

會學濟經學大國帝都京

# 叢論經濟

號三第

卷七十三第

行發日一月九年八和昭

## 論叢

- 織物消費税に就きて……………法學博士神戸正雄
- 労働の供給について……………文學博士高田保馬
- 赤子の夭折統計觀……………法學博士財部靜治

## 研究

- フランスに於ける爲替安定と平價切下……………經濟學博士谷口吉彦
- 産業組合の本質……………經濟學士八木芳之助
- 會計學に於ける基本的規定に就いて……………經濟學士蜷川虎三
- 信用統制と支拂準備政策……………經濟學士中谷實

## 說苑

- 海運に於ける「市場の配分」と運賃構成……………經濟學士佐波宣平
- 贈與の合算課税……………經濟學士三谷道磨

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(裝轉載)

# 會計學に於ける基本的規定に就いて

蜷 川 虎 三

一

會計學の學問的性質に就いては議論がある。議論があることは事實だが、其の見解の主張に於いて、果して學問的性質の規定が明確に且つ充分に與へてゐるか否かは甚だ疑問である。一部の論者は、之を以て觀念的遊戯にとどまり、實際上無意味だと云ふが、然らば如何にして會計學の研究對象が定立され、其の問題が學問的内容として展開し得るのであらうか。勿論、定義のために定義を與へることは、學問的に無意義であるには違ひない。併し、學問的性質を規定することが單なる定義を與へることゝ異なることが明らかである以上、苟も一科の學問を論じ其の存立の意義を主張する限り、其の學問的性質の規定の下に問題を展開し之を其の内容として體系組織づけることが必要でなければならぬ。

勿論、結局に於いて要求されるものは會計實務に關する知識であることは疑ひない。併し乍ら會計實務の諸規定は何處から得られるのであるか。單に經營に於ける實際の經驗の集積を以て満足すれば兎に角、若し實務の諸規定の根據を求めるとすれば、それには會計に關する理論が必要

とされるであらう。會計學は正に此の要求の地盤に於いて生れ、また現にそれが故に存在の意義のある學問である。それにも拘らず、實務の末節のみに拘泥して理論の本道を失ふならば、斯學の存在の意義はないであらう。現に、從來會計學の問題として論じられてゐる簿記或は貸借對照表等に關する研究或は教科書的説明に就いて見るも、一應技術的には説明されてゐるにしても、各個の問題の取扱ひ並に其の解決の理論的根據が何處に在るか殆んど明らかでないものが多い。或は「實際にはかうやつてゐる」と云ふ人があるかも知れない。併しそれでは何んのために學問として研究するのが問題とならざるを得ないであらう。

此の點を追及して行くと、結局、簿記或は貸借對照表が理論的に把握せられず、従つて又之が理論的規定が充分に與へられてゐないからだと云ふ結論に到達する。而も此の兩者は事實上無關係な存在でない限り、理論的に如何なる關聯をもつものであるか、また此の關聯に於いて兩者を規定する原理が何んであるか、若し之が明らかでなければ、各個の理論的規定の基く所の根據を知ることが得ず、従つて又、それらの規定自體の理論的意義も曖昧とならざるを得ないであらう。

かかる意味に於いて、會計學が其の基本的な理論的規定を明確に與へることは最も重要なことでなければならぬ。然るに従來の如く學問的性質が明らかならず、其の研究對象も問題も明確に規定されなければ、如何にして其の基本的なる理論的規定を與へることが出来るであらうか。

會計學の文献は我が國に於いても決して尠くはない。併し乍ら此等の疑問に對して何等かの解答を要求し之を期待することは困難である。恐らく之はなほ殘された問題であらう。私は、此の意味に於いて、かかる課題に答ふべき準備を先の二三の論文に於いて試みたが、本稿に於いては、會計學に於ける基本的なる理論的規定自體を問題にして見たいと思ふ。

## 二

論を進めるに先つて、問題の所在と私見の到達すべき結果とを明らかにして置くことが便利であらう。

(一) 會計學の研究對象は利潤追求獲得の過程の記載方法である。此の記載方法を言葉の上で會計方法と約束するならば、會計學の研究對象は會計方法であると云へる。

(二) 會計方法が記載方法たる限り、記載方法一般としての形式的問題と、特殊なる記載方法としての實質的問題とをもつ。會計學固有の問題は勿論後者であるが、前者を前提とすることは當然である。

