

Title	会計的統合の系譜(III) : アウトプット理論を中心にして
Sub Title	Types of the Integration in Accounting (III)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1988
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.6 (1988. 2) ,p.48- 61
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19880225-04054351">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19880225-04054351</a>

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

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

## 会計的統合の系譜(Ⅲ)

—アウトプット理論を中心にして—

笠井 昭 次

### § 3. 計算方法の二面的把握体系

— 2 損益計算方法結合体系の概略(1)—

前号(『三田商学研究』第30巻第4号)において、計算方法の二面把握体系のうち、2 財産計算方法結合体系につき検討したが、その基本的等式は、次のようなものであった。

$$[A_e^t - S_e^t = RV_a^t + RV_+^t - RV_-^t] \quad \dots\dots\dots (第6式)$$

そして、この基本的等式に基づく会計構造の特質は、次の3点に集約できた。

- 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  
     財産計算体系性  
     カンヌキ関係体系性 (照合関係体系性)
- ③ 非均衡思考体系性

この2 財産計算方法結合体系には、種々の問題点が含まれているが、それらも、実は、上記のような特質に由来しているのである。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にある点である。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、この体系それ自体の論理からは、損益は、理論的には算出され得ないのである。そうであれば、損益計算を枢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。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、すべての勘定が究極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、ついに交差することはない。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、何ら有機的関連をもっておらず、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重大な欠陥なのである。

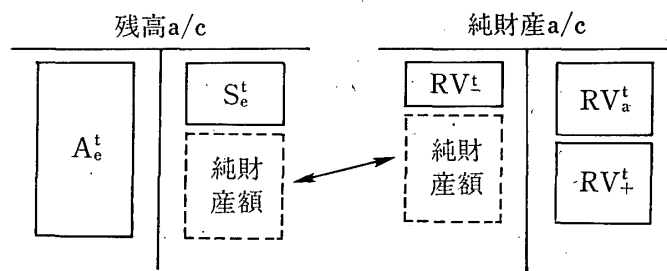
したがって、このふたつの欠陥が是正されなければならないが、差し当っては、このうちの前者から検討することとしたい。つまり、第6式の基本的思考に依拠しつつ、その計算目的に関して損益計算の視点を導入するのである。

(i) 基本的等式

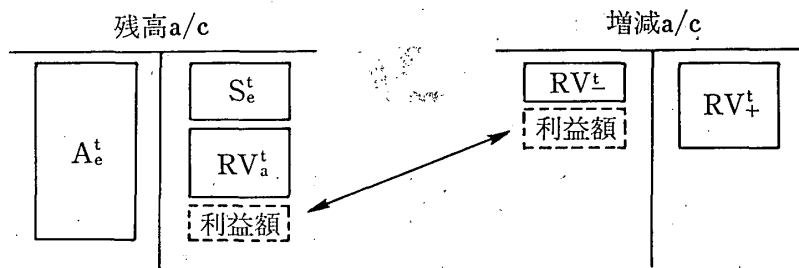
上述のように、損益計算は、今日の会計において、きわめて重要な地位を占めている。したがって、§2で論述した、 $[A_e^t - S_e^t = RV_a^t + RV_+^t - RV_-^t]$  (第6式) に基づく勘定体系は、そのままの形では今日の会計の構造を説明することはできない。しかし、その第6式を損益計算志向の体系に改変することも、あながち不可能ではないので、ここでは、その点を検討することにする。

いま、第6式に基づく会計構造における残高勘定と純財産勘定とをみると(第15図)、第t期の純財産勘定は、言うまでもなく、期首純財産額 ( $RV_a^t$ ) と期中の増減額 ( $RV_+^t \cdot RV_-^t$ ) とから構成されている。そこで、この両者を体系的に分離し、前者の期首純財産額は残高勘定の系列に含ましめ、後者の期中増減額を収容する勘定すなわちいわば「増減勘定」を、(期首純財産勘定をも含んだ) 残高勘定に対比せしめることにしよう。それを図表化すれば、第16図のようになる。

<第15図>



<第16図>



この残高勘定において、期末資産額 ( $A_e'$ ) と期末負債額 ( $S_e'$ ) との差額は期末純財産額 ( $RV_e'$ ) であるから、それと期首純財産額 ( $RV_o'$ ) とを比較すれば、いわゆる財産法による損益額が算出される。他方の増減勘定の性格は、ここではいまだ不分明ではあるが、しかし、いずれにせよ、期中における財・用役の増加と減少とにかかわっているのであるから、そのかぎり、何らかの損益計算がなされているとみてよい。

