

[論文]

経営計算システムに関する一考察

大 澤 一 雄

〈目 次〉	第1節	はじめに
	第2節	損益計算システム
	第3節	損益計算システムと経営計算システムの結合
	第4節	おわりに

第1節 はじめに

本稿においては簿記システムの基本的な内容を第2節の損益計算システムにおいて検討し、第3節において損益計算システムと経営計算システムの結合についての考察をすすめる。

第2節 損益計算システム

ハンス・マルティン・シェーンフィールド (Hans-Martin Schönfeld)¹⁾は、「帳簿記入の根本原則 (die Grundprinzipien der Buschhaltung)」として、「あらゆるビジネス (alle Geschäftsvorfälle) を余すところなく把握する²⁾」ことであると指摘している。こうしたビジネスの記帳 (verbuchen) が外部と内部のそれぞれの証拠資料 (der Beleg) に基礎を置き、こうした証拠資料が存在していない場合には、シェーンフィールドが主張している「根本原則」が不完全な、すなわち、「余すところなく把握する」ことが不完全なものになるものと主張している。証拠資料に基礎を置く帳簿記入それ自体は「二つの勘定に同時に記帳する (die gleichzeitigen Verbuchung) 原則³⁾」とシェーンフィールドが主張している「複式簿記 (die doppelte Buchhaltung)」の記帳手続きを経ること、すなわち、仕訳手続きによって勘定への計上が行われることになる。

すなわち、証拠資料が単に存在するのではなく、企業活動の内容を表示している資料が記帳手続きによって、複式記帳による勘定記入によって、企業活動の状況把握の基礎となることが示されているものと考えられる。勘定への計上は、このような仕訳手続きと仕訳手続きに基づく勘定への転記手続きによって、企業活動・ビジネスが把握されることになる。シェーンフィールドが主張しているような「あらゆるビジネス (alle Geschäftsvorfälle)」を把握する場合には勘定の存在していることが前提とされているものと考えられる。そして、勘定への計上そのものが「同時に記帳すること (die gleichzeitigen Verbuchung)」であると指摘されていることは、一つの証拠資料に基づいた記帳手続きから複数の勘定への計上が行われることを意味しているものと考えられる。企業が行うビジネスは、会社創立の資金調達項目を取り扱うものであり、その場面においては資本金勘定^①と資金調達項目を表す勘定が活用されることになる。さらに、このような資本金勘定に収容される資金とは異なる特質をもつ資金調達を表すものとしての一定期間を経た後に、資金提供者に返却されることを意味するものとしての負債項目^②が考えられる。企業は調達した資金を基礎にしてビジネスを行うことになる。こうした段階における資金のフローを取り扱う勘定の関係を、シェーンフィールドは以下のように示している⁴⁾。

流動資産項目	
自己資本+負債	

設備資産項目	
自己資本+負債	

自己資本	
	① 資金調達項目

負債勘定	
	② 資金調達項目

つまり、自己資本勘定と負債勘定の貸方に計上されている証拠資料に基づき計上額は、流動資産項目勘定と設備資産項目勘定の借方に計上されている金額と同額とならなければならない。このことは流動資産項目勘定が自己資本勘定から構成され、設備資産項目勘定が負債勘定

から構成されているものと考えすることは不可能である。企業のビジネス・プロセスは資金調達項目を同一のものとする場合においても、資本金と負債としてのそれぞれの特質がことなっている場合には、そのことを表している証拠資料から仕訳手続きの段階での自己資本・負債勘

1) 本稿において、以下ではシェーンフィールドのみで示すこととする。
 2) Grundlagen des Rechnungswesens S.22 Hans-Martin Schönfeld C.E. Poeschel Verlag Stuttgart.
 3) ebenda. S. 23
 4) ebenda. S. 23

定の選択が行われる。調達された資金のすべてが流動資産項目にプールされた後に、保有されている資金の一部が設備資産の購買によって、すなわち、取得された設備資産項目の金額が流動資産項目から差し引かれる。この差し引かれた金額と同額の設備資産項目勘定への計上が完了することになる。資本金勘定の貸方に計上されている金額よりも大きな金額を設備資産項目において計上されている場合には、流動資産項目が負債勘定を根拠としているものと考えることが可能となる。そして、設備資産項目勘定の借方計上額が自己資本勘定と負債勘定から構成されることになる。反対に、設備資産項目勘定の計上額が資本金貸方計上額よりも小さい場合には、流動思案項目が自己資本と負債項目から構成されているものと

考えることが可能となる。このような資金調達項目を基礎にした自己資金勘定・負債勘定と資金の運用形態を表示する流動資産項目勘定・設備資産項目勘定のそれぞれの計上根拠を考えることが可能となる。こうした自己資金勘定・負債勘定・流動資産項目勘定・設備資産項目勘定の四つの勘定は「複式簿記」を基礎に計上されていることが、シェーンフィールドが主張している「同時に記帳すること (die gleichzeitigen Verbuchung)」であることから、以下のような、これら四つの勘定から誘導法によって、すなわち、資金調達項目と資金運用形態を収容する貸借対照表に計上されることを通して、企業の財産状態が一覧することが可能となる。

流動資産項目		自己資本	
自己資本+負債	貸借対照表	貸借対照表	① 資金調達項目
設備資産項目		負債勘定	
自己資本+負債	貸借対照表	貸借対照表	② 資金調達項目
貸借対照表			
流動資産項目	自己資本		
設備資産項目	負債勘定		
借方合計額	貸方合計額		

四つの勘定が証拠資料に基づき計上されていることに対して、貸借対照表への振替手続きは、各勘定の残高を計上することになる。つまり、企業のビジネスから、把握された勘定残高を決算の時点での振替手続きによる財産状態の把握が可能となる。このような把握することは、上記の貸借対照表の借方合計額と貸方合計額が同額となることによって達成される。この貸借対照表においては、借方合計額から、自己資本の金額と差し引くことによって負債勘定の残高が算定可能となる。また、借方合計額から、負債残高を差し引くことによって自己資本の金額が算定されることになる。こうした貸借対照表の借方計上額と貸方計上額の関係に関して、シェーンフィールドは以下の算定式を提示している⁵⁾。

$$A - P = K \text{ (Aktiva - Passiva = Eigenkapital)}$$

この算定式は、これまでみてきたような証拠資料に基づいてビジネスの内容が仕訳・勘定への転記のプロセスにおいて作成された記録文書 (die Aufzeichnungen) の蓄積を貸借対照表において一覧することから構成されている。勘定からの誘導法を活用することは、企業のビジネスを、ビジネスとして認識し、ビジネスの大きさを測定し、関連文書への記録を意味する勘定への計上が行われていることを前提としている。そして、勘定への記録内容に誤りがないことが貸借対照表における借方合計額=貸方合計額において保証されることになる。このことから企業の財産状態の把握が可能となる。企業の財産状態の把握は、流動資産項目を管理している人・部署、設備

