

博士学位論文

地域社会に有用な資金情報の構造と伝達に関する研究
——企業の情報システムと増減記帳法——

2021年3月

佐賀大学大学院工学系研究科
システム創成科学専攻

張 麗琦

ZHANG LIQI



目次

序 章	本稿の問題意識と分析視角	3
序. 1	本稿の問題意識	3
序. 2	本稿の分析視角	4
序. 3	本稿の考察の意義	6
	a. 現代会計の問題点	6
	b. 新たな貸借対照表観を確立する必要性	7
	c. 地域社会に有用な資金情報の測定と伝達のシステムの確立の糸口	8
第 I 部	企業会計の基礎的概念	11
第 1 章	はじめに	11
	1. 1 問題意識	11
	1. 2 考察の意義と本章の構成	11
第 2 章	企業会計の基礎的概念	13
	2. 1 企業会計の一般的な基礎的概念とその変遷	14
	a. 「現金主義会計」と「発生主義会計」	14
	b. 「動的貸借対照表論」	15
	c. 「収益・費用中心観」と「資産・負債中心観」	18
	2. 2 代表的な会計的基礎的概念の特色と問題点	21
	a. 「現金主義会計から発生主義会計へ」という会計思考の特色と問題点	21
	b. 「動態論」の特色と問題点	22
	c. 近代会計と現代会計の基礎的概念の特色と問題点	24
補 章	資金計算システムの再構築の意義	26
第 3 章	新たな貸借対照表論の確立にむけて	27
	3. 1 20 世紀初頭のアメリカの会計学界の状況	28
	3. 2 S. Gilman の会計的基礎的概念	30
第 4 章	まとめにかえて	33
第 II 部	会計情報システムと増減記帳法	35
第 5 章	はじめに	35
	5. 1 問題意識	35
	5. 2 考察の意義と方法	36
	a. 増減記帳法の歴史的意義	36
	b. 現代会計の問題点を解決する構造論的意義	37
	c. 地域社会に有用な資金情報の測定と伝達のシステムの確立の糸口	38

第6章 増減記帳法の生成と発展	40
6. 1 中国における記帳法の歴史	40
a. 近代以前の中国の記帳法	40
b. 近代的な資本主義的経済の発展と中国の記帳法の発展	43
6. 2 中国特有な増減記帳法の生成	45
第7章 増減記帳法の考察の前提	48
7. 1 増減記帳法への分析視角	49
7. 2 増減記帳法に求められた社会的機能	49
a. 社会主義で求められる記帳方法(その1)	49
b. 社会主義で求められる記帳方法(その2)	51
c. 社会主義で求められる記帳方法(その3)	52
第8章 増減記帳法の記帳原則と報告様式	54
8. 1 増減記帳法の記帳原則	54
8. 2 増減記帳法の伝票の作成と検証	59
8. 3 決算報告	64
第9章 増減記帳法における資金計算システムの確立	70
9. 1 「増減」による貸借記入の統一的理解	71
9. 2 資金計算の体系としての増減記帳法	72
a. 社会主義における会計機能と資金計算の体系	72
b. 増減記帳法における資金計算の特色	74
9. 3 資金計算システムと勘定体系	78
第10章 小 括	82
終 章 本稿のまとめ	84
注 記	88
参 考 文 献	92

序 章 本稿の問題意識と分析視角

序. 1 本稿の問題意識

本稿の課題は、近代会計（20世紀初頭から1970年代）と現代会計（ほぼ1980年代から今日）までの代表的な会計学説における会計構造論を、それぞれの理論のキーワード（基礎的概念）に着目しながら分析をすすめ、各々の理論の特色と問題点を明らかにすること、さらにこれらの問題点を解決する糸口を、S. Gilman の会計構造論と中国の「増減記帳法」にもとめて考察をすすめることである¹⁾。

その際には、本稿の第Ⅰ部においては、アメリカの近代会計と現代会計における会計構造論は、「貸借対照表中心観」か「損益計算書中心観」かという2つの視点のいずれかに分類されるという特色を有すること、さらに現代会計は貸借対照表中心観に基礎をおいた「公正価値会計」を標榜していることなどを視野に入れながら、Gilman 理論を手がかりとして、貸借対照表等式を基礎におく新たな会計構造論の可能性について論じていきたい。

さらに、本稿の第Ⅱ部においては、中国の増減記帳法に関する日中の文献を手がかりとしながら、新たな資金情報システムの構造と報告の可能性について論じていきたい。何故ならば、Gilman の見解やそれ以降の会計学的なパラダイム・シフトにおいては、企業会計を資金計算システムとして体系化する試みは継続に発展させる試みはなされず、さらに会計情報に<精通しない>情報利用者に有用なシステム構築において、いくつかの問題点を有していたと思われるためである²⁾。

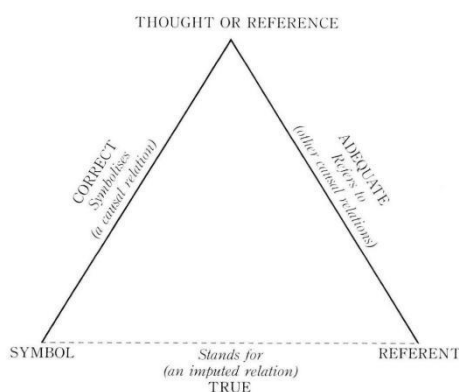
本稿の第Ⅱ部で詳論するが、このような2つの問題を解決する糸口は、2千年の歴史を誇る中国会計の流れをひく増減記帳法の会計構造論の中に見いだすことが出来るように思われる。すなわち、この会計情報システムでは、企業会計を貸借対照表中心観に立ちながら資金情報システムとして位置づけつつ体系化し、独自の会計報告ないし伝達のシステムを構築している。このようなシェーマこそ、最終的に近代会計と現代会計の問題点を解決する糸

口となるように思われる。

序. 2 本稿の分析視角

本節では、本稿全体を貫く分析視角を確立するために論理を展開していきたい。本稿では、企業会計を一種のコミュニケーション・システムとして位置づけ、記号論における意味論的分野と語用論的分野の考察の方法を用いながら考察をすすめていきたい。以下、木戸田[1995]および杉本[1991]を手がかりとして論をすすめていきたい。

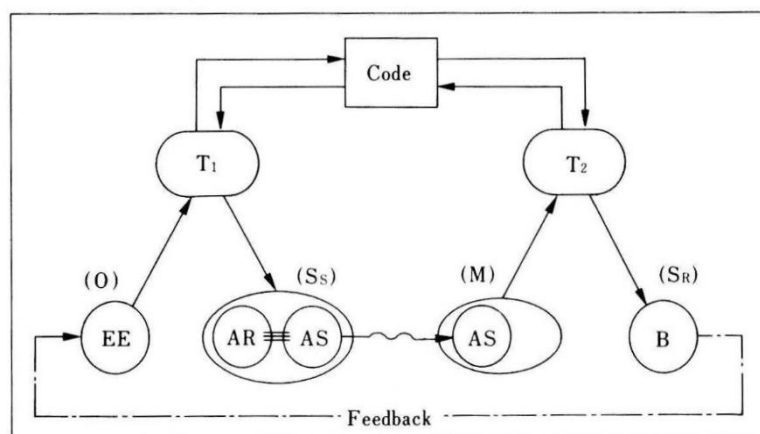
ほぼすべての記号論における研究成果は、1923年に Ogden & Richards によって提示された、図序-1のような記号論のシェーマに基礎をおいている³⁾。まずはじめに、このシェーマに光をあてたい。このシェーマでは、記号によるコミュニケーションは、「記号」、記号の「指示対象」、そして記号の利用者の「思考内容」という3つの要素から成り立っているとされている。これらは、「意味論上の三要素」と呼ばれている。これらの三要素を関連づけたものが、「意味論上の三角形」というシェーマである（次頁の図序-1参照）。



図序-1 意味論上の三角形 (Ogden & Richards, 1923)

杉本[1991], p. 31 では、この「意味論上の三角形」のシェーマを発展させ、以下のように述べられている。「企業会計は、経済社会において人々が長年にわたり活用してきた意思疎

通手段である。実は、『言語システム』ないし『記号システム』の一形態にほかならない。」と主張されている。そして、会計言語システムの基本的構成として、会計利用者の『記号そのもの』、『記号の使用者』、『記号の指示対象』(p. 42) という 3 つの要素に着目しながら、以下のようなシェーマを提示している。



- | | | | |
|----------------|---------------------|----------------|--------------------------------|
| EE | : 会計測定の対象となる企業の経済事象 | O | : 送り手が作成しようとする記号の指示対象 |
| T ₁ | : 企業の会計担当者などの思考内容 | (O) | : (Objects) |
| AR | : 会計帳簿のなかの複式の勘定記録 | S _s | : 送り手が作成した記号(Sender's Signs) |
| AS | : 決算財務諸表などの会計報告書 | M | : 受け手が読み取ろうとするメッセージ |
| T ₂ | : 会計情報利用者の思考内容 | (M) | : (Messages) |
| B | : 会計情報利用者の行動 | S _R | : 受け手が作成した記号(Receiver's Signs) |
| Code | : 会計慣行などの会計規約 | Code | : 言語ないし記号の規約 |

図序-2 企業会計の基本的構造 (杉本, 1991)

杉本[1991], pp. 47-48 では、上記の左側の三角形で表象されるシステムを「会計測定システム」と位置づけ、右側の三角形で表象されるシステムを「会計伝達システム」と位置付け

ている。和田[2017], p. 183 では、上記の杉本氏のシェーマについて、企業会計の基本的構造を、「会計測定の対象となる企業の経済事象（EE）から、企業の会計担当者などの思考内容（T1）を経て、会計帳簿のなかの複式の勘定記録（AR）、およびARに基づいて作成される決算財務諸表などの会計報告書（AS）へと至る一連のサブシステムと、ASから会計情報利用者の思考内容（T2）を経て、会計情報利用者の行動（B）へ至る一連のサブシステムから構成されていることである。」と説明している。

序. 3 本稿の考察の意義

a. 現代会計の問題点

本節では、本稿の考察の意義を明らかにするために、まずもってこれまでに提示された代表的な企業会計の基礎的概念（ないしそれらの変遷）やその問題点を明らかにしていきたい。

まずもって、現代の企業会計において、SFAS や IFRS などが論理的基盤をおいている「資産・負債中心観」について光をあててみたい。一般的に、資産・負債中心観では、貸借対照表の資産と負債を重視しつつ、期末と期首の純資産の差額計算により当期利益は計算されると説明されている（本稿の2. 1のc参照）。

このように、現代会計理論では、「資産」や「負債」を重視する会計構造観が展開されてきた。それに対して、1970年代までの近代会計理論では、コスト・アプローチが採用され、「収益」や「費用」や「コスト（原価）」が重視される理論が展開されてきた。このように、近代会計と現代会計の理論においては、収益や費用を重視する「損益計算書中心観」から資産や負債を重視する「貸借対照表中心観」への移行がなされた、とされている。

しかるに、現代の企業会計を支える西洋式複式簿記の機構では、（近代会計の時代の利益計算構造と同様に）収益と費用は損益勘定に振替えられ、次にそれらの差額である当期利益は資本勘定（ないし繰越利益剰余金勘定）に振替えられる。そして、最終的に、総勘定元帳におけるすべての勘定残高は集計され、貸借対照表に一覧表示される（本稿の2. 3のc参

照)。

このように、現代の企業会計でも、近代会計と同様に、西洋式複式簿記の機構において、期間利益は、期末と期首の純資産の差額により計算されているわけではない。現代の企業会計において、会計基準設定の論理的基盤としての会計理論を、西洋式複式簿記の機構と乖離することなく、首尾一貫した論理をもって構築するためには、新たな論理展開が必要なのはなかろうか。

b. 新たな貸借対照表観を確立する必要性

このような問題点を解決していく糸口を探るためにも、記号論的視野に立ちながら、新たな貸借対照表観の確立に向けた考察をすすめる必要があるように思われる。

本稿では、このために、第 I 部において、S. Gilman の会計理論に光をあてながら考察をすすめていきたい。(以下の論理は、本稿の第 I 部にて詳論するが) Gilman は、最初の著作を刊行した 1916 年から 1940 年代まで一貫して、貸借対照表の貸方項目を負債概念で一元的に規定しながら、企業の存在を規定すべしとする考え方を主張していた。さらに、貸借対照表を中心にすえながら、損益計算書を資本の成果の増減を表す従属的な附属明細表としていた。そして、貸借対照表と損益計算書に有機的な関連を認めていた(本稿の 3. 2 参照)。

すなわち、Gilman[1939]では、この論理を敷衍して、貸借対照表と損益計算書の各々の定義や位置づけについて、以下のように論及している(Gilman, 1939) ⁴⁾。

損益計算書は、損失(losses)ないし利得(gains)を表している名目勘定(the nominal accounts)から作成される貸借項目の慣習的な要約(conventional recital)に過ぎない。貸借対照表は、名目勘定ないし資本主勘定の締切後に作成される、一種の試算表(a trial balance)である。同表は、残高の試算表であり、名目勘定が統合された後に作成される。

彼は、さらに以下のようにも述べている(Gilman, 1939)。貸借対照表は、企業の一定時点の財政状態をスナップショットのように示す財務表として、損益計算書は、会計期間の貸借

対照表のギャップを映画のように示す財務表として規定される。

これらの見解では、貸借対照表が名目勘定の締切後に、資産・負債・資本の残高を集計する形で作成される、という理解が明白に示されている。この論理において、2時点の純資産の差額が期間損益とされていないことには特に注目される。

このように、Gilman 理論では、貸借対照表中心観をとりながら、西洋式複式簿記の機構と乖離することなく、首尾一貫した論理が展開されていることが理解される。このような論理は、資産・負債中心観などの現代の会計理論の問題点を解決しつつ論理を展開する際に役立つと思われる。このことが、本稿において、Gilman 理論を手がかりとして、新たな貸借対照表中心観を考察する意義である。

c. 地域社会に有用な資金情報の測定と伝達のシステムの確立の糸口

しかしながら、近代会計の確立は、収益や費用を重視する「損益計算書中心観」の確立として位置づけられ、近代会計から現代会計への歩みも、「損益計算書中心観」から資産や負債を重視する「貸借対照表中心観」への移行として位置づけられたことから理解されるように、これまでの企業会計では<収益や費用などの損益計算書項目>と<資産や負債などの貸借対照表項目>の2種類の項目群のみが重視され、これらの項目群の二者択一によって論理展開がなされてきた、と言えるように思われる。

W. A. Paton は、1920 年代初頭から、Paton[1922]などにより、企業会計を資金ないし価値計算の体系として位置づけ、独創的な会計構造論を展開してきた。しかしながら、このような視点は、近代会計から現代会計への移行のプロセスにおいては軽視されてしまった。

ここで企業会計の測定システムがどのようなものであるかについて、本稿の分析視角の内容と関連させながら確認したい。本章の「図 序—2」で示したように、企業会計の測定システムにおいては、生起した経済事象は資金抽象化され、最終的には「勘定科目」と「貨幣金額」などから構成される会計情報に記号化される。

換言すれば、会計情報は、現実の経済事象から会計測定者の思考を迂回して作成された「貨幣金額」と関連した資金情報である。すなわち、会計情報利用者として位置づけられる「資本家」や「債権者」などから、どれくらいの資金を調達し、会計期末にこれらの資金の状態がどれほどであるのか。調達した資金が、どのような「資産」に運用されているのか。これらの企業の資金情報を体系的に作成し、貸借対照表や損益計算書などの財務諸表として報告しているのが、会計測定システムである。

したがって、企業の〈会計情報システム〉とは、基本的に〈資金情報システム〉として位置づけられること、が改めて理解されるのである。しかしながら、前項で指摘したように、これまでの企業会計では〈収益や費用などの損益計算書項目〉と〈資産や負債などの貸借対照表項目〉の2種類の項目群のみが重視され、これらの項目群の二者択一によって論理展開がなされており、企業会計を資金情報システムとして位置づける見解は深められてこなかった。

本章の第Ⅱ部で詳論するが、中国で展開された「増減記帳法」は、国営企業に生じた経済事象を、「資金の調達源泉」と「資金の運用形態」で2重の系統で経済事象を認識・測定する記帳法である。この記帳法においては、貸借対照表に相応する財務表を「資金表」として、企業のストックの一覧表としてではなく、会計的記号の表示対象である資金ないし価値の増減した残高の一覧表として位置づけている（本稿の8. 2参照）。

このような論理に立ち、はじめて西洋式複式簿記の複式の意味の適切な理解や、現実の簿記構造に即した簿記理論が展開可能と思われる。そして、この論理を敷衍するならば、基本的な会計的概念の位置づけと概念規定を適切に行い、期間損益計算と期末有高計算の位置づけと概念規定を適切に行うなど、現実に即して会計理論が展開可能となるように思われる。

このような論理を敷衍するならば、増減記帳法では、国営企業で生じた経済事象は、継続的な会計記録と「誘導法」により作成されることとなり、〈資産（積極財産）から負債（消

極財産)を差し引いて財産目録を作成し、そこから貸借対照表を作成する>という会計処理は取られないこととなる。この論理こそ、本章で指摘した現代会計の利益計算構造の問題点を解決する糸口になることはいままでもないであろう。

以上の本稿の論理からも明らかなように、中国の増減記帳法は、近代会計と現代会計の大きな問題点を解決する糸口として、大きな意味を有するのである。

以下、本稿の第Ⅰ部では、アメリカの近代会計と現代会計における会計構造論の問題を探る試みを基礎として、Gilman 理論に光をあて、貸借対照表等式を基礎におく新たな会計構造論の可能性について論じていきたい。さらに、本稿の第Ⅱ部においては、中国の増減記帳法に関する日中の文献を手がかりとしながら、新たな資金情報システムの構造と報告の可能性について論じていきたい。

第 I 部 企業会計の基礎的概念

——会計構造の新たな基盤の確立をもとめて——

第1章 はじめに

1. 1 問題意識

第 I 部では、近代会計（20 世紀初頭から 1970 年代）と現代会計（ほぼ 1980 年代から今日）までの代表的な会計学説における会計構造論を、それぞれの理論のキーワード（基礎的概念（ないしそれらの変遷⁵⁾）に着目しながら分析をすすめ、各々の理論の特色と問題点を明らかにすること、さらにこれらの問題点を解決する糸口を、S. Gilman の会計構造論にもとめて考察をすすめること、を課題としたい。

その際には、アメリカの近代会計と現代会計における会計構造論は、「貸借対照表中心観」か「損益計算書中心観」かという 2 つの視点のいずれかに分類されるという特色を有すること、さらに現代会計は貸借対照表中心観に基礎をおいた「公正価値会計」を標榜していることなどを視野に入れながら、Gilman 理論を手がかりとして、貸借対照表等式を基礎におく新たな会計構造論の可能性について論じていきたい。

なお、これらの考察の際には、記号論的アプローチに立ちながら考察を進めていきたい。

1. 2 考察の意義と本章の構成

本節では、本章の考察の意義を明らかにするために、これまでに提示された代表的な企業会計の基礎的概念（ないしそれらの変遷）やその問題点を明らかにしていきたい。

企業会計の測定システムにおいて、収益と費用の認識・測定に関する会計思考として、「現金主義会計」と「発生主義会計」が存在している（本章の 2. 2 の a を参照）。一般的

には、収益と費用を、それらの対流である「現金収支」によって認識・測定するのが現金主義会計といわれている。それに対して、収益と費用を、「価値発生的事实」に基づき認識・測定するのが発生主義会計といわれている。そして、一般的に、企業会計の発展に伴って、「現金主義会計から発生主義会計へ」の発展がなされた、といわれてきた。

これらの一般的な会計思考は、はたして適切なのであろうか。記号論的な視点に立つならば、企業会計では、〈会計担当者などの会計測定者〉が〈企業の支配下に生じた経済財の「価値の流れ」〉を、〈何らかの測定基準〉によって認識・測定して「2重分類の複式」の様式の勘定記録ないし決算財務諸表に記号化がなされていると理解されている。

既述の「現金主義会計」や「発生主義会計」とは、このような測定基準として「現金収支」を用いるか「価値発生的事实」に着目するかの差異によって生ずるのではなかろうか。すなわち、企業会計の発展に伴って、「現金主義会計から発生主義会計へ」の発展がなされたということには、問題があるのではなかろうか（本章の2.3のaを参照）。

次に、現代の企業会計において、SFAS や IFRS などが論理的基盤をおいている「資産・負債中心観」について光をあててみたい。一般的に、資産・負債中心観では、貸借対照表の資産と負債を重視しつつ、期末と期首の純資産の差額計算により当期利益は計算されると説明されている（本章の2.2のcを参照）。しかるに、現代の企業会計を支える西洋式複式簿記の機構では、収益と費用は損益勘定に振替えられ、次にそれらの差額である当期利益は資本勘定（ないし繰越利益剰余金勘定）に振替えられる。最終的に、総勘定元帳におけるすべての勘定残高は集計され、貸借対照表に一覧表示される（本章の2.3のcを参照⁶⁾）。

