

昭和二十七年二月一日
第三種郵便物認可
〒一〇九号

經濟論叢

第102卷 第3号

-
- 中国の新しい増減簿記法の構成分析 ……………高 寺 貞 男 1
- 部門連関バランスの諸形態と
固定ファンド(3)……………野 澤 正 徳 23
- 現代アメリカ農業における巨大農場経営 ……中 野 一 新 45
- 石炭業における「構築物」と「施設」……………阿 部 功 67

書 評

- 手嶋正毅「日本国家独占資本主義論」……………池 上 惇 86
-

昭和43年9月

京 都 大 学 經 濟 學 會

中国の新しい増減簿記法の構成分析

高 寺 貞 男

I 西洋式の貸借簿記法から中国式の増減簿記法へ

中華人民共和国（以下「中国」という。）では、1961～62年から、広汎な大衆の日常経済生活における伝統的会計慣習を重視して、大衆が容易に会計と管理に参加できるよう、簡便で理解しやすく、しかもでたらめとならないよう、厳密な体系をもった「民族的な・大衆的な・科学的な簿記方法」¹⁾の創造をめざして、「会計改革」がおしすすめられている。そして、その過程において、商業企業会計の分野では、1964年にいたり、科学的な体系をそなえているが、「借貸」という外来の概念を用いているため、煩瑣で難解な「西」洋「式」の「借貸記帳法」(the debit-credit bookkeeping method 以下日本流に「貸借簿記法」という。)に代る簡明に活用できる新しい簿記法として、(1961～62年に人民公社生産隊の『土洋結合』した新しい簿記法として創造された「財産収支記帳法」²⁾をさらに発展させて)「中」国「式」の「増減記帳法」(the increase-decrease bookkeeping method 以下「増減簿記法」という。)が編みだされ、1965年第2季から逐次おしすすめられた試行を経て、1966年には全国の商業企業で一斉に採用・実施されている。

このように「中国が近年西洋に負っていない会計の新しいパターンと概念の

- 1) 林世録、「以毛沢東思想為指針、改革農村人民公社生産隊の会計制度」、『経済研究』、1966年第2期、36頁；小島正巳訳、「毛沢東思想を指針とする農村人民公社生産隊の会計制度の改革」、『東亜経済研究』、1966年3月号、70ページ。
- 2) 簡単で大衆性にとんでる土法(中国の伝統的収支簿記法)の長所をそこなわないよう配慮しながら、その厳密な体系性にかける欠陥を洋法(貸借簿記法)と結合することにより補強して、そこに独自の簿記法を創造せんとする『土洋結合』運動の成果たる「『借あれば必ず貸あり、貸あれば必ず借ある』という原則をとびだし」た「財産収支記帳法」については、閻伯臣・何光裕・呂伯炎、「關於記帳方法的探討」、『経済研究』、1962年第9期、44-50頁；それを紹介した小島正巳、「人民公社簿記の『土洋結合』(II)」、『東亜経済研究』、1963年10月号、1-18ページを参照されたい。

展開に着手した³⁾ことは、筆者の知るかぎり、ソ連では無視されているが⁴⁾、アメリカや日本では社会主義企業会計に関心をもっている研究者によって注目されている。すなわち、社会主義諸国、特にソ連の企業会計の研究者であるカリフォルニア大学ロサンゼルス分校のポール・キルヒャー (Paul Kircher) 教授は、1967年2月に「紅い中国における会計『改革』」と題する論文⁵⁾を発表し、中国の新しい増減簿記法を紹介・論評している。そして、キルヒャー教授の紹介よりも3カ月ばかり前の1966年11月に中国を訪れ、商業部財政会計局の揚伯亜副局長から直接にこの新しい増減簿記法の説明をうけ、その時贈られた集思編著『談増減記帳法』(中国財政経済出版社、北京、1966年)を持帰った九州大学(現西南学院大学)の馬場克三教授は、1967年6月に「中国の新しい簿記「増減記帳法」について⁶⁾、集思編著の監修訳⁷⁾を付した、より詳細な紹介をおこなうとともに、論評を加えている。

ところで、キルヒャー、馬場両教授の増減簿記法にたいする論評は、それぞれがまったく独立になされたにもかかわらず、以下にみられるように、両者の間に著しい違いはない。

キルヒャー教授の論評——

「増減簿記法は借方と貸方を〔増加と減少と〕いいかえたものにすぎないように思われる。事実、……『若干の〔中国〕人民は……用語がより理解しやすくなったことをのぞけば、増減簿記法は何も意味がないと考えている。』⁸⁾「たしかに、われわれは、幾世紀もの間会計専門家が素人はもちろん、多く

3) Paul Kircher, "Accounting 'Révolution' in Red China", *Financial Executive*, February 1967, p. 39.

4) ソ連の専門誌『簿記計算』(Бухгалтерский учет), 『統計通報』(Вестник статистики)および『ソビエト商業』(Советская торговля)の1966年1月号から1968年4月号までを調べてみたが、中国の増減簿記法に關説した論文・記事を見出すことはできなかった。

5) Kircher, *op. cit.*, pp. 39-46, 60.

6) 馬場克三, 「中国の新しい簿記「増減記帳法」について」, 『九州大学経済学部四十周年記念・経済学論文集』(1967年6月), 43-63ページ。

7) 集思編著・馬場克三監修・徳永正二郎訳, 「増減記帳法」, 『企業会計』, 1967年12月号, 113-120ページ; 1968年1月号, 145-152ページ; 1968年2月号, 95-101ページ; 「中国の新しい簿記「増減記帳法」の記帳実例」, 九州大学『経済学研究』, 1967年6月号, 61-78ページ。

8) Kircher, *op. cit.*, p. 42.

