

| | |
|------------------|---|
| Title | 複式簿記の基本的シエーマについて |
| Sub Title | The Basic Schema of the Structure of Double-Entry Bookkeeping |
| Author | 笠井, 昭次(Kasai, Shoji) |
| Publisher | |
| Publication year | 1975 |
| Jtitle | 三田商学研究 (Mita business review). Vol.17, No.6 (1975. 2) ,p.39- 64 |
| JaLC DOI | |
| Abstract | |
| Notes | |
| Genre | Journal Article |
| URL | https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19750228-04051017 |

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.

複式簿記の基本的シェーマについて

笠井 昭次

序

複式簿記は、会計にとり不可欠の記録形式として、会計と一体的に説かれているし、さらには、^(注1)複式簿記の機構は、会計学の方法 (the methods of the accounting discipline) を限定しているとか、あるいは、「簿記公準は会計の構造に関する言語規約であり、^(注2)会計構文論の基礎である」とかの位置づけさえ与えられている。しかし、そのわりには、簿記と会計との関係、あるいは複式簿記の基本構造などについては、まるで自明な事柄であるかのように取扱われ、既知の事実ないし所与の事実として前提されてきたように思われる。そして、一般の簿記書においては、一方において、仕訳のルール^(注1)の解説を中心としつつ、他方において、仕訳から損益勘定・残高勘定作成にいたるプロセスの技術的な解説がなされるにとどまっている。

複式簿記は、それ自体としてみれば、たしかに記録職能を果している技術的用具である。したがって、いわゆる資本等式・貸借対照表等式などの意義、資産、負債、資本、収益、費用の諸概念の定義、および損益計算書と貸借対照表との関係の規定などを基礎にして、仕訳のルールを取り決めさえすれば、そのルールに準拠することにより、なんの問題もなく、そのまま自動的に損益勘定・残高勘定を作成できかつ損益額を画定できる、というような錯覚をともしれば与えがちである。その結果、複式簿記は、あたかも、機械的自動的な機構であるかのような観を呈すことになる。

その場合、次のようなふたつの事情が、そうした錯覚を助長しているように思われる。すなわち、第1に、仕訳のルールとか、諸勘定の、損益勘定および残高勘定への振り分けとかが、基本的には、簿記固有の論理より生ずるものではなく、それ自体としては、あくまで会計の問題であるだけに、それらは、簿記にとり所与の前提と考えられる。そのため、簿記というのは、機械的な手順に則った機械的自動的な機構と理解され易いのである。第2に、簿記には、たしかに第1で述べたような側面があるので、ひとたびそのプロセスに習熟してしまうと、とにもかくにも、損益勘定・

(注1) 飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』93ページ。

(注2) 青柳文司著『会計学の原理』191ページ。

残高勘定を作成することができる。そのため、そのプロセスの論理的解明を疎かにしがちな傾向があると思われる。したがって、そうした簿記の機械的プロセスの説明につき、かりに論理の飛躍があっても、機械的処理手続の連続性に目を奪われて、その非論理性を看過してしまうかあるいは自らの知識で埋めてしまう、のではないかと思われる。

いわゆる複式簿記において、そうした機械的手順は、仕訳、勘定記入、試算表作成、損益勘定・残高勘定作成（および諸帳簿の締切り）という一連の手続より構成されているが、そのプロセス自体は明白である。しかしながら、上述のような理由もあって、そうした複式簿記の一連のプロセスが、現在のところ、かならずしも論理的に解明されているとは思われないのである。たとえば、いわゆる試算表の意義であるが、それは、従来、自検機能を果すものとして、決算の前に予備的試験的に作表されると説かれてきた。文字通り、「試算」としての意義しか与えられていないが、試算表は、本当にそのような位置づけでよいのであろうか？ 試算表から、損益計算書・貸借対照表の原型たる損益勘定・残高勘定が導出されるのであるから、試算表は、「試算」以外のなんらかの基本的意義を担っているのではないだろうか？ とするならば、試算表を規定しているシェーマとはなんなのであろうか？ さらに、仕訳のルールは、この試算表のシェーマとどう関係しているのであろうか？ 一連の簿記上の処理手続の結果として、試算表より分化した損益勘定・残高勘定はいかなる意義を担うことができる、と簿記は表明できるのであろうか？

簿記は、上述のような疑問を、一連の簿記上の処理手続を支配するいかなる原理によって、解明することができるのであろうか？ すなわち、仕訳、勘定記入、試算表作成、および損益勘定・残高勘定作成という一連の簿記のプロセスが、いかなる原理によって律せられているのか、このプロセスを統一的に体系づけるシェーマはなんなのか、ということが問われているのである。

そういうわけで、簿記と会計との関係とか、複式簿記の基本構造とかについて、現在のところ、かならずしも、解明されているとは言い難い。このうち、前者については、従来、会計上の借方・貸方概念と簿記固有の借方・貸方概念とが、区分識別されることなく、曖昧なままに混然として用いられてきたことにも現われている。したがって、それらふたつの借方・貸方概念を明確に区別し、そのうえで、その各々がいかなる原則と結合し、そしてその原則から固有に主張できる特性はなんであるのか、を究明することはきわめて重要であるが、それについてのわれわれの見解は、すでに明らかにした。^(注3) そこで、そうした会計と簿記との関係を踏まえたうえで、複式簿記の基本構造を解明することが必要になる。本稿は、そうした観点から、仕訳より損益勘定・残高勘定作成にいたるまでの複式簿記の全プロセスが、統一的原理により論理的に解明されているかどうか、についての検討を意図している。

ところで、一般の簿記書においては、取引を基点として、複式簿記の構造を解明する傾向がある

(注3) 拙稿「複式簿記の特性——借方・貸方概念の検討を通して——」（『三田商学研究』第17巻第5号）。

と思われる。たとえば、複式簿記は、「経済主体の経済活動を勘定科目別に貸借仕訳の原則に従つて記帳する方法」と定義され、したがって、複式簿記の要点は、「(1)勘定科目別計算を行なうこと、(2)取引の二面的把握を行ない、常に貸借平均の記帳を行なうこと」であるということになる。ただし、このように、勘定科目別計算と貸借記入原則とが複式簿記の基礎である、と主張することは可能である。その場合、「勘定理論または貸借理論とは、貸借記入原則の解釈についての理論」であるということになる。すなわち、かかる立場は、明らかに、勘定理論により根拠づけられた貸借記入原則ないし貸借複記原則を基礎として、複式簿記の構造を説明しているのである。

しかしながら、既述のように、そのような構造が、首尾一貫した論理体系により解明されているとはかならずしも言えない。そのなかにあつて、高寺貞男教授の二重分類簿記体系にかんする諸御労作は、複式簿記の構造を統一的体系的に説明している数少ない簿記書のひとつであると思われる。そこで、二重分類簿記体系の検討により、取引を基点とする複式簿記の論理をさぐり、併せて、われわれの見解の一端を明らかにしてゆくことにする。

§ 1. 二重分類簿記における二重性概念の諸相

(i) 一般理論としての二重分類簿記論

高寺教授によれば、勘定簿記と行列簿記とは、ともに二重分類簿記 (double-classification bookkeeping) 体系に包摂され、ただ、配列・集計記録形式 (およびその記録形式により規定される記録記入方法) が相違するふたつの簿記形態として位置づけられる。

すなわち、勘定簿記は、配列・集計記録として勘定形式を用い、相異なるふたつの勘定 (の左方と右方) に二重記入する二重記入簿記 (double entry bookkeeping) であり、行列簿記は、行列形式を用い、行と列との交叉したところに単一記入する単一記入簿記 (only one entry bookkeeping) である。このように、両簿記は、配列・集計記録形式などにみられる外面的な記録手続では相違するものの、内容的手続のレベルにおいては、取引が二重に分類される「二重分類簿記」として、同一のカテゴリーに属するのである。従来、簿記論としては、勘定簿記＝二重記入簿記のみが複式簿記論として論じられ、行列簿記＝単一記入簿記は、その複式簿記論においては、理論的に包摂さ

(注4) 沼田嘉穂著『簿記論攻』(9版) 3ページ。

(注5) 沼田嘉穂著 前掲書 3ページ。

(注6) 我々の見解によれば、「勘定形式による計算方法」という方が的確である (山榎忠恕著『複式簿記原理』16ページ)。

(注7) 沼田嘉穂著 前掲書 31ページ。

(注8) 高寺教授の主著については、以下において、次のような記号により引用させていただく。

{ 『簿記の一般理論——勘定簿記から行列簿記へ』……【A】
『会計政策と簿記の展開』……【B】

れえなかった。したがって、勘定簿記論および行列簿記論は、それぞれ別個に体系化されている、いわば特殊理論でしかなかった。高寺教授は、その両者を、ともに二重分類簿記と規定し、統一的に説明しようとしたのであり、その意味でも、簿記の「一般理論」の樹立を企図されたのであると思われる。

以下において、二重分類簿記を規定している二重性概念、ないし二重性概念にかかる基本的シェーマを検討するのであるが、そのさい、二重性概念、ないしそれにかかる基本的シェーマが、いわゆる勘定簿記のみならず、行列簿記にも妥当することを念頭において構成されている点に、注意しなければならない。

