Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2026-11-28

財産法と勘定学説（百巻記念號 經營學篇 ： 会計学）

戸田, 義郎

(Citation)
国民経済雑誌,100(6):237-251

(Issue Date)
1959-12

(Resource Type)
departmental bulletin paper

(Version)
Version of Record

(JaLCDOI)
https://doi.org/10.24546/80040784

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/80040784

財産法と勘定学説

戸田義郎

一　勘定学説の研究と財産法

勘定学説を研究するに当つては、「損益法」と並んで説かれる「財産法」が問題となる。それは少くとも次の理由による。第一は、財産法は後述する如く、一般に勘定学説が対象としているヨーロッパ的企業複式簿記に関する計算構造の原理的理解に欠くことができない要素であるからである。勘定は、この計算構造に拠つて計算を進める場合に必要とせられる計算単位であることを、その本来の性質とするから、かかる勘定の本質を明かにし、その体系を確立して、勘定記入理論を説くことを課題とする勘定学説が、財産法に関連を持つことは当然である。第二の理由は、勘定学説においては財産系統勘定が問題とせられる場合の多いことである。勘定学説は、「動的勘定理論」[1]あるいは「成果勘定学説」[2]に属するものとせられるワルプの学説[3]が生れるまでは、ほとんど例外なく財産系統勘定の確立を考えようとする点で共通的であつた。[4]すなわち物的二勘定学説は正味財産系統勘定に対して財産系統勘定の樹立を図り、物的一勘定学説は更に徹底して全勘定を財産系統勘定として把握し、三勘定学説は積極勘定に消極勘定を対立せしめた上、積極勘定の内容を

「積極財産」（Aktivum）計算用勘定としている。勘定の擬人的理解を特徴とするといわれ、財産系統勘定とは一応対蹠的と見える人的一勘定学説においてさえも、筆者が別稿で指摘した如く[5]、勘定の二元的理解が行われ、勘定記入理論、すなわち仕訳理論との関連において勘定本質を把握する場合こそ財産系統勘定の確認は問題外とせられるが、勘定本質をその設定の動機そのものに即して把握する場合には、会計主体の所有財貨、すなわち財産の計算のための勘定が必要とせられることをみとめているのである。このように財産系統勘定を確認しようとする態度の見られる以上、それが財産法と何等かの関連を有するものと予想せられるのは当然であろう。次に第三の理由として、企業複式簿記が計算的任務に併せて記録的任務を持つことを挙げることができる。今、企業複式簿記の任務が、種々の内容より成る記録（広義）の保持に求められること、各種の計算の遂行はかかる記録（広義）任務達成上の一つの試みであること、然しその計算は、結局、綜合的評価計算を中心として一つの体系を完成し、他の個別的諸計算については、これをその体系内に吸収することによつて目的の達成を図ること、および取引内容の記録（狭義）保存もこの個別的諸計算を通じてか、あるいは綜合的評価計算そのものによつて可能とされるに到つていること等の事情については[6]、筆者が別に説明をした如くである[7]。さて、この個別的諸計算の遂行や取引内容の記録（狭義）保持が、財産を対象として行われる場合の多いことは容易に推察し得るところであつて、そこに財産法の思想がそれと如何なる関連を有するかを考察する必要が生じる。また企業複式簿記における上述二種の任務の達成は、他方において、勘定の本質規定に関係を有することはいうまでもない。かくて勘定学説は企業複式簿記に課せられた任務との関係を介して、財産と関連づけられることになるのである。

以上の如く勘定学説と財産法とは密接な関係を持つものであつて、財産法に関する理解を得ることは勘定学説研究上重要な意義を有する。然るに財産法に関しては、財務会計の基本計算構造を説くに当つて、解釈が必ずしも一定してい

ないことに気がつく。否、むしろその点に関して、従来の財産法に対する解釈について批判が試みられつつあるのが現状であるといえる。この点に鑑みて勘定学説研究上の重要なる副次的課題の一として、財産法に対する吟味の必要がみとめられるのであつて、本稿はこれを問題とするものである。

