

Title	有価証券の評価と資産分類
Sub Title	Security Measurement and Asset Classification
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1995
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.38, No.2 (1995. 6) ,p.21-
JaLC DOI	
Abstract	有価証券の評価に関する特定の主張が現行会計に関する説明理論として提唱された場合,そうした見解が妥当と認められるためには,どのような要件をクリアーしなければならないのであろうか。この点については,勘定分類の視点および認識・測定原則の視点がかかることにかかわっている,と本稿は考えている。しかし,このうち,前者は,必ずしも認知されていない。そこで,クリアーすべき要件を検討する前提として,本稿は,この勘定分類の視点を取り上げた。この勘定分類に関する見方について,本稿は,統合的勘定分類観と勘定分類混在観とを分別し,後
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19950600-00685645

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

有価証券の評価と資産分類

笠井昭次

<要約>

有価証券の評価に関する特定の主張が現行会計に関する説明理論として提唱された場合、そうした見解が妥当と認められるためには、どのような要件をクリアーしなければならないのであろうか。この点については、勘定分類の視点および認識・測定原則の視点がそのことにかかわっている、と本稿は考えている。しかし、このうち、前者は、必ずしも認知されていない。そこで、クリアーすべき要件を検討する前提として、本稿は、この勘定分類の視点を取り上げた。

この勘定分類に関する見方について、本稿は、統合的勘定分類観と勘定分類混在観とを分別し、後者の問題点を検討した。結論的には、前者の統合的勘定分類観が妥当である、というのが本稿の立場である。

<キーワード>

統合的勘定分類観、勘定分類混在観、計算機構上の勘定分類、測定上の勘定分類、表示上の勘定分類、企業資本等式における資産3分類（待機分・派遣分・充用分）、資本等式における資産1分類（積極財産）、シュマーレンバッハ理論における資産5分類（貨幣・支出未収入・収益未収入・収益未費用・支出未費用）、貨幣性資産・非貨幣性資産分類、流動資産・固定資産（非流動資産）分類

近時、短期的資金の運用に関する市場性ある一時的所有の有価証券（本稿では、以下において、単に有価証券という）の評価に関して、種々の見解が提唱されているが、前稿「有価証券の評価に関する学説の諸類型」（『三田商学研究』第38巻第1号）においては、「何」が主張されているのかという観点および「どのように」論議されているのかという観点の2点から、整理を試みた。すなわち、前者については、「資産分類の視点」および「認識・測定原則の視点」というふたつの視点をメルクマールとして、諸見解が整理されなければならない。そして後者の観点からは、まず①可能性の論理（理論的根拠）と必要性の論理とが分別された。次いで、もし可能性の論理（理論的根拠）を追究するというのであれば、どのような性格の理論体系を予定するのかという点から、②（あくまで現行会計の枠組、ひいてはその理念を前提とした）説明の論理と、（現行会計の枠組とは一応切り離されたものとしての）規範の論理とが、予め分別されていなければならない。さらに、そこでもし説明の論理が追究されると

いうことであれば、現行会計の説明に関する基本的枠組が前提とされていなければならないはずであるから、単に有価証券の評価という部分的な主張に終わってはならず、その部分論理が現行会計に関する基本的枠組と整合性を保持しているかどうかということ、つまり③部分論理と全体論理との調和ということが、問われなければならない。

本稿は、前稿のそうした論議を承けて、有価証券の評価に関する可能性の論理つまり理論的根拠（第2点の整理にかかわる①のレベル）に関する説明の論理（②のレベル）を予定している。したがって、部分論理の主張に終わることなく、全体論理との調和（③のレベル）を念頭において論及することになる。

さて、今日、種々の論拠に基づいて有価証券の評価が主張されているが、それが、現行会計の基本的枠組に組み込まれることを企図して提唱された場合（つまり現行会計の説明理論として、有価証券の評価基準が提唱された場合）、そうした主張の妥当性は、どのようにして決定されるのであろうか。つまり、特定の主張に、説明理論としての理論的根拠があると認められるためには、どのような要件をクリアしなければならぬのであろうか。上述した「何」が主張されているのかという点に関する整理の観点からすれば、勘定分類の視点および認識・測定原則の視点のふたつが、そのことにかかわってくると思われる。

まず後者の認識・測定原則の視点についてみると、言うまでもなく、ある見解に含まれている有価証券に関する認識・測定基準の妥当性が問われなければならない。今日、一般的には、現行会計は原価一販売基準原則によって説明され得る、と考えられているようである。したがって、これに従って有価証券の評価問題を解決しようとする見解があり得るであろう。しかしながら、この原則にも問題がないわけではない。したがって、そうした見解に依拠するかぎり、まずもって、原価一販売基準原則そのものの理論的妥当性について、より一層の論証が必要になろう。それに対して、もし原価一販売基準原則が現行会計の理念に照らして問題があると考えらるならば、それに代わるべき認識・測定の基準を新たに定式化しなければならないが、もちろん、そのさい、それが現行会計の理念に適合することの理論的根拠を明らかにすることが、絶対不可欠である。

前者の勘定分類の視点についても、基本的には同じことが言える。すなわち、この場合にも、認識・測定原則の場合と同様に、ある見解において前提とされている資産分類の是非、およびそこにおける有価証券の位置づけの是非が問われなければならない。すなわち、例えば貨幣性資産・費用性資産分類が現行会計についての妥当な勘定分類であると考えらるのなら、当然、この資産分類が採択されていなければならないはず、そのうえで、有価証券がそのいずれの資産カテゴリーに属するのか、ということが問題にされなければならないことになる。しかし、もしその勘定分類が現行会計の理念に照らして妥当でないとするのなら、それに代わるべき勘定分類を新たに定式化し、その理論的

根拠を明らかにしたうえで、有価証券がそのいずれの資産カテゴリーに属するのか、ということが決定されなければならない。しかし、この論議は、勘定分類が評価基準の決定に影響するということを前提にしたものであるが、他方、評価基準の決定は、勘定分類によって影響されない、つまり特定の勘定分類を前提にする必要はない、という見解もあるようである。したがって、まずもって勘定分類の必要性の有無という点も、一応、問題にしなければならないことになる。

このふたつのメルクマールのうち、「認識・測定原則の視点」については、それ自体ひとつのメルクマールとして認知されているし、内容的にも、一般的に「原価—販売基準原則」として定式化されている。それに対して、勘定分類の視点については、勘定分類と評価との関係が明らかにされていないばかりか、さらには、勘定分類そのことの理論的位置づけも、けっして明確ではない。つまり、勘定分類の視点は、ある見解の妥当性を決定するひとつのメルクマールとして必ずしも認知されていないし、またそのこともあってか、その内容が必ずしも明確化していないのである。そこで、有価証券の評価に関する主張がクリアすべき要件を考えるためには、まずもって、勘定分類の、会計学における身分について検討しておく必要がある。

勘定分類が評価に影響を与えるかどうかについては、既に前稿においても考察してあるので、[I]においてごく簡単にふれ、本稿では、主として、勘定分類が評価に影響を及ぼすという前提のもとに、その影響の実相を、以下のような順序で明らかにすることとしたい。まず、勘定分類というものについての考え方を、「統合的勘定分類観」と「勘定分類混在観」とに大別し、そのそれぞれを[II]および[III]で考察する。結論的には、筆者は、統合的勘定分類観が妥当であると考えている。そこで、[IV]において、勘定分類混在観の理論的問題点を検討することとしたい。

なお、続稿において、「資産分類と会計構造」(『三田商学研究』第38巻第3号)および「有価証券に関する評価原則の要件」(仮題)という一連の予備的考察を行ない、その後、[G—W—G']に依拠する有価証券の原価評価説を検討する。有価証券の評価に関する筆者の見解は、その批判的検討を承けて展開する予定であるが、それを述べるに至るまでの道程は長い。そこで、ここで、筆者の立場を、その結論についてのみ述べておくこととしたい。

筆者の考えでは、認識・測定原則は、特定の勘定分類によって規定されるが、この勘定分類自体は、基本的には、[G—W—G']という国民経済における資本循環シェーマに依拠しなければならない。しかし、それが国民経済を律するシェーマであるだけに、「それだけでは」、かつ「そのままでは」、企業会計に援用できない。どうしても、企業会計的に変容することが不可欠である。すなわち、国民経済のシェーマの個別経済(企業会計)への変容、および個別経済の企業会計への変容というふたつのレベルにおける変容が不可欠なのである。そのふたつのレベルにわたる企業会計的変容によって抽出された諸概念は、言うまでもなく、ひとつの構造(二面的な秩序をもつ会計構造)を

形成しているのであるが、それをシェーマ化したものが、いわゆる基本的等式に他ならない。これまでに多くの基本的等式が形成されているが、上記のような企業会計的変容という筆者の視点からみて、もっとも有意義であると筆者が考えているのは、山榊忠恕博士によって提唱された企業資本等式〔待機分＋充用分＋派遣分＋費消分＝算段分＋蓄積分＋稼得分〕である。この等式の特質を当面の問題とのかかわりで指摘すれば、派遣分という第3の資産カテゴリーが形成されていること（つまり資産が3分類されていること）、および、形式的にはいわゆる試算表にかかわるシェーマなので、資産（待機分・充用分・派遣分）と費用（費消分）とが借方側で同格の位置を占めていること、という2点が挙げられよう。

この企業資本等式に依拠した場合、認識・測定原則の視点および勘定分類の視点については、次のような帰結が得られる。まず第1に認識・測定原則の視点であるが、この点に関しては、筆者は、〔資本運動の態様→勘定分類→認識・測定原則〕という道筋を描いている。しかし、上述のように、企業における資本運動の描写のためには、国民経済にかかわる〔 $G-W-G'$ 〕¹⁾だけでは、換言すれば価値生産にかかわる資本運動だけでは不十分であり、貸付等にかかわる〔 $G-D-G'$ 〕という資本の往還運動の導入が不可欠である。こうしたふたつの資本運動が存在するいじょう、 G （待機分）および W （充用分）という資産勘定カテゴリーに加えて、さらに D （派遣分）という第3の資産カテゴリーが形成されなければならない。

