

科学としての会計学
(下)

木村和三郎著

科学としての会計学

(下)

木村和三郎 著

有 斐 閣

著者略歴

1902年 大阪市において出生
1925年 神戸高等商業学校（現・神戸大学）卒業
1928年 京都帝国大学経済学部卒業
和歌山高等商業学校（現・和歌山大学）講師
1929年 和歌山高等商業学校教授
大阪商科大学（現・大阪市立大学）講師に転ずる
1942年 大阪商科大学教授
1949年 学制改革により大阪市立大学商学部教授
1965年 大阪市立大学を定年退任，同大学名誉教授となり
現在に至る。

主 著

『銀行傳記論』 有斐閣 1935年
『米穀流通費用の研究』 岩波書店 1936年
『銀行傳記大綱』 同文館 1938年
『大日本商業傳記』 大日本図書 1938年
『北支那石炭経済論』 岩波書店 1940年
『原価計算論研究』 日本評論社 1943年
『減価償却研究』 淡清堂出版 1947年
『簿記学入門』（小島男佐夫共著）上・下 森山書店
1952年（改訂合本 1956年）
『会計学研究』 有斐閣 1954年
『工業会計入門』（小島男佐夫共著）森山書店 1960年
『新版減価償却論』 森山書店 1965年
『科学としての会計学』（上） 有斐閣 1972年

現住所 宝塚市清荒神1丁目17番22号



科学としての会計学（下）

昭和47年10月20日 初版第1刷印刷
昭和47年10月30日 初版第1刷発行

¥3,300.

著 作 者 き わ ら わ さぶ ろう
木 村 和 三 郎

発 行 者 え ぐさ ただ あつ
江 草 忠 允

発 行 所 東京都千代田区神田神保町 2~17
株 式 有 斐 閣
会 社

電話東京 (264) 1311 (大代表)
郵便番号 [101] 振替口座東京 370 番
本郷支店 [113] 文京区東京大学正門前
京都支店 [606] 左京区田中門前町 44

印刷・株式会社精興社 製本・株式会社高陽堂
© 1972. 木村和三郎. Printed in Japan
落丁・乱丁本はお取替えいたします。

3034-062950-8611

下 卷 目 次

第 1 篇 簿記理論

第 1 章	パチョーロ時代における損益計算制度	3
第 2 章	複式簿記の成立過程	19
第 3 章	英米会計学理論の生成と発展	43
第 4 章	日本における簿記会計学の発展	63
第 5 章	簿記原理通説批判	109
第 6 章	複式簿記と企業簿記	123
第 7 章	物的 = 勘定系統説批判	131
第 8 章	資本循環公式を基礎とする勘定学説への一批判	157
第 9 章	勘定系統論 (1)	167
第 10 章	勘定系統論 (2)	181

第 2 篇 原価計算論

第 1 章	工業会計制度の確立	195
	——ノールトンの文献を中心として——	
第 2 章	工業会計確立期におけるガルク = フェルズの文献	207
第 3 章	原価計算の変容	215
第 4 章	原価構成論	223
	——原価外項目の排除——	
第 5 章	生産的減価償却の範疇	233
第 6 章	直接原価計算の進歩性	243

目 次

第7章 原価計算における社会的・平均的生産性	253
——原価計算基準公表を機として——	
第8章 原価計算基準の公表とその意義	263
第9章 コントローラー制度制定上の諸前提	273
第10章 コントローラー制度適用の諸段階	287

第3篇 会計監査論

第1章 会計監査の目的と機能	303
第2章 会計監査の歴史的発展	309
第3章 会計監査の発展動向	321
第4章 経営監査の実践的適用(付社会的監査)	331

上 卷 目 次

序 章

I 損 益 計 算 論

第1章 損益計算の社会経済的性質
第2章 実現主義の本質分析
第3章 年度決算の性質変容
第4章 年度利潤の平準化
第5章 貸借対照表の分解
第6章 生産貸借対照表
第7章 会計学における価値の実体・生産的労働
第8章 対外部決算と内部決算目的の分裂
第9章 費用配分原理への疑問
第10章 期間損益計算における利潤前払項目

