

Title	ワルプの計算構造について(III)
Sub Title	Über die Struktur des Rechnungswesens von Prof. E. Walb (3)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1986
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.28, No.6 (1986. 2) ,p.25- 42
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19860225-04053885">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19860225-04053885</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 (Ⅲ)

笠井 昭 次

ワルプが構築しようとした計算構造は、給付系統と収支系統との対流関係に基づく二重の損益計算の体系である。そして、その場合、給付系統と収支系統との頂点(Schlußstein)をなすのは、それぞれ損益勘定と残高勘定(すなわち損益計算書と貸借対照表)とであるが、ワルプのそうした構想よりすれば、その残高勘定ないし貸借対照表は、次のようなみつつの独特の性格を具有することになるはずである。すなわち第1に、給付系統と対流関係にある収支系統を収容することによって、給付系統とは異質的独立的な損益計算をなすこと(残高勘定ないし貸借対照表の独立的損益計算性)、第2に、本来的な収支系統の諸勘定の全てかつそれだけを収容すること(残高勘定ないし貸借対照表の収支系統性)、そして第3に、給付系統がフロー概念であるいじょう、当然の帰結として、給付系統と対流関係にある収支系統もフロー概念でなければならず、したがって残高勘定ないし貸借対照表にしても、フロー表すなわちなんらかの運動額ないし変動額にかかわる表であること(残高勘定ないし貸借対照表のフロー性<sup>40)</sup>)の3点である。この第3点は、残高勘定ないし貸借対照表の損益計算がフローとしてのそれたるべきこと(残高勘定ないし貸借対照表のフロー的損益計算性)、および残高勘定ないし貸借対照表に収容される収支系統の性質がフローとしてのそれたるべきこと(残高勘定ないし貸借対照表のフローとしての収支系統性)というふたつの側面に分別することができる。なお、ここでの損益計算性とは、当期損益の算定が意味されていることに、当然のことではあるものの、留意すべきである。

しかしながら、この第1点については、収支間取引および給付間取引が存在する場合には、残高勘定ないし貸借対照表は、論理的には損益計算をなしているとは言えなくなり<sup>41)</sup>、また第2点に関し

40) なお、この第3の性格については、既に「残高勘定の在高勘定性」として特色づけておいたが(拙稿「ワルプの計算構造について(I)」『三田商学研究』第28巻第3号 31ページ)、それは、他方におけるワルプの現実の主張の面からみたからである。以下でふれるように、ワルプ理論では、現実に主張ないし採用されている残高勘定ないし貸借対照表の形態と、基本的枠組より導出されるべき残高勘定ないし貸借対照表の形態とは懸隔があり、ここに内在的矛盾が存在しているのである。ここでは、後者の側面よりみたものである。

41) この点については、拙稿「ワルプの計算構造について(I)」(『三田商学研究』第28巻第3号)の§2を参照されたい。

ては、計算収支が存在する場合には、残高勘定ないし貸借対照表は収支系統表とは言えなくなる<sup>42)</sup>、というのが前稿までの結論であった。

本稿は、それを承けて第3点につき検討するものである。すなわち上記の第1および第2点は、いずれも、期中の取引を収容する運動貸借対照表ないし変動貸借対照表においても妥当する諸問題であったが、前期よりの繰越額が存在すると、さらに別種の困難が生起する。それが第3の特質にかかわっているのである。つまり、前期繰越額が加わると、残高勘定ないし貸借対照表は、一般にはストック表たる在高勘定ないし在高貸借対照表の性格を帯びることになるが、ワルプは、自己の理論体系における残高勘定ないし貸借対照表として、このような在高勘定としての残高勘定ないし<sup>43)</sup>在高貸借対照表としての残高貸借対照表を想定しつつ、かつそこにおいて当期損益が算定されると主張するのである。

しかし、そのような見解は、きわめて大きな問題を孕んでいる。そこで本稿はその点を論じることとするが、そうした見解はそれ自体としても成立し得ないし、またワルプ理論の基本的枠組とも適合しないと思われるので、まずその点を検討し (§6)、次いで、ワルプ理論の枠組に適合すべき残高勘定ないし残高貸借対照表はいかなるものであるのか、という点につき探求することにする (§7)。

そして、最後に残高勘定と損益勘定との関連につき検討する。第1および第3の性格(すなわち残高勘定における損益計算が独立的異質的かつフロー的であること)によれば、実は、損益勘定の損益の残高勘定への「振替」という処理は、ワルプの理論体系においては、理論的には否定されなければならないはずなのである。しかし、それにもかかわらず、「振替」処理がワルプ理論でも許容されているので、この点につき検討する (§8)。

## §6 「前期繰越額」と残高勘定との関連

### (i) 「前期繰越額」に対するワルプの対応

ワルプの計算構造論上の特質は、言うまでもなく、収支系統を計上する残高勘定ないし貸借対照表自体が、給付系統を収容する損益勘定ないし損益計算書とは異質・独立の当期損益を算定し得

42) この点については、拙稿「ワルプの計算構造について(Ⅱ)」(『三田商学研究』第28巻第4号)を参照されたい。

43) 一般に期間損益計算を課題とする体系における貸借対照表は、在高貸借対照表と運動貸借対照表ないし変動貸借対照表とに分類されるが、前者は、前期繰越額を加算した期末残高にかかるストック表であるのに対し、後者は、期中の取引のみにかかるフロー表と考えられる。しかし、ワルプ理論の分析にさいしては、§7で詳述するように、諸勘定の、前期繰越額を加算した期末残高の表としては、在高貸借対照表すなわちストック表としての貸借対照表の他に、フロー表としての貸借対照表をも想定せざるを得ない。それで、両者を包括して「残高貸借対照表」と仮称しておく。

なお、本稿においては、「残高勘定」と「貸借対照表」という用語は、特に区別せず代替的に使用している。

る、とする点である。そして、その場合、ワルプが想定している貸借対照表とは、(修正された意味での) 収支系統の諸勘定の期末残高を収容する、ストック表としての残高貸借対照表すなわちいわゆる在り高貸借対照表である。

ところで、本稿で検討の対象にしているワルプの主著 („Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe Eine Grundlegung“ Berlin 1926) において、ワルプが企図したことは、「給付系統と支払系統との対流関係に基づく二重の損益計算」という計算体系の構築にあったが、その計算構造は、もっぱら第2部「損益計算の形式的構造」、A「商業簿記の計算機構」の第1章「一般的な形式的原理」において、ふたつの計算事例を用いつつ説明されている。ところが、その2例は、いずれも創立年度に係わっており、前期繰越額が存在しない。したがって、その場合に作成された残高貸借対照表は、たしかに在り高貸借対照表でもあるのではあるが、しかし、同時にいわゆる運動貸借対照表ないし変動貸借対照表という性格をも兼ね具えており、実は、この後者の性格こそが、「給付系統と収支系統との対流関係に基づく二重の損益計算」体系というワルプ理論の基礎になっていた<sup>44)</sup>のである。それが、第2章「その他の諸損益計算方法および給付系統・収支系統との関連におけるその他の諸勘定分類」に至って、一方、その§12「在り高計算法および在り高変動計算法」<sup>45)</sup>にいわば突如として前期繰越額を含む在り高貸借対照表が姿を現わし、そして、他方、それと呼応して、§15「収支系統・給付系統の、その他の諸勘定分類に対する関連」において、給付系統・収支系統分類と成果勘定・在り高勘定分類との関連が論じられるに至るのである。

