慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	二面性概念を巡って(II)
Sub Title	The Duality Concept of Accounting Structure (II)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.36, No.3 (1993. 8) ,p.25- 38
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,経済活動の描写過程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こ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=AN00234698-19930825-04083956

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.

三田商学研究
第36巻第3号
1993年 8 月

1993年5月13日掲載承認

二面性概念を巡って（Ⅱ）

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，経済活動の描写過程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こ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。

<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，ワルプ理論，貸借対照表等式，企業資本等式

（Ⅳ）　基本的等式の形成の在り方(2)
——等式の構築方法——

次に等式の構築方法について検討しよう。理論の構築方法と言えば，一般に帰納法と仮説演繹法とが挙げられるが，貸借対照表等式は，一体どのような方法に基づいて構築されたのであろうか。まず，帰納法によって構築されることの可能性を探ってみよう。貸借対照表等式が妥当な唯一の基本的等式として措定されているという点に関しては，帰納法に基づく理論に類似している。なぜなら，帰納法は，もっぱら経験的事実を観察することによってひとつの理論が形成されると主張する

のであるから，少なくともその理論の主張者にとって，経験的世界は，その理論によって描かれる存在以外の存在ではあり得ないからである。

しかし，この帰納法には，科学哲学上多くの疑問が提起されている。純粋論理学的にも経験的にも，帰納法は正当化され得ないと思われる。まず純粋論理学的には，観察された個々の経験事象にかかわる単称言明をいくら列挙しても，普遍言明（つまり理論）を導出することはついに不可能であることが指摘されている。そこには常に論理的な飛躍が存在しており，枚挙された単称言明によって普遍言明が定立されたとしても，その次の観察によってそれが反証されることの可能性は，論理的に排除できないのである。こうした批判として常に引合いにだされるのは，かの黒いカラスの例である。すなわち，過去の観察によって，「ある日ある所で見たカラスは黒い」という単称言明がいかに集まっても，それから，「すべてのカラスは黒い」という普遍言明は導出できない。なぜなら，何時かどこかで黒くないカラスが観察されるかもしれないからである。

他方，仮に過去において帰納法がうまく適用された事例がいくらあったとしても，そうした過去の経験に基づき，帰納法を正当化することはできない。そうした事例をいかに枚挙したとしても，そのことから，帰納法の一般的妥当性は導出できない。なぜなら，一般的妥当性を結論するその飛躍が，その妥当性を立証しようとしている帰納法によって導かれているからである。つまり循環論になっているのである。

帰納法に対するこのような批判は，ポパーによって徹底的になされたばかりか，[24] 既に18世紀中葉に，ヒュームによっても，経験的事実に基づいて帰納された理論に対する信頼性は，観察の繰返しの結果による心理的習慣にすぎないとみなされている。[25]

このようないわば古典的な帰納法批判だけではなく，今日では，さらに，経験事象は観察だけでは知覚され得ない，という批判も提起されている。いわゆる観察ないし観察言明の理論依存性の問題である。[26] そうした批判は，言うまでもなく，初期のラッセルが主張したようなセンス・データ文あるいはカルナップのいうプロトコル文が本当に形成可能なのかという点にかかわっている。すなわち，帰納法の立場には，偏見を捨てて虚心に経験事象を観察すれば，あるがままの経験事象を把握することができる，つまり記述することができる，という前提があると思われる。しかし，F．ベーコンのいうイドラをすべて排し去ったとしても，あるがままの経験事象を記述するセンス・データ文あるいはプロトコル文が形成できるのか，というのが今日の科学哲学による問題提起なの

24) Popper K. R. "The Logic of Scientific Discovery" 1959, p. 27～30（大内義一・森博共訳『科学的発見の論理（上）』1976，30～34ページ）。Popper K. R. "Objective Knowledge : An Evolutionary Approach" 1972, p. 30～34（森博訳『客観的知識－進化論的アプローチ－』1980，10～13ページ）。

25) ヒューム著，大槻春彦訳『人生論』第1篇第3部「絶対的知識と蓋然的知識」。

26) Popper K. R. "The Logic of Scientific Discovery" 1959, Chap. 5（大内義一・森博共訳『科学的発見の論理（上）』1976，第5章）。Kuhn, T. S. "The Structure of Scientific Revolution" 1962, Chap. 10（中山茂訳『科学革命の構造』1975，第10章）。

である。

そこでは，ある独立の経験事象の存在を先行概念として，その正確な記述ひいては知覚が可能であるという見方そのものに対して，疑問が投企されているわけである。こうした立場によれば，経験事象は，ある「理論」あるいはある「ものの見方」を前提にして，知覚され得るのである。すなわち，特定の「理論」ないし「ものの見方」が先行概念であり，それにより，経験事象が知覚されることになる。逆に言えば，そうした特定の「理論」ないし「ものの見方」が存在しないかぎり，経験事象の知覚・記述は，不可能なわけである。

