

複式簿記の原理とその論理的導入法 (IX)

椎名市郎

- 〈目次〉 I 会計哲理 (認識論的方法論的研究方法) への道と問題点の提起
- II 複式簿記導入法のステップ
- 1 複式簿記の歴史的視点
- (1)歴史的視点
- (2)経済体制(資本主義社会)と複式簿記の実質的意義
- (3)階級(階層)とAccountability
- (4)民族性(人間行動様式)にみる新しい視点
- (5)何故, 複式簿記の原理を学ぶのか
- (以上, 『中央学院大学論叢』第14巻第2号所収)
- 2 複式簿記の哲理(1)
- (1)会計学方法論のフレーム・ワーク
- ①会計学の対象(Gegenstand)
- ②会計学の方法(Methode)
- (2)ウェーバーの形式的合理性(formale Rationalität)と複式簿記の論理的構造
- ①ウェーバーの形式的合理性と複式簿記
- ②複式簿記の論理的構造
- (i)複式簿記の体系的理解
- (ii)複式簿記の論理的特徴
- (iii)勘定の論理
- (以上, 『中央学院大学論叢』第20巻第2号所収)
- (3)複式簿記の生成史的特質

- ①複式簿記の二つの起源論
- ②複式簿記起源説における形式的解釈と実質的解釈
- (4)資本主義経済と複式簿記の実質的解釈
 - ①資本の複式簿記と実質的解釈
 - ②ゾンバルトに観る資本の複式簿記
- (5)階級(階層)と複式簿記の形式的解釈
 - ①代理人簿記の形式的解釈と階級・階層との関係
 - ②形式的解釈の継承性の問題
- (6)会計学における「人間」の問題と勘定の本質
 - ①会計学における二つの「人間」の側面
 - ②勘定計算に現れる人間

(以上、『中央学院大学商経論叢』第1巻第1号所収)

3 複式簿記の技術

- (1)計算思考論としての利潤計算原理
 - ①財産法(Inventarrechnung)と損益法(Ertrage-und Aufwands-rechnung)
 - ②財産法と損益法の一般概念
 - ③山下学説における財産法と損益法の史的発展
 - (i)財産法会計の成立
 - (ii)財産法会計の特質から観た批判
 - (iii)財産法会計から損益法会計への移行
 - ④岩田学説における財産法と損益法
 - ⑤山下学説と岩田学説
- (2)会計の定義と複式簿記
- (3)会計的技術(art)の特徴
- (4)法社会学における目的(法的価値)と手段(ことば的技術)

(以上、『中央学院大学商経論叢』第1巻第2号所収)

- (5)複式簿記の技術的目的合理性
 - ①技術的合理性と制度的妥当性
 - ②技術的合理性の特徴
 - (i)形式的特徴——二重性と均衡性——
 - (ii)実質的特徴——名目勘定——

(以上、『中央学院大学商経論叢』第2巻第1号所収)

(6)技術的目的合理性の理念

- ①名目勘定(nominal account)の歴史的因果性
- ②名目勘定生成認識の問題点
- ③名目勘定の目的論性

(以上、『中央学院大学商経論叢』第2巻第2号所収)

III 複式簿記に現れる人間

- 1 会計学研究と会計教育
- 2 会計構造論としての複式簿記研究方法論の展開
- 3 簿記研究に現れる人間の問題
- 4 会計構造論の形式的な解釈と実質的な解釈
- 5 形式的な解釈と実質的な解釈の現代的意義

(以上、『中央学院大学商経論叢』第5巻第2号所収)

IV 複式簿記に現れる資本概念(1)

- 1 複式簿記と資本概念
- 2 資本概念と簿記勘定学説
- 3 人的勘定学説, 静的(物的)勘定学説と資本概念
 - (1)人的勘定学説と資本概念
 - (2)静的(物的)勘定学説と資本概念
 - (3)上野(道輔)学説と畠中(福一)学説
- 4 動的勘定学説と資本概念
 - (1)動的勘定学説の生成とその理論的前提
 - (2)シュマーレンバッハの資本概念
 - (3)コジオールの資本概念
 - (4)動的勘定学説と資本概念

(以上、『中央学院大学商経論叢』第6巻第1号所収)

- 5 資金勘定学説と資本概念
 - (1)ルフチの資金理論と資本領域
 - (2)ヴァッターの資金理論と資本
 - (3)資金概念と資本概念
 - (4)資金と資本の一般的概念
- 6 商法における資本概念
 - (1)企業の形態と資本
 - (2)株式会社の資本概念

7 現代日本における代表的な勘定学説と資本概念

(以上, 本号所収)

Ⅳ 複式簿記に現れる資本概念 (2)

5 資金勘定学説と資本概念

一般にケルン学派の学説発展経過の中でつねに意識されていたのはビランツの資金的な理解であったといわれる。ワルプの金融経済的貸借対照表観の「現金動態論」、コジオールの「収支的変動貸借対照表」もしかりであった。動的勘定学説は、基本的には企業会計の目的を成果損益計算におく理論ではあったが、現実の企業の活動は財政状態、とくに資金管理に重大な関心をもっているため、動的勘定学説の特徴とその欠点を補うものとして、会計の構造を資金概念から統一的にとらえる資金勘定学説が生成発展してきたといえる。もちろん、企業の資金に関する考察は、シェアーやニクリッシュなど財産計算に重きをおく静態論者によっても当然なされていた。しかし、ドイツを中心に正面から資金の体系化を試みたのは、やはり動態論思考が土台になっていると思われる。このため、多くの学説研究も〔静態論→動態論→資金理論〕という暗黙の系譜を採用しているように思われる。

