

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 (2)
Sub Title	Comprehensive Examination of Monetary Asset and Non-monetary Asset Classification : Its Measurement Rule (2)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	2002
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.45, No.3 (2002. 8) ,p.65-
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20020800-00152598">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20020800-00152598</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.

## 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 (2) —

笠井 昭次

### <要約>

前号において、貨幣性資産・費用性資産分類論における認識・測定規約について、その理論的な問題点を指摘したが、まずそのうちの費用性資産のそれを検討することにしたい。その問題点とは、具体的には、①費用性資産の概念内容（生産過程における価値形成を捨象することなどあり得るのか）、②費用性資産の取得原価測定の根拠（生産過程における価値形成の捨象が、取得原価の根拠になり得るのか）、③収益の認識規準の整合性（販売基準と発生基準等とを共に実現主義で包摂しつつ原則と例外との関係として位置づける、という理解が理論的に成立し得るのか）、そして④有価証券の認識・測定規約の妥当性（有価証券を費用性資産とみることによって、その認識・測定規約が合理的に説明できるのか）の4点であった。本号では、この4個の問題点と、貨幣性資産・費用性資産分類論の体系との関係をみたくて、①価値形成捨象仮定の理論的意義を検討した。まずこうした仮定と論証との関係にふれ、この貨幣性資産・費用性資産分類論においては、この仮定を論証するという問題意識が希薄であることを指摘した。そこで、この仮定を支持すると思われる事例を筆者が3点ほどを推察して検討したが、いずれも、仮定の妥当性を積極的に支持する論拠にはなり得ない、という結論を得た。次いで、この仮定を反証する事例を2点ほど検討したが、その反証例は合理性をもっているように思われる。

以上の検討により、貨幣性資産・費用性資産分類論における基本的原理（のひとつ）としての価値形成捨象仮定は、現実的な有意義性にも欠けているし、体系内的な整合性にも欠けていると筆者は考えている。

### <キーワード>

貨幣性資産・費用性資産分類、貨幣動態観、財貨動態観、価値形成捨象仮定、資本循環シェーマ、実現主義、販売基準、実現主義としての発生基準（販売基準の例外としての発生基準）、発生主義としての発生基準（実現主義の例外としての発生基準）、委託・受託関係、工事進行基準、両建法、加算法、未成工事、原価移転、アキュムレーション法、全体計算と期間計算との関係、説明理論、記述理論

### III 費用性資産に関する認識・測定規約の問題点

前号においては、貨幣性資産・費用性資産分類論（貨幣動態観）における費用性資産の認識・測定規約の問題点として、①費用性資産の概念内容（生産過程における価値形成を捨象することなどあり得るのか）、②費用性資産の取得原価測定の根拠（生産過程における価値形成の捨象が、取得原価の根拠になり得るのか）、③収益の認識規準の整合性（販売基準と発生基準等とを共に実現主義で包摂しつつ原則と例外との関係として位置づける、という理解が理論的に成立し得るのか）、そして④有価証券の認識・測定規約の妥当性（有価証券を費用性資産とみることによって、その認識・測定規約が合理的に説明できるのか）という4点を指摘しておいた。以下において、この4点を検討するが、それに先立ち、この4点が、貨幣動態観に基づく貨幣性資産・費用性資産分類論の体系のどの局面における問題点であるのか、およびそれを是正するための方策を(1)において示しておきたい。そのうえで、上記の4点を、順次、(2)から(5)において取り上げることとしたい。

#### (1) 問題点の位置づけと是正の方策

##### (i) 貨幣性資産・費用性資産分類論の体系と問題点との関係

上記の4個の問題点は、いずれも、貨幣動態観に基づく貨幣性資産・費用性資産分類論の体系から、いわば論理必然的に生じていると筆者は考えている。したがって、その体系のどこに由来しているのかを理解しておくことは、以下の検討においても重要なことであるし、さらには、貨幣動態観に基づく貨幣性資産・費用性資産分類論の特質を理解するうえでも、きわめて重要な示唆を与えてくれるであろう。

この貨幣性資産・費用性資産分類論は、既に繰返し強調したように、 $[G-W-G']$  という国民経済に関する資本循環シェーマ<sup>1)</sup>だけで、旧実践を説明できると考えている。④有価証券の認識・測定規約の妥当性に関する問題は、実はこの点に胚胎しているのである。すなわち、 $[G-W-G']$  に依拠するかぎり、資産としては、G（貨幣性資産）とW（費用性資産）としかあり得ず、したがって、すべての資産は、そのいずれかに帰属させられなければならない。有価証券にしても、そうしたGかWかという二者択一を大前提にして、W（費用性資産）とされたのであった。その場合に問題なのは、 $[G-W-G']$  <sup>2)</sup>だけで、会計上の資産が、本当に合理的に説明され得るのかという点である。少なくとも筆者の視点からするかぎり、企業会計においては $[G-W-G']$  という国民経済のシェーマ<sup>3)</sup>だけでよいのかという問い掛けなしに、このシェーマ<sup>4)</sup>だけが、そのまま企業会計に導入されてしまったように思われるのである。結論的には、企業会計には、 $[G-W-G']$  という価値生産運動の他に、 $[G-D-G']$  という資本貸与運動も存在しており、したがって、G・W以外に、第3の資産カテゴリーとしてのDが不可欠なのである。そのように考えれば、有価証券をGかW

かの二者択一の問題として性格規定することに、根本的に無理があったのである。つまり、本来的には第3の資産カテゴリーとしてのDであるにもかかわらず、無理矢理Wに帰属させられ、その認識・測定規約が適用されたために、有価証券の経済的性質からすれば、とうてい納得し難い説明になってしまったわけである。貨幣性資産・費用性資産分類論における①有価証券の認識・測定規約の妥当性に関する問題については、このように、資産分類の問題性に帰着すると筆者は考えている。

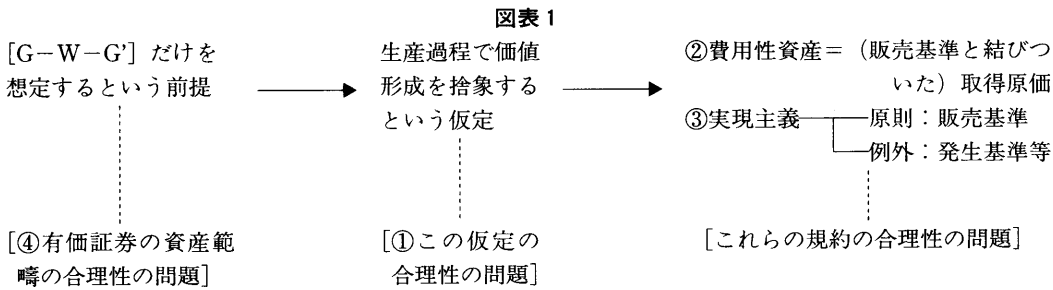
次に貨幣性資産・費用性資産分類論においては、 $[G-W-G']$ の生産過程に関する価値形成が、一切無視されていると仮定されたのであった。このことは、経済財(W)のもっている効用の側面ではなくその貨幣的側面に着目し、経済財(W)の実体を貨幣とみなす貨幣動態観の立場からすれば、きわめて当然のことなのであろうが、しかし、そうした仮定によって、貨幣性資産・費用性資産分類論は、体系内的に整合的な理論体系を構築し得たのであろうか。さらには、そうした理論体系によって、現実の企業の経済活動とりわけその生産過程は、合理的に説明され得るのであろうか。そのことは、けっして論証されているわけではないのである。そうであれば、①費用性資産の概念内容に関して、そもそも生産過程において価値形成を捨象するということなどあり得るのか、という発問が不可欠になるのである。結論的には、そうした仮定には、まったく合理性がないというのが筆者の考えである。現実の経済活動を全一体として説明しようとするかぎり、 $[G-W-G']$ における生産過程については価値が逐次形成されていることが前提とされている、と理解しなければならない。そして、そうであっても、Wについての取得原価による測定は、合理的に説明できると筆者は考えている。

貨幣性資産・費用性資産分類論にあつては、 $[G-W-G']$ という資本運動について、上記のように、生産過程における価値形成の捨象という仮定をたて、そのことから認識・測定規約を構築していった。費用性資産の取得原価測定も、その仮定から導出されたのであったが、実現主義概念も、同断である。つまり、費用性資産は、販売時までには、そうした仮定に基づいて取得原価(支払額)で計上され続けるが、販売時点に至って、その費用性資産(支出額)の流出と、対価としての貨幣性資産(収入額)の流入とがあり、そこにおいて、前者の支出が後者の収入に転換するわけである。したがって、貨幣性資産・費用性資産分類論においては、この支出が収入に転換する販売基準において、損益が計上されなければならない、そのため、収益認識の根本原則としての実現主義は、論理必然的に、この販売基準を原則としなければならないのである。

しかるに、現実には、発生基準も認められている。しかし、この発生基準をも認めるとなると、②費用性資産の取得原価測定の根拠についても、はたして、生産過程における価値形成の捨象という仮定によって合理的に説明できるのかどうか、怪しくなってくる。他方、③実現主義概念それ自体についても、種々の問題が生ずる。すなわち、発生基準をも認めるとなると、しかしそれにもかかわらず、収益の認識規準を実現主義で統一的に説明しようとするとなると、この発生基準を、実

現主義の例外ではなく、販売基準の例外とみなさざるを得ないことになる。しかし、そうした説明は、きわめて形式的な統一にしかすぎず（収益の認識には実現主義という用語を用いることにする、という用語法が形式的に統一されたにすぎず）、そのような原則と例外とを包摂した実現主義概念を実質的に構成できるかどうかは、依然として不明なのである。井上は、その点についてはまったく説明していないが、結論的には、不可能であると筆者は考えている。つまり、生産過程における価値形成の捨象という仮定の存在が、実現主義という認識規約の合理的形成を妨げる結果を招いているのである。

貨幣性資産・費用性資産分類論に基づく費用性資産の理論的問題点を、その体系とのかかわりで纏めれば、次のようになるであろう。



**(ii) 貨幣性資産・費用性資産分類論の是正の道筋**

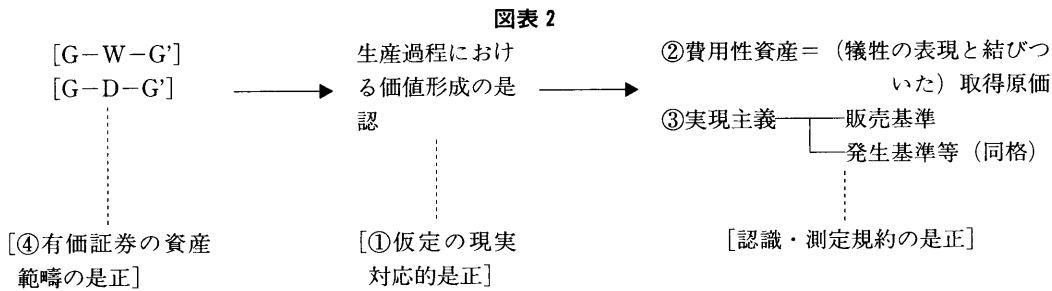
貨幣性資産・費用性資産分類論における費用性資産の問題点を、筆者は以上のように理解しているが、しかし、そこにおかれた前提あるいは仮定のために、全体としてみると、理論的に破綻が生じている。ただしIIで述べたように、資本循環シェーマを導入したこと自体は、基本的には妥当なことだったと思われる。そうであれば、それに一定の是正を加えることによって、妥当な説明理論の構築が期待できるであろう。そこで、あらかじめ、そうした道筋を筆者なりに描いておこう。

