



Title	企業会計の基本的計算構造論
Author(s)	岡田, 裕正
Citation	経営と経済, 79(3), pp.199-215; 1999
Issue Date	1999-12-24
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10069/29153">http://hdl.handle.net/10069/29153</a>
Right	

This document is downloaded at: 2018-08-16T22:29:26Z

《研究ノート》

# 企業会計の基本的計算構造論

岡 田 裕 正

## 1 企業会計の単純化 — 分析の対象 —

会計学は現実の企業会計制度がどのようなものであるかを探求するものであると考えられるが、ますます複雑化する現実の企業会計を直ちに研究対象とすることはできない。そこで、現行企業会計制度からまずもっとも単純化させた姿を見いだす必要があるだろう。その姿が何かについてはさまざまな見解が生じるであろうが、計算構造的に考える場合には、ある事象を2つの勘定に貸借複式記入していること（二勘定貸借複記）に求めることができるであろう。この二勘定貸借複記は、現行の商品経済の下では、具体的に商品交換取引を、つぎのように、一方では現金勘定、他方では別の勘定（商品勘定）に貸借複式記入するという姿で見いだすことができる。

① 現金が増加した場合

（借方）現金 \*\*\* / （貸方）○○ \*\*\*

② 現金が減少した場合

（借方）○○ ××× / （貸方）現金 ×××

この仕訳は次のように勘定で表示される。

現 金	○ ○
① ***	② ×××
② ×××	① ***

本稿はこの二勘定貸借複記の分析から始めることにしたい。

## 2 経済と会計

前節の商品交換取引の記録を見ると、次の2つのことが分かる。ひとつは、現金それ自体の増減が生じたという事実が、現金の増加または減少を通して表示されていることである。いうまでもなく、現金を受取れば仕訳の借方に、支払えば仕訳の貸方に、それぞれ記録されることになる。二つ目は、上記の仕訳で〇〇としたところには、現金受払を引き起こした事象が具体的に記録されていることである。現金は、それ自体が自然に増減するものではなく、商品交換取引によって受け払いされるものである。この交換取引が現金受払を引き起こすのは、交換によって現金と引換に受け渡される商品が価格をもっているからである。先に示した記録の事象側には、商品に付随している価格が記録されているといえるであろう。したがって、上記の仕訳や勘定記録は、一方で現金そのものの増減が示されるのと同時に、他方で現金の増減を引き起こした価格が示されているということができるのである。現行の企業会計をもっとも単純化させた上記の仕訳や勘定記録は、現金と価格との二勘定貸借複式記入ということができるのである。

だが、これらの記録は貸借複式簿記という枠組み、すなわちひとつの取引をある勘定の借方と他の勘定の貸方とに貸借複式記入するという記録の仕方の中で行われているものである。したがって、もしこの枠組みを取り除いて考えるとすれば、現金の増減とそれを引き起こす価格という関係（これを「現金－価格」関係と呼ぶ）は、貸借複記ではなくても、上下式であっても、階梯式であっても記録することが可能である。すなわち、「現金－価格」関係はどのような形式であっても現金と価格との2つに分けて記録できるので、そこに複記性があると考えられるのである。逆に、「現金－価格」関係は現行の貸借複式簿記におけるT字型や三欄式を基にした帳簿の上で、貸借複記

という形で表されていると考えられるのである<sup>1)</sup>。このように考えるならば、前節で示した記録は、「現金－価格」関係を表す「複記性」と、それをT字型や三欄式と呼ばれる形式を用いて具体的技術的に記録する「帳簿」という本質的に異なる2つの性質から構成されていると見ることができるのである。さらにいえば、複記性という点は会計の側面、帳簿という点は簿記的側面と呼ぶことができるであろう。本節では、これら2つの側面について考察することにしたい<sup>2)</sup>。

### (1) 複記性

まず、「現金－価格」の複記性という点についてであるが、この関係は現行の貨幣経済の下で商品交換取引という経済行為があるから生じてくるものであり、それ自体としては歴史的な存在である。そこで、この歴史性を捨象して単純に経済行為ということだけでまず考えてみたい。

