

簿記學說百年史

序說 的 考 察

木 村 重 義

一 序 論

二 ゲオルク・クルツバウエル

三 ヨハン・フリドリヒ・シエア

四 ヴイルヘルム・カルフェラム

五 結 論

一 序 論

本稿においてクルツバウエル *Kurzbaue*, *Georg* シエア *Schär*, *Johann Friedrich* およびカルフェラム *Kalveram*, *Wilhelm* の三人の簿記理論を、それもそれぞれ一冊の主著^{*}について取扱う。それはこの三者が現代の正統的な簿記理論への主流を代表していることを認めるが故である。この三人が外見的に一つの學派を形成しているのではないこと、またその學說が相互に一致したものであるとは決して言えないことは簿記理論の研究者には誰にも明瞭なこと

あるが、おのおの簿記學へ價值多き貢獻をなし、その貢獻はそれぞれ學說史的に興味あり、しかも今なお生命を有つていと認め、なおこの三者間に一つの發展的脈絡があると特に認めるのである。このようにこの三者を取り上げたことにはすでに筆者自身の學說的立場からの價值判斷による選擇が行われていることはことわるまでもない。

* Kurzbauer, G., Lehrbuch der Kaufmännischen Buchhaltung, Wien 1850.

Schür, J.F., Buchhaltung und Bilanz, 5 Aufl., Berlin 1922.

Kalveram, W., Kaufmännische Buchhaltung, 3 Aufl., Berlin 1938.

引用および参照箇所は、クルツパウエルについてはその著の節により、他の二者については頁によつて示す。

クルツパウエルの研究對象としている商業簿記は、當時においてもおそらく、やゝ古めかしいものであつたであろう。そして彼は、例えば貸借對照表を有たないし、實際上、固定資産を扱わない。しかるに、彼の對象とする實踐におけるこのような甚だしい不完全に比して彼の理論は完成の姿を呈して、その故にこそ筆者は彼を近代簿記學の基礎をおいた偉大な創始者として認めるのである。彼の與えた複式簿記の定義——在高簿記と成果簿記とを、それが一個の記録となるまでに、密接に結合したものであるとなす——こそは今も用いらるべきである。

* 筆者稿、「クルツパウエルの簿記理論」、小樽經濟專門學校經濟研究所編、社會經濟研究、第六・七合併號、昭和二十二年十二月、參照。

シエアにおいて、資本概念の確立により人的説の排除は完成され、具體的財産構成部分と抽象的な純財産との複式簿記的對立は充分に強調された。しかし筆者は、或點では、彼をむしろクルツパウエルからの退歩の場合として提示する。彼は損益計算に任務づけられた諸勘定を資本勘定の下位にあるものと規定した。損益計算が資本概念の抽象性において行われなければならないことは全く異議のない點であるが、それが通常の靜的な資本勘定と同様に靜的に性格づけられてはならないのである。靜態勘定系統と動態勘定系統との二つを有機的に結合したのもをもつて複式簿記

となすことを措定された方向とするとき、シェアの場合は明らかに不満である。しかしまた彼が簿記の代表的な正統理論家であるという認められた地位には正當な理由がある。

カルフェラムの成果勘定に關する理論は筆者が見出した簿記學說の文獻のうちで最も勝れたものである。彼は在高諸勘定と賣買諸勘定（成果勘定）とを複式簿記の對置さるべき二つの勘定系統とみとめ、簿記理論の根本的要請に合致するようにこの兩勘定系統の對立的地位を定めた。賣買諸勘定系統の一主要勘定賣買勘定こそ簿記の理論のみならずその實踐にも持ち來さるべき最も新しいしかも最も主要な勘定である。ただ全般的に見たカルフェラムの理論には未だ幾多の缺陷——たとえば彼の「勘定說」——があり、それを埋めるには彼の説を、或いは先人の學說に照合検討し、或いは一層の論理的展開を行つて、構成しなおす必要があることを認め、その後始めて完成された簿記理論ができればと考へるのである。

* カルフェラムの「商業簿記」の紹介はすでに小菅敏郎氏稿、「經營經濟學的簿記機構の一典型」、研究と資料、第二號、昭和七年十一月になされている。

なお、いま述べたように、現代の簿記理論研究に對して基點となすにふさわしい多くの貴重な考察を含む所の、ゲオルク・クルツパウエルの「商業簿記教科書」がちようど百年前に出版されたことを記念して、本稿を「簿記學說百年史」と題することは、また殊に *Festschrift* として稿を草する私にとつて許されることと思ふ。すなわちこのクルツパウエルの著は一八四九年十月、學問藝術の華咲き誇るヴீンにおいて序文が書かれ、翌一八五〇年同じ都市で出版されたものである。ただ本稿は、その發表形態を理由として、しかしまたこの課題における筆者自身の研究が未だその緒についたばかりであることを寧ろ主要な理由として、その標題に全くふさわしからぬ部分的なものであるが、しばらく讀者の寛大な猶豫を乞うて他日の完成を期する。

簿記理論の取扱うところの根本問題は勘定系統すなわち勘定分類の問題に歸着する。そして簿記の諸勘定はどのような勘定系統に分られるか、殊に、資本勘定と商品勘定とがどんな關係でどの勘定系統に屬すると判断されるか、また勘定體系が決算財務諸表體系にどのような意味での關聯をもつかが検討の中心問題となる筈である。簿記理論における興味を中心は混合商品勘定の解決の問題である。もつとも、混合勘定たることを勘定としての不完全性と見ない理論も存するけれども、筆者はこのような理論を採らず、混合勘定の解決方法は學說史的な一検討要點であるとする立場をとる。このような前提の下に、右の考察諸點について、三人の學者の説を紹介し、かつ検討して簿記理論發展の途を確定しようとするのが本稿の目的である。

二 ゲオルク・クルツバウエル

クルツバウエルによれば、簿記によつて到達さるべき目的は本質的に二重であつて、複式簿記は在高記録 *Bestand-Verrechnung* と成果記録 *Erfolgsverrechnung* とを、兩者合して一個の主要記録——仕譯帳および總勘定元帳記録——となるまでに密接に結合したものである。この場合、在高記録とは増減變化するところの個々の物的在高についての記録である。在高記録の目的は、この記録から、一つには特定財貨の當時の手持高をすぐに知り、かくてその在高管理の手段となしうるためと、また一つには營業外部の人との貸借關係において生ずる財産部分を概観し、その形成を確認するを得しめるためとである。そして成果記録とは財産の増減變化に含まれる貨幣收入および貨幣支出の記録であつて、この收入・支出の比較から營業の成果を算定せんとするのである。この計算において各營業區分 *Geschäftszweig* 毎にそれを通じて生じた收入および支出を確認し、この比較によつて各營業區分の成果を發見することを得しめるのである。(二七節・二九節)

在高勘定は營業に屬するすべての物的在高すなわち營業財産在高についての勘定であるが、クルツパウエルにあつては、營業財産は現金と債権および債務と廣義の商品とに分けられている。そして、營業設備——それについて減價償却の問題が生ずるところの固定資産——は殆ど取扱われていない。このような使用財産も或る箇所では廣義の商品に含むとされる（三五節）しかし商品は本來、交換手段 *Tauschmittel* の一つの種類であるとされる。賣買 *Handel* に豫定された財を交換手段と呼び（三節）、これはその使用價值の故に賣買に現れるところの商品とその交換價值の故にのみ賣買に現れる貨幣との二種に分けられる。（七節）それで固定資産は本來、商品と明瞭に區別さるべき筈である。狹義の商品はすべて消費に豫定された交換手段、普通にも商品と呼ばれるものであり、廣義の商品は、これに對して、すべてその交換あるいは賣却を通して利益をあげようという目的の下に得られた交換手段であつて、上述の狹義の商品の外に、國債・株式・手形および外國貨幣をさへ含む。しかし今、問題を狹義の、本來の商品に限ることにしよう。

