

「残高」計算と「資本」計算の再検討

荒 川 邦 寿

1. はじめに

通常、複式簿記は、全ての経済現象を「取引」として認識し、「借方」、「貸方」の二つのカテゴリーに分けて仕訳し、T型の「勘定」に転記してその「貸借平均の原理」によって記帳の正否を自己検証できるもの、といわれているが、実は、その勘定の貸借不一致をバランスすべく、いわゆる「加法的減法」によって計上する「残高」が、いわば第三の重要なカテゴリーであって、その意味では、「複式」簿記ははじめから「借方」、「貸方」及び「残高」バランスの「三式」¹⁾でなりたっていた、ともいえるのではないか。そして、会計学は、この種々な勘定で生ずる「残高」バランスの意味づけをめぐる発展してきた、といえるのではあるまいか。

本稿の基調としては、このような「勘定」形式による「残高」バランス計算を行う会計主体の財産管理のアカウントビリティーと利潤分配のアカウントビリティーの果たす役割から、その「残高」計算による〈純財産〉の把握と「資本」計算による〈剰余金〉の留保との対立と関連を探ってみよう、というところにあるのである。

つまり、この場合の「残高」バランス計算ということは、例えば、日本人は「おつり」というと直ぐ引き算で計算するが、その引き算がよくできなかった欧米人が「おつり」を貰うときは“change”というように、いくら加えたら“same, same”でバランスするか²⁾の足し算で発想するのであ

って、これが「加法的減法」の計算法にほかならないのである。だから、逆に、日本人はソロバンが使えて引き算が達者であったがために、このような「加法的減法」のバランス感覚で発想しえなかった、といえるかもしれない。

これと同様に、簿記の左右対照の「勘定」という形式もまた、(畑作の習慣からか)横書きの欧米人は、帳簿の見開き頁の左右に「借方」、「貸方」と性格の異なる二つのカテゴリーを「反対記入」して識別することができたものであるが、(水田耕作からか)縦書きの漢字を用いた日本人は、階梯的に「反対記入」は「棒引き」消去したにすぎず、或は上下式に区分した帳簿でも、その収支尻は引き算で計算して「帳合い」したもので²⁾、左右対照の勘定形式による複式簿記の発明にはいたらなかった、ということにもなる。

といっても、本稿では、このような意味で新たな三式簿記を提唱しようというわけではなく、本来の複式簿記の勘定形式による「残高」バランス計算のもつ意味の重要性に注意を喚起した上、簿記学や会計学では、この「残高」バランスが何を表わしているものか、例えば、複式簿記における債権債務の人名勘定の「残高」バランスは文字通り貸借の未決済残高を意味するが、商品勘定の「残高」バランスは仕入と売上の売買損益を意味する、というように、その取引に応じて「残高」バランスが「何」を意味するか、或いはその「加法的減法」で「何」が加えられてバランスするか、という「何」の属性を明らかにしてゆくものである、と考えてみたらというのが第一の点である。

そして、これが企業会計でのバランス・シート、貸借対照表は〈資産＝負債＋資本〉で示されるが、この足し算の貸借対照表等式の形で表わされたものは、引き算での資本等式〈積極財産－消極財産＝純財産〉を把握することにほかならない、と考えるべきものといわれてきたが、この場合注

意すべきは、その〈純財産〉の把握が即〈資本〉を計算したということにはならない、ということである。この純財産の把握と資本持分の計算とは異なるアカウントビリティーにより³⁾、それぞれ別の領分に属する問題であって、その意味で必ずしも〈純財産＝資本〉ではないのである。つまり簿記の「残高」バランスの勘定は財産管理のアカウントビリティーを総括するものであるが、そこで把握した〈純財産〉がそのまま〈資本〉となるのではなくて、会計における「資本」の勘定は利潤分配のアカウントビリティーに対する持分を限定する〈純財産額－資本(組入額)＝剰余金〉の計算の結果を、〈純財産＝資本〉又は〈純財産額＝資本(組入額)＋剰余金〉という形で示したものである。従って、両者は別々の計算、処理の結果として、これをいったん切離してとりあげ、その上でまた相互の関連の仕方を改めて検討することによって、今日の企業会計制度に対する理解をも深めうるのではないか、ということが第二にのべたい点である。

