

日本の「理論会計学」の創設期の学説研究：「個別資本循環説」に立つ財産(A)=資本(K)なる簿記理論の批判的検討

鄭, 貞淑

<https://doi.org/10.15017/3000125>

出版情報：経済論究. 94, pp.271-291, 1996-03-31. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

日本の「理論会計学」の創設期の学説研究

——「個別資本循環説」に立つ財産(A)=資本(K)

なる簿記理論の批判的検討——

鄭 貞 淑

目 次

1. はじめに
2. 「個別資本循環説」に立つ簿記理論の形成背景
3. 「個別資本循環説」に立つ財産(A)=資本(K)なる簿記理論の批判的検討
4. むすび

1. はじめに

従来から複式簿記を資本の循環運動、特に貨幣資本の循環運動でもって説明するアプローチが理論会計学の分野で行われてきた。これは複式簿記を、「利潤の発見という目的」を達成するために「資本循環過程という対象」を「勘定という形式」において把握する方法とみる理論であるが、いわゆる「個別資本循環説」に立つ会計理論学者達の研究にみられるものである。この「個別資本循環説」の簿記理論がはじめて生成されたのは1930年代で、当時の日本の社会的・哲学的影響を強く受けているといわれる。

「個別資本循環説」に立つ会計理論学者達は、複式簿記のあらゆる勘定の記帳が結果的には資本の循環運動を反映せざるを得ないことになるため貨幣資本の循環運動を認識することによって、初めて、会計利潤の計算が可能であると理解する。

このような理解に基づいている彼らは、さらに「財産」と「資本」の二つの系統の諸勘定が相互に対立的な関係に立ち、しかも、簿記の諸勘定のすべてが「財産」と「資本」の二系統のいずれかに分類されるという「物的二勘定系統説」

を認め、貸借対照表の借方と貸方とを同一物の二側面の反映として理解して説明する複式簿記理論を主張する。

複式簿記形態による会計計算の特徴が損益計算という目的にあり、この目的のためには、「個別資本循環説」に立つ会計理論学者達の主張のように企業の経済活動を貨幣資本の循環運動として把握しなければならないし、そしてその運動を把握するためには、その形態変化の追跡を無視することはできないのであろう。しかしながら、そのため複式簿記は個別資本の運動を反映すべきであるとか、また複記理論は複式簿記に個別資本の運動を反映させるべく構成しなければならないといった彼らの主張は、簿記がなによりもまず損益計算の仕組みであることを看過してしまって、資本の運動は、損益計算の仕組みの結果にすぎないことをあたかも、主たる原因であるかの如く理解して分析したものであると思われる¹。したがって、複式簿記がなぜ貸借複式簿記として現れたのかについての根拠を、借方と貸方とが同一物の二側面を反映していることとみる彼らの理解は、複式簿記を、個別資本運動の単純素朴的な反映描写として認識した結果であるといえるであろう。

以下、このような「個別資本循環説」の簿記理論の生成に影響を与えた1930年代の日本の社会的・哲学的背景と、その過程のなかで形成された財産(A)＝資本(K)となる簿記理論を中心に検討を行い、それらがもつ理論的限界を明らかにしてみよう。

2. 「個別資本循環説」に立つ簿記理論の形成背景

1930年代、当時の日本は、「明治維新から約半世紀をへて資本主義経済を発展させ富を蓄積してきたが、他方で農村における小作農民の窮乏、都市労働者の貧困と不衛生的な環境などを増大させて、これらは大きな社会問題になっていた。1920年に戦後恐慌、27年に金融恐慌、そして30年に大恐慌の余波を受けた昭和恐慌などが相次いであり、失業や貧困を激化させていた。当時、社会科学

1 藤田昌也、『会計利潤論』1987年 森山書店 第3章 参照。

とはこのような社会問題を研究し、解決策を提起する科学であると期待されて
いて、特に経済学がその中心的存在であった。

他方会計学や経営学は、貧困を増大させる富の蓄積に奉仕する資本家的技術
にすぎないと見られがちで、大学で会計学を学ぶ学生は、肩身の狭い思いを味
わいがちであった。社会学を志向するには至らなくても、簿記学や会計学を学
問として認知させたいというのは、当時の会計学研究者大半の願望であった²。

この時期に、新進気鋭の学徒がマルクス経済学を積極的に摂取し、会計学研
究に具体化した結果、日本で初めて「社会科学として会計学」を確立しようと
する試みをもつ「理論会計学」が形成される³。すなわち、マルクス「資本論」
研究の進展に伴う資本論の論理や図式の簿記理論への適用が⁴、いわゆる「個別
資本説」を生み出し、畠中福一、中西寅雄、蛭川虎三、木村和三郎らによる「個
別資本循環説」に立つ簿記理論の研究が展開されるようになったのである。

また、哲学的・認識論的面においては、1930年代当時の日本の会計学に影響
を与えていた「存在と認識の関係」についての二つの哲学的見解、すなわち「新
カント派の哲学」と「ヘーゲル—マルクスの哲学」の影響が与えられていたと
見られる⁵。

まず、新カント派の考え方に基づくもので、認識の形式（カテゴリー）は、
存在を認識するために主観が先験的（a priori）に構成したものであって、認識
対象である客観的存在とは無関係であるとするものである。このような考えの
基礎には、客観的存在とは不可知な「物自体」あるいはカオスであるため、こ

2 田中章義、「日本における会計学的方法的特徴」『東京経大会誌』第169号
1990年 p. 202-203 参照。

3 篠原三郎・片岡信之、『批判的経営学』1972年 同文館 p. 112 参照。

4 1930年から1945年までの日本における会計学的方法的特徴を分析している田中
章義によると、この内容は、シェアをその起源にしたもので、シェアの
『Buchhaltung und Bilanz』(1914)の序説の冒頭章「経済と簿記」には、「資本
主義的経営の基本形態は、すでにカール・マルクスがああ有名な〈貨幣—商品—
より高い貨幣〉[G—W—G']という範式に還元したところの循環している資本にあ
る(S2)」。また、「一般の継続企業では、複数の資本循環が並列的に行われるのが
普遍であり、そこでは各々の資本循環が簿記によって管理されなければならない
(S12)」とのべられている。

