

< 論 説 >

貨幣資本・機能資本の分化と簿記会計の構造

——単記式簿記から複式簿記への発展をめぐって——

小 栗 崇 資

目 次

1. はじめに
2. 貨幣資本・機能資本の認識としての会計
 - (1) 資本の認識行為としての会計
 - (2) 貨幣資本と機能資本
 - (3) 貨幣資本と機能資本の会計認識
3. 複式簿記の構造と2つの資本・2つの会計主体
 - (1) 複式簿記の端緒と構造
 - (2) 貨幣資本家・機能資本家の関係と複式簿記・会計
4. 会計認識の構造
 - (1) 資本運動と認識方法
 - (2) 物量計算と価値計算
 - (3) 費用・収益による価値計算
 - (4) 費用・収益勘定の関係
5. おわりに

1. はじめに

筆者はこれまで複式簿記・会計の生成・発展の過程を歴史的・理論的な観点から様々に論じてきたが、本稿では、さらに企業を経済学的に「資本」として捉え、経済学的な理論と会計学を関係づけながら論議を展開していくことを狙いとしている¹。というのは、経済学にもとづき理論的な補助線を引くことによって、株式会社が資本の発展した姿であり、簿記・会計が株式会社への資本の展開の中で生成し発展してきたことを示すことが可能となると考えるからである。そこでの会社と簿記・会計の関係を解き明かすために必要となるのは「貨幣資本」「機

能資本」の概念であると考えられる。「貨幣資本」「機能資本」についてはこれまでも論じられてきたが、通説への批判も含めて本稿では新たな視点から論じることを意図しており、そのことによって複式簿記・会計の構造に新たな光を当てることができると考えている。

本稿は、そのような意味で、簿記・会計が今日までどのような発展を遂げ、変化してきたかの発展段階を「貨幣資本」「機能資本」の分化についての理論的な観点を交えて論じるものである。貨幣資本と機能資本の関係について検討したうえで、単記式簿記から複式簿記への生成・展開過程をたどりながら、複式簿記とは何か、会計は複式簿記からどう発展したか、複式簿記

¹ 複式簿記・会計の構造は、小栗 [2001] [2006] [2010a] [2010b] [2012a] [2012b] [2012c] [2012d] [2012e] で論じてきている。株式会社の経済的構造については小栗 [2007] で、会計の経済学的側面からの解明については小栗 [2011] で展開している。参照されたい。

と会計はなぜ分離・分裂せざるをえないか、について論じていくつもりである。

2. 貨幣資本・機能資本の認識としての会計

(1) 資本の認識行為としての会計

会計（企業会計を念頭に置いている）とは、一般に経済主体（企業）の活動を映し出す行為ないしはシステムであるとされる。企業活動を何らかの形で反映するものが会計であり、企業活動と会計とは不即不離の関係にある。その場合、企業活動は実体的であり、会計は観念的（認識的）である。企業活動を観念（認識）の中で捉えて、実体的な企業活動を何らかの言葉や記号、数値に変換し、それをまとまりある1つの像として認識の世界に映し出すのが会計である。会計は認識行為ないしは認識活動であるといつてよい²。

会計は誰の認識行為であるかといえば、企業という名の「資本」による「資本」に関しての認識行為であるというのが、筆者の答えである。企業（資本）の外にある第三者の認識行為ではない。会計を「資本」の認識行為であるとすると、まず「資本」は認識することができるかという疑問が浮かぶが、「資本」を「資本家」という人格に置き換えれば、人間である「資本家」が認識するということで了解が得られるであろう³。

マルクスは、資本家とは「資本の担い手（träger）」であると表現し、資本家を資本が人格化したものと捉えている

「彼は資本家として、または人格化され意志と意識とを与えられた資本として、機能するのである。」（『資本論』大月書店版、第1巻、200ページ）⁴

「資本家としては彼はただ人格化された資本でしかない。彼の魂は資本の魂である。」（同上302ページ）

そうであれば、「資本家」の認識はすなわち「資本」の認識であるということになる。「資本」の基本的な運動（企業活動）は経済必然的な法則によって支配され、そうした運動はすべて「資本家」の意識・認識を通して経営活動として展開される。「資本家」個人をとれば主観的で恣意的な様々な認識が想定されるが、総体的・平均的に見れば「資本家」の認識は「資本」の法則的な運動によって支配され、それに即したもものとして存在していると考えることができる。

資本（資本家）は、自らの資本（企業）がどのような運動（活動）を行い、どのような状態にあるかを認識することなしに、自らの運動（活動）を前進させることができない。そうした認識を媒介することなしに資本と資本の間の結合や資本市場の運動は形成されえない⁵。人間の

² 武田〔2008〕は会計が特殊な測定行為（認識行為）であることを次のように述べている。「物的経済関係……を計数的に把握するための測定行為が会計とよばれる」（同8ページ）、「会計行為とは、利益稼得の物的経済的事実関係を一定の測定ルール（会計処理の原則および手続）を媒介として貨幣経済的数関係へ写像する活動であるといつてよい。」（同9ページ）

³ 実際に会計を行うのは会計担当の従業員であるが、彼らも「資本」の立場に立った認識に服することになる。マルクスは「資本主義的生産に支配されている社会状態の中では、資本家でない生産者も資本家的な観念に支配されている」と述べている（『資本論』第3巻、48ページ）。また会計事務所や税理士事務所も「資本」の認識を分業として担う存在である。そうした事務を行う事業体（資本）を「会計資本」と呼ぶことができる。「会計資本」と先駆的に名づけたのは田中〔1973〕〔1974〕であるが、筆者はそれをさらに独自に展開している。小栗〔2011〕を参照されたい。

⁴ 引用は翻訳通りではなく、英語版を参照して筆者の訳文を使用している。英語版は、Karl Marx, *CAPITAL: A Critique of Political Economy*, Progress Publishers, Moscow, Vol.1,1954, Vol.2.1956, Vol.3,1959を使用。以下では『資本論』とのみ表示。

⁵ マルクスは、簿記（会計）を「商品資本の機能を媒介する操作」（『資本論』第3巻、352ページ）である商品売買や市場操作、通信とならぶ「商業的操作」（同374ページ）の1つとしてとらえている。今日的に言えば、会計情報（会計的認識）が企業活動や証券市場の動向を左右する媒介的機能をもつということである。簿記会計における資本の媒介機能については小栗〔2001〕参照。

営み（ここでは経済活動）は合目的な活動であり、常に目的が達成されているかどうかの自己反省（self reflection）と自己統制（self control）が不可欠となるからである⁶。そのためには自らの活動を特徴づけるような言葉や記号、数値を使って何らかの規則的な方法で自らの姿を認識し、自己反省・自己統制をしなければならない。それが簿記であり会計であるということになる。会計それ自体が、資本の自己認識（自己意識）であるということが出来る⁷。

問題はどのような認識の仕方が簿記・会計で行われているのかという点にある。どのように資本の運動（企業の活動）を反映しようとしているのか、どのような像（写像か築像）を結ぼうとするのか、認識の仕方は資本の自己認識とどのように関係しているのかということが明らかにされなければならない。

（2）機能資本と貨幣資本

複式簿記と会計の仕組みとその発展過程を解くには、まず企業資本を「貨幣資本」と「機能資本」に分けて考えることが必要である。本稿の基本となる観点の1つは「貨幣資本と機能資本」ということになる⁸。

企業（資本）とは何かを考えた場合、企業とはまずお金であり、お金とは「貨幣資本」である。単純化を恐れずにいえば、資本とは「増殖する貨幣」のことをいう。生活するための最低限の貨幣を持つだけでは人間は資本家になることは

できず、その貨幣は資本とはならない。何らかのきっかけで多額の貨幣を保有した人間が、その大部分を生活のためではなくさらに増やすことを目的にして何らかの事業に投じることから資本（企業）が生まれるのである。そのような増殖のためにお金（貨幣資本）を投じる人間のことを「貨幣資本家」という。貨幣資本家とは貨幣資本が人格化したものである。貨幣資本家は一般的表現でいえば出資者であり、今日的に言えば株主である。

しかし貨幣資本が投じられたとしても、それを何らかの形で使わなければ増えることはない。そのためには投じられた貨幣資本を商売や生産に活用する人間が必要となる。それを担う人間、すなわち経営活動を行う（資本を機能させる）人間のことを「機能資本家」といい、機能資本家が活用する資本を「機能資本」という。機能資本家は一般的表現でいえば経営者である。貨幣資本家の手から投じられた貨幣資本は、機能資本家の手で活用されることで機能資本となる。したがって企業には必ず「貨幣資本」と「機能資本」、「貨幣資本家」と「機能資本家」が存在するということが出来る。企業に出資者と経営者が存在することは日常感覚からしても当然のことであろう。

