

複式簿記の内容と形態

—— 企業会計と非営利会計の比較¹⁾ ——

陣 内 良 昭

I. 問題の所在

近年、わが国の企業会計は、国際会計基準等からの影響を受けて大きく変化している²⁾。今日の企業会計では、その記録・計算の普遍的な仕組みといわれる複式簿記が古くから担ってきた「過程の管理」や「受託責任の解明」という機能は後景にしりぞき、証券市場に参加する投資家の投資意思決定に役立つ「企業の経済価値に関する情報の提供」という機能もっぱら重視されている³⁾。これに対応して、会計理論においても、企業の経済価値をどのようにして財務諸表に反映させるべきかという問題におもな関心が移行し、財務諸表は複式簿記の原理によってどのような形態規定を与えられるものであるかという企業会計の根本問題は、一般に軽視されがちである。複式簿記の元来もっている「過程の管理」や「受託責任の解明」という機能は、わが国においては、企業会計方式すなわち記帳方法たる複式簿記と計算思考たる発生主義とからなる会計方式を導入して記録・計算・報告システムの合理化・体系化を図ることが試みられている非営利会計においてむしろ重視される傾向にある。つまり、複式簿記の内容と形態とはそもそも何であるのかが、今日あらためて問われるべき状況にある⁴⁾。

そこでまず、複式簿記の内容と形態に関する問題の所在について確認してみると、複式簿記は、13、14世紀にフィレンツェなど北イタリアの商業・金融都市において、いわゆる前期的資本のもとに生まれ⁵⁾、その後も基本的に資本制的企業の簿記、言いかえれば「複式企業簿記」として発展してきた。その発展過程において複式簿記が普遍的にもっていた機能は、資本制的企業において生じる取引（経済事象）を記録・計算することであった。そのため、複式簿記の構造を、その記録計算の対象、すなわち日常的には「取引」として現象する〈資本の運動〉、言いかえれば貨幣形態の資本を出発点とし、これが商品形態へと姿態をかえ、それが市場で販売されることによって再び貨幣形態の資本に戻るといった資本の運動または循環から解き明かそうと試みるのが、簿記理論の一つの有力な方法となってきた。わが国では畠中福一（1932）、中西寅雄（1931 a, 1931 b, 1931 c, 1932）、木村和三郎（1972）、馬場克三（1975）をはじめとする多くの先達がこのような方法を採用して、学界の共有財産と

複式簿記の内容と形態

もいうべき研究成果を残している。このような複式簿記の構造に関する理論は、一般に「計算構造論」とも「会計構造論」とも呼ばれているが、企業会計全体の基礎をなすこの複式簿記の構造に関する理論をわが国の学界がもっていることは、その理論的な優位性と可能性において、米国と英国を中心とする今日の世界の学界に誇るべき長所である⁶⁾。現代の簿記理論に与えられている課題の一つは、これらの成果を摂取しつつ、複式企業簿記の現代的形態、すなわち金融商品の時価評価や固定資産の減損会計やリース会計・無形資産会計などを含んで展開している複式企業簿記の形態における記録計算の構造を明らかにすることである。

他方、ひとたび成立した複式簿記は、資本制の営利企業のみならず非営利の経済組織にも適用可能であり、欧米諸国の先進的な例にならってわが国のたとえば公会計などにも複式簿記を適用すべきであると指摘されている⁷⁾。確かに複式簿記は、国や自治体がおこなう経済活動をストックとフローの見地から統一的に記録することができるので、当該国や自治体が自らの活動を会計的に管理する上でも、また当該国や自治体の財政状態および活動業績に関する報告書を体系的・有機的に作成して、住民をはじめとする社会の利害関係者に対して開示するのに役立つものであるから、導入されてしかるべきであるといえる。ところが、企業会計における五つの基本概念である資産・負債・資本・収益・費用の概念を、企業会計とは原理の異なる公会計をふくむ非営利会計にそのまま矛盾なく適用することが可能であるかについては、十分に論議されてはいない。非営利会計における複式簿記と企業会計における複式簿記の共通性と差異を明らかにすることは、今日の簿記理論に与えられたもう一つの課題である。

