

Title	複式簿記の特性：借方・貸方概念の検討を通して
Sub Title	The Nature of Double-Entry Bookkeeping
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1974
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.17, No.5 (1974. 12) ,p.33- 54
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19741225-04051006">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19741225-04051006</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 複式簿記の特性

——借方・貸方概念の検討を通して——

笠井 昭 次

### 序

会計および簿記において、借方・貸方という用語は、周知の用語としてひんぱんに使用されている。しかしながら、その内容・本質については、現在、かならずしも明らかではない。最大公約数的には、なんらかの対応関係を予定しているものではあるにしても、その対応関係はいかなる関係を表象しているのか、会計および簿記において借方・貸方によって示される関係はみな同じ素姓のものであるのか、もし異なっているとすれば、それらもろもろの借方・貸方概念間の関係はどのようなものであるのか？ このような関連がいずれも不分明なままに、一律に借方・貸方として使用されているのが、現状であると言えよう。

従来、会計が、複式簿記をその必須の記録・計算上の技術的機構としてきたところから、会計理論上の概念と簿記論上の概念とが、明確に区分されることなく曖昧に使用され続けてきたが、借方・貸方概念も、その例外をなすものではない。

ところで、現在、伝統的な取得原価主義会計にたいする批判の高まり、会計情報論の台頭、多元的評価等の機運にともない、従来の会計学の方法が、「主として複式簿記機構、算術的な方式およびある伝統的な測定手法の範囲に限定されてきた。」<sup><注1></sup>という点につき、反省がなされている。しかし、従来、会計と簿記とが明確に区別されていなかっただけに、簿記の名を藉りつつ会計理論を批判していることになったり、逆に、意図としては会計理論を批判しつつ実は簿記を批判したことにしかならない、という結果が生じることにもなりかねない。

事実、最近において、本来、複式簿記の機構にたいして向けられたはずの批判が、その埒を越えて、会計学の対象としての会計の枠組をも破壊している、という傾向が顕著になっている。しかも、そうした、会計学の対象としての会計の枠組を結果的に侵蝕している、という事実にも思いい

<注1> 飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』93頁。

たらない危惧が現実に出てきている。たとえば、会計学の対象を拡大し、企業会計と社会会計とを包含する会計一般の枠組を構築しようとする方向などがそれである。その結果、会計学の対象としての会計の枠組が危殆に瀕している、といっても過言ではない。

そこで、今日のような会計および会計学の激変期にあって、従来の会計理論を会計理論として正しく批判し、そしてその将来の方向を正しく見極めるためにも、まずもって会計と簿記との関係を正しく設定し、その上で、会計理論上の概念と簿記論上の概念とを明確に区別しておくことが、きわめて重要である。すなわち、「会計学はなにゆえに複式簿記の機構に着目しつづけてきているのか、複式簿記に内在するどのようなファクターにひかれ、なにを不可欠の要件とみなしてきているのか」を解明すべき時期に来ているのである。そして、逆にその解明により、「会計学の立場からみて、会計をして会計たらしめている技術的要件としてかけがえのないものは、勘定形式計算なのか、二重記入なのか、二面的把握なのか、それともそれ以外のなにものかなのか、さらにはむしろ貨幣的表現でさえあればいいのか、などという問題」が、会計学の問題として、正しく論じられることになるはずである。

本稿でとりあげる借方・貸方概念も、会計と簿記との関係を規定しているひとつの要素である。そこで、以下において、上述のような問題意識のもとに、会計と簿記との関係、および簿記に期待されている役割ないし簿記の特性を、借方・貸方概念の検討を通じて明らかにしてゆきたい。

なお、本稿でとりあげる簿記とは複式簿記のことである。ここに複式簿記とは、いわゆる勘定簿記のことであって、その技術的側面においては、「勘定と呼ばれる計算形式を用いつつ、取引にかんする二面的な記録を行なうことをむね」とし、会計との関連においては、「企業資本の統一的・全体的な計算的管理を司るための装置」として、「企業資本の増殖高の算定と企業資本の残高構成の判定とを、ともに平行的に果たそうとする組織的な簿記」のことである。

## § 1. 借方・貸方概念の諸相

会計および簿記において、借方・貸方概念に関連するものを列挙してみると、取引、仕訳、勘定

<注 2> 簿記論においても、会計学のこのような傾向に呼応するものとして、行列簿記の、簿記体系への包摂などが指摘できるであろう。

<注 3> 山榭忠恕稿「会計学の領域と体系（序説）」（『会計』第104巻第5号，9頁）。

<注 4> 山榭忠恕稿 上掲稿（上掲誌9～10頁）。

<注 5> 借方・貸方という用語は、会計において数少ない土着名辞である。たとえば、「会計における記号的表現にかんするルールにおいて、『借方』および『貸方』という用語が見出されるが、これらの用語は、実質的に、会計固有の唯一の記号である。」（Daniel L. McDonald “Comparative Accounting Theory” p. 6）とさえ言われている。したがって、この概念の検討は、会計および簿記にとり、きわめて重要である。

<注 6> 山榭忠恕著『近代会計理論』（10版）20頁。

<注 7> 山榭忠恕著『複式簿記原理』43頁。

<注 8> 山榭忠恕著『近代会計理論』（10版）19頁。

記入、勘定残高、具体的諸勘定口座、損益勘定・残高勘定、勘定形式そのもの、試算表、損益計算書、貸借対照表、さらに、いわゆる資本等式（資産－負債＝資本）、貸借対照表等式（資産＝負債＋資本）、持分にかかる等式（資産＝持分）、山本教授の説く企業資本等式（資本の待機分＋資本の行使分＝資本の調達分）などが考えられる。

上記のものを、本稿の立場より整理するならば、次表のようになる。ただし、会計の基本的枠組として、本稿は、企業資本等式に準拠するので、等式については、以下において、企業資本等式のみをとりあげる。そこで、これらにうき、順次、説明を加えてゆくことにする。

- |                                    |  |
|------------------------------------|--|
| (i) 企業資本把握の二面性に………                 | ①企業資本等式および P/L・B/S における借方・貸方<br>由来する借方・貸方概念<br>(duality) |
|                                    |  |
| (ii) 企業資本運動把握の二重性<br>＜複式記入原則＞      | (iv)<br>(貸借複記原則) ……①仕訳、勘定記入における借方・貸方                     |
| (iii) 勘定形式の二区分性に由来<br>する借方・貸方概念……… |  |
| ＜増減反対記入原則＞                         | ②Tフォームの勘定形式における借方・貸方<br>＜注9＞、＜注10＞                       |

### (i) 企業資本把握の二面性 (duality)

会計の窮極的特性は、対象を二面的に把握するということのなかにある。逆に言えば、特定の対象につき二面的に把握する、という方法的特性を具えているある種の体系的計算を、われわれは会計とよぶのである。これは、会計の技術的枠組を構成し、会計の実体的内容の歴史的变化にかかわらず、会計の方法的特性として保存されているものであるが、むしろ、よりの確には、会計の機能の歴史の変遷にたいし、(会計学の対象としての) 会計とよばれるべきものを限定している、と言うべきであろう。これを、いま企業資本把握の二面性 (duality) とよぶとすれば、この duality 概念こそが、会計をして会計たらしめているものなのである。

<注9> ①および②は、それぞれ、純然たる(i)会計上の借方・貸方概念および(ii)簿記上の借方・貸方概念と考えられるが、③、④および⑤は、いわゆる勘定簿記においては、会計上および簿記上の借方・貸方概念をともに担っている。

