

〈研究ノート〉

数量計算と価値計算 —馬場会計学の真骨頂—

川 端 久 夫

はじめに

1. 数量計算と価値計算
2. 価値計算の展開
3. 価値計算の効能。例証Ⅰ.—増減記帳法
4. 価値計算の効能。例証Ⅱ.—因果簿記

おわりに

はじめに

前稿「個別資本説における経営学と会計学—対照的な対象規定—」（本誌前号）では、主要論点の1つとして馬場会計学のキーワードと云うべき「対象の論理」（→「論理的主体」）について検討し、それらは個別資本自体が自己を記録計算するという真実を示すことなく、企業家ないし会計担当者という自然人の行為（に内在する「方法」）として把える、という迂回路線を選択したことから派生した無用な概念である、と論定した。本稿では馬場会計学の唯一・真実のキーワード「数量計算から価値計算へ」を反芻する。

1. 数量計算と価値計算（著作集Ⅲ：103～7）

継続的に所有・利用される財を財産とよぶ。財産の管理は、まず所有権の確定と保全から始まる。財に所有者の標識をつけ、一定の場所に保管してその出入を使用人に管理させる。使用人は管理責任を明らかにする必要上、出入を記録・計算しておかねばならない——倉庫会計と云われるものがこれである。商業が発展し貨幣が普及するにつれ、商人・高利貸の営業活動では財産の紛失・盗奪の他に債権・債務の忘却・錯誤を防ぐための記録計算が必要になった。

記録計算は数量計算と価値計算とに区別できる。一見、計算単位の差異だけのように見え

るが、貨幣経済が浸透してくると数量計算も貨幣価額で表示されるようになり、計算単位以外の区別基準が必要になってくる。——数量計算の目的は財産管理に在る。当初は物量計算だけで十分だったのが、貨幣の普及と共に貨幣額計算を随伴・内包せざるを得なくなった。ただし、全ての財産が常に貨幣価値によって記録計算されるわけではない。家庭・官庁などの消費経済では貨幣収支は計算されるが、貨幣以外の財産の経営的な記録計算は行われないので金銭会計と物品会計が系統的に連結されていない。この場合の金銭会計は、実は金銭という財産を数量計算しているものでしかない。——消費経済における財産管理では統一的価値による全体的把握を必須とはしないのである。

2. 価値計算の展開（著作集Ⅲ：108～4）

多種多様な財産が1つの客観的に計測可能な目的のために利用・処分される場合、これらの財産は単なる集合でなく有機的に編成された集団＝統一体となる。統一的な財産は統一的な価値によって記録計算せねばならない。その結果、全財産が基金ないし元本の意味をもち、個々の財産は元本が必要に応じて様々な形態をとって現われる姿ということになる。このように価値計算は目的明確で整然と統一された財産集団である営利企業において、具体的には目的不明確な家計から一定額が分離されて営利のための元本となること、‘家計と営業の分離’によって初めて可能かつ必然となったのである。

とはいうものの、家計と営業の分離は歴史的出発点というよりはむしろ論理的前提といふべきものであり、それによって数量計算が一挙に価値計算に移行したのではない。家計と営業の分離の後にも数量計算は長く続き、その中から価値計算の2つの端緒が生れ徐々に成長していった——1つは貨幣収支の、もう1つは債権債務の記録計算である。

とりわけ注目すべきはローマ帝国の主人—奴隷関係における2つの現金帳（の記録計算）である。奴隷が主人の現金帳と自分の現金帳とに同一の事実を記録することによって複式記入の萌芽が生じ、また現金収支計算から債権債務計算へと価値計算が拡大していく経路となる次第が伺われる。

そして同様の関係が中世イタリアのコンメンダ的出資において存在した。「1340年になると、ゼノア市の財務官帳簿において、債権の発生を勘定の左側に、債務の発生を右側に記録する複記の方式が既に確立しているのを我々はみる。」（全113）

およそ価値計算は本質的に複式記入を伴わざるを得ない。——（1）全財産は有機的の一体＝元本である、との観念を生じ、財産と元本との二重的把握に導く。（2）貨幣を支出して商品を購入するという取引は貨幣のマイナスと商品のプラス、そして両者は相互に原因と結果で