そこで本論文では、このような二つの課題に取り組むための基礎的な考察を行ってみたい。そしてその考察にもとづいて、複式簿記が今後どのような方向に発展しうるかの可能性についていくつかの理論的な問題を提起したいと思う。

II. 複式企業簿記の内容と形態 —— 複式簿記展開の論理 ——

1. 複式簿記の概念

複式企業簿記の内容と形態を、複式簿記の展開の論理にさかのぼって考察するさいにもっとも大切なことは、「複式簿記」という概念をどのようなものとしてとらえるかである。筆者は、つぎに述べるような木村和二郎教授の複式簿記概念を、まず考察の出発点に置くべきであると考えた。

周知のように、木村和二郎教授は、現実の複式企業簿記つまり資本制的複式簿記を、「複式簿記」の側面と「企業簿記」の側面の二つに分けて考えることを主張した⁸⁾。木村教授によれば、「複式簿記」は超歴史的・技術的な概念であり、「企業簿記」は歴史的・経済的な概

念である。そして超歴史的・技術的な概念としての「複式簿記」の本質は二つあって、一つは勘定形式を用いること、もう一つは複記することである、とされる。当然のことながら、複記が可能となる条件は、簿記の記録システムのなかに最小限二つの勘定が設けられていることである。しかもそのうちの一つは借方勘定、つまり「借方への記入から始める勘定」であり、他の一つは貸方勘定、つまり「貸方への記入から始める勘定」であることである。

複式簿記のこの定義に関してとくに注目すべき点は、今日の複式企業簿記を構成する資産・負債・資本・収益・費用の五つの概念も、決算も、損益計算書・貸借対照表という財務諸表も前提されていないことである。複式簿記に関する議論にとっては、このように最も単純な要素から出発し、勘定および計算構造に対する規定性、すなわち木村教授が複式簿記からひとたび捨象した歴史的・経済的な諸要素を順次追加していった複式簿記のそのときどきの形態規定を明らかにしていくという方法をとることが有効であると思われる。

2. 勘定構成の展開と複式企業簿記の諸形態

このような思考にもとづいて、複式企業簿記の展開を勘定構成の発展という見地からみると、今日の複式企業簿記は、商業を行う企業についてみれば、最も抽象的な形態としては、つぎの図1に示すように、現金・商品・資本金・収益（売上）・費用（売上原価）からなる五勘定構成として表すことができる⁹⁾。

図1 複式企業簿記の五勘定構成

現金勘定	資本金勘定
① 100 ③ 70	② 50 ① 100
商品勘定	
② 50	③ 50
費用勘定（売上原価）	収益勘定（売上）
③ 50	③ 70

[取引] ① 期首に現金 100 円、資本金 100 円の残高があった。
 ② 現金 50 円を商品に投下した。
 ③ 商品への投下資本 50 円を利益 20 円をふくめ現金 70 円で回収した。

上の図1における五つの勘定に記入された取引は、まず①に期首に現金 100 円、資本金 100 円の残高があり、次いで②このうちの現金 50 円を商品の購入、つまり商品への投下に振り向け、最後に③商品への投下資本 50 円を利益 20 円をふくめ現金 70 円で回収したとい

複式簿記の内容と形態

うものである。複式企業簿記は、論理的にいつて負債が存在しなくとも成立するので、ここでは負債はまだ条件としては追加されていない。負債の存在にともなって負債勘定が図1で示す五勘定構成に追加されると、その複式企業簿記は六勘定構成をとって、さらに一步進んだ形態となることは言うまでもない¹⁰⁾。

この五勘定構成の生成のもととなった勘定構成は、つぎの図2に示すような、収益勘定と費用勘定が相互に分離・独立する以前の損益勘定をもつ四勘定構成であると考えることができる。取引は図1で想定したものと同一である。

図2 複式企業簿記の四勘定構成

現金勘定		資本金勘定（出資者別人名）	
① 100	② 50		① 100
③ 70			
商品勘定（総記法による）		損益勘定（組合名）	
② 50	③ 70		③ 20
③ 20			

