

Title	二面性概念を巡って(I)
Sub Title	The Duality Concept of Accounting Structure
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.36, No.2 (1993. 6) ,p.63- 75
JaLC DOI	
Abstract	会計は,企業の経済活動の描写の結果として作成された財務諸表を情報利用者に伝達する一連のプロセスから構成されている。しかるに,1960年代以降,財務諸表と情報利用者との関係の局面だけが重視され,その他の過程は,単にその手段とみなされる傾向にある。しかし,本稿は,企業の経済活動の把握過程の全体を規定する二面性概念こそが会計の特質をなすという見地から,二面性概念あるいはその具体的表現としての基本的等式を方法論的に検討するものである。これまで多くの基本的等式が提唱されているが,その考え方については,予め唯一の基本的等式を措定する立場と,仮説として多様な基本的等式を認めつつ,実践に対する説明能力によってその妥当性を決定する立場とがある。そこで,本稿は,まず計算目的の位置づけおよび等式の構築方法の点から,前者の欠陥を明らかにし,後者の妥当性を論証する。次いで,資本等式,ワルプ理論,貸借対照表等式および企業資本等式(いわゆる試算表等式)の4理論を取り上げ,計算対象の構成という視点から,それらの説明能力を検討する。企業資本等式(いわゆる試算表等式)の説明能力がもっとも優れている,というのが本稿の結論である。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930625-04084279

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.

二面性概念を巡って (I)

笠井 昭次

<要 約>

会計は、企業の経済活動の描写の結果として作成された財務諸表を情報利用者に伝達する一連のプロセスから構成されている。しかるに、1960年代以降、財務諸表と情報利用者との関係の局面だけが重視され、その他の過程は、単にその手段とみなされる傾向にある。しかし、本稿は、企業の経済活動の把握過程の全体を規定する二面性概念こそが会計の特質をなすという見地から、二面性概念あるいはその具体的表現としての基本的等式を方法論的に検討するものである。

これまで多くの基本的等式が提唱されているが、その考え方については、予め唯一の基本的等式を措定する立場と、仮説として多様な基本的等式を認めつつ、実践に対する説明能力によってその妥当性を決定する立場とがある。そこで、本稿は、まず計算目的の位置づけおよび等式の構築方法の点から、前者の欠陥を明らかにし、後者の妥当性を論証する。次いで、資本等式、ワルブ理論、貸借対照表等式および企業資本等式（いわゆる試算表等式）の4理論を取り上げ、計算対象の構成という視点から、それらの説明能力を検討する。

企業資本等式（いわゆる試算表等式）の説明能力がもっとも優れている、というのが本稿の結論である。

<キーワード>

二面性、機能的会計観、構造的会計観、計算目的の位置づけ、基本的等式の構築方法、基本的等式の妥当性のテスト、資本等式、ワルブ理論、貸借対照表等式、企業資本等式

(I) 会計と二面性概念

複式簿記機構のなかに顕現化している会計の構造は、今日、ともすれば看過されがちであるが、その一因は、情報利用者の意思決定への役立ちを過度に重視する傾向に求められよう。すなわち、1960年代を境にして、会計学は、会計を情報として把握する潮流に乗り、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。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には、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。

しかしながら、会計というものは、本来、企業の経済活動を十全に描写した結果として、会計情報をアウトプットし、それを情報利用者に伝達する一連のプロセスを意味している。しかるに、上記のような見方によれば、ひとつの全体をなすそうした会計プロセスのうち、もっぱらそのアウトプットたる会計情報と情報利用者との関係だけに焦点が当てられ、その他の局面は、軽視されることになりがちなのである。今日、会計の処理機構それ自体の側面は、ともすれば看過されがちであると言ってよいであろう。

