

# B.Canning の “The Economics of Accountancy” に於ける

## 所得概念について

中 野 英 男

- 一、序 言
- 二、所得概念に関する経済学者と会計学者の見解の相違
- 三、Fisher 所得論の梗概
- 四、所得概念に関する Fisher 理論と会計理論との比較
- 五、結 語

### 一、序 言

企業会計原則は動態観会計思想の下に、資本剰余金の制度を企業会計に導入し、資本と利益とを峻別して企業資本の実質的維持を計ると共に、期間損益計算の正確を期待している。

所得は本質的に資本と労働より生ずるものであるが、企業会計に於いて所得といえ、一会計期間中の総収益より総費用を差引した所の純利益を指称し、企業関係者がこの企業利益に関心を有するのは、企業所得が更に分配所得の形で社会の各階層に配分せ

られる結果による。

以上の様に、所得概念は資本を離れては其の真の意味を把握出来ないものであるが、所得と言ひ資本と言つても、それらの各概念は歴史的社会的所産であり、又社会科学の研究分野の異なることによつて所得概念の相違するのも当然のことである。国民経済学の立場よりすれば、所得を広く国民所得として把握し、その国民所得を生産所得、分配所得又は支出所得の形態でとらえて、研究せんとするものであるが、企業会計学においては、分配所得の中の企業利潤即ち企業所得に専ら研究の重点を置いている。

本稿の資料である “The Economics of Accountancy” は一九二九年に米国スタンフォード大学経済学教授 B.CANNING により著作されたもので、本著の中において、本来、経済学者である彼が、経済学部 of 学生の中で将来会計士になることを希望する者に、会計に関する学科を教授するために、経済学的見地から会計

学を研究し、会計理論の批判的分析を行つてゐるのであるが、殊に所得概念に関する経済学者の見解、就中、Fisherの見解と、会計学者のそれとを比較対照し、その見解の相違は、経済学と会計学との各専門分野における研究対象の異るところに由来するものであると本著者 CANNING は述べてゐる。

即ち経済学は社会経済、国民経済という広い社会全体の立場より観た所得というものを考察してゐるのに対し、会計学は個々の企業の資本所得というように、経営経済的に考察するところに所得概念に対する見解の相違が求められる。

所得概念は経済学において最も重要な中心概念であるが、CANNING は Fisher の思想的影響を受け、殊に彼の "CAPITAL AND INCOME" に負う所が多いように思われる。

近時、我国会計学界の一焦点は利益概念の内容規定に向けられているが、税法上の所得概念が純財産増加説の基本の上に立つてゐるのに対し、企業会計上の利益概念も経済学上の企業利潤概念も、企業総収益より総費用を控除して得られる収益費用差額説の上に立つてゐる。然し、企業会計上の利益概念と経済学上の企業利潤概念とは同じく収益費用差額説を採つてゐるが、其内容は異なるのであつて経済学上では収益、費用とも時価を以て測定するのに対し、企業会計では収益は売価即ち時価で測定するに反し、費用は過去において、それを費消した時の価額即ち原価を以て測定するのである。

上述の様に、経済学上では、収益、費用とも時点を同じくする時価という共通の測定標準によつて、その差額が算定せられるの

であるが、そうでなければ、社会経済的に考えて、現実に増殖された価値量を測定することが不可能であるからである。

以上の様に、税法上、企業会計上、経済学上において利益概念の内容が異なることは、最近の我国会計学界において重要論題の一つとして焦点が向けられ、このような利益内容の差異を如何に処理すべきか、その実践的解決が要望されてゐる所以である。

本稿は所得概念に関する経済学者の見解を、Fisher 所得論の中にうかがい、会計学者の見解と比較対照すると共に、企業会計上の所得概念探究に何等かの示唆を得たいものと考えた次第である。

## 二、所得概念に関する経済学者と会計学者の見解の相違

会計学上、所得といへば企業所得を指し、前述のように、総収益と総費用との差額として把握するのであるが、経済学で所得という場合は、個人所得、企業所得を表わす時もあり、又広く社会所得、国民所得を意味する場合もあるが、経済学上、一般所得論として取扱う場合は、社会経済的見地に立つた国民所得を指称してゐるのである。

CANNING が本著 "THE ECONOMICS OF ACCOUNTANCY" において述べてゐる、所得概念に関する経済学者の見解、殊に、Fisher 理論と、会計学者の見解の相違の基盤は、会計学者の所得問題に対する関心が専ら企業所得に限定せられるのに対し、経済学者のそれは、広く社会経済的立場より国民所得の測定把握に指向されてゐるところにある。

