

Title	会計的統合の系譜(II) : アウトプット理論を中心にして
Sub Title	Types of the Integration in Accounting (II)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.4 (1987. 10) ,p.31- 50
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871025-04054241

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.

会 計 的 統 合 の 系 譜 (Ⅱ)

—アウトプット理論を中心にして—

笠 井 昭 次

§ 2. 2 計算方法の結合体系 (1)

—財産計算の体系—

筆者は、前号(『三田商学研究』第30巻第3号)の§.1において、以下の本稿の分析に必要な諸概念の整理を試みた。その点については、さらに計算目的(損益計算・財産計算・在高計算)および損益額を媒介とする損益勘定と残高勘定との結節関係(振替関係・カンヌキ関係・包摂関係)にも言及すべきではあるが、別稿にて論述することとし、以下、本論の、アウトプット理論における会計的統合の系譜を辿ることとしたい。すでに、前号の序において、アウトプット理論には、対象勘定の一覧表における貸借が必ず均衡する均衡思考体系(貸借対照表の二面的把握体系)と、貸借が必ずしも均衡しない非均衡思考体系(2計算方法結合体系)というふたつの素性のものがあることにふれておいたが、まず、非均衡思考体系すなわち2計算方法の結合体系より論ずることとする。この体系には、その計算方法の内容に従って、財産計算を目的とする体系と損益計算を目的とする体系というふたつの類型が存在するので、ここでは、前者を取扱い、§ 3以下において後者を取上げることにする。

(i) 基本的等式

(A) 「事実」の体系における基本的等式

非均衡思考体系にも種々のタイプがあり得るが、もっとも典型的とみられているのは、いわゆる資産勘定と負債勘定とを構成要素とする体系であろう。この場合、言うまでもなく、負債勘定をもって、負の勘定とみるのである。すなわち、資産勘定は正の財産(積極財産)勘定つまり正数、負債勘定は負の財産(消極財産)勘定つまり負数として構成されるので、資産勘定と負債勘定とは、正負の関係を形成する。したがって、正と負との相違こそあれ、同じく財産勘定というカテゴリー

に属することになり、両者は、結局、同質の概念として把握されることになる。そして、その両者の差額は、いわゆる純財産額を表わすので、純財産勘定とよばれるが、しばしば、さらに資本勘定¹⁵⁾と称されることもある。いま、これを定式化すれば、次のようになる。

$$A - S = RV \text{ (ないし } K) \quad \dots\dots\dots \text{ (第1式)}$$

この等式に関しては、まず次の2点に留意すべきである。第1は、この等式を形成する諸勘定の性質についてである。資産勘定および負債勘定は、会計の対象たる(現在および将来の)財・用役を収容するのに対して、純財産勘定は、会計の対象それ自体を計上するのではなく、(会計の対象たる財・用役を収容するものとしての)資産勘定と負債勘定との差額を計上するのである。つまり、純財産勘定の数値は、資産勘定と負債勘定との存在を前提にして、単に、両勘定から計算的に導出され得る数値にすぎない。要するに、資産勘定・負債勘定は対象勘定、純財産勘定はメタ勘定であり、等式の両辺がこのように根本的に異なった性格を具えている、という点は第1式を理解する上で決定的に重要である。次に第2に、もっとも原初的には、この資産勘定・負債勘定は、一時点の实地棚卸により確定されることになるであろう。すなわちこの等式は、組織的継続的記録は不可欠ではない、いわば「事実」の体系なのである。したがって、そこで損益計算の遂行を企図すれば、必然的に、2時点間の純財産勘定在高額を帳簿外において比較することによってのみ、可能となるのである。

以上の2点は、第1式の原点であり、その基本的思考をなしている。この§2および以下の§3・§4・§5において、第1式を展開した会計構造を論ずるが、そのさいにも、こうした出自よりして、それらの会計構造論が、いずれも基本的にこの2点に掣肘されている点には、くれぐれも留意しなければならない。

(B) 「記録」の体系における基本的等式

さて、この体系は、上記のように、原初的には、实地棚卸に基づくいわば「事実」の体系なのであるが、しかし、「記録」の体系としても構成することができる。本稿は、いうまでもなく、記録の体系としての第1式を取扱うが、そのさいの基本的等式を形成するためには、まず期中における取引の種類につき言及しなければならない。一般的には、財・用役にかかわる等価の2要素の交換であり、純財産額には影響を及ぼさない取引と、財・用役の一方的流出入であり、純財産額に影響を及ぼす取引というふたつのタイプのものがあるとされて¹⁶⁾¹⁷⁾いる。ここでは、前者を交換取引、後者を¹⁸⁾一面的増減取引(ないし純財産作用的取引)とよぶことにする。交換取引については、純財産額に影響しないのであるから、財・用役の変動額が、個々の資産勘定・負債勘定に記入されるだけであるが、後者の一面的増減取引(純財産作用的取引)に関しては、財・用役の一面的な流出入額につ

15) A : 資産勘定, S : 負債勘定, RV : 純財産勘定, K : 資本勘定

き、もちろん個々の資産勘定・負債勘定に記入されるが、しかしそれだけではなく、他方でその同一の変動額が純財産勘定 (の反対側) にも再度記入されるのである。

以上を記号的に表現すれば、次のようになる。まず一面的増減取引であるが、資産勘定の増加 (+ a_1) および負債勘定の減少 (- s_1) に伴ない、その額だけ、純財産額が増加する。したがって、 a_1 および s_1 に対応する純財産額の増加額 ΔRV_1 および $\Delta RV_1'$ が、それぞれ純財産勘定に記入されることになる。逆に、純財産額の減少をもたらす資産勘定の減少 (- a_2) および負債勘定の増加 (+ s_2) に対しては、それに伴なり純財産額の減少 $-\Delta RV_2$ および $-\Delta RV_2'$ が純財産勘定に記入される。したがって、一面的増減取引は、次の4タイプになる。

$$\left. \begin{array}{l} +a_1 = +\Delta RV_1 \\ +s_1 = +\Delta RV_1' \\ -a_2 = -\Delta RV_2 \\ -s_2 = -\Delta RV_2' \end{array} \right\} \dots\dots\dots \text{(第2式)}$$

次に交換取引に関しては、資産勘定の増加 (+ a_3) と減少 (- a_4)、負債勘定の増加 (+ s_3) と減少 (- s_4)、資産勘定の増加 (+ a_5) と負債勘定の増加 (+ s_5)、そして資産勘定の減少 (- a_6) と負債勘定の減少 (- s_6) という4通りの組合せになる。

$$\left. \begin{array}{l} +a_3 - a_4 = 0 \\ -s_3 + s_4 = 0 \\ +a_5 - s_5 = 0 \\ -a_6 + s_6 = 0 \end{array} \right\} \dots\dots\dots \text{(第3式)}$$

