

# 資金的損益貸借対照表の再吟味

## ——大島・吉田説の検討——

今井敏博

1. はじめに
2. 貸借対照表の検討類型
3. 運動量比較による収支的期間利益計算としての貸借対照表
4. 資金貸借対照表による在高比較としての時点利益計算
5. 存在論的、規範論的

### 1. はじめに

飯野利夫著『資金的損益貸借対照表への軌跡』という本、それは論文集であるが、それを読み、軌跡というのであるからその到達点がある、資金的損益貸借対照表という到達点はその論文集の中にある、そう考えた。『資金的損益貸借対照表への軌跡』において収録されている論文「会計における資産—資産概念接近の方法を中心として—」「低価基準と期間損益計算—損益計算的低価基準試論—」であると。これらの二編の論文を含めた六編の論文で、「資金的損益貸借対照表の論理」という編名がつけられて、論文集第四編が構成されているのである。あるいは昭和52年（1977年）に出版された『財務会計論』がその到達点であると。それはその時点までの到達点であるという意味においてだとしても、仮に暫定的であったにしても到達点であろうと。

ところがこの論文集に採録されなかった論文で「損益計算的貸借対照表の再吟味」(飯野(1968))という題名の論文がある。大島美留・吉田威論文は、飯野学説研究という点においてこの飯野(1968)論文を重視している。飯野はこの論文で「予想現金収入割引額基準」というものを論じているのである。これは井上良二(2014)の事実解明理論ともかさなってくる問題でもある<sup>1)</sup>。そして私は以前の論文(今井(2013b))の注12で触れただけで、大島・吉田論文との「資金的損益貸借対照表」に対する見解をそこでは検討していなかったのであるが、それは資金的損益貸借対照表論と飯野(1968)論文とはどのような関係にあるのか、資金的損益貸借対照表論への接近としての一步とそこからの一步先へと考えるために埋めておかなければならない欠落であった。

## 2. 貸借対照表の検討類型

大島・吉田(1979)は、貸借対照表を4類型を使って説明する。

類型[1]は、清算貸借対照表にその典型がみられる資本等式を基礎とする資本計算もしくは「資本比較法」による損益計算。

類型[2]は、開業貸借対照表におけるごとき貸借対照表等式に立脚する資本(総資本)計算。「企業再建のための必要資本を計算する」もの。

類型[3]は、貸借対照表等式を基礎とするものであるが、いわば資産・資本比較法とでも称すべき「期末財産の総額から株主投資額と債権者からの融通額を控除する」方法による損益計算。ここでは資産に関する評価基準としては取得原価が考えられる。

類型[4]は、形式的には類型[3]とまったく同様な損益計算。ただ資産の評価基準についてその中に一部売却時価が入り込む。いわゆる総記法による混合勘定としての商品勘定を、しかもその貸方・借方をそれぞれ貸借対照表の借方・貸方に対するモデルとしてみる。

類型[1][2]は、清算もしくは開業貸借対照表をもって決算貸借対照表とみるものであるから、現実に行われている年次決算としての貸借対照表としては不適当なものであるから、類型[3][4]が検討されるべきものとなるのである。

大島・吉田は類型[3][4]は混合勘定としての商品勘定がモデルになっているので、これを手掛かりに飯野学説に取り組むという<sup>2)</sup>。

### 3. 運動量比較による収支的期間利益計算としての貸借対照表

類型[3]のいわば資産・資本比較法と呼ばれているものには、飯野(1956)を引用しているのである。そしてこの類型[3]の検討には、多くの論文が関わっているのであるが、飯野(1955)、(1960)、(1964)が主な材料として取り上げられているのである。そして非常に圧縮されたものになっている。

類型[3]の検討に入るのであるが、「商品勘定(ここでは混合勘定—今井注)においては、貸方に期末棚卸高が取得原価で記入されるが、先生によればこれは、貸方の期末棚卸高に、取得原価で借方に記入されている前期繰越高・当期仕入高のうちの未だ販売されていない部分と同一の金額を付すことによって、この部分を商品勘定における売上総利益計算からの中和化せしめることを意味する。かかる考え方をモデルにして貸借対照表の内容を考えるならば、借方における取得原価による棚卸資産・固定資産などの期末在高の計上は貸方の金額からの控除であるとする解釈が形成される。

