

## 資本勘定の成立についての一考察

藤田, 昌也

<https://doi.org/10.15017/4493001>

---

出版情報 : 経済学研究. 56 (5/6), pp.109-118, 1992-04-10. 九州大学経済学会  
バージョン :  
権利関係 :

# 資本勘定の成立についての一考察

藤 田 昌 也

一  
端的に問題を提起してみよう。例えば次のような取引例があったとしよう。すなわち「今現金100円で営業を始めた」である。複式簿記においては次のように仕訳され、元帳に記録される。

仕訳	現金 100円	資本 100円
元帳	現金	資本
	100	100

これをいかに説明するのか、それがここでの問題なのである。何故ならば、ある論者によればこの仕訳の意は、まさに現金100円が資本である、あるいは資本としてとらえたということの意であり、したがってこの仕訳こそが、貸借対照表の両側の関係を、資本のあるいは資金の源泉・運用の二重性を示している根拠であると解されているからである。そしてそれがまたひいては会計上における「資本」概念の成立であると解されてもいる。しかし次のようないくつかの理由から、貸借対照表あるいは試算表の両側が、例えば資本あるいは資金の二重性を表しているという理解に賛成できない。

まず第1に、なぜ二重でなければならないか、あるいはなぜ三重や四重でないのかを説明しなければならないということである。例えば、事

業部別に分類されてもいっこうに構わないはずである<sup>(1)</sup>。そして現に多重・多式への試みもなされているのである<sup>(2)</sup>。

第2に、二重性という観点からすれば、果たして損益計算は可能であろうかということである。例えば上の開始仕訳につづいて、現金100円で商品を購入し、さらにそれを120円で販売するという取引を追加すると、二重性の観点からは、

(借方)	資本 100	(貸方)	現金 100
	商品 100		資本 100

(借方)	資本 100	(貸方)	商品 100
	現金 120		資本 120

ということになる。この結果、損益計算は不可能となることは、貸借対照表を作成すればただちに気がつくことである。

第3に、T字型勘定の首尾一貫した説明ができない。すなわち二重性論からすれば、貸借対照表あるいは試算表においては、T字型勘定の左右が二重性であるから、T字型の意味は、イコール(=)である。しかしたとえ二重性という立場にたってもやはり現金勘定のT字型は、残高を求めるものであって、この場合にはマイナスを意味することになる。したがって二重性論を固執すれば、ある時は、イコールをもって、

(1) 井尻雄士 『会計測定の基礎』

(2) 井尻雄士 『三式簿記の研究』 1984年、中央経済社

ある時はマイナスをもって、T字型を説明せざるを得ず、結局首尾一貫した説明が放棄されることになる<sup>(3)</sup>。以上の理由から、ここでは二重性論の立場を採らず、以下に簡単に説明するように、貸借対照表の両側は、被減数と減数の関係でなければならないと理解する。しかしこの立場にたてば、上記の開始仕訳をいかに説明するかは、逆の意味で重要な試金石となる。すなわち何故資本「勘定」が必要であるのか、両勘定が左右に対立しているのか、そして開始仕訳は冒頭の例示のようになるかである。

以下では会計構造の基本問題にたつて、資本勘定の成立の論拠を探っていききたい。

## 二

さて、会計の対象は資本運動であり、したがってこの資本運動に規定されて、会計構造が作られるという考え方がある。この理解からは貸借対照表に資本循環公式を持ち込んで、その構造を説明するという説明も生まれてくる。あるいは上で見たような二重性論もまた、資本あるいは商品の二重性の反映と見るかぎりでは、同様な理解に立っているということもできる。しかしここではかかる反映模写の立場あるいは素朴実在論の立場をとらない。すなわち会計を客観的事物の主観的反映とは理解しないのである。計算という一つの認識は、実践であり、一つの労働であるという理解からである。かかる意味ではまた会計計算も、「作る」ということの活動のひとつであると理解できる。したがってそれは、もっとも拙劣な建築師でさえ、最も優秀な蜜蜂よりも優越している所以は、まさに自分の

頭に描いたものを実現するか故であると説かれるように、自らの目的を実現する活動の一つでなければならない<sup>(4)</sup>。かくてまた損益計算という目的を実現する活動こそが会計であるということが出来る。