認識・測定原則にしても、基本的には、こうした資本運動の相違を反映した資産カテゴリーの性質によって規定される¹⁾、というのが筆者の見解である。この点に関する筆者の結論だけを言えば、一方、〔 $G-W-G'$ 〕という資本運動における W （充用分、つまりいわゆる費用性資産）については、原価－実現原則（この実現原則とは、販売基準・生産基準・回収基準を包括したものであり、したがって、一般に説かれている原価－販売基準原則とは異なった概念である）に基づき、基本的には、原価評価となる。他方、〔 $G-D-G'$ 〕という資本運動における D （派遣分、つまり債権・投資）の多くは、時間的利得の獲得を企図して派遣したものであるから、それらについては、時価評価の適用が可能になる。いわゆる発生主義会計というのは、これらを包括した体系を意味するものとして、筆者は理解している。当面の問題についてみれば、有価証券は、派遣分の性質を帯びており、したがって時価による評価が可能である、というのが筆者の結論である。

そして第2に勘定分類の視点であるが、結論的には、言うまでもなく、待機分・充用分・派遣分という資産3分類になる。そのことによって、まず①計算対象の側面において、現行会計において存在する諸勘定を合理的に説明できるようになった、ということが指摘されなければならない。しかし、ここで重要なことは、けっして、それだけに留まるものではない、という点である。すなわ

1) この資産3分類については、拙稿「資産分類の再構成——3分類への道程——（その1）（その2）（完）」（『税経セミナー』1992年4月・5月・6月）を参照されたい。

ち、それらみっつの資産カテゴリーは、ひとつの会計構造としてシェーマ化された企業資本等式の構成要素であるいじょう、②計算機構の側面における損益計算書と貸借対照表との関係等についても、また③表示の側面における計算目的勘定（財務諸表）の計算目的遂行についても、合理的に説明できる力を具えているのである。つまり、この資産3分類論は、①計算対象（意味論）、②計算機構（構文論、厳密には後述のように狭義構文論）、そして③計算目的（語用論）のみっつの局面のいずれにおいても、その妥当性が認められるのである。

これまで、有価証券の評価については、主としてあるいはもっぱら認識・測定原則それ自体の問題としてのみ理解されてきたように思われる。しかし、それだけでは、有価証券の評価に関する主張の妥当性を論じることは不可能である、と筆者は考えている。そうした主張の根底には、特定の資産分類論（勘定分類論）が据えられなければならない。したがって、その資産分類論（勘定分類論）の妥当性を問うことが、絶対不可欠なのである。

しかし、この勘定分類の視点は、今日必ずしも重視されておらず、したがって、その内容も明らかとはなっていない。それを明らかにすることが、本稿の課題なのである。

[I] 勘定分類と評価との関係

評価というものが勘定カテゴリーの性質によって影響されるのかどうか、つまり評価基準の決定にさいし勘定分類が必要とされるのかどうか、という点につき検討しておこう。

前稿において既に述べたように、必要性の論理に従って有価証券の時価評価を主張する見解に対して、なぜ有価証券だけを時価評価すればよいのか（なぜ有価証券だけを時価評価することができるのか）、という問題が提起されなければならない。すなわち、（もしそれ以外に時価評価すべき資産がない場合）それによって有価証券だけが時価評価されることになる有価証券の性質とは何か、有価証券だけが有し他の資産には存在しない性質とは何なのか。あるいは、（有価証券以外にも時価評価すべき資産がある場合）時価評価されるべき資産グループの性質は何であり、時価評価されない資産グループの性質は何なのか。とりわけ、有価証券以外に時価評価すべき資産が存在する後者の場合、有価証券以外の時価評価すべき資産をも念頭において論じないと、時価評価すべき資産の性質につき、誤認のおそれがあるはずである。したがって、これらを明らかにすることが、可能性の論理（理論的根拠）になるのではないか、というのがその趣旨であった。

こうした有価証券（有価証券グループ）の性質を明らかにするということは、つまり資産分類の形成に他ならない。そうであれば、有価証券（有価証券グループ）の時価評価を理論的に根拠づけるためには、特定の資産分類を前提にしておくことが不可欠であるように思われるのである。

要するに、理論というものが首尾一貫したひとつの全体であるかぎり、有価証券と本質的に同一

の категория に属する資産については、有価証券と同一の評価基準の適用が一応は顧慮されてしかるべきであるし、有価証券と本質的に category を異にする資産については、有価証券と同一の評価基準の適用に一応の疑念を抱いてもしかるべきであろう。すなわち、評価基準が資産の性質によって規定されることも、十分にあり得ることと思われる。そうであれば、評価基準の問題を論ずるに当たっても、特定の資産分類論が前提とされなければならない理である。つまり、資産分類とは、会計の認識対象一般に関して、何を同一とみ、何を異なるものとみるのかという点についての会計的な表明に他ならない。したがって、資産分類という、(会計の認識対象に関する) 会計上の異同の一般的基準に影響されないことが明確に論証されているのなら別であるが、そうでないかぎり、評価基準が資産分類によって影響されるということも、当然に考慮しなければならない。

以上のように、可能性の論理(理論的根拠)を追いかぎり、特定の資産分類(勘定分類)を措定しておくことが不可欠であるように思われる。しかし、このことだけでは、会計理論全体における資産分類のもつ意義は、未だ明らかになったとは言い難い。というのは、会計学における資産分類は、きわめて多面的な側面をもっており、それらの関係を解き明かすことが必要だからである。

〔Ⅱ〕勘定分類についての見方(1)——統合的勘定分類観——

会計というのは、言うまでもなく、複式簿記によって経験対象を把握し、その結果として導出された損益計算書(損益勘定)・貸借対照表(残高勘定)等を報告対象たる利害関係者に伝達する一連の過程よりなっている。したがって、勘定分類にしても、概念的には、①複式簿記にかかわる勘定分類、②経験対象にかかわる勘定分類、そして③報告対象にかかわる勘定分類の三者が、一応は区別される。複式簿記は、言うまでもなく計算機構を意味しているので、①は計算機構上の勘定分類である。それに対し、経験対象の類別は、測定にかかわっているので、②は測定上の勘定分類ということになる。そして報告対象としての利害関係者が直接的に利用するのは、損益計算書(損益勘定)・貸借対照表(残高勘定)等の財務諸表であり、そこに表示された勘定分類に関心があるのであるから、③は表示上の勘定分類とでも言えよう。

もっとも、損益勘定書(損益勘定)・貸借対照表(残高勘定)等の財務諸表は、計算目的の達成にかかわる計算目的勘定であるから、表示上の勘定分類というのは、究極的には、それによって、財務諸表にそれぞれの計算目的を達成せしめるものでなくてはならない。したがって、③は、本質的には、計算目的上の勘定分類というべきであろう。しかし、ここでは、一般的用法に従って、表示上の勘定分類とよんでおく

問題は、これら三者の関係であるが、結論的には、筆者は、計算機構上の勘定分類を基礎にして統合されなければならない、と考えている。以下、この点について、詳細に考察することにする。

(1) 計算機構上の勘定分類

いわゆる複式簿記は、勘定と勘定との関係から構成される計算機構であるが、勘定分類は、まずもって、この計算機構を統一的に説明するという役割を担っている。いま、現行の複式簿記機構を概括的に示せば、次のようになる。

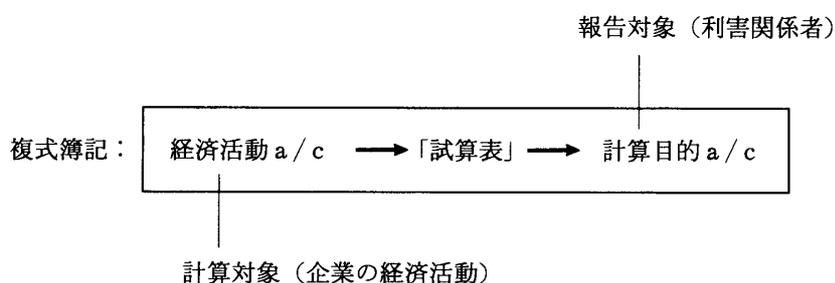
第1図



勘定と勘定との関係から構成される、この複式簿記という計算機構において、いわゆる資産勘定等は、計算対象である企業の経済活動ないしはそれに伴う財・用役の変動を収容する勘定であるから、ここでは、経済活動勘定とよんでおこう。残高勘定（貸借対照表）・損益勘定（損益計算書）の性質は学説により一様ではないが、一般的には、それら経済活動勘定の一部を集合することによって作成される。この残高勘定（貸借対照表）・損益勘定（損益計算書）は、計算目的遂行にかかわる勘定であるから、先の経済活動勘定に対して、計算目的勘定とでも言うことができる。

これらの用語法を用いれば、複式簿記というのは、計算対象である企業の経済活動ないし財・用役の変動を経済活動勘定により把握し、次いで、そうした経済活動勘定に基づき誘導的に残高勘定（貸借対照表）・損益勘定（損益計算書）等の計算目的勘定を作成する計算機構に他ならない。もちろん、その計算目的勘定は、報告対象（利害関係者）に伝達されるために作成されるのであるから、その関係をも含めた全体像を示せば、第2図のようになる。

第2図



上図における資産勘定等の経済活動勘定は、個々の記録対象を収容する容器であり、いわゆる勘定に他ならない。しかし、損益勘定（損益計算書）・残高勘定（貸借対照表）にしても「試算表」にしても、経済活動勘定の特定の部分集合、あるいはすべての経済活動勘定から構成されるのであるから、やはり、ひとつの勘定に他ならない。つまり複式簿記の機構というのは、会計上の取引におけ