ここで、前節の実現概念・低価主義に対する再吟味を通じて既に得られている資産に関する本質観を登場せしめるならば、次の如き資産の内容に関する積極的な本質規定が成立することとなる。すなわち、企業は株式の発行・借入その他の信用享受という形で貨幣を調達する(3503, 31・32)が、類型[3]にあっては、かかる調達した貨幣を源泉別(株主・債権者等の別)に分類しあるいは資金を源泉から把握し、これを資本・負債の本質である(3903, 49)とし、以て自己資本・他人資本とそれぞれ特徴づけるのである。また上

記の調達した貨幣は、財貨または用役の購入に充てられるが、しかしこれによって、貨幣が企業により失われるとみるのではなく、「貨幣が財貨に形をかへるのである」(3503, 32)、より厳密には「貨幣が財貨に投下され」あるいは「資金の投下」(3903, 48)と考える。他方、財貨・用役は販売され、これによって貨幣すなわち資金の流入を見る(3503, 33・3903, 46)。ここに、資産に関する費用性資産および貨幣性資産の二分類、さらに前者を未回収「資金」、後者を流入「資金」とする規定ひいては「貨幣性資産は勿論、費用性資産もまた、その本質は貨幣以外の何ものでもない」(3903, 46)という資産の統一的な本質規定が得られる。これだけでなく現実の取得原価基準に対する理論的根拠もまた同時に明らかにされる(3503, 32)」と述べるのである<sup>3)</sup>。

つぎに貸借対照表の計算構造についてであるが、大島・吉田は、「以上の如き貸借対照表上の各項目の本質規定を手にして、貸借対照表の全体における計算構造に再び目を向けるならば、次の点が明らかになる。すなわち、企業は外部から資金を調達し、この調達された資金を様々な財貨・用役に投下し、かかる財貨・用役の利用・販売により資金の獲得を見るが、ここで商品勘定をモデルとするならば、販売財に投下した資金(商品勘定の借方)とその販売によって稼得・流入した資金(貸方)との比較により原則として売上総利益を計算し得る如く、企業全体についても、そこにある全財貨・用役に投下された資金とそれらの利用・販売により流入した資金との比較によって企業全体の利益を計算し得るのである。…。ただ現実には、上の単純化のごとく企業の全資金が商品に投下され、しかもそのすべてが商品の販売を通じて流入する資金と対応するとは限らず、企業の調達した全資金のうちの一部は未販売の商品・固定設備その他の財貨・用役に投下され、次の期間以降に企業が稼得する資金と対応するものとして企業に残留するのである。したがってかかる場合には、損益計算にあたって資金の流入額と対比すべきは、資金の投下額の全額ではなく、そのうちの、流入部分に見合う部分だけであ

る。かかる部分は、先生によれば、「投下資本のうち、回収済額」(3503, 33)あるいは「回収済投下資金額」(3903, 48)と呼ばれ、商品勘定においては期末棚卸高を貸方に取得原価により記入し、以て借方総額のうちに含まれる期末棚卸高を中和化することにより売上原価として求められる如くに、貸借対照表においても、資金投下の効果が次期以後に持続するもの、次期以後に回収可能なものたる費用性資産の期末有高を借方に記載し、以て貸方に記載してある企業資金の全調達額たる負債・資本の合計額に含まれるいまだ流入資金に対応しない部分を中和化することにより求められると説かれる。これを算式で示せば、

回収済投下資金額(10,500)

$$= \text{資金投下額}(24,000) - \text{未回収投下資金額}(13,500) \quad \dots\dots (3)$$

未回収投下資金額(13,500)

$$= \text{未回収投下資金のうち回収可能額}(8,000)$$

$$+ \text{未回収投下資金のうちの効果持続額}(5,500) \quad \dots\dots (4)$$

となる(3903, 48)。また貸借対照表シェーマにより示せば、次頁のごとくになる。

(表1)

借方	貸借対照表	貸方	
	(10,500 = 24,000 - 13,500) 投下資金の消費部分		} 全 調 達 資 金 (24,000)
取得原価基準による 費用性資産(13,500)	中 和 化  投下資金の未消費部分		

かくて貸借対照表においては、損益計算が、ここで求められた投下資金消費額と資金流入額との比較によって行われていることとなる。かかる比較計算を、算式で示せば、

$$\begin{aligned}
 & \text{期間利益 (2,000)} \\
 & = \text{現金額 (1,000) + 回収資金の取立可能額 (11,500)} \\
 & \quad - \text{回収済投下資金額 (10,500)} \dots\dots\dots (2)
 \end{aligned}$$

となり、また貸借対照表シェーマにより示せば下のようになる。

(表2)

