



## 現代会計構造とレーマン三勘定系統説

郡 司 健

**概要** 国際会計基準審議会（IASB）は2010年に概念フレームワークの改訂を行った。この新概念フレームワーク（IFRS 概念フレームワーク）は、一般目的財務報告の新たなフレームワークを示している。それはまた、2007年改訂国際会計基準第1号によって展開された現代会計構造を反映していると思われる。レーマン（M. R. Lehmann）は、1925年に収入および支出勘定・財産および資本勘定・費用および収益勘定という三勘定系統を中心とする勘定理論を提示した。彼の理論は、IASB によって展開された、財政状態計算書・包括利益計算書・キャッシュ・フロー計算書を中心とする現代会計における基本財務諸表の形式的構造に対しても重要な示唆を含むと思われる。

**Abstract** The international accounting standards board (IASB) revised the conceptual framework in 2010. This new conceptual framework, often called IFRS conceptual framework, indicates new framework of general purpose financial reporting. It seems to reflect the contemporary accounting structure developed by IASB (IAS No.1, revised 2007.)

M. R. Lehmann set up the theory of account consisting of three-series-of-accounts, such as the assets and equity account, the expense and revenue account, and the receipt and disbursement account in 1925. His theory has a significance to the formal structure of basic financial statements in contemporary accounting consisting of the statement of financial position, the statement of comprehensive income, and the statement of cash flows developed by IASB.

**キーワード** IFRS 概念フレームワーク, IAS 改訂1号, レーマン三勘定系統説, キャッシュ・フロー計算書直接的作成法

**原稿受理日** 2012年5月4日

## I 現代会計構造の基本問題

国際会計基準審議会（IASB）は、最近における財務報告（財務諸表）の新たな展開を踏まえて、米国の財務会計基準審議会（FASB）との調整（共同プロジェクト）のもとに、IFRS 概念フレームワークとでも称されるべき新たな概念フレームワークの基本的な部分を提示した。かつてのIASB（IASC）の旧概念フレームワークにおいてキャッシュ・フロー計算書は必ずしも貸借対照および損益計算書と同等の位置に置かれていたとはいい難かった。これに対し、IFRS 概念フレームワークでは、キャッシュ・フロー計算書を従来よりも一層強く意識したものとなった。しかも、IFRS 導入にあたっては、財政状態計算書・包括利益計算書とならんでキャッシュ・フロー計算書と株主持分変動計算書が（連結）財務諸表の体系に含まれる。

このような現代会計の進展に対して、その意味を論理的に解明しうる、包括的な会計構造の理論を模索することは重要な課題と思われる。そのために会計理論の展開に重要な役割を果たしてきた会計構造学説についてその適用可能性を探ることも一つの手がかりとなるであろう。そのような理論の一つにレーマン（Lehmann, M. R.）の三勘定系統説がある。レーマンは、ドイツの動態論において損益計算・貸借対照表計算（有高計算）とともに重視されながらも、従来具体的・明示的に扱われることが少なかった収支計算を同等に前面に出して、財産・資本勘定、費用・収益勘定、収入・支出勘定の三勘定系統からなる勘定学説を展開した。

彼の所説はまた、財産・資本計算、費用・収益計算、収入・支出計算の3計算系統からなる会計構造学説としても捉えられる。しかも、財産・資本計算においては、取得原価主義に基づく計算だけでなく時価会計を導入した計算への強い配慮もみられる。それは、現代会計における貸借対照表・損益計算書・キャッシュ・フロー計算書（直接的作成法）からなる基本財務諸表の、さらには、IFRS 導入による財政状態計算書・包括利益計算書・キャッシュ・フロー計算書（・持分変動計算書）からなる現代財務諸表の形式構造に関する意義（適用可能性）を有するとみられる<sup>(1)</sup>。

(1) 上述のように、財務諸表の体系には株主資本等変動計算書あるいは持分変動計算書も含まれる。しかし、この計算書は、例えばドイツの会計基準・年次報告書等にもみられるように、株主資本ないし純資産の変動明細表の性格が強く、貸借対照表（財政状態計算書）・損益及び包括利益計算書（包括利益計算書）・キャッシュ・フロー計算書といった「基本財務諸表」に対して補助的・副次的なものとしてとりあえずは位置づけられるであろう。

## II 現代会計構造の進展

### 1 IASB 概念フレームワークの新展開

現代会計構造に関しては、IASB の概念フレームワークと IAS1 号「財務諸表の表示」に提示される財務諸表の体系が密接にかかわるといってよいであろう。IASB の新概念フレームワーク（IFRS 概念フレームワーク）は、おおむね次のような内容に大きく区分される。

- (1) 一般目的財務報告の目的
- (2) 情報の質的特性
- (3) 財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク

この度の概念フレームワークの改訂は、(1)の財務報告目的と(2)情報の質的特性を中心とするものである。(3)の財務諸表の作成および表示に関するフレームワークは、旧概念フレームワークを引き継いでおり、今後改訂される予定である。

したがって、現在のところ、現代会計構造とくにかかわるのは、(1)の一般目的財務報告の目的（および提供すべき情報内容）に関する箇所である。この箇所は、IASB の旧概念フレームワークでは、「財務諸表の目的」として扱われていた。

### 2 IASB 旧概念フレームワークにおける財務諸表の目的

IASB (IASC) の旧概念フレームワークでは、財務諸表の目的である情報提供の説明にあたっては、その情報の利用者について投資家だけでなくより広い範囲が想定されていた。そして、提供すべき情報として、「企業の財政状態、業績および財政状態の変動」があげられた。このような情報は次のような財務諸表によって提供される（IASC 1989, pars.16-20）。

- (1) 企業の財政状態＝貸借対照表
- (2) 業績＝損益計算書
- (3) 財政状態の変動＝財政状態変動表

ここで財政状態変動表に関しては、当初、各国・各企業によりさまざまな資金計算書あるいは資金運用表が作成公表されていたが、これが次第にキャッシュ・フロー計算書として統一されていった。その背景には、米国会計実務・会計基準がキャッシュ・フロー計算書へ移行したことの影響が大きい。それとともに、1992年に IAS 改訂 7号「キャッシュ・フロー計算書」が公表され、財政状態変動表はキャッシュ・フロー計算書に特定化された（IASC 1992）。

