



ニックリッシュの価値概念と会計理論

高田, 正淳

(Citation)

国民経済雑誌, 108(4):63-86

(Issue Date)

1963-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00167967>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00167967>



ニ ッ ク リ ッ シ ュ の 価 値 概 念 と 会 計 理 論

高 田 正 淳

序

ニックリッシュの簿記および貸借対照表を考察するに当っては、その価値論を無視してそれを始めることをえない。貸借対照表は一定時点における企業の価値関係の全体像であって、簿記における財産在高勘定と資本在高勘定の、決算修正を経た結論である。財産・資本という概念を用い、貸借対照表の利益決定機能を否定したことによって、彼の説は静態論と刻印されたが、その価値論を基礎として検討し直すならば、一概に静態論と言い切ることに疑問を感ずる。そのなかには動態論との対立よりも、むしろ多くの共通点のあることに¹気付く。またニックリッシュの価値論がその簿記・貸借対照表と無縁であるという説にも同意しえない。

この意味で本稿は、ニックリッシュの価値論とそれに基く会計の構造をとりあげ、さらにそれに対する理解の仕方を述べてみたい。²

I ニックリッシュの価値概念と市場価値

ニックリッシュによれば、分業経済における個々の経営が全体の分肢体とし

1 Kosiol はこの共通点を尊重する。(Erich Kosiol, Nickklischs Theorie der Betriebswirtschaft, in ZfHF 28. Jg. 1934 S. 322.)

2 ここでは主として H. Nicklisch, Betriebswirtschaft, 7. Aufl. 1929-1932 をとりあげる。(以下本文の注で書名のないものはこれを指すものとする。) なお, Wirtschaftliche Betriebslehre, 6. Aufl. 1922; Grundfragen für die Betriebswirtschaft, 1928. (木村喜一郎訳, 経営経済原理, 昭5); E. Kosiol, 前掲論文; 古林喜楽, 経営経済学昭25; 山下勝治, 貸借対照表の理論, 昭25; 市原季一, ドイツ経営学, 昭29; 高田馨, 経営共同体の原理, 昭32などを参照した。

てその役割を果しながら共同体なる全体を構成するための唯一の方法は交換である。工業経営における製品すなわち目的結果は市場において売却され、貨幣がえられる。また原材料・設備などの基礎は交換にもとづいて調達される。したがって企業には、基礎の購入→目的基礎→目的結果→目的結果の売上という本来の因果関係を含む一連の経済活動をみる³ことができる。

経済においては欲求と充足の相対的な大きさは価値によって把握され、この両者を関係づける問題はすべて価値の問題と解せられる。すなわち経済においてあらわれる一切の大きさおよびそこで発生するすべての過程は価値概念の領域内に存するという基本命題がまず樹立される。この（経済的）価値は財が欠乏しているという条件の下で、欲求充足を確保するために労働が行われる場合にのみ生ずる⁴。この場合欲求の側すなわち欲求充足に対する適合性（Eignung）の面からは組織的な統一としての需要全体（Bedarfsgesamt）が、また生産の側すなわち生産における犠牲・費消の面からは給付を通じて造出された全体すなわち給付全体（Leistungsgesamt）があらわれ、両者が相対照され、むすびつけられることによって始めて価値全体（Wertgesamt）が生ずる⁵。その価値全体のなかで、個々の価値単位量は全価値量の一部として有機的に変化する。この価値単位量は特殊価値量（Speizches Wertvolumen）といわれ、今日の交換経済では価格（Preis）がこれとなる。また需要全体および給付全体は市場における大きさとしてあらわれるから、今日の社会における価値は市場価値（Marktwert）⁶であるといわれる。使用価値あるいは生産された価値（der pro-

3 周知のように、ニックリッシュは経済生活の全過程を人間の欲求とその充足との間の橋渡しをすることであると定義する（S. 6）。欲求が充足されるためには、欲求が原因（Ursache）として目的基礎に働きかけ、その原因に対する目的結果（Zweckwirkungen）がもたらされねばならない。人間の欲求が究極的に充足されるのは家政においてであるが、今日の分業経済では、企業が派生分立し、充足に至る過程に入って、その生産面を引受ける。この生産経営である企業の活動も同様に目的（人間作用的）な因果関係が存在する。例えば製造された製品は目的結果であり、また生産に参加したすべての要素はこれを生産することに対する原因の目的基礎と考えられる。（S. 8）

4 S. 40.

5 S. 64ff.

6 市場価値＝価格×市場における大きさ（量）。

duktierte Wert) のような価値基準も、要は市場価値との関連において生産者や需要者の適合性をみる場合の、価値形成に至る前段階と考えられる。

いま以上のことを出発点として個々の企業における価値関係ならびに運動を再考してみよう。すでに述べたように人間は物質を物理的、化学的に変化して欲求充足の方向へその物質の適合 (Eignung) 性を高めようと努力する。目的とする結果をうるために、企業は基礎・結果担い手である財・用役を最も能率よく調達・配置・加工する。その間結果担い手はその形態を変えつつ、結果に近づき、究極的な欲求充足の方向へとその価値を高めていく。ここにおける価値の動きないし高揚は、あくまで抽象的なものであり、ニッケリッシュの価値概念の基礎をなす。彼が「経済における基礎価値 (Grundwert) は適合価値 (Eignungswert) である⁷」⁷ というのはこのことを意味する。すでに触れたように社会的には欲求が充足されるに至るまでの間物財はそれぞれの段階における適合価値として存在するが、経営と経営の間に交換が行われる限り、適合価値は価値の理念として内在しながら、客観的な測定に基く (すなわち取引による) 市場価値が前面に浮び出る。

企業にとっては、いうまでもなく財の購入と販売のような外界との接触面で市場価値がとり入れられることになるが、この市場価値が入ることは次のような意義をもつ。企業における財の経済的適合あるいは適性とは自然的・技術的な適合と市場価値との比 $(W = \frac{T}{M})$ W : 経済的適合=適性, T : 技術的適合=技術的経済性, M : 市場価値) であり、これは財購入の際に重要である。市場価値と支払ないし費用価値(A)との比 $(\frac{M}{A})$ は販売に際して重要な意義をもつ。さらに生産における経済的成果は技術的適合と支出の比 $(\frac{T}{A})$ ⁸ を基準に測定されうる⁸。したがって企業が市場価値の「きずな」に支えられて全共同体のなかで生存し、維持されるための価値関係は、購買・生産・販売の順に、購買に対する活動の合理性が購買市場における市場価値と対比され、生産技術の合理性がつねに支出、すなわち購買に際しての市場価値の上に検討され、さらに生産の結果を売却す

⁷ 6. Aufl. S. 12.

