

| | |
|------------------|---|
| Title | ケーファー教授の簿記論理をめぐって(I) |
| Sub Title | A Consideration on the Theory of the Double-Entry Bookkeeping by Prof. Kafer |
| Author | 笠井, 昭次(Kasai, Shoji) |
| Publisher | |
| Publication year | 1975 |
| Jtitle | 三田商学研究 (Mita business review). Vol.18, No.4 (1975. 10) ,p.59- 81 |
| JaLC DOI | |
| Abstract | |
| Notes | |
| Genre | Journal Article |
| URL | https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19751030-03959130 |

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.

ケーファー教授の簿記論理をめぐって(I)

笠井昭次

序

§ 1. ケーファー教授の理論体系の概要

- (i) 資産勘定・持分勘定・用役勘定に関する勘定記入の規約
- (ii) 取引の意義
- (iii) 収益勘定・費用勘定に関する勘定記入の規約
- (iv) 損益勘定・残高勘定の意義

§ 2. ケーファー教授における基本的勘定

- (i) 記録対象の限定について
- (ii) 諸基本的勘定の意義
- (iii) ふたつの勘定系統について

§ 3. ケーファー教授における取引概念

- (i) 記録すべき取引の限定について
- (ii) 複式記入の内容・本質
- (iii) 会計的取引概念の曖昧性

(以上本号)

§ 4. ケーファー教授における複式簿記の構造

- (i) 損益勘定について
- (ii) 損益勘定と残高勘定との振替関係の論理
- (iii) 残高勘定の意義

結 語

(以上次号)

序

複式簿記は、形式的には、「勘定と呼ばれる計算形式を用いつつ、取引に関する二面的な記録を行なう」ものと定義されうるであろう。複式簿記の基本構造を明らかにするためには、この形式的定義における諸要素を、その内実的規定にまで立ち入って検討することが必要である。そのうち、勘

(注1) 山根忠恕著『複式簿記原理』52ページ。

定とよばれる計算形式に関しては、そのTフォームによりもたらされる固有のメリットは何か、すなわち、複式簿記の諸特性のうち、Tフォームの使用により直接もたらされる特性は何かという点につき、すでに^(注2)考察した。そこで、本稿では、そうした複式簿記の基本構造を解明するための一環として、「二面的記録」、すなわち、いわゆる複式記入原理につき考察する。

簿記という場合、それは、いうまでもなく複式簿記のことであり、しかも一般的には、企業に関する複式簿記、すなわち、複式企業簿記のことをさしている。その場合、そうした複式企業簿記における処理プロセスの起点は、仕訳であるが、その仕訳は、いわゆる勘定簿記の場合、相異なるふたつの勘定口座の反対側に同一金額を記入する、いわゆる複式記入原理(複式反対記入原理ないし貸借複記原理)に基づきなされる。この複式記入原理は、現実の簿記実践においても実質的に機能しているし、また複式企業簿記の場合、理論的にもたしかに不可欠の要素であると言えよう。

しかしながら、その場合、おおむね、複式記入の原理は、あたかも自明のこととされ、それをいわば所与の前提として、複式簿記の基本構造が説明されている。そのため、ひるがえって、複式記入原理を、複式簿記の基本構造のなかで理論的にどのように理解したらよいか、という点に至ると、きわめて曖昧模糊としたままなのである。

すなわち、複式企業簿記の場合、なぜ複式記入しなければならないのであろうか？なぜ複式記入することができるのであろうか？このような、複式企業簿記における複式記入原理自体の実質的規定に関しては、ほとんど問題にされていないと言えよう。

さらに、この複式記入原理が、簿記の基本構造のなかに、どのように位置づけられるのかに関しても、きわめて曖昧である。すなわち、たとえば、複式記入原理は、いかなる原理から導出され、またいかなる原理を導出できるのであろうか？複式記入原理は、簿記の基本構造につきどのように構成された理論体系のなかに、どのように位置づけられるのであろうか(逆に言えば、複式記入原理を斉合的に位置づけるためには、いかなる理論体系が構成されなければならないのであろうか)？また、簿記と会計との関係において、複式記入原理は、いかなる役割を果しているのであろうか？これらの点についても、解明されているとは言い難い。したがって、複式記入原理は、たんに取引把握における記帳原理にすぎないのか、簿記・会計の基本的シェーマと関連しているのか、さらには、簿記の基本構造そのものをも規定する論理を内在しているのか、という点についても、明確であるとは思われない。

複式記入原理が、複式企業簿記にとって不可欠の要素であるだけに、複式記入原理に関するこれらの疑問の解明は、複式企業簿記の理論的解明にとり、きわめて重要である。

(注2) 拙稿「複式簿記の基本的シェーマについて」(『三田商学研究』第17巻第6号)。

ところで、ケーファー教授の複式簿記勘定理論 (Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping) においては、この複式記入原理が、きわめて重要な役割を果している。そこで、同教授の理論体系を素材にしながら、複式企業簿記における複式記入原理の内容・本質の一端につき検討する。

ケーファー教授における複式記入原理は、その複式簿記に関する理論体系において、たんに、簿記処理のプロセスの起点としての取引にかかる記帳原理であるにとどまらない。すなわち、収益勘定・費用勘定それ自体が、複式記入原理の直接的な作用のもとに生じたのであり、そのため、収益勘定・費用勘定の性格にしても、そうした設定の在り方に、強く制約されている。したがって、収益勘定・費用勘定を集めた損益勘定の性格も、当然に、同教授における複式記入という原理のもっている独特の性格から、一步も脱け出ることができない。さらに、損益勘定と残高勘定とにおける貸借差額 (いわゆる利益額) の振替関係、すなわち損益勘定と残高勘定との構造的関連にも、決定的な影響を及ぼしている。結局において、複式記入原理は、複式簿記に関するケーファー教授の理論体系の全体を、直接的に規定しているものなのである。したがって、複式記入原理の検討は、いきおい複式簿記の全構造にまで及ぶことになる。逆言すれば、ケーファー理論における複式簿記の構造を理解するためには、まず、複式記入原理を正しく理解し位置づけることなくしては、不可能である。

そこで、こうしたケーファー教授における複式記入原理を、主として、複式記入原理自体の内容、および複式記入原理と複式簿記の基本構造との関連、という観点から検討し、複式記入原理のもつ含蓄の一端につき、明らかにしたい。

§ 1. ケーファー教授の理論体系の概要

(i) 資産勘定・持分勘定・用役勘定に関する勘定記入の規約

ケーファーによる、複式記入の規約に関する説明は、大略、以下のようなものである。

複式簿記の対象は、「会計実体^(注3)がもつ、その目的推進の手段としての資源、すなわち財および用役の、貨幣での評価額」であるが、この「貨幣およびその他の資源は経済的にはその本質においてサービス・ポテンシャルズであるから、用役の現在および将来の入と出……(中略)……が会計の事実上の対象」(140ページ)ということになる。

したがって、このような経済的資源の性質が究明されなければならないが、ケーファーは、これらの経済的資源につき、会計上、資産・持分・用役という三つの勘定系統を分別し、そのそれぞ

(注3) Karl Käfer "Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping" 安平昭二訳『ケーファー 複式簿記の原理』140ページ。なお以下において、同訳書からの引用文は、たんに、ページ数を括弧書きで記載するにとどめる。

れにつき、次のように規定している。①いわゆる資産項目とは、「サービス・ポテンシャルズ、すなわち費用を追加することなしに会計実体の目的を促進せしめるであろう将来の用役の源泉」(91ページ)である。②資本主項目は、「所有主、株主等、あるいはより一般的には、その利益を増進させることが企業の目的であるところの人々に対する、(相殺される見返りをもたない)将来の出」(98ページ)として定義される。その結果、負債項目と資本主項目とは、「相殺的な見返りをもたない将来の出でゆく価値」(99ページ)として同性質のものとなり、持分概念に包括されて、資産項目と対立する概念になる。③上記の資産および持分勘定は、用役の将来の出入りであるが、それに対して、現在の、出でゆく用役および入りくる用役に関しては、別に、用役勘定という、資源の特別の一範疇を設けるべきである。

