

大正四年六月二十一日第三種郵便物認可 (毎月一回一日發行)

東京帝國大學經濟學會 經濟論叢

第(十三)卷 第二號

昭和九年二月一日發行

論叢

印紙税に就きて……………法學博士神戸正雄

購買力……………經濟學博士小島昌太郎

チャーマーズの恐慌理論……………經濟學博士谷口吉彦

時論

農村經濟更生運動の目標……………經濟學士八木芳之助

研究

會計學に於ける取引の概念と形態……………經濟學士蜷川虎三

米國新産業政策の一断面……………經濟學士大塚一朗

資本蓄積率變化論補遺……………經濟學士柴田敬

說苑

グットウイルに關する一研究……………經濟學士熊本吉郎

本邦製紙業に於ける混合企業と單純企業……………經濟學士田杉競

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁轉載)

研究

會計學に於ける取引の概念と形態

—「取引」論序説—

蜷 川 虎 三

此の小論の目的とする所は、會計學に於いて謂ふ所の取引の意義を研究して、學問としての會計學に於ける其の概念の理論上の意義とそれより生じまた生じ得べき問題に關する私見を述べることに在る。

從來の簿記論乃至は會計學に於いて、所謂取引なる概念は常に用ひられる所であり、また從つて之に就いて學者も何等かの形に於いて論ずる所で、問題自體としては寧ろ陳腐に屬すると云はねばならぬ。併し乍ら餘り廣く用ひられる概念は往々にして常識化し、學問上重要なものにも拘らず、反つて之が規定の理論的意義が見失はれてゐる場合が決して尠なくはない。而して、學問上の概念規定が、全く其の意義を失つて單なる常識的な説明に終つてゐることは、我々の屢々

見る所である。殊に會計學の如く未だ充分なる理論的内容と組織を具へず、其の母體たる簿記論から脱脚し切れぬ學問に於いては、單なる技術的説明に囚れ勝たといふことも免れ得ぬ所である。併し會計學の理論の發展のためには、一個の概念の規定に就いても、其の理論的根據を明確にし、其の學問に於ける意義・性質・關係を明らかにすることが必要であらう。

かかる意味に於いて會計學を問題にする時、我々は陳腐の如くにして而もなほ解決されざる幾多の問題を見出すのである。「取引」の如きも其の一例とすることが出来るであらう。即ち、簿記 (Book-keeping) とは取引 (Transactions) を記録する、こと (Recording) であるといふ考に出發し、取引とは財産或は資本の増減變化を生ぜしむることを指すと觀念して簿記法を論ずるのが普通であるが、之によれば、「取引」は簿記法を規定する根本概念であることが知られる。¹⁾ 蓋し取引を記録するのが簿記であり、此の記録の對象は取引とされるからである。ゆゑに取引そのものの性質が明らかにされざる限り、如何に之を記録するかの方法は與へられぬ筈である。而して從來の簿記論は、前述の如く、之を財産或は資本の増減變化を生ぜしむることとして解決するのであるが、然らば謂ふ所の財産とは何か資本とは何かといふ點になると必ずしも明瞭ではない。勿論、一應之に就いても答へてはゐるが、それは多くの場合、常識的な概念以上に出でるものではないと云つても過言ではないやうである。

従つて、謂ふ所の取引も財産・資本の概念が明確を缺く以上、其の増減變化と云つても必ずしも

1) 暫く記載の目的に就いては問はぬこととする。

明瞭ではない。此の明瞭でない基礎概念に出發して果して簿記法を成立せしめ得るや否や問題である。但し簿記法は經營の實際に於ける方法で、寧ろ經驗的に捉へられ、實際に於ける適不適によつて正否が決められるから、それ自體の發達のためには必ずしも理論的基礎の如何は問題にならぬ。併し簿記論乃至は會計學といふ一個の學問としては、其の方法が成立しまた成立し得る根據を理論的に明らかにし、之を客觀的方法として説明しなければならぬ。然るに右の如く其の基礎概念が明確に規定されぬものとすれば、少なくとも學問としては甚だ不充分であることは免れないであらう。此の小論の目的とする所は、かかる意味に於いて、會計學の問題の理論的組織を意圖する私の一個の問題に答へんとすることに在る。

