

論文

## 会計的測定構造の基礎についての一考察（1）

岩田巖「利潤計算原理」の検討

### A Review of the Basis of Accounting Measurement Structure(1)

今井敏博

IMAI Toshihiro

抄録：

企業会計原則として結実してくる会計思考の土台には、商人、企業経営における会計があった。会計学説史上の旧ドイツ商法のような法律による会計規定のように商人の実践会計から離れた思考が出現したが、法律家の手を離れ、企業の立場で行われる企業会計原則のような思考に結実した。しかしいわゆる資本主義経済の変化・拡大により、投資者のための情報提供ということが会計基準に求められることにより変質して、また既存のものと遊離したような会計が求められているようにも思われる。いわゆる投機的な思考が支配的になっているような経済における会計の存在論的基盤を考えるために方法的なことを踏まえてもう一度再検討をしようとするものである。

キーワード：存在論、規範論、目的論、認識論、技術

## 1. 序

会計、企業会計の中心的課題は何か、ということそれは損益計算であり、それではそこにおける利益とは何か、ということについてはいろいろな見解があるであろうが、私は岩井克人が述べているつぎのようなことが妥当なものであり、これですべてを尽くしていると考えている。

「資本主義に関してわたしが『ヴェニスの商人の資本論』以来なんべんでもくりかえしてきたことをもう一度くりかえしてみれば、資本主義とはそもそも形式的な原理でしかないということです。わたしは資本主義を一応、商業資本主義、産業資本主義、ポスト資本主義という三つの形態に分類していますが、この分類は、それらが違うということをいうためではなく、それらが原理的には同じであるということをいうためなのです。たとえば、いわゆるポスト産業資本主義、あるいは情報資本主義と言われているものは、一見新しい事態のように思えるけれど、それは資本主義の基本的な原理を誰の目にもわかるようなかたちで示しているに過ぎない。

それではその資本主義の基本原理は何かということ、それはノアの方舟以前からの資本主義、とりわけそれを特徴づける遠隔地貿易を思い起こしてみればわかるように、複数の価値体系のあいだに差異があれば、その差異を媒介して利潤を生みだす。差異こそが利潤の源泉であるということです。産業資本主義がいつから始まったかについては論争があるのですが、通説では十八世紀の半ばあたりからだと言われています。その産業資本主義でもまったく同様です。それは結局、一国経済の中に市場化された都市と市場化されていない農村が共存していることによって生みだされる労働生産性と実質賃金率との間の差異が利潤の源泉となっていた。だが、この産業資本主義の勃興期の一七七六年にアダム・スミスの『国富論』が出版され、近代科学として経済学が誕生したわけですが、それは差異の原理を否定し、その代わりに労働価値説に代表されるような徹底的な人間中心主義にもとづいて資本主義を理解しようとしたものです。これが、その後のひとびとの資本主義に対する見方を非常に限られたものにした。つまり、産業資本主義と資本主義を同一視し、資本主義を実体的なものとしてとらえる近代のイデオロギーを成立させたのです。いわば資本主義の形而上学の成立です。」岩井(2000)80-81ページ。

いささか余計な個所を含んで引用したようにみえるであろうが、岩井の言うところの「資本主義の形而上学」とは違う形而上学が20世紀後半に揺らいで、その余波を受けて思考している一会計学徒にとっては重要なのである。金融資本主義と言うべきか、ファイナンス型市場経済などということがいわれ、その行動に眉を顰めたくなるようなことをニュースなどで見聞きすると、ある面で悪く書かれる商業資本主義、重商主義に先祖帰りしているように思われるからである。産業資本主義には倫理観があった、ある種のエートスがあった、という形而上学が付き纏っているからである。たとえば今のアメリカにおける経済に関する考えを代表しているのではないと思われるノーベル経済学賞受賞者のエピソードがある。

「英ポンド一万ポンド空売りしたいというフリードマン教授の申し出を受けて、コンチネタル・イリノイ銀行のディスクはこういったというのである。外貨の空売りというような投機的行動は紳士のすることではない、と。そこで、フリードマン教授は激怒していった。資本主義の世界では、もうけを得る機会のあるときにもうけるのが紳士だ。もうける機会があるのにもうけようとしないのは紳士とはいえない。

フリードマン教授が得意になって、この話をしている間中、ナイト教授が難しい顔をしてじっと黙っていたのがいまでも鮮明な記憶として残っている。」宇沢（2000）180-181ページ。

この話は1965年のことであったが、銀行家にもある種のエートスがあったことを示している。もっともコンチネタル・イリノイ銀行も数年して投機的利益に手を出すようになって巨額の利益を得るようになったそうであるが。

利益というのは存在論的には差異である。したがってこの差異をどのように認識し、計算するのか、これが会計学の課題の一つである。存在論的に思考してきた一つの会計理論が、資金的損益貸借対照表論である。それをもう少しさかのぼって、あるいは掘り下げて検討してみようと思うのである。

私は（今井（2016））において、大島・吉田論文（1979）を検討し、大島・吉田が、飯野論文（1968）を取り上げ、飯野学説は存在論的・商人的貸借対照表から情報論的・規範論的貸借対照表になったといわざるを得ない、と論じていることを述べて、私は存在論的、規範論的ということについて若干感想めいたことを書いた。

『資金的損益貸借対照表への軌跡』によれば、シェフラー、ジモンおよびフィッシャー学説を検討し、三者の貸借対照表学説である法律的貸借対照表、それを規範論的貸借対照表論ということができれば、三者の学説はすべて、現実に企業が作成している貸借対照表を対象にし、そこでの貸借対照表価値についての会計実務に理論的根拠を与えようとした商人的または企業的貸借対照表論、存在論的貸借対照表論と言いうるかもしれない（飯野（1979）、39ページ）、と述べているのであるが、飯野（1968）論文を大島・吉田論文のように捉えると、飯野学説は論文文集以降、規範論的になったということなのであろうか。