よく「経済あるところ会計あり」といわれるが、超歴史的普遍的な経済行為は、人間の欲望を充足するために、人間が自然物に対して目的意識的に働きかけて何かを獲得するという自然と人間との物質代謝関係、つまり生産ということになるであろう<sup>3)</sup>。もしこの行為を欲望充足という点だけで見れば、

---

1) 藤田(1987)では、「複記ということ、それが「貸借」複記として現れることは本来別であろう。(中略)本来別物であることは、たとえばコンピュータ会計を念頭に置けば明白であろうし、三欄式を使用する中国の増減記帳法を思い浮かべれば明らかであろう。」と述べられている(p.3)。

2) 現実の企業会計を何らかの形で2面的に捉える論者は注1)で触れた藤田(1987)以外にも多い。たとえば木村(1972)では、現実の「複式企業簿記」を「単なる形式」としての「複式簿記」と実質的な内容としての「企業簿記」とに分けて考察すべきであると述べている(p.123)。この木村説に関して、馬場(1975)ではその分析の意義を認めている(p.60)。岩田(1956)では、「計算と事実との照合」としての会計と「計算と計算との照合」としての簿記とを区別することの重要性を指摘している(pp.10-23)。なお、陣内(1978)では、複記性を会計の原理と考えて分析検討がなされている。

3) 陣内(1978)は、複記性を特定の歴史的・経済的形態の中でのみ捉えるのではなく、「そこから「人間と自然との社会的物質代謝」という経済の歴史貫通的・普遍的内容」を分離することが必要であると述べている(p.112)。

それは本能的なものということもできるであろう。だがこの行為は、他方で目的意識的に行われる行為、具体的には生産物の取得という目的実現を目指した行為である。したがって、生産物の獲得という結果もさることながら、具体的な生産過程を経てはじめて生産物獲得という結果に到達するのであるから、この過程をその目的実現に向けて統制することが必要になってくるのである。さらにいえば、この統制はできるだけ無駄がないように効率的に生産するという意識で行われているものである。

このような単純な経済行為においても、それが目的意識的なものである以上、目的達成に向かって進んでいるかどうかを知る必要が生じるので、行為の結果としての生産物の増加の状況を認識する必要がある。しかし、この過程を目的実現に向けて統制するためには、生産過程においてどのような具体的方策が採られているのか、効率的にそれが行われているのかということも認識することも必要なのである。なぜなら、当初目的とした生産物は生産過程の結果でしかなく、それをどんなに見ても既に終わっていることでしかないのだから、それだけを把握しても生産過程の統制には役立たないのに対して、その過程における具体的方策の状況把握は、それを生産物獲得という結果と突き合わせることによって、生産過程を反省しつぎに採るべき方策を練ることに役立つと考えられるからである<sup>4)</sup>。生産物の増加を結果というならば、そこに至る過程はその結果に対する原因ということができよう。この単純な生産過程でも、目的実現に向けた過程の統制のためには、原因と結果という因果関係的な2面的な認識が必要になってくるのである<sup>5)</sup>。

同様のことは生産された財の消費についてもいえるであろう。それは自らの欲求を満たすために消費されるのであるが、本能的に行われるのではなく、

---

4) ただし、結果と原因とが同時に認識される点で、まだこの統制は事後的なものといえる。

5) 陣内(1978)では、歴史貫通的な複記性を「人と自然との関係」と「人と人との社会的生産関係」という2点に求めている(p.113)。

次の生産のための準備などの目的の下で行われるのであり、そこにおいて無駄がないようにするために、やはりその過程を統制することが必要である。消費の結果として財は減少するが、その行為もまた目的意識的に統制されて行われることを考えれば、財の減少をもたらした原因を捉えることも必要になるので、ここでも因果関係的な2面的な認識が行われているといえることができるであろう。

このように目的意識的な生産消費という経済行為において、それを統制するために原因と結果という2面的な認識が必要であると考えられるが、この2面的認識という点に複記性の由来があると考えられるのである。また、それは財の増減とその原因という因果的認識を通して生産や消費が効率的に行われているかどうかを見るために行われるためのものであるという点で、経済計算ということもできるであろう。