5) ebenda. S. 25

資産項目を管理している人・部署からの勘定に計上されている残高を通して可能となる。つまり、勘定残高の状況の報告が行われた後に、一覧表である貸借対照表への金額記載を意味する計上作業が行われることとなる。そして、前述したように資金調達項目との比較から企業の財産状態の状況が資金提供者に対する報告機能を持つことになる。企業が貸借対照表を作成する目的が、このような資金提供者に対する企業財産の内容を報告することとして捉える場合には、つまり、勘定残高の確認は一定期間毎に実施されるべきである。これまでみてきたような自己資金勘定・負債勘定・流動資産項目勘定・設備資産項目勘定の四つの勘定に残高が存在していることは、これらの残高が一定期間毎に繰り越されていくこと (der Übertrag) になる。企業の決算 (die Abrechnung) として実施される目的には、これまでみてきたような財産状態の把握に加えて、流動資産項目⁶⁾と設備資産項目を基

礎にしたビジネスの状態を把握することが含まれる。流動資産項目を構成する商品は、企業が販売市場における価格に基づいて商品の需要者に供給することによって、売上原価額に収益額を加算した販売価格の金額表示された対価を受け取ることになる⁷⁾。設備資産項目に関しては、一定期間毎に実施される償却手続きを通じた設備資産の取得原価額から当該期間に費用化されるべき金額の差し引き計算が行われる。特に、流動資産項目を構成している商品の販売が実現した時点での商品の引渡しが行われている場合には、引渡数量と仕入単価から算定される金額が費用項目としての売上原価勘定・損益勘定に振り替えられる⁸⁾。企業のビジネス (der Geschäftsvorfall) における損益、すなわち、収益実現と費用発生に関する勘定の関係に関して、シェーンフィールドは以下のように示している⁹⁾。

費用 勘 定		収 益 勘 定	
① 発生額	② 損益勘定	② 損益勘定	① 実現額
損 益 勘 定			
[借方]	[貸方]	[貸方]	[借方]
② 費用勘定	② 収益勘定	③ 損益額	③ 損益額
③ 損益額	借方合計額	貸方合計額	

6) 流動資産項目としては、資金調達項目としての自己資本勘定に計上される資金提供者からの提供された現金の受入額と負債勘定において計上される一定期間の経過の後に資金提供者に返却すべき受入額にみられるような資産勘定に計上される現金の受け入れが考えられる。「liquid (流動)」という言葉には「換金可能性・支払可能性」をも意味することから、こうした現金額の大きさを勘定計上の対象することに加えて、換金可能性に関しては、資産の提供によって現金を受け入れることを可能にする項目が含まれることになる。つまり、企業が市場に提供可能性を持つ項目のすべてに資産としての要件を持つことになる。このことから企業が市場に提供するビジネスが、企業が市場における供給者側としての活動を行うことを意味するものと考えることが可能である。市場を供給者と需要者が対峙する場と考え、供給者としての企業が換金可能な項目を保持し、需要が生まれた時点で即時に当該資産項目を供給することを通じて収益を実現させることを意味しているものと考えることが可能である。こうした意味から商品を定期的に供給することによって収益の実現が達成されることから、商品が流動資産項目を構成することになる。

また、資金の提供が現金を基礎として行われた場合と同様に、商品の提供において獲得される現金の受け入れは現金勘定における記帳 (die Verbuchung) 手続きを経ることになる。最終的な決済を意味する現金の受け入れと需要者側への商品の供給との間にタイム・ラグが存在している場合には、このタイム・ラグを処理する勘定が設けられ、設定された勘定を活用した簿記的な処理^{*}が行われることになる。つまり、短期的な場合には売掛金勘定による処理が行われることになり、さらに、最終決済が行われるまでの期間に決済を保証する意味から手形を受け入れた場合には、受取手形勘定による処理が行われる。これらの売掛金勘定・受取手形勘定に関しても、換金可能な項目を保持しているという観点から流動資産項目に含まれることが可能になると考えられる。

^{*}このようなタイム・ラグの処理に関しては、拙稿：「原価計算システムに関する一考察」『中央学院大学商経論叢 (第20巻第1号)』[平成17年 (2005年) 10月発行] P. 13~15を参照されたい。

7) 商品販売取引に関しては、前掲論文P. 7~9を参照されたい。

費用勘定と収益勘定における①の時点での計上は、商品の販売が行われた時点に行われる記帳内容である。②の計上は費用勘定と収益勘定から、企業のビジネスの成果を決算の時点で把握・算定することを目的とした振替手続である。費用勘定と収益勘定からの振替額から損益額が算定されることになる¹⁰⁾。③の損益額は、収益額>費用額の場合には損益勘定の借方にその差額を計上することによって、また、収益額<費用額の場合には損益勘定の貸方にその差額を計上することによって、損益勘定における借方合計額と貸方合計額が同額となる。そして、企業の商品売買活動・販売取引においては売上原価額に

収益額を加算した販売価格によって需要者への商品の供給がなされていることから、③の損益額は、収益額>費用額の場合であり、したがって、損益勘定の借方に利益額が計上されることになる。この損益勘定の借方に計上された利益額は、企業のさまざまな利害関係者に分配されることになるが、利益分配の内容をここでは取り扱うことなく、利益額の獲得が企業の自己資本の増加となる観点から考えると、損益勘定から自己資本勘定への振替手続が行われることになる。このような利益額の自己資本勘定への振替部分に関して、シェーンフィールドは以下のように示している¹¹⁾。

