

| | |
|------------------|--|
| Title | 会計構造論の基本問題：他の領域との関係の側面(守永誠治教授退任記念号) |
| Sub Title | The Fundamental Issues of Accounting Structure(In Honour of Profesor Seiji Morinaga) |
| Author | 笠井, 昭次(Kasai, Shoji) |
| Publisher | |
| Publication year | 1993 |
| Jtitle | 三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.21- 49 |
| JaLC DOI | |
| Abstract | これまでの会計構造論に関しては,特定の等式がいわば先験的に措定され,それに基づき一方的にいわゆる複式簿記機構が説明されるだけであった。しかし,会計学を1個の理論体系とみるかぎり,そうした会計構造論の,経験事象に対する説明能力,および会計構造論と会計学の他の領域との関係を問うことが必要であるが,本稿は,後者を検討している。すなわち,勘定分類論,内部報告機能と外部報告機能との統合,そして会計概念の限定(要件)としての二面性概念の三者を取上げ,それらの領域に会計構造論がどのようにかかわっているかを論じた。 |
| Notes | |
| Genre | Journal Article |
| URL | https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056310 |

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.

会計構造論の基本問題

—他の領域との関係の側面—

笠井 昭 次

<要 約>

これまでの会計構造論に関しては、特定の等式がいわば先験的に措定され、それに基づき一方的にいわれる複式簿記機構が説明されるだけであった。しかし、会計学を1個の理論体系とみるかぎり、そうした会計構造論の、経験事象に対する説明能力、および会計構造論と会計学の他の領域との関係を問うことが必要であるが、本稿は、後者を検討している。すなわち、勘定分類論、内部報告機能と外部報告機能との統合、そして会計概念の限定（要件）としての二面性概念の三者を取上げ、それらの領域に会計構造論がどのようにかかわっているかを論じた。

<キーワード>

貸借対照表の損益計算機能、損益計算書と貸借対照表との振替関係、費用勘定の位置づけ、複式簿記実践の説明能力、二面性、資産分類、勘定分類、内部報告機能と外部報告機能との統合、決算修正の意義、企業資本等式、資本等式、貸借対照表等式、会計的管理職能

今日、会計は、一般に、情報利用者の意思決定に役立つ情報の提供をこととするものとして理解されている。したがって、もっぱら企業が産出したいわばアウトプットとしての情報と情報利用者との関係が問われている。もちろん、そのこと自体の重要性は、論を待たない。しかし、問題は、会計にとり、それだけでよいのかという点である。逆にいえば、情報利用者の要求に応えるべき情報が企業にかかわる情報であり、さらには会計情報という種類の情報であることが看過されてよいのかどうか、という点である。つまり、それが企業にかかわる会計情報であるかぎり、単にアウトプットとしての情報（財務諸表）と情報利用者との関係の側面だけではなく、その情報が企業において作成されるプロセス、会計という形式をとって産出される情報の作成プロセスの側面にも目を向けなければならないのではないだろうか。情報提供者側である企業そのものの内部過程にも、関心が寄せられるべきなのではないかと思われるのである。

会計は、かつては、会計の利害関係者との関係（会計と社会との関係）については、一定の観念的な

前提がいわば所与のものとして予定されていたにすぎず、その関心は、もっぱら、企業の内部処理そのものに向けられていた。こうした見方には、たしかに偏りがある。それに対して、今日では、もっぱら、企業のアウトプットたる情報（財務諸表）と利害関係者との関係が関心の的になっている。しかし、これも、やはり一方的にすぎるとはならないだろうか。

情報利用者の要求に応えるべき情報が企業にかかわる情報であるかぎり、企業の経済活動そのものの在り方に即した情報でなくてはならないであろう。つまり、企業の経済活動の生起にさいし、その忠実な描写ということとのかかわりで生みだされる情報に規定されることになろう。そうであれば、企業の経済活動の統一的な把握の仕方ということこそが、俎上に載せられなければならないと思われる。

しかも、情報利用者の要求に応えるべき情報は、企業にかかわる無数の情報のうち、会計という形式をとって把握される企業の経済活動に関連している。したがって、まずもって、企業の経済活動に関する、会計という把握形式の特質こそが念頭におかれるべきである。会計情報という情報は、期末時点だけで産出できるような情報でもなければ、統計的に作成可能な情報でもない。その生起する企業の経済活動を、期中において勘定という記録の用具によって把握しつつ、その勘定間の関係を通してのみ、期末のアウトプット（財務諸表）も作成可能になるのである。そうであるなら、その期中のプロセスの解明なくしてアウトプット（財務諸表）の意味も、定かにはならない。

会計構造とは、期中における取引というインプットから期末における財務諸表というアウトプットに至るまでの、諸勘定の織り成す関係を意味している。したがって、上記のような会計観に立つかぎり、会計構造論は、今日でも、会計学の不可欠の一領域をなしているのである。

会計構造論が、勘定間の構文論的關係を問う領域であるかぎり、それは、複式簿記機構と密接に関連している。今日でも、複式簿記は、会計の必須の前提とされているにもかかわらず、それにかかわる会計構造論が今日のように軽視されている現状は、どのように理解したらよいのであろうか。それには種々の原因が考えられようが、問題をもっぱら会計構造論の側に絞れば、その現状にも一斑の責任がある。つまり、会計構造論それ自体が、この領域の基本的な諸問題を必ずしも明らかにしていないからである。そうした会計構造論の基本問題としては、現行の計算構造がはたして十全に説明されているかどうかという問題と、会計構造論が他の領域とどのような関連にあるのかという問題に大別できるであろう。本稿は、このうちの後者、つまり会計構造論と他の領域との関連の問題を取り上げる。まず、会計構造論の現状および論点について瞥見したうえで（§1）、会計構造論と他の領域との関連につき、みつつの論点に絞って検討することにする（§2～§4）。

§ 1 会計構造論の現状と論点

(1) 会計構造論と他の領域との関係

会計構造論の現状を一瞥しただけでも、上述のふたつの基本問題が、いずれも解明されていないということに気づくであろう。まず前者であるが、現行の計算構造が理論的に十分に説明されているとは、筆者には思われない。逆に言えば、今日提唱されている諸会計構造学説は、必ずしも十全な説明能力を具えているとは思われないのである。ある学説が現行計算構造を説明しているというためには、言うまでもなく、その学説は、内在的にみて、論理的な整合性を保持していなければならないが、今日提唱されている諸会計構造学説は、その点に問題なしとしない。そうした意味において、現行計算構造が説明されていると言い難い、というのが今日の実相であると思われる。他方、会計構造論の守備範囲、会計構造論がどのような問題に関与しており、どのような問題には対処しえないのか、という点についても明らかではない。そのことは、会計構造論が会計学の他の領域とどのように関連しているのか、ひいては、会計構造論が会計学においてどのような位置づけにあるのかが、必ずしも定かではないということの意味している。

以上のように、会計構造論には、今日提唱されている諸会計構造学説に十分な説明能力が欠けていること（諸会計構造学説が必ずしも論理的な首尾一貫性を具えていないこと）、および会計構造論の意義あるいは他の領域との関連が明らかでないこと、という問題が潜んでおり、したがって、この点につき検討しておくなくてはならない。まず前者であるが、現行の複式簿記においては、すべての勘定は、損益勘定と残高勘定とのいずれかにひとまず収容されたるうで、損益勘定利益額の残高勘定へのいわゆる振替により、損益勘定が消滅すると共に残高勘定が貸借均衡して自己完結するに至る、と説かれている。これまで、勘定学説・貸借対照表学説・簿記学説などの名称のもとに、多種多様な会計構造学説が提唱されてきたが、それらの多くは、簿記機構的には、おおむね上のようなプロセスとして説明されている。つまり、ほとんどの学説は、同一の計算構造をもっていることになる。

しかし、会計構造論がもし本質的にもそういうものでしかあり得ないとしたら、すなわち、諸々の学説が、取引と損益計算書・貸借対照表との関係、損益計算書と貸借対照表との関係等の具体的相違として顕われなかったら、それら学説の相違とは、一体どんな意味をもっているのであろうか。かくては、会計構造研究のレーゾン・デートルが問われても、たしかに仕方のないことであろう。

ごく素朴に考えれば、ほとんどの学説が同一の計算構造をもっている、ということはきわめて奇異なことである。それらの諸学説には、基本的等式ひとつをとってみても大きな相違があるにもか

かわらず、画一的にまったく同一の計算構造をもつ、ということなどあり得るのであろうか。結論的に言えば、そうした事態が生じたというのは、何らかの原因によって、それらの学説が不完全にしか構築されてこなかったことに基因している、と筆者は考えている。したがって、その何らかの原因を除去し、各学説の実相（理想型）を描きさえすれば、そこには、自ずから異なった会計構造が顕現化するものと思われる。

しかし、その原因等については、既に別稿で論じてあるし、¹⁾ 当面の論点でもない。そこで、理想型を構築しさえすれば、諸学説が相互に異なった会計構造を具えているという仮定のもとに、直ちに、会計構造と他の領域との関係に関する会計構造論の現状を瞥見しておこう。

これまでのところ、会計構造論において、他の領域との関係を積極的に問う試みは、あまりなされていないと言ってよいであろう。この点につき鋭い問題提起をされたのは、万代助教授である。すなわち、同助教授は、『企業会計』誌の「さろん・ど・くりていーく」欄において、貸借対照表と損益計算書との関係および貸借対照表の機能に関する、新田教授の見解と拙論とを取り上げ対比されたうえで、次のように締め括られている。²⁾

最近では、本家本元のドイツにおいてすら、計算構造論が雑誌論文を賑わすことはほとんどないみたいである。その理由の1つは、計算構造論は、確かに利益計算機能を中心とした貸借対照表および損益計算書の構造を解明するものではあるが、しかし企業会計現象のすべてを説明し得るものではないからであろう。計算構造論の更なる発展のためにも、計算構造論と、たとえば会計責任（アカウントビリティ）の問題を結び付けるような、積極的な展開が必要ではなからうか。