⁸ S. 79ff., 6. Aufl. S. 21ff.

るに当っては、売却市場における市場価値と支出すなわち購買市場における市場価値とが対比されることによって表現されるのである。

市場価値が企業の生産過程に滲透していく姿は、ニックリッシュの生産のための財の消耗・利用、生産に加わる人的な力すなわち用役給付等を基礎として、新らしい生産物が生まれる過程をみることによって明らかとなる。⁹生産投入される一切の価値は消去するのではなくて、より高い次元の財に転化していく。一つの製品が完成するまでには原材料、補助材料の価値、設備・器具の消耗価値、他の経営の給付価値などが製品へ移転する。この移転現象は消耗・利用等一切を含めて費消 (Aufwand) といわれ、移転した価値は、費用価値 (Aufwandswert) ¹⁰ ないし生産価値 (Produktionswert) ¹⁰ といわれる。この費用価値はあくまで価値循環の前提に立った抽象的なものであり、この額は専らこれのために支払わなければならなかった支出の高によって計られる。¹¹したがって費用価値・生産価値は生産に投下された物財および用役給付に対するすべての支出の合計に基いて計上される抽象的な価値の合計であり、これは製品の支出価値と一致する。¹²この場合支出価値は、その物財、用役給付をその企業が購買市場において購入するときの市場価値であり、前掲の購買活動における $\frac{T}{M}$ の分母に当る。したがって購買時の市場価値(支出)は費用価値、使用価値等の名の下に製品の販売に至るまで潜在しつつける。そしてその製品が販売市場で販売せられるに当っては、販売による市場価値すなわち収入の高が購買時の市場価値(支出)と対比され、前者が後者を回収しうるかどうかが問題となる。また販売活動における $\frac{M}{A}$ の分母の費用価値は購入の際の市場価値(支出)であるから、これを M_1 とし、分子の販売の市場価値(収入)を M_2 とすれば $\frac{M}{A}$ は $\frac{M_2}{M_1}$ と変形することができ、¹³分子分母の差額は一般に利益(損失)といわれるものと

9 S. 94~S. 103; Nichlisch, Grundfragen für die Betriebswirtschaft, 1928. 木村喜一郎 訳, 経営経済原理47頁以下

10 生産価値は費用価値と同じものであり、同じ価値に対する別名である (S. 101)。

11 Grundfragen, 木村訳51頁。

12 S. 79.

13 S. 80.

なる。このことは期間等の条件を無視すればこの製品について利益は収入支出によって計算される可能性を示すもので、後述の貨幣計算と密接な関係がある。

このようにニックリッシュにおいては個々の経営における価値問題は全体の価値を形成する特殊価値量を出発点とする。しかしてこの特殊価値量の一表現（価格）としての市場価値は個々の経営を全体に有機的に結びつけるのみならず、経営そのものに対しては、すべての抽象的な価値およびその運動の背後にあって、これを具体的に表現する価値量となるものである。しかもニックリッシュにあってはこの価値は経営にとっては支出でありまた収入を意味する。

Ⅱ 企業における価値運動と収支価値

経済的に価値のあるすべてのものは諸々の現象形態をとる。その多くは実質価値 (Sachwert) としてあらわれる。たとえば製品やその他の商品のような動産、土地・建物のような不動産はそれぞれの形をもつ実質価値である。しかしそれらには夫々前段階的な価値があり、前者については原材料が、後者については建築原材料、土地、床などが前提となっている。このような実質価値の外に物の形態の仲介を経ない実質価値があり、これは純粹の無形の給付価値 (Leistungswert) であり将来給付をもたらすものと考えられる。物の形態の有無を問わず、以上の価値は実質財・用役に対する価値であるから総括して具体的価値ともいわれる。さらに価値に対する権利を表するものがある。これはそのもの自身価値があるのでなく、その権利の対象となるものが物的形態あるいは純粹の給付価値であり、これによって対象たる価値が支配され移動されうるから、一種の派生的価値 (abgeleiteter Wert) あるいは上記具体的価値に対して抽象的価値と考えられる。有価証券や水利権、営業権などはこれに属する。

以上の諸価値は企業の活動そのものに対して貢献する価値であり、個別目的に対する価値ともいえよう。これに対し企業はそれ以外に一般的な目的に役立つ価値すなわち一般的な抽象価値をもつ。これは経済社会の分業制度から必然的に生ずる人間と財の間接的関係を、家政における欲求充足に必要な直接関係

に¹⁴変えるものである。企業の所有する支払手段ないし貨幣はこのような一般的抽象価値と理解される。ニックリッシュのいう経済財はこのようなすべての価値、すなわち本来的なものも派生的なものも、あるいは具体的、抽象的なものも全部含めて一切の価値を指す。財は常に価値であって、実質財が背後にあるなしとは無関係であり、したがって物そのものとは異なる。¹⁵

経営において集合される財の統一概念として財産 (Vermögen) という言葉がある。以上に述べた諸形態の価値は貸借対照表財産に整理されうる。換言すれば貸借対照表における借方 (Aktiva) の財産はこのような諸価値から構成されているといえる。尤も計算技術的にはこれら諸価値は簿記・勘定の上で秩序的に計数化されたものであるが。上にふれた価値の目的見地から貸借対照表上の財産を大別すれば、生産に関係する価値 (Erzeugungswert) と支払手段¹⁶ (貨幣) とに分けられる。前者は価値循環に参加する方法との関連において固定財産、回転財産、販売財産に細分される。後者の貨幣は支払手段であるとともに他の財産の価値尺度であり、¹⁷貸借対照表借方における特異な存在である。

