

Title	ワルプの計算構造について(I)
Sub Title	Über die Struktur des Rechnungswesens von Prof. E. Walb
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1985
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.28, No.3 (1985. 8) ,p.22- 41
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19850825-04053834">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19850825-04053834</a>

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.

## ワルプの計算構造について (I)

笠井 昭 次

## 序

ワルプがその主著『私的および公的経営における損益計算論』<sup>1)</sup>において展開した理論は、会計の計算構造論にとり画期的な意義を担っている。というのは、その書においては、きわめて自覚的に簿記理論 (Lehre von der Buchhaltung) と貸借対照表論 (Lehre von der Bilanz) との統合が図られ、その結果、会計の計算構造の全体像が鮮明に描かれているからである。即ち、会計の計算構造は、プロセス的には、インプットたる外部との原始取引およびその内部的移転取引についての処理にかかわる、期中の経済活動の描写過程と、アウトプットたる損益勘定・残高勘定を産出するための総合化過程とよりなっている。したがって、会計の計算構造を明らかにするためには、一方で、期末の総合化過程において、損益勘定と残高勘定とを有機的に統合すること (上記の「貸借対照表論」とはこの局面に関連している) が、他方で、期中の経済活動の描写過程と期末の総合化過程とを有機的に関係づけること、即ち期中における経済活動の記録から損益勘定と残高勘定とが誘導される道程 (上記の「簿記理論」とはこの局面にかかわっている) を統一的に説明することが、不可欠なのである。

こうした計算構造論形成への礎石を置いたのは、会計を損益計算の体系として構築したシュマーレンバッハであった。しかし、彼がなしたのは、前者の損益勘定 (損益計算書) と残高勘定 (貸借対照表) との統合という側面だけであり、後者については関説するところがなかった。このシュマーレンバッハを受け継いで、後者の、期中の経済活動の描写過程と期末の総合化過程との有機的な関係づけを含め、会計の計算構造全体を統一的に説明したのが、他ならぬワルプなのである。

そこで、ワルプの計算構造論の全般につき詳細に検討することにするが、それに先立ちその理論

1) Ernst Walb „Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betrieb Eine Grundlegung“ Berlin 1926, 戸田博之訳『ワルプ 損益計算論』昭和58年。なお、以下において、同書からの引用は、単に同原書のページ数をカッコ書きで記載するとどめる。

の特質につき概括しておく。

ワルプの計算構造論の基本的枠組は、給付系統 (Leistungsreihe) と収支系統 (Zahlungsreihe) とに基づく二重的損益計算の体系として理解できるであろう。すなわち、ワルプにあっては、期中における取引は給付系統と収支系統とにより把握されつつ、期末に至って損益勘定および残高勘定によって損益が算定されるのであるが、しかし、その場合、損益勘定・残高勘定は固有の意義をもつものではない。単に給付系統の諸勘定と収支系統の諸勘定とを集合した勘定にしかすぎず、その意味で必ずしも不可欠な存在ではないのである。したがって、ワルプの計算構造を究極的に規定しているのは、給付系統・収支系統なのであるが、ワルプにあっては、この両者が共に独立の損益計算をなすのである。この意味において、ワルプの計算構造論は、給付系統と収支系統とに基づく二重的損益計算の体系と言えるのである。

こうした基本的枠組から、次の3点がワルプの計算構造の特質として概括できるであろう。

#### (期末における総合化過程の局面)

- ①給付系統・収支系統は、他の経営との財および貨幣の授受を把握する概念であり、本来フローとしての性格をもっているところから、損益勘定 (損益計算書) および残高勘定 (貸借対照表) にしても、基本的にはフローとしての性格を具有している (と解釈されなければならない) こと。
- ②残高勘定 (貸借対照表) 自体も独立の損益計算をなしているので、文字通り二重の損益計算体系であること (あるいは、それぞれ独立の損益計算をなす損益勘定と残高勘定との統合体系として会計が構成されていること)。

#### (期中の経済活動の描写過程と期末の総合化過程との関係の局面)

- ③損益計算の本質とのかかわりでは、給付系統・収支系統分類と損益勘定・残高勘定分類とが同質的連続的に把握されていること (損益計算の論理が期中の取引把握の段階にまで直接的に支配していること、あるいは、インプット把握の論理たる給付系統・収支系統分類が計算構造の基底をなしていること)。

## § 1 ワルプ理論の概要

まず、ワルプの理論体系のアウトラインを素描しておく。ただし、それは、ワルプ理論の全体像を描出しようとするものではなく、本稿での論点にそって、それに必要な局面を整理したものである。

## (i) 損益の要素

まず成果計算 (Erfolgsrechnung) の意義であるが、ワルプによれば、「経営的な活動の目的は、成果の獲得ないしは特殊な場合には費用の補填にあるのであるから、費用補填がうまくなされたか、あるいは余剰が得られたかどうかということについての資料 (Nachweis) は、とりわけ重要なのである」(原書23ページ)。それゆえに、会計 (Rechnungswesen) は、別して成果計算を志向するに至ったのである。成果計算とはしたがって経営の経済的活動 (wirtschaftliche Arbeit) の結果を調査することであるが、ワルプによれば、この経済的活動は、「交換取引 (Tauschverkehr) のために原則として経済的価値の形態での給付を産み出す、という課題をまず第一にもっている」(原書28ページ)。そして、「このような給付をもたらしうるためには、経営は、これと同じ種類の給付を、市場から取り入れて、多かれ少なかれ費消しなければならない」(原書28ページ)。このように「当該経営における自己の経済的 (積極的) 給付が他の経営の (消極的) 給付の費消によってのみ獲得されるとするならば、経済的成果は、原則として生産と費消との対照ないし積極的経営給付と消極的経営給付とのそれによってのみ得られる」(原書28ページ) ことになる。かくして、成果計算は、ワルプにおいては、本来的には経営給付 (Betriebsleistung) にかかわるふたつの要素から規定されるのである。

しかし、成果計算の構成要素は、勿論、このような交換経済より生ずる損益作用的な給付 (die aus der Tauschwirtschaft erwachsenen erfolgswirksamen Leistungen) のみで尽されるのではない。そうした本来的要素に加えて、交換類似的事象に基づく要素 (die auf tauschähnlichen Vorgängen beruhenden Elemente)<sup>2)</sup> と、一方的な給付ないし貨幣の流出入等とが考慮されなくてはならない。その結果、成果要素は費用・収益要素として現われ、成果計算 (Erfolgsrechnung) は費用・収益計算 (Aufwands-und Ertragsrechnung)<sup>3)</sup> を意味することになる。この場合、収益・費用とは、一計算期間につき該当する全ての価値生成 (Wertentstehung) および価値犠牲 (Wertopfer) を意味しているが、ワルプは、このような収益・費用に対してもやはり給付という概念を用いている。ワルプは、本来的には、Leistung (給付) と Aufwand・Ertrag (費用・収益) とを区別しているのであるから、本来なら、「給付」系統でなく、「費用・収益」系統とよぶべきことになる。しかし、ワルプは、「給付系統という概念によって、もっとも重要でかつもっとも数の多い計算事象がきわめて好ましい一般的性格規定を受けること、ならびにその概念を用いても、損益非作用的にとどまっている事象にいかなる混乱も生じないこと」(原書46ページ) を理由として、「この拡大された計算実施