このような資金勘定学説の特徴として、高田正淳博士は次の4点をあげている。⁽¹⁾ ①貨幣の運動に対し固有の勘定系統をおき、②動的勘定理論の2系統に、資本、貨幣に対応する投資ないし財産を扱う勘定が加わり3系統の体系をもち、③勘定系統間の価値の移転は、収入・支出であらわされこれで資金の流れが表示され、④在来の損益計算書、貸借対照表に運動貸借対照表が作成され、資金の由来(源泉)と所在(使途)が収支に基づいて明示されるが、動的勘定理論を否定したり相反するものではない、の4点である。

この資金勘定学説では資金はどのように考えられ、またどのように資本と関係づけられているのであろうか。本論文ではルフチとヴァッターの学説を主に取り上げることにする。

(1) ルフテの資金理論と資本領域

黒澤清博士は、シュマーレンバッハの動態論の体系的な位置づけの問題に関連して、動的貸借対照表上の現金項目の解釈について次の3つに体系化している⁽²⁾。すなわち、(1)費用動態論、(2)現金動態論、(3)資金動態論、である。このうち、費用動態論はいわゆる動態論の限界を「資産の費用性」を強調することにより打開しようとする学説であり、現金動態論は「資産の現金性」を強調することによりこれを打開しようとする学説である、と特徴づけている。そして、ペイトン・リトルトンの学説は費用動態論を代表するものとして、またワルプの学説は現金動態論を代表するものとして位置づけしている。黒澤博士は、このような費用動態論、現金動態論の流れの中で、資金動態論への展開を試みるルフチ (Hans Rucht) の学説にとくに注目されて早い時期にこの学説を日本に紹介されている。一方、吉田寛博士は、シュマーレンバッハの動的会計思考を収益費用計算の収・支計算による計算代位による構想的抽象的収支概念に基づく成果動態論と特徴づけ、ワルプの動的会計思考を貸借対照表計算と収益費用計算の同時化の理論に基づく具体的収支概念による成果動態論として位置づけている。さらに吉田教授は、コジオールの動的会計思考を財貨運動が貨幣運動により代表されるという解釈を前提に、具体的収支概念による成果動態論として特徴づけ、ルフチの理論をこの3つの収支的成果動態論に対する一種の批判的展開として位置づけている⁽³⁾。すなわち、ルフチの会計思考は会計の計算構造を支払資金の循環的秩序として一元的・統一的に把握すべきことを要請する視点に立ち、会計の提供すべき情報として成果の測定以外に投資状況の測定や資本活動の測定もなされるべきという問題提起である。そして、吉田寛博士はルフチ理論の第一義的意義を経営機能別にその活動効率を測定し、さらに経営活動の総合的・究極的結果として期間損益を測定する構想ととらえている⁽⁴⁾。

周知のように、ルフチは企業の活動領域を次の3つに分け、それに合わせて企業会計の領域を分析している。資本領域 (Kapitalbereich)、支払領域 (Zahlungsbereich)、投資領域 (Investitionsbereich) である。

資本領域とは企業における資本の調達活動が測定対象とされ、そこで生じた収入や支出、資本の調達や返還等が企業会計で把握される。また、投資領域で

は企業の生産活動にともなう企業の利益獲得活動が企業会計の測定対象とされ、投資支出とその回収収入が把握される。さらに支払領域は、資本領域と投資領域から生じた収入や支出が企業会計の測定対象とされ、資本拠出収入や資本払戻支出、投資収入、投資支出がまとめて把握される。

このようにルフチの理論によれば、ワルプ同様、経営体とそれを取りまく市場との間における貨幣の流れを会計理論の骨組みとして、貨幣・資本市場、生産設備や生産手段の調達市場、そして生産財の販売市場との関連が重要視される。そして、貸借対照表の3つの勘定領域をそれぞれ次のように特徴づけている。「支払領域」は、現金、預金等の貨幣資産 (Geldvermögen) を示し、「投資領域」は原材料や製品、固定設備等の実物資産 (Realvermögen) を示し、「資本領域」は支払領域や投資領域に対応するところの計算管理的数値 (rechnerische Kontrollgröße) として2つの領域に対立するものとしている⁽⁵⁾。

ルフチの理論は、資本概念を正面から取り上げる視点ではなく、運動貸借対照表によって資金の運用所在と源泉由来を明示し、財務流動性の明示に役立たせようとするところに論点がある。この意味で資本概念は一連の動的勘定学説 (dynamische Kontentheorie) で示された視点と同じである。つまり、動態論の体系における資本概念も、貸借対照表が損益計算目的を持つとしたらそのピラントはいかなる体系を有するかという出発点に立脚しているため、資本概念はその理論の帰結というより、むしろ理論の前提として考察されているにすぎない⁽⁶⁾。このことはルフチに代表される資金勘定学説においてもしかりであった。ルフチの理論体系の資本領域の勘定は、貨幣・資本市場からの支払資金の経営への受入れや流出による支払いの過程を計算的に把握するもので、具体的には自己資本・他人資本の調達および返還が記録される。そして、この資本領域は体系上、支払領域と投資領域とを複記的に対立させる計算的統制量ということになる⁽⁷⁾。貨幣・資本市場からの資金調達源泉としての他人・自己資本を表示する資本領域は、結局のところ、現金収支原因としての調達源泉を示し、かつ、費用収益勘定の結果としての損益勘定も含む概念となっている。このことは、ルフチの運動貸借対照表の計算目的が現金の運用と調達を示す支払領域にあることから、当然の帰結といえる。その意味で、資本の本源的な意義はすでに理論の

前提にあるといえる。ただし、ルフチの学説の中には、資本の調達市場というダイナミックな形式的視点を取り入れたり、現金資金の調達源泉としての総資本による利益計算の実質的視点を取り入れたりする独自の体系を示している点が注目される。この意味で、貸借対照表の「財政状態」の1つのモデルを提示しているといえる。

