

複会計組織における2つの類型

—部分複会計組織と全部複会計組織との比較—

Two types of a double-accounting system

—Comparison between a partially double-accounting system
and an all double-accounting system—

片桐俊男*

Toshio KATAGIRI

キーワード：部分複会計組織（部分独立型）、全部複会計組織（完全独立型）、キャッシュ・フロー
計算書、バランスウェイト勘定、CFO勘定

Key words : partially double-accounting system (partially independent type),
all double-accounting system (completely independent type),
statement of cash flows, balance weight account, CFO account

要約

資金会計における複会計組織は、2つの類型に区別することができる。1つは、部分複会計組織（部分独立型）であり、もう1つは、全部複会計組織（完全独立型）である。これらの会計組織は、複会計組織を構成する損益会計組織と資金会計組織との分離が完全であるか否かによって区別される。

本稿では、鎌田モデルと佐藤モデルをもとに、部分複会計組織と全部複会計組織における勘定組織、勘定連繫および仕訳処理が比較され、それら2つの会計組織の構造的な特徴が明らかにされている。

Abstract

The double-accounting system in fund flow accounting can be divided into two types. One is a partially double-accounting system (partially independent type) and the other is an all double-accounting system (completely independent type). These accounting systems are distinguished by whether the separation of the profit and loss accounting system and the fund flow accounting system that make up the double-accounting system is complete or not.

* 東海学園大学経営学部経営学科

In this paper, based on the Kamata model and the Sato model, the account organization, the account linkage and the journal entry processing in a partially double-accounting system and those in an all double-accounting system are compared and the structural characteristics of the two accounting systems are clarified.

1 はじめに

米国の財務会計基準審議会 (FASB¹) は、1987年に、現金および現金同等物概念によるキャッシュ・フロー計算書を、直接法によって作成することを推奨した財務会計基準書第95号 (SFAS95²) を公表した。これを受けて鎌田および佐藤は、現金および現金同等物概念による直接法のキャッシュ・フロー計算書を、誘導法によって作成するための会計組織を提案している。鎌田モデルは、1991年2月に発表された「資金会計組織の構築」のなかで提案されたモデルである³。佐藤モデルは、1994年1月に発表された「資金会計の勘定組織」のなかで提案されたモデルである⁴。これら2つのモデルは、いずれも損益会計組織と資金会計組織をもつ複会計組織⁵であるが、2つのモデルは、会計組織同士の関係からその違いをみつけることができる。

本稿では、2つのモデルにおける勘定組織、勘定連繋および仕訳処理を比較し、それぞれのモデルがもつ会計組織の構造的な特徴を明らかにする。

2 勘定組織

(1) 部分複会計組織 (部分独立型)

鎌田モデルは、損益会計組織と資金会計組織を設定する部分複会計組織⁶である。損益会計組織は、伝統的な損益会計組織と同じく、①資産勘定、②負債勘定、③資本勘定、④収益勘定、⑤費用勘定の5つの勘定系統に加えて、⑥バランスウェイト勘定⁷、⑦代替勘定、⑧決算勘定の3つの勘定系統が設けられる。このモデルでは、損益会計組織から資金会計組織へ現金勘定だけを移動させるので、損益会計組織の勘定残高はアンバランスになる。そこで、この不均衡を是正するために、繰越資金勘定が設けられる。

したがって、このモデルにおける損益会計の勘定組織には、①資産に現金がないため、そのかわりに資金勘定があること、②バランスウェイト勘定として繰越資金勘定があることの2つを、従来の損益会計組織との相違点として指摘することができる。とくに現金勘定と資金勘定は、2つの会計組織を結合する連結器の役割を果たしているため、2つの会計組織は完全に分離していない。また、損益会計組織では、非資金集合勘定を使用して、資産・負債・資本勘定が締め切られる。

資金会計組織は、①資産勘定、②営業資産増減勘定、③営業負債増減勘定、④営業収支勘定、⑤投資財務収支勘定、⑥バランスウェイト勘定、⑦決算勘定の7つの勘定系統に分類される。期首の資金会計組織には、損益会計組織から移動した現金勘定しかないため、アンバランスが生じている。この不均衡を是正するために、資金会計組織にもバランスウェイト勘定である繰越資金勘定が設けられる。営業資産増減勘定系統は、売上債権の増減勘定と棚卸資産の増減勘定が設けられ、営業負債増減勘定系統は、仕入債務の増減勘定が設けられる。営業収支勘定系統には、営業活動によるキャッシュ・フロー（CFO⁸）を計算するための営業活動勘定（CFO勘定）が設けられる。投資財務収支勘定系統には、その他の収支勘定が設けられる。また、資金会計組織では、資金集合勘定を使用して、資産勘定（現金）を締め切っている。

部分複会計組織には、鎌田モデル以外にも染谷モデルがある。この2つのモデルは、ともにバランスウェイト勘定（繰越資金勘定（鎌田）と資金勘定（染谷））およびCFO勘定（営業活動勘定（鎌田）と損益勘定（染谷））を設ける点で同型の会計組織であると考えられる。