会計の領域において，帰納法と密接に関連していると思われる会計構造学説は，井尻教授の因果的複式簿記論であろう。そこでは，因果関係の認められる2財の交換ということが基礎概念のひとつとして措定されているが，この交換概念は，帰納的に形成されたと考えられるのである。[27] しかし，この因果的複式簿記論には多くの問題点が指摘できるが，その一因は，特殊性の一般化という帰納法につきまとう欠陥に求められる。それはともかく，このように，その構築方法が帰納法であると判断できる会計構造学説は，きわめて例外的と言ってよいであろう。

以上のように，現実的にも，貸借対照表等式ひいては基本的等式が帰納法によって構築されたと明確に主張されることはほとんどないし，また帰納法自体に上記のような原理的欠陥があるいじょう，帰納法に基づく構築は，方法論的に否定されなければならない。

それでは，基本的等式は，仮説演繹法によって構築されたのであろうか。しかし，会計学も経験科学であるからには，基本的等式が仮説であるとしたら，理論構築の後に，何らかの形でテストのプロセスが不可欠なはずである。しかるに，これまでの会計構造論においては，明示的にはそうした作業はなされていない，と言っても過言ではないであろう。そのかぎりにおいて，理論構築レヴェルにおいて，基本的等式として表現されるような経験対象が本質的に存在している，と考えられているのではないだろうか。つまり，経験対象は，基本的等式で表現されるような存在以外には考えられない，ということになろう。そうであれば，基本的等式は，経験対象に対する「本質」を意味している。こうした見方が正しいとすれば，基本的等式は，方法論的本質主義（essentialism）に準拠していることになる。[28] その場合には，基本的等式の妥当性は，非生産的な形而上学的な論議になってしまい，会計学の性格に悖ることになろう。

会計学を経験科学とみるいじょう，基本的等式はひとつの仮説とみなされなければならない。貸借対照表等式も資本等式もそしてその他の基本的等式も，すべてひとつの仮説にすぎず，それらの基本的等式の妥当性は，現行複式簿記実践を適切に説明できるかどうかに関するテストによっての

27） 井尻雄二著『会計測定の基礎』(1968)，57～63ページ，『会計測定の理論』(1976)，94ページ。

28） Popper K. R. "The Poverty of Historicism" 1957. Chap. 1. 10（久野収・市井三郎訳『歴史主義の貧困』1978，第1.10章)。

み決定される。したがって，理論構築レヴェルにおいては，すべての基本的等式は，それらが完結した二面的構造をもつかぎり，仮説として同格なわけである。以上のように考えれば，等式の構築方法の点からも，貸借対照表等式だけが，いわばアプリオリに妥当とされる根拠はない。基本的等式つまり二面性概念の多様性が認められるべきなのである。

かくして，筆者は，計算目的の位置づけの点(Ⅲ)からも，等式の構築方法の点(Ⅳ)からも，特定の二面性概念だけが許容されるべきではなく，多様な二面性概念が仮説として認められるべきであると考えている。

(Ⅴ) 基本的等式の妥当性の検討

以上のように，筆者は，計算目的の位置づけの点からも，等式の構築方法の点からも，特定の二面性概念だけが許容されるべきではなく，多様な基本的等式の存在が認められるべきであると考えている。しかし，その段階では，もちろん，それらは，いずれも仮説にしかすぎない。その妥当性を決定するのは，言うまでもなく，それら諸二面性概念の，現行複式簿記実践に関する説明能力である。このように，多様な二面性概念に従って多様な会計構造学説を仮説として認める立場に立てば，必然的に，その説明能力に関するテストの問題が俎上に載らざるを得ないのである。

今日のところ，一般的には，諸会計構造学説の，説明理論としての妥当性に関するテストという作業は，試みられていないと言ってよいであろう。それには種々の原因が考えられるであろう。さしずめ数式的展開による諸基本的等式の同一視ないし混同視などが，指摘できるであろう。つまり，すべての諸基本的等式（ひいてはすべての会計構造学説）が同一の等式あるいは同一の素性に帰してしまうという前提に立てば，それらの等式間（ひいては学説間）の妥当性ということなど問題になり得ないのも，論理的に当然のことと言えよう。さらには，(Ⅱ)で述べた二面性についての第1の立場，すなわち貸借対照表等式を公準ないしそれに類したものとして措定する考え方にも，ひとつの原因が帰せられよう。もっとも，その場合にも，テストそのものは必要のはずである。すなわち，純理論的には，公準それ自体については反証のテストを行なうことは不可能であるしまた不必要でもあるが，その公準から演繹された命題のテストを通して，公準の妥当性が間接的に立証されなければならないからである。したがって，いずれにせよ，会計学が経験科学であるいじょう，経験とのかかわりによる妥当性のテストは不可欠なのであるが，貸借対照表等式を公準あるいはそれに類した概念とみる立場の場合には，そうした経験によるテストということが，とかく意識に上り難いことも否めないであろう。