即ち所得に関する会計学、経済学両分野における研究対象の範囲が異つてゐるのである。又、企業所得という概念に問題を限定した場合においても、前述のように、その概念内容が異つてゐる。CANNING が本著中で、「会計学者は企業の貨幣所得のみに関心をもち、経済学者の所謂、実質所得というものに殆ど注意を払わない。会計学者が所得とか費用とか言う場合に、この貨幣所得は貨幣の購買力の変化によつて影響をうけるものである。」と説いているが、経済学者は実質所得を問題とするに對して、会計学者は一般的に、貨幣所得即ち名目所得を先ず問題とする。これは企業会計の第一次目的が、動態観の会計思想による期間損益計算に在ることによると思う。

以上のように、経済学上の所得概念と会計学上の所得概念とは意味内容において異なるものであるが、斯様な見解の相違は、経済学と会計学の両専門分野が、夫々學問としての生成發展の過程が異なることと、もう一つは、両學問の科學としての本質的相違によるものであると CANNING は述べてゐる。

尙 CANNING は所得概念に関する経済学者の見解の代表的なものとして Fisher の所説を挙げているが、その理由として、Fisher はその著“CAPITAL AND INCOME”において、所得に関する彼自身の体系的にして完全な論述を行つており、経済学者の所得論の文献の中で、最も優秀なものとしてゐる。

以下 Fisher 所得論の梗概を述べることとする。

### 三、Fisher 所得論の梗概

Fisher によれば、所得はその最も一般的な意味において用役 Services より成立つてゐる。凡ての用役 Services は結局現存する物財から生ずるけれども、物財そのものは所得ではなく、これらは關係はあるが、全く別な範疇に屬してゐる。又、凡ての人が自由に得ることの出来る用役は所得概念から除外し、稀少性ある用役のみが所得概念に包含される。

用役の稀少性は、その私有を意味し、用役が私有される手段を財産又は所有權と言ひ、これらの手段は、物の私有により用役を与えることが出来る。物の私有の目的は、その用役を獲得することであり、用役を獲得するための必要な手段である私有物を富と言ひ、物が私有されるのは、それに用役があるからで、凡ての私有物は富である。

即ち、Fisher は彼の所得論に入る前に、富、資本、用役、所得、等の用語の意味、並にそれらの相関關係について先ず説明してゐる。即ち、凡ゆる用役 Services は物財から生ずるが、その稀少性ある物財を私有する時、その物財を富と言ひ、その富を元手として用役を生み出す場合に、その元手とした富を資本と稱するのである。又、所得とは、物財より生じた用役を貨幣価値を以て、測定評價したものである。

Fisher によれば、用役 Services に対するものに、非用役 disservices がある。彼は、果実を生む果樹園に例をとり、果樹園で果実を生産するためには、人間の労働が必要であり、道具や機械が購入され、それらに依り作業が行われねばならないし、

又、時々それらの道具や機械の修繕もせねばならない。其の上、果実を入れる容器や、市場に果実を運送する機関も必要である。果実を獲得するための、この労働行為や種々の手段の提供が所謂、非用役 *disservice* と称するところのものである。

Fisher は更に、用役 *Services* と非用役 *disservices* との関係、並に所得の分析を、原棉の生産より、衣服という最終生産物にいたる一連の生産過程の中に、社会的見地より説明している。即ち、原棉を生産するための人間の労働や凡ゆる手段の提供というものが、非用役であり、その結果、原棉の生産という用役 *Service* が獲得されるのである。更に、原棉から繊維と実を分離するために、原棉を使用することが、繊維と実の生産という用役 *Service* に対する非用役 *disservice* である。この非用役は使用された原棉の価値によつて測定されるが、繰棉の際、費用と考えられた所の、この同じ原棉の価値が、その原棉生産の用役をも測定評価しているのである。斯様に、原棉は繊維となり、繊維は布に作られ、布は更に衣服となり、最後に衣服は生活目的のために使用されるのであるが、原棉生産より、最終生産物である衣服の製造に至る過程において、各生産段階における用役 *Services* は、之に対する非用役 *disservices* と等価値であり、用役 *Service* を生むために、非用役 *disservice* が犠牲として費やされるのであつて、用役と非用役とは相殺関係にあるのであるが、衣服の使用という最終生産物の用役 *Service* には、之に対する非用役 *disservice* がなく、この最終生産物の效用こそ、社会的総所得 *Gross social income* を構成するのである。即ち、社会的

