

ドイツ簿記理論における実在論的視座

——スガンツィーニ理論にみる「複式簿記」観——

奥山 茂

目次

- 序
- 一 問題の所在
  - 二 「受人（引渡）給付」対「反対給付」
  - 三 「貨幣」・「商品」概念の援用
  - 四 勘定系列・記入規則の二種
  - 五 実在論的「複式簿記」観——結びに代えて——

序

嘗て、吉田ゼミナールの大学院研究会における私の報告終了後の歓談の中で、「スガンツィーニの簿記理論を採り上げてみてはどうか」との吉田先生の問い掛けに具体的にどのような返答をしたのかは忘れてしまったが、これを採り上げることは消極的な反応を示したことがあった。とはいえ、それ以来、スガンツィーニ理論の存在が気にかかり、

いつしかこれに沈潜してみたいとの思いが強くなっていた。この追悼号への寄稿により、スガンツィーニ理論にみられる「複式簿記」観をここに明らかにすることを以て、丁度十年前の先生の問掛けへの答えとしたい。果たして、先生の批判によく堪えることを得るか。

## 一 問題の所在

会計学において、「会計の目的を更に上位の経営観から規定し、貸借対照表・損益計算書、資産・負債・収益・費用等の本質規定へと、上位目的から出発し目的・手段の関係を演繹的に辿って最終的な具体的手段に到達する」方法と「資産・負債等の本質の検討から始まり会計の目的の解明へと、手段から出発し目的・手段の関係を逆に辿って、あるいはその関係を遡って上位目的に到達しようとする」方法との二つの研究方法の存在していることに異を立てる余地はあるまい。吉田教授によれば斯かる「二方法をここに要約するならば、次の如くなる。即ち、第一の方法にあっては、手段(資産・負債の本質)を上位目的(企業会計の目的、更にはその上位目的)から演繹する。これに対して第二の方法にあっては、上位目的(企業会計の目的、更にはその上位目的)を、手段(資産・負債の本質)から逆に遡って解明する。<sup>(3)</sup>」そして「かくの如く要約するならば、ここから、これら二方法の持つ課題が、更にこれらの互いに全く異なることが明らかとなる。即ち、第一の方法は具体的手段を演繹する処に、第二の方法は上位目的を解明する処に、それぞれ課題のあることが明らかとなる。<sup>(4)</sup>」

ここで注意すべきは、右の二方法に係る吉田教授の次の指摘である。すなわち、第一の方法にあっては「企業会計の或る特定の目的更にはその上位目的の実現の為の手段の考察・提唱が、端的には企業会計の現実指導・改革が課題となつて<sup>(5)</sup>」こと、また第二の方法にあっては、「現実の企業会計即ちこれを構成している具体的な諸計算法・諸基

準の総てを必要・充分な手段たらしめている目的即ち現実の企業会計を支配している目的の解明、端的には企業会計の現実説明を課題としている<sup>(6)</sup>」ことである。吉田教授によれば、前者は「現実がどうであれ——望ましいものであれ何であれ——『在るべきもの』を問題にし<sup>(7)</sup>」、後者は「望ましいものであれ何であれ、『現実の在るが儘のもの』を問題にする<sup>(8)</sup>。」

これら二方法のうち何れに与すべきかについては、贅言を要しないであろう<sup>(9)</sup>。ただ我々がここで留意すべきは次のことに尽きる。すなわち、「会計学に於いてその理論的探究に専念せんとする者には、一人の例外もなく、これらの事実（会計学徒にあっては決算表上の各数値）の前では、敬虔なまでの謙虚さが要求される<sup>(10)</sup>」、このことである。この故に、「決算表上の数値、更にはその数値の計算法の観察・分析が出发点である<sup>(11)</sup>」前述の第二の研究方法においては、「この観察・分析に当たっては、右の各種数値及び各種の計算法について、これを欠陥多きものとしてではなく、全きものとして見る謙虚な態度が求められ<sup>(12)</sup>」ねばならぬのである。

以上の如き方法論上の有益な指摘を手に、簿記学に専心しようとするならば、「もし、複式簿記は不完全であり、三式簿記へ拡張することができるということを立証するとしたら、どういふことをやらなければならないだろうか<sup>(13)</sup>」というが如き問題意識は、最早ここでは無縁のものでなければならぬ筈である——尤も、前述の第一の方法を採る場合には当然斯かる観点に立脚せざるを得ないであろうが——。ここに求められるべき観点とは、スガントイーニの言によれば、「（複式簿記の）体系は、極めて早くから完成された姿で誕生した。あとから付け足されたものは、本質的なものではない<sup>(14)</sup>。」とする「複式簿記」観に他ならぬ。更に彼は、「（複式簿記の）体系内のすべてのものが、その目的達成に役立っているに違いない」と観ており、複式簿記の体系が特定の目的に対する一つの手段である<sup>(15)</sup>という。とすれば、スガントイーニの観点は、正に我々簿記学徒の依って立つべきものであるといっても過言ではあるまい。吉田教授の

助言、正鶴を射ていた所以か。

そのスガンツィーニによれば、複式簿記が単に客観的観察のみによって明らかとなるようなものであるならば、何も理論を必要としない<sup>(16)</sup>。つまり、殊更に我々は、複式簿記についての「理論的説明を必要としない<sup>(17)</sup>」のである。しかし、スガンツィーニも述べている如く、実際には「(複式簿記の)体系の中には一見ただけでは根本的には把握し得ぬ、それ故に理論的に説明を必要とするものがあると思われる<sup>(18)</sup>」とすれば、ここに複式簿記それ自体に関する理論の必要性が見出されることとなる。ところが、彼は既存の簿記理論を吟味した結果として「従来の簿記理論は何れも、科学的説明に課された任務を満足させるものではない<sup>(19)</sup>」との結論に到達したに過ぎなかった。かくて、従来の簿記理論への批判——既存の簿記理論において彼が見出した難点の克服——によって動機づけられたスガンツィーニの簿記理論が誕生することとなったのである。

このスガンツィーニ簿記理論は、自ら付した他に例をみない實在論的 (realistisch) なる付加語によって、勘定学説史上ひとときわ異彩を放つが如きものである<sup>(20)</sup>。このこともまた、充分に我々の興味を惹く理由の一つたり得る。とすれば、ここでの問題は次のことではなければならぬ。すなわち、旧来の簿記理論への批判として生まれたスガンツィーニ簿記理論において、「複式簿記とは何であるのかについて、何処までが明らかにされておき(理論的成果は何であり)、どの点について説明が不充分なのか(理論的難点は何であるのか)<sup>(21)</sup>」を明らかにすることである。吉田教授によれば、「この問題は、個々の理論・学説を検討することによって、明らかとなるものである。ここにこそ、簿記学説の研究・所謂勘定学説研究の簿記論上の意味がある<sup>(22)</sup>」。

かくして、我々はスガンツィーニ簿記理論が複式簿記についてどこまでを明らかにしているのかをここに検討すべきこととなる。彼のいう實在論的「複式簿記」観の下では複式簿記記録の意味は如何に説明され得るのか。

## 《注》

- (1) 吉田威、評価論の本質（商経論叢（神奈川大学）第二二巻第四号 一九七七年 一一—一二頁所収）、九—一〇頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論、白桃書房 一九九一年、一二頁。
- (2) 吉田威、評価論の本質（前掲誌所収）、一〇頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論（前掲）、二二頁。
- (3) 吉田威、評価論の本質（前掲誌所収）、一〇—一一頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論（前掲）、二三頁。
- (4) 吉田威、評価論の本質（前掲誌所収）、一一頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論（前掲）、二三頁。
- (5) 吉田威、評価論の本質（前掲誌所収）、一一頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論（前掲）、二三—二四頁。
- (6) 吉田威、評価論の本質（前掲誌所収）、一一—一二頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論（前掲）、二四頁。
- (7) (8) 吉田威、評価論の本質（前掲誌所収）、一二頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論（前掲）、二五頁。
- (9) ここでは、倉地教授に倣い、第一の方法によるものを「指導論」、第二の方法によるものを「説明理論」と呼ぶ（倉地幹三、会計学における挑戦のあり方、（企業会計、第二五巻 一九七三年、七九—八〇四頁所収）七九四頁）とすれば、この「指導論」に就き、吉田教授は次の如く述べている。いわく、「指導論の重要な構成要素たる『演繹』に通常考えられている程の魔力が本当に潜んでいるのか疑わしいのである——操作主義一流の疑問——。即ち、演繹推理の形式を最も端的に表現するものは、定言的三段論法であるが、そこに於いて示される演繹的帰結は、内容的にはそこに於ける大前提に初めから含まれているのである。演繹推理に於いては論理的な前提に含まれていない内容は決して帰結される筈がないのである。したがって、演繹の帰結の内容は一に前提のそれに依存していることとなり、この前提の出処が要点となる。この出処こそ説明理論の側にあるのではなからうかというのが、操作主義一流の疑問なのである」と指摘した上で、日本をはじめ、米国、ドイツにおいてさえ「指導論の探究、即ち現実の指導・改革に携わる者の多い現在、指導論の支柱たる『演繹』の本質をじっくり説明して、以て指導論・説明理論が如何なる関係にあるのか、両者は何処で結びついているのかを明らかにしなければならない。この問題は単に右の如き論理的なものだけでなく、場合によってはもっと基本的な、研究課題にも関わるものである。もし指導論・説明理論が応用・基礎の関係にあるとすれば、そのことは、研究課題としてどちらを選択すべきかという問題に影響を与えずにはいない筈である」とい