2) 前者には、経営が自己の必要のために給付を産出する経営内部的な事象 (innerbetriebliche Vorgänge) に基づく収益・費用、および無償で流入した経済的価値の費消である付加費用 (Zusatzaufwand) が、後者には、租税等の強制的費用 (Zwangsaufwand)、寄附等の自発的費用 (freiwilliger Aufwand)、盗難等の偶発的費用 (Zufallsaufwand)、贈与等によって得た経済的価値に関する付加収益 (Zusatzertrag) および景気変動により経営価値が高まった場合の収益が挙げられている。

3) ワルプは、結局において、このような費用・収益計算を Erfolgsrechnung とよんでいる。そこで、上記においては「成果計算」という訳語を使用してきたが、以下においては、「損益計算」という訳語を用いることにする。

(Rechnungslegung, 費用・収益計算のこと……笠井註) に関しては、損益計算の見地よりは、費用・収益系統 (Aufwands-und Ertragsreihe) という概念の方がより適切と思われるけれど、それにもかかわ<sup>4)</sup>らず、これについてもやはり給付系統 (Leistungsreihe) という概念が使用されるべきである」(原書46ページ) と主張している。

いずれにせよ、ワルプにあっては、損益計算の要素は、こうした広義の給付 (収益・費用) 概念す<sup>5)</sup>なわち価値の生成・犠牲にかかわらしめて構成されているのである。

## (ii) 損益計算

以上のように、ワルプ理論においては、損益計算そのものは、本質的には給付すなわち収益と費<sup>6)</sup>用とによりなされるのであるが、それを現実に担っている会計上の計算は、この給付系統のみにかかわっているのではない。すなわち、会計の基本的な計算構造もまた、経済的事象のうちで、ワルプにとり「本質的なもの」である「交換経済的事象」(tauschwirtschaftliche Vorgänge) と関係づけられて、構築されているのである。その点につき、ワルプは次のように述べている。

このような受渡し (Übertragung; 最広義の本来的な交換経済的給付の流れのこと……笠井註) には、対応する流れとして、反対給付すなわち支払を包括する貨幣の流れが対立している。経営活動は、なによりもまずこうした給付と収支の、流れおよびその対流の上に構成されている。それゆえ、それらが会計の基礎を形成しているのである。(原書42ページ)

4) ワルプのこうした根拠づけは、彼の「理論」観、および会計に対する見方ないし会計理論構築のさいの立場に根差している。すなわち、ワルプによると、「理論というものが現実の現象を説明すべきであるならば、現実を形成している諸関係を首尾一貫して体系化するだけでなく、それと同様に、本質的なものを、本質的でないものから区別しなければならない」(原書、7ページ)のであるが、正に「このような理由から、原理の説明にさいしては、交換経済から生じる諸事象にとりわけ注目し、そして、またそれらの事象を、理論体系を構成するための出発点として選定した」(原書、7ページ)のである。損益計算の要素がより広く費用・収益より構成されているにもかかわらず、それら要素の総称名に、それらのうちワルプが本質的なものとみなしている、交換経済より生ずる本来の給付概念に依拠して、給付系統という名称を冠したことは、正に、そうした「理論」観、および会計を構成するさいの彼の立脚点を端的に物語っている。このうち、後者すなわち彼の立脚点に関しては批判があり、方法論上の点ではきわめて重要であるが、ここでは、ワルプの計算構造を取扱っているので、当面、ワルプの給付系統という概念が、本来的な意味内容すなわち交換経済的事象に基づく目的的な経済価値の消費・生産のみではなく、広義のそれ即ち費用・収益を意味している、ということが確認されればよいであろう。

ちなみに、ワルプは、給付概念につき、さらに拡大された第3の意味でも用いている。すなわち、「このような受渡しには、対応する流れとして、反対給付すなわち支払 (die Gegenleistung, die Bezahlung) を包括する貨幣の流れが対立している」(原書42ページ)、というワルプの論述における „Gegenleistung“ という概念がそれである。ここでは、貨幣の流れに対しても、„gegen“ という接頭語が冠されてはいるものの、給付 (Leistung) という概念が使用されているのである。

5) ワルプ理論においては、損益計算自体は、当然のことながら、本来的には、あくまで (後述の) 収支系統ではなく、給付系統にかかわらしめて規定されている点に留意すべきである。この点は次の § 2 で問題となる。

6) 以下において、給付という用語は、収益・費用を意味するものとして使用する。

そのさい、将来の貨幣の入と出とを意味する債権・債務もまた反対給付とみなしうるので、ここに即時的収支 (sofortige Zahlungen) たる現金と将来的収支 (zukünftige Zahlungen) たる債権・債務とが、給付に対する反対給付という意味での収支 (Zahlung) 概念を形成する。この統合によって、損益作用的な交換経済的事象は、給付の入および出に対して、常にそれぞれ収支の出および入が対応することになる。かくして、これらの取引は、必ず給付と収支というふたつの部分からなることになり、ここに取引事象の二面性 (Doppelseitigkeit der Verkehrsvorfälle) が生ずる。

そして、この取引事象の二面性から、ただちに損益の二重表示 (Doppeldarstellung des Erfolges または Doppelseitigkeit der Erfolgsdarstellung) ないし損益の二重計算 (Doppilverrechnung) が導かれる。すなわち、経営の積極給付がすべて実際に損益作用的 (すなわち収益) であり、かつ消極給付がすべて費用であると仮定するならば、取引事象の二面性より、損益は、給付系統 (すなわち損益勘定ないし損益計算書) においてのみならず、収支系統 (すなわち残高勘定ないし貸借対照表) からも算定されうることになる。

ただし、以上のことは、損益作用的な交換経済的事象について文字通りあてはまるのであるが、ワルプは、さらに、それ以外の費用・収益事象 (weitere Aufwands-und Ertragsfälle)、現物決済 (Naturalbegleichung)、当該損益計算期間に関して損益非作用的である購入取引、および収支のみ

7) それ以外の費用・収益事象には、既述のように、交換類似的事象に基づく要素、および強制的費用・自発的費用・偶発的費用等の「その他の要素」 (die sonstige Elemente) が属するが、このうち前者の例えば経営内部的な事象については、たしかに二面的要素が存在しうるが、しかしもうひとつの要素である後者の場合には問題がある。すなわち、それらの事象は、本来、一方的な貨幣ないし財の流出入にしかすぎなく、ただその反対の流れとして、ワルプが収益・費用という概念を措定したがゆえに、二面的取引になったにすぎないからである。ワルプは、その点、次のように述べている。

次に、それ以外の費用および収益についてであるが、この場合にも同様に、原則として二面的計算 (Doppilverrechnung) がなされる。給付自体と収支とがそれぞれ計上されうる (verrechnet werden können) という命題が、交換経済的事象に該当するならば、それは、同時に、費用・収益それ自体とそれとともに費用・収益に対する収支とが計算的に表示されうる、ということの意味するものに他ならない。ところで、交換経済的取引による費用・収益にあてはまるものは、費用・収益一般にも完全に妥当する。すなわち、原則としては、費用・収益は、それがいかなる素姓のものであるかによらず、それ自体、その貨幣価値ないし価格で計上することができるし、それと並んで、その費用・収益に関してなされた収支もまた計上しうるのである。(原書46ページ)

しかし、かかる説明がまったく不十分なことは明らかである。したがって、ワルプは、一方的な貨幣ないし給付の流出入である「その他の要素」については、二面的把握の可能性を十分に説明していない。

その点に関して、峯村教授は次のように述べられている (峯村信吉著『会計学説史—近代会計学の展開—』(4版) 23ページ)。

ワルプの偶発的費用は、盗難、災害、物理的損傷、景気変動による値下がりなど、偶発的事由による費消をさすものであるが、この場合の費消には、貨幣そのものの喪失というかたちであられるものと、財貨の喪失というかたちであられるものとがある。少なくとも前者の、貨幣そのものの喪失においては、はたしてそれはどのような給付と関係づけられているのであろうか。