<注10> リットルトンは、複式簿記の「複式」の意義について次のようなものを挙げている。すなわち、帳簿の二重性(元帳と仕訳帳)、勘定形式の二重性(借方頁と貸方頁)、記入の二重性あるいは転記の二重性などの「二重性(duality)」概念(片野一郎訳『リットルトン会計発達史』42頁)、積極財産および消極財産と資本との対立(資産－負債＝正味財産)とか、資本種類と資本源泉との対立(資産＝自己資本＋他人資本)とかのなかに見出される「結果の均衡性(equilibrium of results)」ないし「貸借対照表における均衡性(equilibrium within the balance-sheet)」(同書43頁)、および「取引記録の均衡性(equilibrium of entered transactions)」(同書44頁)の三者である。リットルトンの複式簿記は「資本主の簿記(proprietor's bookkeeping)」であるため、その概念は、本稿におけるそれとかならずしも一致しないが、この表における(i)企業資本把握の二面性は「結果の均衡性」ないし「貸借対照表における均衡性」に、(ii)企業資本運動把握の二重性は「記入の二重性」(duality of entry)に、(iii)勘定形式の二区分性は「勘定形式の二重性」(duality of account form)に、それぞれ該当するかまたは相応する関係にある。

ところで、会計の対象は企業の経済活動であるが、その企業の経済活動は、けっして、個々別々の独立した活動ではなく、「ひとたびそれらの諸活動を統一的・理念的な立場においてとらえようとするならば、それらを一定の目的によって導かれた企業資本の統一的な運動として把握」<sup><注11></sup>しなければならない。したがって、duality とは、そのような企業資本の機能活動を二面的に把握することなのであるが、そのように企業資本運動の二面的把握を定式化したものが、企業資本等式〔資本の待機分の額+資本の行使分の額=資本の調達分の額〕<sup><注12></sup>にはかならない。

このように、会計においては、企業資本の運動を二面的に把握するところから、記録・表示面においても、その二面性を表現するものとして、二面的な記録・表示が要求されることになる。すなわち、企業資本等式に即していうと、資本の待機分・行使分と調達分とを対応させて記録・表示することが必要になる。そのため、左方と右方とを区別しなければならず、かくて、それらを表象するものとして、借方・貸方という概念が、論理的に導かれることになる。したがって、この意味での借方・貸方は、会計をして会計たらしめている duality の概念ないしは企業資本等式の形態そのもの（等号を境にして待機分・行使分と調達分とが相対していること）から必然的に生ずるのであり、それゆえ、会計固有の概念といえる。

そして、このような企業資本等式を実体的に表現しているものは、いうまでもなく、一定期間の企業資本運動の経過・顛末を総括するものとしての総勘定合計表および損益計算書・貸借対照表であるが、これらを、複式簿記における処理手続上の連鎖としての勘定組織体系の側面よりみるならば、いわゆる試算表および損益勘定・残高勘定になる。そして、複式簿記では、それらは、いずれも取引の勘定記入の結果たる各勘定残高をもとに作成されるのであるから、勘定残高自体も、一方では、企業資本等式での借方・貸方概念を反映していることになる。

かくて、勘定残高自体、試算表、および損益勘定・残高勘定の借方・貸方は、企業資本の二面性を体現している企業資本等式における会計固有の借方・貸方概念を表象していることになる。

## (ii) 企業資本運動把握の二重性（取引の二重性）および複式記入原則

このような企業資本等式における企業資本の構成は、企業の個々の経済活動にともない変化してゆくが、その場合、会計においては、そのような企業の経済活動もまた、duality とのかかわりのなかで、二重に把握されることになる。このように、個々の経済活動における二重性を統一するものが、取引とよばれるものである。

取引が二重に把握されることの必然的結果として、記録面でも二重の記録が要求される。いま、

<注11> 山榊忠恕著 『近代会計理論』(10版) 6頁。

<注12> 山榊忠恕著 上掲書 14頁。

これを複式記入 (double-entry) 原則と名付けることにする。

たとえば、商品を現金で購入するという取引が生じたとすると、企業の当該経済活動は、商品増加という側面と現金減少という側面とから、二重に把握されることになる。このように、取引は、二重に把握されることにより、二重 (複式) に記録されることになる。そこで、この二重性を分別し、A要素とB要素と仮に名付け、この「複式記入原則」自体の含意するものを考察してみることにする。

簿記は実体たる会計を記録する形式的な容器であるから、それは、一方において、容器としての形式的機構的側面を有するが、同時に他方において、会計の指示を受けなければならず、その点で会計の内容からの限定をうける。そして、会計が企業資本の運動を把握するものであるから、形式的容器としての簿記も、当然に会計における、企業資本運動把握の形式たる企業資本等式の限定をうけることになる。

そこで、いま、企業に経済活動が生起したとすると、企業資本等式における企業資本の構成には、なんらかの変化が生じる。その場合、企業資本等式が、資本の待機分・行使分と資本の調達分という二面的把握を統一したものであり、しかもその両者の相等関係が、「もともと存在しているはずの均衡関係」である以上、企業資本等式におけるある要素 (A要素) の変化は、必然的に他のある要素 (B要素) の同額の変化を生ぜしめることになる。たとえば、A要素が待機分の増加とすれば、B要素は、待機分の減少、行使分の減少、調達分の増加、またはその三者の組合せ、のうちのいずれかになり、かつA要素とB要素の金額は同額になるはずである。

A要素		B要素
待機分の増加	→	待機分の減少
行使分の増加	→	行使分の減少
調達分の減少	→	調達分の増加

このようにして、取引をA要素とB要素とに分解した場合、その組合せは左表のごとくなる。ただし、この結合関係は、A要素・B要素が、かならずしも、それぞれ

ひとつずつではなく、ふたつ以上のこともありうる。しかし、単独とか、同じ側の要素だけが現われる、ということは絶対でない。

かくして、「複式記入原則」自体より言いうることは、①取引が生起すると、かならずA要素とB要素とに分解され、複式記入されること、②企業資本等式を前提にしているので、ある取引におけるA要素の合計金額とB要素の合計金額とはかならず一致すること、の二点だけである。

以上要するに、取引の二重性ないし複式記入原則は、企業資本把握の二面性を反映し、企業資本

<注13> なお、このA要素・B要素とは、たんに取引におけるふたつの側面の仮称であって、それ以外の意味を持つものではない。

<注14> 山榊忠恕著 『近代会計理論』(10版) 4頁。

<注15> 山榊忠恕著 上掲書 14頁。

<注16> このことは、簿記が企業資本等式より限定をうけることの必然な結果である。その意味で、複式記入原則は、会計上の概念と簿記上の概念との接点をなすものと言えよう。

等式により規定されるのであるが、簿記がそのような複式記入原則の適用を受けるのは、簿記が、実体としての企業資本運動を記録する形式的容器であるがゆえに、会計より限定を受けているということの意味している。その点で、次述の増減反対記入原則が、形式的な容器としての簿記の機構よりうける限定であるのと対照的である。

### (iii) 勘定形式の二区分性および増減反対記入原則

複式簿記特有の方法としては、一般的に勘定形式計算であることが挙げられる。いうまでもなく、勘定形式とは、Tフォームを利用して、当該勘定口座の増加・減少を反対記録する形式をさす。すなわち、減算を加算化するための工夫として、勘定口座に二区分を設け、増加・減少を別々に記録するのである。その結果、勘定自体が二分割されるので、各勘定口座において、それを識別する<sup><注17></sup>の必要が生じ、左方を借方、右方を貸方と名付けるにいたった。