(2) 全部複会計組織（完全独立型）

佐藤モデル⁹は、損益会計組織と資金会計組織とが完全に分離した全部複会計組織¹⁰であるため、どちらの会計組織にもアンバランスは生じない。したがって、バランスウェイト勘定を設ける必要はない。損益会計組織は、伝統的な損益会計組織とまったく同じで、①資産勘定、②負債勘定、③資本勘定、④収益勘定、⑤費用勘定の5つの勘定系統に、⑥決算勘定系統が加えられる。

資金会計組織は、①営業増減勘定、②投資財務増減勘定、③収入・受取勘定、④支出・支払勘定、⑤代替勘定、⑥決算勘定の6つの勘定系統に分類される。営業増減勘定系統には、営業資産および営業負債の増減勘定が設けられる。投資財務増減勘定系統には、営業増減勘定系統以外の増減勘定が設けられる。収入・受取勘定系統には各種の収入勘定が設けられ、支出・支払勘定系統には各種の支出勘定が設けられる。資金会計組織には、収益勘定および費用勘定が設けられないため、その代替勘定として損益勘定を設ける。

決算勘定系統には、収支集合・投資財務増減・営業増減の資金3勘定が設けられ、収支集合勘定で現金増減額を、投資財務増減勘定でCFOを、営業増減勘定で損益を計算する。このように、佐藤モデルの資金会計組織には、資金3勘定を使った資金法¹¹とよばれる損益計算機能が備えられている。

図表1は、鎌田モデルおよび佐藤モデルの現金概念による会計組織の勘定体系を示したもので、勘定科目は、20ページの設例で使用するものを示している。

図表1 鎌田モデルおよび佐藤モデルの勘定体系（現金概念）

（筆者作成）

組織	鎌田モデル（部分独立型勘定組織）		佐藤モデル（完全独立型勘定組織）	
損益会計組織	資産勘定	売掛金・有価証券・繰越商品・建物	資産勘定	現金・売掛金・有価証券・繰越商品・建物
	負債勘定	買掛金・借入金・減価償却累計額	負債勘定	買掛金・借入金・減価償却累計額
	資本勘定	資本金	資本勘定	資本金
	収益勘定	売上	収益勘定	売上
	費用勘定	仕入・諸経費・商品評価損・減価償却費・有価証券評価損	費用勘定	仕入・諸経費・商品評価損・減価償却費・有価証券評価損
	バランスウェイト勘定	繰越資金		
	代替勘定	資金		
	決算勘定	損益(集合)・非資金集合	決算勘定	損益(集合)
資金会計組織	資産勘定	現金		
	営業資産増減勘定	売掛金の増加・繰越商品の増加	営業資産増減勘定	売掛金増加(減少)・商品増加(減少)・
	営業負債増減勘定	買掛金の増加	営業負債増減勘定	買掛金増加(減少)・減価償却累計額増加(減少)
			投資財務増減勘定	有価証券増加(減少)・資本金増加(減少)
	営業収支勘定	営業活動(CFO勘定)	収入・受取勘定	売掛金回収
	投資財務収支勘定	有価証券の購入・配当金の支払	支出・支払勘定	買掛金支払・有価証券支出・諸経費支払・配当支払
	バランスウェイト勘定	繰越資金		
			代替勘定	損益
	決算勘定	収支集合・資金集合	決算勘定	収支集合・営業増減集合・投資財務増減集合(CFO勘定)

