

Title	因果的複式簿記の素姓(II) : 井尻教授の会計観の基底
Sub Title	The Nature of Causal Double-Entry Bookkeeping : the Foundation of Prof. Ijiri's Accounting Viewpoint
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1974
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.17, No.4 (1974. 10) ,p.33- 58
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19741030-04050996">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19741030-04050996</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.

## 因果的複式簿記の素姓(Ⅱ)

——井尻教授の会計観の基底——

笠 井 昭 次

### 5. 因果的複式簿記批判 (その2)

#### 「借方・貸方概念の不統一」

既述のように、井尻理論では、主体財産の変動は、財産の増分と財産の減分との因果関係の統一事象として把握され、その関係を忠実に写しだすための記録形式として、借方・貸方概念が規定されている。その場合、井尻理論における公理的システムにおいて、そのように経済事象を増分・減分の因果関係として統一的に認識させるのは、「交換」の公理である。この交換公理についても論ずべきことは多いが、因果的複式簿記との関連においては、このような交換における財産の因果関係が、そのまま記録自体に反映されなければならない、という点に注目する必要がある。逆に言えば、井尻教授によれば、簿記とは、そのような交換をそのまま表現するものでなければならない、という主張になると思われる。したがって、その意味で、財産の増分と減分とを因果関係として把握することは、会計上の思考(交換の公理)であるとともに、そのまま記録形式(因果的複式簿記)上の原理ともなっている。ここでは、会計と簿記とが一体化されており、この点も井尻理論の一特色であると思われる。

この交換概念は、会計測定における独特の方法的特質を示すものであって、井尻教授の会計理論の基底をなすものである。このような交換概念のもとにおける借方・貸方概念を、因果的複式簿記での記録過程に即して考察してゆくことにする。既述の①〔商品×× 買掛金××〕、②〔商品×× 現金××〕という仕訳で表わされる事象は、井尻教授によれば、いずれも交換として把握される。この場合、②は問題ないが、①については、買掛金を未来の現金減分と解釈することにより、やはり交換に伴う増分と、(未来の現金の)減分との統一事象として把握するのである。この買掛金が消極財産とよばれたのであった(以下、「買掛金」により、消極財産一般を代表させて論じてゆく)。

<注17> 井尻教授によれば、消極財産は、未来商品減分、未来小麦減分とかのように、商品その他の、現金以外の財産にも考えられるのだが、歴史的な原価主義における会計のもとでは、基本財が現金であることのために、買掛金などの未来現金減分のみが、消極財産として存在することになる。以下においても、消極財産を未来現金減分と規定して考察する。

かくして、簿記上の仕訳にさいして、借方・貸方は、それぞれ交換に伴う財産の増分・減分を意味するものとして統一的に規定されることになる。そして、この仕訳にもとづき、各勘定に記入されるのであるから、勘定記入の時点における各勘定口座の貸方は、それぞれ、当該勘定口座の減少を表象していると考えなければならないはずである。すなわち、ここでは、買掛金の「減分」性としての貸方規定にもとづき、仕訳されそして勘定に記入されることになる。ついで、一定期間の企業資本の運動（ないし企業の経済活動）を把握するために、一定時点において、各勘定口座につきその残高を計算する。そのさい、買掛金を交換において貸方に記録したのは、買掛金の「未来現金減分」という性格規定のうちの「減分」性に着目してのことにほかならないという事実よりすれば、買掛金を含むすべての勘定残高は、原則として借方残のはずである。なぜなら、減少記録は、なんらかの増加記録により、当該財産が現存していることを前提にしなければならないからである。そうであれば、各勘定口座の借方残高を集計することによって、一定時の財産額が決定され、財産法による期間利益計算が可能になることになる。したがって、この段階では、元来、借方のみが実在であり、貸方の存在意義は消滅したとみるべきなのであるが、このことは、借方・貸方を、交換に伴う財産の増分・減分として規定したことの論理的帰結である。

しかしながら現実には、買掛金は貸方残となっている。すなわち、そこにおいてはかりに、買掛金が借方現金の相殺項目であると強弁するにしても、その買掛金残高に対応する積極財産たる現金<注18>有高につき、エンティティは支配 (control) を有しているのであるから、そのかぎりにおいて、買掛金もひとつの独立の貸方性を一応は具えている、と考えなければならない。すなわち、そこでは、「未来現金減分」と解釈された買掛金の、(現金減分の) 未来性がとりあげられたことになり、したがって買掛金の勘定残高の貸方は、かかる「未来」性を表象していることになる。そして、この未来性としての貸方規定にもとづき、買掛金は、勘定残高としての意味を与えられ、そして試算表や残高勘定（さらには貸借対照表）での貸方能力を獲得することになる。