5 田中章義、同上書 p. 208 参照。

れを主観的なカテゴリーで整理して認識しなければならないとする世界観である。たとえば、この考え方を取るゾムバルトは、複式簿記を混沌とした世界の中からある物（資本）を認識するために主観が構成した形式と見なして、「複式簿記以前には資本なるカテゴリーは世界に存在しなかったし、また資本は複式簿記なしには出現しなかったであろう」（Sombart, Werner, *Der moderne Kapitalismus*, band 2, halbband 1, 5 auflage, 1922, S. 118）と述べている。

他方の見解は、ヘーゲルあるいはそれを受け継いだマルクスの考え方に基づくもので、認識とはその対象たる客観的存在の主観への反映描写であると考えられる。このような考えの基礎には、客観の対象は、内的必然性に基づいて自己運動する物であり、それ自身の動因（矛盾）、構造、体型、歴史を持つものであり、それについての認識もまた対象の運動と歩みを同じくして発展するのだとする弁証法的世界観である。すなわち、認識の内容が、対象を反映しているだけでなく、認識の動機、認識の形式、様式も、対象を反映したものであって、対象と認識は本質的に同一性を持つと考える。

したがって、このような社会的・哲学的影響のもとにあった当時の日本の会計学者たちの問題意識は、「会計学はいかなる性格の学問であるか」、また、「会計学の研究対象は何か」という会計学の本質的問題の規定にあった。

特に、当時の日本では、W. ヴント（1832-1920）流の科学分類基準による実質科学（経験科学）と方法科学（形式科学）の二大区分が支配的でそれに従って、会計学は客観的存在の法則性を解明する現象の学（実質科学）であるとする説と、会計学は経済過程における価値及びその増減を計算・記録、すなわち認識するための会計方法を研究する方法の学であるとする説があった。会計学を現象の学としてとる論者もいたが、方法の学を重視したりッケルトの新カント派哲学の影響もあって、会計学を方法の学と採る方が圧倒的に優勢であった⁶。

こうして、当時の日本の会計理論学者達は、「会計学の研究対象は会計方法である」と認識し、そして、「会計方法を適用する会計対象は何か」という「会計

6 田中章義、同上書 p. 207-208 参照。

対象」の問題についての当時の社会的・哲学的影響による新しい主張は、「資本の循環」であって、この見解を採る論者たちの方法論が畠中福一、蜷川虎三、中西寅雄、木村和三郎らによる、いわゆる「個別資本循環説」であったのである。他方で会計学説として、ドイツのシェアー及びニックリッシュの「二勘定系統説」の見解の直接的影響を受けた彼らは⁷、複式簿記の「貸借復記性」の問題を、貸借対照表の借方、貸方の両欄が企業資本の二つの側面を反映していると理解し、それを個別資本の使用価値と価値、個別資本の所有と形態または機能形態と源泉形態などと規定する簿記理論を展開するようになったのである。

以下で、このような彼らの簿記理論を具体的に検討してみることにする。

3. 「個別資本循環説」に立つ財産(A) = 資本(K) なる簿記理論の批判的検討

3.1 畠中福一の簿記理論

上述の社会的・哲学的認識の背景のもとで出版された畠中福一の『勘定学説研究』⁸は、会計学に一般科学的方法論を取り入れることによって、それまでの会計学説を批判的に整理・検討した画期的なものであると知られている。

畠中の主張は、「およそ理論は実践、すなわち現実から生まれ、さらに実践に復帰する。ここに理論と実践との交互関係が発生する」⁹という命題から出発する。すなわち畠中の理解によると、理論は実践によってその実践的根拠を確保し、実践は理論によってその理論的根拠が与えられるという意味において、理論と実践との間には交互関係が現れ、この交互作用は、絶えず繰り返されて、種々なる歴史的発展段階を経て進展することになる。しかしながら、ここで決して忘れてはならないことは、このような交互作用の動因は常に、実践の側に存在して、理論の側には存在しないということである¹⁰。

7 田中章義，同上書 p. 29-30 参照。

8 畠中福一，『勘定学説研究』1932年 森山書店。

9 畠中福一，同上書 p. 1。

10 このような畠中の理解は、当時、知識や理論をどこまでも実践の内在的一契機としてとらえようとする立場から出発して実践論優位の考え方を主張するマルクス¹¹

皇中の『勘定学説研究』は、このような理解に基づいて一般科学方法論の理論と実践との問題を、「実践の理論化——理論の歴史性の問題——」と「理論の実践化（理論と実践との統一）——理論の真理性の問題——」との問題ととらえて、この両者の関係を勘定学説研究の基礎としている。

皇中は、まず理論簿記学を会計的認識の方法、すなわち利潤の発見という実践的要求に基づいて、この立場から、資本の循環過程を把握する方法を形成せんとする「方法の学」に属するものであると主張する。ところで、皇中は、この場合、資本循環の内面的分析及びこれによる経済諸法則の発見、すなわち現象自体の研究は、理論経済学の領域に属し、理論簿記学の関心は現象把握の方法の研究にあるとする。つまり、皇中の理解によると、理論簿記学と理論経済学とは、資本循環という同一現象の現象の学あるいは法則の学と方法の学であるという関係に立つ。しかしながら、現象把握の方法の形成はまず第一に、現象自体に関する正確な知識を前提とするので、「方法の学」としての理論簿記学がその任務を果たすためには、資本循環の内面的構成に関する「現象の学」としての理論経済学の成果を利用しなければならないことになっている¹¹。

さらに皇中は、「方法の学」として規定された理論簿記学を、科学として確立するための試みとして、上述した一般科学方法論における理論と実践の問題を基礎として理論簿記学の歴史性と真理性の問題を分析する。