### 3 IAS 改訂1号にみる現代財務諸表体系

このような財務諸表とくにキャッシュ・フロー計算書の変化等を受けて、1997年にIAS改訂1号が「財務諸表の表示」として公表され、2004年IAS改訂1号を経て、現在は2007年IAS改訂1号のもとに次のような体系が展開されている（IASB 2007）。

- ① 財政状態計算書（貸借対照表）
- ② 包括利益計算書
- ③ 持分変動計算書（狭）
- ④ キャッシュ・フロー計算書

ここで、財政状態計算書は、従来通り貸借対照表として公表することも認められる。これに対し、包括利益計算書は損益計算書とその他の包括利益計算との結合計算書であり、2計算書方式も認められる。このような情報を含む財務諸表は、IASB旧概念フレームワークでは発生主義会計（accrual basis of accounting）に基づいて作成されることが強調された。このことから、発生主義（会計）が、継続企業とともに基本的前提としてあげられていた（IASB 1989, pars.22-23）。

### 4 IFRS 概念フレームワークにおける一般目的財務報告の目的と情報内容

IASBの新概念フレームワークでは、一般目的財務報告の目的として、現在および将来の投資家・債権者等（貸付者その他債権者、lenders and other creditors）が企業（報告実体）への資金（資源）提供についての意思決定に役立つ財務情報を提供することであるとされる（IASB 2010, par.OB2）。

ここでは、情報の利用者としてとくに投資家・債権者が重視される。彼らは企業の将来の正味キャッシュ・フローの予測の助けとなる情報を必要とする（IASB 2010, par.OB3）。そのような情報は、より具体的には、企業（報告実体）の経済的資源および請求権に関する情報、それらの変動に関する情報ならびに財務業績に関する情報に集約される。このもとにいわば企業の将来の正味キャッシュ・フローの金額・時期および不確実性の評価に役立つ情報として一般目的財務報告（財務諸表等）が体系的に展開される（IASB 2010, pars. OB12~OB21）。

これより、一般目的財務報告が提供する情報としては次のように区分される。

- (1) 財政状態（経済的資源および請求権）に関する情報
- (2) 経済的資源および請求権の変動に関する情報
- ① 発生主義会計に係る財務業績

- ② 過去のキャッシュ・フローに係る財務業績
- ③ 財務業績外の経済的資源および請求権の変動に関する変動

新概念フレームワークの一般目的財務報告情報は、旧概念フレームワークの財務諸表情報よりも詳細化されている。これは最近における財務諸表・財務情報の変化・多様化を反映していると見られる。提供すべき情報の区分は、当然、2007年 IAS 改訂1号における財務諸表の体系を反映しているものと思われる。そのような観点からすれば、それぞれの情報に対応する計算書はおおむね次のように示されるであろう。

- (1) 財政状態に関する情報＝財政状態計算書（貸借対照表）
- (2) 経済的資源および請求権の変動に関する情報
  - ① 発生主義会計に係る財務業績＝包括利益計算書
  - ② 過去のキャッシュ・フローに係る財務業績＝キャッシュ・フロー計算書
  - ③ 財務業績外の経済的資源および請求権の変動に関する情報＝持分変動計算書・注記

ここで注目されるのは、発生主義会計がこれらすべての情報の共通の基礎として扱われていないことである。発生主義会計（accrual accounting）は、概念フレームワークの基本的前提から除外されるとともに、すべての情報（財務諸表）の基礎ではなく、包括利益計算書に関する財務業績に限定されるようになった。そして、過去のキャッシュ・フローに係わる財務業績が、発生主義会計に係る財務情報とは区別して提示されるようになった<sup>②</sup>。

過去のキャッシュ・フローに係る財務業績たるキャッシュ・フロー計算書は、現金勘定ないし現金収支から直接に作成する直接的作成法を前提とすれば、直截的には発生主義会計を基礎としないと解されているのかもしれない。キャッシュ・フロー計算書が直接法を基礎とすべきであるとする場合、それは表示方法としての直接法とともに直接的作成法がむしろ指向されているとみることもできるであろう。

### Ⅲ ドイツ動的会計理論の展開とレーマン3勘定系統説

現代会計とくに上場企業ないし資本市場指向的企業をおもに対象とする金融商品取引法

---

② 発生主義会計の原語も accrual basis of accounting から accrual accounting へと FASB における用語法へ同調しただけではなく、その適用も基本的前提からその範囲がより限定されるようになった。なお、ここでは、新概念フレームワークの報告目的を主に取りあげたが、情報の質的特性における、目的適合性と忠実な表現とからは、公正価値会計の方向への展開が展望される。これに関しては、郡司 2012, 109-112頁参照。

会計においては、貸借対照表・損益計算書（包括利益計算書）とならんでキャッシュ・フロー計算書が基本（連結）財務諸表として位置づけられる。キャッシュ・フロー計算書は、従来から基本財務諸表である貸借対照表および損益計算書に対し、第三の財務諸表と称されてきた。それは、キャッシュ・フロー計算書が貸借対照表および損益計算書に対して三番目に重要な財務諸表というニュアンスで捉えられることもあれば、貸借対照表および損益計算書と対等の位置（地位）におかれるべきであるというより積極的な思考に基づく場合もあった。

各国会計制度が、国際会計基準のコンバージェンス（国際的統一ないし収斂）からアドプション（全面的採用）へ移行するにともない、キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表・損益計算書に対する従属的地位から、対等の地位におかれるべきであるとする考えが一層強まってきた。それは、たんに情報内容の重要性に関する機能的な同等性だけでなく、キャッシュ・フロー計算書が貸借対照表・損益計算書（包括利益計算書）とともに同時並行的に作成されるべきとする、計算構造的対等性（同等性）に関する議論を招来する。