3 勘定連携構造

(1) 部分複会計組織（部分独立型）

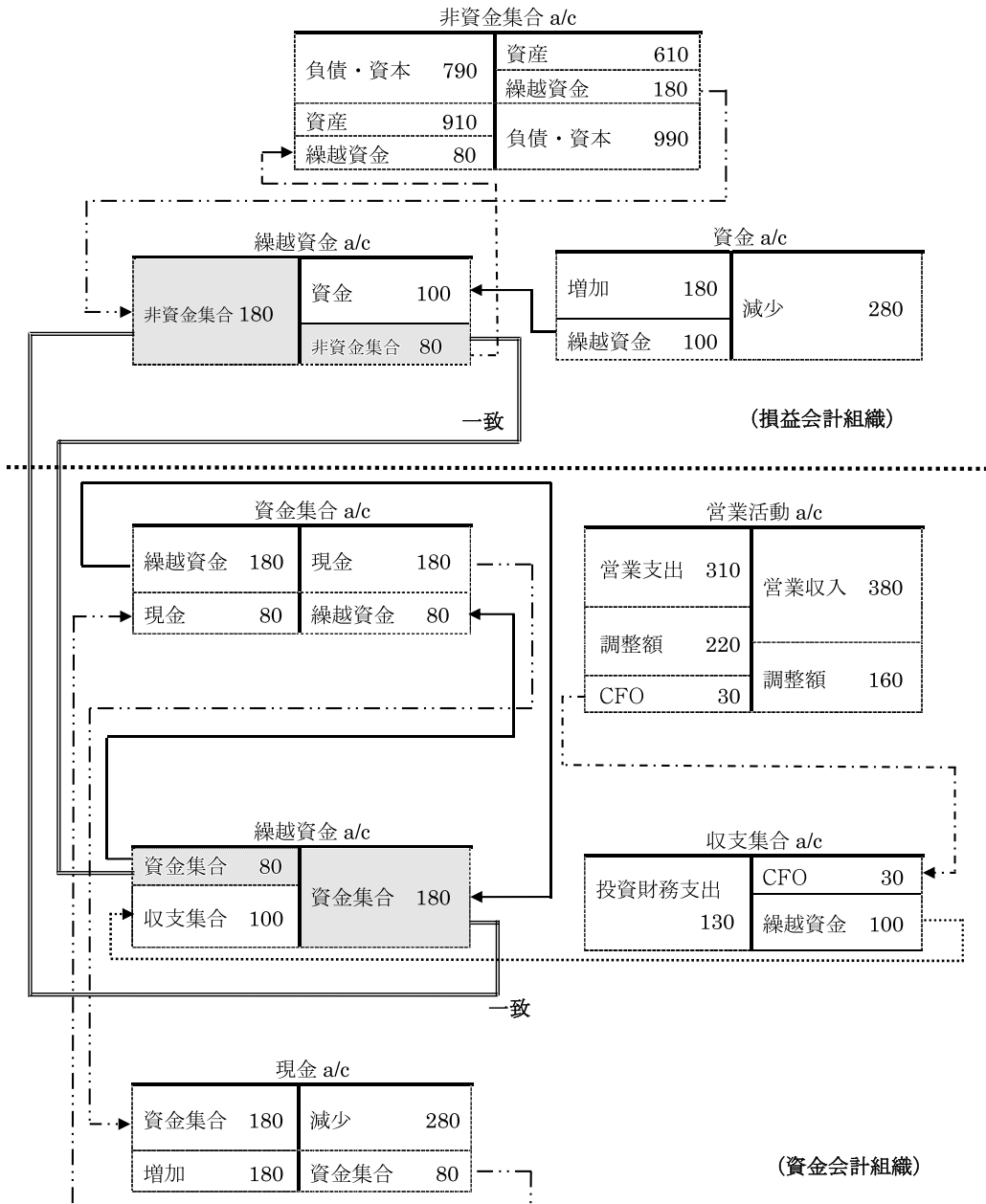
鎌田モデルによる損益会計組織では、非資金集合勘定の貸方から資産勘定と繰越資金勘定の借方へ期首残高を振り替える。さらに、非資金集合勘定の借方から負債・資本勘定の貸方へ期首残高を振り替える。非資金集合勘定は、大陸式決算法の残高勘定にあたり、非資金集合勘定からの振替仕訳は開始仕訳となる。

決算時には、まず、収益・費用を損益（集合）勘定へ振り替え、損益（集合）勘定の残高を資本金（または繰越利益剰余金）勘定へ振り替える仕訳を行う。さらに資産・負債・資本勘定の残高を非資金集合勘定へ振り替える。次に、資金勘定残高を繰越資金勘定へ振り替えれば、資金勘

定の貸借は、一致して自動的に閉鎖する。この結果、繰越資金勘定の残高は、現金の期末残高となり、これを非資金集合勘定へ振り替えれば、繰越資金勘定と非資金集合勘定の貸借は、一致して自動的に閉鎖する。

図表2 現金概念による鎌田モデルの勘定連携構造

(筆者作成)



ここまでの振替手続きから、損益（集合）勘定から損益計算書を、非資金集合勘定から貸借対照表を作成することができる。ただし、ここで作成される貸借対照表は、従来の貸借対照表とは異なり、資産のなかに現金はない。

資金会計組織では、資金集合勘定の貸方から現金勘定の借方へ期首残高を振り替える。さらに、資金集合勘定の借方から繰越資金の貸方へ期首残高を振り替える。資金集合勘定は、大陸式決算法の残高勘定にあたり、資金集合勘定からの振替仕訳は開始仕訳となる。

決算時には、まず、現金勘定の残高を資金集合勘定へ振り替えれば、現金勘定の貸借は、一致して自動的に閉鎖する。次に、CFOである営業活動勘定残高を収支集合勘定へ振り替えれば、営業活動勘定の貸借は、一致して自動的に閉鎖する。さらに、投資財務収支の諸勘定の残高を、収支集合勘定へ振り替えれば、投資財務収支の諸勘定の貸借は、一致して自動的に閉鎖する。以上の結果、収支集合勘定の残高は、現金増減額となり、それを繰越資金勘定へ振り替えれば、収支集合勘定の貸借は、一致して自動的に閉鎖する。最後に、繰越資金勘定の残高を資金集合勘定へ振り替えれば、この2つの勘定の貸借も、一致して自動的に閉鎖する。

