

「会計利潤」についての一試論：投下資本回収計算の成立

藤田，昌也

<https://doi.org/10.15017/4475394>

出版情報：経済学研究. 49 (3), pp.39-51, 1984-04-30. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



「会計利潤」についての一試論

——投下資本回収計算の成立——

藤 田 昌 也

—

損益計算は生産活動に付随した認識活動であるが、この損益計算という認識活動を経ることによって、必然的に会計上の利潤が基本的に措定されるのではないかという想いがしてならない。それは利潤というものが別にあって、それをいわば対象として反映するといったシューマで描かれるものではなくて、損益計算という活動を経れば、そうとしか把握できない、あるいはそうとしか現れない利潤である。それは利潤の本質や内容といったものではなくて、損益の把握ということによって、そうとしか現れえないような利潤である。自らの活動をも意識の対象とする人間が、労働の最適配分を志向するとすれば、経済活動そのものに当然損益計算はなかなければならず、かかる意味で経済活動に伴った利潤である。そしてそれはまた、歴史的には資本主義経済の下では、投下資本回収計算として現れてくるところの利潤である。

このような利潤が措定しえるのかどうか、本稿では、以上のような問題意識の下で、問に対して肯定的に、会計上の利潤の抽出を試みるとともに、投下資本回収計算の成立の根拠を求めようと、その模索を試みたものである。

なお複式簿記の構造について、とりわけその算法に焦点をあてて分析を試みた折、簿記の歴史性をどこに求めるべきかという、およそ背の

びをした問を提起して稿を終った¹⁾。本稿はこれに対して、少しでも応えてみようという姿勢だけは示したものである。併せて参照願えれば幸いである。

さて、まずこの節では損益計算における貨幣評価の必然性というより、むしろ損益計算の「対象」としての「貨幣」の必然性を導き出し、その必然性は、まさに損益計算そのものにあるということ、さらに損益は貨幣の収支差額として現われてこざるをえないとことをみていきたい。

いま行論の都合上、わかりやすいように交換の場における簡単な取引例から始めたい。まず小麦 10kg を有していたとする。そのうち 4 kg と砂糖 8 斤とを交換したとする。

小 麦	砂 糖
10kg	①4kg ①8斤

このときは、単に小麦が 4 kg 減少して、砂糖 8 斤が交換されてきて、結局現在、小麦 6 kg と砂糖 8 斤とを所有しているということだけである。

しかるにこれにもう一つ取引をつけ加えてみる。つまり小麦 4 kg と砂糖 8 斤とを交換したのち、その砂糖 8 斤と、小麦 5 kg とを再び交

1) 拙稿『「貸借」複記性分析の一視点』『経済学研究』47 卷 1 号。

換するのである。このとき、当然、交換の動機は、小麦数量の増加を目的としていることになる。なぜならもしこの砂糖を再び小麦 4kg と交換するということであれば、交換する必然性はないからである。

小麦		砂糖	
10kg	①4kg	①8斤	②8斤
②5kg			

しかるにこのとき、砂糖の購入のために払出された小麦 4kg と、8斤の砂糖を売却して、それによって受入れられた小麦 5kg の差 1kg が生じるが、この差 1kg は砂糖の売買差益をあらわしている。つまりこの砂糖の、価値変化をあらわしている。

このことは次のことを意味している。すなわち、小麦の払出し数量 4kg と受入れられた 5kg との差によって、砂糖 8斤の価値変化をあらわされているということは、換言するならば、砂糖の価値変化は、砂糖自身の数量単位によってあらわされることができないということである。つまり砂糖 8斤は、やはり 8斤であって、それがいかに価値変化をうけようとも、それが 6斤に減少したり、あるいは 10斤に増加したりすることはないのである。砂糖 8斤の価値変化はどんなにしようと、この砂糖の数量単位、斤で表現することはできない。かくして当然、別の財貨すなわちこの場合は小麦の数量によってしか表現されることができない。つまり小麦 4kg と交換された砂糖 8斤は、小麦 5kg と再び交換されるということ、砂糖の購入のために払出された小麦 4kg と、売却によって受入れられた小麦 5kg との差によってのみ、この砂糖の価値変化が表現されざるをえないのである。ここでは砂糖の価値変化が、表現さるべき内容とすれば、小麦はその内容の表現手段と

なっていることになる。つまりここでは小麦が「貨幣」機能を担っていて、この小麦という「貨幣」財の増減によって、商品たる砂糖の価値変化が表現されていることになる。

同様に、小麦の価値変化は、小麦の数量自身単位によって表現することができず、砂糖の数量によってしか表現できないという関係でもある。いま先の取引に追加して、第3の取引として、小麦 5kg と砂糖 10斤とを交換したとする。