しかし、その目的の達成は、その目的の実現を可能にする規則・法則にしたがわなければならない。それは飛行機を飛ばすためには、流体力学の法則にしたがわなければならないという例えの通りである<sup>(5)</sup>。損益計算においてはその法則・規則は、基底的な会計構造から、さらに制度的規定にいたるまでを含む、いわゆる会計基準である。かかる意味では会計基準は、会計という世界認識の法則ということになり、会計構造は、人間の損益計算という目的のためにデザインした世界のパターンということができよう。ここで問題とする資本勘定成立の論理の模索は、その構造の成立の過程を描く事ではなければならない。

さてこの過程はすでに別において展開しているので、この稿の行論上必要な限りで簡単に要約しておきたい<sup>(6)</sup>。

いま次のような例を考えてみよう。すなわち①小麦100gをまず持っていたとして、②それと砂糖10斤とを交換する。③さらにこの砂糖10斤を小麦120gと交換するとしよう。小麦勘定および砂糖勘定は次のようになる(図1)。

(図1)

小麦		砂糖	
① 100g	② 100g	② 10斤	③ 10斤
③ 120g			

(4) ミハイロ・マルコヴィッチ 『実践の弁証法』、合同出版、1976年

(5) 馬場克三 『会計理論の基本問題』 6—7頁

(6) 藤田昌也 『会計利潤論』 森山書店 第1章

(3) 笠井昭二 『会計的統合の系譜』 1989年、29—32頁

しかるに小麦勘定、砂糖勘定のそれぞれを、それ自体独立して観察するかぎり、小麦や砂糖の単なる増減である。そして両勘定とも受け払いの記録にすぎない。勘定は現在高を示すにすぎない。ところがこの二つを、損益計算という目的のもとに関わらしてみると、次のようなことに気付く。すなわち小麦②100gが砂糖10斤を経て、③120gとなって戻ってくるということである。つまり砂糖10斤が理由はともかく価値変化を生じて、その結果小麦が100gから120gになったと言うことを示している。価値変化を生じた原因は砂糖の側にあるが、砂糖は自らそれを表現することはできず、小麦の②100gの払い出しと③120gの受入の差額として表現されていることになる。そこでいま小麦の量変化が砂糖の価値変化を表現しているので、小麦を表現財ということにしよう。しかるにこの計算はどのようになされるかである。ここで砂糖10斤の価値変化は②100gと③120gの差額として表現されるから、③120—②100gというフロー比較計算をすれば良いことになる。ところがこの計算を小麦勘定においてなさんとすれば、どうしても原初高たる①100gが邪魔になる。しかしだからと言ってこの原初高はなければならぬ。何故ならば②100gが払い出し可能なためには、前もって100gがなければならぬからであり、しかも表現財たる小麦はまず払い出しがあって、それから後、受入がなされるからである。したがってどうしても原初高がなければならぬ。したがって③120g—②100gを計算するには、計算上邪魔な原初高の①100gを相殺・中和化しなければならぬ。かくて①100g+③120g—②100g—①100gと計算しなければならぬ。かくて損益計算の一つの算式すなわちストック比較計算が成立するのである。

換言すればここにはじめて「現にあるもの」から「元あったもの」を差し引いて損益を計算するという会計構造がうまれてくるのである。すなわちまず以上のことで何よりも確認されなければならないことは、「現にあるもの」から「元あったもの」を差し引けば、損益が計算されるということの論拠である。すなわち純増減が損益であるという論拠はまず何よりもこの純増減が表現財の純増減であって、被表現財たる砂糖の価値変化、あるいはより一般化していえば、人間の経済活動を量的表現する表現財の純増減であるということである。したがって別言すれば価値変化、かくてまた人間の経済活動を表現しているという関係にないものの純増減は決して損益を示していないということの意である。したがって現金の収支差額はそれ自体としては、決して損益ではないし、また同様に、単なる財の純増減も決してそれだけでは損益ではありえないのである。まずこのことが極めて重要なこととして指摘されなければならない。

そして第2にその純増減の計算のためには、計算技術的に、先にみたように、「現にあるもの」から「元在った物」を差し引かなければならぬが、それは原初高を相殺して純増減を計算するためであるということである。したがって純増減量の計算と言うかぎりでは、バスタブの水の純増減量の計算とまったく同じであって、もと100リットルの水があり、一方で水を100リットル引き抜き、他方で120リットルを加えるという場合に、水の純増減量の計算において、 $(100 - 100 + 120) - 100$ とするが、この場合減数項目として原初の水100リットルがおかれる。差額を計算するという意味においてそれとまったく同じであるということである。

