

複式簿記の原理とその論理的導入法(X)

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)
 - (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）

2 複式簿記の哲理(2)

(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)

(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、『中央学院大学商経論叢』第1巻第2号所収)

3 複式簿記の技術(2)

(5)複式簿記の技術的目的合理性

①技術的合理性と制度的妥当性

②技術的合理性の特徴

(i)形式的特徴——二重性と均衡性——

(ii)実質の特徴——名目勘定——

(以上、『中央学院大学商経論叢』第2巻第1号所収)

3 複式簿記の技術(3)

(6)技術的目的合理性の理念

①名目勘定 (nominal account) の歴史的因果性

②名目勘定生成認識の問題点

③名目勘定の目的論性

(以上、『中央学院大学商経論叢』第2巻第2号所収)

Ⅲ 複式簿記に現れる人間

1 会計学研究と会計教育

2 会計構造論としての複式簿記研究方法論の展開

3 簿記研究に現れる人間の問題

4 会計構造論の形式的な解釈と実質的な解釈

5 形式的な解釈と実質的な解釈の現代的意義

(以上、『中央学院大学商経論叢』第5巻第2号所収)

Ⅳ 複式簿記に現れる資本概念(1)

1 複式簿記と資本概念

2 資本概念と簿記勘定学説

3 人的勘定学説、静的(物的)勘定学説と資本概念

(1)人的勘定学説と資本概念

(2)静的(物的)勘定学説と資本概念

(3)上野(道輔)学説と畠中(福一)学説

4 動的勘定学説と資本概念

(1)動的勘定学説の生成とその理論的前提

(2)シュマーレンバッハの資本概念

(3)コジオールの資本概念

(4)動的勘定学説と資本概念

(以上、『中央学院大学商経論叢』第6巻第1号所収)

IV 複式簿記に現れる資本概念(2)

5 資金勘定学説と資本概念

(1)ルフチの資金理論と資本領域

(2)ヴァッターの資金理論と資本

(3)資金概念と資本概念

(4)資金と資本の一般的概念

6 商法における資本概念

(1)企業の形態と資本

(2)株式会社の資本概念

7 現代日本における代表的な勘定学説と資本概念

(以上、『中央学院大学商経論叢』第8巻第2号所収)

V 複式簿記定立化の論理

1 複式簿記定立化の一般理論

2 複式簿記と企業簿記の定立化の問題

3 企業（複式）簿記とその定立化

4 定立に対する反定立の学説

(以上、本号所収)

V 複式簿記定立化の論理

1 複式簿記定立化の一般理論

ヘーゲルの弁証法によれば、「定立」とは物事の認識の出発点を意味し、その論理を展開させるための最初の命題を意味する。もちろん、最初の命題は事物の発展の最初の状態をも意味するものであり、これを出発点に、定立の否定である反定立への理論が展開される。⁽¹⁾

本章では、ヘーゲル弁証法の「定立 (These) → 反定立 (Antithese) → 総合 (Synthese)」の弁証法的運動哲学を複式簿記の発展史に関連して論ずることを意図したものではない。本章で取りあげる定立化の問題は、むしろ複式簿記の理論やその構造が成り立つ基盤や要素を意味している。また、この定立化の問題は、宮澤清教授の『会計学基礎論序説』（白桃書房）の研究書を拝読し、触発されたものである。特に、宮澤清教授はその本の第4章—会計問題定立の論理構造—の中で、支配・交換・数量・主体という会計の定立の論理構造を展開なされている。宮澤清教授はまず、会計問題定立の理論構築を次のように述べられている。

「This is mine. によって示される私的所有権は近代的所有権の経済的実体を表わす商品とその交換の基礎をなすということである。

商人の交換は当事者の意思を媒介として行なわれるが、この時点において商品は個人の意思の支配に服する。私的所有権はこのことが社会的に承認されたものである。この私的所有権に対立する交換という独立の社会過程が契約である。そして、この二つを統合する規定者が人格である。⁽²⁾」

宮澤清教授は、上記の私的所有権と契約と人格から、支配・交換・数量・主体という会計問題定立の理論構造を次のように展開なされている。

「まず、主体の経済財をめぐって支配・交換が行なわれるが、この支配の概

念によって財が識別され規定される（支配の機能）。次に、財の相互的な主体者転換を交換と呼ぶが、交換の究極の意味は、主体の支配に服する貨幣財を増殖せしめる点にある。三番目に、数量は、支配・交換の対象であるが、会計において数量が基礎的カテゴリーとなりうるのは、会計の任務が主として財を量的に描写することだからである（測定）。四番目に、支配・交換・数量も主体を前提としてのみ成り立つ。主体の活動は『実体』というひとつの対象・単位の範囲内で行なわれるが、その際、団体および財の複雑な法律関係を単純な法律関係とみなして処理するために人間個人へのフィクションとして便宜的・技術的に仮定されたものがペルゾーンすなわち法人である⁽³⁾」