さらに、これは簿記と会計との区別にも関連する問題として、簿記は「残高」バランスとして〈純財産〉を計算するにすぎず、その持分としての〈資本〉の計算は、複式簿記機構の外で、とりわけ会社会計上の利潤分配の問題として展開される。つまり、簿記で展開される「残高」バランスの計算は、その会計責任主体の財産管理のアカウントビリティーに基づくもので、会社会計では〈積極財産－消極財産＝バランス純財産額〉を把握するものである。これに対し、会社会計上の会計責任主体が外部報告する資本持分の計算は、利潤分配のアカウントビリティーにより〈純財産額－資本(組入額)＝剰余金〉を表わすものである。現代の株式会社の会計責任主体たる取締役は、この二つのアカウントビリティーを合せもつことになっているわけであるが、その会計責任主体の内部で、いわばこの二つのアカウントビリティーの矛盾、対立により、現代企業の会計実践をも複雑化してきた、と考えるべきものではあるまいか。

ということになると、このような財産管理のアカウントビリティーと利潤分配のアカウントビリティーによる二つの計算の対立と関連は、端的に合併会計の領域において消滅会社からの移転純財産額の把握と存続会社の増加資本額の限定をめぐって問題となる。従って、この合併会計の検討から課題の「残高」計算と「資本」計算の「あり方」も明らかにしてみたいということが第三の点なのである。

以下、この順に節を分かって述べてみよう。

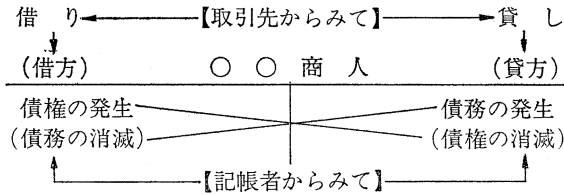
2. “Me” 勘定集約と秘密元帳転記一家計と営業の分離—

通説的に、複式簿記の機構は、人名勘定による債権債務の記録から物財勘定の商品、現金の受払い、さらに名目勘定の損益、資本の勘定が体系化されて完成したものといわれるが、これはすべて人名勘定のみの体系として、債権債務の相手先の勘定が商品取扱者、現金出納者の勘定に転化し、さらに“Me”勘定として記帳者自身の勘定を設け、それに各人名勘定の残高を集約して、その勘定体系を自己完結したと考えられるのである⁴⁾。

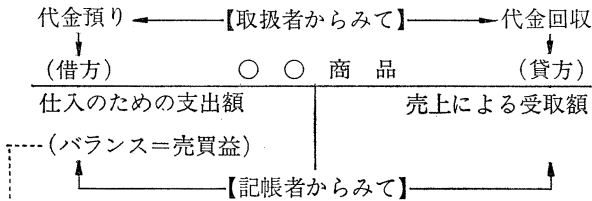
つまり、このような勘定の体系では、人名勘定の「残高」バランスとして債権債務の未決済額、この勘定を商品（取扱者）の仕入、売上の記帳にあてればその「残高」バランスを売買損益と把握し、現金（出納者）の受入、払出を記録すればその「残高」バランスから手元有高を確かめえたのであるが、さらに“Me”勘定として、結果的に各人名勘定に賦課しえない諸費用支出を借方記入し、売却済となった商品取扱者の勘定を締切の場合
三
九
におお残る「残高」＝売却益を貸方に記入する要約（損益）勘定としたものである。だが、この勘定の記帳は、帳簿締切の場合などでも事実上減多に行われることなく、資本主の（利潤先取りの）家事費支出などの引出金も、直接現金勘定に貸方記入されていた。従って、いわゆる集合損益勘定を経て資本（主）勘定に転記することは（パチオロの簿記書では体系化さ

