

Title	損益計算書と貸借対照表との計算構造的関連について(和田木松太郎教授追悼号)
Sub Title	Structural Relation between B/S and P/L(Memorial Issue of the Late Professor Matsutaro Wadagi)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.5 (1987. 12) ,p.102- 115
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871225-04054262

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.

損益計算書と貸借対照表との 計算構造的関連について

笠井 昭 次

序

いわゆる複式簿記においては、一般に、諸勘定が損益勘定と残高勘定とのいずれかに集約され、そのうえで損益勘定の利益額が残高勘定に振替えられることによって完結する、と説かれている。今日まで提唱されている数多くのいわゆる勘定理論・貸借対照表論においては、その具体的内容に相違が見られるにもかかわらず、一般に、損益勘定と残高勘定とに関して、このいわゆる振替関係が主張されているようである。しかし、それらの理論に内容の相違があるにもかかわらず、利益額を媒介とする損益勘定と残高勘定との関係にまったく影響しないというのも、考えてみれば、いささか奇異なことである。

今日の会計は、いわゆる複式簿記を不可欠の記録の用具としているが、その場合、本来的には、会計の一定の構造が、そのまま複式簿記に反映されるべきであろう。しかし、複式簿記が技術的にきわめて完成度の高い機構であるために、ともすれば、複式簿記のもつ記録上の構造によって、会計の計算構造自体が規定されてしまったり、あるいはその本質が見誤られる、という虞れが常に付き纏っている。すなわち、複式簿記においては、損益勘定と残高勘定とは、たしかに、結局のところ、[損益勘定××、残高勘定××]という形式的には同一のいわゆる「振替取引」によって関係づけられる。しかし、そうだからといって、すべての会計構造論において、損益勘定と残高勘定とが本質的にも同一の関係にある、と考えるしまうとすれば、それは、会計と複式簿記との混同という陥穽にはまったということになる。つまり、複式簿記における処理上の外面的同一性に惑わされて、会計上の考察がなおざりにされ、その結果、その会計の本質が隠蔽されてしまったのである。そこで、そうした複式簿記上の外面的同一性に幻惑されることなく、その底に潜む会計上の本質的關係を剔抉しなければならない。

以上のような問題意識のもとに、会計構造において最上位に位する勘定概念、一般的には、損益勘定と残高勘定との計算構造的関連につき、若干の検討を試みることにする。しかし、この問題には、勘定形式の意義が大きくかかわっている。そこで、まず、この点から検討することにしよう。

§ 1. 勘定差額の意味

複式簿記においては、いわゆるTフォームの勘定形式が用いられている。従来、このTフォームの形式は、その特質に関しほとんど分析されておらず、すべて同列に取扱われてきたとあってよいであろう。しかし、その貸借差額を巡って、「余剰性」と「欠如性」というふたつの類型が存在し得るのである。

まず「余剰性」という概念であるが、例えば第1図の現金勘定についてみると、それは現金という企業資本の運動それ自体を処理する勘定である。つまり、現金の前期繰越額・当期増加額と当期減少額とをそれぞれ借方と貸方とに分別記入することによって、現金という企業資本運動を描写しつつ、その結果としての現金在高額の算出を目的としている。

<第1図>

現金 a/c

前越	
増加	減少

したがって、第1図における差額は、貸方記入額に対する借方記入額の余剰という性格、つまり文字どおり、借方余剰という性格を帯びることになる。すなわち、現金勘定では、その差額の実体は、第3図のBにおける■にあるのであり、その意味で余剰性ということこそが、現金勘定というTフォームの本質をなすのである。

それに対して、第2図のように、例えば、買掛金勘定を除くすべての勘定を収容した試算表における差額は、およそ異なった意味をもっている。そこでは、実は借方余剰額が問額になっているのではない。もちろん、貸借複記が貫徹されているかぎり、第2図の試算表において、貸借差額は、結果的にはたしかに買掛金勘定の在高額になる。しかしそうだからといって、試算表それ自体において買掛金勘定を除く

<第2図>

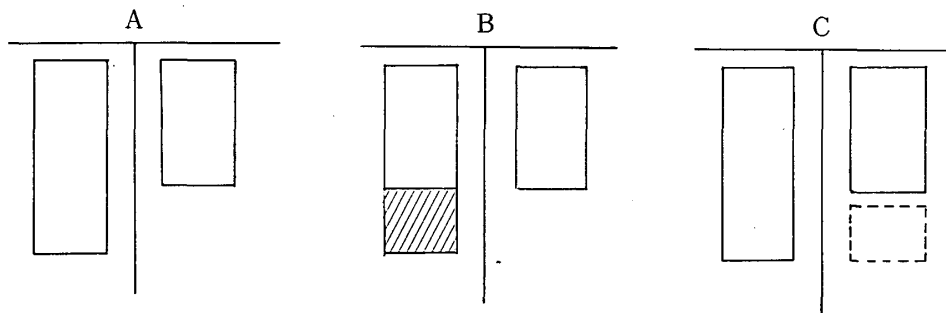
試算表

その他の金額から買掛金勘定の在高額が実体的に生みだされる、というのでは全くない。そのことは、次の事実を考えただけで明らかであろう。すなわち、試算表がもしそれ自体として買掛金在高額を算出し得るとしたら、現金勘定の例で論述したように、そこに算出を見る買掛金在高額は、借方余剰性という性格を帯びることになるはずである。しかし、買掛金勘定の在高額は、言うまでもなく貸方余剰額でなくてはならないのである。