借方	貸借対照表	貸方
流入資金 (12,500 = 1,000 + 11,500)	} 期間利益 (2,000)	} 全調達資金 (24,000)
	(10,500) 投下資金の消費部分	
	中和化	

さらに具体的に示せば、次頁(本稿では表3としている貸借対照表を指す一今井注)のようになる。

先生は、上のような貸借対照表における計算を「収支的損益計算」(3002, 19-25・3503, 24)と呼ばれ、貸借対照表は、「損益計算の副産物ではなくて、損益計算書とは別個の側面から、損益計算書とは異なる方法によって、損益の計算を行っているのである」(3903, 49)と説明され、端的には「損益計算的貸借対照表」(3903, 44)と特徴づけられる。さらに、そこでは「期間利益」が求められる、つまり貸借対照表上の利益は期間利益であるとされていることにも注意しておかなければならない。<sup>4)</sup>と論ずるのである。

(表 3)

## 貸借対照表

## 資本回収額：

現 金		1,000
受 取 手 形	7,000	
売 掛 金	<u>5,000</u>	
	12,000	
うち、回収不能見積額(貸倒引当金)	<u>500</u>	
回収資本のうち回収可能額		<u>11,500</u>
		12,500

## 資本投下額：

資 本 金	10,000
剰 余 金	3,000
支 払 手 形	6,000
買 掛 金	<u>5,000</u>
	24,000

## うち、未回収投下資本額：

## 回収可能額：

商 品(原価)	8,500	
回収不能見積額	<u>500</u>	8,000

## 効果持続額：

建 物	5,000	
前 払 費 用	<u>500</u>	<u>5,500</u>
		<u>13,500</u>

投下資本のうち回収済額：	<u>10,500</u>
当期純利益	<u>2,000</u>

ここで具体例として挙げられている(表3)を、私は「資金的損益貸借対照表」としてとらえているのであるが、大島・吉田は、引用にあるように貸借対照表における「収支的損益計算」と述べているのである。

引用中の(3002)、(3503)論文は、飯野(1955)、(1960)論文である。このうち「収支的損益計算」という言葉が出ているのは後者の論文であって、この論文中に表3の具体例の貸借対照表もある。しかしそこでの記述は次のようである。

「われわれは、企業会計における計算構造に結びつけて資産概念の接近を試みたいま一つのものとして、シュマーレンバッハの所説をあげることができるであろう。周知のように、彼は、収支的損益計算の観点から再構成した貸借対照表のシェーマとして下のようなものを示してゐる。」<sup>5)</sup>

貸借対照表

1. 支払手段	1. 資本
2. 支出・未費用	2. 費用・未支出
3. 支出・未収入	3. 収入・未支出
4. 収益・未費用	4. 費用・未収益
5. 収益・未収入	5. 収入・未収益

私は飯野(1979)から出発していたのでこれで済ませていたのであるが、飯野(1964)の結びで次のように述べられているのを確認して、(1979)の記述を比較すると、大島・吉田論文の記述の重要な示唆を見落としていたようなのである。

旧論文では、「しかし注意すべきは、このように貸借対照表を強調するとはいえ、それは決して財産＝資本計算的貸借対照表の復活をはからんとするものではないということである。すでに色あせてしまっている財産＝資本計

算的財産貸借対照表と全く形式化されたシュマーレンバッハをもって代表される収益＝費用的損益貸借対照表の灰燼のなかから、低価主義の再吟味に寄せて、資金、すなわち収入＝支出的損益貸借対照表を構想せんとするものである。」<sup>6)</sup>と締めくくられている。

これに対して(1979)では、「しかし、…。すでにくりかえしのべたように、資金の投下とその回収という資金にかかわらしめた貸借対照表における損益計算の構造を明らかにすることによって、そのように資金にかかわらしめて損益の計算を行う、このような意味で財産＝資本計算的財産貸借対照表とはもとより、損益の計算を目的とするとはいえ、実質的には損益計算書とおなじく収益と費用との比較によって損益を計算することになる収益＝費用的損益貸借対照表とも異なる資金的損益貸借対照表とも称すべきものを、財産＝資本計算的財産貸借対照表および収益＝費用的損益貸借対照表の灰燼のなかから構想しようとするものである。」<sup>7)</sup>と結ぶのである。