まず企業資本運動（企業の経済活動）としては、既述のように、企業の変容により、資本の貸与運動にかかわる  $[G-D-G']$  というシェーマが追加導入されなければならない。そのことによって、④有価証券の資産範疇の問題は、合理的に解決され得るはずである。

また  $[G-W-G']$  に関しては、そこでは、現実に価値形成が行なわれているはずであって、その形成を捨象することは、説明理論のとるべき立場ではないと筆者は考えている。そのように価値形成を理論的には是認したとしても、貨幣性資産・費用性資産分類論の懸念するような理論的事態は、生じない。すなわち、まず第1に、 $[G-W-G']$  における価値形成が犠牲と成果という2要素を不可欠としており、かつそれを複式簿記の二面的機構に組み込むという考え方をとるかぎり、成果要素に対する犠牲要素を組織的に表現することが不可欠であり、実は、 $[費用性資産 \rightarrow 費用]$  という資本運動が、その役割を担っているのである。したがって、価値形成捨象仮定が理論的に否定さ

れたとしても、費用性資産を犠牲値系統（支出額系統）としての取得原価で測定することには、十分な根拠があるのである。そして第2に、発生基準にしても、けっして例外としてではなく、販売基準と同格の認識基準として実現主義のなかに位置づけることが、十分に可能なのである。そうした是正により、旧実践を合理的に説明し得る認識・測定規約の構築が、可能になると筆者は考えている。

以上を示せば、次のようになる。



[G-W-G] に依拠しても、こうした体系を構想することは、論理的には十分可能なのである。そうであれば、こうした道筋の可能性を一顧だにすることなく、ただ図表1の体系を想定するだけでよいのであろうか。筆者には、あまりに単純化されてしまっているように思われてならない。そうした単純化の原因を辿れば、価値形成の捨象ということが、アプリアリに仮定されてしまったことに帰着する。つまり、そうした仮定の妥当性（の論証）ということとは、まったく視野に入っていないのである。理論というものが、ひとつの仮説にしかすぎないじょう、固定観念的に図表1だけに固執してはならない。別の仮定に基づく図表2のような体系をも視野に入れつつ、このふたつの仮説体系の是非を比較検討することによって、より妥当な説明理論に接近しようとするのが、会計理論の発展に繋がるのではないだろうか。そうした視点からすれば、井上の立論は、少なくとも結果的には、理論研究として、独善的独断的にすぎないように筆者には思われるのである。

そこで、他方における図表2の体系の存在を念頭におきつつ、ということは、図表1の体系をあくまでひとつの仮説体系と位置づけつつ、その体系に関する4個の問題点を、順次、批判的に検討することとしたい。

## (2) 価値形成捨象仮定の理論的意義

まず費用性資産について価値形成が捨象されているという仮定の妥当性を取り上げよう。そこで、(i)において、井上にあっては、その仮定の妥当性いかにまったく意識されていないこと、すなわち、そうした仮定の論証ということがまったく視野に入っていないことをみておこう。そのうえで、この仮定に対する論拠となりそうな事例、および逆にこの仮定に対する反証事例を、それぞ

れ(ii)および(iii)において検討することにした。

#### (i) 仮定と論証

そもそも、価値生産に役立つことを企図して資本投下がなされた費用性資産について、その価値生成を一切捨象してしまうということは、ごく素朴に考えればきわめて奇異なことである。しかしそうではあっても、もし旧実践がそうした仮定によって合理的に説明され得ると考えるならば、そうした仮定に基づくひとつの仮説を構築することには、もちろん、何の問題もない。ただし、その場合、そうした仮定それ自体に今日の経済状況に照らして何らかの合理性が認められること、およびその仮定から論理的に演繹された諸規約(実践に接している具体的な下位命題)により旧実践が合理的に説明され得ることが、何らかの形で論証されなければならないのではないだろうか。しかるに、貨幣性資産・費用性資産分類論においては、こうした2点の論証が意識的になされているようには筆者には思われない。すなわち、一方的にそうした仮定が措定され、それに基づいて演繹された諸規約が単に記述されているにすぎない、という印象しか筆者は受けないのである。そこでは、その仮定自体の現実的合理性とか、その仮定に基づく諸規約の旧実践に対する合理的な説明能力といったことが、格別に意識されているとは思われないということである。

その点、例えば幾何学においては、「平行する2直線が交わる」といった経験的には理解し難い仮定に基づいた体系が存在するようである。つまり、そこでは、そうした仮定(公準・公理)は、他の下位命題(定理等)を演繹し得るための第一原理でありさえすればよく、経験的な自明性あるいは有意味性は、問われないのであるが、幾何学においては、それでよいのである。それは、言うまでもなく、いわゆる形式科学(formal science)に属する幾何学とか数学とかにおいては、もともと特定の経験対象を研究対象とするものではないからである。

しかし、会計学は、会計実践という特定の経験対象をその研究対象としている。もちろん、その場合にも、その説明理論を構築するにさいして、種々の仮定をおかざるを得ないが、しかし、経験科学であるいじょう、そうした仮定自体の実践における何らかの有意味性あるいは妥当性、およびそうした仮定から演繹された諸規約の実践説明上の有意味性あるいは妥当性が、問われなければならないはずなのである。そうした有意味性あるいは妥当性が、何らかの形で論証されないかぎり、そうした仮定は、説明理論の概念体系における存在意義を喪失せざるを得なくなる可能性がある。仮定を、一方的にあるいは恣意的におくだけでよいというわけのものではない。

そうした視点からすると、生産過程における価値形成の捨象という、経験的にはけっして自明とは言えないこの仮定をただ設定しただけで、その有意味性ないし妥当性の論証に意を用いているとは思われない井上の主張の在り方は、筆者には理解し難い。

もっとも、そうした論証の欠如は、この仮定が、貨幣動態観という会計観と密接に繋がっていることと関連しているのかもしれない。すなわち、この貨幣動態観における貨幣の流れという経験対象の構成は、既述のように、けっして経験対象それ自体を観察した結果として得られたものではな

い。貨幣動態観においては、会計は貨幣の流れをフォローするものだというアприオリな会計の定義により、会計の経験対象は、貨幣の流れとして、既にアприオリに規定されてしまっているのである。それは、いわばことの是非を超えて、先験的に受け入れられなければならない大前提になってしまっているようにも思われるのである。価値形成捨象仮定が、アприオリな前提としてのこの貨幣動態観と不二一体に結びついているとしたら、井上にあつては、その有意味性あるいは妥当性に関する論証ということが意識されないのも、やむを得ないことなのかもしれない。したがって、この問題は、貨幣動態観という会計の見方に関する定義が、アприオリに存在してしまっている、というより大きな視点から検討しなくてはならないのかもしれない。そこで、この点はVで取扱うとして、ここでは、当面、価値形成捨象仮定の取扱いに関する井上の主張の在り方には、筆者の視点からは得心がゆかないことを指摘するにとどめ、具体的な論点に進むことにしよう。

しかし、上述したような事情のために、明示的な論拠は示されていない。そこで、井上の主張のなかから、この仮定の根拠となりそうな命題を筆者が索出し、それに批判的検討を加えることにしたい。その意味では、いわば自問自答になってしまうが、明示的な論拠が提示されていないいじょう、やむを得ないのである。まずこの作業を(ii)で行なう。次に、逆にこの仮定の反証事例となる論点を(iii)で取り上げることによって、価値形成捨象仮定の理論的意義の全体像を把握することに努めたい。

#### (ii) 価値形成捨象仮定の推察し得る論拠

価値形成の捨象という仮定の論拠については、次のような井上の主張が参考になろう(井上[1996] 56ページ)。

財務会計論では、それ(財務会計の認識・測定対象をどのように見るかという問題のこと……笠井註)は、会計人が企業そのものをどのように見るかという会計人の企業観によって規定されていると言ってよい。企業を資金提供者と経営者との間に存在する委託・受託関係の場であると想定するならば、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、そして製品等に形態変化する。その際、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。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。



以上の論述を整理すれば、[経営資金（貨幣）の委託・受託関係〈企業観〉→認識・測定対象＝経営資金（貨幣）の循環運動〈会計の対象〉→経営資金（貨幣）の形態変化（原価移転）の描写〈会計の役割〉→生産過程における価値形成の捨象]とでも纏められるのであろうか。しかし、井上の真意が、筆者には今ひとつ分からないが、この仮定の根拠について推察し得るひとつの解釈は、上記の連鎖の第1項および第2項を重視して、経営者の受託したのが経営資金（貨幣）であり、それが認識・測定の対象になっているので、価値形成捨象仮定が正当化されるというものであろう。この解釈によれば、資金提供者と経営者とが経営資金に関する代理人関係にあるという企業観<sup>1)</sup>そのものが、この仮定の論拠になっていると言えそうである。つまり、委託されたものが貨幣であるところから、その貨幣が認識・測定対象になり、したがって資産の実体は貨幣であり、かくして生産過程において、価値形成が捨象されるというわけである。

しかし、別の解釈も不可能ではなさそうである。つまり、上記の連鎖の第3項に着目して、会計の生産過程では、[材料→仕掛品→製品]といった原価移転のプロセスが現実中存在するが、それが原価の移転であるいじょう、たしかに価値形成は、認識されていない。こうした原価計算のプロセスの存在を理由として、価値形成捨象仮定が、正当化されるのであろうか。この第2の解釈は、第1の解釈が企業観とか企業活動観とかといった企業レベルにその論拠をおいているのに対し、その論拠を、より直接的に会計レベルに求めていると言ってよいのかもしれない。

もっとも、そうした会計レベルにおける基礎づけという点からすれば、さらに[G-W-G']というシェーマの採用も、この見方と関連しているのかもしれない。すなわち、井上によれば、[G-W]は資金の投下過程つまり支出のプロセスであるのに対し、[W-G']に至って資金の回収過程つまり収入プロセスに転換する。そこでは、支出から収入への転換は、投下過程から回収過程への転換と同義なのである。したがって、投下過程における資産の形態変化は支出（された貨幣）の形態変化にすぎない。そうであれば、そこにも、価値形成捨象仮定が陰伏しているとも理解でき

1) なお、ここで留意すべきは、資金提供者と経営者との資金の委託・受託の関係にあるという企業観が、会計人の抱く企業観（おそらく経営者の抱く企業観）として、あたかも客観的な事実であるかのように記述されている点である。逆に言えば、井上の仮説として、つまり研究者の主張する主観的なひとつの主張として提起されているのではないという点である。

しかしながら、会計人（経営者）が委託・受託関係という企業観を抱いていると、どうして断定できるのであろうか。他の研究者が、会計人（経営者）は別の企業観を抱いていると主張した場合、井上は、どのような論理で、それを否定できるのであろうか。