主要記録においては在高勘定としての商品勘定は現れない。彼はいう、『一見したところでは、完全な在高記録はその主要記録に科目の三種類すなわち現金に對する科目、債権・債務に對する科目および商品に對する科目を必要とするかのごとくである。しかし賣買において、商品取引は獨立に生ずるものではなくて、現金の收入あるいは支出と、または債権あるいは債務と常に密接に結合されているので、完全な在高簿記の主要記録は單に現金のための科目と債権および債務のための科目との設定を必要とし、これら科目によつて商品増減が間接的に記録されるのである。』（三五節）この場合彼は商品在高に關する記録が全然行われないのであるとは言わずして、それは實は行われており、それ故あらためて行うことは不必要であると言ふ立場にあるらしい。それは、なるほど、彼のいう、直接的または主要記録 *unmittelbare oder Hauptverrechnung* にはもち來されないが、間接的または副次記録 *mittelbare*

oder Nebenverrechnung において把握されるのである。即ちこの場合、記録対象である商品は「商品」という科目で把握されず、その取引に含まれ、直接的に把握される記録対象——現金・取引先勘定——の提示によつて同時に表現される。クルツバウエルはこれらの關係を次のような例によつて説明している。『一〇ツェントネルのコーヒーが三八〇フローリンの現金で購入されたとする。この取引は二個の記録対象、即ち、一〇ツェントネルのコーヒーの入と三八〇フローリンの現金支出とを含む。——現金支出はそれに固有の科目「現金」の下に把握され、その提示において、商品をそれ自體の科目の下に把握し記録することなしに、全取引を觀察せしめる。このように、現金支出は直接的に、商品はこれに對して單に間接的に記録されるのである。』(三二節)

かくて在高記録は實際上現金と債權・債務、すなわち「支拂用具」——ただしこの語はクルツバウエルのものではない——のみの記録となり、かくて在高の増加は直接的あるいは間接的な現金の入を、在高の減少は同様に現金の減を意味し、その記録結果はこれら財産の在高を示すのである。クルツバウエルによれば「營業財産に生ずる變化は收入 Einnahmen あるいは支出 Ausgaben として現れる。廣義における收入は積極財産部分の各増加と消極の各減少とを謂い、これに對し支出とは積極財産部分の減少と消極の増加とである。しかし、商業簿記のためには、收入および支出という表現はただ通貨によつて表現された増減のみに適用されるよう制限される。』(八一三節) この引用文の意味するところは必しも明瞭でないごとくである。しかし一旦、在高としての營業財産に生ずる變化を收入あるいは支出として表現するとなし、特に商業簿記の場合、狹義において、「通貨によつて表現された増減のみに」ついて收入と支出を言うとするれば、商品については支拂用具と同様な表現としては、この收入・支出という語を適用しないことを意味するのである。

在高記録が營業財産、殊に支拂用具の在高を記録する任務をもつことに對して、成果記録は收入あるいは支出を發

出させる營業區分 *Geschäftszweige* —— 成果あるいは損益科目 —— 毎にこれ（収入あるいは支出）を記録する任務をもつ。この場合もとより、この収入・支出が現金で行われたかあるいは債権や債務の形で行われたかは問わないのである。成果記録も在高記録と同様に収入と支出とを記録するとされることは注意すべきである。収入と支出とは、在高記録についてはその差額を以て營業財産の在高を、成果記録については各營業區分毎にその差額を以て損益を示すのである。在高勘定も成果勘定も収入と支出とがその記入要素であるが、同時にこの兩系統の勘定に記入が行われなければならない取引 —— クルツパウエルにあつては、決算手續を除けば、これがむしろ多數の取引である —— においては、在高勘定における収入は成果勘定における収入と、在高勘定支出は成果勘定支出とそれぞれ對應して仕譯さるべきであるので、この説明は二つの系統の勘定がそのプラスとマイナスとの側を貸借反對にしているという點を捕捉して立論する二勘定系統説の特徴とすべき點を充分に備えており、その二つの勘定系統は在高勘定種類と成果勘定種類とであることを明瞭にしてゐる。

商業經營におつて通例的 *ordentlich* に生ずる収入と支出とによる固有の成果科目 *die eigentlichen Erfolgstitel* は直接的成果科目 *unmittelbare Erfolgstitel* と間接的成果科目 *mittelbare Erfolgstitel* とに分られる。『直接的成果科目には、その全額が固有の財産増殖あるいは減損として提示され、従つて利益あるいは損失としてあらわれるところの収入および支出が屬する。記録期間を通じて或科目における確認された収入あるいは支出の總計、あるいはこの兩者が存する場合には兩者の合計の差額が直接に關係營業區分の成果を表現する。間接的成果科目には、その時に相應し、従つて相關聯してゐる支出および収入を生ずる賣買對象に對して行われた収入および支出が屬する。それ故にこのような収入あるいは支出はその全體の大きさにおいて固有の利益または損失と解され得ない。この種科目の成果は普通、一會計期間に生じた収入および支出の比較によつて直接に發見され得ずして、すでに生じた支出の一部

が、或場合には収入の一部が、まだその上に残留しているところの對象の價值が、その前に先づ収入あるいは支出としてこの科目記録にまでもち來されなければならないのである。』(四七節) そして營業の諸取引は、既に記録された債權や債務の現金による支拂や、或債權や債務の他の債權・債務記録科目への振替——一般的に在高科目(支拂用具科目)間の相互の移轉で、クルツパウエルにあつては通常、狭く限られた範圍においてのみ行われる——の場合を除いては、現金で行われる各収入あるいは支出、および債權または債務の發生——それ自體やはり収入または支出である——が成果については直接的あるいは間接的營業區分を示す科目における収入あるいは支出として同時に把握されるという形をとる。(四八、四九節)

直接的成果科目として、クルツパウエルは資本・委託手数料・利子・外國貨幣損益・營業費および損益をあげ、間接的成果科目として主として商品を擧げる。ところが、商品に關する營業取引は、いうまでもなく、最も頻繁に行われる最も重要なかつ代表的なものである。商品の仕入と販賣とが現金で行われたものとして、その仕譯は、仕入について、仕入價格により、借方 商品、貸方 現金、販賣について、販賣價格により、借方 現金、貸方 商品である。この場合、商品勘定は成果勘定であるが、その貸借の差額がそのまま商品賣買損益という成果區分における結果を示さない故に、それは間接的成果科目である。クルツパウエルは上にのべた原理を商品に關する取引の仕譯に當つて實際に適用する場合の考え方の一助として次のように言う。『取引の大部分は廣義の商品との交通から生ずる。そこで成果科目のうちで間接的なものが最も頻繁に適用されることになる。たとえば、商品營業區分のために設けられている科目は成果科目であり、商品に對する支出につきその勘定は借方となり、同じく収入は貸方となるとはいへ、それが借方であるか、貸方であるかを確めることについて、この場合それを在高勘定として見るならば、増加する商品の金額について借方記入をなし、減少する商品の額について貸方記入をなすという結論を得る。例えば八〇〇フロ

リンの商品が購入され、現金拂されたとする。この場合、商品勘定は借方である。それは、あたかも私がそれを成果勘定として扱うかのように商品のために生じた支出に對して借方記入し、あるいは在高勘定であるかのように商品増加に對して借方記入するのである。』(一六〇節)