もともと、在り高貸借対照表が登場したと言っても、それは、第2章の標題からも容易に推察されるように、「給付系統と収支系統との対流関係に基づく二重の損益計算」というワルプ本来の計算体系の枠内においてではなく、独立の計算方法である「収支系統を用いた損益算定」(Erfolgsermittlung mittels der Zahlungsreihe)として論じられているのである。またそのタイトルにしても、「総収入および総支出」表(Gesamteinnahmen und -ausgaben)であり、収支系統諸勘定の借方総額と貸方総額とが記載されている(例えば現金勘定については、借方に前繰額と当期収入額との和が、そして貸方に当期現金支出額が両建てで記載されている)。しかしながら、「給付系統と収支系統との対流関係に基づく二重の損益計算」の枠内においても、これをその貸借対照表と解するより仕方ないし、<sup>46)</sup>また理論的にも、そのように解して差支えないと思われる。

44) この点については、拙稿「ワルプの計算構造について(I)」(『三田商学研究』第28巻第3号)30ページの注9を参照されたい。

45) なお、ワルプの別の論稿 („Die Bilanz als Mittel der Erfolgsrechnung“ ZfB., 1. Jahrg., S. 40 f.)にも、前期繰越額を含む計算事例が掲載されているが、そこでも、それは突然に現われ、前期繰越額のない計算事例との関連、ないしそれからの移行過程の論理は全く説明されていない。ただし、ワルプの別著 „Finanzwirtschaftliche Bilanz“ 2. Auflage においては、前期繰越額を含む計算事例につき、一応の説明がなされている。それについては、§6 (iii)にて論じる。

46) ワルプは、注45に示した論稿での、前期繰越額を含めた計算事例において、自己本来の主張である複式簿記において損益勘定とともに導出される残高勘定に言及したのち、次のように述べている。

いずれにせよ、ワルプ理論において、前期繰越額を含まない計算事例（における貸借対照表）とそれを含む計算事例（における貸借対照表）との関係については全く言及されていないし、また給付系統・収支系統分類と成果勘定・在高勘定分類との関係にしても、期末における損益勘定・残高勘定の性格にかかわらしめて論じられているのではなく、それらの点については、実は不明なのである。

なお、こうしたワルプの前期繰越額の取扱いについては、ベルリナーも批判を加えており、それが上記の点にも関連しているので、ここで検討することにする。ベルリナーによれば、ワルプ理論において、「収支系統の諸勘定は、履行されたか又は履行義務のある収入および支出という形態 (Form von vollzogenen oder geschuldeten Einnahmen und Ausgaben) での、企業の費用および収益に対する反対給付 (収支) を包括している<sup>47)</sup>」のであるから、収入項目および支出項目は、当該年度の収入・支出と一致すべきであるのに、そうではなく、前年度からの残高を含んでいる、という点に問題があるのである。そのことを指摘したうえで、ベルリナーは、次のように述べている<sup>48)</sup>。

残高勘定が、借方に年度諸収入を、貸方に年度諸支出を、そしてその差額として年度利益または年度損失を示すべきであるなら（それがワルプの理論なのである）、前年度の収入部分および支出部分は算入されてはならない。しかし、それにもかかわらず、その算入が生ずるなら、それとともに、差し当りひとつの誤まりがなされたのであり、それは、何らかの形で補整されなければならない。……（中略）……この補整 (Ausgleich) は、資本勘定の残高が支出側に組み入れられる、ということによって果たされる。

ワルプ自身は、この不可避的な修正 (Korrektur) につき何も言及していない。それどころか、資本勘定の収支系統勘定への組入れを、「資本勘定は、形式的にはひとつの債務勘定 (企

ところで、前記において展開された、収支系統による損益確定の手段という、貸借対照表の機能 (Funktion der Bilanz als Mittel der Erfolgsfeststellung aus Zahlungsreihe) は、複式簿記だけに限られるものではない。会計が収支系統諸勘定の記帳で満足するとしても、同一の損益確定が完全になされ得るのである。

(中略)

勿論、こうした形態の会計においては、形式的には、全ての勘定残高を収容する残高勘定が存在する余地はない。しかし、この貸借対照表に計上されているものは、そうした全ての勘定残高すなわち損益計算に関して修正された収支系統の内容に他ならない。

形式的に考察すれば、貸借対照表は、疑いもなく帳簿上の損益計算の手段 (Mittel der buchmäßigen Erfolgsberechnung) とみなされ得る、ということがそのことによって示されている。複式簿記においては、これらの課題を、明確に見分けられるように貸借対照表が遂行する。しかし、単式簿記に関しても、資本勘定が記帳されるかあるいは収支系統諸勘定が完全であるかぎり、その主張は、同様に妥当するのである。(„Die Bilanz als Mittel der Erfolgsrechnung“ ZfB., 1. Jahrg., S. 41 f.)

以上の論述によれば、「総収入および総支出」表を、「給付系統と収支系統との対流に基づく二重の損益計算」の体系における残高勘定ないし残高貸借対照表とみなしても、理論的に差支えないであろう。  
47), 48) M. Berliner „Die Walbsche Erfolgsrechnungs-Theorie“ ZfB., S. 391 f.