小麦		砂糖	
10kg	①4kg	①8斤	②8斤
②5kg	③5kg	③10斤	

つまりこの取引の結果、小麦 5kg が砂糖 8斤で購入されて、その後 10斤で売却されたということになる。すなわち小麦 5kg の購入のために支出された砂糖 8斤と、売却によって収入した砂糖 10斤とが、小麦 5kg の価値変化—その価値変化の理由はともかく—を表現していることになる。ここでは小麦がその価値変化を表現されるべき内容となっていて、砂糖は、貨幣財として、その内容を表現するという機能を担っていることになる。なぜならばこの場合も、小麦 5kg は、いかなる理由によっても、その価値変化によって、6kg に物理的に膨れ上がることはできないのであって、このかぎり自分の価値変化を自らの数量によって表現することができないからであり、かくてこの場合、他の財貨すなわち砂糖の数量によってしか、表現することができないのである。このとき砂糖は小麦にたいして「貨幣」財として機能し、自らの価値変化を表現する手段としてではなく、自らとは異った他の財の価値変化を表現する手段として機能していることになる。

したがって小麦勘定面においては、小麦の数量の増加・減少の差によって、砂糖の価値変化

をあらわし、反対に砂糖勘定面においては、砂糖の増減の差が、小麦の価値変化を表現し、互いに他の財貨に対して、「貨幣」財として機能しつつ、又互いに、それによって表現されるべき表現の内容にもなっている。したがって、この場合の合計損益は、1つの「貨幣」財によっては、表現することはできず、一応小麦の純増減分、 -4 kg と砂糖の純増減分 $+10\text{ 斤}$ ということになる。

かくて一般的にいいかえるならば、ある財貨が商品として、その価値変化あるいは売買差額が重要であり、かつ表現され、計算されるためには、当該商品たる財貨以外の財貨を、「貨幣」財とし、その数量の差額によって、商品の価値変化あるいは売買差額を表現せしめなければならないということになる。注意すべきことは、この「貨幣」財の必然性は、ある財貨の数量を別の財貨の数量に、換算するためにではなくて、ある財貨の「損益」を、別の財貨の数量をもって、表現する手段として、「貨幣」財が必要とせられるということである。かかる意味において、「損益」をあらわす手段としての「貨幣」財の必然性というこでの理解は、従来からいわれてきているように、異質的諸財貨の統一的评价のための貨幣の必要性という理解とは根本的に異っている。異質的諸財貨の統一的评价のための貨幣の必然性という理解は、会計とは別のところから、貨幣を借用して、その貨幣的评价によって、ある財貨の数量を別の財貨の数量に換算するという理解であるが、ここでの理解は、ある財貨の「損益」を表現する手段として別の財貨の数量が計算対象として必要であるという理解である。

かくて叙上のごとく試みたように、特定の財貨を統一的评价の尺度とはせずに、それぞれの

財貨が各々自らの数量で、そのまま表現される時、貨幣的评价を単に異質的諸財貨の統一的评价だとする立場からすれば、いかにも倉庫会計の延長であり、この会計計算には貨幣が存在しないかのごとくに錯覚されるが、実のところそれぞれの財貨が他の財貨に対して、「貨幣」として機能し、それぞれの財貨の純増減によって、自分とは異った他の財貨の損益を表示していることは叙上のことから明らかであろう。いまこのような簿記に多次元簿記という語を借用すれば、この多次元簿記は、物量単位のままの簿記というよりは、むしろ複数貨幣による簿記といえることができる²⁾。

しかるに多次元簿記においては、ある財貨の売買損益は、それ以外のすべての財貨の数量によって表現され、いずれか特定の財貨によって表現されるということがないばかりか、一方の財貨の損益を表現する別の財貨は、それ自体が価値変化を生じ、そしてそれが逆にもとの財貨の数量によって表現されるという様に、結局のところ、形態が定らず、循環が無限につづき、帰するところ損益を確定することはできない。かくて特定の財貨の数量によって、すべての財貨の価値変化を表現するということになり、このことによって、この悪循環は絶たれて、すべての財貨は商品として、その価値変化を、同一の特定の財貨すなわち統一的评价の数量の純増減によって表現されることになる。

先の例における図を説明の便宜上、統一的评价として小麦を措定し、小麦の数量単位で表示すれば次のようになる。

2) ここでは、財貨 A_k の、その数量単位で測定した、期首、期末の在量を、 A_k^1, A_k^2 とすれば、損益は $\Sigma(A_k^2 - A_k^1)$ とあらわすのが、多次元簿記と考えている。この場合、負債は、符号がマイナスである。(cf. 井尻雄二『会計測定の基本』第5章・第4節)

小 麦		砂 糖	
10kg	①4kg	①4kg	②5kg
②5kg			

これは小麦 4 kg で砂糖を購入し、小麦 5 kg で売却し、その差小麦 1 kg が、砂糖の売買に伴う利潤であることを示している。ここでは小麦が貨幣であって、その純増減の数量によって、砂糖の価値変化（売買損益）が表現される。

さて以上のような議論より帰結できることは、貨幣としてある財貨が選ばれるとき、利潤がいかに計算されるかということ、当然、この「貨幣」として措定された財貨の数量によってであり、この「貨幣」が商品と交換される際に出ていった貨幣財の数量と、売却することによって戻ってきた貨幣財の数量の差、すなわちまさに貨幣収支差額としてであるということである。かくして損益計算という観点に立つかぎり、同一の貨幣財で比較されるために、投下された当該財貨が、再び戻ってきたとき、したがって回収されたときに損益計算が行われるがゆえに、損益計算においては貨幣は資本の投下形態、回収形態としてあらわれ、かくして損益計算はこの貨幣資本の収支差額として表現されることになる。