の経営者にとってさえ、『借方と貸方』は無用にこみいったものであるという苦情を聞かされてきたことを認めねばならない。しかし、一方では大多数の経営者(特にコンピューター・システムをそなえた現代の財務担当経営者)は実際の勘定をみることは決してない。したがって、勘定処理の機構が『借方と貸方』または『増加と減少』という用語を用いているかどうかはもはや非常に重要であると思われる。

中国人自身はそうはいっていないけれども、増減簿記法の重要な意義は伝統的な貸借対照表・損益計算表形式から資金の源泉と運用の重要視(increased emphasis on sources and appropriations of funds)への離脱を試みたところの方にある、と私は思う。⁹⁾

馬場教授の論評(と問題提起)——

「増減記帳法はただ貸借簿記法の貸借を増減といいかえただけのものではないのであろうか。」¹⁰⁾「集思氏が増減記帳法の主な長所として要約的に挙げているところ」¹¹⁾に「よると増減記帳法の特質は「貸借」という日常用語と異なる記号による記帳を日常語の「増減」に代えただけのもののように思われてくる。しかし記録の指標を「増減」に代えることがもっとも本質的意義をもちはしないだろうか。また〔貸借〕均衡方程式を資金的な構造に代えることが、動態論的な残高中心の思考を総額的な資金運動的視点に転化することになりはしないだろうか。こういう積極的意義も考えてみなければならない。」¹²⁾

では、以上引用した両教授の増減簿記法についての論評は当をえたものといえるであろうか。どちらも、前半部分は、若干の補正を加えれば、肯定できるとしても、後半部分は、増減簿記法の用語にとらわれたゆきすぎた解釈として、否定しなければならない、というのが筆者の考えである。しかし、増減簿記法につ

9) Kircher, *op. cit.*, p. 46.

10) 馬場, 前掲, 60ページ。

11) 馬場, 前掲, 61ページ。

12) 馬場, 前掲, 63ページ。

いてどのような「意義」づけをするにしても、それは「増減記帳法のもとと精密な分析の上に立ってでなければ断定できることではない。」¹³⁾

そこで、本稿では、会計対象側面分類上の同系性、計算原理(算法)の相違、仕訳(第1次分類)記録形式とそこへの仕訳記入法の相違、配列(第2次分類)＝集計記録形式とそこへの配列＝集計記入法の相違という順で、西洋式の貸借簿記法と中国式の増減簿記法の異同を明確にしながら、問題となっている増減簿記法の構成分析をおこない、それを通じて、増減簿記法はいかなる簿記「体系」に所属するものなのか、いかなる計算原理(算法)に立脚するものなのか、いかなる簿記「形態」と記入法をとるものなのか、という視角からその位置づけを試みたいと思う。

このように、本稿は増減簿記法のメリットとデメリットを解明することを直接目ざして書かれてはいないが、間接的効果としてかかる方向へ研究を進めるのに少しでも貢献することができれば、幸いである。

II 会計対象側面分類上の同系性

貸借簿記法 周知のように、貸借簿記法は会計対象である企業資本(中国の経済用語によると、「経営資金」)の運動をその運用形態である資産または「資金占用」(fund appropriation)とその源泉形態である資本または「資金来源」(fund sources)との二重運動(とその結果)としてとらえ(総括し)てゆくものである。

したがって、その場合、資産と資本との間には、常に同一物の二側面として均衡関係が成立しているが、かかる常在的均衡関係は、資産をA、資本をCとすると、つぎのような等式でもってあらわすことができる。

$$(1) \quad A=C$$

とはいえ、期間計算をおこなうには、資本をさらに期間の元本と純益とに区分することが必要なので、期間の元本をS、純益をPとすると、(1)式はつぎの

13) 馬場, 前掲, 63ページ。

ようになる。

$$(2) \quad A = S + P$$

さらに、その場合、期間の純益は期間の収益(利益)から費用(損失)を差引いたものに相等しいから、期間の収益(利益)をR、費用(損失)をEとして、この関係を

$$(3) \quad P = R - E$$

という等式であらわし、(2)式に代入すると、つぎのようになる。

$$(4) \quad A = S + (R - E)$$

ところで、資産と期間の元本・純益(収益と費用)はそれぞれ多くの構成要素の集りであるから、それに成立している集合関係は、資産の構成要素を a 、期間の元本の構成要素を s 、純益の構成要素を p 、収益(利益)と費用(損失)の構成要素を r と e とすると、それぞれつぎのようにあらわすことができる。

$$A = \{a\}$$

$$S = \{s\}$$

$$P = \{p\}$$

$$R = \{r\}$$

$$E = \{e\}$$

そして、かかる集合関係を加味すると、(4)式は、つぎのようになる。

$$(5) \quad \sum_{a \in A} a = \sum_{s \in S} s + \sum_{r \in R} r - \sum_{e \in E} e$$

さて、貸借簿記法では、すでにのべたことから明らかなように、(5)式としてあらわされた均衡関係を維持しながら、企業資本または「経営資金」の運動を資産構成要素の増減変動とそれと相対する期間の元本ならびに収益(利益)・費用(損失)の各構成要素の増減変動(とそれらの結果)としてとらえ(総括し)てゆかねばならないので、いま、資産構成要素の増加を a^+ 、減少を a^- 、期間の元本の構成要素の増加を s^+ 、減少を s^- 、収益(利益)の構成要素の増加を r^+ 、減少を r^- 、費用(損失)の構成要素の増加を e^+ 、減少を e^- とすると、企業資本または「経営資金」の二重運動は、

$$(6) \quad \sum_{a \in A} (a^+ - a^-) = \sum_{s \in S} (s^+ - s^-) + \sum_{r \in R} (r^+ - r^-) - \sum_{e \in E} (e^+ - e^-)$$

または、移項して、

$$\sum_{a \in A} (a^+ - a^-) + \sum_{e \in E} (e^+ - e^-) = \sum_{s \in S} (s^+ - s^-) + \sum_{r \in R} (r^+ - r^-)$$

としてあらわすことができる。

増減簿記法 以上貸借簿記法についてのべてきたことは、資産と資本の左右配置が逆となっている点を除くと、そのまま増減簿記法にも妥当する。では、なぜ、増減簿記法の場合、あえて貸借簿記法における資産・資本の左右配置を反対したのか。この点については、これまでまったく説明がなされていないが、この左右逆配置は、「資金来源」形態たる資本を「資金占用」形態たる資産にたいし前置することにより、この面からも「資産階級会計学的束縛」を打破ろうとする意図によるものと推察してよいであろう。

もちろん、このように資産と資本の左右配置を逆にしても、それは企業資本または「経営資金」の運動を資産と資本の二重運動（とその結果）としてとらえ（総括し）てゆくことに変更をせまるものではないから、かかる左右反対配置をもって増減簿記法の特異性とするわけにはゆかない。事実、貸借簿記法においても、資産・資本の左右配置慣習が確立する以前には、「借方と貸方の慣習的順序が反対になっている」¹⁴⁾ ケースさえ存在していたのである。