表現財の原初高は、損益の認識において表現

財のストック比較計算の計算要素として、控除項目にもなるのであり、その結果表現財の純増減計算の基準として機能するようになる。決して逆ではない。そして後との関連で注意すべきことは、この減数としての原初高の純増減計算上の機能は、資本を対象として計算するからではなくて、バスタブの例からも明らかなように、表現財の純増減を計算するために、計算上邪魔な、原初高を相殺するためのものである。

なお行論上複式簿記の成立を見ておこう。先の例において、一方の財の増減は他方の価値変化の表現であるとともに、自らもまた、被表現財であることを見てきたが、そこでこの例を小麦のみを唯一の表現財として固定し、しかも他の財の価値変化の表現は、すべてこの小麦の物量変化に委ねるようにすれば次のようになる。

(図2)

小麦		砂糖	
① 100g	② 100g	② 100g	③ 120g
③ 120g	原初高 100g		
	損益 20g		

まさにこれは複式簿記である。小麦勘定がやがて貸借対照表へと発展するストック比較勘定であり、砂糖勘定が損益勘定へと発展するフロー比較勘定であることが理解されるであろう。ここで小麦勘定が唯一の表現財の勘定であり、したがって当然に小麦の価値変化はいかなる場合も表現されることはないという関係にある。そして表現財の純増減=損益を計算するには、前と同様な理由により、損益算定の基準として原初高が計算要素として参加するのである。しかしまだこの損益算定基準としての原初高は、やがてなるにしてもまだここでは資本勘定ではない。

するとここで確認し、そして理解すべきことは、この原初高が次にみるように資本勘定・負債勘定に展開して行くのであるが、いずれにしろ原初高が発展・分化した資本勘定や負債勘定がなぜ貸方に記録されるのかということは少なくともここで理解されるであろう。それは以上の議論からも理解されるように差引差額計算において減数項目だからであって、T字型勘定は、まずは左側+、右側-の演算形式であり、+、-、=という演算記号の役割を果たし、被減数は左、減数は右に置かれるからである。したがって損益計算のために原初高は減数として機能するため減数の側すなわち貸方に記入されるのである。

しかしここでつぎの二つの問題を明らかにしなければならない。まず一つは、原初高がいかなる契機で資本勘定へと発展していくのかである。すなわち以上において損益算定の基準として原初高を、資本勘定とはいわず、原初高のまま通してきた。その理由の一つは、いわゆる出資額と限定しなくとも、出資、負債のいずれでも以上の展開はそのままあてはまるのであり、かつまた表現財の純増減も損益であることに間違いはないからである。したがって原初高が資本勘定と負債勘定に分化する契機を見付け出さなければならない。

もう一つの重要な問題は、なぜ開始仕訳として、

(借方) 現金 ××××

(貸方) 資本 ××××

とするかである。というのは(図2)からわかるように純増減を計算するために原初高を貸方に記入するのは、損益計算をする時点すなわち期末である。しかし通常の簿記は期末にはなく、開始記入として資本勘定に貸方記入するの

である。すなわち損益を計算するためだけであれば、資本勘定は期末に記入されて充分であるし、そしてそれはそれで貸借複記にはなっている。したがってこの問題は、貸借複記そのものの説明とは次元を異にすることになる。しかし、なぜ先に見たように期首あるいは事業開始時に記帳されるのか、である。そしてこの問題は極めて重要である。何故ならば冒頭のような開始仕訳こそが、 $A=K$ ということで象徴されるような、貸借二重性論を主張する論者の論拠の一つになっているからである。節を改めて考察をすすめよう。