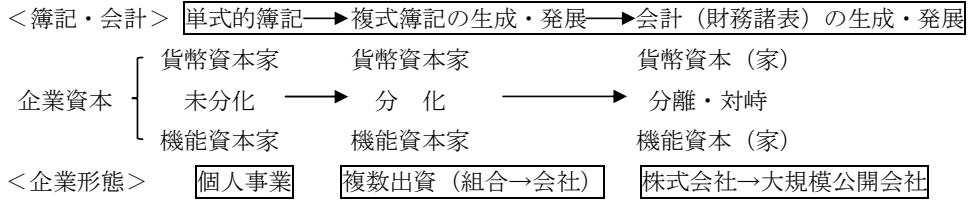
1人の事業主が自分で出資して自分で経営する場合にも2つの人格が存在しているとマルクスはいう。

⁶ 西村は「会計の本来的な性格は、人間の生産（労働）行為に密着した認識統制機能」であると述べている（西村〔2000〕11ページ）。

⁷ 会計が資本の自己認識（自己意識）であることについて、田中章義は次のように述べている。「その機能からみれば、会計は、資本という主体の「自己意識」、「自覚」であると言えます。会計というものは、資本の脳細胞、自己意識なのですから、資本にとって非常に重要なものなのです。」（田中〔2006〕27ページ）。「自己意識」という田中の規定はヘーゲルの「自己意識」にも通じる根源的な表現であるが、筆者は、会計の認識活動という側面を強調するために「自己意識」を「自己認識」と読み替えて使っている。

⁸ 筆者は、「貨幣資本」と「機能資本」の2つの資本の分離論に立っており、その理論展開については有井〔1991〕に依拠している。これはマルクスの徹底した「所有と機能の分離論」にもとづくものである。主流の株式会社論では、「所有と機能の分離」ではなく、所有を前提としたうえで、馬場の「機能資本家と無機能資本家」論のように、大株主（機能資本家）による経営支配の集中と中小株主（無機能資本家）の経営からの疎外を説くものが多い。その根底にあるのは株式会社論に大きな影響を与えたヒルファードィングの理論である。こうした通説やヒルファードィングの理論への批判については有井〔1991〕を参照されたい。

図1 資本の分化と簿記・会計の関係



「自分の資本で事業をする資本家も、借り入れた資本で事業をする資本家と同じように、自分の総利潤を、資本所有者（貨幣資本家—引用者注）としての自分、自分自身への資本の貸し手としての自分に帰属する利子と、能動的な機能資本家としての自分に帰属する企業利得とに分割する。……資本の活用者は、自分自身の資本で事業する場合にも、2つの人格に、すなわち単なる資本の所有者（the owner of capital）と資本の活用者（the employer of capital）に分裂するのである。」（『資本論』第3巻、470ページ）

個人企業の場合でも、1人の事業主は貨幣資本家（資本の所有者）と機能資本家（資本の活用者）の2つの人格から成っているのである。ましてや複数出資による共同の事業形態をとる組合や会社においては2つの人格は明確に別個の存在とならざるをえない。マルクスは、株式会社へと発展していく複数出資事業の資本の構造を考えるうえで、貨幣資本家と機能資本家の2つの存在から出発すべきことを次のように述べている⁹。

「貨幣資本家と生産的資本家（機能資本家—引用者注）とが、単に法律的に別人としてだけでなく、再生産過程でまったく違った役割を演じる人として、またその人の手中では同じ資本が現実まったく異なった二重の運動を行うものとして、実際には対峙しているという想定から我々は出発しなければならない。」（『資本論』第3巻、466ページ）

このように資本（企業）は、必ず貨幣資本（家）と機能資本（家）の2つの異なった資本（家）から構成され、その複合体として存在しているのである¹⁰。企業は1人事業主による個人企業から複数出資による組合形態や様々な会社形態の発展段階を経て今日の株式会社に達するのであるが、段階を経るごとに企業においては貨幣資本（家）と機能資本（家）の分化・分離が増していくと考えられる。マルクスは『資本論』において、資本は最終的には最高度の発展の結果、株式会社形態へと至り、そこでは「所有と機能の分離」が極限に達することを明らかにしている¹¹。

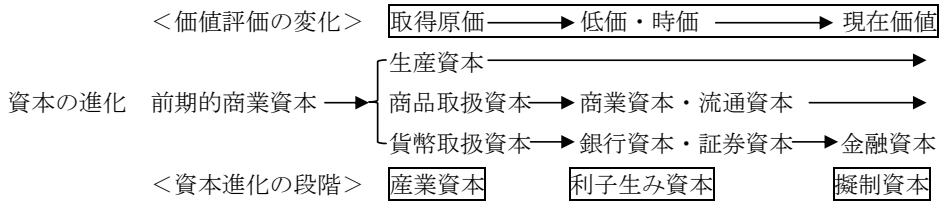
筆者はこのような観点から、簿記・会計の発展を上図1のように貨幣資本と機能資本の分

⁹ 『資本論』の英語版でマルクスは、貨幣資本家を the money-capitalist、機能資本家を the functioning capitalist と呼んでいる。機能資本家とは、産業的資本家 industrial capitalist や商人 merchant として、実際の経営を行う資本家のことをいう。

¹⁰ 資本と資本家とは一体的なものであるが、人格を論じる場合は資本家、そうでない場合は資本を使うこととし、特に区別しない場合は資本（家）という表現を使いたい。

¹¹ 「所有と機能の分離」についてマルクスは次のように述べている。「株式会社では機能は資本所有から分離されており、したがってまた、労働も生産手段と剰余労働との所有からまったく分離されている。……それは、他面では、これまではまだ資本所有と結びついている再生産過程上のいっさいの機能が結合生産者たちの単なる機能に、社会的機能に再転化するための通過点なのである。」（『資本論』第3巻、557ページ）。マルクスの徹底した「所有と機能の分離論」に光を当てたのは有井〔1991〕である。通過点の意味については、株式会社および証券市場の構造と関連させて論じた小栗〔2005〕〔2007〕参照。

図2 資本の進化と価値評価の関係



化の展開軸の上に置いて考えたい。簿記・会計の構造を考察するうえで貨幣資本と機能資本の分化の関係から見ていくことは極めて重要であると思われるからである。

個人事業から組合・会社形態を経て株式会社へと達する過程が、複式簿記を生成・発展させ、会計（財務諸表）の誕生を導き、次第に複式簿記と会計の相対的区別と分裂を招くに至るのであり、その動因となるのが貨幣資本と機能資本の分離・対峙であり、2つの資本の自己認識の相違・対抗であるというのが筆者の考えである。

そのうえでさらに資本を見る場合のもう1つの展開軸が必要となる。図2の産業資本から利子生み資本、擬制資本への資本の進化である。資本は、最初は前期的・中世的な商業資本から始まり、ものづくりを行う生産資本や商品の市場流通を支える商業資本へと発展し、その中から銀行資本が生まれ、やがて証券市場の発達と関連しながら今日の金融資本と呼ばれるような段階へと達することになる。会計の発展・変化、特に価値評価の変化をこのような資本の進化の展開軸に照らして考えていくが重要となる。

簿記・会計を考える場合に2つの展開軸はどのような関係にあるのであろうか。まずは貨幣資本と機能資本の分化の展開軸がベースにあると考えたい。簿記・会計は、貨幣資本と機能資本の分離・対峙を動因として、2つの資本の自己認識の相違・対抗の中で発展していくのであ

る。複式簿記の構造は貨幣資本と機能資本の所有関係・分業関係を前提することなしに解くことができず、また会計（財務諸表）の生成もそうした関係の展開なしには明らかにすることができない。

そうした簿記・会計の基本的な構造の発展を貨幣資本・機能資本の展開軸の上に置いたうえで、さらに産業資本から擬制資本へと至る資本の進化の展開軸を重ねることで、取得原価から現在価値（公正価値）への価値評価の変化をとらえることができるのではないか¹²。図にあるように資本進化の展開軸を重ねることにより、その時代の資本主義を支配する主たる資本の性格を捉え、その主たる資本の自己認識としての会計の変化を明らかにすることが可能であると考えるのである。

（3）貨幣資本・機能資本の会計認識

会計が資本の自己認識であるとすれば、貨幣資本（家）と機能資本（家）の自己認識、すなわち会計的な認識（以下、会計認識と呼ぶ）はどのようなものとなるのであろうか。この認識は主観的・恣意的なものではなく、貨幣資本、機能資本の存在に立脚して生まれる客観的・必然的なものである。なぜならば、資本は、すでに見たように、資本家という人格を通して「意志と意識を与えられた」存在であり、その資本の機能（運動）は法則的なものであるからであ

¹² 産業資本、利子生み資本、擬制資本（架空資本）のそれぞれに資本家的認識が対応するが、その資本家的認識は認識の神秘化形態でもある。産業資本に対応する神秘化形態は「費用価格と利潤」であり、利子生み資本に対応する神秘化形態は「資本と利子」である。最後の擬制資本（架空資本）の段階では神秘化形態は「資本還元」に達する。「資本還元」とは割引現在価値の計算によって表わされる。こうした資本家的認識の展開は会計の発展として現象するが、詳細については小栗〔2011〕参照。

