

Title	取得原価主義会計論の理論構築の在り方をめぐって(4)
Sub Title	Theory construction of historical cost accounting (4)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2007
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.50, No.5 (2007. 12) ,p.117- 140
JaLC DOI	
Abstract	前号において、Bモデルの概念構成の問題点を具体的に検討したが、本号では、まずその点を総括的に議論したうえで、第3番目の論点である、BモデルへのAモデルの取込みの説明可能性を取り上げる。ここでは、①買建時と期末時におけるオプション資産の性質に関する整合性の欠如、②基本的枠組の存否に関する異質性、③計算目的の非統合性、および④価値判断の混入という4点を俎上に載せる。その検討結果によれば、AモデルのBモデルへの組込みは、理論的に成功していないというのが筆者の結論である。
Notes	商学部創立50周年記念 = Commemorating the fiftieth anniversary of the faculty 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20071200-0117

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.

取得原価主義会計論の理論構築の 在り方をめぐって (4)

笠井 昭 次

<要 約>

前号において、Bモデルの概念構成の問題点を具体的に検討したが、本号では、まずその点を総括的に議論したうえで、第3番目の論点である、BモデルへのAモデルの取込みの説明可能性を取り上げる。ここでは、①買建時と期末時におけるオプション資産の性質に関する整合性の欠如、②基本的枠組の存否に関する異質性、③計算目的の非統合性、および④価値判断の混入という4点を狙上に載せる。その検討結果によれば、AモデルのBモデルへの組込みは、理論的に成功していないというのが筆者の結論である。

<キーワード>

インプット理論、オプション資産、オフバランス、オンバランス、時価評価、資産負債観、収益費用観、企業価値評価計算、売却時価主義会計、計算目的と価値判断

(4) Bモデルの特質の総括およびその問題点

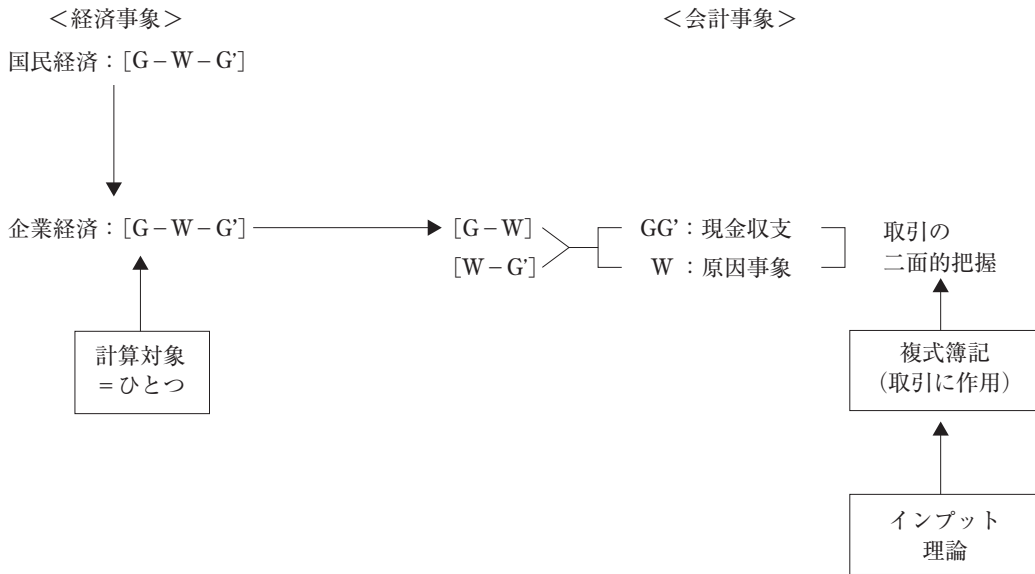
以上において、Bモデルの概念構成をみてきたが、ここで、その特質を総括しておこう。そのために、図表31の企業資本等式と対比する形で、その全体像を再構成しておこう。

Bモデルの概念体系は、企業資本等式のそれとは根本的に異なっており、計算対象の論理が重視されていないことは、明らかであろう。すなわち、経済事象レベルにおいても、企業の計算対象としては価値生産過程だけしか想定されていないが、それでよいのかといった疑問など、まったく抱かれていないようである。そこでは、国民経済における価値生産活動 $[G - W - G']$ が、いわば自動的にそのまま企業会計の計算対象になっているのである。国民経済と企業会計における計算対象の相違ということなど、まったく関心ないようである。その点では、Bモデルは、伝統的な取得原価主義会計論の考え方をそのまま受け継いでおり、そのことの妥当性に関する疑問など、微塵も感じられない。

さらに、その経済事象を会計事象に転換する複式簿記の作用にしても、取引の局面に限定されている。そこでは、 $[G - W - G']$ が、人為的に、 $[G - W]$ と $[W - G']$ という取引局面にかかわるふたつの過程に技術的に分割され、取引に関する $G \cdot G'$ と W との二面的把握という原則が抽出される。したがって、この取引の二面的把握という点にこそ、複式簿記の特質が見出さ

図表34

[Bモデルの概念体系]



れているわけである。そうした複式簿記の役割のもとでは、計算対象たる価値生産活動 $[G - W - G']$ がどのように損益を産出しているのか、といったことなどまったく視野に入っていない。つまり、計算対象の論理など、看過ひいては無視されていると言ってよいであろう。

しかしながら、そうした計算対象の論理の軽視さらには無視は、Bモデルに、いわば致命的な欠陥をもたらすのである。それは多面に亘っているが、ここでは、当面、(a) 価値生産活動について、具体的には原価計算過程を適切に表現することが、理論的に不可能になったこと、および (b) 資産項目の説明が、いわゆる金融資産の混乱を媒介として支離滅裂になってしまったことの2点を指摘しておこう。

まず (a) であるが、これは、Ⅲで論述したこととは直接的には関連していないが、しかし、Bモデルの根本的な欠陥なので、ここで若干の紙幅を割いておこう。以上においては、説明の便宜のため、 $[G - W - G']$ という商業資本のシェーマを取扱ってきたが、原価計算は言うまでもなく生産過程にかかわっているので、ここで、 $[G - W \cdots (P) \cdots W' - G']$ (P: 生産過程) という生産資本のシェーマを取り上げる。Bモデルが、インプット理論により構築されたということは、Wの購入局面 $[G - W]$ とW'の販売局面 $[W' - G']$ とに着目したということである。逆に言えば、生産過程は無視し、もっぱら購入局面と販売局面とに焦点を当てたので、G・G' (現金収支) とW・W' (原因事象 (財・用役)) との二項対立が、可能になったのである。そのため、価値生産活動に関する購入・販売のプロセスは、とにもかくにも説明されることになったが、その論理必然的結果として、生産資本のシェーマにおける $[W \cdots (P) \cdots W']$ というプロセスは、説明不可能になってしまったのである。

いま掛けで購入した材料100を生産過程に投入し、製品100を産出したとしよう。そうした生産

過程を仕訳で示せば、次のようになる。

図表35

(イ) 生産過程の仕訳	① 材 料100, 買掛金100
	② 材料費100, 材 料100
	③ 製 品100, 材料費100
(ロ) Bモデルで可能な仕訳	① 材 料100, 買掛金100
	②' 買掛金の戻し(戻し支出) 100, 材 料100
	③' 製 品100, 買掛金100

生産過程を忠実に描写すれば、(イ)のようになろう。すなわち、材料を生産過程に投入することにより、材料は材料でなくなるので、そこに、費用が生ずる(②の仕訳)。しかし、その材料の費消は、この場合、直ちに製品というより高次の財貨に移転する(③の仕訳)。つまり、生産過程というのは、そのかぎり、費用の発生(②)とその費消価値の移転(③)とを意味しているのである。したがって、こうした生産過程を説明するためには、費用(材料費)と財貨(材料・製品)とのある種の同質性が、前提となっていなければならない。そうでなければ、材料の材料費への転化も、その材料費の製品への価値移転も、理論的に不可能となるからである。

しかるに、その点、Bモデルにおいては、 $[W \cdots (P) \cdots W']$ を捨象してしまったので、そうした資産概念と費用概念との関係を、理論的に内包していないのである。あくまで、Gの流出(Wの流入)とGの流入(Wの流出)とのかかわりで、会計取引を構成しなければならないので、結論的には、(ロ)の②'・③'のような仕訳にならざるを得ないと筆者は考えている。つまり、一度、材料の購入の取り消しあるいは返品があった(②')と想定し、しかる後に、製品を購入した(③')とでも考えざるを得ないのである。それは、 $[G - W \cdots (P) \cdots W' - G']$ の全体ではなく、それを人為的に $[G - W]$ と $[W' - G']$ とに分割したうえで、その購入・販売取引に着目して、現金収支と原因事象(財・用役)という基本的枠組を構成したことからの論理必然的な帰結なのである。