しかし，二面性概念として自己完結しているかぎり，すべての会計構造学説が仮説として認めら

れるということであれば，テストというプロセスが，いわば必然的に視野に入ってくるのである。

このように，多様な会計構造学説が仮説として認められるべきであり，そしてそれとの関連でそれらの妥当性に関するテストの問題が必然的に俎上に載るということであれば，仮説としての諸会計構造学説の内容を正しく理解するためにも，またテストを具体的に行なうための比較のメルクマールを明らかにするためにも，諸基本的等式つまり諸会計構造学説を整理・類別することが必要になる。ここに，諸会計構造学説を分類するための枠組が必要になるわけである。かくして，諸会計構造学説の分類枠組の構築ということもまた，会計構造論の大きなテーマになるのである。このような作業によって初めて，仮説としての諸会計構造学説の，現行複式簿記実践に対する説明能力を問う基盤が形成されるのである。

こうした視点から，筆者は，インプット理論・過程理論・アウトプット理論（構文論レヴェル），均衡思考体系・非均衡思考体系（意味論レヴェル），そして財産計算体系・在高計算体系・損益計算体系・資本計算体系（語用論レヴェル）という分類枠組を提唱したのである。[29]

こうした枠組により仮説としての諸基本的等式の特質を明らかにしたうえで，テストというプロセスに進まなければならないが，具体的には，原価配分原則・振替関係の成立可能性（構文論レヴェル），損益計算の可能性（語用論レヴェル）等の論点が指摘できる。しかし，これらについての検討は，既に行なっているので，[30] ここでは，意味論レヴェルにおける計算対象の構成の問題を取り上げることにする。

会計は企業の経済活動を描写するものであるが，それをどのように構成するかは，言うまでもなく基本的等式によって異なっている。しかし，一般的には，[G − W……W' − G'] あるいは [G − W − G'] というシェーマが利用されている。このシェーマは，資本主義経済における総資本の運動を把握したものである。すなわち，資本としての貨幣（G）が生産手段・労働力（W）の購入に充てられ，生産過程を経て生産された製品（W'）が販売により貨幣（G）に転態する，という国民経済における資本循環運動を総括したものである。企業も，そうした国民経済における一構成要素であるから，このシェーマに基づくことは，ある意味で当然のことと言ってよい。しかし，もちろん，そのままでは，企業における個別資本の運動を表現するものとしての会計に適用できない。そこで，このシェーマにも，何らかの会計的変容が加えられなければならないが，その変容の仕方の相違が，基本的等式の相違となって現われるのである。かくして，諸基本的等式の現行複式簿記実践に対する説明力も，異なってくるのである。

---

29) この点については，拙著『会計的統合の系譜』1989，第2章・第3章を参照されたい。
30) この点については，拙稿「会計構造論の基本問題—説明理論としての側面—」(『立教経済学研究』(茂木虎雄教授記念号)，1992年10月号）を参照されたい。

そこで，[G − W……W' − G'] ないし [G − W − G'] というシェーマの，会計的変容過程を明らかにしなければならないが，会計の特質が何らかの二面的把握にあるという筆者の見地からすれば，ふたつの立場に大別できる。すなわち，第1の立場は，[G − W……W' − G'] を資金ないし資本の行使形態という一面と規定した上で，調達形態という資金ないし資本のもうひとつの面を導入し，行使形態と調達形態というふたつの属性の統合をもって，会計の二面性と理解するのである。それに対して，第2の立場は，あくまで [G − W……W' − G'] という側面だけを会計の経験対象として措定し，そのシェーマの変形により，何らかの二面性を構成するのである。この第2の立場としては資本等式およびワルプ理論が，そして第1の立場としては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）が挙げられる。以下において，これらよっつの基本的等式の会計的な変容過程を分析し，その視点から計算対象の説明力を検討することとしたい。

(1) 資本等式

[G − W……W' − G']（ないし [G − W − G']）という側面だけで二面性概念をする第2の立場も，そのシェーマの利用の仕方によりふたつに分岐する。ひとつは，[G − W……W' − G'] を [G − W] と [W − G'] というふたつの流れに分割することによって，GとWとの対流関係という二面性を導く見解であり，(2)において取り上げるワルプ理論がこれに該当する。もうひとつの立場は，あくまで，[G − W − G'] を一連の運動として理解し（会計的に言えば，借方側の概念と理解し），それに対して，（貸方側の概念として）それらを統括する純財産勘定を対置させることによって，会計の二面性概念を構成する立場である。この立場が，ここで取り上げる資本等式に他ならない。

