

木村重義博士の簿記理論

—昭和初期の勘定理論展開史によせて—

もてき
茂木 虎雄

目次

- | | |
|------------------------|----------------------------|
| はじめに | 3. 戦争末期の研究——「簿記学の性格」—— |
| 1. 処女論文「費用勘定と収入勘定」 | 4. 戦争直後——二つの研究—— |
| 2. 木村教授の四つの書評 | 5. 『簿記要論』(昭38)と『会計総論』(昭51) |
| (A) 畠中福一著『勘定学説研究』の「書評」 | ——在高・損益二勘定系統説の成立—— |
| (B) 黒沢 清著『簿記原理』の「書評」 | むすび |
| (C) 木村和三郎論文の「研究批評」 | —— 一勘定説と二勘定説 —— |
| (D) 山下勝治著『簿記学』の「書評」 | |

はじめに

いまここに木村重義博士の昭和初期に展開された簿記理論について、当時の勘定理論史とのかかわりを秘めた課題として学ぶ。木村簿記理論をとりあげるのは、静態観思考が簿記理論を含めて会计学思考に大きく影響を持つなかで、動態論思考を意識して論理展開をされたことに、今日の簿記理論の起源をみるからである。ここでは木村教授の会计学の全業績を取扱うことなく、会計理論、会计学体系を築きあげられてゆくなかでの最も基本になる簿記理論にしぼって考察する。教授の全業績のうち資産評価論とともに二大支柱をなすものが簿記理論である。

木村教授は昭和6(1931)年3月に東京帝国大学経済学部商業学科を卒業され、直ちに4月、小樽高等商業学校に赴任された(なお、東京商科大学では、のちにふれる畠中福一氏が昭和6年3月の卒業である)。若き日を小樽ですごされ、そのなかで簿記理論を研ぎすまされた。木村教授の処女論文は「費用勘定と収入勘定」であるが、昭和6年10月に小樽高商の機関誌『商学討究』に発表された。これによって学界にデビューした。この時から昭和8・9年はまことに簿記学研究の最盛期であった。この水準は今日もなお破られていない。畠中福一、黒沢清、木村和三郎教授はそれぞれの簿記理論の著述をなしている(これらについては「木村教授の四つの書評」の節で改めてふれたい)。これらを勉強しつつ木村簿記理論を形成してゆく。もちろん、恩師 上野道輔博士は、先行的に簿記理論研究を展開している。やがてあのいまわしい戦争になってゆく(「15年戦争」という呼び方をすれば、昭和6年9月の満洲事変の年の赴任で、先生の研究生生活はすべて戦時下にあった)。そして昭和18(1943)年9月に「簿記学の性格」(『会計』第53巻3号)を出す。

昭和20(1945)年8月、戦は終わった。学問の自由が戻った。昭和23(1948)年には山下勝治教授の『簿記学』の書評をなしている。「戦後」という状況のなかでの山下教授の著述である。木村教授はクルツパウエルを中心に、シェアー、カルフェラムなどを読み込む。これが「簿記学説百年史」(『小樽商大開学記念論文集』第2分冊、昭和25〔1950〕年3月)となるが、これらを通じて、木村教授の在高・損益二勘定系統論が完成する。教授の簿記理論は小樽時代に形成されたが、昭和25年頃から始まる資産本質論争、これは「太田・山下論争」といわれるが、資産の本質を費用とみる考え方に対して現金であるという主張との論争であるが、ここに木村教授は割り込まれて北海道の地から論陣を張った(本稿ではこの点についてはふれない)。資産本質論は簿記理論から離れては存在しない、教授の会計理論には簿記理論、勘定理論の裏うちがあった。

昭和6年に上野道輔教授のもとを巣立ち、小樽に来たが、上野博士の『新稿 簿記原理 上・下』(昭6)、『簿記理論の研究』(昭3〔1928〕・有斐閣)、その姉妹関係にある『貸借対照表論』(大正15年9月・有斐閣)を読み込んで学界に入られた。上野博士は『簿記理論の研究』は「過去10年の所産である」といわれているが、大正期のヒューグリ、シェアーの研究の10年でもあって、物的二勘定学説の研究であった。混合勘定論を大いに展開している。これが木村教授に大きな影響があった。しかし、また、シュマーレンパッハにも貸借対照表論では説き及んでいる。これらが上野教授の簿記理論にどのように影響したか、それを木村教授はどのように理解したか。上野博士は昭和8(1933)年には『簿記原理大綱』を出版するが、「資本方程式($A-P=K$)が簿記の基本方程式なること」とされて、自己資本の企業における中心的重要性をとく。本書を木村教授はどのように評価したかを聞いたかったが、ついに聞けず先生は天国に旅立ってしまった。

以下にみてゆくと、昭和6年の処女論文で木村簿記学は確立したといえるが、昭和28(1953)年に東京大学に転任された。東京在住となって、立教大学にも出講された。昭和35(1960)年に経済学博士の学位取得、昭和38(1963)年には永年の研究をまとめて『簿記要論』(中央経済社)を出版され、昭和44(1969)年に東京大学を停年になって、明治大学に赴任された。昭和47年9月に最後の論文ともゆうべき「簿記理論について」(『会計』102巻3号)を発表される。それが昭和51(1976)年には『会計総論』(同文館)のなかの第3章、「複式簿記」論となって、ここで在高・損益二勘定系統論と自から名称をつけて展開する。昭和54(1979)年に創価大学教授となられたが、不幸、昭和55(1980)年に病没された。70歳をすぎても木村教授はなくなれるまで現役として活躍されたことに敬意を表し、大学卒業と同時に論文を発表されはじめたこととともに頑張られた御生涯であったなあという感が一入である。

謹んで御冥福をお祈りするとともに、この一文を先生の御^{みたま}にささげたい〔さらにまたこの研究を進めている間、病臥し昨1989年10月11日、天国に旅立った亡父 茂木作治にもささげたい、父の枕辺で木村論文を読んだ日々を思い出す〕。

1. 処女論文「費用勘定と収入勘定」

昭和6（1931）年10月の発行になる小樽高等商業学校の機関誌『商学討究』（第6巻中冊）に発表したものである。同年3月に東京帝大を卒業し、4月に赴任されたなかで、直ちに執筆にかかったであろう。学部卒業直後にこれを書かれたが、以下考察を加えるが、極めてすぐれた勘定理論、そして簿記理論が展開されていることに敬意とともに驚きをあらわす。

これは大部の論文であるが、章とか節とかいう区分はなく、書き流している。費用勘定、収入勘定（＝収益勘定）について、それに関連して勘定体系の問題、勘定記入原理について、商品売買取引の記録・計算の処理方式をいかにするかを通じて、その本質を研究したものである。

題名を「費用勘定と収益勘定」と今日においてはつけるのであるが、収益勘定を収入勘定としている点に当時の理論状況と、木村教授の考え方があろうが、これを英語であらわせばともに revenue となるであろう。「企業活動で減じた財産の価値を費用といい加わった財産の価値を収入という」（p.261——『商学討究』第6巻中冊。以下ページ数のみを示すときはこの論文とする）。このように考えるのも私経済学を学ぶ者すべて知るところと木村教授は言われるが、「私経済学」という用語にまことに昭和初期の経営学、会計学の学界状況を知る。

「収入すなわち商品売上の計数は勘定の貸方残高、費用の計数は借方残高なることもち論である」（p.260）とされて、「これらの勘定はいずれも価値勘定あるいはいわゆる資本勘定に属するから財産勘定との関係連絡が問題となる」という。ここから本論文が、そして木村勘定理論が出發する。財産勘定と資本勘定が勘定系統としては対立・対応させられるのであるが、ここに二勘定系統論を展開するが、費用勘定と収入勘定はともに資本勘定系統に所属するという。そして木村教授は「財産勘定が一時点における財産の現状を、費用勘定、収入勘定が一定期間中に発生、累積した費用及び収入の高を表はすことは簿記理論の根本である」（p.262）という。ここに教授の在り高・損益二勘定理論の基礎があった。

「企業の活動は消費財及び支払用具の交替の中にある」（p.279）が、「資産が得られた時にはその資産勘定の借方にその価額（取得原価）が記入される」（p.261）。「資産が『費用となって』消失する時にはその旨記されなければならないが、この場合の記録は資産の減少を示すその資産勘定貸方へのその価額の記入のみでなく、企業より流出した資産の価値を表はす価値勘定借方へのその価値の記入を伴はなければならない」という。二個の記入の必要認識。

資産としての商品および販売により減少した商品の価値である商品費用の損益計算への計上の問題において、木村教授は「資産の全額をまず費用と推定しおき期末に修正するよりも、費用発生ごとにいちいちこれを認めること不可能あるいは不便なれば会計年度進行中はこれを無視しおき、期末にいたりまとめてある額の資産が費用として減少したことを認めたがよい」（p.265）と主張される。仕入商品を費用として把握するのではなく、資産在り高そのものとして把

握しようとする考え方があらわれている。期末の在高については費用勘定の修正としてとらえることに反対しているともいえるが、さらに「資産は費用に化する」という表現は誤解されやすいという。「商品勘定を商品財産勘定と商品仕入勘定とに分割する理由は全くないと思われる」(p.266)という木村教授は在高勘定そのものとして商品勘定をとらえている。これは三分法において仕入勘定と〔期末〕商品棚卸勘定は同性格と考えるのであった。それでは三分法における商品売買益計算の論理・構造はどうか。

収入勘定の性格についてみよう。

木村教授は「収入勘定は商品或いはサアヴィスを『販売』したさい対価として受取る財産の価値を一会計期間を通じ累積記録する勘定である」(p.266)とするが、現金勘定、受取勘定の借方側の増加に対応する商品売上勘定という収入勘定の貸方側の増加とあらわれる。「普通はこの売上勘定をかくの如きものと解せずその貸方が財産の減少、資本の増加といふ二要素を含む混合勘定であるとみている」(p.267)という。ここを木村教授は問題として「損益計算表上の最初の項目商品売上高、あるいは元帳中の商品売上勘定貸方合計は一定会計年度中の財産の減少、資本の増減の二計数を混合したものであろうか。それとも期間の価値の流入額すなわち収入であらうか」(p.269)という。混合勘定という範疇の簿記理論における存在を純化する方向が感じられる。それは「簿記の技術上資産の減少と資本の増加との混合体なりとされている総売上高とそれに対してその混合高から資産の減少の要素を減じ去る職能を有する借方記入額とは私経済学上の二つの重要な概念『収入』と『費用』とにあたる」(p.272)が「売上勘定及び費用に関する勘定と計数とが収入(収益……茂木注)そのもの、費用そのものをあらわし、かくの如きものとして勘定の体系中に納まるには異なる理論すなわち真の意味の価値勘定としての収入勘定及び費用勘定を含む勘定組織を考察しなければならない」(p.272)と主張されるのであった。

いよいよ木村教授の勘定体系論が始まる。「勘定は二大別して財産に関する勘定と価値あるいは資本に関する勘定とする。財産勘定は貨幣額をもって企業の所有する特定の財産の数量をあらわす記録である。価値勘定は貨幣額をもって各財産の価値の合計額なる資本および企業の収入、費用を示す記録である」(p.272)と。

「資本勘定は価値勘定的一部分である」(p.273)として、財産勘定は消費財勘定、支払用具勘定の系統が含まれるが、貸借対照表勘定であるとし、価値勘定には資本勘定、損益勘定、費用勘定、収入勘定などが含まれ、損益計算表勘定であるとする。資本勘定は静的勘定であるが、〔集合〕損益勘定は動的価値勘定で、費用勘定、収入勘定を統合するという。ここで資本勘定は実体勘定か、名目勘定かが問われているが、価値勘定として名目勘定(または損益勘定)であるという。さらにまた負債性財産についてはどのように考え、勘定体系のなかに収めるか。