というのは、法律論的というのは財産計算目的貸借対照表であり、商人的貸借対照表というのは損益計算目的であり、情報論的貸借対照表というのは投資者に対するキャッシュ・イン・フローというような情報提供目的を考えているものようであり、そこにおける対立は目的によるものである。目的に適合するようにということで考えられると規範論であらう。しかしながらその目的が存在的にとらえられると、そこにおける論理は存在論であり、時代的・空間的にその目的が受け入れられていない、存在していると言えないときには規範論的であるということになるのではないであらうか。

岩田巖は、シュミットの有機説についての論文においてであるが、「会計学においては、財務政策上の諸原則は、当為としてではなく、存在として、規範的に妥当するものとしてではなく、経験的に存在するものとして取扱われるにすぎない。最も価値の騰貴する財貨を選んで投資することは、企業家の資本運用活動を規律する最高原則であらう。企業家は、できる限りこれを遵守すべきであるかも知れない。かかるものとして資本運用を論ずることは財務政策論である。しかし会計の計算対象としては、ちょうど規範的原理が経験科学的に分析究明される場合と同様の取扱いをうける。マックス・ウエーバーも指摘するように「規範的に妥当するものが、経験的研究の対象となるや、これは対象としての規範性をうしない、妥当するものとしてではなく、存在するものとして取扱われる。」（註2）従来の会計学の態度からいえば、資本運用はこの意味で考究されるべきものである。

かくのごとく、会計方法に財務的措置を結合することは、従来の会計学にかつて見なかつたところであらう。会計学はあくまでも、計算の領域にふみとどまつて、経営の過程を観照的に計算記録する原則・方法の考究を旨としていたもので

ある。ところが、この闕を有機説はのり越えて財務政策までも干渉する。」（岩田（1956）357-358ページ。）<sup>(註1)</sup>と述べている記述に出会ったからである。

ここには資本維持の問題が絡んでいるので上記の引用からそれらを除いた方がよいのかもしれないのであるが、そうしなかったのは、資本維持にかかわる問題はまた次の稿において取り上げる問題であり、岩田学説における資本維持計算の位置づけ、また本稿で取り上げ検討する岩田会計学の対象としての計算領域における岩田学説の一端がここに伺われるためである。

## 2. 当在高（イスト・ベスタンド）と実在高（ゾル・ベスタンド）

### 2.1 会計における照合

岩田の問題意識は以下のようなことである。

企業会計の記録ではいたるところで照合が行われているが、そのなかでもとりわけ重要なのは、決算の終着点における利潤の照合である、といわれている。損益計算書と貸借対照表のあいだで行われる突合がこれであるという。そして損益計算書の純益は貸借対照表における正味純財産の純増加としての純益と符合して初めて、その正確性が証明されたことになるという。それは純益の発生に対して現実に純財産の増加が伴わなければ正しい利潤計算とはいえないからであると。事実による裏付けのない計算は、いわば画にかいた餅にすぎない。ここにこの種の照合の重要な意義があると、こう会計学は説明するのであるが、「損益計算書と貸借対照表の照合が利潤に実質的正確性を保証するというならば、それはそもそも如何なる意味においてあるのか。この照合の意味を私は得心がゆくまで見きわめようと腐心した。」というものである（岩田（1956）4-9ページ）。

岩田は、「(太田哲三)先生にしたがえば、会計とは金銭または金銭価値の出納・増減を記録計算し、事実と事由、結果と原因を対照する事務である、というのである。ここでは記録計算の対象が、金銭または金銭価値という、やや曖昧な言葉で表現されているが、私はむしろ直截に、財産という言葉でおきかえたい。その理由は、ここではくたたく述べるかわりに、本稿の全体をもつてその答えにあてる方が便宜であると思う。

そこでこの定義に準じて、会計の技術的な面に着眼して、すべてに共通な特徴をあげるならば、一応つぎのように規定することができるであろう。すなわち会

計とは一経済単位に属する財産について、その変動を継続的に記録し、財産変動の結果と原因を対照する手続きであると。」(岩田(1956)12-13ページ)と述べる。

この定義をさらに分解して、岩田は、会計は財産変動の「結果の計算」と「原因の計算」と「結果と原因の対象」という3つの手続きからなるという。

第一の「結果の計算」とは、財産がいろいろな原因によって変動せしめられた結果もたらされた現在の状態、財産の現在高の算定、会計学にいわゆる「財産在高計算」の謂い。

第二の「原因の計算」とは、財産在高に変動を引き起こした一切の原因を記述すること。

結果計算は原因記録をともなってはじめて会計となる。

最後に会計は結果と原因を対照せしめて、財産変動の顛末を表示するものである。

会計は財産変動を継続的に記録するにあたって、すべての変動をその発生のつどことごとく記録するものではない。通常は、財産の受け入れ引き渡しというような明確に確認することができる具体的な事実だけを手掛かりとして記録する。帳簿の記録は、その当初においてこそ事実を代表するものであっても、時日の経過とともに事実から遊離して現実を示さなくなりがちである。取引や財産構成が複雑化し増大するにつれて、脱漏防止や、時日の経過につれて自然権利義務の得喪が生じる。保管使用中の財産でも数量の増減や価値の変化が生じる。

やむをえず受払のような具体的事実だけに頼って記録を行い、これを基礎として結果を計算するのであるから、それは必ずしも現実の状態を示すとは限らないし、その原因記録も常に完全であるとはいえない。そこで会計は記録の脱漏を補正するため、継続記録のほかに特別手続を付け加えて行う必要がある。定期的に、または適当な時期に、帳簿から離れて財産の現実の状態を直接調査して、その実際の在高を確定し、記録に基づいて計算された在高と照合することである。実際の在高と計算上の在高を突合することは、結果と原因を正しく対照せしめるためにぜひ必要な手続きであって、会計に欠くべからざる特徴である。

この照合における一方の要素、帳簿に記録された増減額の集計の結果は帳簿残高といわれるが、計算上当然存在すべき在高ということで、ドイツでは、

Sollbestand（当在高）とよばれることがあるという。これと突きあわされるもう一つの要素、現実に存在する財産を実際に調査することにより確定されたもので、疑う余地のない実際の事実として存在する在高、評価は場合によると帳簿上計算された価額によって行われることもあるが、少なくともその数量だけは帳簿から離れて、現物について調査される。それは実際に存在する在高ということで Istbestand（実在高）とよばれることがあるという。

