

# 会計計算と複式簿記システムの構造（2）

— 在高計算と純増計算の視点から —

藤 重 義 則

## 目次

1. はじめに
2. 消費活動と記録計算システム
  - (1)在高計算にもとづく複式簿記システム
  - (2)純増計算にもとづく複式簿記システム
3. 消費活動における複式簿記システムの構造（以上第47号）
4. 営利活動と記録計算システム（以下本号）
  - (1)純増計算にもとづく単式簿記システム
  - (2)純増計算にもとづく複式簿記システム
5. 営利活動における複式簿記システムの構造
6. おわりに

## 4. 営利活動と記録計算システム

### (1) 純増計算にもとづく単式簿記システム

営利活動を対象とする会計の特徴は、利益を計算するという視点から営利活動を認識することにあり、この利益計算の視点は営利活動を対象とする場合のみ成立しうるものである。しかし、たとえ営利活動が営まれているからといってそこから直ちに利益計算の必要性が生じるわけではない。確かに、利益が営利活動によってのみ産み出されるものであるかぎり、利益計算の目的は営利活動から離れて成立しうるものではない。ところが、この利益計算を行なうという目的意識が希薄であれば、利益計算を目的

とした記録計算システムは生まれないことになる。この利益を計算しようとする目的意識は営利活動によって産み出された利益の分配を巡って利害調整が必要となる場合に生じるものである。すなわち、利益の正確で公正な分配を行うことが必要な企業形態において、利益計算を目的とした記録計算システムの形成が求められるのである。そこで、单一の出資者による個人企業よりも複数の出資者によって構成された経営組織のもとで営利活動が行なわれる場合のほうが、出資者間相互での正確で公平な利益の分配を実現するための利益計算システムが必要となる。

それでは、利益計算のためにどのような記録計算システムを形成することができるのであろ

うか。企業は利益追求を目的とした経済活動を営み消費活動とは異なるものであるが、すでに検討してきたように消費活動における会計が財産管理の目的のもとでも代替的な記録計算システムを形成することができるのと同様に、企業会計においても利益計算の目的のもとで同じく代替的な記録計算システムを形成することができる。それゆえに、同じく営利活動を利益計算の対象にするとはいえ、利益計算のための記録計算システムは必ずしも一義的に決定されるわけではない。ここでは、初めに純増計算にもとづく単式簿記システムを取り上げることにする。

まず、営利活動の性質を考えてみると、企業とは利益追求の目的を達成するために財産を取得し、そのような財産の有機的な利用によって利益を産み出す経済活動を行うものである。このように企業の営利活動を理解することができるとするならば、企業会計によって計算される利益は企業の所有する特定の現金という資産ではなくともいわゆる資産形態として認識することができなければならない。<sup>14)</sup>したがって、企業の利益計算は的確な個々の資産管理を必要とすることになり、そのような利益の記録計算システムは資産管理のための在高計算を前提として成立しうることになる。なぜならば、資産の管理は事実にもとづいて把握された実際の在高と記録にもとづいて把握された帳簿の照合によって初めて可能となるからである。そこで、個々の資産の手元在高を的確に管理するうえで必要な「記録と事実の照合」を行うために在高

計算は必要不可欠となる。かかる意味において、利益計算を目的とする会計計算においても消費活動を対象とする会計計算において重視される財産管理のための在高計算は重要な意義を持っているのである。

そこで、利益を資産形態にもとづいて認識・計算するためには在高計算を前提とした利益計算の仕組みを考えなければならないことになる。それは在高比較にもとづく利益計算システムという性質をもつものである。この利益計算システムは純資産在高の正味増分として利益を計算する方法であり、そのためには在高比較を可能にする利益の記録計算システムを形成することが必要となる。

このような在高比較にもとづく利益計算は、「在高計算を組み込んだ純増計算」という計算的性質を有するものであるということができる。この点に関連して、岩田教授は、「(消費経済の会計における一筆者) 収支計算が金銭なる財産の在高計算であるのと同様に、利潤計算もまた一種の在高計算であることは注意すべきである」<sup>15)</sup>と指摘した上で、さらに「ただ収支計算が金銭という特定財産の在高計算であるのに対して、利潤計算は不特定なる財産の在高計算である点が相違するのみである」<sup>16)</sup>と主張している。岩田教授による消費会計の構造と企業会計の構造に関する異質同型性の分析結果には必ずしも無条件に同意するものではないが、企業会計における記録計算システムとしての利益計算の仕組みを明らかにするうえで有効な分析視点

14) 企業会計は財産が営利活動のために利用される形態のことを資産と定義しているが、これまで提唱されてきた資産の概念規定である支出未費用性、用役潜在力あるいは経済的便益などによってそれぞれの資産の貸借対照表能力は異なる。しかし、いずれにしても会計計算によって算定された利益は、一般的に、資産形態で存在していかなければならない。

15) 岩田 岩『利潤計算原理』1956年, p.28

16) 岩田 岩 前掲書 p.29

を示唆している。<sup>17)</sup>

それでは、つぎのような営利活動に関する取引例を用いて在高比較にもとづく利益の記録計算システムの構造を考えてみることとする。ここで営利活動の取引例についてその特徴を簡単に述べておく必要があろう。消費活動に関する取引例では始めに当初在高を設ける必要はないが、営利活動を対象とする場合には始めに当初在高を設けることが必要となる。なぜならば、営利活動を行なう経済主体は出資者による財産の拠出にもとづいて実質的に形成されることになるからである。つまり、利益追求を目的とした個人的な財産の拠出によって企業は成立するものである。したがって、通常、企業会計はその成立条件の一つとして「家計と営業の分離」を取り上げているが、この条件は家計という消費経済の経済主体と営業という営利経済の経済主体を明確に区分することを要請している。それゆえに、営利活動に関する取引例は、一般に、出

資者による財産の拠出に関する取引から始められる。

#### (営利活動の取引例)

- (1)現金1,000円を出資して営業を開始した。
- (2)現金300円を銀行より借り入れた。
- (3)商品を1,200円で仕入れ、代金は現金で支払った。
- (4)商品（原価950円）を1,400円で販売し、代金は現金で受け取った。
- (5)現金400円を銀行預金にした。
- (6)営業費250円を現金で支払った。

さて、設例のような営利活動が行なわれていたと仮定するならば、利益はいかなる記録計算システムにもとづいて計算することができるのであろうか。まず、在高計算を組み込んだ純増計算によってのみ利益を計算する記録計算システムを考えてみる。表6の純増計算にもとづく単式簿記システムは、在高計算を組み込んだ純

表6. 純増計算にもとづく単式簿記システム

	現 金	預 金	商 品	借 入 金	資 本 金	損 益
(1) 所有者の出資金	1,000				1,000	0
(2) 銀行借入れ	300			300		0
(3) 商品の仕入	-1,200		1,200			0
(4) 商品の販売	1,400		-950			450
(5) 預金預入れ	-400	400				0
(6) 営業費支出	-250					-250
期末時点	850	400	250	300	1,000	200