このような複記性とそれに基づく経済計算は、それを所有制の下で考えると、財産管理のために財産所有者がその増減と原因とを把握するために行われ、財産を効率的に管理運用したのかどうかをその所有者が把握することに役立つといえるであろう。

このことは私有制社会でも同じだが、さらに相互に独立する生産者による社会的分業がある程度発展してくると、生産物を商品として交換しなければ経済社会の維持ができなくなってくる。その場合、当初は商品と商品との物物交換であったであろうが、商品の交換を円滑に行うためには、ある特定の商品に貨幣つまり現金としての役割を担わせることになるのであり、貨幣が成立すると、それは諸々の財産の中でも中心的な地位を占めてくるようになる。そして、貨幣が成立し流通するようになると、その貨幣と引換に受け渡される商品には交換の指標としての価格がついてくることになるのである。

このような現金と価格が成立して両者の交換が行われるようになって、原因と結果という複記性を見いだすことができるであろう。現金は、ある経

済行為にとって必要な商品などと交換するために保有されているので、現金の動き（具体的には現金受払）は、現金保有者によって統制される必要がある。例えば、現金が目的外に使用されてしまうならば、目的の遂行に支障があるので、それを防止する必要がでてくるのである。

だが、現金そのものの増減だけを捉えても、それは交換の結果として生じたものでしかないので、それだけでは現金受払の統制には役立たない。その統制にあたっては、価格が重要になってくるであろう。交換取引では、商品に付いている価格に応じて現金受払が生じるのであるから、価格は現金増減の原因になっているのである。現金の動きを統制するためには、現金保有目的に合う現金受払が生じているかどうかを知る必要があるが、それは価格面を見ないと分からないのである。つまり、現金の増減だけを認識していたとしても、それがなぜ生じたのかは分からないのである。そこで、現金受払を統制するために、その受払が目的に合ったものかどうか、その受払額が金額的に妥当かどうかを価格を通じて把握する必要がでてくるのである。

そして、例えば不必要に高価なものが購入されている場合には、現金保有目的に照らして、以後その購入を取りやめるということにもなるのであるが、このことは現金の動きと関わる交換活動の統制にもなっているのである。価格に基づく現金受払の統制は、その背後にある活動の統制にもなっているのである。

ここまで複記性ということを中心に、まず単純な生産消費という経済活動において、目的意識的な経済行為のためにはその活動を統制する必要があるということから、原因と結果という2面的な認識が行われると考え、それが所有制の下や貨幣経済の下でも見いだせることを述べてきた。経済行為における目的意識性という点に複記性の由来があると考えているのである。そこで、仮にこれを書くならば次のようになるであろう。ただし、ここではまだT字型や三欄式という帳簿とは離れて考えているので、原因と結果とを書く

としてもそれは何らかの形で両者を対応させることでしかない。以下ではとりあえず横書きで表示しているが、別に上下に分けて書いても構わないのである。大切なことは、現金などを管理するためには、結果としての増減だけではなく、その原因面を捉えることが必要であり、それゆえに原因と結果という因果関係的な2面的認識が必要になるということである。

財<sup>6)</sup>の生産消費の場合

- ・ 財の増加 ○○○ 財の増加原因 ○○○
- ・ 財の減少 ○○○ 財の減少原因 ○○○

生産であっても消費であっても、結果としての財の増減とその原因とが併記されればいいのであるが、この段階では貨幣はまだ考えていないので、物量での表示ということになる。

所有を考慮した場合<sup>7)</sup>

- ・ 財産の増加 ○○○ 財産増加原因 ○○○
- ・ 財産の減少 ○○○ 財産減少原因 ○○○

現金の場合

- ・ 現金の増加 ○○○ 現金増加原因 ○○○
- ・ 現金の減少 ○○○ 現金減少原因 ○○○

上記の2つは同じに見えるが、財産増減を対象にしている場合には、その認識は物量で行われるのに対して、現金を対象とする場合には、その原因の表示は価格で表される点で異なっている。