第1図

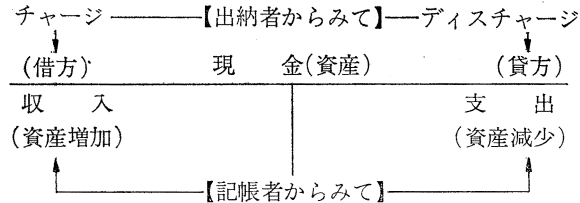
1. 人名勘定



2. 商品勘定

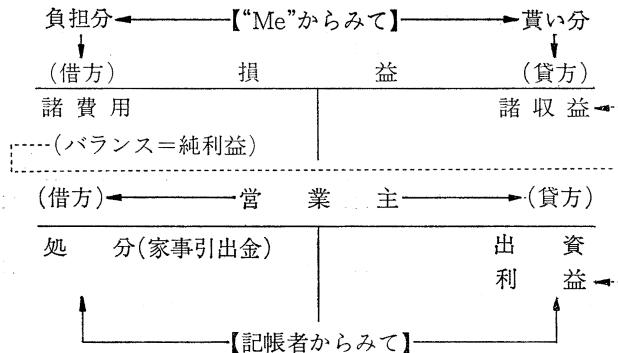


3. 現金勘定



(注) 現金記帳に準じて、獲得した備品、建物等の資産はそれぞれの保管責任者を想定しなくとも同様に記帳できる。

4. 残高勘定



6 立教経済学研究第39巻3号(1986年)

れていたが、実際には) 秘密元帳で処理され、複式簿記機構の外におかれていたのである⁵⁾。

これは、論理的にも、いわゆる「店と奥との分離」における記帳主体(具体的には店の番頭、支配人、執事等、マネージャー)は、財産管理のアカウントビリティーをもつのみで、それを複式簿記機構では(後に大陸法の)残高勘定となる“Me”勘定において、そのバランス計算の結果を(未処分のままの)純財産額として示すことで、その会計責任をディス・チャージされることになっていた、と考えられるからである。

従って、その意味で、複式簿記の体系は、損益、資本の名目勘定ではなく記帳者自身の“Me”勘定で各人名勘定の残高を集約し、その財産管理のアカウントビリティーを示せば、自己完結するものということができるであろう。簿記学では、この勘定体系における各勘定の「残高」バランスの属性がそれぞれ未決済債権債務、商品売買損益、現金手元有高、そして純財産額であることを意味づけ、これらの属性をもつものを「加法的減法」で足し算することで、その勘定を「締切」ることになる、としてきたのである。

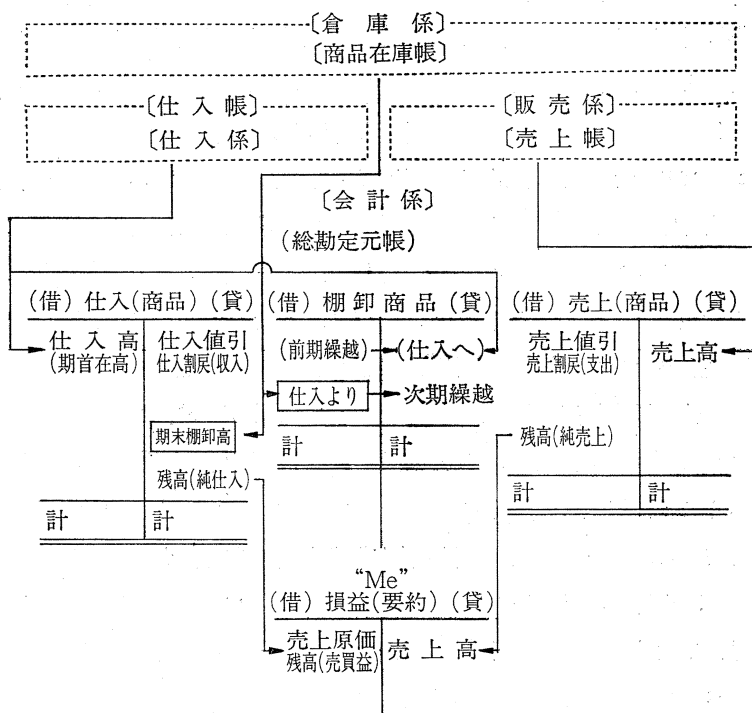
| 借 方 | “Me” (記帳者の) | 貸 方 |
|------------|-------------|----------|
| (現金) | ×× | (商品) ×× |
| 諸費用支出の集約 | | 諸収入収益の集約 |
| (資本主) | ×× | |
| バランス=純利益転記 | | |

| 借 方 | 資本主 (秘密元帳の) | 貸 方 |
|-------------|-------------|---------|
| (現金) | ×× | (現金) ×× |
| 家事 (前処分) 支出 | | 出資額 |
| 繰越 | ×× | (“Me”) |
| バランス | | 利潤分配の受入 |