要するに、買掛金の在高額を直接的実体的に算出し得るのは、あくまで現実にその増減をもたらす経済活動そのものだけであり、したがって、それを記録する買掛金勘定における増減だけなので

ある。それに対して、試算表の役割は、そうした（経済活動自体を表現するものとしての）諸実体勘定のすべてを収容することであり、そのことによって、試算表の貸借が均衡する、という事実が生みだされることになる。したがって、第2図は、本来収容されるべき買掛金勘定が未だ計上されていないという状態、換言すれば貸方項目たる買掛金勘定が欠如している、という状態を示しているのである。つまり、第3図Bの借方余剰額（■）ではなく、Cの貸方欠如額（□）こそが問題になっているのである。したがって、第2図の試算表のTフォームにおける貸借差額は、「欠如性」として特質づけることができる。

<第3図>



以上のように考えると、一般に第3図のAにおける貸借差額は、均しなみに借方超過額と片付けられているが、実は、借方余剰性が問題になる場合（第3図B）と貸方欠如性が問題になる場合（第3図C）とのふたつのケースがあることになる。

ただし、この第3図Cにおける欠如性とは、当該勘定が未完結の状態にある場合の性格であるから、いずれ、その欠如した部分（□）は充たされることになるはずである。その時には、もちろん貸借が均衡する。その場合のTフォームは、したがって、「均衡性」と特質づけることができる。このように、Tフォームの完結した状態を想定すれば、余剰性と均衡性とが存在し、欠如性は、均衡性の系ということになる。

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{余剰性} \\ \text{均衡性} \cdots \cdots \text{欠如性} \end{array} \right.$$

§ 2. 「振替」概念の整理

(i) 「振替」概念の多様性

会計においては、記録の用具として勘定という単位が用いられているところから、会計処理とは、これら勘定間の関係づけを意味している。そこにおのずから、勘定の同位関係および上位・下位関係が生まれ、ひとつの勘定構造が生成する。一般的には、このような勘定構造における会計学

1)¹⁾ 的範疇が損益勘定および残高勘定である。そして、いわゆる複式簿記機構においては、この損益勘定の損益額を、残高勘定ないしその一項目をなす未処分利益剰余金勘定などに「振替」えることによって自己完結すると言われている。すなわち、損益勘定と残高勘定とのこの「振替関係」によって、すべての勘定が、終極的には、この残高勘定のなかに自己の片影を見出すことになり、ここに文字通り、すべての勘定の統合が達成された、と主張されるのである。本稿の検討課題は、そうした、損益額を媒介とする損益勘定と残高勘定との計算構造的関連である。

以上のように、損益勘定と残高勘定とは、一般に「振替関係」にあるとみなされているのであるが、しかし、「振替」という用語自体は、簿記・会計においては、より広範に使用されており、現金で材料を購入するといったような購入取引(① [材料 a/c××, 現金 a/c××])・販売取引等を除いて、随所に見出せる。すなわち、生産過程において、例えば材料の費消により製品が製造された場合(② [製品 a/c××, 材料 a/c××]) や、小切手で支払ったのに現金支払と誤認してなされた仕訳を訂正する場合(③ [現金 a/c××, 当座預金 a/c××]) にも、また、収益勘定・費用勘定を損益勘定に集める場合(④ [損益勘定 a/c××, 費用勘定 a/c××]) にも、損益勘定から残高勘定への利益額の移記の場合(⑤ [損益勘定 a/c××, 残高勘定 a/c××]) とまったく同様に、一律に「振替」という用語が用いられているようである。

しかし、こうしたきわめて包括的な「振替」概念には、次の2点において、大きな疑義がある。まず第1に、上記の①~④仕訳と⑤の仕訳とは、「振替」という単一の用語によって表現され得る、本質的に同じ関係とみてよいのかという点であり、そして第2に、損益勘定と残高勘定との関係にしても、均しなみに⑤のような仕訳がなされ、「振替関係」と一括されているが、諸会計構造論における両勘定の関係は、まったく同一の構造関連を示しているとみてよいのかという点である。そこで、まず、取引の種類という視点から「振替」概念の整理を図ったうえで、次に、損益勘定と残高勘定との構造的関連の諸相を検討することとしたい。

(ii) 取引の分類

そこで、取引の分類を検討するが、そのさい、前記の①~⑤の取引概念を利用するので、再掲しておく。

① [材料 a/c××, 現金 a/c××]

1) こうした会計学的範疇としては、その他に、純財産勘定、留保利益勘定等が想定し得る。しかし、前者の純財産勘定はその計算目的が財産計算なので現行の会計には妥当しない。したがって、ここでは取上げなくてよいであろう。損益計算を目的とする今日の計算構造論においては、一般的には、上記のように、損益勘定と残高勘定との関係のみが取上げられているが、しかし、なかには、その理想型は留保利益勘定と残高勘定との関係を枠組としている、と考えざるをえない類型もないではない。しかし、それらも、とにかく損益計算の体系と主張されているようなので、ここでは検討の対象にする。ただし、以下においては、損益勘定と残高勘定との関係と言う表現によって、論述してゆくことにする。