かくて、各勘定口座の借方・貸方において、加算(増加)が一方に記録されれば、減算(減少)はもう一方に記録されることになる。これを、「増減反対記入原則」と名付けることにする。

この勘定形式における借方・貸方の二区分は、論理的には、加法と減法という、算法における二法の存在によってのみ規定されるものである。そのかぎりでは、会計の実体的内容とは関係なく(したがって企業資本把握の二面性を直接的に反映するものではない)、記録形式としての利便の視点より導入された、と考えられる。その意味で、この勘定形式における借方・貸方概念ないし増減反対記入原則は、すぐれて、簿記(正確には複式簿記)固有の思考の所産であるといえることができる。

### (iv) 貸借複記原則

取引の二重性および複式記入原則は、それ自体としては、たんに、取引の発生にともない、それを二重に把握しそして二重(複式)に記録せよ、という内容を持っているにすぎない。しかし、それが、複式簿記におけるTフォームの勘定形式と結合するとき、はじめてその二重(複式)記入がある勘定の借方と他の勘定の貸方との複式記入に結びつくのである。

そして、そのように、取引の二重把握が、借方要素と貸方要素との二重記入になりうるのは(すなわち、取引の二重把握が、たとえばある勘定の借方記入と他の勘定の借方記入とに結びつかないのは)、勘定記入の約束が、企業資本等式の指示のもとになされているからである。すなわち、企業資本等式の

<注17> 本稿では、勘定形式を、Tフォームで代表させているので、借方・貸方は、それぞれ、左方・右方となる。しかし、勘定形式の二区分性の本質は、増加・減少を区別して収容するために、ふたつの場所を分別することにあるので、論理的には、勘定形式は、かからずともTフォームである必要はなく、たとえば、上下に区分しても差支えない。そのことは、以下においても、同様である。(山本忠恕著『複式簿記原理』20頁)。

なお、借方・貸方という呼称は、淵源的には有意味であるが、簿記の機構の論理的検討を意図している本稿においては、その呼称自体は、まったく無意味である。

等号関係より、資本の待機分・行使分の増加・減少と調達分の増加・減少とを反対に記入する、という約束がなされているからなのである。

このように、Tフォームの勘定形式の借方・貸方における増減反対記入原則と結びついた複式記入原則を、貸借複記原則とよぶことにする。いわゆる複式簿記における仕訳および勘定記入は、いうまでもなく、この貸借複記原則に則ってなされている。

## § 2. 増減反対記入原則の特性

前述の、「複式記入原則」と「増減反対記入原則」とが結合した「貸借複記原則」こそが、複式簿記の記帳原理をなし、複式簿記のしくみとその機構上有している機能とを、直接的に規定しているものなのである。しかし、「複式記入原則」と「増減反対記入原則」とは、必然的に結合するものではなく、また結合しなければならないものでもない。前述の借方・貸方概念の検討でみたように、両者はその素性をまったく異にしており、したがって、そのはたらきもそれぞれ異なっている。そこで、「貸借複記原則」の意義を考察する前に、両原則の固有の特性につき、検討することが必要になる。本章では、まず、増減反対記入原則につき検討する。

いま、Tフォームの勘定形式を採用して、そこに企業の財産(積極財産・消極財産)変動を記録するとしよう(すなわち、増減反対記入原則は作用している)。しかし、利益計算構造は、一定時点において勘定記録より算定された純財産額を二時点につき比較することにより、利益を算定する財産法的利益計算体系であるとしよう(すなわち、複式記入原則は作用しない)。このようなケースにつき、以下のような仮説例を用いて考察する。

仮設例 期首繰越高：現金300万円、商品500万円、支払勘定200万円。

期中経済活動：

- ① 商品200万円を、現金で購入する。
- ② 商品300万円を、現金500万円で売却する。
- ③ 支払勘定のうち、100万円を支払う。

もし、積極財産系統の勘定については、その増加を借方、減少を貸方に記入し、消極財産系統の勘定についての増加・減少はその逆として、増減反対記入原則を規約したとすれば、上記の仮設例における諸勘定の記入は、次のようになる。

<注18> リットルトンは、「勘定形式の二重性」および「記入の二重性」(それにここでは直接関係のない「帳簿の二重性」という「形式の二重性」につき、「これをもって複式簿記の軌範と考えることは、まさしく、形式をもって実質と看做すもの」としか評価しておらず、この点でも、リットルトンの複式簿記観は、本稿の立場と基本的に相違している。ただ、形式の二重性が、「複式簿記の特質の一部」をなし、「簿記特有のもの」であることは認めている(引用文は、いずれも、片野一郎訳 前掲書 42頁)。



## 複式簿記の特性

現 金		商 品		支 払 勘 定	
期首繰越高 300	(1) 200	期首繰越高 500	(2) 300	(3) 100	期首繰越高 200
(2) 500	(3) 100	(1) 200	期末繰越高 400	期末繰越高 100	
	期末繰越高 500				

<注19>  
(単位：万円)

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{期首純財産額} : 300 + 500 - 200 = 600 \text{万円} \\ \text{期末純財産額} : 500 + 400 - 100 = 800 \text{万円} \\ \text{純 利 益} : 800 - 600 = 200 \text{万円} \end{array} \right.$$

上記の諸勘定において、(1)、(2)、(3)、は、それぞれ対応した記入を示すものではない。すなわち、ここでは、個々の財産の増減に着目して、勘定記入しているにすぎない。したがって、商品勘定の借方(1)200万円と現金勘定の貸方(1)200万円とは、対応して記入されたのではなく、期中の経済活動(1)において、商品の増加と現金の減少とが、直接的には無関係なそれぞれ別個の事実として把握され、それぞれの勘定に記入されたにすぎない。したがって、この場合には、複式記入原則は作用していない。そのことは、(2)の勘定記入をみれば一層明らかである。すなわち、(2)で、現金500万円増加の事実と商品300万円減少の事実とは、別個の事象として、それぞれの勘定に記入されたにすぎず、したがって、複式記入原則にみられるA要素とB要素との金額の合致は成立していないのである。

このように、複式記入原則が欠如し、増減反対記入原則のみが作用する場合の勘定記録においては、次の諸点が注目されなければならない。

- ①各勘定口座が積極財産に属するのがあるいは消極財産に属するのかは、勘定残高の所在場所を通して、勘定記入の結果として自動的に分る。それは、Tフォームの勘定形式を使用したことの帰結である。
- ②純利益の算定は、簿記処理手続上、損益勘定において、しかも諸勘定への記入の必然的結果として、自動的になされる、というのではなく、勘定組織体系の外でなされる。このことは、損益計算の実質面からすれば、財産法体系に起因するのであるが、簿記の処理手続面よりするならば、複式記入原則の欠如に因るのである。
- ③したがって、この場合の簿記は、取引記入から利益算定にいたるまでの、会計の全プロセスを記録するものではない。
- ④諸勘定の締切りは、勘定ごとに、他の勘定とは無関係に一方的になされる。このことは、諸勘定間に、簿記における処理手続上の体系的組織的連関がない、ということを意味している。
- ⑤利益額は、一定時点における、一方的に締切られた勘定残高の集計値(純財産額)を基礎とし、勘定組織体系の外で算定されるので、その計算的正否は、期中勘定記入の正否および勘定締切

<注19> 以下の記入例において、単位は、すべて「万円」とする。

りにさいしての計算的正否に一方向的に依存し、その勘定記入や計算にかりに間違いがあっても、勘定の体系的組織的連関性の上からは、なんのチェックを受けることがない。このような検証機能の欠如は、直接的には、複式記入原則が作用していないことに因るのである。