### 三

まず第1の問題は先の原初高がいかにして資本勘定へと発展するのだからである。すなわち原初高が資本勘定と負債勘定との未分化であっても、(図2)は成り立つ。しかるにそれが資本勘定と負債勘定に分化するのは、したがって資本勘定が成立する契機となるのは、まさに負債との区別である。換言すれば損益計算において資本と借入金との区別の必然性があるからである。そしてその区別の必然性は、損益の分配の他にない。すなわち先の会計構造で求めた損益はその帰属はさだかでない。しかし借り入れた資本に対してはその中の一部を利子として分配し、そして残余を自己資本に分配するという、自己資本利益計算への発展が、この単なる原初高を、出資勘定と負債勘定の二つに分裂させるのである。重ねていえば純増減=損益の計算という論理次元では原初高がどこから由来するかはまったく関係なく、借り入れたものであろうと、自己の出資であろうと原初高でさえあれば純増減=損益の計算が可能である。しかし原初高が、

資本勘定と負債勘定に分化するのは自己資本と借入資本との区別からであって、借入資本が得るべき利益は、利子としてあらかじめ費用として計算され、自己資本に帰属する損益を計算するという自己資本所有者と他人資本所有者への損益の分配が、会計計算に組み入れられることによってはじめて、借入資本と区別されなければならないものとして資本勘定が確立するのである。かくて自己資本に帰属する損益の算定の基準として機能するために、資本勘定が成立するのである。それゆえ損益が利子と自己資本帰属利益に分裂することを契機として、先の原初高は負債勘定と資本勘定に分裂することになるのである。決して逆ではない。

いまこの過程をあまり良い例ではないかもしれないが、式で示せば次のようにいえるであろう。すなわち自己資本と他人資本の未分化の次元では、

$$\text{資産} - \text{原初高} [= (\text{資本} + \text{負債})] = \text{損益}$$

となるが、後との区別のために、ここでの損益を単に剰余としておこう。また、資本勘定と負債勘定が未分化のうち、純資産という概念もないであろうし、したがってかかる意味において資産という概念もない。それゆえつぎのように示すことが問題を明確にするためにも都合が良いと思われる。と同時に損益計算上におけるそれぞれの概念を定義することができる。

$$\text{財産} - \text{原初高} = \text{剰余} \quad \textcircled{1}$$

ここでは、たとえば財産が経済活動のために利用された財であるかどうかは、直接関係はない。財産は、原初高、剰余との①式の剰余を計算するという関係においてのみ定義される。原初高、剰余もそうである。

そして自己資本帰属計算へと発展することによって、

(資産－負債)－資本＝損益 ②

となる。そして当然他人資本に帰属する利益は「利子」として費用化される過程であると共に、純資産という概念が、したがって資産という概念の成立でもある。資産、負債、資本というそれぞれの勘定は②式の関係においてのみ定義されることになる。

かくてここに表現財の純増減の計算のために、計算上邪魔になっていた原初高を相殺するために、減数として機能していた「原初高」は、単に相殺するための技術的なものから、今や出資者と債権者への利益の分配を契機として、出資者勘定と負債勘定に分裂し、かくて出資者勘定は出資者に帰属する損益の算定基準として、したがって「資本勘定」として、自立するのである。かかる意味において資本勘定の資本という意は、価値増殖する経済学上の資本ではなくて、まさに出資者勘定であることが理解されるであろう<sup>(7)</sup>。と同時に次のことは理解されなければならない。すなわちなぜ負債勘定は資産勘定とは反対側に記帳されるかといえ、それは負債勘定はもともと原初高勘定であったということである。原初高であったがゆえに、損益算定に際して減数として機能し、それゆえに被減数たる資産勘定とは反対に記帳されるのである。けっして負債は負債たるがゆえに減数であるということではない。あるいは純資産を確定するがゆえに被減数たる資産にたいして反対側に減数として記帳されるのではない。逆である。負債は元来原初高であり、それゆえに叙上のごとく控除されなければならない、さらにまた剰余が利

子と自己資本帰属利益に分化することを契機として、その原初高が資本勘定と負債勘定に分化したがゆえにこそ、損益計算上純資産という概念があり得るのである。さらに単なる差し引き差額計算の減数たる原初高が、「資本」、「負債」というように源泉を表示しなければならない。このことがA=Kという二重分類の錯覚を生み出す原因となるのである。

ところで、第2の問題であるが、原初高勘定が、資本勘定と負債勘定に分裂したとしても、次の問題が残る。なぜ資本勘定は決算の時点すなわち期末ではなくて、冒頭のように事業開始時に仕訳・記帳されるかである。すなわち、仮に現金100円を借り入れたとき、借り入れた時点で次のような仕訳をしなければならない。