その点は、図表31の企業資本等式と対比すれば、より明らかになろう。企業資本等式においては、あくまで $[G - W \cdots (P) \cdots W' - G']$ の全体に着目して、借方側に配置した。しかし、交換的損益という特質を考慮して、貸方側の収益と対比するために、犠牲側の運動という役割を与えた。そのために、 $[G - W - E]$ と変容させられたのである。ここで留意すべきは、W(資産)が費消されることによって、E(費用)になるのである。そこでは、W(資産)とE(費用)とは、原価(cost)として同質であり、W(資産)は生きている原価(これから役に立つ原価)、E(費用)は死んだ原価(役に立ってしまった原価)という意味をもっているのである。このような原価としての同質性があるいじょう、このE(費用)が価値移転してW(資産)になることは、理論的に可能なのである。図表31では、商業資本の運動を想定していたので、 $[G - W(商品) - E(売上原価)]$ というシェーマになったが、生産資本の運動を想定すれば、 $[G - W(材料)$

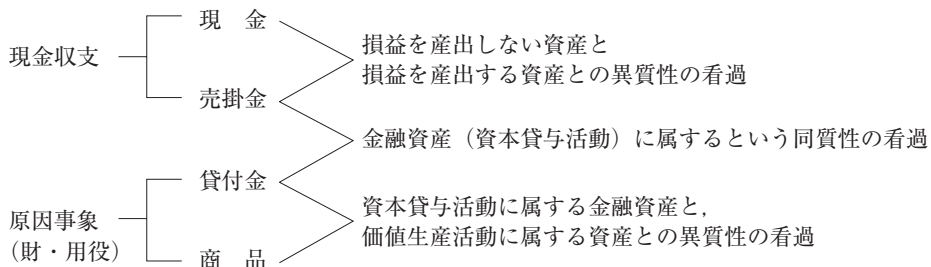
- E (材料費) - W' (製品) - E' (売上原価)] ということになる。

このように、 $[G - W \cdots (P) \cdots W' - G']$ の全体を運用形態として、試算表の借方側に配置した企業資本等式においては、その全体を複式簿記に組み込んだことの論理必然的結果として、生産過程、具体的には原価計算過程の描写が、さらには、誘導法によって財務諸表を作成することが、会計的に可能となったのである。その点、Bモデルでは、理論的には、原価計算が不可能であり、したがって、誘導法的に財務諸表を作成することは、論理的に不可能なのである。

次に (b) であるが、これが、当面の問題に直接的にかかわっている。価値生産活動のシェーマ $[G - W - G']$ に準拠したいじょう、 $G \cdot G'$ (現金) と W (原因事象 (財・用役)) との2勘定カテゴリーしか存在しない。そうであれば、資本貸与活動 $[G - D - G']$ における D (派遣分資産)、つまり一般に言う金融資産 (ただし現金は除く) にしても、そのいずれかの勘定カテゴリーに分類させなければならない。その場合、売掛金は、 $[G - W - \text{売掛金} - G']$ として、価値生産活動にも一応位置づけられるので、実現概念にかかわらせて、現金概念を拡大した現金等価物とみなしたのであった。かくして、売掛金は、現金の部類に押し込められたわけである。それに対して、 $[G - \text{貸付金} - G']$ という資本運動を描く貸付金は、売掛金のように、現金等価物みなすことは、とうてい不可能である。むしろ、 G の出入りがあるという、 $[G - W - G']$ との形式的・外観的同一性により、貸付金は、 W と同じく、原因事象 (財・用役) に押し込められてしまったのである。

その結果として、Bモデルにおける勘定の類別は、価値生産活動と資本貸与活動とは異質の資本運動であるという視点にたつきり (金融資産という概念がひとつの独立した有意味性を具えているという視点にたつきり)、さらに、貨幣 (G) が、 $W \cdot D$ とは異なる、「それ自体としては損益を産出しないが、損益を産出する $W \cdot D$ のすべてを即時に獲得し得る」という独自の機能を荷なっているという視点にたつきり、收拾のつかない混乱に陥っているのである。それを示せば、次のようになる。

図表36



Bモデルは、金融資産という概念の有意味性を否定しているのではないだろうか。そうでないかぎり、現金収支と原因事象 (財・用役) という類別は、まったく整合性を欠いている。もちろん、現金収支を介在させることによって会計測定信頼性・安定性を確保し、そのことをもって会計

(取得原価主義会計)の本質とみなす、という藤井の特異な会計観からすれば、こうした類別にならざるを得ないのであろうが、しかし、その類別の妥当性(とりわけ意味論的な妥当性)を論証するという作業が、なくてよいのであろうか。藤井の科学観によれば、ある本質を措定してしまえば、その論証ということなど、不要ということなのであろうか。

IV BモデルへのAモデルの取込みの説明可能性

以上において、Bモデルそれ自体の理論的問題点を検討したので、次に、そのBモデルへのAモデルの取込みの問題点を俎上に載せよう。既に述べたように、藤井によれば、未履行契約・デリバティブ等のいわゆるオフバランス項目は、Bモデル(収益費用観)によってはついに計上できず、Aモデル(資産負債観)によって、一挙にかつ理論的に首尾一貫して解決できるのである。しかし、Aモデル的会計測定の実行上の困難性により、Aモデルに全面的に転換することは、当面不可能なので、現実的には、BモデルにAモデルを部分的に取り込んで、漸進的転換を図る、というのが藤井の考えのようである。

そして、その事例として、ファイナンシャル・リースおよびオプション契約を取り上げて、Aモデルの取込み方を説明しているが、そのうち、前者は、「収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の転換を不可欠の条件とするか否かは一概に判定しえない、中間的性格の認識拡張事例」(273ページ)としている。ファイナンシャル・リースについてのこうした理解にも、理論的に問題なしとしないが、しかし、ここでは、直ちに、Bモデル(収益費用観)へのAモデル(資産負債観)の組込みの典型例とされているオプション契約の検討に進もう。

まず(1)において、藤井理論においてオプション資産をオンバランス化する論理を確認し、次いで、その理論的問題点を(2)から(5)までにおいて検討することとしたい。

(1) 藤井理論におけるオプション資産のオンバランス化の論理

結論的に言うと、オプション資産は売却時価で評価されるのであるが、この売却時価評価を取り込むために、藤井は、現金概念の拡張を行ない、オプション資産をこの拡張された現金という位置づけのもとに、オンバランス化するのである。オプション資産をオンバランス化することだけでよければ、オプション資産を資産負債観における資産とみることによって、オンバランス化することも可能であると思われるのに、このように、拡張された現金とみなすということは、やはり、Bモデルの基本的枠組への組込みを意識してのことであろう。つまり、組み込まれたオプション資産を含む全体を、拡張されたBモデルとして統一的に説明しようとしているのであろう。その意味で、現金概念の拡張を通して、 B_0 を $B_1 \cdot B_2$ へと展開させた発想の延長線上において、オプション資産をオンバランス化しようとしているわけである。そこで、そうしたプロセスを再度振り返っておこう。それを示せば、次ページの図表37のようになる。

すなわち、既に再三述べたように、 B_0 が、会計の本質としての現金収支と原因事象(財・用役)という基本的枠組による処理であるが、信用経済の発展によって直ちに、現金概念の拡張を余儀

図表37

B₀: $\left[\begin{array}{l} \text{現金} \times \times, \text{商品} \times \times \\ \text{販売益} \times \times \end{array} \right]$

B₁: $\left[\begin{array}{l} \text{売掛金} \times \times, \text{商品} \times \times \\ \text{販売益} \times \times \end{array} \right]$: 現金と財・用役という基本的枠組のもとで、
現金等価物への現金概念の拡張

B₂: $[\text{未収利息} \times \times, \text{受取利息} \times \times]$: 借方側の資産一般のレベルのもとで、
将来現金収入（確定数値）への現金概念の拡張

A: $[\text{オプション資産} \times \times, \text{保有利得} \times \times]$: 借方側の資産一般のレベルのもとで、
将来現金収入の現在価値（時価という
不確定数値）への現金概念の拡張

なくされる。まず B₁ への拡張であるが、そこでは、売掛金が、現金等価物として、現金概念に包摂されることになる。しかし、この段階では、依然として現金収支と原因事象（財・用役）という基本的枠組が前提とされており、その枠組のなかで、つまり財・用役（商品）の出に対する対価（売掛金）の現金性が組上に載っていたのである。しかし、次の B₂ への拡張においては、見越項目が計上されるが、藤井によれば、「現金概念（正確には現金等価物概念）を将来現金にまで拡張することによって見越項目を B モデルの認識対象に取り込むことが可能になる」（157ページ（22）、傍点は笠井）のである。ただし、ここでは、もはや、現金収支と原因事象（財・用役）という基本的枠組は、議論の前提とはされていない。つまり、この基本的枠組は、何時の間にか放棄され、対価とはまったく無関係に借方の未収利息という資産一般の現金性だけが、問われているのである。B₁ と B₂ との拡張の仕方には、明らかに論理的断絶があり、理論的には重要な問題である。しかし、それは、当面、度外視すれば、この場合には、その損益が受取利息なので、未収利息という借方資産項目の金額自体は確定している。したがって、未収利息は、金額の確定した収入の生起という借方項目だけの同質性によって、B モデルに属しているとみなされたのであった。