ところで、これらの三勘定に関する勘定記入の規約という点からみて重要なのは、ケーファーが、資産勘定と持分勘定とを対立的に把握し、「資産の本質的な経済的特徴とまさに反対のやり方」(97ページ)で、負債勘定したがって持分勘定の性格を規定している、という点である。たとえば、ケーファーの言う有形財(貨幣、商品、設備等)の場合、その減少を当該勘定に反対記入(貸記)してゆくと、その極限は、一般的には、当該財のサービス・ポテンシャルズが零になる点である。しかし場合によれば、「期待される将来の用役のすべてが消滅するだけでなく、このような対象を処分するために、費用のかかる整理が必要となるにいたるまでも、進行する可能性があるということである。入りくる用役の減少に関する正規の簿記過程は貸方記入から成っている。そして、もしもサービス・ポテンシャルズがゼロになり、逆に将来の用役の出ということに転ずるならば、これ以外の記入(貸方記入のこと……筆者註)は不可能である。したがって、この場合の貸方記入は借方よりも大きくなる」(91~92ページ)のである。すなわち、有形財においても、「将来の用役の出」ということは、「将来の用役の入の減少」の延長線上に位置づけられ、同性質のものと考えられているのである。したがって、両者とも、一種のマイナス項目(消極)とみられる、ということになる。

このことは、ケーファーの言う無形財(受取勘定、手形等)では一層明らかであるとされる。すなわち、「貨幣、財、用役を将来受取るべき見込みが徐々にあるいは突然に減少し、逆の状態に転ずるという現象は、前述した有形資源に関する同様な事象よりもはるかに頻繁に生ずるものである。いろいろな出来事が原因となって、債務者が変じて債権者になりうることもある。……(中略)……そのような場合には、価値の減少をつづけて貸方に記帳してゆくことが論理的であると思われる。そして、貸方側が増加して借方側よりも大きくなった場合には、将来の流入に代って、何らかの資源が将来出でゆくであろう、ということが示されることになる」(94ページ)と述べている。

このように、持分勘定は、「用役の将来の入」としての資産勘定に対して、その減少の延長線上(資産のサービス・ポテンシャルズが零になった地点より、さらにマイナス方向への延長線上)に、「用役の将来の出」として位置づけられている。

この結果、ケーファーでは、資産の取得および増加（用役の将来の入、の増加）を借方に記入するとすれば、当然その減少（用役の将来の入、の減少）は貸方記入となるが、その記帳原則とまったく同じ論理により、「用役の将来の出の増加」（持分の増加）は貸方に、その減少は借方に、それぞれ記入されることになる。したがって、「同種の資源の流入の見込みの取得あるいは創出は、出の減少と同じ意義」（94ページ）として、借方記帳される。貸方記帳の意義も、まったく同じである。

用役勘定にしても、同様に、用役の現在の入は借方に、用役の現在の出は貸方に記入されることになる。

したがって、ケーファーでは、資産・持分・用役の三勘定に関する記帳原則は、「流入（および将来の流入の増加と将来の流出の減少）は借方、流出（および将来の流出の増加と将来の流入の減少）は貸方」（105～106ページ）ということになり、統一的に規約されるに至ったのである。

ここにおいては、資産勘定と持分勘定とを、上記のような経済的関連といわれるものにより把握したうえで、もっぱら、経済的資源自体の、そうした経済的性格と考えられたものに基づいて、勘定記入の規約を導入したわけで、この点にとりわけ注目しなければならない。

（ii）取引の意義

ケーファーでは、このような、簿記の記録対象に関する勘定記入の規約に基づき、勘定記録がなされるわけであるが、それ以前に、記帳すべき事象を決定しなければならない。いうまでもなく、これは、通常、取引と言われるものであるが、ケーファーによれば、会計上の取引とは、「ある会計実体のもつ財および用役（あるいは潜在的および現実的用役）の現在および将来の状態および動きに影響するところの事象」（110ページ）と定義されている。その場合、「会計の内容は取引の記録というだけのものではなく、それらの取引の結果を決定し記録することでもあり、また主としてそういうもの」（77ページ）なので、したがって、取引が企業にいかなる影響を与えるか、ということが重要になる。

かくして、記帳の究極の範囲は、「取引の結果を示す」ということにより限定されるのであるが、ケーファーは、その観点より、取引を、等価交換取引と損益取引とに分類している。前者は、いわば取引の結果がはっきりしているもので、「資産、持分、用役に関する諸勘定のうちの2つの勘定を同額だけ変化せしめる」（124ページ）取引である。それに対して、後者の損益取引は、「他の資産、持分、用役勘定の、確定できるかまたはすでに確定的な対応する結果を伴わずに、ある資産、持分、用役勘定を変化させる」（141ページ）取引である。すなわち、一方において、資産勘定・持分勘定・用役勘定は変動しているのであるが、他方において、明確な等価の代償を伴わず、したがって、「あい対する結果はかくされているかもしれないし、あるいは、取引の進行中は種類および（または）金額が不確かである」（113ページ）ような、結果の不明な取引を、損益取引というのであ

る。ここで注意しなければならないのは、損益取引が、資産・持分・用役という勘定だけを使用することにより、定義されているという点である。

ところで、複式記入の原理は、「結果の不確かなこれらの取引(損益取引のこと……筆者註)を、はっきりとした出と入が認められる本来の勘定の借方または貸方としてだけでなく、そのためにとくに設けられる費用および収益勘定の他の側へも記入することを要求する」(117ページ)のである。たとえば、費用項目を想定すると、一方において、資産勘定の減少があるが、他方、それと引換えに、対価が入ってこない場合(損失)とか、あるいは、対価が入ってくることは知られているが、その金額とか種類とかが不確かな場合(いわゆる費用)とかである。そこで、資産勘定へ貸記すると同時に、費用勘定を開設し、借記するのである。

(iii) 収益勘定・費用勘定に関する勘定記入の規約

上記の収益勘定・費用勘定、すなわち、「いわゆる名目勘定(nominal accounts)は、完全な複式記入のために欠くことのできないもの」(117ページ)であることはいうまでもない。かくして、この収益勘定および費用勘定というふたつの勘定系統が追加されることになる。

ケーファーによれば、収益は、「等価の出の知られない、または確かめられない、(現在および/または将来の入)」(116ページ)として、費用は、「等価の入の知られない、または確かめられない、(現在および/または将来の出)」(115ページ)として、定義されている。収益勘定および費用勘定は、こうした「(現在・将来の入または出)である収益および費用の反映として、記入されるのである。

したがって、収益勘定・費用勘定に関する記帳の規約は、資産勘定・持分勘定・用役勘定のそれとは逆になる。すなわち、「この種(損益取引のこと……筆者註)の現在の流出、または現在ひき起された将来の流出(資産、持分、用役勘定の貸方記入)は費用であり、費用勘定に借記される。この種の現在の流入、または現在ひき起された将来の流入(資産、持分、用役勘定の借方記入)は収益であり、収益勘定に貸記される」(141~142ページ)のである。

かくして、ケーファーでは、一方において、諸勘定は、資産勘定・持分勘定・用役勘定の系統と収益勘定・費用勘定の系統とに二区分され、他方において、そのふたつの勘定系統に対応する相異なるふたつの勘定記入の規約が指定され、それに則り、取引が、複式に記入されるのである。したがって、ケーファーの体系は、「二勘定系統(一方では積極勘定、消極勘定、給付勘定の系統、他方では成果勘定の系統)をもち、二つの記帳規則を用いる理論^(注4)」である、と規定されることになる。

(注4) Fritz Scheerer "Kontentheorien der doppelten Buchhaltung" 安平昭二訳『複式簿記の基礎理論』244ページ。

(iv) 損益勘定・残高勘定の意義

以上のような論理で、取引が、諸勘定に複式記入されるのであるが、さらに期末に至ると、一定の整理記入が施される。そして、この整理後の収益勘定・費用勘定が損益勘定に振替えられる。この場合、「損益計算書は右側に資源の増加を、左側に資源の減少を示し、しかも両側とも、対応する流れが存在しなかったか、またはそれが明らかにしえなかったところの額を示している」(130ページ)ので、損益勘定の残高は、「等価交換取引以外から生ずる会計実体の正味資産の純増減額、すなわち、プラスまたはマイナスの純利益額を示す」(131ページ)ことになる、とケーファーは述べている。

