

Title	<論文>貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討：認識・測定規約を巡って (1)
Sub Title	Comprehensive Examination of Monetary Asset and Non-monetary Asset Classification : Its Measurement Rule (1)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	2002
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.45, No.2 (2002. 6) ,p.31-
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20020600-00152592

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.

貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討

— 認識・測定規約を巡って (1) —

笠井 昭 次

<要 約>

今日、売買目的の有価証券は、制度的には、取得原価ではなく、時価で測定されることになっている。しかしながら、その理論的根拠については、解明されているとは言い難い。つまり、制度が理論に先行しているのである。そのように理論的根拠が解明されていないことの原因としては、有価証券の時価測定を主張する諸学説間の論争がないことと並んで、伝統的な取得原価主義会計論の何に問題があったのか、ということが理論的に明らかにされていない点を指摘しなければならない。つまり、取得原価主義会計論と有価証券の時価測定を含む理論体系との関係が、明らかになっていないのである。

本稿は、そうした現状認識のもとに、伝統的な取得原価主義会計論の問題点を検討することによって、有価証券の時価測定が、その欠陥を是正するものとして位置づけられ得ることを明らかにしようとするものである。もっとも、一口に取得原価主義会計論と言っても、多様な理解があるが、ここでは、[G-W-G']という資本循環シェーマに則った貨幣性資産・費用性資産分類を取り上げることとする。

<キーワード>

取得原価主義会計論、併存会計論、貨幣動態(観)、財貨動態(観)、資本循環シェーマ、企業資本等式説、統合的勘定分類観、勘定分類混在「観」、直列型、交叉型、ワルブ理論、振替関係、カヌキ関係、企業会計の変容、価値生産運動、資本貸与運動、実現主義

はじめに

企業会計においては、伝統的には、いわゆる費用性資産は、取得原価で測定されてきたところから、取得原価主義会計と言われてきた。そして、商品のみならず、売買目的の有価証券(以下では、単に有価証券と言う)も、この費用性資産に属するとみなされ、したがって、共に取得原価で測定されたのであった(こうした処理がなされていた伝統的実践を、以下では、便宜、旧実践と言うことにする)。それに対して、今日では、有価証券については、制度的には、売却時価で測定されることに

なった。しかし、他方、商品等については、依然として取得原価で測定されているので、時価測定と原価測定とが併存していることになる（こうした処理がなされている現行実践を、以下では、新実践と言うことにする）。つまり、新実践は、資産測定の視点からすれば、時価および原価（さらには、満期まで保有する目的の有価証券に関する増価）からなる併存会計なのである。

このように、今日、制度的には、時価測定も既に導入されているのであるが、問題は、その理論的根拠である。その点については、斎藤静樹等による主観のれん説、醍醐聡等による実現可能基準説、そして石川純治の実物資本・擬制資本説あるいは筆者の企業資本等式説などが提唱されているが、そのいずれが理論的に妥当であるのか、という点については決着をみていない。つまり、有価証券等の時価測定と商品等の原価測定とが併存している新実践は、理論的には、未だ解明されていないと言わざるを得ないのである。したがって、新実践（現行制度）を合理的に説明する理論の索出が、今日、焦眉の急を要する課題なのである。

そのように、新実践（現行制度）が理論的に未解明であることの原因としては、それらを説明する諸学説間の論争がほとんど行なわれていないこと、あるいはそれらの併存会計論と伝統的な取得原価主義会計論との関係が不明なこと、などが挙げられよう。まず前者であるが、今日のところ、諸学説がいわば独断的独善的に主張されているにすぎず、それらの比較検討の試みが、まったくなされていない¹⁾。しかしながら、併存会計の理論的根拠を解明するためには、諸学説の説明の妥当性いかに比較検討することが、不可欠なのである。次に後者であるが、言うまでもなく、有価証券を原価測定から時価測定に変更するとしたら、有価証券の原価測定を含む取得原価主義会計論の何に理論的な問題点があったのかということ、あるいは取得原価主義会計（論）から併存会計（論）への移行にどのような意味あるいは意義があるのかということが、明らかにされていなければならないはずである。しかし、この点も、けっして明確にされているとは言い難いのである。

以上のように考えれば、新実践（現行制度）を合理的に説明する理論を索出するためには、併存会計に関する諸説明理論をそれぞれの立場から批判的に検討する相互批判の試み、および取得原価主義会計論の位置づけに関する批判的検討の試みが、まずもってなされていなければならないのではないだろうか。そうした問題意識のもとに、前者にかかわる試みとして、拙稿「いわゆる保有損益の3類型」（『三田商学研究』第44巻第3号）および「有価証券損益の性格」（『三田商学研究』第44巻第5号）において、有価証券の保有損益の性格という個別的論点を取り上げ、主観のれん説、実現可能基準説、および企業資本等式説の三者の妥当性に関する比較検討を行なった。しかし、それは、あくまで個別的論点にかかわっているもので、さらに、併存会計を主張する諸学説のそれぞれの全体

1) その例外としては、石川純治著『時価会計の基本問題—金融証券経済の会計』がある。その第5章・第6章・第7章において、拡張の論理（伝統的概念の拡大によって時価評価を根拠づける立場）と区別の論理（伝統的な実物経済とは区別されたものとしての金融経済に依拠して、時価評価を根拠づける立場）とに類別したうえで、有価証券を時価評価する諸学説を比較検討している。

像について、批判的に検討する必要があるが、この側面に関しては、差し当たり、主観のれん説の総合的検討を俎上に載せる予定である。

そこで、本稿では、後者の取得原価主義会計論の位置づけに関する問題を取り上げることとした。我々は、現在、旧実践から新実践への移行という歴史的变化を目の当たりにしているわけであるが、こうした実践の変容を、どのように理解したらよいのであろうか。さらに、こうした歴史的現在に際会して、旧実践を説明していたとされる取得原価主義会計論から新実践の説明を企図する併存会計論への理論的変容をどのように理解したらよいのであろうか。ここでは、この点については深入りできないが、きわめて極端な事例を想定すれば、取得原価主義会計論に理論的欠陥があり併存会計論がその是正を意味しているという立場もあろうし、その逆に、取得原価主義会計論には理論的にさしたる瑕疵はなく、むしろ併存会計論に論理的な問題点が見出せるという立場もあろう。もし後者であれば、取得原価主義会計論を主張することは、今日においても意味がないわけではなさそうであるし、逆に前者であれば、取得原価主義会計論から併存会計論への歴史的推移は、いわば必然的なものとも推察できそうである。そうであれば、旧実践を説明していたとされる取得原価主義会計論の、説明理論としての妥当性あるいは論理性を問うことは、今日においても依然として重要な理論的作業なのである。

筆者は、結論的には、併存会計論に属する企業資本等式説が理論的に妥当であるとは考えているが、しかし、そうではあっても、以上のように考えるかぎり、取得原価主義会計論を批判的に検討することには、依然として、今日的意義がある。そうした問題意識のもとで、筆者は、既に拙稿「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討」(『三田商学研究』第40巻第2・3・5・6号)において、取得原価主義会計論の批判的検討を試みているが、そこでは、主として、貨幣性資産・費用性資産という資産分類そのものに焦点を絞って、その分類で旧実践における諸資産項目を合理的に説明できるかどうかを検討したものであったが、本稿では、それを承けて、その資産分類に基づく具体的な認識・測定規約の妥当性を検討することとした。

もっとも一口に取得原価主義会計と言っても、その内容は多様であるが、ここでは、その論理をもっとも精緻化したと目される井上良二のそれを取り上げることとする。この井上理論においては、会計の計算対象を、貨幣の流れとみる貨幣動態と、財・用役の流れとみる財貨動態とが識別されている。それは、会計に関するふたつの対立的な見方のように筆者には思われるので、ここでは、これを会計観という用語で表現することとする(ただし、井上がそうした用語を用いているわけではない)。取得原価主義会計論というのは前者の貨幣動態観に基づいて構成されたものであるが、そこでの貨幣の流れというのは、具体的には[G-W-G']という国民経済の資本循環シェーマを意味するものと理解されている。そして、そのシェーマに基づいて、資産は、貨幣性資産(G')と費用性資産(W)とに分類され、その資産カテゴリーから認識・測定規約が形成されるのである。

旧実践を説明するものとしての取得原価主義会計論を現在取り上げることの意義については、既に若干ふれておいたが、ここで、井上の取得原価主義会計論を取り上げる理由について、もう少し詳しくみておこう。それは、次の3点に纏められると筆者は考えている。まず第1は、井上の貨幣動態観における資産分類の基礎が、 $[G-W-G']$ にあるという点である。これは、国民経済における資本循環過程をシェーマ化したものである。それが、資本主義的な経済活動つまり利潤生出の経済活動を総括したものであるから、損益計算を計算目的とする企業会計においても、基本的には有効なはずである。したがって、資産分類の形成にさいし、このシェーマを基底に据えたことは、きわめて高く評価されなければならない。しかしながら、他方において、これは、言うまでもなく経済学が対象とする国民経済のシェーマであり、あくまで経済学が自らの理論的分析用具として形成したものに他ならない。何も会計学のために形成してくれたものではないいじょう、それを会計学の分析用具として援用するとしたら、当然、(国民経済上のシェーマの) 企業の変容および(国民経済上のシェーマの) 会計の変容、つまり企業会計の変容ということを見野に入れなければならないはずである。

しかるに、井上は、企業の変容を考慮することなくこの $[G-W-G']$ だけを、かつ会計の変容を勘案することなく $[G-W-G']$ という一面的循環のまま導入してしまったのである。貨幣動態観に基づく取得原価主義会計論の理論的問題も、実はそこに胚胎しているのであり、その意味で、貨幣動態観に基づく取得原価主義会計論という学説が、ひとつの首尾一貫した理論体系として成立するかどうかには、根本的に疑問があるのである。

しかし、このシェーマに企業会計の変容を加えれば、そこに、妥当な理論体系の成立を、期待してもよいであろう。ある意味では、そのようにして成立したものが、拙論の企業資本等式説に他ならないのである。具体的に言うと、この局面では、企業の変容が問題になる。つまり、 $[G-W-G']$ というのは、価値生産にかかわる資本循環であるが、企業は、言うまでもなく、基本的には、こうした価値生産活動を行なっている。したがって、まずGおよびWという資産カテゴリーが存在するはずであるが、企業資本等式説においては、それぞれ待機分資産および充用分資産と名づけられている。しかし、個々の企業活動としては、その他に、資本を時間的に貸与することによって他企業にそうした価値生産をさせてその利潤から時間的報酬を獲得する資本貸与運動が存在する。しかし、国民経済レベルでは、そうした貸付けと借入れとは、および受取利息と支払利息とは相殺されてしまい、何ら新たな価値を生み出すものではない。したがって、国民経済レベルのシェーマには生じないが、個別企業レベルでみるかぎり、それは、 $[G-W-G']$ という価値生産活動に基づく利潤とは異なった、ひとつの独立の利潤獲得活動なのである。そこで、それを $[G-D-G']$ とシェーマ化すれば、企業会計には、Dという資産カテゴリーがさらに識別できるのであるが、これを派遣分資産とよんでおこう。このように、企業の変容により、みずからの価値生産運動に関する $[G-W-G']$ と、資本貸与運動に関する $[G-D-G']$ というふたつの資

本運動が存在することになり、資産は、待機分資産(G)・充用分資産(W)・派遣分資産(D)という3カテゴリーに分類されることになる。そして、この資産カテゴリーの経済的特質から充用分資産(W)の原価測定、派遣分資産(D)の時価測定および増価測定(入帳時の金額に、アキュムレーション法あるいはアモチゼーション法による増加額および減少額を加減した額)が導出されるのである。かくて、企業資本等式説においては、理論的に、原価・時価・増価の併存会計になるわけである。

このように、取得原価主義会計論の批判的検討(企業会計的変容)が併存会計を妥当に説明できる理論体系の構築に通底しているということが、井上の取得原価主義会計論を取り上げる第1の理由である。

そして第2は、会計上の認識・測定規約を定める規定要因の相違にかかわっている。井上の取得原価主義会計論においては、上記のように、資産分類が、認識・測定規約の規定要因となっているが、これを、筆者は、勘定分類依拠観とよんでいる。この点では、企業資本等式説もまったく同じなのであるが、しかし、さらに遡って、その勘定分類の規定要因を追究した場合、そこに基本的な相違がみられるのである。すなわち、企業資本等式説においては、この勘定分類の規定要因は、後述のように、会計の計算対象(および計算構造)にあると考えられている。したがって、[会計の計算対象(および計算構造)の構成→資産分類(待機分・充用分・派遣分)さらには勘定分類→認識・測定規約]とシェーマ化できよう。それに対して、井上の取得原価主義会計論においては、貨幣性資産・費用性資産分類を直接的に規定しているのは、 $[G-W-G']$ という計算対象ではあるが、その奥に、さらに、会計というものは貨幣の流れをみるものなのかそれとも財・用役の流れをみるものなのか、という点に関する貨幣動態観と財貨動態観という会計上の枠組がある。先にも少しふれたように、 $[G-W-G']$ という資本循環シェーマを指定したのは、前者の貨幣動態観という会計観なのである。したがって、[貨幣動態観(会計をもって貨幣の流れの追跡とみる会計観)→計算対象の構成 $[G-W-G']$ →貨幣性資産・費用性資産→認識・測定規約]とでもシェーマ化できるのである。そこでは、計算対象は、その経済的性質それ自体によって規定されているのではない。計算対象をどうみるかという、いわば先験的に決定された会計観によって規定されているのである。したがって、例えば同一の有価証券にしても、それを貨幣とみるか(貨幣動態観)、あるいは財・用役とみるか(財貨動態観)のいずれの会計観に依拠するかによって、いわば異なった存在とみなされるようである。つまり、貨幣とみる貨幣動態観のもとでは、その実体は貨幣とみなされるので、取得原価で測定されるのに対し、財・用役とみる財貨動態観のもとでは、財・用役それ自体あるいはそれがもつ効用とみなされるので、売却時価で評価されることになるのである。このように同一の経済的性質をもつ財についても、貨幣動態観か財貨動態観かという会計観の相違によって、いわばゲシュタルト変換のように、異なった存在となるわけである。したがって、計算対象の規定要因としては、さらに会計観があるわけであり、究極的には、この会計観が、認識・測定規約の規定要因となっているのである(ただし、その会計観の奥に、さらに企業観なるものが想定されているようである

