

ドイツ簿記理論における「複式簿記」観（二）

——ニックリツシュ「資本記録」目的観による説明——

奥 山 茂

目 次

- 一 序——問題の所在——
- 二 「簿記」概念の拡張
- 三 継続簿記の構造
- 四 定期簿記の意味
- 五 体系的簿記の本質——結びに代えて——
- 一 序——問題の所在——

複式簿記についての静態的な観点に立脚する理論と看做されているシェーア理論が、具体的には「正味財産記録」目的観なる観点に立つ勘定理論であることは既に明らかとなっている。⁽¹⁾そこで、我々の課題が、シェーア理論も含めて静態的な観点に立つ物的勘定理論の背後にある共通の思想とは一体何であるのか、つまり物的勘定理論における静

態的な観点とは如何なる観点に立つことを意味しているのか、この問題への解答を得ることにあるとすれば、ここでの課題は、シェーア理論との比較に値する、これ以外の静態的な観点に立脚する物的勘定理論の討究でなければならぬこととなる。

右の課題にとって、シェーア理論と同様に静態的な観点に立脚してはいるものの、それとは種を異にすると考えられている代表的な物的勘定理論として、ここにニックリッシュ (Nickisch, H.) の理論を挙げることは、あながち的はずれではあるまい。ホルツァー (Holzer, H.) は「シェーアは、簿記によって記録されるべき事項の規定内容によってニックリッシュとは区別される⁽³⁾」という。そのニックリッシュの勘定理論の一端 (とはいえ彼の理論の核心をなす部分) は、一九一一年五月に発表された論文において初めて我々の知るところとなったと言い得る。上野教授によれば、そこになされている「彼の資本に関する学説 (理論) は、彼自身其の建設にあたつて (従来の) 簿記学の助力を藉りたる所大なりと明言するに拘らず、簿記学上に於ける (従来の) 資本の概念を排して之と異なる資本の概念を主張するものである。従つて簿記学の見地から言ふときは、是れは一種の異説である。」⁽⁵⁾ しかも、従来の理論とニックリッシュの理論との間にみられる資本概念に係る「差異は簿記理論に於ける二大学説の岐れる基本をなすものである。」⁽⁶⁾ とすれば、ニックリッシュの理論こそ、まさに従来の勘定理論、中に就いてシェーア理論に対して向けられた批判⁽⁷⁾ と考えねばなるまい。ニックリッシュ理論がシェーア理論の最も有力なる反対説と評される所以である。かくて、ニックリッシュ理論がシェーア理論に対して右の如き関係にあるとすれば、我々の討究対象は、ニックリッシュ理論を措いて他にないことは明白である。したがって、シェーア理論に次いで、ここに我々が考察すべき理論とは、ニックリッシュの勘定理論でなければならぬこととなる。

先の雑誌論文におけるニックリッシュの思想は、彼の主著⁽⁹⁾においても継承され、⁽¹⁰⁾「ニックリッシュの二勘定系統理

論は彼の著書『経営経済学』において展開されている⁽¹¹⁾とル・クルートルはいう。とすれば、ニックリッシュ勘定理論の真髓、その著の検討によってこれを探る他に途はない⁽¹²⁾。したがって、そこにみられる「静態的な」複式簿記観とは如何なるものであるのかを明らかにすることがここでの課題となる。そのような観点の下では現実の複式簿記記録は、一体如何なるものとして説明されているのであろうか。同じ静態的な観点に立脚しながらも、シェーア理論とは異なるニックリッシュの理論にみられる複式簿記観とは、そして、斯かる観点の下に明らかとなる現実の複式簿記記録の意味は果たして何か、深趣を覚ゆ。

一注

(1) 奥山茂、ドイツ簿記理論における「複式簿記」観——シェーア「正味財産記録」目的観による説明——（商経論叢〔神奈川大学〕第二五巻第四号 一九九〇年、三九—七四頁所収）。

勘定学説史上、物的勘定理論の出現の経緯およびその果たした役割の大きさについては、殊更これを詳論に及ぶ要はあるまい。しかし、それらの理論が現在の理論に与えた影響の具体的内容については、これを明確に把握しておくべきではなかろうか。何となれば、このことは言うまでもなく、現今の理論における主張の何れの部分が先入の研究成果——今や共有財産となっているとしても——であり、いずれの部分が当人のあらたなる研究成果であるのか、この区別をつけるには必要であるからである。ここに、その区別をつけることによる従来の理論から承継された部分の把握の必要性を特に重視する理由は、以下のことにある。すなわち、今や通説として誰もが認めている見解が勘定学説論争の遺産としてそのままあるいは表現をかえて受け継がれてきているものであるとすれば、その見解が本来は誰の如何なる理論によって主張されたものであるかが明らかにされていない限り、その見解についての内在的批判をなし得ぬことにある。斯かる批判は、帰結のみが受け継がれてしまっている元の理論全体、つまりその帰結が導出された過程全体の理論構造の検討によっておこなわれねばならぬ筈である。とすれば、通説的見解の吟味は、過去の偉大なる研究者達の諸理論の単なる継承・追従者たる者の理論ではなく、厳密には当該見解の最初の主張者——この点において極めて偉大な研究者たり得る——の理論を対象としてなされて然るべきである。ある見解

の最初の主張者は、それ以前には存在せぬその理論の新しさの故に、常に批判的となる榮譽を与えられているのである。ここに、最早古典的ともいふべき理論を取り上げ、これに論及すべき理由が存する。

(2) ル・クルートルは、シェーア理論とニックリッシュ理論とをともに物的二勘定系列理論 (die materialistischen Zweikonten-reihentheorien) の名の下に取り上げていることから、これら二種の理論内容が極めて似ている——しかし同じではない——ことを我々は観取することを得る。(Le Coutre, W., *Buchhaltungstheorien* (Nickisch, H. 編) *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, Stuttgart 一九二六年、第二巻、一四六—一八〇頁)。また、黒澤教授によれば、「ニックリッシュの勘定学説を静的勘定理論と名づけることには、或は異論があるかもしれない。彼は企業に於ける価値運動 (Wertbewegung) に対する簿記の勘定の機能を正當に認識しているからである。然し彼は組織 (体系—奥山) 的簿記の説明に於いては飽迄貸借対照表説に基き、静的見解を固執している」(黒澤清、簿記原理、森山書店 一九四九年、一六六頁注一)。

(3) Holzer, H., *Zur Axiomatik der Buchführungs- und Bilanztheorie: Versuch einer Theorie der Buchführungs- und Bilanztheorien*. Stuttgart 一九三六年、三二頁。

(4) Nickisch, H., *Die Konten des fremden Kapitals* (Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 第四巻第三号 一九一一年、七七—八二頁所収)、および *Die Konten des fremden Kapitals* (Zeitschrift für Buchhaltung, 第二二巻第二号 一九二二年、三五—四〇頁、第二二巻第三号 一九二二年、六—六六頁所収)。以下において、この論文からの引用については、これを掲載年次の早い雑誌、すなわち *Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis* よりおこなうこととする。

(5) 上野道輔、簿記理論の研究、有斐閣 一九二八年、二〇五頁 (括弧—奥山)。

(6) 上野道輔、簿記理論の研究 (前掲)、二〇六頁。

(7) 黒澤教授によれば、「ニックリッシュは特にシェアー (シェアー—奥山) の資本概念を挙げて批判したわけではないが、従来の二勘定説に表はれた如き自己資本の概念を、簿記方の資本概念 (Der Kapitalbegriff des Buchhalters) と名づけて彼の所謂経営経済的見地から批評するのである」(黒澤清、簿記原理 (前掲)、八四頁)。また、黒澤教授は、ニックリッシュ理論が「異なる角度からするシェアー (シェアー—奥山) 説の批評として考えられる」という (黒澤清、会计学 (改訂増補版)、千倉書房 一九五四年、六五頁)。

更に、ニックリッシュとシェアーとの関係を簿記理論にとどめず、より広範に捉えてみても、市原教授はシェーンブルーク (Schönflug, F.) の指摘を引用して、特に「初期のニックリッシュ理論はシェアー (シェアー—奥山) 的影響の下にあった」

という（市原季一、ニッケリッシュ、森山書店 一九八二年、二二頁）。

（8）増地庸治郎、二ヶの会計観（会計、第二三巻第三号 一九二八年、一一一―一三頁所収）六頁。

（9）「経営学の父」といわれるニッケリッシュの著作は、数多い。しかし、簿記に論及しているものの数は限られている。ここにいうニッケリッシュの主著とは、簿記に係る見解をその内容を含む論著を指す。

岩田教授はニッケリッシュ理論を以下の如く評する。いわく、「そもそもニッケリッシュの経営経済学においては、最初は経営の価値循環の問題にくらべて、計算制度の問題はあまり多く取扱われていなかった。この方面に注意が向けられたのは、一九二一年の『経済的経営学』（Wirtschaftliche Betriebslehre）の五版、一九二三年の六版であり、ことに七版の改称された『経営経済』（Betriebswirtschaft）にいたって、はじめて計算制度論が重要な部分を占めることになったのである。したがって外観上は、他の学者より会計学的研究は遙かに遅れているともいえる。しかしながら、このためにかれが計算制度の意義を否認または軽視していたと解すべきではない。（中略）かれが価値循環を論及したことは、経営計算の内容を取扱ったことになるのであって、この意味においてニッケリッシュの会計学的研究は夙に行われていたと解して差支えない」（岩田巖、利潤計算原理、同文館 一九七六年、三七九頁）。そこで、ここでは第六版（改訂内容に鑑み、簿記に関する論述は第五版と同一と思われる）を中心として、更にはその前後の第四版、第七版をも繙くことによって、ニッケリッシュ簿記理論の全貌を明らかにする他に途はない。

（10）上野教授によれば、ニッケリッシュの主著の一部たる「資本と資産」は、もともと雑誌論文として発表されたものである（上野道輔、簿記理論の研究（前掲）、二〇五頁）。

（11）Le Coutre, W., *Buchhaltungstheorien*（前掲辞典所収）、一七六頁。

（12）我が国におけるニッケリッシュ理論の研究、殊に彼の簿記・会計の理論についての研究は、意識的か無意識的かは問わぬとしても、結果として総じて「会計」の立場からなされているといわざるを得ぬ。とすれば、ここに意識的に「簿記」の立場に固執して彼の理論の討究をなすことに、一つの新たな観点からの研究としての意義が見出され得る筈である。ニッケリッシュ簿記理論研究の必要なる所以である。

二 「簿記」概念の拡張

ニックリッシュ理論の検討に際して、彼の勘定理論が経営経済学に関する彼の理論の一部として構築されていることに鑑み、その理論の論究対象を明確にすることがここではまず必要となる。このことは、彼の主張内容を考慮すれば、彼のいう「簿記」なる概念の指示対象の明確化に他ならぬ。

ニックリッシュによれば、「企業における価値運動を記録することの要求から」⁽¹⁾、「現金および取引先に対する債権ならびに債務の価値在高を變動させる事象の継続的な記録」⁽²⁾がなされるようになり、この記録は、「簿記（記録）の一部分」⁽³⁾を構成しているのである。彼は、この部分を担う簿記を「継続簿記（die laufende Buchhaltung）」と名付ける⁽⁴⁾という。彼によれば、斯かる継続簿記による「価値變動の各種の継続的な記録は、その始点と終点とを、つまり記録がそれによって始まった（ところの）その価値在高と記録がそれによって終った（ところの）その価値在高とを同時に強調する」⁽⁵⁾したがって、彼のいう継続簿記とは価値變動の始点と終点とにおける価値在高を同時に記録する行為およびその結果としての記録それ自体を意味していると考えられ得る。

とはいえ、各事業主にとっての一つの非常に重要な関心が、右の記録のみならず更には「期首に手許にある全体の価値在高も期末の全体の在高をも知ること」⁽⁶⁾に在るとニックリッシュは述べている。ここに、「一方では資産・負債の差の算定の為の、他方では事業期間の期首と期末との間の資本の総變動の確定のための棚卸表の作成」⁽⁷⁾が必要となる。彼によれば、この棚卸表の作成は、「定期簿記（die periodische Buchhaltung）の一部分」⁽⁸⁾を構成しているのである。そして、「定期簿記のこの部分と前述の継続簿記との結合から単式簿記が生ずる」⁽⁹⁾したがって、ニックリッシュによれば、単式簿記は継続簿記と定期簿記の一部分とから形成されていることとなる。

