



Osaka Gakuin University Repository

Title	会計構造論・勘定理論の発展 Development of Accounting Structure Theory or Accounts-Theory
Author(s)	郡司 健 (Takeshi Gunji)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 39 号 : 45-81
Issue Date	2014.3.31
Resource Type	Article/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

会計構造論・勘定理論の発展

郡 司 健

Development of Accounting Structure Theory or Accounts-Theory

Takeshi Gunji

ABSTRACT

The purpose of business accounting has largely changed from the property calculation to the profit and loss calculation, and further to the providing information for users in general.

Especially, the accounting view (balance sheet theory) has also changed from the static accounting view (statische Bilanztheorie) to the dynamic accounting view (dynamische Bilanztheorie) along with the changes from the property calculation purpose to the profit and loss calculation purpose.

On the other hand, accounts theories of bookkeeping which is closely related to the accounting structure (calculation) theory has developed with the use of personification such as debtor and creditor for bookkeeping education at the beginning. In the process of subsequent development, theory of accounts or accounting structure theory came to develop incorporating the dominant accounting theory of the time.

This paper surveys development of the representative theory of accounts or accounting structure theory, and considers its meanings in the contemporary accounting.

はじめに

企業会計の目的は、おおむね、財産計算目的から損益計算目的へ、そこからさらに情報提供目的へと変遷を遂げてきた。とくに財産計算目的から損益計算目的への変遷にともない、会計観（貸借対照表論）も、静的会計観（静態論, *statische Bilanztheorie*）から動的会計観（動態論, *dynamische Bilanztheorie*）へと変化してきた。

他方、会計構造論と密接にかかわる勘定理論は、当初、簿記教育のために例えば借り手・貸し手というような擬人化によって展開されてきた。その後の発展の過程においては、その時々を支配的な会計学説を取り入れる形で勘定理論ないし簿記理論が展開されるようになった。本稿ではこれまでのいわゆる伝統的会計における代表的な勘定学説・会計構造学説の発展について概観し、その現代会計における意義を考察してみたい。

I 会計目的の変遷と会計構造学説・勘定学説

1 会計目的と勘定学説・会計構造学説の発展

ケーファー（K. Käfer）は、彼の簿記理論を展開するにあたって、とくに「その表示の現実性」つまり「写像と実際の対象の把握された側面との同形性（*Isomorphie*）の程度」を重視した（Käfer1974a, S.11；訳書5頁）。ここでは、いかに事実を忠実に表現するかが重視される。そのような観点から、ケーファーはこれまでの勘定理論・勘定学説の発展類型について以下のように区分し検討している¹⁾。

1) Käfer1966, p.12. 訳書24頁。Käfer1974, S.47ff. 訳書47-67頁。これに関しては、安平1979, 第7章および郡司1994等参照。

＜勘定理論の発展＞

- (1) 人的勘定学説
- (2) 循環学説：記帳事実中心の勘定学説（記帳の対象となる事象による体系）
- (3) 純財産学説：純財産（自己資本）重視の勘定学説
- (4) 貸借対照表学説：貸借対照表重視の勘定学説
- (5) 動的成果学説：損益計算書重視の勘定学説
- (6) 物的四勘定系統説：貸借対照表・損益計算書重視の勘定学説

これよりうかがえるように勘定理論・会計構造論はまた特定の会計目的を達成するために、特定の会計理論の構造的特質を説明するために提示されることも多い。かかる観点から、これまでの伝統的会計における主要勘定学説ないし会計構造学説についてみるならば、次のように区分されうるであろう。

- (1) 人的勘定学説（財産計算目的以前の学説）
 - ① 人的勘定学説（擬人説）
- (2) 静的会計観（財産計算目的の学説）
 - ② 純財産勘定学説（資本主主体勘定学説・資本等式説）
 - ③ 貸借対照表勘定学説（企業実体勘定学説・貸借対照表等式説）
- (3) 動的会計観（損益計算目的の学説）
 - ④ 動的勘定学説（動的貸借対照表学説、成果学説、収支学説等）
- (4) 動的静的会計観（実務指向・取引指向の学説）
 - ⑤ 物的四勘定系統説（試算表等式説）
 - ⑥ 循環学説

人的勘定学説（personalistic theory of accounts, personalistische Kontentheorie）は複式簿記の生成当初から簿記の技術的説明に関して採用された方法である。19世紀には、擬人化による記帳技術解説法から記帳問題の説明にまで拡張してまとまった理論（人的勘定学説）として展開されるようになった（阪本1969, 65頁；安平1983, 289頁）。この説は一応財産計算目的以前の

勘定学説として位置づけられるであろう。

これ以後の勘定学説・会計構造学説は、先の人的学説に対し物的な学説として位置づけられる。これをあえて会計目的・会計理論との関係から区分するならば、②純財産勘定学説（Reinvermögens-Kontentheorie）および③貸借対照表勘定学説（bilanzielle Kontentheorie, Von der Bilanz ausgehende Kontentheorie - 貸借対照表から出発する勘定学説）は、静的会計観に関する会計構造学説としてとらえることができるであろう。そして、損益計算目的にかかわる動的会計観に関しては④動的勘定学説が対応する。ただし、ここでは損益計算書重視の動的成果学説だけでなく、これに続く収支学説や動的三勘定系統説についても言及する必要があるであろう。

そして、⑤物的四勘定系統説（four-series-of-accounts theory, Vierkontenreihentheorie）および⑥循環学説（value-cycle theory, Kreislauf-Kontentheorie）は、静的会計観から動的会計観への発展の過程において、とくに実践的・教育的配慮から展開された勘定理論・会計構造学説として位置づけられるであろう。⑤物的四勘定系統説は、静的会計観や動的会計観のように貸借対照表や損益計算書のいずれか一方のみを重視する（ことから開始する）ものではなく、貸借対照表と損益計算書を同等に重視するものである。⑥循環学説もまた貸借対照表・損益計算書のいずれかを重視しようとするのではなく、記帳の対象となる価値循環あるいは企業資本の循環を把握しようとするものである。それはまた、実用的（pragmatic）な意味において情報提供への配慮を含むものとみることができるであろう。

以下において、ケーファーの所説および安平昭二博士ならびに阪本安一博士の所説を中心に代表的な勘定学説・会計構造学説について概観し、その現代会計における意義を考察してみたい²⁾。

2) 阪本安一博士は、勘定理論について次のように区別されている。(1)技術的説明理論 [①擬人説 (人的勘定学説), ②現金収支法説, ③取引要素結合説], (2)経済理論的説明法 [①資本等式説 (純財産学説), ②貸借対照表等式説 (貸借対照表学説・企業実体学説), ③経済等式説 (社会経済的説明), ④動的二勘定学説 (1) (シュマーレンバッハ動的貸借対照表学説), ⑤動的二勘定学説 (2) (ワルブ成果学説), ⑥動的三勘定系統説 (レーマン学説), ⑦その他の勘定学説] がこれである (阪本1969, 65頁)。

2 人的勘定学説（財産計算目的以前）

人的勘定学説では、おもに借方を借り手（借主）、貸方を貸し手（貸主）と捉え、すべての勘定についてそれぞれ人格的な存在を想定する。たとえば、現金には現金係、商品には商品係等を想定する。そして、現金（商品等）の受入は現金係（商品係）の借、現金（商品等）の払出は現金係（商品係）の貸として説明する。債権・債務についても同様に借り手（借主）・貸し手（貸主）の勘定を想定して説明する。債権は、貸主勘定の借方に記録するとともに現金係の払出として貸方に記録することとなる（阪本1969, 65-66頁）。

人的勘定学説は、勘定の擬人化によって複式簿記の取引記帳に関する内容を説明しようとするものである。このような擬人化は、ルカ・パチョーリ（Luca Pacioli）のズムマ（「算術・幾何・比および比例全書（Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita）」1494年）にすでにみられ、19世紀末まで、種々な形で発展してきた。そこでは、「受け取る者は借方、与える者は貸方」という規則が適用されてきた。

19世紀には、このような擬人化による記帳技術解説法から、すべての記帳問題の説明にまで拡張してまとまった理論すなわち人的勘定学説が構築されるようになった。それとともに人的一勘定系統説・二勘定系統説・三勘定系統説等の勘定理論が展開されるようになった。ここにはまた、すべての取引を権利・義務の増加・減少・発生・消滅として説明する法的勘定学説も含まれる（安平1994, 81-82頁）。

