

複式簿記の原理とその論理的導入法 (Ⅷ)

椎 名 市 郎

- 〈目 次〉 I 会計哲理（認識論的方法論的研究方法）への道と問題点の提起
- II 複式簿記導入法のステップ
- 1 複式簿記の歴史的視点
- (1)歴史的視点
- (2)経済体制(資本主義社会)と複式簿記の実質的意義
- (3)階級(階層)とAccountability
- (4)民族性(人間行動様式)にみる新しい視点
- (5)何故、複式簿記の原理を学ぶのか
- (以上、『中央学院大学論叢』第14巻第2号所収)
- 2 複式簿記の哲理
- (1)会計学方法論のフレーム・ワーク
- ①会計学の対象(Gegenstand)
- ②会計学の方法(Methode)
- (2)ウェーバーの形式的合理性(formale Rationalität)と
複式簿記の論理的構造
- ①ウェーバーの形式的合理性と複式簿記
- ②複式簿記の論理的構造
- (i)複式簿記の体系的理解
- (ii)複式簿記の論理的特徴
- (iii)勘定の論理
- (以上、『中央学院大学論叢』第20巻第2号所収)
- (3)複式簿記の生成史的特質
- ①複式簿記の二つの起源論
- ②複式簿記起源説における形式的解釈と実質的解釈

(4)資本主義経済と複式簿記の実質的解釈

- ①資本の複式簿記と実質的解釈
- ②ゾンバルトに観る資本の複式簿記

(5)階級(階層)と複式簿記の形式的解釈

- ①代理人簿記の形式的解釈と階級・階層との関係
- ②形式的解釈の継承性の問題

(6)会計学における「人間」の問題と勘定の本質

- ①会計学における二つの「人間」の側面
- ②勘定計算に現れる人間

(以上、『中央学院大学商経論叢』第1巻第1号所収)

3 複式簿記の技術

(1)計算思考論としての利潤計算原理

- ①財産法(Inventarrechnung)と損益法(Ertrage-und Aufwands-rechnung)
- ②財産法と損益法の一般概念
- ③山下学説における財産法と損益法の史的発展
 - (i)財産法会計の成立
 - (ii)財産法会計の特質から観た批判
 - (iii)財産法会計から損益法会計への移行
- ④岩田学説における財産法と損益法
- ⑤山下学説と岩田学説

(2)会計の定義と複式簿記

(3)会計的技術(art)の特徴

(4)法社会学における目的(法的価値)と手段(ことば的技術)

(以上、『中央学院大学商経論叢』第1巻第2号所収)

(5)複式簿記の技術的目的合理性

- ①技術的合理性と制度的妥当性
- ②技術的合理性の特徴
 - (i)形式的特徴——二重性と均衡性——
 - (ii)実質的特徴——名目勘定——

(以上、『中央学院大学商経論叢』第2巻第1号所収)

(6)技術的目的合理性の理念

- ①名目勘定(nominal account)の歴史的因果性
- ②名目勘定生成認識の問題点
- ③名目勘定の目的論性

(以上、『中央学院大学商経論叢』第2巻第2号所収)

III 複式簿記に現れる人間

- 1 会計学研究と会計教育
- 2 会計構造論としての複式簿記研究方法論の展開
- 3 簿記研究に現れる人間の問題
- 4 会計構造論の形式的な解釈と実質的な解釈
- 5 形式的な解釈と実質的な解釈の現代的意義

(以上、『中央学院大学商経論叢』第5巻第2号所収)

IV 複式簿記に現れる資本概念

- 1 複式簿記と資本概念
- 2 資本概念と簿記勘定学説
- 3 人的勘定学説, 静的(物的)勘定学説と資本概念
 - (1)人的勘定学説と資本概念
 - (2)静的(物的)勘定学説と資本概念
 - (3)上野(道輔)学説と畠中(福一)学説
- 4 動的勘定学説と資本概念
 - (1)動的勘定学説の生成とその理論的前提
 - (2)シュマーレンパッハの資本概念
 - (3)コジオールの資本概念
 - (4)動的勘定学説と資本概念

(以上, 本号)

Ⅳ 複式簿記に現れる資本概念

1 複式簿記と資本概念

一般に資本主義経済における複式簿記の機能は、資本主から企業体を分離せしめ、資本主の企業家精神のその成果を企業体において計数化し、その経済活動の合理性を把握する点にある。このため、簿記の対象の中心は企業資本とその増減変化ということになる。その意味で観念的には資本(金)勘定の成立こそが、まず複式簿記の体系の完成に重大な要件と解されているのである。

複式簿記に現れた代表的な資本概念を列举すると次のようになる。

- ①自己資本・純財産としての資本概念
- ②自己資本と他人資本を加えた資本概念
- ③資産＝持分としての資本概念
- ④後給付または将来支出としての資本概念
- ⑤資金運用＝資金源泉としての資金としての資本的概念

①自己資本・純財産としての資本概念は、資本等式を中心とした概念で、現在においてもほとんどの簿記の教科書で最も利用されている資本概念である。

②自己資本と他人資本を加えた資本概念も貸借対照表等式として①の前提の下にその応用概念として多くの簿記書で説明されている。複式簿記の教科書の中では、①の資本等式と②の貸借対照表等式が1つの対概念のように説明されているものも多く、複式簿記の原理を説明する上での共通した財産とでもいえるべき概念となっている。一方、会計学の共通言語である簿記理論のこの貸借対照表中心思考の資本と、巨大株式会社会計の利害調整理論を前提とした損益計算書中心思考との間には、資本概念をめぐる大きな隔りが存在している。いわゆる「財務会計」とか「財務諸表論」といわれる株式会社会計では、③の持分会計、④の動態論理論や⑤の資金理論がより適合した理論として展開されている。