17) 岩田教授は、消費会計の構造と企業会計の構造との間の異質同型性をつぎのように分析している。

消費会計の構造=収支計算

現金の在高計算 → 現金出納帳=結果計算（現金の現在高の計算）

現金の在高原因計算→収支計算表=原因計算（現金現在高をもたらした収支の事由）

企業会計の構造=利潤計算

利潤の在高計算 → 貸借対照表=結果計算（利潤に相当する不特定な財産の在高）

利潤の在高原因計算→損益計算書=原因計算（利潤に相当する不特定な財産をもたらした事由）

以上のように、両者の会計は在高計算と在高原因計算にもとづく複式簿記という構造的同型性を有するものとして解かれている。しかしながら、ここで取り上げられている企業会計の構造は在高計算を組み込んだ純増計算という性質を持つものであると理解すべきである。

増計算のみによる利益計算を示したものである。記録計算のツールは、在高計算を組み込んだ純増計算の構造を浮き彫りにするためにTフォーム形式ではなく階梯式を用いている。<sup>18)</sup>

在高計算を組み込んだ純増計算によって利益を計算するためには、その在高計算の対象を決定しなければならない。その際、在高計算の対象となるものは自明のことではなく、あくまでも在高比較にもとづく利益計算の観点から決定されることになる。この利益計算システムは、営利活動によって産み出された利益を資産の形態で認識するために、利益を何等かの資産の在高量として計算することになる。そこで、在高比較計算による利益の計算要素は、利益を増加させる在高計算要素と利益を減少させる在高計算要素に識別することが必要となる。利益計算の観点からこの二つの性質に分かれる在高計算要素について、個別に勘定を設け在高量を把握するためにその変動を記録計算することが必要となる。ここでは、ストック量をもたらしたフローを記録することによって在高計算を行なう勘定をストック勘定と呼称する。設例の営利活動において在高計算を組み込んだ純増計算にもとづく利益計算を行なうために必要な在高計算要素を列挙すると。利益を増加させる在高計算要素は現金勘定、預金勘定、商品勘定などの資産勘定であり、利益を減少させる在高計算要素は借入金勘定、資本金勘定などの負債勘定および資本勘定となる。

資産勘定、負債勘定および資本勘定などの個々のストック勘定は、それぞれ在高を計算する機能を持っている。表6の記録計算システムは、資産勘定、負債勘定および資本勘定を各列に配

置しているが、それぞれのストック勘定の列方向の計算は、在高計算が行なわれていることを示している。つぎに、利益計算は、期末時点での各ストック勘定の在高にもとづき、行方向の計算によって行なうことができる。すなわち、(現金850+預金400+商品250)-借入金300-資本金1,000=利益200という差引計算によって利益を求めることができる。

純増計算にもとづく単式簿記システムは、資産、負債および資本勘定などで算出された在高の比較にもとづく利益計算の仕組みになっている。ところが、このような在高計算を組み込んだ純増計算はどのような利益計算の論理を構造化したものと考えることができるかが問題となる。ここでは、在高比較にもとづく利益計算システムは、利益を増加させる在高計算要素と利益を減少させる在高計算要素との差引計算の論理が構造化されているという考え方を支持している。ところで、一般的に、負債勘定と資本勘定の同質性に着目する考え方には、企業資本の運用形態と調達形態という分類的二重性にもとづく説明理論があるけれども、あくまでも利益の計算論理の観点から負債勘定と資本勘定の同型異質性を明らかにすべきであると思われる。資産の在高量として利益を認識する利益計算システムは、二つの利益計算要素から成るストック勘定を被減数項目と減数項目に区別しなければならない。そうすると、差引計算の観点からみれば、資産勘定は被減数項目であり、負債勘定と資本勘定は同じく減数項目となる。負債勘定と資本勘定は、損益の算定基準として同型性を有している。しかしながら、利益の分配・帰属計算については負債勘定と資本勘定に異なる

18) 服部俊治編著『企業利益の計算方法』1988年、PP.6-7参照。

関係が成立することになる。藤田教授が指摘しているように、損益計算機能のみで充分であるならば、負債勘定と資本勘定を区別する必要はない。利益は債権者ではなく出資者に分配・帰属するものである。したがって、資本勘定は出資者に帰属する分配可能利益の算定基準として必要となる。<sup>19)</sup> この差引計算の論理を計算式で表現すれば以下の通りである。

$$\text{資産勘定の在高計算} : \text{期首資産在高} + \\ (\text{増加} - \text{減少}) = \text{期末資産在高} \dots \dots (1)$$

$$\text{負債勘定の在高計算} : \text{期首負債在高} + \\ (\text{増加} - \text{減少}) = \text{期末負債在高} \dots \dots (2)$$

$$\text{資本勘定の在高計算} : \text{期首資本在高} + \\ (\text{増加} - \text{減少}) = \text{期末資本在高} \dots \dots (3)$$

(1), (2)および(3)式の在高計算によって算定された各ストック勘定の期末在高にもとづいてつきのような損益計算が行なわれる。

$$\text{期末資産在高} - \text{期末負債在高} - \\ \text{期末資本在高} = \text{損益} \dots \dots (4)$$

$$\text{期末資産在高} - (\text{期末負債在高} + \\ \text{期末資本在高}) = \text{損益} \dots \dots (5)$$

在高計算を組み込んだ純増計算によって利益を認識・計算する方法は、単に、営利活動によって産み出された利益を資産形態で認識することのみならず、同時に、出資者へ帰属する分配可能利益をも認識する計算構造を有していることになる。それゆえに、貸付と出資の本質的な相違にもとづき負債勘定と資本勘定は区別され、

資本勘定は出資者に帰属する損益の算定基準という計算的性質を付与されるのである。このような説明理論は、1時点における差引計算の論理にもとづいて在高比較計算の性質を明らかにしているように解釈される可能性がある。しかし、その内実は2時点における一つの対象物の在高量を差引計算することになるので、この在高比較計算は在高量の純増減変化を示すことになる。いま、(4)式の左辺の期末資産在高－期末負債在高をその差額となる「期末資本在高」という表記に置き換えるとつぎのようになる。

$$\text{期末資本在高} - \text{期末資本在高} = \text{損益} \dots \dots (6)$$

この(6)式において被減数項目としての期末資本在高は期末資産在高と期末負債在高との差額であるが、減数項目としての期末資本在高は期首資本在高 + (増加 - 減少) の在高である。減数項目としての期末資本在高は、期末時点での期首資本在高を示すものである。それゆえに、(6)式において被減数項目と減数項目は、表記上は同じく期末資本在高と表記しているけれども、厳密に表現すれば以下の(7)式のようになる。

$$\text{期末時点の期末資本在高} - \\ \text{期末時点の期首資本在高} = \text{損益} \dots \dots (7)$$

この(7)式は、実質的に資本勘定の2時点における在高比較によって損益が算定されることを表わしている。また、これまでの差引計算の論理にもとづく見解と異なり、在高比較にもとづ

19) 藤田昌也『会計利潤の認識』1997年、PP.25-35参照。藤田教授は、表現財と被表現財という対概念にもとづき会計構造の二元性を分析しているが、かかる分析の論理的展開にたって資本勘定の成立の根拠および資産勘定、負債勘定の生成の論理を明らかにしている。そこでは負債勘定と資本勘定は無差別に「原初高」として損益算定の基準であるが、それぞれの勘定への分化の必然性は損益の利子費用と自己資本帰属利益への分裂にあることを指摘している。