現実の企業においては，無数の [G − W − G'] という資本運動が並行しているわけであるが，資本等式は，1時点においてそれらの資本運動を切断したとき，資本がさまざまな財産要素から構成されていることに着目するのである。その場合，財産は，Gの種々の形態とWの種々の形態とから構成されることになるわけであるから，個別的にみた財産総額は，[ΣG＋ΣW] となる。その総額をいまRVで表記すれば，[ΣG＋ΣW＝RV] という式が得られる。しかし，[G − W − G'] という定式化は，既述のように，マクロ経済における資本循環過程の総括であるから，個別企業の資本運動を対象とする会計には，そのままでは妥当しない。つまり，資本調達市場における貸付金と借入金，および信用経済の発展に伴う財の売買市場における売掛金と買掛金（以下では，この両者を含めて資本市場という用語を用いることにする）は，マクロ経済の場では相殺されてしまい，[G − W − G'] という資本循環シェーマには，その姿を表わさない。つまり，それらは，マクロ経済の場では，単にGの所在場所の移動を意味するにすぎないのである。

それに対して，個々の企業におけるそれらの資本運動の意味は，根本的に異なっている。言うま

でもなく，企業にとり不可欠な資本運動の一環であり，その会計的な把握なくしては，企業会計は不完全なものになってしまうのである。

そこで，そうした資本市場にかかわる資本運動を，［ΣG＋ΣW＝RV］という定式化に組み込まなくてはならない。結論的には，それは，収支概念の拡大というテクニックにより遂行されている。つまり，それらの資本運動は，将来の現金の入（貸付金・売掛金）および将来の現金の出（借入金・買掛金）であるから，現在の現金の出入りだけではなく，将来の現金の出入りをも含むように，収支概念を拡大してやればよい。そこで，将来の現金の入をGに含ましめ，将来の現金の出をLで表記すれば，上式は，［(ΣG＋ΣW）－ΣL＝RV］となる。GとWとを資産概念（A）で包括すれば，結局，［A － L ＝ RV］が得られる。これが，いわゆる資本等式に他ならない。

資本等式の成り立ちを以上のように考えるなら，その本質は，企業が一定の経済活動を遂行した後に，その経済活動の結果として企業に存在する純財産額を，個別額の和（A・L）および一括額（RV）という二面から算出し対比させることにある，と言ってよいであろう。したがって，資本等式は，本来，外部市場との関係を視野に収めつつ企業の経済活動のプロセスそのものを表現し得るようなシェーマではない。まず第1に財市場との関連であるが，［G － W － G'］という資本循環シェーマは，企業という個別資本の立場からすれば，企業と財の購入市場との関係［G － W］，および企業と財の販売市場との関係［W － G'］を統一的に表現したものと理解できよう。しかし，資本等式にあっては，G (G') とWとは，企業の経済活動プロセスにおけるそうした意義を担うものではなく，単に純財産額を構成する財産の種類にしかすぎない。資本等式の計算目的が経済活動の生起後の純財産額を算出することにあるいじょう，G (G') とWとは，純財産額を構成する一要素たり得るというところにしかその意義が認められていないのである。第2に資本市場との関係であるが，貸付金・借入金にしても売掛金・買掛金にしても，G・Wと同様に，単なる純財産額の構成要素としての意義しかない。けっして資本市場における資本調達あるいは信用授受にかかわる企業固有の経済活動の表現として位置づけられているわけではない。一定の経済活動の結果としての純財産額に影響を及ぼし得る要素として構成されているにすぎないのである。そして第3に，資本等式は，企業内部における生産過程それ自体を描写することも，まったく不可能である。それは，資本等式の計算目的が事後的な純財産額の算出にあることからの必然的な結果であろう。

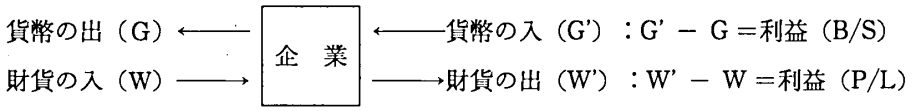
以上のように考えるならば，資本等式には，財市場との関係，資本市場との関係，および内部的な生産関係の描写という視点は，まったく取り込まれていない。したがって，資本等式をもってしては，企業の経済活動は適切に把握され得ない。というより，企業の経済活動プロセスを描写するという視点がそもそも欠落している，と言うべきなのかもしれない。資本等式の本質は，1時点における個別額の和と一括額との二面的把握によって，純財産額の保全・管理をはかることにあるのであるから。