う(吉田威、評価論の本質(前掲誌所収)、九九・一〇〇頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論(前掲)、一一四—一五頁)。

- (10) (11) (12) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, 一九〇八年 St. Gallen, 七二頁。(なお、邦訳として岡本愛次・尾上忠雄共訳、スガンツィーニ複式簿記の実在論的理論、有斐閣 一九五三年がある。)
- (13) 井尻雄士、三式簿記の研究——複式簿記の論理的拡張をめざして、中央経済社 一九八四年、五頁。
- (14) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、五六頁(括弧—奥山)。
- (15) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、五七頁(括弧—奥山)。
- (16) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、五三頁。
- (17) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、五二頁。
- (18) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、五二—五三頁。
- (19) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、六四頁。スガンツィーニの理論は「ネートン (Schär, J. F.) の田止」の「シエーナ」を「シュア」に訂正して (Schär, J. F., Zur Verteidigung der Zwei-kontentheorie. Zugleich eine Entgegnung auf die Arbeit von Herrn Prof. Sganzini: „Die realistische Theorie der Doppelbuchhaltung.“ (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一六巻第一号 一九〇七年、一一九頁所収)、特に一一三頁)。これに對し、スガンツィーニは更に反論を試みてゐる (Sganzini, C. Die Grundrüttümer der materialistischen Zweikontentheorie (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一九巻第一号 一九一〇年、二四六—二五二頁、および第一九巻第一二号 一九一〇年、二八二—二九〇頁所収)。また、スガンツィーニとシエーナ、ベルリナー (Berliner, M.) との論争の経緯については、例えばノバク (Novak, A.) が言及してゐる (Novak, A., Die richtige Theorie der doppelten Buchhaltung beruht auf einheitlichen Kontensystem (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一七巻第四号 一九〇八年、七八—八六頁所収)、特に七九—八〇頁)。
- (20) ル・クートル (Le Coutre, W.) は、スガンツィーニ理論を物的勘定理論には含めず、その他の理論の名の下に他の如何なる理論とも種を異にするものとして位置付けてゐる (Le Coutre, W., Buchhaltungstheorien [Nicklisch, H. 編] Hand-

wörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 一九二六年、第二卷、一四六—一九八頁所収) 一四六頁)。また、マテス (Mattes, W.) は、これを機能的二勘定理論と特徴付けている (Mattes, W., Buchhaltungs- und Kontentheorien [Kosiol, F. 編] Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 一九七〇年、三五四—三八〇頁所収) 三七二頁)。一方、シェーラー (Sheerer, F.) は、この理論をスコーカーン (Skokan, K.)、ワルプ (Walb, E.) の各理論と軌を一にする物的勘定理論として捉えている (Sheerer, F., Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Zürich 一九五〇年、尚、邦訳として、安平昭二訳、複式簿記の基礎理論、中央経済社 一九六九年がある)。更に、木村教授は、スガンツィーニ理論を評して「恐らく当時においては余りに進歩的になると、ドイツ学界の中心より距たっていたために高く評価せられることがなかったもののごとくである。しかしわめて卓抜なものである」という (木村和二郎、科学としての会計学 (下)、有斐閣 一九七二年、一五八頁)。

(21) (22) 吉田威、複式簿記記録の意味 (商経論叢、第九卷第二号 一九七三年、一一九四頁所収) 四頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論 (前掲)、一八七—一八八頁。

## 二 「受入 (引渡) 給付」対「反対給付」

スガンツィーニは、「複式簿記体系の解明の手掛かりが、その現実の基盤にある<sup>(1)</sup>」という。この現実の基盤とは、彼によれば「すべての経済的関係 (人的・物的関係)<sup>(2)</sup>」であり、「個別的にみれば、経済体の経済的性質を有するすべての行為<sup>(3)</sup>」にほかならぬ。彼は、「この現実の基盤から必然的に複式簿記の体系が生まれる<sup>(4)</sup>」という。とすれば、複式簿記体系の解明の手掛かりとして我々がここに着目すべきは、経済体の経済的性質を有するすべての行為それ自体であることとなる。それでは、経済体の経済的性質を有するすべての行為とは一体如何なるものであるのか。

彼は、この経済的性質を有するすべての行為、すなわちあらゆる形態における経済活動が財貨を調達する努力、財貨の集積・貯蓄の努力、財貨の消費行動という三種の活動に纏められ得るとい<sup>(5)</sup>う。更に彼は、これらの活動、端的に

は財貨の調達・集積・消費が個別経済体の直接的目標であるという<sup>(6)</sup>。そして、彼によれば<sup>(7)</sup>これらの活動は、一単位の活動主体において、結合しておこなわれることもあれば、個々に独立した目標としておこなわれることもあるのである。そこで、これを手掛かりとすれば、経済活動の主体たるすべての個々の経済体は、獲得した財貨の集積と調達を専らの活動とする経済体と、財貨の調達を専らの活動とする経済体と、更にはすべての活動をあわせ持つ経済体との三つのグループに纏められ得ることとなる<sup>(8)</sup>。彼は、これらを一括して独立主要経済体と呼ぶ<sup>(9)</sup>。そこで、経済体が三種類あるとすれば、それぞれの経済活動についての考察がここになされねばならぬこととなる。

右の三つのグループのうち、先ず第一のグループについて彼は次の如く述べている<sup>(10)</sup>。すなわち、具体的には、個人、生活共同体（家庭など）、更には国家、公共団体（政治、宗教、スポーツ等）、そして学校、病院などがこれに属すると。これら具体的成員から明らかな如く、これらに属する活動主体は、「一般社会的なものであって、経済的なものではない<sup>(11)</sup>。」尤も、彼はこれらの活動主体を消費経済体（die Verwendungswirtschaft）と特徴付けているのだが<sup>(12)</sup>。彼によれば、この消費経済体の活動の過程たる「消費経済のあらゆる個別形態に共通する過程は、経済的目的を達成するための価値の滅失、つまり財貨の犠牲である<sup>(13)</sup>。」とはいえ、この財貨の犠牲、即ち「財貨の消費は財貨の存在を前提とする<sup>(14)</sup>」筈である。別言すれば、「内部的または外部的補給なくして消費をおこなう経済体はあり得ない<sup>(15)</sup>」が故に、一つの消費経済体において、一定の恒常的在高の財貨を保有するにしろ、外部からの財貨の流入による規則的補給があるにせよ、何れにしても消費分を継続的に補給する財貨が必要である<sup>(16)</sup>と言わざるを得ない。とすれば、消費経済体において、その活動の基本過程として「財貨の流入」、「未消費部分の集積」、「財貨の消費」という過程<sup>(17)</sup>の存在が考えられる筈である。

この過程における財貨の流入による財貨の増加は、この財貨の増加が反対給付の性質を有する場合には、つまり消



費経済体の給付が先行している場合には、双方向的行為すなわち交換の過程において生ずると彼はいう<sup>(18)</sup>。ただ、この場合には給付は顧慮されず、これに相当する財貨の増加、具体的には貨幣収入のみが捉えられているに過ぎぬ<sup>(19)</sup>。この限りにおいて、貨幣収入は一方的な単純な過程として経済体の活動の基本過程の出発点となり得るのである。そして、この貨幣収入は、必要に応じて消費財に転化されねばならない<sup>(20)</sup>。それゆえに、「貨幣価値物が財貨の獲得のための反対給付として経済体から流出する<sup>(21)</sup>」こととなる。これもまた、交換の過程にほかならぬ。かくて、ここに消費経済体の活動の一つの基本型を見出し得る。つまり、貨幣の流出と財貨の流入とが対応する貨幣—財貨（貨幣の流出—財貨の流入）なる型である<sup>(22)</sup>。

先の基本過程から明らかな如く、経済体の活動の過程は交換により調達された財貨の消費を以て終わるのであるが、これは内部的な過程<sup>(23)</sup>であって、一方的な単純な過程として経済体の基本過程の終点となる。

かくして、ここに消費経済体における活動の基本過程は観念的には「貨幣の流入」、「貨幣の流出—財貨の流入」、「財貨の消費」なる過程<sup>(24)</sup>として捉えられ得ることが明らかとなる。「この基本型は一つのモデルである<sup>(25)</sup>」と彼はいう。そして、彼によれば、「一個の消費経済体の内部においてなお他の諸過程が生じることがあるということは自明であるが、それらは本質的なものではない付随的性質のものであり、基本型には何らの変更も齎すものではない<sup>(26)</sup>」のである。したがって、我々はこの基本型をあらゆる具体的形態に適合するものと看做し得る<sup>(27)</sup>。

次に、第二のグループについて彼は次の如く述べている。すなわち、具体的にはその社会的機能により<sup>(28)</sup>、

- (1) 財貨の製造および所有権移転に係る経済体（原始生産に携わる企業<sup>(30)</sup>、財貨加工に携わる企業<sup>(31)</sup>）、
- (2) 用役の調達・給付に係る経済体（運輸、通信、保険業等に携わる企業<sup>(32)</sup>）、
- (3) 財貨の所有権移転の仲介に係る経済体（商業に携わる企業<sup>(33)</sup>）、