このような議論に対して、ドイツでは伝統的に貸借対照表論（財務諸表論）において、損益計算ととも何らかの収支計算あるいは収支系統の勘定が重視されてきた。たとえば、ドイツ動的会計理論の主唱者であるシュマーレンバッハ（Schmalebach, E.）は、貸借対照表を収支計算と損益計算とのズレを調整する緩衝器と位置づけた（Schmalebach 1926, S.95ff）。

その後継者ワルプ（Walb, E.）は、収支系統の勘定（残高勘定）と給付系統の勘定（損益勘定）という二つの勘定系統によって同じ利益が算定されうることを主張した（動的二勘定系統説, dynamische Zweikontenreihentheorie）。ワルプにあっては、利益（損益）が損益計算書だけでなく貸借対照表によっても算定されうることが示された。それは、貸借対照表を損益計算書の補助手段として位置づけたシュマーレンバッハよりも、貸借対照表の損益計算機能を積極的に提示することにより両者を対等のものとして位置づけようとした試みとみることができるであろう（Walb 1926, S.42ff, S.61f, S.73; 訳書24-27頁, 45-47頁, 58-59頁）。

しかし、これらの理論には、収支計算が重視されているにもかかわらず、貸借対照表および損益計算書を中心に議論（理論）が展開され、収支計算書（さらにはキャッシュ・フロー計算書）はそこに出てこない。そこにはいわば、収支計算を中心とする公会計（官庁会計）・カメラル簿記に対し、損益計算ないし発生主義会計を中心とする企業会計・企業簿記（複式簿記）の独自の体系を展開するという当時の時代的要請が根底にあったとみら

れる<sup>③</sup>。

このようななかにあつて、レーマン（Lehmann, M. R.）は自己の理論を会计学（当時の貸借対照表論）における特殊理論（Spezialtheorie）として位置づけつつ、財産・資本勘定、費用・収益勘定、収入・支出勘定の三勘定系統からなる勘定学説を展開した。それは財産・資本計算（Vermögens- und Kapitalrechnung）<sup>④</sup>、費用・収益計算、収入・支出計算の3計算系統からなる会計構造学説としても捉えられる。彼の理論は、現代会計における財政状態計算書（貸借対照表）・包括利益計算書（損益計算書・包括利益計算書）・キャッシュ・フロー計算書・株主資本等変動計算書からなる基本財務諸表の形式構造に対しても重要な示唆を含むとみられる。

## IV レーマン勘定学説の概要

### 1 レーマン勘定学説の展開意図

レーマンに従えば、簿記は貸借対照表および棚卸表（財産目録）を含めて、様々の観点から考察されうる。そこでは歴史的な発展とその展開方向に注目することができる。さらには、簿記が、その全体あるいは個別分野（部分）において、その形式の歴史的な発展について考慮することなく、現在の現象の解明が試みられるが、その場合には簿記が充足しなければならない目的から出発しなければならない（Lehmann 1925, S.341）。

このように、簿記会計に関しては、歴史的な発展に基づきいわば帰納法的な考察方法と、それによらないで簿記会計に要請される目的に照らして現在の現象の解明を目指すいわば演繹法的方法とが考えられる。

これに対し、レーマンは、第3の観点から出発する。それは、両者の折衷的方法によるものである。簿記（とくに複式簿記）のすべての実際の現象形態から推察しても、形式的な自己検証（formale Selbstkontrolle）に帰せられる構造的な原理（メカニカルな原則）は、依然、存続し、かつ支配的である（Lehmann 1925, S.341）。つまり、「借方＝貸方」という等式は、あらゆる状況において妥当するものであり、これによって表現される

③ これに対し、コジオール（Kosiol, E）の収支的会計理論は、企業簿記（複式簿記）の枠を超えている。彼は、単式簿記会計をむしろ基本としてとらえ、複式簿記会計は応用として位置づける。そこには、単式簿記と複式簿記との統合的な計算が展開されているのである（Kosiol 1954, S.2099ff；高田訳編著 1965, 18-22頁）。コジオール収支的会計理論に関しては、高田訳編著 1965；興津 1984, 第3～5章；郡司 1992, 137-142頁・1998, 28-32頁等参照。

④ 財産・資本計算（Vermögens- und Kapitalrechnung）は、資産・資本計算とも訳出可能である。レーマンにあつては、貸借対照表を、後にもるようにプラス・マイナスの財産とプラス・マイナス資本とに横断的に区分して使用しているため、ひとまず財産・資本計算と訳した。

構造的な原理が重要である。この構造的な原理の徹底的な解明とともに、様々の特定の応用形態 (Anwendungsformen) の解明を必要とする。その結果、基本原理の理論とともに、なお多くの応用形態の特殊理論が展開されうる。

レーマンは、従来の簿記理論の多くが、商業簿記ないし財務簿記に限定した理論を展開していたのに対し、工業経営ないし工業簿記にも応用できるより一般的な (特殊) 理論を提示しようとする<sup>5)</sup>。

## 2 三勘定系統説の基礎

### (1) 簿記の三勘定系統

レーマンに従えば、いわゆる人的勘定学説 (擬人説) は科学的見地からは何ら意味はない。複式簿記および単式簿記をある大きな統一体として把握する努力が出発点となる。そこで二勘定系統説 (Zweikontenreihentheorie) の性格を持つ理論がまず検討される (Lehmann 1925, S.342f)。

二勘定系統説としてヒュックリ (Hugli, F.) とワルプの所説が対比される (Walb 1923, S.416ff)。ワルプは、当時、カメラル簿記 (die kameralistischen Buchhaltung) に深く関わった数少ない学者である。彼は、複式簿記の異なる種類の二勘定系統、すなわち給付計算ないし費用・収益系統 (die Konten der Leistungsverrechnung oder Aufwands- und Ertragsreihe) と、収支計算ないし収支系統 (die Konten der Zählungs-verrechnung oder Zahlungsreihe) とに区分した。さらに、収支系統の概念を収入および支出系統あるいは収入計算および支出計算に置き換え、後者も相応して広く捉えるなら、簿記において費用・収益計算と収入・支出計算との体系的な結合が認められうる (Lehmann 1925, S.343)。