つまり五勘定構成における収益勘定と費用勘定は、四勘定構成における損益勘定の貸方と借方が分離・独立して形成されたと考えられる。ここでの商品勘定の処理は総記法で示してあるが、分記法を採用した場合でも勘定構成は基本的に変わることはない。実際の北イタリアの実務では、分記法も総記法もともに用いられていたといわれている¹¹⁾。いずれの処理法でも、投下資本の回収、つまり商品勘定の場合は商品の販売額たる売上高から当該商品の原価たる売上原価を差し引くことによって当該商品の売買益が確定するごとに、それを損益勘定に記入するという形態をとる。

この四勘定構成における損益勘定は、いうまでもなく元帳における常設勘定であって、期中に損益取引が発生する都度、当該収益もしくは費用が認識・記録されるものであり、今日の簿記手続上、決算時にのみ開設される決算集合勘定としての損益勘定とは異なっている。複式簿記生成史に関する泉谷勝美教授の研究¹²⁾によると、そのような常設勘定としての損益勘定は、複数の資本出資者の結合である組合、それも出資者が同時に経営にも携わるいわゆる機能資本家の結合たるソキエタス形態の組合の会計において生成したことがわかる。そのような組合では、期中に各出資者の持分が追加出資や引出が随時行われて各出資者の持分はたえず変動していたため、当該収益や費用をその発生する都度、出資者別に帰属または負担すべき金額を計算してそれぞれの資本主勘定に記入することが困難であったので、決算時にそれが確定して出資者別資本主勘定に振り替えられるまでの間、ひとまず複数出資者全体、つまり組合に帰属するものとして処理するための勘定として、損益勘定は生まれたのである。

したがって、そのように期中に出資者ごとに追加出資や引出が随時行われるようなソキエタス形態の資本所有関係でない場合、つまり各出資者の持分の金額が固定されているか、あるいは資本所有者が単数の場合には、損益は発生するたびに出資者別に帰属または負担額を計算することができるので、必ずしも上のような損益勘定はもたなくてもよいということになる。そのような形態の複式企業簿記は、つぎの図3に示す三勘定構成であって、この勘定構成を複式企業簿記の原型とみなすことができる。

図3 複式企業簿記の三勘定構成

現金勘定		資本金勘定	
① 100	② 50		① 100
③ 70			③ 20
商品勘定（総記法による）			
② 50	③ 70		
③ 20			

この複式企業簿記の原型における借方勘定たる現金勘定と商品勘定は、現金および商品という資本の形態に、貸方勘定たる資本金勘定は、資本所有関係の形態を表している。資本の形態勘定は、資本の投下先勘定とよぶことも可能である。資本の投下先勘定のうち、直接的に貨幣形態の資本（現金）で回収される勘定としては、商品勘定に加えて、貸付金勘定や有価証券勘定などをあげることができる。一般的にあって、複式企業簿記における借方勘定は資本の形態の発展に、また貸方勘定は資本所有関係の形態の発展に規定されて展開すると考えることができる。

上の図3の三勘定構成を複式企業簿記の「原型」とみなすべき理由は、その勘定構成が、資本制的企業における二重の資本投下、すなわちまず第一に資本家が企業に出資する、つまり貨幣形態の資本を企業に投下する、ついで第二に企業が当該貨幣形態の資本を他の形態（商品、貸付金など）へと投下するという二重の資本投下の過程¹³⁾の全体を把握することのできるもっとも単純な形態といえるからである。しかしながら、企業に出資するという行為は、必ずしも、資本家が貨幣を商品や貸付金などに投下し、これを剰余をともなって回収することによって利潤を獲得するという行為そのもの、あるいはより抽象的にいって資本運動の前提ではない。いうまでもなく、会計理論上のいわゆるエンティティ（企業実体）の概念は、資本家が出資した資本を「企業の財産」として確定することによって成立するものであるが、資本の投下・回収の過程を対象たる資本の運動に即して認識・記録するものとしての資本制的複式簿記は、エンティティの概念が成立する以前の段階でも成り立ちうることは、すでに別稿で指摘したとおりである¹⁴⁾。つぎに示す図4は、そのような原基形態としての資