く利益計算システムの計算論理を時点比較の分析視点から明らかにする考え方がある。この見解は、在高比較にもとづく利益計算システムを期首・期末の 2 時点における純資産在高の比較計算という計算論理によって説明するものである。それゆえに、この説明理論では、純資産の認識・計算が重要となるために財産概念の範疇で資産勘定と負債勘定の同質性を解くことになる。したがって、在高比較による利益計算の仕組みは、資産を積極財産、負債を消極財産という財産概念の範疇にもとづいて形成されたものであると認識される。この純資産増加説にもとづく時点比較の論理を計算式で示せば以下の通りである。<sup>20)</sup>

$$\text{期末純資産在高} - \text{期首純資産在高} = \text{損益}$$

以上のように、純資産の正味増加額を利益と認識するための在高比較にもとづく利益計算システムの計算構造について、差引計算の論理および時点比較の論理に立脚した二つの異なる見解がある。両者の論点は、後節で取り上げるが、貸借対照表は損益計算機能を有するものと考えるべきか、それとも在高計算機能を有するもの

と考えるべきかということにある。

## (2) 純増計算にもとづく複式簿記システム

単式簿記システムによる損益計算は、在高計算を組み込んだ純増計算という性質をもつことをみてきた。したがって、このような利益の記録計算システムを純増計算にもとづく単式簿記システムと呼んだのである。そして、前述のように、この純増計算にもとづく単式簿記システムは、在高計算機能をもつ資産勘定、負債勘定および資本勘定によって構成される在高比較勘定において損益を算定する仕組みになっている。また、在高比較計算には、単に、損益の計算機能のみならず、損益の分配機能をも組み込まれていることをみてきた。

しかしながら、損益を計算するために在高比較計算のみを行なう単式簿記システムでは、損益の発生原因を認識することはできない。そこでつぎに、利益を資産管理を通して直接的に認識するための利益計算方法である在高比較計算と利益をそれを産み出した経済活動の認識を通して計算する方法である在高比較原因計算とを組み込んだ記録計算システムを考えてみることにする。すなわち、この記録計算システムは在

20) この 2 時点における純資産在高の比較計算の考え方を計算式で示すとつぎの通りである。

$$\text{期首資産在高} - \text{期首負債在高} = \text{期首純資産在高} \dots \dots \dots (1)$$

$$\text{資産勘定の在高計算} : \text{期末資産在高} = \text{期首資産在高} + (\text{増加} - \text{減少})$$

$$\text{負債勘定の在高計算} : \text{期末負債在高} = \text{期首負債在高} + (\text{増加} - \text{減少})$$

$$\text{期末資産在高} - \text{期末負債在高} = \text{期末純資産在高} \dots \dots \dots (2)$$

$$\text{期末純資産在高} - \text{期首純資産在高} = \text{損益} \dots \dots \dots (3)$$

この(3)式については、期首純資産在高に追加出資および引出など資本取引による期中の増減変動が生じている場合には、期首純資産在高を修正しなければならない。それゆえに、期末時点での期首純資産在高は、期首純資産在高 + (増加 - 減少) = 期末時点での期首純資産在高となる。期首・期末の 2 時点における純資産在高の比較計算とは、正確にいふと以下のようなになる。

$$\text{期末純資産在高} - \{\text{期首純資産在高} + (\text{増加} - \text{減少})\} = \text{損益} \dots \dots \dots (4)$$

純資産は、資産勘定と負債勘定との差額概念であるにもかかわらず、通常、資本概念と同一視されている。すなわち、純資産 = 資本の関係を前提にして、(3)式は、一般的に、期末資本 - 期首資本 = 損益としても表現される。

設例によると、(1)式は、期首資産在高 1,000 - 期首負債在高 0 = 期首純資産在高 1,000 となり、(2)式は、期末資産在高 1,500 - 期末負債在高 300 = 期末純資産在高 1,200 となり、損益計算は、期中の資本取引はないので、期末純資産在高 1,200 - 期首純資産在高 1,000 = 200 となる。

表7. 取引の貸借複記入にもとづく勘定記入

ストック勘定	フロー勘定
	↓
<b>現金</b>	<b>売上</b>
(1) 1,000 (3) 1,200 (2) 300 (5) 400 (4) 1,400 (6) 250 在高 850	<u>損益 1,400</u> (4) 1,400
<u>2,700</u> 2,700	
<b>預金</b>	<b>仕入</b>
(5) 400 在高 400	(3) 1,200 (7) 250 <u>損益 950</u>
	<u>1,200</u> 1,200
<b>繰越商品</b>	<b>営業費</b>
(7) 250 在高 250	(6) 250 損益 250
<b>借入金</b>	<b>資本金</b>
在高 300 (2) 300	在高 1,000 (1) 1,000

高比較計算と在高比較原因計算との二面的な関係にもとづいて損益を計算する仕組みである。

表7は、記録計算システムの計算用具としてTフォーム形式を用いて、先の営利活動に関する取引例を二面的な損益計算の観点から成立する「貸借複記入」のルールにもとづき勘定記入したものである。

すでに、消費活動を対象とした会計計算においても現金在高勘定と現金在高原因勘定との関係に着目した複式簿記システムと活動比較勘定と在高比較勘定との関係に着目した複式簿記システムという二つの異なる二元性概念にもとづく複式簿記システムが成立することを明らかにしてきた。そこでは、二つの異なる複式簿記システムものとでも消費活動を対象とした取引の

「貸借複記入」は表記上の外的的な同一性を持っているけれども、その複記性を成立させているのはそれぞれの複式簿記システムに組み込まれている二元性概念にあることを指摘していた。同様に、営利活動を対象とした会計計算においても損益の二面的な記録計算に着目した複式簿記システムと現金収支（キャッシュ・フロー）の二面的な記録計算に着目した複式簿記システムにおいて、取引の「貸借複記入」は表記上の外的的な同一性を持っている。したがって、表7に示した取引の貸借複記入にもとづく勘定記入から、損益計算にもとづく在高比較勘定と在高比較原因勘定とを誘導的に導き出すことができるよう、また、現金収支計算にもとづく現金在高勘定と現金在高原因勘定とを誘導的に導き出すこともできる。

まず、二つのタイプの複式簿記システムのうち損益の二面的な記録計算システムの計算構造を検討する。損益を二面的に計算するためには、二通りの純増計算の方法に依拠しなければならない。第一は、2時点における同一物の在高量を比較することによって純在高量を求める方法であり、一般に、この純増計算方法をストック比較計算という。第二は、一定の期間に純在高量を増加させた活動量と減少させた活動量を比較することによって純在高量を求める方法であり、一般に、この純増計算方法をフロー比較計算という。<sup>21)</sup> 表8のような在高比較勘定および在高比較原因勘定を導き出すための手続は、

21) 岩田 嶽 前掲書 pp.6-7 岩田教授は、このような二通りの純増計算の方法を「水槽の比喩」を用いてつぎのように説明している。

注水量-排水量=理論上の増加量⇒損益計算書の純益計算

現在の水量-当初の水量=実際上の増加量⇒貸借対照表の純益計算

そして、二つの純増計算の関係については、理論上の増加量は実際上の増加量と照合して符合するかどうかを確かめなければならないことを指摘し、会計における損益計算書と貸借対照表との関係も同様であると述べている。つまり、損益の二面的な複式簿記を「記録と事実の照合」の論理にもとづき説明している。