ただし、言うまでもなく、ひとたび損益計算ということが視野に入るかぎり、そこでは、損益を生むに至らしめた原因なり源泉なりが、基本的に重要になる。したがって、増減勘定を構成する  $RV_+$  および  $RV_-$  は、単に、財・用役の増減を、それ自体として収容するものではなく、原因あるいは源泉という側面より把握しなければならないであろう。例えば、商品900千円を、現金1,400千円で売却したという取引の仕訳は、単純に、[現金 a/c 1,400 千円, 増減 a/c 1,400 千円] および [増減 a/c 900 千円, 商品 a/c 900 千円] というものではなくなる。すなわち、増減勘定側においては、現金1,400千円の増加の原因あるいは源泉である「売上」、および商品900千円の減少のそれである「売上原価」という名称が付与されるのである。このような原因あるいは源泉の面より把握された  $RV_+$  および  $RV_-$  は、いわゆる収益勘定と費用勘定とにあたるので、以後、「G'」および「V'」と表記することにする。このようなG勘定およびV勘定を収容した増減勘定は、「損益」勘定と言ってよいであろう。<sup>23)</sup>

かくして、第16図における残高勘定と増減勘定とは、共に損益計算を行なっており、そして、その損益額を媒介としてかかわりを持つことになる。以上のような勘定体系を定式化すれば、次のようになる。<sup>24) 25)</sup>

- 23) 以上で述べたかぎりにおいては、資産勘定・負債勘定ひいては残高勘定は、会計の対象たる財・用役をいわば形態の側面より把握するのに対して、収益勘定および費用勘定ひいては損益勘定は、そうした財・用役の変動の原因・源泉等に着眼し、それを体系的に表現している、と言ってよいであろう。しかし、それにもかかわらず、収益勘定・費用勘定ひいては損益勘定が、その出自よりして、本質的には、資産勘定・負債勘定において形態的に把握された財・用役の増減の再記にしかすぎない、という点には留意しなければならない。つまり、第16図は、第6式をその原型ないし祖型にしているのであるが、その第6式 [ $A_e' - S_e' = RV_e' + (RV_+' - RV_-' )$ ] においては、明らかに、損益勘定の再記性が認められるのである。例えば先の取引例は、第6式に基づけば、[現金 a/c 1,400, 純財産 a/c 1,400] および [純財産 a/c 900, 商品 a/c 900] と仕訳されるが、この場合の純財産勘定は、けっして、原因を示す勘定ではない。資産勘定・負債勘定において形態面より把握された財・用役をもう一度収容したものにすぎない。逆に言って、それらが原因なり源泉なりを意味しているとしたら、直ちに、期首純財産勘定 ( $RV_o'$ ) との加法性が崩れてしまうのである。なぜなら、 $RV_o'$  とは、期首における形態的に把握された財・用役の一括的在高位に他ならないからである。第16図の残高勘定・損益勘定は、この第6式の変形によって形成されたのである。第16図のそうした出自を考えるなら、この損益勘定も、本質的には、第6式の論理に服していることは明らかである。
- 24) 一般に、第7式の左辺 (すなわち第8式) による損益算定は財産法、右辺によるそれ (すなわち第9式) は損益法とされているようである。しかし、そのうち、後者を損益法とみることには、問題がある。筆者は、それも又、財産法の派生形態と考えている。この点については、拙著『会計構造論の研究』(昭和61年) 198~199ページを参照されたい。
- 25) 第6式 [ $A_e' - S_e' = RV_e' + RV_+' - RV_-'$ ] とこの第7式とは、一般に同等視されているようであるが、それは、きわめて問題である。しかし、その点については、注19を参照されたい。

$$(A_e^t - S_e^t) - RV_a^t = G^t - V^t \quad \dots\dots\dots (第7式)$$

こうしたシェーマのもとでは、期末の資産勘定・負債勘定および期首の純財産勘定を収容する残高勘定と、収益勘定および費用勘定を収容する損益勘定との(損益額を媒介とする)対応関係こそが、会計構造の基本的枠組を形成する。すなわち、残高勘定の構成要素は、資産勘定・負債勘定および期首純財産勘定の三者であるが、このうち、負債勘定は、負の資産勘定であるから、資産勘定と対立的要素ではない。また期首純財産勘定にしても、期首概念ではあるにしても、その構成要素は、資産勘定と負債勘定とである。したがって、残高勘定自体は構成要素的にはまったく同質であり、そこには、二面的対立の契機は内包されていない。そのような形態別に把握された同質の残高勘定に、源泉名あるいは原因名の付された収益勘定・費用勘定を収容する損益勘定が対置されて、二面的要素が形成されるのである。この二面性こそが、この体系をして会計たらしめているのである。

そして、その残高勘定と損益勘定とが共に損益計算をなしているのであるから、この第7式は、正に、ここで企図しているような損益計算の体系と言えよう。ただし、この場合には、より正確には、2勘定が共に損益計算を志向する、という意味での損益計算の体系である。したがって、その関係は、第7式を次のようなふたつの式に分割することによって、より明確に表現される。

$$(A_e^t - S_e^t) - RV_a^t = P^t \quad \dots\dots\dots (第8式)$$

$$P^t = G^t - V^t \quad \dots\dots\dots (第9式)$$

以下、第7式ないし第8式・第9式に基づく構造を検討する。もっとも、実は、この体系にも、資産勘定と負債勘定とを構成要素とする体系と、資産勘定と(負債勘定および自己資本勘定とを包括した)いわゆる持分勘定とを構成要素とする体系という、2種のものが存在する。しかし、後者は§4「計算方法の二面的把握体系(4)——2損益計算方法結合体系の特質・問題点——」(『三田商学研究』第31巻第2号掲載予定)で取り上げるとして、ここでは、前者につき論ずることとする。