検討の出発点に戻ると、類型[3]は、混合勘定としての商品勘定がモデルになっているということであった。直接、商品勘定にかかわっているのは飯野(1956)である。そこに述べられているのは、大島・吉田が要約しているように、商品勘定を利用して中和化の原則を解説して、財産法における期末棚卸在高の取得原価評価の意義の説明である。これが貸借対照表のモデルになるということは述べられていない。混合勘定から貸借対照表(表1)、(表2)へのつながりが書かれていない。

いま、取得原価@ ¥1,000、売価@ ¥1,500の商品10個を仕入れ、それが全部売れたというだけの簡単な設例を考える。この場合、混合勘定による商品勘定ではつぎのようになるであろう。

	商 品	
取得原価	10,000	売価 15,000
販売益	5,000	

この設例で販売されたものが8個であったとする。するとつぎのようになる。

	商 品	
取得原価	10,000	売価 12,000
販売益	4,000	期末在高 2,000

この勘定をみると、借方は売上原価、貸方は売上高に期末商品棚卸高、そうなると損益勘定、損益計算書ではないだろうか。

ここで期末在高¥2,000を商品勘定の貸方に記入するのは、はじめの仕入れ10個¥10,000のうち、2個¥2,000は売却されなかったのであるから損益に関係しない部分である、それを損益計算から除くための記入が、貸方¥2,000である。これが中和化の原則といわれているものであるが、損益計算上の話である。

商品勘定の方から見たのであるが、これがすべて現金取引であったとすると最初の例の現金勘定はつぎのようになる。

	現 金	
売上	15,000	商品購入 10,000

これは以下のようにも表せるであろう。

貸借対照表			
流入資金	15,000	期間利益	5,000
		投下資金の消費分	10,000

これは借方が流入資金 ¥15,000、貸方が投下資金 ¥10,000で損益を計算している。これは大島・吉田(表2)の貸借対照表における損益計算である。これは収入・支出によって損益計算を行っているともいえるものである。たとえば内山は、「損益計算は、企業活動に伴う財貨との対流としてあらわれる貨幣を財の流れにのせて計算しているとみることができる。」<sup>8)</sup>と述べているように、対流の方から見たものである。商品勘定がモデルになっているというのではなく、中和化の原則が問題なのではなからうか。混合勘定の借方・貸方をひっくり返して考えるというのは、ちょっと無理があると思われる。使われているのは中和化の原則、中和化思考である<sup>9)</sup>。

#### 4. 資金貸借対照表による在高比較としての時点利益計算

大島・吉田は、上記の貸借対照表は損益計算的貸借対照表であり、その問題点は、貨幣性資産と費用性資産との全体が統一的に貨幣概念によって説明されるのであるが、貸借対照表における計算構造上は、費用性資産は貸方投下資金額を控除・中和化するものであり、費用性資産は負債・資本の評価控除項目であって、貨幣性資産とは加算されてはならぬものであるという。

さらに貸借対照表上の各項目、とりわけ貨幣性資産について、その期中の増減変動は、売上高・売上原価のごとき期間の運動量を表すとは限らないので、貸借対照表における貨幣性資産および負債・資本部分に、商品勘定における売上原価・売上高を投影させることには限界があるのではないかという疑問が出てくる、という。

そして先には出されていない次の(1)の式を引用する。

期間利益 = 投下資金期末有高一投下資金期首有高

± 損益の発生以外の理由にもとづく期中資金増減額 …… (1)

この式の第2項と第3項の合計は、期末時点において調達されている資金額、つまり資金期末調達高を意味するのではないか、といい、もしそうであるのならば(1)式は、実質的には二種の期末在高の比較計算であって、そこで求められているのは「先生のいわれる「時点利益」ではないだろうか。」と述べる。

このような疑問がでてくるのは、「時点的「在高」概念もしくは静的概念が貸借対照表から回避できない」ということと、その損益計算に着目する場合、その原型を収益費用計算に求めるために期間利益概念に拘束され、計算要素としても「期間的「運動量」概念もしくは動的概念に束縛される」という、静的・動的各概念の衝突が類型[3]に存在しているからであろう、という。<sup>10)</sup>

類型[4]の検討に入る前に上記の問題を考えておこう。

まず商品勘定における売上原価・売上高を投影させるには限界があるということであるが、商品勘定をモデルにしているということが、先にも述べておいたように私には理解できないのである。これを基準にする必要性はないように思われるのである<sup>11)</sup>。