そこで資産勘定・負債勘定および純財産勘定の期首額を、 A_a 、 S_a および RV_a とすれば (a : 期首),

-
- 16) この等式における取引の概念規定については、まったく別種の考え方も成立し得る。それは、交換取引についても、それを構成している等価の2要素を分解して、そのそれぞれを、純財産額に影響する独立の取引と見るのである。したがって、この場合には、すべての取引が、資産勘定・負債勘定の増減と純財産勘定の増減という2要素の組合せよりなることになる (これはきわめて興味深い見解であるが、そうした取引概念については、例えば、田中茂次著『現代会計の構造』17~25ページを参照されたい)。この等式に関しては、このような取引の考え方のほうが、むしろ理論的とも思われるが、しかし、本稿の以後の展開に関しては、そのどちらでも特に関係ないので、通説に従って交換取引という概念をも使用することにす。
 - 17) なお、一般には、さらに混合取引という第3の取引概念も取上げられている。しかし、それは、理論的レベルの概念というより、理論の実践的適用の段階で不可欠になる取引概念とみるべきである。もちろん、会計学のように実践に密着した領域にあっては、実践可能性ないし経済性というものも、閑却されてはならない。しかし、それは、基本的には、ある理論体系が理想型として完成されたのちに、俎上に載る問題であろう。本稿は、そうした理想型の確立を企図しているのであるから、混合取引という概念は、特に取上げなくてよいであろう。
 - 18) 一般には、後者は、「損益取引」とよばれているようである。しかし、そのような名称は、この等式については必ずしも妥当ではない。なぜなら、後述のように、この体系は、財産計算の体系であり、損益計算は、少なくとも直接的には意図されていないからである。

$$A_a - S_a = RV_a \quad \dots\dots\dots \text{(第4式)}$$

したがって、第4式に、期中の取引である第2式および第3式を加算すれば、期末の資産勘定額・負債勘定額および純財産勘定額の関係が表示されるはずである。すなわち、

$$\begin{aligned} (A_a + a_1 - a_2 + a_3 - a_4 + a_5 - a_6) - (S_a - s_1 + s_2 + s_3 - s_4 + s_5 - s_6) \\ = RV_a + (\Delta RV_1 + \Delta RV_1') - (\Delta RV_2 + \Delta RV_2') \quad \dots\dots\dots \text{(第5式)} \end{aligned}$$

この式の左辺の第1項は期末資産勘定額 (A_e)、第2項は期末負債勘定額 (S_e) である。またその右辺の全体は期末の純財産額 (RV_e) を示しているが、その第2項を RV_+ 、第3項を RV_- で表わすと次のようになる。

$$A_e - S_e = RV_a + RV_+ - RV_- \quad \dots\dots\dots \text{(第6式)}$$

第6式と第1式との相違は、第1式においては、純財産額が、その総額 (RV_e) だけしか算出され得なかったのに対し、第6式においては、それが3分割され、期中増加額 RV_+ および期中減少額 RV_- までもが識別され得る、という点にある。言うまでもなく、期中の取引がその都度記録されていたからであり、この点に、正に記録の体系の特質のひとつが見出せるのである。この第6式が記録の体系における基本的等式となる。

(C) 特質

かくして、以下においては、第6式に基づいて、その会計構造を展開するが、そのさい、次の2点にはくれぐれも留意しなければならない。まず第1は、第6式と損益計算との関係である。つまり、第6式において、($RV_+ - RV_-$) は、いわゆる利益額に相当する。言うまでもなく、期末純財産額 ($A_e - S_e$) と期首純財産額 (RV_a) との差額は、利益額に他ならないからである(ただし期中に増減資はなかったものとする)。しかし、そのことから、第6式が損益計算の論理を内包している、と理解してしまってよいのであろうか。そして第2は、 $RV_+ \cdot RV_-$ の意義である。すなわち、この RV_+ および RV_- は、期中の記録により算出されるのであるから、そのかぎりでは、第6式における右辺は、期末において、左辺の演算の結果として算出されるのではないことになる。つまり、 $RV_+ \cdot RV_-$ したがって RV_e は、 $A_e \cdot S_e$ とは独立に算出されるかのような外観を呈するのであるが、そのように理解してしまって本当によいのであろうか。

まず第1点であるが、第6式において、 $RV_+ \cdot RV_-$ を RV_e より分離して、ひとつの勘定に収容すれば、それは、いわゆる損益勘定に相応する勘定になる。その結果、ともすれば、第6式においても、損益計算が遂行されているとみられることになる。しかしながら、その主張は決して妥当ではない。その理由の第1は、いうところの損益勘定があくまで期末純財産額を構成する一要素にすぎない、という点にある。つまり、損益勘定を仮に分離独立させてみたところで、所詮は純財産勘定の下位勘定に他ならず、そのレーゾン・デートルは、あくまで期末純財産額の算定へ

の役立ちにある。つまり、純財産額計算の部分計算以上のものではあり得ないのである。もともと、勘定の役割というものは、その勘定に付せられたタイトルに規定される。例えば、商品勘定の役割は、おのずから、商品の入と出とからその在高を算定する、ということに限定される。その貸方つまり商品の出のみを分離独立させて別勘定を形成すれば(仕入戻し等の借方控除項目はないものとする)、金額的には売上原価勘定の役割をも果たしているといえよう。しかし、それが商品勘定の下位勘定であるかぎり、理論的には、それは、売上原価の計算をなしているとは言えないであろう。あくまで、商品勘定の在高を算出するための部分計算にしかすぎず、所詮は、商品勘定貸方に振替えられ、商品勘定の在高額のなかに解消するのである。商品勘定が、在高額の計算をなしつつ、同時に売上原価の計算をもなしているとは、いかようにも主張できないのである。理由の第2としては、 RV_0 と $(RV_+ - RV_-)$ との加法性にかかわる問題が指摘できる。つまり、 $(RV_+ - RV_-)$ がいわゆる損益計算をなしているとしたら、それらは、(財・用役の一面的流入・流出についての) 何らかの原因を表現するものでなくてはならないであろう。しかしながら、第6式の RV_+ (「収益」勘定) および RV_- (「費用」勘定) が表現しているものは、本質的には、一面的に流入・流出した財・用役の増減そのものであり、けっして財・用役の増減の原因ではあり得ない。なぜなら、一面的増減取引における $RV_+ \cdot RV_-$ への記入は、第6式の出自よりして財・用役の増減について資産勘定・負債勘定の記入をもう一度そのまま繰返したものと理解されなくてはならないからである。逆に言って、もしこの $RV_+ \cdot RV_-$ が、増減についての何らかの原因を意味しているとしたら、純財産額を意味する RV_0 勘定との加法性が喪失し、第6式の右辺は、統一的意味が失なわれてしまうであろう。

以上、これを要するに、第6式の $(RV_+ - RV_-)$ は、その形成時点においては、期末の純財産額を算定するための計算にすぎず、それが損益という性格規定を受けるのは、 RV_0 と RV_0 との比較によって、それらの差額概念として把握されるに至った時点においてである。したがって、第6式の延長線上において、損益計算の体系を企図するならば、§3において論述するように、第6式を変形した $(A_0 - S_0) - RV_0 = RV_+ - RV_-$ という基本的等式に依拠しなければならないであろう。数式的には、この式と第6式とは等価であろうが、会計的には基本的に異なった体系なのである。¹⁹⁾