すなわち皇中の分析によると、会計的認識の対象として規定される「資本循環」なる現象は、社会が資本主義という特殊な歴史的発展段階に入るに及んで、初めて現れてきた資本主義社会にのみ特殊な社会関係であるため、簿記理論は「資本の歴史性」を反映しなければならない¹²。そしてこの「資本循環過程の把

↗の認識論の影響を強く受けている結果であると思われるが、角瀬保雄の指摘のように、皇中福一の『勘定学説研究』が、マルクスへの参照を全く明示せず、代えるに Gombert の Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, 1908 をもって説明していることは、当時の思想的統制における彼自信の階級的限界からであろう。

（角瀬保雄、「複式簿記の理論的基礎づけに関する覚え書」『経営誌林』第3巻第1号 1966年 p. 57 参照）

11 皇中福一、同上書 p. 21-22 参照。

12 すなわち皇中は、「資本の歴史性の反映は簿記理論の生命である」と見ている。（皇中福一、同上書 p. 24）

握として形成される理論としての理論簿記学」は、「分析及び総合」の両過程を通じ、「現実すなわち会計的認識行為という実践の問題において資本循環過程を把握する」ことによって、利潤の正確なる発見をなしうるとき、初めて、その「真理性」を主張しうることになる¹³。

以上のように、理論簿記学の研究はマルクスの理論経済学の成果を利用しなければならないとするところにおいてすでにその理論的限界をもった畠中福一の簿記理論は、他方の環である「理論簿記学の歴史性の問題」において「理論の実践的根拠（具体的現実）として規定された資本循環過程」が、簿記実践（現実）の問題、すなわち「簿記理論の真理性の問題」にいたって、それが「再び資本循環過程に結合」されるものになってしまう。このことは畠中が「会計学の対象」は、資本循環過程を把握する「会計方法」であると規定しながら、また「会計」を会計方法の対象である「個別資本循環過程」と同一視する混同の結果であると思われる。

すなわち畠中福一の会計的認識は、その対象である資本循環の観念的反映であるといえるであろう。その場合、反映されるのは認識の内容だけではなく認識の仕方あるいは形式もまた対象の反映によって形成されるものとされるので、資本循環を認識するための特別な形式であると見なしている勘定体系もまた資本循環過程の反映でなければならないことになる¹⁴。したがって、会計学の科学性を主張しようとした畠中の簿記理論は、個別資本循環過程を明確に説明することが可能であるかどうかということ为基础として、「個別資本循環説」の科学性を主張する形にとどまらざるをえないことになっているのである¹⁵。

13 畠中福一、同上書 p. 25-26。

14 「資本循環過程はこれを構成する多数の諸過程が有機的に結合されてなるところの一個の統一体である。そして資本はこれらの各個の過程において、従来自らがとってきたところの形態を捨てて、新たになる形態に移っていく。……そしてそれら各個の資本の変態過程は勘定の統一体全体なる勘定体系で表現され、その中に生まれたる利潤が発見されることになる。すなわち勘定体系はこれを資本循環の反映とみることによって初めてその実質的意義が把握されるのである」。(畠中福一、同上書 p. 64-65)

15 以上のような畠中福一の主張について、馬場克三は、まず、畠中福一における理論と現実との関係の捉え方の曖昧さを指摘し、少なくとも、簿記理論は、現実か

さらに、畠中福一は勘定理論を複式簿記の勘定体系に関する理論と解釈して、「科学としての勘定理論」は、理論的に資本循環過程が如何に形式なる勘定体系に反映されているか、また各個の勘定は現実においてこの資本循環の如何なる段階を表示するかを明らかにする方法であるとし¹⁶、彼の『勘定学説研究』、第3編・第4編の勘定学説各論のところで、歴史的・現実的・総体的・動態的現実過程としての資本循環過程に基づいて、ドイツの勘定学説の批判を行う¹⁷。

畠中の勘定学説の批判は、人的勘定学説を封建社会を反映するもの、物的勘

定学説として商人の簿記実践を基礎として形成されたというふう理解されねばならないとする。それから、畠中が理論簿記学をもって「現象の学」である法則発見科学ではなくして、「方法の学」であると規定し、その立場にたつて、資本循環をその研究対象とする理論簿記学については、このような畠中の簿記理論が具体的現実関係である資本循環過程からの抽象によって形成されるというふうになってくるとし、しかしこれでは、具体的現実の上に生成した簿記実践から簿記理論が形成されるという関係が全く無視された形になってしまうので、少なくとも、簿記実践と現実過程との関係は不問のまま捨て去られたことにあると批判する。(馬場克三、「会計理論における個別資本循環説」『会計』第100巻 第4号 1971年 p. 2-3 参照)

宮上一男も、畠中の簿記理論(資本循環を利潤計算法の観点から把握すること)と簿記実践(社会的現実としての資本循環)との関係においては簿記実践というものへの代わりに資本循環が置き換えられているということになると批判する。したがって、畠中が簿記をもって利潤計算法(商業採算)と解することは、現実の簿記に対する非現実的な解釈となるにすぎない。簿記は、企業の秘密の戸を開いて利潤を明らかにし、これを公表するということのためにあるのではなく、重要なのは、現実の簿記実務を、簿記理論が、問題としているのだということである。科学的対象となっているのは、現実の簿記実務であると主張する。(宮上一男、『企業会計の基礎』1966年 森山書店 p. 308-310 参照)

16 畠中福一、同上書 p. 63。

17 ドイツの勘定学説批判そのものはここでの主題ではないので、畠中福一が批判の対象とした主な勘定学説のみを紹介しておくことにする。

1. 人的勘定学説
2. 物的一勘定学説：Berliner 営業学説，Hanisch 統一的勘定学説
3. 物的二勘定系統説(純財産学説)：Hügli 二勘定学説，Schär 二勘定学説
4. 貸借対照表学説：Nicklisch 二勘定系統説，Leitner 三勘定系統説
5. 動態勘定学説：Pape 循環学説，Gomberg 勘定学説
6. 成果勘定学説：Sganzini 現実的簿記学説，Walb 二勘定系統説，Lehmann 二勘定系統説

