

研究

クルツバウエルの簿記理論

木村重義

一 従來の紹介

ゲオルグ・クルツバウエル *Georg Kurzbauer* の簿記理論については、我國の簿記理論文獻において、筆者の知る所では、今まで數回の簡単な紹介がなされてゐるのみである。

畠中福一氏の著「勘定學說研究」(昭和七年)における次のやうな紹介が最も詳細なものであらう。(同書二二三—二二六頁參照)

『*Kurzbauer* の著作としては、一八五〇年に公刊せる「單式及複式簿記教科書」(*Lehrbuch der einfachen und doppelten Buchhaltung*)と一八六七年に現れた「商業簿記教科書」(*Lehrbuch der Kaufmännischen Buchführung*)とがある。彼の特徴は「成果勘定」と「在高勘定」とを區別したことである。曰く、「諸勘定は其の意義に従つて相互に全く異なる二個の種類に分たれる。第一種類は財産構成部分を表示し、此の勘定へは、其れによつて表示

される財産構成部分の受入と出が記帳される。其の締切の結果として、現在在高、即ち残高、従つて一般的に云つて、之等の勘定へ記帳された財産構成部分の在高が示されることになる。従つて之等の勘定は在高勘定と呼ばれる。之に反して、第二種の勘定は商業經營の營業部門を表示する。此の勘定へは、其れで表示される營業部門が惹起した所の収入と支出（即ち損益―筆者）が記帳される。此の勘定の締切は記帳された収入と支出の結果を、即ち營業部門の利益又は損失を、或は、之を一般的に云へば、成果を示す。従つて此の種の勘定は成果勘定と名付けられる。（商業簿記教科書第一章）而して、Kurzbaier は此の二個の勘定からして、複式簿記の本質を次の如く説明する。「複式簿記は一産業經營の在高簿記と成果簿記とを一個の簿記へ結合せるものである。此の結合からして、複式簿記形態が生ずる。即ち複式簿記によれば、各取引の金額が、必然的結果として、元帳に於て、一回、即ち一度は借方側に二度目は貸方側に、現はれねばならないのである。」（單式及複式簿記教科書第三章參照）斯の如く、Kurzbaier は二個の勘定の區別を重要視したが、此の兩勘定の記帳が對立的に行はれるといふことは説明しなかつた。』

畠中氏は次いでヒューグリ H. Hügli によつて、クルツバウエルと並んで二勘定系統説の二人の開拓者と呼ばれたアウグスブルグ G. D. Augsburg の簿記理論の紹介に移る。黒澤清氏もその著「簿記原理」（昭和九年）において、（七四頁、七五頁參照）クルツバウエルについて八行程を費した後、『クルツバウエルの簿記理論はアウグスブルグによつて尙一層純化された。彼はその著書「商業簿記」に於て、簿記に記録せられた結果の數學的嚴密さを純財産及び財産構成部分の均衡によつて證明しようとした。……』と述べる。

この兩著書を参照することによつても明らかやうに、從來クルツバウエルはアウグスブルグと相並んで、ヒューグリ及びシエア J. F. Schir の先驅者として紹介され、その意味で限定されてきた。アウグスブルグがクル

ツバウエルの説を知つてをり且それを一層「純化」したか否かは筆者は知らない。しかしこのやうな觀方はヒューグリ及びシエアの「二勘定系統説」を目標とした場合にのみに一應妥當するので、それを必しも支持しない黒澤氏の見解（前掲書の例へば一九五頁参照）としては全く理解しかねる所である。

クルツバウエルの理論もたしかに物的説であり、かつ二勘定系統説である。しかし物的説であり二勘定系統説であるものには Sgrazini, Nicklisch, Walb, Kalverank 等も屬する。けれどもこれ等を普通「物的二勘定系統説」とは名づけず、シエア説の系統のみをそのやうに呼ぶので、それならばクルツバウエルは物的二勘定系統説の先驅者ではない。たまたまヒューグリが物的説であり二勘定系統説である處の、正しい簿記理論の開拓者として彼の名を擧げたことから誤解が始つたのである。ヒューグリが彼を稱揚したことは勿論正しい。しかし筆者の見解ではヒューグリ及びシエアは、アウグスブルグの學説に従つて——但し、筆者はアウグスブルグについて直接の知識はないので、これを斷定できないが——クルツバウエルに従はなかつたことが、彼等の理論に未だ大きな展開の餘地を残したことになつたのである。