19) 第1式ないし第6式が、シェアのいわゆる資本等式にあたる。この資本等式と、それを変形した $[(A_0 - S_0) - RV_0 = RV_+ - RV_-]$ とは、シェア自身においても又一般的にも、同一の理論についての単なる異なった表現形式とみなされているようである。しかし、前者は財産計算の体系、後者は損益計算の体系であり、両者は、計算目的を異にした別の体系と理解されなければならない。安平教授も、損益等式(後者の式のこと)は、シェア本来の立場たる資本等式とは異なった理論であるとされている(安平昭二著『簿記・会計学の基礎～シェアの簿記会计学を尋ねて～』初版、57ページ)。したがって、シェア理論それ自体に、矛盾・混乱が内在しているように思われる。

ただし、後者の式は、資本等式の単なる変形により形成されたというその出自よりして、資本等式と基本的思考を同じくしていることには、くれぐれも留意すべきである。

次に第2点であるが、それは、第6式の右辺全体の自律性独立性にかかわっている。つまり、右辺の純財産勘定にしても、期中の記録の結果として算出できるので、あたかも、左辺の資産勘定・負債勘定と同格の自律的独立的な勘定となっている。しかしながら、第6式の素性に思いを致せば、つまり、第6式が第1式の基本的思考を継承しているかぎりには、第6式の純財産勘定は、あくまで差額概念として理解されなければならないであろう。すなわち、第1式における会計の対象は財・用役なのであるから、仮に組織的秩序的な記録を予定したとしても、そこに記録されるべきは、本来、資産勘定および負債勘定だけであろう。したがって、第6式の原型たる第1式の基本的思考によれば、その資産勘定と負債勘定とへの記録から純財産勘定が導出される、ということになるはずである。その点よりすれば、第6式においても、一面的増減取引つき、本来的には資産勘定・負債勘定への単記しか存在しないはずであるから、純財産勘定の差額概念性は明白であろう。それが、あたかも自律的独立的概念であるかのような外貌を呈するのは、言うまでもなく、一面的増減取引についても、資産勘定・負債勘定のみならず、純財産勘定へも再度記入したからに他ならない。しかし、その複式記入は、交換取引のそれとは根本的に異なり、会計の対象たる財・用役との関連による必然性があるわけではなく、それとは別に、純財産勘定への記入の必要性に基因するのである。つまり、純財産勘定は、後述するように、会計の対象の全体的統一的管理という計算目的との関連で、会計構造のなかにいわば人為的に組込まれたのである。したがって、その計算目的が果たされればよく、純財産勘定が自律的独立的でなければならないということはない。このように考えれば、第6式における純財産勘定の存在は、けっして対象の論理のしからしめるものではなく、したがって、資産勘定・負債勘定と同じような意義において自律的独立的概念ではあり得ず、又そうである必要もないのである。かくして、第6式の純財産勘定は、第1式の基本的思考に従って、本質的には、資産勘定と負債勘定とから算出される被導出的従属的勘定として、したがってその残額は、差額概念として理解されなければならないのである。

(ii) いわゆる複式簿記に基づく計算構造

それでは、このような第6式に基づく計算構造は、具体的にはどのようなものになるのであろうか。第6式はきわめて普及した等式であるにもかかわらず、現実には、その計算構造の実相は、明らかにされているとは言い難い。というのは、ほとんどの場合、第6式つまり $A_e - S_e = RV_e + (RV_+ - RV_-)$ より出発しつつも、実は、本質的には、 $(A_e - S_e) - RV_e = RV_- - RV_+$ に依拠した計算構造が構想されているからである。このふたつの基本的等式の関係については、別に論ずることにして、ここでは、第6式固有の計算構造を、組上にのせることにする。まず、筆者の構想する、第6式に基づく計算構造を素描する前に、現行のいわゆる複式簿記機構においてなされている処理に従ったとした場合の計算構造を検討することとしたい。

(A) 計算構造の概略

次のようなごく簡単な例解を用いると、この計算構造は、第8図のようになる。

第 t 期期首在高額：現金 a/c 1,000千円, 商品 a/c 1,000千円, 借入金 a/c 500千円, 純財産 a/c 1,500千円 第 t 期期中取引：①商品 500千円を, 現金購入 ②商品 900千円を, 現金 1,400千円で売却 ③給料 300千円を, 現金支払

<第8図>

(イ) 第 t 期仕訳 (単位：千円)

期首：	[現金 a/c 1,000, 借入金 a/c 500]	
	[商品 a/c 1,000, 純財産 a/c 1,500]	
期中：①	[商品 a/c 500, 現金 a/c 500]	~交換取引
②	[純財産(売上原価) a/c 900, 商品 a/c 900]	} ~一面的増減取引 (純財産作用的取引)
②'	[現金 a/c 1,400, 純財産(売上) a/c 1,400]	
③	[純財産(給料) a/c 300, 現金 a/c 300]	
期末：a	[残高 a/c 2,200, 現金 a/c 1,600]	
	[商品 a/c 600]	
b	[借入金 a/c 500, 残高 a/c 500]	
c	[純財産 a/c 1,700, 残高 a/c 1,700]	

(ロ) 第 t 期総勘定元帳

現金 a/c		商品 a/c		借入金 a/c	純財産 a/c	
期首 1,000	① 500	期首 1,000	② 900	期首 500	②(売上原価) 900	期首 1,500
②' 1,400	③ 300	① 500			③(給料) 300	②'(売上) 1,400
↓					↓	
残高 a/c					純財産 a/c	
現金 1,600		借入金 500			減少 1,200	期首 1,500
商品 600		(純財産 1,700)			(期末 1,700)	増加 1,400

