

資料

葛家澍

## 経済計算と会計の

### 相互関係について

——「關於經濟核算和會計的相互關係問題」・  
『經濟研究』一九六三年第五期・所収——

小嶋正巳訳

経済計算と会計とは、どのように関連しあい、またどのように区別されるか？ 企業経済計算制を強化するためには、会計という手段をさらにどのようにうまく利用しなければならぬか？ これらは、経済計算を一層ふかめるために解決しなければならぬ問題である<sup>①</sup>。しかるにわが国の経済学界では、経済計算と会計を混同するような現象がかなり普遍的にみられる。それは、特に『経済計算の実質』および『経済計算の内容』にかんする若干の論争の中にあらわれている。

注① 『経済計算』（厳密に言えば、本文の若干の個所では『経済計算関係』というべきであろう）と『経済計算制』とは、二つの異なる概念である。しかし、現在この両者はたがいに混同され、また前者の概念だけがもちいられて、後者の概念が完全に放棄される傾向がある。本文においては、行論の便宜上、ある個所では一般の用法にしたがって、経済計算制というべきところを経済計算としているが、本文の

後半では、可能なかぎりこの二つの概念を厳密につかいはけることにする。

現在のところ、経済計算を研究した論著においては、まず経済計算が一つの経済範疇であること、さらに企業管理の一つの方法であることをみとめ、ついで経済計算をして社会主義企業管理の一方方法たらしめる必要性を論証するために、マルクスが「資本論」において簿記についてのべたつぎの言葉が、しばしば引用されている。すなわち、『簿記は、過程の統制および觀念的總括としては、過程が社会的規模でおこなわれて純個人的性格を失えば失うほど必要となる。だから、資本制的生産では手工業経営および農民経営の分散的生産でよりも必要となり、共同体的生産では資本制的生産でよりも必要となる』（日訳「資本論」青木文庫版（以下「資本論」からの引用頁はこの邦訳本でしめす）・第二部第一分冊・一七四頁）。またある論著では、マルクスが古代インドの共同体を研究したさい、帳簿係（簿記係）をみつけたということをもとにして、これをふるくから経済計算が存在していたことの『一つの好個の例証』としている（『社会主義的經濟核算』・中国青年出版社・一九六二年・六および八頁・参照）。

しかし、われわれはまた、会計計算の原理や会计学原理にかんする著作において、会計の歴史的発展を説明し・社会主義社

会での会計の作用の重要性を論証するにあたって、いずれも例外なくさきのマルクスの言葉が引用されているのをみるのである。そして、これらの著作もまた同様に、マルクスがみいだした古代インドの共同体における『簿記係』を、会計がすでに独立した一つの専門管理業務になっていたことの証明としているのである。

ここにおいて、マルクスという『簿記』あるいは『記帳』の原来の意味は一体何であるか、それは経済計算と理解してよいか・あるいは会計と理解すべきか、という問題が提起される。

この問題に答えるために、以下、「資本論」をくわしく検討してみよう。「資本論」全三巻において、マルクスが簿記に言及しているのは二再にとどまらない。とすれば、われわれは、マルクスが「資本論」のあちこちで言及している簿記についての言葉をむすびあわせて、その全体から簿記の意味するところを理解しなければならぬであろう。

「資本論」第一巻において、マルクスはつぎのようにのべている。すなわち、『経済学はロビンソン物語を好むから、まずロビンソンの島の生活をみよう。……ロビンソンは、時計と帳簿とインキとペンを難波船から救いだしているので、りっぱなイギリス人らしく、やがて自分自身のことについて帳簿をつけはじめた。かれの財産目録には、かれが所有する諸使用対象や、それらの生産に必要な相異なる仕事や、最後には、これらの相異なる諸生産物の一定諸分量のためにかれが平均的に要

費する労働時間やの、明細書がある』(第一部第一分冊・一七八―一七九頁)。さらに第一巻中、マルクスは、古代インドの共同体に一人の簿記係をみいだして、かれの仕事の内容をつぎのように指摘している。すなわち、『かれは、農耕にかんする計算をして、その関係のいっさいの事柄を記帳し登録する』(第一部第三分冊・五九三頁)。

「資本論」第二巻においては、マルクスは、簿記および簿記費用の性質について専門的な分析をこころみている。この部分の主要な論点は、いつも多くの人に引用される先述のところ以外に、さらに二つのきわめて重要な個所がある。その一つは、つぎのところである。すなわち、『資本は、その循環内の統一としては、過程している価値としては、生産部面内にあるか流通部面の両段階内にあるかを問わず、さしあたり商品生産者または資本制的商品生産者の頭に、計算貨幣の姿態で観念的にのみ実存する。この運動は簿記——価格決定または商品価格の計算をもふくむ——によって確定され、統制される。かくして生産の運動、殊に価値増殖の運動は、——このばあいには諸商品は、価値の担い手・観念的価値定在が計算貨幣で確定されている諸物の名称・としてのみあらわれる——表象において象徴的な摸写をうけとる』(第二部第一分冊・一七三頁)。この個所において、マルクスは、第一に、小商品生産あるいは資本主義生産の条件のもとでは、簿記は商品の価格つまり商品の価値量を計算しあるいは決定し、さらにまた資本の循環運動を確定しない