- ② [製品 a/c××, 材料 a/c××]
- ③ [現金 a/c××, 当座預金 a/c××]
- ④ [損益勘定 a/c××, 費用勘定 a/c××]
- ⑤ [損益勘定 a/c××, 残高勘定 a/c××]

前述のように、広義には、①のいわゆる原始記入取引を除く、②～⑤までの取引が、すべて「振替」とみなされているのであるが、しかし、一方、②③は、明らかに④および⑤とは異質な取引であり、むしろ①と同じ内包を具えている。他方、④と⑤とにしても、たしかに同一のカテゴリーに属してはいるが、相当大きな種差があるのも明らかであろう。

まず、前者の②③であるが、これは、本質的に、①とまったく同じ取引概念である。会計は、プロセス的には、企業の経済活動を忠実に描写する経済活動把握過程と、何らかの計算目的および計算方式に従って、企業の経済活動を会計的に整理する経済活動総合化過程というふたつの過程よりなっている。②は、言うまでもなく生産活動の描写に関する取引であるし、③にしても、そうした経済活動描写に関する誤りを訂正するものであるから、あくまで経済活動把握過程に属する取引なのである。それなのに、①と区別されて「振替」という用語によって説明されることがあるというのも、購入活動つまり市場との取引活動である①が、文字通り勘定への原始記入であるのに対し、②および③は、そのように一度なされた勘定記録の移記を意味するからであろうか。もしそうであるとすれば、そのような①と②③との区分は、まったく無意味である。購入活動も生産活動も、均しく企業の経済活動なのであるから、会計記録においても、両者は、何ら選ぶところはない。したがって、②③は、「振替」概念から除外されるべきである。

次に、後者の④であるが、これは、たしかに、経済活動総合化過程に属する取引である。しかし、この経済活動総合化という過程も、大きくふたつに分別される。つまり、下位勘定が最上位勘定に逐次集約されてゆく過程と、その集約が行き着いた結果として生成した、同位関係にある2勘定の関係が粗上に載る過程とがそれである。後者における2勘定とは、通例、会計学的範疇としての残高勘定および損益勘定に他ならない。ところで、このうち、前者の過程は、損益勘定とか残高勘定とかに課されている計算目的それ自体の遂行に関わっているのに対し、後者の過程は、計算目的の結合、ひいてはひとつの会計構造論における勘定体系全体の結合に関わっている。そこで、前者を計算目的遂行過程、そして後者を計算目的結合過程と名付けることにするが、両者における2勘定の関係の相違に留意すべきである。すなわち、計算目的結合過程における2勘定が同位概念(ただし最上位概念)であるのに対し、計算目的遂行過程に関する取引においては、例えば残高勘定と現金勘定・借入金勘定等との関係は、上位概念と下位概念との関係である。したがって、そのかぎりでは、例えば、総勘定元帳に開設された、得意先別に記帳されている個々の売掛金勘定(A商店売掛金勘定、B商店売掛金勘定等)を全体としての売掛金勘定(ここでは仮に集合売掛金勘定と呼んでおく)

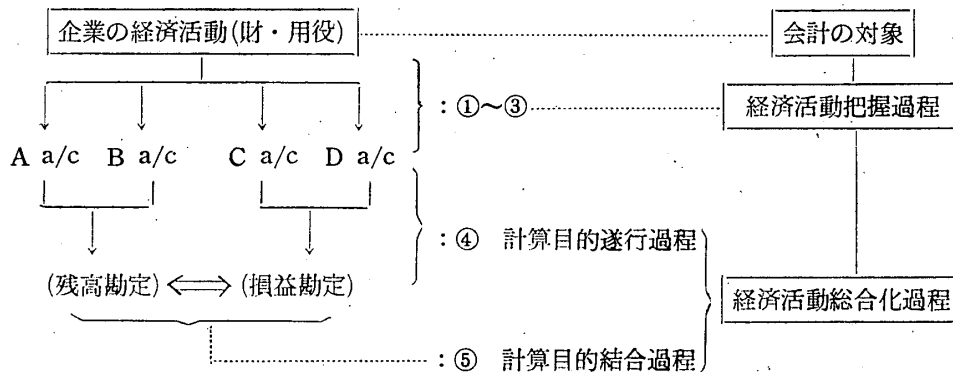
に纏める場合（[集合売掛金 a/c × ×, A商店売掛金 a/c × ×]）における、A商店売掛金勘定と集合売掛金勘定との関係とまったく同じなのである。それらの関係を示せば、第4図のようになる。つまり、計算目的遂行過程においては上位勘定概念がその勘定体系の最上位に位する残高勘定である、という点に違いがみられるものの、上位概念と下位概念との関係という点においては、軌を一にしている。そこで、下位勘定概念を上位勘定概念に集約するこの種の取引を、ここでは、「集合取引」と呼ぶことにする。