なお、上記のいずれの場合であっても、統制を行っていくためには、単に結果や原因を記録するだけではなく、それがいつ生じたのかということも重要になってくるので、日付を付記する必要もあるだろう。また、原因と結果のどちらを先に書くかという点が問題となるが、財、財産や現金そのものは

6) ここで、「財」とは対象化された人間の欲望として存在する自然物として考えている。

7) ここで、「財産」とは誰かの所有に帰属する財として考えている。



それぞれ経済行為における目的と直接関係をもっているものであるから、結果から先に書くことになるであろう。

ところで、このような2面的な因果関係の複記は、上記のような形式で何らかの媒体の上を書くことの他に、記憶によって行うことも可能である。だが、統制活動を行っていくにあたって、取引が増えてくると人間の記憶力だけに頼っているのでは自ずから限界が生じてくるのも事実である。そこでどのような形式であったとしても、記憶に代えて記録をするということが必要になってくるのである。そして、その記録が個別の原因や結果毎に分別して行われるとき、その記録される場が「勘定」ということができるであろう。

## (2) 帳簿

次に帳簿について見ておくことにしよう。最初に述べたように、現実の会計を単純化した姿は二勘定貸借複記ということであるが、その貸借複記を行う枠組みとしてT字型（二欄式）と三欄式が代表的なものである。

両者はいずれも結果と原因とを2つのT字型または三欄式を用いて貸借複記するための枠組みであるが、仮に財産増減の記入面だけを例として取り出せば、次に示すように、T字型では左側に増加、右側に減少が記入されるのに対して、三欄式の場合にはさらにこれらの増減記録に加えて残高を表示する欄が加わっている点でT字型とは異なっている。

- ・財産増減の記録をする場合

T 字 型		三 欄 式		
増	加	減	少	残 高 1
				残 高 2

残高欄を除いて考えれば両者は同じということができるであろう。そして、この形式の上に、借方と貸方という名称が付けられるのであるが、三欄式の場合には残高欄があるので、残高が借方にあるか貸方にあるかを示すための

欄が追加されることになる<sup>8)</sup>。

次に先ほど述べた結果と原因との複記を、このT字型や三欄式の上で貸借複記をすることを考えてみよう。T字型の場合にはつぎのように書くことができるであろう。

結 果		原 因	
(増 加)	(減 少)	(減少原因)	(増加原因)
×××	〇〇〇	〇〇〇	×××

既に述べたように、もし帳簿とは離れて原因と結果とを複記するのであれば、結果と原因とが併記されるが、これを結果と原因という2つのT字型を用いて貸借複記するならば、結果としての増加を借方に記入すれば、その原因は別の勘定の貸方に記入されることになる。そして、このように結果の増加を記入する位置が決まれば、結果としての減少は結果を示す勘定の貸方に記入され、その原因は原因を示す勘定の借方に記入されることになる。同様のことは三欄式の場合にもいえる。それを示せばつぎようになる。

結 果			原 因		
(増 加)	(減 少)	(残高)	(減少原因)	(増加原因)	(残高)
×××		残高1		×××	残高1
	〇〇〇	残高2	〇〇〇		残高2

原因と結果の2面的な把握としての複記性は、それがT字型（二欄式）や三欄式という簿記で用いられる形式において記入されるときには、このように結果を示す勘定と原因を示す勘定とに分けて貸借複記されることになるの

8) T字型では、借方が貸方の合計額の少ない側に答が記入されるので、残高の位置は分かるが、三欄式では残高を記入する欄が別にあるため、その位置を示す欄が別途設けられる必要があり、それは一種の符号と見ることできる。なお、この残高の位置を示す欄については、以下の説明では省略している。

である。

### (3) 小 括

本節では、分析の対象としての現金と価格との二勘定貸借複記を、複記性という点と帳簿という点に分けて考察をした。二勘定貸借複記はこれら2つの性質の統一されたものということができるであろう。複記性という会計的側面は、T字型や三欄式という帳簿を通じて姿を現しているものということができるのであり、会計的な側面の歴史的な様式が簿記ということができるであろう<sup>9)</sup>。これを内容と形式という点でいうならば、会計が内容であり、簿記は形式ということも可能であろう<sup>10)</sup>。

