

<論 説>

## 複式簿記の見方・考え方・教え方（上）

－理論・歴史・教育の接合－

石川 純 治

### 目 次

- 1 はじめに－構造的な方法
- 2 故安平先生の「遺言」－安平問題
- 3 キャッシュフロー計算の複式簿記は考えられるか－Yesの簿記観、Noの簿記観
- 4 収益・費用勘定の性格をめぐって－反対記帳性と対象勘定性
- 5 現実に存在しないものを考えるということ－より原理的なものへ（以上、本号）
- 6 「複式簿記とは何でありうるか」という問いかけの意義（以下、次号予定）
- 7 歴史性と論理性
- 8 方法について
- 9 教育のあり方
- 10 むすびにかえて

#### 1 はじめに－構造的な方法

本稿は日本簿記学会の「現代簿記論に関する研究」のインタビュー（2012年2月28日）のため用意した草稿メモ（理論、歴史、教育の3部構成）に基づいている。今回のインタビューは筆者がこれまで考えてきたことを振り返るいい機会を与えてくれたが、後述するように、30年ほど前の石川[1983]（「構造としての会計科学」）での基本的な考え方が今日までに及んでいることにあらためて気づかされた。

その拙稿は複式簿記を直接あつかったものではなく、「構造」に焦点をあてたものであるが（構造と科学、構造とモデル、構造と機能、構造と思考節約、など）、複式簿記の「構造」を捉えるという点で、その方法論的基礎——方法としての構造主義（構造的な方法）——がすでに垣間見える<sup>1</sup>。比較的若い時代に影響を受けた方法や思考が、後々の論考においてその形を

変えながらも依然として根底に存在することをあらためて知る思いがする。

以下、インタビューでは、時間の制約もあって、お話しできなかった論点もいくつかあるので、それも含めて本稿で述べておきたいと思う。

#### 2 故安平先生の「遺言」－安平問題

インタビューの依頼があったとき、お話しする出だしは決めていた。故安平昭二先生（以下、安平）の「遺言」である（安平[2004]）。ここが話の出発点であり、なぜそうなのかは複式簿記の見方にかかわる。

その「遺言」の重要性・意味合い（安平問題）については石川[2007]（15-16頁）で触れているので、ここでは次の引用と図表のみ再録しておきたい（図表1）<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 思想としての構造主義については、石川[1983]17頁注（4）参照。

<sup>2</sup> ちなみに、筆者はその拙稿をして「安平先生の『遺言』への鎮魂を込めた1つのレポートである」（17頁）と記した。

私は、笠井説と私の説との基本的な差は、複式簿記が企業資本の秩序の自然の表現であるか、それとも、何らかの人工の加わった記録・計算システムか、という点にあるのではないかとも思っていますが、どうでしょうか（安平[2004] 8頁、傍点は引用者）。

図表 1 故安平先生の「遺言」  
—複式簿記とは—

複式簿記とは

何らかの人工の加わった記録計算道具(安平説)  
vs.  
企業資本の秩序の自然の表現(笠井説)  
(石川[2007]図表9より)

キーワードは「人工」と「自然」であり、なぜ「人工」と「自然」との違いと表現されたのか、これが出発点にはかならない。

さて、重要な点は安平の複式簿記観、すなわち図表1での「何らかの人工の加わった記録計算道具」という見方（人工的道具観）であり<sup>3</sup>、それが「その弾力性に何を盛り込んでいくか」ということが、やはり、その時代時代の要請に応じた簿記の記録・計算の仕方ではないか」（以上傍点は引用者）という見方につながる<sup>4</sup>。

しかし、他方で安平のいう「企業資本の秩序の自然の表現」という複式簿記観もある（企業

資本捕捉観）。そこでの「企業資本」がポイントであり、その見方の源流を辿れば、いわゆる企業資本の運動を基礎におく理論——日本固有の「個別資本説」——まで遡る<sup>5</sup>。

石川[1993 a], [1993 b]では、そのなかで特に木村理論（転化論）および山榭・笠井理論（分化論）を安平理論（組込論）との対比において分析考察している。安平理論の「算法的」試算表等式観に対する「実質的」（「実体的」）試算表等式観である。特に、そこで示した「転化論」、「分化論」、「組込論」の3つの考え方の対比が重要な論点である（図表2参照。但し図と表の番号は[1993 b]参照）。

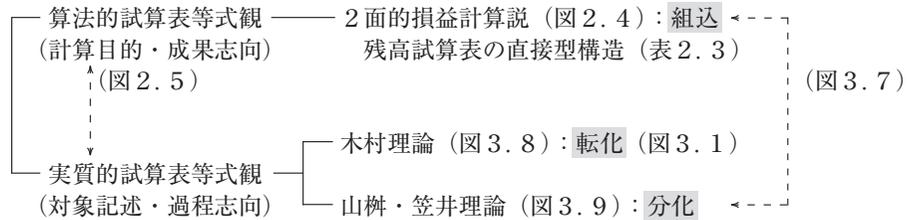
筆者は木村理論の転化論や山榭・笠井理論の分化論の考え方、とりわけその論理展開（前者では資本即損益、後者では同格性と別格性）に惹かれるものがある。したがって、そのさらなる展開（発展可能性）を探るとい方向が十分考えられるが、複式簿記の弾力性・柔軟性・フレキシビリティという観点からは、むしろ安平理論の発展可能性が適合しうる、と考えている。まさに、「その弾力性に何を盛り込んでいくか」ということが、やはり、その時代時代の要請に応じた簿記の記録・計算の仕方ではないか」である。