このように、現代の企業会計でも、西洋式複式簿記の機構において、期間利益は、期末と期首の純資産の差額により計算されているわけではない。現代の企業会計において、会計基準設定の論理的基盤としての会計理論を、西洋式複式簿記の機構と乖離することなく、首尾一貫した論理をもって構築するためには、新たな論理展開が必要なのではなかろう

うか。

これらの2つの問題点を解決していく糸口を探るためにも、記号論的視野に立ちながら、新たな貸借対照表観の確立に向けた考察をすすめる必要があるように思われる。

本章では、これらの考察をすすめていくために、第1章にて本章を貫く分析視角を確立すると共に、本章の考察の意義などを明らかにしていきたい。

第2章では、S. Gilman などの20世紀中ごろまでのアメリカ会計理論を考察する際の手がかりをえるために、企業会計の一般的な基礎理論の基礎的概念を明らかにすると共に、記号論的な視点に立ちながら、これらの特色と問題点を明らかにしていきたい。同章では、とりわけ、現代会計の理論的基礎である資産・負債中心観の特色と問題点を、詳細に検討したい。

これらの考察によって、資産・負債中心観と収益・費用中心観は共に「期間損益2重計算」を普遍的な基礎的概念とする問題点を有していること、さらにこれらの2つの会計理論は簿記構造と乖離するという問題点を有していることが理解されるように思われる。

さらに、第3章では、これらの問題点を解決する糸口を探るために、Gilman の会計理論に光をあてながら考察をすすめていきたい。その際には、まずもって20世紀初頭のアメリカの会計学会の状況を、「動態論形成史」を手がかりとしながら概観すると共に、これらの学説における Gilman の位置づけと評価の問題点を明らかにしていきたい。

第2章 企業会計の基礎的概念

本章では、S. Gilman などの20世紀中ごろまでのアメリカ会計理論を考察する際の手がかりをえるために、企業会計の一般的な基礎理論における基礎的概念を明らかにすると共に、記号論的な視点に立ちながら、これらの特色と問題点を明らかにしていきたい。

2. 1 企業会計の一般的な基礎的概念とその変遷

本節では、「現金主義」、「発生主義」、「動態論」、「収益・費用中心観」、および「資産・負債中心観」という企業会計の代表的な基礎的概念（およびそれらの変遷）を概観すると共に、これらに対して記号論的観点からの考察をおこなっていききたい。

a. 「現金主義会計」と「発生主義会計」

本項では、桜井[2010]を手がかりとして、「現金主義から発生主義へ」に関する基礎的概念シフトについて考察をすすめていきたい。

桜井氏は、まずもって収益と費用の認識基準について下記のように述べている。『企業会計原則』は、「一般原則」に続いて、損益計算書に関連する会計処理と表示の諸原則を「損益計算書原則」として規定している。その計算方法は、「発生主義会計」とよばれる、利益計算方法である。

損益計算書では、 $\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$ という等式にしたがって利益を計算している。その際に、連続して生じる個々の収益と費用の項目を計上するかを認識・測定する原則が、「現金主義」および「発生主義」という2つの方式である。

同書では、これらの叙述に続き、現金主義の定義につき下記のように述べている（桜井，2010）。

現金主義会計は、収益と費用を、＜それぞれに関連する現金収入と現金支出が生じた時点＞で計上する利益計算方法である。たとえば商品販売やサービス提供からの収益は、その代金としての現金を顧客から受け取った時点で計上される。また費用は、商品仕入や給与支払などのために現金を支出した時点で計上されるのである（桜井，2010）。

以上を要するに、現金主義会計とは、収益と費用を現金の受け渡しの時点で認識する認識・測定の原則を指している。すなわち、現金収支を基礎として損益計算を行う会計の仕組みである。この計算原則にしたがえば、現金の収入と支出があった時に損益を認識するので、

客観性と確実性が高く、個人の主観が介入することがないといえることができる。

さて、このような内容をもつ現金主義会計であるが、近現代の企業会計に於いては、下記に述べるような問題点も生じることとなった（桜井，2010）。

まず、収益の計上時点が不必要に遅れている点が問題である。経営活動の成果を適切に把握するためには、収益の計上を代金回収時点まで遅らせるのではなく「販売時点で計上することが不可欠である」。また「成果と努力の対応づけが適切に行われていない点も問題である」（桜井，2010）。

現金主義会計がもつこれらの欠陥を克服するために発達してきたのが、「発生主義会計」である。発生主義会計のもとでは、収益は現金収入の時点とは無関係に、「経営活動の成果と関連する重要な事実が生じた時点で計上される」。ここに重要な事実とは、「販売取引の成立に伴う商品の引き渡しやサービスの提供」をいう。他方、費用も、経営過程において、収益の獲得のために財貨やサービスを消費した時点で計上される（桜井，2010）。

発生主義会計の利点は、当期の経営成績をより適切に認識・測定している。売上収益が当期の経営活動の成果を正確に反映しているだけでなく、費用も経済的価値の消費の事実に基づいて、収益とよりいっそう厳密に対応づけられている（桜井，2010）。

以上を要するに、発生主義会計とは、収益と費用を、経済財の「価値の流れ」が生じた時点で認識・測定する方法であるといえよう。一般的に、これらの2つの計算原則の間には、経済の発達に伴い、現金主義会計から発生主義会計への発達があったとされている。

b. 「動的貸借対照表論」

本項では、木戸田[1993], pp. 125-127 で提示された、(動態論に代表される) 期間損益計算を会計目的として位置づけ構築される会計構造理論について考察していきたい。

E. Schmalenbach は、期間損益計算こそが企業会計の奉仕すべき主たる会計目的であると位置づけ、企業会計の基本的構造を、<収益および費用という「給付」の流れ>と<貨幣の

収入および支出>という<2つの経済財の流れの対流関係>とする見解を示している。彼の提示したシエーマは、近代会計の基礎を築いた学説として高く評価され、わが国の会計学界にも多大な影響を与えてきた。

では、企業会計の構造を、このような観点にたち理解した場合には、貸借対照表および損益計算書などの財務諸表の計算構造は、どのように説明されるであろうか。この点について、以下、ふたつの社会経済的な発展状況を仮定しながら、考察をすすめていきたい。

大多数の企業が小規模であり、さらに社会経済的には信用経済が未発達であり、支払手段としては現金項目が主要な役割をはたしている、という状況を仮定しよう。このような状況下では、収益の流れは貨幣流入額と直接的に対応し、費用の流れは貨幣流出額と直接的に対応することになるために、収益や費用という“給付の流れ”を表示する財務表が大きな役割をはたすことになる。この財務表が損益計算書であり、“給付の流れ”こそが、企業会計において損益計算の計算領域として位置づけられることになる。

しかし、大規模な設備と資本を必要とする工業を営む企業が発達、さらに信用経済も十分に発達した社会経済的状况を仮定した場合には、もはや、収益の流れは貨幣流入額と直接的に対応せず、費用の流れは貨幣の流出額と直接的に対応しない。

このような理論にしたがうならば、“給付の流れ”とは、“企業の生産過程を循環する資本の具体的な形態としての財貨・用役の流れ”として理解されるのであり、その本質は「用役潜在性」に求めることができるといえよう。

しかし、“給付”は、多様な形態変換をとげ、その性格も変化する。すなわち、“給付の流れ”は、まずもって、生産のために購入される財貨、用役（生産財）の流入の形態をとり、さらに生産過程において創造的破壊をうけながら形態変換をしていく。その結果、これらは貨幣資産へ転換が期待される完成品の流出の形態をとることとなる。

換言すれば、“給付”は、企業の生産過程を通過することにより、“費用としての性格を有する財貨・用役”から、貨幣資産への転換が期待される“収益としての性格を有する財貨、

用役”へと、形態的にも性格的にも大きな変換をとげていくと理解される。

ところで、この理論において、企業の支配下に“給付”が流入するためには、常に、その対流としての、“貨幣資産”が流出することが前提となる。すなわち、資本主義的な「交換経済」のもとでは、生産のために財貨・用役を購入したり、完成した製品を販売するためには、その反対の流れとしての“貨幣資産の流れ”が存在しなければならない。

このように理解するならば、「貨幣資産」の性質は、財貨・用役との交換能力、すなわち「一般交換手段」ないし「支払能力」に求められることになるであろう。

では、この会計理論では、損益計算書および貸借対照表は、どのような対象を表示する財務諸表として理解されるであろうか。損益計算書は、“給付の流れ”を表示する財務表として、貸借対照表は、支出がなされ企業の支配下に流入した給付のうち、未だ企業の中に留まっている「支出・未・費用」項目を典型とする、「期間未解消項目」を表示する財務表として位置づけられることとなる。

これまでに概略した内容を要約し、特に、損益計算の領域と資金計算の領域を対比しながら図示をすれば、以下のようなになる。

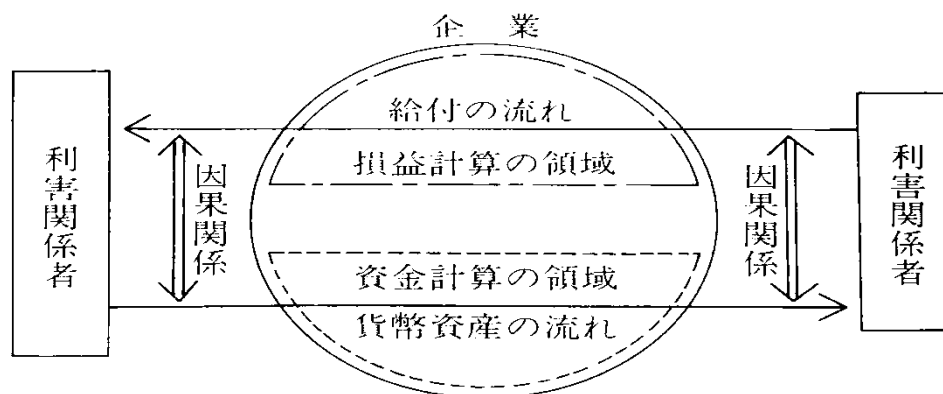


図 2-1-1 損益計算領域と資金計算領域 (木戸田・井上, 1993)

c. 「収益・費用中心観」と「資産・負債中心観」

本項では、上野[2008]を手がかりとして、「収益・費用中心観から資産・負債中心観へ」に関する基礎的概念シフトについて考察をすすめていきたい。

まず、「資産・負債中心観」について概観していきたい。この基礎的概念では、利益を、1 期間における企業の「正味資源（純資産）の増分」の測定値であるとみる。そこでは利益は「資産および負債の増減額」に基づいて定義され、財務諸表の構成要素はそれぞれ次のように定義されることとなる（上野，2008）。

- (1) 資産は、経済的資源の財務的表現である。資産は、企業に影響を及ぼす過去の取引または事象の結果として、特定の企業に対して直接的または間接的に純キャッシュ・インフローをもたらすと期待される現金および将来の経済的便益を表す。
- (2) 負債は、企業に影響を及ぼす過去の取引または事象の結果として、将来経済的資源を他の実体に移転すべき特定の企業の義務を財務的に表現したものである。
- (3) 出資者または株主の持分（純資産）は、残余持分である。それは、出資者または株主以外の人々の請求権を控除した後に残る企業の資産に対する持分である
- (4) 期間利益は、期中における企業の純資産の変動のうち、資本的支出を有する変動分を除いたものである。
- (5) 収益は、資産の増加または負債の減少（または両者のなんらかの組み合わせ）のうち、資本的性質を有するものを除いたものである。

(6) 費用は、資産の減少または負債の増加（または両者のなんらかの組み合わせ）のうち、資本的性質を有するものを除いたものである。

以上を要するに、資産・負債中心観では、資産および負債が鍵概念となる。そして、ここでは、資産と負債の変動を測定することが、財務会計における重要かつ基本的な測定プロセスとなる。収益や費用などは、すべて、資産と負債の測定の差額か変動額として測定されることとなるのである。

では次に上野[2008]を手がかりとして、「収益・費用中心観」について概観したい。

同観点は、利益を、販売におけるインプットで測定する方法である。ここでは利益は、1 期間の収益と費用との差額に基づいて定義され、財務諸表の構成要素はそれぞれ次のように定義される（上野，2008）。

たとえば1年という期間を区切って、その1年間で得た収益とその収益を得るために費消した費用の差額を利益とする。1年間の売上が150円で、仕入が100円だとすれば利益は50円である。ある意味一番わかりやすい。どのようにして利益が出たのかその原因を明らかにしながら計算する形になる。

(1) 資産は、上記の定義に加えて、企業の経済的資源を表さないが、期間利益を測定するために費用と収益を適正に対応させるのに必要とされる「繰延費用」を含む。

(2) 負債は、上記の定義に加えて、経済的資源を移転すべき義務を表さないが、期間利益を測定するために費用と収益を適正に対応させることによって生じるある種の「繰延収益」および「引当金」を含む。

(3) 出資者または株主の持分（純資産）は、上記の定義と同様に、残余持分である。それは、出資者または株主以外の人々の請求権を控除した後に残る企業の資産に対する持分

である。

(4) 期間利益は当該期間の費用（損失を含む）を収益（利得を含む）に対応させた結果である。

(5) 収益は、財貨の販売および用役の提供から生じる。収益はまた、棚卸資産以外の資産の売却または交換による利得、投資により稼得された利息および配当金、ならびに、出資および資本修正によるものを除く期中の所有者持分のその他の増加を含む。

(6) 費用は、当期の収益から控除することのできる（当期の収益に対して適正に対応せられた）あらゆる費消原価（歴史的原価、現在取替原価または機会原価）を含む。

以上を要するに、収益・費用中心観では、収益および費用が鍵概念となる。そこでは、期間収益を稼得するための費用が当該収益から控除され、利益測定がなされることになる。さらに、収益と費用の測定の原則としては、1 期間の努力（費用）と成果（収益）の対応が重視されることとなるであろう。本項の内容は表 2-1-2 を示しておきたい。

表 2-1-2 資産・負債中心観と収益・費用中心観の相違

相違項目	資産負債中心観	収益費用中心観
利益の意味	企業の正味資源（純資産）の増分の測定値	アウトプットを獲得・販売するためにインプットを活用する企業の効率の測定値
利益計算式	期末純資産 - 期首純資産	収益 - 費用
利益計算の鍵概念	資産および負債	収益および費用
利益計算目的	企業における富の増加の測定	企業ないし経営者の業績の測定
利益計算対象	企業が所有する事物	企業活動行為
貸借対照表記載項目	資産・負債性のない繰延費用，繰延収益および引当金を記載しない	期間利益を適正に測定するために繰延費用，繰延収益および引当金を記載する

(上野, 2008)

2. 2 代表的な会計的基礎的概念の特色と問題点

本節では、「現金主義」、「発生主義」、「動態論」、および「資産・負債中心観」という企業会計の代表的な基礎的概念（およびそれらの変遷）の特色と問題点を、記号論的視点に立ちながら明らかにしていきたい。

a. 「現金主義会計から発生主義会計へ」という会計思考の特色と問題点

まず、はじめに、杉本[1989]および杉本[1991]で提示された「資金的 2 勘定系統説」を基本的な視座としながら、「発生主義会計」の特色と問題点を明らかにしていきたい。

会計記号論の視点に立つならば、企業に机や椅子などの経済財が流入・流出すると、企業の会計担当者などの会計測定者は、これらを貨幣金額と関連させながら「価値の流れ」として思考化・抽象化する。

ここで企業の生産過程で収益が発生した事例を考えてみたい。企業の生産過程で製品などが製造され、これらが他企業に売却されて収益が発生する。この流れ（収益の発生）を、会計記号論の視点から見ると、企業の中で新たな「価値が生成」され、販売により新たな「価値が流入」したものが、収益として認識・測定されたものである。

ここにおいて留意されることは、「価値の生成」ないし「価値の流入」を認識・測定するためには、これらに数値をあてはめ、会計数値化する必要があることである。会計測定者が、発生した「価値の生成」や「価値の流入」を認識・測定し、会計数値化する際に用いる「測定基準」として、会計実務では歴史的に複数の基準が用いられてきた⁷⁾。

一般的に、損益計算書を作成する際に、「現金主義」、「実現主義」、そして「発生主義」により収益と費用は認識・測定されるとされている。これら 3 つの差異は、「価値の流れ」の測定基準に何を用いるかによって生じるものである。現金主義は現金収支が生じた時に、収益と費用を認識する。この測定基準を用いる会計処理は、企業への現金収支で認識・測定するために、3 つの主義の中で最も財務安全性が高く、保守主義的な原則である。

実現主義は、現金だけでなく、小切手、手形、および売掛金などが流入・流出した際に収益と費用を認識する方法である。この方法は、現金主義の認識範囲を信用経済の発展により広げたものといえる。

発生主義は、金やレアメタルなどのように生産により企業に金が入ったとみなすことができる特殊な製品に適用される収益の認識方法である。これは、反対給付が無くても収益を認識するものであり、将来的に100%現金化しなくても認識することができる。費用を認識・測定する際には、原則的に発生主義が用いられる。

既述のように、一般的には、「現金主義会計」から「発生主義会計」へと、企業会計の測定構造は根本的に変化たとされている。しかしながら、本項にて明らかにしたように、会計記号論の視点に立つならば、これら2つの会計の差異は、単なる<測定基準の差異>にほかならない。したがって、私は、現金主義会計から発生主義会計への発展などは、認識・測定方法に光をあてて見る限り、もともと存在しなかったといえるように思う⁸⁾。

b. 「動態論」の特色と問題点

本項では、Schmalenbach によって提示された「動的貸借対照表論」などの期間損益計算を主たる会計目的として位置づける会計理論では、どのような特色と問題点がみいだされるかについて考察していきたい。

この会計理論では、企業会計は、<給付流れ>と<貨幣収支の流れ>という2つの財貨・用役の流れの対流関係として理解される。このような会計理論は、以下のような特色および問題点を有すると思われる。

その第1は、この会計理論の損益計算の対象である <給付の流れ>に関して見いだされる。この理論によれば、「<企業の支配下への流入した、生産のために購入される財貨・用役（生産財）>が「費用」とされる。それに対して、<企業の支配下より流出していく、完成された製品そのもの>が「収益」とされる。

すなわち、この会計理論では、「収益」は、＜企業の支配下より流出していく＞というマイナスの価値をもつ存在として規定がなされることとなり、「費用」は、＜企業の支配下に流入した＞プラスの価値をもつ存在として規定される。

現実の企業会計の「損益取引」は、資金の費消と回収の過程として理解されるように思われる。すなわち、現実の企業会計では「費用」とは「資金の費消額」との関連で規定され、「収益」とは「資金の回収額」との関連で規定されているように思われる。

したがって、このような会計理論における収益および費用の規定は、現実の企業会計におけるこれらの概念の用いられ方とは異っていると思われる。

この会計理論の問題点の第2は、収益および費用という概念を、＜財貨・用役＞という現実世界に存在する経済財そのものの流れとして規定していることである。

企業の会計測定者は、企業の支配下に経済財が流入ないし流出した際には、それらを「価値ないし資金の流れ」として思考化・抽象化する。さらに、収益、費用、資産、負債、および資本といった会計的概念と関連させながら会計情報化、すなわち会計的記号化をおこなっていく。換言すれば、収益や費用といった会計的概念は、思考化・抽象化された流れを表すために用いられる、会計的記号レベルにおいて成り立つ概念である。

したがって、収益と費用といった会計的概念を、現実世界に存在する経済財そのものとの直接的な関連で規定することは問題であると考えられる。

この会計理論の問題点の第3は、損益計算書および貸借対照表といった財務諸表の位置づけに関してみいだされる。この会計理論にしたがうならば、収益および費用という＜給付の流れ＞を写像する財務表として、損益計算書が位置づけられる。

それに対して、貸借対照表は、支出がなされ企業の支配下に流入した給付のうち、未だ企業の中に留まっている「支出・未・費用」項目などの「期間未解消項目」を表示する財務表として位置づけられる。すなわち、この会計理論では、貸借対照表の計算構造は、＜時間的要素を加えながら＞、収益および費用という＜給付の流れ＞と現金収支という＜貨幣資産

の流れ」という 2 つの異なったレベルの概念を組み合わせて説明している。

このような理解にしたがうならば、期間損益計算の結果を表示した損益計算書こそが最も重要な財務表として位置づけられることになる。それに対し、貸借対照表は、期間損益計算の補助的手段としての位置づけのみが与えられることになる。

しかしながら、損益計算書とは、貸借対照表に表示されているすべての項目の“資金フロー情報”のなかから、<特に利害関心の高い><期間損益に関する項目>を抽出し、その“総額表示情報”を表示した財務表であり、企業の開示すべき財務情報の一部分を（ただし、総額により詳細に）表示した財務表であるといえよう。

したがって、私は、この会計理論を基礎とした損益計算書および貸借対照表の計算構造の位置づけには問題が存在していると思う。

c. 近代会計と現代会計の基礎的概念の特色と問題点

本項では、収益・費用中心観と資産・負債中心観という 2 つの近代会計と現代会計の基礎的概念の特色と問題点を探っていきたい。

私は、これらの基礎的概念には、3 つの問題点が存在していると思う。

その問題点の第 1 は、現代会計の論理的なフレームワークである資産および負債中心観も、それ以前のフレームワークであったとされる収益および費用中心観も共に、損益計算書と貸借対照表が期間損益を介して連携し、したがって<期間損益が 2 重に計算される>という近代会計の「理念」を前提としていることである。