貸借対照表は一定時点におけるその企業の価値を種類別に分けて示しているが、いまある一定の時点を出発点として、そこにおける諸価値が経営過程に従って変化していく場合を考えてみよう。貨幣 (支払手段) 以外の生産に関係ある価値はさらに二種類のものからなる。一つは目的結果としての製品の形で販売をまつ価値であり、他は目的基礎として生産に貢献する価値である。前者は価値移転後の完成品であるから生産に伴う価値変化の考察には入らない。しかしいうまでもなくその価値は実際の販売によって販売分だけ消滅し、売上高の中で回収される。後者の目的基礎である価値は次の三種の方法によって変化していく。まず、原材料・補助材料・消耗品・半製品などの価値はより結果に近い高次の製品へと変化するものであり、この場合には生産に使用された価値の

14 S. 87.

15 S. 87.

16 これには信用貨幣も含まれている。

17 6. Aufl. S. 9.

全額は他の形態の価値へ変化する。給付価値もこの変化法に属するが、最初に財の一種として（すなわち貸借対照表に計上されて）存在した場合は原材料その他の価値と同様に考えてよい。また純粹の給付価値で財産の形態をとらず他人の給付、諸経費のように直ちに生産に全額投入するものは、次期以降の給付になるものを除いて、貸借対照表上の在高に関係なくあるいはそれを通らずに価値変化するものとみられる。（後述参照）この種の価値変化をニックリッシュは前消費（Vorverbrauch）¹⁸ というが、この変化した分は費用価値であり、それ以外の分は基礎の構成要素として以前同様に残ることになる。第二の変化法は設備・器具・建物のような償却財産にみられる。生産に貢献した価値の一部だけが製品へ変化するもので、これを消耗（Gebrauch）¹⁹ という。この場合には変化した価値が費用価値を形成し、残りは同様に残存する。第三は土地のような永久財産にみられる。この価値は生産に加わりながら単純な利用（Nutzen）²⁰ があるだけであり、当初の価値に変化がなく、その利用による発生価値は、もとの価値とは別個に、丁度純粹の給付価値にみられるように費用価値となる。したがってこの場合には原則としてもとの永久財産の価値はそのまま残る。

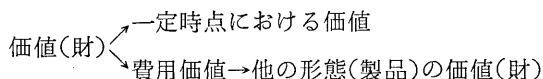
当初の一定時点に存在した諸々の価値は固定化されているものでなく、経営過程に応じて変化する。またその時点以降に発生し、これに加わった価値についても同様である。しかしてこれらの価値は三様の方法で費用価値になるものと、もとのままの価値でとどまる（zurückbleiben）ものとに分かれる。前者の費用価値は費用化した価値を示すと同時に新たな財の価値とくに製品の価値として移転することを意味する。このような変化により獲得された「結果」すなわち製品は諸々の費用価値の凝結となる。したがって製品の価値すなわち生産価値はその生産に要した費用価値に等しい。貸借対照表には費用価値に等しい結果としての価値が加えられることになる。製品の大部分は實際上貸借対照表に計上されることをまたずに販売される。この売上高は一般にいう収益であ

18 需要者が究極的に消費する場合でなく、その前段階にあるという意味（S. 95）。

19 S. 94ff.

20 S. 98ff.

るが、市場で実現する限り売上収入である。その収入は再び貨幣となって企業に流入し、売上分に該当する費用価値を補償する。



経済財に付される価値はその調達ないし購入の際の市場価値である。すでに述べたようにこれは夫々の時点における支出価値と同じである。半製品・製品のような財も、その生産に関与した「基礎」の支出価値が既述の諸種価値変化を通じて様々な形で凝結したものであり、それらも支出価値である。したがって上の図は財産あるいは給付といわれる財の支出価値が費消 (Aufwand) 概念の導入によってその一部または全部を費用価値なる支出価値に変化することを意味する。また支払手段たる貨幣は資本調達、製品販売による収入が諸々の支出を補償した剰余であり、収入価値をもつと考えられる。このように財産は本質的に収入・支出の価値であり、経営過程の価値運動を通じて、このうちの支出価値は費用価値なる支出価値と残りの支出価値とに分化する。

しからばこの分化の基準は何であろうか。費用価値は支出価値と同じく価値に属するものであって、この基準たりえない。簿記においては決算に際して棚卸表を作成し、実際に消耗した分と残った分とを明らかにするが、原材料、半製品など棚卸財産の場合には実際に製造工程に投入されたものあるいは投入されずに残っているものを量的に測定し、その割合で分割する。無形の給付価値などは消費の度合に応じてあるいは時間的基準で分けるであろう。消耗、利用も時間によることが多い。これは価値に対し量の問題といえる。したがって消費量ないし時間量等がもとの支出価値から費用価値なる支出価値を分ける基準となっている。上記の図は量基準による支出価値の分割と考えられる。期末ないし一定時点に残存する在高と費用価値化する部分の計算を担当する在高計算

21 支出の対価としてえられた財の費用化分は原価 (Kosten) であり、労賃は支出に基くとしても、これは原価に入らない、また企業家賃銀、資本利子などは支出をとみなさないけれども費用 (Aufwand) となる。したがって「費用価値化する支出価値」はあるが、支出価値は全部費用価値でない。

や費用計算がニックリッシュによって量・価値の計算であるといわれるのはこのように価値の領域をこえて量が分割の基準になることを意味するものと思われる。上の図は次のように書きかえられるであろう。

支出価値…+量基準²²→
 ↙ 残存する支出価値
 ↘ 費用価値としての支出価値→
 他の形態(製品)の支出価値

資本は財産全体を包む抽象的価値であり、貸借対照表上は貸方 (Passiva) に示される。財産は資本の具体的な表現であって、その価値額は同額である。したがって貸借対照表上の財産と資本も必然的に等しいものとされる。またこの資本は参加資本・信用資本としてその経営に処分をゆだねられた貨幣価値 (Geldwert)²³の合計であり、その価値は実際に資本として受入れられた貨幣あるいはその他の財の価値と同額である。ニックリッシュにあつては資本にあたるものが将来返済しなければならないから支出価値をもつというのでもなく、またそれが出資ないし供与されたときに評価されるから収入価値をもつというのでもない。対象となった財産側の収支価値が資本の価値に等しいから、その価値額が借方の収支価値と同じであり、財産側における収支価値によって、間接的に出資の金額によって（これも借方の収支価値によって決まるが）一種の収支価値になるものと考えられる。