本論文では、①自己資本(Eigenkapital)・純財産(Reinvermögen)としての資本、

②自己資本と他人資本 (Fremd-Kapital) を加えた資本, ③資産=持分 (equity) とするの資本, ④後給付 (Nachleistung) または将来支出 (zukünftige Zahlungen) とするの資本, ⑤資本を資金 (fund) として観る資本 (資金) について, 1つ1つ辿ることで複式簿記の基本となる資本概念の本質を考察する。私は既に本学「総合科学研究所」の『紀要』に本テーマについて4回論文を発表してきた。⁽²⁾論文というより実際は研究資料か研究ノート程度のレベルのものであった。しかも, その視点は, 複式簿記というより会計学 (財務会計論) にあった。本論文のテーマである「複式簿記の原理とその論理的導入法」において, 複式簿記の視点から資本概念を検討する必要がある。本論文は過去のテーマや発表してきた論文を基本としつつ, 複式簿記の視点から再構築して新たな検討をしたものである。

2 資本概念と簿記勘定学説

畠中福一先生の『勘定学説研究』では, ILLGEN, OSWALD, LE-COUTRE の学説⁽³⁾を検討後, 人的学説と封建的社会関係, 物的学説と資本主義的社会関係と結びつけ, さらに物的学説を動態勘定学説と静態勘定学説に分けて分類化を試みている。⁽⁴⁾上野道輔博士は, 人的一勘定系統説, 人的二勘定系統説, 物的一勘定系統説, 物的二勘定系統説の4種に分類して勘定学説を論述されている。⁽⁵⁾黒澤清博士は, その勘定理論の生成・発展の流れにそって人的勘定理論と物的勘定理論に大別し, 物的勘定理論をさらに経済的な意味の分類を考察して, 数学的理論と経営経済的簿記理論に分類してそれぞれの説を発展史的に研究されている。⁽⁶⁾シェーラー (F. Scheerer) は, 人的・法的学説, 物的学説, 経営経済的学説に分類しているし,⁽⁷⁾シェーラーを発展させたケーファー (K. Käfer) は, 1900年以前の時代一人的勘定学説, 取引の性質に基づく学説, 資本主主体学説, 企業実体勘定学説, 損益計算を強調する勘定学説に分類して検討を加えている。⁽⁸⁾安平昭二博士は, このケーファーの理論を修正し, 人的・法的勘定学説, 循環 (勘定) 学説, 純財産 (勘定) 学説, 貸借対照表に基づく勘定学説, 損益計算書を指向する勘定学説, 貸借対照表ならびに損益計算書を指向する勘定学説を展開されている。⁽⁹⁾

これらの勘定体系と資本概念は一貫性を有して展開されている。黒澤清博士

は「物的勘定と人的勘定とを通じてすべての勘定を統率する資本勘定なるものが背後に存在する。かくて、資本勘定の形成と共に勘定体系が成立し、個々の勘定は独立のものではなく勘定体系の構成分子となったのである」と指摘されている。

以上のような勘定学説の代表的な研究の中で畠中福一先生の分類方法を1つ念頭において、人的勘定学説、静的勘定学説、動的勘定学説、資金勘定学説に分けて検討していくことにする。

3 人的勘定学説、静的(物的)勘定学説と資本概念

(1) 人的勘定学説と資本概念

勘定の意味を常に人格と関係して説明する諸学説には、人的一勘定学説や人的二勘定学説がある。前者の学説の下では、資本はそれ自体独立せず、他の人的勘定同様、資本勘定は1人の人格者に資本主と営業主の人格を想定し取引の仮想相手との貸借関係をもって勘定の記入法則を説明する。このため、全ての勘定が債権者か債務者の勘定となり、資本勘定は債権者の勘定と同じ地位と解釈されてしまう。この一元論では損益勘定の説明に不都合が生じる。そこで登場したのが人的二勘定学説となる。人的二勘定学説では所有主勘定と代理人や取引先勘定とを対象とし、資本勘定系列は資本主の企業に対する権利・義務の数値を示し、損益勘定はその下位に属することになる。この学説の下では、現金や商人の勘定を本位とせず、資本主の立場を基本に解釈される。

以上の人的勘定学説の下では、簿記の記入説明は人と人との従属関係でとらえるため、現在の複式簿記の財産・資本勘定の逆となる。この学説は、それ以降に続く物的勘定学説の理論的な芽ばえとして認められる。しかし、人的勘定学説から現実的な資本概念の本質や特質を見出すことは難しい。

(2) 静的(物的)勘定学説と資本概念

人的勘定学説のアンチ・テーゼとして生成発展してきた学説で、その中心は一定時点における貸借対照表の財産・資本の変動である。人的勘定学説が、社

会の生産関係が人と人との直接接触によって現れる封建的社会関係を背景にしているのに対し、この物的勘定学説は、近代的産業資本の形成にともなう資本の物的生産関係を背景にしているといえる。⁽¹⁴⁾つまり、資本に関する勘定が人と人との身分的属性に着目するのではなく財産の変動として物化され、所有主の勘定から資本(金)勘定という物的財産を意味するものへと変化しているのである。