畠中・黒澤兩氏とも、クルツバウエルの一八五〇年の著書は「單式及複式簿記教科書」であるかのやうに述べてゐるが、事實は「商業簿記教科書」の方が早く、即ち、後者が一八五〇年刊、前者が一八六七年刊ではなからうか。筆者はこの「商業簿記教科書」を藏してゐるが、それは一八五〇年、ヴィーンにおいて、ヴィルヘルム・ブラウミニャー Wilhelm Braumüller 發行のものである。この點、畠中氏の前掲著書附録の文獻目録の方が正しい。（四六二及び四六三頁）——畠中氏の本文と文獻目録とは異なる原典によるのであらう。——しかしこの書の標題は 畠中氏は Lehrbuch der Kaufmännischen Buchführung と記してゐるが、簿記と云ふ語は Buchhaltung が用ひられてゐる。

右に述べたやうなことから、畠中氏は、そして黒澤氏も、クルツバウエルの原典を直接見てゐないと推察されるので、本稿は彼の「商業簿記教科書」から彼の簿記理論を紹介し、畠中・黒澤その他の諸氏のクルツバウエル解説を補充せんとするのである。但し、クルツバウエルの晩い方の著「單式及複式簿記教科書」の内容については、筆者は未だ知らない。

なほ、黒澤氏は、前掲書において、クルツバウエルをグレミアル商業學校 Gremial-Handelsschule 校長として紹介したが、これは「單式及複式簿記教科書」發行當時の、すなはち一八六七年頃の彼の肩書であらうか。一八五〇年頃には彼はヴィーンの帝室工業學校商業計算及簿記教授 Professor der Merkantilrechnung und Buchhaltung am k. k. polytechnischen Institute であり、その前には、「商業簿記教科書」の序文によれば、レムベルグの帝室工科學院 die k. k. technische Akademie zu Lemberg で長年にわたり講義をしてゐたことである。またこの同じ序文によれば、彼は工業簿記についての著述を計畫してゐた筈であるが、それが果して出版されたかどうかからない。

二 クルツバウエルの理論の概要

クルツバウエルの「商業簿記教科書」は「理論の部」と「實例の部」とに大別されてゐて、その「理論の部」の本文は二百十節に分たれてゐるから、引用及び参照は節を以て指示することが便宜である。以下の引用は、割字・細字を區別せず、部分的翻譯として寧ろ省略すべき、括弧内の附言や同義語の並記の部分等を示すことをしなす。

クルツバウエルによれば、『簿記とは財産とそれに生ずる變化との提示に關する記録の全部と解される。』（一八

『簿記によつて到達さるべき目的は本質的に二重である。即ち、(1) 財産とそれに生ずる變化とは増加或は減少する個々の物的在高について記録さるべきである。一つにはこの記録から特定財産部分の當時の手持高を實地棚卸を行ふ必要なしに速かに推知するを得しめるため、或は營業の使用人に受入・保管及び引渡が委ねられてゐる所の各種財産在高の統制のためであり、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觀察しその形成を確認するを得しめるためである。(2) 財産とそれに生ずる變化とはそれに含まれる貨幣收入或は貨幣支出について(それが現金で或は債權や債務の形で生じたか、或は他の種類の反對給付により補償されたかといふことは顧慮せず)觀察され、かつ上述の收入或は支出を發生させる種々の營業區分について計算されなければならぬ。この場合の目的は、各營業區分を通じて生じた收入及び支出を確認し、その比較によつて各營業區分の成果を發見するを得しめるにある。』(二七節)

