

損益勘定の生成に関する構造論的考察

藤田, 昌也

<https://doi.org/10.15017/4494367>

出版情報：経済学研究. 61 (3/4), pp. 99-109, 1995-10-01. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



損益勘定の生成に関する構造論的考察

藤 田 昌 也

—

中世イタリアに起源をもつ貸借複式簿記が、ストック（在高）比較計算を主として成り立っているのか、それともフロー比較（損益あるいは費用収益）計算を主として成り立っているのか、を会計構造論的に検討するのがここでの課題である。このことの意は、仮にイタリア式簿記がストック比較計算に起源を有するとすれば、他方にフロー比較に起源をもつ簿記の存在の可能性を暗示することになるとともに、イタリア式簿記が決して普遍的なものではないことを示すことになる。このことはたとえばアジアに生まれた簿記の分析にイタリア式簿記を基準として観るアプローチの妥当性に疑問を提することでもある。ここでは発生史そのものは、歴史家に任せるとして、生成の論理を分析しつつ、イタリア式簿記がストック比較計算からはじまった簿記であることの論証をこころみたい。

さて問題点は端的に言えば、ストック比較計算のみからなる単式簿記からストック比較計算とフロー比較計算の二つを有する複式簿記への展開が可能であるのかどうかである。まずストック比較計算による損益計算が生成して、さらにそれからフロー比較計算が生成して複式簿記の生成が可能でありかつ必然的であることが理解できるならば、ストック比較計算を出発とすることが結果的に妥当であるということになるはずである。そこで交換という経済活動からストック比較計算が生成すること、さらにこの単式のストック比較計算からフロー比較計算がそこから付加されるのではなくて、内在的に生み出され、複式簿記へ展開してゆくことを見てゆきたい。

なおここで「会計構造」とは損益の認識様式を意味しており、会計利潤がこれなくしては存在形態をとりえないものである。

さて中世イタリアの商業に複式簿記の起源があるということから、流通の最も単純な形態すなわち物々交換から始めることにしよう。

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）。

小 麦		砂 糖	
① 100g	② 100g	② 10斤	③ 10斤
③ 120g			

図 1

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、両勘定とも単なる受け払いの記録であって現在高を示すにすぎない。ところがこの二つの勘定を損益計算という目的の下に関わらしてみると、一連の経済活動から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、戻ってきたときは小麦が100gから120gになったとい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、価値変化が生じたからといって砂糖は12斤になったり、8斤になったりするわけではなくて、したがって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がわかる。そこでいま小麦という使用形態の物量変化が砂糖の価値変化を表現しているの、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なになされるかである。ここで砂糖10斤の価値変化は②小麦100gと③小麦120gの差額として表現されるから、③小麦120g－②小麦100gという比較計算をしさえすればよい。ところがこの計算を小麦勘定においてなそうとすれば、どうしても原初高たる①100gが不要になる。しかしそうかといってこの原初高はなくすわけにはいかない。何故ならば②小麦100gが払い出し可能なためには、前もって小麦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③120g－②100gを計算するには、計算上不要な原初高の小麦①100gを相殺・中和化しなければならない。そうするためには、①100g＋③120g－②100g－①100gと計算しなければならない。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せざるを得ないのである。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必然性があるのである。まさにストック比較計算の必然性はここにある。すなわち換言すれば、まず損益計算はストック比較計算として出発したと考えることができよう。

以上の例は小麦を表現財としたが、他方で小麦の価値変化は砂糖という使用形態の増減変化によって表現されるという関係でもある。このとき砂糖が表現財であり、小麦が被表現財となり、小麦はみずからの価値変化を自ら表現することができず、この砂糖という使用形態の物量変化に委ねる。したがって同じような関係にある(省略)。かかる意味で一方の財は自らの価値変化を自ら表現することができず、他の財の物量変化に委ねるとともに、他の財もまた自ら表現できず、相手の純増減で表現されるということになる。かかる意味でそれぞれの財は他に対して被表現財であるとともに、他の財の価値変化の表現財として機能していることになる。