更に、「単式簿記による継続簿記に一層多くの諸在高を取り入れることは、単式簿記における二重の記録の始まりから同時に複式簿記として充分に発展しつつある体系的な簿記の方向への進歩を意味している。」⁽¹⁰⁾そして、「単式簿記による定期簿記に更にまた決算表(の作成)が加えられるならば、その発展は完全なものとなる」⁽¹¹⁾と彼はいう。とすれば、彼にあって、簿記は単式・複式の別なく継続簿記と定期簿記とを——程度の差こそあれ——構成要素として備え、単式・複式の相違は継続簿記における在高記録の対象範囲の広狭の程度および定期簿記における決算表の存否にあると考えられていることとなる。かくて、ここに、ニックリッシュ理論の論究対象たる複式簿記——先の引用から明らかな如く彼はこれを「体系的簿記」と呼ぶ——の全貌が明らかとなる。すなわち、ニックリッシュによれば、複式簿記は継続簿記と定期簿記とから形成されており、後者には具体的には「棚卸表と決算表が属している」⁽¹²⁾のである。

右の如く、ニックリッシュ理論においては複式簿記が日々の継続的記録のみならず、更には棚卸表・決算表をも含むものとして考えられているとすれば、そこでは「複式簿記」なる概念が広義に解釈されていることは明白である。このことは、理論の出発点ともいべき論究対象——「複式簿記」なる概念の指示対象——が従来の簿記理論より広範であることを意味する。したがって、ニックリッシュ理論の特徴がいわばその出発点において既に顕現していると言い得る。しかも、複式簿記を広義に解釈する彼の理論において、初めて「体系的簿記」なる概念の生まれる余地が存すると考えられ得る。ニックリッシュにあって、「体系的簿記」なる概念は、広義の「複式簿記」解釈の産物に他ならぬのである。

とすれば、斯かる概念の導入によって、複式簿記記録の意味解明に際し、具体的には如何なる観点に立脚することが可能となるのであろうか。このことが当然のことながら問題となる。この問への解答を得る為には、ニックリッ

ユいうところの「体系的簿記」それ自体の検討がここになされねばならぬことは明らかである。したがって、以下において我々は、「体系的簿記」に関するニックリッシュの見解を吟味せねばならぬこととなる。

一 注

(1) Nicklisch, H., Buchhaltung (Nicklisch, H.編) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 一九二六年、第二卷、五五—五七頁所収)、『五五頁』および Nicklisch, H.編) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft 第二版、Stuttgart 一九三八年、第一卷、一一五四—一一五五頁所収)、『一一五四頁』。

(2) Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲辞典所収)、『五六頁および (前掲辞典〔第二版〕所収)、『一一五四頁』。

(3) Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲辞典所収)、『五六頁および (前掲辞典〔第二版〕所収)、『一一五四頁 (括弧—奥山)』。

(4) (16) (6) (17) (8) (9) Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲辞典所収)、『五六頁および (前掲辞典〔第二版〕所収)、『一一五四頁』。

(10) Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲辞典所収)、『五六頁および (前掲辞典〔第二版〕所収)、『一一五四—一一五五頁』。

(11) Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲辞典所収)、『五六頁および (前掲辞典〔第二版〕所収)、『一一五五頁 (括弧—奥山)』。

(12) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版、Stuttgart 一九二二年、二七五頁。

三 継続簿記の構造

既に述べた如く、ニックリッシュいうところの「体系的簿記」が継続簿記と定期簿記とから構成されているとすれば、我々は「体系的簿記」についての彼の本質観——その立脚するところの複式簿記観——解明の為には先ず以て、その構成要素たる継続簿記・定期簿記について、そのそれぞれの本質を明らかにせねばならぬ。何となれば、継続簿記および定期簿記のそれぞれの本質の解明を俟って初めて両者の統合たる「体系的簿記」の本質が明らかとなると考

えられ得るからに他ならぬ。更には、その本質規定にこそニックリッシュ理論の拠って立つ、静態的な「複式簿記」観が顕現していると考えられ得るからでもある。ここに、継続簿記および定期簿記がそれぞれ如何なるものであるのかを詳細に検討することの必要なる理由がある。

ここで、留意すべきは、「体系的簿記」を継続簿記と定期簿記との合成物と観ることが簿記の記録手続の領域に関わる問題であるということである。このことは、ニックリッシュのいう「簿記」の範囲、要するに我々が現実の問題として直面していることでもある「簿記」と「会計」⁽¹⁾との区別の問題に他ならぬ。彼の如き区別の生ずる理由は、決算(目)を隔てた両者の手続上の、まさに技術的な相違にあると考えられ得る。しかし、そのような区別が決算(目)の存在、即ち人為的な会計期間の設定に起因していることは、明らかである。ここでもし、期間区分を考慮に入れぬとすれば、つまり決算をおこなわない場合を考えるならば、最早、定期簿記の存在する余地はないこととなる。⁽²⁾そこには、継続簿記による常時記録のみが存在し得るに過ぎぬ——このことをもって企業を用をなすか否か(たとえば損益計算に役立たぬとの批判)は、ここでは無縁のものである——。とすれば、我々はニックリッシュいうところの継続簿記を以て、「体系的簿記」⁽³⁾にとつての固有の要素と考えるべきこととなる。また、定期簿記については、「簿記」と呼ばれているとはいえ、これを「決算(目)」という「会計」の立場からの人為的な要素によって生じた、いわば決算に固有の特別の技術と我々は考えねばならぬ。

かくて、「体系的簿記」の構成要素たる継続簿記と定期簿記とがそれぞれ右の如く考えられねばならぬとすれば、我々は、ここでは先ず「体系的簿記」にとつて固有の要素と考えられ得る継続簿記について考察すべきこととなる。

ニックリッシュによれば、継続簿記の構成単位は、継続的におこなわれる計算記録の場所つまり勘定口座——以下この意味においてのみ「勘定」という——である。⁽⁴⁾彼は、この継続的記録のおこなわれる勘定を継続勘定 (die

laufende Konten) と呼び、すべての継続勘定が高勘定 (die Bestandskonten) であるという。⁽⁵⁾ したがって、継続簿記の構成単位は在高勘定であるといひ得る。彼が「簿記は、個別の計算場所 (die Einzelrechnungen) すなわち勘定によってその目的を達成する」⁽⁶⁾ という所以である。

右の如く、継続簿記の構成単位が高勘定であるとすれば、そこには一体何についての在高が記録されているのであろうか。このことは、継続簿記において記録場所の設けられているもの、端的には継続簿記の記録対象が何であるかを問うことに他ならぬ。我々には、この問題解明の手掛かりを具体的個別勘定それ自体に求むる他に途はない。そこで、具体的個別勘定、更にはその勘定分類についてのニックリッシュの見解を参看すれば、以下の如き勘定群 (die Kontengruppen) の存在が明らかとなる。⁽⁷⁾ 即ち、

(一) 設備諸勘定、原料・補助材料諸勘定、の群、
(二) 貨幣諸勘定 (現金、預金勘定等) の群、

(三) 狭義の費用諸勘定 (die Aufwandskonten im engsten Sinne) (経営諸勘定 (die Betriebskonten))、在庫品諸勘定 (die Lagerkonten) の群、

(四) 価値修正諸勘定 (貨幣価値修正諸勘定を含む) の群、

(五) 資本諸勘定 (自己資本および他人資本の為の勘定。後者には買掛金、支払手形、預り金 (Depositen) の各勘定を含む) の群、

(六) 損益諸勘定 (損益勘定およびその下位勘定) の群、

(七) 給付諸勘定 (die Leistungskonten) の群、

以上の七つの勘定群である。

既に明らかな如く、彼はこれらの勘定群をすべて在高勘定と看做しているのである。そして、以上の勘定群の最後に(ハ)残高勘定 (das Bilanzkonto) が付け加えられている。彼によればこれは、「資本在高と資産在高とを相互に対比させ均衡させる」ものとして位置付けられている。要するに、「残高勘定もまた在高以外の何物も含まない。これは、もちろん資産在高と資本在高とをしかも過不足なく含んでいる。為に、両者が均衡している」のである。⁽⁸⁾

右の勘定群の中の四価値修正諸勘定群について、彼によればこれらは「貨幣価値変動 (die Geldwertschwankung) を不可避的に考慮することによって生ずる差額の記録の為に開設されている」勘定であり、これもまたその性質からみれば在高勘定であるという。⁽¹⁰⁾ ただ、貨幣価値低下、つまり絶え間のない価値尺度の縮小の場合には、価値修正諸勘定は追加在高 (der Zusatzbestand) の形態にて旧資産在高の一部を示し、これに対して貨幣価値の上昇、つまり価値尺度の恒常的な拡大の場合には、それらの諸勘定は残高勘定の (先ほどの場合とは——奥山) 反対側に現われ、(旧) 資本在高から控除されねばならぬ価値在高を示すこととなる。⁽¹¹⁾ このことから、価値修正諸勘定は、少なくとも表面上は資産在高勘定にも資本在高勘定にもどちらにも属する性質を有していることが明らかとなる。

更に、彼は(五)資本諸勘定群について次の如く補足する。つまり「資本計算のために、異なる二種の資本勘定、つまり自己資本の勘定と他人資本の勘定が生ずる」。⁽¹²⁾ 彼によれば、前者の具体的なものには資本金勘定、準備金勘定、任意積立金勘定 (Dispositionsfondskonto)、財団資本金勘定 (Stiftungsfondskonto) などがあり、後者の具体的なものとしては、債権者勘定 (Kreditorenkonto)、支払手形勘定 (Aval[Avalkreditoren]-konto) 更には銀行業では預り金勘定、他の業種では抵当権勘定などがある。⁽¹³⁾ ここで我々は彼が「『消極的 (passive)』在高勘定あるいは『減算的資産 (Minus-vermögen)』の勘定と言われることのある買掛金、支払手形、預り金の各勘定に『他人資本の勘定』なる概念を援用している」ことを看過してはならぬ。まして、既に明らかな如くニククリッシュ理論の特徴がこの概念に密接に関係し

しているとすれば、このことの適否がここで検討されて然るべきである。彼によれば、「簿記の資本勘定（の金額）は自己資本（の金額）の一部だけを含み、何か或る準備金勘定に存する金額を含まないが、これも自己資本（の金額）である。簿記系の資本概念は疑いの余地のないほどに狭い」⁽¹⁵⁾のである。とすれば、彼は自己資本の勘定、他人資本の勘定、総じて資本勘定を果たして如何なるものと観ているのであろうか。

ここでは、ニックリッシュの響にならない、「他人資本の勘定」なる概念の検討に際し、その代表的具体例たる債権者勘定を取り上げ、而もこれと債務者勘定（das Debitorenkonto）との比較を通じて、債権者勘定が何であるのか、総じて他人資本勘定とは何かを明らかにすることが必要となる。彼は、債務者勘定にかかわる事象として、まず商品を付けにて販売する事象、次に得意先が満期日に決済する事象をそれぞれ想定する。⁽¹⁶⁾前者の場合には「商品が流出し、債権が流入する」⁽¹⁷⁾。そして、後者の場合には「債権が流出し、それに代わって貨幣が流入する」⁽¹⁸⁾。かくて、「純粋な債務者勘定にかかわるこれらの事象は、資産の構成における変化を惹起するに過ぎぬ。したがって純粋な債務者勘定は、資産勘定と特徴付けられ得る」⁽¹⁹⁾。

これに対して彼は、債権者勘定にかかわる事象として第一に商品を付けにて購入する事象、第二に債務を弁済する事象をそれぞれ想定する。⁽²⁰⁾前者にあっては、「新しい価値が自分の企業に流入する。つまり、自分の資産がこの財の価値だけ増大し、総資産の収益力（die Erwerbskraft des Gesamtvermögens）がそれだけ強力になる。何となれば、他人資産（fremde Mittel）が商品の形態であるが流入したが故に」⁽²¹⁾。ここでは、具体的には商品の形態をした資本が増加すると考えられているのである。また、後者にあっては「自分の資産は自分が支払った額だけ減少し、同時に総資本（das Gesamtkapital）が減少する」⁽²²⁾。この場合には、具体的な支払手段が何であるかはともかく、その支払手段の流出分だけ資本が減少すると考えられているのである。以上のことから、「純粋な債権者勘定に記録されるこれらの

事象は、総資本（そして同時に資産）の増加または減少を意味している⁽²³⁾ことが明らかとなる。とすれば、債権者勘定に記録されている事象は、自己資本の勘定、例えば資本金勘定に記録されている事象と、資本全体の大いさを増加または減少させるという点において、共通の性質を有することとなる。したがって、「これらの事象は、純粋な債権者勘定を資本勘定と特徴付けている⁽²⁴⁾」⁽²⁴⁾といい得る。為に、斯かる性質の——資本全体の大いさを増加・減少させる——事象が記録されている勘定は、資本勘定と看做され得る。