業家に対する債務)とみなされる」という命題によって正当化している。そのことによって、たしかに、計算期間のうちに生じた資本勘定での増加および減少は正当化され得るとしても、前期からの資本残高の編入は、正当化され得るものではないのである。

この点については、ベルリナーの指摘は正鵠を射ていると思われる。なぜなら、後に詳述するよ  
うに、ワルプ理論では、「給付系統と収支系統との対流関係に基づく二重の損益計算」がその基本  
的枠組をなし、かつ収支系統による損益計算の根拠が給付系統との鏡像性にあるいじょう、収支系  
統諸勘定を集めた残高勘定は、費用・収益たる給付系統と対応関係になくなくてはならないからであ  
る。

このようなベルリナーの批判に対して、ワルプは次のように反論している。すなわち、新期間の  
計算は、ワルプによれば、①貨幣、債権、債務(自己資本を含む)および追加計算収入・支出の前期  
残高の収支系統諸勘定への繰越、②戻し計算収入・支出の前期残高の給付系統諸勘定への繰越、そ  
して③前期利益の資本勘定への繰越、というみっつの繰越によって始めて、当該期の正しい損益を  
算定することができるのであるが、ワルプは、そのことを本文で指摘したうえで、その本文に付し  
た脚注において、そうした指摘によりベルリナーの異議は根拠薄弱なものと判明した、と主張する  
のである。具体的には、次のように述べている。

ベルリナーは、次のように主張している。すなわち、私の計算は、前期の残高が最終数値  
(Endziffer)に含まれているので、けっして収入・支出計算ではない。しかしそれにもかかわ  
らず、損益計算が正しいとすれば、それは、私が資本勘定の残高を支出に組入れたからであ  
る、と。この論述によって、ベルリナーは何が問題であるのかを理解していなかった、という  
ことを露呈している。資本勘定の自明な組入れではなく、期首と期末とにおける追加計算およ  
び戻し計算の組入れが損益を生むのである。(原書85ページの注1)

ここでワルプの主張しているのは、正しい当期損益額を算出するための、追加計算・戻し計算の  
必要性である。勿論、そのこと自体は、けっして誤まりではないが、しかし、肝心の「前期繰越  
額」の処理に関しては、「資本勘定の自明な組入れ」(die selbstverständliche Einsetzung des Ka-  
pitalkontos)という一語によって片付けてしまったのである。資本勘定の支出への組入れ(この場  
合、ワルプ理論にとり本質的に問題なのは、前期までの利益の資本勘定すなわち支出への組入れなのであるが)  
は、自明のことなのであろうか。そしてベルリナーの指摘にあった前年度の収入部分および支出部  
分の当期算入は、自明のことなのであろうか。その点については、ワルプはそれ以上は言及してい  
ないのである。したがって、ワルプ理論においては、前期繰越額の当期算入に関して、基本的には

全く解決していないのである。

(ii) 問題の所在

そこで、ワルプが自己本来の体系において想定している在高貸借対照表すなわち前期繰越額を含む「総収入および総支出」表につき検討することにする。

この「総収入および総支出」表において、各勘定科目毎にその貸借差額をとれば、前期繰越額に期中の収支運動を加減した期末在高となる。したがって、それらを集めたこの表は、たしかに期末という一時点における諸勘定の期末在高の一覧表となるのであるから、何らかの意味での一時点の在高表示ないし状態表示をなしている、と言えよう。ワルプが、損益計算書との関連で想定している貸借対照表は、正にこのような在高表示ないし状態表示機能を果たすものとしての残高勘定、すなわち在高貸借対照表なのである。しかし、他方、ワルプによれば、この在高貸借対照表においても<sup>49)</sup>当期損益が算定されるのである。かくして、ワルプ理論における貸借対照表は、独立的異質的な当期損益算定機能と、一時点における(前期繰越額を含む期末残高にかかる)在高表示ないし状態表示機能とをふたつながら果たしている、ということになると思われる。

しかしながら、在高貸借対照表についてのワルプの上記のような見解には、「前期繰越額」を巡って、理論的にきわめて重大な疑義が存在するのである。まず第1は、当期損益算定機能についてである。すなわち、一般的にも、なんらかの意味での在高ないし状態表示機能を果たすものとしてのいわゆる在高貸借対照表が同時に当期損益を算定する、と説かれているが、そのようなことは、本来、可能なのであろうか。元来、収支系統(ひいては、一般にいわゆる諸在高勘定)の計算それ自体から生ずる残高は、単に収支余剰(あるいは、何らかの意味での在高余剰)を意味するにすぎず、それ自体としては、損益たり得るものではない。すなわち、ワルプ自身が述べているように、「当該経営における自己の経済的(積極的)給付が他の経営の給付の(消極的)消費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。したがって、ワルプが、収支系統

49) ワルプは、自己の理論体系における残高勘定の内容につき、次のように述べている。

したがって、本書でとられている立場からは、残高勘定につき、次のような全体像が生ずる。すなわち、残高勘定の基本的内容を形成するのは、一般の収支系統諸勘定の残高である。これらの数値は、損益計算に関しては不十分である。それらは、給付系統諸勘定の残高を用いた戻し計算および計算勘定の内容を用いた追加計算によって修正される。

収支系統諸勘定の残高は、最終的に残存する収支であるし、また戻し計算支出は収入に、逆に戻し計算収入は支出になるのであるから、残高勘定においては、修正された収入・支出計算(richtiggestellte Einnahme- und Ausgaberechnung)となるのである。(原書74~75ページ)

この論述よりすれば、残高勘定すなわち貸借対照表は、損益計算目的により修正されているとは言え、期末時点での収入・支出の在高表示機能を果たしていると言えよう。

の諸勘定を収容する在高貸借対照表においても当期損益が算定し得るとする根拠は、つまるところ、収支系統の計算が給付系統の計算と対応関係にあるという点、そのことのみにあると思われる。つまり、収支系統の計算は、給付系統の運動の鏡像 (Spielbild) 性によってのみ、当期損益を算定し得ると主張できるのである。しかるに、在高貸借対照表に計上されている前期繰越額は、言うまでもなく、給付系統の当該期の運動と対応関係にはない。したがって、この在高貸借対照表において、損益とりわけ当期損益が算定される、という論理的必然性はないのである。この点、ワルプは、どのような論理で在高表示機能を果たすものとしての在高貸借対照表が当期損益算定機能をも遂行し得る、とするのであろうか。貸借対照表における独立の損益計算の遂行を標榜するワルプ理論にとり、これは、きわめて重大な問題のはずである。

次に、第2の問題は、在高表示機能にかかわっている。すなわち、ワルプの体系に、在高表示機能を旨とする貸借対照表がそもそも適合するのか、という点である。ワルプ理論の基本的枠組は、給付系統と収支系統との対流関係であるが、その給付系統がフロー概念であるいじょう、収支系統もフロー概念にかかわらざるを得ない。しかも、その収支系統がそのまま貸借対照表を構成するのであるから、貸借対照表は、そのフロー概念としての収支系統を表示すべきなのである。したがって、そのようにフロー計算体系性をその一特質とするワルプ理論の体系内に、ストック概念にかかわる在高貸借対照表を組込むことなどできるのであろうか。

この点は、次のようにも表現し得る。すなわち、前述のように、ワルプ理論においては、前期繰越額を含まないいわゆる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体系から、それを含む在高貸借対照表と損益計算書との体系へと、そのプロセスについての論理的説明なしに、移行してしまった。そこには大きな論理的断絶が存在するのであるが、それは、勘定分類の問題として顕現化している。すなわち、前期繰越額を含まない場合には、給付系統と収支系統という枠組における当期の運動が取り上げられているのであるから、そこでの損益計算書・貸借対照表の基礎には、給付系統勘定・収支系統勘定分類そのものがある。しかるに、前期繰越額が含まれる場合には、その貸借対照表は、在高貸借対照表という性格を帯びることになるのであるから、その根底には、成果勘定・在高勘定という分類がなんらかの形で関与していることになるはずである。そこで問題は、給付系統勘定・収支系統勘定分類が、一体どのような論理過程を経て成果勘定・在高勘定分類に移行したのか、という点である。この成果勘定・在高勘定分類は、ワルプ理論のフロー計算体系性に抵触しないのであろうか。要するに、そうした両分類基準間の関係が明らかにならないと、