岩田は、誤解を避けるために、現存する財産を実際に調査するというこの意味について、会計学でいうところの「実地棚卸」とはやや異なるのであって、もっと広い意味を考えているという。それは、現金、債権、有価証券等その他の流動資産から、有形無形の固定資産にいたるまでの、一切の財産および負債について現実の状態を実際に調べて、在高を確定することをいうと述べる。その調査の仕方も財産の種類により、それぞれ異なるものが含まれることになる、とにかく方法はまちまちだが、帳簿とは無関係にその実情を確かめることがここでいう実際の調査であるという。

財産変動の結果だけを確認するためならば、あえて取引をその発生のごと記帳する必要はない。だが会計は結果の確定とともに原因を記録して両者を対照する手続きである。だから実地調査のみでは会計ということはできない。（岩田（1956）13-18ページ）

## 2.2 簿記における照合

「計算と事実の照合」に一見似ていながら、本質を異にする照合として「計算と計算の照合」という突合手続きがある。

「計算と計算の照合」とは、記録された数字の集計額と集計額との突合であり、この照合の要素は両方とも帳簿記録の結果であって、そのかぎりにおいて源泉が共通である。この種の代表的なものは複式簿記における試算表の表尻の突合であるが、ここでいう計算と計算の照合は、帳簿記録の突合と解するかぎり、この種の照合が行われる範囲はもっとひろく、複式簿記の元帳だけが独占するものではなく、単式簿記においても、あるいは単純な計算表の間においてもこの種の照合は行われるという。岩田は、単式簿記では、計算と計算の照合は、個々の勘定または帳簿において単独にこの照合が行われるのみであるのに対して、複式簿記で

は、勘定全体についてこの照合が総括的に行われる、計算と計算の照合が一勘定のみではなく、全体の勘定について可能となるごとく取引を二重に記録する簿記と違って差し支えないという。

これを要するに、会計が計算と事実を照合することによって、原因結果の対象の完全性を保障せんとするに対して、簿記は計算と計算との照合によって、記録の正確性を確保しようとする。会計という手続きは、別に特定の記録形式をそのうちに包摂するものでもなければ、指定するものでもない。通常は簿記の勘定形式を用いるのが一般の慣習であるが、これは単に記録を整理し、計算を正確ならしめるに便宜であり、効果があるからにすぎない。実際上はとにかくとして、少なくとも理論的には会計と簿記とは区別しておかなければならないという。簿記形式をはぎ取っておくことにより、損益計算書を貸借対照表との間に秘められた計算関係を解明する鍵が求められるのであると述べる。(岩田(1956) 19-23ページ)

### 3. 企業会計における利潤の照合

岩田は、会計を財産変動の結果と原因とを対照せしめる手続きであるとするが、それでは一体何のためにこの照合が行われるのか、その目的は何か。

岩田は、会計は経済単位の種類によってその目的が異なるといい、消費経済と営利経済との会計を取り上げる。

消費経済の会計は、財産の管理のためであるという。この場合管理されるべき財産は主として金銭であって、経済単位の規模が大きくなって広くその他の財産が管理の対象になることがあっても、それは消費経済一般としては付随的な意義しかもたぬことが多いという。

ところで、営利を目的としない消費経済においても、自分の金を自分で使う場合と、他人のものを委託されて使う場合とでは、結果と原因を記録計算して両者を対照せしめる意味が異なってくる。用途を定めて財産の運用を委託された場合には、受託者は指定されたところにしたがって運用するとともに、管理者として当然払うべき注意を持って財産の保全を図り、受託者は委託者に対して、運用の状況と結果を報告して運用の顛末を説明する義務、いわゆるアカウントビリティがある。会計は受託者に対するアカウントビリティの設定解除という管理的な意



味を持つ。

営利経済の会計、すなわち企業会計は、消費経済の会計と、財産の変動について、結果と原因を記録集計する手続きである点では少しも異なるところはないが、計算さるべき結果の内容において根本的差異があるという。

消費経済の会計における結果計算は、財産とくに現金の現在高の計算であるが、「企業会計において、財産変動の結果として計算されるのは利潤である。もつと正確に言えば、利潤に相当する財産在高である。」原因として記録されるのは、前者の場合には、現金在高をもたらしした収支の事由であるが、後者においては利潤の由来、費用収益といわれる特殊の財産収支の事由、一方が収支計算であるのに対して、他方が利潤計算である。

企業会計においても、財産の管理という目的が無視されることはなく、ことに企業規模の拡大にしたがって部下組織が設けられ、企業財産の保管運用は多数の業務担当者に分割委譲され、管理の必要性はますます増大する。アカウントینگ・コントロールを行い、精緻なインターナル・コントロール・システムを定めて統制するのもこのためであるが、しかしながら企業会計が消費経済の会計から区別される特徴は、利潤の決定という目的が追加されている点にあるというのである。

利潤の確定と財産の管理とを対立的な無関係なものとしてみることは正しくなく、利潤計算も一種の財産管理の意味を持つことは見落とすべきことではなく、株式会社において利潤計算を行い、これを財務諸表に表示して株主総会に報告するという事は、利潤に関する財産管理が行われていることにほかならないという。（岩田（1956）24-30ページ）

岩田は、設例として、小規模な金融業をあげ、そこにおける期末現金収支の記録の分類集計した収支計算表をあげる。その収支計算表の原因記録を調査して、費用たる支出と収益たる収入を選択して損益計算書を作成する。損益計算書により産出される利潤は、帳簿上の利潤、計算上の利潤である。企業財産の期末在高は収支計算表にあり、ここから利潤の増加高を抽出する。ここから貸借対照表が作られるのであるが、この貸借対照表は収支記録を基に作られたものなので、計算上の貸借対照表である。

現実の財産増加高を求めなければならない。事実上の利潤も形式的にはやはり

期末の財産と資本・負債の比較によるのであり、貸借対照表の上で行われる。しかしながら相違するのは、これらの計算要素を求める源泉にある。(岩田 (1956) 31-36ページ)