この物的勘定学説には、物的一勘定学説と物的二勘定学説があり、物的二勘定学説はさらに純財産学説と称される学派と貸借学説と称される学派に分けられており、この純財産学説と貸借学説とを一般に静的勘定学説と称している。

物的一勘定学説のもとでは、営業財産は積極的部分と消極的部分に分かれるため、資本の勘定は負債と同様、消極財産に含まれて位置づけられる。ベルリーナ(M. Berliner)に代表される「営業学説」では、貸借対照表の借方は実践的・具体的営業解散時の現存価値を示し、貸方は財産集団の分配量を示すことになる。⁽¹⁵⁾このため、資本は潜在的負債関係を示すものと解される。企業体から観ると、所有主の企業に対する利益請求権や残余財産請求権等は正に負債に準ずる債務としてとらえられることになる。

これに対し、物的二勘定学説のもとでは、純財産の機能に着目して人的な関係を切り離し数学的・科学的に簿記の体系を試みようとする資本等式学説と負債としての他人資本と純財産としての自己資本を加えて簿記の体系化を試みようとする貸借対照表等式学説がある。

資本等式学説でまず注目すべきはハットフィールド(H. R. Hatfield)の理論である。ハットフィールドは、所有主が所有する財産を価値が付加されている物権やその他の技術的経済上の意味としてとらえ、資本を所有主の持分、つまり資本主の現時点の純財産額としてとらえて資産は積極財産、負債は消極財産としその差額として所有主持分としての資本概念を求めている。⁽¹⁶⁾ハットフィールドのこの学説を資本主理論に基づく物的二勘定学説と称して特徴づけている。

このハットフィールドの学説の下地となっているのがシェアー(J. F. Schär)

の資本循環計算技法に基づく物的二勘定学説である。シェアにおける資本概念は、財産に対する抽象的な法律的処分権を意味し、その具体的なものが積極財産という位置づけをしている。また、消極財産の負債を所有財産のマイナス財産構成部分として財産の概念に含め、在高勘定と資本勘定と対置させている。つまり、複式簿記の目的である財産の二重表示による資本循環の計算表示を可能にしている。そして、損益の勘定が資本勘定の下位勘定と位置づけられる。⁽¹⁷⁾シェアの学説は、企業所有主の純財産として把握される意味で所有主理論であるが、負債の増加は資本を減少させ、その反対もあるという負債・資本の対立構造を強調している点でハットフィールドの見解と異なる。⁽¹⁸⁾

このような資本等式学説に対し、貸借対照表を基本思考として勘定理論を展開する貸借対照表学説がある。ニクリッシュ (H. Nicklish) の学説のもとでは、開始貸借対照表が体系上のスタートであり、その体系の終結は清算貸借対照表となる。その中間に決算貸借対照表があるという体系化になる。まず、総財産＝総資本という基本方程式を下に、財産有高と資本有高の価値関係の一覧表が貸借対照表であるという認識である。⁽¹⁹⁾財産は財貨の種類で具体的に構成されているのに対し、資本は財産に内在する価値の総体を法的ないしは、経済的な私有財産関係の帰属を示したものととらえている。したがって、そこでの資本は一定時点の静的な自己資本と他人資本の価値の合計ということになる。このニクリッシュの資本概念は経済学者のクラーク (J. B. Clark) の資本概念を前提にしているといわれ、有高計算 (貸借対照表) →費用計算 (生産過程の計算) →貨幣計算 (収入・支出の計算＝損益計算) →共同体計算→有高計算 (貸借対照表) の計算体系を打ち立てた。⁽²⁰⁾この貸借対照表学説のもとでは、資本概念は所有主を離れ、企業総資本の概念まで拡張される企業主体理論をとっている。

シェアの学説が資本主義初期の小規模企業を背景にしているのに対し、ニクリッシュは株式会社制度の発展による金融資本主義 (銀行資本と産業資本の結合) を背景にした理論ともいわれ、アメリカの動態論会計や持分理論に多大な影響を与えたといわれている。⁽²¹⁾

(3) 上野(道輔)学説と畠中(福一)学説

我が国の学説に目を転じてみると、まず、上野道輔博士の資本概念がある。上野博士は、簿記の対象を資本循環に求め、具体的には財産構成部分の価値及びその増減変化であるとしている。次いで、簿記の対象の第2は資本の増減変化にあるとしている。このため、最終的にはシェアーの資本等式説や純財産説を資本概念に求めているわけであるが、特に重要な点は、資本概念の考察を負債概念に着目して論究していることである。つまり、ニクリッシュ説を批判的に検討し、負債が資本であるか財産であるかの区別は一定ではなく、負債の把握のしかたで異なるとしている。つまり、負債が抽象的なものか、残留するものであるか、具体的に変化するものであるかによって決定されると解釈する。この結果、負債と資本は性格が異なり、資本は財産との対立によって——つまり、抽象的価値と具体的価値との対立——把握されるべきである、というシェアーの純財産学説の資本概念を支持している。

これに対し、畠中福一先生は人的勘定学説、シェアー等の説、ニクリッシュ説、物的三勘定学説の資本概念を検討し、これらの学説に共通する欠点として資本に対する動態的観点の放棄をあげている。畠中学説によると、資本は利潤を追求して無限な運動を繰り返す現実的・総体的価値とみなされる。このため、財産をもって資本がその循環過程で通過する所の各段階の資本形態と解し、相互の関係は有機的・統一的に資本循環過程で把握しなければならないとしている。すなわち、資本を技術的に解釈して財貨の価値総計または価値差と解するのではなく、私有財産と貨幣の存在する資本主義という社会関係の歴史の中でとらえられる必要があることを強調している。