以上をもととして、商品売買取引をリングを現金仕入れしたところから例示して、主題に迫ってゆく(pp.275~284)。商人がリング100個を現金4円にて仕入れたとするという(昭和6

年の物価水準が示されているのであろうか)。これは「現金4円が企業外に去ればそれだけの価値が企業から消失し、リングが4円企業に入り来るときはそれだけの価値が企業につけ加わったことになる」(p.275)として

(a) (借方) 価値勘定 4円 (貸方) 現金勘定 4円

(b) (借方) リング勘定 4円 (貸方) 価値勘定 4円

という仕訳をする。これは価値には増減がないので、

(借方) リング勘定4円 (貸方) 現金勘定 4円

とするという。

これを即日、1個5銭にて90個現金売りをしたとする。この場合には、まず費用取引として

(借方) 価値勘定 3.60 (貸方) リング勘定 3.60

と仕訳すると同時に収益取引として

(借方) 現金勘定 4.50 (貸方) 価値勘定 4.50

と仕訳する。これは

a) (借方) 費用勘定…… (貸方) 財産勘定……

b) (ノ) 財産勘定…… (ノ) 収入勘定……

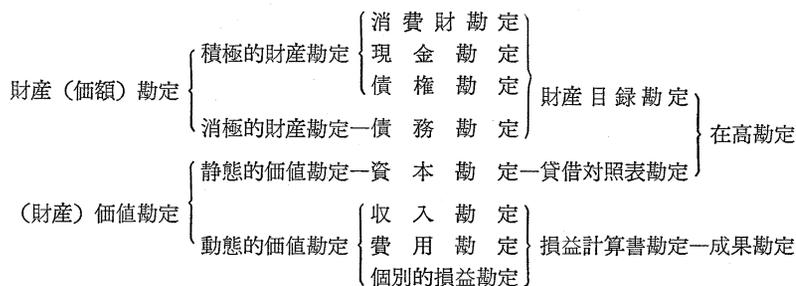
という仕訳で、a)は費用取引、b)は収入取引というとする。この二段階取引過程を内包するのが、売上取引の特色であった。価値勘定の借方にはa)の仕訳の費用勘定が、貸方にはb)の仕訳の収入勘定が転記されてくる(この比較によって90銭の売買益が知られる)。

「費用取引において減少する財産」は販売された商品またはサービスのみでなく、消費財も含む。これに対して「収入取引において増加する財産」は「現金、小切手その他の貨幣とみなさるべきものおよび貨幣に対する権利である債権等すなわち支払用具であることを原則、本質とする」(p.279)とされる。このように規定されるなかで、「企業活動は消費財および支払用具の交替の中にある」(p.279)のであるが、「営業損益は消費財(これは営業のための費消としては商品、サービスと本質的にかかわりがないと木村教授はいう—茂木注)を支払用具と交替する費用収入取引から生ずる」というが、「費用収入取引は資本取引や交換取引の変態でもなければその両者の混合取引でもない本質上全く別の第三種の取引である」と結論する。この場合、「費用収入取引こそ企業の最も本質的な姿の見られる取引であって、交換取引はいはばその準備行為に外ならない」(p.280)というのであった。

売上高——これは木村教授は商品売上勘定で示されるが、「この収入取引の記録は販売あるごとに行われるので、何時にてもその時までの累積額を知らうと欲せば売上帳により知りうる」(p.280)とされるが、「費用勘定への記入は会計年度末財産目録作成後になされるから年度中の普通時には費用累積額は簡単に知るを得ないこともち論である」(p.281)という。費用額の算定には期末商品棚卸計算をへなければならぬが、木村教授は商品仕入勘定の示す売上原価は仕入額から棚卸高を差し引いて得られるという方向を示す。

商品売上勘定と商品仕入勘定の対比によって商品売買益が算定されるが、この売上勘定貸方の金額は費用と利益〔すなわち売買益〕との合計額ではなく、商品減少高という在高と利益との合計額であるという (p. 281参照)。費用の発生でなく商品在高の減少と認識するところに木村理論の根本があった。ここに主題の意味が知られる。「要するに勘定組織は支払用具と消費財との交互の転形において二つの段階すなわち仕入と販売、交換取引と費用取引の本質を認識し、簿記の任務に従ってできるだけ正確にかつそれぞれの取引の特性に応じて記録しなければならない」(p. 284)。

以上の論述を大学卒業直後に記しているが、「費用収入勘定についての記述は筆者〔木村教授〕の知る所では従来のもよりも学的にも実際的にも幾分優れていると信ずる」(p. 286) というが、昭和6年時点の極めてすぐれた業績であることは確かであるが、教授の自信と気負が感じられるものである。価値勘定という勘定範疇の設定、これは財産勘定に対立するものであって、両勘定の対等的地位づけと、それぞれのプラス、マイナス関係に在高・損益二勘定系統説の萌芽が、そして展開がみとめられているのである。物的二勘定学説批判もこめられているのである。ついで木村教授の簿記理論、勘定理論の基礎となる勘定分類を図示しよう¹⁾。



この図示から知られるが、〈価額〉と〈価値〉の対立的両面から複式簿記の計算体系が成立するとされるが、「価額は財産について個々の物質的利用性に着眼するが、価値は経営財産の全量、流入量、流出量、純増減量など構成財産の物質にかかわらずその存在量、運動量に着眼するのである」²⁾ という。これは前にみた論文でも指摘しているように「財産価額」で個々の財産の個別性、具体性の貨幣量的表現であるが、「財産価値」は全体的統一による抽象性、これぞ統一性の貨幣量 (貨幣価値) 的表現である。経営計算はこの二面の統一の体系としてみなされるが、これは複式簿記によらねばならないとされる。ここに勘定組織・勘定体系理解の二勘定系統説を肯定され、「ここに物的二勘定系統説が支配することも明らかである」という。

木村理論の特色は交換取引においても、たとえば商品の仕入取引においても価値勘定の存在、介在を考えていることである。ただしここでは価値勘定は借方、貸方ともに同額であって、現象的には財貨〔財産〕の交換そのものであった。木村教授の強力な主張は商品の販売取引の分

1) 木村義重「簿記の基礎理論」『会計』第33巻4号、昭和8(1933)年10月 111ページ

2) 木村重義 同上論文 107ページ

析であって、これもすでにみたように二段階的理解をする。費用発生取引と収入発生取引であるが、収入取引を示す売上勘定は通説では混合勘定としての理解であるが「この説は複式簿記の最も重要な機能の一つである費用と収入との対照記録に関し無理解を示すのみである」³⁾という。師匠の上野博士も混合勘定なるものを複式簿記の体系がかかえこまねばならぬことは欠点であるといっている。

木村理論は資本計算勘定と集合損益勘定に集約される勘定体系として複式簿記を考えていたのであった。ここにすでに示した図式で在高・損益二勘定系統説が発芽していることを知る。ここでの「在高勘定」概念に、教授は財産（価額）勘定——資産、負債という積極財産、消極財産の勘定——のみならず、静態的価値勘定である資本勘定を含めている。今日でも資本勘定は実在勘定か、それとも名目勘定かという問題があるが、木村教授は実在勘定的ともみられる分類をしている。ここには資本方程式による理解として、 $A - P = K$ において、在高勘定の積極的財産勘定と消極的財産勘定の差額概念は実在的という考え方であろうか——物的二勘定系統説の思考をみるが、これと成果勘定との関連、成果勘定と木村教授のいう財産目録勘定との関連が問題となってくる。これらは学生時代の上野ゼミナールの研究の成果であろう。会計学者としての出発を複式簿記の勘定理論研究から展開されている。この出発が木村会計学の基本的性格を規定するのであった。そしてまた、「財産勘定と資本勘定」という題名でなく、「費用勘定と収入勘定」とされた点に興味をもつ。会計学における静態観思考、動態観思考の交替期が背景にあったのであろうか。収益勘定といわずに収入勘定としたところがミソであるかも。

2. 木村教授の四つの書評

前節の論文につなげるかのように、書評による簿記理論研究を始める。教授のとりあげた簿記理論書は出版から50年以上たつ（山下教授の著書からは40年）が、今日でも古典としてまつり上げられているというよりも現役の書として輝やいている。まず島中福一著『勘定学説研究』（昭和7〔1932〕年・森山書店）をとりあげ「新刊批評」として『商学討究』第8巻上冊に、昭和8年6月に発表する。ついで一年後黒沢清著『簿記原理』（東洋出版社刊・会计学全集第1巻）の書評を『商学討究』第9巻上冊に、昭和9年6月に発表、さらに「木村和二郎教授の簿記理論とその批判」となるが、『会計』誌と『大阪商大年報』に発表された論文の論評であるが、『商学討究』第13巻下冊に昭和13（1938）年12月に発表する。なお木村和二郎著として、これらの論文の集大成が『銀行簿記論』（昭和10年）となり有斐閣より出版されている。木村重義教授による論評は主に論文であるが、この書物も考察に加えたい。

第4の書評は山下勝治著『簿記学』（昭和23〔1948〕年、千倉書房）についての書評で、小樽経済専門学校機関誌『社会経済研究』第8・9号（昭和23年8月）に発表したものである。

3) 木村重義 前掲論文（簿記の基礎理論） 110ページ

木村和三郎教授の学説批評からほぼ10年たち、とくに激しかった太平洋戦争、そして敗戦を経験しているなかでの書評である。

(A) 畠中福一著『勘定学説研究』の「書評」

畠中福一著『勘定学説研究』の「書評」であるが、本書は畠中氏の東京商科大学(一橋大学)で吉田良三博士のゼミナールのなかで、卒業論文として書かれたものである。24~5歳という若さでよくもこれだけのものを書きあげたものと改めて敬意を表す。なお大学の卒業年次は木村教授と同じ昭和6(1931)年3月である。

書評の検討に先だって原典の構成をみる。本書は4篇よりなる、第一篇は「簿記学体系論」で、理論と実践、理論簿記学と簿記技術論、理論簿記学の体系——このなかには史的簿記学の節がある——、勘定理論と勘定学説などの章からなる。第二篇は「勘定学説総論」であり、勘定理論立点の問題、勘定理論形成方法、勘定理論の基本概念の問題——これは二節よりなるが、「基本概念間の関係に関する諸学説」においては資本を負債視する学説、負債を財産視する学説、負債を資本視する学説、三基本概念を認める学説なるものを検討する、そして「諸学説の比較並に其の批判」からなるが、ここでの動態観学説の地位づけは今日からみるとき不充分——である。

第三編、第四篇は「勘定学説各論」であり、前者は人的勘定学説、後者は物的勘定学説の考察であり、勘定学説史の展開でもある。後者の第四篇は、まず「物的勘定学説の史的考察」で、ついで物的一勘定系統説、物的二勘定系統説、貸借対照表学説、動態勘定学説、成果勘定学説という章からなっている。最後の二章も単に物的学説のなかに含まれているのみである。当時の簿記理論の展開状況からこのようになったのだろうか。なお、本書は畠中氏が逝去された一周忌に恩師吉田良三教授のはしがきをもって出版されたものである。

木村教授はうえにみた4篇のうちのはじめの2篇について論評されるが、「後の部分は従来の学説を集大成してその代表的なものに著者の立場より方法論的批判及び内面的批判を加えたものであって、著者の労を多とするけれども、本書の価値はむしろよってかかるといえる批判をなす著者の用うる原則を設定した前の部分にあるといわなければならない」(『商学討究』p. 162—以下引用は頁数のみとする—)という。

