

Title	慶應義塾大学通信教育課程における『簿記論』の変遷：いわゆる会計等式に着目して
Sub Title	A partial history of "Boki-ron" at Keio University Correspondence Courses
Author	平野, 智久(Hirano, Tomohisa)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2024
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.67, No.5 (2024. 12) ,p.145- 166
JaLC DOI	
Abstract	慶應義塾大学通信教育課程における『簿記論』のテキスト4冊を概観したところ，期中・決算の帳簿記入から財務諸表の作成へと，力点が移っていく構成の変化を読み取ることができた。いわゆる会計等式については，たとえば負債（場合によっては，他人資本又は消極的財産とも呼ばれる）の移項やその説明のしかたについては，それぞれの解釈がみられた。
Notes	友岡賛教授退任記念号 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20241200-0145

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.

慶應義塾大学通信教育課程における『簿記論』の変遷

——いわゆる会計等式に着目して——

平 野 智 久

<要 約>

慶應義塾大学通信教育課程における『簿記論』のテキスト4冊を概観したところ、期中・決算の帳簿記入から財務諸表の作成へと、力点が移っていく構成の変化を読み取ることができた。

いわゆる会計等式については、たとえば負債（場合によっては、他人資本又は消極的財産とも呼ばれる）の移項やその説明のしかたについては、それぞれの解釈がみられた。

<キーワード>

[財産=資本], [資産-負債=資本], [資産=負債+資本], 移項

1. はじめに

本論に入る前に、「700年vs.40年（by 友岡）」と題する一節（友岡 2016）を紹介しよう。

例年のことながら、通信教育課程の古くなったテキストについて、新規の書き直しの依頼が来ています。

『会計学』のテキストは7年前に新しいものを出したのですが、ほかの何冊かはずっと手付かずで、『簿記論』のテキストに至っては1976年、実に40年前に刊行されたものです。

しかし、

中世イタリアに成立をみた複式簿記は、それが完璧なものであるがゆえに、爾来、およそ700年にわたって変わることなく用い続けられてきており、700年に比べれば‘40年’なんて大したことはない、

と言い訳しています。

慶應義塾大学通信教育部は1947年11月に設けられ、翌1948年1月に開講された（慶應義塾202X）。経済学部特殊科目の通信講座「簿記論」は、1948年1、3、8月に発行された西垣富治『簿記論（1、2、3完）』慶應通信（以下、西垣1948a; 1948b; 1948c。3冊まとめて、西垣1948と総称する。）が最初のテキストであったと推察される。商学部の新設を見据えた改組（1957年）以前、当時の経済学部において西垣は「原価計算論」を担当していた（宇治1962, 373）。

西垣（1948）に次ぐテキストとして、1955年2月に和田木松太郎『簿記論（附・研究の手引）』慶應通信（以下、和田木1955a）及び『簿記論 研究の手引（附・練習帳）』慶應通信（以下、和田木1955b。2冊まとめて、和田木1955と総称する。）が発行された。前述の改組に際して和田木の担当科目は「簿記論」から「財務管理論」に変更したようであるが（宇治1962, 375）、通信教育課程におけるテキストとしては和田木の著したものが長きにわたって利用された。先の友岡（2016）において「1976年、実に40年前に刊行されたもの」と紹介されたテキストは、1976年2月に初版が発行された和田木松太郎『簿記論』慶應通信（以下、和田木1976）を指している。和田木（1976）は、和田木（1955）の新版といって差し支えない（図表4）。

そして此度、2024年4月に友岡賛・木村太一『入門講義 簿記論』慶應義塾大学出版会（以下、友岡・木村2024）が刊行された。慶應義塾のウェブページで閲覧できる2024年度のシラバスによれば、友岡は「会計史」や「財務会計各論（会計基礎理論）」を、木村は「財務会計各論（会計構造論）」を担当している。以下、同書の緒言より冒頭部分を抜粋する。

本書は慶應義塾大学の通信教育部の簿記論のテキストとして書かれたものの市販版であるが、従前のこのテキストは1976年に刊行された和田木松太郎著の『簿記論』であって、これは実に50年近くもの間、用いられてきた。

今日一般に用いられている簿記は「複式簿記」と称されるものであって、本書にも言及されるように、これは13世紀頃のイタリアにおいて成立をみたとされ、今日に至るまで800年もの間、不変に用いられてきており、この800年に較べれば、和田木著もたかが50年ともいえようが、しかしながら、とはいうものの、細部については陳腐化をみている箇所も散見され、かくして、新たに『簿記論』を著すこととなった。

本稿の目的は、以上4冊の『簿記論』を概観し、その教授内容の変遷を探ることにある。ただし、当然ながら、異なる時代、かつ、異なる著者による新作であるから、種々の点において改良ないし工夫がなされていることは想像に難くない。筆者の個人的な関心事にすぎないが、いわゆる会計等式に焦点を当てて、4冊の『簿記論』を俎上に載せることとしたい。

なお、「慶應義塾大学通信教育課程における『簿記論』の変遷」と題した本稿ではあるが、友岡・木村（2024）は「慶應義塾大学の通信教育部の簿記論のテキストとして書かれたものの市販版であり、通信教育課程で利用されているテキストそのものでないこととお断りする。

また、本稿執筆時点で確認できる2012年度以降のシラバスによれば、経済学部専門教育科目「簿記論」はテキストを読んだうえでレポートを作成し、科目試験にも合格することで単位を修

図表 1 西垣（1948）の構成

西垣（1948a, 1-62）。 第一講 総論	西垣（1948b, 63-134）。 第二講 勘定各論	西垣（1948c, 135-182）。 第三講 勘定理論と簿記形態
序言 第一章 簿記の基本概念 第一節 簿記の意義 第二節 簿記の目的 第三節 簿記の種類 第四節 簿記の発達 第二章 貸借平均の原則 第一節 取引－意義－種類 第二節 勘定－意義－勘定科目－勘定記入 第三節 仕訳及転記－仕訳－仕訳演習－転記 第三章 帳簿及決算 第一節 帳簿 第二節 決算	序言 第一章 勘定の分類 第二章 統括勘定 第一節 統括勘定の意義及目的 第二節 買掛金勘定及売掛金勘定 第三章 未決算勘定と対照勘定 第一節 仮勘定 第二節 狭義の未決算勘定 第三節 対照勘定 第四章 整理勘定 第一節 評価勘定 第二節 経過勘定 第五章 現金勘定（当座勘定） 第六章 手形勘定 第一節 手形勘定の意義及種類 第二節 受取手形勘定 第三節 支払手形勘定 第四節 手形記入帳 第七章 商品勘定 第一節 商品勘定の本質 第二節 未着商品勘定 第三節 商品売買帳及商品有高帳 第四節 委託販売勘定 第八章 製造勘定 第九章 資本金勘定 第一節 企業の組織形態と資本金勘定 第二節 組合資本金勘定 第三節 会社資本金勘定 第十章 社債勘定 第一節 社債発行の意義 第二節 社債発行方法 第三節 社債償還の方法	第一章 勘定理論 第一節 序言 第二節 人的勘定理論 （其一）擬人説 （其二）人的二勘定系統説 第三節 物的勘定理論 （其一）物的一勘定系統説 （a）純物的一勘定説 （b）営業学説 （其二）物的二勘定系統説 － Hügli, Schär の二勘定説 第四節 物的三勘定系統説－Leitner 説 第五節 その後の二勘定説 （其一）Nicklisch の勘定理論 （其二）Pape の勘定理論 （其三）Walb の二勘定説 （其四）Sganzini の实在論 第六節 その他の三勘定説 （其一）Skokan の三勘定説 （其二）Lehmann の勘定理論 第二章 簿記形態 第一節 簿記形態の定型 1. 伊式 2. 改良、伊式 3. 独式 4. 仏式 5. 英式 6. 米式 7. 日本式 第二節 近代簿記の新形態 終講の辞