る。

貨幣資本（家）の会計認識は、自己の投じた貨幣資本の増殖とその結果について知ることにある。最初に投じた貨幣資本を確認したうえで、どのくらい貨幣資本が増殖したかを認識することが貨幣資本（家）の求める会計認識である。会計的にいえば、期首の資本額（出資額）と一定期間を経て増殖した期末の資本額である。会計認識は計算として現れるので、貨幣資本（家）の会計認識における計算を「資本所有計算」と呼びたい。「資本所有計算」とは、投じた資本の所有状況を知るということに眼目を置く計算という意味である。

「資本所有計算」は「損益計算」と「資本価値計算」の2つから成る。貨幣資本の増殖は「損益計算」によって把握されるだけでなく、さらに期末における貨幣資本の増殖結果が「資本価値計算」によって把握される。貨幣資本（家）にとっては期末の貨幣資本がどのような増殖によるものであるかは問題ではない。生産・流通を通じての取得原価による利益の増殖でもよいし、金融を通じての時価による評価益の増殖でもよい。「損益計算」にどのような利益が含まれるかはその時代の貨幣資本（家）の認識如何であるが、本質的には貨幣資本の増殖結果が貨幣資本（家）の関心事である。その意味で「損益計算」の根底にあるのは「資本価値計算」であるといえる。

自分の投じた資本が現在いくらとなっているか、いくら価値評価となっているのかを知りたいというのが貨幣資本家の本性である。そうした意味で、貨幣資本（家）は自己の投じた貨幣資本の「資本所有計算」を会計認識として求

めるのであり、それが貨幣資本（家）の自己認識であるということができる。

他方の機能資本（家）はどうであろうか。機能資本（家）の会計認識は、企業活動の過程や状態を知ることにある。具体的には、日常の取引を通じての企業の保有する財産の増減や変動を捉え、経営の成果（利益）をつかむことにある。財産の増減・変動の管理と成果（利益）の把握である。先に述べた資本の自己反省・自己統制を可能にするような自己の認識を目指すのが機能資本（家）の会計認識である。機能資本（家）の会計認識が求める計算を「企業管理計算」と呼びたい（企業活動を把握するという意味で「企業活動計算」ということもできる）。「企業管理計算」は、企業活動の過程や状態を管理することを目的とするものであり、「財産管理計算」と「成果計算」から成っている。

「企業管理計算」の根底にあるのは「財産管理計算」である。「財産管理計算」は人間の経済的営みにおいてもっとも重要で不可欠な計算であり、経営管理の基本は「財産管理計算」にあるといっても過言ではない。「財産管理計算」は個々の財産についての物量計算（数量計算）の性格をもつ¹³。「複式簿記」の生まれる以前は、仮に名づけるとすれば「単記式簿記」が行われていたと考えられる¹⁴。「単記式簿記」は、古代から連綿と続く財産を管理するための記録方法である。例えば、粘土板やパピルスに小麦や金銀がどのくらいの分量で収められたかが記録されてきた。時代が下ると、すべての財産を金額（貨幣価値）で把握するようになるが、分量であれ金額であれ財産管理のための物量計算であることには変わりはない¹⁵。そうした「単

¹³ 「物量計算」について馬場・内川〔1960〕は「数量計算」と呼んでいるが、本稿では「物量計算」と「数量計算」を同じ意味で使いたい。

¹⁴ 複式簿記以前の簿記についての定まった名称はないが、馬場・内川〔1960〕がそれを「単記式」と呼んでいることから（馬場・内川〔1960〕15ページ）、筆者もこれを「単記式簿記」と呼びたい。ここで「単式簿記」ではなく「単記式簿記」と呼ぶのは、簿記の方法として「単式簿記」が確立したのは「複式簿記」成立後であるとする見解があることを踏まえている。「単式簿記から複式簿記に発展したのではなく、複式簿記が単式簿記を生じさせたのである」（渡邊〔2005〕29ページ）。損益計算が可能となったのは複式簿記の成立以降であり、単式簿記は複式簿記を簡略にするために開発されたという見解である。本稿では、方法として確立した「単式簿記」と区別して、方法的に未確定で自然発生的な簿記を「単記式簿記」と呼びたい。

記式簿記」の「財産管理計算」は複式簿記にも引き継がれているといわねばならない。

しかし機能資本（家）の会計認識は「財産管理計算」に留まるものではない。機能資本（家）は貨幣資本（家）から企業資本の増殖を託された存在である。個人事業主のように機能資本家と貨幣資本家の2つの人格が未分化な場合、資本の増殖を利益として把握するのが困難でも現金等の財産の増加を確認することができれば、それを成果として捉えることで満足しえただろう。複数出資により貨幣資本家と機能資本家が人格として別々になればなるほど、資本の増殖を機能資本家としても認識することが求められる。それは経営を担う人間の本性でもある。機能資本家は自らの本性にもとづき経営活動の成果（利益）を把握するとともに、貨幣資本家からの要請に対する責任として資本の増殖を明らかにしなければならないのである。「単記式簿記」では「財産管理計算」のみであったものが、「複式簿記」の生成によって「財産管理計算」と並んで「成果計算」も必要となったということができる。「成果計算」は「損益計算」と基本的には同じであるが、「損益計算」が評価益まで含むようになる場合には、活動の成果を示すことに眼目のある「成果計算」と多様な利益をも包含する「損益計算」とは異なることがありうる。

機能資本家の会計認識における「財産管理計算」と「成果計算」は、貨幣資本家の求める「資

本所有計算」（「損益計算」と「資本価値計算」）における時価を含んだ価値評価会計と対比した場合、取得原価会計的な認識となる傾向をもつ。「財産管理計算」は物量計算の性格を有し、財産の金額（物量）は取引時点で計算される。「成果計算」は価値計算の性格をもつが、そこでは機能資本家が自らの経営活動（生産や流通）を自己認識すべく、やはり売買等の取引時点の金額によって成果（利益）が計算される。取引時点の金額の計算は取得原価会計的なものとならざるをえない。機能資本家の会計認識は、こうした意味での「企業管理計算」を求めるのであり、それが機能資本家の自己認識であるということができる。

このように見れば、貨幣資本家の会計認識と機能資本家の会計認識においては、一方は「資本所有計算」によって貨幣資本家が自己を認識し、他方は「企業管理計算」によって機能資本家が自己を認識するというように異なった認識が求められるのである¹⁶。そうした異なった認識が、複式簿記と会計（財務諸表）の中で行われているといつてよい。

3. 複式簿記の構造と2つの資本・2つの会計主体

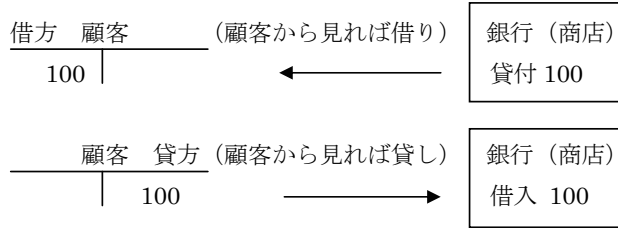
（1）複式簿記の端緒と構造

複式簿記と会計について考える場合に、ただちに複式簿記とは何かという問題に突き当たたら

¹⁵ 物量計算（数量計算）が貨幣価値によって記録されるようになって物量計算の本質をもつことについては、馬場・内川〔1960〕に詳しい。「数量計算の本質はなにに求めるべきであるか。それはおそらく、個々の財産の受入、払出を具体的に記録し、常時その現在高を計算し確認しておく財産管理計算であるという点に、これを求めなければならないであろう。しかるにこのような財産管理計算は、物量計算のみによって十分その目的を達することができるばかりではなく、逆に物量によらなければその目的を達しえないともいえるのである。しかしそれにもかかわらず、貨幣経済の発展につれて、物量計算とともに貨幣価値計算をあわせ用いる必要がさげがたくなっていくのである。」（馬場・内川〔1960〕6ページ）

¹⁶ 中野〔1992〕は次のように述べている。「管理計算と価値計算という二つの機能が複式簿記の生成・発展過程において相互に絡み合いつつ融合しながら、今日のような統一的記録計算機構としての複式簿記へ進化してきたのである」（中野〔1992〕5ページ）。高山〔1991〕も、簿記・会計の計算構造について、「運用財産の管理計算構造の視点と企業資本の成果計算構造の視点から統合的に把握されるべきである」との見解を提起している。筆者は、これらの論稿から多く学んだが、本稿での「企業管理計算」は高山の「管理計算構造」に該当するものであり、「資本所有計算」は高山の「成果計算構造」にほぼ一致するものである。

図3 人名勘定の仕組み



ざるをえないのであるが、複式簿記の歴史研究においては、勘定と勘定との間での貸借対応による複式記入（二重記録 double entry）を複式簿記生成のメルクマールとする見解が多いように思われる。木村は、「複式簿記の本質はつぎの2点にある。1. 勘定形式を用うこと。2. 複記すること。したがって勘定間関係として貸借の平均が維持せらるること。複式簿記をして複式簿記たらしめる本質は、この2点以外には求められぬ」と述べている（木村〔1972〕127ページ）。複式簿記の諸要件を生み出す契機となり飛躍点となるものが勘定間の二重記録（複式記入）の登場にあったと見ることは妥当であると思われる。複式簿記生成のメルクマールを勘定間の二重記録の生成に置き、複式簿記と会計の関係を勘定間の二重記録が生まれる過程に焦点を据えて検討することが重要である。