(借方) 現金 100円 (貸方) 負債 100円

なぜならば借入・返済そのものを記録にとどめなければならないからである。したがって損益計算のため、期末に記入しさえすればよかった先の原初高のうち、負債は、期末ではなくて借り入れた時点で上のように複記とならざるをえない。

しかし負債勘定と区別された資本勘定は、それでもなお期末に損益計算の時点で初めて、記帳されても損益計算にとっては充分である。事業開始時に冒頭で示したような複記がなされる必要はない。では資本勘定もまた期末の損益計算の時点で記帳されるのではなくて、期首にあるいは事業開始時に複記されるのはなぜかといえ、以上の類推からいけばまさに事業開始時に資本勘定を記入しなければならない、すなわち出資を記録しなければならないという事情がなければならないということである。そして出資が記録されなければならない理由はまさに共同出資であろう。共同出資において記録が必要で

(7) 資本勘定は、中世イタリアでは、まず資本主人名勘定であり、したがって当初は出資者別資本金勘定であったという。まさに出資勘定であったことがわかる。cf『簿記学入門』(木村・小島著、森山書店) 47～48頁。

ある理由は、出資者の持分確定と損益の分配のためである。なぜならば損益の分配のためにはその基準となる持分の変動を、出資・追加出資・引出という取り引きの度に資本勘定にその増減を記録しなければならないからである。このことが開業時すなわち出資の時に上のような記録をなさねばならなかった理由と考えられる。もとより個人企業であっても正確な損益計算のためには、出資・引出の記録は必要である。しかし家計と営業がさほど厳密に区分する必要がない状況のもとでは、個人企業において出資・引出を正確に記録する内発的な必要はそれ程強くはないであろう。開業時に冒頭のような資本勘定の記録が必要となった理由は、むしろ出資者相互の牽制と利益の分配のためにどうしても出資者別に出資の出入りを記録に留めなければならなかった共同出資に求めることができる。すなわちいわゆる資本主勘定の生成で、出資、引出、利子の支払い、利益の分配のためにどうしてもかかる勘定が必要とされざるを得なかったということである。個人や兄弟商会では当面しなかった会計上の一課題であった<sup>(8)</sup>。

かくてこのことから二つの事が導かれる。一つは資本勘定という場合の「資本」というのは、けっして現実に動いてるあの経済学の対象である資本のことではなくて、まさに出資「勘定」ということであるということである。もう一つは、以上のことから逆に共同出資が発達しない状況のもとでは、複式簿記は、必ずしも出資という意味での資本勘定はなくともよいということである。しかも損益計算を行う時点で損益算定基準として機能する仕組みでさえあれば、したがって原初高を相殺する仕組があれば十分だからである。極端に言えば、「資本」つまり「出資」勘定がなくとも、損益計算のためには原初

高を相殺しさえすればよいということである。かかる意味において、共同出資が発達した経済とそうではない経済とでは、まさに「資本」勘定、あるいは原初高や期首純資産の損益計算システムにしめる位置付けが変わる可能性があるということである。

次節においてはやや蛇足の嫌いがあるが、以上の我々の理解の証左となるかどうか、資本金勘定のない会計を紹介したい。

#### 四

前節において、資本勘定・負債勘定はもともと原初高であって、損益計算のために原初高を相殺するものであるということ、したがってそれゆえに原初高を相殺する方法はべつにもありうることを示唆し、さらに資本勘定は出資勘定であって、とくに共同出資において発達した勘定である旨を述べた。以上のような理解におい

(8) Geoffrey Alan Lee, *The Development of Italian Bookkeeping, 1211-1300*, ABACUS Dec. 1973, pp. 148-154

会計の成立・発展に最も役立った要因として、De Roover は、パートナーシップ、信用および代理人 (Agent) を挙げているが、そのうち、最も重要な要因としてパートナーシップを挙げ、その理由を次のように述べている。すなわち、12C では、まだパートナーシップは短命なもので、1 回限りの航海の期間だけ形成されて、その後航海の終結とともに解散された。次の世紀においては、一時的な [パートナーシップ] 協定から、より持続的なすなわち期間的なパートナーシップへと、とくにイタリアとシャンパニュー地方との陸上交易において、移行していった。その直接的な結果は、中世の帳簿記録係は、パートナーシップ [Firm] が一つの単位であり、資本と蓄積利益は、所有者の請求権を表すということを実感することであった。したがって新投資や引き出しによる所有者持ち分の変化を追跡すること、及びパートナーシップの取決めによって、パートナーに分配される損益を決定する仕組みを編み出すことが必要となった。(Raymond de Roover: *Business, Banking and Economic Thought* ed. by Julius Kirshner, The University of Chicago Press, 1974, pp. 120-121)