しかし、人的勘定学説のようにすべてを擬人化することは、損益勘定および決算勘定へ適用する場合、特に不自然である。例えば、減価償却費、経費、材料費、製造勘定等は誰に対する権利または義務かこれを明確に説明することは困難である。また、貸借対照表のすべての項目について権利・義務で説明することも困難である。これには、例えば繰延税金資産・負債、のれん、繰延資産、減価償却累計額、修繕引当金等がとくに顕著な例としてあげられよう。

この学説は、企業の経済的現実とははるかにかけ離れた人為的で擬制的な構成がとられるが故に、その後拒否されることとなる。商品や設備の背後になんらかの責任ある人間の存在を想定することには無理がある。これらの資産は、一定の機能と価値とをもつ物的資源である。このことから、19世紀末には、貨幣、材料および機械等を実物そのものとしてとらえる「物的」学説（materialistic theory, materialistische Theorie）が展開されるようになった。人的勘定学説では勘定内容を人と人との関係として擬人化してみるのに対し、物的な勘定学説では勘定内容を「物的対象の有高および変動として」とらえることとなる（安平1994, 83頁）。

II 静的会計観と会計構造学説・勘定学説

1 財産計算目的と会計構造論・勘定学説

財産計算目的のもとでは、所有主に帰属する純財産有高を算定することが会社の計算として重視された。そこでは、実地棚卸により、売却価値（換金価値）に基づいて財産有高の評価がなされ、財産目録が作成される。そして、この財産目録に基づいて、積極財産および消極財産と、その両者の差額としての純財産からなる財産貸借対照表が作成される。かかる貸借対照表は、財産法のもとに財産の実地棚卸調査による純財産増加分としての利益を算定表示するところから、純財産増加説に基づく利益を算定表示するものと理解される。このような財産貸借対照表はまた、とりあえずは静止企業ないし解散企業の前提のもとに一定時点における財産状態の表示を目的とする。このことから、それは静態論ないし静的会計観に立脚するものといえる³⁾。

ところで、このような静態論ならびに財産法に関する理解は、典型的な形態を想定したものである。したがって、財産計算目的のもとにおいても、とくに

3) Vgl. Schmalenbach1962, S.15-49. 土岐訳1959, 1-25頁参照。阪本1982, 第6章参照。

損益計算目的への移行の過程においては、事業の継続性を考慮し、また積極財産たる資産（の一部）を取得原価で評価するという、中間的ないし過渡的な形態も見いだされる。事業の継続を前提とする静態論は、継続静態論（Fortführungsstatik）とも呼ばれ、それ以前の分売静態論（解散静態論；Zerschlagungsstatik）と区別されることもある⁴⁾。

このような静的会計観における会計構造学説・勘定学説としてはなによりも、純財産勘定学説ないし資本主主体勘定学説（proprietorship theory of accounts）が挙げられる。そして、その後の継続静態論との関連において企業実体勘定学説（entity theory of accounts）ないし貸借対照表勘定学説が挙げられるであろう。両学説にあっては、ともに貸借対照表が出发点となり、この議論が中心となる（Käfer1966, p.18. 訳書36頁）。

2 純財産勘定学説（資本等式説・資本主主体勘定学説）

純財産勘定学説では純財産（増減）を中心に勘定体系を展開する。そこにおける純財産の増減は、次のような資本等式によって示される。

$$\text{積極財産（資産）} - \text{消極財産（負債）} = \text{純財産（資本）}$$

これより、財産の積極的（プラスの）変化は借方、財産の消極的（マイナスの）変化は貸方としてとらえられる。この半面、純財産（資本）の増加は貸方、純財産（資本）の減少は借方としてとらえられる。

この説では、企業所有主（資本主）の立場から財産の増減変化（資産・負債）と純資産の増減変化（資本）という二つの計算（勘定系統）が展開されることを基本的な特徴とする（安平1994, 88-89頁参照）。

それとともに、この説において利益は次のように計算される。

4) Stefan1987, S.26. 財産法と損益法との中間的形態に関しては、阪本1982, 39頁。郡司2004, 3頁。土方1998, 17頁等参照。

利益=期末純財産（資本）-期首純財産（資本）

また、収益は純財産（資本）増加、費用は純財産（資本）減少として扱われることとなる。

純財産勘定学説は、その非常に緻密な論理展開によって複式簿記のよりよい理解に貢献し、長い間学問および実務に影響を与えてきた⁵⁾。しかし、今日支配的な存在として取り扱われる株式会社等の資本金の場合、貸方側について債務（負債）と純財産（資本）とを峻別することは不可能となっている。すなわち、この債務と純財産という二つの簿記対象の間にはもはや自明のものと仮定されるような基本的な対立は存在しない⁶⁾。

負債を財産の減少ないしマイナスの財産（消極財産）にとらえることは、それだけで負債の本質を十分に説明することにならない。またこの説では収益・費用勘定を純財産の増加・減少の勘定にとらえ、純財産（資本）勘定の従属物としてとらえる。このことは、収益・費用さらには損益の本質を十分に説明することにならない。それは所有主の立場からは容認されても、損益計算（書）の重要性を等閑視するものである⁷⁾。これらは複式簿記による写像の同形性ないし同形写像（isomorphe Abbildung）を十分に満たすものではない⁸⁾。

3 貸借対照表勘定学説（企業実体勘定学説）

貸借対照表勘定学説では負債と純財産（資本）とを明確に区別することは困

5) Käfer1974, S.52. 訳書53頁。これに関する主要な論者とその論説に関しては、Käfer1974, S.52. 訳書54-55頁。

6) 阪本1969, 69頁。安平1994, 90頁。Käfer1966; 訳書59頁。

7) 阪本1969, 69頁。

8) 簿記上重要である費用および収益勘定を資本勘定のたんなる附属物として扱うことはその意義に反するし、同形写像の原則にも反することとなる。個々の費用および収益がその都度相応する純財産（資本）の変動をもたらすという仮定は、非現実的であるとともに、経営事象の記帳にあたっては放棄せざるを得ない（Käfer1974, S.54. 訳書55-56頁）。

難と考え、企業体の立場からこの両者をともに企業資金の調達源泉としてとらえる⁹⁾。そこでは、負債は借方資産の側よりむしろ貸方純資産（資本）と同じ側に位置づけられる。これより、

$$\text{借方（資産）} = \text{貸方（負債+純資産）}$$

を中心に勘定体系が展開される。すなわち、

$$\text{資産} = \text{負債} + \text{純資産（資本）}$$

という、いわゆる貸借対照表等式に基づいて、資産と総持分（総資本；負債・純資産）という二つの勘定系統が展開される。かくて、資産勘定の増加は借方、減少は貸方に記入する。これに対し、負債・純資産（資本）の勘定はその増加は貸方に、その減少は借方に記入することになる。

資本等式説が所有主理論ないし資本主主体説として位置づけられるのに対し、貸借対照表等式説は企業実體理論ないし企業体理論（entity theory）に属するものと位置づけられる。貸借対照表等式説では、資本等式説（純財産学説）の長所の大半を備えるとともに、負債と資本とを区別する困難さが回避され、企業会計と所有主個人の家計との明確な区分に役立つ。費用および収益勘定は、「資本主勘定の補助勘定」という従属的な地位から開放されるが、それでもなお損益計算書の意義を十分に明らかにするものではない。換言すれば、

- 9) 貸借対照表勘定学説ないし企業実體勘定学説では、近代株式会社制度にみられるように、企業と資本主（所有主）との分離が重視される（Kafer1966, p.18. 訳書36頁）。そこでは、企業は会計の行なわれる場所であり、所有主とは独立の経済的単位（企業体、entity）として考えられる。企業資本の調達ないし醸出という面では、資本主と債権者・仕入先との間にさほど大きな差異はない。したがって、負債と資本との間に明確な境界線を引くことはしばしば不可能である。それ故、負債と資本とは、持分（equities；総持分・総資本）という概念に結びつけられる（Kafer1966, p.26. 訳書51頁）。なお、持分概念は自己資本ないし所有主持分のみを指す場合と総資本すなわち債権者持分と所有主持分との合計を指す場合とがある。そこでここでは総資本としての持分に関しては総持分として区別することとする。

この説でも依然として、損益計算書の独立性を認めるものとなっていない（Kafer1966, p.30. 訳書59-60頁。Kafer1974, S.56. 訳書58-59頁）。

Ⅲ 動的会計観と会計構造学説・勘定学説

1 損益計算目的と動的会計理論

損益計算目的のもとにおいては、誘導法により、日常の取引記録から有機的関連性をもって同時並行的に作成される損益計算書と貸借対照表とが主要財務諸表として位置づけられる。そこでは、もはや純財産の増加高としての利益を算定することよりも、収益と費用との差額としての利益を算定することが重視される。このことから、損益計算目的のもとにおいては、財産法および純財産増加説よりも、損益法および費用収益差額説に基づく利益計算が重視される。