表 8. ストック比較計算とフロー比較計算

在高比較勘定		在高比較原因勘定	
現金 850	借入金 300	仕入 950	売上 1,400
預金 400	資本金1,000	営業費 250	
繰越商品 250	利益 200	利益 200	
1,500	1,500	1,400	1,400

まず、表 7 で示した勘定の集まりをストック比較計算系列とフロー比較計算系列に区別しなければならない。

先に指摘したように、ある勘定がストック勘定であるかそれともフロー勘定であるかの分類は、必ずしも勘定それ自体が在高量を内包する対象物を記録計算の対象にしてるかどうか、あるいは勘定が在高計算機能を有しているかどうかによって行なわれるのではない。ストック勘定とフロー勘定のカテゴリーは、特定の計算目的にもとづいて形成された複式簿記システムの計算構造を通して認識されることになる。したがって、例えば、損益の二面的な複式簿記システムと現金収支（キャッシュ・フロー）の二面的な複式簿記システムのもとでは、ストック勘定およびフロー勘定のカテゴリーが異なることになる。表 7 については、二面的な損益計算の観点から各々の個別勘定が在高比較勘定を構成するストック勘定とその在高比較原因勘定を構成するフロー勘定に識別される。その結果、現金勘定、預金勘定、繰越商品勘定、借入金勘定、資本金勘定などはストック勘定、売上勘定、仕入勘定、営業費勘定などはフロー勘定として類別化される。そこでつぎに、この損益の二面的計算を組み込んだ複式簿記システムのもとで行なわれる取引の貸借複記入に関する計算的性質を総括勘定である在高比較勘定および在高比較原因勘定の観点から見ておくことにする。

まず、改めて複式簿記システムのもとでの在

高比較勘定の性質から考えてみよう。在高比較勘定におけるストック比較計算の特徴は、資産管理を通して直接的に利益を算定することにある。ストック比較計算にもとづく利益計算は、資産勘定、負債勘定および資本勘定の三つの勘定の在高計算にもとづいて計算される仕組みになっている。三つの勘定による在高比較計算は、 $\text{資産} - (\text{負債} + \text{資本}) = \text{損益}$ という計算式で表わすことができ、この差引計算に成立している被減数と減数との関係が在高比較勘定の記入方法に反映されなければならない。すなわち、ストック比較計算に内在する差引計算の論理が、その表現形式としての在高比較勘定を構成する三つのストック勘定への増減記入方法を規定しているのである。そうすると、在高比較勘定の記入場所である T フォーム形式の左／右（あるいは借方／貸方）のいずれかに被減数勘定と減数勘定を割り当てなければならない。在高比較勘定の左側（借方）が被減数勘定となれば、右側（貸方）は減数勘定となる。また、逆の関係も成立する。いずれにしても、在高比較勘定を構成する三つストック勘定の増減記入方法は、被減数勘定と減数勘定とで対比させなければならない。被減数勘定としての資産勘定と減数勘定としての負債・資本勘定では、それぞれの勘定への増減記入に差引計算の論理が反映されることになる。そこで、資産勘定を在高比較勘定の左側＝借方に割り当てるすれば、資産勘定の左側＝借方に増加、右側＝貸方に減少を記入しなければならない。また、負債・資本勘定は在高比較勘定の右側＝貸方に割り当たることになり、負債・資本勘定の右側＝貸方に増加、左側＝貸方に減少を記入することになる。その結果、資産勘定は借方の在高勘定（＝被減数勘定）となり、負債・資本勘定は貸方の在高勘定（＝減

数勘定) になるのである。

つぎに、在高比較原因勘定およびそれを構成するフロー勘定の貸借複記入の方法を取り上げなければならない。これらの勘定への記入方法は、フロー比較計算の勘定表現である在高比較原因勘定の成立根拠を考えることによって明らかとなる。前述のような在高比較勘定におけるストック比較計算によって利益計算を行なうことができるにもかかわらず、なぜさらに在高比較原因勘定におけるフロー比較計算が必要となるのであろうか。通常、フロー比較計算による利益計算は、損益の発生原因を認識するために必要と考えられている。つまり、ストック比較計算による利益計算では、在高比較計算にもとづいて「純在高としての利益」を把握することはできるが、その利益の発生原因は把握することができない。それゆえに、ストック比較計算のみによる利益計算にフロー比較計算による利益計算が導入されることになったというわけである。要するに、利益計算としての記録計算システムは、ストック比較計算にもとづく単式簿記システムからストック比較計算とフロー比較計算にもとづく複式簿記システムへと展開してきたと言うことである。したがって、逆に、フロー比較計算のみによる利益計算にストック比較計算による利益計算が加わったということではない。確かに、損益の二面的な記録計算を行なう複式簿記システムのタイプは、形式上、ストック比較計算を基礎とした複式簿記システムとフロー比較計算を基礎とした複式簿記システムが考えられるが、単式簿記システムから複式簿記システムへの展開がストック比較計算を基

礎にした利益計算からフロー比較計算を含む利益計算へとなってきたことを理解しておくことが重要である。<sup>22)</sup>

複式簿記システムとはストック比較計算を基礎とした複式簿記システムであるとするならば、ストック比較計算とフロー比較計算の関係をつぎのように捉えることができる。ストック比較計算とフロー比較計算には「損益の在高比較計算と在高比較原因計算」という関係が成立しており、その勘定表現である在高比較勘定と在高比較原因勘定には「損益の結果計算と原因計算」という関係がみられる。在高比較原因勘定は、在高比較勘定で算定された「純在高としての利益」の発生原因を明らかにする損益の計算機能を有しているのである。それゆえに、在高比較原因勘定の貸借複記入は、在高比較勘定においてすでに成立している貸借複記入を前提にしなければならないことになる。その在高比較勘定を構成する三つのストック勘定の貸借複記入は、資産勘定が借方=増加と貸方=減少、負債・資本勘定が借方=減少と貸方=増加となっている。それでは、在高比較原因勘定とそれを構成する二つのフロー勘定、すなわち収益勘定と費用勘定の貸借複記入は在高比較勘定を構成する三つのストック勘定の貸借複記入によっていかなる規定を受けることになるのであろうか。言い換えるならば、複式簿記システムにおいて成立している二つのフロー勘定の貸借複記入は、現在、収益勘定が借方=減少と貸方=増加、費用勘定が借方=増加と貸方=減少となっているが、そのような貸借複記入を誘導する根拠は何かということである。

22) 藤田教授は、ストック比較計算からのみなる単式簿記に内在する費用・収益が顕在化することによって複式簿記が生成してきたのであって、ストック比較計算という単式簿記に損益の事由を示す損益勘定が追加されて複式簿記が発生したものでないことを論証している。(藤田昌也、前掲書、pp.19-21を参照。)