以上を纏めれば、次の第5図のようになる。

<第4図>

A商店売掛金 a/c		B商店売掛金 a/c		現金 a/c	借入金 a/c
期首 100	減少 90	期首 130		××	××
イ増加 150		ハ増加 110			××
集合売掛金 a/c				残高 a/c	
A商店 160		B商店 240		現金 a/c ××	借入金 a/c ××
				: 下位勘定	
				: 上位勘定	

<第5図>



これを要するに、①~③はもとより④にしても、⑤と異なったカテゴリーに属しているのである。したがって、理論的には、言うまでもなく、それらを同一の用語によって表現することは好ましいことではない。本稿では、「振替」という用語は、⑤のみに限定して用いることにする。そこで、漸く、諸会計構造論における、計算目的結合過程の2勘定関係の諸相という本題が視野に入ってきたが、それは、節を改めて論ずることとする。

2) ただし、得意先別の売掛金勘定は、通常、補助元帳に開設されるので、こうした得意先別売掛金勘定と集合売掛金勘定との関係は、一般的には現われない。しかし、得意先別売掛金勘定を総勘定元帳に計上しても、理論的にはまったく問題ない。以下の分析に便宜なので、利用することとする。

§ 3. 損益勘定と残高勘定との計算構造的関連

さて、そこで、本題の損益勘定と残高勘定との計算構造的関連につき検討することにしよう。いわゆる複式簿記においては、一般に説かれているところによれば、[損益勘定××, 残高勘定××]という、いわゆる「振替」仕訳によって完結する。ほとんど全ての会計構造論において、そのように主張されているのであるが、その場合、上記の仕訳は、まったく同一の関係を示している、と考えてしまってよいのであろうか。[損益勘定××, 残高勘定××]という「振替」仕訳につき、これまでのところ、そのような問題意識で論じられることは殆どなかったように思われるが、冒頭にも述べたように、会計構造の諸理論の内容に相違がみられるにもかかわらず、損益額を媒介とする損益勘定と残高勘定との関係にはまったく影響しない、というのも妙な話である。そうしたことの背景には、複式簿記における処理の外面的同一性をもって、会計的本質の同一性とみなす、といったような仮定が隠伏しているようにも思われてならないのである。そのために、会計的本質についての考察が、ともすれば等閑にされてしまったのであろう。いずれにせよ、複式簿記という表皮の内奥を洞察することが必要であろう。

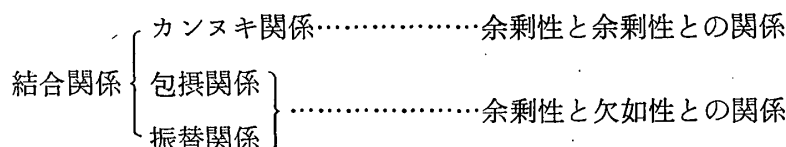
(i) いわゆる振替関係の類別の視点

既に§ 1において、勘定における差額には、余剰性と欠如性という2種の性格のものがあることを明らかにした。そこで、その視点から、損益勘定と残高勘定との計算構造的関連を類別すれば、余剰性と余剰性、余剰性と欠如性、そして欠如性と欠如性というみっつの組合せが一応は可能である。しかし、そのうち、第3の欠如性と欠如性という組合せは不可能であろう。なぜなら、この欠如性とは、いずれ、その欠如した部分に他の勘定が計上されることによって、その貸借が均衡することが予定されているのであるから、最終的には貸借が均衡しなければならない。しかし、両勘定が共に欠如性を帯びているのであれば、そのことは、可能とは思われなからである。したがって、損益勘定と残高勘定との計算構造的関連に関しては、余剰性と余剰性、および余剰性と欠如性というふたつのパターンがあり得ることになる。

結論的に言えば、一方、損益勘定と残高勘定とが共に余剰性を帯びている場合には、両勘定の構造的関連は、カンヌキ関係とでも言えるものとなり、他方、それぞれ余剰性と欠如性という性格を具えている場合の両勘定の構造的関連には、包摂関係と文字通りの振替関係というふたつのタイプのものが想定しうるのである。したがって、損益勘定と残高勘定とのいわゆる「振替関係」には、カンヌキ関係、包摂関係、そして文字通りの振替関係という3種類の関係があり得ることになる。もっとも、このうち、カンヌキ関係における損益勘定と残高勘定とは、実は、共に独立のままで遂

に交わることがないので、本質的には、両勘定が「関係」している、とまで言えるかどうかには問題があろう。さらに、包摂関係にいたっては、論理的な整合性に疑問なしとしない。つまり、一方、残高勘定のパートナーは、理論的には、損益勘定ではなく留保利益勘定と考えられるべきであるし、他方、その関係の本質にしても、上位勘定概念と下位勘定概念との関係、つまり(ii)で述べた集合取引に相応するので、他のふたつの関係に見られるような、最上位にある同位の2勘定の関係ではない。しかし、ここでの課題は、各会計構造理論で主張されている[損益勘定××, 残高勘定××]という、いわゆる「振替仕訳」の意義を闡明することにあるのであるから、カンヌキ関係および包摂関係をも俎上にのせて検討することにする。ただし、以後、振替関係というときには、文字通りの振替関係のみを意味し、この振替関係、カンヌキ関係および包摂関係を包括したいわゆる「振替関係」には結合関係という用語を当てることにする。