出所：西垣（1948a; 1948b; 1948c, 目次）より、筆者作成。

得できる，という形式である。すなわち，面接授業（スクーリング）あるいはメディア授業（E-スクーリング）といった形式ではないことを付記しておく。

2. 各テキストの概要

（1）西垣（1948）：勘定理論も詳述

西垣（1948）の目次は，図表 1 のとおりである。国立国会図書館の書誌情報によれば，大きさ 21cm との由，すなわち A5 判で 3 冊あわせて全 182 頁に及ぶ。なお，西垣（1948a）は 1 頁あた

図表2 西垣（1948）で指定された「報告課題」の一例

第一講	第二章	6. 勘定の分類について説明せよ。 9. 次の諸取引を仕訳せよ： (a) 現金¥100,000及建物（時価¥50,000）を元入して営業を開始す。 (b) 三和銀行三田支店と当座取引契約を結び、現金¥50,000を預入れる。 (c) 商品¥30,000を仕入れ、代金を三和銀行小切手で支払う。 (d) 横浜商会へ商品¥25,000を売却し、代金を小切手で受取る。 (e) 事業主、私用のために現金¥3,000を持出す（引出金勘定）。 (f) 横浜商会事業失敗の為め、売掛金¥25,000取立不能となる（貸倒金勘定）。 (g) 建物¥50,000に対し10%減価償却を行う。
	第三章	3. 帳簿を備えなければ、どうなるか。 4. 決算は如何なる順序で進められるか。
第二講	第七章	(2) 商品勘定を仕入、売上、商品棚卸の三勘定に分割した場合、次の例により売買損益を如何にして算出するか： 1. 期始棚卸高……………¥ 5,800. — 5. 当期売上高……………¥64,245. — 2. 当期仕入高……………¥56,232. — 6. 戻り品……………¥ 1,670. — 3. 仕入商品引取運賃…¥ 2,470. — 7. 売上値引……………¥ 2,418. — 4. 返送品……………¥ 3,465. — 8. 期末棚卸高……………¥ 5,575. —
第三講	第二章	(7) 貸借対照表二勘定説とは何か。 (9) Walb の二勘定系統は何に基いて立てられているか。 (13) 勘定学説の何れか一つを選び批評せよ。

出所：西垣（1948a, 39：60）；（1948b, 113）；（1948c, 166）より、筆者作成。

り35字×26行、西垣（1948b; 1948c）は1頁あたり35字×28行である。

目次を俯瞰した限りでは、さしあたり第一講は現代のテキストにもみられる普遍的な内容にみえる。ただし、その序言の前半部分を引用すれば以下のとおりである。

これから、三回に亘って、講述する簿記論は、企業の経営経済生活を組織的に計算的に記録し、これを整理して、それより正確な成果を表示する方法を研究しようとするものである。

簿記論が、企業成果を如何に算定するかという方法を対象として行われるものであるならば、それは簿記技術の研究であるといわねばならない。だが、本論は、その対象を、只、単に、技術的計算整理方法にのみ止るものではなく、経営経済上の見地より、簿記そのものの本質的探究をも試みようとするものである。故に、本論は、単なる技術論というよりは、寧ろ、簿記学と称すべきである。¹⁾

かような「試み」は、各章末に付された「研究課題」及び単位の修得にも必要となる「報告課題」に表れている。受講生には、単に計算技術に長けているだけではなく、本文を精読したうえでの深い洞察が求められている（図表2）。

1) 西垣（1948a, 1）。ただし、旧字体は新字体での表記に、歴史的仮名遣いは現代仮名遣いへ改めた。

図表1及び図表2からは、とくに第三講で述べられた種々の勘定理論や帳簿組織にかんする豊富な記述は令和の時代においても一読に値すると認められよう。しかしながら、本稿で取り上げている慶應義塾大学通信教育課程に限らず、簿記論の学習者に対して勘定理論を講義する機会は減ってきてはいまいか。別言すれば、簿記教育の現場において種々の勘定理論に触れる必要はなくなったのであろうか。

(2) 和田木 (1955) : 手書きでの練習を意識

前述したとおり、和田木 (1955) は2冊よりなる。和田木 (1955a) がA5判の教材(テキスト)であり、全114頁が1頁あたり35字×28行で組まれている。練習問題や研究演習等を収録した和田木 (1955b) は、B5判のいわば補助教材である(図表3)。なお、前者の奥付には「簿記論(附・研究の手引) 定價 三〇〇圓」、後者の奥付には「簿記論・研究の手引 テキスト共三〇〇圓」とあり、これら2冊は不可分といえる。²⁾

和田木 (1955b) の頁数は、CiNii Booksの書誌情報には「17p」とある。しかし、頁数の付されていない「練習帳」こそ和田木 (1955) の特徴といえよう。具体的には、3色刷の罫線が入った「仕訳帳」4頁、「勘定口座」14頁(勘定28個)、「試算表」2頁、「貸借対照表」「損益計算書」各1頁への記入を練習できるようになっている。かような「練習帳」が用意された意図については、次のように述べられている。

本書は「簿記論」として慶應義塾大学通信教育学生のために、教材として執筆したものを一冊に纏めたものであり、初学者を対象として、商業簿記の理論と実際を述べている。

.....

簿記の学習においては、実際に取引を記帳し、経営成果並びに財政状態を把握する練習を必要とする。且、記帳に際しては、簿記慣習を尊重すべきであり、これを無視してはならない。このため、特に研究上の指針を記した別冊に帳簿を添付し練習に便ならしめたのである。³⁾

学習上の注意

1. 簿記を学ぶに当っては先ず教材を一章読み終えたならば、この「研究の手引」を読むこと。
2. この手引にはそれぞれの練習問題を記載したからこれを必ず学習すること。
3. 学習に際しては、特に用語に注意すること。
4. 教材とこの手引の双方を完全に習得するまでは次の章に入らぬこと。
5. この手引には簿記学習上の常識となるべき事項を記載したからこれを軽視せぬこと。⁴⁾

2) 国立国会図書館では、和田木 (1955a) をデジタルコレクション (info:ndljp/pid/2478899) として収録している。しかし、本稿執筆時点では、和田木 (1955b) は「国立国会図書館サーチ」で見当たらず、そもそも納本されていないおそれがある。

3) 和田木 (1955a, 序)。ただし、旧字体は新字体での表記に改めた。

図表 3 和田木（1955）の構成

和田木（1955a, 1-114）。	和田木（1955b）の練習問題（一例）
第一章 計算制度と複式簿記 第一節 経営活動と簿記 第二節 企業と計算制度 第三節 財産計算と損益計算	・ 次の経営活動を下記の等式により表示しなさい。資産、負債、資本に如何なる影響を与えるかを記しなさい。 現金 + 銀行預金 + 設備 = 借入金 + 資本金 + 収益 - 費用 (1) 現金 ¥100,000 を元入れして営業を開始す。 (2) 現金 ¥60,000 を銀行預金とす。 (3) 設備を ¥20,000 にて改造し、現金を支払す。 (4) 商品 ¥50,000 を購入し、銀行預金にて支払す。 (5) 商品原価 ¥30,000 のものを ¥40,000 にて売り渡し、現金を受領す。 ……
第二章 複式簿記の原理 第一節 複式簿記の基礎 第二節 取引の性格 第三節 勘定口座の意義 第四節 仕訳の方法	(1) 勘定科目設定上の注意事項を述べなさい。 (3) 商品仕入勘定、商品売上勘定、棚卸商品勘定の性質とこれらの関連について述べなさい。
第三章 勘定科目の説明（Ⅰ） 第一節 勘定科目の設定 第二節 勘定科目の種類	
第四章 帳簿及び帳簿組織 第一節 帳簿の種類 第二節 帳簿組織 第三節 伝票	
第五章 決算の手続 第一節 決算の予備手続 第二節 元帳の締切 第三節 決算報告書の作成	・ 次の修正事項に基き右欄の精算表を完成しなさい。 期末商品棚卸高 ¥550,000 商品損失分（破損、紛失による） ¥30,000 売掛金の貸倒見込 5 分 ……
第六章 決算における勘定修正 第一節 資産の評価 第二節 経過勘定	・ 次の決算整理事項により下の精算表を完成しなさい。 未 払 地 代 ¥2,000 保険料未経過分 ¥3,000
第七章 勘定科目の説明（Ⅱ） 第一節 手形取引（為替手形、約束手形） 第二節 手形取引（荷為替） 第三節 商品取引	・ 次の取引例に依り記帳し、決算を行いなさい。（精算表、貸借対照表並びに損益計算書は第二分冊の報告課題とする。） ……