以上、人的勘定学説と静的勘定学説の資本概念を取り上げ学説の比較検討をした。特に、現在の簿記書で重要な役割を果たしている静的勘定学説は、近代的産業資本の形成にともなう人間や生産要素の物的化現象を社会的背景に、資本という富の力の増大を計数化し体系化した学説といわれている。このような物的勘定学説のもとでは、取引を物と物との関係としてとらえて、投下資本に

対する利益の回収という資本の物的機能とその属性に着目をした。このため資本等式学説や貸借対照表等式の特徴は、貸借対照表の目的を企業活動の一定時点における財政状態の表示に求める点にある。資本概念も資本等式学説では一定時点の資産から負債をマイナスした額であり、貸借対照表等式では一定時点における個々の財産の抽象的・永続的な私有財産の経済秩序を示す他人資本と自己資本を加えた額ということになる。この考えのもとでは、資本の成果計算である損益計算も期首と期末の一定時点で比較計算がなされ、期首純財産と期末純財産との比較財産計算で利益が算定されることになる。

4 動的勘定学説と資本概念

(1) 動的勘定学説の生成とその理論的前提

静的勘定学説に対し、動的勘定学説は企業における収益と費用の資本循環に着目する学説である。したがって、静的勘定学説のように資産・負債・資本の一定時点の在り高としての価値計算ではなく、収入・支出計算体系に基づき、かつ、帳簿を前提とした期間的費用・収益の成果計算を誘導法で行う体系を有する。つまり、動的勘定学説は収入・支出計算という全体計算の枠組の中で、期間に発生し認識される費用・収益を統一的に把握し、もって財産計算より損益計算の優位性を認め、財産貸借対照表より成果貸借対照表の重要性をそれぞれ強調する点に特徴がある。つまり、動的勘定学説は、 $G-W-G'$ という資本の具体的運動の展開を特に問題にするわけである。複式簿記の資本概念を説明する際、現在においてもあまり利用されていないこの動的勘定学説は簿記理論から利害調整理論や評価論——つまり、会計学ないしは財務諸表論——への展開の際の産物であった。この動的勘定学説が近代の会計理論で支持を受けた理由は、次の3つの点からである。

- ①静的勘定学説では、期首と期末の一定時点の損益の結果しか把握することができない。一定期間内の企業の成果計算を時系列的に因果関係で示せるのは動的勘定学説である。(経済性見地)
- ②①のデータを提供するため貸借対照表を単に担保力表示という財産評価の次元でとらえることなく、企業成果創出の力の貯蔵と位置づけ、多元論へ

の道を示せること。(学問の発展経路)

- ③動的勘定学説は、減価償却計算思考など商人が実務で作り上げた「商人の慣行」としての利益・損益計算体系を依りどころに理論的に体系された学説であること。⁽²⁵⁾ (社会的・制度的出現の必然性)

本来、資本概念は経済学や法律学の分野において多く議論されてきた。例えば、近代経済学では迂回生産過程を資本の機能としてとらえ、機能的側面から貨幣資本や実物資本等の形態で資本概念をとらえている。⁽²⁶⁾ この点、資本そのもののとらえ方が複式簿記のものとは異なる。法律学においても、商法では資本を株主からの出資額を中心として最低限維持しなければならない処分可能分と剰余金としての処分可能部分に分けて規定している。つまり、商法では株主の地位が常に資本概念の中心におかれ、株主の権利・義務が、それに対置する債権者保護という思想との関係づけで把握されていると解されている。

複式簿記ないしは利害調整理論や評価論を含む会計学においては、資本の動きを期間的認識とか貨幣的評価であるとか、測定領域の限定であるとか、記録・計算・評価・集計・伝達システム等に写像し、秩序的・網羅的・組織的に把握をしておし、しかも、法律上の制約要件も満たし資本をとらえるという独特のシステムを有している。もちろん、経済の動きの中心をなす資本を経済学も法律学も独自のフィルターで実像を写しとり、これを学問領域の中で体系化するというアプローチについては会計学と相違はないと思われる。むしろ、相違はその学問の目的、機能、手法、構造等にある。貸借対照表観を中心に展開される会計学における資本概念は、それ自体に意識があるわけではない。主体としての人間が目的論的行為によってそれぞれの貸借対照表の目的や資本概念が導かれることになる。つまり、動的勘定学説は貸借対照表を期間損益計算の手段として位置づけ、その作成目標は損益計算であるという考え方に立脚して、資本概念も位置づけられる。しかし、現実の会計実践における貸借対照表はこのような一元論によって作成されていないし、資本にしてもしかりである。財政状態という意味だけでも、債務弁済能力、経営財務の安全性、企業の将来性等幅広い解釈がある。⁽²⁷⁾ この点に関し、青柳文司教授は機能主義と構造主義との関

係で次のように述べている。⁽²⁸⁾

「貸借対照表の構造から貸借対照表の実践における機能を理解するか、それとも貸借対照表の実際の機能からその構造を理解するか、ここに会計理論のあり方を分かち決定的な問題がある。そして、ドイツ会計学はおもに前者の構造主義に立脚した考え方をとってきた」。