木村教授は畠中氏の第二章「理論簿記学と簿記技術論」に注目する。ここに著者の立場をはっきりとみるからであるが、「畠中氏の簿記理論はまずその理論の受ける歴史規定の終始一貫した主張に特色を有する」(p. 162)という。歴史的に規定された企業資本の簿記理論が問題となるというが、畠中氏は「資本の歴史性の反映は簿記理論の生命である」として、「資本主義的社会関係にのみ適応する簿記理論の樹立を取扱う」という。それは「理論簿記学は歴史的簿記理論を形成する限りにおいて、歴史科学——真の意味における科学——たる性質を保有するにいたるのである」(畠中、p. 24)ということになる。ここから「理論簿記学は資本循環過程内に

発生する利潤をいかなる方法を用うれば最も適確に把握しうるかを研究するのである」(畠中, p.21) となって、木村教授のいうように「理論簿記学は方法の学とされる」(p.163) となる。ちなみに畠中氏は「方法の学とは、……、具体的科学に内在する諸法則の発見を志すものではなく、具体的現象を一定の形式によって捕捉し把握する方法の樹立をその目標とするところの科学である」(畠中, p.21) といっている。

畠中氏は理論簿記学というものは、理論簿記学目的論、理論簿記学対象論、理論簿記学方法論の3部よりなりたつという。そして簿記理論の形成については、「第1に簿記理論形成の指導原理となるものは利潤の発見である」、「第2に簿記理論は資本循環という社会的現実関係を出立点として、これからの分析・抽象の過程をへて形成さるべきである」、そして「第3に簿記理論は勘定なる特別形式をもって資本循環過程を把握する方法である」(畠中, p.41) としている。

「この最後の理由よりして簿記理論は勘定理論とも呼ばれることになる」(p.163) と木村教授はいわれるが、さらに木村教授が注目されるのは「著者が理論簿記学を勘定なる特別形式の説明のみであると解せずして、それ以前に資本循環、利潤発生の実現過程に立脚しそれを分析しなければならないと主張することである」(p.163) という点。理論簿記学はここで歴史性をもつものであった。畠中氏は勘定の借方、貸方という技術的構成形式の意義や貸借記入法則についての理論を形式的・抽象的に理解することをさげ、理論体系の現実的基礎から切り離すことなく、学問体系を現実的関係から具体的、現実的解釈をすべきといっている。この点が木村教授の批判の中心になる。経営計算一般のうえにたつ簿記理論と考えるが、「著者はこの点につき少し極端すぎるかもしれない」(p.163) とする。「何となれば著者は勘定体系に関する形式的な説明を蔑視しすぎる傾きがある」という。

複式簿記基礎論研究において、複式簿記の本質は歴史性と技術性との関連が問われねばならない。この問題は簿記理論の原罪論とでもいうべきで、後にふれる木村和三郎教授の論文「複式簿記と企業簿記」にも出ている。木村重義教授は「経営計算に関する理論と勘定形式及び勘定機構に関する理解とは何れも欠くことはできないと思ふ」(p.163) という主張になる。技術的性格論をどう理解するかであった。

「簿記実践は技術的要素の結合によって成立する」(畠中, p.27) が、「簿記技術論はこの技術的要素のみを歴史的要素から切り離して取扱う」とする。これは、「現在社会においては、資本家的企業の立場からみて、合目的かつ正確なる記録・計算の方法を提供するという点に、その必要性の社会的根拠を有する」(畠中, p.29) というが、「簿記技術論の非科学性」といい、これには学問性はないとする。現代社会の資本の特殊性をどう簿記が表現するかという問題であったが、それは簿記技術論での解明は不可能で、理論簿記学の課題になるというものであった。木村教授は畠中氏の主張を好意的に受けとめつつも批判するのはここである。

木村教授の積極的批判は、畠中氏が従来の簿記理論が形式的・個別的・静態的であったとい

う点には賛同しつつも、「根本において理論簿記学が『歴史科学』であるということも全会計学者の賛成をうることは困難であろう」(p.164)とされ、「簿記の特定対象が資本主義的關係にのみ存在する点であるか、他の社会關係にも共通して存在するところのものであるかは一概に断定できない」ともいわれている。ここを積極的に説明してほしいと考えているが、木村教授も形式的論議は無意味とされつつ現実的方法によるべきとして、総体的・動態的方法によって意味づけられるという。木村教授は「著者のいわゆる歴史的方法とは具体的には総体的・動態的方法をいうものと解する」(p.165)という。この点を畠中氏は非歴史的、形式的、個別的、静態的方法を排して、歴史的、現実的、総体的、動態的方法をとる立場にたちたいとすることを序で明言している。

ここに動態的方法の指向は昭和4(1929)年の世界的金融恐慌が背景にある。これを機に会計思考における静態観より動態観へと変化が出てくる。動態観の展開のなかで、静態的在高計算より収益力測定計算へと基本思考が変る。これに対応して簿記理論がどう対処するかが問題となってくる。

静態的勘定理論と動態的勘定理論の対比的検討を進めるが、前者は勘定体系について貸借対照表の先行性、基本性を認めるもので、在高勘定中心性であって、損益の勘定は資本勘定の下級勘定とされるものであった。

「動態的方法とは資本循環の動的方面たる取引過程を出発点としてこれから勘定理論を形成する方法である」(畠中, p.85)とするが、「利潤」は資本の動態過程において発生するものというが、「これは個々の取引においてなされるものであって、これを資本循環過程から切り離さずにかかる全体の一分岐としてみることによって初めて本質的に把握されるのである」(畠中, p.98)とする。この方向が畠中氏の立場として表明されているが、木村教授は「かくの如き勘定体系においては成果勘定は重視されるに違いない」(p.166)と評している。まことに昭和6年という時代背景があることを知る。

本書全体を通じて木村教授の批評は「併し動態的総体的方法についてはこれ以上積極的に書かれていない」(p.166)とされる。第3篇、4篇もこの立場による論評であるが、「畠中氏自身の勘定学説ははまだ完成されず具体的表現を受けずに終わった」(p.167)といている。たしかにこの点は後人に残した仕事であろうが、批判会計学のあり方について考えさせられる木村教授の問題提起であった。積極的な動的勘定理論の展開と勘定理論批判の理論はどのように関連するか。これが筆者(茂木)の一番問題にしたいところであるが、木村教授は第7章「勘定理論の基本概念の問題」をとくにとりあげているが、資産、負債、資本の關係論である。これを畠中氏がとくに一章にしたのは物的二勘定学説が支配的な時代であったなかで、動態的観点からの批判であったが、「負債が資本概念か財産概念か何れにされるべきであるか」(p.167)と疑問が残っているとす。畠中氏は両者の有機的・統一的把握をめざすのであるがともいっている。これは資本勘定が実在勘定か、名目勘定かといった問題にも通ずる。

木村教授の批評は大部というものではないが、極めてするどいものであると同時に「歴史科学」論にまことに批判的であることを知るが、「勘定理論の研究方法に独自の立場を提唱したという事実のうえにわれわれ会計学徒の尊敬をうるに値する」(p.162)と高い評価をするのであった。畠中氏はワルプは問題としているが、シュマーレンバッハは完全にネグレクトしている。木村教授はこの点についてはふれていない。

(B) 黒沢 清著『簿記原理』の「書評」

『簿記原理』は昭和9(1934)年に出版された(東洋出版社刊)が、戦後、昭和26(1951)年に改訂版が森山書店より出版された。本書は「簿記理論」,「勘定体系」,「帳簿組織」の3篇からなる全体13章の構成である。

第一篇の簿記理論では、「経済生活に於ける複式簿記の意義」(第1章)から説きおこし、第2章は「複式簿記の発生史的考察」で、『会計』に発表されたものであるが、複式簿記発生史研究の原型となった。ついで「勘定学説の生成発展」(第3章)は人的理論から物的理論への発展を、それぞれの理論を要領よくまとめている。動的学説にも及ぶ。第4章は数学方程式を簿記等式にとり込んだ「数学的簿記理論」,第5章は「経営経済的簿記理論」で、貸借対照表二勘定説、動的勘定理論の考察で、結語としてワルプ勘定学説の批判となる。

第二篇は勘定体系と題し、第6章は「勘定系統論と勘定分類」,第7章は「勘定の編成と組織」である。

第三篇は帳簿組織で、歴史的考察を基底にしているが、イタリア式簿記法[基本的帳簿組織],アメリカ式簿記法[同時排列式帳簿組織],ドイツ式総合簿記法[総合帳簿組織],そして英国式簿記法[統制帳簿組織]を説く。「独自平均元帳と内部牽制組織の完成」にまで及ぶ。本書は以上のような構成であった。

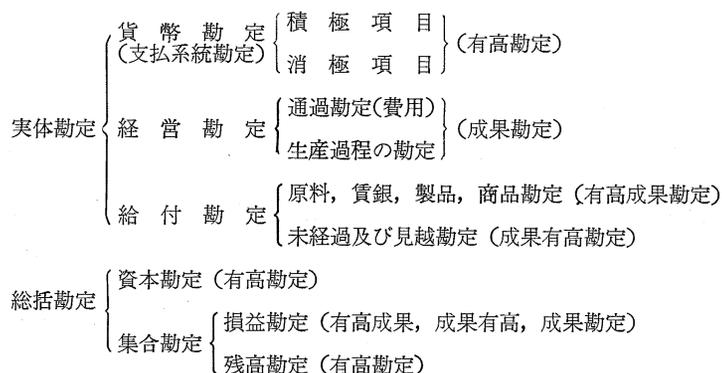
さて、木村教授の批評論文になるが、「簿記及び簿記理論の歴史的考察が本書の主題であって、特定の簿記及び簿記理論そのものの叙述は充分に行はれていない」(『商学討究』第9巻上冊のp.158—以下頁数のみを示す[茂木])という。そこで「積極的に述べられた著者の簿記理論を深めにせんさくする方法をとろう」(p.158)として黒沢教授の勘定体系論を中心とした簿記理論を問題とする。この点を学びたいと思うが、筆者[茂木]は黒沢教授の会計史研究の功績は勘定体系論にまさるとも、おとらないものとする。これは木村教授も認めているところであるが、筆者が書評をすれば全体のバランスからみて力点のおきかたが少し違うようにおもう。第一章の「経済生活における複式簿記の意義」は、かつて『会計』に「勘定の本質」(33巻5号・昭和8年11月)に発表したものを中心とするし、第二章「複式簿記の発生史的考察」は同じく『会計』(33巻3号・昭和8年9月)に発表したものである。この「発生史的考察」は複式簿記形成史の古典的パターンをつくりあげ、今日にいたるもなお生きている。

木村教授は黒沢教授の簿記理論(著書の第一篇)をときあかして、論評しようとする。まず

木村教授は第三章の「勘定学説の生成発展」に注目するが、勘定学説は人的学説（擬人説）として生成し、人的勘定理論から物的勘定理論へと発展したとするところを吟味し、最後はレーマン説という工業会計にも妥当する三勘定理論にいたる。そのなかで、もち論、動的二勘定説（新二勘定説）というワルプ理論にもふれているが、「ワルプの勘定理論は経営の経済過程の把握から出発するもので、従来現われた勘定理論に比べて最も卓越したものといえる」（黒沢、改訂版、p.201）という。

