

# 複式簿記の原理とその論理的導入法 (IV)

椎 名 市 郎

- 〈目次〉
- I 会計哲理(認識論的方法論的研究方法)への道と問題点の提起
  - II 複式簿記導入法のステップ
    - 1 複式簿記の歴史的視点
      - (1) 歴史的視点
      - (2) 経済体制((資本主義社会)と複式簿記の実質的意義
      - (3) 階級(階層)と Accountability
      - (4) 民族性(人間行動様式)にみる新しい視点
      - (5) 何故、複式簿記の原理を学ぶのか  
(以上、『中央学院大学論叢』第14巻第2号所収)
    - 2 複式簿記の哲理
      - (1) 会計学方法論のフレーム・ワーク
        - ① 会計学の対象(Gegenstand)
        - ② 会計学の方法(Methode)
      - (2) ウェーバーの形式的合理性(formale Rationalität)と複式簿記の論理的構造
        - ① ウェーバーの形式的合理性と複式簿記
        - ② 複式簿記の論理的構造
          - (i) 複式簿記の体系的理解
          - (ii) 複式簿記の論理的特徴
          - (iii) 勘定の論理  
(以上、『中央学院大学論叢』第20巻第2号所収)
      - (3) 複式簿記の生成史的特質

- ① 複式簿記の二つの起源論
- ② 複式簿記起源説における形式的解釈と実質的解釈
- (4) 資本主義経済と複式簿記の実質的解釈
  - ① 資本の複式簿記と実質的解釈
  - ② ゾンバルトに観る資本の複式簿記
- (5) 階級(階層)と複式簿記の形式的解釈
  - ① 代理人簿記の形式的解釈と階級・階層との関係
  - ② 形式的解釈の継承性の問題
- (6) 会計学における「人間」の問題と勘定の本質
  - ① 会計学における二つの「人間」の側面
  - ② 勘定計算に現われる人間

(以上、『中央学院大学商経論叢』第1巻第1号所収)

### 3 複式簿記の技術

- (1) 計算思考論としての利潤計算原理
  - ① 財産法(Inventarrechnung)と損益法(Ertrage-und Aufwandsrechnung)
  - ② 財産法と損益法の一般概念
  - ③ 山下学説における財産法と損益法の史的発展
    - (i) 財産法会計の成立
    - (ii) 財産法会計の特質から観た批判
    - (iii) 財産法会計から損益法会計への移行
  - ④ 岩田学説における財産法と損益法
  - ⑤ 山下学説と岩田学説
- (2) 会計の定義と複式簿記
- (3) 会計的技術(art)の特徴
- (4) 法社会学における目的(法的価値)と手段(ことば的技術)

(以上本号)

### 3 複式簿記の技術

「簿記は一般に技術である」とよく称されている。簿記には確かに技術的側面がある点で上の表現は当を得ている面がある。しかし反面、簿記は単に技術論のみではないという点において上記の表現には誤った部分もある。特に後者の誤った解釈の部分については、前号までに一応複式簿記の方法論的考察やその論理について展開を試みた。本論文では、上記表現の前者の部分である複式簿記の技術の側面について考察しようとするものである。

そもそも技術というものは、一定の目的を遂行するための手段ないし用具として位置づけられる。したがって、複式簿記の技術をとらえようとするれば、会計の目的がまず問われなければならない。さらに、この目的と技術の関係は方法論の問題にも関連してくる。演繹的か帰納的か、ドイツ会計学に観る規範的か存在論的か、リトルトン(A. C. Littleton)がいう「理論の用具(tools of theory)」と「実践の用具(tools of practice)」との関係、シュマーレンバッハ(E. Schmalenbach)に観る応用科学と純粋科学の問題等である。

本論文では、複式簿記の技術、ひいては会計学における技術論をとらえる前提条件として、まず財産法と損益法の問題を取り上げる。次いで、会計の目的をいくつかの代表的な定義の中でとらえ、目的と手段という位置づけの中で技術を考察する前提が展開される。これらを前提として次稿においてその本質にせまりたいと思う。

#### (1) 計算思考論としての利潤計算原理

##### ① 財産法(Inventarrechnung)と損益法(Ertrage-und Aufwandsrechnung)

複式簿記の入門書の第1章(または序章)に必ず説明されている計算式に財産法と損益法と呼ばれるものがあるのは周知の通りである。複式簿記の技術を論ずる場合、まずこの二つの利潤計算原理から考察していくことにする。<sup>(1)</sup>

今、計算例を用いて財産法と損益法を概括してみる(単位：万円)。

(例) 現金 3,000 を元入して営業を開始した企業の 1 年後の財政状態は次の通りであったとする。

現金 2,860, 銀行預金 400, 備品 700
借入金 600

次にこの期間の収益と費用は下記の通りであったとする。

受取手数料 1,200, 支払利息 30, 広告料 250
給料 450, 支払手数料 90, 諸経費 20

以上の例題によってこの企業の 1 カ年間の純利益を、(イ) 財産法と(ロ) 損益法で求めると次のようになる。

(イ) 財産法 = (期末資産 - 期末資本) - 期首資本 = 純利益

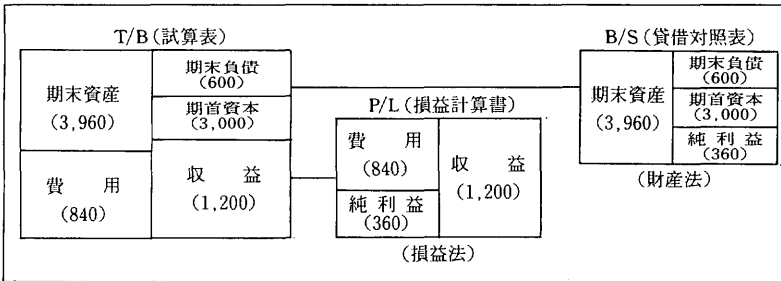
$(現金 2,860 + 銀行預金 400 + 備品 700 - 借入金 600) - 期首元入金 3,000 = 360$
----------------------------------------------------------------