この近代会計の「理念」は、近代会計における「期間損益は、財産法と損益法という 2 つの計算方法により計算される」という論理（たとえば飯野[1993], pp. 2-8-2-10）や、西洋式複式簿記の一般的なテキストにおける精算表の構造の説明（たとえば日野[2013], p. 44）などとも相まって、多くの会計学者から、企業会計の普遍的な基礎的概念として理解されているようにすら思われる。しかしながら、はたして“期間損益が 2 重に計算される”という近代

会計の「理念」は、企業会計の普遍的な基礎的概念なのであろうか。企業会計および会計理論の歴史は、この「理念」が普遍的な会計的基礎的概念であることを証しているであろうか。私は、アメリカの 20 世紀初頭までの会計理論の発達を見る限り、このような視点は成り立たないように思う。

問題点の第 2 は、資産および負債中心観などの利益観と西洋式複式簿記の機構との間に乖離が生じていることである。一般的に、資産および負債中心観では、貸借対照表の資産と負債を重視しつつ、期末と期首の純資産の差額計算により当期利益は計算されると説明されている。しかるに、現代の企業会計を支える西洋式複式簿記の機構では、収益と費用は損益勘定に振替えられ、次にそれらの差額である当期利益は資本勘定（ないし繰越利益剰余金勘定）に振替えられる。最終的に、総勘定元帳におけるすべての勘定残高は集計され、貸借対照表に一覧表示される。

このように、現代の企業会計でも、西洋式複式簿記の機構において、期間利益は、期末と期首の純資産の差額により計算されているわけではない。このように、資産および負債中心観などの利益観と西洋式複式簿記の機構との間に乖離が生じていることは明らかである。

問題点の第 3 は、資産・負債中心観の資本概念と利益概念の規定に関して見出される。継続企業を前提として継続的な会計記録と「誘導法」により財務諸表を作成する現行の企業会計では、資本（純財産）を資産（積極財産）から負債（消極財産）を差し引いて財産目録を作成し、そこから貸借対照表を作成する会計実務は行われていない。このような会計実務が行われるのは、事業の精算時などの特殊な一時点のみである。しかるに、資産・負債中心観では、資本概念を資産と負債の差額概念として規定している。

私は、この点においても、資産および負債中心観と西洋式複式簿記の機構との間で乖離が生じていると思う。

以上、本章では、「現金主義」、「発生主義」、「動態論」、および「資産・負債中心観」という企業会計の代表的な基礎的概念（およびそれらの変遷）を概観すると共に、それらの特色

の問題点を、記号論的視点に立ちながら明らかにしてきた。次章では、これらの問題点を解決する糸口を探るために、S. Gilman などの 20 世紀中ごろまでのアメリカの会計学者の学説を手がかりとして考察をすすめていきたい。

補 章 資金計算システムの再構築の意義

本補章では、Gilman など 20 世紀初頭の簿記会計に関する研究の歩みをたどる中から、改めて資金形態 = 資金源泉 という会計等式を基礎とする資金計算システムを再構築する意義について論じていきたい。

企業会計を「資金計算」ないし「価値計算」の体系とする見解は、1907 年に C. Sprague によって確立された。Sprague[1907]では、企業会計の記帳の基礎が複式の勘定記録によってなされることが明言された後に、その記録の対象が「価値(value)」であることが論及されている。そして、同書では貸借対照表の基礎的な会計思考としての資産と負債の均衡を重視しながら、＜損益勘定を資本勘定の補助的勘定とする＞論理が展開された。

しかし、Sprague は、必ずしも一貫した論理で資金計算システムの確立をおこなった訳ではなかった。当時の支配的な会計思考であった「擬人法」的な説明に基づく会計的疑念の規定も散見されていた。すなわち、資本も損益も負債概念とする叙述も散見された。

企業会計を資金計算システムとして確立する会計思考は、1922 年に W. A. Paton によって確立された。Paton は、Sprague の会計思考を受け継ぎながら、企業会計の根底には「資産(asset)」と「持分(equity)」という基礎的概念の会計等式が存在していることを論理化した。そして、会計測定の対象が、資金ないし価値であることを明らかにしながら、首尾一貫した資金計算システムの体系を確立したのである。Paton[1922]が、近代会計確立の書として高く評価されるのは、このような一貫した論理の下で、論理的純化がなされたためである。Paton[1922]では、会計的概念は資金概念との関連で規定され、損益勘定は、持分の補助的

勘定とされている。

しかし、Paton[1922]で確立された会計思考は、1929年に生じたアメリカの大恐慌に端を発する「会計原則設定運動」が展開される中において、見失われていく。この時代の企業会計には、「客観的(objective)」で「検証可能(verifiable)」な会計数値による利益計算と分配可能利益の計算が求められた。このために、資産・負債・資本・収益・費用というすべての会計的数値が、それらの対流として生じた「貨幣の流れ」と関連させて測定されることが要請されるようになった。「コスト・アプローチ」の出現である。

このような視点に立つならば、企業の経営過程は「コストの流れ」として認識されることになり、資産も「コストの凝集物」という会計的認識が成り立つことになった。そして、利益計算は収益と費用の2つの要素によってなされるという会計思考（収益・費用中心観）が確立されることとなった。このような結果として、「会計原則設定運動」以降の企業会計は、
<収益・費用概念が中心か><資産・負債概念が中心か>という2つの会計思考の対立の歴史として立ち現れることとなった。

このような企業会計のあゆみがなされた結果、複式簿記機構における資金計算システムとしての性格規定や、個々の会計的概念の規定や、損益計算の適切な位置づけが見失われることになったように思われる。このことこそが、本論文において、中国の増減記帳法を手がかりとして、改めて資金計算システムとしての企業会計を再考する必然性である。

第3章 新たな貸借対照表論の確立にむけて

——S. Gilmanの所説の検討を中心として——

前章では、さまざまな会計的基礎的概念について、それらの変遷（シフト）の状況をも視野に入れて考察をすすめてきた。とりわけ、2.3のCでは、現代会計の理論的基礎である資産・負債中心観の特色と問題点を、詳細に検討した。

この考察から、資産・負債中心観に論理的基礎をおく現代会計も、収益・費用中心観に論理的基礎をおく近代会計も、共に「期間損益 2 重計算」を普遍的な基礎的概念と見做す論理的な問題点を有していること、さらに会計基準が基礎をおく会計構造論が簿記構造と乖離するという問題点を有していることが理解された。

本章では、これらの問題点を解決する糸口を探るために、S, Gilman の会計理論に光をあてながら考察をすすめていきたい。次節 3. 1 では、まずもって 20 世紀初頭のアメリカの会計学会の状況を、通説(すなわち、動態論形成史)を手がかりとしながら概観すると共に、これらの学説における Gilman の位置づけと評価の問題点を明らかにしていきたい。

3. 1 20 世紀初頭のアメリカの会計学界の状況

——「アメリカ動態論」ないし収益・費用中心観の成立——

本項では、青柳[1987]を手がかりとして、「アメリカ静態論」ないし収益・費用中心観の成立ないし基礎的概念シフトについて考察をすすめていきたい。

青柳氏は、20 世紀初頭のアメリカ会計学界の状況についてのドイツの研究者シュマルツの 1927 年の見解を下記のように引用しながら、当時の状況を分析している。

「アメリカ会計学は、いわゆる静的貸借対照表観に完全に立脚している。ただし、この表現は意味が不明瞭なためにある程度の用心をもって使われる。それは、貸借対照表の中に年次決算の静的要素をみて、損益計算書の中に動的要素をみる見方である。そのほかの見方はまったく知られていない。もっとも、付言されなければならないのは、アメリカにおける貸借対照表は元来銀行の影響のもとで主として信用目的に利用され、この目的が非常に支配的であったため、こんにちでも、依然、それは意識の下で一つの役割を演じていることである。ようやくにして、貸借対照表と損益計算書の内的意義が強く認められ高揚されたけれども、この変化も貸借対照表観そのものには何らの影響をもたずにいる。」(p. 204)。

これに対しては、1935 年にドイツの研究者シュツートが、「アメリカ人にとって、静態論

と動態論の対立は全然問題にならない」と述べて、疑問を呈しているとされる(青柳, 1987)。

青柳氏は、これらの2つの研究者の見解を紹介しながらも、実は1930年頃には、「アメリカでも動態論は芽をふき、立派に生育をみせていた。」(青柳, 1987)と指摘している。

青柳氏は、1943年に改訂された W.A.Paton 編の『会計士ハンドブック』における、下記の文言を、「アメリカ動態論」の生成の証として重視している。

「損益計算書は貸借対照表を補足するものである。とりわけ、一財政期間中に経営活動の結果として生じた資本主持分の変化を説明するものである。同時に、貸借対照表は連続する損益計算書の連結環としてみることができる。」

ただし、同氏は、これらの見解について「静態観なのか動態観なのか首をかしげたくなる。このような矛盾とも思われる見解がアメリカ会計学では通用するのも一方の極に割り切らない国民の思考様式がなせるわざといえよう。」という指摘もしている(青柳, 1987)。

青柳氏は、「ドイツ会計学は、貸借対照表をもって財産計算の手段とみるか損益計算の手段とみるか、その択一的見方に静態観と動態観のけじめをつける。いわゆる静的貸借対照表観と動的貸借対照表観の対立である。」とされる(青柳, 1987)。

青柳氏は、それに比して、アメリカの見方は「会計の機構を説明するのに貸借対照表を中心とするか損益計算書を中心とするか、いわゆるバランス・シート・アプローチかインカム・ステイトメン・アプローチかの対立である。」とされる。さらに、この対立を会計機構を解き明かすための鍵概念 (key concept) と関連させていけば、「資産を鍵概念とするアセット・アプローチ」か「原価を鍵概念とするコスト・アプローチ」かの選択となるとされる(青柳, 1987)。

青柳氏は、このようにバランス・シート・アプローチかインカム・ステイトメント・アプローチか、あるいはアセット・アプローチかコスト・アプローチかを鍵概念として、アメリカの静態論と動態論のけじめと見なし、「アメリカ動態論」ないし収益・費用中心観の成立の生成と発展を分析するのである。

青柳氏は、pp. 207-208 において、さらに下記のような見解が示され、「アメリカ動態論」の特色をドイツの動態論形成史との対比で描いている。

青柳氏は述べる。(アメリカでは——張補遺) たとえインカム・ステイトメント・アプローチをとる場合でも、依然として貸借対照表が財政状態の表示に役立つことを是認しても、動態論の理論骨格にさほどの支障は生じない。単に思考様式の相違だけでなく理論における視角の相違がドイツの一元的見方に対しアメリカの二元的見方をうむ原因になっている。

もう一つ、ドイツとアメリカの理論を相違づける事情がある。それはドイツの理論が多分に学究の所産であるのに対してアメリカの理論は、後述するようにバランス・シート・アプローチにしても、インカム・ステイトメント・アプローチにしても、すべて会計の教育法と関連して発達したことである。この生い立ちの事情が貸借対照表の見方についての常識観を温存させてこの国特有の動態論をつちかう一因になったともみられる。

青柳氏のこのような見解を適用するならば、1930 年代前後のアメリカの会計学界とは、静態論から動態論への移行に時期として位置づけられるであろうし、1930 年代後半に活躍した Gilman の学説は、典型的な「アメリカ動態論」としての性格をもつことになるであろう。わが国では、このような視点からの Gilman 理論の評価が一般的であったように思われる。しかしながら、これらの位置づけと評価は適切なものであろうか。次節では、これらの点について、検討していきたい。

3. 2 S. Gilman の会計的基礎的概念

——新たな貸借対照表論の確立への手がかりをもとめて——

本節では、20 世紀前半までのアメリカの会計的基礎的概念と関連させながら、20 世紀中ごろの S. Gilman の見解の特色を明らかにしながら、現代会計のさまざまな問題点を解決する糸口をも探していきたい。

20 世紀までのアメリカの会計学界では、貸借対照表において資産と負債の差額から計算

された期末資本と、損益計算書において計算された当期利潤と元手との加算から計算された期末資本との比較が重視されていた⁹⁾。このような方法は、主にイギリス経由でアメリカに伝えられたものであった。いうまでもなく、これらは、中世イタリアの西洋式複式簿記の方法とは、大きく異なっていた。

さらに、貸借対照表の貸方の資本は、負債概念の従属概念として、すなわち企業の資本は資本主からの負債として、損益も同様に資本主からの負債として規定されていた。これらも、中世イタリアの西洋式複式簿記の方法とは、大きく異なっていた。

アメリカでは、20 世紀に入っても、これらの時代とほぼ同様の会計的基礎的概念が存在していた。このような思考にたったアメリカを代表する会計学者が、S. Gilman であった。本節では、現代会計の問題点と関連させながら、Gilman 理論の分析をすすめていきたい。

Gilman は、アメリカの会計原則設定運動期に、3つの「会計公準」を提案した会計学者として著名である。しかしながら、彼の論理は、最初の著作を刊行した 1916 年から一貫したものであった。すなわち、貸借対照表の貸方項目を負債概念で一元的に規定しながら、企業の存在を規定すべしとする考え方を主張していた。

さらに、貸借対照表を中心にすえながら、損益計算書を資本の成果の増減を表す従属的な「附属明細表(supplementary schedule)」としていた。そして、貸借対照表と損益計算書に有機的な関連を認めていた。彼は、実に、この論理を 20 世紀初頭まで一貫させていた。

すなわち、Gilman[1939]では、期間損益勘定は「従属的資本勘定(substitute capital account)」としての位置づけを与えられている(Gilman, 1939)。さらに、Gilman は、この論理を敷衍して、貸借対照表と損益計算書の各々の定義や位置づけについて論及する。彼は、以下のように述べている(Gilman, 1939)。

損益計算書は、損失(losses)ないし利得(gains)を表している名目勘定(the nominal accounts)から作成される貸借項目の慣習的な要約(conventional recital)に過ぎない。貸借対照表は、名目勘定ないし資本主勘定の締切後に作成される、一種の試算表(a trial

balance)である。同表は、残高の試算表であり、名目勘定が統合された後に作成される。

彼は、さらに以下のようにも述べている(Gilman, 1939)。貸借対照表は、企業の一定時点の財政状態をスナップショットのように示す財務表として、損益計算書は、会計期間の貸借対照表のギャップを映画のように示す財務表として規定される。

これらの見解では、貸借対照表が名目勘定の締切後に、資産・負債・資本の残高を集計する形で作成される、という理解が明白に示されている。この論理は、20世紀末から20世紀初頭の会計的基礎的概念にたち展開されているといってもよいであろう。この論理において、2時点の純資産の差額が期間損益とされていないことには特に注目される。

このように、20世紀中ごろのGilman理論でも、貸借対照表中心観をとりながら、西洋式複式簿記の機構と乖離することなく、首尾一貫した論理が展開されていることが理解される。このような論理は、資産・負債中心観などの現代の会計理論の問題点を解決しつつ論理を展開する際に役立つと思われる。

わが国の会計学のほとんどのテキストでは、今なおS. Gilmanの名前や米国動態論の確立記述と共に3つの「会計公準」が記される。そして、その第1の公準として「企業実体の公準」が掲記される。しかしながら、彼が1939年に展開した理論は、20世紀から20世紀初頭までのアメリカの会計的基礎的概念を受け継いで展開されていた。そして、その利益計算観も同様に、損益計算書を名目勘定の慣習的な要約に過ぎないとし、貸借対照表は名目勘定ないし資本主勘定の締切後に作成される財務表としての位置づけがなされていた。

以上、本章で考察してきたように、「期間損益の2重計算」や期間損益を介した「貸借対照表と損益計算書の連携(ないし関係)」は、20世紀のイギリスやアメリカの会計学界はむろん、20世紀前半のアメリカでさえも普遍的な会計的基礎的概念ではなかった。このことは、とりもなおさず、“期間損益が2重に計算される”という近代会計の「理念」は、企業会計の普遍的な基礎的概念とはなりえないことを示しているように思われる。

本章で明らかにしてきたように、20世紀中ごろまでのアメリカを代表する会計学者は、

20 世紀までの同国の会計学者と同様に、貸借対照表を中心として資産概念と負債概念を重視しながらも、西洋式複式簿記の機構と首尾一貫したそして有機的な関連性をもたせながら論理を展開していたのである。ここで改めて現代会計にも目を向けてみたい。本章で考察した Gilman の会計思考は、貸借対照表中心という観点では現代会計における資産・負債中心観と共通するが、損益計算論の展開などでは一線を画すものである。このことを視野に入れる時、20 世紀前半までのアメリカの会計理論は、現代会計のさまざまな問題を解決する糸口を、今なお与えてくれるように思われる。

第 4 章 まとめにかえて

第 I 部では、(収益・費用中心観に基盤をおく) 近代会計および(資産・負債中心観に基盤をおく) 現代会計が持っているいくつかの問題点を解決する糸口を探るために、企業会計の一般的な基礎的概念(ないしそれらの変遷)の特色と問題点を明らかにする試みを行った。

さらに、これらを基礎として、S. Gilman などの 20 世紀中ごろまでのアメリカ会計理論を手がかりとして、彼への評価も視野に入れながら、考察をすすめていきたい。なお、これらの考察の際には、記号論的アプローチに立ちながら考察を進めてきた。

第 I 部では、これらの考察をすすめていくために、第 1 章にて第 I 部の分析視角を確認すると共に、本項の考察の意義などを明らかにしてきた。

第 2 章では、S. Gilman などの 20 世紀中ごろまでのアメリカ会計理論を考察する際の手がかりをえるために、企業会計の一般的な基礎理論の基礎的概念を明らかにすると共に、記号論的な視点に立ちながら、これらの特色と問題点を明らかにしてきた。同章では、とりわけ、現代会計の理論的基礎である資産・負債中心観の特色と問題点を、詳細に検討した。

さらに、第 3 章では、資産・負債中心観などの現代会計の問題点を解決する糸口を探る

ために、S. Gilman の会計理論に光をあてながら考察をすすめてきた。

これらの本章の考察から明らかになったように、「期間損益の 2 重計算」や期間損益を介した「貸借対照表と損益計算書の連携（ないし関係）」などは、20 世紀中ごろまでのアメリカでは会計的基礎的概念となっていたわけではない。この時代の会計的基礎的概念は、期間損益は資本勘定の補助的勘定である損益勘定で計算され、その要約が損益計算書に表示されるというものであった。そして、貸借対照表は名目勘定の締切後に、資産・負債・資本の残高を集計する形で作成されるというものであった。これらの論理的状況は、“期間損益が 2 重に計算される”という近代会計の「理念」は、企業会計の普遍的な基礎的概念とはなりえないことを示していた。

すなわち、Gilman などの 20 世紀中ごろまでのアメリカの会計学者は、貸借対照表を中心として資産概念と負債概念を重視しながらも、西洋式複式簿記の機構と首尾一貫したそして有機的な関連性をもたせながら論理を展開していたのである。

ここで改めて現代会計にも目を向けてみたい。本章で考察した Gilman の会計思考は、貸借対照表中心という観点では現代会計における資産・負債中心観と共通するが、損益計算論の展開などでは一線を画すものであった。このことを視野に入れるならば、20 世紀前半までのアメリカの会計理論は、現代会計のさまざまな問題を解決する糸口を、今なお与えてくれると結論づけることができよう。

第Ⅱ部 会計情報システムと増減記帳法

——中国の地域経済との関連で——

第5章 はじめに

5.1 問題意識

本稿は、近代会計と現代会計の代表的な会計学説における会計構造論を、それぞれの理論のキーワード（基礎的概念）に着目しながら分析をすすめ、各々の理論の特色と問題点を明らかにすることをめざして考察をすすめている。

その際には、本稿の第Ⅰ部では、アメリカの近代会計と現代会計における会計構造論は、「貸借対照表中心観」か「損益計算書中心観」かという2つの視点のいずれかに分類されるという特色を有すること、さらに現代会計は貸借対照表中心観に基礎をおいた「公正価値会計」を標榜していることなどを視野に入れながら、Gilman 理論を手がかりとして、貸借対照表等式を基礎におく新たな会計構造論の可能性について論じてきた。

本稿の第Ⅱ部では、中国の増減記帳法に関する日中の文献を手がかりとしながら、新たな資金情報システムの構造と報告の可能性について論じていきたい。何故ならば、Gilman の見解やそれ以降の会計学的なパラダイム・シフトにおいては、企業会計を資金計算システムとして体系化する試みは継続になされず、さらに会計情報に＜精通しない＞情報利用者に有用なシステム構築において、いくつかの問題点を有していたと思われるためである。

私見によれば、このような2つの問題を解決する糸口は、2千年の歴史を誇る中国会計の流れをひく増減記帳法の会計構造論の中に見いだすことが出来るように思われる。すなわち、この会計情報システムでは、企業会計を貸借対照表中心観に立ちながら資金情報システムとして位置づけつつ体系化し、独自の会計報告ないし伝達のシステムを構築している。このようなシェーマこそ、最終的に近代会計と現代会計の問題点を解決する糸口となるよう

に思われる。なお、これらの試みをおこなう際には、張以寛氏¹⁰⁾ および服部俊治氏などの日中の増減記帳法に関する著作を手がかりとしつつ、この記帳法についての学会での評価も視野に入れながら、考察をすすめていきたい。

