

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號一第 卷五十五第

月七年七十和昭

## 論叢

南方農業に於ける労働力の問題…………… 經濟學博士 八木芳之助

佛印に於ける貯蓄及資本に就いて…………… 經濟學博士 松岡孝兒

ナチスの賃銀保護政策の原理…………… 經濟學士 中川與之助

資本形成の意義…………… 經濟學士 中谷實

實物的波及過程の彈性分析…………… 經濟學士 青山秀夫

## 研究

協力工業の技術的向上と再編成…………… 經濟學士 田杉競

成果學說の理論的根據…………… 經濟學士 尾上忠生

## 說苑

大島貞益の譯書及岡田好樹…………… 經濟學博士 本庄榮治郎

「經濟之理」について…………… 經濟學士 上杉正一郎

シエーパースの國土計畫論…………… 經濟學士 上杉正一郎

## 附錄

彙報

## 成果學說の理論的根據

— Sganziini 現實的簿記理論の研究 —

尾上 忠生

### 序

勘定學說 (Kontentheorie) に於ける最近の有力なる傾向は、貸借對照表觀 (Bilanzfassung) に於ける動態觀に照應せる成果學說 (Erfolgslehre) である。即ちそれは、Schmalenbach<sup>1)</sup> の貸借對照表觀より出發し、之を勘定理論にまで展開せる Walb<sup>2)</sup> のそれによつて代表せられるものである。この學說の特徴は、之を表面的に見れば、簿記乃至は貸借對照表の目的を端的に所謂成果計算、即ち損益計算に置く點に在るが、其故を以て多大の共鳴を得、或は尠くとも従來の學說に比し、一段と卓越せるものと評價されてゐる。

損益計算が簿記に於て、また一般に會計々算として重要であることに就ては異論はない。併し、損益計算を専ら簿記を通して問題にする限り、簿記法自體に於ける諸規定が前提されねばならぬことは當然のことである。況して、一個の新なる勘定理論を定立し、其處から問題を展開するのであれば、猶更その理論的根據を充分に明示することが必要である。然るに此の學說は、初に述べた如く、簿記の目的を端的に成果計算に置く。否、方法的な仕方から觀れば、寧ろ成果計算の立場から簿記法を觀る。其故か、ここでは簿記法自體の理論的規定が不充分で、従つて、會計方法の問題と會計々算の問題(註一)とが必ずしも明確に區別せられてゐないやうに思はれる。

1) Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz. 7 Aufl., 1939.  
 2) Walb, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, 1926.  
 3) 正確に云へば決算貸借對照表。所謂動的學派の貸借對照表觀に於いても問題は多いが、本論の問題ではない。

それ故、一個の勘定理論として見る限り、凡ゆる精細なる論述にも拘らず、我々は Walb の採る理論と其の根據とを充分完全に理解することが困難である。

かゝる意味から、私は先づ成果學說の先驅たる Sganzi (註二) の勘定學說を研究し、それとの比較に於て、或はその發展として Walb を理解したいと思ふ。蓋し、前者に於ては、面から云へば勘定理論それ自體が純粹に提出されてゐるが故に理解が容易であり、別の面から云へば、成果學說としては不徹底、未完成ではあるが、それがため却つて問題の所在を確めるに便利と思はれるからである。而して、本稿の課題は専ら Sganzi に於ける問題の所在を明らかにするに在る。成果學說の本質的意義を究明せんとする私の究極の意圖から、本稿の内容は次の諸點に互らねばならないであらう。即ち、(一) 勘定理論立立の方法に於ける問題 (方法的立場と簿記法の性質規定)、(二) 簿記法の對象の規定、(三) 目的と對象の捉へ方、(四) 基本的勘定の規定。

(註一) としに會計方法とは、簿記法並に貸借對照表の理論的統一體としての G—W—G の過程の記載方法を意味する。而して、會計計算とは財産計算、收支計算、損益計算、原價計算、經濟性の測定或は經營豫算等々 G—W—G の過程に關聯する一切の計算手續を總稱する。技術的には會計記録及經營記録に基く諸計算と云ひ得るだらう。最近の流行語たる *Rechnungs-wesen* は兩者を並立的に含んでゐるが、かくの如き立場(所謂經營經濟的立場)から問題が展開される場合、兩者の性質規定が眞に理論的になされてゐるかどうかは疑問である。猶ほこれらの問題に就つての研究は之を今後に待たねばならぬ。