複式簿記の内容と形態

本制的複式簿記を表したものである。この形態は借方は資本投下先勘定、貸方は資本投下者勘定の二つの勘定からなる二勘定構成をとる¹⁵⁾。資本投下先勘定となりうる勘定は、商品勘定、貸付金勘定などである。一見して明らかなように、そこでは現金勘定を設ける必要はない。現金勘定はエンティティ概念の成立に対応する三勘定構成にいたって初めて出現するものである。複式企業簿記は、二勘定構成というもっとも原初的な資本制的複式簿記が、歴史的・経済的な要素を順次追加されることによって、そのときどきの形態規定をうけ、それによって勘定構成を変化させながら発展したものにとらえるべきである。

図4 二勘定構成——資本制的複式簿記の原基形態——

商品勘定（資本投下先）		資本投下者（人名）	
① 50	② 70	② 70	① 50

〔取引〕 ① 現金 50 円を商品に投下した。

② 商品への投下資本 50 円を利益 20 円をふくめ現金 70 円で回収した。

3. 現代の複式企業簿記の形態的特徴

現代の複式企業簿記は、勘定構成からみた場合、前節で指摘した五勘定構成や六勘定構成の段階にとどまっているものではない。企業が株式会社形態をとれば、当期純利益および当期末処分利益の額が会計計算の上で確定する決算日と実際に利益の処分が決定する株主総会の日が異なるために、その間、当期末処分利益を收容しておく「利益剰余金勘定」が必要となる。また多様な資本取引が生成するのにもない「資本剰余金」勘定も追加される。こうして企業の純資産額が増加する取引であって資本金勘定を増加させない場合は、資本剰余金勘定か利益剰余金勘定かあるいは収益勘定という三つの貸方勘定のいずれかで処理するという認識・記録構造ができあがる¹⁶⁾。

さらにまた、企業が生産過程または流通・管理過程で建物や設備などの有形固定資産を所有するようになれば、勘定構成に有形固定資産勘定が追加される。さらに進んで証券取引が発展し、企業が生産活動に振り向けない貨幣資本をたとえば株式等の有価証券に投下するようになれば、借方勘定として有価証券勘定が追加される。この有価証券に関して評価基準を変え、原価や低価ではなく、時価による評価を行って算出された評価益は上に示した三つの貸方勘定のうちいずれで処理するのが合理的かという現代会計に特徴的な問題は、複式簿記のこのような勘定構成に対応するものである。

さらに、期間損益計算がいわゆる動的な会計思考につよく規定される場合には、一方で借方勘定として繰延資産勘定が、他方で貸方勘定として引当金勘定が生成し、勘定構成に追加される。このような勘定構成は、経済上は当期にすでに費消した費用の一部を会計計算上は将来に繰り延べ、また経済上は将来に発生すると見込まれる費用または損失を実際の発生

に先立って当期の会計計算に含ませるという会計操作、すなわち期間費用の算定にあたって決算の時点での会計的判断が期間損益の額につよく影響をあたえる構成である。そして今日の複式企業簿記の最も大きな形態の特徴は、一つは企業の経済価値の測定への対応¹⁷⁾、またもう一つは包括利益概念への対応¹⁸⁾であるといえることができる。

III. 複式非営利簿記の内容と形態——公会計を中心として——

つぎに、複式非営利簿記を、公会計における複式簿記を例にとって複式企業簿記と比較してみたい。公会計における複式簿記は、基本的には企業会計における貸借対照表に類似した「バランスシート」および企業会計における損益計算書に類似した「行政コスト計算書」が有機的に関連しつつ導出されるような勘定構成をとる。この場合、バランスシート勘定をみると、借方勘定はたしかに国や自治体が保有する財を表してはいるが、必ずしも資本の形態を表す勘定と規定することはできない。また、貸方勘定をみると、負債勘定は当該国や自治体の支払義務を示すという点で企業会計上の負債に類似しているが、総資産から総負債を控除した差額を示す正味資産（資本金、ネット・ポジションなどとも呼ばれる）勘定は、企業会計における資本勘定とは実質的に内容を異にしている。公会計における正味財産はしばしば住民の持分とみなされているが、資本家の出資（拠出）取引にもとづく出資持分を表す企業会計上の資本勘定とは異なるものである¹⁹⁾。このような相違に対応して、行政コスト計算書勘定についても、貸方の収益勘定は、企業会計における収益（投下資本の回収分）勘定とは異なり、当該国または自治体への経常収入を表すにすぎない。借方の費用勘定は費用（財・サービスの消費）を表すものではあるが、企業会計における費用勘定のように収益（売上など）によって回収されるべきものとしての費用ではない。資本の投下・回収の過程を記録計算する複式企業簿記と、税収入によってサービスを購入し、住民に提供する過程を記録計算する公会計における複式簿記とは、内容が異なると考えざるをえない。