かくて商品勘定は明らかに成果勘定に屬し、本來は商品成果勘定 *Waren-Erfolgs-Conto* と呼稱さるべきであるが、商業簿記においては略して單に商品勘定と呼ばれる。(五三節) それは實際上、成果勘定として中心的に重要な地位を占めるにもかゝらず、理論上は「間接的」成果科目としての地位しか與えられない。クルツバウエルも商品科目には營業財産在高としての意味が全然ないとは言わず、在高記録として何處にも全然地位を有たないもしない。しかし商品在高記録は主要簿 *Hauptbuch* 即ち總勘定元帳においては、先にも見たように、主要記録には現れず、ただ間接的または副次的記録 *mittelbare oder Nebenverrechnung* にも來されるのである。それで商品は在高記録としてはその本來の勘定をもたず、他の在高勘定——支拂用具勘定に屬する諸勘定——によつて間接的に知られ得るとされ、成果勘定としてはそれ本來の勘定をもつが、依然、間接的科目として、副次的な性質にしか到達し得ないのである。クルツバウエルは商品科目が在高・成果兩者の性格を兼ね有することは、補助簿たる商品元帳について、その口座が數量・金額兩欄を備えていることと、商品口座において在高増加としての借方數量欄への記録は商品(成果)科目に生じた支出としての金額欄への記録と照應することから明瞭であると指摘している、彼によれば複式簿記の發見 *Erfindung* は商品勘定のこのような性格の認識に由來するとも考えられている。(一五五節)

商品勘定のこのような見方は年度末にいたつて手持商品が存しないならば、全く適切であるかもしれないが、現在普通であるように、相當量の期末手持商品があり、それを無視できないことは勿論、擬制的取扱も適切でない場合に、重大な理論的困難をもたらす。クルツバウエルは期末手持品の商品勘定における取扱について次のように説明す

る。『年度末手持商品の價値は、決算と成果算出とのために、商品に對する收入として記帳される。その根據は年度末に存する全體の財産の算出のために各手持品は貨幣に變えられたように、かくて賣却されたように觀らるべきである』(三五節) しかしこの説明は擬制的な、明らかに言い逃れふうのものである。そしてクルツバウエルはこのような商品勘定が結局、混合勘定であることを認めざるを得ない筈である。

クルツバウエルによれば、複式簿記における決算は各勘定の窮極の結果を上級の一般的あるいは集合勘定に振替えることに存する。複式簿記は二つの記録、すなわち在高ならびに成果記録を併せもつもので、上級の集合勘定としては、在高記録について殘高勘定 *Bilanz-Conto* 成果記録について損益勘定が用いられる。この兩種の集合勘定の用法については一般的に此處で改めて説明する必要はないが、殘高勘定には商品期末手持高が含まれることは當然で、それに關してはすぐ前にのべた所である。クルツバウエルにあつては資本勘定は在高勘定ではないので、その期末殘高は通常の意味では在高勘定に送りつけられない。

決算集合勘定としての損益勘定は先に直接的成果科目の一つとして擧げた損益勘定と同一のものである。これは平常、他の直接的成果科目にもち來されなかつた個別的な損益を記録し來ると同時に、期末にはすべての成果科目の殘高を受入れて決算における上級集合勘定の一つとなる。ただ資本勘定のみは集合勘定としての損益勘定よりも更に上級に位置するものとして、損益勘定の方からその殘高を資本勘定に振替えるのである。この最後の手續を経た後、資本勘定は期末の純財産を示すので、殘高勘定と同じ殘高を、貸借それぞれ對應した位置において示すことになる。そこで殘高勘定の殘高をまた資本勘定に移せば、前者はそれで締切られ、後者は在高記録および成果記録から得られた終結の純財産を含むので、實質上、財産平衡勘定となり、自律的に締切られる。(二〇一節)

三 ヨハン・フリドリヒ・シエア

シエアの簿記理論は全般的紹介を必要としない程よく知られているので、此處では問題として直接取上げる主要な點のみを、それも幾分批判的な見地を既に加えて、述べることにする。シエアは複式簿記の任務を述べていう。「複式あるいは組織的簿記は簿記の三階梯（官房・單式及び複式簿記——筆者）のうち最も完全なものである。何故ならそれは財の價値のそのすべての段階における循環のみならず、個別經濟の費用および収益を完全に提示するから。この目的のために、それは、財の價値の種々の經濟的および法的形態の在高と増減とに關する記録に自己資本と費用および収益を通して生ぜしめるところのその増減（損益）の記録を對置するからである。この兩種の記録の對置を通して、それは帳簿的に提示される外部および内部の法的ならびに經濟的過程を一つの必然的組織にもち來す。（その故に「組織的簿記」の概念が存する。）そこで複式簿記は自己資本の完全な記録であつて、それに經濟的カテゴリーおよび法的關係によつて區分された財産諸在高の完全な記録が、全體がその部分に、概念がその内容に對する如く、對立する。（八頁）これを見てもわかるように、シエアにおいては複式簿記は財産在諸勘定と純財産すなわち資本の勘定との對置に對して認められる。彼は資本の勘定についていう。「も一つの前提（複式簿記の二つの前提の第一、積極ならびに消極の財産部分の記録、を述べた後につづいて——筆者）は純財産の在高および増加・減少のために一個の勘定、資本勘定をもつことである。」（二三頁）この場合、資本勘定は主として靜態的な在高、純財産の在高を示すところの性格ならびに任務を有する。資本の増減そのものを記録するところの損益勘定およびそれに殘高を送る個々の損益諸勘定は資本勘定の下位勘定 *Unterkonten* とされるに過ぎない。

特定期間——營業年度——の營業の後に簿記記録の結果は決算貸借對照表 *Schlusssilanz* に集計されるが、これ

は在高諸勘定の結果の集合すなわち財産貸借對照表 *Vermögensbilanz* と損益諸勘定の結果の集合、人々が損益對照表或は収益對照表 *Gewinn- und Verlustbilanz oder Ertrags Bilanz* と呼ぶものとの二部からなる。そこでこの二つの對照表にその残高が集計されるべき勘定種類は二つの勘定系統 *Kontenreihen* と見られ、そう呼ばれている。シェアはこの二つの勘定系統の結果がそれぞれ集計されて、二つの對照表の異つた側に同額で夫々の残高、期間利益あるいは損失、を示すことを複式簿記の機能である損益の二重表示 *der doppelte Nachweis* として特に取上げている。(三五・三六頁) それにもかかわらず、シェアが實際にとるところの二勘定説は財産と資本との兩種記録の對置に基礎をおき、従つて個々のおよび集合勘定としての損益勘定は純財産在高勘定の下位勘定である。彼は財産勘定と資本勘定との對立を二勘定説第一形態とし、在高勘定と損益勘定との對立をその第二形態としている。即ち彼の方程式による表現では

die Kapitalgleichung :

$$A - P = K + G - V \dots\dots\dots 1. \text{Form der Zweikontentheorie}$$

die Gewinn- und Verlustgleichung : $A - P - K = G - V \dots\dots\dots 2. \text{Form der Zweikontentheorie}$

である。(五四頁) しかし彼はそれ程論ずるところなくして、前者によつて自分の體系をたてているので、結局、靜態勘定にばかり重點をおき、動態勘定——もつとも、後にも見るように、眞の動態勘定の認識への到達は彼において未だなされていない——はその下位勘定としてのみの地位を保つているのである。

混合商品勘定の問題はクルツバウエルにもカルフェラムにもあり、また殊に、必ずしも正當にはないが、二勘定系統説、殊にシェアのそれ、の本質的缺陷から生ずるものと見る學者もあるもので、この問題を表面に持ち出すことに責任者でもあつたシェアの説明を検討しなければならぬ。シェアは、複式簿記の本質論の概説は複式簿記の缺陷、混合勘定および決算貸借對照表の財産目録作成への依存、について注意をうながさないならば、それについての全く誤