(註二) Prof. C. Sganzi, Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, St. Gallen, 1908. 本稿はセント・ガレン市立商業大學第九次年報の學術附録として出版されたものである。Ilgen 及び Skokan に據れば、*Zeitschrift für Buchhaltung*, 1906 にも同題旨の論文が發表されてゐるが、手許になく參照することが出来なかつた。Sganzi の紹介批判としては前掲の Ilgen, Skokan の他に Le Courte, Gomborg があり、我國にも島中福一氏、黒澤清教授があるが、島中氏を除けば極めて簡單なものである。尙他に蛭川教授の簡單ではあるが根本的な批判のあるのを忘れてはならぬ。

- 4) 後述する如く、Sganzi に於ては簿記の目的が一義的に成果計算に置かれてゐない。
- 5) Ilgen, R., *Buchhaltungstheorien* (*Buchhaltungs-Lexikon*, 1917, Bd. I), S. 500.
- 6) Skokan, K., *Neue theoretische Grundlegung des privatwirtschaftlichen*

最後に、私は Spanini の略歴、勞作等を知り度いと思つてゐるが不明の點が多い。先學の御教示を得ば幸である。

Spanini に於て最も高く評價され、勘定學說史上その業績が認められてゐるのは、彼が勘定理論定立の際に採るところの方法論的立場である。結論的に云へば、彼が簿記法をその對象——彼の所謂現實的基礎——から離して問題にし得ないこと、而して對象が G—W—G の過程であることを明らかにした點である。<sup>12)</sup>

尤も、近代的な勘定學說が全然それらのことを意識しなかつた譯ではない。併し、方法論的態度に於て彼ほど明確ではなかつた。加之、Spanini によれば、從來の簿記學說はいつれも(複式簿記體系の形式的構成に捉はれ、無意識の裡に、體系から虚構の現實を構成し、そこから自明の如く體系に一致する説明を導き出すと云ふ同義反覆の誤謬を犯してゐる。かくて Spanini は人的學說<sup>14)</sup>、營業學說<sup>15)</sup>、物的學說の何れもが理論定立の方法を過つてゐるか、或は不完全であることを痛烈に批判すると共に、彼自身の方法的立場を強調する。

「一般に理論とは與へられた事實の本質的關係の説明である。而して、一簿記理論とは複式簿記體系の説明を意味する。併し、簿記理論の場合には體系の知識が前提されねばならないから、演繹的記述的な仕方に於ては、なく、『何故體系はかくあるか』と云ふ問に答が與へられることによつてである。<sup>17)</sup>」體系は決して本質自體ではなく、<sup>18)</sup>「眞に科學的なる理論は先づ體系はさて置き、無前提的にその現實の基礎を吟味し、其處から體系を抽出、構成しなければならぬ。<sup>19)</sup>」現實の基礎とは、それから體系が必然的に發生し來るところの經濟的性質を有する事實及び關係の總てであり、従つて是等事實及び關係の認識こそ體系の構造に正しい洞察をなし、それを根本から理解し、それを凡ゆる側面から餘す所なく説明する可能性を提供するものである。<sup>20)</sup>

Rechnungswesens. 1918. Vorwort.

7) le Coutre, W., Buchhaltungstheorien (Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. Bd. II.) S. 194.