こうして、損益勘定において算出された利益額は、「将来の出」として解釈され、たとえば資本主勘定に振替えられる。

このようにして、収益勘定・費用勘定ならびに損益勘定が貸借平均して締切られたので、残るのは、資産勘定と持分勘定とだけになる。以上の過程において、複式記入が貫徹されており、かつ損益勘定における利益額(貸方超過額)が持分勘定の貸方に振替えられているのであるから、それらを集合した残高勘定においては、 $資産 = 持分$ という等式が結果として形成されることになる。

いうまでもなく、収益勘定・費用勘定を集合した損益勘定における貸借差額と、資産勘定・持分勘定を集合した残高勘定における貸借差額とは、貸借を逆にしてはいるが、金額としては同一になる。したがって、その差額を、損益勘定より残高勘定へ振替えることは、もとより、数字的には可能なのであるが、その会計的意味が問われなくてはならない。それに関しては、「損益勘定における純利益の数字は、正味資源の増分(残高勘定において表示される本来的な利益額のこと……筆者註)によって表わされその中に具体化されているところの、純利益そのものの反映」(131ページ 傍点は筆者)と説明されている。したがって、ケーファーの体系においては、損益勘定の貸借差額の、持分勘定への振替は、『資本・利益会計(capital-income accounting)の』、それゆえに企業複式簿記の、『核心をなすところの、实在勘定と名目勘定との……統合』ということ」(131ページ)を意味することになる、とされている。

以上が、ケーファーにおける複式簿記の基本構造についての概略である。なお、この体系にあっては、いわゆる試算表が現われず、したがってその意義がまったく閑却されている、という点については、格別の留意が必要である。

§ 2. ケーファー教授における基本的勘定

(i) 記録対象の限定について

(1) 諸基本的勘定間の構造的関連

ケーファーによれば、複式簿記の対象は、経済的資源ないし財・用役とされているが、会計・簿

記により認識・記録されるものとしては、資産・持分・用役という三つの基本的勘定が指定されている。このうち、資産勘定・用役勘定は、常識的にも、経済的資源としての性格を具えていると解しうるのであるが、ケーファーでは、持分勘定にしても、資産勘定の特徴とは反対の方法で規定されている。^(注5)したがって、現実における経済的資源の動きが、そのまま会計上の資産・持分・用役として認識されるのであり、その結果、簿記においても、資産勘定・持分勘定・用役勘定が開設され、かくして、経済的資源の動きが、それらの諸勘定に記録されることになる。そのかぎりにおいて、経済的現象ないし現実が、そのままの形で簿記上の勘定に反映されていることになるので、会計の認識対象ないし簿記の記録対象としての、現実における財・用役と、簿記に記録されている、勘定としての資産・持分・用役とは、直接的な関連を有しているかのごとくである。

いうまでもなく、会計単位は種々の経済的資源を保持しており、その経済的資源の動きは、会計単位の実体的経営活動の一構成部分を構成している。したがって、会計にしても、それらの経済的資源と何らかの関係にあることは言を俟たない。しかし、会計の認識対象ないし簿記の記録対象が明らかにされるためには、それらの経済的資源をそのまま捉えることが会計のすべてなのか(それらの経済的資源をそのまま把握すれば、会計はそれで事足りるのか)、また、その論議の帰趨がいかなるものであれ、それらの経済的資源のいかなる側面を会計は把握しているのか(さらには、いかなる側面を把握すべきなのか)、そしてそれらの経済的資源間のいかなる関連を会計は把握しようとしているのかということなどが、さらに検討されなくてはならないはずである。要するに、会計における計算秩序体系とはいかなるものであるのか、という事との関連で、会計上の認識対象したがって簿記の記録対象も、限定されなくてはならない。

いま、経済的資源ないし財・用役の現実の動きが、簿記において、財・用役勘定として記録されるにしても、あるいは資産勘定・持分勘定・用役勘定として記録されるにしても、簿記上、それらの諸基本的勘定間にいかなる関連があるのか、ということが明らかにされないなら、現実におけるいかなる範囲の財・用役が、そのいかなる側面につき、いかなる相互関係(位置づけ)のもとに、簿記上の諸基本的勘定に記録されているのかは、明らかにならないであろう。そうした諸基本的勘定間における一定の関係を示すものこそが、基本的等式といわれるものに他ならない。かかる特定の^(注6)

(注5) この点に関し、シェーラーは、次のように述べている (Fritz Scheerer, *ibid.*, 安平昭二訳 前掲書 245ページ)。

「彼(ケーファーのこと……筆者註)は財産を、……(中略)……反対給付をさらに提供することなしに自由にするのできるであろうところの、将来の利用給付の総体と定義し、負債を反対給付なしでの将来の財および役務給付の引渡しと定義している。これによって彼は、積極と消極を一つの思考から論理的に導き出すことができるのである」。

(注6) ただし、ここにいう基本的等式とは、いわばそれ自体として指定された諸基本的概念につき、それらの関係を即自的に構成したシェーマのことではない。たとえば、いわゆる貸借対照表等式は、貸借対照表を説明すべく、貸借対照表における概念間の関係を即自的に定式化したものであると言えよう。

それに対し、ここにいう基本的等式とは、企業会計の機能に照して、企業の経済活動を、会計はど

基本的等式が予定されて始めて、諸基本的勘定間の関係が規定され、したがって、いかなる財・用役が、いかなる意味において記録されているのか、ということが明らかになるであろう。

この点、ケーファーでは、諸基本的勘定間に一定の関連を予定していない。^(注7)むしろ、一方では、諸基本的勘定は、経済的資源の流れをそのまま映しとるべきである、という立場に依拠しつつ、他方では、一部の基本的勘定については、複式記入の原理との関連で、その性格を規定しているようである。^(注8)したがって、現実におけるいかなる財・用役が、いかなる意味において、複式簿記に組み込まれるのかは、構造的形式的には、まったく限定されていないと言えよう。

その意味において、ケーファーのように、複式簿記の対象を、経済的資源ないし財・用役と規定するだけでは、会計上の認識対象に関して、未だ明らかにされているとは言い難い。したがって、簿記上の記録対象の限定も不明確である、と言わざるをえない。

(2) 持分勘定の意義

もっとも、ケーファーは、現実の経済的資源ないし財・用役を簿記上把握するさいの基本的勘定として、財勘定・用役勘定ではなく、資産勘定・持分勘定・用役勘定の三者を措定している。そのことは、ケーファーにおいても、ある種の枠組が予定されていることを意味しているので、この点につき検討しておく必要がある。

ケーファーによれば、負債すなわち持分(勘定)は、「資産の本質的な経済的特徴とまさに反対のやり方」(97ページ)で、その性格が記述されるのであるが、しかし、そうした解釈は、負債(持分)および経済的資源という字義・内容に照してみれば、必ずしも当然のこととは言えないであろう。また、仮にかかる持分についての解釈を肯定したとしても、問題は依然として残る。すなわち、そのような解釈は、負債ないし持分(勘定)が、財・用役ないし経済的資源の運動の一環として位置づけられている、ということの意味しているものと思われる。企業の実体的活動を担っているものとしての財・用役ないし経済的資源を、簿記上、実在的な勘定たる資産勘定・用役勘定として認識することは、それなりに理解できるにしても、資産の正反対の性質を持つと規定された負債ないし

のように構成・把握しているのか、ということを表白しているものなのである。すなわち、そこでは、企業の経済活動は、統一的な企業資本運動(ひとつの計算秩序体系)と考えられており、したがって、基本的等式における諸基本的概念は、企業の経済活動にまで遡り、それとの関連で、統一的企業資本運動(計算秩序体系)の一環として、その中に位置づけられることになる。すなわち、諸基本的概念は、それ自体としてではなく、企業資本運動(計算秩序体系)の構成要素として、有意味なのであり、それらの関係を定式化した基本的等式は、会計的に構成・把握された企業経済活動を表現しているものとして、有意味なのである。