出所：和田木（1955a, 目次）；（1955b, 2：4：6：15-17）より、筆者作成。

たとえば第七章の練習問題は、「次の取引例に依り記帳し、決算を行いなさい。（精算表、貸借対照表並びに損益計算書は第二分冊の報告課題とする。）」とあるが（図表3）、何をどのようにに記帳するかには唯一の正解はないものの、筆者が実際に解いてみた限りでは勘定口座が28個では不足する。そもそも、「練習帳」には精算表の様式が用意されておらず、この練習問題のために用意された答案用紙でないことは明らかである。

4）和田木（1955b, 1）。

5）和田木（1955a, 62）では、精算表を作成する目的として、「(1) 期末試算表を修正する。(2) 試算表は損益勘定と残高勘定とが混合している故、これを分離する。」を挙げている。しかし、(1)については決算整理事項等を適切に把握することが肝腎であって、精算表の作成目的とはいえない。また、(2)については期中から決算整理後に至るまで借方合計と貸方合計とが常に一致している旨を確認できることが試算表に期待される役割であり、さらに、精算表上での収益及び費用の項目（損益勘定）と資産、負債及び資本の項目（いわゆる大陸式決算法における残高勘定）との「分離」はいわば可視化にすぎない。

とはいえ、原寸大の各種帳簿に手書きで記入する「練習帳」は汎用性が高く、その存在は大きい。とくに簿記の初学者においては、仕訳帳への記入から総勘定元帳への転記、試算表での集計から財務諸表の作成と、(最初)はわからないながらも個別的な記帳を繰り返すうちに、(次第に)帳簿間の連繋という全体像を理解することが期待されるからである。

(3) 和田木 (1976) : 決算以降の開示にかんする記述が充実

図表3でみたようにテキストと研究の手引との2冊に分かれていた旧版(和田木 1955)は、新版である和田木 (1976) としてA5判1冊(全150頁、1頁あたり35字×30行)に合本された。和田木 (1955b) の練習問題が各章末に掲載されたほか、「第〇章の手引」の補足説明が充実した⁷⁾。本文では取引の金額がたとえば10万円から1億円への如く1,000倍され、受講生がより現実感をもって取り組めるような改訂がなされている。

図表4をみる限りでは、旧版と新版との異同はわかりづらい。しかし、たとえば「決算報告書の作成」の節について、和田木 (1955, 79-80) では財産目録の記述があるが、和田木 (1976, 103-107) では割愛されている。その一方で、和田木 (1976, 145-150) では財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領(当時、昭和49年11月改正)に定められた「貸借対照表」「損益計算書」「利益金処分計算書」「損失金処理計算書」の様式が掲載されるなど、必要な改訂がなされていた。

また、和田木 (1976) の序言より、後半部分を引用すれば以下のとおりである。

この教材は企業の簿記についてその理論と技術を述べている。広い意味で簿記という場合には、商業簿記、工業簿記、銀行簿記などがあるが、ここでは商業簿記を通じて複式簿記について説明をする。複式簿記の特質を理解し、これを十分に活用するためには、その基盤となっている資本計算制度との関連を無視することはできないから、資本計算制度と複式簿記の関係から述べていく。この点については、大企業も中小企業も変ることはない。中小企業も大企業と同じ資本計算的思考をもって資本計算制度を採用しているのであり、会計数値に基いて計画し、批判することによって合理的発展を期待しているのである。また、会計機やコンピュータの利用に際しても基礎理論の十分な体得なしにはそれらを活用することは困難になるであろう。

6) 第五章及び第六章の練習問題として10桁精算表の完成が求められているが(和田木 1955b, 15-16)、直接書き込むには各記入欄の幅が狭い点を指摘せざるを得ない。

7) その一方で、帳簿組織と企業会計原則との関連についての記述(和田木 1955b, 13-14)などが削除された。また、「研究演習」も割愛されている。たとえば第二章では、現金支払にて購入した什器(資産)の増加と、現金で支払った交通費(費用)の発生とが、いずれも仕訳において同じ借方側に記入される理由を問うていた。さらに第三章では、現金支払にて購入した万年筆を、(A)営業部社員に使用させる、(B)社名を記して広告のために得意先に送付する、(C)社員運動会の商品とする、それぞれの場合における勘定科目を問うていた。

これらの良問が掲載されなくなった背景は不明であるが、西垣(1948)では「報告課題」が指定されていた(図表2)こととは対照的に、レポートを臨機応変に課す意図があったのだろうか。

図表 4 和田木（1976）の構成

和田木（1955a, 1-114；1955b, 1-17）。	和田木（1976, 1-150）。
第一章 計算制度と複式簿記 第一節 経営活動と簿記 第二節 企業と計算制度 第三節 財産計算と損益計算	序 第1章 企業の計算制度と複式簿記 第1節 経営活動と計算制度 第2節 資本計算制度と複式簿記
第二章 複式簿記の原理 第一節 複式簿記の基礎 第二節 取引の性格 第三節 勘定口座の意義 第四節 仕訳の方法	
第三章 勘定科目の説明（Ⅰ） 第一節 勘定科目の設定 第二節 勘定科目の種類	第2章 複式簿記の構造 第1節 取引の性格 第2節 勘定口座の意義 第3節 仕訳の方法
第四章 帳簿及び帳簿組織 第一節 帳簿の種類 第二節 帳簿組織 第三節 伝票	第3章 勘定科目の説明（Ⅰ） 第1節 勘定科目の設定 第2節 勘定科目の種類
第五章 決算の手続 第一節 決算の予備手続 第二節 元帳の締切 第三節 決算報告書の作成	第4章 帳簿および帳簿組織 第1節 帳簿の種類 第2節 帳簿組織 第3節 伝票
第六章 決算における勘定修正 第一節 資産の評価 第二節 経過勘定	第5章 取引の記帳 第1節 ベニス式簿記法の記帳例 第2節 伝票組織の記帳例
第七章 勘定科目の説明（Ⅱ） 第一節 手形取引（為替手形、約束手形） 第二節 手形取引（荷為替） 第三節 商品取引	第6章 決算の手続 第1節 決算の予備手続 第2節 元帳の締切 第3節 決算報告書の作成
	第7章 決算にともなう勘定修正 第1節 資産の評価 第2節 経過勘定
	第8章 勘定科目の説明（Ⅱ） 第1節 手形取引（為替手形、約束手形） 第2節 手形取引（荷為替） 第3節 商品取引