この点に関して Goldberg は、ベンチュア・ビジネスを例にとって、その資本循環、貨幣→商品→貨幣を

$$Ra_0 \rightarrow Rb \rightarrow Ra_1$$

とあらわして、次のようにのべている。

「 R_a はある種類の資源をあらわし、 R_b はそれとは異った種類の資源をあらわしている。もし R_{a1} （すなわち、時点 1 のある種類の資源）が、 R_{a0} （すなわち時点 0 の同類の資源）よりも大きいならば、この冒険企業の利潤は R_a に換算して獲得されているのであり、もし少なか

れば R_a に換算されて、損失が発生している」

さらに財貨→貨幣→財貨の運動を示しながら重ねて次のようにのべている。「このような場合、商品で表わした利益又は損失は—これがこの目的のために認められた測定単位として採用されねばならぬ—財貨の最終の数量が当初の数量よりも、大きいか、又は小さいかに応じて発生する。しかし注意すべきことは、過程の最終的表現は、最初のものと同じように測定可能な性格のものでなければならない」³⁾。

すなわちある財貨の数量を共通尺度として採用したとき、その財貨に再び戻ったときに、その財貨の純増減高として損益が計算されることを、彼はのべているのである。しかしある財貨の数量によって利益が計算される根拠は、すなわち会計計算上、貨幣が投下回収形態たる理由、換言するならば、貨幣そのものが会計計算の対象たりうる理由は、貨幣的評価を単に異質的諸財貨の統一的評価であり、そのことによって加法性が与えられるという理解だけでは説明できない。なぜならば、その説明は、会計とは別のところから貨幣を借用してきているにすぎないからである。会計計算においては、ある財貨の損益は、別の財貨の純増減によってしか、すなわち貨幣形態をとった財貨の数量によってしか表現できないという理解があって、はじめて貨幣が会計計算の対象たりうることを論証できるのである。異質的諸財貨の統一的評価という貨幣の機能は、その結果に他ならない。なぜならば先にみたように、物量単位による多次元簿記においても、会計上の「貨幣」は存在するからである。

かくて今日のように法定通貨を共通尺度とす

3) Louis Goldberg, *An Inquiry into the Nature of Accounting*, AAA, 1965, p. 239.

るならば、この法定通貨の数量の純増減として損益はあらわれざるをえないということ、したがって、もと在った貨幣が取引により、財貨を経て、再び貨幣に転化したとき、支出された元の貨幣と比較することによって算出される⁴⁾。

その場合、貨幣から転化した非貨幣資産について、それをいかに評価しようとも、あるいは恣意的に評価する場合でさえ、貨幣数量で評価されるかぎり、再び貨幣形態に復帰しさえすれば、そのとき貨幣収入量が確定し、かくて貨幣数量の差、すなわち損益が確定するから、非貨幣資産の評価は、利潤の期間的偏位をもたらすだけで、絶対量の変化をもたらすわけではない。たとえば100円で購入した財貨を、200円と評価しよう。すると $(200-100)=100$ の利益が算定される。しかしこの200円と評価した財貨が、120円で売却され、120円の貨幣で戻ってきたとき、明らかに $120-200=-80$ で、80円の損失をもたらしたことになる。結局貨幣が商品を経て、再び貨幣に戻ったときの、貨幣収支差額は、 $120-100=20$ であって、この貨幣の収支差額しか損益はありえないのである。かくして元の商品に転化した貨幣すなわち支出と、再び回収された収入との貨幣差額は、その間の商品の評価の如何にかかわらず、影響をうけないことになる。かかる利潤とくに統一

的貨幣の収支差額として現れてくる利潤をここでは会計利潤とよぶことにする⁵⁾。会計利潤とくによぶ理由は、この会計利潤は利潤の本質ではなく、その事由を示しているわけでもなく、損益計算という認識によって現象せざるをえない利潤の形態だからである。

以上のことから、会計が損益計算をなすかぎり、損益を計算するための貨幣が必要であるということ、換言するならば経済学上の貨幣は一応別として、あるいは異質的諸財貨の統一的評価のために、貨幣を他所から借用してくるというのではなくて、たとえ非統一的な評価である物量単位による会計であっても、損益計算のためには損益を表現する財貨を指定して、貨幣機能を委ねざるを得ないということが理解されたであろう。そして当然その結果、損益は貨幣数量の差すなわち貨幣収支差額として現われてこざるをえないということも以上のことから帰結される。それを会計利潤というならば、重ねていえば、この会計利潤は、利潤を科学的に分析したのちにあらわになった利潤の本質や内容といったものではなくて、その本質の〔研究自体は重要ではあるがその〕詮議は別として、損益計算という人間の経済活動に付随した認識によって必然的に現われる利潤の形態に他ならない。

そしてもう一つ、このことから、帰結されることは、会計利潤の計算においては、損益を発

4) 原価主義を、独特なアプローチから分析を加えたのち、井尻雄二氏は次のように結んでいる。「歴史的原価主義の根本になる原則は、〔価値尺度、したがって共通尺度として選ばれた〕基本財が交換され、入手されるまで、すなわち交換のサイクルが基本的に達するまで価値増減は認めないということである。その時点まで財の価額はつねにサイクルの前者の価額に等置される。これが歴史的原価主義における実現主義の原則とよばれるものである」。(井尻雄二、前掲書、132頁)、ここで基本財といわれるのは、貨幣形態としてあらわれる財貨のことである。しかしなぜ会計計算上「基本財」が不可欠であるのか、やはり説明がほしい。