8) Comberg, L., Histoire critique de la théorie des comptes. 1929. p. 55 (岡田

以上は極めて當然のことが主張されてゐるに過ぎぬが、而も從來の勘定學說に於て最も忽緒に附された點であり、最近にも Lehmann<sup>21)</sup> の如き、敢へて形式的なる機械的原則から出發する立場のあることを思ふべきである。尤も、Sgarzi<sup>22)</sup> の謂ふ現實の基礎なるものが、果して眞に理論的に規定さるべき對象を意味してゐるか否かは後述に俟たねばならぬ。

さて、次に我々は彼が複式簿記法の性質を如何に規定してゐるかを見なければならぬ。蓋し、方法が對象に規定されることは勿論であるが、逆に、方法の性質規定の如何によつて、問題は自ら異り得るからである。

Sgarzi<sup>23)</sup> は複式簿記法を以て、第一段に、一般的に、體系的計算の一定方法と規定し、第二段に、特殊的に、純營利經濟にのみ固有なる體系と規定する。簿記理論若しくは勘定理論固有の問題は勿論後者に在るが、併し、簿記法が一の特殊なる方法と規定される限り、前者の一般的规定を受けねばならぬことは論を俟たぬ。その意味に於て、我々は簡單に所謂體系的計算の一般的性質を知つて置かねばならぬ。

體系的計算とは次の如き組織をもつ經濟的計算、即ち經濟的事實に適用された計算的活動、に於て最高の總括的地位を占めるものである。

### 經濟的計算

第一次的計算 (單純計算)  
複合計算

第二次的計算 (關係計算)  
體系的計算

第一次的計算とは經濟主體の個別行爲に關聯する (行爲が單純なる場合は單純計算、行爲が複合せる場合は複合計算……例へば複利計算、保險計算) ものであるが、嚴密に云へば、大部分技術的計算である (廣義の商業算術)。併し、次の第二次的計算の缺くべからざる前提と基礎を成す。個別的諸行爲並に諸關係は結合して有機的統一體となる。かゝる個別經濟組織の總活動に關

成果學說の理論的根據

・ 第五十五卷 一〇三 第一號 一〇三

誠一氏譯 p. 69)

9) 畠中福一氏、勘定學說研究 p. 400. 10) 黒澤教授、簿記原理 p. 94.

11) 淺川教授、勘定學說に就いて (經濟論叢、37卷1號) p. 103. 會計學に於ける基本的規定に就いて (同上、37卷3號) p. 112.

する計算が第二次的計算である。其際、先づ共通的部分作用が確定されねばならぬ。その爲の計算手續が關係計算(Zusammenhangende Rechnungsführung)である。實際的表示の仕方としては一般に勘定形式が用ひられるが、勘定なるものは代數的總和の單なる一覽的表示に過ぎない。茲に注意すべきは、勘定なる形式が必ずしも複式簿記法特有のものとして解されておかないことである。最後に、體系的計算(Systematische Rechnungsführung)とは、個別的行爲並に諸關係の總結果(成果)及びそれが結合してゐる所の有機的統一體(財産)を算定するものであり、個々の關係計算の一體の體系への結合である。<sup>20)</sup>

併し、體系的計算は單なる計算方法ではない。「個別經濟の諸過程の時間的延長と其の多様性とが、それ自體としては計算と無關係な新しい機能たる統制(Kontrolle)を要求する。」<sup>26)</sup>

統制とは事實、狀態或は過程を客觀的に確定することである。それは記憶の補助手段であり、事實の證明手段である。統制は捉へ得べき具體的な事實にのみ及ぶ。それ故、經濟的統制(價值統制)は名目價值客體(交換手段としての貨幣及びその代用手段)に限られる。其他總てのものには技術的統制(數量統制)しか不可能である。統制は狀態を確定するか、過程を確定するかによつて靜的統制(棚卸)と動的統制(過程の繼續的記載)に分けられる。統制は計算のための準備、補助の仕事であるが、然も固有獨立の意義をもつものである。<sup>27)</sup>

かくて、體系的計算とは全體として觀たる個別經濟の過程並に關係に關し、計算と統制とを實施することである。計算體系は一面に於て個別經濟の正常過程を、他面に於て運營者の主觀的目標を反映すべきである。従つて、體系(或はよりよく云へば方法)は、それを規定してゐる經濟形態の特殊性を認識することによつてのみ基礎付けられる。<sup>28)</sup>