(ロ) 損益法 = (総収益 - 総費用) = 純利益

$受取手数料 1,200 - (支払利息 30 + 広告料 250 + 給料 450 + 支払手数料 90 + 諸経費 20) = 360$
------------------------------------------------------------------------

期末資本から期首資本を比較して純損益を求める(イ)のような方法を財産法 (Inventarrechnung, Vermögensvergleichsrechnung, Distanzrechnung) といい、貸借対照表を中心に展開される利潤計算と言われている。一方、(ロ)のように総収益と総費用を比較して純損益を求める方法を損益法 (Ertrags- und Aufwandsrechnung, aufbauende Rechnung) といい、損益計算書を中心に展開される利潤計算と言われている。そして簿記書の一般的な説明として、この財産法における利

図1 二つの利潤計算



益と損益法における利益が一致して(上例, 360), 企業の利潤計算の正確性が保証されるとしている。また, この二つの利潤計算を含んだ簿記機構を「複式簿記(double-entry bookkeeping, doppelte Buchhaltung)」とも説明する。残高試算表(trial balance of balances)を利用してこの関係を示すと図1のようになる。

## ② 財産法と損益法の一般概念

一般に, 期首及び期末の正味財産の実在高比較による企業利益算定法である財産法の特徴は, 損益法とは異なり帳簿を離れて実在の有高の調査に基づいて計算が行われる点にある。もちろん, 帳簿を離れたと言っても期首の純財産額は記録によらなければならないし, また期中の増資や減資も記録に基づかなければならない。このように財産法の利益測定技術においては, 最小限の帳簿記録を用いた, 実施棚卸(physical inventory)に基づく純財産額の比較計算である。したがってこのような財産法計算思考の特質は, まず現実に残留する財産の実施棚卸から純財産を確認するため, 具体的にして確実な方法であるということ, そこから計算された利益は存在すると認識される実際の利益としての性格をもつことにある。

一方これに対し, 一定期間発生した収益とこれに対応する費用との差額をもって企業利益を算定する方法である損益法は, 財産法と異なり組織的帳簿記録を基礎として計算が行われる点に特徴がある。すなわち, 収益項目, 費用項目は全て名目的・抽象的な概念で幾ら支出したとか, 現金でどのくらい入金したかという財政状態を表示する実在的勘定とは性質を異にする。したがって,

その収益・費用の把握は全て勘定に記録された帳簿から誘導されなければならない。損益法は別名「誘導法(derivative method)」とも呼ばれている所以である。この点、財産法が実在する資産・負債に基づいて純財産の比較計算を行うのに対し、損益法の大きな特徴と言わなければならない。このように収入・支出に基づき費用収益の対応計算を帳簿を通じて行って算定された利益は、当然利益がどのような構成で、どのような要素によって生じたのかの利益の発生原因が明確になるという長所をもつ。

このように、損益法によれば計算された利益の発生原因は把握されるが、その利益の確立性は帳簿上で計算されるため確認できない欠点もち、反対に財産法によれば利益の確実性は得られるがその原因分析を得ることができない欠点をもつ。このように両方法はいずれも長所と短所を保有している。したがって、企業会計において利潤計算は、両方法を結合すべしとする二元論<sup>(2)</sup>と損益法を中心<sup>(3)</sup>に把握し、財産法を補助として用いるべしとする一元論<sup>(4)</sup>がある。

浅羽二郎教授は、上記財産法と損益法の特徴の要約を示しているが、これを一表にすると次のようになる。

財 産 法	損 益 法
1. 時点計算であること。 2. 利益の結果計算であること。したがって、在高計算であり、また間接計算であること。 3. 基本的には実施棚卸による調査を行うこと。より展開した形態では帳簿記録によらないこともある。 4. 適当な評価を行うこと。このことは、評価損益は必然的に利益の内容をなすという思考が存することを意味する。	1. 期間計算であること。 2. 利益の原因計算であること。したがって直接計算であること。 3. 基本的には、帳簿による継続的記録を基礎とし、典型的には複式簿記機構を前提とする。 4. 未実現の評価損益の排除を課題とする。費用収益の評価は時価、原価のいずれの基準でもよいが、現実には簿価によることを論理的とする。

<p>5. 資本と利益の未分離という欠点をもつこと。</p> <p>6. 利益の原因計算を欠如すること。</p> <p>(企業の清算を観念的に前提としている)</p>	<p>5. 期末在高計算を欠如すること。</p> <p>6. 収入支出と費用収益の期間的ズレが必然的に生ずること。</p> <p>7. 利益と利益の区分, すなわち利益の期間的帰属が不明確であること。</p> <p>(企業の継続を観念的に前提としている)</p>
-------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

以降, 上記の体系的理解を前提に財産法と損益法の利潤計算について論じていくことにする。特に, 山下勝治博士(以降, 山下学説と称す)の歴史的一元論の理論展開に着目しながら, これに対置する岩田巖博士(以降, 岩田学説と称す)の構造的二元論を検討し, 技術と目的を考察する上での前提となる領域を展開することにする。

### ③ 山下学説における財産法と損益法の史的発展

#### (i) 財産法会計の成立

企業会計が初めて制度化された事実を我々は法律の領域において観ることができる。まず法律の領域では財産による利潤算定計算の規定が導入された。そして, この法律の領域で発展した財産法は, 一方では経営経済学の見地からの損益法の会計を生み, 今一方では, 現在我国商法に観るような損益法も介入した変形した財産法を生むに到っている。