二

本題に入るに先立つて、私の立場に於いて、此の問題の地位と關係とを明らかにして置くことが便利であらう。

既に他の機會に述べたやうに、¹⁾利潤追求獲得の過程に於ける資本の増減財産の變化の記載方法が會計方法であり、會計方法は其の性質上、動的記載方法と靜的記載方法とを内容とするものであることは明らかである。而して、從來簿記法として論じられた所ものは、私の言葉を以てすれば、動的記載に於ける記載手續の技術が専ら問題にされたのであるが、かかる手續上の技術的規定が如何なる理論的根據の下に成立し、それが實際的意義をもち得るものであるかを明らかに

1) 拙稿「會計學に於ける基本的規定に就いて」經濟論叢37の3（昭和8年9月）

しなければならぬ。會計學が既存の學問としての簿記論(學)に對し、一個の獨立の學問として成立し存在する意義も亦ここに存すると云へるであらう。此の意味で、ここでは特に「動的記載方法」と呼んで之を區別することとする。

動的記載方法は上述の如く會計方法である。ゆゑに會計方法としての一般的規定を前提とし、之によつて規定される。而もまた、それが動的記載方法なるのゆゑを以て、其の性質に従つて特殊的な規定を受けざるを得ない。而して此の一般的規定の下に於ける特殊的规定こそ動的記載方法の問題でなければならぬ。從來の所謂會計學に於いては、此の關係が明瞭にされず而も個別的問題を論ずるから、専ら實際に於ける取扱の説明に終始して、會計學の理論的構造から見て、何ゆゑに其の問題が取上げられ而もしかく説明されざるを得ないかの根據を知ることが出來ない。従つて學者が論據として實際論を擔ぎ出さざるを得ぬ場合が往々にして生ずる次第である。

右に述べた一般的規定と特殊的规定の關係及び其の問題を一覽的に示せば次の如くであらう。

	一般的規定	特殊的规定
記載目的	一般的	動的
記載對象	利潤追求 獲得の過程	取引
記載方法		
記載要素	財産・資本	勘定科目 勘定科目の 統一組織(記録の設定)
記載形式	勘定	

動的記載方法の目的とする所が、利潤の追求獲得の過程の動的部面の記載に在ることは既に述べたる所である。即ち、此の過程に於ける資本の増減財産の變化の事實の生起と共に之を記載し、之が企業の利潤追求獲得に對し如何なる關係をもち、また如何なる結果を及ぼしたかを明らかにすることにある。ゆゑに此の意味に於いて次の諸點が満足されることを必要とする。

(1) 資本及び財産を増減變化せしめたる事實自體。このことが一般に取引と呼ばれてゐる。其の會計方法上の關係地位は右に表示せる如くである。

(2) 此の事實が如何なる原因關係に於いて資本を増減せしめ、如何なる形態に財産を變化せしめたか、之を記載の具體的目的——企業の種類による經營上の要求——に應じ分類すること。これがために、勘定の一般形式の下に、資本及び財産の分類項目が定められる。即ち所謂勘定科目が之である。之によつて、取引は一定の記載として與へられる。

(3) かかる記載結果に一定の表示形式を與へねばならぬ。此の表示形式を定めることが、普通に記録の設定と呼ばれてゐる所である。記録の設定に就いては常に説明される所であるが、それは全く天下り式に説かれるので其の理論的根據が明らかでないが、私は之を以て表示形式とし、記

載の一過程とすることにより其の意義・性質・問題を明確に規定し得ると考へる。

(4) かかる記録に於ける記載結果が、單に個々の事實—取引—をあらはすのみならず、それらが利潤追求獲得の全過程に於いて統一され、全體的關係に於いて示されねばならぬことは、他の機會に述べた所である。此の記載結果に統一を與へ、其の關係を示す表示形式が、決算貸借對照表及び損益計算表と呼ばれてゐる所のものである。

(5) 最後に此等の記載結果に就いて、之が記載の正否を吟味する方法と其の形式とが與へられねばならぬことは記載の當然の要求である。而して此の吟味が、根本に於いて「 Δ 」を前提とすることは明らかであらう。試算表の如きは、此の吟味の一形式である。