つた表象を興えることになるであろうと言つて、この問題を重要視する。(五〇頁) 彼によれば、二勘定説第一形態にしたがつて、資本勘定に對置さるべき在高勘定には純粹な在高勘定と混合在高勘定とが屬する。混合勘定はその残高が二個の未知なるもの、一方には價值在高、他方には利益あるいは損失、の合計額か差額かであるような、そのよ
うな勘定である。それは、利益あるいは損失と結合した交換過程が純粹の交換過程として記録されたとき、すなわち、利益あるいは損失が即座に計數的に確定されることも記録されることもない時、かくて勘定的に取扱われた財産構成部分が、その勘定の借方への入においてそれが記入されているよりも、高いあるいは低い價値で出ていくときに、生ずる。(六六・六七頁) 各混合取引を即座に、それに含まれる交換取引項目と利益あるいは損失項目とに分つてそれに該當する記録を行うことが實際上できないことが、いわゆる混合勘定を必要ならしめる。この混合勘定は、財産目録作成によつて計算對象の在高價値があたえられた時、はじめて利益および損失について吟味され、締切られるのである。利益あるいは損失はこのとき、この勘定の残高と該當科目の財産目録上の價値との差額として、かくて單に計算的に誘導された大きさとして明らかにするのである。(五一頁)

この混合勘定、在高成果勘定とも稱すべきものを、何故シェアは混合在高勘定とよび、在高勘定に編入するかとい
えば、混合勘定となることを餘儀なくされる勘定は元來、財産諸在高の記録のために用いられるものである故であり、また混合取引は先づ二つの在高勘定の借方および貸方を通して純粹の交換過程であるかのように行われ、それが混合勘定として存続するかぎり、すなわち純粹の在高勘定と純粹の成果勘定とに分解されないかぎり、資本勘定(利益と損失)は觸れられない故である。

なお、シェアは繼續的中間貸借對照表 Die permanente Zwischenbilanz に關聯して言う。主要簿による残高表を一方においては積極と消極と(の在高——筆者)に、他方においては損失と利益とに、分離することは、混合勘定を

全く除去する時のみ可能である。勿論、純粹在高勘定は現實の財産、該當の財産部分の實際在高を示すことはできず、ただ帳簿價值、在るべき在高、あるいは記入の行われたとき確定された購入價值を示すのみである。中間貸借對照表に基いて利益分配は行われず、ただ達成された利益あるいは蒙つた損失を近似的に確定せんとするのであり、さらに營業財産の在るべき在高と實際の在高との差額に對しては、經驗事實、あるいは最近年度の決算貸借對照表、あるいは統計にもとづいて、中間貸借對照表に一項目を挿入することができるので、事實上、混合勘定の排除が、單に毎月のみならず、特定の前提の下には毎日、財産狀態と經營成果とを明瞭にするところの完全な簿記への最善の途である。(二七六・二七七頁)

混合勘定は、商品勘定の外は、比較的僅かの手數でそれぞれ在高勘定と損益勘定とに分割できる。ただ商品勘定の分割は、各商品の出の項目を二回、一回は販賣價格で、次には、商品勘定の借方に基礎づけられたとおりの、購入價格で、記録するより外の方法では到達できないので、それ程容易ではない。しかしこの記録法が事務勞力の經濟的限界内にあるときは簿記の效果に富む發展への途が開かれる。(二七七頁)

商品勘定の分割を具體化して觀るために、一個の商品取引において二つの倉庫 *Magazin* が使用され、商品の入と在高とのためと、發送のためとに、夫々一人づつの管理者により統轄されると考えてみればよい。發送室へは第一の倉庫からただ販賣され發送に充てられた商品のみが来る。第一の倉庫管理者はこれを出に、第二の人はこれを入に記録する。倉庫から發送室への移轉に際しては利益附加はなされないで、この商品は第一倉庫の貸方から第二倉庫の借方に同一購入價格で行かなければならない。利益附加は第二の管理者により商品が得意先に發送された瞬間に初めて行われ得る。かくて第二の倉庫の勘定貸方に購入價格と利益との合計が来る。第二の管理者は第一の管理者から即座にまた出てゆく商品のみを受取るゆえに、第二の管理者の勘定には商品手持高はなく、それ故、任意のときに、貸

圖式第一

商 品	
前期繰越	20
(当期仕入)	80
損 益	40
	<u>140</u>

(販賣價格)	110
後期繰越	30
	<u>140</u>

圖式第二

仕 入		販 賣	
繰越	20	仕入	70
現金	80	残高	40
	<u>100</u>		<u>110</u>

販賣	70	現金	110
残高	30		<u>110</u>
	<u>100</u>		

方残高として販賣商品の利益が得られる。第一の管理者の勘定は購入價格による手持高を示す借方残高を有し、もちろん販賣損益は關係がない。第一管理者の勘定は仕入勘定又は商品在高勘定、第二管理者の勘定は販賣勘定又は商品収益勘定と稱することができる。(二七七・二七八頁)

いま、商品の前期繰越高二十萬圓、当期仕入高八十萬圓、そのうち七十萬圓のものを百十萬圓で販賣したという場

合に、分割されない商品勘定は、通常の混合勘定の方法において圖式第一であり、この一つの勘定が商品後期繰越高と商品販賣利益との二つの残高を有つことにもそれが混合勘定であるという特徴をあらわしている。この商品勘定を第一および第二管理者勘定あるいは仕入および販賣勘定に分割すれば圖式第二となり、第一管理者の勘定はその借方および貸方のいづれの記入も純粹の在高の觀念を以て説明し得る。

商品勘定をこのように分割した場合、それで純粹の在高勘定と純粹の損益勘定を得たことになり、シェアの所謂第二形態の二勘定系統説が實現され得ると見られるかもしれない。しかし彼は何故か混合勘定のこの解決を理論的に大きな意義あるものとして取上げることをしなかつた。思うにやはり彼の體系にあつては、前述の第二管理者の勘定の性格を明確にできないためである。

シェアは繼續的中間貸借對照表が可能にする商品勘定の二分割はただ簿記が分析計算 (Kalkulation) をしばらく斯

く譯す)に依存するとき、すなわちこの兩者が相互に密接に結合し、繼續的中間貸借對照表がまた分析計算的簿記の一部である場合、にのみ實行しうるとなす。それで、結局、商品勘定を仕入および販賣勘定に、在高と成果勘定とに分割することは次のような場合にのみ可能であると考へられている。

(a) 工業簿記において、しかも販賣できる完製品がその製造原價をできるだけ正確かつ包括的に計算されうる場合
 (b) 商業の場合には、商品が仕入れられたと同様の包装や量で販賣され、かつ比較的大口に取り引されるので、各口につき仕入原價を計算記録することの勞が償われ、統制と計算との經濟的限界内にある場合

(c) 手形および有價證券の取引

(d) 商品の賣買が自己の計算で行われず、手数料營業や役務の提供において行われる商業的經營(二八〇・二八一頁)これは販賣行爲の各口について直ちに販賣損益が計算できる場合であることに注意すべきである。シェアにあつてはこの條件が充たされなければ商品混合勘定は避けられないとなすのである。この條件を「分析計算の條件」と假稱することとする。

在高勘定と損益勘定との對立のうちに複式簿記を認識する、シェアの所謂、二勘定説の第二形態が、右の商品勘定の二分割と關聯させられ得ると考へ、彼がその著書脚註(二六頁)において自ら紹介したアウグスブルグの學說における一つの方法あるいは觀念がさらにまたこれに参照さるべきであると考へる。「二勘定説を基礎づけた最初のドイツの著者アウグスブルグ Ausgangspunkt は一八五二年に現れた彼の著「複式簿記の基礎理論」Grundlagen der doppelten Buchhaltung において、交換取引を二つの部分に分割した。すなわち、一財産要素の入を在高勘定の借方項目としてかつ資本勘定の貸方における財産増加として、對價の出を彼は在高勘定の貸方と資本勘定の借方とにおいた。例えば現金による商品の購入は圖式第三のごとくなる。この二重の取引過程の效果は、在高勘定においては現金と商品との

らないこと明白である。この場合に實際に運用されなければならないことになる資本勘定は、資本在高の記録のためではなく、資本運動量の記録のためのものであり、私はこれを費用収益勘定とよぶを適當と考えるので、その名稱を與えておいた。こうして見るときは、問題は、商品混合勘定を避けるためには必ずしも商品勘定を二分する考え方を必要とせず、少くとも商品販賣の取引の記録には資本勘定を介在せしめる方法をとるならば、立派に解決できるとい

圖式第三

在高勘定 資本勘定

	商品勘定		現金勘定			
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
商品の入	a	.....	.....	.....	.....	a
現金の出	.....	.....	.....	a	a	.....