この二つのフロー勘定に成立している貸借複記入は、個別勘定の観点のみならず、総括勘定としての在高比較原因勘定の観点からも説明することは困難である。まず、個別勘定としての収益勘定および費用勘定の観点からは、両勘定とも借方=増加と貸方=減少に統一してもなんら計算機能上の支障は生じない。しかしながら、フロー比較計算を行なう在高比較原因勘定の観点から収益勘定と費用勘定の貸借複記入を考えてみると。フロー比較計算は、在高比較原因勘定を構成する収益勘定と費用勘定の差引計算によって行なわれる仕組みになっており、それは、収益-費用=損益という計算式で示すことができる。この計算式によると、被減数勘定が収益勘定であり、減数勘定が費用勘定となる。この差引計算の論理を在高比較原因勘定に反映するために、在高比較原因勘定の記入場所であるTフォーム形式の左／右（あるいは借方／貸方）のいずれかに被減数勘定と減数勘定を割り当てなければならない。現行の在高比較原因勘定では、左側（借方）が減数勘定、右側（貸方）が被減数勘定となっているが、また同様に、逆の割り当て関係も成立しうるのである。それではなぜ、在高比較原因勘定において収益勘定は貸方勘定となり、費用勘定は借方勘定でなければならないのであろうか。この間に対する答は、損益の二面的計算を目的とする複式簿記システムがストック比較計算を基礎にした利益計算からフロー比較計算を含む利益計算へと展開されてきたことに求めることができる。

既に検討してきたように、在高比較勘定は借方勘定である資産勘定と貸方勘定である負債・資本勘定によって構成されており、資産勘定の貸借複記入は借方=増加と貸方=減少となっている。「純在高としての利益」の発生

原因を明らかにする在高比較原因勘定の貸借複記入は、利益の在高形態を示す資産勘定の増減変化に係わる貸借複記入によって誘導されることになる。なぜならば、資産の増加がすべて「純在高としての利益」の増加を示すものではないけれども、「純在高としての利益」の増加は必ず資産の増加によって認識されるものでなければならぬからである。そこで、「純在高としての利益」の増加原因となる事由を記録する収益勘定は、資産勘定の借方=増加記入に規定されて、貸方に増加原因を記入することになり、「純在高としての利益」の減少原因となる事由を記録する費用勘定は、資産勘定の貸方=減少記入に規定されて、借方に減少原因を記入することになる。かかる意味において、収益勘定の貸借複記入は借方=減少と貸方=増加となり、費用勘定の貸借複記入は借方=増加と貸方=減少となるのである。その結果、在高比較原因勘定を構成する収益勘定は貸方残高勘定となり、費用勘定は借方残高勘定になるのである。

以上、損益の二面的計算を目的とする複式簿記システムにおける在高比較勘定と在高比較原因勘定の関係を考察しながら、それぞれの総括勘定を構成するストック勘定とフロー勘定に成立している貸借複記入の規則を計算構造論的に分析してきた。貸借複記入の観点から各勘定を分類すると、まず、ストック勘定に属する資産勘定は借方勘定、負債・資本勘定は貸方勘定に区別される。この場合、借方勘定への増加記入および貸方勘定への減少記入は、在高計算を行なう個別勘定の観点からは在高の増加および減少を記録していることになるが、純在高としての利益計算を行なう在高比較勘定の観点からは「純在高の増加」を意味する。反対に、借方勘定への減少記入および貸方

在高勘定への増加記入は、同様の理由により、純在高としての利益計算を行なう在高比較勘定の観点からは「純在高の減少」を意味することになる。

つぎに、フロー勘定に属する収益勘定は貸方残高勘定、費用勘定は借方残高勘定に区別されることになる。したがって、個別勘定の観点からは、このような貸方残高勘定への増加記入および借方残高勘定への減少記入は、「純在高としての利益」の増加原因となる事由を記録、貸方残高勘定への減少記入および借方残高勘定への増加記入は、「純在高としての利益」の減少原因となる事由を記録していることになる。しかしながら、その総括勘定である在高比較原因勘定の特徴は「純在高としての利益」の増加原因と「純在高としての利益」の減少原因との差額によって「純増分としての利益」を算定することにある。それゆえに、純増分としての利益計算を行なう在高比較原因勘定の観点からは、貸方残高勘定への増加記入および借方残高勘定への減少記入は「純増分の増加」を、貸方残高勘定への減少記入および借方残高勘定への増加記入は「純増分の減少」を意味することになる。言い換えるならば、収益勘定の貸方記入および費用勘定の貸方記入は「利益の増加」を表わし、収益勘定の借方記入および費用勘定の借方記入は「利益の減少」を表しているのである。

上記のような二面的な損益計算の観点から説例に示されている貸借複記入による仕訳の性質を考えてみると、つぎのような取引の「複記性」に関する記帳規則が成立していることになる。

- (1) (借)純在高の増加 1,000 (貸)純在高の減少 1,000
- (2) (借)純在高の増加 300 (貸)純在高の減少 300
- (3) (借)純増分の減少 1,200 (貸)純在高の減少 1,200

- (4) (借)純在高の増加 1,400 (貸)純増分の増加 1,400
- (5) (借)純在高の増加 400 (貸)純在高の減少 400
- (6) (借)純増分の減少 250 (貸)純在高の減少 250
- (7) (借)純在高の増加 250 (貸)純増分の増加 250

また、記録計算システムとしての複式簿記における取引の複記性については、記録対象としての取引自体のなかにその根拠を求めるのではなく、二面的な損益計算のために構築された複式簿記の勘定計算機構のなかに見出すべきである。例えば、取引(3)のような仕入取引が発生した場合、その取引によって商品1,200の増加と現金1,200の減少が生じることになるが、この取引関係を勘定に「貸借」複記入をする技法は、記録対象である取引関係あるいは経済活動そのものの性質をいくら分析しても明らかになるわけではない。むしろ、取引の「貸借」複記入の分析は、在高比較勘定におけるストック比較計算と在高比較原因勘定におけるフロー比較計算とによる二面的な損益計算を自己完結的に行なう複式簿記システムの計算構造に求めることができることが有効であることを示してきた。それゆえに、この損益の二面的な複式簿記システムの特徴は、ストック比較計算を基礎としたフロー比較計算を含んだ記録計算システムであることを理解しておくことが極めて重要である。さらに、この純増計算にもとづく複式簿記システムは、利益という同一物についてストック比較計算とフロー比較計算の二元的な関係が成立しているとみることができる。

さて、営利活動を対象とした会計計算においても損益の二面的な記録計算に着目した複式簿記システムのみならず、現金収支（キャッシュ・フロー）の二面的な記録計算に着目した複式簿記システムを形成することができることを指摘

していた。この種の複式簿記システムは、営利活動における現金収支の流れを記録計算の対象とするものである。営利活動においても支払能力を維持するために現金収支の流れを管理する目的で、現金在高を把握することのみならず、その現金在高の変動をもたらした原因をも把握することが必要な場合、現金収支を伴う経済活動を記録計算の対象とする複式簿記システムを形成することができる。いま、先の設例を用いて示すことにする。なお、ここでの営利活動の取引例は、すべて現金収支を伴う取引になっているので、現金収支の二面的な複式簿記システムの取引複記入と損益の二面的な複式簿記システムの取引複記入は取引対象が同じものとなっている。そこで、表9に示した現金収支計算のための取引の貸借複記入にもとづく勘定記入から、表10の現金在高勘定と現金在高原因勘定とを誘導的に導き出すことができる。