(三) 記載方法の本體的問題は、記載要素、記載形式、記載手續の規定として之を分つて觀ることが出来る。

(四) 記載方法は記載對象と記載目的とによつて規定される。勿論、記載對象を規定すること自體が記載目的を前提とするものであるから、記載對象の規定によつて根本的には記載方法が規定

される譯である。併し、記載對象の記載部面（目的から觀れば記載方向）が一つ而してたゞ一つであるか、二つ以上であるかは問題で、若し後者であるとすれば、存在し得べき場合の全部を採るか、其の一部を選択するかの場合を生ずる。而して之を選択するとすれば、記載對象の一般的規定の前提たりし第一次記載目的に對し、派生的な第二次的な記載目的が前提されぬ限り其の選擇は不可能である。

(五) 記載對象を利潤追求獲得の過程と規定する限りに於いて、此の過程は二個の記載部面をもつ。一を動的記載、他を靜的記載と名づける。若し從來の用語を採れば、前者は「簿記」であり、後者には「貸借對照表」が該當する。但し所謂「簿記學」乃至は「會計學」は、充分なる理論的分析なしに、兩者を論じてゐるに過ぎぬ<sup>1)</sup>。

(六) 從來の簿記學が勘定理論を以て基本的理論としたことは正しい。併し、(一)記載對象の規定の不明確不充分なること、(二)記載對象の規定自體より必然的な關係に於いて與へられる記載方法の一般的基本的規定と第二次的記載目的より生ずる此の規定に對する特殊的规定とを區別し得なかつたこと、等の理由から所謂勘定學說に於いて種々の議論を生じたし、また其の各個の議論が不徹底の嫌を免れ得なかつた。

(七) 記載對象から必然的に與へられる記載方法の基本的規定は、記載要素の關係の規定に他ならぬ。而して記載對象を前述の如く規定する限り、記載要素は財産(A)及び資本(K)の二個であ

1) 以上の點に就いては拙稿「會計學の本質と其の問題」(經濟論叢昭和七年一月號)參照

り、また此の二個でなければならぬ。A及びKの關係は、

$$A=K\dots\dots\dots(1)$$

である。

(八) A及びKは之は内容的に區別し得る。而して之が區別の基準はA及びKの各個の性質のうちになければならぬ。Aに就いては其の質的差異から、Kに就いては之が増減の原因關係から區別するのが根本的である。Aに就いては無數の區別があり得る。Kに就いては、自己資本(K<sub>1</sub>)、他人資本(P)の増減或は利益(G)乃至は損失(V)の發生以外にはあり得ぬ。即ち

$$A=K_1+P\dots\dots\dots(2)$$

$$A=K_1+P+(G-V)\dots\dots\dots(3)$$

である。之を以て會計方法の基本的・一般的規定とすることが出来る。

(九) 此の基本的・一般的規定から、基本的・特殊的规定を誘導する必要があるかどうか之が問題の點である。例へば(2)から、

$$A-P=K_1\dots\dots\dots(4)$$

$$A-K_1=P\dots\dots\dots(5)$$

或は(3)から

$$A-P-K_1=(G-V)\dots\dots\dots(6)$$

會計學に於ける基本的規定に就いて

を誘導するが如きである。これは、會計方法の内容をなす動的記載法或は靜的記載法が、かかる特殊的规定を前提とする必要があるか否かによつて決せられることである。<sup>1)</sup>

(二) 動的記載の性質は、それ自體として基本的・一般的规定を特殊化する理由をもたぬばかりでなく、反つて  $A \parallel K_1 + P$  なることを前提とすることが手續上必要とする部面をもつてゐる(各個記載を全體的關聯に於いて觀るため<sup>2)</sup>)。たゞ動的記載には利潤發生關係の追跡が一個の問題であり、之がために、 $A - P - K_1 = (G - V)$  を豫想する。

(三) 靜的記載に於いては、勿論一般的规定の特殊化は問題にならぬ。たゞ手續上、 $A + V = K_1 + P + G$  を表示形式として採るのと、之が前段的記載である財産目録に於いて  $A - P \parallel K_1$  を前提とする。蓋し財産目録は、自己資本の算定を其の一つの目的とするからである。

