

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號三第 卷四十四第

行發日一月三年二十和昭

論叢

賣上税の課税方法

法學博士 神戸正雄

國民生命史觀

經濟學博士 石川興二

貸借對照表の問題

經濟學博士 蜷川虎三

時論

輸入統制の目的

經濟學博士 谷口吉彦

研究

國際的再保險と爲替相場の變動

經濟學士 佐波宣平

シユラーの保護貿易論

經濟學士 岡倉伯士

ミッダルの貨幣論について

經濟學士 服部新一

說苑

土地利用組合に關する一資料

經濟學博士 八木芳之助

スタハノフ運動

經濟學士 大塚一朗

農民の税外負擔

經濟學士 柏井象雄

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

貸借對照表の問題

—— 靜的記載論の出發點 ——

蜷 川 虎 三

會計學が如何なる學問であるかに就いては學者の説くところ必ずしも同一ではない。同一でないどころか實に十人十色の異説を見る。併しその多くは主張の根據を明かにせざるもので、單に會計學はかゝる學問であると説明するに過ぎない。異説もその限りでは軌を一にする。従つて、會計學に於いて扱ふ所の問題を理論的に開明する根本の規定が何處に在るか、また會計學者によつて執られる立場らしきものが如何にして得られたものであるか、必ずしも明瞭でない。勿論、何等かの形で説明されてはゐるのであるが、それは要するに説明であつて理論としてはそのよつて立つ根據が不明確のやうに思はれる。會計學に於ける各個の問題に關する論議は、結局この基礎理論の不明確な點に歸するといつても決して過言ではないであらう。¹⁾

第一に會計學の學問的内容である。學問的性質に就いては議論があるが、その内容に就いては、簿記理論及び貸借對照表理論或は貸借對照表理論のみを以て之を組成するのが普通である。勿論謂ふ所の理論が何であるかは問題であるが、兎に角、簿記及び貸借對照表が論じられてゐることだけは同一である。然らば、會計學に於いて何故にこの兩者或はその一方が問題にされねばならないのであるか、この點が明かにされてゐない。そのことは、

1) 拙稿「會計學の本質と其の問題」、經濟論叢、昭7年7月

換言すればこの兩者を基礎づける一貫した理論の除去を意味するものに他ならぬ。素より之を會計學と呼ぶと否にかゝはるものではなく、簿記と貸借対照表とが共に論じられるとすればそれだけの理由がなければならず、而もその理由は單なる説明としてではなく、一定の理論的基礎の下に與へられた規定として示されなければならぬ。若しかゝる規定が與へられるならば、簿記にせよ貸借対照表にせよ、その理論はかゝる規定を以て展開さるべき筈であり、また展開されなければならぬ。從來のいはゆる *Kontentheorie* にしてもまた *Bilanzfassung* にしても³⁾その主張の當否は兎に角、かゝる意味に於ける基本的なる規定を缺くために無用の論議を重ねゝばならぬことゝなつてゐる。會計學の學問的性質を問題にするのは、何もかゝる學問の定義を形式的に云々する譯ではなく、その基本的規定が如何に與へられてゐるかに關するからである。

第二に、右の結果として簿記と貸借対照表との關係が明かにされてゐない。例へば、簿記の目的とする所は貸借対照表の作成に在りといひ、或は貸借対照表は簿記を前提とするといふ場合、それは單に企業經營の實際に就いて説明するのみではなく一定の根據があつていふことであらう。然らばそれは如何なる根據によるものであるか。少くともこれは前記の第一段の基本的規定によらねばならぬものであらうが、若し之を缺くならば、假令如何なる難しい概念を以て粉飾しようとも結局は單なる實際的な説明に過ぎぬものであらう。問題は實際を難しく説明することに在るのではなく、實際に於いて何故に然らざるを得ないか、その必然的な關係を明かにすることに在るはいふまでもない。貸借対照表が簿記とは獨立であるといふ主張に就いても同一のことがいへるであらう。貸借対照表の性質を論じて屢々この點が問題になり而もそれが恰も立場の相違をあらはすかの如く見えるが、實