§ 3. 複式記入原則の特性

いま、企業資本等式に準拠して、企業資本の運動を把握しているものとする。したがって、企業の経済活動が生起し企業資本の構成に変化があった場合、取引を二重に把握し、A要素とB要素とに分けて、それぞれに同金額を記入することになる。ただし、Tフォームの勘定形式を使用せず、各勘定口座において、増加・減少を逐次加減してゆくものとする。前記の仮設例をこれにしたがって処理すると、各勘定は次のようになる。

現 金	商 品	売上原価	支払勘定	資 本 金	売 上
期首繰越高 300	期首繰越高 500		期首繰越高 200	期首繰越高 600	
(1) Δ200	(1) 200				
(2) 500					(2) 500
	(2') Δ300	(2') 300			
(3) Δ100			(3) Δ100		
期末繰越高 500	期末繰越高 400	300	期末繰越高 100	期末繰越高 600	500

この場合には、各勘定口座における(1)~(3)はそれぞれ対応している。たとえば(1)で、A要素を商品増加とすれば、B要素は現金減少となるが、これは、取引を、商品と現金との二重に把握した結果であり、その金額は同額である。以下、同様にして、全取引が二重に把握され複式記入される。

(i) 複式記入原則と試算表との関連

ところで、この場合、これら諸勘定より試算表を作成しようとしても、各勘定残高より自動的に作成することはできない。なぜなら、勘定残高そのものは、この場合、たんに金額としての残高を示すだけにすぎず、企業資本等式の借方項目なのか貸方項目なのかを指示していないからである。

試 算 表	
現 金 500	支払勘定 100
商 品 400	資 本 金 600
売上原価 300	売 上 500
1,200	1,200

したがって、各勘定ごとに、企業資本等式と照しつつ、勘定組織体系の外において試算表を作成しなければならない。左の試算表は、そのようなプロセスを経て作成されたものである。

この場合、複式記入原則を適用しつつ勘定記入した結果、試算表における借方合計額と貸方合計額とは一致する。そのかぎ

り、この試算表においても、検証機能は具わっているといえよう。<sup><注20></sup>

<注20> このことは、§2. での結論（検証機能がはたらかないこと）と比較するならば、検証機能そのものは、直接的には、増減反対記入原則ないしTフォームの勘定に起因するものではなく、複式記入原則の所産である、ということを物語っている。

しかしながら、このような試算表が、勘定組織体系のなかから自動的に作成されたものではなく、そのメカニズムの外の力を藉りて作成されたものであるだけに、そこにみられる検証機能は、勘定組織体系に固有のものではない。すなわち、トータルシステムとしての簿記の機構に内在する検証機能（自動検証機能）とまでは言えないのである。

### (ii) 複式記入原則と損益勘定・残高勘定との関連

以上のことは、損益勘定・残高勘定についてもひとしく妥当する。すなわち、両勘定を開設するにあたり、諸勘定（の残高）が、損益勘定項目に属するかどうかということ、および借方項目なのか貸方項目なのかということは、企業資本等式の指示を仰がなければならない。このうち、前者は、実質的な会計の内容にかかる問題なので、簿記がいかに精妙に仕組みられたとしても、ついにそのシステムが分別できる類のものではありえない。記録する容器としての簿記の、ついにあずかりしらぬ問題である。したがって、簿記固有の問題としては、諸勘定口座の借方項目性ないし貸方項目性が、簿記の勘定組織体系のなかから決定されるかどうか、取上げられることになる。この点については、試算表におけるとまったく同様に、企業資本等式の指示を受けつつ、簿記のメカニズムの外において決定されなければならない。かくて損益勘定・残高勘定が、メカニズム外の力を藉りて、下記のように作成される。この両勘定での差額はかならず一致するので、検証機能は一応はた

損 益 勘 定		残 高 勘 定	
売上原価 300	売 上 500	現 金 500	支 払 勘 定 100
差 額 200		商 品 400	資 本 金 600
			差 額 200

らくと言ってよいのであるが、その検証機能の意義は、試算表におけるそれと  
<注21>  
 まったく同様である。

### (iii) 勘定間の連関性

しかも、ここで特に留意しなければならないのは、上述のように、諸勘定の残高の借方項目性な

<注21> 以上の考察の結果、試算表および損益勘定・残高勘定における借方・貸方は、基本的には、企業資本等式における会計固有の概念であることが分る。なぜなら、この場合、諸勘定がTフォームではないので、Tフォームの勘定形式における借方・貸方概念が実在していないにもかかわらず、試算表および損益勘定・残高勘定の借方・貸方は、存在している概念ないし必要とされている概念だからである。換言すれば、試算表および損益勘定・残高勘定の借方・貸方概念が、基本的には、Tフォームの勘定形式の借方・貸方概念とは無縁であるからこそ、この場合におけるように、逐次加減式の勘定形式からも、試算表および損益勘定・残高勘定の作成が可能なのである。したがって、試算表および損益勘定・残高勘定も、一応Tフォームの勘定形式をとっているが、その勘定形式は、複式簿記の諸勘定におけるそれとは、意義をまったく異にしている。すなわち、そのTフォームは、増加・減少を収容する二区分性として増減反対記入原則が作用する勘定形式ではなく、企業資本の二面性を表象しているものなのである。

なお、§ 1の借方・貸方概念にかんする図表(35頁)において、試算表および損益勘定・残高勘定の借方・貸方を意味する⑥を、「(i)企業資本把握の二面性に由来する借方・貸方概念 (duality)」の区分に含めたのは、上記の理由によってである。

いし貸方項目性が、簿記のメカニズムのなかから決定できないことの必然的結果として、諸勘定の締切りにさいして、諸勘定から損益勘定・残高勘定への振替が、複式記入原則にしたがってなされているのではない、という点である。たとえば、売上勘定の締切りとその損益勘定への振替をみると、簿記手続上の体系的組織的連関から言えば、元来、売上勘定と損益勘定貸方との間には、論理的必然的な関係はない。すなわち、売上勘定における金額を一方的に集計しさえすれば、そのことが即自的に勘定の締切りになるのであって、その集計金額自体には借方性も貸方性も含意されていないことを思えば、簿記手続的には、売上勘定から損益勘定貸方に振替える必然性はないのである。したがって、売上勘定と損益勘定貸方とに複式記入すべきいわれがないのも当然なのである。

正にこのように、諸勘定の締切り自体が損益勘定・残高勘定の作成に結びつかなかったゆえにこそ、メカニズム外の力を藉りて、損益勘定・残高勘定を作成しなければならなかったのである。換言すれば、振替仕訳により、諸勘定の締切りと損益勘定・残高勘定の作成とが同時に遂行せしめられる、という関係にはないのである。

このように、複式記入原則が貫徹されていないこと、すなわち、諸勘定の締切りとの関連で、諸勘定と損益勘定・残高勘定とが複式記入原則により結ばれていないということは、この簿記システムでは、諸勘定間の簿記手続上の体系的組織的連関が完全ではない、ということを示唆している。<sup><注22></sup>

それでは、ともにTフォームの形式を有する損益勘定と残高勘定との、差額の振替関係は、複式記入に則ってなされたのであろうか。上記の考察に照してみれば、複式記入原則が適用されたのではないことは明らかである。すなわち、両勘定とも勘定形式にはなっているが、しかしそのTフォームの両面は、企業資本等式における二面性を表象するものであって、増減反対記入原則が作用する勘定形式の二区分性を意味するものではないからである（<注21>参照のこと）。したがって、損益勘定・残高勘定への、諸勘定の振替と同様、複式記入原則は作用することができない、と考えなければならない。すなわち、両勘定の締切りにさいし、複式記入原則が作用したのではなく、簿記手続的には、損益勘定・残高勘定は、それぞれ、他とは無関係に一方的に締切られたのであり、締切ら<sup><注23></sup>

