

Title	総勘定合計表の二面性結合体系における損益勘定・残高勘定形成の論理
Sub Title	The Duality Concept of Trial Balance Equation (II)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1989
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.31, No.6 (1989. 2) ,p.17- 37
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19890225-04054333">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19890225-04054333</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.

## 総勘定合計表の二面性結合体系における 損益勘定・残高勘定形成の論理

笠井昭次

会計においては、取引は、すべて、勘定によって記録されるが、一方、期末において、そのすべての勘定が集められると、言うまでもなく、総勘定合計表が形成される。そして、他方、論理的には、この総勘定合計表が2分割されることによって、損益勘定と残高勘定とが導出され、次いで、その損益勘定で算定された利益額のいわゆる振替によって、残高勘定が均衡し、複式簿記は完結する。前稿（いわゆる「試算表等式の形成論理」『三田商学研究』第31巻第4号）においては、そのうちの前者の局面を考察した。つまり、費用勘定（費消分）と費用性資産勘定（充用分）との共通性（同質性）ならびに相違性（同格性）、および収益勘定（稼得分）と払込資本勘定・負債勘定（算段分）との共通性（同質性）ならびに相違性（同格性）を明らかにすることによって、総勘定合計表等式の借方側と貸方側とがどのように統一的に説明されるかを、つまり総勘定合計表等式の形成の論理を究明したのである。そこで、次に、後者の局面を取上げよう。総勘定合計表の損益勘定と残高勘定とへの分化、損益勘定利益額の残高勘定への振替、そして残高勘定の均衡がどのような論理によって果たされるのかを、それぞれ、(I)、(II)そして(III)において俎上に載せることにする。つまり、損益勘定および残高勘定形成の論理の究明が、本稿の課題である。

### (I) 損益勘定形成の論理

#### (1) 収益勘定・費用勘定の抽出の根拠

まず最初に、総勘定合計表から収益勘定および費用勘定を抜き出して損益勘定に収容する過程は、どのような論理に基づいているのかという点を検討しよう。前稿で論述したように、収益勘定および費用勘定は、当該企業の目的とする経済活動（生産、販売等）に基づく企業資本総額の膨張額および収縮額を表示するものであり、かつそのおのおのとしては未完結なフロー概念である。そこでは、まず第1に、収益勘定および費用勘定がそれぞれ膨張額および収縮額を含意していること、

そして第2に、収益勘定および費用勘定がそれぞれ独自の機能を果たしつつも、インフローおよびアウトフローとして対応関係にあり、その意味で単独では未完結であること、という2点が重要である。

第1点は、前稿の(IV)および(V)で既に言及したことであるが、念のため纏めておこう。費用勘定の発生(製品の「流出」)が企業資本総額の収縮を表示していることは、生産過程における費消分の発生(例えば材料の「費消」)、および売却過程における充用分の「減少」(製品の「減少」)と比較してみれば、明らかであろう。すなわち、前者についていえば、材料の「費消」は、一般的には(つまり仕損等を除き)、時間的間隙をおくことなく、ただちに製品に化体するから、結局、材料という充用分が製品という他の充用分に転態したにすぎず、企業資本総額に変動はまったくない。また後者の充用分の「減少」にしても、充用分の期末有高算出のための一要素にしかすぎない。この計算自体は、1時点における何らかのストックの状態を表示するにすぎないのであるから、充用分の「減少」が、充用分の期末有高額のなかに解消ないし埋没してしまうかぎり、それは、企業資本総額の収縮それ自体を示すものではあり得ない。例えば、第1図において、期中に製品100万円を売却したとしよう(売上関係は度外視する)。この場合、製品の「減少」100万円は、期末製品有高300万円のなかに埋没ないし解消してしまっている。したがって、

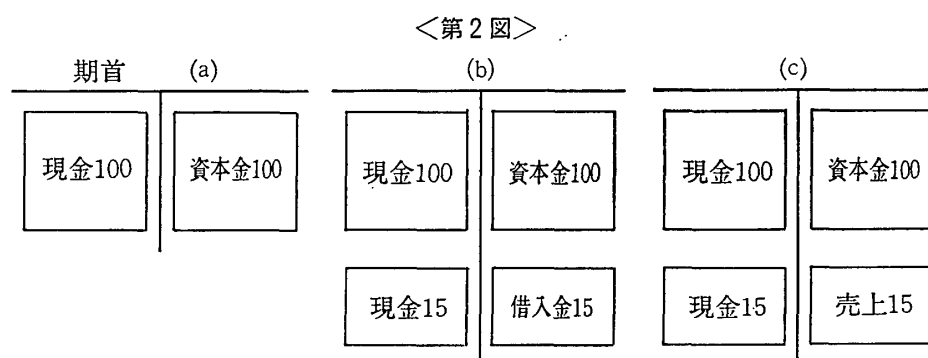
<第1図>

(a)		(期首)		
製品 a/c	400		資本金 a/c	400
↓				
(b)				
製品 a/c	400		資本金 a/c	400
	100			
	300			
↓				
(c)				
製品 a/c	400		資本金 a/c	400
	100			
	300			
売上原価 a/c	100			

(単位：万円)

「減少」のみを記録した(b)は、期末という1時点における資本金勘定と製品勘定との有高の一覧表、つまり1時点におけるストックの状態を表示しているにすぎない。そこでは、勘定上、企業資本総額の収縮額は表現されていないのである。それを表現しているのが、正に製品の「流出」つまり「売上原価」勘定であり、それが記録された場合の(c)において、勘定の上で、企業資本総額の収

1) もっとも(b)において、借方が100万円だけ、貸方より少なくなっており、それが企業資本の収縮額を示している、とも一応は考え得る。しかしながら、(b)は、あくまで、単に1時点における資本金勘定と製品勘定との有高の一覧表にすぎないのである。したがって、収縮額が算出され得るためには、(a)と(b)というふたつの時点の表が比較されなければならない。



縮額が表示されるのである。

他方、収益勘定が企業資本総額の膨張額を表示していることも、例えば借入金勘定（算段分）の「増加」と比較すれば、明らかであろう。第2図において、期中に現金借入れ15万円があったとしよう。その場合、(b)において、借入金15万円は、将来、償還されなければならない、そのさい、他方で、現金減少を伴う。つまり、(b)は、(a)に対して、使用資本額は15万円だけ増加しているが、企業資本総額は決して膨張していないのである。それに対して、期中に、15万円の現金売上があったとすると、(c)において、売上勘定の15万円は償還の必要がないのであるから、その額だけ、企業資本が「流入」したわけである。つまり、この売上勘定が、正に企業資本総額の膨張額を表現しているのである。

以上のように、収益勘定および費用勘定は、企業資本総額の膨張額および収縮額をそれぞれ表現しているのである。そのことは、逆に見れば、次のようにも言えるであろう。一方、企業資本の膨張額は借方項目では表現され得ない。なぜなら、借方は、その調達に企業資本総額を膨張させたかどうかとは、本来的に無関係であり、そのことによって、分別され得るものではないからである。つまり、その調達がいかなる素性のものであれ、借方は、全一体として機能し、かつ外向活動、繰入・生産活動等の生起によってのみ、その資本形態が規定されるからである。他方、企業資本総額の収縮額は、貸方では表現され得ない。なぜなら、貸方項目は、本来資本の調達に関わっているからである。もちろん、その逆の活動もあるが、それは、算段した資本の償還にしかすぎない。つまり、その場合には、借方の現金等の減少とペアになって、それ以前に生じた資本の調達分の増加と待機分等（現金等）の増加とを相殺するにすぎない。したがって、企業資本総額それ自体に収縮があったのではない。

以上のように、収益勘定（稼得分）および費用勘定（費消分）は、企業資本総額の膨張額と収縮額とを表現しているのであるが、次の問題は、なぜこの両勘定が抜き出されて対応させられるのか、という点である。これが、第2の論点にかかわっている。結論的に言えば、この企業資本総額の膨張額と収縮額とに一定の対応関係があり、単独では未完結だからである。つまり、費用勘定（費消分）は、企業資本総額の収縮を意味するのであるが、もちろん、費用勘定は、それ自体を自己目的