個人事業の段階では未分化であった貨幣資本（家）と機能資本（家）の分立と対峙が生まれたことが単記式簿記から複式簿記への飛躍を生んだと筆者は考える。複式簿記と会計の背後には、その生成と発展を支えた貨幣資本（家）と機能資本（家）の対抗関係が存在しているのである。

単記式簿記では、財産の増減を物量計算によって記録するのみで利益の計算はなされていなかったことは先に述べた。単記式簿記ではまだ勘定の概念はなく借方・貸方の概念も生まれていないが、財産の増減が記録されるという意

味で、複式簿記の用語を使えば資産勘定だけがあったと見るができる。単記式簿記は借方残高勘定（借方を本籍とする勘定）である資産勘定のみによって財産の増減が記録・管理されていたのである。単記式簿記の段階では、貨幣資本家と機能資本家は未分化で一体であるので、企業経営の基本となる財産管理だけで済ませることができたと考えられる。

しかし、やがて個人事業から複数出資の事業へと発展すると、いくらの出資があったかを記録する必要性に迫られる。そこから生まれたのが貸方残高勘定（貸方を本籍とする勘定）である出資者勘定である。その前提となったのが、その当時、債権・債務の記録方法として生み出された人名勘定である。その形式を借りて作られたのが出資者勘定であった。

人名勘定の最初の事例は、1211年フィレンツェの一銀行家の記録に見出される¹⁷。それまで債権債務は公証人による公正証書を証拠としていたが、頻繁な貸し借りが行われる銀行業の中で帳簿が公正証書に代わるようになり、顧客別の貸借の記録が付けられるようになった。そうした顧客との取引を表わす勘定（計算単位のこと）が人名勘定であり、顧客との間での相互の借り貸しを表わすために「借方」と「貸方」の金額の記入場所が作られた¹⁸。この段階では人名勘定は借方残高勘定でもなければ貸方残高勘定でもない。人を模した原始的な勘定である（図3参照）。

¹⁷ 多くの研究者がこの1211年の一銀行家の勘定記録に注目して研究している。研究では、「借方」「貸方」と称される勘定の原型や「振替記入」が見出されることが指摘されている。そうした研究の全体像については工藤〔2011〕を参照されたい。

¹⁸ 最初は文章で表現されていたが、勘定の形式は次第に記号化され左右に並ぶ形式へと発展していった。そうした勘定の発展の経緯については泉谷〔1997〕参照。

まずは個人企業ないしは同族企業において債権債務帳の中で人名勘定を使った記録方法が形成され、その人名勘定の形式を借りて、次第に勘定間の二重記録が生まれたと考えられる。それは複数出資を背景とした出資者と顧客との間の勘定を使った二重記録である。

個人企業であれば、出資者であり事業主である店主が、自分1人で帳簿（債権債務帳や現金出納帳など）に向き合い、顧客の人名勘定との間で対話するかのようにやりとりを記帳していれば事足りる。そこでは店主自身の出資を表わす自分の勘定を帳簿の中で明示する必要はない。店（企業）と奥（家計）は未分離であり、店主は店と一体となった自分の財布の中味から、自分の出資（財産）の変動状態をそれなりに把握できるのである。企業の財布と事業主の財布は未分離のまま一体であったとすることができる。しかし、複数出資となればそれぞれの出資者の財布の中味がどのような状態にあるかを何らかの形で記録せざるをえない。そのためには1人の事業主の段階では潜在していた出資者の勘定を帳簿上に明記し、それと顧客の勘定との間で債権債務のやりとりを行うことが必要になる。複数出資者の所有状態を区別する必要に迫られ、出資者の勘定が設定されたと考えられる。

そうした中で、出資を表わすために人名勘定の形式を使って生まれたのが次のような出資者勘定である（図4参照）。

図4 出資者勘定の仕組み

借方	企業人	← 出資	出資者	貸方
100				100

形式は人名勘定に似ているが、出資者勘定は貸方残高勘定である。出資者勘定によって初めてこの世に貸方残高勘定が生まれ、それとともに借方勘定と貸方勘定との間での複式

記入が生成したとすることができる。その端緒は1296年から1305年までのイタリア・フィレンツェのフィニー兄弟商会の帳簿に見出される¹⁹。複式記入の原型は借方残高勘定と貸方残高勘定と間での二重記録である（「貸方・借方勘定間複記」と呼ぶ）²⁰。人名勘定も二重記録的ではあるが債権・債務の対面相互記録にすぎず、なお複式簿記の前段階に留まっている。借方残高勘定と貸方残高勘定の複式記入が最初の一撃となり、やがて様々な勘定の間での複式記入の連鎖（「借方勘定間複記」「貸方勘定間複記」と呼ぶ）²¹に発展していったのが今日の複式簿記であると考えられる。

この複式記入の原型には重要な特徴がある。人名勘定の場合にも債権者と債務者の人と人との関係があったように、出資を表わす出資者勘定と企業人勘定（出資を受ける側を表わすために仮に企業人勘定とした）にも貨幣資本家（出資者）と機能資本家（企業人）との人と人との関係が現れている。「人と人」の関係から発展して「企業と出資者」との「所有関係」を表わすようになったのが「本源的複式記入」（以下、「本源的複記」）である²²。「店」と「奥」の分離を伴いながら、出資者側の勘定と企業側の勘定とが二重に記録されるようになったことが、複式簿記における複式記入の始原となり、その後の簿記・会計の展開をもたらす根源的なものとなったのである。そうした「本源的複記」は、まさに企業（機能資本家）と出資者（貨幣資本家）との間の「複式記入」を示すものといわねばならない。

その後、出資者勘定は資本金勘定となり企業人勘定は現金勘定を頂点に様々な資産勘定となって、「モノとモノ」との関係のようになり、「人と人」との関係は次第に背後に隠れて明示的でなくなる。さらに勘定間の二重記録の連鎖はすべての企業活動を覆うほどに拡大していく。複式記入の連鎖が「モノとモノ」との関係

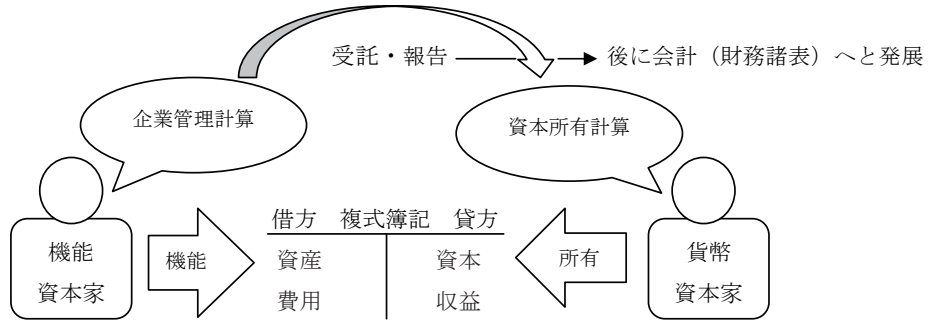
¹⁹ フィニー兄弟商会の帳簿を複式簿記の原型とする見解は多い。泉谷〔1980〕〔1997〕、千葉〔1980〕参照。

²⁰ 「貸方・借方勘定間複記」の意義については小栗〔2012c〕参照。

²¹ 「借方勘定間複記」や「貸方勘定間複記」については小栗〔2012c〕参照。

²² 「本源的複記」については小栗〔2010a〕〔2012a〕参照。

図5 貨幣資本家・機能資本家の関係と複式簿記



を表わすようになり、出資者との関係を離れて企業という会計主体の活動を表わすようになったのが「発展的複記」である²³。企業側において投下された資金（資本）の展開を表わすのが「発展的複記」であるといってもよい。「本源的複記」と「発展的複記」が組織的・体系的な機構として整備されるに至ったのが今日の複式簿記である。

「本源的複記」と「発展的複記」の組み合わせから成る「複式簿記」は、記録・計算にとどまらず評価・報告の側面を有しており、それ自体が潜在的な会計であったといえることができる。単純化していえば、「発展的複記」の部分が後に今日の「複式簿記」となり、「本源的複記」の部分が「会計」（財務諸表）へと発展していったといってもよい。歴史的には「本源的複記」から「発展的複記」へと生成・発展し、両面を併せもったものが「複式簿記」という総称で呼ばれるようになり、やがてそれらが「複式簿記」と「会計」とに分かれて捉えられるようになったのである。

複式簿記の出発点に遡ればこのように貨幣資本（家）と機能資本（家）の対峙的な関係が存在している。複式簿記にはそのような貨幣資本（家）と機能資本（家）の関係性が組み込まれているといってもよい。

