

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號一第 卷五十四第

行發日一月七年二十和昭

## 論叢

人口政策に就いて

文學博士

高田保馬

農作物の收穫保險に就いて

經濟學博士

八木芳之助

現代變革期に於ける日本國民經濟學の意義

經濟學博士

石川興二

## 時論

統制經濟と農山漁村對策

經濟學博士

蜷川虎三

## 研究

ハロツドの景氣循環論

經濟學士

飯田藤次

普通銀行の支拂準備金

經濟學士

上野淳一

## 說苑

安民主義的統制の必然

經濟學士

大塚一朗

取引税の一論據

經濟學士

柏井象雄

會計學に於ける財産及び資本

經濟學士

尾上忠雄

建築統計

經濟學博士

汐見三郎

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

## 會計學に於ける財産及び資本

——シエアーに於ける問題——

尾上 忠 雄

從來ドイツ系の會計學又は簿記論の基礎理論をなしたものは勘定理論 (Kontenlehre) である。

併し乍ら、既存の勘定諸學説は必ずしも簿記法の問題を全般的、統一的に取扱つたのではなく、Le Coure も云ふ如く、それは「二重的形式主義の原則、即ち總ての項目を二回、然も相對立せる側へ記帳し、決算の際に常に一致する諸結果に到達すると云ふ復式簿記のこの特性を解明し、基礎づけやうと努力して來たに過ぎなかつた」<sup>1)</sup>即ち、勘定理論の中心問題は、勘定に於ける借方・貸方の意義乃至は取引の貸借記入法則の形式的・技術的説明の範圍を出でなかつたのである。<sup>2)</sup> 勘定の本質に關する研究の始つたのは比較的最近のことであるが、<sup>3)</sup> (十九世紀後半以後)それは物的二勘定學説の

戸正一；最近の財政改革論争(經濟學論集、第五卷第十二號、第六卷第二號) 參照。

1) Le Contre, Buchhaltungstheorien. (Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. Bd. II, S. 137)

2) 島中福一氏、勘定學説研究、六三頁參照。

3) Gomberg, Historie critique de la théorie des comptes, p. 77 (岡田誠一氏、

發展とその批判的論争により明かに認められる。<sup>4)</sup>

勘定學說と雖も他の凡ゆる學說と同様に社會的・歴史的地盤を反映する。社會經濟の發達と企業經營の複雑化に伴ひ、總ての勘定を人の勘定と見做し、貸借記入をかゝる人格者間の取引として説明したる人的勘定學說 (Die personalistischen Kontentheorien) はその根據を失ひ、非現實的なる擬制によらざるを得なくなつた。かくてその反動として物的學說が成立し、發展したのである。

人的學說の批判の下に生れたる物的勘定學說 (Die materialistischen Kontentheorien) は經濟的事實そのものに基礎を置き、財産又は資本から出發する。<sup>5)</sup> 今や、借方・貸方に代つて、財産及び資本が勘定理論の基本概念となつた。Illgen は次の如く述べてゐる。「完全なる意味に於ける簿記理論は、商人的經營に投ぜられたる資本の經濟的機能に關する研究が深められ、これが一つの經濟的研究對象となる時に初めて問題となり得る。」<sup>6)</sup>

然し乍ら、財産及び資本概念に就いては未だ必ずしも明確にされて居らず、學者によつて種々意見が相違してゐて、物的勘定學說に一勘定系統說、二勘定系統說、三勘定系統說等の區別の生ずるのも、結局、財産及び資本並にその關係の規定如何に基くのである。<sup>8)</sup> それ故に、勘定理論研究の中心的課題は財産及び資本概念を明かにすることではなければならない。<sup>9)</sup> 本論の目的は、Schar の財産及び資本概念を檢討し、その曖昧、不明確な點が何處にあるかを明かにするに在る。

## 二

Schar は Hügli<sup>10)</sup> の物的二勘定學說を祖述し、之を發展・完成せしめたのであるが、Le Contre は彼等の業績を次の如く評價してゐる。「其の物的二勘定系統說を以て、科學的なる點に於て最初の基本的なる簿記理論を創造した所の功績は Hügli と Schar とに歸すべきである。彼等の學說は今日も猶ほ多くの學者によつて代表せられ、利用せられてゐるが、それにも拘らず既に盛りを過ぎたものと云はねばならない。」「併し、そ

譯、九八頁)

4) Le Contre, a. a. O. S. 148-149.