(1) 黒沢清「簿記原理」昭和二十七年、一八一頁。
(2) 畠中福一「勘定学説研究」昭和二十九年、四二二頁。
(3) E. Walb; Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betrieb, 1926.
(4) G. Sganzini はその唯一の例外であろう。彼は貨幣勘定と商品勘定の両勘定体系を規定しているが、商品勘定は「費用と収益の総合勘定」と解しているから (Sganzini; Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, 1908, S. 31) 財産としての商品を記録するものといえよう。従つてこれを貨幣勘定と綜合的に把握して財産系統勘定を樹立しようとすることは、彼においては全く考えられないことである。然し彼は他方において「純財産勘定」ないし「純財産」の概念を使用している。(Sganzini; a. a. O. S. 28, 30 u. 39) このことから彼にも財産計算の思想がみとめられるのではないかと思われる節もないではない。これに関する吟味は後日を期したい。
(5) 拙稿「勘定学説研究上の一問題」平井泰太郎先生還暦記念論文集、会計篇 (仮題)。同「勘定理論の性格に関する一考察」国民経済雑誌、第百巻第四号。
(6) 個々の取引内容の記録保持には、債権、債務等の決済計算や、商品受渡管理用出入計算等の個別計算の過程を利用して目的を達することができる。他方、企業活動の綜合的成果としての損益に関する記録保持には、損益計算なる綜合的評価計算そのものを、そのまま利用することができる。
(7) 拙稿「勘定学説研究上の一問題」前掲書。

二　財産法の基本的性格

財産法 (Inventory Method) は損益法 (Income Method) に対立する損益計算法である。それは期間損益たると全体損益たるとに関係なく、また簿記形態の具体的差異を超越して考えることのできる損益計算のための原理的型式の一として、最も基本的なものである。然しながらここで問題とする限りにおいては、それは期間損益の計算に関連するも

のとして、さらにはまた、企業複式簿記との関係が窮極的には問題となるものとして、理解されねばならないのは当然である。

今、財産法の最も本来的な特徴を考えるならば、それはおよそ次の如きものと思われる。

第一に、財産法は、損益法が期間収益および同損費の総額を明かにしてその差額を以て期間損益とするのに対して、期末純財産在高と期首純財産在高の差額を期間損益とする点に特徴がみとめられる。故に財産法は期末および期首という一定時点の数値の比較によつて、両時点をもつて劃せられる一定期間における変動数値の正味変動量を明かにする比較静態的計算法による動態把握を実行するものであつて、損益法が期首より期末に到る一定期間中の変動数値を捉えることによつて、その正味変動量を明かにしようとする純粋動態的計算法による動態把握を試みるのに対し、計算技術的性格において顕著な対照を示すものである。

第二に、財産法は期首および期末における純財産額を明かにするために、財産および負債を計算手段として持つことを以て足るのに対し、損益法は理論的には収益および損費のみを対象とすることによつてその計算目的を達成することが可能であるが、現実には収益および損費の把握のための具体的な手がかりとして財産および負債の増減を記録することが、唯、単に、便利であるというに止らず、むしろ事実上必要であると見られる点で、対照的である。財産法が財産総額から負債総額を控除することによつて純財産額を計算するにも拘らず、これを財産法と呼ぶ理由については、次の如き解釈が可能であると思われる。その一は財産法は本来的には