ある、とする二重的把握に導く。(3) 価値の純増加または純減少は終局的に元本ないし元本所有者に帰着させねばならない。財産の純増減とその帰属との対立、という二重記録の必然性に導く。

ここまで展開することによって複式簿記ははじめて自足完了したものとなる。他方、価値計算体系の形成は複式簿記における資本勘定の成立によって成就した。「けだし価値計算とは資本価値計算を意味し、個々の項目の増減はすべて資本価値の増減すなわち資本の運動過程を現すものだからである。」（全 114）

ここで（私見でなく）私感を挿みたくなった——ここまでのところ、価値計算の生成必然性について馬場の説明は平明淡々、事柄が自明すぎて論ずるまでもないような風情を漂わせており、むしろ価値計算の必要性が複式簿記確立の前提条件だったという事実を強調することに最力点があるかのようなのである。察するに、真の論点はその先にあるのであろう。即ち、価値計算体系が成立した後、①価値計算オンリーで数量計算を無視する、②依然として数量計算に埋没してしまう、傾向が蔓延している状況の指摘とその批判である。

3. 価値計算の効能。例証Ⅰ。——増減記帳法（著作集Ⅲ 153～68）

1960 年以降、中国の国務院商業部管轄下の企業で汎用された「増減記帳法」は数量計算と価値計算の区別と関連についてのこよなき例証である。

増減記帳法の解説書によれば、解放後の中国企業は、資本主義制度の産物である貸借記帳法（＝複式簿記）を援用してきた。[資産＝負債＋資本] 公式を[資金源泉＝資金運用]と改称し、無形資産・秘密積立金・（資産の）水増評価のような‘反動的理論及び処理’は除去したものの、科目分類・記帳方法など基本的な処理方法は維持してきたのだが、3つの欠陥があった。

1) 貸・借の2字で全ての経済活動を把握するのは、中国の慣習的な文字の用法を逸脱している。

2) 借方（資産・損失）を主とする帳簿と貸方（負債・収益）を主とする帳簿とでは増・減の表示の仕方が異なり、理解・処理に不都合である。

3) ‘貸借は等しくなければならぬ’という公式に縛られ、科目の設置・使用において実際の業務から逸脱している。例えば銀行から借金して商品を購入した場合、商品も借金も増加するのに、帳簿上、商品は借方、借入金は貸方という相反する方向で記帳される。

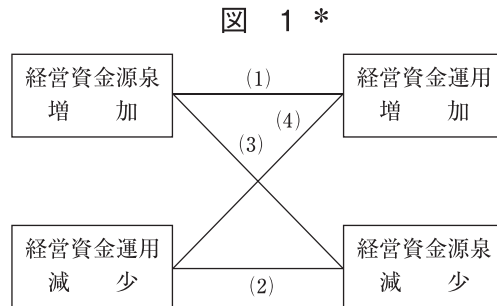
従って企業管理における党の指導・大衆の参加を強化するために、簡素にして科学性を具えた新たな記帳法を開発する必要がある。

社会主義企業の資金運動はその全資金が来源と占用の2面を現わし、「この両面は常に等し

く……相互に対立・依存し合う」（全157）ので、次のような基本公式を立てることができる。

- a) 各種経済活動を減少と増加で直接に記載・反映する。
- b) 複式記帳法によって各経済活動を記録する。
- c) 資金来源 = 資金占用を全ての会計事項を処理する基本公式とする。
- d) 資金運動の変化法則を増減記帳法の記帳法則とする。

資金運動の変化は4つの状況として現われる。（図1）



* 著作集Ⅲ：159

- (1) 資金の企業への導入
- (2) 資金の企業からの退出
- (3) 資金源泉間の転化
- (4) 資金運用形態間の変化

そして、資金の源泉と運用の両面に関わる業務では、共に増加あるいは減少する。源泉・運用のどちらか一面のみに関わる業務では、常に増加があれば同時に減少がある。

以上、要するに a) の増減記帳だけでは純粹の数量計算であるが、それが資金占用 = 資金来源という方程式に結合されることによって自足完了した複式簿記となるのである。長所とされる‘分り易さ’は最初の記帳だけで、勘定系統の設定や各系統への記録の編入の際には伝票の設計など様々の専門的な工夫が要り、結構複雑なのである。