「企業会計においては、貸借対照表は一つあるだけではない。二つの貸借対照表が存在する。…。一つは帳簿記録の集計であつて、いわば圧縮された収支計算表である。これに反して他は事実調査の結果であつて、財産目録の集約である。したがつてかりに独逸語で表現するとすれば、前者をSollbilanzとよび、後者をIstbilanzと称しても差支えあるまい。」この突合が「記録と事実の照合」である。(岩田 (1956) 42-43ページ)

#### 4. 財産法と損益法の基本的関係

通常会計学においては、損益計算書の上で行われる利潤計算を損益法といい、事実上の貸借対照表で行われる利潤計算を財産法とよばれている。二種の異なる利潤計算方法として説明されているが、両者の本質や相互関係については、いまだ必ずしも正しく認識されていないという。

岩田は、財産法と損益法について以下のように述べている。

「財産法という利潤計算は、通常、一事業年度における期首と期末の正味財産の比較によつて、利潤を算定する方法であると説明される。すなわちまず期首と期末における財産と負債を現実に調査して、その実際在高を決定し、その差引計算によつて、期首、期末の正味財産の実際在高をそれぞれ算定する。前者は出資者の元入資本であり、後者はその持分を示す計数である。つぎにこの両者を比較して持分が、元入資本を超過する部分を利潤とするのである。この計算関係を一表に集約して示したものが貸借対照表(筆者のいわゆる事実上の貸借対照表)である。…。

しかしながら右に述べたような財産法の計算には、少なくとも二つの欠陥がある。その一つは、この方法によれば利潤に相当する財産の実際在高が決定されるのみであつて、それが由つてきたる原因は、これを明らかにすることができない点である。…。そもそも会計はすでに第一章で述べたように、財産変動の結果ばかりでなく、原因の説明は会計の不可欠な要素である。…。だから完全なる意味の利潤会計ではない。…。

もう一つの欠陥は、この方法によつて正しい計算が可能なるためには一つの前提が必要だということである。その前提とは、事業年度の途中において資本に変動がなかつたということである。…。もし資本に変化があつたとすれば、この方法では正味財産の差額に資本の増減が混入して、正しい利潤を計算することはできない。つまり財産法は必ずしも資本と利潤の正確なる分離を保証するものではないのである。資本と利潤の分離ということは利潤計算の根本的原理である。むしろ利潤計算とはこの両者の分離であるといつても過言ではない。…。この分離が乱されるということは、利潤計算として致命的な欠陥というべきである。

これを要するに、財産法は…、この意味において独立の利潤計算としては成立しえないものである。

損益法と呼ばれる利潤計算は、周知のとおり費用と収益との比較によつて営業の成果を算定する方法である。…。そもそも貨幣経済の下では、結局において費用は金銭の支出をともしない、収益は収入をもたらすものである。損益法はこの事実にしたがつて、収入支出の記録から費用たる支出と収益たる収入を選択集計して利潤を決定する。…。だから損益法においては費用として幾何の支出を行い、収益として幾何の収入を得たか、しかしてその結果として幾何の財産が存在するにいたつたかの関係が計算表示されることになる。…。

費用たる支出と収益たる収入を損益計算書に集合した場合、収益費用ならざる収支項目と現金残高が後に残ることになる。この残余項目を集合したものが計算上の貸借対照表である。これは損益法の計算から派生したものであつて、財産法における事実上の貸借対照表とは本質的に異なるものである。

ところで右に述べたような損益法の計算にもまた致命的な欠陥がある。この方法は収入支出という金銭受払の事実を手掛かりとして費用と収益を補足する。…。しかしながら費用と支出、収入と収益は必ずしも同時に発生するとはかぎらない。費用とは営業手段の費消であり、収益とは営業の結果の報酬の取得であるから、収入支出に先行することもあれば反対のこともある。…。利潤計算は例外はあるにしても、一般的には期間を単位として収益費用を集計するいわゆる期間計算である。…。だからこの区分が十分に保証されないとすれば、利潤計算としては根本的な欠陥があるといわざるをえない。

…。いまは過去の収支に関係なく、むしろ生産手段の費消と生産物の給付とい

う、物的事実を基礎に収益費用の発生を認識して、利潤の期間区分を正確にしようとする努力がひろく行われている。…。だがそれにもかかわらず誤差は免れないのであつて、期間利潤の徹底的な区分を行うことはできない。というのは、収益費用の発生を直接認識し、もれなくこれを計上するという事は、實際上不可能だからである。かくて損益法もまた独立の利潤計算としては成立しえないのである。」(岩田(1956) 45-49ページ)

財産法と損益法とは、それぞれ単独では利潤計算として完全なものではないことが論証されたのであるが、だからといって異なる利潤計算があるのではなくて、利潤計算は一つしかないといった方が正確であるかもしれないと岩田は述べる。

そこで両者の欠陥の補填の仕方が問題になるのであるが、財産法は、損益法の計算により原因の記録を取り入れ、これによりもう一つの弱点である期中の資本変動も求められる。損益法は、期末現在の財産負債を事実に基づいて調査する財産法により、帳簿に記録されていない費用の前払未払、収益の未収前受けによる債権債務および保有財産の実際在高も計上することができるようになり欠陥が補正される。ここで算定された利潤がその年度の正しい利潤であつて、財産法の利潤に一致する。その期の利潤に関する財産変動の結果と原因を正しく対照させるためには、財産法と損益法とを組み合わせ、その欠陥を相互に補正させることが必要であるという。「財産法と損益法という、二つの異なる利潤計算の不可分にして必然的な結合関係こそ、企業会計における利潤計算の本質的な計算構造である。」(岩田(1956) 49-51ページ)

それでは岩田が述べる本質的計算関係が認識されなかったのはどうしてか。一つは複式簿記の記録形式が重大な障害だったという。

複式簿記においては決算整理がすべて完了してから貸借対照表が成立するが、ここに集合された勘定残高は単なる計算上の残高ではなく、すでに修正されて実際在高になっているから、複式簿記では財産法の貸借対照表が誘導されているからであるという。計算上の貸借対照表は具体的には作成されていない。したがって利潤に関する計算と事実の照合は行われていないことになるという。しかし計算と事実の照合は行われている。(岩田(1956) 51-61ページ)