期首（期末）財産額－借入金による期首（期末）財産増加額＝期首（期末）純財産額

の思想を基礎とするものであるが、「借入金による期首（期末）財産増加額」に代えるに、計算技術的には同一効果を

持つ「期首（期末）負債額」を以てした結果、財産と並んで負債を対象とする形式が見られるに到つたと考えることである。然しながら、これは明らかに財産法の性格をその現象形態に即して理解しようとするものであつて、かかる角度から財産法の思想を見ることが本来的なものではないという誤りに気づくならば、財産法は上述の如き理由から、正に当然に「財産法」でなければならないといえるのである。なお、上掲の式における期末および期首純財産額の差を期間損益とすることは、もちろん、単純に過ぎる。正確には期間中の増（減）資をも考慮する必要のあることはいうまでもない。然しながら、問題の基本的性格は既に以上によつて尽されているから、煩雑を避けるため、これに触れない。次にかかる解釈に対して、次には物的二勘定学説における財産概念による影響が大きくみとめられるとする立場を挙げることができる。衆知の如く、同学説は財産を積極財産と消極財産に分類し、前者は資産ないし狭義の財産を、また後者は負債を意味するものと説明している。従つて財産（狭義）および負債を対象とする財産法は、広義財産概念に基いてその名称を持つに到つたものとすることができるのである。財産法の名称が、以上のうち何れの解釈から生れたかは明確ではないが、恐らく後者より出たものとするのが妥当であるように思われる。けだし前者は理論的には承認し得る解釈ではあるが、企業における現実の計算過程、ないし財産法的損益計算法そのものの生成過程においては、そのような深い思考があつたものとは思えないからであり、また財産法的損益計算方法の生成・発展は別として、財産法なる概念の生成・発展は物的二勘定学説以後のものであり、且つその強い影響のもとにおける所産と思われるからである。

第三の特徴としては、財産法においては必ずしも継続的簿記が必要とせられないという事実を挙げることができる。財産法のもとにおける一定時点の純財産額は、その時点における財産および負債を直接に棚卸することによつて求められる。もとよりこれらの要素に関する日常的増減を正確に記録することによつても、上述の目的を達することはできる

が、かかる日常的記録を内容とする「継続簿記」が損益法にとつては絶対的なものであるのに対し、財産法においては、それは選択または補充的意味において採り上げられるに過ぎない。財産法が「棚卸法」（Inventory Method）といわれ、損益法が「誘導法」（Derivative Method）ともいわれる根拠が、この点に求められていることは衆知の如くである。

第四に、財産法は、その基底において、純財産純増減額を損益とする思想を持つものであることが指摘せられる。この点に関連して、財産法は損益計算のためには致命的な欠陥を有するものと批判せられることも衆知の如くである。然しながら、財産法は企業の全体損益を計算する手段として見られる限り、この批判は当らない。企業の全体損益は営業閉鎖時の純財産と、開業時の純財産との差額以外の何ものでもないとともに、これらの両純財産額は、前述の如く、財産・負債を直接に対象とする棚卸によつて確定せられるから、その計算は最も具体的且つ確実であつて、この点ではそれ以上の方法は見出し難い。然も財産法における全体損益の計算は、最も端的には開業および閉業時の所有貨幣資産の比較によつて行われる場合を考えることさへ可能であつて、その場合には計算結果の具体性と正確性は一層強調せられるのである。故に全体損益の計算に関しては、損益法もその手段たり得るが、その場合の計算の正確性は、むしろかかる財産法による損益計算の結果に徴することによつて、具体的裏付けを得ることができるのであつて、その意味において全体損益の計算に関する限り、損益法は財産法に従属する関係に置かれている。

然しながら期間損益計算に関しては両者の関係は逆となり、財産法は損益法にその計算結果の正確性の保証を仰がねばならないのみか、時にはそれすら問題とならないまでに不正確な計算技術とせざるを得ない場合さえ考えられる。すなわち財産法は期間損益に属する純財産純増減部分と、いわゆる資本取引の語によつて包括的に表現せられる、それ以外の原因に基く純財産純増減部分とを区別することができないからである。然し損益法による期間損益の計算が如何に

財産法のそれにまさるとはいえ、その損益計算が正確なものとして承認されるのは、当該損益計算がいわゆる継続性原則に忠実に計算が進められている限り、期間損益の合計としての全体損益は、最終的には財産法に基く全体損益計算の結果によつて、その具体的裏付けを得ることが出来るという原理的な関係があればこそであつて、そこに財産法の損益法に対する絶対的な優越性がみとめられることを見落してはならない。然しながらそれは勘定学説の研究とは一応無関係であるということができる。