3 経験対象そのもの間に存する秩序の表現というよりも、人為的な工夫であるとの見解は安平[1994]70頁で示されている。なお、「人為的な工夫」という点に関しては、石川[1996]（41頁注30）でも触れたが、サイモン（H.A.Simon）のいう「人工物」（artifact）に通じている。サイモン／稲葉・吉原訳[1977]参照。

4 この点に関し、石川[2005]（103頁）での「複式簿記のフレキシビリティ」を参照。また、この点は、複式簿記と企業簿記とを区別した木村和三郎の考え方に通じる。すなわち、「複式企業簿記の本質を闡明するために、これを複式簿記と企業簿記とに分解して両者の本質を明らかにし、前者は単なる計算形式なるに反し、後者は実質的であり、記録の内容にその本質を有し…」（木村[1933]123頁、傍点は引用者）に通じる。重要なのは区別の意味合い、すなわち形式（複式簿記）と内容（企業簿記）、技術性（複式簿記）と歴史性（企業簿記）との区別である。さらに重要なのは、その形式と内容、技術性と歴史性をつなぐものが何かである。この点は後述するが、石川[2007]付論2も参照されたい。

5 「個別資本説」の学説史的な分析を試みることは、とりわけその現代的意義の存否とのかかわりで1つの重要な論点となりうる。近時では、例えば①松本[2007]、②陣内[2011]、③小栗[2012]がある。①は今日主流になった資産負債中心観を資本循環公式でもってその位置を議論している。②は会計的方法説も含めた継承とその深化発展の方向が示されている。③では個別資本説と簿記・会計の関係、そして木村（和）説の再構築の議論がなされている。ちなみに、個別資本説の間近にいて（それ故に）ある種決別したかみえ藤田[1987]は、むしろ後述の安平理論の組込論と類似した代数的構造論が展開されている。石川[1993 a]注5参照。なお、個別資本説ではないが、津守[2002]（271-272頁、396頁）では現代会計の特徴（擬制資本化）を計算構造論的（商品系列と貨幣系列）に説く議論がなされている。この点は後述する（次号）。

図表2 3つの試算表等式論－組込、転化、分化－



(石川[1993b]図4.1より)

実は、その展開可能性の1つ（展開形態）として筆者が議論の俎上に載せたのが、第3の基本財務表としてのキャッシュフロー計算書、とりわけその記録計算の構造である。

### 3 キャッシュフロー計算の複式簿記は考えられるか—Yesの簿記観、Noの簿記観

では、キャッシュフロー計算（C/F）の複式簿記は考えられるのか。考えられるなら、その意義とりわけ複式簿記の見方とどうかかわるか。これが次の論点である。

#### 3.1 単式簿記の位置—その捉え方

端的に言って、その問いに対しYesの簿記観とNoの簿記観がある。安平の人工的・弾力的道具観（試算表等式での「算式的」試算表等式観）は、後述するように算式的であるがゆえにYesの簿記観となる。

これに対し、木村理論と山榎・笠井理論の「実体的」試算表等式観はNoの簿記観、ないしは少なくともYesの展開には難しい性格をもつ簿記観といえる。そして、そのYesとNoの分岐の要は単式簿記をどう捉えるかにある。

この論点ともかかわるが、石川[1996]では単

式簿記に関して次のように記している（若干の補筆修正）。

例えば故木村・小島教授は「人名・物財勘定の外に名目勘定が導入されて、ここに完全な複記の組織が出来上がり、複式簿記の記録計算機構が完成した。誠に名目勘定の導入こそ、複式簿記完成の頂点をさすものといわねばならない」（木村・小島[1966]37頁）と述べられている。複式簿記論にとって（組織的）単式簿記の地位をどうみるか、単式簿記は論じるに値しないものかどうか。吟味されるべき問題であるように思える（石川[1996]33頁）。

安平の「算式的」試算表等式観は名目勘定の導入前、つまり実体（実在）勘定だけによる単式でも損益計算が可能となり（結果的一面計算）、それと名目勘定（損益勘定）による損益の原因別計算とがあいまって、（結果と原因の）2面的損益計算の記録機構が完成する。これこそが安平の複式簿記の見方にほかならない。

その点で、単式簿記は安平の複式簿記の見方にとって重要な位置にある<sup>6</sup>。安平[2004]は、これに関連してコジオールの主張を次のように述べている。

6 ちなみに、この点に関し安平理論と組織的単式簿記のかかわりについて、「安平理論では、その勘定体系にも示されているように、この単式簿記に名目勘定システムが新たに導入されることによって完成したものが複式簿記という理解になる。重要な点は、その出発点に単式簿記がおかれているという点であり、実体勘定と名目勘定の区別も実はそこを起点にしているのではないかと筆者は考えている」（石川[1996]30頁）と記している。

単式簿記と複式簿記、とりわけ損益計算（年度決算書）とのかかわりについては、ドイツ簿記の歴史研究である土方[2008]（特に第4章）参照。安平理論での単式簿記の位置とのかかわりが筆者の問題意識となる。なお、渡邊[2012]（128-129頁）では簿記は最初から複式簿記として展開してきたと指摘されている。この点は名目勘定の捉え方にかかわるが、それに関連して石川[2007]付論1「複式簿記の起源論－現金収支勘定と名目勘定－」参照。

コジオールの主張も、要するに、いまいうところの、資産・負債・資本にあたる勘定、実体勘定だけですべての動きは捉えることができる。しかし、それだけではダブルにならない部分がある。だから、すべてをダブルにするために収益・費用勘定を導入するのだと。そういう考え方です（安平[2004] 8頁）。

### 3.2 「算法的」試算表等式

コジオールの組織的単式簿記からみると、安平の簿記観はより明確にみえてくる。試算表での5つの勘定カテゴリーの関係も2面的損益計算の記録機構の観点から捉えられる。まさに損益を2面的に捉える「算法的」試算表等式観である。