本節では, 山下学説における動的貸借対照表観<sup>(5)</sup>への展開を経営経済学の立場を中心に考察しようとするものである。

企業会計というものは, そもそも各々の商人が自己のために自己流に行うべき個人的な色彩の強いものである。そのような企業会計を何故法律が強制しなければならなかったかという点と次のような時代背景があったといわれる。

世界最初の成文商法である「フランス商業条令(Ordonnance du Commerce)」

(1673年)は、その前文において国が富むために貿易を盛んにすることを謳い、国内商人が各自その信用を重んじることの必要性を規定している。そして、そのために国内の商人は自らその信用を重んじらせる必要があり、商人に初めて財産目録(inventaire, Inventar)を義務づけた。また、貸借対照表がその名を成文商法に表わしたのは1807年の「フランス商事法典(Code de Commerce)」であった。フランスにおいて法律の中に何故このように財産目録や貸借対照表が登場したかと言えば、当時のフランスの経済状態の悪化にこれを求めるのが一般的解釈である。フランスの景気の後退は信用制度に著しい不安を招き、相次ぐ事業の倒産は経営者の不正を招来する結果となった。そこで法は健全なる商業活動を期するため、さらには経営者の不正を防ぐため法律の介入を決定したと言われている。

このように、大陸系商法における計算規定の導入はそこに具体的には債権者保護のための立法化の必要性が考えられたということになる。つまり、不景気を理由に経営者の計画的倒産、詐欺、財産隠匿、持出しという不正な事業が表面化したわけである。このような状態の中で、最も被害を受けたのは企業に資金を貸出していた債権者であった。この債権者グループの保護こそ、最も法が会計規制をしなければならなかった理由である。このように大陸系商法における計算規定の導入は、債権者保護という実際の見地から立法化されたものであった。そして現在においても、大陸系商法ではこの思想が根強く残っていると解されている。このような債権者保護の規定がその後のヨーロッパ諸国の商法等に導入され、一応その完成を見たのが1862年の「ドイツ一般商法典(Das allgemeine Handelsgesetzbuch von 1862)」であったと言われている。この法律の下では財産目録より貸借対照表に重点が置かれていることに山下学説は特に着目する。そして、次のようにその変遷を説明している。つまり、財産目録に表示される個々の財産はいつ変化し移動するかわからない性質を有している。そのような変形する財産より、債権者は純財産、つまり、資本額に関心を持ちだした結果であるとしている。このように法律の領域で生成した財産法の会計は財産目録中心から貸借対照表中心へと変遷を示して現在に到っているのである。そしてさらに、貸借対照表重視の考え方は、純財産額をまず維持し、その



維持を超えた部分を純財産の増加とする純財産増加説を生むに到る。このように財産法会計は、利益配当から招来する不当な財産侵入を防止するために成立したきわめて社会制度的な利潤計算体系であったと解される。

## (ii) 財産法会計の特質から観た批判

このような債権者保護のもとに生成・発展した財産法は、資本主義経済の発展につれ、多くの欠陥を提示するに到る。その欠陥は二つ考えられる。一つは資産・負債の範囲である貸借対照表能力の問題である。今一つは、資産の評価基準である貸借対照表の評価の問題である。

まず、貸借対照表能力の面では資産面に限れば債権者への債務弁済能力のある実在の価値物(法的債権も含む)でなければならない。つまり、原則的に貸借対照表に載せられるべく財産は、有形で一定の財産的価値をもつものに限られるわけである。したがって、繰延資産、営業権、未経過項目(負債側では引当金)等は本来的には財産としての価値が否定される。したがって、適正な期間損益計算の見地からすれば、利益が不当に偏る傾向が生じ、企業の経営成果を適正に示さない虞れが生じる。また資産のみでなく負債についても、その債務の確認と網羅性が要求され、一部引当金等は否定されることになる。

次に貸借対照表の評価の問題である。財産法によれば期首と期末の純財産の比較計算によるため時点計算の特色を有する。つまり、現時点でもし企業が倒産してもどれだけ債権者への弁済能力があるかを示す報告書が財産法における貸借対照表であるので、当然その評価はその決算時の時価評価ということになる。これを一般に清算基準(liquidation value basis)と称す。そして、その時価も買入時価ではなく売却時価ということになる。しかし現実的な問題として価格変動のある時期に、特にインフレーション期には時価で評価すれば当然未実現の評価益が生じる危険性がある。特に、巨額の固定資産を保有している企業ではこの未実現の評価益の計上は、企業財政に著しい危機をもたらしている。なぜなら、何ら貨幣性資産に裏づけられていない未実現利益の計上は、具体的な形で配当や税金等で外部に支出される虞れが十分あるからである。財産法は特にこの見地においてその欠点が強く指摘されることになる。山下学説によれば、

このような財産法の欠点をふまえ、そのアンチテーゼとして新しい損益法会計が成立するということになる。

### (iii) 財産法会計から損益法会計への移行

一般に近代(財務)会計が、上記のような財産法という欠点をふまえ法律の領域から脱皮して経営経済学の立場から損益法会計へと移行するに到った背景に二つの点が考えられている。一つは、企業会計における損益法という考え方の出現と、今一つは社会経済や制度からの要請である。