本論も、その意味では構造主義に立脚した理論展開といえる。複式簿記ないしは利害調整理論の会計学における資本概念と実際に使用されていたり、利用されている資本概念との峻別の必要性を指摘しておく。

(2) シュマーレンバッハの資本概念

前節で指摘したように、貸借対照表を会計理論の体系化の中でどのようにとらえるかという中で資本概念を考察することにある。

いうまでもなくシュマーレンバッハ (Eugen Shmalenbach) のディナミッシェ・ビランツの特徴は、貸借対照表を利益算定のための期間損益計算の補助手段として位置づけその体系化をはかった点にある。この補助手段のもつ意味は、収入・支出計算と費用・収益計算とは終局的に全体損益計算では一致するという「一致の原則 (Grundsatz der Kongruenz)」を前提にして構築される。すなわち、貸借対照表は収入・支出計算と費用・収益の期間損益計算の期間的な食い違い項目を記載し、翌期以降に引き継ぐ損益計算書に対する補助的な役割が与えられる。この期間的ズレの項目を未解決項目と称し、貸借対照表はこれらの項目を組織的に引き継いでいく連結環 (verknüpfendes Band) としての機能が重要視され、⁽²⁹⁾ 貸借対照表のもつ財政状態表示の機能とは全く異なるものとなっている。もちろん、シュマーレンバッハのこの理論は、貸借対照表が損益計算の目的を持つ場合、それはどのような構成をとるかを研究したもので、貸借対照表の持つ財政状態表示の機能を全面否定しているものではない点、注意が必要である。

シュマーレンバッハのディナミッシェ・ビランツでは資本は最初に払い込まれた出資額に追加払込額を加え、そこから引出額を差し引き利益額を加えたものに限定して論じることにする。⁽³⁰⁾ これを「資本項目」と称することにする。

飯野利夫博士は、シュマーレンバッハの資本項目の変遷を3つに分けて論究⁽³¹⁾されている。

- ① 1915年、シュマーレンバッハが発表した“*Theorie der Erfolgsbilanz*”の論文では、資本項目は借入金と同様、企業者出資として位置づけられ貸借対照表の独立項目として示された。
- ② 1919年、“*Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*”では、資本項目は新たに設定された「収入・未支出」の項目に含められ、独立項目でなく拡張された未解決項目として位置づけられた。
- ③ 1947年、“*Dynamische Bilanz*” 8. Aufl.以降では、資本項目は上記②未解決項目から切り離され、再び独立項目として位置づけられた⁽³²⁾。

①独立項目→②未解決項目→③独立項目というシュマーレンバッハの資本項目の位置づけの変遷のうち、飯野利夫博士は①から②への変遷は1つの評価であるとしている。つまり、収支的損益計算体系の中に①損益的収支の思考以外の中性的収支項目を加え、そこに資本項目を位置づけ、未解決項目を拡大し損益に関係しない収支を体系の中に包含して位置づけしたことは1つの発展である、という評価である。これに対し、②から③への変遷は、資本項目が未解決項目から独立項目となり収支的損益計算思考が背後に押しやられ、複式簿記の技術という別の要素が入りこんだ後退と批判している⁽³³⁾。

収支計算と損益計算の2つの計算体系を取り上げ、その関連性の中で新しい貸借対照表の位置づけを体系化したシュマーレンバッハの理論は、資本項目に象徴されるように一元的体系化をあきらめ、二元論を最終的に展開した。一元的体系の下では損益計算書で利益は決定され、貸借対照表は単に利益を確認する補助手段ということになる。二元論に立てば、貸借対照表も損益計算書同様、独立した利益決定の地位が与えられることになる。このような見地から、収支計算一元論から出発して利益決定一元論というシューマカ、収支計算一元論から出発して利益決定二元論という新しい解釈をとるかで資本項目の変遷の評価⁽³⁴⁾がなされる。つまり、一元論を強調すると資本金は常に借入金と同一視され、収入・未支出として未解決項目に算入される⁽³⁵⁾。そして、二元論を強調すると未

解決項目から除外され資本項目は独立項目として位置づけられる。シュマーレンバッハの一元論から二元論への変遷を飯野利夫博士のように批判する見解もあるが、これを前進と評価する考え方もある。

土方久教授は、ディナミッシェ・ピランツの初版・中版と異なり終版では収支計算からの損益計算のみでなく貸借対照表を損益決定の独立手段として説明していると述べ、その理論体系に変更があったとして指摘している。この視点から観ると、企業の開始時に資本金勘定に貸記された出資金と期間中の利潤の総計から構成される貸方合計と、企業の解散時に現金勘定から資本金勘定に借方記入された現金残高から構成される借方合計が資本金勘定で等しくなることによって、期間利潤の総計＝全体利潤という一致の原則が保証されるとし、このような機能を有する資本金勘定を未解決項目から除外して、独立項目として位置づけたことを1つの前進としている。⁽³⁹⁾

以上のような体系上の位置づけ以外に、シュマーレンバッハが資本金と純利益を一緒にして資本項目としたため、問題を一層複雑にしてしまった。高橋吉之助教授は、これらの問題を整理し、動的勘定学説のシュマーレンバッハの体系から資本金項目を「収入・未支出」項目に入れて体系上統一的に理解し、かつ、資本項目に含まれる「純利益」こそ未経過項目に無関係な独立項目としてとらえるべきとする独自の解釈を示されている。⁽⁴⁰⁾