ヒュックリ等の物的二勘定系統説は、個々の記帳の形式的な説明には有効である半面、損益勘定にも、その締切りの都度、残高を記載し、あるいは残高計算を行わなければならないので、工業簿記には適さないという欠点がある (Lehmann 1925, S.343)。

これに対し、ワルプの二勘定系統説 (費用・収益系統, 収入・支出系統) はそのような欠点を回避するが、(物的) 二勘定系統説において損益計算が従属的位置に置かれたのと同様に、今度は有価計算が損益計算の従属的位置におかれるという、同じような欠点があ

<sup>5)</sup> 彼の三勘定系統説は、まったく新しい簿記理論の提示を意図するのではなく、できる限り明瞭に給付を計算的にとりいれた原価・成果計算 (die kalkulatorische Kostenrechnung bzw. Erfolgsrechnung) を簿記に導入することを試みたものである (Lehmann 1925, S.342)。彼の理論は、財務簿記を中心に理論展開されてきた伝統的立場からすれば特殊理論ということになるが、その適用範囲からすればより一般性の高い理論として位置づけられるであろう。

る（Lehmann 1925, S.344）<sup>(6)</sup>。

このことから、レーマンは、つぎのような三つの勘定ないし計算系統に区分されるべきであると主張する。

- 1 財産および資本の勘定ないし財産・資本計算
- 2 収入および支出の勘定ないし収入・支出計算
- 3 費用および収益の勘定ないし費用・収益計算

すなわち、財産・資本計算（有高計算）は、損益計算および収支計算とともに代表的なものであり、それ故、この財産・資本計算が表面にでてくる決算だけでなく帳簿記録においても区分されるべきであるとする<sup>(7)</sup>。

## (2) レーマン三勘定系統説の含意

レーマン三勘定系統説の一つの貢献は、ワルプの動的二勘定系統説における収支系統と給付系統の間に有高計算ないし財産・資本計算が伏在することを浮き彫りにしたことに求められるであろう。

### ① 収入・支出計算の顕在化

シュマーレンバッハの動的貸借対照表論には、損益計算と有高計算だけでなく、収支計算が暗に前提とされていたといつてよい。すなわち、シュマーレンバッハの一致の原則は、収支計算と損益計算のズレを前提として展開される。そして、貸借対照表継続性は、貸借対照表が収入・支出計算と費用・収益計算との間の未解消項目を収容することによって果たされる（Schmalenbach 1926, S.95ff；郡司1992, 24-28頁）。そこには当然、収入・支出計算の存在が暗黙の前提となる。レーマンの三勘定系統説は、ある意味において、そのような動的貸借対照表において暗に前提とされた、収入・支出計算を、ワルプの収支系統とは別の形で顕在化するものといえるであろう。

### ② 財産・資本計算

レーマンは貸借対照表に関する計算を財産計算と資本計算の2つの計算区分からなるも

---

(6) レーマンはさらに、次のような指摘も行っている。ワルプは、様々の収支事象・費用収益を取り上げているが、その実質的な役割は、それによって経済的な現象（調達・費消・製造・販売）が進行する、その速度の相違を調整（均衡）することにあるという、まさにその勘定の持つ意義を看過している。Lehmann 1925, S.344.

(7) 三勘定系統説の形成は何よりも工場簿記の特殊理論を形成するという目的を持つ。とはいえ、複式商人簿記が、この理論に従って、三つの計算の体系的な組み合わせとして把握されるなら、それは同時に複式商人簿記が完全な簿記の性格を持つ。すなわち、そこから、それぞれ関わりのない勘定系統を捨象すれば、一方で単式商人簿記が、他方でカメラル簿記が概念的に展開される（Lehmann 1925, S.344）。

のとしてとらえる。財産計算はおもに営業資産と固定資産というプラスの財産と営業負債および資産修正項目というマイナスの財産とに関する計算（勘定）からなる。資本計算は、金融負債および自己資本というプラスの資本と資本請求権（資本払込請求権）および資本修正項目というマイナスの資本に関する計算（勘定）からなる。これに経過項目（Durchlaufende Posten）を含めれば、レーマンによる財産・資本計算の区分は貸借対照表の項目として次のように示される<sup>8)</sup>。

借方	貸借対照表	貸方
プラスの財産（計算）勘定 営業資産 固定資産	マイナスの財産（計算）勘定 営業負債 資産修正項目	
マイナスの資本（計算）勘定 資本請求権 資本修正項目	プラスの資本（計算）勘定 金融負債 自己資本	
経過項目	経過項目	

(Vgl. Lehmann 1925, S.347)

### ③ 財産・資本計算と費用・収益計算

レーマンはさらに、財産・資本計算（と費用・収益計算との関係）について、動的貸借対照表だけでなく有機的貸借対照表からさらには「静的」貸借対照表にまで論及する。

費用・収益計算の枠組において算定される利益（損失）は、それによって当該経営が活動するところの経済性（Wirtschaftlichkeit）の尺度であるべきである。その場合に、経営の経済性の概念は次の三つの下位概念からなる。すなわち、①技術的生産性（technische Produktivität）、②経済的生産性（wirtschaftliche Produktivität）、③市場適合性（Marktanpassungsfähigkeit）がこれである（Lehmann 1925, S.351）。

一般に、費用・収益計算は、単一の計算として形成されうる。その場合に、全体経営の経済性の尺度を示す一つの利益が支持される。この方向はシュマーレンバッハ（Schmalenbach 1925, S.79ff）によって提唱された。

他方、計算的には、技術的および経済的な生産性の効果と市場適合性の効果とを区分して報告することから出発することも可能である。その場合、技術的および経済的な生産性の効果は、実践的には、一般に生産・販売処理（Produktions- oder Umsatzdisposition）