出所：和田木（1955, テキスト；目次）；（1976, 目次）より、筆者作成。

学習に際しては次の諸点を注意して頂きたい。

- (1) 用語に注意すること。
- (2) 練習問題は必ず^{ママ}学習し、軽視しないこと。
- (3) 自信が持てるようになるまで次章に入らないこと。⁸⁾

8) 和田木（1976, 序）。ただし、下線は引用者が付した。

ここでは、和田木（1955b, 1）には言及のなかった下線部の「会計機やコンピュータの利用」が留意される。たとえば難波（1956, 93; 111-112）によれば、「会計における記帳事務の機械化を目的として考案された」記帳式会計機⁹⁾は、「他の諸会計機械と並んで戦後我が国において急速に普及し、すでに各方面で実用化され、事務機械化の成果を発揮してい」たようである。もっとも、どれだけ機械化が進んだとしても、そもそも機械を動かす人間が基礎的な考え方を理解していなければ、非定型的な取引に対処できるほどの応用が利かない。そればかりか、たとえ日常的な取引であってもその勘定記入の意味するところが不明なままでは財産管理¹⁰⁾という簿記の目的を達成できないおそれがある。読者（受講生）に対する和田木の注意喚起は、かような意思をもってなされたものと捉えられる。

なお、和田木（1955b）の目玉と目される「練習帳」はB5判であったが、和田木（1976）はA5判である。このことが理由かは定かでないものの、和田木（1976）には、第6章及び第7章の練習問題として精算表を完成させるほかは、読者（受講生）がペンを片手に帳簿記入の演習¹¹⁾に取り組む機会は用意されていない。

（4）友岡・木村（2024）：財務諸表の作成を〔導入－基礎－発展〕と段階的に意識

友岡・木村（2024）は、緒言、第1章及び第9章を友岡が、第2章から第8章を木村が分担執筆している。全155頁（1頁あたり34字×29行）のうち第2章、第6章及び第7章に計106頁を割り、また、すべての章において明解な図表が配置されている。

9) たとえば神戸大学会計学研究室が編者の『会計学辞典』（初版のみ同文館、増補版以降は同文館出版）では、以下の項目が収録されている。

年 項目	初 版 1955	増補版 1961	新 版 1966	追補版 1968	第三版 1976	第四版 1984	第五版 1997	改増版 2001	第六版 2007
会計機	難波恒治郎・渡辺進		都藤希八郎						
会計機械	大塚俊郎								
会計器具	難波恒治郎・大塚俊郎								
会計機器			都藤希八郎						

都藤による新版の「会計機」は、増補版までの難波・渡辺による「会計機」と比べて、具体的な機種についての仕様が割愛されているほかは、記載内容に大差はない。また、都藤による新版の「会計機器」は、増補版における「会計機械」及び「会計器具」が1項目に集約された内容となっており、第三版及び第四版の刊行にあわせてそれぞれ更新がなされている。

なお、日本事務能率協会（当時）が発行していた月刊誌『事務と経営』には、「ナショナル3000號式會計機」が1951年8月号12-13頁に、「レミントンランドの會計機“フォアモースト”」が同年10月号21-23頁に、それぞれ「最新事務機器紹介」として掲載されている。

10) 財産管理といっても、さまざまな方法がある。たとえば売掛金のような項目は、得意先別に日次で債権額ないし貸倒見積高が変動しうる。他方、固定資産のような項目は、追加の取得や減損の兆候などを除き、月次で規則的な減価償却をおこなう。いずれも、補助簿での管理が効果的である。

このほか、「企業の経済活動をリアルタイムに把握し」た総勘定合計表（いわゆる試算表）であれば、「企業全体の状況を視野に入れた総合管理が可能になり、経営者に対して、十分な貢献ができるはず」という指摘もある（笠井 2013b, 10-14）。このとき、「コンピュータが極度に発展した現代において」もなお、「今日の簿記理論は、手書き簿記の残滓である収支簿記対決算簿記という二項対立を踏襲している」という批判は重要である（笠井 2013b, 12）。

図表 5 友岡・木村（2024）の構成

緒言		
第 1 章 簿記と複式簿記と会計		第 9 章 複式簿記の歴史
第 1 節 簿記の意義	第 6 節 会計期間	第 1 節 中世イタリア
第 2 節 会計と簿記	第 7 節 勘定	第 2 節 複式簿記の成立プロセス
第 3 節 複式簿記	第 8 節 仕訳	第 3 節 ルカ・パチョーリの『スママ』
第 4 節 財務諸表	第 9 節 財務諸表の作成	第 4 節 複式簿記の伝播
第 5 節 簿記の基礎概念	プロセス	
第 2 章 簿記の基本		第 5 章 試算表
第 1 節 財務諸表作成のプロセス		第 1 節 試算表
第 2 節 仕訳の基本形式		第 2 節 合計試算表
第 3 節 勘定の基本形式と転記の基本形式		第 3 節 残高試算表
第 4 節 財務諸表作成の大まかな流れ	第 6 章 期中取引	
第 5 節 取引要素間の関係	第 1 節 勘定科目の設定	
第 3 章 仕訳帳と総勘定元帳への記入	第 2 節 商品売買	
第 1 節 仕訳帳への記入	第 3 節 固定資産の売買	
第 2 節 総勘定元帳への記入	第 4 節 金銭貸借	
第 4 章 勘定の締切と財務諸表の作成		第 7 章 決算整理
第 1 節 勘定の締切	第 1 節 決算整理	第 8 章 精算表
第 2 節 財務諸表の作成	第 2 節 棚卸資産に関する決算整理	第 1 節 精算表
	第 3 節 減価償却	第 2 節 精算表の作成方法
	第 4 節 貸倒引当金	
	第 5 節 経過勘定	

出所：友岡・木村（2024，目次）より，筆者作成。

ここで、「[導入－基礎－発展]と段階的に意識」とは，あくまで筆者の読後感である。第 1 章及び第 9 章は用語の説明や歴史といった導入としての役割を果たし，第 2 章から第 4 章にかけての基礎編で主要簿への記入のあらましを示し，第 6 章及び第 7 章の発展編において具体的な取引を設例（簡単な数値を用いた仕訳）とともに解説している。

11) 受講生に課す練習問題はある程度の分量が必要だが，そのすべてをテキストに収録することは困難である。たとえば2012年度のシラバスでは，次のように指示されている（慶應義塾大学通信教育課程 2012，184-185）。

【講義要綱】

「簿記論」では，企業の経済活動を秩序正しく組織的に記録・計算・整理し，経営成績ならびに財政状態を明らかにするための記帳技術である複式簿記を学びます。複式簿記は他の会計科目を学ぶ上で不可欠のものであり，また経営分析を行う際，貸借対照表・損益計算書等の財務諸表を読みこなすためにも是非とも必要な知識となります。それゆえ複式簿記の基礎はできるだけ早めに確実に習得して欲しいと思います。

「簿記論」の学習にあたっては，単にテキストを読むだけでなく，必ず自分で練習問題を繰り返し解いてみるのが大切です。また，我が国ではここ数年，会計制度の変革が急速に進められています。必ず最新版の参考書を購入して変更点等を確認しながら学習して下さい。

【科目試験出題用指定参考書】

渡部裕亘・片山 覚・北村敬子編著『新検定 簿記講義 3 級商業簿記』中央経済社

本書の特徴として、「簿記の原初的にして第一義的な目的は財産の管理である」(友岡・木村 2024, 1) として、2 頁め以降では財務諸表の作成を意識したであろう記述が続いている。財産(の)管理には種々の捉え方があることは承知のうえで(脚注10)、しかし、本書には「補助簿¹²⁾」に関連する用語がなかなか見当たらない理由は何であろうか。

3. いわゆる会計等式についての記述

(1) 西垣(1948)における「財産＝資本」

西垣は、「簿記とは、企業の資本若くは財産の価値変動を、計算的に記録し、これを組織的に整理する方法である」と定義したうえで(西垣 1948a, 7)、次のように説明している。

以上述べたように、企業は外部より資本を調達し、これを経営に運用することに依り、具体的な形態を具えていない抽象的資本が、財産として、各種の形態をもつこととなる。然し、その貨幣価値自体は、抽象的な資本の大きさと具体的な財産の大きさに於ては、常に、相等しい。何となれば、資本及財産は、同一の価値の大きさを、二つの異った角度から表現した概念であるからである。

