

ネップ移行期におけるソビエト簿記理論の歴史的特質：ガラガン教授の所説を中心として

斉藤，久美子

<https://doi.org/10.15017/2920713>

出版情報：経済論究. 70, pp.27-60, 1988-03-10. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

ネット移行期における ソビエト簿記理論の歴史的特質

——ガラガン教授の所説を中心として——

齊 藤 久 美 子

目 次

- I 問題の視角
- II 1922年『一般簿記』の考察
 - 第一節 1922年版『一般簿記』の構成と目的
 - 第二節 1922年版『一般簿記』におけるガラガン教授の前提概念
 - 第三節 簿記の基本的な方法
 - 第四節 財産目録
 - 第五節 バランス
 - 第六節 勘定
 - 第七節 二重性の法則
 - 第八節 検証バランス（試算表）
- III むすびにかえて

I 問題の視角

十月社会主義革命後、ソビエトにおける計算科学 *счетная наука* は「社会主義は計算である⁽¹⁾」というレーニンの有名な命題に即して必ずしも平坦な道を辿ってきたわけではない。B.Г. マカーロフに拠ればソビエト権力初期から1930年代初期に至る迄、計算科学には多分に革命以前から存在する非社会主義的見解が反映されてきた。即ちそれはマルクス・レーニン主義経済学を基礎とせず、また社会主義的計算と資本主義的計算とのあいだに差異を認めることはできなかったのである。以下、B.Г. マカーロフに従ってこのような当時の計

算科学をめぐる状況を概括することから始めよう⁽²⁾。

当時の代表的な学者としてあげられるべきは、A. M. ガラガン、P. Я. ベイツマン、H. A. キパリーソフ、A. П. ルダノフスキーらである。A. M. ガラガンは計算科学を個別経済単位を考察する科学として捉えた⁽³⁾。更に彼は簿記の目的を経済単位の業務の正確かつ真実の状態を記録する方法を与え、企業の経済管理を実施するのに必要なあらゆるデータを管理機関に提示することであるとされた。また、簿記の課題はこのような技術的手段を作りあげることであり、それによって目的は最高度に達せられると主張した⁽⁴⁾。しかし、これには各社会構成体における計算のそれぞれの特殊性は否定されている。例えば A. П. ルダノフスキーは「会計学 балансоведение は経営状態に全く無関係にあらゆる経営法則を解明する⁽⁵⁾」と主張した。総じて彼らは計算の中央集権の指導の必要性を全く認めていなかった。

しかし、マルクス及びレーニンは①資本主義における計算の階級の本質、②社会主義及び資本主義における計算の相違、③社会主義社会の建設・発展のための計算・統制の意義、④社会的生産における正しい組織原理に関して主張している。計算及び統制は資本主義下ではブルジョワジーの経済支配の手段である一方、社会主義下では経済単位を管理する最も重要な手段となる。この場合、重大な意味をもつ問題は報告である。報告は正確かつ適時でなければならず、データの真実性に対し責任をもたなければならない。更にまた、その報告の指数の研究・分析を行わねばならない。そして報告の分析から得られる結論は労働者大衆自身の手により経済単位の管理を行うために広く労働者大衆の知るところとならねばならない。

20年代初頭、会計雑誌の発行を開始した学者たちはまだ古い立場に立脚していた。例えば雑誌「簿記」《Счетоводство》ではその題辭にフランスの会計学者レオテの言葉を引用している。「簿記通報」《Вестник Счетоводства》の1923年第1・2号ではレオテ、ギルボー、ベスタ、ピザニ、ゲルボニ⁽⁶⁾、その他「西側の優れた会計学者」の著作を出版することをアピールし、更に1926年第3・4号、第5・6号ではこれらの著作を賞賛していた。これらの雑誌に論文を掲載していたのは、先に述べた A. M. ガラガン、H. A. キパリーソフ、A. П.

ルダノフスキーらである。彼らは計算の概念はどの社会体制においても全く変わりがないと考えていた。更に1928年、「計算思想」《счетная мысль》では「マルクス主義に関しては簿記のうで……書く価値はない……一般にマルクス主義は経済学のないところにはありえないし、簿記（『複式勘定の法則 закон двойного счета』）は経済学ではなく純粋物理学である⁽⁷⁾」と述べられている。

一方、これらの見解との闘争も行われていた。1924年、H. ラスキンは政治思想と労働・研究を区別する時代は過ぎた⁽⁸⁾と述べた。また1928年、M. ゲーゲチコリと E. グレイフがその前年に出版された H. A. キパリーソフ 監修、A. M. ガラガン著による教科書に対して、「個々の経済単位という名のもとで」個別資本家の経済単位が隠蔽されていることを論証した⁽⁹⁾。また1928年、Л. クレイマンが主張したところによると、A. M. ガラガンの計算理論・計算思想 **счетные теории и идеи** は全く当時のソビエト計算思想に課せられた課題に応えるものではなかった⁽¹⁰⁾。

かくしてマルクス・レーニン主義を基礎とする計算理論 **счетные теории** 再編成の動きが出始めた。まず、1925年、計算理論再編成の方法を主張する最初の論文である「レーニン主義と計算」⁽¹¹⁾が出る。更に1928年、「簿記」第4号に「計算に対する現代マルクス主義的態度のために」が発表された。そのなかでは「既に一年前、我々は計算の方法論に関する諸問題のマルクス主義的研究を広く発展させることが必要不可欠であると主張した。……しかしながら計算担当の教授たちはこのアピールを素通りしてしまった……⁽¹²⁾」と述べられた。M. ゲーゲチコリは「第十一回十月革命記念日に向けて」のなかで「我々は科学的に仕上げられたマルクス主義的簿記理論の必要性について話したにすぎない。まだなされるべきことが何ひとつとして成功していないばかりでなく始まってもないのである⁽¹³⁾」と述べた。また、「十月と我々の課題」においては「科学としての簿記はこれまでブルジョワ世界が供給する水準のものであった⁽¹⁴⁾」と主張された。

このようにして、1920年代末期になってマルクス・レーニン主義に基づくソビエト簿記理論の再編成が始まった。当時の国民経済は株式会社が国有の企業

合同に再組織化されて解消し、工業化・農業の集団化が推進され、第一次五カ年計画が始まるという時期⁽¹⁵⁾に合致している。1928年、A. カルネエフは「バランス：マルクス主義的見地から」のなかで「マルクス主義だけが唯物論的見地から会計学 балансоведение を科学の頂点へと引き上げる。その後〔にはじめて〕、会計学は実務面への適用のうえて重要かつ確実な手段となり、社会主義建設、計算、計画、統制のために必要不可欠なものとなる⁽¹⁶⁾」と主張した。1971年、まさに И. В. マルイシェフが述べているように、「1928～30年に我国の経済に根本的な変革が行われた。この時期から簿記計算理論研究が急転する。ソビエトの理論家たちは次第にブルジョワ理論のとらわれから脱却し始めた⁽¹⁷⁾」のであった。

この時期になってはじめて簿記の基本的な範疇の理論的な再検討が行われるに至った。例えば「金属工業における計算と報告書に関する訓令（1930年）」をめぐる議論はその一例である。即ち訓令では「生産の機能とは、経済単位に生産手段が存在することを前提とするような生産物を製造することである。かくして生産企業における経済単位の手段は生産手段となる⁽¹⁸⁾」と述べている。これに対し、ダヴィドフは「如何なる根拠で生産経済単位の手段は生産手段となつたのか、これは「……産業資本が資本の回転全体の間に継続的に利用し投下する形態のうちの一つである生産資本と産業資本の概念を混同することによってのみ可能となった」と反論した⁽¹⁹⁾。また、同訓令では固定資産勘定に建設仮勘定 имущество в строительстве が含まれていたが、Г. Н. ダヴィドフは次のように反論した。「我々にとって全く不可解であるが……、委員会の如何なる判断の結果、建設仮勘定はまだそれが使用の対象となっていない時点で企業の固定資産部門に含まれるのであろうか。すべての建設仮勘定は産業資本の回転の視点でみると前払貨幣資本から生産資本への転化の段階にまだあり、その後、生産の側面へ固定資本（生産資本）として関わらなければならぬはずのものである⁽²⁰⁾」と。Г. Н. ダヴィドフの多くの批判はその訓令の作成者らには受け容れられなかった。が、1934年には С. Г. ストゥルミリンの小論文⁽²¹⁾において Г. Н. ダヴィドフのものと多くの共通点がみられたのである。