(4) 用役の給付・移転の仲介に係る経済体(銀行業に携わる企業<sup>(34)</sup>)、

なる四種のものがこれに属する。これらの成員から明らか如く、各々が社会経済的役割を有するものである<sup>(35)</sup>。彼は、これらの経済体を営利経済体(die Erwerbswirtschaft)と呼<sup>(36)</sup>ぶ。

スガンツィーニによれば、この営利経済体の活動過程においては、先ず以て一般社会的価値を有し、他人から有償的に求められるべき性質を備えている給付を生み出すことが必要となる<sup>(37)</sup>。このことから、営利経済体の活動の基本過程の出発点が「交換価値を持つ給付、すなわち当該反対給付と引換に他人の自由に委ねられるべき給付の産出<sup>(38)</sup>」にあることが明らかとなる。彼によれば、ここにいる給付とは、それが具体的な形態をとるならば物的財貨の製造つまり財貨製造により生み出される財貨それ自体を意味し、また具体的ならざる形態をとるならば提供される用役それ自体を意味することとなる<sup>(39)</sup>。

この財貨・用役なる給付の産出の過程には二つの型があると彼はいう。一方は、前段階的交換を必要とせず「自己の生産手段(土地、労働等)から直接に財貨・用役(という給付)(原料または半製品、完成品の如何を問わぬ)を生み出す<sup>(40)</sup>」場合であり、ここでは、産出した財貨・用役という給付の譲渡、即ち有償的販売という「一系列の交換行為<sup>(41)</sup>」が成立することとなる。したがって、この場合には「完成(引渡)給付」対「反対給付<sup>(42)</sup>」なる型が当て嵌まるといい得る。尤も、彼によれば、この型は一つの抽象型であるとはいえ、このような全く純粹な姿では今日において恐らく殆ど存在しないのではある<sup>(43)</sup>。彼は、この型に相当する活動の過程を一面的営利経済と呼<sup>(44)</sup>ぶ。

もう一方は、「まず最初に固定的および流動的なる生産手段と労働力が交換により反対給付と引換に獲得され、その後交換能力のある財貨・用役(という給付)の産出に供せられる<sup>(45)</sup>」場合であり、ここでは生産手段・労働力の獲得すなわち有償的購買と産出した財貨・用役(という給付)の譲渡すなわち有償的販売という二系列の交換行為が成立

することとなる。<sup>(46)</sup> この場合には、「受入給付」対「反対給付」、「完成（引渡）給付」対「反対給付」なる型が当て嵌まると言い得る。スガンツィーニは、この型に相当する活動の過程を「複合した交換過程」、あるいはその性格から「二面的・完全交換的営利経済」と呼ぶ。<sup>(47)</sup>

一瞥の下に明らかな如く、二つの型の相違は、「受入給付」対「反対給付」なる過程の有無にある。しかし、「資本家的企業が営利経済体の典型である」<sup>(48)</sup> ならば、而もそこでは「生産の為の直接的手段すなわち財貨・労働・用役が交換を通じて、端的には有償性の原則によって調達され、この交換行為を以て（活動の）過程が始まる」<sup>(49)</sup> ならば、第二の型こそが営利経済体における活動の過程の基本型、つまり給付の産出過程の基本型たり得ると考えるべきこととなる。

最後に、彼は、第三のグループを混合経済体と呼ぶ。<sup>(50)</sup> これは、スガンツィーニの言により、第一グループである消費経済体および第二グループである営利経済体におけるそれぞれの活動の過程の基本型が結合あるいは部分的修正を経て適用されているに過ぎぬことは明らかである。<sup>(51)</sup> したがって、混合経済体の活動の過程は、いわば基本型の応用と看做され得る。

ここに到って、経済体における活動の過程の基本型には二つの型のあることが明らかとなる。すなわち、一方は、「貨幣の流入」↓「財貨の流入」⇄「貨幣の流出」↓「財貨の消費」なる型、他方は、「受入給付」⇄「反対給付」⇄「完成（引渡）給付」⇄「反対給付」なる型である。ここで、看過してならぬは、前者においては貨幣の在高・運動の捕捉を以て充分であり、複式簿記による必要はなく、<sup>(52)</sup> 寧ろ「複式簿記が営利経済体すなわちあらゆる形態の資本家的企業の特異な記録方法である」<sup>(53)</sup> とのスガンツィーニの指摘である。このことから明らかな如く、複式簿記が営利経済体に固有の記録方法であるとするれば、複式簿記体系の解明の手掛かりが存すると彼がいうところの現実の基盤とは営利経済体の活動の

過程であると考えべきこととなる。而も、それは、上述の如く一般化された過程である。

かくて、複式簿記の体系の解明の手掛かりが営利経済体の活動の過程であり、この過程が先に示した如き基本型に還元され得るとすれば、次なる問題は以下のことでなければならぬ。すなわち、スガンツィーニは、複式簿記の体系の解明の手掛かりを営利経済体の行為に求めているのであるが、ここでは吉田教授の指摘に倣い、営利経済体の活動それ自体、つまり行為とその行為によって生ずるもの（両者を原因と結果の如く捉えるか否かはともかく）とは截然と區別されるべきであると考えねばなるまい。<sup>(54)</sup>斯かる観点の下では、既に明らかとなっている営利経済体の活動の過程の基本型は、行為そのものであり、一步譲って「給付」の交換なることが——しかも、具体的には財貨などを意味していることが——明らかになっているとはいえ、単に「給付」というだけではそこから生ずるものが何であるのか、厳密にいえば何であると観ているのか、ということとは未だ解明されていないと言わざるを得ない。したがって、次なる問題とは、このことの解明でなければならぬこととなる。

《注》

- (1) (2) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一頁。
- (3) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一頁 (傍点—奥山)。
- (4) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一頁。
- (5) (6) (7) (8) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 五頁。
- (9) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 五頁。
- (10) (11) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 六頁。
- (12) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 五頁 (傍点—奥山)。

- (13) (14) (15) (16) (17) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一五頁。
- (18) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一五—一六頁。
- (19) (20) (21) (22) (23) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一六頁。
- (24) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一七頁。
- (25) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一四頁。
- (26) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一九頁。
- (27) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一四—一五頁。
- (28) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 四・四八頁。
- (29) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 四八頁。
- (30) (31) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 九・四八頁。
- (32) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 九・四八・四九頁。具体例が商業に携わる企業となっているが、(32)の具体例と逆になったのである。
- (33) (34) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 九・四八・五〇頁。
- (35) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 七頁。
- (36) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 五頁。
- (37) (38) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 七頁。
- (39) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 八頁(傍点—奥山)。
- (40) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 八頁(鉤括弧—奥山)。
- (41) (42) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 八頁。

- (43) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、九頁。
- (44) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、八頁。
- (45) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、八―九頁(括弧―奥山)。
- (46) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、九頁、および Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一五卷第八号 一九〇六年(以下同年につき省略)一八五―一八九頁、第一五卷第九号 二〇九―二一三頁、第一五卷第一〇号 二三五―三三八頁、第一五卷第一一号 二五九―二六二頁所収(以下の引用については、これを頁数のみによっておこなう))一八六頁。
- (47) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、八頁。
- (48) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、二〇頁。
- (49) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、二二頁。
- (50) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、一四頁。
- (52) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、一八頁。
- (53) Sganzi, C. Die realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、一八六頁。
- (54) 吉田威、複式簿記記録の意味(前掲誌所収)、二〇頁、および吉田威、経営経済的会計の基礎理論(前掲)、二〇四頁。

### 三 「貨幣」・「商品」概念の援用

二において我々は、営利経済体の活動の過程が「受入給付⇄反対給付」、「完成(引渡)給付⇄反対給付」なる二系列の交換行為に一般化され得ることを明らかにした。そこで、ここではこの行為そのものから生ずるものが何であるのか、すなわち交換行為の対象たる給付とは、而もスガントニーニはこれが計算の対象となるというそのような給付とは一体何を意味しているのかが、問題となる。

スガツツイーニによれば、「受入給付（固定設備、購入商品・原材料等）に対して、反対給付が現金の形態にて支払われようが、あるいは何らかの種類の債務（帳簿債務、手形債務等）が発生しようが、また何か或る請求権が譲渡されようが、そのことは全く問題にはならない<sup>(1)</sup>」のである。つまり、ここでは反対給付として流出するものの表面的な形態の違いは問題とはならず、寧ろそれらの反対給付手段としての機能的性質に共通性が見出されているのである。したがって、「現金支出」、「請求権の譲渡」、「人的債務の発生」、「手形債務の発生<sup>(2)</sup>」は、「貨幣」の概念の下ではすべて同一視され、為にこれらは「貨幣の流出の系列に属する過程<sup>(3)</sup>」と看做され得ることとなる。

上の如く考え得るならば、同様に完成（引渡）給付に対する反対給付が現金の形態にて受領されようが、あるいは何らかの種類の債権が発生しようが、また何か或る被請求権が消滅しようが、そのことは全く問題にはならぬ筈である。ここでも、反対給付として流出するものの表面的な形態の違いは問題とはならず、寧ろそれらの反対給付手段としての機能的性質に共通性が見出されることとなる。したがって、「完成給付の引き渡しに対するもの<sup>(4)</sup>」、具体的には「現金収入」、「諸請求権の受入（人的債権の発生）」、「手形の流入」、「法律上の義務の消滅」、「債務の弁済<sup>(5)</sup>」は「貨幣」概念の下ではすべて同一視され、それ故これらは「貨幣の流入の系列に属する過程<sup>(6)</sup>」として捉えられ得ることとなる。