委託・受託関係にあるとみるのは、会計人（経営者）が抱いていると思われる企業観に関する井上の仮説にしかすぎないのではないだろうか。そうした仮説性の認識の欠如が、この仮定についての論証が欠落していることの原因であるようにも思われるのである。この仮説性が強く意識されていれば、(i)で述べたように、その仮説の妥当性についても何からの検証（corroboration）が随伴しなければならなかったのではないだろうか。

この点については、拙稿「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33ページ、および拙著『会計の論理』第4章III「独断論に基づく理論構築—貸借対照表等式学説の事例—」を参照されたい。

よう。

以上のような検討により、価値形成捨象仮定の論拠と覚しきみつつの論点を指摘した。すなわち、a. 第1の解釈における経営者の受託したのが経営資金（貨幣）であること、b. 第2の解釈における生産過程には原価移転のプロセスが存在すること、そしてc. 第2の解釈との関連において[G-W-G']に依拠していること、の3点である。井上は、諸概念の形式的な関連づけの試みには腐心されているが、しかし、その実質的な関連には、ふれていないことも多いので、諸概念の実相が理解し難いことも少なくない。当面の問題である、生産過程における価値形成捨象仮定の論拠にしても、その論拠が実質的に明確化されているとは言い難い。そのため、筆者なりに推察せざるを得なかったのである。現在のところ、これしか筆者には思い浮かばないので、当面、この3点を手掛りにして、価値形成捨象仮定の実相に迫ることにする。

まずa. 委託・受託関係という企業観に、価値形成捨象仮定の根拠を求める見解を検討しよう。経営者が受託したのは、たしかに経営資金（貨幣）であるが、しかし、そうだからと言って、生産過程において価値形成を捨象することが正当化できるのであろうか。経営者が運用責任を負わされたのは紛れもなく貨幣であるから、企業を貨幣価値増殖体とみることは、たしかに可能であろう。しかし、そのことから、なぜ費用性資産の実体は貨幣であり、生産過程において価値形成が捨象されている、という結論を導出できるのであろうか。

ここでまず第1に指摘しなければならないことは、貨幣の委託・受託関係の目的が、より多くの利潤獲得にかかわっている点である。経営者が貨幣を委託されたのは、その貨幣を効率的に運用しより多くの利潤を獲得することによって、資金提供者により多くの貨幣をもたらすことを期待されたことであろう。そうしたより多くの利潤獲得が経営者にとっての受託の本旨であるなら、経営者にとって、生産過程における価値形成に無関心であることなど、あり得ないのではないであろうか。そこで生じた利潤が、会計的にみて、その成立に確実性を具えており、かつその数値が確定性を帯びているなら、経営者は、当然、生産活動の成果としてそれを会計的に表現し、資金提供者に報告しようとするのではないだろうか。問題は、そうした確実性・確定性を具備しているかどうかである。それらが欠如している場合にも、それらを収益（利益）として計上・報告することは、処分可能利益の算定にとり、たしかに問題である。しかし、それが充たされている場合に、それらを収益（利益）として計上することには、会計的にも、何の問題もないはずである。そうであれば、経営者にとっても、生産過程において形成された価値に無関心ではあり得ないのではないだろうか。経営者も、生産過程における価値形成に関心があるのだが、そうした確実性および確定性という会計上の制約により、必ずしもその価値形成を認識できるとは限らない、ということにすぎない。そのように考えれば、委託・受託関係により経営者が経営資金（貨幣）の運用を委託されたという命題によって、生産過程における価値形成捨象という仮定を根拠づけることは、およそ不可能なので

はないだろうか。

そして第2は、委託された経営資金（貨幣）の役割についても考えなければならない。委託されたものが貨幣だからと言って、貨幣そのことに、格別の意味があるわけではない。そのことは、例えば現物出資を想定すれば容易に理解できよう。企業にとっての問題は、一日も早く、利潤獲得の体制を確立することにある。そのために現物出資が役立つなら、それであっても、一向に差し支えない。ただ一般的には、すべての経済財を即時に購入し得る貨幣を手中にすることが、企業にとりもっとも便宜であるので、現金出資が一般化しているであろう。したがって、貨幣が委託されたからと言って、その貨幣に特別の意味が生ずるわけのものではない。一般購買力を具えているために利潤獲得の体制を確立するのに、もっとも便宜であるというだけのことにすぎず、その貨幣により購入された資産の実体までもが貨幣を意味したり、生産過程における価値形成が捨象されることになるといった含意は、まったくないのではないだろうか。

代理人関係という企業観が、価値形成捨象仮定の論拠になるとは筆者には思われない。

次にb. 原価移転のプロセスの存在と価値形成捨象仮定との関係を考えてみよう。旧実践においては、たしかに、[材料→仕掛品→製品]という原価計算のプロセスが存在しており、そこでは、支出原価の追跡が行なわれている。逆に言えば、収益価値（収入価値）の増加は、反映されていない。その意味では、たしかに原価の移転現象にすぎないのである。しかし、そうだからと言って、旧実践において、生産過程につき価値形成捨象仮定が妥当だと言ってしまうのでよいのだろうか。さらに言えば、このような原価移転とは、要するに原価計算が行なわれていること、さらに誘導法により財務諸表が作成されていることを意味しているが、井上の主張によれば、原価計算が存在し、誘導法が機能している体系では、必然的に価値形成捨象仮定が妥当になるということなのであろうか。

いずれにしても、ここでの問題は、[原価移転のプロセスの存在→価値形成捨象仮定]という論理関係が、本当に成立し得るのか、という形で提起できるであろう。結論的には、このふたつの命題は、理論的にまったく無関係であり、したがって、原価移転のプロセスが存在することは、価値形成が捨象されているという仮定とはまったく無縁であると筆者は考えている。つまり、[原価移転のプロセスの存在→価値形成捨象仮定]という関係は、理論的に成立し得ないというのが筆者の考えであるが、その点を、長期請負工事における工事進行基準の事例によって検討しておこう。

いま期中に、材料、労働力等につき現金100を支出したとすると、一般に、[未成工事100, 現金100]と仕訳される。ここで留意すべきは、販売基準に対する例外としてではあれ、貨幣動態観においても是認されているこの工事進行基準が、発生基準に属しており、したがって生産過程における価値形成を前提にしていること、およびこの仕訳における未成工事勘定は労働力等に対する支出がいわゆる原価計算の手続きを経て集約されたものであり、したがってその数値にしても、原価移

転のプロセスの結果として得られたものであることの2点である。そうであれば、工事進行基準を、例外的にせよ許容した段階で、既に、[原価移転のプロセスの存在→価値形成捨象仮定]という論理関係は、理論的に成立し得ないということになろう。しかし、ここでは、貨幣動態観および財貨動態観の理解を深めるためにも、さらに、期末の処理をも俎上に載せることにする。

そこで、契約により20%の利益が定まっているとして、その期末処理を（イ）両建法と（ロ）加算法とで示せば、次のようになる。

図表 3

<p>(イ) 両建法</p> <p>工事原価 100, 未成工事 100 工事未収金 120, 工事売上 120</p>	<p>(ロ) 加算法</p> <p>未成工事 20, 工事利益 20</p>				
<p>貸借対照表</p>	<p>貸借対照表</p>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 2px;">工事未収金 120</td> <td style="width: 50%; padding: 2px;"></td> </tr> </table>	工事未収金 120		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 2px;">未成工事 120</td> <td style="width: 50%; padding: 2px;"></td> </tr> </table>	未成工事 120	
工事未収金 120					
未成工事 120					
<p>損益計算書</p>	<p>損益計算書</p>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 2px;">工事原価 100</td> <td style="width: 50%; padding: 2px;">工事売上 120</td> </tr> </table>	工事原価 100	工事売上 120	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="width: 50%; padding: 2px;">工事利益 20</td> </tr> </table>		工事利益 20
工事原価 100	工事売上 120				
	工事利益 20				

ここで問題なのは、(価値形成を捨象した)貨幣動態観および(価値形成を認識しようとする)財貨動態観と（イ）・（ロ）というふたつの処理方法との関係である。貨幣動態観および財貨動態観の概念内容に関する井上の説明には各論文によりかなりのブレがあり必ずしも明確ではないこと、かつ、その具体的な会計構造が複式簿記機構に則って明確に描かれていないことなどのために、はっきりしたことは言えないが、財貨動態観というのは、「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」(井上 [1990b] 20ページ)と定義されている点からすれば、(ロ)加算法の処理が妥当すると思われる。

それに対比すれば、貨幣動態観には、おそらく(イ)両建法が相応しいということになろう。すなわち、現金の追加支出もないのに、未成工事それ自体を増額する(ロ)加算法の処理は、貨幣動態観の考え方にそぐっているとはとうてい思われない。それに対して、(イ)両建法は、支出額を担っている未成工事の流出と、収入額を担う工事未収金の流入とがあったのであるから、貨幣動態観の主張する支出から収入への転換があったとみることも不可能ではないだろう。さらに、おそらく貨幣動態観の体系を記述していると思われる井上 [1993a]において、(イ)両建法の処理だけが例示されていることも、その傍証になるかもしれない(井上 [1993a] 120ページ)。

明確な記述がないので、はっきりとしたことは言えないが、当面、作業仮説として、上記のような対応を想定し、そのことを前提にして議論を進めよう。その場合に問題になるのは、(イ)両建法をとる貨幣動態観において、はたして価値形成が捨象されていると言えるかどうかである。その損益計算書における利益額は、明らかに(ロ)加算法の損益計算書におけるそれと同一である。し

たがって、ここで、両会計観における利益額の相違を、井上がどのように説明しているのかということが問われなければならない。その点、財貨動態観は業績表示利益、貨幣動態観は処分可能利益(配分可能利益)という素性を異にする損益額を算出している、と井上は理解しているようである(井上 [1996] 56ページ)。したがって、(ロ)加算法が財貨動態観に相当するとすれば、その損益計算書における利益額は、業績表示利益を意味するはずであるが、そうであれば、(イ)両建法に相当する貨幣動態観における損益計算書の利益額もまた、業績表示利益であることになってしまう。したがって、理論的には、貨幣動態観においても業績表示利益を算出するいじょう、価値形成に関与しているという結論になってしまうのではないだろうか。

以上の考察から、当面、次の2点を指摘しておかなくてはならない。まず第1は、貨幣動態観=(イ)両建法と財貨動態観=(ロ)加算法という二項対立を想定するかぎり、貨幣動態観と財貨動態観との本質を、価値形成の捨象と価値形成への関与との相違には求められないことである。価値形成を前提にしている点では、両者は軌を一にしているのである。ただ、貨幣動態観では収益と費用という2要素によって損益計算がなされているのに対し、財貨動態観では利益額が計上されるのみで、収益額・費用額が不明なことである。この点からするかぎり、財貨動態観と貨幣動態観との相違は、簿記処理で一般に説かれている総額法と純額法との相違といった程度のものにしかすぎないことになっている。この点で、井上が当初想定していたものとは、根本的に異なっている可能性がありそうである。

