

Title	複式記入論小考：フランス純粋会計論の一断面
Sub Title	On the Double-entry in Accounting
Author	斎藤, 昭雄(Saito, Akio)
Publisher	
Publication year	1968
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.11, No.2 (1968. 6) ,p.90- 119
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19680630-04049756">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19680630-04049756</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

# 複式記入論小考

—フランス純粹會計論の一断面—

齋藤昭雄

## 1. 序

複式簿記の発生史的研究は、これまでもかなり詳細になされており、「借方」「貸方」という用語がどのような変遷を経て今日に至っているか、あるいはまた、今日の勘定体系がどのような歴史的背景のもとに生成して来たものであるかについては、現在われわれは一応の認識に到達していると言うことができる。しかしながら、複式記入<sup>(1)</sup>の本来の意味が那邊にあるのか、換言すれば、「借方」「貸方」という二重記入の背後に隠された意味はなにかという点に関する本質的把握は未だに確たるものとはなっていないと言わなければならない。もとよりわれわれとて、勘定学説としてこれまでに各種の理論が展開されて来ていることは了解しているが、フランスの純粹會計論において展開されている複式記入論は、従来の勘定学説とはいささか趣を異にしている面もあり“二面的思考の意味”を考える上で大いに参考となる点があるのではないかと思われるのである。

率直に言って、フランスの純粹會計論は、現在までのところ、総体的に純粹技術論と名付けてもさしつかえないものであって、複式記入の問題にしたところで、最初から“二面的思考の意味”といったフィロソフィカルな面の追究を

---

(1) 「複式記入」は通常、《double écriture》又は《partie double》（すなわち“double-entry”）の意味に用いられるが、われわれは本稿においては《multiple écriture》又は《partie multiple》（すなわち“multiple-entry”）の意に用いているので注意されたい。

目ざしているわけではないが、基本的にはそういう方向にあると考えてざしつかえない点も多々見受けられるので、その点に注目して議論を展開してみることにした。

更にはまた、当面フランス純粋会計論の理解に主眼を置いているわれわれの立場からはもとよりのこと、将来独自の純粋会計論を展開したいというわれわれの希いからしても、フランス純粋会計論において展開されている複式記入に関する諸議論を、この辺で一度整理しておく必要があるのではないかと考え、本稿を進めることにしたわけである。

幸いにしてY・イジリ氏の近著『会計的測定的基础』の第五章は、フランスの純粋会計論において展開された諸議論を整理する上で格好の手掛かりを与えてくれているので、それを一つの柱としながら、イジリ氏の議論も加えてそれぞれの立場を批判的に検討してみることにした。とはいえフランスの純粋会計論において展開されている議論を、イジリ氏が範疇化しているように分類的複式記入論と因果的複式記入論という二つの見方に要約することは不可能なことであるし、また複式記入の意味理解がそういった二つの範疇にのみ限定されるべき必然性もないと思うので、以下の議論は、イジリ氏の解釈にヒントを得て、フランスの純粋会計論で展開されている複式記入論を中心にわれわれなりに整理してみたものである。<sup>(3)</sup>

以下第2節においては「分類的複式記入論」に属すると考えられる議論を、3においては「因果的複式記入論」を、4では「時系的複式記入論」、5では「相関的複式記入論」とでも名付けるべき議論を、<sup>(4)</sup> 順次検討して行きたいと思う。

(2) Yuji Ijiri; *The Foundations of Accounting Measurement* (Prentice-Hall, 1967) Chap. 5. "Causal Double-entry and Multidimensional Book-keeping".

(3) われわれは別の機会(成城大学『経済研究』第26号, 223~242ページ)に、初期の議論に限定して、フランスの純粋会計論の中で展開された複式記入論に触れたことがあるが、そこでは批判的検討はほとんど行なわず単なる紹介にとどめているし、きわめて簡単な取り上げ方しかしていないので、本稿では、フランスにおいて展開された議論は総括的に検討してみることにした。

(4) これらの呼び名は、分類する上でわれわれが仮に名付けてみたものである。

## 2. 分類の複式記入論

本節では、イジリ氏のいう分類的解釈 (Classificational viewpoint) に属すると思われる J・シゴ、P・ガルニエ及び J・デュマルシェイ & ブルニジャンの見解を順次検討してみたいと思う。

### (1) J・シゴ<sup>(1)</sup>の見解

J・シゴによれば、「簿記<sup>(2)</sup>は、コントロールされた情報を提供することができる<sup>(3)</sup>ところの一般的分類方法と定義することができる。」すなわち、本来すぐれて簿記的な思考——換言すれば複式記入方法の基礎に横たわっている根本的な意義——は、コントロールを基調とした分類という点にあるとシゴは考えるのである。そういう観点に立って会計事象を把握せんとすればどのようなことになるであろうか。

もともと勘定は、それが計算対象としているもの (たとえば現金) の増加と減少とを左右に分離し、その推移を加算的減算によって計算把握する場<sup>フランス</sup> (place) であるが、単に増加と減少とを分離してとらえてみたところで、そのみでは計算の合理性・経済性の点ですぐれているというに過ぎず、そこにおいてはなんらのコントロールもなされていないのである。そこで個々の勘定への記入に際して生ずる誤謬をチェックするためのコントロールすなわち「記録のコントロール」(le contrôle des enregistrements) という点から、同一のオペラシオ

(1) シゴ自らが言っているように、ここで展開される議論は、J・ナタフ及びM・マルズに基礎を置くものようであるが、われわれはこれまでのところ、彼らの議論を直接検討する機会を持っていないので、本節は *Revue Française de Comptabilité*, Août 1964, p. 197 sq. において展開されたシゴの議論に基づいている。

(2) フランスの用語法では「簿記」と「会計」の区別が明確でなく、いずれも *Comptabilité* というタームによって表現されており、ここでもその例に漏れない。従ってここでの「簿記」は「会計」と訳しかえることも可能ではあるが、「会計」をもって「分類方法と定義する」ことは狭きに失すると思われるので、ここでは「簿記」と訳しておいた。以下の引用文中における訳語についても同様のことが言える。

(3) Jean Sigaut, (*Théorie et conventions comptables*) (*Revue Française de Comptabilité*, Août 1964) p. 200.

ン(取引)を二重に記録するという方法が考えられるのである。

ここでシゴアは人口の動きを例にとって「記録のコントロール」の問題を次のように説明している。すなわち、ある会計担当者が人口の動きを追求することを求められたと仮定した場合について、シゴアは以下のような推論を行なっている。

その会計担当者は、まず、ある基準——たとえば年齢別——に従って分類しようとしていくつかの計算の場すなわち勘定を用いようとする。その結果、それぞれの勘定の記録は、当該勘定が計算対象としている年齢又は年齢層に属する人口の増加・減少、ならびにそれが生じた理由——たとえば一つ上の年齢(層)への移行——を確認する。この段階ではまだコントロールということが意図されておらず、単式簿記以上に出るものでないことは明らかである。そこでこの記録をコントロールするためには、同じ人口を更に別の観点——たとえば身長別という観点——から追跡すればよい。けだし、記帳上の誤謬を別にすれば、身長別分類による人数の合計は、先の年齢別分類による人数の合計に等しくなるはずであるからである。「記録のコントロール」というものの本質はそこにあるのであり、これこそまさに複式記入の意味である。

企業の財産 (patrimoine) に関する分類のために、会計担当者によって通常保持される基準は、一方では資産の性質 (la nature des biens) であり、他方ではその起源 (leur origine) <sup>(4)</sup> である。

しかるに如上の考えを推し進めて行けば、当然のことながら別の観点からする分類が同時になされうることになる。たとえば先の人口の例では、社会的階層別、地域別等等の分類もありうるわけである。従って如上の解釈をもってし