定学説を資本主義社会を反映するものと規定することのように、それらの勘定学説がその学説成立時代の産物としての歴史的制約は免れず、そのような意味で、それぞれの学説には歴史性が付与され、これによって理論の歴史性が証明されたものと主張する。しかしながら、この主張は、それらの勘定学説の歴史性を機械的に強調したもので、かえってそれらの勘定学説を合理化するということになる。また、学説の内容がもつ概念的、理論的批判が行われるだけであってそれらの学説が、どのような役割を果たしたのかの分析が行われていないため、当該学説のもつ現実的な意味が見失われてしまうことになっている¹⁸。

このように、一般科学方法論を適用し、社会科学における歴史的現実の意義を強調する形で会計学を社会学として確立しようとした畠中福一の試みは、以上のような理論的限界をもっているものであるといわざるをえない。

3.2 蟻川虎三の簿記理論

畠中福一と同様に、「会計学の研究対象を記載方法（会計方法）」として規定し、したがって会計学は、利潤追求獲得の過程を解剖分析してそれが法則を把握せんことを目的とするものではなく、むしろかかる理論を前提として記載の方法を研究しているにすぎないとする立場から¹⁹、会計学の理論構成を試みたのが蟻川虎三である。

蟻川は、自分の会計理論の展開のなかで用いられている「記載」という用語が、特定事実の単なる写真ではなく、特定目的（記載目的）から事実の存在及び関係を意識的に捉えそれを表章したものに他ならないので、これがためには、事実及びその関係の認識とそれが反映としての表章がなければならないとする²⁰。したがってこの意味から、蟻川は、記載方法（会計方法）は、①記載要素、②記載形式、③記載手続の三個に区別される「表章方法」によって具体化され実質的内容が与えられるのであるが、表章方法は「認識方法」の理論的指導なくして成立しうるものではないという²¹、すなわち記載方法を、認識方法

18 宮上一男、同上書 p. 311—313 参照

19 蟻川虎三、「会計学の問題」『法と経済』第3巻 第6号 1935年 p. 16。

20 蟻川虎三、同上書 p. 18。

21 蟻川理論によると、「記載が単なる写真ではなく、一定の分析に基づく結果で

と表章方法との二側面に區別して簿記理論を展開する。

このように会計を「記載方法」として規定する蜷川は、「その記載対象を『取引 (Geschäfte)』と規定し、記載要素を『財産 (das Vermögen)』と『資本 (das Kapital)』の二個とし『勘定 (das Konto)』なる記載形式を以て記載する方法²²⁾が現在の複式簿記であると主張する。

蜷川理論によると、複式簿記の記載対象として規定される「取引」は、企業の利潤追求獲得の過程における価値及び価値表現形態の増減変化 $G-W-G'$ となるものである²³⁾。ところで、記載対象 $G-W-G'$ の過程は、形式的にみれば、 W なる一個の要素に還元されうが、この過程の特質は価値の増殖過程たるところにある。したがって、 W はさらに価値にまで分析され、そしてこの過程における価値が、価値を生む価値 (使用価値) として機能する関係が採られなければならない²⁴⁾。すなわち、蜷川によれば複式簿記理論は、個別資本の運動過程である記載対象を要素に分析して生まれてくる「資本」と「財産」を、常に価値及び価値の表現形態 (使用価値においてみた価値の体現物) において把握しなければならないということになっている。

それから蜷川は、両者の関係を、財産 (A) と資本 (K) とが交換価値において相等しき関係におかれるとみて、 $A=K$ を以て示している。この場合、蜷川は、 A はその質的差異から K はその増減の原因から區別されうし、また區別しなければならないとする。したがってこれによって、 A はその財貨の種類により $A=a_1+a_2+a_3+\dots+a_n$ と表され、 K は自己資本 (K_1)、他人資本あるいは負債 (P)、利益 (G)、損失 (V) の四個の増減原因を區別することになるとい

ある以上、対象が一定の「要素」及びその関係として捉えそれが表章されたものに他ならないからであり、要素が一定の関係におかれるためには、当然にその「形式」が与えられなければならない。かかる形式において関係せしめられた要素による各個の記載が、よく対象を反映し、記載目的を満足するために、記載として統一されるために採られる手続が記載手続である。従って、会計学の研究対象が少なくとも記載対象である限り、かかる要件を満足するものでなければならない。」(蜷川虎三、「会計学の問題」『法と経済』第3巻 第6号 1935年 p. 18-19 参照)

22) 蜷川虎三、同上書 p. 19。

23) 蜷川虎三、「会計方法の理論(一)」『法と経済』第4巻 第4号 1935年 p. 12。

24) 蜷川虎三、同上書 p. 14。

うことである²⁵。

したがって、蟻川の簿記理論は、

$$A=K \quad \dots\dots\dots(1)$$

$$A=K_1+P \quad \dots\dots\dots(2)$$

$$A=K_1+P+(G-V) \quad \dots\dots\dots(3)$$

を以て会計方法の基本的・一般的規定として表すことになる²⁶。

以上のように、蟻川虎三の簿記理論は、基本的に財産(A)=資本(K)となるのであって、その場合、「利益」・「損失」の損益勘定は「資本の増減の原因」として取り上げられることになる。このことは、蟻川が、企業の利潤追求獲得の過程における価値及び価値表現形態の増減変化 $G-W-G'$ となる記載対象を商品の「価値及び使用価値」にまで抽象化させて、そこに「資本」及び「財産」という記載要素を無媒介的にそれぞれ対応させるかたちで簿記理論を形成した結果であり、したがってこのように形成された蟻川の簿記理論は、抽象的水準のものにほかならないといえるであろう。

