

木村和三郎教授の簿記理論とその批判

木 村 重 義

Ich habe es Alles Macht, es frommt
aber nicht Alles. Ich habe es Alles Macht,
es soll mich aber nichts gefangen nehmen.

—

簿記理論の體系には多くの可能性があり、夫々の方法で簿記実践は説明され得る。しかし、この可能なる幾多の簿記理論諸體系を相互に比較して検討するときは、その間に優劣の差があることが明らかとなつて、それ等が理論上等しい價値を持つものであるとは考へられない。しかも個々の論點に就いて見るときは、最も優秀なる理論體系と思はれるものも、或點に就いては他の理論體系に劣るのである。簿記理論體系の理論的價値は、他の多くの理論も多分同様であらうが、全く比較上のものであり程度の差があるのみで、どの程度に明瞭・直截に簿記實踐を説明し、特定の原理から演繹し、どの程度に論理的體系が整備してゐるかが問題なので

ある。

單に便宜的な比喩的擬人法を排して、初めて理論的なる物的勘定學説を唱へ出した Kuzbauer 及び Augspurg 以來年を閲する未だ九十に達しない。然も此等開拓者の組織した物的二勘定系統説が唯一の可能なる理論ではないので、その後踵を接して新學説が現れた。或者は學説の歴史性を標榜して、最も新しい自己の學説は舊き通説に取つて代るべきものなりと主張する。しかしながら、物的二勘定系統説の創始者達が簿記の本質への充分なる洞察を以て理論構成をしたのであつたならば、創始が古いからと既に陳腐になつてゐるものと斷定はできない。寧ろその後の新説は奇を弄し新を衒ふ者でなければ知らずして後退の途を踏んでゐると評すべき場合が多い。

これは簿記理論家に研鑽の餘地を與へないと云ふことではない。新しい理論の基礎を求め試みることに、舊い學説の進展・充實を圖ること、何れもその任務の裡にある。もし簿記學者が舊い學説の單なる記述・解説のみ事としてゐるならば、簿記理論は次第にその活力を失つて、見るべき色彩を有せぬ死灰に化して行くであらう。しかし幸に、ささやかなれども躍しき構造を有する商業學のこの一隅に、簿記學者の努力により屢々新鮮なる血液が送られ來り、常に新しい生命力と刺激とが享受されるのである。この意味に於て木村和三郎教授の大膽なる簿記理論も我等にとつて一つの喜びでなければならぬ。

木村教授は新しき簿記理論を提唱する者の當に然るべき如く、物的二勘定系統説を先づその批判の對象とした。物的二勘定系統説を自らの簿記理論の正しき基礎としてゐる筆者にとつては、これに應酬すべく且反對批判をなすべく心の驅らるるを禁じ得ない。

木村教授の簿記理論は左記の作によつて知り得る。

會計、第三十二卷、第一號及び第二號、複式簿記と企業簿記

同 第五號、勘定系統論

同 第六號、勘定理論構成に於ける立場

大阪商科大学經濟研究年報、第一號、(昭和七年) 物的二勘定系統說批判

二

木村教授は自らの勘定理論の構成に於ける立場を述べて言ふ。

「企業の簿記は企業に於ける個別資本の循環運動を勘定によりて捕捉し、而して之を材料として利潤(損益)を算定する。これは與へられた事實であり、従つて勘定理論の構成に於ても此の視角からしなければならぬ。

資本は循環運動をなして自己を増殖する、即ち利潤を産出する。利潤は蓄積せられて資本としての循環を行ひ、利潤をもたらして自己を増大する。資本は蓄積せられたる過去の利潤であり、利潤は蓄積せられて將來の資本となる。資本と利潤とは同一物であり、而も對立物である。資本と利潤とのかゝる對立物の統一としての認識は、勘定學說の批判のためにも、勘定理論の構成のためにも見失つてはならない不可欠の要諦である。

企業の簿記はかゝる資本と利潤との對立物の統一的なる過程を勘定型式なる計算型式を以て捕捉するのである。従つて企業簿記に於ける勘定體系の全體を科學的に把握する勘定理論の構成も斯る動的な立場に立つてな

さるべく、一切の總勘定元帳勘定は全體として企業に於ける個別資本の循環を記録するための機構であり、此の意味に於て資本の循環を捕捉する勘定、即ち資本勘定であるが、そのみを以て足れりとせず、同時に一切の勘定を擧げて損益の算定を行ひ、期間損益計算の材料となるべき記録を示すといふ意味に於て損益（成果）に關する勘定である。一切の勘定が二分されて資本勘定と損益勘定との二系統となるといふのではない。一切の勘定が資本循環を示す勘定であると同時に成果を示す勘定であると主張するのである。現今の企業簿記に於ける期間損益計算制度の下に於ては一切の勘定は會計年度中個別資本の循環運動の記録をその内容となし、年度末に至つて資本循環の記録を材料として企業の期間損益を算定するのである。従つて或一の勘定は資本の見地から見て資本循環の何等かの一部分を示す勘定であると同時に損益の見地より見て損費又は収益の一部分を示す勘定でなければならぬ。一の勘定を以て資本（所謂財産及び資本）の在高を示す勘定であつて損益を示す勘定でないとし、ある他の一勘定を以て損費又は収益を示す勘定であつて資本の有高を示す勘定でないとする従來の見解は勘定の本質を把握したものではない。^{*}」