以上の検討から、受入給付に対する反対給付、完成（引渡）給付に対する反対給付とは、ともに「貨幣」であることが明らかとなる。而も、ここでは給付は行為それ自体ではなく、行為によって生ずるもの——これを「貨幣」と観る——を意味していることに我々は留意せねばならぬ。そして更に、ここにスガツツイーニのいう「貨幣」とは、硬貨、紙幣などの通常の貨幣のみならず、すべての所謂貨幣代用手段をも包含している<sup>(7)</sup>ことが明らかとなる。この貨幣代用手段には既に明らかな如く、帳簿上の債権・債務、手形債権・債務、その他の証書に示された債権・債務が含まれている。これらの「貨幣代用手段は、企業の生産過程において受領した生産手段にたいする自己の反対給付として、ある

いは引き渡した自己の完成給付に対する他人の反対給付として、それぞれ機能する限りにおいてのみ、貨幣たり得る<sup>(8)</sup>のである。このことは、「通常の意味における貨幣が個々の交換行為の際に演じる役割と同一の役割を、より広義の概念(たる貨幣)が複雑な交換過程において演じている<sup>(9)</sup>」ことを意味している。

斯くの如く、反対給付が一義的に「貨幣」として捉えられ得るとすれば、受入給付、完成(引渡)給付は一体如何なるものと看做され得るのか、つまり反対給付に「貨幣」なる概念を以て充てるとすれば、受入給付、完成(引渡)給付には一体如何なる概念を充ててることを得るのであるか。

まず、彼は、受入給付を「生産過程以前および生産過程途中に調達された生産手段の総体<sup>(10)</sup>」として捉える。これは、具体的には

- (1) 固定生産手段の調達(固定投資)<sup>(11)</sup>
- (2) 流動生産手段の調達(材料、補助材料、商品等)<sup>(12)</sup>
- (3) 労働の調達(労働給付の購入)<sup>(13)</sup>
- (4) その他の生産過程と関連するすべての費用(管理費、税金等)の支払い<sup>(14)</sup>

により流入するものを意味している。彼によれば、これらは、(イ)「直ちにしかもすべて生み出された給付に転化する費用」<sup>(15)</sup>、(ロ)「次第に消費され<sup>(16)</sup>」消費部分が生み出された給付に部分的に転化する費用、(ハ)「生産時には何も消耗されることなく<sup>(17)</sup>」生み出された給付にも一切転化しない費用、に纏められ得る。(イ)は生産過程にはただ一度役立つに過ぎず、(ロ)は「数度にわたって生産過程に役立ち<sup>(18)</sup>」、(ハ)は存続する限りあるいは必要とされる限り生産過程に役立ち続けるという違いはあるものの、スガンツィーニにあって、これらはすべて「費用」と看做されているのである。而も、これは、「一定期間内の事実上の資本費消を意味する狭義の費用<sup>(19)</sup>」ではなく、「貨幣資本の具体的生産手段



への転化を意味する、期間とは無関係な広義の費用<sup>(20)</sup>に他ならぬ。したがって、ここに受入給付とは「広義の費用」であることが明らかとなる。そして、我々はここでも給付は行為それ自体ではなく、行為により生じたものを意味していることに着意することを得る。

次に、彼は、完成(引渡)給付を「生産され、あるいは購入されていつでも販売可能な財貨と、要求されて遂行された用役との集合<sup>(21)</sup>」と捉える。これには、生産過程の終点にて生ずる具体的直接的成果たる、唯一あるいは少数の等質的要素が含まれているに過ぎない<sup>(22)</sup>。彼は、この要素を「総収益」と看做しているのである<sup>(23)</sup>。而もこの「総収益」は、彼によれば広義に解さねばならぬ<sup>(24)</sup>ものである。したがって、ここに完成(引渡)給付とは「広義の総収益」であることが明らかとなる。この場合にも給付が行為それ自体ではなく、行為によって生ずるものを意味していることは言を俟たぬ。かくて、ここに、受入給付は「広義の費用」として、また完成(引渡)給付は「広義の総収益」としてそれぞれ捉えられ得ることが明らかとなる。

総じて、これまでの検討から、営利経済体の活動の過程たる二系列の交換行為、すなわち「受入給付⇄反対給付」、「完成(引渡)給付⇄反対給付」なるそれぞれの交換行為において、給付とは行為それ自体ではなく、交換されるものを意味していること、更に両系列に共通の反対給付とは「貨幣」を意味し、また前者の系列の一方の要素たる受入給付とは「広義の費用」を意味し、後者の系列の一方の要素たる完成(引渡)給付とは「広義の総収益」を意味していることが明らかとなった。

しかし、我々はここで、スガンツィーニの次の見解を看過してはならぬ。いわく「営利経済体の活動の過程の最初の段階と最後の段階とにおいて、『貨幣』が存在し、その中間段階には具体的生産手段としての『商品』が存在している<sup>(25)</sup>。」このスガンツィーニの指摘に着目する時、我々は、「費用」・「総収益」なる概念に代えて「商品」なる概念の

援用されていることに気付くことを得る。そこでは、「費用」は「商品の流入」として、また「総収益」は「商品の流出」として捉えられているのである。<sup>(26)</sup> このことから、流入・流出の相違があるとはいえ、「費用」・「総収益」は更に「商品」なる単一概念に包含され得ることが明らかとなる。この場合には、「商品」なる概念は、「費用」・「総収益」の上位概念として位置付けられているのである。したがって、受入給付・完成（引渡）給付は、ともに「商品」を意味していると考えられ得る。

かくして、我々は、更に右の検討の結果を考慮に入れるならば、つまり受入給付・完成（引渡）給付が一義的に「商品」として捉えられ得るとすれば、営利経済体の活動の過程における反対給付の意味が「貨幣」であり、受入給付・完成（引渡）給付の意味が「商品」であるといひ得る。その際、「貨幣」・「商品」なる「両概念が制限された普通の意味に理解されるべきではなく、極めて高次元の抽象（概念）として理解されるべきものである」ということが留意されねばならぬ。

ここに到って、斯かる「貨幣」・「商品」なる概念の援用によって、漸く複雑な営利経済体の活動の過程から生ずるもの、したがって計算の対象となるものが極めて単純な——為に抽象化された——姿として抽出されたこととなる。それでは、ここに抽出されたこれらの計算対象を手掛かりとして、複式簿記記録の意味は如何に説明され得るのであろうか。

《注》

- (1) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一四頁。
- (2) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一四頁、及び Sganzini,

- C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)′ 一八七頁。
- (3) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二四頁。
- (4) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二五頁。
- (5) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二四頁、および Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)′ 一八七頁。
- (9) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二四頁。
- (7) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二三頁。
- (8) (6) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二四頁。
- (10) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二五頁。
- (11) (21) (24) (25) (29) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二五頁、および Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)′ 一八七頁。
- (17) (18) (19) (20) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二五頁。
- (21) (22) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二三頁。
- (23) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二六頁、および Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)′ 一八七頁。
- (24) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二六頁。
- (25) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二七頁。
- (26) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二五頁、および Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)′ 一八七頁。
- (27) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)′ 二三頁。

#### 四 勘定系列・記入規則の二種

各種給付について既に明らかとなった意味をそれぞれに当て嵌めてみれば、営利経済体における活動の基本型たる「受入給付⇄反対給付」、「完成(引渡)給付⇄反対給付」は共に「商品⇄貨幣」の型となる。これを営利経済体の活動の実態に即して順序を換えることにより、「貨幣⇄商品」、「商品⇄貨幣」なる型が生ずる。<sup>(1)</sup>すなわち、営利経済体の活動の基本型が「貨幣⇄商品」、「商品⇄貨幣」なる抽象的公式<sup>(2)</sup>によって表現され得るとスガンツィーニのいう所以である。ここに、我々は営利経済体の複雑な活動の過程と雖もこの公式にみる如く極めて単純な姿として捉え、したがって活動の結果として生ずるもの——彼のいう計算対象——もまた「貨幣」・「商品」なる二種のもの<sup>(1)</sup>と観ることを得る。

要するに、現実の複式簿記記録は、具体的には通貨などを「現金」として、あるいは得意先の債権を「売掛金」としてという如く、会計の観点から識別されたものについての記録から成り、それらが総じて資産・負債・資本・費用・収益の各記録群を形成しているとしても、これらの五種<sup>(1)</sup>の概念から解放されて——既存の会計的フィルターを通すことなく——、営利経済体の活動の過程から生ずるものを全く新たな観点から「貨幣」・「商品」と観ることができるといふことがここでは重要である。とすれば、斯かる観点の下、ここでの問題は、記録対象を「貨幣」・「商品」と観ることによって、現実の複式簿記記録が如何に説明され得るのかを探ることではなればならぬ。

そこでまず、最も抽象化されたレベルでは、営利経済体の活動の過程は、

- (1) 貨幣の流出(減少) — 商品の流入(増加)
- (2) 商品の流出(減少) — 貨幣の流入(増加)

〔図1〕

貨幣		商品	
流入高 (増加)	流出高 (減少)	流入高 (増加)	流出高 (減少)

〔図2〕

貨幣		商品	
貨幣形態における 開始資本在高 流入高 (増加)	流出高 (減少) 貨幣形態における 終末資本在高	費用額  終末資本額	開始資本額  収益額

(3) 貨幣の流出(減少) — 貨幣の流入(増加)