---

(4) 費用・収益が、このような二重分類のもとでどのように考えられるかという点に関して、シゴアは次のように述べている。すなわち「費用と収益とは下位の勘定 (sous-comptes) において区別されるのであるが、それらは実際には『成果』(résultat) と名付けられるべきただ一つの項目 (un seul poste) に対応し、その『成果』勘定は、起源の諸勘定と共に、通常消極側にあらわれる。けだし、それは通常、企業によって保有されていて積極側に見出される資産の増加の起源だからである」(Idem, p.201) と。

ては、二重の分類にとどまるべき必然性は無いと言わざるを得ない。企業の財産にしたところで同じことが言えるのであり、配置場所別、使用年数別その他の分類法が考えられるのである。

シゴーの見解は大略叙上の通りである。<sup>(5)</sup>

しかるに現実においては二重記入のみにて簿記が遂行されているのであって、分類的な解釈を如上のままでとどめておく限り、その事実を説明することができない。もちろん、多重式記入の方が理論的にすぐれていると判断しうるのであれば、現実に合致せぬこともまたやむを得ないところであるが、先の解釈はきわめて形式的に、可能性としての多重式記入論を展開しているに過ぎず、多重式記入の妥当性が積極的に示されているわけではない。実践において、数世紀にわたってデュアリテ (dualité) すなわち二面的思考が堅持されているということは、そこに深遠な意味が含まれていると考えるべきであって、われわれはむしろここでは、分類的に解釈する場合に、二重の分類で必要かつ十分であると考えられる理由をこそ問題にすべきではないかと思う。

そしてわれわれの見るところでは、それは次の二つに帰するのではないかと思われる。

すなわち第一に、単に「記録のコントロール」ということだけを問題にするのであれば、少なくとも二つ以上の分類が必要であるが二重の記録で十分である。従って合理的精神を発揮する限り、その意味から二重記入に導かれることはきわめて当然のことである。<sup>(6)</sup>

第二に——この方こそ重要であるが——ある二重分類の方法を採れば、企業の経済活動ないしは資本運動が統一的・総括的に把握されうるということであ

(5) イジリ氏が「分類的複式記入」に関して展開している議論は、全くこれと異なるところがないが、イジリ氏はこの解釈に賛意を示しているわけではない。

(6) もっともこの場合には、どの観点からする二重分類が至当なのかという点を解明しなければならないという厄介な問題が残される。

(7) われわれの見るところでは、フランス会計学においては、「価値運動」(mouvements des valeurs) という表現はあっても資本運動という表現は採られておらず、その辺にフランス会計学の独自性がうかがえるように思われる。われわれは他日その辺の事情を解明したいと考えている。

る。いかなる分類によってそれが可能であるか、あるいはまた「資産」と「持分」という分類によってそれが可能なかどうか速断することはできないが、このことは十分に考えられるところである。

これらの点に関しては、シゴ自身はなんら触れておらず、その意味では不十分な議論であると言わなければならないが、分類的な解釈を明確にしたシゴの功績は高く評価しなければなるまい。

ところで、P・ガルニエ、J・デュマルシェイ等の見解は、上の第二の観点そのものからする議論展開と断定することはやや当を得ないことかもしれないが、分類的な解釈をしつつも二重記入に限定されるという立場を採っているのので、次に彼らの議論に耳をかすことにしよう。

## (2) P・ガルニエの<sup>(1)</sup>見解

次節で述べる因果的複式記入論の場合と同じく、ガルニエが基本的に注目しているのは、成果というものを通した積極・消極と費用・収益との対立である。

そういう基本的な立脚点に基づいて、ガルニエは次のように説明している。積極と消極のみから成果を求めるという計算秩序、すなわち

$$\text{積極} - \text{消極} = \text{成果} \dots \dots \dots (1)$$

は、成果勘定 (le compte PRO et DANNO) の導入によって借方=貸方とはなるが、それが単独で存在する場合には、それはあくまでも単式記入の象徴 (le symbole d'une comptabilité à une seule partie) に過ぎず、収益と費用とによる計算システムの場合、すなわち

(1) ガルニエによれば、ここでわれわれが問題とする議論の原型は、ギッティ教授 (1920年)、ド・ジャクロ (1817年) 等によって展開されているとのことである。しかしわれわれはこれまでのところ、それらに目を触れる機会を持っていないし、ガルニエの議論そのものが最初に展開された彼の著書 Pierre Garnier; *La Comptabilité, Algèbre du Droit et Méthode d'Observation des Sciences économiques* (Dunod, 1940) も入手していないので、ここでの議論は、Jean Meyer; *Comptabilité d'Entreprise et Comptabilité Nationale* (Dunod, 1962) pp. 82~86 及び Pierre Garnier; *Comptabilité Commerciale* 2<sup>e</sup> éd. (Dunod, 1965) pp. 4~41 に基づいている。本稿でのガルニエの前者の書物からの引用は、J・メイエールの書物からの再引用である。

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{成果} \dots\dots\dots(2)$$

においても同じことが言えるのである。

しかるに(1)と(2)とを同一の計算体系に組み入れた一つの会計システム、すなわち

$$\text{積極} - \text{消極} = \text{収益} - \text{費用} \dots\dots\dots(3)$$

から導かれる

$$\text{積極} + \text{費用} = \text{消極} + \text{収益} \dots\dots\dots(4)$$

こそが複式簿記 (la comptabilité en partie double) の根本なのである。そして(4)式の左辺が借方を、右辺が貸方を構成し、その結果「同一事象についての二つの記録、二つの分類<sup>(2)</sup>」が遂行される——とガルニエは結ぶのである。

ここでガルニエが (partie double) という表現をなんのこだわりもなく用いているという点から判断して、彼自身は、多重式記入 (partie multiple) の可能性といったことは初めから念頭に置いていなかったと推察される。従って、分類的解釈を採りつつも、なにゆえに二系統の分類こそが採られるべきなのかということの根拠を求めているわれわれとしては、言外からそれを探り出すほかはない。そういう意図をもってガルニエの推論に接してみると、次のような推測が成り立つのではなからうか。

すなわち、成果は、具体的な側面から積極と消極の差として、抽象的な側面から収益と費用との差として把握されるのであり、同一の成果を具象と抽象の二面から追求することによって、そこに計算の確実性と記録のコントロールとが同時に達成されているのである、と。

しかしこれはあくまでもわれわれの推量であって、ガルニエの立場に立ってわれわれの見解を示してみたものである。

その辺に関するガルニエの見解の不明瞭さは別にしても、彼の見解にはなおいくつかの致命的とも思われる欠陥が潜んでいると言わなければならない。以下その点に触れてみよう。

第一に、ガルニエが言うように、積極・消極と費用・収益とによって、同一

(2) Pierre Garnier, *op. cit.*, p. 46.



事象が二つの異なった視角のもとで二重に記録されるものであるとすれば、「積極-消極」と「収益-費用」とは、等式で結ばれるのではなくて、恒等関係に置かれるべきであり、先の(3)式は恒等式 (identité) となるはずである。従って(3)式から(4)式への移行は果たされないことになり、借方と貸方の統一的解釈は挫折の余儀なきに至るのである。

第二に、積極・消極系統と費用・収益系統との対立的把握によって複式記入が遂行されていると見る限り、一方の系統だけにしかあらわれない事象に関する複式記入の事実が説明できなくなるという点である。たとえば、その一例である買掛金の返済というような、いわゆる交換取引の場合がそれである。これに対して、ガルニエはあらかじめ反論あるを予想し、「等価での交換の場合には、質的な収益 (rendement qualitatif) のみが存在し、量的な収益はゼロである<sup>(3)</sup>」として、交換取引の場合には、企業の窮極目的である利益の獲得に間接的に関与し、その意味においてそこに質的な収益が存在することを強調しているのである。しかしながら、それは脆弁にすぎず、量的に表現できるものを問題とする<sup>(4)</sup>純粋会計論の立場自体にも矛盾しかねないのではなからうか。

更に、山根忠恕教授が常に指摘しておられるごとく、等式の変形という手段によって複式記入ないしは広く会計の意味を説明しようとする限り、それはきわめて形式的かつ表層的なものにならざるを得ないのであり、すぐれて会計的な思考は、それによって全く閑却されてしまうと言わざるを得ないのである。ガルニエの議論は、その辺に根本的な問題を宿していると言わなければなるまい。

(3) Idem, p. 77.