まず前者の企業会計における新しい損益法の考え方は次のように山下学説では展開される。株式会社の出現は株が公開され企業に多数の株主からの資本集中心が行われた結果、当然企業内に固定資産の増大をおこすに到る。財産法会計においてこの固定資産の増大現象は未実現利益の巨額の計上と時価評価の恣意性を企業会計に招く。このようなことから1890年代の初め、ドイツの税法学者ウィルモウスキー(V. Wilnowski)が、固定資産の購入原価より出発した「減価償却法(depreciation, Abschreibung)」という新しい手法を提言した。この考えは、固定資産の年々の適正な時価評価はすでに不可能であることを前提とし、そこに恣意性が介入して、かえって時価評価を遂行すれば債権者に不利益な結果となる点を反省した結果であった。したがって、この減価償却法は固定資産の全利用期間中に最初の購入原価を全部消耗してしまう理解から出発して、毎期この取得原価を基礎に一定額の減耗分を規則的に費用化して行こうとする方法に他ならない。この方法を通して恣意性を排除し、かつ、未実現利益の排除を行い、債権者の保護や適正な企業会計の遂行を計ろうとした。もちろん、このことは課税標準の設定にも役立つことになる。

このように、固定資産の貸借対照表価額をより適正に表示しようとした減価償却法は、一歩進んで考えればそれは財産を費用として扱う考え方の生成であった。つまり、固定資産の購入原価は全利用期間中に到る費用の前払いとして考えられる新しい思考の誕生である。このことは即ち、損益法的会計思考に他ならない。財産法会計からの理論づけからは明らかに理論的な矛盾がある。このように、固定資産の会計は資産が将来の収益に対応する費用であるという

考え方を生み、この思考はさらに固定資産以外の原材料や商品の購入にも適用することができる。資産が将来の費用であるという費用配分の思考は、財産法会計において固定資産の適正な処理を求める結果考え出された減価償却法によって、別の損益法会計への思考転換がなされたとするのが山下学説の特徴である。

一方、企業会計においてこのような新しい会計思考の成立による損益法会計の出現は、社会的要請や時代背景にも支えられることになった<sup>(6)</sup>。つまり、株式会社制度の発展は証券市場に大きな変化を生じさせる。その一つである大衆株主(public stockholder)の存在は、常に株主が売買を通して会社間を移動するという事実である。一般に株主は売買を通じて会社間を移動する。したがって、株式会社を構成する株主群は、事業株主(Unternehmensaktionär)を除いて投資株主(Anlageaktionär)や投機株主(Spekulationsaktionär)であり、これらの株主群は固定するものではなく、かえって常時変化するのが常態である。これらの株主にとって、財産法会計による利益算定法は、時価評価と実財産主義により著しい期間損益計算の歪みを生み、配当政策上是認される方法ではなくなる。現在の株主と将来の株主の調整を計る意味で、損益法会計による期間損益計算の遂行が要請されるわけである。

以上が山下学説に観る財産法会計から損益法会計への動的発展理論であるが、損益法会計においても資本と利益の峻別や費用・収益の期間限定等問題がないわけではない。また、いわゆる損益法会計の中に財産法会計の思考が変形した形で混入されていることも重要である。近代の財務会計は、損益法会計を基軸にしながらかし、棚卸資産の実施棚卸、現金・売掛金等の確認や剰余金の概念規定等財産法会計の思考が損益法会計に取り入れられて展開されるという視点は、山下学説の大きな特徴であると言ってよい。つまり、財産法的思考の長所である普遍的にして確実な方法は、近代の損益法会計のもとにおいても変質した形ではあるが導入され、組織的に損益法会計と結びついているとしている。このように山下学説によれば財産法をテーゼに、損益法をアンチテーゼにし、財産法を加味した損益法へとジンテーゼされる論理展開となる。この

意味で山下学説は、利潤計算原理に関して単純な損益法という一元論ではないが、しかし財産法の体系を否定し、損益法へと移行する展開は基本的には構造的な一元論としてとらえてよいように思える。この意味で、財産法と損益法の二つの基本原理をそのまま二つ是認する岩田学説と山下学説は対置する学説である。

#### ④ 岩田学説における財産法と損益法

我国において財産法と損益法の計算思考論について本格的に論陣をはった岩田巖教授は、山下学説のように損益法の中に財産法を見いだすという構造的な一元論ではなく、財産法と損益法はそれぞれ独自の計算原理を有しているという構造的な二元論を前提にその理論の深化を展開したことで有名である。

岩田学説によれば、まず理論的に会計から観念的に簿記の形式をばぎとることから始める<sup>(8)</sup>。そして、会計を財産変動の結果を計算するとともに、その原因を記録し、計算と事実を照合し、原因記録の脱漏を修正し、その結果と原因を正しく対照せしめる手続と定義づけている。また簿記は、会計に対して会計手続の行われる過程を記述する形式であり、計算と計算との照合によって、記録の正確性を確保するものと定義づける。会計を「記録と事実の照合」、簿記を「記録と記録の照合」と規定することが岩田学説の大きな特徴である。このようにまず前提条件を整理したうえで、財産法と損益法は本質的に異なる利潤計算であって、両者の計算結果は必ずしも一致するとは限らないことと、貸借対照表＝財産法、損益計算書＝損益法という一元的理解ではなく、貸借対照表にも損益法による計算上の貸借対照表と財産法による事実上の貸借対照表の二つがあることを指摘している。

そして、財産法は通常期首・期末の資本(純財産)の比較利益計算と位置づけられるが、正しくは期末資本から差し引かれるべきものは期末元入資本であり、それは残高試算表という複式簿記から得られるとしている。また、期末資本は資産・負債の実施調査によって決定され、この両者で利益を計算するのが財産法であるとしている。財産法のもとでは、残高試算表の記録上の残高と実施調査による事実の期末貸借対照表との差額を集計したものが損益計算書というこ

とになる。

一方これに対し損益法は、製品の販売量とか生産要素の消費量など物量計算によって複式簿記の記録から収益と費用を選定し、利益を算定する方法を言う。そして、この収益と費用が選択・集計された後の残りの項目を集めたものが損益法による貸借対照表ということになる。