このように考えると、買掛金については、「未来現金減分」というその性格規定のうち、勘定記入時には、その「減分」性がとりあげられたのにたいし、勘定残高として振替集計される段階においては、その「減分」性が否定され、「未来」性がとりあげられるという、きわめて矛盾した論理<注19>が内在しているのである。

<注18> 歴史的・原価主義のもとでは、消極財産はすべて未来現金減分なので、通常、現金在高より多い。これの意味するところには疑問が多い。

<注19> ウェルズ (M. C. Wells) は、単一の支配公理が、測定 (measurement) と期待 (expectation) とをともに含んでいる、と批判しているが、それは、ここでの買掛金勘定の貸方規定の矛盾に関連している。すなわち、ウェルズによれば、現在財産は実在するので測定可能なのであるが、未来財産（したがって未来財産の概念に依拠する消極財産）は実体が存在しないので、測定可能でない。消極財産は、たんにその生起につき期待しうるにすぎず、したがって、「積極(現在)財産とは根本的にちがうのである」(M. C. Wells, "Axioms for Historical Cost Valuation",

そのことは、事象の、交換としての認識から始まり、二時点の純財産額の比較により利益額を算定し、期末の貸借対照表（財産目録）を作成・公表するまでの一連の会計のプロセスにおいて、貸方の意義が二分されてしまったことを意味している。すなわち交換を認識して仕訳・勘定記入する段階での貸方と、勘定残高・試算表・貸借対照表（財産目録）での貸方（以後、便宜、これを利益計算上の借方・貸方とよぶことにする）が、その性格において異質なものとなり、その分裂したふたつの異なる貸方の意義が、消極財産系統の勘定の貸方において重なってしまったのである。それはいうまでもなく、消極財産の性格規定の、その時々での使い分けに起因するのであって、その結果、会計のプロセス全体における貸方概念の統一性が破壊されてしまったのである。

このように考えると、因果的複式簿記における借方・貸方概念は、かりに仕訳ないし勘定記入時においては統一的に規定されたとしても、会計全体のプロセスのなかでは致命的な分裂をきたし、その矛盾が消極財産系統の勘定口座の貸方に顕現化する、という結果が生じてしまったのである。

以上の検討の結果、利益計算上の借方・貸方は、①もはや財産の増分・減分の表示という意義を喪失し、かつ②両者の因果関係を表象するものではない、と結論することができる。①については、利益計算上の借方・貸方が、積極財産・消極財産という会計上の財産概念の特質による区分であり、因果的複式簿記におけるそれとは区分のメルクマールが本質的に異なっている、ということからの必然的帰結である。したがって、簿記を、利益計算プロセスをも含む自己完結的なシステムとして把握するかぎり、井尻教授は、因果的複式簿記における借方・貸方概念を、財産の増分・減分として統一するのに失敗している。②については、井尻教授の利益計算法につき言及する必要がある。すなわち、その財産法的利益計算体系においては、利益額を、期中において、事象が生起するつど、因果的複式簿記により記録することは可能のようである。<sup><注20></sup>しかし、そのような因果関係を直接に担っている利益額が積み重ねられ、その結果、期間利益額が形成される、というのではない。

---

Journal of Accounting Research, Spring 1971, p. 173)。

これにたいし、井尻教授は、「かかる期待の正当性 (legitimacy) が現時点で存在しなければならぬので、未来財産が測定可能でない、というのは正しくない」と反論する (Y. Ijiri, "Axioms for Historical Cost Valuation: A Reply", Journal Accounting of Research, Spring 1971, p. 184)。

しかしながら、問題は、そのような期待の正当性を現時点で認識しうるかどうかということにあるのではなく、現在、現金にたいする支配 (control) が存在しているかどうかということにあるのである。したがって、ウェルズの批判にたいし、基本的な問題は、依然として解決されていない。

なお、井尻教授がかかかる消極財産概念を提起したのは、二値論理学を用いるためであり、数学での集合論などを会計学に導入するためのものであったとみることができる。(Y. Ijiri Ibid., p. 183) しかし、その結果、数学は導入できたが、会計理論としては、かなり歪められてしまったのではないかと思われる。

<注20> この点については、「7. 因果的複式簿記の本質」の項で述べる。

あくまで、一定時点における積極財産と消極財産とが、利益計算の基礎になるのである。ところで、因果的複式簿記における因果性とは、いうまでもなく、経済事象の生起時における財産の増分と財産の減分との関係であるが、それらを整理したのちの積極財産と消極財産とには、そのような財産の増分と財産の減分とに存する関係は、もとより成立しえない。したがって、井尻理論においては、利益計算上の借方・貸方を、因果性で説明するのにも成功していない。