木村教授はこの勘定理論構成の立場を勘定並びに勘定系統の動的把握と稱する。この場合、先づ資本の循環・利潤の發生が「對立物の統一」として認識せられ、次いでそれを計算記録する勘定もその本質を同じくし、やはり「對立物の統一」として動的に把握されなければならぬとする。なほこの立場に就いて木村教授に聽かなければならないことがある。

「全損益計算の場合、即ち企業に於ける個別資本が一切の循環過程を完了し最初の現象形態たる現金に復歸したる場合に於ては、現金勘定と自己資本勘定とを除く他の一切の勘定の残高は凡て企業損益の内容を示す。

* 會計、第三十二卷 pp. 652—654, 792, 793 參照。

しかし期間損益の算定をなす期末決算の場合に於ては増殖行程の途中にある資本存するを以て、現金勘定及び自己資本金勘定を除く一切の勘定が凡て損益勘定、即ち残高が凡て企業損益に轉化せる勘定とはならない。未だ循環の途中にある資本の勘定、之を損益（成果）の見地より見るときは未損益を示す勘定即ち當期の期間損益を構成せざる内容を含む勘定が尠ならず残存する。それ故資本循環の見地から見て、資本の作用態と源泉態とを示す勘定の内容は、期間損益の評価を経たる後は、當期の期間損益を形成するものと然らざる未損益とに分れる。同一勘定の残にして兩者に跨るものあるときは分化する。かくて一切の勘定は損益を示す勘定と未損益を示す勘定とに分れる。

損益は積極的要素たる収益と消極的要素たる損費とより構成せらるゝを以て、未損益の勘定は未収益勘定と未損費勘定との二系統より成り、損益を構成する勘定も収益勘定と損費勘定との二系統より成る。収益と未収益及び損費と未損費とは損益の評価をまちて初めて分化するものであつて、評価を経るまでは同質のものである。^{*}」

木村教授は *Schmalenbach* に従つて期間損益計算の場合の貨幣收支と損益の發生との不一致の敘述より更に進んで、之を簿記理論上、勘定の動的把握を要求する一理由として援用する。

「斯くの如く損益の發生と收支の發生即ち取引の發生はその時を必ずしも同じうせず、従つて兩者を區別して考察するを要し、又假令損益の發生と收支の發生とが同時即ち同一年度内であらうとも兩者を觀念的に區別して考察するを合理的とする。而して一取引即ち收支が損益取引なりや否やは、それが當該會計年度の損益構成に參加するや否やによりて決せらるゝものにして、之を損益評價の時點にかゝらしめて言へば、取引發生の

* 會計、pp. 795, 796.

** 年報、pp. 270, 271參照。

時に於てそれが損益取引なりや否やを判定するものに非ずして、當該會計年度末、決算に際してそれが損益計算への影響、損益計算への参加を評價するのである。^{*}」

三

企業簿記の任務は個別資本の循環運動を勘定によりて捕捉し之を材料として利潤を算定することであると規定されたが、この任務を完全に果すためには、木村教授によれば、企業簿記は先づ資本の流れをその作用形態（機能形態）と源泉形態（由來形態）との二方面より觀察記録しなければならぬ。作用形態の記録とは企業資本の幾何が夫々機械・原料・製品・受取勘定等の形態をとつてゐるかに關するもので、その必要は明白である。更に「社會總資本を構成する個別資本はその當然の性質上、個別資本間に鬭争の現象を生じ、その結果個別資本間に從屬關係を生ずる。即ち利潤の一部である一定の利子を受くる代償としてその増殖のための循環を他の個別資本の支配に委ねる個別資本を生ずる。これ企業に於て他人資本と稱せらるゝものである。^{**}」企業に於ける個別資本・企業資本はかくて自己資本と他人資本との合成物であるから、その組成を計算記録しなければならぬのである。

個別資本循環運動の捕捉は總勘定元帳勘定の一切を擧げて行はれると同時に、その同じものは損益に關する勘定である。それで資本の見地よりする作用態勘定系統が損益の見地より見て何故損費に關する勘定系統になるか、源泉態勘定系統が損益の見地よりするとき何故収益に關する勘定系統であるかの論理的説明は次の如くなされる。

* 年報、p. 271.
** 會計、p. 204.

「収益が発生するためには原則として企業へ資本の流入がなければならぬ。随つて収益の數字は資本の企業への流入を示す源泉態勘定系統の中に包含せらるゝのである。又源泉態勘定に示さるゝ企業への資本流入を示す勘定に示さるゝ企業への資本の流入を示す勘定の内容は逆に凡て収益に轉化する可能性をもつものである。企業へ資本の流入を示す點に於ては自己資本を示す勘定も、他人資本を示す勘定も、亦營業活動の結果得られたる収益を示す勘定も同質である。他方、損費が成立するためには資本の企業よりの流出（投下使用）がなければならぬ。資本の作用態勘定は企業がそれぞれの資本の現象形態へ資本の投下をなせることを示す。即ち企業資本がそれぞれの形態へ支出されてゐるのである。それ故損費の數字は企業資本の投下形態を示す資本の作用態勘定系統の中に含まれてゐるのである。逆に又資本の投下形態を示す資本の作用態勘定は損費を含み或は凡て損費に轉化する可能性を有つ勘定である。企業資本の投下（支出）といふ點に於ては所謂資産の勘定も營業費其他經費の支拂を示す所謂損費の勘定も同質である。それ故これ等は合して資本の作用態勘定系統を構成するのである。」*