る経済活動勘定間の関係、経済活動勘定と「試算表」という勘定との関係、「試算表」という勘定と損益計算書・貸借対照表という計算目的勘定との関係、あるいは損益計算書という計算目的勘定と貸借対照表という計算目的勘定との関係からなっている。つまり諸勘定間の関係によって構成されているのである。したがって、正に勘定の機構に他ならない。

このように、複式簿記という計算機構は勘定機構を意味しているのであるが、言うまでもなく、それらの勘定は、けっして無秩序に配列されているわけではなく、相互に密接に関連したひとつの全体をなしている。つまり、会計をもって、何らかの二面性に規定された構造をもつものとして理解する立場からすれば、それらの勘定は、全体として、何らかの二面的秩序をなしていることになる。そうであれば、会計における計算機構を統一的に理解するためには、二面的秩序に基づく何らかの勘定分類が予定されていなければならないであろう。計算機構とは、こうした所与の勘定分類のもとに織り成す諸勘定の関連を意味している。ここに、それら勘定間の関連に関する規約を取扱う領域が、不可欠になるのである。

こうした複式簿記機構における勘定関係の規約は、このように、特定の勘定分類に基づいて統一的に説明されなければならない。一般的には、複式簿記機構の統一的説明原理としてのそうした勘定分類は、基本的等式のなかに具現化している。例えば山榊博士の企業資本等式は、いわゆる「試算表等式」を、企業の経済活動ないし統一的な企業資本の運動を表現するように再構成したものであるが、 $[\text{待機分} + \text{派遣分} + \text{充用分} + \text{費消分} (\text{費用}) = \text{算段分} (\text{負債} \cdot \text{払込資本}) + \text{蓄積分} (\text{留保利益}) + \text{稼得分} (\text{収益})]$ と定式化されている²⁾。したがって、勘定は、全体としては7分類されおり、これに基づいて、取引とか損益勘定(損益計算書)と残高勘定(貸借対照表)との関係とかについての規約が、説明されることになる。この企業資本等式に依拠すれば、当面の課題である資産項目については、待機分(貨幣等)、派遣分(債権・投資)、そして充用分(商品等のいわゆる費用性資産)という3分類になる。

複式簿記機構を根本的に律するこうした勘定分類(基本的等式における勘定範疇)が、計算機構上の勘定分類であるが、これは、勘定と勘定との関係についての規約を取扱うのであるから、構文論(後述のように、厳密には、狭義構文論)上の勘定分類である。このように、例えば企業資本等式に依拠するならば、計算機構上の資産分類とは、待機分・派遣分・充用分のみつつの基本的カテゴリーを意味している。

2) 企業資本等式については、山榊忠恕著『複式簿記原理』第3章、および拙著『会計構造の論理』第12章・第13章を参照されたい。

(2) 測定上および表示上の勘定分類

いわゆる測定とは、会計においては、勘定に、数値を割り当てるプロセスであるが、そのさい、勘定カテゴリーの性格に従って測定規約が形成される。したがって、会計上の測定が可能であるためには、まずもって勘定分類が前提とされていなければならないが、これが、言うまでもなく測定上の勘定分類である。ここで重要なことは、この測定上の勘定分類が、計算機構上の勘定分類によって規定されなければならない、つまり数値が割り当てられるべき勘定が、計算機構上の勘定分類によって規定された勘定カテゴリーに他ならない、という点である。上述の企業資本等式に依拠した場合には、例えば貸借対照表の借方項目についてみると、その計算対象は、待機分・派遣分・充用分のいずれかに帰属せしめられつつ、その勘定カテゴリーのそれぞれに、数値が割り当てられるのである。このように、会計測定においては、計算対象そのものというより、勘定への数値の割り当てとして理解されるべきこと、およびその場合の勘定カテゴリーは計算機構上の勘定分類に準拠しなければならないこと、という2点はきわめて重要である。

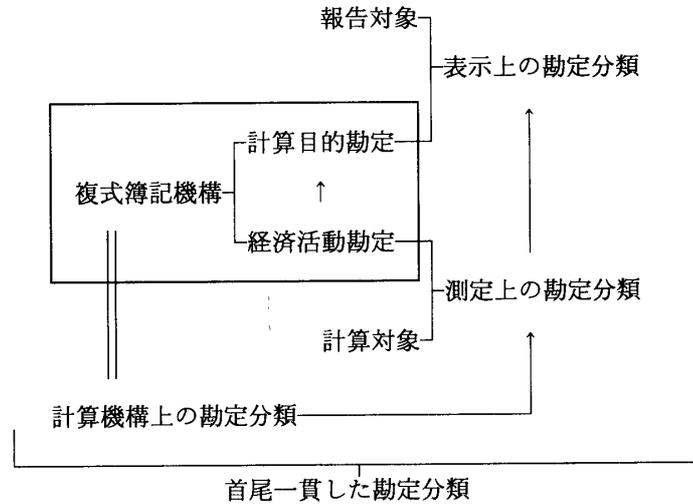
このようにして、経済活動勘定への記入がすべてなされると、次に、これら経済活動勘定から計算目的勘定（貸借対照表・損益計算書等）が導出され、利害関係者に伝達される。その場合にも、計算目的勘定における分類は、基本的には、測定上の勘定分類したがって計算機構上の勘定分類に準拠しなければならない、と筆者は考えている。もちろん、基本的カテゴリーが、さらに細分類されることがあるのは当然であるが、しかし、基本的カテゴリーそのものには変更を加えてはならない、というのが筆者の考えである。したがって、先の企業資本等式（の勘定分類）に準拠して会計測定がなされたのであれば、公表される貸借対照表においても、その借方は、待機分・派遣分・充用分という3つの基本的カテゴリーが保持されていなければならない。公表される貸借対照表・損益計算書上の勘定分類は、言うまでもなく表示上の勘定分類であるから、結局、この表示上の勘定分類は、測定上の勘定分類、ひいては計算構造上の勘定分類と一致していなければならない、ということになる。

(3) 勘定分類間の関係

以上のように考えれば、経済活動勘定と計算対象との関係にかかわる測定上の勘定分類にしても、計算目的勘定と報告対象との関係にかかわる表示上の勘定分類にしても、構文論における勘定と勘定との関係にかかわる規約としての計算機構上の勘定分類に準拠していなければならない。つまり、そこでは、みっつの勘定分類は一致しており、したがって、その意味において、首尾一貫した勘定分類が作用しているのである。

以上を纏めれば、次のようになる。

第3図



こうした見方を、ここでは、「統合的勘定分類観」と名付けておこう。ひとつの理論体系における勘定分類は、この統合的勘定分類観に基づく関係になければならない、と筆者は考えている。しかしながら、今日のところ、こうした勘定分類観は、けっして一般的ではない。むしろ、計算機構上の勘定分類を含め、複数の勘定分類が認められているようである。つまり、測定にさいしての勘定分類および公表財務諸表における表示上の勘定分類は、計算機構上の勘定分類に囚われることなく、適宜な分類規準を採用してよい、と考えられているのではないだろうか。そうした考え方には、少なくとも結果的には、計算機構上の勘定分類、測定上の勘定分類そして表示上の勘定分類の三者は、それぞれ別々の規準であってもよい、という前提が隠伏していると言わざるを得ないであろう。そこで、こうした見方につき具体的に検討しておこう。

〔Ⅲ〕 勘定分類についての見方（2）——勘定分類混在観——

上記のように、今日、一般的には、異なった局面においては、異なった勘定分類が想定されているようであり、したがって、少なくとも結果的には、理論的に複数の勘定分類論が混在していることになる。そこで、まず、計算機構の局面についてみてみよう。

（1）計算機構の局面における勘定分類

今日、複式簿記機構の説明に関しては、種々の基本的等式が利用されているが、とりわけ資本等式が使用されていることが、少なくない。すなわち、資本等式は物的二勘定学説ともよばれているが、「この物的二勘定学説が現在もなお生きている」といった見解が、今日においてさえも唱えられ

ているのである。³⁾ 言うまでもなく、この資本等式（物的二勘定学説）は、[資産－負債＝純財産]と定式化されているが、その資産勘定と負債勘定とは、周知のように、財産という共通の概念のもとにおける正と負との関係にあるので、より本質的には、積極財産勘定と消極財産勘定とよばれるべきであろう。したがって、そのシェーマは、厳密には、[積極財産－消極財産＝純財産]となる。この資本等式に基づくかぎり、資産に局限すれば、財産勘定の1下位勘定たる積極財産勘定だけの1勘定論なのである。

このように、資本等式を採用する場合には、複式簿記機構の説明という局面では、（貸借対照表借方側については）資産1分類論が適用されているのである。ただし、ここで留意すべきは、この資本等式によって説明されることの予定されている領域である。すなわち、今日、一般に、貸借対照表（ひいては財務諸表）は誘導法によって作成されなければならない、と理解されていると言ってよいであろう。そうであれば、本来、取引から損益勘定（損益計算書）・残高勘定（貸借対照表）に至るすべてのプロセスが、複式簿記機構を構成しているはずである。したがって、本来的には、計算機構上の勘定分類は、取引についての合理的説明だけにとどまることなく、取引と損益勘定（損益計算書）・残高勘定（貸借対照表）との関係、あるいは損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）との関係等についても、合理的に説明できるものでなくてはならないはずである。しかしながら、今日、一般的には、そのようには考えられていないのではないだろうか。すなわち、もっぱらあるいは主として、取引における貸借複記の説明に限定されていることが多く、取引と損益勘定（損益計算書）・残高勘定（貸借対照表）との関係、あるいは損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）との関係等についての説明ということは、最初から除外されてしまっているようである。