したがって以上のシステムにおいては経済活動の成果は、それぞれの財の純増減の和として表されることになり、そしてそれぞれの財の純増減はストック比較計算されることになる。かくて〔小麦20

$g + (-\text{砂糖 } 0 \text{ 斤})]$ が損益であるということになる (図 2)。

小 麦		砂 糖	
① 100g	② 100g	② 10斤	③ 10斤
③ 120g	原初高100g		原初高 0 斤
	純増減 20g		純増減 0 斤

図 2

以上の例では説明上最もプリミティブなものとして二つの財の関係を取りあげたが、それ以上であっても一向に差支えない。3つ以上の場合でも表現財と被表現財という関係は同じである。ある財はみずからの価値変化の表現をすべての財の増減変化に委ねるとともに他の財の価値変化を増減変化によって表現するのである。この会計構造においてはすべての財は他の財にたいして表現財であるとともに他の財に価値変化の表現を委ねる被表現財という関係になる。したがって損益の計算はすべての財のストック比較計算による純増減の和ということになる。しかも在高の形態をとりえない用役はストック比較計算がここではまだ不可能である。かくてこの会計構造は「複数表現財・単式簿記」ということができる。そしてこの会計構造では、計算の単位はそれぞれの財の属性であって、統一しなければならない必然性はこの会計構造そのものにはない。たとえば「+砂糖 7 斤 + (-靴 3 足) + (+T シャツ)』としても一向に差支えない。さらに注意すべきことは、最もプリミティブなこの会計構造においてさえ価値変化を生じる財とそれを表現する財、すなわち表現財と被表現財としてそれぞれ機能する2つ以上の財が不可欠であり、かつこの表現財と被表現財というカテゴリー以外の関係はないということである。

さてふたたび小麦と砂糖の関係に戻ろう。そして小麦を表現財、砂糖を被表現財に位置づけて、今度は表現財たる小麦の側からもう一度観察することにしてしよう。すると小麦勘定の純増減は過程の全損益の一部とはいえ損益をしめすことになるのは上で見てきたとおりである。一旦この小麦勘定においてストック比較による損益が計算されると、このまさに損益という観点から小麦勘定を見直して見ると、小麦の減少は損失でありその増加は利益ということになる。しかるに小麦という使用形態の増減をもたらす原因となるものは砂糖の増減である。したがって小麦の減少の原因と増加の原因がもともと砂糖の側にあるということから、「小麦の減少」すなわち「損失」の原因も、「小麦の増加」すなわち「利益」の原因も砂糖の側にあるということになる。すなわち「損失」=「小麦の減少」をもたらすものは、砂糖の増加であり、「利益」=「小麦の増加」をもたらすものは砂糖の減少であるということになる。すなわち砂糖の勘定においては、砂糖の増加は同時に小麦の損失の原因であり、また減少は同時に小麦の利益の原因を意味することになる。利益の原因を収益、損失の原因を費用というならば、まさに砂糖の増加は、小麦の減少=損失の原因であるから、小麦勘定に対して費用であり、砂糖の減少は、小麦の増加=利益の原因であるから、小麦勘定に対して収益ということになる。

もともと利益の源泉はその根本的な原因はともかく、ここでの例では少なくとも砂糖の市場における評価すなわち価値変化であった。したがってこの価値変化は本来砂糖の物量的な増加・減少とは関

わりはない。しかし叙上の如くこの価値変化を表現する小麦勘定においてストック比較計算が成立し、一旦小麦勘定の物量変化が砂糖の価値変化を表現するストック比較計算の構造ができあがると、すなわち小麦の増加が利益であり、減少が損失であるという構造が出来上がると、逆にこの増加（利益）をもたらす即物的な原因として、砂糖の減少が結び付けられ、同様にこの減少（損失）をもたらす即物的な原因として砂糖の増加が位置付けられる。かくて砂糖の増加は「費用」に転化し、砂糖の減少は「収益」に転化する。このことの意は、まさに砂糖勘定は、この小麦勘定すなわち表現財勘定にたいして「収益・費用勘定」に転化したことを意味する。つまりストック比較計算による損益の成立が論理的にはまずあって、その損益を計算するための計算要素である表現財（小麦）の増加と減少をもたらす即物的な関係が収益費用というカテゴリーをつくってゆくことになる。かくてここに被表現財勘定は表現財勘定に対して「収益費用勘定」として機能するという構造が出来上がるのである。