このように、ここでいう基本的等式は、会計的にみた企業の経済活動を意味している、という点にとりわけ重要である。

(注7) 逆に、貸借対照表等式に関してではあるが、こうした基本的等式から複式簿記の構造を説明することに、積極的に反対している(100ページ)。

(注8) この点については、§3(ii)および§4(i)を参照されたい。

持分(勘定)が、資産勘定・用役勘定と並ぶ実在的な勘定に包含され、そうした経済的資源の実体的運動の一環を構成しているということは、これも必ずしも自明のことではない。^(注9)

したがって、ケーファーの体系において、資産(勘定)の正反対の特徴をもつものとしての持分(勘定)という存在自体が、すでに、現実における財・用役ないし経済的資源と、(現実把握の会計的手段たる)簿記上の勘定との間に、一定の距離があることを物語っていると言えよう。すなわち、財・用役ないし経済的資源を把握するために、簿記上、資産勘定・用役勘定と並んで、資産勘定とは正反対の性質と規定された持分勘定を設定することのなかに、ある種の会計的枠組が感知されるのである。そのことは、「勘定において資産と持分(assets and equities in the accounts)とを、相対数とその変化と同様にとりあつかうことは、まったく正当なことであり、+と-をしか知らない簿記機械によって例証されている」^(注10)(100ページ)とケーファーが述べていることにも窺える。すなわち、そうした資産と持分との相対的關係は、勘定としての資産と持分との關係であるかのように表現されているのである。

しかしながら、ケーファーにおけるそうしたある種の会計的枠組は、^(注11)けっして、すべての基本的勘定間の体系的関連を示しているものではなく、複式記入の可能性を導くものでしかない。すなわち、^(注12)ケーファーによる持分勘定の性格規定は、複式記入という、会計・簿記上の要請に基づき必要とされた、という見方もできるのである。したがって、いずれにしても、ケーファーでは、簿記における記録対象を限定できない、とみるべきであろう。

以上、これを要するに、ケーファーにおけるように、複式簿記の対象を、「会計実体をもつ、その目的推進の手段としての資源、すなわち財および用役の、貨幣での評価額」(140ページ)とするだけでは、会計上の認識対象の構造的形式的限定、および対象の把握の仕方としては不十分であり、したがって、簿記上における記録対象の限定としても、十分であるとは思われない。

(ii) 諸基本的勘定の意義

以上において、ケーファーにおける、現実の財・用役と、勘定としての資産・持分・用役との関

(注9) この点については、次述の(ii)の第2を参照されたい。

(注10) 傍点は筆者。また括弧内の英語は、原著50ページ。

(注11) この点、ケーファーの理論では、「複式記入」の原理が、もっとも重要な会計・簿記上の特質になると思われるが、それについては、§3(ii)において論述する。

(注12) こうした、資産(勘定)とは正反対の方法でなされる持分勘定の性格規定は、結果的には、井尻教授の主張と類似している。しかし、井尻理論では、負債勘定は、消極財産として、財産概念に積極的に包摂されている。そして、その負債をも含む全財産間において因果的に関連があるとされた事象が、簿記に記録されるのであり、そのかぎりでは、井尻理論においては、負債勘定も、積極的に、実在的な勘定として規定されていると言えよう。

しかし、それとは異なり、ケーファーでは、たとえば収益勘定・費用勘定などの場合、むしろ、複式記入を貫徹するという視点から、それらの勘定が開設されるのである。したがって、負債勘定にしても、その内容的側面からというより、複式記入という会計・簿記上の技術的原理からの強い制約のもとに、性格規定されており、その意味で、実在的な勘定とは言い難くなっている。

連につき述べたが、次に設定された諸基本的勘定の意義、およびその相互関連につき論述する。

まず第1に、資産勘定についてであるが、それは、前述のように、サービス・ポテンシャルズ、あるいは将来の、用役流入 (future service-inflow) として定義されているが、ケーファーは、さらに、これを、有形資産と無形資産とに分別している。前者は、貨幣 (手持現金)、商品、設備のような有形財であるのに対し、後者は、受取勘定、約束手形などであり、その経済的意味は、「それが提供するであろう将来の財および用役」(93ページ)とされている。かかる資産の定義・分類については、①貨幣を有形資産に含めている点、および②有形資産と無形資産とを、サービス・ポテンシャルズ、ないし将来の用役流入として同一視できるか、という点などにおいて問題がある。この内、②については、有形資産と無形資産とは、それ自体として何らかの意味で、現在の流入であり、プラスの意味をもっている。したがって、そう解釈するならば、その増加が借方に記入されることは、基本的に首肯しうるであろう。しかし、このような、それ自体として流入であるという解釈は、ケーファーのとるところではないと思われる。^(注13)したがって、そうした形での、有形資産と無形資産との統一的な規定は不可能と思われる。

第2に、負債は、「(相殺される見返りをもたない)将来の出」ないし「将来の出でゆく価値 (future outgoing value without compensating return)」と定義されているが、その意味が問題とされなければならぬ。その場合、資産勘定を、経済的資源との関連で定義する立場よりすれば、将来、価値 (経済的資源) が出でゆくのに備えるために、借方の価値 (経済的資源) を留保すべく設定された貸方項目、^(注14)といった程度の意味に解すべきであろう。

たとえば、資産勘定の借方は、設備などの場合には、勿論、それ自体、経済的資源ないし価値の流入があったとみられるし、受取勘定のような場合にしても、企業外部から経済的資源の流入をもたらしうるという意味で、それ自体が価値の流入である、と考えることができる。しかるに、負債

(注13) すなわち、ケーファーでは、有形資産と無形資産とは、それ自体としてではなく、「将来の用役の流入」(用役流入が将来ある) という点で、プラスであり流入なのである。なぜなら、かかる資産それ自体の、現在の流入ということで、資産の取得ないし流入が借記されることになるとすれば、持分勘定については、その生起 (流入にあたる) につき貸記せざるを得なくなり、資産勘定と持分勘定との、勘定記入の規約の統一性が破れてしまうからである。資産勘定が、それ自体の現在の流入としてではなく、「将来の、用役の流入」と規定されるがゆえに、一方において、持分勘定も、「将来の、用役の流出」(future service-outgo) と規定されうることになり、かくてその生起 (貸記額) につき、マイナスまたは流出として位置づけることができるようになるのである。他方、「同種の資源の流入の見込の取得あるいは創出は、出の減少と同意義であろうし、同様に借方として記帳されうる」(94ページ) ことになり、したがって、持分勘定の借記については、「将来の用役流出の、減少」として、「将来の用役流入」(資産勘定借記) と同一視されうることになる。かくて資産・持分・用役勘定のいずれもが、借方=流入、貸方=流出として、統一的な勘定記入の規約に服することになるのである。

(注14) この点は、井尻教授により主張された因果的複式簿記論における消極財産概念、に対する批判と軌を一にしている。拙稿「因果的複式簿記の素姓—井尻教授の会計観の基底—(I)」(『三田商学研究』第17巻第3号) 56ページを参照されたい。

勘定は、ケーファーにおける複式簿記の対象規定よりすれば、企業内にある借方の経済的資源に、将来、流出をもたらす、ということの意味しているにすぎず、したがって、それ自体としては、価値(たとえ、それが負の方向をもつものにしても)すなわち独立の存在ではない、とみる方が自然である。そして、むしろ、そう解釈することにより、負債勘定は、簿記において、貸方=(将来の)流出という規定を受けることができるようになるのではないかと思われる。しかし、そうであるとすれば、今度は、負債勘定したがって持分勘定は、独立の勘定系統たりえなくなってしまうのである。