5) Le Contre, a. a. O. S. 154.

6) Le Contre, a. a. O. S. 156-157.

7) Illgen, Buchhaltungstheorien (Buchhaltungs-Lexikon I. Bd. S. 494.)

8) 島中氏、前掲書、p. 118 以下參照。

9) 上野博士、簿記理論の研究、p. 198 參照。

れを以て此の學説の父祖達並に主なる代表者及び學説自體の功績の減少を云々してはならない。若しまよつた學説としてのこの學説自體が今日克服せられたと認められても、猶ほこの見解の多くの部分が新しい學説の中に生き續けてゐるのである。<sup>11)</sup>

Schär の學説は我國に於ても既に屢々紹介せられてゐるが、尙殘された問題が多いやうに思はれる。私の研究の出發點として Schär を選ぶ所以である。

### 三

以下、(一)簿記法の對象。(二)財産及び資本。(三)負債の取扱ひ。の順序を以て Schär の見解を紹介するであらう。<sup>13)</sup>

(一) 簿記の對象。財産及び資本が簿記論の基本概念たる所以は、財産及び資本並にその關係に於て簿記の對象を捉へんとするからに外ならない。故に、財産・資本を問題にする限り、簿記の對象と離れては考へられない。この意味に於て、Schär の財産及び資本概念の吟味に先立ち、彼が簿記の對象を如何に規定してゐ

るかを見て置かねばならない。

Schär に於ける簿記の對象は、資本の循環、即ち、G—W—G' の過程である。然し、それは飽くまで表面的に見てさう言へるのであつて、彼が實質的にこの過程を如何に認識・把握してゐるかは自ら別問題である。

Schär によれば、個別經濟の核心をなすものは經濟的財貨と力 (wirtschaftliche Güter und Kräfte) とである。經濟的力とは經濟的財貨の生産・消費・變形・移動・破壊・保存に向けられる力である。<sup>14)</sup> 謂ふ所の資本の循環は經濟的財貨に經濟的力が作用することによつて生ずる。

一の經濟が専ら現金のみを以て創設されたものと假定しよう。(Bargründung) 經營とは金庫の中では單なる潛勢力として現はれるに過ぎない所の貨幣を循環せしめることである。それは商品購入によつて商品價値に轉化し、これが販賣によつて債權に轉化する。債權は屢々手形、貨幣、銀行預金となる。一定期間の後、循環は再び貨幣となつて終る。經濟經營が唯一の循環か

10) F. Hügli, Die Buchhaltungs-Systeme u. Buchhaltungs-Formen, Bern, 1887, 3. Aufl. 1923. 11) Le Coutre, a. a. O. S. 167.  
 12) 上野博士、前掲書 (p. 2-56) 畠中氏、前掲書 (p. 297-333) 黒澤教授、簿記原理 (p. 110-128) 等。  
 13) 本論の紹介は、Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, 6. Aufl. Berlin, 1932 による。

ら成立つものであり、貨幣が第一の循環から回流して來ると初めて再び商品を購入するものとすれば、財産は順次に貨幣のみ、商品のみ、手形のみ、銀行預金のみに最後に再び貨幣のみから成立つであらう。併し經濟經營は原則として繼續的である。第一の循環の完成せぬ以前に、新しい購入によつて新しい循環が始る。種々な循環が繼起的、並存的に行はれる結果、任意の時點に於ける經濟の財産は一部は貨幣、一部は商品、一部は債權から成立つてゐる。新舊の各循環は今や簿記によつて統制せられて、個々の循環の各の新段階が計算的に把握せられ、且又簿記によつて、何時にても、總財産の幾分が貨幣として、幾分が商品價值等々として存在してゐるかを決定し得るのでなければならぬ。<sup>14)</sup>