ここでの貸借対照表は、日常の取引記録から誘導され、その取引価額たる取得原価を測定基礎とするところの決算貸借対照表として位置づけられる。かかる決算貸借対照表は、もはや財産状態の表示を目的とするのではなく、継続企業の前提のもとに、期間損益計算の連結帯となり、企業の財政状態すなわち企業資金の調達源泉とその運用の状態の表示を目的とするものと理解される。かかる貸借対照表は、動態論ないし動的会計観に基礎をおくとみられる。

動的会計観では、損益計算目的を重視するとともに、なによりも損益計算書が重視され、貸借対照表はむしろ補助的な位置におかれる。さらには、動的会計理論の進展にともない、収支的な側面の重視のもと、損益計算書と貸借対照表とを同等に重視する理論が展開されることとなる。このような動的会計観の代表的な論者としては、シュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）、ワルプ（E. Walb）そしてコジオール（E. Kosiol）の所説が挙げられる。また、自説を特殊理論として位置づけて独自の学説「動的三勘定系統説」を展開したレーマン（M. R. Lehmann）がいる。

2 シュマーレンバッハ動的勘定学説

シュマーレンバッハの動的会計理論は、1919年の論文「動的貸借対照表の基礎（Grundlagen dynamischer Bilanzlehre）」（Schmalenbach1919）によって一応の完成をみたが、その主著『動的貸借対照表論』は、同論文を第1版として、第13版（1962年）まで実に40数年の永きにわたり修正補筆され版を重ねてきた。

シュマーレンバッハの所説は、なによりも『動的貸借対照表論』第1版から第7版までを前期の所説ないし旧版とし、同第8版以降を後期の所説ないし新版として区別されうる¹⁰⁾。

とくに前期の所説は、将来の経済的便益（用役潜在性）思考につながる給付的思考がより重視されており、伝統的会計の枠にとどまらない新たな会計概念・会計領域の拡張に対する鋭い示唆を含んでいるように思われる（郡司1992, 第2章参照）。とはいえ、その会計構造の観点からは、やはり後期の所説の方がより精緻化された内容を備えていると考えられる¹¹⁾。後期の所説は、前期の所説のように給付・費消（費用）概念ではなく、収益・費用概念の採用にみられるように、伝統的な会計概念に相応するものとなっている。

(1) 前期の所説

シュマーレンバッハの前期（旧版）の所説では、経済性の測定と共同経済的利益とを重視しながらも、計算の確実性と計算者の選好の観点から、私経済的利益をむしろその計算目的として取り上げる。そして、一致の原則のもとに、期間損益計算の連結帯をなす貸借対照表は未解消の支出・費用・収入・給付（収益）に関する繰越機能を果たす補助手段として理解される（Vgl. Schmalenbach

10) 谷端1968, 42頁。土方1986, 163頁, 166-213頁。この区分の詳細に関しては郡司1992, 42-43頁参照。

11) 黒澤1983, 170頁。以下において、前期（旧版）の所説については原書第4版（Schmalenbach1926）と第7版訳書（1950）とを、また後期（新版）の所説については原書13版（Schmalenbach1962）と第12版訳書（1959）とを中心のみて行く。

1926, S.118, S.121. 訳書, 113頁, 117頁参照。郡司1998, 19-25頁参照)。

ここに一致の原則は、企業の設立から解散に至る全体収入と全体支出との差額としてとらえられる全体利益が、期間損益の合計と等しくなることを要求する。しかし、全体利益に関する収入支出計算と期間損益計算との間には差異が生じる。そこで、このような一致の原則が成り立つためには、貸借対照表継続性が前提とされる。貸借対照表継続性は、貸借対照表が収入支出計算と期間損益計算との間における未解消項目を収容することによって果たされる。かくて貸借対照表は、支出と費用との間の、また収入と給付(収益)との間の調整のための緩衝器となるとみられる(Schmalenbach1926, S.95ff. 訳書76-119頁参照)。

かくして、その貸借対照表は、費用・給付と、支出・収入との間の期間のずれを調整する緩衝器となり、期間損益計算の連結帯となる。このような貸借対照表においては、借方と貸方とは、それぞれ「前給付」と「後給付」とを含意するとされる。ここに、前給付とは、企業が受け入れた給付であり、企業になお存在する積極的な力(noch vorhandene aktive Kräfte)として、将来において用役(便益)をもたらすものとみられる。そこではまた、将来において用役(Nutzen)を有する価値をもつかどうか重視される(Schmalenbach1926, S.74, S.119. 訳書55頁, 116頁参照)。

シュマーレンバッハの前期の所説では、経済性と共同経済的利益とへの配慮を含みつつ、なによりも一致の原則がその重要な展開起点となる。そして、一方でこれと密接な関連のもとに収支・損益の未解消項目を収容するものとしての貸借対照表を展開する貨幣的思考の側面と、他方で貸借対照表について前給付と後給付ならびに力の貯蔵庫を見いだそうとする給付的思考の側面とが見いだされ、これらがともに重視されていることがうかがえる。

(2) 後期の所説

後期の所説において、(継続企業ないし長期存続企業における)全体存続期

間における全体計算はもはや前提とされない。期間損益計算において未解消の項目は、収入支出計算を収益費用計算へ移行させる場合に生ずる項目としてとらえられる（Schmalenbach1962, S.65f. 訳書45-46頁参照）。そして、損益計算に関しては、費用・給付概念ではなく、費用・収益概念が用いられる。

シュマーレンバッハの動的貸借対照表および損益計算書の構造を後期（第8版－第13版）の所説に即して表示すれば図表1のようになる。そこでは、前期の所説において未解消項目の「収入未支出」として位置づけられていた資本が独立項目として扱われている。前期の所説では貨幣（支払手段）項目のみが独立項目として扱われていた。なお、「収益未費用」には、自社内で消費する目的で製作された自家生産物（工具器具備品、部品、機械設備）がその例として挙げられる。また、「費用未収益」には、自家給付（自家生産物）による修繕を予定する場合の修繕引当金が挙げられるであろう¹²⁾。

さらに、その貸借対照表の借方側は前給付を、また貸方側は後給付を含意する。そして、損益計算書は、固有の損益計算を表すのに対し、貸借対照表は、すべての未解消の収入・支出とすべての未解消の費用・収益を收容する役割を有するとみられる。しかも、貸借対照表の役割は、未解消項目すなわちなお解消を期待する諸項目を明白に保持することである。そして、「未解消のものは、なお存在する積極的な力と、消極的な義務とを表す」が故に、貸借対照表は「企業の力の貯蔵庫」を呈示することとなる（Schmalenbach1962, S.72. 訳書53頁参照）。かくして、貸借対照表の主要な特長は、損益計算における未解消項目を明示することと、経営の力の貯蔵の構成を表示することとにあるとされる（Schmalenbach1962, S.74. 訳書55頁参照）。

12) そこでは、収益（給付）の認識にあたり発生主義が採用されることを示している。シュマーレンバッハの純粹発生主義会計の理論に関しては郡司1992, 33-39頁；1998, 21-23頁参照。なお、実現主義を前提とするならば、これらの項目は「支出・未費用」「費用・未支出」となると解される。新田1996, 10頁。

図表1 動的貸借対照表シェーマ (第8版-第13版)

貸借対照表

借 方 (前給付)		貸 方 (後給付)	
独立項目	支払手段 (現金)	独立項目	資 本
未解消項目		未解消項目	
支出未費用	諸設備・原材料	費用未支出	未払費用・修繕引当金
支出未収入	貸付金・有価証券	収入未支出	借入金・預り金
収益未収入	売掛金・未収収益	収入未収益	前受収益・前受金
収益未費用	自家生産物	費用未収益	自家修繕引当金
┌──────────<力 の 貯 蔵 庫>──────────┐			

借方	損益計算書	貸方
1. 今期費用, 今期支出		1. 今期収益, 今期収入
2. 〃〃, 前期支出		2. 〃〃, 前期収入
3. 〃〃, 後期支出		3. 〃〃, 後期収入
4. 〃〃, 今期収益		4. 〃〃, 今期費用
5. 〃〃, 前期収益		5. 〃〃, 前期費用
6. 〃〃, 後期収益		6. 〃〃, 後期費用

(Vgl. Schmalenbach1962, S.66-72. 訳書, 47-53頁参照)