端的な事例をあげるならば、現金が盗難にあった場合、どのような意味の給付も受け入れていないし、また、どのような給付も失なわれてもいないと考えるのがすなおな考え方であろう。

これは方法論的には大きな問題であるが、ここでは「その他の要素」にも二面的処理がなされる、という約束を確認しておけばよいであろう。

にかかわる取引についても、もちろん考慮し検討している。それによると、あるいは総損益に影響しないこと、あるいは擬制を用いることによってふたつの損益作用的交換取引（給付系統と収支系統との対応した取引）に還元しうることを理由にして、損益の二重表示ないし二重計算が貫徹されると結論づけている。

この損益の二重表示に関しては、筆者の視点よりは問題が多いが、とりわけ次の2点に留意すべきである。まず第1点は、取引事象の二面性と損益の二重計算との関係であるが、この点、ワルプは次のように述べている。

2. 複式簿記においては、各個別項目の計算だけが複式の計算 (eine doppelte Verrechnung) なのではなく、損益計算もまた同様に複式の計算なのである。複式の損益計算 (doppelte Erfolgsrechnung) は、けっして恣意的ないし任意的な計算ではなく、計算項目の本質とそれらを勘定的に表示することによって必然的に規定された計算なのである。

複式簿記の概念は、これによって、もっぱら記帳事象の数値を複式に記入することだけに係わっていた、複式簿記のこれまでの有効性を超えて、最も重要な計算目的にまで拡大されたのである。(原書68ページ)

この論述より明白なように、複式の計算が計算目的にまで及んだこと（即ち損益までもが複式に計算されるに至ったこと）、および記帳事象の複式性と損益計算の複式性とが（複式簿記の機構を介して）必然的な関係にあることを、ワルプはきわめて重視しているのである。まずこの点が第1に留意すべきことである。

次に、給付系統（損益勘定ないし損益計算書）における損益算定はいわば所与の事実であるから、ワルプの損益の二重表示ないし二重計算の意義は、収支系統（残高勘定ないし貸借対照表）自体が独立の損益を算定する、という点にある。ただそのさい、その貸借対照表が、ワルプにおいても期末の在・高貸借対照表として解釈されなければならない、という点に留意すべきである。在・高貸借対照表であることによって、ワルプ理論が内的整合性を保持できるかどうかは別として、少なくとも、ワルプがその理論構築のさいの企図としては、損益計算書と在・高貸借対照表との関係が問題になっていはずである。そのことは、彼の研究の目的に照しても明らかである。すなわち、「シュマーレンバッハの研究によって、一般の商業的貸借対照表の性格は、損益計算の手段性として」（原書、5ページ）確認されたので、ワルプはその視点のもとに複式簿記の構造を解明しようとした、とみられるのであるが、シュマーレンバッハのピランツ・シェーマにおける貸借対照表が在・高貸借対照表であったのは言うまでもない。したがって、ワルプが念願したのは、あくまでも期末の在・高貸借対照表における独立の損益計算の可能性にあった。これが留意すべき第2の点である。

## (iii) 問題の所在

以上において、ワルプ理論における損益の要素および損益計算の内容につき、ワルプの行論に従って論述してきた。そこで、次に、その計算構造全体を鳥瞰し、本稿で検討する問題点の所在を摘出することにする。

ワルプは、既述のように、損益作用的な交換経済的事象を企業における本質的な要素とみて、そこから、給付系統と収支系統というふたつの概念を措定した。この両勘定系統は、ワルプ理論にあつては、その上に会計の計算構造全体が構築されるもっとも基礎的な概念であり、その基本的枠組をなす。即ちまず、会計のインプットたる日常の取引だが、それは、この給付系統と収支系統との対流関係において把握される。したがって、ワルプにとり本質的事象たる損益作用的な交換経済的事象は、会計的には、常に〔(借方) 給付勘定, (貸方) 収支勘定〕または〔(借方) 収支勘定, (貸方) 給付勘定〕として表現される。そして決算期末であるが、期間損益計算の見地よりすると、このようにして記録された給付系統諸勘定における記帳金額と期間的費用・収益額とはズレがあるので、給付系統の諸勘定に、戻し計算および追加計算の記帳が必要になる。しかし、その場合、それと同時に、それに対応した処理が収支系統側にもなされるので、収支系統に、戻し計算収支および追加計算収支（ワルプは、両者をあわせて、計算収支とよんでいる）が加わる。このようにして正しい期間損益計算に修正された給付系統および収支系統は、それぞれ簿記のアウトプットたる損益勘定および残高勘定に収容される。かくして、残高勘定（すなわち貸借対照表）は、ワルプによれば、当期損益を独立的に算定しているのである。しかも、その場合、たしかに決算修正はされてはいるものの、それらの結果としての計算収支もやはり収支系統に属しているとされているので、それらを総括する残高勘定は、当然、収支系統とまったく同質であることになる。

以上がワルプの計算構造論の骨子であるが、その特質としては、①残高勘定の独立的損益計算性、②残高勘定の収支系統性および③残高勘定の在高勘定性および当期損益算定性の三点が指摘しうる。まず①であるが、一方で、損益作用的交換事象においては、上記のように給付系統と収支系統とが常に連動しているし、他方で、給付系統のみにかかわる取引および収支系統のみにかかわる取引（以下において、そのそれぞれを、給付間取引および収支間取引と仮称する）においては、それぞれ相殺されてしまうので、結果的な総損益額には影響しない。かくして、残高勘定は、独立的に損益計算をなすことになる。次に②であるが、ワルプでは、給付系統・収支系統により把握される日常の記録が、期末において、何らかの固有の論理により再整理されて（つまり選別されて）残高勘定に計上される、という関係にあるのではない。収支系統の諸勘定が、それが計上された論理のままに残高勘定に計上されるにすぎない。したがって、残高勘定は、収支系統に対して固有の意味を持つものではない。結局のところ、ワルプにおいては、「損益計算をなすために、(給付系統および収支系統の諸勘定以外の……笠井註) いかなる特別の勘定をも必要としない」(原書61ページ) のであるが、それ



は、収支系統と残高勘定との連続性同質性を端的に物語っている。そして③についてであるが、ワルプ理論では、収支系統は、基本的には給付系統と連動しているのであるから、収支系統を収容する残高勘定が当期損益を算定することは、一応は認めてよいであろう。したがって、ここに問題なのは、残高勘定つまり貸借対照表が、既述のように期末時点での在高貸借対照表と考えられている点である。換言すれば、損益計算書と在高貸借対照表とが、当期損益の独立的算定を媒介として、何らかの構造的関係にある、と考えられなければならない点に留意すべきであろう。