反対に小麦が被表現財で、砂糖が表現財という場合も、表現財－被表現財の関係はまったく同じである。すなわち小麦が被表現財で、砂糖が表現財である場合には、この砂糖の増加は、砂糖で表現された損益の増加すなわち「利益」であり、減少は損失であり、そして小麦勘定は逆に砂糖勘定に対して「収益費用勘定」として機能することになる。しかし説明がかえって理解を混乱させるのでここでは省略する。

かくて小麦が表現財、砂糖が被表現財とする例においては以下のようなようになろう。

小麦（表現財）		砂糖（被表現財）	
利益の増加	利益の減少 （損 失）	砂糖の増加 ↓ 費 用	砂糖の減少 ↓ 収 益

図 3

しかし重要なことはこの「複数表現財・単式簿記」における損益はすべての財を表現財とした会計システムであり、したがって損益はそのすべての財のストック比較計算の和であるから、その表現財が他方で他の財にたいして被表現財として機能している側面が隠れてしまい、この「費用」・「収益」としての機能は潜在化してしまっている。しかしこれが現れてくるのは被表現財としての機能が顕在化するときすなわち複式簿記においてである。したがってこの「複数表現財・単式簿記」すなわち単式簿記は、ストック比較勘定のみあって、費用収益勘定がない会計システムというよりは、むしろ費用収益が潜在化している会計といった方が正確かもしれない。

しかるに以上のような会計構造においては、すべての財が表現財であったが、このすべての財の中から、小麦のみを表現財とし、他の財の価値変化の表現をすべてこの小麦の増減変化に委ねることにしよう。すなわち小麦が表現財としての地位を独占するのである。すると図 1 の例はつぎのようにならわすことができる。

小 麦		(費用) 砂糖 (収益)	
① 100g	② 100g	② 100g	③ 120g
③ 120g			

図 4

(図 4) において小麦はもっぱら表現財として機能し、自らの価値変化の表現を他の財の増減変化に委ねることはないという構造が出来上がる。そして小麦以外のすべての財はこの小麦の物量変化に価値変化の表現を委ねることになる。したがって理解が容易なように小麦を損益計算上の貨幣財とし、砂糖を商品財とし、単位は貨幣単位を用いれば(省略)(図 4)は次のように描くことができる。

貨 幣		商 品	
① 100	② 100	② 100	③ 120
③ 120			

図 5

まさに複式簿記である。すなわち貨幣が唯一の表現財としてその増減変化でもって、他のすべての財の価値変化を表現するとともに、貨幣自らの変化の表現を断念していることを意味する。かかる会計構造を有する簿記を「単一表現財・複式簿記」ということができる。複数表現財・単式簿記において潜在していた被表現財の収益・費用勘定としての機能がここで顕在化する。砂糖の価値変化は小麦によって表現されるとともに、自らもいまや「収益・費用」勘定として小麦の物量単位によって、小麦の物量変化すなわち損益の事由の説明をする。元来利益の源泉ということからみれば、主体は砂糖であり客体は小麦であったにも拘らず、いまや損益を表すのは小麦であって、砂糖はその小麦の損益の事由を説明することになる。すなわち砂糖勘定において左側は砂糖が増加しているにも拘らず、小麦の減少の事由をあらわす費用であり、右側は砂糖は減少しているにも拘らず、小麦を増加させる事由である収益を表すことになる。そして表現財たる小麦勘定の純増益の計算はストック比較計算となる。まさにこれは複式簿記である。すなわち小麦勘定はストック比較勘定であり、砂糖勘定は収益・費用勘定(フロー比較勘定)として確立するのである。