2) 拙稿 勘定學說に就いて、經濟論叢、昭8年7月
3) Vgl. Hauck, Bilanztheorien, Bühl-Baden 1933, SS. 12-15.
4) 拙稿 會計學に於ける基本的規定に就いて、經濟論叢、昭8年9月

はその基本的規定を缺くことによるものに他ならぬ。

第三に、貸借對照表理論として問題にされる内容たる各個の理論に就いて種々の見解が行はれ議論が存するが、その多くのものは出發點たる基本的規定を缺くか或はそれが甚だ不充分である。例へば、貸借對照表の目的論、能力論、評價論、等は何れも貸借對照表理論の主要問題であるが、その理論的根據に就いては必ずしも明確ではない。殊にこれらの問題に對し一貫した理論が與へらるべき筈であるが、その理論の基礎となるものは、一體何なのか、またそれが如何にして與へられるのか、これこそ貸借對照表理論に於ける根本問題でなければならぬ。

第四に、貸借對照表理論と貸借對照表に關する法律規定との關係である。往々にして貸借對照表の意義性質並に之に關する問題を商法の規定より説きこれを以て貸借對照表理論に於ける一の根據とする者がある。併しこれは貸借對照表の理論的追跡を回避するものであつて、その謂ふ所の理論とは貸借對照表作成に於ける實務を指すものに他ならない。法律は企業經營の會計記録の一として貸借對照表が作成されまた作成されねばならぬからこそこれを規定するのである。而して貸借對照表理論の問題は、何故にかゝる會計記録として貸借對照表の如き内容形式のものが作成されまた作成されねばならぬかを明かにすることになければならぬ。貸借對照表の理論は決して單なる法律解釋でないことは斷るまでもない。寧ろ法律以前の、或は法律がかく規定せねばならぬその必然的な關係を問題にするのである。従つてこれが法律的規定から明かにされる筈のないことは極めて明瞭である。貸借對照表理論に於ける主張が往々にしてこの誤れる根據に立つことは、要するにその理論に於ける基本的規定を看過乃至は無視せることによるものに他ならぬ。

従つて會計學の理論、簿記理論、或は貸借對照表理論といつても、歸する所は、その基礎理論を成すところの基本的規定の如何に關するので、これを缺くか或は不充分であれば假令實務上の技術的説明とはなつても理論として價せぬことは斷るまでもない所である。貸借對照表に關する研究も決して少くはないが、この點に留意してその發展を企圖してゐるものは甚だ稀である。ゆゑに、今日の貸借對照表の研究は、先づこの殘されたる、而も基礎的なる問題を明かにすることによつてその一步を進むべきであらう。從來の如く、その基本的規定も與へずして、貸借對照表に於ける靜的論 (statische Bilanzauffassung) や動的論 (dynamische Bilanzauffassung) を論議したところで決して正しい結論に到達し得る筈はない。蓋し何等の批判の基準も與へられてゐないからである。かゝる意味に於いて、本文に於いては、先づ貸借對照表を問題にするために必要な規定を明かにし、之によつて貸借對照表の意義性質問題を論じ、今後扱ふべき各個の問題並に之に關する從來の見解に對する批判の基準を得て置きたいと思ふ。従つてこゝでは専ら一般的に私見を述べるにとゞめ、他の諸説に觸れることは別の機會に譲る。

二

貸借對照表 (Bilanz) が一定の内容と形式を以て作成される記録に與へた名稱であることは論を俟たぬ所である。一個の記録或は一の記載結果の表示として存在する限り、それが一定の記載方法による結果であることもまた明かである。而して記載方法は、一定の記載目的より把握せられた記載對象の性質によつて規定される。従つて一個の記録たる貸借對照表の意義性質はこれが記載方法を明かにすることによつて明かになし得べきであり、その

