

単式簿記と複式簿記

— 簿記の財産管理機能と損益計算機能 — *

藤 田 芳 夫

1

周知のように、企業簿記は資産－負債＝資本という恒等関係に立脚している。財産法による損益計算といわれるものは、二つの基準時点において企業の所有する全資産をもれなく計算し、また企業が外部に返済する義務のある全債務をもれなく計算し、初めと終りの自己資本を比較すればよい。ただ、二時点間の自己資本の追加または減少を別に考慮する必要があるだけである。

この二時点の自己資本を比較する利潤計算方法としての財産法は簿記的勘定記録にもとづいても行いうるし、非簿記的に財産の実際調査だけを基礎として行うこともできる。利潤計算方法としての簿記的財産法と非簿記的財産法の欠点は算出された利潤が如何なる原因により生じたかを明らかにすることが出来ない点にあることも周知のことである。

利潤発生の原因を明らかにするためには、企業資本の循環運動について継続的な記録が必要である。そして通説的には、この継続的記録は複式簿記に限られ、単式簿記では利潤発生の原因を分析することは出来ない、即ち損益計算は出来ない¹⁾とされていると考えてよいであろう。

はたしてそうであろうか。元来、損益法の中心構造は収益と費用を対比することである。複式簿記は収益と費用の二つをそれぞれに属する勘定により継続的に分類集計する。しかし、利潤計算方法としての損益法という概念自

体は収益と費用の対応以前に両者の分類集計が継続的記録の上で完了していることを必然的要件とするものではない。何故なら、複式簿記の損益法においても決算整理が必要だからである。

複式簿記において期末決算整理が必要であるということは、前述した二つの財産法のうち、簿記による財産法は非簿記的な財産の実態調査による財産法に裏打ちされてはじめて意味をもつことになる。かくして、簿記による財産法は利潤測定方法として単独で存在価値をもつ基本的な方法ではないことになる。

いまかりに、期末決算整理前に、損益法と簿記による財産法の計算を行えば、期末決算整理は非簿記的な財産法によって簿記による財産法を修正し、この修正を媒介として損益法と非簿記的財産法を結びつけることである。かくして、簿記による利潤計算方法である損益法も期末決算整理を必要とする限りにおいて独立した基本的利潤測定方法ではない、ということなる。

上述したごとく、複式簿記による財産法と損益法も結局において非簿記的財産法によりその算出した利潤を修正されねばならないとすれば、複式簿記も資本循環過程の追跡手段として、したがってまた利潤計算の道具として不完全なものである。もしそうだとすれば、不完全さという点で単式簿記と本質的な差異はない。

利潤計算方法としての複式簿記による損益法も非簿記的な財産法を必要とするのであれば、損益法の利潤計算を行うために必要な継続的記録は複式簿記に限られないのではなかろうか。もしそうだとすると、単式簿記と複式簿記はどこが異なるのであろうか。またもし、単式簿記が非簿記的財産法の構成部分であるとすれば、それは言葉の矛盾となろう。また単式簿記が簿記的財産法の構成部分ないし簿記的財産法とかかわらせて考えられるとすれば、単式簿記と損益法も無関係ではなくなるであろう。

2

A. C. リトルトン博士は原始的な債権債務記録について、次のようにいわれた。「歴史上はじめて現われた会計の要素は債権債務の覚書であったが、これは大して重要なものではなかった。なぜ重要なものになりえなかったかといえば、これだけではその企業に関する他の多数の資料が欠けていたからでもあったが、それ以上に重要な原因は記録というものが分類機能を持ちうるということが理解されていなかったからである」²⁾と。

リトルトン博士のこの命題に対しては、二つの疑問が生れざるをえない。第一に、歴史上はじめて現われた会計の要素は果して債権債務の覚書であったであろうか。この場合、会計という言葉をととえ企業会計に限るとしても、それは現金の出納記録ではなかったろうか。それとも、現金の出納記録は会計の要素としての資格に欠けるのだろうか。また第二に、記録というものが分類機能を持っていなかったとしても、では何故に分類は必要であるか、原始的な会計記録において分類を必要とした要因は何であったと考えるべきであろうか、という二つの疑問である。

