

複式簿記における資本の意義

——一致の原則に着目した検討——

慶應義塾大学准教授 木村太一

1

目次

- ▶研究の背景
- ▶大きな問題の設定
- ▶先行研究のサーベイと具体的な問題の設定
- ▶資本というカテゴリーを設定する意義の検討
- ▶資本の増加と収益の発生との結びつきに関する検討
- ▶結論

2

（最も大きな）研究の目標

- 会計に複式簿記が用いられていることの影響を考える。
- 複式簿記が用いられているからこそできること、できないことがあるのだろうか。
- あるとすれば、それは何か？

3

研究の背景

- 債務免除を受けた場合

(借) 借入金 100 (貸) 債務免除益 100
↳ 負債 ↳ 利益への影響あり

- 株式の無償譲渡を受けた場合

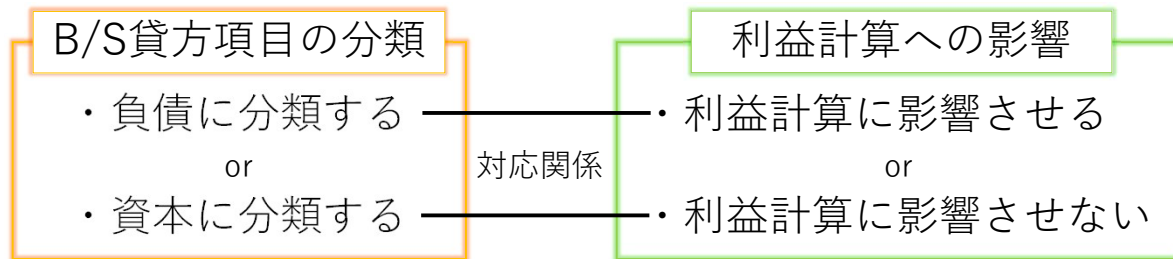
(借) 資本金 100 (貸) 資本金 100
↳ 資本 ↳ 利益への影響なし

4

4

研究の背景

- これまでの会計実践を帰納すると、以下の関係を取り出せる¹⁾。

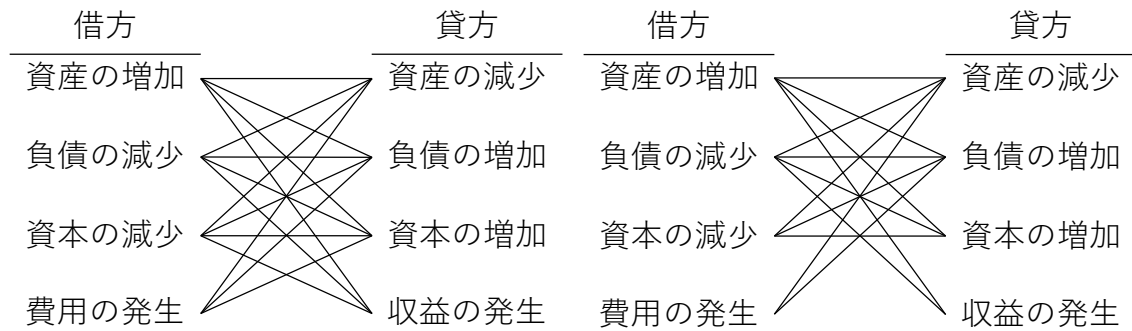


1) 当該対応関係自体については、山田[2012]、35頁、池村[2020]、14頁などの先行研究で、既に言及されている。

目次

- ▶ 研究の背景
- ▶ 大きな問題の設定
- ▶ 先行研究のサーベイと具体的な問題の設定
- ▶ 資本というカテゴリーを設定する意義の検討
- ▶ 資本の増加と収益の発生との結びつきに関する検討
- ▶ 結論