そこで、以上の点に着眼して、論理的にいつてもっとも単純な公会計における複式簿記（原型）を示せば、以下の図5に示すような三勘定構成となると思われる。このモデルでは、取引として、まず①期首に現金100円、正味資産100円の残高があり、ついで②住民から税収入70円を現金でえて、③この税収入の中からサービス50円を現金で購入して住民に提供したという場合の記帳を示している。

図5 公会計複式簿記の三勘定構成

現金勘定		正味資産勘定	
① 100	③ 50		① 100
② 70			
行政コスト計算書勘定			
③ 50	② 70		

- 〔取引〕 ① 期首に現金 100 円、正味資産に 100 円の残高があった。
 ② 住民から税収入 70 円（現金）をえた。
 ③ 上記の税収入の中から、サービス 50 円を現金で購入して住民に提供した。

そもそも、「政府サービスは、通常、自発的な支払いまたは料金と引きかえに提供されるものではないので、企業会計で行われているように、『稼得利益』または『純利益』を測定するために、費用と収益を対応させることができない』²⁰⁾とされているように、公会計における行政コスト計算書は、企業会計における損益計算書とは複式簿記上の位置づけが異なると考えるべきである。そして実際の公会計における複式簿記の勘定構成は、上の三勘定モデルを出発点とし、順次負債や有形固定資産等の条件を追加して行って考察すべきであると思われる。

逆に、この三勘定構成から原理的にさかのぼって、現金勘定と正味資産勘定の期首残高を捨象して考えてみると、つまり行政サービスの原基形態として貨幣による税収入によってサービスを購入し住民に提供するという取引のみを想定し、これを認識・記録するような複式簿記を考えてみると、つぎの図6に示すような二勘定構成に行きつくことがわかる。

図6 二勘定構成 —— 公会計複式簿記の原基形態 ——

現金勘定		行政コスト計算書勘定	
① 70	② 50	② 50	① 70

- 〔取引〕 ① 住民から税収入 70 円（現金）をえた。
 ② 上記の税収入の中から、サービス 50 円を現金で購入して住民に提供した。

この二勘定構成は、行政サービスのもっとも基本的な取引にのみ対応するものであって、他のいっさいの規定性を捨象したいわば公会計における複式簿記の原基形態とよぶことができるが、下の図7に示す山下勝治教授による企業会計における二つの収支計算の構成²¹⁾と比べてみると、両者の間に興味深い同型性があることがわかる。

図7 山下勝治教授による二つの収支計算

(収入)	現金収支計算		(支出)
イ. 手数料	1,000	ロ. 営業費	100
		ハ. 税金	500
		現金残	400
	<u>1,000</u>		<u>1,000</u>
(支出)	収支損益計算		(収入)
ロ. 営業費	100	イ. 手数料	1,000
ハ. 税金	500		
利益	400		
	<u>1,000</u>		<u>1,000</u>

上の図7における現金収支計算勘定は、端的にいえば現金勘定に、また収支損益計算勘定は、端的にいえば損益勘定にあたるが、このようなものとしてとらえた損益勘定は、公会計における行政コスト計算書勘定とまったく同じ内容を表しているように思われる。そして山下教授の取引モデルの大きな特徴は二つあって、一つは論理的にいつて収入（収益）が支出より先行していること、もう一つは、企業の損益計算を想定しているとはいうものの、商品、貸付金、有価証券といった資本の形態の存在およびその形態変化として現れるはずの資本の運動がふくまれていないことである。

これを念頭に、企業会計の成立の理解に関して、「数量計算から出発した記録計算行為が、数量計算を内包しながら価値計算に発展するという論理」を根底におく馬場克三教授の所説を吟味してみたい。馬場教授は次のように指摘している。