し規制することを指摘している①。第二に、簿記はその対象を確定ないし規制するために、貨幣形態をとおして計算することを指摘している。つまり、貨幣を度量尺度としてさきの二つの側面の計算をおこない、その計算の結果を記録するのである。

第二巻におけるもう一つの重要な個所は、つぎのところである。すなわち、『簿記は、原来生産機能の附随事務であるが、それが生産的諸機能から分離され、もっぱらこの機能を委託された特殊の代理者の機能として自立化しても、それによって簿記の性質は変化しない』（第二部第一分冊・一七三頁）。この個所において、マルクスは、簿記が一つの本質的な属性をもっていることを指摘している。マルクスは、簿記費用は純粹な流通費用であり、価値を形成しないばかりか生産物の価値で補填されるべきものであるが、また簿記は計算および記録活動であり、生産機能の附随事務であり、それは生産の必要に従属しているとみなしている。この点について、マルクスは、売買時間の費用と簿記の費用とを比較考察して、さらにつきのように説明している。すなわち、『一方では簿記にともなう費用または労働時間の不生産的支出と、他方では単なる購買および販売時間のそれとの間には、特定の区別が生ずる。後者はただ、生産過程の一定の社会的形態から、それが商品の生産過程だということから生ずる。簿記は、過程の統制および觀念的総括としては、過程が社会的規模でおこなわれて純個人的性格を失えば失うほど必要になる』（第二部第一分冊・一七四頁）。「資本論」第二

巻において、マルクスは、簿記と帳簿の密接な関係について、『簿記の方法は、もちろん簿記の対象たる事物の現実的関連を何ら変化させない』（第二部第二分冊・二二六頁）とのべている。

「資本論」第三巻において、マルクスは、さらにもう一度社会化された生産のもとでの簿記の必要性を強調して、つぎのうにのべている。すなわち、『資本制的生産様式の止揚後も、社会的生産が維持されておれば、価値規定は、つぎの意味、すなわち、労働時間の規制、および相異なる諸生産群の間での社会的労働の配分、最後にはこれらにかんする簿記が、従来よりも重要になるという意味で、依然として重きをなす』（第三部第六分冊・一二〇〇頁）。

以上に列挙したところは、マルクスが「資本論」の中で簿記に言及したところの全部ではない。しかし、以上のところでマルクスの簿記に対する主要な観点は十分うかがえると考えられる。以上のマルクスの論述にもとづいて、われわれは、すくなくともつぎの諸点を明確にすることができる。

第一、マルクスのいう簿記とは、計算帳簿を記入する一種の方法であり、この方法とは、貨幣形式をかりて計算し、記録すべき事物を實際どおりに帳簿に反映させることである。

第二、この方法でもって何を計算し記録するかについて、マルクスは、(1)商品の費用価格（生産過程における資本損耗）・つまり生産物の原価、(2)資本（生産過程における価値）の循環

と回転の二側面を指摘している。

第三、簿記というこの計算記帳方法は、商品貨幣経済の社会においては、貨幣を価値の運動に対する総合的な度量尺度として帳簿上に計算し、連続的・系統的・全面的な記録をおこなうところに特徴がある。簿記は、観念的貨幣を利用して、価値運動に対し・したがって生産運動の量的な側面に対し記録と総括をおこなうことによって、はじめて生産運動を総括反映することができ、人間の観念の上に生産過程につながる各側面の全般的な印象をあたえることができる。そして、このような印象をえて、人間ははじめて生産を管理し監督することができるのである。いわゆる『生産過程の規制と観念的総括』というのは、もつとも概括的にいえば、このような意味であろう。

第四、マルクスがきわめて明確にいつているように、簿記は、原来生産機能の附随事務である。それは、生産の社会的形態によってあらわれるのではなく、生産を管理する必要からあらわれるのである。生産の発展が一定段階に達し、経済活動がひんばんになり、生産過程がある程度複雑になり、単に人間の記憶だけで生産を掌握できないような社会になると、かならず簿記が必要になる。当然、それぞれの社会の生産発展水準および生産過程の社会化の規模が異なれば、簿記の必要性も異なってくる。しかし、その区別は、簿記の必要度が高いか低いか・あるいは簿記に対する要求が高いか低いかということだけにしかあらわれない。生産がある程度発展した社会では、簿記は絶対に

なくすわけにはいかない。生産を管理するためには、生産過程の理解なしにはできないから、どうしても簿記によって経済活動の量的記録を作成しなければならないのである。したがって、簿記というこの方法は、直接に生産からみちびかれたものである。