5) 「会計利潤」という用語は、E. O. エドワーズと P. W. ベルの *"The Theory and Measurement of Business Income"* にも使用されているが、この著名な書物に用いられている「会計利潤」(Accounting Profit)、「実現利潤」(Realized Profit)、「経営利潤」(Business Profit)は、本稿の会計利潤の、種々の形態の1つである。同様に又、本稿での会計利潤を原価主義にもとずく利潤と限定しないのも、原価主義のそれも、時価主義のそれも、本稿でいう会計利潤の形態の1つであって、期間配分の論理が異なるにすぎないからである。(拙稿「時価主義の構造」『西南学院大学商学論集』22-1)

生させる商品そのものと、それを表現する貨幣の収支との両方が、明示的であるかどうかにかかわらず、具体的な形をとるかどうかは別として、少なくとも把握されなければならない。かかる意味において会計利潤の計算は、その出発点においてすでに複記の必然性を潜めているといえる⁶⁾。

ところで以上においては、説明の便宜上、交換の場に例をとって、議論をすすめてきたが、このことは生産の場に移しても同じことである。たとえば100粒の種を播いて、秋に1,000粒の小麦を収穫するとしよう。その場合その差900粒は、成果として計算されるが、このとき900粒という小麦の数量で表現される差額は、労働の成果を小麦の数量で表現したものである。したがって交換の場ではなく、このような小麦の収穫計算の場合ですら、表現するもの、すなわち小麦の純増減と表現されるもの、すなわち剰余労働という2つが存在することになる。もっとも統一的貨幣の存在そのものは私的所有を前提にせずしてはありえないが。

しかるにかかる会計利潤の計算ということから、さらに引き出される重要なことは、この二つの財貨をどのように観察せざるをえないかである。すなわち会計利潤の計算は、もとあった「貨幣」が、商品を経て再び「貨幣」に再転化した段階ではじめて、商品に投下された「貨幣」と再び「貨幣」として戻ってきた収入とを比較するということから、この最初の貨幣が再びもとに戻る過程、すなわち循環運動を追跡することなしに、損益計算ができないということである。換言するならば、資本の循環運動とり

わけ貨幣資本のそれを認識することなしに損益計算が不可能であるということである。損益計算の主体が、直接的にいかにか考えようとも、あるいは無意識的な場合でも、損益計算をする以上、出発の貨幣支出と、再転化した貨幣収入を確定するためには、資本の形態変化を追跡せざるをえないのである。

このことは又別言するならば、損益計算という目的のためには、企業の経済活動を資本の循環運動、とくに貨幣資本の循環運動として把握することの根拠を与える⁷⁾。しかし注意すべきことは、企業活動を貨幣資本の循環運動として把握することは、企業活動が貨幣資本の循環運動であるということからの当然の結果ではなく、あるいは簿記会計が資本運動を対象としていることの当然の結果ではなくて、叙上のごとく簿記会計は損益計算であって、貨幣の数量でもって損益を表現せざるをえないということに何よりもまず由来する。したがって損益計算が目的であるというかぎり、社会主義経済においても同じであって、貨幣といおうと、資金といおうと、損益を表現する「貨幣」があって、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ができないというのは、やはりそのまま継承されていかざるをえない。

したがって会計利潤を計算するには、企業活動の豊かな対象を、損益計算という目的のために資本の循環把握として限定されなければなら

7) 「…、資本循環は個別的形態にあっても、ある主観的区別として各側面があらわれる。そして、そのどの側面に注目するかは、社会的条件に規定される主体の目的要請である」。(浅羽二郎『ドイツ会計学序説』106頁)、「企業会計の目的論と結合するかぎりでは $G-G'$ が資本循環として着目されるのである。」(同・101頁)、ここでの引用に限定するならば、 $G-G'$ の視座が会計の目的に由来するものであるという点では賛成である。参考、浅羽二郎『会計原則の基礎構造』(昭和40年)第25編、第2章。

6) 「複式記入のはじまりをどこに求めるにせよ、理論的に明確なことは、およそ価値計算は本質的に複式記入をとまわざるをえないということである。」(馬場克三『会計理論の基本問題』113頁)

ず、そのことによって始めて損益計算が可能となる。しかるに資本の循環過程として、企業活動を把握しうるのは、もとより対象そのものが資本循環運動するがゆえにこそであって、もし対象がかかる運動を描かないならば、いかに資本の循環運動として観察しようとしても、許されるものではない。

二

前節でみてきたように、損益計算においては利潤は必然的に貨幣数量の差としてしか現れてこず、かくて又、これを会計利潤というならば、この会計利潤の測定のためには、貨幣が再び貨幣として戻ってくる過程を追跡せざるをえない。そしてこの損益計算にとって不可欠な資本循環運動の追跡は、企業活動を貨幣資本の循環運動として把握せざるをえないということであった。しかるにこの過程を観察し、損益計算をなす場合は、具体的な損益計算の形態をとおしてである。