それに対して、オプション資産は、藤井によれば、売却時価で評価されるので、「オプションの『直接評価』（direct valuation）が必要不可欠の手続き」（276ページ）であり、「期待将来現金収入の現在価値にまで現金概念を拡充」（276ページ）しなければならないのである。したがって、ここでも、現金収支対原因事象（財・用役）という基本的枠組とはまったく無関係に、売却時価で評価されたオプション資産という借方資産項目の拡張された現金性が語られているだけなのである。ただし、この売却時価は、言うまでもなく不確定である。この点で、金額の確定した未収利息とは異なっており、この点から、B モデルにおける現金拡張によってではなく、A モデルの取込みとして説明されなければならなかったのである。

以上のように、期待将来現金収入の現在価値、つまり売却時価にまで現金概念を拡張すること

によって、本来、Aモデルに属するオプション資産の時価評価を、Bモデルの体系に組み込むことができる。藤井は理解しているようである。しかしながら、こうした現金概念の拡張によるオプション資産の時価評価の正当化は、筆者にはとうてい納得し難い。ここでは、買建て時と期末時におけるオプション資産の性質の非整合性、基本的枠組の存否に関する異質性、計算目的の非統合性、そしてAモデル導入による価値判断の混入という4点を(2)から(5)において検討しておこう。

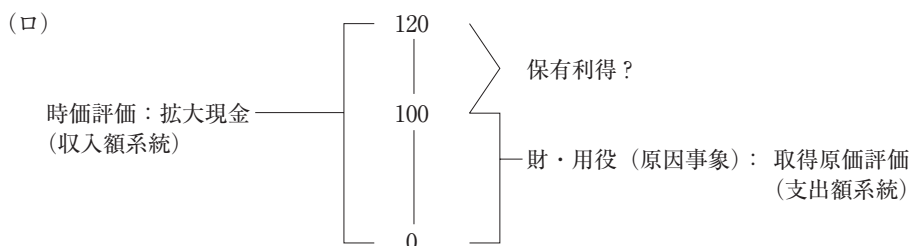
(2) 買建て時と期末時におけるオプション資産の性質の非整合性

(i) オプション資産の変身

まずオプション資産が、買建て時と期末時とで、その性質が変身してしまうことが、指摘されなくてはならない。そこで、コールオプションを①その時価が100のときに買建て、②期末時には120となった、という事例によってこの点を検討しよう。その場合の仕訳は、次の(イ)のようになる。

図表38

- (イ) ①買建て時：[オプション資産 100, 現金 100]
 ②期末時：[オプション資産 20, 保有利得 20]



この(イ)①の仕訳において、オプション資産100は、どのように理解されるべきなのであろうか。(1)でも述べたように、単にオプション資産のオンバランス化を図るのであれば、必ずしも現金概念の拡張といったまわりくどい概念操作をする必要はなく、資産負債観(Aモデル)に基づく資産概念を定義し、オプション資産がそれに合致することを示せば、それでよいはずである。しかるに、現金概念を拡張し、オプション資産が、その拡張現金に相当するといった議論をわざわざ持ち出したというのは、やはり、収益費用観(Bモデル)に整合的に組み込もう、という発想があったからなのではないだろうか。そうであれば、①の仕訳について、収益費用観(Bモデル)の発想で解釈するほうが、自然であろう。

そのように考えれば、①のオプション資産は、財・用役(原因事象)であり、したがって、その100は、取得原価(支出額系統の数値)とならなければならない。しかるに、②期末におけるオプション資産120というのは、定義により、拡張された現金であり、その120という数値は、売却

時価（収入額系統の数値）に他ならない。同一の資産が、買建て時の財・用役（原因事象）＝取得原価評価（支出額系統）から、期末時には、拡張された現金＝売却時価評価（収入額系統）にいわば変身してしまっているのである。同一の勘定において生じたこうした変身を、藤井はどのように説明するのであろうか。そして、買建て時と期末時におけるオプション資産の性格が、このように異質であるとする、(ロ)に示したように、その差額である保有利得20は、一体どんな意味を持ち得るのであろうか。その数値20（＝収入額系統数値120－支出額系統数値100）が収支差額であるところからすると、「販売益」に類した損益になるのであろうか。いずれにしても、筆者には、とうてい理解し難い。

藤井は、期末時のオプション資産120の性格を観念的に論ずることで終わっている。しかし、それは、いわば部分の論理にしかすぎず、会計理論としては全体の論理を見据えなければならず、論理必然的に、買建て時のオプション資産100との整合性が、問われなければならないはずなのである。ここにも、部分の論理しかみない現代会計理論の悪癖が、はしなくも露呈していると言っただけであろう。

これを別の視点からみれば、藤井理論の立場からすれば、このように現金概念を拡張する必要性があったのであろうが、その可能性の論理が視野に入っていないということである。言うまでもなく、理論の精髓とは、可能性の論理を明らかにすることにある。このように、必要性の論理しか展開されず、可能性の論理がないがしろにされていることも、現代会計理論の通弊と言っただけであろう。

理論としては、必要性の論理に惑わされることなく、可能性の論理を追究しなければならない。そして、可能性の論理を見究めるともなれば、部分の論理にとどまることなく、全体の論理を見据えて、買建て時と期末時におけるオプション資産の性格の整合性を問わなければならない。その場合には、財・用役（原因事象）＝取得原価評価（支出額系統）か、拡張された現金＝売却時価評価（収入額系統）かのいずれかで統一しなければならないのではないだろうか。

(ii) 財・用役（原因事象）として解釈し得る可能性

しかし、前者の財・用役（原因事象）＝取得原価評価（支出額系統）というBモデルの発想に依拠するかぎり、オプション資産の性格が、①においてBモデルの現金収支と財・用役（原因事象）という基本的枠組によって、財・用役（原因事象）と規定されてしまっているいじょう、いくら現金概念を拡張したところで、②におけるオプション資産120がその拡張された現金に該当することなど、論理的にあり得ないはずである。

また、その数値にしても、仮に時価にまで拡張しても、その時価は、支出額系統に属する購入時価までであり、収入額系統に属する売却時価にまで拡張することは、およそ不可能である。そのことは、エドワーズ＝ベルのカレント・コスト会計論を思い浮かべれば、容易に理解できよう。すなわち、購入時に購入したので、購入時の購入時価である取得原価で購入し得たが、期末時に購入したと仮定するならば、期末時の購入時価で購入しなければならないが、その購入時価の差額は、購入時に購入したことによる支出額の節約額に他ならない。このように、取得原価（購入時

の購入時価)を、同じく支出額系統の数値である各時点の購入時価にまで拡張することは、論理的に不可能ではない。購入時価の差額は、原価節約利得として、それなりに説明できるのである。しかし、取得原価を、それとは質を異にする収入額系統の売却時価にまで拡張することは、論理的に不可能であろう。

さらに、①は、現金収支対財・用役(原因事象)という基本的枠組によって解釈され得るとしても、②は、この基本的枠組によっては説明できない。したがって、この段階で、Bモデルの基本的枠組は、実質的に放棄されざるを得ないのである。

(iii) 拡張された現金として解釈し得る可能性

他方、後者の拡張された現金=売却時価評価(収入額系統)というAモデルに依拠した場合には、①におけるオプション資産100について、その財・用役(原因事象)性を否定し、拡張された現金とみななければならない。つまり、①の仕訳は、現金の出と拡張された現金の入りという組合せにならざるを得ないが、そのことは、現金収支対原因事象(財・用役)という基本的枠組が、この段階で実質的に放棄されたことを意味している。つまり、そこでは、Bモデルの発想が否定されているのであるから、オプション資産の計上は、けっして、BモデルへのAモデルの組込みではなく、単なるAモデルのいわば混入にしかすぎない。

しかし、そうしたAモデルの混入あるいはBモデルの放棄は、理論体系の統一性の喪失、および損益計算の不可能性に行き着くであろう。まず前者の理論体系の統一性の喪失であるが、この場合にも、商品等は、Bモデルの枠組で処理されるのであろうから、商品等に関するBモデルの処理(論理)と、オプション資産等に関するAモデルの処理(論理)とが、文字通り混在するに至るので、とうてい、ひとつの完結的な理論体系とは言えないことになる。

また後者にしても、Bモデルにおいて損益作用性の有無を識別し得たのは、現金ではなく原因事象(財・用役)とされていたはずである。そうであれば、現金収支と原因事象(財・用役)という基本的枠組が放棄されたいじょう、論理的には、損益計算は不可能となるはずなのである。なぜなら、①のように、原因事象(財・用役)を伴わない取引については、その損益上の性格が、論理的には決定できないことになってしまうからである。