そして、この点よりすると、因果的複式簿記(ないし交換公理)により表現される因果性とは、結局、生起した経済事象にかんする直接的即時的個別的な因果関係であるにとどまり、一定期間の損益発生における対応関係という意味での因果関係は、無視されている。すなわち、現行の慣習的会計におけるかなめとしての、期間損益計算に内在する因果関係(収益と費用との対応)というものは、因果的複式簿記による思考の線上よりは、ついに生じえないのである。したがって、期間損益における因果関係ということであれば、損益法にもとづき、いわゆる複式簿記の考え方にしたがった方が、費用・収益という形において、間接的期間的全体的な対応関係としての因果関係を表示している、という点ですぐれていると言えよう。

上述来、会計のプロセス全体における、借方・貸方概念の不統一を考察してきたが、それを、簿記の具体的記録手続の視点よりみるなら、因果的複式簿記では、交換という、生起事象の把握にかかる概念の意義が強調されすぎ、その結果、仕訳ないし勘定記入がことさらに重視され、それ自体独立した本質的意義を具えるにいたってしまった、ということが出来る。そのことは、次のふたつの点より考察されなければならない。まず第1に、そのような交換の認識(したがって仕訳および勘定記入)自体が、井尻理論においては、利益計算を規定するものではないだけに、その交換概念と他方の利益計算とが、記録形式上、各勘定口座において結節されたとき、上記のように、消極財産系統の勘定の貸方に決定的な矛盾がもたらされてしまった、という点である。したがって、消極財産における上述の矛盾・混乱は、交換という事象生起時の特性と、積極財産および消極財産による利益計算という特徴とを、勘定により結合したことから生ずる必然的な所産なのである。

第2に、交換を記録する仕訳ないし勘定記入は、因果的複式簿記におけるような、それ自体独立した意義をもつものではない、ということが指摘されなければならない。すなわち記録形式としてのいわゆる複式簿記は、Tフォームの勘定を通して、企業資本運動を記録するものであるが、そのさい、複式簿記における勘定記入を究極的に規定するものは、企業資本運動を総括的に把握するものとしての企業資本等式なのである。「4. 会計と簿記との関係」の項において詳述したように、複式簿記においては、取引を二重に把握し複式記入するさいに、企業資本等式が等号を境にして二分されていること(企業資本の二面性)と、複式簿記における勘定が増加・減少を別々に収容する二区分をもっていることとが結合され、資本の待機分および行使分が企業資本等式の左方に位置するところから、それらに属する諸勘定では、左方に増加を、右方に減少を記入するという勘定記入上の

約束ができるのである。したがって勘定記入の約束を規定しているのは、企業資本等式と考えるべきであり、けっして交換概念それ自体ではない。そのように規定された勘定記入の約束にしたがって、各勘定口座に記入されるのだが、その予備的作業として、仕訳が位置づけられる。したがってその意味では、仕訳は、論理的には、かならずしも必要なものではなく、複式簿記の必須の一部分を形成するとまでは言えないのである。<sup><注21></sup>

このように、複式簿記は、企業資本等式の指示を仰ぎつつ、勘定形式により、企業資本計算を行なうものであり、そのような勘定計算であるところに、その本質が認められるべきである。したがって、勘定自体に意味があるのである。ただし、その勘定の借方・貸方は、増加・減少の表示であるとともに、企業資本等式における二面性をも表示する、というふたつの役割を課せられているが、しかしそのふたつの役割はけっして相反する異質のものではなく、むしろ両者が勘定を通して調和している点にこそ、複式簿記の最大の特質を見出すことができるのである。

この視点からは、仕訳（勘定記入）自体に独立した本質的意義を認めたり、勘定の借方・貸方が、融合しない相異なるふたつの意味をもつことなどは、元来ありうべきことではないのであるが、そのような事態を出来させるものが、正に交換概念なのである。

以上において、因果的複式簿記では、借方・貸方が会計の全プロセスのなかで統一されておらず、事象把握時における借方・貸方概念と利益計算におけるそれとでは質的に差異があること、ならびに事象把握（すなわち交換）にともなう借方・貸方、したがって仕訳ないしは勘定記入における借方・貸方が重視されていること、の二点を指摘した。ここで、それらの会計上の意味を闡明するために、井尻教授が因果的複式簿記の本質をどのようにとらえていたかを、さらに検討することにしたい。

井尻教授は、「複式簿記のほんとうの重要性はその構造の美しさにあるのではなく、その構造が財産変動における原因結果の関係を追究するようわれわれに強制しわれわれのものの考え方に影響を及ぼすという点にある」（p. 140）と述べられている。この引用文は、因果的複式簿記についての言明であるが、そのような交換における因果関係的把握が、たんに記録の側面のみでなく、同時に、会計的認識そのものの特質であることは、繰り返して述べた。因果的複式簿記による記録が、そのような経済事象把握時における会計的認識の特性そのものを、人々に直截的に意識させるという

