

Title	資産分類と会計構造
Sub Title	Asset Classification and Accounting Structure
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1995
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.38, No.3 (1995. 8) ,p.43-
JaLC DOI	
Abstract	有価証券の評価は,特定の勘定分類に依拠してなされるべきであるが,その依拠すべき勘定分類の妥当性は,どのようにして決定されるのであろうか。現在のところ,有価証券の評価にさいして利用される勘定分類は,資産評価という局面にのみ援用されることが一般的である。複式簿記機構とか貸借対照表の表示とかに関しては,別の勘定分類が用いられることが,圧倒的に多い。そうした見方が,本稿で言う「勘定分類混在観」であるが,これは,理論を首尾一貫したひとつの全体とみるかぎり,けっして好ましいものではない。理論全体を通してひとつの勘定分
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19950800-00685658">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19950800-00685658</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.

## 資産分類と会計構造

笠井昭次

### <要約>

有価証券の評価は、特定の勘定分類に依拠してなされるべきであるが、その依拠すべき勘定分類の妥当性は、どのようにして決定されるのであろうか。

現在のところ、有価証券の評価にさいして利用される勘定分類は、資産評価という局面にのみ援用されることが一般的である。複式簿記機構とか貸借対照表の表示とかに関しては、別の勘定分類が用いられることが、圧倒的に多い。そうした見方が、本稿で言う「勘定分類混在観」であるが、これは、理論を首尾一貫したひとつの全体とみるかぎり、けっして好ましいものではない。理論全体を通してひとつの勘定分類が貫徹する、本稿で言う「統合的勘定分類観」が妥当である。前稿では、勘定分類混在観の問題点を指摘したが、本稿では、会計構造概念の分析に基づき、統合的勘定分類観の妥当性を論じた。

### <キーワード>

勘定分類の視点、認識・測定原則の視点、勘定分類混在観、統合的勘定分類観、構造的定義、機能的定義、貸借複記上の勘定分類、測定上の勘定分類、財務諸表間関係上の勘定分類、表示上の勘定分類、会計構造、企業資本等式、ワルプ理論、資本等式、直列型、交叉型、並列型、振替関係、カンヌキ関係、資本循環シェーマの企業会計の変容、シュマーレンバッハのビランツ・シェーマ

近時、短期的資金の運用に関する市場性ある一時的所有の有価証券（本稿では、以下において、単に有価証券という）の評価に関して、さまざまな論議が提起されている。そこで、「何」が論じられているのかあるいは論じられるべきなのかという点、および「どのように」論じられているのかあるいは論じられるべきなのかという点を、前々稿「有価証券の評価に関する学説の諸類型」（『三田商学研究』第38巻第1号）において、筆者なりに検討した。この点、本稿は、後者については、いわゆる説明理論の枠内で有価証券の評価問題を取扱い、他方、前者については、「勘定分類の視点」および「認識・測定原則の視点」というふたつのメルクマールを設定した。

しかし、このうち、勘定分類の視点については、勘定分類と評価との関係が明らかにされていないばかりか、さらには、勘定分類そのことの理論的位置づけも、けっして明確ではない。つまり、勘定分類の視点は、必ずしも、ある見解の妥当性を決定するひとつのメルクマールとして認知され

ていないし、またそのこともあってか、その内容が必ずしも明確化していないのである。そこで、勘定分類の、会計学における身分について検討したのが、前稿「有価証券の評価と資産分類」(『三田商学研究』第38巻第2号)である。そこでは、勘定分類に関し、勘定分類混在観と統合的勘定分類観というふたつの見方を提示したが、勘定分類混在観には、種々の問題点が含まれており、統合的勘定分類観が妥当である、というのが筆者の考えである。

このように勘定分類についてふたつの見方が存在するという問題、さらには、そのいずれが妥当であるかという問題は、筆者の視点からは、きわめて重要な論点である。なぜなら、前稿の結語でもふれたように、有価証券の評価に関して提案されている勘定分類の妥当性を検討するにさいし、そのいずれの見方に依拠するかにより、検討すべき内容が基本的に異なってくるからである。すなわち、勘定分類混在観に基づけば、会計の各領域ごとに独自の勘定分類を形成してよく、それと他の領域の勘定分類との整合性を顧慮する必要はない。したがって、当面の有価証券の評価に限って言えば、もっぱら測定ということだけに焦点を絞って、その局面にのみ妥当する勘定分類を形成すればよいわけである。逆に言えば、有価証券の評価にさいして前提となる勘定分類の妥当性は、もっぱら測定に関する意味論レベルの局面について検討されればよいことになる。

それに対して、統合的勘定分類観によれば、たとい有価証券評価の前提として提唱された勘定分類であっても、勘定分類というものは、会計の全領域を通して一貫したものでなければならない。したがって、測定の局面(意味論レベル)における妥当性に留まることなく、計算機構(狭義構文論レベル)および計算目的の遂行(語用論レベル)にかかわる局面における妥当性までもが、検討されなくてはならない。すなわち、意味論レベルにおいて、その資産分類によってすべての経済活動勘定(諸資産勘定・諸負債勘定・諸資本勘定)を合理的に説明できるだけではなく、さらに、狭義構文論レベルにおいて、複式簿記機構における経済活動勘定間の関係、経済活動勘定と計算目的勘定(損益勘定・残高勘定)との関係、および計算目的勘定間の関係についての合理的説明、ならびに語用論レベルにおいて、計算目的勘定における計算目的遂行についての合理的説明までも、資産分類は、要求されることになる。

このように考えれば、勘定分類混在観と統合的勘定分類観とのいずれが妥当であるのかという論点は、有価証券の評価にさいしても、ゆるがせにできない重要性を帯びているのである。そうした視点から、前稿では、勘定分類混在観の問題性を指摘し、統合的勘定分類観の妥当性を主張したわけである。しかし、統合的勘定分類観の妥当性を理解するためには、さらに、会計構造の態様にまで踏み込まなければならない。この会計構造とは、いわゆる複式簿記機構における勘定間の関係を意味しているが、今日、この複式簿記は、必ずしも重視されていない。いわば使い道を失った道具という観すらある。そこで、この点につき若干ふれた後、会計構造の概念を検討することとした。

ところで、勘定分類混在観といった見方が生じたのは、会計的にみて、けっして偶然的なことではなく、伝統的な会計の考え方に根差している。したがって、こうした見方を克服するためには、それを生んだ原因を追究しておく必要がある。したがって、本稿は、この点も取り上げなければならない。

有価証券の評価に関する主張がクリアすべき要件を明らかにすることは、きわめて重要であるが、そのためには、前稿および本稿における勘定分類についての検討が、不可欠なのである。

## [ I ] 会計構造の意義を巡って

今日、複式簿記に関する理論は、必ずしも重視されていない。現在に至るも損益計算書および貸借対照表が依然として基本財務諸表の位置を占めているにもかかわらず、である（さらに、複式簿記機構がけっして理論的に解明されているとは言えない、ということも指摘しておかなくてはならない）。つまり、今日の研究状況は、いわば、でき上がったものとしての損益計算書・貸借対照表の存在を前提として、そこから研究が出発するといった塩梅なのである。そこでは、でき上がったものとしての損益計算書・貸借対照表が即自的な研究対象であり、したがって、極言すれば、損益計算書・貸借対照表の存在は、所与の前提とみなされてしまっている。かくして、損益計算書・貸借対照表を産出する複式簿記機構は、当初から研究対象からネグレクトされているかのような観を呈しているのである。しかし、そうした状況は、基本財務諸表として損益計算書・貸借対照表を予定するかぎり、きわめて奇異なことと言わなければならない。言うまでもなく、誘導法に準拠した損益計算書・貸借対照表の産出のためには、複式簿記機構が不可欠であるいじょう、損益計算書・貸借対照表というアウトプットの特質にしても、複式簿記という産出機構によって規定されることが予想されるからである。それにもかかわらず、複式簿記機構に関する理論探究がなおざりにされているというのは、関心の対象が、もっぱら、損益計算書・貸借対照表等のアウトプットと報告対象たる会計情報の利用者との関係に、つまり会計（情報）の機能に向かっているからであろう。