しかし、増減簿記法が左右反対配置をとっているかぎり、そのことを無視することはできないので、以下、その点を考慮に入れて、貸借簿記法の場合の(1)から(6)までの各等式の両辺を左右反対にすると、つぎのようになる。

$$(1') \quad C = A$$

$$(2') \quad S + P = A$$

$$(3') \quad R - E = P$$

$$(4') \quad S + (R - E) = A$$

$$(5') \quad \sum_{s \in S} s + \sum_{r \in R} r - \sum_{e \in E} e = \sum_{a \in A} a$$

$$(6') \quad \sum_{s \in S} (s^+ - s^-) + \sum_{r \in R} (r^+ - r^-) - \sum_{e \in E} (e^+ - e^-) = \sum_{a \in A} (a^+ - a^-)$$

14) Raymond de Roover, "The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account-books of Medieval Merchants", in A. C. Littleton and B. S. Yamey (ed.), *Studies in the History of Accounting*, 1956, p. 131.

貸借簿記法と増減簿記法の関係 以上貸借簿記法と増減簿記法の会計対象側面分類についておこなった構成分析から、容易に、貸借簿記法と増減簿記法とがともに企業資本または「経営資金」の運動を資産と資本の二重運動（とその結果）としてとらえ（総括し）てゆく二重分類簿記（double classification bookkeeping）「体系」¹⁵⁾に所属する同系の簿記法であることが確認できるであろう。

Ⅲ 計算原理（算法）の相違

貸借簿記法 「西洋では買物をした時釣銭の寄越し方が違って日本とは逆の遺方である。例えば一円七十五銭の買物をして五円札を出したとすると、其の釣銭を寄越すのに、日本ならば引算をする。即ち五円から一円七十五銭を引くと三円二十五銭になるといふので、先づ一円札を三枚出し、次に二十銭銀貨を出し、最後に五銭の白銅を出す。……

所がヨーロッパの釣銭の出し方は日本では引算をするのに、こちらでは加算をする。例えば前と同じく一円七十五銭の買物をして五円の銀貨を出したとするならば、其の釣銭を寄越すのに、こちらでは一円七十五銭といふものを台に置いて、其へ段々と釣銭を加へて行つて五円にするのである。即ち最初に五銭を出して八十銭と云ふ。……次に十銭を出して九十銭、又十銭出して二円と云ふ。……それから一円出して三円、更に一円出して四円といひ、最後の一元で、丁度五円になりますねと云ふ。」¹⁶⁾

ここで用いられている加算による減算（subtraction by addition）は、これを

15) 二重分類簿記「体系」、特にそれと二重分類簿記「体系」との関係については、高寺貞男、『二重性概念の歴史的・数理的分析』、『実務会計』、1968年5月号、33-38ページを参照されたい。

16) 河上肇、『加算と減算』、『祖国を顧みて』、1915年、49-51ページ；『河上肇著作集』第九卷、1964年、31ページ。

本文は、1913（大正2）年10月に日本を出発した河上肇が「着欧勿々」「西洋では物を買ふ時商売人の釣銭の出し方が日本と違ふと云ふ事」に「氣附いた」が、さらに「ブルュツセルより巴里に出で、巴里より更に伯林に移りて見るに、釣銭の出し方は「欧州では」一様に日本と逆となり居ることを確めし故に、伯林に着する勿々〔1914年5月に執筆し〕たものであるが、筆者の知るかぎり、西洋式釣り銭勘定が加算的減算によりおこなわれていることをはじめてわが国へ紹介した文献であるので、わざと原文のまま引用した。

比喩的表現をかりて説明すると、天秤 (balance) の少い側 (減数) にどれだけの差引残高 (balance) を釣り銭として釣り下げ(加え)たら釣り合い (balance) がとれる (被減数と等しくなる)¹⁷⁾ かという計算原理 (算法) にほかならないが、しかし、西洋の商人が、このような計算原理にしたがい、「釣り銭の勘定に日本とは正反対の加算を用い」¹⁸⁾ るにさきだって、支払うべき釣り銭を1銭の余りもなく銭箱からとりだそうとする場合には、どうしてもあらかじめ釣り銭を暗算で差引き計算しておくことが必要となるであろう。

このように、西洋式の釣り銭勘定にみられる「加算的減算」(eine additive Subtraktion) を実際に運用するにあたっては、まず減算、つぎに加算という手順をふまなければならないが、その場合ははじめにおこなわれる減算、たとえば $a-b=x$ は未知数を求める演算であり、それにつづく加算、たとえば負項を反対側に移した正項のみからなる $a=b+x$ はさきの演算の結果を検証するための検算であることを看過してはならない。

ところで、ここで指摘したように自己検証(検算)能力をそなえた加算的減算は、西洋式の釣り銭勘定ばかりではなく、ドイツの会計学者ライトナーが貸借簿記法の「勘定は加算的減算のみを知っている。」¹⁹⁾ とのべているように、さらに西洋式の貸借簿記法の計算原理(算法)ともなっている²⁰⁾。

以上みてきたように、貸借簿記法における「勘定式計算(account-computation)は〔自己検証できるよう、負項を反対側に移した正項の〕『並置による減算』(subtraction by apposition) または『反対位置による減算』(subtraction by contra-position) を通じておこなわれる」²¹⁾ ので、それにそって、(6)式の負項を移項す

17) ドイツ語 bilanzieren は「均衡する」という意味以外に、「相殺する」「差引く」「減算する」という意味をもっているが、その結果である差引残高 (Bilanz; Reste) を意味するドイツ語 Saldo は、本来足りないところを補い合わせる (gleich zusammenfügen) つまり相等しくする (ausgleichen) という意味のイタリヤ語『saldare』に由来している。(C. Leyerer, *Theorie und Geschichte der Buchhaltung*, 1919, S. 26 n.)

18) 河上、前掲、52ページ; 32ページ。

19) Friedrich Leitner, *Grenzdriß der Buchhaltung und Bilanzkunde*, Bd. I (Die Doppelte Kaufmännische Buchhaltung), 1909, S. 36.