他人資本勘定の代表的具体例たる債権者勘定について、右の如く考えられ得るとすれば、これと同種の勘定についても同様に考えられ得る筈である。要するに、「支払手形勘定および預り金勘定が債権者勘定である⁽²⁵⁾」⁽²⁵⁾が故に、我々は、これらを資本勘定と同一の性質を有するものと推知することを得る。かくて、我々は、ニックリッシュとともに所謂「消極的」⁽²⁶⁾資産の勘定あるいは「減算的資産」の勘定をすべて資産勘定の一種と看做し、これらを特にその源泉の相違の故に他人資本の勘定と特徴付け得る。

更に、ニックリッシュは、前掲⁽²⁷⁾狭義の費用諸勘定に関連して次の如く述べている。この狭義の費用諸勘定は、経営経済的製造過程に対応して段階的に開設されており、⁽²⁷⁾この過程の捕捉を「他からの給付のための勘定」⁽²⁸⁾（die Konten für fremde Leistungen）および材料勘定（die Stoffkonten）をもって始まり、完成品の在庫品勘定（die Lagerkonten des fertigen Guts, des Lagerkonto der fertigen Ware）をもって終わる」一連の勘定群に他ならぬ。彼によれば、始点となる他からの給付のための勘定および材料勘定からその終点となる完成品の在庫品勘定に至るまでには、いくつかの段階毎に各種の勘定が設けられているのである。彼は、この過程の途中に位置する各種の勘定を特に経営勘定（die Betriebskonten）と呼んでいる。⁽²⁸⁾これについて彼は、以下の具体例を示している。⁽²⁹⁾

Eröffnung (Eb)

Kasse	5 000	75 000 Unternehmerkapital
Rohstoffe	35 000	25 000 Kreditoren
Hilfsstoffe	10 000	
Gebrauchverm.	25 000	
Grundstücke	25 000	
	<u>100 000</u>	<u>100 000</u>

Kasse (Ka)

Eb 5000	3000 L 1000 Ga 1000 Bb
<u>5000</u>	<u>5000</u>

Rohstoffe (R)

Eb 35 000	25 000 RA 10 000 Bb
<u>35 000</u>	<u>35 000</u>

Hilfsstoffe (H)

Eb 10 000	5 000 HA 5 000 Bb
<u>10 000</u>	<u>10 000</u>

Gebrauchverm. (Gv)

Eb 25 000	2 500 Abn 22 500 Bb
<u>25 000</u>	<u>25 000</u>

Grundstücke (Grdst)

Eb 25 000	25 000 Bb
<u>25 000</u>	<u>25 000</u>

Erlös (Erl)

Beträg 60 000	60 000 D
<u>60 000</u>	<u>60 000</u>

Debitoren (D)

Erl 60 000	60 000 Bb
<u>60 000</u>	<u>60 000</u>

Leistungen (Lohn, Gehalt; L)

Ka 3000	3000 Bl (davon 50 vorausgez.)
<u>3000</u>	<u>3000</u>

Rohstoff in der Arbeit (RA)

R 25 000	25 000 Lk (davon 5000 noch nicht fertig)
<u>25 000</u>	<u>25 000</u>

Hilfsstoff in der Arbeit (HA)

H 5000	5000 Lk (davon 1000 noch im Arbeitsprozeß)
<u>5000</u>	<u>5000</u>

Gemeinaufwand (Ga)

Ka 1000	1000 Lk (davon noch 10 Bestand)
<u>1000</u>	<u>1000</u>

Abnützungen (Abn)

Gv 2500	2500 Lk (davon 500 in Verbindung mit noch nicht fertigen Leistungen)
<u>2500</u>	<u>2500</u>

Nutzungen (N)

Z 5000	1250 Lk 3750 Bl (davon 600 in Verbindung mit noch nicht fertigen Leistungen)
<u>5000</u>	<u>5000</u>

Kapital (Kap)

Bb 104 410	75 000 Eb 29 410 Gew
<u>104 410</u>	<u>104 410</u>

Kreditoren (Kr)

Bb 26 250	25 000 Eb 1 250 Z
<u>26 250</u>	<u>26 250</u>

Zinsen (Z)

Kr 1250 Gew 3750	5000 N
<u>5000</u>	<u>5000</u>

Gewinn + Verlust (Gew)

Kap 29 410	25 660 Betrög 3 750 Z
<u>29 410</u>	<u>29 410</u>

Leistungskosten (Lk)		
Robstoffkomplex RA 25 000 Leistungskomplex HA 5 000 Ga 1 000 Abn 2 500 Nutzung N 1 250 <u>34 750</u> <u><u>34 750</u></u>	34 750 Bertrg <u>34 750</u> <u><u>34 750</u></u>	
Betriebsleistung (Bl)		
L 3000 N 3750 <u>6750</u> <u><u>6750</u></u>	6750 Bertrg <u>6750</u> <u><u>6750</u></u>	
Betriebsertrag (Bertrg)		
Lk 34 750 Bl 6750 Gew (a. Betriebsertrag) 25 660 <u>67 160</u> <u><u>67 160</u></u>	60 000 Erl 50 L 5 000 RA 1 000 HA 10 GA 500 Abn 600 N <u>67 160</u> <u><u>67 160</u></u>	} Werte noch im Arbeitsprozeß, an die Bb

Bestandeschlußbilanz (Bb)		
	Aktiva	Passiva
	Ka 1 000	104 410 Kap
	R 10 000	26 250 Kr
	H 5 000	
	Gv 22 500	
	Grdat 25 000	
	D 60 000	
Betr (Werte in der Arb.)	7 160	
	<u>130 660</u>	<u>130 660</u>
	<u><u>130 660</u></u>	<u><u>130 660</u></u>

この事例は、製造過程が一つの段階である場合を示したものである。⁽³⁰⁾ ここで、ニックリッシュのいう経営勘定とは太枠に囲まれた諸勘定に他ならぬ。ただ、この事例においては、完成品の在庫のための勘定は開設されておらず、これに代わるものとして経営成果勘定 (das Betriebsertragskonto) が開設されている。斯かる一連の諸勘定においては、先ず「給付の費消価値が経営勘定への振替に先立ち個別勘定に示される」⁽³¹⁾。そして、費消された価値がその大いさに応じて分離され、その分離された分だけが経営勘定に記録されるのである。彼は、「そこには、経営が目的とする完成品あるいは製品 (の価値) に算入されるすべての価値が記録されている」⁽³²⁾ という。更に彼によれば、その価値は、(ある) 状態から (別の) 状態 (勘定から勘定) へと変化した後に在高となる。⁽³⁴⁾ このことから、以下のことが明らかとなる。即ち、一度在高として認識された給付の費消価値 (始点) が、漸次その姿を変え再び在高として認識される (終点) までの途中の価値の費消過程を把握することに経営勘定の意味があるということである。このことをもって経営勘定が「給付価値の在高と関わっている」⁽³⁵⁾ と考えられ得るとすれば、これらの勘定もまた在高勘定たり得ることが、ここに明らかとなる。⁽³⁶⁾

また、(七) 給付勘定群について彼は、これに属する具体的な勘定には「賃金」勘定、「給料」勘定、「経営者給料」勘定などがあるという。⁽³⁷⁾ ところが彼は、これらが在高勘定としては認識されぬという。⁽³⁸⁾ それでは、ニックリッシュは、この勘定群を如何なるものとして把握し、位置付けているのであろうか。彼によれば、⁽³⁹⁾ これらの勘定は (広義の) 費
用勘定に属するものである。その反面、彼はこれらが分与勘定 (die Beteiligungskonten) であり、しかも共同体勘定 (die Gemeinschaftskonten)「分配の勘定 (Konten der Verteilung)」でもあるという。⁽⁴⁰⁾ 我々は、これらの勘定についての
斯かる捉え方が、多分に彼の経営観に支配されていることを観取し得る。彼にあっては、利益の獲得と利益の分配とが経営の中心課題であるといわれている。⁽⁴¹⁾ そして、「彼の意味する経営は、出資者、経営者、労働者の協同体である」⁽⁴²⁾

為に、経営内部のこれらの人々に対する支出、つまり労働者への賃金の支払い、従業員（社員）・経営者への給料の支払い、出資者への利益配当と同様に、すべて利益の分配と看做されている。ここに、「賃金」勘定、「給料」勘定、「経営者給料」勘定が分与勘定あるいは共同体勘定と呼ばれる理由がある。ここで注意すべきは、これらのいわば共同体内部の支出がすべて資本の減少を惹起するということである。とすれば、これらは資本の在 high に関わりを有することとなる。このことから、「賃金」勘定、「給料」勘定、「経営者給料」勘定等の分与勘定にはこれらの名の下に——形態において——資本 in high（の減少分）が記録されていることが明らかとなる。したがって、資本 in high の記録されているそのような給付勘定も、また資本 in high 勘定と看做され得る。

これまでの検討に加えて、ニククリッシュによれば、⁽⁴³⁾（一）設備諸勘定、原料・補助材料諸勘定の群、および（二）貨幣諸勘定の群、（三）狭義の費用諸勘定の群は、ともに資産 in high 勘定としての性質を有している。また、（四）資本諸勘定の群、および（五）損益諸勘定の群、（六）給付諸勘定の群は、ともに資本 in high 勘定としての性質を具えている。更に、既に明らか如く、四価値修正勘定の群は、場合によって資産 in high 勘定とも資本 in high 勘定とも看做され得る性質の勘定である。とすれば、総じて（一）から（四）の各勘定群は、資産 in high 勘定群として、一方（五）から（六）の各勘定群は、資本 in high 勘定群として、それぞれまとめられ得ることとなる。彼は、単に前者を資産 in high 諸勘定、後者を資本 in high 諸勘定と呼ぶ。⁽⁴⁴⁾ここに、継続簿記の構成単位たるすべての具体的個別 in high 勘定は、二種の勘定群に分類され得ることが明らかとなる。彼が「継続簿記には二種類の勘定つまり資本 in high 勘定と資産 in high 勘定しか存在しない」⁽⁴⁵⁾という所似である。

ここに至ってようやく資産・資本の in high を記録する為の場所として資産 in high 諸勘定、資本 in high 諸勘定がそれぞれ開設されていることが明らかとなった。ニククリッシュは、前者を「資産 in high 勘定の系列（die Reihe der Vermögensbestandskonten）」、後者を「資本 in high 勘定の系列（die Reihe der Kapitalbestandskonten）」⁽⁴⁶⁾と呼ぶ。彼によれば、継続簿

記において斯かる二つの勘定系列以外の系列は存在しないのである。⁽⁴⁷⁾したがって、ここに継続簿記の構成単位たるすべての具体的個別在高勘定は、二つの勘定系列にまとめられ得ることが明らかとなる。これこそが、継続簿記による「継続的な記録は最初から二つの系列に区分けして」⁽⁴⁸⁾おこなわれると彼のいう理由に他ならぬ。

更に、右の検討から明らかな如く、継続簿記において具体的に個別に設けられている記録場所——勘定——が資産在高に関する記録場所（勘定）と資本在高に関する記録場所（勘定）との二種の記録場所（勘定）であるとするれば、そこに記録のなされる在高とは、「個々の資産部分あるいは個々の資本部分」⁽⁴⁹⁾と考えられ得る。このことは、彼が継続簿記の記録対象を資産・資本と観ていることを意味している。したがって、このことから継続簿記において記録場所（勘定）の設けられているもの、要するに継続簿記の記録対象は、ニックリッシュによれば資産・資本であると言える得る。

かくてここに、我々は、ニックリッシュいう継続簿記の実体を闡明することを得る。つまり、継続簿記は、その記録対象たる資産・資本の各在高を記録するための場所として、資産在高勘定と資本在高勘定との二系列の勘定（およびそこにみられる記録それ自体）をその具体的内容としているのである。ここで注意すべきは、既に明らかな如く継続簿記記録こそが、現実の複式簿記記録に他ならぬことである。したがって、現実の複式簿記記録の意味の一端を我々は、ニックリッシュ理論から知ることを得る。すなわち、現実の複式簿記記録が資産・資本在高の記録であると考えられ得ることを。