II 会計制度・原則論

- 第 1 章 企業会計原則・財務諸表準則批評
- 第 2 章 企業会計原則の基本的特徴
- 第 3 章 「一般原則」における否定と肯定
- 第 4 章 資産評価規定のための基本的立場
- 第 5 章 企業会計の客観化
- 第 6 章 貸借対照表の借方・貸方の分裂と自己運動
- 第 7 章 「会計公準論」の批判

III 貨幣価値変動会計の理論

- 第 1 章 価値の変動と会計学
- 第 2 章 時価主義の発展
- 第 3 章 会計理論の動揺
- 第 4 章 戦後インフレーションを媒介とする銀行および企業の再建
- 第 5 章 評価論の鳥瞰

IV 固定資産再評価論

- 第 1 章 固定資産再評価の経済的意義
- 第 2 章 固定資産再評価の理論
- 第 3 章 固定資産再評価の理論的把握
- 第 4 章 資産再評価のナンセンス
- 第 5 章 資産再評価のコンセンサス
- 第 6 章 資産再評価の実践的適用の背景
- 第 7 章 資産再評価強制に対する中小企業の対処方針

V 資 本 会 計 論

- 第 1 章 資本剰余金の歴史的役割

目 次

- 第 2 章 資本概念の経済学的解明
- 第 3 章 資本剰余金の性格
- 第 4 章 引当金・準備金・剰余金の会計機能
- 第 5 章 資本剰余金の分解
- 第 6 章 資産剰余金の構想
- 第 7 章 「資本損益」概念の明確化
- あ と が き

第 1 篇 簿記理論

- 第 1 章 パチョーロ時代における損益計算制度
- 第 2 章 複式簿記の成立過程
- 第 3 章 英米会計学理論の生成と発展
- 第 4 章 日本における簿記会計学の発展
- 第 5 章 簿記原理通説批判
- 第 6 章 複式簿記と企業簿記
- 第 7 章 物的二勘定系統説批判
- 第 8 章 資本循環公式を基礎とする勘定学説への一批判
- 第 9 章 勘定系統論（1）
- 第 10 章 勘定系統論（2）

第1章 パチョーロ時代における損益計算制度

I

現代企業会計において一般的な損益計算方法となれる期間損益計算制度は、簿記会計制度のはじめより唯一のものとして成立せる計算制度ではない。それは中世における口別損益計算あるいは口別計算（パルティレヒュング Partierechnung）と称する損益計算方法より、社会経済の発展の中に生棲する企業の歴史的発展に対応して生成、確立された計算方法である。中世における商人資本主義時代における商業は、のちに続く第18, 9世紀における産業資本主義時代における商業とは根本的に経済的性質を異にし、資本家的利潤獲得の本源的なものであった。しかもその比較的初期に属する中世においては商業は貿易の形式をとり、一地方の特産物を他地方に運んで売買する冒険的商業（adventure）にすぎなかった。すなわち商業と称するものは運送中の危険が大であり一の冒険であったから、商人の取引は継続的営業行為とは考えられず、個々の冒険の連続とみなしたのである。この商業の経済的性質は簿記に直接の反映をみせて、個々の売買（undertaking）に別々の勘定を開設し、運賃その他売買取引上の諸費用は一まとめにすることなく、できる限り冒険的売買の口別に割り当てた。かくして冒険的取引の完了をまって、その勘定を整理して残高を損益（口別損益）として損益勘定へ振替記入したのである。これすなわち口別計算と称する損益計算方法である。

使用価値物としての商品の物的種類および数量に根本的相異あるはもちろん、商品そのものの社会経済的性質および職能にも、現代高度資本主義時代とは質的に異なり、その売買取引そのものも売買の名に適しない冒険的取引であり、したがって商業それ自身も現代とはその経済的性質において根本的相異ある以上、商業会計の損益計算方法そのものにも歴史的発展の存すべきは、けだし当然の帰結である。