損 益 勘 定	
② 費用勘定	② 収益勘定
③ 自己資本への振替額	
借方合計額	貸方合計額

自 己 資 本	
	資金調達項目
③ 損益勘定からの振替額	

これまでみてきたようなシェーンフィールドの勘定間の関連は、以下ようになる¹²⁾。

8) この場合の費用項目の性格を損益計算プロセスにおいて収益と対応させられるものとする。したがって、商品の販売目的を実現するための価値犠牲としての性格を持つ資産の減少分が収益項目と対応させられることによって損益額が算定される。そして、こうした意味での費用額の認識が売上原価勘定において実施される場合には、商品の減少額が売上原価の増加として把握される。把握された売上原価額が収益額と対応させられる損益勘定へは、一定期間毎に実施される決算の時点で振り替えられることになる。

ただし、こうした収益額と対応させられる意味での費用の発生を商品勘定から一定期間毎に損益勘定へ振り替える手続^{*}の実施も可能である。

※このような売上原価勘定を用いる振替手続ではなく、損益勘定を活用した処理においては、商品の受入・払出の管理が補助帳簿である商品有高帳を活用することになる。

前掲論文P.6を参照されたい。

9) ebenda. S.23

10) 損益額算定に関しては、前掲論文P.9を参照されたい。

11) ebenda. S.23

12) 貸借対照表・自己資本勘定・損益勘定における、aktiva [借方]と passiva [貸方]としての表記は、自己資本勘定では企業創立に関わるビジネスを簿記手続の対象とし、貸借対照表と損益計算書への計上は決算の時点に行われる簿記手続であることを根拠として筆者が設けたものである。また、流動資産項目・設備資産項目・負債勘定・費用勘定・収益勘定での aktiva と passivaとしての表記は、日常的なビジネスを簿記手続の対象としていることを根拠として筆者が設けたものである。

なお、シェーンフィールドが示している勘定システム^{*}では、貸借対照表に収容される自己資本勘定・流動資産項目・設備資産項目・負債勘定についての繰越手続は行われていない。また、決算時に作成される貸借対照表・損益勘定の計算書類においては振替先等の表記はされていない。同様に、自己資本勘定・流動資産項目・設備資産項目・負債勘定・費用勘定・収益勘定での振替先等の表記はされていない。これらの表記内容に関しては、筆者が示したものである。

※ ebenda. S.23

勘定システムに枠組みを施した根拠は、これまでにみてきた企業のビジネスのすべてを簿記手続の対象が、自己資本勘定・負債勘定・流動資産項目・設備資産項目・費用勘定・収益勘定・損益勘定に収容されていることを意味していることを表すために筆者が設けたものである。

貸借対照表				自己資本			
aktiva [借方]		passiva [貸方]		aktiva [借方]		passiva [貸方]	
流動資産項目		自己資本		資金調達項目		損益勘定からの振替額	
設備資産項目		負債勘定					
借方合計額		貸方合計額					
流動資産項目				負債勘定			
aktiva		passiva		aktiva		passiva	
自己資本		商品減少		資金調達			
+ 負債							
商品販売							
設備資産項目				費用勘定			
aktiva		passiva		aktiva		passiva	
自己資本				商品減少		損益勘定	
+ 負債				借方合計額		貸方合計額	
				費用勘定		収益勘定	
				自己資本への振替額		損益勘定	
				借方合計額		貸方合計額	
損益勘定				損益勘定			
aktiva [借方]		passiva [貸方]		aktiva [借方]		passiva [貸方]	
費用勘定		収益勘定		自己資本への振替額		損益勘定	
借方合計額		貸方合計額		借方合計額		貸方合計額	

シェーンフィールドは、このような勘定システムを提示したうえで、「あらゆる勘定が一年に一度 (einmal jährlich) は締め切られるべきであり、貸借対照表と損益計算書における成果 (die Ergebnisse) が作成されるべきである¹³⁾」ことを主張している¹⁴⁾。シェーンフィールドが示している勘定システムにおいては、流動資産項目・設備資産項目・負債勘定のそれぞれにおける残高が誘導法に基づいて貸借対照表に移記されていた。この場合、流動資産項目・設備資産項目の残高が借方にあり、負債勘定の残高が貸方にあることが想定されている。しかしながら、正常な状況において資産勘定の残高が借方に計

上されており、負債勘定の残高が貸方に計上されているものであるとしても、正常でない状況の把握・管理が行われなければならない。

したがって、勘定システムにおいて貸借対照表の aktiva [借方] と passiva [貸方] への計上根拠が資産勘定・負債勘定にあるのではなく、借方残高にある金額は負債勘定の性格を持つ勘定でも、貸借対照表の aktiva [借方] に計上されなくてはならないことになる¹⁵⁾。このような残高が表示されている勘定という観点から、資産勘定・負債勘定・費用勘定・収益勘定を考えた場合には、これらの勘定は以下のように示すことが可能となる。

資産勘定 (Vermögen-Konten)		負債勘定 (Schulden-Konten)		費用勘定 (Aufwanden-Konten)		収益勘定 (Ertragen-Konten)	
借方 (aktiva)	貸方 (passiva)	借方 (aktiva)	貸方 (passiva)	借方 (aktiva)	貸方 (passiva)	借方 (aktiva)	貸方 (passiva)
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

aktiva と passiva に関しては、積極側と消極側としての理解が可能であり、語義からの観点からは、シェーンフィールドが示していた $A - P = K$ (Aktiva - Passiva = Eigenkapital) の算定式¹⁶⁾からは資本の大きさを算定する場合には、借方残高 - 貸方残高 = 自己資本額 の算定

が可能になる。すなわち、シェーンフィールドの算定式は、Eigenkapital を算定する資本等式を意味している。この資本等式が、 $A = K + P$ (Aktiva = Eigenkapital + Passiva) と変形させられることによって、貸借対照表等式となる。したがって、Aktiva の積極側としての意味が

13) ebenda. S. 24

貸借対照表における借方側への計上を意味することとなり、Passivaの消極側としての意味が貸借対照表における貸方側への計上を意味することとなる。自己資本そのものの残高の変動は、資金調達項目を変動の源泉とした増加の場合を想定すると、資金調達項目の性格が企業のビジネスにおいて、有利な意味を持つことになるとの認識に至る。こうした観点から積極側としての理解となる。負債勘定における残高変動は、自己資本勘定における増加の場合自己資本勘定の場合と同様の意味を持つものと考えることが可能となる。しかしながら、負債勘定は自己資本勘定とは異なり、一定期間が経過した時点における資金提供者への返却が行われなければならない。負債勘定における残高の減少は、借方への計上が行われることを意味しているものとなる。貸借対照表に収容され