この時期、以前はマルクス・レーニン主義に立脚する必要性を認めていなかった数人の学者たちによって簿記計算の理論的命題の検討が行われた。A. M. ガラガンの1930年の著作『一般簿記』⁽²²⁾は B. Г. マカーロフに拠れば失敗に終わった例としてあげられている。その詳細に関する考察はⅢで行うこととするが、以上が B. Г. マカーロフの研究に基づく当時の状況の概括である。

戦時共産主義からネップ、第一次五カ年計画期へと続く当時の混乱した状況のなかで、計算思想もまた混乱している状況が窺える。本稿では、このような過渡期における会計学研究の手がかりを得るために、A. M. ガラガンの1922年版『一般簿記』⁽²³⁾を扱う。この時期はネップへ移行した2年目に該当し、B. Г. マカーロフの考察に拠れば資本主義的計算と社会主義的計算の差異が認められない、換言すれば生産関係は計算を規定しないと考えられていた時期に合致する。

当時の簿記文献に関しては、今迄その内容を直接にも間接にも扱ったものはない。況んや、ある個人の著作の学問的評価を通じてのアプローチは存在しない。この動乱の時期においてまず一人の学者の学説を追うことは時代によって簿記がどのような規定をうけるかを考察するうえで極めて重要である。次に A. M. ガラガンを選択したのは、従来の簿記理論からマルクス・レーニン主義の立場で再検討を行おうと試みた学者のなかで、B. Г. マカーロフの評価に拠れば（即ちこれは現代ソビエトにおける評価と合致しているはずであるが）、失敗に終わった例であるからである。A. M. ガラガンこそまさに時代的制約のなかで自らの簿記理論を構築しようと試みた。我々が彼に下す評価は B. Г. マカーロフとは別のものであってよかろう。本稿はそのための出発点である。従って本稿の目的は社会主義建設過渡期における会計学研究の糸口を得ることにある。

注

- (1) Ленин В. И. Полное собрание. т. 35, изд. 5-е, 1981, с. 63.
- (2) Макаров В. Г. Теоретические основы бухгалтерского учета, М., Финансы, 1978.
- (3) Галаган А. М. Общее счетоведение. М., 1921, с. 12. (Макаров, указ. соч.,

- с. 8.)
- (4) Галаган А. М. Общее и торговое счетоводство. М., 1925, с. 16. (Макаров, указ. соч., с. 8.)
 - (5) Рудановский А. П. Построение государственного баланса. М., Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928, с. 11. (Макаров, указ. соч., с. 9.)
 - (6) これら 5人の学者たちの姓はいずれもロシア語からの音訳である。
 - (7) Переписка с читателями.—《Счетная мысль》, 1928, No. 1, с. 36. (Макаров, указ. соч., с. 12)
 - (8) Ласкин Н. Пробег мысли об учете по газетным листам. М., ОРУ, 1924, с. 7. (Макаров, указ. соч., с. 12.)
 - (9) Гегечкори М., Глейх Е. На службе у капиталистического собственника —《счетная мысль》, 1928, No. 4, с. 141. (Макаров, указ. соч., с. 12.)
 - (10) Клейман Л. Профессорская путаница.—《Счетоводство》, 1929, No. 5, с. 373. (Макаров, указ. соч., сс. 12-13.)
 - (11) Ленинизм и учет.—《Счетная мысль》, 1925, No. 1.
 - (12) За современный марксистский подход к учету.—《Счетоводство》, 1928, No. 4, с. 290. (Макаров, указ. соч., с. 13.)
 - (13) Гегечкори М. К XI годовщине Октябрьской революции.—《Счетная мысль》, 1928, No. 11, с. 361. (Макаров, указ. соч., с. 14.)
 - (14) Родинов Б. Октябрь и наши задачи.—《Вестник ИГБЭ》, 1928, No. 11, с. 105. (Макаров, указ. соч., с. 14.)
 - (15) Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия. М., 《Советская Энциклопедия》, 1972, т. 1, сс. 45-47.
 - (16) Карнеев А. Баланс в марксистском освещении.—《Счетоводство》, 1929, No. 2, с. 105. (Макаров, указ. соч., с. 14.)
 - (17) Малышев И. В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете. М., 《Статистика》, 1971, с. 5. (Макаров, указ. соч., с. 15.)
 - (18) Давыдов Г. Баланс как таблица изображающая движение ценностей.—《За социалистический учет》, 1930, No. 11, с. 41. (Макаров, указ. соч., с. 15.)
 - (19) Там же, с. 46. (Макаров, указ. соч., сс. 15-16.)
 - (20) Там же, с. 49. (Макаров, указ. соч., с. 16.)
 - (21) Струмилин С. Г. К перестройке бухгалтерского учета. М., ЦУНХУ Госплана СССР и В/О 《Союзоргучет》, 1934. (Макаров, указ. соч., с. 17.)
 - (22) Галаган А. М. Общее счетоведение. М., Заочные курсы Промакадемии,

1930.

(23) Галаган А. М. Общее счетоведение, М., 1922.

II 1922年版『一般簿記』の考察

第一節 1922年版『一般簿記』の構成

それではネップ移行期におけるソビエト簿記の考察にうつる。1922年、A. M. ガラガンは『一般簿記』を出版した。その構成は以下のとおりである。

序文

第一章 経済単位と経済活動、簿記及びその定義

- § 1 要求とその充足方法、無償財と経済財
- § 2 経済活動とその目的；経済計算
- § 3 経済単位、その構成要素
- § 4 経済単位の主体
- § 5 経済単位の客体
- § 6 経済業務
- § 7 経済単位の管理
- § 8 技術的管理
- § 9 経済管理
- § 10 簿記、その目的と意義
- § 11 科学としての簿記の体系

第二章 簿記方法の原理的説明

- § 12 簿記の基本的方法
- § 13 財産目録とその意義
- § 14 財産目録の種類と形式
- § 15 財産目録の形式としてのバランス
- § 16 バランスの意義
- § 17 バランスの分割；勘定
- § 18 勘定の種類と形式

§ 19 二重性の法則

§ 20 勘定記入の原則

§ 21 検証バランス (試算表)

第三章 簿記の手段に関する説明

§ 22 簿記の手段に関する一般概念；証憑と帳簿

§ 23 証憑とその種類

§ 24 帳簿とその種類

§ 25 分析帳簿

§ 26 総合帳簿

§ 27 帳簿の開設

§ 28 帳簿への記入

§ 29 記入の検証

§ 30 経済単位の活動成果の決定

§ 31 帳簿の締切

§ 32 報告書、その種類と作成順序

§ 33 計算業務の誤記及び誤記の訂正方法

第四章 簿記の体系及び形式

§ 34 簿記の体系及び形式に関する概念

§ 35 伝統的な簿記

§ 36 財務簿記

§ 37 預金簿記

§ 38 契約簿記

§ 39 単純簿記

§ 40 単式簿記

§ 41 イタリア式

§ 42 ドイツ式

§ 43 アメリカ式

さて、それでは如何なる目的で A. M. ガラガンは 1922年版『一般簿記』を執筆したのであろうか。ソビエト権力の成立後、国家及び経済単位に簿記報告

書の分野の専門委員を配置することが急務となり、そのための要員を育成せねばならなかった。当時、簿記教科書が欠如しており、簿記の教師にせめて一冊ずつ教科書を与えることができるように A. M. ガラガンは試みた。ロシア革命前の書物は当時、既に意味がなくなっており、また革命後から当時までに簿記教科書として価値のあるものは出版されていないと A. M. ガラガンは主張し、教科書の発行を行った。

一方、また、彼は簡潔な教科書を作成することを目的とした。

簿記は一般簿記と実用簿記から成り、前者は計算の基本的な問題を解明するものとし、A. M. ガラガンはこれについて取り扱った。A. M. ガラガンはおよそ以上のように述べた後、第一章及び第二章を次のように言う。以下、A. M. ガラガンの1922年版『一般簿記』は非常に特徴的であるので冗長さを恐れず忠実に紹介していきたい。

第二節 1922年版『一般簿記』におけるガラガン教授の前提概念

A. M. ガラガンは第一章「経済単位と経済活動；簿記及びその定義」において、広くその概念規定を行っている。これは第二章以下で簿記の仕組について述べるための前提概念である。その項目については既に述べたとおりである。が、ここでは § 11 「科学としての簿記の体系」についてのみ、みとめることとする。

簿記の課題とは経済管理を円滑に促進することである。経済管理とは「経済計算の原則 *правило хозяйственного расчета*」の適用を監視することである。従って簿記は「経済計算の原則」が適用されているか否かの監視を促進する計算科学 *счетные науки* の一分野である。