として生じたわけではない。すなわち、その犠牲を払うことによって、他方では一定の成果の獲得が企図されているのである。その一定の成果が、正に企業資本総額の膨張を意味する収益勘定に他ならない。逆に言えば、そうした企業資本総額の膨張を獲得するためには、他方で、費用勘定という犠牲が、つまり企業資本総額の収縮が不可欠なのである。そして、この両者を対応させることによって初めて、当期の、当該企業の目的とする経済活動（生産、販売等）によって得られた企業資本の純調達額、いわゆる利益額（増殖分）<sup>2)</sup>が算出されるのである。

このように、収益勘定と費用勘定とは、それぞれ貸方項目および借方項目として、つまり相互に独立の経済活動として生じたものではあるが、企業資本運動全体としてみると、両者には、一定の対応関係があり、そのかぎりでは、そのいずれか一方では、不完全なのである。ここに、収益勘定（稼得分）と費用勘定（費消分）とを抜き出して、損益勘定において対応させる必然性が生ずるのである。

以上のように、一方、借方側において、費用勘定（費消分）はいわゆる資産勘定（待機分・充用分・派遣分）に対して、他方、貸方側において、収益勘定（稼得分）は払込資本勘定・負債勘定（算段分）および留保利益勘定（蓄積分）に対して、当期の資本運動として、独自の意義をもっている。したがって、費用勘定および収益勘定には、他の資産勘定および払込資本勘定・負債勘定・留保利益勘定から分離させられる必然性、換言すれば、総勘定合計表から抽出される必然性が認められるのである。収益勘定・費用勘定のこうした特質を、ここでは、「別格性」と名付けておこう。先に総勘定合計表形成の論理につき述べたさいに、費用勘定および収益勘定は、それぞれ、資産勘定および払込資本勘定・負債勘定・留保利益勘定に対する「同格性」という特質を具えていることを指摘した。それは、費用勘定の資産勘定に対する、および収益勘定の払込資本勘定・負債勘定・留保利益勘定に対する同位概念性を意味していた。つまり、そのかぎりでは、費用勘定および収益勘定は、それぞれ、資産勘定および払込資本勘定・負債勘定・留保利益勘定と、何ら選ぶところはないのであるが、それにもかかわらず、以上のように、それら総勘定合計表のその他の構成要素から分離されるべき独自の意義を担っていることを、「別格性」は含意しているのである。

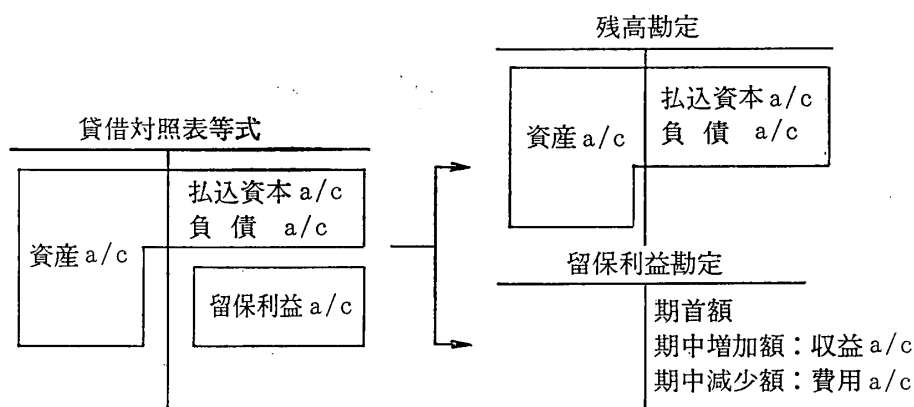
さて、上記においては、直接的には、費用勘定と収益勘定との性格を、それぞれ、いわゆる資産勘定と、払込資本勘定・負債勘定および留保利益勘定とかわらしめて検討してきた。ところで、言うまでもなく、一方その費用勘定と収益勘定とは損益勘定に、他方いわゆる資産勘定と、払込資本勘定・負債勘定および留保利益勘定とは残高勘定に収容される。したがって、損益勘定の残高

2) なお、ここでは、インフローを表現するのが、売上により増加した現金勘定つまり借方額ではなく、売上勘定つまり貸方額そのものであること、そしてまったく同様に、アウトフローの表現が、減少した商品勘定（貸方額）ではなく売上原価勘定それ自体（借方額）によりなされていることには、くれぐれも留意されたい。したがって、利益額は、理論的本質的にみても、会計においては、現金勘定と商品勘定との対比によってではなく、売上勘定と売上原価勘定との対比によってのみ、算定され得るのである。

勘定に対する関係が問題になるが、総勘定合計表の両側に位置する費用勘定と収益勘定とが、総勘定合計表の両側に配されたその他の項目、すなわち、いわゆる資産勘定と払込資本勘定・負債勘定および留保利益勘定とに対して、それぞれ、同格的かつ別格的であるいじょう、損益勘定が、残高勘定に対して、同格性・別格性を具えていることは、既に明らかであろう。しかし、念のため、同格性に関し、貸借対照表の二面性結合体系における留保利益勘定の残高勘定に対する関係と比較することにより、その含意を明らかにしておこう。

貸借対照表の二面性結合体系における留保利益勘定と残高勘定との関係は、第3図のようになる。この体系を規定しているのは、言うまでもなく、いわゆる貸借対照表等式である。収益勘定および費用勘定は、その等式のもとでは、それぞれ、留保利益勘定の増加と減少とみられるので、いわゆる損益勘定は、留保利益勘定の下位勘定にしかすぎない。したがって、いわゆる残高勘定に対峙すべきものは、損益勘定ではなく留保利益勘定であるということになる。その留保利益勘定が、残高勘定に対して同格的でありえないことは、第3図より明白であろう。すなわち、留保利益勘定は、理論的には、貸借対照表等式の貸方側を規定する持分勘定の一要素にしかすぎない。したがって留保利益勘定が同格的であるのは、払込資本勘定および負債勘定にしかすぎない。持分勘定と類概念レベルで対立している資産勘定とを含んでいる残高勘定に対しては、持分勘定の一要素たる留保利益勘定は、同格的ではありえない。

<第3図>

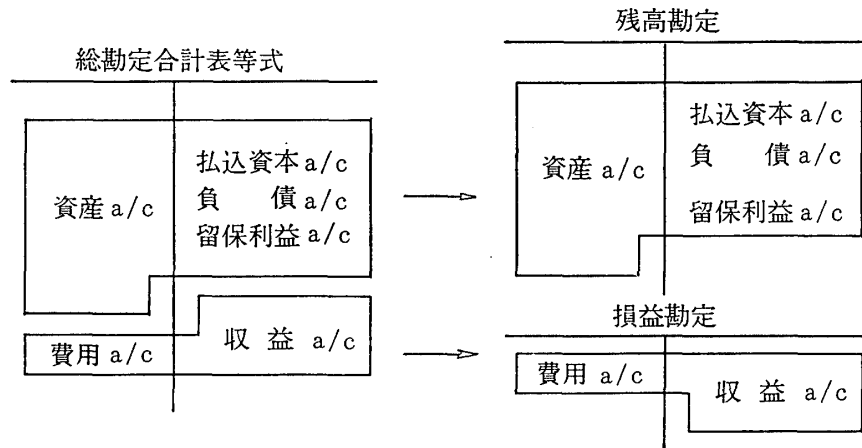


それに対して、総勘定合計表等式における損益勘定と残高勘定との関係は、きわめて異なっている。それを示したのが、第4図である。

この図において、損益勘定は、その借方には、残高勘定借方項目と同格的である費用勘定を、又その貸方には、残高勘定貸方項目と同格である収益勘定を収容している。したがって、損益勘定が、残高勘定自体に対して同格性を具えていることは、明白であろう。

かくして、総勘定合計表の二面性結合体系における損益勘定は、残高勘定に対して同格性および

<第4図>



別格性を具有していることになる。ある勘定が、他の勘定に対して、この同格性および別格性を具えるとき、そのある勘定は、他の勘定に対して、完全に自己の独自性固有性を主張することができる。つまり、まったく意味での「独立性」を帯びているわけである。こうした意味において、この体系における損益勘定は、残高勘定に対して独立性を保持しており、最上位に位するひとつのアウトプットとして、そのレーゾン・デートルが認められるのである。