限りに於いて根本的にはこれが記載対象を規定することによつて明確になし得る筈である。

貸借対照表は一個の記録であるが、またそれは企業經營に於ける記録である。而して企業經營の目的とする所は利潤の獲得に在つて而もそれ以外の何物でもない。従つてこゝに行はれる記載が窮極に於いてその目的を利潤の獲得に置くことは明かである。然らばかゝる一般的目的の定立の下に如何なる記載対象が捉へられるかゞ次の問題であるが、企業とは要するに利潤獲得の組織であり、この組織の活動は個別資本の運動の過程に於いて行はれるものであり、その運動の過程として現れる。一般に「ゲーム」⁶⁾として定式化されてゐるこの過程は、利潤に即して見れば企業の利潤追求獲得の過程に他ならぬ。従つて企業經營に於ける記載は、利潤追求獲得の過程並にこれに關聯する事實であつて而も記載目的を満足するものでなければならぬ。この意味に於いて、一般に、記載対象は利潤追求獲得の過程であると規定することが出来るであらう。

記載対象が右の如く規定し得るとすれば、記載方法はこの対象の性質から規定され得べきものであり、また規定されなければならぬ。ゆゑに、記載方法はその対象の分析を前提とし、これによつて記載要素、記載形式、記載手續を規定することにより與へられることは既に述べた所で、「財産」及び「資本」はその記載要素であり、この二個の記載要素並にその關係に於いて記載する形式が「勘定」である。従つて利潤追求獲得の過程を記載対象とする限り、その如何なる場合に於いてもかゝる記載方法を採らねばならぬことは明かである。勿論、他の要素他の形式を以て記載することは決して不可能ではないが、その記載方法は記載対象と必然的な關係をもつものではないから、記載結果を以て直ちに記載対象を反映するものとは斷じ得ないだけの話である。かゝる記載が意義なきことは述べるまでもない。いはゆる簿記理論などに於いて財産資本が種々に概念され或は勘定が種々に説明され

6) 前掲拙稿 會計學の本質と其の問題

てゐるが先に述べたやうにその多くが單なる説明に過ぎぬといふ所以のものは、それが記載對象及びその性質と必然的な關係に於いて規定されたものではなく、全くこれとは關係なしに任意な立場から觀念的に規定したものに他ならないからである。或はこれによつて簿記の手續を一應理解せしむることは出来るかも知れないが、簿記が何故にかゝる手續によらねばならぬか、また簿記が果してその記載すべき對象の正確なる反映であり且つ記載目的を満足するものであるかどうかを證明することは不可能であらう。結局、如何に説明することも自由ではあるが、それが對象との必然的な關係を明かにせぬ限り、正確なる記載方法を與へるものではなく、従つて記載結果と記載の對象たる事實との關係を示すものではないといふことが出来る。

この意味に於いて、簿記なるが故に財産資本の記載要素により、また勘定なる記載形式によつて記載される譯ではなく、簿記が利潤追求獲得の過程の一の記載なるが故にかゝる記載方法を採るものであることを注意しなければならぬ。ゆゑに、若しこの記載對象に於いて簿記以外の記載を必要とすれば、同じくかゝる要素形式による記載方法によらねばならないであらう。然らば利潤追求獲得の過程に就いて如何なる記載が問題となりまた必要とされるか、これが先決問題である。

利潤追求獲得の過程は企業の種類形態規模により種々に内容づけられまた特殊化されるには違ひないが、それらの具體性乃至は特殊性を一應無視するならば、殘る所はこの過程と時との關係以外にはない。即ち時の経過に伴ふこの過程に於ける變化と特定の時點に於いて示すこの過程の状態とである。而して利潤追求獲得の過程は財産及び資本の二要素を以て記載されるを以て、この記載要素に就いて右の二つの場合をいへば、財産資本の増減變化と財産資本の状態とを記載する場合とに區別し得るであらう。今これを(一)動的記載と(二)靜的記載との名

を以て呼ぶならば、利潤追求獲得の過程には少くともこの二方面の記載があり、またこれらの記載が満足されてのみ初めて記載結果がその対象を正しく反映し得るものといふことが出来る。勿論たゞ動的記載のみ或は靜的記載のみを以てしても、それが利潤追求獲得の過程の記載たる性質を失ふものではないが、單に一部分の記載にとどまつてその全面的な記載でないといふ意味に於いて充分なものではない。