(3) 基本的枠組の存否に関する異質性

オプション資産の売却時価評価を導入しようとするれば、藤井理論によれば、どうしてもAモデル(資産負債観)を導入しなければならないのであるが、しかし、その場合には、上記でもふれたが、BモデルへのAモデルの組込みではなく、上記でも指摘しなければならない。すなわち、藤井が試みたことは、Aモデル(資産負債観)によってオプション資産を認識するための要件をはっきりさせ、その要件を充たしたものをそのまま拡張された現金とみなしたことである。つまり、Bモデルにおける拡張された現金の内容(Aモデルにおけるオプション資産の定義)を明らかにしたことに、藤井理論の意義があると筆者は理解している。

しかしながら、(2)でも指摘したように、単なるAモデルの混入ではなく、Bモデルへの組

込みを企図したのなら、Bモデルの基本的枠組が現金収支と原因事象（財・用役）という二項対立にあるいじょう、あくまで、この現金収支と原因事象（財・用役）という枠組を保持したうえで、原因事象（財・用役）に対立する概念の拡張を図ることが、必要だったのではないだろうか。現に、そうした拡張の事例も、ないわけではない。売掛金の事例が、それである。つまり、その場合には、[(借) 売掛金××, (貸) 商品××, 販売益××]という仕訳から明らかなように、商品という原因事象（財・用役）が存在しており、それに対立する売掛金を現金等価物という拡張された現金とみることにより、現金収支対原因事象（財・用役）というBモデルの基本的枠組は、保持されている。したがって、この拡張は、そのかぎりでは理解できるのである。

しかるに、藤井が現実に行なったことは、それを越えて、単なる借方側の資産概念一般に関する現金概念の拡張に他ならない。オプション資産も、正にそうした拡張のカテゴリーに属している。つまり、図表38(イ)の仕訳②から明らかなように、そこで拡張した現金とみなされたオプション資産には、いかなる原因事象（財・用役）も、随伴していない。つまり、単なる借方資産に関する現金拡張にすぎないのである（また①にしても、現金と拡張された現金との組合せにならざるを得ないのである）。

いくら、このような資産一般に関する現金拡張を図っても、Bモデルの基本的枠組が現金収支対原因事象（財・用役）という二項対立にあるとしたら、そうした現金拡張によって、その資産をBモデルに組み込んだ、ということにはなり得ないのではないだろうか。

つまり、現金収支対原因事象（財・用役）という枠組のもとでの現金概念の拡張と、資産一般に関する現金概念の拡張とは、明らかに別のことなのである。Bモデルへの組込みということであれば、前者の意味での現金拡張でなければならなかったのに、藤井が現実に行なっていることは、後者の意味での現金拡張にしかすぎなかった。したがって、藤井理論は、オプション資産に関する、AモデルのBモデルへの組込みということにつき、理論的には、完全に失敗していると言わざるを得ない。

以上のように考えれば、Aモデル（資産負債観）とBモデル（収益費用観）とには、現金収支と原因事象（財・用役）との二項対立の存否を巡って、根本的な対立がある。つまり、この二項対立を、Bモデル（収益費用観）は不可欠とするのに対して、Aモデル（資産負債観）は不可欠としていない。したがって、AモデルをBモデルに組み込んでも、そのAモデルが、二項対立の形式を取る保証などないことは、きわめて当然のことなのである。Aモデル（資産負債観）とBモデル（収益費用観）とには、こうした根本的な相違があるいじょう、ある意味で、両モデルは、調和し難いのである。したがって、BモデルにAモデルを導入しても、けっして調和した体系にはなり得ず、混入としか言いようがない混乱に陥っても、異とするには当たらない。

逆に言って、それまで（図表38(イ)①において）原因事象（財・用役）とみなされていたオプション資産が、拡大現金だと藤井が単に定義するだけで、（図表38(イ)②において）拡大現金に変身してしまうということなど、そもそもあり得るのであろうか。単にAモデル（資産負債観）に基づくオプション資産の資産性の要件を定め、それを拡張された現金と規定するだけで、Bモデル（収益費用観）に整合的に組み込んだことになるのなら、Aモデル（資産負債観）とBモデル

ル（収益費用観）という類型そのものが、理論的に成立していないという可能性を想定しなければならぬのではないだろうか。

(4) 計算目的の非統合性

(i) 資産負債観における計算目的の不明性

次に、Aモデル（資産負債観）をBモデル（収益費用観）に組み込んだ場合、その計算目的に統合性が喪失してしまう点を取り上げよう。ただし、藤井は、価値判断の排除という理由によって、こうした計算目的を論じていない。その点については (iii) において検討するとして、ここでは、一般的になされている資産負債観および収益費用観の目的に関する議論に基づいて検討することにしよう。

収益費用観は、一般に伝統的会計実践にかかわっているとみなされているので、その計算目的は、損益計算、より具体的に言えば、企業の経済活動を事後的に把握したものとしての投下資本回収計算にあるとみてよいであろう。したがって、もし収益費用観をベースにして、そこに資産負債観を組み込む場合、その資産負債観に関する処理にしても、その計算目的は、事後計算としての投下資本回収計算と調和するものでなければならないことになろう。

他方、資産負債観の計算目的は、今日、けっして明らかではないが、資産・負債の定義から出発する理論構築の在り方からみても、計算目的としては、貸借対照表における何らかの有高計算が想定されていると言ってよいであろう。もっとも、その具体的内容が明確に語られているわけではないが、(イ) 企業価値評価計算、(ロ) (チェンバース等によって主張されている) 売却時価主義会計、あるいは(ハ) リスク・実態表示計算といったところが想定できるであろうか。ここでは、さしあたり、この三者を取り上げよう。

これら三者と損益計算との関係にしても、必ずしも明らかではないが、損益計算の形態が明確なのは、(イ) 企業価値評価計算であろう。いわゆる企業価値というのは、各資産から期待される将来期待キャッシュインフローを資本コストで割引いた割引現在価値に他ならないが、その損益は、この企業価値の2時点差額として算出される。その場合、本来的には、事前計算であり、かつ資金投下時点において資産（実物資産）に存在する主観のれんは、維持すべき資本とみなされ、利益から排除される。つまり、いわゆる経済的利益計算に他ならない。したがって、本来的には、事後計算としての投下資本回収計算という収益費用観の損益計算と調和するものではない。この点に関する有効な方策は、現在までのところ、明らかにされては²⁰⁾いない。というより、収益費用観への資産負債観の組込みということは、今日、一般に、FASBの意向あるいは国際的動向といった、極言すればいわば流行現象として推し進められているので、こうした計算目的上の相違といったこと自体が、明確に認識されているとは言い難い。したがって、企業価値評価計算を指向

20) 例えば斎藤静樹などによって主張された主観のれん説は、ある意味で、企業価値評価を指向した体系であるが、事後計算化されている。しかし、その主張は、説明理論としては、完全に破綻している。その点については、拙稿「主観のれん説の総合的検討——資産の評価規約(1)～(4)——」『三田商学研究』第49巻第1号・第3号・第5号・第7号を参照されたい。

して、資産負債観を組み込んだ場合、計算目的上の齟齬が生ずるはずであるが、これに対する解決策は、提示されていないと言ってよいであろう。

しかし、それでも、(イ) 企業価値評価計算に準拠した損益計算は、理論的には構成し得るのであるが、(ロ) 売却時価主義会計、および(ハ) リスク・実態表示計算ともなると、そもそも、その損益計算の存在自体に疑問が生じる。まず(ロ) 売却時価主義会計を取り上げよう。これは、チェンバース等によって主張されたものであるが、その損益計算書概念については、これまでも、厳しい批判が展開されているようである。この点を石川鉄郎著『時価主義会計論』によってみていこう。この売却時価主義会計論の基礎にあるのは、「現行の営業活動に一定の収益性がある場合にも、企業はたえず代替的な投資機会に目を向け、それらが相対的に有利である場合には、現行の営業活動を中断し、新しい投資機会に移行しようという企業の行動モデル」(石川鉄郎著上掲書60ページ)である。つまり、ひらたく言えば、この企業モデルのもとでの会計は、すべての資産をいわば転業資金に関する貨幣調達手段とみなして売却時価で評価し、そうした転業資金の有高計算を明らかにするという役割を果たさなければならないことになる。

しかし、こうした売却時価主義会計には、種々の批判があるが、当面の損益計算の点について言えば、そうした転業資金の有高額の2時点差額として算出される利益額の有意義性が、まずもって問われなければならない。その典型例が、設備資産の減価償却であろう。売却時価差額としての減価償却額に、損益計算上どれほどの意味があるのであろうか。

さらに、損益計算書の意義にも、問題なしとしない。棚卸資産も売却時価で評価されるとなると、実際の販売時において、売上額と売上原価額とが等しくなり、損益が発生しないので、損益計算書の存在意義および具体的内容が、曖昧なものになってしまうのである。もっとも、この点については、チェンバースは、種々の提案をしているようである。すなわち、あるいは「棚卸資産の売却時価の金額を販売価格マイナス見積り利益額と定義し、その近似値として取替原価の金額を用い」(石川鉄郎著上掲書70ページ)ることによって、あるいは売上原価を「期首時点の売却時価の金額や期中の取得価格の金額で計算」(石川鉄郎著上掲書70ページ)することによって、売上額と売上原価額とに差額が出るようにする方策が、それである。