とすれば、継続簿記記録におけるいわば二系列の記録の意味は何か、何故二系列の記録が、しかも資産・資本に限ってなされているのか、これらが更に究明されねばならぬこととなる。とはいえ、この解答が継続簿記のみの検討からでは如何にしても得られるものではないとすれば、「体系的簿記」のもう一つの構成要素たる定期簿記に彌が上に

着眼せざるを得ぬこととなる。

三 注

(1) 岩田教授は次の如く述べている。すなわち、「会計が実質的な内容を有する記録計算であるに対して、簿記はむしろ無内容に近い形式的な記述の仕方にすぎない。会計は簿記の内容であり、簿記は会計の形式である」と。さらに続けて「歴史的にみれば、両者は密接にむすびついて発生し、たがいに相関連しつつ発達してきたのである。あたかも影の形にそうように、会計あるところには簿記があり、簿記があるところには会計があつて、簿記をはなれて会計を考えることはできないといつても差支えない。企業会計と複式簿記の関係においてはとくにそうである。だから両者が不可分にして一体をなすもののように考えられるにいたったことはあながち無理ではないと思う。英国や米国では、会計も、簿記の勘定も、ひとしくアカウント (Account) という言葉が用いられていることは周知の通りである。だが、それにもかかわらず、会計の記録計算手続と簿記の記録形式とは、少なくとも観念的には区別すべきであつて混同してはならない」という（岩田 巖、利潤計算の二元的構造（産業経理、第一四巻第一号、一四二—一五七頁所収）一五六—一五七頁。（なお、この論文は、これ以後にも以下の如く発表されている。利潤計算の二元的構造（二）、（産業経理、第一四巻第二号、七八—八九頁所収）、利潤計算の二元的構造（三）、（産業経理、第一四巻第三号、一〇一—一一三頁所収）、利潤計算の二元的構造（四）、（産業経理、第一四巻第四号、一二一—一三四頁所収）、利潤計算の二元的構造（五）、（産業経理、第一四巻第六号、八九—一〇一頁所収）。周知のごとく、斯かる一連の論文は、岩田 巖、利潤計算原理（前掲）の第一編第一章—第五章に収録されている）。ここでも、岩田教授と同様の観点に立つことが必要である。まさに「実際上はとにかくとして、少なくとも理論的には会計と簿記とは区別しておかねばならない」（岩田 巖、利潤計算の二元的構造（前掲誌所収）、一五七頁）のである。ただし、我々の課題にとっては、「会計」の影響を排除したものの、「簿記」それ自体の研究が是非とも必要であるからに他ならぬ。

(2) 現実の姿として、期間区分の下に簿記の記録がなされてはいるものの、斯かる期間区分は簿記固有の問題としては本来考慮されるには及ばぬ筈のものである。岩田教授の言に倣えば、「簿記」から会計手続と思われる部分を剥ぎとることも時として必要ではなからうか（岩田 巖、利潤計算の二元的構造、（前掲誌所収）、一五七頁）。

(3) 「決算整理の資料は帳簿外に求めるのである」（岩田 巖、利潤計算の二元的構造（前掲誌所収）、一五六頁）とすれば、

簿記本来の目的は継続的記録を行うことよりほかにはない筈である。

(4) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二七五—二七六頁。実際には、「勘定」の語義は多様であるが、ここでは、これを記録場所としての「勘定口座」の意味においてのみ使用することとし、それ以外の意味の場合には、例えば勘定「科目」の如く適切な語を補うこととする。

(5) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二七六頁。

(6) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre als Privatwirtschaftslehre des Handels (und der Industrie) 第四版, Stuttgart 一九二〇年, (以下 Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版)と略す,『一二四頁。

(7) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八七頁。

(8) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八八頁。

(9)(10)(11) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二七六頁。

(12) Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、『八一頁。

(13) Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、『八二頁。

(14) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二七七頁 (傍点—奥山)。また、彼は表現を換えて、「理論でも実務でも債権者勘定が『減算的資産』の勘定、あるいはこれに類似のものとして扱われている」という (Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、『八二頁)。

(15) Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、『七九頁 (括弧—奥山)。

(16)(17)(18)(19) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲)、『一二五頁。および Nicklisch, H.,

Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『一二七頁。Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、『八一頁。

(20)(21)(22) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲)、『一二六頁。および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『一二七頁。Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、『八一頁。

(23)(24) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲)、『一二六頁。および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『一二八頁。Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、『八

二頁。

(25) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) 二一六頁、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二七八頁。

(26) Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収) 八〇・八二頁。

(27) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二九一・二九二頁。

(28) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二九二頁。

(29) Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版 Stuttgart 一九三二年、六八二―六八四頁。

なお、この事例は、高田正淳、ニククリッシュの価値概念と会計理論 (国民経済雑誌、第一〇八巻第四号、六三―八六頁所収) 七七頁、および高田 馨、経営共同体の原理、森山書店 一九五七年、一五四―一五七頁、高田 馨、ニククリッシュの経営成果論 (その二完) (会計 第六四巻第七号、八五―一〇〇頁所収) 九二―九五頁においてそれぞれ取り上げられている。

更に階段の数を増加させた事例は、Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版 (前掲) 六八五―六八七頁に示されている。これと同一の事例は、Nicklisch, H., Betriebsleistung und Betriebsertrag neben Unternehmerleistung und Unternehmerertrag in der Buchhaltung (Die Betriebswirtschaft, 第二九巻第二号一九三六年、三八―四二頁所収) 四〇―四一頁にも収められている。

(30) Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版 (前掲) 六八二頁。

(31) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二九二頁。

(32) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二九三頁。

(33) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二八五頁。

(34) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二九〇頁。

(35) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二七六頁。

(36) 彼は、仕掛品勘定 (Fabrikationskonto) を経営勘定であると同時に未完成品のための在高勘定として、また完成品勘定 (Fabrikatkonto) を資産在高勘定として捉えている (Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二八四頁)。

また、黒澤教授は、「製品勘定、経営勘定等の費用勘定の残高は財産 (資産―奥山) 在高として」把握されているという (黒澤清、簿記原理 (前掲) 一六一頁)。

- (37) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八五頁。
- (38) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二七六頁。
- (39) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八五頁 (括弧—奥山)。
- (40) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八七頁。
- (41) 高田 馨、経営共同体の原理 (前掲)、一四二・一六六頁。
- (42) 岩田 巖、利潤計算原理 (前掲)、三八二頁。
- (43) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八七—二八八頁。
- (44) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、一七〇・二八〇・二八四頁。
- (45) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二七六頁、および Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、八一頁。
- (46) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二七六頁。
- (47) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二七六頁。このことをもって彼の理論を二系列理論と看做すことが謬見であるとニックリッシュは言う (二七六頁欄外注一)。
- (48) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二七二頁、および Nicklisch, H., Buchhaltung (Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 第一四巻第九号 一九二二年、一九三—一九五頁所収) 一九三頁。
- (49) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二七五—二七六頁。

四 定期簿記の意味

「体系的簿記」の一方の構成単位たる継続簿記の構造は、三において既に明らかとなった。とすれば、「体系的簿記」の全体像を明らかにすべく、ここではそのもう一方の構成単位たる定期簿記について検討を加え、その構造と意味とを明らかにせねばならぬこととなる。

ニックリッシュによれば、「体系的簿記においては、貸借対照表は定期簿記の構成要素である。⁽¹⁾」更に、彼は「棚卸表もまた定期簿記に属している⁽²⁾」という。このことから、彼にあって定期簿記の具体的構成要素として、貸借対照表と棚卸表との二つのものが考えられていることが明らかとなる。別言すれば、彼は、貸借対照表と棚卸表とをまとめて定期簿記と呼び、またそのようなものと観ているのである。とすれば、我々がここになすべき定期簿記についての検討は、具体的にはその構成要素たる貸借対照表と棚卸表とについての検討でなければならぬこととなる。彼は、貸借対照表と棚卸表とを「簿記」⁽³⁾の一部分と看做すことによって、これらのものについて一体如何なる意味を見出しているのであろうか。

そこで、ニックリッシュのいう定期簿記が右の如く貸借対照表と棚卸表とから構成されているとすれば、我々は定期簿記の意味説明の手掛かりを貸借対照表と棚卸表とに求むる他はない。したがって、以下において我々は、貸借対照表と棚卸表とについて、これらを個々に「簿記」の観点から考察せねばなるまい。

先ず、貸借対照表について、彼は次の如く述べている。いわく「各簿記期間 (jeder Buchhaltungsperiode) の始まりと終わりとには貸借対照表が存在している⁽⁴⁾」と。彼によれば、⁽⁵⁾企業活動の始点が開始貸借対照表であり、企業活動の終点が決算貸借対照表に他ならぬのである。ここに、彼が「体系的簿記の有機的始点は、開始貸借対照表としての貸借対照表である⁽⁶⁾」という理由が存在する。もちろん体系的簿記の有機的終点が決算貸借対照表としての貸借対照表であることは言を俟たぬ。かくて、定期簿記の構成要素たる貸借対照表に二種のものの存在が明らかとなる。

更に、彼によれば、企業活動の終点たる決算貸借対照表は、次年度の企業活動の始点たる開始貸借対照表でもある。このことは、「貸借対照表が内容的には或る特定の日における企業の財政状態の全体像を示しており、この像が直前の期間の簿記記録から得られ、直後の期間の簿記記録において再び分解される⁽⁷⁾」という彼の指摘からも明らかである。

要するに、彼は、継続簿記による当期の簿記記録が、当期の決算貸借対照表、更には次期の開始貸借対照表を経て、次期に再び継続簿記の爲の原始簿記記録としてそのまま引き継がれていると観るのである。とすれば、貸借対照表の一つの機能⁽⁸⁾がここに明らかとなる。つまり、記録の継続性を確保するために、彼のいう簿記期間と簿記期間とをつながる連結器としての機能が、これである。

ここで、継続簿記それ自体の検討からでは如何にしても明らかにし得ぬ問題を想起せねばならぬ。その問題とは、継続簿記におけるすべての勘定を資産在高諸勘定と資本在高諸勘定との二つの勘定系列に分類することの理由が何であるのか、このことである。この問題は、彼が資産・資本を以って継続簿記の記録対象と看做している理由を問うことでもある。我々は、この問題の解明の手掛かりを、ニックリッシュの次の指摘に求むることとなる。すなわち、「これら(個々の)勘定の一層の説明にとって、継続簿記を通じての価値の運動をまずもって考察することが必要である。この運動は、開始貸借対照表から始まる。」⁽⁹⁾そこに、右の問題解明の鍵が潜んでいるのであろうか。

彼によれば、「簿記の構造は開始貸借対照表としての貸借対照表において与えられた原理に依存している。」⁽¹⁰⁾ こういう原理とは、具体的には

簿記の原理

なる関係⁽¹¹⁾を指し、彼はこれを簿記等式(die Buchhaltungsgleichung)⁽¹²⁾、あるいは簿記における二元性⁽¹³⁾(der Dualismus in der Buchhaltung)⁽¹⁴⁾ または単に「二元性」と呼ぶ。彼は、この等式にみられる資産・資本の区別と均衡とが貸借対照表から簿記に導入され、等式によって具現されている二元性が簿記の構成要素たる個々の勘定をも支配しているというのである。⁽¹⁵⁾ とすれば、ニックリッシュが継続簿記の記録対象を資産・資本と観る根拠は、継続簿記を支配する簿記

等式、延いては継続簿記の出発点たる開始貸借対照表上に成立する $\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$ なる等式にみられる二元性に在ると考えねばならぬこととなる。彼は、開始貸借対照表上の資産・資本の二元性に着目することによって、更には開始貸借対照表を継続簿記の出発点と看做すことによって、継続簿記の記録対象を規定しているのである。この点について畠中教授は以下の如くいう。いわく、ニックリッシュ理論は、「簿記に対する貸借対照表の先行性・基本性」を主張し、(中略)貸借対照表に於ける諸関係は基本的・決定的であり、簿記に於ける諸関係は従属的・依存的であり、後者は前者によって規定され、誘導されることになる⁽¹⁷⁾と。