外国の動向に追随することは日本のひとつの文化的パターンとも言えることではあるにしても、現時点で、外国の研究状況を、無条件にある理論領域の研究意義の規準としてしまってよいのかどうかについては、問題なしとしない。しかし、それはともかく、当面の計算構造論の「積極的な展開の必要性」についてのご指摘は、正鵠を射ていると思われる。すなわち、会計構造論が企業会計現象のすべてを説明し得るものではないことは、言わずもがなのことであるが、それにもかかわらず、そのことが、明確な問題意識にまで上っていないところに、従来の会計構造論の問題点のひとつが潜んでいるように思われる。その意味で、万代助教授の問題提起は、ゆるがせにできない重要

1) 拙稿「会計構造論の基本問題—計算構造の説明理論としての側面—」（『立教経済研究』第46巻第2号、30～31ページ）。

2) 『企業会計』1990年11月号、107ページ。

性を帯びている。したがって、まずもって会計構造論がかかわる領域とかかわらない領域とを分別したうえで、前者の領域につき、会計構造との関係を闡明することは、今後の会計構造論にとり、きわめて大きな課題である。筆者は、既に会計構造論を基底に据えた資産3分類論の提唱を行なっているが、それは、正に、会計構造論のそうした「積極的な展開の必要性」という問題意識に基づいている。つまり、論理的整合性を具えた理想型としての諸会計構造学説（の諸類型）が、勘定分類に具体的にどのような相違をもたらすのか、そのことを摸索したかったのである。

したがって、会計構造論の積極的展開の必要性に関しては、筆者も同感なのであるが、しかし、「利益計算機能を中心とした貸借対照表および損益計算書の構造の解明」それ自体の必要性については、万代助教授は、どのように考えられているのであろうか。つまり、会計構造は既に解明されているので、他の領域との関係にかかわる積極的な展開が必要であるというのか、それとも、会計構造の解明いかんとは別に、積極的な展開の必要性について問題提起されたのであろうか。上記の表現では必ずしも定かではないが、もし前者であるすれば、筆者には、いささか疑問が残る。

貸借対照表と損益計算書との関係を含む会計構造は、未だ解明されていない、と筆者は考えている。前述のように、諸会計構造学説に論理的な首尾一貫性を追求してゆけば、異なった理想型が形成され得ると思われる。本質的に内容の異なったそうした理想型の存在は、会計構造論の、「積極的な展開」にさいしても、きわめて重要な影響を及ぼすであろう。そうであれば、会計構造論を積極的に展開するためにも、まずもって、諸会計構造学説そのものについての論理的整合性の地固めをしておくことが、必要なのではないだろうか。

さしずめ万代助教授の上記の論稿における結論なども、その点の参考になろう。すなわち、万代助教授は、貸借対照表と損益計算書との関係あるいは貸借対照表の機能に関する新田理論と拙論とを検討されたうえで、「新田、笠井両教授は、座標軸こそ異なるが、結論においては1つの貸借対照表に利益計算機能と状態表示機能の両立を認めていない⁴⁾」、と結論されている。しかし、そうした結論の同一性に、一体どんな意味があるのであろうか。私見では、新田理論も拙論も、共に、貸借対照表と損益計算書という記号を用い、かつ、その両者の関係および貸借対照表における損益計算機能と1時点在高計算機能（ないし状態表示機能）との両立可能性を問うてはいるが、両論の予定する貸借対照表の内容ひいては会計構造の全体像は、まったく異なっている。例えば予定されている財務諸表にしても、新田教授の原因型貸借対照表論では現金勘定と（現金勘定が欠如しているが、損益勘定を含む）貸借対照表とであるのに対して、拙論では、一般に想定されている損益計算書と（現金勘定を含んでいるが、損益勘定が欠如している）貸借対照表とであるから、その基本的枠組が根本的に

3) 拙稿「資産分類論の再構成—資産3分類論への道程—（その1）・（その2）・（完）」（『税経セミナー』1992年4月号・5月号・6月号）。

4) 『企業会計』1990年11月号、107ページ、ただし傍点は笠井が付した。

異なっている。したがって、新田理論と拙論とに関する「1つの貸借対照表に利益計算機能と状態表示機能との両立を認めていない」という結論は、まったく意味をもたない。ふたつの会計構造学説の同一性に関して、そうした域にとどまっているかぎり、会計構造論の「積極的な展開」を図ったとしても、稔りある成果は生まれまいであろう。この点は、上述した資産分類論への影響にしても、まったく同じである。つまり、会計構造が資産分類に影響を与えたとしたら、論理的に欠陥のある会計構造学説を前提にしても無意味である。まずもって諸会計構造学説が論理的に首尾一貫した内容を具えていなければならない。つまり、理想型の構築が不可欠なはずである。

現に万代助教授も、前頁の引用文(註4の引用文)において、「座標軸こそ異なるが」という但し書きが付されているが、この座標軸の相違こそが根本的に重要であり、その点が究明されるべきだったのではないだろうか。⁵⁾ 各会計構造学説のこうした特質を検討するためには、会計構造上の厳密な分析枠組の構築が不可欠となる。そうした分析枠組に従った理想型としての会計構造学説を基礎に据えなければ、会計構造論の積極的展開を企図しても、無意味な結果に陥る危険性があるはずである。そのように考えれば、会計構造論の積極的展開を図るということであれば、そのためにこそ、学説に論理的整合性を保持させるための会計構造自体に関する分析視点、および諸会計構造学説に関する包括的な分類枠組の形成が、必要になるのではないだろうか。つまり、まずもって、会計構造の研究が不可欠なのではないだろうか。

以上のように、会計構造は未だ究明されておらず、その究明は、今なお根本的に重要である。しかし、その究明のために必要な分析視点および分類枠組についての筆者の見解は、既に公表している⁶⁾ので、ここでは、それを前提にしつつ、会計構造論と他の領域との関連を穿鑿することとした。

(II) 会計構造論の論点

筆者は、会計構造論の現状を、以上のように考えている。そうした問題意識に基づけば、会計構造論の領域には、次のような基本問題があり得るであろう。まず会計についての一定の定義のもとに、会計学が対象とすべき会計が措定されるが、そうした会計について、当面、構造と機能とを分別しておこう。その場合、会計の定義、会計の構造および会計の機能というみつつの局面において、例えば次のような会計構造論の関与する論点が考え得る。まず、会計の定義の局面に関しては、会計学の対象としての会計の限定ということに、会計構造論における二面性概念がかかわっている。会計の機能の局面に関しては、内部報告機能と外部報告機能との関係が、会計構造論における決算修整仕訳の理論的位置づけによって影響される。そして、会計の構造の局面に関しては、勘

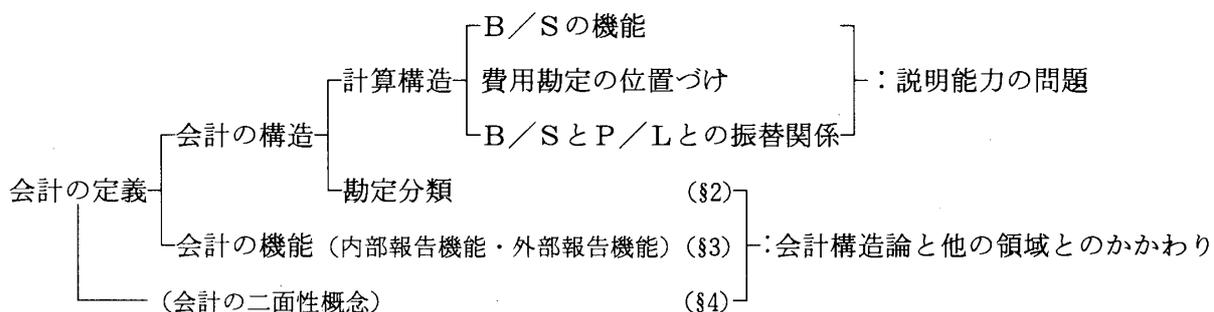
5) 原因型貸借対照表論の問題点については、拙著『会計的統合の系譜』慶應通信、第16章、および「資産分類論の再構成—3分類論への道程—(完)」(『税経セミナー』1992年6月号、6~11ページ)を参照されたい。

6) 会計構造についての筆者の分析枠組および分類枠組については、上掲拙著の§1を参照されたい。

定分類論の有意義性という点、および今日の計算構造についての説明可能性という点に、会計構造論は関与している。

このうち、計算構造の説明可能性という点につきさらに言及しておく、会計構造論は、言うまでもなく、意味論を捨象したカルキュラスとして構築されているのではない。その理論体系には、意味が取り込まれている。したがって、会計構造論は、基本的には構文論の領域であるが、しかし、そこでは、一定の計算目的のもとに、計算対象の具体的な態様を反映しながら、理論展開されている。したがって、諸勘定間の文法関係（狭義の構文論）のみならず、そうした諸勘定間の文法関係に反映ないし沈殿しているものとしての計算目的の論理（語用論）および計算対象の論理（意味論）にも、会計構造論は関与しなければならない。したがって、会計構造論の説明能力を問う場合にも、当然、そのみつつの視軸に照らしてなされることになる。具体的に言えば、計算目的の側面（語用論）に関しては貸借対照表の機能、計算対象の側面（意味論）に関しては費用勘定の位置づけ、そして計算機構の側面（狭義構文論）に関しては損益計算書と貸借対照表との振替関係などが、基本的論点となるはずである。