50) 勿論、成果勘定・在高勘定分類にしても、その構成要素の点からすれば、給付系統と収支系統とであり、給付系統勘定・収支系統勘定分類と同一である。しかし、ここに言う給付系統・収支系統分類とは、給付系統と収支系統との対流関係から直接的に導出された分類である。他方、成果勘定と在高勘定とには、前期繰越額が存在する場合には、そうした意味での対応性はない。その点において、両分類は異なっている。



「給付系統と収支系統との対流関係に基づく二重の損益計算」というワルプの基本的枠組から、損益計算書と在高貸借対照表との体系を導出することは不可能なはずなのである。

結論的に言えば、ワルプの基本的枠組から、以上の2点を理論的に説明することは、正に「前期繰越額」の存在ゆえに不可能であると思われる。第1点についてみれば、例えば、前期繰越額がない場合とか、あるいは前期繰越額があっても、それとは独立した期中の収支運動の総括表にも、「在高表示」という用語を適用してよいと考える場合とかには、すなわちその貸借対照表が実質的にいわゆる運動貸借対照表ないし変動貸借対照表である場合には、その貸借対照表は、在高表示機能を果たしつつ、他方、期中の給付系統の運動との対応性のゆえに当期損益算定機能を果たしていると言い得るであろう。しかし、前期繰越額を含む在高貸借対照表は、本来、それ自体としては、当期損益算定を果たすことはできないと思われる。すなわち、ワルプ理論においてのみならず、一般的に、ひとつの貸借対照表が一時点の在高表示機能と当期損益算定機能とを共に遂行することは、論理的に不可能であると思われるのである。また第2点についてみれば、成果勘定・在高勘定という分類は、給付系統勘定・収支系統勘定分類とは調和し難く、給付系統勘定・収支系統勘定分類をその基底に据えているワルプの基本的枠組から、成果勘定・在高勘定分類を導出することは不可能である。したがって、前期繰越額を含んでいる残高貸借対照表を予定するかぎり、論理的には、ワルプの基本的枠組よりは、(ワルプが主張している在高貸借対照表とは)全く異なった貸借対照表が想定されなければならないであろう。

そこで、それらの諸点につき検討しなければならないが、(iii)~(iv)において、第1の問題点である在高貸借対照表における2機能の関係につき、および(v)において、第2の給付系統勘定・収支系統勘定分類と成果勘定・在高勘定分類との関係につき論じ、そのうえで、次の§7において、ワルプ理論の基本的枠組より論理的に演繹されるべき残高貸借対照表の性格・素性につき検討することにする。

### 【(iii) ワルプの在高貸借対照表における損益計算の意義

まず、ワルプの在高貸借対照表においては、いかなる意味での損益計算がなされているのであろうか。既述のように、ワルプが掲げている計算事例は、いずれも、創立年度にかかわっているので、前期繰越額をどのように位置づけたらうで、在高貸借対照表における損益計算が説明されるのかは、審かではない。しかし、次のような解釈は、十分に成り立ち得るであろう。

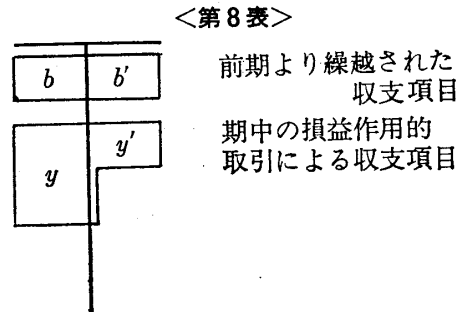
それは、貸借取引等の収支間取引がある場合における残高勘定の損益計算性についてワルプがなした説明が、ここでも適用されるとみるのである。すなわち、そのような損益非作用的取引が存在すると、その残高勘定は、<第7

<第7表>

a	a'	収支間取引 による収支項目
x	x'	

表>のようになるであろう。<sup>51)</sup>しかし、この場合には、残高勘定は、損益勘定と1対1の対応関係にはなくなる。そのことは、損益勘定(給付系統)との鏡像性に損益計算の根拠を置く残高勘定(収支系統)にとり、きわめて深刻な問題であるが、そのさい、ワルプが行なった説明は、それら収支間取引は必ず貸借均衡しているので( $a=a'$ )、損益作用的取引による

収支から算出された当期損益額( $x-x'$ )に影響しない(損益額に対する中立性)、というものであった。<sup>52)</sup>この点から類推して、前期繰越額についてのワルプの考え方を忖度すれば、<第8表>のようになるのである。<sup>53)</sup>すなわち、前期利益額を資本勘定に含めれば、前期繰越項目の総計は必ず貸借



均衡するので( $b=b'$ )、残高勘定は、前期繰越額を含んでいても、結果的には、( $y-y'$ )に等しい損益額を計上することになるのである。<sup>54)</sup>ワルプの本意をこのように解釈するならば、たしかに、<第8表>の残高勘定は、一方で、当期損益額を算出し得るし、他方で、(個々の勘定科目毎に前期繰越額に期中変動額を加減することによって)期末での在高一覧表としての性格を具えていることになる。したがって、この残高勘定すなわち貸借対照表は、当期損益算定と一時点での在表示(状態表示)という機能をふたつながら果たしていることになるわけである。

しかしながら、残高勘定のこのような把握は、理論的には成立し難い。なぜなら、収支間取引が混在する場合にも残高勘定において損益計算が可能であるという主張に対する批判が、そのまま妥当するからである。<sup>55)</sup>そのさいの批判とは、次のようなものであった。すなわち、利益は、言うまでもなく、収益と費用との差額としてのみ、あるいは収益と費用とをそれぞれ反映する収支の差額( $x-x'$ )としてのみ算定され得るはずである。しかるに、<第7表>の残高勘定において表示され得るのは、あくまで、借方合計額と貸方合計額との関係、すなわち( $a+x$ )と( $a'+x'$ )との関係なのである。したがって、<第7表>の残高勘定が損益を算定し得ると理論的に言えるためには、( $a+x$ )と( $a'+x'$ )とが、なんらかの意味で収益と費用とに関連づけられて、有意味に構成されていなければ