それぞれの社会において、人間の生産が社会的生産であるかぎり、簿記は、その生産過程の量的側面をあらわす。一定の量は、一定の質をあらわす。簿記が反映するところの生産過程の量は、したがって生産過程の質を反映することができる。それはつまり人間の社会的生産における一定の関係を反映する。もつとも、生産関係を反映するのは、帳簿に記録された資料であって、簿記の方法ではない。それは、あたかも印刷機がさまざまの立場からの文章を印刷するが、印刷機自体はあくまで印刷の手段にすぎないのと同じである。それゆえ、簿記の記録は、生産過程の量的反映であり、それは一定の生産関係を反映することができる。これが一つの関係である。同時に簿記の方法は、計算と記録をおこなう手段であって、それは一定の生産関係をあらわさない。これはまた別の一つの関係である。

同時に、簿記の記録する諸事象において、人間の生産関係は量を透過して反映され間接的にあらわれるものであって、それは、経済学が経済範疇の操作によって、生産関係の特定の側面に対し、直接に理論的抽象・分析・総括をおこなうのと完全に異なるものであることも知っていなければならぬ。かつてマ

ルクスは、孤島にあるロビンソンもその生産活動を記録するために、簿記をもちいなければならぬことをいみじくも指摘したが、この分析は、きわめて意味深長である。ロビンソンの帳簿は、明らかに生産における人と人の関係を反映することはできない。それが反映しうるのは、生産における人と物の関係、すなわち『ロビンソンとかれの手製の富である諸物のあいだの関係』(第一部第一分冊・一七九頁)なのである。このことから、生産の性格いかんをとわず、人間が生産に対して管理および監督をしなければならぬとすれば、どうしても簿記をもちいてこの目的に奉仕させなければならないということが理解されるであろう。

以上の理解にもとづいてわれわれは、「資本論」にいうところの簿記は、現代における会計の意味と基本的に符合しているものと考えられる。われわれが現在いうところの会計とは、生産過程を反映し監督する一つの方法である。この方法は、主として貨幣を総合度量尺度として、企業・事業・機関等の単位を経済活動と財務収支に対して連続的・系統的・全面的な計算をおこない、さらにそれを分析点検するものである。

資本主義企業にあっては、会計の対象は資本の運動(資本の消耗・資本の循環および回転)であり、社会主義企業にあっては、それは経営資金の運動である。対象に本質的なちがいがあるけれども、その対象を反映し監督するためには、会計はまず第一に証憑を根拠にしなければならない。そのつぎに連続的・

系統的・全面的に証憑にふくまれる資料を専門的方法によって各種帳簿上に記録しなければならない。この帳簿の記録にもとづいて、はじめて会計諸表を作成し、それにもとづいて分析・点検をおこなうことができる。証憑をおこすことから諸表の作成までが、通常会計計算の範囲に属し、会計の基本環節となり、また全会計業務の基礎をなす。会計分析は、この基礎の上に継続されるものである(したがってそこには当然発展がある、つまり新しい内容・意義・作用がある)が、会計検査は、会計計算の一つの必要な補充にすぎない。

会計の発展を歴史的にみれば、会計計算の歴史がもっとも長い。かなり科学的な計算方法(たとえば複式簿記)は、大体一四一五世紀前後にあらわれはじめている。しかし分析および検査の方法は、資本主義における株式会社の発展とともに、しだいに形成され完成されてきたものである<sup>④</sup>。過去において、いわゆる会計とは、この会計計算を指していた。具体的には、証憑の編制・記帳・および諸表の作成事務であったが、これらの事務は、一般に簿記といわれている。二〇世紀以前のかかり長い期間、会計と簿記とは実際上同義語であり、しばしば混用された<sup>④</sup>。マルクスが「資本論」の中で使用している「簿記」ということばをもし会計と理解するならば、それは、会計の一九世紀における実際の発展情況と完全に一致するであろう。

もし「資本論」における簿記ということばを会計と同義語とするならば、明らかにそれと『経済計算』とは二つの異なる概

念であり、これを混同することはできない。経済計算と会計を混同するならば、それは経済計算の実質を科学的に理解することを不可能とするであろう。それゆえ、ここで経済計算とは何かということについて説明しておく必要がある。

現在のところ、この問題についての論争はきわめて活発である。あるものは経済計算は経済範疇であると考え、あるものはそれを具体的な計算方法（あるいは企業管理の方法）とし、またあるものはそれを経済範疇でもあり管理方法でもあるとし、総じて諸説紛紛として一定しない。しかしわれわれは、一つの範疇なり概念を研究するさい、いつでも理論上からのみ分析するのではなくて、同時に歴史的にも考察しなければならないのである。

歴史的にいえば、われわれはつぎのことを知るであろう。すなわち、社会主義社会の以前においては、人間の経済生活中『簿記』・『会計』・『統計』等の計算にかんする概念以外に、『経済計算』という概念は存在していない。