<sup>8)</sup> この貸借対照表計算は、資産修正項目を借方控除項目（および評価換算差額に関連する項目は貸方項目）、資本請求権および資本修正項目を貸方控除項目としてとられれば、混合測定による現在の貸借対照表に極めて近似した計算（勘定）が展開されている。

の概念のもとに集約される諸活動の結果として特徴づけられる。市場適合性の効果は、実践的には、財産管理（Vermögensdisposition）の概念によって特徴づけられる。つまり、技術的および経済的な生産性の効果は生産・販売活動に関わり、市場適合性の効果は財産（資産）管理に関わる。この区分は、シュミット（Schmidt, F.1922）の提案が意図するところである。そこでは、費用・収益計算が、一方で損益計算と、他方でシュミットが「財産価値変動計算」と名付けたところの計算と結び付けられる（Vgl.Schmidt 1922, S.30f; 訳書58-59頁）。

レーマンはさらに、財産・資本計算（と費用・収益計算との関係）について、動的貸借対照表だけでなく有機的貸借対照表からさらには「静的」貸借対照表にまで論及する。その場合に、いわゆるシュマーレンバッハの動的貸借対照表は成果計算の補助計算にとどまることから不十分と考える。これに対し、シュミットの有機的貸借対照表と二つの成果計算（損益計算・財産価値変動計算）は、そのようなシュマーレンバッハの動的貸借対照表と成果計算に対して、動的貸借対照表観を完全化するものと位置づける<sup>9)</sup>。

レーマンによれば、完全なる貸借対照表であるためには完全なる有機的貸借対照表でなければならないし、「静的」貸借対照表のみが有機的貸借対照表と称されるべきであると主張する。その場合の「静的」貸借対照表は、売却価値を中心とする静的貸借対照表でも、たんなる棚卸表でもなく、貸借対照表の各項目が決算日現在の価値を示す場合にのみ妥当するものと捉えられる。それとともに、債権・債務の計上にあたっては利率の影響をも考慮すべきことが説かれる<sup>10)</sup>。

しかし、それは、あくまでも彼の理想であって、現実には、シュミット流の有機的な成果計算および貸借対照表が内的正当性を保持するものとしてむしろ容認される。シュミットの有機的貸借対照表はここで意図される静的貸借対照表でないとしても、純粋にもっぱら動的観点から支配的な成果計算とともに純粋に静的貸借対照表に到達するためには、

9) (M. R.) レーマンがシュミットから継承している点は、「シュミットの理論に見られる取引損益計算の思考、ならびに貸借対照表の財産的側面の形成である。したがって、レーマンの基礎にある価値範疇は時価である。」と、W・レーマンは、述べている。徐・戸田訳 1966, 138頁。彼は、このような（新）静的貸借対照表を標榜することにより、財産・資本計算とこれから導かれる貸借対照表が、成果計算の補助計算としての貸借対照表から解放された、独自の目的を持つ計算および財務表として確立されることを理想としているようにみえる。そして、彼にとって、「有機的」貸借対照表とはまさにそのような独自の（対等独立の）役割を持つ貸借対照表でなければならないと解されているように思われる。しかし、それは、あくまでも彼の理想であって、現実には、シュミット流の有機的な成果計算および貸借対照表が内的正当性を保持するものとしてむしろ容認されるのである。

10) 例えば、一般に資本市場において十分な資本を調達できる利率を10%とする。このとき、50,000Mの負債があって、これを3年内に返済しない（場合の追加）利率は20%である。これより、彼のいう静的貸借対照表における負債の額は、 $50,000M \times (1 + 0.3) = 65,000M$ として計上されるべきであると説く（Lehmann 1925, S.352）。

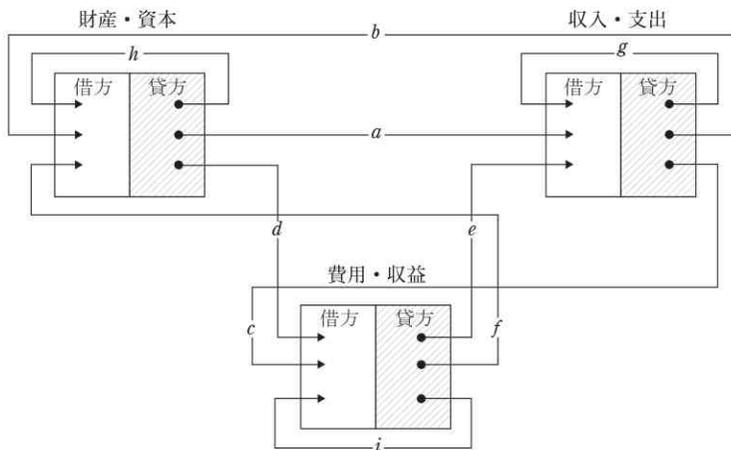
シュミット流の財産価値変動計算を簿記システムに組み込むことは計算技術的な方法として認められなければならない (Lehmann 1925, S.352f)。

そこには、「静的」貸借対照表を提示することにより、シュミット流の「有機的」貸借対照表と「有機的」成果計算を容認せしめ、貸借対照表を成果計算の補助計算の位置から開放し、両者を対等の位置におこうとする意図がうかがえる<sup>11)</sup>。

## V レーマン三勘定系統説の適用

### 1 複式簿記の統一メカニズム

レーマンは、三つの勘定系統ないし計算領域がそれぞれ独自に成果計算を行いうることを示すことによって、財産・資本計算、費用・収益計算、収入・支出計算の対等性・同等性の形成を試みた。三勘定系統説による勘定計算の展開にあたり、三勘定系統が一つの勘定図式によって呈示される。そこでは、財産・資本 (Vermögens- und Kapital) 勘定、収入・支出 (Einnahmen und Ausgaben) 勘定、費用・収益 (Aufwand und Ertrag) 勘定の相互関連が図示される。