馬場の結論——「このわかり易さは複式簿記に内在する数量計算と価値計算の原理を2つに分解して記帳手続に適用した……増減という数量計算で先ず捉え、のちにこれを来源 = 占用という価値計算の枠組に統合する、という2段階操作をとったところに在ると云えよう。わかり易さを目指して数量計算で処理しようと試みたものの、結局、価値計算の原理の貫徹を承認せざるを得なかったものと思うべきであろう。」（全167～8）

4. 価値計算の効能——例証Ⅱ。因果簿記（著作集Ⅲ 135～52）

複式簿記が数量計算を内含した価値計算の体系として成立すると、複式簿記を

- ①価値計算とのみ理解して数量計算の部面を無視ないし軽視する
 - ②形は価値計算だが実質的には数量計算の次元で処理してしまう
- という2つの偏向が生じる。

即ち通常の簿記教科書では期末決算を通して損益計算を行い、財務諸表を作成することに重点を置き、具体的な取引の記録や各種補助簿などの途中経過は‘恰かも必要悪であるかのよう’に軽視され、数量計算は補助簿段階に押し込まれている。同様の事態が簿記・会計の理論についてもあてはまり、価値計算に終始して数量計算は視野外にある。しかし、およそ数量計算を無視して価値計算を行うことはできない。——ここに数量計算次元での価値計算が発生する。

例えばE・ワルプの損益計算論では、給付系統（期中の運動量 $W - W'$ ）と支払系統（ $W - W'$ の対流としての $G - G'$ ）とから2重の損益計算を行なうのだが、そもそもの出発点をなす期首在高、すなわち財産＝資本という前提を欠いている。資本金を未来の支払いとして負債やその他の財産と同一次元のものとみなすということは、実は「記録計算の対象を価値計算ではなく単なる数量計算としかみていない」（全134）ことを意味する。BS方程式 $A=K+P$ は任意に $A - K - P=0$ などと移項しうるものではなく、Kは常に総括者として右辺に止まらねばならないのである。

さて、井尻雄士の‘因果簿記’は価値計算という軌道を外れた簿記が如何に際限なく暴走しうるか、ということのこよなき例証といえる。

井尻によれば、在来の複式簿記には分類簿記と因果的簿記とが混在している。前者は分類方法を増やして多式簿記へと論理的に延長可能である。他方、複式簿記に根本的なものは、財産の増分と減分の間の因果関係（を示すこと）であり、複式簿記の構造が財産変動における因果関係の追求を我々に強制する、というのである。

〔借方A勘定50＝貸方B勘定50〕という仕訳について、同一物の異なる側面を捉えたものと考えれば分類簿記、AB間の因果関係を認識したものと考えれば因果簿記となる。分類簿記では財の物理的性質と財に対する請求権（←所有権）によって分類するので自然と複式になる。因果簿記では財の増分と減分のみが問題である。財と資本（請求権）の対立を基本的なものとは考えず、資本や負債は‘消極的未来現金’つまり‘未来のマイナス財産’とみなす。共に財産の延長されたものとするので、全ての取引は財産の増減としてのみ扱えられる。

(ここで馬場の解釈を挿入すると) 負債がマイナス財産であることは常識であり、この考え方を資本にまで拡大することも理解できる。しかし、これをさらに延長して利益の発生を‘未来現金の減分’、損失の発生を‘未来現金の増分’だと説明するのは明らかに現実から遊離しており、理論のために現実を歪めるものである^{※注1)}—— $A=K$ あるいは $AvsK$ という基本分類があって初めて、その他さまざまな分類が体系的に可能になる。それは同時に取引を因果的に捉えるのに必須の枠組でもある。これあればこそ「企業財産の増減変化は全てこの元本の運用形態の交替か、源泉形態の交替または帰属を現すか、もしくは両形態の交錯を現わすことになっており、全ての増減変化は因果関係の連鎖をなし、因果関係は最後の帰結まで追求できる仕組となっているのである。」(全146)