その算法等式の関係は、代数を用いるとより直接的に示される（図表3の「直接型」参照）。なお、通常仕訳方式による試算表等式は「間接型」となる（直接型が「左右の複式」といえば、間接型は「上下の複式」）。

図表3 「算法的」試算表等式の代数的構造  
—直接型と間接型—

直接型		間接型	
(I)	(II)	(I)	$\Delta L$
$\Delta A$	$R$	$\Delta A$	$\Delta K$
$-\Delta L$	$-E$		$\Delta \Pi$
$-\Delta K$		(II)	$R$
$\Delta \Pi$	$\Delta \Pi$	$E$	

(I) 結果計算（残高勘定の増減による）

(II) 原因計算（損益勘定の増減による）

（石川[2011]図表2.7より）

5勘定カテゴリーの $A$ （資産）、 $L$ （負債）、 $K$ （資本）の実体勘定に基づく損益計算（「直接型」の借方側 $\Delta \Pi$ ）と、 $R$ （収益）、 $E$ （費用）の名目勘定に基づく損益計算（同貸方側 $\Delta \Pi$ ）の2面計算（借方 $\Delta \Pi =$ 貸方 $\Delta \Pi$ の等式関係）、まさに「実体・名目2勘定説」である。

こうして、コジオール→ケーファー→安平の系譜には、（組織的）単式簿記から複式簿記へ

の展開という見方を読み取ることができる。この見方、とりわけ組織的2面計算の組込論の見方が、後述するC/Fの複式簿記の展開の議論にむすびつく。

### 3.3 「実体的」試算表等式

それでは、木村理論や山榘・笠井理論の資本運動を出発にする複式簿記観ではどうか。「複式」であるかぎりには、何らかの「2面性」を設定し、その根拠を明らかにしなければならない。その点では安平理論と（むろん他の説も）共通するが、そこでの出発点は損益の（事後的な）2面計算ではなく、企業資本の運動過程の捕捉・描写にある。

それを「算法的」に対し「実体的」ないし「実質的」と称したのは、試算表等式における費用・収益勘定の性格づけの相違、とりわけそれらと実体勘定との関係にある。すなわち、収益・費用勘定は後述するように「算法的」に捉えられるのではなく、より「実体的」・「実質的」に捉えられているからである（実体勘定との非区分性—同質・同格性）。

こうして、木村理論や山榘・笠井理論では、コジオール、ケーファー、安平のような単式簿記の明確な位置づけはでてこない。そもそも位置づける必要性もない、ともいえる。いわば始めから試算表ありきで、しかもそこでは5勘定カテゴリーが資本運動の観点から一体的な性格をもって等式関係を形成する。つまり、安平理論のように実体勘定に名目勘定が加わって両者が存在する、というのではないのである（両者の試算表での同質・同格性）。

この見方の相違、端的には収益・費用勘定の性格づけの相違が、後述するC/Fの複式簿記への展開可能性の正否（YesかNo）につながる（第5節）。換言すれば、C/Fの複式簿記を考える意義の存否につながる。

## 4 収益・費用勘定の性格をめぐって—反対記帳性と対象勘定性

先に収益・費用勘定の性格づけ（性格規定）の相違という点に触れたが、実はこの点が勘定

理論ないし会計構造論の諸説の相違の重要な要因となる。

#### 4.1 反対記帳性と対象勘定性

この点は、安平[1994]およびそれを吟味した石川[1996]を参照されたいが、ここでは安平理論での名目勘定の性格づけ（名目性の意味）を、とりわけ山榘・笠井理論との対比においてみておきたい。

まず安平理論の特徴は、端的には収益・費用勘定の「独自性」ないし「固有性」（資本の低位勘定ではない）と「名目性」（反対記帳性）にある。

安平教授が説く収益・費用勘定の特徴点は、すでにみてきたように、①（実体勘定の一方的増・減としての）収益・費用そのものと、その反対記帳用の勘定（名目勘定）とを明確に区別したこと、②そのことから収益・費用勘定の「独自性」と「名目性」を指摘したこと、この2点に集約されよう。この2点はあとで議論になる他の論者との対比において重要になってくることに留意しておこう（石川[1996]20-21頁）。

重要な点は、第1に収益・費用そのものと収益・費用勘定との区別であり、そのことから第2は収益・費用勘定が実体勘定の一方的増・減の反対に記帳される勘定（反対記帳性）として捉えられる点である。

特に第1の点は、安平理論の理解にとって重要な論点といえる。その数式的理解は石川[1996]の補遺1「安平理論の2面性の数式的理解」を参照されたい（補論1として再録）。また、第2の反対記帳性（反対記帳用勘定）という点

は、冒頭でみた複式簿記の人工的道具観ともつながっているといえる。

ちなみに、反対記帳用としての名目勘定の設定によって損益取引も複記となり、すべての取引仕訳が複記となる（複記の完結性）。ここにも、記帳という人工的工夫・操作の観点がみられる。

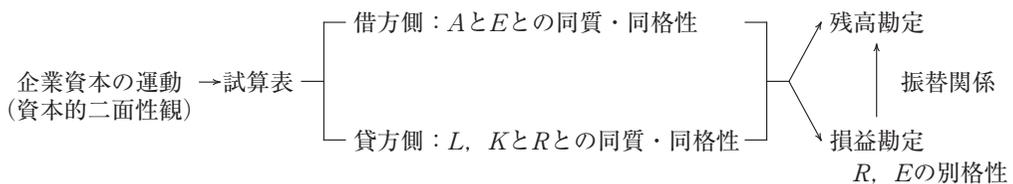
これに対し山榘・笠井理論での収益・費用勘定の性格は人工的工夫といったものではなく、石川[1993b]で吟味しているように、著しく異なる。それは端的には、資産と費用の同質・同格性（試算表での借方側）、負債・資本と収益との同質・同格性（試算表での貸方側）という捉え方にみられる（図表4参照）。したがって、収益・費用勘定は「名目的」な勘定ではなく、実体勘定と同質・同格という点でより「実体的」な勘定（対象勘定）として捉えられている。筆者が「実体的」試算表等式観とよぶゆえんである。