ワルプのこうした特質をきわめて簡単な例により説明しておく。今、商品50万円を現金で購入し、次いで80万円を現金売りしたとすると、それは、ワルプによれば、それぞれ〔(借方) 給付勘定 (商品 a/c) 50万円, (貸方) 収支勘定 (現金 a/c) 50万円〕および〔(借方) 収支勘定 (現金 a/c) 80万円, (貸方) 給付勘定 (商品 a/c) 80万円〕として表現される。そこで、この給付系統に属する商品勘定と収支系統に属する現金勘定とを、それぞれ損益勘定と残高勘定とに収容すれば、右表のようになる。この両勘定を検討すれば、まず第1に、このように全てが損益作用的交換取引である場合には、損益勘定と残高勘定とは、貸借を逆にしていただけで、完全な一対一の関係にあることが分る。したがって、残高勘定も、たしかにある種の損益計算をなしている、と言いうることになる。第2に、期間損益計算であることを考慮すると、両勘定が正しい損益計算であるためには、収支に対応する給付が全てその期間の費用・収益であり (即ち商品在庫がなく、また当期収入額が全て当期収益額であり)、かつそれ以外の費用・収益が存在しないこと (即ち当期の費用・収益だが、それに対応する収支が未だ生起していない、という事象がないこと) が必要である。その場合には、収支系統の諸勘定がそのまま残高勘定を形成し、残高勘定は文字通り収支系統より構成されるので、収支系統と残高勘定との間にはいささかの不調和も存在しないことになる。第3に、この場合のように、前期繰越項目が存在しない場合には、たしかに、残高勘定は、期末在高勘定としての性格をもち、かつ損益勘定と一対一の関係にあるので当期損益を算定していると言える。すなわちこの貸借対照表 (残高勘定) は、本質的には、期中に生じた取引を集めた取引総額試算表 (いわゆる運動貸借対照表) ないし取引純額試算表 (いわゆる変動貸借対照表) を意味しているのであるが、この場合には、たまたま前期繰越項目が存在しないので、そのまま在高貸借対照表でもありうる。それゆえに、前記の貸借対照表 (残高勘定) と損益計算書 (損益勘定) とが、在高貸借対照表と損益計算書との関係において同額の当期損益を算定する、という関係としても解釈されうるようになった。

損 益 勘 定	
商品 50 万円	商品 80 万円
残 高 勘 定	
現金収入80万円	現金支出50万円

給付系統と収支系統とによる取引把握がその計算構造の基本的枠組であるワルプ理論においては、以上のように、①全ての取引が損益作用的交換取引であり、②収支がすべて当期の費用・収益であり、かつ未収支の当期費用・収益がなく、そして③前期繰越項目が存在しない、という3条件

が充たされるなら、期中の給付系統と収支系統とによる記録を通して、同額の当期損益が、在高貸借対照表と損益計算書との関係においてそれぞれ独立に算定されることになる。しかしながら、この3条件が非現実的であるのは言わずもがなのことであり、ここにワルプ理論は、種々の困難な問題に逢着するのである。すなわち①については、少なくとも創立時には出資行為が不可欠なのであるから、すべてが損益作用的ということは理論上ありえないし、また現実的にも収支間取引および給付間取引の存在を無視することはできない。これらの取引が生起した場合には、損益勘定と残高勘定とにおける一対一の対応関係は崩れ去る。そこから、残高勘定ないし収支系統における独立の損益計算の可能性に疑問が生じてくる。次に②についても、収支と期間費用・収益とには、多かれ少なかれ期間的ズレがある。それゆえ、当該期間の経済活動に伴なり妥当な損益計算とするために、ワルプの理論体系にあっては、期末に戻し計算記帳および追加計算記帳という手続が不可避になり、必然的に残高勘定に計算収支項目が加わることになる。しかしながら、一方で、かかる項目の混入は、残高勘定の内容の歪み（収支系統と残高勘定との不調和、さらには給付系統・収支系統分類と損益勘定・残高勘定分類との不整合）をもたらし、他方で、こうした項目を許容する体系は、損益は結果的に算定されればよいという発想に容易に辿り着くのであるが、こうした発想は、会計上の計算を経済的現実より乖離させてしまうのである（経済活動描写という視点の欠落）。最後に③の繰越項目であるが、これは、貸借対照表の性格ならびに貸借対照表（さらに損益計算書）で計算される損益の性

8) ただし、その場合においても、②との関連で、企業の経済活動の忠実な描写の結果として当期の損益が得られるというのではなくて、あくまで事後的結果的に計算される損益にしかすぎないことに留意すべきである。

9) ワルプは、自己の計算構造につき、その原基的形態から完全な形態（修正収支計算としての残高勘定の成立）に至るまでを、3段階に分けて図表および計算例によって具体的に示している。すなわち、第1の形態は本文の3条件が充たされた場合に相当する図表（原書44ページ）、第2の形態は収支間取引および給付間取引を導入した計算例（原書60～61ページ）、そして第3の形態は戻し計算記帳・追加計算記帳を含む計算例（原書75～78ページ）である。しかし、第1の形態はともかく、第2および第3の形態においても、いずれも第1期に関する計算例が取扱われている。すなわち、ワルプは、前記繰越項目が存在しない計算例によって、自己の理論を説明しているわけである。したがって、そのかぎりでは、ワルプは、在高貸借対照表と損益計算書との関係を主張しつつ、実は運動貸借対照表ないし変動貸借対照表と損益計算書との関係を説明していたと言える。

もっとも、ワルプは、他の論稿においては、前期繰越項目を含めた計算例を取扱っている（„Die Bilanz als Mittel der Erfolgsrechnung“ ZfB., 1. Jahrg., S. 40～41.）。この場合にも、勿論、貸借対照表において、当期損益が算出されている。その理論的根拠は、ワルプの次のような主張（吉田寛・宮本匡章訳『ワルプ資金会計論』昭和37年、59ページ）に見出せるであろう。

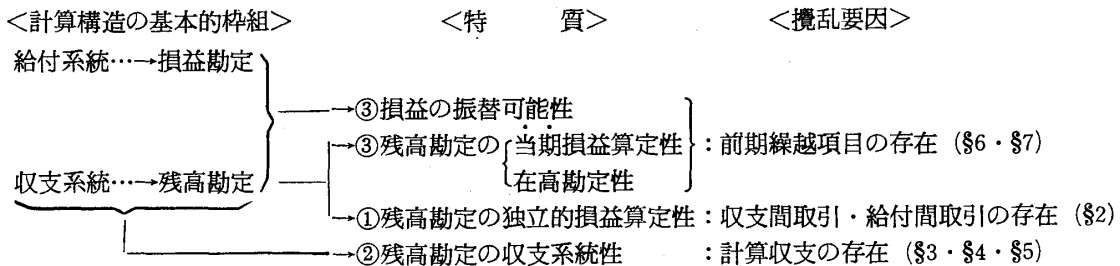
貸借対照表は、そこにおいて（ワルプ理論の意味における複式簿記による計算のこと—笠井註）、適切な戻し計算および追加計算を伴う拡張された支払計算の結果の総括として特徴づけられる。この計算はしかしながら残高（Saldo）に基づいて構成されること、すなわち期首在高がその中に含まれることによって、ここで展開された計算（期中における個別在高の変動計算のこと……笠井註）とは異なっている。この期首在高の包含は、しかし自己資本の期首在高の包摂によって中和化される。その際、結果として残るものは、再び単に個別在高の変動、あるいは一同じことを意味するのであるが—純粹取引のみである。

これの意味するところが、在高貸借対照表にあっては、期首在高が含まれてはいるものの、それは期首自己資本在高によって中和化されているので、そのかぎりでは期中の個別在高の変動計算になっている（あるいは少なくとも損益額は、期中の個別在高の変動計算より算出されたものと同じである）、ということ