その後、営業活動が継続的に生起することにより、いわゆる口別計算から期間計算へと、さらに商品勘定の三分割や収益、費用勘定の項目細分化などによって、勘定体系の拡大、複雑化がみられることになる。だが、これも技術的には当初の人名勘定を転化、拡張して、商品仕入係の業務アカウントビリティーを（補助簿の）仕入帳に、その「残高」バランスの純仕入を会計学の（主要簿たる元帳の）仕入勘定に転記して照合し、同様に売上係のアカウントビリティーを売上帳、その「残高」バランスの純仕入を売上勘定へ、そして倉庫係のアカウントビリティーを商品在高帳、その「残高」バランスの棚卸高を棚卸商品勘定へと転記、照合して、最終的にはその仕入勘定、売上勘定、棚卸商品勘定の「残高」バランスを、既にみたような（残高集約勘定の“Me”勘定である）損益（要約）勘定が引受るべくこれに転記して、その「残高」バランスとしての売買損益を求めることである。また、受取手数料、支払賃借料等の収益、費用項目勘定は、商品、現金等の物財に加えて、これらの用役サービス（の利用権）の提供（係）や受納（係）を項目（担当口）別に処理し、それぞれの勘定の「残高」バランスを同じく“Me”勘定である損益（要約）勘定が引受けるべく転記して、その「残高」バランスとしての純利益を算定することになるというわけである。

なお、こうした棚卸、帳簿締切時の債権債務未決済「残高」バランスや現金手元有高なども、記帳者の“Me”勘定に転記して彼の財産管理のアカウントビリティーの確認を求めれば、これが後の「残高試算表」として複式記入の正否を検証する役割を果たすことになるが、これらの債権債務や現金の残高を、結局は初めに投資した資本主に帰属すべきものとして、直接に資本（主）勘定へ転記すれば（といっても、なお秘密元帳で処理されていたようで史実的には確かめられないが）やがてこの資本（主）勘定が後の（大陸法決算手続きにおける）残高勘定へと発展してゆくこととなり

第2図 三分割商品勘定と帳簿組織



(但し後述するように、英米法ではこの「残高」記入を「次期繰越」として残高勘定を省略する)、この勘定に“Me”勘定たる損益(要約)勘定の「残高」バランスとしての〈純利益〉が転記されれば、資本(主)勘定の「残高」バランスが〈純財産〉を表わすものとして、その帳簿締切(つまり決算)の手続きを完了することになるのである。

かくて、このような勘定における「残高」バランスの重要な意味からすれば、勘定学說的にも、複式簿記は、実体勘定(つまりは商品取引等の取扱担当者の人名勘定から、一々その取扱担当者を想定することを略して物財、権利義務、用役などの実体取引に関する勘定としたものであるが)と残高勘定(としての“Me”勘定である損益要約勘定と最終的に諸勘定の

「残高」バランスを集約することになる資本主勘定)との二つの勘定系統からなるもの、ということもできるのである。

3. 残高勘定バランスとその持分の確定—資本と利益の区分—

① 簿記の帳簿締切(決算)における大陸法と英米法

そこで、このような残高勘定は、その後の、いわゆる大陸法による帳簿締切(決算)の場合は必ず設定しなければならないとされてきたが、記帳の能率化から資産、負債、資本の勘定の「残高」バランスは「次期繰越」と記入して残高勘定への転記を省略し、費用と収益の勘定残高のみを損益勘定へ転記する英米法がとられるようになってきたわけである。だが、この英米法では、いわば純財産の純増加分のみを損益勘定バランスとしての純利益として示すだけで、それまでの財産管理のアカウントビリティーは財産目録計算、さらには貸借対照表計算に委ねるものとなる。しかも、この純利益を(利益)剰余金勘定に転記して、その処分を示すこととなるわけであるが、それは、秘密元帳での利潤分配のアカウントビリティーによる処理と同じく別の体系になるから、英米法では財産管理のアカウントビリティーを財産(増殖)管理のアカウントビリティーとして、〈純財産〉の把握よりはその増殖分たる〈純利益〉の把握が重視された、ということもできるのであろう。

