

Title	企業会計における記録機構の再評価
Sub Title	Revaluation of Record System of Business Accounting
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1999
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.42, No.1 (1999. 4) ,p.33-
JaLC DOI	
Abstract	企業会計は,ひとつの測定機構である。ここに測定機構とは,利益額の算出等の計算目的が,勘定を辿ることによって自動的に体系的に達成される機構を意味している。つまり,企業会計において算出される利益額は,けっして統計的な資料に統計的な加工を施すことによって得られた統計的な数値ではない。もちろん,企業会計におけるそのような測定の過程は,勘定という記録の用具によって支えられている。より具体的に言えば,勘定という記録の用具を中核としたいわゆる複式簿記である。そこでは,企業の経済活動の把握から計算目的の達成に至るまでのすべ
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19990400-00685988

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.

企業会計における記録機構の再評価

笠井昭次

<要約>

企業会計は、ひとつの測定機構である。ここに測定機構とは、利益額の算出等の計算目的が、勘定を辿ることによって自動的に体系的に達成される機構を意味している。つまり、企業会計において算出される利益額は、けっして統計的な資料に統計的な加工を施すことによって得られた統計的な数値ではない。

もちろん、企業会計におけるそのような測定の過程は、勘定という記録の用具によって支えられている。より具体的に言えば、勘定という記録の用具を中核としたいわゆる複式簿記である。そこでは、企業の経済活動の把握から計算目的の達成に至るまでのすべてのプロセスが、勘定により記録されているのである。こうした組織的継続的な記録機構の典型が、いわゆる複式簿記に他ならない。

今日、企業会計のアウトプットとされるのは、損益計算書および貸借対照表であり、それらは、言うまでもなく記録から誘導的に作成される。つまり、複式簿記機構を不可欠の作成手段としている。それにもかかわらず、この記録および複式簿記の重要性は、必ずしも認識されていない。このことは、筆者には自己矛盾のように思えるのである。

そこで、本稿では、そうした記録および複式簿記のもつ意義について再評価を試みることにしたい。

<キーワード>

棚卸法、財産目録法、誘導法、実地棚卸、企業会計の測定機構性、企業会計の記録機構性、企業会計上の計算の自動性体系性、企業会計上の記録の組織性継続性、記録の報告職能、記録の管理職能、会計責任、会計責任指向観、意思決定指向観、会計情報の信頼性、因果的複式簿記、微分的三式簿記、意識的管理、無意識的管理の重要性、複式簿記の無言の力、誘導法における実地棚卸の意義、誘導法と財産目録、誘導法と実地棚卸法との関係、損益法と財産法との関係

今日、会計と言え、言うまでもなく、取引自体を記録するばかりでなく、損益計算書・貸借対照表をもその取引記録から誘導的に作成することが予定されている。つまり、いわゆる複式簿記機構が前提されているのであるが、このような貸借対照表・損益計算書の作成方式は、一般に誘導法といわれている。しかし、考え方の上では、貸借対照表の作成につき、棚卸法あるいは財産目録法とよばれる作成方式があり得る。これは、帳簿記録とは無関係に、企業が一時点（期末時点）で保

有する資産・負債等を実地棚卸することにより、まず財産目録を作成し、次いで、その要約により貸借対照表を作成する方式である。

今日、誘導法があまりに一般化しているために、逆に、記録の意味が理解されにくくなっている。そこで、棚卸法自体は現在ではさしたる意義はないが、そこにまで立ち戻って、棚卸法から誘導法に至る過程を理論的に再構成しておくことも、意味がないことではない。そこで、Iにおいて、そうした再構成により、会計において記録がもつ具体的な役割を再確認しておこう。そのうえで、さらに記録の職能、記録の意義、そして実地棚卸の位置づけの3点を取り上げる。すなわち、記録の職能には、種々のものが考えられようが、ここでは、会計責任概念を巡って、報告および管理の2点が重要である。また記録が組織化継続化されていることは、一方、記録する側にとってはその記録を規定している論理を知らず知らずのうちに担っているという点で、他方、記録を利用する側にとっては、報告される財務諸表の信頼性が得られるという点で、きわめて重要な意義を帯びている。そこで、前者の記録の職能をIIで、そして後者の記録の意義をIIIで検討することとしたい。なお、組織的継続的な記録機構と言っても、けっして実地棚卸が不要になるわけではない。しかし、そのもつ意味が、棚卸法におけるそれとは決定的に異なっているので、最後にIVで、この点を検討する。

I 誘導法への階梯

ここでは、いわゆる資本等式に依拠しながら、その損益計算を考えてみよう。まず棚卸法に基づくシステムを具体的に描くことにする。いま、第t期末および第(t+1)期末に実地棚卸をした結果、それぞれ、現金90万円・借入金40万円、および現金80万円・商品30万円・借入金40万円が存在したとしよう。なお、このさい、評価基準が重要な問題になるのであるが、当面の目的は、誘導法の理解にあるので度外視しておく。これに基づいて貸借対照表を作成すれば、次のようになる。

<第1図>

第t期貸借対照表		
現金 90	借入金40	
第(t+1)期貸借対照表		
現金 80	借入金40	
商品 30		

この貸借対照表においては、いわゆる純財産額の算出が企図されているが、しかし、この貸借対照表によって、2時点のストック比較による損益計算もなされ得る（期中に、資本の増減はなかった

ものとする)。それを示せば、次のようになる。

しかしながら、こうした計算システムには、きわめて重大な欠陥がある。すなわち、貸借対照表

第(t+1)期期首純財産額 (第t期末実地棚卸による純財産額)

：現金90－借入金40＝50

第(t+1)期期末純財産額：現金80＋商品30－借入金40＝70

利益額：第(t+1)期期末純財産額－第(t+1)期期首純財産額＝70－50＝20

に関しては、(a)どのようにしてこの純財産額になったのかということが不明なこと、損益計算に関しては、(b) (上記のaに基因して) どのようにしてこの利益額になったのかということが不明なこと、そして(c)どのような原因でその利益額が生成したのかということが不明なこと、というみっつの欠陥がみられるのである。

(1) 純財産額算出の経緯の不明性の是正

そこで、これらの欠陥の是正を具体的に考えてみよう。まず(a)純財産額算出の経緯の不明性という欠陥であるが、この是正のためには、貸借対照表を構成する諸勘定を開設して、その記録を作成してやればよい。期中に、①商品80の現金購入、②商品50の流出、③現金70の流入という事象があったとすれば、次のような記録システムになる。¹⁾

<第2図>

現金 90, 借入金40		
① [商 品80, 現 金80]	現金	借入金
② [———, 商 品50]	期首 90 ①80	期首 40
③ [現 金70, ———]	③ 70	
	商品	
	① 80 ②50	
	貸借対照表	
	現金 80 借入金40	
	商品 30 (差額70)	