会計情報の定義に関して、青柳教授は、構造的定義と機能的定義とを挙げられている。前者の構造的定義とは、「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定義方法<sup>1)</sup>」であるが、その情報処理の機構とは、具体的には、言うまでもなく、複式簿記に他ならない。それに対して、後者の機能的定義とは、「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<sup>2)</sup>」定義方法であり、ASOBATにおける定義に、その典型例がみられる。すなわ

1) 青柳文司編著『会計情報の一般理論』93ページ。

2) 青柳文司編著『会計情報の一般理論』97ページ。

ち、情報利用者の意思決定に役立つべく、目的関連性・検証可能性・不偏性・量的表現可能性というよっつの規準をクリアーしたものが、会計情報となる。そこでは、会計情報を産出するための機構は、問題にならないのである。言うまでもなく、今日、この機能的定義が支配的であり、上述した複式簿記機構を軽視する傾向は、そうした風潮に沿ったものと言ってよいであろう。

このように構造的定義と機能的定義とを分別することは、会計にとりきわめて重要であり、そのいずれに依拠しているかを明確に意識して、理論構築がなされるべきである。しかし、そのさい留意すべきは、展望の時間的な幅であろう。つまり、長期的視野に立っているのか、それとも短期的視野もしくは現時点的視野でものを考えているのか、という点である。

前者のような長期的視野に立って展望する場合には、構造的定義と機能的定義とのいずれに依拠するかによって、会計(学)の領域あるいは体系は、きわめて異なったものとなろう。言うまでもなく、構造的定義によれば、情報要求に応える場合、まずもって、構造上のアイデンティティを保持しつつ、情報を産出し得るための計算機構を構想しなければならない。もっとも、その場合、必ずしも複式簿記機構(二面性概念)に制約される必要はなく、もし理論的に成立するなら、例えば井尻教授の提唱される三式簿記であっても利速簿記であっても(つまり、三面性等の、非二面性概念であっても)、一向に差し支えない。要するに、要求される情報の産出機構の構築が前提とされなければならないのである。構造的定義に依拠するかぎり、構造上のアイデンティティを具えた計算機構の拡大の可能性が、会計(学)の領域と体系とを制約するであろう。それに対して、機能的定義によれば、特定の構造をもった産出機構に囚われることはない。問題は、会計機能のアイデンティティを保持しつつ、その拡大をどのように図るか、という点に絞られる。機能的定義に依拠するかぎり、会計の機能概念のアイデンティティが保持される範囲が、会計(学)の領域と体系とを制約するのである。したがって、長期的展望のもとに考えるなら、構造的定義に依拠するか機能的定義に依拠するかによって、会計(学)の将来像は、根本的に異なったものになるろう。

しかしながら、短期的視野あるいは現時点的視野に立って会計を考える場合には、様相は、まったく異なってくる。一方、機能的定義に依拠したとしても、当面のアウトプットが損益計算書・貸借対照表に限定されるかぎり、そうした財務諸表が情報要求に応えられるかどうかを検討するためには、その産出のために不可欠である複式簿記機構の実相を理解しなくてはならないはずである。他方、構造的定義と言っても、後述のように、複式簿記の具体的な機構を描くためには、情報利用者の情報要求を具体的に措定しておくこと(具体的な計算目的の措定)および計算対象を具体的に構成しておくことが不可欠であり、現行会計の機能と無関係ではあり得ないのである。もちろん、いずれの定義に依拠するかは、その理論内容に微妙な影響を与えとしても、長期的視野に立った場合における両定義に基づく相違とは、根本的に異なっている。

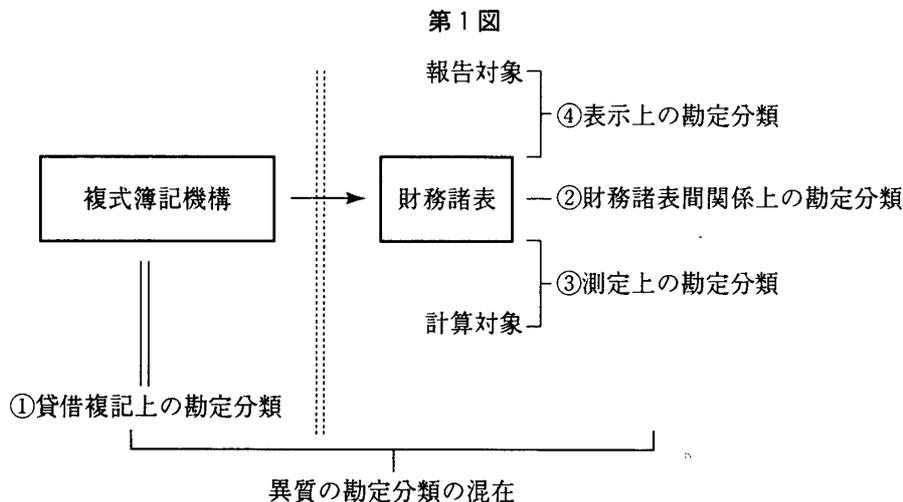
現行会計の説明理論を企図するかぎり、機能的定義に依拠したとしても、損益計算書・貸借対照

表を基本財務諸表として予定しているいじょう、複式簿記機構の説明は、会計理論に内包されていなくてはならないと思われる。複式簿記機構つまり会計構造の概念は、現行会計に関する説明理論にとって不可欠の要素であり、けっして、ひとり構造的定義に依拠する会計観にのみ固有のものではない、と考えるべきであろう。

そうした見方に従って、以下、会計構造の概念を明らかにすることにした。

〔Ⅱ〕ふたつの勘定分類観について

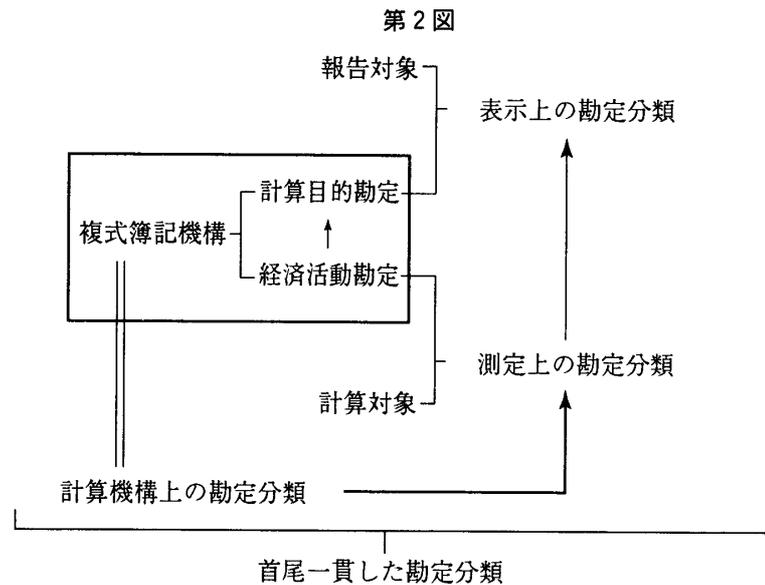
前稿において、筆者は、勘定分類混在観と統合的勘定分類観という、勘定分類に関するふたつの見方を提示したが、この点につき、ごく簡単に再述しておこう。いま、資産分類に限定してこのふたつの見方を対比すれば、次のようになる。まず勘定分類混在観であるが、それは、①いわゆる複式簿記機構における取引の貸借複記については、例えば資本等式における積極財産という資産1分類によって、②損益計算書と貸借対照表との関係については、例えばシュマーレンバッハのピランツシェーマにおける貨幣・支出未収入・収益未収入・収益未費用・支出未費用という資産5分類によって、③測定については、例えば貨幣性資産・非貨幣性資産という資産2分類によって、そして④公表財務諸表上の表示（計算目的）については、流動資産・非流動資産という資産2分類によって、それぞれ説明しようという立場である。これを図式化すれば、次のようになる。