20) この点については、高寺貞男、「西洋式釣り銭勘定と勘定式計算」、『企業会計』、1965年10月号、169-171ページを参照されたい。

ると、

$$(7) \quad \sum_{a \in A} a^+ + \sum_{e \in E} e^+ + \sum_{s \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^- = \sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+ + \sum_{a \in A} a^- + \sum_{e \in E} e^-$$

という正項のみからなる合計試算表等式がえられる。

増減簿記法 とともに二重分類簿記「体系」に所属する同系の簿記法でありながら、増減簿記法では、貸借簿記法とちがいで、計算原理(算法)として加算的減算をとらない。そのかわりに、加算はもちろん、減算もその通りにおこなう「加算・減算」(addition-subtraction)を採用している。ここに西「洋」式「会計」にたいする批判の中から生まれた増減簿記法の独自性と特異性が発揮されており、増減簿記法のあらゆる特徴はそこから派生してくるのであるが、具体的には、この加算・減算は、資産・期間の元本・収益(利益)・費用(損失)の各構成要素の増加と減少をそれぞれそのまま(それらが正項であるか、負項であるかにかかわらず)左右対照的に配置する形をとって展開する。

そこで、(6)式の増加の記号のついている各項を左辺に、減少の記号のついている各項を右辺に移すと、

$$(7') \quad \sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+ - \sum_{a \in A} a^+ - \sum_{e \in E} e^+ = \sum_{s \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^- - \sum_{a \in A} a^- - \sum_{e \in E} e^-$$

という合計試算表等式がえられる。

貸借簿記法と増減簿記法の基本的相違 以上貸借簿記法と増減簿記法との基礎となっている計算原理(算法)の違いについておこなった分析から、容易に、ともに二重分類簿記「体系」に所属する同系の貸借簿記法と増減簿記法の基本的相違は、両者の計算原理(算法)がことになっており、前者が加算的減算によっているのにたいし、後者が加算・減算に立脚している点にあることが確認できるが、かかる基本的相違は、具体的には、仕訳・配列=集計記録形式とそれらへの記入法となってあらわれるので、以下これら具体的相違について順を追って考察を進めることにしよう。

IV 仕訳(第1次分類)記録形式とそこへの記入法の相違

貸借簿記法 企業資本または「経営資金」の運動は取引から構成されているから、それを総括するには、まず、それを構成している取引ごとにとらえてゆかなければならない。したがって、加算的減算という計算原理(算法)になっている貸借簿記法の場合には、正項のみからなる(7)式はつぎのように4組・16種の取引等式に分解される。

$$I) \sum_{a \in A} a^+ + \sum_{e \in E} e^+ = \sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+$$

$$(8) \quad \sum_{a \in A} a^+ = \sum_{s \in S} s^+$$

$$(9) \quad \sum_{e \in E} e^+ = \sum_{r \in R} r^+$$

$$(10) \quad \sum_{e \in E} e^+ = \sum_{s \in S} s^+$$

$$(11) \quad \sum_{a \in A} a^+ = \sum_{r \in R} r^+$$

$$II) \sum_{s \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^- = \sum_{a \in A} a^- + \sum_{e \in E} e^-$$

$$(12) \quad \sum_{s \in S} s^- = \sum_{a \in A} a^-$$

$$(13) \quad \sum_{r \in R} r^- = \sum_{e \in E} e^-$$

$$(14) \quad \sum_{r \in R} r^- = \sum_{a \in A} a^-$$

$$(15) \quad \sum_{s \in S} s^- = \sum_{e \in E} e^-$$

$$III) \sum_{s \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^- = \sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+$$

$$(16) \quad \sum_{s \in S} s^- = \sum_{s \in S} s^+$$

$$(17) \quad \sum_{r \in R} r^- = \sum_{r \in R} r^+$$

$$(18) \quad \sum_{r \in R} r^- = \sum_{s \in S} s^+$$

$$(19) \quad \sum_{s \in S} s^- = \sum_{r \in R} r^+$$

$$IV) \sum a^+ + \sum e^+ = \sum a^- + \sum e^-$$

$$(20) \quad \sum_{a \in A} a^+ = \sum_{a \in A} a^-$$

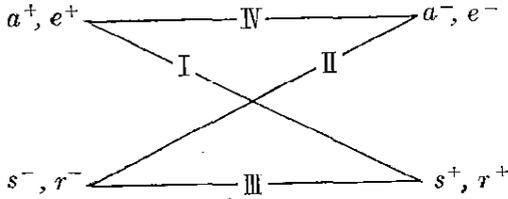
$$(21) \quad \sum_{e \in E} e^+ = \sum_{e \in E} e^-$$

$$(2) \quad \sum_{e \in E} e^+ = \sum_{a \in A} a^-$$

$$(3) \quad \sum_{a \in A} a^+ = \sum_{e \in E} e^-$$

以上の取引等式をもってあらわした4組・16種の取引における資産・元本・収益(利益)・費用(損失)の各構成要素の増加と減少の組合せは、これを要約して取引要素の結合関係図表として示すと、下図のようになる。

そして、実際には、取引の発生順にそれぞれの種類に応じて、左側(借方)取引要素と右側(貸方)取引要素とに仕訳し、左側(借方)要素は仕訳帳または仕訳伝票の左側(借方)欄へ、反対に右側(貸方)要素は右側(貸方)欄へと仕訳記入される。このような仕訳記入法は、上記の各取引等式の等号を=から|にかえると、



$$\begin{array}{ll}
 \text{I)} & \sum a^+ | \sum s^- & \sum e^+ | \sum s^+ \\
 & \sum e^+ | \sum r^- & \sum a^+ | \sum r^+ \\
 \text{II)} & \sum s^- | \sum a^- & \sum r^- | \sum a^- \\
 & \sum r^- | \sum e^- & \sum s^- | \sum e^- \\
 \text{III)} & \sum s^- | \sum s^+ & \sum r^- | \sum s^+ \\
 & \sum r^- | \sum r^+ & \sum s^- | \sum r^+ \\
 \text{IV)} & \sum a^+ | \sum a^- & \sum e^+ | \sum a^- \\
 & \sum e^+ | \sum e^- & \sum a^+ | \sum e^-
 \end{array}$$