(2) ヴァッターの資金理論と資本

会計的判断をめぐるいわゆる会計主体論 (accounting entity theory) には、資本主理論 (proprietary theory) と会計主体理論 (entity theory) の2つの考え方が伝統的に対置されている。ヴァッター (William J. Vatter) により展開された資金理論 (fund theory) は、これら2つの思考への批判として登場してきた。

まず、ヴァッターによれば会計行為が企業の所有主の見地から判断されると考察する資本主理論は、企業所有者の個人的な継続が前提でなければ成立しえない理論であり、現代の株式会社の実態に合わない、と批判する。現代の株式会社は所有主個人の継続ではなく、企業経営の継続に本質がある、ととらえるからである。次いで、資本主や債権者等の利害関係者とは別に企業それ自体が人格を有し、企業の立場で会計行為が判断される、と主張する企業主体理論も、基本的には資本主理論同様な人格を有した企業という考え方であり人格説にほかならない。しかし、現代の企業は単一の人格に依存して形成されているものでなく、経営の会計と公益の利害調整の会計、そして、信用・投資目的の会計と3領域をカバーするものでなければならず、その意味で企業主体理論もヴァッターに批判されることになる。⁽⁸⁾

このように、ヴァッターは2つの伝統的主体理論を批判した後、企業を多数の人格や資源、諸条件等の「有機的關係集合体」と意味づける。この概念の中で、近代企業の会計理論の基本的構造は資金理論に求められなければならないと主張する。このように、ヴァッターの資金理論は新しい会計主体論の提言からスタートすることに特徴がある。この資金理論の特徴は、人格的な意味をもたない非人格的会計単位であり、しかも、組織形態や企業活動に関連をもった資金の概念を基本にしている。それは見方を変えれば、従来の資本主理論や企

業主理論が「だれのためにだれが会計を行うのか」という視点のおき方であったのに対し、資金理論はそこから解放された「どのような種類の会計でなければならないか」を問う理論といえる。そのことはまた、アメリカの政府事業会計に見られる資金会計制度と企業会計との普遍的な会計理論の確立を目ざすことにもある。そして、このような資金理論を前提に第3の財務諸表である資金運用表の重要性が強調されることになる。ここにおいて、ヴァッターは3つの資金概念を展開する。第1は、資金繰りなどに用いられている実務的な「現金資金 (cash resources)」という意味、第2は、用途が指定されている「シンキング・ファンド (sinking fund)」という意味、そして第3は、シンキング・ファンドの資産グループに対する用途を指定したエクイティを含む「シンキング・アンド・リザーブ (sinking and reserve)」という意味である。第1の意味は「現金」との区別において不正確であり、第2の意味では資産に限定された狭い概念となり、最終的にはシンキング・ファンドを基礎にした第3のエクイティ⁽⁹⁾を含んだ資金概念が資金理論における資金概念として支持される。

以上の特徴を前提に、本論文のテーマである資本概念の検討とこの資金理論の持分理論 (equity theory) を考察する。

ヴァッターによれば、会計の二重表示の原則の上に立脚した2つの構成要素は、エクイティとそのエクイティによって拘束された資産活動であるとし、操作主義 (operationalism) に基づき次のように資金理論における独自の4つの概念を導く。⁽¹⁰⁾

まず、資産は物理上の財貨、財務現象でなく用役潜在力 (economic service potentials) として位置づけ、資産概念は資金の操作上の性格、範囲によりそれぞれの存在と意義を引き出されることになる。貸借対照表の持分は、債務や法律上の概念としてではなく、資金のなかの資産の適用される拘束または制限に着目する。このため、資産と持分との間には特定の形式をもった関係はないことになる。損益計算書の収益は、特定の持分拘束をとまなわないう資金のなかに新しい資産が生じたものを意味し、特定の拘束を受けない。また費用は、資金からの資金目的を達成するための資産の引渡しと考え、資産と費用は経済的

な属性で区別され、物理的な属性ではない。

以上のように資金理論における持分は資金の枠内にある資産の拘束、ないしは経営者の資金操作の制約と考えられる。また持分概念は、負債と資本の統合概念であるが、いわゆる資本主持分については、資産の用途に加えられた法律的な拘束を意味する。その意味では、結果的には株主請求権が法律上の意味をとるときには基本的な相違はない。しかし、資金理論では経済の一般的な資本に対する制度にとらわれずに、資金の中で資産に対して加えられる拘束を持分としてとらえる。同様にして債務契約から生じる法律拘束を負債、払込資本等の資本主の法的権利に拘束されているのを資本、そして経営目的上運用が拘束されている積立金等に区別される。このように、資金理論における拘束には法律に依存するものや、所有主関係に依存するもの、経営目的に依存するものがある。そして収益は、資金増加に対する持分的拘束がともなわないものを意味し、費用は資金目的達成のための資産の引渡し、つまり拘束からの解放ととらえている。こうして資金理論のもとでは、拘束概念を基軸に資産、持分、費用、収益が統一的に理解され、人格や制度からの解放が試みられている。黒澤清博士は「資金理論では資産と持分とが資金概念によって統一され、費用と収益とが資金からのサービスの解放という意味で統一的に説明されるのである。この場合、資金は資産の上位概念であるのに対し、資産は費用および収益の上位概念である。資産の概念は、費用の流れならびにそれに対応する収益の流れと関連するのである。すなわち費用は資産サービスの資金からの解放を、収益は資金のなかに流入する資産サービスの持分からの解放を意味するからである」と特徴づけている。⁹⁹

ヴァッターの理論の下では、法律的、制度的意味を持つ資本概念を「考え方」としては否定し、伝統的主体論における資本をたんに経営上、管理上の意思決定から発生する資産の拘束部分と位置づける。しかし、考え方や発想はたとえそうであっても、結果的には、管理上なぜ拘束されるかという点、やはり法律的、制度的な規制という点に帰着することに注意が必要である。