利潤計算における二元的構造の認識を妨げたものとして、岩田は複式簿記をあげたのであるが、ほかにもう一つの重要な原因があったことを見逃してはならな

いという。

このもう一つの原因とは、結局これをせんじ詰めれば、企業における財産構造の複雑化であるという。複式簿記は単に基本的構造を隠蔽するヴェールにすぎなかったが、財産構成の複雑化は実質的に二元性の成立を制約し、変則的な関係に歪曲しているという。

「そもそも企業財産の会計処理は、その財産の性質により、また企業の事情によつて、つよく制約されるものである。わけても財産の在高または費消高の決定についてはとくにそうであつて、随意に好む手続を選択適用することはできない。観念上正確な手続はいかようにも構想しうるであろう。だがどんなに正しいものが考案されようとも、これがただちに会計手続として成立しうるものではない。…。会計処理の方法は単に正確性ばかりでなく、実際上の便宜性、確実性、経済性等が十分に考慮され、相当のテストを受けて有効なることが確認され、慣習となつてはじめて認められた会計手続となるのである。各種の財産項目にはそれぞれ慣習上、おのずからきまつたいくつかの会計手続が存在する。企業はこれらの慣習的手続のなかから、その実情に適合したものを選択適用する…。

…。かような計算技術上の理由によつて、財産法と損益法の二元的関係は崩壊し、跛行的な関係が成立することになる。つまり、両者の間に優先劣後の差別が生ずるとか、そのいずれか一方だけが適用されるということである。」（岩田（1956）65-66ページ）

以上において、岩田学説における財産法と損益法、利潤計算における二元的構造の論述を詳細にみてきたのであるが、それではこのような岩田学説と他の論者の説とどのように異なるのであろうか。どのような意義を持つのであろうか。

## 5. 方法論的検討

内山力が、岩田説における財産法と損益法を、山下勝治による財産法と損益法の説明とを比較検討し、方法論的確認の必要性を主張しているので、それに倣いまず山下説をとりあげ、内山の解釈を検討しよう。

内山が取り上げている山下の論文は、結論から先に述べてしまうと、「損益計算方法とその形態の発展」という題名からうかがわれるように「財産法から損益法へ」ということである。

### 5.1 山下説における財産法と損益法

山下も損益計算方法には、原理的に二つの相対立する立場があり、「その一つの原理的立場は、経済活動のもたらした結果として企業財産に残留するものの側から出発して、結果の側面から具体的に損益を発見する立場である。これに対するいま一つの立場は、一切の経済活動をその経済過程に即しながら計数的に追求し、その把えられた数値に基づいて抽象的に損益を計算する立場がこれである。前者の立場において残留するものは、…。正確には所有財産と負債との差額としての純財産額を意味する…。故に、その場合の利益とは純財産額の増加分として把える…。これに反して、後者の立場においては…、一切の経済活動を費用過程・収益実現過程として把え、その費用、収益の差額として利益を計算しようとする。…。前者の方法が損益計算における財産法として、後者の方法が損益法として一般に認められている…。この二つの立場ないし方法は、実は、損益計算として原理的対立を示すものである。けだし、そこに計算される利益は、一方が利益の具体性を特徴とするに対し、他方は利益の抽象性という特徴を持つものであるからである。」(山下(1968)5・6ページ)と述べている。先の岩田説と同じようにまず考えている。

山下はこの後「広く損益計算方法として考えられているすべての方法ないし形態を科学的に整理し、そのそれぞれに正しい位置づけを与える道は、その立っている損益計算原理の相違から、まず、これを財産法と損益法という二つの損益計算方法として特徴づける。そしてその損益法的具体形態として口別損益計算法と期間損益計算法との対立を特徴づける。これに一般的な表現を援用すると、損益計算原理の対立として、また損益計算形態をその原理の具体化ないし現象形態として把えようとする。」(山下(1968)6ページ)と述べている。

財産法は、二つの時点における純財産を比較して利益を計算するのであるが、「二つの時点における純財産額は、財産の実地調査という現実的な方法にこれを求めることができる。もちろん、二つの時点における純財産は、これを組織的な簿記法によって計算的、系統的に把えることもできるが、財産法では、むしろ財産の実地棚卸によってこれを把えるところに特徴がある。」(山下(1968)8・9ページ)と山下は述べる。ここに岩田の財産法との違いが出てくる。岩田の立場からすれば、ここでの山下記述からは複式簿記のベールによって見ている、あるいは

複式簿記のベールを剥いでいない記述なのである。

財産法による利益計算は、具体性と普遍性とを持つが、利益が「どういう原因によって招来したものであるか、その利益が現実に稼得したものであるかどうか、稼得されたはずの利益が、何等かの外的原因による財産的損失のごときによって隠ぺいされているかどうか。などの利益発生の内容は全く把握されていない欠陥が存している。利益計算の必要は、単純に、処分可能な利益の絶対額の確定ということだけに終わってはならないものである。…。財産法が原始的な利益計算法であるいま一つの根拠は、そこには、近代的な「期間的」利益計算という性格をもっていない点に求められる。」（山下（1968）9・10ページ）という。ここは先に紹介してきた岩田が述べる財産法の欠点と同じである。

しかし、「財産法の実地調査によって純財産額を算定するといっても、現実には、二つの時点に個々の財産の具体的な評価という困難な問題につきあたって、そこに客観的にして正確な純財産額を算定すること自体が困難であるからである。」（山下（1968）11ページ）といい、機械、設備などの固定財産はその長期利用が目的であり、その市場の変動は企業の所有の固定財産の価値とは一切切断されている。利用中の中途において正しい価値を評価決定することは全く不可能なことで、あえてこれを時価で評価しようとするれば、処分価値を考える以外にないことになる（山下（1968）12ページ）という記述は、静態論に対する批判としては岩田においてもそうであるが、財産法に評価の問題を持ち込むことになると岩田説と異なる。