となることから、容易に理解できるであろう。

もちろん、その場合、仕訳記録の正否の点検は左側(借方)記入額と右側(貸方)記入額が均衡するかどうかをもって、これを自動的におこなうことができる。

増減簿記法 さきに強調しておいたように、増減簿記法は加算・減算に立脚しているの、その場合の負項を含む(7)式はつぎのように4組・16種の取引

等式に分解される。

$$I) \sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+ - \sum_{a \in A} a^+ - \sum_{e \in E} e^+ = 0$$

$$(8)' \quad \sum_{s \in S} s^+ - \sum_{a \in A} a^+ = 0$$

$$(9)' \quad \sum_{r \in R} r^+ - \sum_{e \in E} e^+ = 0$$

$$(10)' \quad \sum_{s \in S} s^+ - \sum_{e \in E} e^+ = 0$$

$$(11)' \quad \sum_{r \in R} r^+ - \sum_{a \in A} a^+ = 0$$

$$II) 0 = \sum_{s \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^- - \sum_{a \in A} a^- - \sum_{e \in E} e^-$$

$$(12)' \quad 0 = \sum_{s \in S} s^- - \sum_{a \in A} a^-$$

$$(13)' \quad 0 = \sum_{r \in R} r^- - \sum_{e \in E} e^-$$

$$(14)' \quad 0 = \sum_{r \in R} r^- - \sum_{a \in A} a^-$$

$$(15)' \quad 0 = \sum_{s \in S} s^- - \sum_{e \in E} e^-$$

$$III) \sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+ = \sum_{s \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^-$$

$$(16)' \quad \sum_{s \in S} s^+ = \sum_{s \in S} s^-$$

$$(17)' \quad \sum_{r \in R} r^+ = \sum_{r \in R} r^-$$

$$(18)' \quad \sum_{r \in S} s^+ = \sum_{r \in R} r^-$$

$$(19)' \quad \sum_{r \in R} r^+ = \sum_{s \in S} s^-$$

$$IV) -\sum_{a \in A} a^+ - \sum_{e \in E} e^+ = -\sum_{a \in A} a^- - \sum_{e \in E} e^-$$

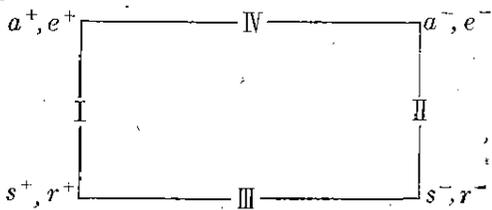
$$(20)' \quad -\sum_{a \in A} a^+ = -\sum_{e \in E} e^+$$

$$(21)' \quad -\sum_{a \in A} a^+ = -\sum_{e \in E} e^-$$

$$(22)' \quad -\sum_{a \in A} e^+ = -\sum_{a \in A} a^-$$

$$(23)' \quad -\sum_{e \in R} a^+ = -\sum_{e \in E} e^-$$

以上取引等式をもって
あらわした4組・16種の
取引における取引要素の
結合関係を図示すると、
右図のようになる。



そして、実際には、取引の発生順にその種類にしたがい、取引を I) 2つの左側(増加)要素、II) 2つの右側(減少)要素、III) とIV) 左側(増加)要素と右側(減少)要素のいずれかに仕訳し、左側(増加)要素は仕訳帳または仕訳伝票の左側(増加)欄へ、右側(減少)要素は右側(減少)欄へ仕訳記入される。このような仕訳記入法は、上記の各取引等式の等号を=から|にかえ、さらに負号とゼロを省略して、各項を縦にならべると、

$$\begin{array}{l}
 \text{I) } \begin{array}{l} \sum a^+ \\ \sum e^+ \end{array} | \begin{array}{l} \sum s^+ \\ \sum r^+ \end{array} \\
 \text{II) } \begin{array}{l} | \sum a^- \\ | \sum e^- \end{array} \begin{array}{l} \sum s^- \\ \sum r^- \end{array} \\
 \text{III) } \sum s^+ | \sum s^- \qquad \qquad \sum s^+ | \sum r^- \\
 \qquad \qquad \sum r^+ | \sum r^- \qquad \qquad \sum r^+ | \sum s^- \\
 \text{IV) } \sum a^+ | \sum a^- \qquad \qquad \sum e^+ | \sum e^- \\
 \qquad \qquad \sum e^+ | \sum e^- \qquad \qquad \sum a^+ | \sum e^-
 \end{array}$$

となることをもって、説明できる。

さて、以上みてきたように、増減簿記法の仕訳記録が貸借簿記法のそれと完全に一致するのはIVの組の取引だけであり、また左右反対となるのはIIIの組の取引だけであるから、それらの仕訳記録は左右均衡となるにしても、IとIIの組の取引の仕訳記録は左右均衡しない。もちろん、その場合といえども、取引が単純取引であれば、上下均等となるから、仕訳記録の点検にあたって、別段差支えは生じない。しかし、複合取引の場合には、その仕訳記録は、左右均衡または上下均等という形では、これを点検しえなくなってしまう。

したがって、増減簿記法では、かかる欠陥を克服するため、(7)式ばかりではなく、それを移項したところの、「発生額交叉・相互加算均衡法」とよばれる

$$(7)'' \quad \left(\sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+ \right) + \left(\sum_{a \in A} a^- + \sum_{e \in E} e^- \right) = \left(\sum_{a \in A} a^+ + \sum_{e \in E} e^+ \right) + \left(\sum_{e \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^- \right)$$

または、「発生額相互減算・差額均衡法」とよばれる

$$(7)''' \quad \left(\sum_{s \in S} s^+ + \sum_{r \in R} r^+ \right) - \left(\sum_{s \in S} s^- + \sum_{r \in R} r^- \right) = \left(\sum_{a \in A} a^+ + \sum_{e \in E} e^+ \right) - \left(\sum_{a \in A} a^- + \sum_{e \in E} e^- \right)$$

3つの「均衡試算」等式のいずれかを用いて、仕訳記録の点検に余計な手数をかけねばならない場合も生ずる。

貸借簿記法と増減簿記法の具体的相違 貸借簿記法では、取引は一律に左側（借方）要素と右側（貸方）要素とに仕訳され、それぞれ仕訳帳または仕訳伝票の左側（借方）欄と右側（減少）欄へ記入される。このように、貸借簿記法における仕訳記録は金額的に必ず左右均衡する仕組みとなっているので、かかる仕組みを利用して、仕訳記録の点検を自動的におこなうことができる。これにたいし、増減簿記法では、取引をその種類に応じて、Ⅰ) 2つの左側（増加）要素、Ⅱ) 2つの右側（減少）要素、Ⅲ) とⅣ) 左側（増加）要素と右側（減少）要素のいずれかに三様に仕訳し、それぞれ左側（増加）欄と右側（減少）欄に記入する。したがって、増減簿記法の仕訳記録の中には、ⅠとⅡの組の取引の場合のように、左右均衡せず、そのため上下均等という独特の形の点検法を適用しなければならないものが必然的に混入してくる。特に複合取引の仕訳記録については、上記の3つの「均衡試算」等式のいずれかを用いて、余計な手間を必要とする点検をしなければならなくなる。