複式簿記は勘定の組織的体系として形成されるが、その勘定の体系的性格規定にその論者の簿記理論を知ることができるが、その一つに勘定分類論がある。黒沢教授の勘定理論はワルプ学説の批判的検討から生れるが、ワルプ理論は若干の欠点をもっているという。それを木村教授は「1. 資本勘定を支払系統に編入し負債の勘定と同じく『将来の支払』の勘定に外ならぬとなしたこと。2. 給付と支払との対立を基本的過程となした結果、資本の循環は二つに分裂せしめられ、資本循環の全過程を表現できないこと。3. 給付の内部過程は振替取引という如き概念を以て副次的に取扱はれているけれども、本質的な意味において全然説明されていないこと」(p.158)とまとめているが、木村教授は黒沢教授の批判を肯定している。黒沢教授は「企業簿記の任務は資本の循環過程、すなわち資本の転形、利潤の形成およびその実現の過程を計算記述することにならなければならない」(『簿記原理』改訂版、p.201)とされているが、企業簿記には商業簿記と工業簿記また銀行簿記などが含まれる。黒沢教授は産業資本の循環を意識されるが、ワルプも図式としてはこれを画くが、ワルプは実は商業資本の循環に力点をおいて考察しているのではないか。工業簿記よりも商業簿記の考察。それ故に第3点が問題として出てくるのであった。商業簿記であればこそ商品勘定が考察の中心にたつて、混合勘定論が展開される。

黒沢教授は第六章「勘定系統論と勘定分類」において、「企業の物的秩序としての勘定体系の表現たる勘定分類」をつぎのように示している（黒沢、改訂版、p.221）。



これらの分類表示について木村教授は経営勘定を、実体勘定の一つとしている点について、給付勘定に含ませるべきだという主張をされる。これが「黒沢一勘定系統論」との認識の根拠

となるか。さらに給付勘定を有高成果勘定と成果有高勘定に分けている点についてであるが、黒沢教授は前者は原料、賃銀、製品、商品勘定であるが、後者は未経過および見越勘定であるとしているが、木村教授はこの区分は不徹底であるといい、「かつこの有高成果、成果有高の両勘定はやはり混合勘定の概念によっている」(p.159)という。ここでまた混合勘定論がとりあげられる。さらにまたシェアを黒沢教授はとりあげているが、物的二勘定学説について昭和8・9年頃は最も学界が注目したのであるが、物的二勘定学説の肯定的・否定的研究によって簿記学が科学的に体系化されたといえる。シェアによってそれぞれの論者は自己の勘定理論を検証する。

シェアが混合勘定は簿記の欠陥であるといった点について、黒沢教授はこれは二勘定系統の欠陥であるという。「二勘定説においてはすべての勘定を財産系統(有高勘定)と資本系統(資本勘定)に分つのであるが、たまたま商品勘定の如き双方の側に影響するものに対するその勘定分類は不完全に陥らざるを得ないのである」(黒沢, 改訂版p.215)が「私(黒沢教授)は勘定体系の上に混合勘定なるものを認めることはできないと考えている」とされる。黒沢説を木村教授は紹介しているが、本書評は木村教授の混合勘定論の展開でもあった。二勘定系統論と混合勘定の存在認識。

黒沢教授は資本勘定は在高勘定であって、総括計算勘定的資本勘定に属するという。

黒沢教授は計算的資本勘定を実体的資本勘定と対照的にかかげている。計算的資本勘定のうちに資本勘定が存在した。そして「資本金勘定はその勘定としての本質において、資本勘定を表現する勘定でなく、損益勘定、残高勘定と同じく、計算的補助勘定にほかならない」(黒沢, 改訂版 p.205)という。 $A - P = K$ のK概念に似た考え方をとっており、「資本の本質は、それ故に、簿記における資本金勘定の上のみ求めることを得ないのであって、資本金勘定のほかの実体的勘定の上に求められなければならないのである」という。資本は運動しつつある動態量であるとされる黒沢教授は実体的資本勘定の増減運動にこれをみようとされている。そこで「勘定理論は、実体的勘定の上に重点をおいて構成せられなければならぬ」といわれる。資本金勘定は実体的資本勘定に従属すると考えるべきだとする点について木村教授は「黒沢氏説は一勘定系統に属する」(p.162)という。

黒沢教授は会計史研究に造詣が深い。木村教授も黒沢教授の資本金勘定の形態的發展の歴史記述を引用しているが、これは見事である。今日ではイギリス東インド会社の元帳のStock勘定の紹介を筆者(茂木)は行っているが、黒沢教授の行論に賛成の意をあらわす。

ところで、「資本金勘定が動態的量を表はさざることは(黒沢教授の主張に対しても)異論はない」(p.162)とされるが、問題は「実体的資本勘定が単に資本の転形のみでなく、利潤の形成およびその実現を、また資本の動態量を表現できるであろうか」(p.163)ということであった。利潤概念と資本運動量概念規定の考え方に木村教授の主張があるが、その基底に、「資本を動態的量として把握するという要点に関して、著者(黒沢教授)の一勘定系統説に対して

私は二勘定系統説をべん護しようと思う」(p.162)ということがあった。〈二勘定系統〉ということの意味。これを〈商品を現金にて販売した〉という取引の説明によって木村教授は証明しようとする。「販売利益勘定は実体的資本を表現せざる計算的の勘定であって、利潤の形成およびその実現を示す勘定である」(p.163)が、「利潤の勘定は計算的勘定でなければならない」という。計算的資本勘定の地位を向上させた認識であって、「資本の動態的量——〔経営〕動態にある静止的〔存在〕量という意味と運動量という意味がある〈茂木注〉——は実体的資本によって表わされることはできない」(p.163)という。商品売買益は販売商品原価の勘定と売上勘定との差であらわさなければならないが、実体的資本一勘定説ではこれができないとして、これが計算的資本勘定であるという。これはさきの「費用勘定と収入勘定」の論理、そして論文となったのであった。これが黒沢論理の批判であった。

木村教授は以上の批判をなすが、「資本動態を重視すること、経営勘定を重視すること、残高勘定（貸借対照表）を勘定体系中に組み入れたこと」(p.164)は大きな貢献であるという。筆者（茂木）はさらに第一篇の意義を改めて大きく評価したいとおもう。

(C) 木村和三郎論文の「研究批評」

本稿でとりあげるものは、木村重義教授が「木村和三郎教授の簿記理論とその批判」で『商学討究』第13巻下冊に、昭和13（1938）年12月に発表したものである。木村（和）教授が昭和8年に『会計』誌に発表した論文3篇と、大阪商科大学『経済研究年報』第1号（昭和7年）に発表した「物的二勘定系統説批判」という論文である。なお木村（和）教授は『銀行簿記論』（大阪商科大学研究叢書第四冊）を昭和10年に有斐閣より出版している。当然、木村（重）教授はこれを読んでおられるであろう。これも筆者（茂木）は資料として木村重義教授の批判論文を検討したい。これは銀行簿記論ではあるが、前半部分は複式簿記の基礎理論の展開であった。これらは後年（昭47）、『科学としての会計学』（下）に横組となって再録されている。

木村（和）教授は、すでに『銀行簿記論』なる名著をものしているが、木村（重）教授が批判の対象としたものは、生の論文そのものであった。木村（重）教授は木村（和）教授を新しい簿記理論を提唱するものとして物的二勘定系統説を批判の対象としているがとして、「物的二勘定系統説を自らの簿記理論の正しき基礎としている筆者にとっては、これに応酬すべく且反対批判をなすべく心の駆らるるを禁じ得ない」（『商学討究』第13巻下冊，p.170——以下ページ数のみの場合は本論文）として本論文を記す。これは書評というより木村（和）理論批判である。昭和10年代に入っているとはいえ、簿記教授法では取引八要素説が、そして物的二勘定学説が支配的であったなかでの木村和理論を高く評価している。「簿記学者が古い学説（たとえば物的二勘定学説——茂木）の単なる記述、解説をのみ事としているならば、簿記理論は次代にその活力を失って、見るべき色彩を有せぬ死灰に化して行く」(p.170)とするなかで、木村(和)理論を一つの喜びとして迎えている。

重義教授は和三郎教授の勘定理論の構成の立場から検討をはじめめる。複式簿記は企業簿記として具体化するが、和三郎教授は「企業の簿記は企業における個別資本の循環運動を勘定によりて捕捉し、しかしてこれを材料として利潤（損益）を算定する」という視角をとるが、「資本は循環運動をなして自己を増殖する、すなわち利潤を産出する」というが、「資本と利潤とは同一物であり、しかも対立物である。資本と利潤とのかかる対立物の統一としての認識は、勘定学説の批判のためにも、勘定理論の構成のためにも見失ってはならない不可欠の要諦である」（「勘定系統論」より）という。そして「企業の簿記はかかる資本と利潤との対立物の統一なる過程を勘定形式なる計算形式をもって捕捉する」のであるとされる。この企業簿記における勘定体系全体を資本の循環、利潤の発生が対立物の統一と認識する理論構成の立場を、「勘定ならびに勘定系統の動的把握」と重義教授はいうのであった。和三郎教授は「勘定の本質の洞見においても、勘定理論の構成においても、資本と利潤との二つの視点から観察する必要のあるは当然である」ともいう。

ここから和三郎勘定体系論が出発するが、重義教授の引用は多くのページにわたるところを要約編集しているが、これも分量が多い（pp.71~72）。中心は「一切の勘定が二分されて資本勘定と損益勘定との二系統となるというのではない」とする和三郎教授は「一切の勘定が資本循環を示す勘定であると同時に成果を示す勘定であると主張するのである」という。さらに、「ひとつの勘定をもって資本（いわゆる財産および資本）の在高を示す勘定であって損益を示す勘定でないとし、あるほかの一勘定をもって損費または収益を示す勘定であって資本の在高を示す勘定でないとする従来の見解は勘定の本質を把握したものではない」といい切る。

重義教授の筆は和三郎教授の勘定体系・勘定分類論へと進んでゆくが、和三郎勘定理論は一種の「一勘定系統論」といえるのではなからうか。資本の循環動態は財産の変動として把握される。これが簿記記録の対象となる。「いっさいの勘定は損益を示す勘定と未損益を示す勘定とに分れる」とする和三郎教授は、損・益勘定によってすべてを把握しようとする成果理論を指向している。これが重義教授が「木村教授（和三郎教授——茂木）はシュマーレンバッハにしたがって期間損益計算の場合の貨幣収支と損益の発生との不一致の叙述よりさらに進んで、これを簿記理論上、勘定の動的把握を要求する一理由として援用する」（p.173）となる。ここで期中日常記録と決算評価記録の関連が問題となる。収支記録は日常的で、損益記録は決算過程的かという問題も出てくる。

和三郎教授は「(価値増殖運動をなす) 個別資本につき全面的な把握をなすためには、そのいづこより由来せしや、しかして、いかなる状態であるやを知るを要する。すなわち、資本の作用態と源泉態これである」というが、和三郎教授の主張はいっさいの勘定は損益計算にかかわるとするが、「資本の見地よりする作業態勘定系統が損益の見地よりみて何故損費に関する勘定系統になるか、源泉態勘定系統が損益の見地よりするとき何故収益に関する勘定系統であるか」（p.174）と重義教授は問題を出す。

「資本の源泉形態勘定が何故同時に収益の勘定たり得るか」ということを重義教授は三点について問題を出して、上記の基本問題を考察する。それを引用しよう(p.175)。「第1 収益が発生するためには企業へ資本の流入がなければならず、したがって収益の数字は資本の企業への流入を示す源泉態勘定システムのなかに包含されるのであるか」と。重義教授は「収益が発生するためには企業へ資本の流入がなければならぬことは当然である」(p.176)といわれる。「木村(和)教授においても源泉態勘定の貸方は作用態勘定の借方とともに資本の流入および存在を示すとすべからう」とされるが、重義教授は「収益はなるほど企業への資本の流入であるが、それだからと源泉態勘定に属することとはならない」という。ここが問題で、収益は源泉態勘定、これは貸方勘定で、この増加となるが、複式簿記機構においては借方勘定がそれだけ増加してこそバランスがとれる。これは積極財産というか「物的二勘定理論的にいって」、具体的な受取勘定や現金勘定の増加としてである。抽象的な源泉態勘定は具体的な作用態勘定と均衡してこそ複式簿記である。源泉態勘定内部の増減のみでないのであって、複式簿記のメカニズムを問題とする重義教授の主張は肯定できる。