以上を纏めれば、次のようになる。



以上が、当面、筆者が関心を抱いている会計構造論の諸論点であるが、このうち、計算構造に関するみつつの論点は、個々の会計構造学説の、現行会計実践についての説明能力にかかわっているのに対して、勘定分類論、会計の機能（内部報告機能と外部報告機能との関係）、そして会計の定義に関する論点は、他領域との関連における会計構造論の意義にかかわっている。会計構造論の説明可能性に関する筆者の見解は既に公表してある⁷⁾ので、本稿は、会計構造論と他の領域とのかかわりの側面だけを、しかも上記の3点に絞って俎上に載せることにする。

言うまでもないが、会計構造論と他の領域との関連に関する論点は、上記の3点に尽きるものではない。会計構造の在り方によって、会計の認識対象の範囲にも制約が生じる。つまり、いわゆる

7) 拙稿「会計構造論の基本問題—計算構造の説明理論としての側面—」（『立教経済研究』第46巻第2号）

オフバランス項目が生成するのである。もちろん、いわゆるオフバランス項目の生成には種々の原因が考え得るのであるが、筆者のような理想型を構築するかぎり、会計構造に基因するオフバランス項目も又あり得るのである。これまでのところ、各学説の基本的理念を文法規約に沿って展開する理想型が構築されてこなかったのが、この点が看過されてきたが、今後究明されなければならないと思われる。また、会計責任の遂行にしても、それが勘定を通してなされるものであるいじょう、勘定分類論に影響されることも予想される。そして、この勘定分類論は、本稿で述べるように、諸会計構造学説によって異なり得るのである。したがって、たしかに、万代助教授が指摘されるように、会計構造論の積極的展開の論点たり得るであろう。本稿での論述は、あくまでも、現時点での筆者の研究の纏めにすぎない。

§ 2 勘定分類と会計構造論

(1) 問題の所在

これまでのところ、一般的には、勘定分類は、会計構造とは特にかかわりなく、いわば独立的に論じられてきたと言ってよいであろう。つまり、計算構造の問題としては、主として、損益計算書および貸借対照表の役割あるいは両者の関係が規定され、それがひとまず定まると、その関係を前提にはしつつ、しかし、それとは一応別個に、勘定分類が形成されるのである。そこでは、貸借対照表分類と損益計算書分類とが、さらには（貸借対照表分類について言えば）借方の資産分類と貸方の負債・資本分類とが、必ずしも関係づけられることなく、別個独立に形成されがちであったことは否めないであろう。

つまり、従来の勘定分類論は、計算目的の視点からどう整序したら経験対象を合目的的に把握できるか、あるいはさらに計算目的の論理をも捨象し経験対象をどう整序するか、という点にだけ制約され、会計構造面については、フリーハンドが与えられていたわけである。例えば、貸借対照表の計算目的を（資金計算も兼ねた）損益計算と措定した場合、一般的には、貨幣性資産と非貨幣性資産（ないし費用性資産）という資産分類が形成される。つまり、計算目的遂行の視点から、どのような勘定分類がなされるべきか、という発想である。あるいは、現行の計算目的の論理をもしばし棚上げし、流動資産・固定資産という分類が導入される。つまり、現実的に有用であればよい、という発想である。いずれにおいても、そうした資産分類が、損益計算書と貸借対照表との振替関係、損益計算書の損益計算機能あるいは費用勘定の位置づけ等に、つまりその資産分類が組込まれる会計構造にどのような影響を及ぼすのか、という視点が欠落しているのである。

従来の勘定分類論に、資産分類論と会計構造論との関係についての認識が希薄だったことは否めない。しかしながら、これは、素朴に考えると、きわめて奇異なことである。会計上の計算とは勘

定における計算遂行であり、会計上の認識とは勘定での認識であり、そして会計上の構造とは正に勘定の構造に他ならない。このように、会計というものが、徹頭徹尾、勘定を介在して行なわれる営みであるのに、なぜ、勘定分類というものが、このように、会計構造と無関係でいられるのであろうか。貨幣性資産・非貨幣性資産という分類にしても、流動資産・固定資産という分類にしても、仮に貸借対照表の資産分類論としては成立したとしても、会計構造とは独立に形成された、あるいは会計構造との関連を特に意識することなく形成されたその資産分類によって、会計構造の有意性は、理論的に保証されているのであろうか。例えば、今日の会計構造においては、貸借対照表と損益計算書とは振替関係が想定されているが、損益計算書との（会計構造上の）関係を顧慮することなく形成されたその資産分類によって、振替関係が成立し得るのであろうか。さらには、貸借対照表と損益計算書とが不二一体の関係にあるいじょう、資産分類のいかんは、損益計算書にも影響を及ぼすことが予想される。そうであれば、その資産分類によって、損益計算書に課された損益計算機能は、本当に保証されているのであろうか。つまり、仮に資産分類論それ自体としてはいかに成立するかにみえたとしても、果たして、それを含む会計構造が理論的に有意味である、と断定できるのであろうか。

勘定分類としての勘定は、言うまでもなく、計算対象の構成にかかわっているが、その整序を導くのは、第一義的には、もちろん計算目的である。つまり、勘定分類は、計算目的に嚮導されつつ、計算対象を整序するわけである。しかし、会計においては、そのようなものとして形成された諸勘定が、同時に会計構造上の関係を結ぶのである。したがって、会計においては、（計算目的に規定された）計算対象を担っている勘定というものが、他方で、ある体系で予定された会計構造上の損益計算書との貸借対照表との関係、その関係の制約のもとにおいて会計構造上予定された損益計算書・貸借対照表の役割の遂行を可能ならしめるものでなくてはならない。

そうであれば、勘定分類論としては、計算目的の視点から、計算対象の論理をみつめるだけでは不十分である。会計構造上の関係をも取り込まなければならない。つまり、勘定分類にしても、会計構造上の有意味性が問われなければならないのである。

(II) シュマーレンバッハ理論における勘定分類

損益計算書と貸借対照表との関係は、今日もなお、いわゆる動態論によって説明されることが多いと言ってよいであろう。そこで、幾分くどくなるが、上述したことを、シュマーレンバッハのビランツ・シェーマによってさらに考えておこう。ここでは、ビランツ・シェーマの借方側つまり資産分類のみを取上げることとするが、それは、第11版によれば、支払手段、支出未費用、支出未収入、収益未費用、そして収益未収入の5勘定に分類されている。つまり、シュマーレンバッハ理論においては、周知のように、期間損益計算は、全体計算（収入・支出計算）のもとにおける損益計算

(収益・費用計算)という背景で説明されるので、収入・支出および収益・費用の期間的なズレとして、貸借対照表が構成される。

したがって、支出費用を収容することによって損益計算を遂行する損益計算書との関連のもとで、上記のような貸借対照表の借方分類が必然的に形成されるわけである。

この場合、シュマーレンバッハのそもそもの意図は、言うまでもなく、損益計算体系のもとにおける貸借対照表の位置づけ、あるいは損益計算書と貸借対照表との関係の解明にあった。それは、周知のように、損益計算書の支出費用と、貸借対照表の支出未費用との関係に象徴されている。端的には、減価償却費(費用)と未償却原価としての資産という関係である。費用と資産との本質的關係を支出費用と支出未費用との関係として構成する方法を、全体計算という理論的用具のもとに、損益計算書と貸借対照表との関係の全体に敷衍させた結果として生成したのが、シュマーレンバッハの Bilanz・Schema に他ならない。したがって、貸借対照表の借方が、先の5分類として構成される場合に、かつその場合にのみ、一方で、損益計算書と貸借対照表との関係が支出費用と支出未費用との関係、あるいは費用と未費用原価との関係というものになるし、他方、そうした貸借対照表との関係において、損益計算書借方が支出費用という性格を具え、損益計算を遂行し得るものになるのである。

しかるに、今日の一般的説明は、それとはかなり異なっているようである。つまり、損益計算書と貸借対照表との一般的な関係を説明するにさいしては、シュマーレンバッハの Bilanz・Schema を利用しつつも、貸借対照表分類の段階に至ると、今度は、そうした会計構造の論理とは無関係に、(計算対象の性質という視点に基づく)流動・固定とか、あるいは(異なる計算目的の論理に規定された)貨幣性・非貨幣性とかのまったく別個の原理によって、勘定分類を説明する、ということが多いのではないだろうか。

しかし、前記のように考えれば、貸借対照表借方が、(先のような5勘定に分類された結果として)支出未費用という概念を含んでいるからこそ、貸借対照表借方と、(支出費用としての)損益計算書借方とに、支出概念を媒介とした有機的関連が生まれるし、かつ、損益計算書借方が、そうした貸借対照表の資産分類との関連において支出費用と規定され、損益計算上の費用という性格を帯びることになり、損益計算書が損益計算を遂行できるようになるのである。したがって、貸借対照表分類を支出未費用等とせず、例えば流動資産・固定資産分類を採用した段階で、支出未費用等の勘定分類に基づいて形成された、損益計算書と貸借対照表との有機的関係あるいは損益計算書の損益計算機能は、その理論的根拠を喪失してしまうと考えなければならない。つまり、Bilanz・Schema に基づく説明は、すべて御破算になり、流動・固定分類のもとで、損益計算書と貸借対照表との関係、あるいは損益計算書・貸借対照表の計算目的がどのようなものになるのかを、改めて問わなければならないのではないだろうか。

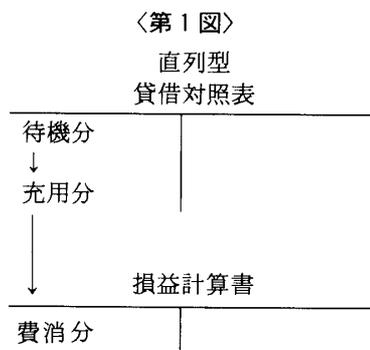
会計とはすぐれて勘定的認識であり、その勘定分類とは、直接的には計算対象の整序の仕方にかかわっているが、しかし、それは、同時に、計算目的遂行の仕方、および計算目的にかかわる諸勘定の関係づけの仕方についての会計的な表現でもある。そうであれば、一方、異なった会計構造観は、異なった勘定分類をもたらすであろうし、他方、勘定分類のいかんは、損益計算書と貸借対照表との関係あるいは損益計算書・貸借対照表の機能にも本質的な影響を及ぼすであろう。勘定分類と会計構造とは、けっして無関係ではあり得ないのである。