<注21> 「取引事項は、(中略) 同種項目をまとめて記録に計上することこそ記録の根本問題なのである。(中略) 元帳なくしては、われわれが理解している意味における簿記はないのである」(片野一郎訳『リトルトン 会計 発達史』p. 133)。「仕訳が簿記上不可欠のものでないということだけはいえる。(中略) 仕訳は複式勘定記入が完成した後に簿記の構造に付加されたものであろうし、いわば、生長後のおたまじやくしの尾のように、いつかふたたび簿記の構造から脱落するときがくるかも知れない」(片野一郎訳『前掲書』p. 166)。

点に、井尻教授は、かくべつ留意されているのである。したがって、井尻教授にあっては、経済事象把握ののちにおいて、勘定を整理・集計し、貸借対照表（財産目録）作成にいたる利益計算のプロセスより、期中において経済事象が生起するさい、因果的複式簿記により記録される因果関係そのものを重視している、ということになる。もしくは、前者は、特定の情報要求に適合する価額選定の問題（価額による線型統合）で、会計測定と情報利用者との関係を意味するので、会計測定ないし会計それ自体の構造よりすれば、後者が中心課題になるのであろう。

したがって、井尻教授の見解は、結果的に、次のようなものになると思われる。すなわち、「交換における因果関係的認識こそが会計の特性なのであるから、インプットデータにはそのような因果関係を反映させなければならないが、しかし、会計がそれに処理・加工してアウトプットした情報においては、そうした因果関係を保持せしめておくことは、会計にとり本質的なことではない」。そのことは、井尻教授における、物量会計観および財産法的利益計算構造観と密接に結びついている。すなわち、既述のように、因果的複式簿記における発展形態としての多次元簿記を利用する場合、情報は、期末における多次元的物量値を、種々の価額により線型統合したものと考えられている。それは、いうまでもなく、情報要求者の特定の用途に最適な価額を用いて情報をつくるためである。そのさい、財産法体系によれば、その線型統合は、期末において、積極財産と消極財産とになされるのにたいし、因果的複式簿記により把握されるのは、期中に生起する経済事象である。したがって、このような井尻教授の見地からは、会計固有の方法により経済事象を把握する段階と、情報要求に応じ、特定の価額を用いて統合する段階という、質的に相違したふたつの段階が想定されているのである。そして、そのうえで、前者の段階における、経済事象の交換としての把握を、会計的認識の方法的特性と考えているのである。

このような、対象の認識の仕方（入力基準）と、アウトプットされた情報の性格（出力基準）とが乖離している、という考え方にたいしては、本稿の立場からは、重大な疑義がある。そこでこの点につき、ふれておかなければならない。

企業会計が、もともと、共同事業への移行の所産として生みだされたものである以上、それは、なんらかの社会的機能を、本来、果していたはずである。その場合、会計がその存在価値を有するためには、会計特有の方法で、その機能を果すのでなくてはならない。すなわち、他の方法では、その機能を果しえない会計特有の方法が存在しなければならない。したがって、その会計特有の方法というものは、会計における社会的機能の遂行を可能にさせるものであり、会計学を一個の学問として、他の学問と区別せしめ、かつ他の学問分野にたいして、みずからの独立性を主張させるものにほかならない。われわれは、資本の二面的把握（duality）をもって、会計特有の方法と考える。

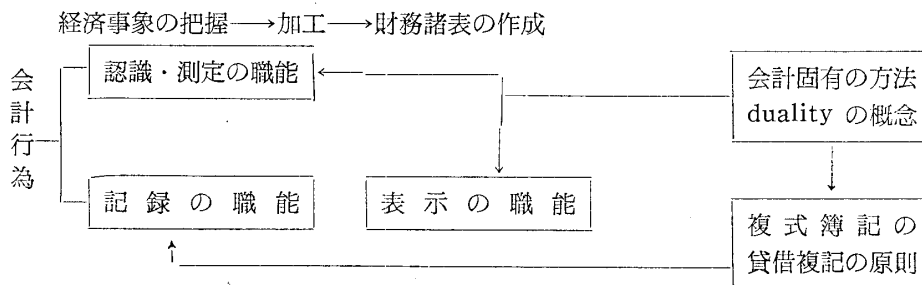
他方、会計が本来的にそのような社会的機能を果していたのなら、往時において、会計報告書の意義がいかにか低いものではあったにせよ、会計は、やはり、なんらかの読者を想定し、それにたい

して報告することを課されていたはずである。そのことから、会計は、本来、表示職能を担っていた、といえよう。

したがって、会計の社会的機能の遂行は、会計特有の方法により、かつその表示職能を通して具体的になされる、と言える。そうであるなら、会計は、その社会的機能を果たすために、対象の認識・測定職能の遂行のプロセスにおいてのみならず、表示職能の遂行のプロセスにおいても、そのような会計特有の方法を貫徹するのが望ましいのではないか、と思われる。<sup><注22></sup>換言すれば、会計情報自体が、会計特有の方法で認識された対象から、その特性を保持しつつ、論理的に産出されたものであり、したがって、会計報告書における表示形式においても、会計特有の方法と論理的必然的な関連をもっているのが望ましい。すなわち、情報の性格にも、表示形式にも、会計上の特有の方法が看取されるべきものなのである。<sup><注23></sup>