簿記は一般簿記 *общее счетоведение* と実用簿記 *прикладное счетоведение* から成る。一般簿記の課題とは例外なくすべての経済単位に対する計算原理 *правило учета* を確立することである。すべての経済単位には代理人 *агент* がいて業務の指導を行い、共通の方法で保全・計算を行わなければならない動産・商品がある。つまり、どの経済単位にも共通な計算方法・管理方法を作ることが可能である。一方、各経済単位には特殊性があり、そのための簿

記が実用簿記である。

一般に科学は現象をより正しく究明し本質を把握するために、また科学の基本的命題を定義するために特定の名称・表現即ち術語を用いる。

簿記には様々な術語があるが、ここではひとつだけ引用しておく。実務上、簿記《счетоведение》によって作成された方法・手段を適用する仕事を簿記実務（《счетоводство》または《бухгалтерия》）という。

ここで混乱を避けるために筆者なりに概念を整理しておく。

① 経済単位 хозяйство

生産用具を整備しており、一定の経済業務を遂行し一定の経済財（有償財）を入手する目的の個人の集団をいう⁽¹⁾。

② 動産 движимое имущество と商品 товар

いずれも物質財 материальные блага の範疇である。前者は厳密に言えば経済単位それ自体の利用に供するものをいう。従って利益を入手し他の経済単位の要求を充足するための商品は区別される。

③ 経済計算の原則 правило хозяйственного расчета

経済活動を行う場合、最小限の努力で最大限の成果を得るための原則をいう。

④ 経済管理 хозяйственное управление

各経済過程はそれぞれ「経済計算の原則」を遵守して遂行される。それは技術的管理 техническое управление と呼ばれる。それぞれ技術的管理が首尾よくいったとしても、各経済過程が互いに調和して業務を行わなければならない。そのための管理を経済管理という。

第三節 簿記の基本的な方法

第二章「簿記方法の原理的説明 Учение о методах счетоведения」において A. M. ガラガンは独自の見解を示している。

まず、A. M. ガラガンは簿記の方法について述べている。簿記の基本的な方法とは、観察と記入の方法 метод наблюдения и описания, 考察の方法 метод исследования, 説明の方法 метод объяснения の三方法である。

観察と記入の方法。これは経済単位で遂行される全業務を一定の原理に基づいて余すところなく記入する方法である。これによって経済単位で遂行される全過程を知ることができ、それを基礎としてデータを得ることができる。

考察の方法。観察と記入の方法によって得られたデータは各業務を確認するデータである。経済単位を管理するためには各業務だけでなく各過程を知ることが必要とされる。従ってデータは一定の特徴に基づいて分類される。つまり考察の方法とは観察と記入の方法によって得られたデータを分類して経済単位の業務、経済過程を明らかにする方法である。

以上、二つの方法は分類の視点に立脚している。

説明の方法。各経済過程がその経済単位にとって障害となっている場合がある。その原因を知るための方法である。

第四節 財産目録

観察と記入の方法の最も明確な例が財産目録 *инвентарь* の作成である。一定時点における経済単位に存在するすべての財⁽²⁾(物質財 *материальные блага* と債権・債務 *нематериальные блага*) の記録を財産目録という。財産目録の作成は、①経済単位全体の財産の明確化、②財産の評価、③財産の記述から成立している。

経済単位全体の財産の明確化。経済単位に如何なる物質財と債権・債務が存在するかを把握するために、全物質財の検査・測定・記入と債権債務関係の検証、金額の確認を行うことである。

財産の評価。経済単位に存在する物質財と債権・債務を統一的な度量衡で計測する。この測定単位は財産目録が作成される国家の貨幣単位であり、ロシアではルーブリである。

表Ⅱ・1

①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨
	①②……………	日	付		⑥⑦……………	個別金額		
	①……………	月			⑥……………	ルーブリ		
	②……………	日			⑦……………	カペイカ		
	③⑤……………	仕丁欄			⑧⑨……………	合計金額		
	④……………	摘要欄			⑧……………	ルーブリ		
					⑨……………	カペイカ		

財産の記述。財産は台帳 *инвентарная книга* と呼ばれる特別な帳面に記入される。簿記ではすべての記入は縦線によって区分された一連の欄がある用紙に行われる。これを帳簿 *конторская бумага* という。それは表Ⅱ・1のような様式である。

経済単位の全財産を記入すると、最終的に財産目録は経済単位の完全かつ明瞭な財産状態を提供する。そのため、全財産（物質財と債権・債務）は二つのグループ、アクチーフ *актив* とパッシーフ *пассив* に分けられる。図1を参照されたい。アクチーフとは経済単位が権利をもっているもの、即ち物質財（有形資産及び貨幣）のことをいう。パッシーフとは経済単位が義務をもっているもの、即ち債務のことをいう。

アクチーフ、パッシーフはそれぞれ細かく分類される。アクチーフの分類は動産、不動産、商品、材料、現金、各種債権等、パッシーフも各種債務のグループに分類される。

記入は極めて厳密に行われる。例えば動産や商品の場合はその名称、量、単価、合計金額が記入される。債権・債務は各人の氏名によって示され、債権者

または債務者の姓及び名前と父称のイニシアルが記入され、住所が略記される。

アクチーフ及びパッシーフはそれぞれ合計金額と各個別の金額が計算される。アクチーフの合計金額は経済単位の権利を、パッシーフの合計金額は経済単位の義務を確立する。アクチーフとパッシーフを比較することによって経済単位の財産状態を判断できる。それ故、財産目録に経済単位のアクチーフとパッシーフが記入されているのである。

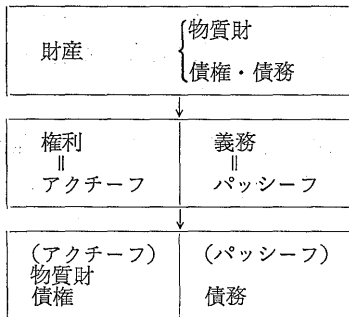


図1 財産の分類

アクチーフとパッシーフを比較した場合にアクチーフ合計がパッシーフ合計を超過するときは経済単位がその債務をすべて償還できて更に残余があるということである。が、その残余は経済単位それ自身がつものではない。というのも、経済単位は生命ある個体でなく、特定の所有者⁽⁹⁾に帰属するものである

からである。従ってその残余は経済単位にとってその所有者を潤す義務に相当する。換言すればアクチーフからパッシーフを控除した残額は所有者に対する経済単位の債務である。それ故に、この残額は経済単位の義務が示されるところである財産目録のパッシーフに示される。そしてこれを A. M. ガラガンは次のように結論づけている。

アクチーフ合計－パッシーフ合計＝残額

⇨アクチーフ合計＝パッシーフ合計＋残額

この残額は経済単位がその所有者に負う義務である。換言すれば経済単位の所有者が経済単位に投資している金額である。この残額を正味資本と呼ぶ。

このことから次のような特質が窺える。計算的には資本はアクチーフからパッシーフを控除した差額概念として捉えられている。一方、属性的には資本は債務と同質のものとして捉えられている。

財産目録の例として表Ⅱ・2を参照されたい。

実務上、財産目録には二種類の形式がある。ひとつはアクチーフを上パッシーフを下に記入して同じ頁に記載する形式、表Ⅱ・2である。もうひとつはアクチーフとパッシーフを二頁に対になるように記載するもので、アクチーフを左側、パッシーフを右側に記入する形式である。

財産目録の内容に拠れば、全体財産目録と部分財産目録とに区分される。全体財産目録とは経済単位の全財産であるアクチーフとパッシーフ全体が記載されるものをいい、その例が表Ⅱ・2である。部分財産目録とは経済単位のアクチーフ或いはパッシーフの一部分だけを記載されるものをいう。部分財産目録には二つの形態がある。ひとつは経済単位(E)がいくつかの小さな経済単位(e_n)から成立している場合、その小さな経済単位(e_n)の全体財産目録は、経済単位(E)に対して部分財産目録となる。もうひとつの部分財産目録の形態はアクチーフ或いはパッシーフの一部分を列挙したものをいい、表Ⅱ・3がその一例である。

財産目録はその作成目的に応じて開業(開始)財産目録 *начальные инвентари*、検証財産目録(試算表) *проверочные инвентари*、閉業財産目録 *заключительные инвентари* に分類できる。開業財産目録とは経済単位を最初