主体として人間が、複式簿記の取引事象を認識する。その取引事象は、主体が支配している経済財に関する交換により成り立ち、しかもその取引は、数量（特に貨幣）を基本に測定される。その意味で、宮澤清教授が指摘なされる私的所有権、交換、契約、そして人格という経済的社会基盤の基礎研究と、そこから直接、会計の論理的構造に影響を及ぼす支配・交換・数量・主体の概念の研究は、会計の定立化の問題として、重要な問題提起と思われる。

経済的社会基盤に関していえば、マックス・ウェーバー（Max Weber）の研究の影響も会計の定立化の問題に多大な影響を与えている。ウェーバーは、近代資本主義経済の営利行為は、貨幣による資本計算がその前提であるとし、そのためには自由な労働の合理的資本主義経営組織の家計と経営の分離が不可欠であるとする。そして、その上で合理的簿記法の導入という、形式的合理性の重要性を指摘している。ウェーバーによれば、そもそも資本主義は、収益性を追求する経済行為であり、交換というチャンスを利用して収益を期する行為と限定している⁽⁴⁾。そして、この資本主義の収益性の計算であるところの資本計算の本質こそは、利害闘争であると考えられる。利害闘争とは、つまるところ、価格に関する闘争とお互いに競争をする人間の闘争を意

味しており、その世界は正に、人間が人間に対する闘争を大前提にしているのである。このような一連の資本主義の営利追求に対する人間の精神的活動が、複式簿記により高度に計算され、測定・伝達される⁽⁵⁾としている。

宮澤清教授やウェーバーの所説からみても、そこには、主体としての人間が客体としての会計事象にはたらきかける行為がまずあることの認識が重要と思われる。その意味では、人間の動的会計行為こそ複式簿記を含む会計研究の主要な定立化の研究対象になるものと思われる。

複式簿記定立化の要素を社会的形成起源から考察してその生成要素を整理したものとしてリトルトン (A. C. Littleton) の学説を挙げることができる。社会進化の道程において複式簿記を不可避免的に生成するにいたる諸要素をリトルトンは次のようにまとめている⁽⁶⁾。

簿記の生成要素

1. 資 料 (簿記で整理されるべきもの)
 - a. 私有財産 (所有関係を変更する力)
 - b. 資 本 (生産に用いられる富)
 - c. 商 業 (財貨の交換)
 - d. 信 用 (将来財貨の現在時の使用)
2. 表現手段 (資料を表現する手段)
 - a. 書 法 (永続記録の手段)
 - b. 貨 幣 (交換手段, 計算共通尺度)
 - c. 算 術 (計算の手段)
3. 方 法 (資料を体系的に表現する簿記法)

リトルトンの複式簿記定立化の特徴は、例えば、貨幣や書法、私有財産や信用、商業等が生成しても、複式簿記の形成を刺戟する要素、またはその動機を生みだす要素の資本を強調している点にある。つまり、複式簿記の形成

を刺戟し、動機づける要素は、商業の利潤性商業でなければならないとしている。この利潤性商業こそ資本の蓄積の最良手段であり、これにより資本を再生産に向かわせ、資本増殖を計る要素としている⁽⁷⁾。このようにリトルトンの学説のもとでは、資本主義社会における経済体制の中心要素は資本であり、複式簿記の形式的意義としての手続の二重性 (duality) と均衡性 (equilibrium) により、複式簿記への実質的意義としての投下資本運動=利益増殖計算の資本主計算が強調される⁽⁸⁾。この意味で、古代においても複式簿記の生成要素は存在しているが、古代の富が生産的なものではなく、利潤を追求する資本ではなかった点で、リトルトンは複式簿記の生成を古代には求めていないのである⁽⁹⁾。

ところがリトルトンに対し、古代の会計に会計の定立化を求めようとする論者もいる。チャットフィールド (M. Chatfield) がそれである。チャットフィールドは、リトルトンが特に注目をしなかった委任関係を重要視する。例えば、紀元前 3,500 年頃のシュメール都市では神としての支配者階級と被支配者階級との間に steward account が発生していたと主張する。同様に、古代エジプトや中国の周王朝時代 (紀元前 1122 年~256 年) の受託責任に基づく官庁会計にも注目する。そして、これらの視点は、古代ローマ時代の主人勘定 (master's account) をめぐる主人と奴隷との委任関係へと発展していくと考える⁽¹⁰⁾。このように、社会階層における委任関係 (charge と discharge) から、複式簿記の定立化を考案する学説も見のがしてはならないものと思える。

さらに、ウルフ (A. H. Woolf) のように、社会制度の中で特に技術的要因に着目する学者もいる。社会制度における技術的要因とは、記数制度 (system of numeration) と一定単位の価値の採用 (adoption of a definite unit of value)⁽¹¹⁾ の二つであるとしている。