これまでの振替手続きから、営業活動勘定と収支集合勘定からキャッシュ・フロー計算書を、資金集合勘定から貸借対照表を作成することができる。ただし、ここで作成される貸借対照表は、従来の貸借対照表とは異なり、現金だけの貸借対照表となる。したがって、損益会計組織側の貸借対照表と資金会計組織側の貸借対照表とを結合すれば、従来の貸借対照表も作成することができる。

資金会計組織側の繰越資金勘定の貸方残高と損益会計組織側の繰越資金勘定の借方残高が一致することによって、2つの会計組織の記録の信頼性を検証する役割を果たしている。図表2は、資金会計組織における主要な勘定の連携と2つの会計組織における繰越資金勘定の関係を示したものである。

(2) 全部複会計組織（完全独立型）

佐藤モデルの損益会計組織の勘定連繋は、従来の損益会計組織と同じである。したがって、損益（集合）勘定から損益計算書を、資産・負債・資本の各勘定から貸借対照表を作成することができる。

図表3は、佐藤モデルの資金会計組織における資金3勘定の連携構造を示したものである。図表3から明らかのように、佐藤モデルの資金会計組織には、収支集合勘定、投資財務増減勘定および営業増減勘定の資金3勘定を使った資金法による損益計算構造が組み込まれている。

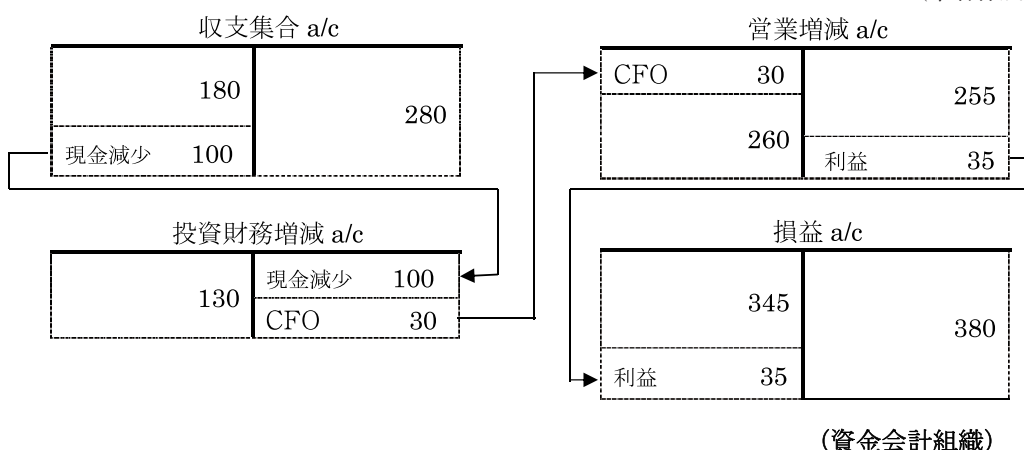
決算時に、収入・受取勘定と支出・支払勘定の残高を、収支集合勘定へ振り替えれば、収支集合勘定の残高は、現金増減額となって、投資財務増減勘定へ振り替える。次に、投資・財務活動に関係のある資産・負債・資本の増減勘定の残高を、投資財務増減勘定へ振り替える。これによ

り、投資財務増減勘定の残高は、CFO となって、営業増減勘定へ振り替える。最後に、営業活動に関係のある資産と負債の増減を、営業増減勘定へ振り替える。これにより、営業増減勘定の残高は、当期純損益となって、損益勘定へ振り替える。損益勘定には、すでに期中に発生した収益と費用が集められているため、その残高は、当期純損益を示す。以上の振替手続きから、損益勘定は、営業増減勘定からの振り替えによって、貸借合計が一致し、自動的に閉鎖する。これら一連の振替仕訳によって、資金会計組織内のすべての勘定を締め切ることができる。

したがって、資金会計組織では、収支集合勘定から直接法によるキャッシュ・フロー計算書を、営業増減勘定から利益と CFO の調整表を作成することができる。

図表 3 現金概念による佐藤モデルの勘定連携構造

(筆者作成)



4 仕訳処理

(1) 部分複会計組織 (部分独立型)

期中の取引は、損益会計組織のための仕訳と資金会計組織のための仕訳を、それぞれ行わなければならない。このモデルでは、現金勘定が資金会計組織へ移動しているため、損益会計組織の現金収支を伴う営業活動取引は、代替勘定である資金勘定を使って仕訳する。それ以外の処理は、従来の損益会計組織の仕訳と同じになる。

資金会計組織の現金収支を伴う営業活動取引は、現金の相手勘定に営業活動勘定を使って仕訳する。営業活動勘定は、営業活動によるキャッシュ・フロー (CFO) を計算するための勘定である。また、売掛金が増加した場合には、売掛金の増加勘定を借方に、売掛金が減少した場合には、売掛金の増加勘定を貸方に仕訳する。営業活動勘定は、鎌田モデルの特徴であるため、第6節で詳述する。