(4) ちなみに、フランスの純粋会計論においては、①数量に還元しうるもので、②管理上有用な、③経済事象であると規定されている。その点の詳細については、拙稿「フランスにおける初期の純粋会計論」(成城大学『経済研究』第26号)及び「純粋会計論の展開」(『利潤会計と計画会計』昭和42年、千倉書房版、所収)等を参照されたい。

(3) J・デュマルシェイ及びブルニジャンの見解<sup>(1)</sup>

貸借対照表に見られる権利関係こそが複式記入の理論的基礎をなすものであるとして議論を進めているのが、デュマルシェイでありブルニジャンである。

デュマルシェイは企業家の視点に立って、処分する自由を有するところの、価値をもったすべてのもの (toutes les unités) のクラスが積極であり、企業家が負わされているところの、価値をもったすべてのもののクラスが消極であるとし、積極と消極の差が正味の状態 (la situation nette) であり、その観点から複式記入を説明することができると思っている。等式に置き換えてみれば、

$$\text{積極} + \text{負の正味の状態} = \text{消極} \quad (\text{損失の場合})$$

$$\text{消極} + \text{正の正味の状態} = \text{積極} \quad (\text{利益の場合})$$

となる。

ブルニジャンは、これと同じ立場を採りつつも、視点を企業自体に置いて、

$$(\text{企業の}) \text{資産} = (\text{企業に対する}) \text{権利}$$

という等式から出発して、最終的には

$$\text{積極} = \text{消極} + \text{資本} \quad (2)$$

に到達している。そしてこれによって複式記入の原理が説明されると見るのである。

これら二者の見解は、帰するところ権利関係の表現、すなわち企業が有する物権ないし債権とそれを拘束している債務及び資本との二面性から、全会計事象の複式記入の原理を説明せんとしているのである。

(1) J・デュマルシェイの見解は、彼の著書 Jean-Baptiste Dumarchey; *Théorie Positive de la Comptabilité* (A. Rey, 1914) において、ブルニジャンの見解は、Robert Lefort 《Parallèle Critique des Principales Théories Comptables Française》 (*La Comptabilité et les Affaires*, mai-juin, 1929) p. 213 sq. において展開されたもので、発表の年代だけを考えると、これらの議論を純粹会計論の中に含めることの妥当性が問題となるが、われわれは、純粹会計論の本来のあり方というものを模索するという意味で、若干の検討を加えてみることにしたわけである。なおここでも J・メイエールの前掲書に基づいて議論を進めている。

(2) 「消極」(passif) は通常は広く「貸借対照表の貸方」を意味するものとして使用されているので、その意味からするとここでの使い方は特殊である。ここでは言葉の本来の意味での「負債」又は「消極財産」として使われていることは明らかであろう。

この基本的な構想には次のような致命的な欠陥があるために、われわれは結局納得することができないし、純粹会計論の本来の姿にも反すると思われるので、きわめて概略的ながら、彼らの見解については如上の程度にとどめておきたいと思う。

その欠陥とはなにかと言え、この議論の拠って立っている基本的な立場が権利関係にあるということである。なるほど、有している権利と負っている権利との二面性に基礎を置く限り、分類的解釈を採りつつも複式記入が二重記入に限定されることの意味は了解される。しかしながら、会計事象を法律関係<sup>(3)</sup>によって統一的に解釈する立場はわれわれの採るところでないばかりか、法律論等を克服するところにあられたフランスの純粹会計論は、すべての会計事象が法律事象として解釈されることの非を認識しているのであって、会計事象の根本的な性格は、経済上のフローであることを明確に打ち出しており、一定の状態、しかも法的状態を出発点とする複式記入原理の理解の仕方は、ただそのことだけからしてもわれわれをよく納得させるところではない。

### 3. 因果的複式記入論

科学が科学たるゆえんは、法則すなわち因果関係の追究にあるとする見方は、社会科学においても根強いものがあるが、本節において採り上げる見解も結局はそこに端を発しているのではないかと思われる。すなわち、たとえば「会計に因果論を導入することは会計学を科学として設定する (poser)<sup>(1)</sup> ことである」という表現は、そのことを端的に物語っていると言うことができよう。その点を念頭に置きつつ、まずフランスにおいて展開されている、複式記入についての因果的解釈を一瞥し、次にイジリ氏の見解に耳を傾けてみよう。

(3) 法律論に関しては、Joseph-H. Vlaeminck; *Histoire et Doctrines de la Comptabilité* (Dunod, 1957) pp. 196~7 を参照されたい。

(1) Jean Meyer; *Comptabilité d'Entreprise et Comptabilité Nationale* (Dunod, 1962) p. 93.

## (1) P・ガルニエの見解

「因果原理は、一連のできごとについての首尾一貫した表現の条件である」  
 (Le principe de causalité est la condition de la représentation cohérente  
 d'une série d'événements)<sup>(1)</sup> という見方は、つまるところ、広く諸事象を観察する手段としては因果的解釈こそが採られるべきであるということの表明であり、その立場からして、複式記入も因果関係の把握という点から解釈すべきことが主張されるのである。そういう立脚点のもとに、P・ガルニエは次のように説明する。

「企業は、極大利潤を伴ったある成果を得るという見地において……一定の経済活動を実現することを目的としている。」その成果を因果関係の観点から明らかにするのが複式記入の使命である。そして上の経済活動を、その結果において記録するところの勘定は積極と消極とに属する勘定群であり、その原因として記録する勘定は費用と収益の勘定群である。別言すれば、損益計算書を構成する勘定群は、企業の経済活動が窮極の目的としている成果の原因を把握するためのものであるのに対して、貸借対照表を構成する勘定群は、その結果の側面のために当てられるものである。この意味での原因と結果の二面性こそ、複式記入の根底をなすものである、とガルニエは見るのである。<sup>(2)</sup>

要約すればこのようになるが、この見解にも重大な欠陥が宿っていると言わなければならない。すなわち、まず思い至るのは、先にも触れたように、すべての会計事象が必ずしも成果に直接の結びつきを有しているとは限らず、従って原因-結果という把握が不可能な場合が数多くあるということである。この点に関しては、すでに前節の(2)で指摘済みであるので、ここではこれ以上言

(1) Jean Meyer; *Comptabilité d'Entreprise et Comptabilité Nationale* (Dunod, 1962) p. 93.

(2) Pierre Garnier; *La Comptabilité, Algèbre du Droit et Méthode d'Observation des Sciences Économiques* (Dunod, 1940) p. 76.