ている勘定のうち、このような負債勘定の残高変動の関連する勘定としては資産勘定が関連してくる。つまり、負債勘定の貸方への計上は、シェーンフィールドが主張している「同時に」資産勘定の借方残高の減少を意味することになる。この資産勘定における借方残高の減少を引き起こす取引内容は、貸方計上が行われることを意味している。そして、資産を基礎とした場合には、負債勘定の借方計上が消極側の意味を持つ負債勘定の減少となる。こうしたことから、勘定システムにおける資産勘定と負債勘定としての aktiva [借方] と passiva [貸方] を考えるのではなく、積極側勘定を意味する Aktiva 勘定と消極側を意味する Passiva 勘定との取り扱いを考える場合には、以下のような勘定システムにおけるような Aktiva 勘定と Passiva 勘定が設定されることになる。

Aktiva 勘定			
増加 (Zugang)	[金額計上]	減少 (Abgang)	[金額計上]

Passiva 勘定			
減少 (Abgang)	[金額計上]	増加 (Zugang)	[金額計上]

そして、これら Aktiva 勘定と Passiva 勘定においては、aktiva [借方] と passiva [貸方] ではなく、借方側を表すものとしての Sollen と貸方側を表す Haben をそ

れぞれの勘定に当てはめると、Aktiva 勘定と Passiva 勘定が以下のように示されることになる。

Aktiva 勘定			
Sollen		Haben	
増加 (Zugang)	[金額計上]	減少 (Abgang)	[金額計上]

Passiva 勘定			
Sollen		Haben	
減少 (Abgang)	[金額計上]	増加 (Zugang)	[金額計上]

このような貸借対照表に収容される資産勘定と負債勘定に関する、借方側と貸方側のそれぞれが aktiva と

passiva ではなく Sollen と Haben によって示されることは、勘定システムにおける費用勘定 (Aufwanden-

14) 企業のビジネスを計算対象とし、そのビジネスのすべてが勘定に分類され、その後、貸借対照表に収容される勘定の残高が誘導法にしたがって決算の時点での成果計算の基礎となっている。このような貸借対照表における成果計算においては、passiva [貸方] に計上されている自己資本の金額は資金調達された金額が計上されなくてはならない。特に、企業創立の場合には、調達された創立資金のみが自己資本勘定に計上されていることになる。したがって、損益勘定において算定された利益額が自己資本への振替額をも表示していることになり、商品売買というビジネスの結果、流動資産項目の内訳としての現金等の決済額を取り扱う勘定の増加分 (収益額) が、流動資産項目の内訳としての商品減少額 (費用額) よりも超過することによって、利益額が算定されることとなる。そして、貸借対照表における aktiva [借方] 側が passiva [貸方] 側よりも超過する金額の表示が可能となる。

貸借対照表における借方合計額と貸方合計額とは同額とならなければならないことから、シェーンフィールドが示している貸借対照表の passiva [貸方] 側に利益額が加えられることになる。こうした意味から、シェーンフィールドが主張しているような貸借対照表と損益計算書 (損益計算が行われる損益勘定を報告式に変容させたものと考え) のそれぞれにおける成果計算の重要性が、ここに存するものと考えられる。

15) 反対に、すなわち、貸方残高にある金額は資産勘定の性格を持つ勘定でも、貸借対照表の passiva [貸方] に計上されなることになる。

Konten) と収益勘定 (Ertragen-Konten) に関しても、同様に、以下のように示すことが可能となる。

費用勘定 (Aufwanden-Konten)	
Sollen	Haben
増加 (Zugang) [金額計上]	減少 (Abgang) [金額計上]

収益勘定 (Ertragen-Konten)	
Sollen	Haben
減少 (Abgang) [金額計上]	増加 (Zugang) [金額計上]

つまり、「複式簿記計算 (die Rechnung der Doppikbuchhaltung)」が積極側としての資産勘定の企業活動における変動を認識することを目的としたものに限定されるのではなく、企業活動において Aktiva 勘定としての増加の場合には Sollen に計上され、減少の場合には Haben に計上される資産勘定を基礎に考える場合に、資産勘定の増加 (die Zugang) が認識されることは、Sollen に計上されることを意味する。この Sollen に計上されることは反対側を意味する Haben に計上される内

容は、資産勘定・費用勘定においては減少 (die Abgang) が計上されることが認識され、負債勘定・収益勘定・自己資本勘定においては増加 (die Zugang) が計上されることが認識されることになる。そして、こうした資産勘定・負債勘定・費用勘定・収益勘定・自己資本勘定が勘定システムを構成する場合には、資産勘定と負債勘定という用語ではなく、Aktiva 勘定と Passiva 勘定との用語が用いられ、以下のような勘定システム内における勘定の計上基礎が、シェーンフィールドによって示されている¹⁷⁾。

Aktiva 勘定		Passiva 勘定	
Sollen	Haben	Sollen	Haben
Zugang	Abgang	Abgang	Zugang

費用勘定		収益勘定	
Sollen	Haben	Sollen	Haben
Zugang	Abgang	Abgang	Zugang

そして、シェーンフィールドは、「システムにおける帳簿記入は二つの勘定における複記 (der Doppik) が想定されている。このような複式記帳 (die Doppieverbuchung) は増加・減少 (die Zu- und Abgänge) を通して表される」ことを主張している¹⁶⁾。

第3節 損益計算システムと経営計算システムの結合

前説においてシェーンフィールドの所説から損益計算システムを構成している資産勘定 (Vermögen-Konten) ・

負債勘定 (Schulden-Konten) ・自己資本勘定 (Eigenkapital-Konten) ・費用勘定 (Aufwanden-Konten) ・収益勘定 (Ertragen-Konten) が、Aktiva 勘定 (Aktiva-Konten) と Passiva 勘定 (Passiva-Konten) ・費用勘定 (Aufwanden-Konten) ・収益勘定 (Ertragen-Konten) としての勘定群に置き換えられることを検討した。

その場面においては、勘定における借方側が aktiva としての表現から Sollen に置き換えられ、勘定における貸方側が passiva としての表現から Haben に置き換えられることが確認された。このような用語変換が Sollen 側と