簿記では、かかる関係を次の等式を用いて表示する：

$$\text{財産 (Active)} = \text{資本 (Passive)}$$

この等式の意味は、資本が如何に運用されているか、という状態を示すものであって、例えば¥100,000の資本が、建物に¥50,000、什器に¥20,000投ぜられ、現金として¥30,000残っているとすれば、この等式は次のようになる：

$$\text{財産 (建物50,000 + 什器20,000 + 現金30,000)} = \text{資本 (100,000)}$$

この等式を、そのまま、左右両側に分けて表示する形式を、簿記では、貸借対照表と呼んでいる。

(借方)		貸 借 対 照 表		(貸方)	
財産：				資本：	
建	物	¥ 50,000		(他人資本、自己資本)	¥ 100,000
什	器	¥ 20,000			
現	金	¥ 30,000			
		¥ 100,000			¥ 100,000

既に、述べたように、企業の資本は、その源泉の異なることにより、換言すれば、その資本が何処から調達されたかの如何により、これを区別して、他人資本及自己資本とするのであるが、簿記では、これを、法律上、返還の義務を企業が負担するものであるか否やの見地か

12) 友岡・木村(2024, 66; 141)では、財務諸表の作成に至るまでの「プロセスを補助するような表や帳簿」(下線は引用者)の例として、試算表(第5章)及び精算表(第8章)が挙げられている。その一方で、たとえば「商品有高帳」等の補助記入帳や「得意先元帳」等の補助元帳には言及されていない。

ら区別して、他人資本を負債と称し、自己資本を資本金、若くは、純財産と謂う。それに対し、財産を部分的見地より、個々の部分的価値形態の総称であると見ることから、これら財産構成部分を資産と呼ぶのである。故に、貸借対照表等式は、次のように変る：

$$\text{資産} = \text{負債} + \text{純財産（資本金）}$$

然し、この場合、負債の性格は資本性をもつものではなく、資産と同様に、具体的価値の表示であると解し、財産の範疇に属するものと見る。

即ち、財産が資本運用の結果、具体的な形態をとって現れたものと解するならば、負債も亦資産と同様に、その価値が具体的に、例えば、借入金証書、支払手形、買掛金等の形で把握することが出来るから、貸付金、受取手形、売掛金等が具体的な形態に於て把握しうる価値であるから財産だというならば、これらの負債も亦財産だといわねばならない。只、この場合、現金は積極的価値で Positive の性質を有するものであるに対し、負債は消極的 Negative の価値であるから、それを資産に加えることにより、資産の価値が、それだけ打消されることとなるに過ぎない。

$$\text{資産} + (-\text{負債}) = \text{純財産}$$

$$\therefore \text{資産} - \text{負債} = \text{純財産}$$

かかる見地より見れば、上述の貸借対照表等式は、負債の項を右に移したものであるということになる。即ち、 $\text{資産} = \text{負債} + \text{純財産}$ 。

何れの解釈に依るとしても、貸借対照表の表示形式の上に变りはない。簿記は、この貸借対照表を始点として出発するのである。そして、簿記の終点も亦、この貸借対照表におかれ¹³⁾ている。

すなわち、引用箇所の前半部分では（開始）貸借対照表を例示することで、具体的な「財産」と抽象的な「資本」との二面性を説いている。ここでの「資本」とは、企業が調達した「資金、基金、若くは、元手を、名目的貨幣価値で表した大さ」であり、「その調達先の異なる点より区別して、自己資本と他人資本とに分けることが出来る」（西垣 1948a, 4）。以上より、調達先の違いによる二分（図表 6, (a)）の等式変形は筋道がとおっている。

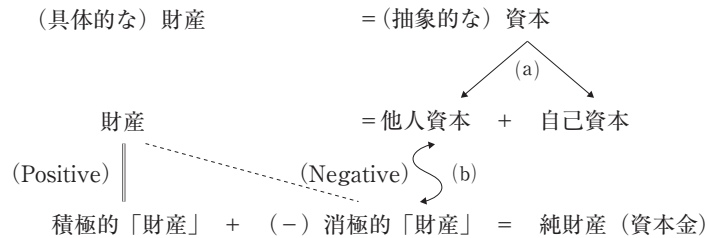
しかし、後半部分では、積極的価値を有する「資産」と消極的な価値を有する「負債」とがいずれも具体的な「財産」の範疇であるという解釈が述べられ、「負債」を移項すれば貸借対照表等式になるという（図表 6, (b)）。はたして、そうだろうか。

引用箇所の冒頭で述べられていたとおり、抽象的な資本は「具体的な形態を具えていない」はずであった。そのような他人資本が、どうして「財産の範疇に属するもの」となるのか。はなから消極的「財産」と捉えるならば、（抽象的な）資本は自己資本に限定されるのか。少なくとも、消極的「財産」¹⁵⁾ないし他人資本を移項すれば〔財産＝資本〕から〔資産＝負債＋純財産〕が導かれるといった話にはならないだろう。

13) 西垣（1948a, 7-9）。ただし、旧字体は新字体での表記に、歴史的仮名遣いは現代仮名遣いへ改めた。

14) いわゆる会計主体論（どこまでを資本の範囲と捉えるか）の議論に、唯一の（正）解はない。

図表6 「財産＝資本」の等式変形



出所：西垣（1948a, 7-9）より，筆者作成。

さらに、いわゆる損益取引について、「前述の、交換取引とは異り、その結果として、必ず、自己資本（純財産）の上に変化を生ぜしめる取引である。換言せば、この取引は必ず、損益の発生を伴うものである」として、「原価¥15,000の商品を¥20,000で売って、¥5,000の利益を得た」という設例を図表7及び8のように図解している（西垣 1948a, 23-24）。

そもそもの勘定記入について、「資本勘定は、開口記入及其後の価値増加記入を、右側（貸方）に行い、これを価値の入口とする。その後の価値減少記入は、左側（借方）を出口として行われる。」という原則が説明されている（西垣 1948a, 31）。また、損益勘定については、あくまで決算に際して「各勘定の残高を点検し、……新に設定」する旨の解説が「第三章 帳簿及決算」ではなされていた（西垣 1948a, 48）。しかし、図表8の引用元である「第二章 貸借平均の原則」においては、(イ) 損益勘定も資本勘定の一部なのか、(ロ) 期中の取引を損益勘定へ記入するのか、(ハ) 損益勘定から資本金勘定へいつ振り替えるのか、といった疑問点が残されてしまっているように思われる。¹⁶⁾

(2) 和田木（1955；1976）における「財産＝資本」

和田木（1955；1976）も「財産＝資本」の等式でもって説明を始めており、資本を借入資本と自己資本とに二分し、さらに自己資本を元入資本と追加資本とに区別している。ここでの追加資本とは、「企業が予期した経営成果をあげた場合に」発生した「利益の一部」を「企業内に留保したもの」を指す（和田木 1976, 3-4。同 1955a, 4 もほぼ同じ）。元入資本は（株式会社であれば）株主からの払込が想定されている点に鑑みれば、元入資本と追加資本との区別は、いわゆる払込資本と留保利益との区別に相当するといつて差し支えないだろう。

15) 消極的「財産」については、西垣（1948a, 7-9）の議論から離れるが、「マイナスの価格がつけられるモノ」（細田 2012, 286）；「不利益となるような財・サービス」（黒川 2017, 559）；「負の経済資源」（大野 2008, 209）；「負の便益をもつ経済財（資産控除項目）」（笠井 2013a, 17）といった、いわゆるバズ（bads）概念が該当するとみることはできないだろうか。すなわち、[積極的財産 + (-) バズ = 他人資本 + 自己資本] という等式が成立するか否かについて、稿を改めて検討したい。

16) 図表8は損益取引の設例であったが、交換取引の設例としても「商品¥3,000現金売上」を挙げたうえで、商品勘定の貸方へ¥3,000を記入している（西垣 1948a, 32）。すなわち、いわゆる総記法と分記法（図表8）とが特段の説明なしに列記されており、読者の混乱が懸念される。