(四) 要之、會計方法の基本的・一般的规定は  $A \parallel K_1$  或は最も内容的に觀て  $A \parallel K_1 + P + (G - V)$  であつて、それが動的記載なると靜的記載なるとによつて其の根本的规定が變更されるものではない。たゞ手續上の必要から、其の實質的意味に於いてではなく之を形式的に扱つて二個の特殊規定を與へる。即ち、

$$A - K_1 - P = (G - V)$$

$$A - P = K_1$$

である。従來の勘定學說では、何か此等が基本的・一般的规定であるかの如く論ぜられる場合が

1) 以上の點に就いては拙稿「勘定學說に就いて(經濟論叢七月號)」參照

2) 拙稿「簿記の目的」(經濟論叢八月號 p. 82)參照。

あるがそれは正しくない。また私見と結果に於いて同一であり乍ら、其の根據が明確でないものがある。それらも同様に之を採ることが出来ぬ。本論は此等の點を明らかにすることが其の目的とする所である。

### 三

右に掲げた所は私見の要約である。其の理論的根據に就いては、大體前掲の拙稿に於いて論じた所で、到達した結果も右の理論的過程の必然的な歸結である。併し乍ら從來の所謂勘定學說に於いては種々な見解が行はれて居り、それが勘定理論として簿記方法の基本的理論的規定として與へる所のものも異つてゐる。普通此等の諸見解は、記載對象たる事實關係を人的關係として捉へるか或は物的關係として捉へるかによつて人的勘定學說と物的勘定學說に區別され、更に記載要素の規定されたる個數によつて一勘定系統、二勘定系統、三勘定系統等の學說上の區別が行はれてゐる。ところが最も新しい方向を代表するものと云はれる所の *Erfolgstheorie* (成果學說) は物的勘定學說には違ひないが、假令二個の基本勘定を設定するからと云つても、それは必ずしも右の如き意味の二勘定系統學說ではない。

勘定理論の性質を私見の如く解すれば、勘定學說として見解の相違を生じ得べき可能の場合、次の關係より起る。

#### (一) 記載對象の規定

(二) 記載要素の規定

(三) 記載要素間の關係の規定

(1) 基本的・一般的規定

(2) 基本的・特殊の規定

(a) 動的記載に於ける

(b) 靜的記載に於ける

而して(一)乃至(三)の(1)まで必須不可缺の規定で之なくしては所謂勘定理論は成立し得ず、(三)の(2)の(a)或は(b)は簿記或は貸借對照表に特殊の目的を規定することによつて、(三)の(1)の規定が特殊化される場合で、(一)乃至(三)の(1)までの諸規定が得られてゐることを前提とするし、また前提としなければならぬ。勘定理論は簿記理論と云はれる位で、之を嚴重な意味に解すれば、(三)の(2)の(a)の規定でなければならぬが、簿記そのものの性質が充分に規定されぬ關係上此の點に就いても甚だ曖昧で、(b)の場合と混同され、勘定理論にも *dynamisch* のものと *statisch* のものが區別されたりする原因となつてゐる。何れにしても基本的・一般的規定と基本的・特殊の規定を意識的に區別せざること、特殊の規定に於いても(a)と(b)が混同されることは、物的勘定學說に於いて多く免れぬ所である。併し、所謂成果學說に於いては、(三)の(2)の(a)を問題にし、而も利潤計算と云ふ目的を特に定立してゐるのであるが、之は先に述べた前提の規定が全く缺けて居て、特殊な見地に出發

するものである。ゆえに、他の物的勘定學説とは分つて論すべきである。

かくの如く勘定學説に於いて見解の相違を生じ得べき部面があるが、既に述べた所より明らかなるが如く、私見は物的二勘定系統學説の簿疇に屬するものであり、従つて、先づ此の派の他の所説と相違點を明らかにする必要がある。

物的二勘定系統學説中、相對立する見解は、SchärとNicklischとの勘定理論に於ける基本的規定である。周知の如く、Schärは $A-P=K$ に出發し、Nicklischは $A=K+P$ に出發する。私見が $A=K$ 而して $A=K+P$ とするとは全くSchärに對立しNicklischの側に立つものであるが、それは到達した結果を形式的表面的に觀た限りの話で、理論的根據に於いては必ずしも同じではない。以下此の點を明らかにすることによつて私見のよつて立つ所の根據を一層明確に示したいと思ふ。

先づSchärの見解に就いて觀る。彼によれば、

- (一) 簿記の記載對象は資本の循環(Kreislauf des Kapitals)である。
- (二) 記載要素はA及びK
- (三) 基本的規定は $A=K$ 、 $A-P=K$

である。問題は記載要素のKに在る。記載對象の資本循環と云ふ場合に於ける「資本」とは「價値を生む價値」であるから、其の限りに於いて記載要素は當然に價値にまで分析せられて、Kは價

1) J. F. Schär, Buchhaltung u. Bilanz, 5. Aufl. Berlin 1928, SS. 13-16.  
2) Nicklisch. Wirtschaftliche Betriebslehre, 6. Aufl., 1922.