たしかに、損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）との関係等をも視野に入れるならば、資本等式では、とうてい説明できるものではない。そのことは、資本等式の論理そのものから、きわめて明確に言い得ることである。すなわち、[積極財産－消極財産＝純財産]という資本等式において、積極財産勘定・消極財産勘定と純財産勘定とが対比されているいじょう、そこでの計算目的は、純財産額の算出に他ならない。したがって、この資本等式それ自体から導出される計算目的勘定（財務諸表）は、（積極財産勘定・消極財産勘定を収容する）貸借対照表および純財産勘定なのである。すなわち、資本等式は、その基本的等式の論理そのものを見据えるかぎり、貸借対照表と純財産勘定という計算目的勘定（財務諸表）が純財産額の算出を媒介として結節されている財産計算の体系なのである。したがって、この資本等式そのものによって、損益額を媒介として損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）とが結節されている現行の複式簿記機構を説明することなど、およそ不可能なのである。

かくして、資本等式、あるいはそこにおける資産1分類論は、もともと、損益勘定（損益計算書）

3) 中村忠・大蔵俊哉著『対談・簿記の問題点をさぐる』16～19ページ。

と残高勘定（貸借対照表）との関係等の説明については、当初からいわば放棄し、取引における貸借複記についての説明に専念するわけである。

もっとも、資本等式が、上述のように財産計算の体系であるなら、この等式あるいはその資産1分類論によっては、損益計算を表現する計算機構としての現行複式簿記における取引概念についても、本質的には説明できないことになるはずであるが、⁴⁾ 当面その点は度外視するとしても、現行複式簿記機構における損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）との関係等を説明できないことは、計算機構の説明理論として、致命的な欠陥のはずなのである。

そうであれば、損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）との関係等の説明という局面については、別の論理をもってこざるを得ない。その別の論理として一般に援用されているのが、言うまでもなく、シュマーレンバッハのピランツ・シェーマに他ならない。周知のように、このシェーマによれば、貸借対照表の借方つまり資産は、貨幣・支出未収入・収益未収入・収益未費用・支出未費用という5個のカテゴリーに分類されているが、そこに支出未費用という勘定カテゴリーが含まれることにより、損益計算書借方（における支出費用という概念）との関連性が創出された。言うまでもなく、資産勘定は、当期には費用として解消しない項目つまり将来の費用項目であり、そのかぎりでは、貸借対照表の（支出未費用という）資産勘定と損益計算書の費用勘定とに本質的な相違はない。かくして、損益計算書（の借方項目）と貸借対照表（の借方項目）とは、いわゆる原価配分を表現し得る同質的な関係として、合理的に説明されるに至ったのである。

今日、損益計算書と貸借対照表との関係の説明にさいしては、ほとんどが、シュマーレンバッハのこのシェーマに依拠している、と言ってよいのではないだろうか。そのように明言されることはなくても、このシェーマが隠伏しているように思われる。したがって、損益計算書と貸借対照表との関係、つまり財務諸表間の関係が説明されなければならないとしたら、貨幣・支出未収入・収益未収入・収益未費用・支出未費用という資産5分類も、現在でも、なお多くの理論体系において生きていと言わざるを得ないのである。このように、財務諸表間の関係等についての説明という局面では、一般に、資産5分類論が援用されていると思われる。

（2）測定および表示の局面における勘定分類

ただし、このシュマーレンバッハのピランツ・シェーマは、複式簿記における取引過程との有機

4) 資本等式に依拠した場合、その取引分類は、純理論的には、交換取引（純財産額には影響しない取引）・「純財産増減取引」・混合取引とでもいった3種類が分別される。この「純財産増減取引」には、いわゆる損益にかかわる取引も資本にかかわる取引も含まれている。したがって、損益計算の体系にとりもっとも基本的な要請であるいわゆる資本と利益との区別がなされ得ないのである。つまり、資本等式の論理そのものから演繹される取引分類は、けっして、損益計算の体系にはそぐわないのである。

的関連のもとに定式化されているとは言い難い。もちろん、複式簿記が前提とされてはいるのであるが、複式簿記の取引過程から損益勘定（損益計算書）・残高勘定（貸借対照表）が誘導される過程が理論的に含み上げられていたとまでは言えない。つまり、でき上がったものとしての損益計算書・貸借対照表を即自的な対象としつつその両者の関係を俎上に載せ、それを説明するための勘定分類を形成したのである。したがって、会計の他の領域との関係は、顧慮されているとは言い難いのである。

こうした経緯から、このピランツ・シェーマにおける先の資産5分類は、測定にさいしては、まったく用いられていない。測定の領域においては、一般に、[G-W-G'] という資本循環シェーマに基礎をおいた貨幣性資産・非貨幣性資産という資産2分類が、理論的と目されているようである。測定というものが、計算対象の特質と密接に関連しているいじょう、このことは、ある意味で当然のことではあるが、しかし、ここでも留意すべきは、この資産2分類が、もっぱら測定上の関心だけから、計算対象の論理を汲み上げたものに他ならないという点である。もちろん、この資産2分類の、貸借対照表の損益計算機能の遂行、つまり計算目的勘定（財務表）の計算目的遂行への役立ちに言及している論者もあるが（しかし、別稿において詳細に検討するように、理論的にはけっして成功しているとは言えないが）、しかし、大方は、もっぱら測定との関連において資産2分類が説かれている、と言ってよいのではないかと思われる。したがって、この資産2分類が、測定以外の局面においてどのような役割を果たしているのか、あるいは果たし得るのかという点は、理論的には実は解明されていないのである。

いずれにせよ、貨幣性資産・非貨幣性資産という資産2分類は、それが本来具えている含蓄の全体像が不明なままに、もっぱら測定レベルにおいて援用されている。資産2分類のそうした素性の不明確さのためであるのかどうかは定かではないが、現実に公表される財務諸表においては、流動資産・固定資産ないし流動資産・非流動資産という資産2分類によって表示されている。もっとも、表示レベルにおける流動資産・固定資産分類ないし流動資産・非流動資産分類の採用は、現行会計制度上の規定に制約されたこととも思われる。もし、そうだとすれば、純理論的には財務諸表上の資産分類は貨幣性資産・非貨幣性資産分類が妥当である、という主張も不可能ではなかろう。しかし、そうした主張が必ずしもなされていないとしたら、流動資産・非流動資産という資産2分類も、理論的にそれなりにひとつの意味をもっている、という立場をとることもあながち不可能ではなかろう。

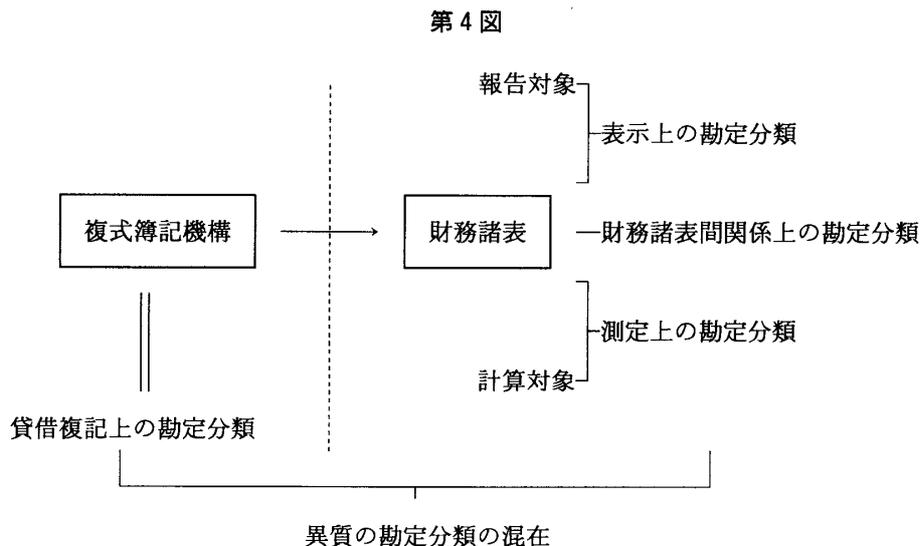
つまり財務諸表上の表示（計算目的勘定の計算目的の遂行）にかかわる分類としては、制度的制約によってかあるいは純理論的な根拠によってかの相違はあるにしても、既述の諸資産分類とはまったく異なる流動資産・非流動資産という資産2分類が存在しているということである。

(3) 諸勘定分類の関係

以上のように、今日の会計理論ないし会計実践において、きわめて多種多様な資産分類が存在している。すなわち、①いわゆる複式簿記機構において主として貸借複記の説明にかかわる資産分類（例えば資本等式におけるような積極財産だけの資産1分類）、②損益計算書・貸借対照表等の財務諸表間の関係にかかわる貨幣・支出未収入・収益未収入・収益未費用・支出未費用という資産5分類、③測定にかかわる貨幣性資産・非貨幣性資産という資産2分類、そして④公表財務諸表上の表示（計算目的勘定における計算目的の遂行）にかかわる流動資産・非流動資産という資産2分類、といった資産分類が混在しているのである。

つまり、複式簿記機構上の勘定分類は、単に取引の貸借複記のための説明原理にすぎず、それによって、ひとたび損益計算書・貸借対照表が導出されてしまえば、顧みられることはない。損益計算書と貸借対照表との関係、測定規約、そして表示（計算目的の遂行）に関しては、でき上がったものとしての損益計算書・貸借対照表を即自的な対象にして、まったく別の原理による勘定分類が形成されることになりがちなのである。もちろん、こうしたよっつの資産分類が、一人の論者あるいはひとつの学説によって説かれている、というのではない。特定の局面において、それぞれが主張されているにすぎない。しかし、それらの4資産分類がそれぞれの局面で是認されてしまっているいじょう、そして、それらの局面が会計の不可欠の領域を構成しているいじょう、全体としてみれば、少なくとも結果的には、よっつの勘定分類が混在している、ということになる。