なお、以下の検討にさいし、第6式と第7式との関係にまつわる次の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7式が、単に第6式を変形することによって形成された、という点である。つまり、第7式の原型ないし祖型は、第6式にあるのである。第7式のそうした出自を考えるなら、その第7式に基づく会計構造も、基本的には、第6式の論理によって掣肘されることになるはずである。そして第2に、しかし、他方において、第6式と第7式とには、大きな種差も見出し得る。すなわち、第6式が財産計算に関する定式化であったのに対し、第7式は、損益計算を企図して形成された定式化である。したがって、この計算目的の相違を反映して、両式に基づく会計構造が、自ずから異なったものになったとしても、むしろ当然のことであろう。しかし、それにもかかわらず、第7式は、直接的には、財産計算を旨とする第6式そのものから導出されたという素性に基因して、財産計算の残滓を濃厚に身に纏っている。それだけに、第7式が、損益計



◎期末：

a	[	残高 a/c 2,200,	現金 a/c 1,600]
		借入金 a/c 500,	商品 a/c 600]
		期首純財産 a/c 1,500	残高 a/c 2,000]
b	[	損益 a/c 1,200,	売上原価 a/c 900]
			給料 a/c 300]
		[売上 a/c 1,400	損益 a/c 1,400]
c	[	損益 a/c 200	残高 a/c 200]

(□) 第 t 期総勘定元帳

現金 a/c		借入金 a/c		売上原価 a/c		売上 a/c	
期首	1,000	①	500	期首	500	②	900
②	1,400	③	300				②' 1,400
商品 a/c		期首純財産 a/c		給料 a/c			
期首	1,000	②	900	③	300		
①	500		期首 1,500				
残高 a/c				損益 a/c			
現金 a/c	1,600	借入金 a/c	500	売上原価 a/c	900	売上 a/c	1,400
商品 a/c	600	期首純財産 a/c	1,500	給料 a/c	300		
				(利益 200)	(利益 200)		

(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	期首純財産 a/c 1,700

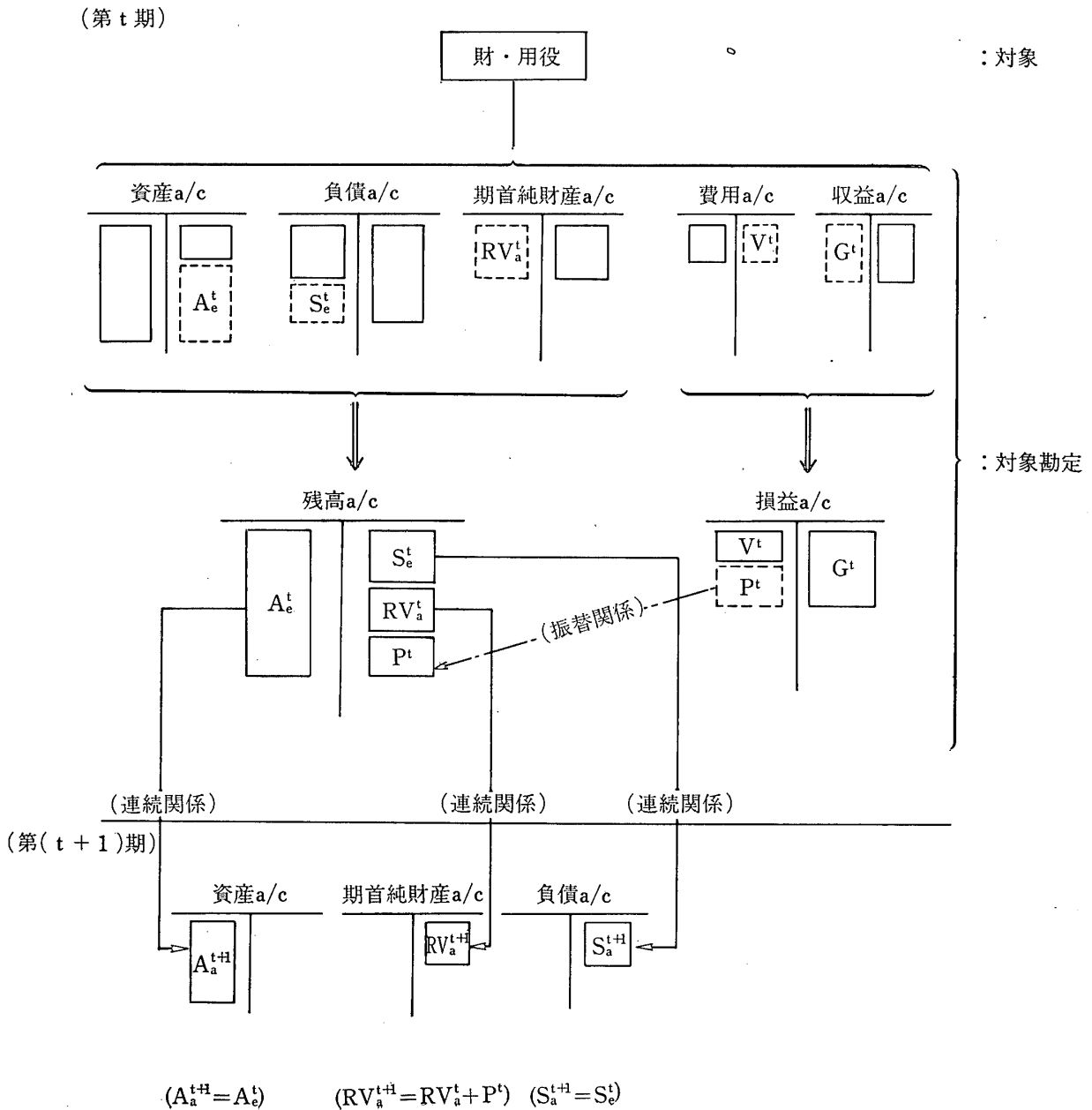
この勘定構造は、第6式を変形したにすぎない第7式を、いわゆる複式簿記に則って処理したのであるから、基本的には、§2で形成した勘定構造と同一の構造をもっている。すなわち、第1に、損益勘定の利益額を残高勘定(期首純財産勘定)に振替えることによって、一方、損益勘定は消滅し、他方、残高勘定は均衡する。つまり、外形的には、いわゆる振替関係が成立していることになる。ただし、前述のように、この損益勘定は、第6式の期末純財産勘定が損益勘定と期首純財産勘定とに分割されることにより、形成されたものである。そうした第7式の素性よりすれば、損益勘定の利益額は、期首純財産勘定(RV<sub>t</sub>)に加算されて、当該期の期末純財産額を形成し、かくして、翌期の期首純財産額として引継がれることになる、と理解されるべきであろう。