第五に財産法の特徴として指摘することのできるものは、そのもとにおいては財産評価はその処分価額によつて行われることが原則であるという事実である。今、財産法の特徴として既に掲げられたところに基いて、これをその最も純粋なる形で理解するならば、企業の所有に属する諸財貨は網羅的に採上げられてその時価において評価されるべきであり、時価は換金価額すなわち処分価額を選ぶべきであるとしなければならない。そのことは、財産法による損益計算の正確性が最も完全な形で示されるのは全体損益の計算の場合であり、それは端的には開業および閉業時における貨幣所有額の差として求めることができるとせられた点に鑑みるならば、当然のことである。財産の換金価額による評価を要すると考える立場は債権・債務についても妥当するのであつて、これらのものについては時価評価によつてその現価が明かにせられる必要があるといえる。従つて期間損益の計算に当つて財産法を採ることを強調しつつ、現実には処分価額ないし現価による評価を回避するならば、それは単に財産法の形骸を残すものに過ぎないか、あるいは財産法について新しい観点よりする意味づけを試みようとしているか、その何れかであるとすべきであろう。

三　財産法に関する諸解釈

財産法は以上の如き諸特徴より成る性格を持つものであるが、かかる性格の一面のみが強調せられるところに、既に指摘した如き、財産法の理解に不一致があるかのような印象を人に与える原因があるものと思われる。

例えば財産法が損益計算よりも貸借対照表の作成方法として説かれることは、黒沢・合崎・飯野・江村・高松・平栗の諸氏が「元来貸借対照表の作成の方法として二つの方法が区別されている。一つは財産目録法（財産法ともいう）であり、他の一つは誘導法（損益法ともいう）である。」と明記していられること等[1]で見る通りであるが、それは財産法における計算目的よりも、この目的の達成過程において見られる計算技術の性格が、――然もその一面のみが――強調されていることによるのである。すなわち財産法は比較静態計算的性格を有しているが、ここではその静態比較的側面が捨象せられ、単に比較内容たる静態を把握するための過程の側面のみが重視せられたところに、この種の解釈の生れる原因がある。また財産法を財産目録による損益計算の様式とすることは、土岐博士が「企業の資産と負債を実地に棚卸して、これによつて一先ず財産目録を作成し、更にこれを基礎として貸借対照表が出来、従つて資産から負債を控除したのは正味財産であつて、その期間的差異によつて期間損益計算をする様なやり方は……簿記では「財産法」又は「棚卸法」とか呼ばれるものであつて……」と説かれるところから推測[2]することができるが、それは損益法に対する財産法の計算技術的特徴を強調し過ぎたものといえる。財産法においては財産および負債を介して純財産額を知ることが必要とせられるから、財産法を貸借対照表作成の方法として説くことは無条件に承認すべきではないが、他方、これを財産目録と不可分のものとして説くことも、厳密に言えば、妥当を欠くうらみがある。けだし財産目録は財産および負

債に対する棚卸の結果に基いて作成せられるが、それは純財産額の確定・純財産純増減額の算出を含む財産法的損益計算の全過程の一段階において問題となるに過ぎない上に、財産目録の作成が直接には純財産額計算を目的とするものであることを思うならば、イタリー式単式簿記において作成せられる「資産負債表」(Statement of Affairs) こそ、この目的に叶う最も合理的な計算手段であるといわねばならないからである。財産目録についてはこのような問題があるにも拘らず、それは財産法的損益計算の遂行に当つて有力な手段とみとめられること、またその全損益計算過程への介入の可能性は、財産法と損益法との間においてみとめられる重要なる相違点であること等を思うならば、財産目録の意義を強調して、財産法を財産目録による損益計算法であるとする解釈は必ずしも妥当を欠くものとはいえない。