そこで、こうした見方を、第3図の統合的勘定分類観に対して、「勘定分類混在観」と名付ければ、それは、次のように図示できる。



このうち、測定上の勘定分類および表示上の勘定分類は、第4図と第3図とにおいて、それぞれ対応している。しかし、第3図の計算機構上の勘定分類は、第4図においては、貸借複記上の勘定

分類と財務諸表間関係上の勘定分類とに細分されている点に留意されたい。また勘定分類混在観は、複数の勘定分類の混在を許容する見方であるから、論者によって、その内容は、きわめて異なり得る。したがって、第4図は、その1典型例を示したにすぎないが、以下、この図を念頭に考察を加えよう。

筆者の考えでは、第4図のように、もっぱら貸借複記にかかわる複式簿記機構の構成と財務諸表の構成とに断絶があるという点に、今日の会計理論の特質のひとつが認められるのである。端的に言えば、複式簿記それ自体から産出されその機構の構成部分と考えられる残高勘定・損益勘定と、外部に公表される貸借対照表・損益計算書とは、概念上区別され得るという見方である。たしかに、例えば損益勘定についてみてみると、複式簿記機構においては費用勘定と収益勘定とが対比されていればよく、公表される損益計算書におけるように、源泉別に区別されている必要はない。したがって、複式簿記機構上の損益勘定・残高勘定と、外部利害関係者という報告対象を意識した貸借対照表・損益計算書とには、たしかに相違がある。

しかしながら、上記の例で言えば、損益計算書における源泉別表示は、損益勘定における費用勘定および収益勘定というカテゴリーの細分類（下位分類）であり、報告対象の外部利害関係者にヨリ詳細な情報を提供するための、あるいは理解し易くさせるための手立てにすぎない。けっして費用勘定・収益勘定分類そのものを否定しているのでもないし、費用勘定・収益勘定分類と異質の勘定分類でもないのである。それに対して、ここで問題にしているのは、異質の勘定分類の混在に他ならない。損益勘定と残高勘定との基本的関係と、貸借対照表と損益計算書との基本的関係とに断絶をもたらすものであり、ひとつの統合体としての会計理論に、きわめて深刻な危機を招いてしまうものなのである。

[Ⅳ] 勘定分類混在観の問題点

以上のように、勘定分類については、今日のところ、大別して、統合的勘定分類観と勘定分類混在観というふたつの見方が分別され得る、と筆者は考えている。一般的には、後者の勘定分類混在観が支配的と言ってよいであろう。もっとも、勘定分類が混在しているという事実についてさえもほとんど注目されていない現状であるから、そのように明白に主張されることはないが、しかし、個々の主張を全体としてみれば、少なくとも結果的には、ほとんどが、後者の勘定分類混在観に属しているように思われる。

(1) 諸勘定分類の混在の意味

しかしながら、純理論的にみれば、この勘定分類混在観には、問題なしとしない。なぜなら、こ

の分類観が、けっして、ひとつの見方に従って形成されたものではなく、それぞれの領域における個別的研究の結果として、いわばなし崩し的に「形成」されたものにすぎないからである。その意味では、「形成」されたとまで言ってよいかどうかにも問題があろうし、さらには、ひとつの見方つまり「観」と言ってしまってよいかどうかにも、疑問がないわけではないのである。

しかし、以上のように述べたからといって、勘定分類が複数存在すること自体を否定しているのではない。そうした複数の勘定分類が、整合性をもって存在するというのも、もちろんあり得よう。例えば、前述のように、一方が他方の細分類（下位分類）であるとか、双方が、別の上位分類に属する細分類（下位分類）であるとかの場合である。しかし、これらの場合には、その上位分類である基本的勘定分類によって統合されているのであるから、先の統合的勘定分類観に属していることになる。したがって、問題は、複数の勘定分類がそれぞれ素性を異にしている場合があり得る、ということであろう。複数の勘定分類において、その基本的発想が異なっている可能性があるということ、それを問題にしなければならないのである。

いま、あるひとつの全体をA領域とB領域とに分別し、前者では甲という分類、後者では乙という分類が採択されており、その両分類が、素性を異にした分類であったとしよう。その場合には、B領域についての説明に乙分類を援用したということは、そのまま、A領域を説明できない論理によって、B領域を説明している、ということになってしまうであろう。つまり、乙分類を援用するかぎり、B領域については説明されたとしても、そのことは、そのまま、A領域は説明され得ない、ということの意味してしまうのである。理論というものが、ひとつの全一体としての説明原理であるとするならば、とうてい、こうした状況を許容することはできないはずである。

もともと、分類というのは、特定の目的に沿って形成される。ひとつの全体を幾つかの領域に分割した場合、その個々の領域の「目的」の相違に従って、異なった勘定分類が必要になることは、もちろんあり得る。しかし、その幾つかの領域がひとつの全体を構成しているとしたら、その個々の領域の「目的」は下位目的にしかすぎないわけであり、全体の目的つまり上位目的のもとに統合されていなければならない。そうであるなら、個々の領域における異なった勘定分類は、下位分類として、上位分類つまり全体の基本的分類に統合されていなければならないはずである。もしそうでないとしたら、幾つかの領域がひとつの全体をなしている、ということ自体が否定されなければならないことにもなる。

以上のように考えれば、勘定分類混在観には、理論をひとつの全体として構想しようとするかぎり、きわめて深刻な問題が含まれている。したがって、複数の勘定分類間の関係を検討することが、不可欠なのである。結論的には、前述のよっつの勘定分類は、その素性を同じくしているとは考えられない。そこで、この点を、第4図に即してより具体的に考察しておこう。しかし、そこにおける勘定分類の混在は、ふたつのレベルにまたがっているように思われる。すなわち、第1

は、計算機構のレベルにおいて、貸借複記にかかわる勘定分類と財務諸表間の関係にかかわる勘定分類との混在であり、そして第2は、会計全体のレベルにおいて、そうした計算機構上の勘定分類、測定上の勘定分類、そして表示上の勘定分類との混在である。このふたつのレベルにおける諸勘定分類がその素性を異にしていることを、それぞれ、(2)および(3)において検討しよう。

(2) 貸借複記上の勘定分類と財務諸表間関係上の勘定分類との関係

まず貸借複記にかかわる勘定分類と、損益計算書と貸借対照表との関係等にかかわる勘定分類との関係をみてみよう。この点については、既に[Ⅲ](1)でもふれてあるが、きわめて重要な問題なので、重複を厭わず考察を加えておこう。

例えば資本等式(物的二勘定学説)においては、その計算目的勘定(財務諸表)は、(資産勘定・負債勘定を収容する)貸借対照表と純財産勘定(ないし資本勘定)とから構成されている。この純財産勘定(ないし資本勘定)は、期首純財産額と収益額・費用額とからなっているので、収益勘定・費用勘定あるいは(それらを収容する)損益勘定は、この純財産勘定(ないし資本勘定)の下位勘定にすぎない。したがって、既述のように、この資本等式(物的二勘定学説)によっては、とうてい、損益計算書と貸借対照表とから構成される今日の複式簿記機構は、説明され得ない。それにもかかわらず、今日時点においても、「この物的二勘定学説が現在もなお生きている」と主張されることがある⁵⁾。もっともそうした主張の内容も論者によって相違があろうが、例えば、「損益が資本の従属勘定あるいは下位勘定として位置づけられていようとも、簿記教育の上で貸借記入原則そのものは物的二勘定学説で説明できるわけですので、さしたる不都合はない⁶⁾」、といった根拠が指摘されている。

こうした見解には、例えば「簿記教育」という視点からの正当化がなされているなど、今日の複式簿記機構に関する説明理論として取り上げるべき多くの問題点が含まれているが、その点は既に別稿において検討してあるので⁷⁾、ここでは、当面の問題に直接進むことにしよう。こうした見解においても、損益勘定が純財産勘定の下位勘定であること自体は認識されているいじょう、資本等式(物的二勘定学説)の計算目的勘定が貸借対照表と純財産勘定とからなっていることは、つまり現行の複式簿記機構において導出される計算目的勘定(貸借対照表・損益計算書)とは決定的に異なっていることは、是認されていると思われる。それにもかかわらず、貸借記入原則そのものの説明が可能という点で、資本等式(物的二勘定学説)のレーゾン・デートルが認められているのである。

しかし、貸借複記原則そのものは、きわめて技術的な手法にすぎないので、左辺と右辺とが何らかの形で対置された等式を用いさえすれば、技術的には説明可能である。したがって、貸借複記原

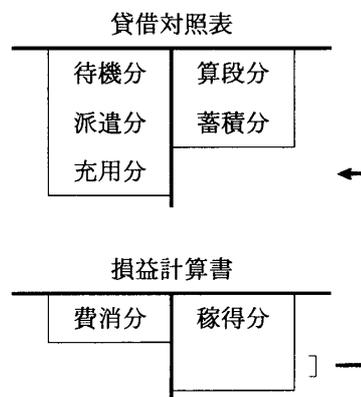
5) 6) 中村忠・大藪俊哉著 上掲書のそれぞれ17ページおよび18ページ。

7) この点は、拙稿「簿記(学)と会計(学)との関係を巡って」(『三田商学研究』第36巻第5号)および「会計構造学説の妥当性の論拠を巡って」(『産業経理』第53巻第3号)を参照されたい。

則の説明それ自体にはさしたる意義は認められないのであるが、それはさておくとして、問題は、資本等式（物的二勘定学説）のレーゾン・デートルとして、損益計算書と貸借対照表との関係等の計算目的勘定にかかわる側面が、当初からネグレクトされている点である。今日、誘導法が当然の前提とされていることを考えると、こうした見解は、きわめて奇異なことと思われる。すなわち、誘導法によれば、複式簿記は、期中の経済活動の記入から、損益勘定・残高勘定の作成および損益勘定差額の残高勘定への振替、つまり残高勘定が均衡するに至るまでのすべてのプロセスを含んでいる。そうであれば、いやしくも複式簿記機構の説明理論と言い得るためには、単に期中の経済活動にかかわる貸借複記の合理的説明にとどまることなく、損益勘定・残高勘定等の計算目的勘定（財務諸表）にかかわる側面をも、統一的に説明できるものでなくてはならない。しかるに、資本等式（物的二勘定学説）が現在も生きているという見解に依拠するかぎり、損益勘定と残高勘定との関係等については、別の論拠に依存せざるを得ないのであるから、誘導法にかかわる複式簿記機構全体の説明としては、必然的に、異なったふたつの論理が交錯してしまうのである。