だが以上の展開が意味することはさらに重要である。すなわち収益費用勘定(フロー比較計算)が、ストック比較計算よりも先に存在するのではないということ、まずストック比較による損益の計算があつて、その損益の事由として収益費用勘定が成立するということである。そして費用収益勘定は、物財勘定から質的に発展・転化したものであるということ、あるいは物財(表現財)勘定の財の増減が表現財の増加(利益)と減少(損失)と結びつけられることによってのみ収益費用勘定が誕生したということである。つまり上の例でいえば、砂糖勘定という収益・費用勘定において、左側は費用であるが、それはまさに砂糖は増加したがゆえに費用であり、反対に右側が収益であるのは、砂糖が減少したがゆえにであるということである。それゆえにこそ砂糖勘定という物財勘定が表現財(小麦)勘定との関係の中で、収益・費用勘定という機能をそのままの形で担うようになったということであ

る。かくて損益勘定は、左側が費用、右側が収益を表すことになり、決して逆にはなり得なかったのである。

さらにここで注意すべきことは、ストック比較計算がまずあって、それを説明するために収益費用計算が追加されたのではないということである。すなわち小麦勘定によるストック比較計算すなわち貨幣財の純増減計算のみがまずあって、その貨幣財勘定の増減の原因を説明するために収益費用勘定が追加されたのではない、ということである。そうではなくてここでの例でいえば、小麦勘定と砂糖勘定（さらに多くの勘定を想定してもよいが）があって、それぞれのストック比較による純増減の和が損益であったものが、そのうちの一つが上述のように唯一の表現財としてストック比較計算となり、それ以外の財の純増減計算が、その唯一の勘定たる小麦勘定に対して、収益費用勘定に転化したということである。収益費用勘定は、単式簿記の外から追加されるのではなくて、ストック比較計算のみからなる複数表現財単式簿記のなかから内在的に発生し、外在化したものである。潜在していたのが顕在化したのである。

以上のように〔複数表現財・単式簿記〕が〔単一表現財・複式簿記〕へと発展してきたプロセスを理解することができるであろう。今この簿記をイタリア式簿記というならば、このイタリア式簿記の生成の基本が、ストック比較計算であり、そのストック比較計算から何らかの契機によって、一つの勘定を残してすべての勘定がフロー勘定化することによって、複式簿記が生成したということを意味している。

だが〔複数表現財・単式簿記〕が〔単一表現財・複式簿記〕へと発展するのは、ある特定の財が唯一の表現財としての地位を独占しようとして競った結果ではない。そうではなくて（図1）で示されるような複数表現財・単式簿記がある欠陥を有するからであり、その欠陥を克服することが必要な状況が、複式簿記発生の時期の中世イタリアにあったからである。すなわち次の問題はきわめて明白である。すなわちストック比較計算のみから成る単式簿記において、潜在していた収益費用が顕在化する契機となったものは一体なんであったのかである。

二

さてストック比較計算のみから成る単式簿記システムの欠陥は、損益の発生の原因別分類が不可能であるということ、すなわちどの商品財がどれだけの損益を生み出したのかわからないということにある。先の（図1）例でも経済活動の成果は〔小麦20g+（－砂糖0斤）〕として計算することができる。しかし小麦がどれだけ価値変化を生じたのか、あるいは砂糖がどれだけ価値変化を生じたのかをこれだけでは把握することができない。ただ累積的結果だけが示されるだけである。換言すれば損益を源泉別に知ることができないということである。

単式簿記の別の方法でもかかる商品別源泉別損益の計算は可能であるのかどうか確認のために例示しておこう。

簡単につぎのような設例で示してみよう。

- ① 現金100円で営業開始
- ② 商品 A を単価 5 円で、8 個、商品 B を単価15円を 3 個現金仕入れ。
- ③ 商品 A を単価 7 円で 5 個現金売上げ。
- ④ 商品 B を単価20円で 2 個現金売上げ。
- ⑤ 決算

現 金		商 品 A	
① 100	② 85	② 40	③ 25
③ 35	元在高 100		元在高 0
④ 40			<u>純増減 15</u>
<u>純増減 10</u>			