値でなければならぬ。それが Schär に於いては企業の所有する價值即ち自己資本に限られてゐる。かかる記載要素の規定では「資本」の循環を捉へることは出来ないのであらう。ゆゑに企業が支配し而も企業の所有に屬せぬ價值(負債)が企業に生じた場合には、Schär では計算的に資産(A)から差引かねばならぬ。即ち  $A - P = K$  である。然るに之を價值としては見ずに、「負の財産」なりとし、「正の財産」(A)に對し「負の財産」(P)とした。従つて「財産」が記載要素として規定されてゐる譯であるが、正負を生ずる「財産」なる要素が記載對象たる「資本の循環」から如何にして抽出されたか其の根據を知ることが出来ぬ。少なくとも經濟理論の上ではかかる分析の過程を追跡することが出来ぬ。一説に、簿記の目的とする所は自己資本の大きさを明らかにすることであるから  $A - P = K$  であると云はれてゐる。併し之は何も  $A = K$  に於けるKが自己資本でなければならぬ根據とはならないであらう。Kが資本であつて之を體現する價值物の總體がAであり、 $A = K$  とされる場合  $A = K + P$  (Kは自己資本)が成立し、之より  $A - P = K$  とした所で、論者の主張は通る譯である。なぜ  $A = K + P$  のPを移項したかと云へば「簿記の目的」によると云へるであらう。其の限りに於いては、 $A = K$  に於いて  $K = K$  である必要はない。即ちKが自己資本であることを必要としない。即ち、A或はKなる記載要素は所謂「簿記の目的」(三)の(2)の(a)の規定から規定されるものではないことを知れば、 $A - P = K$  の根據を簿記の目的に求めることは無意味であることが知られるであらう。要するに、Schär に於いては記載對象たる資本循環の過程か

ら記載要素を抽出規定する分析の方法が少しも理論的でないと云ふことが根本的な缺點である。形式的な扱ひに於いては  $A = K_1 + P$  も  $A - P = K_1$  も同じことであり。また  $A - P = K_1$  も  $A = K_1 + P$  も同じである。併し前の場合と後の場合では「資本」及び「財産」の考へ方を異にしてゐる。結局何れにしても Schär の場合には、記載要素の規定で行詰つてゐることだけは確かであらう。勘定理論に關する限り之れ以上の吟味を必要としない。

Schär 2 對 1) Nicklisch は  $A = K_1 + P$  を以て基本的規定とする。Nicklisch 2) によれば、systematische Buchhaltung は periodische B. と laufende B. より成り、貸借對照表は前者の一構成部分であり、而も後者によつて補完されるものとする考<sup>1)</sup>から、貸借對照表的記載を以て中樞本體を成すものとする。従つて勘定理論を貸借對照表に於ける基本的・特殊的規定を以て出發する。

Nicklisch の記載要素の規定は、其の限りに於いて一應正しいと思はれるが、勘定理論、即ち彼によれば laufende Buchhaltung の理論が貸借對照表に於ける基本的・特殊的規定(三)の(2)の(b)に規定されることは問題である。其の示された理由によれば、簿記が貸借對照表に始り、また貸借對照表に終ると云ふことに盡きる<sup>2)</sup>。このことは確かに消極的根據にはなり得る(第二節(土)参照)。併し、動的記載に於ける基本的・特殊的規定(三)の(2)の(a)が、靜的記載に於ける基本的・特殊的規定(三)の(2)の(b)と根本に於いて同一であつていゝと云ふ積極的主張は與へられて居らぬ。即ち、Nicklisch に於いては、記載對象の規定—記載要素の規定—基本的・一般的規定のプロセスを経て、

1) H. Nicklisch, Wirtschaftliche Betriebslehre, 6. Aufl., 1922, S. 225.  
2) Nicklisch, a. a. O. S. 271.