然らば動的記載或は靜的記載は如何なる要件を満足すればその記載たる性質を獲得し得るか。これに答ふるものは、

- (一) 記載方法一般の要件
- (二) 企業經營に於ける一般的記載目的の利潤の獲得
- (三) 記載対象の利潤追求獲得の過程
- (四) 記載要素の財産資本
- (五) 記載形式の勘定
- (六) 動的或は靜的記載部面(記載対象の)の性質とこれを捉へる特殊記載目的とである。⁸⁾ 而して、これを前提として、動的記載に就いては
 - (一) 個々の「取引」即ち財産資本を増減變化せしめたる事實
 - (二) 個々の財産及び資本の増減變化
 - (三) 個々の財産及び資本の増減變化の全體的關聯(一定の期間を限界として)

(四) 利潤の算定と因果の究明(右同)⁹⁾

靜的記載に就いては、

(一) 財産資本の特定時點に於ける状態

(二) これが爲めに必要な記載

等の要件を満足すれば足りる。

財産(A)及び資本(K)に就いては、それが常に

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

の關係に於いて存在するものであるから、靜的記載に於いては、特定の時點に於けるこの關係を記載すれば足りる譯である。而してAは、 $A_1, A_2, A_3, \dots, A_n$ の如くその種類によつて區別さるべく、またKは自己資本(K)負債或は他人資本(P)、利益(G)、損失(V)、等の如き資本の増減原因により區別されるがゆゑに、

$$A_1+A_2+A_3+\dots+A_n=K+P \quad (2)$$

或は、

$$A_1+A_2+A_3+\dots+A_n=K+P+G-V \quad (3)$$

等の如く、少くとも企業經營の實際に於いて必要とする限りに於いて、また財産及び資本の状態を正確に示し得る程度に於いて財産の種類及び資本の増減を明示し、且つその價額を掲げなければならぬ¹⁰⁾。而してその價額を掲げるのは、企業が特定時點に於いて幾何の「價値」を支配してゐるかを貨幣との交換價値に於いて示すことを目的とするものである。従つて、

9) 拙稿 簿記と取引、經濟論叢、昭11年12月

10) 前掲 會計方法の理論

- (一) 價値を出来る限り正確に反映し得る交換價値が示されなければならぬ。
- (二) また交換價値が直接測り得ない場合には、右の(一)の交換價値に最も近似し得る値を得べき方法を以て推算 (Schätzung) を行ふ必要がある。

而してこの推算の方法は、靜的記載を必要とする時と場合とによつて異なるべく、また財産の種類によつて異なるざるを得ないであらう。従つてこれを一概に規定することは不可能であるが、價値に最も近似的な値を得る客觀的な最善の方法を採らねばならぬことは明かである。¹¹⁾ かゝる意味に於いて(イ)各個の財産の種類に就いてその價額を明かにすることは靜的記載に於ける重要な問題である。また(ロ)自己資本 K_1 は直接には測り得ぬ値であつて、これは A の種類及び價額、P の内容價額を明かにすることにより(2)式により $A - P = K_1$ から算定するより他はない。ゆゑに靜的記載として財産及び資本の状態を明かにする記載を得るには、先づ(イ)及び(ロ)の要求を満足する靜的記載(靜的記載 I)を必要とする。而してこれを前提として(2)式 $A = K_1 + P$ を表す靜的記載(靜的記載 II)或は(3)式を變形せる $A + V = K_1 + P + G$ を表す靜的記載(靜的記載 III)を得ることが出来る。但し最後の靜的記載 III の場合に於いては、G 及び V が明かにされるを要し、その限りに於いて動的記載を前提としなければならぬ。而も動的記載はその要件(三)を満足するためにこの靜的記載を必要とする。この意味に於いて靜的記載 III は靜的記載と動的記載の兩性質の交錯せるものである。併し、靜的記載は必ずしも III の記載によるを必要としないが動的記載はその完全なる記載たるために之を必要とするのであるから、靜的記載 III は寧ろ動的記載の一分子と見ることが出来るであらう。