要するに、動的記載方法の問題は、會計方法の一般的規定の下に於いて、此等の要求を如何にして満足するか、客觀的事實をよく其の目的の限りに於いて把握し記載する方法を理論的に與へることとでなければならぬ。而してこゝに問題にする「取引」は、かかる方法の規定に於ける基本的なる概念で、之を規定することが、方法全體に如何に關聯をもつかは、先の一覽表によつても察せられるであらうが、右に述べた意味に於いて、取引を單に常識的に説明するだけでは何等其の意義のなきことも明らかであらう。即ち、こゝに取引を問題にする重點は、取引の意義・性質を明らかにし、其の性質に従つて之を區別し、よつて動的記載對象としての取引が記載方法を如何に規定するかを見ることに在る。以下、かかる見地に立つて取引に就いて私見を述べることとし

よう。

三

既に述べた如く、從來の簿記論に於いては、簿記を以て取引の記録と考へてゐる。其の意味は取引を以て記載対象と規定せることに他ならぬ。然るに、會計方法の記載対象は——若し私見を採るならば——利潤の追求獲得の過程である。而して此の過程は二個の記載要素即ち財産・資本及び其の關係に於いて捉へられねばならぬ。ゆゑに、簿記法が會計方法である限りは、假令それが如何に特別なる記載対象を規定しようとも、財産・資本及び其の關係に於いて記載さるべき利潤追求獲得の過程に於ける事實たることには相違ないと考へ得るであらう。少なくとも從來説明されてゐる所から、かく考へることは可能である。而も既に取引とは財産或は資本を増減變化せしむることだと云ふことも明らかにされてゐる。従つて從來の所論を表面的に見れば問題はなほい筈である。少なくとも規定すべきものを規定してゐることが之によつて知ることが出来る。

併し乍ら、簿記法に於ける取引の規定が、かかる全體的な關係を把握し、其の關係に於いて與へられたものでないことは、此の規定に出發した其の後の問題が少しも之に依存し規定されてゐないことによつて推知することが出来る。私見も同じく財産・資本の増減變化を生ぜしむる事實を指して取引といふのであるが、かかる規定を與へるのは、

(一)會計方法に動的記載方法と靜的記載方法とがあり、また無ければならぬこと、

(二)各個の記載方法には、會計方法の一般的記載對象が特殊限定されねばならぬこと、
(三)動的記載方法は利潤追求獲得の過程の動的部面を其の記載對象とし、之は財産の變化、資本の増減として現れる事實なること、
といふ理論的前提の下に立つて、財産の變化、資本の増減を生ぜしむる事實を指して取引と呼ぶに他ならぬ。

従つて私見に於いては、動的記載方法は、其の記載目的を問題にせぬ限り、其の記載對象たる取引によつて規定されなければならぬ。此の意味に於いて取引の性質を明らかにすることは、とりもなほさず、動的記載に其の方法的規定の基礎を與へるものに他ならぬ。會計學上謂ふ所の取引は、勿論、日常用語としての其の意味内容と全然異にするものではなく、寧ろ一般的には其の意味を共通にするのであるが、併し學問上の概念としては、其の意味内容を特定し且つ之を明確ならしめなければならぬ。

即ち、會計學上の取引は、上述の如く、財産の變化、資本の増減を生ぜしむる事實である。而して、財産の變化に就いては、財産それ自體の性質上、二通り而も二通りよりない筈である。即ち

(一)價值體現物の使用形態の變化

(二)同一使用形態に就いては其の物量の増減、

が之である。普通日常生活に於いては、財産の増減變化と云へば、財産の交換價值殊に貨幣量を

以て表現されたる交換價值即ち價格の増減乃至は財産種類の變化を謂ふのであるが、既に我々の規定せる意味に於け財産に就いては、それ自體の變化には右の二通りよりない。¹⁾従つて、財産の變化を記載するためには、其の變化を生じ得べき使用形態を、記載目的を満足する限りに於いて、豫め之を定めて置かねばならぬ。所謂勘定科目が之であるが、此の意味に於いて、財産に関する限り、之を使用形態の方面より區別し分類するものであることが知られるであらう。即ち、財産の變化は其の勘定科目を要素として記載される。次に同一使用形態に於ける價值體現物に就いては、單に其の物量の増減の見られるのみである。このことは改めて述べるまでもない。