複式簿記の理論やその構造が成り立つ社会的な基盤や生成要素を定立化と称すると、その諸条件を一番全体的に示しているのは、リトルトンであっ

た。宮澤清教授の会計の定立化としての支配・交換・数量・主体は、全て複式簿記にも関係するものではあるが、しかし、それだけでは不十分である。会計全般に対する定立化と複式簿記の定立化とは双方共有できる部分と細目においては異なる部分が生じる。例えば、複式簿記独自の複記記入の必然性や名目勘定の生成要素などは異なる部分の代表的な項目である。¹²つまり、複式簿記独自の定立化の研究も必要であるということである。その一つの方法論を提示したのが、次節の複式簿記と企業簿記の峻別問題である。

2 複式簿記と企業簿記の定立化の問題

社会制度のうち、特に経済制度が広く会計やその一分野である複式簿記に及ぼす影響は、会計を研究する会計学の基礎部分を占める。またこの定立化としての問題は哲学に通ずる問題となるが、この研究方法に重大な一石を投じているのが、いわゆる「複式簿記」と「企業簿記」の峻別の問題である。

この峻別の問題を最初に問うたと思われる木村和三郎博士の所説を、江村稔博士が独自の学説の中で一層発展なされている。

江村稔博士は、社会＝経済学諸関係、あるいは資本主義発展の態様が簿記の実務に反映すべしという科学的な命題をあまりに強調すると、会計史の研究はたちまち非科学的なものへと転化すると警鐘を鳴らしている。すなわち、計算機構としての技術的概念である「複記式簿記」と経済的概念である「企業簿記」との峻別の重要性である。¹³企業で用いられる企業簿記はそれぞれの時代の社会的・経済的な関係の中で実施されている歴史的・経済的概念であるのに対し、複式簿記は帳簿記入法に関する一つの技法ないしは手続きで、その意味では超歴史的・技術的な概念と峻別される。¹⁴

このような複式簿記と企業簿記としての複式商業簿記との区別を早い時期から強調なされた木村和三郎博士は、複式簿記の本質を、①勘定形式を用いること、②複記し勘定間の貸借平均が維持されること、の二点のいわば記録・計算面を強調なされた。そして、借方・貸方に経済的意義を見出した

り、複式簿記を財務諸表との決算手続の関連から、損益の二重表示の命題を論ずることは、複式簿記ではなく、企業簿記を論じていることになり、誤りであると批判された。¹³ この見地からは、複式簿記の研究の領域は、T 勘定形式の計算形式を用いることと、この勘定間の計算的連絡として借方と貸方の合計が常に平均するという複記記入に狭められる。リトルトンが示した複式簿記の形式的意義である手続の二重性と均衡性に限定するわけである。そして、従来、複式簿記の重要な計算手続である正味財産の二重計算や期間損益の決算手続は、複式簿記固有の手続ではなく、企業簿記なるがゆえに行わなければならない計算手続であり、複式簿記は常に試算表の作成をもって職能を終わることになるとしている。¹⁶

このことを理解する上で、一つの手助けとなるのは簿記の種類からの考察である。簿記の種類に関しては、最近の簿記教育の中ではあまり重要視されない傾向にあると思われるが、基本的な簿記書には必ず説明がなされているところである。この意味で、多くの研究者が簿記の分類を試みているが、ここではその代表的なものとして、小田切松義博士の簿記の種類を参照してみる。¹⁷

簿記の種類

I 計算機構からみた簿記の種類

(1)単式簿記

(2)複式簿記

II 経済主体からみた簿記の種類

(1)営利簿記 (企業簿記)

商業簿記 銀行簿記 工業簿記

運送簿記 保険簿記 倉庫簿記など

(2)非営利簿記 (非企業簿記)

官庁簿記、公共事業簿記、家計簿記など

III 経営組織からみた簿記の種類

- (1)個人企業簿記
- (2)組合企業簿記
- (3)会社企業簿記

合名会社 合資会社 株式会社 有限会社

(注—ゴシックマークは著者が記した)

小田切松義博士の分類からみて明瞭になるように、複式簿記は計算機構からみた分類であり、経済主体からみた商業簿記や銀行簿記などの企業簿記とは概念上は区別されるものである。ただし、現実には例えば商業簿記と複式簿記技法が一体となり「企業（複式）簿記」として生成・発展してきている。それを複式簿記を採用している商業簿記などの企業簿記の概念と複式簿記自体の技術概念を概念上引き離して、複式簿記と企業簿記のそれぞれの特徴を考察しようとするのがこの方法論なのである。この学説の下では、複式簿記の特徴は、勘定形式を用いて複記記入をする簿記の記録計算組織という位置づけがなされる。それは、取引を一度しか記入しないで、したがって一部分の勘定計算しか記録しない単式簿記と比較される概念である。これに対し企業簿記は、経済主体からみた簿記の種類であり、商業や銀行や工業などにおける資産・負債・資本・収益・費用という経済的な内容や資本金と損益勘定の関係等が重要視される概念といえる。