しかしながら私見を以て右の言を評するならば、それは驚くべき論理の飛躍であり或ひは無論理である。善く解釋してこれは貸方残高を生ずる諸勘定は貸方勘定であり、借方残高を生ずる諸勘定は借方勘定であると言ふに過ぎない。今、収益と損費との兩方をとる必要はないと思ふので前者をとつて、資本の源泉形態勘定が何故同時に収益の勘定たり得るかに關する上記の説明に關し、三つの疑點を取り出さう。此等は皆問題の核心に觸れるものである。

第一 収益が発生するためには企業へ資本の流入がなければならず、随つて収益の數字は資本の企業への

流入を示す源泉態勘定系統の中に包含されるのであるか。

第二 源泉態勘定に示される企業への資本の流入は凡て収益に轉化する可能性を有するか。

第三 企業への資本の流入を示す點に於て自己資本・他人資本・収益の諸勘定は同質であるか。

第一に、収益が発生するためには企業へ資本の流入がなければならぬことは當然である。木村教授に於ては「収益」の定義も「損費」の定義も爲されて居ないが、普通の簿記理論に於ては収益を資本の企業への流入となすことには異存がない。然し、随つてそれが源泉態勘定系統の中に含まれる計數であるとなすのは如何なるのであらうか。その前提になつてゐる、源泉態勘定系統は資本の企業への流入を示すといふ立言は妥當であらうか。それに對照して、資本の作用態勘定は企業が夫々の資本の現象形態へ企業資本を支出してゐることを示すものと説明されてゐるが、それは常に企業資本の流入は流出を伴ひ、それ自身は零の大いさであることを意味する。負債を消極財産と見ることの出来ない木村教授が資産を消極資本と見るとはしない筈である。木村教授に於ても源泉態勘定の貸方は作用態勘定の借方と共に資本の流入及び存在を示すと爲すであらう。それ故、収益は成程企業への資本の流入であるが、それだからとて源泉態勘定に屬することにはならない。それに反して、この場合の現實に就いて見るに、収益の發生に際して企業に流入して來る資本は受取勘定であり現金である。収益は、その發生の事情に關聯して之を見るときには、自己資本や他人資本よりも寧ろ受取勘定や現金と概念規定上近親である。茲に於て木村教授の機構は用を爲さないと云ふべきである。

第二の點は第一の逆であるから、これが妥當ならば、第一の點に就いても強い支持となり得る。木村教授も、資本金・社債等の勘定を、勘定系統の動的把握に際して、損益の見地から見て他の一般収益に關する勘定

系統に加へることにつき首肯し難き人もあらんと豫想してゐる。然しながら次の如きその辨解は必しも人を納得せしむるものではない。「資本金、社債の勘定は企業への資本の流入を示す點に於て収益の勘定と同質であり、之が損益に轉化したる場合には損費にはあらずして収益の數字を示すことは明白である。營業上の損失を減資により、社債の免除により填補するは此の適例である。資本減少、社債の免除による損失の填補といふは減資又は免除によりて、資本金又は社債の勘定の全部又は一部の數字が収益たる數字に轉化し、此の轉化したる収益を以て營業上の損失を埋め合はすことに外ならぬのである*」この説明そのものは、資本金の収益への轉化の點については一の擬制であるとの外に、誤はないが、斯の如き例の採り方、斯の如き説明法、更に斯の如き説明法を餘儀なからしめる理論體系は大いに不満である。資本金・社債等の代表的なる資本源泉勘定がその「反對物に轉化する」時収益となるといふのは右の如く全く例外的の場合のことであつて、通常の過程に於ては少しも収益に轉化しないのである。そして木村教授は、源泉態勘定が収益に關する勘定に轉化するの如何なる場合か、収益に轉化するとは如何なることであるか、収益とは何であるかについては黙してゐる。

第三の點に關しても、それ故に、消極的にのみしか答へられない。自己資本・他人資本及び營業活動の結果得られたる収益を示す勘定は如何なる理由により同質なるかを知らず、たゞ確實なることは、貸方勘定として同質なることのみである。しかもそれすら簿記實踐の説明に際して始めて問題となるので、木村教授の簿記理論から必然的には獨立の、眞の意味に於ける「營業活動の結果得られたる収益を示す勘定」は構成され得ない。

四

* 會計、p. 804.

資本及び損益は、木村教授に於て、簿記理論上の最も根本的な二概念であつて、しかも勘定或ひは勘定體系の所謂動的把握に際しては對立物の統一として、總ての勘定が同時に資本勘定であり損益に關する勘定である。資本及び損益が相對立する二概念であることは期末決算に於て損益の評価といふ事を経て始めて具體的に表現される。そこで勘定の動的把握とは、年度進行中の勘定記録、即ち期末試算表作成までの一切の勘定記録に於ては、普通の簿記理論で言ふ在高計算と成果計算との區別をしないのである。その區別は期末試算表を損益計算書と貸借對照表とに分割するとき始めて成立する。損益計算書の含むものは損益系統の諸勘定であり、貸借對照表の含むものは未損益勘定系統の諸勘定である。貸借對照表及び損益計算書に就いては右に述べた所以上に知ることはできないし、又、損益と未損益との分離を行ふものとして、此の簿記理論に於ては殊に重要な位置を有する期末評價に就いても特別の説明は得られない。