第3に、ケーファーは、負債勘定と資本勘定とにつき、「会計的観点からすれば——すなわち、実体の富の蓄積と用役の処分ということに対するこれらの項目の関係に関していうならば——、この2つの種類の持分は同性質のもの、すなわち、相殺的な見返りをもたない将来の出てゆく価値である」(99ページ)と述べている。さらに第4に、資産勘定と持分勘定との関係についても、既述のように、ケーファーは、「資産の本質的な経済的特徴とまさに反対のやり方で負債の性質をのべるのが可能となった」(97ページ)としている。簿記上の処理、とりわけ勘定記入の規約から言えば、このように、負債勘定と資本勘定とを同一視したり、また、その上で、持分勘定と資産勘定とを正反対の性質とみることは、不可能ではないであろうが、会計上の意味理解からすれば、上記のような見解をとることは、許されないはずである。

たとえば、債権勘定の減少の延長線上に債務勘定を位置づけることは、簿記処理的には便宜であるものの、両者の、会計における実体的関係を捨象してしまっている、と言えよう。

以上のように、ケーファーにおける、資産勘定・持分勘定・用役勘定、およびそれらの関係の規定は、簿記処理上、ないし勘定記入の規約の視点からは、可能(かつきわめて便宜)であるものの、ひとたび、会計における本質規定の側面に目を向ければ、きわめて困難である。

このことは、会計と簿記との関係という観点からすれば、きわめて重要な問題をはらんでいる。すなわち、「こと会計との関係におけるかぎり、それ(簿記のこと……筆者註)は、しょせんその形式的な容器でしかない」^(注15)のであり、したがって、「もともと簿記というのは、一応それ自体としては無色・無内容なひとつの装置にすぎないものであるから、もしも簿記にとらわれすぎ、会計ないし会計学をもってそれらの単なる延長にすぎないものとしか考えないとするならば、そこには、会計学の名のもとに著しく空疎な内容のものしか展開されなくなる危険がある」^(注16)のである。

ケーファーの場合、この点において、まさしく、簿記上の処理という観点が、会計における諸概念の本質規定を制約してしまっていたり、さらには、簿記処理上の必要性から、新概念が構成されたりしており、そのかぎり、会計ないし会計学と、複式簿記との関係は、必ずしも納得のゆくも

(注15) 山榊忠恕著『近代会計理論』(10版) 4ページ。

(注16) 山榊忠恕著 上掲書 4ページ。

のではない。

しかしながら、簿記をもって、会計の容器ないし記録形式と理解するかぎり、会計的に内容を与えられたものが、記録職能を担うものとしての簿記により記録されるのである。したがって、記録における記入の規約その他の、簿記処理上の側面が、自動的にそれ自体として規定されたり、さらには、そうした側面が、会計上の概念それ自体を律することは、論理上、ありうべからざることなのである。

このように、会計とは独立的に、複式簿記における処理の観点より、種々の概念規定が与えられ、かつ複式簿記の体系が構築されているという点に、ケーファー^(注17)の特色があるのであるが、逆にいって、ケーファーの複式簿記体系にたいする種々の批判も、正にその点に胚胎しているのである(なお、収益勘定・費用勘定の意義については、以下の論述のなかで明らかにする)。

(iii) ふたつの勘定系統について

以上のように、ケーファーによれば、資産、持分、用役、収益、および費用の五勘定が識別されている。この内、資産、持分、および用役の三勘定は、一方において、複式記入の原理と密接に関連しその原理を貫徹するという視点と、他方における、経済的資源の性格に関する視点とにより規定されている。形式的には、経済的資源の性格の視点から第一義的に規定され、その結果、それらの経済的資源に関する取引(等価交換取引)において、複式記入の貫徹ならびに勘定記入の規約の統一が可能になった、とみることもできる。そのかぎりでは、これらの三勘定は、実在勘定的な性格を帯びている、とあって差支えない。

それにたいして、収益勘定・費用勘定は、もっぱら、複式記入原理の貫徹により生じた概念であるといえよう。したがって、実在的な勘定ではありえず、正に名目勘定という名に相応しいものである。

いずくにせよ、ケーファーでは、資産勘定・持分勘定・用役勘定と、収益勘定・費用勘定という、ふたつの勘定系統が分別されている。その場合、たしかに、両勘定系統は、ともに、複式記入という、いわばある種の会計的認識の特性を媒介として、定義され生成したものではあるが、しかし、実質的には、区分のメルクマールが異なっている。したがって、両者は、同一平面上の分類とは言えない。かかる質を異にしたふたつの勘定系統が、ひとつの複式簿記体系のなかに共存していることには、大きな疑問がある。

すなわち、かかる分類の根底には、会計の対象として、経済的資源のような「もの」それ自体を

(注17) このように、ケーファーにあっては、資産勘定・持分勘定・用役勘定に、会計上の実質的独自の概念規定が与えられていないので、その三者間における基本的な関係を示す等式を、仮に構想しようとしても、原理的に不可能であるといえよう。

措定する思考と、いわば会計的認識の特性として、複式記入原理（あるいはふたつの勘定系統ないし計算の統合という視角）を全面的に強調する思考とが、存在しているように思われる。だからこそ、実体としての資産勘定・持分勘定・用役勘定のある部分の動きにつき（すなわち、損益取引における経済的資源の一方的変動につき）、その反映としての収益勘定・費用勘定が、名目勘定とよばれることになるのである。しかし、もし一方において、「もの」それ自体の把握をあくまで貫徹するのであれば、本来、実在勘定に対立する名目勘定は生じえないであろうし、他方において、ある種の会計的認識の特性としての複式記入原理が会計の対象を十全に把握しうる枠組であれば、複記の為の複記により、新しい勘定（名目勘定）を設定しなければならない、という事態が生じることはありえない（注18）はずである。したがって、かかるふたつの勘定系統の共存には、基本的な問題点が潜んでいる。

かくて、ケーファー理論における、複式記入原理を媒介とした、実在的な勘定系統と名目的な勘定系統という、勘定系統の二分類には、基本的な矛盾が内在していると言えよう。（注19）

§ 3. ケーファー教授における取引概念

(i) 記録すべき取引の限定について

以上において、勘定記録の対象、およびその対象を収容・記録するものとしての基本的勘定にかかる問題につき検討してきた。しかし、具体的な勘定記入は、取引の生起にしがってなされる。

(注18) なお、こうした複式記入原理の貫徹、ふたつの勘定系統の分割ということの背後には、ふたつの勘定系統ないし計算の統合という、より基本的構造的な問題が潜んでいる。この点については、結語において論述する。

(注19) たとえば、山榊教授の説かれる「企業資本等式」(資本の行使分 \times 額+資本の待機分 \times 額=資本の調達分 \times 額)(山榊忠恕著『近代会計理論』(10版) 14ページ)に準拠するならば、会計の対象は、企業の経済活動との関連において、斉しく、資本として把握され、複記の為の複記により、特定の資本概念(基本的勘定)が生成することはありえない、と思われる。すなわち、対象認識の会計的枠組たる企業資本等式を構成する諸資本概念(諸基本的勘定)は、いずれも、現実における企業の経済活動を会計的に把握するために、必要不可欠であり、そのひとつとして欠くことはできないし、また、基本的カテゴリーとしては、それ以上、必要ないと考えられるからである。

そこで、「企業資本等式」における各資本すなわち各基本的勘定は、会計の対象との関連からいえば、企業の経済活動の一環として、すべて同格であり、その意味で、分類のメルクマールが一定の視点に立脚している。したがって、それらの諸基本的勘定のすべてにつき、実在的な勘定であるといえ、すべてが斉しく実在勘定であり、名目的な勘定とみるならば、すべてが斉しく名目勘定の性格を分有している、ということになる。

その場合、「企業資本等式」は、企業の具体的な個々の経済活動を、それ自体として捉えたのではなく、統一的・理念的な立場において把握しようとしたものであるから、そのかぎりにおいて、諸基本的勘定は、実在的な勘定というより、名目的な勘定というほうがまだ正確であると思われる。ただし、名目勘定という用語自体、対象たる「もの」を直接的に表現するものとしての実在勘定の存在を前提とし、損益計算などの兼ね合いにおいて生じた概念であるから、名目勘定は、もともと、「もの」に即した体系のもとで、実在勘定と一対になることによって、有意味なのである。したがって、「もの」に即した体系を超えていると思われる山榊教授の、「企業資本等式」における諸基本的勘定(諸資本概念)は、根本的には、名目勘定とか実在勘定とかの概念規定とは、およそ範疇を異にしている、と考えられる。