(3) シュマーレンバッハ動的貸借対照表論の構造的意義

後期の所説においては、一方で経済性および共同経済的利益に対する叙述が姿を消すとともに、他方において一致の原則も前面に出てこなくなる。したがって、そこでは、全体計算における収入支出計算は基礎とされず、むしろ期間計算における単純な収入支出計算を基礎として期間損益計算と貸借対照表における未解消項目とが説明されているとみられる (土方1986, 188-201頁参照)。しかし、いずれにせよ、貸借対照表における未解消項目の説明にあたり、収入支出計算から出発することは後期も同様である。

阪本安一博士に従えば、このような動的貸借対照表学説によるときは事業開始時の簿記記録は「貨幣=資本」の状態から始まる。そして、貨幣および貨幣

の変形としての財（資産）は、つねにその残高が借方に現れるので、その増加を借方、その減少を貸方に記入する。これに対し資本（自己資本・負債）の勘定はつねにその残高が貸方に現れるので、その増加を貸方、その減少を借方に記入する。かくて、このような記録の結果、貸借対照表は次期以降の損益計算のために繰り越される項目を集合・作成し、損益計算書は財の消費・生産・販売された結果、費用・収益となって解消した項目を集合して作成することとなる（阪本1969, 71頁）。

ところでとくに前期の所説に見られる、貨幣的思考と給付の思考とをともに重視する傾向は、ワルプの損益計算論にもみられる。ワルプにあって、損益勘定・損益計算書は給付系統の結果を集計し、残高勘定・貸借対照表は収支系統の結果を集計するものとされる（Walb1926, S.75-82. 訳書61-71頁）。そして、その後のドイツ動的会計学（動態論）においては、とくに貸借対照表に関して、おもに貨幣的思考を中心に精緻化が図られることとなる¹³⁾。

3 ワルプの動的会計観と会計構造—成果学説—

ワルプにあっては、会計の中心的な課題は、利益の決定にあるとされる¹⁴⁾。彼は、経営事象の中に、給付の流れと、即時的・将来的収支に関する反対の流

13) シュマーレンバッハにおいて、貸借対照表は期間損益計算の補助手段として位置づけられた。これに対し、貸借対照表の収支的損益計算機能は、貨幣的思考のもとにワルプを経てさらにコジオールによって強調されることとなる（Kosiol1954）。他方、給付重視の思考は、レーマンの3勘定系統説に見いだされる（Lehmann1925, S.342；郡司2010, 4頁）。その後、給付重視の思考はケーファーによって未来指向的な側面から展開がはかられ（Käfer1976）、またアメリカ会計学においても用役潜在性思考のもとに積極的に展開されることとなる。AAA1957；訳書原文54-56頁、訳文132-135頁。Vatter1947, p.16, p.19. 訳書29頁, 33頁。

14) Walb1926, S.23. 訳書, 3頁参照。ワルプの所説に関しては、郡司1992, 133-137頁参照。ケーファーは損益計算書を指向する勘定理論としてスガンチーニ（C. Sganziini）、ワルプ、コジオールの所説をあげている。Käfer1966, p.32. 訳書64頁；1974, S.59ff. 訳書59-64頁。

れすなわち収支の流れとをみいだす。それとともに、簿記的表現のためには給付系統（Leistungsreihe）の勘定と収支系統（Zahlungsreihe）の勘定という2種類の勘定が必要となる。すなわち、給付系統の勘定では、すべての事象が、商品や設備の取得も、損益作用的である（費用あるいは収益）と仮定される。また収支系統の勘定は貨幣、債権、債務および自己資本のためのものである。すべての勘定において、入は借方に、出は貸方に記帳されなければならない。両系統において、残高として同じ大きさの損益が生じる。というのは、それぞれの系列内で相殺されるべき記帳がないものとすれば、一方の系統は他方の系統の鏡像（Spiegelbild）を表すからである。

例えば、典型的には、給付系統の入（借方）は、収支系統の出（貸方）として表されるし、その逆もまた表される。それとともに、双方の系統において、同一金額の損益が残高として示される。したがって、複式簿記の観点からは、損益の決定は給付系統の勘定によってなされるだけでなく、収支系統の勘定によっても行われうる（Walb1926, S.59f. 訳書43-44頁参照）。

損益勘定は給付系統の金額を集計し、残高勘定は収支系統の金額を集計したものである。これはもちろん、給付系統において計算期間のすべての損益要素が記帳される場合にのみあてはまる。ただし、そのためには、決算にあたって、収入・支出の戻し計算と追加計算（Zurück- und Nachverrechnung）が必要となる。すなわち、超過分は戻し計算を、また不足分は追加計算を行う必要がある。これは損益計算書・損益勘定に記載されるとともに、同一額で貸借対照表にも表れる。その結果、2つの決算勘定のそれぞれが再び残高として同一の実際の期間損益を報告する（Käfer1974, S.59. 訳書61頁。Walb1926, S.42ff, S.61f, S.73. 訳書, 24-27頁, 45-47頁, 58-59頁）。

図表 2

残高勘定（収支系統）

1. 本来の収支系統の入 （現金、債権）	1. 本来の収支系統の出 （債務、自己資本）
2. 支出の戻し計算 （設備、棚卸資産）	2. 収入の戻し計算 （前受金）
3. 収入の追加計算 （未収利息・賃借料）	3. 支出の追加計算 （未払金、引当金） 利 益

損益勘定（給付系統）

1. 本来の給付系統の入 （設備、棚卸資産の受入）	1. 本来の給付系統の出 （設備、棚卸資産の売却）
2. 収益の戻し計算 （収益前受分の戻し）	2. 費用の戻し計算 （設備、棚卸資産の繰越）
3. 費用の追加計算 （費用未払・見積分追加） 利 益	3. 収益の追加計算 （収益未収分の追加）

（Walb1926, S.78ff. 訳書66-70頁参照）

このようにワルプの所説は、利益つまり成果の決定を中心におくところから成果学説（Erfolgstheorie）とも称される。それはまた、給付（用役）系統と収支系統という、いわば動的二勘定系統説の立場に立つものと考えられる。そして、損益計算書の内容は、給付の流れによって、また貸借対照表の内容は、収支の流れによって解釈されることとなる。それとともに、ワルプにあっては、損益が損益計算書のみならず、貸借対照表によっても算定されうることが示される。そこには、貸借対照表を損益計算の補助手段であるとしたシュマーレンバッハよりも、貸借対照表の損益計算機能を積極的に提示することにおいて一層の進展が見いだされる。

ワルプやシュマーレンバッハの学説は、当時の理論および実務において動的計算とくに決算における損益計算書重視の動向に合致したという長所が見いだ

される。また、(貸借対照表勘定学説等のように)貸借対照表からではなく、事実の記帳や個々の勘定から理論を展開することは、複式簿記の歴史的発展にも相応するものである。この接近法はわけてもワルプの所説にみられるように給付勘定の包含を可能とした。多くの貸借対照表および損益計算書項目の算定のためには、決算にあたり、費用および収益を期間的に正しく画定する必要があることが当然に強調されており、その場合に算定される見越・繰延項目が債権債務と本質的に異ならないとしていることは妥当である (Kosiol1967, S.28. Käfer1974, S.60. 訳書63頁)。

ただし、給付系統の勘定において貸借対照表に繰り越さねばならない資産・負債が存在するのと同様に、収支系統の勘定のなかにも損益計算書に振り替えられるべき項目が存在する。収支系統による貸借対照表が損益計算を果たすためには、結果的に給付系統とのかかわりのもとの修正計算が必要となる。その収入支出の追加・戻し計算には、収益・費用の発生を正確に把握することが前提となる。その意味では、貸借対照表のみで固有の損益計算機能を果たしうるかどうかが疑問である¹⁵⁾。さらに、土地、建物、機械、商品のような価値ある資源の取得は給付系統の入りとして、とりあえず費用と同一視されるが、これは現実的でないことが強調される (Käfer1966, p.33. 訳書66-67頁参照)。

4 レーマン動的三勘定系統説

これに対し、レーマン (M. R. Lehmann) は、次のような3つの勘定系統 (計算系統) に区分する動的三勘定系統説を提唱している (Lehmann1925, S.344)。