<注22> なお、このことから、勘定間の振替仕訳は、勘定形式の二区分性ないし増減反対記入原則の力を必要とすることが理解できよう。すなわち、諸勘定から損益勘定・残高勘定への振替としての複式記入原則が作用するためには（ということは、簿記手続上、勘定間の体系的組織的連関が生じることであるが）、元帳上の諸勘定自体が、勘定形式を具備していなければならないのである。

したがって、簿記の全体系にわたって、複式記入原則が貫徹されるためには、Tフォームの勘定形式の採用が、必須の前提条件になるのである。

<注23> 勿論、会計上の損益計算思考の面よりすれば、損益計算書の利益が貸借対照表に振替えられる、と考うべきなのであるから、両者の原型たる損益勘定・残高勘定にも、密接な関連があるのは言うまでもない。したがって、ここでは、簿記手続上の側面に限定して言及しているにすぎない。

そして、そのことは、会計における勘定間の連関性ということと、簿記におけるそれとが（さらには、会計上の概念と簿記上の概念とが）、かならずしも、同じ内容のものではないことを如実に示している。その点からすると、簿記には、勘定間の連関性についての、固有の意義があるのである。それは、上述のような、簿記の機構上の側面なのである。

れた勘定がふたつあったのは偶然のことにすぎない、と考えるべきであろう。

したがって、この簿記システムでは、複式記入原則が作用しているために、勘定間の実質的つながりは生じているが、簿記手続的には、簿記全体にわたる勘定間の体系的組織的つながりは形成されていない、ということになる。そのことは、複式記入原則が最後まで貫徹されていないことを意味し、同時に、それが貫徹されるためには、Tフォームの勘定形式の導入が必要になる、ということを示唆している。

以上の考察の結果、次のような結論が得られる。Tフォームの勘定形式（増減反対記入原則）を導入しなくても、複式記入原則を採用するならば、企業資本運動を表現している勘定記録の作成、および試算表と損益勘定・残高勘定との作成は可能であり、したがって、勘定組織体系内において利益が算定されうることになる。その結果、それらの簿記上の記録は、データのインプットから会計情報のアウトプットにいたるまでの、会計の全プロセスをカバーすることになる。

しかしながら、同時に、次のような欠点も指摘できる。

- ①試算表および損益勘定・残高勘定が、諸勘定への記入の結果として、簿記処理手続のなかから、自動的に作成されないこと。
- ②そのことは、諸勘定における勘定締切り行為と損益勘定・残高勘定作成行為とが、別個独立の行為としてなされ、結びついていない、ということの意味している。換言すれば、勘定間の振替という思考がないのである。その結果、損益勘定・残高勘定を含む全勘定を、振替による複式記入により、自己完了的に締切ることができないことになる。すなわち、そこでは、複式記入原則が貫徹されず、全勘定間に、簿記手続上の体系的組織的連関性がないこと。
- ③さらに、検証機能は、一応、はたらいっているものの、簿記機構に内在し、勘定組織体系の必然的所産としての自動検証機能であるとまでは言えないこと。

#### § 4. 貸借複記原則の特性

以上において、「複式記入原則」と「増減反対記入原則」との特性を個別的に検討してきたが、それをふまえて、その両者が結合された「貸借複記原則」につき考察する。

企業会計は、企業資本運動の経過および顛末を測定・描写する「企業資本計算としての性格を内包し、具体的には資本増殖高計算と資本有高計算という、ふたつの計算の有機的な結合のうえに構成されている」が、複式簿記とは、このような、企業資本の増殖高の算定および企業資本の残高構

<注24> 山榊忠恕著 『近代会計理論』(10版) 32頁。

成の判定という企業会計のふたつの課題を、ともに果そうとする記録形式である。

ところで、duality 概念を前提とする複式記入原則に準拠する簿記は、前記 § 3. にみられるごとく、実践上の可能性を度外視するならば、論理的には、上述の会計の課題を本質的に遂行しうるように記録していると言えよう。なぜなら、かかる簿記システムには、既述のような欠点は存するにしても、そこに指摘された欠点というのは、いずれも、組織的記録体系としての簿記における、簿記手続上の体系的連関性とか純計算技術上の側面とかに限定され、いわゆる簿記の容器性ないし装置性にかんするものだからである。したがって、その意味では、かかる簿記システムは、会計の形式的容器としては十分なものであるとって差支えなく、問題は、そのような、簿記の機構上（容器性ないし装置性）の欠陥が、いかに補強されるかという点である。

そこで、§ 3. において指摘した不備の特徴を念頭におきつつ、複式記入原則と増減反対記入原則とを結びつけてみよう。すなわち、§ 3. の簿記システムに、T フォームの勘定形式を導入するのである。

その場合、勘定形式の二区分において、いずれが増加を収容し、いずれが減少を収容するのかを決めておかななくてはならない。いうまでもなく、その勘定記入の約束は、企業資本等式の指示のもとに取決められる。すなわち、資本の待機分・行使分に属する勘定口座は、資本の待機分・行使分が企業資本等式において等号の左に位しているところから、勘定記入にさいしても、増加が左方（借方）に、減少が右方（貸方）に記入されるのである。調達分に属する勘定口座は、その逆になる。ここにおいて、複式記入原則における A 要素・B 要素が、増減反対記入原則における借方・貸方概念と結合され、<sup><注25></sup> 貸借複記原則として作用する。

このような貸借複記原則に基づくと、諸勘定の記入は次のようになる。

現 金		商 品		売 上 原 価	
期首繰越高 300	(1) 200	期首繰越高 500	(2') 300	(2') 300	(1) 損 益 300
(2) 500	(3) 100	(1) 200	(1) 残 高 400		
	(1) 残 高 500				
支 払 勘 定		資 本 金		売 上	
(3) 100	期首繰越高 200	(1) 残 高 600	期首繰越高 600	(1) 損 益 500	(2) 500
(1) 残 高 100					

<注25> たとえば、商品 200 万円を現金で購入したという取引は、商品 200 万円増加（A 要素）と現金 200 万円減少（B 要素）として二重に観察されるのであるが、複式記入原則自体は、たんに、商品勘定と現金勘定とに二重に記入すること（複式記入）を意味するにすぎない。しかし、それが増減反対記入原則と結合し、しかも上記のような、企業資本等式に基づく勘定記入の約束が取決められると、商品勘定借方に 200 万円、現金勘定貸方に 200 万円を記入することになり、ここに、ある勘定の借方要素と他の勘定の貸方要素とへの複式記入という内容が付与されるにいたる。これが、貸借複記ということにはかならない。

## (i) 貸借複記原則と試算表作成との関連

このように、貸借複記原則に基づいて勘定記入してゆくと、諸勘定は、その勘定記入の結果として借方残か貸方残かのいずれかになり、各勘定の企業資本等式上の性格が、勘定残高に反映されることになる。そのため、試算表が自動的に作成されるようになる点が、特に留意されなければならない。たとえば、現金勘定をみても、500万円の借方残がある。勘定形式（すなわち増減反対記入原則）の面よりみれば、借方はたんに増加の事実、貸方は減少の事実を示し、その借方残の借方は、増減差額としての現金有高を示すものにすぎないが、同時に、企業資本等式に基づく勘定記入の約束により、その借方残の借方は、資本の待機分の性格を担うことにもなるのである。したがって、そのような諸勘定残高を集めて一表化すれば、いわゆる試算表が作成でき、かつその試算表は、企業資本等式に準拠したものになるのである。