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

(11) ここでは、かつてシュミットが意図したような、国民経済の全体システムの一部を構成する企業の、そこにおける相対的地位を確保するという、企業の相対的価値維持ないし相対的実体維持の観点 (Vgl. Schmidt 1929, S.139, S.146. 訳書265-266頁, 277頁。)などは、捨象される。しかも、シュミット流の「有機的」貸借対照表と「有機的」成果計算とを、動的会計観ないし動的貸借対照表観を完全化するものと主張することによって、動的会計学の枠を超えない配慮がうかがえる。それとともに、財産・資本計算、費用・収益計算、収入・支出計算の対等性・同等性の形成が図られるのである。なお、林良治教授は、シュミットの有機的経営観および有機的貸借対照表論について詳細に検討されている (林 1997, 第6章・第7章参照)。

この勘定図式では、各勘定系統が一連の矢印線で相互に結び付けられ、様々の起こりうる取引事例および内部経営取引の勘定記入（Kontierung）が示される。この矢印線は常に三勘定の借方側と貸方側に結びつく。その結果、主要簿のすべての勘定が三つの勘定に集計されると考えるなら、それは主要簿の記帳に関して図形的に正確に示される<sup>12)</sup>。

## 2 三勘定系統説における計算とその意義

レーマンは、取引事例を用いて基本帳簿（仕訳帳）における仕訳と、上記の三つの一般勘定（「財産・資本」、「収入・支出」、「費用・収益」勘定）を中心とする元帳記入とからなる計算表を提示する。そしてこれを踏まえて、この三勘定計算のそれぞれから次のよう三通りの成果計算が展開されることを示している（Lehmann 1925, S.358ff, 郡司 2010a, 20-22頁）。

- ① 財産・資本計算の展開すなわち貸借対照表的な成果計算
- ② 収入・支出計算の展開すなわちカメラル的成果計算
- ③ 費用・収益計算すなわち直接的成果計算

①の貸借対照表的な成果計算と③の費用収益計算としての直接的な成果計算とは、周知のように、複式簿記から直接誘導される。これに対し、収入・支出計算の展開によるカメラル的成果計算は、収入・支出に対して過大記帳支出（戻し計算支出）・過小記帳収入（追加計算収入）を借方に、また過小記帳支出（追加計算支出）を貸方に計上することによって算定される。この計算は、まさにワルプの収支系統（残高勘定）の計算に相応する（Walb 1926, S.78ff, 訳書66-70頁）。レーマン自身、このカメラル的な成果計算がワルプの功績に他ならないことを強調している（Lehmann 1925, S.359）。

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

<sup>12)</sup> 様々の矢印線の示す記帳内容、すなわちこれらの勘定間の流れ（振替関係）について、レーマンは具体的な取引をあげて説明している。Lehmann 1925, S.355, 安平訳 1969, 170-171頁。郡司 2010a, 16頁。

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

現代会計においては、収入・支出計算は当期の現金等の増減額を計算表示することが重要であり、当期の利益を計算表示する収益・費用計算とは異なる目的を持つことの方がむしろ重要である。そして、財産・資本計算ないし有高計算は、前二者の計算結果を現金等と利益とにおいて内包しつつ、財政状態（財務状況）表示という固有の目的を果たすことが重要とみられる<sup>89</sup>。

### 3 レーマン三勘定計算表の応用

レーマンの三勘定計算表は、仕訳と上記の三つの一般勘定（「財産・資本」、 「収入・支出」、 「費用・収益」勘定）とからなる計算処理をいわば多欄式行列計算表によって示すものである。この計算表を基礎にして三勘定計算から同様に成果計算が可能であることをレーマンはとくに重視した。しかし、それ以外にもこの計算表からはより実践的に興味深い内容を備えているとみられる。

すなわち、三勘定計算表からは、キャッシュ・フロー計算書が勘定体系から直接的に導き出される、すなわち直接的作成法の可能性が示される。それとともに、貸借対照表・損益計算書とキャッシュ・フロー計算書とは同じ簿記会計機構から誘導されることにより対等の位置づけが与えられる。

ここでは、財産・資本計算は、貸借対照表にかかわる有高（残高）勘定ないし有高計算を中心とするものであり、ここではより一般的に資産・持分（＝負債・純資産）勘定、資産・持分計算と称することとしよう。その場合に、つぎのような3つの勘定計算領域を想定することができる。

- (1) 資産・持分勘定－資産・持分計算
- (2) 費用・収益勘定－収益・費用計算
- (3) 収入・支出勘定－収入・支出計算

<sup>89</sup> しかも、この有高計算は、もはやレーマンの提示するような（財産・資本）計算区分方法にとらわれる必要はないであろう。それは資産・持分（負債・純資産）計算さらには財政状態計算として展開することも可能である。

ここでは、レーマンの取引事例よりも簡略化した設例を用いて三勘定計算表ならびに資産・持分計算書（貸借対照表）・収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）・損益計算書の作成について説明しよう<sup>44</sup>。

【設例】

期首貸借対照表

借 方	金 額	貸 方	金 額
現 金	4,000	買 掛 金	4,000
売 掛 金	5,000	借 入 金	3,000
有 価 証 券	2,360	未 払 利 息	0
商 品	3,500	未 払 法 人 税 等	0
設 備	2,000	資 本 金	9,000
減価償却累計額	-360	利 益 剰 余 金	500
	16,500		16,500

〈期中取引とその仕訳〉

- (1) 商品7,000円を売上げ、6,100円を現金で受け取り、残りは掛けとした。

(借) 現金	6,100	(貸) 売上	7,000
売掛金	900		

- (2) 商品4,900円を仕入れ、4,650円を現金で仕入れ、残りは掛けとした。

(借) 仕入	4,900	(貸) 現金	4,650
		買掛金	250

- (3) 営業費800円のうち減価償却費160円以外は現金で支払った

(借) 営業費	800	(貸) 現金	640
		減価償却累計額	160

- (4) 配当金を現金で受け取った。

(借) 現金	80	(貸) 受取配当金	80
--------	----	-----------	----

- (5) 支払利息300円のうち120円は現金で支払った。

(借) 支払利息	300	(貸) 未払利息	180
		現金	120

04) レーマンの取引事例にみられる、独特の処理はより一般的な取引に変更して示している。ここではまた、キャッシュ・フロー計算書との関連を解りやすくするため、収入・支出勘定（収支勘定）は営業収支・投資収支・財務収支という下位勘定を使用している。その詳細は、郡司 2010a, 16-19頁参照。