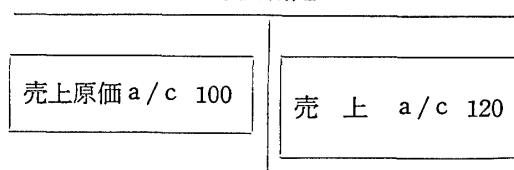
(2) 収益勘定と費用勘定との差引計算の根拠

さて、以上のような論理によって、収益勘定と費用勘定とが抜き出され、損益勘定に収容されるのであるが、それは、例えば、第5図のように表示されるであろう。そこで次に粗上に載るのは、この損益勘定における、売上勘定と売上原価勘定との差引計算の可能性である。第5図のような勘定を見ると、そこでは無条件に、20万円という差額が算出され得るかにようにみなされがちであるが、果たして、そのように考えてしまってよいのであろうか。

既に述べたように、勘定の差額に関しては、欠如性概念と余剰性概念とが識別されなければならない。前者の場合には、その欠如部分の充填によって、最終的には、貸借は、必ず均衡するに至る(均衡性)。その場合には、借方総額と貸方総額とが全体として対峙している関係にある。したがって、その場合の借方と貸方とは、同一対象の2属性とか、あるいは相異なったふたつの対象とかの関係として、つまり何らかの意味での異質的なものとして構成されなければならない。それに対し

<第5図>

損益勘定



て、後者の場合には、借方と貸方とを通して唯一の数値が算出されるのであるから、借方と貸方とは、正と負との関係として構成されなければならない。したがって、第5図の損益勘定において、売上勘定と売上原価勘定との間に差引計算が可能であるとするなら、両勘定は、正負という関係になくしてはならない理である。果たして、両勘定は、正負関係にあるのであろうか。そのことが、ここで問われなければならない。<sup>3)</sup>

その点に関しては、企業資本等式における売上原価勘定(費消分)は、期末の経済活動総合化過程においては、マイナスの要素と見ることができる。したがって、他方のプラスの要素である売上勘定(稼得分)との差引計算は、理論的に可能であると思われる。そのことは、売上原価勘定が企業資本総額の収縮を意味するいじょう、当然のことである。つまり、売上原価勘定の借記は、期中の経済活動把握過程においては、「費用の発生」と表現され、プラスの要素と位置づけられる。すなわち、企業の経済活動そのものの生起があったという意味では、プラスの要素なのである。しかし、その活動の内容は、実質的に費消すなわち企業資本の収縮額を示すものである。つまり、前述したように、記録の体系である会計においては、製品の「減少」が製品の期末有高算出のための一構成要素となってしまうために、その企業資本総額の収縮を表現するものとして、売上原価勘定(費消分)の設定が不可欠になったのである。したがって、それは、マイナス要素なのである。ただし、企業資本総額の収縮額に対して反対の性格をもつのは、企業資本総額の膨張額であるから、売上原価勘定は、あくまで、企業資本総額の膨張額を表現する売上勘定に対する減算要素なのである。

以上のように言えば、売上原価勘定は、一方、総勘定合計表における借方のその他の項目(待機分・充用分・派遣分)に対しては、企業の経済活動そのものないし企業資本運動そのものの生起として、(期中の経済活動把握における)プラスの要素であるのに対し、他方、貸方の企業資本運動の膨張額を意味する売上勘定(稼得分)に対しては、内容的に企業資本総額の収縮額を意味するものとして、(期末の経済活動総合化との関連における)マイナスの要素とみなされることになる。つまり、売上原価勘定は、プラスの要素かつマイナスの要素であることになり、奇異なことに思われよう。しかし、そのこと自体は、減算を反対側に移すことによって加算に引き直すTフォームのいわゆる勘定形式を用いるかぎり、必ずしも奇異なこととは言えない。例えば、A a/c, B a/cそしてC a/c

3) この点に関しては、田中教授も、Y会社に対する債権100円とY会社からの債務150円との、X会社の元帳上における相殺(下図)の例によって、次のように主張されている。すなわち、「同一物に対する二重表現」(177ページ)という立場に立脚する二元論においては、「債権の発生もプラスであり、債務の発生もプラス」(177ページ)と見るのであるが、「相殺はプラス要素とマイナス要素との間で初めて可能」(178ページ)なのであるから、二元論は、この相殺を説明できない、と(カッコ内の数値は、いずれも、田中茂次著『会計と構造』(初版)におけるページ数である)。Y会社勘定に債権と債務とを計上して相殺する点には、問題がないわけではないが、差引計算の可能性に対する田中教授の見解は、正鵠を射ていると思われる。

<X会社の元帳> :	Y会社
	債権 100
	債務 150



## &lt;第6図&gt;

(a)	(b)	(c)
B a / c 300	B a / c 300	B a / c 300
A a / c 100	A a / c 100	A a / c 100
	C a / c 120	C a / c 120
	差額 280	20
	400	差額 280
	400	300
		300

が、第6図(a)のような関係にある場合、形式的にみるかぎり、そのA a / cは、B a / cに対してはプラスの要素であるし(つまり、 $300+100=400$ )、C a / cに対してはマイナスの要素である( $120-100=20$ )。しかし、A a / cが、B a / cおよびC a / cの両者に対し、同時にそのような関係にあることは、通常は、あり得ない。例えば、A a / cが商品勘定、B a / cが現金勘定、そしてC a / cが持分勘定の一要素としての資本金勘定であるとすれば、第6図(b)のように、A a / cは、C a / cに対するマイナス要素性は内包せず、B a / cに対するプラス要素性のみが認められる。他方、B a / cが現金勘定、C a / cが社債勘定、そしてA a / cが社債発行差金勘定であるとすれば(そして社債発行差金勘定に関し、資産性説でなく社債勘定控除説に立つとすれば)、第6図(c)のようになる。つまり、A a / cがC a / cに対するマイナス要素である場合には、こうした表現形式になり、したがって、A a / cがB a / cに対してプラス要素になることはない。

以上のような例では、たしかに、A a / cは、B a / cに対するプラス要素性か、C a / cに対するマイナス要素性かのいずれかの性格を具えるだけで、同時にその両者の性格を保持することはない。そして、計算対象が具体的に存在する広義の財・用役(財・用役それ自体およびそれにかかわる権利・義務あるいは債権・債務等)に限定されるかぎり、そのことは、正しい、ここで、もう一度、第1図に立ち戻ってみよう。製品という財・用役そのものにこだわるかぎり、会計上、たしかに、その「減少」あるいは「増加」ということしか把握することができない。したがって、第1図(b)のようにならざるを得ない。その場合には、製品の有高が300万円あるという、その時点での「事実」しか判らず、どのような企業の経済活動があったのかは、ついに不明である。しかし、計算対象として、企業の経済活動ないし企業資本の運動を指定するならば、事情は、まったく変わる。つまり、そこでは、財・用役の動きではなく、企業の経済活動そのものあるいは企業資本の運動そのものの跡づけが俎上に載るのであるから、期中の経済活動把握過程における諸勘定は、その経済活動ないし資本運動の生起そのことを表象するものとして、プラス要素性を保持している。しかし、それと同時に、そのようにして把握された経済活動が、計算目的に従って総合化される過程においては、財・用役の有高額の変動とのかかわりにおいて企業資本総額の収縮額を表象し得る費用勘定は、他方において存在する企業資本総額の膨張額に対するマイナス要素たり得るのである。つまり、計算対象が企業の経済活動として把握されるかぎり、それらを体現するカテゴリーのあるものは、期中の経済活動把握過程における企業の経済活動あるいは企業資本の運動の生起そのことと、期末の経

済活動総合化過程における企業資本総額の収縮額・膨張額とを表示しているのである。

第1図の(c)によれば、売上原価勘定は、一方で、製品の「減少」100万円（ということは、その行き着いたものとしての製品有高300万円）との協働によって、売却活動の生起そのことを示している。つまり、当初、製品に投下された企業資本額は400万円だけ存在したのであるが(第1図(a)), (b)では、企業の経済活動が生じた結果としての製品額（企業資本額）しか判らない。(c)によって初めて、(a)から(b)に至るまでの企業の経済活動も表示されるのである。つまり、(c)において、借方側が400万円のままであるということは、実は、(a)において製品に投下されていた企業資本額400万円に生じた変動の経緯が表示されている、ということの意味しているのである。いずれにせよ、売上原価勘定（費消分）は、こうした意味では、経済活動が存在したことそれ自体を示しているのであるから、充用分（製品勘定）に対して、プラスの意味をもつ。他方、売上原価勘定は、企業には既に存在しない製品額を表わしている。つまり、経済活動総合化の段階に至り、計算目的の観点からすると、それは、企業資本総額の絶対的収縮額を意味している。もちろん、それに対しては、貸方側において、その収縮額に見合う、企業資本総額の絶対的膨張額が現存する。かくして、それとの関連では、売上原価勘定は、マイナス要素性をもっているのである。