以上のような馬場の解説と批判は安んじて追従できる正しさをもっていると思うが、敢てさらに1歩突きつめてみたい。

そもそも $A=K$ という均衡式を基本分類と名づける必要があるだろうか? ——ごく単純な倉庫会計は別として、大抵の記録計算は多種多様そして量的にも多少さまざまな財貨を対象としており、簿記に限らず必ず精粗さまざまな分類を必要とする。即ち分類は記録計算に固有の属性であり、特記する必要のないコトバではないか? また、 A と K は同一物の両面を示すもので2つに分割したものではない。 $K10$ 億円の元入という原因が $A10$ 億円という結果をもたらし、次で20億円の機械購入という原因が $A10$ 億円の減少と負債10億円の発生を結果する——価値増殖という明確な目的を与えられた元本(=個別資本)の増減運動という視点に立たなければ、因果関係の識別において厳密を欠き、利益・損失という最も重要な事項の因果帰属が曖昧になって、未来現金の減・増として先送りされる。

井尻の因果簿記は個別資本循環の代りに‘交換’exchangeの公理による仕訳から出発するので、価値計算の一角に取り着いているのだが、多種多様の財産管理という視野狭窄に陥っている。

さるインタビュー記録によれば、井尻会計学の関心重点は「数と数との関係を追っている段階→物と物との関係を追っている段階→人と人との関係を追っている段階」(インタビュー:43)と転移してきたが、「人と人との関係というのは分配論なんです。」会計数字を生産のために使うときはパイのサイズを大きくするという1つの目的に進んでいるから割に易しいが、「いざ分配になると、そこで使う会計の数字というのは、誰かが得すれば必ず誰かが損をするという状態の中で原価の配賦が行なわれるし、事業部門の振替価格もきまる。……単に意思決定に役立つ情報というような甘いものではなくて、人間の醜いところが一挙に集まっているところがある」(全47～8)——これ程にも‘分配’にこだわる理由を井尻

自身は「アンチ・エスタブリッシュメントでしょうか」とぼかしているが（全 55）、これと一脈通じる心情が、「株主全般にとって有用な情報というのは有る筈がない」（全 52～3）とか、会計の目的は財務諸表でなく会計記録にある、「記録があるために人間の行動がアカウントابلになる、それ自体が大事だね。できた財務諸表が仮に投資家の役に立たなくても会計の目的は達成する」（全 50）という言明からも伺い知ることができる。

これ程にも透徹した認識に立ちながら、何故に因果簿記の枠組設定において $A=K$ という簡明にして何の不都合もない均衡式を捨てて顧みないのか？——複雑高度な数学的手法を適用する際に使い勝手が良い？……、単に新奇を衡う悪趣味？……、個別資本循環という実態を承知の上での意図的な回避？……、いずれにせよ、理解しかねる。^{※注1)}

井尻が複式簿記の本質を「主体財産の変動を増分と減分との因果関係」の把握に求める、という場合、勘定の最初の財産額を決定する原因は何か。主体が所有する財産の全部か一部か、一部なら価額を特定する基準は何か、が明らかでなく、任意ないし偶然というしかない。特定の営業に当面必要な金額を元本として家計から分離する、という原因があつて初めて、10億なら10億という財産勘定が生じる。この端初因果関係が井尻因果簿記には欠けている。

※注2)

以上、井尻理論にふり廻されてゴタゴタしてしまったが、要するに分類は記録計算一般の属性であつて特記に価しない。因果的把握（→記録）こそ複式簿記の本質であり、その基軸は $A=K$ という均衡式（の設定）である。基軸を欠いたままの因果関係の追求は非現実的な仮定や論理操作に奔って破綻せざるを得ない。まことに「価値計算の成立はドラスティックなもの」（インタビュー :826）複式簿記完成のビッグバンと云えるであろう。

おわりに

前稿および本稿では、馬場経営学、即ち企業の活動を対象として、それを単なる諸技術でなく個別資本の運動として捉える（という客観的法則を求める）科学という立場を所与（差当り是とする）として、馬場会計学が会計学の対象を会計方法だと規定していることの致命的不整合を指摘・批判した。この観点からすれば、馬場会計学にいう‘対象の論理’や‘論理的主体’の概念は無用であり、‘数量計算から価値計算へ’構想は素晴らしいということになる。