この段階では収益及び費用についての説明はないものの、期中における収益又は費用の発生と追加資本の増加又は減少とが直接に結びつけられている。²⁰⁾図表7とは異なり、損益取引が生じた都度、資本金勘定へ記入し貸借対照表を作成することはないが、[財産＝資本]の等式より論を展開しているために、期中の損益取引についても追加資本の増加又は減少と捉えざるを得なくなっている。

一方で、損益額の確定については、財産計算的方法と損益計算的方法の方法が挙げられている。このうち財産計算的方法は、「任意の時点の財産と資本の状態を考察して自己資本の総額を確定する」方法とされ(和田木 1976, 11)、次のように説明されている。

今まで述べた財産＝資本の等式は次のようにあらわすことができる。

$$\text{財産} = \text{他人資本} + \text{自己資本}$$

$$\text{財産} - \text{他人資本} = \text{自己資本}$$

財産計算的方法は以上の等式によって表明されているのであり、損益額の確定はこの等式を基盤に行われる。

今、ある期間の損益額の確定に際して、期首の等式が

$$\text{財産} - \text{他人資本} = \text{元入資本}$$

$$\text{財産} - (\text{他人資本} + \text{元入資本}) = 0$$

であるとすれば、期末の損益額の確定は

$$\text{期末財産} - \text{期末}(\text{他人資本} + \text{元入資本}) = \text{追加資本}$$

となる。そこで

$$\text{期末財産} - \text{期末}(\text{他人資本} + \text{元入資本}) = \text{利益}$$

$$\text{期末}(\text{他人資本} + \text{元入資本}) - \text{期末財産} = \text{損失}$$

となって損益額が確定される。このようにして確定された利益額は次期期首には元入資本のうちに加えられて——損失のときは元入資本から損失額が差引かれて——再び

$$\text{財産} - \text{他人資本} = \text{元入資本}$$

の均衡した状態で経営活動を行うのである。

貸借対照表はこの計算方法によって経営成果を示すものである。²¹⁾

ここで、他人資本や元入資本の移項によって[財産＝資本]の等式変形が(抵抗なく)おこな

20) 和田木(1976, 7, 注1)では、「費用が発生したとき(商品の仕入、交通費、給料の支払など)には追加資本が減少し、収益が発生したとき(商品の販売、利息の受領など)には追加資本の増加となる。したがって、ある期間後の経営活動の成果は追加資本の増減となってあらわれる。収益が費用より大きいときは追加資本の増加(利益)となり、収益よりも費用が大きいたときは追加資本の減少(損失)となる。」と述べられている。「したがって」以降の箇所は、期末まで(会計期間が終了するまで)は追加資本の増減の行方がわからないかのようにも読めそうだが、追加資本も[財産＝資本]の等式の一要素であるいじょう期中の損益取引によって変動し続けるとみるべきであろう(図表10)。

21) 和田木(1976, 11-12)。

われている背景には、何があるのだろうか。とくに図表9のように具体的な金額(数値)を代入したことで、[財産=資本]²²⁾の等式がもっていた意味を忘れ、単なる数値の四則演算としかみることができなくなっているのではなかろうか。

さらに、単なる数値といっても、なぜか負数を忌避する説明が散見される。仮に[期末財産-期末(他人資本+元入資本)=追加資本]²³⁾の等式を容認したとしても、結果として損失が生じた場合に、なぜ、[期末(他人資本+元入資本)-期末財産=……]の式によらねばならないのだろうか。

このことは、損益計算的方法にかんする以下の記述にも妥当する。なぜ、結果として損失が生じる場合に、[総費用-総収益=……]の式によらねばならないのだろうか。

損益計算的方法は企業が経営活動を通じて製造し販売することによって得た価値額——収益——と、それを製造し販売するために消費した価値額——費用——とを対比することによって行われる。

$$\text{収益} \sim \text{費用} = \text{損益}$$

損益計算的方法とはこのように個別の損益ではなく、ある期間の企業の総収益と総費用を比較して損益を確定する方法をいうのである。したがってそれは次の等式によって表示される。

$$\text{総収益} - \text{総費用} = \text{利益}$$

$$\text{総費用} - \text{総収益} = \text{損失}$$

この計算方法では、収益、費用がどのように発生して、どんな過程を経て損益額が生じたかを明瞭にすることができる。損益計算書はこの計算方法によって経営成果を示すものである。²⁴⁾

そもそも図表9でみたように、和田木(1976)では[財産=資本]の等式でもって説明を始め、とくに元入資本と追加資本とを区別した点が特徴的であった。しかしながら、財産計算的方法の説明において、「このようにして確定された利益額は次期期首には元入資本のうちに加えられて…… 財産-他人資本=元入資本 の均衡した状態で経営活動を行う」とも記されていた。ある期間に生じた追加資本が次期期首には元入資本に加えられるとなると、いわゆる払込資本と留保利益との区別は想定されていたのだろうか。

かような疑問点をふまえると、図表10のように整理できる。

22) たとえば西垣は、(具体的な)財産と(抽象的な)資本との二面性を述べていた(図表6)。このほかに、(運用形態としての)財産と(調達源泉としての)資本といった見方もありうる。

23) ここでは、笠井(1994, 8)において複式簿記がもつ「特有の癖」として指摘される「負数忌避」を指すまでもない。負数忌避について引用者は、勘定への記入という局面で重視すべき概念であり、まさにバズ(bads)概念の検討には避けて通れないものと認識している(脚注15)。

24) 和田木(1976, 13)。

図表10 和田木（1955; 1976）のいう「追加資本」にかんする整理

<財産計算的方法>

期末財産 = 期末資本
 = 期末（他人資本 + 自己資本）
 = 期末（他人資本 + （元入資本 + 追加資本））

<損益計算的方法>

総 収 益……追加資本の増加要因
 -) 総 費 用…… の減少要因
当期純損益

※いわゆるクリーン・サープラス関係

- ・当期純損益は、追加資本の（期首からの）純増又は純減と一致する。
- ・追加資本は期中の損益取引により変動し、繰越利益剰余金とは異なる。

出所：和田木（1976, 7; 11-13）より、筆者作成。

(3) 友岡・木村（2024）における「資産－負債＝資本」と「資産＝負債＋資本」

友岡・木村（2024）の第1章（導入編）では、貸借対照表についてふたつの捉え方が紹介されている（図表11）。著者（友岡）はいずれの捉え方が望ましい等の優劣を述べていない。ただし、損益計算書との連繋について説明した第1章第6節では、「期首に30であった正味の財産が期末には50に増えている。」（友岡・木村 2024, 7）というように、貸借対照表②の捉え方がなされている（図表12）。

さらに、第2章（基礎編）では、「一期間で生じた貸借対照表の貸借のズレと、損益計算書の貸借のズレとは、必ず一致する……当該共通するズレの金額が、それぞれの不足側に足し合わされることで、貸借対照表も損益計算書も貸借が一致する。そして、このズレがその期間の儲け（＝利益）になっているのである」と説明されている（図表13）²⁵⁾。

こういった説明をふまえて、第2章の末尾では、以下のふたつの補遺が設けられるとともに、それぞれにふたつの考え方が示されているので、まずは要点のみ抜粋しよう。

補遺2-4 「なぜ、負債や資本の増加を貸方に記録するのか」²⁶⁾

- 借方に増加を記録する勘定は、貸方に増加を記録する勘定（財産）に対するマイナスを表しているという考え方
- 借方に増加を記録する勘定と、貸方に増加を記録する勘定とは、対立する別の側面をそれぞれ表現しているという考え方