表Ⅱ・2 19xx年1月1日の財産目録

		アクチーフ			
		動産			
	文机	1台	40ルーブリ	40	—
	事務机	4台	15ルーブリ	60	—
	斜面事務机	2台	35ルーブリ	70	—
	タイプライター	1台	350ルーブリ	350	—
	デシャーチナ計量器	1台	250ルーブリ	250	—
	卓上計量器	1台	25ルーブリ	25	—
	店の売台と棚	6台	15ルーブリ	90	—
	事務計算書	5セット	10ルーブリ	50	—
	筆記用具		40ルーブリ	40	—
					975 —
		受取手形			
No. 1	イヴァノフ, B. H.		当年2月5日迄	1,200	—
No. 2	パプロフ, C. H.		当年3月15日迄	2,500	—
No. 3	セルゲーエフ, A. M.		当年4月1日迄	4,300	—
					8,000 —
		各種債権			
	ニキフォロフ, A. M.		モスクワ……………	5,000	—
	セメソフ, П. A.		ペトログラード	7,000	—
	アンドレーエフ A. A.		カザン……………	8,000	—
					20,000 —
		商品			
	小麦	2,500プード	1.20ルーブリ	3,000	—
	からす麦	1,500プード	0.80ルーブリ	1,200	—
	ライ麦	3,000プード	0.70ルーブリ	2,100	—
					6,300 —
		現金			
	金庫のなかにある現金……………				2,500 —
					37,775 —
		パッシーフ			
No. 5	レフシュキン M. X.		当年3月15日迄	7,500	—
No. 6	ザイツェフ B. C.		当年7月1日迄	2,500	—
					10,000 —
		各種債務			
	コトフ, Л. B.		当地……………	8,200	—
	リュビモフ, Л. K.		リヤザン……………	2,800	—
	クボフ, B. 3.		ノボシビルスク	3,000	—
					14,000 —
			正味資本……………		24,000 —
					13,775 —
					37,775 —

(ここで正味資本が差額計算で導き出されていることに注意されたい)

に組織するとき作成するものをいい、開業時にどのような財産が経済単位に存在するかを知るのが目的である。検証財産目録とは経済単位が行う経済活動の成果を知る目的で作成される。経済活動の継続期間を報告期間という通常一年単位の期間に分ける。報告期間の期首と期末は暦年の期首と期末に一致するのが通例である。そして報告期間の期末に作成される財産目録を検証財産目録といい、これは次の期の開業財産目録である。閉業財産目録とは経済単位の経済活動を清算するとき作成されるものをいい、どのような財産が閉業時に存在するかを知ることを目的とする。

第五節 バランス

実務上、経済単位の経済活動を表す二種類の形式——記述形式 *формы описательные* と一覧形式 *формы синоптические*——がある。記述形式とは全データが詳細に記述されるものをいい、表Ⅱ・2、表Ⅱ・3 がその例である。表形式とは詳細にデータを記述するのではなく極めて簡潔かつ圧縮して記入を行うものをいう。そのために詳細に記入されたものを特定の日グループに分けることが必要である。そして、各グループに対して簡潔にグループの名称とそれに属するものの合計金額を記入する。グループには例えば動産、受取手形、

表Ⅱ・3 19xx年1月1日における事務所の動産の記録

No.	物の名称	数	単価	総額
1	文机	2	40	80
2	事務机	8	20	160
3	斜面事務机	6	30	180
4	タイプライター	1	350	350
5	計算機	1	220	220
6	卓上時計	1	125	125
7	筆記用具	2	25	50
8	事務計算書	15	10	150
9	安楽椅子	2	15	30
10	ウィーン椅子	12	5	60
11	その他事務用品	—	30	30
	合計	—		1,435

各種債権、商品、現金、支払手形、各種債務などがある。最終的には記述形式によっても表形式によっても財産目録の内容は同じものとなるが表形式による財産目録は非常に省略されかつ圧縮されたものとなる。表Ⅱ・2を一覧形式にしたものが表Ⅱ・4である。

表形式の財産目録をバ

表Ⅱ・4 19xx年1月1日におけるバランス

アクチーフ			パッシーフ		
1.	動 産	975	1.	支 払 手 形	10,000
2.	受 取 手 形	8,000	2.	各 種 債 務	14,000
3.	各 種 債 権	20,000	3.	正 味 資 本	13,775
4.	商 品	6,300			
5.	現 金	2,500			
		37,775			37,775

ランス баланс という。バランスによって経済単位の財産に関する簡潔な情報を入手することができる。その経済単位に存在する財産、即ちアクチーフとパッシーフの合計金額、経済単位の所有者の投資額（正味資本）がわかる。即ちバランスによって経済単位の財産構成を判断する十分な情報が得られる。

昔、ロシアでは外国の経済単位には財産状態を公表することが義務づけられており、バランスを新聞に公開した。これによってその経済単位の財産状態を知るのに充分すぎるぐらいであった。

バランスは一定時点の経済単位の経済状態を示す表である。経済単位の財産状態はアクチーフとパッシーフを比較して知ることができ、これはバランスによって合理的に行われる。両者を比較すると次の3つの場合がある。

(1)アクチーフがパッシーフを超過する場合は財産の一部は経済単位の所有者に負う債務、即ち正味資本となる。従って正味資本は債務であるからバランスのパッシーフ側に記入されることになる。資本を債務と考えるのは特徴的である。表Ⅱ・5を参照されたい。

(2)アクチーフとパッシーフが等しくなる場合、所有者は経済単位に対し何も投資したことになる。バランスには資本が計上されない（表Ⅱ・6参照）。

(3)パッシーフがアクチーフを超過する場合、経済単位はその債務をまかなうことができない。この不足金額を欠損 дефицит と呼ぶ。経済単位は生命体ではないから、欠損額をその所有者が負担しなければならない。従って経済単位は欠損額を経済単位の所有者に請求する権利を有する。つまり欠損とは経済単位の債務であり、アクチーフ側に記入される（表Ⅱ・7参照）。

表Ⅱ・5

(資 産)	(負 債)
	資 本



アクチーフ	パッシーフ
1. 動産 10,000	1. 支払手形 12,000
2. 受取手形 8,000	2. 各種債務 18,000
3. 各種債権 5,000	3. 資 本 15,000
4. 商 品 20,000	_____
5. 現 金 2,000	_____
45,000	45,000

表Ⅱ・6

(資 産)	(負債)=債務
-------	---------



アクチーフ	パッシーフ
1. 動 産 10,000	1. 支払手形 25,000
2. 受取手形 8,000	2. 各種債務 20,000
3. 各種債権 5,000	_____
4. 商 品 20,000	_____
5. 現 金 2,000	_____
45,000	45,000

表Ⅱ・7

(資 産)	(負債)=債務
	欠 損



アクチーフ	パッシーフ
1. 動 産 10,000	1. 支払手形 35,000
2. 受取手形 8,000	2. 各種債務 15,000
3. 各種債権 5,000	_____
4. 商 品 20,000	_____
5. 現 金 2,000	_____
6. 欠 損 5,000	_____
50,000	50,000

[注] 今、仮に資産、負債という語を用いて上記のように表した。

この三例からバランスが一定時点の経済状態を決定することがわかる。バランスは明確かつ正確に経済状態を表す。バランスは一定時点における経済単位の写真にたとえられる。バランスは経済単位全体の静態を写したものである。経済活動を停止すればバランスの内容は変化しない。

それではいつ、バランスを作成すればよいのか。バランスは静態であるから、経済活動を行うことによって刻々と変化する経済単位の動態を表すことが必要となってくる。経済単位の経済活動が如何に反映されるかをみてみよう。

19xx年1月1日、経済単位のバランスは表Ⅱ・8であった。

同年1月5日、経済単位は10,000ルーブリ、商品を販売し現金を受け取る。この取引によって、2,000ルーブリの現金は12,000ルーブリとなり、商品は20,000ルーブリから10,000ルーブリとなる(表Ⅱ・9参照)。

表Ⅱ・8 19xx年1月1日のバランス

アクチーフ		パッシーフ	
1. 動産 10,000	1. 支払手形 12,000		
2. 受取手形 8,000	2. 各種債務 18,000		
3. 各種債権 5,000	3. 資本 15,000		
4. 商品 20,000			
5. 現金 2,000			
45,000	45,000		

表Ⅱ・9 19xx年1月5日のバランス

アクチーフ		パッシーフ	
1. 動産 10,000	1. 支払手形 12,000		
2. 受取手形 8,000	2. 各種債務 18,000		
3. 各種債権 5,000	3. 資本 15,000		
4. 商品 10,000			
5. 現金 12,000			
45,000	45,000		