このように二元的利潤計算の構造を明確にした岩田学説も、双方の方法の欠陥を指摘するに到り、その結合を解くに到る。つまり財産法は利潤に関する原因記録の欠如および資本と利潤の不完全なる分離という二つの根本的欠陥をもつので独立の利潤計算としては成立しえないし、損益法もまた物的事実を基礎に費用・収益を認識しその正確性を保とうとするが期間的な配分による誤差は免れず、期間利潤の徹底的な区分を行うことができない欠陥をもつ。そこで、財産法も損益法もそれぞれ単独では利潤計算として完全なものではなく、両者は適当にこれを組み合わせ、相互に相手の欠陥を是正しあい弱点を除去しあって、完全な利潤計算になるとしている。つまり、構造的には二元的に解釈することができるが、どちらも一本立ちはず、むしろ両方法は二つの異なる利潤計算ではなく、利潤計算は一つしかないという結論に達する。

##### ⑤ 山下学説と岩田学説

山下学説や岩田学説は、伝統的な会計の技術(特に手続論)に終始していた会計学に、理論の幅と深みを与えた。山下学説では、会計のもつ利害関係者、特に債権者グループと株主グループ(それも現在株主と将来株主グループ)という社会のダイナミックな動きと会計との関係づけを会計学に取り入れた目的に対する手段として「利害調整理論」の学説であった。また、岩田学説は従来、試算表の合計や貸借対照表の利益と損益計算書の利益が一致するという自明の計算原理を解き洗い、単に会計学が商法や税法に従属するものではなく独自の計算原理を持つことを指摘した学説であった。両者の学説は、企業会計原則を中軸にした我国近代会計制度の幕開け(岩田学説)とその発展(山下学説)期を時代背景にして生成したものである。岩田学説の財産法の担い手としての公認会計士監査制度の位置づけや、山下学説の債権者、現在株主・将来株主の利害調整理

論はそのような我国の会計発達史の時代背景の中でとらえられなければならない。もちろん、今まで観たような山下学説と岩田学説では重要な点に相違がある。山下学説では損益法のうちに財産法の形態が生きているという構造的一元論であったのに対し、岩田学説は財産法も損益法も独立した構造的二元論をとっているという基本的な相違である。また、山下学説では財産法と(売却)時価主義、損益法と原価主義を結びつける点に特質があるが、岩田学説では、時価主義や原価主義は財産法にも損益法にも適用されるとしている相違もある。それは見方によっては、目的=要請と手段=前提との関係でとらえられる、正に複式簿記ないしは会計の目的と手段を考察する上で非常に重要な相違に発展する<sup>(10)</sup>。今、我々は目的に対する技術という位置づけの中で、財産法と損益法という計算思考ないしは技術論に属する基本原理について我国を代表する二つの学説について皮相的ではあったがその概要、問題点の整理をしてきた。次節では会計の目的をその代表的な定義から読みとり、目的と手段である技術論を展開する上での基礎的な整理を試みることにする。

## (2) 会計の定義と複式簿記

会計学の技術的側面を強調した定義として有名なものにアメリカ公認会計士協会(The American Institute of Certified Public Accountants)が1941年に発表した下記のものがある<sup>(11)</sup>。

Accounting is the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transaction and events which are, in part at least, of a financial character, and interpreting the results thereof.

「会計とは取引、および少なくともある程度の財務計算的性質を有する取引たる事実一般を独特の方法と貨幣価値表現の下に記録し、分類し、かつ集計し、さらに上記の処理方法の結果として得た成果を含めて解釈する技術である。」

上記の会計の定義は、会計学における複式簿記の技術的側面を強調している

点にその特徴を観ることができる。一般に会計学における研究対象として、会計的な思考を取り扱う分野と、その結果生ずる会計の技術的な側面を取り扱う分野に区分して説明する方法がある。研究者によっては前者を「会計学」、後者を「簿記」としてとらえる伝統的な一つのアプローチもある<sup>(12)</sup>。会計(学)と簿記(学)との関係の研究は軽々に論ずることはできない。リトルトンのように会計史的アプローチから簿記(学)→会計(学)へ、すなわち、現在の会計学が複式簿記の思考や技術に支えられて発展してきたという見方も有力である<sup>(13)</sup>。

それでは、現代の会計学はどのように定義づけられているのか、その代表的な ASOBAT (A Statement of Basic Accounting) の定義をとりあげてみよう<sup>(14)</sup>。

The committee defines accounting as the process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed judgment and decisions by users of the information.

「本委員会において会計は、情報の利用者が、判断や意思決定を行うに際し、十分に情況が精通できるよう経済的情報を識別し、測定し、伝達する過程であると定義する。」

1941年のAICPAの定義と1966年のASOBAT(AAA)の定義を単純に比較しても、会計をとりまく環境の外的変化と、会計に内在する質的变化を読みとることができる。大きな相違は、複式簿記を中心にした測定計算に重きをおいた前者に対して、後者は情報システムとしての会計の展開である。それは利害調整理論から生ずる配当可能利益計算としての「持分」を中心とした会計から、情報の利用者志向理論から生ずる意志決定会計としての「情報」を中心とした会計への転換である。コンピュータの技術的革新の背後に独占資本における利潤平均化の現象等の外部情況と、会計学における帰納法的定義から演繹法的定義への質的な方法論の転換を考察することができる。ASOBATでは、「企業」の概念、「財務」の概念、「個別資本」の概念、「会計責任」の概念という、従来会計学を支える基本概念が全てとりはらわれ再構築されているところに特徴があ

と思われる。そのことは会計学という学問が固有の領域を形成できるのかという正に大きな問題提起であった。これらに関しては別稿において既に論じたので本論文ではふれない。次節では、1941年のAICPAの伝統的定義<sup>(15)</sup>における“art”の意義を中心に考察し、1966年のASOBATの“process”との間接的関連性についても考察を加えることにする。

### (3) 会計的技術(art)の特徴

G. O. メイ(George O. May)は、1941年の会計の定義を引用して「会計は科学ではなく技術であるが、しかし、その技術は幅広い多様性を有した有用性をもつものである」という特徴<sup>(16)</sup>を論じた。

It is an art, not a science, but an art of wide and varied usefulness.