そして第2は、誘導法で財務諸表を作成しようとするかぎり、原価移転のプロセス、したがって取得原価の流れを追跡するというプロセスが、理論的に不可欠であることである。そのことは、流出した貨幣の流れを追跡するとされた(したがって、支出の追跡を本質とする)貨幣動態観だけではなく、流入した財の価値の変化をフォローするとされた財貨動態観においても、同断なのである。なぜなら、財貨動態観においても不可欠である[未成工事100, 現金100]という仕訳における未成工事勘定の数値は、明らかに原価計算(原価移転)によって算出されているからである。つまり、棚卸法的に貸借対照表を作成するのなら別であるが、今日の貸借対照表は、誘導法による作成を前提にしている。そうであれば、支出額を追跡する原価移転のプロセスが不可欠であり、そのことは、貨幣の流れをフォローするものだけか財の流れをフォローするものだけか(したがって、それとの関連において、原価測定だけか時価測定だけか)とは無関係に、均しく言い得ることなのである。この意味でも、貨幣動態観および財貨動態観の本質あるいは両者の相違は、井上の当初想定したこととは相当に異なるものになっていそうである。

以上のように考えれば、[原価移転のプロセスの存在→価値形成捨象仮定]という論理関係は、理論的に成立し得ないと思われる。

最後にc.  $[G-W-G']$  という資本循環シェーマの視点から、価値形成捨象仮定を考えておこ

う。貨幣性資産・費用性資産分類論は、貨幣の流れを跡づけることを会計の役割とみなした場合に、その計算対象は、 $[G-W-G']$ として描けると理解しているようである。このシェーマを貨幣の運動とみれば、生産過程における価値形成の捨象が正当化されるのであろうか。もっともそのことは明言されていないが、しかし、資産の実体を貨幣とみなすといった命題や生産過程における価値形成の捨象といった命題が、計算対象の構成に関する見方とまったく無関係であるとも思われない。上記した a. および b. の検討からは、貨幣性資産・費用性資産分類論における価値形成捨象仮定の合理的根拠が得られたとは、とうてい言えない。そこで、この資本循環シェーマにまで視野を広げて、価値形成捨象仮定の存在意義を探求せざるを得ないのである。

この  $[G-W-G']$  における  $G$  は、言うまでもなく、資本としての貨幣である。それに対立する貨幣の見方としては、 $[W-G-W']$  という循環における  $G$  の役割を想起すればよいであろう。そこでは、自分が消費したいと思う商品 ( $W'$ ) を得るために、自分に必要でない別の商品 ( $W$ ) が引渡されるのであるが、 $G$  は、そうした異なる使用価値をもつ  $W$  と  $W'$  との交換を媒介する役割を果たしているにすぎない。このような流通手段としての  $G$  は、未だ資本ではない。

$G$  は、利潤獲得の役割を担ったときに、初めて資本となる。それをシェーマ化したのが、 $[G-W-G']$  に他ならない。そこでは、 $G$  にしても、利潤獲得という役割を果たしているのである。ただし、 $G$  の資本としての役割は、それ自体として価値生産を行なうことにあるのではない。言うまでもなく、利潤は、 $[W \cdots (P) \cdots W']$  という生産過程において生成するからである。そうであれば、 $G$  にしても、そうした生産過程においてより多くの利潤を生むものとしての  $W$ 、つまりそうした価値生産に関する経済的効用をもつものとしての  $W$  に、いずれ投下されなければならない。そうした経済的効用があるすべての  $W$  を即座に購入できるところに、 $G$  の役割がある。このように、 $G$  の資本としての役割は、利潤を産出することそれ自体にではなく、利潤を生み出す  $W$  の支配に関する万能性および即時性にあるのである。したがって、共に利潤獲得のための資本として機能しているのではあるが、 $G$  と  $W$  とでは、その利潤獲得に対する貢献の仕方が異なっている。このように、 $G$  と  $W$  とは、それぞれ固有の仕方でもって利潤獲得に役立っているいじょう、一方が、他方によって代替できるという関係にはないということになる。この点は、貨幣動態観と財貨動態観との理論的意義を考えるうえできわめて重要な視点であり、 $V$  において問題になるので、くれぐれも留意されたい。それはともかく、 $[G-W-G']$  というシェーマのそうした趣旨からすれば、 $W$  の実体が貨幣であったり、生産過程における価値形成が捨象されるといったことは、本来、あり得ないことなのではないだろうか。

ところで、わが国においては、期間計算の枠組が全体計算（収支計算）の論理から説かれることが多いが、それというのも、期間計算が収支計算との関連で説明されていることに一因があるようである。したがって、全体計算（収支計算）と期間計算との関係に手掛りを求めれば、資本循環

シェーマから価値形成捨象仮定を導出できるかもしれない。そこで、こうした道筋の可能性をも検討しておかなければならない。

[ $G-W-G'$ ] を全体計算の場で考えるかぎり、その利益計算は、[総収入 ( $G'$ ) - 総収支 ( $G$ ) = 全体利益] として、収支計算によって遂行される。そこでは、ことさらに価値形成などということを考える必要はないであろう。価値形成の捨象を仮定したとしても、全体損益計算にとり何の差し障りもないのである。こうした全体計算の枠組を期間計算に持ち込んで、期間計算も収支計算の論理によって説明することは、理論的に不可能ではない。その場合には、価値形成捨象仮定も、それなりの位置を占め得る可能性が生じよう。

全体計算の枠組から期間計算を説明するという発想を、会計の全体像を視野に入れながら雄大に描いたのは、言うまでもなくシュマーレンバッハのピランツ・シェーマに他ならない。わが国においては、この立場に影響された理論展開が、多く見受けられる。この考え方によれば、全体計算では、すべての損益作用的収入および支出は収益および費用になるし、かつ損益非作用的収入および支出はその返済および回収があるので損益計算には影響しない。したがって、全体計算においては、収入・支出計算と収益・費用計算とは一致するというのである。この論理にも問題がないわけではないが、それはともかく、この論理を期間計算に持ち込むわけである。ただし、期間計算においては、収入および支出と、期間収益および期間費用とにはズレが生ずるので、その対策を講じなければならないが、それが、貸借対照表をもってそのズレを調整する緩衝器とみなすというシュマーレンバッハの画期的理解であった。貸借対照表にそのような役割を担わせることによって、全体計算の枠組である収支計算の論理を期間計算に持ち込むことが可能になったのであった。その場合、期間計算においては、支出と期間費用とのズレを調整するための項目が経過的に必要なことになる。つまり、例えば支出はあったがまだ費用となっていない項目を認めざるを得ない。それが、正に会計上の資産に他ならない。ここに、資産が支出そのものを担うことになる、という解釈が生じ得ることとなったのである。つまり、資産とは、貨幣（支出）の仮の姿にすぎず、その実体は、貨幣以外の何者でもないことになるわけである。資産概念をこうした貨幣（支出）として理解する場合には、価値形成など、生じようがない。かくして、価値形成捨象仮定が、必然的に生み出されることになるわけである。

このように考えると、価値形成捨象仮定というのは、全体計算の論理つまり収支計算の論理を、期間計算に無造作に持ち込んだことの所産とってよいであろう。そこで、そうした考え方の先鞭をつけたシュマーレンバッハのピランツ・シェーマの理論的意義を取り上げなければならない。結論的には、このシェーマは、会計構造的にはきわめて妥当な説明なのであるが、しかし、計算対象の意味論的分析が欠如しているという致命的な欠陥があり、本来、会計測定の側面には適用できないと筆者は考えている。しかるに、今日に至るも、そのシェーマは多くの理論体系において会計測定の側面にも導入されているのである。筆者の考えでは、そのことが、それらの理論体系における

破綻の遠因になっているのであるが、貨幣動態観もまた、その一例にすぎないと言うべきであろう。

しかしながら、全体計算と期間計算とは峻別されなければならない。したがって、全体計算の枠組である収支計算の論理をそのまま期間計算に持ち込んではいけません。そのことは、例えば (iii) で取り上げる原価計算の不可欠性とか生産基準等の是認とかの問題などについても共通して言えることなのである。しかし、きわめて重要な論点なので、ここでも、全体計算の枠組を期間計算に持ち込んでしまったために、金融資産の固有の経済的性質が見えなくなっているという事例を示しておこう。例えば貸付金というのは、資本を一定時間だけ貸与することにより、時間的報酬としての利息の獲得を企図するものである。したがって、いま×1年1月1日に100の現金を貸与して、×2年12月31日に120で返済されることを約定した場合、アキュムレーション法を採用すれば、次のように仕訳される。

図表 4

×1年1月1日：貸付金	100,	現金	100	
×1年12月31日：貸付金	10,	受取利息	10	
×2年12月31日：貸付金	10,	受取利息	10	
	現金	120,	貸付金	120

この場合、×1年1月1日の仕訳における貸付金の100は、一般に、取得原価と理解されているようである。そうした解釈は、期間計算の立場からみて、はたして妥当なのであろうか。また、どうして、そうした解釈が生じたのであろうか。

そこで、まず期間計算の立場から考えてみよう。受取利息というのは、ストックの視点からすれば、2時点間の収入差額と考えるのが妥当であろう。他方、商品等の販売損益は売上収入額と流出した商品等の支出額との差額つまり収支差額である。つまり、貸付金と商品とは、期間計算においては、資本貸与運動と生産販売活動という経済的性質の相違を反映して、その損益の内容が、収入差額と収支差額という異なったものになるのである。このように、貸付金の損益額の内容が収支差額ではなく収入差額であるとすれば、期間計算においては、×1年1月1日の貸付金の数値にしても、その時点で返済されるとしたら収入しうべき金額、つまり収入額と理解されなければならない。そのことは、貸付金の経済的性質を考えれば、けっして奇異なことではない。すなわち、×1年1月1日に直ちに返済されるとすれば、その時点では受取利息はまだつかないのであるから、100だけの現金回収が期待できるはずである。つまり、貸付金というのは、「その収入しうべき金額が、現在なら100だが2年後なら120になっている」ような経済財なのである。したがって、そうした経済財への資本投下に他ならないいじょう、期間計算の論理からすれば、貸付金の数値は、×1年1月1日の入帳時においても、収入額で測定されなければならないわけである。

それなのに、なぜ一般的には取得原価と理解されているのであろうか。そこに、全体計算の影響を筆者はみるのである。すなわち、全体計算の論理からすれば、その損益計算は、×2年12月31日



回収される現金収入額120と、×1年1月1日に貸付けられた現金支出額100との差額として算出される。全体計算では、資本貸与に関する損益も、収支差額なのである。そこでは、商品の損益と同様に、いわば売買損益となっているのである。全体計算の枠組においては、収支計算の論理が支配しており、いかなる財についても、すべて収入額と支出額との差額つまり収支差額としての利益額が算出される。全体計算における損益計算は、財それ自体の性質の側によってではなく、財の対価たる収支の側によってなされるので、そうならざるを得ないわけであるが、その論理必然的結果として、損益の性質を識別することは、不可能なのである。