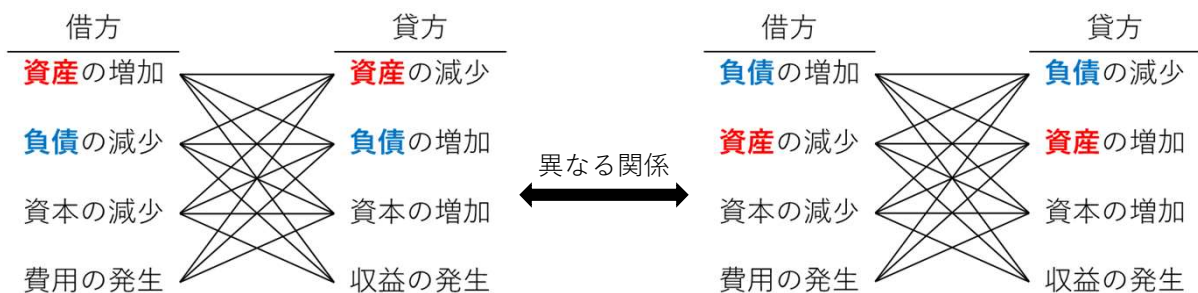
問題設定



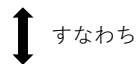
資本の増加（・減少）が、
費用（・収益）の発生と結びつくか否かで異なる

7

取引要素間の関係①



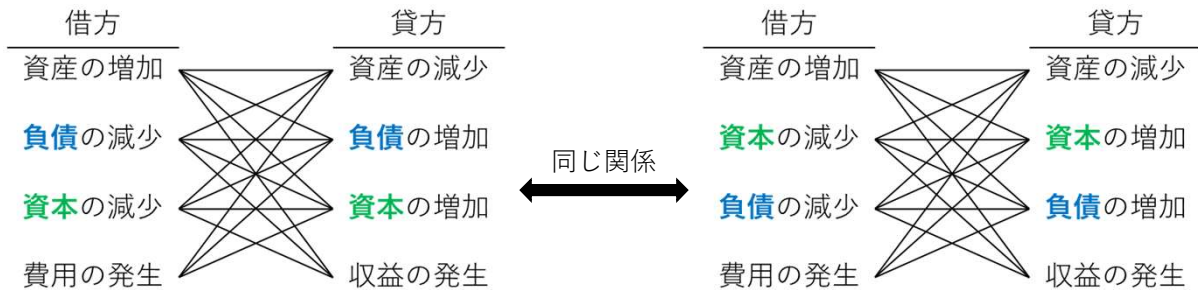
要素を入れ替えた場合に、入れ替えの前後で全体の関係が異なる



入れ替えた要素は、
全体の関係の中で互いに異なる役割を担っている

8

取引要素間の関係②



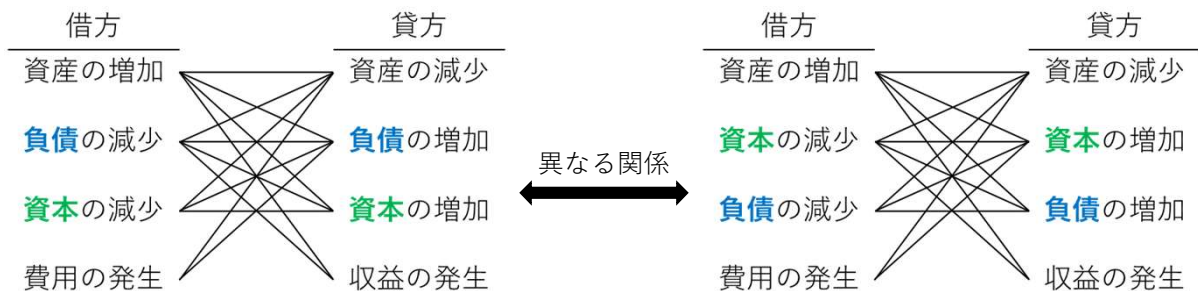
要素入れ替えの前後で全体の関係が変わらない

すなわち

入れ替えた要素（**負債**と**資本**）は、
全体の関係の中で互いに**同じ**役割を担っている

9

取引要素間の関係③



要素入れ替えの前後で全体の関係が異なる

すなわち

入れ替えた要素（**負債**と**資本**）は、
全体の関係の中で互いに**異なる**役割を担っている

10

大きな問題設定

複式簿記のカテゴリーとして、
負債と資本とを別にする意義は存在するか？

11

目次

- ▶研究の背景
- ▶大きな問題の設定
- ▶先行研究のサーベイと具体的な問題の設定
 - (1) 基本書のサーベイ
 - (2) 会計等式からの根拠づけ
 - (3) 一致の原則が成立の観点からの根拠づけ
 - (4) 具体的な問題の設定
- ▶資本というカテゴリーを設定する意義の検討
- ▶資本の増加と収益の発生との結びつきに関する検討
- ▶結論

12

基本書類のサーベイ①¹⁾