ここに「營業區分」と譯したのは *Geschäftszweig* であつて、畠中氏が「營業部門」と譯してゐるのもこれである筈である。それは、特別に定義されてゐないが、要するに損益科目を意味する。クルツパウエルによれば、『營業財産に生ずる變化は收入或は支出として現れる。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を謂ひ、これに對し、支出とは積極財産部分の各減少・消極の増加である。商業簿記のためには收入及び支出といふ表現はただ通貨において表現された増減のみに適用されるやうに制限される。』(二三節)そこで、收入及び支出は廣義には収益と費用とである筈だが、クルツパウエルにおいて、實際上現金收支の形でのみ把握されるのである。なほ、『營業成果とは營業により純財産にもたらされた結果をいふ。それが財産の増大の裡に成立する場合には之を利益と呼び、その減少の裡にあるときは損失とよぶ。』(一六節)

『上述した所から、簿記は財産とその變化とに就て三つの異つた様式或は方法で行はれ得ることになる。即ち、(1) 取引を増減する財産各在高について把握し、財産各在高を示す科目により提示する簿記。それは先づ當時の各財産の在高を確認するといふ目的を果す故に、これを在高簿記 *Bestands-Buchführung* といふ表現を以て示さう。(2) 取引において生ずる通貨による収入或は支出をその營業區分に從つて把握する簿記。収入或は支出は營業區分を生ぜしめたので、從つて營業區分を示す科目で提示されるのである。それは直接に個々の營業區分の成果を指示するべく定められてゐるので、それを我々は成果簿記 *Erfolgsbuchführung* とよぼう。(3) 兩種の把握並に提示を自らの裡に、それが一個の記録となるまでに密接に、結合した簿記。この記録は複式簿記 *doppelte Buchführung* とよばれる。實踐においては始めの兩種は單式簿記と呼ばれる。商業において單式簿記につきただ第一の様式のみが適用される。これに對して、第二の方法の目的をも到達せんと欲するときは、兩種の目的を充すものとして複式簿記が適用されることに注意しなければならない。』(二九節)

『やはり單式簿記として示される成果簿記は特に官房的及び農業的簿記 *cameralistischer und landwirtschaftlicher Buchhaltung* におつて適用される。』(一三二節)

以上がクルツバウエルによる在高簿記と成果簿記との有機的結合としての複式簿記の説明である。しかるに、黒澤氏が「この二系統の記録の綜合によつて、經營活動の總計が一は借方に一は貸方に、元帳に二重に表示せられ必然的に複式簿記の形式を成立せしめる。」といふことがクルツバウエルの説であるといふ時(前掲書、七四頁)筆者はそれに相當する觀念を彼のこの著書に見出し得ないやうに思ふ。これは、クルツバウエルの後年の著書からの引用か、或は黒澤氏が自らクルツバウエル説を展開したものである。とにかく、複式簿記の實質を成立せしめるものは、クルツバウエルにあつては、あくまで在高・成果二勘定系統を一簿記に結合することではなれば

ならないのである。『單式簿記』といふ名稱は、各取引が原則として、ただ一回元帳に記入されるといふ、そして「複式簿記」といふ名稱は、各取引が二回、一回は元帳の借方の側に一回は貸方の側に、記録されなければならぬといふ通常の説明に由來する。この著書においてあたへられる説明によれば、單式簿記は主要記録が（在高又は成果科目の）一種の科目でのみ行はれる記録方法であり、これに對して複式簿記は主要記録が同時に二種の科目の下にそして一個の記録に密接に結合されて在るといふ記録方法である。』（一三二節）複式簿記の形式はこの實質から種々の形で出てくるのである。

