以て記載する單式簿記法

に對立する意味に於いて重要な Merkmal ではある。併し、既に前稿に於いて述べたやうに、記載對象が G—W—G' の過程と規定される限りに於いて、それが記載要素は二個であり、また二個でなければならぬのであるから、簿記が少なくともかかる過程の記載であるがためには複式簿記でなければならぬことは當然である。随つて自ら之は同一記載對象をとつて而も其の異なる面を捉へる記載並に其の方法の特質を規定するものではあり得ないことも明らかである。

ゆゑに簿記の特質は單にそれが從來云はれてゐるやうな複式<sup>レ</sup>だけで規定され得るものではないであらう。勿論、このことは、記載對象たる過程に二方向の記載があり、またなければならぬことを前提としてゐるのである。若し之を意識しないか或は積極的に否定するならば全く問題は別である。併し、記載對象それ自體を形式的に見ても、また企業經營の實際から之を實質的に見ても之を否定することは出来ないであらう。たゞ從來の多くの學者は之を深く意識しなかつただけである。そのことは、簿記或は會計學者の論ずる所の所謂「簿記」なる概念の規定並に其の規定の仕方を見れば想像し得る所である。併し、いまそれらに就いて述べる餘裕もなければまた其の必要もない。<sup>(註)</sup>寧ろ記載方法としての特徴を現に行はれてゐる記載手續に就いて見るに若くはないであらう。

簿記に於ける記載手續は三個の設定せられたる帳簿によつて段階的に區別されるのが典型的である。即ち、日記帳——仕譯帳——元帳に於ける記載が之である。此の手續過程に於いて示され



る所のものは所謂「財産及び資本の増減變化」であるが、正確に云へば、價値の増減、價値の存在形態の變化であり隨つて資本の増減、財産の變化である。このことは事新らしく説明するまでもないが、併し、この増減或は變化が單に個々の事實として記載されるものではなく、利潤追求獲得の過程に於ける事實として記載されなければ意味なきことである。隨つて此の過程の全體的聯關に於いて記載される必要がある。即ち之に全體的聯關を與へるものが所謂「決算貸借對照表」及び「損益計算表」である。

決算貸借對照表の表示する所は、形式的・技術的に見れば、勘定締切後に於ける元帳殘高の對照に他ならぬが、之を實質的・内容的に見れば、資本の循環運動の結果現に到達した狀態——資本と利潤の關係——を示すものである。即ち特定時點（決算時）に於いて、G—W—G'の進行の一定期間（會計年度）に於ける記載の總括的結果を示すものであるから、之によつて、初めて

(一) 各個の記載結果（取引の事實並にそれによる資本の増減財産の變化）の全過程に於ける聯關と地位とが示され、また

(二) 資本循環運動の結果の總括と之によつて生じた利潤の關係が示される。

企業經營が根本に於いて利潤の獲得を目的とする限り、利潤の追求過程の結果を明らかにすることは最も重要なことであるから、その意味に於いて特に(二)が注意されるのであるが、また各個の記載結果並に其の全體的聯關の重要性を看過することは出來ぬ。それは一般に企業經營に於

ける記載として經營上重要な意味をもつばかりでなく、殊に、利潤追求獲得の過程の記載として、利潤發生關係の追跡分析のための記載の性質をもつものである。所謂「損益計算表」は一會計年度期間に於ける利潤發生關係の追跡分析結果の一覽表である。

決算貸借對照表及び損益計算表は決算時と云ふ特定時點に作られるものではあるが、併し其の内容は、一定期間の事實及び事實關係に他ならぬ。而して此の二個の記載こそ、利潤追求獲得の過程に於ける各個の記載事實に對し其の地位と關係とを與へるもので、これあつて初めて各個記載の意味を生じ得る。かくの如く見來れば、此等の記載内容は何れも一定期間に亘るもので、特定時點に於いて、單にその特定時點に於ける事實として記載したる結果でないことは明らかである。随つて此等の記載はまさしく先に述べたる意味に於ける動的記載に他ならぬと云ふことが出来るであらう。

即ち現在行はれてゐる簿記に就いて、それが採る所の記載方法に即して觀る限り、利潤追求獲得の過程の動的記載であると規定することが出来る。之によつて、我々は、學者が如何なる説明を與へ解釋を加へようと、簿記に於いて目的とされた所は、