山下は、この財産法の持つ内在的困難を克服する手段として、固定財産の評価に時価評価の立場を捨てて、取得原価主義の立場をとることであるという。これはいわば財産法の近代化であるという。しかし「固定財産が長期費用の支出という性格をもつ認識は、必然的に、企業におけるすべての経済的取引が、実は、費用支出と収益収入とからなると認識されたことを意味する。」ことになるのであり、これは財産法からの脱皮であるという。（山下（1968）13-15ページ）

「損益法のもつ一般的特徴は、純財産に変動を及ぼす原因の側からみて、純財産額の変動分としての損益を計算的抽象的に確定するところにみられる。ここに抽象的とは純財産の増加を意味する原因を収益として、その減少を意味する原因を費用として把握するものであるから、損益法は、実は費用収益計算の別名である

ということが出来る。…。そこで計算される利益は、理論的には一応純財産額の増加分を意味するわけである。…。損益法による抽象的な利益額が純財産増加分と必然的に一致する計算的仕組みなくしては、損益法が損益計算法として一般に承認される根拠をもつものではない。その意味で、損益法は、必然的に、その計算結果が純財産増加分として確認される計算的仕組みに立ったものでなければならない。」ということで、損益法は複式簿記の下でみられる損益計算形態であることになる。(山下(1968) 16・17ページ)

内山が引用する山下論文では、岩田説には、直接言及されていないのであるが、山下は著書(1967)において「岩田説にいわゆる財産法」という節を設けて岩田説について以下のように述べている。

「貸借対照表が簿記から誘導される関係には変化がないが、その過程のうちに、実践的には財産の棚卸調査が介在し、この棚卸調査に基づいて勘定記録が実地調査による数値に一致せしめられているのである。そうした上で勘定記録から誘導される貸借対照表が、財産状態の表示という機能を果たしうるという主張が成り立つ。ここにこそ、貸借対照表静的観の立っている根本的立場が認められるものであろう。もっぱら財産目録から作成せられる貸借対照表の財産表示機能が、複式簿記から誘導される貸借対照表についてもまた同様に妥当する静的観の主張は、これを上のように理解することなくしては、到底これを是認すべき根拠は見出せないものである。

岩田教授の損益計算の二元的構造論においてみられるそのいわゆる財産法とは、上の意味における考え方と、結果的には同一の着想に立っている。すなわち、勘定記録から貸借対照表が作成される中間には、財産の実地棚卸が介在するので、その貸借対照表上の財産は、いわば財産目録計算と一致するものであるから、そこに表示されている利益は、これを財産法による利益として性格づけようとする。岩田教授のいわゆる財産法の特徴がここにみられている。これを財産法ということは自由であるが、しかし、重要なことは、いわゆる財産法のもつ一般的特徴をどのように理解するかという点に存する。財産法の特質は、すべての財産が実地調査に基づいて確定され、その財産在高から直接に純財産額—純利益が引き出されるというところに存する。…。その実質的にして根本的な特徴をみないで、勘定記録が実地棚卸によって実際在高に一致せしめられる関係のみに着目して、こ



れを財産法と同一視することは、そこに論理の飛躍がみられているということは否定できない。」（山下（1967）181・182ページ）

山下がどのように財産法をとらえているのか、なかなか言い当てにくいところもあるのであるが、この引用の後段の параグラフの叙述、「財産法の特徴は、すべての財産が実地調査に基づいて確定され、その財産在高から直接に純財産額—純利益が引き出される場所」であるというのであるから、これだけで考えれば岩田説と異なるところがないように思えるのである。

ところが「岩田教授の損益計算の二元的構造論においてみられるそのいわゆる財産法とは、上の意味における考え方と、結果的には同一の着想に立っている。」という記述を読むと、山下には、貸借対照表静的観と同じ立場ととらえられていると思われるのである。つまり財産法＝静態論として考えているとよいためである。

山下は、損益計算方法としては、財産法と損益法とがあり、貸借対照表観としては、静態観と動態観であり、歴史的学説変遷において、静態論、財産法における評価基準は時価評価から取得原価へという変遷があり、そして動態論、損益法における評価基準は取得原価という図式化があるのである。

岩田は、先にみってきたように、利潤計算の二元的構造として財産法と損益法を考えているのである。また財産法＝静態論、損益法＝動態論とは考えていないのである。そして特定の評価基準とも結び付いていないのである。

## 5.2 内山の解釈

内山は、山下説における財産法と損益法に触れ、岩田説における財産法と損益法とを説明した後に、財産法と損益法との利益計算結果の一致の可能性を問題にする。

財産法において把握した財貨、権利及び債務を金額化する段階で評価の問題が生ずると指摘する。そして評価の問題を規制するものは目的であるが、目的との関係では、単なる評価にとどまらず、資産・負債そのものの範囲の問題にまでかかわる点は見逃しえない。何が資産かは最終的には計算目的との関係で決まる。とはいつても存在しているものに基づいて資産を把握するといつても、理念的にはともかく、実際上は限界があると述べる。

損益法の場合は、収益費用とする収支の選択基準に給付費消という物量基準を用いるにせよ、ものによっては基準の明確でないものがあり、理想的にはともあれ、実際上の限界がある。

現実に、両計算原理を完全に実現貫徹できないことを考えれば、「現に計算されている利益は両者の混合物としての利益であるということもできよう。」というのである。(内山(1974) 273-275ページ)

内山は、財産法・損益法という概念を使い、現に行われている利益計算の構造を測る基準点として考えている。

これが岩田説の解釈として妥当なものであると思われるのであるが、岩田説の場合、利益の事実的な裏付けとして財産法を考えているところがあるのであり、その裏付けとして会計士監査制度を理論体系に組み込もうとしている点において、ある面スケールの大きな体系化が試みられている。

岩田は、商法の考える利潤計算の方法が財産法のそれであるであろうと、推定するのであるが(岩田(1956) 130ページ)、先にも指摘したように趣旨が読み取りにくいのであるが、その点に関しては山下(1967)もそのように考えているであろうと思われるのである。ところでこの点における貸借対照表の計算問題に対する意味づけの一つの回答が、「資金的損益貸借対照表」であるように位置づけられるのではないか、と思われるのである。