崑中氏は「Kurzbaueerはこの二個の勘定の區別を重要視したが、此の兩勘定の記帳が對立的に行はれるといふことは説明しなかつた。」といふが、これはすぐその前に自身のクルツバウエルから引用した「此の結合からして、複式簿記形態が生ずる。即ち複式簿記によれば、各取引の金額が、必然的結果として、元帳に於て、二回、即ち一度は借方側に二度目は貸方側に、現はれねばならないのである。」といふ文の内容を充分検討できなかつたためである。——クルツバウエルはこの對立的記入を充分詳しく説明してゐる。『……第三種の取引（第一種は在高勘定にのみ、第二種は成果勘定にのみ、そして第三種は在高・成果兩種勘定に關係ある取引をいふ。——筆者）は兩種の科目、即ち在高科目と成果科目とに對し収入か又は支出かを形成する。そこで兩種の勘定において、即ち在高勘定と成果勘定とにおいて、たとへば収入が兩者とも左側に含まれるやうに形式を定めたとするならば、第三種の取引は先の二種の形式とは別の形式（即ち例へば二勘定の借方への同時記入をいふ。——筆者）において記入されることになるであらう。しかし在高勘定は収入をその左の側に、成果勘定はそれをその右の側に入れるやうに規定するとしても、それは、その點どちらでも差支のない（それぞれ第一種、第二種の取引のみについては貸借いづれの側が夫々増加減少のいづれの側であつても差支ないことをいふ。——筆者）處の先の兩種の取引におけることを少しもかへず、第三種

の取引はそれにより常に一勘定の左と他の勘定の右とに記録さるべきであるといふ同一の（先の兩種の勘定記入法と同一であることをいふ。——筆者）記録形式を含むことになる。在高収入は在高勘定の左側に、それに對し成果収入は成果勘定の右側に記入され、そして逆に在高支出は在高勘定の右側に、成果支出は成果勘定の左側に來るといふ、この單純な隨意な假定によつて、一方にはすべての取引の記録における形式の統一がもたらされ、他方には各取引の記録において、特定の記録對象につき一勘定は借方であり他は貸方であると定められ得ることになり、兩種の科目の一個の記録への密接な結合が常に造り出されるのである。（一五五節）かくて、紹介者がクルツパウエル説の不十分な點と考へた所のは概ね紹介者の側の探究の不十分か、又はヒューグリ・シェア説を基準としてそれとは本質的に異つた體系を評價しやうといふ場合の先入主に禍ひされてゐるのかである。

三 商品勘定の本質について

商品勘定と資本勘定とは簿記理論の二つの試金石として、その取扱の方法が種々の簿記理論夫々の特質を、即ちその長所と短所とをあらはすものである。そこで先づ、クルツパウエルの理論が商品勘定を如何に處理するかを見やう。

クルツパウエルにおいては「商品」といふ語は廣狹二義に用ひられる。狹義においてはそれは本來の、普通に意味されるとほりの、商品であるが、廣義においては有價證券・手形をも含めて商品とよばれる。（第七節）それで、財産の分類については、或場所では

積極財産……一、貨幣 二、商品 三、有價證券（手形をも含めて） 四、債權 五、營業設備
消極財産……一、買掛金 二、支拂手形となし、（第一一節）また他の場所では、營業財産を、一、現金 二、

債權・債務 三、廣義の商品（營業設備等を含む）となしてゐるが、（第三五節）しかし主要記録においては、（廣義の）商品に對する科目は必要とされない。何故なら、『……交換において商品取引は、獨立に生ずるものではなくて、貨幣の收入或は支出と又は債權或は債務と常に密接に……結合されてゐるので、完全な在高簿記の主要記録は單に貨幣に對する科目及び債權と債務とに對する科目の設定を必要とし、此等科目により商品の増加或は減少が間接的に計算されるのである。』（三五節）商品勘定は主要記録 *Hauptbuch* 即ち總勘定元帳においては成果勘定系統に屬する。ところが成果科目は、直接的成果科目 *Unmittelbare Titel* と間接的的成果科目 *Mittelbare Titel* とに分たれ、前者はそれに對する收入及び支出がそのまま財産増殖及び減耗であり、それ故に利益・損失としてあらはれる勘定である。間接的的成果科目には、『時が一致し、従つて相關聯してゐる支出或は收入を生ずる交換對象に向けられた收入及び支出が屬する。それ故にそのやうな收入或は支出はその全體の大きさにおいて固有の利益又は損失と解され得ない。この種科目の成果は一般に一會計期間に生じた收入及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、そして或場合には收入の一部が、未だその上に殘留してゐる *hafter* 處の對象の價值が、その前に先づ收入或は支出としてこの科目の記録にまで算入されなければならぬのである。』（四七節）そして商品勘定はこの間接的的成果科目に屬するのである。