そして、第2に、資産勘定・負債勘定のみならず、期首純財産勘定にも、在高額の期間的連続性が認められている点である。つまり、第t期の期首純財産勘定の開始記入において、「諸口」ではなく、「期首」となっている点から分るように、それは、資産勘定と負債勘定との期首額の差引計算により算出されたのではなく、前期末の残額を引継いでいるのである。つまり、資産勘定・負債勘定のみならず、期首純財産勘定においても、ということは、すべての勘定において、勘定残高の

当期から翌期への連続性が認められるのである。このことは、すべての勘定が、同位にある概念とみられていること、ひいては対象勘定とみなされていることを意味している点で、きわめて重要である。

ところで、前号の§2で論じたように、第6式に基づく勘定構造においては、この両者、すなわち、振替関係および全勘定残高の期間的連続関係が否定された。したがって、第6式と素性を同じくする第7式が第17図の示すような勘定構造ではあり得ないことは、当然に予想される。しかし、

<第18図>



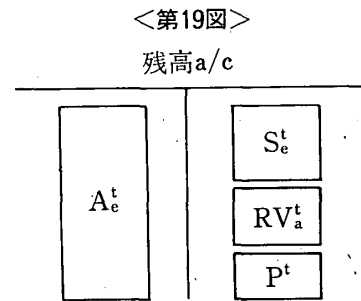


第7式は、第6式の財産計算目的とは異なり、損益計算をその計算目的とするので、おのずから、第7式には固有の欠陥も生じる。そこで、第17図のもつ問題点を改めて検討することにする。

(B) 問題点

まず、第7式の、いわゆる複式簿記に基づく計算構造(第17図)を、より一般的な形で示せば、第18図のようになるであろう。

さて、損益勘定と残高勘定とに振替関係が成立するという事は、すべての勘定が残高勘定のなかに自己の片影を見出すということである。したがって、この勘定構造の問題点は、この残高勘定に凝縮していると言ってよいであろう。そこで、第18図から残高勘定だけを取り出してみよう。それが第19図であるが、そこにおける  $P^t$  は、言うまでもなく、損益勘定から振替えられた利益である。さて、この残高勘定を構成するすべての勘定の残高が、翌期に繰越されるということは、それらの勘定がすべて同位の概念とみなされていることを示しているのであるが、この残高勘定は、果たしてそのような概念的統一性を保持していると言ってよいであろうか。むろん、それは、否定されなければならない。この残高勘定を一瞥しただけで、そこには、とりわけその右辺には、多くの混乱がみてとれるであろう。