商 品 B	
② 45	③ 30
	元在高 0
	<u>純増 15</u>

$$\text{損益合計} = [-\text{現金}10 + \text{商品 A}15 + \text{商品 B}15] = 20$$

この例は、すべての財を貨幣の単位で統一評価をして計算しているのは、そのことによって設例の理解が容易となると思われるからである。また資本勘定を用いた単式簿記で計算することもできるが、かえって誤解を生じることを懸念して以上のようにしてある。

しかるにたしかにストック比較計算によって損益20は計算される。しかしそれぞれの財の純増減は分別することができるが、そのそれぞれの財の純増減をもたらした原因はなにか、すなわちその損益の源泉が商品 A であるのか商品 B であるのか、あるいは現金価値の変化であるのか、そしてその変化量はどれ位であるのかは不明である。(図1)のプリミティブな単式簿記のみならず、少なくとも統一な貨幣評価をするより高度な単式簿記においても、損益を源泉別に計算することはできない。

しかるに単に損益を計算するためだけであればストック比較計算だけで十分である。したがって単式簿記で十分である。しかし複式簿記が誕生したということは以上のシステムでは不十分であり、源泉別に損益を知る必要があったということである。そしてそれはまた中世イタリアの特殊事情の基づくものであるはずであり、口別損益計算として現れてこざるをえない事情でなければならない。

そのヒントをあたえてくれるのは、デラポルテが示す例である¹⁾。設例でもってしめす。

A氏とB氏とが折半出資で、ある特定の甲商品の売買のためだけにパートナーシップを結成して、全て売却が終われば利益を折半して解散するという例である。取引の計算はA氏の帳簿で行われる。商品勘定は総額法である。

1) 岸悦三『会計生成史』同文館、昭和50年、327頁～331頁、すでに別の機会に、別の主旨でこの例示を使用した、拙著『会計利潤論』森山書店、105頁

① AとBとが折半出身で¥7,000の商品を仕入れた。

甲商品	7,000	買掛金	7,000
B	3,500	Bの組合勘定	3,500

ある商品の仕入れは、掛けで行われ、A氏の帳簿で他の商品とは区別されて記帳される。買掛金は、A氏の負債となっている。B氏の出資が「Bの組合勘定」で示されると同時にA氏のB氏に対する債権が記録される。つまりB氏はまだ現金で出資せず、A氏が立て替えていることになる。

② 商品代金の支払い

買掛金	7,000	現 金	3,500
		B	3,500

A氏は買掛金を支払うが、買掛金の半分だけを支払う。と同時にB氏に対する債権が減少している。このことはB氏が買掛金の半分を仕入先に支払ったか、もしくはB氏の債務としたことを意味している。

③ 商品の現金売上げ

現 金	4,800	甲商品	4,800
-----	-------	-----	-------

④ 商品の掛売上げ

売掛金	3,510	甲商品	3,510
-----	-------	-----	-------

⑤ 発送費100の現金支払い

甲商品	100	現 金	100
-----	-----	-----	-----

この商品の売買に用意する費用はこの商品勘定に賦課する。

⑥ 解散

甲商品	1,210	Bの組合勘定	605
		損 益	605

甲商品勘定を締切り、損益は折半して半分をB氏の出資勘定に振替え、残り半分はAの損益勘定に振り替えている。

極めて興味あることは、継続的なパートナーシップを結ばずに、特定の商品の売買のためだけに共同事業し、全て売却し終われば、その売買に要した費用も決済し、損益を分配して解散するということである。これはまさに口別商品勘定であり、口別損益計算であるということである。

甲商品（共同事業）			
① 買掛金	7,000	③ 現 金	4,800
⑤ 現 金	100	④ 売掛金	3,510
⑥ Bの勘定	605		
損 益	605		
	8,310		8,310