て極めて興味深い例として、中国の「龍門帳」がある。龍門帳は「資本勘定」が明示的ではない複式簿記の例である。この「龍門帳」は、中国で考案され、中国で最も古い複式簿記であるといわれる<sup>(9)</sup>。この特徴をここで充分に紹介する準備はないので、ここで関心のある箇所に限って、取引例をかかげて、しかもそれを貸借簿記のT字型勘定にのせてしめしてみよう<sup>(10)</sup>。

①、上袋本200冊を仕入れ、@銀5銭、合計銀100両は、茂記銀行より代金を引き出して支払った。

収 茂記銀行 来帳 銀100両  
付 上製図書仕入 去帳 銀100両

②、中華書店より、並製本400冊を@銀2銭、合計銀80両を掛で仕入れた。

収 中華書店 来帳 銀80両  
付 並製図書仕入れ 去帳 銀80両

③、中華書店から先日掛け仕入れした書籍代金合計銀80両を茂記銀行より代金を引き出して支払った。

収 茂記銀行 来帳 銀80両  
付 中華書店 去帳 銀80両

④、営業用書架を購入して、代金銀40両を手許現金で支払った。

収 現金(銀櫃) 来帳 銀40両  
付 営業用備品 去帳 銀40両

⑤、上製本100冊を@銀6銭で売り、代金合計銀30両の代金を受け取った。

収 売上収入(上製図書) 来帳 銀30両  
付 現金(銀櫃) 去帳 銀30両

⑥、上製本100冊を@銀6銭で売り、合計銀60両は茂記銀行へ預け入れた。

収 売上収入(上製図書) 来帳 銀60両  
付 茂記銀行 去帳 銀60両

⑦、大清図書館へ並製本200冊を@銀4銭、合計80両で掛け売りした。

収 売上収入(並製図書) 来帳 銀80両  
付 大清図書館 去帳 銀80両

⑧、運賃などの諸費用合計銀10両の代金を支払った。

収 現金(銀櫃) 来帳 銀10両  
付 運送諸費 去帳 銀10両

⑨、商務出版より歴史辞典500セットを@銀3両、合計1,500両で仕入れた。

収 現金(銀櫃) 来帳 銀1,500両  
付 歴史辞典仕入 去帳 銀1,500両

⑩、諸雑費銀5両、手許現金で支払った。

収 現金(銀櫃) 来帳 銀5両  
付 その他支出(雑費) 去帳 銀5両

決算につき、売上原価を計算したところ銀115両であった。

収 当期売上原価 来帳 銀115両  
付 当期売上原価 去帳 銀115両

以上の取引を「進」・「<sup>きよう</sup>繳」・「存」・「該」に分類して記帳するのであるが、ここではT字型で、P/LとB/Sにまとめてみよう。すると図3のようになる。

P/Lは収益と費用の対比であるから説明を要しないであろう。問題はB/Sの側である。資本勘定がないのに売上原価が記帳されることによって期間利益の計算がなされていることである。そこで売上原価がB/S上の貸方に記入されることの意味を考えることにしよう。売上原価はいうまでもなく、期首商品有高+仕入-期末

(9) (郭道揚『会計発展史綱』(中国廣播電視大学出版社, 1984年, 邦訳『中国会計発展史綱(上・下)』(津谷原弘訳, 文眞堂, 1990年) (邦訳318頁)。龍門帳については吉永心一「中国会計の発展」(『経済論究』75号), 「中国簿記の構造と特徴」(『経済論究』79号)がある。

(10) 前掲邦訳書 325~326頁

(図3)