さて内山は、二つの損益法と財産法が考えられるという。岩田は損益計算目的をかかげている限り、財産法も損益法も動態論であると述べるのであるが、計算対象を異にした二つの財産法もありうるのではないかという。貨幣を対象としみる場合の財産法と財貨(厳密には財のになっている価値)を計算対象とみる財産法という二つである(内山(1974) 275-276ページ)。分析視座としては内山の主張の通りのように思われる。この観点を入れると飯野の「資金的損益貸借対照表論」は、貨幣を対象とした財産法による貸借対照表の計算構造を解明した説である、ということがいえるのではないであろうか。

内山は、「山下教授のいう財産法・損益法は現に現象としてある計算形態をそのままの形で特徴づけ説明しようという方法に立っている。これに対してもう一つの主張(岩田説—今井注)は、現象解明のためにいろいろな要素が混在している現実の現象から純粋な要素に分析し、理念型としての財産法損益法を構築し、こ

れをもって現実の現象を説明しようとしたもので、いわゆるマックスウェーバー（M. Weber）流の理想型が活用されている。…。この点で、二元論を説いた主張は方法論に気づかずに読むと、とんだ誤解を生ずる深遠な要因を含んでいる。

計算構造論の比較検討は、方法論段階での比較検討をふまえていないと、実り少なきすれ違い悲喜劇の演出となる。」（内山（1974）277ページ）と結んでいるのである。

財産法と損益法とは、利潤計算構造を分析、解明するための視座、規準としてとらえるのが有用ではないだろうか。

### 5.3 田中茂次の解釈

内山論文以降で岩田説に触れた論文として田中茂次のものがある。

田中は、会計の一般理論というものを大成した後の第一歩とでもいうべき論文において、財産法と損益法の問題を取り上げ、「財産法から損益法へ」というように、大雑把な一つの歴史的概念として財産法と損益法をとらえることの有用性までは否定しないが、「問題は、これらの二つの概念が一定の明確な計算構造式をもって、損益計算の純粹理論の基礎におかれるときに生ずる。」と述べる。（田中（1983）46ページ）

田中は、財務諸表はそれがどのようなものであれ、一つの言語体系から構成されており、いわばある認識対象を写しだす表現手段にすぎない、という。会計言語の体系、計算構造のレベルをレベル（i）と呼び、その認識対象である会計事実つまり本体、経験的認識レベルをレベル（ii）と呼ぶと、形式的な計算構造の中にどのような事実認識（経済財の静態や動態の把握および価値の付与など）をその内容として取り入れるかは、このレベル（2）の局面であるという。両レベルの混同が、これまでの会計基礎理論に救いがたい混乱と歪みをまねいてきたのは、疑いのないことであると思われるという。（田中（1984）116ページ）

岩田は、財産法の貸借対照表は、実際に財産を調査して作成されるものであり、損益法の貸借対照表は、計算結果から収益・費用項目を控除した後の計算項目から作成されるものであった。そして理念的なものとして考えられている。

田中は、「写体という観点からすれば、棚卸法によって作成された貸借対照表も単なる写体にほかならない。…。経験的認識の要求される範囲は異なるが、共に

写体であるという意味で、棚卸法による貸借対照表も、誘導法による貸借対照表や損益計算書と同じレベルに位置づけられなければならない。…。

…。というのは、誘導法による貸借対照表も事実の認識に基礎をおくものでなければならないからである。取引が発生するごとにそれらは事実として認識され、写体の中にとり入れられる。実地棚卸による期末有高の認識だけが事実の認識であると考えなければならない理由はない。…。

棚卸法による貸借対照表だけが事実を示すとする上述のような理解から、さらに新しい誤解が生まれた。…。「財産法・対・損益法」という対立が、「実際有高・対・帳簿有高」という対立に転換されるに至ったのである。

このような転換は、明らかに、レベル（i）とレベル（ii）との混同に基づくといわなければならない。両者の対立は、計算構造上の対立ではなく、ただ経験的認識を計算構造の中にとり入れる局面、つまりレベル（ii）にかかわるものにすぎないのである。」と述べるのである。（田中（1984）117・118ページ）

以上のことから、田中も先の山下と同様に、現に行われている複式簿記を前提にして議論が組み立てられている。しかし、上述の財産法と損益法についての田中の理解においては、田中の会計理論全体を考慮する必要はないであろう。ここで問題にすべきことは、レベル（i）レベル（ii）ということで岩田説をみることの妥当性のみだからである。

まず写体と本体ということで述べると<sup>(注2)</sup>、認識論的には、岩田がいうところの財産法上の貸借対照表も、存在する財産を表しているものであるということで、イスト・ビランツであるといっても、田中が主張するように実在する財産＝本体の写体である。認識論的には、損益法による計算上の貸借対照表、それはゾル・ビランツと呼ばれてもいるが、何等かの写体であるという意味において、財産法による貸借対照表と同じレベルのもの、本体・写体関係の写体である、という主張に同意する。

しかし、その認識の対象が違うと思うのである。損益法は、財産の流入、流出のときにかかわって認識される。それに対して財産法は、一定時点で存在するすべての財産を認識する。フローの時点でそのフローにかかわるものを認識し、写体に表わす。そして計算手続きを経て貸借対照表を作成する。それがゾル・ビランツになる。ストックは、ある時点でストックされているものを認識し、写体に

表わす。この認識により貸借対照表を作成する。その写体はイスト・ビランツということになる。先のように認識ということであれば、同じであるとみることもできるであろうが、見るものが違うということ、時点の違いということに注目すれば、このようにゾル・ビランツ、イスト・ビランツというように見ているものが違うという主張が成り立つであろう。

会計における認識としては、流入・流出時点での認識と、決算時点での認識という両時点での認識が行われているのである。それが損益法と財産法という概念で言い当てられているのである。損益法も田中の指摘通り、事実と当然つながっている。しかし、計算構造の中に取り込まれたものは、たとえば決算時点まで、はたしてそのままであるかどうかわからない。計算上はそのままであるとされるのであるから、そこにおいて作成される貸借対照表は、計算上の貸借対照表ということになる。計算上のままであるのかどうか、そこでもう一度事実と照合する必要性が出てくる。あるいは実際の会計で行われている。このことを解明し、これまでの会計を検討しなおしたもの、また、会計学説を整理しなおす視点を提供するもの、これが岩田説であると思われるのである。以上のような意味において、私は、財産法・損益法は会計の損益計算構造における認識論の問題であると思うのである。

#### 注

1. 引用中の註2は Weber, Max “Der Sinn der Wertfreiheit der soziologischen und ökonomischen Wissenschaft” Gesammelt Aufsätze zur Wissenschaftslehre, S. 493.