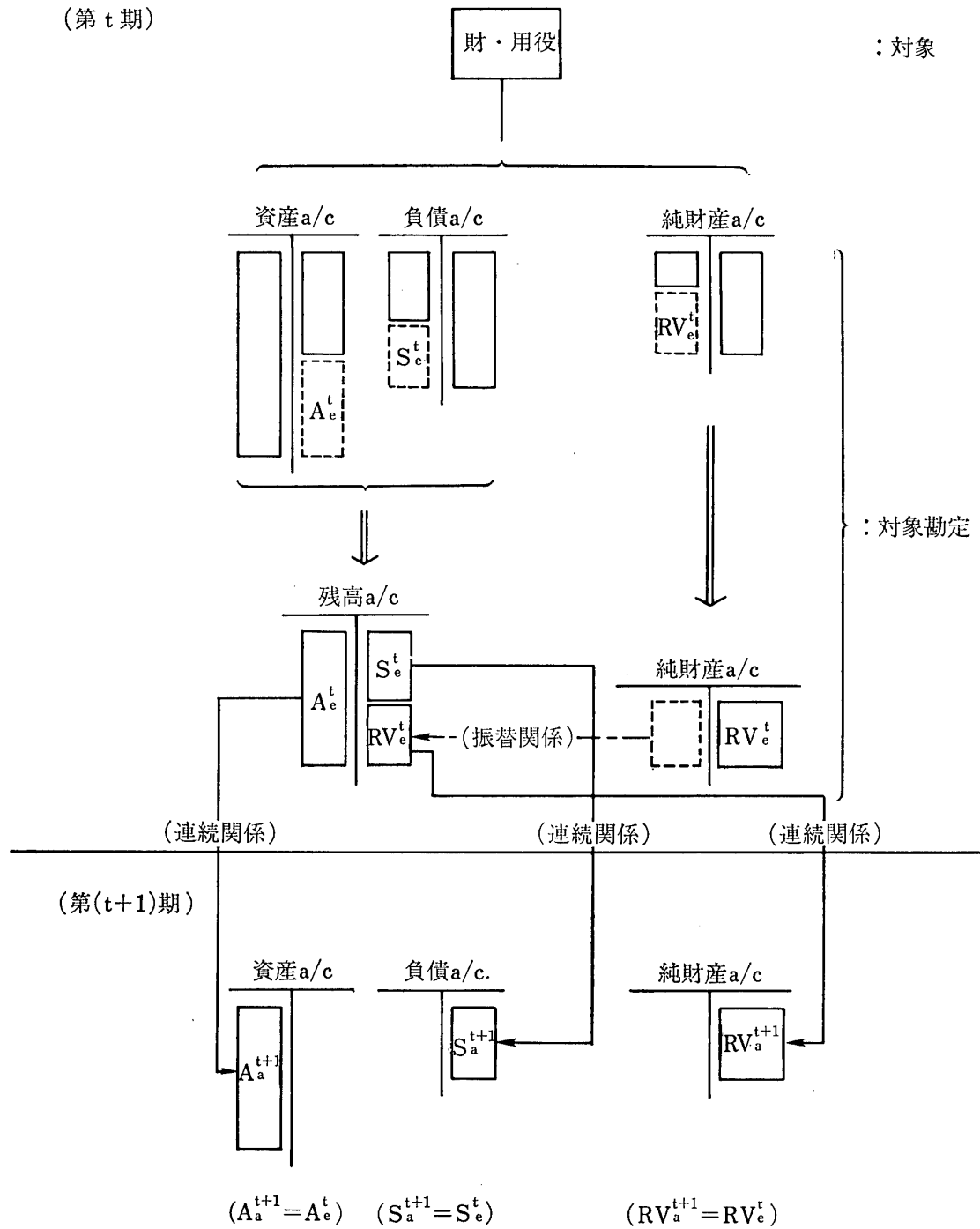
(ハ) 第 $(t+1)$ 期期首仕訳

[現金 a/c 1,600, 借入金 a/c 500]
[商品 a/c 600, 純財産 a/c 1,700]

(B) 問題点

以上のような、現行のいわゆる複式簿記に則った場合には、まず第1に、期末において、純財産勘定の残高を残高勘定に振替えることによって、一方、純財産勘定は消滅し、他方、残高勘定は均衡することになるであろう。そうであるなら、すべての勘定は、終極的には残高勘定に統合され、したがって、第6式に基づく計算構造は、外形的には自己完結的な体系であることになる。そして、第2に、その残高勘定を構成する諸勘定の期末残高のすべてが、翌期首に繰越され、かつ該当

<第9図>



する諸勘定にそれぞれ期首在高として記入されることになるであろう。つまり、期末在高額と翌期の期首在高額との数値的な連続性が、すべての勘定につき存在するのである。したがって、(ハ)第(t+1)期の期首仕訳において、現金勘定・商品勘定・借入金勘定のみならず、純財産勘定もまた、その第 t 期の期末在高額を引継いでいるのである。逆言すれば、第(t+1)期の純財産勘定の期首在

高額は、第 $(t+1)$ 期の現金勘定・商品勘定・借入金勘定の各期首在高額の差額として算出されたのではない、ということである。そのことは、もちろん、第 t 期の期首仕訳においても、まったく同様にあてはまる。第 t 期の総勘定元帳の純財産勘定において、開始仕訳の元帳記入1,500千円につき、「諸口」ではなく、「期首」となっている点に留意すべきである。

以上の諸点を踏まえて、第6式の、いわゆる複式簿記に基づく計算構造を一般的に示せば、第9図のようになるであろう。

このような残高勘定と純財産勘定との振替関係および全勘定残高の、期末より翌期首への連続関係の成立は、いわゆる複式簿記機構に則った場合、自明のことであるが、しかし、問題は、第6式に潜む基本的思考に適合するかどうかという点である。

複式簿記が記録の用具である、とはよく言われることであるが、もしそうであるなら、本来、複式簿記は、記録される本体の論理すなわち会計の論理によって規制されるべきはずである。しかるに、実際には、複式簿記の機構的完璧性のゆえに、逆に、複式簿記の論理によって、記録されるべき本体の論理が解釈され、その結果、本体が誤って理解されてしまう、という虞れが何時も付き纏っているのである。第6式の場合もまた、そうした事例のひとつであり、筆者の見解では、第6式においては、上記のふたつの関係は、成立し得ないと思われる。そこで、以下、この2点につき検討することにする。

(C) 繰越額の期間的連続関係

まず、後者の繰越額の期間的連続関係性であるが、資産勘定および負債勘定の第 t 期期末残高 A_t^t および S_t^t が、そのまま、翌第 $(t+1)$ 期の期首において、 A_t^{t+1} および S_t^{t+1} として引継がれることは、容易にうなずけよう。なぜなら、資産勘定および負債勘定の対象である財・用役自体が、現実に、第 t 期より第 $(t+1)$ 期に引継がれているからである。しかし、問題は、純財産勘定においても、繰越額に期間的な連続性があるという点である。既述のよう、純財産勘定は、本質的に見て、資産勘定と負債勘定との差額数値であるにもかかわらず、なぜ、繰越額のそのような期間的連続性が存在するのであろうか。これは、けっして自明のことではない。そこで、この点から明らかにしなければならない。

ところで、純財産勘定の第 $(t+1)$ 期期首在高額が、資産勘定・負債勘定のそれとまったく同様に、第 t 期期末在高額を引継いでいるということは、純財産勘定と資産勘定・負債勘定とがまったく同位のレベルの概念と考えられている、ということを示している。その場合、資産勘定・負債勘定は、会計の対象たる財・用役の変動を収容する対象勘定であるから、結局、純財産勘定もまた、対象勘定とみなされていることになる。つまり、純財産勘定における繰越額の期間的連続性というここでの論点は、純財産勘定と資産勘定・負債勘定との同位概念化すなわち純財産勘定の対象

勘定化という問題に繋がっているのである。したがって、この点の究明が必要であることになるが、この純財産勘定が生ずるのは、言うまでもなく、一面的増減取引においてである。そこで、例えば、先の例解における②'の取引によって、検討してみよう。