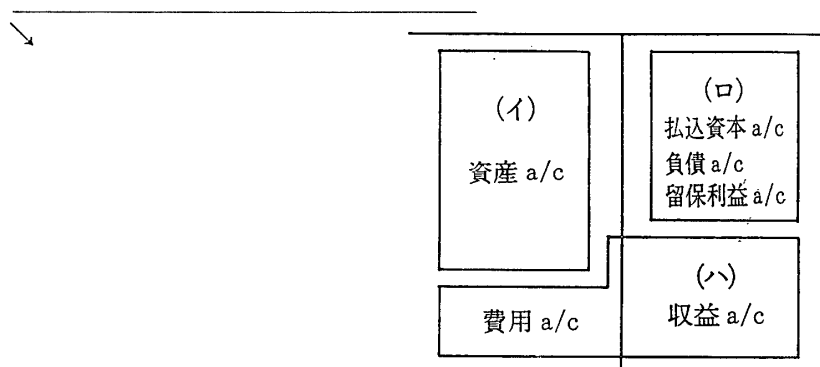
以上のように考えれば、売上原価勘定（費消分）は、他方で、総勘定合計表の他の項目つまり待機分・充用分・派遣分とは加法性をもちつつ、損益勘定においては、売上勘定（稼得分）にマイナス要素性を保持していると言えるのである。<sup>4)5)</sup>

4) 一般に、総勘定合計表の借方および貸方は、一義的にプラスの要素か又はマイナスの要素という性格を帯びている、と考えられているようである。しかし、そうした一義的規定が成立するのは、財・用役の把握という「もの」思考に囚われているからである。本文で示唆したように、そうした「もの」思考の羈絆を脱却して、企業の経済活動の把握という地平線に会計の視座を据えるなら、総勘定合計表の借方側において、プラスの要素としての費用性資産勘定（充用分）から転態した費用勘定（費消分）は、マイナスの要素として構成され得るのである。つまり、そこでは、プラスの要素がマイナスの要素に転態したのである。そして、それにもかかわらず、このマイナスの要素としての費用勘定（費消分）は、プラスの要素としての費用性資産勘定（充用分）等との加法性を保持している、とみることができる。なぜなら、それは、本質的には、財・用役ではなく、企業の経済活動を表象するものであるがゆえに、経済活動の生起としては、費用性資産勘定（充用分）等とまったく同じ機能を果たすからである。したがって、総勘定合計表の借方側は、この費用勘定（費消分）を含むことによって、企業の経済活動の総量把握という、十全な意味をもち得るのである。

このように考えれば、総勘定合計表に依拠するかぎり、減算の形態には、(i)借方側における、プラスの要素としての資産勘定に属する一項目の増加と減少との差引計算（例えば現金勘定における増加と減少との減算）、(ii)貸方側における、プラスの要素としての払込資本勘定・負債勘定に属する一項目の増加と減少との差引計算（例えば借入金勘定における増加と減少との減算）、そして(iii)借方側における企業資本総額の収縮額を意味するマイナス要素としての費用勘定と、貸方側における企業資本総額の膨張額を意味するプラス要素としての収益勘定との差引計算、というみつつのパターンがあることになる。それを図示すれば次のようになる。

## (II) 振替の論理

以上において、損益勘定形成の論理を考察したので、次に、その損益勘定における差額、つまり利益額の残高勘定への振替を取上げなければならない。しかし、振替とは、とりもなおさず、残高勘定への損益勘定利益額の計上を意味するのであるから、当然に残高勘定とも関連する。そこで、残高勘定形成の論理とも関連づけつつ、この論点を検討することにする。



- 5) 山榊忠恕博士の企業資本等式における収益勘定と費用勘定とにつき、安平教授は、次のように批判されている(安平昭二稿「簿記会計の現状と将来」(宇南山英夫編『会計ディスクロージャー』第2章、30ページ))。

この山榊理論においても、問題となるのはやはり収益・費用勘定の意味とその位置づけである。収益勘定は調達分の勘定に、費用勘定は行使分の勘定に属するとすることによって、木村理論・馬場理論と同様に、両者が異質の勘定範疇として捉えられているからである。このような捉え方によっては、損益計算書計算の必然性、すなわち、何故、数ある調達分から収益のみが抜き出され、数ある行使分から費用のみが抜き出されて、一つの計算にまとめられなければならないのかが、勘定体系からは明らかにすることはできない。

上記のような安平教授の論述によれば、「収益勘定・費用勘定の異質的把握」のために、①「収益(収益勘定)・費用(費用勘定)が抜き出される根拠」および②「収益(収益勘定)・費用(費用勘定)が一つの計算にまとめられる根拠」が不明になった、と言うことのようにである。しかし、筆者の問題意識によれば、①は収益勘定・費用勘定の別格性、そして②は収益勘定と費用勘定との差引可能性にかかわる別の論点であり、かつ「収益勘定・費用勘定の異質的把握」は②にのみ関連しているように思われる。

したがって、①「収益(収益勘定)・費用(費用勘定)が抜き出される根拠」についての安平教授の批判は、その内容が必ずしも定かではない。そこで、安平理論自体における収益(収益勘定)・費用(費用勘定)抽出の根拠から推測せざるを得ないが、同教授の依拠されるケーファー理論においては、収益勘定・費用勘定の独自性は、(交換取引に対する)損益取引の一方的流出入性という特殊性に求められていると言ってよいであろう。つまり、(現在および将来の)財・用役の一方的流出・流入があった場合、それが費用・収益なのであり、したがって、まず、当該財・用役を表現する資産勘定・負債勘定に記入される。それが、貸借複記原則の貫徹という視点から、さらに費用勘定・収益勘定に再記されるのである。費用勘定・収益勘定の抜き出しは、このように、対象たる財・用役の変動における一方的流出入という事実に根拠づけられている、と思われる。安平教授の上記の論述において、抜き出されるのが費用勘定・収益勘定ではなく費用・収益となっている点、および「勘定体系からは明らかにすることはできない」とされている点は、以上のような費用勘定・収益勘定の生成の根拠を念頭においてのことなのであるか。ケーファー理論における以上のような費用勘定・収益勘定生成の説明に関しては、その会計構造論全体のなかで検討されなくてはならないが、§2.2 損益計算方法結合体系で、その全体像に対し批判的検討を加えてある。ここでは、そうした見方は、計算対象として具体的な財・用役にこだわる「もの」的思考に囚われている、という点だけを指摘しておこう。したがって、安平理論における実在勘定(いわゆる残高勘定項目)と名目勘定(収益勘定・費用勘定)とは、同一ディメンションにおける分類ではなく、対象勘定とメタ勘定という異なった階層に属しているのである。それに対して、企業資

既に論じたように、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（以下では、利益の存在を前提として、論議を進める）。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、貸借均衡することなのである。ところで、そのような振替関係が形成されるためには、当面、少なくとも、次のみっつの要件が必要である。まず第1は、差額の所在および性質に関して、貸借差額が、残高勘定と損益勘定とで逆になっていること、および損益勘定の差額が余剰性であり残高勘定の差額が欠如性であること、という点である。第2に、損益勘定はフロー表であり、残高勘定はストック表であるから、当該理論体系のなかに、フローたる損益勘定利益額を、ストック概念に転換する論理が内在していなければならない。そして第3に、そのようにストック概念化され、残高勘定に計上された項目が、残高勘定の他の貸方項目との加法性を具えていなければならない。損益勘定と残高勘定との間に振替関係が成立するためには、以上のような3要件が充たされなければならないが、(1)において、その点を検討した上で、(2)において、この振替関係に適合する仕訳を検討する。