同年1月15日、商品を売掛で5,000ルーブリ販売する。この取引によって各種債権は5,000ルーブリ増加し10,000ルーブリに、商品は10,000ルーブリから5,000ルーブリに変化する(表Ⅱ・10参照)。

また、同年1月20日、商品20,000ルーブリを買掛で購入する。この結果、商品は25,000ルーブリとなり、各種債務は38,000ルーブリとなる。従ってバランスは表Ⅱ・11の如くなる。

以上、考察した一連のバランスは正味資本の大きさは不変であった。次に資本に影響を及ぼす取引について考察する。1月25日、50ルーブリの机がこわれたので破棄する。すると動産の総額は10,000ルーブリから9,950ルーブリとなる。1月20日のバランスの表Ⅱ・11によってアクチーフ合計は65,000ルーブリ

表Ⅱ・10 19xx年1月15日のバランス

アクチーフ		パッシーフ	
1. 動産	10,000	1. 支払手形	12,000
2. 受取手形	8,000	2. 各種債務	18,000
3. 各種債権	10,000	3. 資本	15,000
4. 商品	5,000		_____
5. 現金	12,000		_____
	45,000		45,000

表Ⅱ・11 19xx年1月20日のバランス

アクチーフ		パッシーフ	
1. 動産	10,000	1. 支払手形	12,000
2. 受取手形	8,000	2. 各種債務	38,000
3. 各種債権	10,000	3. 資本	15,000
4. 商品	25,000		_____
5. 現金	12,000		_____
	65,000		65,000

から64,950ルーブリとなる。しかしパッシーフ合計は50,000ルーブリのままである。従って資本は $64,950 - 50,000 = 14,950$ ルーブリとなる(表Ⅱ・12参照)。

1月30日、商品5,000ルーブリが減耗する。商品は1月25日の20,000ルーブリから15,000ルーブリに減少する。するとアクチーフ合計は59,950ルーブリとなる。パッシーフの支払手形と各種債務は不変である。よって資本が減少し9,950ルーブリとなる(表Ⅱ・13参照)。

表Ⅱ・12 19xx年1月25日のバランス

アクチーフ		パッシーフ	
1. 動産	9,950	1. 支払手形	12,000
2. 受取手形	8,000	2. 各種債務	38,000
3. 各種債権	10,000	3. 資本	14,950
4. 商品	25,000		_____
5. 現金	12,000		_____
	64,950		64,950

表Ⅱ・13 19xx年1月30日のバランス

アクチーフ		パッシーフ	
1. 動産	9,950	1. 支払手形	12,000
2. 受取手形	8,000	2. 各種債務	38,000
3. 各種債権	10,000	3. 資本	9,950
4. 商品	20,000		_____
5. 現金	12,000		_____
	59,950		59,950

表Ⅱ・14 19xx年1月31日のバランス

アクチーフ		パッシーフ	
1. 動産	9,950	1. 支払手形	12,000
2. 受取手形	8,000	2. 各種債務	38,000
3. 各種債権	10,000	3. 資本	19,950
4. 商品	20,000		_____
5. 現金	22,000		_____
	69,950		69,950

更に1月31日、経済単位の所有者は金庫に10,000ルーブリを納入した。現金は22,000ルーブリとなり、アクチーフは69,950ルーブリとなる。しかしパッシーフの支払手形と各種債務は変化しないので正味資本が19,950ルーブリとなる(表Ⅱ・14参照)。

以上のように資本の増加・減少をひきおこす取引を形態変化 *модификация* という。

以上のことからバランスは一定時点の経済状態ばかりでなく、変化もまた表すことができる。それぞれの取引の後、バランスが直ちに作成される。アクチーフやパッシーフのなかの各グループを一連のバランスで考察すれば、それぞれの経済過程を明らかにできる。以上のことからバランスの意義とはバランスによってどの経済単位についても静態及び動態を明確にすることといえる。

A. M. ガラガンは以上のようにバランスの意義を考察した後、バランスを分割したものとして勘定を次のように述べる。

第 6 節 勘 定

バランスには経済単位的全取引を記入する。取引に応じて継続的にバランスを作成していくのは正しい。しかし、実務上、取引のつど新しいバランスを作成することは不可能である。そのため、アクチーフとパッシーフをそれぞれ部分に分け、その変化を記入していく。このための表を勘定と呼ぶ。例として表Ⅱ・8のバランスを勘定に分割してみよう。勘定は8種類となりそのうちの5種類はアクチーフ、3種類はパッシーフの各部分を構成している。勘定はアクチーフ及びパッシーフの各部分の名称で呼ばれる(表Ⅱ・15参照)。

勘定はアクチーフとパッシーフの変化をより充分にかつ明瞭に記入する目的でひらかれる。それぞれの各部分は常に増減を繰り返すので、一箇所にそれを記入すると混乱をまねくだけである。従って、実務上、アクチーフ及びパッシーフの各部分の増加・減少はそれぞれ片側に記入される。勘定はT字型形式で表される。

以上より勘定はその内容によってアクチーフ勘定 *активные счета* とパッシーフ勘定 *пассивные счета* に区別される。アクチーフ勘定とは動産勘定、受取手形勘定、各種債権勘定、現金勘定、商品勘定などをいい、パッシーフ勘定とは支払手形勘定、各種債務勘定、資本勘定をいう。

また、別の観点によって勘定は物的勘定 *вещные или материальные счета* と人名勘定 *личные счета* に分けられる。物的勘定とは物質財の変化を記入

表Ⅱ・15

1. アクチーフ部の勘定

動産	勘定	受取手形	勘定	各種債権	勘定
10,000		8,000		5,000	
商品			勘定		
20,000			現金		
			勘定		
			2,000		

2. パッシーフ部の勘定

支払手形	勘定	各種債務	勘定	資本	勘定
	12,000		18,000		15,000

するものをいい、動産勘定、商品勘定、現金勘定などがその例である。人名勘定とは債権・債務の変化を記入するものをいい、受取手形勘定、各種債権勘定、各種債務勘定、資本勘定などがその例である。

正味資本の大きさを変える取引の原因を解明することは有効かつ重要である。資本を増加させる原因はこれを促進し、減少させる原因はこれを除去しなければならない。資本の増減を知るための勘定を「成果勘定 *результатные счета*」という。

これも勘定の内容の視点での分類であるが、勘定は全体勘定 *общие счета* (または集団勘定 *коллективные счета*) と部分勘定 *частные счета* に分類される。全体勘定とは同種の財のグループの変化を記入する勘定をいう。全体勘定の例としては各種債権勘定がある。各種債権勘定には経済単位の複数の人間に対する債権が記入される。一方、資本勘定は部分勘定である。というのも資本勘定には唯ひとりの経済単位の所有者との関係の変化だけが記入されるからである。例えば商品勘定は全体勘定である。しかし、各商品の勘定、その例として綿勘定、羊毛勘定などは部分勘定である。また、各種債権勘定、各種債務勘定は全体勘定であるが、各債権者・各債務者の人名勘定は部分勘定であ

る。全体勘定と部分勘定の相関関係は全体勘定が一連の部分勘定に発展し、また反対に一連の部分勘定がひとつの全体勘定にとってかわる、という関係である。前者を「部分勘定の合成」と呼び、後者を「全体勘定の部分勘定への分解」と呼ぶ。

勘定の形式の観点からみると、勘定は一頁勘定 *одностраничные счета* と二頁勘定 *двухстраничные счета* に区別される。一頁のなかに財の増減を記入するものを一頁勘定といい、二つの相対する頁に財の増減を記入するものを二頁勘定と呼ぶ。これら一頁勘定、二頁勘定はそれぞれ日本の残高式、標準式に近いものである。

表Ⅱ・16

1月	2	イヴァノフから商品代金を受け取った	6,000	—	—	—
	5	商品販売をした	7,000	—	—	—
	7	費用を支払った	—	—	4,000	—
	9	給料を支払った	—	—	2,000	—
	11	ペトロフから債権を回収した	3,000	—	—	—

表Ⅱ・17

1月	2	イヴァノフから受け取った	6,000	—	1月	7	費用を支払った	4,000	—
	5	商品販売をした	7,000	—		9	給料を支払った	2,000	—
	11	ペトロフから受け取った	3,000	—					