そうした意味において、勘定分類には、会計の語用論的・意味論的・構文論的關係が包括的に凝縮されているのである。上記では、勘定分類と会計構造とを、異なった用語として使用してきたが、勘定分類をそのように理解すると、そうした用語法は、必ずしも妥当ではない。つまり、直接的には「語用論的規定→意味論的規定」という形で構成される勘定分類が、そのまま会計構造に取り込まれるのであるから、会計構造というも、結局のところ、勘定の構造なのである。したがって、各会計構造学説が特定の勘定分類論に対応するという表現も、必ずしも妥当ではない。勘定分類は、会計構造の内部においてその基底を構成しているからである。しかし、ここでは、一応、概念的に区別しておき、用語法の上では、独立のものとして用いることにする。

(Ⅲ) 勘定分類論の類型

上記のように、勘定分類と会計構造論とが密接な関係にあるとしたら、勘定分類というも、会計構造論の類型との関係でパターン化しなければならないであろう。筆者は、損益計算書と貸借対照表との関係につき、直列型、並列型、交叉型、一部独立型等に類別できると考えているが、これが、勘定分類の類型化にも役立つと思われる。山榊博士の提唱された企業資本等式は直列型、資本等式を損益計算目的に展開した損益等式（筆者の用語法に言う純財産比較等式）は並列型、そして貸借対照表等式は一部独立型に相当するので、これらについて簡単にふれておこう。

まず山榊博士の企業資本等式であるが、それは、 $[\text{資本の待機分} + \text{派遣分} + \text{充用分} + \text{費消分} = \text{資}]$



本の算段分+蓄積分+稼得分⁸⁾]と定式化される。そこでは、費用に相当する費消分(ひいては損益計算書の借方)と、いわゆる費用性資産に相当する充用分(ひいては貸借対照表の借方)とは、総勘定合計表(いわゆる試算表)の借方と借方との関係にある(貸方もまったく同様である)。それを図示すれば、第1図のようになるが、こうした損益計算書と貸借対照表との関係が、直列型である。

直列型の会計構造においては、貸借対照表の借方と損益計算書の借方とが統一的な概念として規定されなければならない(貸方側も同じである)。貸借対照表の借方分類は、言うまでもなく、総勘定合計表の借方側の統一的な概念構成の仕方によって一義的に規定される。山榊博士によれば、総勘定合計表は、企業の経済活動を表現するものであり、そうした統一的な概念構成のもとに、その借方は、資本の運用にかかわるものとして、待機分(いわゆる貨幣)・派遣分(債権・投資)・充用分(いわゆる費用性資産)・費消分(費用)に、またその貸方は資本の調達にかかわるものとして、算段分(払込資本・負債)・蓄積分(留保利益)・稼得分(収益)に分別された。したがって、貸借対照表の借方が待機分・派遣分・充用分として構成されるからこそ、損益計算書の借方は費消分つまり費用という概念になり得るのである。そうであれば、もしこの貸借対照表の借方を別個の原理によって分類するならば、概念的には、損益計算書の借方は、費消分という性格規定を喪失することになる。つまり、純理論的には、損益計算書における演算は損益計算とは言えなくなるのである。まったく同様に、貸借対照表の貸方が算段分・蓄積分という資本の調達に関する内包をもっているがゆえに、損益計算書の貸方も稼得分つまり収益という性格を具えることになるし、また損益計算書で算定された費消分を超過する稼得分つまり増殖分(利益)が、振替によって、貸借対照表貸方に位置を占め得るわけである。

このように、直列型の会計構造にあつては、総勘定合計表の借方側と貸方側とをそれぞれ統一する論理によって、貸借対照表・損益計算書の借方分類および貸方分類が規定されるのである。

次にいわゆる損益等式(筆者の用語法に言う純財産比較等式)であるが、それは、資本等式の変形によって得られる。すなわち、資本等式は、言うまでもなく、 $[Ae - Se = RVe]$ (A:資産勘定, S:負債勘定, RV:純財産勘定, e:期末)と定式化されているが、 $[RVe = RVa + RV_+ - RV_-]$ (a:期首, +:期中増加, -:期中減少)という関係を利用して得られた $[(Ae - Se) - RVa = RV_+ - RV_-]$ が、一般に、損益等式とされている。しかし、A・Sから導出された勘定あるいはA・Sへの記入を再記した勘定であるRV(筆者の用語法によるメタ勘定)は、会計の経験対象を表現するA・S(筆者の用語法による対象勘定)とは、その属する勘定階層が異なっており、A・SとRVとの混在は許さ

8) 企業資本等式の体系については、山榊忠恕著『複式簿記原理』、拙著『会計的統合の系譜』§4、拙稿「企業資本等式説(山榊・笠井理論)の概要—いわゆる試算表等式の体系について—」(日本会計学会特別委員会中間報告書)等を参照されたい。

ならざるを得ないのである。

最後に貸借対照表等式であるが、これは、本来は貸借対照表の一貸方要素にしかすぎない利潤勘定が抜き出されて、それ以外の勘定を収容する貸借対照表と対峙させられるのであるから、「一部独立型」とでも言うべき類型である。この場合、貸借対照表貸方の勘定分類は、損益計算書における借方および貸方の概念規定と、一義的に関連していなければならない。いかにそれが有用であったとしても、損益計算書の借方および貸方とは無関係の勘定分類を貸借対照表貸方に採用することはできない。言うまでもなく、その場合には、損益計算書の差額を貸借対照表に受け入れる理論的根拠が喪失してしまうからである。

以上のように考えるならば、勘定分類論は、会計構造論を度外視して、計算対象の論理を見つめることだけによって、あるいは計算目的の論理によって一義的に形成され得るものではない。その根底にある会計構造論の特質によって、根本的に規定されるのである。

§ 3 会計機能の統合への関与

(i) 会計機能の統合と決算制度

会計の機能に関しては、「会計が企業外部の各種利害関係者によって利用されるか、企業内部の各層管理者によって利用されるか、その利用先と利用目的の内外別¹¹⁾」により、外部報告機能と内部報告機能が識別される。現在のところ、財務会計と管理会計とがそれぞれこのふたつの機能を分担している、と一般的には理解されているようである。しかしながら、この両会計の関係が必ずしも明らかにされないままに、最近、情報会計と制度会計という分類が普及するに至っている。しかし、情報会計と制度会計という分類意識には問題が存するばかりでなく、筆者の見地からは、企業会計の外部報告機能と内部報告機能との関係は、企業会計にとり、基本的な重要性をもっており、両機能の関係を問うことには、今日でも、ひとつの意義が認められるのである。

これまでのところ、企業会計の上記の両機能（あるいは財務会計と管理会計）は、別個独立に論じられるだけで、けっして統合されているとは言えない。どこまで統合され得るのかについては、機会原価の適用可能性等を巡って会計の本質観とも関連しつつ、種々の論議があり得るであろう。しかし、それはともかく、統合からはるかに程遠い現状の原因は、会計構造論的に言うならば、今日の会計にみられる決算の存在に求められると思われる。もっとも一口に決算と言っても、それは諸々

11) 青柳文司著『会計学への道』43ページ。

のプロセスから構成されているが、当面の論点からすれば、決算修正仕訳の位置づけが問題になる。

すなわち、今日の会計実践においては、期中における勘定記録を基礎にして、妥当な損益勘定・残高勘定を作成することはできない。それは言うまでもなく、期中の勘定記録は、期末における損益勘定・残高勘定を構成すべき要素のすべてを把握しておらず、したがって、そうした不備を是正するために、どうしても、決算修正を行なわざるを得ないわけである。このことは、期中における企業の経済活動（企業の資本運動）の把握が、少なくとも結果的にはないがしろにされ、損益勘定・残高勘定作成のための単なる前提的予備的過程としてしか認識されていない、ということをお話しているのである。そうした期中の勘定記録によっては、言うまでもなく、期中における経営管理を遂行することは、およそ不可能であろう。なぜなら、管理なるものの要諦は、その生起する経済活動を時々刻々と把握することによって、その経済活動を（予め設定した目標へと）嚮導してゆくことにあるからである。

期中の勘定記録が不備であっても、貸借対照表・損益計算書の公表を最終目的とする外部報告会計あるいは財務会計にとっては、決算によって妥当になりさえすれば、それで十分である。そうであれば、一般的に内部報告会計として位置づけられる経営管理のための管理会計は、そうした財務会計とは別個に、期中過程を構成せざるを得なくなるわけである。ここに、外部報告機能と内部報告機能との、あるいは財務会計と管理会計との断絶が生ずるのである。

しかし、そうした断絶は、会計にとり、けっして好ましいものではない。言うまでもなく、企業会計が全一体として存在するかぎり、期中における財・用役の変動ないし企業の経済活動（企業資本運動）の適宜な把握の結果として、おのずから期末における計算目的が達成される、というのが本来の在り方であると思われるからである。その場合には、期中において、会計的管理機能が、おのずから発現するはずなのである。その点につき、山榭忠恕博士は、次のように述べられている。¹²⁾

つまり、この企業資本の運動は、

$$G - W < \frac{P_m}{A} \dots\dots\dots (P) \dots\dots\dots W' - G'$$

という形式をもって、しばしばその解説が行われているように、資本としての貨幣（G）の生産手段および労働力への転態、それら内部移動、生産された商品（W'）の貨幣（G'）への転態という行程をたどりつつ、しかもそれらの果てしなき循環を繰り返しているものと言える。た