②'における現金勘定は、会計の対象たる「現金」そのものの増加に他ならないのであるから、その借方記入の意味は明白である。すなわち、「現金」増加それ自体と一意的に対応しているはずであり、したがって、実際に、「現金」を調べれば、現金勘定の借記額（この場合1,400千円）だけ増加しているはずである。それに対して、純財産勘定は、一体どのような対象とかかわりあっているのだろうか。②'により具体的に言えば、純財産勘定には、たしかに、会計の対象たる「現金」増加とのかかわりによって、貸記がなされた。しかし、そのことは、この純財産勘定貸記額だけ、「現金」の増加額したがってその額だけの「現金」在高額が、純財産額として現に存在しなければならない、ということの意味しているのであろうか。純財産額の構成要素として現実にその額だけ、「現金」が増加したことを表示する、という点にこの純財産勘定のレージン・デートルがあるのであろうか。

つまり、純財産勘定の貸記は、果たして、「現金」増加それ自体を記録しているのであろうか、それともその金額に相応する額だけ純財産額が増加したことを記録しているのであろうか。そのように問えば、もちろん、即座に後者であるということになる。しかし、ここで問われているのは、そのような純財産勘定への記入が、増加した「現金」それ自体を対象としてなされたのかどうか、という点である。筆者には、純財産勘定への記入は、もちろん、「現金」という対象の増加によってその契機は与えられたとしても、「現金」それ自体を対象としてなされたとは、とうてい考えられない。その理由は、まず第1に、交換取引の存在が指摘できる。つまり交換取引は、対象勘定たる資産勘定・負債勘定に属する2勘定への借記と貸記とにより完結し、純財産勘定には記入されない。したがって、②'の後に、その「現金」により商品を購入したというような交換取引が生起しても、その取引自体が純財産勘定に記入されないのであるから、純財産勘定より算出される純財産額は、会計の対象たる財・用役との関係にこだわるかぎり、依然として「現金」1,400千円を構成要素としていると考えざるを得ない。しかし、実は、その「現金」は、既に存在しないはずなのである。もちろん、交換取引が純財産勘定に記録されなくても、交換取引を形成する借方と貸方との2要素が等額であるから、純財産額には影響しない。しかし、こと対象たる財・用役との関係に関するかぎり（つまり対象勘定ということが組上に載っているかぎり）、等額の借方と貸方との2要素を記録した勘定と、それを省略した勘定とは、異なった勘定であるとみざるを得ないのである。

これを要するに、もし、純財産勘定が、現金勘定と同じく対象勘定であるとするなら、理論的には、対象たる財・用役の変動を、一対一の対応関係によって反映していなければならないのであるから、交換取引という概念は存在しえないはずなのである。これを逆にみれば、交換取引概念の成

立は、純財産勘定が対象勘定ではないことの証左と言えなくもない、ということである。すなわち、純財産勘定は、たしかに、「現金」の変動により記録の契機が与えられるとしても、その究極の意義は、特定時点における純財産額を一括的に把握しておく点にこそ認められるのである。つまり、純財産勘定では、「現金」ひいては財・用役の変動額に相応する金額だけ、純財産額が変動したことのみが関心の的であり、その純財産の構成要素の把握という点に意義があるのではない。したがって、純財産勘定増加の契機となった、増加した「現金」がその後どうなったか、ということにはもともと与り知らないのである。そうであるなら、対象の変動を逐一捕捉する必要がないことも（すなわち交換取引概念の許容も）当然のことであろう。いずれにせよ、この意味においても、純財産勘定は、対象勘定ではあり得ない。

そして第2には、もし、純財産勘定が対象勘定であるとするなら、同一の財・用役の変動が、当該資産勘定・負債勘定と純財産勘定というふたつの勘定によって把握されることになるが、そもそも、そのことが問題とされなければならない。そして、このほうが、より本質的な点といえよう。つまり、先の第1の問題点は、交換取引概念を否定すれば、すなわちすべての取引を一面的増減取引とみれば、そのかぎりでは、解決され得る。なぜなら、その場合、対象たる財・用役の変動は、すべて純財産勘定に反映されることになり、そのかぎりでは、対象勘定と見ることもできないではないからである。しかしその場合にも、なお存する問題がこの第2点である。すなわち、同一の財・用役がふたつの勘定により把握されてよい、ということはけっして自明のことではない。むしろ、本来的には、あるひとつの対象は、あるひとつの勘定と一意的に対応しているべきである。もし、同一の対象にかかわらしめて、ふたつの勘定に記録されることが是認されたとしたら、それは、その2勘定が、同一対象の、ふたつの異なった属性を把握する場合であろう。²⁰⁾そこで、資産勘定・負債勘定および純財産勘定の性格が問題になる。純財産勘定については、既に触れたように、企業に属する財・用役の一括的な把握と計算という点に、その特質が認められる。それに対して、資産勘定・負債勘定は、言うまでもなく、個々の財・用役の変動を把握するものであるから、それを集めた残高勘定は、いわば個別的に純財産額を算出する点に、その特質がある。つまり、残高勘定と純財産勘定とは、純財産額の算出につき、個別的に把握するか又は一括的に把握するか、といういわば計算方法に相違があるのである。したがって、そこでは、けっして、対象たる財・用役の属性の相違が問題になっているのではない。この点からも、純財産勘定は、対象勘定ではあり得ないのである。

以上のように考えれば、純財産勘定を対象勘定と見ることは不可能であり、その結果、純財産勘定残高の、期末から翌期首への連続性ということも否定されなければならないのである。

20) 例えば、井尻教授の分類の複式簿記などがその典型である。

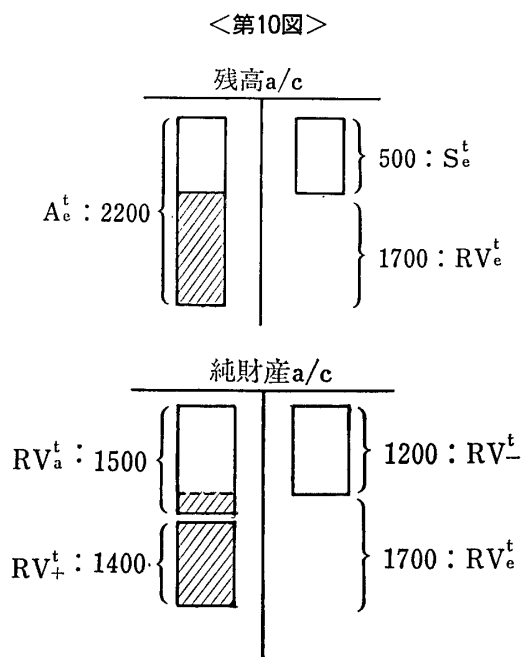
(D) 振替関係

次に、残高勘定と純財産勘定との振替関係であるが、先の例解において、[純財産勘定1,700, 残高勘定 1,700] といういわゆる振替仕訳によって、簿記处理的には、純財産勘定は消滅し、残高勘定は均衡・存続する。したがって、そこでは、振替関係が成立しているかのような観を呈している。しかし、こうした外観によって、振替関係が成立しているとみなしてしまうとしたら、正に簿記の論理によって会計の論理を規定する、という陥穽にはまったことになる。すなわち、残高勘定と純財産勘定との会計上の本質的關係がどうであろうと、両勘定の差額が同額でありかつ貸借を逆にしているかぎり、簿記处理的には、先の「振替」は、常に可能なのである。そのことは、逆に言って、簿記处理的に可能だからと言って、直ちに会計の構造としても可能であると即断してはならない、ということの意味しているはずである。つまり、簿記処理上の可能性と会計構造上の可能性とは峻別されなければならず、問題は、その会計の論理なのである。