投資財務収支取引は、現金の相手勘定として有価証券の購入や有価証券の売却などの投資財務収支の各勘定を使って仕訳する。

図表4は、以上の処理をまとめたものである。

図表4 部分複会計組織の仕訳処理

(筆者作成)

取 引	損益会計組織				資金会計組織			
	資金	×××	売上	×××	現金	×××	営業活動	×××
①現金売上	資金	×××	売上	×××	現金	×××	営業活動	×××
②掛仕入	仕入	×××	買掛金	×××	営業活動	×××	買掛金の増加	×××
③掛現金回収	資金	×××	売掛金	×××	現金	×××	売掛金の増加	×××
④株式現金購入	有価証券	×××	資金	×××	有価証券の購入	×××	現金	×××

(2) 全部複会計組織 (完全独立型)

この会計組織でも損益会計組織のための仕訳と資金会計組織のための仕訳を、それぞれ行わなければならない。損益会計組織の期中取引は、伝統的な損益会計組織の処理と同じになる。

資金会計組織では、現金を除く資産・負債・資本勘定が増減する期中取引は、資産・負債・資本の増加・減少勘定を使って仕訳する。また、費用・収益が発生する期中取引は、損益勘定を使って仕訳する。現金が増減する期中取引は、収入・受取勘定または支出・支払勘定を使って仕訳する。

図表5は、以上の処理をまとめたものである。

図表5 全部複会計組織の仕訳処理

(筆者作成)

取 引	損益会計組織				資金会計組織			
	現金	×××	売上	×××	商品収入	×××	損益	×××
①現金売上	現金	×××	売上	×××	商品収入	×××	損益	×××
②掛仕入	仕入	×××	買掛金	×××	損益	×××	買掛金増加	×××
③掛現金回収	現金	×××	売掛金	×××	売掛金受取	×××	売掛金減少	×××
④株式現金購入	有価証券	×××	現金	×××	有価証券増加	×××	有価証券支出	×××

5 設例

図表6は、次の資料¹²によって、鎌田モデルおよび佐藤モデルによる仕訳を対比する形式で示したものである。なお、仕訳欄の上段は損益会計組織における仕訳を、下段は資金会計組織における仕訳を示している。

【資料】

《期首残高》

現金	¥180	売掛金	¥200	商品	¥60	建物	¥350
減価償却累計額	35	買掛金	160	借入金	200	資本金	395

《期中取引》

① 配当支払	¥ 30	② 有価証券取得	¥100
③ 商品掛仕入	260	④ 商品掛売上	380
⑤ 売掛金回収	180	⑥ 買掛金支払	100
⑦ 諸経費支払	50		

《決算整理》

⑧ 有価証券 時価	¥80	⑨ 商品棚卸高 原価	¥120	時価	¥80
⑩ 減価償却	35				

図表6 部分複会計組織と全部複会計組織における仕訳処理の対比

(筆者作成)

記号・番号	部分独立型 (鎌田モデル)		完全独立型 (佐藤モデル)					
	借方	貸方	借方	貸方				
開始仕訳	繰越資金	180	非資金集合	790	現金	180	買掛金	160
	売掛金	200			売掛金	200	借入金	200
	繰越商品	60			繰越商品	60	減価償却累計額	35
	建物	350			建物	350	資本金	395
開始仕訳	現金	180	資金集合	180				
	非資金集合	790	買掛金	160				
			借入金	200				
			減価償却累計額	35				
		資本金	395					
	資金集合	180	繰越資金	180				
①	資本金	30	資金	30	資本金	30	現金	30
	配当金の支払	30	現金	30	資本金減少	30	配当支払	30
②	有価証券	100	資金	100	有価証券	100	現金	100
	有価証券の購入	100	現金	100	有価証券増加	100	有価証券支出	100
③	仕入	260	買掛金	260	仕入	260	買掛金	260
	営業活動	260	買掛金の増加	260	商品増加	260	買掛金増加	260
④	売掛金	380	売上	380	売掛金	380	売上	380
	売掛金の増加	380	営業活動	380	売掛金増加	380	損益	380
⑤	資金	180	売掛金	180	現金	180	売掛金	180
	現金	180	売掛金の増加	180	売掛金受取	180	売掛金減少	180
⑥	買掛金	100	資金	100	買掛金	100	現金	100
	買掛金の増加	100	現金	100	買掛金減少	100	買掛金支払	100
⑦	諸経費	50	資金	50	諸経費	50	現金	50
	営業活動	50	現金	50	損益	50	諸経費支払	50