また資本の増減とは、價值の増減であつて形態的な變化はない。價值は一の社會的な量で、區別のあるものではないからである。併し企業にとつて、企業の支配する價值の増減の因果關係を明らかにすることは重要であり、また之を分つて見ることは可能である。よつて資本に就いても、之を勘定科目を要素として記載する。従つて、資本に関する限り、勘定科目の區別は即ち價值増減の原因の區別に他ならぬ。

従つて、一般的に、財産と資本とを對立していふ場合には、前者に就いて變化、後者に就いて増減より問題にならないが、更に財産・資本を内容的に見れば、財産に就いては其の使用形態(種類)の變化と物量の増減があり、資本に就いては、價值の増減と價值増減の原因の變化とがある譯である。普通に謂ふ「財産・資本の増減變化」が、かかる意味に解され、また其の根據が示さ

1) 之が記載要素たる勘定科目によつて記載されるとき價格の増減を以て現はされる。

れる限りに於いて、かくの如く簡單にいふことは差支ないが、若し之を常識的に解するならば、之によつて何等の規定を得ることも出来ないであらう。先づ第一に問題になるのは、取引の區別である。單に一般概念を得ることそののみであれば、財産・資本の増減變化といふだけでも事足りるが、之を區別しようとするれば、取引自體に於ける性質によることを必要とし、之がためには取引の概念規定の中に其の基準たるべき性質が與へられてゐることを必要とするからである。

四

取引を上述の如く解すれば、取引によつて生じ得べき財産の變化資本の増減は次の如くである。
一般に



の前提の下に、個々の取引は常に、其の實質に於いてAに影響すると共に、同時にKに關係することは明らかに知り得る所である。従つて、Aだけに影響を及ぼし、全然Kに影響せぬ取引といふものは存在し得ない。併しこのことは、記載の實際に於いて之を如何に扱ふかといふことは全く別個の問題である。例へばAに變化あるも、Kに於いて其の増減の原因を同一にする場合に於いては相殺得しるから、此の場合Kの側に於いては記載する必要がない。またKに原因を異にする

ために増減あるも相殺する場合に於いては、Aに於いて結局變化を生ずることがないから、(Aの物量に於いて相殺するから)たゞ、原因を異にするために生じた變化だけをKの側に記載すれば足りる譯で、記載の實際に於いてはかくの如く扱ふが、併しこれは、取引がAに變化Kに増減を生ずると云ふことに矛盾するものではない。之を表示すれば次の如くである。

(Aの側) (Kの側)

(一) 形態の變化—K量増減—原因單一—相殺す……(1)
原因複合—相殺せず……(2)

(二) 物量の増減—K量増減—原因單一—相殺せず……(2)

(三) 形態同一・物量相殺—K量増減—原因複合—相殺す……(4)

取引は常に財産と資本とに同一の結果を生ずる。このことは先に述べたる通り取引の一般的性質である。併し、同一性質の量に就いて、等量の増加及び減少のあつた場合には、かかる事實の生起したことは認められても、たゞ其の結果だけに就いていへば、かかる事實の生起せざりし場合と同一に見ることが可能の場合がある(1)はそれである。現金千圓を以て商品千圓を仕入れた場合、財産としての形態は變化してゐる。之を資本側に就いていへば、現金千圓で現はされる價值を失つたのであるが、また同時に商品千圓で現はされる價值を得てをり、K₁の内部に於いては相殺されて増減の結果を生じない。即ち、表に示すが如く、K₁に増減は起るのであるが、増減の結果を生じない。従つて之が記載は、財産系統の勘定科目相互の間に限られる。此の意味で、か

る取引を財産取引と呼ぶことが出来るであらう。

次にAの側に形態的變化を生じ、従つて又、資本の側に増減を生ずる點に就いては先の場合と同じであるが、資本側に於ける増減の原因を異にする場合である。例へば現金で米百石二千二百圓で賣渡すといふやうな取引である。此の取引に於いては、普通の場合、販賣利益がある譯で、一石二十二圓に仕入れたものを元値で賣る筈がない。例へば石十八圓のものを二十二圓に賣つたとすれば原價千八百圓である。それで、(1)米千八百圓で現はされる價値を失ひ(2)現金二千二百圓で現はされ價値を得てる譯であるから、四百圓といふ貨幣量で現はされる價値は相殺し切れぬ部分であり、勿論これはKに屬さずGに屬する。ゆゑに、