「第2 源泉態勘定に示される企業への資本の流入はすべて収益に転化する可能性を有するか」であり、「第3 企業への資本の流入を示す点において自己資本、他人資本、収益の諸勘定は同質であるか」(p.176)と。これらは貸方勘定内部の交替関係が問われているのであるが、重義教授は「営業活動の結果えられたる収益」を示す点が勘定構成上不充分だとしている。これらを見て、和三郎理論は一勘定系統論ゆえにうける批判かと考える。ここから重義教授の批判は鋭くなるが、「勘定の動的把握とは、年度進行中の勘定記録、すなわち期末決算表作成までのいっさいの勘定記録においては、普通の簿記理論でいう在高計算と成果計算との区別をしない」(p.178)という、期末評価(決算評価)が重要となってくる。簿記は決算時点にのみ区分問題は成立するか。ここで重義教授は商品仕入の取引を検討するが、すべての勘定は資本勘定であり、同時に損益の勘定であるとする和三郎理論では「商品仕入の事実の記録は資本勘定であると同時に損益勘定である二勘定の借方と貸方とに記入されねばならない」が、「木村(和)教授の立場にあっては上述のごとき仕入記録の貸借記入を何と名づくる二勘定に対して行うべきかをさえ構成できない」(p.178)という。これは費用発生取引か、資本〔財産〕の増加の取引かという問題であるが、動的に把握するということは資本の作用態または源泉態を示しているものが、損費または収益の数字に転化することであるというのが和三郎理論であるという。「木村(和)教授のいわゆる勘定の動的把握において、いっさいの勘定は資本勘定であると同時に損益勘定であるという理論は年度進行中は一時実際問題としては停止され、期末にのみ有効となるのであって、常に資本勘定は損益勘定であるのではなく、まして勘定の転化は相互的にして損益勘定が資本勘定に転化するというようなことはありえず、期末に資本勘定のうちあるものが損益勘定に転化するといいうるのみである」(p.180)との批評となる。「年度進行中」はどうかということが改めて問題となってくる——これは複式簿記の役割、機能的意義にもか

かわってくる。期末〔決算〕評価によって勘定分類が確定するという議論について、重義教授はさらに「資本勘定は期末の評価を通じて損益勘定に転化するのであるが、しからば逆にいつすべての損益勘定はまず資本勘定の期末評価を通じてのみ存在するかが問題となる」(p.180)。重義教授は和三郎教授の損益勘定は資本勘定の期末評価によってのみ現われるのだとして、資本勘定イコール損益勘定という理論は保たれないのではと批判する。

ついで重義教授は、和三郎教授の取引の本質論批判に進む。「木村(和)教授は力を極めて取引の発生とその損益構成への参加との区別という事を主張する」(p.181)。価値の交換が取引であるというが、「交換された価値の損益への転化・損益構成への参加」をどうみるか。これは期末評価を通じてのみか、そして会計期末をまたなくても認められるのではないかと重義教授はいう。

取引はいかにして期間損益の構成に参加するのか、すなわち取引の損益形成認識と評価の問題に進むが、「商品仕入のごとき取引をたとえば商品と仕入先勘定との両勘定のそれぞれ借方貸方へなぜ等価額にて記入するかの根拠は木村(和)教授においては甚だ非本質的である」(p.183)という。商品の仕入における在高額に対して買掛金勘定の金額を等しくすることは取得原価の原理にもとづくからという和三郎教授の説明の吟味がなされている。「ある交換取引の結果が何時までも同じ状態に止まっているものでないことは勿論であって、特定の時にまたは徐々に損益を発生せしめてゆく」(p.184)と。

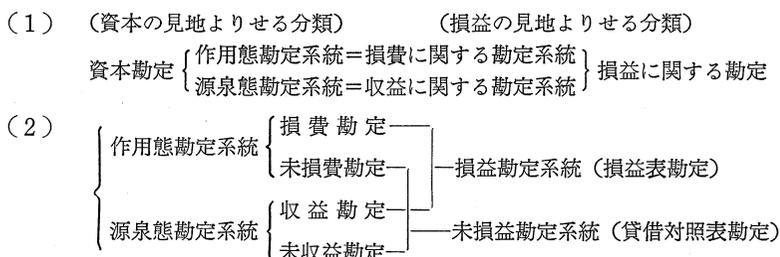
費用・収益勘定の成立認識と勘定体系において占める地位について、和三郎教授は「物的二勘定説においては商品の仕入取引は交換取引、売上取引は混合取引と区別するも、元来商品売買益は購買と販売とによりて構成せらるるものなる事は明らかであり、商品の仕入と販売とは売買益という一つの損益を構成するための欠くべからざる契機である」というが、重義教授は「木村(和)教授にあっては損益取引はただ会計期末にある勘定のある計数を損益計算書に送ることを意味すること、この商品の仕入取引、販売取引に関連してもまた、保険料の支払・経過の場合と同様なのである」(p.186)という。ここにはまず費用ありきという指摘である。

重義教授は「簿記理論は経営資本の循環に必然的な諸過程を認め、取引認識の基礎とする」(p.187)のだというが、「取得原価の原理と実現利益の原理とからして、経営損益の発生するのは、簿記理論的には、仕入過程や製造過程にあらざして、販売過程においてであることが確認されていないなければならない」(p.187)という。和三郎論理ではここで交換取引と費用収入取引の区別はないと批判しているが、和三郎教授の勘定分類における費用勘定、収入〔収益〕勘定の地位づけが問題となった。「費用勘定としては、木村(和)教授の立場からは当然のこととして、商品(仕入および繰越)勘定がこれに当るのであるが、収入勘定に関しては困難がある。収入勘定はそれが貸方勘定たることより、必然に、資本源泉態勘定であり、同時に収益勘定であることである」(p.187)。ここで重義教授の批判となる。「商品の販売は資本の作用態においては得意先勘定または現金の増加を直接にもたらずが、何等資本の源泉態を増加せしめず、

かくてそれが『反対物に転化して』収益を発生せしむべき資本源泉態の何者とも連結せしめない」という。

重義教授は「損費は資本作用態の『転化』したものであり、同時に収益は資本源泉態の『転化』したものであるとしなければ、木村（和）教授はその論理を素直に貫くことはできない」（p.188）というが、売上収益は売上勘定によってあらわされるが、これが商品勘定の貸方を意味するかと問う。ここに重義論理が出てくるが、和二郎論理は取引本質論における資本概念、損益勘定の欠点があるという議論となる。

ここで木村和二郎教授の勘定分類ならび勘定系統論をみよう。その系統図式を二様に示している（『科学としての会計学』〔下〕p.188）。



以上の図式に示されるところを、重義教授は「木村（和）教授の簿記理論は、これを物的二勘定系統説からみるときは、物的二勘定系統説における資本系統勘定をかくところの一種の一勘定系統説である」（p.188）という。重義教授は「資本と財産との等しきことを示す等式」といって、 $A=K$ を示すが、「財産の資本としての価値」を問題とするのだといつて、「同一物でありつねに同額をもって表わるる資本としての価値と財産としての価値とを何をこのんで二重に表現する必要ありや、また簿記がかかる二重の記録をなにゆえする必要ありや」（p.189）と問題を出す。重義教授の和二郎理論理解は「財産とあるは資本たる価値量の財種分類に過ぎず、資本とあるは財産の資本としての価値量をその帰属により分類せるものに過ぎない」（p.190）というが、財産的側面のみ把握体系となっているという批判であった。一勘定系統説批判が重義理論となった。重義教授の主張は「経営損益金の計算は、期末資本と期首資本との比較（いわゆる財産法——茂木）および収入と費用との比較（いわゆる損益法——茂木）の、形式的には独立した、——もっとも実質的には密接に相関連した、二方法によって行はれ、そのいずれも資本系統勘定によらずしては、理論上、行はれえない」（p.190）というものであった。重義教授は自からの主張をうち出す。すなわち、「かくて勘定間の根本的に本質を異にする二系列として、資本勘定と財産勘定とを認める二勘定系統説でなければ完全なる簿記理論たりえないのである。複式簿記における複記の実質的意義は資本勘定と財産勘定とへの複記と解しなければならぬ」（p.191）とする。

和二郎教授は動態論的勘定理論の形成をめざしている。これはすべての勘定を損益勘定系統と未損益勘定系統に二大別しようとするところから知られるところであるが、それは重義教授

によれば、「勘定そのものの動的把握として、一の勘定は資本がその循環過程においてとる具体的形象の勘定であると同時に損益の勘定であるとされた」(p.192) ことによる。和三郎教授の資本の作用態、資本の源泉態という勘定系統分類が、損益計算にどのようにかわるかということであった。ここで一勘定系統的理解を重義教授は問題とした。動態論指向は重義教授もみとめるし、賛成しているが、「筆者(重義教授)の理解によれば物的二勘定系統説は動的勘定理論の最も適当なる素地である」(p.193)と極めて注目すべき発言をされるが、「木村(和)教授の立場(一勘定系統説——茂木)はそれに対しほとんど全く対蹠的である」と結ぶ。

(D) 山下勝治著『簿記学』の「書評」

この書評は戦後、昭和23(1948)年になされたものである。この論文においては木村重義教授の論文を发表曆順的にみているが戦争末期の研究があって後のものであるが、書評という形をとった論稿であるので、一応ここで概観しておく。行論のなかでふれるが、戦中と戦後では学問の自由の保障の度合が全く異なった、いわば戦後民主主義の展開のなかで、『簿記学』も書かれたし、書評もなされるのであった。

木村教授は昭和23(1948)年3月に小樽経済専門学校機関誌『社会経済研究』に書評をするが、まず山下勝治著『簿記学』(千倉書房・昭和22年[1947年])の構成についてみよう。

まず、「序」。「計算技術を計算技術として説く従来の形式的簿記書と根本的に異なる立場をもつ」(序, p.3)という本書の立場の表明。

目次の素描をすると、第一編「簿記学の基礎」からはじまるが、「損益計算の形態」には収支計算と損益計算の関連が説かれ、「収支と損益との関係」が問題となる。第二編は「簿記の構造」であって、「取引複記の原則」、「損益の二面的計算」が問題となる。「記帳例」も示されている。

第三編は「勘定体系」で、「勘定体系の意義」、「勘定体系の構成」がとかれ、「収支系統勘定」において「収入系統勘定——収益勘定」、「支出系統勘定——損費勘定」が項目をあげて詳論される。ついで「貨幣系統勘定」の説明となり、「プラス貨幣系統勘定」と「マイナス貨幣系統勘定」の詳論がなされる。そして山下勘定理論の中軸というべき「収支系統・貨幣系統勘定の修正計算」となる。ここで「戻し記入を必要とする勘定」、「追加記入を必要とする勘定」の詳論。

第四編は「簿記組織」であって、イタリア式簿記法の「基本的帳簿組織」から説き、仕訳帳の分化、元帳の分化とその総合組織が考察されて、「機械簿記の発展と其の原理」までおよぶ。

最後の第五編は「決算」で、「期間損益の確定」を問題にして、「損益計算書」、「剰余金計算書」、「貸借対照表」、そして「財産目録」に及ぶものであった。

木村教授はまず「序」に注目する。書評は4ページであるが、戦争直後の出版事情は執筆頁数を制限したのであろう。「簿記理論が簿記教授方法そのものであるか否かは別としても、良