5. 2 考察の意義と方法

本節では、本稿の考察の意義を明確にするために、増減記帳法の歴史的意義、および現代会計の構造と機能という2つの要素と関連させながら、考察をすすめていきたい。

a. 増減記帳法の歴史的意義

まずはじめに、増減記帳法の歴史的意義から考察したい。

1960年代の中国では、会計専門家だけではなく、大衆も容易に会計と管理に参加できるように、「会計改革」がおしすすめられていた。これらの改革は、簡便で理解しやすく、民族的就大衆的で、科学的な記帳方法の創造をめざして行われたものである。そして、1964年に、企業会計の分野では、「借貸記帳法」¹¹⁾に代って、簡明に活用できる新しい記帳法として増減記帳法が作られた。このことは、西洋式複式簿記が、科学的な体系を備えてはいるけれど、「貸借」という西洋式概念を用いるために、大衆には煩瑣で難解な記帳法と思われたためである。

服部[1980]によると、1964年に商業部(省)は、社会主義中国成立以後の商業企業における会計計算活動の経験を総括することを基礎にして、それぞれの記帳方法のすぐれた点を摂取し、新しい記帳法である増減記帳法を設けた。1965年の第2四半期から試験的に用い、徐々におし広げるなかで、多くの成果を収めていった。1966年からは、〈全国的に〉商業単位において実施された。

このような増減記帳法の潮流は、会計計算活動上の一つの重大な改革であり、社会主義会計計算理論と会計計算方法をうちたて、発展させ、会計活動を一層立派にプロレタリアート

の政治と経済に奉仕させるうえで非常に重要な意味をもっている。

1980年の調査によると、増減記帳法を実行する産業および商業企業の数、一般的な省および市で約50%であり、一部の省および市では70%から80%であった。中国では、これらは文化大革命期の会計記録の主流となっていた。

1960年代に中国で増減記帳法が導入された後に、多くの日本の研究者や会計専門家¹²⁾が、これらを研究対象とした。これらの記帳方法が日本語に翻訳され、あるいは逆にこれらが中国語に訳され、新たな議論を引き起こした。これらのことは、増減記帳法の研究に、更なる拍車をかけることとなった。

しかしながら、文化大革命から10年の時がたち、(中国にも)会計基準の国際的調和化・統一化の新たな潮流が押しよせた。すなわち、1990年代初頭の国際会計基準 (IAS) に合わせるために、中国では、国際的に用いられている西洋式複式簿記の記帳方法の採用を決定した。それ以来、増減記帳法は、徐々に中国の実務および理論から姿を消した。

現代の中国会計では、IASB (国際会計基準審議会) によって設定された IFRS (国際財務報告基準) の導入に高い関心が集まっている。このために、1964年から1993年までに中国企業の会計処理方法であった増減記帳法の歴史的評価も、一切言及がなされていない。

今日改めて、増減記帳法の存在と意義を明らかにして、中国の会計史を描いていくことは、中国国民にとっての責務であると理解される。これが、本研究の第1の意義である。

b. 現代会計の問題点を解決する構造論的意義

次に、木戸田[2015], pp. 2-14 を手がかりとしながら、現代会計や簿記構造の関連性について考察をすすめていきたい。現代会計では会計理論と複式簿記構造との間に深刻な乖離が生じていると考えられる。このために、現代会計では、以下のような2つの問題点が生じているように思われる (木戸田, 2015)。

このような問題点の第1は、資産・負債中心観も収益・費用中心観も共に、期間損益を介

して損益計算書と貸借対照表が連携するという観点にたっていることである。すなわち、このような観点では、“期間損益が2重に計算される”という近代会計の「理念」を前提としている。

その第2は、期間利益計算の方法に関して見いだされる。たとえば、現代の企業会計においても、西洋式複式簿記の機構では、期間利益は、期末と期首の純資産の差額により計算されているわけではない。さらに、現行の企業会計では、財務諸表は前提として継続的な会計記録と「誘導法」により作成されており、資産（積極財産）から負債（消極財産）を差し引いて財産目録を作成し、そこから貸借対照表を作成する会計実務は行われていない。

これらの問題点を解決することは、現代会計に要請されているさまざまな情報開示要求に応えるためにも必要である。これらのことこそが増減記帳法を考察することの第2の意義である。

では、増減記帳のどのような論理が、上記の現代会計の問題点を解決する際に役立つのであろうか。増減記帳法は、「資金の調達源泉」と「資金の運用形態」で2重の系統で経済事象を認識・測定する記帳法である。そして、貸借対照表に相応する財務表を「資金表」として、企業のストックの一覧表としてではなく、会計的記号の表示対象である資金ないし価値の増減した残高の一覧表として位置づけている。

このような論理に立ち、はじめて複式簿記の複式の意味の適切な理解や、現実の簿記構造に即した簿記理論が展開可能と思われる。そして、この論理を敷衍するならば、基本的な会計的概念の位置づけと概念規定を適切に行い、期間損益計算と期末有高計算の位置づけと概念規定を適切に行うなど、現実に即して会計理論が展開可能となるように思われる。

c. 地域社会に有用な資金情報の測定と伝達のシステムの確立の糸口

本稿の第Ⅰ部でも詳論したように、近代会計から現代会計への歩みは、「損益計算書中心観」から資産や負債を重視する「貸借対照表中心観」への移行として位置づけられていた。

このことから理解されるように、これまでの企業会計では<収益や費用などの損益計算書項目>と<資産や負債などの貸借対照表項目>の2種類の項目群のみが重視され、これらの項目群の二者択一によって論理展開がなされてきた、と言えるように思われる。

W. A. Paton は、1920 年代初頭から、Paton[1922]などにより、企業会計を資金ないし価値計算の体系として位置づけ、独創的な会計構造論を展開してきた。しかしながら、このような視点は、近代会計から現代会計への移行のプロセスにおいては軽視されてしまった。

ここで企業会計の測定システムがどのようなものであるかについて、本稿の分析視角の内容と関連させながら確認したい。本稿の「図 序—2」で示したように、企業会計の測定システムにおいては、生起した経済事象は資金抽象化され、最終的には「勘定科目」と「貨幣金額」などから構成される会計情報に記号化される。

換言すれば、会計情報は、現実の経済事象から会計測定者の思考を迂回して作成された「貨幣金額」と関連した資金情報である。すなわち、会計情報利用者として位置づけられる「資本家」や「債権者」などから、どれくらいの資金を調達し、会計期末にこれらの資金の状態がどれほどであるのか。調達した資金が、どのような「資産」に運用されているのか。これらの企業の資金情報を体系的に作成し、貸借対照表や損益計算書などの財務諸表として報告しているのが、会計測定システムである。

したがって、企業の<会計情報システム>とは、基本的に<資金情報システム>として位置づけられること、が改めて理解されるのである。しかしながら、前項で指摘したように、これまでの企業会計では<収益や費用などの損益計算書項目>と<資産や負債などの貸借対照表項目>の2種類の項目群のみが重視され、これらの項目群の二者択一によって論理展開がなされており、企業会計を資金情報システムとして位置づける見解は深められてこなかった。

第Ⅱ部の第8章の8. 2において詳論するが、中国で展開された「増減記帳法」は、国営企業に生起した経済事象を、「資金の調達源泉」と「資金の運用形態」で2重の系統で経済

事象を認識・測定する記帳法である。この記帳法においては、貸借対照表に相応する財務表を「資金表」として、企業のストックの一覧表としてではなく、会計的記号の表示対象である資金ないし価値の増減した残高の一覧表として位置づけている。

このような論理に立ち、はじめて西洋式複式簿記の複式の意味の適切な理解や、現実の簿記構造に即した簿記理論が展開可能と思われる。そして、この論理を敷衍すれば、基本的な会計的概念の位置づけと概念規定を適切に行い、期間損益計算と期末有高計算の位置づけと概念規定を適切に行うなど、現実には即して会計理論が展開可能となるように思われる。

以上の本稿の論述からも明らかのように、中国の増減記帳法は、近代会計と現代会計の大きな問題点を解決する糸口として、大きな意味を有するのである。

第6章 増減記帳法の生成と発展

中国においては、1978年から実施された改革開放政策によって、会計制度の環境は大きく変遷した。本稿で考察する増減記帳法や現代的な中国の企業会計の展開を考察するためには、まず長い歴史がある中国の記帳法を分析しなければならない。このために、本章では、1960年代に中国の企業で使われ始めた増減記帳法の生成と発展について、これらの登場以前の中国の記帳法の歴史と増減記帳法の生成期の2つに分けて考察したい。

6.1 中国における記帳法の歴史

a. 近代以前の中国の記帳法

——漢字文明の影響と収支簿記の発達——

本節では、本研究の考察の基礎とすべく、袁[1996] , pp. 1-55 をはじめとする中国の会計史に関する文献を手がかりとしながら、考察をすすめていきたい。同書によれば、中国では、会計は、生産の発展に従って発生し、発展されてきたとされている。この中でも、中国で最

も早く発展したのは、「官庁会計」である。

現在、日本などでも使われている「会計」という用語の起源は、「西周五朝時代」である。清代の学者焦循は「孟子正義」という書物の中で、西周時代の会計に的確に対応する「会零星算之為計、総合算之為会」と述べて、基本的に「会計」の2字の意義を概括し、この用語の起源が明らかにされている（袁，1996）。

官庁会計の発展は、宋時代に至って、徐々に完備されてきた。官吏は、金銭・食糧を収入・支出する時、「四柱清冊」を作成する。四柱というのは、「旧管」、「新収」、「開除」、「實在」であり、現代会計の前期繰越、当期収入、当期支出、期末残高の4項目に相当する。会計のこの基本的な公式は、永い発展過程の中で徐々に形成されてきた（袁，1996）。

民間工業、商業の発展に従って、官庁会計の方法は、次第に民間に移転されて、中国の伝統的な中国式記帳法が形成された（袁，1996）。

以上の袁氏の見解からも明らかのように、中国の記帳法は、中国の歴史の長期的発展の産物であり、中国の文化遺産の一つの構成部分であるといえよう。そして、その発展過程の中では、西洋式複式簿記の影響はほとんどなかった。そして、中国の記帳法はほかの文化科学遺産と同じように、中国文化としての特殊性を濃厚に有していた。

では、このような特殊性はどのようなものと考えられるであろうか。袁[1996]では、中国式記帳の特殊性について、以下の4つのものを上げている。

- (1) 中国式の記帳法の記帳記号は、入出、収付、進支などを用いて、最後に統一的に収付を用いていた。入、収、進というのは、すべて「支出」の意味である。一般的に単式簿記を行い、最初に人名帳と実物帳を記入し、収入と支出の「実現」によって損失と利益を計算する。

貨幣経済が高度に発展した明・清時代に至って、中国式の記帳法は徐々に発展し、現金が記帳の中心となり、記帳人を主体とする記帳方法になった。この種の記帳方法の結果は、西洋式複式簿記と、方向的に逆である（袁，1996）。

- (2) 15世紀から、資本主義的な商品・貨幣経済の発生に伴って、中国の収支「複式簿記」が萌芽し、商業・金融業の発展に従って徐々に発展した。17世紀中葉、民間商業界で「龍門帳¹³⁾」が創り出され、18～19世紀に「四脚帳¹⁴⁾」が創られた。商業実践の中で、中国風俗に適う収支複式簿記が一步一步と形成されて、世界の複式簿記方法体系の中の一つになった。中国式の収支複式簿記の進展・変化した歴史順序を図示するならば次頁の図6-1-1のようになる(袁, 1996)。
- (3) 中国式複式簿記の帳簿構成と記帳方法は、すべて中国の伝統文化の影響を受けている。中国の漢字の書き方は、「上から下へ」、「右から左」への順序である。したがって、中国式複式簿記の記入方法も「上方は<入>」と「下方は<出>」の縦式帳面を採用し、「上から下へ」、「右から左へ」の方法を用いている(袁, 1996)。
- (4) 中国式の記帳法の決算、報告では、官庁会計の分野で、唐・宋代前に、上計制度を用いて、帳簿の記録を統括して報告した。唐・宋代以後、四柱清冊という方法を用い、まとめて報告した。

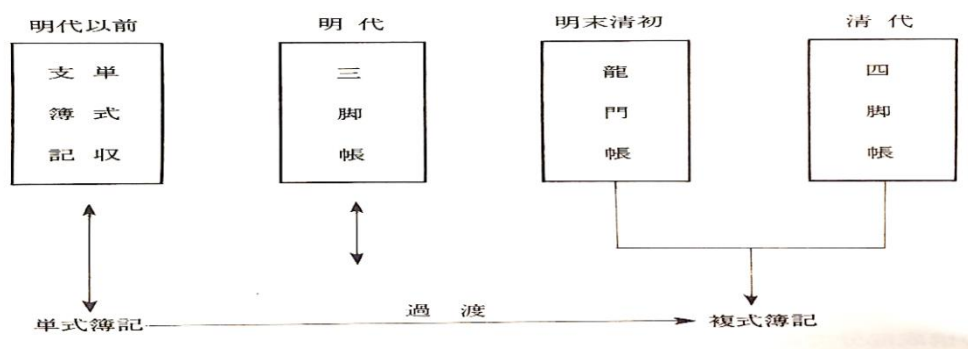


図6-1-1 帳簿記入の系譜 (石・根本, 1996)

以上、本項の内容を小括するならば、中国の記帳法は、宋代の官公庁の会計に起源を持ち、貨幣経済が発展した明・清時代に、漢字文化の多大なる影響を受けながら、「上から下へ」、

「右から左へ」という方法を取りながら発展してきたことが理解された。そして、当時は、近代社会ほど信用経済が発展していなかったためか、収入と支出という貨幣の流れを記帳した「収支簿記」としての性格が強いものであることが理解された。

ここにおいて、中国の近代以前の記帳法においては、漢字文化の影響が強かったこと、および「収支簿記」であったことは、特に注目されるように思われる。

b. 近代的な資本主義的経済の発展と中国の記帳法の発展

——西洋式複式簿記の導入から増減記帳法の登場まで——

明・清時代以後、工・商業の企業の規模が拡大すると、民間では——すなわち、官公庁以外では、「存・該（預りと貸借）」と「入・出」の方法を用いて、決算に利益・損失を計算する方法が採用されていった。いうまでもなく、この記帳方法は、西洋式複式簿記ではなく、四柱清冊という方法を用いたものである。

四柱清冊では、帳簿は「日記帳」と「騰清帳」が用いられていた。日記帳は、民間では「流水帳」とも呼ばれていた。騰清帳は、現在は「総清帳」と呼ばれる帳簿である。この方法を発展させて、明・清時代には、大・中規模の企業の出現によって、これらの企業の需要にかなうものとして、帳簿分割の方法が採用されていった（袁，1996）。

明朝末期から清朝初期の頃、山西省出身の博山（別名富山）は、唐代・宋代以来の「四柱清冊」の原理に拠りながら、新たに「龍門帳」を設計・創出した。以後、この帳簿はたえず改良されて、中国の民間の商的企業では一般的な記帳形式になっていった（袁，1996）。

中国式記帳法は中国国内の範囲で広く使用されただけではなく、中国の東隣の日本や朝鮮、南側の東南アジアの国々、および華僑たちに、大きな影響を与えた。中国式記帳法は日本に対する影響が最も目立つ。中国の隋の時代から、中日両国人民の友好往来が開始され、唐代に、両国間の交流がますます頻繁になった。当時、たくさんの唐の文化が日本に吸収され、会計もその中の1つであった。中国の単式収支記帳法を特徴とする中国式記帳法も、そ

の時期に日本に流入し、日本の政府部門と民間で広範に採用された（袁，1996）。

逆に、西洋式複式簿記はまず清王朝の末期に、日本から中国に伝来した。当時、日本では有名な明治維新の時代であった。明治6年（1873年）には、福澤諭吉が翻訳した「帳合之法」が刊行され、始めて西洋式複式簿記が日本に伝えられた。その後、大蔵省が完訳出版したイギリスの会計学者 Allan Shand の著書「銀行簿記精法」は、日本人にさらに一歩進んだ西洋式複式簿記法を確立させた（袁，1996）。この銀行簿記が、中国における西洋式複式簿記の普及の契機となる。

すなわち、中国の民族企業や事業団体における、西洋式複式簿記法の採用は、1908年（清光緒34年）の大清銀行の創立を発端とした。当時、清王朝政府は、わざわざ日本へ留学生を派遣し、会計制度と記帳法を勉強させた。これらの留学生たちは帰国後、日本銀行の現金貸借分録法に改良を加え、実用化した。

彼らは、さらに、北京で大清簿記教習所を設立し、西洋式複式簿記を教習した。中日両国の文字が通じるため、西洋式複式簿記の普及を通じて、いまでも、中日両国の会計用語は同じである。例えば、「記帳法」、「借方」、「貸方」、「月計表」、「試算表」、「内部牽制」、「貸借対照表」、「損益計算書」、「企業会計原則」などであり、ここからも中日両国相互間の会計の学术交流での影響の深さがわかる（袁，1996）。

中国の伝統的な記帳法では、勘定の分類が統一されておらず、帳簿体系の構造と帳簿の構成も統一されておらず、統一的な会計準則もなく、会計制度の系統性と厳密性などは不十分で、近代的な生産システムの客観的需要には、残念ながら対応できなかった（袁，1996）。

そのような中、1930年代に至って、著名な会計学専門家である徐永祚氏などにより、中国式記帳法の改良運動が行われた。改良された中国式の記帳法は「収付（支出）記帳法、帳簿分割法、以表轄（括）帳法および四柱決算法」など4つの特徴を持っている（袁，1996）。

中国式記帳法の改良活動の中、徐永祚氏が自ら「改良中国式商業簿記」の具体案を作成した。また、詳細な使用説明を書いて、改良中国式の記帳法の必要となる帳簿や伝票、表など

40 種類余を印刷、発行し、改良中国式の記帳法を採用する業界に提供した。このような努力の結果、この時期には、西洋式複式簿記と改良された中国式記帳法が共存した。

西洋式複式簿記の方は、だいたい大・中規模企業に採用された。改良された中国式記帳法の方は、中小規模の商的企業に採用された。これは中国式記帳法の根強い影響力を物語る一方で、西洋式複式簿記の大きな影響力をも反映したものである。このような状況は、中華人民共和国成立までずっと続いた。この間、中国式記帳法は、徐々に西洋式複式簿記のさまざまな内容を取り入れて、発展した（袁，1996）。

以上、本項では、明・清時代以降の近代的な資本主義的経済の発展と関連させながら、中国の記帳法の発展について概観してきた。中国では昔から文明が発達して、『会計』という用語も古い時代に起源を持つとされている。明・清時代に近代的な資本主義経済が発展する中、西洋式複式簿記の導入がなされ、特に大企業ではこの記帳方法が採用され、発展していった。

その一方で、中国式の記帳法は、根強く支持されていた。そして、清時代の末期から西洋簿記の影響を受けながら、中国の記帳法の改良がなされ科学的な発展をしていった。

しかしながら、袁[1996]では、中国式の記帳法の発展を直線的に増減記帳法の発展に結びつけてはいない。同書では、増減記帳法への発展の契機は、このような中国式の記帳方法に蓄積された概念的混乱と、西洋式複式簿記に固有の馴染みにくい「貸借」概念であったことが指摘されている。

増減記帳法は、中国式記帳法を基礎としながらも、直接的には煩瑣（はんさ）で難解な西洋式の「借貸記帳法」に代る簡明に活用できる新しい簿記法として登場し、発展することとなったのである。

6. 2 中国独有的増減記帳法の生成

——西洋式複式簿記が導入された後の中国会計制度——

増減記帳法は、中国のこれまでの歴史的な経緯や記帳のさまざまな問題点を集約し、西洋式の借方および貸方の概念を改革して生みだされた、新しい「複式」の記帳法である。すなわち、既述のように、19世紀に、借方と貸方の概念を含む西洋式複式簿記が導入され影響を受けた結果として、中国の記帳方法と会計理論の開発が促進され、中国独自の新たな増減記帳法が誕生したのである。

中国人にとって、西洋式複式簿記の「借方」および「貸方」の概念を理解するのは、なかなか難しい。このため、記帳法の改革について、中国の広範な会計工作者がさまざまなアイデアを出し、改革をすすめていった。これらの点について、本節では、服部[1980], pp. 205-218の中国記帳法研究に関する文献を手がかりとしなら、考察をすすめていきたい。

中国においては、社会主義建設の当初からの西洋式複式簿記の導入、そしていわゆる「大躍進運動¹⁵⁾」と会計革命、さらには増減記帳法の形成は、どのような変化を生じさせてきたのであろうか。服部[1980]では、その流れについて、以下のものを述べてきた。

中国人民は、帝国主義、封建主義、買弁資本を打ち破った後、土地改革を推し進めると同時に官僚資本主義の企業を没収し、それを社会主義国営経済とすることでもって経済動脈をまず確立した（服部, 1980）。

そして、解放後、親方制・身体検査制などの官僚資本主義的な管理制度は廃棄せられ、人民による企業管理・管理の民主改革が行われ、全般的な生産計画・責任制・労働力の組織化が、工場管理委員会、労働組合や職員・労働者代表大会のもとで推し進められた（服部, 1980）。