①資本の増減を費用や収益の発生と結びつけている見解	②資本の増減を費用や収益の発生と結びつけていない見解
吉田[1937] (29~30頁) 山下[1970] (52頁) 片野[1983] (51頁) ³⁾ 井上[1985] (11頁) 沼田[1988] (43頁) ³⁾ 安平[2007] (45頁)	中村[1993] (21頁) 安平[2003] (44頁) 中村[2007] (1061頁) ²⁾ 中野[2007] (930頁) ²⁾

1) サーベイする文献の選定にあたっては、中野編[2007]、60頁を参考にした。これについては、補足資料も参照のこと。

2) 両文献は、辞典である。

3) 補足資料も参照のこと。

13

基本書類のサーベイ②

②資本の増減を費用や収益の発生と結びつけていない見解

∴資本の増減を費用や収益の発生といった
「取引要素間の結合関係が実際上ありえない」¹⁾

→ なぜ、「ありえない」のか、に対する言及はなし

①資本の増減を費用や収益の発生と結びつけている見解

例) 無償の増減資²⁾、
利益性引当金の設定および取り崩し³⁾

1) 中野[2007]、931頁。同様の見解として、中村[1993]、21頁も参照。2) 吉田[1934]、29頁参照。3) 安平[2007]、46頁参照。

14

会計等式に基づく議論のサーベイ

負債と資本との区分が必須

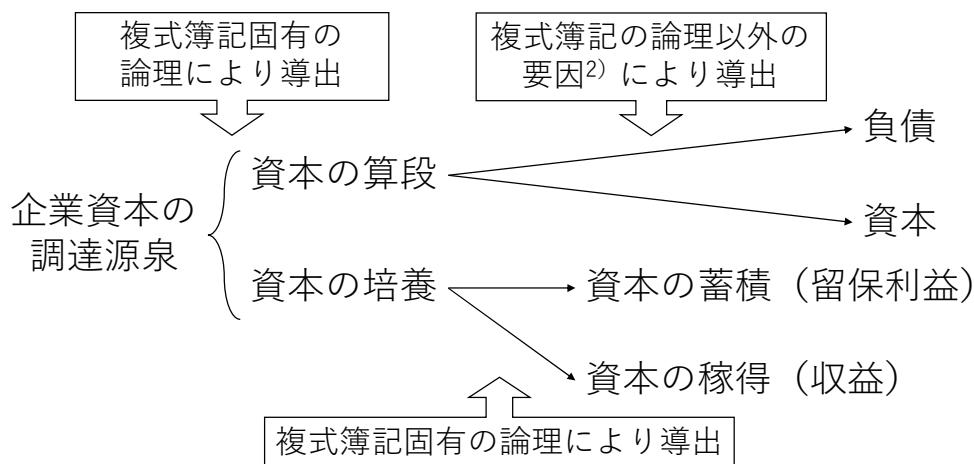
負債と資本とが 等式の両辺に跨る	資本等式 (資産 - 負債 = 資本)
負債と資本とが 等式の片方に 同居する	貸借対照表等式 (資産 = 負債 + 資本) 試算表等式 (資産 + 費用 = 負債 + 資本 + 収益) ゼロ等式 (資産 - 負債 - 資本 = 0)