商品勘定は商品において生ずる收入と支出とを記録するもので、従つて商品仕入は商品に對する支出としてその勘定の借方に、商品販賣は收入としてその貸方に記帳される。なほ、『會計年度の始めに手持である商品の價値はその科目に對する支出として把握される。その根據は期首財産を簿記記録に（資本といふ科目の下に）とり入れるに際して、それは現金で現存するものとして觀られそして營業に對する收入として把握され、そのうちに手持商品の價額も含まれることにある。しかし手持商品の價額は、「資本」といふ科目の下に貨幣において表現

された収入として含まれるとはいへ、貨幣の形では存せず商品に附着する *haben* のであるから、それはふたたび商品に對するものとして費され、商品のために支出されたとして呈示される。』また、『年度末に手持の商品の價値は決算と成果算出とのために、商品に對する収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へられたやうに、即ち賣却されたかのやうに觀らるべきであるといふのである。』(五五節)

クルツパウエルにおいては商品勘定は成果科目に屬するが、いはば混合成果勘定である。シェアにおいては商品勘定は混合在高勘定 *Gemischtes Bestandskonto* として分類されると對照さるべきである。この混合勘定 *Gemischte Konten* の概念はシェアによつてはじめて文獻にもち來されたものであると、シェア自身主張してゐるので (Schar: Buchhaltung und Bilanz, 5 Aufl., p. 66, 脚註参照) クルツパウエルにはそれはない。しかしもし彼にこの概念があつたとするなら、彼は商品期首・期末在高についての右に紹介したやうな擬制的説明を避けたかもしれない。何故なら彼は商品を財産の種類のうちにあきらかに數へ入れ、又主要記録においては商品在高勘定は用ひられないが補助帳簿においてはそれが用ひられることを認めてゐるので、商品在高勘定といふものが必しも在り得ないとなすのではないからである。商品勘定借方の第一記入に期首商品在高が、貸方の最後の記入に期末在高がもち來される場合に、それは現實にはどこまでも商品手持高である。その價額はつまりは手持商品現在數量を品調べすることによつて決定される筈である。それを、クルツパウエルのやうに、商品に對する支出及び収入として解することは何と言つても擬制である。そこで商品勘定は商品に對する収入と支出とを記録する成果科目であるが、同時に商品の期首・期末在高の記入をも受け容れる點において在高勘定たる性質をも有する處の、要するに、混合勘定であるといふことが一應合理的であるだらう。この場合も、この混合勘定たる商品勘定の基本

性質は成果勘定たることに於いて、シェアの本來在高勘定たる混合商品勘定と明らかな對照に立つといふべきである。

「混合勘定」が便利な概念であるにせよ、それを援用することは、クルツパウエルにとつて、恐らく彼の眞意に適はぬであらう。彼は全勘定を在高勘定系統と成果勘定系統とに分けたけれども、その理論の基底を収入・支出そのものとそれを惹起した營業區分との對應關係に置いてゐるのである。「成果記録における取引の把握のため的一般の原則は、現金で行はれる各収入或は支出を包含する取引又は債權或は債務を發生せしめる取引は収入或は支出を惹起した營業區分を示すところの科目において把握されるといふことである。」(四九節)斯く、クルツパウエルにあつては、現金收支(このうちには債權・債務の増減も含める。以下同様)は常に成果の發生と結びつけらるべきであり、反對に成果の發生は現金收支によつてのみ捕捉されるのである。故にすべての取引は原則として支拂用具勘定(現金・債權・債務勘定をかく假稱する)と成果勘定との間の取引で、その計數は常に現金收支額である。この場合には取引の基本的な種類は二つで、一つは収入の取引、即ち借方支拂用具勘定、貸方成果勘定の取引、他は支出の取引、即ち借方成果勘定、貸方支拂用具勘定の取引である。クルツパウエルの在高勘定は實際上右に言つた支拂用具勘定ばかりであつて、その限りに於いて純粹であるので良いとしても、成果勘定の方は直接的成果科目と間接的成果科目とに分たれ、しかも後者に重要な勘定が含まれ、且それは在高勘定たる性質をも有つことにおいて不徹底なものとなる。平常の營業取引においては混合勘定の概念の必要は生じない場合も、上に見たやうに期末・期首繰越商品在高を顧慮するときには擬制的説明を餘儀なくする。このやうな理論上の不都合は商品の期末繰越が少い小さな商店の場合とはかく、その繰越高が多額にのぼり、又經營設備すなはち固定資産が種類においても價額においても多くなつてきた時に、なほさら甚だしくなる筈である。