また、「大躍進運動」と会計革命については、過渡期における社会主義改造を経て、社会主義と資本主義修正主義との二つの道のたたかいは一層鋭くなってきた。また国際的にも、中国社会主義建設のあり方が具体的に問題になり、ソ連との対抗性が明確になってくるのである（服部, 1980）。

最後に、増減記帳法の形成は、1959年から始まる3年続きの自然災害、ソ連による中国経済への打撃、国内における一部ブルジョア右派分子の台頭ということのなかで、中国人民

は、自力更生、刻苦奮闘の精神でもってこの困難を克服しなければならなかった（服部, 1980）。

服部氏は、中国会計制度の発達について、さらに以下のように述べている。1964年に至り、中国の商業部は、商業企業における会計計算活動の経験を総括し、それらを基礎としてさまざまな記帳法の長所を摂取し、1965年の第2・四半期から増減記帳法を試験的に実施した。そして、増減記帳法は、西洋式複式簿記の「貸借概念」のもつ<階級性・歴史性>と複式記帳がもつ<技術性>とを明確に区分した。

すなわち、一方では正確性・厳密性・系統性の要求を満たす「複式」の様式の記帳を残しつつ、他方では貸借概念・貸借機構のもつ資本主義的性格を否定し、経済活動の変化を客観的にとらえる、日常的な増減概念を活用し、資金運動を増減概念でもってとらえることによってその科学性と大衆性を満足させたのである（服部, 1980）。

このような経緯を経て、1965年6月8日には、財政部は、全国の企業会計関係者を招集して、会議を開き、企業会計活動の革命化について座談会を催した。そこでは、広範に形成された会計員の隊列の整頓がさげられたのである（服部, 1980）。

その一方で、農村人民公社では、一時、西洋式複式簿記そのものを否定し、単式記帳法を普及させる形態で会計の簡便・通俗と大衆化がはかられた。しかしながら、今日では、集団経済の客観的、全面的な把握ということから、ふたたび収支複式記帳法が支配的な位置を占めはじめている。このような流れは、中国式の記帳法とよばれるものの形成過程において、大衆性を基礎とする科学性の問題が提起されたとも理解される（服部, 1980）。

このようにして、商業企業において試験的に採用された増減記帳法は、その後国営工業企業においても用いられた。そして、今日では商業部系統企業および大型国営企業において一般的に用いられているのみならず、国営小型工場や人民公社が経営する小型工場においても採用されるに至っている（服部, 1980）。

以上の考察をへて、服部氏は、増減記帳法がなおいくつかの問題をもっているけれども、

西洋式複式簿記にかわる<新しい記帳法>として、しかも<大衆性を基礎とする科学性をもった記帳法>としてそれが確立したことを、「中国における会計制度のいま一つの発展段階を示すものである」（服部, 1980）として、高く評価しているのである。

服部氏は、さらに、下記の文言をもって、増減記帳法の意義を強調している。「社会主義経済は計画経済であり、会計もまた、それに照応して統一性・正確性・厳密性をもたなければならない。しかし、社会主義という大事業は、労働者・農民大衆自らの社会主義積極性・創造性に依拠しないと完成できないし、またそれは元来、労働者・農民大衆の解放のためのものであるから、会計もまた、大衆的な形式をとらなければならない」（服部, 1980）。

以上、本項では、西洋式複式簿記が導入された後の中国会計制度においては、中国特有な増減記帳法の生成をどのように展開しているかについて明らかにしてきた。まず、社会主義の視点に立ちながら、増減記帳法に対して基本的な理解を確立した。しかる後に、服部[1980]を手がかりとして、中国の会計制度における西洋式複式簿記の導入、「大躍進運動」、および増減記帳法を分析し、理論を展開してきた。

本章では、1960年代に中国の企業で使われ始めた増減記帳法の生成と発展について、これらの登場以前の中国の記帳法の歴史と増減記帳法の生成期の2つに分け考察をすすめてきた。次章では、増減記帳法を分析するアプローチ方法（分析視角）、および増減記帳法に求められた社会的な機能について考察したい。

第7章 増減記帳法の考察の前提

——分析視角と増減記帳法の社会的機能——

本章では、増減記帳法の理論的基礎と具体的な処理方法とそれらの体系、さらに西洋式簿記法と増減記帳法について、討議と探求を深めるために、考察をすすめていきたい。すなわち、まずもって、木戸田[1995]と杉本[1991]を手がかりとして、増減記帳法を分析す

るアプローチ方法（分析視角）について考察したい。その後に、服部[1980]などを手がかりとして、増減記帳法に求められた社会的な機能について考察したい。

7. 1 増減記帳法への分析視角

——記号論的アプローチとの関連で——

本項では、増減記帳法への分析視角を明らかにするために、木戸田[1995], pp. 65-66 および杉本[1991], pp. 31-48 を参考にしながら「会計記号論」の視点から考察をすすめたい。なお、これらの内容については、序章の序—2を参照のこと。

7. 2 増減記帳法に求められた社会的機能

——社会主義革命と社会主義建設への奉仕の手段——

a. 社会主義で求められる記帳方法(その1)

本節では、まず、社会主義における記帳方法の社会的機能ないし意義について論じたい。それは、ひと言でいうならば、社会主義における増減記帳法の社会的機能ないし意義は「社会主義革命」¹⁶⁾と「社会主義建設」に奉仕する道具であり、「階級闘争」、「生産闘争」、および「科学実験」という3大革命運動に奉仕する道具である、ということである。

増減簿記法の計算機構は、この社会的機能に導かれ、社会主義会計計算の対象から出発し、客観経済活動法則を客観的に反映することとなる。

では、これらの意義を明確にしたうえで、増減記帳法はどのような記帳の形式をとるのであろうか。これらを明確にするために、次に、服部[1980], pp. 17-147 の中国簿記研究に関する文献を手がかりとしながら、考察をすすめていきたい。

中世ヨーロッパ社会の胎内で育まれた「借方」と「貸方」ということばが西洋式複式簿記のキーワードとして使用しつづけられて綿々500年、技術革新の現代に至ってなお継続しているということは、思えば不思議なことである。ところがこの不思議は、解放後の中国

で考案された「増減記帳法」という簿記法によって休止符を打たれることとなった（服部, 1980）。

まず、増減記帳法は、今日の社会主義革命と社会主義建設の必要から出発し、社会主義の資金運動の客観的法則を理論的基礎にして、複式記帳の形式を採用し、「増加」と「減少」をもってさまざまな経済活動と財産変化を直接的に反映する記帳法である（服部, 1980）。

この記帳法は、党と国家の方針政策の要求にもとづいて客観的な経済活動の法則を分析し研究することを通じて、建国以後15年間の会計計算の経験を総括し、総合して設けられたものである（服部, 1980）。

社会主義における記帳方法は、社会主義革命と社会主義建設に奉仕する道具であり、階級闘争、生産闘争および科学実験という3大革命運動に奉仕する道具である（服部, 1980）。それゆえに、明確な政治的観点、生産的観点、大衆的観点をもたなければならない。具体的にいえば、党が会計計算活動に対する指導と監督を強める上で都合がよく、大衆が管理に参加し、計算に参加し、民主的に財産を管理するのに都合がよいものでなければならない。これによって、指導者と大衆は、会計伝票、帳簿、および報告表を通じて、企業の経済活動をよりよく認識し、検査し、監督・指導しうる（服部, 1980）。

つまり、会計活動を党の指導のもとにおき、大衆の監督のもとにおくのである。これは、記帳方法を設定する政治的方向の問題である。社会主義経済は党の指導のもとにある全人民所有制経済であるから、社会主義経済において、党の指導と大衆路線とは企業を立派に管理する最も根本的な保証である。

したがって、いかなる企業管理の方法もすべて党の要求に合致し、党の指導と大衆の監督を強めるのに有利でなければならない（服部, 1980）。もしもわれわれの会計帳簿がほんの一握りの会計員によって記入され、利用されうるだけのものであるならば、これは、党の指導から遊離し、大衆から遊離し、実際から遊離し、はては方向を見失ってしまい、社会主義革命と社会主義建設によりよく奉仕しえなくなるのである（服部, 1980）。

以上の服部氏の見解を要し、私なりにまとめるならば、増減記帳法の社会的機能ないし意義とは、党と大衆の監督のもとにおかれ、「社会主義革命」と「社会主義建設」に奉仕する道具であり、「階級闘争」、「生産闘争」、および「科学実験」という3大革命運動に奉仕する道具である、ということである。

そのために、増減記帳法では、<会計専門者に理解できること>から解放され、社会主義革命の指導者と大衆が理解できる科学的記帳法を設けることが、(中国の企業管理によっても)重要な機能とされたのである。

b. 社会主義で求められる記帳方法 (その2)

——社会主義会計計算の対象と計算体系——

本項においても、服部[1980]を手がかりとして、社会主義会計計算においてはどのような要素が記帳の対象となるかにつき、考察をすすめていきたい。

服部[1980]によれば、社会主義国中国においては、企業の所有は「人民を代表した」国家による国家所有制が基調をなしている。したがって、中国においては、資本主義社会の企業のように、一定の投下資本の維持、蓄積とその剰余の分配が、私的所有関係を通して遂行されるのではなく、逆に、国家が「経済計算制」を通して、「上納利潤および税金」の価値指標を他の生産諸要素の実物指標と共に設定し、企業は、これを責任をもって遂行する制度がとられる。このことが、社会主義会計計算の対象と記帳法を規定することとなる。

すなわち、企業の遂行する損益計算は、「上納利潤」を中心とする「給付消費」に関する管理計算と密接に関連づけられることになる。それは、上納利潤を中心として、その消極要素である消費に関する節約と、積極要素たる給付に関する増産(売上)という経済政策の直接的反映として現われるからである。そして、この点が、増減記帳法をして、その損益計算が、フローの計算としてのみ構造化される主たる理由をなすものと理解されるのである。

私は、このことは、社会主義会計計算においてはどのような要素が記帳の対象となるかに

つき、重要な意味をもつように思う。

服部氏は、さらに以下のように述べている。すなわち、在高計算に関しては、実物指標にもとづく過程の管理を基底として、数量計算レベルの統合によって、資金管理の視点が前面に強くその姿を現わしている。このように、中国の増減記帳法は、西洋式複式簿記が資本主義社会における私的所有の枠内での資本の維持、蓄積とその成果の分配に関する計算であるのに対し、国家管理との関連のなかで遂行される計算体系であることを物語っていると述べられている。

以上、本項では、服部[1980]を手がかりとして、社会主義会計計算においてはどのような要素が記帳の対象となるかにつき、考察をすすめてきた。すなわち、増減記帳法では、損益計算は、フローの計算として構造化されること。在高計算は、実物指標にもとづく過程の管理を基底として、資金管理の視点が前面に強くその姿を現わしていること。という2点が指摘された。

そして、これらのことから、中国の増減記帳法は、国家管理との関連のなかで遂行される計算体系であることをも指摘された。次項では、社会主義では、科学的な方法による記帳方法が求められることを明らかにしていきたい。

c. 社会主義で求められる記帳方法（その3）

——科学的方法による記帳——

本項でも、服部[1980], pp. 17-19 を手がかりとして、社会主義で求められる記帳法がどのようなものかについて、社会主義建設途上における階級闘争との関連で考察していきたい。以下、まずもって、服部氏の見解を概観したい。

社会主義の建設途上における会計計算では、階級闘争を有利にし、階級の敵と不法分子が社会主義経済を破壊し、国家の計画と規律を破壊するのを防ぎ、社会主義の財産が侵犯されないようにすることも必要とされるであろう。すなわち、社会主義建設の過渡期には、なお

階級と階級闘争が存在しているのであるから、階級の敵と不法分子による汚職や窃盗や国家資財の破壊などの行為を防ぐことは、財務会計活動上の重要な任務となる(服部, 1980)。

したがって、財務会計活動上の一連の管理方法は、必ず階級闘争をカナメとし、一定の科学性と厳密性をもたなくてはならず、破壊分子が機に乗じないようにしなくてはならない(服部, 1980)。

私見によれば、社会主義建設途上における階級闘争との関連で述べられた、服部氏の指摘こそが、社会主義で求められる科学的方法による記帳方法の論拠となると思われる。

服部氏は、さらに述べる。したがって、すぐれた記帳方法は、記帳される業務の記入がはっきりしており、誤りもなく、混乱もないように保証しなければならない。これはまた、記帳方法を設定する際の重要な前提である。さらにまた、生産や商品流通に奉仕するのに都合がよく、経済計算を強化し、企業の経営管理を改善するのに都合がよいものでなければならない。会計計算は上部構造であり、経済的土台に奉仕するものである(服部, 1980)。

したがって、記帳方法は実際の業務の必要から出発して、正確に、時機をえて、完全に整った形で業務活動と经济管理とが必要とするデータを提供するのを保証し、企業の経済活動を反映し、監督しなければならない。要約すれば、社会主義の記帳方法を設定しようとするれば、2つの側面、つまり、通俗的で簡便でなければならないし、また科学的で厳密でなければならないということが考慮されなければならない((服部, 1980))。

これらの2つの面は弁証法的な統一である。通俗的であり、簡便であるということは記帳しないとか、でたらめに記帳することとは同じではない。科学性と厳密性も、必ずしも煩雑な手続でよいということとは同じではない。通俗的で簡便であるということの基礎に、科学性と厳密性がなければならない、科学性と厳密性との要求のもとに通俗性と簡便がなければならない。ただこうあってこそ、はじめて会計計算の戦闘的機能はいかなく発揮され、一層うまく会計計算の任務を完成することができるのである(服部, 1980)。

以上、本項で明らかにしたように、中国の社会主義で求められる記帳方法としては、社会

主義建設途上における階級闘争の必要性から、厳密な科学的方法が求められること。さらに、科学性と厳密性との要求のもとに通俗性と簡便が求められることを指摘した。

本章では、まずもって、木戸田[1995]と杉本[1991]を手がかりとして、増減記帳法を分析するアプローチ方法（分析視角）について指摘した。その後、服部[1980]を手がかりとして、増減記帳法に求められた社会的な機能について、さまざまな側面から考察をすすめてきた。次章では、これらを基礎として、増減記帳法の計算体系に論を進めたい。

第8章 増減記帳法の記帳原則と報告様式

本章と次章、中国の増減記帳法の原書とわが国の代表的な研究を手がかりとして、増減記帳法とはどのような記帳法であり、どのような特色と問題点を有するかについて考察をすすめていきたい。

本章では、商店の経済活動業務を例にとり、経済事象を会計情報化する際の会計的コードについて明らかにしていきたい。さらに、増減記帳法においてはどのような報告ないし伝達がなされるかについて明らかにしていきたい。なお、本章では、集思[1966], pp. 24-72 を翻訳しながら¹⁷⁾、増減記帳法の特色と問題点をも分析していきたい。

8. 1 増減記帳法の記帳原則

——小売商店の経済業務の関連で——

本項では、増減記帳法の記帳原則がどのようなものであるかを明らかにするために、集思[1966]を手がかりとしながら、新設されたある小売業の商店の経済事象を例にあげて考察をすすめていきたい。

同書では、増減記帳法を、資金の調達源泉と占用形態という2側面の資金計算と関連させながら、小売業の商店に生じた事象の記帳原則を説明している。ここにおいて、記帳原則

を、資金計算の体系と関連させながら説明していることは、極めて重要な増減記帳法の特徴であり、留意されねばならない。同書では、以下のように叙述されている。

「増減記帳法で採用された資金源泉は、資金占用¹⁸⁾の試算バランス式に等しい。すなわち、2つの種類の帳簿勘定の間には、共に増加と共に減少の2つ取引がある。それに加え、同じ種類の帳簿勘定の間での増加と減少が同時に生起する（交換取引・・・張補遺）もある。・・・これらの2つの種類の帳簿勘定の間には、数学の恒等式の原理が成り立っている。この恒等式では、いわゆる等号の両側の同数が増えたり、同じ数が減ったりして、常に均衡が保たれる。」

集思[1966]の上記の取引の分類は、企業会計における伝統的な分類と同じである。換言するならば、会計学説においては確立された視点である。しかしながら、このような取引の分析を資金計算の体系と関連させて論じていることは留意される。同書では、企業会計の根底には、資金源泉と資金形態の恒等式に例えられる関係が存在していることを指摘すると共に、会計的取引には「交換取引」としからざる取引という2種類の取引が存在していることを説明している。同書では、以下のような実例をあげて、記帳原則を説明している。

- (一) 国家から流動資金5,000元を振込し、銀行に預け入れる。前者は資金源泉帳簿のものである。後者は資金占用帳簿のものであるから、次のように記入しなければならない。

増：流動資金振込 5,000元	増：銀行預金 5,000元
(資金源泉の増・・・筆者補遺)	(資金形態の増・・・筆者補遺)

- (二) 商品3,000元を購入し、すぐさまに銀行小切手を振り出し、銀行預金で支払う。この2つの帳簿は全部資金占用帳簿であるから、つぎのように記入しなければならない。

増：在庫商品 3,000元	減：銀行預金 3,000元
---------------	---------------

(資金形態の増・・・筆者補遺)

(資金形態の減・・・筆者補遺)

- (三) 商品 1,000 元を購入し、代金を銀行借入金から支払う。前者は資金占用帳簿であり、後者は資金源泉帳簿であるから、つぎのように記入しなければならない。

増：在庫商品 1,000 元

増：銀行借入金 1,000 元

(資金形態の増・・・筆者補遺)

(資金源泉の増・・・筆者補遺)

- (四) 銀行預金から現金 100 元を小口準備金として引き出し、両方の帳簿は資金占用帳簿であるから、つぎのように記入しなければならない。

増：手持現金 100 元

減：銀行預金 100 元

(資金形態の増・・・筆者補遺)

(資金形態の減・・・筆者補遺)

まず、上記の4つの取引を、個別に検討していきたい。

(一) の記録の左側記録は、資金源泉帳簿(勘定)に属し、右側記録は資金占用帳簿勘定に属する。したがって、勘定科目は両方増加になっている。すなわち、記帳原則は2つの帳簿(勘定)間で共に増加である。この取引は、(資金源泉の増)と(資金形態の増)として認識され、記帳される。

(二) の記録は、左右共に資金占用帳簿勘定である。同じ種類の帳簿勘定の「交換取引」を示す記帳原則である。この取引は、(資金形態の増)と(資金形態の減)として認識され、記帳される。

(三) の記録は、左側記録は資金占用帳簿勘定であり、右側記録は資金源泉帳簿勘定であ

る。この取引は、上記の（一）と同様に、記帳原則は2つの帳簿（勘定）間で共に増加である。この取引は、（資金源泉の増）と（資金形態の増）として認識され、記帳される。

（四）の記録も、左右共に資金占用帳簿勘定である。同じ種類の帳簿勘定の「交換取引」を示す記帳原則である。この取引は、（資金形態の増）と（資金形態の減）として認識され、記帳される。以下、引き続き、（五）から（十）までの取引を示し、分析したい。

（五） 商品 2,400 元を販売し、商品代金を銀行に預け入れる。同時に、商品売上コスト 2,000 元を振り替える。この経済活動業務は3つの帳簿にかかわった2つの業務事項である。前者は資金源泉と資金占用との間の変化であり、いわゆる収入と銀行預金の増加である。後者も資金源泉と資金占用との間の変化であり、いわゆる占用も源泉も減少している。

1. 増：商品売上 2,400 元	増：銀行預金 2,400 元
（資金源泉の増・・・筆者補遺）	（資金形態の増・・・筆者補遺）
2. 減：商品売上 2,000 元	減：在庫商品 2,000 元
（資金源泉の減・・・筆者補遺）	（資金形態の減・・・筆者補遺）

（六） 手持現金で 10 元の運送費用を支払う。これは資金運用帳簿の間の変化であるから、つぎのように記入しなければならない。

増：商品流通費 10 元	減：手持現金 10 元
（資金源泉の減＜費用発生＞・・・筆者補遺）	（資金形態の減・・・筆者補遺）

（七） 在庫棚卸を調べたら、商品の損耗は 10 元だったことを発見し、承認されて消し。これもまた資金占用帳簿勘定の間の変化であり、つぎのように記入しなければならない。

増：商品流通費 10 元

減：在庫商品 10 元

(資金源泉の減<費用発生>・・・筆者補遺) (資金形態の減・・・筆者補遺)

- (八) 国家が固定資産 (マシン 1 台) 計 1,000 元を振り込む。これは資金源泉帳簿勘定と資金占用帳簿勘定との間の変化であり、次のように記入しなければならない。

増：固定資金 1,000 元

増：固定資産 1,000 元

(資金源泉の増<収益発生>・・・筆者補遺) (資金形態の増・・・筆者補遺)

- (九) 期末棚卸しの在庫商品の 50 元余りを発見し、承認をえて帳簿決済する。これは資金源泉帳簿勘定と資金占用帳簿勘定との間の変化であり、次のように記入しなければならない。

増：在庫商品 50 元

増：財産評価益 50 元

(資金形態の増・・・筆者補遺) (資金源泉の増<収益発生>・・・筆者補遺)