それでは、経済計算はいつあらわれたのかというと、ソ連が新経済政策を実行した時期が最初である。当時ソ連は、戦争の傷痕からいちやく回復し社会主義を建設するために、あらゆる可能かつ有効な手段をもちいて、労働生産性を高め建設資金を蓄積しなければならなかった。レーニンの提議にもとづいて、党と政府は、国营企業の経営管理において、一定の程度で商業原則を適用したのである。国家は、一方では、企業に独立経営

の物質的条件とそれを使用しうる権力とをあたえ、同時に他方では、企業に対し国家の統一指導のもとに労働生産性の向上・原価引下げの努力・利潤の保障について責任をおわせたのである。このような方法は、社会主義国家が国营企業を経営管理する新しい制度であったが、わが国にも紹介されて、それが『経済計算制』といわれるようになったのである。

経済計算制の本質について、レーニンは、明確につきのよう

に指摘している。すなわち、『国营企業をいわゆる経済計算制にうつすことは、新経済政策と不可避的に、またきつてもきれないように結びついている。近い将来に、もっぱらこの型のものだけになることがないにしても、この型が優勢になることはまぬがれないであろう。事実上、このことは、商業の自由がゆるされ・ひろがっていく事情のもとでは、国营企業を大々的に商業原則にうつすことを意味している。』(「新経済政策の諸条件のもとでの労働組合の役割と任務について」日訳「レーニン全集」大月版・第三三卷・一八三頁)。

もし経済計算制が一種の企業管理制度と理解されるならば、それは、経済学の研究対象とはなりえない。しかし、社会主義建設の実践が、かえってこの問題の理論的な検討を切実な要求として経済学に提起したのである。したがってこのことから、経済計算制は、社会主義制度下において人間の意志で変更できない客観的に形成された経済関係として研究される可能性をもつにいたった。つまり、経済学の観点から経済計算制を検討す

るならば、それは具体的な企業経営管理制度として理解されるのではなく、一つの経済範疇として理解しなければならなかったのである。これが、経済学者が『経済計算制』のほかに、『経済計算』という一つ概念を創造した理由である。

たしかに、人間が企業経営管理制度を経済範疇の高さにおいて認識するということは、社会主義建設の長期の実践をとおして、たえず企業の経営管理制度を観察研究してきた結果である。実践をとおして、ひとびとは、経済計算制が国营企業を管理する絶対不可避の制度であることを深く感得したのである。企業経済計算制を強化すれば、きわめて急速に労働生産性を高め・原価を引下げ・利潤を増大させる効果があるが、一旦企業経済計算制をよわめるならば、社会的労働の浪費をうみ・労働生産性を低下させ・原価を引上げ・欠損を生じらばあいすらあらわれ、社会主義的生産の発展にえいきょうすることは、事実がそれを証明している。

この論理のもっとも根本的な点は、経済計算制こそは、国家と国营企業とをして当面の生産力の発展情況に適應させ・また生産力をさらに発展させるような生産関係を結成させるといふ点、つまり国家の集中指導と統一計画のもとに企業が独立経営をおこなうという点にある。ただ国家と企業のあいだのこのような関係を正確に処理するためには、両者の経済上の権限および責任を合理的に調整し、この基礎の上に企業の独立経営に必要な資金を支給し、このような関係に適應する経営管理制度

を樹立しないし強化し、会計・統計等の計算手段をもちいて、企業の経済活動およびその効果に対し厳密な計算・反映・監督をおこなわなければならない<sup>⑥</sup>。かくしてこそ、企業をしてたえず労働生産性を高め原価を下げるための積極性を發揮させ、合理的な利潤のある経営を保障することができるのである。

ここにおいて、ひとびとは、一つのきわめて重要な社会主義経済法則——時間節約法則——が、企業の経済計算制をとおして作用するのを発見した。ひとびとは、社会主義制度の下では、経済計算は人間の意志では廃棄できない客観的必然性をもつものであることを認識している。この範疇を正確に運用し、社会主義企業の中に一連の経済計算関係の要求に適應するような経営管理制度をうちたてることは、帰するところ、企業をして最少の労働消耗と最低の資金占用をもって社会のためにより多くよりよい生産物を提供するということである。経済計算制を実施するこの根本目的は、まさに時間節約法則の要求を反映している。

現在のところ、マルクスがいうこの『きわめて高次の』法則に対するわれわれの研究は、まだきわめて不十分である。社会主義における経済範疇としての経済計算は、この経済法則を深く認識するための重要な『階段』の一つたりうる。経済計算をこのように理解して、はじめてひとびとのこの法則に対する認識がたえず深まっていく過程に合致し、また経済計算の実質を正確に把握することができると考えられる。経済計算は具体的

計算方法あるいは企業管理の具体的方法であるとする見解、また経済計算は範疇ないし方法であるとする見解は、いずれも経済計算の本質的な意味を的確に反映していないとみられよう。前者の見解によるならば、経済計算と会計は全く区別のないものになってしまう。後者の見解によるならば、論理上の一貫性がないことになる。