(3) 形式的に見る限り、積極・消極と費用・収益との対立は、先の分類的解釈の場合と同様であるが、この形式の内容として、更に因果性を盛り込んだところに特異性があるのであり、本稿ではその質的相違に注目して、同じ学者の見解をあえて二分してみたわけである。

及しないとしても、ガルニエの理解には、更により重大な難点が存する。すなわち「因果性」それ自体の解釈上の誤りである。

J・シゴが言っているように、「売上は利潤の原因ではなく、それはその確かめられた事実でしかない」<sup>(4)</sup> ことにわれわれは思い至るのである。利潤が発生する原因は、不完全競争下にある経済体制に固有な摩擦など、真に経済的な、本来的なものがあるはずである。収益・費用が原因であり、積極・消極すなわち貸借対照表の諸項目が結果であるとは言いがたいのではなからうか。J・フラスティエが言っているように、むしろ、会計はそれ自身目的なのではなくて、手段なのであり、それは因果論の原理によってではなく目的論の原理によって支配されている<sup>(5)</sup> と考える方が、真の姿により近いのではないかと思われるのである。この点は次のイジリ氏の見解に関しても言えることであるが、いずれにしても、われわれはガルニエの因果的複式記入論にはくみすることができないのである。

## (2) Y・イジリ氏の見解

われわれの見るところでは、次に検討を加えるド・ファージュの見解を因果論の立場から洗練させて、減少-増加という観点から理論展開を行なっているのがイジリ氏である。

フランスの純粹会計論に眼を向けているわれわれの当面のテーマからすると、ここでイジリ氏の主張を採り上げるのはいささか場違いの感じもしないではないが、フランスの純粹会計論の立場をよりよく理解するためにも、はたまた将来われわれなりの純粹会計論を展開するための基礎固めの意味においても、一度検討しておくべきであると考え、ここに検討の場を設けることにした。

まず氏の主張に耳を傾けてみよう。

氏は、複式記入システムは減少と増加との因果関係によってよく解釈しうる

---

(4) Jean Sigaut; *La Comptabilisation des Quantités en Partie Double*. (Delmas, 1951) p.71.

(5) Jean Fourastié; *La Comptabilité*, 10<sup>e</sup> éd. (P.U.F., 1963) p. 6.

として、次のように推論している。

複式記入を因果的に解釈する際の最も重要な点は次の三つである。<sup>(1)</sup>

(i) 仕訳は、常に、当該主体によって支配されている資源 (resources) 集合の一つの増分 (an increment) と一つの減分 (a decrement) とにかかわるものである。

(ii) その増分と減分とは、原因-結果の関係を有している。すなわち、減分は増分の原因となるかあるいはその逆と考えられる。

(iii) 増分の額 (ないしは価値) と減分の額 (ないしは価値) とは常に等しく設定される。

これをわれわれの言葉で言いかえてみれば次のようになろう。すなわち、すべての会計事象は、「資源」という唯一のクラスリソースに關係するものであって、仕訳は、その増加と減少を介して因果的になされるのである。つまり、仕訳の一方の側は常に資源の増分に、他方は減分にかかわると解釈することによって、複式記入の全構造は明らかになるのである。

従って、このような因果的な解釈をする限り、先にシゴが、分類的複式記入論において指摘したような、多重式仕訳の可能性は存在しないと云わなければならない。複式簿記が発生して以来、今日まで二重式記入がくずれなかった裏には、そういう意味が含まれていたということになるのである。

このような基本的な視点に立って、イジリ氏は、現在行なわれている複式簿記システムが因果的な解釈のみによって矛盾なく説明しうるものであるかと自ら問題を設定したあと、<sup>(2)</sup>複式記入の基礎としての因果性を更に詳細に展開している。

氏自らが設定した問題を解く鍵を握るものは、貸借対照表の貸方側を構成している、いわゆる「持分」(equity) の解釈であって、イジリ氏は、これを将来の現金の減分 (future cash decrements) すなわち将来の消極資産と解すること

(1) Yuji Ijiri, *The Foundations of Accounting Measurement* (Prentice Hall, 1967) p. 107.

(2) *Idem.*, p. 108.

によって、因果的な解釈は見事に貫徹される<sup>(3)</sup>としている。更に敷衍すれば、負債は、それに対応する増分がすでに過去において生じているところの、予想される将来の現金減分 (anticipated decrements in cash) と考えられ、同様に資本は、配当が支払われたり、当該主体が清算される時に生ずるであろうところの現金の減分と考えられることになるのである。従ってこの観点からすれば、

(借方) 現金 \$ 100 (貸方) 資本金 \$ 100

という仕訳は、同一のものを二つの観点から分類しているのではなくて、現金の現在の増加と、予算される将来の現金の減少との間の因果関係を認識していることになるのである。同様にして、

(借方) 売掛金 \$ 25 (貸方) 商品 \$ 20

利益 \$ 5

は、予想される現金の増加 (売掛金 25ドル) と現在の商品の減少 (商品 20ドル) プラス現金の将来の減少 (利益 5ドル) との間の因果関係を示すものである。

イジリ氏によれば、このような資本勘定の解釈の方法にはなんら擬制的なものはない。ただし、当該エンティティの所有者は、実際に、当該エンティティの残余財産に対する窮極的な分配にあずかる権利を有しているから<sup>(4)</sup>である。

かくして借方は常に現在又は将来の資源の増分、あるいは減分の抹消 (an increment in the present or future resources or a cancellation of a decrement) を、貸方は常に減分、あるいは増分の抹消に当てられることによって、現行の複式簿記の実践は、因果の観点から完全に記述される<sup>(5)</sup>のである。

イジリ氏の見解は大略叙上の通りである。

この解釈は確かに一つのすぐれた解釈でありうるが、われわれは同時にそこにいくつかの難点を見出しており、結論を先に言えば、結局この解釈は採りうるものではないと考えている。ではその難点とはなにか。以下、われわれの見解を中心に、その問題に焦点を合わせてみよう。

---

(3) Idem.

(4) Idem.

(5) Idem., p. 109.

なによりもまず指摘したいのは、イジリ氏が、終始増分と減分の因果性を説きながらも遂にいかなる意味での因果性であるかという点を明確にしていないことである。

ヘゲルは、原因が原因たりうるのは結果あるがためであるから、結果は原因の原因であり、また原因は結果の結果であるとして、原因も結果も共に絶対的なものでないと述べているが、これは論理と時順を取り違えたものであって、論理的には、結果は原因を予想し、原因は結果を予想するだろうけれども、時間的には、結果が原因の原因たることも、原因が結果の結果たることも到底できないことなのである。<sup>(6)</sup>従って、因果関係があると断ずる場合には、いずれが原因であり、いずれが結果であるのかが、時間的なズレにおいて確定されるはずのものであり、同時に生ずる増加と減少とを相互に関連づけて、その相互関係は因果性によって説明されるとしたところで、いずれが原因であるか、いずれが結果であるかが示されない限り、われわれのよく納得するところではない。あるいはまた、イジリ氏は、<sup>(7)</sup>個々の取引ごとに増分と減分のいずれが原因となりあるいは結果となるかを定めることは可能であっても、すべての取引に普遍的に妥当する因果性は、一義的には決めかねると考えておられるのかもしれないが、一・二の取引を具体的に考えてみたところで、われわれは、いずれが原因となるのか定かには決めがたいのである。端的に言えば、相互に対等に依存しているということは、どう解釈してみたところで、因果的に理解することは無理なのではあるまいか。そして更に、先にガルニエの因果的解釈を検討した際に問題にしたように、資源の増加と減少とは共に結果であって、それをもたらした本来の原因というものは別にあるのではないかとも考えられるのである。

以上のことからしてわれわれは、イジリ氏がいかように因果性を強調しよう

(6) 帆足理一郎著『哲学概論』(昭和28年、野口書店刊)80~1ページ。

(7) イジリ氏は「取引」(transaction)という言葉を使わずに、会計事象はすべて増分と減分との「交換」(exchange)と考えることが至当であるとされているようであるが、われわれはその見解には納得できないので、通常用語法に従って「取引」としておいた。