すなわち会計利潤が貨幣数量の差として計算されざるをえないということ、そしてたとえば簿記がその計算を担う以上、当然簿記の損益計算の構造の中には、商品に転化した貨幣支出と再び貨幣に戻ってきた貨幣収入とを比較して、損益を計算する仕組みが必ずあるはずである。もし簿記にかかる仕組みがないならば、簿記は損益計算をすることができないということになる。まずかかる収支計算が簿記計算の構造の中に、内在していることを示してみたい。

なお収支計算と不用意にのべてきたが、貨幣が商品に転化し、再び貨幣に転化したときに、この支出と会計利潤を計算するための収入とを、それぞれ貨幣的收入、貨幣的支出とし、両者を、貨幣的収支と名づけて、現金勘定の収支

とは区別しておきたい。現金勘定の収支計算においては、貨幣収支もふくむが、資本出資、借入、返済など財務的収支をも含むからである。又現金勘定の収支というとき、収入側とされる借方に収入という貨幣のフローだけではなく、期首在庫というストックをも意味する場合もあるからでもある。しかし貨幣的収支は、フローのみの比較である。さらに「現金」というのは他の資産に対するものである。「貨幣」は「商品」に対するもので、つまり損益を発生するものとしての商品に対して、その損益を表現するものとしての「貨幣」という意味においても、とくにここでは貨幣的収支と名付けておきたい。もっとも、この貨幣財は、通常通貨ではあるが。

さて貨幣資産のみ有し、商品を経て、再び貨幣に転化するベンチュア企業を想定しよう。ベンチュア取引の過程で存在する非貨幣資産も、すべて貨幣に転化してしまうものとする。この前提は先にも若干のべたが、ここでの問題のかぎり不都合はないであろう。そこで期首貨幣資産を G_0 、期首資本金を K_0 、期首負債を L_0 とする。そして期末の貨幣資産を G 、資本金を K 、期末負債を L とする。さらに貨幣資本の期中の増加、減少をそれぞれ ΔG^+ 、 ΔG^- 、期中の負債の増加、減少をそれぞれ ΔL^+ 、 ΔL^- 、期中の資本金の増加と減少をそれぞれ ΔK^+ 、 ΔK^- とする。

すると次のような関係がある。

$$\begin{aligned} G_0 - L_0 - K_0 &= 0 \\ G &= G_0 + \Delta G^+ - \Delta G^- \\ L &= L_0 + \Delta L^+ - \Delta L^- \\ K &= K_0 + \Delta K^+ - \Delta K^- \end{aligned} \quad (1)$$

これらの式は、期中にいくつかのベンチュア取引があって、期末にはすべて商品が売却済になったということ、及び期中に負債勘定や資本金

勘定に変動があったということの想定を意味している。したがってこの期の損益は、現に在る所有高から、もと在った所有高を差引いて、所有高の増減分を求めればよいから、損益 P は

$$P = G - L - K \quad (2)$$

となる。

かくてこの問題は、この (2) 式に、したがって所有高の比較という計算そのものの中に、先の貨幣的収支がいかに含まれているかということである。かくて G, K, L のそれぞれに (1) 式を代入して整理すると、

$$P = (G_0 - L_0 - K_0) + \Delta G^+ - \Delta G^- - \Delta L^+ + \Delta L^- - \Delta K^+ + \Delta K^-$$

しかるに、 $G_0 - L_0 - K_0 = 0$ であるから

$$P = \Delta G^+ - \Delta G^- - (\Delta L^+ - \Delta L^-) - (\Delta K^+ - \Delta K^-)$$

簡単化のため、 $\Delta K^+ - \Delta L^- = \Delta L$ 、 $\Delta K^+ - \Delta K^- = \Delta K$ とおくと、

$$P = \Delta G^+ - \Delta G^- - \Delta L - \Delta K$$

いまこれの説明のため、T字型勘定であらわす。T字型勘定では、左側が正、右側が負を表示する⁸⁾ から

$$P = \begin{array}{c|c} \Delta G^+ & \Delta G^- \\ & \Delta L \\ & \Delta K \end{array} \quad (3)$$

すなわち (3) 式の右辺は、T字型勘定であらわしているけれども、それは貨幣資産の期中の増加、減少のうち、負債の期中の借入と返済による増減、資本の出資と引出しによる増減という貨幣資産の増分と減分とを示しており、かく

て損益とは無関係な貨幣の増減を消去した結果したがってここでいうところの貨幣的収支をあらわしていることになる。つまり会計利潤が計算されていることになるのである⁹⁾。

つまり現にある所有高から、もと在った所有高を差引き、比較することによって、その所有高の増減をもって損益とするというもっとも素朴な損益計算そのものの中に、ここでいう貨幣的収支が内在化しているということ、ここでの例に沿っていえば、商品の仕入れのために支出した貨幣額と、商品を経て再び貨幣形態に戻った収入の差引き計算を意味しているということである。かくてまさに現在の所有高ともと在った所有高との比較という資本在高比較法の中に、貨幣的収支計算が内在化しているということになる。もとより、この貨幣的収支のうち、貨幣的収入を収益と認識し、貨幣的支出を費用と認識するということはここではさしあたっていま論外である。