すなわち、残高勘定の右辺における  $S_e^t$  (負債勘定)、 $RV_a^t$  (期首純財産勘定) および  $P^t$  (利益勘定) の三者に、加法性がとうてい認められないことは、言わずもがなであろう。まず、それら3勘定の時間的關係に関して、明らかに加法性が欠如している。つまり、 $S_e^t$  は期末概念そして  $RV_a^t$  は期首概念であるし、また  $P^t$  は、損益勘定より振替えられたのであるから、そのかぎり期間概念とみることができよう。したがって、言うまでもなく、この三者には、加法性は認められない。さらに、それら3勘定の性格に関しても問題なしとしない。つまり、 $S_e^t$  は、対象たる財・用役の形態面の属性を表現している。それに対して、一方、 $P^t$  は、原因ないし源泉を表示しているし、他方、 $RV_a^t$  も、本質的には、形態的側面を表示しているものではないのである。後者の  $RV_a^t$  についてみると、 $RV_a^t$  は、構成要素的には、たしかに資産勘定と負債勘定とからなっているのであるから、形態的把握と無関係ではない。しかし、 $RV_a^t$  が形態的属性を表示しているとすれば、資産勘定と負債勘定との差額である  $RV_a^t$  は、言うまでもなく、負債勘定期首額を超過する資産勘定期首額の余剰部分を意味する。その場合、資産勘定の増加すなわち在 high は借方額、負債勘定のそれは貸方額と規約されているのであるから、資産額が負債額より超過しているという一般的状态を前提にするかぎり、借方項目でなければならず、残高勘定における貸方概念性そのものが否定される結果になってしまうのである。したがって、 $RV_a^t$  が貸方項目に属しているということは、実は、それが形

態の把握とは直接的には関連していない、ということを示唆しているのである。すなわち、 $RV_a^t$  は、本来、財・用役を直接の記録対象にするものではなく、(財・用役を記録対象とする)資産勘定と負債勘定とを対象として成立する概念となるべきであり、財・用役の属性とは直接的な関連はないのである。したがって、 $S_a^t$  との加法性は、本来、あり得ない。

以上のように、この残高勘定は、右辺の3勘定の加法性を巡って、顕著な概念的な不統一性を露呈しているのである。その原因は、本来、異なった階層に属する勘定概念が錯綜しているところに求められる。そこで、その纏れた糸をひとつずつ解きほぐしてゆかなければならない。

まず第1には、 $P^t$  と  $S_a^t \cdot RV_a^t$  との加法性であるが、これは、損益勘定の利益額の、残高勘定への振替関係にかかわる問題である。残高勘定の概念的混乱の原因のひとつは、言うまでもなく、損益勘定の利益額を残高勘定に振替えたことに端を発している。つまり、理論的には、損益勘定の利益額は、残高勘定に振替えられないのに、それを簿記処理的に強行したために、残高勘定のそうした概念的な不統一がもたらされたのではないか、と思われるのである。そこで、第7式のもとにおいて、振替関係が成立するかどうか、という点につき検討しなくてはならない。

第2は、 $S_a^t$  と  $RV_a^t$  との加法性であるが、これは、第1点が損益勘定と残高勘定との関係であったのに対し、残高勘定の固有の性格にかかわっている。つまり、残高勘定を構成する諸勘定が、すべて同位概念とみなされてよいのかという点である。より直接的に言えば、残高勘定における  $A_a^t \cdot S_a^t$  と  $RV_a^t$  との関係が問われなければならない。結論的に言えば、ここではふたつの意味での概念的混乱が錯綜していると思われる。ひとつは、これらの勘定が、実体勘定(経済活動勘定)なのか計算目的勘定(総合勘定)なのか、というレベルにおける混乱であり、もうひとつは、対象勘定なのかメタ勘定なのか、というレベルにおける混乱である。つまり、 $S_a^t$  と  $RV_a^t$  との加法性が存在し得るためには、 $S_a^t$  と  $RV_a^t$  とは、一方において、共に実体勘定か又は共に計算目的勘定かのいずれかでなければならないし、他方において、同じく共に対象勘定か又は共にメタ勘定かのいずれかでなくてはならないはずである。そこで、その点につき整理しなくてはならない。残高勘定のそうした概念的整理は、当然、次に、損益勘定に波及する。したがって、損益勘定をも含めて、上記のふたつの意味での勘定概念の検討が不可欠になる。

さて、以上のような問題提起によれば、 $A_a^t$ 、 $S_a^t$  および  $P^t$  の三者の本質的な関係(理想型)は、第17図におけるそれとは根本的に異なっていることが予想される。そうであれば、第3として、簿記処理上の問題が生ずる。つまり、第17図のような、すべての勘定において在 high の期間的連続性がみられる簿記処理体系が、そうした(第7式)理想型に適合するかどうか、という問題である。

それら3点を、以下の(iii)から(v)において、順次、検討してゆくことにするが、しかし、その前に、等式によって、もう一度、筆者の問題意識および以後の検討作業を明らかにしておこう。いま、複式簿記に従った会計処理を行なった場合の残高勘定(第19図)を定式化すれば、次のように