- (十) 期末決済したとき、上記の各費用、損失、収益などを「利潤」帳簿に振り替える。ここでは、収入が利潤に転じるのは資金源泉帳簿勘定との間の変化であり、支出が控除利潤は資金源泉帳簿勘定と資金占用帳簿勘定との間の変化である。したがって、次のように記入しなければならない。

1. 増：利潤 450 元 減：商品売上 400 元

減：財産評価益 50 元

2. 減：利潤 20 元 減：商品流通費 20 元

さらに、5から10までの仕訳については、特に5と10を例として説明したい。まず、5は3つの帳簿勘定にかかわった2対の業務事項である。前者は資金源泉と資金占用との間の変化、すなわち、共に増加である。後者も資金源泉と資金占用との間の変化であり、すなわち共に減少である。占用は減少し、源泉も減少している。また、10は、期末決済になる、だから上の各勘定を「利潤」帳簿に振り替える。すなわち、収入が利潤に転じるのは資金源泉の間の変化であり、支出が控除利潤は資金源泉と資金占用との間の変化であるから、増加があれば減少があるという記帳規則になる。

集思[1966]の上記の取引の分類は、既述のように、企業会計における伝統的な分類と同じである。そして、このような取引の分析を資金計算の体系と関連させて論じている。すなわち、同書では、企業会計の根底には、資金源泉と資金形態の恒等式に例えられる関係が存在していることを指摘すると共に、会計的取引には「交換取引」としからざる取引という2種類の取引が存在していることを論理的前提として、小売業の商店の取引例を説明している。このような視点が注目されることは、再三にわたり指摘したとおりである。

増減記帳の上記のような記帳原則は、西洋式複式簿記とは異なるが、西洋式複式簿記に慣れない記帳担当者には分かり易い記帳法であることは事実であろう。この点について、集思氏は、「上記の例から見ると、どんな帳簿勘定であっても、その反映の金額が増えると業、「増」に記入し、減少すると、「減」に記入するということがわかる。」とういことで、会計管理者ではなく、大衆も経済活動を理解しやすい方法である、とされるのである。

以上は、記帳原則について分析してきたが、帳簿に記入する際に、貸借記帳法と同じ原理での記帳伝票が必要である。すなわち、これらは、記帳のとき非常に重要なプロセスであり、主要簿の証憑書類ともなっていると考えられる。次節では、伝票の作成を分析していきたい。

8. 2 増減記帳法の伝票の作成と検証

——記帳伝票の設計、作成、検証——

本節では、まず、記帳伝票における記帳方法の作成するないし検証について論じたい。集思[1966], pp. 24-72 にあげられた実例を翻訳しながら分析していきたい。

集思[1966]では、「記帳証憑は帳簿を登録したとき重要な根拠である、記帳証憑を正しく作成すると、会計処理の質を保証し、社会主義財産を保護することには重要な意義がある。特に増減記帳法では、記帳伝票の設計、作成、検証がより一層重要になる。われわれは、西洋式複式簿記で使用される伝票が、一般的に全部、科目、摘要、借方金額、貸方金額などのいくつかの欄からなっていることを知る。「借あれば必ず貸あり、貸借は必ず等しくなる」という西洋式複式簿記の記帳原則によって設計し、編むので、科目はすべてお互いに対立するものとなり、借方金額と貸方金額はつねにお互いに相等するものになる。

ただ、増減記帳法の中では、「借あれば必ず貸あり、貸借は必ず等しくなる」という固定した公式を打ち破ることにより、業務活動の実際の増減概念に基づいて記帳する。そこで、一つの記帳伝票には、共に増加し、共に減少する、「増加した一方で、減少していくという状況が生じる。」と述べられている。

これらの文言は、企業が経済活動に対して会計的な認識・測定がおこなわれ、伝票の設計、作成、検証がなされる際の重要性について叙述されている。すなわちこれらは、増減記帳法の記帳原則と伝票の作成原理に関する議論がなされているもの、と理解される。

小売商店経営者は、社会主義下の企業で生起した経済事象を会計の伝票に記入する。このような記帳伝票について、西洋式複式簿記と増減記帳法を比較しながら説明したい。

集思[1966]では、下記の叙述がなされている。「西洋式複式簿記の伝票も使用できる。その場合には、〈貸借〉を〈増減〉に改め、増減記帳法の要求にあわせて制作するだけでよい。複雑な業務の多くのものが増加し、減少になるという場合には、西洋式複式簿記の記帳伝票を使用すると、それぞれの勘定科目の対応バランス関係が理解される。西洋式複式簿記も増減記帳法も、伝票ではすぐに理解できないけれども、西洋式複式簿記の借方と貸方との総合計額は同じである。増減記帳法の総合計額は、書面にみると必ずしも同じく

なっていないけれども、一定の方法が分かれば、関係する帳簿の数字も対応し、平衡バランスを保つ。」

このように、伝票の記入においても、本章の5. 1で示したような取引の分析の論理が成り立ち、伝票で記入された合計額では資金源泉と資金占用の間で恒等関係が成り立つことが指摘されているのである。次に、増減記帳法の記帳伝票の設計について概観したい。

この件について、一般的に2つの重要な要素が考えられなければならない。その第1は、記帳伝票がはっきりと業務の動態を反映できるかどうかである。その第2は、伝票作成、検証、集計、記帳、検査は便利しなければならず、さらに手数がかからないことである。

記帳伝票の設計、作成、検証は、2つの基本原理にもとづいている。1つは、増減記帳法の記帳規則にしたがって、いわゆる同じ種類の勘定科目のときには、増あると必ず減あり、違う種類の勘定科目のとき共に増加・減少というものである。他方は、増減記帳法の基本的記帳バランス公式、いわゆる資金源泉および収入= 資金占用および支出という公式である。

以上の公式の原理にしたがって、さまざまな伝票様式と検証方法とが設計される。

「資金源泉および収入帳簿（残高）= 資金占用および支出帳簿（残高）から、数学の恒等式原理にもとづいて、つぎの3つの公式ができる。

一
資金源泉および収入の増加額+資金占用および支出の減少額=資金占用および支出の増加額+資金源泉および収入の減少額。
二
資金源泉および収入の増加額－資金源泉および収入の減少額=資金占用および支出の増加額－資金占用および支出の減少額。
三
資金源泉および収入の増加額－資金占用および支出の増加額=資金源泉および収入の減少額－資金占用および支出の減少額。

上記の3つの公式は、異なる伝票様式と計算形式にしたがって、移項のやり方によってさまざまな異なる計算方法に置きかえることができる。次の例で明らかにしていきたい。

集思[1966], pp. 29-31 では、ある企業に以下の2つの業務が発生したと仮定している。

- (1) 銀行から現金200元を小口準備金として引き出し。

仕訳は：

増：手持現金 200元 減：銀行預金 200元

- (2) 商品1,000元を購入し、販売価格を1,200元にした。包装保証金を除いた残額を銀行借入金で支払った。

増：在庫商品 1,200元 増：銀行借入金 700元

増：商品仕入・売上価格差額 200元

減：運用系経過勘定（仮払金）300元

第1の伝票について：上記の業務活動を下記のように記帳伝票に記入する。

表8-2-1 記帳伝票

年 月 日 番 号

摘要	資金源泉および収入		資金占用および支出		増 加 金 額	減 少 金 額	付 属 文 書 枚
	科 目	細 目	科 目	細 目			
			手持現金		200		
			銀行預金			200	
	会計主管	記帳者		検証者	作成者		

(集思, 1966)

表8-2-1および表8-2-2の記帳伝票の作成が正確性については、つぎの方法で検証ができる。第1の記帳伝票のなかでは資金源泉および収入科目に関係していないから資金占用および支出科目の増加は、資金占用および支出科目の減少と同じくなければならない。第2の記帳伝票のなかでは、2つの帳簿にかかわっているので、上記に述べた第1の公式に

したがって計算すると、 $200 + 700 = 1,200 - 300$ である。第2公式によって計算すると、 $200 + 700 + 300 = 1,200$ である。

表8-2-2 記帳伝票

年 月 日 番 号

摘要	資金源泉および収入		資金運用および支出		増 加 金 額	減 少 金 額
	科 目	細目	科 目	細目		
	商品仕入・売上価格差額				200	
	銀行借入金		在庫商品		700	
			売掛金		1,200	300

会計主管 記帳者 検証者 作成者

付属文書
枚

(集思, 1966)

表8-2-3 記帳伝票

年 月 日 番 号

摘 要	増 加		減 少		金 額
	科 目	細 目	科 目	細 目	
	手持現金		銀行預金		200

会計主管 記帳者 検証者 作成者

付属文書
枚

(集思, 1966)

表8-2-4 記帳伝票

年 月 日 番 号

摘要	増 加		減 少		金 額
	科 目	細目	科 目	細目	
	在庫商品				1,200
	商品仕入・売上価格差額				200
	銀行借入金				700
			売掛金		300

会計主管 記帳者 検証者 作成者

付属文書
枚

(集思, 1966)

以上の伝票の作成により、正確性が証明される。この伝票の記入の様式は、2つの種類の帳簿勘定の区別をメインに設置したものである。その特長は、伝票の起票と統括に簡単であることである。欠点は、欄が多すぎ、増加と減少の金額が科目の性質によって区別されていないことである。したがって、増加があればそれだけ減少する多くの業務が発生するときには、検証にとって有利ではない。

第2の伝票については、伝票様式の取柄は記載欄が少なく、金額が集中し、共に増加か、共に減少という会計事項にとっては、1つの金額を記入するしかない、伝票作成の手続を簡単にすることができる、反映される経済活動の業務内容もとてもはっきりできる。その計算の結果として、 $1,200 - 200 - 700 = 300$ である。このようにして、この記帳伝票の作成の正確性が証明できる。

ここにおいて、生起した経済事象を直接に伝票に記入する簡略的なシステムが採用されているが、これは複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考えると理解されると思われる。以上、本項では、集思[1966]を翻訳しながら、記帳方法においてはどのような要素が記帳の対象となるかにつき、考察をすすめてきた。次の節では、実際の応用および決算について分析していきたいと思う。

8. 3 決算報告

——科学的方法に求められる記帳——

本稿の最初のところでも指摘したように、現代会計の理論および複式簿記の問題点を解決する必要性が存在する。増減簿記法は、「資金の調達源泉」と「資金の占用形態」で2重の系統で経済事象を認識・測定する記帳法である。それは複式簿記の複式の意味の適切な理解に立ち、現実の簿記構造にそくして簿記理論を展開する糸口を提供するように思う。本項でも、集思[1966], pp. 51-72を手がかりしながら、起票された伝票を基礎として、決算財務諸表が作成されるまでのプロセスに光をあてながら考察をすすめていきたい。

まず、決算財務諸表を作成する際には、伝票にもとづいて下記のような表8-3-1「記帳伝票総括表」に記入する必要がある。

表8-3-1 記帳伝票総括表

1965年 5月 31日

番第 号

資金源泉および収入科目				資金占用および支出科目			
科目名	総分 類帳 頁	増加額	減少額	科目名	総分 類帳 頁	増加額	減少額
固定資産		2,400	10	固定資産		2,400	10
交付流動資産		5,000		銀行預金		7,550	4,200
（銀行）借入金		1,200	500	手持現金		105	90
（商品）売 上		2,900	2,900	包装用品		270	
商品仕入・売価格差額		425.7	21	在庫商品		5,460	3,031
固定資産減価償却基金		10		未着商品		500	
買掛金		300	200	売掛金		40	
財産評価益（棚卸益）		50	50	商品流通費		30	30
その他の業務収入		50	50	税金		20	20
営業外収入		5	5	消耗品		50	
利潤		589.3	100	未処理財産損失		100	50
		0		財産損失		50	50
合 計		12,930	3,836	合 計		16,575	7,481

（集思，1966）

このように、総分類帳を作成する前に、起票された伝票にしたがって、「記帳伝票総括表」を作成する。表8-3-1を一見すると、左側と右側の数値が異なるように見えるかもしれない。しかしながら、これらの残高を計算するならば、左右が同じ金額になることが理解されるであろう。すなわち、(左側は) $12,930 - 3,836 =$ (右側は) $16,575 - 7,481$ となり、残高は共に 9,094 となる。したがって、左右は同じ金額となり、正しいということがわかる。

実際の業務活動では、発生額を表示する必要がある帳簿だけが処理される、月末、四半期末に発生額が計算される。「記帳伝票総括表」のなかの数と相互につきあわせるために、総分類帳(元帳)の残高に基づいて、各帳簿の残高試算表を作成すると次の表8-3-2となる。

表8-3-2 残高試算表1

1965年 5月 31日

資金源泉および収入		資金占用および支出	
科目名	残高	科目名	残高
固定資産	2,390.00	固定資産	2,390.00
交付流動資産	5,000.00	銀行預金	3,350.00
銀行借入金	700.00	手持現金	15.00
商品仕入・売価格差額	404.70	包装用品	270.00
固定資産減価償却基金	10.00	在庫商品	2,429.00
買掛金	100.00	未着商品	500.00
利潤	489.30	売掛金	40.00
		未処理財産損失	50.00
		消耗品	50.00
合計	9,094.00	合計	9,094.00

(集思, 1966)

最後の報告表を作るとき、実際の業務活動のなかでは、決算前の各帳簿残高にもとづいて試算表を制作する。その様式と表の内容は次の表8-3-3の通りである。この試算表から、会計報告表(資金表と利潤表)あるいは財務諸表を作成することができる。

増減記帳法では、複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考え、西洋式複式簿記における貸借記入の原則を排し、増加と減少を左右記入の重要な要素としていた。

本章で概観したように、この記帳法では、伝票から決算財務諸表が作成される簡略的なシステムが採用されているが、これも西洋式複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考えてと理解される。

表 8-3-3 残高試算表 2

1965年 5月 31日

資金源泉および収入		資金占用および支出	
科目名	残高	科目名	残高
固定資産	2,390.00	固定資産	2,390.00
交付流動資産	5,000.00	銀行預金	3,350.00
銀行借入金	700.00	手持現金	15.00
買掛金	100.00	包装用品	270.00
固定資産減価償却基金	10.00	消耗品	50.00
商品仕入・売価格差額	404.70	在庫商品	2,429.00
商品売上	484.30	未着商品	500.00
財産評価益	50.00	売掛金	40.00
その他の業務収入	50.00	未処理財産損失	50.00
営業外収入	5.00	商品流通費	30.00
		税金	20.00
		財産損失	50.00
合計	9,194.00	合計	9,194.00

(集思, 1966)

上記の残高試算表を基礎として、以下のような2つの決算財務諸表が作成される。

表8-3-4 資 金 表

作成単位： 1965年 5月 31日 金額単位：元

資金源泉		資金占用	
項目	金額	項目	金額
交付流動資産	5,000.00	未着商品	500.00
銀行借入金	700.00	在庫商品	2,024.30
買掛金	100.00	包装用品	270.00
固定資産減価償却基金	10.00	消耗品	50.00
固定資産	2,390.00	手持現金	15.00
上納利潤	489.30	銀行預金	3,350.00
		売掛金	40.00
		未処理財産損失	50.00
		固定資産	2,390.00
合 計	8,689.30	合 計	8,689.30

(集思, 1966)

表8-3-5 利 潤 表

作成単位： 1965年第2・四半期5月分 金額単位：元

項 目	金 額
一. 経営利潤	484.30
1. 商業経営利潤	434.30
商品売上純利益	484.30
控除：商品流通費	30.00
税金	20.00
2. その他の業務利潤	50.00
二. 営業外損益	5.00
1. 財産評価益	50.00
2. 財産損失	-50.00
3. 営業外収入	5.00
三. 利潤（損失）総額	489.30

(集思, 1966)

以上、集思[1966]の概要を示してきたが、同書における増減記帳法の要点をまとめるならば、以下ようになる。増減記帳法の記帳規則にもとづいて、伝票の作成、検証などを行った後に、起票された伝票を「記帳伝票総括表」に記入する。それから、「記帳伝票総括表」を総分類帳に記入し、報告表を作成する。すなわち、決算以前の各帳簿残高に基づいて、まずもって試算表を作成する。その試算表から、会計報告表（資金表と利潤表）を作成する。

本章で明らかになった増減記帳法の特色を、改めて箇条書きにして示せば、下記のようになるであろう。

1. 増減記帳法は、企業の資金計算を体系的に行い、報告ないし伝達するシステムである。
2. その記帳システムにおいては、資金の運用形態 = 資金の調達源泉 という恒等式に基礎を置きながら取引を分類する記帳原則が用いられる。この記帳原則にしたがい、伝票も起票される。
3. しかるに、この記帳システムにおいては、複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考え、西洋式複式簿記における貸借記入の原則を排し、増加と減少を左右記入の重要な要素としている。
4. さらに、伝票から決算財務諸表が作成される簡略的なシステムが採用されているが、これも西洋式複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考えてと理解される。

増減記帳法については、本稿で指摘したような特性のみではなく、社会主義会計の視点から、下記のような評価もなされている。増減記帳法においては、資本勘定はない。この意味は、「増減記帳法は会計計算上、資本勘定のない複式簿記ということになる。資本勘定があって、その残高が常にゼロという意味ではなく、資本勘定そのものがないということである。かくてここに、社会主義の一つの記載法増減記帳法の特色を見出すことができる。」（藤田[1978], p. 254）と述べられている。

以上、本章では、商店の経済活動業務を例にとり、経済事象を会計情報化する際の会計

的コードについて明らかにしていきたい。さらに、増減記帳法においてはどのような報告ないし伝達がなされるかについて明らかにしてきた。次章では、服部[1980]を手がかりとしながら、改めて社会主義企業における会計機能とも関連させながら、増減記帳法の記帳原則と勘定体系について光をあてていきたい。

第9章 増減記帳法における資金計算システムの確立

——地域社会に有用な企業の情報システム——

本章では、服部[1980]を手がかりとしながら、改めて社会主義企業における会計機能とも関連させながら、増減記帳法の記帳原則と勘定体系について光をあて、この資金計算システムの特色と問題点を明らかにしていきたい。以下、まずもって本章の考察の意義について、簡単に述べておきたい。

わが国（中華人民共和国）では、鄧小平によって進められた改革開放政策以降、1960年代ほどには社会主義の理念が重視されなくなった。学校教育の場においても、これらの理念について当時程には詳細かつ熱心に教えることはしていない。このために、われわれの世代では、自らの言葉で、社会主義の理念を適切に論じたり、増減記帳法の記帳原則と関連させながら論ずることは難しくなっている。

このような理由により、社会主義における会計機能と関連づけて資金計算の体系の確立のプロセスや勘定体系の意義を考察するためには、社会主義の理念に精通した会計学者の研究成果に学びながら論理を展開する必要があるのである。日本の九州大学などでは、戦後に社会主義会計学（批判会計学）の研究が隆盛を極めた。本稿では、これらの成果を基礎としながら、考察をすすめていくこととしたい。

9. 1 「増減」による貸借記入の統一的理解

本章では、増減記帳法における資金計算システム生成の意義を中国の社会的経済的状況との関連から明らかにするために、服部[1980], pp. 17-26 および藤田[1980]のいくつかの叙述を手がかりとして考察をすすめていきたい。

同書では、増減記帳法の特色について、「『増加』、『減少』でもって経済活動を反映するもの」と規定される、と述べられている。そして、その記帳法とは、会計等式として、「資金源泉=資金運用」を基礎としながら、①資金源泉ないし資金運用のどちらか一方の交換取引（「増あれば減あり」）、②資金源泉と資金運用の双方を共に増減させる取引（「共に増」と「共に減」）を記帳するものとされている。

このような記帳法は、本稿の第8章の内容からも理解されるように、中国の複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考え、西洋式複式簿記における貸借記入の原則を排してなされたものである。

増減記帳法の論理を確立するためには、したがって西洋式複式簿記や収支記帳法の勘定体系ないし構造を、改変する必要がある。すなわち、西洋式複式簿記においては、「資金の調達源泉（貸借対照表の貸方項目）」と「資金の運用形態（同表の借方科目）」では、記入が<貸借逆になる>のであるが、このような記帳法に改革が加えられることとなった。

そして、増減記帳法においては、「資金の調達源泉（貸借対照表の貸方項目）」と「資金の運用形態（同表の借方科目）」の記入を、<貸借共に同一>とする改革が加えられることとなったのである。すなわち、会計科目は固定した分類方法が採用され、「資金源泉および収入」と「資金運用および支出」という2大系列に分けられることとなった。そして、これらの2大系列の科目の残高は、完全に等しいものとされた。

以上の服部[1980]の内容を、私なりにまとめるならば、以下のようなになる。西洋式複式簿記では、イタリアの銀行業の記帳法を受け継いでいるために、「資金の調達源泉（貸借対照表の貸方項目）」と「資金の運用形態（同表の借方科目）」では、記入が<貸借逆になる>。

このために、一般的な中国の人民は、西洋式複式簿記の記帳原則を適切に理解することが難しかった。

特に理解が難しかったのは、収益の実現による貨幣の流入の記入（借記）と収益の発生の記入（貸記）が逆になることであつたろう。あるいは、資金調達による資本ないし負債の増加の記入（貸記）と調達された資金の増加の記入（借記）が逆になることであつたろう。これらを解決することは、社会主義的な国営企業の増加と発展のためには、必須の課題であつたといえよう。