3.3 中西寅雄の簿記理論

同じく資本循環公式を基礎として畠中福一、蟻川虎三が立ち止まったところからさらに前に進み、積極的に簿記原理を形成しようとしたのが中西寅雄である。

しかしながら中西理論は、個別資本の最も純粹なる形である

$$G-W < \frac{A}{P_m} \dots\dots P \dots\dots W' \left\{ \begin{array}{l} W \\ + \\ w \end{array} \right. - G' \left\{ \begin{array}{l} G \\ + \\ g \end{array} \right. \dots\dots \text{の運動形式は、個別資本の}$$

運動を、その内部的な本質的な聯関において表現したものであり、この運動形式を以て簿記の理論的説明の基礎となすことはできないとし、より具体的な、より現実的な、したがって資本家の通例の意識に反映する形において、個別資

25 蟻川虎三、同上書 p. 9。

26 蟻川虎三、同上書 p. 9 参照。

本運動の具体化を試みたものであった²⁷。

ここでは、このような中西寅雄の簿記理論と、そのなかに内在している理論的限界を検討してみよう。

中西理論によると、「簿記は、企業の歴史的記録であり、個別資本、特に貨幣資本を記録計算するもの」として規定される。これは個別資本がいくら、いかに増殖したかについての「個別資本の能力」を計算記録することを意味するものであって、中西は簿記のこの目的に照応して、 $A=K(1)$ となる方程式が生ずるとする²⁸。そして、その場合、簿記の対象としての個別資本運動は、その相互の連れ合いにおいて社会総資本を形成するという、社会総資本運動の分割化、独立化されたモメントとしての資本運動であり²⁹、したがって、個別的な一産業資本の現実の循環が不断連続的に行われている限り、資本の相異なった諸部分がすべての機能形態において同時に併存し、しかも一つの機能形態から他の機能形態に、逐次的に、推移しつつあることになると理解している³⁰。

この理解から中西は、まず貸借対照表の積極的項目、並びに簿記における「財産」系統の諸勘定を明らかにするための具体化として、個別的な一産業資本の再生産を連続的に把握して分析することを主張する。

中西は、また「簿記は、個別資本の運動を通例の資本家の意識に現れる姿において把握するもの」として規定されるので、「利潤は個別資本の具体的な運動

27 中西寅雄、「簿記理論序説」『経済学論集』新巻 第2号 1931年 p. 46-47 参照。

この場合、中西は個別資本の運動方式を、その循環の開始形態と終末形態とが貨幣資本という形態であるマルクスのいわゆる貨幣資本の循環形式 ($G \cdots G'$) を以て説明する。すなわち中西は、「貨幣資本の循環形式においてはその両極は貨幣形態からなり、しかもその終点における価値は常に始点における価値より大であるから、この貨幣資本の循環形式は、資本の目標であり、起動動機であるものは価値の増殖にあるという事実を表現しているのみならず、資本価値の前貸とその結果である資本価値の増殖との関係を独立した価値形態である貨幣形態において一目瞭然的に表現している」として、「実現された剰余価値（または利潤）の計算をその一職能とする簿記を論ずる場合には、この貨幣資本の循環形式を以て、その説明の基礎とするのが最も適当である」とする。（中西寅雄、同上書 p. 33）

28 中西寅雄、同上書 p. 24。

29 中西寅雄、同上書 p. 30-31 参照。

30 中西寅雄、同上書 p. 35-36 参照。

においては、販売によって初めて生ずるかの如く現れる」と理解する。したがって、このような簿記の理論的説明の基礎より具体化される個別資本の運動形式は、

$$G - W < \frac{A}{P_m} \cdots P \cdots W' \left\{ \begin{array}{l} W \\ w \end{array} \right\} - G' \left\{ \begin{array}{l} G \\ g \end{array} \right\} + \cdots \text{ではなく}$$

$$G - W < \frac{A}{P_m} \cdots P \cdots W - G' \left\{ \begin{array}{l} G \\ g \end{array} \right\} + \cdots \text{でなければならぬと主張する。}$$

この方式において、「 G_1 は企業資本の価値量的大きさを示し、 G 、 A 、 P_m 、 W は簿記学上のいわゆる『財産構成部門』であり、その総体はいわゆる『財産』である。それは、計算的には、総資本価値 G_1 、すなわち簿記学上のいわゆる『資本』に等しい³¹⁾。すなわちこのことは、個別資本の運動をその「機能形態」について観たるものは簿記学上にいわゆる「財産」であり、またそれを「単なる価値量的大きさ」としてみたものはいわゆる「資本」である。この意味において「財産」は「具体的なもの、絶えず変化するところのもの」であり、「資本」は「抽象的のもの、残留するところのもの」である。前者は後者の現象形態であり、後者は前者の単なる計算的大きさである。「財産」と「資本」とは同一の個別資本の異なる表現であり、したがって総財産価値は総資本価値に等しい($A=K_1$)ということになる³²⁾。

すなわち、以上のような中西の理解によると、個別資本の循環方式、

$$G - W < \frac{A}{P_m} \cdots P \cdots W - G' \left\{ \begin{array}{l} G \\ g \end{array} \right\} + \cdots \text{は、次の二つの方式に分類しうる。}$$

$$G - W < \frac{A}{P_m} \cdots P \cdots W - G \left\{ \begin{array}{l} G \\ G_a \end{array} \right\} + \cdots \text{機能形態変化} = A$$

31 中西寅雄、「簿記理論序説」『経済学論集』新巻 第2号 1931年 p. 49 参照。

32 中西寅雄、「簿記の勘定体系(一)」『経済学論集』新巻 第4号 1931年 p. 44 参照。

$$G \xrightarrow{\hspace{10em}} G' \left\{ \begin{array}{l} G \\ + \dots \dots \dots \\ g \end{array} \right. \text{単なる価値量的変化} = K_1$$