だが、このような大陸法から英米法へという過程には、簿記から会計への発展として、リトルトンのいうように、その「背景には工場制度の展開と株式会社制度の発展のあったこと」⁶⁾が歴史的に重要な意味をもっている。この二つの背景は、原価計算と複式簿記のインテグレートによる工業簿記での資本循環の認識、把握を可能にしたものであり、株式会社の所有者たる株主の機能分化で経営権を掌握した機能株主が会計責任主体となりその彼に財産管理と利潤分配の二つのアカウントビリティーが統轄される

にいたらしめたものである。これは、会社会計の責任主体となった経営者の財産管理のアカウンタビリティーの対象が企業資本の機能者としてその増殖価値、純利益の把握であり、その測定、計算を、いわば内部管理の会計問題として展開せしめることを意味するが、同時にその利潤分配のアカウンタビリティーは、彼が公表する外部報告の会計問題として、他の無機能株主に対する利害得失から、その純財産（というより純利益）のうちの配当可能利益をできるだけ縮減しようとする会計政策によって、その利潤計算をも操作することになった、というわけである。

② 会社計算制度における財産法と損益法

従って、その意味から、次に利潤計算構造としての財産法と損益法もまた問題となる。すなわち、財産法とは期首と期末の純財産を把握してその増分から資本と剰余金を区別するのであるから、まずその純財産計算で財産管理のアカウンタビリティーを示し、その持分計算において利潤分配のアカウンタビリティーを示すことになる。ところが、損益法では収益費用対応の純利益計算のみであるから、その他に資本の領域での計算を行わなければならない。だがこの資本金の領域に会社の所有者たる株主持分の確定とこれに対する債権者などの利害調整のため会社法による規制が介入し、その制度化の過程において次々と新たな問題が生ずることになる。

すなわち、この過程の第一段階は、利潤分配のアカウンタビリティーによる会計責任主体の外部報告は株主に対するものであるが、商法は会社の所有者たる株主に対する債権者保護の立場にたって、その債権者の担保となる会社資本の充実と利益の処分、流出である配当の制限を規定し、会社
二二三の資本（組入）額と法定準備金の確定を中心に会社計算の制度化を図るにいたった段階である。

だが、やがて次の第二段階として、利潤分配のアカウンタビリティーをも司どる取締役（会）の会計政策は、その株主相互における支配株主と従

属株主との利害対立から、その財産管理のアカウンタビリティーによる純財産の確定計算の段階から、時価か原価かの評価問題による配当可能利益の操作と粉飾を行うことになる。そこで、商法もまた、このような財産評価による会計操作に対して、損益法による純利益の確定とその配当規制の方向をも示すことになる。

そこで、第三段階として、もともと損益法の計算構造には純利益の把握はあっても純財産の把握がないので、それを補うために財産目録や貸借対照表計算による純財産の事実と記録を照合する会計監査が組込まれることになる。だが、その会計責任主体である取締役（会）の会計政策は、さらに損益法にも、収益圧縮、費用水増しなどの利益操作を展開する。そこでまた、これに対して監査と公開を含む企業会計原則の整備が図られるが、債権者保護の商法は、この点を監査役に委ねて直接規制の手をのべるまでにはいたらなかったのである。

ところが、第四段階として、会社の所有者たる株主の間で支配株主と従属株主との利害対立が激化し、会計主体たる取締役（会）の一般株主に対する配当をその株主の市場価格に対する利子にまで圧縮しようとする「配当利子化」が現象し、いわゆる資本取引による利得創出を求めて配当請求権をもつ資本金を縮減し、（資本）剰余金を拡大する会計政策が展開するに及んで、商法もまた株主持分を表わす株式（の種類とその発行の）自由化と資本（組入）額の弾力化を認める形で資本準備金の制度を規定することになるのである。