そこで、以上を纏めれば、次のようになる。



(ii) カンヌキ関係

まず、損益勘定と残高勘定とが、余剰性と余剰性という性格を帯びている場合であるが、これについては、単に理解の便宜のためにはあるが、計算構造論そのものによってではなく、売掛金勘定によって説明しよう。既に第4図において、A商店売掛金勘定とB商店売掛金勘定とを開設したが、言うまでもなく、これは、個々の得意先の売掛金を管理するための記録である。しかし、他方で、その時々売掛金全体の状況を確認しておくことも重要である。そこで、そのために、総括売掛金勘定を開設し、個々の得意先別売掛金勘定に記入するさいに、同時に、この総括売掛金勘定の反対側にも、もう一度記入することにしよう。その場合の仕訳と勘定記入は、第6図のようになるであろう。

この場合の「集合売掛金勘定」および「総括売掛金勘定」は言うまでもなく、独立の最上位概念であるが、共に、(貸方額に対する借方額、および借方額に対する貸方額)の余剰額を算出している。つまり、逆に言って、共に、1時点における売掛金勘定期末残額を算出するための要素を網羅しており、何ら欠如している個別的売掛金勘定ないしその構成要素(期首額および増減額)はない。したがって、両勘定の差額は、ともに余剰性という性格を帯びている。

複式簿記の一般的処理に従えば、言うまでもなく、[総括売掛金 a/c××, 集合売掛金 a/c××]という、いわゆる「振替」仕訳によって完結する。その場合、両勘定は、共に余剰性なのであるから、この仕訳によって、一方の勘定が他方の勘定に受入れられる、ということにはならない。両勘

<第6図>

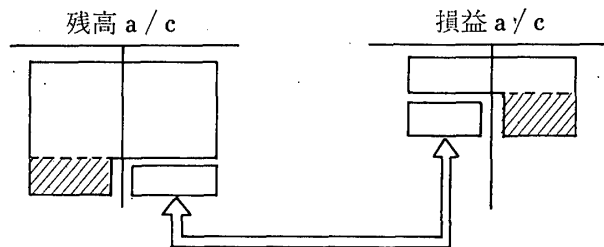
(仕訳) 期首: [A商店売掛金 a/c 100, 総括売掛金 a/c 230]
 [B商店売掛金 a/c 130]
 イ: [A商店売掛金 a/c 150, 総括売掛金 a/c 150]
 ロ: [総括売掛金 a/c 90, A商店売掛金 a/c 90]
 ハ: [B商店売掛金 a/c 110, 総括売掛金 a/c 110]
 ニ: [集合売掛金 a/c 400, A商店売掛金 a/c 160]
 [B商店売掛金 a/c 240]

A商店売掛金 a/c				B商店売掛金 a/c				総括売掛金 a/c			
期首	100	ロ減少	90	期首	130	=	240	ロ減少	90	期首	230
イ増加	150	=	160	ハ増加	110			(期末在高 400)		イ増加	150
集合売掛金 a/c											
= A商店売掛金 a/c 160				(期末在高 400)							
= B商店売掛金 a/c 240											

定は、共に、自己において独自の計算がなされたことを主張しているからである。それでは、この場合には、この仕訳はいかなる意義をもっているのであろうか。結論的に言えば、両勘定に単にカヌキをかけることによって記録行為を終焉させる、という点にその意義がある。すなわち、両勘定には、上述のように、欠如した要素はなく、かつ所定の役割は果たしたのであるから、共に、それ以上記録されるべき要素はない。さらに言えば、それ以上記録されてはならないのである。そのために、両勘定の空白の部分（集合売掛金勘定の貸方側、および総括売掛金勘定の借方側）を埋めることが必要になる。先の仕訳は、そうした意味でのカヌキをかける行為を意味しているのである。もっとも、そのかぎりでは、必ずしも複式記入する必然性があるとまでは言えず、個々の記入がふたつあったとみてもよい。

なおこの場合、両勘定の差額は同一金額なので、複式記入をすることによって、両勘定の差額の照合機能を果たすことができる。したがって、この機能の遂行という点に複式記入の意義を見出すこともできる。この点からは、両勘定の関係を「照合関係」と言うこともできよう。損益勘定と残高勘定とのそうした関係を図で示せば、第7図のようになる。

<第7図>



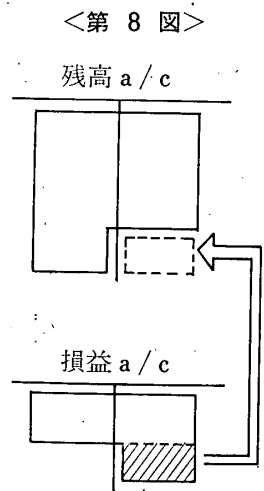
このようなカンヌキ関係ないし照合関係においては、両勘定は、それぞれが独自の計算をなしているだけなのであるから、いわば雁行したままであり、ついに交わることはない。つまり、ついに統合されることはないのである。その意味では、計算構造的には無関係と言ってもよいであろう。