とも、増分と減分との結びつきを因果関係に置き換えることには賛意を表しかねるのである。

このように複式記入の本来の意味は因果性にあるとするイジリ氏の結論にはくみしがたい点があるが、その結論に至る前の段階において、イジリ氏が借方は現在及び将来の資源の増分、あるいは減分の抹消を、貸方は資源の減分、あるいは増分の抹消を認識する場所であると解釈している点はどうか。その点に関して最も問題となるのは、貸借対照表の貸方側を構成する個々の項目が、将来の資源の減分と考えるものかどうかである。

先にも触れたごとく、イジリ氏は、資本勘定をもって、将来配当が支払われたり企業が解散する際の資源の減少を意味するものと解釈している。この見解に対しては、なによりもまず、これはゴーイング・コンサーン<sup>(8)</sup>を大前提とする現在の会計理論に矛盾するものではないかという疑問が生ずるのである。たとえ現行の複式簿記システムをよく説明しようとしても、その理論が会計固有の立場に悖るものであっては、小過を虞れて大過を犯すことになりかねない。ゴーイング・コンサーンという前提に立って理論構成する場合、会社解散という事態を考慮することは、それ自体自家撞着に陥ることになりはしないだろうか。そしてまた、貸借対照表の借方の部に繰延資産等が計上されている現行の会計システムにおいて、将来資本の額だけ現金が流出するということにもなんらの根拠も見いだすことができないのである。

イジリ氏の議論の個々の点に関してはほかにも理解に苦しむところがあるが、ここではそれらについては割愛するとして、最後に一言言及しておかねばならないのは、イジリ氏の議論が、資源の増減というものに基礎を置いて展開されていることである。われわれの見るところでは、会計本来の使命は、財貨の変動の追求にあるのではなくて、企業における資本運動の把握にあるのであり、資源の増減に注目して理論構成を図る限り、すぐれて近代的な会計思考である原価配分あるいは発生主義の考えは、全く無視されてしまうと言わないまでも、

(8) もっともフランス会計学においては、ゴーイング・コンサーンの公準ないしは前提といったものは、われわれが知る限りでは組上にのぼっていないようである。

背後に押しやられてしまうことになるのではないかと虞れるのである。<sup>(9)</sup>

\*

このように、積極 - 消極と費用 - 収益との対立に基礎を置く因果的複式記入論にしても、資源の増分と減分の相互関係に基づく因果的解釈にしても、そこには幾多の問題を残していると言わざるを得ない。これらの解釈のほかにも、因果論の立場から複式記入論を説く考え方は存在しうるかもしれないが、少なくともわれわれは、「科学性付与のため」ということを意識して、会計学に安易な気持で因果論を導入しようと図ることだけは、十分慎しむようにしなければならないと思う。

#### 4. 時系的複式記入論

貸借対照表に基礎を置く解釈には、先の分類的複式記入論において見られたものとは質的に異なった、いわば「時系的複式記入論」とでも名付けるべき議論が存在する。本節では、J・ラムソンの見解を中心に、その立場を吟味してみたいと思う。

\*

J・ラムソンによれば、「会計は、財産に係わる (dans le cadre du patrimoine) 価値運動を追求することを目的としている。<sup>(1)</sup>」この解釈に従えば、資本運動の統一的把握あるいは成果算定ということは前面には出て来ないのであり、われわれの現在の立場からすると、ラムソンの会計観自体に物足りないものを感じるが、それはいわばフランス会計学のユニークさに根差すものであるので、ここではその問題は一応別にしておくとして、上の立脚点を念頭に置きつつ、彼の複式記入論を見ることにしよう。

(9) この点はフランスの純粹会計論におけるいくつかの議論にもそのまま当てはまることであると思われるが、そう断定する前に、われわれは、フランス会計学の独自性に関し更に理解を深めることが必要ではないかと思う。

(1) J. Lamson; *Principes de Comptabilité économique* (Dunod, 1950) p. 91.

ラムソンは、上の会計の目的を達成するためには、価値の動きを測定・分類・記録することが必要であるとする。そしてその分類・記録の手段として勘定を理解し、ここに勘定記入の議論すなわち複式記入論が展開されるのである。

「会計情報の明瞭性のために、一つの勘定<sup>(2)</sup>には同質的な運動<sup>ムーブマン</sup>しか記録すべきでないことは明らかなことである<sup>(3)</sup>」というラムソンの言葉にはうなづくことができる。従って、勘定の分類は、それ以前に設定される価値運動 (mouvements des valeurs) の分類によって規定されることになろう。しかるにラムソンによれば、先に見た通り、会計が追求せんとしているのは「財産に係わる価値運動」であるから、勘定の設定も勘定記入のあり方も、共に財産の動きによってその方向が定められることになる。

ラムソンが理解するところによれば、「財産は、特定の状態において使用され、特定の用途に充当されるところの所有物によって構成される。」(Un patrimoine est constitué par un avoir utilisé dans certaines conditions et affecté à certaines destinations.)<sup>(4)</sup> そしてまた、「あらゆる経済行為、あらゆる価値運動は常に財産上に二重に反映するものである<sup>(5)</sup>」とラムソンは見るのである。従って、財産の使用 (utilisation) と充当 (affectation)こそが、会計的 pursuit の対象となるわけである。

その際に、「使用」及び「充当」が意味するところはそれぞれ次のようなものである。

まず「使用」とは、「財産的所有物 (l'avoir patrimonial) が、当初の時点においてどんな資産によって構成されているか、……そしてその所有物から成る資産の、性質上の変化から結果しうるものにしろ、その所有物の全部又は一部の費消から結果しうるものにしろ、いかなる変化を受けたか<sup>(6)</sup>」という、言わば

(2) ここは実際には (un compte) ではなくて (une rubrique) (一つの欄) という表現が採られているが、内容的に考えて「勘定」としておいた。

(3) J. Lamson; *op. cit.*, p. 91.

(4) *Idem*, p. 45.

(5) *Idem*, p. 98.

(6) *Idem*, p. 46.

資産の現状の認識である。

一方「充当」とは「蓄積された所有物をどんな目的 (fins) に向けることができるのか、あるいは向けるべきか<sup>(7)</sup>」という言わば資産の将来の方向の認識である。

ラムソンによれば、財産の価値運動は、結局使用と充当とに関するものであるが、それは交換 (échange) を介しての初めの状態 (un état d'origine) と後の状態 (un état postérieur) とに対応すべきものである。ラムソンは言う。「あらゆる交換は二つの極面 (deux termes) を持っており、あらゆる状態変化は初めの状態と後の状態とを前提にする。従って、同一の価値運動によって関係させられるであろうところの、財産の二つの要素又は二つの“項目”が存在する。そして、各要素の<sup>ヴァリアシオン</sup>変化、すなわち各財産項目の変化が別個の勘定によって記録される時、あらゆる価値運動は正しく記録されるとすれば、二つの勘定を働かせることになる。そこに複式簿記の意義がある<sup>(8)</sup>」。「二重記入というルールは、……検証目的からして要求される錯綜なのではない。それは経済的事実 (réalités économiques) についての、会計の領域での逐語的解釈である。……簿記の唯一の正しい方法として(それが) 遍く採用されることになったのは、全く、経済的事実に対する、会計技術のこの忠実さによる<sup>(9)</sup>。」

ここでラムソンは、上の二面性すなわち「使用」と「充当」とを貸借対照表に結びつけるのである。すなわち「ある勘定 (certains comptes) は、常に使用を記録するだろう。その勘定は積極勘定 (comptes d'Actif) と呼ばれる。……他の勘定 (d'autres comptes) は、常に充当を記録するだろう。これは消極勘定 (comptes de Passif) と呼ばれる<sup>(10)</sup>」と述べて、財産的所有物の価値運動は貸借対照表を基礎にして把握されうること、そして、複式記入を規定するのは、まさにこういう意味における貸借対照表であることを主張している。

(7) Idem.

(8) Idem, p. 98.

(9) Idem.