現金在高勘定（現金勘定）は現金そのものの在高の増減記録によって在高計算を行なっているのに対して、現金在高原因勘定は現金在高をもたらした現金収支の原因別勘定を集計したものである。この現金在高原因勘定の収入原因と支出原因の差額は、現金在高ではなく現金収支差額を表わしている。したがって、現金収支の二面的な複式簿記システムのもとでは、ストック勘定とフロー勘定のカテゴリーはこの二つの総括勘定の性質によって規定されることになる。二面的な現金収支計算の観点から各々の個別勘定をストック勘定とフロー勘定に識別すると、表9に示したように、現金勘定のみがストック勘定となり、その他の勘定は現金在高原因勘定を構成するフロー勘定ということになる。つまり、現金在高原因勘定に属する諸勘定は、預金勘定であろうが営業費勘定であろうが現金在高

表9. 取引の貸借複記入にもとづく勘定記入

ストック勘定		フロー勘定	
現 金		売 上	
(1) 1,000	(3) 1,200	残高 1,400	(4) 1,400
(2) 300	(5) 400		
(4) 1,400	(6) 250		
在高 850			
2,700	2,700		
資本金		預 金	
残高 1,000	(1) 1,000	(5) 400	残高 400
仕 入		営 業 費	
借入金		(3) 1,200 残高 1,200	
残高 300	(2) 300	(6) 250	残高 250

表10. 在高勘定と在高原因勘定

現金在高勘定		現金在高原因勘定	
資本金 1,000	仕入 1,200	預金 400	借入金 300
借入金 300	預金 400	仕入 950	資本金 1,000
売上 1,400	利益 250	営業費 250	売上 1,400
	在高 850	収入超過 850	
2,700	2,700	2,700	2,700

をもたらした変動量を計算する勘定としてこの複式簿記システムに組み込まれているので、フロー勘定という性質を付与されていると認識すべきである。ストック勘定とフロー勘定のカテゴリーは、先に検討した損益の二面的な複式簿記システムと現金収支の二面的な複式簿記システムでは異なる。また、この現金収支の二面的な複式簿記システムの二元性概念については、既に消費経済を対象とした会計計算を検討するなかで明らかにしている。そこでは、この在高計算にもとづく複式簿記システムは、現金在高勘定と現金在高原因勘定との間にストック＝ストックの導関数としてのフローという関係が成立していることを見てきた。したがって、二面的な現金収支計算の観点から説例に示されている取引の貸借複記入による仕訳の性質を考えて

みると、つぎのような取引の「複記性」に関する記帳規則が成立していることになる。

(1) (借)在高の増加	1,000	(貸)在高の増加原因	1,000
(2) (借)在高の増加	300	(貸)在高の増加原因	300
(3) (借)在高の減少原因	1,200	(貸)在高の減少	1,200
(4) (借)在高の増加	1,400	(貸)在高の増加原因	1,400
(5) (借)在高の減少原因	400	(貸)在高の減少	400
(6) (借)在高の減少原因	250	(貸)在高の減少	250

この在高計算にもとづく複式簿記システムの二元性は、現金という同一物についてその在高と在高の原因別把握の関係が成立しているので、「一重分類のもとの主従関係」にあることをすでに指摘している。例えば、設例の取引(1)を貸借複記入する場合を考えてみると、

(借)現金の増加 1,000 (貸)資本金の増加 1,000

という取引の貸借複記入を指示する仕訳形式で表記することができる。この仕訳の貸借複記性は、現金収支の二面的な複式簿記システムのもとでは現金という同一物について「在高の増加／在高の増加原因」という関係を意味することになる。また、損益の二面的な複式簿記システムのもとでも同一の貸借複記入を指示する仕訳形式で表記することになるが、この複式簿記システムのもとでは利益という同一物について「純在高の増加／純在高の減少」という関係を意味することになる。このように二つの異なる複式簿記システムのもとでも同一の経済活動は外形的に同一の貸借複記入の表記法を用いて記録されることになるが、その取引の貸借複記入の計算的性質は異なるものであることに留意すべきである。

表11. キャッシュ・フロー計算書

A. 営業活動		
(3)商品仕入		-1,200
(4)商品売上		1,400
(6)営業費支出		-250
	小計	-50
B. 投資活動		
(5)預金		-400
	小計	-400
C. 財務活動		
(1)出資金		1,000
(2)借入金		300
	小計	1,300
A + B + C =		850

ところで、現金収支の発生原因を営業活動、投資活動および財務活動などの三つの活動区分別に明らかにするために、現金在高原因勘定にもとづいてキャッシュ・フロー計算書を作成すると表11のように示すことができる。<sup>23)</sup>

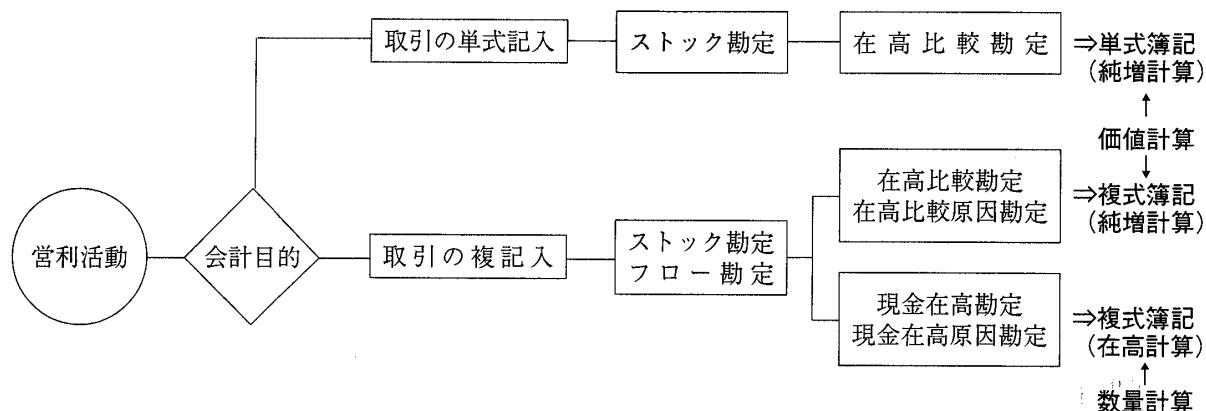
表11のキャッシュ・フロー計算書は、現金収支を伴う経済活動のみを記録計算の対象とする複式簿記システムのもとで作成することができる。このような作成方法は、現金収支取引の記録計算にもとづくものであるから直接法と呼ばれている。現在、キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表および損益計算書について第三の計算書として投資者への有用な会計情報を開示するものとして評価されている。

## 5. 営利活動における複式簿記システムの構造

営利活動を対象とする場合に成立する記録計算システムは、損益の一面的計算を目的とする単式簿記システム、さらに、損益の二面的計算を目的とする複式簿記システムと現金収支の二

23) キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は現金および現金同等物であるが、ここでは、便宜上、手元現金のみとしている。