しかるにここでは、資本在高比較法についてのみ、その内に貨幣的収支が含まれていること、というより、資本在高比較法という計算は、帰するところ、貨幣的収支計算を内包していることをみたのであるが、他の損益方法について

9) ここで想起されるのは、E. シュマーレンバッハの全体利潤の考え方である。本稿でいう「貨幣的収支」による「会計利潤」が、これに相当するものと私は解釈しているが、しかしシュマーレンバッハ自身具体的に明示しているわけではないので、異同を断ずることはできない。ここでの私の解釈とは、異った解釈で、シュマーレンバッハの全体計算を示す試みの最初の1つとしては山下勝治氏のものがある。〔「二つの収支計算思考」『シュマーレンバッハ研究』(神戸大学会計学研究室編)、しかしこの解釈の欠陥は、欠損の生じたときに、損益計算が不可能なことにある。(cf. 馬場克三『会計理論の基本問題』240-241頁)、この山下勝治氏と同様な解釈は、ワルプにもみられる。E. Walb; *Finanzwirtschaftliche Bilanz*, Wiesbaden, 1966. SS. 23-24.

8) 拙稿『貸借複記性分析の一視点』『経済学研究』47巻1号。

も、同様に、貨幣的収支計算が含まれていることがわかる。これは、E. Walb. においても確認されているものである。彼の叙述をそのまま紹介要約するのも無策にすぎるので、われわれなりに、彼の主張を要約して、我々の示した理解の傍証として援用する。

そこで先ほどと同じく、期首貨幣資産を G_0 、期首非貨幣資産を A_0 、期首負債を L_0 、期首資本金を K_0 、期中の貨幣資産の増加・減少をそれぞれ ΔG^+ , ΔG^- 、期中の非貨幣資産の増加、減少をそれぞれ ΔA^+ , ΔA^- 、期中の負債の増加、減少を ΔL^+ , ΔL^- 、期中の資本金の増加、減少をそれぞれ ΔK^+ , ΔK^- としておく。そして期末の貨幣資産、非貨幣資産、負債及び資本金の残高を G , A , L , K とする。このとき彼の示す計算形式は次のように表わせる。

$$\textcircled{1} \quad (G + A - L) - (G_0 + A_0 - L_0) = \text{成果}$$

$$\textcircled{2-1} \quad K - K_0 = \text{成果}$$

$$\textcircled{2-2} \quad (G - G_0) + (A - A_0) - (L - L_0) = \text{成果}$$

$$\textcircled{3} \quad (\Delta G^+ - \Delta G^-) + (\Delta A^+ - \Delta A^-) - (\Delta L^+ - \Delta L^-) = \text{成果}$$

ここで①は棚卸計算法といわれるもの、あるいは先にのべた資本在高比較法である。この式の $(G + A - L)$ の G , A , L をそれぞれ代置して整理すると

$$\Delta G^+ - \Delta G^- + \Delta A^+ - \Delta A^- - \Delta L^+ + \Delta L^- = P \quad (4)$$

となる。

②—1 は「全体在高変動計算 (Gesamtbestände-Veränderungsrechnung)」とよび、②—2 は「個別在高変動計算 (Einzelbestände-Veränderungsrechnung)」とよんでいる¹⁰⁾。そしてこの3つの計算式の成果が一致す

ることは、②—1、②—2、及び③のそれぞれについて、分解して整理すれば、(4) に帰結することから明白である。つまり①、②—1、②—2、③は、同じ計算内容をもつ異った計算形式ということになる。

次にワルプはこれらと収支計算とを結びつけている。「単純な収支計算にもとづく成果決定」はワルプにしたがえば、非貨幣資産の在高変動の考慮は、積極財の増加は収入の側に、減少は支出の側に加えられるというから、われわれなりの表現では次のように示せる。

$$\textcircled{4} \quad \{\Delta G^+ + (\Delta A^+ - \Delta A^-)\}$$

$$- \{\Delta G^- + (\Delta L^+ - \Delta L^-)\} = \text{成果}$$

「拡張された収支にもとづく成果決定」もここでは同じ様にあらわせる。貨幣資産のうち、現金と当座預金に分類しただけであるからここでは省略しておく。したがって、この「単純な収支計算にもとづく成果決定」も「拡張された収支計算にもとづく成果決定」もいずれも、整理すれば、(4) 式に帰結することが明瞭である¹¹⁾。

第6番目の形式として、彼自身のたてた理論を掲げて、彼は次のようにのべている。

「私のたてた理論の意味における複式簿記による計算を、なお〔上の5つの計算形式に加えて〕形式6としてそれに付加するならば、つぎのことが明らかとなる。すなわち、貸借対照表は、そこにおいて、適切な戻し計算および追加計算を伴う拡張された支払計算の結果の総括として特徴づけられる。この計算はしかしながら残高 (Saldo) に基づいて構成されると、すなわち期首在高がその中に含まれることによって、ここで展開された計算とは異っている。この期首在高の包含は、しかし自己資本の期首在

10) E. Walb. a. a. o. ss. 24-26. 邦訳 53-56 頁。

11) E. Walb. a. a. o. ss. 27-28.