所謂簿記の基本的・特殊的规定が問題にされなかつた所に理論上の缺陷がある。

勿論、貸借對照表に出發しても、貸借對照表に於ける基本的・特殊的规定  $A \parallel K_1 + P$  が基本的・一般的规定  $A \parallel K$  の定立に基くものであり、簿記に於いても同様に之が規定に従ふことが證明されれば差支ない。要するに、基本的・一般的规定を缺いて理論の展開を誤つた所に、批判される餘地が充分に在る。併し、結果に於いては私見と同一である。即ち、簿記に於ける基本的規定を以て  $A \parallel K_1 + P$  とするからである。之を以て貸借對照表に出發するが故に勘定理論に於ける靜態學說とするならばそれは誤りである。私見は記載對象の性質に於いて  $A \parallel K_1 + P$  の關係を見出し、簿記もかかる記載對象を捉へる限りに於いて、 $A \parallel K_1 + P$  なる規定を採らざるを得ないと云ふに過ぎない。而して簿記が動的記載たる性質を賦與されるのは記載手續によつてである。

以上によつて明らかなる如く、私見と同じく物的二勘定系統學說に屬する著名なる Schar 及び Nicklisch の見解は私見と理論の構成を異にしてゐる。Schar は既に記載要素の規定に於いて對象を把握して居らぬことを示し。Nicklisch は記載對象に對する記載の基本的・一般的规定と靜的記載に於ける基本的・特殊的规定とを區別せずして、直ちに之を以て動的記載の規定とした所に理論の不完全さを露はしてゐる。之によつて、私が結果に於いて Nicklisch と同一結果  $A \parallel K_1 + P$  に到達しながら而も私見を主張する理由が明らかになつたことと思ふ。

なほ物的二勘定系統學說を採る限りに於いて、一勘定系統學說並に二勘定系統學說と特殊な見地に立つ成果學說とに對する見解の相違點を明らかにせねばならぬ。

物的一勘定系統學說として著名なのは Berliner の營業學說である。彼は勘定理論の出發點を貸借對照表に採るが故に、事實上、資産、負債、純財産を認めるのであるが、之を統一するに「營業財産」(Geschäftsvermögen)なる概念を以てしたのである。其の限りに於いて如何にも一勘定を採るやうであるが、貸借對照表に出發する限り、「積極營業財産」と「消極營業財産」の二個の記載要素を規定してゐることは事實で、其の意味に於いては二勘定を採つてゐる譯である。此の學說の範圍では記載の技術的説明以上には出でず、記載對象それ自體の認識が不充分であることを免れない。即ち企業に於ける「資本」の運動は捉へられずにとゞ財産の増減變化として觀られたに過ぎないから、 $A=K$ の一般的規定に達するには距離が遠いと云はねばならぬ。學說的發展に於いて見れば Hügli<sup>1)</sup>は勿論 Schär に於いてさへ其の域を脱してはゐない。

三勘定系統學說は  $A, K_1, P$  を獨立の記載要素とする。従つて財産勘定、負債勘定、資本勘定の三個が基本勘定であるとするが、貸借對照表に出發するが故に此等三要素の關係は  $A=K_1+P$  なりとする。要するに、 $P$  を獨立の別個の記載要素とする所に特徴がある譯だが、 $P$  が  $K_1$  と對立する記載要素なりや否やは、先に述べた基本的・一般的規定に於いて觀るべきであつて、貸借對照表に於ける基本的・特殊的规定によつて定まるものではない。況んや、基本的・一般的規定に於ける

1) M. Berliner, Buchhaltungs- und Bilanzlehre, 7. Aufl. Hannover 1924, S. 40  
1) F. Hügli, Die Buchhaltungs-Systeme und die Buchhaltungs-Formen, 3. Aufl., Bern 1923.

る  $A \parallel K$  は記載對象の性質からくる必然的な結果であるから  $K + P \parallel K$  と觀るべきは貸借對照表に於いて當然のこととでなければならぬ。Leitner,<sup>1)</sup> Obst<sup>2)</sup>等の諸學者の主張があるが、所謂 Bilanztheorie である點に於いて Nickisch に對する先の批判と同一の立場から  $P$  の獨立記載要素としての存在を否定することが出来る。

最後に成果學說に就いて批判の方向だけを明らかにして置きたいと思ふ。最近に於ける有力なる傾向として他の機會に詳論する考であるから茲には要點を掲げるにとどめる。成果學說としては Sganziui<sup>3)</sup> 及び Walb<sup>4)</sup> の說を以て代表せしむべきであらうが、要するに簿記の目的を以て成果計算 ( $G \rightarrow V$ ) に在りとし、記載對象を  $G \rightarrow W \rightarrow G$  の過程として認めつゝも結局は  $[G \uparrow W]$  として一般化し、商品勘定及び貨幣勘定乃至は給付勘定及び支拂勘定の如き基本勘定を定める。此の勘定學說の特徴は、