(ii) 三つの二重性概念

そこで、高寺教授の説かれる二重分類簿記概念とりわけそこにおける二重性概念が、まず検討されなくてはならない。同教授により、二重分類簿記は、次のように定義されている。

「企業会計では、原則として、企業資本の二重性^(注9)に応じて、資産と資本の2つの主要な基本標識を設定して、企業資本の運動を二面的運動として二重に分類（総合）してゆく二重分類（二面的）簿記 double or dual classification (two-dimensional) bookkeeping をしなければならない」。

「二重分類簿記では、その対象である企業資本の運動は、資産構成要素の増減変動とそれに相対する資本（投入資本・純損益）構成要素の増減変動という二重運動^(注10)として構成されねばならない」。

「あらゆる取引をその二重性（2面性）にそい2重に（2面的に）分類・総合する簿記体系（Buchhaltungs System）である2重分類簿記……」。^(注11)

上記の論述よりすると、二重分類簿記における本質規定としての二重性には、《企業資本の二重性》、《企業資本運動の二重性》および《取引の二重性》の三者が考えられる。そこで、この三つの二重性概念につき検討する。^(注12)

まず、《企業資本の二重性》についてであるが、企業資本の分類標識として重要なのは、「企業資本を二面に（さらに多面に）分解するために設けられる基本標識」^(注13)であり、それは、資産（運用形態別企業資本）と資本（形成源泉別企業資本）という基本分類である。このふたつの分類が、《企業資本

（注9）【A】 31ページ（傍点は筆者）。

（注10）【A】 61ページ（傍点は筆者）。

（注11）【B】 294ページ（傍点は筆者）。

（注12）この三者の識別、とりわけ、《企業資本の二重性》と《企業資本運動の二重性》との識別は、二重分類簿記体系を理解するうえでかなめになると思われる。したがって、厳密に区別する必要がある。

（注13）【A】 28ページ。

の二重性」と呼ばれるのである。いま、資産（の総価額）を A 、資産構成要素（の価額）を a 、資本（の総価額）を C 、資本構成要素（の価額）を c とすれば、高寺教授は、 $[A=C]$ ないし $[\Sigma a = \Sigma c]$ と ^(注14)いう「企業資本等式」を提示されているが、この「企業資本等式」が、「企業資本の二重性」を定式化したものであると思われる。

そのような「企業資本の二重性」を前提として、二重分類簿記では、企業資本の運動は、資産と資本との二重運動として構成されるのであるが、より具体的には、「資産構成要素の増減変動」と「それに相対する資本構成要素の増減変動」という二重性として現われる。そこで、資産構成要素の増加を a^+ 、減少を a^- 、資本構成要素の増加を c^+ 、減少を c^- とすると、「企業資本の運動つまり全取引は、 $(\sum_{a=A} a^+ - a^-) = \sum_{c=C} (c^+ - c^-)$ としてあらわすことができる」^(注15)のである。この $[\Sigma(a^+ - a^- = \Sigma(c^+ - c^-))]$ が、「企業資本運動等式」とよばれ、「企業資本運動の二重性」を定式化したものとみることができる。

この「企業資本運動等式」から、 $[\Sigma a^+ + \Sigma c^- = \Sigma a^- + \Sigma c^+]$ という等式が展開できるが（これも「企業資本運動等式」とよばれる）、この等式において、左辺の取引要素と右辺の取引要素とは、「それぞれ相対する辺の（反対側に位置する）取引要素との間に、左右1対1の対応・（価格面での）均衡関係で結びあう相互連関性（取引の二重性 duality of transaction）」^(注16)をもっている。すなわち、「取引の二重性」とは、上式より直接に導かれる $\Sigma a^+ = \Sigma a^-$ 、 $\Sigma c^- = \Sigma c^+$ 、 $\Sigma a^+ = \Sigma c^+$ 、および $\Sigma c^- = \Sigma a^-$ という四個の取引等式で表現される。

二重分類簿記には、このような三つの二重性概念が内包されている。そこで、次に、この三つの二重性概念間の関連につき検討しよう。

§ 2. 二重性概念間の関係

(i) 「企業資本の二重性」と「企業資本運動の二重性」との関係

まず、「企業資本の二重性」と「企業資本運動の二重性」との関係につき考察する。高寺教授によれば、会計の対象は企業資本の運動であるが、その企業資本の運動とは、前述の「企業資本運動等式」に定式化されているものなのである。すなわち、そこでは、当期における資産構成諸要素の増減変動と資本構成諸要素の増減変動とを意味する二重運動が、企業資本の運動として取扱われて

(注14) なお、山榘教授も〔資本の行使分の額+資本の待機分の額=資本の調達分の額〕という「企業資本等式」を提唱されているが（山榘忠恕著『近代会計理論』（10版）14ページ）、この「企業資本等式」と、高寺教授の提示された $[A=C]$ ないし $[\Sigma a = \Sigma c]$ という「企業資本等式」とは、まったく素姓を異にする。この点、とくに留意する必要がある。

(注15) 【A】 34ページ。

(注16) 【A】 35ページ。

いるのである。

たしかに、企業の経済活動は、「一定の目的によって導かれた企業資本の統一的な運動」^(注17)として把握されなければならない。そのような企業資本の運動の計数的管理として、企業会計という機能が位置づけられる。したがって、企業会計は、正に企業資本の運動を対象にしてなされるのであるが、しかし、そこに含意されている「企業資本の運動」とは、二重分類簿記論において、《企業資本運動等式》に定式化されているような、ある期の資産および資本の各要素における増減変動として把握された企業資本運動のみをさすのではない。すなわち、企業会計は、企業資本の「運動の経過ないしは顛末を計数的に測定・描写し、計数の側面から企業資本の統一的・全体的な管理を行なうためのもの」^(注18)であるから、ひとつの統一的な計算秩序体系と考えられなければならない。したがって、一定期間の記録・計算の顛末を一定時点で総括した場合には、一定期間における企業資本の変動の全体と有高とを総合し、それを基礎に、企業会計の課題を果しうるものでなくてはならない。すなわち、企業会計は、もともと、「企業資本の構成のうえに現われる具体的な変動を刻明に捕捉しつつ、運動の推移とその顛末とを明らかにすることにより、企業資本の有高とその増減分との適正な算定を果たさなければならないはず」^(注19)なのである。

したがって、「企業会計の対象が、企業資本の運動である」というとき、その含意は、単純に期中の資産および資本の増減変動そのことを明らかにすれば事足りる、というのではなく、それをも含めて、企業資本の全体像を把握し、企業会計の課題に応える、ということにあるのである。そうであってみれば、企業資本運動を把握するシェーマにしても、当然、そのようなものでなくてはならないはずである。^(注20)

その点、二重分類簿記論における企業資本運動とは、きわめて限定されたものなのである。したがって、その《企業資本運動の二重性》ないし《企業資本運動等式》も、そのような、限定された意味での企業資本運動を表現しているものにほかならない。

かくして、二重分類簿記論は、会計の対象である、限定された意味での企業資本運動を、資産の増減変動と資本の増減変動との二重運動として構成するのであるが、このように、企業資本運動を二面的過程として分解する前提として、企業資本を二面に分解するのである。その結果、資産と資本という《企業資本の二重性》が措定されるにいたるのであるが、ここで注目しなければならないのは、《企業資本の二重性》が、あくまで、《企業資本運動の二重性》を導出するためのたんなる前

(注17) 山柁忠恕著『近代会計理論』(10版) 6ページ。

(注18) 山柁忠恕著 上掲書 7～8ページ(傍点は著者)。

(注19) 山柁忠恕著 上掲書 88ページ。

(注20) このような本稿の見解に基づく会計の対象とは、高寺教授の用語法を用いるとすれば、企業資本運動(《企業資本運動等式》)ではなく、企業資本(《企業資本等式》)である、といった方がまだ正確かと思われる。しかし、§4.で論述するように、二重分類簿記論における《企業資本等式》は、本稿の想定する「企業資本等式」とは根本的に異なっているので、上記のことも、たんなる類比にすぎない。

提にしかすぎない、ということである。換言すれば、二重分類簿記にかかる理論の基底をなしているのは、《企業資本の二重性》ないし《企業資本等式》ではなく、《企業資本運動の二重性》ないし《企業資本運動等式》なのである。

そのことは、二重分類簿記の構造をみれば明白である。それは次のように要約される。

- ① $A = C$ (企業資本等式)
- ② $A = S + P$
- ③ $A = S + (R - E)$
- ④ $\Sigma(a^+ - a^-) = \Sigma(s^+ - s^-) + \Sigma(r^+ - r^-) - \Sigma(e^+ - e^-)$ (企業資本運動等式)
- ⑤ $\Sigma a^+ + \Sigma s^- + \Sigma r^- + \Sigma e^+ = \Sigma a^- + \Sigma s^+ + \Sigma r^+ + \Sigma e^-$ (合計試算表等式)
- ⑥ $\Sigma(a^+ - a^-) = \Sigma a$, $\Sigma(s^+ - s^-) = \Sigma s$, $\Sigma(r^+ - r^-) = \Sigma r$, $\Sigma(e^+ - e^-) = \Sigma e$ とすると
 $\Sigma a + \Sigma e = \Sigma s + \Sigma r$ (残高試算表等式)
- ⑦ $\Sigma e + \Sigma p = \Sigma r$
- ⑧ $\Sigma a = \Sigma s + \Sigma p$ (集計勘定等式)