その結果、財産管理のアカウンタビリティーによる純財産計算、損益会計と異なる資本金の領域が、利潤分配のアカウンタビリティーによる資本（組入）額の限定と資本準備金の拡大、分化の問題をめぐって自立化してくるようになるのである。

③ 簿記の純財産把握と会計の資本金限定

かくて、会社会計における財産管理のアカウンタビリティはその「残高」バランスとしての〈積極財産－消極財産＝バランス純財産額〉又は〈収益－費用＝バランス純利益〉の引き算を展開することになるが、その一方、利潤分配のアカウンタビリティは資本金のみに対し、それ以外はすべて剰余金とする〈純財産額－資本(組入)額＝剰余金〉又は〈純利益額－配当(処分)＝留保(バランス)〉の引き算を展開することになる。だが、会計学はその会計主体たる経営者＝取締役(会)の視点から、いわゆる「企業それ自体」の立場に立って、この「残高」バランスの剰余金概念や配当可能利益の算定過程をとりあげることで、むしろその〈純財産額〉の計算と切離された〈資本(組入)額＋剰余金〉の「資本」計算をとりあげ、さらに獲得された〈純利益〉よりもこれに繰越利益を合計した〈配当可能利益＋留保〉の利益処分計算を独立せしめて問題とすることになるのである。

財産法

| 借 方 | 残 高 (会計責任主体の) | 貸 方 |
|-----------|---------------------------|-----|
| 積極財産 (資産) | 消極財産 (負債) 純財産 (バランス) | |
| 借 方 | 資 本 (持分権者の) | 貸 方 |
| 純財産 | 資本金 (配当請求権) 剰余金 (バランス) | |

損益法

| 借 方 | 損 | 益 | 貸 方 |
|------------------------|-------|-----|-----|
| 費 用 純利益 (バランス) | | 収 益 | |
| 借 方 | 剰 余 金 | | 貸 方 |
| 配 当 (処分) 留 保 (バランス) | | 純利益 | |

これに対応する商法もまた、わが国の場合でいえば、その第284条ノ2により株式の発行価額総額又はその二分の一以上を資本に組入れ、これを

利潤分配のアカウントビリティーの対象となる株主持分として、これを配当請求権をもつ資本金としたうえ、さらに第 288 条ノ 2 の規定で

- (1) 株主申込証拠金(純財産の増加)－資本組入額＝株式払込剰余金
- (2) 資本減少額－未処理損失(純財産の減少)＝減資差益
- (3) 移転純財産(の増加)額－増加資本(組入)額＝合併差益

の三つが資本準備金とされ、なお債権者保護の建前から担保となる資本金の充実に備え、第 288 条の規定で配当を制限する利益準備金の設定を求めることをも規制するのである。

しかしながらこの段階では、法定の準備金の資本と利益の区別は、株主の拠出か否かによるが、これらが、いわゆる無コスト資金源泉として蓄積され、再投資される機能からみれば、むしろ会計主体の意識するところに従って、資本組入額以外はすべて剰余金とし、そのうち資本取引による資本剰余金と留保された利益剰余金とに区分する会計原則の剰余金処理——ただし、国庫助成金や保険差益等は、株主との資本取引を源泉としないので、当期末処分利益に含め、株主総会の議を経て留保せしめる処理——が実態を把握したものとして支持できることになるが、やがて、次の第五段階ではこの商法の資本(組入)額と法定準備金の規定も合併会計の分野で内部矛盾を露わにし、その財産管理のアカウントビリティーによる純財産把握とその増加資本額限定との関連が問われることになってくる。

4. 純財産(による事業活動)の管理と株主持分(による支配構造)の限定

すなわち、本来、二以上の会社の法人格を一とする合併の会計的処理、報告では、移転する消滅会社の純財産がその会計主体の財産管理のアカウントビリティーの対象であり、存続会社の増加資本額が利潤分配のアカウントビリティーの対象であるが、その移転純財産の持分者たる消滅会社株

主の利害と増加資本額を定める存続会社（の意志決定機関の）利害とが対立する。このため、当事会社の利害調整を（その企業価値評価による）合併比率で表わすが、その段階では、合併会社の責任主体たる存続会社の取締役会が、その移転純財産（による事業活動）を承継するか、また消滅会社の株主持分を（存続会社の支配構造に）承継するか、が重要であり、その限りでは、すでに二つのアカウントビリティを内部的と外部的とに使い分けていたと同様、合併における移転純財産と持分評価との関連も切断され、専らその合併比率（の算定方法の工夫）による増加資本額の限定後移転純財産額との差額を合併差益として利得することのみ焦点をおくこととなっていたのである。