試算表等式に基づく貸借対照表貸方区分の検討
⇒ 田口[2007]

ゼロ等式に基づく取引要素間の関係の検討
⇒ 田中[2018]

15

試算表等式に基づく 貸借対照表貸方区分の検討¹⁾



1) 田口[2007]、112頁、図表5-7参照。

2) 財務安全性が挙げられている。

16

ゼロ等式に基づく 貸借対照表貸方区分の検討①

田中の議論：「その出発点に交換取引や混合取引もすべて損益取引に分解可能であるという命題をおく」¹⁾

交換取引：（借）現金 100 （貸）資本金 100



損益取引：（借）現金 100 （貸）現金増加 100
 （借）資本金増加 100 （貸）資本金 100

費用

1) 田中[2018]、13頁。

ゼロ等式に基づく 貸借対照表貸方区分の検討②

交換取引や混合取引もすべて損益取引に分解可能

∴ 資本の増減を記録する仕訳も損益取引として仕訳可能

∴ 資本の増減が費用や収益の発生と結びつく

一致の原則に基づく検討①

②資本の増減を費用や収益の発生と結びつけていない見解

∴資本の増減を費用や収益の発生といった
「取引要素間の結合関係が実際上ありえない」¹⁾

→なぜ、「ありえない」のか、に対する言及はなし

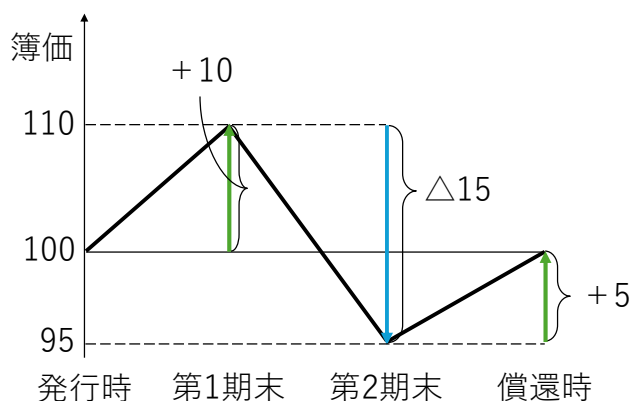


貸方項目のうち、負債の変動のみが、
費用や収益の発生と結びつくのには、
それなりに理由があるのでは？

19

一致の原則に基づく検討②—簿価相殺のイメージ

100で発行した金融商品を、100で償還した。
時価は、[100→110→95→100]と推移した。

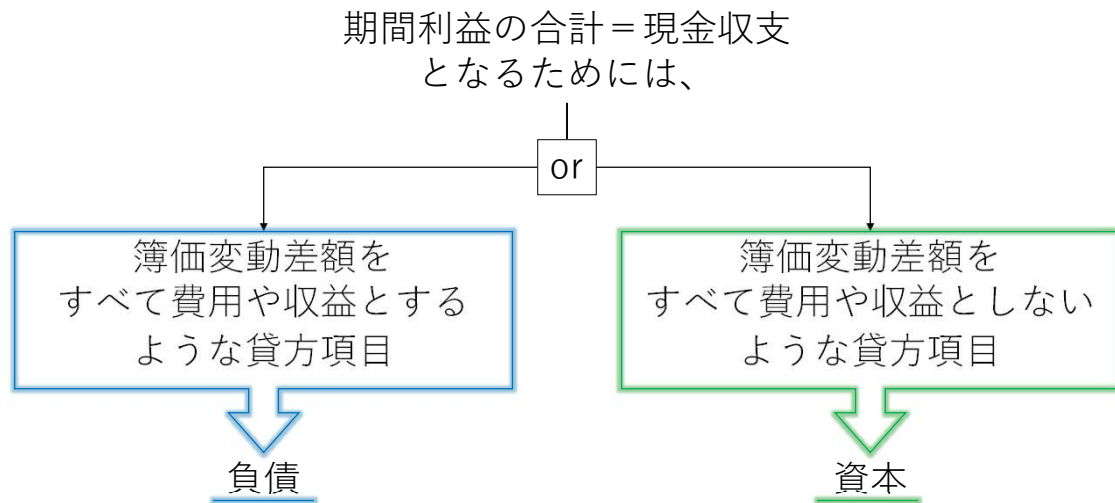


$$\begin{aligned} \text{簿価変動差額の合計} &= +10 - 15 + 5 \\ &= 0 \\ &= \text{現金収支} \end{aligned}$$

20

20

一致の原則に基づく検討③¹⁾



1) 木村[2017]参照。

21

先行研究を踏まえた問題の設定①

- 会計等式に基づく議論
 - ⇒ 資本の増減は費用の発生や収益の発生と結びつくかどうかは、
選択する会計等式次第
- 一致の原則に基づく議論
 - ⇒ 「期間利益の合計 = 現金収支」となるためには、
貸方項目の簿価変動差額の取り扱いが一貫しなければならない、
という議論
 - ⇒ 資本の増減は費用の発生や収益の発生と結びつかないことの、
直接的な議論は行っていない

22

先行研究を踏まえた問題の設定②

ただし、