（２）貨幣資本家・機能資本家の関係と複式簿記・会計

以上のように、複式簿記と会計の構造およびその両者の関係を貨幣資本と機能資本の対峙の中で明らかにすることができる。筆者は複式簿記の生成当初から、2つの資本（資本）の間での会計認識の相違をはらみ、計算だけでなく2つの資本の間における受託責任や報告の要素を潜在的にもっていたと考える。そうした関係を図にすれば上のような図5となる。

機能資本家は複式簿記の記帳を通じて自ら「企業管理計算」を行うが、貨幣資本家は企業経営の外部にあって直接に自ら「資本所有計算」を行うことができない。したがって貨幣資本家は、機能資本家に対して、貨幣資本家が求める「資本所有計算」の結果を何らかの形で責任をもって報告するように要請する。出資者勘定の期末の金額を計算して示すことがそのもっとも原初的な報告であり、複式簿記の記録・計算そのものが機能資本（家）から貨幣資本（家）への報告となる。出資者勘定の期末について出資者に示すことが、複式簿記の本来的な役割なのである。

複式簿記の生成当初、出資者たちは自らの出資額を秘密帳に記録し、一定の期間を経て出資額の期末について経営を担う者に秘密帳上に記入させ、皆で利益分配について確認したとされる。秘密帳での報告と利益分配はピランチオ(利

²³ 「発展的複記」については小栗〔2010a〕〔2012a〕参照。

²⁴ 「このピランチオは、今日の財産目録と利益処分計算書が一緒になった、いわば利益処分結合財産目録ともいえる財務表である」（渡邊〔2005〕3ページ）。

益処分計算書と財産目録が1つになった利益処分結合財産目録）という形態で行われた²⁴。ビランチオは実地棚卸をもとに帳簿記録も援用して作られる表であり、複式簿記の継続的な記録によって導かれるものではないが、複式簿記の発展の中で位置付けられるべきものと考えられる。帳簿上での損益計算が未完成で信頼を勝たせない間は、ビランチオの財産法的な損益計算により出資者勘定の顛末が明らかにされたのであるが、複式簿記が完成するにつれ損益法的な損益計算が損益勘定で行われるようになり、ビランチオは財産・資本の存在を立証する検算表の役割にとどまるようになる²⁵。また次第に決算残高勘定がビランチオにとって代わるようになり、そしてその後、残高勘定・損益勘定の段階からさらに財務諸表へと発展していくことになるのである。

このような報告を通して貨幣資本家は「資本所有計算」という会計認識を行うのであるが、逆にいえば報告なしには貨幣資本家は会計認識をすることができない。複式簿記からやがて会計（財務諸表）が生まれ、会計制度が形成されるのは、複式簿記の中にそうした報告の要素が胚胎しているからである。複式簿記を背後で規定する貨幣資本（家）と機能資本（家）の関係が株式会社制度の発展の中で分離・対抗へと向かう過程において、複式簿記と会計（財務諸表）が分立し、会計（財務諸表）が報告のためのものからさらに公開のためのものへと変容していくのである²⁶。

（3）2つの会計主体

会計を資本の自己認識と解して複式簿記と会計の仕組みを考え、その背後にある貨幣資本（家）と機能資本（家）の異なった認識を捉えてきたが、このような見方に立てば、複式簿記と会計は貨幣資本（家）と機能資本（家）の異なる認識の複合であることが分かる。認識は認

識行為から生まれるものであるので、その行為は主体的で意思的なものである。会計認識は会計主体によって行われるということが出来る。したがって、複式簿記と会計の背後には先の図で見たように貨幣資本（家）と機能資本（家）の2つの会計主体が存在するということになる。正確に言えば会計主体の原型であり、会計主体論を生む源泉である。理論としての会計主体論は、典型的には会計主体が資本主にあるか企業にあるかを論じるものであるが、そうした議論が生まれるのは複式簿記と会計が貨幣資本（家）と機能資本（家）の異なる会計認識の複合であるからである。

貨幣資本（家）と機能資本（家）の対峙の構造から見てやや単純化して言えば、複式簿記は主として機能資本（家）の観点から行われ、財務諸表は主として貨幣資本（家）の観点に立って作成・報告されると考えられる。複式簿記は主として「企業管理計算」を担い、財務諸表は主として「資本所有計算」を担うといってもよい。会計主体で見れば、複式簿記は企業体の観点で行われ、財務諸表は資本主の観点で作成・報告されるのである。原型となる会計主体の構造から見れば複式簿記と財務諸表はこのような位置づけとなるのであるが、会計主体論が論じられるのは財務諸表に関してであることに留意しなければならない。

長期にわたる複式簿記の発展を経た後、株式会社制度の確立の中で財務諸表が生成し、複式簿記による記録・計算だけでなく財務諸表による評価・報告が行われるようになると、財務諸表がどのような観点や目的に沿って作成・報告されるべきかが問題となる。どのような観点や目的かを表わす概念が会計主体である。論議としての会計主体論は財務諸表に関して展開されてきたといえる。

会計主体論は財務諸表の作成・報告の主体（観点や目的）を論じるものであるので、極論

²⁵ 「今や、ビランチオは損益計算でなく、財産・資本の存在を立証する検算表の役割を担った資産合計＝負債・資本合計の平均表に転化したのである。」（泉谷〔1997〕294ページ）

²⁶ 株式会社会計が報告のためのものから公開のためのものへ変容していくのは株式会社における「所有と機能との分離」が徹底することによるものである。詳細については小栗〔2012e〕参照。

すればそのベースとなるのは資本主理論であるといつてよい。なぜならば財務諸表は主として資本主の「資本所有計算」のために作成・報告されるものであるからである。歴史的に見れば、資本主理論を出発点に、様々なヴァリエーションを経て次第に企業主体論へと進むことになる²⁷。なぜどのように資本主理論が企業主体論へと変わっていくかは重要な検討課題であるが、資本主理論が次第に企業主体論へと変化していくのは、複式簿記・会計を背後で支える貨幣資本(家)と機能資本(家)が会計主体の原型として相互に作用しあうからであり、その関係が変化していくからである。したがって、会計主体論を論じるうえでも、貨幣資本(家)と機能資本(家)の2つ資本が会計主体の原型として存在していることを見なければならぬ。

この会計主体はまた会計客体でもある点にも留意しておきたい²⁸。すでに述べたように、会計は資本の自己認識である。資本は自己の存在を客体(会計対象)として、観念の中で自らを認識しようとする。認識主体である資本が自らを客体として認識するのであり、客体と主体は同一であるということになる。客体である資本の運動が、主体でもある資本の認識における像として描かれるのが簿記・会計であり、会計認識の中に資本の特質が刻み込まれるのである。貨幣資本家と機能資本家の会計認識はそれぞれ「資本所有計算」と「企業管理計算」となると述べたが、「資本所有計算」は貨幣資本の存在(客体)に立脚した主体の認識であり、「企業管理計算」は機能資本の存在(客体)に立脚した主体の認識であるといえるのである。

4. 会計認識の構造

(1) 資本運動と認識方法

ここまで論じてきて、ようやく会計認識の内

在的な構造を検討することが可能な地点にまでたどりついた。これまでの検討は会計認識が何であるかを理解するための背景的で外延的なものである。しかし筆者は、会計認識だけを純粹に論じることはできないと考える。なぜならば、今述べたように主体の認識の構造は客体(存在)の特質に立脚しているからである。それは例えば、複式簿記の原型となった借方残高勘定と貸方残高勘定間の複式記入(主体の認識)が、客体(存在)である貨幣資本と機能資本の関係から生まれたものであることに現れている。貸方と借方による複式記入という認識方法はその前提に資本関係を置くことによって初めて十全に解明されるのである。

しかし筆者は、会計認識において資本の運動がそのまま反映されると見ているわけではない。かつての個別資本説は個別資本の循環運動 $G-W-G'$ (貨幣資本 G から商品資本 W を経て増殖した貨幣資本 G' へと至る運動) が複式簿記の勘定による記帳の中に反映されると捉え、 $G-W-G'$ を説明の原理としてきた。そうした見解は多くの簿記・会計の解説書に大きな影響を与えてきた。だが個別資本運動 $G-W-G'$ は資本の運動を単純化したモデルの1つであって、それを勘定の説明原理とすることには無理があるといわざるをえない²⁹。会計認識には認識であるがゆえの独自の論理構造があると考えられる。困難な作業ではあるが、会計認識の独自の論理構造を明らかにしつつ、同時にそれが資本の運動の反映物であることを明らかにすることが必要なのではないか。

筆者は、会計認識は資本の運動を何らかの形で反映するものという立場に立っているが、それを $G-W-G'$ だけから説明できるとは考えていない。繰り返して述べてきた貨幣資本と機能資本の分立関係も資本の運動を説明する論理の1つなのである。 $G-W-G'$ はあくまでも資本の

²⁷ 資本主理論については桑原〔2008〕参照。

²⁸ 主体と客体の同一性を「主体としての客体の論理」として論じたのは馬場〔1975〕である。田中〔2006〕はさらにその観点を発展させ、「これまで会計主体であるとされてきた企業資本は、同時に会計主体でもある」(28ページ)として、会計主体と会計客体の同一性を展開している。