この点は、商法の規制においても、主に消滅会社株主の視点から現物出資か、人格承継かのいかに問い、その移転純財産の評価はもとより問うところではなく、増加資本額と関連づけることもなかったが、さらに、その第284条ノ2の規定により株式（の発行価額）と資本（組入額）が切断されることにもなっていたので、交付新株を従来通り額面株で発行すればその券面額は資本に組入れるものの、発行価額が券面額を上回る場合はその二分の一以上を資本に組入れることになって、消滅会社の準備金、留保利益が比較的多い場合など、その承継ができないという矛盾を生ずることになっていたのである。

そこで、今回の改正で、これまで合併法規では切断されていた移転純財産の範囲内に、その増加資本金額を適宜定めるものとしては、という意見二
九
が出された。このためには、移転純財産額の評価規定を設けねばならず、また、その増加資本金額の限定において交付新株の発行価額を定めるものかどうか、つまりは第284条ノ2（の発行価額総額）の規定を適用するか否かも問題となって、是非の論議が高まったのである。

この問題に対して、わが国の合併会計基準を策定してきた立場からは”

移転純財産（による事業活動）とその持分評価（による支配構造）とは密接不可分の関係にあり、この両者の分離は、消滅会社株主の視点による商法の現物出資説、人格承継説の解釈論にわずらわされたとして、会計主体たる存続会社の視点にたつ区分処理の原則を提唱したのである。すなわち、

① 消滅会社の事業活動も持分割合も承継しない買収（パーチェス）の場合は、合併貸借対照表に示される移転純財産は購買時価（のれんを含む）によって評価し、その対価たる交付新株の発行価額総額の1/2以下は株式払込剰余金とする。そして、この発行価額総額を超える合併差益額が資本準備金として留保されることになる。これに対して、

② 消滅会社の事業活動も持分割合も承継する株式交換（持分プーリング）の場合は、合併貸借対照表に示される移転純財産は原価によって評価し、消滅会社の資本金、準備金、留保利益の持分相当割合を承継したうえで、これらを超える合併差益額があれば資本準備金として留保されるものとしたのである。

こうして、合併差益は移転純財産と増加資本（持分の）額との「残高」バランスにはかならないのであるが、その構成内容において、消滅会社株主持分の留保利益等が存続会社株主持分として資本（準備金）化されるがゆえに、法定準備金における資本と利益の区分の意義も失われ、つまるところ、剰余金としての属性にかわりないことが露呈されたのである。同時にまた、移転純財産の範囲で資本増加し、〈移転純財産＝増加資本額＋剰余金〉の形が整うように両者を関連づけるためには、交付新株総額とその資本金持分との喰い違いという説明を合併態様の相違によって問題とせねばならず、その合併態様による区分処理の原則をとることによって、合併会計の責任主体たる存続会社の取締役会のもつ財産管理（事業活動）のアカウンタビリティと利潤分配（持分割合）のアカウンタビリティとをともに表わしうることも明らかになったのである。

このことは、現代の会社会計の責任主体たる取締役会の手に移轉されていた二つのアカウントビリティの矛盾対立が、消滅会社と存続会社という二つの利害対立する立場に分けてみることによって、それぞれのアカウントビリティを識別し、かつ両者を合併会計の責任主体の手に関連せしめることになったものである。それは、かつて複式簿記の成立におけるマスター・スレーブ、又は所有者と代理人の関係を通して会計主体を明らかにしえたことに対応するものといえよう。その意味では、現代の会社会計制度における財産管理のアカウントビリティと利潤分配のアカウントビリティとの識別と関連を、いわば別個の主体を想定する論理的操作によって初めてその解明の手がかりを探りえたものともいえるだろう。