次に、前述の如き循環の私經濟的目的は元貨幣資本の増殖に在る。故に循環の正常なる進行は、*Geld-Ware-Mehrgeld* となる。この最後の環の貨幣増加分は、循環の各環が等價の段階に分解せらるるのではなく、或る

會計學に於ける財産及び資本

一方的な價值増加によつて新しい環が挿入される時のみ考へられる。實際に於て、商業その他の經濟經營には、循環中新に入込んで來る價值要素が存在してゐる。殊に商人的經營に於ては、循環の個々の環に經濟的力が作用し、外部からは見えない變形ではあるが、貨幣を以て測り得る價值増加を行ふ。この力を商人的勞働と名付けるならば、利益はそれに對する報償として、賣買の差額から獲られねばならぬ。<sup>15)</sup>

以上述べたる所より、*Scnär* は之を「資本の循環」と云ふけれども、實は、財産若くは財貨の循環が捉へられたに過ぎない。企業に於ける「資本」の運動の認識は極めて不充分であつて、*Ergebnis* の、簿記は財産構成部分及びその變動の秩序的記録である、と云ふ規定から遠くは出でなかつた譯である。<sup>16)</sup> 勿論、資本循環を如何に認識すべきかは直接簿記論の問題ではないが、それが簿記の對象として規定される限り、少くとも捉ふべき目的と方法が示される必要がある。

既に述べた所から、簿記の目的は、第一段には資本

第四十五卷 一三一 第一號 一三一

14) Ebenda, S. 9.

15) Ebenda, S. 10.

16) Schär によれば商人的勞働は二方向から認識し得る。第一は商人の一般的任務たる生産消費間的人格的、場所的、時間的分離の克服であり、第二は經營中に費消される種々な犠牲(經營費)である。

17) Scnär-Prion, a. a. O. S. 14-15.

18) 經濟と企業とは本來區別さるべ

の構造、大きさを、第二段には損益を確定するに在ると明かである。Schär は簿記の任務を次の如く要約してゐる。

「第一には、資本の増加及び減少を量と構造に就て直接に表示することであり、第二は、循環中自動的に働く所の力と費用とを貨幣の形態にて捕捉し、且つこの費消せられたる勞働力、及び財貨の價值に於ける犠牲と、計算的に捕捉せられたる新價值との差額から、第一の計算とは獨立の、併し乍らそれと有機的に結合したる第二の方法に基いて、企業の結果を明かにすることである。」<sup>21)</sup>

後の學者は、Schär 學說に於て所謂成果計算が第二義的に取扱はれるのを非難するが、Prion も云ふ如く、<sup>22)</sup> Schär は資本の確定と云ふ一の迂路を経て、明らかに「成果」を問題にしてゐる。<sup>24)</sup>

次に然らばかくの如き一般的目的の前提の下に、簿記法はその對象たる資本の循環を如何にして捉へるのか。この點に關する Schär の答は、前述せる如く、  
 (一)個々の循環の各新段階を計算的に把握すると共に  
 (二)何時にても總財産の幾分が貨幣として、幾分が商

品價值等々として存在するかを確定するのである。  
 (一)に應ずるものが所謂簿記法(取引を對象とする)であり、(二)に應ずるものは貸借對照表である。然らば簿記と貸借對照表との關係は如何。形式的に見れば、簿記は貸借對照表から始まり、貸借對照表に終るものであるが、Schär は、開始貸借對照表は簿記に基礎を與へるもの、決算貸借對照表は簿記の結果を示すものと見做し、經營が繼續する限り、一營業年度の決算貸借對照表は直ちに次年度の開始貸借對照表となるから、貸借對照表論に於ては、専ら決算貸借對照表を問題にする。即ち、方法的に見れば、貸借對照表は簿記(決算殘高勘定)の延長たるに過ぎないのである。<sup>25)</sup>

#### 四

(二)財産及び資本(A=K) Schär は、一の經濟に屬する財貨は種々なる機能を有するが、既述の如き簿記の對象を計算的に捉へるためには、諸財貨をその機能に應じて經濟的諸範疇に分類して置かねばならぬとなし、「一定時點に於て存在し、かくして分類、整頓せ

きである (Vgl. Schär, Allgemeine Handelsbetriebslehre, Bd. I, S. 45 u. 51) 然るに彼の簿記論に於ては、専ら企業の簿記を問題にしてゐるに拘らず「經濟」が多く用ひられてゐる。

19) Hügli, a. a. O. S. 1. 20) 蜷川博士、會計學に於ける基本的規定に就いて(經濟論叢、三十七卷三號) p. 111 參照。

21) Schär-Prion, a. a. O. S. 2. 22) Vgl. Le Coutre, a. a. O. S. 169 u. 170.