このような議論や研究の中において、特に私はディナミッシェ・ピランツの構造の中で資本項目は所与のものとしてすでに与えられており、資本とは何かという問いかけに彼の理論は答を用意していない点に注目したい。つまり、我々が求めている資本概念がすでに既存の与えられた前提条件として存在してしまっており、その後の取り扱いが問題にされているにすぎないという認識である。そして、この傾向は損益法的計算思考に立つ今日の財務会計においても無条件に資本金や名目投資貨幣資本が与件として示され引き継がれているといっても過言ではない。⁽⁴¹⁾ 浅羽二郎博士が指摘されるように、〔維持すべき資本＝名目資本＝額面資本＝法定資本＝経済的資本〕という暗黙裡に容認されている等式に、資本の評価を正面から取り上げる研究が再認識される時代が到来している。⁽⁴²⁾

(3) コジオール⁽⁴¹⁾の資本概念

谷端長博士は、シュマーレンバッハからコジオールに至る発展過程の中で動態論の表と裏とでもいう2つの考え方が存在することを指摘されている。

「シュマーレンバッハのいう費用支出・収益収入とは、あくまでも損益計算書上の概念であっていわゆる費用・収益に該当する。われわれの用語をもってすれば、これら両概念は収・支の表概念であり原因概念に他ならない……（拙者中略）……」

ところが、コジオールにおいては事情が異なる。コジ奥ールのいう費用支出・収益収入は、損益計算書上の概念ではなく、反対に貸借対照表上の概念である。それらはいわゆる費用・収益に当たるものではなく、却って費用・収益に対応する。われわれの用語でいえば、これら両概念は、収支の裏概念であり結果概念に他ならない」

コジオール (Erich Kosiol) の体系は次のようになっている。まず、組織的単式簿記を前提に損益計算の原型に収支的損益計算を求め、その基本型から運動貸借対照表、変動貸借対照表、在高貸借対照表が導かれる体系である。コジ奥ールの収支的貸借対照表は、これら3つの貸借対照表の統一概念である。収支的損益計算のもとでは、収入・支出のなかで収益・費用に関係するものとそうでないものを選び、損益計算書、貸借対照表を用いて両要素の差額の期間損益を測定する構造を有している。前節のシュマーレンバッハが貸借対照表を未解決項目の収容表と考えたのに対し、コジオールは貸借対照表を損益計算そのものの表にする考え方の相違をここで再確認する必要がある。

資本概念に絞り検討する場合、収支的在高貸借対照表が有用である。この収支的在高貸借対照表は一般の商事貸借対照表を意味し、財産及び資本の計算が誘導されることになる。コジオールによって示された財産及び資本の計算としての収支的在高貸借対照表のシェーマは次のようになる。

財産及び資本の計算としての収支的在高貸借対照表	
財産	資本
I 収入在高 ＝金融財産（正規の財産） 1. 現金及び預金 2. 債 権 II 支出対価 ＝物的財産（実質財産） 3. 貯 蔵	I 支出在高 ＝金融負債（正規の負債） 1. 参加資本（自己資本） 2. 借入資本（外部資本） II 収入対価 ＝物的負債（実質負債） 3. 残高＝利益（自己資本）

消極側の資本は、債務としての内容を負っていることに注意しなければならない。つまり、資本は外部から企業に入ってくるもので、後で資本提供者に返還しなければならない抽象的な財の貯蔵性を示すものとして負債視しているわけである。この結果、財産及び資本の計算としての収支的在高貸借対照表の消極面は、財産調達のために使用された財務的手段を示すことになり、企業の財の集合体に対する債権請求権と資本参加請求権を示すことになり、アメリカ会計学におけるエクイティ概念にある意味で通ずるものとなっている⁽⁴⁾。つまり、コジオールは資本金を債務支出としてとらえ資本主に対して企業が負う将来の支出たる負債としてとらえたのである。そして、このことは純利益についても同様に解釈されるのである。本来個有の借入金や買掛金と同じ取り扱いが資本金や純利益にもなされることになる。この視点はワルプ (Ernst Walb) の体系からも同じ帰結をもたらし、資本項目は貸借対照表図式の貸方項目たる収入・支出系列の将来的支出に含まれて計上されることになる。

(4) 動的勘定学説と資本概念

シュマーレンバッハ、ワルプにより確立された動態論(dynamische Bilanzlehre)はケルン学派 (Kölner Schule) として特徴づけられ、コジオールのパガトリッシュ・ピランツテオリー (pagatorische Bilanztheorie) によって発展された。そして、このコジオールの収支的考察の視点からも資本は債務として位置づけられた。初期の論文において、シュマーレンバッハの資本項目は収入・未支出項目、後

期には独立項目として、ワルプは将来的支出に計上され、コジオールは債務支出と位置づけられる。この3者の貸借対照表貸方は次のように一表にまとめて示しておく。⁽⁴⁷⁾

シ ュ マ ー レ ン バ ツ ハ	資 本	= 独立項目（以前は収入・未支出）
	借入金	= 収入・未支出
	買掛金・未払費用等	= 費用・未支出
	前受金・前受収益等	= 収入・未給付
	自家修繕引当金等	= 給付・未費用
ワ ル プ	資 本 金	} = 将来的支出
	借 入 金	
	買 掛 金	
	未払費用等	= 追加計算支出
コ ジ オ ー ル	前受収益等	= 戻し計算収入
	資 本 金	} = 債務支出
	借 入 金	
	買 掛 金	
	未払費用等	= 前支出
	前受収益等	= 戻し支出