(注21)

《企業資本等式》①式を、②式、③式と展開することにより、《企業資本運動等式》④式が導出される。
(注22)

⑤式は、合計試算表を定式化したものであり、同時に取引の基本型を導くものであるが、この⑤式自体は、《企業資本運動等式》④式を基盤にして成立するのである。
(注23)

さらに、⑥式の両辺に、(Σr と Σe との差額たる) Σp を加算し、それを分解すれば、集合損益勘定・繰越残高勘定を定式化した集計勘定等式⑦式・⑧式が得られる。この⑥式は、⑤式をたんに整理したものにはすぎず、そして⑤式は、上述のように、④式より導出される。

こうしてみると、取引の基本型、試算表、集計勘定などが、いずれも、直接的には、《企業資本運動等式》④式を基礎にしている、ということが分る。すなわち、《企業資本等式》①式は、《企業資本運動等式》④式を導出するためのたんなる前提にしかすぎず、二重分類簿記の構造を規定しているシェーマではないのである。

(ii) 《企業資本の二重性》と《取引の二重性》との関係

このように、二重分類簿記の基底をなしているのは、《企業資本の二重性》ではなく、《企業資本

(注21) A: 資産, C: 資本, S: 期間の元本, P: 純益, R: 収益 (利益), E: 費用 (損失)。

小文字は、それぞれの構成要素を意味し、肩の+, -は増加, 減少を表わす。たとえば, a^+ とは、ある資産構成要素の増加を表わしている【B】304~308ページ)。

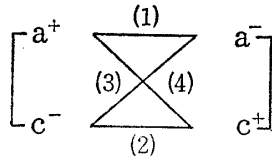
なお、記号S, Pの定義につき、【A】と【B】とは異なっている。すなわちS, Pは、それぞれ、【A】では、外部形成資本(元入・借入資本)、内部形成資本(純利益または純損失)とされているが【A】38ページ)、【B】では、期間の元本、純益とされている【B】304ページ)。この相違については、§3. (ii)でふれる。

(注22) この、①式から②式、③式への展開の問題点については、§4.において検討する。

(注23) この点については、§3.において検討する。

本運動の二重性」なのであるが、この点を、別の視点から検討してみよう。

既述のように、「取引の二重性」は、「企業資本運動等式」 $[\Sigma(a^+ - a^-) = \Sigma(c^+ - c^-)]$ を展開した、「 $[\Sigma a^+ + \Sigma c^- = \Sigma a^- + \Sigma c^+]$ 」を基礎にして導かれるのであるが、その組合せは、



で示される(1)から(4)の四通りある。そこにおいて、「取引の二重性」は、

「企業資本の二重性」(a, c)と増減の二重性(+, -)という、二重性にかかるふたつの要因の組合せにより規定される。このうち、前者は、「企業資本の運動を資産と資本の2重運動として2面的に分解した場合に、資産構成要素と資本構成要素の同方向への増加または減少としてあらわれ(注24)る企業資本のプラスまたはマイナスの形成取引の2重性を指す」のにたいし、後者は、「企業資本が全体として全然変動しないのに、資産または資本のいずれか一方の側において、ある構成要素と他の構成要素が入れ替わり、その構成が変化する場合に、資産または資本のある構成要素の増加と(注25)その逆方向への他の構成要素の減少としてあらわれる企業資本の構成変化取引の2重性」である。

かくして、二重分類簿記体系における「取引の二重性」のパターンは、「企業資本の二重性」と構成変化上の二重性とにより規定されるのであるが、そのことは、「企業資本の二重性」が、たんに「取引の二重性」のパターンを規定する一要因としてしか取扱われていない、ということを示している。このように、二重分類簿記論では、「企業資本の二重性」は、たんに「取引の二重性」のパターンを識別するための前提条件にしかすぎず、それ自体、独立した意義を与えられていない。いわば、「企業資本の二重性」は、「取引の二重性」のなかに解消ないし埋没してしまい、そのため、簿記の基本構造にたいして、影響力をもっていないのである。(注26)

(iii) 「企業資本運動の二重性」と「取引の二重性」との関係

このように、「取引の二重性」は、「企業資本運動の二重性」ないし「企業資本運動等式」に、直接、規定されて導出される。したがって、逆に、「個別取引をすべて、その4基本型にそって、(注27)分類・総合すれば、企業資本の運動は二重運動としてあらわすことができる」ことになる。つまり、取引は、「会計対象となる企業資本の運動を構成」(注28)している要素なのである。

なお、二重分類簿記論では、すべての取引に二重性が貫徹されるので、二重分類簿記体系は、「取引の二重性」にかかる簿記体系と言える。しかし、高寺理論において、一般的に、n重分類簿記体

(注24) 【B】 300ページ。

(注25) 【B】 300ページ。

(注26) こうした「企業資本の二重性」の風化は、行列簿記の行、列のそれぞれにおいて、資産構成要素と資本構成要素とを並置すること(同一視すること)に抵抗感をいだかせなくする主因となっているので、二重分類簿記論における行列簿記論をとりあげるさいにも重要である。

(注27) 【A】 38ページ。

(注28) 【B】 295ページ。

系での取引は、 n 重性として統一されない。いま、 n 重分類簿記の基本分類が、資産につき a 重性、資本につき $(n-a)$ 重性とすれば、取引は、企業資本のプラス・マイナス形成取引については n 重性、資産の構成変化取引については $2a$ 重性、資本の構成変化取引については $2(n-a)$ 重性となる。^(注29)したがって一般的に、 n 重分類簿記およびその n 重性を規定するのは、取引そのものではなく、企業資本運動の n 重性ということになる。ただ、二重分類簿記にかんするかぎり、その二重分類とは、《取引の二重性》とした方が分りよいと思われる。

以上の結果を総合すれば、二重分類簿記論は、会計の対象たる企業資本運動を、二重運動として把握する。したがって、二重分類簿記体系の二重分類とは、企業資本における資産と資本という二重分類そのものを指しているのではなく、企業資本運動を二重運動として把握するさいの、資産構成要素の増減変動と資本構成要素の増減変動という二重性を意味している。かかる《企業資本運動の二重性》が、簿記の構造を規定しているのである。そして、一方において、取引は、そのような企業資本運動を構成する要素と考えられ、企業資本運動を定式化した《企業資本運動等式》から直接に導かれる。他方において、このような企業資本運動を二重運動として把握するために、《企業資本の二重性》が前提された、ということになる。

《企業資本運動の二重性》、《取引の二重性》および《企業資本の二重性》の三者の関係はこのようなものであると考えられる。したがって、企業資本の分類は、それ自体に意義があるのではなく、企業資本運動（取引）把握のたんなる前提にしかすぎないのであるから、もとより、二重分類簿記体系の基底をなすものではない。

以上で明らかのように、二重分類簿記は、一定期間における企業資本運動それ自体ないし取引、およびその結果の記録に関心をもっており、その簿記理論も、取引概念を基礎として、そこから簿記の構造を説明せんとするものである。^(注30)ということができる。

したがって、それは、企業資本の統一的・全体的な計算的管理を司る装置としての簿記にかかる理論ではない。われわれは、企業資本の全体像を描写するものとして会計を理解し、その記録の装置として簿記を位置づけるのであるが、そうした企業資本の統一的全体的把握が視座に据えられるならば、《企業資本運動の二重性》ではなく、「企業資本の二面性」が、決定的に重要になる。そ

(注29) 【B】 302ページ。

(注30) 同じく取引概念を基点としても、取引仕訳のルール規約の仕方は、論者により区々としている。沼田教授では、いわゆる資本等式〔資産－負債＝資本〕より導出された資産、負債、資本、収益、および費用概念を基礎として、勘定間に計算的な連絡を保たせることとの関連で貸借記入の原則が規約されている（沼田嘉穂著『簿記教科書一九訂版一』39ページ）。また、江村教授では、むしろ、経済活動に基づく経済価値の変動という経済的事実を基礎として、複式記帳が規約されている（江村稔『新企業会計入門』まえがき2ページ）。その点、高寺教授は、《企業資本運動等式》を基礎にして、取引の種類を導出され、かつその《企業資本運動等式》の根拠を《企業資本等式》に求められているので、より体系的でありかつより会計的であると思われる。

の点、《企業資本運動等式》がその基底をなしている二重分類簿記論には、根本的に疑問がある。

そこで、まず、《企業資本等式》ではなく、《企業資本運動等式》が基本的シェーマであること（すなわち、取引中心思考）から生ずる問題点を検討し（§3）、次に、それとの関連で、二重分類簿記論における《企業資本等式》自体にも問題があり、すくなくとも、われわれの考える「企業資本等式」とは根本的に相違がある点を究明する（§4）。