勘定分類混在観においては、このように、会計を構成する諸領域が、異なった資産分類によって説明されるわけである。この場合、こうした資産分類が素性を同じくしているのなら、問題ないが、筆者の検討によれば、けっしてそうではない。資産分類だけの提示に終わりこうした資産分類を含む全体像が明らかでない見解もあるので、その関係が不明なものもあるが、明らかに素性を異

にした資産分類も混在している。そうであれば、そのうちのあるひとつの資産分類によって当面の領域を説明できたということは、とりもなおさず、(その素性を異にする資産分類が援用されている)他の領域は説明され得ない、ということの意味してしまうのである。

ひとつの首尾一貫した全体として、会計理論を構築しようとするかぎり、このことは、きわめて深刻な問題のほずである。そこで、筆者は、計算機構上の勘定分類を基礎にして、測定上の勘定分類および表示上の勘定分類を統合する統合的勘定分類観とでもいうべき見方を提示した。それを示せば、次のようになる。



筆者は、この統合的勘定分類観が妥当であると考えているが、その点を理解するためには、さらに会計構造概念を明らかにしなければならない。本稿の課題は、今日、必ずしも重視されていないこの会計構造概念を組上に載せることによって、勘定分類の、会計理論における身分を明らかにすることにある。

### [Ⅲ] 会計構造の概念について

複式簿記というのは、第2図で図示したように、企業の経済活動を表現する経済活動勘定(諸資産勘定・諸負債勘定・諸資本勘定)から、計算目的遂行にかかわる計算目的勘定(損益勘定・残高勘定、あるいは損益計算書・貸借対照表)を導出する一連の過程からなる、要するに勘定の機構なのである。したがって、この勘定間の関係が統一的な原理によって説明されなければならない。いわゆる取引とは、ある経済活動勘定と他の経済活動勘定との関係に他ならず、この勘定関係の合理的な説明が必要になる。それら経済活動勘定の部分集合から形成される計算目的勘定、つまり貸借対照表およ

び損益計算書もまた、計算目的にかかわるひとつの勘定に他ならず、したがって、諸経済活動勘定と損益計算書・貸借対照表との関係、および損益計算書と貸借対照表との関係も、合理的に説明されなければならない。計算機構論は、正にこのような勘定関係に関する統一的な説明原理を探究する領域であるが、その探究の用具として、勘定分類さらには基本的等式が必要になる。こうした計算機構の研究がこれまで勘定理論と称されたのは、そうした消息を如実に物語っている。

このように、勘定分類あるいは基本的等式というのは、第一義的には、計算機構論という勘定間の関係を問う構文論レベルに属している。しかし、そこでの勘定関係は、けっして、意味を捨象した勘定間の純粋な論理的関係が想定されているのではない。諸勘定は、特定の計算目的のもとに、特定の仕方で構成された計算対象の論理を担っており、そうした意味を担った勘定の関係が問われているのである。その場合、複式簿記機構は、Tフォーム形式の勘定への貸借複記が貫徹されるかぎり、どのような方法で構成された計算対象をも載せることができる。したがって、その具体的形態は、きわめて多種多様なのである。逆に言えば、意味を捨象した記号間の純粋な論理的関係からひとつの計算機構を描くことは困難である。もし「複式簿記」という概念から、何かひとつの機構が必然的に導出され得ると考えられているとしたら、したがって、何か普遍的な機構が存在しているかのように考えられているとしたら、それは、錯覚である。複式簿記機構というのは、(特定の計算目的のもとに) 具体的な計算対象の論理を担うことによって初めて形成され得るのであり、したがって、計算対象の構成の仕方の多様性に対応して、きわめて多様性を帯びているのである。

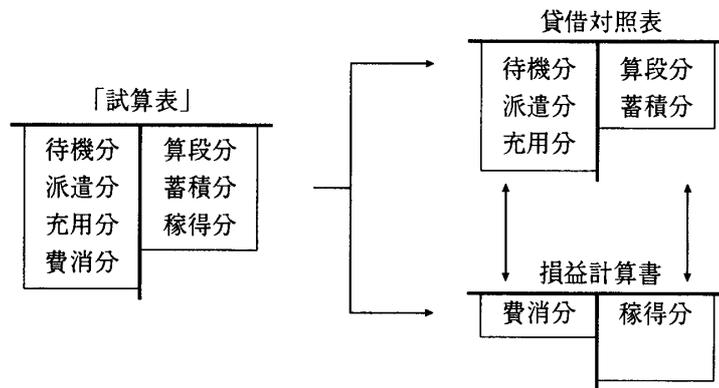
そのことを、(計算目的勘定である) 損益計算書と貸借対照表との関係に限定して考えておこう。損益計算書と貸借対照表との関係を論ずる場合、具体的には、この貸借対照表の構成内容と損益計算書の構成内容との関係、および貸借対照表の差額と損益計算書の差額との関係という2点を俎上に載せなければならない。例えば山榊博士の提唱された企業資本等式、ワルプ理論、および資本等式においては、計算目的勘定間の関係、つまり損益計算書と貸借対照表との構成要素の関係ならびに差額の関係は、はたしてどのようなものなのであろうか。

#### (1) 複式簿記機構の多様性

まず山榊博士の企業資本等式における損益計算書と貸借対照表との関係をみてみよう。企業資本等式は、具体的には、[待機分(貨幣)+派遣分(投資・債権)+充用分(商品・設備等)+費消分(費用)=算段分(負債・払込資本)+蓄積分(留保利益)+稼得分(収益)]として定式化されているが、これは、企業の経済活動の把握という視点から、いわゆる「試算表」の諸項目を再構成したものに他ならない。したがって、それを2分割した貸借対照表と損益計算書という計算目的勘定は、次ページの第3図のようになる。

その図から明らかなように、この企業資本等式においては、貸借対照表の借方と損益計算書の借

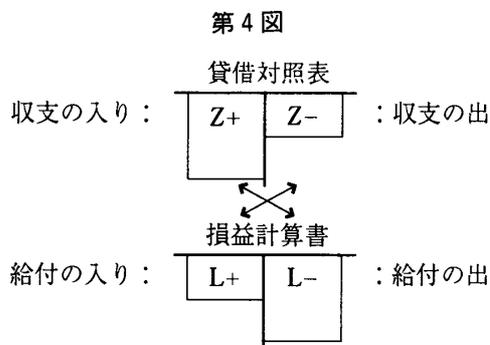
第3図



方とが、そして貸借対照表の貸方と損益計算書の貸方とが、それぞれ同質的に関連している。したがって、貸借対照表と損益計算書との関係は、その構成要素の関係という点からは、「直列型」とも言うことができる。この直列型の場合には、会計学で言うところの原価配分原則の適用が可能になる、ということは明らかであろう。さらに損益計算書の差額は、費消分に対する稼得分の余剰部分（利益額）を意味しているが、貸借対照表の差額は、利益額が欠如している部分とみることができる。したがって、損益計算書の余剰部分を貸借対照表の欠如した部分に計上することが可能になるので、損益計算書差額と貸借対照表差額とには、いわゆる「振替関係」が認められるのである。

このように、企業資本等式における損益計算書と貸借対照表との計算機構上の関係は、直列型および振替関係という特質を具えているのである。<sup>3)</sup>

次に、ワルプ理論であるが、この理論においては、周知のように、異質の関係にある収支（Z）と給付（L）との対流関係として、計算対象が構成されている。つまり、収支の入り（Z<sub>+</sub>）には給付の出（L<sub>-</sub>）が、そして収支の出（Z<sub>-</sub>）には給付の入り（L<sub>+</sub>）が対応させられている。したがって、その貸借対照表と損益計算書との関係は、次のようになる。