2. ここにおける「写体」「本体」ということは、田中（1986）7頁以下において述べられている、オグデンおよびリチャーズの「記号」と「指示対象」に当たるものであろう。田中の説明によると、この「指示対象」は、観念であれ事物であれ、思考が指し示すところのものである。これが言語外事実である。

いわゆる素朴実在論、写像論というような考え方をとっていない。

#### 参考文献

赤松 要（1966）『新訂経済政策論』青林書院新社。

宇沢弘文（2000）『ヴェブレン』岩波書店。

- 飯野利夫 (1952) 「資本維持」平井泰太郎編『経営学辞典』ダイヤモンド社 606-607ページ。
- (1957) 「会計の特質-経済概念の測定を巡って-」『経済セミナー』第4号 23-26ページ。
- (1968) 「損益計算的貸借対照表の再吟味」『一橋論叢』第60巻第4号 27-40ページ。
- (1972) 「会計の論理の探求-企業会計原則修正案の投げかけたもの-」『會計』第101巻第2号 1-12ページ
- (1974) 「会計原則の社会的機能の展望」中央大学会計学研究室編『会計原則の現代的課題』3-14ページ。
- (1979) 『資金的損益貸借対照表への軌跡』国元書房。
- (1996) 『財務会計論 [三訂版]』同文館。
- 板垣與一 (1963) 『新版政治経済学の方法』勁草書房。
- 井藤半彌 (1949) 『社會政策總論』春秋社。
- 井上良二 (2014) 「第1編 財務会計の基礎」井上良二編著『新版財務会計論 改定版』税務経理協会 2-92ページ。
- 今井敏博 (1995) 「個別資本循環における資本維持概念と論理的主体」飯野利夫先生喜寿記念論文集『財務会計の研究』税務経理協会 39-51ページ。
- (2000a) 「会計の対象についての一考察」『函大商学論究』第32輯第2号 41-60ページ。
- (2000b) 「対象としての会計」『税経通信』2000年5月号 221-227ページ。
- (2013a) 「資金的損益貸借対照表論への一步」『商学論纂』第54号第6号 1-28ページ。
- (2013b) 「資金的損益貸借対照表と会計の職能」『函大商学論究』第45輯第2号 1-23ページ。
- (2015) 「事実解明理論と資金的損益対照表論覚書」『函大商学論究』第47輯第2号 1-22ページ。
- (2016) 「資金的貸借対照表の再吟味-大島・吉田説の検討-」『函大商学論究』第48輯第2号 17-38ページ。
- 岩井克人 (2000) 『二十一世紀の資本主義論』筑摩書房。
- (2015) 『経済学の宇宙』日本経済新聞社。
- 岩田 巖 (1934) 「名目資本維持説の破綻」『會計』第34巻第4号 23-36ページ。
- (1952) 「会計原則の整理」『企業会計』第4巻第4号 2-8ページ。
- (1953) 「資本維持の構造を分析して実質資本維持学説に及ぶ」『企業会計』第5巻第4号 4-12ページ。

- （1956）『利潤計算原理』同文館。
- 内山 力（1974）「財産法と損益法の再吟味」中央大学会計学研究室編『会計原則の現代的課題』中央経済社 266-277ページ。
- （1979）「損益計算と資本」飯野利夫先生還暦記念論文集『財務会計研究』国元書房 303-313ページ。
- 大島美留・吉田 威（1979）「新静態論への統合—資金貸借対照表による時点利益計算—」飯野利夫先生還暦記念論文集『財務会計研究』国元書房 3-34ページ。
- 黒澤 清（1982）『解説企業会計原則』中央経済社。
- 杉村廣藏（1935）『経済哲学の基本問題』岩波書店。
- （1938）『経済哲学通論』理想社。
- 田中茂次（1983）「財産法と損益法（一）」『會計』第124巻第6号 45-62ページ。
- （1984）「財産法と損益法（二・完）」『會計』第125巻第2号 110-121ページ。
- （1986）『会計と構造』税務経理協会。
- 出口勇蔵（1966）『増補 ウェーバーの経済学方法論』ミネルヴァ書房。
- 中瀬忠和（1991）「会計における認識と事実：一歩前——取引記入は《事実通り》を記入するのか——」『商学論纂』第32巻第5・6号 237-262ページ。
- （2014）「会計／会計学の対象について考える」『商学論纂』第56巻第3・4合併号 339-381ページ。
- （2016）「「意思決定—有用性」アプローチへの“道”：管窺・雑考」『商学論纂』第57巻第3・4号 271-324ページ。
- 水戸 公（1968）『個別資本論序説（増補版）』森山書店。
- 宮田喜代藏（1938）『生活経済学研究』日本評論社。
- 藻利重隆（1973）『経営学の基礎 [新訂版]』森山書店。
- （1982）「企業活動の指導原理」米川伸一・平田光弘編『企業活動の理論と歴史』千倉書房、1-34ページ。
- 山岸宏政（1974）「資本概念」中央大学会計学研究室編『会計原則の現代的課題』中央経済社 254-265ページ。
- 山下勝治（1967）『貸借対照表論—貸借対照表法の近代化—』中央経済社。
- （1968）「損益計算方法とその形態の発展」黒澤清主編『近代会計学体系Ⅱ損益計算論』中央経済社 3-36ページ。