この貸借対照表は、第1図の実地棚卸に基づく第(t+1)期貸借対照表とまったく同じ内容もっている。つまり、この記録システムにおいては、貸借対照表だけは、そのシステムの内部で形

1) 財産の現在高を知るためなら、記録は必要なく実地棚卸をすればよい、という見解もあるが(万代勝信稿「会計における財産管理」、『青山経営論集』第29巻第1号, 76ページ), そこでは、本文で述べるような記録ということの意義は看過されている。

成され、純財産額については体系的自動的に計算されることになる。したがって、この数値の具体的内容は、現金勘定・商品勘定・借入金勘定等を辿ることによって、容易に知ることができる。つまり、先の(a)純財産額算出の経緯の不明性という欠陥は、是正されたわけである。しかし、損益額の算出そのものは、依然として、記録システムの外部で行なわざるを得ない。

(2) 損益額算出の経緯の不明性の是正

しかしながら、この点の是正は、容易である。すなわち、期首純財産勘定を開設してやればよいのである。第2図において、期首の仕訳は、実は貸借が均衡していない。そこで、現金勘定90と借入金勘定40との差引額50を、期首純財産勘定に再記するのである。なお、この勘定は、けっして経済活動あるいは計算対象を表現する勘定（対象勘定）ではない。なぜなら、対象勘定は、すべて開設されているからである。期首純財産勘定は、損益計算という計算目的をこの記録システム内において遂行するために開設された勘定、つまりもっぱら計算目的にかかわるメタ勘定なのである。

<第3図>

[現金90, 借入金 40] 期首純財産50	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">現金</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">借入金</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">期首 90</td> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">①80</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">③ 70</td> <td style="padding: 5px;">期首 40</td> </tr> </table>	現金	借入金	期首 90	①80	③ 70	期首 40
現金	借入金						
期首 90	①80						
③ 70	期首 40						
① [商品80, 現金 80]	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">商品</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">① 80</td> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">②50</td> </tr> </table>	商品		① 80	②50		
商品							
① 80	②50						
② [———, 商品 50]	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">期首純財産</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">期首 50</td> </tr> </table>	期首純財産			期首 50		
期首純財産							
	期首 50						
③ [現金70, ———]	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">貸借対照表</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">現金 80</td> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">借入金 40</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">商品 30</td> <td style="padding: 5px;">期首純財産50 (差額20)</td> </tr> </table>	貸借対照表		現金 80	借入金 40	商品 30	期首純財産50 (差額20)
貸借対照表							
現金 80	借入金 40						
商品 30	期首純財産50 (差額20)						

この貸借対照表は、理論的に問題がないわけではないが、²⁾しかし、貸借対照表において、とにかくにも、純財産の当期純増加額つまり損益額が算出されているとみることが出来る。すなわち、記録システム内において、損益額の算出が自動的に計算されることになった。かくして、(b)損益額算出の経緯の不明性という欠陥は、是正されたわけである。

2) 期末の対象勘定の一覧表としての貸借対照表に、期首額かつメタ勘定である期首純財産勘定が混在しているという点で、根本的に問題がある。なお、メタ勘定については、拙著『会計構造の論理』を参照されたい。

(3) 損益生成の原因の不明性の是正

しかしながら、その損益額の生成原因は、依然として不明である。つまり、(c)の問題は、解決されていない。もしそれを知りたければ、取引仕訳に立ち戻って、その原因を調査するより仕方ない。つまり、記録システムの外側において、いわば機構外的（非自動的）にあるいは意識的に行なわざるを得ないのである。具体的に言えば、第3図において、①は、いわゆる交換取引であり、貸借複記されているので、損益の生成にはもともと関係ない。それに対して、②および③においては、純財産額の一方的な減少および増加があったのであるから、これが、純財産の純増加額としての損益額を発生させたわけである。そこで、この②および③の原因を帳簿記録とは別に、いわば機構外的にあるいは意識的に調査したところ、②は販売のための出荷による商品の減少であり、③は販売にかかわる売上収入であることが判明したとしよう。その結果に基づいて、次のような損益計算書が作成される。つまり、損益額の原因別計算が、記録システムの外側において、達成されたわけである。

<第4図>

損益計算書	
売上原価50	売上 70

第3図の記録システムにおいて損益額の原因別計算が有機的自動的になされなかったことは、②および③が単式に記入されていたことに基因している。つまり、収益勘定・費用勘定が欠落しており、その意味において、勘定間の有機的連関が断絶していることに基因しているのである。その点、収益勘定・費用勘定をそのシステム内部に含む複式簿記においては、その機構に含まれている勘定間に有機的な連関が形成され、そのことによって、貸借対照表のみならず損益計算書も、自動的に算出されるに至るのである。すべての仕訳が貸借複記されていないこの記録システムは、すべての取引が例外なく貸借複記される複式簿記に対して、通常、単式簿記とよばれている。そうであれば、複式簿記を利用することによって、損益の生成原因が、漏れなく組織的継続的に記録されるのである。(c)損益額の生成原因の不明性という欠陥の是正が、達成されるわけである。この記録システムを念のため示せば、第5図のようになる。

誘導法というのは、貸借対照表・損益計算書等の財務諸表を記録に基づいて誘導的に作成する方式のことである。すなわち、経済活動に関する諸勘定（原因に関する勘定を含む）、および計算目的に関する諸勘定を体系内に含むことによって、さらに前者の記録から後者の記録をも誘導することによって、経済活動の把握から計算目的の遂行に至るまでのすべての過程を、記録的に審らかにしようとする方式なのである。今日、誘導法といえ、一般に、この複式簿記という記録システムが予定されていると言ってよいであろう。

いずれにしても、貸借対照表の作成方法には、棚卸法と誘導法というふたつの方法があるのであ

<第5図>

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">現金90, 借入金 40 期首純財産50</div>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">現金</td></tr> <tr><td style="width: 50%;">期首 90</td><td style="width: 50%; text-align: right;">①80</td></tr> <tr><td>③ 70</td><td></td></tr> </table>	現金		期首 90	①80	③ 70		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">借入金</td></tr> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">期首 40</td></tr> </table>	借入金			期首 40
現金												
期首 90	①80											
③ 70												
借入金												
	期首 40											
① [商 品 80, 現金 80]	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">商品</td></tr> <tr><td style="width: 50%;">① 80</td><td style="width: 50%; text-align: right;">②50</td></tr> </table>	商品		① 80	②50	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">期首純財産</td></tr> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">期首 50</td></tr> </table>	期首純財産			期首 50		
商品												
① 80	②50											
期首純財産												
	期首 50											
② [売上原価50, 商品 50]	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">売上原価</td></tr> <tr><td style="width: 50%;">② 50</td><td style="width: 50%;"></td></tr> </table>	売上原価		② 50		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">売上</td></tr> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">③ 70</td></tr> </table>	売上			③ 70		
売上原価												
② 50												
売上												
	③ 70											
③ [現 金 70, 売上 70]	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">損益計算書</td></tr> <tr><td style="width: 50%;">売上原価50</td><td style="width: 50%; text-align: right;">売上70</td></tr> </table>	損益計算書		売上原価50	売上70	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">貸借対照表</td></tr> <tr><td style="width: 50%;">現金 80</td><td style="width: 50%; text-align: right;">借入金 40</td></tr> <tr><td>商品 30</td><td style="text-align: right;">期首純財産50</td></tr> </table>	貸借対照表		現金 80	借入金 40	商品 30	期首純財産50
損益計算書												
売上原価50	売上70											
貸借対照表												
現金 80	借入金 40											
商品 30	期首純財産50											