右の如く、簿記と開始貸借対照表との関係をとらえることによって、初めて継続簿記の記録対象が、更にはその記録場所としての二系列の勘定の存在が、明らかとなる。ここで注意すべきは、右の関係は、継続簿記の構成要素たる在高勘定における借方・貸方のそれぞれの意味をも規定していることである。具体的には、資産在高勘定の系列については、その借方には流入分が、その貸方には流出分がそれぞれ記録されている⁽¹⁸⁾。また、資本在高勘定の系列については、その貸方には流入分が、その借方には流出分がそれぞれ記録されている⁽¹⁹⁾。このことから、資産在高勘定の系列においては、その借方が当該資産項目の増加分の記録場所、貸方がその減少分の記録場所としての意味をそれぞれ有すること、更には、資本在高勘定の系列においては、その貸方が当該資本項目の増加分の記録場所、借方がその減少分の記録場所としての意味をそれぞれ有することが明らかとなる。二つの系列の勘定について、斯かる「貸借の意義及び勘定記入規則は、個々の勘定自体によって決定されるものではなくして、それは常に、貸借対照表に於ける基本的関係によって規定されるのである」⁽²⁰⁾この限りに於いて、継続簿記は貸借対照表に従属するものと看做すべきか。これまでの検討から、既に明らかな如くニックリッシュは、貸借対照表上のその具体的内容に着眼し、資産と資本との二元性を看取しているのである。しかも、その二元性が継続簿記をも支配している——この意味において貸借対照

表が簿記の出発点たり得るのであるが——とすれば、ここでは、ニックリッシュいうところの二元性それ自体の検討も等閑に付すことを得ぬ。

ニックリッシュによれば、⁽²¹⁾「資産は、経済体が自由に処分し得る財貨の総体」あるいは「企業にとって目的達成の手段として役立つ財貨の総体」である。そして、「資産は、その具体的構成において収益獲得手段を意味するが故に、財貨の種類によって区分されている」⁽²²⁾一方、「資本は、経営経済体にとって目的達成の手段として役立つ、経済的財貨の貯え分を意味している」⁽²³⁾そして、「資本の区分は、財貨の種類ではなく別の観点、つまり経済的財貨への私的所有権によってなされている」⁽²⁴⁾とすれば、資産は、経済的財貨それ自体についての機能形態的側面⁽²⁵⁾から、資本は、経済的財貨それ自体についての所有關係的側面からの「同一物に対する二つの異なる表現」⁽²⁶⁾に過ぎぬこととなる。したがって、ここに資産・資本は同一物の二側面を表わしていることが明らかとなる。かくて、我々は、ニックリッシュのいう「二元性」とは「二面性」に他ならぬことを知る。

また、貸借対照表上の資産・資本についての右の如き理解を、ニックリッシュは両者の金額が一致する理由の説明にも適用している。彼によれば、「資産は資本を具現している。この關係は、資本の総額が資産の総額と一致しているということを包含する」⁽²⁸⁾彼は、この關係を 資產=資本 というシェーマによって表わし、⁽²⁹⁾これを貸借対照表等式 (die Bilanzgleichung) と呼ぶ。⁽³⁰⁾この金額の一致という現象は、個々の簿記記録についても例外なく顕現している。いわく、「資本の記録は、同時に資産の記録である。同額にて対価の流入がなければ資産の流出は同時に（しかも同額の）資本の減少となる」⁽³¹⁾つまり、「貸借対照表等式は期首（貸借対照表上）のみならず、（期中の個々の簿記記録においても）常に成立している」⁽³²⁾のである。為に、期末に簿記記録を集めた決算貸借対照表においても、またこの等式は成立することとなる。そこでは、資産・資本の各期末総額は常に一致せねばならぬのである。⁽³³⁾以上のことから、

貸借対照表上の資産総額と資本総額との一致、更には継続簿記における個々の記録にみられる借方金額と貸方金額との一致、これらの理由を資産・資本の「二面性」に求めることによって、この二面性からの必然的結果として、貸借金額の一致が生ずると考えられ得ることが明らかとなる。

次に、我々は棚卸表について、「簿記」の立場から、その意味を明らかにせねばなるまい。その時、ニックリッシュの次の指摘が留意されて然るべきである。すなわち、「棚卸表は、資産構成要素の集計表であり、この集計表にもとづいて貸借対照表上の借方側の資産が記載されている。」⁽³⁴⁾つまり、彼によれば「資産が、棚卸表において、量および金額について集計される」⁽³⁵⁾のである。とすれば、ニックリッシュにあって特に資産の集計表と特徴付けられている棚卸表の意味は果たして何か、このことがここに問われねばならぬこととなる。

とはいえ、右の問題の解明に先立ち、以下のことが顧慮されねばならぬ。既に明らかなく、ニックリッシュにあって、継続簿記においては資産在高勘定の系列と資本在高勘定の系列との二系列の在高勘定しか存在していないと考えられている。ところが、彼は「売買以外の何物も含まない勘定が見出される」⁽³⁶⁾という。この具体例として彼は、商品勘定に言及している。いわく、「販売された商品は流入側 (in den Eingang) と流出側 (in den Ausgang) とに同一額にて記録される。為に在高は決して残らない。この種の勘定は在高勘定ではない。」⁽³⁷⁾と。更に、彼は斯かる勘定が「簿記における異物である」⁽³⁸⁾とさえいう。そこでは、商品の残存分は、将来必ずや流出する性質のものであり、在高とは看做されていないのである。

ニックリッシュが商品勘定を右の如く捉えているとすれば、我々は商品勘定それ自体の検討を先ずここになさねばならぬこととなる。しかも、ニックリッシュの右の見解とは相入れぬ「商品勘定もまた現金勘定、売掛金勘定と同様に在高勘定と認識されていることに留意せねばならぬ」⁽³⁹⁾との彼の指摘に着目する時、商品勘定とは如何なるものであ

るのか、謎は深まるばかりである。

ここで注意すべきは、商品勘定につき、特に「総記法による商品勘定は、混合勘定と特徴づけられるものの典型であるといわれている」⁽⁴⁰⁾ことである。為に、「商品勘定の混合性の研究は簿記理論展開のアルファでありオメガである」⁽⁴¹⁾とさえいわれているのである。とすれば、ここでは商品勘定——典型的事例ではあるものの——にとどまらず、「混合勘定」一般についての検討がなされねばならぬこととなる。かくて、ここに我々が討究すべきは、棚卸表の存在理由と深い関わりを有すると考えられ得る混合勘定それ自体でなければならぬことが明らかとなる。

ニックリッシュによれば、「手形取引における割引料、手数料、印紙の各金額は、手形勘定ではなく、個々の支払利息・割引料勘定、手数料勘定、雑費勘定にそれぞれ記入されている」⁽⁴²⁾。この場合には、「手形勘定の借方・貸方はともに名目額 (die Nominalbeträge) を示し、その残高も手形在高の名目額の総額を示している」⁽⁴³⁾。このことは、有価証券勘定 (das Effektenkonto) にも当て嵌まる。彼は、有価証券の利息、手数料、仲介料、印紙の各金額も右の如く個々に記入されているという⁽⁴⁴⁾。「更に、この有価証券勘定は含み利益 (Kursgewinn) をも示しており、したがって決して『純粋』に記入されてはいない」⁽⁴⁵⁾のである。また、彼は「商品勘定についても、商品価値の計算書に記載される項目 (購入手数料等) は容易に分離され、費用勘定に記録され得るとはいえ、全く純粋に記録することは困難である」⁽⁴⁶⁾という。

これらの事例により、本来は在高勘定たる性質を有する勘定において、名目額が示されていることが明らかとなる。ニックリッシュによれば⁽⁴⁷⁾、この名目額は在高に非ず、価値修正記入を要する性質のものに他ならぬ。このことは、名目額による記入のおこなわれている勘定が「純粋な」在高勘定ではないことを意味している。ニックリッシュは、「計算上の在高が含まれている」⁽⁴⁸⁾そのような勘定記録に混合性を見出しているのである。したがって、そのような記録の

なされている現実の在高勘定が混合性を備えた資産在高勘定・資本在高勘定として観察され得るとすれば、斯かる勘定を我々は、それぞれ「混合資産勘定 (die sogenannten gemischten Vermögenskonten)」、⁽⁴⁹⁾ 混合資本勘定、総じて「混合在高勘定 (das gemischte Bestandskonto)」と特徴付けることを得る。しかも、混合勘定における「混合記録とは、資産と費用、負債 (もしくは資本) と収益、すなわちその増加部分を貸借同じ側に記入することになっている項目の記録の混合である」⁽⁵¹⁾ とすれば、資産在高勘定・資本在高勘定それぞれの系列に属するすべての勘定について、—— 現実に混合性を有しているか否かはともかく—— 少なくとも理念的には、それらが混合性を有する勘定、即ち混合勘定と看做され得ることとなる。かくて、継続簿記における資産在高勘定系列と資本在高勘定系列との二系列の在高勘定とは、それぞれ混合資産在高勘定系列と混合資本在高勘定系列であると言ひ得る。

右の如く、すべての在高勘定が混合在高勘定と看做され得るとすれば、ニックリッシュとともに我々は、「混合在高勘定の扱いにとって、特に帳簿締切の場合に、二つの大いさ、すなわち残高 (die Salden) と在高 (die Bestände) とが決定的な意味を持つ」⁽⁵²⁾ と言わねばならぬ。通常、「残高は二つの (借方と貸方との各) 在高の差に等しい」⁽⁵³⁾ つまり、「純粋な資産在高勘定の残高は、常に帳簿在高を示している」⁽⁵⁴⁾ したがって、金額的にも資産在高勘定の残高は、その帳簿在高に等しいのである。また、純粋な資本在高勘定についても同様にその残高はその帳簿在高に等しい筈である。

とはいえ、このことは、純粋な在高勘定についてのみ能く当て嵌まるに過ぎぬ。ここで我々は、混合在高勘定にとって重要な意味を有する帳簿残高とは別のもう一つの在高に着眼せねばならぬ。斯かる在高は、例えば商品の期末在高の「評価」の場合に、帳簿から離れて、その在高が実際調査されていることからも明らかな如く、実際調査の集計⁽⁵⁵⁾ 表たる棚卸表から得られるものである。而も、ニックリッシュは、棚卸表から得られるものを資産在高に限定している⁽⁵⁶⁾

のである。しかし、前述の如く、混合在高勘定が資産のみならず資本についても考えられ得るとすれば、ここでは、棚卸表から——それに先んじて實際調査がおこなわれることは当然のこととして——、ニックリッシュのいう「資本」の在高もまた、明らかにされ得ると考えるべきである。

かくて、ここに棚卸表の存在理由が明らかとなる。すなわち、混合資産在高勘定系列および混合資本在高勘定系列のそれぞれの記録の混合性を排除し、これらの記録を純粋な資産在高の記録、純粋な資本在高の記録にすることに、我々はその意味を見出し得る。不純物の混ざった在高記録——これをもつて混合記録と観ているのではあるが——から、不純物を取り去った純粋な在高記録を得る為には、混合帳簿在高（残高）と實際の在高との比較照合が欠かせぬのである。斯かる比較照合の一方の数値の提供者が元帳であり、もう一方の数値の提供者が他ならぬ棚卸表である。したがって、棚卸表の意味は、端的には混合在高勘定における記録の純粋化にあると言い得る。

ここに到って、ニックリッシュいうところの定期簿記の構成要素は、貸借対照表と棚卸表との二つのものであること、更には、これら二つのものについて、先ず貸借対照表は簿記期間を繋ぐ連絡器として機能していること、次に、棚卸表は混合在高勘定における記録の混合性を排除する為の手段として機能していることが「簿記」の立場から明らかとなる。

四 注

- (1)(2) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版（前掲）、二七五頁。
- (3) Nicklisch, H., Buchhaltung（前掲辞典所収）、五六頁および（前掲事典〔第二版〕所収）、一一五四頁。
- (4) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版（前掲）、二二四頁。
- (5) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版（前掲）、二七二頁、および Nicklisch, H., Buchhaltung（前掲誌所収）、

一九三頁。

(6) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二七二頁'、および Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲誌所収) '一九三頁。高田教授によれば、「有機的とは、貸借対照表が簿記の数値を基礎として誘導されることを意味する」(高田正淳、ニックリッシュ会計理論に対する一考察(産業経理、第二三巻第一〇号 一九六三年、四七—五三頁所収) 四七頁)。

(7) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二七二頁'、および Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲誌所収) '一九三頁。

(8) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二七二頁'、および Nicklisch, H., Buchhaltung (前掲誌所収) '一九三頁。あくまでも「簿記」の立場からの一つの観点に過ぎぬのではあるが、シュマーレンバッハの貸借対照表動態観に通ずることは、興味深い。

(9) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二八一頁 (括弧—奥山)。

(10) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二八〇頁。

(11) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) '二二七・二二八頁'、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二七八・二八〇頁。Kapital = Vermögen の邦訳として 資本 = 資産 も散見することを得る (例えば、黒澤 清、簿記原理 (前掲)、一五七頁、および中西寅雄、経営経済学、日本評論社 一九三一年、三六〇頁の如し)。殊に、Vermögen を「資産」と解するか、あるいは「財産」と解するか、この相違は「資本」の捉え方にも係わる重要な問題である。