なお、カンヌキ関係にある集合売掛金勘定と総括売掛金両勘定の相違は、計算方法の違いであり、対象に関しては、まったく同一である。そのことは、両勘定の構成要素を見れば明白であろう。いま、A商店売掛金勘定およびB商店売掛金勘定を、それぞれAおよびBで、また期首額、期中増加額および期中減少額をそれぞれ添字 a, +および-で表わすとすれば、期末における得意先別の売掛金勘定期末額の合計は、 $[(Aa+A_+-A_-)+(Ba+B_+-B_-)]$ となるが、これを変形すれば $[(Aa+Ba)+(A_++B_+)-(A_-+B_-)]$ となる。言うまでもなく、前者が集合売掛金勘定、後者が総括売掛金勘定の算式である。したがって、両勘定の構成要素はまったく同じであり、ただいわばその組合せが異なるにすぎない、ということは明らかであろう。つまり、両勘定は、同一の対象につき、その計算方法を異にしているだけなのである。このように、最上位の2勘定の種差が計算方法の相違であるような会計構造理論の場合に、このカンヌキ関係ないし照合関係が該当するのである。

(iii) 包摂関係・振替関係

次に、損益勘定と残高勘定とがそれぞれ余剰性と欠如性という性格を具えている場合につき検討する。この場合の両勘定の構造的関連については、次の2点に留意すべきである。まず第1は、両勘定の本質的關係が貸方と貸方との関係(利益がある場合)である、という点である。いわゆる「振替」において、[損益勘定××, 残高勘定××]という仕訳がなされることから、損益勘定と残高勘定とは、一般に借方と貸方との関係にあるとみられているようである。しかしながら、一方が貸方余剰性、他方が貸方欠如性という差額の性格を勘案するならば、損益勘定の貸方余剰額(第8図の■)を残高勘定の貸方の欠如部分(第8図の□)に移記する関係と考えられなくてはならないのである。したがって、貸方=貸方関係なのである。そして、第2に、損益勘定自体の算出した利益額は残高勘定に収容されるのであるから、その結果、一方、損益勘定は消滅し、他方、残高勘定が存続するという点である。そのさい重要なことは、存続する残高勘定が、その欠如した部分を損益勘定利益額で埋めることによって、必ず貸借均衡する、という点である。

この第2点、つまり残高勘定における貸借均衡という点には、とりわけ

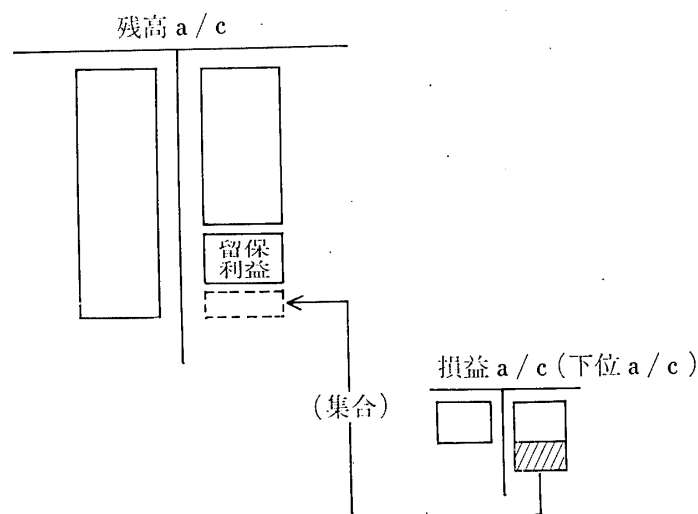


3) 先の総括売掛金勘定の差額は、貸方超過額となっているが、しかし、それは、複式簿記の貸借複記原則に従って、個々の売掛金勘定と反対側に記入されたからである。本質的には、集合売掛金勘定と同じく借方超過額なのである。

注目しなければならない。この場合には、借方額と貸方額とは、たまたま均衡することがあるというのではなく、常に均衡するのである。つまり、この残高勘定の借方と貸方とは、正数と負数との関係と考えられてはならない、ということである。借方総計額から貸方総計額を差し引くことによって、何かあるひとつの計算数値が算出されるのではない、ということである。それでは、どのように構成されるべきなのであろうか。結論的には、特定の対象のふたつの属性等が抽出され、借方と貸方とに配された上で統合されている、とみるべきなのである。つまり、余剰性と欠如性という関係は、対象を二面的に把握する体系における損益勘定と残高勘定との関係なのである。しかし、こうした対象の二面的把握にも、貸借対照表をベースにしたそれと、いわゆる試算表をベースにしたそれというふたつの素性のものがある。その結果、損益勘定と残高勘定との関係も、自ずから異なったものとなり、包摂関係は前者の貸借対照表の二面性における損益勘定と残高勘定との関係、振替関係はいわゆる試算表の二面性におけるそれに対応しているのである。