この方式において A は「財産」の変化を示し、 K_1 は「資本」の変化を示すので、以下の

$$G - W < \begin{array}{l} A \\ P_m \end{array} \dots \dots P \dots \dots W - G \left\{ \begin{array}{l} G \\ + \\ G_a \end{array} \right. = G' \left\{ \begin{array}{l} G \\ + \dots \dots \dots \\ g \end{array} \right.$$

$$A = K_1$$

の方式が得られるということである³³。

さらに中西は、「負債」概念を具体化するため、資本価値が内部的に自己資本及び他人資本に分割されている状態、すなわち資本の所有関係を計算記録する目的に照応して $A=K+P$ (2) なる方程式と、自己資本を中心的に考える要素に従い、自ら自己資本の大きさ並びに増減を計算記録する簿記目的に照応して $A-P=K$ (3) なる方程式を取り上げる³⁴。そして、この「負債」概念の具体化の問題を解決するためには、簿記の目的または職能を、個別資本の本質、企業の自主化、企業資本の自己資本及び他人資本からの成立、この場合における自己資本の中心的重要性などの一連の経済学的諸問題との関連において考察し、これらの三つの方程式のいずれを簿記理論の基礎とすべきかを決定しなければならないと指摘する³⁵。

ところで、中西は、「理論的にはまず $A=K_1$ の方程式が成立し、然る後 K_1 の内部的な分割の問題として $A=K_1+P$ が成立するものと見るので、他人資本が『財産』に属するか、『資本』に属するかの問題は問題とすべき問題ではない」とし³⁶、またどちらも基本的には $A=K$ となる簿記理論であると理解して

33 中西寅雄、「簿記の勘定体系(一)」『経済学論集』新巻 第4号 1931年 p. 81。

34 中西寅雄、「簿記理論序説」『経済学論集』新巻 第2号 1931年 p. 24-25 参照。

35 中西寅雄、同上書 p. 25。

36 中西寅雄、同上書 p. 45。

いる。しかしながら、その上、さらに「資本」と「財産」の二つの系統の諸勘定が、相互に対立的な関係に立ち、しかも、簿記の諸勘定は、理論的には、すべてこの二系統のいずれかに分類されるという簿記理論におけるいわゆる「二勘定系統説」を認めている中西理論は、「一方には、個別資本の大きさ並びにその増減を、機能形態的にまた単に価値量的に、計算記録することによって、他方には個別資本の自己資本と他人資本とへの所有関係的分割の状態並びにその変化、特に個別資本の増殖分の両者への分配を計算記録することによって矛盾なく簿記のこの二つの職能³⁷を果たすべき基本方程式は $A=K_1+P$ なる」³⁸ というニックリッシュの「貸借対照表方程式」を基礎として見られる。

さらに、中西寅雄は、上述の「二勘定系統説」の理解に基づいて、次のように損益勘定の理論を展開する³⁹。

中西は、まず「費用」というのを、「原価」⁴⁰が変化したものであると規定し、いかなる変化によって原価が費用になるかを分析することによって費用・収益勘定を説明する。

つまり中西理論によると、「商品の販売なる行為 $W-G'$ は、商品の貨幣への転化 $W-G$ と、新たに生じた増殖分 g に照応する貨幣形態 $\Delta G(g=\Delta G)$

とを表示する $\left. \begin{array}{l} W-G \\ + \\ \Delta G \end{array} \right\}$ として把握されるべきである。 g は、資本の新たなる増殖

37 すなわち、「個別資本の増減を計算する簿記の『個別資本の増殖能力』の機能は総収益と費用との差額たる総収益、すなわち総利潤を計算することであり、また自己資本の増減を計算する簿記の『自己資本の増殖能力』の機能は総収益より他人資本への利子並に地代を差し引いた『残余の純利益』を計算することである。」(中西寅雄、同上書 p. 68-69)

38 中西寅雄、「簿記の勘定体系(一)」『経済学論集』新巻 第4号 1931年 p. 66。

39 中西寅雄、「損益計算論—簿記の勘定体系(二)」『経済学論集』第2巻 第6号 1932年 p. 6。

40 「原価とは、生産物の生産に至るまでに、または販売商品の販売に至るまでに、消費されてそれらに体化された生産及び流通諸要素であり、この諸要素の費消分をその機能形態的变化に関連して考察したものであるから、財産的性質をもつものである。」(中西寅雄、同上書 p. 7)

分であり、すなわち ΔG に照応する単なる価値量的なものであるのみならず、新たに追加された附加分であるので、 g は、資本系統の勘定に企業収益として記録されるべきである。然るに、商品の販売によって G に転化した W の大きさは、現実には、販売当時に確定することは困難であり、したがって G' を、 W より転化した G と新たに生じた増殖分 g に照応する ΔG に分解して計算記録することは不可能である。ここにおいて、 $G+\Delta G$ に照応する価値量をすべて収益と看過して、ひとまず、「収益勘定」に記録する。然るに、この収益と称せられるもののうちには、すでに述べた如く、 W の G に転化した部門を包含する。したがって、新たな増殖分(g)を算出するためには、後に、 W が確定されたときに、 W に照応する価値量を先の収益から控除しなければならない。この、 W に照応する価値量として収益より控除さるべきもの、これを費用という。この、費用の差引かるべき性質は、費用が原価に照応するものであることから生ずる。原価は費用の基礎であり、この限りにおいて、費用は原価と共通する性質をもつものである⁴¹。

以上の考察でみたように、中西寅雄の簿記理論においては、個別資本循環運動を、「資本家の通例の意識」に反映する姿にまで具体化しようとする試みはあったが、しかしながら中西理論は、経済的基礎という個別資本の諸要素の反映としての会計上の資本、財産、負債、費用、収益の諸概念の分析であって、このことは抽象的分析の水準を越えるまでには至らなかったのである。その結果、財産(A)=資本(K)なる二勘定系統に基づいて分析が行われた中西理論の基本方程式は、 $A=P+K+R-E$ の「貸借対照表」を基礎とする形態になり⁴²、この場合、「費用」・「収益」勘定は純収益計算のための手段にすぎないことから「資本系統の補助的な勘定」としてしか位置づけられないことになっているのである。