もちろん、このように言ったからとて、情報利用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)を探究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、そうだからといって、情報要求の側面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。会計をもって、取引から損益計算書・貸借対照表作成に至るひとつの全体とみるかぎり、損益計算書・貸借対照表の情報要求への役立ちのみならず、損益計算書・貸借対照表が作成されるプロセスそのものをも、組上に載せなければならないはずである。しかも、情報一般を会計の領域として把握しているかにみえる会計観にしても、情報一般の体系化を実際に推進しているとは思われない。現実には、もっぱら、あるいは主として、損益計算書・貸借対照表という伝統的な財務諸表が取扱われているのである。そうであれば、やはり、損益計算書・貸借対照表の作成プロセスそのものについての理論が不可欠のはずである。

このように、結局のところ、損益計算書と貸借対照表との関係、しかも利益額により結節された両者の関係が取扱われているとすれば、いわゆる複式簿記機構の存在が隠伏的に前提されていると言わざるを得ない。もっとも、その場合、複式簿記をどのように位置づけるのかが、本質的に重要な問題になろうが、筆者は、こうした複式簿記をもって、勘定間関係を意味する会計構造が具現化したものとして理解している。このように考えれば、会計構造論は、今日でも、会計学の不可欠

な一領域を構成しているのである。

以上で述べたことは、会計の定義とも密接に関連している。すなわち、会計を情報として把握する見方の台頭と共に、会計と目される領域は拡大の一途を辿っており、会計学の体系としてみると、無秩序とも言える内容を抱え込んでしまった。したがって、その整理・統合化が不可欠になっているが、そのさい、会計とは何か、という原点に立ち戻らなくてはなるまい。青柳教授は、会計情報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」¹⁾ 構造的定義と、「情報の目的や用途にかかわらしめて情報の性格を規定する」²⁾ 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」³⁾ 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」⁴⁾ 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、山榎博士の見解に注目すべきである。同博士は、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、⁵⁾ 次のように述べられている。

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的な立場を前提にするときには、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」とも形容しうる半面、「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。

1), 2), 3), 4) 青柳文司稿「会計情報の性格」(青柳文司編著『会計情報の一般理論』)のそれぞれ93, 97, 94, 97ページ。

5), 6) 山榎忠恕稿「『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。

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う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⁶⁾」、と結論されている。

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、そうした特有な方法、つまり技術的な構造の独自性特異性が、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、この構造的特質が、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あるが、しかし、問題なのは、その何をもって複式簿記の不可欠の要件と考えるべきなのか、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要件は、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、会計構造の本質であると考えている。ここでは、こうした構造的特質を「二面性」とよんでおこう。

つまり、会計は、一方において、歴史的な性格を帯びており、情報利用者の情報要求および企業の経済活動の内容の歴史的推移に伴って、たえず変化している。しかし、他方において、そうした諸々の歴史的形態に貫流している不変の技術的性格も具わっている。それが、複式簿記機構に顕現化している会計構造の二面性に他ならないのである⁷⁾。

周知のように、FASBの討議資料において、貸借対照表と損益計算書との有機的結合を要件としないいわゆる非連繫観(the nonarticulated view)が、議論の俎上に上った⁸⁾。その具体的な内容は明らかではないが、複式簿記を必ずしも前提としないことが予想される。したがって、その場合には、特定の構造を予定することなく、会計情報というものが産出されるわけである。しかるに、この非連繫観は、FASBの概念報告書(SFAC)の採用するところとはならなかった。したがって、今日の会計においては、資産・負債観(the asset and liability view)あるいは収益・費用観(the revenue and expense view)のいずれかが予定されていると思われる。このふたつの立場の内容、および両者を対立的に把握するような理解の仕方などには、検討すべき余地があるが、いずれにして

7) 歴史性および技術性については、山樹忠恕・寫村剛雄共著『体系財務諸表論〔理論篇〕』3ページを参照されたい。

8) FASB Discussion Memorandum, "Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement".