(12) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) '二二七頁および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二七八頁。

(13) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) '二二八頁。

(14) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二八〇頁。

(15) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) '二二八頁'、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二八〇頁。

(16) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) '二七一頁。

(17) 畠中福一、勘定学説研究、森山書店 一九四九年、八二頁。

(18)(19) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二八二頁。「資産金額は資産勘定の借方に、資本金額は資本勘定の貸方に記録されねばならぬ。流出(の記録—奥山)のために、資産勘定においては貸方、資本勘定においては借方がそれぞれ備えられている。」

(20) 畠中福一、勘定学説研究(前掲)、八四頁。畠中教授は次の如くいう。すなわち、「資産勘定の借方が、資産の増加を表はすと云うことは、資産勘定自体を如何に分析し、吟味しても之を把握することは出来ないのである。比のことは、貸借対照表に占むる所の当該資産項目の地位を決定することによって初めて明白となる。資産項目は、貸借対照表上借方側に立つから、之を計算する資産勘定は貸借対照表の基本的勘定関係に於て、借方勘定と(み)なされる。従って比の勘定の貸借の意義及資産増減の記入法則は、資産勘定(項目)が(貸借対照表上の)借方勘定(項目)であると云う基本的性質によって、決定され、資産勘定の借方は増加を、貸方は減少を意味することになるのである」(畠中福一、勘定学説研究(前掲)、八四—八五頁、(括弧—奥山))。

(21)(22)(23)(24) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、六四頁、および Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、七九—八〇頁。

(25)(26) 中西寅雄、経営費用論、千倉書房 一九三六年、二七頁。

(27) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、六四頁、および Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、八〇頁。

(28) Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版(前掲)、三七四—三七五頁。

(29)(30) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版(前掲)、六三頁、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、六九頁、Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、八一頁。

(31) Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版(前掲) 七二八頁(括弧—奥山)。

(32) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版(前掲)、六三頁、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、六九頁、Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、八一頁。

(33) Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版(前掲) 六七七頁。

(34) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版(前掲)、五四頁、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche

Betriebslehre 第六版 (前掲)、『六〇頁。

(35) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲)、『六三頁、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『六九頁 (傍点—奥山)。

(36) (37) (38) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八〇頁。

(39) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二七六頁。

(40) 吉田 威、混合勘定 (番場嘉一郎 (他) 編、会计学大辞典〔第三版〕、中央経済社 一九八二年、三七三—三七五頁所収)、『三七三頁。

(41) 吉田 威、混合勘定 (前掲辞典所収)、『三七四頁。

(42) (43) (44) (45) (46) (47) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八三頁。

(48) (49) (50) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八一頁。

(51) 吉田 威、混合勘定 (前掲辞典所収)、『三七四—三七五頁。

(52) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八二頁。

(53) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八二頁 (括弧—奥山)。

(54) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八四頁 (傍点—奥山)。

(55) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八四頁。

(56) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、『二八三頁欄外注一。

五 体系的簿記の本質——結びに代えて——

これまでの検討において我々は、ニックリッシュ理論の論及対象たる「体系的簿記」について、その一方の構成要素としての継続簿記が資産・資本の各在高勘定を記録場所として備えていること、そしてこのことから継続簿記の記録対象が資産在高・資本在高であること、またそのもう一方の構成要素としての定期簿記が具体的には貸借対照表と棚卸表とから構成され、前者が記録の継続性確保、後者が帳簿在高と比較照合さるべき實際在高の提供の為の手段と

してそれぞれ看做され得ることを明らかにした。更には、資産・資本という二系列の記録が貸借対照表との有機的関係による必然的結果であることも既に明らかとなっている。ニックリッシュいうところの「体系的簿記」の構成要素たる継続簿記の構造と定期簿記の意味とが右の如く考えられ得るものであるとすれば、両者は全体として、即ち「体系的簿記」は、一体如何なる意味を持っていると考えられ得るのであるか。このことが、ここでの問題でなければならぬ。そして、この問題の解明を俟って初めて、「体系的簿記」の本質、したがって現実の複式簿記の本質、それとともに彼の拠って立つ静態的な「複式簿記」観とはどのような観点に立脚することであり、そこでは複式簿記がどのように捉えられているのかが明らかとなるのである。

在高記録の意味

既に明らかな如く、ニックリッシュは継続簿記におけるすべての在高勘定を二系列に分類しているのではあるが、この分類のみが意味のある唯一のものというわけではなく、非常に意味のある他の分類もあるという。⁽¹⁾このことは、例えば設備勘定が資産在高勘定であり、同時に費用勘定であり、また流入の勘定でもあると看做されている如く、個々の勘定が多面的に観察され得ることからも容易に推知され得る。しかも、そのような分類が定期簿記の構成要素であり、継続簿記と有機的に関連する貸借対照表の完全なる理解にとっても極めて重要であるとすれば、我々はその分類が如何なるものであり、その意味が何であるのかを先ず明らかにせねばなるまい。

その際、ニックリッシュの指摘から、我々は、費用諸勘定なる勘定群の存在に気付くことを得る。⁽⁴⁾彼によれば、「営業年度中の経営の総費用についての間に対し数量および価値によって、そして経営活動の総成果についての間に対し経営給付の数量単位によって、それぞれ答えている」計算が、費用計算 (die Aufwandrechnung) である。⁽⁵⁾更に、それは「製造過程の経済性についての間にも答えようとしている。」⁽⁶⁾とすれば、この限りにおいて費用計算は、営業年度

中の総費用についての数量・価値計算と、それによって生ずる総成果についての数量計算とおこなうものであり、しかもその計算結果が経済性の判定基準として役立ち得るものであることとなる。ここに、費用計算と密なる関係にある勘定群の存在が明らかとなる。彼によれば、この計算の為の記録場所こそが費用諸勘定なる勘定群に他ならぬのである。それでは、この費用計算および費用勘定群は、継続簿記において在高勘定と如何に関わっているのだろうか。

ニックリッシュによれば、⁽⁷⁾「個々の勘定口座において（数量および価値について）どれだけの在高があるのか」、そして「全体として（資産価値、資本価値が）どれだけあるのか」、更には「期首の価値在高（資本）がまだ手許にあるのか、つまりそれが増加したのか減少したのか」、これらの問には在高計算（die Bestandsrechnung）が解答を与えてくれている。彼は、「それが対価計算（die Gegenwertrechnung）であること、すなわちそれが支出に対する対価の流入（der Eingang von Gegenwert für die Ausgaben）と収入に対する対価の流出（der Ausgang von Gegenwert für die Einnahmen）とを包含していること、そしてそこには経営上の必要に応じた種類・順序に従って多様に組み合わせられた完全なる在高計算が存在している」ということが重要であるという。⁽⁸⁾ しかも在高には性質を異にする二種のものがあり、一方は数量在高、他方は価値在高であるとすれば、⁽⁹⁾ 在高計算は、支出対価の流入数量・価値の計算と収入対価の流出数量・価値の計算とおこなうものであることとなる。

ここで、在高計算に関わる先の三つの問のうち、後二者はともに価値全体の大きさについての問、即ち第二の問は価値全体の大きさについて、第三の問は価値全体の純増減の大きさについての問であると考えられ得る。斯かる価値全体の大きさおよび純増減の大きさは、在高計算が第一の問に対する解答を与えるに耐え得るものであるならば、第一の問が個々の数量・価値の大きさについての問であると考えられ得るが故に、容易に算定され得る筈である。けだ

し、第一の問に答を得る為には個々の数量・価値在高計算の結果がその都度個々の勘定において記録され、個々の数量・価値在高が常に把握されていなければならず、ニックリッシュの見解にみられる如く実際に継続的な把握がなされているとすれば、つまり在高計算が第一の問に能く答えているとすれば、個々の数量・価値在高の記録をもとに、全体の価値の大きさは容易に常に求められ得るからである。ここに在高計算にとって、個々の数量・価値計算結果の継続的記録の必要なること、しかも計算目的に鑑み、その数量・価値在高記録が具体的個別勘定におけるものでなければならぬことが明らかとなる。現実の複式簿記において経営の種類・規模に応じて各種の具体的個別在高勘定の開設されている所以である。

しかし、在高勘定と在高計算との関係が右の如く捉えられ得るとしても、我々は結論を手にすることに性急であつてはならぬ。ここでは、在高には二種のもの、すなわち価値在高と数量在高とのあることが想起されるべきである。

そこで、「簿記が費消の過程を追跡記録している筈であるならば、価値が問題となることが顧慮されねばならぬ」⁽¹¹⁾とのニックリッシュの指摘を俟つまでもなく、先ず価値在高の大きさに着目する時、そこから次のことが明らかとなる。

「資本在高諸勘定にあつては、その在高は、価値尺度すなわち貨幣単位の価値が変動しなければ、あるいは負担額が未払いのままになっていなければ、常に残高に等しくなる。」⁽¹²⁾ところが、「資産在高諸勘定にあつては、この関係は

複雑である。その場合には（在高と残高との）小額の差異は極めて容易に、つまり評価、減耗などにより発生する。」⁽¹³⁾

これらのことが、価値在高について能く当て嵌まることに異を立てる余地はないといひ得る。そして、実はこれらは、減耗を典型として例にとれば明らかな如く、数量在高についても妥当する。したがって、在高と残高との差異についても価値・数量それぞれについて発生するといひ得る。とすれば、ニックリッシュにあつては価値在高および数量在高に生ずるそれぞれの残高との差異部分が在高計算よりはむしろ費用計算の計算対象と考えられていることとなる。

ここに、我々は、費用計算を価値・数量差異計算と看做し得る。この故に、総じて費用勘定は、費消数量・価値の記録場所としての意味を有すると考えられ得る。

ここで、ニックリッシュは、費用勘定および費用計算を製造業とのかかわりにおいて論及していることが留意されねばならぬ。費用勘定・費用計算が、右の如く考えられ得るとすれば、つまり流入時の価値在高の大きさと流出時の価値在高の大きさとに生ずる差異、更には一定時点における価値・数量在高の大きさと流入時のその大きさとに生ずる差異を記録・計算するものとして一般的には考えられ得るとすれば、費用勘定・費用計算は、特に製造業に固有のものではなく、あらゆる業種に共通のものと考えられねばならぬこととなる。彼が製造業に着目した理由は、その経営経済的製造過程における計算にこそ価値在高の費消なる現象が最もよく顕現していると考えていることにあるからに他なるまい。

かくて、ここに到って在高勘定と費用勘定、在高計算と費用計算のそれぞれの関係は、右の如きものであることが明らかとなった。ただ、ここで注意すべきは、費用勘定への記録および費用計算が特に製造業においては、日常的に継続しておこなわれているとしても、そのことはむしろ業種の特殊性に起因する特殊事象であり、期中には在高勘定への記録および在高計算のみがおこなわれているに過ぎず、所謂「収益」・「費用」なるものの、その名称の下での計算・記録はおこなわれていないとニックリッシュにあっては考えられていることである。要するに、彼は期中の継続的記録を（流入・流出差異部分も含めて）すべて資産・資本在高に関する記録として、更には期末に至って資産・資本残高との比較を通じて資産・資本在高から分離さるべき差異部分の記録をもまた資産・資本在高の記録と看做しているのである。ここに、混合資産在高記録・混合資本在高記録たる所以がある。とすれば、彼はこの期末における差異部分の大きさの確定の為の手段として、棚卸表を位置付けていることとなる。混合記録の純粹化とは差異部分の大

いさの確定に他ならぬのである。また、彼が棚卸表の内容を特に資産に限定している理由は、先の彼の指摘から明らかな如く、資本について差異の生ずることが稀であり、資産について差異の生ずることが容易であるとの彼の観方に求められ得る。

それでは、期中においては混合資産在高記録、混合資本在高記録と特徴付けられている各記録からそれぞれ分離し記録されることとなる差異部分の費用勘定における記録は一体何を意味しているのであろうか。

ニクリッシュによれば、「体系的簿記において充分容易に把握され得る個別利益は、所謂損益諸勘定 (Sogenannte Erfolgskonten) に直接に記録される。⁽¹⁴⁾」しかし、「商品の販売から生ずる利益の如く個々に簡単には算定され得ぬ利益は、まず在高勘定 (この場合には商品勘定) に記録される。在高と関わるこの種のすべての個別損益は当該勘定における合計額の計算によって一つの金額にまとめられる。⁽¹⁵⁾」彼は、これを総利益 (die Gruppengewinne) ⁽¹⁶⁾ の金額と呼ぶ。