こうした資本等式をもってしては，今日の企業の経済活動を適切に説明できないことは，明らかであろう。

(2)　ワルプ理論

次に，[G － W － G'] を [G － W] と [W － G'] というふたつの局面に分解することによって，GとWという二面性概念を構成するワルプ理論につき検討しよう。ただし，[G － W － G'] において，G'との関係におけるWは，共同経済（財の販売市場）によりG'の価値を認められたのであるから，それに対応して，W'の価値をもっていると思われる。したがって，[W － G'] は，[W' － G'] ということになる。

ワルプの構想は，企業会計的にみれば，次のように図示できる。



シュマーレンバッハ理論においては，周知のように，貸借対照表は，未解決項目表と理解されている。しかし，そうした貸借対照表の構成については，①現金項目と費用性資産との異質性（現金の未解決項目性の問題），および②貸借対照表の積極的機能の不明性という2点につき問題がある。ワルプは，企業の経済生活をGとWとの対流関係と規定することにより，その解決を図ろうとした。すなわち，そのように規定すれば，上図のように，W'・Wは損益計算書を，G'・Gは貸借対照表を構成することになる。したがって，この貸借対照表はG'・Gだけを収容しているのであるから，①の問題は消失するし，さらに，W'・Wとの対応関係を通してG'とGとによる損益計算機能を遂行することになり，②の批判にも応えているわけである。そのかぎりでは，シュマーレンバッハ理論における貸借対照表の欠陥を克服したことになる。一般に，その点にワルプ理論の意義が認められているようである。しかし，後にふれるように，ワルプ理論の欠陥ないし限界が，皮肉にも正にその点から生じていることにも留意すべきであろう。

こうしたワルプ理論が，[G － W － G'] というシェーマを2分割した [G － W] と [W' － G'] とに関連づけられることは，明らかであろう。上図では，企業を中心に，G・Wの出入りが描かれているが，明らかに，企業の左方のG・Wは財の購入市場と，企業の右方のG'・W'は財の販売市場と結び付いている。つまり，ワルプ理論においては，共同経済における企業と財の市場との関係という視点が明確に導入されているのである。そのことは，ドイツの経営経済学の伝統と無関係ではない。すなわち，ドイツでは，一般に，個別企業は，ひとつの有機体としての共同経済における一器官とみなされており，したがって，会計にしても，市場経済との有機的関係のもとに構想される傾向にある。

このように，財市場との関係が会計の枠組に導入されたという点で，ワルプ理論は，計算対象の構成の点で，ひとつの進歩を示している。しかし，問題点も少なくない。まず第1は，資本市場とのかかわりで生ずる資本運動が，その本来もつ経済的機能に従って位置づけられていない，という点である。まず貸付・借入という資本運動についてみると，これは，Wとは無関係に現金の現在の出入りだけにかかわる運動である。したがって，G（収支）が現在の現金の出入りしか含まないかぎり，そのままでは，貸借対照表の貸借差額に影響を及ぼし，損益計算書の貸借差額（利益額）から乖離してしまう。そこで，貸借対照表に，損益計算書との対応関係にあるという意味での損益計算を遂行させようとすれば，Gの現在の出入りの，損益計算へのそうした影響を断ち切らなければならない。そのために，将来のGの出入りをも含めるように収支概念を拡大することによって，貸付金勘定・借入金勘定を，Gの一要素として導入するのである。ワルプ理論における貸付金勘定・借入金勘定は，このように，中性的収支の損益作用性を排除するいわゆる中和化という発想のもとに生成したのであり，けっして，貸付・借入にかかわる資本市場との関係に基づいて導入された概念ではないのである。また，売掛金勘定・買掛金勘定にしても，その方向こそ逆ではあるが，まったく同様である。つまり，掛売・掛買の場合，Wの出入りはあるが，当面，Gの出入りはない。したがって，そのままでは，貸借対照表の貸借差額は，やはり損益計算書のそれと乖離してしまう。そこで，貸借対照表の損益計算機能を確保しようとすれば，収支概念の拡大によって，売掛金勘定・買掛金勘定をGの一要素として設定せざるを得ない。ワルプ理論においては，売掛金勘定・買掛金勘定は，このように，もっぱら貸借対照表の損益計算機能とのかねあいで生成したのであり，企業における信用授受の経済的機能に即して認識されたのではない。

以上のように考えるならば，ワルプ理論においては，計算対象の構成につき，資本市場の存在は予定されていないということになる。すなわち，貸付金勘定・借入金勘定，および売掛金勘定・買掛金勘定は，貸借対照表の損益計算からの排除と貸借対照表の損益計算への参画という相違はあるにしても，共に，貸借対照表の損益計算機能を確保することのために，収支概念の拡大というテクニックにより導入された，という点では共通しているのである。逆言すれば，資本市場におけるそれらの資本運動の経済的機能に即して位置づけられていない，ということである。極言すれば，ワルプ理論においては，貸借対照表の損益計算機能への配慮がなければ，これらの勘定は導入される必要がなかった，とも言えるのである。その意味において，ワルプ理論は，語用論的アプローチに基づいて形成された理論であり，そのために，計算対象の妥当な構成が犠牲にされてしまったのである。