この点について、結論的に言えば、この勘定構造では、残高勘定と純財産勘定とは、振替関係は成立しないと思われる。

それは、まず第1に、残高勘定と純財産勘定における差額の所在と性質とに、根本的な相違が認められるからである。前述のように、残高勘定における資産勘定と負債勘定とは正負の関係にある。その場合、負数については、正数と反対側に記入するという複式簿記の規約のもとでは、資産勘定（の増加すなわち在 high）を借方記入と定めるなら、負債勘定（の増加すなわち在 high）は貸方記入ということになる。したがって、すべての資産勘定および負債勘定を収容した残高勘定において、その差額（純財産額）の所在は、言うまでもなく、第10図のように、借方側にある（借方超過性）。しかも、この残高勘定自体においても、資産勘定・負債勘定における個々の変動を通して、純財産額が算出されているのであるから、その差額の性質は、余剰性を帯びていることになる。つまり、第10図の残高勘定の■が問題になっているのである（借方余剰性）。

それに対して、純財産勘定の差額は、第8図においては、貸方側にあった（貸方超過性）。問題はこの点に存する。すなわち、純財産勘定は、資産勘定と正負の関係にあるものではなく、したがって、負の資産勘定という性格を具有するものでもない。むしろ、その逆である。つまり、純財産額とは、本質的にみれば、第10図の残高勘定における、期末負債額 S_e を超過する期末資産額 A_e 部分（1,700千円）、すなわち斜線部分（■）こそを意味しているはずである。したがって、



純財産勘定においても、期末純財産額 RV_e は、本来的には、第10図のそののように、借方超過額となっていなければならない理である。それにもかかわらず、純財産勘定が貸方超過額となっているのは、貸借複記を貫徹する貸借簿記の論理のしからしめたものにすぎない。しかし、もちろん、そのことによって、(借方超過額という)純財産勘定の会計的な本質そのものまでもが変容してしまう、ということなどあり得ない。

例えば、先の例解の②'において、現金勘定の増加に伴って、純財産額も、正に現金勘定の増加額だけ増加したのであるから、現金勘定の増加を借方に記入するとすれば、理論的には、純財産勘定も、その借方に記入されるべきなのである。したがって、いま、貸借複記にこだわらず、[(借方)現金 a/c 1,400 (貸方) —] とでも仕訳すれば、この取引の実相が、端的に表現されるのである。その場合には、第10図に見られるごとく、その差額の所在は、借方に存することになる。そして、純財産勘定の目的が純財産額という余剰部分の算出にあるいじょう、その差額の性質は、言うまでもなく借方余剰性を帯びることになる。

以上のように考えるならば、残高勘定および純財産勘定は、第10図に見られるとおりの、ともに、差額の所在に関しては借方超過性、その性質に関しては余剰性という特質を帯びることになる。そうであれば、残高勘定は、純財産勘定の残高を受け入れる関係にはない。なぜなら、純財産勘定の残高が借方項目であるいじょう、それは、残高勘定の貸方に位置を占めえないし、さらに、残高勘定の差額の性質が余剰性であるいじょう、残高勘定には何ら欠如した項目は存在しないからである。かくして、純財産勘定と残高勘定とは、振替関係は成立しない。

(iii) 理想型

以上において、第6式に基づく計算構造においては、純財産勘定の繰越額の期間的連続性すなわち純財産勘定の対象勘定概念化(ないし純財産勘定と資産勘定・負債勘定との同位勘定概念化)が否定されるべきこと、そして純財産勘定と残高勘定との振替関係が否定されるべきであることを明らかにした。それでは、第6式は、具体的に、一体、どのような計算構造になるのであろうか。その理想型の構築が次の課題になる。

(A) 純財産勘定の性格

まず前者が否定されたことから、純財産勘定が、資産勘定・負債勘定とは異なったレベルの概念であること、より具体的には純財産勘定がメタ勘定であることが、結論されるのである。すなわち、(ii)(C)において述べたように、まず第1に、第6式に基づく理論体系において、交換取引が存在していることは、あるいは少なくとも交換取引概念を許容するような理論体系があることは、純財産勘定の記録する対象が、けっして、会計の対象たる財・用役それ自体ではなく、その

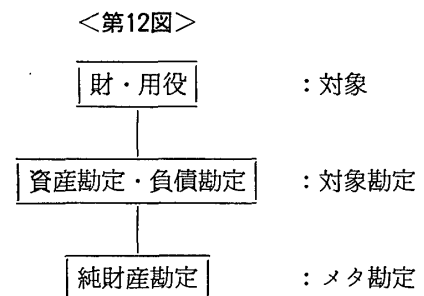
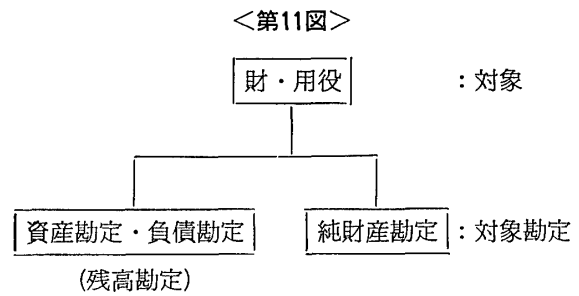
財・用役を記録する資産勘定・負債勘定である、ということをお話している。つまり、会計の対象たる財・用役を計上した資産勘定・負債勘定のうちから純財産額に影響するものを選別し、純財産勘定に記録するのである。このことは、純財産勘定が対象勘定ではなく、対象勘定を対象とした勘定すなわちメタ勘定であることを、如実に示しているのである。

そして、第2に、残高勘定と純財産勘定とに記録されるものが同一対象の2属性ではなく、純財産額の個別的な計算方法と一括的ないし総括的な計算方法という関係にあることも、純財産勘定のメタ勘定性を裏づけている。この点のほうがむしろ

より本質的といえるのであろうが、要するに、純財産額の一括的計算方法ということの意味は、資産勘定および負債勘定については残高勘定においては個々の対象が把握されているのに対し、純財産勘定は、本質的には、そうした個別的把握の後に、その資産勘定・負債勘定の加減により導出される、という点にあるのである。つまり、純財産勘定は、本来的には、あくまで差額計算の結果であり、計算数値でしかない。そのかぎりでは、資産勘定・負債勘定ないし残高勘定に対し、従属概念であり被導出概念なのである。純財産勘定のこの差額数値性・計算数値性あるいは従属概念性・被導出概念性にこそ、純財産勘定が資産勘定・負債勘定を対象とした勘定であることすなわち純財産勘定のメタ勘定性が端的に露呈しているのである。以上のように考えると、第6式に基づく計算構造は、第11図のような、対象勘定のみ単一階層的勘定構造ではなく、第12図のように、対象勘定とメタ勘定とよりなる重層的勘定構造をなしているのである。