上述の限りに於て曖昧なのは統制概念であり、不明確なのは計算と統制との關係である。要するに兩者とも技術的な手續に違ひないが、後に更に問題になるであらう。簿記法の性質を如何に規定するも一應は自由である。併し、問題はかゝる一般的規定が果して簿記法の科學的意義と根據を示し得べきや否やに在る。

12) 蟻川教授、前掲、勘定學說に就いて p. 104.  
 13) Sganzzini の謂ふ體系とは方法の意味である。彼自身 Das system oder besser Verfahren と云つてゐる。(Sganzzini, a. a. O. S. 4)  
 14) Cerboni 一派的的人的勘定學說 (Logismographie と云はれるもの)。

前述の如く、Sganzi は複式簿記法を以て營利經濟に特有なる計算體系と規定するが、その特殊性を明らかならしめるためには、換言すれば、簿記法自體に於ける實質的問題を規定するためには、當然、現實の基礎たる對象の規定から出發しなければならぬ。

Sganzi は營利經濟の典型を資本家的企業に認め、簿記の基本方式を  $G \rightarrow W \rightarrow G$  の過程から抽出規定せんとする。そのこと自體は之を是認し得るが、彼がこの過程を如何に認識把握してゐるかに就いては猶ほ充分検討の餘地がある。

従來の物的二勘定學説がこの過程を専ら財産的な形態變化として捉へたに對し、Sganzi の特徴は之を交換行為の綜合として捉へた點に在る。即ち、彼はこの過程を  $G \rightarrow W$  (給付作成手段の交通的獲得) に始まり、 $W \rightarrow G$  (完成給付の交換的讓渡) に終る一の生産過程と認めつゝ、然も内部的過程を全然無視して専ら交換過程にのみ着目する。利益も亦、企業家の絶對的自己給付に對する報酬(反對給付)として、やはり一の交換行為の結果と考へられる。彼に従へば、簿記にとつては、この過程を客觀的個別經濟的觀點から考察すると同時に、企業家の主觀的個人的見地から考察することが重要である。而して、全過程を利益目的の視角から見ると後者の立場からすれば、この過程は費用 (Aufwendungen od. Kosten) と収益 (Ertrag) の對立過程として現はれる。詳言すれば、彼に於ては公式に於ける  $G$  及び  $W$  の意味が次の如く解せられてゐるのである。先づ貨幣とは「單に慣習の意味に於ける一般的交換手段を意味するのみならず、端的に、具體的なる用役又は財貨に對し反對給付を形成するを常とする所の凡ゆる抽象的貨幣價值を意味する。」即ち「客體となつて存在する凡ゆる具體的價值の對立物」<sup>15)</sup> 一個の名目額の中にそ

15) 物的一勘定學説とも云はれ、Berliner によつて代表される。

16) Hügli-Schär の物的二勘定學說。 17) Sganzi, a. a. O. S. 52.

18) 後述參照。 19) Sganzi, a. a. O. S. 59. 20) ebenda, S. 1.

21) Lehmann, M. R., Die Dreikontenreihentheorie. (Z. f. h. w. F. 19 Jhg. 1925,

の體現を見出す所の凡ゆる抽象的貨幣價值」である。従つて「名目的價值の擔當者が同一價值量の事實上の擔當者であるか否かは問題でない」理であつて、「我々が一個の給付に對して貨幣對價をもつと云ふことが決定的なのである。」<sup>31)</sup>かくて、Gの側から見れば、單純に「貨幣の出」系列と「貨幣の入」系列とが形成される。次に商品概念は、それが「抽象的價值客體とは反對の具體的價值客體、價格財價值とは交換財價值」を表はす點に於て變りはないが、G-WとW-Gの兩系列に於て意味が異なる。前者をW<sub>1</sub>、後者をW<sub>2</sub>を以て表はせば、W<sub>1</sub>は「生産過程以前並にその繼續中に調達せられたる生産手段の總體」を意味する。生産過程遂行のための企業家自身の犠牲たる費用、即ち生産原價がその中に現はれて来る。之に反し、W<sub>2</sub>は「生産過程の終末に於て引渡される總給付の全體」を意味する。それは費用に對立する總收益 (Rebetta) を包含するものである。<sup>32)</sup>ところで、彼によれば商品自體の價值若しくは價值運動は捉へることが出来ない。それはG+Wの關係に置かれた場合にのみ捉へ得られるものである。<sup>33)</sup>それ故、彼が屢々云ふ所のW運動とは決して商品自體の運動ではなく、飽くまで貨幣運動なのである。唯々G+Wの關係をGの側から、即ち、收入及び支出と見て貨幣運動と云ひ、Wの側から、即ち、費用及び收益として捉へた場合に之を商品運動と云ふに過ぎないのである。この點、彼の敘述は不明瞭であるから注意しなければならぬ。