図2. 営利活動と記録計算システム



面的計算を目的とする複式簿記システムなどがあることを見てきた。その際に、それぞれの記録計算システムの計算構造をその成立根拠を踏まえながら明らかにしてきた。図2の営利活動と記録計算システムは、これまでに検討してきた三つのタイプの記録計算システムを纏めて概観したものである。

純増計算にもとづく単式簿記システムの特徴は、在高計算機能をもつ資産勘定、負債勘定および資本勘定などのストック勘定によって構成される在高比較勘定において損益を算定する仕組みになっている。また、このストック比較計算を行なう在高比較勘定は、単に、損益の計算機能のみならず、損益の分配機能をも組み込んでいることをみてきた<sup>24)</sup>。しかし、このストック比較計算のみを行なう単式簿記システムでは、損益の発生原因を認識することはできない。そこでつぎに、資産管理にもとづく利益のストック比較計算に利益を産み出した原因となる経済活動の認識にもとづくフロー比較計算を組み込んで成立する記録計算システムを取り上げた。この複式簿記システムはストック勘定によって

構成される在高比較勘定とフロー勘定によって構成される在高比較原因勘定との二面的な関係にもとづいて損益を計算する仕組みになっている。そして、純増計算にもとづく単式簿記システムから複式簿記システムへの展開がストック比較計算を基礎にした利益計算からフロー比較計算を含む利益計算へとなされてきたとする仮説にもとづき、この在高比較勘定と在高比較原因勘定との関係に成立している貸借複記入の計算構造を明らかにしている。また、利益計算にもとづく単式簿記システムの一元性が利益をストック比較計算によってのみ把握することであるとすれば、純増計算にもとづく複式簿記システムの二元性は利益という同一物をストック比較計算とフロー比較計算の二面的な関係で把握することにあるということができる。

さらに、複式簿記システムのタイプは、損益の二面的な記録計算を目的にした複式簿記システムのみならず、現金収支（キャッシュ・フロー）の二面的な記録計算を目的にした複式簿記システムが成立することも明らかである。この現金収支の二面的な複式簿記システムの特徴は、ス

24) このことは、ストック比較計算を行なう在高比較勘定、すなわち貸借対照表は、期間利益計算のみならず、分配可能利益計算機能を内在化していることを示すものである。貸借対照表の独自性は、分配可能利益計算にある。

図3. 貸借対照表の損益計算機能説

期首 B/S			期末 B/S												
A	150	L 50	A	180	L 50										
		K 100			K 100										
			当期利益 30												
			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">P/L</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>E</td><td>150</td> <td>R</td><td>180</td> </tr> <tr> <td colspan="2">当期利益 30</td><td colspan="2"></td></tr> </tbody> </table>			P/L		E	150	R	180	当期利益 30			
P/L															
E	150	R	180												
当期利益 30															

図4. 貸借対照表の在高計算機能説

期首 B/S			期末 B/S												
A	150	L 50	A	180	L 50										
		Eq 100			Eq 130										
			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">P/L</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>E</td><td>150</td> <td>R</td><td>180</td> </tr> <tr> <td colspan="2">当期利益 30</td><td colspan="2"></td></tr> </tbody> </table>			P/L		E	150	R	180	当期利益 30			
P/L															
E	150	R	180												
当期利益 30															

トック勘定である現金在高勘定と現金勘定以外のフロー勘定によって構成される現金在高原因勘定による現金収支の二面的な計算の仕組みにある。通常、ストック勘定とフロー勘定のカテゴリーは、個別勘定の観点から対象物それ自体を記述しその在高量を記録する勘定であるか、それとも対象物の変動量（運動量）を記録する勘定であるか否かによって判断されるものであると考えられている。しかし、個別勘定がストック勘定とフロー勘定のいずれのカテゴリーに属するかは、その個別勘定が組み込まれている複式簿記システム、——例えば、損益の二面的な複式簿記システムと現金収支の二面的な複式簿記システム——の二元性の性質によって決定されるものである。このような見解にもとづき、損益の二面的な複式簿記システムと現金収支の

二面的な複式簿記システムではストック勘定とフロー勘定のカテゴリーが異なることを明らかにしている。なお、この現金収支計算にもとづく複式簿記システムの二元性は、現金という同一物をストック計算とストックの導関数としてのフロー計算の二面的な関係で把握することにある。以上のように、営利活動を対象とする会計計算においても、複式簿記システムは損益計算に固有な記録計算システムではなく、現金収支計算においても成立する記録計算システムであることを検証している。

ところでこれまで、純増計算にもとづく複式簿記システムは、在高比較勘定（貸借対照表）と在高比較原因勘定（損益計算書）との二面的な関係にもとづく記録計算システムであり、ストック比較計算とフロー比較計算との二面的な

損益計算機能を有していることを検討してきた。しかしながら、この在高比較勘定におけるストック比較計算の論理については、二つの異なる説明理論—差引計算論と時点比較論—があることを指摘しておいた。両者の見解の相違点は、貸借対照表の計算機能を巡るものであり、貸借対照表は損益計算機能を有するものか、それとも在高計算機能を有するものかという点にある。この論点は、単に、ストック比較計算の計算論理にのみ係わる解釈問題ではなく、利益計算にもとづく複式簿記システムの構造を理解するための根本問題となるものである。そこで、利益計算にもとづく複式簿記システムの構造に対する二つの見解を改めて比較検討をしておくことにする。

まず、貸借対照表に損益計算機能を認める差引計算論の見解から取り上げることにする。この貸借対照表に対する損益計算機能説は、ストック比較計算の論理を資産—負債—資本＝損益と捉えるところに特徴がある。<sup>25)</sup> 図3はこの見解を反映したものであり、貸借対照表に損益計算機能を組み込んだ複式簿記システムの構造を示したものである。なお、Aは資産、Lは負債、Kは資本、Rは収益、Eは費用などの勘定を表している。

この複式簿記システムにおける貸借対照表の構成要素は、資産勘定、負債勘定および資本勘定から成る。このような貸借対照表のもとで三つの勘定の間に成立している関係を差引計算論の視点からみると、貸借対照表の貸方勘定を構

成する負債勘定と資本勘定は、被減数項目としての資産勘定から控除される減数項目という共通性をもつものと理解されることになる。すなわち、負債勘定と資本勘定は損益の算定基準という共通性をもつものとみなされる。かかる損益計算機能のみを貸借対照表に認めるのであれば、その貸方勘定を負債勘定と資本勘定に区別する必要はない。しかし、貸付と出資の本質的な相違にもとづき負債勘定と資本勘定は区別されている。なぜならば、資本勘定には出資者に帰属する損益（分配可能利益）の算定基準という計算的性質が付与されているからである。

つぎに、貸借対照表に在高計算機能を認める時点比較論の見解は、ストック比較計算の論理を期末純資産一期首純資産＝損益と捉えるところに特徴がある。図4は貸借対照表に在高計算機能を組み込んだ複式簿記システムの構造を示したものであり、貸借対照表についての在高計算機能説の見解を反映したものである。なお、Eqは持分勘定を表している。