⑧	有価証券評価損	20	有価証券	20	有価証券評価損	20	有価証券	20	
					損益	20	有価証券減少	20	
⑨	仕入	60	繰越商品	60	仕入	60	繰越商品	60	
	繰越商品	120	仕入	120	繰越商品	120	仕入	120	
	商品評価損	40	繰越商品	40	商品評価損	40	繰越商品	40	
	繰越商品の増加	20	営業活動	20	損益	200	商品減少	200	
⑩					損益	40	商品減少	40	
	減価償却費	35	減価償却累計額	35	減価償却費	35	減価償却累計額	35	
					損益	35	減価償却累計額増加	35	
	繰越資金	100	収支集合	100	買掛金増加	160	営業増減	255	
					有価証券減少	20			
					減価償却累計額増加	35			
				商品減少	40				
						損益	35	営業増減	35

(a)	資金集合	80	現金	80	収支集合	180	売掛金回収	180	
	繰越資金	80	資金集合	80	配当支払	30	収支集合	280	
(b)					有価証券支出	100			
	営業活動	220	売掛金の増加	200	買掛金支払	100			
			繰越商品の増加	20	諸経費支払	50			
(c)	買掛金の増加	160	営業活動	160	収支集合	100	投資財務増減	100	
							有価証券増加	100	
						資本金減少	30		
(c)	営業活動	30	収支集合	30	営業増減	30	投資財務増減	30	
	収支集合	130	配当金の支払	30	営業増減	260	売掛金増加	200	
			有価証券の購入	100			商品増加	60	
	繰越資金	100	収支集合	100	買掛金増加	160	営業増減	255	
					有価証券減少	20			
					減価償却累計額増加	35			
				商品減少	40				
						損益	35	営業増減	35

(d)	売上	380	損益	380	売上	380	損益	380
	損益	345	仕入	200	損益	345	仕入	200
			諸経費	50			諸経費	50
			減価償却費	35			減価償却費	35
			有価証券評価損	20			有価証券評価損	20
		商品評価損	40			商品評価損	40	
	損益	35	資本金	35	損益	35	資本金	35
(e)	非資金集合	910	売掛金	400	買掛金	320	現金	80
			繰越商品	80	借入金	200	売掛金	400
			有価証券	80	減価償却累計額	70	繰越商品	80
			建物	350	資本金	400	有価証券	80
							建物	350
		買掛金	320	非資金集合	990			
		借入金	200					
		減価償却累計額	70					
		資本金	400					
		非資金集合	80	繰越資金	80			
	資金	100	繰越資金	100				

※ (a) から (e) は決算振替仕訳である。

6 特徴

(1) 部分複会計組織（部分独立型）

鎌田モデルの特徴は、営業活動勘定を設ける点にある。この営業活動勘定の記入方法には、キャッシュの変動と運転資本の変動を記録する方法（鎌田モデルⅠ）と現金収支の事実だけに限定して記録する方法（鎌田モデルⅡ）の2つの方法がある。鎌田モデルⅠは、混乱を避けるために、損益会計組織の商品売買の処理にあわせて、現金取引と信用取引を区別せず、便宜的に相手勘定を営業活動勘定に統一して処理する方法である。したがって、図表7に示す鎌田モデルⅠの営業活動勘定に含まれる現金収支を伴わない取引③・④・⑨の影響を取り除くために、(c) および (d) の仕訳を行って、売上債権、仕入債務および棚卸資産の正味増減額を、営業活動勘定から控除しなければならない。

このモデルには、以上のような便宜的な方法のほかに、鎌田モデルⅡによる営業活動勘定も示されている¹³。この勘定記入面から仕訳を推測すると、図表7のとおりになる。

なお、鎌田モデルⅠと鎌田モデルⅡの収支集合勘定の記入は同じである。この収支集合勘定と

それぞれの営業活動勘定を結合すれば、図表8に示す2区分のキャッシュ・フロー計算書を作成することができる。このうち鎌田モデルⅡは、直接法によるキャッシュ・フロー計算書となる。

図表7 鎌田モデルⅠとⅡの仕訳処理の比較

(筆者作成)

番号/ 記号	鎌田モデルⅠ		鎌田モデルⅡ	
	借方	貸方	借方	貸方
③	営業活動 260	買掛金の増加 260	(仕訳不要)	
④	売掛金の増加 380	営業活動 380	〃	
⑤	現金 180	売掛金の増加 180	現金 180	営業活動 180
⑥	買掛金の増加 100	現金 100	営業活動 100	現金 100
⑦	営業活動 50	現金 50	営業活動 50	現金 50
⑨	繰越商品の増加 20	営業活動 20	(仕訳不要)	
(c)	営業活動 220	売掛金の増加 200 繰越商品の増加 20	〃	
(d)	買掛金の増加 160	営業活動 160	〃	
(e)	営業活動 30	収支集合 30	営業活動 30	収支集合 30

※ 損益会計組織の仕訳は省略し、資金会計組織の仕訳だけを示している。
 なお、■は両モデルの相違する箇所を示している。

図表8 鎌田モデルⅠとⅡの2区分キャッシュ・フロー計算書

(筆者作成)