かくして、Tフォームの勘定形式を用いて複式記入してゆくと、勘定記入そのことの結果として、勘定残高が、自動的に、企業資本等式上の性格を担っている貸借にふりわけられ、したがって、試算表も、諸勘定から自動的に作成されることになる。

このことは、損益勘定・残高勘定の作成についても、まったく同様である。

この点で、企業資本等式の指示を個別的に仰ぎつつ、メカニズム外的に試算表および損益勘定・残高勘定を作成しなければならなかった§3.の簿記システムとは、著しく異なっていると言えよう。

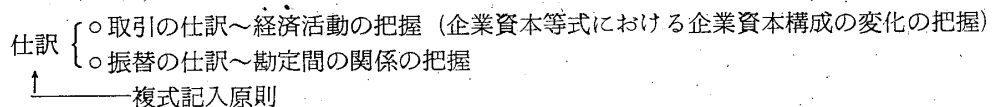
このように、試算表が自動的に作成される結果、試算表における検証機能が、文字通り、簿記システムに内在する固有の自動検証機能と言いうるものになったのである。

## (ii) 勘定間の連関性

しかも、損益勘定・残高勘定への、諸勘定残高の振替ないし集計が、勘定締切り行為との関連に<注26>において、複式記入原則の遂行という形でなされる、という点に注目すべきである。たとえば、売上勘定の借方に(i)500万円を計上し、売上勘定を締切ると同時に、振替仕訳を通して、損益勘定の貸

<注26> 取引は、企業資本等式における企業資本構成の変化を統一するものであるから、当然、企業の実体的な経済活動を前提としている。したがって§1.(ii)において述べた複式記入原則は、このような経済的実体を現実にも担うものとしての取引の二重性を、記録する原則である。それにたいして、ここにおける振替関係は、そのような経済活動とは直接的には無関係で、たんに勘定間の振替関係を表現しているにすぎない。

したがって、この振替仕訳に複式記入原則を援用するのは、言うまでもなく複式記入原則の内容の拡大を意味している。すなわち本稿では、仮に次のような関係を想定して論述している。



なお、振替仕訳は、この(ii)において明らかにされるように、Tフォームの勘定形式を採用することにより可能になるので、貸借複記原則の適用としてのみ発現する。この点においても、取引仕訳と異なる。

方にも (i)500 万円を計上し、損益勘定を作成するのである。この場合、複式記入原則は、振替仕訳という形で、諸勘定の締切りと、損益勘定・残高勘定の作成というふたつのはたらきを同時に遂行

しているのである。左記の損益勘定・残高勘定は、  
 そのようなプロセスを経て作成されたものである。  
 そしてこのように、複式記入原則が作用しうるよ  
 うになった理由は、すでに明らかである。すなわ

ち、諸勘定がTフォームの勘定形式を採用したことにより、勘定残高自体が、(企業資本等式上の性格)を担う) 貸借性を帯びるにいたったので、諸勘定の、残高としての借方・貸方(勘定形式の二区分性)が、他方において、損益勘定・残高勘定の借方・貸方(企業資本把握の二面性)と同質の面をも担うことになったからである。したがって、諸勘定と損益勘定・残高勘定との間に振替関係が生じ、その結果、複式記入原則が作用することになるのである。

しかも、この場合には、振替えられた諸勘定残高の貸借性が、勘定形式の二区分性をも表象しているので、損益勘定・残高勘定における二面性は、Tフォームの勘定形式の二区分性をも意味することになる。したがって、この両勘定自体も、(a)〔損益200万円 残高200万円〕という振替仕訳を通じて、同時的に締切られることになる。

かくて、損益勘定・残高勘定を含むすべての勘定が、振替仕訳という形での複式記入原則を通して、簿記手続上、自己完結的に締切られることになる。このことは、この簿記システムでは、簿記手続上、全勘定が体系的組織的連関を持っている、ということを実に示していると言えよう。

### (iii) 複式簿記の自動検証機能の本質

(i)で述べたように、損益勘定・残高勘定が、勘定記入の結果として自動的に作成され、かてて加えて、損益勘定と残高勘定との間に、(ii)で述べたような簿記手続上の体系的連関があるとすれば、両勘定における差額の一致は、振替仕訳を可能ならしめるものとして、簿記手続上、文字通り、自動検証機能という名に相応しいものとなる。かくて、前述の試算表の自動検証機能と相まって、複式簿記に内在する固有の検証機能を構成することになる。

そこで、この複式簿記における検証機能の特質につき、より詳細に検討してみよう。

この自動検証機能は、すでに明らかのように、それ自体としては、複式記入原則の余慶として生ずるものであるが、いま、複式記入原則を企業簿記の必須の前提とするならば、勘定口座の形式として簿記の機構に組み込まれるのが、逐次加減式なのかまたはTフォームの勘定形式なのかによって、検証機能の鼎の軽重が問われることになる。そして、Tフォームの勘定形式が簿記の機構に組み込まれ、増減反対記入原則が記帳原理の一環として取入れられることにより、簿記の検証機能は、正に自動検証としての機能を発揮するにいたるのである。その意味で、簿記の検証機能は、T



フォームの勘定形式の採用により精緻化されるのである。このように考えると、複式簿記における自動検証機能とは、複式記入原則と増減反対記入原則（Tフォームの勘定形式の採用）とに起因するという、すぐれて簿記の記帳原理および簿記の機構に内在する性質のものであると言えよう。

この場合、その複式記入原則とは、会計により認識・測定された事象を所与とする、簿記における記帳原理を意味するにとどまる。したがって、記帳原理としての複式記入原則は、それにしたがえば、記帳した借方総計と貸方総計との純計算技術上の一致を保証するものでしかなく、<sup><注27></sup>もともと、会計上の認識・測定の妥当性についてはあずかり知らないのである。

他方、Tフォームの勘定形式の意義も、まったく同様に、会計上の認識・測定の実質的側面とは無縁である。すなわち、勘定形式の採用にしても、それが検証機能の精緻化として意義づけられるのは、試算表および損益勘定・残高勘定が自動的に作成されるようになること、および振替仕訳を通じて勘定間の体系的つながりが生じ、したがって損益勘定と残高勘定との間にも簿記手続上の連関が生ずるにいたったこと、<sup><注28></sup>というふたつの意味においてのことにはすぎない。その意味で、検証機能の、簿記における勘定組織体系への内在化沈潜化との関連で、Tフォームの勘定形式が位置づけられており、もともと、会計の実体的内容には関与していないのである。

したがって、複式簿記における検証機能は、複式記入原則および増減反対記入原則（Tフォームの勘定形式の採用）の両者に支えられることにより、十全な機能を発揮するにいたるのであるが、しかし、その両原則自体が、純計算技術的側面ないし簿記手続上における勘定間の体系的連関性にかかるといえるものであるだけに、複式簿記の自動検証機能は、本来的に、会計の実体的内容と直接的なかわりをもつてはありえない、と言えよう。それゆえ、複式簿記の自動検証機能を論ずる場合には、「複式簿記に見られるそのような自検機能は、複式簿記それ自体のなかにおのずから備わっているものであって、ことさらにそれを念願しつつ確保されるに至ったというようなたぐいのものではない。われわれとしては、もともとそれがほかならぬ複式簿記の原理と構造とから、いわば自動的に<sup><注29></sup>得られるものであるという点に深く思いをいたすべき」なのである。