き理論は明晰にして教授効果の多い簿記教科書の叙述体系の裡にある」(『社会経済研究』6・7号 p.46——以下ページ数のみを示す)として「最近の簿記学の著述として、比較的優秀な『簿記学』をとりあげて、その基礎的理論についてみよう」(p.46)とする。

木村教授は「簿記学の一般的な課題としては、計算技術としての無内容な形式を、計算形式そのものとして研究することはいうまでもないのであるが、歴史的現実としての資本主義経済のもとにおいて、計算形式としての簿記が、その経済の計算秩序としてとられる具体的な形態、その具体的な計算機構を研究することは、今日の簿記学の課題として十分な意味をもつ」という山下教授の立論の根本を問題とする。「計算的秩序体系としての簿記の計算機構を究明し、もってその計算機構が資本主義経済の計算的秩序としてもつ統一的にして全体的な意味を探究する手引たらしめようとする」(木村, p.47)ともいわれる点に注目するが、山下教授は「それは、歴史的現実としての簿記のもつ計算機構を意味ある計算秩序として採りあげる立場」であって、「資本主義経済の発展に、担ひつつある簿記の役割を究明する途でもある」(山下, 序p.3)という。さらに気負って「この点において、計算技術を計算技術として説く従来の形式的な簿記解説書と根本的に異なる立場をもつ」という。

木村教授自身もことわっているように、「序論的部分のみの紹介批評であった」(p.49)。木村教授の本論批判は、いわれるようにワルブ理論との関連で説く必要があったが、紙面の関係であろうか、本格的な展開はなされていない。

「簿記学の一般的課題が、簿記の内容を離れて計算形式そのものとして研究することにあるか否か」(p.47)という木村教授の問題提起がすべてであった。一般的簿記学といわれるものは存在するかどうか。和二郎教授は複式簿記概念の規定における複記式簿記概念と企業簿記概念の混同があると、当時の学界の現状を批判した。存在するものは具体的、歴史的な規定をうけた複式簿記であった。

いまここにいえることは、戦争直後という状況のなかでの発言であるということ、戦後民主主義の高揚期に、ことさらに「資本主義の……」という発言をしたということである。木村教授は、山下教授自身もいうように、資本主義経済的簿記を問題としたのであるが、ここで展開した〈有償主義〉、〈経済的合理主義〉、〈経済活動の計画性・合目的性・計算適合性〉といった基本概念は資本主義経済においてのものかと問う。ここに木村教授の基本的な考えがあるが、これはいわば超歴史的存在といわれてここを掘り下げる必要を問うている。これで書評は終わっているが、山下教授の本書は決してこれだけのものではないことはさきに目次の紹介をしたところから知られる。本書の収支的学説といえる内容については戸田義郎教授によって「収支的勘定学説」(『国民経済雑誌』110巻2号・昭39-2)と題した山下学説の研究がある。

ここに四冊の簿記書についてみてきた。山下教授の業績は戦後であるが、前三著はまさにわが国の簿記理論研究の最高揚期を支える名著で、これらの批評のなかから木村重義理論がつくりあげられてくる。このなかから畠中氏には積極的な氏の勘定理論をのぞみ、黒沢教授と木村

(和) 教授の勘定理論は一勘定説であるといい、山下教授については木村重義教授が秘められた論争をいどむのであった。

3. 戦争末期の研究——「簿記学の性格」——

「簿記学の性格」と題する論文は昭和18(1943)年9月に『会計』に発表されたものである。「簿記学が如何なる意味において学問であるか、如何なる特質を有し、如何なる原則に支配されるべきかを考察せんとする」(p.51)ものであった。戦時体制への協力をした会計学者の多いなかで、木村教授は真摯な学問研究を展開している。あの戦争末期にこのような研究がなされたことに、ほっとしたものを感ずる。

「簿記学が技術論であり、教授法であるといはれても、その重要性はますます多く認めなければならない」(p.52)とされつつも、「技術論や教授法としての学問には当座的に必要なことのみを伝える場合の方法も存することである」。この点に注意すべきであるとして、「ただ一通り使へる、または一応従事できる知識を授けるのみの技術論や教授法は学問と呼ばれるに値しない」という。本質論研究と教授法の問題とするが、「本質的理解を目標とする教授法は学問としての完全な姿を具げんしていなければならない」が、「とくに簿記学においては簿記の教授法としての意義が格段の重みをもっていると思われる」(p.53)。それは「全面的にまた根本的に最も効果的で巧妙な説明法が簿記学の真の内容をなす筈である」という。

いよいよ本論に入る(第三節)。教授は「簿記学は勘定という一定形式に関連した技術の学であって、そこに簿記学の範囲が明瞭に限られている」(p.53)が、「簿記学において一番大切なことは、純粹形式に関するのではなくて、その形式に従いつつも、如何なる実質または内容がかくのごとき形式のうちに保たるべきかの問題である」(p.54)という。複式簿記の本質は実質的、形式的な二重対照性にあるとする。これには J. F. Schär の物的二勘定系統説が適合的であるという。この点は木村勘定理論の性格を強く規定する。

シェアーの二勘定系統説を「純財産二勘定系統説」と木村教授は呼ぶ。 $A - P = K$ において積極財産と消極財産の差額として、資本は純財産であった。木村教授は「これは複式簿記を財産と資本との対立的記録としてみる観方であると同時に、さらに財産の内部において、一方に資産は借方勘定の財産として他方に負債は消極的財産、貸方勘定として対立するとみる説」(p.55)とする。資産勘定(A)に対応する負債勘定(P)と資本勘定(K)となるが、PとKが何故貸方勘定として同一範疇に属するかが問われねばならない。木村教授はさらに「借方科目としての資産と損失(費用-茂木)、貸方科目としての資本、負債および利益(収益-茂木)のそれぞれの同質性を立証しようという試みは、多数の学者が種々の立場からなしたが、常にけんきょうふかいの説におわっている」(p.55)という。この試みが勘定理論を発展させる、そこに勘定学史が画かれる。

木村教授は簿記学は一つの形式の学であるといっているが、財産と資本との二重記録として、「この内面的形式が外面的形式を必要とし、外面的形式に適當なる簿記学概念の樹立をたずけたのである」(p.56)という。

内面的形式、これは実質的形式であって、二重性均衡のなか身にかかわる。木村教授は純財産的二勘定系統説を承認して、「複式簿記においては静態的資本と動態的資本とが対立せしめられるべきである。そして動態的資本の勘定は貸方勘定たる収入勘定・利益勘定と、費用勘定・損失勘定とに分つて相対立せしめるべきである」(p.56)という。昭和18年という時期に損益系統勘定を、財産系統勘定に対等に位置づけようという提言がなされた——物的二勘定学説を前提としつつも、この発言に動態論的勘定理論の方向をみる。

木村教授がクリスチャンであられることから説く一説がある(第四節)。キリスト教においては神は「父と子と聖霊」の三位一体の神とし認識される。簿記は企業資本運動の三位一体関係を記録するという点は、戦時下によくも発言されたと思う。簿記学と神学の類似性。「簿記学の対象も資本と財産と経営成果の三位一体なのである」(p.57)。

簿記の教授法について「ただはなはだ不思議なことは現在一般の商業簿記教科書における混合勘定としての商品勘定の取扱いである」(p.58)という。たしかに戦前、戦中期においては〈一般商品勘定〉によって商品売買取引を記録し、商品売買益を算出する方式を中心に学んだ。筆者(茂木)も昭和15(1940)年から長野県小諸商業学校で簿記をこのように学んだ。太田哲三先生の教科書によって。今日では分記法を勉強し、三分法へと進む。一般商品勘定の勉強はなされない。

当時の簿記書では混合勘定の方法がはなはだ不満足なことをのべ、その救さい法を記しているが、この混合商品勘定は決して複式簿記のさけられない禍(欠点)ではないという(p.58)。この点は師の上野教授は混合勘定を複式簿記の勘定体系に含まざるをえないところが複式簿記の欠点と物的二勘定学説の観点よりのべている。木村教授は、「勘定は純粹でなければならない」といって、「混合商品勘定は歴史的には先行的であるが、理論的には退化的である」(p.59)という。

この救済の方途を、木村教授は「複式簿記の複式であるゆえんを財産・資本の二重記録と規定し、これを簿記の根本原理であり出発点であるとなすべきである」とすることによってはじめる。

簿記理論の特色は、商品売買取引の勘定理論にあらわれる。これが本論文の第六節となるが、処女論文で示された論理がここに再現される。

商品仕入取引においては、

イ。(借方) 商品…／(貸方) 資本…

ロ。(借方) 資本…／(貸方) 支払勘定…

とするのが、理論的とされつつも、ここでは資本増減の差がないので、

(借方) 商品…/(貸方) 支払勘定…

として、資本勘定は省略される (p.59) という。

商品販売取引はまことに複式簿記の原理そのものがあらわれるが、それは「財産の減少は資本の減少であるという費用取引と財産の増加は資本の増加であるという収入取引として記録される」(p.59) として、外見的には一つの取引を二つの仕訳記入 (二つの取引) に分解する。

「この販売取引が在高勘定と成果勘定との二重記録をけん現」するが、木村教授は「この立場はシェアなどの純財産二勘定系統説を承認したうえ、これを乗り越えて発展せしめられた簿記理論」(p.60) という。成果二勘定系統説、また動態二勘定系統説。

木村教授は「動態二勘定系統説は、資本の在高の変化よりもまずそれにかかわりなく、資本の循環量の記録のために、販売取引については成果勘定を用うることを要点とし、その理論的根拠を財産資本両勘定二重仕訳の方法が複式簿記の原理であると規定する」(p.60) という。これが木村理論の真髄で、新しい光をあてて二勘定系統説をみている。「動態二勘定系統説において静態勘定系統と動態勘定系統とは相対立するものであるが、しかしこの両勘定系統は貸借の対立関係を有しない」(p.61)。「簿記はその取扱うすべてを勘定の借方と貸方とによって処理するが、この技術は借方と貸方とのいはば二つの方向しか自由にならない」のであったが、これが「貸借の対立関係を有しない」ということで、財産と資本とにおいて最も基本的であるということである。物的二勘定学説をのりこえた理論であった。

世はあげて狂気の戦いなして、しかも末期症状を呈するなかで、このような研究が出た。まことにすばらしいことであった。その末尾に美しい一文がのっている。

「勘定とその借方・貸方の学である簿記学はまた一個の学的な天地であり、その独自の体系のうちに美しい小宇宙的調和が見られるのである」(p.62)。

4. 戦争直後——二つの研究——

戦後の経済状況は極めて悪いが、このなかで、学問再建は戦い終結のよろこびとともに始まる。木村教授は再び簿記理論の研究から始める。教授が学問の世界に入った昭和6年より15年にわたった戦争が敗戦のあがないによって終り、学問の自由が戻ったのであるが、G・クルツパウエル (Georg Kurzbauer) を徹底的に読み込むことから始まる。先生の研究の一層の厚みがみられる画期的論文「クルツパウエルの簿記理論」(『社会経済研究』[小樽経専] 第6・7号, 昭和22年12月)の研究である。

それを目次順にみよう。まず「従来を紹介」。畠中福一氏と黒沢 清教授にふれるが、両者とも「原典を直接見ていないと推察される」(4ページ)ときびしい批判をされるが、木村教授は二勘定系統についての妥当性を主張される。ここで教授が取扱う著書、Lehrbuch der Kaufmännischen Buchhaltung, 1850 であった。本研究は木村教授の理論である二勘定系統

論を確立する観点から行論する。勘定理論は一勘定系統論か、二勘定系統論であるべきかが根本問題であって、以下にみてゆく商品勘定論がその中心にたつ。「クルツパウエルの理論もたしかに物的説であり、かつ二勘定系統説である」(p. 3)というが、シェアーの学説のみがなぜか物的二勘定学説となづけられて代表のようにになっているという。