51) しかし、ここで留意すべきことは、この残高勘定が、現実には、このような区分によって記録されているのではない、ということである。なぜなら、例えば、〔現金  $a/c \times x$ 、売上  $a/c \times x$ 〕と〔現金  $a/c \times x$ 、借入金  $a/c \times x$ 〕における現金の増加は、同一の現金  $a/c$  において、区別されることなく記録されているのでなければ、残高勘定は、独立の勘定としての統一の意味を失ってしまうからである。したがって、後述するように、このように収支項目を2分割することによって、この勘定の損益計算性を説明することには、実は、本来きわめて大きな無理があるのである。

52) この点は、拙稿「ワルプの計算構造について(I)」(『三田商学研究』第28巻第3号)35~39ページを参照されたい。

53) なお、ここでは前期繰越額の取扱いを問題にしているので、期中の取引は、すべて給付と収支とにかかわる損益作用的取引であったと仮定している。以下においても、そのような仮定のもとで、論をすすめる。

54) こうした推定の妥当性は、ワルプの別著 „Finanzwirtschaftliche Bilanz” 2. Auflage における論述よりも窺えるが、その点については、拙稿「ワルプの計算構造について(I)」(『三田商学研究』第28巻第3号)の注9を参照されたい。

55) その詳細については、拙稿 上掲稿(上掲誌)36~38ページを参照されたい。

ばならない。しかし、 $a$ と $a'$ とが当該期の収益と費用とに関連しない収支項目であるいじょう、 $(a+x)$ と $(a'+x')$ とは、損益計算上の有意性を持ち得ないのである。したがって、<第7表>の残高勘定は、たしかに損益額は算出しているが、しかし、その勘定固有の論理の点からは、損益を算定しているとは言えないのである。

上記の批判が、<第8表>の残高勘定に対しても、そのまま妥当することは明白である。すなわち、この解釈にあつては、ひとつの残高勘定がふたつの側面から把握されている。言うまでもなく、在高いし状態表示に関して「期末残高」という側面、および損益算定に関して、その「期末残高」を構成する「前期繰越額」と「期中増減額」とのうちの後者、すなわち「期中増減額」の側面、という2側面がそれである<sup>56)</sup>。しかしながら、ひとつの勘定が、このように二様に把握されることは、きわめて奇妙である。なぜなら、勘定というものは、その記録が固有に表現し得るもののみを表示できるからである。したがって、残高勘定に、後者の損益計算の役割すなわち「期中増減額」の表示それ自体の役割を期待するのなら、<第8表>の残高勘定を構成する2要素を分割し、<第9表>のように、それぞれ異なった内容を表示するふたつの勘定を予定しなければならないであろう<sup>57)</sup>。そうでなく、<第8表>のように、両者がひとつの勘定を構成するかぎり、その勘定の記録が固有に表現しているものによって、損益計算がなされなければならない。<第8表>において、固有に表現し得るものとは、言うまでもなく、各勘定科目毎の期末残高の一覧、すなわちワルブの体系においては(損益計算により修正された)収支系統の期末残高の一覧である。

そこで、そのような期末残高につき、収入超過項目(いわゆる資産勘定)の総計を $ZE_e$ 、支出超過項目(いわゆる負債勘定、資本勘定および前期より繰越された利益)の総計を $ZA_e$ とすれば、そうした期末残高の一覧表とは、<第10表>のようになるのであろう<sup>58)</sup>。したがって、この形式によって、在表示ないし状態表示と損益計算とが考察されなければならない。

それでは、<第10表>のような記録内容を持つものとしての残高勘定す

<第9表>

前期繰越収支%	
期中収入・支出%	

<第10表>

$ZE_e$	$ZA_e$
	$U$

56) このことを別言すれば、<第8表>の在勘定すなわち貸借対照表が、在貸借対照表としての役割のみならず、運動貸借対照表としてのそれも課されている、ということである。たしかに、在貸借対照表は、計算要素的には、前期繰越額と期中運動額(増減額)とからなっているのであるから、後者すなわち運動貸借対照表を内包していると言えなくもないが、ひとつの貸借対照表に、在貸借対照表と運動貸借対照表というふたつの役割を期待することは不可能である。

57) この場合には、言うまでもなく、第1次的には、在表示は得られない。

58) 戻し計算支出および戻し計算収入は、それぞれ $ZE_e$ および $ZA_e$ に含め、そのことに関する問題点は、ここでは度外視して論をすすめる。

59)  $U$ は、 $ZE_e$ と $ZA_e$ との差額であり、点線で括ったのは、この表上で算出されるということの意味している。

なわち在高貸借対照表によって算定される損益計算とは、いかなる性質のものなのであろうか。また、そこにおける損益計算と在高表示ないし状態表示との関係は、どのようなものになるのであろうか。言うまでもなく、ワルプは、これについては何も言及していない。そこで、ワルプの主張とは別に、検討しなければならない。

#### (iv) 在高貸借対照表における損益計算と在高表示との関係

そこで、〈第10表〉に依拠しつつ、ひとつの貸借対照表が、一時点の在高表示機能と当期損益算定機能とを同時に果たすことができるかどうか、という点につき検討する。その場合、〈第10表〉の貸借対照表は、いわゆる在高貸借対照表であるから、なんらかの意味での在高表示機能を果たしている。したがって、問題は、それが、同時に当期損益算定機能を果たし得るか、という点にある。もっとも、〈第10表〉の貸借対照表における $U$ は、数値的には、常に利益額に等しい。なぜなら、〈第10表〉の貸借対照表は、〈第8表〉のそれより導かれたものであるが、その〈第8表〉における貸借差額が利益額であることは、疑いのないことだからである。しかし、〈第10表〉の $U$ が、常に利益額に等しいからと言って、その貸借対照表が利益を算定している、と本当に言えるであらうか。

#### (1) 一時点表としての在高貸借対照表における損益算定

もし、〈第10表〉の貸借対照表が、文字通り一時点に関する収支の在高表示を果たしているとしたら、収支それ自体は前述のように損益計算とは直接的には無関係であるいじょう、〈第10表〉の $U$ は、収支系統計算における単なる借方超過額(収入余剰)を意味するにすぎず、論理的には、利益とは言えないはずなのである。そのことは、元来、きわめて自明のことであるにもかかわらず、〈第10表〉において、 $U$ がいわばたまたま常に利益額と合致しているので、従来、そのことが隠蔽されてきたのである。その点、ワルプの言う棚卸貸借対照表による在高計算法(Bestandsrechnung bei der Inventurbilanz)においては、この関係( $U$ と利益との関係)が明白なので、それに拠って説明することにする。