すなわち特定の商品の売買についてのみパートナーシップを結ぶということは、当該商品の売買損

益は他の商品の売買損益とは区別しなければならないということである。この事情が上記においては口別商品勘定を作らざるをえなくさせている²⁾。

このような事情が複式簿記発生の時期の中世イタリアにあったのではないかということである。それがコンメンダといわれるものではなかったのではなかろうか。すなわち「旅行する組合員に対して貨幣あるいは貨幣で評価された商品が与えられる。かかる出資は商業資本を形成するが、これよりしてコンメンダと称する技術上の名称が生じた」³⁾。すなわちコンメンダという意味は、元来「委託」という意味であり⁴⁾、そして「その最初の形態は無資本の冒険的商人に資本家が貨幣または商品を委託してこの高利の商業利潤をあずかろうとしたものである」⁵⁾。「委託の内容たる資本の形態はごく初期には現物（商品）形態も多かったが、次第に貨幣形態にうつりゆき、貨幣の委託が一般的となった」⁶⁾。委託商品の売買は特定の商品を得意の人物から委託されて売買し、そしてその損益は一定の手料の控除ののちに委託者に分配される。しかもこのコンメンダは一つだけではない。マックス・ウェーバーはつぎのように述べている。「南ヨーロッパでは、旅行する商人が通例企業者であり、これに通例コンメンダが与えられる。というのは彼は1年も長きにわたって東方にでかけて不在であるため、これを監督することができないからである。彼は企業家となり各方面からも（十も二十もの）コンメンダを引き受け、しかして各々のコンメンダ主とそれぞれ別々に決算をおこなった」⁷⁾。

以上のようなコンメンダの名残であるのか、商人が都市に定着したのち、委託売買が盛んとなるが、その場合受託者は、委託者の名前別に商品売買の記録がおこなわれた。まさにこれもまた口別損益計算であるといえる。ヴェネチア商人に、この委託販売の例がみられ、「積送品勘定」もあった⁸⁾。

このように口別に損益を計算しなければならない事情が複式簿記発生のころのイタリアにあったということである。換言するならばこのような事情がなければイタリア式複式簿記が発生した可能性は低いのではないかということでもある。なぜならば単式簿記から複式簿記に発展させる理由は源泉別に損益を明らかにさせるということであって、もしその必要がなければ先に見たように単式簿記で十分である。したがって口別損益計算が必要であった理由は以上のようなコンメンダに代表されるよう

2) パチオリにおいても組合取り引きの例がある。しかし残念ながら組合事業の損益計算については詳しく触れていない。しかし組合事業の帳簿記入はまさにデラポルトと全く同様に別の勘定を設けること、また貨幣出資のみならず、現物出資、債権を出資するなど、出資形態が多様であったことを伺わせる。その場合羊毛加工業のための組合の例で、現物出資として羊毛が出資される例が描かれている。コンメンダの起源など念頭におくと興味ある叙述である。（片岡義雄『パチョーリ「簿記論」の研究』、170-171頁）

3) マックス・ウェーバー『一般社会経済史要論下巻』P. 18

4) 大塚久雄『株式会社発生史論』p. 108

5) 馬場克三「財務管理論(1)」『経済セミナー』第一巻八号、19-20頁

6) 大塚久雄『株式会社発生史論』p. 109

7) マックス・ウェーバー『一般社会経済史要論下巻』P. 46

8) 泉谷勝美『複式生成史論』森山書店、1980年、295-296

ACCOMANDATIO と SOCIETAS という二つの契約があったことは周知のことであるが、この二つの契約の利益の分配の内容を紹介した後、ACCOMANDATION についてつぎのように述べている。

ACCOMANDATIO は非常に資本を集めて事業に投資するという点で優れた手段であった（Alavalo Martinelli, "Business Ventures in Genoa During the Twelfth Century (1156-1158)", The Accounting Historians Journal, Spring, 1977, p. 56)。資本の提供者は、貴族や僧侶、職人、判事、受けとったのは商人であった。さらに「請け負う物件 (the object of contract) を構成する資産は常に指示されていた。一般的にジェノアの貨幣で表されていたが、時々特定の価格が示された委託商品であった」(ibid. p. 56)。