るが、今日では、複式簿記を前提とする誘導法が導入されている。そのことによって、会計上の計算が、組織的継続的記録に支えられつつ、自動的体系的になされているのである。

II 記録の職能

以上のように、会計上の計算は、体系的自動的計算である点にその著しい特質がみられるのであるが、そのことは、同時に組織的継続的記録機構であることをも意味している。そこで、この記録が、会計上果たしている職能を取り上げなければならない。もっとも、その職能にしても、種々のものがあり得ようが、ここでは、その主な職能である報告と管理とに絞り、会計責任の視点から考えておこう。

(1) 報告職能

企業会計は、共同事業におけるいわゆる会計責任の履行の用具として生成したと言われている。つまり、共同事業において、何らかの意味での信託・受託関係が存在する場合、受託者は、信託者に対して、受託に関する自己の行為を報告するいわゆる会計責任を負うことになる。その場合、受託者が、信託者の信認に十全に応えるためには、ことの顛末を計数的に報告しなければならないが、そのためには、言うまでもなく、整備された記録機構が不可欠である。その意味で、報告ということは、記録の本源的な職能と言ってよいであろう。

しかしながら、共同事業の生成期にあつては、その事業の性質は、当座企業的な性格を帯びていたと言ってよいであろう。さらに、信託者と受託者との間に、必ずしも基本的な利害の対立があつ

たわけではないし、また、信託者は、受託者の行為につき自分自身で記録を調査することも不可能ではなかった。そうした状況にあつては、信託・受託関係にしても、必ずしも継続的なものではなく、かついわば私的な関係に他ならない。したがって、記録に基づく、受託者の信託者に対する「報告」にしたところで、両者に、基本的な利害の対立はないでしょう、つまり両者を一体のものとしてよいでしょう、自己が自己に対してなす「報告」に近いものであり、いわば独白とでも言うことができるであろう。会計責任あるいはその「報告」職能というものが、こうした意味での独白に留まるかぎり、社会科学としての会計学の研究対象であるとまでは言えない。

しかし、その共同事業にしても、当座企業から継続企業へ、さらに合名会社ないしパートナーシップから株式会社ないしジョイント・ストック・カンパニーへと推移するにつれて、大きく変質してゆくが、とりわけ、周知のように、株式会社形態の発展により一変する。すなわち、株式会社による資金の大量調達、一方で株主の分散化、他方で企業規模の拡大化を招くことになる。

前者の株主の分散化とは、いわゆる出資と経営との分離をもたらし、ここに経営者職分が確立すると共に、無数の不在株主が顕在化するに至る。自らは会社を調査することができず、会計報告が会社の状況を知る唯一の手段であるこれらの不在株主がひとつの経済社会の基盤をなすに至ったとき、経営者の不在株主に対する会計責任の履行は、社会制度的に不可欠になる。つまり、経営者の不在株主に対する会計責任は、単なる独白の域を越えて、文字通り報告という性格を帯びるに至る³⁾。ここでは、計算対象（企業の経済活動）を把握し、それを報告するという記録の職能も、いわば公的な性格を帯び、会計学の研究対象としての地歩を占めることになるわけである。

(2) 管理職能

他方、企業規模の拡大化は、計算対象（企業の経済活動）の複雑化をも招き、その写像である記録を通して初めて、計算対象（企業の経済活動）を把握し管理することが可能になる。つまり、会計に対してこうした管理職能も期待されるに至る。この点を深く洞見されていた山榘忠恕は、他方において、種々の利害関係者の利害が対立する現実において、生産成果の公正配分に関する合理的な計算根拠の提供という社会的な機能が企業会計に期待されている、ということの重要性に言及しつつも、次のように指摘されている⁴⁾。

つまり、この企業資本の運動は、

3) 利害関係者に対する公表制度の発展を、[独白→報告→公開状]というきわめてユニークなシェーマで説明したのは、山榘忠恕である。この点については、山榘忠恕稿「ディスクロージャーの機能」(『会計』第100巻第3号)を参照されたい。

4) 山榘忠恕著『近代会計理論』7ページ。

$$G-W \left[\begin{array}{l} P_m \\ \dots\dots\dots (P) \dots\dots\dots W-G \\ A \end{array} \right.$$

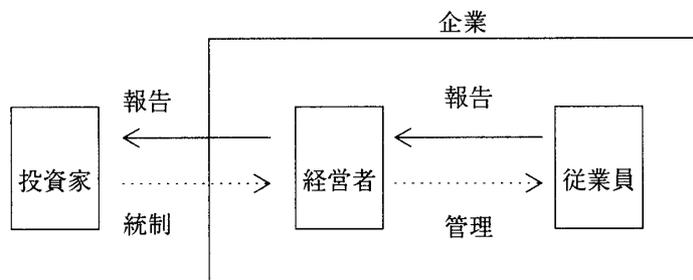
という形式をもって、しばしばその解説が行なわれているように、資本としての貨幣(G)の生産手段(P_m)および労働力(A)への転態、それらの内部移動、生産された商品(W)の貨幣(G)への転態という行程をたどりつつ、しかもそれらの果てしなき循環を繰り返しているものと言える。ただ、そのような企業資本の運動過程というのは、これをその階梯に即して、計数的にも逐一捕捉していかなければ、その十分な管理を期しえないこと、いうまでもない。そしてそのことが、おのずから企業会計という職能の台頭を促がしたものと言えよう。

こうした会計管理にしても、その遂行のためには、言うまでもなく、整備された記録機構が不可欠である。その意味で、管理ということも、報告と並んで、記録の本源的職能と言ってよいであろう。とりわけ、上述のように、不在株主に対する会計責任が中心課題になるにつれ、単なる財産保全ではなく、財産の効率的運用が要求されるようになる。つまり、単なる財産ではなく資本の運動が俎上に載るにつれて、その効率的運用のメルクマールとしての損益額の内容が問題になるのである。その場合には、会計管理が十全になされなにかぎり、会計責任にしても、履行されたことにはならない。つまり、会計管理ということが、会計責任の履行の反面として必要になるのである。