られた財貨の價值を夫々、 $a_1, a_2, a_3, \dots$ とし、その和をAと置くならば、Aは明かに財貨部分の價值合計である。」と前提し、以下の如くにして財産及び資本を規定する。<sup>26)</sup>

一個別經濟に歸屬し、經濟の主宰者が窮極的處分權を有する物的財貨、法律的財貨の總體が彼の所有物 (Eigentum) を形成する。所有物は之を經濟的側面と法律的側面から觀察し得る。經濟的側面から見れば、所有物は具體的な、交換價值をもつた經濟的財貨、即ち財産構成部分から成立つてゐる。その總和が總財産を構成し、簿記用語では積極 (Aktiven) と呼ばれる。従つて、

$$\text{Eigentum} = a_1 + a_2 + a_3 + \dots = A$$

然し、同一の所有物をその法律的由來或はその源泉から觀察すれば、簿記用語では營業資本 (Geschäftskapital) 或は簡單に資本と呼ばれ、その概念は財産に對する抽象的處分權を意味する。

$$\text{Eigentum} = \text{Kapital} = K$$

會計學に於ける財産及び資本

かくて。次の方程式が成立する。

$$\text{Aktiven} = [\text{Eigentum}] = \text{Kapital}$$

$$A = K$$

この方程式は財産構成部分の總計即ち具體的積極がその法律的源泉即ち資本と等置せられる所から、財産貸借對照表 (Vermögensbilanz) 又は單に貸借對照表 (Bilanz) と呼ばれる。

簿記を理解する爲には、この財産と資本との對立關係を以て單に一個の自明なる分析的方程式と見做すのみならず、そのより深い意味を了解することが根本的に重要である。即ちそれは、一個別經濟の全所有物の實在の捕捉し得る形態にて存在し、經濟的・法律的諸範疇に従つて分類された諸構成部分の交換價值 (方程式の左側) と、その結果生じたる抽象物即ち經濟所有者の資本 (方程式の右側) との對立である。従つて

左側 捉へ得べき現實の財産構成部分

右側 抽象としての、純資本概念としての同一物の

合計

第四十五卷 一三三 第一號 一三三

23) Vgl. Schär-Prion, a. a. O. S. 58.

24) 但し、この關係が理論的に充分明確にされてゐないため、 $A - P = K$  から  $A - P - K = (G - V)$  を導く過程が數學的に扱はれ、理論的根拠を缺いた。

25) Vgl. Schär-Prion, a. a. O. S. 86-94. 尙、簿記と貸借對照表との關係に就いては、蜷川博士、簿記の目的に就いて (經濟論叢、三十七卷、二號) 參照。

26) Schär-Prion, a. a. O. S. 10-11.

左側 現存する物的、法的財貨の眞の價值  
右側 單なる計算的大さ

右側 一個の概念

左側 この概念の定義、即ちそれに捉へ得べき眞の價值による種々なる項目への分解。

かくの如く、Schar の財産及び資本概念は、特定時點に存在する所有物の二面觀として捉へられる。而して、之を經濟的見地より觀たものが財産であり、法律の見地より觀たものが資本である。然し、この所有物なるものは頗る曖昧な概念であつて、これが資本の循環と如何なる關係をもつかは問題である。Schar の論ずる所より見れば、財貨が先づ與へられてゐて、次にその合計としての所有物が構成せられ、それが最後に再び財貨に分析せられる。所有物なる概念は單に説明のための手段として用ひられるに過ぎず、理論的には全く無意味である。