3) 企業資本等式については、山樹忠恕著『複式簿記原理』第3章、および拙著『会計構造の論理』第12章・第13章を参照されたい。

この図から明らかなように、一方で貸借対照表借方（Z<sub>+</sub>）と損益計算書貸方（L<sub>-</sub>）とが、他方で貸借対照表貸方（Z<sub>-</sub>）と損益計算書借方（L<sub>+</sub>）とが対応しているのであるから、こうした貸借対照表構成要素と損益計算書構成要素との関係は、「交叉型」とでも名付けることができる。この交叉型にあっては、貸借対照表借方側（資産勘定）と損益計算書借方側（費用勘定）との同質性を要求する原価配分という考え方は成立しないし、また収支（Z）と給付（L）とが異質の関係にあるいじょう、損益計算書差額を貸借対照表差額に計上することは、論理的にみて、不可能なのである。しかし、この場合にも、[損益計算書××，貸借対照表××]という仕訳がなされなければならないが、これは、貸借対照表と損益計算書とにそれ以上記入させないために、カンヌキをかけることを意味している。こうした貸借対照表差額と損益計算書差額との関係を、筆者は、「カンヌキ関係」とよんで振替関係とは区別している。<sup>4)</sup>

ワルプ理論においては、その計算目的勘定は、企業資本等式と同じく貸借対照表および損益計算書ではあるが、その貸借対照表と損益計算書との計算機構上の関係は、企業資本等式とはまったく異なっている。すなわち、企業資本等式は直列型および振替関係であるのに対して、ワルプ理論は交叉型およびカンヌキ関係であるから、企業資本等式とワルプ理論とにおいて想定されている複式簿記の機構は、根本的に異なっているのである。<sup>5)</sup>

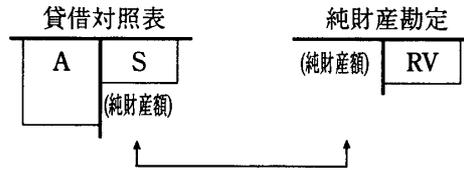
最後に資本等式の場合には、その計算対象はもっぱら財であるが、その財が、企業にとりプラスの意味合いをもつ積極財産（A）と企業にとりマイナスの意味合いをもつ消極財産（S）とからなるものとして構成されている。このAとSとがこの等式によって想定された経験対象であるから、この等式の理念に依拠するかぎり、いま現実に実地棚卸をしたとしても、AとSとしか存在しないのである。こうしたAおよびSがすべて記録されたとき、そのA勘定とS勘定とから、 $\dot{\cdot}$ 計算上の差額として、純財産額RVが算出される。このRVは、仮に実地棚卸をしても、どこにも存在しない。したがって、RVを収容する純財産勘定は、A勘定・S勘定とはまったく異なり、経験対象性を具えていないのである。筆者の用語法を用いれば、この等式において実在の経験対象として認められているA・Sを収容するA勘定・S勘定は、対象勘定であるのに対して、それら対象勘定の数値から計算的に算出されるにすぎないこの純財産勘定は、メタ勘定に他ならない。<sup>6)</sup>このように、資本等式[A-S=RV]は、実は階層を異にした対象勘定とメタ勘定との関係を表現しており、この点、対象勘定だけの関係を表現している企業資本等式およびワルプ理論と、根本的に異

4) 振替関係およびカンヌキ関係については、前掲拙著424～433ページ、および139～144ページを参照されたい。

5) ワルプ理論については、前掲拙著第10章・第11章を参照されたい。

6) 対象勘定およびメタ勘定という概念については、前掲拙著433～439ページを参照されたい。

第5図



なっている。この資本等式における計算目的勘定の関係は、上図のようになる。<sup>7)</sup>

この貸借対照表と純財産勘定とは、階層を異にする対象勘定とメタ勘定との関係にあり、かつ、その構成内容に相関性がない。つまり、貸借対照表および純財産勘定において、純財産額が並列的に算出されているにすぎない。こうした計算目的勘定の関係を「並列型」とよべば、この並列型が、計算目的勘定の関係につき、前述の直列型・交叉型とまったく異なっていることは、明らかであろう。また両勘定の差額が階層を異にしているいじょう、その関係は振替関係ではあり得ない。結論的には、ワルプ理論と同じくカンヌキ関係であり、この点、企業資本等式の振替関係とは異なっている。

## (2) 複式簿記の論理的構造

このように、複式簿記の機構は、同じような外観を呈していても、実はきわめて多様な内容を帯びている。損益計算書と貸借対照表との関係に限ってみても、企業資本等式、ワルプ理論そして資本等式では、本質的に異なっているのである。したがって、現行複式簿記機構についての説明能力にしても、きわめて異なっている。こうした点を勘案すれば、普遍的な複式簿記機構というものがいわば抽象的に存在しているわけではない、ということは明らかであろう。つまり、意味を捨象した純粋な論理的関係により勘定間関係を描くことは、不可能なのである。記号に意味を付与することによって初めて、具体的な計算機構の形成つまり勘定間関係づけが可能になるのである。それでは、具体的にどのような論理の手順で、こうした計算機構が描けるのであろうか。

結論的には、具体的に勘定間の計算機構上の関係づけを可能にするためには、まずもって、経験対象をどのように構成するか、ということが前提とされていなければならない。上記の3等式に関する叙述からも容易に理解できるように、それら3等式における計算機構上の勘定関係の相違をもたらしたのは、経験対象の構成の仕方における相違に他ならない。すなわち、経験対象の構成の仕方には、企業の経済活動として構成する方法、収支と給付との対流関係として構成する方法、そして財産（積極財産と消極財産）として構成する方法など、さまざまな仕方がある。こうした経験対象の構成の仕方に関する相違が、つまり経験対象の構成という意味論レベルの相違というものが、計算機構における勘定関係（例えば損益計算書と貸借対照表という計算目的勘定の関係）という構文論

7) 資本等式については、前掲拙著第4章を参照されたい。

(後述のように、正確には狭義構文論) レヴェルの相違をもたらしたのである。

すなわち、複式簿記をひとつの論理的な構築物とみれば、まず経験対象をどう構成するかという視点が必要であり、それに従って一定の勘定分類が形成される。そうした一定の見方で構成された経験対象の特質を担ったものとしての勘定が、複式簿記機構上の関係を形成してゆくのである。勘定分類というのは、本来、計算機構における勘定間の関係を説明する構造規約に他ならないが、以上のように考えれば、その勘定には、既に経験対象構成の論理が組み込まれているのである。

しかし、ここで、そのように経験対象を構成させたものは何か、ということがさらに問われなければならない。それは、言うまでもなく計算目的に他ならない。すなわち、経験対象を、収支と給付との対流関係として、あるいは企業の経済活動の表現として構成させるのは、計算目的として損益計算が指定されているからである。損益計算を計算目的とする場合、経験対象の構成にさいし、例えば  $[G - W \cdots W' - G']$  という資本循環シェーマが援用されることになる。しかし、これは、あくまで $\dot{\cdot}$ 国民 $\dot{\cdot}$ 経済 $\dot{\cdot}$ におけるシェーマであるから、それを、 $\dot{\cdot}$ 企業 $\dot{\cdot}$ 会計 $\dot{\cdot}$ におけるシェーマとして $\dot{\cdot}$ 変容 $\dot{\cdot}$ しながら受け容れることが必要である。例えば  $[G - W]$  と  $[W' - G']$  とに分解し、 $G$  ( $G'$ ) と  $W$  ( $W'$ ) との交換関係を構成するのである。この  $G$  を拡大して収支概念 ( $Z$ ) として、他方の  $W$  を給付概念 ( $L$ ) として定式化したのが、正にワルプ理論に他ならない。企業資本等式にしても、同じことが言える。すなわち、この等式は企業の経済活動を定式化したものであるが、資本主義社会における企業の経済活動の根底には  $[G - W - G']$  がある。したがって、企業資本等式もまた、この資本循環シェーマを企業会計的に<sup>8)</sup>変容して形成されたのである。