この複式簿記システムにおける貸借対照表は、基礎概念である資産勘定および負債勘定とその派生概念（差額勘定）である持分勘定から構成されていると考えることができる。なぜならば、貸借対照表を資産勘定と負債勘定の二つの勘定によって成り立つものと認識することによって、貸借対照表に純資産在高の計算機能を構造化することができるからである。このことから貸借対照表に在高計算機能を認める見解は、貸借対照表の構造を資産—負債＝持分（純資産）と捉

25) 藤田教授は、損益計算における差引計算の論理をつぎのように展開している。まず、自己資本（資本）と他人資本（負債）の未分化の次元では、表現財有高－原初高 [ $= (\text{資本} + \text{負債})$ ] = 損益という差引計算が成立する。さらに、他人資本に帰属する利益が「利子」費用化される次元では、表現財有高勘定が純資産のカテゴリーの成立とともに負債との関係において資産勘定に転化し、原初高勘定が負債勘定と資本勘定に分化することになるので、(資産 - 負債) - 資本 = 損益という差引計算が成立することになる。（藤田昌也、前掲書、pp.32-33を参照。）

えていることになる。したがって、このような貸借対照表觀は資産勘定と負債勘定を積極財産と消極財産という財産概念のカテゴリーで同質性をもつものとして認識することに特徴がある。

図3および図4は、ストック比較計算の論理に対する二つの異なる説明理論を反映した複式簿記システムの計算構造を示したものであるが、この二つの複式簿記システムは、暗黙裡に、それぞれ異なる会計システムの構造を表しているのではないであろうか。つまり、二つの見解は、同一の複式簿記システムを前提にしてストック比較計算の論理を展開してるものと考えられているが、実は、それぞれ異なる会計システムを想定したうえで、それぞれの会計システムに組み込まれている貸借対照表の計算機能を論じているのではないかということである。既に指摘したように、貸借対照表の損益計算機能説は貸借対照表を資産、負債および資本という基礎概念によって成り立つものと想定しているが、貸借対照表の在高計算機能説は貸借対照表を資産、負債の二つの基礎概念およびその資産・負債の派生概念としての持分（純資産）によって成り立つものと想定している。したがって、期末時点で作成される貸借対照表に損益計算機能を認める見解と在高計算機能を認める見解は、それぞれ異なる貸借対照表の構造を前提にしたものである。それゆえに、ストック比較計算の論理についての差引計算論と時点比較論の対立は、単なる複式簿記システムの構造分析に関する問

題に向けられているのではなく、それぞれの会計システム構想が複式簿記システムの構造分析を通して現れているものと捉えることができる。

前者の見解で想定している会計システム觀は、貸借対照表に損益計算機能と分配可能利益計算機能を付与するために、分配可能利益の算定基準として出資額を記録する資本勘定を組み込むことが必要である。このような会計システムの性質は出資者等への利害調整機能を重視する「資本概念にもとづく会計システム」ということができる。他方、後者の見解が想定している会計システム觀は、貸借対照表に持分（純資産）計算機能を付与するために、持分（純資産）の算定基準として資産勘定と負債勘定のみを組み込むことが必要となる。持分勘定は単に純資産に対する請求権を示すための勘定として位置付けられている。このような会計システムの性質は投資者への情報提供機能を重視する「持分概念にもとづく会計システム」ということができる。<sup>26)</sup> それゆえに、貸借対照表に損益計算機能を認めるストック比較計算の論理と貸借対照表に在高計算機能を認めるストック比較計算の論理は、それぞれ異なる会計システムを前提にしたものであるといふことができる。

以上のように、貸借対照表の計算機能を巡る二つの異なる説明理論は、単に、貸借対照表機能論を展開しているのではなく、それぞれの会計システム構想を反映した貸借対照表機能論を展開しているのである。したがって、複式簿記

26) 筆者は、別稿において資本概念にもとづく利害調整会計システムと持分概念にもとづく情報提供会計システムの意義と計算構造分析を行なっている。（拙稿「会計制度における利害調整機能と計算構造」会計理論学会年報13号、1999年を参照。）また、FASBが、資産負債アプローチのもとで提起している新たな会計システムは「持分概念にもとづく会計システム」であり、貸借対照表には在高計算機能が付与されている。FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1 1978, No.5 1984, No.6 1985.* (平松一夫・廣瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念』中央経済社、1994.森川八洲男監訳『現代アメリカ会計の基礎概念』白桃書房、1988)

システムの構造分析は、同時に、構想されている会計システムの構造分析を伴うことになる。貸借対照表に損益計算機能を認める会計システム観のもとで成立する複式簿記システムは、貸借対照表と損益計算書による二面的な損益計算の構造を形成することになっている。この記録計算システムでは、損益計算書は期間的な損益計算機能を有するが、貸借対照表は累計的な損益計算機能のみならず、分配可能利益の計算機能も有するものとして構造化されている。他方、貸借対照表に在高計算機能を認める会計システム観のもとで成立する複式簿記システムは、持分（純資産）計算を行なう貸借対照表と期間的な損益計算を行なう損益計算書による二面的な計算構造を形成することになっている。この記録計算システムは、損益計算書は貸借対照表で計算される持分（純資産）の変動原因を明らかにするものとして構造化されることになる。

## 6. おわりに

複式簿記システムは経済活動を取引として記録計算するための仕組みであり、経済活動の営まれているところで複式簿記システムは発生することになる。しかも、複式簿記システムとは必ずしも営利活動を対象とする会計の利益計算に特有な記録計算システムではなく、消費活動を対象とする会計計算においても成立することを検討してきた。その結果、現金収支（キャッシュ・フロー）の二面的な記録計算を目的にした複式簿記システムは、現金収支に支えられている消費活動において財産管理の目的を達成するために有用な役割を果たす記録計算システムであり、また、営利活動においても資産管理を中心とした利益計算を補完し、債務に対する支

払能力の維持・管理を達成するために有用な役割を果たす記録計算システムである。この在高計算にもとづく複式簿記システムの構造は、消費活動と営利活動のいずれを対象にした場合でも、現金という同一物についてストック計算とストックの導関数としてのフロー計算の二面的な関係が成立している。また、純増計算の視点から経済活動のストックとフローの二面的な記録計算を目的とした複式簿記システムは、営利活動を対象にした利益計算のみならず、信用取引が増加傾向にある消費活動を対象にした財産計算においても成立することを明らかにしてきた。この種の純増計算にもとづく複式簿記システムは、ストック比較計算とフロー比較計算の二面的な計算構造をもっている。しかしながら、利益計算システムと財産計算システムは、ストック比較計算とフロー比較計算の間に成立している計算構造が異なる。消費活動を対象とする財産計算にもとづく複式簿記システムの構造は、フローによってストックが形成される傾向を反映してフロー比較計算とストック比較計算の間に主従関係が成立している。他方、営利活動を対象とする利益計算にもとづく複式簿記システムの構造は、資産管理を通したストック比較計算を基礎にしながら、利益という同一物についてストック比較計算とフロー比較計算の二面的な関係が成立している。

したがって、複式簿記システムは、ストックとフローの二面的な視点から、経済活動を取引として記録計算するための仕組みであるが、そのストックとフローのカテゴリーは、特定の計算目的—利益計算および現金収支計算など一にもとづいて形成される会計システムの二元性概念によって規定されているということができる。