一致の原則に基づく議論

⇒ 選択する会計等式次第によらず、
資本の増減は費用の発生や収益の発生と結びつくかどうかを
検討する余地あり



より汎用的な議論が可能？¹⁾

1) 一致の原則の意義については、補足資料を参照。

具体的な問題設定

一致の原則が成立を前提にするとき、
複式簿記のカテゴリーとして、
負債と資本とを別にする意義は存在するか？

目次

- ▶研究の背景
- ▶大きな問題の設定
- ▶先行研究のサーベイと具体的な問題の設定
- ▶資本というカテゴリーを設定する意義の検討
- ▶資本の増加と収益の発生との結びつきに関する検討
- ▶結論

25

一致の原則の説明例¹⁾

企業の設立から解散までの全存続期間の利益計算では、全期間の収入から支出（期中の利益の支払いはないものとする）を控除すれば、この差が利益すなわち全体利益となる。

なぜなら、収益はすべて収入となり、また借入金や株主の拠出等による収入はすべて返済時に支出となり、収入と相殺され損益に作用せず、一方、費用はすべて支出となり、貸付金等による費用とならない支出は返還を受け収入となり、支出と相殺され損益に作用しないので、収入と支出の差額が収益と費用の差額つまり全期間の利益となるからである。

これは同時に解散時の現金の形もとる。

1) 新田忠誓[2007]、838頁。

26

一致の原則

全期間収支 = 全期間収入 - 全期間支出

= 収益的収入 + ~~絶対的中立収入~~

= 費用的支出 + ~~絶対的中立支出~~

「絶対的中立収入 = 絶対的中立支出」のとき

全期間収支 = 収益的収入 - 費用的支出

||

全期間利益

← 各期に配分

(全期間利益 = 期間利益合計)

27

基本の設例

[設例1]

	収入	支出
(1) @3で1株の株式を発行し、会社を設立した。	3	
(2) @3で1口の社債を発行した。	3	
(3) 商品を、6で仕入れた。		6
(4) 上記商品を、10で販売した。	10	
(5) 社債1口を@3で償還した。		3
(6) 会社を解散した。		3
	16	12
	} +4	
	全期間収支 = +4	

28

収支計算と利益計算の分析①

	全期間収入：		
収 支 計 算		3 (株式発行) + 3 (社債発行) + 10 (販売)	= 16
	全期間支出：		
		6 (仕入) + 3 (社債償還) + 3 (解散時払戻)	= 12
	全期間収支：		= 4
利 益 計 算	全期間収益：	10 (売上)	= 10
	全期間費用：	6 (売上原価)	= 6
	全期間利益：		= 4