つぎに、費用性資産は、貸借対照表における計算構造上は、負債・資本項目の評価控除であり、貨幣性資産と異質のものであるから、資産として加算してはならないものであるということであるが、先にも大島・吉田に引用されていたように、「貨幣性資産は勿論、費用性資産もまた、その本質は貨幣以外の何物でもない」と飯野は述べている。私はこれでよいと思うのであるが、大島・吉田は貸借対照表における計算構造上の異質性を主張する。はたして異質のものなのであるか。

計算構造というも減算の方法の違いではないだろうか。財産法による損益計算を考えるに、期首・期末のそれぞれの時点で資産から負債を引いて期首・期末の純財産を計算し、その期首・期末の純財産を比較するという。しかしその減算をそれぞれの時点で加法的減算で行っているのであるから、計算構

造上異質というのは、そこで想定している減算が大島・吉田の想定している計算方式の減算と異質であるということだけではないだろうか。また、中和化の原則として説明されている例などから判断するに、中和化の原則で想定している減算は、加法的減算でもあるのではないだろうか。

そしてそもそも計算をするということは、そこにその「数」を同質のものとみなしているから加算・減算等が行われるのであろう。同質であるか、同質でないかということは、その計算目的によって規定されているのではないだろうか。何を計算しようとしているのか、に。

大島・吉田は、「時点利益」ということを述べているが、それでは財産法というのはどのような計算方法なのか。

飯野は、企業継続の立場から行う財産法の損益計算方式を検討するのであるが、損益の額を知るためには、期末資産在高が利益を生む生産、販売等の活動だけによって増加しているとは限らない、資本金や借入金の調達、株主への配当など経営活動以外の利益処分などで、期末資産の在高が変化しているので、期末資産在高と期首資産在高を比較しただけでは十分ではない。そこで本来、損益に関係のない活動から生じた資産在高の増減部分を計算から控除しなければならないという。これは先の(1)式においても考慮されている。

ここにおいて二つの計算が行われている。一つは「資産在高計算または資産累積計算」と呼び、いま一つは「源泉別区分計算」と呼ぶことができる計算であるという。後者の計算は、「期末資産の総額から株主投資額と債権者からの融通額を控除する。期末資産を取得原価によって評価しているこの計算のもとでは、このようにして得られた残余は、企業が当期末までにみずからの経営活動によって獲得または喪失した額であって、そのなかから前期までに獲得した額を控除したものがその期の損益にほかならない。この計算は、企業資産の期末在高に対して寄与した株主、債権者および経営者という三つの経済力の作用の程度を区分して示すものである。」という。

企業の継続を前提とする財産法は、計算方式という点からはこのような二

つの異なった計算を同時並行的に行うものであり、これを一表に対照表示したものが貸借対照表であり、その借対照表はつぎのようなものである<sup>12)</sup>。

貸借対照表			
現金	10,000	20,000	買掛金(債権者)
売掛金	20,000	5,000	借入金(債権者)
商品	20,000	40,000	資本金(株主)
土地	10,000	10,000	留保利益(経営者)
建物	20,000	5,000	純利益(経営者)
(財産有高計算)		(源泉別区分計算)	

この貸借対照表において表示されている「純利益」とは期間利益である。留保利益と純利益を加えて「時点利益」であろう。これらを含んでの源泉別区分計算である。

時点的在高概念もしくは静的概念と、期間利益概念に拘束された期間的運動概念もしくは動的概念という衝突が類型[3]に存在している、という大島・吉田の主張であるが、大島・吉田はこれらを「ジントーゼの展開(その1)」として論じているように、静的概念、動的概念を経て至ったものなのであるから、これを衝突とみるのか、統合とみるのか、私は統合とみるものである。したがって論文集(1979)は、このような考え方で終わっていたとみているのである。そして『財務会計論』に結晶していると。

大島・吉田は、「静的概念が貸借対照表説明からは抜きにし得ぬものだとすれば、また貸借対照表的損益計算を以て貸借対照表を説明せんとするのであれば、かかる損益計算からは収益費用計算的な考え方は抜き去らねばならない。」<sup>13)</sup>と述べる。ここから「ジントーゼの展開(その2)——資金貸借対照表による在高比較としての時点利益計算——」がはじまるのである。