(10) Idem, p. 93. 先に見たように、端的に言って「使用」とは、所有せる資産の現状であり、「充当」とは、その資産が将来使用される方向を意味するのであるが、貸借

ラムソンは、このあと、具体的な会計事象を四つのタイプに分け、<sup>(11)</sup> 貸借対照表に基づく使用=充当という二面性が複式記入を規定するものであることを述べているが、<sup>(12)</sup> ラムソンの見解の大要は如上の範囲で理解できると思われるので、ここではその詳細については差し控えたいと思う。

このラムソンの見解にはいくつかの欠陥が存するように思われるが、中でも、貸借対照表に基礎を置くこの言わば時系的解釈は、会計の根本原理の説明を、会計行為の結果である貸借対照表から始めるという点で、論理上致命的な欠陥を宿しているのではないかという疑問は、最も大きなものであるように思われる。又、資産の現状と、将来それが使用される方向とだけを問題にしていたのでは、資産が減少して行く姿は把握されうるとしても、それが増加するという側面は閑却されることになりはしないかという危惧が感じられるのである。

しかしながら、貸借対照表への結びつきという点を除いて、「使用」と「充当」という二面性にだけ注目すると、これは、次節において検討を加える、源泉=使途というメイエールの見解に非常に近いものであり、実際のところメイエール自身ラムソンから示唆を受けるところが大であったと思われる。貸借対

対照表に関して「時系的」に現在と将来という観点から把握する仕方は、ほかにもいくつか見られるのである。たとえばP・ガルニエが「積極を、資産の現状を表わすものと考え、消極を、資産の将来の状態——すなわちその資産価値についてなされる使途——と考えることができる」(Pierre Garnier; *Comptabilité commerciale*, 2<sup>e</sup> éd., Dunod 1965, p. 15)と述べているのは、まさにそういった見方を代表するものである。更に、消極すなわち貸借対照表の貸方は、現在所有せる資産がいかようにして得られたかという点を明らかにしており、消極は「過去」を示すものである、という解釈も成り立つのであって、パチョーリの、一杯の樽と空の樽の原理(この点に関しては5の(2)を参照されたい)も、そのことを物語っている。本節の最後において指摘するように、この点の認識が不十分であったことが、ラムソンの所論に限界を感じさせる一つの理由となっているように思われる。

(11) 四つのタイプとは次の通りである。

- (i) 所有物の充当には関係せずその使用に<sup>アツワール</sup>関係する価値運動。
- (ii) 所有物の使用には関係せずその充当に<sup>アツワール</sup>関係する価値運動。
- (iii) 所有物の使用と充当とに同時に<sup>アツワール</sup>関係する価値運動。
- (iv) 所有物の測定基準の変更から結果する<sup>アツワール</sup>価値運動。

(Cf. J. Lamson; *op. cit.*, p. 47).

(12) *Idem*, p. 99 sq.

照表すなわち状態のみに足掛かりを求めていたそれまでの議論から、<sup>オペレーション</sup>取引ないし動き<sup>ムーブマン</sup>を中心にしたメイエールの議論へと飛躍する橋渡しをするものとして、われわれはラムソンの見解に一応の評価を与えることができるように思われる。

## 5. 相関的複式記入論

複式記入の相互依存性を強調しながらも、そこに因果的解釈を加えない、言わば相関的複式記入論とでも言うべき立場を採るものとして、われわれはE・ド・ファージュの見解とJ・メイエールの見解をあげることができる。以下それらについて検討してみたいと思う。

### (1) E・ド・ファージュの見解<sup>(1)</sup>

ド・ファージュによれば、<sup>コンタビリナ</sup>会計は価値の動きを観察する手段であり、それを特定の<sup>アンティテ</sup>主体の観点から計算把握する用具である。そして一般的に「動き」(mouvement)は、出-入(sortie-entrée)又は出発-到達(départ-arrivée)ということによって定義されるから、会計は、価値の「出」と「入」という二つの観点から、計算を二面的に遂行する手段である、と解することができる。

そして、ド・ファージュは、価値を滴虫類<sup>(2)</sup>という生物に象徴させて次のように説明している。

滴虫類が動くある領域を仮定し、その領域内の一定部分をA・B・C……のゾーンに分割し、その外側の領域をW・X・Y……のゾーンに分割する。そして各ゾーンのために設けられた伝票の左側に滴虫類の「入」を、右側に「出」を記入するものとすれば、あるゾーンへの滴虫類の「入」は他のゾーンからの「出」

(1) ド・ファージュの見解は、彼の著書である Eugène de Fages; *Les Concepts fondamentaux de la Comptabilité* (Eyrolles, 1924) において展開されているが、われわれは本書を直接手にすることができなかつたので、ここでの議論はJ・メイエールの前掲書及びJ・シゴの前掲論文等に拠っている。

(2) 滴虫類を選んだのは、単独で動く単純な生物ということで、他意はなさそうである。

となりその逆もしかりであるから、すべての動きは二重の記録を受けることになるのである。前述の通りここで滴虫類の動きは価値の動きであり、更に各ゾーンは（領域内部は主体内の、外部は主体外——たとえば債権者に相当する——の）勘定単位に当たることになる。

かくして全勘定の借方残高合計は必然的に貸方残高合計に等しくなる。

結局のところ、ド・ファージュによれば、会計が価値の動きを追求する手段であると考えられるとすれば、会計記録は必然的に二重記入によって遂行されるものとならざるを得ないということになるのである。別言すれば、イジリ氏の増分＝減分という複式記入論の基本的見解と軌を一にしながらも、イジリ氏とは異なって、それに因果的解釈を加えず、比較的素朴な形で探究されているのが、ド・ファージュの見解である<sup>(3)</sup>と見られる。

ところでこの見解には次のような欠陥が宿っている。

まず第一に、ド・ファージュはなんらのためらいも無しに、滴虫類の動きを価値の動きに置き換えているが、その置換はそれほど容易になしうるものではない。すなわち、価値というものをまとっている会計事象の中には、出－入ということでは解決し得ないものが含まれているのである。たとえば、企業活動の中核の一つである売上について見てみよう。

利益を伴った売上の場合、「入」は売上価格に等しい財務上の対価、すなわち現金又は債権と考えられるが、「出」の方はどうか。商品の「出」は了解されるとしても、差額としての「損益」勘定の「出」はどう解釈するのだろうか。この場合には、販売する者は本質的にはサービスを売っているのである、という点に着目して、利益部分はサービスの「出」であると解することも一応

(3) われわれの見るところでは、ド・ファージュの見解は、F・バルレームの勘定学説 (Bertrand François Barrême; *Traité des Parties Doubles*, Paris 1721 において展開されている) を引き継いだものであり、古くから言われている「受け取ったものは借記され、与えたものは貸記される」(qui reçoit, doit; qui donne est crédité) という公式 (formule) を、ド・ファージュ自身の言葉をもって、改ためて表明し直したものであるのではないかと思われる。

なおF・バルレームの所説に関しては、黒澤清著『簿記原理』改訂版(昭和27年、森山書店刊) 58～9 ページを参照されたい。

は可能である<sup>(4)</sup>。

しかしながら、損失を伴った売上の場合には、事態はそれほど単純ではない。すなわち、損失は買手からのサービスの「入」である、とはいかにしても解し得ないのではあるまいか。ド・ファージュはこの問題に答えて、「本来損失というものは存在しない。なぜなら、あらゆる損失は、将来のための教訓・情報を持っているからである<sup>(5)</sup>」<sup>(5)</sup>と<sup>(5)</sup>いって、損失も価値の「入」と解釈せんとしているようであるが、これは極論である。

要するに、彼の解釈は、価値の移動は説明し得ても、価値の創出又は滅失という点に関しては、はなはだ不十分なのである。

第二に、ド・ファージュの議論に従えば、同時に二つの増加となるような取引——たとえば株式発行による資本の調達の場合に見られる「資本金」と「現金」の増加——を説明し得ない。「現金」は入り来たるものとしても、資本金が「出」とは解し得ない<sup>(6)</sup>のである。

このように、ド・ファージュの見解は素朴なものであり、純粹会計論の方向を指示した<sup>(7)</sup>ものとして高く評価されてはいるものの、複式記入論としては、はなはだプリミティブなものと言わざるを得ない。

## (2) J・メイェール<sup>(1)</sup>の見解

理解を容易にするために結論部分から先に見れば、メイェールの見解による

(4) なおこの点に関しては、Jean Meyer; *Comptabilité d'Entreprise et Comptabilité Nationale* (Dunod, 1962) p. 100 を参照されたい。

(5) Jean Meyer, *op. cit.*, p. 100.