間に價値の移轉が行われ、それに對して資本増加は資本減少によつて相殺されたこと、それ故、二つの取引は一つに、すなわち在高勘定の内部における純粹の交換過程に收縮せしめうることである。この場合資本勘定における通過的記入は省略されることとなる。

「商品の借方 = 現金貸方 = 資本借方」

このアウグスブルグからの引用は元來どんな關係にあつた行論から摘出されたものかわからないが、同一の方法を商品販賣の記録に適用した場合を吟味するところが一應當然に考えられる。先の、一個の商品勘定の仕入・販賣の二勘定への分割と同じ計數を用い、右のアウグスブルグの考え方に従つて處理すれば圖式第四となる。ただし、仕入の取引は在高勘定間の交換取引として取扱つた。販賣の取引は在高の交換取引とはな

圖式第四

在高勘定 資本勘定

	商品勘定		現金勘定			
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
期首在高入賣	20		×××			
仕入	80			80	—	—
商品の出		70			70	
現金の入			110			110
期末在高		30		×××	40	
	100	100	×××	×××	110	110

うことになる。このような資本勘定——費用収益勘定、シェアの第二管理者勘定あるいは販賣勘定の機能が、カルフェラムにあつては「賣買勘定」の機能として善い説明がなされている。

四 ヴィルヘルム・カルフェラム

カルフェラムの簿記理論全般の特徴は彼自身の要約する所によると次のようである。『商業會計についての從來の諸著書において、企業における價値の流れおよび簿記の方法に經營經濟的認識を適用し、經營の動態から記帳すべき取引の意味を誘導するという努力が表面化して來た。著者もまた、自分の方法の有効性を再三、講義や演習において試みした後、この途を歩んだ。簿記を活動せしめられた貸借對照表として把握すること Die Auffassung der Buchhaltung als bewegte Bilanz 役務給付取引を通常の價値運動として賣買過程に組込むこと die Einreihung der Dienstleistungsvorgänge in den Umsatzprozess als normale Wertbewegungen および在高計算と賣買計算とを明確に區別すること die scharfe Trennung zwischen Bestands- und Umsatzrechnung は例外や特例のない完全な簿記方法の敘述を許すものである。この場合、會計の主要目的、成果の確認とその構成の認識と、が前景に來るのである。』(五頁、「第一版序言より」から) 『簿記の』主要任務はできるだけ正確な成果發見の目的を以てする財産状態および財産變化の提示に存する。それはかくて、一個の組織的・結合的な財産および成果計算 eine systematische und kombinierte Vermögens- und Erfolgsrechnung であつて、財産および財政構造とその變化とそして全體としての成果およびその諸源泉についての陳述がなされる。』(一六頁) この場合、在高(または財産)計算と成果(または賣買)計算との鋭き會計學的識別はこの兩者の複式簿記における組織的結合と矛盾するどころか

相互的要件であることに注目されるべきである。

* この在高計算と成果（賣買）計算との明瞭な区分は、調査會原則、一般原則、三、『資本取引と損益取引とを明瞭に区分し』に代置してもよいと思はれる明瞭な概念のものである。後述参照。

カルフェラムは先づ財産目録および貸借対照表の説明をした後、次いでこの手段のみで成果を確定するには期首と期末との財産目録か貸借対照表かを比較する差異計算 *Distanzrechnung* の方法があることを明らかにする。しかし『各個の賣買行為によつて遂行されるのではないところの差異計算は成果計數を全體的に示しはするが、成果の成立を多數の費用および収益の結果として示すことをしない。各財産および資本部分の發展について解明をあたえる運動計算 *Bewegungsrechnung* のみが利益と損失との種類および源泉を同時に探索することができる。』（五三・五四頁）この運動計算は賣買計算 *Umsatzrechnung* *であつて、在高計算と有機的に結合して複式簿記を形成するのである。この面において見たカルフェラムの簿記理論は最も勝れたものであるので、煩をいとわず、少し詳細に紹介しよう。すなわち彼の費用と収益との概念およびこの兩者を要素とする賣買計算の本質とそれから賣買・在高兩計算の相互關係との問題である。

* カルフェラムの簿記理論における *Umsatzrechnung* は、小菅氏前掲稿においては「取引」と譯されているが、一層明確な表象を呼び出す語として、本稿では「賣買」と譯した。

利益獲得はただ賣買活動により、調達市場からの諸財あるいは給付價值の購入と販賣市場への、それと同じ形狀あるいは變えられた形狀においての、賣捌きとによつてのみ可能である。市場に適する消費財あるいは使用財を提供し、或いは需要ある役務を給付し得るために、企業が物財や資本および勤勞給付として市場から取り來り、かくて財および力において費消するところのものを我々は費用と呼ぶ。これら調達市場から企業の中に向つて流れるところの

價值は、期間的架橋あるいは場所的格納あるいは加工や結合による材料と力との變形の後に再び市場に、其處から費用あるいは財貨と力との費用を超過する價值を引き出す意圖を以て、賣渡される。市場は少くとも費用補償を、すなわち價值費消に相當する反對給付を、提供しなければならぬ。さもなければ企業は自己消耗により徐々に衰弱せざるを得ない。この場合、一經營期間の費用は常に必しも同一期間に發生した支出と同一ではない。なぜなら、支出は必しも費用と同時にではなく、しばしば前後し、かくて他の計算期間に生ずるから。(六五・六六頁)

市場がそこにおいて企業により賣却された價值を補償するところのものをわれわれは収益 *Erlögnis* (總収益 *Rohertrögnis*) と呼ぶ。それは經營の個々の取引負擔者 *Umsatzträger* (商品——筆者) に對する市場價格に關するもので、この市場價格は引渡された商品、または他の經營の處分に委ねられた資本および勤勞提供に對する代金受領あるいは債權の形において流れ歸るのである。一期間のこれらの収益は必しも同一期間の手取金あるいは收入に一致しない。なぜなら現金の反對給付は前のあるいは後の經營期間において生じ得るから。(前拂あるいは信用許與)(六六頁)

「入」および「出」(個々の財産の増減——筆者) につゞきの一營業事實の記録は、一般的に言つて、いまだ賣買行為 *Umsatzakt* を提示しない。それは價值の入か變形かあるいは出かを示す。價值が、變化し、または不變の形態で全經營を通過してはじめて賣買が生ずるので、一つの賣買の記録のためにはしばしば前後に連なる多數の、しかし少くとも二つの、記録が必要である。純粹の商的企業においては商品と商品との直接の交換は稀な例外であつて、この場合、各賣買行為は少くとも二つの、すなわち (a) 商品の入と支拂用具の出、(b) 商品の出と支拂用具の入の記録を必要とする。(六六頁)

すべての費用と収益との正確な決定は複式簿記の組織において賣買計算を通して行われる。最も單純な形においては、これは一個の特別勘定——賣買勘定 *Umsatzkonto* によつて行われる。この勘定において、「入」の側は一經營

期間のすべての費用を、「出」の側はそのすべての収益を受け入れる。それは支出と売上入金または収入との對置を取扱うのでなく、對置されるのは價值消滅または消耗の總計と反對給付および反對給付請求權すなわち収益の總計とである。それで、企業を通しての價值の通過は賣買勘定において費用と収益とによつて把握される。この一般的賣買勘定はいくつかの個別的計算に分割され得るので、その場合、企業の特定の部分經營あるいは生産場所に對して特別賣買勘定を設けるか、個々の費用および収益種類を特別勘定で把握し、賣買活動の全體像が得らるべきである場合に、それは一個の主要賣買勘定に結合されるのである。(六七頁)