四 資本勘定の本質について

次に、簿記理論のもう一つの試金石、資本勘定についてクルツバウエルはどんな特徴をあらはすかを見やう。

資本勘定は『財産目録から固有の記録に移さるべき開業の財産の記録に役立つ。この移轉は最初の取引を形成する。純財産のみがこの科目に現はるべきで、それは營業にとつて収入を形成する。これに對して積極及び消極の財産が記録されなければならないので、そこで上記の科目において前者は収入として、後者は支出として把握される。』(五一節)この資本勘定は成果勘定に屬するのであるが、その理由は、これを自明のこととする故か、クルツバウエルにおいては説明されてゐない。ただ、營業開始の第一取引において、例へば、借方現金、貸方資本の資本勘定記録は、資本といふ營業區分における収入を表はすとすなら、資本勘定は當然成果勘定系統に屬しなければならない。なほ、資本勘定の本質はクルツバウエルにおける決算機構の説明により一層明白にされるであらう。

『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或は集合勘定に振替へることに存する。……複式簿記は二つの記録即ち在高並に成果記録を併せもつので、その勘定は二種の結果を提供するであらう。そこでまた二つの最上級の一般的集合勘定が、即ち在高記録の集合勘定として残高勘定、成果記録の集合勘定として損益勘定が立てられるであらう。残高勘定は、従つて、財産各在高を示す在高諸勘定の結果を直接に受入れ、又、例へば手持商品のやうに、間接的成果勘定において單に間接的或は副次的記録に到達してゐる所の、その價值に従つて表現されてゐる財産各在高についても同様である。後者の勘定における成果発見のために手持商品は貨幣價值にて存するものとして見られなければならないので、これと呼應して、残高勘定がその貨幣價值を財産在高と

して受け入れるのである。残高勘定は斯くて決算時現在のすべての勘定の財産各在高を包含するので、それはまた財産在高勘定 Vermögensbestands-Conto とも呼ばれることができる。……成果集合勘定としての損益勘定は個々の勘定の成果結果を受け入れる。各成果勘定はその貸方に収入を、その借方に支出を含み、……損益勘定はその借方に損失全體を、その貸方に利益全體を含み、その兩計數の差額は營業の成果を示す。この成果は次に損益勘定の記録から取出され、資本勘定の記録に移される。そこで資本勘定は始めの財産と今の達成された利益とを含み終りの純財産を示すことと残高勘定と同様であるが、全く別の方法即ち成果計算によつて確めたものを示すのである。今や全部の決算のために必要な結果を含むこととなつたので、すべての勘定は資本勘定と残高勘定とにまで残高を送る。そして残高勘定に示された終りの純財産が資本勘定の示す純財産と一致することは簿記記録の正確を證するのである。かくして決算は本來完結するのである。此は次の帳簿再開に都合悪くないけれども、一般に残高勘定の結果はまた資本勘定に移され、前者は茲に締切られ、後者の勘定は在高計算及び成果計算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 ein Vermögens-Vergleichungs-Conto となり、自然に締切られるのである。』(二〇一節)