そこで、まず棚卸貸借対照表による在高計算法の内容であるが、これは、我が国で言う財産法の前初の形態に相当するものとみてよいが、ワルプは次のように規定している。すなわち、ワルプは、損益計算の方式として、第1に総括的在高変動計算法(Gesamtbestandsveränderungsrechnung)ないし在高計算法(Bestandsrechnung)と、個別的在高変動計算法(Einzelbestandsveränderungsrechnung)ないし在高変動計算法(Bestandsveränderungsrechnung)とを、そして第2に棚卸貸借対照表に基づく損益算定法(Erfolgsermittlung auf Grund der Inventurbilanz)と、収支系統による損益算定法(Erfolgsermittlung mittels der Zahlungsreihe)とを区別している。まず第1の区分

であるが、総括的在高変動計算法ないし在高計算法（以下、在高計算法と言う）とは、資産および負債（あるいはさらに資本）の額につき一時点での在高額を総括的に決定し、その在高額の二時点比較により当期損益額を算定する方式であるのに対し、個別的在高変動計算法ないし在高変動計算法とは、個々の資産および負債（あるいはさらに資本）毎に期中運動額ないし変動額を決定し、それに基づいて当期損益額を算定する方法であると思われる。次に第2の区分であるが、ワルプ自身の意図は、棚卸によるのか又は記録に基づくのかという点にあるのかと思われるが、損益計算の構成要素の点では、独立の概念として資産と負債とが措定されるのかあるいはさらに資本も付け加えられるのか、という区分でもあり、ここでは、むしろ後者の視点に留意すべきである。

棚卸貸借対照表による在高計算法とは、この在高計算法と棚卸貸借対照表に基づく損益算定法とを結びつけたものであるが、そこにおいては、「期首の諸在高から期首資本が、期末の諸在高から期末資本が計算され、そしてその両資本の比較により、損益が生じる」（原書114ページ）のである。この場合の諸在高とは、いわゆる資産 a/c および負債 a/c のみを含み、資本とは、単にその資産 a/c と負債 a/c との差額を意味するにすぎない。そこで、ここでは、独立の要素としての「資本」と区別する意味で、「純財産」(Reinvermögen) とよぶことにする。このような棚卸貸借対照表による在高計算法を定式化すれば、次のようになる。<sup>60), 61)</sup>

$$A - L = RV$$

$$RV_e - RV_o = P \text{ 又は } (A_e - L_e) - (A_o - L_o) = P$$

すなわち、この在高貸借対照表の目的は、その時点における純財産額の算出にあり、また利益額の算出は、貸借対照表外においてなされることになるが、それを図表化すれば、<第11表>のようになる（なお、RVを括っている点線は、RVの額が、この貸借対照表上において算出される、ということの意味している）。

この<第11表>に基づき、主題たる<第10表>のUと利益との関係を考察してみよう。まず<第11表>の期末貸借対照表は、資産と負債との在高の一覧表にすぎないこと、そして、そのことから必然的に、RV<sub>e</sub>は、単にA<sub>e</sub>とL<sub>e</sub>との差額であるにすぎず、それ自体としては、けっして、損益を意味するものではあり得ない、ということを確認しておく必要がある。

<第11表>

期首貸借対照表

Aa	La
	RVa

期末貸借対照表

Ae	Le
	RVe

$$P = RV_e - RV_a$$

60) A<sub>e</sub>=期末資産在高, A<sub>o</sub>=期首資産在高, L<sub>e</sub>=期末負債在高, L<sub>o</sub>=期首負債在高, RV<sub>e</sub>=期末純財産額, RV<sub>o</sub>=期首純財産額, P=利益額。

61) この定式化では、期中における増減資はないと仮定しているが、もしあった場合には、もちろんRV<sub>e</sub>に加減される。そして、そのRV<sub>e</sub>は、修正期首純財産額と解釈されなければならない。

さて、そこで例えば、期首において、 $A_a=L_a$  すなわち  $RV_a=0$  であったとする。したがって、 $P=RV_e-RV_a=RV_e$  であるから、<第12表>において、期末貸借対照表における  $A_e$  と  $L_e$  との差額は、同時に利益の額を意味している。しかし、そのことから、その期末貸借対照表が論理的に損益を算定していると言えるであろうか。もちろん、先の確認に照せば、否定されなければならない。期末貸借対照表の意味は、あくまで、損益算定のための被控除数 ( $RV_e$ ) の算出にあるのであり、そのことは、期首の資産および負債の状態如何 (すなわち  $RV_a$  が零であるかないか) には関係ないのである。要するに、期末貸借対照表における  $RV_e$  から零 (期首貸借対照表の  $RV_a$ ) を引くという演算がなされて始めて、 $RV_e$  は利益となるのであるから、<第12表>の  $RV_e$  そのものが利益であるとは、つまり<第12表>の期末貸借対照表が利益を算定しているとは、全く言えないのである。その点を、より本質的にみれば、損益というものが、もともと給付の費消とそれに基づく給付の生産との対応計算により算定されるいじょう、資産・負債というような財産在高を計上する在高貸借対照表それ自体からは、損益は算定され得ないのである。

<第12表>

期首貸借対照表	
Aa	La
期末貸借対照表	
Ae	Le
	R <sub>e</sub>
$P=RVe - RVa = RVe$	

そのことは、<第11表>の貸方項目に、計算要素として他の項目が加わっても、まったく同様に妥当するはずである。つまり、<第11表>の  $L$  に資本勘定および前期より繰越された利益を加えるならば、計算要素的には、<第10表>の貸借対照表となるのであるが、そこにおける  $U$  は、収支系統諸勘定の在高における借方超過額を意味するにすぎず、利益ではあり得ないのである。

これを要するに、ワルプの在高貸借対照表は、一時点における在高表示機能は遂行しているものの、損益算定機能は果たし得ない、ということになる。

もっとも、この貸借対照表になお損益計算を遂行せしめることが、全く不可能というのではない。すなわち、この貸借対照表上において、なんらかの期首在高と期末在高との比較により損益を算定する、という方法がないではないのである。ただし、この場合には、貸借対照表は、いわば期首と期末という二時点にかかわる表であることになる。以下、この方法につき検討する。

(2) 二時点表としての在高貸借対照表における損益算定

ワルプ理論における貸借対照表の構成要素は、 $ZE$  と  $ZA$  とであるから、 $T=ZE-ZA$  とおけば、期末の  $T(T_e)$  と期首の  $T(T_a)$  との比較によって、損益が算定されることになるはずである。すなわち、 $P=(ZE_e-ZA_e)-(ZE_a-ZA_a)$  となる。このうち、 $(ZE_e-ZA_e)$  を  $T_e$  として一括的に表わせば、 $[P=(ZE_e-ZA_e)-T_e](\alpha)$  となり、それは、<第13表>のような貸借対照表として表示できるであろう。この貸借対照表においては、たしかに当期損益が算定されているが、しかし、

そこでは、もはや一時点での在表示ではなく、二時点にわたるそれがなされているのである。

ただし、(α)ないし<第13表>を基礎にして、異なった結論に達し得るかのようにも見えるので、ここで検討しておく。すなわち、<第10表>において説明したように、その貸方のZAには前期より繰越された利益が含まれている。そのように、翌期首のZAが前期の利益を含んでいるかぎり