16) ebenda. S. 25

17) ebenda. S. 25

なお、シェーンフィールドは、勘定システムを構成している Aktiva 勘定と Passiva 勘定・費用勘定・収益勘定・自己資本勘定のうち、自己資本勘定と Passiva 勘定とを併せて表記している。その理由として考えられることは、自己資本勘定の増加が負債勘定の場合と同様に Haben 側であり、その減少が Sollen 側であることにある。このことは自己資本勘定としての勘定特性が一部分である計上行為である帳簿記入が行われる場面での、Sollen 側と Haben 側の機能だけに留まるのではなく、特に、自己資本勘定における増加が Haben 側に計上されることは、損益勘定との関連が決算の場面で考慮されなければならないことにあると考えられる。したがって、企業ビジネスにおける日常的な・経常的な活動とは異なるビジネスとしての企業成果計算の結果が自己資本勘定に関わることから、こうしたシェーンフィールドの取扱いが行われているものと考えられる。

18) ebenda. S. 25

Haben 側のそれぞれが、企業活動を取引として認識・記録・測定・報告する対象となる計算システムにおいては、複式簿記が活用されることを通して、企業活動を減少 (die Abgang)・増加 (die Zugang) の二つの側面に分解することが勘定における対峙的関連としての複式関係に求められることを確認した。本節においては、損益計算システムにおける勘定の特性が、企業プロセスを計算対象とする計算システムにおいてはどのように変容されているかをマルセル・シュバイツァー (Schweitzer)¹⁾の所説を中心に検討することとする。シュバイツァーは、「経営計算システム (das betrieblichen Rechnungswesen) が企業プロセス (das Unternehmensprozess) の尺度表現 (die Massausdrücke) を構築し、…(中略)…企業プロセスが経済的な取扱いの成果 (die Folge wirtschaftlicher Handlungen) が簿記において (in der Buchhaltung) 表現されている²⁾」点を指摘している。

つまり、企業のビジネス (die Geschäftsvofälle) を企業プロセス (das Unternehmensprozess) と捉えることが可能となり、このプロセスを計算対象とする「簿記システム³⁾」が存在し、この簿記システムを通して成果計算が達成されていくものと考えることが可能となる。さらに、シュバイツァーは、「簿記に関しては様々な決算手段 (die verschiedenen Abrechnungsinstrumente) が存在しており、…(中略)…組織的な形態 (die Organisationsformen) としての決算システム (die Abrechnungssysteme) が、貸借対照表と損益計算

(Bilanz und Gewinn-und Verlustrechnung) をその内容とする財務簿記 (Finanzbuchhaltung) と期間的原価計算 (periodenbezogene Kostenrechnung) から構成されている⁴⁾」を指摘している。そして、シュバイツァーは、「経営簿記において (in der betrieblichen Buchhaltung) は、企業の経済過程 (die wirtschaftlichen Vorgängen) のシステムティックな表現 (systematische Aufzeichnung) がなされており、簿記の対象が実際の企業プロセス (der realisierte Unternehmensprozess) にあり、…(中略)…企業においては複式簿記 (die doppelte Buchhaltung) が用いられて⁵⁾」いることを指摘している。

第2節でみたように、企業において複式簿記を計算手段として成果計算が行われる場合には、シェーンフィールドが主張しているように、「あらゆるビジネス (alle Geschäftsvorfälle) を余すところなく把握する⁶⁾」ことが達成されていなければならない。シュバイツァーは、「簿記が様々な簿記領域に (in verschiedene Buchhaltungsbereiche) に分類されることが可能である⁷⁾」ことを指摘し、「簿記領域は財務・業務簿記 (Finanz- und Geschäftsbuchhaltung) と経営簿記 (Betriebsbuchhaltung) に分類することが可能であり…(中略)…主要簿 (der Hauptbuch) に加えて補助簿 (der Nebenbuch) における記帳が行われている⁸⁾」ことが指摘されている。

企業のビジネスを企業プロセスとして捉えること。そして、企業プロセスを計算対象とする記帳手続きが帳

1) 本稿において、以下ではシュバイツァーのみで示すこととする。

System der Kostenrechnung S. 91 Marcell Schweitzer & Hans-Ulrich Küpper Verlag Modern Industrie AG & Co. Landsberg 1985.

2) ebenda S. 91

3) 「簿記システム」の言葉の意義に関しては、拙稿：「原価計算システムに関する一考察」において検討を加えたように、商品売買取引と給付生産活動との企業の二つの機能領域を計算対照とする簿記の手続きが勘定において達成されていき、その達成目標の測定が損益計算にあることを確認した。そして、勘定間における振替手続きが有機的に実施されていることを内容とすることが「システムティックな体系 (systematische Wesen)」としての簿記体系であり、このことが「簿記システム (das System der Buchhaltung)」を意味しているものと考えられる。

『中央学院大学商経論叢 (第20巻第1号)』[平成17年 (2005年) 10月発行] P. 4を参照されたい。

4) ebenda S. 91

5) ebenda S. 92

6) Grundlagen des Rechnungswesens S. 22 Hans-Martin Schönfeld C. E. Poeschel Verlag Stuttgart.

7) ebenda S. 93

さらに、本節において引用している同じ箇所において、シュバイツァーは、「簿記領域 (Buchhaltungsbereich)」に言及し、「簿記の手続き過程 (die Buchungsvorgänge)」の秩序と対峙 (die Ordnung und Zusammenstellung) の存在が前提とされている。そして、簿記における秩序そのものの保証が「主要帳簿 (Hauptbuch) と補助帳簿 (Nebenbuch)」における企業のビジネスが時系列的な記帳手続き (die Verbuchung) にあることが主張されている。そして、「記帳手続き」が企業活動・企業が行っているビジネスの「勘定分解 (die Kontenaufteilung)」を意味するものであり、「勘定の実物的分類 (die sachliche Gliederung) が、…(中略)…経済過程 (die wirtschaftlichen Vorgänge) に適合されていなければならないもの」とされている。