高の包摂によって中和化される。その際、結果として残るものは、再び単に個別在高の変動、あるいは一同じことを意味するのであるが一純粋取引のみである¹²⁾。

すなわち①から⑥までのいずれの計算形式も、その計算形式が異なるだけで、同一のことを内容としていることは、上で示した式を並びかえて整理すれば、(4) 式すなわち、

$$P = \frac{\begin{array}{c|c} \Delta G^+ & \Delta G^- \\ \Delta K^+ & \Delta A^- \\ & \Delta L \\ & \Delta K \end{array}}{\quad} \quad (5)$$

となることから理解される。(なお $\Delta L^+ - \Delta L^- = \Delta L$, $\Delta K^+ - \Delta K^- = \Delta K$ とおく)。しかるにここでは、非貨幣資産の存在を前提にしているが、非貨幣資産は、前節でみたようにいかに評価しようとも貨幣資産に再転化したとき、はじめて貨幣的收入が確定するのであって、ワルブが前提にしているように、その増加を収入、減少を支出と考えても、つまり実質的に捨象しても一向さしつかえない。かくて、(4) 式あるいは(5) 式は、本稿でいう「貨幣的収支」計算に一致することは明らかである。

すなわちある商品の損益は、必らずそれとは別の財貨の数量にとって表現されざるをえず、

かくて又それを会計計算上貨幣というならば、会計上の利潤は必然的に、この貨幣の収支差額でもって表現されざるをえない。そしてそれは商品に転化した貨幣支出と、再び商品から貨幣に転化した貨幣収入の比較でなければならない。そしてそのかぎり、損益計算のいかなる形式であろうとも、ここでいう貨幣的収支計算を内容として有しなければならない。かかる意味で種々の計算の形式は、この貨幣収支計算のとなる形態となる。たとえば、資本在高比較法は、パートナーシップにおいて特有の意義をもつところの貨幣的収支計算の1形態ということになる。かくて本節の課題は以上のことから明白であろう。

ところで以上の貨幣的収支計算は貨幣資本の形態変化の追跡、記帳なしに不可能であるということから、しばしば従来から複式簿記の構造を貨幣資本の循環運動でもって説明する試みが行われてきた。とくに種々の損益計算形態の内容である貨幣的収支計算そのものは、それ自体として独立してありえないので、先にみたような様々計算形式をとるから、貨幣的収支計算をなすためには、たとえば在高といったものまでも計算要素としなければならないため、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追跡して記帳せざるをえないことになる。そのため複式簿記は個別資本の循環運動を反映すべきであるとか¹³⁾、又簿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主張がでてくることに

12) E. Walb, a. a. o. s. 29. 邦訳 59 頁。なおコジョールの理論についてであるが高田正淳氏は次のようにのべておられる。「収支的損益が、本来収入—支出の計算方式による損益であるというのは、実質的にはこの収入・支出に含まれている収益収入と費用支出の比較を通じて損益を決定することを意味する。逆にいうならば、計算技術例には、収入—支出のような単純な差引計算で損益を求めるためには、収支の損益性を考慮し、全収入と全支出に含まれている損益非作用的(損益無関係)な要素を収入・支出の両者について等しく、差引計算の際に自動的に相殺(ないし取消)されるような関係をつくる必要がある」(高田正淳『収支損益計算論』1965 年 44 頁)

13) たとえば中西寅雄「簿記の勘定体系(1)」(『経済学研究』新巻 4 号昭和 6 年, 同「損益計算論—簿記の勘定体系(二)」(『経済学論集』第 2 巻第 6 号昭和 7 年, 木村和二郎「勘定経済論(1)(2)」(『科学としての会計学(下)』所収), 同『簿記入門』昭和 42 年スガンチーニ『簿記の実在論的理論』(岡本・尾上共訳)昭和 26 年。

なる¹⁴⁾。それと同じ主張は経済体制の異なる中国の会計書においてもみられる¹⁵⁾。そしてその結果の1つはいうまでもなく、貸借二重分類を、資本あるいは資金の二重性、たとえば運用、源泉や商品の二重性に還元するということまでなってしまう。

しかしこれらの主張は、計算内容と形式との混同があるばかりでなく、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、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に理解していると思われる。叙上の説明からも理解できるように、損益計算が第1義的であって、借方・貸方というのも、差引計算における被減数・減数の関係にあるということ、そして複式簿記が記帳の対象としているのは、これらの減数・被減数となりうる要素の増減変化であるということである。そして貨幣資本の運動を追跡せざるをえないのは、貨幣が財貨の価値変動の表現手段であり、かくて又貨幣資本の運動の追跡なしに損益を認識することができないことにある。すなわち貨幣的収支計算が損益計算の内容であるがゆえにである。極言するならば、「過程の総括」ですら、損益計算の偶然の結果に他ならないともいえるのである。

三

以上においてのべたことを要約すれば次のようになる。

すなわち損益計算においては、ある財貨の売

買損益あるいは生産においては、価値の変化は、その当該財貨自体の数量によっては表現することができないため、それとは別の財貨を貨幣財として指定して、かつこの「貨幣」の数量によって表現されざるをえない。したがって会計計算においては、単に異質的な諸財貨の統一的評価のために、会計とは別のところから貨幣を借用してくるのではなく、損益計算のためには、なによりもまず表現手段たる貨幣を計算対象としてしか、損益計算ができないのであり、その結果として貨幣による統一的評価が行われるのである。そしてこのことは、損益計算が経済活動に付随するものであるかぎり、その形態は別として、社会主義経済においても継承されざるをえないのである。