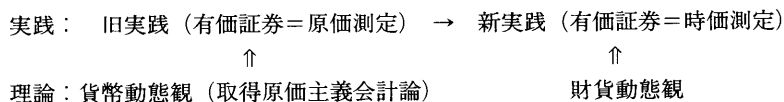
が、その点は、後述する)。

このように、井上の取得原価主義会計論と企業資本等式説とでは、認識・測定規約の究極的な規定要因が根本的に異なっている。両者の比較・検討は、認識・測定規約の一般的構造を理解するうえで、きわめて重要な示唆を与えるであろう。井上の取得原価主義会計論を取り上げる第2の理由は、その点にある。

そして第3は、原価に対峙する概念の問題である。今日、一般的には、おそらく有価証券の取得原価から時価への変容に着目して、原価か時価かという二項対立、ひいては原価主義会計か時価主義会計かという二項対立のもとに、議論が展開されているようである。資産は、伝統的には、貨幣性資産と費用性資産とに分別され、有価証券は後者の費用性資産に属しているとみられていたと言っただけであろうが、原価か時価かという二項対立の発想は、費用性資産だけを問題にしておき貨幣性資産をまったく視野に入れていないこと、および費用性資産の一項目にしかすぎない有価証券の議論(有価証券の原価測定か時価測定かという議論)を理論体系全体の議論(原価主義会計か時価主義会計かの議論)に拡大させてしまっていること、という2点においてきわめて問題である。つまり、部分の論理にしかすぎないものを、そのまま全体の論理として論じてしまっているのである。その点、企業資本等式説は、けっして、原価か時価かという二項対立の発想をとっていない。計算対象の論理から認識・測定規約を導出するという発想なので、そこでは、いわゆる貨幣性資産をも含めて計算対象を再構成することが不可欠であり、そこから、原価・時価・増価の三者が、同格的に導き出されるのである。この点、井上の見方は、原価か時価かという通説的な二項対立観の系譜に属しているとみてよいであろう。そうした意味において、井上の見解を取り上げることは、測定規約上の対立概念を明らかにする点でも、重要なのである。

以上の理由で、井上の取得原価主義会計論を検討するわけであるが、ここで、そのさい留意すべき事項をあらかじめ述べておこう。井上の取得原価主義会計論(貨幣動態観)は、旧実践(有価証券=原価測定)を説明するための説明理論であり、新実践(有価証券=時価測定)を説明するのは、財貨動態観のようである。それを図示すれば、次のようになろう。

図表1



こうした貨幣動態観と財貨動態観という会計観に関する二項対立が理論的に成立するとは、筆者は考えていないが、それは後述するとして、ここで確認しておくべきは、第1に、取得原価主義会計論(貨幣動態観)を、井上が規範理論としてではなく説明理論として位置づけているらしいという点である。一般的に考えた場合、旧実践の説明理論として提唱されていた取得原価主義会計論は、

新実践という制度的現実と直面して、どのような存在意義をもつことになるのであろうか。その場合いろいろな考え方があり得ようが、ひとつの方向は、取得原価主義会計論が規範的に妥当であるとみて、新実践は誤りであり、有価証券は原価測定に復すべきであるという主張であらう。実践に関して旧実践から新実践への移行を是認するいじょう、新実践から旧実践への移行もまた、論理的には認められなければならないであらう。こうした主張が、規範理論としての取得原価主義会計論とでも言うなら、それに対して、説明理論としての取得原価主義会計論とでも言うべき方向も想定できよう。すなわち、取得原価主義会計論を、旧実践に関する説明理論として位置づけつつ、新実践には別の理論体系を説明理論として用意するのである。

この点、井上は、どうやら規範論者ではなく事実解明論者であると自己規定しているようである。つまり、「資産を2分類すべきだ」と言っているのではなく、旧実践は、「資産を2分類することによって説明可能である」というように理解されているようである。したがって、井上は、上述したふたつの方向のうち、どうやら後者の立場をとっているようなのである。そうであれば、貨幣性資産・費用性資産分類に基づく取得原価主義会計論は、(実践を規範的に規定しようとする)規範理論としてではなく、(旧実践のみにかかわる)説明理論ということになるのではないだろうか。もっとも、このようにもっぱら説明理論として位置づけることができるかどうかにも問題がないわけではない。つまり規範理論的性格をもたざるを得ないとも思われるのであるが、それは後にふれるとして、当面、説明理論として主張されているらしいことは筆者も了解している。したがって、それはそれでよいのであるが、しかし、その場合にも問題にせざるを得ないのは、この貨幣性資産・費用性資産分類に基づく井上の取得原価主義会計論が、旧実践を合理的に説明できるかどうかという点なのである。本稿の検討課題も、その点にあるのだが、結論的には、説明理論として問題があると筆者は考えている。つまり、筆者は、貨幣性資産・費用性資産分類によっては旧実践にしても合理的に説明できない、と言っているだけであって、井上が貨幣性資産・費用性資産分類を規範的に主張している(したがって、実践に現実的に適用されなければならないと主張している)、などとは考えていない。

そして第2は、井上の貨幣動態観に基づく資産2分類論と、企業資本等式説の資産3分類論との関係である。両者とも、基本的には $[G-W-G]$ という資本循環に依拠しており、ただ前者の資産カテゴリーが二者なのに、後者が三者なので、後者は、前者をいわば量的に拡充したものあるいは精緻化したものにすぎないともみられよう。その場合には、両者とも説明理論としての妥当性もっているが、ただ後者のほうが、ヨリ説明力がある、といった程度のものにすぎないことになる。しかしながら、井上の資産2分類論と企業資本等式説の資産3分類論とは、 $[G-W-G]$ の企業の変容というプロセスの有無により、計算対象の構成が根本的に異なっており、したがって、一方が妥当なら、他方は非妥当という関係にある。つまり、両分類は、計算対象の構成に関して、either-orの関係として、その理論的当否が問われなければならないのである。したがって、資産2分類論の立場から、「2分類で説明できると言っているだけですから、3分類で説明できれば、

それはそれでよいのではないか」といったことで済まされる問題ではないはずなのである。結論的には、貨幣性資産・費用性資産分類論は、旧実践の合理的な説明に成功しておらず、したがって、旧実践を合理的に説明する資産分類論としては理論的に否定されなければならない、と筆者は考えている。

以上のような問題意識に従って、井上の貨幣性資産・費用性資産分類に基づく認識・測定規約を以下において検討するが、まずⅠにおいて、勘定分類の意義につきふれることにする。もっとも、この点については、既に、前稿（「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討—総説—」（『三田商学研究』第40巻第2号、§1Ⅱ））でもふれておいたところではあるが、筆者の考えていることが、必ずしも適切に記述されていない。しかし、この点の理解は、総合的検討ということの意義にかかわっており、きわめて重要なので、ここに、再論することとしたい。そしてⅡにおいて、貨幣性資産・費用性資産分類に基づく取得原価主義会計論における認識・測定規約の概略を述べたうえで、Ⅲ以下において、その問題点を理論的に検討することとしたい。

Ⅰ 勘定分類の意義

勘定分類の在り方に関し、かねてから、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があること、および現行の説明理論としては後者の統合的勘定分類観に依拠しなければならないことを筆者は主張してきた。本稿のタイトルは、「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討—認識・測定規約を巡って（1）—」となっているが、その総合的ということの意味は、筆者が統合的勘定分類観に依拠していることと深くかかわっている。そこで、勘定分類の在り方に関し、若干の考察を加えよう。

（1）複式簿記機構の位置づけ

今日の会計（旧実践および新実践）の説明理論を企図するかぎり、会計情報として社会に公表されている損益計算書・貸借対照表等が、複式簿記機構によって算出されていることを大前提としなければならない。複式簿記機構は、たしかにひとつの技術的手段にすぎず、ある目的に役立つかぎりにおいて使われているものであり、役に立たなくなれば使われなくなってしまうであろう。しかし、そうだからと言って、現に複式簿記が損益計算書・貸借対照表等作成の不可欠の技術的手段として使用されているいじょう、今日の会計（旧実践および新実践）に関する説明理論を構築しようとするかぎり、論理的にみて、複式簿記機構の存在を軽視あるいは無視してよい、という結論は出てこないはずである。すなわち、会計に関する説明理論というものが、未来永劫にわたり、複式簿記機構を所与の前提としなければならない、などとは筆者も考えていない²⁾。しかし、ここで俚上に

2) この点については、拙稿「有価証券損益の性格」（『三田商学研究』第44巻第5号）の註33を参照さ

載せているのは、今日の会計（旧実践および新実践）に関する説明理論なのである。その場合には、複式簿記機構がいかに技術的手段にすぎないとしても、現に損益計算書・貸借対照表の作成という目的のために採用されているいじょう、今日の会計（旧実践および新実践）は、その複式簿記機構の論理によって規定されているのであり、したがって、そのことをも勘案して、説明理論が構築されなければならない理である。具体的に言えば、今日会計情報とみなされている損益計算書・貸借対照表等にしても、複式簿記機構において誘導法的に作成されているいじょう、その作成のされ方あるいは作成の過程によっても、ひいてはその過程を規定する複式簿記の論理によっても、損益計算書・貸借対照表等の内容もまた規定されざるを得ない。もしそれを規範的に否定するのなら、複式簿記を排した会計情報の具体的な作成の仕方をも含む規範理論として提唱すべきなのではないだろうか。複式簿記そのものが、いかに目的に合うときのみ使用される技術的手段であるとしても、現行会計が、現に複式簿記機構によって誘導法的に損益計算書・貸借対照表等を作成しているいじょう、その説明理論を企図するかぎり、論理的にみて、複式簿記機構を軽視あるいは看過したりすることは、できないはずなのである。

しかるに、今日、現行会計の説明原理を考えるにさいしても、ともすれば、複式簿記機構の論理が無視ないし看過されがちである。つまり、実践においては、現に複式簿記によって損益計算書・貸借対照表が作成されているにもかかわらず、理論レベルでは、むしろ、複式簿記機構の論理を積極的に排除ないし否定することが、趨勢になっている。しかし、そのことが、説明理論に、論理的整合性の喪失をもたらしているのである。

現行実践に関する説明理論の現状をそのように理解している筆者の場合、当然のことながら、複式簿記機構の論理とのかかわりで、説明理論を構築しなければならないことになる。

（2）勘定分類の多様性

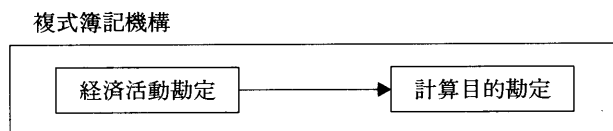
会計学は、複式簿記機構を前提に据えるかぎり、ある意味では、勘定の学と言ってもよいであろう。したがって、そこでは、多様な勘定分類が、現実に存在するのである。まず複式簿記機構レベルにおける勘定分類を考えてみよう。複式簿記においては、企業の経済活動が生じたさいに、現金勘定・商品勘定・機械勘定といった勘定によって複式に把握され、諸勘定の間を移転しながら、最終的には、損益勘定と残高勘定とのいずれかに振り分けられ、その損益勘定・残高勘定において、情報利用者の要望する計算目的が遂行されるのである。このように、複式簿記においては、徹頭徹尾、勘定が、用いられるのである。

そこで、まず現金勘定・商品勘定・機械勘定といった企業の経済活動を表現する勘定を経営活動勘定、損益勘定・残高勘定といった計算目的を遂行する勘定を計算目的勘定と名づければ、複式簿

ゝりたい。

記機構というのは、端的に、次のように表現できることになる。

図表 2



このように、複式簿記機構というのは、それ自体としては、ひとつの勘定機構なのであるが、そこには、大別してみつつのプロセスが識別できる。第1は、経済活動勘定への記録プロセスであり、そこでは、取引仕訳という形で複数の経済活動勘定に、借記と貸記とがなされる。第2は諸経済活動勘定の損益勘定と残高勘定とへの振り分けのプロセスである。そして第3は、計算目的勘定における損益勘定と残高勘定との関係づけのプロセスである。