このように、損益計算という計算目的に規定されて、収支と給付との対流関係とか企業の経済活動とかといったような経験対象の構成が定まるわけである。もし計算目的が異なれば、その経験対象の構成は、まったく異なってくる。すなわち、計算目的が例えば財産計算にあるとすれば、その経験対象は、例えば企業の財産額にプラスの意味合いをもつものと、マイナスの意味合いをもつものとに分別されることになろう。つまり、資本等式にみられるような経験対象の世界が、こうして構成されるのである。

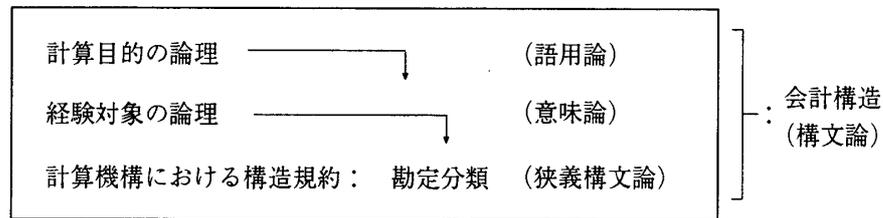
このように、計算目的の論理によって経験対象の構成が規定され、その経験対象の論理を担いつつ計算機構が形成されるとするならば、その計算機構上の役割を意味する勘定には、経験対象の論理は言うに及ばず、さらに計算目的の論理も既に組み込まれている、ということになる。

計算機構上の勘定分類は、言うまでもなく構文論上の規約であるが、そこには意味論上の経験対象の論理、さらには語用論上の計算目的の論理が反映している。こうした計算目的の論理、および

8) 資本循環シェーマの企業会計的変容という発想については、前掲拙著第3章を参照されたい。

第6図

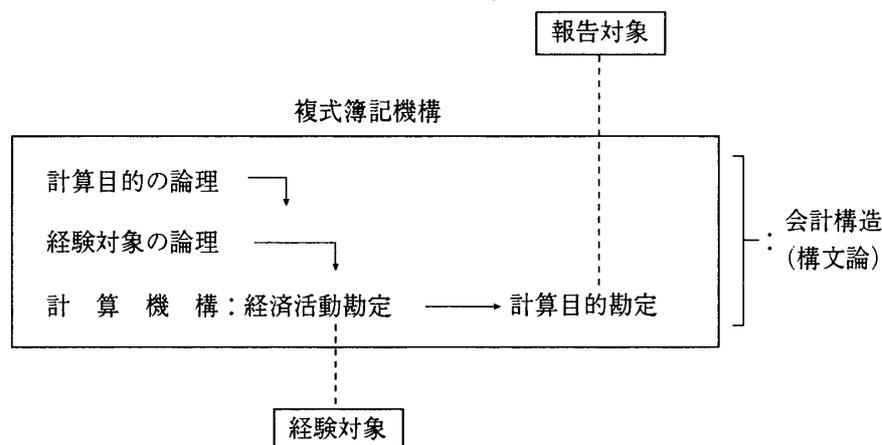
## 複式簿記機構



経験対象の論理を含んだものとしての計算機構上の勘定関係が、会計構造に他ならない。そこで、ここでは、一方、計算機構における論理的な関係だけに着目した場合の勘定関係（前述したような損益計算書と貸借対照表との関係）を狭義構文論とよび、他方、この計算機構の論理だけではなく、そこにおける計算目的の論理（語用論）および経験対象の論理（意味論）をも含んだこの会計構造の全体を、構文論と言うことにする。以上を纏めれば、上図のようになる。

会計構造という概念は、このように、単なる構文関係（狭義構文論）のみならず、意味論および語用論を内包している。したがって、計算対象の論理および計算目的の論理が、既に組み込まれているわけである。そうであるからこそ、この計算機構上の関係の説明にかかわる勘定分類に含まれる諸勘定によって、その経験対象をも表現できるし、かつそれらの勘定を集合した計算目的勘定において、（報告対象つまり表示にかかわる）計算目的をも遂行できることになるのである。複式簿記の機構は、ごく単純化すれば、経済活動勘定と計算目的勘定とから構成されているが、この2種類の勘定の存在を勘案して、上記の関係を示せば、次のようになる。

第7図



会計構造の具体的内容を、筆者はこのように理解している。こうした理解のもとでは、会計構造上の勘定分類は、単に計算機構における勘定と勘定との関係を合理的に説明できさえすればよい、というものではない。そこには意味論上の論理および語用論上の論理も組み込まれているいじょ

う、さらに、その勘定分類によって、(意味論レベルに関して)すべての経済活動勘定を合理的に説明できるかどうか、および(語用論レベルに関して)利害関係者から計算目的勘定に課された計算目的遂行を合理的に説明できるかどうか、ということもまた問われなければならないのである。

例えば、いま、資産分類について貨幣性資産・費用性資産という2分類に立脚したとしよう。その場合、まずもって、その分類によって、現行会計において期待されている貸借対照表借方項目と損益計算書借方項目との同質的關係(原価配分思考にみられる関係)、あるいは貸借対照表と損益計算書との振替関係を合理的に説明できるのかどうかなどの点(狭義構文論レベル)が、問われなければならないが、しかし、単に、それに留まるものではない。さらに、一方、意味論レベルにおいて、その2分類によって現行会計において認識されている資産項目のすべてを合理的に説明できるのかどうか、すなわち、現行会計において認められているすべての資産項目を貨幣性資産あるいは費用性資産のいずれかに合理的に帰属させられるのかどうか、ということも問われなければならない。具体的には、例えば貸付金勘定が、貨幣性資産・費用性資産のいずれかのカテゴリーとして合理的説明され得るかどうか、ということである。他方、語用論レベルにおいて、貨幣性資産・費用性資産を収容した貸借対照表において、その計算目的を合理的に説明できるのかどうかということも、同時に問われなければならないのである。

以上を纏めれば、次のようになる。会計構造を上記のように理解するかぎり、勘定分類は、本来的には勘定間の説明原理であるとしても、そこには経験対象の論理および計算目的の論理も反映されている。したがって、勘定分類には、①貸借対照表と損益計算書との関係等の、勘定間の関係の説明可能性(狭義構文論)、②すべての経済活動勘定の説明可能性(意味論)、そして③計算目的勘定における計算目的遂行の説明可能性(語用論)の三者が要求されるのである。この点には、くれぐれも留意しなければならない。

以上のような会計構造概念を念頭におけば、勘定分類混在観には、明らかに問題があろう。すなわち、計算機構上の勘定分類には、経験対象の論理および計算目的の論理が投影している。したがって、この勘定分類には、(この勘定分類を含む)ある理論体系の企図する経験対象の構成原理が内包されているはずである。しかるに、勘定分類混在観におけるように、この計算機構上の勘定分類とは異なる測定上の勘定分類が存在するとなると、この測定上の勘定分類も経験対象の構成にかかわっているはずであるから、ひとつの理論体系のなかに、ふたつの経験対象の構成原理が存在することになってしまう。例えば、いま複式簿記の説明原理として資本等式を採択したとしよう。前述のように、資本等式という窓口によって構成された経験対象は、財産の世界であり、積極財産としての資産と消極財産としての負債とからなるものであった。したがって、貸借対照表の借方側は、本質的には、財産の下位概念としての積極財産という資産1分類として構成されているのである。