(4) 商品の流出(減少) — 商品の流入(増加)

という四種の組み合わせの何れかによって具現する筈である。したがって、実際に営利経済体の活動がおこなわれることによって、例えば現金を受領したとしても、そのことによって「資産」が増加したと観るのではなく、「貨幣」が流入(増加)したと捉え、あるいは商品を販売したとしても、「収益」が発生したと観るのではなく、「商品」が流出(減少)したと捉えるのである。而も、その場合には「貨幣」勘定と「商品」勘定という二つの勘定があれば、すべての記録が可能な筈である。つまり、図1の如き記録がおこなわれることとなる筈である。

この記録は、極めて観念的なものであり、ここでは「資本」の存在も、期間区分も捨象されている。そこで、少なくとも、「資本」の存在を活動の開始・終了時点において考慮するならば、「貨幣」勘定、「商品」勘定の記録はそれぞれ図2の如きものとなる<sup>(4)</sup>。

ここで想起すべきは、「商品」が費用・収益の上位概念であるということである。為に、彼は、「商品」の流入(増加)高を「費用」額として、また「商品」の流出(減少)高を「収益」額として示している。確かに、図1の如く単に「貨幣」の流入・流出、「商品」の流入・流出として捉える場合には、「貨幣」・「商

品」なる概念の故か、商品を現金にて販売した場合に限っては現実の姿を極めて忠実に反映しているかに思われた。しかも、「貨幣」勘定、「商品」勘定への記入を支配する記入規則は、共に「借方に流入（増加）高、貸方に流出（減少）高を記入する」という規則である。

しかし、図2の如く、「商品」勘定において「商品」の流入・流出を「費用」・「収益」に代置する場合には、「費用」・「収益」なる既存の概念に係る先入観の故か、ここへの記入を支配する記入規則が如何なるものであるのか、直ちには分明とはならぬ。それは、果たして図1の「商品」勘定への記入を支配する記入規則と同一であるのか、疑問が生ずることとなる。このことは、記入規則が一つか否かということだけでなく、「貨幣」・「商品」なる捉え方の当否にも係る重要な問題である。

そこで、これらの問題を検討すべく、「貨幣」勘定・「商品」勘定の記録内容を少し具体化してみると図3の如くなる。<sup>(5)</sup>

このレベルでは、図1および図2の如き最も抽象化されたレベルとは異なり、本来は独立した個々の諸勘定が存在し、「貨幣」・「商品」なる観点の下に一方の勘定系列が「貨幣」勘定系列、他方の勘定系列が「商品」勘定系列とそれぞれ看做され得る筈である。而も、「貨幣」・「商品」なる観点が当を得るものであれば、一般に考えられ得る勘定はすべてこの二つの系列の何れかに包含されている筈である。<sup>(6)</sup>ただ、集合勘定としての「貨幣」勘定なるものは現実には存在していないが、我々はここではスガツイーニに倣い、「貨幣」勘定の系列に属するすべての個別的勘定に代えて唯一つの「貨幣」勘定<sup>(7)</sup>を措定し、また「商品」勘定についても——実際に単一体として存在し得るものではあるが——同様に唯一つの「商品」勘定<sup>(8)</sup>を措定することにより、そのような意味での図3の如き「貨幣」勘定・「商品」勘定についての考察をおこなうこととする。スガツイーニは、この「貨幣」勘定を「一般貨幣勘定」、「商品」勘定

〔図3〕

貨 幣		商 品	
名目貨幣価値の 総在高	貨幣流出額	費用額	収益額
a. 現金	手形債務の発生高	固定設備投資高	商品販売額
b. 貨幣代用手段	人的債務の発生高	商品購入高	一般収益額
c. 人的債権	債権の回収高	購入費額	
貨幣流入額	終末総在高	販売費額	
信用手段流入高		一般費用額	
債権の発生高		(終末資本額)	(開始資本額)
負債の弁済高			

〔図4〕

貨 幣		商 品	
期首在高	期首在高	固定設備投資額	期首資本額
a. 現金	d. 人的債務	商品購入高	
b. 貨幣代用手段	e. 手形債務	購入費額	商品販売高
c. 人的債権	貨幣流出高	販売費額	一般収益額
貨幣流入高	手形債務の発生高	一般費用額	
信用手段流入高	人的債務の発生高		
債権の発生高	債権の回収高	期末資本額	
負債の弁済高	期末在高		
期末在高	a. 現金		
d. 人的債務	b. 貨幣代用手段		
e. 手形債務	c. 人的債権		

を「一般商品勘定」と呼ぶ<sup>(9)</sup>。  
 図3においても、これまでと同様に期間区分は捨象されている。そこで、これに期間区分なる条件を考慮に入れれば、図4の如き記録となる<sup>(10)</sup>。  
 「商品」勘定における記録に就いて、スガンツィーニは次の如くいう。すなわち所謂商品勘定導入の当初から、「商品在高と流入高は借方項目であり、流出高は貸方項目であった<sup>(11)</sup>。」そこに「他の所謂費用・収益勘定が加わった時、(それらの勘定への記録については、これを)無条件に所謂商品勘定と同様の記入規則に従っておこなわれた<sup>(12)</sup>」のである。「何となれば、それらは同一目的を遂行し、密接に

繫がっているから<sup>(13)</sup>である。以上のことから、我々は「商品」勘定における記録を支配する記入規則の原型を総記法による所謂商品勘定への記録に見出すことを得る。総記法による所謂商品勘定においては、借方に商品在高および仕入高、貸方に売上高および商品棚卸高が記録されている。

ここで注意すべきは、特に貸方側において、売上高の記録のなされていることである。世にいう三分法による売上勘定における記録は、「総・純売上高を示すが、理論的にはこれをもって収益勘定なりと単純には断定し得ぬ<sup>(14)</sup>」との吉田教授の指摘に着目すれば、総記法による所謂商品勘定の貸方における売上高の記録もまた「収益」なりとは断定し得ぬこととなる。ここでは、その貸方に記録される売上高は、販売損益相当分だけ過小・過大となる所謂商品の減少部分<sup>(15)</sup>と看做されるべきである。

とはいえ、斯かる説明は、所謂商品勘定の「借方には流入(増加)高が記録される」ことを前提としたものである。何れか一方に流入(増加)高が記録されれば、もう一方の反対側には流出(減少)高が記録されるという観点に立脚して所謂商品勘定の全体を理解しようとする試みは当然のことといひ得る。しかし、図4の「商品」勘定の記録内容を見る限り、所謂商品の流入高・流出高の記録を手掛かりとして、増加側・減少側を規定することには限界があるように思われる。そこで、観点を變えて、「資本」の記録の存在に着目してみると、その在高は「商品」勘定の貸方に記録されている。この場合には当然のことながら、「商品」勘定の貸方は流入(増加)側を意味しているのである。この観点の下では、所謂商品の売上高は、資本の流入(増加)と同義に捉えられ得ることとなる。このことは、一般収益についても能く当て嵌まる筈である。

同様の観点から、「商品」勘定の借方の記録を分析すれば、所謂商品の購入高、購入費額、販売費額、一般費用額、更には固定設備購入高についても、これらはすべて「資本」の流出(減少)高と捉えられ得る筈である。つまり、所謂



商品の購入により、「費用」が発生したと観るのではなく、その分だけ「資本」が減少したと捉える如く、借方の記録はすべて「資本」の減少と看做され得る筈である。ここでは、流入（増加）したものよりも流出（減少）したものに力点が置かれているのである。総じて、「商品」勘定における記録を支配する記入規則は、「貸方に流入（増加）高、借方に流出（減少）高を記入する」なるものであることが明らかとなる。要するに、スガンツィーニのいう「商品」勘定における記入規則は、所謂商品勘定におけるそれとは正反対のものと解されねばならぬのである。

一方、「貨幣」勘定についても、流入（増加）高の記録されている借方において、また流出（減少）高の記録されている貸方において、一見して質を異にすると思われる項目が見出され得る。すなわち、借方における債務の弁済高、貸方における債権の回収高である。

しかし、「貨幣」が現金のみならず、人的債権・債務、手形債権・債務などの貨幣代替手段をも包含していることを想起すれば、我々は人的・手形債務の発生高それ自体が「貨幣」の将来の流出（減少）を惹起する——したがって、貸方の記録要素となる——ことに着意することを得る。とすれば、債務の弁済高は、「貨幣」の将来の流出（減少）の消滅・取消たることとなり、為に「貨幣」の流入（増加）と同義に捉えられ得ることとなる。この意味において、それは、他の借方側の要素と同一視され得るのである。

同様に、人的・手形債権の受領・発生高それ自体が「貨幣」の将来の流入（増加）を齎す——したがって、借方の記録要素となる——ことに着目することを得るとすれば、債権の回収高は、将来の流入（増加）の消滅・取消たることとなり、故に「貨幣」の流出（減少）と同様に捉えられ得ることとなる。この意味において、それは、他の貸方側の要素と同一視され得るのである。総じて、「貨幣」勘定の借方は流入（増加）を、貸方は流出（減少）を意味していると考えられ得る。したがって、「貨幣」勘定における記録を支配する記入規則は、「借方に流入（増加）高、貸方に流出（減