「クルツパウエルによれば『簿記とは財産とそれに生ずる変化との提示に関する記録の全部と解される』』として、「複式簿記の実質を成立せしめるものは、クルツパウエルにあっては、あくまで在高・成果二勘定系統を一簿記に結合することでなければならない」(p. 6)という。

クルツパウエルは「簿記は財産とその変化とについて三つの異った様式あるいは方法で行われうることになる」というが、(1)取引を増減する財産各在高について把握し、財産各在高を示す科目により提示する簿記[在高簿記]、(2)取引において生ずる通貨による収入あるいは支出をその営業区分に従って把握する簿記[成果簿記]。これらはそれぞれ独自に存在しうるかどうかと疑問をもつが。木村教授はこれには論評せず、(3)両種の把握並びに提示を自らの裡に、それが一個の記録となるまでに密接に、結合した簿記であるが、この(3)が複式簿記であるという(p. 6 参照)。

この(3)の簿記には在高および成果両種勘定系統に関係ある取引を記録するが、この取引はさきの二種の形式とは別の形式において記入されるものである。その取引はそれによりつねに一勘定の左と他の勘定の右とに記録さるべきであるという在高簿記、成果簿記の勘定記入法と同一の記録形式を含むものであるという。たとえば同じ収入でも、在高の場合と、成果の場合とでは反対になるというものであった。これを木村教授は商品勘定と資本勘定の分析のなかで検証し、その評価をなして、自からの主張を体系化する。

「商品勘定と資本勘定とは簿記理論の二つの試金石として、その取扱の方法が種々の簿記理論それぞれの特質を、すなわちその長所と短所とをあらわすものである」(p. 8)。論評をする場合にはその商品勘定研究をみれば勘定理論を知ることができる。木村教授の提言に賛成する。

「商品勘定の本質について」をみよう。

「商品勘定は商品において生ずる収入と支出とを記録するもので、したがって商品仕入は商品に対する支出としてその勘定の借方に、商品販売は収入として貸方に記帳される」(p. 9)が、「年度末に手持の商品の価値は決算と成果算出とのために、商品に対する収入として記帳される」という計算の構造を示す。これはあたかも売却されたかのようにみせるものであったとクルツパウエルはいう。売却されたという観点で、貸方記入になるのであった。このように理解されるクルツパウエルの理論について、木村教授は「商品勘定は成果科目に属するが、いはば混合成果勘定である」(p. 10)という。混合勘定という観念は物的二勘定理論において出てきたが、これは成果科目であるが、混合成果勘定であり、「間接的成果科目」であった。

シェアー(Schär)とクルツパウエルとの対比によりつつ商品勘定の本質論を究明する。商品勘定をシェアーは資産在高勘定として把握するが、この立場を木村教授は支持されつつ、「ク

ルツパウエルのように、商品に対する支出および収入として解することはなんといっても擬制である」(p.10)という。「そこで商品勘定は商品に対する収入と支出とを記録する成果科目であるが、同時に商品の期首・期末在 high の記入をも受け容れる点において在 high 勘定たる性質をも有するところの、要するに混合勘定であるということが一応合理的であるだろう」(p.10)とされる。このような理解が在 high・損益二勘定系統説の根拠であろう。「この場合も、この混合勘定たる商品勘定の基本性質は成果勘定たることにおいて、シェアーの本来在 high 勘定たる混合商品勘定と明らかな対照に立つということである」(p.11)。これが木村理論である。

クルツパウエルについて、「彼は全勘定を在 high 勘定系統と成果勘定系統とに分けたけれども、その理論の基底を収入・支出そのものとそれを惹起した営業区分 (Geschäftszweig) との対応関係においているのである」(p.11)として、現金収支はつねに成果の発生と結びつけられるべきものであり、反対に成果の発生は現金収支によってのみ捕捉されるのだと解説している。これは木村理論へと展開する方途と、他方、前に学んだ山下教授の収支・損益二勘定説の出発点ともなる方途があった——このようにクルツパウエル理論を考えることはできよう。

ついで「資本勘定の本质について」の問題となるが、クルツパウエルにおいては資本勘定は成果勘定に属しているが、損益勘定より算出された営業成果〔純損益〕は資本勘定に移されてくる。「そこで資本勘定は始めの財産と今の達成された利益とを含み最後の純財産を示すこと残 high 勘定と同様であるが、全く別の方法すなわち成果計算によって確めたものを示す」とクルツパウエルの引用をしている (p.13) が、「資本勘定は成果勘定系統における最上位にあるのみならず、全勘定の最上位にあることになる」と木村教授はいう。英語でいうストック勘定である資本勘定最上位説が在 high 勘定中心説でもあって、在 high・損益二勘定理論に展開する。このようにみえてくると、残 high 勘定と資本勘定との関係が問題として浮かびあがるが、これを問うところが最後の問題となる。

クルツパウエルにおいて最終勘定はバランス勘定かストック勘定かということであるが、「それ (資本勘定) が一つの静態量であるとしても残 high 勘定からは除き、残 high 勘定 (バランス勘定——茂木) の残 high が送りつけられる対象として一層高次の地位を、クルツパウエルのようにこれに与えることは意義のあることである」(p.14) と木村教授は結ぶ。評価として「財産在 high 勘定系統に純財産勘定系統を対置するという静態説的立場によらず、これに成果勘定系統を対置する立場をとるというすぐれた特徴を有する」(p.15) という。

木村教授はクルツパウエル理論は必ずしもわが国にはなじみが少ない、クルツパウエルの学説が、「もしよく知られていたなら、現代にまで影響力をもつに相違ない優秀なものであるというのが筆者 (木村教授) の見解である」(p.15) というが、教授は翻訳を含めて全面的な紹介をしたいといわれていた。これを果されず昇天されたことは残念でならない。

クルツパウエルを読み込むなかで、木村教授の在 high・損益二勘定説はみがきがかかるが、その余勢をかるかのように次の論文 (『簿記学説百年史』) に進む。この勉強の時代は、昭和24・

5年で『企業会計原則』の体系が理論化されつつある時代であり、太田・山下論争（資産本質論争）が展開され、教授もこの論争に加わるという状況であった。木村教授の一番あぶらのつた時代でもあったのではなかろうか。

この「百年史」というのは前にのべたクルツパウエルの著書出版から100年ということであって、本論文が書かれたのは昭和25（1950）年で、丁度100年たつのであった。

ここでとり扱う著書は3冊であるが、クルツパウエル、シェアー、そしてカルフェラム（W. Kalveram）の主著である。これを研究するのは「それはこの三者が現代の正統的な簿記理論への主流を代表していることを認めるが故」（『簿記学説百年史——序説的考察——』『小樽商科大学開学記念論文集』第二分冊，昭和25年3月，p.273——以下ページ数のみを示す）であった。木村教授の学説史的価値判断によるが「三者間に一つの発展的脈絡があると特に認める」（p.274）のであった。これが木村勘定学説史論の基本的体系でもあった。

クルツパウエルについては、「彼の与えた複式簿記の定義——在高簿記と成果簿記とを、それが一個の記録となるまでに、密接に結合したものであるとなす——こそは今〔昭和25年当時〕も用いられるべきである」（p.274）という。

「シェアにおいて、資本概念の確立により人的説の排除は完成され、具体的財産構成部分と抽象的な純財産との複式簿記的対立は十分に強調された」（p.274）というが、クルツパウエルより損益関係勘定の地位づけに後退があるとする。これぞ静態論。であるにもかかわらず代表的な正統的理論という意味は何かを問う。木村教授がこれをとりあげたのは、シェアー理論の優秀さにあるが、この論文が上野教授よりの飛翔となったものである。単なるシェアーのエピゴーネンではないことを示す。

「カルフェラム（Kalverm, W., Kaufmännische Buchhaltung, 3 Aufl., Berlin, 1938）の成果勘定に関する理論は筆者（木村教授）が見出した簿記学説の文献のうちで最も勝れたものである」（p.275）、「彼は在高諸勘定と売買諸勘定（成果勘定）とを複式簿記の対置さるべき二つの勘定系統とみとめ、簿記理論の根本的要請に合致するようにこの両勘定系統の対立的地位を定めたと高い評価を下すが、二勘定説にたつ木村教授からみて、これは一勘定説であるとして批判する。

この三者を勘定理論的発展の系列として木村教授はとらえている。

「シェアが実際にとるところの二勘定説は財産と資本との両種記録の対置に基礎をおき、従って個々のおよび集合勘定としての損益勘定は純財産在高勘定の低位勘定である」（p.284）と木村教授はまとめられ、勘定体系を方程式による等式関係として二種紹介される。

二勘定説第一形態として $A - P = K + G - V$ という等式を画く、財産勘定と資本勘定の対立的対応を基本とするが、Kの増減要因として、この勘定に従属するように損益の勘定を位置づける。期首のKと期末のK（これはK'）の比較で損益計算をなすが、まさに〔財産法的な〕静態的比較であったが、これがシェアー理論であった。K'時点では期首のA、Pに変動がある

が、この示し方が必ずしも充分でない。二勘定説第二形態は $A - P - K = G - V$ として書き、在高勘定と損益勘定を対立させる。ここに損益勘定の地位を向上させているが、これが学説史的発展で重要な地位を占めてくる。今日でも安平昭二教授はこれによって、安平勘定理論を示している（安平昭二『簿記・会計学の基礎——シェアの簿記・会計学を導ねて——』同文館、昭和61年）。

財産、そして資本の在高概念にこだわるシェアは、損益計算のために、混合勘定（混合在高勘定）概念を認めねばならなかった。これが実際に存在せざるをえない一般商品勘定＝混合商品勘定の存在は複式簿記の欠点ともいわれている。

第二形態論においては、木村教授は、商品勘定を仕入勘定、売上勘定とに二分割したとき、このような商品販売取引の記録においては「資本勘定は、資本在高の記録のためではなく、資本運動量のためのものであり、私はこれを費用収益勘定とよぶを適当と考える」（p.289）とされるが、「このような資本勘定、シェアの第二管理者勘定——あるいは販売勘定の機能が、カルフェラムにあっては『売買勘定』の機能として善い説明がなされている」（p.290）という。

W・カルフェラムは、すでにみたように損益勘定の理論は極めてすぐれているとする。動態論思考のシュマーレンバッハやワルプの影響もあるのではないか。簿記の主要任務はできるだけ正確な成果発見の目的をもってする財産状態および財産変化の提示に存すると木村教授は紹介するが、これは「企業における価値の流れおよび簿記の方法に経営経済的認識を適用し、経営の動態から記帳すべき取引の意味を誘導するという努力が表われてきた」（p.290）からだという。「各財産および資本部分の発展について解明をあたえる運動計算（これは売買計算——茂木）のみが利益と損失との種類および源泉を同時に探索することができる」（p.291）と。

木村教授の売買行為の記録の解説は、商品の入と支払用具の出、また商品の出と支払用具の入という二つの売買行為による売買勘定の性格分析を通じてなされる。「すべての費用と収益との正確な決定は複式簿記組織において売買計算を通じて行われる」（p.292）が、「企業を通じての価値の通過は売買勘定においては費用と収益とによって把握される」。この基礎にある考え方を、木村教授は「一経営期間の費用はつねに必ずしも同一期間に発生した支出と同一ではない。なぜならば、支出は必しも費用と同時ではなく、しばしば前後し、かくて他の計算期間にも生ずるものであるから」（p.292）とする。そして在高勘定の系列は、「複式簿記においては、価値の通過を、提供と結果、力の費消と市場収益とにわけて対置する売買勘定の系列によって補充される」（p.293）のであった。カルフェラムを通じて動態観思考の展開をみる。ここには「すべての完成された売買」と「未完成の売買」の二つの売買計算があって、成果・在高両種の計算は全体として成果〔純損益〕確認の同一目的に向ってゆくとする。