一頁勘定の形式をとる場合、表Ⅱ・1の個別金額欄に財の増加額が、合計金額

欄に財の減少額が記入される。

例をみてみよう。現金勘定は表Ⅱ・16で示される。この表Ⅱ・16を二頁勘定で表してみよう。物質財の増加は左側の頁に、減少は右側の頁に記入され、表Ⅱ・17のような形式となる。

表Ⅱ・18

収 入			支 出		
日	付	金 額	日	付	金 額
1月	2	6,000	1月	7	4,000
	5	7,000		9	2,000
	11	3,000			

更にこれも形式の観点からであるが、勘定は記述勘定 *описательные счета* と一覽勘定 *синоптические счета* に区別される。記述勘定ではすべての記入は取引の内容と金額をもらさないように行われる。その例は表Ⅱ・16、表Ⅱ・17である。一覽勘定は取引の日付と金額だけを記入するものであり、その例が表Ⅱ・18である。

第七節 二重性の法則

次に A. M. ガラガンは勘定記入の原則を確立しようと試みる。が、その前に彼はその拠り所として「一般的な原理」を明らかにしている。

勘定記入の目的とは経済単位における経済過程に関する情報を提供することである。そして経済管理を委託された者は勘定記入により経済単位で遂行される全過程を知って経済管理を行う。そのため勘定記入の第一の条件は正確かつ真実でなければならない。更にまた、第二の条件としてどんな取引でも詳しく勘定記入されなくてはならないという完全性が要求される。全取引を記入してはじめて取引が経済単位に与える影響（アクチーフ及びパッシーフのどの部分に取引が影響を与えるか）が考察される。そして A. M. ガラガンは取引の二重性について考察する。

取引は例外なく経済財（有償財）に二重の影響を及ぼす。これは肯定的影響と否定的影響である。肯定的影響とは取引が経済状態を良好にするようにみえる影響のことをいい、否定的影響とは取引が経済状態を悪化させるようにみえる影響のことをいう。例をみてみよう。

①商品を買入れて、代価を現金で支払う。このとき、商品は増加し、現金は減少する。従って前者は肯定的影響であり、後者は否定的影響である。

②商品を買掛で仕入れた。商品は増加する。これは肯定的影響である。が、同時に債務も増加する。これは否定的影響である。

③商品を買掛で販売した。商品は減少する。これは否定的影響である。が、同時に債権も増加する。これは肯定的影響である。

④労働者に給料を支払った。現金は減少した。これは否定的影響である。現金支払は経済単位の所有者を犠牲にして行われるので資本は減少する。資本と

債務が同質であるということについては先に述べたとおりである。即ち資本の減少とは經濟單位の債務の減少である。従ってこれは肯定的影響である。

以上のように A. M. ガラガンは取引は例外なく本質的に經濟單位に常に二重の影響を与えると結論を下し、この法則を簿記における最も重要な法則であると位置づけ『二重性の法則 закон двойственности』と名付けた。更に次のように言う。

『二重性の法則』は取引の本質を考察していくなかで導かれた。我々は取引をひとつひとつ考察し、財産に二重の影響を与えることをみて、続いて二重の影響を与えない取引は存在しないことをみた。最初、我々はひとつひとつの取引をみて、続いて全取引に共通な法則を確立した。一連の個別の事象を検討し一般原則・一般法則を確立する考察の方法を帰納法と呼ぶ。我々は帰納法によって『二重性の法則』を導いた。

A. M. ガラガンは『二重性の法則』を以上のようにして導いた。即ち『二重性の法則』とは取引が財産に常に二重の影響——肯定的影響と否定的影響——を与える法則である。

さて、A. M. ガラガンは次に勘定記入の原則を確立している。

經濟單位のアクチーフ及びパッシーフの各構成部分が増加したり減少したりする。この増減を勘定によって把握するためにアクチーフ及びパッシーフの各部分を構成する項目の変化を記入する勘定はT字型形式をとる。このとき、一方には増加、もう一方には減少が記入される。

勘定の左側を借方 *дебет*、右側を貸方 *кредит* と呼ぶ。借方・貸方という術語は勘定の左側、右側を示す簿記上の記号であり、技術的手段である。例えば「左側に記入する」と言うかわりに「借方記入する *дебитовать счет*」と言い、「右側に記入する」と言うかわりに「貸方記入する *кредитовать счет*」と言う。勘定は左側・右側いずれへ記入されるかが重要である。勘定の左側へ記入する場合、「勘定は借記される *счет дебитуется*」といい、右側へ記入する場合、「勘定は貸記される *счет кредитуется*」という。ひとつの財のために勘定を設けることを「勘定をひらく *открыть счет*」という。以上のように A. M. ガラガンは術語を定義づけ、そして勘定記入の原則について次のように述

べた。

〔原則1〕物質財の増加は勘定の借方に、減少は貸方に記入される。

〔原則2〕経済単位の債権の増加は勘定の借方に、減少は貸方に記入される。

〔原則3〕経済単位の債務の増加は勘定の貸方に、減少は借方に記入される。

そしてこれら三原則と『二重性の法則』を基礎として A. M. ガラガンは次のように理論を展開する。『二重性の法則』により取引が経済単位のアクティブ及びパッシフの各構成部分に二重の影響を与えることが明らかになった。従って各取引が経済単位の如何なる部分に影響を与えるかを明確にしなければならぬ。そのために上記の三原則が必要となる。そして A. M. ガラガンは如何に各取引を勘定に記入するかを考察した。

(1)現金 100,000 ルーブリをセルゲーエフから債務として借り受けた。この取引は経済財に二重の影響を与える。一面では、この取引によって現金在高が増加する（この取引の前には現金は 0 ルーブリであった。故にこの時点で現金は 100,000 ルーブリとなった）。これは肯定的影響である。もう一面では、この取引によって各種債務が増加する（この取引に至る迄は各種債務は全くなかった。取引の後、セルゲーエフに 100,000 ルーブリ債務を負った）。これは否定的影響である。現金の増加を記帳するために現金勘定をひらく。そして 100,000 ルーブリを借方に記帳する。各種債務を記帳するために各種債務勘定をひらく。そしてその各種債務勘定の貸方に 100,000 ルーブリを記帳する（表 II・19 の(1)を参照）。

(2)商品を仕入れ、現金 20,000 ルーブリを支払った。この取引の結果、商品は増加する（この取引まで商品は 0 ルーブリであった。そしてこの取引によって商品は 20,000 ルーブリとなった）。また、現金は減少する（この取引以前は 100,000 ルーブリであった。そして取引後、20,000 ルーブリ減少した）。つまりこの取引は商品に肯定的影響を与え、現金に否定的影響を与えた。そして商品の増加は商品勘定の借方に記帳され、現金の減少は現金勘定の貸方に記帳される（表 II・19 の(2)を参照）。

(3)商品を販売し、現金 10,000 ルーブリを受け取った。ここでは現金が増加し、商品が減少した。つまりこの取引によって現金には肯定的影響が与えら

れ、商品には否定的影響が与えられた。従って現金の増加は現金勘定の借方に、商品の減少は勘定の貸方に記帳が行われなければならない(表Ⅱ・19の(3)を参照)。

(4)商品を50,000ルーブリ、掛で仕入れた。この取引によって商品は増加し(肯定的影響)、債務も増加した(否定的影響)。従って商品の増加は商品勘定の借方に、各種債務の増加は各種債務勘定の貸方に記帳される(表Ⅱ・19の(4)を参照)。

(5)商品、30,000ルーブリを掛で販売した。この取引の結果、各種債権は増加し(肯定的影響)、商品は減少した(否定的影響)。従って各種債権勘定の借方と商品勘定の貸方に記帳される(表Ⅱ・19の(5)を参照)。

(6)経済単位の所有者から現金200,000ルーブリを受け取った。この取引によって現金は増加し(肯定的影響)、資本即ち所有者に対する債務も増加した(否定的影響)。ここで資本勘定をひらく。資本即ち所有者に対する経済単位の債務が増加するので、資本の増加は資本勘定の貸方に記帳される。また現金の増加は現金勘定の借方に記帳される(表Ⅱ・19の(6)を参照)。

(7)各種債務、80,000ルーブリを現金で返済した。この取引の後、各種債務は減少し(肯定的影響)、現金は減少した(否定的影響)。従って記帳は各種債務勘定の借方と現金勘定の貸方に行われる(表Ⅱ・19の(7)を参照)。

(8)各種債権、20,000ルーブリを回収した。この取引の結果、現金は増加し(肯定的影響)、各種債権は減少した(否定的影響)。従って記帳は現金勘定の借方及び各種債権勘定の貸方に行われる(表Ⅱ・19の(8)を参照)。