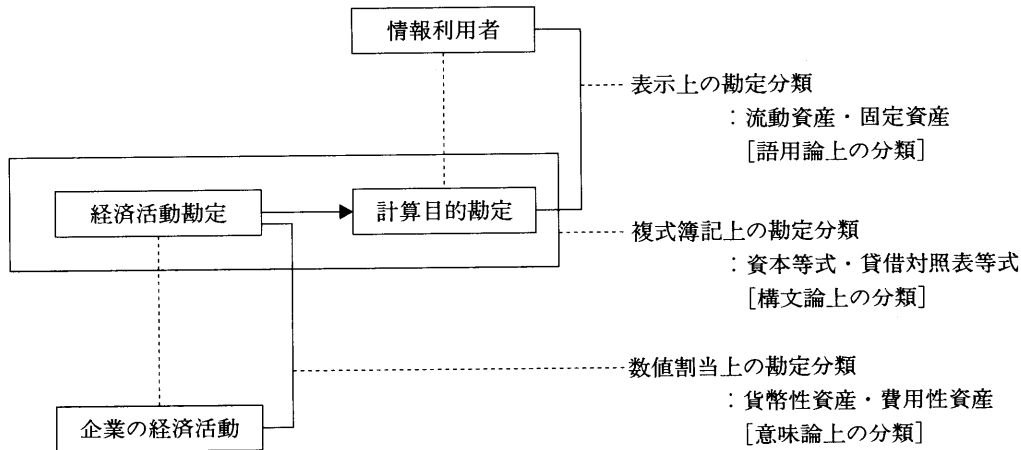
これらは、勘定間の繋がりを意味しているのので、記号論に言う構文論レベルに属している。ここに、こうした構文論上の勘定関係を合理的に説明するために、特定の勘定分類が要請される。このレベルに関しては、一般的には、積極財産勘定・消極財産勘定・純財産勘定の三者を識別する資本等式、資金運用勘定と資金源泉勘定とを識別する貸借対照表等式などが採用されているようである。

さらに、こうした複式簿記機構における勘定間の関係づけのレベルにおいてのみならず、経済活動勘定および計算目的勘定のレベルにおいても、勘定分類が必要とされる。すなわち、前者の経済活動勘定には、企業の経済活動の生起に従って、特定の数値が割り当てられる。いわゆる測定であるが、これは、経済活動勘定と企業の経済活動との関係づけに他ならないので、記号論に言う意味論レベルに属している。この測定規約の決定には、種々の考え方があがるが、当面、企業の経済活動を適切に分類して、その各カテゴリーの経済的性質に従って測定規約を定める、という勘定分類依拠観を想定しておこう。この見方によれば、測定規約を定めるためには、まずもって特定の勘定分類が予定されていなければならない。ここに、意味論上の勘定分類が要請されるのであるが、この点、伝統的には、貨幣性資産と費用性資産という資産2分類が採用されてきたと言ってよいであろう。

最後に計算目的勘定であるが、これは、損益計算書・貸借対照表における計算目的の遂行を表示することによって、情報利用者に、必要な情報を伝達するプロセスである。したがって、これは、記号論に言う語用論レベルに属している。計算目的勘定（損益計算書・貸借対照表）に計上された諸経済活動勘定は、計算目的勘定（損益計算書・貸借対照表）に課された計算目的の遂行を明示できるように表示されていなければならない。ここに、語用論上の勘定分類が要請されるのであるが、今日、貸借対照表においては、一般的には、流動・固定という分類が採用されているようである。

以上を図示すれば、次のようになる。

図表 3



このように、伝統的には、現実には、多様な勘定分類が用いられているのであるが、はたして、こうした状況を、理論的に是認してしまってよいのであろうか。問題は、これら勘定分類間の関係、つまり、それらの勘定分類間に整合性があるのかどうかである。その点、例えば、流動資産と非流動資産という分類（上記の流動・固定という表示上の勘定分類に相当する）は、飯野利夫によれば、「債権者の思考、具体的には、支払能力の測定にその源を発している」³⁾のである。つまり、財産計算的な資産分類なのである。言うまでもなく、今日の会計理論は、その計算目的としては、損益計算を措定しているにもかかわらず、こうした財産計算的資産分類が採用されている状況について、飯野は次のように述べている。⁴⁾

あたらしい酒はあたらしい皮囊にもられなければならないように、あたらしい皮囊にはあたらしい酒をもるべきである。ところが、損益計算的会計理論というあたらしい皮囊に、財産計算的資産分類というふるい酒をもっているというのが一般の風潮である。このような学界の風潮をあるものは、『会計理論にみられる分裂現象』として特徴づけている。

こうした分裂現象は、残念ながら、会計理論においては少なからず存在しており、勘定分類の問題は、単にその一例にすぎない。貨幣性資産・費用性資産分類は、言うまでもなく損益計算を念頭においた測定規約上の資産分類であるから、上記の見方に依拠するかぎり、これと流動資産・固定資産分類とは、明らかにその素性を異にしている。資本等式にしても、まったく同様に、流動資産・固定資産分類および貨幣性資産・費用性資産分類とは、異なった素性に由来している。したがっ

3) 飯野利夫著『資金的損益貸借対照表への軌跡』255ページ。

4) 飯野利夫著 上掲書 255ページ。ただし、森田は、流動資産・固定資産分類を、損益計算にかかわる理論体系における測定のための勘定分類として採用している。

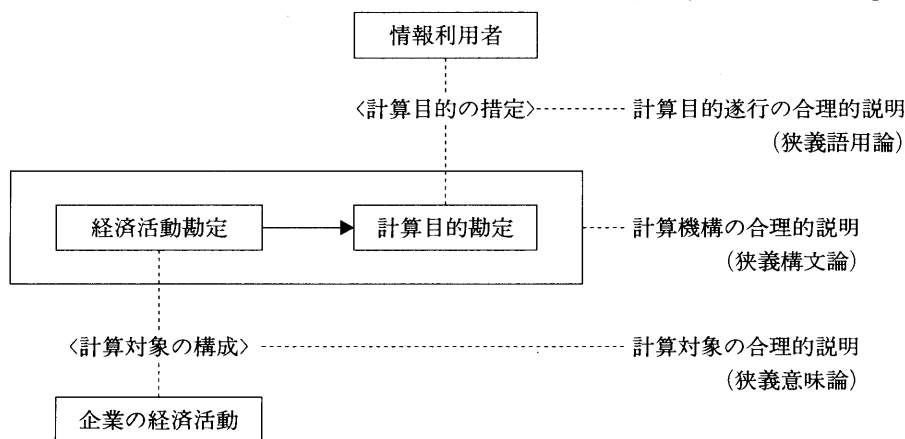
て、論理の首尾一貫性に留意するかぎり、上記のみつつの勘定分類は、本来、ひとつの理論体系に併存し得ないはずなのである。しかるに、今日、こうした異なった素性の勘定分類が、ひとつの理論体系内に混在している。そこで、こうした理論体系を、ここでは、勘定分類混在「観」とよんでおこう。

(3) 複式簿記機構上の勘定分類の意義

しかし、言うまでもなく、こうした勘定分類混在「観」といった勘定分類の在り方は、理論的に否定されなければならない。つまり、ひとつの説明理論の体系内には、ひとつの勘定分類が、首尾一貫して用いられなければならないのであるが、これを、ここでは、統合的勘定分類観とよんでおこう。そこで、問題は、こうした勘定分類の在り方が望ましいとしても、現実の理論構築において、本当に形成し得るかどうかということである。会計理論は、観念的に主張するだけではなく、そうした主張についての理論的可能性をも展望しておかなくてはならない。結論的には、複式簿記上の勘定分類こそが、会計上の基本的な勘定分類であり、論理的には、その勘定分類が、測定規約上の勘定分類および表示上の勘定分類として援用されなければならない。つまり、複式簿記機構上の勘定分類を基本に据えることによって、統合的勘定分類観の成立が可能になると筆者は考えている。それを明らかにするためには、複式簿記機構上の勘定分類の具体的内容を組上に載せなければならないが、それを示せば、次のようになる。

図表 4

複式簿記上の勘定分類〔構文論〕の要件



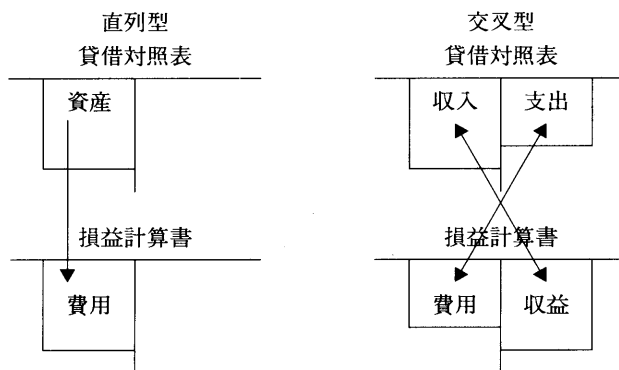
複式簿記上の勘定分類は、元来は、前述のように、勘定間の関係を合理的に説明することをその役割としているのであるが、抽象的に、勘定一般の関係を説明する勘定分類を形成することなど、不可能である。上記でも、計算目的勘定として、損益勘定（損益計算書）および残高勘定（貸借対照表）の存在を想定してきたが、しかし、そうした計算目的勘定の存在は、けっして普遍的に認め

られるものではない。損益計算という計算目的が指定されたときにのみ、生ずるのである。仮に財産計算が計算目的として指定された場合には、損益勘定といった計算目的勘定が存在する、とは断定できないであろう。したがって、具体的な複式簿記機構における勘定の関係を合理的に説明する勘定分類を形成するというとき、まずもって情報利用者の情報要求とのかかわりで、特定の計算目的（したがって特定の計算目的勘定）が指定されていなければならないのである。つまり、語用論レベルにおける情報利用者との関係を抜きにして、複式簿記機構上の勘定分類を論ずることは、不可能である。意味論レベルに関しても、それとまったく同じことが言える。すなわち、計算目的が指定されると、それにそぐう形で企業の経済活動が識別される。したがって、経済活動勘定は、そのように損益計算に資するように類別された企業の経済活動を記録するのである。したがって、経済活動勘定が、そのように意味論レベルにおける計算対象の特定の構成方法によって類別されていなければ、複式簿記機構の勘定分類を論ずることはできないはずなのである。

このように考えれば、複式簿記上の勘定分類は、計算目的の論理および計算対象の論理をも内包していなければならないわけである。この点をもう少し具体的にみておこう。複式簿記のプロセスを具体的にみれば、前述のように、①取引仕訳における貸借複記、②諸経済活動勘定の損益勘定・残高勘定への振り分け、そして③損益勘定と残高勘定とにおける構成要素の関係および差額の関係というみつつの部分からなっているのであるが、このうち①および②は、左辺と右辺とが等式で結ばれている基本的等式を採用するかぎり、一般的には達成可能である。したがって、重要なのは、③である。そこで、この点につき若干ふれておこう。

残高勘定の構成要素と損益勘定の構成要素との関係であるが、実はこの点については、次図のように、直列型と交叉型というふたつのタイプがあるのである。

図表 5



直列型というのは、シュマーレンバッハのピランツ・シェーマにおける支出未費用と支出費用との関係を想定すれば容易に理解できるように、残高勘定の借方要素（資産）が損益勘定の借方要素（費用）に繋がっているような関係を意味している。これは原価計算を可能にさせるものとして、

きわめて重要な意味をもっているのである。それに対して、交叉型というのは、残高勘定の借方項目（資産ないし収入）と損益勘定の貸方項目（収益）とが、また残高勘定の貸方項目（負債ないし支出）と損益勘定の借方項目（収益）とが、それぞれ対応しているような関係を意味している。今日、シュマーレンバッハのピランツ・シェーマが普及しているので、残高勘定と損益勘定との関係というと、すべて直列型とみなされがちであるが、しかし、それとは本質的に異なった交叉型というタイプが、あるのである。そして、この両タイプの相違は、計算対象の構成の仕方（つまり意味論レベルにおける勘定の類別の仕方）に起因している。

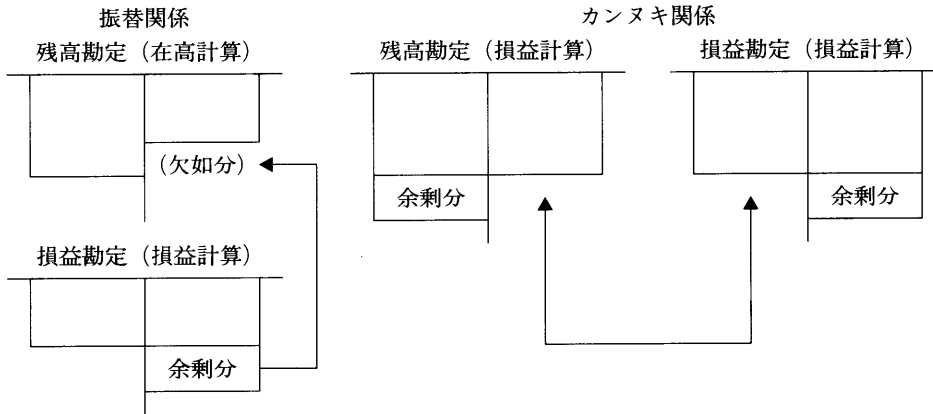
すなわち、例えば企業資本等式 [待機分+充用分+派遣分+費消分=算段分+蓄積分+稼得分] の場合には、充用分と費消分とが、共に借方側（等式の左辺）に位置しているので、充用分が費消分に推移することになり、その関係は、支出未費用と支出費用との関係に相当している。したがって、企業資本等式のように計算対象を構成する場合には、残高勘定と損益勘定との関係は、直列型になるわけである。それに対して、ワルプ理論においては、 $[G-W\cdots\cdots W'-G']$ において、 G と W との、および W' と G' との対流関係に着目する。つまり、企業の経済生活は、 G の出と W の入り、および W' の出と G' の入りとからなるとみるのである。そして、 G' の入り（収入）と G の出（支出）とが残高勘定項目を、 W の入り（費用）と W' の出（収益）とが、損益勘定項目を形成する。したがって、ワルプ理論の場合には、貸借対照表の借方要素（ G' の入りつまり収入）と損益計算書の貸方要素（ W' の出つまり収益）とが対応し、貸借対照表の貸方要素（ G の出つまり支出）と損益勘定の借方要素（ W の入りつまり費用）とが対応しているので、交叉型になるのである。このように、収支（ G ）と給付（ W ）との対流関係として計算対象を構成する場合には、残高勘定と損益勘定との構成要素上の関係は、交叉型になるわけである。