要するに、経営者職分の定着が、会計責任の履行として、対外的には不在株主に対する報告の制度化を、そして、対内的には企業の経済活動に関する会計管理の遂行を、双子のごとく生み出した⁵⁾と言えよう。それを図示すれば、次のようになる。

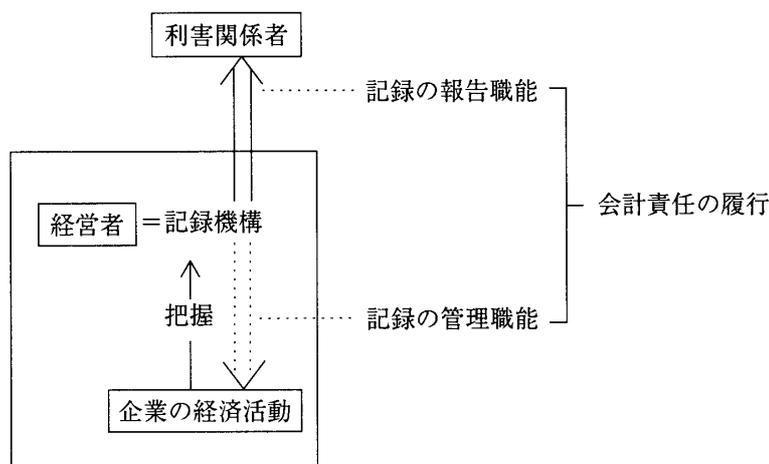
- 5) 情報がAからBに報告される時、他方において、BからAへのフィードバックが予定されなければならない。つまり、AとBとは、単純にAからBへの情報の one-way 的な経路があるのではなく、AからBへ、およびBからAへの two-way の経路を想定しなければならない。その意味では、伝達 (communication) という用語の法が妥当であろう (この点については、武田隆二著『情報会計論』を参照されたい)。

こうした two-way の経路は、具体的には、経営者と従業員との間だけではなく、不在株主と経営者との間にもみられる。



つまり投資家は、経営者からの報告により、手持ちの株式を売るか、そのまま保持するか、あるいは買い増しをするかの意思決定を行なう。そのことは、経営者の行動を規制するという意味で、統制機能を果たしているわけである。そうした投資家の反応を想定しながら、会計もなされているのであるから、このことも、会計学にとり重要な要素である。しかし、当面は、そのことを所与としておこう。

<第7図>



しかしながら、今日の企業会計は、もっぱら、会計責任の履行のうちの外部利害関係者に対する報告ということが重視され、その双子の兄弟である会計管理という職能が、いささか疎かにされているきらいがある。今後、この会計管理ということの重要性が認識されなければならない。

Ⅲ 組織的継続的記録の意義

今日の会計は、誘導法による記録機構、つまり複式簿記機構を前提にしている。そこでは、会計のアウトプットである損益計算書・貸借対照表という財務諸表作成までの全プロセスが、組織的継続的な記録によって支えられているのである。そのことは、記録する側にとっても、その記録から産出される財務諸表を利用する側にとっても、きわめて重要な意味をもっている。すなわち、複式簿記が組織的継続的な機構であるいじょう、そこには、固有の論理が働いている。したがって、記録する側において、複式簿記の手順を踏むことは、実は、その複式簿記に内在する固有の論理を、それとは意識することなしに実践していることを意味しているのである。他方、会計のアウトプットである財務諸表を利用する側にしても、それが単なる統計的な数値ではなく、一定の論理に支えられた複式簿記という組織的継続的な記録機構によって生み出されたものであるいじょう、そこには、ある種の信頼性を認めることができるはずである。

こうした側面は、これまでのところ、必ずしも重視されていないが、会計情報が制度的に必要とされているからには、きわめて重要な意義を帯びている。この点を鋭く洞察されているのは、井尻雄二の見解であろう。ここでは、その所説を中心に、記録を利用する側における意義および記録する側における意義を(1)および(2)において検討する。なお、この記録機構としての複式簿記の意義については、さらに社会的文化的意義という点から検討する必要があるので、その点につき(3)で検討する。

(1) 利用する側における意義

まず前者の財務諸表を利用する側にとっての意義であるが、会計の最終目的は、言うまでもなく損益計算書・貸借対照表等のアウトプットの作成にあるが、今日の財務諸表は、統計的にあるいは例えば期末の实地棚卸によって、いわば突然作り出されたものではない。上記のように、組織的継続的な記録から誘導されて作成されたのである。例えばまず企業の購入活動により勘定に原始記録がなされ、次いで企業の生産活動に伴いある勘定から他の勘定へと幾度も振替記録を重ねつつ、誘導的に導出されたのである。つまり、企業の経済活動のすべてが勘定に表現されており、そうした膨大な勘定記録に支えられて、財務諸表が導出されるのである。

したがって、何時でも、財務諸表が導出された経路を辿ることができ、その妥当性を検討することによって必要とあらばその是正措置をとることも可能なのである。こうした勘定記録の存在によって、財務諸表の信頼性が確保されているのである。このことは、ともすれば看過されがちであるが、見落とされるべきでない会計の重要な特質なのである。

この点について、井尻は、つとに卓見を提起されている。すなわち、会計の見方を意思決定指向観 (the decision-oriented view) と会計責任指向観 (the accountability-oriented view) とに分別されたうえで、その会計責任指向観における記録の意義につき、次のように説明されている。⁶⁾

「意思決定指向観のもとでは、提供する情報が鍵となる。情報が意思決定者に届き、意思決定プロセスに利用されないかぎり、会計の目的は達成されない。それに対し、会計責任指向観は、財務諸表を氷山の一角にすぎないものと位置づける。財務諸表より重要なのは、財務諸表を支えている会計記録に関する機構なのである。こうした記録の存在によって、会計責任にかかわる受益者 (accountee) は、仮に会計責任の履行者 (accountor) の行為およびその結果について何らかの問題が生じたとしても、自分たちのために、少なくとも第三者によって履行者の行為およびその結果を詳細に追跡できる、と考えるのである。」

「会計責任の履行者の財務上の行為が記録されているという正にその事実だけが、そうでない場合に比べて、履行者が責任をもって行動するようにさせるのである。会計責任にかかわる受益者が享受する恩恵の大部分は、記録のもつこうした力によって達成されるのである。」

(2) 記録する側における意義

次に記録する側にとっての意義を考えておこう。井尻は、複式簿記を因果的複式簿記と分類の複

6) Yuji Ijiri "Historical Cost Accounting and Its Rationality" CCGARF Research Monograph No.1, P.28-29.