- (1) 端的に簿記の目的を成果計算に在りとしたこと、
- (2) 記載對象を現實的に規定してゐながら而も之を分析して記載要素を抽出せず、表面的に  $[G \uparrow W]$  の事實を捉へたこと、

である。成果計算は簿記に於いて重要であるには違ひない。併し、それが可能のためには、簿記が動的記載としての内容をもたねばならぬ。而してそれがためには、記載要素の規定を必要とする。然るに此の勘定學說では全く之を缺いてゐる。即ち之は、(三)の(2)の(a)を問題にしてゐながら、

- 1) F. Leitner, Die doppelte Kaufmännische Buchhaltung, 7. Aufl., Berlin u. Leipzig 1923.
- 2) G. Obst, Einführung in die Buchführung, Stuttgart 1926.
- 3) C. Sganziui, Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, St. Gallen, 1908
- 4) E. Walb, Die Kaufmännische Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1922

こゝに至る規定の過程中最も重要な(二)を缺いてゐるのである。殊に成果計算は換言すれば利潤計算であるにも拘らず、記載對象を價值にまで分析せず、表面的に單なる交換過程として捉へたことは、理論的に大なる缺陷を藏するものではあるまいか。成果學説が強調した點は動的記載に於ける基本的・特殊的規定として問題を研究する必要は充分に在ると考へられるが、それは寧ろ損益計算表に於ける實質的問題であり、而も基本的・一般的規定を前提とするものである。

以上、甚だ簡單ながら、物的二勘定系統學説と關係ある所説に就いて言及したが、上述せる所によつて明らかなるが如く、勘定學説に對する私の視角は、從來の學者のそれと全く異なるものである。問題は單なる簿記の技術的な説明に終るものではなく、其の本質的な理論的意義に在る。従つて、たゞ貸借仕譯の仕方が明らかになればいと云ふやうなものでは決してない。従つて各個の勘定學説の採る理論と其の根據を吟味することが根本的に必要でなければならぬ。若しそれが不完全不充足であるなら、如何に高壯な勘定學説も砂上の樓閣に過ぎないであらう。

本稿の目的とした所は、勘定理論に對する私の結論を述べることに在つた。而してまたそれは、前二稿の結論でもある。

私の未熟なる考によれば、簿記理論としての勘定理論は、會計方法の基本的・一般的規定に對する、動的記載に於ける基本的・特殊的規定に他ならぬ。従つて勿論基本的・一般的規定と區別し

なければならぬが、また同時に靜的記載に於ける基本的・特殊的规定とも區別する必要がある。従來の所説には此等の混同が甚だしいために議論が錯雜してゐるばかりでなく、之が紹介者批判者をして問題の重點の捉へ方を誤らしめてゐる嫌がある。

私は先づ此等を區別することによつて、次の諸點を明らかにした。

(一)會計方法に於ける基本的・一般的规定は  $A = K_1 + P_1$  なること、而して  $K = K_1 + P_1 + (G - V)$  なることより、 $A = K_1 + P_1$ 、 $A = K_1 + P_1 + (G - V)$  の成立し得ること、(二)動的記載及び靜的記載の性質を檢討し、此等の何れの基本的・特殊的规定としても基本的・一般的规定が適用されて變更されぬこと、(三)但し此等の各個の記載に於いて、 $A - K_1 - P_1 = (G - V)$ 、 $A - P_1 = K_1$ 、 $A + V = K_1 + P_1 + G$  とする場合の生ずるは、何れも記載手續上の扱ひに過ぎないので、記載要素及び其の關係が本質的に異なることを意味するものではないこと、従つて之によつて明らかになつたことは、動的記載或は靜的記載に於ける會計方法上の差異は専ら記載手續に在つて、こゝに幾多の問題を生じ得べしと云ふことである。

以上論じた所は勿論不充分ではあるが、併し、之によつて一應私見を述べ得たし、また従來の勸定學説の個々の議論が、其の問題に對し、如何なら方向から何を捉へてゐるかも一通り明らかになし得たやうに思ふ。なほ殘された問題は、かかる見地に立つて、會計學の諸問題を檢討し、理論的に之を解決することであるが、それらに就いては、機會を得て各個に論じて見たいと考へてゐる。