<第13表>  
期末貸借対照表

Z E <sub>e</sub>	Z A <sub>e</sub>
	T <sub>a</sub>
	P

常に、 $Z E_e = Z A_e$  すなわち  $[T_a = Z E_e - Z A_e = 0]$  (β) が成立する。したがって、(α)は、 $[P = Z E_e - Z A_e]$  (γ) と展開される。この展開を<第13表>上でみれば次のようになる。常に  $T_a = 0$  が成立するいじょう、控除数が零の場合には省略してよいとする数学的常識よりすれば、<第13表>において、 $T_a$  は位置を占めない。したがって除去すれば、<第14表>になる。

この論理が正しいとするならば、<第14表>の貸借対照表においては、一方で期末における収支系統の残高 (ZEおよびZA) が計上されているので、期末という一時点の在表示されているし、他方で、上記のような論理過程で得られたものであるから、<第10表>の貸借対照表とは異なり、当期損益が算定されていることになる。すなわち、ひとつの貸借対照表において一時点の在表示機能と当期損益算定機能との遂行が可能であることとなる。

<第14表>  
期末貸借対照表

Z E <sub>e</sub>	Z A <sub>e</sub>
	P

しかしながら、この場合には、(α) から (γ) への展開、ないしそれらの算式に依拠する<第13表>から<第14表>への移行に問題がある。すなわち、(β) が常に成立するいじょう、数式的には、(α) から (γ) への展開は可能だし、また(α)と(γ)とにおいて算出される額は、たしかに常に等しい。しかし、損益算定の論理的基礎という点に関するかぎり、(α)と(γ)とでは決定的に相違している。(γ)は期末における収支系統諸勘定の在表示の計算にすぎず、そこに算出をみた数値は、それ自体としては、論理的には、単に損益算定のための一要素たる被控除額を意味するにとどまり、損益額ではあり得ないのである。したがって、(γ)に準拠した<第14表>の貸借対照表も、期末の在表示ではあるが、損益を算定しているとはいえないことになる。損益は、この場合、論理的には、なんらかの意味での期末在表示と期首在表示との比較によってのみ算定され得るのであり、したがって損益が算定され得るためには、零額ではあっても、その零額の期首在表示が期末在表示より控除さ

62) しかし、もしその利益が損益計算書より振替えられたのであれば、それは、大きな問題である。なぜなら、給付系統と収支系統とは異質な流れなのであるから、給付系統に属する損益計算書の利益を、収支系統の表たる貸借対照表に計上するのは、不可能だからである。したがって、ワルプの在表示貸借対照表は、この点からも、当期損益を算定することはできないのである。これについては、§7で詳述する。

63) 安平教授も、貸借対照表の借方項目および貸方項目の意味論的内容は異なっているものの、計算構造論としては、同じような理論構成をとっていると思われる(安平昭二著『簿記要論』初版、40ページの注)。

れる、という演算がなされなければならないのである。すなわち、損益算定のための式は、(α)でなくてはならず、また<第14表>は零額であるにせよ、 $T_0$ を計上しなくてはならず、結局、<第13表>に帰着するのである。

以上を要約すれば次のようになる。ワルプの残高貸借対照表は、<第10表>か<第13表>かのいずれかの形態になると思われるが、そのいずれにおいても、当期損益算定機能と一時点での在高表示機能とをふたつながら果たすことはできないのである。すなわち、前者によれば、一時点での在高表示機能は果たしているが、当期損益の算定は論理的には不可能である。他方、後者においては、たしかに当期損益は算定しているものの、論理的には $T_0$ (期首における借方項目と貸方項目との差額で、常に零額である)が含まれているので、期首と期末という二時点にわたる在高表示になっており、一時点での在高表示機能は、論理的には果たし得ない。かくして、当期損益算定機能と一時点での在高表示機能とをひとつの貸借対照表によって遂行することは、論理的に不可能なのである。

一般的に、貸借対照表は、期末という一時点における諸勘定の残高を集めた、なんらかの意味での在高表とみなされているし、また理論的にもそれが妥当であると思われるが、ワルプ理論においても、貸借対照表はそのようなものとして理解されている、と考えられる。したがって、前期繰越額が存在すると、ワルプ理論における貸借対照表は、<第10表>の類型に該当すると思われ、かくして、当期損益を算定し得ない、ということになる。ワルプ理論の最大の眼目が、貸借対照表における損益計算の可能性の論証にあったことを勘案するならば、以上の結論は、正にワルプの理論体系の破綻と言えよう。

#### (v) 給付系統勘定・収支系統勘定分類と成果勘定・在高勘定分類との関係

以上において、第1の問題点たる前期繰越額が存在する場合における貸借対照表の損益計算の可能性につき論述したので、次に、給付系統勘定・収支系統勘定分類と期末在高貸借対照表ないし成果勘定・在高勘定分類との内的関連性に関連する第2の問題点を取り上げることとする。すなわち、言うまでもなく、在高貸借対照表とは、期末における何らかの意味でのストックを表示するものであるが、そうしたストック表としての貸借対照表がワルプの基本的枠組に調和するのか、あるいは、前者の基礎にあると思われる成果勘定・在高勘定分類が、後者の基底をなす給付系統勘定・収支系統勘定分類から論理的に導出できるのか、という点である。

両勘定分類間の関係については、ワルプ自身も言及している。もっとも、そこでは、幾分異なった側面から取り上げられている。すなわち、ワルプにおいては、在高勘定と成果勘定とへの分類は、「諸純粹在高勘定および諸純粹成果勘定への分類」(Gliederung in reine Bestands- und reine Erfolgskonten)と表現されており、前者には、例えば現金 a/c、債権 a/c 等が属するとされている



のである。さらに勘定処理のさいにも、例えばいわゆる減価償却の処理について、給付系統勘定・収支系統勘定分類によれば、例えば購入機械は、期中にはまず給付系統としての機械 a/c に記入され、期末に未償却分が戻し計算により収支系統すなわち残高勘定に計上される。それに対し、純粋在高勘定・純粋成果勘定分類によればいわば逆の関係になり、期中には純粋在高勘定としての機械 a/c に記入され、期末に償却分が減価償却費 a/c に移記されることになる、と説明している (原書128~132 ページ)。こうした点からすると、ワルプの問題意識としては、純粋在高勘定・純粋成果勘定分類は、期末の残高勘定・成果勘定 (すなわち貸借対照表・損益計算書) の性格の問題としてというより、期中の取引把握にかかわっている。すなわち、給付系統勘定・収支系統勘定と代替的ないし補完的な、諸勘定についての分類なのである。