格、および損益の振替（貸借対照表と損益計算書との関連）というふたつの問題にかかわっている。前者については、ワルプの理論構成によれば、原理的には当期損益は、運動貸借対照表において算出されうると思われる。前述の残高勘定で当期損益が算出され得たのは、（前期繰越項目が存在しなかったために、たまたま兼ね備えた運動貸借対照表と在高貸借対照表という性質のうちの）運動貸借対照表性に因るのであって、けっしてその在高貸借対照表性にあるのではない。前期繰越項目が加わった場合、その貸借対照表は、在高貸借対照表であって運動貸借対照表ではありえなくなる。そこで、ワルプ理論の在高貸借対照表において計算される損益の性格は何か、という問題が生ずるのである。後者については、多くの簿記理論においては、損益計算書で算定された損益が貸借対照表の一項目に振替えられて次期に繰越される、と説明されている。しかし、ワルプ理論のように、収支系統が給付系統とは独立の異質的な流れであり、そこでも独自の損益が計算されるとしたら、そのような意味での損益の振替・繰越は、理論的に可能なのであろうか。

ワルプ理論では、給付系統と収支系統との対流関係を基本的枠組としつつ、そこから導出されるいわゆる在高貸借対照表が、損益計算書とは独立に当期損益額を算出しつつ、貸借対照表と損益計算書との間にその損益額の振替関係が成立している、と説かれる。しかし、3条件に絡んで上記のような種々の問題が潜んでいるので、以下において、個々に検討することにする。

以上を纏めれば、次のようになる。



## § 2 残高勘定（ないし収支系統）における損益計算の意義

10)

ワルプでは、残高勘定（ないし収支系統）における損益計算の遂行がきわめて重要視されている。

＼ であれば、ワルプの主張は、次の二点に要約できる。つまり、①損益は、原基的には、個別在高の変動計算（運動貸借対照表ないし変動計算）によって算定されること、および②在高貸借対照表自体も、そうした中和化という処置を介して、個別在高の変動計算に課せられた損益算定という役割を果たしうることの2点である。このような解釈が許されるとしたら、ワルプにとり、前期繰越項目が含まれているかどうかは、さしたる問題ではない、ということになる。換言すれば、在高貸借対照表と損益計算書の関係と、運動貸借対照表と損益計算書との関係とは、少なくとも損益算定に関しては基本的な相違はなく、したがって、後者をもって前者を論じたとしても差支えない、ということになる。この点に関連したことは、\$ 6 および \$ 7 で論ずる。

10) ここでは「残高勘定（ないし収支系統）」としたが、両者の関係も単純ではない。これについては、\$ 3 および \$ 4 で論じる。

しかも、勿論、他方で損益勘定（ないし給付系統）においても損益計算がなされているのであるから、損益計算が文字通り二重的になされることになる。そこで、損益勘定（ないし給付系統）における損益計算の特質と比較しながら、残高勘定（ないし収支系統）における損益計算の特質を検討することとしたい。

(i) ワルプによる概念規定

ワルプは、まず給付系統 (Leistungsreihe) と収支系統 (Zahlungsreihe) との関係につき、次のように述べている。

「それゆえに、両系統の内容は、損益要素に関するかぎり、同じである。一般的に言えば、一方の系統内における相殺的項目 (einseitige, sich kompensierende Posten) がないと考えた場合には、一方の系統は他方の系統の鏡像 (Spielbild) として特徴づけることができる。」(原書 51～53ページ)

「この種の事象 (交換経済的給付が収支と平行的に生ずる事象……笠井註) はすべて、ふたつの部分ないし基礎よりなる。それゆえ、各事象の給付側面と収支側面とが問題になるのだが、そこでは、一方の側面は、他方の側面の第2の表現にしかすぎない。」(原書44ページ)

ワルプは、また、損益勘定（ないし給付系統）と残高勘定（ないし収支系統）とにおける損益計算の性格につき、次のように述べている。

「総括的結論として確認され得ることは、全ての場合にわたって、給付系統および収支系統による二重の損益算定が可能である、ということである。

これらの算定は、直接的算定および間接的算定と特徴づけることができる。

損益算定は、費用・収益それ自体が計算される給付系統においては、直接的になされるが、その給付系統に起因する収支事象が計算的に表示される収支系統では、間接的に生ずるのである。」(原書51ページ)

「商業複式簿記においては、損益は、二重に、すなわち、直接的 (unmittelbar) および間接的 (mittelbar) に、または事象の給付面および収支面に従って、ということは給付系統および収支系統によって計算される。前者の表示方法は自覚的 (bewußt) に、後者のそれは非自覚的 (unbewußt) になされる。」(原書53ページ)

「損益勘定は給付系統の結果を、そして残高勘定は収支系統のそれを総括する。それゆえ、この両勘定は、それぞれ両系統の頂点 (Schlußstein) をなすのである。

ただし、その場合、本質的相違がある。すなわち、損益勘定は、給付系統の結果の自覚的に

なされた総括 (die bewußt vorgenommene Zusammenfassung) である。それに対して、残高勘定は、非意図的 (ungewollt) に収支系統の結果の総括になるものであり、まずもって、残高勘定のこの性格が見抜かれなければならない。」(原書61～62ページ、以上の引用文における傍点はいずれも笠井が付したものである)

以上のように、ワルプは、給付系統と収支系統とを鏡像関係として把握したうえで、両系統 (ないし損益勘定および残高勘定) における損益計算の特徴を、それぞれ、直接的および間接的、あるいは自覚的および非自覚的・非意図的と規定している。

そこで、この鏡像関係、さらには両系統での損益計算のこうした特質を検討しなければならない。

## (ii) 給付系統と収支系統との鏡像関係

まず、両系統 (ないし両勘定) の鏡像関係につき検討する。ここに「鏡像関係」とは、給付系統と収支系統とが貸借を逆にはしているが、一対一の対応関係になっている、ということの意味していると思われる。しかし、それが成立するのは、ワルプ自身も述べているように、「一方の系統内における相殺的項目がない」場合においてだけである。こうした項目としては、言うまでもなく、現物決済 (Naturalbegleichung) 等の給付系統内の相殺的取引 (以下、給付間取引と言う)、および貸借取引 (Leiverkehr) 等の収支系統内の相殺取引 (以下、収支間取引とよぶ) が存在する。

このうち、まず前者の給付間取引が存在すると、言うまでもなく、その取引における借方の給付勘定および貸方の給付勘定は、ともに対応する収支勘定が存在しない。したがって、給付系統と収支系統とには、一対一の対応関係がなくなり、ここに両者は、鏡像関係とは言えなくなる。

ところで、ワルプの挙げている前述の損益計算の要素のうち、給付間取引に属すると思われるものには、①給付交換 (Leistungstausch) たる現物決済 (Naturalbegleichung)、②経営内部的事象 (innerbetriebliche Vorgänge)、および③ある種の副次的費用・収益 (Nebenaufwand und-ertrag) がある。このうち①については、ワルプは次のように述べている。

さらに、これらの事象 (現物決済のこと……笠井註) についての計算は、収支を擬制的に計上すれば、その根底に据えられている計算シェーマに、なおよりよく適合させられ得る。その場合には、ふたつの金額が、貸借同額でありつつ収支系統にも現われる。その結果、その計算は、<sup>11)</sup> 通常の購入事象の計算と同じになる。(原書47ページ)

しかしながら、このような擬制は、理論的には、ひとつの完結した事象が何らかの対外的な購入過

11) ②の経営内部的事象についても、同様に「もしそれを望むなら、経営が自分自身と交換取引をなすと仮定することによって、すなわち給付を自らに販売しかつそのようにして購入されたものを消費すると仮定することによって、このような経営内部的事象を想像上の交換経済的事象とみなしてもよいであろう」(原書35ページ) と述べている。