一致

29

収支計算と利益計算の分析②

		貸借対照表 (社債償還直後)	
	現金	7	資本金 3
			利益剰余金 4
	全期間収入：		
収 支 計 算		3 (株式発行) + 3 (社債発行) + 10 (販売)	= 16
	全期間支出：		
		6 (仕入) + 3 (社債償還) + 3 (解散時払戻)	= 12
	全期間収支：		= 4
利 益 計 算	全期間収益：	10 (売上)	= 10
	全期間費用：	6 (売上原価)	= 6
	全期間利益：		= 4

一致

事実に基づく計算 記録に基づく計算

30

解散時払戻はいくらか？

- ・ 解散時に株主に（実際に）払い戻す金額 = 7 ^{3ではない}
 ∴ 残余財産分配請求権がある

しかし、

- ・ 実際の払い戻した金額を用いて、「解散時払戻」の額を計算する場合、
 ⇒ 全期間収支は、必ず、「ゼロ」になる

「全期間収支」という概念が、有意味な概念でなくなる

31

資本というカテゴリーを設定する意義

それゆえ、

- ・ 「全期間収支」という概念を、有意味なものにするためには、
 ⇒ 全期間収支の計算上、「解散時払戻」の額は、
 実際に払い戻した額ではなく、
当初に受け入れた金額である必要がある

記憶 or 記録が必要

この記録を、資本に属する払込資本を表す諸勘定が担っているのではないか

32

一致の原則と負債/資本の区分

全体利益計算にあたって、
全期間収支の計算を有意味なものにする



「解散時払戻」を決める“記録”を担うという意味で、
資本というカテゴリーが特別な意義を持つ



一致の原則が成立を前提にするとき、
複式簿記のカテゴリーとして、
負債と資本とを別にする意義は存在するのではないか。

33

目次

- ▶研究の背景
- ▶大きな問題の設定
- ▶先行研究のサーベイと具体的な問題の設定
- ▶資本というカテゴリーを設定する意義の検討
- ▶資本の増加と収益の発生との結びつきに関する検討
- ▶結論

34

検討の対象にする取引①

- 労務出資などは、

（借）	費用100	（貸）	資本金100
-----	-------	-----	--------

 といった会計処理が為される。
- これらは、

（借）	資産100	（貸）	資本金100		
		+			
		（借）	費用100	（貸）	資産100

 という解釈も可能
- そこで、
 財・サービスの流入を伴わずに貸方項目の簿価が変動する取引を検討する。

35

検討の対象にする取引②

●株式の無償譲受

比較	}	（借）	資本金	3	（貸）	資本金	3
		（借）	資本金	3	（貸）	株式譲受益	3

36

36

株式の無償譲受①

[設例2]

- (1) @3で1株の株式をA氏に発行し、会社を設立した。
- (2) (1)と同時に、@3で1株の株式をB氏に発行した。
- (3) 商品を、6で仕入れた。
- (4) 上記商品を、10で販売した。
- (5) B氏から株式を無償で譲り受けた。
- (6) 会社を解散した。

37

株式の無償譲受②

- | | | | | | |
|-----|----------|----|---------|----|-------------------------------------------------------------------------------------|
| (1) | (借) 現金 | 3 | (貸) 資本金 | 3 |  |
| (2) | (借) 現金 | 3 | (貸) 資本金 | 3 | |
| (3) | (借) 商品 | 6 | (貸) 現金 | 6 | |
| (4) | (借) 売上原価 | 6 | (貸) 商品 | 6 | |
| | (借) 現金 | 10 | (貸) 売上 | 10 | |

貸借対照表 ((4)終了時点)		損益計算書 ((1)~(4))	
現金	10	資本金	6
		利益剰余金	4
		売上原価	6
		当期純利益	4
		売上	10