しかも、それは、言うまでもなく、財産計算という特定の計算目的に基づいたものなのである。それにもかかわらず、測定の世界においては、例えば貨幣性資産と費用性資産という資産2分類を採用したとしよう。この資産2分類は、資本循環シェーマ [G-W-G'] という窓口によって構成された世界であり、したがって、損益計算という計算目的に規定されたものである。積極財産だけの資産1分類論と貨幣性資産・費用性資産の資産2分類論とは、明らかに、その世界がまったく異なっているのである。

もちろん、経験対象をどのように構成するかということは、ひとつの仮説としては、提唱者の任意であるが（その妥当性について何らかの検証 corroboration が必要なことは言うまでもないが、それは、ここでの論点とはまったく別の問題である）、しかし、それは、特定の提唱者ないしその特定の理論体系にあっては、ただ一通りでなければならないと思われる。経験対象は、異なる論者あるいは理論体系にとってはいかに別様に見えようとも、当該提唱者あるいは理論体系にとっては、唯ひとつの存在でなければならないはずだからである。その一事を考えても、ひとつの理論体系の内部に複数の勘定分類が混在するという事は、決して妥当ではない。

計算目的勘定における表示に関しても、まったく同じことが言える。すなわち、計算機構上の勘定分類に、経験対象の論理および計算目的の論理が投影しているいじょう、計算目的勘定の表示に関しても、この勘定分類を採用することによってのみ、（この勘定分類を含む）ある理論体系の企図する計算目的が達成される。したがって、純理論的には、当該勘定分類以外の勘定分類によって表示することは、およそ不可能なのである。

#### 〔Ⅳ〕勘定分類混在観生成の原因を巡って

以上のように、会計構造という概念を構成すれば、会計の全領域を通して首尾一貫した勘定分類が存在しなければならないことが、すなわち、統合的勘定分類観の妥当性が明らかになるのである。理論というものを首尾一貫したひとつの全体として把握するかぎり、このことは、ある意味で自明のこととも言える。それにもかかわらず、なぜ勘定分類混在観といった見方が成立するのであろうか。これは、会計理論にとり、きわめて重要な問題である。そこで、勘定分類混在観が生成した原因を検討しておこう。というのは、勘定分類混在観は、決して偶然的に生成したものではない。会計理論においては、ともすればアドホックな解決になりがちであり、統一的な理論体系の構築が妨げられているが、勘定分類混在観は、そうした会計理論の在り方に根差していると思われるのである。したがって、その原因を探り、勘定分類混在観の根源にある見方を清算しておくことは、きわめて重要なのである。

この点を、いわゆる簿記（会計構造）側といわゆる会計側とに分けて考えてみよう。

## (1) いわゆる簿記（会計構造）側の原因

まず第1の原因は、複式簿記の説明理論としての勘定理論と、（損益計算書との関係を含む）貸借対照表の説明理論としての貸借対照表論との乖離が挙げられよう。例えばシュマーレンバッハのビランツ・シェーマは、でき上がったものとしての貸借対照表を損益計算書との関係において説明する原理であった。すなわち、貸借対照表と損益計算書とを即自的な考察の対象として捉え、その両者はいかなる関係にあるのかという問いかけに対するひとつの解答が、シュマーレンバッハのビランツ・シェーマに他ならなかった。したがって、そこでは、貸借対照表と損益計算書とが取引からどのようにして形成されたのかという、作表の論理は問われていないのである。もちろん複式簿記が看過されていたのではないが、そうした発問の形式のために、そのビランツ・シェーマの枠組には、複式簿記の論理が組み込まれているとまでは言えない。つまり、複式簿記の説明としての勘定理論との交渉なしに、でき上がったものとしての貸借対照表（および損益計算書）が考察の俎上に載っているのである。このいわゆる貸借対照表論が、会計学における探究領域とされてきたと言ってよいであろう。

このように、動態論の歴史的生成のなかに、既に、計算機構における残高勘定・損益勘定と、公表財務諸表としての貸借対照表・損益計算書とが切り離される素地が存在していたのである。したがって、勘定分類混在観生成の原因は、会計研究の根深いところにあり、その負の遺産を払拭することは、決して容易ではない。それだけに、今後、勘定理論と貸借対照表論とを会計構造論として統合する視点の確立は、きわめて重要な意義を帯びているのである。

第2は、そのようにして切り離された一方の貸借対照表論側の問題として、貸借対照表と損益計算書との関係が、計算目的を中心として形成されることになりがちであった、ということが指摘されよう。すなわち、でき上がったものとしての貸借対照表および損益計算書を俎上に載せる貸借対照表論にあっては、複式簿記の機構において経験対象の変動を有意義に把握した結果として貸借対照表・損益計算書が形成されるという視点、つまり意味論的視点がともすれば看過されてしまう、というもやむを得ないことであろう。換言すれば、でき上がったものとしての貸借対照表および損益計算書が即自的な考察の対象に据えられるかぎり、損益計算書・貸借対照表のそもそもの意義が計算目的の遂行にあるいじょう、もっぱら損益計算書と貸借対照表との計算目的上の関係に目が奪われてしまうのも、やむを得ないことであろう。かくして、貸借対照表と損益計算書との関係がもっぱら語用論的視点から構成され、それを可能にする勘定分類が形成される。つまり、貸借対照表と損益計算書との関係づけの枠組から、経験対象の論理つまり意味論的視点が無視ないし排除されることになりがちなのである。

このように、貸借対照表と損益計算書との関係を規定するのがもっぱら語用論にのみ有用な勘定

分類であるとしたら、その勘定分類は、意味論に属する測定の局面においては有用ではあり得ないであろう。そうであれば、測定の局面においては、そうした勘定分類とは別に、その局面に有意義であるような勘定分類を採択せざるを得なくなる。ここに、勘定分類混在観が生成するいわば必然性が認められるのである。

こうした典型例が、シュマーレンバッハのビランツ・シェーマであろう。このシェーマは、貸借対照表・損益計算書を即自的な対象として定式化されたものであるが、それだけに、語用論的な色彩が濃厚である。このシェーマは、周知のように、将来の生起つまり現時点での非生起を意味する「未」を媒介としつつ、収入、支出、収益、そして費用の四者をいわば順列組合せ的に結び付けて形成した概念から構成されている。例えば、「支出」と、費用に未を付した「未費用」とを組合せれば、「支出未費用」という概念が形成されるが、実質的には、これがいわゆる費用性資産に相当する。貸借対照表借方項目のこうした概念規定によって、たしかに、損益計算書の借方項目（支出費用）との同質性が保持され、いわゆる原価配分の関係が合理的に説明されることとなった。つまり、貸借対照表と損益計算書との構文論上の関係は、きわめて明確になった。また、将来の費用項目として当期の損益計算書から排除されるそうした支出未費用項目を貸借対照表が収容することによって、損益計算書は、たしかに損益計算機能を遂行することができるようになった。つまり、こうした貸借対照表の位置づけにより、損益計算書の損益計算機能という語用論上の役割が、理論的に、きわめて明確に保証されたのである。

しかし、その反面、「支出未費用」といった概念規定では、それがどのような経済的意義を担っているのかは、けっして明らかではない。この点が、例えば会計測定にさいしてきわめて深刻な問題であることは、言わずもがなのことであろう。シュマーレンバッハのビランツ・シェーマに、こうした問題点、ある意味で致命的な欠陥が内在していることも、否めない事実なのである。

そこで、問題は、こうした欠陥が生じた原因であるが、上述の検討から明らかなように、もっぱら語用論にのみ焦点を当てた発問の形式にあったと思われる。すなわち、このビランツ・シェーマというのは、損益計算書が損益計算機能を遂行し得るためには、貸借対照表はどのような役割を果たすべきなのか、という発問のもとに形成されたのであった。つまり、そのように損益計算書の損益計算機能を可能にさせるという語用論的視点からのみ、損益計算書と貸借対照表との関係を捉えた必然的結果として、上記のような損益計算書と貸借対照表との構文論上の関係（原価配分関係）および損益計算書の語用論上の役割は合理的に説明できたが、その反面、多くの問題を生み出した。ひとつは、ビランツ・シェーマの各項目から、意味論上の実質が排除されてしまったことである。したがって、経験対象の構成という点で企業の経済活動の実相を捉えていないという批判は、たしかに正鵠を射ているのである。そしてもうひとつは、皮肉なことに、計算目的の構成の点でも、もっぱら損益計算書の損益計算機能遂行に焦点を合わせたので、貸借対照表は、未解決項目の一覧