3.4 木村和三郎の簿記理論

木村和三郎は、会計上の基礎的諸概念を資本循環運動の反映として具体化し

41 中西寅雄、同上書 p. 7-8。

42 角瀬保雄、「複式簿記の理論的基礎づけに関する覚え書」『経営誌林』第3巻第1号 1966年 p. 60。

ようとした中西寅雄の簿記理論に加えてさらに、「勘定系統」の問題にまで反映論的に分析を行う。

木村の簿記理論の展開は、従来の簿記原理の通説が取引そのものの把握の一面性に胚胎するという次のような批判から始まる。

すなわち、「従来の簿記原理は、取引なる具体的現象における矛盾の統一性、すなわち等価と等価の交換でありながらしかもその累積的結果として企業利潤をもたらすという性質を把握せず、取引なるものを一面的・皮相的に解し、取引は損益取引か交換取引かに分類し得なければならぬとし、その破綻として混合取引の存在を承認した。取引の本質に対する認識不足は、勘定の本質的性質を看過せしめ、勘定の分類の機械的・一面的なるに陥らしめ、混合勘定の存在に説明の困難を嘗めしめた。損益勘定と損益勘定以外の勘定との統一的なる説明は全くそれを欠き、統一的説明の欠落にさえ気付かしめない。認識欠陥は最後に決算整理事項における不合理なる説明にその破綻を暴露している」と⁴³。

そして、昭和5年度の講義以来、「簿記とは企業における個別資本の循環運動を記録計算し、以てその損益的結果を明らかにするものである」という自らの命題をとりあげ⁴⁴、簿記理論を展開する。

つまり、木村は、企業における個別資本は利潤獲得のための価値循環たる矛盾の統一物（同一物）としての過程、すなわち資本と利潤との対立物の統一的なる過程を繰り返すものであると理解し、この過程を勘定形式なる計算形式を以て捕捉する企業簿記も「動的」な立場に立たなければならないとする⁴⁵。そして企業簿記における勘定理論の構成においては、「勘定」によって個別資本の循環運動を捕捉し、そしてそれを材料として利潤（損益）を算定する二重の勘定体系を形成する。

これを、まず「一定の勘定は、資本循環を捕捉する」という見地から見ると、これらの勘定は企業資本を作用態的側面と源泉態的側面との二側面より、「作用態勘定系統」と「源泉態勘定形態」($A=K$)との二系統に分かれる。このよ

43 木村和三郎、同上書 p. 22。

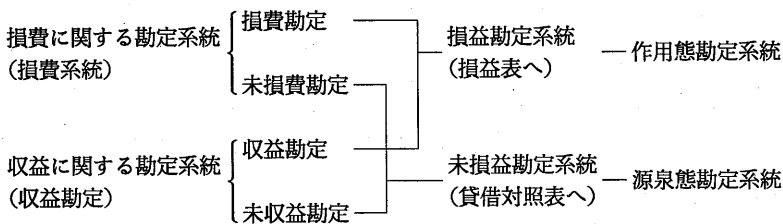
44 木村和三郎、「取引の具体性」『会計』第31巻 第6号 1932年 p. 22 参照。

45 木村和三郎、「勘定系統論」『会計』第32巻 第5号 1933年 p. 26-27 参照。

うな木村の見解は、社会的総資本を構成する個別資本はその当然の性質上、個別資本間に闘争の現象を生じ、その結果、個別諸資本間に従属關係を生じる。すなわち利潤の一部である一定の利子を受ける代償としてその増殖のための循環を他の個別資本の支配に委ねる個別資本を生ずる。これが企業において他人資本と称せられるものである。企業における個別資本、企業資本はかくて自己資本 (K) と他人資本 (P) との合成物となり、企業における簿記はかかる企業資本の循環運動を記録するのであるが、それが充満であるがためには必然的にその作用態的側面と源泉態的側面より記録計算しなければならないということからであると思われる⁴⁶。

次に、一定の勘定は期間損益計算における損益（成果）算定のための基礎材料となる見地から見ると、「資本の作用態と源泉態とを示す勘定の内容は期間損益の評価を経たる後は当期の期間損益を形成するものと然らざる未損益とに分かれる」⁴⁷。それから、「損益（成果）または利潤には積極的要素たる収益と消極的要素たる損費（費用）とより構成せられるを以て、未損益の勘定は未収益勘定と未損費勘定との二系統よりなり、損益を構成する勘定も収益勘定と損費勘定との二系統よりなる」⁴⁸。

以上説明した資本勘定系統と損益（成果）勘定系統との關係は、次のように表示されうる⁴⁹。



46 木村和三郎, 「複式簿記と企業簿記(2)」『會計』第32卷 第2号 1933年 p.

49 参照。

47 木村和三郎, 「勘定理論形成における立場」『會計』第32卷 第6号 1933年 p. 6。

48 木村和三郎, 同上書 p. 6。

49 木村和三郎, 同上書 p. 7。

以上のような木村和三郎の簿記理論を、T字型算法による複式簿記の基本式で表すと、 $A+E=P+K+R$ の「残高試算表」を基礎とする形態になる⁵⁰。しかしながら、これは、簿記理論がまず、個別資本の循環過程が「作用態的側面と源泉態的側面」との二側面の勘定により捕捉された財産(A)=資本(K)のかたみに形成され、そして損益計算の仕組みの結果にすぎないと分析されるべき個別資本の循環運動がその原因であるようになって損益勘定が形成されるということになっていることと思われる。

4. む す び

以上では、複式簿記を貨幣資本の循環運動の反映として認識し、それに基づいて財産(A)=資本(K)となる複記理論を説明する会計理論学者達の理論を中心に提起し、それらの理論の形成背景とその理論的限界を明らかにしようと試みてきた。