上記の定義のごとく、会計は単純な技術ではないという場合、技術とはいかなる意味を有するのか考察しなければならない。

ただここで注意をしなければならないことは、会計学において「技術」といった場合、いわゆる経済学における技術論争を論ずるものではないということである。したがって、ケネー、アダム・スミス、リカード、マルクス、ミル等につながる生産過程における分業や機械の問題や生産力や技術の問題を論ずるわけではない。また、ボブソンやゾンバルト、ゴットル、ヴェブレン等の学問体系としての技術論の確立問題を論ずるものでもない。また、着想や発明を技術学(technology)とし、これが実用化され生産工程に導入されたものを技術(technique)と区別をしたり、社会科学としての「技術論」と境界領域の独占の学問としての「技術学」等の概念の区分も論ずるものでもない。つまり、会計学における技術は生産技術ではないわけである。G. O. メイが会計の技術を“art”と称する所以である。

S. C. ユー(S. C. Yu)が指摘のごとく、現代会計学の理論はこの技術をテーゼ<sup>(17)</sup>またはアンチテーゼとして一つの理論展開がなされると言える。

「実践的技術は体系的でない方法により主として経験から得られた技能および



技法を用いた技術を示している。これを別のいい方をすれば、伝統的会計は『会計人が実践すること』だということになる。会計をそのように規定する場合、公式的構造を獲得する可能性を断念することになる。……近年、とくに体系的な意味で会計の範囲を拡大し、有意な情報を提供する有効な手段として会計を扱う意識的な努力がなされてきた。会論を実践の技術の地位から何か別のものに変える運動が進行中であり、その先はまだ見えていない。」

ユーのように、伝統的会計を会計実践から導びかれた帰納的方法による技術論に終止した会計と特徴づけ、従来の技術一辺倒を批判して演繹的方法を展開する論者もいる。会計学における技術の問題が、いかに会計学たらしめ、そして従来会計学において技術の占める比重がいかに大きいかを示している一例といえる。ユーのように方法論にポイントを置いたとらえ方に対し、もっと技術の本質を明確に絞り、再構築したものに青柳文司教授が展開する会計言語説がある。

青柳教授は、会計の技術を行為技術——フロネシス(思慮)——として特徴づけている<sup>(18)</sup>。そして、現代会計の領域として会計のことばについて次の三つに分けて分類している<sup>(19)</sup>。①行為としての会計(accounting)——測定・伝達という行為としての会計 ②情報としての会計(accounts)——会計行為の所産として会計情報が作成される会計 ③知識としての会計(accountancy)——会計に関する知識の体系、つまり会計学という学問。このような体系化を前提に、AICPAの1973年のスタデイ・グループの『財務諸表の目的』における「会計とは、言語や法によく似た社会制度である」という定義を引用し、また、FASBの1977年の財務諸表の目的をテーマとした公開草案における「資産は資源の財務的表現である」という文言を引用し、近年における会計言語説の芽生えを指摘し、教授独自の説を展開<sup>(20)</sup>されている。青柳教授は、複式簿記を会計言語の文法と次のように特徴づけている<sup>(21)</sup>。

「言語行動の様式は言語の構文もしくは文法とよばれる。会計行動の様式は簿記の機構であり、簿記は会計言語の文法である。文法とは、いまだ発言されて

いない文章を含めて、言語の文章をつくりだす機構である。その文章をつくりだす過程が言語行動であり、つくりだされる文章が情報である。」

さらに、青柳教授は、会計も技術規範となることが理想であるとして会計と技術の問題を法律学的アプローチから試みられている。そこでは教授は規範を大別して法規範、論理規範、技術規範に分け、技術規範を目的に対する手段の選択と適用を律する規範であると特徴づけ下記のごとく述べている。<sup>(22)</sup>

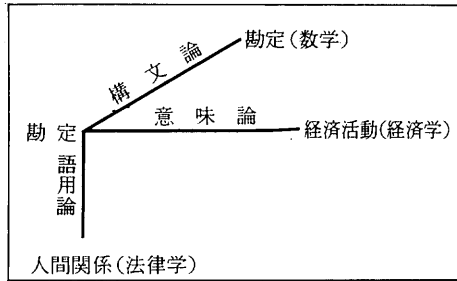
「会計処理と報告のルールを会計規範とよべば、いうまでもなく、それは技術規範である。会計が商人の私的計算にすぎなかった時代は、会計規範は帳簿の記録と作表に関する純然たる技術規範であった。ところが、企業会計とりわけ制度会計が技術の主体性と社会性を高揚する時代になれば、会計の技術規範は不可避免的に法規範化する。そこにおいて、会計学への法律学的アプローチが必要とされてくる。」

「技術には物をつくる生産技術と物や心を描写する表現技術とがある。建築のように生産技術と表現技術をかねた技術もある。会計は表現技術であり、ことばをかえれば、情報をつくりだす技術である。……会計技術は情報技術、会計規範は情報の収集・処理・伝達の規範ということになる。」