更に財産法が「棚卸」の意味において理解せられることのあるのは、飯野助教授が「……原価計算は損益法の利潤計算の構成部分として必要不可欠のものであるが、この点に実は注意を要するいま一つの点が潜んでいるのである。」すなわち「……大量生産を行う工場で総合原価計算の行われている場合には……各製造部門に集計された総製造費用のなかから総合原価を算定するためには、総製造費用に前期仕掛品繰越高を加え、その合計額から期末仕掛品繰越高を控除しなければならない。すなわち、ここでは完成数量に相当する費用を算定するためには、期末仕掛品の棚卸評価が不可欠な要素となつている。ところが仕掛品原価の決定にはいろいろの方法があるけれども、それらの方法はすべて現物の現在量を実際に棚卸することが前提となつている。したがつて総合原価計算は、本来、財産法に属する計算であるといわなければならない。」[3] とせられるところから知ることができる。然しながら、それは、上述の財産目録の財産法に対する関係を特に強調する場合と、同じ動機から生れた解釈であることは容易に推測せられるのである。なおまた、財産法は必ずしも財産目録あるいは棚卸と関連づけることなく、広く財産および負債を対象とする損益計算を意味するもの

と解せられることがある。例えば沼田教授が純損益の計算に二種の方式のあることを示された後、「(1)の純損益計算方法を損益法と称し、(2)を財産法と称する。……簿記がこの二つの計算を行うことは、その一致によつて計算の正確なことを立証するのみでなく……」と説き[4]、他の機会において「簿記がこのように純損益額について、損益勘定と財産勘定との両面から計算を行い、その原因と結果との二面的計算を行つているということは、複式簿記の特徴であり、すこぶる巧妙である。[5]」といわれるのは、その間の消息を物語るものである。これは財産法における計算対象を特に強調することから生じた解釈に外ならない。なお、この場合には、財産法の比較静態計算的特徴を必ずしも固執しないという態度のうかがえることについては、十二分の注意を払う必要がある。既に指摘した如く、財産および負債の総額は、棚卸ないし財産目録の作成とは別に、その日常的増減を記録する継続簿記によつても捉えることができる。従つて財産法は継続簿記との関連においてその特徴を説くことができるわけであつて、その場合には、損益法が常に継続簿記と関係づけられている点に鑑みて、それとの相違を明かにするには、計算対象の相違を強調することが必要とされるわけである。このようにして財産法に対するここに示す如き解釈が生れるが、それが企業会計の構造の理論的解明のためにも、また勘定学説研究の上にも、極めて重大な意義を有するものであることは後に説明する如くである。

（1）黒沢清編「会計学」昭和三十四年、八〇頁。なおこの種の思想は青木茂男教授の「貸借対照表は、財産目録に基いて作成される場合があり、又、他の記録に基いて作成される場合がある。前者は……財産目録法又は棚卸法（Inventory Method）と呼ばれる。……後者は……誘導法（Derivation Method）又は損益法（Income Method）と呼ばれている。」とする立場等々にも見ることができる。同教授「財務諸表演習」昭和三十一年、一一頁。

（2）土岐政蔵「損益計算」昭和三十年、二一八頁。

（3）飯野利夫「損益法の計算原理」一橋論叢、第三十六巻第六号、五五頁。

（4）沼田嘉穂「簿記教科書」昭和三十一年、五九頁。

（5）同上「近代簿記」昭和二十九年、七三頁。

四　近代的企業会計の構造と財産法

財産法に対する以上の諸解釈は、これを二種の範疇のもとに区別することができる。先ず初めに掲げた三個の解釈は財産法的計算技術の外面的要素に関する強調から生れたものであつて、財産法の内面的性格に関しては、あくまでも、その本来的な理解を以て貫こうとしている。これに対して最後に示した解釈は、既に指摘した如く、前者より進んで財産法の性格そのものに対する修正を試みようとしているのである。いうまでもなく、現実の企業複式簿記は、第一にそれが継続簿記であることによつて、棚卸によつて記録、計算を行うところの純粋の財産法的理解を以てしては説明し得ないものであり、第二にそれは営業継続を前提とする会計のための計算実践手段であることにより、物財換金価額あるいは債権・債務の現価を明かにするための評価とは無関係とせられているために、ここでも財産法本来の特徴を以てしては解釈し得ないという事情がみとめられる。故に財産法はその純粋の姿において見る限り、全体損益の計算か、あるいは貨幣的財産および負債のみより成る極めて単純な財務構成を持つ、限定せられた企業の期間損益計算についてのみ、その構造を説くことができるに過ぎないのであつて、現実の企業会計の説明には全く無力であるとしても過言ではない。然し財産法は一方において単に「財産」に即して期間損益を計算する方法であるとし、他方においてその棚卸計算的性格を強調することによつて、すなわちその計算技術の外面的特徴の一部のみを内容とするところの新たなる理解を以て臨むときには、現実の企業複式簿記の形式的・実質的特徴の説明には、損益法と並ぶ有力なる武器となり得るものである。財産法に対する諸解釈は、すべて、人々の現代の企業会計ないし企業複式簿記に対する理解のための努力の中に、