このためにこそ、増減記帳法の記帳法は考案されたのであり、その内容はすべての要素の〈増加は借記〉・〈減少は貸記〉に統一する記帳原則が確立されたのである。

9. 2 資金計算の体系としての増減記帳法

a. 社会主義における会計機能と資金計算の体系

本節では、増減記帳法がどのようなものであつたかについて、中国における社会主義建設への奉仕という会計機能論を視野に入れながら、より具体的にどのような会計構造論が開されたかについて、資金計算との関連で論じていきたい。

服部[1980]では、増減記帳法の果たすべき会計的機能について、以下のように述べられている。「社会主義の記帳方法は、社会主義会計計算の対象から出発し、客観経済活動法則を客観的に反映しなければならない。社会主義会計計算の対象は、概括的にいうならば、社会主義拡大再生産過程での資金運動の過程とその結果である」（服部, 1980）。

このように、増減記帳法の社会的機能は、社会主義拡大再生産過程での資金運動の過程とその結果の認識・測定として理解される。このことは、特に留意されるべきと思われる。このことは、会計記号論による視点から考えるならば、次のように理解されるであろう。社会主義的な企業では、会計測定システムにおいて、〈大衆〉が会計測定者として、〈増減記帳法の（資金表）〉を用いながら認識・測定する。そして、会計伝達システムでは、（国営

企業であるから) <国家>が<決算財務諸表などの会計報告書(利潤表)>を見て、<会計情報利用者の意思決定>をすることになるであろう。そして、この一連の会計システムは、社会主義的な資金計算システムとして理解されることになるであろう。

このような視点は、藤田[1980]では、以下のような文言で述べられている。「社会主義企業は全人民所有制の経済であり、その全財産は国家財産の一部をなす。国家は各企業の経営の積極性をひきだすために、国家計画にてらして、それに一定の資金を与え、生産と経営業務をすすめていく。企業は国家資金の保管と運用にたいして全責任を負っている。企業のすべての経済活動もまた、資金源泉と資金運用という二面にとりかこまれて進行するのであり、かつまた、この両面はかならず等しくなければならない。それゆえに、『資金源泉=資金運用』は企業活動のなかでの資金変化の基本公式であるばかりか、企業会計計算の基本公式でもある」と述べられている(藤田, 1980)。

さらに、以下のようにも述べられている。増減記帳法において、「資金表は企業の一定期日の資金の源泉・資金の運用と損益収支等の財務状況を総括し反映する表である。資金表が反映する資料によって、企業の資金の源泉の構成と資金の運用の分布状態を理解でき、企業の資金の運用が合理的かどうかを分析し、企業の流動資金計画の執行結果を検査することができる。それは企業が合理的に、節約的に資金を使用し、財經の規律を厳格に守ることに對して重要な意義をもっている。」(藤田, 1980)

このように、増減記帳法の社会的機能は、社会主義拡大再生産過程での資金運動の過程とその結果の認識・測定であることが理解されることが、改めて分かるのである。

本稿の第Ⅰ部で述べたように、W. A. Paton は、1920年代初頭から、Paton[1922]などにより、企業会計を資金ないし価値計算の体系として位置づけ、独創的な会計構造論を展開してきた。しかしながら、このような視点は、近代会計から現代会計への移行のプロセスにおいては軽視されてしまった。はからずも、1960年代の中国において、社会主義拡大再生産過程での資金運動の過程とその結果の認識・測定という社会的機能から、資金計算の体系が、

新たな視点から確立されることになった。

b. 増減記帳法における資金計算の特色

——2重分類的複式による会計的認識と取引分類——

本項では、まずはじめに許[2006]を参考しながら、新中国建国前後、中国の近代会計発展の段階に主に重大な政治事件を視野に入れ、それらとの関係で増減記帳の意義を明らかにすることから考察をはじめたい。

中国の会計体制は、時代と共に変化してきたことはいうまでもない。「社会主義計画経済体制」から「社会主義市場経済体制」への変遷、そして「開放・改革」の深化という中国の社会主義経済の変遷に伴って、中国の会計体制も大きく変化してきた。これらを示せば、表9-2-1のように増減記帳法は第5段階の末ごろから実施したということがわかる。

表9-2-1 中国の会計体制の変化

段 階	時 期 (何年～何年)	事 件
第1段階	1927～1949	共産党占拠地域の会計
第2段階	1949～1952	国民経済回復期の会計
第3段階	1953～1957	「一五」 ¹⁹⁾ 時期の会計
第4段階	1958～1960	「大躍進」時期の会計
第5段階	1961～1965	国民経済調整期の会計
第6段階	1966～1976	「文化大革命」 ²⁰⁾ 期の会計
第7段階	1977～	「改革・開放」 ²¹⁾ 期の会計

(許, 2006]

表9-2-1によると、増減記帳法は1964～1993年までに実施した記帳法であり、中国の社会主義の発展段階の第5段階から第7段に用いられたことが分かる。この時代の中国の企業会計では、資金運動を通して、物質生産手段の生産、分配、交換、消費などの過程およ

びそれが生み出す経済関係を反映し監督することが、会計的機能として要請された。

許[2006]の見解からも、1960年代から1970年代における中国の社会主義的な要請から、増減記帳法という資金計算システムが確立したことが改めて理解されるのである

ところで、社会主義経済における資金運動は、一定の客観的法則に照応して進行するものである。このことは、増減記帳法という資金計算システムにおける会計的な認識方法と取引分類に、極めて重要な特色を与えることとなった。この点について、再び服部[1980]の見解を手がかりとして考察していきたい。

同書では、以下のように指摘されている。「一企業からみれば、その全体の資金は、つまるところ『源泉』と『運用』という2つの側面として現われ、この両側面はつねに等しく、源泉があれば必ず行先きがある、と理解される。すなわち、これは、一つの問題の2つの側面であり、おたがいに対立し、おたがいに依存しあう関係であり、客観的に存在する必然的な法則である。」(服部, 1980)

私は、上記の見解においては、2点が特に留意されるべきだと思われる。いうまでもなく、この2点は、服部氏の見解についての注目すべき内容であるが、同時に増減記帳法の有する特色ともなっている内容でもある。

留意点の第1は、「資金運動を通して、物質生産手段の生産、分配、交換、消費などの過程およびそれが生み出す経済関係を反映し監督すること」(服部, 1980)を、会計的機能として明確に位置づけていることである。換言すれば、国営企業の経営過程を「資金の流れ」として認識し、これらを新たに確立された勘定体系により測定することが、会計的機能として位置づけられていることである。

その第2は、これらの「資金の流れ」は2側面をもつものとして理解されていることである。上記の見解における、以下の2つの見解は、企業会計の根底をなす複式簿記の「複式」の意味が、「2重分類的複式」の様式であることを明確に示している。すなわち、企業の「資金は、つまるところ『源泉』と『運用』という2つの側面として現われ、この両側面はつね

に等しい」ものであること、これらは「一つの問題の2つの側面であり、おたがいに対立し、おたがいに依存しあう関係」（服部, 1980）であるという理解が示されている。繰り返すが、これらの2点は、増減記帳法の勘定体系や会計構造を理解する際に、極めて重要である。

服部 [1980]では、さらに企業の経営過程を資金運動として認識・測定することを、企業会計の機能であるという認識を基礎として、経営過程のさまざまな側面がどのような資金運動として位置づけられるかについて、下記のような見解を述べている。

「資金の運動過程からみるならば、国民経済全体のなかでの資金運動は一般に「貨幣→生産→商品→貨幣」という軌道にしたがって循環的に動いている上昇運動である。この全体としての軌道のなかで、異なった産業はそれ自体の資金運動の形態をもつ。たとえば、商業企業の場合には、生産過程がないから、その資金運動は、「貨幣→商品→貨幣」という形態にしたがって進行する。この基本的な運行軌道をとるまき、資金運動に随伴しているそれぞれの環は、さらに多くの縦横に交錯した変化を生み出す。たとえば、貨幣形態の資金は、企業の手持現金として現われもするし、また銀行預金ないし決済過程にある企業の運用物に転化する。貨幣形態の資金から商品形態に転化するとき、一部分は商品に、他の部分は商品流通に奉仕する各種の資産、設備および必要な費用支出にかわる。商品資金がふたたび貨幣資金に転化するときには、最初の貨幣形態のほかに、利益、欠損など各種の要素が含まれている」（服部, 1980）。

服部 [1980]では、これらの理解を基礎として、会計的取引について、以下の2つの結論を導出している。

その第1は、上記の留意点で示したことであるが、「資金の流れ」とは2側面からなるものである。したがって、それらは1つの流れの2側面であるが故に、両者の間には会計等式が成り立つことである。これらについて、同書では、以下のように述べられている。

「・・・資金運動の変化とは、つねに入あれば出ありということなのであって、資金源泉がなければ資金運用もない。運用があれば必ず資金運用を生みだした源泉がある、というこ

とである。資金源泉と資金運用とは相等しいものであり、源泉が増加すれば運用も増加せざるをえず、源泉が減少すれば運用も減少せざるをえない。」(服部, 1980)

その第2は、このような認識に立つならば、会計的取引とは、

- ① 「資金形態」と「資金源泉」が、共に増加ないし減少する取引。
- ② 「資金形態」ないし「資金源泉」の間での交換取引、の2つに分類されることになるであろう。服部[1980]では、このことを、以下の文言をもって叙述している。

資金の企業への入²²⁾ ある経営資金の源泉が増加すれば、同時に経営資金の運用もまた増加する(図の9-2-2の①を参照)(服部, 1980)。

(一) 資金の企業からの出²³⁾ ある経営資金の源泉が減少すれば、同時に経営資金の運用もまた減少する(図の9-2-2の②を参照)(服部, 1980)。

(二) 資金源泉間の転化²⁴⁾ ある経営資金の源泉が増加すれば、別の資金源泉は減少する(つぎの図の9-2-2の③を参照)(服部, 1980)。

(三) 資金運用形態の転化²⁵⁾ ある経営資金の運用が増加すると、別の経営資金の運用が減少する(図の9-2-2の④を参照)(服部, 1980)。

(四) 資金運用形態の転化¹⁸⁾ ある経営資金の運用が増加すると、別の経営資金の運用が減少する(図表5-2の④を参照)。(p. 23)

服部氏は、これらの取引の分類の理解を基礎とすれば、実際の企業の業務活動は適切に会計情報化されると指摘している。

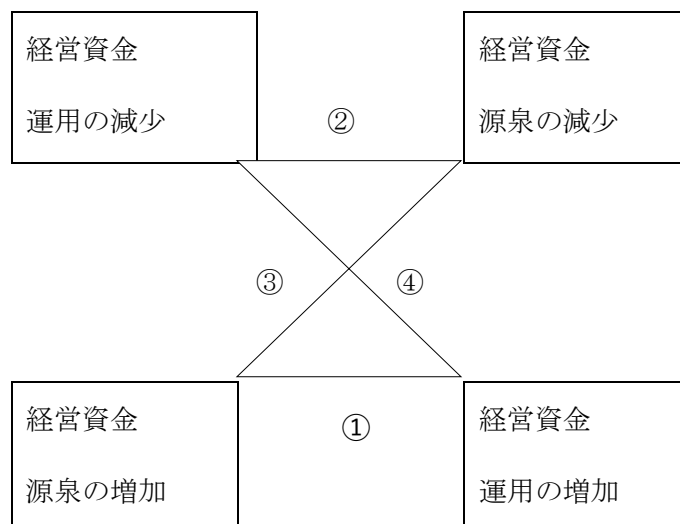


図9-2-2 会計的取引の分類 (服部, 1980)

以上、本項で明らかにしたように、増減記帳法という資金計算システムは、社会主義で要請される会計的機能にしたがって構築されるために、「2重分類的複式」という認識法がとられていること、そして取引の分類もこの認識法の基礎の上に展開されていることである。では、このような認識法や取引分類が確立されるならば、具体的にどのような勘定が用いられることになるのであろうか。そして、それらの勘定体系はどのようになるのであろうか。そして、どのような特色と問題点を有するであろうか。次項では、これらの点について考察をすすめていきたい。

9. 3 資金計算システムと勘定体系

——増減記帳法の特色と問題点との関連で——

服部 [1980], pp. 24-25 では、国営商業企業の勘定分類表が示され(表の9-3-1)、その特色をも明らかにされている。服部氏は述べる。

「表の9-3-1の科目分類の状況からわかるように、それぞれの現有財産、債権および費用支出はひとしく資金運用系科目に属しており、国家投資とそれぞれの債務さらにまた収入

および収益とは、資金源泉系科目に属している。そして、このように科目を分類した後は、債権・債務科目を分けて設け、損失・収益科目を分けて設け、できるかぎり共通性をもった科目を使用しないようにしている」（服部, 1980）。

「このような勘定分類の長所は、反映する経済業務の内容と概念が比較的是っきりとし、科目設置の重なりが減少し、作業量も共通性をもった科目を設ける場合よりも簡略化することである」（服部, 1980）。

このように、増減記帳法においては、西洋式複式簿記とは異なり、『増加』、『減少』でもって経済活動を反映するもの」という記帳原則が貫かれ、勘定体系が確立されている。表9-3-1で示している勘定分類表を見るならば、増減記帳法の勘定体系の概要が理解できるように思われる。

私見によれば、この勘定体系においては、注目すべき特色と問題点が表れているように思う。すなわち、社会主義的な国営企業の増加と発展のために、一般的な中国の人民の理解と記帳のしやすさが配慮されたためであろうか、勘定科目の簡素化が行われていることである。たしかに、類似する勘定科目が簡素化されることは、理解しやすい記帳法の確立には寄与するように思われる。

しかし、資金の調達源泉と運用形態という本来性質の異なった勘定を、記帳原則を統一し簡略化するならば、大きな問題が生じるように思われる。それは、収益の実現による貨幣流入の記入（借記）と収益発生の記入（貸記）が、同質的なものと理解されやすくなることである。あるいは、資金調達による資本ないし負債の増加の記入（貸記）と調達された資金増加の記入（借記）が、同質的なものと理解されやすくなることである。

さらに、このような勘定体系は、利害関心の高さから分離派生されて多様に設定された勘定を簡略化することによって、会計情報利用者の利害関心に応えた会計情報の提供が難しくなる可能性を有することである。

表9-3-1の第1系列の（2）に着目したい。西洋式複式簿記に慣れたものならば、これ

らは「貨幣の流入」の記帳であり、資産の増加として認識されるものであると理解するであろう。しかし、一般的な中国の人民は、この項目を収益の増加と混同する可能性は高いと思われる。同表に現れる「商品売上」や「財産評価益」という用語の使用は、既にこのような混同を生じていることを表しているようにも思われる。

以上、本節では、増減記帳法の記帳原則と勘定体系につき、服部[1980]を手がかりとして考察をすすめてきた。増減記帳法は、社会主義的な国営企業の増加と発展のために、一般的な中国の人民の理解と記帳のしやすい特性を持つけれども、その勘定体系を見るならば、会計情報利用者の利害関心に応えた会計情報の提供に問題が生ずる可能性を有することをも理解されたのである。

表 9-3-1 国営商業企業の勘定分類表

第1系列 資金源泉および収入	
(1) 資金源泉科目	医薬福利基金
交付流動資金	固定資産再設置・更新資金
個人出資金	固定資産
管理代行組合商店出資金	商品仕入・売上価格差額
管理代行組合商店法定積立金公益金	生産物実際原価と計画原価との差額
商品流通借入金	利潤
決算借入金	所属機関の上納利潤
農業副産物予定購入借入金	国庫(上級)欠損補助
源泉系経過勘定(未払金、仮受金、買掛金)	(2) 経営収入科目
未処理財産過剰	商品売上
利潤留保準備金	飲食サービス営業収入
固定資産減価償却基金	その他の業務収入
大修理基金 借入金	財産評価益

	営業外収入
第2系列 資金運用および支出	
(1) 資金運用科目	農産副産物予定購入金
未着商品	未処理財産損失
未達商品	専用基金財産
在庫商品	未決済帳簿金額
商品価格調整差額	固定資産
原材料	国庫（上級）上納利潤
仕掛品	利潤を抵当とする支出項目
包装用品	国庫への上納減価償却基金
消耗品	所属機関欠損の補助
資材・物品	(2) 経営支出科目
未経過費用	商品流通費（細目省略）
手持現金	生産管理費
小口準備金	飲食サービス費用（細目省略）
銀行預金	貯蔵・運送業務費
専用基金銀行預金	税金
銀行委託取立金	商品価格調整差額
運用系経過勘定（未収金、仮払金、売掛金）	財産損失（細目省略）
	営業外支出

(服部, 1980)

第10章 小 括

本稿の第Ⅱ部では、中国の増減記帳法に関する日中の文献を手がかりとしながら、新たな資金情報システムの構造と報告の可能性について考察してきた。このような考察の意義は、本稿の第Ⅰ部で論じたように、Gilman の見解やそれ以降の会計学的なパラダイムにおいては、企業会計を資金計算システムとして体系化する試みは継続になされず、さらに会計情報に「精通しない」情報利用者に有用なシステム構築において、いくつかの問題点を有していたためである。私見によれば、このような2つの問題を解決する糸口は、増減記帳法の会計構造論の中に見いだすことが出来るように思われた。

第Ⅱ部の第6章では1960年代に中国の企業で使われ始めた増減記帳法の生成と発展について、これらの登場以前の中国の記帳法の歴史と増減記帳法の生成期の2つに分けて考察した。さらに、第7章では、まずもって、木戸田[1995]と杉本[1991]を手がかりとして、増減記帳法を分析するアプローチ方法（分析視角）について考察した。その後、服部[1980]などを手がかりとして、増減記帳法に求められた社会的な機能について考察した。これらの2つの章は、第Ⅱ部の基礎的な考察である。

第8章と第9章では、中国の増減記帳法の原書とわが国の代表的な研究を手がかりとして、増減記帳法とはどのような記帳法であり、どのような特色と問題点を有するかについて考察をすすめてきた。このうち第8章では、以下の4つのことが明らかになった。

1. 増減記帳法は、企業の資金計算を体系的に行い、伝達するシステムである。
2. その記帳システムにおいては、資金の運用形態 = 資金の調達源泉 という恒等式に基礎を置きながら取引を分類する記帳原則が用いられる。この記帳原則にしたがい、伝票も起票される。
3. しかるに、この記帳システムにおいては、複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考え、西洋式複式簿記における貸借記入の原則を排し、増加と減少を左右記入の重要な要素としている。

4. 伝票から決算財務諸表が作成される簡略的なシステムが採用されているが、これも西洋式複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考えたものである。

第9章では、服部[1980]を手がかりとしながら、改めて社会主義企業における会計機能とも関連させながら、増減記帳法の記帳原則と勘定体系について光をあて、この資金計算システムの特色と問題点を明らかにした。増減記帳法では、社会主義で要請される会計的機能にしたがって構築されるために、「2重分類的複式」という認識法がとられていること、そして取引の分類もこの認識法の基礎の上に展開されていることが明らかになった。

欧米の近代会計と現代会計では、会計構造を資金計算システムとして位置づけ、発展させる理論は、継続的に発展することはなかった。このために、現代会計において、いくつかの問題点が生じていた。このような問題点は、1960年代からの社会主義中国の社会的要請に応える形で構築された増減記帳法において、理論的に純化され、発展したのである。

しかしながら、増減記帳法の勘定体系を見ると、いくつかの問題点も生じていた。すなわち、一般的な中国の人民の理解と記帳のしやすさに配慮して勘定科目の簡素化が行われているが、資金の調達源泉と運用形態という本来性質の異なった勘定を簡略化しすぎたために、いくつかの問題が生じていた。

たとえば、収益の実現による貨幣流入の記入（借記）と収益発生の記入（貸記）が、同質的なものと誤解されやすい表記となっていた。あるいは、資金調達による資本ないし負債の増加の記入（貸記）と調達された資金増加の記入（借記）が、同質的なものと理解されやすい表記となっていた。

このように、増減記帳法は、社会主義的な国営企業の増加と発展のために、一般的な中国の人民の理解と記帳のしやすい特性を持つけれども、その勘定体系を見るならば、会計情報利用者の利害関心に応えた会計情報の提供に問題が生ずる可能性を有することを理解されたのである。

終章 本稿のまとめ

本稿の課題は、近代会計（20世紀初頭から1970年代）と現代会計（ほぼ1980年代から今日）までの代表的な会計学説における会計構造論を、それぞれの理論のキーワード（基礎的概念）に着目しながら分析をすすめ、各々の理論の特色と問題点を明らかにすること、さらにこれらの問題点を解決する糸口を、Gilmanの会計構造論と中国の「増減記帳法」にもとめて考察をすすめることであった。

その際には、本稿の第Ⅰ部においては、アメリカの近代会計と現代会計における会計構造論は、「貸借対照表中心観」か「損益計算書中心観」かという2つの視点のいずれかに分類されるという特色を有すること、さらに現代会計は貸借対照表中心観に基礎をおいた「公正価値会計」を標榜していることなどを視野に入れながら、Gilman理論を手がかりとして、貸借対照表等式を基礎におく新たな会計構造論の可能性について論じてきた。