以上のように、計算対象の構成の仕方が定まらないかぎり、直列型になるのか交叉型になるのか、決まらないわけである。つまり、直列型と交叉型とは、構文論レベルにおける勘定にはちがいがいが、しかし、構文論レベルプロパーだけでは、そのいずれになるのかは定まらず、意味論レベルにおける計算対象の構成の在り方によって規定されるのである。

同じことが、残高勘定と損益勘定との貸借差額の関係にも言える。それにも、実は、次ページの図表6のように、振替関係とカンヌキ関係というふたつのタイプがあるのである。

振替関係かカンヌキ関係かは、結論的には、計算目的によって規定される。損益勘定の計算目的は、言うまでもなく損益計算にあるが、残高勘定については、損益計算とみる考え方と在高計算とみる考え方とがあり得る。前者のように残高勘定もまた損益計算を遂行するものとすれば、損益勘定においても残高勘定においても、余剰分が算出されるので、損益勘定の残額を残高勘定に振り替えることは、およそ不可能である。しかし、その場合に、損益勘定にも残高勘定にもそれ以上記入させないために、カンヌキをかけることが必要になる。それに対して、後者のように、残高勘定の計算目的を在高計算とみるなら、残高勘定の貸借差額は、余剰分ではなく欠如分を意味することに

図表 6



なる。そこで、損益勘定の余剰分を残高勘定の欠如分に振り替えることが、可能になる。具体的に言うと、企業資本等式の場合には、残高勘定の計算目的は損益計算ではなく在高計算にあると規定されているので、損益勘定と残高勘定との貸借差額の関係は振替関係であるのに対し、ワルブ理論の場合には、残高勘定も、損益勘定との対流関係を通して、損益計算の遂行が課されているので、損益勘定と残高勘定との貸借差額の関係は、カンヌキ関係になるのである。

以上のように、損益勘定と残高勘定との貸借差額の関係は、それ自体としては構文論上の勘定関係ではあるが、語用論レベルにおける損益勘定および残高勘定の計算目的が定まらないかぎり、振替関係になるのかカンヌキ関係になるのかは、分からないのである。

現行の複式簿記実践においては、一方、残高勘定の構成要素と損益勘定の構成要素との関係については、残高勘定借方の資産勘定と損益勘定借方の費用勘定とが、同質的であるように構成されていないと、原価計算が不可能になってしまう。したがって、直列型として構成されていなければならない。他方、損益勘定の貸借差額と残高勘定のそれとは、前者が後者に振り替えられるような関係、いわゆる振替関係になくてはならない。

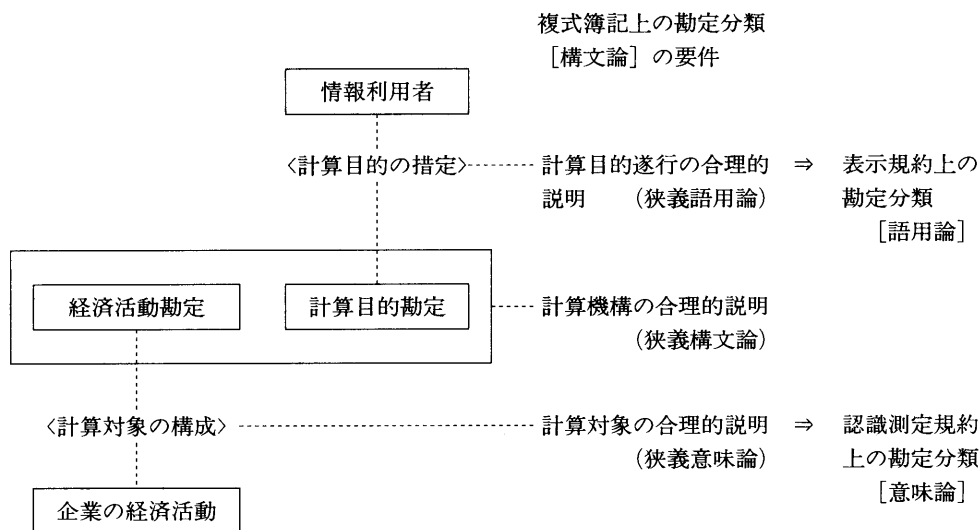
こうした計算機構上の直列型および振替関係を合理的に説明することが、複式簿記上の勘定分類の直接的な役割なのであるが、しかし、その場合、特定の計算目的が措定され、特定の仕方で計算対象が構成されていることを前提としたうえでの勘定との関係なのである。そうした計算目的および計算対象の構成が定まらないかぎり、計算機構上の関係を描くことはできないのである。そのように、複式簿記上の勘定分類は、それが計算目的の論理および計算対象の論理を内包しているいじょう、直列型とか振替関係とかの計算機構を合理的に説明するだけでなく、計算目的勘定における計算目的の遂行、および経済活動勘定に関する計算対象の構成をも合理的に説明できるように形成されていなければならない。したがって、構文論のレベルに属する複式簿記上の勘定分類は、語用論レベルにおける計算目的、および意味論レベルにおける計算対象とも密接にかかわっているのである。そこで、複式簿記上の勘定分類における計算機構上の合理的説明という側面を狭義構

文論、語用論および意味論にかかわる側面を狭義語用論および狭義意味論とすることにすると、構文論レベルにおける複式簿記上の勘定分類は、狭義構文論の論理のみならず、狭義語用論および狭義意味論の論理をも包摂しているということになる。図表4は、そうした関係を示しているのである。

(4) 統合的勘定分類観の成立可能性

それ自体としては構文論に属する複式簿記上の勘定分類が、上記のように、狭義語用論レベルに属する計算目的の論理および狭義意味論レベルに属する計算対象の論理をも内包しているとするなら、そのことは、複式簿記上の勘定分類を基本とした統合的勘定分類観が理論的に成立し得ることを示唆しているように思われる。なぜなら、複式簿記上の勘定分類が計算目的の論理を内包しているいじょう、それを表示上の勘定分類として援用することにより、計算目的勘定における計算目的の遂行過程が合理的に説明されるはずである。他方、計算対象の論理を内包しているいじょう、それに基づいて数値の割り当てにかかわる認識・測定規約を合理的に説明することができるはずなのである。したがって、複式簿記上の勘定分類が妥当に形成されるかぎり、一方その勘定分類を表示上の勘定分類とすることも、他方その勘定分類に基づき認識・測定規約を定めることも、理論的に可能になるはずなのである。以上を示せば、次のようになる。

図表7



以上のように考えれば、統合的勘定分類観は、理論的に成立可能であるとみてよいのではないだろうか。そして、その場合には、勘定分類は、複式簿記上の勘定分類の要件、つまり①計算目的遂行の合理的説明、②計算機構の合理的説明、および③計算対象の合理的説明というみっつの要件をクリアしなければならない。その3要件を充たすかぎり、一方、その勘定分類を財務諸表におけ

る表示上の勘定分類として援用することにより、各財務表における計算目的の遂行過程を合理的に説明しているはずであるし、他方、その勘定分類を援用することによって、合理的な認識・測定規約を形成することが可能になるはずである。

そうした視点からするかぎり、説明理論における勘定分類は、上記のみっつの要件をクリアしなければならぬ。しかるに、今日、勘定分類混在「観」に目を曇らされて、ある勘定分類について、例えば認識・測定規約の側面に関する妥当性だけしか問わない傾向にある。しかし、それでは、当該勘定分類の妥当性は、決定され得るものではない。

そうした問題意識のもとで、貨幣性資産・費用性資産に関する全体としての妥当性の検討を筆者は企図している。前掲の諸拙稿のタイトルを「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討」としたゆえんである。具体的には、『三田商学研究』第40巻第3号・第5号において狭義意味論（上記の③の要件）に関する検討を、そして同第6号において狭義語用論および狭義構文論（それぞれ上記の①および②の要件）に関する検討を行なったのである。

結論的には、そのいずれのレベルにおいても貨幣性資産・費用性資産分類論は、旧実践の説明として妥当ではないことを、さらに言えば、合理的に説明するためには第3の資産カテゴリーが不可欠であることを筆者なりに論証したのであった。そのことによって、筆者の企図は、一応達成されたわけであるが、本稿では、さらに貨幣性資産・費用性資産分類論の認識・測定規約を取り上げることとしたい。というのは、上述のように、認識・測定規約が、特定の資産分類（ひいては勘定分類）に規定されて形成されるとするならば、旧実践の説明として妥当ではない資産分類が採用された場合、そのことを反映して、認識・測定規約自体が、歪んでいる可能性がある。したがって、対応する認識・測定規約の検討によって、当該資産分類（勘定分類）の妥当性が、最終的に明らかになるのである。

そこで、本稿は、貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討を完結するものとして、その認識・測定規約の、旧実践の説明に関する妥当性を考察することとしたい。まずIIにおいて、貨幣性資産・費用性資産分類論における認識・測定規約を概観したうえで、その問題点を整理する。次いで、貨幣性資産および費用性資産に関する具体的な認識・測定規約の妥当性を、それぞれIIIおよびIVにおいて検討する。そして最後にVにおいて、貨幣性資産・費用性資産分類論の基礎をなす貨幣動態観という会計観を、それと対立する財貨動態観との対比において検討することとしたい。

II 貨幣性資産・費用性資産分類論における認識・測定規約の概要と問題点

井上理論にあつては、貨幣動態観と財貨動態観という計算対象ひいては会計観に関する二項対立の枠組があり、旧実践は、そのうちの貨幣動態観によって説明されるということのようである。そして、その貨幣動態観のもとでは、資産は、貨幣性資産と費用性資産とに分別されている。そこで、

まず(1)において、貨幣動態観と財貨動態観という二項対立の意味内容を理解したうえで、貨幣動態観を概略する。本稿の立場は、この貨幣動態観とはきわめて異なっているので、以下において貨幣動態観に基づく認識・測定規約を批判的に検討するに先立って、本稿の依拠する企業資本等式説について、(2)で簡単にふれることにする。そのうえで、貨幣動態観のもとにおける貨幣性資産および費用性資産の認識・測定規約の概略とその問題点を、それぞれ(3)および(4)で取り上げることとしたい。

(1) 貨幣動態観と財貨動態観

(i) 両会計観の分別の本質

複式簿記を会計理論構築の要素に含めたとしても、複式簿記の何を重視するかによって、その理論内容は、大きく変わってくる。複式簿記は、[取引→いわゆる試算表→損益勘定・残高勘定]というプロセスから構成されているので、理論構築にさいして、取引を重視する立場、いわゆる試算表を重視する立場、そして損益勘定(損益計算書)・残高勘定(貸借対照表)を重視する立場の三者があり得ることになる。この第1の立場および第3の立場は、複式簿記における基点および終点を重視しているので、それぞれ、インプット理論およびアウトプット理論と筆者はよんでいる。それに対して、いわゆる試算表は、一方、取引のすべてを集計したものであるし、他方、損益勘定・残高勘定は、この試算表が分化したものに他ならない。したがって、この試算表に着目する第2の立場は、取引の論理と損益勘定・残高勘定の論理との両者を包摂している。このように、複式簿記のプロセス(過程)の全体を視野に入れているという点で、前二者とは発想を異にしており、そこで、⁵⁾筆者は、プロセス理論(過程理論)と名づけている。この分類に照らすと、貨幣動態観と財貨動態観というのは、取引を基点にした類別なので、どうやらインプット理論の立場に相当するようである。すなわち、例えば商品を現金100で購入したとすると、今日、一般に[商品100, 現金100]と仕訳されるが、井上は、この仕訳を基点にして、時の経過にさいして、この等価関係が維持されるとする見方と、乖離せざるを得ないとする見方とを類別するのである。後者においては、商品という財・用役の価値と現金という貨幣の価値とは別物であると観念したうえで、そのうちの「財・用役の価値そのものの流れ(以下、財貨動態という。財の流れ、財貨運動という用語も互換的に用いる。)を跡づけることが会計の役割である」(井上 [1990b] 20ページ)と理解するのである。このように、財貨動態(財貨運動)が会計の計算対象の場合には、例えば売却時価等で表現される財貨の価値あるいは効用が変動した場合、それを追跡しなければならないので、その財貨を時価等で測定しなければならない。したがって、原則として、時価主義会計の体系になるという。

5) インプット理論・アウトプット理論・プロセス理論の詳細については、拙著『会計的統合の系譜』第3章を参照されたい。

それに対して、前者の見方においては、商品を、商品そのものとしてではなく、流出した貨幣の投影物として観念するのである。そのかぎりでは、商品の価値そのものは、問題とならない。商品の中に、あくまで貨幣を見ており、したがって、商品の運動も、実は、本質的には貨幣の運動に他ならないわけである。このように会計の計算対象が貨幣動態（貨幣の流れ、貨幣運動）の場合には、先の仕訳において、商品の価値（例えばその売却時価）が高騰しても、追加資金の投下がないいじょう、投下関係は維持され、商品は、依然として投下貨幣額つまり取得原価100で測定され続けることになる。いわゆる原価主義会計の体系である。