「この方法による (混合的に) 諸勘定への記録がおこなわれる時、それぞれ多くの利益金額あるいは損失金額が生ずることとなる。⁽¹⁷⁾」そして、「これらのすべての個別・総利益または損失が決算時にそれらの勘定から『損益勘定』と名付けられている集合勘定 (das Sammelkonto) 〔一般勘定 (das Generalkonto)〕に振替えられる。⁽¹⁸⁾」斯かる損益勘

定に振替えられる個別・総利益 (損失)こそが在高価値の差異に他ならぬ。そして、その損益勘定の下位勘定として位置付けられ得る個別勘定 (die Spezialkonten) ⁽¹⁹⁾、つまり所謂損益諸勘定の典型として彼は費用勘定に言及しているのである。したがって、ここに費用勘定における差異の記録は、損益の記録、中に就いて損失の記録であることが明らかとなる。

更に彼は、この集合勘定において、貸借各合計金額の差引によって両側の差が求められ、これが全体損益 (das Gesamtergebnis) の大いさを示しているという。⁽²⁰⁾そして、この全体損益は、「利益の場合には新資本」⁽²¹⁾を意味し、その

際には「資産のみならず、常に同時に資本も増加する」⁽²²⁾ また、全体損益が「損失の場合には、期首の資本在高をそれぞれだけ減少させ」⁽²³⁾、それと同時に資産をも同一の大きさだけ減少させるのである。斯くの如く、ニックリッシュによれば、⁽²⁴⁾ 利益の大きさは、事業期間中に経営において生じた新資本在高、つまり自己の、資産との関わりによって生まれた企業の資本在高である。とすれば、新資本の大きさの記録されている損益諸勘定は、新資本の在高勘定、即ち資本在高勘定であることとなる。⁽²⁵⁾ 「それ故、第三の勘定系列として損益諸勘定の存在を認識することは謬見である」⁽²⁶⁾ と彼はいう。そこでは、損失の大きさはマイナスの資本在高と看做されていると考えねばなるまい。⁽²⁷⁾ ここに我々は、ニックリッシュとともに、「(体系的) 簿記は、損益勘定において (全体利益としての) 利益を提示する」⁽²⁸⁾ と言い得る。

かくて、在高勘定における在高計算と費用勘定における費用計算との結果として、別言すれば、継続簿記による記録と棚卸表における実際調査の結果との比較を通じて、損益勘定において利益 (または損失) が提示されているとすれば、我々はここに体系的簿記の目的がこの利益 (または損失)、すなわち新資本の表示 (損失の場合には旧資本の減少分の表示となるが、この場合にもこれをマイナスの新資本の表示とみる) にあることを知る。

しかし、一往は右の如く結論することができるとしても、定期簿記の構成要素たる貸借対照表が体系的簿記において如何なる意味を持っているのかは未だ明らかにはなっていない。それが記録の継続性確保の為の期間と期間との連結の役割を単独にて果たしているに過ぎぬのか、あるいは他と相俟って別の役割を演じているのか、このことがここに明らかにされねばならぬ。

ニックリッシュによれば、「貸借対照表の作成以前に全体利益は計算されているので、貸借対照表は全体利益の計算の手段ではない。むしろ、貸借対照表がその時に初めて作成されるが故に、それ以前に全体利益が計算されてい

ければならぬ⁽²⁹⁾」のである。そして、前述の如く実際に体系的簿記、すなわち複式簿記において新資本たる全体利益のみ計算表示がなされていると彼は捉えている。とはいえ、彼によれば、「すべての個々の資産在高の価値額の合計によって期末の総資本を確定する。この期末総資本から期末に存在する他人資本と自己の期首資本とを控除すれば、在高の差として新しい資本、つまり利益が求められる⁽³⁰⁾」のである。彼は、「この計算が期末の他人資本分だけ（資産から）控除した期末の総資本（期末自己資本）が期首の自己資本と利益との和に等しいということの意味しているに他ならぬ⁽³¹⁾」という。彼によれば、この計算こそが貸借対照表上にて行なわれている計算である。彼も述べている如く、まさに「ここでは損益計算が問題となっている⁽³²⁾」とすれば、貸借対照表においても損益計算はこなわれていることとなる。それにも拘らず既述の如く、彼は貸借対照表が全体利益の計算の手段ではないと明言しているのである。それでは、ニックリッシュは、貸借対照表上の斯かる計算を果たして如何なるものと観ているのであろうか。

ニックリッシュは、「貸借対照表が全体利益の提示の照査としてののみ有効である⁽³³⁾」という。彼によれば、「貸借対照表は利益計算の手段ではなく、利益計算のための照査⁽³⁴⁾」手段、つまり「簿記記録にもとづく利益計算に確証を与え⁽³⁵⁾」る手段に過ぎぬのである。とすれば、右の如き計算が貸借対照表上にておこなわれている理由は、体系的簿記記録の結果としての損益計算との照合・確認にあると考えられ得る。ここに、ニックリッシュが貸借対照表について、体系的簿記の記録にもとづく計算の、いわば検算の手段としての意味を見出していることが明らかとなる⁽³⁶⁾。

ここで更に、貸借対照表が体系的簿記において右の如き意味を有するとすれば、結果として貸借対照表上にも全体利益の表示はなされていることとなる。そうであるならば、貸借対照表は、全体利益の表示を内部的な利用にとどまる継続簿記に代わっておこなっていると考えられ得る。斯かる、貸借対照表による全体利益の表示は、ニックリッシュによれば⁽³⁷⁾、「計算呈示 (die Rechnungslegung)」であり、簿記の本質を示しているのである。簿記が計算呈示の思

考によって遂行され、このことこそが簿記の究極目的であるとニックリッシュの⁽³⁸⁾いう所以に他ならぬ。

ここに到って、継続簿記、定期簿記が相俟って、全体利益(損失)の計算・表示なる目的の手段としての意味を有することが明らかとなる。そこで、殊に体系的簿記の記録が、総じて資産・資本(新資本を含む)の在 high の記録であるとするれば、しかも資産・資本が同一物の二側面であるとはいえ、「資産としての資本」⁽³⁹⁾なる表現から明らかな如く資産が資本の具現物を意味していることに着眼すれば、現実の記録は資本それ自体——営利資本⁽⁴⁰⁾(die Erwerbskapital)

——についての機能形態的側面と所有関係的側面とからの記録と考えられ得ることとなる。つまり、我々は現実の複式簿記記録を資本それ自体についての二面的記録と看做し得る。したがって、我々はこのに、体系的簿記記録、すなわち現実の複式簿記記録についての観方、端的には一つの複式簿記記録としての「資本記録」目的観を見出し得る。

かくして以上の検討から、ニックリッシュの説明を抛り所とする資本記録目的観の下では、体系的簿記が全体利益の計算記録・表示なる目的の手段としての意味を有することが明らかとなる。我々は、斯かる観点に立脚することによって、現実の複式簿記の記録対象を資産・資本の各在 high と看做し、この記録の為に現実の複式簿記の勘定体系内に資産在 high・資本在 high の二つの勘定系列が存在していると考え得るのである。そして、そのような観点の下に、現実の複式簿記記録が資本(ニックリッシュいう営利資本)の二面的記録として説明され得ること、更には棚卸表・貸借対照表の助力を得て、全体利益の計算・表示がなされていることが明らかとなるのである。このことは、ニックリッシュが簿記の目的として、(一)資産の在 high、(二)源泉別の資本、(三)営業損益の捕捉、これらに言及している⁽⁴¹⁾ことに端的に表われている。この(一)の目的の為に資産在 high の計算・記録が、(二)の目的の為に資本在 high の計算・記録が、(三)の目的の為に継続的計算・記録と、これに加えて棚卸表の作成が、そしてその提示の為に貸借対照表の作成がそれぞれおこなわれ、これらがまさに有機的に結合して体系的簿記を構成しているのである。⁽⁴²⁾これらの下位目的の上位には、既に

明らかな如く全体利益の計算記録・表示なる目的が潜んでいること、言うはさらなり。

静態的「複式簿記」観からの発想——問題の提起——

物的勘定理論の中の静態的観点に立脚する理論といわれているニックリッシュ理論が、これまでの検討から明らか
な如く、「資本記録」目的観なる観点に立つ理論であるとすれば、彼にあっては「物的」なものとは資本それ自体を
意味していることとなる。ここにいう資本が貸借対照表上のものであること、延いては彼の簿記理論全体を貸借対照
表上の原理が支配していることから彼の理論は、貸借対照表学説 (die Bilanztheorie) ⁽⁴³⁾ と呼ばれている。畠中教授は、
このことにつき次の如く述べている。いわく、静態的観点に立脚することにより「簿記に対する貸借対照表の先行性・
基本性を認める必然的の結果として、勘定理論は貸借対照表を出立点として、之から抽出されるに到るのである。」
この結果として、「静態学説に従へば、貸借対照表に於ける諸項目間の関係が基本的関係として前提され、比の貸借

対照表の基本関係から、一定の勘定系統が導き出されるのである。即ち貸借対照表によって、表現されて居る所の諸
項目間の対立が、基本的勘定関係とされ、勘定体系は、企業活動の結果、比の基本的勘定関係に生ずる所の諸種の変
動を把握して、常に新なる現実関係に適合するやうに、基本的関係を維持する手段と見られるのである。⁽⁴⁵⁾

現実の複式簿記に関する右の如き観点は、シェーア理論においても採用されている。シェーアは、⁽⁴⁶⁾「二勘定理論の
三形態」の第一のものとして、貸借対照表等式に基づく説明を試みている。尤も、シェーアは、斯かる説明が現実の
複式簿記の形式的側面に着目したものであるとして、⁽⁴⁷⁾自らは周知の如く実質的側面への着眼の手掛かりとしての資本
等式に基づく説明に固執しているのではあるが。ここで我々が注意すべきは、シェーアの斯かる指摘からも容易に推
知され得る如く、シェーア・ニックリッシュの観点がそれぞれ異なるとはいえ、その違いが理論の出発点ともいうべ
き、着目した等式の相違にあるに過ぎぬことである。これらの等式の相違により、シェーアにあっては資本等式から

「正味財産」に、ニックリッシュにあっては貸借対照表等式から「資本」に、それぞれ目が向けられているのである。そこでは、「正味財産」と「資本」という違いはあるものの、複式簿記記録が一貫してこれらの記録であると説かれている点において、我々は両者の共通なることを見出し得る。そして、更には所謂「費用」・「収益」なる概念がそこには無縁のものであることも、また然り。斯かる観点こそ、静態的「複式簿記」観に他ならぬのである。

とすれば、シェーア、ニックリッシュの各理論において捨象されている「費用」・「収益」なる概念——本来は、会計理論において研究対象とすべきものではあるが、簿記理論構築の手掛かりとして——に着目する時、我々は、一体如何なる「複式簿記」観に立脚することを得るのであろうか。ここに、シェーア、ニックリッシュの各理論とは全く異質な理論の存在の余地が生まれるとすれば、そのような理論の拠って立つ観点の下では、現実の複式簿記記録の意味は如何に説明されることを得るのか、興味は尽きぬ。

五 注

- (1) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八五頁。
- (2) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八七頁。
- (3)(4) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八五頁。
- (5) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二九〇頁。ただし、第七版では費用売上収入計算 (die Aufwands- und Erlösrechnung) となっている。
- (6) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二九二頁。
- (7) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八八頁および Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版 (前掲)、六七八頁。第六版の Wertstand が第七版では Wertbestand に訂正されている。
- (8)(9)(10) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲)、二八九頁。

- (11) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二九二頁。
- (12) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二八九頁。
- (13) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二八九頁(括弧—奥山)。
- (14) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七一—二七二頁。
- (15)(16)(17)(18) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七二頁。
- (19) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、三〇八・三〇九頁。
- (20)(21) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七二頁。
- (22) Nicklisch, H., Die Konten des fremden Kapitals (前掲誌所収)、八〇頁。
- (23) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七二頁。
- (24) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七七頁。
- (25) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版(前掲)、二一五頁、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七七頁。

- (26) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七六頁。
- (27) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二八二頁。
- (28) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版(前掲)、八一頁。
- (29) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七二頁。
- (30) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七三頁。
- (31) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七三頁(括弧—奥山)。
- (32) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七四頁。
- (33) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七一頁。
- (34) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七四頁。
- (35) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版(前掲)、二七二頁。
- (36) 体系的簿記の記録にもとづく計算による「利益」と確認のためといわれる貸借対照表上にて計算される「利益」とが、それぞれ如何なる性質のものであるのかについての検討は、後日を期さねばなるまい。