しかしながら、およそ十全な損益計算を希求するのであれば、本来、そうした損益の性質が識別されていなければならないはずである。そして、期間に区切って損益計算に関する情報を提供するのは、そうした十全な損益計算の遂行を企図してのことであろう。つまり、期間計算では、そうした損益の識別が要求されるのであるが、それは、上述のように、収支計算の論理ではおよそ不可能である。どうしても、支出された諸経済財それ自体の性質上の相違が識別されなければならない。貸付金にしても、資本貸与による時間的報酬の獲得を企図しているというその経済的性質が識別されなければならない。したがって、全体計算における収支計算の論理から訣別して、入帳時にも、現金支出額によってではなく、その固有の経済的性質に従って収入額で測定されなければならないのである。

しかるに、期間計算においても、現在のところ、貸付金は、その入帳時に、取得原価で測定されていると一般的には理解されているようである。その結果、貸付金の損益は、期間損益においても、本質的には、収支差額として算出され、商品等の損益との相違が識別されなくなってしまうのである。これは、全体計算の論理（収支計算）を期間計算に持ち込んでしまったことによる謬論と言わざるを得ない。

このように考えれば、全体計算の論理つまり収支計算の論理を、そのまま期間計算に持ち込んでよいのであろうか。全体計算あるいは収支計算の場合には、仮に  $[G-W-G']$  から価値形成捨象仮定が導出されたとしても、期間計算に、その仮定をそのまま持ち込むことは許されないのではないだろうか。少なくとも筆者は、そのように考えている。

以上において、価値形成捨象仮定の論拠と覚しきものを筆者が推察したうえで、それに対して批判的な検討を加えてきた。この仮定の論拠について井上が積極的に説明していないので、そうした自問自答という形にならざるを得なかったのであるが、以上の検討結果によれば、いずれも、どうてい、この仮定の存在意義を説明しているとは言えないであろう。そこで、この仮定の論拠づけを断念し、逆に、この仮定を積極的に反証するような事例を、検討の俎上に載せることにしたい。

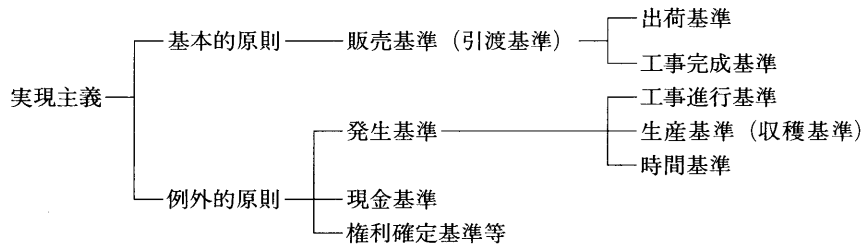
### (iii) 価値形成捨象仮定の反証事例

ここでは、価値形成捨象仮定の反証事例として、貨幣性資産・費用性資産分類論において a. 発

生基準が是認されていること、およびb. 原価計算が不可欠であること（ひいては誘導法による財務諸表の作成が不可欠であること）の2点を取り上げることにしよう。

まず前者の、a. 貨幣性資産・費用性資産分類論においても発生基準が是認されている件であるが、この理論体系においては、実現主義が、収益認識の一般的原則として措定されている。しかし、そこには、原則と例外との関係として位置づけられた販売基準と発生基準・現金基準等を含む多様な下位基準が想定されているのである。その簡略化したものを再掲しておこう（井上 [1992] 123ページ）。

図表 5



このように、貨幣性資産・費用性資産分類論においては、実現主義に属する諸下位基準は、基本的原則と例外的原則との階層関係をなしているのであるが、その著しい特質は、その例外ということの内容が、実現主義に対する例外ではなく、販売基準に対する例外を意味していると主張されている点にある。したがって、例外とは言え、発生基準等も、実現主義なのである。この点は、後に詳細に検討するが、当面の問題からすれば、どのような位置づけにせよ、販売基準以外の基準、とりわけ工事進行基準・生産基準・時間基準を含む発生基準が認められている点に留意しなければならない。こうした発生基準というのは、生産過程における価値形成の事実を認め、その前提のもとに収益を認識する規準なのではないだろうか。そうであれば、価値形成捨象仮定と、根本的に抵触するものなのではないだろうか。したがって、発生基準の存在を理論的に是認することは、価値形成捨象仮定の妥当性を否定することに通底しているのではないだろうか。

価値形成捨象仮定の存在と発生基準の理論的是認とは、このように自己矛盾しているとしか筆者には思われないのである。説明理論には、体系的な首尾一貫性など必要ないというのなら別であるが、必要であると考えれば、井上のこうした主張は、きわめて問題であろう。この点を考えるにあたっては、理論と実践との関係ということが絡まってくるが、井上は、実践というものを、どのように理解しているのであろうか。会計の政治化という現象から明らかなように、会計制度あるいは会計実践というのは、政治的な力関係のもとに規定されがちである。つまり、理論的には妥当ではない処理方法が存在していることもあるし、相互に矛盾した処理方法が混在していることもあり得る。またその時点の技術的条件からの制約もあるのである。したがって、制度的規定あるいはこれに制約された会計実践は、けっしてそれ自体としては秩序的なものではなく、むしろ、誤

謬・矛盾を含んだカオスとみなされるべきであろう。そうであれば、その実践をまるごと説明しようとするかぎり、実践における誤謬・矛盾を反映する形で、説明理論そのものが誤謬・矛盾を内包することになり、体系内的な首尾一貫性が崩壊してしまう<sup>2)</sup>。貨幣性資産・費用性資産分類論においては、正にそうした事態が生じているのではないだろうか。

首尾一貫性の喪失というそうした説明理論の自己崩壊を避けようとするかぎり、ひとつの方途は、貨幣性資産・費用性資産分類論という説明理論の体系としては、発生基準等の存在を規範的に否定することであろう。社会科学においては、説明理論といえども、説明対象が上記のように誤謬・矛盾を含んだカオスとみるかぎり、このような規範的命題を含まざるを得ないと筆者は考えている<sup>3)</sup>。

しかし、そうした首尾一貫性よりも、とにもかくにも実践の全体を包括的に記述することに、理論の意義を見出す立場もあり得るであろう。その場合には、発生基準等の存在を例外として是認せざるを得ないのかもしれない。もっとも、この方途を辿った場合、説明したとは言い難く、せいぜい記述したと言えるにすぎないであろう。こうした理論を、ここでは、説明理論に対比させて、記述理論とよんでおこう。例外現象にきわめて寛容である今日の会計理論の現状からすれば、現代の研究者の関心は、説明理論の構築にではなく、記述理論の構築にあるのかもしれない。筆者は、こうした記述理論には賛成し難いが、例外現象を安易に認めている現状を踏まえて、この方途についても検討しておかなければならない。井上が、説明理論と記述理論とのいずれの方途を企図しているのかは不明であるが、その貨幣性資産・費用性資産分類論においては、発生基準等を理論的に否定しようという強い意志が感じられないことからすれば、記述理論を指向しているのかもしれない。その場合には、発生基準等を例外とせざるを得ないが、しかし、その場合にも、例外の位置づけを巡って、前述のように、大別して、ふたつの考え方があり得るのであった。すなわち、販売基準の例外とみるのか（発生基準等は依然として実現主義に属することになる）、それとも実現主義の例外とみるのか（発生基準等は、実現主義とは異質なものとしての発生主義に属することになる）という点である。もちろん、井上は、前者の道を選択し、その点が、貨幣性資産・費用性資産分類論の著しい特徴となるのである。

そこで、そうした選択の理論的是非を検討しなくてはならないが、結論的には、この見解は、価

2) この点は、前掲拙著第3章を参照されたい。

3) 会計には、当面の論点からすれば、一方に、誤謬・矛盾を含んだカオスとしての「ある会計」（現実の会計実践）が存在しており、他方に、実践に存在するそうした誤謬・矛盾を整除した「あるはずの会計」が想定できると筆者は考えている。「あるはずの会計」が、特定時点の特定経済状況を反映して「ある会計」として現前するわけである。こうしたふたつの会計を想定するかぎり、説明理論の対象は、「ある会計」ではなく、「あるはずの会計」ということになる。したがって、「あるはずの会計」と「ある会計」との乖離を認めるかぎり、説明理論は、単に実践に内在するはずの原理あるいは基本的考え方を説明するという役割にとどまらず、あるはずの会計を指向して、何らかの改善を規範的に指示するという役割をも担わざるを得ないのである。この点についても、前掲拙著第2部「説明理論の在り方」を参照されたい。

価値形成捨象仮定に抵触していると言わざるを得ないであろう。この結論自体は既に述べたところではあるが、さらに詳しく検討しておこう。貨幣性資産・費用性資産分類論にあつては、実現主義というのは、価値形成捨象仮定を前提にして形成された概念であると思われる。だからこそ、実現主義の概念内容は、おのずと販売基準が中軸にならざるを得ず、財・用役の引渡しと貨幣性資産の受入れという2要件が中核となったのである。このように考えれば、価値形成捨象仮定と概念的に無関係ではあり得ない。しかし、他方において、実践（制度）においては、その価値形成捨象仮定に抵触する発生基準等が認められているが、それらを否定しないとしたら、つまり、とにもかくにもそれらをも記述しようとするなら、その価値形成捨象仮定に対する例外として認めざるを得ないであろう。そうであれば、発生基準等は、価値形成捨象仮定の規制のもとに構成された実現主義に対する例外ということにならざるを得ないのではないだろうか。

しかるに、貨幣性資産・費用性資産分類論は、価値形成捨象仮定に規制された収益の基本的原則（実現主義）では説明できない発生基準等が現実存在する事態に直面して、価値形成捨象仮定にはそぐっていないが、実現主義としては説明できると主張するのである。発生基準を実現主義の枠内で説明することは、上記のように考えると、筆者にはとうてい得心がゆかない。そこで、この点をさらに検討しなくてはならないが、このように得心がゆかないという目で見ると、井上自身にしても、そうした自己の主張に、なにがしかの疑念をもっていたのかもしれない、ということにも感じられるのである。というのは、発生基準のうちの時間基準についてはあるが、その基準を実現主義ではなく発生主義として説明している箇所が散見されるからである。すなわち、この時間基準は、いわゆる未収収益に関する認識基準であるが、この点につき、井上は、次のように述べているのである（井上 [1992] 91ページ、<sup>4)</sup> 傍点は笠井が付した）。

では、実現主義よりも早期に収益を認識する基準は存在するであろうか。たしかに存在する。それは発生主義である。発生主義では、たとえ実現していなくても、発生の事実があれば収益の認識をとするものである。しばしば、狭義の発生主義の適用といわれる未収の収益の計

4) これ以外にも、井上は、井上 [1992] において、次のように述べている。

「この場合（未収収益の場合…笠井註）には、役務の提供がなされているが、収入額がない。実現という観点からいえば、これは、いまだ実現していない。しかし、同注解（いわゆる企業会計原則の注解5のこと…笠井註）は、すでに役務の提供が行われているときには、これに相当する対価を収益として計上することを要求している。

これは、一種の発生主義による収益の認識を意味し、…（後略）…」（井上 [1992] 107ページ、ただし傍点は笠井）

「工事進行基準、収穫基準、時間基準は一種の発生基準である。なぜならば、引渡前であるため、価値の増大の実現というよりも発生の段階であつて厳密には未実現というべきだからである。」（井上 [1992] 121ページ、ただし傍点は笠井）