複式簿記と企業簿記を区別する立場から複式簿記の定立化の問題を考える時、最も重要な要素は複記記入による勘定への二重記帳という点にある⁽¹⁹⁾。一つの取引が二重に複記記入され、しかもそれらは勘定とよばれる各計算単位に集計・記録・計算・整理される。この点に注目して江村稔博士は、複式簿記の起源を中世イタリアではなく、古代ローマに求めている。つまり、古代ローマで実施されていた貨幣貸付の際の代理人としての奴隷が行った代理人簿記に複記記入の原点を認識し、複式簿記の起源としている。江村稔博士によれば、複式簿記の形式的特徴は次の三つに要約され、生成発達史の重要な視点⁽¹⁹⁾としている。

- ①勘定形式の使用
- ②記入の二重性（複式記入）
- ③左右合計の均衡

この意味で、企業簿記で重要視される損益の算定や当期純利益の資本金振替、損益勘定と残高勘定の閉鎖問題等は、技法的には複式簿記の二重勘定記入を前提としているものの、企業簿記ゆえにその実質的な経済意義が強調されることになる。

江村稔博士は、さきにも述べたように商業資本主義の成立と結びつく企業簿記の中心テーマである財産と資本と二面計算の技法自体は、商業資本主義成立以前にすでに複式簿記によって形式的には形成されていたと認識される。²⁰⁾

「(前略)……複式簿記を複記式計算機構と解することによって、従って、資本勘定の第一義的重要性を全く認めないことによって、複記式簿記がローマの貨幣貸付における代理人 *curator calendarii* たる奴隷の行った記録に代理人簿記として行われえたこと、そして、この簿記方式は同じ性格を有する中世組合企業の経営代理人 *tractator* の行うべき簿記においても採用され、口別商品勘定と口別損益計算とを伴って完成したこと、いわゆる振替記帳とは同一の発展系列の上にはありえないこと、そして又、組合企業にかわって自己資本による個人企業が発生したとき、企業者は自己を自己の企業の代理人と考えつつ記帳を行い組合企業代理人簿記に用いられた損益集合勘定・残高集合勘定の如き要約勘定 *summary account* を、そのまま損益勘定・資本勘定として用いたことなど……(後略).」

もちろん、この学説に対しては、この形式的な複記式の簿記や技術が中世に影響を与えたのか否かの論争もある。すなわち、古代ローマ文化がゲルマン民族によって完全に破壊されたとする「破滅説」とゲルマン民族はローマ文化の遺産を具体的に継承したとする「連続説」の見解の対立である。²¹⁾

そもそも商業には、共同体の内部的な身分関係を維持することを目的とす

る商業と共同体の外部者が利益を目的とする異人の商業があった。²³ リトルトンが指摘する古代の富が生産的ではなくその意味で資本ではなかったということは、正に共同体の身分的關係を維持するための商業であったと推定できる。ところが、商業がすべて利潤を動機とした異文化の交易者によって行われるようになるためには、統合的な市場と支払手段としての貨幣の登場が必要であった。複記記入という複式簿記の技術的形式性を強調すると共同体の内部的な身分關係を維持するための商業活動においてもそれが生成していたことは推測が可能である。一方、市場・貨幣が統合され、利潤を動機とした商業活動の中ではこの複式簿記の技術的合理性が企業（複式）簿記として開花し、大きな発展を遂げた。この間の歴史は、古代ローマから正に約 1000 年を飛びこえて中世イタリアへと展開することになる。²⁴

以上考察してきたように、複式簿記を支える定立化の要素は、複記記入を中心とした技術的合理性、企業（複式）簿記を支える定立化は「利潤動機に基づく資本」という経済的合理性に求められることになる。

3 企業（複式）簿記とその定立化

前節のような峻別を前提にしても現在の複式簿記といえ、通常は超歴史的・技術的概念としての複式簿記と歴史的・経済的概念としての企業簿記が有機的に統一されているところの企業（複式）簿記にあるといえる。²⁵ 山本真樹夫教授の現行会計測定システムを一つの記号システムと理解する立場から次のような整理をなされている。

「…(前略) 複式簿記は、本質的には経済活動を営むあらゆる経済主体に適用可能である。資本・利益計算の有機的計算構造として理解される複式簿記は、複式簿記が営利企業に適用される際に生成されてきた一つの相対的構造であると理解する。

しかし、複式簿記が営利企業の資本・利益計算構造として生成されてきた過程こそが多くの問題を提起し、会計研究の主要なテーマとなり、解明されるべき多くの問題を抱えている主要な関心領域である。同時に、企業と社会

との関わりがますます重要かつ複雑になるほど、営利企業の複式簿記こそが典型的な複式簿記として認識され、重要視されている。今日では、たんに複式簿記といえば営利企業の複式簿記を意味するまでになっている。」