後述するようにこのような貸借対照表上の諸価値を直接の対象とする計算と、この価値から分岐した費用価値をとりあげる計算とは別個の範疇におかれる。前者は在 High 計算とよばれ、財産・資本の期首在 High から出発し簿記に基いてその在 High の変動を計算し、期末の価値を決定する。後者は費用・売上計算とよばれ一定期間中の価値の変化をその変化分について計算し、費用と売上ないし収益を対応させ、その期間の価値変化をとりあげる。

Ⅲ 勘定体系と貸借対照表の利益決定

周知のように、ニックリッシュは簿記の組織を在 High 貸借対照表から説明し展

22 S. 695.

23 S. 90.

24 S. 372.

開している。在高貸借対照表は借方と貸方の均衡表と考えられ、その借方は財産、貸方は資本を示すものといわれる。この均衡関係 (Bilanzgleichung) は簿記との有機的な関連の下に必然づけられる。簿記を系統・組織づける中核的な勘定系列は財産勘定系統と資本勘定系統である。開始 (期首) 貸借対照表上で均衡関係にあった借方在高と貸方在高は夫々諸財産勘定と諸資本勘定に記入され、日常記録ないし経常簿記 (laufende Buchhaltung) においてはこれを出発点としてすべての取引が二つの個別在高勘定に二重に記入される。いわゆる財産取引、資本取引、財産資本取引のような交換取引では、財産間、資本間の相殺的な増加と減少あるいは財産・資本間の同額増加ないし減少があって、二つの個別在高に二重に記帳されるのみならず、期首の貸借対照表における均衡関係はあきらかに維持されている。損益取引²⁵の場合は、現金・債権・債務のような財産在高勘定に記入されるとともにその相手方は、純粹の給付価値に関する在高勘定に記入される。財産と資本の二系統の勘定だけがありうるという前提²⁶からすれば、経常簿記においてはこの給付価値は一種の財産在高として取扱わなければならないことになる。したがって例えば運賃、郵送費などは鉄道や郵便の給付価値を一種の無形財産と考え、現金の減少と対応して、給付価値なる在高を増加させるものと解釈せざるをえない。もっともこの分は決算までに相殺されて費用計算の中に移されるか、あるいは直接には期末貸借対照表項目に関係ないものとして費用計算領域にもちさられる。すなわち給付価値の費用価値化が行われる。これらの場合には費用計算のなかで他の同種の費用価値化分と合計され売上と対応され、その残高 (すなわち損益) は新資本 (Neukapital) 在高として資本勘定を加減するものとなる。したがって給付価値の在高と考えられた部分は間接的に期末の資本在高の増減要因となる。財産・資本在高の変動のうちで、生産に関連して期末資本在高に影響を及ぼす一連の勘定をとくに一

25 ニックリッシュ自身はこのような取引の名称を使っていない。損益取引の損益も一種の在高であるからである。

26 S. 665.

27 S. 666 参照。

般勘定 (Generalkonto) という。²⁸

混合取引で、単純取引に分解されずに単純取引と同様二つの財産ないし資本在高勘定に記帳される場合、当然この在高勘定は混合勘定になる。ニックスは商品・有価証券のような棚卸財産の在高勘定についてこれを説明し、これらには他の種類の在高が含まれており、決算においてこれが分離されるべきものとする。すなわち決算の際に棚卸在高が判明しこの貸方に記入すれば、おのずから貸借差額 (Saldo) が生ずる。この分は新資本在高たる損益である。

(例 1 参照)²⁹

例 1		商 品
期首在高・仕入高	6,000円	売上高 7,000円
新資本在高分…〔差額 3,000円〕		期末在高 2,000円…期末B/Sの在高分

一般勘定を用いる場合には、売上高7000円は一般勘定による費用、売上の計算のなかに売上勘定として入れられ、この商品在高勘定貸方に4000円の差額ができる。この差額は費用価値化するもので、一般勘定に入れられ、売上の7000円と対照され、 $7000 - 4000 = 3000$ が新資本在高分となる。(例 2)

例 2		一般勘定
商 品		売上
期首在高・仕入高	6,000円	7,000
期末在高	2,000	
差額	4,000……→	売上原価
		4,000

決算においては償却財産のように、消耗 (Gebrauch) を通じて期首在高の価値が減ずるものを修正をしなければならない。(例 3)

例 3	償 却 財 産
期首在高10,000	期末在高 8,000
	差額 2,000……費用価値化分、一般勘定へ

一種の損益取引は発生の段階においては損益取引の場合と同様に、現金・債権

28 S. 668, S. 669.

29 例 1 ～例 4 は筆者の設定による。

債務のような財産在高勘定増減に対応する給付価値の在高が記帳されるが、決算日にその一部が期末在高として残存する。これは経過項目に外ならないが、ニックリッシュの例によればその金額は一旦費用価値化ないし、収益価値化して一般勘定³⁰に入れ、期末に価値修正をして残存する部分を貸借対照表在高として戻す。(例4)

例 4		一般勘定	
		支払保険料	31
1,000	価値修正分 400	→	400
		未経過(前払)保険料	
		受取家賃	前受家賃
1,000	3,000		1,000
⋮			↑

このように期首在高貸借対照表における価値均衡は期中における経常的な財産在高および資本在高の諸勘定に対する二重の記帳によって維持される。記帳された在高価値の一部(いわゆる費用・収益化分)は一般勘定に集積され、そこにおける別計算を通じてその結論たる新資本在高分だけが期末における貸借対照表の資本在高として総括的に追記されることになる。したがってこの追記の分を通じて期末の貸借対照表は再び貸借平均し、価値均衡を示すことになる。ニックリッシュによれば在高貸借対照表においては損益が決定されえない。それは損益決定の手段でなくして、それ以前に算定された損益の引合せないし統制手段(Kontrollmittel)³²である。