「数量計算から価値計算への発展は、多数の相互に孤立していた財貨が、一つの明白な目的のもとに一つの統一した財貨集団を形成するにいたったときにはじめて成立する。しかし、価値計算の成立は決して数量計算の無用化を意味するものでもなければ、その低次化を意味するものでもない。〔中略〕数量計算は補助簿にだけ現れるものと考えてはならない。〔中略〕元帳の現金勘定も実は、それだけをとり出してみるならば明らかな数量計算である。収入支出計算といわれるものも、それ自体としては数量計算以外のものではないのである。ただ、元帳の各勘定残高は終局的には資本勘定によって統轄される一つの価値計算体系をなしているから、現金勘定もそのかぎりでは価値計算を代表することになるのである。」²²⁾と。そして、教授は、「企業会計は数量計算をすべて価値計算に統合するところに成立する。しかし数量計算が価値計算に統合されるのは、単に計算単位が貨幣に統一されるということの結果ではないのである。」²³⁾と述べている。

IV. 公会計から企業会計への影響可能性——むすびにかえて——

以上の基礎的考察をふまえ、公会計における複式簿記については、つぎのように指摘することができると思われる。つまり、公会計上の行政コスト計算書勘定は、企業会計上の、論理的には資本勘定の下位勘定として位置づけることのできる損益勘定とは異なり、図5に公会計の原型として示した三勘定構成においても、また図6に公会計の原基形態として示した二勘定構成においても、現金勘定の対をなす独立した勘定であるということである。とりわけその借方勘定たる費用勘定は、貸方勘定たる収入勘定から控除さるべき勘定というよりむしろ住民へのサービス提供の努力の質と量を貨幣額によって表すという積極的な意味をもっている²⁴⁾。公会計におけるバランスシート勘定が、公的資源の調達と利用形態に関するアカウントビリティを解明するものであることは当然として、その行政コスト計算書勘定は、当該国または自治体の業績および過程に関するアカウントビリティを解明するものである。

現代の複式企業簿記は、企業の経済価値の増分を利益とみなす現代会計理論およびそれにもとづく会計諸基準の影響をうけて、株主持分の増分という結果におもな関心をおき、過程のアカウントビリティを軽視しがちであるといえるが、公会計における複式簿記を基礎とするアカウントビリティの概念を将来の企業会計におけるアカウントビリティの再構築のために活かすことが可能であると思われる。

さらに、公会計におけるサービス提供の努力と成果 (service efforts and accomplishments : SEA) の報告は、支出・費用等の財務的測定値のみならず職員数、勤務時間数、車両の台数、走行距離などの非財務情報を体系的に提供することが望まれている²⁵⁾。複式企業簿記の発展として構想された G. H. Sorter (1969) を始祖とするいわゆる事象理論にもとづくそのような物量測定システムを内包する簿記システムが公会計のもとで発展し、将来の企業簿記に影響を与えることも考えられるであろう²⁶⁾。

最後に付言すると、かつて岩田巖教授は、簿記の勘定組織の意義にふれて、「勘定組織が分課組織と表裏一体をなすということは、勘定の背後に人間がいるということである。勘定と勘定の関係は人と人との関係であって、勘定組織は企業における社会関係の反映である」²⁷⁾と指摘した。この場合の社会関係の概念には市場関係もふくめるべきであるというのが筆者の見解²⁸⁾であるが、これまでの発展過程においてそうであったように、今世紀以降においても、複式簿記の勘定構成は、社会関係を反映して発展すると理解すべきである。

注

- 1) 本稿は、日本簿記学会第20回関東部会において、「21世紀における複式簿記の可能性」という統一論題のもとに報告した論文に加筆したものである。同部会の準備委員長田中章義教授、同