このように、[商品100, 現金100] という取引における等価関係の継続と乖離という論理によって、貨幣動態観と財貨動態観という、会計の計算対象に関するふたつの見方が導出されるのである。このふたつの見方についてくれぐれも留意すべきことは、計算対象それ自体の経済的性質を分析した結果として、貨幣の流れとか財貨の流れとかといった計算対象の構成が識別されたのではない、という点である。すなわち、まず「会計とは財貨の流れを跡づけるものである」という大前提があって、その結果として、会計の計算対象を財貨の流れとして構成するのである。あるいは、まず「会計とは貨幣の流れを跡づけるものである」という大前提があって、その結果として、会計の計算対象を貨幣の流れとして構成するのである。ここで「大前提」という用語で表現したものは、いわば会計観とでもいったものに相当するとみてよいであろう。つまり、そこでは、既に想定されている特定の計算対象の構成を含む会計観がいわばア priori に予定されており、そこから、予定通り、特定の計算対象の構成が導出されたのである。したがって、その計算対象の構成は、けっして現実の企業の経済活動の態様分析から得られたものではないのである。こうした経緯は、井上の次のような主張からも、明らかであろう（井上 [1990b] 19-20ページ）。

制度会計は経営活動を記録・計算・伝達する行為と解される。ではそこで記録・計算しようとする具体的な対象は何であろうか。会計は流入した財の価値に注目して、その価値の変化をフォローするのであるか、それとも流出した貨幣価値に注目してその価値の変化をフォローするのであるか。

そこには、会計の現実の計算対象はどういうものか、といった問い掛けはない。会計の計算対象の構成を財貨の流れとみるか貨幣の流れとみるか、というア priori に規定された会計観の選択の問題として提起されているのである。したがって、会計の計算対象それ自体の側に着目して、その態様を分析するといった発想は、まったくみられないと言ってよいのではないだろうか。貨幣動態観と財貨動態観という用語は、井上自身の主観においては、おそらく計算対象の構成の相違として、つまりいわば経験レベルの概念として用いられているのかもしれないが、しかし、以上のように考えれば、客観的にはあるいは本質的には、会計とは何かといういわば会計観、つまり先験的なレ

ヴェルの概念をも含んでしまっているのではないだろうか。そこで、本稿では、井上の主観的意図には反しているかもしれないが、この両用語を、計算対象の構成に関する相違以上のものとして、つまり会計観の相違をも含むものとして理解することにする。

(ii) 貨幣動態観の概略

それはともかく、井上は、このように、貨幣動態観と財貨動態観というふたつの会計観を識別したうえで、旧実践は、このうちの貨幣動態観によって説明されると言うのである。そこで、この貨幣動態観について、もう少しみておこう。上述のように、この会計観によれば、流入した財・用役は、その固有の価値については一切考慮されることなく、流出した貨幣価値の投影物とみなされるのである。その点を、井上は、端的に次のように表現している（井上 [1990b] 20ページ、ただし傍点は笠井）。

流入財は犠牲に供した貨幣財の単なる変形物にすぎない。流入財は、流出財たる貨幣の仮の姿であり、その実体は貨幣であること、したがって、この価値の一部の費消（つまり、費用……笠井註）は流入財が持っているそのものの価値（機械なら機械としての価値）の一部の費消ではなく、そこに投影されている貨幣価値の一部の費消と見なされていることになる。

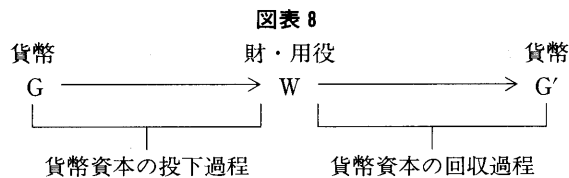
そして、認識・測定対象をこのようにみることを規定しているのは、井上によれば、企業観なのであるが、具体的にこの貨幣動態について言えば、「企業を資金提供者と経営者との間に存在する委託・受託関係の場」とみるような企業観であると言う。すなわち、そうした企業観のもとでは、会計の役割は、その経営資金すなわち貨幣の流れを追跡するという会計観つまり貨幣動態観になり、かくして、企業会計の認識・測定対象は、一義的にその経営資金の流れつまり貨幣動態になると理解されるのである。その貨幣動態とは、具体的には支出（投下過程）から収入（回収過程）へと転換してゆくのであるが、まず投下（支出）過程が、次のように描かれている（井上 [1996] 56ページ）。

（上記のような企業観を想定すれば……笠井註）この委託・受託関係を経営者の観点から会計責任と捉え、経営者が受託した経営資金の形態変化のさま（資金の循環活動）を会計責任解明のために認識・測定の対象とする。この場合、変化のさまとは当初の経営資金がどのように投下（支出）され、支出された貨幣がどのように形態上変化していくのかという問題である。具体的に言えば、例えば、当初、材料、労働用役等に投下された（支出された）貨幣額が仕掛品に形態変化する。そのさい、重要なことは、当初の材料や労働用役への投下額はそのまま仕掛品、そして製品の中に体現され、原価として集計（ペイトン＝リトルトンの言う原価の凝着）されていく、これは原価移転と表現される。

しかし、この投下過程は、次いで回収過程に入るのであるが、井上によれば、その転換点は、次のように、販売時点なのである（井上 [1996] 57ページ）。

しかし、資金の循環過程は、投下額による原価の移転のみであるとする事はできない。この投下額は回収されなければならないからである。この投下資金の回収は、原則的には、販売又は売却によって行われる。それこそが支出が収入に変化する転換時点を示しているからである。

つまり、販売によって対価として何らかの貨幣（貨幣性資産）の流入があるので、販売によって回収過程に入るわけである。このように、貨幣動態観のもとにおける貨幣の循環過程は、投下過程と回収過程とから構成されていることになるので、井上は、いわゆる資本循環シェーマを用いて、次のように表現している（井上 [1989] 3ページ）。



ここで重要なことは、この貨幣動態観における投下過程つまり生産過程についての理解の仕方である。その点につき、井上は、次のように述べている（井上 [1996] 56ページ、傍点は笠井）。

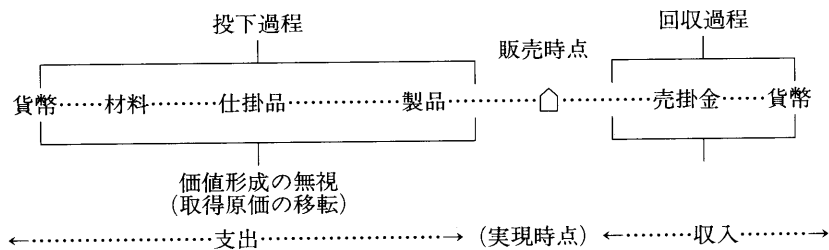
（貨幣動態観のもとでは……笠井註）生産過程における価値の形成にはいっさい注目していないということを銘記すべきである。ここに取得原価主義の根拠がある。

つまり、①貨幣動態観では生産過程における価値形成が無視されていること、および②そのことが取得原価主義の根拠になっている、と言うのである。そのことを逆に言えば、「生産過程における価値形成に着目すれば、取得原価主義ではなく時価主義になる」ということなのであろうか。

こうした貨幣動態における投下（支出）過程と回収（収入）過程との全体像を纏めれば、次ページの図表9のようになろう。

以上のように、貨幣動態観における原価主義会計というのは、生産過程における価値形成を無視することによって、収支計算になっているのである。すなわち、販売により回収された資金額（売掛金に相当する収入額）が収益であるのに対し、それによって回収されるべき投下資金額（製品の売上原価に相当する支出額）が費用なのであるから、[収益－費用＝利益]として算出される利益は、基本的には収入余剰であり、かつ次のような意味において、分配可能利益であると井上は言うので

図表 9



ある (井上 [1996] 57ページ)。

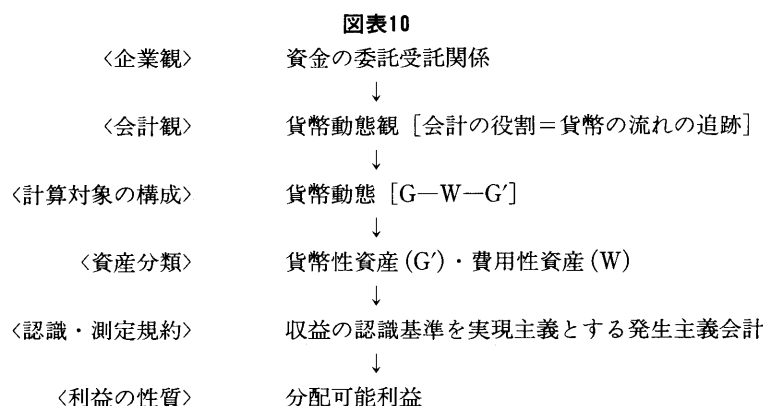
この利益は当初の投下資金額を超えて企業にもたらされた資金額であるから、それを利益処分によって社外流出しても当初の経営資金 (受託した資金であり、それゆえに維持すべき資金額) を維持することができ、それを侵食することはない。よって、分配可能利益と呼ばれる。

旧実践における認識・測定規約は、以上のような貨幣動態観によって説明されると井上は考えているようなので、ここで、貨幣動態観のもとにおける認識・測定規約についてごく大雑把にみておこう。まず収益の認識規準であるが、投下過程において、財の価値が増加した部分を直ちに認識する場合、一般に発生主義とよばれているが、貨幣動態観のもとでは、こうした発生主義は採用されていない。上記のように、「貨幣資本 (貨幣資金) が投下過程から回収過程へ姿態変化する時点の属する期に収益の認識を行うべきことになる」(井上 [1990b] 21ページ) のである。他方、費用については発生主義により認識されるのであるが、この費用の本質は、「取得した財・用役の価値の費消ではなく、支出額あるいは支出額の一部」(井上 [1992] 131ページ) なのである。すなわち、貨幣動態観においては、資産の本質は、それ自体の価値あるいは効用ではなく、あくまで貨幣に他ならないのであるから、当然のことに、費用の本質もまた、費消された財・用役の価値あるいは効用ではなく、資産に投下されている支出額ということにならざるを得ないわけであり、この点にはくれぐれも留意すべきであろう。

次に資産の測定規約であるが、資産は、投下過程にある費用性資産と回収過程にある貨幣性資産とに分別される。したがって、その測定規約は、「貨幣性資産の特徴は、…… (中略) ……回収過程にあるものであるから、回収可能額で測定され、非貨幣性資産 (当面、本稿でいう費用性資産とみてよい……笠井註) は投下過程にあるのであるから、投下資金額である取得原価によって測定されることになる」(井上 [1996] 57ページ) のである。こうした認識・測定規約の全体を、井上は、「実現主義を収益の認識基準とする発生主義会計」として特質づけている。

もっとも、現実には、けっして、そのように単純ではない。しかし、その点は、後述するとして、上記の井上の所説を筆者なりに纏めておこう。井上は、種々のレベルの概念を関係づけることに努

力しているが、しかし、その関係づけの根拠とか本質とかについては、あまり説明していない。したがって、井上の所説の全体像を論理的に理解することは、必ずしも容易ではない。それだけに、現実にそのような関係づけが成立し得るのかどうかを確認しなければならないが、そのためには、井上の結びつけた概念間の関連を形式的に明確にしておくことが必要なのである。そうした問題意識のもとに、作業仮説として、次のようなシェーマを想定しておこう。



井上の貨幣動態観は以上のような全体像になっていると筆者は考えているが、その認識・測定規約の具体的な内容と問題点とは、(3) 費用性資産の認識・測定規約および(4) 貨幣性資産の認識・測定規約において取り上げるとして、次の(2)では、こうした貨幣動態観とはおよそ異なった視点から立論された、筆者の依拠する企業資本等式説の概略を述べることにしたい。

(2) 企業資本等式説の概略

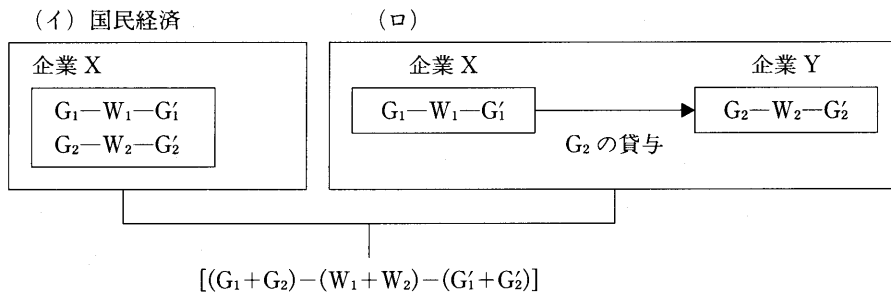
本稿の依拠する企業資本等式説は、井上の貨幣動態観とは、その考え方がおよそ異なっている。そこで、以下における貨幣動態観に基づく貨幣性資産・費用性資産の認識・測定規約の批判的検討に先立って、あらかじめ、本稿の立場をごく簡単に述べることにする。筆者は、図表5に示したような統合的勘定分類観にたっているが、そこでは、まずもって、語用論レベルにおける計算目的の措定が前提されていなければならない。しかし、その計算目的と言うのは、財産計算とか損益計算とかといった大きな枠組が決められているにすぎない。財産計算か損益計算かは、ある種の価値判断の問題であって、これによって、その体系が根本的に異なってくる。クーンの言うパラダイム変革というのは、会計学においては、このレベルに相当すると筆者は考えている。いずれにしても、今日では、計算目的としては、利益の算出ということが措定されているのであるが、その場合、現行会計の説明理論を企図するかぎり、その利益が、①企業の経済活動によって産出されるものであること、かつ②複式簿記という記録機構における勘定を辿ることによって誘導法的に算出されるものであること、の2点が重要であると筆者は考えている。今日提唱されている会計理論において