なる。

$$A_e^t = S_e^t + RV_a^t + P^t \quad \dots\dots\dots (第10式)$$

もちろん、ここでの目的は、第7式に潜む基本的思考にそぐう計算構造の形成であるが、当面、この第10式を出発点として、その企図を達成するのである。つまり、第10式を、第7式あるいはそのうちの残高勘定にかかわる定式化である第8式に従って、矯正してゆくのである。しかし、そのさい留意すべきは、既述のように、第7式ないし第8式自体も定式化としては、必ずしも十分ではなく、さらに精緻化が必要な点である。つまり、限りなく理想型に近いとしても、未だ点睛を欠いており、その意味では、理想型への途次にある等式でしかないのである。したがって、第7式ないし第8式には必要以上にこだわるべきではなく、むしろ、その根底に潜む基本的思考に従って矯正すべきであろう。そして、第10式の概念的な不統一性の原因が、第7式ないし第8式の基本的思考が複式簿記的処理によって歪曲されたことにある、ということをお案するならば、第10式におけるそうした内在的矛盾を追跡し、それを順次克服することによって、第7式ないし第8式の理想型に接近してゆくべきであることになる。

(iii) 残高勘定と損益勘定との振替関係

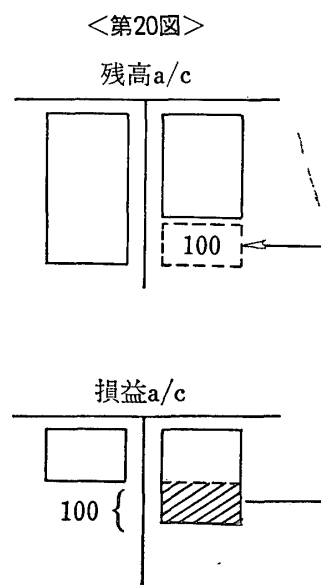
まず、残高勘定と損益勘定との振替関係から検討する。この点は、残高勘定と損益勘定との統合性という、ひとつの勘定体系の自己完結性にかかわる重要問題に繋がっている。

そこで、まず、「振替」ということの内容を明らかにしておかなくてはならない(なお、以下では、利益額の存在を前提として論議を進める)。損益勘定の利益額を残高勘定に振替えるということは、本質的には、損益勘定の消滅と残高勘定の均衡・存続とを意味していると思われる。つまり、一方で、損益勘定が利益額を算出しつつ、他方で、残高勘定が、その損益勘定の利益額を受入れ、貸借<sup>26)</sup>均衡することであるが、そのためには、少なくとも、次のようなみつつの要件が必要である。

まず第1は、両勘定における差額の所在と性質とにかかわっている。つまり、損益勘定が消滅し、残高勘定が均衡するとしたら、差額の所在に関しては、損益勘定と残高勘定との差額が貸借を逆にして現われること(差額の所在の借方超過額=貸方超過額関係性)、および差額の性質に関しては、損益勘定の差額の貸方余剰性かつ残高勘定の差額の貸方欠如性(差額の性質の貸方余剰額=貸方欠如額関係性)という2点が不可欠になる。すなわち、残高勘定が均衡の状態<sup>26)</sup>で次期に引継がれるとしたら、期末の残高勘定の貸方には、何かが欠如していたとみざるを得ない。他方、損益勘定は、次期において消滅するいじょう、期末においては、みずから何かを算出し、その貸方側の余剰部分を他の勘定に引渡さなければならないであろう。つまり、損益勘定の貸方余剰額を、残高勘定が、その

26) ただし、第1と第2・第3とではディメンションが異なっており、整理が必要であるが、当面は、羅列するにとどめておく。

欠如している貸方部分に受入れる，という関係になくなくてはならないはずである。いま，利益額を100万円として，以上の関係を，貸借複記に囚われることなく，〔(借方)——，(貸方) 残高 a/c  
100万円 / 100万円〕と仕訳すれば，利益額の振替関係の実相が，より本質的に表現される。利益額の振替関係とは，本質的には，貸方＝貸方関係なのである。それを図示すれば，第20図のようになるであろう。なお，言うまでもなく，借方超過額＝貸方超過額関係性と貸方余剰額＝貸方欠如額関係性とは，密接に関連している。すなわち，その差額の性質につき，余剰額＝欠如額関係が貸方側において成立するのは，差額の所在が，損益勘定と残高勘定とにおいて貸借を逆にしているからである。かくして，振替関係の成立要件としては，まず第1に，(差額の所在に関する)借方超過額＝貸方超過額関係性，および(差額の性質に関する)貸方余剰額＝貸方欠如額関係性が挙げられる。