いつしか醸成せられて来たものと思われるのである。

さて、財産法を現代企業会計ないし企業複式簿記との関連において理解しようとする場合、最も簡単な形においては、企業複式簿記における損益計算書と貸借対照表との関係を手がかりとして、前者は損益法によつて、また後者は財産法によつて損益計算を行うものと考え、企業複式簿記はこの両面からする損益計算方法を一つの組織的計算機構の中に体系的に採り入れ、計算結果の正確性に関する自己検証機能を与えたものであり、現代企業会計はかかる計算構造的原理の上に構築せられたものと説くことができる。この自己検証機能が、損益法および財産法の両面から現実に損益を計算し、それを相互照合することの中に生かすという方式を採らず、現実には損益法によつて損益を計算し、これを財産法における計算機構の中に受入れて、後者の計算の終結を図るという方式、すなわち損益勘定より得られた純損益額を資本金・繰越益金・未処分利益剰余金等の勘定に移記して、残高勘定の貸借平均を持つという方式に拠つて生かされても、それは問題ではない。それよりも重要なことは、この場合における財産・負債の性質、およびそれらのものに対して与えられる価額の性格を検討することによつて、財産法そのものの性格的変貌をその内面より考察する必要のあることである。そのときには、何よりも先ず、企業会計ないし企業複式簿記は損益法を主体とする損益計算を行うものであるという事実を確認しておく必要がある。いうまでもなく、期間収益と期間損費の把握を目的とした継続簿記を要件とする損益法によつてこそ、正確にして且つ経過の明瞭を確保することのできる損益計算の実行が可能とされるからに外ならない。財産法は、先ず、かかる期間収益と期間損費の日常的把握のための媒介的手段に関する計算であつて、それに関する説明は必ずしも簡単ではないが、例えばここに広義の貨幣収入と支出に関する計算のあることを想定し、これをもつて財産法の具体的内容と考えることができよう。次に、財産法は計算結果の正確性に関する自働検証機構確立のため

の手段として、すなわち損益計算が、いわば直接的計算対象ともいうべき損益法的計算対象――収益・損費――と、さらにそれらに関する会計事実把握のための媒介的手段として、いわば間接的対象ともいうべき財産法的計算対象――広義貨幣収入・支出――との相互関連的・対照計算の実行の中から、その検証機能の実現を図ることができる。さらにまた財産法に対しては、それによって具体的財貨や債権・債務に関する管理的記録・計算の目的が達せられることを期待することもできる。このことは、財産法を欠く場合における、これら諸対象に関する管理上の障害を思うならば容易に知ることのできる問題である。企業複式簿記において財産法が損益法とともに機構的に採り入れられるのは、財産法を損益法による損益計算に対する奉仕・従属的立場に置きつつ、以上の如き諸点に対する期待の実現を図る心から出たものといえよう。この点から、現実の企業複式簿記のもとにおいては、財産法の性格をあくまでもその名称に即して忠実に捉えてゆこうとすることは、到底不可能なるものであるといわなければならないであろう。