「状態表示観に特徴的な時点的・在高概念」を尊重して、その上に損益計算を構想してみる必要があり、これを満たすのが類型[4]であると思える、という。この類型[4]にあつては、貸借対照表の借方における費用性資産についても販売価格によって計算されるものとする。そうすると類型[4]にあつては、流入して期末に企業に存在する資金の総在高と期中で増・減資、負債の借入・返済があつたとしても期末時点で現に企業が調達している総資金高との比較計算になる。先の(1)式は、

$$\text{時点利益} = \text{資金期末総在高} - \text{資金期末総調達高} \quad \dots\dots\dots (1')$$

と表される。この式の意味は、そこにおける利益を分配しても企業が外部から調達してきている資金部分は無傷のまま企業に確保されることを内容としている。

問題は、このような内容が現実の貸借対照表の内容、具体的には各貸借対照表価額とりわけ費用性資産の貸借対照表価額と符合するのかどうかにあるという。大島・吉田は、「飯野先生はここで、類型[3]に代表される「損益計算的貸借対照表」の再吟味(4302)を通じて、各種資産の貸借対照表価額を統一するものとして、「予想現金収入割引額」(4302, 39)なる概念を提起される。」と述べる<sup>14)</sup>。

「さらに先生によれば、「不確実性または価格水準の変動のある場合には、その測定は、困難または不可能である。そのような場合には、その近似値によって評価すればよい。その結果、具体的な評価が色々の雑多な基準によって行われることになるとしても、そのゆえをもってそれが首尾一貫性に反するとする批判はあたらぬ。その場合には、予想将来収入割引額以外の基準に基づいて評価されたものすべて、概念的には、原則的基準の代用又は代替的基準として、予想現金収入割引額基準とは別個なものとしてではなくて、それに準ずる基準と考えられるべきだからである」(4302, 39)。というこ

とは、取得原価基準として一括されてはいるが、各種の測定基準があるので、…。そこでは、貨幣性資産も費用性資産もともに同質なものであって、ここにはじめて、「貨幣性資産も費用性資産もともに貨幣である」(3903, 46)とする資産に関する真の意味で統一的な本質規定が得られるのである。」<sup>15)</sup>という。

先に貨幣性資産も費用性資産もともに貨幣であるということに私は賛同するものであり、両者に異質性を考えないということは主張したが、大島・吉田は、予想現金収入割引額基準による「代用または代替」であるということにより数値の同質性が解釈され、これをもって真の同質性が確保されたと考えているのである。この解釈は私は余計なものであると考える。あるいは別に考える必要があると思うのである。ところで「代用または代替」という飯野の論理には検討すべき問題を感じるのである。なんでも「代用または代替」ということでよいのだろうか。当然そのようなことではないと思われるのであるが、この検討は措いて先に進める。

## 5. 存在論的、規範論的

借方側の各種資産を予想現金収入割引基準で評価し、貸方側を資金の総調達高との比較により時点利益を計算する貸借対照表は、動的観から解放されて同時に静的なものに復帰していることを意味しているので、大島・吉田は、「新静態論」であると特徴づける。

「飯野学説にあっては、静的観のもとにおける「財産」概念にかわって「資金」概念が(…)、また財産・資本計算にかわって損益計算が、しかも期間損利益計算ではなく、時点利益計算が、現実の貸借対照表を説明する要素として発想されているのである。」と。

この特徴づけとともに、貸借対照表的損益計算と特徴づけられる損益計算が、損益計算上の収益費用計算なる損益計算とは別個に存在しているという

ことが説かれるというのであるが、ここに至って新静態論をさらに具体化して「資金貸借対照表的損益計算」と特徴づけることができるという。「二つの損益計算が企業の年次決算の全体において何故に必要とされるのか、すなわちそれら二つのものを統一する上位のものはなんであるのかという問題が提起されてくるのである。」という<sup>16)</sup>。

大島・吉田はここで計算構造論的接近を離れ、その基盤に目を向けるのである。そして飯野の研究をもう一度振り返って、大島・吉田の類型[3]までは、「存在論的・商人的貸借対照表論」であるが、類型[4]は、「投資家に対して彼らが必要とする将来の資金の流れの予測に役立つ情報を提供するためにという「一つのノルム」を設定し、その目的を果たすためには貸借対照表にはおいて資産はすべて如何に評価される「べきである」という形で、「その立場からそれに適する一定の価値概念ないし価値法則を形成せん」として貸借対照表における会計情報の有用性が論ぜられるに及んでは、そこでの貸借対照表はもはや商人的・存在論的なそれではなくして、情報論的・規範論的貸借対照表以外の何物でもないといわざるを得なくなる。」と述べるのである<sup>17)</sup>。