この点を明らかにするため、単式、複式の別を問わず、簿記における財産管理機能と損益計算機能の根源的な結びつきを明らかにしなければならない。

以下、本稿では、この問題を金銭の出納記録と結びつけて考察してみたい。何故なら、洋の東西を問わず、企業活動の目的は「金儲け」として古くから考えられてきたし、現在でも、表現はともかく、実質的にはそう考えられているからである。F. S. プレイ教授は会計に対する金銭の深い影響を認めておられる³⁾し、太田哲三博士も、「会計とは金銭価値の出納、増減を記録・計算し、事実と原因を対照する事務」であるとされているところから見れば、金銭の重要性を極めて高く評価されている、と考えうるであろう⁴⁾。また片野一郎博士は、貨幣価値の変動という危機的事態の考察から、「資本主

義企業は本来貨幣的利益を獲得することを目的として存立する貨幣資本団体」であり、その資本観の根柢にあるものは自由選択性資金（オルターナティブ・ファンド）でなければならない、とされている。⁵⁾

貨幣形態における資本は、貨幣そのものの不妊性にも拘らず、資本の諸形態の中で最も代表的な資本形態であり、いわば資本の中の資本である。のみならず、資本が貨幣形態にあるとき、その管理は誤謬不正に対する予防のためのみでなく、資金の統制という見地からしても最も注意を要するものとなる。そこで企業会計の一環としての簿記は、先づ現金出納簿記として始まらねばならなかった、と考えるべきであろう。だから最も基本的な単式簿記は現金出納簿記である。

現金の出納記録のみが行われる最も単純な単式簿記においても、後述のごとく、損益法の利潤計算は不可能ではない。しかし、現金の出納記録の本来のねらいは損益法の利潤計算を行うことよりも、むしろ現金という最も重要な資産を管理することであつたと考えねばならない。

ところで、この出納記録の財産管理機能と出納記録による損益計算の二つは本質的に無関係なものとして切断しうるだろうか。むしろ、この両者は密接不可分の関係にあるのではなからうか。この両者の関係に直接立ち入る前に、まず財産管理機能の面から考察しよう。

3

現金に対する出納帳の財産管理機能は如何に発揮されるであろうか。

継続的に金銭出納記録を記録するのは、第一に、管理上、現金の箇々の増減原因を明らかにするためであり、第二に、現金の実際在高と記録上の残高をたえず照合して管理するためである。そして第三に、箇々の取引についての照合ではなく、1日とか1週間、又は1カ月といった期間毎に、締切時点現在の帳簿残高とその時点における実際在高を照合するためでもある。

換言すれば、出納帳は現金増減の箇々の原因を明らかにし、帳簿残高と実

際在高を絶えず照合する。即ち、現金の運動を簡別的に管理し、同時に現金の期間的運動結果である期間的帳簿残高と期末の実際在高を照合する。前者を簡別的管理と呼ぶならば、後者は期間的或いは全体的管理と称しうるだろう。

しかし、現金出納記録に表示されている数字の計算が正確であるというだけでは、それは会計における記録と実際の照合という概念の極めて表面的な内容を意味するに過ぎない。この記録と実際の照合ということのより深い吟味は、すでに故岩田巖教授により行われた。⁶⁾ 同教授に従っていえば、現金出納記録は現金の増減原因を明らかにすることにより、現金のゾル・ベスタントとイスト・ベスタントを照合するのである。

出納帳の個別的管理機能も、また、一定の期間における増減運動の全体に対して発揮されるその期間的・全体的管理機能も共にアカウントビリティの証明ということの本質としている。