又、その經濟的觀察、法律的觀察とは如何なることであるか、何故にかゝる二方向から觀なければならぬ

いかと云ふことも明らかでなく、何等理論的根據が與へられてゐない。

故に、Schar が財産と資本との區別を種々擧げて、之を理解することが根本的に重要であると云つてゐるけれども、かくの如き非理論的なる規定の仕方から得らるるそれ等の性質は大した意義をもち得ないであらう。

## 五

(三)負債の取扱ひ (A-P=K) これ迄の説明に於ては負債が除外され、負債なき企業が前提されてゐたのである。

併し乍ら、個々の經濟相互間の信用による連鎖の結果、殆んど總ての經濟には次の如き財貨がある。即ち確かにその所有の中に入込んで A の構成部分を成してゐるが、本來他の法律主體に屬し、將來、等價貨幣額を以てそれに返却しなければならぬ財貨がある。之が爲には A から相當の財貨の分離・引渡によるほか方法がないから、それはマイナスの性質を有つ。A は今や



自己資本の對價のみならず、將來第三者に對し貨幣を以て返却しなければならぬ物の對價をも包含してゐる。即ち、法律的見地から觀れば經濟主體の負債である。個別經濟の負債の負擔なき所有物を算出する爲には、積極の總利から負債の對價を差引き、又、實際上負債の償還を行ふ場合には積極から分離されねばならない。然るとき、Aの殘部は自己資本に等しい。積極財産は負債から開放され、純化される。故に之を純財産 (Reinvermögen) とし<sup>27)</sup>。併し、負債の存在する限り、純財産は積極と負債との差額、従つて、自己資本と一致する計算的大さに過ぎない。かくて、純財産が自己資本と解せられ、直ちに資本Aとして示され、負債は純財産の見地から消極的財産構成部分と見做され消極 (Passiven) なる概念に總括される。基本方程式は今や次の如くなる。

$$(a_1 + a_2 + a_3 + \dots) - (p_1 + p_2 + p_3 + \dots) = K$$

$$A - P = K$$

かくして、Schär は負債を消極的財産として財産概

會計學に於ける財産及び資本

念の下に包括するのであるが、上述の説明からは、企業に負債の生じたる場合には之をKから計算的に差引くべきことを教へられるのみで、何故に財産に正負の別を生ずるかに就いては少しも明かでない。從來、Hugh-Schär の二勘定學說に對する批判の重要な部分<sup>28)</sup>は、この負債の取扱ひに向けられ、勘定學說史上最も盛んなる議論が行はれたのである。今、この問題に立入る餘裕はないが、こゝでは次のことを知れば充分である。Schär が初めに  $A = K$  を規定するに際し、負債なき企業を假定することから明かなる如く、 $A - P = K$  は  $A = K$  から理論的・必然的に導かれたものではなく従つて、こゝに到つては、對象たる資本の循環との關係は全く斷たれてゐる。

今、若しも、Schär の列舉せる財産・資本の區別から見れば、負債は財産とも云へるし、資本とも云へるだらう。併し、その規定の仕方から見れば、Pは寧ろKの側に屬す方が理論上當然のやうに思はれる。この事は彼自身の認むる所であつて、貸借對照表の定義を

27) Schär-Prion, a. a. O. S. 12.

28) Vgl. Le Coutre, a. a. O. S. 169. 尙、この問題を特に扱つた論文として、Nicklisch, Puff, Berliner, Widemann (Zeitschrift für Handelswissenschaft u. Handelspraxis, 1911-1918) 等の諸論文あり。昌中氏、前掲書 p. 118 及 p. 27 参照。

與へるに當り、前の説明を補完して、次の如き結論を與へてゐる。<sup>29)</sup>

簿記論の見地からは、資本は財産の法律的源泉を意味し、………法律的源泉には自己資本と他人資本（負債）の二つがある。負債とは、第三者の側からは一經濟主體の總財産に對する法律的請求權であり、而も第三者が彼自身の財産を減じたのと、經濟主體の財産の増加とは等しい價值額である。この負債義務に由來せる財産構成部分は自己資本に由來せるものと同様の經濟的機能を界す故に、負債は資本概念に屬する。Aには原則として他人資本に對立する特殊なる財産構成部分はない。經濟的に見れば負債は財産源泉であり、法律に見れば經濟主體の債務である。故に、負債と他人資本とは同一のものである。自己資本と純財産との關係も同様で、………同一の價值量の異なる觀察方法に過ぎない。