一般に複式簿記は「勘定の学」と称されている。左右に分かれた勘定計算、ないしは均衡性計算としての勘定思考にこの「勘定の学」としての特徴を有する。高寺貞男博士は、日本の文化が加減法併用の文化であるのに対し、ヨーロッパの文化は加法専用の文化であると特徴づけ、勘定思考として、「負項を反対側に配置した正項の『対置による減法』(subtraction by opposition)が、その当初から現在にいたるまで、簿記形式のもっとも特徴的な部分をなしている」と勘定生成の民族的計算思考を強調されている。複式簿記は、人間の利益追求経済行為を、この勘定を中心とした機構の中に写像化し、その成果を計数として測定する。その意味では、人間の経済的行為の成果は、複式簿記により客観化・機械化され、それ自体に内在する固有の法則によって人間的色彩を失う。つまり、複式簿記の中に写像化された人間の経済的行為は、没価値的・即物的に計算機構の中に機械的に集約されることになる。

この勘定を計算単位とする複式簿記の機構には、現実の人間の経済的行為が数値として測定されるという、計算の場所としての形式的・技術的側面と、人間の経済的行為の成果が、組織的・有機的・秩序的・網羅的に集約されるという、実質的・観念的側面がある。前者の形式的・技術的側面での複式簿記の定立化の要素は、一つの取引が二重に勘定に複記記入され、勘定の中で左右均衡化される点に求められる。一方、後者の実質的・観念的側面での複式簿記の定立化の要素は、企業(複式)簿記故に、資本や信用という経済の実質的要因を基盤にしている。このため企業資本増殖計算という企業と資本主との関係が中心となる。この意味で、企業(複式)簿記は貨幣が単なる交換や計算尺度のレベルの社会ではなく、貨幣資本として機能する商業資本の成立が社会基盤としてなければならない。そして、リトルトン、ジン

マーマン (V. K. Zimmerman) によれば、複式簿記 (本節では企業〈複式〉簿記と解す) の本質的特徴は、単に二回記入するという複記記入の意味を越えて、債権や債務の相手人名勘定等と所有主勘定との間に成立する資本主の投下資本回収計算、さらには資本増殖計算でなければならないとしている。この意味で企業 (複式) 簿記を支える根本的定立化の要素は資本金勘定にあり、その条件は資本金勘定を中心とした名目勘定と实在勘定との統合による資本・利益計算にあるといえる。⁽³¹⁾

企業 (複式) 簿記の発達史においては、企業の投下資本＝利益回収計算は、まず債権・債務を記録した人名勘定として認識された。この人名勘定の記帳法が商品を中心とした財貨増減記録である物財勘定へと発展した。そして最終的には、商品売買による収益と費用の名目勘定が認識され、人名勘定、物財勘定、名目勘定という三系統の勘定の体系化がなされて現在の企業 (複式) 簿記が完成したと考えられている。⁽³²⁾ まず債権・債務の発生や消滅が収支計算の基本となり、現金の収入・支出の計算記録体系を精巧なものとした。その後、現金や債権・債務の収支・増減記録計算のみでなく、商品を中心に土地や建物などの非金銭的財貨としての財産計算に計算対象が広がった。そして商業資本の成立によって、収支計算・財産計算にとどまらず、仕入から販売、利益の確認という損益計算に計算の重点が拡大していったのである。この損益計算が企業 (複式) 簿記を完成させる大きな要因となった。この意味で企業複式簿記は、生産経済主体の資本制財産についての財産計算 (収支計算含む) と損益計算とを明らかにするため複雑にして精緻な計算組織であるといえる。⁽³³⁾

このように企業 (複式) 簿記の計算対象は、資本主の投下資本回収計算とその資本増殖計算にあり、具体的には財産計算と損益計算の統合であり、それを構造的に補償しているのが名目勘定と实在勘定の統合にあるといえる。⁽³⁴⁾ この統合は損益勘定と残高勘定の統合へとつながり、さらに企業 (複式) 簿記から損益計算書、貸借対照表への財務諸表への次元へとステップ・アップする。この意味で、複式簿記の技術的な勘定への複記記入は、名目勘定が実

在勘定とリンクされ勘定間の均衡が保証されている両勘定構造の中にインプットされる。さらにそれらのデータは、集合勘定である損益勘定と残高勘定の二つに集計され、損益計算書、貸借対照表によってアウトプットされるのである。正にその意味で複式の Double という概念が終始一貫して貫かれていることになる。

4 定立に対する反定立の学説

学問の進歩は、定立に対する反定立が生まれることにある。研究対象の複式簿記の現象は、研究者自身であるところの自己意識へと止揚される。悟性は正に確実性や真実性を求めてより高い、または深い理論に飛躍することになる。⁶⁵