12) 山榭忠恕著『近代会計理論』7ページ

だ、そのような企業資本の運動過程というのは、これをその階梯に即して計数的にも逐一捕捉していかなければ、その充分な管理を期しえないこと、いうまでもない。そしてそのことが、おのずから企業会計という職能の台頭を促がしたものと言えよう。

以上のように考えれば、外部報告機能と内部報告機能との統合の問題が、企業会計にとりきわめて重要であること、および、そうした統合性の存否の原因が、会計構造論の側面からみれば、決算修正の有無つまり決算修正の位置づけに求められること、という2点の知見が抽出されるのである。そこで次に、会計構造論における決算修正の意義につき検討しなければならない。

(II) 決算修正の意義

今日、決算修正は、会計実践において現実になされているし、また、おそらくそれを反映して、簿記書においても、不可欠のプロセスとして説明されている。しかし、決算修正は、本当に不可欠なのであろうか。そのことが解明されているとは、筆者には思われない。決算修正は、今日、なぜ必須とみなされているのであろうか。あるいはいかなる意味において不可欠とみなされているのであろうか。

そこで、まず、会計構造学説と決算修正との関係を一般的に考察しておこう。決算修正に関する今日の説明は、一般に、手書きによる処理システムを前提にしていると言ってよいであろう。したがって、例えば商品販売にさいに、その仕入価格を確定することは、一般的に困難である。そのために、現在一般になされているとされる処理、あるいは一般の簿記書において説明されている処理によれば、商品の流入(仕入)額については仕入勘定に借記されるが、その流出(売上原価)額は記録されない。つまり、流出(売上原価)額は、期中にはまったく把握されることなく、期末の实地棚卸を待ち、決算修正によって一括的に算出されるのである。したがって、 $[\text{売上原価額} = \text{期首有高額} + \text{期中仕入額} - \text{期末有高額}]$ という算式、いわゆる実物計算法によって期末に算出されているわけである。少なくとも一般の簿記書においては、一部業種に関する売価還元法等を除き、まず例外なしに、この算式が利用されていると言ってよいであろう。そこで、問題なのは、その算式の素性ないし身分であろう。すなわち、純理論的にみれば、会計構造学説によって、この算式の位置づけが異なっているのである。具体的に言えば、個々の会計構造学説の特質に従って、この算式による売上原価算定方法が、理論的方法である場合もあれば、その学説の内在的論理とはまったく別に、単に経済的技術的制約によっていわばやむなく代替的に採用された便宜的方法にすぎない場合もあるのである。従来のような手作業による処理システムを前提にしている場合には、いずれにしてもこの方式を採用せざるを得ないのであるから、それが理論的方法なのか便宜的方法なのかということの相違は顕現化しない。したがって、これまでのところは、その区別は、格別の意味をもたなかった

のであろう。

しかし、今日では、コンピューターシステムの発展に伴い、大矢知教授がつとに指摘されているように、「在庫管理をコンピューターで行っているところでは、売上商品個々の仕入価額は容易に把握できる¹³⁾」はずなのである。そうした段階においては、現になされている実物計算法の素性ないし身分が問われなければならない。すなわち、もしそれが当該会計構造学説の内在的論理によって要請される理論的方法であるならば、コンピューター処理を導入したところで、相変わらず、その方法を採用しつづけなければならないであろう。つまり決算修正取引は、依然として不可欠である。それに対し便宜的方法であるならば、つまり経済的技術的制約条件により採用されたにすぎないのなら、コンピューター処理の導入により、その方法は放棄されることになるだろう。したがって、決算修正取引も不要となる理である。ここに、理論的制約と技術的制約とが峻別されなければならないことになるのである。そこで、このふたつの制約につき、さらに会計構造との関連を検討しなければならない。

(Ⅳ) 決算修正の必要性と会計構造論

まず、決算修正が理論的制約である場合、つまり決算修正が当該会計構造学説の内在的論理により論理的に要請されるような場合であるが、これは、具体的に言えば、岩田理論とかワルプ理論とかに該当する。つまり、岩田理論においては、その財産法は、前述した実物計算法に準拠しているが、その会計構造が理論的に財産法と損益法という二元的な関係から構成されているいじょう、その意味において、実物計算法も理論的方法とみなさざるを得ないのである。また、ワルプ理論にしても、決算修正は、その内在的論理によって、必然的に不可欠になる。すなわち、ワルプ理論の場合、損益計算書のみならず貸借対照表にも損益計算を遂行せしめる、という点にそもそもの狙いがあり、そのために（損益計算書を構成する）給付系統と（貸借対照表を構成する）収支系統との対流関係が措定されるのである。したがって、例えば給付の入があった場合（〔給付××，収支××〕）、その給付は、その時点で、すべて費用とみなさざるを得ない。しかし、現実には、言うまでもなく未販売の給付が存在する。そこで、それらのストックについては、期末における戻し計算という手続により処理せざるを得ない。つまり、いわゆる実物計算法的な処理になるのである。この戻し計算手続は、けっして、便宜的にあるいは経済的技術的制約のために採用されるのではなく、損益計算書との対流関係により貸借対照表にも損益計算機能を遂行せしめる、という理論上の要請から、論理必然的に必要になるのである。

かくして、決算修正が理論的に不可欠であるような会計構造学説が、現実に存在するわけであ

13) 大矢知浩司稿「簿記愚考」(『企業会計』第40巻第11号, 5ページ)。

る。そのような会計構造学説に依拠した場合、外部報告機能と内部報告機能との統合は、理論的に不可能ということになる。そうであれば、会計構造の在り方が、会計機能の統合に本質的な影響を与えていると言わざるを得ないのである。

次に、決算修正が理論的にはけっして不可欠ではないような場合、つまり決算修正が経済的技術的制約である場合であるが、それにもかかわらず、決算修正が現実には不可欠のプロセスとされているのは、既に明らかなように、手書きの処理システムを前提にしているからである。つまり、そうした前提のもとでは、現在、決算修正で行なわれている処理は、理論的には、期中において事象の生起のつど処理することは可能なのではあるが、しかし、経済的技術的に不可能なだけである。したがって、コンピュータシステムの導入などにより、そうした前提自体が改善されるならば、そのかぎりでは、決算修正も、漸次不要になるはずである。しかし、現実には、必ずしもそのように単純ではない。なぜなら、今日、期末において結果的に妥当な利益が算出されればよい、という会計観が広く普及しているからである。

今日の会計制度には、商法等の重圧のもとに、ともすれば会計固有の理論が逼塞しがちである等の問題が潜んでいるが、当面の論点に関して言えば、制度上の計算目的の達成そのことに焦点が当てられがちな点に留意すべきである。すなわち、今日、いわゆるディスクロージャー機能の拡大をモメントとして、そうした会計制度の整備・拡充が図られている。言うまでもなく、ディスクロージャーというのは、情報の受け手の情報要求、しかも主として企業とは区別されたものとしての外部利害関係者のそれにかかわっている。したがって、そこでは、外部利害関係者の情報要求（企業から見れば最終的な計算目的）あるいはその具現化としての財務諸表それ自体が問題になる。配当可能利益であれ、処分可能利益であれ、あるいは課税対象利益であれ、外部利害関係者にとっては、それらの計算目的によって企図される最終的な金額が、期末時点においてあるいは財務諸表上において妥当でありさえすればよい。そのかぎりでは、期中において、それらがどのように把握されているかということ、つまり計算のプロセスあるいは情報産出のプロセスは、特に問題とならないであろう。そうしたプロセスは、単に、いわゆる決算による修正の必要性にかかわってくるにすぎない。そして、情報利用者の意思決定への役立ちを直接の課題とするいわゆる情報会計の進展がこうした傾向を助長していることは、言うまでもないことであろう。かくして、今日、会計全般において、計算プロセスつまり会計の処理機構それ自体の側面は、ともすれば看過されることになりがちなのである。

もちろん、このように言ったからとて、ディスクロージャーそのもの、あるいは外部利害関係者の情報要求に会計が応えようとしていること、そのこと自体を問題視しているのでは、まったくない。それどころか、それらは、会計(学)にとり、きわめて重要な意義を担っている、1960年代までの会計は、一般的に言って、情報利用者の具体的な情報要求には無関心の傾向にあったことは、否

めないであろう。一方的に（あるいは観念的に）特定の計算目的を措定しもっぱらそのための会計構造を探求するという会計観にも、少なからぬ偏りがある。したがって、情報利用者の情報要求をフィード・バックして新たな会計を再構成してゆくという会計観は、会計の社会的役割つまり会計のレーゾン・デートルについての認識を深め、さらには、会計学の発展にとり大きな意義を担っている。

しかし、そうだからと言って、情報要求の側面、あるいは計算目的の達成のみをこととすると言うのも、いささか行き過ぎなのではないであろうか。つまり、そのような考え方によれば、取引から計算目的勘定（貸借対照表・損益計算書）に至る、ひとつの全体をなす会計構造のうち、もっぱら、そのアウトプットたる計算目的勘定と利害関係者（の情報要求）との関係の局面に焦点が当てられ、その他の局面は、軽視さらには無視されることになりがちなのである。

こうした外部利害関係者の情報要求に焦点を据える会計観は、いわば財務諸表中心主義・外部報告中心主義とでも言えるが、それは、他面、計算目的の達成にのみ腐心するという意味において、期末主義・残額主義・結果主義とでも言われるべき立場に繋がっている。一般に財務諸表とは、期末における勘定残高を集めたものに他ならず、したがって、勘定の内容を構成するプロセス（あるいはそれを体現しているものとしての増加額・減少額）ではなく、結果としての勘定残高そのものが問題になるからである。