「百年史」の最後は「結論」の項であるが、「カルフェラムの簿記理論は一勘定説Einkontentheorieである」（p.297）として、「すべての勘定につき、その左側は『入』を、その右側は『出』を、記録するとして、費用は売買勘定に対して入、収益は出ということになるという。

クルツパウエルとシェアーは二勘定説であると規定しているが、ただシェアーにおいては「損益勘定も静的な、在高的な性質のものと考えられる傾きにあることは彼がいわゆる二勘定説第二形態をとりえなかったことに関連している」(p.298)が、それは「シェアーは二勘定説をとるのはよいけれども、クルツパウエルの成果科目、カルフェラムの売買勘定のような在高計算に対立する勘定系統を事実、認めえないのである」(p.299)という。

複式簿記理論であるかぎり二勘定系統説でなければならないと木村教授は主張しているが、〈二勘定系統説〉と〈二勘定説〉とを区別するべきとされる。「二勘定説は借方プラスの勘定と貸方プラスの勘定との二種類を認めることにある」(p.299)という。それで、クルツパウエルは二勘定説・二勘定系統説であり、カルフェラムは一勘定説・二勘定系統説ということになるとされる。

「論理的に二勘定説・二勘定系統説の方がすぐれている」とする木村教授は「二勘定系統説にはさらに真正な場合と擬似的な場合とを区別できる」として、「シェアーの場合は擬似二勘定系統説である」(p.299)ときめつける。

複式簿記の真正な二個の勘定系統とは何と何であると規定されるべきか、木村教授は二勘定説・真正二勘定系統説とは何かを見きわめるべきと方向を示し、クルツパウエルにおいてはこれが確立せられていたとする。この点については、むすびの項でふれることとする。

5. 『簿記要論』(昭38)と『会計総論』(昭51)

—在高・損益二勘定系統説の成立—

木村簿記理論は小樽時代に完成した。とくに前項の「百年史」の結論が本稿の結論ともなるものである。昭和28(1953)年に東大に移られて、ますます木村会計学を発展させられるが、その簿記理論を基礎にしておられる。改めて木村教授の業績、研究をふりかえるとき、木村会計学は深く簿記理論に支えられていることを深く感ずる。ここでは簿記論の完成ともいえる著書『会計総論』に示された複式簿記の理論が教授の結論でもあろう。複式簿記の基礎理論についての結論として学んでゆく。

『簿記要論』は、中央経済社の企画した「会計士二次試験総合講座」に10章にわたる「簿記論」を執筆したのが基礎となっている。複式簿記の本質論からはじめて取引種類別の簿記記録を考察し、決算処理にまで及ぶ教授の体系的簿記論であった。

昭和47(1972)年には「簿記理論について」(『会計』102巻3号、昭和47年9月)という論稿を発表している。これは木村簿記学の結論的論稿であるが、前項の「百年史」の「結論」とともに、本稿の結論にすえたく、むすびの項で改めてふれることとしたい。

昭和51(1976)年に木村教授は『会計総論』(同文館)を公刊した。これは大学の会計学の教科書として書かれたが、その第3章は「複式簿記」であって、複式簿記の基礎理論について

のまとまった論攻としては最後のもので、教授の勘定理論である「在高・損益二勘定説」——これは教授のみずから名づけられるところであるが——が見事に展開されている。

この論文は1. 複式簿記とその対象, 2. 複式簿記理論, そして3. 複式簿記の手続の三節よりなるが、複式簿記は勘定系統論的には二勘定系統からなるものだとし、二勘定系統説によることを妥当とするものである。

複式簿記の実質を木村教授は「総勘定元帳とその記録とに存する」(前掲書, p. 63——以下ページ数のみを示す)ものとするが、「簿記理論の問題は、その諸勘定についての分類と貸借複記の原理がそれにどのように関連するかということにある」という。教授はさらに「貸借複記の二重性は複式簿記におけるいっそう基本的な意味の二重性に結合して理論構成がなされるべきである」(p. 63)という。教授はまず勘定体系を二つの系統よりなる勘定群としてみる。一勘定系統理論と二勘定系統理論があるなかで後者をとるのであった。これはすでにみた黒沢理論、木村(和)理論の批判から知られる。「二元論は、勘定種類によって借方がプラスのものと貸方がプラスのもの——反対がわはマイナス——があるとするものである」(p. 64)。

木村教授の複式簿記の定義・目的について考えてゆくが、ここに論者自身(木村教授)の勘定理論が問われるのである。二勘定理論としての集大成はシュアー(Schär)の物的二勘定学説であるが、木村教授は財産・資本二勘定系統説と呼ぶ。これと在高・損益二勘定系統説を対比するようにして行論して、勘定分類を行う。

木村教授がクルツパウエルを読み込んだ研究は、それまでの研究を集成し、その後の指針となった。木村教授とクルツパウエルとの出会いは大きい。これが本項にも貫く。

「財産・資本二勘定系統説による複式簿記についての規定は、『複式簿記は財産構成部分と純財産とについての対照的記録である』というものであろう」(p. 64)とされて、利益(収益)と損失(費用)の勘定は純財産を示す資本勘定に従属するという。ここで、純財産(資本)という一つの計算量(大きさ)を算出することが目的であったかと問題を出して、「やはり、年度間の経営活動による資本の増大分を年度利益として確定するのだと解すべきであろう」(p. 65)とされるが、資産と負債の記録とともに対照的に資本の大きさを記録するものであるのだとされる。損益を財産勘定の変動量としてとらえる。

「これに対して」と木村教授はいわれ、「在高・損益二勘定説によれば、『複式簿記は在高と損益とについての対照的記録である』という定義が行なわれることになる」(p. 65)という。損益を在高変動の直接的結果と把握するか、間接的結果とみるかの違いであるが、木村教授は「利益と損失とは経済活動における特定の行為および特定の経済事象が特定の資産あるいは負債の増減に関連しあるいは影響することから生じ、結果的には純財産の増減になにかの影響をもたらすであろうが、利益および損失を、いわばその場において、直接的に認識することについては在高・損益二勘定説がまさることは明らかである」(p. 65)という。

両学説の損益勘定の地位づけの違いは前者は、資本(純財産)勘定の下位勘定とするが、後

者は損益勘定が資本勘定を含むとする。「簿記理論における在高・損益二勘定系統説のばあいの資本金は分配不能利益であると規定される」(p. 66)という木村教授は「簿記手続は特定年度に稼得された分配可能利益を計算し記録する手続である」(p.66)ということになる。

「利益は資産の増加の意味であり、資産がまず認識されていなければ、利益は認識され得ない。これが在高・損益二勘定系統説の根拠である」(p.67)。ここには在高勘定の先行性が考えられている。「複式簿記は資産についてその静態量と動態量とを記録する」(p. 67)とされ、静態量を在高、動態量を損益というが、「動態純増分が静態量の一部を構成する」という主張ともなってくる。最終的には在高量計算に集中される。これが二勘定理論の妙味でもあろう。「二勘定系統説は、勘定の基本的な分類である二つの勘定系統に属する勘定が、常に、あるいは基本的な意味をもつ取引において、貸借記録の関係で扱われることを要件とする」(p. 67)とあって、教授は販売取引の簿記処理を注目するのであった。

むすび—— 一勘定説と二勘定説 ——

木村教授は簿記理論に強い関心をもって会計学を研究されてきた。これが木村会計学の特色である。教授の出発点は上野門下として物的二勘定学説に愛着を示されつつ、動態観思考が強くなる昭和初期に、二勘定説を基本にして新天地を拓く。処女論文では勘定を財産勘定と資本勘定の二系統に分類する考え方を肯定しているが、商品勘定の取扱いが単なる物的二勘定学説ではなく、商品仕入勘定を在高勘定的に把握している。問題は商品売上勘定の簿記処理であった。売上勘定の貸方金額には商品減少高と売買益が合計されて示されるという主張であった。これが木村理論の真髄である。

木村教授は複式簿記の勘定理論では資本勘定と商品勘定とがどんな関係をもって、どの勘定系統に属するか判断の問題が中心となるとされるが、これは処女論文から、教授の勘定理論の確立を示す「百年史」論文に、さらに最後の論文にまで貫いている。複式簿記論の中心には商品勘定論がたつ。そしてこの勘定理論研究重視の考え方が木村会計学を支えていた。

教授は長年の研究において結論ともいふべき、「簿記理論について」(『会計』102巻3号、昭和47年9月)という論文で、「複式簿記は在高勘定系統の諸勘定と損益勘定系統の諸勘定の二重記録である」(p. 95)と定義している。「在高勘定系統諸勘定は、借方プラス、貸方マイナスの記録をし、損益勘定系統諸勘定は、貸方プラス借方マイナスの記録をするように対照的」(p. 96)であるとするが、ここに二勘定・二勘定系統説思想の基礎があった。それは「筆者(木村教授)のとるところの複式簿記理論が二勘定系統説であり、しかもその二つの勘定系統は在高勘定系統と損益勘定系統であるということは明らかである」(p. 97)といわれるところである。

木村教授は資本金勘定は損益系統勘定に属すとかねがね主張している。シェアーにおいては

資本勘定の増減要因として損益諸勘定を位置づけていた。資本取引と損益取引の峻別という企業会計原則の思想に通ずる。「利益上位、資本下位の構成が、反対の資本上位、利益下位の通説的構成よりすぐれている」(p. 98)とされるのであった。これは Schär の物的二勘定学説をこえる木村簿記理論の一つの特色であった。

木村教授の在高・損益二勘定系統説には、山下勝治教授の収支・損益二勘定系統説が対峙される。期末修正・戻し入れ記入の必要性(の説明)に木村教授は批判的であった。これが太田・山下論争(資産本質論争)への割り込みとなったであろうか。今日よりみて、勘定理論的な木村・山下論争というようなものを期待しているが、ともに動態観思考を十分に理解して、新しい勘定学説の樹立に情熱を傾けられるのであった。われわれはこれらを学んで、発展させなければならない。しかし、お二人の先生とも、この世におられない。とくに、木村教授による山下教授の『簿記学』の本格的書評を読みたかった。謹んで両先生の御冥福をお祈りする。

いまここに、木村教授の御業績を学んできたが、学者はその処女作に回帰する(無限の飛翔をする)とよくいわれるが、木村教授の場合もまさにそのようであったと強く思う。

在高・損益二勘定学説を教授は損益学説とも略称されるが、静態・動態二勘定学説の姿をとり、これは貸借対照表・損益計算書勘定二勘定学説ともいっておられる。期間利益算定を目的とした財務会計の簿記として。

ここに「結び」をつけようとしているが、かつて不破貞春教授は会計思考が動態論化するなかでも、簿記理論については何かこれにふみきれないといわれたことを思い出す¹⁾。不破教授は簿記の目的には損益計算と同時に財産保全計算という二つのものがあるといわれた点であるが、木村教授の簿記理論にはこれに似た思考があると思う。

勘定理論は一勘定説か、それとも二勘定説であるべきかについての議論は別稿を期したいが、二勘定説において複式簿記の本質がよりよく把握されるように考えている。

[附記] この研究を進めるに当って、私の手許にない木村教授の諸論文について、コピーを許され、その労をとって下さった小樽商科大学図書館、武蔵大学図書館、専修大学図書館、そして専大 佐々木重人助教授、日本大学経済学部図書館、立教大学図書館に深く感謝の意を表したい。

1) 不破貞春「簿記理論のあり方」(『会計理論の基礎』, 中央経済社, 昭和36年所収) 参照。