所得は生産過程における中間作用からは直接発生しないので、最終生産物の效用 *Final uses* より生ずる。勿論、この場合、その最終生産物の效用を貨幣価値で測定評価したものが、具体的に社会的総所得になる。この社会的総所得に対する社会的費用は、結局労働の犠牲即ち労働費である。

最終生産物の用役を獲得するための凡ゆる費用、*Cost* 即ち非用役 *disservice* は結局、労働の犠牲即ち労働費に分解され、又社会的所得 *social income or service* は最終生産物の効用に分解されるが、これを前述の原棉生産より衣服の消費に至る過程に例をとり、図示すれば、次の通りである。

図表について説明すれば、第一段階たる棉花生産においては、農園の地代、棉種子、生産用具の減価償却費と所謂、附加価値たる労働費が夫々百弗とすれば、之等の費用は棉花四百弗生産のための非用役であり、この非用役と、棉花の生産という用役とは等価値である。又第二段階たる繰棉生産において、第一段階の生産の結果たる棉花四百弗、繰棉機の減価償却費百弗と、附加価値たる労働費百弗が、棉繊維と棉実を分離するための非用役となり、その結果、棉繊維五百弗と棉実百弗の生産という用役をもたらす。この第二段階においても勿論、非用役と之に対する用役とは何れも六百弗であり、等価値である。第二段階の繰棉生産における棉実は、第三段階の綿布生産のための非用役とならずに、第一段階の棉花生産のために使用され、第三段階たる綿布生産においては、棉繊維五百弗、機械の減価償却費百弗と、附加価値たる労働費百弗の計七百弗の非用役即ち費用を使用して、綿布七百弗の

(棉花生產)

\$ 100 rent  
 " 100 labor (附加價值)  
 " 100 tool  
 " 100 seed

} → \$ 400 Cotton

(diservice) = (service)

\$ 100 labor (附加價值)  
 \$ 100 gin

(diservice) = (service)

} → \$ 600

(繰棉生產)

\$ 100 seed  
 \$ 500 fibre

(綿布生產)

} → \$ 700 cloth

(衣服生產)

\$ 100 labor (附加價值)  
 \$ 100 machine

(diservice) = (service)

\$ 100 labor (附加價值)  
 \$ 100 machine

(diservice) = (service)

} → \$ 900 Clothing → 消費

生産という用役を獲得する。この第三段階たる綿布生産においても、同様に非用役 *disservice* と用役 *service* とは等価値である。最終段階たる衣服生産においては、綿布七百弗、機械の減価償却費百弗と、附加価値たる労働費百弗の計九百弗の非用役の結果、衣服九百弗の生産という用役 *service* をもたらしたのである。この場合も、*disservice* と之に対する *service* とは等価値である。但し、以上の各生産段階における非用役 *disservice* と用役 *service* との等価値関係は、限界效用 *marginal utility* の関係においてである。この *disservice* と *service* との各生産段階における相互作用は、全体効用の増加となり、最終生産物たる衣服の効用九百弗と評価測定されたが、この最終生産物たる衣服の利用には、之に対する何等の非用役もないから、この九百弗が所謂、総社会所得 *Gross Social income* となる。非用役 *disservice* の中の労働費 *labor* は、所謂、附加価値であり、附加価値の合計四百弗だけ全体効用が増加したことになる。勿論、繰綿生産段階における繰綿百弗は、最終生産物ではないが、更に棉花の生産に使用されるもので、全体効用は衣服の九百弗に繰綿百弗をプラスした千弗として計算すべきであると思う。

以上、Fisher の所得論を要約すれば、第一生産段階における棉花生産のための用具 *tool* も、第二段階、第三段階等における繰綿機 *gin* や紡織機等の諸機械の製造においても結局、労働費が重要な生産費を構成するものであるから、凡ての生産費即ち非用役 *disservice* は終局的には労働費に分解され、又、凡ての所得は結局、最終生産物の効用の中に分解される。如何なる社会的

所得も、最終生産物に至る過程の中間作用からは生れず、唯、物の最終効用のみが総社会所得となつて現れるのである。

#### 四、所得概念に関する Fisher 理論と 会計理論との比較

Fisher 所得論と会計所得論の主な相違は、次の三要因に帰することが出来る。即ち

- (一) 所得概念構成のための対象範囲の広狭
- (二) 分析方法の相違
- (三) 見解の相違

##### (一) 対象範囲の広狭

Fisher の所論が、包括的であるに反し、会計所得論のそれは特殊である。Fisher の概念には、凡ゆる稀少用役が包含されており、彼は用役 *service* の根源や、用役が発生する状態、並にその間に起る用役 *service* と非用役 *disservice* の相互作用に関心をもつと同時に、用役が終局において効力を発生する状態に等しく関心をもっている。彼は又、之等の最終用役の時間的配分並にそれら用役の終局的利益に権利を主張し得る人々の間に、之等の用役即ち社会的所得を配分することを考え、個人及社会の最終所得の完全な時間的配分に関心を有している。