38

株式の無償譲受③

(5)については、以下の2つを想定する

(5)-1 (借) 資本金 3 (貸) 資本金 3

(5)-2 (借) 資本金 3 (貸) 株式譲受益 3

39

株式無償譲受④

貸借対照表 ((5)終了時点)

現金	10	資本金	6
		利益剰余金	4

(5)-1 (借) 資本金 3 (貸) 資本金 3

全期間収入：

収 3 (A氏へ株式発行) + 3 (B氏へ株式発行) + 10 (販売) = 16
支 計算

全期間支出：

6 (仕入) + 3 (B氏への払戻) + 3 (A氏への払戻) = 12
← 記録に基づく計算

全期間収支：

= 4

利益 全期間収益：10 (売上) = 10

全期間費用：6 (売上原価) = 6

全期間利益： = 4

一致

40

株式無償譲受⑤

		貸借対照表 ((5)終了時点)	
	現金	10	資本金 3
(5)-2 (借) 資本金 3 (貸) 譲受益 3			利益剰余金 7

全期間収入：

収
支
計
算
3 (A氏へ株式発行) + 3 (B氏へ株式発行) + 10 (販売) = 16

全期間支出：

6 (仕入) + 0 (B氏への払戻) + 3 (A氏への払戻) = 9

← 事実に基づく計算 ← 記録に基づく計算

全期間収支：

= 7

利
益
計
算
全期間収益：10 (売上) + 3 (譲受益) = 13

全期間費用：6 (売上原価) = 6

一致

全期間利益：= 7

41

(5)-2の解釈①

[解釈1]

「解散時払戻」= 資本金勘定の金額

と考えると、資本の減少と収益の発生とが結びついていても、
一致の原則は成立する



「解散時払戻」を決める“記録”を担うという意味で、
資本というカテゴリーが特別な意義を持つとしても、
「資本の減少と収益の発生とが結びつかない」とはいえない。

42

(5)-2の解釈②

[解釈2]

「解散時払戻」の金額を事実に基づいて計算すると、全期間収支が無意味なものになる、という議論が出発点

しかし、解散時ではないものの、「B氏への払戻」の金額は事実に基づいて計算されている



解散時かどうかに関係なく、

「株主への払戻額は事実から隔離して全期間収支を計算する」と考えると、

「(借) 資本金3 (貸) 譲受益3」という処理自体が、当該考え方と矛盾？

43

目次

- ▶研究の背景
- ▶大きな問題の設定
- ▶先行研究のサーベイと具体的な問題の設定
- ▶資本というカテゴリーを設定する意義の検討
- ▶資本の増加と収益の発生との結びつきに関する検討
- ▶結論

44

結論①

全体利益計算のうち、
全期間収支の計算を有意味なものにするためには、

- ・ 払込資本の金額を記録しておく必要があり、
- ・ 当該記録されている金額にて、
「解散時払戻」の額を計算する必要がある。

⇒ この“記録”を担うのが、資本に属する勘定



一致の原則が成立を前提にするとき、
複式簿記のカテゴリーとして、
負債と資本とを別にする意義は存在するのではないか。

45

結論②-1

「一致の原則が成立を前提にするとき、複式簿記のカテゴリーとして、負債と資本とを別にする意義は存在する」としても、



「資本の減少と収益の発生とが結びつかない」とは、
直ちには、結論できない。

46

結論②-2

ただし、

「株主への払戻額は事実から隔離して全期間収支を計算する」

という考え方を、貫徹しようとする場合、

「（借）資本金3（貸）譲受益3」という処理自体が矛盾しているとも考えられる。

↑ 「（借）資本金3（貸）資本金3」、あるいは、「仕訳なし」という処理は、当該事実から隔離を貫徹するための処理、と解釈可能？

⇒ 「資本の減少と収益の発生とが結びつかない」と、結論される余地がある。

47

今後の検討課題

- 本研究の発想の根底には、全期間収支の計算において、すべてを事実に基づいて計算すると、その計算結果が常に「0」になり、意味を持たないものになる、という発想がある。
- 本研究では、そのことを、資本というカテゴリーを設定する意義として捉えたが、実践上の資本金勘定の金額は、必ずしも、株主からの払込額を意味しない。
- それゆえ、株主からの払込額を表すような勘定を理念的に設定し、当該勘定が（無償譲受のような）取引を経て、どのように変動するか、という分析を座標軸として、実践で用いられている勘定を解釈する、という分析が有益になるかもしれない。