程と販売過程とに分解される、という難点をもっている。すなわち、①のような外部との取引については、そのような擬制を想定すること自体は不可能ではないが、しかし、その流出する給付は、販売とみなされたにもかかわらず、売価でなく取得原価で評価される点に問題がある。また②の経営内部的な事象については、さらに、貨幣を介したそうした外部との購入・販売過程の想定自体が、生産過程等の経営内部に生じた事象の表現としては、著しく不適切であることが指摘されなくてはならない。<sup>13)</sup>

次に、収支間取引が存在する場合には、逆に給付系統に対応しない収支系統が存在することになる。この場合には、給付間取引のように擬制を介在させること自体が不可能であるから、給付系統と収支系統との一対一の対応関係は完全に崩れ去ってしまうのである。

かくして、給付間取引と収支間取引とが存在する場合には、収支系統は、一方ですべての給付系統を反映するものとはならず、他方で給付系統とは無関係な要素を包含することになり、この二重の意味で、給付系統と収支系統との鏡像関係は成立しないことになってしまうのである。

### (iii) 収支系統の損益計算性について

12) 流出する給付の、取得原価による評価は、さらに深刻な問題を惹き起す。今例えば手持商品（取得原価100千円）を用いて自家修繕を行なったとすると、〔(借方) 修繕費100千円、(貸方) 商品100千円〕と仕訳されるが、これは、一般的には次のように説明される。貸方の商品勘定の金額は取得原価であり、その仕訳の意味は、財としての即ち在高としての商品が修繕のために費消された、ということである。そして、そのような解釈が成立しうるためには、言うまでもなく、それに先立つ商品購入の段階で、商品は、在高としての認識を受けていなければならない。それに対して、ワルプの場合、商品を自家修繕のために費消した段階での経済事実は、どのように把握されているのであろうか。すなわち、先の仕訳はどのような意味を持っているのであろうか。

ワルプの場合、貸記された給付については、給付の出か、もしくは給付の入についての修正かのいずれかである。前者なら売価で評価され、収益にかかる活動を意味するのに対し、後者なら原価で評価され、それ以前に借記された項目の修正すなわち振替記帳 (Umbuchung) を意味する。この点から先の自家修繕を考えると、手持商品費消額を売価でなく取得原価で評価するかぎり、それは、商品購入時点になされた商品借方計上の修正と言うことになる。ワルプ理論では、借記された商品は、その時点で全額費消されたものとして「売上原価」項目と解釈される (§ 3 参照のこと)。したがって、先の仕訳は、実は〔(借方) 修繕費100千円、(貸方) 売上原価100千円〕を意味しているのである。このように考えると、給付間取引が、ワルプでは、商品費消と修繕用役発生との関係という本来の経済事実を表現するものとしてではなく、いわば取得時点に誤って「売上原価」となされた記帳を訂正するための振替記帳に類した扱いを受けているのである。この点からすると、ワルプの意味での給付間取引は、独立した意義をもつ経済財間の交換取引ではなくなっているのである。これは、商品購入時点で、その商品全額を費消 (売上原価) とみならずワルプの基本的立脚点よりの必然的帰結である。

13) なお、ワルプは、③に対しては、直接的には擬制につき言及していない。しかし、③のうちの偶発的損失 (Zufallsaufwand) につき貨幣犠牲と財犠牲とがありうることを指摘したうえで、その後者につき、「現物手段による費用整理と同じ効果をもつ」(原書47ページ) と述べている。この現物手段による費用整理 (Aufwandsbegleichung auf dem Naturalweg) とは、現物決済のような給付間取引が想定され、本文で述べたような擬制の適用可能性を示唆しているとも思える。しかし、現物決済とは異なり、この場合には、貨幣を介在させた擬制を考慮することは全く不可能である。なぜなら、財の流出によって何も得ていないからである (この点は、註の7) を参照されたい)。

14) この種の取引として、ワルプは、現金・信用取引 (Barkreditgeschäfte) および二面的信用取引 (doppelseitige Kreditgeschäfte) を挙げている。前者は、現金収支と信用計算とが結びついたもので、例えば現金の貸付け・借入れ等であり、後者は、例えば債務の返済が債権の減少と結びついた場合である。

ワルプでは、損益計算は、本来的には給付系統においてなされるのであるから、給付系統での損益計算は、たしかに直接的 (unmittelbar) であり自覚的 (bewußt) であると言えよう。しかし、それでは、収支系統の損益計算における「間接的」(mittelbar) および「非自覚的」(unbewußt) ないし「非意図的」(ungewollt) とは何を意味するのであろうか。ワルプはその点に具体的に言及していないが、ワルプの理論構成よりすれば、「間接的」とは、収支系統は、本来は損益計算それ自体をなしうる「能力」はないが、給付系統における費用・収益の、収支系統への投影を通して、損益計算になっている、ということの意味していると思われる。また「非自覚的」ないし「非意図的」とは、収支計算それ自体は、損益計算を「目的」とするものではないが、もっぱら給付系統との対応のゆえに結果的に損益を計算している、と解釈しうる。このような解釈が許されるとすれば、収支系統は、給付系統と一対一の対応が存在する場合においてのみ、即ち給付系統の鏡像である場合にのみ損益計算をなしうる、ということになるはずである。したがって、給付間取引および収支間取引の存在により鏡像関係が崩壊すると、理論的には、収支系統が損益計算をなしているとは言えない、という結論になるはずなのである。その点を、給付間取引および収支間取引のそれぞれにつき検討する。

#### (1) 給付間取引の存在

給付間取引が存在すると、前述のように、給付系統における費用・収益の一部が収支系統に投影しないのであるから、理論的には、収支系統における計算は、間接的という意味においてすら、損益計算をなしているとは言えなくなるのであるが、それに対して、ワルプはどのように考えているのであろうか。少し長くなるが、そしてその一部は既に引用してあるが、その点に関連すると思われる彼の主張を検討しよう。

この場合には (現物決済の場合……笠井註)、一般的に言って、給付交換が問題になっているので、給付系統内において正の要素が負の要素と等しくなる。換言すれば、費用が数値的には収益と等しくなるのである (例えば、仲介業務による収益すなわち受取手数料に対して相殺される賃借料)。こうして、この事象は、数値的には給付系統内において相殺されるので、そのことによって最終的結果も損なわれない。それゆえ、同様に、これらの事象が収支系統には欠如していることによって、収支系統の結果が損なわれることもない。すなわち、総損益 (Gesamterfolg) を両系統において表示する可能性は、こうした事情がある場合にもまた保持されるのである。さらに、これらの事象についての計算は、収支を擬制的に計上すれば、その根底に据えられている計算シエマに、なおよりよく適合させられ得る。その場合には、ふたつの金額が、貸借同額でありつつ収支系統にも現われる。その結果、その計算は、通常の購入事象の計算と同じになる。(原書47ページ)

ワルプのこの主張からは、まず第1に、擬制によっても両系統における対応関係を生みだせばよいという発想、そして第2に、両系統において総損益額が合致していさえすればよいという発想が如実に窺える。しかし、このような見解は、けっして妥当ではない。まず第1であるが、たしかに擬制の導入により、収支系統の計算は給付系統の計算の鏡像になる。しかし、擬制については、既に(ii)においても批判を加えたが、より根本的には、それを置くこと自体に問題がある。なぜなら、擬制というものが、本来的に経済的事実に悖っているからである。会計の計算構造にあっては、企業資本運動の経過を描写しつつ、その結果としてアウトプットが導出されるべきである、と考えている筆者の立場よりは、この点はきわめて大きな欠陥を意味しているのである。第2については、さらに収支間取引において論述するが、要するに、たしかに総損益額の合致はみられるものの、一部にせよ、損益の構成要素たる費用・収益に対応する収支が、収支系統による計算に欠如している以上、理論的には、収支系統の計算における差額が損益を意味しているとは言えない。