II

簿記書最初の古典とされているルカ・パチョーロ (Luca Paciolo) の『数学書』(1494 年)における「簿記論」(“Particularis Computis e Scripturis”)に述べられた損益計算方法が口別計算方法(パルティレヒヌング)に属するか、それともすでに期間損益計算方法に移行していたかは少なくとも問題になる。

私はこれに対しては、ガイスペークの『古代複式簿記』(John B. Geijsbeek, *Ancient Double Entry Book-keeping*, 1914)にのせられた、パチョーロ「簿記論」の英訳、ならびにそれよりさらなる邦訳である平井泰太郎教授『ばちをり簿記書』(『会計学論叢』第4輯, 1920 年)を手がかりとして、それはいまだ口別損益計算方法の域を脱しないものと解する。けだし、パチョーロにおいては、商品勘定の取扱い方法は明らかに口別(損益)計算方法を反映し、商品の種別にしたがって多数の商品勘定を設け(いわゆる、特殊商品勘定 specific merchandise account—この語の出所, Wilmer L. Green, *History and Survey of Accountancy*), 売却済のつど平素常に開設されている損益勘定へ売買損益を振り替え、あるいは営業費を可及的に商品口別に細分し割り当てる方法を取り、家事費その他割当てに値しない小支払のみを営業費その他の勘定に記入したるをもってである。さらに期間損益計算の形式的徴表である、元帳諸勘定の定期的締切りの事実にも当面しない。もっともパチョーロにおいても「損益勘定」の日常的開設があり、損益諸勘定の残は帳簿更新の際これを「損益勘定」へ振り替え、さらに「損益勘定」の残(差引純損益)は資本金勘定へ振り替えるべしと述べられているをもって、あたかも現行の期間損益計算における総勘定元帳諸勘定の締切り方法と符節を合し、ただ、この手続きのみをみるときは期間損益計算制度の確立ありと断定して差し支えないようであるが、かかる解釈は勘定間の残高振替手続の同一性に目を奪われて、計算制度そのものの異質性を見失ったものと解釈したい。けだし、パチョーロにおいて損益諸勘定を締め切るのは、それらの勘定が「他人に説明する義務のない汝自身の私勘定 (personal accounts)」であるからである。

* J. B. Geijsbeek, *Ancient Double Entry Book-keeping*, 1914, p. 73, 平井訳, 前

掲書 174 頁。

また、さらに元の解釈に反するとき章句を、パチョーロに採し求めんに、
「およそ新規の元帳は、旧元帳がすべて満ち終りたるとき、または、年度の変更
したる場合に作るものなり。著名の都市、たとえばミランのごときにおいてはそ
の大商人は年々その元帳を改むる慣習^{*}あり」とある。パチョーロにおいては帳簿
の締切りの頻繁度については命令的な言辞を用いていないが、上に引用するよう
に、帳簿の更新は旧帳簿へ書き満ちたときに限らず、年度の更新のときにも締め
切ることあるを知る。しかして年々、帳簿の更新を行なうミランのごとき大都市
における大商人においては年々に帳簿の締切りを行ない、したがって年度的期間
損益計算の習慣がある程度まで生成せるがごとくにみえる。

* J. B. Geijsbeek, *ibid.*, p. 69, 平井訳, 前掲書 167 頁。

しかし、これをもってパチョーロにおいて、またパチョーロの時代において期
間損益計算の制度成立せりと断定するは誤りである。けだし、第1に元帳の締切
りまたは繰越と決算とは概念的にはまったく異なった二つの事柄であり——この
点については現代の簿記学の中にも混同されているのを見受け、教科書において
決算とは帳簿の締切りであるなどとの説明に遭遇するが、注意を喚起したい。—
前者は帳簿に行なう記帳技術であり、後者は損益の決定という会計上の計算職
能であるからである。もちろん、歴史的発展においては、口別（損益）計算制度
の時代において元帳を毎年または定期的に締め切る習慣が生成し、次第に行なわ
れる商品の専門化と大量化のために、商品口別に損益を決定することの困難と無
意義とはようやくあらわになるとともに期間損益計算制度に移行し、したがって
特殊商品勘定にかえて総括商品勘定（一般商品勘定）が登場しはじめるのであり、
帳簿締切り手続きは計算制度の転化につれて、単なる帳簿締切り手続きから期間
損益決定の技術的手続としての性質をもったものである。