前節迄に述べてきた複式簿記の二つの定立化に関し、その通説を越える反定立と通説の内での深化を求める反定立の学説が登場する。通説を越える反定立としては、井尻雄二博士の三式簿記の研究があげられる。三式簿記は、複式簿記を論理的に拡張し、財産の変動を利益の変動にまで拡張しようとするものである。その全体のフレームワークは、財産会計、利速会計、利力会計から成る。未来・現在・過去という「時制的三式簿記」から、資本等式の左辺をストック、右辺をフローとして、フローをストックの微分と考え、さらにフローを微分する利力を導入することで財産会計、利速会計、利力会計の微分的三式簿記 (Δ 財産 = 利益 = 期首利速の実現部分 + 作益) を完成させようとしているところにある。⁶⁶

このような複式簿記を越える研究に対し、現行の複式簿記の理論をより精緻に深化させる反定立の研究も多く展開されている。

安平昭二博士は、複式簿記の根本的要因は財産法と損益法の有機的結合にあるとして、従来の損益勘定が資本勘定に包摂され、その従属・下位概念におかれている通説に対し、「実体・名目二勘定系統説」を展開し、名目勘定の独自性を強調される。⁶⁷ これに対し、杉本典之博士は、企業資本を「資金」と呼び、企業の資金運用と資金源泉の二面性から「資金的二勘定系統説」を

展開する。この中で資産は資金形態勘定として、負債・資本と利潤勘定（過年度利潤勘定と当期利潤勘定）を資金源泉勘定とした勘定体系に位置づけられ、収益と費用の勘定は利潤勘定の内、当期利潤勘定の貸方及び借方の代位をするものとしてとらえている。この安平昭二博士と杉本典之博士の論争は有名であり、多くのものを学ぶことができる。³⁹

前節で取り上げたリトルトンへの批判の中で注目する研究に千葉準一博士の学説がある。千葉準一博士は、實在勘定と名目勘定との歴史的認識の中で、会計的表現は最終的には資本・利益で概念化するだけでなく、背後にそれを担う表現主体の思考の表出ととらえ、最終的には企業と資本主との関係としてとらえられなければならないとする。⁴⁰ この学説によれば、複式簿記における二重性の本質は、まず資本主と相手人名との「かけ合い」や「表現のしあい」に求められなければならないとし、リトルトンが勘定記録を「容器」としてしかとらえず、「表現」の側面を忘れていると批判され、権利の主張しあいの理論展開を強調されている。⁴¹

また、田中茂次博士は会計言語説のもとでの会計構造を、表層構造と深層構造に分けて論究している。会計言語の表層構造とは、現実の仕訳や財務諸表として観察可能な会計言語を意味し、深層構造とは、表面に常に現われるとは限らない潜在的にして基本となる会計言語を意味している。そして複式簿記における二元性 (duality)、複式性 (doubleness)、多項性 (multiplicity) の三分類構造を区別して、深層構造の分析から現実の表層構造を分析する研究方法論を展開している。⁴²

原俊雄教授は、簿記が果たす継続的資本運動の把握・集計・検証機能を充分認識したうえで記帳手続の意味を考えなければならないとして次のように複式簿記を明確に定義づけている。

「複式簿記の対象である継続的に運動する資本は、実体的資本勘定（資産・負債・費用収益勘定）によって把握され、計算的資本勘定（資本・損益・残高勘定）によって口別あるいは定期的に集計・検証されるという結論に達する。したがって、『複式簿記とは、G—W—G' という継続的資本運動の連鎖を、

実体的資本勘定によって特定部分ごとに把握し、計算資本勘定によって口別あるいは定期的に集計・検証するプロセスである』と定義されよう。これこそがパチョーリ以来、現在に至るまでの『⁴³変わらざる特性』である。』

以上のようなさまざまな角度からの学説に対し、複式簿記の根本にある基本等式（資本等式と貸借対照表等式）の論理性に問題を投げかける学説がある。笠井昭次博士の「企業資本等式説」と呼ばれているのがそれである。笠井昭次博士は、まず言語論の視点から会計構造を次の三つに分類規準している。第一は、構文論の視座から、取引を基点とするインプット理論、損益計算書・貸借対照表を基点とするアウトプット理論、そして試算表を基点とする過程理論に分ける。第二は意味論の視座から経験対象の把握に関し、貸借均衡を予定する均衡思考体系および貸借平均を予定しない非均衡的体系に分ける。第三は、語用論（計算目的）の視座から、財産計算体系、損益計算体系そして資本計算体系に分けている。そしてこれらはそれぞれ独立した類型として考えられているのである。

このような会計構造論の体系の中で、笠井昭次博士は企業会計の計算構造に関する説明理論としての基本的等式間の関係や会計構造を律する意義の再検討を試みられている。すなわち、資本等式と貸借対照表等式は同一視されるものでなく両等式は根本的にその素性を異にしていることの論証である。⁴⁴山榎学説を、一層発展・精緻化させたこの企業資本等式説の特徴は、第一に過程理論（構文論の視軸）であり、第二は企業資本等式に基づく均衡思考体系（意味論の視軸）であり、損益計算（損益勘定）と在高計算（残高勘定）の論理が統合された資本計算を計算目的（語用論の視軸）とする点に特徴がある。さらに、第四の特徴として資本運動の財・用役的二面性に対する資本的二面性が強調される。⁴⁵