すなわち、「会計担当者による記帳されるべき取引の決定が出发点」(111ページ)となるのである。そこで、引続いて、取引に関する諸問題を取り上げなければならない。

既述のように、ケーファーでは、会計上の取引は、「会計実体のもつ財および用役(あるいは潜在のおよび現実的用役)の現在および将来の状態および動きに影響するところの事象」(110ページ)とされている。ところで、このような事象とは、一体いかなるものをさすのであろうか。ケーファーは、「会計担当者は、実体に生ずる取引、すなわち、資産、持分、用役に影響する諸事象および諸条件を観察し、勘定に記入するに足るだけの重要性をもつものを選択しなければならない」(141ページ)と述べてはいるが、それでは、いかなるものがかかる重要性をもっているのかという、取引の本質、取引認識の要件などについては、具体的にはふれていない。

ただし、そのことに関連すると思われることは述べられている。すなわち、①取引とは、記帳可能な事実なのか、記帳の必要な事実なのか、または現実に記帳されている事象として定義されるべき事実なのかという問題(109ページ)、および、②記録するのは、取引それ自体なのか、または取引の結果なのかという問題(9ページ)の二点である。この内、①については、ケーファーは、「会計理論というものは、特定の勘定にたまたま現実に記帳されるものではなく、複式簿記において記帳することのできる場所のものを説明しなければならない」(110ページ)と述べているにとどまり、記帳可能な事実の要件には、具体的にはふれていない。

次に、②については、ケーファーは、「会計を行なう者は企業事象全体のなかからどのようにしてそれ(取引……筆者註)を選び出すのであるか。記帳されるべきものは取引それ自体なのか、それともその結果なのか」(8~9ページ)という問題を提起している。しかし、この問題の本質は、簿記単位の経済的状态と発展事情とを明らかにするという簿記の課題との関連において、ケーファーの意味における損益計算ないし業績の計算を可能にさせること、ひいてはその損益計算と在高計算との統合を可能にさせる、ということのなかにある。すなわち、結論的には、ケーファーでは、取引の結果も記帳されるべきなのであるが、そうした立場をとることにより、収益勘定・費用勘定が設定され、収益・費用にかかる取引(損益取引)が複式記入により把握されうるようになり、かくて、ケーファーの意味においての、損益勘定における損益の算定が果されることになるからである。

すなわち、そこでは、直接的には、ある事象が取引として認識されたときに、それを複式記入することの可能性が取扱われているのである。したがって、この②は、かかる損益取引を含むすべての取引について、取引として認識すべき要件の決定にかかわる問題ではない。

かくして、財・用役の現在・将来の状態・動きに影響する事象は、無数にあると思われるが、これらの事実のうちのどれを取引として現実に認識するのか(すなわち、簿記上、記帳できる事象とはいかなるものであるのか)、という会計上の限定は、ケーファーにおいては、構造的形式的にはついになされていない。

そのことは、§2で述べたように、簿記上の記録対象が会計的に限定されていないこと、さらには、諸基本的勘定間の関係が会計的に定式化されていない、ということと密接に関連している。すなわち、一般に、企業の経済活動を把握することとの関連で、簿記上の記録対象が特定され、そうした対象を把握する諸基本的勘定間の関連についての基本的等式が予定されている場合には、構造的形式的には、その基本的等式の構成に変化を及ぼすものとして、取引を定義することが可能になるからである。すなわち、そこでは、簿記における一般的な記録対象の限定と、取引として記録すべき対象の限定とが、基本的等式を媒介として結びついているのである(しかも、この場合には、かならず、複式記入することが必要になる)。したがって、そうした基本的等式を否定するケーファーにおいては、構造的形式的に、記録すべき取引を限定できないのも、やむを得ないということになる。

(ii) 複式記入の内容・本質

以上のように、ケーファーにおいては、記帳すべき取引の決定が、会計ないし複式簿記の出発点をなしている。ケーファーにおける諸基本的勘定の性格についての究明(例えば、持分勘定の規定の仕方)にしても、結局は、そうしたケーファーの意図する取引概念を成立させるためには、基本的勘定がどのように構成されなければならないのか、ということに関する予備的前提的な考察であった、とみることができる。したがって、ケーファー理論の解明のためには、取引概念の解明がきわめて重要である。

そして、この取引は、いうまでもなく、複式簿記においては、ある勘定の借方と他の勘定の貸方とに、二重に記録されるのであるが、ケーファー理論においては、別して、この複式記入の原理が、重要な役割を担っている。そこで、ケーファーにおける、この複式記入の内容・本質について、検討することにしよう。

この複式記入の原理の内容・本質につき論ずる場合、問題となるのは、(1)なぜ複式記入しなければならないのか(複式記入の意義ないし必要性)、あるいは複式記入の原理は簿記の理論体系のなかにどう位置づけられるのか(複式記入原理の導出の論理的根拠)、および(2)なぜ複式記入することができるのか(複式記入の意味ないし必然性)という点などである。

例えば、基本的等式より出発するならば(いま、その等式の妥当性を度外視すれば)、取引を、その等式の変数(諸基本的勘定)に変化を及ぼす原因と規定することにより、取引の複式記入を、基本的等式から導出すること(複式記入の論拠)ができる。また、基本的等式の規定の仕方によっては、複式記入の意義ないし必要性(複式記入しなければならないこと)にしても、複式記入の意味ないし必然性(複式記入しうること)にしても、構造的形式的に説明しうるのである。

それに対し、ケーファーは、基本的等式より出発することを拒否している。したがって、ケーフ

ァーの場合、例えば交換取引につき、ふたつの勘定に、しかもその反対側に、二重に記入できるということ、あるいは二重に記入しなければならないということは、必ずしも自明のことではない。

すなわち、交換取引の場合には、たしかに、財・用役につき、対応するふたつの流れがある。そこで、ケーファーは、「会計担当者は、資源および持分の多くの変動が相関的(correlated)なものであるということを了解している」(注20)(114ページ)と述べ、交換取引における複式記入を、あたかも自明なことのよう取扱っている。しかし、この場合とて、そのふたつの流れにつき、一方的な流出・流入がそれぞれ別個にあると考えても、一向に差支えないのであるから、複式記入は、けっして自明のことではない。

まして、損益取引の場合、そこには、財・用役の一方的流出入しか存在しないのであるから、もとより、「もの」自体の把握という視点よりするならば、複式記入は、必然であるともいえないし、必要であるともいえない。

したがって、ケーファーの複式簿記体系において、複式記入の内容・本質、すなわち、複式記入の意味ないし必然性(2)、複式記入の意義ないし必要性、および複式記入の論拠(1)などが、改めて、問われなくてはならない。

(1) 複式記入の意義ないし必要性

ケーファーは、「会計の内容は取引の記録というだけのものではなく、それらの取引の結果を決定し記録することでもあり、また主としてそういうもの」(77ページ)であるとし、取引の結果こそが、会計の根本的問題であるとしている。この取引結果の記帳こそが、複式記入の意義ないし必要性(なぜ複記しなければならないのか)と直接的関連にある。

そこで、そのことを明らかにするために、①販売による商品の流出、および②販売の結果としての、現金などの資産の流入、というふたつの事象について考えてみよう。①の資産勘定における減少は、「もの」に即して会計を考えるかぎり、究極的には、すなわち、記録された取引が期間損益計算として整理される段階に至ったときには、②の資産勘定における増加と対応するにしても、①の生起時には、②は、隠されているか、または顕在化しつつあるとしても、種類・金額は不確かである。また、①が、いわゆる費用に対立するものとしての損失であるなら、対応する資産増加(②)は、ついに存在しないことになる。いずれにせよ、①と②とは、等価交換取引のような対応関係(注22)はない。ケーファーでは、このような、それぞれ別個独立のものとしての①および②が、それぞれ