²⁹ 個別資本説の検討については小栗〔2012〕参照。

運動を説明する1つの論理でしかなく、それにとらわれずに簿記・会計を多面的な資本の運動や形態と関係づけて論じるべきであろう。また別稿で明らかにしたように、 $G-W-G'$ を単純な取引の形態ではなく一定の自立した資本の形態として見ることも重要である³⁰。

他方、近年の会計研究では、会計認識を数学のように扱ったり、経済モデルで説明したりすることも多くなっている。そうした研究は果たして複式簿記・会計の本質を捉えることができるであろうか。リトルトン³¹は会計学を社会科学（経済学）と抽象科学（統計学）の中間に位置する学問としている。筆者もそれに近い捉え方をしており、会計学は経済学的要素と数学的要素の双方に立脚した独自の認識に関する科学であると考えている。経済学は経験科学（実体科学ともいう）であり数学は形式科学であるが、会計学は経済学と数学のどちらにも還元できない科学であるということができる。

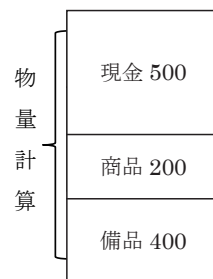
経済学における実体の論理がそのまま会計認識の論理とはならないことは、上で述べた $G-W-G'$ が説明原理とならないことに示されている。他方、数学は人間1人もリンゴ1個もすべて形式的な1という数字に還元して数字の間の法則を明らかにする形式の論理による学問である。簿記・会計では現金100も商品100も同じ形式的な100という数値に完全に抽象化してしまうわけではない。簿記・会計では金額について数学的に扱うが、いくら現金いくら商品というように経済的実体についての認識も重要となる。企業管理として物量計算の要素も重要であるからである。その意味で、会計学は半形式的な科学であり半実体的な科学である。簿記・会計は半実体的・半形式的な要素を組み込みつつ独自の勘定の論理として構築されたといつてよい。

（2）物量計算と価値計算

その際に、実体を抽象化してどの程度の形式（数値）としていくかが問題となる。先に単記式簿記の段階では財産の物量計算が行われていたと述べたが、そのような財産管理における物量計算では、現金いくら、商品いくら、備品いくらというように個々の財産の数量（金額）が管理上、重要となる。そこではもちろん財産の個別性（現金と商品が異なるということ）が大きな前提である。それゆえにこの段階では財産はばらばらな存在であり、財産管理における財産は単なる雑然とした集合体にしか過ぎない。

馬場・内川〔1960〕は、数量計算と価値計算の関係について論じる中で、そうした財産は「いわば漫然たる、偶然な財貨の集まりにすぎない」とし、「こうした財産は、それらの財貨の全部を統一して、これを1つの財産集団たらしめるという必要のもとにおかれているものではない」と述べている（馬場・内川〔1960〕8ページ）。単記式簿記には借方も貸方もなく、最初は備忘帳のような単一帳簿記録で始まり、次第に現金・債権債務・商品・備品のそれぞれが何らかの帳簿によって記録されるようになっていく。泉谷〔1997〕はそれを複冊帳簿制と呼んでいる³²。図6はそれをイメージ的に縦に重ねて表示したものである。

図6 単記式簿記における物量計算



³⁰ 試算表と $G-W-G'$ の関係については筆者は独自の見解を提起している。小栗〔2012 d〕参照。

³¹ Littleton〔1953〕8p.

³² 「控え帳と現金出納帳で始まる会計記録は、13世紀から14世前半に見られた取引形態分冊化の進行に伴って、帳簿は複冊帳簿制となり、14世紀後半には分冊化下帳簿の債権債務帳への統合」が進行していく（泉谷〔1997〕317ページ）。

全体で合計いくらということは財産管理としては意味がなく、現金や商品、備品の個々の在り様と数量が問題となる。単記式簿記のこのような財産管理計算においては利益計算は行われない。あえて利益を計算するとすれば、期首の出資額を定め、期末の（正味）財産全体の合計額との差額を求めることになるが、それは財産管理計算の求める計算ではない。また個人ないしは家族の経営においては頻繁に資本の引出しが行われており、利益計算は事実上、不可能である。歴史的に見て、複式簿記生成以前の単記式簿記においては利益が計算される仕組みは形成されていない。個々の財産の数量を計算するにとどまるという意味で計算の抽象度は低いといえる。

複式簿記の生成によって単なる財産管理の物量計算から利益を認識する価値計算が初めて可能になる。先に述べたように、複式簿記は、単記式簿記の借方残高勘定しかない段階から、貸方残高勘定の登場によって借方勘定と貸方勘定との複式記入が行われるようになったことで誕生したものである。貸方残高勘定は出資額（資本）を表わすのであるが、その額が示すのは価値量である。例えば、現物出資や現金出資のいずれであっても、その形態に関係なく出資総額の計算が重要となる。つまり、財産管理計算にはなかった価値量を示す計算が貸方残高勘定の役割である。借方側では様々な財産に分かれているが、それを貸方側では価値量の塊りとしてとらえるのである。

馬場・内川〔1960〕は、「価値計算の発展にとって決定的なことは財産が統一体となる点にある」として、「これらの財産の全体はもはや偶然な財貨の集合ではなく、有機的に編成された集団をなすように」なり、「全財産が統一的価値として理解される結果、全財産は元本または基金の意味をもってくる」と述べている（馬場・内川〔1960〕8ページ）。

つまり貸方が価値総額（価値量）を表わすこ

とになることで、借方の雑然とした集合体であった財産（資産）も有機的一体的なものとして認識されるようになり、財産合計額を価値総額（価値量）として示すようになる。

図7 複式簿記における物量計算と価値計算

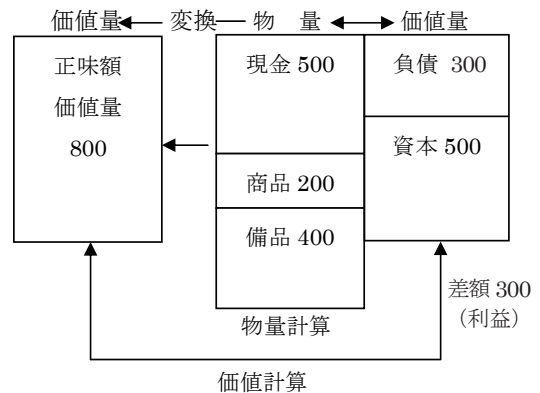


図7のように貸方という価値の鏡に写すことで、借方も自らを価値量として認識するのである。そして貸方の出資額500と借方の期末正味資産（資産－負債）800を対比することで、そこから利益を計算することが可能となる。複式簿記によって初めて期首の価値と期末の価値を比較して利益を計算するという価値計算（財産法的損益計算）が誕生するのである（今日の表現でいえばストック比較計算である）。単記式簿記から引き継いだ、借方における様々な資産の物量計算も依然として重要であることも強調しておかなければならない（今日では補助簿がその役割を担う）。借方は財産管理のための物量計算を基本的に担いつつ、そのばらばらな財産を合計して統一的な価値量に変換すること（後には財産を評価すること）を通じて価値計算に関わるのである。

こうしたストック比較による価値計算は貨幣資本家にとっては資本所有計算に適したものとなるが、価値計算はさらに発展していかざるをえない³³。

³³ 歴史的にも複式簿記の生成の中で生まれた Bilanzchオは、帳簿記録における損益計算が未完成の段階でこのような財産法的損益計算を担ったとされる（泉谷〔1977〕294ページ）。しかしその後、複式簿記が発展し損益法的な損益計算が完成を迎えると Bilanzchオの役割は薄れていくことになる（同上）。

（３）費用・収益による価値計算

それとともにもう1つの価値計算が発展し、複式簿記における価値計算は完成を迎える。費用と収益による価値計算（損益法的損益計算）である。財産を保有するだけでは利益は生まれない。財産を増殖させるために機能させる（経営する）ことによって利益は生まれる。財産を資本として保有し増殖を待つのが貨幣資本家であるが、財産を機能する資本として投下し活用することで増殖を実現するのが機能資本家である。財産を費用に変え、それを収益に転換するのが本来の経営活動（資本の機能）である。機能資本家はそうした資本の投下分を「費用価格」として認識する。

「商品の価値のうち、費消された生産手段と労働力の価格を表わすこの部分は、ただ、その商品が資本家に費やさせたものを表わすだけであり、したがって資本家にとっては商品の費用価格をなすものとなる。」（『資本論』第3巻、34ページ）

機能資本家の観点からは、費用と収益によって利益が計算されるのである（今日の表現でいえばフロー比較計算である）。資本の運動（機能）という面から見れば、利益は費用と収益を通じてしか生まれないとっても過言ではない。フローである費用と収益から生まれた利益がストックの価値量に付加されることによって資本の増殖が貨幣資本家に対して明らかにされるのである。機能資本の観点から見ればあくまでも利益は費用・収益からのみ生まれるとすることができる。