さらに、換言すれば帳簿の締切り手続は損益計算方法のいかににかかわらず、
いぜん同一ではあるにしても、計算制度の歴史的発展につれて計算的職能として
の性質を異にするのである。したがって、帳簿締切り手続のいかに損益計算制
度の歴史的発展を画するものではなくて、後者がむしろ前者に計算職能上の意義

第1篇 簿記理論

を与えるものである。それゆえに、帳簿締切り技術の同一性をもって計算制度の同一性を断ずることはできないのである。これ私がパチョーロの著書中に元帳の定期的締切りを暗示する文章があるにもかかわらず、なお口別（損益）計算制度と解釈する一つの理由である。

第2に口別（損益）計算制度なりやを判定すべき徴表としては商品勘定が存在する。いかなる商品勘定を設けて、いかなる締切りをなしたるか、商品名をもってせる特殊商品勘定を設けたるか、包括的な一般商品勘定なるか、またその締切りの時はいつであるか、売却済のときかまたは定期的であるかなどは、損益計算制度のいかに窺うに有力な手段である。この場合においても商品勘定の記帳形式あるいは技術が計算制度を規定するのではなくて、あくまで計算制度に規定されて商品勘定が特定の態様と記帳技術をとるのである。商品勘定は計算制度判定の手がかりにすぎない。

さらに第3に期間損益計算制度の判定の徴表として重要なのは期末棚卸または期末財産目録の存否である。期間損益計算と棚卸法による損益計算すなわち棚卸によって手持在高を見いだしてもって損益を算出する方法（inventory method）とは概念的には別の事柄であるが、損益計算の歴史的発展過程において、少なくとも商品に関しては手持在高の棚卸評価によって、期間中の商品売買を遡及計算する方法を採用してきたことから、期末棚卸表または期末財産目録の存否は損益計算制度のいかに窺うには有力な手がかりとなる。

パチョーロにおいては開業財産目録に関し論述せられていることはすでによく知られたかつ明白な事実である。（第2章および第3章）しかし期末財産目録については積極的に論述せられているをみない。また、元帳締切りまたは帳簿更新に際して財産目録を作成すべきこと、あるいは棚卸表作成のうえ勘定を締め切るべきことについてはまったくその暗示すらを見いだすことができない。しかもなお、この場合にも期末財産目録あるいは棚卸表の存否は損益計算制度の判定の手がかりにすぎないものであることはいぜん変わりはない。（ちなみに原文 inventario, 英文 inventory を財産目録とすべきか棚卸表（目録）とすべきかは問題である。平井教授は「棚卸目録」または「棚卸」と訳されている。）訳語はいかんともあれ、その内容は評

価を付した財産の一覧表である。ただし、「棚卸」と訳して動作の意に解するは適当ではないと思う。

III

バチヨロの簿記書においては商品勘定は今日のごとく、所有する商品を包括的に示す総括商品勘定を設けず、商品品名別に特殊商品勘定を開いた。たとえばつぎのごとき仕訳例示がみられる。最初の開業財産目録の記入法を説明した第16章において、