も、複式簿記という機構が前提されていることはたしかであろう。そうであれば、複式簿記機構にみられる会計構造の二面性にも留意しなければなるまい。

こうした会計構造の二面性がシェーマ化されたものがいわゆる基本的等式ないし基本的関係であり、例えば資本等式 [資産－負債＝純財産]、貸借対照表等式 [資産＝負債＋資本]、いわゆる試算表等式 [資産＋費用＝負債＋資本＋収益]、ワルプ理論の対流関係 [給付の出－給付の入＝収支の入－収支の出] 等がある。これらの基本的等式が、複式簿記機構の説明理論の基礎となっているのであるが、そこには、相異なった独特の二面性概念が構成されている。したがって、それらの二面性概念間の関係を問題にしなければならないが、その点についての理解の仕方は、論者によって大きく異なる。この二面性概念が、技術的に会計をして会計たらしめている要件であるだけに、諸二面性概念間の関係についての理解の仕方につき検討しておかなくてはならない。

（Ⅱ） 二面性概念の考え方

会計の鍵概念としての二面性概念の考え方については、少なくともふたつの立場があり得る。第1は、（具体的には基本的等式として表現される）これら多様な二面性概念のうちのひとつの二面性概念を何らかの形で選択し、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、とみてよいであろう。したがって、基本的等式は、そうしたプロセスを統一的に表現するものに他ならない。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わけである。したがって、企業会計のみが俎上に載ることになる。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収めつつ、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、貸借対照表等式論者に多くみられる見解であり、貸借対照表の借方と貸方との二面的把握をもって、会計の技術的特質とみるのである。したがって、会計と言われるためには、必ず、この意味で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、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が、それに対しては、貸借対照表等式の構成要素の一部を独立させることによって達成する、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ないこともあるし、又いろいろの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、この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、当期利益勘定は、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）を独立させ、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、もともと、貸借対照表の一貸方要素にしかすぎないこの損益計算書（当期利益勘定）は、けっして、基本的等式上、ということは会計構造上、貸借対照表と同位に列するものではあり得ない。すなわち、下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、資産勘定・負債勘定・資本勘定の諸項目、あるいは現金勘定・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、（当期利益勘定を含む）それら諸々の勘定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、会計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。換言すれば、損益計算書を独立させる構造的必然性が存在しないのである。つまり、損益計算書を独立させる契機は、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。したがって、その論理をつきつめれば、この立場においては、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。

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。

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意味での二面性概念によって自己完結するかぎり、そのすべてを、それぞれひとつの仮説として、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、ここでは、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・(ワルフ理論の)対流関係等も、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、これらの諸二面性概念の妥当性は、現実の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予め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⁹⁾」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¹⁰⁾」、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¹¹⁾」と規定されている。つまり、「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、経済事象が現実に存在していることを示すもの¹²⁾」なのである。具体的に言えば、giving and taking, input and output, transferring out and transferring in (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。

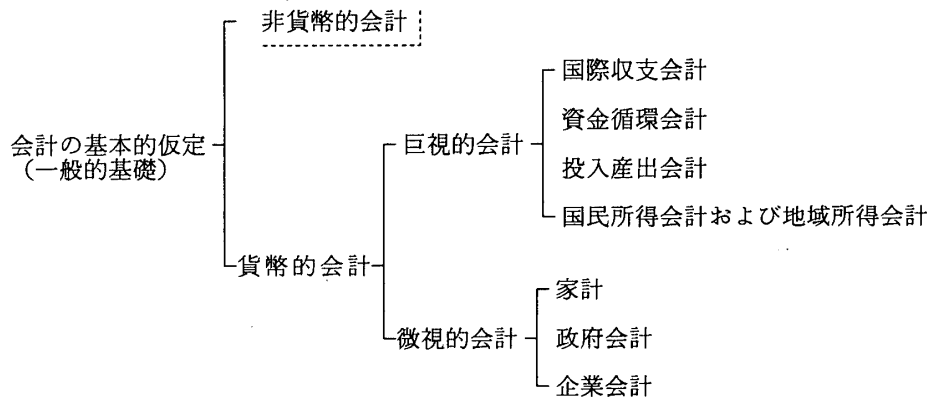
会計システムの要件をこうした二元性に求めるマテシッチの見解の特質は、当面、①その二面性