(3) 資金概念と資本概念

ルフチ、ヴァッターの資金理論は当然のことながら独自の会計観による体系化の中で展開されているので、単純な比較はできない。しかもその視点は、資本概念ではなく損益計算中心の近代的会計理論の欠陥を指摘する点にある。結局、資金と資本の概念の相違は、その体系や会計観に依存するもので、相対的にして画一的なものではない。例えば、ルフチの理論は、損益計算と資金計算をいかに有効に結びつけるかという会計観の下で、損益は一期間の財産変動の結果であり、財産変動はすべて収支運動に還元できるという視点から、運動貸借対照表により収支差額としての損益の決定と資金由来と資金所在という資金運動を示すための理論展開であった。これに対し、ヴァッターの資金理論は資金を資産と持分を統一する主体論としての会計観の下で、貸借対照表の本質を資金報告書と解して、資金を構成する具体的要素にサービス・ポテンシャルの概念を、持分にレストリクション概念を、収益と費用にレストリクション概念の解放を適用した体系化の理論展開であった。

ルフチもヴァッターも同じ資金的アプローチを採用しながらも、ルフチは伝統的な動態論の枠を意識した会計観であるのに対し、ヴァッターは伝統的な理論の枠をはずした革新的な見地からの会計観であった⁽¹³⁾。このように資金と資本との概念を考察する場合、どのような会計観と体系を有しているかが重要となる。

また、勘定学説の基本的制約条件になっている法的制度の資本概念についても考察を加える必要がある。一般に、民主主義国家における法的制度は、経済的な背景や各種利害関係調整を包含し、国家権力的強制力をもって会計学の領域に強いインパクトを与えている。ヴァッターの革新的な理論体系の中でさえ、資本持分は結局、法的拘束力にしばられているように思える。会計学の資本概念を検討するにあたり、制度的な制約が非常に重要なインパクトを及ぼしていることが判明した。会計理論に影響を及ぼしているこの社会制度、特に商法による資本概念を中心にした制度的な考察も必要である。

(4) 資金と資本の一般的概念

それでは我が国では、一般に資金と資本をどのようにとらえているのであろうか。

後藤幸男博士は、端的に次のように説明されている。⁽¹⁴⁾

「一方、資本と資金を対比していうときは、『資本』は調達源泉を表わし、一方『資金』は、その使途を表わす。企業の内部であれ外部であれ、企業に貨幣や信用が供給されるときは、『資金調達』であり、その資本を何かある用途に使用するときは、『運用』といわれる。この調達面からみたときが『資本』、そして運用の面からみた場合が『資金』である。したがって『資金』とは、多くの場合機能面からみた貨幣と信用に他ならない。」

上記の後藤教授の見解は、複記記入の二面性を運用と源泉でとらえ、両者を一体として考える方法である。さらに後藤教授は次のように明確に主張される。⁽¹⁵⁾
 「もともと企業が資本を調達するのは、それを効果的に利用するためであり、利用目的である『運用』が『調達』に先行している。昔、『調達と運用の有機的関連』が重要である、などといわれたことがあるが、もともと両者は一体として扱われるべきで、ことさら有機的関連などと仰々しくいう必要はない。つまり、資本と資金は表裏一体をなすものである。」

以上の代表的な見解も加えて、日本会計研究学会の「会計基礎概念スタディ・グループ」の中間報告では、従来の資金概念をまず次のように整理している。⁽¹⁶⁾
 「資金とは資産を支払手段の側面から理解した概念である。この資金の概念は資産の区分に呼応して種々に分類される。そしてそれらに共通していることは物に対して金（かね）の側面を重視していることである。」

最狭義には、資金とは、特定の経済単位がその活動目的のために、あるいはその活動の過程において保有している支払手段を意味する。その典型的なものはいうまでもなく現金資金である。……（中略）……

このように資金を現金と現金等価物、すなわち現金資金とする解釈は、企業活動にあたっての日常的な現金収支のバランス、必要な現金支出に対する現金

等の支払手段の確保状況を検討するとき用いられる。いわゆる『資金繰り』というときの資金は現金資金を意味する場合が多い。

次は、資金を一定時点における流動資産総額から流動負債総額を控除した差額と解することがある。それは(正味)運転資本ないし運転資金といわれるものである。この資金概念は、大体一会計年度を基準として債務の返済が円滑に行われるように、企業の財務的流動性が確保されているかどうかを判断する場合に用いられる。

…… (中略) ……

最後に、資金を企業資本と同義語として用いる場合がある。それは、企業資本の循環過程を、企業に資本として導入された現金が企業目的のためにどのように財・用役に投下され、それらがどのように現金資金として回収されていくかの全体的な資金の流れとして理解し、その経過を資本の調達源泉と対比しながら考察しようとの意図を示唆している。このような広義の資金概念を示すために企業資金、固定資金、流動資金等の用語が用いられることもある。」

次いで、「会計基礎概念スタディ・グループ」の中間報告では、従来の資本概念を次のように4つに分けて整理している。

「資本は、企業会計においては次に示すように、広狭種々の意味に用いられている。

第1は、企業資金の調達源泉を資本と規定するものである。ここに企業資金とは、企業がその目的活動のために投入している価値物の総額であり、企業はそれを二面的に計算している。企業資金をその運用形態によってとらえるときは、資産の概念が生まれ、その調達源泉によってとらえるときは資本の概念が生まれるとの説明はしばしばみられるところである。そこにおいては資本は、企業資金の投入源泉ないし所有関係を示すものとされる。

…… (中略) ……

第2は、資本を自己資本ないし株主持分の意味に用いるものである。会計では伝統的に積極財産から消極財産を控除した純財産すなわち資産マイナス負債を意味する純財産が資本であると説明されてきた。この説明は財産計算的では