以上を整理すれば、この簿記システムにおいては、

①勘定記入の結果として、企業資本等式上の性格を担った勘定残高が自動的に算出され、

<注27> この点での複式記入原則の意義は、§ 2.の簿記システムのように複式記入原則が欠如したさいには、勘定組織体系の外で利益額が算出されるので、その計算的正否を勘定の体系的組織的連関においてなんらチェックできない、という点を是正することにある。

<注28> この点でのTフォームの勘定形式の意義は、§ 3.の簿記システムのように、複式記入原則がはたらくとしても増減反対記入原則が作用しない場合には、試算表および損益勘定・残高勘定が自動的に作成されず、また勘定間の体系的組織的連関性がないために、検証機能が勘定組織体系の必然的所産でない、という点などを是正することにある。

<注29> 山本忠恕著 『近代会計理論』(10版) 20～21頁。

- ②その結果、試算表と損益勘定・残高勘定とが、いずれもその勘定残高より自動的に作成でき、
- ③損益勘定・残高勘定を含む全勘定の締切りが、複式記入原則に基づく振替仕訳を通じて可能になり、そのことは、全勘定が簿記手続的に体系的組織的連関を有していることを意味するので、そのかぎりにおいて、当該簿記システムは、自己完結的システムであると言え、
- ④その結果、試算表における貸借合計額の一致および損益勘定・残高勘定における差額の一致という検証機能が、文字通り、簿記手続上の体系的組織的連関のなかから生ずる自動検証の機能を果しているのである。

したがって、この簿記システムは、§ 3.における簿記システムが果している役割を損なうことなく、ということは、企業資本の運動を記録する容器としての簿記の役割を全うしつつ、その欠陥をすべて補強しているのである。そうであるなら、この簿記システムの、§ 3.のそれにたいする優位性は明白であろう。そして、その原因は、言うまでもなく、Tフォームの勘定形式の採用にある。してみれば、この簿記システムに新たに生れた上記の①から④までの利点は、増減反対記入原則、ないしそれと複式記入原則との結合に帰せられることは言を俟たない。

われわれは、このような、複式記入原則と増減反対記入原則とが結合した貸借複記原則をその記帳原理とし、そしてそれに基づく記入の結果として如上のような機構と機能とを持っている簿記システムこそを、複式簿記とよぶのである。ただし、その場合、企業資本を二面的に把握する企業資本等式を基礎にし、その指示のもとに勘定記入の結果が取決められているという点、すなわち、duality 概念が複式簿記の基底をなしているという点が、とりわけ強調されなければならない。

## § 5. 複式簿記の構成

ここで、本稿における複式簿記の構成につき、まとめておく。

### (i) 記帳原理：貸借複記原則

#### ①複式記入原則

- ・二重に把握した取引を二重（複式）に記録する原則。
- ・簿記における記録が、企業資本の運動を描写すべきこととの関連で、会計(上の duality 概念)より受ける限定を意味している。

#### ②増減反対記入原則

- ・二区分の場所を持つTフォームの勘定形式を用い、減算を反対側に記入することにより、増加・減少を別々に記録する原則。
- ・簿記の機構にかかる固有の内在的特色で、簿記の機構ないし簿記の処理手続体系より受ける限定を意味している。

## (ii) 機 構

- ①試算表および損益勘定・残高勘定を、上記の記帳原理にしたがった勘定記入の必然的結果として、自動的組織的に作成できるしくみになっている。
- ②損益勘定・残高勘定を含む全勘定を、振替仕訳を通じて、自己完結的に締切ることができるしくみになっている。そのことは、全勘定が、簿記手続上、体系的組織的連関を持っている、ということの意味している。
- ③簿記上の記録は、会計上の全プロセスをカバーできるしくみになっている。したがって、会計と簿記とが、内容と形式という関係で完全に対応している。

## (iii) 機 能

トータルシステムとしての複式簿記に内在する固有の自動検証機能を果す。

- ・試算表の借方合計と貸方合計との一致。
- ・損益勘定の差額と残高勘定の差額との一致等。

## § 6. 複式簿記の特性

複式簿記はあまりに周知の用語であるが、しかし、複式簿記とは一体なんなのであろうか？ 複式簿記がその特性としてついに振捨てることのできないものはなんなのか？ 複式簿記と言われるためには、いかなる要件が具備されなければならないのか？ 複式簿記がその名において果している役割とはなんなのか？ これらの問にたいして、いまのところ、かならずしも的確な解答が存在しているとは思えない。

そこで、上述の考察を手掛りとして、われわれの考える複式簿記の特性について述べておくことにしたい。

われわれは、企業簿記をもって、企業資本運動を記録するための容器とみるのであるが、その企業資本の運動自体をいかに把握するかは、会計固有の問題である。その点については既述のように、われわれは、企業資本の運動を二面的に把握する点に、会計の本質をみるのであるが、それを総括的に定式化すれば、企業資本等式〔資本の待機分+資本の行使分=資本の調達分〕であり、現実の企業資本運動に即して個別的にみれば、取引の二重的把握ということになる。そして、このような企業資本運動の結果の、資本増殖高の算定と資本有高の構成の判定とが、会計の課題となる。

企業簿記は、会計のかかる課題を果すように、日々の企業の経済活動を記録する役割を担っているのだから、そこでは当然に、二重に把握された取引を記録することになる。このことから、企業簿記は、まずもって、複式記入原則により、その記録機能を遂行してゆかなければならない。

しかし、この場合、既述のように、Tフォームの勘定形式を使用しなくても、この複式記入原則

を作用させることは可能であり、その結果は、簿記手続上の体系的組織的連関性の面では欠ける所があるにしても、上記の会計の課題自体は果されうるのである (§ 3. の簿記システム)。しかしながら、Tフォームの勘定形式を用いないこのような企業簿記を、一般に複式簿記とは言わないし、またわれわれもそう考えるものではない。

すなわち、複式記入原則が、複式簿記の特性を形成する重要な一翼を担っていることは間違いのないにしても、「複式記入原則」そのものが、複式簿記と言われているものの窮極的な特性であるとみることはできない。したがって、複式簿記の「複式」が、会計上の取引概念に規定されたものとしての「複式記入原則」における「複式」と同義であるとみることはできない。

われわれの見解によれば、複式簿記の「複式」とは、直接的には、Tフォームの勘定形式における記録形式上の二区分性を意味している、とみるのが妥当である。

もちろん、企業簿記において、このようなTフォームの勘定形式を用いても、複式記入原則が採用されていないなら、上記の会計の課題を果すことはできない。したがって、複式簿記における勘定形式使用の意義も、当然、複式記入原則を前提としている。しかもその複式記入原則も、たんに、記録形式上、取引を二重に記帳すればよい、というものではない。そのような取引の二重把握自体が、企業資本の二面的把握という会計の特性との関連で考察されるべきことであり、また、複式記入原則における勘定記入の結果も、企業資本等式との関連で取決められるべきであることを考えるなら、複式記入原則自体も、その基底に企業資本にかかる duality 概念を前提とし、基本的にはその duality 概念により規定されるべきなのである。

このようにみるならば、複式簿記の「複式」とは、会計の本質規定の視点を含め、企業資本把握の「二面性(duality)」、複式記入原則における「二重性」、および勘定形式における「二区分性」の三者により構成されていることになる。

ただ、われわれの視座よりするならば、企業資本の二面的把握なくしては、会計学の対象としての会計とはいえない。また、複式記入原則は、そのような duality 概念と関連して生じる原則であり、したがって、複式記入原則が作用しない場合には、企業資本運動を描写し企業会計の課題を果すことはできないのである。したがって duality が基底に存在しなかったり、複式記入原則が作用しないような簿記は、本来、企業簿記としては失格なのである。