そこで問題となるのが費用・収益の性格である。一般的説明では費用・収益は名目勘定とされ、現金等の資産の増減の原因を示すとされている。実体的な資産の増減の影を映すものとされる。しかし、名目という意味は残高として存在しないということであって、実体がないという意味ではない。費用と収益から計算される利益も名目的で実体がないといえるであろうか。その考え方に立てば資本も名目的なものとなっ

てしまう。

筆者は費用・収益を実体的なものとする立場に立っている。当然のことながら、利益も実体的で実在的なものと見るべきである。利益は目に見える財貨の形では存在せず、計算の中で価値量としてのみ存在している。しかし、直接目に見えないからといって利益は存在しないということにはならない。複式簿記の生成によって価値量で計算する仕組みが作られたことで、利益が捉えられるようになったのであり、実在する価値量として認識されるのである。単記式簿記では目に見える財産の物量計算しかできなかったものが、複式簿記へと発展することによって、直接目には見えないが資本運動の中に存在するはずの価値量を計算することができるようになったといえる。資本（家）の認識においては、「費用価格」という経済学的規定にあるように、費用・収益は価値量として実体的なものとして捉えられるのである。そこでは費用は費消されるマイナスの価値量であり、収益は流入するプラスの価値量である。

費用についてはさらに独自の性格がある。費用は資産と交換された実体的な用役を表わすものでもある。例えば、給料は労働者の労働（力）に与えられるものであるが、労働（力）は用役として実体的に資産と同様に存在している。しかし用役である労働（力）は保有ではなく新たな価値を生むために費消されることが目的の存在である。資産（現金）と交換された費用（労働）は用役として存在するとともに、その費消によりマイナスの価値量に転化すると考えられる。費消の有無は決算によって確定されるが、その確定の中で資産と費用の配分・区分がなされるのである。

（４）費用・収益勘定の関係

費用を実体的な用役とみる場合、勘定間の関係はどのように捉えればよいのであろうか。筆者は、用役として存在する費用が費消されることによって、いったんは投入された資本をマイナスの価値量という形で減少させることになり、それに代わって新たなプラス価値量である

収益が流入し資本の補填と増殖をもたらすことになると考える。以下に勘定の関係により検討してみたい。

①資産（現金）を費用（用役）に転換（費用の発生）

費用 100 / 資産 100	費用	資産	
	100	100	

②費用（用役）の費消により、先の投入資本 100 を減少

資本 100 / 費用 100	資本	費用	
	100	100	

*（投入資本をすべて費用として費消するものと想定）

③収益（新たな価値）が流入し、資産（現金）が増加（収益の発生）

資産 150 / 収益 150	資産	収益	
	150	150	

④収益の流入を通じて、資本の補填と増殖をもたらす

収益 100 / 資本 100	収益	資本	
収益 50 / 資本 50	100	150	100
	50	100	50
	50 が利益（資本増殖分）		
	振替		

通常の仕訳は①費用の発生と③収益の発生となるが、ここでは②と④を追加している。

②は費用（用役）を費消し投入資本を減少させる仕訳であるが、先に見たように実体的には投下資本部分である費用が、新たな価値（収益）に変態するために費消によってマイナスの価値量として消滅（流出）する状態を表わしている。費用（投下資本）の費消は先に投入されていた資本の減少を意味することから論理的には、費用の減（費消）と資本の減（消滅）とが勘定間

で生じることになる。

④は収益の流入により資本の補填と増殖がもたらされる仕訳であるが、収益は費用である投下資本の変態によって生み出された新たな価値増殖分であるので、先の投入資本に新たに付加されることになる。しかし、②において費用（用役）の費消により先の投入資本は減少しているため、それを収益で補填しなければならず、その補填後の収益の剰余分が正味の資本増殖分となる。それが利益である。

その増殖分である利益が資本に振り替えられることによって、当初の投入資本の増殖として表わされることになる。ここでは、投入（流入）資本の正味変動はなく、収益が資本と入れ替わる形で増減が生じるのみとなる。収益は経済学的にみれば「費用価格＋利潤」であるが、それに対応するように、費用がその費消によって資本を減少させるのに対して、収益は減少した資本（費用の費消分）を補填したうえで利益（利潤）を生み出すのである。費用は実体的なものであると述べたが、収益も実体的なものである。収益も、実体的な費用（用役）の転形物であり市場を通じて実現する新たな価値形成物（プラス価値量）である。それは回収・増殖資本として存在する実体的なものといわねばならない。

このようにみれば、費用勘定と収益勘定が価値形成に関わる独自の勘定であり、新たな価値形成のための費消と新たな価値形成物の流入によって資本の回収と増殖（利益）を示すものであることが明らかとなる。その意味では、費用と収益によってのみ利益が計算されるのであって、資産・負債・資本だけでは差額は計算されるが利益は計算されないといえることができる³⁴。

実際には行われない②と④の複記ではあるが、②と④が行われるとすれば費用が価値形成のためにいったん資本を費消し、それによって新たな価値として収益が発生して資本を補填し増殖させる資本運動の過程を明確に映し出すこ

³⁴ 費用と収益から計算される利益と資産・負債・資本から計算される差額との関係は、笠井のいう損益勘定の余剰性と残高勘定の欠如性との関係に通じるものである（笠井〔1986〕）。損益勘定から資本勘定への利益の振替が行われるのも、余剰性＝欠如性によって説得的に説明されている。

とができる。従来から複式簿記が投下資本回収計算を表わすとされてきたが、②と④はまさに投下され費消された資本が回収され補填されることによって利益を生み出す過程を表わすものとみることができる。

しかし実際には①と③の複記のみが行われるものであることは周知の通りである。①と③の複記では決算において設定される損益勘定への費用・収益の振替が必要となる。損益勘定への振替によって利益の把握を明確に行うことができるのであるが、最終的にはその利益は資本金に振り替えられ、増加した期末資本として表わされる。なぜ資本への利益の振替を行うのであろうか。利益を資本に振り替えるのは、損益勘定が資本勘定と同じ価値量を表わす勘定として関係しているからであり、利益が資本の増殖であると観念されるからである。そうであるとするれば、収益・費用の損益勘定への振替は、実質的には資本勘定を増減させていることになり、②と④の複記と同じこととなる。②と同じ費用勘定の貸方記入、④と同じ収益勘定の借方記入は資本勘定との間の複記の代替として損益勘定への振替の中で行われているのである。②と④の複記をしない代わりに損益勘定による利益の計算と利益の資本勘定への振替を行っているといつてよい。

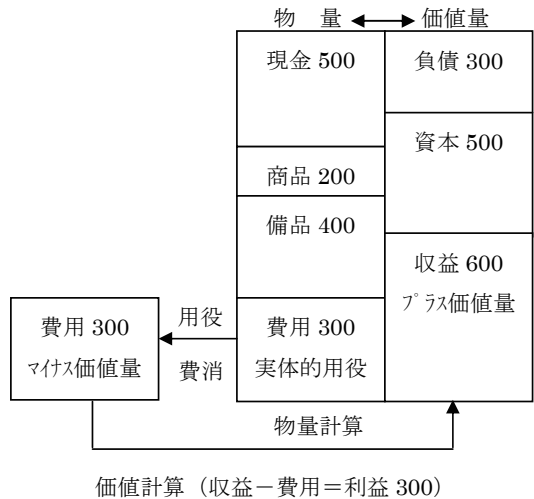
こうした論理的に存在すると思われる②と④の隠れた複記を想定することによって、「貸方・借方勘定間複記」が企業財産の正味変動をもたらし、「借方勘定間複記」や「貸方勘定間複記」は企業財産および投入資本の正味変動なしに財産および資本間の増減をもたらすという複記の法則ともいべき論理が貫徹されることになる³⁵。

このように費用は資産と同様の実在の勘定として物量計算の対象となる勘定であると同時に、マイナスの価値量として価値計算の対象となる独特の勘定である。費用勘定は財産性をもつ勘定であると同時に、資本勘定や収益勘定に

対して価値量として関係する勘定の性格ももつのである。前者を物量勘定、後者を価値量勘定と呼ぶとすれば、費用は物量勘定でもあり価値量勘定でもあるといえることができる。

図8は、残高試算表における資産・負債・資本・費用・収益の関係を示したものである。物量勘定である費用が価値量勘定に変わることによって収益が生まれるのである。費用が収益に転換するといつてよい。マイナスの価値量（資本価値量の減少）がそれを上回るプラスの価値量（資本価値量の増殖）に転換するのが資本の運動の根幹をなすのであり、費用と収益はその意味で本質的に対応関係にあるのである。

図8 残高試算表と費用・収益による価値計算



機能資本（家）の観点から行われる複式簿記においては、以上のような意味で利益は費用と収益から計算されるのであり、そして費用と収益から導かれた利益が資本勘定に振り替えられることによって、貨幣資本（家）に対して期首の資本を期末の資本が上回った差額が利益として示されるのである。