(6) 法人税等600円のうち450円を現金で支払った。

(借) 法人税等	600	(貸) 現金	450
(利益剰余金)		未払法人税	150

(7) 投資活動および財務活動によるキャッシュ・フローの処理

(借) 有価証券	290	(貸) 投資収支	290
財務収支	320	借入金	320

(8) 期首・期末商品有高を仕入勘定に振り替えた(期末商品増加高を仕入勘定へ振り替えた)。

(借) 商品	400	(貸) 仕入	400
--------	-----	--------	-----

以上の取引に従って、次のような三勘定計算表が作成される。

図表17 三勘定計算表

	摘 要	金 額	資産・持分		収入・支出		費用・収益	
			借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
1	期首借方有高	16,500	12,500		4,000			
2	期首貸方有高	16,500		16,500				
3	現金売上	6,100			6,100			6,100
4	掛売上	900	900					900
5	現金仕入	4,650				4,650	4,650	
6	掛仕入	250		250			250	
7	現金営業費	640				640	640	
8	減価償却累計	160		160			160	
9	配当金受取	80			80			80
10	利息支払	120				120	120	
11	未払利息	180		180			180	
12	法人税等支払	450				450	450	
13	未払法人税	150		150			150	
14	有価証券取得	290	290			290		
15	借 入	320		320	320			
16	期末商品増加	400	400					400
	小 計		14,090	17,560	10,500	6,150	6,600	7,480
	現金・利益		4,350	880		4,350	880	
	合 計		18,440	18,440	10,500	10,500	7,480	7,480

現代会計構造とレーマン三勘定系統説（郡司）

この三勘定計算表から、次のような貸借対照表・収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）および損益計算書が作成される。この場合のキャッシュ・フロー計算書は、直接法（表示方法）によって表示されるだけでなく、直接的作成法によって作成されることとなる<sup>65)</sup>。

図表18 会計三表

貸借対照表		金額	収支計算書		金額	損益計算書		金額
現金		4,350	営業収入		6,100	売上高		7,000
売掛金		5,900	仕入支出		-4,650	売上原価		-4,500
有価証券		2,650	その他営業支出		-640	売上総利益		2,500
商品		3,900	小計		810	営業費		-800
設備		2,000	配当金受取額		80	営業利益		1,700
減価償却累計額		-520	利息支払額		-120	受取配当金		80
資産合計		18,280	法人税等支払額		-450	支払利息		-300
買掛金		4,250	営業収支		320	税引前利益		1,480
借入金		3,320	投資収支		-290	法人税等		-600
未払利息		180	財務収支		320	当期純利益		880
未払法人税等		150	現金等増減額		350			
資本金		9,000	期首現金等		4,000			
利益剰余金		1,380	期末現金		4,350			
持分合計		18,280						

## VI 現代会計とレーマン三勘定系統説

レーマンの三勘定系統説は、彼自身が特殊理論と称するように当時の動的学説の系譜において、また財務簿記を中心とする勘定理論において、どちらかといえば特殊な位置を占めていたとみられるであろう。それは、理論展開において最も好まれる一元論でも、これに準ずる二元論でもなく、三元論であったことにも由来するであろう。しかし、シュマーレンバッハの動態論にみられるように貸借対照表が収支と損益のズレを収容するというとき、有高計算と損益計算に加えて収支計算という三つの計算が基底にあることは当然のことと、これを明示して三勘定計算を展開したことは極めて自然といえることができる。キャッシュ・フロー計算書が基本財務諸表の中に位置づけられる現代会計において、レーマンの

<sup>65)</sup> このように三勘定計算表を用いることにより、直接的作成法の処理も通常の仕訳で行うことができる。また、すべての売上を掛売上とし、すべての収益を未収収益としてまず処理し、その後に現金売上・現金収益を掛売上高・未収収益の回収として処理するいわば二取引基準的な処理方法にも適用可能であることはいうまでもない（郡司 2010b, 22-33頁参照）。

所説はそれだけでも注目に値する。しかも、収入・支出勘定に基づいて収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）を作成するのは、直接的作成法の可能性を示唆するものでもある。

レーマンは、その理論展開においてシュマーレンバッハだけでなくシュミットの説を高く評価した。彼は、シュミットの有機的貸借対照表と二つの成果計算（損益計算・財産価値変動計算）が、貸借対照表を補足的なものと位置づけるシュマーレンバッハの所説に対して、動的貸借対照表観をより完全化するものと位置づけた。レーマンは、さらに一層踏み込んで「静的」貸借対照表のみが有機的貸借対照表と称されるべきであると主張する。その場合の「静的」貸借対照表は、貸借対照表の各項目が決算日現在の価値を示す場合のみ妥当するものであり、利子率の影響をも考慮すべきことが示唆される。そこには、割引現在価値までは言及していないが、今日におけるいわゆる「新静態論」に近い思考、つまりは、未来指向的貸借対照表あるいは資本理論的貸借対照表に通底する思考（貸借対照表観）が見いだされる（郡司 2010a, 24-26頁）。

レーマンが着目するシュミット流の費用収益計算はいわゆる期間損益計算とその他の包括利益計算とからなる計算と概念的にほぼ対応する<sup>06</sup>。そこには現代会計における財政状態計算（貸借対照表）と包括利益計算（損益・包括利益計算書）とに近い計算が見いだされる。