まず、貸借対照表の二面的把握体系であるが、その場合には、残高勘定（貸借対照表）がベースになるのであるから、収益勘定および費用勘定にしても、残高勘定の構成要素との関わりにおいて、例えば留保利益勘定の増加および減少として定義される。この場合、収益勘定と費用勘定とを損益勘定に、それ以外のすべての勘定を残高勘定に集めると、第9図のようになる。すなわち、一方、損益勘定では、(留保利益の)増加と減少とが比較されているのであるから、その差額の性格は、もちろん余剰性である。他方、残高勘定は、本来、収益勘定と費用勘定とが留保利益勘定に直接的に記入されていれば貸借均衡する。しかし、それが別記されたために、収益勘定・費用勘定つまり損益勘定が欠如しているので、均衡しない状態にある。つまり、残高勘定の差額は、欠如性という性格を帯びている。かくして、損益勘定と残高勘定とは、それぞれ、余剰性と欠如性という性質であることになる。

<第9図>

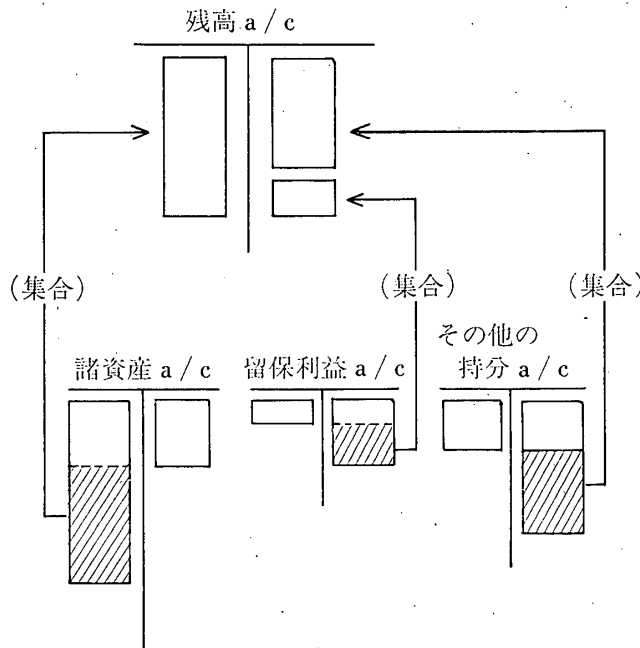


しかし、この第9図において、損益勘定は、けっして、残高勘定と同位にある勘定概念ではない。損益勘定は、現金勘定・借入金勘定等と共に残高勘定を構成する要素であるから、損益勘定と同位概念にあるのは、現金勘定・借入金勘定等なのである。損益勘定は、それらの勘定と共に残高勘定に包摂されるのであるから、損益勘定と残高勘定との関係は、下位勘定概念と上位勘定概念との関係である。したがって、[損益勘定××, 残高勘定××] (利益がある場合) という取引は、下位勘定たる損益勘定を最上位勘定たる残高勘定に集める取引、つまり § 2 で述べた「集合取引」にあたる。上位勘定 (最上位勘定) に相応する一方の勘定が下位勘定にあたる他方の勘定を収容する、⁴⁾ このような2勘定関係を、ここでは、「包摂関係」と名付けることにする。

次に、振替関係につき検討しよう。対象を二面的に把握する場合、そのベースになり得るのは、言うまでもなく、貸借対照表だけではない。いわゆる試算表をベースにした二面的把握も存在しう

4) ただし、既述のように、この包摂関係は、論理的な欠陥を内蔵しており、その意味では、ひとつの類型とまでは言えない。すなわち、第1に、本文において、損益勘定を現金勘定・借入金勘定等と同位概念としたが、これは正しくない。収益勘定・費用勘定は、その定義によって、留保利益勘定の増加要素と減少要素にすぎないのであるから、現金勘定・借入金勘定等と同位概念であるのは、損益勘定ではなく、留保利益勘定なのである。したがって、第9図の (損益勘定利益が移記される以前) の残高勘定貸方において、留保利益勘定のみが期首在高額であり、期末額を示す他の貸方項目と加算することができない。つまり、この残高勘定は統一的意義をもちえないのである。そして第2に、仮に、残高勘定のパートナーとして留保利益勘定を措定したとしても、留保利益勘定と残高勘定とも、やはり下位勘定と上位勘定との関係にあるのであるから (というより、本当の意味での下位・上位勘定関係になったのであるから)、最上位勘定と言えるのは、残高勘定のみなのである。したがって、厳密には、包摂関係とは、ここで問題にしている最上位に位する2勘定の関係ではない。