(9)各種債務の決済のために50,000ルーブリの支払手形を発行した。各種債務は減少し(肯定的影響)、一方、支払手形は増加する(否定的影響)。ここで支払手形勘定をひらくことが必要となる。記帳は各種債務勘定の借方と支払手形勘定の貸方に行われる(表Ⅱ・19の(9)を参照)。

(10)各種債権50,000ルーブリのかわりに受取手形を受け取った。各種債権は減少し(否定的影響)、受取手形は増加した(肯定的影響)。ここで受取手形勘定をひらくことが必要となる。記帳は各種債権勘定の貸方と受取手形勘定の借方に行われる(表Ⅱ・19の(10)を参照)。

(11)家賃, 3,000ルーブリを現金で支払う。現金は減少し(否定的影響), 所有者に対する債務も減少する(肯定的影響)。従って, 現金勘定の貸方及び借方に記帳が行われる。しかし経済管理を行うために, 如何なる原因によって所有者に対する債務即ち資本が減少するのを知る必要がある。一般に資本の増加及び減少の原因を知るために「成果勘定 *результатный счет*」がひらかれる。ここでは資本勘定のかわりに「成果勘定」である家賃勘定をひらいてその借方に記帳を行う(表Ⅱ・19の(11)を参照)。

(12)商品15,000ルーブリを販売し, 現金を受け取った。記帳は(3)と同様に行われる(表Ⅱ・19の(12)を参照)。

(13)支払手形に対し20,000ルーブリを支払った。ここで現金は減少し(否定的影響), 支払手形も減少する(肯定的影響)。記帳は現金勘定の貸方及び支払手形勘定の借方に行われなければならない(表Ⅱ・19の(13)を参照)。

(14)給料15,000ルーブリを現金で支払った。現金は減少し(否定的影響), 所有者に対する債務も減少する(肯定的影響)。所有者に対する債務即ち資本の減少の原因を解明するため, 「成果勘定」である給料勘定をひらく。そして給料勘定の借方と現金勘定の貸方に記帳が行われる(表Ⅱ・19の(14)を参照)。

(15)受取手形3,000ルーブリが現金で決済された。現金在高は増加し(肯定的影響), 受取手形は減少する(否定的影響)。現金勘定の借方と受取手形勘定の貸方に記帳が行われる(表Ⅱ・19の(15)を参照)。

以上のように, A. M. ガラガンは一連の取引とその記帳に関して考察を行い, このことから次のことを導く。

各取引は例外なく財に肯定的影響と否定的影響を与えている。

物質財については肯定的影響となるのは物質財の増加であり, これは勘定の借方に記入される。また, 物質財の否定的影響とは物質財の減少のことであり, この否定的影響は勘定の貸方に記入される。

債権の場合, その増加は肯定的影響であり, 勘定の借方に記入される。また, 減少は否定的影響であり, 勘定の貸方に記入される。

債務の場合, その減少即ち肯定的影響は勘定の借方に記入され, 債務の増加即ち否定的影響は勘定の貸方に記入される。

表Ⅱ・19

借方	現金	勘定	貸方	借方	各種債務勘定	貸方
(1)	100,000	20,000	(2)	(7)	80,000	100,000 (1)
(3)	10,000	80,000	(7)	(9)	50,000	50,000 (4)
(6)	200,000	3,000	(11)			
(8)	20,000	20,000	(13)			
(12)	15,000	15,000	(14)			
(15)	3,000					

借方	商品	勘定	貸方	借方	各種債権勘定	貸方
(2)	20,000	10,000	(3)	(5)	30,000	20,000 (8)
(4)	50,000	30,000	(5)			5,000 (10)
		15,000	(12)			

借方	資本	勘定	貸方	借方	支払手形勘定	貸方
		200,000	(6)	(13)	20,000	50,000 (9)

借方	受取手形勘定	貸方	借方	家賃	勘定	貸方
(10)	5,000	3,000	(15)	(11)	3,000	

借方	給料	勘定	貸方
(14)	15,000		

そして、A. M. ガラガンはこれから一般的な記入法則を次のように導いた。

①どの取引でも肯定的影響は勘定の借方に記入される。

②どの取引でも否定的影響は勘定の貸方に記入される。

損益の原因を明らかにするために「成果勘定 *результатный счет*」がひらかれる。表Ⅱ・19では「成果勘定」は家賃勘定、給料勘定である。このことから明らかのように損益は次のように記入される。

③利益は「成果勘定」の貸方に、損失は「成果勘定」の借方に記入される。

これらの原則に基づいて記入が行われるものとしたが更にもうひとつの条件を『二重性の法則』に基づいて導き出した。各取引は財に二重の影響を及ぼ

す。即ち勘定に二回、記入される。肯定的影響は借方に、否定的影響は貸方に記入されるので、すべての取引は例外なく勘定に二回、つまり借方に一回、貸方に一回記入される。

かくして A. M. ガラガンはこの法則を『複式記入の法則』と呼び、更に次のようにいう。すべての取引の本質をまず明らかにし、各取引の個々の本質から『複式記入の法則』が必要であることを明らかにした。このような考察法を演繹法という。

しかし、A. M. ガラガンはここで複式記入と貸借複記の違いを気付かずに混同している。貸借概念を暗黙のうちに前提とし、そこから貸借複記を導き出し、なおかつそれを『複式記入の法則』と混同していることに對し注意する必要がある。

第八節 検証バランス（試算表）

A. M. ガラガンは次に検証バランス（試算表）が必要であることについて述べる。

まず、各取引が財に二重の影響を与えることを解明し『二重性の法則』を導いた。各取引が経済単位のアクチーフ及びパッシーフのどの構成部分にどのように影響を与えるかを知り、そして各取引について完全に記入が行えることになる。

しかし全取引が算術的に正確に記入される確証を得るために『複式記入の法則』を用いる。各取引は借方及び貸方に一回ずつ記入される。従ってある勘定の借方と他の勘定の貸方に同じ数字が記入されるはずである。それで全勘定の借方合計並びに貸方合計を計算すると、この両者は等しくならなくてはならない。

かくして記録の算術的正確性を検証し、経済単位の経済状態を明確にするために次のような方法をとる。まず、各財についてその在高を求め、それによって経済単位のアクチーフ及びパッシーフの各部分におこった変化を知る。例えば、現金について 348,000 ルーブリの収入と 138,000 ルーブリの支出があるとき、現金在高は 210,000 ルーブリである。現金収入は現金勘定の借方合計額で

あり、現金支出は現金勘定の貸方合計額である。他の物質財についても同様である。債権についてはその勘定の借方合計額が債権の発生額であり、貸方合計額が決済額である。そしてその差、借方合計額から貸方合計額を控除した金額が債権の現在在高である。債務の場合はその勘定の貸方合計額が債務の発生額であり、借方合計額が債務の決済額である。そしてその差、貸方合計額から借方合計額を控除した差額が債務の現在在高である。このようにして求められた勘定の在高をその勘定の残高という。借方合計額が貸方合計額を超過する場合、「借方残高である」という。また、反対に、貸方合計額が借方合計額を超過する場合、「貸方残高である」という。借方合計額と貸方合計額が等しい場合、「残高はゼロである」という。これらの記帳の正確性を検証するために各勘定の残高に基づいて検証バランス проверочный баланс と呼ばれる表（試算表）を作成する。検証バランス（試算表）には、①勘定の名称、②その勘定の借方合計額、③その勘定の貸方合計額、④その勘定の借方残高額または貸方残高額が記入される。検証バランス（試算表）では表Ⅱ・20のように合計金額が下の欄に記入される。

先に、全勘定の借方合計額を加えたものと貸方合計額を加えたものが等しくなることは説明した。また、借方残高額の合計と貸方残高額の合計額が等しく

表Ⅱ・20 検証バランス（合計残高試算表）

勘 定 名	合 計		残 高	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方
現金勘定	348,000	138,000	210,000	—
各種債務勘定	130,000	150,000	—	20,000
商品勘定	70,000	55,000	15,000	—
各種債権勘定	30,000	25,000	5,000	—
資本勘定	—	200,000	—	200,000
支払手形勘定	20,000	50,000	—	30,000
受取手形勘定	5,000	3,000	2,000	—
家賃勘定	3,000	—	3,000	—
給料勘定	15,000	—	15,000	—
	621,000	621,000	250,000	250,000

なるのは借方残高額は経済単位のアクチーフであり、貸方残高額は経済単位のパッシーフであるからである。経済単位のアクチーフは常にパッシーフと等しくなることから、借方残高額と貸方残高額が等しくなるという結論に達する。

以上のように、A. M. ガラガンは簿記の原理を説明した。

注

- (1) しかし、A. M. ガラガンは、経済単位の例として個人消費を行う場合の個人をあげている。この定義にそぐわないと考えられるが、その点については後日の課題としたい。См. Галаган А. М. Общее счетоведение, М., 1922, сс. 15-16.
- (2) 財は物質財 материальные блага と債権・債務 нематериальные блага から成る。後者は直訳すれば非物質財である。物質財とは動産、不動産、商品、材料、貨幣のことをいう。債権・債務とは貨幣によって測定される人間関係のことをいう。
- (3) 経済単位の所有形態は個人所有と法人所有、並びに市や国家による所有がここでは考えられている。См. Галаган, указ. соч., с. 11.