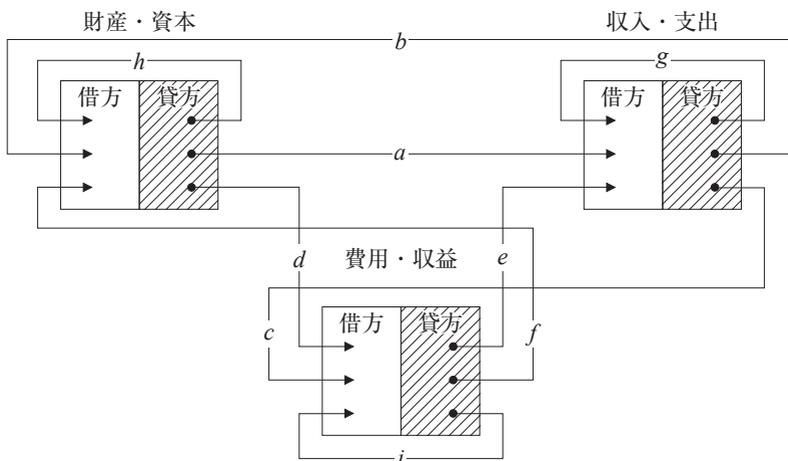
- (1) 財産・資本に属する勘定 (財産・資本計算)、

15) そこでは、ワルプのように収支計算が損益計算ないし成果計算の基本形態となるのではなく、むしろ収益費用計算が基本形態であって収支は収益費用の把握 (測定) に対する一つの基準を提供するものとみられる。阪本1969, 62頁。

(2) 収入・支出に属する勘定（収入・支出計算）

(3) 費用・収益に属する勘定（費用・収益計算）

これら3つの勘定系統の相互関係は以下のような勘定図式で示される。



(Lehmann, M. R., Die Dreikontenreihentheorie, *ZfHwF*, 19Jg., 1925, S.354)

レーマンは基本帳簿（仕訳帳）と三（集合）勘定からなる主要簿（元帳）とによって構成される計算表を提示し、この三勘定計算からそれぞれ成果計算が展開されうることを示そうとする。

- (1) 財産・資本計算に基づく成果計算－貸借対照表的成果計算、
- (2) 収入・支出計算に基づく成果計算－カメラルの成果計算
- (3) 費用・収益計算－直接的成果計算

それとともに彼は財産・資本計算（貸借対照表計算）と費用・収益計算とが同一の利益を計算するだけでなく、収入・支出計算もまた同一の利益を算定することを示すことによって、3つの計算の対等性を示そうとした。(1)の貸借対照表的な成果計算と(3)直接的な成果計算とは、周知のように複式簿記から

直接誘導される。これに対し、収入・支出計算の展開によるカメラ的成果計算は、収入・支出に対して過大記帳支出（戻し計算支出）・過小記帳収入（追加計算収入）を借方に、また過小記帳支出（追加計算支出）を貸方に計上することによって算定される。この計算は、まさにワルプの収支系統（残高勘定）の計算に相応する（Walb1926, S.78ff. 訳書66-70頁）。レーマン自身、このカメラ的成果計算がワルプの功績に他ならないことを強調している（Lehmann1925, S.359）。

しかし、シェーラー（F. Scheerer）が指摘するように、レーマンは三重の成果算定を示しているが、この三つの計算は相互に密接に関連しており、三つの成果計算を独立して行うことは不可能である。例えば、財産・資本計算において成果計算が行われるのは、収入・支出計算の残高がともに算定されるからにすぎない（安平訳1969, 171頁）。このことは同様に、二勘定系統からそれぞれ固有の成果計算機能を果たしうることを示そうとしたワルプの所説にもあてはまる。（収支系統による）貸借対照表のみで固有の成果計算機能を果たしうるかどうかが疑問である（阪本1950, 62頁；郡司1992, 136頁）。

むしろ、レーマン三勘定系統説の一つの貢献は、ワルプの動的二勘定系統説における収支系統と給付系統の間に有高計算ないし財産・資本計算が伏在することを浮き彫りにしたこと、さらにはシュマーレンバッハの動的貸借対照表において暗に前提とされた、収入・支出計算を、ワルプの収支系統とは別の形で顕在化したことに求められるであろう（郡司2012, 53頁）。

財産および資本に属する勘定と収入および支出に属する勘定とは貸借対照表に関連し、費用および収益に属する勘定は損益計算書に関連する。したがって、財産および資本に属する勘定系統と収入および支出に属する勘定系統とは、ワルプにおける収支系統と同じであり、結果的にワルプの動的2勘定系統説と一致することとなる。ただ、ワルプの成果学説が論理的に明快な説明がなされるにもかかわらず、実際上に貸借対照表の作成にあたって複雑な戻し計算

や追加計算を必要とする。このことに対して「改善意見を述べたもの」として、その存在意義が見いだされる（阪本1969, 73頁¹⁶⁾。

このようにレーマンの勘定学説は収入・支出勘定が貸借対照表に対し独立ないし対等の地位におく論理（たとえば実体・名目勘定学説のような論理）を提示するものではない。ただし、現在における貸借対照表・損益計算書に加えてキャッシュ・フロー計算書を基本財務諸表として位置づけようとする場合の形式的な計算構造の説明にはそれなりの有効性と適用可能性を持つ形式構造理論ないし技術的計算構造論として位置づけられる。かつまた、動的勘定理論がどちらかといえば取得原価主義に基礎をおくのに対し、レーマンの勘定理論はとくに財産・資本勘定（財産・資本計算）に関して時価会計さらには利子の効果を重視する新静態論ないし割引現在価値思考への配慮がみられるという点において一つの特長が見いだされる（郡司2010；2012a）。

5 コジオールの収支的動的勘定学説

(1) コジオール収支的貸借対照表学説

コジオールにあつては、簿記全体と貸借対照表とをおもに収入・支出のカテゴリーによって解釈することがめざされる。コジオールの収支的損益計算の形式的構造は、なによりも彼が組織的単式簿記（die systematische einfache Buchführung）と称する一つの簿記システムへ結び付けられる。それは有高勘定を包含し、その決算において有高貸借対照表における損益をもたらす。それにより、費用収益計算（損益計算書）によらずに貸借対照表において期間損益の計算が可能であり、貸借対照表それ自体が一つの損益計算となる。それ故、「貸借対照表的損益計算（bilanzmäßige Erfolgsrechnung）」がまさにその核心をなすとみられる（Kosiol1954, S.2089f. 高田訳著 7 頁参照¹⁷⁾。

16) 安平1983, 297-300頁。郡司2012。

17) コジオールの所説に関しては興津1984, 第3 - 5章に詳しい。

しかも、コジオールにあつては、むしろ収支的運動貸借対照表 (pagatorische Bewegungsbilanz) がその貸借対照表の原型 (Urform) としてとらえられる。というのは、貸借対照表の本来の内容は有高量ではなく、まだ差引計算されていない収入・支出それ自体に存するからであると考えられる (Kosiol1954, S.2097f. 高田訳著14頁参照)。期間損益計算にあつては、期間限定の問題が生ずるため収入・支出概念を拡大することによって、はじめてすべての記帳を収入と支出に還元することができる。したがつて、各勘定における差引計算前の収入・支出は現金収入・現金支出だけでなく、計算収入・計算支出 (Verrechnungseinnahmen und Verrechnungsausgaben) をも含むこととなる。そして、そのような現金収入・計算収入と現金支出・計算支出とを対比することによって、**図表3**のような収支的運動貸借対照表が得られることとなる (Kosiol1954, S.2098. 高田訳著14-15頁参照)。

図表3

収入	収支的運動貸借対照表 (原型)	支出
I 現金収入 a) 収益収入 (現金売上収入) b) 留保収入 (現金前受) c) 債務収入 (現金借入金) d) 相殺収入 (債権償還に伴う現金収入)	I 現金支出 a) 費用支出 (賃金の現金支払) b) 貯蔵支出 (機械の現金購入) c) 債権支出 (現金貸付金) d) 相殺支出 (債務償還に伴う現金支出)	
II 計算収入 a) 前収入 (債権発生) b) 償還収入 (債務償還) c) 戻し収入 (資産の次期繰越) d) 後収入 (前受収益の実現)	II 計算支出 a) 前支出 (債務発生) b) 償還支出 (債権償還) c) 戻し支出 (前受金等の次期繰越) d) 後支出 (減価償却・財の費消) 残高=期間損益 (利益)	

(Vgl., Kosiol1954, S.2095f. 高田訳著14-15頁一部修正 (合成))

ここで、この計算収入・計算支出の各項目については以下のように説明される（Vgl. Kosiol1954, S.2090-2096. 高田訳著 7-13頁参照）。

前収入・前支出	債権・債務の発生に伴う将来の現金収入・現金支出
償還収入・償還支出	債務・債権の償還に伴う現金支出・現金収入（相殺支出・相殺収入）に対する反対記帳
戻し収入	たとえば有形・無形の財（資産）等のいわゆる貯蔵支出の期末繰越高の借方計上
後支出	その財の費用部分たる減価償却や費消に伴う貸方記入
戻し支出	たとえば前受金、前受収益等の留保収入の次期繰越分の貸方記入
後収入	留保収入（現金前受等）のうち役務の提供等にもない当期の収益として発生・実現した部分の借方記入