われわれは、「4. 会計と簿記との関係」の項でみたように、会計をもって、「企業資本の運動として統一的に把握された企業の経済活動を測定・描写することにより、企業資本の統一的な管理を行なうもの」と考えるのであるが、上述のことは、このような立場からの必然的な帰結である。

<注22> 本稿で想定している関連は次のようになる。



①会計特有の方法とは、会計上の枠組としての duality の概念（資本の二面的把握）ないしそれに基づく企業資本等式（資本の行使分の額+資本の待機分の額=資本の調達分の額）のことをさす。

②経済事象の会計的把握における認識・測定という実体的内容にかんする職能および表示職能は、duality ないし企業資本等式により直接的に制約される。たとえば、経済事象の把握については、企業資本等式の構成に変化を与えるものが、会計上、認識・測定される。また、資本運動の結果はいわゆる試算表に集約され、企業資本等式の枠組のなかから、損益計算書・貸借対照表が生みだされる。

③記録職能は、複式簿記の場合、貸借複記の原則にしたがって遂行される。

④貸借複記の原則は、取引の二重性と、Tフォームの勘定形式における加減の二区分記入とが結合したもので、duality とは別の概念である。しかし、複式簿記は、企業資本等式ないし duality を表現するための装置であるから、duality ないし企業資本等式の形式に制約されるのは当然である。

<注23> 青柳教授の分類によれば、<注22>の図は、会計情報についての構造的定義のうち、出力基準に類似している。出力基準につき青柳教授は、「会計情報の伝統的な性格規定は、情報処理の機構を簿記に特定して、それよりの出力をもって会計情報とみる」と述べられている（青柳文司稿「会計情報の性格」青柳文司編著『会計情報の一般理論』p.94）。しかし、duality ないし企業資本等式は、簿記機構とは別個のものであり、かつ出力のみにかかわるものではない点において、基本的に異なっていることが留意されなければならない。



すなわち、問題は、事象の生起形態（交換）の把握そのことにあるのではなく、生起した事象が、企業資本の動きとして会計上どのように把握され、企業資本運動のなかにどのように位置づけられ、そして企業資本運動の結果たる損益算定などの会計の課題とどのように結びつけられるか、ということにあるのである。したがって、インプットからアウトプットにいたるまでの一連の過程において、統一的な会計的認識が行なわれるべきである。企業資本運動の把握という見方にたてば、会計上においては、経済事象がそのまま直接に認識されるのではなく、会計的認識の特性により限定されたもの（企業資本等式によりスクリーニングされたもの）のみが認識対象とされているのであるから、そうした会計的認識の特性が、インプットからアウトプットにいたるまで保存されるのが望ましい、といえよう。

以上、要するに、井尻理論の、会計上の方法的特性たる交換概念は、期中における経済事象把握の時点のみに作用し、期末には、交換概念とは直接的には無関係な財産法的利益計算体系としての特質にもとづき、表示機能が果されることになる。井尻教授が、自己の体系をいかに測定構造の体系である、と主張するにしても、かかる断絶は、会計の理論として、やはりひとつの体系上の欠陥であると思われる。

## 6. 因果的複式簿記批判（その3）

### 「会計と簿記との非対応」

井尻教授は、既述のように、簿記と歴史的原価主義との関係を、形式と内容との関係として把握されているが、この場合、歴史的原価主義による評価とは、現行の慣習的会計の公理的システムにおいて、三個の公理と五個の評価規則とから導出されるのである。そして、その歴史的原価主義にかかる公理的システムの指示するところにより最終的に得られるものは、一定時点における、価値測度としての貨幣により評価された主体財産の価額（value）である。すなわち、その公理的システムは、歴史的原価主義による会計において、主体財産の価額がいかに決定されるかの過程のみを解明しているのである。因果的複式簿記は、正にその過程を記録し、具体的に主体の期末財産額を算出するものにほかならない。

ところで、いうまでもなく、現行の慣習的会計においては、期間利益額の算定は、重要な課題のひとつである。井尻教授は、財産法的利益概念につき、支配公理のところの説明されているが、支配公理自体は、たんに「ある時点における主体の支配下にある財を、現在財、未来財、積極財、消極財を問わず、その時点またはそれ以後において一意的に確定する方法が存在する」（p.126）ということの規定しているにすぎない。したがって、期間利益は、井尻教授の歴史的原価主義にかかる公