§ 3. 《企業資本運動等式》の問題点

いわゆる試算表は、一定期間の企業資本運動経過後の、企業資本の縮図であると言えよう。すなわち、試算表において、「一定期間における企業資本の変動の全体と有高とが、取引の総量の包含（注31）という形でもって総合化」されている。したがって、合計試算表は、「取引として把握される企業の経済活動により企業資本のうえに生じつつある、さまざまな変化の全貌を、包括・明示する役割（注32）をになうものである」というところにこそ、その本来的な意義が見出されなければならない。

ところで、一方において、試算表は、取引の仕訳、勘定記入の結果に基づいて作成される。そして他方において、上記のような企業資本の縮図としての試算表を基礎として、損益勘定・残高勘定が導出されるのであるから、「残高試算表は、かの損益計算書と貸借対照表との作成の基礎をなす存在である」というところに、その最大の意味がある（注33）ということになる。したがって、試算表は、取引の仕訳、勘定記入と、損益勘定・残高勘定作成との結節点になっており、複式簿記の構造を説明するうえで、きわめて重要な位置を占めている。試算表の構造の理解は、複式簿記の構造を理解するための要諦である、といっても過言ではない。

そこで、まず、《企業資本運動等式》との関連で、二重分類簿記論における試算表の構造を検討し（(i), (ii), (iii)）、次いで、《企業資本運動等式》の論理と密接に関連している、二重分類簿記論における配列記録および勘定形式の意義（(iv), (v)）について論じることにする。

(i) 試算表と損益勘定・残高勘定との関係

既述のように、残高試算表の両辺に、 Σr （収益額総計）と Σe （費用額総計）との差額たる Σp （期間純益）（注34）を加算し、それを分解することにより、損益勘定と残高勘定とが導出される。しかし、その場合、残高試算表等式たる⑥式（ $\Sigma a + \Sigma e = \Sigma s + \Sigma r$ ）に、 Σp を加えることの意味が問われなければならないが、それについては、なんの説明もされていない。したがって、いかなる意味において、

（注31）山榊忠恕著『複式簿記原理』78ページ。

（注32）山榊忠恕著 上掲書 84ページ。

（注33）山榊忠恕著 上掲書 84ページ。

（注34）【A】48ページ。

⑥式に Σp を加算できるのか、または加算しなければならないのか、さらに、 Σp を加算した $(\Sigma a + \Sigma e + \Sigma p = \Sigma s + \Sigma r + \Sigma p)$ (⑥'式) という等式は一体いかなる意味を持ちうるのかについては、一切、不明である。それとまったく同様にして、⑥'式が、 $(\Sigma e + \Sigma p = \Sigma r)$ (⑦式)、 $(\Sigma a = \Sigma s + \Sigma p)$ (⑧式) という集計勘定等式に分解される論理もまったく不明である。

いずれにせよ、高寺教授は、二重分類簿記体系を、このような「数理的構造」として説明される。この場合、試算表と損益勘定・残高勘定との関係は、いわば公理的な形式的関係として把握されているのかもしれない。しかし、もともと、《企業資本運動等式》自体が、「意味」を付されたものなのであるから、⑥式に Σp を加算する意味、⑥'式の意義、および⑥'式より⑦式・⑧式が導出される論理が説明されなくてはならないと思われる。その説明が欠落している点で、二重分類簿記の構造は、その理論自体の体系的関連性の視点からみても、十全な論理体系であるとは言えなくなる。

このことは、他方において、二重分類簿記体系では、勘定間の体系的関連が不明である、ということをも示唆している。むしろ、勘定間の実質的な体系的関連性はない、とみるべきであろう。

そこで、「試算表と損益勘定・残高勘定との関係」に限定せず、ひとつの理論体系内における体系的論理的関連性という視点から、二重分類簿記体系における諸勘定間の関連につき考察してみよう。その点にかんしては、高寺教授は、「二重分類簿記の数理をとくために援用した企業資本運動等式が勘定体系式に変換・転形できる」^(注35)と述べられて、ある意味での勘定間の形式的関連につき言及されている。このことは、次のことを含意している。《企業資本運動等式》 $(\Sigma(a^+ - a^-) = \Sigma(i^+ - i^-) + \Sigma(p^+ - p^-))$ ^(注36)から、資産構成要素の増減変動と資本(投入資本・純損益)構成要素の増減変動との双対関係を考慮しつつ、次の諸式を導くことができる。

$$\Sigma(a^+ - a^-) = x$$

$$y = \Sigma(i^+ - i^-)$$

$$z = \Sigma(p^+ - p^-)$$

$$x = y + z$$

この負項を 項して正項とすれば、

$$\Sigma a^+ = \Sigma a^- + x$$

$$\Sigma i^- + y = \Sigma i^+$$

$$\Sigma p^- + z = \Sigma p^+$$

$$x = y + z$$

かくして、上記の資産運動等式、投入資本運動等式、損益等式、および残高等式は、次のような資産勘定式、投入資本勘定式、損益勘定式、および残高勘定式よりなる勘定体系式に転形される。

(注35) 【A】 60ページ。

(注36) この場合、 a は資産構成要素、 i は投入資本構成要素、 p^+ は収益、そして p^- は費用を意味する。

| 資産勘定 | | 投入資本勘定 | | 損益勘定 | | 残高勘定 | |
|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|------|-----|
| Σa^+ | Σa^- | Σi^- | Σi^+ | Σp^- | Σp^+ | x | y |
| | x | y | | z | | z | |

(注37)

高寺教授は、勘定間の形式的関連を、このように説明されるのである。しかしながら、このような、諸勘定間の形式的関連性についての説明には疑問がある、と言わざるを得ない。

まず第1に、このような説明に基づくと、資産勘定、投入資本勘定、損益勘定、および残高勘定がそれぞれ同格のものとして取扱われていると考えるか、または資産勘定、投入資本勘定および損益勘定が同格であり、それらの残高を集計するものとして、残高勘定が別に位置づけられる、と考えるかしなければならない。いま後者の見方にたてば、期中においては、資産勘定、投入資本勘定および損益勘定が同格的に記入され、期末において、それらの各勘定の残高を確定することにより、残高勘定が開設されることになる。しかしながら、現行の複式簿記実践においては、言うまでもなく、期中では損益勘定・残高勘定以外の諸勘定が設けられており、期末にいたって、会計の課題との関連において、損益勘定・残高勘定が開設され、この損益勘定・残高勘定を原型として、損益計算書・貸借対照表が作成されるのである。したがって、明らかに、諸勘定と損益勘定・残高勘定とは、同格のものではない。その点で、二重分類簿記の勘定体系式における勘定間の関係は、現実の勘定間の実体的体系的な関連と背馳している。^(注38)

第2に、このような「企業資本運動等式」に基づく勘定体系式においては、諸勘定と(損益勘定および)残高勘定とにおけるTフォーム形式の意義、ないしそこにおける借方・貸方概念が同一視されている。しかしながら、諸勘定におけるTフォームは、直接的には、当該勘定口座の増加・減少を区分して記録するために必要とされた二区分性であるのにたいし、損益勘定・残高勘定のTフォームは、そのような増減の区分とはまったく無関係に、企業資本の性格の相違を区分するために必要とされた二面性なのである。^(注39)したがって、たとえば、諸勘定においては、Tフォームを用いずに、逐次加減してゆく形式でも一向に差し支えないが、損益勘定・残高勘定は、Tフォームの形式でなくてはならない。

したがって、「企業資本運動等式」を基礎にした勘定体系式は、形式的関連性としても、満足なものではない。

かくて、「企業資本運動等式」を基本的シェーマとする二重分類簿記体系においては、その理論

(注37) 【A】 61~63ページ。

(注38) ただし、高寺教授は、「損益勘定の場合には、集計記録形式としての集合損益勘定を通して」(【A】66ページ)残高勘定に振替えられるとされている。しかし既述のように、そのさい、集合損益勘定を通すべき項目が、「企業資本運動等式」の論理よりは生じないのであるから(また、集合損益勘定と繰越残高勘定との関係も不明である)、その時点において、上述のような勘定間の関連自体が断ち切られた、と考えざるを得ない。

(注39) 拙稿 前掲稿 (前掲誌 35~38ページ)。

体系内における論理的関連性の点で、試算表と損益勘定・残高勘定との関係（および諸勘定間の関係）が不明である、と言わざるを得ない。すなわち、二重分類簿記体系では、その基本的シェーマにより、試算表と損益勘定・残高勘定とを、統一的体系的に説明することができないのである。

(ii) 取引仕訳と試算表との関係

高寺教授は、《企業資本運動等式》 $[(\Sigma a^+ - a^-) = \Sigma (s^+ - s^-) + \Sigma (r^+ - r^-) - \Sigma (e^+ - e^-)]$ (④式) を展開した $[\Sigma a^+ + \Sigma s^- + \Sigma r^- + \Sigma e^+ = \Sigma a^- + \Sigma s^+ + \Sigma r^+ + \Sigma e^-]$ (⑤式) を、合計試算表等式とされている。

しかしながら、④式の《企業資本運動等式》は、明らかに、当該期間中に生じた企業資本運動ないし取引を定式化したものであるから、その④式より展開された⑤式は、期中取引を総括した取引総額試算表にほかならず、いわゆる合計試算表を定式化したものではありえないのである。さらに、この⑤式を基礎として、ふたつの集計勘定等式、 $[\Sigma e + \Sigma p = \Sigma r]$ (⑦式) と $[\Sigma a = \Sigma s + \Sigma p]$ (⑧式) とが導出されるが（この論理過程自体に、(i)で述べたような問題はあるが、いま、それを度外視しても）、後者の⑧式が、いわゆる残高勘定を定式化したものでないことも明白である。