(注20) 傍点は筆者。また括弧内の英語は原著56ページ。

(注21) 本稿の立場よりすれば、①資産勘定における減少(貸方)それ自体と、②資産勘定における増加(借方)それ自体とが対応するのではない。すなわち、①資産勘定における減少に対する、独立の存在としての費用勘定(借方)と、②資産勘定における増加に対する、独立の存在としての収益勘定(貸方)とが、対応するのである。

(注22) ケーファーは、かかる損益取引における財・用役の一方的流出入に対応するものとして、次の三つ、

ひとつの損益取引なのである。したがって、損益取引とは、財・用役の一方的流出・流入を意味している。

このことは、ケーファー理論が、「もの」に即した体系であることを示唆している。したがって、会計を「もの自体の記録」に限定するならば、ケーファー理論では、損益取引については、論理的には、複式記入する必要はない、ということになると思われる。そして、その場合でも、たんに利益額を算出するというのであれば、二時点における純財産在高の比較などにより、差支えない。ただ、利益の生起に関する原因を知ることはできない。すなわち、企業の経済活動を「もの」に即して把握し、それを記録するかぎり、いくら、「もの」に体化された企業の経済活動についての記録を辿り整理しても、当該活動により生じた利益の原因を知ることは、ついにできない。^(注23)

したがって、ケーファーが「取引の結果をも簿記は記録しなければならない」というとき、そこに含意されているのは、損益勘定における損益計算(利益についての原因計算)の必要性、そして、それとの関連において、複式記入の必要性である、と考えられる。

しかし、このような立場に依拠して、複式記入の必要性ないし意義を説くケーファーの立論には、次の二点において、疑問が存する。すなわち、第1に、損益計算の視点を、日常の経済活動を記録する段階に、直接的に持ち込んでいるという点においてであり、第2に、その結果として得られる損益勘定(損益計算)の意義、およびその損益勘定と在高勘定との統合(ないしふたつの計算の統合)の意義においてである。

まず第1の点についてであるが、損益計算にたいする考慮が生ずるのは、生起した取引を整理する段階において、企業会計の課題(損益計算と在高計算、あるいは資本増殖高計算と資本有高計算)との関連においてである。勿論、今日の会計・簿記の体系は、その全般にわたって、損益計算の視点より構成されているが、しかし、そうした企業会計の存否にかかわらず、企業の経済活動はなされているのであるから、期中における企業の経済活動それ自体の把握も企業会計のきわめて重要な職能であろう。そうであるなら、ひとまずは、その企業の経済活動にしたがって、取引を把握すべきである。そして、それが、期末などに、企業会計の課題という、一応は別の視角により構成されて、た

を区分している。すなわち、「損益に影響を与える事象においては、入または出に対する反対効果が欠けているか、または、それが存在するとしても両者間に等価性がないか、あるいは、その反対効果が不確かであるとみなされるかのいずれかである」(K. Käfer『Kapitalflußrechnungen. Fund Statement, Liquiditätsnachweis und Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung』, 安平昭二・戸田博之・徐龍達・倉田三郎共訳『ケーファー資金計算書の理論(上巻)』53ページ)。

(注23) この点、山榊教授の「企業資本等式」においては、企業の経済活動を、統一的な企業資本の運動として把握するので、企業資本に体化された企業の経済活動についての記録を整理することによって、すなわち、その時々把握された企業資本運動についての記録の必然的結果として、利益の原因計算が可能になる、と考えられる。(勿論、期間的にのみ限定される項目もあるが、大筋においては、上のような論理関係になっている)。

たとえば損益計算上の収益勘定と費用勘定とが対応させられることになる、と考えるべきである。そのような企業会計の課題にしても、企業の日々の経済活動を十分に描写することにより、はじめて可能になるはずである。

したがって、会計・簿記は、損益計算などの企業会計の課題を意識しつつ、ひとまずは企業の経済活動それ自体の忠実な描写に徹すること、およびその描写の必然的結果として、企業会計の課題を果しうること、の両者をひとつの体系において結びつけるものでなくてはならない。

しかるに、ケーファーにおける収益勘定・費用勘定は、企業の経済活動の生起とは、直接的には何らの関連をもつものではない。すなわち、ケーファーでは、企業会計の課題の遂行という視点のために、その理論体系においては実体的には存在しないはずの、反映としての収益勘定・費用勘定が期中に生ずることになったのである。それは、企業の日々の経済活動を描写する段階たる取引把握時のレベルに、取引を整理した段階たる企業会計の課題のレベルの問題を直接的に持ち込むものである。その意味で、ケーファーにおける収益勘定・費用勘定の設定は、ふたつのレベルの(注24)混淆というべきである。

ただ、上述の論議の是非はともかく、複式記入の必要性にとり、基本的に重要なのは、第2の点、すなわち、複式記入の結果としての、損益勘定の意義、および損益勘定と在高勘定との統合の意義である。複式記入の意義ないし必要性は、究極的には、この点に帰着するが、それについては、§4において論述する。

(2) 複式記入の意味ないし必然性

次に、複式記入の意味ないし必然性についてであるが、ケーファーは、なぜ複式記入できるのか、という点については、一切、説明を加えていない。

この点、まったく異なる体系のもとではあるが、井尻教授の因果的複式簿記論においては、複式記入の意味ないし必然性が、因果的観点より論拠づけられている。すなわち、井尻教授は、公理的方法に基づくその理論体系において、三個の公理を設けているが、そのひとつたる「交換公理」は、井尻教授の理論体系を根本的に支えているものである。ここに「交換公理」とは、会計の対象たる経済財の変動を会計的に認識するにさいして、経済財の増分とその減分との因果関係として把握するという、会計的認識の特性を含意している。すなわち、経済事象を因果関係に基づく交換として認識する点に、会計における独特の方法論的特質がある、とされているのである。(注25)

そして、因果的複式簿記は、かかる交換公理にしたがって、期中の財産変動を記録するものとして位置づけられている。いうまでもなく、複式記入は、この交換公理に基づいている。ここにおい

(注24) ただし、ケーファーに対するこうした批判は、けっして、取引の把握時において、その対象を会計的に構成し整理化する、ということ自体を否定するものではない。

(注25) 井尻雄士著『会計測定的基础—数学的・経済学的・行動学的探究』117ページ。

ては、^(注26) 会計的認識の特性として会計上の概念規定を与えられた交換公理により、複式記入の意味ないし必然性が与えられているのである。

ケーファーでは、勿論、かかる因果関係に基づく交換概念が、その理論体系の基底に据えられてはおらず、複式記入の意味ないし必然性の論拠にされているのではない。したがって、もとより、ケーファーの意図が複式記入の因果的説明にある、というのではないが、ケーファーにおける複式記入の内容を検討するために、上記の交換公理による複式記入の説明と対比してみよう。

①ケーファーでは、もともと、会計と複式簿記との関係および両者の区分についての原理的な側面に関し言及されていないが、いずれにせよ、会計ないし会計学は、^(注27) 複式簿記の構造の側面(すなわち複式記入原理とか、ふたつの勘定ないし計算の統合という視角とかなど)により、強く規定されている。したがって、交換概念の根拠を因果関係にもとめるというような、(会計の)内実についての考察はほとんどなされていない。もっとも、資産勘定・持分勘定・用役勘定の性格については記述されているが、それとて、複式記入原理の貫徹との兼ね合いで論述されているにすぎない、とみるべきであろう。したがって、その性格規定も、複式記入原理の視点からなされているのである。かくして、ケーファーでは、因果関係のような会計の内実にまで立ち入った規定は、本質的に無縁であるとみるべきであろう。

②次に、交換取引においては、まだしも可能のようではあるものの、ケーファーの損益取引においては、因果関係的把握は、完全に破綻をきたす。すなわち、損益取引における収益勘定・費用勘定は、「複式記入の原理は、結果の不確かなこれらの取引(損益取引のこと……筆者註)を、はっきりとした出と入が認められる本来の勘定の借方または貸方としてだけでなく、そのためにとくに設けられる費用および収益勘定の他の側へも記入することを要求する」(117ページ)ということのゆえに、開設されるのである。すなわち、複式記入原理という大前提の存在ゆえに、いわば、「複記の^(注28) 為の複記」ということのために、開設されるのである。したがって、そこには、会計的内実を示している因果関係など、本質的になじまないのである。