#### 4.2 組込と分化

では、そこでの損益計算はどうなるか。とりわけ安平理論とどう異なってくるか。例えば石川[1993b]では次のように指摘している。

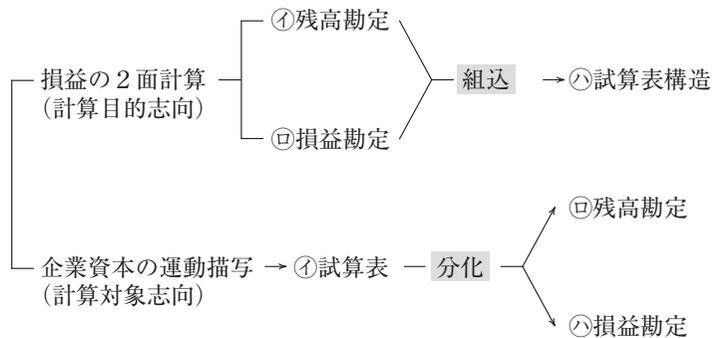
本節で議論してきた企業資本等式説の計算対象志向（あるいは意味論的会計構造論）ということについて、とりわけこれに対する計算目的志向の会計構造論（あるいは語用論的会計構造論）と対比するとき、その違いが試算表から残高勘定と損益勘定への「分化」過程と、2面的損益計算説でみたその逆方向の「組込み」構造との違いとなってあらわれるということを指摘しておきたい（石川[1993b] 6頁、傍点は引用者）。

図表4 山榘・笠井理論での収益・費用勘定



(石川[1993b]図3.6より)

図表5 組込と分化



(石川[1993b]図3.7より)

つまり、試算表からの分化という（抜き取り）過程をとおして、試算表での同格性が別格性となる（同格性から別格性への転化）。そして、損益計算はあくまでその抜き取られた損益勘定のみで遂行され（その点で損益計算は1面的となる）、それが残高勘定に振り替えられる<sup>7</sup>。安平理論での二面性とは異なる二面性の捉え方（資本的二面性）が、収益・費用勘定の性格づけの相違としてあらわれるわけである<sup>8</sup>（図表5参照）。

しかし、試算表での同格性から別格性への分化（抜き取り）過程による損益計算につき、安平は「（もともと－引用者）異なった範疇のものを差引計算できるのかという疑問が生じる」（安平[1994]45頁）と疑問を投げかけている。この点につき、石川[1996]では次のように記している。

確かに、異なった範疇のものを（加算であれ減算であれ）演算計算することはできないはずである。したがって、試算表から（貸借対照表とともに）損益計算書が分化される過程において、抜き取られた2つの勘定が何らかの同一範疇のものに転化される論理が示されなければならないことになろう。そのことを代数

符号でもって端的に説明すれば、企業資本等式での試算表の貸借関係は笠井教授のいわゆる「プラス・プラス関係」であるが、その貸借それぞれから抜き取られた2つの勘定がなぜ同一範疇のもとの「プラス・マイナス関係」に転じるのか、その論理が示されねばならないということである（石川[1996]28頁）。

こうして、冒頭での「遺言」での「笠井説と私の説との基本的な差…」は、複式簿記観の相違→複式簿記の二面性をどこにどう見出すかの相違（基本等式設定の相違）：試算表等式観の相違→収益・費用勘定の捉え方の相違、となってあらわれる。

より一般的には、それを逆に見て、収益・費用勘定の捉え方の相違を明らかにすることが、すなわち異なる勘定学説ないし会計構造論の基本的対立点がどこにあるかを明らかにすることになる（各会計構造論の相対性）<sup>9</sup>。

#### 補論1：安平理論の2面性の数式的理解

筆者の理解による実体勘定と名目勘定による損益の2面計算は図表6のように示される。

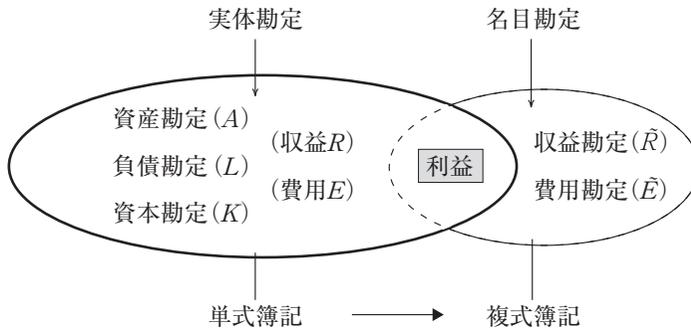
以下、この2面計算を次の3つの数式でもってより厳密に説明してみたい。但し、A = 資産、

<sup>7</sup> 安平理論では損益の2面計算であるので（損益勘定と残高勘定との関係は余剰性＝余剰性の関係：カンヌキ関係）、そもそも振替関係（振替先の欠如性：振替＝「余剰性→欠如性」）は成立し得ない、というのが笠井教授からの1つの重要な批判点である。詳しくは石川[1993b]の注(24)参照。この点は第5.3節で「本体と影」の関係の議論において触れる。

<sup>8</sup> 資本的二面性については、特に財・用役的二面性との対比は石川[1993b]の注(23)と(24)を参照。

<sup>9</sup> 会計構造論の相対性については、石川[2011]第14章で5つの学説（資本等式説、貸借対照表等式説、実体・名目2勘定説、企業資本等式説、ワルブ説）を展開表形式で対比している。