理的システムから、論理的必然的に導かれてくるものではない。その結果、利益額算定にかんする因果的複式簿記の役割も、なんらふれられておらず、期中の経済事象を記録するさいの因果的複式簿記の役割・意義との相違や、財産法的利益の算定のプロセスが、因果的複式簿記において、記録形式上、どのように記録され、どのように位置づけされるのかという問題などについては、明らかでない。この段階では、記録形式としての簿記はその機能を中止してしまう、と解釈すべきなのであろう。そうであるなら、井尻教授の因果的複式簿記は、かりに利益額算定のプロセスが公理的システムに包含されたとしても、簿記上の手続にしたがってゆけば、形式上、自然に利益額が算出される、というほどに自己完結的な記録の体系ではない。

<注24> このことは、井尻教授の公理的システムが、ラドナー言うところの部分形式化 (partial formalization) であることの必然的結果である。井尻教授の理論体系との関連からは、部分形式化における基礎名辞の不明確さについてラドナーが指摘している、理論における体系的前提 (systematic presupposition) の問題と準演繹 (quasi-deduction) の問題とが留意されるべきである。前者は、その理論にとっては外来の分野の理論部分すなわち非土着概念が、黙示的な形であらかじめ前提されていることであり、後者は、理論において演繹であることの必須要件をみたすことに失敗し、演繹的な精密化が欠如していることで、たとえば、前提として必要な立言を無視したり、明示化できない場合である。井尻理論に即していうと、井尻教授は、自己の利益概念を、ヒックスの利益概念とコンシステントなものであるとしているので、その理論体系は、非土着概念たる経済学上の利益概念を前提とし、その上に成立しているのである。また、井尻理論の全体系は、財産法的な利益概念の上に成立し、財産法的利益計算体系として特色づけられるのだが、その公理的システムは、会計測定の公理的システムであるゆえに、財産法的利益概念を公理として明示化していないし、財産法的な利益計算過程を含んでいないのである。したがって、井尻教授の歴史的原価主義にかかる公理的システムは、現行の慣習的会計の理論的解明にかんする部分形式化と言え (リチャード・S・ラドナー著、塩原勉訳『社会科学の哲学』p. 67~p. 72)。なおこの点について、黒沢教授は、「会計学の理論的發展段階の現状から言えば、とくに部分的形式化以上のことは望めない」(黒沢清稿「現代会計学の認識構造再論」『會計』第101巻第6号、p. 3)と述べられている。

なお、マテシッチは、井尻教授の公理的システムについて、次のように述べている。「井尻(1964)の論文“伝統的会計の公理と構造”は歴史的原価による評価に対象が限定されており、それゆえ、われわれの観点からいえば、基本的仮定11(評価)に対する代替のないいくつかの仮説の集合の1つを示しているといえよう。井尻の“公理”(われわれの用語を使えば“仮説”)は、伝統的会計学に対してのみ有効であるところの高度に<特殊な>命題」(『Accounting and Analytical Methods』p. 447、越村信三郎監訳『会計と分析的方法(上巻)』p. 196)である、と。マテシッチの場合、企業会計のみならず国民所得会計等の巨視的会計をも含めて会計と考へ、それにともない、評価にかんする仮説も種々存在するのである。したがって、井尻教授の公理的システムは、種々の評価のうちの、歴史的原価による評価という特殊な一評価概念を取扱っていることになる。しかもマテシッチは、会計をもって「所得の循環と富の総体を数量的に記述し、計画すること」(前掲書、p. 52、同訳書、p. 75)と定義し、その数量的記述(quantitative description)を、数量化(quantification)または測定(measurement)と同義語としている。このようなマテシッチの視点よりすれば、井尻教授の伝統的な歴史的原価主義評価にかかる公理的システムは、「歴史的原価主義会計の全過程を取扱う公理的システムにたいする、主体財産の価額を決定するまでの局面を取扱う部分的公理システムである」というより、「種々の評価を含む会計一般を対象とする公理的システムにたいする、歴史的原価主義評価にかかる特殊の公理システムである」、ということになるかと思われる。

しかし、今、ここで問題にしているのは、井尻教授の公理的システムが、歴史的原価に基づく現行会計の全プロセスを対象にしていない、という点なのであるから、井尻教授の公理的システムの、マテシッチ的な特殊の公理システム性より、部分的公理システム性を指摘したいのである。

いずれにしろ、利益額算定の段階で、会計（それはいまだ公理化されていないが）に対応するものとしての記録形式が存在しないことになり、会計と簿記とが、内容と形式という形において、対応しなくなる。この点もやはり、因果的複式簿記の不備につながると思われる。いうまでもなく、これは、財産法的利益計算体系自体の欠陥と結びついている。