しかしながら、このようなニックリッシュの貸借対照表機能に対する見解は、財産在高、資本在高の二系統から出発し、一般にいわれる損益要素に対する成果勘定(Erfolgskonten)³³を否定しつつけた勘定構造およびそこに流れる価値関係をつぶさにみるかぎり、疑問視せざるをえない。

まず第一に経常簿記における在高記入をみてみよう。諸種の取引による価値

30 S. 683ff. の黒枠の中を参照されたい。

31 一般勘定における差額は夫々費用価値化、収益価値化した分。

32 S. 704, 6. Aufl. S. 271, 損益計算書で損益が予め求められるという意。

33 S. 667.

変動は、期首貸借対照表における既存の在高項目を変化させ、夫々の勘定に記入されただけでなく、既存在高項目のない場合には、二重記帳の原則にしたがって新たに価値が発生したとして、財産・資本のいずれかに属すべき新たな在高貸借対照表を設定することになる。したがって賃金、諸経費などの支出や売上、家賃、利子などの収入はすべて純給付価値の在高と考えられ、夫々の勘定口座に記入される。したがって今このような既存在高勘定・新在高勘定の両者に現われたすべての価値変動をまとめそれに期首貸借対照表で貸借均衡していた価値を加えて合計試算表を作成したとすれば、ニックリッシュのいう在高勘定だけでその試算表の貸借は均衡する。このことは決算整理を行い、価値修正をほどこした後の試算表についても同じである。というのはこの価値修正はそれ以前の記入額の既存在高勘定と新在高勘定間の振替ないし未記入価値変動の貸借等しい記入に過ぎないからである。ここにいう既存在高勘定はニックリッシュのいう貸借対照表勘定（Bilanzkonto）をさす。また彼の想定した純給付価値項目は原則として期末貸借対照表に入れえない価値変動を扱うものであって、これは一般勘定という名の下に集められる。一般勘定の内容はいうまでもなく期末貸借対照表に表われない発生時の在高であって、費用価値または収益価値に転化するべき在高である。この勘定をここでは新在高勘定と称した。

新在高勘定は次例でもわかる通り、別個にとりあげこの領域におけるすべての勘定の貸借差を求める。すなわち諸新在高について純残存高を計算する。これがニックリッシュのいう新資本在高といわれるものである。そしてこの分は既存在高における資本と同質のものであると考えられる。またこの差額は期末貸借対照表に該当する項目のない価値変動分から計算されたものであり、一般に損益といわれる。

既存在高勘定における残高は期末貸借対照表に集められるが、この残高を集めて出来た在高貸借対照表の貸借はとり去った新在高勘定の貸借不均衡分すなわち新資本金分だけ不均衡になっている。この差額はもともと財産の増減に見合った債務、新出資による資本以外の資本の増減が記入されず期首のまま放置さ

れたことおよび全在高の一部が一般勘定へ引き抜かれたことによるものであって、期末における全貸借対照表財産の合計に等しい抽象価値³⁴（資本）と期首におけるそれとの差に外ならない。この額は上記合計試算表が貸借均衡しているかぎり、新在高勘定すなわち一般勘定における差と一致する。

もっともニックリッシュの一般勘定は取引を把握した段階における一種の在高を扱うものであるが、その在高が前節において説明した通り、価値修正を受けて貸借対照表項目へ戻されるもの以外は、すべてその期中に費用価値なし収益価値に転ずるものであり、この意味でそこにおける差額計算は実質的には収益マイナス費用の計算³⁵である。しかしながらニックリッシュの「その差額が貸借対照表計算よりも先に決められ、それが貸借対照表の資本勘定に振替え記入されねばならない」という必然性はどこにも見つけ出すことができない。貸借対照表から利益は算定しえないという主張は、貸借対照表の実質的内容が「財産・資本にあらわれた価値の表示」であるという前提からもたらされた命題にすぎず、それを裏付ける根拠として一般勘定からの損益の恣意的な振替を主張したのである。貸借対照表の実質的内容が財産・資本の価値表示であるとしても、それとは無関係に、そこには貸借対照表上の両在高総額（Gesamtsumme）の差として結果的に新資本ないし損益が求められているのである。

いまこの間の関係を明らかにするためにニックリッシュの簡単な計算例を挙げよう。（次頁例5をみよ）

Ⅳ 一般勘定の内容と収支価値

第二に前節で述べた価値との関係が問題となる。貸借対照表に掲げられる諸財産、資本在高はその調達・販売の時点における市場価値すなわち貨幣の収支価値をもつ。期間貸借対照表の在高は過去の期間に発生した収支価値であるが、当期中の経常記帳も市場価値すなわち収支に基いて行われ、また決算における

34 S. 90.

35 したがってこれが損益計算書としてとりあげられる。

例 5

期首貸借対照表 (Eb)

現 金	5,000	75,000	資本金
原 材 料	35,000	25,000	債 務
補助材料	10,000		
設 備	25,000		
土 地	25,000		
	100,000	100,000	

現金 (Ka)

Eb 5,000	3,000 L
	1,000 Ga
	1,000 Bb
5,000	5,000

原材料 (R)

Eb 35,000	25,000 RA
	10,000 Bb
35,000	35,000

補助材料 (H)

Eb 10,000	5,000 HA
	5,000 Bb
10,000	10,000

設 備 (Gv)

Eb 25,000	2,500 Abn
	22,500 Bb
25,000	25,000

土 地 (Grdst)

Eb 25,000	25,000 Bb

債 権 (D)

Erl 60,000	60,000 Bb

資本金 (Kap)

Bb 104,410	75,000 Eb
	29,410 Gew
104,410	104,410

債 務 (Kr)

	25,000 Eb
Bb 26,250	1,250 Z
26,250	26,250

期末貸借対照表 (Bb)

Ka	1,000	104,410	Kap
R	10,000	26,250	Kr
H	5,000		
Gv	22,500		
Grdst	25,000		
D	60,000		
Bertrg	7,160		
	130,660	130,660	