Ⅲ むすびにかえて

以上、A. M. ガラガンの1922年版『一般簿記』の第一章及び第二章を中心にして検討した。

例えば彼は経済単位が特定の所有者に帰属すると主張したように、生産手段の全面的社会化ということは少なくとも簿記理論構築のうえで念頭に置いていなかったように思われる。従って当時の理論家、A. M. ガラガンがマルクス・レーニン主義を基礎とせず資本主義的計算と社会主義的計算の差異を認めていなかったという B. Г. マカーロフの意見は妥当であろう。また、当時まだ、現代ソビエトにおけるようなフォンド概念の確立をみるに至らず、資本概念のままであったことから資本主義的残滓が残っていたことを窺い知ることができよう。B. Г. マカーロフに拠れば、その後1930年頃から以前にはマルクス・レーニン主義の必要性を認めていなかった学者たちのなかにもその必要性を認めなおして簿記計算の理論的命題の検討を行うものが現れてきた。が、その失敗例が A. M. ガラガンの1930年版『一般簿記』であるといわれている⁽¹⁾。A. M. ガラガンは唯物弁証法の見地から簿記計算の基本的な範疇を明らかにし

ようと試みた。しかし、それは機械的にあてはめただけに終わった。

検証バランス（試算表）で彼は量から質への転化という法則が反映されていると考えた。検証バランス（試算表）では勘定の借方・貸方記入が行われた後、残高記入が行われる。勘定の借方・貸方記入は過程の量を性格づけ、勘定の残高記入はその過程の質を決定する。かくして検証バランス（試算表）では経済過程の量から質への転化が行われる。換言すれば、検証バランス（試算表）には弁証法の基本法則のひとつである量から質への転化の法則が反映されている。A. M. ガラガンはこのように主張した。

更にまた、取引の二重性については、IIで詳しく検討を行ったが、彼は1930年版『一般簿記』で更にそれを発展させた。取引の『二重性の法則』は A. M. ガラガンの意見に拠れば対立物の統一法則の発現であった。様々な取引例を考察して彼はこれを導き出した。1922年版『一般簿記』においても彼は主張しているように、すべての取引は例外なく肯定的影響及び否定的影響を経済単位に与えると考えている。そして1930年版において、このような内的矛盾を統一させる、即ち対立物の統一の発現であると A. M. ガラガンは主張した。

また、勘定へ取引を記入する場合、勘定におこる変化を飛躍的發展法則の運動によって説明した。取引によって2,000ルーブリの現金を入手すると在高が5,000ルーブリの場合、7,000ルーブリに増大する。この変化は決して、5,000ルーブリ1カペイカ、5,000ルーブリ2カペイカ……を経て7,000ルーブリに達するわけでない。現金在高は直ちに飛躍的に前の5,000ルーブリから7,000ルーブリに達するのである。従って企業の飛躍的發展の契機となるのは個々の経済取引であると A. M. ガラガンは主張した。これらの諸例にみられるように、このような弁証法の適用は全く機械的なものであり、A. M. ガラガンは激動の時代のなかで生き延びようと試みたものの、その結果、全く荒唐無稽なものとなっている。

従ってこのような A. M. ガラガンの見解は当時、批判され、B. F. マカーロフの意見に拠れば、反マルクス主義を促進したとさえ批難されている。

マルクス主義理論に立脚した初期の書物として、当然、問題を含むとしながらも B. F. マカーロフは次のものをあげている^②。Я. M. ガリペリンの「バラ

「ソビエト簿記の基礎」(1930年)では資本主義及び社会主義における計算の特殊性が検討され、マルクスの有名な資本循環公式に基づいて資本主義経済に固有な術語(資本、利潤等)はソビエト的な原始ファンド、蓄積ファンド等に取り替えられた。他に H. A. キパリーソフは過去の自分の著作に対し自己批判を行ってマルクス・レーニン主義に立脚した見解をうちだした。さらに B. Γ. マカーロフや A. И. スムツォフによるソビエト的要求に合致した書物も発表された。

A. M. ガラガンの学説が批判されていく経緯を以上、B. Γ. マカーロフに従って検討した。ソビエト社会主義建設が進められてゆく途上での試行錯誤の結果、A. M. ガラガンは批判されるに至った。資本主義から社会主義へ向う過渡期における政治及び経済の混乱と簿記理論上の混乱が如何に関係しているのか。ソビエト社会主義建設期の具体的な各歴史的段階における簿記理論に内在する問題を検討するべきである。更にまた、一連の著作を比較検討してはじめて内在的な評価が可能になる。筆者はその手がかりを得るために、本稿では A. M. ガラガンの 1922年版『一般簿記』を取り扱った。A. M. ガラガンの理論に対する B. Γ. マカーロフの批判と我々が下す判断は別のものであってよい。本稿はそのための出発点である。

さて、それでは A. M. ガラガンの 1922年版『一般簿記』第一章・第二章における特徴を整理してみよう。

①A. M. ガラガンは『二重性の法則』を取引の二重性、つまり各取引にはいづれも肯定的影響と否定的影響を与える二つの要因があるとして説明している。このなかで注目すべき点は、資本の増加を所有者に対する債務の増加であるとして否定的影響と捉え、資本の減少を所有者に対する債務の減少であるとして肯定的影響と捉えていることである。

②資本主義会計では一般に費用の発生と捉えているものを『二重性の法則』では所有者に対する債務の減少(肯定的影響)と捉えている。また同様に、収益の発生を所有者に対する債務の増加(否定的影響)と捉えている。

③当時はまだ、現代ソビエトにおけるようなファンド概念の確立をみるには至らず資本のままであった。反復を恐れずに述べるならば第一次五カ年計画

(1928~32年)の中期に資本は漸次、生産ファンドに替っていった。例えば C. Г. ストゥルミリンは『ソビエト経済の潮流』(1930年)という書物のなかで『資本』の問題は現在の諸条件の下で何よりもまず、我国の生産ファンドの再生産と蓄積の問題となっている⁽³⁾』と主張している。

④ A. M. ガラガンは資本を計算的にはアクチーフからパッシーフを控除した残額、つまり差額概念として捉えている。一方、属性的には資本を債務と同質のもの、つまり経済単位の所有者に対する債務として捉えている。

⑤①、②で述べたように A. M. ガラガンは取引に内在する二重性から『二重性の法則』を帰納法によって導いた。そして彼はそこから演繹法によって『勘定記入の原則』を導いている。が、そこには複式記入の必要性があるとしても貸借複記の必然性は認められない。A. M. ガラガンは貸借複記と複式記入の違いを気付かず三つの原則のなかに貸借概念を導入しそこから貸借複記を導出し、なおかつこれを『複式記入の法則』(つまり複式記入は貸借複記とは限らないにも拘らず)と考えた。

本稿における中間的なまとめは上記①~⑤のようになる。これらについては更に分析を要するが、他の版を今後、順次、検討していくことによって明らかにしていきたい。

以上、本稿においては A. M. ガラガンの1922年版『一般簿記』の第一章及び第二章のみを取り扱った。第三章・第四章についても既に筆者は準備を完了している。それらについても本稿に引き続き発表の予定である。更に先に述べた問題意識によって A. M. ガラガンの革命前から第三次五カ年計画期に至る一連の著作が各歴史的段階に応じて如何に変容を遂げるか、これを簿記に内在する理論的観点から把握し評価していくことを今後の課題としたい。

注

(1) Макаров В. Г. Теоретические основы бухгалтерского учета, М., Финансы, 1978, сс. 17-19.

(2) Макаров, указ. соч., сс. 19-20.

(3) Струмилин С. Г. Очерки советской экономики, изд. 2-е. 1930, с. 65. (Маздоров, указ. соч., с. 136.)