さて、以上の考察から明らかのように、大衆にわかりにくい「借方・貸方」という記号を用いず、取引要素の「増加・減少」というそのものズバリの大衆向の指標にしたがい、取引を仕訳してゆくところに、増減簿記法のメリットがあるが、その反面、仕訳記録の点検をすべて左右均衡という形で自動的になしえないため、別に点検法を用意し、特に複合取引の場合には、余計な手間を必要とするところに、そのデメリットを見出すことができる。とはいえ、その場合、増減簿記法のメリットはデメリットによって完全に相殺されてしまうとさえ考えられない。なぜなら、全取引のうち複合取引の占める割合は、一般的にいっ

て、そう多くはないからである。

V 配列(第2次分類)＝集計記録形式とそこへの記入法の相違

貸借簿記法 さて、以上のようにしてとらえられた取引の仕訳記録を期間的に総括し、集計記録を作成するには、その前に、資産・期間の元本・収益(利益)・費用(損失)の各構成要素ごとに、それらの増加と減少の合計ならびに差引残高が求めやすいよう、一定の形式に配列しておくことが必要となる。そこで、この点を考慮して、(6)式を分解すると、

$$\begin{aligned}
 (25) \quad & \sum_{a \in A} a + \sum_{e \in E} e = \sum_{s \in S} s + \sum_{r \in R} r \\
 & \sum_{a \in A} (a^+ - a^-) = \sum_{a \in A} a \\
 & \sum_{e \in E} (e^+ - e^-) = \sum_{e \in E} e \\
 & \sum_{s \in S} s = \sum_{s \in S} (s^+ - s^-) \\
 & \sum_{r \in R} r = \sum_{r \in R} (r^+ - r^-)
 \end{aligned}$$

という5つの等式がえられるが、一番はじめの残高試算表等式以外は負項を含んでいるので、移項すると、つぎのような資産・費用(損失)・元本・収益(利益)の各勘定等式がえられる。

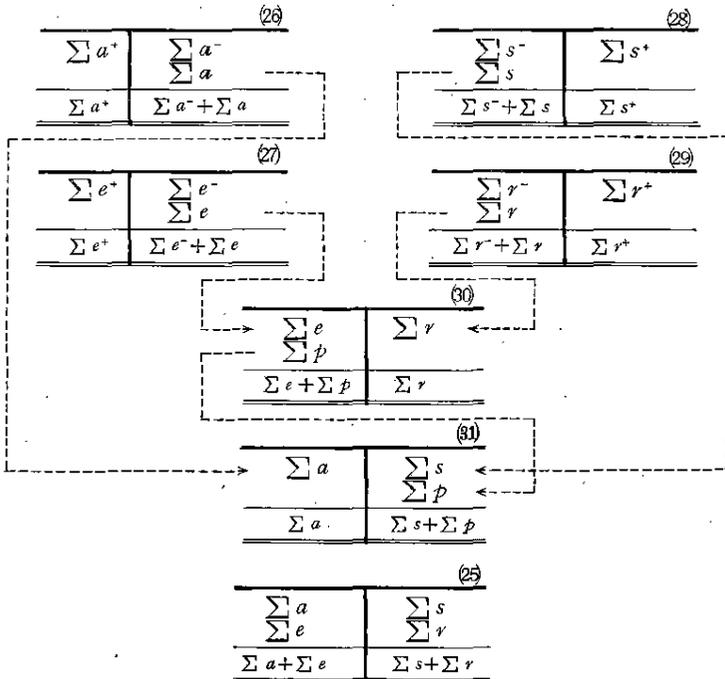
$$\begin{aligned}
 (26) \quad & \sum_{a \in A} a^+ = \sum_{a \in A} a^- + \sum_{a \in A} a \\
 (27) \quad & \sum_{e \in E} e^+ = \sum_{e \in E} e^- + \sum_{e \in E} e \\
 (28) \quad & \sum_{s \in S} s^- + \sum_{s \in S} s = \sum_{s \in S} s^+ \\
 (29) \quad & \sum_{r \in R} r^- + \sum_{r \in R} r = \sum_{r \in R} r^+
 \end{aligned}$$

さらに、残高試算表をあらわしている(29)式をそれに $\sum_{r \in R} r - \sum_{e \in E} e = \sum_{p \in P} p$ を加えて分解すると、つぎのように期間損益と繰越残高の2つの集計勘定等式がえられる。

$$\begin{aligned}
 (30) \quad & \sum_{e \in E} e + \sum_{p \in P} p = \sum_{r \in R} r \\
 (31) \quad & \sum_{a \in A} a = \sum_{s \in S} s + \sum_{p \in P} p
 \end{aligned}$$

ところで、貸借簿記法には、配列=集計記録形式として左右両欄からなる勘定形式(天秤形式・T字形式)を採用している勘定簿記(account bookkeeping)「形態」とそれらを横縦交叉的に編合せた行列形式(網目形式・将棋盤形式)を採用した行列簿記(matrix bookkeeping)「形態」とが存在する。したがって、貸借簿記法の配列=集計記録形式とそこへの記入法をみるには、両者を分けて考察することが必要となる。

そこで、順序として、まず勘定簿記「形態」から入ってゆくこととし、さきの(26)から(28)までの各等式の等号を「=」から「|」にかえ、さらに項目の配列を横から縦になおして、正号をはぶく(とともに、縦列の算式の等号として横線を引き、縦にならんだ数値の合計額および締切線として横二線を書き加える)と、下字形式へのつぎのような配列=集計記録および残高試算表が出来上る。