われわれの論議していた問題にかえていうならば、わたしの結論はつぎのとおりである。第一、マルクスのいう生産の社会化が高まるほどますます簿記が必要になるという論断は、会計をさしているのであって、経済計算をさしているのではない。「資本論」の中の簿記にかんする論述を、直接に社会主義制度下における国营企業の経済計算制実施の必然性の論拠にすべきではない。もしそうするならば、経済計算と会計を混同し、経済計算の問題にしても会計の問題にしても、深くたちいつて検討することができなくなってしまう。第二、経済計算の問題の討論において、結局経済計算とは何か・経済計算とは各種の経済活動の効果の計算とよいかどうか・つまり企業における帳簿記帳の方法なのか・というこれらの多くの問題は、さらに検討し吟味しなおす余地があるようにおもわれる。

現在のところ、経済計算と会計を混同する現象は、単に経済計算の実質にかんするあれこれの論著の中にみられるのみならず、若干の経済計算の内容にかんする論著の中にも存在している。たとえば『社会主義企業経済計算とは何か』という論文の

中で、論者はつぎのように書いている。すなわち、『経済計算とはどんな帳簿を作成し、どんな帳簿で計算し、なにを計算するのであろうか？ どうすれば経済計算の経済関係を具体的に体现しうるであろうか？ それは、もっぱら資金・収入・原価・利潤の計算をおこなうのである』。さらに『最近の討論において、品種・生産量・生産額・品質・労働生産性等はいずれも社会主義経済計算の記帳し計算しなければならぬものである、と主張する人がいる。これらの指標は、「計画指標であると同時に計算指標である」というわけである。このような論点は、實際上、社会主義経済計算が計算すべきこと、統計計算・業務計算・技術経済指標計算が計算すべきことを混同してしまっている』（『光明日報』一九六二年九月一七日所載）。

きわめてはつきりしたのだが、この論文のいわゆる社会主義経済計算の計算すべき指標は、つまり社会主義会計の計算すべき指標である。この論者は、他人を批判して経済計算を統計計算あるいは業務計算と混同しているというが、そのさい自分は経済計算と会計を混同しているのである。

社会主義企業経済計算が計算すべき内容を検討するにあたって、わたしは、前述の論者が提起したところの基本的観点、つまり『社会主義企業経済計算は一つの経済関係であり、この経済関係から決定される計算内容のみが必要な計算である』という観点到意する。問題は、どのように計算指標を規定すれば、正確にこの観点到意した計算ができるかということである。

前述の論者が規定した計算内容によれば、国营企業が一つの独立経営単位としてそなえている経済的権限と物質的責任を集中的にあらわしている。うたがいもなく、経済計算制を実行する条件のもとでは、企業はかならず独立した資金をもたなければならぬし、また自己の収入をもって消耗を補填し、利潤を保障しなければならぬ。これらは、いずれも経済計算関係が要求するところである。それゆえ、これらの要求をあらわす資金・収入・原価・利潤等の指標は、すべてかならず計算されなければならぬ。しかし、社会主義国营企業は、経済計算関係の要求からいっても、かならず国家の集中指導をうけ、国家の統一計画に服さなければならぬ。国家の集中指導と統一計画下にある経営単位としては、国家計画・特に生産計画の完成に努力することが、その基本的任務である。国家の計画任務の中では、生産量・品種・品質・および労働生産性等は、いずれもきわめて必要かつ重要な指標である。これらの指標を全面的に完成することは同時に企業が奨励基金（それは経済計算制を強化する手段の一つである）を獲得する条件でもある。このことからすれば、『計画指標はすなわち計算指標』というのは、何らあやまりではないのである。会計・統計・および業務計算は、いずれも社会主義が企業経済計算制を強化するのに必要な手段であり、それには科学的根拠がある。

以上の外に、われわれは、やはり資金・収入・原価・および利潤はいずれも価値指標であることをみなければならぬ。そ

れらは、総合性をそなえており、これらの指標をもちいて、集中的にかつ概括的に企業の経済活動の各側面を反映させることができる。またある程度企業の生産消耗の水準を反映させ（たとえば原価）、さらにこの消耗を社会的に必要とされる消耗との比較結果を反映させ（たとえば利潤）、それにもとづいて企業経済活動の最終成果を評価することができる。これは、いずれも肯首しうるであろう。