一 般 勘 定 ³⁶					
売上 (Erl)		利子 (Z)		損益 (Gew)	
Bertrg		Kr 1, 250	5, 000 N		25, 660 Bertrg
60, 000	60, 000 D	Gew3, 750		Kap29, 410	3, 750 Z
		5, 000	5, 000	29, 410	29, 410
賃銀 (L)		原材料(加工)(RA)		補助材料(加工)(HA)	
Ka 3, 000	3, 000 Bl (うち50前払)	R 25, 000	25, 000Lk (うち5, 000残留)	H 5, 000	5, 000 Lk (うち1, 000残留)
3, 000	3, 000	25, 000	25, 000	5, 000	5, 000
製間接費 (Ga)		償却 (Abn)		利用 (N)	
Ka 1, 000	1, 000 Lk (うち10在高)	Gv 2, 500	2, 500 Lk (うち 500 未完品分)	z 5, 000	1, 250 Lk 3, 750 Bl (うち600未 完品分)
1, 000	1, 000	2, 500	2, 500	5, 000	5, 000
原価 (Lk)		経営給付 (Bl)		経営成果 (Bertrg)	
材料結合		L 3, 000	6, 750 Bertrg	Lk 34, 750	60, 000 Erl
RA25, 000	34, 750 Bertrg N	3, 750		Bl 6, 750	50 L
給付結合		6, 750	6, 750		5, 000 RA
HA 5, 000					1, 000 HA
Ga 1, 000					10 Ga
Abn2, 500					500Abn
利用				Gew 25, 660	600 N
N 1, 250				67, 1160	67, 160
34, 750	34, 750				

加工中の価値 (B/S)

36 S. 682~S. 684, 利子, 売上, 損益の勘定は本来貸借対照表に入らないから特別の区割に入れ, これらとニックリッシュの示す経営内部の費用計算とを合せて一般勘定領域とした。この点原文と多少の相異がある。

価値修正はすでに述べたように量を基準にして費用価値・収益価値化する部分と残存する部分とに収支価値と分割する。収支価値が一旦記入され、それがこのように分割されていくかぎり、第一において述べた通り貸借対照表上の損益と一般勘定ないし費用・売上計算からの損益とは明らかに一致する。しかしながら、ニックリッシュの費用・売上計算には収支価値以外の費用価値・収益価値が入ってくる。

ニックリッシュの計算体系で一つの特色をなすものは、原価 (Kosten), 費用 (Aufwand), 経営給付 (Betriebsleistung), 売上 (Erlös), 経営成果 (Betriebs-ertrag), 損益 (Gewinn und Verlust) の概念規定³⁷が彼の共同体思考に裏付けられている点である。原価は経営外に対する支出とひきかえに入手された生産要素 (基礎) の支出価値³⁸である。費用は原価の対価にみられるような外部からの価値だけでなく、経営自体ないし内部の生産過程に対する犠牲分を含む。経営構成員の労働・自己資本利子のような内部価値が原価に加えられて出来る全費消である。ここに加えられるものとしては支出を伴った労働者に対する賃銀、³⁹ 棒給, 自己資本利用 (利子) などがあげられる。経営給付は全費用から原価を差引いた残り (Rest) であって、原価の生産に対する貢献分を除く労働者、自己資本の貢献分であり、上記内部費用価値に対応し、また金額的に費用-原価と一致する。売上は生産過程を終えて一切の費用を吸収した結果としての財が市場で販売されてえられた収入である。費用は当期に発生したもの全額であり、次期に繰越される未完成品や在庫製品に対する分を控除しないかぎり売上高と費用とは対応させられない。かくして経営成果は $\text{売上} - [(\text{原価} + \text{経営給付}) - \text{期末半製品} \cdot \text{製品の費用}]$ であり、この分は経営の純粋な価値創造分である。そしてこの成果が損益勘定へ移され、損益を求めるための調整を受けることになる。

ここで注意すべきは、このような一般勘定で処理される内容が経営共同体思

37 この点について高田馨「経営共同体の原理」103頁以下、144頁以下に精密な研究がみられる。

38 原料、機械、他人の用役給付、他人資本の利用などがこれに含まれる。

39 経営給付と対応するこの分には、労働の利潤参加分、企業家賃銀は含まれない。

考に結びつけられて、内部計算的な体系に組み替えられ、財務会計的な在高計算とはかなり遊離してくる点である。その第一は、支出に基かない自己資本利子のような経営給付が入ってきた点であり、その第二は、期末貸借対照表が期間計算であるに対し、ここに展開される計算は給付計算であるということである。例5の計算をみてもわかるように、この二点について次のような調整を行い、いわゆる財務会計的な損益したがって貸借対照表上の損益と同額の損益計算書上の損益に直す。まず後者の点であるが、決算に際して経営成果は給付から期末残存分すなわち売上によって回収されなかった分の価値を差引く。例5では7,160に当る加工中の期末在高を費用価値の総計 $41,500 (= 34,750 + 6,750)$ から控除し、これを売上の60,000と対応させ、差額としてのいわゆる期間経営成果(Periodenertrag)を求める。この価値修正分は同額で期末在高貸借対照表の借方項目に計上され、期末財産の一部となる。この修正分は期末在高の量的測定に基くものであって、経営成果勘定の貸方と期末貸借対照表の借方に同時に記入され、両者の損益に同時同額で影響を与えるものとみることができる。前者の点であるが、経営給付勘定の借方は支出価値である労銀・棒給と支出を伴わない利用からなる。労銀・棒給は支出を伴ったものであるから損益の構成要素として調整を受けることはないが、自己資本利子については支出が無かったために、求められた期間経営成果に加算されて、損益勘定からもわかるように、その自己資本利子の分だけ戻される。すなわち期間経営成果25,660は支出を伴わない費用3,750を加えて29,410に改められ、これが損益計算書にあらわれる純益となる。このことは、一般勘定の内容は経営目的により一時独自の道を歩んだが、究極的には収支価値のみの計算へ戻されたこと、そしてこの収支価値へ追従させようとする調整計算が一般勘定の(損益計算書上の)損益を貸借対照表上の貸借差に一致させるものであることを意味する。したがって損益勘定における損益は期末貸借対照表に移されるというニックリッシュの主張にもかかわらず、収支価値と一般勘定の内容を比較対照すれば、むしろ逆に期末貸借対照表の収支価値は損益勘定をして支出に依らない価値を修正せしめ、貸借対