は、ともすれば、一方的に情報利用者の情報要求によって損益計算書・貸借対照表を構成するといったアプローチがとられている。筆者は、これを財務諸表中心観とよんでいるが、しかし、この立場にたつかぎり、旧実践であれ新実践であれ、現実の会計実践を合理的に説明することは、困難さらには不可能であろう。現行会計理論の、説明理論としての脆弱さは、主として、この財務諸表中心観に帰せられるのではないかとすら筆者には思われるのである。

したがって、妥当な説明理論の構築を企図するかぎり、この①および②に留意しなければならない。まず①利益が企業の経済活動により産出されるという側面であるが、資本主義的企業が利潤獲得の組織体であるかぎり、貨幣動態観のように、資本循環シェーマ $[G-W-G']$ を導入することは、基本的に妥当であると筆者は考えている。しかし、それが国民経済のシェーマであるだけに、前述のように、企業会計の変容が必要であるが、この点に関しては、企業の変容が問題になる。すなわち、国民経済においては、価値産出の全体像が把握されればよく、それが、どの企業によって産出されたのかは、どうでもよいことである。そうした特徴をもっていることに、まず留意すべきである。例えばいま貨幣資本 G_1 および G_2 があり、 $[G_1-W_1-G'_1]$ および $[G_2-W_2-G'_2]$ という資本運動を描いたとしよう。そこで、(イ) この G_1 および G_2 が企業 X に保有されている場合と、(ロ) 企業 X が G_2 を企業 Y に貸与し、利息という報酬を受け取った場合 (つまり、 $[G_2-W_2-G'_2]$ という価値生産運動は、企業 Y によってなされた場合) とを想定してみよう。

それを図示すれば、次のようになる。

図表11



国民経済的には、 $[G_2-W_2-G'_2]$ という価値生産運動が企業 X でなされようと企業 Y でなされようとは関係ないので、上図の (ロ) であっても、企業 X の貸付けと企業 Y の借入れとは相殺されてしまい、結局のところ、(イ) の場合同様に、全体としては $[(G_1+G_2)-(W_1+W_2)-(G'_1+G'_2)]$ となってしまう。つまり、国民経済的には、 $[G-W-G']$ というシェーマでよいわけである。しかし、企業会計では、企業の利潤獲得運動が俎上に載っているのである。(ロ) の企業 X の立場においては、 G_1 の運動と G_2 の運動とは、根本的に異なっている。すなわち、 G_2 は、みずから行なうことは断念した価値生産を企業 Y に遂行させるべく、企業 Y に時間的貸与した資本部分である。そして、企業 Y が行なった価値生産活動に伴う利潤から、時間的報酬を獲得するのである。いま

この資本貸与運動を $[G-D-G']$ と表現すれば、企業の資本運動としては、当該企業みずからの価値生産運動にかかわる $[G-W-G']$ だけではなく、資本貸与運動にかかわる $[G-D-G']$ もまた必要とされるのである。これが、企業の変容ということの意味内容であるが、その結果、資産としては、G (待機分)、W (充用分)、および D (派遣分) の3カテゴリーが識別できるのである。

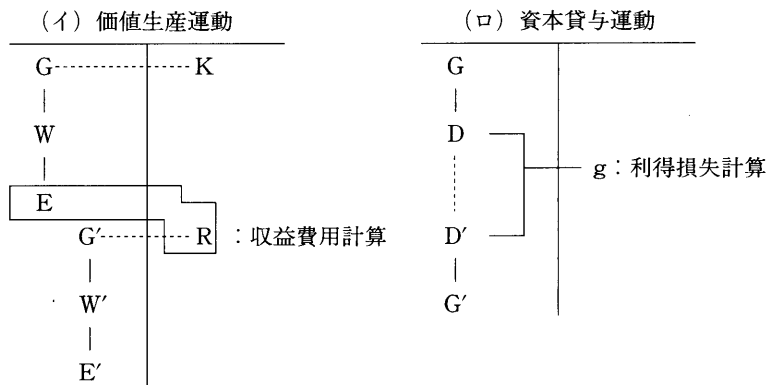
次に、②の側面であるが、企業会計においては、こうした企業の経済活動に伴う利益が、複式簿記機構において、勘定を辿ることによって算出されているのである。この点は、今日、複式簿記が技術的手段にしかすぎないとして、きわめて軽視されているが、しかし、そのことが、今日提唱されている説明理論の理論的根拠を薄弱なものにしているのである。したがって、この点を組み込んで説明理論を構築しなければならない。その場合、問題となるのは、複式簿記の本質をどこに求めるのかという点である。筆者は、プロセス理論の立場にたつて、いわゆる試算表の借方と貸方との二面性の構成こそを重視しなければならないと考えている。その点で、インプット理論の立場にたつて、取引に着目する井上とは根本的に異なっているが、このプロセス理論かインプット理論かという点については、Vにおいて、検討する。当面、プロセス理論の立場にたてば、試算表における借方と貸方とをどのように構成すべきか、ということが最大の問題になる。具体的にいえば、上記で析出した企業の経済活動 $[G-W-G'-W']$ および $[G-D-G'-D']$ を、この二面にどのように組み込むのかという点である。つまり、 $[G-W-G'-W']$ と $[G-D-G'-D']$ とは、それぞれ一面的な循環として描かれているが、それを会計特有の借方と貸方との二面的構成に組み込むわけであるから、これが、会計的変容ということの意味するわけである。

結論的には、試算表の借方側が資本の運用側面を、そして貸方側が資本の調達側面を表現していると筆者は理解している。したがって、会計的変容とは、この資本の運用側面と調達側面という二面的枠組に、 $[G-W-G'-W']$ および $[G-D-G'-D']$ という一面的資本運動を組み込むことに他ならない。

まず $[G-W-G'-W']$ の会計的変容を考えてみよう。そのためには、価値生産というものが、何らかの犠牲によって何らかの成果が生み出されるものであることに留意する必要がある。つまり、犠牲と成果という一対の概念が不可欠なのである。会計には、借方と貸方という二面があるので、そこで、この犠牲と成果とを表現してやればよい。まず借方側の犠牲の表現であるが、 $[G-W-G'-W']$ を $[G-W]$ と $[G'-W']$ とに分節したうえで、そのそれぞれに費用を加えて完結した資本運動とすればよい。したがって、費用をEと表記すれば、 $[G-W-E]$ と $[G'-W'-E']$ という資本運動になるわけであり、会計的には、この借方側の運動により、価値生産にかかわる犠牲が組織的に把握されるのであるが、これは、正に資本の運用側面に他ならない。他方、成果であるが、この収益をも一種の調達源泉と考えれば、資本の借入れ・元入れと同じレベルの概念になる。つまり、貸方側は、調達源泉にかかわる資本運動として統一的に理解できることになり、そこで、成果が把握されることになる。そこで、いま、資本の借入れ・元入れ等の調

達源泉を算段分（借入金勘定・資本金勘定等），および収益等の調達源泉を稼得分とよび，そのそれぞれを K および R と表記することにしよう。そして，上記の $[G-W-E]$ における G は算段分によって獲得され，他方， $[G'-W'-E']$ における G' は稼得分によって獲得されたとすれば，価値生産運動は，次の（イ）のような二面的構造で示されることになる。

図表12



次に資本貸与運動 $[G-D-G']$ であるが，そこでは，資本の時間的貸与に基づく時間的報酬の獲得が企図されているので，その損益は，時間の経過に従って，一面的に利得が生ずる。したがって，いまこの一面的利得を g と表記すると，時間の経過に従って，借方側において， D が D' に増額するとともに，貸方側に D' と D との差額分の利得 g が記録されるのである。この g も稼得分に他ならないが，しかし，この場合には，本来的に時間的報酬という一面的損益なので，対応する費用という概念はもともと存在しない。したがって，この資本貸与運動は，上の（ロ）のような二面的構造をもつことになる。

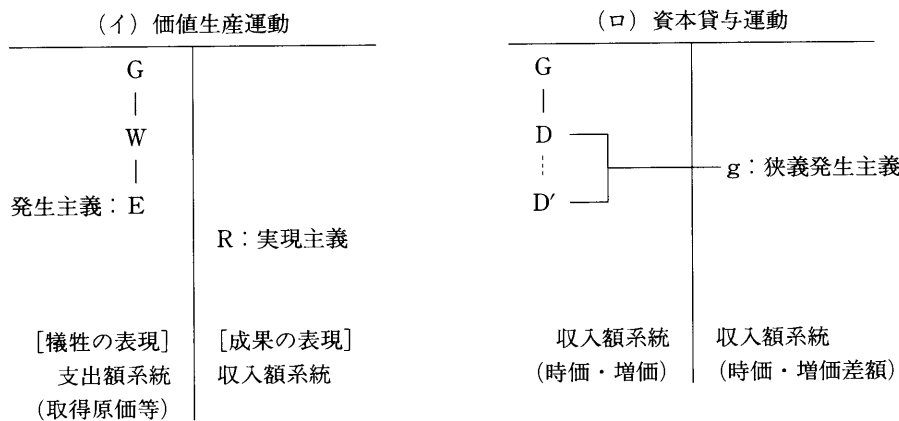
このように，会計の変容によって， $[G-W-G']$ と $[G-D-G']$ とは，複式簿記の二面的構造のなかに，以上のように組み込まれるのであるが，認識・測定規約も，この構造によって規定される。すなわち，価値生産活動に関しては，犠牲と成果という二面が不可欠であるが，借方側の $[G-W-E]$ は，犠牲の側面を追跡するものであるいじょう，犠牲値（支出額）系統の数値で測定されなければならないのに対し，成果を表現する貸方側の R （収益）は，成果（収入額）系統の数値で測定されなければならないのである。また認識原則にしても，費用および収益の両者につき必要であることになり，言うまでもなく，前者には発生主義が，後者に実現主義が作用するのである。そして，期間利益の算出については，両者の対応が不可欠であり，かくして，さらに収益原価対応原則（いわゆる費用収益対応原則）が必要とされることになるのである。

他方，資本貸与運動については，その損益計算の形態が根本的に異なり， g は一面的に認識される。したがって，ここには実現主義が作用する余地はなく，もっぱら時間的利得にかかわる狭義発生主義という別種の認識原則が予定されている。そして， D および D' は，各時点で収入しうべき

額で測定されなければならないが、具体的にどのような額になるかは、Dの保有目的によって規定される。例えば有価証券の場合には、売却時価の高騰を狙ったものなので、売却時価で測定されるし、満期保有目的の割引債等については、定額の利息の享受を企図しているので、アキュムレーション法に従って利息額を加算した金額（ここでは、この額を増価と呼ぶことにする）で測定されるのである。

以上を示せば次のようになる（ただし、収益原価対応原則は省略してある）。

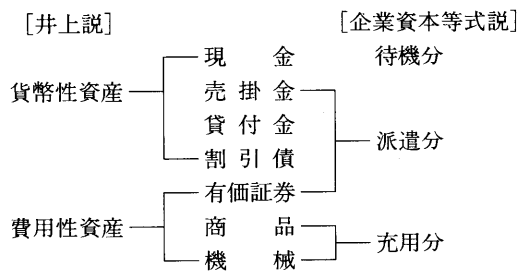
図表13



(3) 費用性資産の認識・測定規約の問題点

以下において、貨幣動態観に基づく貨幣性資産および費用性資産の認識・測定規約に関する具体的内容とその問題点を明らかにするが、そのためには、個々の資産項目が、貨幣性資産であるのか費用性資産であるのかが定まっていなければならない。もっとも、この点については、論者により見解の相違がみられるばかりか、同一の論者においてすら、二転三転している場合がある。しかし、ここでは、この立場をもっとも精緻化したと目される井上の最近時の見解を示しておこう。なお、そのさい、比較のために、企業資本等式説における資産カテゴリーをも付記した。

図表14



なお、このうち有価証券については、貨幣性資産とみる見解もある。また貸付金については、井上自身、井上 [1991] においては、貨幣性資産ではなく非貨幣性資産（費用性資産）としていたが（井上 [1991] 34ページ注4）、1992年以降の文献においては、貨幣性資産とされているので、これによった。このように、同一の論者においてすら、資産カテゴリーの帰属が変わり得るところにも、この貨幣性資産・費用性資産分類の問題が、はしなくも垣間見えているとも言えよう。

それはともかく、このような外延をもつものとしての貨幣性資産および費用性資産に関する認識・測定規約をみてみよう。まず費用性資産のそれであるが、一方、資産の測定については原価主義、他方損益の認識については収益には実現主義、費用には発生主義が適用される、というものであった。その概略については、既に（1）で述べてあるので、ここでは、IIIにおける検討を念頭において、その問題点として、①費用性資産の概念内容、②資産の取得原価の根拠、③収益の認識規準の整合性、および④有価証券の認識・測定規約の妥当性の4点を指摘しておこう。