③しかも、その場合、収益勘定・費用勘定は、複式記入原理により導出されるのであるから、複式記入原理が、ケーファーの理論体系の前提となっている。そのことは、「なぜ複式記入できるのか」という問が、「なぜ複式記入しなければならないのか」という複式記入の意義ないし必要性に帰着する、ということをも物語っている。そして、その複式記入の意義ないし必要性が、損益勘定での損益計算の遂行、ないしふたつの勘定または計算の簿記的構造的統合にあるとしたら、その意味

(注26) この交換概念が、はたして会計上の概念であるかどうかは、問題の存するところであるが、一定の内実の規定が与えられていることは認められよう。

(注27) ケーファーにおける、会計ないし会計学と簿記との関係については、稿を新たにして、後日、論じる予定である。

(注28) この点については、§4で論述する。

でも、ケーファーでは、本質的に、複式記入の意味ないし必然性につき、^(注29) 会計的な内実関係を現わしている因果性が関与する余地はない、といえよう。

かくして、ケーファー体系における複式の意味ないし必然性(なぜ複式記入できるのか)につき、因果関係により説明することは、現実的になされていないし、また本質的に不可能であるといえよう。そうであるなら、他方において、基本的等式を設定していないケーファー体系は、ついに、複式記入の意味ないし必然性を説明しえない、ということになる。

あえていえば、「複式記入しなければならないから、複式記入する」ということになるであろう。したがって、ケーファーでは、複式記入の意義ないし必要性のみしか問題とならないようである。ケーファーが、複式簿記の過程に関する多くの疑問の冒頭に、「各取引についてなぜ2つの記入が必要なのか」(8ページ)といういわば複式記入の意義ないし必要性はあげているが、複式記入の意味ないし必然性についてはふれるところがないのは、正に、この辺の事情を物語っているものと思われる。

以上の検討からしても、ケーファーにおける複式記入原理の有意性には疑問があるのであるが、その決着は、ひとえに、ふたつの計算ないし勘定系統の統合の意義にかかっている。したがって、複式記入原理の有意性に関する結論は、§4におけるそれらの論述に至るまで俟たなくてはならない。

(3) 複式記入の規約の複数性

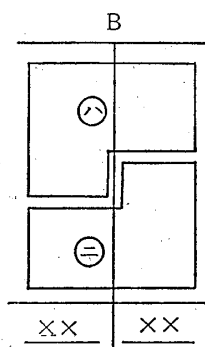
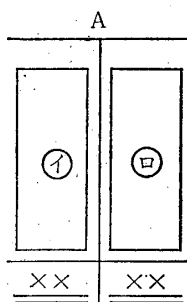
なお、ここで付言しておかなくてはならないのは、複式記入に関する規約についてである。ケーファーは、持分勘定につき、必ずしも自明ではありえない会計規定を与え、そのことにより、資産勘定・持分勘定・用役勘定については、「流入(および将来の流入の増加と将来の流出の減少)は借方、流出(および将来の流出の増加と将来の流入の減少)は貸方」(105~106ページ)という統一的な勘定記入の規約の設定に成功した。しかし、収益勘定・費用勘定についての記入の規約は、丁度、その逆になる。したがって、勘定記入の規約はふたつあることになる。

この点につき、ケーファーは、すべての勘定およびすべての取引につき妥当する単一の記帳原則を設定すべきであるという見解を、批判して次のように述べている。

「近代会計の主要なねらいの1つが、損益計算書と貸借対照表とを勘定記録から直ちに導き出しうるようにすることにある、ということは1つの事実である。それゆえに、このような一般的な規則は、それが異なった2つの要素、すなわち、損益取引および損益勘定に振替えて締切られる2種類の勘定に関する第1の規則と、交換取引および貸借対照表に示される勘定に関する第2の規

(注29) このようにみえてくると、ケーファーでは、会計の内実的規定が欠如していること、さらに、会計が主として複式簿記の構造から規制されている、ということが理解できるであろう。

則とを、1つに結合しうる場合にしか、満足のゆくものとはならないであろう。したがって、まったく異なった内容をもつ、少なくとも2つの異なった勘定系統が区別されねばならず、両者に同様に妥当する同一の規則というものは、考えることができないように思われる」(143ページ)。



しかし、その成否は別として、行列簿記論が、損益計算書と貸借対照表との存在を前提としつつ、単一の勘定記入の規約を設定していることを考慮するならば、ケーファーの上記の見解は、幾分、中途半端であるという観を拭えないであろう。

いま、次のようなふたつの、いわゆる試算表を想定しよう。図Aのように、試算表の両側において、①と②というそれぞれ独立の概念(基本的勘定)が対峙している場合には、たしかに、ふたつの記帳原則は、是認されえよう。しかし、ケーファーの場合には、図Bのように、③貸借対照表と④損益勘定とを対立させている。したがって、その両者につき、記帳原則が異なってよいということは、必ずしも自明のことではない。したがって、③と④につき、別々の記入原則を設定することの可否は、ひとえに、ケーファーの体系において、損益勘定における損益計算が独立的になされているか、ふたつの計算ないし勘定が有機的に統合されているか、すなわち、有意味な計算体系が形成されているかどうか、ということにかかっている。そこで、この問題の決着もまた、§4において述べる、ケーファーにおけるふたつの計算ないし勘定系統の統合の意義に委ねられることになる。

(iii) 会計的取引概念の曖昧性

以上のように、ケーファーの複式記入原理をめぐって、種々の疑問が存するのであるが、それとの関連において、ケーファーの取引概念の、会計的取引概念としての曖昧さについても言及されなければならない。

ケーファーでは、前述のように、(会計上の)取引は、「会計実体のもつ財および用役(あるいは潜在のおよび現実的用役)の現在および将来の状態および動きに影響するところの事象」(110ページ)と定義されている。ところで、損益取引においても、財・用役の一方的流出入があるのであるから、上に定義された意味での取引が生起しているのはいうまでもない。したがって、会計的取引についての上記のような概念規定に基づくかぎり、たしかに、損益取引および交換取引は、ともに会計上の取引ということになる。

しかるに、交換取引は、ある財・用役の動きと、他の財・用役の動きとの関連を意味しているので、記入されたふたつの勘定が、ともに会計単位における財・用役の動きを表わしている。すなわち、同一のカテゴリーに含められる、相異なるふたつの「もの」の関連を表現しているのである。

それにたいし、損益取引は、同一の財・用役に関し、資産勘定・持分勘定・用役勘定と、その反映である収益勘定・費用勘定との関連を意味している。すなわち、同一の「もの」の動きに関する、いわば実体面と反映面という相異なるふたつの視角の関連を表現しているのである。

したがって、明らかに、交換取引と損益取引とは、複式記入の内実的側面の視点よりすれば、基本的に異なった視点に基づき、勘定記入されている、ということになる。そのことは、ケーファー^(注30)における交換取引と損益取引とが、会計上の取引として同一視されうるかという疑問を惹起し、同時に、会計上の取引が、経済的一般的な意味での取引と必ずしも同じではない、ということをも物語っている。すなわち、ケーファーにおける取引の定義は、一般的な意味においては、あるいは経済的な意味での取引概念としては、首肯しうるであろう。しかし、それが、会計上の取引概念とまでいえるかどうかには疑問がある。少なくとも、ケーファーにおいては、損益取引と交換取引とを包括した会計上の取引概念が、統一的に定義されているとは思われない。

われわれは、複式記入にさいして、いかなる取引においても、その貸借双方が独立の概念であり、独立的にその増減を表示している、と理解するものであるが、そのように取引を構成しうるためには、取引に含まれる概念(基本的勘定)の統一的把握、およびそれらの諸概念の関係の統一的体系的な把握が、不可欠となるのである(次号に続く)。

(注30) この疑問は、ケーファーにおける勘定系統の分類に対する前述の疑問と軌を一にするものである。