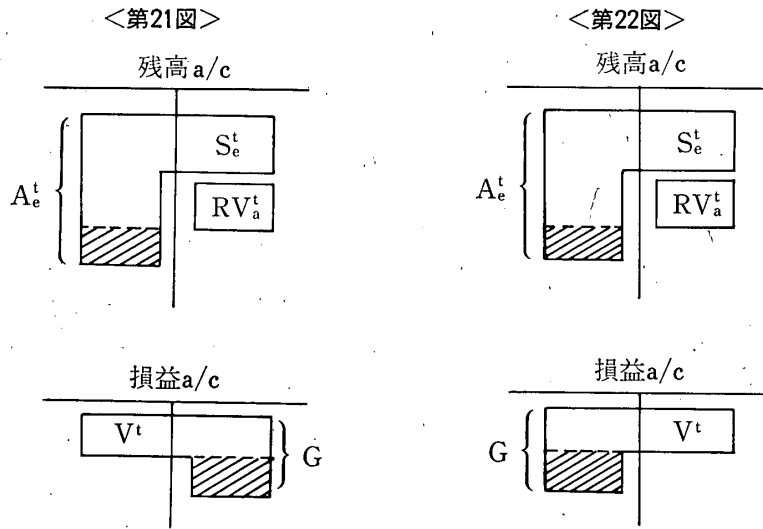


第2には，フロー概念のストック概念への転換という要件が指摘できる。一般に，損益勘定はフローの表，そして，残高勘定はストックの表と言われている。もちろん，その場合のフローおよびストックということの概念内容が問題になるが，そうした規定は，そのかぎりでは妥当である。そうであるなら，第1の要件に適合する損益勘定の貸方余剰額および残高勘定の貸方欠如額は，それぞれフローおよびストックという性格規定を受けることになる。したがって，その損益勘定の貸方余剰額を残高勘定に振替え得るためには，その理論体系自体のなかに，フローたる損益勘定の貸方余剰額を残高勘定のストック額に転換する論理が内在していなければならない。

そして，仮に，損益勘定の貸方余剰額がそのようにストック概念化しても，さらに残高勘定の他の貸方項目との加法性がなくてはならない。つまり，そのストック概念が，当該残高勘定の貸方概念と適合するものでなくてはならない。この損益勘定貸方余剰額の，残高勘定貸方額との加法性ということが，振替のための第3の要件をなすのである。

以上のように，損益勘定と残高勘定とに利益額の振替関係が形成されるためには，①(両勘定の差額の所在と性質とに関して)借方超過額＝貸方超過額関係性および貸方余剰額＝貸方欠如額関係性，②損益勘定で算出された，フローとしての利益額のストック概念転換性，そして③損益勘定で算出された利益額の，残高勘定貸方項目との加法性が不可欠なのである。それでは，第7式は，果たしてそのような要件に適っているのだろうか。以下，その点につき検討する。

まず第1の差額の所在と性質とに関する要件であるが，第7式  $[(A_e^t - S_e^t) - RV_e^t = G^t - V^t]$  は，その基本的発想に従えば，その両辺が共に損益計算をなしており，かつそのふたつの利益額が合致する，という会計構造として理解されなくてはならないであろう。そうであるなら，損益勘定およ



び残高勘定は、それぞれが共に相異なる損益計算、すなわち相互にいわば独立の損益計算をなしているということになる。したがって、両勘定における差額の性質は、第21図にみられるごとく、共に余剰性(■)を帯びていることになる。つまり、残高勘定においても、 $(A_e^t - S_e^t)$ と $(RV_a^t)$ との差額を算出することが目的であり、そこには、何ら欠如した要素はないのである。

しかも、両勘定の差額の所在に関しても、借方超過額=貸方超過額関係性を充たしていない。すなわち、損益勘定は、ここでは、原因ないし源泉を表示する名称を付されつつ、貸借複記原則により、資産勘定・負債勘定の増減とは、反対側に記帳された。それゆえに、第21図において、損益勘定の差額は、残高勘定のそれとは貸借を逆にして現われたのである。しかし、既述のように(注の23)を参照されたい、損益勘定の増減は、本質的には、財・用役の増減に関する資産勘定・負債勘定の記帳を、もう一度行なったものにすぎない。例えば、現金の一方的増加があったとすると、それがまず形態的に把握されて、資産勘定(現金勘定)に記帳される。次いで、さらに、それに原因なり源泉なりの名辞が付されて、収益勘定(例えば売上勘定)に再記されるのである。利益額を増加させる方向で役に立った売上勘定への貸記も、実は間接的ではあるにせよ、期末純財産額を増加させる方向で役に立った現金勘定への借記と同じく、現金の増加ということと関連している。そうであるなら、収益勘定への記入は、会計的にみれば、資産勘定の増加記入とまったく同様に、借方になされるべきであることになる。もちろん、費用勘定は、貸記となるべきである。したがって、損益勘定の差額の所在は、会計的な本質よりすれば、第22図にみられるごとく、残高勘定と同じく借方超過性を帯びるべきなのである。かくして、第7式の基本的発想よりすれば、損益勘定と残高勘定とは、共に、借方余剰性ということになり、差額の所在と性質とに関する第1の要件を充たし得ないのである。

次に、第2の損益勘定の利益額のフローからストックへの転換について検討しよう。損益勘定は、何らかの意味での増減額にかかわっているもので、一般にフロー表とみなされている。しかし、