式簿記とに分別するが、前者の因果的複式簿記においては、その仕訳の借方と貸方とは、主体財産の増分と減分という因果関係で結び付けられている。例えば [(借方) 商品80, (貸方) 現金80] という仕訳における借方の商品と貸方の現金とは、増分と減分という因果関係にあるものとみなされるわけである。この点に関する井尻の見解は傾聴に値するので、長文にわたるが、ここに引用しなければなら⁷⁾ない。

簿記システムは一つの言語であるが、この言語がわれわれの行動に及ぼす影響を考えてみる必要がある。複式簿記の基本が増分と減分とを因果関係で結びつけるところにあるということは、逆にいうとわれわれにたえずそういう因果関係を通して主体財産の変動を把握するよう強制づけるという、行動学的にみて非常に重要な問題を含んでいるのである。複式簿記によって訓練された会計人は棚卸資産の増減そのことだけを考えることはできない。……(中略)……その変動を表現するためにはかれは相手科目を捜さなければならず、そうすることによって無意識のうちに棚卸資増加の原因または結果を追求するようになるのである。かれが取引を記帳するたびにこの因果性の判断を行わなければならないことを考えると、複式簿記のこの構造はかれのものの考え方に大きな影響を与えるものであることがわかる。

井尻は、このように述べたうえで、複式簿記の真の重要性を、その形式の美しさにあるのではなく、「それがわれわれのものの考え方に及ぼす影響という点にある⁸⁾」と結論づけている。

そうした発想は、その後の三式簿記とりわけ微分的三式簿記への展開の中にも明瞭に窺える。この微分的三式簿記は、[財産=資本あるいは利益]という複式簿記のシェーマに、さらに利力という次元を加えたものである。すなわち、利益を財産の増加額の度合いと理解するならば、その延長線上に、利益の増加額の度合い(財産増加額の増加の度合い)を想定することができる。これが、利力に他ならない。したがって、微分式三式簿記は、[財産=資本=利力](あるいは[財産=利益=利力])と定式化されているが、その財産・資本(利益)・利力の関係は、物理学における位置・速度・加速度の関係に比肩しうるものであり、財産を変動させるのが資本(利益)、その資本(利益)を変動させるのが利力として位置づけられている。こうした微分的三式簿記の意義について、井尻は、「それが変動の理由に対する判断を要求する」という点から、次のように述べている。⁹⁾

財産変動がその理由を釈明する適当な利益勘定に帰属されると同じように、昨期とくらべた

7) 井尻雄二著『会計測定的基础』149~150ページ。因果的複式簿記概念の成否については、問題がないわけではない。しかし、記録のもつこうした意義は、因果的複式簿記概念の成否にかかわらず言い得ることであって、この点に着目された井尻の洞察の深さは、まさに卓見である。

8) 井尻雄二著 上掲書150ページ。

9) 井尻雄二著『三式簿記の研究』106~108ページ。ただし、最近著の『利速会計』においては、財産-利益-作益という3対に整備されている(59~60ページ)。

利益の変動はその理由を釈明する適当な利力勘定に帰属されることが必要となる。これが会計人の理由づけの能力におよぼす影響は重要である。財産変動をもたらす仕訳がすべて利力勘定をもたなければならないと考えると、このシステムが毎日の数多くの取引を通して会計人によろしくなく与える圧力は大きいものである。将来そういう判断力が会計人の自然の能力の一部となった場合それがいかに価値ある能力かはいうまでもない。つまり利益変動の原因をみつけそれを企業の内外に存在する数多くの利力のなかから選んだものに帰属させるという能力を微分的三式簿記は養成するのである。

これは、組織的継続的な記録機構に対するきわめて深い洞察というべきであろう。これまでのところ、複式簿記は、ともすれば単なる帳簿づけの類いと貶しめられてきたが、井尻のこうした透徹した洞察により、複式簿記機構ひいては組織的継続的機構は、その新生面を見出されたと言ってよいであろう。いずれにせよ、複式簿記のこうした側面を、井尻は「複式簿記の無言の力¹⁰⁾」と総括されている。

ところで、井尻の所説においては、そうした複式簿記の無言の力は、仕訳という局面において考えられているようである。しかし、ここでは、企業の経済活動の個別的把握つまり取引仕訳ということが、自動的に企業の経済活動の総合化つまり損益計算書・貸借対照表の作成に繋がっている点に注目しておこう。つまり、複式簿記においては、損益計算書・貸借対照表は、事後的に何らかの統計的手法により作成されたものではない。差し当っては、企業の経済活動の全体からみればきわめて微小な一取引を、しかもその取引の局面にのみ着目して把握（仕訳）するのである。しかしながら、複式簿記機構においては、正にそうした個別的経済活動の把握（仕訳）そのことが、自動的に企業の経済活動の総合化としての損益計算書・貸借対照表を生み出すのである。もちろん、その場合、その背後に、例えば企業資本等式と言った基本的等式が想定されていなければならない。

この点を第5図の③ [現金70, 売上70] という仕訳を例にして考えてみよう。そこでは、会計人は、現金勘定と売上勘定との関係を、現金売上というきわめて部分的な経済活動にかかわらしめて把握しているにすぎない。しかしながら、その現金勘定・売上勘定は、企業資本等式における勘定分類に規定されながら、他の個々の取引における諸勘定と有機的な連関を結び、最終的に、損益計算書・貸借対照表を自動的に作成するに至るのである。つまり、会計人は、勘定分類の機構としての複式簿記を利用するがぎり、当面の部分的な取引仕訳を行なうことそのことによって、それと意識することなく、自動的に損益計算書・貸借対照表の作成を用意しているのである。

10) 井尻雄二著『利速会計』40ページ

そのことは、第1図あるいは第2図と比較すれば明らかであろう。そこでは、会計人は、貸借対照表に損益計算をさせるためには、機構外的（つまり非自動的）に、ということは意識的に、期首純財産額を調査しなければならないし、さらに、損益額の原因を知るためには（つまり損益計算書を作成するためには）、機構外的（つまり非自動的）に、ということは意識的に、取引にまで立ち戻って調査しなければならない。その点、複式簿記においては、企業資本等式等における勘定分類に規定された勘定を常に複式に配置するという取引把握の方法により、会計人は、取引把握そのことによって、有機的に損益計算書・貸借対照表の作成をも行なっているのである。

以上のことは、複式簿記があまりに普及しているために、逆に、ともすればごく当然のことと看過されがちである。しかし、その重要性を改めて浮き彫りにされたことは、井尻の大きな功績であり、そうした認識が、三式簿記等の提唱と言ったさらに大きな業績に繋がっていったのではないかとと思われるのである。