ところで、いわゆる合計試算表とは、期首繰越高に期中取引高を加減した諸勘定を、集計したものである。合計試算表がそのようなものであるからこそ、合計試算表は、企業資本の全貌を包括的に把握しているといえることができるのであるし、またそれを整理した残高試算表を基礎にして、損益勘定・残高勘定の導出、ひいては損益計算書・貸借対照表の作成が可能になるのである。しかるに、《企業資本運動等式》④式は、上述のように当該期間中における取引を定式化したものにすぎないのであるから、その④式より展開された合計試算表等式⑤式、および繰越残高勘定等式⑧式が、いわゆる合計試算表および残高勘定を意味しないのも当然なのである。したがって、二重分類簿記体系の論理のなかからは、いわゆる合計試算表、損益勘定・残高勘定、および損益計算書・貸借対照表は作成されえない、ということになる。これは、二重分類簿記体系にとり、きわめて重大な問題である。

もっとも、⑤式に、諸勘定の期首有高分を加算するなら、いわゆる合計試算表を作成できるのであるから、二重分類簿記体系の上述の欠陥は、技術的には、簡単に補正できる。事実、高寺教授は、「投入資本増成取引の合成されたもの（資産構成諸要素^(注41) = 投入資本構成諸要素^(注41)）と見做して取扱うことができる」開始取引を含め、期中取引を集計すれば、《企業資本運動等式》と形式上は同じである合計試算表等式を得ることができる、とされている。

しかし、このような開始取引が、二重分類簿記体系の論理のなかから生じうるかどうかは、きわ

(注40) 山楸忠恕著『複式簿記原理』85ページ。

(注41) 【A】 47ページ。

めて疑問である。そこで、開始取引にかんし、①開始取引には留保利益概念が必要である点、および②開始取引が擬制取引と考えられている点、の二点から検討してみることにする。

まず第1に、開始取引における留保利益概念を取り上げる。そこで、資産構成諸要素⁺=投入資本構成諸要素⁺という開始取引をみてみよう。ここに、投入資本とは、元入・借入資本 invested capital すなわち外部形成資本のことであるが、《企業資本等式》 $[A=C]$ におけるCは、この投入資本のほかに、純利益 net profit すなわち内部形成資本を含んでいる。^(注42)したがって、開始取引仕訳の貸方は、投入資本構成諸要素に、なんらかの留保利益に相当する部分を加算したものでなくては、借方の資産構成諸要素と均衡しないはずである。

しかし、留保利益相当部分を、たんに、開始取引仕訳の貸方に加算することにより、問題が解決するのではない。すなわち、高寺教授は、資産構成諸要素⁺=投入資本構成諸要素⁺という開始取引を擬制するさい、「期中の現実的取引はもちろん、期間開始のための期首の擬制的取引も、それが取引であるかぎり、すべて取引の9類型のいずれかにそって、仕訳できる^(注43)」と述べられている。しかし、その取引の9類型とは、《企業資本運動等式》 $[\Sigma(a^+ - a^-) = \Sigma(i^+ - i^-) + \Sigma(p^+ - p^-)]$ より展開された $(\Sigma a^+ + \Sigma i^- + \Sigma p^- = \Sigma a^- + \Sigma i^+ + \Sigma p^+)$ の両辺から、ひとつの項を選んで組合せたものであるから、留保利益という項目はない。すなわち、《企業資本運動等式》の論理からは、資産構成諸要素⁺=投入資本構成諸要素⁺+留保利益構成諸要素⁺という仕訳は不可能なのである。元来、《企業資本運動等式》は、当期の企業資本運動(取引)を取扱うのであるから、収益と費用とに関連こそすれ、留保利益概念とは無縁である、とみるべきであろう。したがって、開始取引の論理は、《企業資本運動等式》からは生じがたいのである。

勿論、この留保利益を、収益と費用とに還元するのなら、《企業資本運動等式》より、開始取引を導くことは可能であろう。しかしながら、開始取引によって繰越されるのは、留保利益そのものであるべきであって、収益および費用自体ではない。すなわち、計算的には、留保利益額と、収益と費用との差額とは同一額であるにせよ、留保利益と収益および費用とは、その性格が異なる。たとえば、処分可能性という問題は、収益および費用には生じえず、留保利益に固有のものである。その場合、たとえば、収益および費用を資本の増加および減少として位置づけるならば、留保利益を、収益と費用とのたんなる言い換えとみることも、一応は可能であると思われる。しかしながら、収益は、企業資本の調達の一形態とみられるし、費用は、資産との関連で、企業資本の行使形態の一態様と考えられる。したがって、その差額としての留保利益は、かかる収益と費用との性格を踏まえたうえでの、企業資本の残留分を意味する。そして、この残留分につき、処分可能性の問

(注42) 【A】 38ページ。

(注43) 【A】 47ページ。

題が生じるのである。さらに、収益と費用との差額たる純利益の一部は、すでに社外流出している
ので、《企業資本運動等式》において示される(過去の全期間にわたる)全収益と全費用との差額は、
留保利益額と一致しない。

このように、留保利益はあくまで留保利益なのであるから、それは、留保利益として仕訳されな
ければならず、さかのぼって、それを収益と費用とに還元することは不可能なのである。^(注44)

次に、第2の、開始取引の擬制性に考察をすすめることにする。二重分類簿記論では、この開始
取引は擬制取引と考えられている。すなわち、高寺教授は次のように述べられている。

前期の現実的取引と当期のそれとは実質的に連続しているが、それぞれが集計上別個の会計期間に分断され
ると、形式的には非連続の関係におかれることになる。とはいえ、両者は実質的にはいぜんとして連続関係を
うしなっていない以上、この実質における連続と形式における非連続の矛盾を調整するには、その期の現実的
取引がはじまる直前に、形式上、前期から当期へ、前期末までの現実的取引の結果である前期末の企業資本
(資産=資本)がそっくりそのまま投入される取引があったと見做さなければならないのである。このよう
な期首における前期末企業資本の受入という擬制的取引を、会計用語では、開始取引 opening transaction と
呼んでいるが………(注45)

このように、二重分類簿記論では、開始取引の根拠を、実質における連続と形式における非連続
との矛盾を調整するための擬制という点にもとめている。しかしながら、前期末の試算表の全項目
が、そのまま当期に繰越されるのなら、擬制取引としての開始取引の論理は一応説明つくとして
も、現実には、試算表の一部の項目のみが繰越され、残余の項目は、損益勘定を経由して、差額が
繰越されるのである。したがって、実質連続と形式不連続との矛盾を調整するための擬制という視
点から、開始取引の論理を解明することはできないと思われる。すなわち、期間計算を前提にした
場合、期末に、会計の課題としての企業資本増殖高計算および企業資本有高計算が遂行される。その
ことは、いかに暫定的色彩を帯びているとはいえ、期末において、会計の課題との関連で、企業資
本の運動につき一定の整序がなされている、ということの意味している。勿論、企業資本の流れを
区切ること自体はひとつの擬制ではあるにせよ、期間計算にともなう期末の整序が、会計の課題と
の関連で、会計の計算構造を規定している以上、その、期末における整序の結果たる開始取引を、
たんなる擬制であるとみることは、会計上、許されないはずである。

したがって、擬制とは別の視点から、開始取引の論理が解明されなくてはならない。そのために

(注44) 【B】においては、 $A = S + P$ につき、 S は期間の元本、 P は純益となっている(【B】304ページ)。
こうすれば、 S には、前記の外部形成資本に、さらに期首の留保利益部分が含まれることになり、形
式的には、資産構成要素⁺=資本構成要素⁺という開始取引が可能のようにみえる。しかし、依然とし
て、本質的な問題は解決されていない。たとえば、 S のうちの留保利益部分は、相変らず、取引の類
型にはないのである。

(注45) 【A】46~47ページ。かかる見解に基づけば、前述のような、留保利益を収益と費用とに還元する見
方になるとと思われる。

は、合計試算表の各項目を損益勘定・残高勘定に区分けする論理、また損益勘定の差額を残高勘定に振替える論理などが明らかになっていなければならない。(i)で述べたように、二重分類簿記論では、それらの論理が不明である以上、開始取引の論理は、この点においても解明されていない、という結論になる。

以上、これを要するに、《企業資本運動等式》に基づけば、取引仕訳は可能になるけれども、その取引仕訳を集計しても、いわゆる合計試算表は作成されえない。その意味において、二重分類簿記体系では、取引仕訳と合計試算表との関連性が欠如している、と言えるのである。すなわち、二重分類簿記体系は、その基本的シェーマにより、取引仕訳と試算表とを統一的体系的に説明できないのである。