これらの論述においても、時間基準さらには発生基準は、一種の発生主義あるいは未実現と理解されているようである。

上をみてみよう。未収の収益は、用役の引渡しはすでになされたにもかかわらず、代金受入れの期日が未到来であるために、提供用役にかかわる貨幣性資産の受入れはない。ゆえにこの収益は実現していない。しかし、現行会計においては、この収益は、時の経過に相当する部分について収益として認識されるのであるから、これは、収益の認識における発生主義の適用である。これは、明らかに、収益認識の早期化にほかならない。

上記の引用文における「この未収収益には、貨幣性資産の受入れはない」という理解には、問題がなくはないが、それは(3)で述べるとして、ここで取り上げなければならないのは、時間基準という発生基準は、実現主義ではなく発生主義に属していると理解されているらしいことである。そうであれば、工事進行基準・生産基準、ひいては発生基準そのものが、実現主義ではなく発生主義ということになる可能性がありそうである。

こうした主張は、時間基準を含む発生基準を販売基準の例外として(つまり実現主義として)位置づけた前記の井上の理解と自己矛盾しているように思われるのであるが、それに関する説明がないので、こうした記述を一再ならず行なっている井上の真意を、筆者は図りかねている。

しかしながら、翻って、価値形成捨象仮定との関連を視野に入れるなら、この主張のほうが、販売基準の例外としての発生基準(実現主義としての発生基準)という主張よりも、まだしも整合性がある(まだしも、ということの含意は註5を参照されたい)。なぜなら、同じく例外とはいっても、この理解の場合には、発生基準は発生主義に属するいじょう、実現主義ではあり得ず、そのかぎりにおいて、価値形成捨象仮定との抜き差しならない矛盾関係が生ずることはないからである。したがって、こうした発生主義としての発生基準という主張の存在は、逆に言って、販売基準の例外としての発生基準(実現主義としての発生基準)という理解が価値形成捨象仮定と矛盾関係にあることを、ひいては販売基準の例外として位置づけられた発生基準(実現主義としての発生基準)が価値形成捨象仮定の反証事例になっていることを、裏付けているようにも思われるのである。

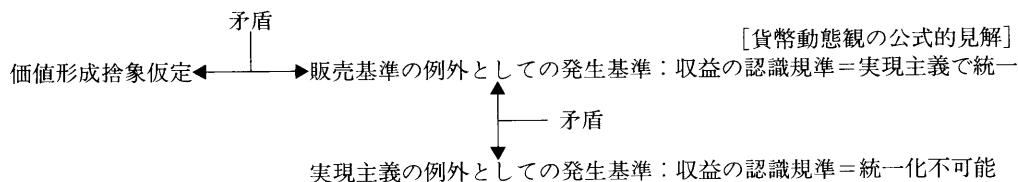
いずれにしても、貨幣性資産・費用性資産分類論における実現主義の主張には、価値形成捨象仮定と販売基準の例外としての発生基準(実現主義としての発生基準)という理解との矛盾、および販売基準の例外としての発生基準(実現主義としての発生基準)という理解と実現主義の例外としての発生基準(発生主義としての発生基準)という理解との矛盾という、ふたつの自己矛盾が含まれているようである。そして、体系内における整合性という視点からすれば、実現主義の例外としての発生基準(発生主義としての発生基準)という理解のほうが、販売基準の例外としての発生基準(実現主義としての発生基準)という理解より、価値形成捨象仮定との直接的な軋轢がないのに対し、収益の認識基準の統一性という視点からすれば、逆に、販売基準の例外としての発生基準(実現主義としての発生基準)という理解によれば、収益は、実現主義という統一的な規準をもつことになるのに対し、実現主義の例外としての発生基準(発生主義としての発生基準)という理解によれば、販

売基準を規制する実現主義と発生基準を規制する発生主義とは根本的に異質な認識規準であるから、収益につき統一的な規準は存在しないことになってしまう。

その点から忖度すれば、貨幣性資産・費用性資産分類論にあつては、あるいは、収益の認識規準につき用語法をとにもかくにも実現主義で統一化しようという意識が先行して、そのための手段として、発生基準を販売基準の例外とみなすといった弥縫策を案出したのかもしれない。そうした問題意識のために、実現主義の概念形成の前提となっていた価値形成捨象仮定との整合性が視野からはずれてしまったのであろうか。もしこのように理解してよいとすれば、収益の認識規準の統一化という当面の課題を、単にその次元の問題として（あるいは用語法の次元の問題として）解決しようとしたために、価値形成捨象仮定との関係というより上位の枠組の次元で、さらに大きな矛盾を抱え込んでしまったと言えるのかもしれない。その意味では、部分の論理に固執して、全体の論理を見失ったということになろう。

以上を纏めれば、次のようになろう。

図表 6



以上のように考えれば、貨幣性資産・費用性資産分類論の公式的見解のように理解するかぎり、発生基準の存在は、価値形成捨象仮定の反証事例になっていると言わざるを得ないであろう。<sup>5)</sup>

当面の問題は、価値形成捨象仮定と販売基準・発生基準等との関係であるが、上記の議論は、い

5) それでは、実現主義の例外としての発生基準という理解の場合には、どうであろうか。既述のように、そうした理解と価値形成捨象仮定とは、抜き差しならない矛盾が存在するわけではないが、しかし、ごく素朴に考えれば、価値形成が捨象されているのに、いかに実現主義の例外としてではあれ、価値形成の認識を内包している発生基準が認められてよいのであろうか。価値形成捨象仮定が存在するかぎり、理論的には、認識規準は販売基準だけしか、つまり実現主義だけしか認められないという事態には、いささかの変わりもないはずなのである。

これを理論の性格からみれば、記述理論の存在意義が問われなければならない、ということの意味している。すなわち、旧実践における収益の認識規準として、原則としての実現主義と例外としての発生主義とが混在していることを記述したところで、どれほどの意味があるのであろうか。理論を構築することの意義は、実践の基底に存在しているはずの原理あるいは基本的考え方を理解することであるが、価値形成捨象仮定をたておきながら、その仮定に整合的でない基準を例外として認め、認識規準には原則と例外とが混在していると記述しただけで、その原理あるいは基本的考え方につき、一体何が分かったというのであろうか。

そのように考えれば、いやしくも理論を構築するというのであれば、その理論なるものは、ここでこの用語法における説明理論でなければならないのではないだろうか。

このように、実現主義の例外としてであれ発生基準の存在を是認することは、決して価値形成捨象仮定と整合的ではないし、さらには、その仮定を否定していると言ってもよいのではないだろうか。

ずれも、価値形成捨象仮定をそのままにして、もっぱら発生基準の位置を問うものであった。しかし、先入主なく落ち着いて考えれば、そのように価値形成捨象仮定の合理性を大前提にするのは、あまりに独善的にすぎよう。旧実践の合理的説明それ自体が問題であるとすれば、逆に、販売基準・発生基準等の存在の合理性を前提にして、価値形成捨象仮定の存在意義を見直す、という議論があってもよいはずである。そうした視点から、この問題を考え直してみよう。まず処分可能利益の計算において、あるケースについて発生基準が認められたということは、そのケースについては、発生基準においても、収益の成立が確実であり（契約破棄等の後戻りがないこと）、また収益額の数値が確定していたからであろう。つまり、そうした確実性・確定性は、一般的には、生産過程においては充たされず、販売時まで待たなくてはならない。しかし、発生基準が認められているということは、生産過程においても、それが充たされるケースがあるということであろう。したがって、現実にそうした確実性・確定性が充たされたならば、発生基準を採用することができるし、現実に充たされていないければ、採用してはならないわけである。ということは、発生基準の採用を例外としてではあれ認めるかぎり、生産過程における価値形成が、現実に関心の対象になっているということである。さらには、生産過程における価値形成を認めているということに他ならない。価値形成に注目していなかったり価値形成を認めていないのに、ある日突然、発生基準によって収益を認識することなど、およそ不可能なのではないだろうか。つまり、価値形成を認めてはいるが、ただ確実性・確定性の問題があるので、それらが充たされているかどうかを見極めようとしているにすぎない、と理解すべきなのではないだろうか。

発生基準を例外にせよ認めるとしたら、このようにでも考えなければ、辻褄が合わないのである。以上のような論理により、発生基準の存在（理論的是認）は、価値形成捨象仮定の積極的な反証事例になっていると筆者は考えている。

次に、b. 価値形成捨象仮定と原価計算（さらには、誘導法による財務諸表作成）の不可欠性との関係を取り上げよう。価値形成捨象仮定をたてる貨幣性資産・費用性資産分類論においても、原価計算は可能であると理解されているようである。そのことは、原価移転に関する井上の次のような見解に端的に顕れている。既に引用したところではあるが、重要な点なので、再掲することとした（井上 [1996] 56ページ）。

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、そして製品等に形態変化する。その際、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现され、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。

上記における原価移転という用語は、価値形成捨象仮定のもとでも、原価計算が可能であることを示唆していると言ってよいであろう。もっとも、上記の表現をみるかぎり、原価計算の存在は、今日の会計実践を念頭において、ごく当然のこととみなされているようである。筆者のように、価値形成捨象仮定のもとにおいて果たして原価計算は可能なのか、といった差し迫った危機感は、感じられない。しかも、上の引用文に引き続いて、「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」という価値形成捨象仮定に言及している点からすれば、むしろ、価値形成捨象仮定があるからこそ、原価移転による経営資金の形態変化のさまの描写が可能になる、と理解されているようにも思われるのである。

しかし、価値形成捨象仮定のもとにおいて、本当に、こうした原価移転あるいは原価計算ということが、一も二もなく可能なのであろうか。筆者には、とうていそのようには思われぬ。このこともまた、けっして自明のことではなく、論証されるべきひとつの命題のように思われるのである。今日の会計実践においては、たしかに原価計算が遂行されているが、しかし、そのこと自体は、何ら、貨幣性資産・費用性資産分類論という理論体系における原価計算の可能性を正当化するものではないからである。逆に、それを可能にする論理を提供するのが、説明理論の役割のはずなのである。

そこで、ここでは、価値形成捨象仮定に対峙するものとしての、生産過程における価値形成ということの会計上の含意から考えることにしよう。価値形成という場合、すぐに思い浮かぶのは、収益の形成であろう。価値形成に伴って経済財の収益価値（収入価値）も増加してゆくので、たしかに収益も形成されている。しかしながら、そうした収益の形成が、一方的に生ずることはない。その半面として、必ず犠牲が随伴する。より具体的に言うと、[材料→仕掛品→製品]という形での、その収益価値を担う経済財の形態変化も必ず生じているはずなのである。これは、収益価値という成果を生み出すための犠牲の把握にかかわっている。つまり、労働力を媒介として、材料が材料ではなくなり（犠牲が生じ）、材料のその犠牲価値が仕掛品に移転することにより、あるいはさらに製品へと形態変化することにより、逐次、収益（収入価値）が形成されてゆくのである。こうした生産過程における価値形成は、成果としての収益の形成と、犠牲としての原価移転あるいはそれに伴う形態変化とが、形影相添う形で同時進行するわけである。こうした意味での価値生産とは、原価節約利得に対するものとしての操業損益を産出するプロセスを想起すればよいであろう。したがって、収益の形成にしても、例えば材料を材料として保持していることによって産み出されるものではなく、上記のように、生産過程に投入された材料が、労働力を媒介として、材料ではなくなっ