しかし、前者については、評価基準の適用に関して首尾一貫性がないとの批判があり、みずから撤回を余儀なくされたようであり、また後者についても、そうした売上高と売上原価との差額には売上総利益という意味がないこと、期首額や取得時の金額を保持することは、継続的に現在のな価格を付すという売却時価主義会計論の基本的理念に悖っていること、といった本質的で厳しい批判が加えられているようである(石川鉄郎著上掲書70ページ)。

以上のように、売却時価主義会計論における損益計算の有意義性が、論証されているとは言い難いので、資産負債観を導入した場合、収益費用観の損益計算目的との軋轢が、現実のものとなろう。

さらに(ハ) リスク・実態表示計算になると、このリスク・実態表示ということ自体の内容が

曖昧模糊としており、こうした計算目的によって、一体、何がどのような金額で計上されるのかという点についても、ほとんど語られていない。いわばムード的にこういう用語が用いられているだけで、実態的には何も明らかになっていない。いわんや、損益計算の関係など、不明としか言いようがない。

以上のように考えれば、少なくとも今日までのところ、収益費用観への資産負債観の取込みということは、極言すれば一種の流行現象として語られているにすぎず、学理的な根拠があつてのことではないと言えそうである。もし理論的根拠を求めるといふのであれば、どうしても、計算目的を議論の俎上に載せなくてはならないのではないだろうか。

(ii) 資産負債観の適用範囲の問題

AモデルのBモデルへの組込みということは、Bモデルの間接評価の体系に、Aモデルの直接評価を導入したことを意味しているが、そうした組込みが、計算目的の視点からみて本当に成立するかどうかを検討するために、ここでは、こうしたAモデル的発想に依拠した直接評価が、どの資産の範囲にまで適用されるのか、という問いをたてることにしよう。

もちろん、結果的には、藤井が直接評価を援用しているのは、現在のところ、どうやらオプション資産等のデリバティブだけのようである。その場合には、主観のれんは存在していないので、その損益計算は、投下資本回収計算という形態になっている。藤井理論においても、設備資産等のいわゆる費用性資産は取得原価で評価されているので、そこでも、投下資本回収計算が、行なわれているので、オプション資産等と費用性資産とに、計算目的上の相違は見られない。したがって、現在のところ、結果的には、計算目的上の混乱は、現実には生じていない。

しかし、問題は、そうした直接評価が適用される資産の範囲が、藤井理論においては、どのように制約されているのかという点である。Aモデル（資産負債観）に基づいた資産の定義をそのまま現金とみなす、という藤井の拡大の仕方からすれば、その直接評価の援用に、藤井理論固有の制約があるようには思われぬ。したがって、会計基準制定機関の意向あるいは国際的潮流の動向しだいでは、藤井理論において、設備資産等についても、直接評価が導入される可能性がないとは言えないであろう。設備資産の場合には、直接評価とは、その設備資産により期待される将来キャッシュインフローを資本コストで割引いた割引現在価値ということになろう。この割引現在価値が現金とみなされる可能性は、したがって、こうした設備資産の割引現在価値もまたBモデルへの組込みとして正当化される可能性は、藤井の発想からすれば、あり得ないことではないであろう。

しかし、設備資産の割引現在価値には主観のれんが含まれているので、設備資産を割引現在価値で評価するともなると、その減価償却は、割引現在価値の差額として算出されるいわゆる経済的減価償却になる可能性がある。その場合には、(i)でふれたように、購入時に存在するいわゆる主観のれんは、維持されるべき資本となり、そこに算出される利益は、購入時の主観のれんを除いた、いわゆる経済的利益となってしまう。それに対して、会計上の投下資本回収計算においては、その主観のれんは、維持されるべき資本ではなく、利益に属している。このように、会

計的利益（投下資本回収計算）と経済的利益とは、その全体利益に関して、購入時の主観のれん額だけの違いが、発生する。そうであれば、会計が投下資本回収計算を企図するかぎり、設備資産の割引現在価値を導入することは、計算目的の視点からは、不可能と言わざるを得ないと筆者は考えている。²¹⁾

したがって、問題は、藤井理論に、こうした設備資産の割引現在価値を否定するような理論的歯止めが、内在しているかどうかという点である。そうした理論的歯止めが内在していなければ、FASBのような権威ある会計基準制定機関あるいは国際的潮流の動向しだいでは、投下資本回収計算と経済的利益との混在という危険性が、現実のものとなる。

こうした計算目的上の混乱を回避するためには、Aモデル（資産負債観）とBモデル（収益費用観）との計算目的を明確にしておかなければならない。しかしながら、モデルの意識的使用および価値判断の排除をもって科学の要件とみなす藤井理論においては、こうした計算目的に関する議論は、価値判断にかかわっているという理由で、封印されてしまったようである。しかし、この点にも、筆者は疑問を覚えている。そこで、計算目的と科学との関連に関する藤井の考え方を狙上に載せなければならない。

(iii) 計算目的と科学理論との関係に関する藤井理論の考え方

藤井は、「社会科学の最も標準的な方法に依拠して研究を進めてゆく」（15ページ）と宣言して、次のように述べている（15ページ）。

21) 「資産負債観（Aモデル）的発想に依拠した直接評価が、どの範囲の資産にまで適用できるのか」という発問に対する対応は、藤井と筆者とは、根本的に異なっている。まず筆者の立場であるが、説明理論の視点からは、現行会計については、投下資本回収計算という損益計算が計算目的に据えられなければならないが、その場合には、価値生産活動にかかわるいわゆる費用性資産は、本文で述べたように、犠牲価値を表現すべく、取得原価評価（つまり「間接評価」）にならざるを得ない。他方、資本貸与活動にかかわるいわゆる金融資産は、割引現在価値（「直接評価」）になるというのが筆者の理解である。そこでは、特定の計算目的のもとに、利潤産出活動の相違によって、「間接評価」か「直接評価」かが規定され、それに準拠して、資産の評価規約が、決定されるのである（ただし、そのいずれもが、筆者の用語法では直接評価なのであるが、上記では、藤井の用語法によっているので、「」を付しておいた）。

それに対して、藤井理論においては、そのような資産の内在的な経済的性質によっておのずと規定されるものではないようである。そのことは、次のような主張に、端的に顕れている（153ページ）。

しかし、Bモデル的会計測定における現金概念をどこまで拡張するのが望ましいのか、あるいはそもそも、現金概念の拡張をつうじて認識・測定構造の転換を図ることが望ましいことなのかどうかといった問題についての判断をくだすことは、基本的には、理論研究の課題ではなく、実証研究あるいは政策論の課題である。したがって、本章では、その判断には立ち入らない。

そこでは、政策論の動向いかんにより、現金概念をいかようにも拡張することが、したがって売却時価評価をいかようにも拡張することが、可能と理解されているようである。つまり、資産の評価規約は、ある理論体系的内在的論理によって規定されるのではない。資産は、いわば任意に取得原価評価も時価評価もとり得るのであって、そのいずれをとるかを最終的に決めるのは政策論に他ならない、ということのようである。

しかしながら、評価原則を、みずからの内在的な論理によって決定できなくて、どこに、説明理論の存在意義があるというのであろうか。つまり、説明理論の視点からするかぎり、上記のように、取得原価評価と割引現在価値評価とを規定するのは、政策論などの課題ではなく、正に科学理論そのものの課題であるというのが、筆者の考えである。この点、藤井の考えとは、根本的に異なっている。

社会科学の最も標準的な研究方法は、つぎの2つの要素から成り立っているとされる。すなわち、第1はモデルの意識的使用であり、第2は価値判断と合理的推論の分離である。

藤井は、科学の要件として、モデルの意識的使用および価値判断と合理的推論との分離（価値判断の排除）の2点を挙げているが、この2要件を充たしさえすれば、科学となると断言してよいのか、さらには、この2要件が社会科学のもっとも標準的な研究方法と断定してしまってもよいのか、科学哲学に疎い筆者には定かではないが、それは度外視して、当面の論点である第2の要件に的を絞ることにしよう。この点について、藤井は、「社会科学の科学性を確保するためには、価値判断と合理的推論を分離して、前者を社会科学から排除しなければならない」（160ページ）と主張している。したがって、会計学においても、社会科学のもっとも標準的な研究方法に準拠した場合、当然のことながら、価値判断が排除されなければならないが、その点につき、藤井は、次のように述べている（17ページ）。

本書の研究課題との関連で言えば、会計の目的についての判断が問題となる。会計の目的は、会計の測定構造を根底において規定する要因である。しかし、会計の目的を何に求めるかという問題（具体的には、会計のより望ましい目的は、利害調整であるか、情報提供であるかという問題）は理論的には一意的に決定しえない問題であり、したがって、当該問題についての判断は基本的に、ここでいう価値判断に属するものとなる。かかる事情から、この問題についての判断をさしあたり留保したうえで、会計の測定構造についての合理的推論を進めていくことが、本書でめざす社会科学としての会計学の課題となるのである。