(3) 複式簿記の社会的文化的意義

ところで、会計の見方（会計観）について、情報の目的や用途にかかわらして会計情報の性格を規定する機能的会計観と、情報処理の機構を特定して、そのアウトプット（あるいはさらにインプット）を会計情報と見る構造的会計観とがある。前者によれば、財務諸表とそれに基づいて行動する利害関係者との関係の局面に、もっぱら焦点が当てられがちである。それに対して、後者によれば、その財務諸表が算出されるプロセスそのものが重要になる。井尻によって再認識された複式簿記のもつ上記のような力は、言うまでもなく、構造的会計観と深く結び付いているのである。このように、複式簿記の無言の力は、会計観とも密接に繋がっているのであるが、ここでは、さらに経済における価格システムと比較しつつ、その社会的文化的意義という点から、掘り下げてみることにしたい。

いささか唐突であるかもしれないが、このような複式簿記の力は、国民経済における価格システムの果たす役割に、そのアナロジーが求められるのではないかと筆者は考えている。国民経済の場において、経済人は、差し当っては、自己の利己心に従って自己の関心の抱く財にのみ働きかける。その意味において、その経済人は、国民経済における微小な一局所しか見ていない。しかし、言うまでもなく、経済人がその判断の指標とするものが価格であるかぎり、諸財に付された価格の関係を通して、一国経済の全体にかかわってゆくことになる。そして、自然法的な存在を予定するかぎり、ある種の均衡を期待してよいのである。

複式簿記に関して言えば、その価格（システム）は勘定（分類）に、自然法は企業資本等式等の基本的等式に、そして均衡の達成はいわゆる試算表における貸借均衡（およびそれを2分割した損益計算書と貸借対照表とにおける差額の合致）に相当すると言ってよいであろう。すなわち、会計人は、一

取引という部分のみを対象として、ある勘定とある勘定との関係づけ（仕訳）を行なっているにすぎない。しかし、企業資本等式という基本的等式等にみられる勘定分類が存在するかぎり、その個々の勘定は、すべての勘定に、つまり会計世界の全体にかかわってゆく。その結果として、いわゆる試算表の貸借均衡が達成され、かつそこから必然的に損益計算書と貸借対照表とにおける差額の合致等が導出されるのである。

このように考えれば、勘定分類と価格システムとは、ある種の類似性を認めてもよいのではないかと思われるのである。いずれにしても、複式簿記においては、企業資本等式という基本的等式における勘定分類によって、個々の取引把握そのことが、自動的に損益計算書・貸借対照表という総合化に繋がっている点には、くれぐれも留意すべきであろう。そして、それが、必ずしも意識的に行なわれているのではないということが、ここでは重要である。第2図においては、貸借対照表に損益計算を遂行させようとするれば期首純財産額を、そして損益の原因を知ろうとするれば取引にまで立ち戻って収益額および費用額を、機構外的に、ということは意識的に調査しなければならなかった。その点、複式簿記においては、損益計算書・貸借対照表の全体をカバーする企業資本等式上の勘定分類が存在するので、勘定間に有機的な連関が存在し、そのことから、自動的に、ということは無意識的に、損益計算書・貸借対照表が導出されるのである。

この意識されることなく遂行されるということの重要性については、つとに石川純治が指摘している。¹¹⁾ たしかに、石川によって紹介されているハイエクの『市場・知識・自由』における見解は、きわめて深い含蓄がある。

すなわち、合理的な経済秩序の建設のためには、ともすれば完全知識が必要であると理解されがちであるが、それに対して、ハイエクは、ひとりの人間の知性においてそれが与えられていることはなく、個々人はきわめて断片的な知識を分有しているにすぎない、という前提から出発する。それにもかかわらず、それなりに資源配分の調整ができるのは、言うまでもなく諸財の相対的重要性を示す価格システムが存在するからに他ならない。個々人は、当面関心ある財の、かつその価格だけしか知らないで、通常は、なぜ自分たちがしていることをするように仕向けられているかを知らない。それなのに、それなりの調和が達成される事実を踏まえながら、ハイエクは、次のように断言する。¹²⁾

問題はまさに、資源の利用の範囲を誰かひとりの人々の管理能力の範囲を超えて、いかにして拡大するかであること、そしてそれゆえにいかにして意識的管理の必要を省くか、そしていかにして、個々人にかれらの為すべきことを誰かが告げる必要なしに、望ましいことをさせ

11) 石川純治著『経営情報と簿記システム』(1994) 91ページ。

12) ハイエク著田中真晴／田中英夫編訳『市場・知識・自由』(1994) 69ページ。

るような誘因を与えるか、であることを思い起こすべきである。

そして、そのことは、経済だけに固有なのではなく、さらに根源的に、ほとんどすべての社会的現象、言語、あるいは文化的遺産に妥当する社会科学の中心的理論問題に他ならないと掲破して、¹³⁾ハイエクは、次のようなホワイトヘッドの見解を借用するのである。

われわれは自分たちが何をしているのかを考える習慣を培養しなければならないというのは、あらゆる教科書や高名な人たちの演説で繰り返し述べられている陳腐な文句であるが、完全に間違っている。その正反対が真実である。われわれが考えることなしに成しとげることができる重要な作業の数を殖やすことによって、文明は前進するのである。

幾分、古典的にすぎる資本主義観であるような印象がないわけではないものの、しかし、やはり、深い含蓄をもっている。石川は、複式簿記の無言の力を、この意識的管理の省略と結び付けられたわけである。正に卓見である。

いずれにしても、会計における体系的自動的計算性、ないしその裏打ちとしての有機的継続的記録性という特質を再認識すべきであろう。

IV 実地棚卸の位置づけ

現行会計の一般的特質のひとつとしての組織的継続的記録機構においては、経済事象つまり事実が、継続的に記録化されている。そうであれば、基本的には、事実、逐次記録されていると考えてもよいはずである。会計がひとつの言語であると考えれば、むしろ、事実、その推移に従って記録されることが望ましいと言えよう。しかし、その場合、実地棚卸は、どのように位置づけられるべきなのであろうか。この点を、誘導法における意義、および財産目録との関係という2点から検討しよう。

(1) 誘導法における実地棚卸の意義

複式簿記機構という誘導法において、実地棚卸は、どのように位置づけられるべきなのであろうか。つまり、棚卸法においては、実地棚卸が不可欠であった。しかも、その実地棚卸というのは、1時点(期末時点)において会計の計算対象(例えば資本等式の場合、資産および負債)の全体につき一斉に実施することが不可欠なのであった。こうした結果を一覧表にしたものが財産目録に他