9), 10), 11), 12), 13), 14), 15) 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, 42ページ。

概念が、取引局面に焦点を当てていること、および②会計の領域が著しく拡大されていること、の2点に纏められる。まず①であるが、その点は、先の二元性に関する定義のなかにも明瞭に顕れているが、ここでは、複式簿記上の複記と、会計上の二元性概念との関係に関する次のような見解を紹介しておこう。¹³⁾

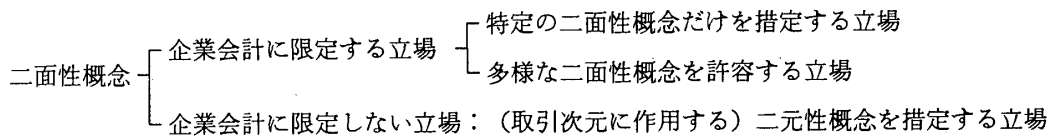
従来、専門外の人たちのあいだには、簿記と会計を混同したり同一視したりすることによって、いろいろな誤解がもたらされてきた。しかし、会計人が、複式で記録することと、当の経済事象の内容を抽象的で数学的な取引理念 (notion of transaction) に分解して把握することとを、はっきり区別しなかったために、それを上回る混乱が生じていることも事実である。経済事象を抽象的な取引理念に分解して把握するということは、本質的には、1つの分類体系のうちで、二重の分類行為が許されるような、＜二次元的＞な特質が存在していることに着目するということである。

次に②であるが、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。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¹⁴⁾なる (企業会計の下位概念については、省略してある)。



このように、企業会計のみならず、巨視的会計を含むきわめて広範な領域が、会計システムとされている。しかし、そのみではなく、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¹⁵⁾」、と述べている。

二面性概念について以上のみっつの立場を纏めれば次のようになる。



このうち、企業会計に限定しない立場は、会計を包括的に理解する上では、きわめて重要な見解である。しかし、企業会計の構造を解明するのに、はたして取引次元を対象にするだけでよいのか、問題がないわけではない。企業会計は、きわめて複雑な様相を呈しているので、企業会計とその他の会計との統合は将来の課題として、本稿は、とりあえず、もっぱら企業会計における二面性概念を論ずることとしたい。したがって、問題は、企業会計に限定する立場に属するふたつの見解であるが、そのいずれが妥当と考えられるべきなのであろうか。その点につき、(Ⅲ) および (Ⅳ) において、基本的等式の形成の在り方という視点から検討することとしたい。

(Ⅲ) 基本的等式の形成の在り方(1)

——計算目的の位置づけ——

上記のふたつの見解、つまり特定の二面性概念だけを許容する見解、および仮説として多様な二面性概念を許容する見解のうち、いずれが妥当なのであろうか。結論的には、筆者は、後者の立場を支持している。したがって、前者の立場の問題点を、ここでは、方法論の視点から検討する。前者の立場については、既述のように、唯一の基本的等式として貸借対照表等式を指定する論者が多いので、ここでも、もっぱら貸借対照表等式を前提にして論ずることとしたい。この見解には、基本的等式形成の在り方につき、計算目的の位置づけおよび等式の構築方法というふたつの根本的な疑問があるが、後者は(Ⅳ)において取り上げるとして、ここでは、前者の問題点を検討する。

まず計算目的の位置づけであるが、この立場によれば、(Ⅱ)で述べたように、会計の経験対象とのかかわりで、まず貸借対照表等式が形成される。次いで社会的要請との絡みで特定の計算目的(例えば損益計算)が指定され、それにそぐう貸借対照表等式の構成要素(損益計算の場合には当期利益勘定)を独立させるのである。例えば山本教授は、貸借対照表等式を唯一の基本的等式として指定されたうえで、現行の資本利益計算を、「期間損益計算を重要な企業会計の目的として認識する社会・経済的な会計コミュニケーションの『場』¹⁶⁾において生成されてきた一つの相対的構造」と説明されている。つまり、期間損益計算が計算目的として社会的に要請された場合、貸借対照表等式における当期利益勘定を独立させて損益計算書とし、その他の勘定を含む貸借対照表に対置させるのである。ここに、貸借対照表と損益計算書とによって遂行される資本利益計算が生成するわけである。したがって、別の「場」において、さらに例えば資金計算が社会的に要請されれば、貸借対照