「借、散荷の生姜または包装したる生姜一諸子の任意の名を付すべし—^{*}貸、
資本」

また

「借、バレルモ砂糖^{**}貸、現金」

などあり、当時、なお物々交換の事実もありたるもののごとく、

「借、散荷または荷造せる生姜^{***}貸、砂糖」なる例がみられる。

* J. B. Geijsbeek, *ibid.*, p. 51. 平井訳, 前掲書 126-7 頁。

** J. B. Geijsbeek, *ibid.*, p. 55. 平井訳, 前掲書 135 頁。

*** J. B. Geijsbeek, *ibid.*, p. 57. 平井訳, 前掲書 140 頁。

バチヨロにおいては商品勘定の取扱いにはさほど問題となるものはないようであり、第16章「財産目録 (inventory) またはその他により所有する商品に関する記入を、元帳の借方、貸方双方へなす方法」において開業のときの商品勘定への記入法を説明し、第27章損益勘定 (集合損益勘定) の説明において商品勘定の締切り方法を述べるにとどまり、その他の商品勘定に特有なべき事項については詳細な説明が見当たらない。また、商品勘定というのは商品名をもってする「特殊商品勘定」のことであって、商品全体につき包括的な「総括商品勘定」の存在にさえ暗示を与えていないのはいうまでもない。

つぎに商品に関する諸費用をいかに処理したかといえ、これは包括的に営業費その他に記入することなく、可及的にこまかく分割してそれぞれの特殊商品勘定へ負担せしめ、ただ各種の商品に共通するかまたは割当てに困難な小口の支払

につき、小口営業費 (small business expenses) と名づける勘定を設け、記入すべしという。多少冗長をいとわず引用する。

「先ず小口営業費(雑費)と名づくる勘定を設け、商品勘定中へ記入すること能わざる小口の支払を記入すべし。例えば売買商品に対し、売買後数日において、人足、看貫方、荷造方、船積人、馬方等へ一片、二片等の如き小額の支払をすることあるべし。この場合において、それ等取引を各別に、別勘定を起こすとせば、冗長となり、費用倒れとなるべし。諺に言う『官吏は繁文を厭わず』と。また、馬方、人足、船積人、荷送人等を種々の商品のために使用することあるべし。例えば港にある種々の商品を積込むために人足を使用するが如し。この時その賃金を一時に支払える場合これを種々の商品に分割することを要するも、その適当なる方法を得ざるべし。『小口営業費』と称する勘定はかかる支払を記入するために用いらる。」^{*}

* J. B. Geijsbeek, *ibid.*, p. 59, 平井訳, 前掲書 146 頁。

この一片の文章によって小口諸支払の取扱ひ方のみならず、当時「商品勘定」に対していかなる考え方がされていたかを窺うに足るであろう。

しかして、かかる特殊商品勘定がいつ締め切られたかははなはだ興味が有り、かつ、当時の損益計算制度の推断上重要な事項であるが、当該商品口の全部売上済をまっではじめて勘定締切りの仕訳をなし、帳簿更新その他の場合における勘定締切りのときには損益を算出して、商品勘定を締め切りたる例をみない。

すなわち「或種の商品において損失を醸すときは元帳における該勘定は借方に比し貸方が不足すべし。——（これ明らかに全部売却済なるを前提する——筆者）——この時、諸子はその差額を貸方に加え平均せしめ、『貸（持つべし）損益より。何程。この勘定において受けたる損失を平均せしめるためにここに記入す』と記入し、……ついで損益勘定へ『損益。借（与うべし）本日受けたる損失にしてその金額何程』と記入すべし。……もしこの勘定が損失にかえて利益を示したるとき——即ち借方に比し貸方が大なりし時——には、前と反対の方法をとるべし。同様に、たとえその結果が利益を示せると損失を示せるとを問わず、商品のすべての勘定あるいはその他の物品の勘定 (all accounts with merc-