しかし、あらゆる価値指標は、すべてつぎの二つの欠点をまぬかれることができない。すなわち、第一は、価値は価格をとおしてあらわされる。このことは、価格変動のいきよをうけざるをえない。原価についていうと、それは、生産手段および必要労働の消耗量を直接反映しない。原価に算入された生産手段の消耗量は、消耗した生産手段の量の総和であり、また原価に算入された必要労働の消耗は、消耗した労働時間に単位労働時間の報酬額を乗じたものである。このことから、実際にあられる生産消耗水準の量的要素は、常に価格および賃金率の変動の歪曲をうけている。第二は、価値指標は総合性という特徴をもっているが、総合とは、多くの異なる性質の要因をあつめて一つにすることを意味しており、若干の有利な要因はつねに相殺され、他の若干の不利な要因は隠蔽されてしまう。かくて、その経済活動に対する反映は、直接かつ具体的たりえず、ときにはある程度経済活動の真相を糊塗するばあいもある。

このようにしてみると、会計の指標は、価値指標としての若

干の上述のような制約があり、経済計算の実行が要求するところの計算指標の一部分たりうるのみである。会計は、企業経済計算制のために使用せられる一つの手段にすぎない。会計は、もとより経済計算あるいは経済計算制と同じものではないのである。

注① 簿記が商品の価値量を計算することについて、商品の全価値量の計算が困難な条件のもとでは、いわゆる商品価格の計算は、個別企業において商品に消費された資本家部分（費用価格）の計算、つまり補填を要するところの生産中に消耗された資本価値の計算のみがおこなわれる。これについて、マルクスはつぎのようにいっている。すなわち、『商品の費用価格は、資本家の簿記中のみ実存する一項目では決してない。この価値部分の自立化は、商品の現実的生産においてたえず實際的に自らを主張する』（資本論）第三部第一分冊・七五頁。

② かさねて指摘しておきたいのは、階級社会においては、簿記が会計の同義語とされていることである。——たとえ以下にのべるところも、やはり一定の階級の必要に適應しようとすれば、その内容を改変するか・あるいは何らかの特殊な方法をみいだすであろう。簿記という方法は、一つの管理の手段であって、印刷機械が一つの生産手段であるのとは、本質的なちがいがあつた。つまり、簿記は、階級の性格をもっているともいえる。この点については、本論で研究すべき問題とあまり大きな関係はないので、ここでは、みぎの指摘にとどめて立入らないことにする。

③ 簿記の理論的研究は、一五世紀にはじまっているが、財務分析にかんする著作は、一九世紀九〇年代にはじめてあ

らわれる。

④ 資本主義国家においては、会計 (Accounting, Accountancy) と簿記 (Book-keeping) の区別は、一般に前者は決算表の分析をふくむが後者はそうでないという点だけでなく、簿記は記帳および会計諸表作成の具体的技術のみをさす、会計はどのような帳簿をつくりどのような財務諸表を作成すべきかを決定しなければならぬという点、つまり簿記を合理的に組織しなければならぬという点に区別があると考えられている。

⑤ これらの制度には、主要なものとして、各種の計画およびノルマ管理制度・資金管理制度・利潤上納および企業奨励基金制度・会計制度（これには原価計算および原価分析制度がふくまれる）統計制度・および生産管理上のさまざまな責任制度が包括されている。

二

以上の説明から明らかとなり、経済計算と会計の相互関係を研究することは、きわめて必要なことであろう。経済計算と会計の関係は、両者の相互関連と区別にわけて考察することができる。

まずはじめに、経済計算と会計の関連について簡単に考察することが、ここでは必要であろう。わたしは、経済計算は、一つの経済範疇としては直接に会計と関係づけられないと考える。会計と関係づけられるのは、企業における経済計算制である。

経済計算制と会計の相互関連は、どのように理解されるべきか？ 要約的にいえば、会計は、企業が経済計算制を実行するための一つの必要かつ重要な手段であり、経済計算制は、企業が具体的な計算および分析対象を確定し、若干の専門的方法を制定する重要な根拠となるものである。

周知のとおり、どのような経済計算制企業であっても、国家の集中指導と統一計画のもとに独立して経営活動をおこなうためには、かならず一定量の経営資金をもたなければならぬ。経営資金は、企業の経営活動の物質的基礎であるが、またそれは、企業の経営活動にしたがって変化する。企業の経営過程において、資金運動はさまざまな形式をとり、企業の経営活動およびその成果を総合的に反映する。工業企業を例にとれば、経営資金運動のさまざまな形式には、主要なものとして、資金の運用と来源、資金の投入と引揚げ、資金の循環と回転、資金の消耗と回収（消耗の補填と純所得をふくむ）がある。これを具体的な指標をもってあらわすならば、各種資金および資金総額の占用量、資金分布およびその来源、資金の回転額および回転率、生産費用および生産物原価、各種収入および利潤額、原価利潤率および資金利潤率等がある。

企業の経営資金の運動は、会計をとおして系統的に反映される。ということとは、つまり、企業の経営活動およびその成果を説明するためにもちいられる多くの重要な指標は、かならず会計資料の中からとりだされるということである。会計という手