つまり、ここでは、「会計目的」の措定は、「望ましいかどうか」（つまり会計目的の是非）という問題として理解されており、したがって、価値判断に属しているとみなされているのである。しかし、そうした理解には問題なしとしないが、それは(v)で述べるとして、このように、会計目的の措定を会計目的の是非の問題と理解するかぎり、会計目的の措定は、藤井の科学観からすれば、当然のことに排除されなければならないことになる。もっとも、「さしあたり留保する」とは、一体どういうことなのであろうか。この点の不明性が、藤井理論の全体を曖昧なものにしているように筆者には思われるのである。いずれにしても、会計の目的²²⁾については、公式的には、まったく言及されていない。

以上のように、藤井理論においては、会計の目的は、価値判断が入るという理由により、議論の対象から除外されてしまったようである。そのことが、(i)で述べたように、計算目的の非統合性をもたらしたのであろう。そこで、問題は、会計目的を会計理論の体系から除外してしま

22) ただし、本文の引用文での「会計の目的」とは、利潤調整か情報提供かという問題であるが、しかし、別の箇所では、分配可能利益の計算構造（=制度会計=原価主義会計の計算構造）と業績表示利益（外部情報会計=価値会計の計算構造）という意味内容を前提として、同じような主張がなされている（172～179ページ）。ここでは、分配可能利益といった側面を中心に、会計目的を考えている。

ってよいのか、という点である。

この点につき、「計算目的を排除して、会計理論が構築できるのか」および「計算目的を排除しないと、科学理論にならないのか」というふたつの点で、筆者は疑問を抱いている。もし計算目的の措定なくして、会計理論が構築できないのであれば、計算目的を積極的に議論の対象に据えることなくして、十全な会計理論の形成など、期待し得ないであろう。この点を (iv) で検討する。次に後者に関しては、(イ)「科学は、価値判断を排除しなければならない」、および(ロ)「計算目的は価値判断を含んでいる」というふたつの命題から、いわば三段論法的に、「計算目的を排除しないと、科学理論たり得ない」という命題を藤井は引き出したのであろう。このうち、(イ)は妥当であると筆者も考えているが、(ロ)は、どうであろうか。はたして、計算目的の措定は、価値判断を含んでいると断定してしまってよいのであろうか。この点を (v) において検討することとしたい。

(iv) 会計理論構築における計算目的の意義

藤井理論においては、計算目的の議論は、価値判断にかかわるという理由で、さしあたり留保されてしまった。こうした主張の本当の意味は、筆者には定かではないが、いずれにしても、計算目的の議論は事実的にいわば封印されたままに、Bモデル・Aモデルの構築、さらにはBモデルへのAモデルの取込みが、遂行されたのであった。

そこで、まずもって、計算目的の措定なしに、会計に関する理論体系の構築が可能なのか、ということが問われなければならない。結論的には、計算目的なしには、会計理論の構築など、不可能であると筆者は考えている。つまり、評価規約を含む諸々の処理規約が、個々別々なものではなく、全体として首尾一貫したものであるべきならば、それらの処理規約に秩序を与えるものとしての計算目的が、明確になっていなければならない。計算目的のいかんによって、処理規約も変わってくる。評価規約等の処理規約を規定しているのは、計算目的に他ならないのである。

現に、藤井理論においても、Aモデルはまったく曖昧模糊としているのに対し、Bモデルは、それなりに全体像が描かれているが、そうした相違は、計算目的の有無が関連しているように筆者には思われる。すなわち、Bモデルの場合には、伝統的会計実践と関連づけられている。したがって、いわゆる取得原価主義会計論における計算目的、つまり事後計算としての投下資本回収計算が、暗黙裡にせよ想定されていたはずである。そのために、Bモデルにおいては、損益計算書と貸借対照表とが利益額を結節点として結ばれた損益計算の構造として、またその評価規約も取得原価評価として特定化できたのである。

それに対して、Aモデルはどうであろうか。その全体像は、ようとして不明である。もっとも、Aモデルは、現にない会計を規範的に描いた規範理論に属していると思われるので、その具体像が明確でないのも、規範理論の常として、やむを得ないことでもあろう。しかし、藤井理論の場合には、そうした理由だけでは説明がつかないと筆者は考えている。

すなわち、今日、取得原価主義会計論と時価主義会計論とを対立させる構図は、ひとつの流行

現象であるから、それに倣って、Aモデルも、時価主義会計論と特質づけられているようである。しかし、その場合の時価というのは、評価基準としてFASBによって認められた5個の基準（歴史的原価、現在原価、現在市場価値、正味実現可能価値、そして将来キャッシュフローの現在価値）のうち歴史的原価を除いた4個の基準を、便宜総括した名辞にすぎない。したがって、その時価概念には、質を異にする基準が、混在しており、いわば非取得原価を、形式的に時価という名称で表現したものにすぎない。そうであれば、その時価主義会計なるものも、とうてい、特定の統一的な意味内容をもつ理論体系などではあり得ない。

つまり、時価という名辞で総括されたその4個の評価基準は、そのいずれかを適宜組合わせたものがひとつの完結した理論体系を形成し得るであろう、素材の集合を意味しているにすぎないのである。しかし、その評価基準のどれを選択しどのように組合わせるのか、あるいはその選択された評価基準をどの項目に適用するのかということ、特定の計算目的を指定することなしには、定まりようがないのである。

そのように考えれば、藤井理論の場合、Aモデルが曖昧模糊としているのは、それが、「あるべき会計」という将来の会計像にかかわっているということだけで説明できるものではない。あるべき会計という将来像であっても、計算目的が明確化していれば、それなりにその全体像を描ける可能性はあり、読み手のほうも、それなりにその意図を忖度できるはずである。しかし、Aモデルの姿は、まったく不明なのである。これは、やはり、計算目的がまったく捨象されてしまっていることに由来しているとみるべきであろう。

当面の収益費用観への資産負債観の組込みの問題にしても、この計算目的の捨象が、影を落としているように思われる。すなわち、もし計算目的が議論の俎上に載っていれば、計算目的の調和性の有無ということが、おのずと視野に入ってきたはずである。その場合には、計算目的を異にする体系の評価基準あるいは処理方法をやみくもに導入するといった事態は、つまり、収益費用観に資産負債観を強引に組み込むことによって計算目的の統合性が損なわれるといった事態は、回避されたかもしれないのである。

収益費用観の体系に資産負債観を組み込むという藤井の方策は、比喩的に言えば、動態論の体系に、強引に静態論の評価規約を取り込んでしまったもののように筆者には思われてならない。しかし、動態論の計算目的が、投資家のための損益計算（継続企業における収益力の計算）にあり、他方の静態論のそれが、債権者のための財産計算（倒産時の債権回収可能額の計算）にあるとしたら、その計算目的に質的相違があるいじょう、一部にせよ静態論の評価規約を動態論に組み込むことなど、論理的に不可能である。そのことを逆に言えば、計算目的を捨象するならば、静態論上の評価規約を動態論の体系に組み込むことも、可能になるということであろう。

収益費用観に資産負債観を組み込むという藤井理論の立場は、それに類しているように筆者には思われる。そうした事態を招いた原因は、藤井理論では、計算目的が議論の対象から除外されてしまったことにあるのではないか、というのが筆者の考えである。

(v) 計算目的と価値判断との関係

藤井理論において、計算目的の議論が封印された理由は、計算目的には価値判断が入ってくる、ということにあるように思われる。しかしながら、計算目的の議論が、そのまま価値判断にかかわっているであろうか。こうした理解には、計算目的の是非を論ずるという問題と、会計実践の基底にどのような計算目的が想定され得るのかという問題との混同があるように筆者には思われる。つまり、どのような計算目的が望ましいのかを論ずることと、ある処理規約の集合にはどのような計算目的が措定されているはずなのかを論ずることとは、まったく別のことなのではないだろうか。

前者は、たしかに価値判断の問題であり、藤井が取り上げているのは、この側面であろう。例えば (iii) で紹介した引用文「会計の目的を何に求めるかという問題（具体的には会計のより望ましい目的は利害調整であるか、情報提供であるかという問題）は理論的には一意的に決定しえない問題であり、……」（17ページ、傍点は笠井）において、「より望ましい目的」の一意的決定の不可能性が、語られているのである。たしかに、どの計算目的が望ましいかということは、研究者個人の価値判断に属している。したがって、その点についての言及は、科学は、差し控えなければならぬであろう。

ただし、こうした議論が該当するのは、いわゆる規範理論についてであろう。ここに言う規範理論の特質は、研究者個人の価値判断に基づいて、もっとも意義のある計算目的を措定し、その計算目的にそぐうシステムを構築する点にある。この場合には、現実の会計実践の説明とは、まったく無縁である。むしろ、現実の会計実践には存在しないので、あるいは不満足なので、いわば新たに「あるべき会計」を提唱するわけである。こうした規範理論の場合には、その計算目的の是非に関する価値判断が混入するので、藤井の主張するように、その科学性に問題が生じよう。