会計はしょせん便宜性の支配する世界と諦念してしまうのなら別であるが、あくまで論理の世界として構想しようとするかぎり、そうした異なったふたつの論理の交錯は、けっして好ましいことではない。複式簿記機構をひとつの全一体として構成しようとするかぎり、それは、何らかの統一的な論理によって説明されなければならないはずなのである。この点を、統合的勘定分類観に属する企業資本等式〔待機分+派遣分+充用分+費消分=算段分+蓄積分+稼得分〕によってみてみよう。企業資本等式は、企業の経済活動の表現として定式化されたものであるから、その勘定カテゴリーによって、期中の経済活動が貸借複記されることになるが、正にその勘定カテゴリーによって、例えば損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）との関係等の側面も説明されるのである。そのことを、下記の第5図によって明らかにしよう。

第5図



損益勘定（損益計算書）と残高勘定（貸借対照表）との関係を問う場合、両者における構成要素の関係および両者の差額（差）の関係を粗上に載せなければならないが、まず前者についてみてみよう。企業資本等式によれば、例えばその借方は、待機分（貨幣等）、派遣分（債権・投資）、そして充用分（商品・設備）という資産3カテゴリと、費消分（費用）とからなっている。したがって、貸借対照表と損益計算書とは、シュマーレンバッハのビランツ・シェーマを援用した場合とまったく同様に、貸借対照表における資産勘定（充用分）が損益計算書における費用勘定（費消分）に転態するという、いわゆる原価配分（原価配分）の関係が形成されているのである。次に後者の点であるが、稼得分（収益）は、算段分（負債・払込資本）および蓄積分（留保利益）と同じく、資本の調達分という共通の性格を具えている。したがって、貸借対照表貸方は、損益計算書における費消分（費用）を超過した稼得分（収益）、つまり利益を受け入れることが可能である。すなわち、貸借対照表貸方側の欠如した部分に、損益計算書の貸方側余剰額を計上するいわゆる振替関係が成立することになるのである。

このように、企業資本等式においては、期中の経済活動を把握する勘定（勘定）カテゴリ、つまり期中取引の貸借複記を説明する論理（勘定分類）が、そのまま、損益計算書と貸借対照表との関係（損益計算書借方構成要素と貸借対照表借方構成要素との原価配分という関係、および損益計算書差額と貸借対照表差額との振替関係）を説明する論理（勘定分類）になっている。そこには、明らかに、一貫した論理が通底している⁸⁾のである。

しかしながら、資本等式（物的二勘定学説）を援用するかぎり、その論理（勘定分類）が損益計算書と貸借対照表との関係までをも説明することは、およそ不可能である。そのことは、既述のように、その計算目的勘定が貸借対照表および純財産勘定であることひとつをとっても明らかであるが、ここでは、さらに貸借対照表および純財産勘定の実質的な内容という点から考えておこう。そのためには、両者の本質を再検討しなければならない。資本等式は、しばしば物的二勘定学説とも称されているように、資産勘定・負債勘定と純財産勘定という2系統の物的勘定が存在している、と一般的には理解されているようである。つまり、こうした理解のもとでは、資産勘定・負債勘定と純財産勘定とが、物的勘定というまったく同位の概念として把握されているわけであるが、しかし、こうした解釈には、根本的な疑問があるのである。すなわち、この両者は、実は、異なる階層に属しており、その意味において基本的に異質な勘定概念なのである。物的二勘定学説という名称は、資本等式の本質の誤認に基づいている、と筆者は考えている。

すなわち、資産勘定・負債勘定は、この資本等式のもとにおいて経験対象性を与えられた資産および負債を表現する勘定概念である。その意味においては、対象勘定とでもいうべき勘定カテゴリなのである。それに対して、純財産勘定は、けっして、純財産という経験対象を記録する勘定

8) この点は、前掲拙著第13章を参照されたい。

ではない。この等式において経験対象性を与えられた実在物の、企業全体としての純有高額を表示するために、資産勘定・負債勘定への記録を再記した勘定にすぎないのである。この資本等式に依拠するかぎり、経験対象として措定されているのは、資産・負債だけなのである。

例えば実際に棚卸をしたとしよう。その場合、この資本等式という枠組を通して世界を見るかぎり、経験的に実在しているのは、資産および負債だけであり、純財産というものは、どこにも存在しないのである。したがって、いわゆる棚卸法（あるいは財産目録法）による場合には、実地棚卸によりすべての資産・負債を資産勘定・負債勘定に記録した後、その資産勘定と負債勘定との差額としてのみ純財産勘定は導出されるにすぎない。あるいは誘導法による場合には、資産・負債の変動を資産勘定・負債勘定に記録した後、その資産勘定・負債勘定への記録を再記したものが、純財産勘定に他ならないのである。したがって、純財産勘定は、資産・負債という経験対象を対象とした資産勘定・負債勘定のような対象勘定ではあり得ない。資産勘定・負債勘定という対象勘定の存在を前提にして会計の世界に登場し得るという点からすれば、いわばメタ勘定とでも言われるべき勘定概念なのである。⁹⁾ 一口に、勘定と言っても、このように、階層を異にした勘定概念が存在するのである。これを図示すれば、次のようになる。

第6図



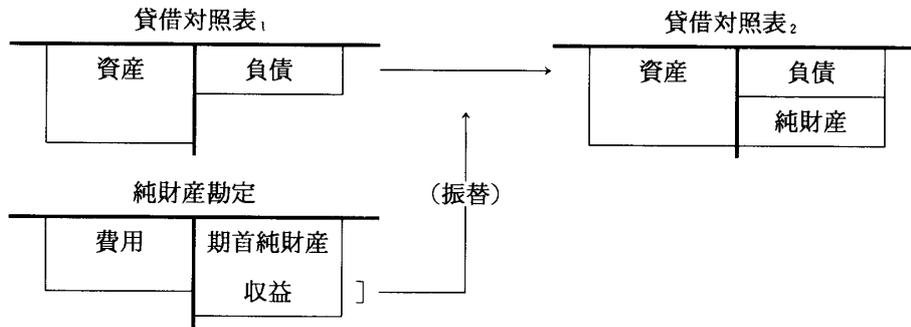
資本等式における資産勘定・負債勘定と純財産勘定とは、このように、その階層を異にする対象勘定とメタ勘定との関係として理解されなければならない。いわゆる物的勘定というのは、経験的実在物を表現する勘定であると思われるので、対象勘定に相当する。このように、対象勘定とメタ勘定という勘定概念が分別されるかぎり、資本等式は、対象勘定とメタ勘定との関係を表現しているという意味で、2勘定学説とは言えても、物的二勘定学説とは、とうてい言えない。物的勘定ということの意味を対象勘定と理解するかぎり、物的1勘定学説なのである。物的二勘定学説という名称は、貸借対照表等式などには該当するとしても、資本等式には妥当しない。資本等式を物的二勘定学説とよぶことは、資本等式の本質を誤認させるものでしかない。

資本等式をこのように理解した場合、その貸借対照表と純財産勘定との関係は、どのようなものになるのであろうか。複式簿記においては、計算目的勘定（財務諸表）の差額の振替ということは、

9) 対象勘定・メタ勘定という概念については、前掲拙著433～439ページを参照されたい。

ごく当然のことと考えられているようであるが、それにならば、次図のようになる。しかし、この図は、はたして、資本等式における貸借対照表と純財産勘定との関係の実相をとらえているのであろうか。結論的には、筆者は、否定的である。以下、その点を検討する。

第7図



計算目的勘定（財務諸表）間の場合、前述したように、計算目的勘定における構成要素の関係と差額の関係とを組上に載せなければならない。第7図において、貸借対照表₁と純財産勘定とは、（差額の関係に関する）純財産勘定差額を貸借対照表₁に計上するいわゆる振替関係、および（構成要素の関係に関する）貸借対照表借方（資産）と純財産勘定借方（費用）との同質性（企業資本等式における貸借対照表借方と損益計算書借方との関係にみられるような原価配分関係）を認めることができるであろうか。結論的には、振替関係および同質性のいずれもが否定されなければならない、と筆者は考えている。つまり、理論的には、第7図は成立し得ないのである。

まず貸借対照表₁差額と純財産勘定差額との関係、つまり振替関係について考えてみよう。第7図において、純財産勘定の差額と貸借対照表₁の差額とは貸借を逆にしているのであるから、純財産勘定の差額を貸借対照表₁に振替えることは不可能ではないし、したがって、貸借均衡した貸借対照表₂の導出も可能である。しかし、それは、技術的に可能であるというにすぎない。翻って、その意味内容を問題にした場合、はたして、この貸借対照表₂は、何かを有意味に表現していると言えるのであろうか。貸借対照表₁は、資本等式という枠組を通して世界を見た場合の实在物の一覧表であるから、その意味内容は、そのかぎりにおいて明確である。しかしながら、対象勘定の一覧表としてのそうした貸借対照表₁の各項目と、対象勘定から2次的に導出されたあるいは対象勘定が再記された純財産勘定差額とを計上した貸借対照表₂は、理論的にみて、一体何を表現していると言えるのだろうか。