貸借對照表から誘導された諸勘定、それは物財・貨幣財・勤勞給付および義務を引受け、それ以後のすべての出入を記録するのであるが、それを我々は高勘定と呼ぶ。貸借對照表は主要在高勘定であり、出入による價值運動の記録の目的のためには個別在高諸勘定に分解され、各計算期間の後に個別在高諸勘定の締切を通してまた新たに作成される。個別在高諸勘定へのすべての記入は企業の賣買活動を通して制約され、その部分的機能を表現する。(商品あるいは勤勞給付の入あるいは出、經營内部における商品の貯藏場所移動等)その目的はしかし費用および収益による全體賣買の提示ではない。それはむしろ個別在高の運動を入と出とにより記録し統制しなければならぬのである。在高諸勘定のこの系列は、複式簿記においては、價值の通過を、提供と結果、力の費消と市場収益とにわけて對置する賣買諸勘定の系列によつて補充される。このように、組織的・結合的な財産および成果計算としての複式簿記は、個別および全體としての財産の變化に關する開陳であると同時にまた成果の大きさおよび構成に關する開陳でもある。前者の任務の遂行のために高計算が役立ち、後者の任務は賣買計算にゆだねられる。(六六・六七頁)

これら二つの勘定系統、在高諸勘定・賣買諸勘定間の密接な關聯および並行は、商業的あるいは生産的過程において企業を去り又は消費されるすべての價值が原價價值で在高諸勘定に對して出としてそして一個の賣買勘定に對して

入（費用）、として記入され、他方、市價または販賣價格における同時的なこの賣買勘定に對する出（収益）は、對價のために充てられた在高勘定への入に同じ額で適合するということを通して認められる。複式簿記の組織においては、このように、賣買計算における各記入と同時にそれに相應する記入が在高勘定に對して行われなければならない故に——機械的には貸借平衡 *Bilanzgleichung* の恒常的持續の故に——賣買計算の利益殘高に在高勘定への對應する綜合的入が、その損失殘高に在高勘定からの對應する綜合的出が一致する。成果・在高兩種の計算はかくて全體として成果確認 *Erfolgsnachweisung* の同一目的に導くのである。兩種の勘定系統が多數の個別諸勘定に分岐することはこの關聯の認識を困難ならしめる。それ故、定期的に——通常、年次的に——個別諸勘定は二つの主要勘定、すなわち在高勘定と賣買勘定、に集結せしめられる。そのときこの兩者は同一の、しかし對置せしめられた殘高を示す筈である。在高計算の集合勘定は決算殘高勘定である。個別計算のこの二個の主要勘定への綜合に際して、經營期間中における記入が成就されなかつたところのすべての在高變化・費用および収益が計上される。その際、指示手段 *Orientierungsmittel* として新しい財産目錄作成と現實のあるいは實際在高と帳簿またはあるべき在高との比較とが役立つ。（六七・六八・六九頁）

すべての完成された賣買 *vollendete Umsätze* が、そして完成された賣買のみが賣買計算に現れ、費用および収益として計上される。正常の、經營目的から展開された賣買過程が此處に提示されるのみならず、物財價值・支拂用具および義務の運動から生ずる非正常的な費用および収益も賣買計算に屬する。これに對して貸借對照表計算はいわば未完成の賣買の計算 *Rechnung der unvollendeten Umsätze* である。長期設備・賣買負擔者・支拂用具・他人および企業家に對する義務・積極および消極の給付價值、此等に對するすべてのまだ完成されない賣買は貸借對照表に總括される。商品あるいは勤勞の入および企業内でのその移動は在高計算——貸借對照表計算——に「沈澱」する。商

品がまだ貯蔵されているあいだ、またはその入の価値をまだ有つてゐる間は、したがつて、有形・無形の投資財が賣買過程の將來の繼續にまだ充てられているうちは、それは費用ではない。市場への価値の交付、または価値減少あるいは価値喪失に際して始めて賣買計算は影響される。(六八頁および七九頁) 主要賣買勘定は主要在高勘定である決算残高勘定に對して同權である。前者が過去に對して適合せしめられ、個々の費用および収益種類によつて區分され、残高繰越なく、行われた仕事を提供と効果とに分つて提示するのに對して、貸借對照表は、將來の仕事の出發點として役立つべき、持合せのいろいろの力の現在像をあたえる。兩種の計算は自動的かつ必然的に現われる二つの成果を通して結合される。この成果は、兩種の計算を終結にもち來すべく、過去の賣買過程についての説明書(賣買勘定)から現在の資本諸力についての説明書(残高勘定)に移される。企業は價值増加を企業家に債務として負う——一つの新しい義務の出現——が、損失の額においてこの義務から免除される——負債輕減の入。(八一頁)

實踐は、たいてい、ここに提示された、すべての費用と収益との對置としての賣買勘定を用いない。そのかわりに損益勘定 *Gewinn- und Verlustkonto* が用ゝられるが、これは全部の費用と収益とを、前以て差引計算せずに、對置するという賣買計算に定められた任務を大抵はただ不満足にのみ果すのである。廣く流布された説によれば、損益勘定は企業の自己資本勘定に對して先行的・從屬的に位置づけられて *Vor- und untergeordnet* いる。それは、その左側において損失あるいは資本減少を、その左側において利益あるいは資本増加を含み、かくて資本の減少および増加の集合に役立つ。損益勘定にまた多數の成果諸勘定(賃借料・利子・賃金)が先行し、これは同様の性質を有し、その残高を損益勘定に送る。(八〇頁)

損益計算書に對する我々の異議はその名稱とその適用の方法とに關する。利益および損失ではなくて、収益と費用とをこの勘定は記録する。勞働賃金が支拂われ、廣告費がついやされた場合に、この經營費用は、それが販賣市場に

おいてそこに提供された財貨あるいは役務に對して相應する賣上金をひき出すことに成功しなかつた場合にのみ損失となる。また他方、収益の總計を利益として示すこともできない。費用と収益との差引残高が利益あるいは損失であるが、ただ實際にその經營期間のすべての費用と収益とが剩すところなく把握された場合にのみそうである。簿記實踐の慣習によれば損益計算書上には費用および収益のすべての種類が現れるのではないので、また多くの場合、費用および収益はすでに賣買負擔者および役務給付の諸勘定において残高を計算されていて、この残高のみが損益計算に現れるので、損益勘定に賣買勘定の性質は失われている。賣買負擔者および給付價値の多數の在高勘定において在高および成果要素の混合あるいは結合が行われ、それゆゑ賣買計算は「不具にされし」(Verkrüppelt)する。(八〇・八一頁)

商人の實踐においては、眞の賣買勘定が大低は行われないと同時に、在高計算と賣買計算との明確な區分もまたただ稀にのみ行われる。多くの企業において、商品・(製造・外國爲替・有價證券等)勘定について在高および成果要素を混合するを常とする。それにより一つの新しい勘定型、在高成果勘定あるいは混合勘定が成立する。この種の最も重要な勘定は、同時に商品在高の記録と賣買からの成果の發見とに用いられる所の分割されない商品勘定である。それは入り來る在高を入の側において仕入價格で記録するが、出を販賣價格で記録するので、同じ商品に對して入と出とについて異つた價格が適用されるのである。混合商品勘定の使用により賣買計算は甚だしく隱蔽される。何となればこの場合賣買計算に商品賣買の結果としてただ一計數、諸費用と諸収益との差額のみが現れるのであるから。ところが、商品勘定を商品在高および賣買勘定に分割する場合には諸費用と諸収益とは賣買計算において各別に提示されるのである。(九一・九二・九三頁)