之に反し、会計理論においては、個々の企業に現れる所得現象にのみ関心をもち、個人所得や社会所得を取扱わない。即ち経済学者の所謂、最終所得 *Final income* が獲得される所的手段たる貨幣の獲得と放棄を論じ、最終所得の根源や、その最終利用た

る消費については問題としないのである。企業の所得表は、当該企業の過去の経営活動が、将来の最終所得を支配する所の資本主の利益を、如何なる程度まで高めたかを表示するに過ぎないのである。

将来の最終所得を支配する現在の力は、資本評価の問題であり、一定期間における、この支配力の変化は、Fisher が企業収益と称する所のものである。要するに、会計所得論は、個々の企業の所得現象の進行を観察し、その所得の源泉や、経済学者の所謂、最終消費については殆ど考えないのである。

### (二) 分析方法の相違

Fisher の分析は概念の分析であつて、所得の統計的分析の不可能なことを認めている。一方、会計理論においては、所得に関する哲学的思想体系をもたないが、会計の理論的發展は概して実践的發展に後続するものであり、その実践は統計的調査を通して發展している。

### (三) 見解の相違

Fisher 所得論と会計所得論を比較する場合に逢着する最大の難事は、両者の見解の相違によるところのものである。

Fisher は彼の著“Capital and Income”において次の様に述べている。即ち、「所得を受取る者と、所得との関係よりも、寧ろ所得を生むところの資本と、所得との関係において、所得を考察する必要がある」と。

会計学においては、所得の源泉そのものは無関係な問題であり、企業に入つてくるところの所得にのみ考察の焦点を集中す

る。以上の様に、会計所得論は企業所得に概念構成を限定しているのに対し、Fisher は他の経済学者と同様に、富や生産現象を以て始め、財産、交換現象と続き、次に、所得とその分配に進み、最後に、消費即ち所得の生活目的利用で所論を終つてゐる。

## 五、結 語

本著者 Canning の思考方法は、其序文にもある様に、Fisher の思想を多分に承継したものであるが、特に彼の著“Capital and Income”よりの影響が大きい。

本来、経済学者である Canning が、経済学的立場から、会計を考え、会計士の作成せる会計報告より得たる統計資料を、経済学の研究に役立たしめ様とした際に逢着した諸種の困難性は、当然経験されるべき問題であつたと思う。

所得概念を論ずるに当り、経済学者は、彼等の所謂、最終所得の根源から最終所得の消費に至るまで、広範囲に互り包括的に説明しているのは、経済学が社会経済学、国民経済学である所の、その学問的本質によるもので、社会は個人により構成されており、経済学は個人の欲望と物財との間の関係から、社会全体の生産、交換、分配、消費の問題を考察する。従つて、経済学的立場から、所得を考える場合には、資本の利用により、用役を生ぜしめ、用役に対する非用役即ち費用を支出して、最終所得が獲得されるという思考過程は、

(一) 所得を社会的立場より考察し、生産、交換、所得、消費の一連の関係より所得概念を規定するものである。

(二) 凡ての費用即ち非用役は、終局的には労働費に分解される  
という考え方は、価値の本源は労働なりとする労働価値説に  
基く思考方法である。

以上により、所得概念に対する経済学的立場は、その学問的本  
質より、個人所得、社会所得の観点より所得概念を規定し、人間  
の慾望という心理的、主観的要素を包含するのに対し、会計学に  
ありては、経営経済学の一分科として、企業経営の経済性測定  
のため、経営の計数的研究を任務とするもので、会計学的に所得概  
念を考察する場合には、その学問的本質より、当然企業所得に限  
定し、企業に入り来る最終所得のみを問題とし、社会所得や心理  
的主観的要素を包含しないのは明白である。

然し、最近において、会計学は本質的には企業会計学であるが  
私的性格より公的社会的性格へ変りつつあり、一方、経済学にお  
いても、国民所得、企業所得を出発点とする所謂、数理経済学へ  
発展し、会計学と経済学との相関關係的接近は著しきものを感じ  
させている。