笠井昭次博士は、過去・現在の主要学説を詳細に独自の視点から考察され、精緻に企業資本等式説を展開されている。私はその方法論を学ぶだけで内容を検討するレベルには到達していないが、複式簿記定立化の論理を考

える際に、その方法論（立場）と二重性や勘定の論理、資本循環との関係等がしっかり押えられていなければならないと思われる。その意味で本稿は定立化への緒論に他ならない。

「会計学でいかに高邁な理論を主張しても、それが簿記の記帳・計算技術の上で理論どりの結果をもたらさうように実行できなければ、会計理論は空論に終わる。……(中略)……以上で私の簿記・会計学に関する意思・態度を述べた。結言すれば実務を重視し、創意を学ぶことが最も重要である。なお自己の専門とする学問を愛することが最も重要である。私は簿記学をこよなく愛する。」

沼田嘉穂博士の上記の“心がまえ”を大切にしたいと思う。

(1994年8月1日)

〔注〕

- (1) 出 隆, 古在由重編『哲学用語辞典』(青木書店) 1953年, 169~170頁.
- (2) 宮澤清著『会計学基礎論序説』(白桃書房) 昭和54年, 序文 i 頁.
- (3) 同上書, 序文 ii 頁.
- (4) マックス・ウェーバー「宗教社会学論集への序文」(Max Weber, *Vorbemerkung zu den Gesammelte Aufsätze zur Religionssoziologie.*) 現代社会学体系5『ウェーバー社会学論集』(青木書店) 1971年, 176~177頁.
- (5) マックス・ウェーバー「経済行為の社会学的基礎範疇」(Max Weber, *Soziologische Grundkategorien des Wirtschaftens.*) 尾高邦雄編集『ウェーバー』(中央公論社) 昭和54年, 338頁.
- (6) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1990*, p. 13. A. C. リトルトン著, 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』(同文館) 昭和53年, 23~24頁.
- (7) Ibid., p. 16. 同上訳書, 27頁.
- (8) Ibid., p. 27. 同訳書, 45~46頁.
- (9) Ibid., p. 155. 同訳書, 245頁.
- (10) M. Chatfield, *History of Accounting Thought*, Chapter 1, 2. チャットフィールド著, 津田正晃・加藤順介訳『チャットフィールド会計思想史』(文眞堂) 昭和53年, 5~20頁.
- (11) A. H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy*, 1974, p. xxv. A. H.

- ウルフ著、片岡義雄・片岡泰彦訳『ウルフ会計史』（法政大学出版局）1977年、6頁。
- (12) 宮澤清教授も委託・受託関係から実在勘定と資本提供者の額を示すシンボルとして名目勘定（資本主勘定）の生成に複式簿記の発見を求めている。宮澤清著『財務会計基礎理論』（白桃書房）昭和60年、77～78頁。
- (13) 江村稔稿「企業簿記と複記式簿記」、江村稔・津曲直躬編著『利潤計算と会計制度』（東京大学出版会）1983年、9頁。
- (14) 中野常男著『会計理論生成史』（中央経済社）1992年、2頁。
- (15) 木村和二郎著『科学としての会計学（下）』（有斐閣）昭和47年、127～128頁。
- (16) 木村和二郎著、同上書、128頁。
- (17) 小田切松義著『簿記学総論』（森山書店）昭和40年、10～13頁。
- (18) 江村稔著『複式簿記生成発達史論』（中央経済社）昭和35年、13頁。
- (19) 江村稔著、同上書、28～29頁。
- (20) 江村稔著、同書、22～23頁。
- (21) 江村稔・津曲直躬編著、(13)前掲書、14頁。
- (22) 小島男佐夫著『複式簿記発生史の研究』（森山書店）昭和40年、11～13頁。
岸悦三著『会計前史』（同文館）昭和58年、131頁。
- (23) 栗本慎一郎著『幻想としての文明』（講談社）1990年。
「商業は、もともと利潤を目的とした商業と身分の維持を目的とした商業とに分かれていて、今日支配的な利潤目的の商業は、もともと共同体にとっては外部からやってきたストレンジャー（異人）にのみ許された行為だった。当然、身分的には低いものだった」（158頁）
「商業がすべて利潤動機の交易者によっておこなわれるようになる現象は、やはり統合的な市場が成立したのと期を一にして登場したもので、人間の歴史にとってもまったく新しいものなのだ」（159頁）
「日本と西ヨーロッパでは、共通して一定の空間内部に異人または他者がいた。そして、その異人または他者が、漂泊民として利潤のための商業を発展させた。これらの活動が、体内における癌ウィルスのごとく働いて、国家的統合市場の成立がうながされたのである」（166頁）
- (24) 上原孝吉著『簿記の歴史』（一橋出版）昭和62年、30頁。
- (25) 中野常男著、(14)前掲書、2頁。
- (26) 山本真樹夫著『会計情報の意味と構造』（同文館）平成4年、26頁。
- (27) 高寺貞男著『会計学アラカルト』（同文館）昭和57年、20～24頁。同著、『会計学パラドックス』（同文館）昭和59年、9頁。