handise or different things) を一つ一つ処理すべし」^{*}。

* J. B. Geijsbeek, *ibid.*, p. 69, 平井訳, 前掲書 160 頁。

さらに旧帳簿より新帳簿への繰越手続きにおいて商品勘定と他の諸勘定との締切り方法に少しの相異をも認めていない。

「かくのごとくにして十字架号元帳 (cross ledger——旧元帳のこと——筆者) から A 号元帳 (ledger A——新元帳のこと——筆者) への繰越は、繰り越さんと欲する一切の勘定、現金勘定、資本金勘定、商品、動産、不動産、諸向貸、諸向借、諸公吏 (public officers), ブローカー (brokers), 公許計量人 (public weighmen) 等……につき同様に行うべし。……然れども A 号元帳に繰越すべからざる若干の勘定あり。例えば他人に説明するの義務なき汝自身の私勘定の如き、小口営業費、家事費、所得及経費、其他臨時費——地代 *pecioni, feudi, livell* 等の如し。これ等の諸勘定は「十字架」号元帳内において損益勘定 (損益勘定については多くの用語があったものの如く *the favor and damage^a/c, increase and deficit^a/c, profit and damage^a/c* 等の訳語あり——筆者) にて締切るべし」^{*}。

* J. B. Geijsbeek, *ibid.*, p. 73, 平井訳, 前掲書 174 頁。

しかしてこれに続いて述べられた「損益勘定」の締切り方法および資本金勘定の繰越方法は今日における個人企業の場合とまったく変化がない。しかし商品勘定その他の諸勘定の締切りにおいて棚卸を行ない、手許残高の評価を経て勘定を締め切るべきことを述べた章句はもちろん、それを暗示せるものにさえ接しないことはすでに述べた通りである。

最後にバチョーロの損益勘定が期間損益計算制度におけるいわゆる「集合損益勘定」でないことを明白に表明せるウールフ (Woolf) の文章を引用する。(もっとも、このことはブラウン (R. Brown) においても窺いいうところであるが)

「バチョーロにおいては損益勘定に……一切の仕入及売上の合計を示さないで、商品の個々の積送 (consignment) 別に勘定の開かれているのは、二つの理由からである。第1は取扱い商品の雑多なること。当時はいまだ商業の『専門化』をきたすには早く商人は自己の生計をたてるために、あらゆる商品を取り扱わなければならなかった。第2に運送の危険、交通の不安、保険の高率のた

めに個々の積送を一口 (en bloc) として取り扱い、商人は個々の売買取引 (enterprise) につき損益を計算した。かくて一切の商業は別々の独立の冒険 (venture) の連続と考える方が便利であり、パチョーロの損益勘定もこの考えに基づき記帳せられ、個々の売買 (enterprise) の終りに締め上げられ、年の終りに締め切られることがなかった。^{*}」

* A. H. Woolf, *A History of Accountants and Accountancy*, 1912, p. 117-8.

IV

口別 (損益) 計算より期間的損益計算方法への発展の歴史的條件は商業の発展および性質の転化に求むべきであろう。中世における商業の繁栄にともなう定着商業の発展、商業の対象となる取扱い商品の変化、すなわち貿易的・珍貴的商品より多量な生活必需品への商業の発展、したがって取扱量の大量化を結果し、ついに商業の専門化を惹起する。「ようやくにして、商品口別が数多くなり、同一商品の多くの売買口が順次に貯蔵され、それらが事実上入り混じって、箱、樽、その他梱に区別して保管されないようになると——あたかもこれはメッセにおける商業がそうであるが、——ここでは口別 (損益) 計算は行なわれなくなる。かくて損益計算において棚卸目録 (inventur) がその構成的組成分として入りこみきたり^{*}」、期間損益計算の制度が成立するに至る。また組合その他の形式をもって他人との共同計算のもとに営業を営むに至ると、定期に営業損益の分配の必要を生じ、これがまた期間損益計算の生成に貢献したところ少なからざるものがある。

* E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl. 1926, S. 60-1.

口別損益計算制度より期間損益計算への移行過程を推測するに、最初、勘定締切りの方法に気づかざりしものが、帳簿更新を機として締切りならびに繰越手続きを施すに至り、かくて帳簿締切りの習慣ができ上がるとそれを頻繁に毎歴年1回これを行なうを便宜とするに至る。かかる習慣の成熟の過程のうちに商業の歴史的発展はついに期間損益計算を必要とするに至らしめ、ここに期間損益の決定手続きとしての毎年度の帳簿締切りの習慣が完成したものと考えられる。