鎌田モデルⅠ

2区分キャッシュ・フロー計算書

営業支出 310	営業収入 400
営業上の投資 220	営業上の信用 160
CFO 30	
560	560
投資財務支出 130	CFO 30
	現金減少額 100
130	130

鎌田モデルⅡ

2区分キャッシュ・フロー計算書

営業支出 150	営業収入 180
CFO 30	
180	180
投資財務支出 130	CFO 30
	現金減少額 100
130	130

営業活動(1)a/c

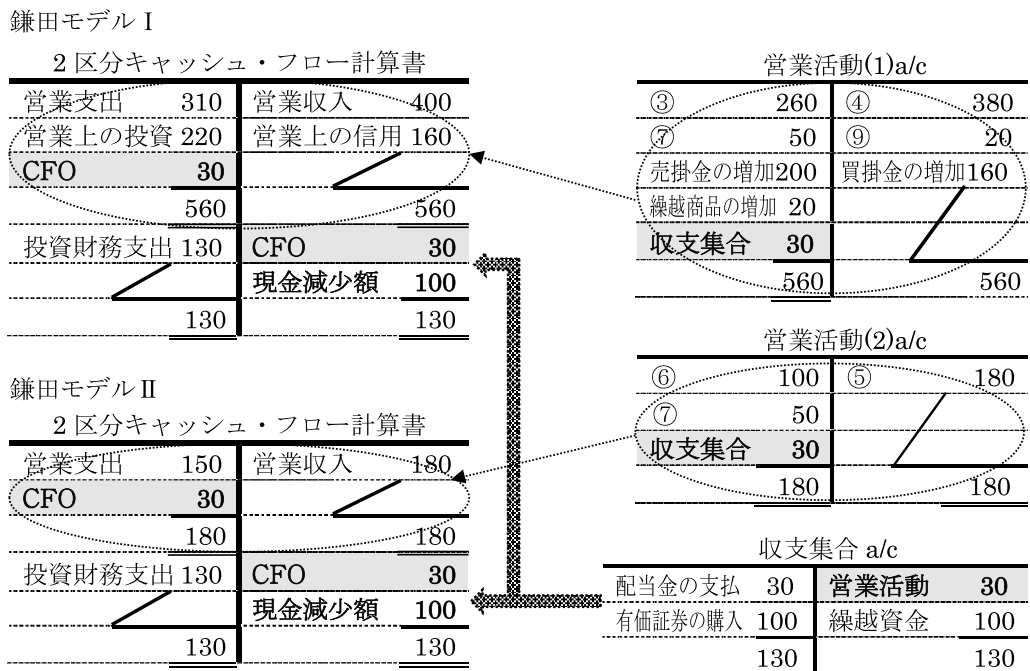
③ 260	④ 380
⑦ 50	⑨ 20
売掛金の増加 200	買掛金の増加 160
繰越商品の増加 20	
収支集合 30	
560	560

営業活動(2)a/c

⑥ 100	⑤ 180
⑦ 50	
収支集合 30	
180	180

収支集合 a/c

配当金の支払 30	営業活動 30
有価証券の購入 100	繰越資金 100
130	130



(2) 全部複会計組織（完全独立型）

佐藤モデルの特徴は、収支集合・投資財務増減・営業増減の資金3勘定を使った資金法（現金増減額⇒CFO⇒損益）による損益計算機能が備わっていることである。そして、収支集合勘定¹⁴から直接法によるキャッシュ・フロー計算書を作成し、営業増減勘定から利益とCFOの調整表（当期純利益と営業活動による正味キャッシュ増減額の調整）を作成することができる。なお、図表9に示すように、営業増減勘定の番号と利益とCFOの調整表の番号は対応する。

図表9 佐藤モデルにおける営業増減勘定と利益とCFOの調整表との関係

(筆者作成)

営業増減 a/c					
⑧	投資財務増減	30	買掛金増加	160	⑤
⑦	商品増加	60	有価証券減少	20	④
⑥	売掛金増加	200	商品減少	40	③
			減価償却累計額増加	35	②
			損益	35	①
		290		290	

当期純利益と営業活動による正味キャッシュ増減額の調整

I	当期純利益：	35	①
II	当期純利益と営業活動による正味キャッシュ増減額を一致させるための調整項目：		
	減価償却費	35	②
	商品評価損	40	③
	有価証券評価損	20	④
	仕入債務の増加額	160	⑤
	売上債権の増加額	(200)	⑥
	棚卸資産の増加額	(60)	⑦
			(5)
III	営業活動による正味キャッシュ増加額：	<u>30</u>	⑧

7 結論

片桐（2021）では統合型資金損益会計組織における借方収入方式と貸方収入方式を比較検討した。さらに片桐（2022）では資金会計組織における単会計組織と複会計組織の処理を比較検討し

た。そして、本稿では、複会計組織における部分複会計組織と全部複会計組織を比較検討している。これらの比較研究は、わが国における資金会計組織の発展段階を整理するために必要な研究である。