以上のように、勘定簿記「形態」では、(点線であらわした振替取引をも含む)全取引が必ずある勘定の左側(借方)欄とその相手勘定の右側(貸方)欄へ分離されて左右均衡的に二重記入(double entry)されるのに対し、行列簿記「形態」²²⁾では、取引がすべて横にならんだ行(借方)と縦にならんだ列(貸方)のインターセクションへ編み合せた形で横縦交叉的に単一記入(only one entry)されるので、その場合の配列=集計記録の完成した姿は、これをさきの勘定簿記「形態」における配列=集計記録および残高試算表と対比しやすい形で示すと、つぎのようなものとなる。

$\Sigma a^- = \Sigma a^-$	$\Sigma a^+ = \Sigma s^+$	$\Sigma a^+ = \Sigma r^+$	$\Sigma a^+ = \Sigma e^-$	Σa^+	Σa		Σa
$\Sigma s^- = \Sigma a^-$	$\Sigma s^- = \Sigma s^+$	$\Sigma s^- = \Sigma r^+$	$\Sigma s^- = \Sigma e^-$	Σs^-			
$\Sigma r^- = \Sigma a^-$	$\Sigma r^- = \Sigma s^+$	$\Sigma r^- = \Sigma r^+$	$\Sigma r^- = \Sigma e^-$	Σr^-			
$\Sigma e^+ = \Sigma a^-$	$\Sigma e^+ = \Sigma s^+$	$\Sigma e^+ = \Sigma r^+$	$\Sigma e^+ = \Sigma e^-$	Σe^+	Σe		Σe
Σa^-	Σs^+	Σr^+	Σe^-	$\Sigma a^+ + \Sigma s^-$ $+ \Sigma r^- + \Sigma e^+$ $= \Sigma a^- + \Sigma s^+$ $+ \Sigma r^+ + \Sigma e^-$			
	Σs	Σr			$\Sigma a^+ + \Sigma e^-$ $= \Sigma s^+ + \Sigma r^+$		
	Σp						Σp
		Σr					$\Sigma e^+ + \Sigma p$ $= \Sigma r^+$
	$\Sigma s + \Sigma p$						Σa $= \Sigma s + \Sigma p$

増減簿記法 さきに説明した貸借簿記法の場合と同じ要領で、(6)'式を分解

すると、

$$(25)' \quad \sum_{s \in S} s + \sum_{r \in R} r = \sum_{a \in A} a + \sum_{e \in E} e$$

$$(26)' \quad \sum_{a \in A} (a^+ - a^-) = \sum_{a \in A} a$$

22) 行列簿記「形態」の詳細については、高寺貞男、『簿記の一般理論——勘定簿記から行列簿記へ』、1967年、pp. 48-57, 174-215 ページを参照されたい。

$$(27)' \quad \sum_{e \in E} (e^+ - e^-) = \sum_{e \in E} e$$

$$(28)' \quad \sum_{s \in S} (s^+ - s^-) = \sum_{s \in S} s$$

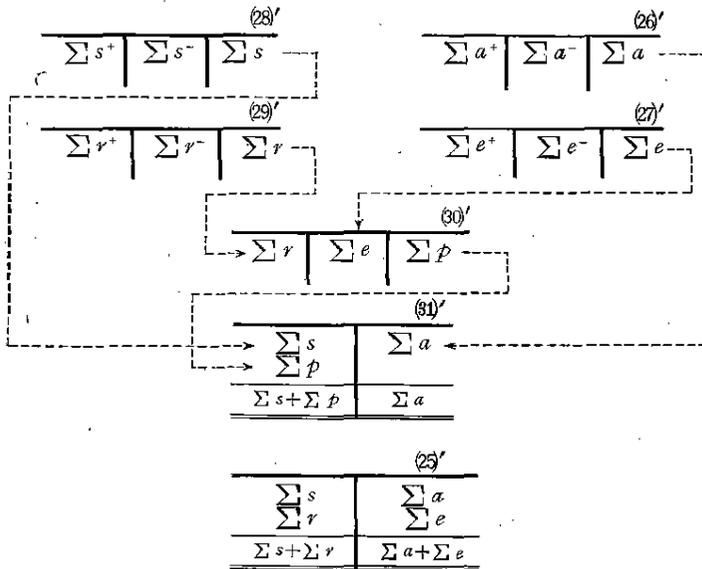
$$(29)' \quad \sum_{r \in R} (r^+ - r^-) = \sum_{r \in R} r$$

という残高試算等式と負項を含んだ4つの勘定等式がえられるが、さらに(26)'式をそれから $\sum_{e \in E} r - \sum_{e \in E} e = \sum_{p \in P} p$ を差引いて分解すると、つぎのように期間損益と繰越残高の2つの集計勘定等式がえられる。

$$(30)' \quad \sum_{r \in R} r - \sum_{e \in E} e = \sum_{p \in P} p$$

$$(31)' \quad \sum_{s \in S} s + \sum_{p \in P} p = \sum_{a \in A} a$$

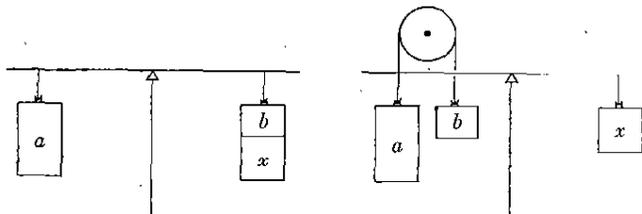
そして、(26)'から(30)'までの各等式の負号を-、から|に、等号を=から下にかえ(つまり負号と等号を合せてTとし)、さらに(28)'と(31)'の2つの等式について、貸借簿記法の場合と同じ要領で、等号を=から下にかえ、項目の配列を横から縦になおして、正号をはぶいてしまうと、増減簿記法をとった場合のつぎのような配列=集計記録および残高試算表ができあがる。