な当時のイタリアの出資形態にしか求めることはできないからである。

かくて商品別に損益の源泉を示すために、ここにそれぞれの商品ごとにすなわち口別に損益の事由を示さなければならない。それは多くの財のなかから唯一つ表現財を選び、それ以外のすべての財の価値変化は、この財の増減変化に委ね、そして自らは表現財の増減変化の事由を口別に表すようにすればよいわけである。そしてこれが口別商品勘定を基調とした複式簿記であったのである。

すなわち繰り返すならば貨幣（小麦）勘定のストック比較計算では、損益の合計を求めることはできる。しかし貨幣（小麦）勘定のストック比較計算では、どの商品がいくら損益を生み出したのかは、すなわち損益を商品（源泉）別に把握することができない。しかしここで（図5）は、砂糖が20gの利益を生み出したことを示している。さらに他の財を設例に加えれば、それぞれの損益が商品別に計算されることは分かるであろう。

三

冒頭より我々は小麦勘定と砂糖勘定をもちいて最もプリミティブな価値変化の認識から議論をおこした。しかしこのときすでにある種の前提をおいていた。それは簿記の源をストック比較計算と考え、やがてフロー比較計算を含めたいわゆる複式簿記に発展するという仮定である。叙上の分析からストック比較計算からのみなる単式簿記に内在する費用・収益が外在化することによって複式簿記が生成してきたことが理解されるであろう。

そのことの結果つぎのことも理解されよう。収益費用勘定において左側を利益のマイナス（費用）の事由と考え、右側をプラス（収益）の事由とみなすという背景には、先にのべたように仕入れによる商品の増加を貨幣の減少（損失）の原因と考え、売り上げによる商品の減少を貨幣の増加（利益）の原因と考える思考があるということである。つまり費用収益勘定の左側に利益のマイナスの原因（費用）を右側にプラスの原因（収益）と記録されるのは、もともとこの費用収益勘定は、（図2）の砂糖勘定のように、左側は物量増加（プラス）、右側は物量減少（マイナス）となっていたものが、転化して、左側がマイナス（費用）、右側がプラス（収益）となったことを示しているということである。けっしてストック比較計算とフロー比較計算つまり貸借対照表の計算と損益計算書の計算とが互いに検算するために、損益勘定の左側がマイナスを右側はプラスを表すようになったのではない⁹⁾。あるいはそれゆえにこそ、左側が費用で右側が収益となったのであって、決して逆にはならなかったのである。

またおなじことであるが、このことは先程少しふれたが複式簿記は貨幣の純増減計算にその原因計算が追加されて発生したものではないということであり、さらにまたストック比較計算という単式簿記に、損益の事由を示す損益勘定が追加されて複式簿記が発生したものではないということである。イタリア式簿記は、ストック比較という単式簿記から発展して、その単式簿記に内在していた、「収益」「費用」が外在化することによって、すなわち貨幣のみを唯一の表現財勘定として措定し、それ以外

9) 拙著『会計利潤の計算方法』第1章

のすべての物財勘定が損益勘定化することによって複式簿記へと発展したものであるということである。しかもその単式簿記が複式簿記に転化する契機は上述のように中世イタリアにおけるコンメンダの発達という特殊な事情があったのではないかということである。

以上流通過程に収益の源泉がある経済活動からストック比較計算が生成し、そのなかから収益費用勘定が生成し、顕在化してくる過程を分析してきた。冒頭の問題に戻ればイタリア式簿記が、ストック比較計算から出発して発展してきたものであることを意味している。このことはイタリア式簿記がけっして普遍的・一般的な簿記ではないということの意味する。すなわちこのストック比較計算を出発・基調とする会計システムに対して、フロー比較計算を基調とする簿記の生成の可能性があることを示唆しているからである。たとえば中国独特の簿記とされる「龍門帳」は、むしろフロー計算を基調としている。それをイタリア式簿記への発展の過渡期とみるか、それともことなつた別の発展とみるかは、イタリア式簿記をどのようにみるかということとまさに表裏の問題である。