(6) ただしこの場合には、先のイジリ氏の見解に従って、将来の現金の「出」と解釈することも可能ではあるが、その不合理性は先に指摘した通りである。

(7) 本稿とは直接関係はないが、上の注(3)において指摘したように、ド・ファージュの見解は、F・バルレームの勘定学説を表明し直したものとも考えられ、これをもって通説のように純粹会計論の濫觴と考えるためには、更に慎重な検討が必要であると思う。その点に関しては別の機会に詳論したいと考えている。

(1) J・メイェールの見解は、彼の著『企業会計と社会会計』(前掲書)の第6章(Economie et Partie Double)において展開されている。



と、会計が適用される主体<sup>アンティテ</sup>に生起する会計事象 (les faits comptables) は、すべて二重の記録を通して把握することができる。その一つは源泉 (ressource)<sup>(2)</sup> であり、それは貸方記入にかかわり、他は使途 (emploi) であり、借方記入を命ずるものである。

ここで「源泉」とは、存在理由 (la raison d'être), 経済的証拠 (la justification économique) あるいは、主体 (un agent) が処分しうる財及び用役・信用及び譲与 (créances et transferts) の起源 (l'origine)・源 (la source) を意味する。

それに対して、「使途」は、主体が処分しうる場所の源泉についてなされた使用 (l'utilisation), 先の財及び用役・信用及び譲与が到達した現在の状態 (l'état actuel) を意味するものと解する。

別言すれば、源泉は、主体が処分しうる資金 (fonds) の起源ないしは証拠であり、使途は、当該主体によるその資金の使用を意味するのである。

そして源泉と使途とが結びつけられることは、マルチェウスキーの言う「論理上の拘束」<sup>(3)</sup> からして当然のことであるとメイエルは見るのである。すなわち、使用されるものはすべて獲得されたものであり、獲得されたものはすべて必ず使用される、という論理上の拘束によって、源泉と使途とは等号によって結ばれることになる。

しかるにこの源泉＝使途をもって、メイエルは複式記入をいかように解するのであろうか。

ここにおいてメイエルは、2で触れたような、資産の性質別分類・源泉別分類に関する議論等に見られるものとは全く異なった解釈を披歴するのである。すなわち、端的に表現すれば、すべての取引（もちろん簿記上のもので、会計事象

(2) 仏語辞書ロベールによれば、(ressource) は通常複数形で使用され (moyens pécuniaires, moyens matériels d'existence) を意味するのであって、むしろ「手段」の意味であるが、本稿では ressource の内容を考えて、「源泉」の訳語を使うことにした。

(3) (contrainte d'ordre logique) (Jan Marczewski; (La Valeur Comptable et la Signification Économique des Flux en Comptabilité Nationale) *Revue Française de Comptabilité*, mars 1956, p. 140)

と言ってもよい。メイエルは好んで *opération* という表現を使っている) は、必ずその源泉と手段とから成り、借方には使途が、貸方には源泉が記入される、と。

たとえば会社設立に当たって社債発行により資本を調達した場合は、社債という債務がその <sup>オペレーション</sup>取引の源泉であり、その使途は現金である。後に社債を償還した場合は、その取引の源泉は現金であり、使途は社債である、と解するのである。従って個々の勘定は、いずれも源泉と使途の両者に関係することになる。

費用・収益の諸勘定に対しても、源泉＝使途という解釈は当てはまるのであり、費用は使途として借方に、収益は源泉として貸方に記入される。

メイエルはこのように基本的な考えを述べたあと、次には「その等式——より正確に言えば恒等式——の会計的証明について考察を加えることが残されている<sup>(4)</sup>」として、まず従来の諸理論では解釈しえないいくつかの問題について検討を加えたあと、具体的な <sup>オペレーション</sup>取引への適用を試みている。

ここでは前者に関しメイエルが述べている五つの問題を順次見てみることにしたい。

(1) パチョーリは、消極勘定を、積極の樽を一杯に満たすのに役立った空の樽であると見たが、<sup>(5)</sup>逆に「積極の一杯の樽は常に消極の空の樽を満たすことに役立つ<sup>(6)</sup>」ということにもなるわけであって、そういう観点からしても、消極勘定の性格があいまいなものであることがわかる。しかしそのあいまいさも、源泉＝使途という観点から消極勘定を解釈することによって、払拭されよう。すなわち、消極勘定は、貸方(源泉)と借方(使途)の両方にかかわるものであることを認識することが肝要なのである。たとえば、消極勘定(社債など)が生ずるような <sup>オペレーション</sup>取引がある場合、その使途が運転資金(現金など)、固定資産等に存するところの源泉として当該消極勘定が考えられるのであり、反対にそれが消滅する場合には、運転資金という源泉に対応して、当該勘定が使途として考えられる。

(4) Jean Meyer; *op. cit.*, p. 106.

(5) *Idem*, p. 90.

(6) Pierre Garnier; *La Comptabilité, Algèbre du Droit et Méthode d'Observation des Sciences économiques* (Dunod, 1940) p. 31.

かくして、パチョーリ以来提示されて来た諸理論における消極勘定の解釈のあいまいさも、源泉＝使途という観点に立つことによって取り除かれる。

(四) メイエールは、上の議論を更に敷衍して、貸借対照表に基づいた複式記入論の非を説いている。すなわち、なるほど、貸借対照表が作成された時点に立って考える限り、積極＝使途、消極＝源泉と考えることができ、従って源泉＝使途というメイエールの複式記入論は直ちに積極＝消極にもつながり、ひいては貸借対照表に基づく複式記入論の展開にもなりうるように見えるが、それは誤りである。その点は上の、消極勘定に関する解釈からも明らかであるが、更には積極勘定を取り上げてみても了解されることである。たとえば、与えられた債権は使途である（それに対応する源泉は商品売上など）が、その債権の返済を受けた時、債権自身は源泉と考えられる（貨幣資産が使途）。

このことからわかるように、残高勘定の集合としての貸借対照表に基づいて個々の勘定の借方又は貸方記入を一義的に指示することは不可能なことである。換言すれば、貸借対照表に基礎を置く複式記入論はその意味からも採り得ないのであり、同時に源泉＝使途の立場からすれば全勘定の借方・貸方記入の原理が明確に説明されることになるのである。そして源泉＝使途という観点から会計を最も良く説明しうる会計書類は、貸借対照表ではなくて試算表（balance）であるとメイエールは述べているが、ここでの試算表は総額試算表であることは言うまでもない。

(ハ) 先にわれわれが結論的に触れた、源泉＝使途という観点の、費用・収益への適用の妥当性について、メイエールは次のように述べている。すなわち、源泉にしる使途にしる、中間的なものと最終的なものが考えられるのであって、費用・収益は共に最終的な使途であり源泉であると考えることができる。その結果、残高試算表に基づいて、源泉と使途を次のように表現しなおすことも可能である。すなわち

——可變的使途（積極）と非可變的使途（費用）

——外部的源泉（消極）と内部的源泉（<sup>(7)</sup>収益）

(7) Jean Meyer; *op. cit.*, p. 107.