そして第2の問題は，企業内における生産過程の資本運動の描写が不可能な点である。つまり，ワルプ理論においては，外部の財市場と企業とにおけるGとWとの対流関係が基礎に据えられている。したがって，その問題意識からすれば，Gの出との関係で把握されたWの入については，その

出（W'）に対してGの入が存在するということこそが関心事なのである。したがって，WからW'に至るプロセスは，当然のことながら，視野に入ってこない。ワルプの問題設定からすれば，生産過程は，材料の売却と仕掛品の購入，仕掛品の販売と製品の購入との関係とでも理解しなければならないであろう。そのことは，貸借対照表の損益計算機能を確保するために，外部の財市場と企業との関係だけを基礎にして計算対象を構成した，ということからの論理必然的な帰結なのである。

かくして，ワルプ理論によっても，企業の資本運動を適切に説明できない。

(3) 貸借対照表等式

ワルプ理論につき指摘した第1の欠陥は，［G － W － G'］というマクロ経済におけるシェーマをそのまま会計に導入するかぎり，避け難い。なぜなら，資本市場にかかわる資本運動は，マクロ経済においては相殺され，そのシェーマに載ってこないからである。例えばある企業における借入金・買掛金等の発生は，他の企業における貸付金・売掛金の発生と相殺され，マクロ経済における資本運動Gには，なんの影響も与えない。つまり，それらは，マクロ経済的には，Gの所在場所の移動にすぎないのである。その点，資本金・借入金・買掛金等の資本調達ということが固有の意義を帯びるのは，言うまでもなく，個別企業においてなのである。個別企業においては，こうした資本調達なくして，そもそも組織体としての成立にしても，その後の存立にしても，不可能である。したがって，この資本運動を体系的に導入することなしに，会計における計算対象を適切に説明することは，本来，不可能である。

このように考えれば，資本等式およびワルプ理論の欠陥は，そうした個別企業における資本運動の特殊性を考慮することなく，［G － W － G'］というマクロ経済におけるシェーマをそのまま導入したことに求められる。そうであれば，資本市場とのかかわりにおいて資本調達という概念を体系的に導入しなければならないはずである。資金ないし資本の行使形態と調達形態との統合をもって会計の二面性を構成する第1の立場は，基本的には，そのように理解されなければならないであろう。しかし，この立場にも，貸借対照表をベースにするか，いわゆる試算表をベースにするかによって，ふたつに分岐する。貸借対照表等式は，言うまでもなく，前者に属している。

貸借対照表等式の構成自体は，きわめて簡明である。すなわち，［G － W － G'］を資金ないし資本の運用形態としてそのまま貸借対照表の借方側に取り込み，その調達源泉を貸借対照表の貸方概念として対置させるのである。この体系では，収益勘定および費用勘定は，この貸方側の調達源泉の増加および減少として位置づけられることになる。

もちろん，この貸借対照表等式にも種々のヴァリエーションがある。しかし，基本的には，貸借対照表借方側（運用形態）と貸方側（調達源泉）とが二面性を構成しているのであるから，そこでは，財市場と資本市場との密接な関連が，理論の枠組として前提されていると言ってよいであろう。

しかしながら，この等式によっても，今日の計算対象の論理を適切に説明できない。すなわち，貸借対照表等式では，たしかに，その借方側に，［G － W － G'］というシェーマが資金の運用形態として取り込まれている。しかし，その場合，本質的な意味で導入されたのは，単に，GとWという資産区分の存在にすぎず，［G － W － G'］に本来含意されている資本循環という発想は受け継がれてはいない。そのことは，貸借対照表等式が，1時点のストック計算の定式化にすぎない，ということの当然の帰結とも言えよう。それはともかく，貸借対照表等式には，個別企業の視点にたって計算対象を整序する，という発想の芽があった。そのゆえにこそ，調達源泉という概念の導入が可能になったのである。しかるに，上記のように資本循環運動の把握という視点が欠落していたために，次のように，そうした個別企業の視点に立った計算対象の構成がきわめて不完全に終っているのである。