5. 結びにかえて

かくて「残高」バランスとしての〈純財産〉、〈純利益〉、〈剰余金〉、〈合併差益〉がいずれも単なる差額概念にすぎないにもかかわらず、会計学的にそれぞれ資本の部を構成する一項目としての属性を意味づけられると、それぞれ別個に分離し、自立化してくることとなるが、さらに会社会計の責任主体たる取締役(会)に移轉せられていた財産管理と利潤分配のアカウントビリティが、その内部で矛盾対立して、分離されると、資産評価による利益操作から、損益法に対する会計監査の補完、配当利子化による準備金留保をめぐる、一段と資本金持分縮減、剰余金利得増大の会計政策となって、その利潤計算構造を複雑化し、歪曲化してくる契機となることをも意味している。そして、この切断と再関連の「あり方」が、最終段階
二七
で合併態様による消滅会社の純財産把握と存続会社の増加資本限定の区分処理において、その事業活動と支配構造との関連を前提に、資産評価と持分評価との切断、再関連、そして一致の過程で示された。そこでこれが本来の複式簿記における「残高」勘定計算と会社会計の「資本」勘定計算と

の切斷，再関連の「あり方」をも示唆してくれることになる。つまり財産管理のアカウントビリティーはその事業活動管理のアカウントビリティーであり，利潤分配のアカウントビリティーはその支配構造持分のアカウントビリティーである。このような会計的測定，表示の基盤にある事業活動管理と支配構造持分をディスクローズしうる処理，報告基準の再検討がとりあげられることによって，まさにこれまで簿記・会計学でとりあげられてきた〈純財産＝資本〉の計算もはじめてその整合性をうることとなるのである。今後の商法改正にもこのような処理，報告基準の採用を求めるべくここでのアプローチに対する批判と教導を得て，さらに現代企業の会計基準についての研究を深めたいと願うものである。

1) 三式簿記の呼称は juji IJIRI “Triple-Entry Book-keeping and Income Momentum” Study in Accounting Research 18 A. A. A. 井尻雄二著『三式簿記の研究』中央経済社刊1984年で使われたが，それは時制的には過去，現在未来の計算を投資，実績，予算で把握されるが，立体的には〈財産(ストック)＝資本(フロー)＝利力(フローの二次微分)〉の形でとりあげるべきもの，と説明されている。この第三の「利力」(Income Momentum)とは利益(又は資本)を変動させる力，その原因をみつけてこれが帰属をきめる，というものであるが，その具体的測定，表示の問題までは明らかにされていない。本稿の合併会計における事業活動のあり方に基づく資産評価と支配構造のあり方で定まる持分評価の原則がこの問題解明の示唆を与えてくれるように思われるが，すでに簿記的にも〈財産＝資本〉とならないことを明らかにしたところからも，この三式が自動的に測定，表示されるものではなく，なお多くの前提基準がとりあげられねばならないだろう。

2) 小倉栄一郎著『江州中江家帳合の法』ミネルバ書房，1963年刊参照。

3) 陣内良昭稿「アカウントビリティーの基礎的考察」東京経済大学学会，139号では本源的アカウントビリティー，ソキエタスのアカウントビリティー，スチュワードシップのアカウントビリティーに区別して述べられていたが，これは会計労働を担う計算主体の成立と，複数持分者のスチュワードシップによる財産管理のアカウントビリティー問題であって，本稿では，そのうえに利潤分配のアカウントビリティーによる現代企業の配当利子化の会計政策がとりあげられねばならないと考えたものである。

18 立教経済学研究第39巻3号(1986年)

4) いわゆる人的勘定学説としてではなく、人名勘定で債権債務者や物財取扱者の管理を行ったという考え方については木村・小島著『簿記学入門』森山書店、1977年刊参照。なお“Me”勘定の役割については馬場・内川著『基本簿記概論』春秋社、1960年刊参照。

5) この点は17世紀のイギリス東印度会社の帳簿においてもなおその資本は十分に記帳されていなかったという。茂木虎雄稿「17世紀イギリス東印度会社の会計問題」立教大学経済学研究、33巻3号参照

6) A. C. Littleton “Accounting Evolution to 1900” 片野訳『リトルトン会計発達史』同文館、1952年刊、増補版255頁

7) 荒川邦寿編著『会社合併・分割の会計』中央経済社、1984年刊参照