以上の問題提起を貸借対照表の均衡という側面からみれば、次のようになる。資本等式における対象勘定が資産勘定・負債勘定だけであることを考えるなら、貸借対照表を何らかの有高表と理解するかぎり、（企業に純財産額がある場合には）貸借対照表は均衡しないはずである。それにもかかわらず、メタ勘定たる純財産勘定差額の、対象勘定たる貸借対照表への振替を強行したために、均衡

しないはずの貸借対照表が均衡するに至る。かくして、貸借対照表₂の意味内容が不明確になってしまったのである。

論理学においては、古来から種々のパラドックスが論じられているが、そのひとつに意味論的パラドックスがある。「クレタ島人自身が、すべてのクレタ島人はうそつきである、と言ったとすれば、この言明は真か偽か」という、いわゆる「うそつきのパラドックス」がその典型例である。また、例えば「サクラは木である、木は漢字である、したがって、サクラは漢字である」という三段論法も、そのことと関連している。この場合、「サクラ」・「木」は「モノについてのことば」であるのに対して、「漢字」は「コトバについてのことば」である。「モノについてのことば」と「コトバについてのことば」とが区別されるべきなのに、それが混同されたところに問題があるわけである。したがって、ことばの指示対象の点から、言語レベルを区別しなければならず、ここに、対象について語る対象言語と、(対象について語る)その対象言語について語るメタ言語とが峻別されることになる。

第7図の貸借対照表₂の有意味性が喪失したのも、勘定概念のレベルを無視したことに基因している。すなわち、経験対象にかかわる対象勘定と、その対象勘定にかかわるメタ勘定という、階層を異にするふたつの勘定概念が存在するにもかかわらず、その両者を峻別せず、まったく同位の概念として取扱ってしまったところに問題があるわけである。

さらに言えば、こうした誤りを推し進めたのが、いわゆる貸借複記に他ならない。今日、貸借複記という技法が貫徹されているために、そのふたつの差額は、貸借を逆にして生じる。しかし、この貸借複記というのは、複式簿記における記録技術上のメリットの追及という視点から生じたものであり、描写されるべき経済的実相とは必ずしもかわりがない。したがって、貸借複記にこだわらなければ、かえって、この実相がよく見えるのである。例えば資産の一方的増加があった場合(つまり「収益」要因が生起した場合)、純財産勘定が、資産勘定・負債勘定を再記したメタ勘定であることを考えれば、資産勘定のみならず、純財産勘定もまた、本来的には、借記されるべきとも言えるのである。そのほうが、むしろ経済的実相を表現しているのである。それを示せば、第8図のよ

第8図

貸借対照表 ₁	
資産	負債
純財産勘定	
期首純財産	費用
収益	

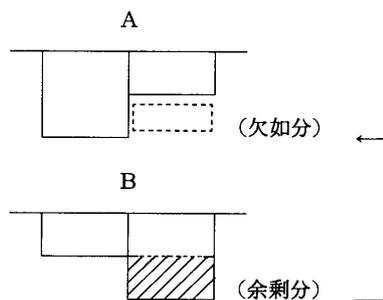
うになる。

この図によれば、純財産勘定差額は借方超過額であるから、それを貸借対照表₁貸方に振替える根拠がないことは、明らかであろう。第7図に基づき振替関係を想定することは、貸借複記といった技術的性格の規約に囚われ、貸借複記が表現すべき経済的実相を忘れ去ったことに基因している。以上のように考えれば、貸借対照表₁の差額と純財産勘定の差額とに振替関係が成立しないことは、理論的に明らか¹⁰⁾であろう。

次に貸借対照表₁と純財産勘定とにおける構成要素の関係であるが、それも、第8図が資本等式の実相を表現しているいじょう、明白であろう。すなわち、貸借対照表₁の資産勘定は、対象勘定かつ借方勘定であるのに対して、純財産勘定の費用勘定は、本質的には、メタ勘定かつ貸方勘定である。したがって、この資産勘定と費用勘定とは、いかなる意味においても、原価配分関係が成立するような同質的概念ではあり得ないのである。

この点で、シュマーレンバッハのビランツ・シェーマにおける支出未費用（費用性資産）と支出費用（費用勘定）との関係とは、まったく異なっている。すなわち、費用性資産勘定も費用勘定も、共に支出の相手勘定として規定されているのであるから、言うまでもなく、共に借方勘定である。そして、支出未費用たる資産勘定が、将来、支出費用という費用勘定になるのであるから、この費用勘定は、資産勘定の再記したものつまりメタ勘定ではなく、対象勘定と考えられるのである。すなわち、シュマーレンバッハのビランツ・シェーマにおいては、費用性資産勘定（支出未費用）と費用

10) 資本等式における貸借対照表₁と純財産勘定とに振替関係が成立しないことは、両者の差額の性質からも言える。すなわち、ふたつの計算目的勘定AとBとに振替関係が成立するとしたら、次のような関係になっていなければならない。



上図において、A a/cとB a/cとの差額数値の性質は、まったく異なっている。すなわち、A a/cでは、貸方に本来あるべき数値が欠如しているのに対して、B a/cでは、借方側数値に対して貸方側数値が超過しているのである。筆者の用語法を用いれば、A a/cの差額は欠如性、B a/cの差額は余剰性という性格を帯びているわけである。このように、ふたつの計算目的勘定の差額数値が余剰性と欠如性という関係にあるとき、その両勘定に振替関係が生じるのである。

資本等式における貸借対照表₁および純財産勘定の差額の性格は、共に余剰性であり、したがって、振替関係は成立しないのである。しかし、それにもかかわらず、[純財産勘定××，貸借対照表₁××]という仕訳は必要であるが、それは、振替のためではなく、両者にそれ以上数値を記入させないための措置にすぎない。こうした関係を、筆者はカンヌキ関係とよんでいる。

余剰性・欠如性あるいは振替関係・カンヌキ関係という概念については、前掲拙著424～433ページ、139～144ページを参照されたい。

勘定（支出費用）とは、共に、対象勘定かつ借方勘定であり、かくして、原価配分関係が形成され得る同質性を具えているのである。

このように、資本等式は、その階層を異にする対象勘定とメタ勘定というふたつの勘定から構成されているのであるが、こうした資本等式の本質からの論理的帰結として、その財務諸表である貸借対照表と純財産勘定とには、その構成要素の同質性およびその差額の振替関係は、成立しないのである。もちろん、資本等式を変形することによって、貸借対照表と損益計算書とからなる損益計算の体系にすることは、可能である。しかし、その損益計算の体系においても、上述した資本等式の本質を揺曳して、その貸借対照表と損益計算書とには、構成要素の同質性および差額の振替関係は、成立し得ない¹¹⁾のである。

以上のように考えれば、資本等式によっては、現行複式簿記における貸借対照表と損益計算書との関係を合理的に説明することは、とうてい不可能である。そうであるからこそ、その局面に関しては、資本等式の援用を放棄して、シュマーレンバッハのピランツ・シェーマに依拠せざるを得ないのであろう。このように考えるならば、資本等式に基づく資産1分類論と、シュマーレンバッハのピランツ・シェーマにおける資産5分類論とは、けっして、ひとつの理論体系において調和する関係にはない。したがって、このふたつの資産分類論の存在は、やはり、混在と言うべきであり、複式簿記機構を、取引から損益勘定（損益計算書）・残高勘定（貸借対照表）の導出に至るプロセスを全一体として構成しようとする立場からは、けっして好ましいものではない。そうした問題意識から、勘定分類の混在を止揚する見方が、統合的勘定分類観であり、企業資本等式は、そうした見方に属しているのである。

（3）計算機構・測定・表示にかかわる勘定分類の関係

計算機構、測定そして表示という会計全体のレベルにおける勘定分類の混在についても、基本

11) 資本等式に基づく会計構造の実相は、これまで想定されていたものとは根本的に異なっているように、筆者には思われる。それを理解するためには、対象勘定とメタ勘定という概念、あるいは勘定差額に関する余剰性と欠如性という概念の分別等が不可欠である。そうした概念の導入により、たしかに会計構造はいくぶん複雑になるし、その結果、会計構造論もいくぶん難解になるかもしれない。しかし、いくら、いくぶん複雑・難解になるからといって、もし資本等式の実相が対象勘定とメタ勘定という階層をなしているとしたら、対象勘定・メタ勘定の概念を導入して会計構造を描かなければならない。複雑さ・難解さを理由にして、そうした概念を排除したら、資本等式の本質に迫ることは、およそ不可能であらう。

これまで、貸借複記の形式的技術的な説明をこととしてきた簿記論的感覚、あるいは教育上の説明容易性という感覚が、会計構造の研究を支配してきたように思われる。そこでは、論理性が看過され、もっぱら便宜性が重視されてきた、と言えなくもない。しかし、それでは、会計構造の実相は描けないし、会計の体系のなかに複式簿記を位置づけることも困難になろう。

資本等式それ自体の論理および資本等式の系譜に属する損益計算の体系については、それぞれ、前掲拙著第4章および第5章・第6章・第7章を参照されたい。

的には、(2)で述べた論理がそのまま該当する。すなわち、ごく素朴に考えて、説明する原理つまりいわゆる真理が唯ひとつしかないとすれば、例えば現行の複式簿記機構を説明できる勘定分類は、唯ひとつのはずである。しかるに、計算機構上の勘定分類とは素性を異にする測定上の勘定分類が存在するとしたら、測定にさいして利用した勘定分類によっては、現行の複式簿記機構（例えば損益計算書と貸借対照表との関係など）を説明できない、ということになる。すなわち、その構成要素に関する貸借対照表借方と損益計算書借方との同質性（いわゆる原価配分という思考）、あるいはその差額に関する貸借対照表と損益計算書との振替関係（したがって貸借対照表における貸借の均衡関係）を説明できなくなるおそれが生ずるが、それでよいのであろうか。複式簿記の計算機構を利用しながら、その計算機構を説明できない勘定分類を用いて、その勘定カテゴリーに数値を割り当てるということは、理論がひとつの全体であるかぎり、きわめて奇妙なことである。