## 3 会計計算

第2節では、複記性という点と帳簿という点に分けて考察をしたが、実際の簿記では、個々の勘定において、貸借複記された記録に基づいて一定時点での在高計算が行われ、さらに企業会計では損益計算が行われている。本節では、この点について考察をしておきたい。

### (1) 財産在高計算

まず在高計算についてであるが、単なる在高計算であれば、別に財産ではなくても自然物を対象にしても計算可能である。在高計算のためには、対象物の当初在高、増加量および減少量とが把握されれば充分であり、その点だ

---

9) 会計の持つ複記性が簿記を通じて現れる点については会計に対する制度的な要請（課税や債権者保護など）に基づくものであると考えられるが、この点については今後の課題にしておきたい。

10) 会計を内容、簿記を形式とする見解には、たとえば木村（1972）p. 123、岩田（1956）p. 22がある。

けで見れば、これらの要素は自然物を対象としたとしても把握することができるからである。しかし、前節で述べたように、誰かの所有に帰属する財産、とりわけ貨幣経済の下では現金が統制の対象になっており、それはさらに貸借複記で記録されるので、ここでは現金在高計算について考察をしておくことにしたい<sup>11)</sup>。

簡単な例を示すことにしよう<sup>12)</sup>。

結果計算				在高原因計算（価格）			
現	金 <sup>13)</sup>			○	○		
○○	100	× ×	60	残	100	現金	100
		残	40				
				×	×		
				現 金	60	残	60
		↓				↓	
		出納計算				収支計算	

ここでは現金と価格との貸借複記になっている。第2節(1)では、目的との関わりで複記における原因と結果の書く順番について述べたが、貨幣経済の下では、貨幣が成立しないと価格は成立しないのであるから、その意味でも現金が主たるものということができる。したがって、現金勘定においてその増減が記入され、それに対応して価格が記入される形で貸借複記されると考えられる。

11) もちろん財や財産の在高計算も考えることができるが、ここでは省略した。  
 12) 以下で現金としているところは、諸々の財産の中から現金を対象としてその在高計算をしているのであるから、現金形態勘定という方が良いかもしれない。同様に、価格勘定も、価格で表示された財産であるから、価格形態勘定という方が良いかもしれない。  
 13) 現金の増減とそれに基づく在高計算をする帳簿について、現金出納帳と現金勘定があるが、ここでは区別はしていない。帳簿組織を議論すればこの相違は大切であろうが、とりあえず本稿での議論では両者を区別しなくてもいいと考えている。

ここで、これら2つの勘定における在高計算を見ると、現金勘定は現金それ自体の動きに即した増減記録をしているので、それに基づく在高計算は現金そのものが結果的に40存在していることを示しているのに対して、価格勘定は現金増減の原因記録をしているので、それに基づく在高計算は現金在高40が生じた原因を示しているといえることができる。現金勘定は結果としての現金在高計算、価格勘定は現金在高の原因を示す高原因計算になっているといえるであろう。ここで、現金そのものの動きを記録し計算している前者を「出納計算」というなら、現金の動きの原因である価格を記録計算している後者は「収支計算」といえることができるであろう<sup>14)</sup>。前節で述べた経済計算は、それぞれこのような在高計算として一定時点で集計されるのである。

もし現金の在高だけを知りたいのであれば、現実に存在する現金そのものを数え上げればそれで済むであろう。しかし、現金は目的遂行のために保有され、盗難や浪費されてはならないものであるが、単に実際の現金を数えるだけだと、それがいかなる理由で増減したのかを把握することはできず、それゆえ現金の統制がうまく行われたのかどうかは分からないことになる。既に述べたように、現金勘定と各価格勘定でも各取引レベルの統制のための複記は行われるが、これだけでは一期間全体にわたっての全体的な姿を見て効率性などの判断をする点で不便である。つまり活動全体についての総括ができないのである。そこで、結果としての現金の増減とそれを引き起こした原因としての価格のそれぞれについて在高計算が行われるのであるが、両者を個々に計算しただけでは意味がないので、全体を総括するために両者を突き