この点、§2での論議に照らせば、この類型は、計算目的結合過程が存在しないのである。したがって、この包摂関係は、本質的には、次のようになる。



これらの点については、拙稿「会計的統合の系譜—アウトプット理論を中心として—」(『三田商学研究』掲載中)において検討する。

る、というより、このタイプのほうが、会計構造論として、論理的に完結したものなのである。つまり、この場合には、費用勘定は借方のいわゆる資産勘定、そして収益勘定は残高勘定貸方のいわゆる持分勘定と、それぞれ同質とみなされるのである。したがって、いわゆる試算表等式が、この体系の基本的等式となる。貸借対照表に基づけば、費用勘定と収益勘定とは単に残高勘定貸方の一項目の減少と増加なのであるから、したがって、損益勘定は、しよせん、残高勘定の構成要素の一項目にしかすぎないことになる。しかし、試算表という視野に立てば、費用勘定と収益勘定とは、試算表等式の借方と貸方とにおいて、それぞれ固有の地位を占めている。したがって、それを抜き出して形成された損益勘定も、最終的には残高勘定の一項目になるとしても、その独自の存在意義をもち、そのかぎりでは残高勘定とは同位にある独立の勘定概念となるのである。すなわち、損益勘定は、独立の勘定として損益計算というひとつの固有の機能を果たしつつ、そのことによって、残高勘定にも自己の地歩を占めるのである。第8図の関係は、本来的には、正に、このような試算表等式の論理に基づいて形成された独立の損益勘定と残高勘定との関係でなくてはならないであろう。こうした損益勘定と残高勘定との関係のみが、振替関係とよばれるべきである。したがって、振替関係の条件とは、①損益勘定と残高勘定とが同位概念としての最上位勘定たること、そして②損益勘定が貸方余剰性、かつ残高勘定が貸方欠如性という性格を具えていること（利益発生の場合）である。⁵⁾

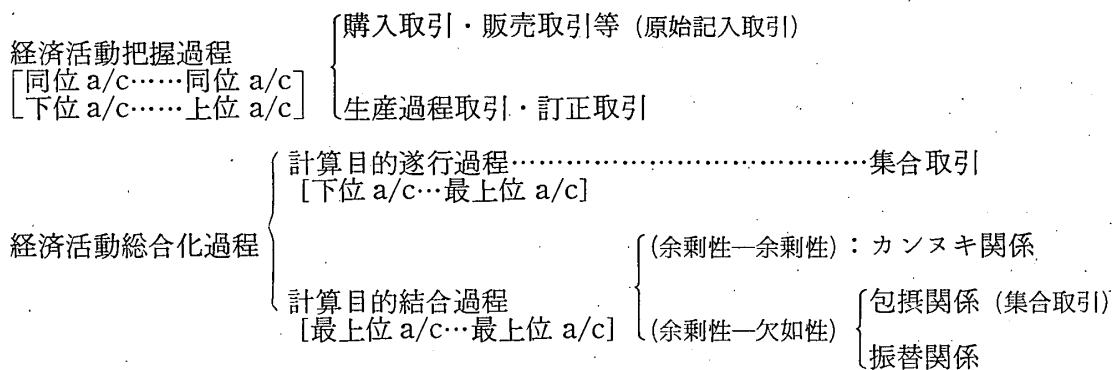
結

以上において、「振替」という概念の整理を試みてきたが、ここで、その要約をしておこう。「振替」という概念は、きわめて包括的な用語であるが、そこには、少なくともふたつの意味における混乱がある。ひとつは、原始記入以外のほとんどすべての取引と言ってよいぐらい多種多様な取引に、「振替」という用語が用いられていることである。しかし、そのうち、生産過程に関する取引とか訂正に関する取引とかは、経済活動把握過程に属する取引として、購入・販売に基づく原始記入取引と何ら選ぶところはない。したがって、最上位勘定が関与する場合を除く、同位勘定間の取引、および上位勘定と下位勘定との間の取引には、「振替」という用語の使用は、理論的には避けるべきである。また、計算目的遂行過程に関する取引は、たしかに、計算目的結合過程と共に経済活動総合化過程に属するとしても、下位勘定を最上位勘定に単に集約する取引であるから、これも、集合取引として区別されるべきである。かくして、計算目的結合過程の取引のみが残るが、第2の

5) ただし、これは、構文論レベルにおける要件であるが、意味論レベルにおいては、①損益勘定における借方と貸方との差引可能性、②フローたる損益勘定の、ストックへの転換可能性、③損益勘定の差額と残高勘定貸方項目との加算可能性、そして④残高勘定における借方と（損益勘定利益を含めた）貸方との統合可能性が、実体的に充たされていなくてはならない。換言すれば、試算表等式それ自体が、有意味に構成されていることである。

混乱はここにある。この場合には、本質的に異なった若干の、損益勘定と残高勘定との結合関係が存在するにもかかわらず、それが認識されていなかったのである。つまり、すべてが同一の関係とみなされ、いわゆる振替関係とよばれていたのである。そこで、それらの異なった損益勘定と残高勘定との結合関係が識別されなければならないが、勘定差額の性質の点から、余剰性と余剰性という結合関係と、余剰性と欠如性という結合関係とが抽出された。このうち、前者はカンヌキ関係、後者のうち、損益勘定の独立性を欠いた体系は包摂関係とでもよばれるべき内容をもっている。その結果、後者のうち、独立の損益勘定を含んだ体系における損益勘定と残高勘定との結合関係こそが、振替関係とよばれるべきことになるのである。

以上を纏めれば、次のようになる。



このうち、損益勘定と残高勘定との結合関係の識別はきわめて重要である。すなわち、両勘定の結合関係は、諸勘定全体の関係の在り方、ひいては勘定構造自体の特質を象徴的に反映するからである。したがって、それは、ひとつの会計構造理論の要とも言えるのである。そこで、上記で識別したみっつのタイプを図式化すれば、次のようになる。