## (2) 収支間取引の存在

次に収支間取引が存在する場合であるが、これにも、給付間取引について述べたことが基本的には妥当する。しかし、収支間取引にあっては、給付間取引のように曲がりなりにも擬制を用いて説明する、ということも不可能であるし、さらに(iv)で述べる損益計算と収支計算との相剋もある。そのため、より基本的な問題が潜んでいるので、収支間取引についてのワルプの主張を検討しておこう。

収支取引より生ずる損益非作用的事象も、給付取引より生ずるそれと全く同様に、計算的にはふたつの方法で表示できる。ひとつには、それらの事象を一般の収支系統から分離してもよい。しかし、その場合には、それらの事象は、それらが給付系統と無関係であるのと同じように、一般の収支系統と関連性をもたなくなる。また別法としては、それらの事象が一般の収支系統に組み込まれる。この場合に、それらの事象は、収支系統による損益計算を損ねない。勿論、その理由は、それらの事象の二面が数値的に相殺されるからである。……(中略)……すなわち、それらの事象の組み込みは、収支系統における損益結果に影響を及ぼさないのである。その結果、収支系統において確定される損益は、それらの事象が組込まれていても、それらの事象が全く計上されない給付系統において確定されるそれと、何ら異なったものになることはないのである。(原書49～50ページ)

ワルプは、このように収支間取引につきふたつの方法を許容しているが、しかし、いずれも根本的な欠陥をもっている。まず第1の方法であるが、これは、両系統による損益計算が個別数値でも完全に一致するように遂行されている計算事例(原書80～82ページ)においてみられる方法であると思われる。ワルプの計算例により検討してみよう。今、期末における収支系統および給付系統の数



値を総括すると、第1表のようになったとする(これが実は第2の方法にあたるが、ただし、数値の一部は合計数値のみで表示した)。今、収支系統の未相殺の内容を取引にまで遡って調査すると、損益非作用的な収入と支出とは、 $93,700$  (のはず)である ( $229,700 - 136,000 = 112,200 - 18,500 = 93,700$ )。これを先の「収支系統数値」表から分離し、別の表に収容すると第2表のようになる(ただし個々の数値は省略し、またカッコ内の勘定科目は笠井が付したものである)。

このように、損益非作用的収支を分離すれば、たしかに、「損益作用的収支」表と(第1表の)「給付系統数値」表とは完全な鏡像関係とな

<第1表>

(収入)	収支系統の数値		(支出)	
未相殺の収支系統の内容	現金	78,300	現金	66,500
	債務	10,000	債務	30,000
		112,200		229,700
加算項目：			加算項目：	
戻し計算支出	119,710		戻し計算収入	100
追加計算収入	300		追加計算支出	1,100
			利益	1,310
		232,210		232,210

借方	給付系統の数値		貸方	
未相殺の給付系統の内容	現金	136,000	現金	18,500
	債務	10,000	債務	30,000
		146,000		48,500
加算項目：			加算項目：	
戻し計算収益	100		戻し計算費用	119,710
追加計算費用	1,100		追加計算収益	300
			利益	1,310
		147,100		147,100

<第2表>

損益作用的収支		損益非作用的収支	
(債権)	18,000	(現金)	68,200
(現金)	100	(債務)	10,000
	18,500		93,700
加算項目：		加算項目：	
戻し計算費用	119,710	戻し計算収益	100
追加計算収益	300	追加計算費用	1,100
		利益	1,310
	138,510		138,510

る。しかし、その反面、次のふたつの基本的な欠陥が生ずる。すなわち①基本的な計算構造の問題として、給付系統と一般の収支系統とに加えて、損益非作用的収支を収容する第3の勘定系統が不可欠になる。要するに、一般の収支系統において損益計算は果たし得るようになったものの、正にそのことのゆえに、2系統の対流関係という、ワルプの立脚点が崩壊してしまうのである。そして、②それとの関連で、収支系統の諸勘定の把握が困難になる。なぜなら、例えば現金勘定についてみると、損益作用的収支系統に属するそれと、損益非作用的収支系統のそれとに分別されて記録

されるからである。したがって、勘定記録上、原理的に、現金の推移およびその結果としての在 high が統一的に把握できない、ということになるのである。

第2の方法(第1表の方法)は、ワルプが現実採用している方法であるが、その論拠は、給付間取引の場合と全く同様である。すなわち、収支間取引は、収支系統の計算において相殺されるので、そこで算定される総損益に影響しないこと、したがって、給付系統での総損益と合致すること、という点にその論拠が求められている。

しかしながら、このような論拠は、損益の算定そのことと、(結果としての)損益額の算出とを同一視したもので、けっして妥当ではない。すなわち、収支系統における損益計算は、給付系統と対応しない要素つまり損益に作用しない攪乱要素が混入しても、それが貸借同額であるゆえに、損益額はたしかに変らず、したがって、給付系統における損益額と合致する。しかし、損益それ自体は、理論的には、それを構成する費用と収益とを、すべてかつそれだけを含んでいる場合にのみ算定されるのである。すなわち、費用および収益を構成する借方および貸方の合計数値がそれぞれ統一的に意味づけられており、かつ収益と費用との差引計算が有意的に説明されていなければならないはずなのである。その点よりすると、収支系統計算において、給付系統と対応しそのかぎりでは費用・収益要素たり得る収支系統諸勘定と、給付系統と対応せずそのかぎりでは費用・収益要素たりえない収支系統諸勘定とを加算して、損益計算にとり有意な費用・収益に対応する収支系統として統一的に解釈できるのか、ということこそが問われているのであり、損益額の合致は、ここでの論点より極言すれば派生的なことにはすぎない。

このように考えると、収支系統の「損益計算」においては、その借方合計額および貸方合計額は、言うまでもなく、もはや費用(に対応する額)および収益(に対応する額)とは言えず、したがって、損益を算定しているとは、理論的にはもはや言えなくなるはずなのである。

要するに、収支間取引および給付間取引の存在は、収支系統における損益計算性を、理論的に剝奪してしまうのである。

#### (iv) 収支間取引の意義

##### —残高勘定における損益計算と収支計算との相剋—

このように、収支系統が給付系統の鏡像ではなくなると、収支系統において損益計算がなされているとは理論的には言えなくなるのであるが、その原因は、上述のように、給付間取引および収支間取引というふたつの攪乱要因にある。しかし、このうち給付間取引の混入による、残高勘定での損益計算の可能性は、擬制を用いることによって肯定されるか、または擬制の拒否によって否定されるかのいずれかの道しかあり得ず、その意味では、ただちに決着をみる問題である。それに対して、収支間取引の混入については、さらに別の問題に繋がっている。すなわち、損益非作用的収支の

混入により、残高勘定ないし収支系統はたしかに差し当り損益計算をなし得ないが、しかし、損益計算だけが問題であるのなら、それらの収支を除去しさえすれば、そのかぎりでは、残高勘定ないし収支系統における損益計算は理論的に可能になる。したがって、収支間取引について、より根本的な問題は、なぜ損益非作用的収支が計上されるのか、という点にある。そして、そこにまで踏み込めば、必然的に収支計算と損益計算との相剋という、ワルプ理論にとり、より根源的な問題が姿を現わすのである。そこで、ワルプ理論における、収支間取引より生ずる損益非作用的収支の意義を、損益計算および収支計算というふたつの視点より検討する。