なお、故山榊忠恕博士は、[資産(積極財産) - 負債(消極財産) = 資本(純財産)] という等式について、その等式における財産、純財産あるいは資本という用語が、所詮同じ意味の言葉にすぎないことを指摘された上で、いわゆる資本等式の肺腑を衝いた次のような批判を展開されている。²¹⁾

つまり、この等式の意味するところは、ただたんに、「3円から2円を引けば1円が残る」というだけのことであり、その場合の1円というのは、もともと左辺の正味の額にすぎないわけである。左辺と右辺とをイコールで結んであるために、簿記の素養のある者がみればこそ、左辺と右辺とのあいだになんらかの実質的な対応関係が存在するかのよう



21) 山榊忠恕著『複式簿記原理』(新訂版)26~27ページ。

にも映ずるといふだけのことであり、実のところは、「左辺は右辺」、いな皮肉な言い方をすれば、むしろ「左辺は左辺」、という至極あたりまえのことを現わすとともに、資本とは、しょせん財産の別名にほかならないことを裏書しているにとどまる。

「左辺は左辺」とは、言い得て妙であり、正にいわゆる資本等式の核心を剔抉している。そこには、純財産勘定概念の差額数値性・計算数値性あるいは従属勘定性・被導出勘定性が端的に表現されているのである。こうした純財産勘定は、メタ勘定として構成する場合にのみ、その存在意義が認められるのである。

なお、残高勘定と純財産勘定とに対しては、前者が具体的個別的な財産項目の管理を果たし、後者が抽象的一括的な企業資本の管理を果たす、と規定することも可能であろう。たしかに、両勘定には、その計算的管理の特徴に関し、具象性と抽象性という相違が認められる。そのことは、今述べたように、両勘定が正に同位概念ではないことを意味しており、したがって、両勘定は、対象勘定とメタ勘定との関係として構成されなければならないはずである。両勘定の特徴を具象・抽象と把握しておきながら、両勘定を同位概念とすること（つまり、純財産勘定の繰越額の期間的連続関係および残高勘定と純財産勘定との振替関係を認めること）は、明らかに矛盾している。

かくして、第6式に基づく会計構造は、対象勘定とメタ勘定とからなる重層的階層体系を形成しているのである。その結果、メタ勘定たる純財産勘定については、期首には、対象勘定たる資産勘定と負債勘定との前期繰越額の差額として算出されるにすぎず、繰越額の期間的連続性は存在しないのである。

(B) 残高勘定と純財産勘定との結節関係および全体像

次に、残高勘定と純財産勘定との振替関係であるが、両勘定が、対象勘定とメタ勘定という異なったレベルの勘定階層に属することが判明したからには、両勘定に振替関係がないのも、当然のことである。しかし、そのさいにも、[純財産勘定 1,700, 残高勘定 1,700] という仕訳は可能である。²²⁾ ただし、それは、けっして、振替関係を示すものではない。それ以上記録をさせないために、両勘定にカンヌキをかけ、そのことによって当該期の記録を完結させることを意味するにすぎない。そのような意味では、「カンヌキ関係」とも言えるのであるが、そのような仕訳が可能となるためには、言うまでもなく、両勘定の残高が同額でなければならない。したがって、そうした記録完結機能は、同時に、照合機能をも果たしており、その意味では、「照合関係」とも言えるで

22) 第10図に示した、より本質的な関係からすれば、

(借方), ……,	(貸方)	残高勘定	1,700
		純財産勘定	1,700

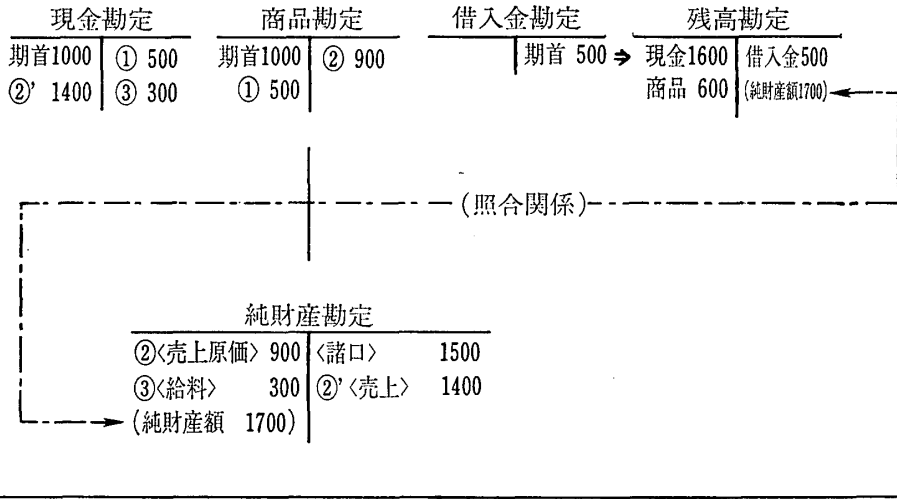
 という仕訳になるのであり、その場合には、振替関係を示す

(借方) ……,	(貸方)	残高勘定	1,700
		純財産勘定	Δ1,700

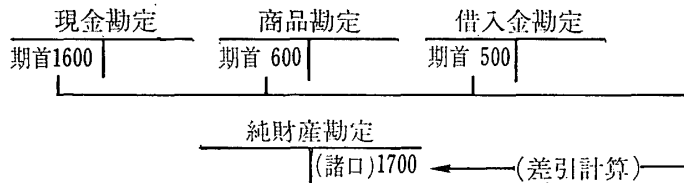
 という仕訳と異なっていることが、明白になる。

<第13図>

(第t期)



(第(t+1)期)



あろう。

以上の検討を踏まえて、先の例解によって第6式に基づく会計構造を描けば、第13図のようになる。

なお、ここでは、いわゆる貸借複記の原則に従った処理を示している。したがって、仕訳は、第8図の(イ)および(ハ)とまったく同じである。ただし、期首の仕訳の意味がまったく異なっている。すなわち、第8図のそれにおいては、純財産勘定は、前期の純財産勘定の次期繰越額を引継いでいるのに対して、この第13図のそれにおいては、第(t+1)期にみられるごとく、純財産勘定は、現金勘定・商品勘定・借入金勘定の期首繰越額の差額数値として算出されている。したがって、「期首」ではなく、「諸口」となっているのである。

(iv) 理想型の特質および問題点

以上のような検討を経て、第6式に基づく会計構造の理想型にまで到達することができた。そこで、その特質を総括したうえで、そこに潜む問題点につき考察することにする。ただし、その前