(iii) 二重分類簿記体系における試算表の構造

《企業資本運動等式》に基づくいわゆる合計試算表の作成については、(ii)で検討したように、開始取引の導入による弥縫策は成功していないが、しかも本質的な問題は、そのような技術的補正の可能性の有無にあるのではなく、二重分類簿記の構造を、その基底において支えている思考そのものなのである。すなわち、二重分類簿記の構造を規定するシェーマと、企業資本を統一的全体的に把握しているものとしての合計試算表にかかるシェーマとの関係が問われているのである。より直接的に言えば、《企業資本運動等式》により、合計試算表の構造を論理的に説明しうるかどうか、ということである。

結論的には、すでに明らかなように、二重分類簿記の構造を規定するものとしての《企業資本運動等式》によって、現実の合計試算表の構造を説明することはできないと思われる。それは、いうまでもなく、《企業資本運動等式》が、資産構成要素の増減変動と、それにたいする資本構成要素の増減変動という二重運動として、企業資本の運動を把握するシェーマにしかすぎないからである。したがって、それは、もともと、期中取引を把握するためのシェーマであり、そうした期中取引を含み、企業資本全体を描写する視点が欠落しているのである。

以上、(i)、(ii)、(iii)において、試算表の問題について検討してきたが、いわゆる試算表は、企業資本の縮図なのであるから、本来、試算表を規定するシェーマは、企業資本を統一的体系的に把握できるシェーマのはずであり、その意味で、複式簿記の構造を規定するシェーマと直接的な関係になくってはならない。

換言すれば、試算表の構造を規定するシェーマは、一方において、取引仕訳のルールと内在的必然的關係があるべきであるし（そうあってこそ、取引仕訳の積み重ねによって試算表が作成できることになる）、他方において、損益勘定・残高勘定を規定するシェーマを、直接的かつ論理的に説明できなくてはならない。そのことは、試算表が、取引仕訳・勘定記入と損益勘定・残高勘定との結節点に

なっていることから、首肯できるであろう。

そのような視点から、二重分類簿記体系における合計試算表等式を、もう一度、包括的にみてもと、それは、現実の合計試算表を説明できない。その結果、一方において、合計試算表等式が、取引仕訳のルールを規定するものとしての《企業資本運動等式》と同じであるという事実は、逆に、二重分類簿記体系における、取引仕訳のルールを規定するシェーマと、現実の合計試算表のシェーマとの断絶を物語っていることになる。そして他方においては、二重分類簿記の理論体系自体としても合計試算表等式より損益勘定等式・残高勘定等式を導出する論理関係が明らかでなく、かつ、その合計試算表等式が企業資本の全体を表現するものではないので、現実の合計試算表のシェーマと、二重分類簿記体系における損益勘定・残高勘定のシェーマとの間にも断絶がある、ということになる。かかる二重の断絶の根因が、《企業資本運動等式》が企業資本の全体を把握するシェーマではない、という点にあることは明らかであろう。

われわれは、山榊教授の説く〔資本の待機分の額+資本の行使分の額=資本の調達分の額〕という「企業資本等式」をもって、合計試算表を説明しうるシェーマであると考えているのであるが、その場合には、企業資本それ自体を会計的に把握するさい的方法的特性としての、企業資本把握の二面性 (duality) が基底に据えられ、それが上記の「企業資本等式」に結実したのである。しかるに、二重分類簿記体系にあっては、《企業資本の二重性》は、《取引の二重性》を導くための一要因としての意義しかなく、二重分類簿記体系の基底をなすものではない。

《企業資本運動等式》を前提にするかぎり、二重分類簿記論は、複式簿記の構造を統一的体系的に把握できないと思われる。

(iv) 配列記録の意義

二重分類簿記論では、^(注46)配列記録は、仕訳記録と集計記録とを結ぶたんなるワンステップとしてしか位置づけられていない。すなわち、「仕訳記入された取引の歴順的記録は、これを期間的・時点的に総括して、集計記録として仕上げるに先立ち、あらかじめ、資産、期間の元本、収益 (利益) と費用 (損失) の各構成要素別に、それらの増加と減少の合計ならびに残高が求めやすいような形^(注47)に並べかえた配列記録へ変形しておかなくてはならない」のである。この論述よりすると、配列記録は、集計記録をつけ易くするための工夫にすぎず、仕訳記録、集計記録にたいして、かならずしも独立的意義を有するものではない、と言えるであろう。

二重分類簿記の構造を規定するシェーマが、《企業資本運動の二重性》ないし《取引の二重性》

(注46) ここに、配列記録とは、勘定簿記の場合、集計記録たる集合損益勘定と繰越残高勘定とを除いた、総勘定元帳における資産、投入資本および損益にかんする諸勘定記録のことである。

(注47) 【B】 307ページ。

であることを考慮すれば、そこにおいては、配列記録より、まずもって仕訳記録が重視されるのも理解できよう。

しかしながら、簿記が、もともと、企業資本運動の経過と顛末とを明らかにすべく、企業資本を統一的全体的に把握するための記録にかかる容器であるとするなら、そのような企業資本を化体しているものとして、勘定口座が位置づけられなければならない。^(注48) その勘定の形式自体は、Tフォームであっても、そうでなくてもかまわないが、増加・減少を収容するものとしての独立の勘定を用いるかどうかは、^(注49) けっして、たんなる配列・集計記録形式の問題ではなく、企業資本運動把握にかかる形式的容器としての簿記の本質にかかわる問題である。このような立場から、勘定記録（配列記録）を仕訳記録と対比させるならば、「仕訳が簿記上不可欠のものでないということだけはいえる。したがって、それが簿記上まったく消滅するかも知れないということは考え得られるところである。おもうに、仕訳は複式勘定記入が完成した後に簿記の構造に付加されたものであろうし、いわば、生長後のおたまじやくしの尾のように、いつかふたたび簿記の構造から脱落するときがくるかも知れない」。^(注50) したがって、複式簿記をとりあげる場合には、この勘定記録をぬきにして、論ずることはできないのである。

(v) 勘定形式の意義

続いて、勘定の形式につき検討する。いわゆる複式簿記においては、通常、Tフォームの勘定形式が用いられている。この勘定形式による計算方法は、「減算自体を加算にひき直し、あくまでも加算のみをもって終始しようとしている」^(注51) のであるが、この加算的減算を可能にさせているのが、Tフォームの勘定形式にほかならない。

そこで、加算的減算の意義、すなわち、簿記において、勘定形式を用いることの意義が問われなければならないが、二重分類簿記論においては、次のように論じられている。「加算的減算を実際に運用するにあたっては、まず減算、つぎに加算という具合に二重の演算手順をふまなければならないが、その場合はじめにおこなわれる減算は未知数を求める操作であり、それにつづく加算はさ

(注48) なお、行列簿記は、このような企業資本の運動を化体しているものとしての諸勘定口座に直接的な関心を寄せていない。すなわち、インプット・アウトプットとか投入・産出とかのような枠組があり、そのなかで、個々の勘定口座が位置づけられる。したがって、我々の立場よりすると、行列簿記は、勘定簿記とは素姓が異なり、同一体系のなかには位置づけられないのである。

(注49) なお、高寺教授は、「配列記録形式と集計記録形式とがことなるとは意味をなさないからである。両者は一本化して、配列・集計記録形式として同一形式をとらねばならないのである」(【A】49ページ)と述べられている。しかし、すでに述べたように、配列記録形式としてのTフォームと集計記録形式としてのTフォームとは、その素姓を異にしている。したがって、同一記録形式をとらなければならない、というものではない。ただ、同一のTフォームをとれば、それにより、複式簿記固有の種々の利便が生ずるのである。

(注50) 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』166ページ。

(注51) 山榎忠恕著『複式簿記原理』18ページ。

きの減算の結果を確認するための検算操作である。……(中略)……同様に、勘定の均衡すなわち勘定の締切りの場合にも、前もって左右いずれが多い側から少い方を差引いて残高を求めておき、その上でさらに加算的減算の原理を応用してさきの残高計算に誤りがなかったかどうかを検証する(注52)という二重操作がおこなわれるのである。」

このことは、次のことを含意していると思われる。いま、逐次加減式の勘定を使用して、現金の

| 現金 | 現金 | |
|----------|--------|--------|
| 400 万円 | 400 万円 | 300 万円 |
| △ 300 | | |
| 100 | 100 | 残200 |
| 残 200 万円 | 500 万円 | 500 万円 |

増減にかんする事実(400万円増加, 300万円減少, 100万円増加)を記入してゆくと、現金勘定の締切りにさいし、 $[400 - 300 + 100 = 200]$ として残高が算出される。そして、もし検算を行なうとすれば、 $[400 - 300 + 100]$ という同じ演算(順列加減法)を繰返すことになる。しかるに、Tフォームの勘定形式を用いれば、残高を算出するためには、 $[(400 + 100) - (300) = 200]$ という演算(選別加減法)(注54)をなし、次にその検算は、 $[400 + 100 = 300 + 200]$ として、加算的減算の原理により、果されることになる。高寺教授は、「2重分類簿記体系においても、そこで行なわれる計算を自己保証しようとするかぎり、自己検証(検算)機能をそなえた加算的減算を取入れざるをえないことは明白である」と述べられているが、そこにおいては、勘定形式の意義は、もっぱら、各勘定自体における即自的な自己検証機能、すなわち各勘定残高の計算的正否にかかる検算機能においてのみ認められているのである。