あるが、純財産ないし純資産が企業主ないし株主に帰属する価値額すなわち自己資本であることを示すものである。

第3は、資本を自己資本のうちの株主が拠出した資本および企業の留保利益すなわち期間損益計算上の期首資本と規定するものである。期間損益計算において『資本と利益の区別』を強調する場合の資本はこれに相当する。

第4は、資本を資本金と同義語とするものである。これは主として商法の計算規定にみられる資本である。『会社の資本』あるいは資本充実の原則という場合の資本は、資本金を意味する。

資本の意味は上記のように多様であるが、基本となるのは第2の意味である。」

資本と資金との関係からいえば、上記スタディ・グループの資金概念のうち、第3の広義としての企業資本と同意義として使用される概念に注目しなければならないと思われる。一方、スタディ・グループの資本概念の広義としての第1の意義、企業資金の調達源泉も資金概念の一側面を表すものとして基本的な理解しておかなければならない。報告書が示すように資金(fund)は、基本的には現金であるが、運用面で資産、源泉面で資本と結びつくいわば概念上の観念の起点となる点に注目したい。このように資金と資本との関係は資本循環過程の中で、企業において調達された資本が、現金から棚卸資産や固定資産へ、それから現金に近い売上債権を経て現金に戻る場合、この資本の現金または現金等価物の形態にあるものを資金と呼んでいるのである。複式簿記の学習上(教育上)は、この理解が最も重要なものと思われる。

6 商法における資本概念

(1) 企業の形態と資本

複式簿記における資本概念は、勘定学説のうえでも異なる意味や機能を有していた。それは時には総資産に対する総資本に用いられたり、負債に対しての自己資本に用いられたり、資本出資者の払込資本に用いられたり、さまざまな概念が展開されていた⁽⁹⁾。経済事象を反映し、かつ法律の制約下の中で展開され

る簿記も一種の境界科学 (border-line science) である。とくに、⁽²⁾ 会計学の生成の多くはドイツ商法等の法律の領域であったように、複式簿記の資本概念を考えるうえでは、我が国商法の資本に関する諸規定は、その基礎的要件となっている。

一般に法律上の資本概念を検討する際は、企業主の出資形態から考察するのが良いと思われる。つまり、自然人的企業形態としての個人企業と組合企業、⁽³⁾ 法人企業としての合名会社、合資会社、有限会社、株式会社である。

まず個人企業としての個人企業の場合は、企業出資者の出資額が資本として計算される。個人企業は1人の出資者を前提にした企業と解されるが、⁽⁴⁾ 自然人企業で2人以上の出資者から成る企業が組合企業と解される。しかし、企業の出資者の出資額が一口(個人企業)で計算されるか出資人名口数(組合企業)ごとに計算されるかの会計処理上の相違はあっても、資本の概念として両者に基本的な相違はないと思われる。ただし、会計処理上、資本概念やその処理を認識・測定するためには複式簿記を採用していることが前提となる。商法の総則においては複式簿記でも単式簿記でも良いと解されている。⁽⁵⁾ しかし、個人、法人を問わず複式簿記が優れた方法であることは議論の余地はなく、資本の処理もこの複式簿記を前提にしている。このように、個人企業も組合企業も資本の概念やその会計上の処理になんら相違はないが、複式簿記の学習に際しては、必ず個人企業を前提にした説明がまずなされ、組合企業は特殊簿記として一般に学習しないのが通例と思われる。

次に法人企業である。法人企業のうち、まず合名会社は、会社の債務について無限責任を負う出資者から成り立っている点に特徴がある。合名会社の資本は、社員の出資額の総額で把握される。合名会社の資産が持分額の総計なのに対し、資本は財産出資額の総計であり、この資本が債権者への担保となる。合名会社の社員の責任は、無限にして人的、かつ連帯であるため、会社財産の充実維持をとくに法の下で強制化する必要が少ないため、株式会社のような資本制度を法定化していない。これに対し、合資会社は、無限責任社員と有限責任社員とから成る会社である。合資会社は、一部有限責任社員を有するため、資

本の強行法的意味が認められる⁽⁵⁾。しかし、合名会社と合資会社の資本の拘束力に関しては、ある程度の差は認められるものの、会計処理上は、組合企業の会計と基本的な相違はないと考えられている⁽⁶⁾。

これに対し有限会社の場合は、すべて有限責任社員から成るため、法定資本金制度が採用されている。申すまでもなくこの有限会社の特徴は、社員の責任の有限性のため株式会社の利点を有し、かつ、比較的中小規模の会社に適合できる⁽⁷⁾よう、合名会社の特色も加味された特殊中間形態にあるといえる。有限会社の資本金は、当然社員の有限責任の限度を示すものである⁽⁸⁾ので、株式会社同様、法定資本金制が採用され、商法上の株式会社の計算に関する規定の多くが有限会社にも準用されている。有限会社の資本金は、出資口数によって計算された社員の持分であると解される。

(2) 株式会社の資本概念

商法上株式会社の資本とは、法定の手続によって定められ、かつ登記および貸借対照表により公示された一定額で、会社資産を会社に留保させる最小限度を示すものと解されている⁽⁹⁾。株式会社の社員は有限責任からなるため、株式会社では社員の人的条件は無視され、資本と資本によって留保される会社財産が中心となる団体である。このため、商法上の株式会社の資本は、会社の債権者に対する担保としての資産留保分であると解される。平成3年4月施行の改正商法では、株式会社の最低資本金は1,000万円以上、有限会社の最低資本金は300万円と定められた(商168ノ4、有限⁽¹⁰⁾9)。