商人が実践していた会計の論理を追及してそれを存在論的として捉え、投資者に役立つという観点から捉えられる会計の論理を、目的が先にあるのであるから、目的適合性が求められているのであるから、それは規範論的であるという。しかし、投資者において存在論的会計目的はないのであろうか。一方で、商人的といわれていたものが、果たして規範論的ではなかったのであろうか。どうもこのあたりはいわゆる社会科学というものにおいて、認識という問題を考えると程度問題というか、存在的か規範的か両者の間でどちらに近いのか、というような問題のようにも思えるのであるが。特に会計のように技術的なものにおいて、会計原則とか会計基準とかいうものが作られていくものにおいては、会計基準になってしまえばそれは規範であるのだけれども、会計慣行ということになれば存在的なものでもあるのではなから

うか。認識における独我論を超える、あるいは回避するものが存在論なのではないだろうか。このような視座はまた別問題であろう。

大島・吉田は、飯野(1968)論文を経てはじめて、各種資産の同質性が「資金」ということで統一されたというように考えたようであるが、私は飯野(1964)で貨幣性資産・費用性資産の同質性は「資金」ということで統一されていると考える。

それでは二つの論文の違い、そこにおける「資金」とはなにか。

飯野は「いま、あるものについて、長さという物理的な属性を発見しましょう。長さを測定するためには、何よりもまず、そのための操作が行われなければならない。このことは会計上の概念である資産についても同様である。…。このように、概念が確定されるためには、つねに、操作、この場合には、測定がともなわなければならない。かくて、操作なくしては概念は確定しないことになる。

ところが概念規定もしくはその形成に不可欠な操作は、それが行われる環境を度外視しては考えることは出来ない。一般に、あるものについて、そのことの意味が正しく把握できるのは、そのことが叙述された一連の操作に言及した場合にかぎられる。」<sup>18)</sup>と述べている。

資産、その本質は「資金」、というも具体的な「もの・こと」を手掛かりに測定するのであるが、ここに述べられているように「環境」に規定されてくるのである。

資産の用役潜在性ということを検討して「このように用役潜在性をもって資産の属性とするとしても、用役潜在性はそれ自身、測定によってはじめて確定されるものである以上、測定方法のちがいによって異なる内容が与えられることになる。」<sup>19)</sup>と飯野は述べる。

同じ言葉が使われていたとしても内容が異なるのである。先の計算式(1)、(1')も同じと言えば同じことなのである。同じ式でも内容が異なれば違うのである。先にも指摘したように、「数」の同質性とは何を計算しようとし

ているのかによって規定されてくるのである。

「環境」によって規定されてくるのである。

ところで内山は次のような図を描いている<sup>20)</sup>。

	(イ)	(ロ)
資 産	A 維持すべき 資 本	負 債
		資 本
		修 正 額
		留 保 利 益
	純 利 益	

上図の(イ)をいわば具体面から捉えているのが、資産であり、源泉面から捉えているのが(ロ)であって、資金的損益貸借対照表論というのは畢竟この(イ)を二面から捉えるものであると、私には思われるのである。

注

1. 今井 (2015) は資金的損益貸借対照表論の論理を展開するための視点の研究として、井上良二の事実解明理論の検討をすべく着手したが、文字通り着手で終わっている。先を急ぎすぎたのである。
2. 大島・吉田 (1979)、10-12 頁。
3. 同上論文、13-14 頁。引用中の (3503) は、飯野 (1960) であり、(3903) は、飯野 (1964) である。前半 4 ケタのコンマの後の数字は、当該論文のページ数を示している。
4. 同上論文、15-18 頁。貸借対照表に (表 1)、(表 2)、(表 3) と付したのは今井。  
なお今井 (2013b) における注 12 の記述にミスがあり、「収支的損益計算」という語が見当たらないと書いてしまったのであるが、本稿で触れるが、(3503)

の29頁(飯野1979、277頁)に記述がある。しかしそこでいわれている貸借対照表は、注12に指摘した「醇化」したものの前の段階の貸借対照表シェーマである。注12に記載した貸借対照表は、大島・吉田の表記によれば(3002, 23)(飯野(1955)23頁)にある。

5. 飯野(1960)、28-29頁。(1979)、277頁。貸借対照表の中のドイツ語は省略した。
6. 飯野(1964)、56頁。
7. 飯野(1979)、309頁。
8. 内山(1979)、311頁。
9. 飯野(1956)の53—54頁から「中和化の原則」について述べていることを引用しておく。