次に、会計と因果的複式簿記との内容的な関連をみしてみる。既述のように、井尻理論では、生起した経済事象の認識時において、会計上のシェーマが、そのまま直截的に、記録形式としての簿記に指示を与えることが予定されているが、その場合、会計上のシェーマに相当するのは、三個の公理と五個の評価規則とであり（就中、交換公理）、それを反映するのが因果的複式簿記にはかならない。そこでは、会計理論と簿記論とが一体的に考えられているが、そのことは、次のような井尻教授の表現によって理解できる。すなわち、因果的複式簿記の基本的側面につき、「(1)その仕訳は主体の支配下にある財の変動を増分と減分を結びつける形でとらえ、(2)その両者には原因と結果の関係が存在するものと考えられ、そこで(3)増分の価額は減分の価額に等しいと定義される」（p. 147）という三点を挙げ、「上記の三つの要素が歴史的原価主義の基準をも表わしていることに注目しよう」（p. 147）と述べられている。この三個の要素のうち、(1)(2)は交換公理に、(3)は評価規則のうちの「価額帰属規則」および「価額比較規則」に該当するものと思われる。かかる理解によれば、歴史的な原価に基づく評価と因果的複式簿記の内容とは、本質的に同一のものといつて差し支えない。

しかしながら、たとえば、(3)において、増分の価額と減分の価額とを等置させるのは、簿記の内在的メカニズムなのだろうか。歴史的な原価主義にかかる評価規則が、そのような等置を指示するのは分るが、簿記それ自体が、あたかも自らのメカニズムにより、等置させるかのような理解の仕方は解せない。そのような理解のもとでは、交換公理および評価規則と、因果的複式簿記との相違は、後者が、記録形式として、増分を左方に、減分を右方に、仕訳し勘定記入することを具体的に意味しているぐらいのことになり、本質的には、両者を区分することの意義がなくなってしまう。<sup><注25></sup>このように、因果的複式簿記は、財産法との関連において、内容的には、会計の一部と密着しつつ、他方、形式的には、会計の全プロセスと対応していない。

ここで、簿記とは、<sup><注26></sup>「それ自体としては無色・無内容なひとつの装置にすぎないもの」であり、歴史的な原価主義にかかる実質的な機能を営むものではない点に、特に留意すべきである。会計と簿

<注25> 因果的簿記において、このように簿記自体が借方と貸方との等置を指示しなければならないのは、「7. 因果的簿記の本質」において述べるように、井尻教授が簿記を原基的には物量数値で記録するものと把握した点に起因していると思われる。すなわち、価値測度を用いる場合には、評価規則の適用により、増分の価額を減分の価額に等しくさせうる。しかし価値測度導入以前の段階において、各数量測度を用いて交換を記録する場合には評価規則が適用できず、増分と減分とを、両者の交換性が表現されるように対応させつつ記録しようとする、簿記自体に両者を等置させる力が内在している、と考えなければならなくなるのである。

<注26> 山本忠恕著『近代会計理論』（10版）p. 4.

記との関係を、その基点にまで立ち戻り、文字通り内容と形式という関係で把握すべきである。

このように、因果的複式簿記批判の一側面は、財産法的利益計算体系自体の問題とからみあっているのであるが、それとは別に、現行の慣習的会計を、財産法的利益計算体系をもって説明したという点に、大きな疑問がある。現行会計が、井尻教授の理論体系の枠組のひとつを形成しているとみられる財産的利益計算体系に基づき、なされているとは思えない。しかるに、既述のように、因果的複式簿記は、期末における主体財産の価額を決定するものであるから、いうまでもなく、財産法的利益計算体系とのみ結びつくことになるのである。したがって、因果的複式簿記における発展形態としての多次元簿記の理論的可能性とか、財産法的利益計算体系にもとづく理論とかを、規範的に論ずるのならともかく、財産法的利益計算体系を前提としかつ貨幣測度を価値測度として用いている因果的複式簿記を、現行の歴史的な原価主義会計のなかに位置づけようとする点について、基本的な疑問を抱かざるをえないのである。<sup><注27></sup>

## 7. 因果的複式簿記の本質

既述のように、井尻教授における利益計算構造は、財産法体系であるが、「最近の会計理論において損益計算が強調されているが、これを誤解して利益額は活動の評価としてそれが財産に及ぼす影響と関係なく導き出されるものであると考えてはならない」(p.136)として、とくにこの点を強調されている。しかしながら、井尻教授がそれとはかなりニュアンスの異なっている利益算定法についても論述されている点が、とくに留意されなければならない。すなわち、交換における財産の増分と財産の減分とを、それぞれ $d^+$ 、 $d^-$ とすると、「財産の変動はすべて $[d^+, d^-]$ によって表現される交換の集合によって説明される。この増分 $d^+$ の集合たる $I^+$ と減分 $d^-$ の集合たる $I^-$ とから期間利益 $I = [I^+, I^-]$ が決まる」(p.125)と述べられているのが、それである。ここで述べられている利益算定法は、財産法体系に属するのであろうか、あるいはそれとは素姓を異にする体系に属するのであろうか。問題は、利益額が増分の総計と減分の総計との差額としても算定される、ということの含意である。