統一論題のコーディネータ森川八洲男教授、コメンテータ横山和夫教授と原俊雄教授、およびフロアーから貴重なコメントをいただいたことに対して、心から謝意を表したい。

- 2) 国際会計基準がわが国の企業会計にいかなる影響を与えているかについては、たとえば小栗崇資他編(2003)を参照。
- 3) 陣内(2003)を参照。
- 4) 会計をその内容と形態(形式)に分けた上で、これを統一的に把握するという方法が会計の分析にとって有効であることを初めて明らかにした文献は、田中(1976)である。Jinnai(2004)は、このような方法を適用して現代の資本制の会計様式の形態的特徴を分析している。
- 5) たとえばDe Roover(1974)、泉谷(1980)などを参照。
- 6) 陣内(1991)およびFujita and Jinnai(2004)参照。また、会計構造論を会計の認識対象からの規定性と複式簿記における勘定形式のもつ技術的特性の双方から考察している笠井(1994)等も参照。
- 7) 公会計もふくめ非営利会計のわが国における諸形態およびそれらに対する会計諸規制の具体的な特徴については、筆谷(1998)などを参照。
- 8) 木村, 1972, 下, 127 ページ。
- 9) 陣内, 1983, 227 ページ。
- 10) 負債は資本の調達形態の一つであるとみなして勘定構成上、資本と同一の範疇でとらえようとする見解もある。しかしながら、負債は将来において必ず返済しなければならない点、またかりに当該負債を負った企業が債務超過の状態に陥り、貸借対照表貸方勘定たる負債勘定の残高に見合うだけの残高が借方勘定たる資産勘定に存在しない場合であっても、その返済義務すなわち支払義務は自動的に消滅しない点において、資本勘定とはまったく異なる属性ももっていることを忘れてはならない。つまり、負債は、現在存在する企業資産(企業資本)の調達形態とはいえない場合もありうるのである。
- 11) 泉谷, 1980, 21 ページ。
- 12) 泉谷, 1977, 50-62 ページ。
- 13) 陣内, 2002, 50 ページ。
- 14) 陣内, 1978, 105-137 ページ。
- 15) 泉谷, 1980, 168 ページ。
- 16) 陣内, 2002, 51 ページ。
- 17) 今日の企業会計において、割引現在価値による会計測定は、一部の金融商品会計、退職給付会計などの金融資産・負債のみならず、有形固定資産の減損会計にも適用されている。
- 18) 包括利益概念を企業の期間業績の指標とする場合に、会計の計算構造がどのように変化するかについては、陣内(2003)の51-56 ページを参照。
- 19) 非営利会計は、それが対象とする当の非営利組織体の活動の形態に規定されて、とりわけ貸借対照表(バランスシート)貸方の正味資産(資本金)の構成において、多様な形態をとる(詳細は、たとえば筆谷, 1998, 121-138 ページ参照)。
- 20) Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1993), para. 124, 藤井, 2003, 131 ページ。
- 21) 山下, 1954, 128 ページ。なお、山下教授のこの二つの収支計算の勘定構成図は、E.シュマーレンバッハとE.ワルプのそれぞれが「収支計算」にもとづく損益計算の理解をめざしている

複式簿記の内容と形態

にもかかわらず、それぞれがとらえる「収支計算」の意味が異なっていることを明らかにする目的で描かれたものである。

- 22) 馬場, 1975, 118-119 ページ。
- 23) 同上, 119 ページ。
- 24) 複式企業簿記における費用勘定と収益勘定は、一般に貸借対照表勘定のような指示対象をもっておらず、資産や負債などの貸借対照表勘定に直接的に記入される当該対象をただ計算的に二重に表示したにすぎないから、しばしば「名目勘定」と呼称されている（たとえば、安平, 1983, 155 ページ）。しかし、公会計における行政コスト計算書勘定の貸方の費用勘定は、そのような名目的、計算的な勘定というより、むしろ「サービス勘定」または「活動勘定」と呼ぶべき性質のものである。
- 25) Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1993), para. 203, 藤井, 2003, 152-153 ページ。
- 26) 事象理論にもとづく会計記録計算システムの具体的なモデルは, McCarthy (1978, 1979, 1982) および McCarthy, *et al.* (1989) を, またさらに進んで物量測定システムを内包する会計記録, 計算システムの概念的枠組みについては, 石川・陣内 (1983) および石川 (1994) を参照。
- 27) 岩田, 1953, 15 ページ。
- 28) 陣内, 1996, 157 ページ。