こうした会計観に準拠した場合、その発想が反映し、期中過程は凝制的に把握されることになる。そのために、会計構造自体にある種の歪みが生まれる。それが、正に決算修正の存在に他ならない。かくして、期中過程と期末過程との連繋が欠如し、外部報告機能と内部報告機能との統合に破綻が生ずることになるのである。

以上のように、ある種の会計構造学説の特質によって直接的に、あるいは結果的に妥当な利益が産出されればよいという会計観を経由して間接的に、決算修正が不可欠であるような会計構造観が形成されるのである。そして、そのことによって、外部報告機能と内部報告機能との統合が妨げられるわけである。このように考えれば、会計の機能の面にも、直接間接、会計構造の在り方が影響を及ぼしているのであり、ここに、会計構造を究明することの意義が認められるのである。

§ 4 会計（学）の限定と二面性概念

(1) 会計の技術的特質

最後に、会計（学）の領域の限定とのかかわりにおける会計構造（論）の意義を考察しておこう。

1960年代を境にして、会計学は、意思決定への役立ちに関する研究に大きく傾斜していった。すなわち、会計を情報として把握する潮流に乗ったのである。もちろん、会計のそうした再構成は、

会計自体としても有意義なことであるし、また現代という時代の動向を見据えたいわば不可避の方向であったとも言える。したがって、その潮流に乗って、会計領域の拡大が企図されたのも、必然の帰結である。しかしながら、このように会計を情報として再構成するという発想と、情報を会計として体系化するという発想とは、根本的な懸隔があるように思われるが、情報論の掛声とともに、この両者の関連を問うことなく、ともすれば、企業の情報それ自体を会計として論ずることともなりがちだったのである。

O・R, 経営科学 (Management Sciences) 等が、会計の領域内において論じられたのも、そうした動向の顕われであろう。ここでは、そうした動向の是非を言挙げしてしているのではない。それらを、当初から会計学の領域外のことと一概にきめつけてしまう態度も、けっして妥当とは思われなからである。(会計学の対象としての) 会計とは何かという共通の認識 (いわばパラダイム) が定まらない状況で、いたずらに線引きをし排除してしまうことは、けっして稔りあるものではない。さらに、会計というもののきわめて重要な特質が企業の経済活動の全体的把握にある、という点に思いを致すとき、会計が広範な領域と関連していることも事実なのである。したがって、会計という計算を核としつつ、他方、その周囲に会計圏なり会計場なりを想定し、核としての会計との関連性を整理してゆく、という姿勢が肝要であると思われる。

いずれにせよ、むしろ、この(会計学の対象としての) 会計とは何かという限定の曖昧さこそが、問題にされるべきなのである。そこで、会計とは何かということが、必然的に俎上に載ることになるのであるが、この点は、会計の定義と密接に関連している。青柳教授は、会計情報とはなにかを規定する方法として、「情報処理の機構を特定して、それよりの出力または入力ならびに出力をもって会計情報とする構造的定義¹⁴⁾」と、「情報の目的や用途にかかわらずして情報の性格を規定する¹⁵⁾」機能的定義とを分別されている。その場合、前者は、「構文論の見地に立つ定義の仕方であって、記号と記号とが結び合う特定の構文を前提にして、その構造にかかわらない記号は会計情報の範囲から除外する方法¹⁶⁾」であるのに対し、後者は、「意味論および語用論の見地から会計情報の性格を規定する¹⁷⁾」方法である。

このふたつの会計観の関係は微妙であり検討が必要であるが、それはともかく、機能的定義に基づく会計観に立てば、一般に、もっぱら、そのアウトプットが会計情報の基準を充たすかどうか、という点が問題になる。そうした会計観については、山楯博士の見解に注目すべきである。同博士は、いわゆる情報会計論の原点と目される ASOBAT における会計情報の 4 基準 (目的適合性・検証可能性・不偏性および量的表現可能性) について、それらが、会計固有の性格および範囲を規定できるようなメルクマールかどうか、という点を問題視される。すなわち、その 4 基準が地図作成の場合

14)15)16)17) 青柳文司稿「会計情報の性格」(青柳文司編著『会計情報の理論』)のそれぞれ、93, 97, 94, 97ページ。

にも等しく妥当するという一例をひかれ、それらが「会計情報の基準」などといった特別のものではない、と指摘される。このように、それら4基準が、会計情報のみならず、情報一般が具えるべき条件にすぎないところから、それらに「会計」のイメージを託したところで、会計の概念は、きわめて不明確なものにならざるを得ないとしたうえで、会計とMIS（経営情報システム）との関係という視点から、次のように述べられている。¹⁸⁾

伝統的な立場を前提とするかぎりには、かりに会計がMISのなかに包含されそのサブ・システムの1つとみなされる場合にだとして、その測定対象や測定構造の特殊性のゆえに会計固有の概念や範囲はなおかつ形成されつづけられるであろうのに反し、ASOBAT的な立場を前提とするときには、その「将来の会計情報組織」の構想が示唆しているように、会計とMISとがほぼ重なり合ってしまうことになろう。そしてそのように、両者がほぼ重なり合ってしまうということは、そのこと自体、「会計の拡張」とも形容じうる半面、「会計の解消」にもまたむしろ通じうる、という点に注意しなければなるまい。

そして、会計には、本来、それに固有のプリンシプルや方法というものがあり得るはずであるという立場から、「会計を一個のディシプリンの認識対象に据え、またこれに、独自の社会的用具としての存在意義を果たさせようとするのであれば、ASOBATにみられるような会計拡張の方向を、あながち好ましいとばかり言うてはおられないのではなかろうか」と結論されている。¹⁹⁾

筆者は、会計固有の特質としては、会計における、情報を産出する特有の仕方（二面的構成）に注目している。つまり、構造的定義に依拠して会計を整序するのが妥当であると考えている。そうした視点からすると、会計とは、特有な方法による計算・報告機構であり、そうした技術的な構造の独自性特異性というものが、会計の性格を律していることになる。したがって、そのかぎりでは、この構造的な特質が、技術的側面からする、会計をして会計たらしめている鍵概念であり、会計（学）の領域の画定にかかわっているのである。

言うまでもなく、これまでのところ、会計学は、このような独自の構造としては、複式簿記の機構を暗黙裡に予定してきたと言えよう。そのことはそれなりに妥当性をもっているのではあるが、しかし、問題なのは、その何をもって不可欠の要件としてきたのか、という点である。これが明らかにならないかぎり、会計をして会計たらしめているものは、相変わらず不明確であり、会計ひいては会計学の領域を画定することは、ついにできないであろう。筆者は、複式簿記機構全体を支配する何らかの意味での二面的側面の統合こそ、会計という構造の本質であると考えている。ここで

18)19) 山榊忠恕稿『『会計の定義』に関する吟味<序説>』（『三田商学研究』第25巻第3号）9ページ。

は、こうした構造的特質を「二面性」とよんでおこう。

しかし、会計の鍵概念としての二面性概念についての考え方にも、論者によって大きな相違がみられる。そこで、次に、この点を検討する。

(II) 二面性概念についての考え方

§ 1で少しふれたように、資本等式、貸借対照表等式等の会計構造学説をその本然の論理つまり基本的思考に従って構成し、その理想型を構築すれば、それぞれが、異なった二面的構造を形成する。つまり、そこには、多様な二面性概念が存在し得ることになる。そうであれば、ここに、技術的に会計をして会計たらしめるものとしての要件とのかかわりで、それら二面性の関係をどのように考えたらよいのか、という問題が浮上する。この点については、少なくともみつつの立場があり得る。

第1は、このうちのひとつの二面性概念をいわばア・プリオリに選択し、その二面性概念をもって、会計の要件とみる立場である。それに対して、二面的に自己完結した構造を具えているかぎり、そのいずれをも、会計の要件として認める第2の立場がある。この場合には、現実の簿記実践に対する説明能力によって、特定の二面性概念が採択されることになる。この第1および第2の立場においては、会計学の対象としては、一般的に企業会計が想定されていると言ってよいであろう。つまり、そこでの二面性概念は、単に取引次元に作用するのではなく、取引というインプットから財務諸表というアウトプットに至る一連のプロセス全体を支配しているものとして規定されている、とみてよいと思われる。したがって、通例、そうしたプロセスを統一的に表現するものとしての基本的等式が形成される。要するに、この立場にあっては、インプットからアウトプットまでの一連の過程が、特定の意思的活動によって、統合されていると考えられているのであろう。したがって、企業会計のみが俎上に載るわけである。それに対して、会計学の対象を企業会計に限定することなくさらに広範な会計を視野に含めつつ、取引次元における二面的把握に着目する立場もある。これが第3の立場を形成している。

まず第1の立場であるが、これは、例えば貸借対照表等式論者に多く見られる見解であり、貸借対照表等式を構成する貸借対照表の借方と貸方との二面的把握をもって、会計の普遍的技術的特質とみるのである。したがって、極言すれば、会計と言われるためには、必ず、この貸借対照表等式の二面性を具備していなければならない。つまり、この貸借対照表等式は、この見方においては、いわばひとつの公準あるいはそれに類した概念として位置づけられるわけであり、そのかぎりでは、超歴史的普遍的概念と把握されていることになる。もちろん、他方で、会計には特定の歴史的課題が課されているわけであるが、それに対しては、例えば、貸借対照表等式の構成要素の一部を独立化させることによってその課題を遂行する、という方途が選択されるようである。この点、必ずし