そしてこの貨幣は、商品の購入に支出された貨幣と売却によって投入された貨幣との比較であるため、損益計算のためには、この形態変化を追跡しなければならない、かくてこのため企業活動を資本循環とりわけ貨幣資本との循環運動として観察せざるをえないことになる。この貨幣資本の運動を無視しては損益計算は不可能とならざるをえないからである。

さらに又以上の過程では、損益を生み出す財とそれを表現する貨幣の形態変化を常に把握しなければならないという点で、損益計算は、それが具体的な形態をとるかどうかは別として、基本的に複記性を潜めている。たとえば資本在高比較法は、表現手段たる貨幣的収支の差額を計算するものであって、それによって表現されるものの、財の価値変化は明示されていない。複式簿記は、この資本在高比較法が明示していないものを、損益勘定として、構造的に顕わしたものであるからである。

以上、会計利潤が貨幣的収支差額として表現

14) 畠中福一『勘定学説研究』昭和24年版、21-22頁。

15) 「会計の対象は、社会主義拡大再生産過程における資金運動である」(『会计学原理』李宝震・子玉林・李明珠、天津、1981年6頁「企業会計の対象は企業の資金及びその運動である」(『商業会計教材』施仁夫、1983年上海1頁

され、かつ計算されざるをえない事情をみてきたのであるが、このことは又同時に、会計利潤の計算は、貨幣資本の投下・回収計算であることも示している。なぜならばすでに若干のべたように、損益は貨幣収支によって表現されるということから、商品の購入によって支出された貨幣が再び、同じ形態で戻ってきてはじめて損益が確定されるということになる。このことは貨幣が再び貨幣に戻ってくるという1循環をもって計算されるということ、したがって商品に投下された貨幣資本と回収された貨幣資本の比較がなされるということから、必然的に資本の投下・回収計算がなされざるをえないということになる。もちろん、ここではすでに統一的貨幣が採用されているのであって、多次元簿記には投下資本の回収計算の論理はない。

しかるにこのことはさらに次のことを意味する。すなわち、商品の価値変動の単なる「表現手段」であった貨幣的収支計算は、いまや資本の投下回収計算として、目的化し、自立化するということである。複数貨幣による多次元簿記においては、所有しているすべての財貨の純増減の数量によって、自ら以外のすべての価値変動が表現されるため、投下資本の回収計算はない。しかし統一的貨幣による損益の表現は、唯一の貨幣の形態への循環をもって計算しなければならないため、投下資本の回収計算とならざるをえない。ここではあらゆる財貨が商品となり、いかなる種類の価値変動があるかは、さしあたり問われない。投下した以上に戻ってくることが至上である。すべての財貨を、自らの増殖のための商品とし、自らを維持し、かつ維持した余剰のみが利潤となるための対象でしかない。資本在高比較法にみるように、ここでは投下資本の回収計算だけであって、その成果の原

因たる商品すら問われないのである。統一的貨幣の採用こそ、まさに私的所有の産物であるとともに、それに特有な会計の性格を規定するものといえよう。

かくて統一的貨幣の採用こそ、単なる価値変化の表現手段たる貨幣財の差額計算から、投下資本回収計算への飛躍をもたらすものであり、又まさに、会計利潤の確立を意味するものである。しかしそれゆえにこそ一つの限界を有することにもなる。それは統一的貨幣の価値変動自体を、自らの数量によって表現できないという限界である。多次元簿記においては、ある財貨は、当然商品として自らの価値変化を他の財貨の数量によって表現されながら、自らもまた貨幣として、他のすべての財貨の価値変化を表現するとう関係が相互にあった。したがって形態が定まらぬとはいえ、自らの価値変化は、別の財貨の数量によって表現されていた。しかるに唯一の貨幣を採用することによって、この「貨幣」の価値変化を表現することができないのである。

したがってこの貨幣の価値変動を表現するためには、この価値変動分を一旦貨幣以外の財貨の数量に反映させなければならない。つまり貨幣価値変動額の計算の問題点は、貨幣数量を表現手段として唯一化しておきながら、なお貨幣価値の変動を表現しなければならないということにある。かくて当然貨幣価値変動分は、貨幣数量で表現できないため、一旦貨幣以外の財貨の数量でもって表現したうえで、再び貨幣数量で表現しなおすという屈折した手段を経なければならないことになる。しかしこの貨幣の価値変動を表現する財貨は無限である。財貨を特定化することはできない。かくて「購買力」という考え方が採用されるが、それは無限にある

財貨を一定の範囲に限定する人為的な方法である。しかも論者によってそれすら異なることにならざるを得ない。このことは叙上のごとく、ある財貨の価値変動はそれ以外の財貨の数量によって表現されざるをえないということの帰結であるという点で、我々の理解の傍証にもなっている。しかしそれはともかく、統一的貨幣に

よる投下資本回収計算の成立、したがって又会計利潤の成立は、すでにその成立の当初から、一つの限界を有していたということになろう。もっとも貨幣価値変動額を計算することの必要性は認めるとして、貨幣価値変動会計が全面的にとつてかわるかどうかは別である。