ゆくこと（仕掛品になってゆくこと）によって産み出されるのである。そのかぎりにおいて、収益の形成には、[材料→仕掛品→製品]という形態変化あるいは原価移転のプロセスが不可欠であり、そのプロセスを抜きにして、収益の形成を考えることはできない、ということになるのではないだろうか。まずもって、このことの重要性が認識されなければならない。

このように、価値形成において、収益の形成のプロセスと、[材料→仕掛品→製品]という形態変化あるいは原価移転のプロセスとが表裏一体の関係にあるとしたら、逆に言って、価値形成が捨象された状況においては、まず成果の側面において、収益の形成がないことが指摘されなければならない。しかし、そうした収益の形成が否定されるということは、上記の考察に照らせば、収益の形成を可能にした、犠牲の側面における[材料→仕掛品→製品]という形態変化あるいは原価移転もまた否定される、ということになりはしないのであろうか。

ごく素朴に考えれば、犠牲の側面において、[材料→仕掛品→製品]という形態変化あるいは原価移転はあったのに、成果の側面において収益の形成がみられない、ということなどあり得るのであろうか。収益の形成と形態変化あるいは原価移転とは形影相添う関係にあったのではないだろうか。そうであれば、収益の形成はなかったのに、形態変化あるいは原価移転だけはあった、ということなどあり得るのであろうか。そのように考えれば、貨幣動態観における価値形成捨象仮定からは、論理的には、収益の形成がみられないという命題だけでなく、形態変化あるいは原価移転のプロセスも存在し得ないという命題もまた、導出されるのではないだろうか。つまり、価値形成捨象仮定のもとでは、原価計算の可能性が、論理的には否定されざるを得ないということである。もしこのことが妥当であるなら、井上が価値形成捨象仮定のもとでも形態変化あるいは原価移転のプロセスの存在を是認していることは、明らかに自己矛盾していることになる。したがって、形態変化あるいは原価移転のプロセスの是認は、発生基準の是認と同じく、価値形成捨象仮定の妥当性に対するもうひとつの反証事例となり得るのであろう。

価値形成捨象仮定のもとでも、形態変化あるいは原価移転があり得るという命題は、けっして、説明の必要性がまったくないような自明の理などではない。そうした命題を主張するとしたら、それなりの説明が不可欠のはずなのである。しかるに、この説明がないということは、今日、実践において原価計算がなされているいじょう、形態変化あるいは原価移転があることは、当然のこととみなされているのであろう。そういう立場からは、上記のような結論は、逆に理解し難いものなのかもしれない。そこで、反証事例になっているというそうした結論を出す前に、価値形成捨象仮定からは形態変化あるいは原価移転のプロセスが存在しないという命題が導出され得ることの妥当性を、生産過程に関する具体的な仕訳によって、さらに確認しておかなければならない。

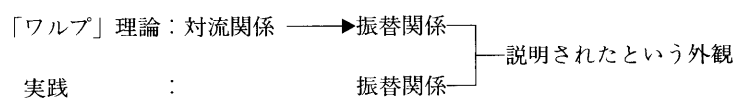
そうした論理関係は、貨幣動態観の論理よりすれば、ごく当然のことなのであるが、今日、理論の首尾一貫性は必ずしも重視されないので、理論体系にしても、その基本原理から論理的に演繹できる命題だけで構成されているとは限らない。理論体系におけるそうした首尾一貫性というものに、

今日の研究者は、さしたる関心を寄せていないようである。したがって、実践における処理方法が、しばしばそのまま理論体系に取り込まれ、そのことによって実践が説明されたかのような観を呈しているかぎり、その理論体系に全体として首尾一貫性の欠如が生じたとしても、今日の理論研究者は、きわめて寛容なのである。今日の会計理論の状況をそのように理解すれば、実践における形態変化あるいは原価移転のプロセスの存在に影響され、首尾一貫性の喪失という代償を払ったとしても、そうしたプロセスとは論理的に相容れないはずの貨幣性資産・費用性資産分類論に、そのプロセスが取り込まれてしまう、という可能性を排除できないのである。そこで、形態変化あるいは原

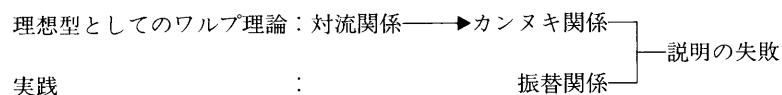
- 6) 今日、説明理論の論理的整合性ということは、必ずしも重視されていない。本来、説明理論は、それが論理的に首尾一貫した体系であるべきであるとすれば、その基本的原理から論理的に演繹され得る諸規約だけによって構成されていなければならないはずである。しかるに、今日の説明理論は、そうであるとはばかりは言えない。すなわち、その基本的原理とは必ずしも調和しない実践に強く影響されて、そこにおける処理方法が、説明理論のなかに混入していることも、少なくないのである。そして、そうした説明理論によって、実践が説明されたとみなされがちなのである。しかし、説明理論が実践を説明したとか説明していないとかと言う場合、その説明理論は、論理的整合性を具えていなければならない、その規約は、すべて基本的原理から演繹されるものだけによって構成されていなければならない。

そうした現状を踏まえて、諸説明理論に関して、現実に提唱されている内容あるいは一般的に受け入れられている内容を客観的に検討し、その基本的原理だけに従って形成された諸規約を再構成する必要性を筆者はかねてから主張してきた。これを、理想型と筆者はよんでいる。

具体的な一例を挙げれば、例えばワルブ理論の基本的原理は、GとWとの対流関係にあるが、それから論理的に言い得ることだけに従えば、損益計算書と貸借対照表との関係は、今日の実践にみられるような振替関係ではなく、カンヌキ関係というものになるのである。しかるに、提唱者のワルブによっても、また一般的にも、対流関係という基本的原理から、振替関係が導出されるとみなされ、そのことによって、実践は、このワルブ理論によって説明されたとみなされてしまうのである。この関係を示せば、次のようになる。



しかしながら、この場合の「ワルブ」理論は、実践によって影響されて、本来、対流関係から導出できない振替関係が取り込まれたために、論理的整合性を喪失してしまっているのである。そこで、実践を説明しているかどうかを論ずるなら、この「ワルブ」理論につき、その基本的原理（対流関係）だけに従って導出された諸規約を再構成しなければならない。その場合、対流関係から論理的に導出できるのは、カンヌキ関係であると筆者は考えている。そうした理想型と実践との対比により、説明されたと言えるかどうかを判明するはずなのである。それを示せば、次のようになる。



こうした筆者の立場からすると、現実に提唱されている説明理論には、実践に影響されて、基本的な原理と矛盾するような規約が取り込まれてしまっており、そのために、論理的整合性が欠如していることが、少なくないのである。したがって、その基本的原理から論理的に演繹し得る規約だけからなる理想型を再構成することが、不可欠なのである。

こうしたことを筆者はかねてから主張してきたが（この点は、拙著『会計の論理』第3章を参照されたい）、貨幣性資産・費用性資産分類論における原価計算の可能性についても、まったく同じことが

価移転のプロセスを生産過程に即して具体的に検討しておかなくてはならないわけである。

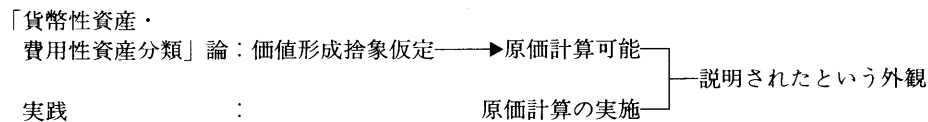
まず貨幣動態観における費用性資産および費用の意味内容を確認しておこう（井上 [1990b] 20ページ、傍点は笠井）。

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。

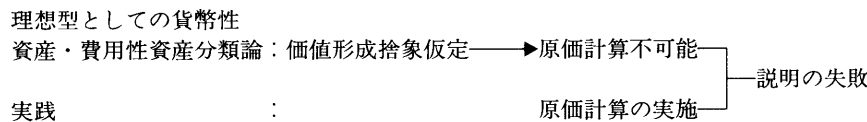
このように、費用性資産の実体は、貨幣であり、そのために費用性資産が購入されたはずの、費用性資産そのものの生産販売に関する効用にあるのではない、という点に貨幣動態観の際立った特質がある。したがって、その資産の費消、つまり費用にしても、生産販売に関する費用性資産の効用それ自体の費消ではなく、あくまで支出額の費消にすぎないのである。この点は重要なので、貨幣動態観の見方をさらに明確に理解しておかなくてはならない（井上 [1992] 127ページ）。

ここで注意されるべきことは、本書第2部の立場（期間計算における処分可能利益の算出という立場のこと……笠井註）では、費用は支出であるという点である。支出によって得た財・用役が費消されたということは費用ではないのである。たとえば旅費という費用が計上される場合を考えてみよう。従業員Aにたいして現金で出張のための旅費を支払ったものと仮定しよう。

言えるのである。すわわち、今日の実践においては、原価計算が現実に行なわれているという事実から、そのまま、価値形成捨象仮定との論理的関係を配慮することなく、貨幣性資産・費用性資産分類論に取り込まれてしまうのである。その結果、あたかも、実践が説明されているかのような観を呈すわけである。



しかしながら、説明理論の論理的整合性に着目するかぎり、いかに原価計算が現実に行なわれているからといって、それを、ひとつの説明理論の体系に取り込んでよいということにはなり得ないであろう。取り込むのであれば、その基本的原理との関係を問い質すべきである。本文で筆者が行なったのは、正に、そのことなのである。筆者の視点からすれば、その結果は、次のようになる。



説明理論における論理的整合性の重要性を認識すべきである。

…… (中略) ……この場合、企業は運輸サービスという用役にたいして資金を投入したことを意味する。この用役取得のために生じた資金の減少が費用である。運輸サービスは、従業員Aによって費消されたが、サービスの費消自体は費用ではない。運輸サービスが費消されたということは、それにたいする現金支出が当該期間の費用であることを示す指標にすぎない。

上記の引用文に明確に主張されているように、費用というのは、貨幣動態観においては、財・用役のもつ効用の費消ではなく、支出額(現金の減少)なのである。しかし、支出額が複数の期間にわたる費用を意味する場合、支出額それ自体には、各期間に対する配分原理が内在していない。そこで、財・用役の効用を規準にして、支出額を各期間に配分するというのである。この点を、井上は、建物の事例によって次のように説明している(井上[1992]127-128ページ、傍点は笠井)。