表という規定にならざるを得ず、貸借対照表の語用論上の積極的な役割を規定し得なかったことである。したがって、これでは貸借対照表の機能を明らかにしたことはない、という批判も同じく理解できるのである。<sup>9)</sup>

今日の会計理論において、貸借対照表と損益計算書との関係についてはピランツ・シェーマに依拠しつつも、測定に関してはまったく別の原理（例えば、 $[G-W-G']$ に基づく貨幣性資産・費用性資産分類）に求めざるを得ないのは、つまり勘定分類混在観にならざるを得ないのは、こうしたシュマーレンバッハのピランツ・シェーマの基本的性格に基因していると言ってよいであろう。こうしたもっぱら語用論にだけ焦点を当てて構想された理論体系の破綻は、理論をひとつの首尾一貫した全体とみるかぎり、会計構造論のみならず広く会計理論の構築にとってもきわめて深刻な問題のほゞである。以って他山の石とすべきであろう。

第3に、もう一方の当事者である勘定理論（簿記理論）の側にも、きわめて大きな問題がある。それは、計算目的の論理とか経験対象の論理とかを見詰める視点が、ともすれば欠落してしまうという点である。すなわち、一方、貸借対照表・損益計算書等の公表財務諸表（あるいは外部利害関係者の情報要求）から切り離されているので、どうしても、計算目的の視点が看過されてしまう。他方、処理機構に閉じ籠っていられるところから、複式簿記機構あるいは（複式簿記機構の端的な技術的特質としての）貸借複記の説明それ自体が自己目的と化し、どうしても、それが描写すべき経験対象の論理がなおざりにふされてしまうのである。本来的には、このように、計算目的および経験対象の論理が欠落した勘定理論（簿記理論）によっては、現行複式簿記の機構それ自体も説明され得ないはずである。しかし、それは、勘定理論（簿記理論）としての妥当性の問題であるから当面さて措くとしても、複式簿記あるいは取引の貸借複記の説明にこうした勘定理論（簿記理論）を援用するかぎり、それに基づく勘定分類によっては、とうてい、今日の損益計算にかかわる経験対象の論理は把握で

---

9) ワルプ理論に至っては、語用論的視点の行き着くところ、理論全体としてみると、きわめて歪んだものになっていると言っても過言ではないだろう。すなわち、ワルプ理論は、シュマーレンバッハのピランツ・シェーマの第2の問題点、すなわち貸借対照表の機能の不明確性の解決を契機として、構想された。そのため、ワルプの発問は、「貸借対照表に損益計算を遂行させるためには、どうしたらよいか」という形式をとったのである。このように、ひたすら損益計算書および貸借対照表の損益計算機能という語用論的課題を追究したワルプ理論においては、たしかに、貸借対照表は、損益計算書との対流関係を通して、ある種の損益計算機能を遂行し得るようになった（しかし、それとて、不完全なものであるが）。

しかし、そうした語用論的成果の獲得の正にその代償として、構文論的および意味論的には、きわめて歪んだものになってしまったのである。すなわち、第4図で明らかにしたように、交叉型およびカンヌキ関係にある損益計算書と貸借対照表とは、いわゆる原価配分関係とか振替関係とかは成立し得ず、現行の計算機構を説明することは、およそ不可能なものになってしまっている。また、基本的には収支系統（いわゆる貨幣性資産）から構成されている貸借対照表に、給付系統の在庫部分（いわゆる費用性資産）が計上される余地はない。したがって、給付系統（費用性資産）は、返品扱い（戻し計算）とならざるを得ず、純理論的には、オフ・バランス項目となってしまう。かくして、意味論的には、その貸借対照表は、まったく計算対象の論理を反映しないものになってしまったのである。

きない。したがって、そうした勘定理論（簿記理論）上の勘定分類とはまったく無関係に、測定上の勘定分類を形成せざるを得ず、ここに、勘定分類混在観が生成する必然性が認められるのである。

「物的二勘定学説が現在もなお生きている<sup>10)</sup>」という見解が今日でも主張されているが、これなどが、さしずめそうした見方の典型であろう。物的二勘定学説というのは、いわゆる資本等式であるから、上記の見解は、資本等式そのものによって、現行の複式簿記機構を説明しようというものである。しかし、資本等式そのもので、現行の複式簿記機構あるいはその貸借複記の規約を説明することなど、本当に可能なのであろうか。既にふれたように、資本等式そのものの計算機構は、第5図のようになり、貸借対照表と純財産勘定とが純財産額を媒介として結節している関係にある。したがって、その計算目的は損益計算ではなく財産計算であるし、その経験対象は財産計算のための積極財産と消極財産との対比として構成されている。損益計算にかかわる今日の計算対象の構成としては、明らかに問題がある。したがって、複式簿記機構の説明にこうした主張がなされる場合には、測定の局面においては、当然、それとはまったく関係のない勘定分類を、採択せざるを得なくなる。かくして、勘定分類の混在が不可避になるのである。

もっとも、資本等式が現在も生きているという見解は、簿記教育の側面での主張とも思われる。しかしながら、基本的等式（ないしそれを含む簿記理論）は、それ自体としては、けっして教育のためにあるのではない。現行の複式簿記機構の説明理論として存在しているはずである。勘定学説にしても、説明理論として主張されているかぎり、現行複式簿記機構の説明のための用具である。けっして実践から遊離した純粹理論などではない、またあるべきではない。そして現行複式簿記が今日の会計学で説く損益計算原理を体現するものであるかぎり、上記の意味での基本的等式（あるいは勘定学説）の選択は、単に貸借複記についての部分的な説明のし易さ等の視点からではなく、損益計算にかかわる現行複式簿記機構全体の説明可能性という視点からなされなければならない。つまり、損益計算を指向する現行複式簿記の説明として、極言すれば、それによってのみ可能でありそれ以外では不可能である、と各論者が考える基本的等式が採択されなければならない。

簿記教育にしても、そのようにして選択された基本的等式に依拠してなされるべきである。こうした基本的等式の選択の問題は、複式簿記教育を効果的に行なうためには製造業から始めたらよいのかあるいはサービス業から始めたらよいのか、といったテクニカルな問題とはおよそ次元を異にしている。それは、現行複式簿記実践の説明理論として、諸基本的等式のうちどれが真なる等式なのか、という点についての各論者の態度決定（理論的立脚点についての決断）の問題なのである。そうであれば、たとい教育の局面においてであれ、便宜性あるいは単なる理解容易性の視点ではなく、説明理論としての妥当性の視点から、基本的等式が採択されなければならない理である。<sup>11)</sup>

10) 中村忠・大藪俊哉著『対談・簿記の問題点を考える』17ページ。

11) この点については、拙稿「会計（学）と簿記（学）との関係を巡って」（『産業経理』第53巻第3号）。

勘定分類混在観の存在、さらにはそこから生ずる混乱の原因のひとつは、簿記理論の側からすれば、こうした、資本等式が現在もなお生きているという見方のなかに求められよう。測定上の勘定分類としても妥当であるような会計構造上の勘定分類を構築することが、今日のきわめて重要な課題なのである。