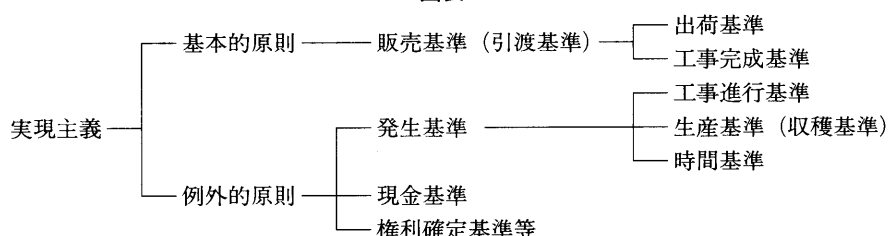
まず①貨幣動態観における費用性資産の概念内容であるが、その著しい特徴は、「生産過程における価値の形成にはいっさい注目していない」（井上 [1996] 56ページ）という点にある。そこでは、費用性資産そのものの固有の価値はいっさい無視され、費用性資産の実体は、貨幣であるとみなされることになる。しかしながら、機械・材料等の費用性資産は、本来的に、製品等の生産に役立つということから購入されたものであろう。費用性資産そのものの価値というのは、多かれ少なかれ、そうした役立ちにかかわっていると思われる。しかるに、そうした費用性資産そのものの価値（つまり製品等の生産等への役立ち）が無視され、単なる貨幣の仮の姿にしかすぎないとしたら、現実の生産過程を合理的に説明することなど、できるのであろうか。そこで、この点を巡って検討することが、不可欠なのである。

そして、それと表裏の関係において、②費用性資産の取得原価の根拠が、問われなければならない。つまり、今日、費用性資産については、一般に取得原価で測定されるとみなされているが、その根拠は、きわめて多様であり、帰一するところを知らない状況にある。その点、この貨幣動態観は、費用性資産に関して、生産過程における価値形成にはいっさい注目しないという点に、取得原価主義の根拠を求めているようである。そこで、そのことによって本当に取得原価主義が説明され得るのか、という点を検討しなければならないわけである。

次に③収益の認識規準であるが、これが、費用性資産に関する当面の最大の問題となろう。貨幣動態観においては、投下過程から回収過程に転換する販売時において、貨幣支出額を具現した費用性資産の引渡しと、収入額を意味する貨幣性資産の受入れとがあるわけであるから、販売基準こそが、支出から収入への転換を画する規準に他ならない。このために、貨幣動態観における原則的な収益認識規準とみなされたのであった。しかし、もちろん、現実には、この販売基準だけではなく、種々の代替的な基準も認められている。したがって、これらの基準の関係をどう理解するか、という問題が生じる。この点、井上は、きわめて独特な理解をしているが、それを簡略化して示せば、

次のようになる（井上 [1992] 123ページ）。

図表15



ここでは、販売基準と発生基準・現金基準等とを、共に実現主義の概念に包摂しながら、しかし、実現主義概念の下位区分における原則と例外との相違として位置づけたのである。つまり、発生基準・現金基準等は、例外的な原則なのではあるが、しかし、その場合、「『例外』とは販売基準にたいする例外であり、実現主義の例外ではない」（井上 [1992] 119ページ）という点に、井上の独特の見方があるわけである。それでは、発生基準等を実現主義の例外とみるという、井上とは異なる理解とは、どのようなものなのであろうか。それは、当面、例えば次のような見解を意味しているとみてよいであろう。

図表16



こうした理解にあつては、販売基準、発生基準、および現金基準は、それぞれ実現主義、発生主義、および現金主義という根本的に異質の収益認識原則を意味しており、そのかぎりにおいて、その三者を統一的に概念規定することは、理論的に不可能であることになる。したがって、この場合の実現主義とは、販売基準だけを意味しており、それが根本的原則であるいじょう、発生基準・現金基準等は、実現主義に対する例外とならざるを得ないわけである。この立場にたつかぎり、今日認められている販売基準・発生基準・現金基準等を統一的に規制する上位の収益認識規準は、存在しないことになる。

井上は、おそらく、そのことに理論的な問題性を見出したのであろう。そして、発生基準・現金基準等を販売基準の例外とみなすことによって、それらの全体を統一的に実現主義として規定し得た、と井上は考えたのであろう。

しかしながら、そうした弥縫策によって、形式的には、たしかに実現主義によって統一化されたかのような観を呈するが、そのことによって、本質的にみて、一体、何が解決されたのであろうか。問題は、その実現主義が実質的にみてどのような概念内容をもつのか、あるいはその下位概念であ

る販売基準と発生基準・現金基準等とが原則と例外との関係であるような実現概念があり得るのか(原則と例外との関係とは、実質的にみてどのような関係なのか)、という点であるが、そういったことについては、まったく説明されていない。つまり、井上のような理解が本質的にみて成立し得るかどうかは、いまだ論証されていないのである。したがって、まず第1に、この点の理論的検討が必要になる。

このように、井上は、収益の認識基準の統一化に留意するのであるが、しかし、それにとどまることなく、さらに、それと他方の費用の認識基準たる発生主義との統合をも視野に入れている。その点を理解するためには、井上が、収益を実現主義ではなく発生主義によって認識するような体系をも想定していることにふれておいたほうがよいであろう。井上は、例えば次のように述べている(井上 [1992])。

実現とは、財・用役を引き渡し、その代価として貨幣性資産を受け入れたことを意味している。発生主義によって収益を認識することは、企業の生産努力によって生ずる生産成果を認識することとなり、業績表示のための利益計算にとって有効である。しかし、本書第2部の立場(本稿における貨幣動態観の立場のこと……笠井註)は、狭義の処分可能利益での収益認識基準を問題とする。したがって、実現主義が採用されるのである。

上記の主張において、問題なのは、企業の生産努力によって生ずる生産成果を認識するというものの具体的内容である。それは、おそらく、図表15における発生基準による収益認識を意味しているのではないだろうか。つまり、もっぱら発生基準を採用するのが、発生主義による収益の認識ということのようである。いずれにしても、井上においては、発生主義による収益の認識と実現主義による収益の認識というふたつの類型が想定されているのである。しかし、そのいずれもが、他方の、発生主義による費用の認識基準と結びついており、しかもその両体系を、井上は、共に発生主義会計とみなすのである。したがって、井上の用語法によれば、「収益の認識基準を実現主義とする発生主義会計」と、「収益の認識基準を発生主義とする発生主義会計」という2類型が存在することになる。例えば損益法の説明の箇所において、次のように用いられている(井上 [1992] 111ページ)。

収益の認識基準を実現主義とする発生主義会計は、狭義の処分可能利益の概念に導かれた損益法である。収益の認識基準を発生主義とする発生主義会計は、業績表示利益の概念のもとの損益法が採用された場合である。

かくして、発生主義会計は、次のように定義されることになる(井上 [1992] 107ページ、ただし

傍点は笠井)。

収益の認識については発生主義または実現主義を採用し、測定基準として収入基準または配分の原則（この用語は一般的ではない）を採用し、費用の認識に発生主義、測定に支出基準を採用し、収益と費用との対応を通じて利益を計算する方法を発生主義会計という。

しかしながら、発生主義と実現主義という根本的に異質の収益の認識規準を採用したふたつの体系を、共に発生主義会計とみなしてよいということは、けっして自明のことではない。それにもかかわらず、その点に関する説明はなされていない。したがって、このふたつの発生主義会計の具体的意味内容は、不明であるし、さらには理論的な成立可能性も論証されていない。とりわけ、実現主義を収益の認識規準とする発生主義会計が、問題になろう。収益の認識規準が実現主義とされ、そしておそらくその実現収益とそれに対応する費用（つまり、いわば実現費用）とにより利益が算定されることになるかと思われるので、この体系が、どうして発生主義会計となるのであろうか。そこで、第2に、この点も検討しなくてはならない。

以上のように、③収益の認識規準に関しては、原則としての販売基準と例外としての発生基準・現金基準とを包摂するものとしての実現主義に関する概念規定の問題、およびそうした実現主義と（費用にかかわる）発生主義とを包摂するものとしての発生主義会計に関する概念規定の問題を理論的に検討する必要があるのである。

最後に④有価証券の認識・測定規約の妥当性であるが、有価証券は、貨幣動態観によれば、次のような理由で、非貨幣性資産（費用性資産）とされている（井上 [1996] 57ページ）。

貨幣性資産の特徴は、未投下の場合を除き、回収過程にあるものであるから、回収可能額で測定され、非貨幣性資産は投下過程にあるのであるから、投下資金額によって測定されることになる。そうであれば、本稿での有価証券は取得原価をもつという意味において投下過程にある資産、したがって非貨幣性資産と解されなければならない。この意味でいえば、有価証券は、商品等と同じ性格をもつものと考えることが必要なのである。

こうした結論を、上記のような説明だけで導出してしまってよいのであろうか。筆者には、あまりに独断的独善的であり、まったく理論的根拠を欠いているように思われるのである。そこで、有価証券の時価が100のときに購入し、その後時価が120のときに売却したとしよう。その仕訳を示せば、次ページの図表17のようになる。

まず購入時の有価証券100について、井上は、取得原価であると断定し、それを根拠にして費用性資産とみなすのである。しかし、この仕訳から、どうして、100の数値が取得原価であると即断

図表17

購入時：[有価証券100, 現 金100]	
売却時：[現 金120, 有価証券100]	→
[売却益 20]	→
	[売上原価100, 有価証券100]
	[現 金120, 売 上120]

できるのであろうか。その100は時価でもあるいじょう、売却時価額とみることもできないわけではない。上記の仕訳における有価証券100に取得原価であるという名札がついているわけではないいじょう、取得原価と理解することもできれば、売却時価と理解することもできるのである。そうであれば、貨幣動態観にたてば、「有価証券を費用性資産とみなしているのだから、その結果として取得原価として理解せざるを得ない」（つまり、「費用性資産という前提があるので、その100が取得原価という結論になる」ということは言えても、その逆に、「その100が取得原価なので、有価証券が費用性資産になる」とは、論理的にはとうてい言えないはずなのである。

次に売却時の仕訳であるが、有価証券が商品等と同じ性格であるとするならば、売却時における売却益とは、その売上原価100は犠牲を、売上120はその成果を意味していなければならないはずである。しかし、売上つまり売却時価が120になったのは、当該保有企業が何らかの努力をしたことの結果なのであろうか。「有価証券を売却した」という日常用語法に囚われれば、たしかに、そこに売却益が生ずることは、きわめて当然のこととなろう。しかし、ここでは、会計学上の売却益が問題になっているのである。もし商品等と同じ性格であるとするならば、有価証券の費用と収益についても、商品等における犠牲と成果との関係とみなし得ることを論証しておかなくてはならない（もっとも、井上 [1996] 58ページにおいて、有価証券の損益について時間的移動による損益という説明をしている。しかし、これが、論証に値するかどうかには問題があり、この点は、IIIで取り上げる）。その点に関する論証を欠いたまま、こうした結論を導出してしまうことは、日常用語法に囚われているという点で、けっして理論的ではない。したがって、この点を検討する必要があるのである。

(4) 貨幣性資産の認識・測定規約の概略と問題点

次に、貨幣動態観における貨幣性資産の認識・測定規約であるが、この点については、(1)においては、貨幣性資産の測定規約が、将来収入額であることにしかふれなかった。そこで、その具体的な内容について詳しく言及したうえで、その問題点を整理することにしよう。

まず貨幣動態観には、資産としては貨幣性資産と費用性資産という2カテゴリー^{●●}だけしか存在しないが、その2カテゴリーが、[G—W—G]という資本循環シェーマから導出されたものであるいじょう、貨幣動態観で想定されている資本運動は、[G—W—G'^{●●}]だけしかないとみてよいはずである。もし企業資本等式説のように、それとは別の資本運動があるなら、第3あるいは第4の資産カテゴリーが存在することになると思われるからである。このように、[G—W—G'^{●●}]という資本循環シェーマ^{●●}だけしか存在しないという前提があるいじょう、貨幣動態観における「回収」という

用語の意味内容は、「Wの流出つまり費用化を通して、Gの流入つまり収入がある」ということに限定されるはずである。貨幣性資産に関する井上の議論はきわめて混乱していて理解し難いので、まずもって、この点を確認しておく必要がある。

それはともかく、この[G-W-G']は、厳密には、[G-W……(P)……W'-G'] (P:生産過程)となるが、このシェーマによれば、損益は、P(生産過程)において形成されるはずであるから、その意味において、費用性資産(W)から産み出されるとみるべきであろう。[G-W-G']に依拠するかぎり、貨幣性資産(G')は、回収過程といういわばその後始末にかかわっているので、損益の形成とは無関係ということになる。

ところで、この[G-W-G']は、会計的には、現金決済を想定したものなので、信用経済を前提にして考えると、このシェーマは、[G-W-売掛金-G']となるが、この売掛金の測定値を、将来受け取るべきG'であるとすれば、すなわち(1)でみたように将来収入額と規定すれば、通常の過程を辿るかぎり、たしかに、売掛金の回収から、損益が生ずることはないことになる。いま現金売上なら90、掛売りなら100とした場合、今日、一般的には、次のように仕訳される。

図表18

販売時：[売掛金100, 売上100]

回収時：[現金100, 売掛金100]