48

今後の検討課題

- また、全期間収支の計算において、計算要素の一部を事実から隔離するとしても、どこまでを事実から隔離するのか、が問題となった。
- 本研究では、そのことが、「資本の減少と収益の発生とが結びつく/つかない」の結論に違いをもたらしていたが、当該問題は、より慎重に検討すべきといえる。
- また、本研究では、株式の無償譲受のみを扱ったが、自己株式の引き受けや、減資など、他の取引との比較を行なうことで、新たな知見が得られると考えられる。

49

参考文献

- 井上[1985]：井上達雄『新例解会計簿記精義（第4版）』白桃書房、1985年。
- 池村[2020]：池村恵一「貸借対照表の貸方区分をめぐる資本利益計算に関する研究」（博士学位請求論文）、2020年。
- 片野[1983]：片野一郎『新簿記精説（上巻）』同文館出版、1983年。
- 木村[2017]：木村太一「利益計算と貸方区分」『三田商学研究』第59巻第6号、91~104頁、2017年。
- 木村[2023]：木村太一「全体利益は1つか」『産業経理』第83巻第4号、103~116頁、2023年。
- 田口[2007]：田口聡志「複式簿記機構における計算対象の二面的認識と資産・負債等の分類基準との関係—複式簿記の論理と現代会計の論理との境界線を巡って」瀧田輝己編『複式簿記—その根本原則の研究』白桃書房、97~120頁、2007年。

50

- 武田[2008]：武田隆二『簿記一般教程（第7版）』中央経済社、2008年。
- 武田[2009]：武田隆二『簿記Ⅰ〈簿記の基礎〉（第5版）』税務経理協会、2009年。
- 田中[1960]：田中茂次「シュマーレンバッハの利益概念—経済性原理と一致の原則とについて」『商学論纂』第1号第2巻、23~50頁、1960年。
- 田中[2018]：田中茂次『会計の意味論』中央大学出版部、2018年。
- 中野[2007]：中野常男「取引」神戸大学会計研究室編『会計学辞典（第6版）』同文館出版、930~931頁、2007年。
- 中野編[2007]：中野常男編『複式簿記の構造と機能—過去・現在・未来』同文館出版、2007年。
- 中村[1993]：中村忠『新訂 現代簿記』白桃書房、1993年。
- 中村[2007]：中村忠「取引要素説」安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編『会計学大辞典（第5版）』中央経済社、1061~1062頁、2007年。

51

- 西川[2023]：西川郁生『会計基準の考え方（三訂版）—学生と語る23日』税務経理協会、2023年。
- 新田[2007]：新田忠誓「全体利益」安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編『会計学大辞典（第5版）』中央経済社、2007年、838頁。
- 沼田[1988]：沼田嘉穂『簿記教科書（三訂新版）』同文館出版、1988年。
- 森田[1960]：森田哲彌「シュマーレンバッハ学説における期間利益概念の変化—比較性の原則と合致の原則をめぐって」『ビジネスレビュー』第7号第3巻、79~93頁、1960年。
- 安平[2003]：安平昭二『入門 企業複式簿記（新版）』東京経済情報出版、2003年。
- 安平[2007]：安平昭二『簿記要論（六訂版）』同文館出版、2007年。
- 山下[1970]：山下勝治『新版近代簿記論（第12版）』千倉書房、1980年。
- 山田[2012]：山田順平『資本会計の基礎概念—負債・持分の識別と企業再編会計』中央経済社、2012年。
- 吉田[1934]：吉田良三『商業簿記提要』同文館、1934年。

52