哲学との学交や ASBAT にみられる情報理論の先取りを背景に青柳教授が展開する会計言語説において複式簿記を基底にした会計の技術は、会計言語の文法と位置づけされた。そして、教授はさらに記号論を会計学に類比させて構文論(syntactics)、意味論(semantics)、語用論(pragmatics)とに分け、複式簿記の基本である勘定と呼ばれる独特の表現手段を記号とみて次のような図2とその記号論的解釈を試みている。<sup>(23)</sup>

「勘定を記号とみれば、この記号を中心として、記号過程を分析する三つの次元が会計言語の記号論を構成する。勘定と勘定との関係を研究する構文論、勘定とそれが指示する企業の経済活動との関係を研究する意味論、勘定とそれを解釈する利害関係者との関係を研究する語用論である。」

図2 記号論と勘定



そして、図2に示されているように、かつて、シェアーが言った「会計は数学と経済学と法律学の境界学問である」という場合の位置づけも記号論の中で試みられている。特にその中で構文論の関連において複式簿記の特質をリトルトンの生成過程を引用して次のように位置づけている。<sup>(24)</sup>

「簿記は、二面性と均衡の構造的特色をもつ。資産・負債・資本・費用・収益の各計算要素は、この構造規約にもとづいて周知の会計構文をつくる。会計言語のボキャブラリーは勘定科目と金額数字であるが、それら会計言語を構成する“ことば”のひとつ一つは、相互に一定の関係をもって結ばれ、複式簿記とよばれる構造モデルを形成する。いわば、それは会計言語の文法であり、財産法と損益法を骨子とする文法によって、個々のボキャブラリーは所定の文脈に摂取され、秩序づけられる。

会計言語の構文が財産法と損益法にもとづく二面性の構造であることに異論はないが、この構造をさらに深く立ち入って説明し、解釈することは、すでに理論の問題である。勘定理論または貸借対照表論とよばれる会計学の分野がその究明に努力してきた。」

上記のような青柳教授の会計言語説における技術のとらえ方は、広く情報社会における情報理論や言語哲学を背景に、従来の伝統的な会計理論の深化に重要な役割を果たしている。今ここでは、上記の会計言語説における理論の深化に注目しつつ、技術の本質は目的に対する手段という基本的な枠組みをここで

あらためて問う必要がある。とくに、そこにおいて重要なことは目的を設定して(対象), その手段である技術を考案・選定・適用する基準であろう。次節ではそのような視点から法社会学における技術の位置づけを考察し会計技術の本質にせまりたいと思う。

#### (4) 法社会学における目的(法的価値)と手段(ことば的技術)

複式簿記を基底にした会計学は非常に独得の技術を有した学問体系を展開している。それは、時として法律における体系と似た点もある。本節では、法社会学の見地から川島武宜教授の理論を参考にしながら、それを会計学にあてはめて考えてみたいと思う。

法律学も非常に精緻な技術の科学と言われている。川島教授は実用法学(praktische Rechtswissenschaft)を立法や法律解釈など法律実務のために必要な技術を提供する学問と規定し、このような立法と裁判の二つの形式をもつ技術としての法にも科学的研究への要求が内在されていることを強調している。教授はまず、法を次のように定義する。<sup>(25)</sup>

「法とは、社会に働きかけ、人々に一定の行為を要求し、それを実現するために必要となった場合には政治権力を行使する用意のあるしくみ、あるいはまた、そのような強制によって保証されているところの行為の命令(規範)である。人は、法によって、一定の社会秩序を維持し形成すること——いわゆる社会統制 social control——を目的としているのである。法規範をつくり(立法)、あるいは法規範を適用する(あるいは裁判する)という人間の活動(社会的行動)——すなわち『法的規制』——がひろい意味での法律学の対象となるのであり、そのような社会的行動の技術的側面が、せまい意味での法律学すなわち実用法学の対象となる。」<sup>(26)</sup>

そして実用法学の法的規制は、一定の社会的価値とその判断に裏づけられていなければならないことと、それを人々に伝達するための概念や論理を技術として用いる必要性があるとし、特にこの後者を「ことば的技術」と規定する。<sup>(27)</sup>

そして前者の法的価値判断は、単に法的感覚のみに頼るのではなく、その合理化が必要であるとして、その判断基準である内容と体系構造を明らかにし、次いで技術的要素で個々の価値判断を合理化することの必要性を述べている。「要するに、法的価値判断を合理化し社会規律というその目的にもっとも適した技術を確認しようという要求は、おのずから法的価値判断についての科学を必要とする。技術は科学に先行するとともに、科学は技術自身の内在的要求にもとづくのである」<sup>(28)</sup>と科学と技術の関係をとらえている。このように教授のことは法的技術は、明らかに法的価値の確保や実現という目的に対する手段としての性格を有していることになる。この手段としての技術(ことは的技術)は概念としての性質と論理の構成としての性質を持ち、法特有の思考手段と同時に伝達的手段としての機能を持つこととなる。<sup>(29)</sup>そして、次のような法社会学研究への重要性を指摘する。<sup>(30)</sup>

「法のことは的技術としての概念や論理の構成は、もっぱら法的解決という目的への考慮にもとづくところの合理的な(マックス・ヴェーバーのいわゆる zweckrational な)操作によって得られるものであり、また法的技術の対象はひとしく資本主義的な——その意味で普遍的な——社会関係であるとはいえ、それぞれの民族はその固有の文化遺産のうえにたつところの、多かれ少なかれ固有の日常的概念をもっており、また法的処理の対象たる社会関係もまたそれぞれの民族の歴史に規定された個性的な文化の一部を構成しており、ひとしく近代法と呼ばれる各国の法律体系は、けっして同一の概念や論理構成をもっているわけではない。」