(ニ) 先に触れた、マルチェウスキーの「論理上の拘束」に注目すると、この源泉＝使途という解釈は、前節で述べた因果的解釈と軌を一にするかのごとくに考えられるが、メイエルは、源泉は原因とは異質のものであり、使途も原因－結果という意味での結果とは異なるものであるから、上の解釈は因果的なものではない、と強調している。すなわち、メイエルによれば、源泉というタームは、どんな方法ないしは手段によってその取引<sup>オペレーション</sup>が実現し得たかを説明するにとどまり、その取引<sup>オペレーション</sup>が生じた理由を明らかにするものではない。同様に、使途とは、オペレーションの最終段階を説明するに過ぎず、原因との関連においての結果というものを示しているのではない。

(ホ) 最後にメイエルは、源泉＝使途という二面性は損失及び利益という現象を説明することができるとして論を進めている。われわれの理解からすると、ゲイン・ロスの説明ならいさしらず、収益と費用とに関する説明がつけば、差額としての利益や損失については改めて言及するまでもないと思われるし、事実先の収益・費用の議論以上に出るものではないと思われるので、ここでは内容的な検討は省きたいと思う。

以上のメイエールの議論からわれわれが引き出しうる結論は次のようなものである。すなわち、源泉と使途との二面的把握により、いかなる手段によっていかなる結果が得られたかということが判明するのであり、これこそが企業の経済行動を把握する上において最も重要な視点である。会計記録が二重記入によって遂行される意味はそこにあるのである。

メイエールの立場に立って引き出したこの結論は一応もっともなことであり、又、先の(イ)～(ホ)の議論に引き続いて、メイエルは具体的なもろもろの取引<sup>オペレーション</sup>を一つ一つ取り上げ、この源泉＝使途という観点に立つ複式記入論の妥当性を裏付けているが、<sup>(8)</sup>それにもかかわらず、われわれは一つの大きな疑問をいただいているのである。以下その点に関して筆を進めてみよう。

メイエルは、先にわれわれが資金の源泉・使途と言い換えた表現の前に、

(8) Idem, p. 108 sq.

(9) 「財務的に解釈すれば」という限定句を付けており、更には、源泉とは、当該取引<sup>オペレーション</sup>が生来された手段を、用途は、その手段によって到達した状態を示しているに過ぎない、と断わってはいるものの、マルチュウスキーの「論理上の拘束」からもうかがえるように、源泉と用途の裏には具体的なあるものが存在することを意識しているのであり、そうでなければ、源泉が用途に結びつく必然性は無いと言わなければならない。すなわち、マルチュウスキーの「論理上の拘束」が命ずるところは、使用されるものはすべて獲得されたものであり、獲得されたものは必ず使用されるということであって、そのあるものこそはまさに資金であると解せざるを得ないのではあるまいか。すなわち、財務的に解釈するのでなくとも、メイエールの基本的な立場を貫く限り、源泉＝用途は、資金の源泉＝資金の用途とならざるを得ないのである。そして資金という一つのものの源泉と用途との二面性であれば、両者の結びつきについては疑問をさしはさむ余地がない。しかし、具体的なあるものとしての資金を予想しつつ、その源泉と用途とによってすべての会計事象を把握することの困難なことは、すでにわれわれが資金計算論において指摘したところである<sup>(10)</sup>。

もしメイエールが、あくまでも取引<sup>オペレーション</sup>の手段とその取引<sup>オペレーション</sup>の結果としての現在の状態を「源泉」と「用途」と呼んでいるのであるとするならば、その意味で源泉と用途とが等しくなる根拠が、別に示されねばならないのである。なんとすれば、<sup>(11)</sup>「手段」と「結果」との間に価値の遺漏が無いという保証は無いからである。

以上われわれは、メイエールの議論の基本的な立場に関する批判を試みたが、フランスの純粹会計論における諸見解の中では、メイエールの議論は最もすぐれたものであるように思われる。ただここで一言われわれの根本的な希いを込

(9) (dans une optique financière) Idem, p. 104.

(10) 拙稿「資金計算論——計算対象をめぐって——」(『会計』第91巻第3号, 125～135ページ, 第91巻第5号, 137～145ページ)

(11) もっとも、メイエールの場合には、フローは常に保存されるといういわゆる「フロー保存の原理」(le principe de la conservation des flux)が、複式記入においては貫徹されていることを前もって説いている(Jean Meyer; *op. cit.*, p. 47 sq.)ので、ここでのわれわれの批判は当然そのことを前提にしてのことである。フロー保存との関連における詳細な検討は別の機会に譲りたいと思う。

めた超越的な批判をあえて述べさせていただくならば、よし借方＝使途，貸方＝源泉という解釈が妥当なものであるとしても，われわれが真に知りたいのは，なにゆえに源泉と使途という二面的な把握がなされるのかという根本的な要請についてであり，これこそが真のポスチュレイト（要請）として追究すべき点ともなりうるのではないかということである。しかしながら，フランスの純粹会計論の立場からすれば，そしてまた会計理論本来の姿からすれば，われわれが知りたいことが直ちに学問的考察の対象となるとは限らず，岩崎氏が指摘しているように<sup>(12)</sup>，本質把握というものを断念するところに科学的認識が成り立つとも考えられるのである。

ともかく，動きあるいは<sup>ムーヴマン</sup>取引<sup>オペレーション</sup>という動態的な側面から複式記入論を展開している点で，ド・ファージュ及びJ・メイエールの基本的な態度は高く評価されるのであり，メイエールの議論を更に洗練させることによって，純粹会計論本来の複式記入論も，一応妥当な線に達しうるように感じられることも否定できない。

## 6. 結 び

以上見て来たように，フランスの純粹会計論において展開されている複式記入論にも，イジリ氏が主張する因果的複式記入論にも，かなり問題が残されているのであり，いずれもわれわれをよく納得させるものではない。本来ならここでわれわれの複式記入論を展開すべきであるが，率直に言って，われわれはまだ妥当と思われる見解を引き出すまでには至っていない。

マテシッチ教授が，二面性（duality）を18個の基本的仮定の一つとして取り上げ（Richard Mattessich; *Accounting and Analytical Methods*, Richard D. Irwin 1964, pp. 33~4）最初からその意味を尋ねようとしていないように，純粹会計論の展開に当たっては，あるいは二面的思考の意味そのものは，いわゆる「限界概念」として論外に置くことをもって至当とするのかもしれない。

しかしながら，人間のすぐれた叡智の所産である，会計の二面的思考の本来

(12) 岩崎武雄著『カント』（昭和38年，頸草書房刊）5ページ以下。

の意味については、われわれは少なからざる興味をいだいているのであり、本来の会計理論としては、あるいはトリプル・エントリーをこそ基礎にすべきであるのかもしれないというかすかな想念にかられているわれわれとしては、解決不可能なものではないかとのほとんど確定的な予感さえ覚えながらも、二面的思考の意味あるいは複式記入の意味を尋ねざるを得ないのである。

本稿での検討を通して、われわれは複式記入論の問題の所在はおおよそ理解できたし、同時にフランスの純粹会計論の一端をうかがい知ることもできた。

本稿での議論からもわかるように、独歩の姿勢をくずすことなく今日に至っているフランス会計学には、至るところにその独自性があらわれているのであり、浅学のわれわれにとって理解に苦しむ点も多多存在するのである。今後、本稿を一つの手掛かりにして、そういった独自性の背景を追究し、フランスの純粹会計論を一層深く理解することに努め、その全貌をわれわれなりに明らかにしうる日が来ることを期待しつつ、本稿はこの辺で閉じたいと思う。