レーマンが示唆した「静的」（新静態論的）貸借対照表には、その発展型として割引現在価値・公正価値評価を含む財政状態計算書（貸借対照表）に近い性格を見いだすことができるであろう。包括利益計算書は、いわゆる損益計算書とその他の包括利益計算（書）の結合としても捉えられる。それは、レーマンのいう「費用・収益計算が、一方で損益計算と、他方でシュミットが『財産価値変動計算』と名付けたところの計算と結び付けられる」という見解ともある程度符合する。つまり、包括利益計算書には、いわゆる損益計算書における期間損益の計算と、その他包括利益にかかわる財産価値変動計算（未実現保有損益）という二つの利益計算が包含されている。

レーマンの三勘定計算においては、収入・支出勘定に基礎をおくことにより、その収支計算書たるキャッシュ・フロー計算書は、直接的作成法による作成を示唆しており、基本

06 もちろん、ここでは、前注に指摘したように、企業の相対的価値維持ないし相対的実体維持の観点とともに、そこから導き出される相対的価値維持計算・価値均衡計算（原則）等も捨象される。しかも、現代会計においては時価（公正価値）に関して再調達価値（再調達原価・取替原価）よりもむしろ正味売却価値（正味実現可能額）や現在価値が重視される。そのもとでの「全体としての企業の価値」（市場指向的収益価値）を指向する点でシュミットの時代とは大きく異なってくることはやむを得ないであろう。Vgl. Schmidt 1929, S.124f. 訳書233-235頁。シュミットの相対的価値維持・価値均衡計算等に関しては、例えば中田 2005a, 104-124頁；中田 2005b, 161-180頁参照。

財務諸表の対等性・同等性という観点からも高く評価できるであろう。

かくて、レーマンの三勘定系統説は、このような現代会計における財政状態計算書（貸借対照表）・包括利益計算書・キャッシュ・フロー計算書という新たな財務諸表の体系にも適合しうる、あるいは適用可能な、形式的会計構造の理論としてその現代会計的な意義が見いだされるように思われる<sup>10)</sup>。

## 文 献

- Hügli, F., *Die Buchhaltungssysteme und die Buchhaltungsformen*, 3.Aufl., Bern 1923.
- IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989. (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館出版, 2001年。)
- IASC, IAS No.7(Revised), *Cash Flow Statements*, IASC, 1992. (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館出版, 2001年。)
- IASC, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 1997.
- IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 2004.
- IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 2007.
- IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting* 2010, 2010.
- Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung)*, In: Karl Bott (Hrsg.), *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, Stuttgart, 1954. (高田正淳訳著『財務会計論』森山書店, 1965年。)
- Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz, Die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrative verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung*, Berlin, 1976.
- Lehmann, M. R., *Die Dreikontenreihentheorie*, *ZfHwF*, 19.Jg., 1925.
- Lehmann, M. R., *Die Quintessenz der Bilanztheorie*, *ZfB*, 25.Jg., 1955.
- Schmalenbach, E., *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*, 3.Aufl., Berlin/ Leipzig 1925.
- Schmalenbach, E., *Dynamischer Bilanz*, 4.Aufl., Leipzig 1926.
- Schmidt, F., *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft*, 2.Aufl., Leipzig 1922.
- Schmidt, F., *Die organische Tageswertbilanz*, 3.Aufl., Wiesbaden 1929 (Nachdruck 1951). (山下勝治訳『シュミット有機観対照表学説』(第3版邦訳)同文館, 1934年。)
- Walb, E., *Zur Theorie der Erfolgsrechnung*, *ZfHwF*, 17.Jg., 1923.
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Berlin, 1926. (戸田博之訳『E・ワルプ 損益計算論(上巻)』千倉書房, 1982年。)
- 安平昭二訳『シェラー複式簿記の基礎理論』中央経済社, 1969年 (Scheerer, F.: *Kontenthorien der doppelten Buchhaltung. Mitteilungen aus dem Handelwissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich*, Heft 87, Zürich 1950)。
- 徐龍達・戸田碩訳『W・レーマン 動的会計論』同文館出版, 1966年 (Lehmann, W., *Die dynamische Bilanz Schmalenbachs—Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung—*, Wiesbaden, 1963)。
- 興津裕康著『貸借対照表論の研究』森山書店, 1984年。

10) W・レーマンは、M.R・レーマンの貸借対照表論について形式的な貸借対照表論として評価する(徐・戸田訳 1966, 136-144頁。Lehmann 1963, S.106ff.)。それは、この三勘定系統説に関する論文ではなく、別の論文(Lehmann 1955)をおもに対象とするものである。しかし、W・レーマンの指摘は、有高計算(財産・資本計算)および損益計算(費用・収益計算)において多様な測定・評価を容認・包含するという点では、この三勘定系統説も形式的会計構造に重点を置いた理論として捉えることができるであろう。

- 阪本安一『経営成果計算論』巖松堂, 1950年。
- 中田清「シュミットの有機的貸借対照表論」戸田博之・興津裕康・中野常男編著『20世紀におけるわが国会計学研究の軌跡』白桃書房, 2005a年。
- 中田清「シュミットの貸借対照表論」戸田博之先生古希記念論文集編集委員会編『簿記・会計学の原理—ドイツ系会計学の源流を探る—』東京経済情報出版, 2005a年。
- 林良治『ドイツ会計思想史研究—ドイツ企業会計と会計学者—』同文館出版, 1997年。
- 安平昭二『会計システム論研究序説—簿記論的展開への試み—』神戸商科大学経済研究所, 1994年。
- 郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社, 1992年。
- 郡司健『現代会計報告の理論』中央経済社, 1998年。
- 郡司健「レーマン三勘定系統説とその現代的意義」『大阪学院大学企業情報学研究』第9巻第3号, 2010a年。
- 郡司健「キャッシュ・フロー会計の計算構造—キャッシュ・フロー計算書の表示法と作成法を中心として—」『大阪学院大学企業情報学研究』第10巻第2号, 2010b年。
- 郡司健「IASB 概念フレームワークの新展開」『大阪学院大学企業情報学研究』第11巻第2号, 2011年。
- 郡司健「解題深書—IFRS (FASB/IASB) 概念フレームワーク考」『企業会計』第64巻7号, 2012年。