A	K
商品(米) (一) 1800 現金 (+) 2200 (1800+400)	K1 (+) 1800 G (一) 400 <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> (一) 1800 〇

となり、記載の場合には、A側の勘定科目と、資本側のGに屬する勘定科目の關係となる。普通に混合取引といはれるのは、財産取引と後に述べる所謂損益取引との合體せるものとの意味であるが、名稱は何れにしても、此の取引の性質は、財産の形態的變化と資本の増減原因の複合が生ぜしめられたことに在る。

第三は、財産には其の形態的變化なく其の物量に増減を生じ、従つて資本に於いて増減を生ず

る取引である。此の場合に於いては、資本増減の原因が區別されねばならぬ。現金千圓が盜難によつて失はれたのも負債千圓を現金を以て返濟したのも、現金が千圓だけ減少したことは同一である。同時に資本側に於いて、それだけの價值が失はれた譯であるが、それに就いては、失はれた原因が區別されねばならぬ。即ち、

A K

現金 (-) 1000

P (+) 1000
V (+) 1000

の區別を此の例の場合には生ずる。普通にかかる取引は、G 或は V を原因にして資本の増減を表す場合が多いから損益取引と呼ぶのであるが、記載の場合には財産の勘定科目、資本の勘定科目何れにも亘るから其の意味に於いて財産・資本、取引と呼ぶのは便利であらう。

最後に、財産に於いて使用形態を變ぜず、物量に於いて増減なき取引があるかが問題であるが、これは取引それ自體の概念に矛盾するから勿論存在し得ない。併し物量は相殺し得る。少なくとも同一使用形態の財産の物量は相殺し得るから、他方資本に増減を生じ、而もそれがまた相殺する場合を考へ得る。此の場合に於いては、資本増減原因の變化（轉換）のみが記載事項として残る。例へば二千圓の利益を銀行預金として保有する場合、利益を積立金に繰入れるとすれば、次の如くである。

	A	K
1) 銀行預金 (一) 2000	利 益 (+) 2000	
2) 銀行預金 (+) 2000	積 立 金 (一) 2000	
	0	0

即ち、此の場合に於いては、利益が積立金に轉換された事實だけが取引の結果として記載さるべきで財産の側には變化の結果を生じないから、記載の必要を生じない。併し、結果として現れないにしても、一應變化のあつたことは認めなければならぬ。勿論、かくの如くいふことは、甚だ觀念的な嫌はあるが、従來の學者の説明の如く、財産に變化がないといふなら、其の出發點であるΔΠは如何にして説明されるであらうか。取引の客體は、AとしてもKとしても見られるし、また見なければならぬのである。ゆゑに取引があれば、Aは變化し、Kは増減する。此の二面に於いて記載するのが複式簿記の複式簿記たる所以である。ただ量的變化に於いては、それが等量で向きを異にする限り相殺するから結果を生ぜず、記載の必要を見ないといふだけのことである。此の點は先にも述べた如く、明らかに區別しなければならぬ。

以上に述べたやうに、取引が財産の變化資本の増減を生ぜしむる事實であるといふ概念規定に出發し、其の性質から見て次の四種の區別を生ずる。¹⁾

(1) 財産 取引	$a_1 \downarrow a_2$	K = 0
(2) 財産・損益取引	$a_1 \uparrow a_2$	G, V

1) 〇は相殺する場合、△は其の何れかの場合、…は何れかと相互に關係する場合、 $a_1 \rightarrow a_2$ 物量の増減。

(3) 財産・資本取引

$a_1 \rightarrow a_1'$

K, P, G, V

(4) 資本取引

$A = O$

K, P, G, V

此等の名稱は問題ではないが、要するに、記載の實際に當つて、容易に關係勘定科目を明らかならしめ得るが如き名稱が便利である。従つて、こゝには、技術的な意味に於いて名づけるにとどまり、財産取引と呼んでも、上野博士が説明される如く、「此の種の取引は財産の方面に於てのみ生ずる出来事であるから」といふ意味ではなく、記載に當つて、財産系統の勘定科目のみが關係せしめられるといふ技術的説明の意味に於いて云ふのである。