しかしながら、勘定形式の意義にかんするこのような認識には、大きな疑問がある。勿論、上述のような意義も認められるにしても、それは、けっして勘定形式の本質ではない。すなわち、簿記の組織的体系的機構とのかかわりで、より重要な意義を果しているのである。先の逐次加減式の勘定形式を用いた場合に比べ、Tフォームの勘定形式を用いると、①試算表、損益勘定・残高勘定が、諸勘定への勘定記入の結果として、自動的組織的に作成されるようになること、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ようになること(それは、全勘定が、簿記手続上、組織的体系的連関を持つにいたったことを意味している)、③試算表における借方合計額と貸方合計額との一致等の、いわゆる検証機能がより完全に機能するようになること、(注56)などの利便が得られるようになる。これらのうち、Tフォームの勘定形式の採用が勘定間に組織的

(注52) 【A】 88ページ。

(注53) 山榊忠恕著『複式簿記原理』15ページ。

(注54) 山榊忠恕著 上掲書 15ページ。

(注55) 【B】 305ページ。

(注56) 拙稿 前掲稿 (前掲誌 44~49ページ)。

体系的連関性を生ぜしめる点が、とりわけ注目されるが、それとの関連で、複式簿記のいわゆる自動検証機能も、組織的な勘定体系のなかにおいて作用するようになったという点で、前述の二重分類簿記における自己検算機能と、きわめて異なっている。

要するに、二重分類簿記におけるTフォームの勘定形式の意義は、諸勘定における即自的な計算上の利便においてしか想定されていない。しかし、Tフォームの勘定形式の意義は、実は、勘定間の組織的体系的連関性を生みだした、という点にこそ見出されなければならないのである。^(注57)

二重分類簿記論においては、Tフォームの勘定形式を用いることの意義が、矮少化されていると言えよう。

このような、勘定形式の意義における認識の相違も、取引の把握そのことに関心を寄せる立場と、企業資本全体の把握を重視する立場ないしそのような企業資本を具現しているものとしての勘定の体系的連関を重視する立場との相違に胚胎しているものと思われる。

§ 4. <<企業資本等式>>の問題点

上記において、二重分類簿記体系にかんする批判的検討を行ってきたが、そこでの批判のなめめは、二重分類簿記体系が、<<企業資本運動等式>>ないしは取引概念を基底としていること、換言すれば、<<企業資本の二重性>>ではなく、<<企業資本運動の二重性>>ないし<<取引の二重性>>に依拠している、という点につきるのである。

たしかに、簿記が取扱う直接の対象は、期中に生起する取引であるから、簿記の構造を規定するものが、取引と密接に関連づけられるのも、一応は首肯しうところである。しかしながら、再三論述したように、簿記は、もともと、それ自体として独立しているのではなく、実体としての会計を記録する容器である以上、当然、会計との関連で考えられなくてはならない。そして、会計が、企業資本の「運動の経過ないしは顛末を計数的に測定・描写し、計数の側面から企業資本の統一的・^(注58)全体的な管理を行なうためのもの」であるからには、取引自体の把握に自己目的があるのではなく、そうした取引という形で現われる企業資本の運動を統一的全体的に把握するところにこそ、簿記の目的があるのである。

(注57) なお、二重分類簿記論によれば、Tフォームの勘定形式を用いても、減算が一回なされているのであるから、その計算方法は、選別加減法の域を出ない。しかし、勘定形式による計算の意義は、減算の放逐という点にこそある。すなわち、「この勘定形式による計算方法というのは、正確には、左右両欄のそれぞれの合計額を比較しつつ、そこに、減算を適用することによって差額としての残高を算出する方法であるというよりも、少ない側にいくら加えさえすれば左右両欄の合計額がバランスを保つに至るかという均衡^{エクイリブリアム} (equilibrium) の思想にこそ立脚しつつ有高の判定を行なう方法」(山梶忠恕著『複式簿記原理』18ページ)なのである。したがって、われわれの認識は、高寺教授のそれとは、根本的に相違している。

(注58) 山梶忠恕著『近代会計理論』(10版) 7～8ページ。

したがって、われわれは、まずもって、全体としての企業資本の把握の仕方を明らかにしなければならぬはずである。^(注59)そこで、二重分類簿記体系における「企業資本の二重性」ないしそれを定式化したものと思われる「企業資本等式」につき検討することにしよう。二重分類簿記体系では、「企業資本の二重性」が、「企業資本運動の二重性」ないし「取引の二重性」の一要因としてしか位置づけられておらず、その点がひとつの問題であることは前述の通りであるが、しかし、二重分類簿記論における「企業資本等式」自体にも疑問点が多い。すなわち、「企業資本等式」は、それが二重分類簿記体系の基底に据えられるならば、すべて解決する、というたぐいのものではない。以下、この点につき検討する。

「企業資本等式」 $[A=C]$ (①式) は、期間損益計算を行なうために、 $[A=S+P]$ (②式)、 $[A=S+(R-E)]$ (③式) へと展開される。そして、この③式を基礎にした「企業資本運動等式」により、前述のような二重分類簿記の構造が説明されたのであったが、実は、このような、①式から②式へ、②式から③式への展開の論理のなかに、大きな疑問があるのである。

(i) ②式から③式への展開

まず、②式から③式が、論理的に導出できるかどうかにつき検討する。②式は、企業資本運動の結果として得られる、一定時点における企業資本の残高表(ないし有高表)を定式化したものと思われる。したがって、それは、ストック概念にかかわる等式である、とみることができる。ところで、収益・費用はフロー概念であるが、^(注60)収益-費用=利益における利益は、留保された分については、ストック概念である。したがって、②式は、ストック概念にかかる等式として有意味であるが、②式の P に $(R-E)$ を代入した③式は、代数式としては成立するとしても、それ自体なんの意味も生じない。むしろ、そこでは、ストック概念にかかる②式の一部にフロー概念が不用意に持ち込まれたために、③式は、統一のなしえない不純物を内に含んでいる、全体としては無意味な等式に墮してしまったと言える。その意味で、②式から③式へは、論理的には展開できない、とみるべきである。

(注59) この点については、われわれは、企業資本を二面的に把握する点に、企業会計の特質があると考えられる。かかる「企業資本把握の二面性」を定式化したものとしての「企業資本等式」については、山榎忠恕著『近代会計理論』(10版)第2章を参照のこと。

(注60) ここでは、一応、 A 、 S および P をストック概念として、 R と E とをフロー概念として把握している。しかし、この点につき、高寺教授は、「連続的フローとしての企業資本の運動は時間的(期間的)にあらわさねばならないのにならぬ、常在的ストックとしての企業資本は時点的にあらわさなくてはならない」(【A】11ページ 傍点は筆者)と述べられている。すなわち、「ストック」とは、時点的に把握された企業資本の、有高としての価格総計を意味し、「フロー」とは、その企業資本の運動につき、期間中に把握された価格総計の増加ないし減少をさすものようである。たとえば、資産についていうなら、 $[A=C]$ の A が、「ストック」にかかわり、 $[\Sigma(a^+ - a^-) = \Sigma(c^+ - c^-)]$ の a^+ 、 a^- が、「フロー」にかかわるものと考えられる。その点、本稿の用語法とは異なっている。

(ii) ①式から②式への展開

高寺教授によれば、「企業資本の二重性に^(注61)応じて、資産と資本の2つの主要な基本標識を設定^(注61)するのであるが、その場合、「企業資本の運用(経営, 存在, 機能, 使用)形態を^(注62)資産(財産property)と呼び、企業資本の形成(所有, 金融, 調達, 集中・集積)源泉を資本(持分equity)」というのである。

しかし、≪企業資本の二重性≫が、文字通り、「企業資本を二面的に分解するもの」であるなら、本来、≪企業資本の二重性≫とは、資産と資本という形での二重性ではありえないし、さらに、運用形態別企業資本=資産、形成源泉別資本=資本とはなりえないので、それは、①式のように定式化されえなかった、と思われる。すなわち、資産と資本という形で把握されるかぎり、資産がストックの概念であるから、その資本とは、ストック概念としての資本ということになるが、そうすると、そのような≪企業資本の二重性≫を定式化した式は、たんに結果としての(ストックとしての)企業資本の状態を示すことになる。しかし、それでは、文字通りの、企業資本の二面的分解に悖ることになってしまう。すなわち、企業資本は、企業の統一的経済活動を表現するものであるから、会計期間を前提にした場合、それは、たんに期末に確定された企業資本有高部分のみを示す概念ではない。企業資本とは、どの時点をとってみても、その期間における企業資本の運動とその時点における有高との全体を包括しうる概念でなくてはならない。その点からすると、収益も、やはり企業における形成源泉別の企業資本の一種のはずであり、費用も、企業資本運動の一態様を示す、企業資本の運用形態のひとつとみることが可能である。したがって、企業資本運動を統一的全体的に把握せんとするかぎり、企業資本を総括するものとしての「企業資本等式」は、 $[A + E = S + R]$ という等式で表現されなければならないはずである。