株式会社における貸借対照表の「資本の部」は、商法上の資本と呼ばれる資本金、法定準備金および剰余金(又は欠損金)から成り、資本の部は資産総額から負債総額を控除した純財産たる株主持分額である(商計規34)。このうち、とくに資本と法定準備金は利益配当のさいの制限を受ける会社財産拘束機能を有している(商290)。もちろん、この拘束機能は対債権者の保護と株主との利害調整からの制限で、会社が営業上の欠損等でその純資産額を減少させることまでこの制度は意図していない⁽¹¹⁾。また、資本と法定準備金は当然その性格上、法的拘束力に差はでるものの、留保されるべき会社財産額や利益配当制限の算定基

準としては一体として機能する。

本節の目的は、株式会社における資本を考察する点にあるため、法定準備金や剰余金の問題は詳しく言及しないが、本来は一体となって考察されるものである。株式会社の資本は発行済株式の発行価額の総額を原則とする（商284ノ2 I）が、額面株式は券面額を超える部分、無額面株式の場合は設立時に5万円⁽⁶¹⁾を超える部分で発行価額の2分の1未満のものを資本に組み入れないことができる（商284ノ2 II）。つまり、法定資本金ではなく株式払込剰余金として法定準備金の処理ができるのである。設立後の通常の新株発行は、額面株式は券面額は資本組入れしなければならないが、それを上回る発行価額の場合、その2分の1を超えない額を株式払込剰余金⁽⁶²⁾とすることができる。また、無額面株式の場合、発行価額に制限はなく、その2分の1を超えない額を株式払込剰余金とすることができる。抱合せ増資の場合は有償部分の金額に発行株式を乗じた額だけ資本が増加するし（商280ノ9ノ2 I）、株式配当の場合も発行価額の総額が資本を構成することになる（商293ノ2 II）。転換社債の場合は、転換社債の発行価額が上述の法則によって資本と株式払込剰余金に区別される。なお、上記以外に吸収合併時、株式配当、株式の消却等があるがここでは省略する。

複式簿記の株式会社会計における資本金の処理は、当然、上記の商法上の資本の処理を前提とする。商法上の資本概念は、株式会社の社員が有限責任制度にあるため、会社債権者に対する一定の担保金額を意味するものと解される。その意味では、株主によって運営される株式会社の債権者側からの一定の歯止めといえる。しかも、その歯止めである資本は、株式会社がその金額だけはつねに保有すべきことを要請された最小目標額のため、法定準備金でこれを補い、会社債権者の保護を強化している⁽⁶³⁾と解されている。

このような法律的な立場に対して、今日企業会計の基準の中で重要視されている利用者指向型アプローチではどのように商法の資本概念を検討すべきなのであろうか。いうまでもなく有用性を基本理念とする利用者指向型会計情報は、ASBAT（A Statement of Basic Accounting Theory, by A.A.A. 1966）等によって提唱されたもので、従来の公平性を理念とする利害調整型アプローチと異なり、

情報の作り手の理論より、情報の受け手の理論を重視したものである。このため、情報の多目的利用を重視し、多元的な測定構造の下での目的適合性が強調される。³⁴⁾

このような視点からみると、商法の資本の部に最も関心を寄せる利用者は現在・将来の株主であることは容易に推測できる。中島省吾教授はこの株主を目的や動機によって次の5つに分類している。³⁵⁾(a)支配目的の株主 (b)現金による利益配当の受領を目的とする株主 (c)新株無償交付もしくは有利な価格による新株引受を目的とする株主 (d)保有する株式の現在の市場価格の合理性もしくはその今後の動向に主として関心をもっている株主 (e)業務上の提携もしくは株式持ち合いなどの理由によって株式を所有する株主、などである。

このうち中島教授は、(e)株主グループは営業状況や財務安定性に関心を持つので他の情報によってその要求が補われ、資本の部の開示に特別の配慮が必要ではないとしている。また(a)支配を目的とする株主の場合、議決権を有する株式済総数や発行予定(授權)総数、議決権のない自己株式や将来の持株比率に影響を与える転換社債、新株引受権附社債、転換株式等の資本情報を欲する、としている。また、(d)の動機の株主は1株当りの利益または純資産、1株当りの処分可能利益の情報が必要とされている。このように中島教授は各株主グループの資本情報の各要求を分析されたあとで、商法の「資本の部」の情報に対して次の情報の必要性を提言されている。³⁶⁾(1)法定資本の額、(2)資本金と結びつけたかたちでの資本準備金、(3)普通株と優先株に分別した発行予定総数および発行済総数、そして議決権の有無の区別と自己株式、端株数、単位未満株などの株式数、(4)利益準備金、(5)任意積立金、そのうち「その他の資本剰余金」も含むが積立金とは区別する、(6)前期繰越未処分利益、(7)当期純利益、(8)転換社債、新株引受権附社債、転換株式等で新株の発行の可能性を含むもの、である。

以上の提言と比較をすると、我が国商法が、資本に関して最小限度の債権者と原始的株主を基本前提にした法規制をしていることが明確になるが、現代の証券市場の発達は著しく、法の安定性(公平性)と時代に即応した弾力性(有用性)の均衡が一層要求されている。

7 現代日本における代表的な勘定学説と資本概念

本節では、今までの理論をふまえて、現代の学説の中の資本について検討する。

企業会計の基礎である複式簿記の本質を機構論・構造論的に解明するため日本会計研究学会の『会計システムと簿記機構・簿記形態に関する研究』の特別委員会は、その中間報告の中で現代日本の代表的な勘定学説を次の2つに大別して紹介、分析している⁽³⁷⁾。

1. 資産・負債・資本・収益・費用の相互関係に基づく類型化
 - (1) 資本等式型
 - (2) 貸借対照表等式型
 - (3) 試算表等式型
 - (4) 損益等式型
2. 諸説の論理的性質に基づく類型化

とくに、この大別の中で「1. 資産・負債・資本・収益・費用の相互関係に基づく類型化」に注目したい。なぜなら、これら学説は結局のところ資本概念を基本とした資産・負債・収益・費用の諸要素との関係づけが多くみられるからにほかならないからである。