#### (1) 振替関係の成否

まず第1点であるが、損益勘定および残高勘定は、総勘定合計表等式が2分割されたのであるから、その差額が貸借を逆にしていることは、当然のことであるし、損益勘定の差額が余剰性を帯びていることは、(I)で既に言及した。そこで、残高勘定の差額の性質が問題になるが、しかし、これも欠如性であることは明らかであろう。なぜなら、まず、消極的にみて、残高勘定の借方と貸方とは、異なった経済活動を表現しており、正負関係を構成しているものではないから、その差額は

本等式においては、企業の経済活動ないしその統一性の表現としての企業資本の運動という、より抽象的レベルにおいて、計算対象が把握されている。収益勘定・費用勘定（安平理論における名目勘定）は、同一の土俵において、資産勘定・払込資本勘定・負債勘定・留保利益勘定（安平理論における実在勘定）と対比されているのである。この点、安平教授の企業資本等式批判には、超越的批判の傾向があることは、否めないであろう。

次に②「収益（収益勘定）・費用（費用勘定）が一つの計算にまとめられる根拠」という点であるが、「費用勘定と収益勘定とが異質の場合には、損益勘定での差引計算は可能でない」ということであれば、本文でも述べたように、それ自体は正しい。しかし、企業資本等式にそれがあてはまる、という点には問題がある。安平教授は、木村理論に対して、収益と費用との異質的把握により、「両者の損益計算要素としての類縁性、収益・損費勘定のその意味での同質性・同系統性が、ないがしろにされて」しまい、その結果、「損費勘定と収益勘定の関係は、損費勘定と資産勘定との関係、収益勘定と資本・負債勘定との関係よりも、はるかに遠いものとなってしまふ」（いずれの引用も、前掲書、28ページ）と述べられている。これは、企業資本等式に対する批判でもあると思われるが、しかし、やはり、超越的批判と言ってよいであろう。すなわち、総勘定合計表に依拠する企業資本等式は、総勘定合計表の借方と貸方との対峙をもって、企業の経済活動ないし企業資本運動を基本的に律する関係とみている。その立場よりすれば、期中の経済活動の把握において、費用勘定が、貸方の収益勘定より、借方の資産勘定と第1次的な類縁性をもつのは、当然のことなのである。企業資本等式における収益勘定と費用勘定との関係を理解するためには、期中の経済活動把握過程と期末の経済活動総合化過程との分別の認識が重要である。すなわち、費用勘定が収益勘定と意識的に関係づけられるのは、期末に計算目的に従って総合化される段階、つまり経済活動総合化過程においてなのである。したがって、そのさいに、両者が、対応させられ得る論理、つまりプラスとマイナスという関係を担っていればよいのである。

余剰性ではあり得ない。次に、積極的に言えば、結論を先取りすることになるが、この残高勘定貸方には、本来計上されるべき、当期の、当該企業の目的とする経済活動（生産、販売等）に基づき調達された資本部分（増殖分）が、欠落しているのである。したがって、いずれ（つまり振替によって）埋められるべき額が欠如しているのであるから、その差額は、欠如性を帯びているのである。

次に第2のフローからストックへの転換の論理について検討しよう。この総勘定合計表等式においては、企業の目的とする経済活動（生産、販売等）により稼得された収益勘定は、本来的に、企業資本の調達分の一種であった。したがって、もし、例えば、その成果に対して何の犠牲もなかつたとすれば、収益勘定に累積されたフロー額は、期末においては、そのまま、稼得された企業資本の堆積額つまりストック額を示すことになるはずである。しかし、この成果に対しては、一般に費用勘定という犠牲が随伴するので、損益勘定において、両者を対応させたのである。したがって、期末時点において、損益勘定上の貸方余剰額は、企業の目的とする経済活動によりもたらされた純調達分というストック概念に転化し得るのである。この純調達分という、ストックを収容する勘定に対し、ここでは、「当期利益」勘定（増殖分）という用語を当てることにする。いずれにせよ、この総勘定合計表等式においては、先の2損益計算方法結合体系および貸借対照表の二面性結合体系とは異なって、フロー額たる損益計算書利益額をストック額に転換し得る論理が、内在していると言えるのである。

次に、このようにして形成された当期利益勘定は、残高勘定の貸方に計上されることになるので、この当期利益勘定（増殖分）と、留保利益勘定（蓄積分）および払込資本勘定・借入金勘定（算段分）との加法性が問題になる。当期利益勘定は、上述したところから明らかなように、もちろん、期末概念かつストック概念である。さらに、当該企業の目的とする経済活動（生産、販売等）に基づき当期に増殖をみた純調達分であるから、その点でも、留保利益勘定および払込資本勘定・借入金勘定とまったく同じ性質を具えていることも、既に明らかであろう。もちろん、一定の相違はあるが、しかし、払込資本勘定・借入金勘定（算段分）との相違は、資本調達方法の差にすぎないし、留保利益勘定（蓄積分）との相違は、資本調達年度の差にすぎず、資本の調達分としては、まったく同じである。かくして、当期利益勘定（増殖分）には、留保利益勘定（蓄積分）および払込資本勘定・借入金勘定（算段分）との加法性が存在すると言える。

以上の検討によれば、損益勘定と残高勘定との間には、いわゆる利益額を媒介とした振替関係の成立が認められるのである。

そこで、次に、この振替にかかわる仕訳が問題になる。利益額のいわゆる振替関係に関しては、一般に、期末において、[損益勘定××，残高勘定××]あるいは[損益勘定××，留保利益勘定（未処分利益勘定）××]と仕訳されるが、それらの仕訳は、特に区別されることなく、代替的に用いられているようである。従来、この点は、理論的にほとんど問題とされておらず、いわば自明

の理とされているようであるが、果たしてそうであろうか。両仕訳における貸方項目を形成する残高勘定と留保利益勘定（未処分利益勘定）とは、言うまでもなく、本質的に異なった性格を帯びているのである。それにもかかわらず、そのふたつの仕訳が、振替関係という同一の事象を表現し得るというのも、ごく素朴に考えれば、奇異なことである。そこで、まずもって、両仕訳が理論的に含意している関係を、抽出しなければならない。結論的に言えば、両仕訳は、損益勘定と残高勘定との異なった関係を表現しており、かつそのいずれの関係もが、総勘定合計表における上記のような振替関係とは異なっている。そこで、次に改めて、そうした振替関係に適合する仕訳を形成しなければならないことになる。そのさいには、これまでのところ、いわゆる振替関係に関する仕訳なるものが、「期末」においてのみなされてきた、という点がひとつのポイントになるであろう。

## (2) 振替関係の仕訳について

まず、[損益勘定××，残高勘定××]という仕訳であるが、この場合には、まず第1に、損益勘定と残高勘定とが完全に独立した勘定でなくてはならないであろう。なぜなら、ここでは、損益勘定の利益額が残高勘定の $\dot{\cdot}$ 一項目に $\dot{\cdot}$ 転態するという関係ではなく、 $\dot{\cdot}$ 損益勘定そのものと $\dot{\cdot}$ 残高勘定そのもの（あるいは損益勘定の差額と残高勘定の差額）とが結合されている、という関係が表現されているとみるべきだからである。そして、第2に、両勘定における差額の性質が同一のものでなくてはならない。なぜなら、この仕訳は、貸借を逆にしている、損益勘定の差額部分と残高勘定のそれとに、同額がいわば $\dot{\cdot}$ 等価的に $\dot{\cdot}$ 計上されていることを示しているからである。したがって、その差額の性質は、共に余剰性であるか、あるいは共に欠如性を帯びていなければならない。しかし、共に欠如性であることは、理論的に不可能である。なぜなら、欠如性とは、その差額が埋められることによって、均衡することが予定されているのであるが、共に欠如額であれば、均衡が達成されることはあり得ないからである。かくして、[損益勘定××，残高勘定××]という仕訳が該当する会計構造体系は、損益勘定・残高勘定の相互独立性、およびその差額の余剰性というふたつの要件を充たさなくてはならないことになる。