右の引用文によれば、資本勘定は成果勘定系統における最上位にあるのみならず、全勘定の最上位にあることになる。残高勘定と損益勘定とは夫々在高記録及び成果記録に對する集合勘定 Sammelconten 又は決算勘定 Abschluss-Conten であるが、資本勘定は損益勘定からその残高を受け入れて期末資本を表明するところのものになるといふ關係で損益勘定の上位に立ち、さらに残高勘定から期末純財産を受け入れて自らを締切るといふ意味で残高勘定の上位にも立つのである。この残高勘定と資本勘定との關係は現在の通説とは異なる。即ち通説的には、資本勘定は、なるほど損益勘定の残高を受け入れるけれども、残高勘定に對しては自らの残高、普通には寧ろそ

の總額を送る立場にあり、それ故に残高勘定の下位に立つのである。勿論、この場合には資本勘定は一つの在高勘定として分類されるのである。そして資本勘定は成果諸勘定の集合結果を受け入れるものとして成果勘定たる性質をもつとはいへ、資本勘定といふ状態において、それは本質上既に一つの靜態量を表現するものとなつてゐるのである。期末資本の一部は期間成果であるけれども、他の大部分は期首純財産であり、それは何と言つても一つの在高であり、その意味で残高勘定の一項目に屬すべきものであると言ふことも當然にできる。しかし純財産は残高勘定における他の項目である財産各在高とは異なる本質のものであることもまた明らかになければならない。それは抽象的・第二次的・計量的量であり、しかしその故にかへつて經營の直接目的の指標である。資本主義的企業者や投資者も、社會主義的計畫者も經營目的達成の指標の一要素として是非とも考量に加へなければならぬものである。この故に、それが一つの靜態量であるとしても残高勘定からは除き、残高勘定の残高が送りつけられる對象として一層高次の地位を、クルツパウエルにおける如くに、これに與へることは意義のあることである。ただこの取扱法に對するクルツパウエルの理論づけは必しも適切ではない。

なほ、このやうな資本勘定の取扱法は、残高勘定をそれ自身で完結するものたらしめず、即ち、残高勘定も残高をもつ勘定たらしめ、その残高を資本勘定に送らるべきものにしてゐることも注意さるべきである。それはまた、残高勘定と損益勘定とを二つながら對等の最高集合勘定として認める二元論的構想に對して、一元論的取扱の可能性を指示するものである。

五 クルツパウエルの理論の評價

クルツパウエルの理論が後代の簿記理論の發展に直接に影響をもつたとは言ひ得ない。この點では、現代に

まで影響を及ぼしてゐるし、さうでなくても或年代に大きな影響力をあたへたことに疑問の餘地のない、ヒュー
グリ及びシエアの場合と異なるが、しかも彼の學説は、もしそれがよく知られたなら、現代にまで影響力をもつに
相違ない優秀なものであるといふのが筆者の見解である。クルツバウエルの説は年代的に彼に續いて起つたヒ
ューグリ及びシエアの説に比して、所謂數學的構想に煩はされないこと、財産在高勘定系統に純財産勘定系統を對
置するといふ靜態的立場によらず、これに成果勘定系統を對置する立場をとるといふ優れた特徴を有する。か
くて彼は、近代的な簿記理論の一典型、シュマーレンバハ及びワルプの、動的勘定理論とも稱される型の理論の
一系統の先驅をなしてゐるのである。筆者はワルプ等の簿記理論に必しも賛するものではないが、クルツバウ
エルもまた彼の一見矛盾を含んだ、未發展のまゝの、それ故に後人による展開を待つ理論において、其處に止つて
はゐない。そこで、彼の著書を翻譯し、その理論を全面的に紹介し且その展開を試み、現代の諸家の簿記理論と
比較することが必要であると信ずるが、興へられた紙面がつかたので、それは他日を期し、此處ではただ從來の
不十分な紹介を、幸ひ所藏の原典により、若干の點につき補充するのみに止めた。

(一九四八年一月稿)