(1) 資本等式型は資本等式説、純財産学説、物的二勘定説の型で、収益と費用は営業活動による資本の増加・減少とみなされ、資本勘定の下位・従属勘定として認識される。この学説の問題点は、貸借対照表の資本の一部としてしか損益計算書が位置づけられないことにある。井尻雄士教授の「三式簿記」もこの型を基本に構築されていると解されている。すなわち、資本等式の左辺(財産)を現在、右辺(資本・損益)を過去と表現すると解釈すれば、これに未来の3次元を加えることによって、未来：現在：過去という「時制的三式簿記」への展開が可能となる。しかも、左辺をストック、右辺をフローと考えれば、フローはストックの微分でもあるので、これにフローの微分として「利力」を導入し、財産：資本(損益)：利力という「微分式三式簿記」への拡張が可能としている⁽³⁸⁾。

(2) 貸借対照表等式型は、貸借対照表等式説や貸借対照表二勘定系統説の型で、貸借対照表等式の両辺に対応して資産勘定（左辺）と資本勘定（右辺）という、2つの系列から構成される。そして、負債は他人資本としての資本勘定の系列に属することになる。ただし、このような特徴があるこの型の下でも、費用と収益は資本勘定の部分勘定または従属勘定と考えられる⁽³⁹⁾。このため、損益計算書の位置づけが貸借対照表の部分計算にとどまり、問題が残る。貸借対照表等式と類似した学説に杉本典之教授の「資金的二勘定系統説」がある。杉本教授は企業資本を資金と呼び、企業会計の基本的特徴を資金の調達と資金の運用に分け、勘定も資金調達を表す勘定と資金運用を表す勘定に分ける。そして、資金源泉側を人々の関心の度合に応じて負債・資本・当期利潤に分け、当期利潤をさらにプラス要素としての収益とマイナス要素としての費用に分ける⁽⁴⁰⁾。この学説の下では資本は株主出資金であり、企業利潤とは資金源泉から明確に区別されることになる。

(3) 試算表等式型は企業資本等式説ともいわれ、山榊忠恕教授によって提唱され、笠井昭次教授によって発展させられている。山榊教授によれば、企業複式簿記の対象は、企業資本の運動態様を考察することにある。として次の基本的関係を確認する。

（企業資本の）行使分の額＋待機分の額＝（企業資本の）調達分の額

以上の関係から、企業複式簿記における基本的な勘定範疇も、調達分の勘定・待機分の勘定・行使分の勘定の3つとなる⁽⁴¹⁾。この学説の下では、企業資本勘定と資本金勘定は明確に区別され、資本金は企業資本勘定の調達分のための勘定群の算段分のための勘定群に入る⁽⁴²⁾。笠井教授は、会計構造論を展開する場合、取引概念より立論するインプット理論、損益勘定・残高勘定を基点とするアウトプット理論、そして試算表を中心とする過程理論の三者が独特の二面的結合を形成していると従来の学説を整理され、山榊理論を過程理論であり、資本計算体系であり、均衡思考体系である、と特徴づけられている。この山榊学説では、企業資本の中いわゆる伝統的な資本を含めて、資本の入手形態を、①外部からの新規調達（払込資本・負債勘定）、②自己増殖的な調達（収益勘定）、③その増殖の社内留保（留保利益勘定）に区分し、すべて資本の調達分として資本が

把握される点に特徴がある。これを前提に、資本調達活動を①算段分、②稼得分、③蓄積分と区別する。⁽⁴⁴⁾

(4) 損益等式型は、安平昭二教授によって展開されている学説である。この学説は、「実体・名目二勘定系統説」と称され、勘定体系を実体勘定と名目勘定に分けられる。実体勘定は、価値物の有・増加・減少それ自体を表示する勘定であり、名目勘定はその価値の増加・減少の原因・種類・内容を表示する勘定⁽⁴⁵⁾ととらえる。そして、実体勘定の集計表が貸借対照表、名目勘定の集計表が損益計算書となり、両者は純利益を媒介として結合、統合されると考える。この学説の下では、資本は負債勘定と同じく、実体勘定のマイナスの価値を示す勘定としてとらえられる。つまり、将来において貨幣・財貨・用役の出をもたらす勘定と位置づけされる。この学説の重点な点は、とくに収益・費用勘定の性格である⁽⁴⁶⁾。つまり、収益・費用勘定は、収益・費用そのものではなく、収益・費用の原因・種類・内容などの名目的なことがらを示すことによって貸借複記を可能ならしめるために設けられた、収益・費用に関する反対記入用の勘定で、まさにその意味で名目勘定ということになる。田中茂次教授によって展開されている会計構造論も貸借複記の基礎を考察している点で、この類型に含められると報告書では述べている。

以上、現代の学説を皮相的に勉強しても、まさに資本概念はその学説の下でさまざまな様相を呈している。皮肉にも、商法の資本概念のみが強行法規ゆえに、実質的に不変のようにも思える。複式簿記の学問が、一定の仮説に基づいて展開される“コンベンションの世界”⁽⁴⁷⁾であるかぎり、それは当然の帰結となる。このように複式簿記を支える中心概念である資本概念は、事実と思われる事象から離れ、理論体系の擬制の中で浮遊しているかのように思える。

(1993.11.7 米国より長期研修で帰国した年の晩秋の新居の書齋にて)