簿記入、つまり、勘定への計上をその内容とするものと考え、帳簿機構 (die Ordnung der Buche) すなわち勘定システム (die System der Konten) が有機的な特質を持つ存在でなければならないことになる。シュバイツァーは、「財務・業務簿記⁹⁾ (Finanz- und Geschäftsbuchhaltung)」と称した簿記領域を、単に「財務簿記 (Finanzbuchhaltung)」の部分領域としての名称を与え、この特質を「企業におけるビジネスを時系列に (chronologisch) …(中略)…収入と支出 (Einnahmen und Ausgaben) を取扱い、これらが成果計算に作用するものと作用しないもの (in erfolgswirksame und erfolgsunwirksame) に分類されること (die Aufgliederung)¹⁰⁾」と指摘している。そして、「経営簿記」の特質を「企業内における内部経営的な価値フロー (das innerbetrieblichen Wertefluss) を構築することであり、…(中略)…尺度表示 (Massausdruck) として原価と給付 (Kosten und Leistungen) が用いられること¹¹⁾」を主張している。財務簿記と経営簿記における企業プロセスの状況把握に関してのシュバイツァーの主張にみられる簿記システムへの考察方法においては、帳簿記入が行われる場面での勘定の特性に、その根拠が求められていくものと考えられる。このことは、財務簿記を考察範囲としているシェーンフィルトの所説をみた第2節における勘定システムが資産勘定・負債勘定・自己資本勘定・費用勘定・収益勘定から Aktiva 勘定・Passiva 勘定・費用勘定・収益勘定への転換が行われている場合に、それぞれの勘定の残高が計上されている Sollen 側と Haben 側による勘定の分類に勘定システムの構築基礎が移っているものと考えることが可能であった。勘定における残高表示の確認が一定期間毎に実施されることは、たとえば、このような意味での一定期間が一年に一度、

半年に一度、四半期に一度、毎月であることが想定されるいずれの場合においても、勘定の締め切り (der Abschluss) が行われ、資産勘定・負債勘定・自己資本勘定における残高 (die Bestanden) が一定期間を経過した後の翌期首においては期首残高 (die Eröffnungsbestanden) として繰越 (die Übertragen) 手続きを内容とする記帳 (die Verbuchung) が行われる。この意味から Aktiva 勘定・Passiva 勘定としての特性が現れてくるものと考えることが可能となる。すなわち、前期 (die Vorperioden) から翌期 (die Nachperioden) への実物財の繰り越しに関しては、企業のビジネスに対しては、有利に貢献するものとしての Aktiva の表現が適切なものとなる。したがって、第2節において考察したように、Aktiva 勘定における借方側が Sollen として表示される根拠を、加えて同じく Aktiva 勘定における貸方側が Haben として表示される根拠を、このような簿記の手続き (die Verbuchung) の一つである期間末 (die Ende der Perioden) における繰越手続きに求めることが可能となる。財務簿記における繰越手続きは、経営簿記の領域においても活用されることをシュバイツァーは、「財務簿記においては貸借対照表に関する残高勘定の締め切り (der Abschluss der Bestandskonten) と損益計算に関する成果勘定の締め切り (der Abschluss der Erfolgskonten) が実施される¹²⁾。…(中略)…経営簿記における実際的な「カルクラチオンの」期間成果 (der realisierte [kalkulatorische] Periodenerfolg) は一期間の給付と原価の差額 (Differenz) として算定される¹³⁾」ことを主張している。さらに、シュバイツァーは、「計算システムの経営簿記として称されている部分領域 (der Teilbereich) においては、事後計算 (die Nachrechnung) としての期間関連的な原価計算 (die periodenbezogene

8) ebenda S. 93

9) 「Geschäftsvorfälle」をこれまで筆者は「ビジネス」として取り扱ってきたが、シュバイツァーの分類の基礎にあるのが、第2節でみたような、シェーンフィルトが指摘している「ビジネスの記帳 (verbuchen) が外部と内部のそれぞれの証拠資料 (der Beleg) に基礎を置いていること^{*}」を併せて考察すると、「外部的証拠資料 (der externalle Beleg)」を基礎とする記帳を内容とするのが「財務簿記」であり、「内部的証拠資料 (der internalle Beleg)」を基礎とする記帳から「Geschäftsbuchhaltung」が構成されるものと考えられる。この「Geschäftsbuchhaltung」を「ビジネス簿記」として捉えるのではなく、企業内部における実物財のフローを取り扱うことを計算対象とするものと考えることが可能であり、実物財のフローは簿記的には振替手続きとして取り扱われることを意味しており、日常的な企業内活動を簿記的に取り扱うという観点から「Geschäft」に対しては、「業務」の言葉が適切なものであると考えられ、このことから、「Geschäftsbuchhaltung」に関して、「業務簿記」として表現することにする。
※ Grundlagen des Rechnungswesens S. 22 Hans-Martin Schönfeld C. E. Poeschel Verlag Stuttgart 1969.

10) ebenda S. 93

11) ebenda S. 93

Kostenrechnung) が実施されている¹⁴⁾」ことを指摘している。つまり、企業プロセスを計算対象とする簿記システムにおける一定期間毎に実施される成果測定を目的としている決算が貸借対照表と損益計算において実施されることになる。簿記システムが財務簿記と経営簿記から構成されること、または、財務簿記と経営簿記に分類されるを考慮する場合においても、財務簿記が簿記システムの根本的な成果計算を実施することになるが、経営簿記を反映している勘定システムを構築している勘定が一定期間毎に締め切られることを通じて、企業のビジネスとしての特性を持つ成果計算が経営簿記においても実施されることになるものと考えられる。

これまでみてきたようなシュバイツァーの所説は、簿記システムが財務簿記と経営簿記との簿記領域に分類されることに、その特質がある。しかしながら、企業のビジネスを計算対象とする簿記システムの分化が実現可能性を持つものであることは、反対に企業のビジネスの

分化が行われることを意味するものではない。企業の活動領域を総体として把握するのか、または、幾つかの活動領域から構成されたものとして把握するのかを課題とするものの必要性はないものと考えられる。簿記システムを構成している全ての勘定は、決算の時点での残高の把握が行われる。この期間配分 (die Verteilung der Periode) された残高 (die Bestanden) が期間を繰り越す金額 (die übertragenen Beitrag) と当該期間の成果計算の基礎として給される金額とに配賦される (verrechnen)。その後、確認された残高が財務簿記システムに収容される勘定である場合には貸借対照表・損益勘定への計上額となる。経営簿記システムに収容される勘定である場合には、確認された残高が報告を目的として作成される貸借対照表と損益勘定へ振り替えられることとなる。シュバイツァー自身が示している具体的な数値例¹⁵⁾において、以下のケースが提示されている。

原 価 費 目	購入原価額	原価発生額	原価共通費	費用発生額	計算差異額
材 料 費	45,000	30,000	15,000	45,000	——
労 務 費	130,800	42,500	88,300	130,800	——
減価償却費	44,900	——	44,900	47,100	+ 2,200
支 払 利 子	18,100	——	18,100	15,000	- 3,100
合 計	238,800	72,500	166,300	237,900	- 900