ることは明らかであろう。すなわち、逆に言って、残高勘定の借方と貸方とを構成するのは、言うまでもなく、それぞれ資産勘定と負債勘定とであるが、その両勘定の関係は、会計の対象たる財・用役についての正負の関係に他ならないのであるから、残高勘定（貸借対照表）の借方と貸方とはいわば同質化されている。したがって、残高勘定（貸借対照表）それ自体には、相対立する要素の二面的把握の素地は内包されていない。第6式の理想型にあっては、トータルとしての（つまり借方と貸方とをひっくるめたものとしての）残高勘定が二面的要素の一方を構成し、もう一方の要素としての純財産勘定の形成をまって、会計として自己完結するのである。このように、この体系のもとでは、会計をして会計たらしめているものとしての二面的要素として、残高勘定と純財産勘定とが措置されている点にこそ、留意しなければならない。

ところで、その二面的要素としての残高勘定と純財産勘定とは、共に、純財産額をみずから算定しており、そこで算出をみた純財産額を媒介として結合させられている。つまり、両勘定は、共に財産計算という計算方法の勘定なのである。それでは、なぜ、財産計算に関して、このような二重の計算をなすのか、ということが問題になるが、会計の対象たる財・用役について、個々の在 high と全体的一括的な在 high という二面が取上げられているのである。つまり、一方で、個々の財・用役の変動および在 high を資産勘定・負債勘定（つまり残高勘定）によって個別的に把握するとともに、他方で、それらの一括的な額としての純財産額への影響を純財産勘定によって全体的に把握しつつ、その両者の対応によって、会計の対象たる財・用役の保全・管理を十全に行ない、かつ（二面的に把握された2勘定すなわち2計算の照合関係を通して）記録の正確性に関する統制機能を遂行するのである。したがって、この体系における2勘定の対応・結合とは、実は、純財産額の個別的な側面よりする計算方法と、一括的な側面よりする計算方法との対応・結合を意味するものにほかならない。この2計算方法の結合ということこそが、この体系をして会計たらしめているのである。

以上のように、この体系は、正に、計算方法の二面的把握体系ないし2計算方法の結合体系に他ならないのであるが、その場合、両勘定の計算目的が財産計算にあること、および両勘定がカンヌキ関係ないし照合関係にあること、という2点にさらに留意すべきであろう。つまり、両勘定が純財産額を媒介として結合されているのであるから、当然に、その計算目的が純財産額の算出、すなわち財産計算にあることは言うまでもない。そして、両勘定が計算方法の勘定であるからには、振替関係（および包摂関係）が形成される余地はまったくない。両勘定は、ふたつの異なった計算をすることによって、それぞれ独自の完結する。そして、その両勘定は雁行したままであり、ついに交わることはない。つまり、すべての勘定が統合されるということは、ついにないのである。そこでは、両勘定で算出された純財産額の照合関係、ないしは、それ以上の記録をさせないための締切が両勘定に行なわれるカンヌキ関係が存在するにすぎないのである。

このように、この体系は、2計算方法の結合という点において会計なのであるが、こうした会計

構造を規定している基本的思考が次に問題になる。それは、第3の、対象勘定一覧表の性格のなかに見出され得る。

ただし、この体系のもとでは、対象勘定一覧表とは、残高勘定とまったく同じなので、その残高勘定の特質が組上に載るわけである。結論的には、非均衡思考という点に、その基本的思考が求められるのである。すなわち、資産勘定も負債勘定も、共に財・用役という同一の対象を取扱っている。ただ、負債勘定が負の資産勘定という性格を持つものとして規定されており、その結果、残高勘定の借方と貸方とにそれぞれ配された資産勘定と負債勘定とは、いわば異なった財・用役を計上していることになる。したがって、例えば、その借方および貸方が、同一の2属性を表象している場合のように、残高勘定の貸借が均衡する、という必然性はまったくない。むしろ、均衡していないほうが常態であると言える。そこで、こうした残高勘定に見られる特質を、ここでは、「非均衡思考」とよぶことにすれば、これが、この勘定体系の基本的思考を形成しており、第1の対象勘定・メタ勘定階層体系性、および第2の2計算方法の結合体系性のうちの照合関係体系性は、いずれも、この非均衡思考体系という基本的思考に由来するものなのである。

以上を纏めれば、次のようになる。

- ① 対象勘定・メタ勘定階層体系性
- ② 2計算方法の結合体系性 (計算方法の二面把握体系)
 - 財産計算体系性
 - 照合関係体系性 (カンヌキ関係体系性)
- ③ 非均衡思考体系性

(B) 問題点

第1式に基づく会計構造の特質は、上記の3点に存するのであるが、同時に、その問題点もまた、そのなかに見出せる。具体的には、第2の2計算方法の結合体系性に顕現化している。まず第1は、その計算目的が財産計算である点である。この点についても論ずべきことは多いが、近代会計にとり、損益計算の重要性それ自体は、いかようにも否定できないであろう。しかるに、この体系のなかからは、損益は、理論的には算出され得ないのである。すなわち、事実は、 $(RV_+ - VR_-)$ は、たしかに損益額に対応する。したがって、純財産勘定を細分化し、期首純財産勘定と「損益勘定」とに分割すれば、その損益勘定は、外観的形式的には損益計算をなしており、この体系は損益計算の論理を内包しているがごとくである。しかし、この体系の基本的思考よりすれば、あくまで、期末純財産額と期首純財産額との比較の段階において始めて、損益計算の論理が発現するのであり、それ以前は、単に期末純財産の額を算出するための過程にすぎない。したがって、純財産勘定の下位勘定としての「損益勘定」が損益計算をなしているとは、論理的には、まったく言え

ないのである。この場合、損益は、組織的記録体系の外において、期末純財産額と期首純財産額とを比較することによって算定せざるを得ない。そうであれば、損益計算を重要な課題とする近代会計の計算構造としては、この理論体系は、致命的な欠陥を抱えていると言わざるを得ないのである。

次に第2は、振替関係の欠如という点である。すなわち、一般に、最上位の2勘定が振替関係にあるということは、すべての勘定が統一的有機的な関係にある、ということの意味している。なぜなら、振替を受入れた最上位の勘定(通例は残高勘定)のなかに、すべての勘定が最終的に自己の姿を見出し、その残高勘定における論理に従って、体系的な関係を結びあうからである。つまり、全勘定が統合されているのである。しかるに、この体系においては、最上位の勘定である残高勘定と純財産勘定とは、雁行したままであり、ついに結びあうことはない。つまり、残高勘定と純財産勘定とに帰属するふたつの勘定系統は、なんら有機的関連を持っておらず、したがって、本質的には、統合されているとは言えないのである。この諸勘定の、ひいては会計構造全体としての統一的有機的完結性の欠如ということが、この理論体系のもうひとつの大きな欠陥なのである。

したがって、このふたつの欠陥が是正されなければならないが、差し当っては、このうちの前者から検討することとしたい。つまり、第6式の基本的思考に依拠しつつ、その計算目的に関して損益計算の視点を導入するのである。次の§3以下において、そうした理論体系の会計構造を詳細に検討することにする。

(未完)