第7式に依拠する計算構造のもとにおける損益勘定を、会計的にみて、純然たるあるいは固有の意味<sup>27)</sup>でのフロー表とみてしまつてよいのか、という点に、問題がないわけではない。しかし、当面、それは度外視するとして、仮に、この損益勘定をフロー表とみても、その場合、損益勘定で算出された利益額が、この勘定構造のもとで、どのような論理によって、ストックに転換するのであろうか。損益勘定も残高勘定も、共に損益計算を自ら遂行することを目的としているいじょう、その損益計算を果たせば目的を達成したことになり、それ以上、損益勘定を残高勘定に関係づけることはないはずである。つまり、一方、損益勘定において、そのフローとしての利益額をストックに転換する論理も、他方、残高勘定において、その損益勘定の利益額をストックとして受入れる論理も、この勘定構造には包蔵されていないと思われる。

最後に第3に、損益勘定の利益額と残高勘定の貸方項目 ( $S_e^t \cdot RV_e^t$ ) との加法性であるが、これは、冒頭に述べたように、加法性は存在しない。つまり、損益勘定の利益額がストックに転換し得ないとしたら、それは、あくまで期間的な概念であるから、時点にかかわる  $S_e^t \cdot RV_e^t$  との加法性は考えられないし、又、 $S_e^t \cdot RV_e^t$  が何らかの意味で形態別把握に関連しているのに対し、損益勘定においては原因別ないし源泉別に把握されているいじょう、その意味でも、両者の加法性は存在し得ないのである。

以上のように考えると、この勘定構造のもとにおける損益勘定と残高勘定とは、利益額を媒介とした振替関係は成立し得ないのである。

さて、そのことを、第19図(ないし第18図)の残高勘定を定式化した第10式 [ $A_e^t = S_e^t + RV_e^t + P^t$ ] において確認しておこう。この第10式の右辺  $P^t$  は、振替計上された損益勘定の利益額である。すなわち、振替によって、残高勘定が、損益勘定の利益額を受入れ、その結果として均衡するに至った、ということをその定式化は示している。しかし、それは、明らかに、この体系の基本的等式である第7式 [ $(A_e^t - S_e^t) - RV_e^t = G^t - V^t$ ] の基本的発想に悖っている。つまり、この第7式は、既

27) この勘定構造のもとでは、財・用役に増減があった場合、それは、まず、資産勘定・負債勘定における増減として把握される。その資産勘定・負債勘定を対象として、原因別ないし源泉別に捉え直されつつ、再記されたものが、収益勘定・費用勘定つまり損益勘定に他ならない。したがって、損益勘定は、財・用役の増減と無関係ではなく、たしかに、何らかの意味でのフローにかかわっているとは言えよう。しかし、問題は、この体系におけるフローの意義、およびフローとのかかわり方とである。

前者について言えば、資産勘定および負債勘定における、財・用役の増減の記録の意義である。つまり資産勘定・負債勘定におけるそれら増減は、たしかにフローではあるのだが、結局は、期末在高すなわち期末のストック額を算出するための単なる計算要素にしかすぎず、けっして、フローそれ自体の把握に目的があるのではない。資産勘定・負債勘定におけるフローの記録は、所詮、ストックに解消してしまうのである。損益勘定が本質的には、そのような資産勘定・残高勘定におけるフローを再記したものにすぎないとしたら、その損益勘定は、会計的にみて、フロー表とまで言ってよいかどうかは問題であろう。つまり、期末ストック額は、前期ストック額と当期増減額とから構成されているが、上記のフローとは、この後者を算出するものと考えられるからである。

さらに後者の視点からすれば、フローに直接関連するのは、あくまで資産勘定・負債勘定であり、損益勘定は、それを対象としているという点に留意しなければならない。つまり損益勘定はメタ勘定であり、その意味で、フロー概念とかストック概念とかに直接かかわる勘定ではないのである。

述のように、 $[(A_e^t - S_e^t) - RV_a^t = P^t]$  (第8式) と  $[P^t = G^t - V^t]$  (第9式) とからなるものであった。残高勘定は、その第8式にかかわっているのであるが、その第8式の意味するところは、言うまでもなく、残高勘定自体において、 $(A_e^t - S_e^t)$  と  $RV_a^t$  との比較により損益計算がなされる、というものである。

振替関係を前提とする第10式  $[A_e^t = S_e^t + RV_a^t + P^t]$  は、明らかにこうした第8式の基本的思考に背馳している。上記で展開した振替関係の否定は、正にそのことに照応している。つまり、一般的には、損益額それ自体の算出 (第8式) と、(他の勘定で算出された) 損益額を受容すなわち振替 (第10式) とは、ふたつながらに遂行され得ると考えられているようである。しかしながら、そのふたつの機能は、いわば矛盾関係にあり、両者を共に遂行することは不可能なのである。

そこで、そのいずれかの選択に迫られるのであるが、第8式に基づく残高勘定は、言うまでもなく、振替による利益額の入力ではなく、自ら利益額を算出するものとして再構成されなくてはならない。つまり、第19図の定式化である第10式  $[A_e^t = S_e^t + RV_a^t + P^t]$  は、 $[A_e^t - (S_e^t + RV_a^t) = P^t]$  と改められなければならない。

(未了)