われわれは、本来の「企業資本等式」とはそういうものである、と考えるのであるが、もし、①式がそのような企業資本を意味しており、かつ、②式が、前述のように一定時点における、結果としての企業資本の残高表(有高表)を示すものであるとすれば、二重分類簿記論におけるように、①式から、直接的に②式を導くことはできない。①式と②式とは、その素性が違うからである。すなわち、①式は、一定期間における企業資本運動生起後の、一定時点での企業資本を総括したものであり、企業資本運動の経過と顛末とを内包している。したがって、それは、いわゆる残高試算表における借方と貸方との関係を定式化したものである。それにたいし、②式は、そうした企業資本運動の結果として、一定時点において企業に存する企業資本の残高(有高)を総括的に表示するものであり、貸借対照表における借方と貸方との関係に相当するものと言えよう。したがって、①式が本来含意しているはずの $[A + E = S + R]$ という式のなかから、 R (収益) と E (費用) とを抜

(注61) 【A】 31ページ。

(注62) 【A】 29ページ。

き出し、 $[R-E=P]$ により利益を算定し、それを企業資本の残高ないし有高としての利益（未処分利益剰余金）勘定に振替える、という媒介手続を経ることにより、はじめて、②式が成立するのである。したがって、われわれの立場からは、①式から②式にただちに展開することは、論理的に不可能なのである。

勿論、高寺教授は、①式において、上述のような捉え方はされていない。すなわち、《企業資本の二重性》①式は、たんに資産と資本との二重性として把握されており、その意味で、①式も、ストック概念にかかる等式ということになる。そうであるなら、二重分類簿記体系にあっては、②式は、たんに①式の項目を細分類したものにしかすぎない。したがって、①式より②式への展開は、論理的に可能となる。

しかし、そのことは、逆に、①式および②式は、それがストック概念のみにかかる等式であるがゆえに、試算表を表現する式たりえない、ということのみならず表白するものでもある。したがって、かかる①式は、本質的に、複式簿記の構造を規定しうるものではないのである。

$[A+E=S+R]$ なる「企業資本等式」より出発しうるためには、企業資本それ自体の二面性の視座を基底に据えなければならないのであるが、二重分類簿記体系における《企業資本の二重性》は、ついにそのような独自の基底の意義を持つものではなく、《企業資本運動の二重性》ないし《取引の二重性》を導出するのに必要なかぎりでの、資産と資本という二分類にしかすぎなかった、という点をわれわれは深く認識しなければならない。

§ 5. 二重分類簿記の本質

二重分類簿記体系における二重分類とは、直接的には、《企業資本の二重性》すなわち資産と資本という二重分類を意味しているのだが、しかし、その《企業資本の二重性》は、所詮、《企業資本運動の二重性》を導くためのたんなる前提にしかすぎない。そして、その《企業資本運動の二重性》こそが、《取引の二重性》となって、簿記上に具体的に現われるのである。その意味で、二重分類簿記体系は、記録職能を担う簿記が、期中において把握しなければならない直接の対象である、取引にかかわらしめて構想されていると言えよう。したがって、二重分類簿記は、「あらゆる取引をその2重性（2面性）にそい2重に（2面的に）分類・総合^(注63)する」という点にその本質があり、それゆえ、その構造も、《企業資本運動等式》ないし《企業資本運動の二重性》により規定されているのである。

このように、二重分類簿記体系は、企業資本の運動により生ずる企業資本の推移と顛末とを明ら

(注63) 【B】 294ページ。

かにし、企業資本を統一的全体的に把握するための用具としての簿記体系ではありえない。そして、このように、取引の背後における企業資本の統一的全体的把握の視座を欠いているのは、二重分類簿記論では、会計の特性としての「企業資本把握の二面性」(duality) 観が確立していない、という点に起因していると思われる。そこで、この点につき、①高寺教授における会計の対象、および②二重分類簿記と多重分類簿記との関係、というふたつの視点から考察する。

まず第1に、高寺教授は、「経済単位に所属し、それが管理する経済資源の運動が会計対象とされるのが普通である」と述べられている。^(注64)すなわち、会計の対象は「経済資源の運動」であるが、^(注65)そこでは、経済資源が、経済資源それ自体として取扱われているように思われる。換言すれば、会計が、もの自体に即して考えられているのである。

企業会計は、もちろん、現金、商品、機械などのいわゆる財産項目をも対象としているが、しかし、「それらの計算が企業の会計制度のなかにその位置を占め、企業の意味によってその統一が図られているものであるかぎりには、それらもまた企業資本自体の有高ならびにその増減計算の一環にすぎず、それ自体をもって独立の計算であるとまではみなしえない」^(注66)のである。すなわち、会計においては、ものは、もの自体としてではなく、企業資本の一環をなしているものとして取り上げられるのである。そして、そのような企業資本を会計的に把握するものこそが、会計の特性としての duality 概念 (企業資本把握の二面性) にほかならない。

このような立場からすれば、二重分類簿記体系においては、かかる duality 概念が確立していないと言える。二重分類簿記でも、たしかに、資産と資本という二重性が考えられてはいる。しかし、その二重性は、富自体の性格に起因するものとして把握されているようである。すなわち、諸商品の集大成としてあらわれる諸会社の富が、「その現実的担い手としての運用形態 (資産 asset) とそれにたいする名目上の所有関係を内包する (所有名義をあらわす) 形成源泉 (持分資本 equity capital) という二重性をもっているかぎり、企業資本の運動は資産と資本の二重運動 dual movement」として把握されることになるのである。

このように、二重分類簿記体系においては、資産と資本という二重性は、会計的把握方法の特性としては考えられておらず、対象規定より生ずるものようである。したがって、企業資本を二面的に把握すること (duality) が、会計をして会計たらしめている技術的要件である、と考えるわれわれの立場と基本的に相違している。

(注64) 【A】 3 ページ。

(注65) なお、企業会計の場合には、「企業に所属し、それが管理する経済資源である企業資本の運動」(【A】 3 ページ) が、会計の対象とされており、「企業資本」という用語が用いられている。しかし、この場合における、会計の対象としての企業資本の運動というものも、経済資源の運動をたんに言い換えにすぎないと思われる。

(注66) 山榎忠恕著『近代会計理論』(10版) 11ページ。

(注67) 【A】 28~29ページ。

第2に、高寺教授によれば、資産と資本という二重性は、企業資本分類の基本標識にすぎず、企業資本は、それを基礎にして、さらに多面的に分解できるのである。それに応じて、多重分類簿記が成立することになる。ただ、そのさい、「企業資本の二面分解と多面分解とは特殊と一般に解消できるものではなく、あくまでも、基本と派生の関係^(注68)」におかれている。しかし、このように、いかに基本と派生との関係であれ、高寺教授においては、企業資本の二重性のみならず、企業資本の多重性が考えられている。

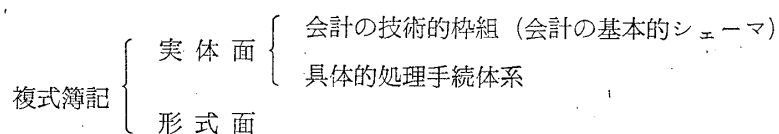
それについて、われわれの言う「企業資本把握の二面性」(duality)においては、それ以上に多面化することは、ついに不可能なのである。なぜなら、その二面性こそが、会計をして会計たらしめている特性だからである。この点でも、基本的な相違がある。

以上の点より考えるならば、二重分類簿記体系には、「企業資本把握の二面性」(duality)は存在しない、と言える。

このように、取引の背後における企業資本の統一的全体的把握の視座を欠き、取引自体より出発し、その取引の二重的把握をもって簿記の本質とする、という視点のゆえに、二重分類簿記論は、行列簿記をも、その体系のなかに包摂することが可能になったのである。しかし、実体としての会計を記録する容器たる簿記を、規定するものは、取引の二重的把握それ自体ではなく、その背後における「企業資本の二面性」である、とわれわれは考えるのであるが、そのような立場に依拠するかぎり、行列簿記と勘定簿記とを同一のカテゴリーに含めることは不可能である。なぜなら、行列簿記は、企業資本の二面的把握 (duality) に立脚しているとは考えられないからである。

結 語

複式簿記を考える場合には、会計との関係においてそれが記録すべき実体の側面と、会計の形式的容器としての記録形式ないし記録機構の側面との、二面を取り上げる必要がある。このうち、前者は、さらに、具体的な処理手続体系の側面と、その背後にある会計の技術的枠組 (会計の基本的シェーマ) の側面とに区分することが必要である。



(注68) 【A】 30～31ページ。なお、二重分類簿記と多重分類簿記との関係も、同じく基本と派生との関係とすることになる (【A】 序文 ii)。

このうち、一般の簿記書においては、形式面、たとえば勘定形式については、所与の前提とされ、とくに検討されていない。Tフォームの勘定形式は、その特質にさして注目されることもないままに、無意識に使用されているのである。

他方、実体面においても、会計の技術的枠組は、一般に無視されている。そして、現実における処理手続体系のみが説明されるのであるが、その場合には、いうまでもなく、取引を基点とした複式簿記の体系となる。しかし、そのような複式簿記体系にしても、その構造は、論者により千差万別である。

本稿は、そうした取引を基点とする複式簿記体系の典型であり、かつもっとも首尾一貫した理論体系であると思われる、高寺貞男教授の二重分類簿記論につき考察したものである。

(了)