図表6 実体勘定と名目勘定による損益の2面計算



(石川[1996]図3より)

$L$  = 負債、 $K$  = 資本であり、 $R$  = 収益、 $E$  = 費用、 $\bar{R}$  = 収益勘定、 $\bar{E}$  = 費用勘定である。また、 $\Delta K$  = 実体勘定による財産法的利益、 $\Delta \bar{K}$  = 名目勘定による損益法的利益であり、第  $t$  期に資本取引はないものとする。

$$(A_t - L_t) - K_{t-1} = \Delta K_t \quad \dots (1)$$

$$R_t - E_t = \Delta K_t \quad \dots (2)$$

(但し、 $R_t$ 、 $E_t$  そのものは資本の増減ではない)

$$\bar{R}_t - \bar{E}_t = \Delta \bar{K}_t \quad \dots (3)$$

ここで、 $R$ 、 $E$  と  $\bar{R}$ 、 $\bar{E}$  との関係は、例えば現金売上(収益)と給与支払(費用)で示せば、(4)のとおりである。図表6では、左の円(太線)のかっこ書きの収益・費用の反対記入が、右の円の収益勘定・費用勘定である。

$$\text{(借) 現金 } (\Delta A \equiv R) \text{ / (貸) 売上 } (\bar{R}) \quad \dots (4)$$

$$\text{(借) 給与 } (\bar{E}) \text{ / (貸) 現金 } (-\Delta A \equiv E)$$

つまり、(2)式での $R$ 、 $E$ は実体勘定の一方向的増減を示すものである。(4)はそれを $R \equiv +\Delta A$ 、 $E \equiv -\Delta A$ で例示している。したがって、(1)式とあえて示した(2)式とは、(4)より実は恒等関係にある。

すなわち、 $K_{t-1} = A_{t-1} - L_{t-1}$ より、

$$(A_t - L_t) - K_{t-1} = \Delta A_t - \Delta L_t \equiv R_t - E_t = \Delta K_t \quad \dots (5)$$

となる(但し、資本取引はない)。これと(3)式の名目勘定による損益法的利益とは、(4)を媒介にして一致する。すなわち、 $\Delta K_t = \Delta \bar{K}_t$ となる。これが安平理論に即した財産法と損益法との統合の理解である。

### 5 現実に存在しないものを考えるということ —より原理的なものへ

現実に存在しないものを考えることは、実は現実に存在するものの考察、とりわけその原理的な考察にとって重要な視点となる。

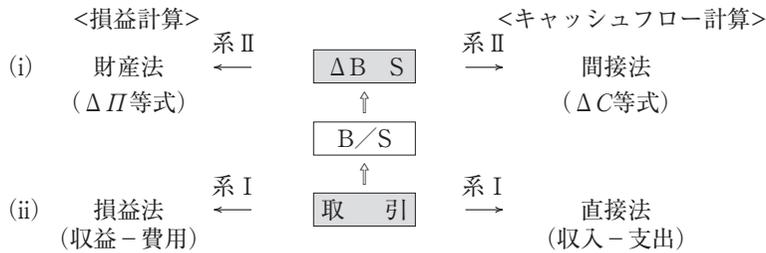
そこで、いよいよキャッシュフロー計算(C/F)の複式簿記は考えられるか、考えられるならその意義はどこにあるか、この問題に答えてみたい。そのさい、すでに述べたように、安平の簿記観、とりわけ「その弾力性に何を盛り込んでいくか」ということが、やはり、その時代時代の要請に応じた簿記の記録・計算の仕方ではないか」という簿記観(人工的・弾力的道具観)が適合する。このことは、以下の議論でおのずと明らかになる。

#### 5.1 キャッシュフロー計算の複式簿記

##### (その1) —計算原理の相対化

筆者はこれまで現実には存在しないC/Fの複式簿記を2つの側面、すなわち「計算」(2つの計算原理)と「記録」(取引の複式仕訳)の2つの側面から論じてきた。特に、それを損益計算(P/L)との対比において、その同型性と相対性を明らかにした。ここでは、その結

図表7 P/LとC/Fの2つの計算系



(石川[2005]図1.5より)

論のみ示しておきたい。

まず、計算面に関しては、P/Lとの対比で次のようにその集約された形を示した(図表7)。

詳しくは石川[2005]を参照されたいが、重要な見方はヨコ方向の2つの系である。すなわち取引ベースの系から周知のP/Lの損益法に対応するのがC/Fの(本来の形での)直接法であり、また $\Delta B/S$ (貸借対照表の2期間差額:比較貸借対照表)の系からP/Lの財産法に対応するのがC/Fの間接法にほかならない、という点である。

前者を取引ベースゆえにフローベースの系といえ、後者は $B/S$ ベースゆえにストックベースの系といえる。強調すべきは、P/LとC/Fの計算目的の相違を超えた、ヨコ方向の見方、すなわち損益法と直接法の同型性(フローベースの系I)、財産法と間接法の同型性(ストックベースの系II)である。後述するように、この同型性を捉えるという点が原理的な考察にとって重要な視点といえる。

## 5.2 キャッシュフロー計算の複式簿記

### (その2) 複式仕訳の相対化

次に、記録面に関しても、すでに石川[2005](第3章)で論じているが、石川[2011]および石川[2012]ではそれをよりわかりやすく「本体と影」のたとえを用いて、その相互変換の要点を示している<sup>10</sup>。

重要なことは、相互変換の原理を示すことで、複式仕訳がP/Lにだけ固有のものではない、ということが明らかになることである。そして、P/LとC/Fの複式仕訳の対比を、取引例でもって次のような形で示した(図表8)。