しかし、説明理論の場合には、どうであろうか。先の藤井の引用文において、「会計の目的を何に求めるか」という問題が、「より望ましい目的は何か」という問題と一義的に結び付けられているが、つまり、上記の規範理論および説明理論との関連で言えば、会計目的の設定の問題が、規範理論に限定されてしまっているが、しかし、これも、短絡的にすぎよう。

ここでは、社会的制度として現になされている会計実践を合理的に説明する説明理論における計算目的を組上に乗せることにしよう。こうした会計実践の存在は、この会計が社会的制度として実践されることによって達成される或る目的の存在を予想させる。そして、そうした [ある計算目的→現になされている会計実践] が現実には社会的制度として存在しているということは、言うまでもなく、その存在が有意義であるという価値判断を社会が下したからであろう。そのかぎりにおいては、社会における存在は、すべて、何らかの価値判断の所産であろう。

しかしながら、こうした社会的制度として所与の [ある計算目的→現になされている会計実践] における計算目的を研究者が索出することは、はたして、価値判断の行使なのであるか。この点、筆者は、次のように考えている。つまり、社会的制度として所与の [ある計算目的→現になされている会計実践] の有意義性に関する価値判断を下したのは、あくまで社会であって、決して研究者自体ではない。ただ、現に存在するのは会計実践だけであって、言うまでもなく、そ

の会計実践に、計算目的に関する名札がついているわけではない。したがって、そうした会計実践が、どのような計算目的のためになされているのかということは、けっして自明のことではない。したがって、そうした会計実践を規定する計算目的については、研究者が推定しなければならない。

こうした説明理論における計算目的の索出については、次の2点に留意すべきであろう。まず第1は、こうして索出された計算目的は、けっして、研究者個人の価値判断に基づくものではないという点である。極論すれば、研究者の個人的価値観とは異なる計算目的であることも、あり得よう。そこでは、研究者個人の価値ではなく、社会がその会計実践に認めた価値が問題になっているのである。そして第2は、会計実践を合理的に説明するためのいわば第一原理としての計算目的なのであるから、会計実践を合理的に説明しているかどうかというテストにより、その妥当性が決められるという点である。それが研究者の推定であるいじょう、例えば現行会計実践を規定している計算目的を、財産計算にあると主張することも、不可能ではない。ただ、そうした計算目的を措定したのでは、現実の処理規約を合理的に説明できないので、棄却せざるを得ないだけのことである。ここで問われているのは、計算目的の是非ではなく、現実の会計実践の説明いかんなのである。

以上のように考えれば、所与の会計実践に内在するものとしての計算目的の索出は、けっして、研究者個人の価値判断の問題ではなく、客観的に存在している実践の説明原理に関する客観的認識の領域に属している²³⁾のである。

このように、会計の目的の措定についても、規範理論と説明理論とでは、根本的に異なっている。前者の場合には、価値判断が問題になるが、後者の場合には、客観的なテストによりその是

23) 科学における価値判断排除という点について、藤井は、大塚 [1966] に依拠している。しかしながら、筆者には、この文献において、計算目的の議論が、価値判断のもとに全面的に否定されているとも思われない。つまり、藤井の理解に、筆者は疑念を抱いている。そこで、この点につき、若干の紙幅を割いておこう。

大塚 [1966] においては、ヴェーバーの価値自由の概念に関する大塚の見解が披瀝されているが、そこでは、目的論的関連が因果関連を規定するという、経済学における歴史学派の理解が、批判されている。目的論的関連においては、言うまでもなく価値判断が作用するが、この目的論的関連つまり価値判断の因果関連に対する不当な介入が、否定されているだけであり、本稿で言う「説明理論」における計算目的が、価値判断として否定されているとまでは言えないように筆者には思われる。その点に関連するものとして、大塚は、次のように述べている (大塚 [1966] 37ページ、ただし下線は笠井)。

ふつう没価値性などと訳されるヴェルトフライハイ (価値自由) は、もちろん価値判断を不当にまじえたりしないことがらの真実を冷静にみきわめていくということであるが、しかし、それは、そもそもことがらを見究めるための視野を設定するのに必要な価値視点をさえも含めないということでは決してないのです。むしろ、そうした問題ないし視野を設定するのに必要な価値視点を主体的に選びとる、その自由こそが、ヴェルトフライハイ (価値自由) のなかに入っているわけです。いや、そうしたいわゆるヴェルトベツィーウング (価値関連) の問題だけに止まらない。誤解を恐れずにいえば、対象化された形ならば価値判断は、むしろ研究過程で積極的に取りいれられなければならない。彼のいうヴェルトインテルプレタツィオン (価値解釈) がそれなのです。

この下線部に、筆者は注目している。もっとも、この表現の含意を大塚史学に照らして正確に解釈することは、筆者には不可能である。したがって、逐語的な文字通りの解釈にしかすぎないが、対象化されているということ、研究対象として現に実践されていること (現に存在していること) と解釈してよければ、現になされている会計実践の根底に潜んでいると思われる社会の価値判断つまり計算目的の索出は、会計理論の名前において、不可能ではなさそうである。

非が議論できるのである。

そして、この点については、つとに、井尻が、卓見を展開しているのです、ここに紹介しておこう。すなわち、会計の機能としては、しばしば、意思決定有用説と会計責任説とが対比的に取り上げられ、その是非については甲論乙駁の議論があるが、井尻は、「いかなる目標を前提とすると、現行会計実務の存在意義が明確になるか」(井尻 [1976] 48ページ) という視点から、このふたつの考え方を比較検討したのである。そこでは、現行会計実践を合理的に説明しているかどうかということが、妥当性のメルクマールになっていることに留意すべきであろう。こうした視点を基点として、井尻は、会計の目標(計算目的あるいは機能)につき、次のように述べている(井尻 [1976] 48~50ページ、ただし、傍点は笠井が付した)。長文に亘るが、きわめて重要な論点なので、必要な箇所を掲載しよう。

まずはじめに、会計システムではすべての取引が記録されているという事実、とくに注目したい。かりに会計の目標が、意思決定者のために有用な情報を提供するという事に限られるとしたら、会計実務ではなぜ、記録報告すべき項目がもう少し選択的に限定されないであろうか。たとえば、なぜ、データ収集のため統計的サンプリングの手法が採用されないであろうか。ここで、現行会計実務が不合理だからと答えるのは簡単だが、なぜ取引を100%記録する必要があるのか、そこに何か合理的な理由がないのか、いまして考えてみよう。

かりにある人が自分の資金を投資して事業を始めたとしよう。この場合には、政府が要求しないかぎり、その資金がどのように支出され、どのように収益を挙げたかを記録する必要性は必ずしもない。彼は、そのような記録から得られる情報の効用が記録の費用よりも大きいと考えた時だけ、記録することになる。

……(中略)……

ところが、他人の資金がこの事業に投資されたとしたら、事情は一変する。彼は、その資金がどのように支出され、どのように収益を得たのかを、釈明する(account for)契約上の(あるいは少なくとも道義上の)義務を負うことになるであろう。記録をつけるのは、必ずしもその情報が自分自身の意思決定のために役立つと考えられるからではなく、出資者の便益のために記録することが期待されているからである。すべての取引が克明に記録されるのは、彼がすべての取引について会計責任を負っているからである。

……(中略)……

したがって、会計は、企業活動とその成果の記録と報告から出発し、会計責任の解除によって終わることになる。少なくとも現行実務を合理的に解釈しようとするかぎり、これが、会計の基本的性格であるといえる。

……(中略)……

もちろん、会計責任が会計の中心目的だとはみなさない人もいるであろう。われわれは、会計責任が会計の主要目的になるべきだとか、そうあるべきでないという政策論を述べてい

るのではない。われわれがここで強調しているのは、会計責任が会計の根底にある目的だと解釈すると、現行の会計実務がよりよく理解できる、ということである。また、会計をこのように見ないかぎり、現行会計実務の多くの部分が不合理なものに見えるということを、いいたいのである。

筆者は、この井尻の見解に、基本的に同意する。とりわけ傍点を付した部分、つまり、会計責任が会計の主要目的になるべきかどうかといったいわば価値判断の問題ではなく、現行会計実務の合理的理解といういわば客観的な問題として、計算目的を取り上げている点が重要である。

説明理論というのは、現になされている会計実践の全体を合理的に説明するためのひとつの仮説であるが、それを構築するためには、たしかに、まずもって或る計算目的(目標)が予定(あるいは仮定ないし想定)されなければならない。しかしながら、そのさいに予定される計算目的にしても、説明理論たるかぎり、自己の価値判断に従って任意に措定してよい、というものではない(つまり社会的に有用性があれば、任意に会計の計算目的として措定してよい、ということではない)。説明理論における計算目的たるかぎり、上記の井尻の見解にもあるように、現行会計実践の全体を合理的に説明するためのいわば第一原理、という点に制約されるのである。つまり、その合理性が、何らかの形で、会計実践によって是認されなければならないのである。そうした意味において、計算目的にしても、いわば対象化されていなければならない。