まず第1は，この等式では，生産過程の描写が不可能な点である。すなわち，貸方側の調達源泉の概念として規定されるこの等式の費用勘定は，いかなる意味においても，借方側のWと関連する概念ではあり得ない。つまり，資産と費用とは，異質の概念なのである。したがって，設備資産・原材料等の費消が製品に価値移転するという現象の説明は，とうてい不可能であろう。かくして，資産と費用とを異なった属性とみなす貸借対照表等式では，生産過程の資本運動を説明できなくなってしまうのである。この点を，シェーマに即して具体的にみてみよう。［G － W － G'］というシェーマは，生産過程をも含む場合には，［G － W……W' － G'］となるが，そこでは，Wの後に現れるのは，シェーマ上はW'である。しかし，これを企業に適用した場合，個別資本の運動過程の描写にかかわる企業会計においては，Wの後に継起するのは，まずWの費消なのである。Wが費用性資産と言われるのは，正にその理由による。次いで，その費消されたWの価値が，W'に移転するのである。もちろん，Wの費消とその価値のW'への移転とは，現実の生産過程では同時的に生ずるが，理論的にその過程を定式化するという視点からは，峻別されなければならない。したがって，これをシェーマに組み込まなければならない。そこで，Wの費消をEで表わせば，マクロ経済における［W……W'］という生産過程の局面は，企業会計に変換すれば［W － E － W'］となる。したがって，費用（E）が，費用性資産（W）と同質の概念つまり借方概念でなくては，生産過程の表現は不可能なのである。

第2に，計算対象の整序にさいし個別企業の視点に立つかぎり，貸付金勘定・売掛金勘定等の位置づけにも問題なしとしない。これらの勘定は，Gの流出によって生ずるのであるが，けっして，費消（E）に行き着くものではなく，G'として還流することが予定されているのである。したがって，貸付金勘定をDと表記すれば，［G － D － G'］と表現できるのである。このDは，マクロ経済的には，他の企業における借入金等と相殺されてしまうので，その資本循環シェーマには姿を現わさないが，個別企業にとっては，ひとつの不可欠の資本運動を意味している。しかも，［G － W －

E − W' − G'] という生産過程の資本運動とは，根本的にその性格が異なっている。すなわち，すべての資本運動は，それ自体としては，もちろん時間の流れのなかで生じるのであるが，生産における価値増殖そのものは，無時間的に形成されると仮定することができるのに対して，[G − D − G'] におけるGからG'への増減額は，時間の経過に原因して生じたと考えられるのである。[31]

ワルプ理論に対する批判として，貸付金勘定・借入金勘定等および売掛金勘定・買掛金勘定等が，その経済的機能に即して位置づけられていない，という点を指摘しておいた。貸借対照表等式は，このうち借入金勘定・買掛金勘定等については，調達源泉として妥当な解決を見出した。しかし，貸付金勘定・売掛金勘定等（D）については，貸借対照表等式の静的な性格のために，費用性資産（W）と分別できる論理を具えていないのである。

貸借対照表等式は，在高計算を計算目的とする点で語用論レヴェルでも，また原価配分原則の適用が不可能な点で構文論レヴェルでも，問題なしとしないが，当面の課題である意味論レヴェルにおいても，以上のように，今日の計算対象の論理を十分に説明しているとは，言い難いのである。

(4) 企業資本等式（いわゆる試算表等式）

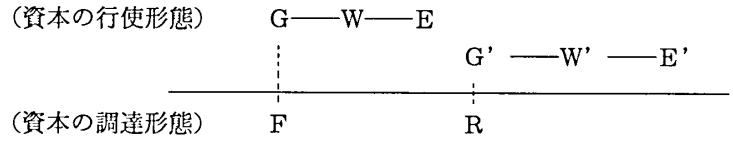
最後に，いわゆる試算表をベースにした企業資本等式における計算対象の構成をみておこう。この等式も，[G − W − G'] というシェーマを会計的に変容することによって形成されるが，そのプロセスは，次のよっつの段階によって説明される。

まず第1段階であるが，企業資本等式においても，貸借対照表等式と同じく [G − W − G' − W'……] という資本運動が借方側の概念として導入されるのであるが，そのさい，[G − W]，[G' − W'] ……は，それぞれ異なった資本循環系列と考えるのである。これも，この等式のひとつの特有な見方であり，したがって，会計的変容の第1段階を形成する。次に第2段階であるが，以上の各資本循環系列を，個別企業における資本運動の描写という視点からみるならば，[G − W] の後に継起するのは，前述のように，実はWの費消である。そして，これが新たな資産Wに化体される。このような過程を幾度か繰返して完成品に至り，通常は，販売により，企業から流出する。これが，最終的に，企業の期間費用になる。ここでは，これをEで表わせば，[G − W − E] という資本運動が形成されることになる。これが，資本の費消過程を表現しているのである。もちろん，G'についても同様であり，[G' − W' − E'] という資本運動が，[G − W − E] に引き続いて生ずる。つまり，この段階では，資本の運用形態としては，G, W，そしてEが識別できるが，この三者は，言うまでもなく，それぞれ，貨幣，費用性資産，そして費用に相当する。