然らばそれは如何なる観点から捉えてゆくことができるものであるか。この点に関する試みは既に山下博士によって示されている。(1) 企業複式簿記の構造理解のために上述の如き計算対象の捉え方を試みる例はワルプにおいても見られないではないが、財産法の性格を確認せんとする見地からの吟味は、山下博士の場合において最もすぐれていると思われる。博士は財産法を問題とするとき損益計算中心的な現代企業会計のもとにおけるそれに関する限り、その性格は貸借対照表における棚卸資産および固定資産価額の持つ意味を検討することによって明瞭となるものと考えられる。ところでこの棚卸資産価額は、棚卸資産の財産としての固有の評価から生まれたものではなく、損益法によって行われる損益計算における期間費用把握方法の相違によって規制せられたものであつて、(2) それは損益法における期間損益計算の性格に基いて、「期間損益計算という計算技術から自働的に導かれた計算上の所産であるという特性をもつ」ものとなつてい

る。[3] 然もそれが原則として購入原価で表示せられるのは、棚卸資産の取得に際して失われた貨幣の、貨幣によつて回収すべきものの未回収額を掲げようとすることに基くのであつて、その点から「棚卸資産の貸借対照表価額は、正に、そうした意味における現金化価額を表すものとして」[4]これを読みとることができるとされている。固定資産についてはこの思想がそのまま妥当するから、それらを共通的に捉えて貸借対照表における財産価額の性質を規定すれば、それは「過去の費用回収計算の結果から判明し、将来期間に回収を必要とする未回収現金高として計算的に算定されたものである」[5]といえる。このようにして、損益法のもとにおける財産計算について見られる財産価額は、費用計算から誘導せられた現金化計算の産物であつて、この財産計算によつて純財産額を計算し、純財産純増減額としての損益額を明かにしようとするものではない。むしろそれは損益法によつて計算せられた損益を、現金化計算によつて具体的に実証することを任務とするのであつて、そこに損益法のもとにおいても「財産法的損益計算思考が根づよくもちつづけられ、そのもつ固有の原理が貫き通されている」と説かれるのである。[6]

以上の記述においては、貸借対照表財産項目、特に棚卸資産および固定資産について、その貸借対照表価額を介して、これらの項目の性格を明かにしようとする立場が採られている。すなわちここでは「財産」は負債を含まないことはいうまでもない。その点から、以上の記述においては財産計算ないし財産法の性格は、財産概念を最も狭く解釈することによつて理解せられていると見られる。なおまた、この記述においては、貸借対照表の他の項目をも含めての綜合的な検討が試みられていないが、若しそれが近代会計制度のもとにおける財産法の吟味には不必要であるという理由に基いているならば、財産法は、今日、更に転化した意味において理解されねばならないというべきであろう。

（1）　山下勝治「財産法の発展」国民経済雑誌、第九十三巻第四号。

（2）同上「財産法の発展」前掲誌一一頁。
（3）同上「貸借対照表価額の性格」国民経済雑誌、第九十九巻第四号、二八頁。
（4）同上「財産法の発展」前掲誌一三頁。
（5）同上、一三頁。
（6）同上、一六頁。

五　結　　語

思うに勘定学説研究の対象たる企業複式簿記は、客観的には、自己完了的勘定体系を持ち、その体系が損益計算のためのものであるという、明確な機構的特徴を有している。その限りにおいては、勘定学説は、上述の財産法に対する諸理解のうちでも、最後の解釈による財産法概念を別にしては考えることのできないものというべきであろう。然しながら、勘定学説はその原初的学説において、早くも、そのような解釈のもとに説かれているとすることは、もとより到底考え得られないところである。否、企業複式簿記は遙かに後年に到つて、漸くそのような解釈によつて説明することのできる構成を持つに到つたのであつて、その意味において、それまでの時代における企業複式簿記に対する構造原理の理解は、どのようにその時代の勘定学説の中に反映せしめられていたか。従つてその間における財産法の理解、ないしその勘定学説への反映を追求してゆくことは興味ある問題といえるのである。然もかかる企業複式簿記の計算構造的原理の理解とは別に、簿記の記録保持任務と計算任務の達成のための企ての中において、財産法に対する思考が如何に採り上げられているかを明かにすることは、勘定学説研究上見落すべからざる課題である点については既に指摘した通りである。これらの観点から財産法と勘定学説との関係を各勘定学説について具体的に検討してゆくことは、筆者に与えられる今後の研究課題である。

（神戸大学経営学部教授）