理論というものがひとつの全一としての説明原理であるかぎり、そのことは、会計学にとりきわめて重要な問題であり、根本的な検討が必要なのではないだろうか。しかし、そのためには、会計構造という概念についてさらに立ち入った考察が必要であるが、その点については次稿でふれることとして、ここでは、若干の検討を加えるにとどめたい。

今日、測定上の勘定分類としては、貨幣性資産・非貨幣性資産分類が広く普及しているが、周知のように、この資産分類は、[G—W—G']という資本循環シェーマに依拠している。このシェーマが、利潤追求を目的とする資本主義経済における資本運動を総括したものであるかぎり、この分類自体は、損益計算を指向していると言ってよいであろう。

他方、表示面においては、これも周知のように、今日、圧倒的に、流動資産・非流動資産（流動資産・固定資産）という資産分類が採用されている。流動資産・非流動資産（流動資産・固定資産）という資産分類の本質についても、基本的に異なった種々の見方があるが、ひとつの有力な見方によれば、支払能力の測定にその源を発しているこの分類は、「財産計算的な資産分類」¹²⁾に他ならない。そうであれば、流動資産・非流動資産（流動資産・固定資産）というこの表示上の資産分類と、損益計算を指向する貨幣性資産・非貨幣性資産という測定上の資産分類とは、その計算目的を異にした、鋭く対立する分類規準であるということになる。とうてい、ひとつの理論において調和するとは思われない。

それでは、これらの測定上の資産分類および表示上の資産分類と、計算機構上の資産分類との関係はどうであろうか。ここでは、計算機構上の資産分類としてはシュマーレンバッハのビランツ・シェーマにおける資産5分類論を取り上げるが、このシェーマが損益計算書と貸借対照表との関係を問題にしているいじょう、言うまでもなく、損益計算にかかわる資産分類と言えよう。したがっ

12) 飯野利夫著『資金的損益貸借対照表への軌跡』254ページ。

て、流動資産・非流動資産(固定資産)分類を上述したような財産計算的分類規準とする見方に依拠するかぎり、流動資産・非流動資産分類とシュマーレンバッハの資産5分類論とが調和し得ないことは明らかであろう。

その点、貨幣性資産・非貨幣性資産分類は、損益計算を指向しているので、シュマーレンバッハの資産5分類論とにそうした不調和はない。そして、この資産2分類によって、例えば損益計算書借方構成要素と貸借対照表借方構成要素との同質性(いわゆる原価配分の関係)を説明することは、理論的にみて、不可能とは言えない。しかし、この分類に基づいた、損益計算書と貸借対照表との関係を含む会計構造の全体像は、描かれていない。単なる資産分類論が展開されているにすぎず、企業資本等式のように、会計構造の全体にかかわる勘定分類が体系化されているとは言い難いのである。したがって、貨幣性資産・非貨幣性資産分類とシュマーレンバッハの資産5分類との比較は、かなり困難である。

しかしながら、シュマーレンバッハの資産5分類は、けっして、貨幣性資産・非貨幣性資産分類のように、[G-W-G']という資本運動の分析(意味論的視点)に基づいて構成されたものではない。むしろ、損益計算として体系化するためには、貸借対照表はどのように構成されるべきかという視点(語用論的視点)から、全体計算という枠組のもとでの収支と収益・費用との関係が説かれている。したがって、その発想を異にしているので、必ずしも調和するとまでは断言できない。この点は、貨幣性資産・非貨幣性資産分類に依拠した会計構造の全体像が明確に描かれるまでは、不明というべきであろう。

以上のように考えると、流動資産・非流動資産分類あるいは貨幣性資産・非貨幣性資産分類によって、計算機構が説明されているとは言い難いのである。不可能あるいは不明というのが、真相であろう。こうした状況は、会計理論をひとつの全一体として構成しようとするかぎり、けっして好ましいものではない。勘定分類混在観という見方は、会計理論にとり、きわめて問題であり、早急に克服されなければならないのではないだろうか。

もっとも、測定上の勘定分類および表示上の勘定分類についても、上述した以外に種々の分類規準が提唱されているし、また流動資産・固定資産分類の本質についても、異なった見方があるようである。¹³⁾したがって、今日の会計理論が、勘定分類混在観だけに依拠している、とまで言ってし

13) 測定上の勘定分類と表示上の勘定分類については、調和化への傾向が認められないわけではない。例えば貨幣性資産・非貨幣性資産を表示上の分類としても援用する立場、あるいは流動資産・非流動資産分類を測定上の分類として援用する立場などが、それである。

まず前者であるが、流動資産・非流動資産分類が表示上の勘定分類として採用されているのは、現行の会計制度に制約されていることであり、理論的には、表示についても、貨幣性資産・非貨幣性資産という分類が採択されるべきである、という見解もあろう。

ところで、表示ということは、本質的には、計算目的にかかわっている。すなわち、貸借対照表にも言うまでもなく一定の計算目的が存するはずであり、その計算目的に導かれて、その構成要素も分類される。それが、表示されるのである。したがって、表示上の勘定分類というのは、けっして、単にそ

まってよいかどうかには問題があろう。しかし、勘定分類混在観とでも言うべき見方が支配的であることは事実であること、また、そうした見方が必ずしも明確に意識されていないことを考えると、本稿で展開した勘定分類混在観についての批判も、けっして無意味ではないと思われる。

以上のような検討結果によれば、とうてい、勘定分類混在観のもとにおける諸勘定分類、つまり第4図にみられる諸勘定分類がその素性を同じくしているとは思われない。むしろ、素性を異にしている、とみるべきなのではないだろうか

結 語

本稿においては、勘定分類の見方について、統合的勘定分類観と勘定分類混在観とを分別し、そのそれぞれの見方につき、詳細に検討した。最後に纏めをかねて、このようなふたつの見方を峻別する必要性についてふれておこう。

結論的には、このふたつの考え方が会計処理面に影響を及ぼす、という点にその峻別の意義が認められるのである。すなわち、第4図の勘定分類混在観においては、測定上の勘定分類と他の勘定分類とに断絶があるいじょう、会計処理は、もっぱら測定に便宜な勘定分類つまり測定上の勘定分類を形成し、その勘定カテゴリーに数値を割り当てる規約を探究しさえすればよい。計算機構上の勘定分類とのすり合わせも、表示上の勘定分類とのすり合わせも、顧慮する必要はまったくないのである。それに対し、第3図の統合的勘定分類観においては、測定上の勘定分類と、複式簿記機構上の勘定分類および表示上の勘定分類との調和をも俎上に載せなければならない。勘定分類が計算機構の説明原理でもあるいじょう、測定上の勘定分類は、計算機構の説明原理および（表示にかかわ

＼の勘定分類によって表示されているというだけのことでなく、表示されている財務表（この場合には貸借対照表）の計算目的そのものにかかわっているのである。

貸借対照表において、貨幣性資産・非貨幣性資産によって表示することの目的は、その意味では、貸借対照表にも損益計算を遂行させる、という点にあるようである。しかしながら、この資産分類を採用しても、純理論的には、貸借対照表において損益計算を期待することは不可能である。したがって、貨幣性資産・非貨幣性資産を表示上の資産分類として採用することを理論的に正当化することは、困難であろう。この点は、別稿で論ずる予定であるが、さしあたり、拙稿「資産分類論の再構成——3分類論への道程——（その1）（その2）（完）」（『税経セミナー』1992年4・5・6月号）を参照されたい。

それとは逆に、後者のように、測定上の勘定分類を表示上の勘定分類に引き寄せるという見解もある。すなわち、流動資産と固定資産という分別に依拠して測定規準を規定するのである。例えば、低価法の解釈の変更などにより、流動資産については時価法、そして固定資産については原価法を原則として適用するわけである。しかし、この場合には、変更された低価法の解釈の妥当性などだけではなく、こうした資産分類によって表示された貸借対照表の計算目的についての合理的な説明が必要になろう。

このように問題点は存するが、調和化の方向だけは認められよう。しかし、それも、測定上の勘定分類と表示上の勘定分類との調和にとどまっておき、それらと計算機構上の勘定分類との調和という点にまでは、至っていない。すなわち、例えば流動資産と固定資産という分類によって、計算機構が合理的に説明され得るのであろうか。流動資産・固定資産という分類によって、はたして、例えば損益計算書と貸借対照表との原価配分関係、あるいは振替関係を説明できるのであろうか。この点を含め、勘定分類の混在ということを克服する方が、探究されるべきなのではないだろうか。

る) 財務諸表の計算目的遂行の説明原理としての妥当性もまた問われなければならないのである。つまり、もし損益勘定・残高勘定の導出に関する現行複式簿記のプロセスを妥当に説明できないのなら、あるいは財務諸表において遂行される計算目的を合理的に説明できないのなら、そうした勘定分類は、損益計算書・貸借対照表の存在を合理的に説明し得ていないことになり、この勘定分類に基づいて勘定への割り当て規約を構成しても、会計的には意味がなくなってしまうであろう。

したがって、勘定分類混在観と統合的勘定分類観とでは、有価証券の評価に関する主張がクリアすべき要件が異なってくる。かくして、どちらの見方が妥当であるのか、という点はきわめて重要な意味をもっているのである。

本稿は、統合的勘定分類観と勘定分類混在観とを分別したうえで、主として、勘定分類混在観の問題点を析出した。理論をひとつの全一体として理解するかぎり、統合的勘定分類観に依拠すべきである、というのがその結論である。

しかしながら、この統合的勘定分類観を理解するためには、会計構造の態様を明らかにしなければならない。さらに、勘定分類混在観が生じたのは、会計的にみて、けっして偶然的なことではなく、伝統的な会計の考え方に根差している。したがって、こうした見方を克服するためには、勘定分類混在観を生んだ原因を追究しておく必要がある。そこで、次稿においては、この2点を検討することとしたい。

(了)