簡別的管理機能は現金の箇々の変動毎に、現金のイスト・ベスタントとゾル・ベスタントの一致を確認するのであるが、その際、単に記録・計算が正確であるということのみでなく、記録の前提となる証憑又は取引金額自体の真実性、及び更に遡及して、取引の内容自体の正当性をも問わねばならないのである。⁷⁾

一方、出納帳の現金に対する期間的・全体的管理機能とは具体的に何であり、またそれは個別的管理機能の単なる累積的検算以上に如何なる意義を持ちうるだろうか。より具体的にいえば、出納帳の期間的・全体的管理機能を点検するために作成される収支計算書は、出納帳の果した簡別的管理機能の累積的検算以上に、如何なる独自の機能を持ちうるだろうか、ということである。

元来、出納帳の財産管理機能は現金だけに限定され、そこには現金以外の物は存在しえない。直接的には、現金の計算的管理さえ正確に行われればよいのであって、現金以外の物はすべて原理的にその管理的計算対象から除外

されている。従って、出納帳を分析し、その増減の種類、性質別に総合し直した収支計算書の持ちうるゾルレンハイトは出納帳自体の持つゾルレンハイトと正に同一水準にあり、それ以下でも、それ以上でもない。だとすると、殊さら収支計算書を作成する意義は何処にあるだろうか。

ここで、出納帳における簡別的管理機能の限界を検討しなければならない。簡別的管理が如何に精密に行われ、計算の正確性、取引金額の真実性及び取引内容そのものの正当性にまで及ぶ徹底的な管理が行われたとしても、所詮それは具体的な現金の増減として認識された取引にかぎられる。しかし、本来、当然存在すべき大きさとしての現金のゾル・ベスタントをこのような狭い意味に限らねばならない理由はない。回収期日の到来した売掛金や手形債権その他の債権は、当然現金の増加となっているべき筈であるし、また期日の到来した債務は現金の減少となっている筈である。もし此等の要因が現金の増加又は減少となっていないならば、現金の真のゾル・ベスタントを明らかにする為には、その事を明白にする事が必要である。当然現金が増加しているべき筈の金額及び当然現金が減少しているべき筈の金額が明らかにされないで、現金が完全に管理されているという事は矛盾である。現金の増加又は減少となっているべき筈のものが判明するためには、債権債務を含め、一般に将来現金の増加又は減少となる筈のものが明らかにされる必要がある。

換言すれば、企業会計において、現金は資本循環運動の一局面にすぎない。従って、現金が他の資産・負債、即ち資本循環過程の他の局面から切離され、単独で管理しおおせると考える事自体が矛盾であることを意味している。

かくして、現金の増減運動の期間的・全体的管理を行う為には、収支計算書に要約計上された諸項目を実地棚卸表の諸項目と照合し、出納帳が持つ簡別の財産管理能力の範囲内では隠されていた現金の増減要因を明らかにしなければならない。現金の期間的・全体的管理とは実はこういうことであり、

これを除外して簡別管理だけでは現金という資産の管理は完全ではないのである。

片野一郎博士は、財産の簡別管理と全体的管理の間の関連について、次のようにいわれている。「不時にまたは定期的に財産目録をつくることは財産の全体的管理の最もプリミティブな手段である。財産を簡別的に管理計算し、かつ、全体的に管理計算するということは財産制度それ自体から生れる必然的要請であって、今日の発達をとげた簿記のそもそもの芽生えは、人が財産目録を作成することを知った時にはじまる⁸⁾」と。

4

企業会計において、現金という資産の簡別管理と全体的・期間的管理との間の内的な関連性は収支計算書と棚卸表の照合という形で示される。

ここで、収支計算書と照合される棚卸表ないし財産目録は特定の財務会計政策(financial accounting policy)を反映した棚卸表ないし財産目録ではなく、アカウントビリティを重視する立場から、可能なかぎり投下原価数量(invested cost figure)を表示する棚卸表ないし財産目録である。かように収支計算書と照合されるものが財務会計政策を反映しない政策中立的なものであるから、以下、棚卸表という用語を使用する。ただし、ここにいう棚卸表は通常の実務から想起される部分的・省略的な棚卸表ではなく、網羅性において完全な棚卸表、すなわち棚卸表概念の理念的な形態を意味している。