13) ハイエク著田中真晴／田中英夫編訳『市場・知識・自由』(1994)70ページ。

ならないのであるから、棚卸法に関しては、換言すれば、財産目録の作成が不可欠であったということである。

結論的に言うと、事実が記録に継続的に記録されてゆく誘導法においても、実地棚卸は不可欠である。しかし、それは、会計の計算対象の全体にわたり1時点において一斉に行なう必要はないという点で、つまり財産目録の作成は必要ないという点で、棚卸法における実地棚卸とはまったく異なっているのである。

誘導法においても、そうした意味での実地棚卸が必要とされるのは、差し当たっては、次のようなふたつの理由が考えられる。まず第1は、事実がそのまま記録されるという場合の事実とは、企業がいわば目的意的意図的に行なった経済事実に限定される。しかしながら、会計が記録すべき事実とは、例えば盗難とか自然的減耗とかの、企業の目的意的意図的な経済活動には関係ない経済事象も含まれている。しかし、それらも、何らかの形で記録化されなければならないが、その場合には、実地棚卸を除いては、記録の契機が存在しないのである。ここに、誘導法においても、実地棚卸が不可欠になるわけである。

しかし、そのことは、期末に一斉に実地棚卸をしなければならない(つまり財産目録を作成しなければならない)、ということとはまったく関係ない。すなわち、こうした項目の場合には、本質的に記録の契機が存在しないのであるから、その項目の重要性あるいは生起する可能性などを勘案して、種々の形態の実地棚卸が適宜に実施されなければならないからである。例えば生起する危険性がおよび重要性が高い場合には、毎日必ず実際に調査して記録の不備を是正しなければならないであろう。例えば現金項目などが、これに該当する。この場合には、実地棚卸を期末まで待つ、などといった悠長なことを言っていられないのである。その反対に、生起の危険性および重要性が低い場合には、業務が暇な折を見計らって1期間に一度点検するぐらいであろう。いわゆる循環棚卸である。その中間段階を含めて、さまざまな形態の実地棚卸であってよい。決算期末に、一斉に実地棚卸をしなければならない必然性は、まったくないのである(この場合には、財産目録は作成され得ないが、それでよいのである)。

そのことは、逆に、決算期末に一斉に実地棚卸をしなければならない場合を想定すれば、容易に理解し得るはずである。すなわち、本来的な財産法に基づく損益計算を企図するかぎり、期末時点における一斉の実地棚卸が不可欠である。一斉の実地棚卸は、こうした2時点比較による損益計算という視点から要請されるのであって、けっして、記録と事実との関係という視点に由来するものではあり得ないのである。

第2は、実践レベルにおける経済性・便宜性の視点にかかわるものである。例えば商品50万円を現金70万円で売却した場合、第5図においては、③ [現金70, 売上70] という仕訳のみならず、

② [売上原価50, 商品50] という商品流出の仕訳を行なっておいた。したがって、商品勘定の残高は、この時点において30になっており、第1で述べたような盗難・自然的減耗等による減少を除いて、実際の在庫と一致しているはずである。つまり、このように、現実の経済活動をそのままに記録するかぎり、勘定残高と実際在庫高とは、すなわち記録と事実とは、相違は生じない。記録が事実を忠実に写像しているかぎり、実地棚卸の必要はないのである。

しかし、理論的にはそうであっても、実践においては、そのように記録されるとは限らない。言うまでもなく、実践では、その時々技術的水準等に制約された経済性・便宜性などを勘案しながら、簡便法などが採用されることになるからである。したがって、コンピュータ等が未発達で、手書きの複式簿記を前提にしなければならない状況のもとでは、流出した商品の売上原価を即座に知り②の仕訳を行なうことは、経済性の点から、たしかに困難さらには不可能であった。したがって、現在一般に理解されているように、販売時点での②の仕訳を行なうことは断念し、期末に実地棚卸により在庫商品額を確認し、それから売上原価を一括的に逆算するより仕方なかったのである。つまり、そうした実地棚卸の必要性は、実践面における所与の技術的水準のもとでの経済性の要請に基づくものなのである。¹⁴⁾したがって、それは、あくまで、実践レベルにおける経済性・便宜性にかかわっており、理論レベルの問題とは別のことである。このような場合、「現在の技術的水準のもとでは、売上原価のそのつどの把握が困難なので、実践的には期末に一括計上するが、理論的には売上原価はそのつど計上されるべきである」、というように説明しておくことが重要なのである。¹⁵⁾

(2) 誘導法と財産目録

しかしながら、今日の会計が前提にしている誘導法のもとでも、財産目録の作成、つまり期末の一斉の実地棚卸が不可欠であるという見解がないではない。例えば安藤は、あくまで商法上の会計制度とのかかわりにおいてではあるが、財産目録の復権を主張されている。そして、その理由は、¹⁶⁾どうやら「会計記録の検証」ということにあるようである。

もっとも、そこでは、主として他国の法制度の動向が語られているだけで、その会計理論的根拠が、特に示されているわけではない。それはともかく、いかに商法上の会計制度とのかかわりでの

14) ただし、ワルプの対流関係等式論のように、貸借対照表に損益計算をさせるという大義名分のために、給付系統と収支系統との対流関係として計算対象を構成した場合、給付の流入は、常に、費消されたつまり費用が生成したと考えざるを得ない。したがって、この場合には、期末の実地棚卸による戻し計算が理論的に要請される。このように誘導法についても、期末実地棚卸が理論的に不可欠であるような場合もあり得る。

15) こうした理論と実践との関係については、拙稿「会計理論の在り方を巡って(1)(2)」(『三田商学研究』第41巻第3・5号)を参照されたい。

16) 安藤英義稿「商法会計制度の方向」(『会計』第133巻第1号, 3ページ)。

提起とは言え、こうした財産目録の復活は、理論的にはあまりに問題が多い。まず第1は、上記のように、事実が記録されているかぎり循環棚卸で十分であり、期末の1時点に一斉の実地棚卸を不可欠とする財産目録の作成は、必要ではない。逆に言って、期中の記録が期中の事実（企業の経済活動）を忠実に写し出しておらず、本質的に両者に乖離があるという状況においてのみ、財産目録の作成が必要とされるのである。つまり、そうした主張の根底には、ともすれば、絶対的に正しいものとしての事実と、不完全なものとしての記録とが対立物であるという見方が潜んでいるように思われる。しかし、こうした見方には、①事実と記録とを対立させている点、そして②（事実の）絶対的真実性と（記録の）不完全性とを対立させている点で、問題なしとしない。