さらに、図表8の数値例をより一般化して示したのが図表9である。ここでは、複式簿記だけでなく単式簿記の同型性と相対性が示されている点に注意されたい。

以上、繰り返しになるが、重要なことは複式簿記という記録・計算機構の基本にある構造はP/LであれC/Fであれ何ら異なるものではないという点(複式簿記の同型性)、そしてそのことで複式簿記はP/Lにだけ固有のものではないという点(複式簿記の相対性)、この同型性と相対性を明らかにしたことである。

安平[2004]では、この筆者のねらいどころを次に引用するようにいみじくも言い当てている。まさに、先に「安平の簿記観(人工的・弾力的道具観)が適合する」と述べたゆえんである。

それから、大阪市大の石川さん(現駒澤大学)の書物をそこに挙げていますが、石川さん自体が実体・名目二勘定系統説を主張されている、賛同されているというわけではありません。しかし、それをベースにして複式簿記の基本構造を考えておられます。…こういう構造を複式簿記の構造は本来的に持っているとい

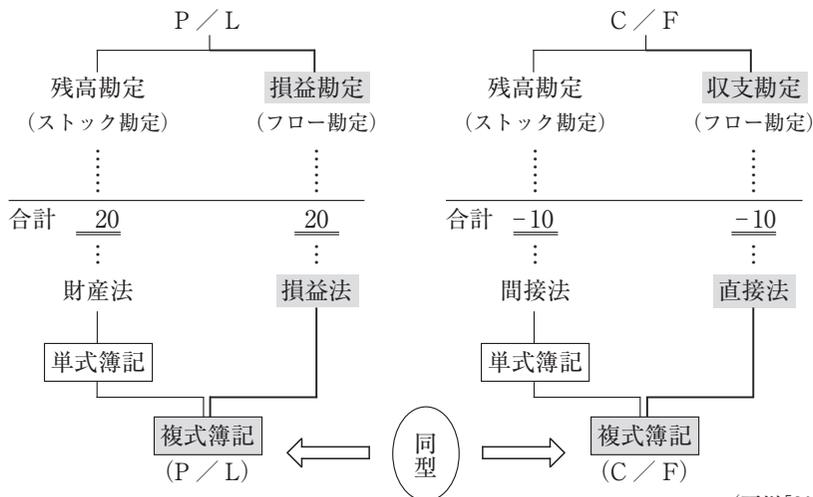
<sup>10</sup> 詳しくは石川[2012]の図表4、図表5参照。

図表8 P/LとC/Fの複式仕訳の対比

取引	<損益計算>		<キャッシュフロー計算>	
	残高勘定 (ストック勘定系統)	損益勘定 (フロー勘定系統)	残高勘定 (ストック勘定系統)	収支勘定 (フロー勘定系統)
# 1	商品 70		商品 -70	
	買掛金 -70		買掛金 70	
# 2	売掛金 125	商品販売益 65	売掛金 -125	
	商品 -60		商品 60	
			資本 65	
# 3	現預金 -15	給与 15	資本 -15	給与支払 15
# 4	現預金 -10	その他費用 10	資本 -10	その他費用支払 10
# 5	現預金 90		売掛金 90	売掛金回収 90
	売掛金 -90			
# 6	買掛金 50		買掛金 -50	買掛金支払 50
	現預金 -50			
# 7	現預金 100		借入金 100	借入金収入 100
	借入金 -100			
# 8	建物・備品 125		建物・備品 -125	建物・備品支出 125
	現預金 -125			
# 9	減価償却累計 10	減価償却費 10	減価償却累計 10	
	減価償却累計 -10		資本 -10	
# 10	未払給与 10	給与 10	未払給与 10	
	未払給与 -10		資本 -10	
	合計 20	20	合計 -10	-10

(石川[2012]図表6より一部修正)

図表9 単式簿記と複式簿記の相対性 - P/LとC/Fの同型性 -



(石川[2012]図表7より)

うわけです (安平[2004] 8頁、傍点は引用者)。

**補論2：P/LとC/Fの試算表の構造—通常形式の正体と「矛盾」の出どころ**

図表8でのP/Lの仕訳に関し、マイナスをプラスにするため互いに反対側にもっていくと、われわれが通常行っている貸借仕訳となる。確認されたい。では、同じくC/Fの仕訳に関しても、マイナスをプラスにするため互いに反対側にもっていくとどうなるか。

例えば、#3の仕訳は(借) 給与支払15 / (貸) 資本15となる。ここで問題は、1つは資本15が貸方側にきている点である。貸方側に資本がくるのは収益だから、給与(費用)と矛盾しないか。また、もう1つは借方の給与支払15も現金の流出なのに貸方にきていない。これは矛盾しないか。

その答えの手がかりは、P/Lの試算表の構造(先の図表3)に加えてC/Fの試算表の構造、とりわけ直接型と間接型の2つの型を示すことにある<sup>11</sup>。すなわち、C/Fにおいては、損益ではなくキャッシュフローの2面計算であるので、その試算表の直接型と間接型の構造を明らかにすると、その答えはおのずとでてくる(図表10)<sup>12</sup>。

図表10において重要な点は、C/Fでは、間接型での残高勘定の配置はP/Lとは貸借が反対になるという点である。#3の仕訳が(借) 給与支払15 / (貸) 資本15となるのは、矛盾しているのではなく、これが試算表の構造(直接型→間接型)からみたC/Fの本来の仕訳の形といえる。