總ての勘定が資本勘定であり同時に損益に關する勘定であるといふことは、具體的問題に當つて仕譯する者を困惑せしめる。例へば商品仕入の事實の記録は資本勘定であると同時に損益勘定である二勘定の借方と貸方とに記入されなければならない。簿記理論は現實の勘定體系を新しく構成し得るものでなければ、理論としての充分なる條件を満足しないが、木村教授の立場に在つては上述の如き仕入記録の貸借記入を何と名づくる二勘定に對して行ふべきかをさへ構成できない。更に手形の割引の場合には如何なる勘定記録をなすべきか、商品の販賣の場合は如何。——どの取引の場合も少くとも二個の勘定に影響あるは當然であるが、三つ以上の勘定に影響ある取引の場合にはそれを如何に構成し如何に説明するか。一つの取引は二個以上の勘定の借方及び貸方夫々に同一金額が記録さるべきであると言ひ得ても、期末の評価を経て始めて取引の性質が判明するので

は、現實に經營財産の狀態に變化が起きたとき、これを簿記的取引と認むべきや否や、これを取引と認めても、如何なる二勘定に仕譯すべきかを言ひ得ない。勿論實踐は慣習に従つて行はれるであらう。しかしそれだからと簿記理論が仕譯理論を抜きにしてよいといふことにはならない。取引及びその仕譯に關する具體的指示を與へ得なければその簿記理論は全然無意味である。

此の困難を避けるために、木村教授はその動的勘定論を他の場所に於ては少しく修正して述べてゐる。即ち曰く、「動的といふは勘定の内容が時の経過により自然現象により又企業の營業活動により、經濟的事情の變化によりて反對物へ轉化する。資本の作用態又は源泉態を示したるものが損費又は収益の數字に轉化するといふ意味である。極めて分り易い言葉を以てすれば所謂財産及び資本の在高を示す勘定は營業活動、經濟事情、自然現象、時の経過によりて損益の勘定に性質を加へるといふことである。この事は多少とも簿記學について科學的の眼を向けてゐるものには現實の事實として看取される筈である。固定資産、什器に於ける減價消却、貸倒準備金の設定、未経過損費の控除、未経過収益の控除、之等の事實は勘定の動的把握を要求する嚴然たる事實である。*」——財産及び資本の在高を示す勘定が種々の原因によつて損益の勘定に性質を加へるとは甚だ判り難い表現であるが、しかし斯の如き事實を認識し、簿記理論に於てそれに對して正當なる考慮を拂ふは木村教授に限らず、一般の方法である。たゞ木村教授の場合には、先づ専ら資本の作用態又は源泉態を示した價額は時の経過等の原因により損費又は収益の數字に轉化するといふのは、嚮に述べ來つた、すべての勘定は資本勘定であると同時に損益勘定であるとなす說に對する重大なる修正でなければ自己矛盾である。かくて總ての資本勘定は或時期に至ればその内容の計數が損益勘定に送られる可能性、又は勘定そのものが損益勘定と看做

* 會計、p. 805.

されるに至る可能性を含むといふことになり、それならば當然である。これはあくまで單なる可能性であり、すでに論ぜし如く、資本金・借入金・支拂勘定・現金・受取勘定・土地等は通常費用・収入或ひは損益を發生せしめずして資本の循環過程を實現し、場合によつては建物や機械も費用を發生せしめずして經營から消滅し行く。木村教授の立場からは、すべての勘定が會計期間進行中は、實際的には、單なる資本勘定の性質しか顯はさないけれども、會計期末に於てはその全勘定が同時に損益勘定たる性質を帯びると主張しなければならぬであらうが、もし資本の正常なる循環の態様、損益の正常なる發生の事情を見るならば、それは本質に即した觀方とは言はれない。

木村教授の所謂勘定の動的把握に於て、一切の勘定は資本勘定であると同時に損益勘定であると言ふ理論は年度進行中は一時實際問題としては停止され、期末にのみ有効となるのであつて、常に資本勘定は損益勘定であるのではなく、まして勘定の轉化は相互的にして損益勘定が資本勘定に轉化するといふ様なことは有り得ず、期末に資本勘定のうち或ものが損益勘定に轉化すると云ひ得るのみである。この勘定の轉化、又は一つの勘定が資本勘定と損益勘定とに分化するといふことは木村教授の説に於ては本質的な事實とされるが、物的二勘定系統説に於ては理論的には絶対に許されない。たゞ實踐に於ては記帳省略法として行はれてゐるのである。

かくの如く、資本勘定は期末の評価を通じて損益勘定に轉化するのであるが、しからば逆に言つて、すべての損益勘定は先づ資本勘定の期末評価を通じてのみ存在するかゞ問題となる。木村教授の立場からは、例外なしに資本勘定の評價を通じてのみ損益勘定は存在すると言はなければならぬであらう。さもなければ、資本

勘定の性質を全く帯びざる純粹の損益勘定の存在を許すことになり、その立場は保たれ得ないからである。

五

木村教授は力を極めて取引の發生とその損益構成への参加との區別といふ事を主張する。「交換を基調とする現代經濟制度に於ける企業の取引は取引そのものは凡て交換取引と稱すべく、取引發生の時に交換取引を構成する價值は時の経過によりて損益に轉化する可能を含む。取引の發生即ち價值の交換と云ふ事と、交換せられたる價值の損益への轉化・損益構成への参加と云ふ事とは全く別の事であり、簿記理論の構成上看過するを得ない重要な區別である*。」

しかし、普通の簿記理論上、取引といふのは一經營と經營外の他の主體との間に於ける賣買・貸借をのみいふのではない。「取引の發生は即ち價值の交換である、企業の取引は取引そのものは凡て交換取引と稱すべし」との言は、それ故、誤解に基く如く見える。「交換せられたる價值の損益への轉化・損益構成への参加」といふ事も取引なのである。そこで取引の發生とその損益構成への参加との區別といふ表現は意味をなさぬ筈であるが、それはしばらく措かう。