この棚卸表と収支計算書の照合は、企業会計における単式簿記から複式簿記への展開にとり、二つの意義を持っている。第一に、収支計算書の内容は最早現金の計算ではなく、資金又は資本の計算であり、現金は資本循環過程の他の諸局面と同一の資格を持つにすぎない事である。そして第二に、この期間的・全体的管理計算の一部として、出納帳の分析により損益法の利潤計算が実行されること、しかもこの利潤計算は後述するように、ゾルレンハイトを殆んど持ち得ないという点である。

期間的・全体的管理において、収支計算書は一箇の試算表としての性格を持っている。この試算表としての収支計算書は、現金に視点を合せて考えれば、収支の結果計算であるけれども、収支の原因となった項目自体に視点を移して考えれば、将来の現金の増減に関係があるか、ないかという「将来収支の可能性」(Cash Potentiality)に関わらせて理解されねばならない。

かくして、収支計算書の内容は将来収支の可能性のあるものと、将来収支の可能性のないものに二大別して考えることが出来る。

また、収支計算書は原因計算であるという点から見れば、それは貨幣資本の調達源泉と貨幣資本の運動形態の二つを示すことになる。そこで、収支計算書の内容は、第一表の如く

(第一表) 収支計算書

く、調達源泉に関してみれば、将来現金の支の払可能性のある項目と、将来の支払を必要としない項目からなり、運動形態に関していえば、将来現金の増加をもたらす可能性のある項目と、将来現金の増加となり得ない項目に分けられる。

貨幣資本の運動形態	将来収支の可	能性のあるもの	貨幣資本の調達源泉
	将来収支の可	能性のないもの	
	{ 現在現金であるもの及び将来現金の増加となりうるもの ----- { 将来現金の増加とならないもの 死せる運動 (cost cash)	{ 将来現金の減少となりうるもの ----- { 将来現金の減少とならないもの 死せる源泉 (revenue cash)	

いま、将来において収支の可能性のあるものと将来において収支の可能性のないものをそれぞれ独立の表にまとめ、前者を Monetary B/S と呼び、

(第二表) Monetary B/S

(第二表) Monetary P/L

現金及びプラスのCash Potential項目	マイナスのCash Potential項目	将来現金の増加とならないもの(cost cash)	将来現金の減少とならないもの(revenue cash)
	Cash Potentialityの増加高	Cash Potentialityの増加高	

後者を Monetary P/L と呼ぶことにしよう。両表の各々で算出される Cash Potentiality の増加高又は減少高が一致することは当然である。

出納帳の職能は前述したように現金だけに限定されている。従って、収支計算書を分解して得られた Monetary B/S と Monetary P/L の両者から算出される Cash Potentiality の増加高は、勿論、直ちに当該企業の利潤を意味するものではない。

Monetary B/S, Monetary P/L においては、固定資産の減価償却のごとく、現金の増減運動に無関係な項目、および為替手形の振出しにともない売掛金と買掛金が相殺されるごとく、将来の現金の増減運動の中から消滅してしまうもの、更に、一般に掛売買のごとく、将来にあっては現金の増減運動となって現われるが、その現金の増減運動としての実現が一時延期されている為、さしあたり、現金の増減運動としては現われないものの如く、多くの項目の増減運動のうち、直接現金取引に関わりのない部分が脱落している。そこで、期末の Monetary B/S を期末財産の実態調査（棚卸）により修正し、現金取引に中立であったため、Monetary B/S から排除されていた正および負の Cash Potential 項目が発見されねばならない。