まず①であるが、事実と記録とは、はたして対立関係にあるのであろうか。まずもって、この点を取り上げられなければならないが、結論的には、事実と記録とは、本来的に「事実を記録する」という関係にあり、けっして本質的に対立する関係にはないと筆者は考えている。つまり、一方、記録するためには、事実の生起が絶対に必要であるし、他方、事実の生起は記録されなければならない。本質的にみれば、そもそも、事実を除いてしまったら、記録の契機など、存在するのであろうか。事実が、その生起に従って記録されるのではないだろうか。事実と記録との理論的な関係は、そのように考えられなければならないはずである。そうであれば、（絶対的に正しいものとしての）事実と（本来的に不完全なものとしての）記録とを対比させるこうした見方は、理論的には成立し難いと考えなければならないであろう。

次に②（事実の）絶対性と（記録の）不完全性という対立であるが、はたして、絶対的に真実な利益は事実（棚卸法）においてのみ得られ、記録（誘導法）によっては、本来的に不完全な利益しか得られない、と断定してしまってよいのであろうか。①で指摘したように、本来的には「事実が記録される」としたら、事実を除いて、記録の契機は存在しない。記録のためには、何らかの事実の生起が、不可欠なのではないだろうか。そうであれば、記録というものが不完全であるとしたら、その契機となった「事実」の捉え方に、問題があったと考えるべきなのではないだろうか。つまり、記録（誘導法）における不完全性とは、けっして記録それ自体の性格によるのではなく、記録の契機となった「事実」の捉え方の不完全性に基因しているのではないだろうか。

ここに、事実の捉え方の不完全性とは、具体的には、事実の生起に従ってではなく、一定の仮定ないし擬制を用いて「事実」を把握している、ということの意味している。すなわち、実践的には、既述のように、記録は、たしかに、往々にして、生起した事実によってではなく、不完全な「事実」、つまり擬制ないし仮定された「事実」に従って把握されざるを得ない。その原因は、(1)で述べたように、ふたつあった。ひとつは、売上原価の期末での一括算定のように、経済性に基因するものである。すなわち、販売した商品については、本来的には、販売時点で商品勘定から売上原価勘定に振り替えるべきである。しかし、そのさいの単価を調査することが、手書きシステムを前

提にした場合、経済性からみて困難であるならば、実践的には、販売したにもかかわらず商品の流出はないという擬制ないし仮定を置いて、事実を捉えざるを得ない。そうした擬制された「事実」に依拠して記録するので、記録が不完全になるのである。けっして、記録自体に、不完全性が本質的に具わっているわけではないのである。

それはともかく、こうした意味での、擬制ないし仮定された「事実」に基づく記録の不完全性は、実践上の問題であり、理論上の欠陥ではない。したがって、経済性を度外視して、流出した商品の単価を現実に調査するならば、商品勘定の減少と売上原価勘定増加とを、生じた事実に従って記録化することは、理論的には可能なのである。この場合には、(事実における)絶対真実性と記録における不完全性とに、乖離はみられない。つまり、理論的にみるかぎり、記録と事実とに、基本的には乖離はないのである。

こうした視点に立つならば、誘導法における「事実」の捉え方の不完全性が実践上の問題点に基因しているかぎり、理論的には、記録(誘導法)と事実(棚卸法)とに、不完全性と完全性という意味での対立があるとは言えない。例えばコンピュータの発展等があれば、流出した商品の単価の即時的な把握は、経済性の点からも可能になる。そうした外的条件が充たされている現在では、こと売上原価に関するかぎり、誘導法体系と棚卸法体系との乖離は、理論的には解消され得る。そのことは、記録と事実とに関する不完全性と完全性という対立が、あくまで(外的な条件に基因する)実践上の問題点にすぎず、けっして理論的なそれではない、ということを示唆しているのである。

実践において記録が不完全にならざるを得ないもうひとつの原因は、盗難とか自然的減耗とかのように、記録の契機がない事象の存在であった。この場合には、たしかに、ある意味で、記録と事実とは対立していると言い得ることになる。しかし、そのことが、期末の一斉の実地棚卸、つまり財産目録の作成とまったく関係ないことは、既に(1)で述べたとおりである。

そして、第2は、棚卸法と誘導法とには(さらにはそれとの関連でⅡにおいてのべる財産法と損益法とには)、素性の相違があるという点である。山榊は、「財産法と損益法との対立にしても、そしてまたさきの棚卸法と誘導法との対立にしても、ともに同様のことが言えるわけであるが、いずれもそれらは、なるほど表面的・直接的には、計算方式ないしは作成方式としての差異にすぎない¹⁷⁾」かのようにも見えるものの、しかし、本源的には、「いわば思想上の基本的な対立こそがそれらの背後に存在し、そのゆえにこそ、ことさらに、これらのそれぞれ一対をなす対蹠的な方式もまた、芽ばえざるをえなかった¹⁸⁾」という鋭い洞察のもとに、棚卸法・(本来の意味での)財産法の素性につい

17) 山榊忠恕著『近代会計理論』28ページ。

18) 山榊忠恕著『近代会計理論』29ページ。

て、次のように述べている。¹⁹⁾

棚卸法というのは、一時点における実物調査に依存する。また、本来の意味における財産法というのも、ふたつの時点に実在したプラス・マイナスの財産の実物調査こそを、少なくともその出発点とする。したがって、そこにあつては、いずれにしても、財産の範囲、ことにプラスの財産の範囲こそが、まずもってかなり大きな問題とならざるをえない。

…… (中略) ……

しかも、この財産の範囲をどう考えるかという問題に加うるに、そこには、さらにもうひとつの問題も予定されている。それは、財産評価の問題である。

…… (中略) ……

そして、棚卸法ないし財産法が顧みられる場合、このような問題については、ややもすれば、どのような考え方こそが最も結びつきやすい可能性をもつかといえ、これらの方法が実物調査をその出発点とするものであるところからも察せられるように、その本来の素性からして、資産の属性としては物理的な形態とか換金性のいかにこそが重視されることとなろうし、また、その評価にあたっては、おのずから時価への執着を脱しきれないことになろう。

つまり、棚卸法（あるいは本来の意味での財産法）というのは、換金性の重視あるいは時価評価への執着にみられるとおり、破産・清算等を念頭においた作成方式（計算方式）なのである。破産を前提にして、その場合の債権者の担保に資する純財産額を算出するためには、期末の一斉の実地棚卸に基づく財産目録の作成が不可欠である。期末という1時点において、すべての資産を換金性というフルイにかけ、売却時価で評価しなければならないのである。棚卸法（あるいは本来の意味での財産法）をそうした素性として理解するならば、とうてい、誘導法のなかには、収まり得ないものなのである。ただし、財産法には、本来のそれを脱皮した形態もあり、今日の誘導法に位置づけられることもあるが、理論的には成功していない。

以上のように考えれば、純理論的には、今日の誘導法のもとにおいても、実地棚卸は不可欠であるが、しかし、循環棚卸でよく、財産目録を作成できるような意味での実地棚卸は、まったく必要ないのである。

19) 山榊忠恕著『近代会計理論』29～30ページ。