---

14)「収支」およびこれと関連する「収入」と「支出」という用語は論者によって2様に使用されている。例えば、現金100,000/会費収入100,000という仕訳に対して、新田(1995) p. 27では、貸方を「収入の原因」を表したものとしているのに対して、これと同じ仕訳を新井・出塚(1991) p. 23では貸方は「収入の発生」としている。また、新田(1996) p. 5では、収支の起こったままの記録とその原因との記録とを分けていることとあわせて考えると、新田教授は現金の受け払いそのものを収支と表現されているといえるであろう。これに対して、新井・出塚両氏は、原因の方を収支と表現しているといえるであろう。本稿では、収支という言葉で現金増減を引き起こした原因の意味で使用している。なお、現金そのものとその原因をとともに収支と表現しているものに山下(1954)がある。

合わせるが必要になってくるのである。この突合によって、現金勘定で計算された現金在高とその存在理由とが関連づけられるのである。さらに必要であれば、この突合は現金在高と各価格在高とを要約的に対応表示することによって行われることもあるが、これが「収支計算書」といわれるものである。この収支計算書は、上記のような貸借複記の勘定記入を前提にするならば、つぎに示すように借方には現金在高と各支出在高、貸方には各収入在高が計上されることになるであろう。

収支計算書(1)

現金 在高	収入 在高
支出 在高	

しかし、上記のように現金と価格との在高計算はそれぞれ別に行うこともできるが、これを同時にひとつの帳簿において行うことも可能である。すなわち、つぎのように、現金勘定に現金増減と併せて摘要欄にその増減が生じた原因も書かれているからである。

現		金	
給料	100	食費	60
		残	40

この場合には、複記性が明示的にでてくることはないが、ここでは、結果としての現金増減の記録と同時に、その原因としての価格の側面が摘要の記入を通して含まれていると見ることができるのであり、その点では複記性が潜在的ではあるけれども存在しているということができるのである<sup>15)</sup>。

15) 陣内 (1978) では、このようにひとつの勘定記録における複記を「潜在的複記」と呼び、2つの勘定で明示的に行われる複記を「顕在的複記」と呼んでいる (pp. 114-118)。ただし、注5) で述べたように、複記性の内容については、本稿とは異なった理解をしている。

そして、このようにひとつの勘定で現金増減と価格とを潜在的に複記する場合には、その記録に基づいて作成される収支計算書はつぎのような形式で書かれることもあるのである。

収支計算書(2)	
収入 在 高	現金 在 高
	支 出 在 高

この収支計算書(2)も、その作成に際して、一方で現金そのものの在高を計算すると同時に、他方で収入と支出を原因別に拾い上げて各在高を計算して、それらを対応表示させているので、現金在高とその原因とを対応表示したものである。

収支計算書には2つの形式が見られるのであるが、複記性が顕在化した貸借複式記入で現金と価格との記録がなされる場合には、最初の収支計算書(1)がその記録の仕方に応じたものとして導出できるのに対して、複記性が潜在化してひとつの帳簿で現金と価格との記録がなされている場合には、収支計算書(2)の形式となる可能性も存在しているのである。

## (2) 損益計算 — 純増減計算を中心として —

ここまで財産在高計算について述べてきた。この在高計算は、その対象を財産とするならば、それは企業会計にも家計にも見られるものである。家計における在高計算はその特殊なものと位置づけることができるであろう。だが、企業会計では、さらに在高計算に基づいて損益計算が行われている。営利目的の企業では、営利活動の過程を総括するために損益を知ることが必要だからである。損益計算は企業活動における経済計算とすることができるであろう。しかし、在高計算はそれ自体として完結したものであり、損益計算との間には大きな相違がある。今、計算上の相違だけを考えるとすれば、両者の相違は財産在高の純増減を計算しているかどうかということに見ること

ができるので、損益計算の前提には純増減計算があるといえるだろう。そして、財産の純増減が損益になってくると考えられるのであるが、ここでは純増減計算という点についてのみ見ておくことにしたい。