かくして Schär は貸借對照表方程式  $A = K + P$  の成立を認める。P が資本概念なること明かになれる以上

これこそ財産・資本の基本的關係でなければならぬ筈である。然るに猶ほ簿記の基本方程式として、 $A = K + P$  を捨て、 $A - P = K$  を採る理由は何處にあるか。こゝに再び簿記の目的が問題になる。<sup>30)</sup> 蓋し、 $A = K + P$  或は  $A - P = K$  は單なる代數式ではないから、一定の理論的根據なき限り、之を形式的に扱つて任意に移項することは許されないからである。<sup>31)</sup>

Schär の論據を要約すれば次の如くである。複式簿記が最も完全な簿記法たる所以は、單に財産の増減變化のみならず、費用及び収益をも完全に表示することにある。この目的の爲には、財産の在高並にその増減に關する計算と、自己資本並にその費用及び収益損益に關する計算とが對立せしめなければならぬ。かくして達せられる純財産の二重表示こそ複式簿記の窮極目的であつて、又、このことから極めて便利なる監督法が生ずる。<sup>32)</sup>

併し、所謂純財産の二重表示は  $A - P = K$  をとることによつて生ずる當然の結論たるに過ぎず、又、所謂

29) Schär-Prin, a. a. O. S. 92-93.

30) 蛭川博士、簿記の目的に就いて參照。

31) Vgl. Reisch und Kreibig, Bilanz und Steuer, I. Bd. 3. Aufl. 1913, S. 236.

32) Schär-Prin, a. a. O. S. 39. 財産勘定の借方殘高 = 新に表現された純財産 = 資本勘定の貸方殘高 = 新に計算された純財産(自己資本)。

33) Schär は之を Die zwangsläufige Selbstkontrolle der doppelten Buchhaltung

計算の強制的・自動的・自己統制は、何も  $A-P=K$  をとるためにのみ生ずることではない。<sup>34)</sup>

Schär の強調するのは、かゝる消極的なる形式的根據であつて、資本の循環は實質的には自己資本の運動を基準として捉へねばならないと云ふことの積極的な根據は與へてゐない。併し、それが與へられてこそ初めて  $A=K+P$  は形式に過ぎず、簿記の本質は  $A-P=K$  によつてのみ示されると云ふ彼の主張も意味をもち得るであらう。

## 六

要するに Schär によれば、簿記法は形式的には  $A=K+P$  としても、 $A-P=K$  としても成立し得る。然らば、何故に本質的には  $A-P=K$  でなければならぬか、 $P$  が財産であるからと云ふ根據は既に放棄せられ、残るのは「簿記の目的」のみである。

Schär は、彼の貸借対照表よりも簿記を主要視する立場から  $A-P=K$  を以て基本方程式とし、 $A=K+P$  は之から誘導されたものであると云ふが、 $P$  が資本概

會計學に於ける財産及び資本

念である限り、逆に、 $A-P=K$  が成立するためには  $A=K+P$  が前提されねばならないであらう。詳言すれば  $A-P=K$  が  $A=K+P$  から導かれるのであれば所謂簿記の目的が妥當なる限り、Schär の主張は通るであらう。然らば、自己資本の確定が果して簿記の主要目的なりや、否や、が最後に問題として残る。

Schär が、偶々負債の取扱ひに於て、理論の缺陷を暴露するのは、(一)資本循環の理論的認識が不充分なること、(二)財産及び資本の規定の仕方が少しも理論的でないこと、(三)従つて、各個の規定の間の理論的聯關が極めて曖昧なること、であるがために外ならぬ。これ等の點について従來の學者は如何に Schär を批判し、それを發展せしめていつたか。私の次の課題である。

と呼び、複式簿記の重要な特質となす。

34) Gomberg, *ibid.* p. 51-52. (岡田氏譯 p. 64)

35) Vgl. Schär-Prion, a. a. O. S. 45-46.