この点から、総勘定合計表の二面性結合体系における損益勘定と残高勘定との関係を検討してみると、両勘定の相互独立性という第1の要件は充たされているが、第2の要件の両勘定の差額が共に余剰額である、という点には問題がある。言うまでもなく、総勘定合計表の二面性結合体系においては、残高勘定の差額は、欠如性を帯びているからである。この点を、振替関係にあるとされている損益勘定と残高勘定とにつき一般に認められている特質に即して言えば、次のようになる。損益勘定および残高勘定は、フローかストックかという局面では、それぞれ、フロー計算およびストック計算として、またその時間的特質の側面では、それぞれ、期間にかかわる表および1時点にかかわる表として特質づけられている。そして、そのことは、総勘定合計表の二面性結合体系におけ

る損益勘定および残高勘定には、妥当すると思われる。しかし、もしそうだとすれば、上記の仕訳をこの体系に適用したとすると、損益勘定のフロー性と残高勘定ストック性とが直接的に結びつけられてしまうが、そのようなことは、本来、可能なのであろうか。また、同様に、そうした期間表たる損益勘定と時点表たる残高勘定とがなぜ直接的に結合され得るのであろうか。これらのことは、けっして自明の理ではない。それにもかかわらず、振替関係の仕訳としても、上記のそれが用いられており、しかも、そのことは、理論的に、ほとんど問題にされてこなかったのである。

以上のように考えれば、総勘定合計表等式のように、損益勘定それ自体の表示するものがあくまでフロー額・期間額であり、他方、残高勘定のそれがストック額・時点額であるとするならば、損益勘定の残額を残高勘定に直接的に計上することは、不可能であると思われる。論理的には、損益勘定の残高が、ひとまず何らかのストックを示す勘定に振替えられた上で、そのストック勘定が残高勘定に計上される、というプロセスを辿るべきであらう<sup>6)</sup>。かくして、[損益勘定××，残高勘定××]という仕訳は、総勘定合計表等式における損益勘定と残高勘定との関係を説明できないのである<sup>7)</sup>。

さて、それでは、[損益勘定××，留保利益勘定（未処分利益勘定）××]という仕訳は、どうであらうか。この場合には、留保利益勘定は、ストック勘定でありかつ残高勘定の一構成項目であるから、そのかぎりでは、理論的意味での振替関係のプロセスを辿っているかのような観を呈している。しかし、ここで留意すべきことは、この仕訳がなされる時点である。一般的には、期末時点になされるものと考えられている、と理解してよいのであろうが、そうであれば、まず第1に、損益勘定は残高勘定に対して（二重の意味で）従属概念化するのである。つまり、損益勘定は、最終的には、留保利益勘定に包摂されることになるのであろうが、この「最終的には」の意味、より具体的にはその時点が問題になる。それが期末であるかぎり、もともとは留保利益勘定に直接記入されるべき収益勘定・費用勘定（留保利益額の増減）を、単なる勘定分割により収容するに至った勘定として、損益勘定は位置づけられることになってしまうのではないであらうか。つまり、その場合には、本来は留保利益勘定1本であったものを、記帳の便宜などの観点から、単に勘定分割し損益勘定を仮に独立化させたにすぎないのであるから、どうしても、期末時点で、留保利益勘定に再集計しなければならない。その処理は、絶対に翌期には持ち越せないのである。そうであれば、損益勘

6) もちろん、その場合、そのストック勘定なるものは、ただちに相殺されてしまうので、簿記处理的には、ストック勘定を設定しようとしまいと、どちらでもよいようなものである。純粹に簿記処理のレベルで論ずるかぎりでは、たしかにそうであらうが、純理論的には問題がある。さらに、簿記処理上の便宜によるそうした同一視が、とかく、この本質的というものを隠蔽しがちである、という点にも留意すべきであらう。

7) この[損益勘定××，残高勘定××]という仕訳が妥当するのは、具体的には、アウトプット理論で言えば、ジェアー、ケーファーの非均衡思考体系（2計算方法結合体系）、インプット理論で言えば、ワルブ等の均衡思考体系における損益勘定と残高勘定との結合関係である。つまり筆者の言うカノスキ関係において、[損益勘定××，残高勘定××]と仕訳されるべきなのである。

定をわざわざ開設したとしても、この損益勘定は、所詮、留保利益勘定の下位勘定にしかすぎないのではないだろうか。つまり、この仕訳のもとにおいては、損益勘定は、その上位勘定たる留保利益勘定に集められた上で、その留保利益勘定と残高勘定との対応こそが、基本的枠組となるはずである。<sup>8)</sup>したがって、損益勘定は、けっして、残高勘定と対峙するような最上位の概念ではないことになる。

この損益勘定の独立性の喪失ということを別言すれば、損益勘定のフロー概念性の喪失ということでもある。なぜなら、損益勘定がつまりるところ留保利益勘定の下位勘定にしかすぎないとなると、留保利益勘定が、残高勘定を構成する基本的単位としてストック概念である以上、損益勘定の借方と貸方とのフローにしてみても、前章で論述したように、所詮は、期末ストック額に行き着くものとしてのフローでしかないからである。つまり、期末ストック額は、期首繰越額に基因するストック額と期中増減（いわゆるフロー）に基因するストック額とから構成されているが、損益勘定は、そのうちの后者のストック額を算出するという機能を果たすものになってしまっているのである。アナロジー的に言えば、留保利益勘定と損益勘定との関係は、例えば製品勘定を2分割し、期首有高額と期中増減額とをそれぞれ「製品期首有高勘定」と「製品増減勘定」とに収容した場合における、製品期首有高勘定と製品増減勘定との関係に他ならないのである。かくして、第2に、この損益勘定は、ストック計算性を帯びることになる。

以上のように考えれば、[損益勘定××，留保利益勘定××]という仕訳は、損益勘定・残高勘定の下位・上位関係性およびストック計算性という要件を充足する会計構造体系に妥当するのである。<sup>9)</sup>しかしながら、総勘定合計表等式の振替関係において想定されているのは、一方、基本的枠組を構成するものとしての損益勘定と残高勘定との関係、つまり損益勘定が残高勘定と同位的に対峙する関係であり、他方、フロー計算を遂行するものとしての損益勘定なのである。かくして、損益勘定の独立性およびフロー性の否定を包蔵する[損益勘定××，留保利益勘定××]という仕訳は、言うまでもなく、総勘定合計表等式における損益勘定と残高勘定との関係に適合しない。

それでは、総勘定合計表等式における、独立のフロー額としての損益勘定利益額は、どのように処理されるべきなのであろうか。結論的に言えば、当期(第t期)の決算日には、損益勘定を、同じくストック勘定ではあるものの留保利益勘定とは区別されたものとしての「当期利益勘定」に振替え、翌期(第(t+1)期)期首において、その当期利益勘定額を留保利益勘定に移記することが必要になる。いま、12月31日を決算日とすれば、次のような仕訳になる。

第t期	12月31日：[損益勘定××，	当期利益勘定××]
第(t+1)期	1月1日：[当期利益勘定××，	留保利益勘定××]

8) しかも、この場合の留保利益勘定は、残高勘定の下位勘定にしかすぎないのであるから、結局、損益勘定は、残高勘定に対して二重の意味で下位概念になる。

9) 要するに、この仕訳は、貸借対照表の二面性結合体系における留保利益勘定と残高勘定との結合関係、つまり筆者の言う包摂関係を前提にした、下位勘定の上位勘定への集合取引を意味しているのである。



つまり、今日の会計では、一定の期間を前提にしているところから、当該期間というものに即して、会計は構成される。したがって、第 $t$ 期の期末においては、当期利益勘定（増殖分）は、明らかに留保利益勘定（蓄積分）に対して独立の概念である。なぜなら、一方の当期利益勘定は、当期の、当該企業の目的とする経済活動（生産、販売等）に基因する純調達資本であるのに対し、他方の留保利益勘定は、当期つまり第 $t$ 期よりすれば、前期つまり第 $(t-1)$ 期までの利益（増殖分）の累積額だからである。したがって、当期（第 $t$ 期）において、留保利益勘定（蓄積分）に加減できるのは、当期（第 $t$ 期）よりみて、前期（第 $(t-1)$ 期）までの利益（増殖分）の修正か、またはいわゆる利益配当（増殖分の割愛）のいずれかだけである。当期の経済活動にかかわる当期利益勘定は、当期（第 $t$ 期）においては、留保利益勘定に対してあくまで1個独立の概念であり、いかようにも、留保利益勘定に計上することはできないのである。しかるに、第 $(t+1)$ 期に至ると、事態は一変する。この場合の当期とは、言うまでもなく第 $(t+1)$ 期であり、第 $t$ 期は、前期になってしまう。つまり、第 $t$ 期の当期利益勘定は、当期性を喪失するのである。したがって、この第 $(t+1)$ 期期首の時点で初めて、第 $t$ 期の当期利益勘定は、留保利益勘定という性格を帯びるに至るである。