ある対象の純増減計算をしようとする場合には2つの方法があることは周知の通りである。ひとつは、そのものの当初在高と現在在高とを比較する方法である。もう一つは、そのものの期中における増加量と減少量とを比較する方法である。特に前者の方法は、単に対象の当初在高に増加量と減少量とを加減して期末在高を計算する方法とは異なり、さらに当初在高が計算要素として再度追加されたものになっている。在高計算という目的のためには、当初在高、増加、減少が分かればその目的を達成することができるのであるが、純増減計算という目的のためには、在高計算で用いられた計算要素を素材としながらも、さらに当初在高を計算要素に持ち込まないと、その目的を達成することができないのである。そして、当初在高と現在在高との比較計算になったことに応じて、原因を示す勘定の記録もその内容を変えることになるであろう。

先ほどの現金勘定と価格勘定の記録に基づいて現金の純増減を計算する場合を考えてみると、つぎのようになる。

現 金			価 格						
期首在高 0	×	×	60	×	×	60	○	○	100
○	○	100	期首在高 0	純	増	40			
			純	増	40				

財産の純増減（ここでは現金）を計算するためには、期首現金在高と期末現金在高とを比較することになるが、それを行うためには単に期末在高計算が行われるだけでなく、それと期首在高とを帳簿の中で比較することが必要になってくる。ここで示した例では、期首在高は0であるから、それを現金勘定の中に記入することによって、期首在高(0)と現金増加分(100)と減



少分(60)とを用いて計算した期末在高(40)と期首在高(0)とが比較されることになるので、その答は現金在高ではなくその純増減ということになる。

他方、価格勘定の数字は、現金の純増減計算をするということに応じて、現金純増減と係わる現金の増加と減少とが生じた理由を表示するものになっている。記録の仕方そのものは現金在高計算のときと同じであるが、ここでは現金純増減が生じた理由を示すものになっているのである。

このような純増減計算が損益計算の基にあるということが出来るが、これが損益となるのは、対象となっている企業活動が営利目的を持っているからである。ただ、損益は財産の純増減として一般的に捉えることができるであろうが、本節の説明では現金純増減にしかっていない。実際にいかなる純増減をもって損益というかということが問題になるが、それは社会制度によって決まってくることであろう。その意味で、一般的に財産の純増減を損益ということが出来るとしても、現実の企業会計制度において純増減計算の対象となる損益はこのことに加えてさらに制度上の目的が加味されることが必要になってくるのである。

## 4 結 び

本稿では、現行の企業会計のもっとも単純化したものを二勘定貸借複記と考え、それを分析対象とし、そこから複記性と帳簿に分けて考察をまず行った。そしてこれら2つの性質を統合した上で、さらにそれを財産在高計算という面で検討し、その上で純増減計算ということについて述べた。だが、それは純増減計算にとどまっているので、損益計算にさらに展開することが必要になるが、本稿では純増減計算に至るまでの大きな話の流れを示すことを目的にした。その意味では、損益計算だけではなく、帳簿それ自体の検討やいわゆる5勘定の把握などまだ検討すべき課題は多い。それらは今後の課題である。

参 考 文 献

- 新井清光・出塚清治（1991）『やさしい公益法人会計』財団法人公益法人協会
- 岩田巖（1956）『利潤計算原理』同文館
- 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』第108号
- 木村和二郎（1972）「複式簿記と企業簿記」『科学としての会計学』（下）第1篇第6章所収，  
有斐閣
- 新田忠誓（1995）『財務諸表論究』中央経済社
- 新田忠誓（1996）「収支会計，動態論と大陸法および英米法—会計情報の拡大要請に思う」  
『企業会計』第48巻第12号，中央経済社
- 馬場克三（1975）『会計理論の基本問題』森山書店
- 藤田昌也（1987）『会計利潤論』森山書店
- 山下勝治（1954）「二つの収支計算思考」神戸大学会計学研究室編『シュマーレンバッハ研究』所収，中央経済社

（付記：本稿は文部省科学研究費補助金（奨励研究（A））による研究成果の一部である。）