この運動貸借対照表とその基礎にある簿記の勘定記録（buchhalterische Aufschreibung）には、理論的には前期の繰越高はまったく含まれない。しかし、実践的には期間継続性を保持するためには繰越高を含めることが不可欠である。その繰越高と、その積極・消極的要素について同時に差引計算したそれぞれの運動量とを集計することにより、実務上普及しているところの有高貸借対照表が得られる。それは、各項目の期首繰越高と、上述のような期中の収支事象の記録とから作成される。これによってすべての貸借対照表有高が収支的性格をもつところから、その有高貸借対照表もまた収支的貸借対照表と称される（Kosiol1954, S.2097. 高田訳著15-16頁参照）。そのような収支的有高貸借対照表（pagatorische Beständebilanz）の基本形式は図表4のように示される¹⁸⁾。

18) このような収支的貸借対照表における各項目について具体的な取引についてみれば以下のように示されるであろう。

前収入（将来収入権利）：貸付金（前収入）／現金（債権支出）
 前支出（将来支払義務）：現金（債務収入）／借入金（前支出）
 償還収入（債務返済）：借入金（償還収入）／現金（相殺支出）
 償還支出（債権償還）：現金（相殺収入）／貸付金（償還支出）

図表 4

収支的有高貸借対照表

I 収入有高 1. 現金・預金=現金有高 (現金収入-現金支出) 2. 債権=収入前取 (前収入-償還支出)	I 支出有高 1. 債務=支出前取 (前支出-償還収入)
II 支出対価 3. 貯蔵 (戻し収入-後支出)	II 収入対価 2. 留保 (戻し支出-後収入) 残高=期間損益(利益)

(Vgl. Kosiol1954, S.2097f. 高田訳著16頁参照一部修正。)

なお、この収支的有高貸借対照表からは、財産・資本の計算がそのまま導き出される。その場合、収入有高はすべての名目財を示し、支出対価はすべての実質財を含むとみられる。また同様に資本の側は、支出有高は名目的な負債(負債化された名目財)を示し、収入対価は実質的な負債(負債化された実質財)を示すこととなる(Kosiol1954, S.2117. 高田訳著41-42頁参照)。

コジオールのその後の著書『収支的貸借対照表論』(1976年)では、その収支的貸借対照表を経済財概念の導入のもとに財産・資本貸借対照表(Vermögens- und Kapitalbilanz)として再構成している(Kosiol1976, S.97. 興津1984, 153-165頁参照。郡司1992, 140-142頁参照)。

戻し収入(資産戻入): $\frac{\text{繰越商品(戻し収入)}}{\text{仕入}}$

後支出(資産費消): $\frac{\text{材料費}}{\text{材料(後支出)}}$

⇒貯蔵=戻し収入-後支出=資産繰越高-資産減少高=期末資産繰越高

戻し支出(負債繰延): $\frac{\text{現金(留保収入)}}{\text{前受収益(戻し支出)}}$

後収入(繰延解消): $\frac{\text{前受収益(後収入)}}{\text{受取収益}}$

⇒留保=戻し支出-後収入=前受金等増加高-前受金等減少高=前受金等繰越高

なお、下線部分は費用・収益項目であり、結果的に反対記帳によって処理されることとなる。これに関しては、次著等も参照。新田2005, 116-117頁。

図表 5

財産・資本貸借対照表	
I 名目財有高 1. 現金有高 2. 名目債権	I 名目負債 1. 借入負債（他人資本） 2. 資本参加負債（自己資本）
II 実質財有高 1. 本来の実質財 2. 実質債権	II 実質負債 1. 有形実質負債 2. 無形実質負債 残高=期間損益（利益）

（Vgl. Kosiol1976, S.323）

このように、コジオールにあって、その収支的損益計算は、収支的運動貸借対照表さらには収支的有高貸借対照表においてなされることが示される。もとより、コジオールはまた損益計算書について論及している。それにしたがえば、組織的単式簿記は期間的な損益計算を保証するものであるが、なら費用収益計算書をもたさないと欠点を持つ。貸借対照表による総括的な損益計算（summarische Erfolgsrechnung）のほかに個別的な費用収益計算を行うためには、組織的な単式簿記から複式簿記への拡張が必要となる。

この個別的な費用収益計算は、収支勘定への損益作用的な収支の記帳に対する反対記帳（gegenbuchung）によってもたらされる（Kosiol1954, S.2099. 高田訳著18頁参照）。その損益計算書は、収支的貸借対照表にみられる現金収支、前収支、償還収支、後収支に対する反対記帳によって説明される（Kosiol1954, S.2101. 高田訳著20-22頁参照）。すなわち、これを単純化して表現すれば、たとえば貸借対照表計算における収益収入に対立する収益、費用支出に対立する費用を反対記帳によって勘定面に示すことにより損益計算書が作成されることとなる（興津1984, 105頁参照）。

(2) コジオール学説の課題

コジオールにあつては、ワルプのように損益計算書が給付系統によって説明されるのではなく、貸借対照表と同様に収支的に説明されることとなる。しかも、その収支的損益計算はあくまでも収支的貸借対照表による損益計算に重点がおかれている。

そこにはまたワルプと同様の問題点が指摘される。ケーファーにしたがえば、財貨および給付を貨幣によって擬制的に置きかえること、すなわち貨幣が価値尺度として役立つところでもこれを収支手段として用いることは、このような収支的な勘定理論の短所である。損益計算を「貨幣計算」として解釈すること、ならびに債権・債務を「収支」として説明することはその擬制が問題となるし、同様に現実の財貨の運動を「平行して行われる収入・支出」で置きかえることなどはまさに単なる擬制にすぎない。このような擬制からは現実とはかけはなれた不適切な説明をもたらす危険があるとされる（Käfer1974, S.61. 訳書63-64頁）。

換言すれば、収支についてそれが損益作用的であるかどうかは、その収支そのものからではなく、むしろその取引（記帳対象）が収益・費用にかかわるものかどうかによって判断されるものであり、その因果関係が逆になっている（佐々木2012, 228頁）。

さらに、この勘定学説では、財務簿記を中心に展開され、経営簿記（工業簿記）が除外されることにより、写像の忠実性（Abbildungstreue）に関する欠陥がもたらされる。また、多くの領域、多くの対象について、財貨と貨幣とを自明のこととして基本的に区別することは不可能なことがある。すべての財貨の増加および減少をそのまま単に費用および収益として把握するような非現実性は、ワルプの追加・戻し計算的収支の導入により緩和され、コジオールにより解消された。しかし、これらの学説では、貸借対照表には現実の価値対象としてではなく記帳残余および記帳修正としてのみ把握される金額が記載される

という非現実性が依然残されている¹⁹⁾。

Ⅳ 物的四勘定系統説と循環学説 —実務指向的・取引指向的会計構造学説—

1 物的四勘定系統説

四勘定系統説は、決算の簡易化、すなわちいつでも有用で正確な貸借対照表および損益計算書を迅速に作成できるようにするという、今日の簿記技術の主要目標に由来する。企業簿記・会計としては、あくまで損益計算書と貸借対照表とは同等に重要視されなければならない。かかる観点から、物的四勘定系統説（動的静的勘定学説）がより進んだ理論として位置づけられる。それは、現行の会計実務・会計教育により即した理論であり現行簿記会計実務との適合性が高い（Käfer1974, S.62. 訳書64-65頁。Käfer1966, pp.30-31, p.34. 訳書61頁, 67頁）。

四勘定系統説は、貸借対照表と損益計算書の対等性を重視し、次のような高二勘定、損益二勘定の四勘定を中心とする。

図表 6

四勘定系統説の勘定系統			
資産勘定		負債・純資産勘定	
+	-	-	+
費用勘定		収益勘定	
+	-	-	+

19) Käfer1974, S.61f. 訳書64頁。ケーファーの英文書では、コジオールの収支学説は、結果的に四勘定系統説とそれほど隔たっていないし、その厳格で論理的な展開にもかかわらず、その見解は工企業の内部会計には適合しないとされる。Käfer1966, p.38. 訳書75-76頁。