このP/LとC/Fの仕訳における「貸借反対性」には実は重要な意味がありそうに思える。この点は後述する(次号)。

その答えの手がかりは、P/Lの試算表の構造(先の図表3)に加えてC/Fの試算表の構造(先の図表3)に加えてC/Fの試算表の構造

**図表10 P/LとC/Fの試算表の構造 —直接型と間接型—**

P/L: 直接型		間接型		C/F: 直接型		間接型	
(I)	(II)	(I)	$\Delta L$	(I)	(II)	(I)	
$\Delta A$	$R$	$\Delta K$		$\Delta L$	$C^+$	$\Delta L$	$\Delta NC$
$-\Delta L$	$-E$	$\Delta A$	$\Delta \Pi$	$\Delta K$		$\Delta K$	
$-\Delta K$				$\Delta \Pi$	$-C^-$	$\Delta \Pi$	$\Delta C$
$\Delta \Pi$	$\Delta \Pi$	(II)		$-\Delta NC$		(II)	
		$E$	$R$	$\Delta C$	$\Delta C$	$C^-$	$C^+$

(I) 結果計算 (残高勘定の増減による)

(II) 原因計算 (損益勘定, 収支勘定による)

A = 資産, L = 負債, K = 資本,  
 $\Pi$  = 累積(留保)利益, R = 収益,  
 E = 費用,  $\Delta \Pi$  = 損益

A = C + NC, C = キャッシュ,  
 NC = 非キャッシュ資産,  $C^+$  = 収入,  
 $C^-$  = 支出,  $\Delta C$  = キャッシュフロー

(石川[2012]図表8より)

<sup>11</sup> P/Lの試算表の構造は石川[2011]第2章の付論1「仕訳方式と試算表の構造」参照。特に、既述したように、直接型では2勘定系統の複式関係が左右の関係(「左右」の複式)になるのに対し、間接型では上下の関係(「上下」の複式)となることに注意。

<sup>12</sup> 図表10の太線枠が残高勘定の増減による一面的記録計算(P/LおよびC/Fの単式簿記)を示している。また、直接型を表形式にしたのが複式簿記の展開表(展開表簿記)にはかならない。石川[2011]第10章図表10.2(173頁)のP/LとC/Fの展開表構造を参照。

### 5.3 「振替」の原理的關係－安平理論と「振替」

先に安平理論では損益の2面計算であるので、そもそも振替関係（振替先の欠如性）は成立し得ない、という重要な批判点を紹介した（第4節注7）。ここでは、「本体と影」のたとえであらためてその点を考えてみたい。

ここで「本体と影」であるが、もともと名目勘定がその増減を説明していたものを「本体」の勘定、その変動原因を説明する勘定を「影」の勘定（名目勘定）とよんでおく。そして、P/Lでは影の勘定は損益勘定であるが、その本体の勘定は何かといえば、それは影の勘定（損益勘定）が導入されていない単式簿記において損益取引の相手勘定は何か、という問いと同じである<sup>13</sup>。

すなわち、単式簿記において損益取引の相手勘定を直接記録するなら、それは資本勘定であり<sup>14</sup>、したがってそれが本体の勘定となる。そして、資本の増減を取引仕訳として記録するなら、「振替」はそもそも必要ないことになる。なぜなら期末の資本有高は、他の実体勘定と同じく、期中増減が記録されることで自動的に期末残高となるからである。

注意すべきは、影の勘定（名目勘定）の背後には常に本体（資本）があるということである。P/Lでいえば、損益勘定の導入によって本体としての資本は仕訳にはでてこないが、その影としての損益勘定のいわば裏側には常にその本体たる資本（の変動）があるということである<sup>15</sup>。まさに「本体と影」のたとえそのも

のである。本体は消えてしまうのではなく、隠れるわけである。ちなみに、この点はC/Fの複式仕訳でもまったく同じ原理となる<sup>16</sup>。

このように考えるなら、損益勘定の導入によって本体としての資本は仕訳にはでてこない。ゆえに、取引の総括表としての試算表において資本は期首残高のままとなる。そして試算表（先の図表3および図表10）の借方側をみれば明らかのように（但し、ここではKとIIを区別しているので $\Delta K$ は資本取引）、実体勘定だけによる損益計算がなされている。しかし、試算表の期首資本のままでは——そのことで期末資本－期首資本の形で損益計算がなされるが（財産法原理：それは実体勘定の増減による計算にほかならない）——期末残高にならない。つまり、貸借対照表にならない。そこで「振替」の操作が必要になる。つまり、「振替」は影の勘定たる名目勘定の導入によって始めて必要になる操作といえる。

笠井教授の（振替に必要な）「欠如性」とは損益の欠如性のことであるが、振替操作が必要になるのは、ここでみたように資本勘定の期末残高としての欠如性であり、損益の欠如性ではないということになる<sup>17</sup>。

以上、「振替」をこのように解釈すれば、安平理論での「振替」の論理は妥当することになる。名目勘定が「本体」に対する「影」としての性格をもつがゆえにこそ、期末に（影の登場で隠れていた）本体勘定たる資本への「振替」が必要になるのである。この点は、C/Fの複式仕訳においても、まったく同じ理屈が成立す

<sup>13</sup> 単式簿記での損益取引をあえて仕訳形式で示すなら、損益勘定が設定されないかぎりその相手勘定は空欄となる。つまり、実体勘定だけによる貸借いずれかの単式記入となる（「複記」ならず「単記」）。石川[2011] 8頁の図表1.3参照。

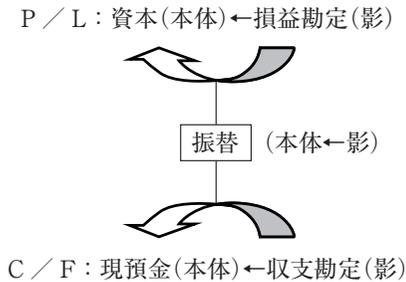
<sup>14</sup> もしくは資本の増殖としての累積利益。ここで累積利益としているのは、説明の便宜上、配当は無視し、さらに利益準備金や任意積立金などの利益処分もすべて内部留保されているものとする。個人企業の場合は、（資本と利益を区別せず）資本（資本金）となる。