もそのように明確に表現されているわけではないが、またいろいろヴァリエーションもあろうが、そうした考え方が多いと思われる。

具体的に言うと、例えばある時代の社会的要請により損益計算というものが歴史的に課せられるとすると、貸借対照表等式そのものが、損益計算を遂行しているとは考えられない。したがって、貸借対照表等式を構成する当期利益勘定（あるいはそれに相当する勘定）を独立化させて、それと（当期利益勘定あるいはそれに相当する勘定を除いた）「貸借対照表」との対応した枠組を構築するのである。言うまでもなく、当期利益勘定を構成する増加および減少は、いわゆる収益および費用に該当するのであるから、これは損益計算書に相当する。また、その差額は、もともと貸借対照表の一貸方要素なのであるから、当然に、貸借対照表に位置を占めることができるので、その移記をもって、いわゆる振替関係が形成されたとみるわけである。

このように、社会的要請によって損益計算書（当期利益勘定）が独立化させられ、その結果として損益計算の体系と称されるわけであるが、この損益計算書（当期利益勘定）は、もともと、貸借対照表の一貸方要素にしかすぎないのであるから、この損益計算書（当期利益勘定）は、けっして、基本的等式上（ということは構造上）、貸借対照表と同位に列するものであり得ない。すなわち、第3図から明らかなように、損益計算書（当期利益勘定）と同格であるのは、現金勘定・商品勘定・借入金勘定等の、貸借対照表等式を構成する個々の項目にすぎず、貸借対照表は、それらの（唯一の）上位概念を形成しているのである。したがって、損益計算書（当期利益勘定）と貸借対照表とは、構造的には、けっして同格ではありえず、両者には、構造上、対応すべき必然性はない。その理論をつきつめれば、損益計算書の独立化、あるいは損益計算書と貸借対照表との対応という枠組の構築には、構造的必然性は必要ないということになる。つまり、損益計算書を独立化させる契機は、もっぱら、歴史的に課せられた社会的要請だけなのである。

〈第3図〉

貸借対照表

| | | |
|-----|---------|---|
| 資 産 | 負 | 債 |
| | 資 | 本 |
| | 当 期 利 益 | |

以上これを要するに、貸借対照表等式における二面性概念の普遍性についての信念ないし確信、および貸借対照表等式の構成要素の独立化による社会的要請の達成（構成要素の独立性についての構造的必然性の否定）という2点に、この立場の特質が凝縮していると言ってよいであろう。もちろん、このように明確に定式化されることはないにしても、この立場の見解を全体として把握するかぎり、少なくとも結果的には、そうした主張になると思われる。

さらに、複式簿記ないし会計の特質を財産法と損益法との統合に求め、それにそぐういわゆる損益等式を主張する見解もまた、この第1の立場に属すると言ってよいであろう。その会計構造の概略は既掲の第2図のようになるが、そこでは（貸借対照表における）財産法的損益計算と（損益計算書における）損益法的損益計算との統合が、会計の要件としていわばア・プリオリに前提されているのである。

それに対して、第2の立場は、会計の技術的要件としての二面性を、ア・プリオリに特定の基本的等式における二面的把握に限定することなく、インプットからアウトプットに至るまでの全体が何らかの形式での二面性概念によって自己完結するかぎり、会計における二面性概念と認めるのである。ただし、この立場においては、その二面性概念には、何らかの意味での構造的必然性が要求される。つまり、二面性概念に多様性を認める反面、その二面性の論理的要件はリジッドに規定されるのである。いずれにせよ、そこでは、貸借対照表等式のみならず、資本等式・いわゆる試算表等式・（ワルプ理論の）対流関係にかかわるシェーマ等も、共に二面性概念を具えた構造、つまり会計と認められることになる。この立場にあっては、それらの諸二面性概念の妥当性は、現実の計算構造（複式簿記実践）に対する説明能力によってのみ、決定される。その点、第1の立場におけるように、そのうちのひとつがいわばア・プリオリに選定されているのとは、根本的に異なっている。

最後に第3の立場であるが、その典型は、マテシッチ理論である。すなわち、マテシッチによれば、会計とは、「所得が循環するありさまや富が集成される状態を量的に描写するもの²⁰⁾」とされる。しかし、そのさい重要なのは、それが、18個の基本的仮定によって支えられている方法を用いなければならないという点である。つまり、その18個の仮定が、会計の必要にして十分な条件なのであるが、それらの仮定は、結局、そのうちの二元性の原理（duality principle）に基礎をおいているので、マテシッチは、それら18個の仮定を総称して、二元性類型群（duality syndrome）とよんでいる。つまり、「われわれが経済環境のいろいろな局面を描写しようとして、われわれのモデルをその二元的な側面に適用しているかぎり、そこではつねに会計システムが問題とされている²¹⁾」、とみるわけである。

このように、マテシッチは、会計の要件を、基本的には二元性に求めているのである。そこで、問題は、その二元性概念の内容であるが、その点は、「取引やフローが、基本的には2つの次元から成り立っていることを主張するもの²²⁾」と規定されている。つまり、二元性とは、「1つの有機的な分類系統のなかで、二元的な価値観にもとづく分類を可能とするような、経済事象が現実存在して

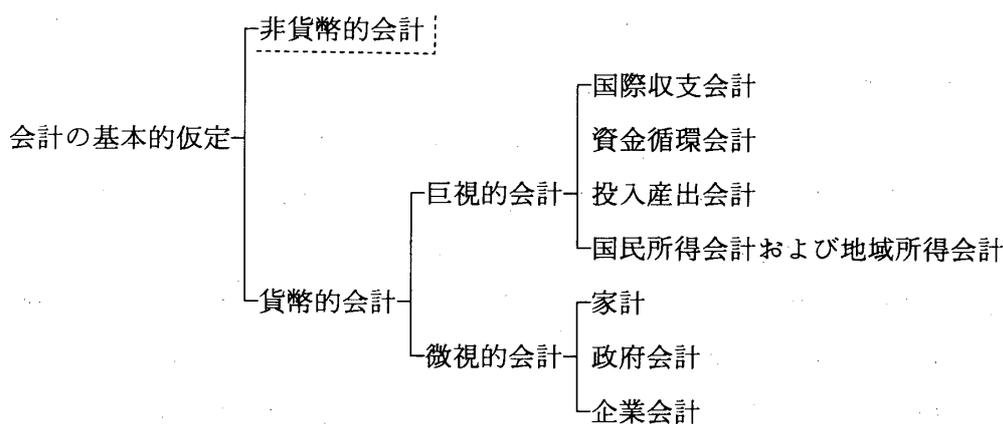
20)21)22)23)24)25)26) R. マテシッチ著 越村信三郎監訳『会計と分析的方法』（上巻）のそれぞれ、29, 42, 41, 41~42, 40, 181ページ, 42ページの註14。

いることを示すもの²³⁾」, なのである。具体的に言えば, giving and taking, input and output, transferring in and transferring out (搬入と搬出) のプロセスなどによって左右される経済事象が, それに該当する。

会計システムの要件をこうした二元性に求めるマテシッチの見解の特質は, 当面, 次の2点に纏められる。第1は, その二面性概念が, 取引局面に焦点が当てられていることである。そのことは, 先の二元性に関する定義のなかにも明瞭に顕われているが, ここでは, 複式簿記上の複記と, 会計上の二元性概念とに関する次のような見解を紹介しておこう。²⁴⁾

従来, 専門外の人たちのあいだには, 簿記と会計を混同したり同一視したりすることによって, いろいろな誤解がもたらされてきた。しかし, 会計人が複式で記録することと, 当の経済事象の内容を抽象的で数学的な取引理念 (notion of transaction) に分類して把握することを, はっきり区別しなかったために, それを上回る混乱が生じていることも事実である。経済事象を抽象的な取引理念に分解して把握するということは, 本質的には, 1つの分類体系のうちで, 二重の分類体系が許されるような<二次元的>な特質が存在していることに着目するということである。

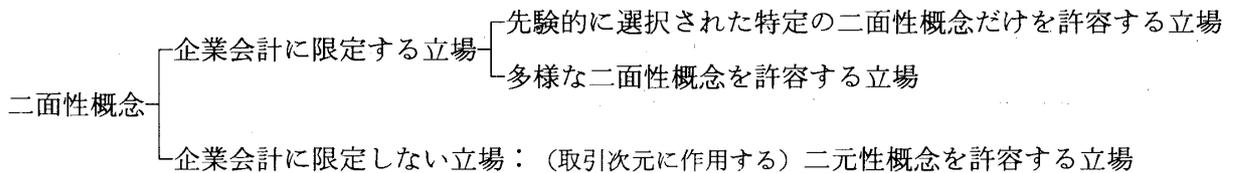
第2に, そうした二元性原理の措定の結果として, 会計学の対象をなす会計の領域が著しく拡大されたことである。会計システムの体系に関するマテシッチの周知の図表を掲げれば, 次のようになる。²⁵⁾



このように, 企業会計のみならず, マクロ会計を含むきわめて広範囲な領域が, 会計システムとされている。しかし, それのみではなく, 理論的には, さらに, 非経済的なフロー機構にも拡大適用することは可能であるとして, 「たとえば, 複雑に張りめぐらされたパイプやタンクのシステム

を前提とした流動体の移送問題や、あるいはまた工場設備や動物の物質代謝における化学物質のあとづけ調査（炭水化物などの光合成における放射性トレーサーによる調査例のような）などにあたって、会計システムを発展的に利用することは可能と思われる²⁶⁾」と述べている。

以上を纏めれば、次のようになる。



筆者は、この第2の二面性観にたっている。したがって、企業会計において、貸借対照表等式のみならず、資本等式、企業資本等式（いわゆる試算表等式）あるいは対流関係体系（ワルプ理論）等も、会計の要件としての二面性を具えていると考えている。以下、その立場に基づいて、諸会計構造学説における二面性概念の体系化を試みることにする。