ここには、次のような等式が見いだされる。

$$\text{資産 (積極)} + \text{費用} = \text{持分 (消極)} + \text{収益}$$

これはいわゆる試算表における関係を示すところから、試算表等式説とも称される。かくて、この学説においては貸借対照表と損益計算書とがともに指向される。それとともに、この学説においては、**図表6**にみられるように、借方と貸方の双方にプラスが配される。

ケーファーに従えば、この勘定学説は近代簿記実務の勘定組織計画と時期を同じくして展開されたことは確かに教育上の長所はあるが、記帳機構の論理的基礎に対してはほとんど貢献していない。とはいえ、同型性（の増加）は外見上保たれている。少なくともそれは、消費、転換および製造という経営事象に関する簿記の写像にまで拡張される。そこには、循環学説との結合も考慮される。他方で、この学説は四勘定系統の独立性を主張することにより、簿記組織の改善に貢献している。

この学説の短所は、まず貸借対照表勘定学説に部分的に由来することにより、給付記帳および給付勘定を十分に取り込めないでいることである。また、他の勘定学説にみられるような論理的な厳密性が達成されていない。すなわち、貸借対照表等式と損益計算書等式とのありふれた結合は、その静的要素と動的要素とがいかなる関係にあるのか、これがいかにして試算表から分離されるかという問題は解決されていない（Käfer 1974, S.64f）。

2 循環学説

循環学説では、経済過程の本質に基づき基本的な「価値の循環」ないし「営業資本の循環」から理論が導き出される。一般に会計上の取引は、企業における諸資源あるいは価値の流れとしてとらえられる。その場合に、簿記の基本は、「運動する」資本の循環と、これの異なる形態への転化とを叙述すること

に求められる²⁰⁾。

ケーファーに従えば、循環学説の利点は、経済的事実へのよりよい近似に結びつくことに求められる。また、経営内事象の計算にあたり給付もまた簿記の対象として認識される。しかし、簿記は、最終的には、事象を記帳するのではなく、それが経済単位に及ぼす作用を記帳する。簿記上の取引は必ずしも物理的な運動（physical movement）ばかりではなく、その途中に価値の増加、発生、減少、消滅等の変化を生ずることがある。また、資本の運動という考え方は、多くの場合、記帳の誤りを導くことになるか、擬制の助けを必要とする。資本運動とみなすことのできないその他の取引（土地の購入、債権による債務の返済）や、逆に取引とならない運動（保管、委託品積送）も存在する。簿記会計は、取引そのものの記録だけでなく、取引の結果の表示を重視する。しかし、循環学説では、この取引の結果の多様性を説明することができないとされる²¹⁾。

V 伝統的会計構造学説の現代的意義

1 伝統的会計構造学説の現代的意義

かくて、これまで概観してきた主要勘定学説ないし会計構造学説は、一方で会計理論の発展との関わりにおいて、また他方で簿記会計実務の進展との関わり

20) Käfer1974, S.50f. 訳書51-53頁；Käfer1966, pp.12-13. 訳書25-26頁。例えば、財務、投資、流動化（生産物販売）、資本返済という経営経済的循環活動は、資本（持分）勘定、貨幣勘定および経営勘定（購入・生産・販売勘定）という3つの勘定に照らして表示される（Käfer1966, pp.14-15. 訳書29-30頁）。これに関しては次著に詳しい。安平1969, 190-196頁。

21) Käfer1974, S.51f. 訳書52頁；Käfer1966, p.17. 訳書33-34頁。例えば、現金の受け入れは、新たな債務の増加、債権の減少あるいは各種収益・利益をもたらすことがあるが、循環学説は、これらの結果を区別することなく同じものとしてとらえることとなる。Käfer1966, p.17. 訳書33-34頁。安平1979, 137頁。

りにおいて、それ以前の学説における長所を承継し、短所を克服すべく発展を遂げてきたとみられるであろう。資本主主体勘定学説および企業実体勘定学説は、財産計算あるいは貸借対照表を重視する。また、動的勘定学説では、これとは逆に損益計算を重視し、とくにシュマーレンバッハの所説では貸借対照表はむしろ補助的な位置におかれる。

これに対し、現在最も一般的である物的四勘定系統説は、貸借対照表と損益計算書とを同等の位置におくものであり、簿記会計実務の現実に適合するとともに、若干の国における統一的な勘定組織図展開の基礎として用いられている。しかし、物的四勘定系統説では、ケーファーにしたがえば給付（用役）のもつ重要性が無視されており、すべての取引の結果はその取引の発生の瞬間に確定し得るという仮定が用いられている。しかも、実務上は試算表等式（資産+費用=持分+収益）における4種類の構成要素をいかに貸借対照表項目と損益計算書項目とに区分するかが明らかになされていないことが指摘される（Käfer1966, p.37. 訳書74-75頁）。

また、物的四勘定系統説については、他の勘定学説とは異なる記帳規則が展開される。すなわち、他の学説では、おもに借方は入（増加）として、貸方は出（減少）として解釈される。これに対し、四勘定系統説においては、借方と貸方の双方にプラスが配される。これは「取引の8要素」の説明に合致し、簿記教育および実務への適合性が高い半面、何故そうなるのかの論理的解釈が必ずしも十分になされていないきらいがあるとみられる。この点に関して、一方ではすでに物的四勘定系統説の長所のなかにその傾向がみられるように、循環学説との結合により解決を試みる方向が考えられる²²⁾。

他方においては、その4つの勘定系統ないしは試算表にみられる4つの基礎概念（資産、持分、費用、収益）に共通し、その上位に位置する基礎概念たと

22) 例えば、笠井昭次教授は試算表をベースとしてこれに個別資本の循環運動を導入することにより、企業資本等式説を展開されている（笠井1994）。

えば給付（用役）、経済的便益ないしは経済的価値等を用いて統一的な解釈を試みる方向が考えられる。さらには、ケーファーにみられるようにそのような給付（用役）概念をより一層重視して、これをその基礎概念のみならず計算構造（勘定系統）のなかに取り入れて新たな会計理論および勘定理論を展開する試みもみられる。あるいはまた、ケーファーによって提示された未来指向性を承継しつつ、給付的思考よりもむしろ収支思考ないし貨幣的思考のもとに新たな会計理論ならびに会計構造論・勘定理論を展開する試みもみられる²³⁾。

とくに後者のような未来指向的な会計構造理論の展開は、近年における環境の変化・簿記会計領域の拡張を踏まえて企業の実態開示を重視するものであり、会計の損益計算目的から情報提供目的への移行を踏まえたものといえることができる。

2 コジオールおよびレーマン学説の現代会計的意義

ところで、コジオールの収支の学説は、見方によっては企業簿記・企業会計の枠を超えた（単式簿記を含む）簿記・会計の一般理論ともいえるべき広汎な内容を備えているように思われる。コジオールにあって基本会計たる組織的単式簿記は収支計算と結びつき、いわば公会計に近い内容を備えている²⁴⁾。そして企業簿記はその応用会計・応用簿記として位置づけられる。その場合に、貸借対照表計算から損益計算書計算への展開は「反対記帳」によってなされるので

23) これに関して例えば郡司1992、第5章等を参照されたい。

24) これを拡張していけば、コジオールの収支の学説からは公会計・単式簿記と企業会計・企業簿記（複式簿記）とを包摂する会計の一般理論が展望されるかもしれない。とはいえ、公会計理論の側からはコジオールの学説が公会計と密接に関わるものの、公会計を包摂しようとはいい難いかもしれない。収支学説をめぐるヨーンズ（Johns1937・1938；戸田訳2010）等の公会計理論とコジオール学説との関係性については、次著に詳しく検討されている。亀井2013、5－6章。

ある²⁵⁾。

コジオールにあって単式簿記もまた貸借複記され、収支的運動貸借対照表に顕著に示されるように収支計算と有高（変動）計算さらにこれらの応用として損益計算が反対記帳によって導かれる。このような収支的運動貸借対照表および収支的有高貸借対照表からは収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）・貸借対照表・損益計算書という3つの計算体系が展望されうる。

このようにコジオールの理論は、公会計と企業会計とに密接に関わる簿記・会計の一般理論としての可能性は高く評価できる。しかし、企業簿記・企業会計の理論としては一定の限界があるように思われる。

ひとつは損益計算（書）が応用的・派生的位置におかれることである。組織的単式簿記から出発して、複式簿記による個別的な損益計算への拡張を図るといふ理論展開はある意味で迂回的であり、企業簿記および損益計算重視あるいは貸借対照表・損益計算書を同等視する企業会計の基本的立場からは、後退といえなくもない。

もう一つは貸借対照表（収支的有高貸借対照表・財産資本貸借対照表）が収支との関係において結果的に取得原価と密接にむすびつき、現代会計におけるような時価評価についての積極的な配慮を欠くように思われる²⁶⁾。また、す