16), 17) 山本真樹夫著『会計情報の意味と構造』のそれぞれ6および139ページ。

表等式の別の構成要素である現金勘定（の増減）を独立させ、収支計算書を構成すればよい。こうした「場」のもとでは、「貸借対照表、収支計算書および損益計算書の3つが基本財務諸表として作成される¹⁷⁾」ことになるわけである。

このように、こうした立場によれば、まず貸借対照表等式が構築される。その後、具体的な社会経済的会計コミュニケーションの「場」を導入することによって特定の計算目的を措定し、（それを遂行できる）貸借対照表等式の構成要素を独立させることによって、具体的な会計構造が形成されるのである。そこには、第1に、計算目的とは無関係に貸借対照表等式という基本的等式の構築が可能であること、そして第2に、貸借対照表等式は、その構成要素の独立化によって、諸々の計算目的に応えることができる（ひいては、あらゆる社会的要請に貸借対照表等式は応えられる）、ということが予定されていると思われる。しかしながら、そうしたふたつの前提は、ただ隠伏的に仮定されているだけで、けっして論証されているわけではない。したがって、この2点を改めて検討しなければならない。

まず第1の論点であるが、その前提によれば、貸借対照表等式構築の段階では、計算目的に関し、いわば中立的であることになる。つまり、計算目的には関係なく、会計の経験対象がシェーマ化できるということである。とりわけ山本教授の場合、意味論的アプローチを積極的に提唱されている。したがって、会計の経験対象が計算目的には関係なく構成できる、ということになると思われる。

しかし、そのように計算目的につき中立的でありつつ、貸借対照表等式という特定の基本的等式を構築することなど、はたして可能なのであろうか。この貸借対照表等式は、もともと、その左辺は資金あるいは資本の運用形態、そしてその右辺は調達源泉という、具体的な意味内容を含んでいる。つまり、「解釈された体系」である。ここでは、このような解釈された体系において、特定の計算目的を措定することなくひとつの等式を構築することの可能性が問われているのである。

もちろん、計算目的に関して（ということは記号の意味に関して）中立的な体系の形成それ自体を否定しているわけではない。「その要素に意味が割り当てられていない体系¹⁸⁾」も、たしかに存在し得る。こうした体系は、一般にカルキュラスとよばれているが、このカルキュラスの場合には、その形成が、「純粋に構文論的に達成されうるということ、すなわちその体系中のどの表現の意味（意味論的特性）ともかかわりなく達成されるということ¹⁹⁾」に、その特質がある。したがって、このカルキュラスに一定の解釈（記号への意味付与）が与えられることによって、具体的な科学理論が形成されるわけである。その場合、唯一の解釈だけしか存在しない、ということはないので、同一の基礎的カルキュラスに対して複数の解釈が可能である。したがって、同型的（isomorphic）な複数の科学

18), 19), 20) R. S. ラドナー著、塩原勉訳『社会科学の哲学』のそれぞれ24, 24, 36ページ。

理論が生成することになる²⁰⁾。このような場合には、記号関係が純粹に構文論的に規定されたカルキュラスがまず形成されるのであるから、その記号への意味付与つまり解釈という段階は、その後²¹⁾に生じる。この段階において、特定の経験的理論が構築されるわけである。したがって、その解釈の仕方(記号への意味の付与の仕方)の相違によって、同型的ではあるがしかし相異なった経験的理論が構築されることになるわけである。