G-W-G'の過程を如何に認識把握すべきかは經營經濟學に於ける根本的な問題である。従つて、この點に關する詳論は本論の範圍を越える故、之を差控へねばならないが、要するにSganziniは、この過程に於ける資本の變態と利潤の發生を表面的に觀て、G+W及びW-Gの單なる現象形態的變化に捉はれ、この變化の内面にある價值及び價値の増殖の事實を意識しなかつた。換言すれば、資本そのものゝ分析を全然行つてゐないと云はねばならぬ。<sup>34)</sup>

S. 341).  
 23) 後述する如く G-W-G' によつて代表せられる。  
 24) 經濟的計算は貨幣價值計算に限られてゐる。  
 25) Sganzini, a. a. O. S. 2-4.  
 26) ebenda, S. 12. 27) ebenda, S. 12-13. 28) ebenda, S. 4.



次に、然らば簿記はこの過程を如何なる目的と方法の下に捉へるものであるか。それは既に彼の簿記法の性質規定と対象の規定の中に含まれてゐるべきものである。

彼に於ける対象は  $G-W$  及び  $W-G$  であり、その限りに於て常に  $G=W$  である。不明なのは唯々利潤のみであり、然もそれこそ企業家にとつて決定的なものである。そこで先づこれが計算されねばならぬ。彼は之を次の如く述べてゐる。「企業家の絶対的な自己の國民經濟的給付に對する報酬を考へなくとも、彼の客觀的費用、即ち生産過程の原價が彼に賠償され返還さるべきことは明らかである。従つて、總収益の一部は凡ゆる費用を償ふべきであり、而して収益の中、この費用以上には彼の手許に残存するものが上述の報酬である。直接に數字的に決定されるのは個々の給付に對する反對給付のみである。企業家の絶対的抽象的給付に對する反對給付は、次の公式により、間接に算術的な方法で發見されねばならない。即ち、 $W_1 - W_2 = L$  (企業家の絶対的自己給付)。それに對する貨幣反對給付  $G_1 - G_2 = W_1 - W_2$ 」かくて、我々は複式簿記法の基本方式の主要部分をもつ。費用と収益との對置、純収益の算出が之である。」

これだけであれば問題は極めて單純であり、何も勘定理論の如きは必要でない。ところが簿記には更に以下に述べらるが如き二個の任務が課せられてゐる。先づ、「企業に於ける主觀的契機たる企業者の人格が、企業内で運動する財貨集團即ち企業資本の確定といふ一個の特殊任務を計算體系に課する。費用と収益との對立を通して資本の運動が追跡され、統制されるのであるが、併し、資本の中には單數又は複數の企業者の私有財産が含まれてゐると云ふ事實、及び、資本の中に企業の方即ち給付能力が現はれてゐると云ふ事實が、それと相並んで資本總量を確定することを必要ならしめる。」<sup>35)</sup> 計算の目標は先づ第一に企業の自己財産(純財産)の算定に置かれるが、

29) 拙稿、會計學に於ける財産及び資本(經濟論叢、45卷1號 p. 131)。

30) Sganzi, a. a. O. S. 23. 31) ebenda, S. 24. 32) ebenda, S. 25.

33) ebenda, S. 26. 34) Vgl. ebenda, S. 13 u. 43.