第一段に、利潤追求獲得の過程を記載すること

第二段に、此の過程の動的方面を捉へて記載すること

の二點で、これは其の記載對象の規定に於いて、また記載手續に於いて示された記載方法の性質

から知り得る所である。随つてそれは單なる利潤の算出の手段でもなければ、また個々の取引事實の記載のみに限らるべきものでもない。勿論、かかる根本的なる目的に出發して得たる記載はまた經營上種々なる利用性をもつであらう。併し、それは、かかる記載本來の目的として意圖されたものではなく副次的なものであることは明らかである。ゆるに簿記の目的を論ずる場合、此の本來的のものと副次的なるものを區別し、次に本來的のものに於いて右の二段階の區別のあることを認めをことは極めて重要である。從來の簿記學者の論ずる所は、寧ろ第一段の目的觀の範圍に限られ、而も之が甚だ不充分なる認識と不完全なる表現を以て規定される結果として、簿記の記載方法としての所謂複式簿記法の基く所の理論並に其の根據に就いて、屢々議論を生じ、また問題の分析を不充分にしてゐると思はれる。

(註) 我國に於いて行はれる簿記學書も決して少くはないが、こゝに一例として最近の刊行(昭和七年十月)になる三邊金藏教授の「近世簿記通論」に於ける簿記に關する定義を擧げて置く。同教授は「簿記の何たるやに關する説明は寔に十人十色の有様であつて、彼と此と其定義を一にしてゐるが如き場合は、實際には殆んど索め得可からずと謂はねばならぬのであるが、併し其多くは言ひ表はし方の相違たるに止つて内容實體に就て意見を異にしてゐるが如き例はまた全く有ること無しと謂ひ得るのである。……」と前置きされて次の如く定義される。

「簿記とは企業の資本が如何なる方法手段に依りて調達せられ如何なる財物用途の上に投下支出せられつゝあるかの有様を必要なる際には何時にても記憶の助を借らずして直ちに知悉し得るが如くに正しく且つ明瞭に、而も出來得る限りの迅速と最少の勞費とを以て記録する方法なり」と。簿記を簿記法と解しての定義であるが、隨分念の入つた定義である。併し歸する所は、企業に於ける資本の調達方法と財物に之が如何に投下せられつゝあるかの有様の記載だと云ふに過ぎぬ。或は企業に於ける財産及び資本の動的記載だと云ふ意味にも解されるが、併し少しも明確に規定せらるべきものが規定されてゐな

い。果して從來云はれてゐるやうな「簿記とは企業に於ける財産資本の増減變化の記録である」と云ふのと簿記方法の理論及び技術の基礎づけと説明の上にどれ丈けの差異を生ずるのであらうか。既に上野博士は其の簿記原理(初版大正十一年)に於いて「簿記とは企業の設立經營、解散に關する歴史的記録であつて、其の資本及び財産の状態並びに増減變化を勘定と云ふ特殊の形式に依つて價值計算的に記述するものである」と云はれ、岡田誠一教授は「簿記學通論」(昭和六年)に於いて「簿記法は會計記録——即ち財團に於ける經濟成績監督用の計算記録——の作り方」と一般的に規定し種々の簿記を區別され「損益簿記の目的は貸借對照表と損益計算書の作成である」と云はれるなど、簡明なる規定がない譯ではない。勿論、私は定義それ自體に就いて論じようとする者ではない。寧ろ定義に含まれ現はされてゐる問題の考へ方及びかかる規定によつて展開された理論及び技術的説明である。

#### 四

上述した如く、從來の簿記或は會計學に於いて明瞭にされなかつたのは、問題を理論的に分析せずして、單に簿記法を經營實踐の問題として表面的に見て、實際的にのみ取扱ひ、其の記載對象さへ理論的に明確に把握しなかつた結果によるものである。簿記の目的を論ずるのも、先づ此の根本的な出發點から明らかにして來るのてなければ、其の目的を達することは出来ない譯である。動的記載、靜的記載の區別の如き、記載對象の明確なる規定なくして之をなすことは不可能である。既に上述せる所によつて、此の區別の存在の必然的な理由並に從來謂はれてゐる所の簿記が、私の動的記載であることに就いて積極的な方面を明らかにしたから、次にそれが靜的記載でないことを述べたいと思ふ。

靜的記載の一般的對象が利潤追求獲得の過程であることは述べるまでもない。

靜的記載が此の過程の記載でありながらも動的記載と區別される所以のものは、それが時點的記載であつて期間的記載でないことである。

利潤追求獲得の過程の記載は、常に財産及び資本(A及びK)の二方向からの記載でなければならぬ。而して  $A=K$   $K=K_1+P$  とすれば、随つて  $A=K_1+P$  である。<sup>1)</sup> ゆゑに靜的記載は、特定時點に於ける此の過程をA及びKの方面より記載せるものにして一般にそれは  $A=K_1+P$  の關係として表示されるしまた表示されなければならぬ。而してAに就いては、一般に其の評價(價格の評定)が可能なる限度に於いて其の種類を示すべく、Kに就いては其の増減の原因關係(調達方法とて云つてもよい——曖昧ではあるが)を明らかにする程度に之を示す必要がある。之によつて企業が支配する價值及び其の存在形態を特定時點に於ける事實として記載することが出来る。一般に此の記載は「貸借對照表」と呼ばれてゐるものの本質を成すものである。