当期売上高：267,500

期首有高：半製品 | 12,000 | 完成品 | 15,000 | 期末有高：半製品 | 10,800 | 完成品 | 17,200

これらの数値が勘定に計上される場合には、以下のよ
うな勘定システムが構築されていることになる。

12) ebenda S, 93

この箇所ではシュバイツァーが、「貸借対照表に関する残高勘定の締め切り (der Abschluss der Bestandskonten)」と表現していることは、貸借対照表に記載される資産勘定・負債勘定は期末時点での残高の繰越手続きが実施される場面での繰越残高 (die übertragenen Bestanden) が振替手続きに基づく計上ではなく、誘導法に基づく移記手続きを基礎にしていることを表現したものと考えることが可能である。さらに、自己資本勘定からの誘導法に基づく貸借対照表への計上手続きにおいては貸借対照表作成日が一定期間末の時点である場合でも、当該期間の期首残高が移記されていることによって貸借対照表における成果計算が達成されることになる。他方、同じくシュバイツァーが、「損益計算に関する成果勘定の締め切り (der Abschluss der Erfolgskonten) が実施される」と表現していることは、損益計算が行われる時点での費用勘定と収益勘定のそれぞれにおいては、これらの勘定残高が損益勘定へ振り替えられることを通じて、損益勘定における成果計算が成果勘定の借方合計額と貸方合計額とが同額となることを基礎として達成されることを示しているものと考えることが可能となる。

13) ebenda S, 93

14) ebenda S, 93

15) ebenda S, 95

[勘定システム：その1]

材 料	
Sollen	Haben
45,000	45,000
-----	-----
-----	-----

材 料 費	
Sollen	Haben
45,000	①30,000
-----	③15,000
-----	-----

製 造	
Sollen	Haben
①30,000	
②42,500	
-----	-----

半 製 品	
Sollen	Haben
期首12,000	
-----	-----
-----	期末10,800

賃金・給料	
Sollen	Haben
130,800	130,800
-----	-----

労 務 費	
Sollen	Haben
130,800	②42,500
-----	④88,300
-----	-----

※製造勘定と製造間接費勘定
 に関して、半製品と完成品
 にみられるような期首有高
 と期末有高についての金額
 データが示されていない事
 から、決算の時点において、
 製造間接費勘定の借方合計
 額が製造勘定への振替手続
 きが行われていることとな
 る。

製 品	
Sollen	Haben
期首15,000	
-----	-----
-----	期末17,200

減価償却費	
Sollen	Haben
47,100	47,100
-----	-----

減価償却費	
Sollen	Haben
47,100	⑤44,900
-----	⑥ 2,200
-----	-----

売 上	
Sollen	Haben
	267,500
-----	-----

支払利子	
Sollen	Haben
18,100	18,100
-----	-----

支払利子	
Sollen	Haben
15,000	⑦18,100
⑧ 3,100	-----
-----	-----

製造間接費	
Sollen	Haben
③15,000	
④88,300	
⑤44,900	
⑦18,100	
-----	-----

材料費勘定の貸方計上されている①30,000と③15,000は、シュバイツァーが示している数値例における原価発生額30,000が製造勘定の借方への振替手続きが行われ、原価共通費15,000が製造間接費勘定への振替手続きが完了していることを示している。同様に、労務費勘定の貸方計上されている②42,500と④88,300についても、シュバイツァーが示している数値例における原価発生額42,500が製造勘定の借方への振替手続きが行われ、原価共通費88,300が製造間接費勘定への振替手続きが完了していることを示している。

材料費勘定と労務勘定における借方合計額と貸方合計額が同額となっていることから、原価計算的な意味での、すなわち、材料の消費という製品製造活動と消費された材料の購買活動における取扱数量と消費単価と数量における差異が現れなかったことが示されたことになる。

減価償却費勘定の貸方計上額⑤の44,900と支払利子勘定の貸方計上額⑦の18,100は、シュバイツァーが示している数値例における原価共通費額が製造間接費勘定の借方に振え替えられている。

[勘定システム：その2]

材 料		材 料 費		製 造		半 製 品	
Sollen	Haben	Sollen	Haben	Sollen	Haben	Sollen	Haben
45,000	45,000	45,000	30,000	30,000	238,800	期首12,000	240,000
			15,000	42,500		238,800	期末10,800
				166,300		250,800	250,800
				238,800	238,800		
賃金・給料		労 務 費		製造間接費		製 品	
Sollen	Haben	Sollen	Haben	Sollen	Haben	Sollen	Haben
130,800	130,800	130,800	42,500	15,000	166,300	期首15,000	237,800
			88,300	88,300		240,000	期末17,200
				44,900		255,000	255,000
				18,100			
				166,300	166,300		
減価償却費		減価償却費		売 上			
Sollen	Haben	Sollen	Haben	Sollen	Haben		
47,100	47,100	47,100	44,900			267,500	
			⑥ 2,200				

減価償却費振替差異額

Sollen	Haben
減価償却費	2,200

支払利子

Sollen	Haben
18,100	18,100

支払利子

Sollen	Haben
15,000	18,100
⑧ 3,100	

支払利子振替差異額

Sollen	Haben
	支払利子
	3,100

上記の製品勘定にみられるような売上原価額237,800が算定される。

※製造間接費勘定の借方合計額166,300が算定されると、166,300の全額が製造勘定の借方への振替手続きが行われる。そして、製造勘定における借方合計額としての238,800が算定される。この算定された借方合計額が貸方合計額と同額となる。このことは、製造勘定から半製品勘定への振替額が238,800となることを意味しており、半製品勘定への振替手続きが実施される。半製品勘定の借方には、前期から繰り越されている12,000が計上されており、この12,000と製造勘定からの振替額238,800が加算されることによって、製品勘定への振替額240,000が250,800－10,800の計算プロセス及び半製品勘定の貸方において算定される。

〔勘定システム：その2〕における製品勘定において算定された売上原価額と売上勘定に計上されている当期売

上高が、以下のように損益勘定へ振り替えられることになる。

製 品		損益勘定		売 上	
Sollen	Haben	Sollen	Haben	Sollen	Haben
期首 15,000	[損益] 237,800	[製品] 237,800	[売上] 267,500	[損益] 267,500	267,500
240,000	期末 17,200	[利益] 29,700			
255,000	255,000	[267,500]	[267,500]		
期首 17,200					