照表と同じ損益を求めしめるものであるという逆説さえ成立つのではないかと考えられる。

V 貨幣計算と期末貸借対照表

ニックリッシュによれば簿記の機構ないし体系のなかには、四つの独立した計算領域が存する。⁴⁰ 在高計算、費用収益計算、貨幣計算、共同体（分配）計算⁴¹がこれである。これらは一定期間の経営活動の全般、経営内部の諸関係をみる上で不可欠の四本柱であり、また諸経営目的に応じて使い分けうるものである。簿記の勘定が財産・資本の在高二系統のものからなるとする命題から出発すれば、純粹の在高変動を把握し期末在高貸借対照表に至る在高計算が最も重要なものとなろう。また在高計算から出発し、期末在高に直接関係しない項目をとりあげて、在高計算との有機的な関連の下に、⁴² 原価、経営給付、経営成果を把握する費用、収益計算も重要である。前者は経営の価値均衡関係の一時点における静態を、後者は価値運動の動態を示す。これら両者の計算はいままで述べたものであり、いわゆる既存在高の価値計算はここにいう在高計算を、一般勘定における新在高の計算は費用・収益計算を意味する。期末貸借対照表、損益計算書（期間価値対照表）⁴³はそれぞれの結論である。両対照表はともに量・価値の計算であり、そこに一貫する価値が収支価値であることはすでに述べた。この収支価値を積極的にとりあげ、収入支出の計算から出発して損益を求める計算が貨幣計算である。

貨幣計算（Geldrechnung）は単純な収入を支出の計算ではない。当期末に至るすべての収入・支出のうちどれ程がその計算期間に帰属するか⁴⁴の計算である。まず当期に至るまでの収入・支出を計上し、それに当期に発生した収入・

40 S. 677.

41 ここでは共同体（分配）計算の詳細な説明は省略するが、これは経営成果と他の根拠から生れる収益から出発して、経営構成員への分配を計算的に示すものである。

42 支出価値在高の全部または一部をひきつぎ、決算においては価値修正の点で相互関係がある。

43 S. 677.

44 S. 694.

支出を加え、さらにその結果から当期の損益に関係のない部分を控除するという形式で、財産・資本の各在高について収支の変動を記録する。

現金についていえば、まず以前の期の現金収入に当期の現金収入を加え、そこから損益に無関係の要素をとり去る。すなわち(1)以前の期間に関連する当期現金収入、(2)次期以降の期間に関連する当期現金収入、(3)新しく出資金を受取る場合の当期現金収入を期末までの総収入から控除する。ニックリッシュによれば、債権は現金と全く同性質のものであり、債権収入は現金収入に準じて収入とみられる。したがって債権については期首在高は以前の期の債権収入残高であって、これに期中の収入を加え、それから期中における現金による回収高を差引く。当期における収入と解消を個々に計算する代りに彼は債権について、期末債権在高一期首債権在高の方式を用い、当期の正味債権収入額を計算する。正味の債権増加高は実際商品を販売して収入した収益に比べて当期中の現金回収分だけ少いことになる。しかしこの分の現金回収は現金収入として計上されているから、収益計算の立場から問題は起こらない。

次に支出の側では、まず現金支出と債権支出が問題になろう。ニックリッシュにあっては、個々の支出を発生毎に把握するのではなく、少くとも最初の計算段階ではこれを財産および給付に具現している支出価値を通じて求めようとする。例えば原材料・補助材料設備等に関しては、期首における夫々の在高に対する以前の支出価値に現金・債務支出によって当期に購入した財の支出価値を加え、これから期末在高に相当する支出価値の部分を控除する。これによって得られたものは当期の費用に関係ある支出すなわち費用支出になる。労銀のような用役給付については期中の支払額から損益に無関係な前期分の当期支払い分と次期に属する分とを控除して費用支出を求める。

(原材料、設備等の場合)

期首在高に対する以前の支出	
+ 当期購入に対する支出	+
- 期末在高に相当する支出部分	-

当期費用に関係する支出

(労銀・捧給等の場合)

労銀・捧給支出	
- 前期分の当期支払	-
- 次期分の当期支払	-

当期費用に関係する支出

收支計算

支 出 (A)	収 入 (E)
I 期首在高に対する前期以前の支出	I 当期に繰越された前期以前の収入
a) 原材料, 補助材料 M.....	M.....
b) 設備 ".....	".....
c) 補助経営材料, 消耗品 "..... M.....	M.....
II 当期中の現金支出 ".....	II 当期中の現金収入 ".....
III 債務	III 控除
a) 期末在高 M.....	a) 以前の期に係る現金収入 M.....
b) 期首在高 -) "..... M.....	b) 次期以降に係る現金収入 ".....
	c) 新資本払込による現金収入 "..... -) "..... M.....
IV 控除	IV 未販売の経営給付に対する貨幣価値
a) 前期の貸銀の支払 M.....	a) 費用計算からの振替 M.....
b) 次期の貸銀の前払 ".....	b) 市況悪化, 製品の汚損による価値減少 -) "..... M.....
a) b) にはその他の用役給付で当期に属さないもの一切を含む	V 債権在高
c) 期末在高に相当する支出部分	a) 期末在高 M.....
原材料, 補助材料 ".....	b) 期首在高 -) "..... M.....
設備 ".....	
補助経営材料, 消耗品 "..... -) "..... M.....	
V 控除	貸借両側の総計額は一致する
d) 資本の償還支出 -) "..... M.....	
利益金 "..... M.....	