- (37) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) 二二四頁。
- (38) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二七五頁。
- (39) Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 二八〇頁。
- (40) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) 五七頁、および Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版 (前掲) 六四頁。
- (41) Nicklisch, H., Allgemeine kaufmännische Betriebslehre 第四版 (前掲) 二二四頁。
- (42) ニックリッシュは、さらに貨幣諸勘定 (die Geldkonten) なる勘定群の存在、そしてこれと関わる貨幣計算 (die Geldrechnung) にも言及している。彼の例示によれば、貨幣計算とは次頁の如きものである (Nicklisch, H., Die Betriebswirtschaft 第七版 (前掲) 六九五—六九八頁。なお、六九五—六九六頁の例示については、これを黒澤 清、簿記原理 (前掲) 一六二頁に、また六九五頁の例示については、これを高田正淳、ニックリッシュの価値概念と会計理論 (前掲誌所収)、八三頁に、それぞれ見出すことを得る)。この第七版の事例と同一のものは、既に第六版 (前掲) 二九五—二九八頁に示されているが、ここでは最新の第七版のものを引用することとする。

この例示から明らかなごとく貨幣計算の計算要素には、具体的には当期に帰属する前期以前の収入、未販売の経営給付の貨幣価値 (から見込まれ得る収入—奥山)、債権在高 (から見込まれ得る収入—奥山) が含まれている。更には、原料・材料補助材料・仕入商品に対する支出、設備に対する支出、給付に対する支出、設備・在庫品の管理・維持のための支出などが含まれているのである。彼にあって、貨幣計算の計算要素が右の如きものであるとすれば、その計算要素は総じて収入と支出との二種のものであるといひ得る。したがって、ここに「貨幣計算は、収入・支出計算 (die Einnahmen-und Ausgaberechnung) である」(第七版 (前掲) 六九四頁) ことが明らかとなる。

ニックリッシュによれば、収入・支出計算は、「収入のうちだけが当該計算期間に属するのか、そして支出のうちどれだけが当該計算期間に属するのか、収入・支出はこの期間においていかなる状態にあるのか、という問に対する解答を与えている」(第七版 (前掲) 六九四頁) のである。しかし、収入・支出計算において、具体的には前掲の計算要素についての計算が、先ずもって行われているとすれば、しかもそれ以前にそれらの各計算要素についての計算の基礎となる記録が必要な筈である—このことは在高計算・記録、費用計算・記録のそれぞれの関係からも推知され得ることである—。これにつき、彼は「継続

Ausgaben.	
Frühere, für die Anfangsbestände:	
a) Rohstoffe und Hilfsstoffe	M . . .
b) Anlagen	" . . .
c) Allgemeine Materialien	" . . . M . . .
Barausgaben während der abzurechnenden Periode (aus Kasse-, Bank-, Postscheckkonto)	
Kreditoren ¹⁾ :	
Endbestand	
+ Berichtigungsposten zur Einnahmenseite	Bareinnahme wegen früherer Periode. M . . .
	Bareinnahme wegen folgender Periode " . . .
	Bareinnahme infolge neuer Kapitaleinzahlung. " . . . " . . .
	Wertminderung infolge schlechter Marktlage oder schlechter Beschaffenheit der Bestände oder sonstige Entwertung der Bestände ²⁾ " . . .
	Debitoren ³⁾ : Anfangsbestand " . . .
Gewinn	
<u><u>M . . .</u></u>	

Einnahmen.	
Einnahmen aus früherer Periode, die der abzurechnenden gelten.	
Bareinnahmen (in Kasse-, Bank-, Postscheckkonto)	
Geldwert noch nicht verkaufter Ausgangswaren (aus der Aufwandsrechnung)	
Debitoren:	
Endbestand.	
+ Berichtigungsposten zur Ausgabenseite	Teil der Ausgaben, der den Endbeständen entspricht:
	bei Roh- und Hilfsstoffen M . . .
	bei Anlagen
	bei allgemeinen Materialien " . . . " . . .
	Nachträglich bezahlte Gehälter, Löhne der früheren Periode M . . .
	Vorausbezahlte für die folgende Periode " . . . " . . .
	Hier sind auch allgemeine Löhne, Gehälter und andere Ausgaben für Leistungeneinbegriffen, die nicht in die abzurechnende Periode gehören.
	Kreditoren ³⁾ : Anfangsbestand " . . .
	Kapitalrückzahlungen " . . .
	<u><u>M . . .</u></u>

Die Endsummen beider Seiten sind gleich.

企業にかかる信用（債権・債務）勘定を含む貨幣勘定が開設されていなければならぬし、これに加えて経過項目（die Perio-denübergangsposten）が考慮されねばならぬ」（第七版（前掲）六九四頁）という。その上さらに、棚卸財および設備に関する記録も揃っていなければならぬことは、彼の例示より明白である。かくて、この計算においても、在高計算、費用計算と同様に、計算の基礎となる記録が必要となるのである。ここに貨幣諸勘定の存する理由がある。

ただ注意すべきは、斯かる計算は体系的簿記の枠内にて継続的になされる在高計算、一般に主として定期的になされる費用計算とはその性質を異にするということである。ニックリッシュによれば、「一方では在高計算、費用計算が、数量・価値計算であることに對し、貨幣計算は純粋な価値計算である」（第六版（前掲）二九五頁、第七版（前掲）六九四―六九五頁）。しかも、彼は「貸借対照表にとつての貨幣計算の意味が簿記においても事業期間の始めに既に成立する貸借対照表等式の決算のために再び成立させることにある」（第六版（前掲）二九五頁）という。この計算は、「収入・支出価値の貨幣計算にも転化され得る」（第六版（前掲）二九五頁）。その場合の計算は以下の如きものとなる（第六版（前掲）二九八頁）。

Ausgaben.		Einnahmen.	
Sämtliche Vermögensbestände am Anfange, einzeln aufgeführt und in einen Gesamtbetrag zusammen- gefaßt M.....		Sämtliche Vermögensbestände am Ende, einzeln ermittelt und auf- geführt und in einen Gesamt- betrag zusammengefaßt M.....	
Kapitalzuführung ".....		Kapitalrückzahlung ".....	
(als Berichtigungsposten)		(als Berichtigungsposten)	
Gewinn ".....			
M.....		M.....	

更にまた、既に明らかな如く「共同体諸勘定」なる勘定群の存在をも彼は指摘しているのである。これは、共同体計算とかかわる勘定群であり、彼の例示によれば、共同体計算とは次の如きものである。

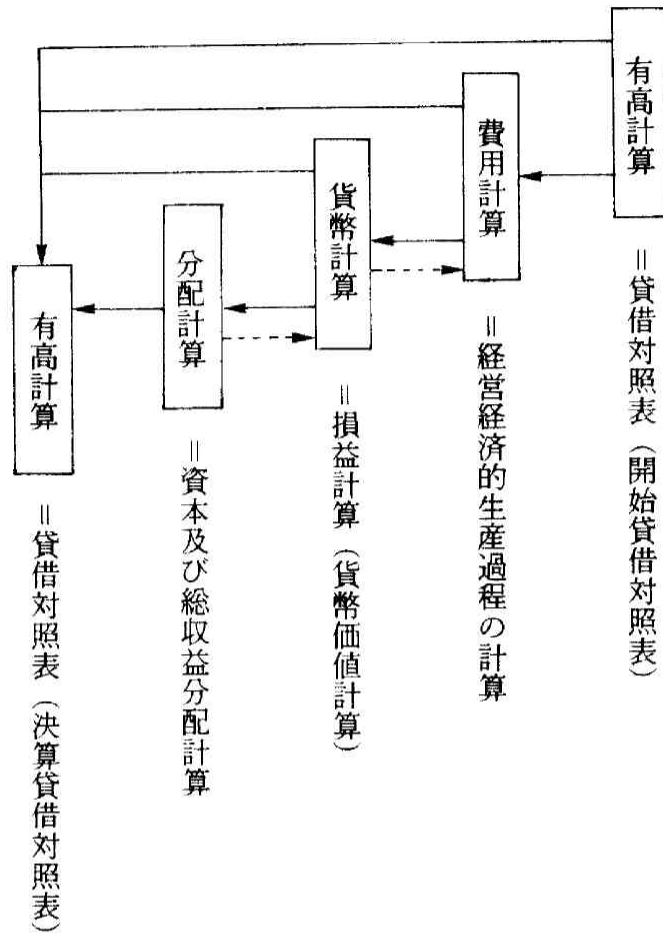
Erlös für die Abrechnungsperiode	M	
davon ab:		
die Deckung der Ausgaben für fremde		
Leistungen (beim Verkauf)	M	
die Deckung der Beträge aus dem Roh-		
stoffkomplex	M	
die Deckung der Leistungskosten aus		
dem Leistungskomplex	M	
die Deckung für die Nutzung des Gläu-		
bigerkapitals, soweit nicht schon in		
den beiden vorhergehenden Posten		
berücksichtigt	M	M
	<hr/>	<hr/>
Betriebsertrag		M
Davon ab:		
Löhne und Gehälter (die allgemeinen		
sind hier eingeschlossen)		M
		<hr/>
Rest des Betriebsertrags		M
(Gewinn)		
davon ab:		
Unternehmerlohn	M	
Zins für das Unternehmerkapital	M	
Rückstellungen zur Sicherung des Be-		
standes der Unternehmung	M	M
	<hr/>	<hr/>
Gewinnrest		M
davon ab:		
Gewinnanteile der Mitglieder der Ge-		
meinschaft		M
		<hr/> <hr/>

Erlös für die Abrechnungsperiode		M
Davon ab:		
Aufgewandter Wert der Stoffe, einschließlich der Abnutzung der Anlagen und ähnlicher Wertbeträge. Auch die allgemein aufgewandten Stoffe und Abnutzungswerte sind hierher gerechnet (Gegenwert der Kosten im engsten Sinne; vgl. was früher über Kosten gesagt ist)		
		„
		bleiben . . . M
Ausgaben für Leistungen fremder Betriebe		M
Zins für fremdes Kapital		„ M
		bleiben . . . M
Davon ab:		
Gemeinschaftsrechnung (im engeren Sinne)	bereits bezahlt	1. Löhne, auch für allgemein aufgewandte Leistungen M
		2. Gehälter, auch für allgemein aufgewandte Leistungen „
		bleiben . . . M
		3. Unternehmerlohn M
	noch nicht bezahlt oder zugeteilt	4. Kapitalzins und Sicherungsbeträge „
		5. Rückstellungen zur Sicherung des Wertbestandes der Unternehmung „
		bleiben . . . M
		6. Gewinnanteile aller Glieder der Gemeinschaft „
		„
		„

Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre 第六版（前掲）、303～304頁。

かくて、簿記記録が在高計算、費用計算、貨幣計算、共同体計算なる四種の計算の基礎として役立っていることがニックリツシュの指摘から明らかとなる。ニックリツシュは、これら四種の計算を部分計算と呼ぶ（第六版二八八頁）。彼にあっては、「簿記は全体計算であり、その枠内において様々に結合した部分計算が見出される」（第六版、二八八頁）のである。彼は、その部分計算のそれぞれを既述の如く特徴付けているのである。

因に、黒澤教授はこれら四種の計算の関係を以下の如きものとして捉えている。



（出典）黒澤清，簿記原理（前掲）170頁。

- (43) Scheerer, F., Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Zürich 一九五〇年、（尚、邦訳として、安平昭二訳、複式簿記の基礎理論、中央経済社 一九六九年がある）、八四頁。
- (44) 畠中福一、勘定学説研究（前掲）、八二頁。
- (45) 畠中福一、勘定学説研究（前掲）、八三頁。

- (46) Schar, J.F., Die Drei Formen der Zweikontentheorie, (Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 第九巻 第五号 一九一六年、一〇五—一二〇頁、および第九巻第六号 一九一六年、一二八—一三三頁、第九巻第七号 一九一六年、一五八—一六一頁所収)、一〇五—一二〇頁。斯かる論文を上野教授が詳細に検討している（上野道輔、二勘定系統説研究（経済学論集〔東京大学〕、第一巻第一号、一—七一頁所収）。
- (47) Schär, J.F., Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieurs, Kaufleute und Studierende der Privatwirtschaftslehre mit Anhängen über “Bilanzverschleierung” und “Teuerung Geldentwertung und Bilanz” 第五版 Berlin 一九二二年、一四七頁。