このように、動的勘定学説の下では、資本金（ないしは資本項目）は基本的には負債と同一視される特徴を有する。このことは、動的勘定学説が損益計算という統一の見地から収入・支出計算から出発するための当然の帰結ともいえる。つまり、収入・支出計算から出発する限り、少なくとも資本金と借入金は収入・未支出として、あるいは将来的支出、債務支出、前計算支出、収納・未支出として同一のカテゴリーの中に包含され、両者は収益・費用の計算の枠組みの中で将来支出として除外すべき点で本質的には同じものになってしまうからである。⁽⁴⁸⁾ この点、多くの問題点を有することになる。

武田隆二博士は、動態論（動的勘定学説）の特徴や問題点限界を次のようにまとめて指摘されている。⁽⁴⁹⁾

「(1)ドイツの動態論に持分会計の理論が欠けていたのは、その実際の必要性が認められなかったからである。アメリカにおいて持分会計論が発展した理由は、

もっぱら証券市場制度の発達と株式持分の多様化という二点に帰せられるものである。

(2)これまでのドイツ貸借対照表論は、損益計算の構造分析に焦点が向けられてきたので、その基底におかれる収支概念は損益計算の観点からする分類であった。それゆえ、資本取引に関する計算領域は、成果非作用的(=中性的)収支計算の領域の問題として処理されるべきもので、そのかぎりでは、構造論の問題としてさして大きな限界であるとは思われない。

(3)その場合、負債と資本が無造作に同視され、株主持分自体の独自性が認められないとする批判がある。このことは、損益計算の構造分析から当然の帰結であって、もしも株主持分の独自性を明らかにしようとするならば、損益計算の結果えられる在高貸借対照表を別途に経済的に意味づければ足りるものと思われる。

(4)ほかに、留保利益のピランツ上の位置づけや利益処分によって生じる負債(未払税金、未払配当金)等の解釈について問題がある。

(5)なお、資本取引と損益取引の区別に関する原則は構造論に対する与件であって、すでに正しく資本と損益が区別されたものとして、そこから構造論の分析がはじまるものであることに注意されるべきである。それゆえ、構造論それ自体のなかに資本と利益を峻別する決定原理は存在しない。

(6)ただ、収支を伴わない資本取引(例えば贈与)についての説明に対し、動態論の本来の限界として問題が残されている」

動態論の体系における資本概念は、このように資本概念を明確にしようとして体系づけられた学説とおよそ異なる次元の中での模索といっても過言ではない。青柳文司教授が指摘されるように、動的勘定学説の根底に流れる、いわゆる貸借対照表が損益計算目的を持つとしたらそのピランツはいかなる体系を有するかという出発点から財産計算機能は一応否定されているからである。収入・未支出に代表される資本の把握方法は、その意味で理論の帰結というよりもむしろ、理論の前提にあるもの⁵⁰と考えるべきものであることが判明した。

(1991. 6. 20)

〔注〕

- (1) 拙稿「複式簿記の原理とその論理的導入法 (Ⅱ)」『中央学院大学論叢 (商経関係)』第 20 巻第 2 号。
- (2) 拙稿「会計学における『資本』概念の検討(1)～(4)」中央学院大学総合科学研究所『紀要』第 3 巻第 1 号, 第 4 巻第 1 号, 第 4 巻第 2 号, 第 5 巻第 1 号。
- (3) 畠中福一『勘定学説研究』(森山書店), 昭和 27 年, 74-76 頁。
- (4) 同上書, 78-79 頁および第三篇各論。
- (5) 上野道輔『簿記理論の研究』(有斐閣), 昭和 3 年, 第 4 章。
- (6) 黒澤清『簿記原理』(森山書店), 昭和 27 年, 第三章, 第四章, 第五章。
- (7) 戸田義郎監訳, 安平昭二訳『複式簿記の基礎理論』(中央経済社), 昭和 44 年, 40 頁。Fritz Scheerer, *Kontentheorien der doppelten Buchhaltung*, 1950.
- (8) 安平昭二訳『ケーファー複式簿記の原理』(千倉書房), 11-76 頁。
Karl Käfer, *Theory of accounts in doubleentry bookkeeping*, 1966.
- (9) 安平昭二著『簿記理論研究序説』(千倉書房), 昭和 54 年, 196 頁。
- (10) (6)前掲書, 48 頁。
- (11) 高田正淳稿「Ⅷ 勘定理論」においても人的勘定学説を除き, 同様の分類が示されている。
飯野利夫・山根忠恕・染谷恭次郎『上級簿記』(有斐閣), 昭和 48 年。
- (12) (3)前掲書, 110-112 頁及び 173-175 頁。
- (13) (3)前掲書, 197 頁。
- (14) (3)前掲書, 239-241 頁。
- (15) (5)前掲書, 118-121 頁。
- (16) Henry Rand Hatfield, *Modern Accounting*, 1918, pp.7-9.
- (17) J. F. シェアー著, 林良吉訳『会計及び貸借対照表』(同文館), 昭和 2 年, 22-28 頁。
- (18) (3)前掲書, 302 頁。同上訳書, 27-28 頁。(16) *ibid.*, p.14.
- (19) (6)前掲書, 161-162 頁。
- (20) (6)前掲書, 162-163 頁。
- (21) (3)前掲書, 244-246 頁。
- (22) (6)前掲書, 11-12 頁, 203-244 頁。
- (23) (3)前掲書, 第 7 章。
- (24) 遠藤久夫稿「動態論の将来」『産業経理』第 33 巻第 7 号, 昭和 48 年 7 月, 108 頁。