25) コジオールにあって、複式簿記はたんに借方・貸方の複式記入（2面記帳）にあるのではない。単式簿記とくに組織的な単式簿記に関しても複式記入がなされる。西洋では「0（ゼロ）」の発見が遅れ、それとともに負数を忌避（恐怖）する傾向が強かった。したがって、算術計算のように現金・財の減少をそれ以前の現金・財（残高）から直接控除するのではなく、現金・財の勘定の反対側に記入する勘定計算が考案された。借方がプラスであれば、マイナスは反対側の貸方に記入する。そして締切りに際して借方合計と貸方合計の少ない側にその不足分を加えるという、すべて加算が中心となる（加法性）。なお、チャールズ・サイフェ（Seife, C.）に従えば、西洋にゼロが導入されるようになったのは、13世紀初頭であるとされる。林訳2009, 110頁。負数回避（負数忌避（negativity avoidance））に関しては、Ijiri1982, pp.5-6. 訳書13-16頁参照。

26) シュマーレンバッハもコジオールも自己の会計理論のフレームワークのなかで物価変動時の利益計算を展開しようと試みていたことは付記しておかねばならないであろう。これに関しては、興津2004, 44-45頁参照。

にみてきたようなコジオール理論への各種の批判もこれに加わるであろう。

さらに、収支計算からキャッシュ・フロー計算書が展望されるものの、これと貸借対照表および損益計算書との対等の関係が明示されているわけではない。三つの計算書の技術的な対等性に関してはむしろレーマンの三勘定系統説（三勘定計算表）の方がより分かり易いし、実践的であろう。

おわりに—現代会計構造学説への展望

IFRS 導入をめぐって、現代会計では会計領域の拡大に伴う包括利益計算書・キャッシュ・フロー計算書等を含む新たな財務諸表の体系が展開されている。このような新たな財務諸表の体系に相応する会計構造論ないし勘定学説の展開が求められる。

伝統的会計・伝統的財務諸表から現代会計・現代財務諸表の展開において重要な関心としてはとりあえず以下の点があげられるであろう²⁷⁾。

- ①測定構造の変化…取得原価主義から混合測定へ、より具体的には公正価値（市場価格・現在価値）の部分導入
- ②新たな取引の導入（会計領域の拡張）に伴う認識構造の変化…減損・リース・退職給付・資産除去債務等のオンバランスと純資産取引（資本取引）の拡大
- ③新たな財務諸表の導入…拡張-キャッシュ・フロー計算書・包括利益計算書・株主資本等変動計算書（持分変動計算書）への拡張

このような現代会計における財務諸表の体系変化に向けて、とくに時価会計（割引現在価値を含む。）とキャッシュ・フロー計算書の導入に適合し、あるいはこれらを前向きに考慮する現代会計構造論ないし勘定理論の展開が求められる

27) これら3つの項目は①⇒②⇒③という流れにおいて密接に関連しているといえるであろう。

るところである。

【文 献】

- AAA, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision, *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4. (中島省吾訳『増訂AAA会計原則』中央経済社, 1964年)
- Ijiri, Y., *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*, AAA, 1982. (井尻雄士著『三式簿記の研究－複式簿記の論理的拡張をめざして』中央経済社, 1984年)
- Kosiol, E., Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung), In : Karl Bott (Hrsg.), *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, Stuttgart, 1954. (高田正淳訳著『財務会計論』森山書店, 1965年。)
- Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz, Die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrative verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung*, Berlin, 1976.
- Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Illinois, 1966. (安平昭二訳『ケーファー複式簿記の原理』千倉書房, 1972年。)
- Käfer, K., *Grundzüge der Buchhaltungs- und Kontentheorie*, Zürich, 1974. (安平昭二・郡司健訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社, 2006年。)
- Käfer, K., *Die Bilanz als Zukunftsrechnung – Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz*, Zürich, 3. Aufl., 1976 (1. Aufl., 1962). (安平・郡司訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』2006年。)
- Lehmann, M. R., Die Dreikontenreihentheorie, *ZfHwF*, 19. Jg., 1925.
- Lehmann, M. R., *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 1928.

- Schmalenbach, E., Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, *ZfhF*, Jg. 13, 1919.
- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl., Leipzig, 1926. 土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店, 1950年。
- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 13. Aufl., Köln und Opladen, 1962.
- Stefan, K., *Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz*, Köln, 1987.
- Vatter, W. J., *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, Chicago 1947. 飯岡透・中原章吉訳『バッター資金会計論』同文館, 1971年)
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Berlin, 1926. (戸田博之訳『E. ワルプ損益計算論(上巻)』千倉書房, 1982年。)
- 土岐政蔵訳『十二版・動的貸借対照表論』森山書店, 1959年。(Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 11. Aufl., Köln und Opladen, 1955.)
- 戸田博之訳『R. ヨーンズ著 カメラール簿記 地方自治体の包括計算』2010年。(Johns, R., Kameralistik, in F. Schmidt (Hrsg.) *Die Handelshochschule – Ein Lehrgang der Wirtschafts-Hochschule – Band II* Kapitel 4, Lieferung 61, Berlin-Wien, 1937/*Die Vollrechnung der Gemeinden, ZfHF*, 32. Jg. Heft. 4 und 5, 1938.)
- 林大訳『チャールズ・サイフェ 異端の数ゼロー数学・物理学が恐れるもっとも危険な概念』ハヤカワ文庫NF, 2009年。
- 安平昭二訳『シェーラー・複式簿記の基礎理論』中央経済社, 1969年。
(Scheerer, F., *Kontentheorien der doppelten Buchhaltung*, Zürich, 1950.)
- 井原理代「複式簿記の計算構造」北村敬子・新田忠誓・柴健次責任編集『企業会計の計算構造』中央経済社, 2012年。
- 興津裕康『貸借対照表論の研究』森山書店, 1984年。
- 興津裕康『企業会計』森山書店, 2004年。

- 笠井昭次著『会計構造の論理』同文館, 1994年。
- 亀井孝文『公会計の概念と計算構造』森山書店, 2013年。
- 黒澤清『会計学精理』税務経理協会, 1983年。
- 阪本安一『会計学概論』国元書房, 1969年。
- 阪本安一『現代会計の基礎理論』中央経済社, 1982年。
- 佐々木隆志「動的貸借対照表論の論理」北村敬子・新田忠誓・柴健次責任編集
『企業会計の計算構造』中央経済社, 2012年。
- 谷端長『動的会計論 [増補版]』森山書店, 1968年。
- 新田忠誓「貸借対照表・貸方の見方」『会計』第149巻第6号, 1996年
- 新田忠誓「ドイツ動的会計学の原理」戸田博之・安平昭二『簿記・会計学の原理
ードイツ系会計学の源流を探るー』東京経済情報出版, 2005年。
- 土方久『近代会計の基礎理論ーディナミッシュ・ピランツの研究ー [増訂版]』
森山書店, 1986年。
- 土方久『貸借対照表能力論』森山書店, 1998年。
- 安平昭二『簿記理論研究序説ースイス系学説を中心としてー』千倉書房, 1979
年。
- 安平昭二『簿記詳論<改訂版>』同文館, 1983年。
- 安平昭二『会計システム論研究序説ー簿記論的展開の試みー』神戸商科大学経
済研究所, 1994年。
- 安平昭二「ケーファーの勘定理論」戸田博之・安平昭二『簿記・会計学の原理
ードイツ系会計学の源流を探るー』東京経済情報出版, 2005年。
- 郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社, 1992年。
- 郡司健「主要勘定学説の発展とその意義」『大阪学院大学流通・経営科学論集』
20巻3号, 1994年。
- 郡司健『現代会計報告の理論』中央経済社, 1998年。
- 郡司健『最新財務諸表会計 [第4版]』中央経済社, 2004年。

郡司健『現代会計構造の基礎』中央経済社，2006年。

郡司健「現代会計構造の新展開－IFRS財務諸表の新体系－」『産業経理』第68巻1号，2008年。

郡司健「レーマン三勘定系統説とその現代的意義」『大阪学院大学企業情報学研究』第9巻3号，2010年。

郡司健「現代会計構造とレーマン三勘定系統説」『商経学叢』第59巻1号，2012a年。

郡司健「現在価値と計算構造」北村敬子・新田忠誓・柴健次責任編集『企業会計の計算構造』中央経済社，2012b年。

郡司健「IFRS会計の基礎構造－概念フレームワークの新展開を中心として－」『大阪学院大学通信』第44巻4号，2013年。