## (2) いわゆる会計側の原因

以上はいわゆる簿記側の問題点であるが、他方、いわゆる会計側にも問題がないわけではない。それは、既述のような機能中心の会計観に他ならない。今日、情報利用者の意思決定への会計情報の役立ちという側面が殊の外重視されている。つまり、貸借対照表・損益計算書が情報利用者にとってどのような影響を及ぼしているのか、あるいは情報利用者の情報要求に答えているのかといった、貸借対照表・損益計算書等のアウトプットと情報利用者との関係という側面に、もっぱら焦点が当てられている。それは、極言すれば、でき上がったものとしての貸借対照表・損益計算書をいわば前提とした研究であり、貸借対照表・損益計算書が作成されるまでのプロセスは、必ずしも重視されないようである。したがって、もっぱら情報要求との対応が問題になり、貸借対照表・損益計算書を作成する機構とは無関係に、あるいはそれとは切り離されて、論じられることになりがちなのである。ここに、いわゆる会計側の面から、勘定分類混在観が生まれる素地がある。

もちろん、情報利用者の意思決定への役立ちということだけにかかわらしめて、会計を構成することは可能である。しかし、その場合、意思決定というのはきわめて多様性を帯びているはずであるから、そのための情報にしても、きわめて多種多様な形態をとるであろう。例えばORで想定されているように、そのつど特定化された目的につき、種々のデータを組合せて、情報要求に応えることになるだろう。したがって、その目的に対して任意に、勘定分類が形成されることになる。そこでは、そうした情報を産出するための機構やそれに関する勘定分類は、必ずしも定型化されている必要はないのである。

しかしながら、今日、会計において予定されている財務諸表は、一般に、貸借対照表・損益計算書だけである。このように貸借対照表・損益計算書を前提にするかぎり、複式簿記機構が不可欠である。この複式簿記によって、企業の経済活動ないし企業資本運動を適切に把握した結果として、貸借対照表・損益計算書が導出されるのである。この複式簿記の機構を予定するかぎり、その全体像を具体的に描くためには、既述のように、計算目的の措定、および経験対象の構成があらかじめ必要であり、その結果として、貸借対照表・損益計算書の関係が確定するのである。そうであれば、でき上がったものとしての貸借対照表・損益計算書を対象にして、任意な勘定分類を採択することは不可能であろう。勘定分類は、基本的には、複式簿記機構によって規定されるのである。でき上がったものとしての貸借対照表・損益計算書を、複式簿記機構とは関係ない勘定分類によって

表示した場合、純理論的には、(経済活動勘定による)経験対象の適切な把握も、(計算目的勘定による)計算目的の遂行も、そして例えば貸借対照表と損益計算書との機構上の予定された関係も、すべて御破算になってしまうはずなのである。

勘定分類混在観の生成には、以上のような原因が考えられるのである。勘定分類混在観には、きわめて大きな問題が潜んでいると思われ、筆者は支持し難い。あくまで統合的勘定分類観に依拠すべきである、というのが筆者の結論である。

## 結 語

今日、有価証券の評価に関しては、貨幣性資産・費用性資産という資産2分類に基づく原価評価が、通説と言ってよいであろう。すなわち、資産をそのように2分類した場合、貨幣性資産および費用性資産は、それぞれ時価および原価で評価されるのであるが、有価証券は、一般的には費用性資産とみなされているので、結局、原価評価になるわけである。しかしながら、ここで問題なのは、有価証券の原価評価説の前提にある貨幣性資産・費用性資産という資産2分類論の妥当性である。その点は、通説では、どのように論証されているのであろうか。論証ということが明確な意識としてなされているのであろうか、その論証は確固たる根拠に基づいているのであろうか。

貨幣性資産・費用性資産という資産2分類は、一般に、国民経済の資本循環シェーマである[G-W-G']に依拠して説かれているところからすれば、この資産分類論の根拠は、このシェーマに求められているのかもしれない。しかし、もしそうであれば、この資本循環シェーマの妥当性が、さらに問われなければならない。この点は、上記の通説にとり、根本的な重要性をもっているはずであるが、それにもかかわらず、きわめて奇異なことには、これまで、さしたる論議がなされていないとは思われないのである。

上記のような通説の論議は、筆者の視点からは、第1に、測定の局面だけに限定されて勘定分類が取り上げられていること(測定局面と他の局面との関係、あるいは他の局面における勘定分類の意義が論じられていないこと)、および第2に、その測定の局面においてさえも、国民経済における資本循環シェーマの企業会計への導入可能性についての検討がなおざりに付されていること、という2点において、問題なしとしない。

このうち第2点については、[G-W-G']という資本循環シェーマは、言うまでもなく、国民経済におけるそれであるから、まずもって、個別経済の会計たる企業会計にそのまま適用できるのか、ということが問題とされなければならない。すなわち、具体的には、①企業会計が、国民経済ではなく個別経済にかかわっていることを勘案すると、資本運動は、[G-W-G']だけでよいのか(国民経済から個別経済への変容の必要性の有無)、そして②企業会計が経済ではなく会計であることを

勘案すると、 $[G-W-G']$  という資本運動にしても、そのままの形式で導入してよいのか（個別経済から個別会計つまり企業会計への変容の必要性の有無）という2点を俎上に載せなければならない。

しかし、これは、当面の問題ではないので、ごく簡単に結論だけを述べると、①については、価値生産運動にかかわる  $[G-W-G']$  ( $G \cdot G'$ : 待機分,  $W$ : 充用分) とは根本的に異質な、貸付金・有価証券等にかかわる  $[G-D-G']$  ( $D$ : 派遣分) という資本の往還運動を導入しなければならないし（したがって、資産は、 $G$  (待機分)・ $W$  (充用分)・ $D$  (派遣分) の3分類になる)、他方、②については、 $[G-W-G']$  ではなく、 $[G-W-E]$  (: 費消分, いわゆる費用) という形式で導入されなければならない、と筆者は考えている。<sup>12)</sup>

本稿にかかわっているのは第2点であるが、測定が貨幣性資産・費用性資産という資産2分類に依拠してなされたいじょう、ごく素朴に考えれば、公表される貸借対照表においても、その資産2分類によって表示されるべきであろう。その場合、貨幣性資産・費用性資産という資産2分類によって構成された貸借対照表において、その資産2分類を含む理論体系が企図した計算目的（つまり語用論上の課題）が遂行されていると考えてしまってよいのであろうか。また、その貸借対照表と他方の損益計算書とに、その借方構成要素に関する原価配分関係およびその差額に関する振替関係等（つまり構文論上の課題）が達成されていると考えてしまってよいのであろうか。つまり、測定に関連して形成された貨幣性資産・費用性資産分類が、意味論的にそれなりの合理性をもっていることは理解し得る。しかし、問題は、この意味論上の合理性だけで、貨幣性資産・費用性資産という資産分類の妥当性を断定してしまってよいのかどうかという点である。逆に言えば、その勘定分類の語用論上および構文論上の合理性は、問われなくてよいのかどうか、ということである。

理論を、首尾一貫したひとつの全体とみるかぎり、そのような疑問が湧出するのである。しかし、そうした発問は、必ずしも一般的ではないようである。筆者は、そうした発問の欠如を訝しく思ったのである。そこで、勘定分類について、統合的勘定分類観と勘定分類混在観というふたつの見方を提示したわけである。

前稿「有価証券の評価と資産分類」（『三田商学研究』第38巻第2号）においては、意味論（測定の局面）、語用論（計算目的の局面、つまり表示の局面）、そして構文論（例えば損益計算書と貸借対照表との関係といった勘定間の関係の局面）のそれぞれにおいて、素性を異にする勘定分類が採用されている勘定分類混在観の理論的問題点を検討した。そのことによって、いわば反語的に、統合的勘定分類観の妥当性を示唆したのであるが、しかし、それだけに、その妥当性を積極的に論証するものではなかった。そこで、本稿において、会計構造という概念を媒介とすることにより、統合的勘定分類観の妥当性をポジティブに主張したのである。 (了)

12) この点については、前掲拙著59～61ページ、および361～368ページを参照されたい。