しかるに、会計構造学説つまり基本的等式の構築に関しては、前述のように、当初より意味が付されている。つまり、もともと「解釈された体系」なのである。このように、当初より意味が入り込むとき、具体的な計算目的を措定することなく基本的等式ひいては会計構造学説を構築することなど、可能なのであろうか。基本的等式は、特定の会計構造の全体を規定するものである。したがって、具体的な計算目的の措定(語用論レベル)、経験対象の独特な構成(意味論レベル)、および勘定間の固有な規約(狭義構文論レベル)を包括したひとつの全体として、存在している。したがって、分析レベルでは、語用論、意味論そして構文論に分割して個別的にそれぞれの特徴が記述されるにしても、それら会計構造の全体を表現する基本的等式には、(意味論レベルにおける)経験対象の論理のみならず、(語用論レベルにおける)計算目的の論理も包含されている。そうであれば、分析的な研究を行なう場合を除き、計算目的の論理が欠如したままで、ひとつの全体としての基本的等式を構築することは、一般的には不可能である。したがって、もしそうした立場をとるといふのであれば、計算目的に対して中立的であるような基本的等式の形成が可能であることを、予め論証しておくことが必要だったのではないだろうか。

次に、その構成要素の独立化により、貸借対照表等式は諸々の計算目的(ひいては、あらゆる社会的要請)に応えられるという第2の論点を検討しよう。(II)において、特定の二面性概念だけを許容するこの立場に関しふたつの特徴を挙げておいたが、それが、ここでの論点に関連している。すなわち、貸借対照表等式の普遍性についての信念ないし確信がそのひとつであるが、ここで問われているのは、そうした信念ないし確信の根拠である。つまり、会計の歴史性という性格を勘案すれば、情報利用者の情報要求および企業の経済活動の内容の歴史的推移に伴って、会計構造が遂行すべき計算目的も、当然に歴史的に変化する。その場合、貸借対照表等式という唯一の基本的等式だけで、そうしたすべての社会的要請に応えられる、という信念ないし確信の論理的根拠は何なのであろうか。その点が何らかの形で明らかにされないかぎり、そうした信念ないし確信は、いわば先験主義(ア・プリオリズム)に類したものであり、ひとつの形而上学的な主張になってしまうのではないだろうか。

そうした信念ないし確信の論理的根拠は提示されていないが、その技術的手段は明らかにされて

21) K. R. ポパー著、大内義一・森博共訳『科学的発見の論理(上)』33~34ページ。

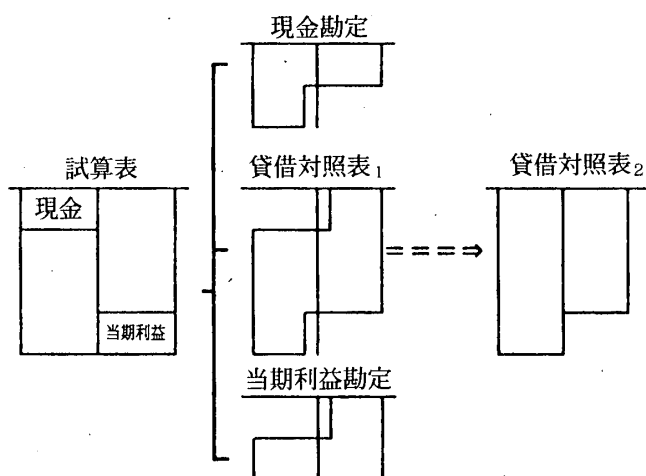
いる。それが、もうひとつの特質として指摘しておいた、貸借対照表等式の構成要素の独立化（構成要素の独立性についての構造的必然性の否定）である。しかしながら、この場合、計算目的を遂行する財務表は、もともと唯一存在する貸借対照表の下位要素を形式的に独立させたものにすぎない。計算目的を遂行する財務表のこうした独立性の欠如のために、会計構造における理論的整合性が欠落する、という根本的欠陥が生じてしまうのである。すなわち、前述のように、現行の会計システムにおいては、損益計算に対する社会的要請によって、貸借対照表等式の一貸方要素である当期利益勘定を独立させ、会計構造は、当期利益勘定つまり損益計算書と（当期利益勘定を除いた）貸借対照表とからなっていると主張される。しかし、貸借対照表等式に基づくこうした貸借対照表と当期利益勘定つまり損益計算書との関係については、安平教授は、貸借対照表等式を「いわゆる静態論の段階にとどまった簿記導入法²²⁾」と規定する立場から、次のように論評されている。²³⁾