日本の理論会計学の研究のなかで、このような会計的認識をもつ簿記理論が生成したのは、上で述べたように「社会科学として会计学」を確立しようとする試みがあった1930年代に入ってからであった。したがって、当時の会計理論研究の関心は、会计学の学問的性格やその研究対象の問題についての本質的規定にあり、畠中福一、蜷川虎三、中西寅雄、木村和三郎らの簿記理論は、会計を、「利潤発見を目的」として「資本の循環過程という対象」を把握する「方法の学」に属すると理解したのであり、それがいわゆる「個別資本循環説」といわれる簿記理論であったのである。他方で当時ドイツの「二勘定系統説」の影響もあって、彼らは、複式簿記の「貸借復記性」の問題を貸借対照表の借方、貸方とが企業資本の二つの側面を反映していると認識し、それを個別資本の使用価値と価値(蜷川虎三)、個別資本の所有と形態(中西寅雄)または機能形態と源泉形態(木村和三郎)などと結びつける簿記理論を形成することになった。しかしながら、会计学の科学性を主張しようとした彼らの試みは、生成当時

50 角瀬保雄、「複式簿記の理論的基礎づけに関する覚え書」『経営誌林』第3巻第1号 1966年 p. 61。

の社会的、哲学的影響のなかで、「個別資本循環説の科学性」を主張することにはなつたが、また説明すべき会計上の諸概念や、勘定体系を個別資本の諸要素の反映として短期的に還元してしまう結果となり、なお抽象的水準にとどまっていたことが、以上の検討で明らかであった。

以上のような日本の「理論会計学」の創設期の主張は、当時の思想状況やまたその研究者が経済学から出発したということもあって、次のような特徴を有していたといえるであろう。

まず会計学は、方法の学とし、法則発見の科学ではないとしたこと、また会計の対象を個別資本循環運動としたこと、さらに対象とその表象との関係、対象と会計方法との関係を、唯物論の解釈の延長線において、前者の後者に対する全面的な規定という関係においてとらえられたことである。これらの特徴はまた以上指摘してきたように日本の「理論会計学」の創設期の論者の理論的境界でもあった。この後、馬場克三、宮上一男、藤田昌也などにつづく「理論簿記学」はこれらの検討と批判のうえに展開されてくるのである。

参 考 文 献

- 馬場克三、「経営学における個別資本運動説の吟味」『会計』第43巻 第6号 1938年。
 ———、「会計理論における個別資本循環説」『会計』第100巻 第4号 1971年。
 ———、「個別資本説と簿記・会計理論」『会計』第103巻 第4号 1973年。
 藤田昌也、『会計利潤論』1987年 森山書店。
 ———、「損益勘定の生成に関する構造論的考察」『経済学研究』第61巻 第3・4合併号 1995年。
 畠中福一、『勘定学説研究』1932年 森山書店。
 細野武男・吉村康、『滝川虎三の生涯』1982年 三省堂。
 角瀬保雄、「複式簿記の理論的基礎づけに関する覚え書」『経営誌林』第3巻 第1号 1966年。
 木村和三郎、「取引の具体性」『会計』第31巻 第6号 1932年。
 ———、「勘定系統論」『会計』第32巻 第5号 1933年。
 ———、「勘定理論形成における立場」『会計』第32巻 第6号 1933年。
 ———、「複式簿記と企業簿記」(1)(2)『会計』第32巻 第1・2号 1933年。
 ———、「複式簿記の歴史的生成—その序説、我が国における簿記歴史の研究」『簿記』1955年。
 松尾憲橋編、『批判会計学の基礎』1960年 森山書店。

- 宮上一男、『企業会計の基礎』 1966年 森山書店。
- 茂木虎雄、『複式簿記の基礎理論』 1970年 日本評論社。
- , 「わが国における『簿記理論』の展開——勘定理論を中心とする一考察」『立教経済学研究』 第19巻 第11号。
- 中西寅雄、『経営経済学』 1931年 日本評論社。
- , 「簿記理論序説」『経済学論集』 新巻 第2号 1931年。
- , 「簿記の勘定体系(一)」『経済学論集』 新巻 第4号 1931年。
- , 「損益計算論—簿記の勘定体系(二)」『経済学論集』 第2巻 第6号 1932年。
- 蛭川虎三, 「会計学について」『経営と経済』 第1巻 第6号 1931年。
- , 「会計の本質とその問題」『経済論叢』 第34巻 第1号 1932年。
- , 「勘定学説について—勘定学説における問題」『経済論叢』 第37巻 第1号 1933年。
- , 「簿記の目的について」『経済論叢』 第37巻 第2号 1933年。
- , 「会計学における基本的規定について」『経済論叢』 第37巻 第3号 1933年。
- , 「会計学の問題」『法と経済』 第3巻 第6号 1935年。
- , 「会計方法の理論—(一) (二)」『法と経済』 第4巻 第4・5号 1935年。
- , 「簿記と取引」『経済論叢』 第43巻 第6号 1937年。
- , 「貸借対照表の問題」『経済論叢』 第44巻 第3号 1937年。
- , 「貸借対照表の性質」『経済論叢』 第44巻 第4号 1937年。
- 瀬戸 明, 『現代認識論と弁証法』 1987年 汐文社。
- 篠原三郎・片岡信之, 『批判的経営学』 1976年 同文館。
- 敷田禮二・山口 孝編, 『批判会計学の展開』 1987年 ミネルヴァ書房。
- 田中章義, 「貸借対照表における商業信用の表示について」『東京経大会誌』 第51号 1966年。
- , 「いわゆる個別資本説の方法について—会計の形態規定によせて」『東京経大会誌』 第86号 1947年。
- , 「日本における会計学的方法的特徴—1930年代から1945年まで」『東京経大会誌』 第169号 1990年。
- , 『インタビュー—日本における会計学研究の発展』 1991年 同文館。
- 渡辺 明, 『認識論と弁証法』 1970年 季節社。