法律学におけることは的技術としての手段としての技術は、会計事象と複式簿記との関係に似ている。管理目的であろうと、利害関係者への報告責任(利害調整)目的であろうと、会計も一定の社会秩序を維持し形成する広い意味の社会統制の一つである。それらの目的のため、日々の会計事象をいかに論理的に整理し、一定のルールに基づいて報告(伝達)するかという貨幣等の言葉に換算された複式簿記の技術は正に青柳教授のすぐれた業績に観る会計言語説に通じる。ただし、一連の本論文のテーマである、それを実際に司る人間の問題を忘

れてはならず、その意味で川島教授のいう社会にはたらきかける社会工学的技術の分析と上記民族や慣習の問題を科学としての法律学に取り入れている点は、会計学研究においても非常に重要であるということを再度ここでも明記しておかなければならない。

以上、本稿では財産法と損益法という複式簿記を支える技術的計算思考論から入り、その目的であるいくつかの会計の定義を概観し、皮相的ではあったが法律学の技術のとらえ方を学び、会計学や複式簿記における技術の本質を考察する足掛りをつくった。次稿では、技術の本質を目的と手段等の関係とかかわらせて、更に論考を進めることにする。

(1986. 10. 10)

〔注〕

- (1) 本節の記述は、堺六次郎監修、拙著『財務会計の基礎』第3章を参照している。
- (2) 損益法の原理、財産法の原理とその結合は、岩田巖『利潤計算原理』（同文館）、昭和45年、2章(24～43頁)、8章(160～165頁)に詳しい。
- (3) 財産法会計から損益法会計への史的発展については、山下勝治『貸借対照表論——貸借対照表の近代化——』（中央経済社）、昭和45年、第2編4章、第3編1章を参照のこと。
- (4) 浅羽二郎稿「II 計算思考の構造と類型」飯野利夫・山榊忠恕編集『会計学基礎講座1 企業会計原理』（有斐閣）、昭和47年、78～79頁、83頁。
- (5) 本節の史的展開は、山下勝治著の(3)上掲書、第2編および第3編117～218頁、同著『財務諸表会計』（千倉書房）、昭和42年、第1編3～41頁、同著『会計学一般理論—決定版—』（千倉書房）、昭和43年、3～22頁、同著『財務諸表原則論』（中央経済社）、昭和41年、1～25頁を参照している。
- (6) 片岡義雄教授は、ドイツにおいて静態観(statische orientierte Auffassung)から動態観(dynamische orientierte Auffassung)に移行する原因を、(A)経済ことに製造工業の発達、(B)株式会社形態の出現の二つをあげて説明されている。同氏稿「ドイツにおける動的観勘定学説の展望」『会計』第93巻第2号、1～4頁。
- (7) 山城章編著『経営学小辞典』（中央経済社）、昭和46年、262頁（「大衆株主」）。
- (8) 岩田学説の展開は、(2)前掲書、同頁を参照している。
- (9) 中村忠『財務会計論』（国元書房）、昭和59年、52頁。中村教授は、山下学説を

形式的、岩田学説を理念的と特徴づけ、岩田学説を支持しつつも、双方の見解の批判も試みている。

- (10) 足立典照稿「財産法と損益法の系譜(一)~(五)」『会計』第122巻第6号~第123巻第4号ではこのような問題を正面から取り上げている。次稿においてこれらの問題を考察していくことになる。
- (11) H. A. Finney, H. E. Miller; *Principles of Accounting*, 6th edition, 1973, p. 1.  
アメリカの会計学の教科書を代表する上記テキストは、その後の8th edition, 1980年では、会計の技術的側面に重点を置いた定義をとりはずし、会計を意思決定のための情報システムの一環としてとらえている。Chapter 1・Accounting as an Information System 参照。
- (12) 増谷裕久『会計学演習』(中央経済社), 昭和52年, 7頁。
- (13) 例えば, A. C. Littleton; *Accounting Evolution To 1900*, 1966, Part II, The Expansion of Bookkeeping into Accountancy 参照。
- (14) American Accounting Association Committee; *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p. 1.
- (15) ASOBAT 等を中心とした会計学の展開については、拙稿「会計の本質と情報会計」中央学院大学情報科学研究所『紀要』No. 3 参照のこと。
- (16) George O. May; *Financial Accounting — A Distillation of Experience —*, 1957, p. 1.
- (17) Shin Cheng Yu; *The Structure of Accounting Theory*, 1976, pp. 45-46.  
S. C. ユー著, 久野光朗監訳『会計理論の構造——認識論と方法論——』(同文館), 昭和57年, 33頁。
- (18) 青柳文司『会計学の原理』(中央経済社), 昭和50年, 64~66頁。
- (19) 青柳文司『会計学への道』(同文館), 昭和51年, 6頁。
- (20) 青柳文司稿「第1章 会計学史と会計言語説」, 番場嘉一郎編著『企業会計の変化と拡大』(中央経済社)所収, 昭和54年, 21~30頁。および(19)前掲書, 第三部。
- (21) 青柳文司『会計—情報—管理』(中央経済社), 昭和51年, 63頁。
- (22) (19)前掲書, 105~108頁。
- (23) (19)前掲書, 182頁。三つの記号論の次元については、伊崎義憲『会計学論考』(創成社), 昭和54年, 17~22頁を参照。
- (24) (18)前掲書, 120~121頁。
- (25) 川島武宜『科学としての法律学』(弘文堂), 昭和54年, 12頁, 48頁。
- (26) (25)同上書, 14頁。
- (27) (25)同書, 15~16頁。

(28) (25)同書, 28~31 頁.

(29) (25)同書, 31~47 頁.

(30) (25)同書, 75 頁.