経営学（従つて会計学も）は実践科学であつて経営諸技術（の科学的根拠、有効性、随伴的作用、思想的文脈など）が対象だとする立場をとれば、すこし話が違ってくる。^{※注3}——個別資本の運動法則の認識は大前提として、諸多の経営技術それ自体を観察して体系的に理

解し、その効能とコストを比較・分析し、その適用上の注意事項や改善・活用の方途を探り、よりよき技術の創造に資することに研究の焦点が置かれる。現に形成され実践されている目的手段体系の法則的根拠を解明し、可能ならばよりよき手段体系へと精練することに、研究者は自身の価値観を支えとして挑まなければならない。真逆というわけではないが、より複雑な思考と決断が必要になる。——差し当たり、対象の論理という思考態度や論理的主体という仮説も、あらためてその有用性を問われることになるだろう。

注

1) 井尻は、借方現金 100: 貸方資本金 100 という仕訳を同一財の異なる側面とは考えず、現在現金の増分と未来現金の減分との因果関係の記述と考える。同様に、借方受取勘定 25、貸方棚卸商品 20、利益 5、という仕訳は予期された現金の増分と棚卸商品の現在の減分および予期された現金の減分との間に因果関係を認めたものである、と解釈する。「資本勘定をこのように解釈してもなんら無理はない。というのは、企業の所有者は実際に企業の残存価値を受けとる究極の権利をもっているからである。」（井尻 149）よって曰く「請求権分類は資産分類と対立する分類方法ではなく、実は資産分類の延長であり、したがって現在の複式簿記では2つの分類方法がとられているというのが実は1つの分類方法から成り立っていることがわかる……複式簿記の本質は主体財産の変動を増分と減分との因果関係で把握する点にある。」（全 149 傍点筆者）

井尻の論理を筆者なりに解釈すれば、資本・負債も（マイナスの）資産であることに变りはなく、その限りでは（？）（プラスの）資産と区別する必要はない。となると、利益・損失の帰属が問題になるが、利益は現在現金の増が未来現金の減をもたらすこと、損失は現在現金の減が未来現金の増をもたらすことである、と考える。けれど、予想しうる未来の企業解散に当って債権者は全プラス資産を押えても現金の減分を回収できないで放棄せざるを得ず、その時点で企業の所有者は現在現金の減分を回収できるからだ。——増と減の結びつきだけで表わそうとすれば、どこかにシワが寄り、不自然な説明になってしまう。

2) 井尻はいう——「複式簿記を資産＝請求権という形で静的に説明しないで、増分と減分との結びつきという形で動的に解釈し説明する必要がある。こうすれば借方は常に増分（または減分の取消し）を表わし、貸方は常に減分（または増分の取消し）を表わすということですっきり説明できる。」（全 149）

A=K という形は、記録計算対象の静的な説明であろうか？ A=K は枠組であって取引の説明ではない。より正確に云えば、資本元入という、営業活動の端初となる取引（を構成して

いる因果関係）の記録であり、そのまま同時に以後続発する全ての取引（を構成する因果関係）を根本的に規制する枠組となったものである。——全てを始動させる発条という意味で動的であり、以後ぶれることがない、という意味では静的である、そのような存在と云える。

A=K 枠組の下での因果記録は増と減だけでなく、増と増、減と減が結びつく場合もあり、それがまぎらわしいと云えば云えようが、現実の因果関係を捉えた結果であるから理解しにくいことはない。井尻式においても、現在現金の増減を（営業終了＝会社解散時をも含む）未来現金の増減と結びつけることで辻褄を合わせる点で、別のまぎらわしさが生じている。

3) 実は筆者自身はこの立場である。当初は馬場の個別資本説の徒であったが、1973 年以降、松本譲に追隨して変説した。

参 照 文 献

- 馬場克三 1975 馬場克三著作集Ⅲ『会計理論の基本問題』
井尻雄士 1968 『会計測定的基础』
田中章義（編集代表）1990 『インタビュー・日本における会計学研究の発展』