もし在高および成果計算の分離が充分嚴密に行われるなら、財産在高もまた正確な財産目錄作成なしに簿記から確

定される。その場合それは財産在高諸勘定の残高に一致する。ただ、あるべき在高と實際の在高との差異は生じ得るので（記録の誤り・目減り・漸次の價值低下等）、時折、財産目録作成による帳簿在高の再検査が必要である。しかし單に帳簿が示す所が期間中途の（月次）成果計算における在高確定のため充分正確な基礎とみなされ得る。財産目録作成なしに近似的に正確な成果計算ができるために、在高の不正規の變化に對しては、この場合、經驗計數（目減り・腐敗等に對する正常パーセンテージ）に依ればよい。賣買負擔者の記録が混合勘定において行われる限り、財産目録作成なしの成果確定は不可能である。それで、短期成果計算の必要が存する場合には、營業結果を棚卸なしに知りうるために、在高および賣買計算の分離の組織が前提要件である。（九五・九六頁）

五 結 論

カルフエラムの簿記理論は一勘定説 *Einkontentheorie* である。一勘定説・二勘定説の得失について一般的に論ずることを本稿では行わないが、この問題はもちろん根本的なもので、此處でも或程度取扱われなければならない。カルフエラムにおいては、すべての勘定につき、その左側は「入」を、その右側は「出」を、記録する。これは賣買勘定やそれに先行する損益諸勘定についても同様で、費用は賣買勘定に對して入であり、収益はそれに出現であるとされる。しかしすべての勘定についてのこのような統一が何故必要であるかは理解に苦しむ所で、収益または利益はそれを記録する勘定に對して入として、費用または損失はそれに出現であると考えることが自然である。借方がプラスの側である勘定と貸方がプラスの側の勘定との二種の勘定を區別するシエアやクルツバウエルの説の方が理解しやすい。貸借對照表勘定の範圍ではカルフエラムのように考えるのもよいであろうが、すべての勘定種類について言うときは、この點に關して二種別の勘定を認むべきである。クルツバウエルとシエアとはこの意味で二勘定説 *Zweikonten-*

theorie をとるが、後者にあつては貸借對照表諸勘定のうちにこのような二種の勘定の對立關係を認め、損益諸勘定は貸借對照表勘定である資本勘定の下位勘定として、それに同質のものとなされる。従つて、シェアにおいて損益勘定も靜的な・在高的な性質のものと考えられる傾きにあることは彼が所謂二勘定說第二形態を探り得なかつたことに關聯している。クルツバウエルにあつては、對立する二種の勘定、在高勘定と成果勘定とがそれぞれそのプラス・マイナスの側を反對にすることにより、純然たる二勘定說である。彼において最も論理的な二勘定說を見ることができ、普通、在高勘定であり貸借對照表勘定であると考えられる資本勘定は成果勘定種類に屬し、したがつて在高勘定種類は個々の具體的財産の増減と在高記録に従事し、借方は常にプラス、貸方は常にマイナスである。成果勘定種類が常に貸方においてプラスを、借方においてマイナスを記録することはいうまでもない。そして、クルツバウエルの場合には、大低の實質的な取引は在高・成果兩科目間の取引であつて、従つて、在高プラス對成果プラスか在高マイナス對成果マイナスかの取引である。この點、カルフェラムの場合、二つの科目間のプラスとマイナスとの取引しかあり得ないと鋭い對照をなす。シェアにあつては、交換取引と損益取引とを區別し、前者の取引は二勘定間のプラス・マイナスの記録であり、後者の取引はプラス・プラス又はマイナス・マイナスの記録である點、クルツバウエルとカルフェラムとの中間に置かれるにふさわしい。

しかし、クルツバウエルとカルフェラムとのこの著しい對立は後者がいわば無理に一勘定說を貫こうとすることから生ずるのである。もし後者がその賣買勘定の記入の借方側はマイナス、貸方側はプラスであるとするなら、兩者間に著しい類似が生ずるのである。カルフェラムの一勘定說をそのように二勘定說に變更することは紛れもなく改良である。もしシェアが彼のいわゆる第二形態二勘定說をとつていたならば、彼もまたこの點で他の二者の仲間入ができたであろう。シェアは二勘定說を採るのはよいけれども、クルツバウエルの成果科目、カルフェラムの賣買勘定のように

な在高計算に對立する勘定系統を事實、認め得ないのである。彼は複式簿記を、財の價値のそのすべての段階における循環のみならず、個別經濟の費用および収益を完全に提示するものと規定しながら、この趣旨を理論構成の實際によく徹底せしめなかつた。彼は運動するもの・運動量としての資本よりは存在するもの・存在量としての資本に重點をおいてしまつたのである。

複式簿記を二種の計算・記録、具體的には二個の勘定種類あるいは勘定系統の有機的對立のうちに認めようとする簿記理論を二勘定系統説と名づけるとすれば、複式簿記理論である限り二勘定系統説でなければならぬことは殆ど豫定されていると考えられる。問題はこの場合、その二個の勘定系統は何と何でなければならぬかということになる。この二勘定系統説「Zweikontenreihentheorie」と「一勘定説」*“Zweikontentheorie”*とは通常は區別のない語であろうが、私は此處ではそれを區別して考える。二勘定系統説は複式簿記の諸勘定のうちに本質的に對立する二種類を認めることに、二勘定説は借方プラスの勘定と貸方プラスの勘定との二種類を認めることにありと規定する。そうすると、クルツバウエルは二勘定説・二勘定系統説をとるが、カルフェラムは一勘定説・二勘定系統説をとるといふことになる。論理的に二勘定説・二勘定系統説の方が優れていると考えらるべきこととは言うまでもないであろう。シエアも一應、二勘定説・二勘定系統説である。しかしまた二勘定系統説にさらに眞正な場合と擬似の場合とを區別できるであろう。二個の主要會計報告書である損益計算書と貸借對照表とに照應し、簿記的には集合損益勘定と決算殘高勘定とに歸屬する二個の勘定系統を認める場合にのみ、それは眞正の二勘定系統説である。シエアの場合は擬似二勘定系統説である。

眞正二勘定系統説における二個の勘定系統が何と何であるかについては、それを損益計算書勘定と貸借對照表勘定として呼稱しかつ考えることが最も適當であると見られるかもしれない。しかし實は、損益計算書とは何であるか、

貸借對照表とは何であるかが、複式簿記の真正な二個の勘定系統が何と何とであるかから規定されるのが論理的な順序であるので、損益計算書勘定系統および貸借對照表勘定系統という表象ならびに名稱は結論的なものである。名稱としては二個の勘定系統を成果勘定と在高勘定とすることが適當であろう。この場合、成果勘定の成果というのは、クルツパウエルの場合と異り、廣義に解されなければならないので、すべての収益と費用とを包含して、カルフェラムの場合の賣買要素 *Umsatzelemente* に一致しなければならない。カルフェラムの賣買勘定はこの成果勘定として必要な性格を充分にもち、ただその貸方がプラス、借方がマイナスとして、二勘定説的に在高勘定と對立するものとして規定さるべきであると考ええる。シェアの商品第二管理者勘定も資本勘定と同じ貸方プラスのものと考えられる場合、正當な中心的成果勘定として見られるに到るであろう。先にのべた、アウグスブルグの考え方を以てする資本勘定——そしてそれは資本運動量の記録のための勘定であるが——は成果勘定系統諸勘定において主位を占めるべきものが何であるかを考察するときに、顧みられなければならない。

二勘定説・真正二勘定系統説によれば、あらゆる取引が、元來、二勘定系統勘定間の取引でなければならぬので、商品仕入の取引についても、先のシェアにおけるアウグスブルグからの引用に見たように、根原的には其處に資本勘定が介在して用いられることを考えなければならぬ。ただこの場合これは實踐的には不要とされたのである。販賣取引の場合に商品勘定と支拂用具勘定との間に介在して用いられるべき資本勘定は、決して不要どころか、實踐的にもきわめて重要であり、事實、近頃その重要性が特に認められ始めた。これはいわゆる損益計算書總額主義の確保に關聯する問題でもある。^{*}とにかく、經營成果の實現する商品販賣過程の記録において、複式簿記理論でいうところの取引は在高勘定と成果勘定との二重記録であることが實際に顯現せしめられることに注目しなければならない。アウグスブルグのこのような資本勘定運用方法が今までとり上げられなかつたことは簿記理論の發展上まことに遺憾であ