補遺2-5 「なぜ、貸借対照表の貸借は一致するのか」²⁷⁾

- 今ある財産のうち、借り入れによって賄った部分を除いた部分は、自らの財産といえるという考え方（資本等式に基づく考え方）

25) 著者（木村）は、「収益を資本のプラス要素とする考え方は、損益計算書において収益が表示される位置とも関連している」として、図表13と同様に、「費用」と「利益」とを破線で区切った損益計算書を示している（友岡・木村 2024, 24）。かような罫線の使い方の意図を読み取ることはできなかったが、興味深い。

26) 友岡・木村（2024, 41）。

27) 友岡・木村（2024, 42）。

図表11 友岡・木村（2024，第1章）における貸借対照表の捉え方

貸借対照表①		貸借対照表②	
<資金の運用>	<資金の調達>	資産	負債
資産	負債 (他人資本)	プラスの財産	マイナスの財産
	<資金の調達>		資本
	資本 (自己資本)		正味の財産

出所：友岡・木村（2024，5-6）より，筆者作成。

図表12 友岡・木村（2024，第1章）における利益の説明

X0年4月1日（期首） の貸借対照表		X0年4月1日～X1年3月31日 の損益計算書		X1年3月31日（期末） の貸借対照表	
資産	負債	費用	収益	資産	負債
	資本 (正味の財産) 30				資本+利益 (正味の財産) 50
		利益 20			

出所：友岡・木村（2024，7）。

図表13 友岡・木村（2024，第2章）における利益の説明

(借方)	貸借対照表	(貸方)	(借方)	損益計算書	(貸方)
期末資産	期末負債	ズレ (当期の資本増加)	当期費用	ズレ (当期の利益)	当期収益
	期末資本				

出所：友岡・木村（2024，38）。

ii) 同じ資金という対象を運用面と調達面との2面から把握しているという考え方（貸借対照表等式に基づく考え方）

このうち，補遺2-5のii)については容易に理解できる。友岡・木村（2024，45）によれば，たとえば図表11の貸借対照表①は，まさにこの考え方にもとづいており，補遺2-4のb.の考え方と密接に結びついているとのことである。当然ながら，「資産＝負債＋資本」の貸借対照表等式で表され，異存はない。

これに対して，補遺2-5のi)についてはどのように理解したらよいのか。友岡・木村（2024，43）では，はじめに，「今ある財産」を資産に，「借り入れによって賄った部分」を負債

に置き換えたうえで、「自らの財産」を（株式会社であれば）間接的ながら株主に帰属する部分と説明し、 $[\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}]$ の資本等式を導いている。そのうえで、いわゆる勘定式計算法の議論を援用し、「借方に増加の記録と減少の記録とが併存することを避け」るために「左辺の「 $-\text{負債}$ 」を右辺に移項し²⁸⁾」て「 $\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$ 」の形で記録する旨が述べられている。かような考え方にもとづいて図表11の貸借対照表②が作成され、補遺2-4のa.の考え方、すなわち $[\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}]$ と親和性をもつとされる（友岡・木村 2024, 44）。

このとき検討が必要な点は、貸借対照表②での「資本（正味の財産）」の取扱である。友岡・木村（2024, 44）では、さらに次のように述べられている。

ただし、[補遺2-4]にてa.の見解を解説した際にも触れたとおり、資本に属する勘定の増加が貸方に記録されることの説明が今一つ曖昧である。ここで、これを説明する1つの考え方として、財産に対する具体的な側面と抽象的な側面という2面に着目する見解がある。そこでは、資産および負債を、正の財産および負の財産と捉え、「 $\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}$ 」の左辺を「 $\text{資産（正の財産）} - \text{負債（負の財産）} = \text{純財産}$ 」と変形して「 $\text{純財産} = \text{資本}$ 」という等式として捉え直す。そして、左辺が各財産の具体的な形態を表しており、右辺が財産の抽象的な側面を表していると捉えるのである。ここで、負債や資本に属する勘定の増加を貸方に記入することのもう1つの考え方として、b.「借方に増加を記録する勘定と、貸方に増加を記録する勘定とは、対立する別の側面をそれぞれ表現している」という観点も紹介した。ここではこの観点に立って、財産の具体的な側面を表現する記録が借方に為され、それと対立する側面である財産の抽象的な側面（資本）を表現する記録が貸方に為されると考える。それゆえ、資本の増加が貸方に記録され²⁹⁾と考えるのである。

ここでは、負債についてはa.の考え方と親和性があったところ、資本についてはb.の考え方でもって説明がなされている。すなわち、「正の財産」と「負の財産」とを足し合わせることで「純財産」を導き出している。このとき、図表6（西垣 1948a）における

[積極的「財産」 + (-) 消極的「財産」 = 純財産（資本金）]

と類似しているようにみえるが、両者はまったく異なる。西垣（1948a, 8）では、「自己資本を資本金、若くは、純財産と謂ふ。」とあるように、純財産を（抽象的な）資本の一部分である自己資本と同義と捉えていた。これに対して、友岡・木村（2024, 44）では、「 $\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}$ 」の左辺を「 $\text{資産（正の財産）} - \text{負債（負の財産）} = \text{純財産}$ 」と変形して³⁰⁾おり、純財産を「各財産の具体的な形態」と明記している。したがって、両者は正反対の結論となっている。換言すれば、純財産とは借方項目なのか、貸方項目なのか、である。

28) このi)において「 $-\text{負債}$ 」を移項した「 $\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$ 」は貸借対照表等式であると述べられておらず、ii)で登場した「 $\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$ 」の貸借対照表等式とは区別されている点に留意したい。

29) 友岡・木村（2024, 44）。

4. おわりに

本稿で概観してきた各種の等式は、勘定理論と密接にかかわりがある。たとえば西垣（1948c）では、次のように述べられている。

勘定理論……の課題は、何故に、簿記は勘定様式を用いて、借方貸方に対立記入を二重に行い、決算により、同一結果を二重に決定しようとするかを理論的に説明することにあるのである。

かかる理論を確立しようとする目的には、二つあって、その一つは、如何なる科学でもそうであるように、知識本能に基いて、この美事な勘定という Mechanismus の本質を知ろうとすることにあるのである。その二は、簿記を学ぶ者、若くは、簿記を応用する者のために、理論的手掛りを与えようとするところにあるのである。即ち、この理論によって記入原則を会得し、それを以て、実際上の取引を正しい形式で記入せしめようとする。

勘定理論が意識的に発達して来たのは極めて近世のことであって、それが明かに意識されるようになったのは、二勘定理論の発達、及び、それに対する批判が行われるようになってからのことである。それまでも、勘定に関する本質的な説明は極めて豊富に行われているが、それらは、何れも、教授上の目的から行われたものであり、断片的で非科学的なものである。³¹⁾

本稿で取り上げた西垣（1948a）及び和田木（1955; 1976）では「財産＝資本」の等式から議論が始まっていた。友岡・木村（2024）では「資産－負債＝資本」の資本等式及び「資産＝負債＋資本」の貸借対照表等式というように、いずれも貸借対照表の捉え方が組上に載っていた。これに対して、拙著（2019, 5）では、「資産＋費用＝負債＋資本＋収益」の、いわゆる試算表等式でもって解説をおこなっている。すなわち、資産及び費用はいずれも「運用形態」、負債と資本及び収益はいずれも「調達源泉」として捉える点がひとつの特徴である（もっとも、同書は『簿記

30) 拙稿（2014, 7-8）では、純資産の部の「純」は“net”，すなわち借方差額であるとして、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」が2005年12月に公表されて以降、歴とした貸方項目である「資本」から、本来的には貸方に存在しないはずの「純資産」へと会計基準が大きく転換したことを述べている。拙著（2018, 204）でも、次のように図解している。

商法（2006年4月まで）での貸借対照表

資産の部	負債の部	{株主からの拠出 蓄積された利益
	資本の部 (実)	

会社法（2006年5月から）での貸借対照表

資産の部	負債の部	{資産と負債との差額
	純資産の部 (虚)	