貸借對照表は、此の意味に於いて、理論的には獨立記載であつて少しも簿記の存在を前提とするものではない。それが、簿記と共に記載對象を同一にするが故に、記載方法の内容に於いて、記載要素と記載形式を同一にするに過ぎない。寧ろ簿記を前提にし之が記載結果によるときは、靜的記載の目的から離れざるを得ないであらう。蓋し靜的記載の目的は特定時點に於ける企業の支配する價值を示すことに在るからである。

ゆゑに靜的記載に於いては、(一)先づ價值の體現物たる財産を通じて其の價值を決定しなければ

1) 前掲拙稿「勘定學說に就いて」参照

ばならぬ。而して價値の決定は財産の價格を通じるより他はない。そこで財産の評價が問題になる。評價は正確を期するため各個の財産内容に就いて具體的に之を行ふ必要がある。而して得たる價格合計が企業の支配する價值總計を表現するものである。即ちKである。併し  $K = A + P$  であるからKをK<sub>1</sub>とPに分たねばならぬ。然るにK<sub>1</sub>は一般に直接に知ることは出来ぬ(開業の場合以外は)。併しPは明らかである。こゝに於いて(二)Pを示す必要がある。而して  $A - P = K_1$  であるから、AとPとを列記することによつて其の價值を窺ひ得ると共に其の差はK<sub>1</sub>を示すことが出来る之が所謂「財産目録」と呼ばれる所のものである。而して之も亦一の靜的記載であることは斷るまでもない。

貸借對照表は、このゆゑに、本來財産目録の存在を前提とするもので、此の兩者は靜的記載に於ける二段階として觀るべきである。併し、實際問題として、この手續は煩雜困難であると共に企業の繼續中は、常に動的記載としての簿記が存在し、その一記載として所謂決算貸借對照表が要求されるのであるから、之を以て本來の靜的記載としての貸借對照表に一應代用することが出来る。<sup>2)</sup> 勿論此の場合それだけの修正を必要とするが、寧ろ此の方法による方が簡便であるばかりでなく、之によるときは、動的記載たる簿記によつて各個(各時點に於ける)の靜的記載が關係せしめられる利益があることも考へねばならぬ。靜的記載を如何にして相互に關係せしめ之に統一を與へるかは一個の問題であるが、こゝにはそれに論及しないこととする。

- 1) K<sub>1</sub> は又純財産 (Reinvermögen) と謂はれる。之が Rechnungsgrösse なることは會計學者の論ずる所である。 Vgl. M. Berliner; Buchhaltungs- und Bilanzlehre, 6. Aufl., Hannover 1924, S. 57.
- 2) C. E. Sprague は之を Method by "derivation" とし本來的の作成を Inventory method と呼ぶ (The philosophy of Accounts, 5. ed., New York, 1922, p. 31.)

併し、このことは、靜的記載としての貸借對照表と動的記載としての簿記との區別を否定するものではなく寧ろ逆に、靜的記載としての貸借對照表を規定することにより、動的記載の結果から之を求め得るし、また之によつて動的記載の内容たる各個の事實及びその關係を明らかにし、利潤追求獲得の過程の全體的聯關に於いて把握する目的を達せしめる。またかかる區別を明確に意識することによつてのみ、貸借對照表に關して從來論ぜられた諸問題に對する視角が定められるであらう。而して其の結果として自ら問題に對する解答の理論的根據が與へられるであらう。これは又、他方に於いて貸借對照表を通じての經營分析の鍵である。

以上に於いて、私は、會計記錄として最も重要な簿記及び貸借對照表の記載としての性質を究明し、企業經營上、此等の記載に如何なる目的を置いてゐるかに就いて、専ら卑見を述べたが勿論こゝに問題にしたのは主として「簿記の目的」であつて、貸借對照表に就いては、此の問題に關する範圍に限り、甚だ不充分たることは免れない。たゞ、簿記の記載としての性質並に所謂決算貸借對照表が此の記載に對する意味及び關係に就いては、本論の中心的な問題であり、また私見を強調した點である。之によつて簿記に於いて我々が何を求めてゐるかも自ら明らかであり、物的二勘定系統學說に於いて、 $A=K+P$ か  $A-P=K$ 、かに對する解答も定まるやうに思はれる。此の點に就いては次の機會に改めて論ずることゝしたい。(一九三三・七・一一)