この時点では、製品勘定と売上勘定の帳簿締め切りが可能である。帳簿の締め切り (die Abschluss der Buch) が行われた場合を示すと、上記のような製品勘定と売上勘定の計上状況となる。製品勘定は資産を構成する勘定であることから、繰越額 (die Übertragbeitrag) が計上されている。売上勘定は損益計算書に収容される勘定であり、一会計期間毎に帳簿が締め切られ、翌期に繰り越される簿記的手続きは行われぬ。上記の損益勘定には、売上勘定と製品勘定からのそれぞれの振替額からの差額から売上利益額29,700が勘定の借方合計額と貸方合計額が同額となることを基礎とした計算プロセスから算定されている。

〔勘定システム：その2〕において示されていた減価償却費振替差異額勘定の借方計上額2,200と支払利子振替差異額勘定の貸方計上額3,100の簿記的手続きに関しては、

減価償却費44,900と支払利子18,100が製造間接費勘定へ振り替えられている。製造間接費勘定の借方計上額が余すことなく製造勘定へ振り替えられ、その後、半製品勘定・製品勘定へ順次振り替えられており、したがって、製品製造原価に算入されていることになる。このような振替手続きから、シュバイツァーが示している数値例における原価発生額と原価共通費が、製品製造原価の参入されていくプロセスが完了することを示している。

損益計算は、シェーンフィールドが主張しているように企業プロセスのすべてをあますところなく記帳している勘定から構成されていると考える場合には、〔勘定システム：その2〕にみられる減価償却費振替差異額勘定と支払利子振替差異額勘定の成果計算を実施する時点である決算日に振り替えて続きが進められるべきである。すなわち、

減価償却費振替差異額		損 益 勘 定		支払利子振替差異額	
Sollen	Haben	Sollen	Haben	Sollen	Haben
2,200	[損益] 2,200	[製品] 237,800	[売上] 267,500	[損益] 3,100	3,100
		[差異額] 2,200	[差異額] 3,100		
		[利益額] 30,600			
		270,600	270,600		

製造間接費として取り扱われている原価共通費が製品製造原価に算入されないプロセスを示している〔勘定システム：その1及びその2〕の示されている全ての勘定の成果計算への算入が実施されたことになる。

第4節 おわりに

シェーンフィールドは、「経営現象 (das Betriebsgeschehen) は継続的プロセス (ein kontinuierlicher Prozess) である¹⁾」ことを指摘しており、「決算期間 (die Abrechnungsperioden) は、有効に定められた期間

1) Grundlagen des Rechnungswesens S. 22 Hans-Martin Schönfeld C. E. Poeschel Verlag Stuttgart 1969.

(willkürlich gesetzte Zeiträum) であること²⁾」を主張している。このような継続的な現象プロセスを一定期間毎に区切られた評価プロセスが適合可能なものとしての特性を有しているものであるならば、その根拠あるものとして考えられるものが、企業プロセスにおける活動を意味する外部的なビジネスと内部的なビジネスのすべてを反映した勘定システムであると考えられる。

勘定システムが資産・負債・資本・費用・収益という特性を持つ勘定群から構成されているものであり、これら勘定群が、企業のビジネスを記録される場所を意味することに加えて、勘定に設けられている残高欄が決算の時点で会計的・簿記的な意味での計算 (das Rechnung) として機能していく基礎としての特性を持つものであると考えることが可能となる。

計算が評価プロセスにおいて機能することを経営的計算 (das betriebliche Rechnung) と称するのであるならば、経営的計算が実施される場面が勘定である。勘定が複式 (das Doppik) に計上される特性を持っており、一つの勘定に計上されることは関連している単数もしくは複数の勘定における計上が実施されている。このような観点から勘定への計上は、同時に、有機的な関連性 (die organic Verbendung) を持つ勘定への計上をも意味する。このような複式記帳 (die doppile Verbuchung) を内容とする複式簿記 (die dopple Buchung) が有機的な組織 (die organic Ordnung) として特性を持つことが可能となる。

勘定から構成される計算体系 (das Rechnungswesen) が、勘定が他の勘定と有機的に結合 (das organic Verbendung) させられていること。したがって、計算体系がシステムティックな特性を持つものであり、計算システムとして、継続的な経営現象のプロセスを反映すること体系となる。このような点に関して、シェーンフィールドは、「計算システム (Rechnungswesen) において包括的な過程 (erfassten Vorgänge) が期間的に決算 (die zeitrichtig Abrechnung) されるためには、決算期末における期間的な構築 (die periodengerechte Zuordnung) が想定される³⁾」ことを指摘している。

この「期間的な構築」を意味しているのが一覧される

貸借対照表・損益計算書であると考えられる。特に、勘定システムとこれら計算書類との関連に関しては、第2節で取り扱ったように意味で、貸借対照表の作成に関しては誘導法にしたがった簿記的な手続きが実施される。損益計算に関しては損益勘定 (das Gewinn- und Verlust Koto) への振替手続きが実施されることが検討された。

有機的な勘定の結合が振替手続きによって達成されているものと考えられる。そして、企業内における経済財のフロー・プロセスが実物的に有機的に結び付いていることが想定されるならば、こうした結合プロセスを反映している、つまり、振替手続きによって勘定間における経済財のフローが写し出されているものと考えることが可能である。したがって、有機的な結び付きを持つ勘定群を作成基礎として持つ貸借対照表・損益計算書が有機的な結び付きを持つことが想定される。

勘定への記帳から決算において作成される貸借対照表・損益計算書にいたるまでの計算プロセスにみられる有機的な結び付きが勘定システムの特性となり、さらに、経営計算システムの有機的構造をも特徴づけるものと考えられる。経営計算システムが、シュバイツァーが主張している⁴⁾ように「財務簿記」と「経営簿記」に分類され、これらに関する検討を第3節において加えた。簿記、すなわち、帳簿記入・帳簿への計上は勘定においてシステムティックに実施されているならば、財務簿記・経営簿記を部分領域として構成されている経営計算システムがシステムティックに構築されていることになる。

2) ebend S. 22

3) ebend S. 22

4) System der Kostenrechnung S. 91 Hans-Martin Schönfe C. E. Poeschel Verlag Stuttgart 1985.