かくして発見される Cash Potentiality の修正項目には、当然、将来現金の収入になりうるもの即ちプラスの項目と、将来現金の支出になりうるもの即ちマイナスの項目の二つがある。このプラスの項目を Monetary P/L の将来支払の必要のない項目に加算し、マイナスの項目を将来現金の増加とならない項目に加算すれば、通常が発生主義による収益・費用の比較により利潤を測定する方法により算出される利潤と同一の利潤が算出される。

5

次に、これを簡単な例により説明しよう。⁹⁾

期首棚卸表によれば、資産は現金 300,000 円のみで負債はない。また期末棚卸表によれば資産は現金 188,500 円、売掛金 56,100 円、商品 72,800 円、

備品 27,000 円であり、負債は買掛金 40,000 円であった。尚この期間の唯一の継続的記録である出納帳を要約した収支計算書は第三表に示す通りであったとする。

この企業の Monetary B/S は第四表、Monetary P/L は第五表のごとく

(第三表) 収支計算書

備品	27,000	資本元入高	300,000
商品 (現金仕入)	90,000	売掛金 (回収)	16,500
買掛金 (支払)	50,000	商品 (現金売)	53,300
開店費	3,000		
雑費	2,800		
給料	5,000		
家賃	3,000		
現金紛失	500		
	<u>181,300</u>		<u>369,800</u>
現金残高	<u>188,500</u>		
	<u>369,800</u>		<u>369,800</u>

(第四表) Monetary B/S

現金	188,500	元入資本 (期首現金)	300,000
備品	27,000	売掛金	16,500
買掛金	50,000		
	<u>265,500</u>		<u>316,500</u>
	51,000		
	<u>316,500</u>		<u>316,500</u>

(第五表) Monetary P/L

商品現金仕入	90,000	商品現金売	53,300
開店費	3,000		
雑費	2,800		
給料	5,000		
家賃	3,000		
現金紛失	500		
	<u>104,300</u>		<u>53,000</u>
			51,000
	<u>104,300</u>		<u>104,300</u>

作成される。いわゆる財産法による利潤計算は第六表の期末 Inventory B/S 欄で示されている。第六表の上半分は Monetary B/S と期末 Inventory B/S の比較により、現金中立項目を発見する計算である。

いうまでもなく、Monetary B/S の左側小計 265,500 円は現金およびプラスの Cash Potentiality を持つ項目の運動形態であり、右側小計 316,500 はマイナスの Cash Potentiality を持つ源泉形態である。従って、(A) という符号をつけた 51,000 円は、将来の支払が必要なる源泉から、現金として調達された資金のうち、Cash Potentiality のない支出形態をとって今期中に支出された事を意味している。

Monetary B/S と期末の Inventory B/S の各項目を比較すると、現金取引には無関係であった現金中立項目が検出される。即ち、期末商品棚卸高 72,800 円は、それ自体としては Cash Potentiality を持つが、この期間の現金増減運動には無関係な項目であるから、プラスの Cash Potentiality として追加しなければならない。また潜在していた Cash Potentiality の総量を示すため、売掛金発生総量 72,600 円が追加されなければならない。

以上に対し、マイナスの Cash Potentiality の総量を示すため、右側に買掛金発生総量 90,000 円が追加されねばならぬことが判明する。

発見された現金中立項目の右側は、現金の運動には無関係な資金の調達源泉としての買掛金により、外部資金が 90,000 円追加調達されたこと、また、左側は現金の運動に中立的な資本の運動により、プラスの Cash Potentiality が 145,400 創出されたことを示している。

現金中立項目における企業の資金価値量の純増加 55,400 円（第六表の B）が Monetary B/S における企業資金価値量の純減少 51,000 円（A）を超過する 4,400 円（C）は、即ちこの企業の資金（または資本）価値的にみた純利益を構成するのである。