このように、売掛金を将来収入額(この場合、回収時点での入金見込み額100)で測定しておけば、通常の過程を辿るかぎり、売掛金からは、何ら損益が生じないことになる。これは、[G-W-G']の上記した考え方には、適合している。将来収入額という貨幣性資産の測定規約は、この売掛金を念頭において形成されたものなのではないだろうか。

ところで、売掛金は、[G-W-売掛金-G']として、WとG'との間に介在するものであるから、支出(G)には直接的にはかかわっていない。つまり、シュマーレンバッハの用語法によれば、「収益未収入」なのである。このように収益未収入タイプの貨幣性資産は、「Wの流出つまり費用化を通して回収された」資産と言ってよいであろう。つまり、冒頭で述べた貨幣動態観における回収の定義に適っている。

しかし、貨幣性資産は、このような売掛金のタイプだけではない。その他に、貸付金・割引債等があるが、これらは、シュマーレンバッハの用語法に言う「支出未収入」であるから、回収日における収入額のみならず、資金投下日(貸付日あるいは購入日)における支出にもかかわっている。つまり、[G-貸付金・割引債-G']という資金の往還運動を描くわけである。むしろ、このタイプのほうが、本来の貨幣性資産と言えるのかもしれない。

問題は、この資本運動には、どこにも、Wが存在しないという点である。したがって、そこでの回収は、「Wの流出つまり費用化を通して回収された」ものではない。このように、現実の貨幣性資産には、費用化を通さずに回収されるものも存在するのであるが、貨幣動態観は、それをど

のように説明するのであろうか。費用化を通さないで回収されるという回収方式の存在は、明らかに、この(4)の冒頭で述べたように、「費用化を通して収入がある」という回収方式(つまり[G-W-G']という資金運動)だけしか存在しない、という貨幣動態観の大前提に抵触してしまうのである。したがって、費用化を通さない回収方式が存在するというこの論点を、貨幣性資産に関する第1の問題点として指摘しなければならない。

それはともかく、こうした支出未収入タイプの貨幣性資産の場合、収益未収入タイプのそれとは異なり、新たに資金投下時(貸付日または購入日)の認識・測定規約をどうするかという問題、つまり入帳規約の問題が浮上する。そこで、この点についての井上の説明を取り上げなければならないが、結論的には、「貨幣性資産の測定の基準は、取得時においては支出基準であるが、取得日以後においては収入基準であるといわなければならない」(井上[1992]163ページ)と理解されている。つまり、その入帳規約は、支出額による測定になるというのである。

問題は、言うまでもなくその根拠である。しかし、それが、必ずしも明確に語られていないのであるが、あるいは、次の説明が、そのことにかかわっているのかもしれない(井上[1992]161ページ)。

貨幣性資産の評価は、資産の性格からみて、本来は支出額によって行なわれる。その例外は現金である。その他については、支出額こそが当初の評価額でなければならない。資産は、本来、資金の投下、すなわち支出を意味するからである。

しかし、これは、「現金支出により貨幣性資産を取得したものであるいじょう、つまり現金支出があったいじょう、貨幣性資産はその支出額で測定されるべきだ」といういわば常識的なことを述べているにすぎず、貨幣性資産を支出額で測定すべき論拠は、まったく提示されていないと言わざるを得ない。[G-W-G']というシェーマによるかぎり、支出額を表現しているとみなされたのは、投下過程にある費用性資産(W)だけであつたはずである。それに対して、回収過程にあるものとしての貨幣性資産は、本来的には、収入を意味しているものだったのでないだろうか。たしかに、支出未収入タイプの場合、現金支出があつたのは事実であるが、問題は、貨幣動態観が[G-W-G']というシェーマだけに依拠しているいじょう、その論理から入帳規約がどのように説明できるのか、という点であろう。貨幣性資産が費用性資産とは異なつた資産カテゴリーであるいじょう、費用性資産の入帳規約をそのまま援用してよい、ということにはなり得ないのではないだろうか。

いま例えば、第 t_1 期期首に、割引債(額面額100、2年後償還)をその発行価額90で購入したとしよう。アキュムレーション法で処理すれば、次のようになる。

図表19

	仕訳	割引債の測定値の性格
第 t_1 期期首	割引債90, 現金90	割引債 90: 支出額 or 収入額?
第 t_1 期期末	割引債 5, 受取利息 5	割引債 95: 収入額
第 t_2 期期末	割引債 5, 受取利息 5	割引債100: 収入額

第 t_2 期期末の割引債100は、おそらく収入額であろう。そうであれば、第 t_1 期期末の割引債95も、収入額と考えなくてはならないであろう。問題は、第 t_1 期期首購入時の割引債90の性格である。おそらく現金支出があったいじょう（あるいは割引債を購入したいじょう）、支出額だというのが井上の理解であろう。しかし、第 t_1 期期首では、時間の経過がないいじょう利息がつかないことは当然のことであるから、この数値90は、第 t_1 期期末の95、および第 t_2 期期末の100とまったく同じ意味において、その時点の収入しうべき金額つまり収入額とみることも、可能なのではないだろうか。あるいは、「現在の収入しうべき金額は90だが、第 t_2 期期末の収入しうべき金額は100になっていることが期待できる」ような資産に資金を投下したと考えるなら、購入時に、その時点の収入しうべき金額つまり収入額で測定することも、論理的には不可能ではないだろう。そうであれば、単に購入したとか、現金支出があったとかの日常用語法に惑わされてはならない。貨幣性資産の概念規定に基づいて理論的根拠が明らかにされなければならない。その点、上記の井上の説明では、とうてい、貨幣性資産に関する入帳規約の理論的根拠が提示されたとは言えないであろう。

あるいは、井上は、次のような説明もしている（井上 [1992] 163ページ）。

取得時での支出額が現時点で考えられる将来の収入すべき額と一致する場合には、この測定の問題に困難はない。ところが、支出額とこの収入すべき額とが一致しない場合がある。この場合には、支出基準から収入基準への変化が生ずることとなる。

そして、その具体的な事例として、期末における貸倒引当金の設定と、アキュムレーション法ないしアモチゼーション法における増額ないし減額の処理とを挙げている。すなわち前者については、「貸倒引当金の設定は、資産を支出額によって測定することから収入すべき額を基準として測定することへの変化を反映するという以外なものでもない」（井上 [1992] 163ページ）し、後者については、「増額あるいは減額は支出基準を収入基準に変化させる方法であるといわなければならない」（井上 [1992] 163ページ）と井上は言うのである。ここでは、図表19のアキュムレーション法によってみてみよう。そこでは、例えば第 t_1 期期末において、たしかに割引債5の増額が行なわれているが、しかし、そのことから、どうして、「支出額たる第 t_1 期期首割引債90が、収入額たる第 t_1 期期末割引債95に変化した」と、つまり、「第 t_1 期期首割引債の数値90が、支出額で

あることを意味している」と断言できるのであろうか。どうして、「収入額たる第 t_1 期期首の割引債90が、収入額たる第 t_1 期期末割引債95に変化した」ということが、つまり、「第 t_1 期期首の割引債の数値90が、収入額であることを意味している」ということが、否定されてしまうのであろうか。ごく素朴に考えれば、第 t_2 期期末の場合には、収入額についての変化があった（つまり第 t_1 期期末の収入額から第 t_2 期期末収入額への変化があった）とみるべきであろう。そうであれば、第 t_1 期期末においても、収入額についての変化があったとみることも、一応は可能であろう。それなのに、こうした増額処理が、支出額から収入額への変化であると、つまり第 t_1 期期首割引債の数値90が支出額であると、なぜ断定できるのであろうか。

そこでは、何の論証も、なされていないのではないだろうか。つまり、貨幣動態観における貨幣性資産に関する入帳時の測定規約は、本質的にはまったく説明されていないと言わざるを得ない。したがって、これが、検討すべき第2の問題点となるのである。

さて、割引債の事例から明らかなように、支出額と収入額とは必ずしも一致しないが、その差額は、言うまでもなく資本貸与の時間的報酬としての受取利息に他ならない。そこで、この受取利息の計上根拠が問われなければならない。もちろん、常識的には、資本を貸与したいじょう、利息があるのは当然のことである。しかし、そのことが一般的には常識であるからと言って、貨幣動態観という理論体系において、資本貸与に対して受取利息がつくというわけのものではない。問題は、貨幣動態観の論理から、貨幣性資産に関する資本貸与の時間的報酬という概念が導き出せるかどうかである。あるいは資本貸与に伴う受取利息の計上という常識的事実を、貨幣動態観が、合理的に説明できるかどうかである。その点、貨幣動態観が、[G-W-G']に依拠しているかぎり、既に述べたように、価値生産は基本的には投下過程に生じているいじょう、損益は、投下過程だけから生まれるとも考えられる。少なくとも、貨幣性資産が属する回収過程から損益が生まれる、ということだけはけっして自明のこととは言えないであろう。そこで、第3に、貨幣性資産に関する受取利息の計上根拠を問題点として検討しなければならない。

もっとも、貨幣動態観に受取利息計上の根拠があろうとなかろうと、現実的には、受取利息が生ずる。したがって、それを計上するかぎり、そのための認識規準が必要になる。この点、貨幣動態観においては、どうやら実現概念によって認識されるようである。具体的には、図表15において、発生基準に属する時間基準が、そのようである。既にふれたように、発生基準は例外的原則であるが、しかし、その例外とは、販売基準に対する例外を意味しており、したがって、実現主義に属しているのである。しかし、実現主義を採用するとしたら、他方において、発生主義が作用する費用が存在していると考えるのが自然であろう。資本貸与に対する時間的報酬である受取利息につき、どのような費用があるのであろうか。もし費用性資産のように費用と収益という一対の概念が構成できないとすると、貨幣性資産の損益を実現主義という概念で把握することに、疑念が生じよう。

そこで、この点を第4の問題点として検討しなくてはならないのである。

最後に第5として、貨幣性資産の測定規約の不統一性を指摘しておかなくてはならない。そこで、この点を、売掛金、貸付金、および（アキュムレーション法を採用した場合の）割引債について、比較検討しておこう。いま比較のため、第 t_1 期期首に各貨幣性資産を取得し、2期間後の第 t_2 期期末に回収したとしよう（1期間は1年間）。売掛金については、現金売りなら90、掛売りなら100であったとして、第 t_1 期期首に掛けて売り上げたとする。貸付金については、90を2年間の約束で第 t_1 期期首に貸付け、年利5を各期末に現金で受取ったとする。割引債については、2年後償還、額面100の割引債を90で購入したとする。第 t_1 期期首、第 t_1 期期末、および第 t_2 期期末における仕訳は、次のようになろう。

図表20

	第 t_1 期期首	第 t_1 期期末	第 t_2 期期末
売掛金	売掛金100, 現金100	———	現金100, 売掛金100
貸付金	貸付金90, 現金90	現金5, 受取利息5	現金90, 貸付金90 現金5, 受取利息5
割引債	割引債90, 現金90	割引債5, 受取利息5	割引債5, 受取利息5 現金100, 割引債100

この表を一覧しただけでも、貨幣性資産の測定規約に統一性がないことは、明らかであろう。例えば第 t_1 期期末における数値を見てみよう。売掛金は、たしかに、将来収入額（第 t_2 期期末という将来時点における収入額）で測定されているが、割引債の95は、第 t_2 期期末という将来時点における収入額でもないし、第 t_1 期期首における支出額でもない。それに対し、貸付金の90は、第 t_1 期期首における支出額とも言えるし、第 t_2 期期末という将来時点における収入額とも言える。貨幣性資産は、一体、どのような原理によって測定されているのだろうか。

以上のように、貨幣動態観における貨幣性資産の認識・測定規約に関しては、少なくとも、①費用化を通さない回収方式の存在、②貨幣性資産の入帳規約、③損益の計上根拠、④損益の認識規約の論理性、そして⑤貨幣性資産の測定規約の整合性という5個の問題点を指摘できるのであるが、これらをIVで取り上げる（未完）。

参 考 文 献

- 井上 [1989a]: 「会計学上の資産概念について」『税経セミナー』1989年7月号。
井上 [1989b]: 「財務会計論の基本的視点と資産分類」『税経セミナー』1989年12月号。
井上 [1990a]: 「経営者財務会計行動論の分析視角」『産業経理』第50巻第1号。

- 井上 [1990b] : 「制度会計論の二つの基本的視点」『JICPA ジャーナル』No.424。
- 井上 [1991] : 「株式評価損をめぐる会計問題」『企業会計』第43巻第2号。
- 井上 [1992] : 『財務会計の基礎理論 (改訂2版)』中央経済社。
- 井上 [1993] : 「有価証券評価益の会計処理について」『会計』第144巻第2号。
- 井上 [1994] : 「資源の配分と業績表示利益」『会計人コース』1994年3月号。
- 井上 [1995a] : 『財務会計論』新世社。
- 井上 [1995b] : 「利益計算構造の類型化」『経済学論纂』(中央大学)第36巻第1・2合併号。
- 井上 [1995c] : 「資産の貸借対照表価額の評価・決定方法」『税経セミナー』1995年4月号。
- 井上 [1995d] : 「原価主義会計と価値会計の論理」『会計』第148巻第2号。
- 井上 [1995e] : 「二つの会計観と指向性」『産業経理』第55巻第3号。
- 井上 [1996] : 「市場性ある有価証券の性格とその測定」『JICPA ジャーナル』No.487。
- 井上 [1998] : 「経済状況の変化と計算体系」『会計』第154巻第2号。