しかしながら、ワルプ理論における残高勘定も、少なくとも結果的には、それら諸在高勘定の期末残高 (すなわち前期繰越額が含まれている) を収容したものであるから、その残高勘定は、諸純粋在高勘定と同一の性格を帯びることになるはずである。そのことは、損益勘定と諸純粋成果勘定との関係についても同様である。したがって、もし、給付系統勘定・収支系統勘定と純粋成果勘定・純粋在高勘定とに内面的かかわりがあり、両者の相互転換が可能であるとするならば、給付系統勘定・収支系統勘定分類も、期末において純粋成果勘定・純粋在高勘定としての損益勘定・残高勘定に転換し得るはずである。そこで、ワルプの見解も、ここでの問題にかかわってくることになる。

まず両分類それぞれの分類基準であるが、ワルプによれば、給付系統勘定・収支系統勘定分類においては、「計算事象の二重性」(Doppelseitigkeit der Verrechnungsfälle) が決定的であり、「計算の出発点」(Ausgangspunkt der Verrechnung) にかかわっているのに対して、純粋成果勘定・純粋在高勘定分類では、「損益計算のために諸数値を使用すること」(Verwendung der Ziffern für die Erfolgsrechnung) が決定的であり、「計算の究極目標」(Endziel der Verrechnung) にかかわっているのである。そのように規定したうえで、ワルプは、両分類の関係につき、次のように述べている。

両分類の比較にさいして、第2の種類 (純粋在高勘定・純粋成果勘定分類のこと…笠井注) が計算目的を志向していることを顧慮すれば、その分類のほうが (収支系統・給付系統分類より…笠井注) より勝れた分類であるかのように考え得る。しかし、それにもかかわらず、純粋在高勘定・純粋成果勘定分類があっても、収支系統・給付系統分類が不必要になる、ということはないのである。その理由というのは、言うまでもなく、純粋在高勘定・純粋成果勘定分類は、正にその究極の意義の点で、収支系統・給付系統分類によってのみ理解され得るからである。すなわち、在高勘定計算・成果勘定計算 (Bestands- und Erfolgskontenverrechnung) のみでは、二重の損益計算の可能性を説明するものではないのである。後者 (二重の損益計算…笠井注) は、収支事象および給付事象からのみ導出され得る。それゆえに、現存する文献では、前者の分類 (在

高勘定計算・成果勘定計算という分類のこと…笠井注)の使用にさいして、純粹成果勘定のみが損益計算の担い手とみなされるとしても、けっして驚くにはあたらないのである。(原書133ページ)

上記のワルプの論述は、それ自体としては、きわめて鋭くかつ正鵠を射ている。前述したように、一時点の在高計算そのものに、損益計算を遂行せしめることは、元来、不可能だからである。そこで、ワルプは、在高勘定(および成果勘定)を、収支系統(および給付系統)とかかわらしめざるを得なかった。給付系統との対流関係にあるものとしての収支系統なら、もともとは損益計算に与るものではないにしても、給付系統との対流性によって損益計算をなす、と言い得るからである。

このように考えると、ワルプの主張したことの意味は理解できる。しかし、そこでは、あくまで在高勘定・成果勘定分類の基礎に給付系統・収支系統分類を置くことの必要性不可欠性が説かれているにすぎない。問題は、両分類に内面的関連性があるかどうか、という点なのである。しかし、その点に関しては、ワルプは、「純粋在高勘定および純粹成果勘定への分類は、ここで主張された見地によれば、他の基本的思考によって規定される組替(Umgruppierung)にすぎない」(原書129ページ)と述べたうえで、その理由に関しては、(両分類の分類基準は異なっているものの)「一方の分類は、他方の分類からのみ導出されるのであるから、両分類は、残高勘定および損益勘定による二重の損益確定という結果に至る」(原書129ページ)としているにすぎない。すなわち、両分類が果たしてどのような内面的関連にあるのか、あるいは一方の分類がどのような論理過程で他方の分類に至るのか、ということについては全く言及していないのである。

そこでこの点につき検討しなくてはならないが、一般的に言えば、期中のフロー量をストック量に転換することは可能である。しかしながら、ワルプの場合には、期中においてフローを把握する基本的枠組が、給付系統と収支系統との対流関係(Strom und Gegenstrom der Leistungen und Zahlungen)であることに留意しなければならない。すなわち、まず第1に、その枠組のもとでは、①その構成要素が給付系統と収支系統という二者のみであること、かつ②その両者が基本的には対応・連動する関係として予定されていること、かつ③給付系統が収益・費用たるフローであること、というみつつの特質が抽出できる。したがって、収支系統は、あくまでも給付系統と同じ特質をもつものとして取扱わなければならない筋合にある(垂直統合性)。そして第2に、ワルプ理論では、給付系統・収支系統諸勘定が基本的にはそのまま損益勘定・残高勘定を形成する筋合にあるという点(インプット理論性)である。かくして、損益勘定(損益計算書)が給付系統を収容するものとして、フローにかかわる勘定(表)であり、それ自体としてはストック概念ではないいじょう、収支系統を収容する残高勘定(貸借対照表)もまたフローにかかわる勘定(表)と考えられなければならないはずである。すなわち、ワルプのような「給付系統と収支系統との対流関係に基づく二重の損益計算」という枠組からは、ストック表たる在高貸借対照表という概念は演繹され得ない、とい

うことになる。

これを要するに、ワルプ理論においては、基本的枠組（より導出されるべき貸借対照表）と、現実に主張されている貸借対照表すなわち在高貸借対照表との間には自己矛盾があるのであり、この点で、ワルプ理論は、インプット理論性としての首尾一貫性整合性を欠いているということなる。

×                    ×                    ×

ワルプ理論の基本的枠組よりすれば、前期繰越額があっても、その残高貸借対照表は、一方において、損益計算書すなわち給付系統との対流関係において、当期損益を算定すべきであり（垂直統合性）、他方において、フローとしての収支系統諸勘定を収容して、フロー表たるべきである（インプット理論性）。しかし、本稿での検討によれば、前越額が存在すると、前者については、残高勘定が当期損益を算定することは不可能となり、ここにも貸借対照表の独立的異質的損益計算性に理論的破綻が生ずる。後者については、現実にワルプが主張している在高貸借対照表のストック性と自己矛盾をきたすことになる。

いずれも、ワルプの理論体系の基本的欠陥であるが、その内、前者については、基本的枠組それ自体に対する批判であるが、後者は、基本的枠組（から導出されるべき貸借対照表）と現実に主張されている貸借対照表との乖離であるから、そのかぎりでは、基本的枠組の欠陥ではない。そこで、この点（インプット理論性）についての基本的枠組自体の問題点（欠陥）を論じるためには、その枠組より論理的に導出されるべき残高貸借対照表が明らかになっていなければならない。そこで、次稿 § 7 において、それを検討することとしたい。

(未完)