るが、^{**}靜的資本に對する動的資本の觀念が容易に成立しなかつたので、一面、無理からぬことである。

* 損益計算書總額主義の簿記理論的意義については筆者別稿「總額主義について」、上野・太田兩先生還曆記念論文集、現在未刊、參照。

** アウグスブルグ説の評価は、先に引用したシエアからの引用に基いてのみ爲されているので、假設である。直接的に原典によつて彼の學説を再評價できる機會をまつ。

商品混合勘定の問題性はクルツバウエルにおいてはまだ充分、意識に昇つていない。主要記録すなわち總勘定元帳では在高記録としての商品勘定は彼においては全然用いられず、それは成果勘定、間接的成果科目として存する。しかし先にも見たように、この場合すでに商品成果勘定は混合勘定であり、シエアおよびカルフェラムの場合のように混合勘定であるものの基本的性格が在高勘定でないことにおいて異なるのみである。クルツバウエルの場合、商品口別損益計算 *Partiierrechnung* の名残がたしかに存して、期間成果計算において賣殘商品在高の記録の考察が充分熟さない所から、商品在高勘定の主要簿における正規の地位がまだ設けられてないと見られる。ただ、複式簿記において、商品についてはその在高記録よりも先づ成果計算上の意義を重要視しようという立場——エルンスト・ヴルプ *Ernst Walz* が採つた説^{**}の一要點でもあるが——は高く評價さるべきである。しかしまた現代の商工業經營の複式簿記による會計において、商品在高記録が主要簿に缺けていてよいと言ひ得ない。複式簿記においては商品成果勘定と商品在高勘定との兩者が是非用いられなければならないのである。

* ヴルプの簿記理論は多く紹介されている。筆者としてのヴルプ説の批判は他日に期するが、それはクルツバウエルの理論に多くの類似性をもつ。貸借對照表を本質的に戻入計算と見る点、シユマーレンバハの動的貸借對照表觀とともに、正統的理論であると考えられない。一言で評すれば、現金收支計算に向つて退行的な理論である。

このように商品成果・在高兩勘定が用いられなければならないことは、シェアやカルフェラムにおけるごとく、それを混合商品在高勘定の分割として考えなければならぬというのではない。實踐としては自然そのように考えられるかもしれないが、理論的にはこの兩勘定を論理の必然的歸結として設定すべきである。設定さるべきものが理想的に何であるかはシェアにおいてもカルフェラムにおいても、また設定さるべきものの全構造における關係についてはカルフェラムにおいて、すでに充分正しく認識されているが、結局、設定の理論的手續が彼らには得られなかつたと見られる。此處にいわゆる理論的手續というのは、二勘定説・眞正二勘定系統説により、商品の在高と商品販賣により實現すべき經營成果とに對しそれぞれ在高記録と成果記録とが存在すべきこと、そしてそれを事實設けうることを認め、商品（在高）勘定と費用収益勘定または賣買勘定（カルフェラム）または販賣勘定（シェア）——實踐において通常用いられる名稱としては、賣上勘定——とを設定し、販賣に際してただちに販賣品原價が定められなくても、販賣價格をもつて——これは販賣に際したただちに確認できる——借方 現金または賣掛金、貸方 費用収入と仕譯・記録する方法を規定することである。なるほど、販賣によつて減少した筈の商品についての在高記録、販賣商品自體の費用の記録は、期末における、實地棚卸を前提とする、一括記録までは行われず、この意味で完結した記録はただちに實現し得ないが、これは關係勘定を混合勘定にするという意味で不完全にはせず、かくて理論の問題としては不完全性から免れ得るのである。混合勘定は基本的に對立する、いわば相容れない、二つの勘定系統の双方に同時に跨がる勘定として認められるので、これを排除することは理論的必要である。この排除は實踐的な要件——さきに言及した、シェアもカルフェラムも唱えている前提——「分析計算の條件」に依存するのではない。

以上見來つた所によれば、クルツバウエルにおいては二勘定説・二勘定系統説の確立がすでに爲されていた。ただ、理論の對象たる簿記實踐が未發達であつた所から、その理論構成は收支計算的であり、商品在高勘定は存せず、成果

計算における總額主義もまだその問題意識にも到達しなかつた。シエラにおいては簿記的資本の抽象性觀念が確立され、これは資本運動量の理論的把握に通づる道を開くものであるが、彼はこの歸結を望見しながらもやはりそれに到達できなかつた。彼はその理論に靜態觀的な性格を賦與してしまつたのである。カルフェラムにおいては収益と費用とをその總額において把握する中心的な成果勘定、賣買勘定が確立された。ただ彼は一勘定説を採るなど、その理論における根本的に不備な點、若干をもつていて、これはかえつて先行する學說に参照して改良すべきものなのである。彼の折衷的な行論は長所であると同時に、全體として不明快な印象をあたえる。しかしすでに見たように、多くの點で彼は最も充實した簿記理論を提示しているので、その功績を見逃し得ない。

簿記學はこの百年の間にたしかに進展したが、その進歩の跡はまづすぐではなく、傍路にそれること、逆戻りすることの例も多く見られる。簿記學說史上の華やかな論争、一勘定説・二勘定説間のその如きも、今から見ると、どれだけの實を結んだか寧ろ疑問である。しかしいま見來つた三學說について言つても、期間成果計算制度の確立に伴う勘定系統の合理的編成、提示要素の總額を以てする損益計算書作成の要求は、實踐的に簿記を發展させたことにも顯われているが、簿記理論にも反映せしめられなければならなかつた。商品勘定の口別計算的使用は、年次決算制度の確立とともに、停止されなければならなかつたのであるが、その場合、實踐的には商品勘定の混合勘定化の事實を來した。現代の簿記において、商品在高勘定と商品成果勘定との兩者ともに相並んで必要であることは、實踐的にも理論上も、疑問の餘地のない處であるが、分析計算 *Kalkulation* の行われない場合には混合勘定は解決できないというような立場がとられた。分析計算が完全に行われている場合に用いらるべき諸勘定が、實踐の不備な場合にも、部分的適用においても、できるだけ用いらるべきで、理論は實踐の不備に引込まれる必要はない筈である。そのような理論の確立がたしかに重大な課題であつた。一方、年次決算制度は先づ貸借對照表制度として確立された觀があ

り、簿記學說においても「貸借對照表說」とか「勘定說」とかの形で強調された。シェアの靜態的理論構造、カルフェラムの「活動せしめられた貸借對照表」としての簿記の觀念において、それは未だわざわざいしている。貸借對照表が充分重要視された後に當然、損益計算書または成果計算の重要性に氣付かなければならない。成果計算の重要視といつても、ブルプの「成果勘定」說のように現金收支計算の性格を帯びて來ては角を矯めて牛を殺すの弊に陥るものとせざるを得ない。根原的なものに遡ることは悪くないが、この場合、せいぜいクルツパウエルより前の状態に戻る必要はない。もともと收支計算は、複式簿記史上實際の發生的段階ではなくて、假設的段階であるにすぎず、この假設から出發するときは貸借對照表計算に煩わしい戻入計算の工夫を必要とするにいたり、巧妙な人爲的説明で人を感じさせるに終る。混合商品勘定の解決と損益計算書の正當な提示との問題は結局、損益または成果勘定における費用・収益總額計上の理論づけに綜合されるのである。本稿は正統的な代表三學者の說を、しかも要點のみ部分的に、紹介するに止つたが、簿記學說史における右のモチーフは提示されたと思う。系統を異にする學說の記述・評價を含む一層廣般な研究の發表は後の機會に期する。

(一九四九年十月)