(5) Aモデル導入と価値判断との関係

最後に、Aモデル(資産負債観)の組みみと価値判断との関係を取り上げよう。藤井理論においては、オフバランス取引の原因については、次のように理解されている(152ページ)。

こんにち新しく生起している会計問題の多く(とりわけ未履行契約やデリバティブにかかわる資産・負債の認識・測定問題)は、正に、取得原価主義会計実務の安定性を支えているBモデル的特徴……(中略)……に起因しているのである。

以上のように、未履行契約やデリバティブ等は、Bモデル(収益費用観)に依拠するかぎり、オフバランス項目にとどまらざるを得ないのに対して、Aモデル(資産負債観)に準拠すれば、「一挙に、しかも理論的に首尾一貫した認識・測定操作にもとづいて、解決される」(149~150ページ)と信じられている。そこでは、Bモデル(収益費用観)にたてばオフバランス処理に、Aモデル(資産負債観)にたてばオンバランス処理になるのであるが、そのいずれの処理をとることも、理論的には不可能ではないと理解されているようである。

個人的には、こうした理解が理論的に成立するとは思われない。デリバティブ等がオフバランス項目になっている原因は、けっして収益費用観に帰せられるのではなく、価値生産活動の発想で、金融活動をみているために、デリバティブ等がオフバランス化してしまった、というのが筆者の考えである(この点については、拙著『現代会計論』第11章を参照されたい)。したがって、資

産負債観に移行することによって、オフバランス問題が、一挙にかつ首尾一貫して説明されるようになるなどとは、筆者にはとうてい思われぬ。

したがって、藤井の理解には根本的に問題があるが、当面それはさて置き、藤井のように理解するのであれば、未履行契約やデリバティブ等は、会計的には、(収益費用観に依拠して)オフバランス項目のままにしておくことも、(資産負債観に依拠して)オンバランス化することも、共に可能であると言えないこともない。筆者の視点からは、そのいずれが妥当なのかを見究めることにこそ、会計理論の役割があるように思えるのであるが、藤井は、そのようには考えていないようである。収益費用観(Bモデル)にたつて、オンバランス化すべきでない主張する方向など一顧だにせず、ひたすら、資産負債観(Aモデル)を取り込むことによってオンバランス化しなければならないと主張するのである。すなわち、「収益費用観から資産負債観への転換」は、FASBの意向あるいは国際的潮流であるいじょう、一も二もなく是認されなければならない、そのことを大前提にして、そうした転換を正当化するための理屈を、何が何でも、会計理論は見付け出さなければならないようである。

それはともかく、オンバランス化すべきではないという考え方もあるはずであるし、むしろ収益費用観(Bモデル)が会計実践の近似的な姿であるとすれば、オンバランス化すべきだという主張には、オンバランス化された将来の「あるべき会計」が、オフバランスのままの「ある会計」より望ましい、という価値判断が含まれているとみななければならないであろう。そのことは、科学には価値判断が含まれてはならないとする、科学についての藤井の見方に抵触するのではないだろうか。

もっとも、藤井は、次のことを強調しているが、それは、おそらく、この点に関連しているとみてよいであろう(256~257ページ、傍点は笠井)。

会計的認識・測定構造の理論的分析は、政策的価値判断をさしあたり留保したうえで、会計的認識・測定構造のありべき体系を純粹理論的に記述することを課題としている。この課題との関連で言えば、本章は、オフバランス取引のオンバランス化を所与の目的としたうえで(すなわちそのかぎりでの政策的価値判断を所与の前提としたうえで)、かかる目的を達成するためには取得原価主義会計における伝統的認識をどのように拡張すればよいのか、またかかる目的を達成した場合に取得原価主義会計の認識・測定構造はどのような変容をとげていくことになるのかを、純粹理論的に記述したものとして位置づけられるであろう。

この主張における「純粹理論的記述」なども筆者にはきわめて理解し難いが、それはさて置き、当面の問題に限定しよう。前半部分では、政策的価値判断はさしあたり留保されたのであるが、それが、後半部分では、どうやら、所与の前提になってしまっているようである。「さしあたり」留保するとは、一体どういうことなのであろうか。またそのさしあたりの留保が、どのような経緯で、所与の前提に至ったのであろうか。

しかし、その点についてはまったく言及されていないので、何とも言いようがないが、藤井が、

「会計規制および会計実務の今後のあり方を見通す」ことをきわめて重視していることからすれば、オフバランス項目をオンバランス化すること、あるいは収益費用観を資産負債観に転換することが、FASB等の権威ある会計基準設定機関の方向づけのもとに、既に国際的潮流になっていることに、所与の前提とみなされたことと理由があるのではあるだろうか。その場合には、「オフバランス項目のオンバランス化」、あるいは「収益費用観から資産負債観への転換」は、いわばFASBあるいは国際的潮流の価値判断であり、たしかに、藤井自身が、価値判断をしたのではないことになろう。

しかし、そうだからと言って、価値判断の排除という科学の常道を守ったことになるのであろうか。たしかに、そうした価値判断を直接的に行なったのは、FASBあるいは国際的潮流ではあるにしても、しかし、藤井にしても、そうしたFASBあるいは国際的潮流の価値判断に追随したいじょう、そうした価値判断が妥当であるという価値判断を下しているはずなのである。つまり、判断の所在を、自己からFASBあるいは国際的潮流に移しただけであり、そこに価値判断が存在していることに、変わりはないのではないだろうか。そして、そこでは、Bモデルの計算目的の措定のように、現に「ある会計」に内在しているもの（つまり現行会計処理規約に対象化されているもの）を抽出したのではなく、将来の「あるべき会計」にかかわるものであるいじょう、価値判断がなされた、としか言いようがないのではないだろうか。

そうであれば、間接的にせよ、価値判断が導入されていることになり、藤井の科学観に悖っているように筆者には思われるのである。

(6) 小括

以上において、Bモデル（収益費用観）へのAモデル（資産負債観）の組込みという論点につき、オプション資産を例にして検討してきたが、対象理論的にみて、この点に関する藤井の主張は、牽強付会であり、理論的には、とうてい成立し難いというのが筆者の結論である。

またメタ理論的には、論証の不備と価値判断および計算目的にかかわる不備とが、指摘されなければならない。前者の論証の不備については、既にⅡおよびⅢにおいても、再三言及したように、藤井理論においては、定義が一方向的に語られるだけであり、そこにとどまっている。定義された命題の妥当性、さらにはそれらの命題を含む理論体系全体の妥当性を論証しようという試みが、まったくなされていないのである。そこには、論証意識が、明らかに欠如しており、そうした論証意識の欠如は、理論の仮説性意識の稀薄さに通底しているといつてよいであろう。そして、そうした仮説性意識の稀薄性の原因をさらに遡れば、そもそも会計とは何か、ということを立て論の基礎に据える藤井の理論構築の在り方に行き着く。それは、ポパーが言うところの、方法論的本質主義の立場に相当するとみてよいであろう。

次に後者の価値判断および計算目的にかかわる不備であるが、一方、理論構築の基点として計算目的を措定することの否定は、価値判断の排除を要求する藤井の科学観に起因しているようである。しかし、他方で、FASB等の会計基準設定機関の、オフバランス項目をオンバランス化するべきである、という価値判断は、そのまま受け入れているようなのである。こうした藤井の主張

には、現に行なわれている会計実践を合理的に説明する理論体系の構築という筆者の視点からすれば、きわめて問題がある。すなわち、一方、計算目的は、こうした説明理論の視点からすれば、会計事象を合理的に認識するための第一原理に他ならず、認識・測定規約にしても、計算目的の措定なしには、定まらないのである。つまり、具体的な認識・測定規約の根底には、何らかの計算目的が潜在していると仮定されなければならないのである。したがって、社会科学においても、会計事象を究極的に規定しているのものとしての計算目的が想定されなければならない、そうした計算目的の措定は、客観的事実の認識の領域に属していると筆者は考えている。他方、オンバランス化を意思決定したのが、いかに FASB 等の権威ある会計基準設定機関であれ、その価値判断を唯々諾々として受け入れてしまって、よいとは筆者に思われぬ。そうした権威の価値判断に追随したことは、藤井みずからが価値判断を下したことに他ならない。そのことは、正に価値判断を科学に持ち込むものであろう。説明理論の視点からするかぎり、それまでの説明理論の誤りの可能性を想定しつつ、そして新たな仮説の再構築を図りつつ、そうした仮説に照らして、オンバランス化できるものとできないものとの識別、およびその識別の合理的根拠を、会計理論は提示しなければならない。

そのような筆者の視点からは、価値判断および計算目的に関する藤井の主張は、納得し難い。

メタ理論的には、以上のように、理論構築における方法論の本質主義、および科学理論における価値判断および計算目的の位置づけについて、問題があると筆者は考えているが、本稿のテーマは、現行会計理論における論証の欠如の原因を探求することにあるので、それにかかわる前者の方法論の本質主義の問題を、次の V で検討することとしたい。