從來、普通に説明される取引の形態は、交換取引(財産取引)、損益取引(財産・資本取引)混合取引の三種である。²⁾これは資本方程式 $A = P + K$ に出發し、財産側の變化のみより見る當然の歸結で、先の表を比較参照すれば明らかであらう。併し根本的な出發點、 $A = P + K$ を認める限り、取引の結果は、AとKの兩側面より、而して兩者の關係に於いて見なければならぬ。若し然りとすれば、當然に(4)の場合即ち資本取引の生じ得べきことが認められるであらう。而して、現にかかる取引が存することは株式會社に於いて最もよく見られる所である。學者は之を實際にかかる形態の取引の存することから説明するが、取引を専ら財産に於いて觀る立場と理論的には矛盾するのではあるまいか。資本は「抽象的な價值」だといふならば、そこに種類的な區別が存する筈はなく、従つて「資本取引は財産の方面に於ける交換取引に相對する所の、資本の方面に於ける交換取引」な

1) 上野博士、簿記理論の研究、p. 246
2) 學者により、取引形態に就き種々に區別するが一々觸れない。我國に於いては岡田誠一教授が示唆に富む研究を發表されてゐる(「簿記學上の取引の種類に就て」早稻田商學7の1)

どといふものは比喩としては兎に角、理論上はあり得ない。上野博士は之を説明して、「此等の計算的價値を有する諸資本項目（株式資本金・拂込未済株金・法定準備金・各種の任意準備金・缺損金・純益金等）の間には、計算上、價値の移動を生ずる出来事即ち取引が起る」と云はれるが、これは全く記載技術的な説明に過ぎない。かかる取引があればこそ、之を右の如き勘定科目間の關係に於いて記載するので、取引がかかる形態を探る場合のあり得ることが、其の簿記理論の根據に於いて説明されてゐるとは考へられないやうである。これは如何に解かるべきであらうか。私の疑問とする所である。²⁾

何れにしても、取引三分説の立場からは、資本取引の存在に理論的説明を與へることは困難で、其の點に於いて缺陷があるが、併し其の立場自體が、取引の客體を財産の側からのみ見る點に於いて、複式簿記法の基礎と矛盾する。其の結果は、三個の各の取引形態に就いても現れて、其の本資を把握せしめない。殊に負債を財産として見るために、説明の限りでも問題を複雑化する。それらの點に就いては、私見の四個の取引を具體的に論ずる場合に譲つてこゝには述べないこととする。

五

以上、専ら私見を述べるに急であつたが、「取引」が簿記法の出發點をなす基礎概念であるにも拘らず、從來理論的に研究される所少なく、多くの疑問を抱かしむる餘地があるので、其の問題

1) 上野博士、簿記理論の研究、P. 249.

2) 本文は上野博士の研究に示唆を受けた所が多い。

の考へ方を研究して見たのが本文である。私見を要約すれば次の如くである。

1 取引は動的記載法の記載対象である。ゆゑに、「取引」の問題は、先づ會計方法に於ける一般的規定を前提として考へらるべきである。其の限りに於いて「取引」を根本的前提とする。

2 取引はAの變化Kの増減を生ぜしむる事實である。Aの變化に使用形態の變化と物量の増減がありKの増減に價値の増減と之が原因とが問題となる。

3 Aの變化とKの増減とは常に伴ふが、之を記載する場合には、AKの關係に於いて結果として生じたもののみを採る。従つて記載方法を規定する取引の形態は、財産取引、財産・損益取引、財産・資本取引、資本取引の四個の基本形態に區別されるべきである。

4 従來の所説は往々にして動的記載方法の記載要素たる勘定科目から取引を説明しようとするが、技術的説明としては兎に角、理論的には根據がない。蓋し記載要素は記載対象の中に求めらるべきもので、記載要素から記載対象が説明さるべきものではないからである。會計方法に於ける「取引」の意義と地位とが把握されぬ結果である。

なほ取引の形態に就いては、右の基本形態に對し、更に他の觀點を加へることによつて之を分類區別することが可能であり、また必要であらう。如何なる觀點を採り、また之を採ることが必要であるか、而してそれによつて如何に取引形態が區別されるか等に就いては、諸家の見解と併せて、四個の基本形態の各個に就いて述べる際に論及するつもりである。