「それでは棚卸資産の期末現在高を原価で評価するということはどのような意味を持つのであろうか。いま混合勘定としての商品勘定に例をとつてこの関係を考えてみよう。この勘定の借方に前期繰越高と当期仕入高が記入され、貸方には売上高が記帳され、売上総利益を計算するために、この貸方へはさらに期末棚卸高が記入される。この棚卸高を強制的処分価値によつて販売価格で評価することは、棚卸高を仮に全部売却したと仮定して売上総利益を計算することになる。というのは、その結果貸方には正常な販売による売上高と強制処分による売上高が記入されることになるからである。これに反して貸方の棚卸高を取得原価で評価記入するということは、期末棚卸高を、借方に記入されている前期繰越高もしくは仕入高のうち、まだ販売されない部分の価値額と貸借相殺して売上総利益計算に関係せしめないということなのである。すなわち、期末棚卸高の貸方記入は、前の場合にはさきに記入されている貸方金額との加算を意味し、あとの場合には借方からの控除を意味する。このように期末現在高を取得原価で評価することは、その部分を利益にも損失にも関係せしめないで、損益計算からいわば中和化せしめることになる。これを中和化の原則という。

中和化の原則は、この場合には、資産の市場価格がどのように変動しても、変動する時価を凍結して原価のままに据置くことによつて、資産とそれに投下された資本とを貸借双方に同一金額を記載することによつて資産の期末有高について、利益も損失計上せしめないということにほかならない。損益はいうまでもなく財産とそれに投下された資本とを比較することによつて計算される。」

10. 大島・吉田(1979)、19-20頁。
11. 飯野(1958)、78-82頁における「決算貸借対照表の成立」で述べられている、特に§3口別計算、§4棚卸計算の出現、での混合勘定による商品勘定が関連し

ているのであろうか。

12. 飯野(1979)、130-132頁。引用の貸借対照表はこちらによる。飯野(1956)52頁の貸借対照表では「純益」とだけあり、「留保利益」と「純利益」との区分別示がない。
13. 大島・吉田(1979)、21頁。
14. 同上論文、21-22頁。引用中の(4302)は、飯野(1698)を指す。
15. 同上論文、23頁。
16. 同上論文、24-25頁。
17. 同上論文、26-31頁。
18. 飯野(1968)、37頁。
19. 同上論文、38頁。
20. 内山(1979)、312頁。

#### 参考文献

- 飯野利夫(1955)「資産の分類とその会計学的意義」『一橋論叢』第33巻第4号、12-26頁。(1979)第13章。
- (1956)「財産法の計算原理」『産業経理』第16巻第1号、52-56頁。(1979)第5章、10-14節。
- (1957)「会計の特質—経済概念の測定をめぐって—」『経済セミナー』第4号、23-26頁。
- (1958)「貸借対照表」黒澤清他『現代会計学全集2現代財務諸表<増訂版>』春秋社、63-155頁。
- (1960)「会計における資産—資産概念接近の方法を中心として—」『一橋論叢』第44巻第4号、21-34頁。(1979)第14章。
- (1964)「低価主義と期間損益計算—損益計算的低価主義試論—」『一橋論叢』第52巻第4号、39-56頁。(1979)第15章。
- (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頁。
- (1971a)「会計処理基準の統一について—比較可能性と融通性をめぐって—」『會計』第100巻第3号、71-83頁。
- (1971b)「取得原価基準の論理」『会計ジャーナル』第3巻第11号、8-14頁。

- (1972) 「会計の論理の探求—企業会計原則修正案のなげかけたもの—」『會計』第101巻第2号、1—12頁。
- (1974) 「会計原則の社会的機能の拡大」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、3—14頁。
- (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]』第12刷、同文館。
- 井上良二 (2014) 「第1編 財務会計論の基礎」井上良二編著『新版財務会計論』税務経理協会、2—92頁。
- 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頁。
- (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頁。
- (2000b) 「対象としての会計」『税経通信』2000年5月号、221-227頁。
- (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頁。
- (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頁。
- (2015) 「事実解明理論と資金的損益貸借対照表論覚書」『函大商学論究』第47輯第2号、1—22頁。
- 岩田 巖 (1956) 『利潤計算原理』同文館。
- 内山 力 (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頁。
- 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頁。
- 中瀬忠和 (1991) 「会計における認識と事実：一步前——取引記入は《事実どおり》を記入するののか——」『商学論纂』第32巻第5・6号、237-262頁。
- (2014) 「会計/会計学の対象について考える」『商学論纂』第56巻3・4号339-381頁。