現金中立項目は第六表下半分に示されるように、Monetary P/L の追加修正項目となる。売掛金の 72,600 円は掛売上欄に追加され、現金売上とともに

(第六表) 単式簿記(出納帳のみ)における損益法の利潤計算

	期 末 Inventory B/S	Monetary B/S	現金中立 項目の発見	
現金(期末)	188,500	188,500		
商品(棚卸)	72,800		③72,800	
売掛金	56,100	16,500	①72,600	
備品	27,000	27,000		
買掛金	40,000	50,000		②90,000
資本金 (期首現金)	300,000	300,000		
	344,400 340,000	265,500 316,500	145,400 90,999	(B)
	(C)=(B)-(A) 4,400	51,000(A)		55,400
	344,400 344,400	316,500 316,500	145,400 145,400	
		Monetary P/L	現金中立項目 による修正	修正後 P/L
現金仕入		90,000		90,000
掛仕入			②90,000	90,000
現金売上		53,300		53,300
掛売上			①72,600	72,600
期末棚卸			③72,800	72,800
				180,000 198,700
				18,700
				198,700 198,700
				18,700
開店費		3,000		3,000
雑費		2,800		2,800
給料		5,000		5,000
家賃		3,000		3,000
現金紛失		500		500
		104,300 53,300	90,000 145,400	14,300 18,700
		(A)51,000	(B)55,400	4,400(C)=(B)-(A)
		104,300 104,300	145,400 145,400	18,700 18,700

に、将来支払を必要としない資金源泉即ち収益を構成する。買掛金の90,000円は掛仕入欄に追加され、現金仕入と並んで当該期間に費用となるべきものの総量180,000円を算出する。商品の期末棚卸72,800円は、売上原価即ち

現金的にみて貨幣の死滅した運動量を示すため、将来現金収入に転化しうる能力を持ったものとして、生残った現金への転化可能項目として商品180,000円の中から差引かれるのである。Monetary P/Lは現金中立項目により修正されるとき、通常の意味の損益計算書と同一のものになる。

6

上述したように、簿記記録と照合される相手に網羅性という点で完全な棚卸表が使用されるならば、単式簿記においても簿記的財産法と損益法による利潤計算が可能である。したがって、単式簿記では損益法による利潤計算はできないとする主張は不当である。また、単式簿記を簿記的財産法にのみかかわらせて考えることも一面的である。

かくして、損益法による利潤計算の能、不能を以て単式簿記と複式簿記を区別すべき標識とすることはできない。また複式簿記は財産法と損益法を同時に遂行する唯一の記録計算機構であるとすることも出来ない。それでは、単式簿記と複式簿記を分かつものは何であろうか。

この点を明らかにするため、再び記録と実際の照合という点に立ち帰ってみよう。

棚卸表による記録と実際の照合ということは棚卸資産について典型的に現われるように、先づ第一に投下原価数量 (invested cost figure) の水準でゾル・ベスタントとしての帳簿残高とイスト・ベスタントとしての実際在高を照合し、第二に投下原価価値 (invested cost value) の水準で歴史的コスト・ヴァリュウーとしての実際在高を現在の・将来的コスト・ヴァリュウーに修正するのである。¹⁰⁾

棚卸表による記録と実際の照合という事は、かく二重の構造を持っているが、その第一段階の照合の本質は企業内部でのアカウントビリティにあり、第二段階の照合の本質は企業責任者の外部報告に関するアカウントビリティにある。

簿記の基本的職能であるアカウントビリティ・ファンクションの点から見れば、棚卸表や財産目録には、理論上、二つの棚卸表・財産目録が存在する。一つは企業が採用する財務会計政策に関係のない純粹に歴史的原価基準に立つ棚卸表と、他は企業が採用した財務会計政策により歴史的原価を修正した、ないし歴史的原価とは別の棚卸表である。

非簿記的財産法により算出される利潤はアカウントビリティを明らかにすることなく、特定の財務会計政策に立脚する財産目録と直接結びついているのに対し、損益法における利潤は、棚卸表が特定の財務会計政策に従うものであれ、財務会計政策に中立的なものであれ、ともかく簿記的財産法と棚卸表の照合によりアカウントビリティを明確にする過程を媒介として決定されるのである。