<sup>15</sup> その資本増減の相手勘定こそ実体勘定であり、実体勘定の増減による損益計算（財産法の計算原理）が1面的（結果的）になされるわけである。そして損益取引での実体勘定の増減の反対勘定として設定されるのが名目勘定なのである（補論1参照）。この反対勘定性から必然的に、実体勘定の増減による損益計算（結果計算）＝名目勘定による損益計算（原因計算）、となる。まさに「実体・名目2勘定説」である。

<sup>16</sup> 石川[2011]第7章参照

る<sup>18</sup>。これが筆者の言う「振替」関係の相対性である(図表11)。

図表11 「振替」関係の相対性



(石川[2011]図表8.4より)

#### 参考文献\*

- 石川純治[1983]「構造としての会計科学」『福岡大学商学論叢』第27巻第4号。
- [1993a]「試算表等式論覚書(1)―『2面的損益計算』説と『企業資本運動』説―」『経営研究』第43巻第5・6号。
- [1993b]「試算表等式論覚書(2)―『2面的損益計算』説と『企業資本運動』説―」『経営研究』第44巻第1号。
- [1996]「企業会計システムの簿記論的基礎とその展開―安平昭二著『会計システム論研究序説』によせて―」『経営研究』第47巻第2号。
- [2004]『経営情報と簿記システム―簿記の伝統と革新―(4訂版)』初版1994年、森山書店。

———[2005]『キャッシュ・フロー簿記会計論―構造と形態―(3訂版)』初版1996年、森山書店。

———[2007]「資金計算書の歴史的展開と数学的展開―その照応関係の一視点―」『駒澤大学経済学論集』第38巻第4号。

———[2011]『複式簿記のサイエンス―簿記とは何であり、何でありうるか―』税務経理協会。

———[2012]「複式簿記の相対化―より原理的なものへ―」『税経通信』2012年1月号。

Ishikawa J. [2001] "A Recording System for Cash Flows Reporting: A Requirement for the Primary Financial Statement" *Osaka City University Business Review* No.12.

井尻雄士[1984]『三式簿記の研究』中央経済社。

Ijiri Y. and J. Ishikawa [2000] " 'Relevant' Indirect Method for Cash Flow Statement: Its Pedagogical and Practical Advantages", *Osaka City University Business Review* No.11.

———[2002] "Balance Sheet and Change Sheet", *Osaka City University Business Review* No.13.

小栗崇資[2012]「複式簿記・会計と個別資本運動」『会計理論学会年報』No.26。

木村和三郎[1933]「複式簿記と企業簿記」(『科学としての会計学(下)』有斐閣、1972年、第6章所収)。

17 この点で、振替先の「欠如性」というとき、その意味が異なることに注意されたい。試算表で(財産法による)損益計算がなされているので(図表8の借方残高勘定、図表10の直接型の借方側を参照)、そこには「欠如性」はなく「余剩性」がある。しかし、資本はあくまで期首資本の残高のままにとどまるがゆえに、資本の期末残高として「欠如性」があることになる。

ちなみに、先に安平理論を理解する重要な点として収益・費用そのものと収益・費用勘定との区別、そしてそのことから収益・費用勘定が実体勘定の一方的増・減の反対に記帳される勘定(反対記帳性)として捉えられる点に触れたが(第4節)、「欠如性」の問題はこの点とかわかのように思える。

18 図表10のC/Fの試算表でいえば、本体(現預金)は仕訳には現れず、キャッシュフローΔCの記録計算は影の収支勘定が担うことになる。そして、試算表での本体(現預金)勘定は期首残高のままであるので、影の収支勘定の集計結果を本体に振り替える(影→本体)ことで貸借対照表の期末残高となる。これはP/Lでの議論とまったく同じ原理(本体と影の関係の同一性)である。異なるのは本体と影の組み合わせと内容である。

\* 本号に関する文献のみ記載(次号の完結においてすべての文献を記載)。

- 木村和二郎・小島男佐夫[1966]『簿記学入門』森山書店。
- H.A.サイモン／稲葉元吉・吉原英樹訳[1977]『システムの科学』ダイヤモンド社。
- 笠井昭次[1989]『会計統合の系譜』慶応通信。  
———[1994]『会計構造の論理』税務経理協会。
- 陣内良昭[2011]「会計的方法の理論と継承」『会計理論学会年報』No.25。
- 津守常弘[1990]『会計数値の性質に関する覚書』（津守編著『現代社会と経営・経済指標』海鳥社、第1章所収）。  
———[2002]『会計基準形成の論理』森山書店。
- 松本敏史[2007]「資本循環公式の拡張と現代意義」（瀧田輝巳編著『複式簿記－根本原則の探求』白桃書房、第7章所収）。
- ハイエク／田中真晴・田中秀夫編訳[1986]『市場・知識・自由』ミネルヴァ書房。
- 土方 久[2005]『複式簿記の歴史と論理』森山書店。  
———[2008]『複式簿記会計の歴史と論理』森山書店。
- 藤田昌也[1987]『会計利潤論』森山書店。
- 安平昭二[1994]『会計システム論研究序説』神戸商科大学経済研究所。  
———[2004]「簿記（複式簿記）とは何か－その捉え方と教え方－」日本簿記学会第20回関西西部会講演要旨（帝塚山大学）。
- 渡邊泉[1983]『損益計算史論』森山書店。  
———[2005]『損益計算の進化』森山書店。  
———[2012]「書評：石川[2011]『複式簿記のサイエンス－簿記とは何であり、何でありうるか』」『大阪経大論集』第62巻第6号。