（貸借対照表等式の体系では——笠井註）収益・費用勘定が資本勘定の下位勘定・従属勘定とされる結果、損益計算書計算は貸借対照表計算とは同等の立場に立つものとはなっていない。貸借対照表が主計算であり、損益計算書はそれに従属するもの、あるいは貸借対照表の付属明細表的なものとして、その地位を引下げられてしまう。——（中略）——この場合の損益計算書は、貸借対照表計上項目の一つたる資本の増加・減少を明細に示す表として、一つの部分計算たるにすぎないものとみなされることになる。貸借対照表計算が全体計算・主計算であり、損益計算書計算はそれに対する部分計算・従属計算としての地位を与えられているにすぎないのである。

これはきわめて正鵠を射た批判である。当期利益勘定の欠如した貸借対照表は、未完成なものにすぎず、独立した財務表とは言えない。当期利益勘定利益額の振替により、ひとつの財務表として完成するのである。したがって、考察の対象になるべきは、けっして、当期利益勘定と（当期利益勘定の欠如した）貸借対照表とではなく、（当期利益勘定の計上された）貸借対照表だけなのである。

もっとも独立させるのが当期利益勘定だけの場合には、貸借対照表の差額は、数値的には利益額を意味しているので、当期利益勘定と貸借対照表とは、利益額によって結節されているかのような外観を呈する。したがって、上記のような欠陥が、ともすれば隠蔽されがちである。しかし、損益計算のみならず、資金計算に対する社会的要請にも応える体系では、その欠陥が顕在化するので、蛇足ながら、ここに検討しておこう。こうした体系は、当期利益勘定（損益計算書）だけではなく現金勘定をも独立化させることになるので、次のようになる。

22), 23) 安平昭二著『精説簿記原理』のそれぞれ69, 68~69ページ。



すなわち、いわゆる試算表が現金勘定・当期勘定・貸借対照表₁に3分割されているが、問題は、この貸借対照表₁の差額の有意性である。この貸借対照表₁における借方欠如額と貸方欠如額とが差し引かれて、貸借対照表としては、(貸方欠如額が借方欠如額より多い場合)貸方欠如額というただひとつの数値になる。これを示したのが貸借対照表₂である。この貸借対照表₂における差額は、数値的には現金勘定額と当期利益勘定額との差額であるが、会計的にみて、有意に解釈できるのであろうか。筆者には、不可能と思われる。したがって、例えば当期利益勘定を貸借対照表₁にまず収容して、(当期利益勘定を含む)貸借対照表と現金勘定とを対比せざるを得ない。しかし、その論理をもってすれば、さらに現金勘定をも収容することによって、貸借対照表が完結する、と考えざるを得ないことになる。すなわち、貸借対照表等式に基づくアウトプットは貸借対照表だけであり、そこでは、運用形態と調達源泉という二面から、資金総額の在高計算が行われているのである。貸借対照表等式自体、けっして計算目的とは無関係ではなく、(二面的に遂行される)在高計算という固有の計算目的をもっているのである。

以上のように考えれば、貸借対照表等式の構成要素の独立化により社会的要請に応える、という見方の成立は困難である。この点からも、貸借対照表等式を公準あるいはそれに類した概念とする立場の妥当性には、問題なしとしない。計算目的の論理、計算対象の論理を踏まえた多様な二面性概念およびそれに基づく基本的等式が認められるべきである。

(次号に続く)