参考文献

- 馬場克三 (1975) 『会計理論の基本問題』 森山書店。
- 筆谷勇 (1998) 『公会計原則の解説－自治体外部監査における実務指針の検討－』 中央経済社。
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1993), *Concepts Statement No. 1*, 藤井秀樹監訳『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』 中央経済社, 2003 年。
- Fujita, M. and Y. Jinnai (2004), "What is the Object of Accounting? A Dialogue", in Humphrey, C. and B. Lee (eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Elsevier.
- 畠中福一 (1932) 『勘定学説研究』 森山書店。
- 石川純治 (1994) 『経営情報と簿記システム』 森山書店。
- 石川純治・陣内良昭 (1983) 「A Theoretical Framework for Multiattribute Accounting」『福岡大学商学論叢』第 27 巻第 3 号, 2 月。
- 岩田巖 (1953) 「『アカウンティング』・『アカウンタビリティ』・『アカウンティングコントロール』」『産業経理』第 13 巻第 1 号, 1 月。
- 岩田巖 (1955) 「二つの簿記学－決算中心の簿記と会計管理のための簿記－」『産業経理』第 15 巻第 6 号, 6 月。
- 泉谷勝美 (1977) 「損益勘定の生成」『会計』第 112 巻第 1 号, 7 月。
- 泉谷勝美 (1980) 『複式簿記生成史論』 森山書店。
- 陣内良昭 (1978) 「会計における複記性原理について」『東京経大会誌』No.108, 9 月。
- 陣内良昭 (1982) 「会計におけるストックとフローの概念」『福岡大学商学論叢』第 27 巻第 1・2 号, 11 月。

- 陣内良昭 (1991) 「日本における批判会計学の現代的意義」『会計』第 139 巻第 1 号, 1 月。
- 陣内良昭 (1996) 「金融派生商品の開発と会計」, 大橋英五・坂口康・勝山進編『社会と会計』大月書店, 1996 年所収。
- 陣内良昭 (2002) 「企業会計の変容と会計理論の現代的課題」『会計理論学会年報』No.16, 3 月。
- 陣内良昭 (2003) 「国際会計基準の計算構造」, 小栗崇資・熊谷重勝・陣内良昭・村井秀樹編『国際会計基準を考える－変わる会計と経済－』大月書店, 2003 年所収。
- Jinnai, Y. (2004), “Towards a Dialectical Interpretation of the Contemporary Mode of Capitalist Accounting”, *Critical Perspectives on Accounting*, forthcoming.
- 笠井昭次 (1994) 『会計構造の論理』税務経理協会。
- 木村和三郎 (1972) 『科学としての会计学』(上・下), 有斐閣。
- McCarthy, W. E. (1978), “A Relational Model for Events-Based Accounting Systems”, Ph. D Thesis, University of Massachusetts.
- McCarthy, W. E. (1979), “An Entity-Relationship View of Accounting Models”, *The Accounting Review*, Vol.54, No.4, October.
- McCarthy, W. E. (1982), “The REA Accounting Model: A Generalized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment”, *The Accounting Review*, Vol.57, No.3, July.
- McCarthy, W. E., S. R. Rockwell, and H. Armitage (1989), “A Structured Methodology for the Design of Accounting Transaction System in a Shared Data Environment”, Proceedings of the 1989 Conference of the Structured Techniques Association, May.
- 中西寅雄 (1931 a) 「簿記理論序説」『経済学論集』新巻第 2 号, 5 月。
- 中西寅雄 (1931 b) 「簿記の勘定体系 (一)」『経済学論集』新巻第 4 号, 7 月。
- 中西寅雄 (1931 c) 『経営経済学』日本評論社。
- 中西寅雄 (1932) 「損益計算論－簿記の勘定体系 (二)－」『経済学論集』第 2 巻第 6 号, 6 月。
- 小栗崇資・熊谷重勝・陣内良昭・村井秀樹編 (2003) 『国際会計基準を考える－変わる会計と経済－』大月書店。
- De Roover, R. (1974), *Business, Banking and Economic Thought*, University of Chicago Press, 1974.
- Sorter, G.H. (1969), “An ‘Events’ Approach to Basic Accounting Theory”, *The Accounting Review*, Vol.44, No.1, July.
- 田中章義 (1976) 「会計における内容と形式」『東京経大会誌』第 96 号, 7 月。
- 山下勝治 (1954) 「二つの収支計算思考」, 神戸大学会計学研究会編『シュマーレンバッハ研究』中央経済社, 1954 年所収。
- 安平昭二 (1983) 『簿記要論』同文館。

— 2004 年 7 月 2 日受領 —