段をはなれて経済計算の要求を実現させようとすることは根本的に不可能である。

経済計算制を実行するには、もとより会計を欠いては不可能であり、会計の応用と発展は、また経済計算制と不可分である。（社会主義制度のもとでは、会計は企業・事業・機関等さまざまな単位にもちいられるが、主として利用されるのは企業である。したがって、企業会計の発展は、また全社会主義会計の発展をも意味する。）このことから、会計は、経済管理手段の一つとして社会主義経済建設の要求をみたすために、経済計算制の強化と増産節約の促進に対し重要な任務を分担することになる。

社会主義制度のもとでは、会計がなにを計算し分析し・あるいはどのような専門的方法をとるか、かなりの比重で経済計算制の要求によって決定される。つぎに、いくつかの比較的特徴的な例をあげてみよう。

(1) 経済計算制企業のいちじるしい特徴は、統一指導のもとにおける相対的独立経営である。国家が支出した経営資金に対し、企業は、一方では、それを支配し使用する権限をもって同時に、他方では、国家に対しそれを合理的に節約して使用する責任をおっている。したがって、経営資金は、経済計算関係の集中的表現である。

会計の面においては、量的側面からこの関係を全面的に反映するために、企業がもつ権限と責任を明らかにする尺度として、

資金バランス表という専門的方法をもちいる。資金バランス表は、相互に関連し、かつ量的にはあくまで相等しい二つの部分から構成される。その一つは資金の運用であって、企業経済計算の権力（つまり、経済計算制を实行するために保持している物質的権力）をあらわし、もう一つは資金の来源であって、企業経済計算の責任（つまり、経済計算制を实行するために国家におうところの物質的責任）をあらわしている。後者の部分は、直接的に企業と国家のあいだの関係をあらわしている。社会主義企業会計において、資金バランス表が特に重視されるのは、また資金バランス表がその他の会計諸表と同等視されないのは、それが経済計算関係を全面的に反映し監督する不可欠の手段であるというのが一つの理由である。

(2) すでにのべたように、企業は国家の集中指導をうけ国家の統一計画に服して原価を引下げ利潤を高めるといのが、経済計算制の主要な要求である。この要求にもとづいて、会計計算においては、原価計算および利潤計算がその中心的な内容あるいはその重点を形成する。どのような生産企業の会計であれ、生産物の生産原価を計算しなければならぬのみならず、生産物の販売原価および材料の購買原価を計算しなければならぬが、原価計算の方法をもちいて、はじめて企業経営過程における供給・生産・販売の三段階の消耗をそれぞれ計算し規制することができるのである。

生産原価の計算については、企業会計において工業・農業・

交通運輸等の異種生産部門および同一生産部門内の生産組織ないし生産技術の特徴にもとづいて、それぞれ原価の計算対象を規定し、それぞれの計算順序および具体的方法を採用し、それぞれの対象によって費用の集計と賦課をやりやすいようにして、最終的に生産物の生産総費用と単位原価を正確に算出できるように保障しなければならない。以上のところから、社会主義制度のもとでは、原価計算は、会計の専門的方法の一つを構成すると同時に、会計計算の方法の中でますます重要な地位をしめるにいたるのである。

利潤の計算は、収入計算および原価計算を基礎としている。いうまでもなく、利潤の計算は、会計計算の専門的方法を再構成することはできないが、しかし、利潤の形成およびその分配を厳密に監督するよう考えることは、経済計算制の強化に對してきわめて重要な意義をもっており、そのことが帳簿の設置と運用における地位を特徴づけている。現在のところ、国家の統一規定による帳簿体系（会計科目表）において、利潤あるいは欠損を計算するために財務成果にかんする一つの帳簿が別置され、その他の各種帳簿——経営資金を反映する帳簿・経営資金の来源を反映する帳簿・および経営過程を反映する帳簿（主として原価計算帳簿）と同等の地位におかれている。

(3) 会計分析においても同様に、やはり原価分析・利潤分析・および資金分析（後二者を一括して財務分析という）が、経済計算制の要求に適應して主要な地位をしめている。

原価分析をとおして、企業の生産消耗の水準を詳細に反映させなければならぬだけでなく、さらに潜在力をほりおこし原価を引下げる可能性を検討しなければならぬ。同時に、それは、一つの独立経営単位として原価引下げの側面においてかちえた実績およびおべき経済責任を正確に評価しなければならぬ。したがって、原価分析をおこなうさいには、原価の昇降にえいきょうした原因を探求することに全力がつくされるが、それらは『内部』要因と『外部』要因、また『数量』要因と『価格』要因に区分される。原価の昇降原因をまず数量要因（ノルマ要因）と価格要因の二つに区分する分析方法は、あらゆる原価要素の分析にもちいられるであろう。原価分析のこのような基本的観点は、きわめて明らかに企業経済計算制の必要からでている。