少)高を記入する」なるものであることが明らかとなる。

かくして、以上の検討から、「貨幣」・「商品」なる観点の下では、現実の複式簿記記録を支配する記入規則には二つのものあること、そしてその記入規則に従って記録のなされる二つの勘定(系列)、すなわち「貨幣」勘定(系列)・「商品」勘定(系列)の存在が明らかとなる。<sup>(16)</sup> 複式簿記の勘定の体系が二つの基本勘定に還元され得る<sup>(17)</sup> 所以である。斯かる帰結から、更に、我々は現実の複式簿記記録の意味について如何なることを明らかにすることを得るか。この問への解答を得るには、「貨幣」勘定・「商品」勘定それぞれの記録それ自体についての更なる観察・分析を措いて他に途はない。

《注》

- (1) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 九頁、および Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収) 一八六頁。
- (2) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一三三頁。
- (3) 此こでは、「勘定」なる語を「勘定口座」——記録場所——の意味においてのみ用いることとする。
- (4) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一三三頁。
- (5) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一三四—一三五頁(括弧—奥山)。
- (6) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一三二頁。
- (7) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一三一頁。
- (8) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一三五頁。
- (9) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) 一三四・一三五頁。

<p>1. 不動産</p> <hr/> <p>固定資本設備在高</p>	<p>2. 商品</p> <hr/> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">商品購入高 購入費額 販売費額</td> <td style="width: 50%;">商品販売高</td> </tr> </table>	商品購入高 購入費額 販売費額	商品販売高
商品購入高 購入費額 販売費額	商品販売高		
<p>3. 一般費用</p> <hr/> <p>直接には商品に関 係しない費用額</p>	<p>4. 一般収益</p> <hr/> <p>抽象的な役務給付 に対する反対給付 額</p>		
<p>5. 資本</p> <hr/> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">期首残高 正味増加高</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>		期首残高 正味増加高	
期首残高 正味増加高			

- (10) Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『二二二頁。スガンツィーニは、具体的な典型的項目として、(1) 不動産 (2) 商品 (3) 一般費用 (4) 一般収益 (5) 資本を挙げ、これらについての記録を上掲の如きものとして示している。
- (11) Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『二二二頁(括弧―奥山)。
- (12) (13) Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『二二二頁。
- (14) 吉田威、売上勘定(森田哲彌他編著、会計学辞典、中央経済社 一九八三年、一三三頁所収)、『一三三頁。
- (15) 吉田威、商品勘定(森田哲彌他編著、会計学辞典、中央経済社 一九八三年、二二七頁所収)、『二二七頁。
- (16) スコーカンは、この点については、スガンツィーニ理論が二勘定理論と軌を一にしているとする。Skokan, K., Einbeitrag zur Begründung der realistischen Buchhaltungs - Theorie (Zeitschrift für Buchhaltung, 第一七巻第四号 一九〇八年、七三―七八頁所収)、『七七頁。
- (17) Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『二二〇頁。スコーカンは、スガンツィーニ理論において三つの基本勘定の存在を指摘している。そして、このことを以て、スコーカンは、スガンツィーニ理論を二勘定理論と特徴付けている。Skokan, K., Einbeitrag zur Begründung der realistischen Buchhaltungs - Theorie (前掲誌所収)、『七七頁。

〔図5〕

貨 幣		商 品	
現金在高	手形債務在高	固定資本設備高	期首正味財産額
手形在高	債務在高	(期首残存高)	商品売上収入
債権在高		商品購入高	製品売上収入
貨幣価値による	期末正味財産在高	原料購入高	給付売上収入
費用残存高		材料購入高	商品等の在庫高
		個別費用額	一般収益額
		一般費用額	次の計算期間の
		期末正味財産額	(個別・一般)費用
			割当額

五 實在論的「複式簿記」観——結びに代えて——

「貨幣」勘定、「商品」勘定なる二つの勘定(系列)によって複式簿記の勘定体系が構成され、そこにおける各記録によって複式簿記の記録が形成され得るところとは、既に明らかとなった。それでは、これらの勘定(系列)はそれぞれ如何なる意味を持ち、両者は如何なる関係にあるのか、このことがここに問われねばならぬ。この問題の検討に際しても、期間区分を考慮に入れることが、ここでは必要である。何となれば、そのことによって漸く現実の複式簿記記録の意味が解明されることとなり得るからである。その為には図4の記録において、相殺可能なものについてはこれを相殺してみると、図5の如き記録が生ずる。<sup>(1)</sup>

図5より明らかな如く、「貨幣」勘定の借方においては、貨幣価値による費用残存高が、その貸方においては、期末正味財産在高がそれぞれ現れている。また、「商品」勘定の借方において期首残存高としての固定資本設備高・期末正味財産額が、貸方においては商品等の在庫高・次の計算期間への(個別・一般)費用割当額・期首正味財産額がそれぞれ現われているのである。特に、商品等の在庫高の記録は、実際に販売がおこなわれたわけではないが、販売されたものとの仮定の上に、貸方においてなされる<sup>(2)</sup>のである。彼によれば、その金額は、販

売の場合に予想される貨幣売上収入の大きさを表している。<sup>(3)</sup>例えば、「商品四万フランならば、それは在庫商品の販売から獲得さるべき貨幣総額が四万フランであることを意味している」<sup>(4)</sup>のである。

「貨幣」・「商品」の各勘定の記録が期間区分を考慮した本来の姿として上の如きものとなるとすれば、その記録内容からこれら二つの勘定の繋がりに着眼する時、固定資本設備、所謂商品の記録において動態的思考の発現が見られる。<sup>(5)</sup>この点につき、岡本教授は、「費用配分を明確に打ち出している」<sup>(6)</sup>と評する。また、「貨幣」勘定における「貨幣」の意味を想起するならば、我々はその背後には「財産」概念の存在を看取し得る。正味財産なる概念の導き出される所以に他ならぬ。この点について、岡本教授は「財産計算的思考にわずらわされており、それが彼の理論の理解を困難にしていると評せざるを得ない」<sup>(7)</sup>という。

かくて、スガンツィーニ理論において、部分的に動態的思考が顕現してはいるものの、「財産」概念の下での「貨幣」の把握は依然として静態的思考の表れであり、従来の物的勘定理論、すなわち「静態的」観点に立脚した理論からの脱却を志向した彼の理論は、結局のところ「動態的」観点と「静態的」観点を併せ持つ理論であるといわざるを得ない。しかしここでは、このことの適否は問題ではない。我々が着意すべきは、現実のすべての複式簿記記録を「貨幣」勘定における記録と「商品」勘定における記録とに纏めることによって、何が明らかとなるのか、このことに尽きる。そこで、図5における、これら二つの勘定およびその記録について、更に詳しく考察せねばなるまい。

まず、「貨幣」勘定につき、ここに見られる記録は、実際には具体的な個別諸勘定においてなされる筈の記録が一つの勘定に集められた時の記録に他ならぬことが留意されて然るべきである。而も、図4ではすべて総額にて示されていた各項目が、純額にて示されているのである。為に、この「貨幣」勘定の記録は、「現金、貨幣代用手段、債権・債務、したがって実際の交換手段価値および虚構により抽象的な貨幣性に還元された具体的な生産手段の集計」<sup>(8)</sup>結果を

示している。彼は、ここにおける記録がすべての統制の結果であるという<sup>(9)</sup>。

それでは、彼のいう統制とは一体如何なる意味であるのか。彼によれば、統制は、「具体的事実（把握可能な数量・価値変動）のみに関わり<sup>(10)</sup>」、それには技術的統制（数量統制・現品調査<sup>(11)</sup>）と経済的統制（価値統制<sup>(12)</sup>）とがあるのである。とはいえ、彼は、「貨幣」につき、「技術的統制は外国通貨——この場合には通常商品性を帯びる（例えば銀行におけるが如く）——の際にはおこなわれ得るが、内国通貨の場合には考えられ得ない<sup>(13)</sup>」という。ここでは、寧ろ「貨幣およびその代用手段においては純粹の名目価値が生ずる<sup>(14)</sup>」為に、「二種の統制の結果に差異の生ずる余地はなく、内国通貨については経済的統制（価値統制）を以てすれば充分であると考えられていると解すべきか。いずれにせよ、少なくとも彼の指摘から「貨幣」が、専ら経済的統制（価値統制）と関わっていることは明らかである<sup>(15)</sup>。

そのような、「貨幣」に係る「価値統制としての統制の範囲は、名目価値の在高・変動に限られている<sup>(15)</sup>」のである。しかも、「その価値の大きさは、ただ具体的な把握可能な過程、すなわち流入・流出によってのみ影響される<sup>(16)</sup>」に過ぎぬ。したがって、「貨幣」の流入・流出の把握が充分であれば、「貨幣」の名目価値の「在高および変動は、嚴重な統制を受けることを得る<sup>(17)</sup>」こととなる。この統制の担い手こそが「貨幣」勘定に他ならぬのである。かくて、我々はここに「貨幣」勘定を「統制勘定<sup>(18)</sup>」と特徴付けることを得る。人あって、これを「名目価値統制勘定<sup>(19)</sup>」と称し、自ら「貨幣統制勘定<sup>(20)</sup>」ともいう。したがって、「貨幣」勘定系列は「統制勘定」系列と看做され得る。

以上のことから、前述の統制の結果とは斯かる意味での統制の結果と考えられ得るとしても、それでは何故「貨幣」勘定における統制、すなわち「統制勘定」が必要なのであるうか。スガンツィーニは、「人が、あり得べき計算の誤り、支払い、受領、損失、窃取の手掛かりを得るため、その都度の在高が実際に生起せる運動の結果たることの証拠を得ようとする<sup>(21)</sup>」という。更に、「人的性質を持たぬ貨幣代用手段についても同様のことが妥当する<sup>(22)</sup>」ともいう。このこと