記載對象の性質に出發して記載を區別すれば上述の如く動的記載と靜的記載、靜的記載はまた之を三個の異なる

11) 評價論の問題として別稿で詳論する

る性質のものに區別することが出来る。従つてその記載方法も自ら異ならざるを得ないが、併しそれが、何れも利潤追求獲得の過程の記載方法たる限りに於いて同一性質の記載方法であり、今これを「會計方法」と呼ぶならば會計方法は動的及び靜的記載の方法より成るといふことが出来るであらう。會計學とは、まさにこの會計方法を研究する學問に他ならぬことは既に別の機會に述べたところである。¹²⁾

三

然らば、いはゆる貸借對照表とは、右の意味に於いて如何なる記載を指していふのであらうか。

貸借對照表が如何なる意義に解されようとも、從來貸借對照表の名を以て作成される所の記録が、企業經營に於いて特定の時に作成されるものであり、而もその内容に於いて財産資本の状態を示すものであることは疑ひない事實である。その限りに於いて上述の靜的記載に屬すべきことは頗る明白である。

問題となる點は第一に、それが如何なる靜的記載であるかといふ點である。勿論、靜的記載を一般に貸借對照表と呼ぶも差支ない所である。但しこの場合には、靜的記載に區別のある以上、貸借對照表も之を區別しなければならぬ。普通には、靜的記載Iは「財産目錄」と呼ばれてゐるから、謂ふ所の貸借對照表は靜的記載II或はIIIを指すかまたはその何れをも意味するかといふ問題に歸する。假に兩者を貸借對照表と呼ぶにしてもその記載の性質の異なることを注意しなければならぬ。即ち靜的記載IIは端的に特定時點に於ける財産資本の状態を明かにすることを目的とするものであり、靜的記載Iを前提とするが動的記載を必要とするものではなく、また動的記載に對し、何等の役割關係をもつものでもない。然るに靜的記載IIは、IIと同一目的をもつ限りに於いてIIの記載

方法を前提とはするが、同時にまた動的記載の要件(三)を満足するを要し、その限りに於いて動的記載をも前提としなければならぬ。従つてIIは純粹に靜的記載であるが、IIIは必ずしも然らず動的記載の性質をもつものである。貸借対照表理論に於ける目的論に關する論議は、要するにこの點を明かにしない所から起つてゐる。

若し靜的記載IIを貸借対照表とするならば、靜的論の至當なることは論を俟たぬところであるが、靜的記載IIIを貸借対照表とする場合に於いては、簡單に靜的論か動的論かと片づける譯には行かない。蓋しこの場合には兩者の目的が共に含まれてゐるからその何れに重點を置くかによつてその主張は自ら異なつて來るからである。他の機會にこれらの見解主張を検討するであらうが、一應IIの場合を貸借対照表IIIの場合を決算貸借対照表として區別して置くことが便利である。

貸借対照表理論は、ゆゑに、かゝる意味に於ける貸借対照表の記載方法の理論であつて、その限りに於いて、會計方法の一般理論は之を前提とするも動的記載方法の理論即ちいはゆる簿記理論を前提とするものではない。而してこの靜的記載方法の理論たる貸借対照表理論が存在してこそ決算貸借対照表の作成もその基準を得て簿記としての記載を利用し得るしまた簿記の目的を達成せしめ得るのである。貸借対照表理論に於ける能力論乃至は評價論もかゝる見地に於いて正當に批判し得べく、また積極的主張の根據を得るであらう。

貸借対照表はその用途により作成の時、記載内容の精粗、手續上の精粗、等の區別があり、これによつてまた種々の名稱が與へられるが、特定の時點に於ける財産及び資本の状態を示すその目的に差異なく、また客觀的に正確なる記載たるべきことは同一であるから、その何れに就いても靜的記載方法の一般的原则が適用される。而してこの原則の下にその表示形式が定められるが、それらは何れも記載手續上の問題である。