簿記的財産法と非簿記的財産法の相違がアカウントビリティを媒介するかしらないかという点にあるとしても、簿記的財産法で棚卸表により行われる記録と実際の照合の第二段階が非簿記的財産法での財産目録による財産在高の決定と極めて近いことは明らかである。いなむしろ、特定の財務会計政策を採用してはじめて現実の棚卸表ないし財産目録が作成されるのであるから、非簿記的財産法の財産目録ないし棚卸表も、簿記的財産法の財産目録ないし棚卸表も實質的に同じである。しかし、簿記のになう本質的職能の一つであるアカウントビリティ職能の面からみると、記録と実際の照合の第一段階において、財務会計政策に中立的な棚卸表と財務会計政策のための棚卸表を理論上明確に区別しなければならないのである。

7

特定の会計目的観を前提する以前の段階で考察している本稿においては、棚卸表による照合の第二段階は極めて無概念的に考える以外になく、当然、その評価基準を欠除している。しかし本稿にとっての問題はその点にあるのではなく、最も単純な単式簿記、即ち金銭出納簿記においては、継続的記録

が作成される項目（現金）以外は、取引の歴史的記録即ち資本運動の客観的証拠を欠く事により、棚卸表による記録と実際の照合の第一段階が実行出来ない、という点にある。

実地調査によりイスト・ベスタントとしてのコスト・フィギュアを決定する事自体が困難を伴うのみならず、それが出来たととしても、その項目のブック・ベスタイトたるコスト・フィギュアが存在しない。従って、企業の内部的アカウントビリティーを明らかにする基盤がそもそも存在しない、という事である。

複式簿記の棚卸表も、一定の会計目的観を採用する以前の段階では、記録と実際の照合の第二段階の内容は極めて無概念的であって、単式簿記の棚卸表と異るところはない。しかし、記録と実際の照合の第一段階については、単式簿記と複式簿記は大きな差違を持っている。複式簿記は貸借仕訳を通ずる計算の等額二面性により、すべての実地調査項目について、調査された結果とその項目のゾル・ベスタントを二つの投下原価数量 (invested cost figure) として対比する事が可能である。

従って、この点からいえば、棚卸表の各項目に対し、イスト・ベスタントとゾル・ベスタントの二つの投下原価数量が完全に存在するか、またはその存在が全項目に拡大する可能性を持つものが複式簿記であり、棚卸表の一部分についてしか存在しないものが単式簿記である、といえる。

これはまた、損益法により算出された利潤そのものをも大きく規定することになる。何故なら、算出された利潤が、企業内の人間関係について、どの程度のアカウタビリティーを持ちうるかを形式的に、即ち計算機構的に決定するものが簿記組織である、という事になるからである。

簿記記録は企業の場合といえども単に利潤測定職能から要求されるものとする事は出来ない。抽象的な利潤の測定のためと同時に、具体的な箇々の財産の管理の為に要求されるのである。否、むしろ具体的な財産管理があって、はじめて抽象的な利潤測定が可能になるといわねばならない。これは企

業簿記と非企業簿記（消費経済簿記）を対比すれば明らかである。

かつて岩田巖教授は単式簿記と複式簿記の差について、次のようにいわれた。「両者を区別する重要な差異の一つはこの計算と計算の照合が部分的に行はれるか、全体的に行はれるかの点にある。即ち単式簿記においては個々の勘定において単独にこの照合が行はれるのみである。これに反して複式簿記においては勘定の全体についてこの照合が総括的に行はれるのである。むしろ計算と計算の照合が一勘定のみでなく、全体の勘定について可能なるごとく記録する簿記を複式簿記と称するといっても過言ではない¹¹⁾」と。