このように考えれば、第 $t$ 期の当期利益勘定が、留保利益勘定に計上される時点は、理論的には、第 $t$ 期の12月31日ではなく、第 $(t+1)$ 期1月1日でなければならないのである。

### （Ⅲ） 残高勘定の意義

以上のように、総勘定合計表の二面性結合体系においては、損益勘定と残高勘定とに振替関係が成立するので、損益勘定の利益額を残高勘定貸方に計上することによって、残高勘定の貸借は均衡する。そこで、次に、この残高勘定につき検討することとしたい。

まず、この体系における残高勘定の計算目的であるが、それが、財産計算とは区別されたものとしての在・高計算であることは、第5章で述べた2財産計算方法結合体系における残高勘定の計算目的である財産計算と照らしてみれば、明らかであろう。つまり、財産計算とは、残高勘定等において、その貸借を通じて唯一の差額数値の算出を企図するものであるが、そのためには、その借方と貸方とは、正と負との関係になくしてはならない。しかるに、この総勘定合計表の二面性結合体系においては、借方と貸方とは、正負の関係ではなく、ふたつの異なった資本運動の関係を意味しており、常にその均衡が予定されているのである。したがって、その損益勘定利益額を収容した残高勘定においては、けっして財産計算ではなく、それとは区別されたものとしての在・高計算が遂行されているのである。

このように、残高勘定の計算目的としての在・高計算は、究極的にはその貸借が均衡する点に、その特質がみられるのであるが、しかし、そうした均衡性は、もちろん、損益勘定利益額が振替えら

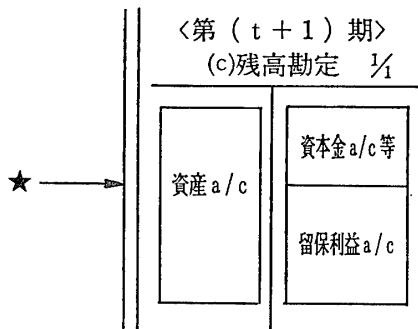
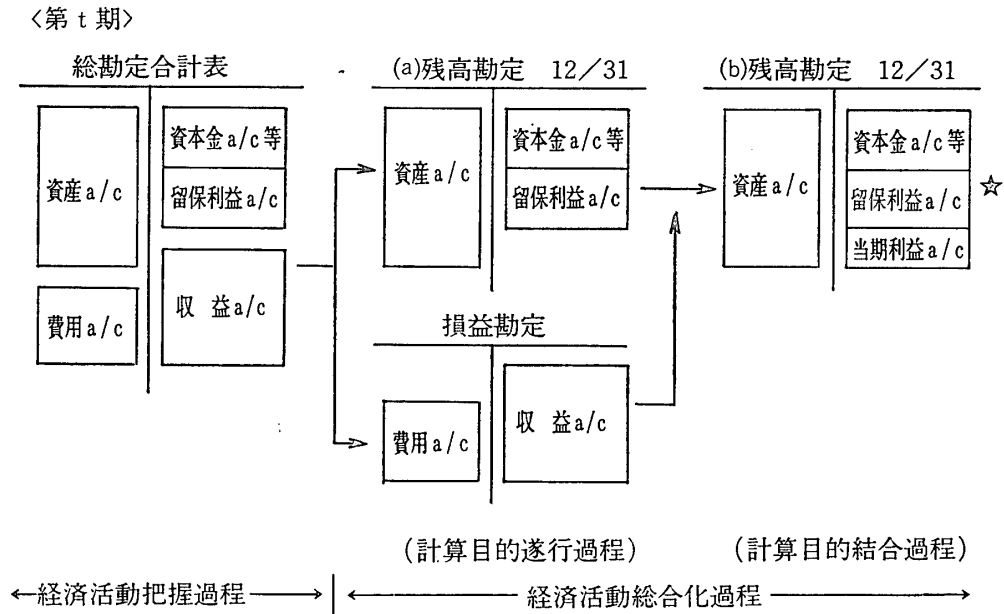
れた後の残高勘定において成立する。つまり、前述した在高計算は、そうした究極の相における残高勘定の計算目的として、位置づけられるのである。しかし、そうであるとすれば、この体系において唯一実在するのは残高勘定であり、したがって、この体系の計算目的は、在高計算ということになるのであろうか。ということは、この計算目的に関しては、貸借対照表の二面性結合体系とまったく同一ということになってしまうのであろうか。

しかしながら、他方において、この総勘定合計表の二面性結合体系では、損益勘定は、残高勘定に対して独立的意義を担っていたはずである。その結果として、損益勘定と残高勘定とは独立的対応関係にあり、それこそが、この会計構造論の要諦をなしていたはずである。そして、損益計算とは、そういう関係におけるものとしての、損益勘定の計算目的に他ならなかった。そうであるならば、損益勘定とかかる対応関係にあるものとしての残高勘定、つまり損益勘定利益額が振替えられる以前の残高勘定の位置づけあるいは計算目的を、ここで俎上に載せなければならない理である。換言すれば、この総勘定合計表の二面性結合体系においても、損益勘定は結局は残高勘定の一項目に行き着くだけに、この体系における損益勘定利益額の振替前の残高勘定および振替後の残高勘定の意義、あるいは両勘定の関係が、まずもって問われなければならない。

つまり、これまでのところ、一口に「残高勘定」と言い習わされているが、しかし、内容的には、けっして一義的ではない。筆者の視点よりすれば、およそみつつの内容のものが考えられるが、それらを、会計構造全体の過程のなかに位置づければ、第7図のようになるであろう。

総勘定合計表は、当該期間中に生じた企業の経済活動の総括表であるから、それは、一面において、経済活動把握過程の頂点に位置している。しかし、他面、この総勘定合計表が、企業の経済活動の総合的な結果を表現する残高勘定と損益勘定とに分化するのであるから、経済活動総合化過程の基点にもなっている。つまり、総勘定合計表は、経済活動把握過程と経済活動総合化過程との分水嶺に位置しており、その意味で、この会計構造を根本的に律しているものなのである。ところで総勘定合計表が分化して生成した残高勘定(a)は、損益勘定において算出される利益額だけ欠如している。そこで、ここでは、これを仮に欠如性残高勘定とよんでおこう。この過程は、損益勘定および欠如性残高勘定に課せられる計算目的が具体的に実行される過程なので、計算目的遂行過程とも言えよう。次に、その損益勘定の利益額が残高勘定に振替えられるのであるが、この過程は、計算目的遂行過程において果たされた計算目的が結合される過程なので、計算目的結合過程と言えるが、このプロセスで生成した残高勘定(b)は、貸方への「当期利益」勘定の計上により、貸借平均している。そこで、これを均衡性残高勘定とよんでおこう。(Ⅱ)で述べたように、翌第(t+1)期期首に至って、この当期利益勘定が留保利益勘定に組み込まれることによって、同じく均衡性残高勘定である(c)が生成する。こうした一連のプロセスのなかにおける、欠如性残高勘定(a)および均衡性残高勘定(b)の位置づけ、あるいは両者の関係が問われているのである。

<第7図>



さて、(I)で述べたように、この体系では、損益勘定が欠如性残高勘定(a)に対して同格性および別格性を具えているいじよう、損益勘定の独立性、あるいは損益勘定と欠如性残高勘定との独立的対応関係性が認められる<sup>10)</sup>。そのことは、欠如性残高勘定もまた、会計構造の一環として、均衡性残高勘定に対して、ひとつのレーゾン・デートルをもっている、ということの意味している。しか