<注30> 元帳の形式として、勘定形式ではなく行列形式を用いる行列簿記をも、他方の勘定簿記とともに二重簿記のカテゴリーに含め、その二重簿記を二重分類簿記として意義づける見解もある(高寺貞男著『簿記の一般理論』174~175頁)。その場合には、勘定簿記たるいわゆる複式簿記は複式記入簿記として、行列簿記は単一記入簿記として位置づけられる。

しかし、我々は、行列簿記と勘定簿記とは、その素性を異にし、同一のカテゴリーに含めることはできない、と考えるし、また、勘定簿記すなわちいわゆる複式簿記の本質を、取引の二重分類のみに求める主張には、左袒できない。われわれは、勘定形式を用いたいいわゆる複式簿記をもって、複式簿記と考えている。

かくて、会計学の対象としての会計、およびそのような会計の課題を果しうる企業簿記、の両者を基点に据えるならば、複式簿記の複式簿記たるゆえんは、正に、Tフォームの勘定形式を使用している点にこそ求められる。したがって、その勘定形式を用いるプロセスとか、それを用いた結果えられるもののなかにこそ、複式簿記固有の機構とか機能とかが、見出されるべきである。§ 5.の(ii), (iii)に列挙したものは、そのような意味で、複式簿記に内在する固有の機構や機能なのである。われわれが、複式簿記にたいし、複式簿記の名において期待するものは、このような純粋に記録形式上の意義においてであり、したがって、このような役割を可能にさせる記録形式上のしくみそのものに、われわれは、複式簿記の特性をみるのである。

## 結

最後に、借方・貸方概念のうちにみられる、会計上の概念と簿記上のそれとの錯綜につきふれておく。われわれは、既述のように、複式簿記において、諸勘定への記入の結果として、試算表および損益勘定・残高勘定が、自動検証機能を具えつつ、簿記手続上、自動的に作成されるような自己完結的なしくみになっている点を重視する。

そこで、そのような複式簿記のしくみの中で、仕訳から始まって損益計算書・貸借対照表の作成にいたるまでの過程における借方・貸方概念の関連を検討してみよう。

まず、複式簿記システムの一方の極には、Tフォームの勘定形式をもつ諸勘定が存在している。この諸勘定における借方・貸方は、たんに増加・減少を別々に収容するために生れたものであり、増減反対記入原則の適用を受ける。したがって、諸勘定における締切り行為は、増加・減少の結果を均衡させるためのものであり、勘定形式を使用した思考(減算の加算化)すなわち増減反対記入原則の延長線上にあるものである。そのことは、§ 2.の簿記システムをみれば明白である。すなわち、duality 概念および複式記入原則の作用しない § 2.においても、勘定形式における「減少」記入側に差額を計上し勘定を締切ることにより、残額を算出している。したがって、諸勘定の締切り行為には、勘定形式にかかる簿記固有の借方・貸方概念がはたらき、勘定残高としての借方・貸方は、そのような(増加・減少の差額という)簿記固有の意義を担っている。この借方・貸方概念は、いうまでもなく、加法・減法の二法により限定されている。

そして、他方の極に、企業資本等式の二面性により規定されたものとしての損益計算書・貸借対照表が存在し、その借方・貸方は、会計の特性としての、企業資本の二面的把握における二面性によってのみ限定されている。たとえば、貸借対照表借方は、資本の待機分ないし行使分という、企業資本等式とのかかわりにおいて規定された借方概念である。

そして、その両極の中間に位する損益勘定・残高勘定(ただし、複式簿記システムとしては、最末端

に位置する) は、上記の両極の性格がオーバーラップしている。すなわち、損益勘定・残高勘定は、諸勘定の残高を振替・集計したものであるから、その借方・貸方は、一方において、当然、諸勘定の残高が持っている記録形式上の意義(増減反対記入原則の貫徹としての増減差額)を有しているはずであり、他方、その諸勘定への記入の約束が企業資本等式に準拠しているからには、企業資本等式における性格をも反映し、損益計算書・貸借対照表の原型となるはずである。かくて、その借方・貸方は、(すぐれて勘定形式に固有な)増加・減少の差額という意義と、企業資本等式における duality を表象しているという意義とのふたつを担うことになる。

このように、勘定形式を限定するものとしての計算の種類に、加法と減法という二法があり、かつ会計の特質としての企業資本の把握が二面的であることが、会計と簿記との混乱を招いているのである。すなわち、簿記における勘定形式と会計とにみられる思考が、ともに二面的であるために、その二方面性のたまさかの合致(加法と減法の二法と企業資本把握の二面性)が、借方・貸方の二義性をもたらし、そしてその二義性が、損益勘定・残高勘定において顕現化した、とみることができるのである。

ただし、諸勘定残高にしても、諸勘定への記入が企業資本等式に準拠する貸借複記原則にしたがってなされているのであるから、当然、企業資本等式上の性格をも反映している。したがって、複式簿記では、借方・貸方は、仕訳から始まって、損益勘定における差額を残高勘定に振替えるにいたるまでの全プロセスにおいて、いずれも、増減表示としての意義と、企業資本等式における性格表示としての意義との両者を担っている、とみるのが正しい。したがって、ここで述べたいのは、簿記において、諸勘定、損益勘定・残高勘定が簿記手続上もっている体系的組織的連関は、直接的には、Tフォームの勘定形式という、加法と減法とにより限定された二区分記録形式に負っているのにたいし、損益計算書・貸借対照表における借方・貸方概念は、そのような勘定の二区分記録とは、概念上、別個に考えうるということ、さらには意識的に両者を識別する必要がある、ということなのである。

そして、このように、複式簿記上すべての勘定における借方・貸方が二重の意味を担っていることの意義は、すでに明らかであろう。すなわち、§ 3. の簿記システムでは、一方において、損益勘定・残高勘定の借方・貸方が、duality 概念のみを表象し、勘定形式の二区分性とは無縁であったこと、他方において、諸勘定はいずれの借方・貸方概念とも無縁であったこと、という二点のために、諸勘定と損益勘定・残高勘定とは、借方・貸方につき連絡がなく断絶していた。そのために、その簿記システムでは、試算表等が自動的に作成できず、検証機能も十全に発揮できなかったのである。したがって、すべての勘定における借方・貸方が二重の意味を担っているということは、複式簿記の機構上の改善を意味し、複式簿記にたいし固有の意義を与えているのである。その意味で、我々は、借方・貸方概念の二義性を高く評価するものであるが、その反面、ともすれば、

その二義性が、会計上の概念と簿記上の概念との混同を招来していることも否めない事実である。したがって、両者を識別することの重要性が、とりわけ認識されなければならない。

以上、これを要するに、会計学の対象としての会計は、あくまで会計の方法的特性としての duality 概念に基づき、企業資本の運動を把握するものであるが、複式簿記は、記録形式としての T フォームの勘定形式を最高度に利用することにより、「自検機能をさえも備えた自己統制的な体系をもつ計算装置である」という特色を持ちつつ、会計の内容としての企業資本運動を記録するものなのである。

このように、会計と簿記との密接な関係を認識しつつ、その上で簿記は、「こと会計との関係におけるかぎり、それ（簿記）は、しょせんその形式的な容器でしかない」ことを理解し、会計上の概念と簿記上の概念とを截然と区別し、その上で、複式簿記の意義を考察しなければならないと思われる。

(了)

<注31> 山榊忠恕著 『近代会計理論』(10版) 20頁。

<注32> 山榊忠恕著 上掲書 4頁 括弧内は筆者挿入。