たしかに、計算機構を形式的な側面から把えれば、このように規定する事が出来る。しかし、計算と計算の照合はそれ自身を目的として行われるのでは勿論ない。だとすると、この計算と計算の照合の実質的内容或いはその目的が問われねばならない。その際、第一に省らるべきは、簿記の財産管理機能、換言すれば、簿記におけるアカウントビリティの問題である、といわねばならない。

そこで、単式簿記と複式簿記の相違について、次のようにいいうるのではないかと思う。即ち、複式簿記は単式簿記が持っている簿記の財産管理機能を、計算と計算の照合という形で一箇の「完成した統一体」(Integrated System)に結晶させ、計算結果に対し極めて強いアカウントビリティを持たせたものである。単式簿記では、その発達した形態にあっても複数の財産に対するいくつかの会計記録がそれ自体としては統一化(integrate)されていない。これが単式簿記と複式簿記を分つ本質的差異である、と。

* 本稿はかなり前に草稿を作成し、第一稿から再度にわたり一橋大学教授片野一郎博士の御批判をいただいた。しかし、本稿で取扱った対象があまりにも基本的な重要問題であるため博士のコメントに充分答えていないことをおそれる。また文献参照の点でも不十分であろうが、ここに取りあえず会計システムに関する一試論として発表するものである。

1) 山下勝治博士, 「損益計算方法とその形態の発展」体系近代会計学, 第二巻, 『損益計算論』, 中央経済社, 昭34年, p. 21.

また、武田隆二助教授は損益法として複式簿記を前提とするもの及びコジョールの組織的単式簿記をあげ、通常の意味の単式簿記はすべて財産法のうちに含めておられる (cf. 武田隆二助教授, 「財産法と損益法の類型的考察」, 国民経済雑誌, vol. 103, No. 3, 昭36年3月, pp. 86, 91)。

さらに、M. Moonitz と L.H. Jordan 両博士もその近著で単式簿記 (single-entry method) を財産法と同一視しておられる (cf. M. Moonitz & L.H. Jordan, *Accounting: An Analysis of its Problems*, rev. ed., vol. 1, Holt, Rinehart and Winston, 1963, p. 21)。

2) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953, p. 37.

3) F. S. ブレイ教授はその著 *The Measurement of Profit*, Oxford University Press, 1949, p. 3 において、次のようにいわれている。「すぐれた実業家は金を儲ける人間であるという観念は、われわれにとり極めて根深いものである。この観念は単純な商業取引の行われた時代にまで遡りうるものではあるが、今日に至るもなおあらゆる産業的企業と、そのすべての発展の特色であることを決してやめているわけではない。会計技術はこの観念を反映せざるをえなかった、と考える以外に考方は無いし、また会計の技術形態の発展とその測定基準についても、かかるものとしての会計技術を発見するであろう」と。

4) 太田哲三博士, 『新訂会計学』, 千倉書房, 昭34年, p. 11。同博士, 『会計学通論』, 中央経済社, 昭37年, p. 10。

5) 片野一郎博士, 「貨幣価値変動会計」, 同文館, 昭37年, p. 937 及び p. 936。

6) 岩田巖教授, 「企業会計の構造」, 一橋論叢, Vol. 19, No. 3, p. 28 その他。

7) 岩田巖教授, 「会計士監査」, 森山書店, 昭和29年, pp. 352~353。

8) 片野一郎博士, 『簿記精説』, 同文館, 昭和28年版, p. 7。昭和31年版 & 昭和37年版, p. 10。

9) 本例は片野一郎博士, 「簿記の手ほどき」, 同文館, 昭和35年, pp. 24~8 の例を借用した。

- 10) Invested Cost Figure 及び Invested Cost Value という概念の対比は、片野一郎博士がその著、「貨幣価値変動会計」、昭和37年、817頁以下で展開された構想から学んだものである。
- 11) 岩田巖、「企業会計の構造」、一橋論叢、Vol. 19, No. 3, 4 合併号, pp. 29～30。