財務分析の経済計算に対する従属は、さらに特徴的にあらわれている。利潤分析からいうならば、それは、利潤の実際量を明確にすることが要求されるのみならず、利潤の分配、および上納情況（利潤の期限内の全額上納）を明確にするよう要求される。それは、つまり企業がかならず履行しなければならぬもっとも重要な経済任務であり、経済計算関係にもとづいてのみだされた経済責任の一つである。また資金分析についていうと、時期をとわず経済計算制の要求にもとづいて、企業の権力と責任の両側面から企業が支配している経営資金の分析がおこなわれなければならない。つまり、企業がどれだけの資金を保

有しているか・その組成はどうか・生産の各段階における占有および利用は合理的であるかどうか・さらに企業資金の来源は正当であるかどうか、分析されなければならない。ここにおいて、企業と国家およびその他の企業ないし労働者のあいだの経済関係をあらわすことができるであろう。このような関係が経済計算制の要求する基礎の上にうちたてられて、すなわち合法的でない占有がなく・正当でない来源はなく・適材の人員が必要なだけ配置されて、はじめて企業は順当に正常な回転を進行させ、良好な評価をかちえられるのである。

資金分析の方法論についていうと、一般に、企業経営資金の分析はかならず資金の運用と来源の相互対照・相互バランスの関係にたつて考察されるべきこと、また経済計算制が企業にあつたえた経済上の権力および責任の両側面から考察されるべきこと、この二つの原則を出発点としている。

以上、われわれは、経済計算制と会計の関連を簡単に説明した。以下において、今度は経済計算制と会計の厳密な区別について考察してみよう。これについては、大体以下の四つの側面から認識することができるであろう。

第一、経済計算は、社会主義的経済範疇に属するものであり、経済計算制は、社会主義制度のもとでの企業管理の一連の経営管理制度である。それらは、いずれも生産手段の公有制の基礎の上に形成される。しかしながら、会計はそうではない。会計は、生産を反映し監督する方法の一つであり、経済を管理する

手段の一つである。それは、社会主義制度特有のものではない。それは、異なる社会の生産に奉仕したし、現在でも依然として奉仕している。会計の歴史は、経済計算のそれにくらべてずっとはやく起源をもっている。

第二、経済計算の実質は、一定の生産関係である。それは、このような生産関係に適応する一応の生産管理制度・つまり経済計算制の形式をとってあらわれる。会計の実質は、生産機能の附随事務であり、経済を管理する手段ないし方法である。それは、一連の証憑・帳簿・会計諸表、さらに証憑の作成と点検・原価の計算・帳簿の設置・記帳・原価計算および資産確定に適応する各種の計算・記録・検査の順序と方法、資金バランス表およびその他の会計諸表をもちいて各種諸表ないし分析諸表を作成する順序と方法等々の形式をとってあらわれる。このことから、会計の実質および形式は、いずれもいうまでもなく経済計算のそれとは明確に区別される。

第三、経済計算制と会計は、いずれも指標の計算をとおして自己の任務を完遂し、一定の目的を達成しなければならない。ところが、経済計算制が計算しなければならない指標は経済計算関係の要求にもとづいて決定され、それは、生産量・品質・品種・労働生産性・原価・利潤・および資金等をふくんでいる。これらの計算指標は、会計・統計・および業務計算が共同して具体的に計算・記録・反映・および監督しなければならない。会計が分担する経済計算指標は、資金・原価・および利潤

である。それらは、きわめて重要な指標ではあるが、しかし経済計算しなければならない指標の全部ではない。他の面からいえば、会計が計算しうる指標は、またかならずしも経済計算制が要求する指標とはかぎらないのである。というのは、会計指標を決定するのは、根本的には、会計の対象およびそれをもちいる具体的な単位である。

当然のことながら、経済計算制をおこなう企業は会計を利用するが、経済計算をおこなわない事業や機関等の単位でも会計を利用してはいる。経済計算制企業において、会計が計算しなければならぬ指標は、企業会計の対象すなわち企業経営資金の運動によって決定される。この運動およびこの運動によって決定される計算指標は、経済計算制の実行を把握し規制するから、企業会計計算の指標と企業経済計算の指標とは、この点において完全に一致し、前者は後者の一部分を構成する。しかし、事業および機関等の単位においては、事情は同じではない。これらの単位において会計が利用されるのは、計画的に財務収支および社会主義財産を管理するためである。これらの単位に対しては、ただ一般的に節約要求を提起できるだけであり、したがって、事業および機関等の単位の会計は、資金・収入・および支出を計算するのみで、原価および利潤を計算する必要はないのである。

第四、経済計算制は、会計・統計等を計算の方法あるいは手段としている。会計・統計等の方法をのぞけば、経済計算制は、

その他に何ら特別の計算方法をもっていない。一般的にいえば、経済学の観点から経済計算を研究するばあい、どのように計算・記録・反映・および監督するかについてふれなくて論ずることができ、会計はそうはいかない。会計は、経済を管理する手段として、どのように反映しどのように監督するかがその主体をなすのである。会計計算の方法を除外しては、会計は成立しないのであり、それゆえ、会計の方法およびその具体的な運用の研究は、当然会計学の範囲に属するのである。