木村教授の見解に於ては、取引の發生と取引の損益構成への参加とを不當にも明確に區別せざることが物的二勘定系統説に於ける最大の缺陷とされる。そして、會計年度進行中に於ては損益取引とか所謂混合取引とかを認める餘地なしとするのである**。「一取引が損益取引なり否やの判定に有形的財貨又は法律的財貨の増減ありや否や、一定の支出に對して有形的乃至法律的財貨の反對給付ありしや否や、一定の收入に對して有形的乃

* 年報、pp. 274, 275. 尙、年報、p. 271 (先に引用) 參照。

會計、pp. 653, 807 參照。

** 年報、p. 270 參照。

至法律的財貨の減少ありしや、それとも法律上の債務を負擔せしや否や等有形的財貨の得喪を以て損益取引と他の取引との區別の標準とせるものゝ如くにして、一取引が損益を齎せしや否やは取引を評價する時點によつて異同ある事、取引發生の時には物と物との交換ありて所謂交換取引とせられても異なる時點に於て損益取引たる事、所謂交換取引も時の経過につれて損益取引に轉化することを看過してゐる。^{*}と、從來の總ての簿記理論と簿記實踐とに批判を下してゐる。

木村教授の言ふ如く、資本の作用態と源泉態とを示す勘定の内容は、期間損益の評價を経たる後、當期の期間損益を形成するものと然らざる未損益とに分れるとしても、その場合の期間損益の評價は如何にして行はれるか。木村教授は之に對して説明する所がない。しかしながら思ふに、會計期末の期間損益の評價に於ては、有形的又は法律的財貨の具體的増減の觀察が根據とされるのである。それでなければ何等判斷の據り所がない。固定資産の減價償却及び減價償却費の發生と雖もやはり結局一の具體的形象を根據としてゐる。これは事實であり、この外に在り様のない所である。この故にこれと同じ方法により、財貨の具體的形象に據いて損益取引を會計期末に於ける期間損益算定以外の時に認めることも當然であつて、或經營經濟的又は會計的事實に際して——何が其であるかは資本循環の態様に關聯して簿記理論上規定されてあるべきであるが——有形的財貨又は法律的財貨の増減の比較考量により、流入する價值と流出する價值とに差違の存することが認められるならば、その時直ちに損益の發生が認識される、それは會計期末を俟たずして認められ得るし、又實際、認められるのである。事實の速かなる認識を拒否する簿記の理論及び實踐上の理由は存しない。

抑々木村教授に於ては評價とは如何なる事を言ふのであるか。「取引そのものとその取引が如何なる損益を

* 年報、pp. 271, 272.

企業へもたらしたか、その取引は期間損益の構成に参加するものか、参加するとせば幾何額が参加するかなどの判断とを區別して考へず、取引あらば取引發生の時に直ちにそれが交換取引であるか損益取引であるかを判定し得るものと考へてゐるが必しもこの判定が常に可能ではない。^{*}であらうか。木村教授の如くして、決算期ならざる時、日常の記録には企業資本循環の事實をその二側面より記録するのみと見ても、評價といふことがそのうちに含まれて來ない筈はない。普通の交換取引である商品の仕入を仕譯するにしても、如何なる勘定に如何なる價額を以てなすべきかは評價の結果によるのである。木村教授は複式簿記と企業簿記とを一應區別し、——この區別は正當である——この兩者の簿記實踐に於ける融合を説いて、「貸借平均の理を貫徹するためには、ある勘定の借方へ記入すると同時に他のある勘定の貸方へ記入する仕組を作り上ぐれば足る^{**}」といふが、異なる二勘定の貸借に記入しても同じ價額でそれをなさなければ複式簿記（木村教授の言ふ意味の）の貸借平均の理を貫くことはできない。然して商品仕入の如き取引を例へば商品と仕入先勘定との兩勘定のそれぞれ借方貸方へ何故等價額にて記入するかの根據は木村教授に於ては甚だ非本質的である。それは企業簿記に内在する根據に基かずして、複式簿記と融合するための妥協に出發してゐる。しかしながら斯の如き基本的取引を斯の如き薄弱なる現論的根據に置くことは二勘定系統説に於てはよく爲し得ない所であつて、之を一の簿記理論的原理に基くものとなし、「取得原價の原理」を建てる。この仕入商品がもし運送の途中當方の負擔に屬する危険に依りその三分の一量が滅失したとすれば、この明白なる損失は直ちに認められる。借入金貸付金に對する利子の授受に於ても斯の如き個別的損益が直ちに認められ得て、そして事實認められる。勿論損益は一體であり、期間損益として始めて經營經濟的意味を生ずるので、期間損益計算は重要なる簿記理論的意義を有する

* 會計、p. 211.
** 會計、p. 209.