10) 既述のように、貸借対照表の二面性結合体系においては、その留保利益勘定は、残高勘定に対して独立性を保持していないのであるが、その根因は、留保利益勘定に、残高勘定に対する同格性および別格性という要件が欠如している点にある。その点よりすれば、損益勘定が、残高勘定に対して「同格性」および「別格性」を充たしているとき、その損益勘定は、会計的に見て、「独立性」を具えており、したがって残高勘定と独立的対応関係にある、と言ってよいであろう。つまり、再三強調したように、総勘定合計表の二面性結合体系においても、損益勘定は、結局は、残高勘定の一項目になってしまう。そして又、そうでないと、全ての勘定が、唯一の総合勘定に自己の片影を見出し得るような、会計体系として統合性完結性が喪失してしまうのである。したがって、そうした統合性完結性を前提にするかぎり(換言すれば、振替関係を前提とするかぎり)、会計構造としては、論理的に、以上のような意味での損益勘定の独立性あるいは損益勘定と残高勘定との独立的対応性しか、問題になり得ないはずなのである。かくして、貸借対照表の二面性結合体系においては、そのような意味での独立性、つまり同格性ならびに別格性を具えた勘定概念が、その体系内に存在せず、そのため、残高勘定だけの体系に帰着してしまったのである。したがって、換言すれば、その体系内に、同格性ならびに別格性を具えた勘定を論理的に生み出すことができるならば、その勘定は、残高勘定に対して独立性を保持しており、したがって、

し、この体系の会計構造全体を鳥瞰してみると、単にその域に留まることなく、むしろ、このプロセスにおける欠如性残高勘定のほうが、均衡性残高勘定より、本質的意義を担っているとも、みることができるのである。すなわち、まず第1に、均衡性残高勘定(b)の存在は、総勘定合計表の二面性結合体系のみの特質ではない。§3で論じた貸借対照表の二面性結合体系においても、最終的には、形式的には同一の均衡性残高勘定が得られるのである。ただ、その最終的アウトプットたる均衡性残高勘定が形成されるプロセスが、両体系では根本的に異なっている。したがって、総勘定合計表の二面性結合体系の特質も、実は、この均衡性残高勘定の獲得それ自体というよりも、その形成過程にこそある、とも言えるのである。そうであれば、欠如性残高勘定と損益勘定とに独立的対応関係が認められている点、ひいては欠如性残高勘定にひとつのレゾン・デートルが認められている点にこそ、この体系の特質が見出せるのである。この点は、既に(I)で検討したところであるが、重要な論点なので、さらに敷衍しておこう。貸借対照表の二面性結合体系においては、第7図の総勘定合計表に相応するものを求めれば、それは、やはり、均衡性残高勘定ということになる。つまり、その体系では、経済活動の総括にかかわる勘定と、計算目的にかかわる勘定とは、まったく同一なのである。したがって、経済活動の総括表としての均衡性残高勘定を形成しさえすればよく、経済活動総合化というプロセスは、本質的には必要ない。ことさらに、経済活動総合化過程を設けたとしても、それは、留保利益勘定と欠如性残高勘定とに2分割しその上でまた集計するという過程を、無意味に加えたというだけのことにすぎない。したがって、留保利益勘定と欠如性残高勘定とへの分割にしても、その等式の必然性に由来するものではなく、あくまでも恣意的なものにしかすぎなく、そこでは、欠如性残高勘定のレゾン・デートルが認められる余地は、まったくくない。それに対して、総勘定合計表の二面性結合体系では、この欠如性残高勘定(およびもちろん損益勘定)の形成過程を経ることによって初めて、均衡性残高勘定(b)の生成が可能となる。その意味で、欠如性残高勘定(および損益勘定)という概念の形成が不可欠であり、この過程にこそ、この体系の本質が顕現しているのである。

第2に、均衡性残高勘定は、損益勘定と欠如性残高勘定との結合過程によって生成したのであるが、そのことは、何らかの形で均衡性残高勘定のなかに全ての勘定が反映されている、ということを含意している。そのかぎりでは、むしろ、全勘定の有機的統合化という構文論的側面に、均衡性残高勘定の意義が見出せるのである。それに対して、欠如性残高勘定(および損益勘定)は、把握された経済活動全体それ自体を分割したものと、つまり総勘定合計表それ自体の分裂した形態として、総勘定合計表のもつ性質を濃厚に受け継いでいる。言うまでもなく、この会計構造論を根本的に律しているのは、この総勘定合計表(等式)の論理である。そのように考えれば、(損益勘定

↘ その勘定と残高勘定とは、その勘定が究極的には残高勘定の一項目となるにしても、その体系内において、独立的対応関係にあると言ってよいであろう。会計における残高勘定と損益勘定との独立的対応関係あるいは損益勘定の独立性を、筆者は、こうした意味において理解している。

との対応関係にあるものとしての) 欠如性残高勘定こそが、この体系の本質的部分であると言ってよいであろう。

そして第3は、第2と関連するのであるが、欠如性残高勘定は、当期の経済活動の総括表としての総勘定合計表の分化により生じたものであるから、当然に、当期の経済活動と直接的に関連している。それに対して、均衡性残高勘定は、当期の経済活動の総合化であると同時に、他方、全勘定の次期繰越額を示す表として(この場合には損益勘定の利益額の振替が不可欠である)、次期の経済活動の基礎を提供する、という側面をも具有している。そのことは、次期における出発点を意味する均衡性残高勘定(c)が、当期の均衡性残高勘定(b)から直接的に導かれる、ということによっても推し測れよう。その意味において、欠如性残高勘定のほうが、当該期間の会計に密着していると言えよう。

もちろん、計算目的たる在高計算それ自体の本質は、均衡性残高勘定に顕現しているのであるが、以上のように考えるなら、総勘定合計表の二面性結合体系では、そのように残高勘定の均衡性が達成されるに至るプロセスにこそ、つまり欠如性残高勘定と損益勘定との独立的対応関係にこそ、その本質があると言ってよいであろう。ただし、その場合、一方の損益勘定が損益計算機能を果たしているのは、言うまでもないが、他方の欠如性残高勘定は、「当期利益」勘定を欠いており、十全な意味での在高計算機能を果たしているとはまでは言えない。しかし、①損益勘定が前記のような意味での独立性を具えており、この体系では、そうした損益勘定と対立した意味での欠如性残高勘定に本質的な意義が認められていること、②この欠如性残高勘定に関しては、損益勘定の担う損益計算機能の結果としての「当期利益」勘定だけが欠けているが、その欠如に必然性があること(逆に言えば、この残高勘定にしても、この体系の内在的論理に従ったその損益勘定利益額の入入れにより、必然的に在高計算を果たすに至ること)、そして、③「当期利益」勘定を欠落したこの残高勘定に一定の意味(企業資本総額の膨張・収縮に直接的にかかわりのない企業資本のストック額の一覧表)が認められる、ということに留意すべきである。それらを勘案すれば、この振替前の残高勘定の計算についても、「在高計算」を遂行していると言ってよいであろう。したがって、以下においては、欠如性残高勘定の計算目的に関しても、在高計算という用語を用いることにする。

かくして、総勘定合計表の二面性結合体系においては、損益勘定と欠如性残高勘定とは、それぞれ、損益計算および在高計算という計算目的を分担していることになる。しかし、そのさい、留意すべきことは、その両勘定が、けっして、それぞれ孤立した勘定なのではなく、損益額を媒介として必然的な結合関係にあるという点である。つまり、両勘定の計算目的である損益計算と在高計算とにしても、独立の個々の計算目的がふたつ併存している、というのではなく、相互に密接に関連しているのである。そうしたふたつの計算は、企業資本運動を総括するものとしての総勘定合計表という全一体の論理のなかから分化したものであるから、その2計算の結合を「資本計算」として

特徴づけてよいであろう。

以上のように考えるなら、総勘定合計表の二面性結合体系は、資本計算体系であり、欠如性残高勘定は、そのもとにあって、基本的には、在高計算機能を遂行しているのである。しかし、その欠如性残高勘定は、いま述べたように、他方の損益勘定と体系的な関連にあり、損益勘定の利益額を受入れによって貸借均衡する。したがって、欠如性残高勘定は、常にその損益勘定利益額に相当する額だけ欠如している。つまり、残高勘定の借方超過額が常に利益額に等しいため、ともすれば、残高勘定自体も損益計算を遂行しているかのような錯覚を与える。しかし、残高勘定においては、貸方に計上されるべき利益額が欠如しているという意味においての、損益額の総括的表示ないし損益額の計算がなされているにすぎない。けっして、損益計算機能それ自体が遂行されているのではない。この点には、くれぐれも留意すべきである。