- (28) 森藤一男稿「複式簿記の構造と機能—会計と簿記の区別を中心として—」、『産業経理』, Vol. 39, No. 6 (1979年6月号)
- (29) 青山秀夫著『マックス・ウェーバーの社会理論』(岩波書店)昭和38年, 132頁。青山博士はこのことを、「計算の支配」として特徴づけている。
- (30) 佐々木隆志教授は、複式簿記の記録行為を二つの性格に分けている。第一は、現実を記号化し、紙上に写像する「現実写像性」、第二は紙上の記号を記号どうしの相互補完的な関係のみに基づき現実と無関係に存在する「記号相補性」である。
- 佐々木隆志稿「会計処理の二体系について」『産業経理』, Vol. 53, No. 4, 109頁。
- (31) A. C. Littleton, V. K. Zimmerman, Accounting Theory—Continuity and Change—1961, Chapter 2. A. C. リトルトン, V. K. ジンマーマン著, 上田雅通訳『会計理論—連続と変化—』(税務経理協会)昭和54年, 第2章。
- (32) 茂木虎雄著『近代会計成立史論』(未来社)1978年, 122頁。黒澤清著『簿記原理』(森山書店)昭和27年, 第2章。
- (33) 片野一郎著『簿記精説(上巻)』(同文館)昭和53年, 14~16頁。
- (34) 沼田嘉穂博士は、(1)収支計算、(2)債権・債務計算、(3)商品を中心とする販売損益計算、(4)総財産計算ならびに期間損益計算、の四つの累積的な発展過程に区別されている。
- 沼田嘉穂著『現代簿記精義』(中央経済社)昭和48年, 6頁。
- (35) 國谷純一郎著『論理の理解』(三和書房)昭和43年, 80~83頁。
- (36) 井尻雄二著『三式簿記の研究』(中央経済社)昭和59年, 3章, 4章。井尻雄二著『「利速会計」入門』(日本経済新聞社)。井尻雄士稿「『三式簿記』の論理について」『企業会計』, Vol. 36, No. 9, 11~16頁。
- (37) 安平昭二著『精説簿記原理』(中央経済社)昭和56年, 6~7頁。安平昭二稿「『実体-名目二勘定系統説』の概要」、安平昭二編著『簿記会計の理論・歴史・教育』(東京経済情報出版)昭和4年, 8~15頁。
- (38) 杉本典之著『引当経理と繰延経理—その構造と機能—』(同文館)昭和56年, 94頁。杉本典之著『企業会計原理—会計記号論—』(同文館)平成元年, 61頁。杉本典之著『会計理論の探究—会計情報システムへの記号論的接近—』(同文館)平成3年, 第6章。
- (39) 拙稿「複式簿記の原理とその論理的導入法(V)複式簿記の技術的目的合理性」、『中央学院大学商経論叢第2巻第1号』1987年。
- (40) 千葉準一著『会計の基礎構造』(森山書店)1980年, 32~33頁。
- (41) 千葉準一著, 同上書, 65~66頁。

- (42) 田中茂次著『会計と構造』（税務経理協会）昭和 61 年，第 7 章他。
- (43) 原俊雄稿「XIV 簿記の自己完結性（self-sufficiency）」，安藤英義・新田忠誓編著『会計学研究』（中央経済社）平成 5 年，239 頁。
- (44) 笠井昭次稿「会計構造学説の妥当性の論拠を巡って」，『産業経理』，Vol. 53，No. 3，25 頁。
笠井昭次著『会計的統合の系譜』（慶応通信），平成元年に詳しくこの分類は展開されている。
- (45) 笠井昭次稿「会計構造論の現状と問題点」，『JICPA ジャーナル』No. 433，36～39 頁。
笠井昭次著『会計構造の論理』（税務経理協会）平成 6 年に詳しく展開されている。
- (46) 笠井昭次著，同上書，15 章。笠井昭次稿「企業資本等式説（山榘・笠井理論）の概要」，日本会計研究学会特別委員会最終報告『会計システムと簿記機構・簿記形態に関する研究—企業会計の本質への簿記論的側面からの考察—』（日本会計研究学会特別委員会）1991 年 9 月，32 頁。
- (47) 沼田嘉穂稿「簿記学に対する私の態度」，『会計ジャーナル』1978 年，4 月号，104～105 頁。