企業が建物に資金を投入したとする。資金の投入は建物の購入という支出を生ずる。したがって、費用が発生する。しかし、全額が支出期間の費用ではない。換言すれば、支出は、かりに全額支出期間に支出されたとしても、期間計算をする場合には全額支出期間の費用と考えるべきではない。建物へのこの支出は、複数の期間が負担すべきである。では、どのようにその負担を決定するのであろうか。その負担の基準は、建物という資産がどれほどの期間企業内にとどまっているかによる。総支出額のうち、ある期間の支出負担額、すなわち費用額はその期間に建物のもつサービスがどれほど費消されたかによって示される。建物サービスの費消は支出額のうちどれだけが費用となるかを決定するための基準を示すものであって、費用ではないのである。

最後の傍点を付した部分には、貨幣動態観の見方が端的に表現されていると言ってよいであろう。すなわち、費用性資産に内在する生産販売に関する効用(費用性資産が、その存在ゆえに購入されたはずの生産販売上の効用)の費消は、単に支出額を期間配分するための手段にしかすぎず、けっして費用それ自体ではないのである。費用は、あくまで支出額だというのである。これは、資産の実態を貨幣とする見方、ひいては貨幣の流れのフォローをもって会計の役割とみなす貨幣動態観という会計観に依拠したことからのいわば論理必然的な帰結なのであろう。そうした資産観・会計観に依拠したいじょう、それと辻褃を合わせるためには、費用概念にしても、それがいかに奇異なものであれ、このように理解しなければならないのであろう。

しかし、当面の問題は、そのように規定された資産概念および費用概念によって、はたして、[材料→仕掛品→製品]という形態変化あるいは原価移転のプロセスを合理的に説明できるのかという点である。つまり、資産の実体が貨幣支出額であるとした場合、その支出額ないし貨幣額の移転によって資産の形態が変化するという点など、そもそもあり得るのであろうか。当面、この点

を検討しなくてはならない。そこで、一方で、まず貨幣動態観のそうした見方に囚われずに、価値生産における原価移転あるいは資産の形態変化の本質を探求するとともに、他方で、その実体が貨幣とみなされても不思議ではない資産項目間（つまりいわゆる貨幣性資産項目間）における形態変化（振替）の本質を究明することとしたい。そのために、前者については「材料→仕掛品」というプロセスを、後者については掛売りによって生じた売掛金を手形で回収したという事例つまり「売掛金→受取手形」というプロセスを取り上げることとしたい。その考え得る仕訳を示せば、次のようになる。

図表 7

生産過程 [材料→仕掛品]	貨幣性資産項目間の振替 [売掛金→受取手形]
(イ) [仕掛品××, 材料××]	(イ') [受取手形××, 売掛金××]
(ロ) [材料費××, 材料××]	(ロ') [売掛金費××, 売掛金××]
[仕掛品××, 材料費××]	[受取手形××, 売掛金費××]

仕訳は、これまで損益勘定・残高勘定を作成するための単なる手段としか考えられてこなかった。しかし、ここでは、取引の本質を把握するための表現形式と位置づけ、この仕訳の形態を通して、取引の本質に接近することとしたい。まず材料を投入し、仕掛品を生産するという価値生産過程を考えてみよう。この過程の本質を表現するためには、どのように仕訳されるべきなのであろうか。その結果だけを表現するのでよければ、(イ)でもよいということになろう。しかし、これでは、仕掛品と材料との交換取引とも理解できる。とうてい、価値生産固有のプロセスを表現しているとは思われない。そこで、価値生産のプロセスにおいて生じていると思われることを整理してみよう。まず材料が、材料ではなくなることである。そのことは、労働力を媒介として生産的に費消されたことを意味しているのであるから、材料が材料費に転換されたことに他ならない。材料というのは、仕掛品を生産するという効用を担っていたはずであるが、その効用が喪失したということである。したがって、その事実が表現されなければならないが、それが(ロ)の前段の仕訳「材料費××, 材料××」である。したがって、この材料費というのは、材料のもつそうした効用自体の費消に他ならない。

しかしながら、その効用の喪失は、もちろん無為に終わったのではない。仕掛品生産という目的的行為のための犠牲であるから、通常の場合には、喪失した材料の価値は、仕掛品に移転する。このプロセスを表現したのが、(ロ)の後段の仕訳「仕掛品××, 材料費××」である。もちろん、このふたつのプロセスが明確に識別されるわけのものではない。しかも、発生した材料費の全額が必ず仕掛品に振替えられるのであるから、材料費勘定はいわゆる通過勘定にしかすぎず、そのかぎりでは、材料費勘定を計上することには、さしたる意味はないとも言えよう。実践的には、たしかにそうであろうが、理論の場においては、まったく別様に考えられなければならない。価値生産の

過程の本質を理解しようとするかぎり、このふたつのプロセスを識別しておくことが、不可欠なのである。その識別なしに、他の諸々のプロセス（当面の論点からすれば、貨幣性資産項目間の振替のプロセス）に対する価値生産プロセスの特質を理解することはできないのである。

それはともかく、価値生産過程は、(ロ)のように表現されるべきであると筆者には思われるのであるが、問題は、その場合の材料の本質である。材料というのは、もともと仕掛品を生産するという効用を担っており、そのゆえに購入されたはずである。そうであれば、材料のそうした効用が費消されることによるのみ、仕掛品が生成する理である。そのように考えれば、(ロ)における材料の本質は、仕掛品を生産し得るという効用にあると考えられなければならない。例えばこの材料は、他に転売し得るという効用も具えているかもしれない。しかし、材料の本質をそのように把握した場合には、その材料を生産のために費消すること自体が矛盾しており、理論的にはその費消により仕掛品が生成することなど、あり得ないはずなのである。したがって、生産過程において、仕掛品の生成ということが生じ得るためには、材料の本質は、仕掛品を生産し得るための効用にあると考えられなければならない。

以上のように考えれば、生産過程の本質は、材料に含まれていた価値が、仕掛品に移転することに他ならない。つまり価値移転現象なのである。しかし、価値生産には、犠牲と成果という2要素があるので、会計は、犠牲価値も組織的に把握しなければならない。上記の仕訳は、正にこの犠牲価値の移転のプロセスを体系的に表現するものなのである。その犠牲価値は、言うまでもなく取得原価あるいは支出額によって測定されるが、しかし、そうだからといって、支出額そのことの移転に意味があるのではなく、あくまでその量が支出額によって測られる犠牲価値が移転している、という事実に意味があるのである。これまで、[材料→仕掛品→製品]という形態変化を、原価移転という用語でも表現してきたが、その本質は、価値移転（犠牲価値の移転）であり、その犠牲価値を担うものとしての原価の移転、あるいはその価値の測定額としての原価の移転ということなのである。生産過程の本質を、筆者はこのように理解している。

それでは、貨幣性資産項目間の振替の場合は、どうであろうか。貨幣性資産に属する売掛金および受取手形は、貨幣に対する請求権であり、再販売過程なしに貨幣を回収することができるのであるから、上記した生産に関する効用を担ったものとしての費用性資産と対比すれば、その本質は、はるかに貨幣に近いとみてよいであろう。その売掛金を手形で回収されたという取引について、(ロ)のような仕訳が、成立するのであろうか。つまり、売掛金の実体をなす貨幣が費消され、その価値が受取手形に移転したと解釈できるのであろうか。

そもそも、貨幣価値ないし支出額が費消されるというのは、一体どういうことなのであろうか。材料のような費用性資産は、正に仕掛品を生産することのために存在しているのであるから、そのために費消されることによって存在しなくなるわけである。そのように費消され存在しなくなることによって、材料の存在意義が、達成されるのである。しかるに、貨幣というのは、もともと

それ自体が、「価値生産のための効用を具えており、その効用の費消によって価値生産に役立つ」、  
というのではないはずである。何かに投下されること（何かを購入すること）に、その存在意義  
があるのではないだろうか。したがって、例えば材料を購入するために貨幣が支出される（つまり  
材料と交換に貨幣が流出する）、といったことはあり得るであろう。しかし、売掛金の実体たる貨幣  
が費消され、しかも受取手形にその価値が移転するといったことは、理解し難い。

その実体が貨幣である売掛金と受取手形との間の振替については、価値の費消とか価値の移転と  
かを想定することは、理論的に不可能であろう。したがって、(イ')のような交換と理解するのが、  
理論的に妥当なのではないだろうか。

以上のような考察に基づけば、材料の実体を貨幣とみるかぎり、そして費用の本質を材料の担っ  
ている生産のための効用の費消ではなく、貨幣の費消とみるかぎり、[材料費××, 材料(貨  
幣)××], [仕掛品(貨幣)××, 材料費××]といった仕訳を行なうことは、論理的に不可能で  
ある。つまり、理論的には、貨幣動態観においては、原価移転とか[材料→仕掛品→製品]という  
形態変化とかは実は生じ得ない、と理解せざるを得ないのではないだろうか。

そのように原価移転が理論的に否定されることは、仕掛品・製品に関する原価計算が不可能にな  
るわけであるから、誘導法によって財務諸表を作成することができない、ということをも意味して  
いることになる。

価値形成捨象仮定に依拠する場合には、原価移転あるいは費用性資産の形態変化（さらには誘導  
法による財務諸表作成）は、理論的に否定されなければならないであろう。そうであれば、貨幣性  
資産・費用性資産分類論がその体系内に原価移転あるいは費用性資産の形態変化（さらには誘導法に  
よる財務諸表作成）を認めることは、価値形成捨象仮定の反証事例としての意味をもつことになるの  
ではないだろうか。

この (iii) および (1) での考察結果を纏めておこう。まず (iii) では、価値形成捨象仮定の反  
証事例を取り上げたが、結論的には、発生基準の是認および原価移転の存在は、理論的に価値形成  
捨象仮定の反証事例として認め得ると思われる。すなわち、価値形成捨象仮定に基づけば、発生基  
準および原価移転は理論的には否定されなければならない。それにもかかわらず、貨幣性資産・費  
用性資産分類論においては、発生基準および原価移転が共に是認されており、そのために、ひとつ  
の理論体系としての首尾一貫性という点で、破綻が生じてしまっているのである。今日、発生基準  
および原価移転（原価計算、さらには誘導法による財務諸表作成）が広く実践されている現状からす  
れば、貨幣動態観を説明理論として位置づけるかぎり、その体系内における発生基準および原価移  
転の是認は、価値形成捨象仮定に対する積極的な反証事例になり得ると筆者は考えている。

次に (1) の検討目的は、価値形成捨象仮定の理論的意義を明確にすることにあつたが、その点  
を考察するために、(ii) においてこの仮定の存在意義を支援すると期待できそうな事例を取り上

げたが、期待に反して、この仮定の根拠づけにはなり得ないことが判明した。そしてこの (iii) において価値形成捨象仮定を反証する事例が現実中存在していることも明らかになった。以上のような検討結果を踏まえれば、貨幣性資産・費用性資産分類論における価値形成捨象仮定は、旧実践の説明に関して、理論的には否定されなければならないのではないだろうか。

#### 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』第34巻第9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』第34巻第15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』。  
井上 [1992]: 『財務会計の基礎理論 (改訂2版)』(中央経済社)。  
井上 [1993a]: 『財務会計の基礎理論 (改訂2版)』(中央経済社)。  
井上 [1993b]: 「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』第29巻第3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』第40巻第6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。