から我々は、彼にあって「貨幣」勘定における「貨幣」運動の捕捉——すなわち「貨幣」の統制——によって、その都度の「貨幣」在高の正しさが証明され得ると考えられていることを看取し得る。したがって、ここに「貨幣」勘定における統制、すなわち「統制勘定」の意味は、「貨幣」在高の正しさの証明にあることが明らかとなる。この為には、貨幣運動の記録がそこにおこなわなければならぬのである。

また、「統制が事実、つまり状態あるいは経過を客観的に確定すること」<sup>(23)</sup>であり、状態に係る統制が静的統制(棚卸)<sup>(24)</sup>、経過に係る統制が動的統制(継続的記録)<sup>(25)</sup>であるとの彼の指摘に着目する時、我々は等しく期間区分を考慮にいれたものでありながら、図4の「貨幣」勘定が動的統制(継続的記録)のみに関わり——為に総額による表示が望ましい——、図5の「貨幣」勘定が更に静的統制(棚卸)の影響も受けていることに気付く。とすれば、我々は、この図5の「貨幣」勘定が「決算残高勘定」<sup>(26)</sup>——「全体統制勘定」<sup>(27)</sup>——あるいは「棚卸表」<sup>(28)</sup>としての性質を有するものであるとい得る。そして、そこでは統制の結果として、最終的には期末正味財産が表示されていることを我々は、看過してはならぬ。かくてここに、貨幣運動の記録によって「貨幣」勘定において正味財産が表示され得ることが明らかとなる。

以上の如き意味を有する「貨幣」勘定に対して、「商品」勘定は、一体如何なる意味を持つのであろうか。スガントイニーによれば、例えば「我々が千フランの金額の商品購入高を『商品』勘定に記録する時、我々は決してそのことを以て千フランの商品価値が流入したことを示そうとするのではなく、一定数量の商品を調達するために千フランの支出を被ったことを示そうとしているのである。購入高の記録と購入費額の記録とは同一のものであり、両者は共に貨幣支出の記録を意味している」<sup>(29)</sup>つまり、彼にあっては、「商品」勘定において、「商品価値および商品価値運動が記録されているとは考えられていない」<sup>(30)</sup>のである。彼によれば、<sup>(31)</sup>購入価額の総額が交換行為の瞬間における商品量を持つ交換価値と看做され得ることはあっても、現実の商品価値とは看做され得ないのである。

更に、彼は「租税の支払いが記録されても、人はそのことによって何らかの国家的用役・給付の価値を示そうとは思っていない」<sup>(32)</sup>ことを指摘する。このことから、「商品購入価値の記録と租税の支払い額の記録との間には何らの相違も存しない」<sup>(33)</sup>と彼はいう。両者は、ともに貨幣の支出という点において共通しているのである。

とすれば、同様の観点から、彼のいう「収益」の記録もまた貨幣収入という点において共通していると看做され得る筈である。総じて、「費用および収益は、その外面的具体的形態においては『商品』運動として現れる」<sup>(34)</sup>が、「記録に際しては、貨幣運動から抽出される特性に従って、貨幣の流入・流出として取り扱われる」<sup>(35)</sup>と観るのである。この故に、彼は「商品」勘定においては、「貨幣運動が特別の計算のために記録されている」<sup>(36)</sup>、あるいは「純計算的な観点から、貨幣運動の特殊な分類・整理がおこなわれている」<sup>(37)</sup>と主張する。

斯かる見解から明らかな如く、特別の計算のため、あるいは純計算的な観点から、「商品」勘定においては、貨幣運動が記録されているのである。要するに、「商品」勘定には、貨幣運動が「専ら計算のために記録されている」<sup>(38)</sup>のである。彼が、「商品」勘定を「計算勘定」<sup>(39)</sup>と特徴付ける所以に他ならぬ。これはまた、「純計算勘定」<sup>(40)</sup>と呼ばれることもある。したがって、「商品」勘定系列は、「計算勘定」系列と看做され得る。

それでは、彼が「特別な計算」、「純計算的」という場合の計算とは、如何なるものであるのか。また、何故「商品」勘定における計算、すなわち「計算勘定」が必要であるのか。

スガントニーニによれば、「我々は第一の費用を現金勘定に、第二の費用を或る債権者の勘定に、第三の費用を手形勘定に見出す」<sup>(41)</sup>如く、「貨幣運動は、それが相互に区別され、分解され、多種多様な個別勘定に記録されるが故に、その『費用』、『収益』としての意義を失う」<sup>(42)</sup>のである。ここに、「商品」勘定において「費用」・「収益」の記録がなされていると彼が主張する理由が在る。つまり、「貨幣」勘定において記録されているとは看做され得ぬ「費用」・「収



益」の記録の担い手こそが、他ならぬ「商品」勘定なのである。

この「商品」勘定においては、「貨幣」勘定において既に一度捕捉されている貨幣運動と同一のそれが今一度「費用」・「収益」として計算的に比較されることによって、正味財産が算出される<sup>(43)</sup>と彼はいう。厳密には、「費用」・「収益」の比較による純収益の算出である<sup>(44)</sup>。しかし、「商品」勘定の貸方には期首正味財産額が示されており、為に純収益の額それ自体が直接算出されるわけではない。「商品」勘定において直接に算出されるものは、飽くまでも期末正味財産額である。したがって、「商品」勘定における計算、すなわち「計算勘定」の意味は、正味財産の計算にあることが明らかとなる。

ここで、スガンツィーニ自ら「費用」・「収益」なる概念を用いてはいるものの、少なくとも記入規則を手掛かりとする限り、「費用」に相当するものは資本の減少分として、また「収益」に相当するものは資本の増加分として、それぞれ捉えられていると解され得ることを想起すれば、我々はこの資本が正味財産の謂であり、「商品」勘定においては、正味財産の増加・減少の観点から貨幣運動が捕捉されていると考えることを得る。かくて、我々は、「商品」勘定における記録が期末正味財産額の算出をその目的としている<sup>(45)</sup>といひ得る。

これまでの検討から、「貨幣」勘定および「商品」勘定において、ともに正味財産の算出・表示のなされていることが明らかとなった。すなわち、正味財産の二重表示である。而も、一方では統制により分析的に、他方では計算により総合的に表示されているとスガンツィーニはいう<sup>(45)</sup>。しかし、ここで注意すべきは、既に明らか如く、統制が「貨幣」勘定に固有の技術であるということである。更に、現実の複式簿記記録においては、図5の如き「貨幣」勘定が考えられ得るとすれば、「貨幣」勘定における正味財産の算出・表示とは、彼のいう静的統制、すなわち棚卸を経たものであり、この意味において、それは正に実際上の正味財産の算出・表示に他ならぬ。

一方、統制とは無縁の如く思われる「商品」勘定における正味財産の算出・表示は、彼のいう動的統制の結果と考えられ得るとすれば、この意味において、それは正に計算上の正味財産の算出・表示と解されるべきものに他ならぬこととなる。かくて、ここに「貨幣」勘定と「商品」勘定との関係が実際上の正味財産と計算上の正味財産との照合にあることが明らかとなる。岩田教授に倣えば、我々はこれを「計算と事実の照合<sup>(46)</sup>」とでもいうべきか。要するに、いわばゾレンとイストの併存<sup>(47)</sup>である。

「貨幣」勘定と「商品」勘定との関係が斯くの如く捉えられ得るとすれば、「貨幣」勘定における統制は、最早「貨幣」勘定それ自体の内部的なものではなく、「商品」勘定にも及ぶことが明らかとなる。スガンツイーニが、「統制および統制勘定は重要さにおいて計算および計算勘定に優る<sup>(48)</sup>」という所以である。この意味において、我々は、「統制勘定」と「計算勘定」とは相俟って正味財産の算出・表示をおこなう<sup>(49)</sup>とい得る。

更に、二重表示に関して、「貨幣」勘定、「商品」勘定がともに貨幣運動を捕捉しているとすれば、「一方における貨幣運動、他方における商品運動の二重表示<sup>(50)</sup>」とは、実は貨幣運動の二重表示を意味していると解されるべきである。何となれば、一つの項目が貨幣運動によってもたらされ、この「一つの項目が、二重に記録されるが故に、同一の貨幣運動の二重の記録が生ずる<sup>(51)</sup>」のであり、それ故に「一度は統制のために『貨幣』勘定へ、二度目は計算のために『商品』勘定<sup>(52)</sup>へ」の貨幣運動の記録がなされていると考えられ得るからである。したがって、我々は、ここに「貨幣」勘定、「商品」勘定における記録は貨幣運動の二重記録と看做し得る。

「貨幣」勘定と「商品」勘定とにおける記録の意味、すなわち「統制勘定」と「計算勘定」における記録の意味、更には両勘定の関係が以上の如く捉えられ得るとすれば、漸くここに到って、現実の複式簿記記録の意味が貨幣運動の二重記録にあることが明らかとなる。このような意味を見出し得る根拠が、「貨幣」勘定・「商品」勘定なる勘定分類

にあり、更にこの勘定分類が現実の基盤たる営利経済体の活動の基本型を抛り所としているとすれば、我々は、この勘定分類、すなわち「統制勘定」・「計算勘定」なる分類はスガントニーの自負する如く、「事実に即した分類<sup>(53)</sup>」であるといひ得る。彼が、自らの理論を「実在論的」と称する所以に他なるまい。