〔注〕

- (1) 高田正淳稿「Ⅷ 勘定理論」飯野利夫・山榊忠恕・染谷恭次郎編『上級簿記』(有斐閣)、昭和48年、219頁。

- (2) 黒澤清『資金会計の理論』（森山書店），昭和47年，第4章。黒澤清稿「運動貸借対照表の展開」，『産業経理』第16巻第3号，昭和31年3月。
- (3) 吉田寛稿「第6章 動的会計理論」飯野利夫・山根忠恕編集『会計学基礎講座 1 企業会計原理』（有斐閣），昭和47年，152頁。
- (4) 同上書，153頁。
- (5) 新田忠誓『動的貸借対照表原理』（国元書房），昭和62年，112-113頁。
- (6) 拙稿「会計学における『資本』概念の検討(3)」『中央学院大学総合科学研究所紀要』第4巻第2号。
- (7) 武田隆二『貸借対照表資金論』（同文館），昭和37年，234頁。
- (8) William J. Vatter; The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports, 1974, Chapter I. (2)前掲書，9-10頁。
- (9) (8) William J. Vatter, op. cit., pp. 11-12. なお，ヴァッターは現金資金（cash and banks fund），一般営業資（general operating fund），投資資金（investment fund），減債資金（sinking fund），資本資金（capital fund）の5種の資金概念による計算書を示している。
- (10) (8) Ibid., p.19. 飯岡透，中原章吉共訳『バッター資金会計論』（同文館），昭和46年，34頁。
- (11) (2)黒澤，前掲書，19頁。
- (12) 市村昭三『資金会計の基本問題』（森山書店），1979年，1頁。
- (13) 谷端長稿「資金動態論」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典——追補版——』（同文館），昭和53年，518頁。
- (14) 後藤幸男『資金管理論』（中央経済社），昭和58年，1頁。
- (15) 同上書，1-2頁。
- (16) 日本会計研究学会，会計基礎概念スタディ・グループ報告「会計基礎概念」，昭和59年度中間報告，13-14頁。
- (17) 同上報告書，12-13頁。
- (18) 木村重義『会計総論』（同文館），昭和53年，34頁。
- (19) 染谷恭次郎稿「資金」『会計学辞典——追補版——』（同文館），507頁。
- (20) 千葉準一稿「8. 資本金論」武田隆二編『財務会計の論点』（同文館），昭和56年，183頁。
- (21) 黒澤清『近代会計学』（春秋社），1968年，7-8頁。
- (22) 沼田嘉穂『会社財務諸表論』（白桃書房），昭和47年，302頁。
- (23) 平成2年4月施行の改正商法のもとでは，いわゆる「一人会社」の設立が容認され，登記人の法定員も一人で足りることになった。このため「社団性」の意義

- が再び議論になっている。倉澤康一郎稿「一人会社設立の法認の意義」『企業会計』Vol.43, No. 5, 102-107頁。
- (24) 石井照久『商法総則』(弘文堂), 昭和45年, 106頁。
- (25) 鈴木竹雄『会社法』(弘文堂), 昭和45年, 267-268頁。
- (26) (22)沼田, 前掲書, 304頁。
- (27) (25)鈴木, 前掲書, 281頁。
- (28) 田中誠二『新版会社法』(千倉書房), 昭和44年, 36頁。
- (29) 居林次雄『商法改正のすべて』(税務経理協会), 平成3年, 9-10頁。
- (30) 神崎克郎稿「商法における貸借対照表の『資本の部』について」『企業会計』Vol.33, No.8, 27頁。
- (31) 最低資本金制度の実現は、額面株式1株の金額を5万円に引き上げるという技術的な側面のみでなく、我が国のかかえる近代大企業と前近代的零細企業の二重構造に法が社会統制のテクノロジーとしてどのような役割を果たすか、という問題もある。黒澤清稿「改正商法, その展望と課題」『企業会計』Vol.33, No.8, 10-11頁。
- (32) 新株の株式払込剰余金の経済的・社会的機能として新・旧の株主間の利害調整に重きをおく説がある。すなわち、「額面株式の発行に生ずる額面超過金は、新たに株主となる新株主が、旧株主の持分に後から均霑を受けることになるから、その新・旧株主間の利害調整を図る必要上、新株主は、株式額面を超過して一定額の割増分だけ払込む場合に生ずる。それは、従来からの旧株主の帰属と考えられる過去の蓄積資本に対し、新たに株主となるべき新株主が均霑を受ける代償としての対価である。」
- 山下勝治『会計学一般理論』(千倉書房), 昭和44年, 180頁。
- (33) 丹波康太郎『資本金会計』(中央経済社), 昭和32年, 85-86頁。
- (34) 武田隆二『情報会計論』(中央経済社), 昭和46年, 7頁。
- (35) 中島省吾稿「貸借対照表『資本の部』は何を開示すべきか」『企業会計』Vol.33, No.8, 15頁。
- (36) 同上論文, 19頁。
- (37) 日本会計研究学会, 特別委員会中間報告「会計システムと簿記機構・簿記形態に関する研究——企業会計の本質への簿記論的側面からの考察——」, 1991年9月, 4-12頁。
- (38) 同上報告書, 5頁。井尻雄二『三式簿記の研究』(中央経済社), 昭和59年, 19頁, 23頁, 29~30頁。
- (39) (37)前掲報告書, 6頁。

- (40) 杉本典之『引当経理と繰延経理——その構造と機能』(同文館), 昭和56年, 91-97頁. 杉本典之『会計理論の探究——会計情報システムへの記号論的接近』(同文館), 97-100頁.
- (41) (37)前掲報告書, 7頁.
- (42) 山榊志怨『複式簿記原理』(千倉書房), 昭和53年, 60頁.
- (43) 笠井昭次『会計構造論の研究——ケーファー理論とワルプ理論との比較・分析——』(同文館), 昭和61年, 4-8頁.
- (44) 笠井昭次『会計的統合の系譜——会計構造論の類型論的体系化——』(慶應通信), 平成元年, 339頁.
- (45) (37)前掲報告書, 9頁.
- (46) 安平昭二稿「簿記の問題点を考える——その若干に関する私見——」『税経セミナー』昭和62年4月号, 9頁.
- (47) 青柳文司『会計士会計学』(同文館), 昭和49年, 第3章.