#### (1) 損益計算視点よりの検討

ごく素朴に考えて、もっぱら損益計算の体系であるワルプの理論体系において、損益非作用的収支がなぜ会計上把握されるのであろうか。ワルプが損益計算を至上命題とし、会計の計算構造それ自体の根底に据えた以上、損益に作用する収支を会計上認識しなければならないのは当然のことであるし、また、事実そのことによって、残高勘定ないし収支系統による損益計算の可能性をもたらした。しかし、損益非作用的収支は、損益ないし損益計算そのことには直接かかわらないものとして規定された収支なのである。とするならば、収支系統ないし残高勘定(貸借対照表)における独立の損益算定が、その計算構造のかなめになっているとも言うべきワルプの理論体系において、損益非作用的収支がなぜ認識され得るのであろうか。<sup>15)</sup>

このことは、そのこと自体としてもけっして自明のことではないが、さらに、戻し計算に関する会計処理と必ずしも整合的ではない。すなわち、戻し計算収支は、当期の損益計算に無関係であるという理由から、ということは損益計算の見地から、それに対応する当初の支出・収入を理論的には会計上の計算より排除している、と考えられるのである。従って、そのかぎりでは、損益非作用的収支の計上は、ワルプ理論の内在的論理よりしても、否定されかねないのである。そこでこの点につき検討しておかなければならないのであるが、戻し計算収支については、§3で詳述するので、ここでは当面必要なことのみをごく簡単に取り上げる。

ワルプでは、例えば商品購入のさいに全て費消されたとみなされるので、期末に在庫品がある場合、損益計算に関して費用が過大記帳されていることになる。そのさい、ワルプは、さらに、対応する支出も過大記帳になっていると考えるのである。したがって、期末において、その在庫金額につき、〔(借方) 戻し計算支出××, (貸方) 商品××〕と仕訳されるのであるが、問題は、この戻し計算支出の性格である。これについては、収入とみる見解もあるが、ワルプの論理よりすれば、支出控除項目と解すべきであると思われる。したがって、そのかぎりでは、商品購入時点における支出項目例えば買掛金が、貸借対照表ひいては会計的計算の対象から除去されてしまっているの

15) なお、残高勘定には、さらに計算収支項目が存在する。しかし、それは、§3・§4で詳述するように、たしかにそれ自体としては多くの問題点をかかえているが、いずれも損益作用的収支についての修正を意味するので、収支系統における損益計算の可能性というここでの論点よりすれば、特に問題はない。

る。そして、その理由は、言うまでもなく、戻し計算支出(ないしそれに対応する給付)が当期の損益計算の要素でないからであるが、その論理をもってすれば、本来的に損益非作用的である収支もまた、会計的計算の対象から除去されたとしても、けっして不思議ではない。

このように、ワルプの理論体系においては、戻し計算に関する会計処理と収支間取引のそれとは、損益計算の見地をメルクマールとするかぎり、首尾一貫したものではない。そして前者の会計処理のほうが、損益計算の見地に適合する。したがって、むしろ会計的計算の対象から除去すべきであることになり、かくして、ワルプ理論において、損益非作用的収支の計上根拠を積極的に損益計算の見地に求めることはできない。あえて、その計上の根拠を損益計算から意味づけるとしたら、皮肉なことに、収支間取引では、その貸借が同額であるために損益に対し中和的(ノイutral)であること、即ち損益額の決定に関与しないこと、正にそのことしかないのである。

### (2) 収支計算視点よりの検討

以上により、損益非作用的収支の計上は、積極的には、損益計算の見地よりは許容されないことになる。しかし、勿論、収支の計算それ自体の立場よりは、全ての収支が計上されるべきなのであるから、損益非作用的収支も当然に計上されなければならない。現実にワルプ自身も、収支系統(残高勘定)の計算において、収支それ自体の計算の意義を看過しているとは思われない。それは、収支系統における損益計算を、非自覚的非意図的と特徴づけているところにも現われている。すなわち、もし収支系統に損益計算の役割しか予定されていないなら、それは、たしかに直接的とは言えないにしても、ある意味で、自覚的意図的な損益計算をなしている、と言って差支えないであろう。しかし、それにもかかわらず、ワルプは、収支系統での計算を、一般的に非自覚的非意図的な計算と規定している。とするならば、ワルプにおいても、収支系統では、本来的には、損益計算とは別の何か自覚的意図的な計算がなされていると考えなくてはならないはずである。その本来的な自覚的意図的計算とは、「収支」の計算であろう。

したがって、ワルプ理論にも、収支系統の計算ないし残高勘定において、収支の計算それ自体を看過しているとは思われない。しかし、収支の計算にそうした本来の目的を認めるのであれば、理論的には、まずその本来の目的が遂行され、いわばその付随的結果として、損益計算も果たされるというように、収支系統の計算が構成されていなければならないはずである。しかし、ワルプでは、そのようには理論構成されていない。すなわち損益非作用的収支が取引時点で計上されるのは、けっして、その時点で収支計算上の意義が認識されたことではなく、前述のように、総損益額に影響しないこと即ち(1)で述べた損益額に対する中和性に基づいている。要するに、損益非作用的収支の計上根拠は、きわめて消極的な意味での損益計算の見地しかないのである。

### (3) 損益計算と収支計算との相剋

さて、上記の考察によれば、損益非作用的収支計上の理論的根拠は、本来的には、けっして損益

計算にではなく、収支計算に求められるべきである。しかし、ワルプの理論体系では、その計上は、そうした収支計算としての認識によってではなく、むしろ損益計算に対して中和的(ノイトラル)であることによって即ちそのかぎりで損益計算との関連で許容されているのである。ここには、収支計算と損益計算との深い亀裂が刻み込まれている。そして、このような相剋の生じた原因は、収支系統と給付系統との対流関係という枠組を通して、二重の損益計算を企図したところに、つまりその固有の目的をもつ収支系統に損益計算の役割を課したところにある。

もっとも、収支系統における収支計算の論理は、ワルプの理論体系にあっては、意識的に展開されているのではなく、損益計算の論理に服属させられている。しかし、それにもかかわらず、ワルプのそうした損益計算を基盤とする計算構造に、常に一方の論理として隠伏しているのである。しかしながら、この収支系統本来の論理は、ワルプの損益計算中心の計算構造にうまく当て嵌まらないのである。もっとも、収支系統に課せられた収支計算と損益計算との矛盾関係は、収支系統と給付系統とが鏡像関係(一対一の対応関係)にあるかぎり顕現化しない。しかし収支間取引により鏡像関係が破れると、その自己矛盾が一挙に露呈し、収支系統にとり、損益計算の道か収支系統本来の目的たる収支計算の道かの岐路に直面させられるのである。そこでは、損益計算の見地に立てば、収支系統から損益非作用的収支を切り捨てざるを得ないし、収支計算の道をとれば、収支系統における損益計算を理論的には放棄せざるを得なくなるのである。

さて、このような局面に達すれば、なぜ収支系統が、損益計算を担わなくてはならないのか、あるいは損益計算の見地に服しその視点より構成されなければならないのか、ということを狙上に載せざるを得なくなる。収支系統が損益計算を担うに至ったのは、言うまでもなく、ワルプが会計の目的を損益計算と規定したこと、さらにはその損益計算が計算構造に直接的に浸透しなければならない(すなわち残高勘定もまた損益計算をしなければならない)と考えたことに起因している。そして、正にそのことに、ワルプの本質的な問題点が潜んでいるのである。(未完)