Ⅲ 二面性概念に基づく会計構造論の類型

上記の第2の立場に準拠した場合、会計構造論は、種々に類別し得るが、筆者が現在構想している試案によれば、次の4類型に分別できる。すなわち、メタ勘定としての損益計算書と貸借対照表とにおける損益計算の二面性に規定された純財産比較等式体系（計算方法分割系）、対流関係にあるものとしての給付系統と収支系統という二面性概念に規定された対流関係体系（対象種類分割系）、貸借対照表の借方要素と貸方要素という二面性に規定された貸借対照表等式体系（対象属性分割系）、そして総勘定合計表（いわゆる試算表）の借方要素と貸方要素という二面性とその基底に存する企業資本等式体系（経済活動分割系）のよっつの類型である。

この諸類型は、いずれも、筆者がその基本的思考と考えたものに従って、論理的首尾一貫性を保持させつつ再構成した理想型であり、一般に説かれている内容あるいは提唱者によって説かれている内容とは相当に異なっている。すなわち、損益計算を計算目的とする資本等式体系（筆者の用語法による純財産比較等式）に基づく体系は、私見では、既掲の第2図のような構造になる。この等式は、 $[RVe - RVa = RV_+ - RV_-]$ （RV：純財産，e：期末在高額，a：期首在高額，+：期中増加額，-：期中減少額）とシェーマ化されているが、貸借対照表は、会計の経験対象を収容する対象勘定（資産勘定・負債勘定）から誘導された期首在高勘定（RVa）および期末在高勘定（RVe）というメタ勘定で構成されており、1時点の在高状態にはまったく関与していない。損益計算書もまったく同様に、メタ勘定としての収益勘定（RV₊）と費用勘定（RV₋）とからなる損益計算を遂行している。ここに言う純財産比較等式体系とは、第2図におけるこのような貸借対照表と損益計算書との関係をその内容

としているのである。次に対流関係体系であるが、これは、会計の経験対象を収支と給付というふたつの種類に分割し、その両者の対流関係を基底に据えている。収支系統と給付系統とは、このように、会計の経験対象を2分割したものであるいじょう、異質の計算対象である。したがって、この収支系統と給付系統とを収容した貸借対照表と損益計算書とには、振替関係は成立し得ない。そうであれば、一方で損益計算書は解消しないし、他方で貸借対照表も貸借均衡しない。つまり、貸借対照表も損益計算書も、各期の損益差額を、そのまま繰越さざるを得ない。かくして、この体系の理想型においては、貸借対照表も損益計算書も、累積損益計算を遂行することになるのである。また貸借対照表等式体系にしても、その理想型は、第3図に見られるように、いわゆる貸借対照表のみが唯一の財務表になる。したがって、その計算目的は、損益計算ではなく、在高計算なのである。筆者の予定する理想型は、このようなものであり、通説あるいは提唱者の内容とは著しく異なっている点に留意されたい。

それはともかく、現実の諸会計構造学説のなかには、これらの類型の中間形態あるいはそのヴァリエーションに属するものが多いであろうが、純粹化された類型としては、基本的には、以上のよっつの系譜に大別できると筆者は考えている。しかし、二面性概念という視点からなされた会計構造学説の分別の試みを、筆者は、寡聞にして知らない。したがって、この4類型の分別にしても、未だ、多くの検討の余地を残している試案にしかすぎず、今後さらに精緻化されなければならないということは言うまでもない。そのことを前提にしつつ、このよっつの系譜を、二面性の構成内容、二面性の統合形態、そして計算対象の構成方法の3点より整理すれば、第4図のように纏められる。

二面性概念は、まずその構成内容からは、その二面がもっぱら計算対象の表現にかかわっている「対象表現的二面性」と、その二面がもっぱら計算方法にかかわっている「計算方法的二面性」と

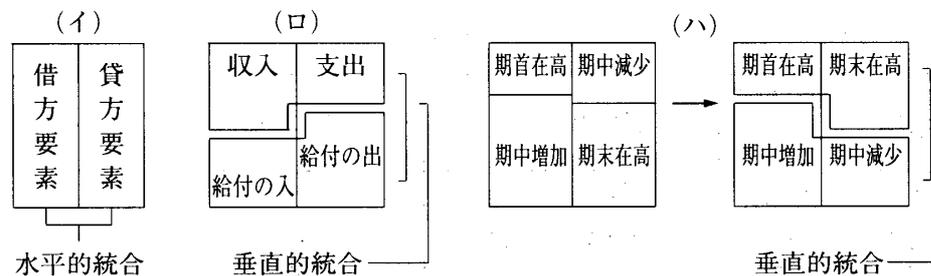
〈第4図〉

| 二面性概念 会計構造論 の系譜 | 構成内容分類 | 統合形態分類 | 対象構成方法分類 |
|------------------------|------------------------|--------|----------|
| 純財産比較等式体系 (計算方法分割系) | 計算方法的二面性 (メタ勘定の二面性) | 垂直的二面性 | 財・用役的二面性 |
| 対流関係体系 (対象種類分割系) | 対象表現的二面性 (対象勘定の二面性) | | |
| 貸借対照表等式体系 (対象属性分割系) | | 水平的二面性 | |
| 企業資本等式体系 (経済活動分割系) | | | 資本的二面性 |

に分別できる。純財産比較等式体系の場合、損益計算を計算目的とする体系の理想型では、損益計算書と貸借対照表とによる利益の二面的計算が遂行されているが、これが、この会計構造を根本的に規定しているので、二面性概念に相当する。この損益計算書と貸借対照表とはメタ勘定であり、直接的には計算対象にかかわることなく、もっぱら損益計算のみを遂行している。つまり、メタ勘定の二面性であり、計算方法的二面性に属するのである。それに対して、他の三者においては、二面性概念を構成する収支系統・給付系統、貸借対照表の借方要素（資金の運用形態）・貸方要素（資金の調達源泉）、そして総勘定合計表（いわゆる試算表）の借方要素（企業資本の待機・行使形態）・貸方要素（企業資本の調達形態）が、いずれも対象勘定なので、計算対象の論理を直接的に表現している。すなわち、対流関係体系における収支と給付とは、会計の経験対象の種類、貸借対照表等式体系における運用形態と調達源泉とは資金という経験対象の属性の種別、そして企業資本等式体系における資本の待機・行使形態と調達形態とは企業の経済活動という経験対象の種別なのである。したがって、対象勘定の二面性であり、対象表現的二面性に属するのである。

次に二面性の統合形態であるが、貸借対照表等式体系および企業資本等式体系では、第5図（イ）にみられるように、それぞれ、貸借対照表および総勘定合計表（いわゆる試算表）というひとつの表においてその借方要素と貸方要素という二面性が統合されている。したがって、水平的二面性とも言えるであろう。それに対して、対流関係体系では、給付系統と収支系統とを一表に集めれば、（ロ）のようになる。したがって、垂直的二面性なのである。純財産比較等式体系も、（ハ）のようにその計算対象を一表化し順序を変えれば、垂直型であることは明らかであろう（もちろん、この体系では、損益計算書・貸借対照表はメタ勘定であるから、借方と貸方とが逆になるが、関係そのものは同一である）。

〈第5図〉



最後に、会計の経験対象の認識方法という視座からすれば、二面性概念は、財・用役それ自体を対象とし、その何らかの二側面を統合する「財・用役的二面性」と、財・用役の動きをその背後において統括している企業の経済活動を対象として、それにかかわる二側面を統合する「経済活動把握的二面性」とに分別できる。後者は、もちろん、現象的には、財・用役の動きを取扱うのである

が、しかし、その場合だとて、それら財・用役の変動それ自体としてではなく、あくまで、企業の統一的な経済活動の具現形態として理解するのである。そこで、企業の経済活動を、そうした統一性に着目して、資本運動と名づければ、「資本的二面性」とも言えるであろう。純財産比較等式体系、対流関係体系（ワルブ理論）そして貸借対照表等式体系は財・用役的二面性に、そして企業資本等式体系は資本的二面性に該当する。

会計の概念を技術的に規定するものとしての二面性概念は、以上のような会計構造論に類別できるのであるが、このような会計構造を具えた体系が、技術的側面からは、会計学の対象としての会計を構成するのである。このように、会計構造論は、会計学の対象としての会計を限定する役割をも果たすのである。

結 語

今日、勘定理論といえ、いかにも古色蒼然とした時代遅れの印象が拭えないが、果たして、そのように極め付けてしまってよいのであろうか。故山榊忠恕博士は、その遺稿において、会計学における種々の研究方法を検討された後に、「勘定理論の復権・再興こそは、昨今の会計学にとり、むしろ最優先を必要とする課題」であり、「『勘定理論的アプローチ』（theory of accounts approach）こそは、会計学が最も重視すべきアプローチではないか²⁷⁾」と結論されている。ここに、勘定理論とは、言うまでもなく、会計の構造に関する理論であるが、会計が、複式簿記を基底にした統一的有機的機構と考えられているいじょう、今日のように会計構造論が軽視ないし無視されることは、けっして好ましいことではない。こうした傾向は、計算目的の遂行を過度に重視する会計制度面ないしは法的思考面の制約（すなわち、結果的利益算出観とでも称すべき、結果的に妥当な配当可能利益・処分可能利益等が算出されればよい、という見方）、さらには、いわゆる情報会計論の展開つまり機能的会計観の抬頭などによって助長されていると思われるが、会計構造論の現状にも一斑の責任がある。つまり、会計構造論それ自体が、この領域の基本的な諸問題を必ずしも明らかにしていないからである。そうした会計構造論の基本問題としては、現行の計算構造がはたして十全に説明されているかどうかという問題と、会計構造論が他の領域とどのような関連にあるかという問題とに大別できるであろう。

本稿は、そうした問題意識のもとに、後者の会計構造論と他の領域との関連の問題を取り上げ、みつつの論点につき検討を加えたものである。 (了)

27) 山榊忠恕稿「会計学の対象と方法」（『税経セミナー』1985年1月号、18ページ）。