仮に、如上の理解が成り立つとすれば、友岡・木村（2024）の提示した補遺2-5「なぜ、貸借対照表の貸借は一致するのか」に対しては、「現行制度上、貸借対照表の貸借は一致していないのではないか」という新たな疑問を提起することになりそうである。

31) 西垣（1948c, 135）。ただし、旧字体は新字体での表記に、歴史的仮名遣いは現代仮名遣いへ改めた。

論』ではないが……)。

本稿の趣旨はあくまで、慶應義塾大学通信教育課程における『簿記論』のテキストで、会計等式がどのように記述されているかを吟味することにあつた。したがって、いわゆる試算表等式についてはこれ以上の言及を割愛したい。とはいえ、西垣(1948c)の引用箇所末尾にあつた、「勘定に関する本質的な説明は極めて豊富に行われているが、それらは、何れも、教授上の目的から行われたものであり、断片的で非科学的なものである。」という記述については、どのように理解したらよいであろうか。

付記

慶應義塾大学大学院商学研究科後期博士課程へ進学して以来、友岡賛先生には公私にわたりお世話になりました。此度は退任記念号への寄稿という機会をいただき、心より御礼申し上げます。

お話をいただいた当初は、「正則的な仕訳」の直接的な定義についての宿題(を与えられたと自覚していることから、そろそろこれ³²⁾に真っ正面から答えなければという思いでした。その後、いわゆるバズ(bads)概念に触れる機会を得たり、連結財務諸表の作成は簿記か会計かを検討したり、やはり勘定間の関係の捉え方が肝腎という思いに至り(本稿)……。簿記と会計との関係をかながえる題材のひとつとして、もうしばらく温めておきたいと思っています。

引用文献

- 宇治順一郎. 1962. 「経済学部 付商学部」『慶應義塾百年史 別巻(大学編)』慶應通信, 201-402, <https://books.google.co.jp/books?id=1OVGAAAAIAAJ> (2024年6月17日閲覧).
- 大塚俊郎. 1955. 「会計機械」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』同文館, 56-57.
- 大塚俊郎. 1961. 「会計機械」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典(増補版)』同文館出版, 56-57.
- 大野俊雄. 2008. 『知的資本の会計学: コア・コンテンツ会計と現代ビジネス』中央経済社.
- 笠井昭次. 1994. 『会計構造の論理』税務経理協会.
- 笠井昭次. 2013a. 「資産負債観の説明能力: 資産除去債務(2)」『三田商学研究』55(6), 1-20.
- 笠井昭次. 2013b. 「会計の機能の再構成」『三田商学研究』56(2), 1-21.
- 黒川行治. 2017. 『会計と社会: 公共会計学論考』慶應義塾大学出版会. (引用箇所の初出は2003年)
- 慶應義塾. 202X. 「写真で見る慶應義塾の歴史」, <https://www.keio.ac.jp/ja/about/history/> (2024年6月26日閲覧).
- 慶應義塾大学通信教育課程. 2012. 「学問分野別履修要領」, https://www.tsushin.keio.ac.jp/assets/pdf/syllabus/2012_TXT_syllabus_all.pdf (2024年6月26日閲覧).
- 都藤希八郎. 1966. 「会計機」「会計機器」神戸大学会計学研究室編『新会計学辞典』同文館出版, 65-67.
- 都藤希八郎. 1968. 「会計機」「会計機器」神戸大学会計学研究室編『新会計学辞典(追補版)』同文館出版, 65-67.
- 都藤希八郎. 1976. 「会計機器」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典(第三版)』同文館出版, 96.
- 都藤希八郎. 1984. 「会計機器」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典(第四版)』同文館出版, 115-116.

32) 友岡賛. 2021. 『会計学の行く末』泉文堂, 146-147. を参照のこと。

33) 平野智久. 2022. 「資産除去債務会計をめぐるバズ(bads)概念の論点整理」日本簿記学会学会誌編集委員会主催「第6回簿記研究コンファレンス」第1報告, 2022年3月26日(日)。

34) 勘定への記入を可視化したものを「仕訳」と捉える立場からは、いわゆる連結修正仕訳は「仕訳」ではなく、したがって、テキストの類においても、連結精算表を用いた説明で十分ではないだろうか。拙稿. 2024. 「非支配株主持分」日本簿記学会監修『勘定科目・仕訳事典(第3版)』中央経済社, 337-340. はその一例である。

- 友岡 賛. 2016. 「700年vs.40年 (by 友岡)」, <https://tomookazemi.hatenablog.com/entry/20160929/1475118572> (2024年1月25日閲覧³⁵⁾).
- 友岡賛・木村太一. 2024. 『入門講義 簿記論』慶應義塾大学出版会³⁶⁾.
- 難波恒治郎. 1956. 「記帳式會計機の機構と適用方法について」『會計機械化研究』神戸大学経済経営研究所, 93-117, <https://dl.ndl.go.jp/pid/2479484/> (2024年7月27日閲覧).
- 難波恒治郎・大塚俊郎. 1955. 「会計器具」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』同文館, 57.
- 難波恒治郎・大塚俊郎. 1961. 「会計器具」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典 (増補版)』同文館出版, 57.
- 難波恒治郎・渡辺進. 1955. 「会計機」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』同文館, 55-56.
- 難波恒治郎・渡辺進. 1961. 「会計機」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典 (増補版)』同文館出版, 55-56.
- 西垣富治. 1948a. 『簿記論 第一冊分 (慶應義塾大学通信講座 経済学部・特殊科目)』慶應通信教育図書, <https://dl.ndl.go.jp/pid/12035928/> (2024年6月26日閲覧).
- 西垣富治. 1948b. 『簿記論 第二冊分 (慶應義塾大学通信講座 経済学部・特殊科目)』慶應通信教育図書, <https://dl.ndl.go.jp/pid/12035929/> (2024年6月26日閲覧).
- 西垣富治. 1948c. 『簿記論 第三冊分 (慶應義塾大学通信講座 経済学部・特殊科目)』慶應通信教育図書, <https://dl.ndl.go.jp/pid/12035930/> (2024年6月26日閲覧).
- 平野智久. 2014. 「会計等式とその会計観」『商学論集』82(3), 1-21.
- 平野智久. 2018. 『ケースブック財務会計 (ライブラリケースブック会計学3)』新世社.
- 平野智久. 2019. 『仕訳でかんがえる会計学入門』新世社.
- 細田衛士. 2012. 『グズとバズの経済学 (第2版)』東洋経済新報社. (初版は1999年)
- 和田木松太郎. 1955a. 『簿記論 (附・研究の手引)』慶應通信³⁷⁾.
- 和田木松太郎. 1955b. 『簿記論 研究の手引 (附・練習帳)』慶應通信³⁷⁾.
- 和田木松太郎. 1976. 『簿記論』慶應通信³⁸⁾.

[北海道大学]

35) 奇しくもこの2024年1月25日(木)に、友岡賛先生は「本当の最終講義」に臨んでいらしたとのことである (<https://tomookazemi.hatenablog.com/entry/2024/01/25/122819>)。

36) 著者のひとりである木村太一先生よりご惠贈いただいたことを、ここに記して感謝します。

37) 本稿で参照したものは、日本大学図書館商学部分館に所蔵されている1955年2月28日発行の版である (請求記号: 679.6||W12a||1 及び 679.6||W12a||2)。

38) 本稿で参照したものは、水産研究・教育機構図書資料館に所蔵されている1996年6月1日発行の版であり (請求記号: 336.9/\$\$ITW8459//第2書庫), 奥付には「発行所 慶應義塾大学出版会株式会社」とある。「テキスト中の「減価償却引当金」とある箇所を、すべて「減価償却累計額」に読み替えてください。」という小紙片が差し込まれており、初版(1976年)のまま増刷されていったことが窺える。