残高試算表はこのような複式簿記における物量計算と価値計算の全体像を表わすことができるのであるが、そうした意味で、複式簿記の計

³⁵ 複式記入を構成する勘定の関係は、「貸方・借方勘定間複記」「借方勘定間複記」「貸方勘定間複記」の3つから成ることについての詳細は小栗〔2012〕参照。

算構造は残高試算表においてもっとも鮮明になるということができる。筆者は別稿で、残高試算表においては借方側（資産＋費用）が「投下資本態」として、貸方側（負債＋資本＋収益）が「源泉資本態」として表わされていると述べたが、本稿の行論に則してみれば「投下資本態」は機能資本の動態を「源泉資本態」は貨幣資本の動態を示すものと捉えることができるのである³⁶。

5. おわりに

以上、貨幣資本・機能資本の概念から始めて、単記式簿記から複式簿記への生成過程をたどりながら、複式簿記が物量計算と価値計算を統合した計算構造を完成するに至ったものであることを論じてきた。そのような複式簿記は当初から会計（財務諸表）へと発展していかざるをえない報告の要素を胚胎していたこともすでに述べた。複式簿記からやがて会計（財務諸表）が生まれ、会計制度が形成されるのは、複式簿記の中にそうしたものの芽があるからに他ならない。複式簿記を背後で規定する貨幣資本（家）と機能資本（家）の関係が株式会社制度の発展の中で分離・対峙へと向かう過程において、複式簿記と会計（財務諸表）が分立し、会計（財務諸表）が「報告」のためのものとして発展し、やがて証券市場の展開の中でさらに「公開」のためのものへと変容していくと考えられる。

そうした会計（財務諸表）の発展・変容を解き明かすには、財務諸表の構造（制度構造および計算構造）を明らかにする必要がある。筆者は複式簿記とは区別される財務諸表独自のそう

した構造が存在すると考えている。別稿で述べたようにそれは理論と制度の権威によって支えられる構造でもある³⁷。

本稿で明らかにしたのは複式簿記・会計の理念的な構造にすぎない。そうした複式簿記・会計の理念的な構造は、実際の経済的發展の中で様々な変化を強いられるものとなる。

借方側に主として機能資本の動態が現れると述べたが、今日のもっとも大きな変化は機能資本が「貨幣資本化」していることである。「貨幣資本化」は2つの形態をとって現れる。1つは子会社への投資である。機能資本家が子会社による企業集団を形成するために株式保有へと向かうのであるが、その場合、機能資本家は「貨幣資本家」へと変容する。2つ目は金融への投資である。今や多くの企業は様々な金融商品への投資を行い、本業からの利益だけではなく金融投資からの利益（評価益を含む）を目論むのであるが、その場合、機能資本家はやはり「貨幣資本家」へと変容するのである。前者については連結会計の展開となって現れ、後者については金融商品会計をはじめとする時価評価会計の展開となって現れると考えられる。

貸方側の貨幣資本（家）も変化してきている。別稿で述べたように、株式会社における「所有と機能の分離」が進む中で、機能資本に出資し会社経営に関与する古典的な出資者（株主）の存在は希薄となり、会社を擬制資本の塊りとしてとらえ擬制資本の価値変化に投資をする新たなタイプの「株主」（投資家と呼ぶ）が貨幣資本の主役となってきている³⁸。したがって同じ

³⁶ 残高試算表は機能資本と貨幣資本の関係とともに個別資本運動も表わしており、まさに複式簿記は企業資本の運動を映し出すものとして完成し、今日も機能しているということができる。小栗[2012d]参照。残高試算表に関する論議については石川[1993]参照。

³⁷ 小栗[2012b][2012c]参照。

³⁸ 「証券市場の発達、生産資本を支える古典的な「株主」ではなく、擬制資本に資金を投じる「株主」への質的变化をもたらしている。そうした擬制資本へ資本投資を行う「株主」を投資家と呼ぶことができる。今日の株式会社では従来の株主に代わって投資家が貨幣資本家の主役を担うに至ったと見ることができる。」「投資家は専ら流通市場における存在であり、その資本が会社の経営（生産・流通）に投下されるわけではない。古典的な株主はその資本を会社経営に投じているので、その投下の結果（損益計算）については報告を受けることが当然であったが、ある意味で投資家は報告を受ける関係にはない。株主への報告に代わったのが投資家への公開であった。証券市場が発達し、投資家が擬制資本の運動を支えるようになったことで、擬制資本の価値を測るための会計情報の提

貨幣資本といっても、古典的な出資者・株主と今日の投資家では会計認識においても大きな違いが生じてきているのである。

こうした変化は財務諸表の構造に現れるに至っている。複式簿記の計算構造を前提としつつも、ある意味で複式簿記の論理から離れて財務諸表の構造が理論的にも制度的にも構築されてきているのである。貨幣資本と機能資本が今日的な変化を遂げる中で、複式簿記・会計も大きく変容してきているといえることができる。

すでに紙幅も尽きており、財務諸表の構造についてはあらためて稿を起すこととしたい。

<参考文献>

- 有井行夫 [1991] 『株式会社の正当性と所有理論』 青木書店
- 石川純治 [1993] 「試算表等式論覚書 (2)」 大阪市大『経営研究』 43 巻 5・6 号、44 巻 1 号
- 泉谷勝美 [1980] 『複式簿記生成史論』 森山書店
- [1997] 『スンマへの径』 森山書店
- 小栗崇資 [2001] 「企業会計の機能と会計規制」 『駒澤大学経済学論集』 第 32 巻第 2・3・4 合併号
- [2002] 『アメリカ連結会計生成史論』 日本経済評論社
- [2005] 「証券市場の共同管理とディスクロージャー規制」 『資本主義はどこまで来たか—脱資本主義と国際公共性』 日本経済評論社
- [2006] 「株式会社会計の構造—制度と計算の関係」 『会計』 第 170 巻第 5 号
- [2007] 「現代株式資本の自己否定性—法・会計との交錯」 『季刊経済理論』 第 44 巻第 1 号
- [2010a] 「複式簿記の構造と会計—2 つの二重性の視座から」 『駒澤大学経済学論集』 第 42 巻第 1 号
- [2010b] 「会計基礎概念の原理的探求」 『駒澤大学経済学論集』 第 42 巻第 2 号
- [2011] 「会計の経済学的解明—資本主義における会計の位相」 『駒澤大学経済学論集』 第 42 巻第 3・4 合併号
- [2012a] 「複式簿記・会計の存立構造と計算構造」 『駒澤大学経済学論集』 第 43 巻第 1 号
- [2012b] 「複式簿記・会計の関係と存立構造」 『会計』 第 176 巻第 4 号
- [2012c] 「複式簿記の計算構造試論—企業資本運動の観点から」 『駒澤大学経済学論集』 第 44 巻第 1 号
- [2012d] 「複式簿記・会計と個別資本運動との関係」 『会計理論学会年報』 第 26 号
- [2012e] 「株式会社会計の基本構造」 『中央大学商学論纂』 第 54 巻第 3・4 合併号
- Oguri, T. [2005], “Functions of Financial Accounting and Accounting Regulation”, *Critical Perspectives on Accounting*, No.16
- 笠井昭次 [1986] 『会計構造論の研究』 同文館
- 木村和二郎 [1972] 『科学としての会計学 (下)』 有斐閣
- 工藤栄一郎 [2011] 『会計記録の基礎』 中央経済社
- 桑原正行 [2008] 『アメリカ会計理論発達史—資本主義理論と近代会計学の成立』 中央経済社
- 高山朋子 [1991] 「企業会計の計算構造と自己資本の意義」 『東京経大会誌』 第 173 号
- 武田隆二 [2008] 『最新財務諸表論』 中央経済社
- 田中章義 [1973] 「会計の社会性について—浅羽会計理論の検討」 『東京経大会誌』 第 81 号

供、すなわち公開が求められるに至ったと考えられる。それは株式会社における「所有と機能の分離」が進行し、証券市場（証券取引所）が資本主義経済の中心となったことの必然的な結果でもある。」(小栗 [2012e])

- [1974] 「いわゆる個別資本説の方法
について—会計の形態規定に寄せて」『東
京経大会誌』第86号
- [2006] 「会計学の根底にあるもの」『東
京経大会誌』第250号
- 千葉準一 [1980] 『会計の基礎構造』森山書店
- [1999] 『株式会社会計』中央経済社
- 津守常弘 [2002] 『会計基準形成の論理』森山
書店
- 中野常男 [1992] 『会計理論生成史』中央経済
社
- 西村 明 [2000] 『会計の統制機能と管理会計』
同文館
- 馬場克三 [1975] 『会計理論の基本問題』森山
書店
- 馬場克三・内川菊義 [1960] 『基本 簿記概論』
春秋社
- Littleton, A.C., [1953] *Structure of Accounting
Theory*, American Accounting Association,
Monograph No. 5. (大塚俊郎訳『会計理論
の構造』東洋経済新報社、1965年)
- 渡邊 泉 [2005] 『損益計算の進化』森山書店