35) 蛸川教授、前掲、勘定學說に就いて p. 103 參照。尙嚴密に云へば Sganzi



價值を絶對視すること、商品の價值決定を不可能とすることに就いては根本的な理論的問題があるが、茲では其處までは立入らない。併し、假令そのことを認めるとしても、それは  $G \parallel W$  の關係に置かれたる  $G$  側にのみ統制が必要可能であり、 $W$  側からは不必要不可能と云ふ理由にはならないことを忘れてはならない。

かくて Sganzi によれば、簿記の目的は 一、純収益の算定、二、純財産の算定、三、貨幣運動の統制の三個となる。彼はそれらが悉く現實に基礎づけられてゐることを主張するが、それは必ずしも對象の規定に含まれたる理論的一般的目的を意味しない。第一の目的は兎も角、第二、第三の目的は自明の如く單なる經營實踐上の要求から成立したものに過ぎない。彼がそれを混同して、然もそれらの統一として勘定體系を構成しようとする所に大なる危険が横はると云はねばならぬ。既に述べた如く、彼の掲げた個々の目的並に方法それ自體には問題はない。併し、それが勘定を規定する根據たり得るか否かに問題があるのである。

#### 四

既に繰返し述べた如く、Sganzi に於ける對象は  $G \parallel W \parallel W_1 \parallel G_1$  であり、然も常に  $G \parallel W$  であるから、單に計算目的から云へば、 $G_1 \parallel G_1$  或は  $W_1 \parallel W_1$  の孰れか一方を計算すれば充分である。蓋し、資本を考慮するとしても、彼にあつてはそれは單なる計算結果として開始時並に終末時に現はれるに過ぎないからである。然るに何故理論的に云へば同一事の反覆たる複式記載が必要となつて來るか。

彼によれば、貨幣運動は前述の統制の必要から相互に區別、分解せられ、多種多様な個別勘定に記載せられる。そのために費用及び収益としての意義を失ひ、純収益従つてまた純財産の算定を不可能ならしめる。かゝる理由から計算目的を達成するためには、特別をそれに適した制度が必要となる。この要求は  $W_1$  の運動(費用)と  $W_1$  の運動(収益)との純計算的對置によつて自ら實現せられる。貨幣運動としての其の具體的特性に於て、統制

40) 現に彼は純財産の取扱ひを現實的に説明し得なかつたことは既に指摘せられてゐる通りである。(島中氏、前掲書 p. 423.)  
41) Sganzi, a. a. O. S. 29-30.

のため、特殊諸勘定に記載される同一の過程が、同一の價值量を以て、計算のため一個の特別の總括勘定へ結合される。そこから、差當り餘分に見える複式記載の必然性が出て来る。<sup>42)</sup>

以上の説明から、彼が定めんとする基本勘定も既に明らかであらう。即ち、「複式簿記法とは事實上、(a)個々の種類の貨幣運動に關する分析的統制、(b)同一の貨幣運動或は望みとあれば商品運動(蓋し兩者は算術的に等しいから)を純收益或は純財産算定の目的のため費用及び收益として計算的に對置すること、の二個の事柄を一體の勘定體系へ統一するものに外ならない。」<sup>43)</sup> 二系列の過程  $G_1 - W_1$  及び  $W_1 - G_1$  は同一勘定或は同一勘定系統により、同一物は同一物と組合ふやうに、即ち  $G_1$  は  $G_2$  と  $W_1$  は  $W_2$  と組合ふやうに相互に結合される。一の勘定系統に於ては  $G_1$  と  $G_2$  とが、他の勘定系統に於ては  $W_1$  と  $W_2$  とが相對立せしめられる。第一の系統はその目的と性質に従ひ、統制勘定(Kontrollkonten)と稱せられ、第二の系統或はより正確に云へば、費用と收益の總括勘定  $W$  は計算勘定(Rechnungskonten)と稱せられる。<sup>44)</sup> 對象は常に  $G \rightarrow W$  である。それ故、營利經濟の全過程は例外なく兩勘定への記載に機會を與へる。「否、複式記載の原理こそは營利經濟の諸過程が交換行爲であると云ふ性質から生じた結果に過ぎない。貨幣乃至交通經濟的組織の基本過程が、之を以て某の特殊なる計算形態の中に指導原則として明瞭に表現されるのである。」<sup>45)</sup>