さらに、本稿の第Ⅱ部においては、中国の増減記帳法に関する日中の文献を手がかりとしながら、新たな資金情報システムの構造と報告の可能性について論じてきた。何故ならば、Gilmanの見解やそれ以降の会計学的なパラダイムにおいては、企業会計を資金計算システムとして体系化する試みは継続に発展させる試みはなされず、さらに会計情報に＜精通しない＞情報利用者に有用なシステム構築において、いくつかの問題点を有していたと思われるためである。

本稿では、このような問題を解決する糸口を、増減記帳法の会計構造論の中に見いだした。すなわち、この会計情報システムでは、企業会計を貸借対照表中心観に立ちながら資金情報システムとして位置づけつつ体系化し、独自の会計報告ないし伝達のシステムを構築していた。このようなシェーマこそ、最終的に近代会計と現代会計の問題点を解決する糸口となるように思われる。なお、本稿では企業会計を一種のコミュニケーション・システムとして位置づけ、記号論における意味論的分野と語用論的分野の考察の方法を用いながら考察をすすめてきた。

本稿の第Ⅰ部では、(収益・費用中心観に基盤をおく)近代会計および(資産・負債中心観に基盤をおく)現代会計が持っているいくつかの問題点を解決する糸口を探るために、企業会計の一般的な基礎的概念(ないしそれらの変遷)の特色と問題点を明らかにする試みを行った。

第Ⅰ部の第1章では、分析視角と考察の意義などを明らかにしてきた。第2章では、Gilman などの20世紀中ごろまでのアメリカ会計理論を考察する際の手がかりをえるために、企業会計の一般的な基礎理論の基礎的概念を明らかにすると共に、記号論的な視点に立ちながら、これらの特色と問題点を明らかにしてきた。

さらに、第3章では、資産・負債中心観などの現代会計の問題点を解決する糸口を探るために、Gilman の会計理論に光をあてながら考察をすすめてきた。

これらの本章の考察から明らかになったように、「期間損益の2重計算」や期間損益を介した「貸借対照表と損益計算書の連携(ないし関係)」などは、20世紀中ごろまでのアメリカでは会計的基礎的概念となっていたわけではない。この時代の会計的基礎的概念は、期間損益は資本勘定の補助的勘定である損益勘定で計算され、その要約が損益計算書に表示されるというものであった。そして、貸借対照表は名目勘定の締切後に、資産・負債・資本の残高を集計する形で作成されるというものであった。これらの論理的状況は、“期間損益が2重に計算される”という近代会計の「理念」は、企業会計の普遍的な基礎的概念とはなりえないことを示していた。

すなわち、Gilman などの20世紀中ごろまでのアメリカの会計学者は、貸借対照表を中心として資産概念と負債概念を重視しながらも、西洋式複式簿記の機構と首尾一貫したそして有機的な関連性をもたせながら論理を展開していたのである。第Ⅰ部で考察した Gilman の会計思考は、現代会計のさまざまな問題を解決する糸口を、今なお与えてくれると結論づけることができよう。

本稿の第Ⅱ部では、中国の増減記帳法に関する日中の文献を手がかりとしながら、新たな

資金情報システムの構造と報告の可能性について考察してきた。このような考察の意義は、本稿の第Ⅰ部で論じたように、Gilman の見解やそれ以降の会計学的なパラダイムにおいては、企業会計を資金計算システムとして体系化する試みは継続になされず、さらに会計情報に「精通しない」情報利用者に有用なシステム構築において、いくつかの問題点を有していたためである。

第Ⅱ部の第6章では、増減記帳法の生成と発展について、これらの登場以前の中国の記帳法の歴史と増減記帳法の生成期の2つに分けて考察した。さらに、第7章では、まずもって、木戸田[1995]と杉本[1991]を手がかりとして、増減記帳法を分析するアプローチ方法（分析視角）について考察した。その後、服部[1980]などを手がかりとして、増減記帳法に求められた社会的な機能について考察した。

第8章と第9章では、中国の増減記帳法の原書とわが国の代表的な研究を手がかりとして、増減記帳法とはどのような記帳法であり、どのような特色と問題点を有するかについて考察をすすめてきた。このうち第8章では、①増減記帳法は、企業の資金計算を体系的に行い、伝達するシステムであること、②資金の運用形態 = 資金の調達源泉 という恒等式に基礎を置きながら取引を分類する記帳原則が用いられ、これらにしたがい、伝票も起票されていること、③複式簿記に精通しない会計情報の作成者と利用者の利便を考え、西洋式複式簿記における貸借記入の原則を排し、増加と減少を左右記入の重要な要素としていること、④伝票から残高試算表を経由して、決算財務諸表が作成される簡略的なシステムが採用されていること、などの特色を有することが理解された。

第9章では、服部[1980]を手がかりとしながら、社会主義企業における会計機能とも関連させながら、増減記帳法の記帳原則と勘定体系の特色と問題点を明らかにした。増減記帳法では、社会主義で要請される会計的機能にしたがって構築されるために、「2重分類的複式」という認識法がとられていること、そして取引の分類もこの認識法の基礎の上に展開されていることが明らかになった。しかしながら、記帳の簡略化のために、いくつかの問題点も

生じていることが明らかになった。

したがって、これらの増減記帳法のいくつかの問題点を考慮に入れながら、従来の Gilman などの会計構造論と中国の「増減記帳法」を再吟味するとともに新たな会計構造論を提示していく必要があるように思われる。

このような基礎的な試みを行うことによって、はじめて、近代会計（20 世紀初頭から 1970 年代）と現代会計（ほぼ 1980 年代から今日）までの代表的な会計学説における会計構造論の理論の特色と問題点を明らかにする糸口となりうる。新たな会計構造論を構築することになることが可能になると思考される。

したがって、新たな会計構造論を構築する基礎とすべく、現・近代の企業会計の構造の基盤とは何かを、意味論的アプローチを採用しながら考察するとともに、Gilman の会計構造論と中国の「増減記帳法」の歩みに、従来とは異なった視点から光をあてることにより、新たな会計構造論について考察していくことが、私の次の課題となる。

注 記

- 1) 都市機能の重要な要素として、商業機能が位置づけられるであろう。ここにおいて、社会的に商業機能が安定的に機能するためには、確立された企業の情報システム（つきつめて言えば<資金情報システム>）の確立が必要である。本稿は、都市機能を機能させる企業の情報システムに光をあて考察をすすめていきたい。
- 2) 貸借対照表や損益計算書の報告様式には、「勘定式」と「報告式」の2種類が存在している。複式簿記の機構にしたがい作成される、基本的な財務諸表の形式は、「勘定式」であることは言うまでもない。しかしながら、複式簿記の貸借記入の原理や仕訳規則を理解しない会計情報利用者には、「勘定式」の財務諸表を適切に理解することは難しい。
 そこで、財務諸表の貸借の記載内容を、左右の2欄ではなく、上下に並べて記載する「報告式」の財務諸表が工夫された。現在では、ほとんどの公表される財務諸表は「報告式」をとっている。複式簿記の原理に精通しない会計情報利用者にとっては、「報告式」の財務諸表の方が理解しやすいのである。
 ここで一つ注意せねばならないことがある。「報告式」の財務諸表を作成するならば、一般的な複式簿記における勘定記入の原理は必要とされないことである。そして、この原理を導入するならば、複式簿記の原理に精通しない会計情報利用者も、記帳が簡単に出来ることとなるであろう。中国の増減記帳法では、この点で多くの工夫がなされているのである。したがって、増減記帳法において作成される財務諸表は、「報告式」のみである。
- 3) 記号論では、一般的に、意味論的分野の考察（意味論的考察）、構文論的分野の考察（構文論的考察）、そして語用論的分野の考察（語用論的考察）という3つのアプローチが用いられる。意味論的考察とは、記号とその指示対象との関係に光をあてながら考察するアプローチである。構文論的考察とは、記号と記号との関係に光をあてながら考察するアプローチである。語用論的考察とは、記号とそれらを用いる人間との関係に光をあてながら考察するアプローチである。本稿では、意味論的考察と語用論的考察を中心として、考察をすすめていきたい。
- 4) したがって、本節の内容は、本稿の3. 2の内容と一部重複する。
- 5) 第1部では、「基礎的概念」を、「ある一時代の人々のものの見方・考え方を根本的に規定している概念的枠組み」という意味で用いる。したがって、第1部の「基礎的概念」とIASBの「概念フレームワーク」とはほぼ同一の意味で用いられているが、企業会計の領域において「概念フレームワーク（概念的枠組）」はFASBないしIASBなどの提示した考え方を示すことが一般的である。

- 6) 資産・負債中心観及び収益費用中心観については上野 [2008] pp. 48-51 に詳述されている。
- 7) 会計数値とは、測定に用いる数値の基準によって変化してくる。貸借対照表に示される資産・負債・資本の測定基準は取得原価主義と時価主義である。取得原価主義とは商品を取得した過去の時点での価値を基準とするものである。それに対して、時価主義は現在時点での価値を基準とするものである。
- 8) 損益計算書に示される収益・費用の測定基準は現金主義・実現主義・発生主義である。これらは、完成した商品を測定するときに収益を認識するものであり、測定の基準によって分かれている。現金主義は現金が入ってきたときに認識する。企業の中にお金が入ってきた際に認識するため3つの主義の中で最も財務安全性が高く、保守主義の原則ともされている。
- 9) 矢野[2016]では、1850年代を中心とするC. C. Marshの理論的変遷について検討されている。同稿では、Marshは1859年の著書において、期末資本の2重計算の会計思考を確立させたことが指摘されている。
- 10) 張以寛氏は、代表的な著作である張[1981]（『増減記帳法』）、張[1981]（『増減記帳法十五年』）、および張[1984]（『増減記帳法研究』）などで、「増減記帳法」について論じた。
- 11) 中国では、「借貸」簿記法と、貸借の用語法が逆になる、高寺氏の著作では、この用語を用いている（p. 1）本稿では、西洋式複式簿記という用語で統一する。
- 12) たとえば、服部俊治氏、津谷原弘氏、馬場克三氏、藤田昌也氏、および西村明氏などが掲げられる。
- 13) 以下は、石・根本[1996] , pp. 4-6による。「龍門帳」の特徴は、経営で発生した全部の経済業務を性質の相違によって「^{収入}進」、「^{支出}繳」、「^{預り}存」、「^{貸借}該」の4つの大類に区分するところにある。業務が発生した時に、業務の性質によって相応する大類に入れて、計算する。4つの大類では、進類は収入の性格を持つ全部の業務を含み、繳類は支出の性格を持つ全部の業務を包含する。存類は全部の財産、貨物および対外債権を含み、該（別称は「欠」、「除」である）類は資本と外部からの債務を含むと規定している。各大類は、さらに詳細に細目に分けられ、現在の会計科目になっている。これらの明細項目は「鋼頭」と呼ばれ、それぞれ顧客の預りと借り、財産物資、経営損益、資本主の資本などの項目の内容を記入する。

- 1 4) 以下は、石・根本[1996] , pp. 6-8 による。清代に、民間工・商業界の中で流行した「四脚帳」は清代会計の中で最も特色のある中国式複式記帳法である。この記帳法は経済事象の収入方（来帳）と支出方（去帳）による帳簿処理を同様に重視し、また、「来あれば必ず去あり、来、去は必ず等しい」という記帳原則に従う。「四脚帳」には、現金および帳簿間の転記関係に対して、収入方（来帳事項）が帳簿あるいは会計報告書の上欄（上半部分）に記録され、“天”（あるいは“天方”）と呼ばれ、支出方（去帳事項）の内容が帳簿または会計報告書の下欄（下半部分）に記入され、“地”（あるいは“地方”）と呼ばれる。閉帳する時に、会計報告書の上欄と下欄開の合計数字は合致すべきであり、すなわち、“天”と“地”が合致すれば、帳簿の記録は正確であることを示し、合致しなければ、帳簿記録は誤りであることを示す。この記帳法のキーワードは“天”と“地”の合致であるから、したがって、“天地合帳”とも呼ばれる。「四脚帳」の使用帳簿は「草流」「細流」および「総清帳」の三種類がある。草流水帳（草流）は経済事象の発生順序に従って、順番に記録し、今日の記帳証港（備忘録）の役割を果たし、各種の日記帳の根拠である。細流水帳（細流）は記録内容によって分設され、通常、「銀清簿」（現金の収支事項を専門に記録する日記帳）、「貨清簿」（商品の仕入と売上事項を記録する日記帳）および「日清簿」（企業間の業務を専門に記録する日記帳）などがある。総清簿は企業のすべての営業活動内容を総合的に反映する1つの総簿として設けてもいいし、業務内容によって若干冊の総簿に分けて設けてもいい。例えば「交関総簿」、「貨物総簿」および「雑項総簿」などがある。総清簿の記録内容は各種の日記帳から転記されるのである。
- 1 5) 許[2006], p. 98 では、「大躍進運動」とは、1958年5月の中国共産党第8回2次会議において許決された社会主義建設政策によって引き起こされた運動のことである。その内容は、15年間あるいはさらに短い期間内で、主要工業製品の生産量が当時のイギリスのそれに追いつき、追い越すように共産全党と全国民を総動員したものである。
- 1 6) 社会主義革命は「プロレタリア革命」または「プロレタリア社会主義革命」とも呼ばれる。Karl Heinrich Marx 主義では、資本主義の発展により矛盾が増大すると、社会革命（社会主義革命、共産主義革命）が発生し、新しい無階級社会である共産主義社会が生まれ、それは資本主義社会における内部矛盾の発展の避けられない結果であり、人類の歴史の中で最も広範で、深く、そして最も徹底的な革命である。中国の社会主義革命とは、1949年に新中国が設立されてから1956年にかけて3つの主要な変革が基本的に完了した

時期を指し。3つの主要な変革の基本的な完了は、中国国民による社会主義革命の完了と基本的な社会主義システムの確立を示した。

- 17) 本章は、服部[1980]の訳を参考にしながらも、現代の企業会計の思考になじむと思われる、新たな訳をふしている。
- 18) 服部[1980]では、資金運用という翻訳だが、私の翻訳は資金占用になる。すなわち、第8章は資金占用になっている。
- 19) 許[2006], p. 98 では、「一五」は、中央政府の直接管理の下、1953年から1957年までの5年間に国民経済を発展させる計画経済政策であり、中国の社会主義計画経済体制を象徴する政策であった。中国政府は、1953年に第一次5ヵ年計画を実施していた。
- 20) 文化大革命（ぶんかだいかくめい）とは、中華人民共和国で1966年[2]から1976年まで続き、1977年に終結宣言がなされた、中国共産党中央委員会主席毛沢東主導による文化運動である。全称は無産階級文化大革命と呼ばれている。
- 21) 中国の改革開放とは、中華人民共和国の鄧小平の指導体制の下で、1978年12月に開催された中国共産党第十一期中央委員会第三回全体会議で提出、その後開始された中国国内体制の改革および対外開放政策のこと。
- 22) 服部[1980], p. 22 では、たとえば、国家が企業に流動資金を交付し、それが銀行に預け入れられるとき、企業の「流動資金」は増加し。同時に「銀行預金」もまた増加する。もし企業が銀行からの借入金によって商品を購入するならば、一方で「銀行借入金」が増加し、他方では「在庫商品」も増加する。
- 23) 服部[1980], p. 22 では、たとえば、国家が企業の余分な流動資金を吸収する場合には、企業の「流動資金」が減少し、同時に「銀行預金」（あるいはその他の運用勘定）も減少する。また、もし企業が商品を売却し、その代金でもって銀行借入金を返済したならば、「銀行借入金」が減少し、同時に「在庫商品」もまた減少する。
- 24) 服部[1980], p. 22 では、たとえば、国家が企業に交付した流動資金を企業が銀行借入金を返済するのに用いるならば、「流動資金」は増加し、「銀行借入金」は減少する。またもしも企業が銀行借入金によって供給単位に対する未払金（買掛金）を返済するならば、「銀行借入金」は増大し、未払金（買掛金）は減少する。
- 25) 服部[1980], p. 23 では、たとえば、企業が銀行預金で商品を購入すれば、「銀行預金」は減少し、「在庫商品」は増加する。また企業が現金で経費を支払えば、「手持現金」は減少し、「商品流通費」は増加する。

参 考 文 献

- 青柳 文司 『アメリカ会計学』 中央経済社 [1987], pp. 204-218.
- 上野 清貴 『財務会計の基礎』 中央経済社 [2008], pp. 48-51.
- 袁 瑾堡 「会計の発展」 石人瑾・根本光明編著『中国及び日本の会計・監査制度』, 中央大学出版部, 1996:石人瑾・根本 [1996], pp. 1-55.
- 許 霁 「中国統一会計制度についての一考察 (1)」, 福山大学, 『福山大学経済学 論集』, 第 31 卷第 3 号, 2006:許 [2006], pp. 97-100.
- 「中国統一会計制度についての一考察 (1・完)」, 福山大学, 『福山大学経済学論集』, 第 32 卷第 1 号, 2007:許 [2007], pp. 156-161.
- 木戸田 力 『複式簿記システム—会計測定の方法と構造—』 創成社 [2001], pp. 24-26.
- 『会計測定論の再構築—意味論的考察を中心として—』 同文館 [1995], pp. 65-66.
- 「期間損益 2 重計算の『理念』への道—森田熊太郎と下野直太郎の簿記会計理論—」 産業経理協会『産業経理』, 第 75 卷第 1 号 [2015], 木戸田 [2015], pp. 4-13.
- 『会計測定論の再構築—意味論的考察を中心として—』 同文館 [1995], pp. 65-66.
- 「企業会計システムのパラダイム」 高橋和幸編著『企業会計システムの現状と展望—会計記号論を視野に入れつつ—』, 五絃舎 [2017]: 木戸田 [2017], pp. 2-14.
- ・井上 健史 『会計測定構造における資金計算の位置づけ—W.M.Cole の先駆的業績の再評価を中心として—』 東北大学経済学会 研究年報『経済学』 第 55 卷第 2 号 [1993], pp. 125-127.
- ・矢野沙織 「企業会計のパラダイム・シフト—『期末資本 2 重計算』と会計的 Code の形成—」, 財務会計研究 第 13 号, 2019:木戸田・矢野 [2019], pp. 62-69.
- 久野 光郎 『ギルマン会計学 (下巻)』 同文館 [1972-b], pp. 951-954.
- 桜井 久勝 『会計学入門』 日経文庫 [2010], pp. 55-57.
- 集 思 『企業財務準則』, 温州市鹿城区財務局出版, 1993:集 [1993], pp. 6-7.
- 『談増減記帳法』, 中国財政経済出版社, 1966:集 [1966], pp. 15-72.
- 『会計理論の探求—会計情報システムへの記号論的接近—』

- 同文館 [1991], pp. 31-48.
- 高寺 貞男 「中国の新しい増減簿記法の構成分析」, 京都大学, 『京都大学経済学論集』, 第102巻第3号, 1968:高寺[1968], pp. 155-170.
- 张 以宽 『増減記帳法研究』, 光明日報出版社, 1984: 张[1984], pp. 46-57.
- 津谷 原弘 『中国会計発展史綱 (上)』, 文眞堂, 1988:津谷[1988], pp. 188-191.
- 服部 俊治 『中国簿記の研究』, 同文館. 1980, 服部: [1980], pp. 17-26, pp. 146-147, pp. 205-218.
- 日野 修造 『簿記会計入門』 五絃舎[2013], p. 44.
- 藤田 昌也 「中国増減記帳法の論理」 西南学院大学, 『商学論集』, 第25巻第3号, 1978年: 藤田[1978], p. 254.
- 矢野 沙織 「Marsh 簿記理論における概念と計算構造の変遷—会計的認識と利益観に着目して—」 産業経理協会 『産業経理』 第76巻第3号[2016], pp. 150-155. 羅 賢樹 『増減記帳法の研究 1』, 神戸商科大学経済研究所, 1991:羅 [1991], pp. 35-40.
- 和田 博志 「終章 会計記号論の現状と課題」, 高橋和幸編著 『企業会計システムの現状と展望—会計記号論を視野に入れつつ—』, 五絃舎, 2017:和田[2017], p. 183.
- Folsom, A. M., *Logic of Accounts*, A. S. Barnes and Company, 1873年:Folsom [1973]. (復刻版, 洋学堂書店, 2005年) (冏師民嘉抄訳『簿記法原理』, 甘泉堂, 1882年:冏師[1882]).
- Gilman, S., [1939], *Accounting Concepts of Profit*: The Ronald Press Company. 1939: Gilman[1939], pp. 30-38. (久野[1972-a]参照) .
- Hatfield, H. R., *Modern Accounting*, D. Appleton and Company. 1918:Hatfield[1918]. (松尾[1971]参照) .
- Ogden, C. & Richards, I., *The Meaning of Meanings*, N. Y., Harcourt Brace, 1923, Ark Paperbacks: Ogden & Richards[1923], (石橋[1967]参照) .
- Paton, W. A. [1922] *Accounting Theory*, Accounting Study Press, 1922, Scholars Book [1973], pp. 7-9.
- and Littleton, A. C. [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association Monograph No. 3. (中島省吾訳 『会社会計基準序説』 森山書店、[1958]), pp. 220-241.
- Sprague, C. E., *The Philosophy of Accounts*, 1907, Scholars Book: Sprague[1907].