かくして、以上の検討から、スガントニー理論の依拠する実在論的「複式簿記」観の下では、現実の複式簿記記録の意味が貨幣運動の二重記録にあることが明らかとなる。我々は、斯かる観点に立脚することによって、複式簿記の体系の基盤たる営利経済体の活動の基本型を抽出し得るのである。そして、その基本型につき、「貨幣」・「商品」なる概念を援用することによって、我々は現実の複式簿記の記録対象を「貨幣」・「商品」と捉えることを得るのである。更には、斯かる観点の下に、現実の複式簿記の勘定体系に「貨幣」勘定系列と「商品」勘定系列との二種の系列の存すること、またそれぞれの系列における記入を支配する記入規則にも二種あることが明らかとなる。然してまた、「貨幣」勘定、「商品」勘定のそれぞれの記録の意味を探究した結果として、これらは「統制勘定」・「計算勘定」と特徴付けられるべき性質のものであること、そして両者はともに正味財産の算出・表示をその目的とし、更に、それらの照合が意図されていることも明らかとなるのである。

以上のことは、スガントニーが複式簿記を「一つの自<sup>(54)</sup>完結的な勘定体系 (ein geschlossenen Kontensystem) における集約以外のなものでもない」と観て、貨幣運動の個々の範疇についての分析的統制、および正味財産の算定のための同一の貨幣運動の計算上の対比としてこれを想定する<sup>(55)</sup>ところに端的に表れている。二重記録の理由も、余分とも思える二度の記録の理由も、そこに求められ得るのである。これこそが、実在論的「複式簿記」観の下に探究された複式簿記の目的に他ならぬ。

## 問題の提起

勘定学説史上異彩を放つスガンツィーニ理論が、これまでの検討から明らかな如く、或るところでは静態的思考が、他のところでは動態的思考が顕現しているとしても、その説明をよく吟味すれば、静態的観点に立脚しつつ、部分的に動態的思考を採り入れたものであることは、明らかである。この点に係り、馬場教授は、スガンツィーニ理論を評して次の如くいう。いわく「彼がW〔商品〕勘定をもって費用収益の勘定としたことはきわめて卓抜した見識といわなければならない。というのは、商品、固定資産、原材料などW〔商品〕系統の勘定項目は、資本循環過程においてすべて（所謂）商品（の）生産費に転化し、やがて収益となって現れるものであるからである。他方、彼がG〔貨幣〕勘定をもって在管理の勘定としたことも優れた見解である。なぜならば、貨幣は一般に資本の投下形態であり、したがってまたやがては費用に転化する過程にあるものなのであるが、しかし他面においてそれは資本の回収形態でもありうるであり、またそれは貯蔵形態ともなり、分配のために一時保有されることのできるものであるからである。それはいずれの方向にも運動しうる機能をもつものであり、これを一方的に投下形態とのみ規定し、W〔商品〕系統の勘定項目とともに、この貨幣を費用形態として把握しようとしたシュマーレンバッハの動的貸借対照表理論が結局、現金項目の説明に窮したことに徴すれば、スガンツィーニの洞察の深さには驚かされるのである。<sup>(57)</sup>」

斯かる馬場教授の指摘にいみじくも言い表されている如く、通途に動態的観点に立脚した理論の始祖と目されているシュマーレンバッハ理論の難点をスガンツィーニ理論が既に克服——時期が前後するとはいえ——していると考えれば、而も我々の当面の課題が従来の静態的観点に立脚した理論において捨象されている「費用」・「収益」なる概念に着目することによってそこには如何なる「複式簿記」観が生まれるかということにあるとすれば、スガンツィーニ<sup>(58)</sup>

理論にみられる動態的思考の精緻化にひとすじの光明が見出され得るように思われる。その思考を徹底して展開することにより、新たな理論の生まれる余地があるとすれば、そのような理論によって説明され得る現実の複式簿記記録の意味は果たして如何なるものであろうか。更なる簿記理論の討究が続けられねばならぬ。

《注》

- (1) Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『一三三七頁。
- (2) (3) (4) Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『一三三六頁。
- (5) しかし、「年度費用のうち次期の負担とされねばならぬ部分を決定し、そして差額として間接的に経過年度に課せられるべき部分を決定する」という見解には、静態的思考が顕現しているといふべきか。Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『四一頁。
- (6) 岡本愛次、動態論者としてのスガンツィーニ (彦根論叢、第六二巻 一九五九年、六三―六八頁所収)、六八頁。また、馬場教授は、「商品」勘定の説明において、ワルプ計算構造を先取りした徹底した収入支出計算構造がここに示されているという。馬場克三、会計理論の基本問題、森山書店 一九七五年、六六頁。
- (7) 岡本愛次、動態論者としてのスガンツィーニ (前掲誌所収)、六八頁。
- (8) (9) Sganzi, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『一三三六―一三三七頁。
- (10) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『一三三頁。
- (11) (12) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『一三三頁。
- (13) (14) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『一二九頁。
- (15) (16) (17) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『一三三頁。
- (18) Sganzi, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『三三―三三三頁および

- Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『二一〇・二二二頁。
- (19) Skokan, K., Einbeitrag zur Begründung der realistischen Buchhaltungs-Theorie (前掲誌所収)、『七七頁。
- (20) Skokan, K., Einbeitrag zur Begründung der realistischen Buchhaltungs-Theorie (前掲誌所収)、『七四頁。
- (21) (22) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『二九頁、および Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『一八九頁。
- (23) (24) (25) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『一二頁。
- (26) Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『三三六頁。
- (27) Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『三三七頁。
- (28) Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、『三三六頁。
- (29) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『四三—四四頁(傍点・鉤括弧—奥山)。
- (30) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『四三頁。
- (31) (32) (33) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『四四頁。
- (34) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『四四頁(鉤括弧—奥山)。
- (35) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『三八頁(傍点—奥山)。
- (36) (37) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『四三頁。
- (38) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、『四四頁。スガンツィーニによれば、「統制」と同様に「計算」にも技術的なものと経済的なものがある。前者が技術的計算であり、後者が経済的計算である。この技術的計算とは、容積・重量計算、確率計算である。また、厳密な意味での経済的計算とは、経済的価値量の計算である。そして、前者は後者の欠くべからざる補助領域として位置付けられている。とはいえ、彼は厳密な意味での経済的計算に対して、(広義の)経済的計算にも言及している。この(広義の)経済的計算は、第一次的計算と第二次的計算とから成り、

前者の大部分は技術的計算である。そして、この第一次的計算には、常に全く単純な計算しか必要としない個別化された単純行為（売買・貸借それ自体）に適用される単純計算と、複合する行為（例えば、手数料・運賃・保険料を含む商品の仕入など）に適用される複合計算とがある。また、第二次的計算には、増加・減少なる作用を齎す行為による、その作用を確定する関係計算と、個々の関係計算を一つの緊密なる体系に纏める体系的計算とがある。彼は、複式簿記が体系的計算そのものではないが、体系的計算の一定方法であるという。Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 二二四頁。

- (39) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 三二・三三頁、および Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収) / 二二二・二二七頁。
- (40) Skokan, K., Einbeitrag zur Begründung der realistischen Buchhaltungs-Theorie (前掲誌所収) / 七四・七五頁。
- (41) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 三〇頁。
- (42) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 三〇頁（鈎括弧—奥山）。
- (43) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 三〇頁。
- (44) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 二七頁。
- (45) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 四七頁。また、黒澤教授は、この点に着目して実体的資本勘定、計算的資本勘定なる勘定分類を主張している。黒澤清、簿記原理、森山書店 一九四九年、一九五頁。
- (46) 岩田巖、利潤計算原理、同文館 一九五六年、四三頁。因に岩田教授は、「簿記は計算と計算の照合によって、記録計算の正確性を確保しようとするのである」（同書二二頁）という。しかし、スガンツィーニにあっては統制が考慮されることにより、そのようには観ないのである。
- (47) 山下勝治、ゾレン・ザイン構造としての企業会計（企業会計、第六卷第九号、一九五四年 二二二頁所収）一一頁。
- (48) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲) / 四六頁。この点に関し

て、黒澤教授は、次の如くいう。いわく、「資本金勘定及びこの勘定に従属する一切の勘定は集合損益勘定、開始残高勘定、決算残高勘定等と共に、実体的勘定の価値移転の結果を綜合して経営の成果を測定するために設けられた計算的設備、即ち補助的勘定に他ならない。(中略)勘定理論は、実体的勘定の上に重点を置いて構成せられなければならないと思ふ。」(黒澤清、簿記原理(前掲)、一九三頁)。

- (49) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、二〇頁。
- (50) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、二一九頁。
- (51) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、四三三頁。
- (52) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、四三三頁(鈎括弧—奥山)。
- (53) Sganzini, C. Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲)、四四頁。
- (54) (55) (56) Sganzini, C. Die realistische Theorie der doppelten Buchhaltung (前掲誌所収)、二〇九頁。
- (57) 馬場克三、会計理論の基本問題(前掲)、六三—六四頁。
- (58) 奥山茂、ドイツ簿記理論における「複式簿記」観(一)——ニックリッシュ「資本記録」目的観による説明——(商經論叢、第二六卷第三・四号 一九九一年、一三五—一八五頁所収)、一七七頁。