本稿では、鎌田モデルと佐藤モデルの構造について検討した。両モデルは、ともに損益会計組織と資金会計組織の2つの会計組織をもつ複会計組織である。しかしながら、両モデルには構造的に大きな相違がみられる。鎌田モデルの会計組織は、従来の損益会計組織が損益会計組織と資金会計組織とに分裂した構造になっている。したがって、2つの会計組織は相互依存的な構造となる。これに対して、佐藤モデルの会計組織は、従来の損益会計組織とは別に新たな資金会計組織を形成する構造になっている。したがって、2つの会計組織は相互独立的な構造となる。

このような構造上の相違から、鎌田モデルでは、2つの会計組織ごとに2つの貸借対照表が分割表示され、CFOを計算するための営業活動勘定と収支集合勘定を合わせて直接法によるキャッシュ・フロー計算書を作成するしくみになっている。

これに対して、佐藤モデルでは、貸借対照表は、損益会計組織だけで作成するため、2分割されることなく一括表示される。また収支集合勘定から直接法によるキャッシュ・フロー計算書が作成され、さらに資金3勘定（収支集合・投資財務増減・営業増減）による資金法（現金増減額⇒CFO⇒損益）によって、利益とCFOの調整表が作成される。この調整表の作成によって、間接法によるキャッシュ・フロー計算書の作成も可能になる。

したがって、部分複会計組織では、直接法によるキャッシュ・フロー情報だけが提供されるのに対して、全部複会計組織では、直接法によるキャッシュ・フロー情報だけでなく、間接法によるキャッシュ・フロー情報の提供が可能であるため、ステークホルダーに利益の質に関する会計情報を報告することができる。また、財政状態を明らかにする貸借対照表は、全部複会計組織では一括表示されるのに対して、部分複会計組織では分割表示される。明瞭性の観点からすれば、一括表示が望ましい。

以上の点から、全部複会計組織から提供される会計情報は、部分複会計組織から提供される会計情報の情報量よりも多くわかりやすいため、投資家の意思決定に有用である。ゆえに、全部複会計組織は、部分複会計組織より実用的な会計組織といえることができる。

註

1 Financial Accounting Standard Board : FASB.

2 FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.95 : SFAS95*, "Statement of Cash Flows", November 1987.

3 鎌田 (1991) pp.112 - 130.

4 佐藤 (1994) pp.19 - 25.

- 5 染谷 (1960) p.268。
- 6 片桐 (2021) p.5 で使用した名称である。
- 7 この勘定は、片桐 (2021) p.8 で詳しく説明している。
- 8 Cash Flow from Operating activities : CFO.
- 9 佐藤 (2016) pp.76 - 80 では、損益会計組織と資金会計組織を1つに統合した単会計組織によるモデルも提案している。なお、この提案は2003年に公表されたものである。
- 10 片桐 (2021) p.5 で使用した名称である。
- 11 佐藤 (1993) pp.247 - 248。
- 12 佐藤 (2016) p.77。
- 13 鎌田 (1991) p.88。
- 14 佐藤 (2016) p.76 では「収支集合勘定」は「集合収支勘定」に変更されている。

《参考文献》

- 片桐俊男 「収支勘定をめぐる2つの解釈」『東海学園大学研究紀要』（社会科学編）第26号，2021年3月。
——— 「複会計組織の研究—染谷モデルの検討—」『東海学園大学研究紀要』（社会科学編）第27号，2022年3月。
- 鎌田信夫 「資金会計組織の構築」『南山経営研究』第5巻第2・3合併号，1991年2月。
——— 編著『資金情報開示の理論と制度』白桃書房，1991年。
——— 『資金会計の理論と制度の研究』白桃書房，1995年。
——— 『キャッシュ・フロー会計の原理』税務経理協会，2001年
——— 『キャッシュ・フロー会計の軌跡』森山書店，2017年。
- 佐藤倫正 『資金計算書研究』岡山大学経済学研究叢書第10冊，岡山大学経済学部，1990年
——— 『資金会計論』白桃書房，1993年。
——— 「資金会計の勘定組織」『会計』第145巻第1号，森山書店，1994年1月。
——— 「資金会計論の計算構造」北村敬子・新田忠誓・柴健次編『体系現代会計学 第2巻 企業会計の計算構造』，第9章，中央経済社，2012年。
——— 「初期の統合会計研究に関する覚え書き—2003年の共益三元簿記構想—」『地域分析』（愛知学院大学経営研究所）第55巻第1号，2016年9月。
- 染谷恭次郎 「簿記の目的—資金計算的職分を簿記の目的に加えんとする提案—」『会計』第67巻第6号，1955年6月。
——— 『資金会計論』中央経済社，1956年。
——— 『増補資金会計論』中央経済社，1960年。
——— 『財務諸表三本化の理論』国本書房，1983年。
——— 『キャッシュ・フロー会計論』中央経済社，1998年。