45

45 ここで注意すべきは収入・支出いづれの側にも資本金がないということである。資本金は期首期末同額であって期末在高-期首在高=0 であるからここには表われない、もっとも資本の新払込分、返済分は適当に考慮されている。

支出に対する控除項目として生産過程に投入された財の製品における残存分が考慮されねばならない。これは一般勘定領域の経営成果勘定における価値修正分に相当するものであって、ニックリッシュはこの分からさらに棚卸損、評価損を控除し、支出のマイナスとしての収入側にかかげる。いま支出の側についてとくに当期の現金・債務支出を別個にまとめ、82頁の二計算方式のマイナス部分を別個にとり出すならば、前頁のような貨幣計算の雛型ができる。⁴⁶

貨幣計算は費用収益計算ととくに密接に関係する。この表からもわかる通り、この収支計算は収入支出された総額より当期費用収益に無関係な収支が控除されて、費用価値化ないし収益価値化する支出・収入が残され、収益収入－費用支出＝損益が求められている。ここでは個々の収益・費用が対応させられず、収支在高の比較を通じて間接的に収支差額としての損益が求められている。しかもこの損益は費用収益計算による損益と一致する。⁴⁷したがって貨幣計算と費用収益とは相互に代理させられうる。例えば単式簿記では費用収益を計算するための前提が欠けている。したがってここでは貨幣計算が費用収益計算に代えられる。組織的な簿記においては主として費用収益計算が用いられる。彼自身も明らかにするように、⁴⁸期間価値対照表すなわち損益計算書は費用収益計算か貨幣計算のいずれかでなければならないといえる。

それでは貨幣計算と在高計算との関係はどうであろうか。ニックリッシュによれば、⁴⁹この関係はもっぱら現金勘定、債権・債務勘定の在高および繰延勘定のような経過項目の計算額に集約される。換言すれば、現金、債権、債務経過項目の金額を確定することに貨幣計算の意義があり、それ以外で在高計算と結びつく点はないと考えているようである。

ニックリッシュの貨幣計算においては、二在高系統の勘定体系をもつ簿記を背景にしている点からも推測できるように、その収支は当期のみならず、期首在高に含まれる以前の期の収支をも計算のなかに入れ、期末在高の収支を考慮することによって当期の収支を浮び上らせ、これに調整を加える。しかもこの

46 S. 697., 47 S. 699., 48 S. 700., 49 S. 699.

期首期末の在高分は在高計算からもってくるものであるとする。このことは在高計算が一つの収支価値計算であることを裏書きするものであり、また期末貸借対照表の在高分は当期の損益に直接関係がない収支価値であるからこの貨幣計算においては控除項目となる。いまこの捨てられるべき控除項目の部分を拾い上げればどのような結果がえられるであろうか。期末在高残存分は在高計算に依存するという前提も、貸借対照表からくるというのではなく、この際第Ⅱ節で述べたような配分計算によるものと解釈しよう。

上記の収支計算表には期首の現金在高と資本金在高が入っていない。いまこの表の貸借両側に期首現金在高を追記し、支出側の記入額を期首現金在高としてそのまま放置し、収入側の記入額に収入Ⅰの現金収入を加算し、支出Ⅰの現金支出を減算すれば、収入側には期末現金在高があらわれる。したがってこの追記によって収入側には $(期首現金在高 + 収入Ⅰ - 支出Ⅰ) = 期末現金在高$ が生ずることになる。またこの表の両側に期首資本金在高を追記し、収入側の記入額を期首資本金としてそのまま放置し、支出側の記入額に収入Ⅲc)を加え、支出Ⅴd)を減ずれば、期末資本金在高が求められ、これが支出側に表示されることになる。したがってこの追記によって、支出側には $(期首資本金在高 + 収入Ⅲc - 支出Ⅴd) = 期末資本金在高$ が生ずる。期首現金在高・資本在高を計上することによって、この収支計算には期首貸借対照表に出ているすべての項目が記録されたことになる。しかもこの追記は収支両側に対し同額でおこなわれたからこの表の貸借均衡は破られない。支出Ⅲa)は期末債務在高、収入Ⅴa)は期末債権在高である。さらに支出Ⅳb), c) は前払項目にあたり、とくにb)は期末における前払費用を、支出c)はこれと同性質の期末財産(狭義の)を示す。収入Ⅲb)は前受項目を示す。収入Ⅳは期末に棚卸商品あるいは在庫製品として残るもので支出Ⅳc)と同様に期末財産(狭義の)を示す。

以上の観察をもとにして収入支出両側を完全に入れかえ、しかも期首貸借対照表に存在した項目の収支価値を全部とり去って整理するならば、次のような収支計算表がえられる。

収 入		支 出	
$B + E \text{ I} - A \text{ I}$	現 金	$A \text{ III a}$	債 務
$E \text{ V a}$	債 権	$E \text{ III b}$	前 受
$A \text{ IV b}$	前 払	$K + A \text{ V d} - E \text{ III c}$	資 本
$A \text{ IV c} \cdot E \text{ IV}$	財 産		(差額=利益)

(収入: E, 支出: A, 期首資本: K, 期首現金: B)

この表はニックリッシュの前表を変形したものであるだけでなく、これこそ期末貸借対照表と全く同一物である。彼は貨幣計算が在高計算よりむしろ費用収益計算であると主張するが、これは利益が収入支出を通じて求められる点からの推論にすぎない。なるほど彼の貨幣計算では収支のうち当期の損益に無関係のものは控除されているが、この収支両側から控除されるものを上の表のように貸借を逆にしてプラスとし、あるいは相殺計算することによって再生させるならば、そこには在高計算で求めた期末貸借対照表と全く同じ貸借対照表が出現する。その上この計算は収支差としての利益を決定しているのである。

結 論

すでに価値論と簿記の構造を通じて、ニックリッシュのいう期末貸借対照表が収支価値の項目より成ることを説明し、そしてそこには貸借収支価値の差として損益が必然的に求められうことを述べた。このことが証明できる最大の根拠は彼のいう経営における価値がその両極端において市場価値すなわち収支価値に結びついており、しかも価値運動はこの収支価値の期間への配分事象であることである。ニックリッシュの在高計算ないし貸借対照表は、彼自身の主張とは逆に、むしろそれ自体が利益を決定する機能をもち、さらに彼の収支計算は、その計算に含まれている収支の在高を通じて利益が決定される姿を証明したものと解することさえできる。彼の言葉を逆用するならば、収支計算は、費用収益計算の代理者であるとともに、いわゆる収支を基礎とする動的貸借対照表の構造を示すものと考えられる。