もちろん、増減簿記法では、貸借簿記法の勘定簿記「形態」の場合と同様、(点線で示した振替取引を含む)すべての取引は2つ配列=集計記録形式へ分離されて二重記入されるが、しかし、この場合の二重記入は心ならずしも左中均衡的とはならない。すなわち、Ⅰの組の取引の配列記入にあたっては、ある勘定とその相手勘定の左側(増加)欄のみへ、Ⅱの組の取引については、中側(減少)欄のみへ、ⅢとⅣの組の取引の場合には、左側(増加)欄と中側(減少)欄へ二重記入される。さらに集計記録作成のための振替記入にさいしては、収益(利益)構成要素の振替取引は収益(利益)勘定の右側(残高)欄と損益集計勘定の左側(増加)欄へ、費用(損失)構成要素の振替取引は費用(損失)勘定の右側(残高)欄と損益集計勘定の中側(減少)欄へ、資本構成要素の振替取引は元本勘定と損益集計勘定の右側(残高)欄と残高集計勘定の左側へ、資産構成要素の振替取引は資産勘定の右側(残高)欄と残高集計勘定の右側へ(ただし貸借簿記法における米英式決算法と同様に、残高集計勘定を盲腸的存在としてカットし、次期へ直接繰越す場合には、資産と資本の各構成要素の次期への振替(繰越)取引はすべて右側(残高)欄と次期の左側(増加)欄へ)という具合に二重記入される。

貸借簿記法と増減簿記法の具体的相違 貸借簿記法は、加算的減算という計算原理(算法)に立脚して、その配列=集計記録形式および残高試算表形式として左右(借方・貸方)両側からなる丁字形式(またはその両側を横縦に交叉させ、経緯として編合せた将棋盤形式)を採る。これにたいし、増減簿記法は、加算・減算という計算原理(算法)にもとづき、増加・減少・残高の3欄からなるT字形式を配列=期間損益集計記録形式としている。(ただし、繰越残高集計記録形式および残高試算表等式としては、この性質上、増減簿記法も丁字形式によっている。)つまり、貸借簿記法では、 $a=b+x$ という式にそつて、 $\overline{a|b}$ _xという形で配列=集計記録がつくられるのにたいし、増減簿記法では、 $a-b=x$ という式にしたがい、 $\overline{a|b|x}$ という形で配列=期間損益集計記録が作成されるわけである。この点を比喩的に表現すれば、貸借簿記法の場

合には、普通の天秤形式をとるのにたいし、増減簿記法の場合には、つぎに図示するように、差引くべきものを滑車をもちいて上方へ引上げる特殊な天秤形式をとっているといえるであろう。



そのため、貸借簿記法の配列=集計記入は、いかなる取引の場合でも、すべて左右均衡的二重記入（または横縦交叉的の単一記入）に統一されるのにたいし、増減簿記法のそれは一様性をもたず、取引の種類に応じて、相異なる二重記入となる。しかし、仕訳記録さえ間違いないければ、それを配列記録へ転化（転記）するに際し、この統一されていない多様な二重記入をもってしても、そこにトラブルは生じないはずである。むしろ、「増加」「減少」という直接的指標によっているので、ことはかえってスムーズにはこぼとさえいえよう。

VI 増減簿記法の特質

以上4段階にわたっておこなってきた貸借簿記法と増減簿記法の比較構成分析からえられる結論を整理すると、つぎの通りである。

1) 貸借簿記法と増減簿記法とは、ともに企業資本または「経営資金」の運動を二重運動としてとらえ（総括する）二重分類簿記「体系」に所属する同系の簿記法であり、両者の基本的相違は、前者が西洋式の釣り銭勘定にみられるように自己検証機能を発揮する加算の減算を計算原理（算法）としているのにたいし、後者が東洋における日常経済生活の計算原理（算法）である加算・減算に立脚している点にある。したがって、キルヒヤー、馬場尚教授のように、企業資本を中国流にいいかえたにすぎない経営「資金」という用語にとらわれて、「増減簿記法の重要な意義」を「伝統的な貸借対照表・損益計算表形式から資金の源泉と運用

の重要視への離脱を試みたところ」(傍点—高寺)に求めたり、その「積極的意義」として貸借「均衡方程式を資金的な構造に代えること」(傍点—高寺)をあげたりするのは、的はずれもはなはだしいといわざるをえない。このことは、仕訳・配列=集計記録面にあらわれる貸借簿記法と増減簿記法の具体的相違がすべてさきにもべた両者の基本的相違から派生していることから、確認できるであろう。

2) 貸借簿記法と増減簿記法とは、ともに仕訳記録形式として縦線をもって左右両欄に分けられた両側形式をとるが、前者の左右(借方・貸方)両側はそれぞれ資産・費用(損失)の構成要素の「増加・減少」とそれとは対称的地位にある元本・収益(利益)の構成要素の「減少・増加」を記入する場所であるのたいし、後者の左右両側はすべての構成要素の「増加・減少」を記入する場所である。このことから明らかなように、増減簿記法は「借方・貸方」という用語を単に「増加・減少」といいかえただけのものではないのである。だから、貸借簿記法の仕訳記録は必ず自動的に点検可能な左右均衡的二重記入となるのたいし、増減簿記法の仕訳記入は左右均衡的になるとはかぎらず、上下均等的二重記入となることも少くないので、単純取引の場合はともかくとして複合取引の場合には、その仕訳記録に間違いが生じやすく、しかもその検出のためわずらわしい点検作業をしなければならないことになる。

3) 貸借簿記法において配列=期間損益集計記録形式として用いられるT字形式(または行列形式)の左右両側(または横縦のインターセクション)は、それぞれ資産・費用(損失)の構成要素の「増加・減少(借方残高)」と元本・収益(利益)の構成要素の「減少(貸方残高)・増加」を記入するための場所であるのたいし、増減簿記法で配列=期間損益集計記録形式として使われるT字形式の左中右側の3つの欄は、それぞれすべての構成要素の「増加・減少・残高」を記入する場所である。よって、T字形式(または行列形式)への配列=集計記入は、いかなる種類の取引の場合でも、必ず左右均衡的二重記入(または横縦交叉的単一記入)に統一されるのたいし、T字形式(と繰越残高集

計記録形式としてとられている丁字形式)への配列=集計記入は、取引の種類に応じて、多様性をもった二重記入となる。

最後に、以上のべた結論にしたがひ、増減簿記法がいかなる簿記「体系」、計算原理(算法)、簿記「形態」、配列=集計記入法に位置しているかをあらわした系統図を作成して、本稿をとずることとする。

簿記「体系」	計算原理(算法)	簿記「形態」	配列=集計記入法
二重分類簿記	増減簿記法 (加算減算簿記法)	T式簿記	非統一的二重(複式)記入簿記
	貸借簿記法 (加算的減算簿記法)	勘定簿記 (T式簿記)	左右均衡的二重(複式)記入簿記
		行列簿記 (将棋盤式簿記)	横縦交叉的単一記入簿記