繳	P/L	進	存	B/S	該	
			①仕入	100	①預金	100
			②仕入	80	②買掛金	80
			③買掛金	80	③預金	80
			④備品	40	④現金	40
		⑤売上	30	⑤現金	30	
		⑥売上	60	⑥預金	60	
		⑦売上	80	⑦売掛金	80	
⑧運送費	10				⑧現金	10
⑩雑費	5		⑨商品	1,500	⑨買掛金	1,500
売上原価	115				⑩現金	5
利益	40				売上原価	115
					利益	40

(図4)

存	B/S	該	
①仕入	100	①預金	100
②仕入	80	②買掛金	80
③買掛金	80	③預金	80
④備品	40	④現金	40
⑤現金	30	⑧現金	10
⑥預金	60	⑨買掛金	1,500
⑦売掛金	80	⑩現金	5
⑨仕入	1,500	仕入	1,680
期末有高	××	期首有高	××
		利益	40

(図5)

B/S (整理後)			
期末商品有高××	①預金	100	
③買掛金	80	②買掛金	80
④備品	40	③預金	80
⑤現金	30	④現金	40
⑥預金	60	⑧現金	10
⑦売掛金	80	⑨買掛金	1,500
		⑩現金	5
		期首商品有高××	

商品有高によって計算されるので、この売上原価に代入することにしよう(図4)。当期の仕入は合計1,680であるから、次のようになる。仕入は貸借相互に相殺して整理すると以下のようになる(図5)。

しかるに借方側の期末商品有高以外の項目は、当期純資産増加分、そして貸方側は、期首商品有高以外の項目は純資産減少分であるから、簡単に次のように書き替えられる。

すなわち、いわゆる「資本勘定」を記入しないことによって、純資産の増減変化が計算されることになっているわけである。あるいは行論上からいえば損益計算のために純資産の増減を計算するために相殺されなければならなかった

(図6)

B/S (整理後)		
期末商品有高××	当期資産減分	
当期資産増分	当期負債増分	
当期負債減分	期首商品有高××	
	利益	40

原初高は、最初から記入されないし、またそれゆえにその原初高を相殺するために必要であった「資本勘定」もここでは不必要となっているのである。換言すれば「資本勘定」が果たすべき機能は、逆に「資本勘定」がないことによって果たされているということがいえるわけである。かかる意味では、この「存」と「該」の比較もストック比較計算の一つの形態ということ

ができよう。

ただ本来ストック比較計算は、企業の開始時から、損益計算の時点までの累積損益を計算する、すなわち全体計算をするのであるのが、龍門帳では「資本勘定」が明示的ではないことによって、単に期間計算におわってしまっている。したがって各期間の損益の処分の過程は明示されないということになってしまっていることは指摘しておきたい。この結果、ここでは明示されない「資本勘定」は、損益が処分された後の資本勘定であるということ、かくて每期首の資本勘定は増資・減資されたのちのものであるということ、換言すれば、個人企業の可能性を充分伺わせる。

以上、このように「龍門帳」の例は、資本勘定が明示されないということによっていみじくも資本勘定は、原初高を相殺するものであるということ、すなわち資本勘定は減数項目として機能するというを、したがって貸借対照表の貸借の対立は、被減数と減数の対立であることを示してくれているのである。それと同時に事業の開始時において、

(借方) 資産 ×× (貸方) 資本 ××  
とする仕訳は、やはり資本勘定を、損益算定の

時点ではなく開始時に明示しなければならない特別な理由がなければならないということを一方で示唆しているものといえる。

かくて次のようにいうことができよう。すなわち第1節でみてきたように単に価値変化を表現するだけであるならば、資本勘定と負債勘定を分化させる必要もないし、またこの稿の冒頭で示したような開始仕訳をする必要もない。あたかもバスタブの水の純増減を計算するがごとくに、元々あった水(原初高)を相殺するために、現在高-原初高を計算しさえすればよい。しかし会計計算は、自己資本に帰属する利益と他人資本に帰属する利益と分割することによって、この元の在高に相当する原初高勘定をまず資本勘定と負債勘定に分化し、次に開始仕訳において資本勘定を記帳するということによって、自己資本相互の持分関係を示したということである。かかる意味においてこの最も単純な会計構造においてすら、損益計算はまた同時に損益の分配計算であるということができよう。あるいは換言するならば、損益計算は、剰余の計算であるとともにその分配計算であるということ、例えていうならば剰余計算を内容とし、分配を形式とした計算形態ということができよう。