第3段階では，一度貸方側に目を転じると，上記のGにしてもG'にしても，それらが企業に流入

31) Edwards E. O. & Bell P. W. "The Theory and Measurement of Business Income" 1973, p.73（伏見多美雄・藤森三男共訳『意思決定と利潤計算』1964，59ページ）。

したからには，何らかの調達活動が存在したはずである。しかし，GとG'との調達活動は，企業の立場からすれば明らかに異なっている。すなわち，Gの場合には，借入・元入により企業外部から調達されたものであり，それを原資として営業活動が可能になる。それに対して，G'の場合には，企業の営業活動により獲得されたのである。そこで，その調達活動を区別し，前者の調達活動をF，後者のそれをRと表記すれば，Fはいわゆる資本金・借入金等に，Rはいわゆる収益に相当する。このように，この立場においては，借入金・資本金等（F）と収益（R）とは，その内容に相違はあるものの，資本の調達活動という共通の性格をもっているのである。以上の会計的変容を一表化すれば，次のようになる。



以上のように，資本の行使活動には，G（貨幣性資産）・W（費用性資産）・E（費用）という基本的カテゴリーが識別できる。他方，資本の調達活動は，上記では，FとRとが指摘されたが，さらに，収益と費用との差額たるいわゆる利益が流出することなく，企業に滞留している部分がある。いわゆる留保利益であるが，これをREと表記すれば，資本の調達形態としては，F（借入金・資本金等）・R（収益）・RE（留保利益）という3種の基本的カテゴリーが識別されることになる。そして，常に調達した資本（F ＋ RE ＋ R）の額の範囲で資本の運用も可能なのであるから，［G ＋ W ＋ E ＝ F ＋ RE ＋ R］という等式が形成される。

最後に第4段階であるが，ここで，再び借方側に戻らなければならない。第2段階で［G － W － E］という資本運動を析出したが，計算対象の整序にさいし企業の視点に立つかぎり，もうひとつ別種の資本運動が認識されなければならない。例えば貸付金勘定である。これは，前述のように，Gの流出によって生ずるのであるが，けっして，費消（E）に行き着くものではなく，G'として還流することが予定されているのである。したがって［G － W － E］という資本運動とは，基本的に性格を異にしている。そこで，貸付金勘定をDと表記すれば，［G － D － G'］と表現できる。これは，国民経済的には，他の企業における借入金等と相殺されてしまうのでその資本循環シェーマには姿を現わさないが，企業にとっては，ひとつの不可欠の資本運動である。かくして［G － D － G'］という資本運動（におけるD）を導入すれば，最終的に，次のような基本的等式が成立する。

$$G + D + W + E = F + RE + R$$

これが，企業資本等式に他ならない。これは，形式的には，いわゆる試算表等式と同じであるが，しかし，企業の経済活動を総括的に表現しているという点で，いわゆる試算表等式とは根本的に異なっているのである。

この企業資本等式には，貸借対照表等式においては懸案となっていた生産過程の資本運動が包含されているし，貸付金勘定・売掛金勘定等も，その経済的機能に即して派遣分として妥当に認識されている。したがって，計算対象の構成というレヴェルにおける，現行複式簿記実践に対する説明能力は，企業資本等式がもっとも優れていると言ってよいであろう。

結　　語

企業の経済活動の会計的把握を規定している二面性概念にこそ，会計の特質が認められるのであるが(Ⅰ)，その二面性を具体的に表現したものとしての基本的等式については，大別してふたつの考え方がある(Ⅱ)。ひとつは，唯一の基本的等式を絶対視する立場であるが，まず，この立場を批判的に検討し，理論的に成立し得ないことを明らかにした(Ⅲ・Ⅳ)。したがって，複数の基本的等式の存在を一応容認するもうひとつの立場に依拠することになるが，その場合，仮説としてひとまず容認された諸等式につき，実践に対する説明能力が問われなければならない。そのために，本稿は，計算対象の構成という側面から，よっつの等式につき検討したのである(Ⅴ)。

およそ，企業は，その組織体としての形成および存続に関し，資本調達にかかわる資本市場と，そしてその固有の営業活動に関し，財市場と不可欠に結び付いている。他方，内部的には生産過程の把握もまた不可欠である。したがって，会計上の基本的等式も，資本市場関係，財市場関係，そして生産関係を包含するものでなくてはならない。この点に関する4等式の説明能力は，本稿での検討結果によれば，次のように纏められる。

	資本等式	ワルプ理論	貸借対照表等式	企業資本等式
財市場関係の描写	×	○	○	○
資本市場関係の描写	×	×	○	○
生産過程関係の描写	×	×	×	○

この点に関する説明能力に関して，企業資本等式がもっとも優れている，というのが本稿の結論である。

(了)