以上、我々は Sganzi の出發點から基本勘定の定立に至るまでを比較的克明に調べて來た。彼が現實の基礎から獲たる結論は統制勘定(G勘定)及び計算勘定(W勘定)であつた。彼はこれを以て客觀的過程を反映するものと主張するが、彼の議論の立て方から見れば、我々には寧ろ偶然の結果の如く思はれる。何となれば、 $G_1 - W_1$ 、 $W_1 - G_2$  が  $G$  及び  $W$  の二方向から捉へ得ると云ふことは分つても、何故これを  $G$  及び  $W$  の二方向から同時に捉へなければならぬか、その必然性は少しも明らかにされなかつたからである。彼の論理からすれば、

42) Sganzi, a. a. O. S. 30-31.

43) ebenda, S. 31.

44) ebenda, S. 31.

G運動或はW運動の孰れか一方を捉へるだけで充分な筈である。彼は、G勘定は特殊なる統制任務をもたねばならぬが故に成果計算が不可能となる、と云ふけれども、それならばW勘定のみを探ればよいではないか。何故W勘定のみではいけないのか。この點に就いては彼には何ら答へるところがない。

彼は貨幣運動を特に重要視し、之を一個の獨立の基本勘定に於て捉へる。而して、それが基本勘定たる所以は統制任務を果す點にある。<sup>45)</sup> 併し乍ら、統制の必要性、可能性を貨幣勘定に限定する實際的な根據は極めて薄弱である。企業經營に於て商品(一般的な意味に於ける)が貨幣に優るとも劣らぬ重要な意義をもち、従つて、價值統制が必要なることは述べる迄もない。<sup>46)</sup> そのことは又、現に行はれてゐる所である。もし、商品が價值變動を蒙るが故にその統制が不可能であり、従つて商品勘定が統制勘定たり得ないとすれば、それは貨幣勘定に就いても絶對のものではない。<sup>47)</sup> 我々が彼の立場に立つとしても、彼の意味に於ける商品(費用、収益)勘定に統制が不必要、不可能とはなり得ないことは既に述べた。(猶ほ後述参照)

計算と統制との關係は、時を考慮に入れることによつて幾分明瞭となる。統制勘定は名目價值客體の開始在高から終末在高に至る増減の内容に證明を與へることが目的であつて、従つて個々の記録自體に意味がある。計算手續は附隨的に且つ複式簿記のもつ形式的な要求から行はれるに過ぎない。反之、本來の計算過程は決算の際初めて起る。準備的なものは計算勘定にあつても統制的であるが、統制は其の場合、計算のための手段に過ぎない。<sup>48)</sup> かくて、計算と統制とは相對立せらるべきものでなく、彼自身も認める如くそれは相互に補充し合ふ有機的な關聯をもつものである。更に、彼に従へば、靜的統制たる財産目録の作成は殘留費用を確定するために行はれるものであるが、このことはW勘定に於ける統制の必然性の一端を物語つてゐる。尤も、彼は其際には交換行爲を虛構せねばならず(評價)、従つて、單なる評價に基く價值を挿入せざるを得ないことを以て計算體系の弱點となす

45) そこには實は發生史的な意味が多分に含まれてゐるが、歴史的な解釋は本論の範圍外である。

46) 商人的企業に於ては貨幣計算では不充分で、財産計算の必要があるとは普通に云はれる所である。(Vgl. Berliner, M., Buchhaltungs- u. Bilanzlehre, 7

が（但しそれは計算期間を人為的に區切る必然の結果である）、若し、 $G-W-G'$  が完全に終了せるものとすれば、其際こそ  $G-G=0$ （利潤）によつて充分目的を達し得るであらう。若し、其際猶も  $W_1, W_2$  を探らねばならぬとすれば、それは計算目的よりも寧ろ計算内容が問題であるからであらう。