- (25) 佐藤博明「利益測定貸借対照表論理の形成——シュマーレンバッハの1910年二論文について——」『会計』第116巻第1号, 昭和54年7月, 84-85頁。
- (26) 木村健康稿「経済学における資本概念」『産業経理』第16巻第11号, 昭和31年11月, 67-69頁。
- (27) Roy B. Kester, *Advanced Accounting*, 4th. 1946, pp.650-651.
- (28) 青柳文司稿「貸借対照表の構造と機能」『産業経理』第22巻第3号, 昭和37年, 92頁。
- (29) 山下勝治著『貸借対照表論——貸借対照表法の近代化——』(中央経済社), 昭和45年, 199-200頁。
- (30) シュマーレンバッハが経営財務論において展開される国民経済上の資本概念や、資本の形態(拘束資本, 自由資本, 生産資本, 不生産資本等)については本論では論じない。この点に関しては斉藤隆夫著『会計制度の基礎——シュマーレンバッハにおける計算論の意義——』(森山書店), 1975年, 第6章やデーヴィッド・A. R. フォレスト著, 林良治訳『シュマーレンバッハの研究——ドイツ経営経済学発達史——』(晃洋書房), 1982年, VIII章参照のこと。
- (31) 飯野利夫著『資金的損益貸借対照表への軌跡』(国元書房), 昭和54年, 58-66頁。
- (32) Eugen Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 12 Aufl. 1956, S. 51. シュマーレンバッハ著, 土岐政蔵訳『十二版 動的貸借対照表論』(森山書店), 昭和50年, 46頁。
- (33) (31)前掲書, 60-61頁。
- (34) 谷端長著『動的会計理論——増補版——』(森山書店), 昭和51年, 93頁。
- (35) 谷端長稿「動態論における資本勘定」『産業経理』第19巻第9号, 昭和34年9月, 39頁。
- (36) 土方久著『近代会計の基礎理論——ディナミッシェ・ビランツの研究——』(森山書店), 1981年, 137頁。
- (37) 同上書, 149-150頁。
- (38) 高橋吉之助著『近代勘定理論——企業会計の基本構造に関する一考察——』(中央経済社), 昭和36年, 64頁。
- (39) 浅羽二郎著『財務会計論』(森山書店), 1984年, 181頁。
- (40) 同上書, 183-186頁。
- (41) (34)前掲書, 248-249頁。

山下勝治博士も, シュマーレンバッハの収支計算を基底とする収支計算に基づく損益計算の一元論とワルプの給付計算と支払受払計算の二元論を比較し, 収支計算に基づく損益計算にも2つの体系があることを指摘している。山下勝治稿「二つの収支計算思考」神戸大学会計学研究室編『シュマーレンバッハ研究——復刻

- 版——』（中央経済社），昭和 55 年，128-143 頁。
- (42) (29)前掲書，263 頁。
- (43) 高田正淳稿「給付原価の損益計算と収支的損益計算」『産業経理』第 22 巻第 10 号，昭和 37 年，198 頁。
- (44) 新田忠誓稿「貸借対照表観と表示法について——動態論と静態論の比較——」『産業経理』第 42 巻第 4 号，昭和 57 年，71 頁。
- (45) I.コジオール著，高田正淳訳『財務会計論』（森山書店），昭和 40 年，14-15 頁。
Erich Kosiol, Pagatorische Bilanz, 2 Aufl. 1954.
- (46) 興津裕康稿「貸借対照表における資産・資本表示の問題点——コジオールによる『財産・資本貸借対照表』の再構成と『経済財』概念の導入に関連して——」『会計』第 124 巻第 4 号，昭和 58 年，36-38 頁。
- (47) (35)前掲論文，37-38 頁。
- (48) (35)前掲論文，39-40 頁。
- (49) 武田隆二稿「動的貸借対照表の三つの機能」『産業経理』第 22 巻第 7 号，昭和 37 年，58-59 頁。
- (50) (28)前掲論文，92 頁。
- (51) 本論においては，動態論と動的勘定学説の概念上の区別を一応次のように考えている。動態論に基づいて収入・支出概念から損益計算目的のために体系化されて数字で示された意味関連を有する勘定体系を動的勘定学説と総称している。同様に，静態観に基づいて財産や資本の諸勘定やその背後にある理論を総称して静的勘定学説としている。複式簿記の勘定学説は勘定間の組織的，体系的な理論展開を意味するものであり，その意味では思想に裏づけられた側面もあるのである。ただし，その思想の中に，評価論があるか否かは大きな問題である。片岡義雄博士は「勘定学説の機能を動態観貸借対照表理論と混同してはならない。何故なら，勘定学説は，畢竟するに複式簿記の機構に適用された動的評価理論に外ならないからである」と指摘されている。本論文では，資本概念に着目しているため，正面からこの問題を意識して取り上げていないし，明確な区別もせず，むしろ，簿記独自の勘定学説というより，思想的には利害調整理論や評価論を含む伝統的な会計理論も動的勘定学説には相当加味されていることを付記しておく。