が、それは損益取引が會計期末にしか可能ではないこと、實際可能であるとしても理論的には不可能であることを意味しない。損益の集計は一會計期末毎になされるが、その個々の部分の勘定的把握は實際的に可能なる限り速かに行はるべきである。

六

或交換取引の結果が何時までも同じ状態に止つてゐるものでないことは勿論であつて、特定の時に又は徐々に損益を発生せしめて行く。この損益を勘定の上に捕捉することは一の簿記的取引であり、損益取引である。もし斯る損益が未だ捕捉されてなかつた時には、會計期末の所謂修正事項の一として捕捉され、必要なる損益取引が認識される。物的二勘定系統説といへどもこの點では木村教授の要求に完全に一致してゐる筈である。木村教授は數箇の具體的取引例に依り、二勘定系統説に於る解釋と自己の見解との比較をなしてゐる。^{*}次にその若干を検討しやう。

先づ、火災保険料の前拂の取引と減價を生ずる固定資産の買入の取引とを比較する時、物的二勘定説に於ては、木村教授によれば、前者を損益取引となし後者を交換取引となすが、これはその考察の時點によりて其の性質を異にするので、原の取引發生の時に於ては兩者共に交換取引であり、前者に就ては保險期間満了のとき初めて完全なる損益取引と稱すべく、後者に就ても固定資産耐用期間満了のときに於ては損益取引と稱すべきである。然るに物的二勘定説に於て一方を交換取引、他方を損益取引と區別するは明らかに有形財の得喪を區別の標準とする粗朴なる見解に基くものであるといふ。——素朴なる考へ方に基く簿記實踐に於ては、有形財

* 年報、pp. 273, 274 參照。

の得喪を斯の如く解し、この取引區別の標準としたかもしれない。しかし乍ら財貨又は財産の概念は普通の物的形狀を有する財貨より法律的財貨に進み、更に無形の且法的保護の對象たらざる經營經濟的價値にまで進んで行く。但し、その發生・存在及び消滅に就いて何等かの標識 (Merkmal) がなければならぬことは會計學上の財産たることの條件である。具體的に有形であるといふのもその標識の一に過ぎない。其の取得・存在・消滅に對する標識があれば何時にても或特定財産に就き交換取引及び損益取引の發生を勘定的に捕捉し得る。物的二勘定系統説に於ても火災保険料の支拂と固定資産の取得とは理論的に同意義を有するのである。

次に、「賣掛金の發生の如きも交換取引とせらるゝも、それが完全に回收せらるれば損益には關係なからんも回收不能に陥るときは明らかに損費に轉化すると見なければならぬ。賣掛金なる資産も損費へ轉化する可能を含む。」と。物的二勘定系統説に於ては賣掛金の發生は化合取引なりとされてゐる筈であるし、筆者の見解によればそれこそ收入取引である。物的二勘定系統説は決して此を交換取引となし得ない。これを交換取引といふとすれば、營業利益は何處から何時發生するとなすのか。木村教授は賣掛金の發生を「賣上取引」と區別してゐる如くであるが何故であるかを知らない。又、木村教授も賣掛金の消滅には、その現金回收の場合と同收不能による貸倒發生の場合とあることを認めるであらうが、結果に於て前者の場合を交換取引となし後者を損益取引となすのは、資産の物的標識に就いての評價の可能なること、又その實際に行はれざるべからざることを豫想してゐるのではないか。

さらに、「商品の仕入取引の如きも單なる交換取引とせられるも、取引發生の時は交換取引としても、仕入商品が賣却せられ仕入價額が賣上原價となるときは、損費に轉化したりと云ふべく、損益計算書の内容を構成

する、即ち損益構成に参加する主要なる項目となる。物的二勘定説に於ては商品の仕入取引は交換取引、賣上取引は混合取引と區別するも、元來商品賣買益は購買と販賣とによりて構成せらるゝものなる事は明らかであり、商品の仕入と販賣とは賣買益と云ふ一つの損益を構成するための缺くべからざる契機である。」と。木村教授に在つては損益取引は唯會計期末に或勘定の或計數を損益計算書に送ることを意味すること、この商品の仕入取引・販賣取引に關聯しても亦、保険料の支拂・經過の場合と同様なのである。特にこの場合、仕入取引を交換取引となし販賣取引を損益に關する取引として區別してはならない理由として、元來商品賣買益は購買と販賣によりて構成されることが主張されてゐるが、もし製造業の場合であるなら、同様に製造の事實も商品賣買益の構成に参加する筈である。この場合に原料の仕入・原料の消費同時に製品の産出・製品の販賣を夫々獨立の取引と認めずして、この一聯の事實を一の取引と見、それを原料仕入の時にのみ簿記上の取引として捕捉し、後は會計期末に評價を経てそれから販賣利益が確定されるとなすならば、原價計算の簿記は否定される外はない。そして仕入と製造と販賣とを各別の取引と見ず、それを一取引としてその中に區節を劃しないとすれば、現在の簿記實踐の明白なる説明は全然不可能である。

簿記の本質を知るならば、簿記理論家は經營利益の發生に關する經濟學説に直接據らなければならぬ理由はないとすであらう。簿記には、それ自身の方法を規定するものとして、又その理論を規整するものとして、先にも述べた如く取得原價の原理と、それから「實現損益の原理」とがある。後者の原理は資本循環の或過程に於て獲得された財産が消費された財産から明白に獨立に評價され得て、此の兩者の評價額が異なる場合に於て實現されたものとして損益を捕捉することを言ふのである。且、簿記理論は經營資本の循環に必然的な諸

過程を認め、取引認識の基礎とする。それは經營資本の位相 (Phase) であつて、取引の性質を決定するにはこれを顧慮しなければならぬ。經營資本の位相が取引の本質を規定するからである。取得原價の原理と實現利益の原理とからして、經營損益の發生するのは、簿記理論的には、仕入過程や製造過程に非ずして、販賣過程に於てであることが確認されてゐなければならぬ。斯くて仕入過程や製造過程は、通常、交換取引を發生せしめる資本の位相であり、販賣過程のみは其處に於て經營成果が捕捉される所の費用収入取引を發生せしめる位相とされる。木村教授に於ては斯くの如き取引の區別なく、又斯くの如く取引の本質を區別することを可能ならしむる如き損益勘定殊に費用勘定及び収入勘定がない。