私は統制と計算に捉はれ過ぎたかも知れない。併し、それは決して斯る概念自體を問題にしようとしたのではなく、一つには之を通じて簿記法の性質規定に關する自分の考察を深めたかつたからであり、二つには斯る概念的な紛節を捨てた場合の具體的な問題に就いては、更に Walz に就いて研究を重ねたいと思ふからである。茲の問題は Sanami に於ては基本勘定として貨幣勘定及び商品勘定を定める必然性が、對象の規定から理論的に與へられなかつたと云へば盡きる。

## 結

我々は Sanami が従來の形式的技術的な簿記論に憚たらず、現實事態に基く科學的なる簿記理論を建設せんとした努力は、充分これを認めなければならぬ。彼は先づ現實事態の認識から出發し、第一段に、一方に於て簿記法の對象を  $G-W-G'$  の過程と規定すると共に、他方に於て簿記法の一般的性質を體系的計算と規定し、その特性を計算と統制に認めた。而して第二段に、前者の認識の結果獲たる貨幣と商品と、後者の機能たる統制と計算とを恰もよく組合せた。

之を表面的に見れば實に巧妙に構成されてゐると云はねばならぬ。併し、各個の規定を内容的に觀れば多くの缺陷が認められる。各個の問題に就いては其都度觸れたから茲には繰返さない。要するに、實質的に云へば、基本勘定として貨幣及び商品を探り得ることは一應これを認めても、何故その兩者でなければならぬかと明らかにされなかつた。其の根本的な原因が對象の認識不足に在ることは述べる迄もない。かくて結局、彼自身、複式簿記

Aufl. 1924, S. 15-16.)

47) Comberg, *ibid.* p. 57 (岡田氏譯 p. 71) 畠中氏前掲書 p. 421 參照。  
 48) 簿記法が具體的特殊的な方法として成立するためには時との關係を無視し得ないことは述べる迄もない。成果勘定學說或は動的貨幣對照表觀に於てそれ

の形式的構成に捉はれ、統制と計算と云ふ特殊なる概念を用ひ、技術的な説明を加へざるを得なかつたのである。

次に、形式的には、統制及び計算の機能を直ちに基本勘定に結付けた點に問題がある。簿記法にそのやうな機能、手續のあることは認められるが、それは決して基本勘定を規定すべき性質のものではない。兩者は要するに技術的概念である。Sganzi<sup>49)</sup>の貨幣勘定及び商品勘定は、斯くて全く技術的な區別と化し去つたのである。

更に、根本的に、私は簿記法を一個の計算方法となす見解に疑問を抱くものである。簿記を中心にして種々なる計算手續が行はれ、又、簿記を通して一定の實際的目的のために計算を行ひ得ることは確かである。併し、それは飽くまで技術的な手續乃至は勘定組織の問題ではあるまいか。簿記を種々なる目的をもつ計算の集合體と見做す——方法的に云へば各種の計算(例へば收支計算、損益計算、資本計算)から簿記を構成する——傾向は、所謂現實的立場或は最近では經營經濟的立場から出發する者に多いが、其の場合、實際的主觀的目的と對象自體のもつ客觀的目的との區別が明確に意識されてゐると思へない。<sup>50)</sup>従つて、當然對象の性質規定も亦不充分ならざるを得ない。かくの如きは決して簿記法の本質規定に達する途ではないと思はれるが、これらの問題に就いては別稿で詳論するであらう。

Sganzi<sup>49)</sup>を直接繼承したものに Skokan<sup>51)</sup>がある。後者は、簿記法(純營利經濟の計算方法)に交換手段在高計算、収益計算及び財産計算の三個の基本計算を認めたが、これは Sganzi<sup>49)</sup>の統制及び勘定計算勘定をより明確に、内容的に區別したものに過ぎず、<sup>51)</sup>兩者の間に根本的な相違はない。それ故、私は直ちに、成果計算の立場を正面から表明せる Walb<sup>4)</sup>に進まうと思ふ。

が眞に把握されてゐるか否かは問題であるが、茲では觸れる餘裕がない。

49) Sganzi, a. a. O. S. 44-46.  
50) 既述 Sganzi に於ける目的を参照。  
51) Vgl. Skokan, a. a. O. S. 77-78.