尤も、費用勘定及び収入勘定は簿記實踐に於て用ひられてゐるので、木村教授の簿記理論に於ても全然その位置を有しないといふことはない。費用勘定としては、木村教授の立場からは當然のこととして、商品（仕入及び繰越）勘定がこれに當るのであるが、収入勘定に關しては困難がある。収入勘定はそれが貸方勘定たることより、必然に、資本源泉勘定であり、同時に収益勘定である事である。しかし商品の販賣は資本の作用態に於ては得意先勘定又は現金の増加を直接にもたらずが、何等資本の源泉態を増加せしめず、かくてそれが「反對物に轉化して」収益を發生せしむべき資本源泉態の何者とも聯結せしめ得ない。「年度末に至りて一度に年度中の資本循環記録を材料として」期間損益が算出されるとなすが、期間の損費の主要なるものは年度中資本循環の記録に於ては商品勘定を以て捕捉されるも、期間の収益の主要なるものは年度中の資本循環の記録に於ては如何に捕捉されるであらうか。「勘定の動的把握」の立場から、販賣収益の勘定そのものが同時に理論上資本の見地から見れば源泉勘定でなければならぬとの答へが出されるかもしれないが、この勘定は實

質的には資本の源泉態勘定としては全く無内容である。斯の如き空虚な理論に満足できない。損費は資本作用態の「轉化」したものであり、同様に収益は資本源泉態の「轉化」したものであるとしなければ、木村教授はその論理を素直に貫くことはできない。この場合の商品販賣収益は何れかの自己資本或ひは他人資本の轉化したものでなければならぬわけである。木村教授は或處で、「商品賣上勘定（或は商品勘定の貸方）も通常の營業に於ては全部をあげて當期収益を構成する分子である。」といふが、賣上勘定は商品勘定の貸方を意味するのか。それならば商品勘定は資本の作用態勘定であり源泉態勘定であり、同時に損費勘定であり収益勘定であるのか。斯の如きは最も完全に動的なる勘定把握であると言ふのか。他の大多數の學者が最も意を用ふる所の商品販賣に關する簿記の理論は木村教授に於ては上記の如く不明瞭である。しかし木村教授の取引論に於ける缺點はその損益概念・資本概念の缺點と密接に相關聯してゐるのである。

七

木村教授の簿記理論は、之を物的二勘定系統説から見るときは、物的二勘定系統説に於ける資本系統勘定を缺く所の一種の一勘定系統説である。此の點に關する論述を木村教授に就いて少しく見て行かう。

木村教授は先づ Schär 及び Nicksich に據り物的二勘定系統説の財産及び資本概念を尋ね、財産とは資本を具體化するもの、資本の現象形態であり、資本は財産即ち總體價値を包む抽象的價値である。而して同一物の二個の表現であるとなし、之を批判して次の如く論ずる。

資本と財産との等しき事を示す等式 ($A = B$) を具體的に表現するには二方法、例へば ($\text{財産}100 = \text{資本}100$)

* 年報、pp. 251—254 參照。

** 同上、pp. 255—260 參照。

量の財種的分類に過ぎず、資本とあるは財産の資本としての價值量をその歸屬により分類せるものに過ぎないのである。

初に既に紹介した如く、簿記は企業に於ける個別資本の循環運動を勘定によりて捕捉し、之を材料として損益を計算するとて、企業資本そのものを把握の對象となすべきであつたにも拘らず、今見て來た所によれば、資本はその作用態と源泉態との兩側面から計算記録されるとて、ただその具體的形象のみが考察されてゐる。資本は一の抽象的概念であり、單一の計數、一個の貨幣價値の大いさである。經營資本はその循環に於て何よりも先づ自らを維持し、その特定の位相に於て自らを増殖する。もとより資本の循環を捕捉するにはその具體的諸形象に頼らなければならぬ。この資本の具體的形象、それは資本の作用態及び源泉態の二方面から客觀的にその存在を認識され得るが、それを財産と呼ぶ。「資本」はこの一經營體に統合された諸財産から抽象された概念なのである。しかもこの場合の資本概念の抽出は、これを財産的に把握すれば木村教授の所謂資本源泉態の一部分なる自己資本、即ち經營所有主又は資本主の出資金からその具體的形象或ひは財産性を捨象することによつて、事實、なされるであらう。このことは經營の所有主又は資本主こそ經營の主體であることから當然是認されなければならない。

もし資本が常に、且正確に維持されるものであるならば、その觀察を特に必要とはしないであらう。しかしながら、簿記は損益の算定をその任務として有するから、如何にしても資本勘定系統の諸勘定を必要とする。經營損益金の計算は、期末資本と期首資本との比較及び收入と費用との比較の、形式的には相互に獨立した、尤も實質的には密接に相關聯した、二方法によつて行はれ、その何れも資本系統勘定によらずしては、理

論上、行はれ得ない。斯くて勘定間の根本的に本質を異にする二系列として、資本勘定と財産勘定とを認める二勘定系統説でなければ完全なる簿記理論たり得ないのである。複式簿記に於ける複記の實質的意義は資本勘定と財産勘定との複記と解しなければならぬ。

先に述べた、木村教授の簿記理論に於ける缺點は、すべて斯の如き資本系統勘定を認めない所から生ずるのである。木村教授の理論に於ても損益勘定が重要な位置を有する如くであるが、その本質は全く解明されてゐない。資本勘定——即ち財産勘定の一部分が期末の評価を経てその「反對物」なる損益勘定に轉化すると論ずるが、評價とは何か。損益勘定は如何なる意味で所謂資本勘定の「反對物」であるのか。轉化するとは如何なることを言ふのであるか。

木村教授の立場が物的二勘定系統説の資本概念に如何に無理解であるかは次の言によつても之を見ることが出来る。「シェアの物的二勘定説に於ては $A = P + N$ とし資産A及負債Pの大きさによつて資本Kの大きさが決定せられ、従つてKは主動的に自己の大きさを定め得ないものとしてゐる。之れは左右の兩項を同一物の二個の表現であると云ふ主張を缺いたための當然の咎であつて、資本Kはこの等式を維持するために、謂はゞ「スプリング」の役目を引受けてゐるやうな奇怪な現象を呈するのである。」然し、資本がそれ自身に就いてのみではその大きさを決定できないと云ふことは何等奇怪な現象ではない。資本はそれに附加した新しい利益或ひは損失を含んでゐる。この經營損益は財産に就いての計算記録及び評價なくしては決定できない咎であつて、それ故に、資本の大きさは資産及び負債の大きさに依つて決定されるのである。

木村教授は貨幣價值を以て表現される大きさといふものは、交換價值であり資本であるといふ前提を以て論

じたが、この前提は基礎を有しない。我々は財貨の使用価値をも、その單純なる數量をも貨幣單位の特定量で表現し得る。同時に交換価値を貨幣單位數量以外の方法で表現できるし、且、資本の大きさは交換価値を以て計られると言ふとすればそれも誤である。それ故物的二勘定系統説に於て、資本も財産も特定貨幣數量で以て表現されることは、簿記技術としては甚だ重要な意義を有するが、そのことから資本及び財産の概念の本質を結論させるだけの意義を有しない。簿記理論は簿記が使用すべき手段としてのものに捕はれてしまつてはならない。簿記學者は、勿論簿記の實踐を顧慮し簿記の技術的方法に照應して行はなくてはならないが、可能なる諸種の概念規定・諸種の理論構成法の何れが最も有用であり、最も豐穰なる結果をもたらすかを先づ以て考察しなければならぬ。この點に關して、資本主勘定を、人的學説に於けると同様、その具體的形象によつて把握する木村教授の學説は比較的不結實なる方法を選んだものといはなければならぬ。

八

既に見來つた如く、木村教授は自らの方法論の立場を勘定の動的把握と稱する。そして、その理論構成は眞に獨創より出で、構成された理論の體系は新鮮の香氣を發散してゐる。しかしその理論を首尾に互つて詳細に検討するときは、惜しくも、結實性に乏しいと評しなければならぬ。且、その理論の構造が與へる印象に於て、それは決して *dynamisch* ではなく、寧ろ *flüchtig* であり *füchtig* である。

木村教授はその立場を、勘定或ひは勘定系統の動的把握でなく、勘定體系の動的把握となすべきであつた。勘定そのものの動的把握として、一の勘定は資本がその循環過程に於て取る具體的形象の勘定であると同時に

損益の勘定であるとされた。分化がもし發展の一つの證左であるならば、實踐に於て分化してゐるこの兩系統の勘定を結合してしまふのは、退歩的な理論と稱されても致方ないであらう。この方法はあまりに思案に凝つて、かへつて無方法に墮したのである。簿記の對象である所の資本は多かれ少かれ活動的なものであつて、且、——その意味は筆者には良く理解できないけれども、木村教授のいふ如く——「對立物の統一」であるとしやう。けれどもそれを捕捉する勘定體系はその資本の循環を、資本系統諸勘定と財産系統諸勘定、或ひは在高勘定と成果勘定とに依つて、分析して把握すべきである。さうでなく、木村教授の理論に於ける如く、損益と未損益とが期末に分離されるまでは勘定は資本在高の状態・損益の状態の何れをも表現しないといふのは、當に一勘定を以て在高・成果の二兎を追ふものと言ふべきである。

正當なる動的簿記理論は、しかし、極力高唱さるべきである。それは財産諸勘定を資本循環の順序に於て系統づけること、諸取引を資本の各位相に於て規定し、殊に經營利益の發生する資本位相に於て成果諸勘定の本質を認識することを含む。木村教授はその一にも意を用ふる所がなかつた。筆者の見解によれば物的二勘定系統説は動的勘定理論の最も適當なる素地であるが、木村教授の立場はそれに對し殆んど全く對蹠的である。

最後に、總て動的——*dynamisch*なるものは、具體的には工場に街頭に又戰場に活動する鋼鐵の機構に於て見られる如く、堅固にして充實したる諸部分の有機的關聯の裡にのみ存し得る、動的簿記理論も然りと主張して筆を擱かう。

右の一文は、木村教授の勞作に接してより長き日月筆者の腦裏に去來せるものを吐露したるに成るも、稿を草する忽忙の

間、又章句の簡潔を期したるにも依り、殊に、禮を失する言辭の多かりしを覺ゆる。然し乍ら、卑見を茲に開陳せるは以て教授に高教を仰ぐの外他意なかりしことを教授並びに讀者に諱んで告ぐ。庶幾くは、木村教授よ、斯學の進展の爲にも、筆者の過を海容ありて、他日、叱正垂教の勞を惜み給はされ。