そこで、たとえば、商品50個(原価10万円)を15万円で現金売りしたときの、①〔現金15万円、商品10万円、利益5万円〕という因果的複式簿記による仕訳を考えてみることにする。もしこの仕訳によって、期末の純財産額を決定する場合、貸方の利益勘定を、消極財産として一定時での純財産額の計算に

<注27> 山榎忠恕稿「測定構造論の一典型」(山榎忠恕編著『講座/現代会計2 現代会計と測定構造』p. 232).

含ましめると、純財産額は常に零になってしまうので、当然この利益勘定は純財産額決定には参与しないと考えるべきである。また、財産法本来の意味から言っても、このような期中においては利益額を認識しないと考えるべきである。そうすると、この仕訳の本質は、㊸〔現金15万円 商品10万円〕ということになる。しかし、それは貸借平均していないので不自然であるとすれば、さらに一歩進めて、㊹〔現金15万円 商品50個〕と仕訳することはできないであろうか。井尻教授の因果的複式簿記は、このような財それぞれの数量測度を用いた物量数字で表現することに、むしろ本当の狙いがあるのではないかと、また、そう解釈することにより、因果的複式簿記がその本領を發揮することになるのではないかと。

すなわち、特定の単一の価値測度を選定し、適当な評価規則を定めるならば、因果的複式簿記による期中処理において、利益額をその都度算定し、㊸のような仕訳をすることは可能である。もし期首純財産額を  $V_a$ 、期末純財産額を  $V_e$ 、期中の取引を  $(d_i^+, d_i^-)$  として表わすと、 $V_e = V_a + \sum d_i^+ - \sum d_i^-$  という関係式が得られる。この場合、利益額は、 $(V_e - V_a)$  としても、 $(\sum d_i^+ - \sum d_i^-)$  としても算出されるように思われる（しかもその額は同一である）。しかし、 $(\sum d_i^+ - \sum d_i^-)$  の方は、 $\sum d_i^+ - \sum d_i^- = \sum (d_i^+ - d_i^-) = \sum P_i$  と展開される。ここに  $P_i$  とは、期中の個別取引毎に算定される利益額である。したがって、 $(\sum d_i^+ - \sum d_i^-)$  の方は取引毎の利益額が合算されたものであるから、論理的には、 $(\sum d_i^+ - \sum d_i^-)$  の計算が  $(V_e - V_a)$  の計算より先行することになり、財産法的利益計算に悖る結果になってしまう。単一の価値測度を用いた場合には、㊸の仕訳が不自然であり、㊸の仕訳をせざるをえないとするなら、因果的複式簿記は、財産法的利益計算体系に、原理的な破綻をきたせてしまうことになる。

しかしながら、単一の価値測度を使用せずに、財それぞれの数量測度を用いて期中の取引処理をするならば（前例の㊹）、かかる仕訳処理においては、利益額を算定することはできない。したがって、その場合には、利益は、特定の価額によって統合される以前の段階で、期首と期末とにおける純財産量の差としても、増分量総計と減分量総計との差としても算定されうるが、利益額は、期末において、期首と期末とにおける純財産量を、単一価値測度により統合することによってしか、算定することができなくなるのである。

井尻教授は、分類的複式簿記を、その分類視点を増加することにより、多式簿記化させようのにたいし、因果的複式簿記を、その利用する測度を増加することにより、多次元複式簿記化させようとしているが、前例の㊹の仕訳は、正にこの多次元複式簿記にほかならない。

このように考えてくると、井尻教授の財産法的利益計算体系は、財産それぞれの数量測度により表現された物量数字を用いた多次元簿記こそを、必須の前提にしているのではないかと、思われるのである。すなわち、井尻教授は、積極的に、物量会計 (physical accounting) への意図を蔵しているのではないかと。もしそうであるならば、井尻教授が、分類的複式簿記にたいして、因果的複

式簿記の優越性を主張するとき、その底に秘められている真意は、因果的複式簿記における多次元簿記への展開の可能性、したがって物量会計への志向性という点にあったのではないか、と思われる。因果的複式簿記は、物量会計と結びつくことによって、その本領を發揮することができる、と言えそうである。

因果的複式簿記の本質につき、すこし視点をずらして考察してみる。井尻教授は、測定が会計の核心であるとし、歴史的・原価主義にかかる公理的システムにおける三個の公理も、会計測定の公理とされている。したがって、その理論も、測度に基づく測定理論としての性格を帯びている。

ところで、たとえば〔現金×× 借入金××〕という仕訳において、借入金を貸方固有の概念として規定するならば（たとえば前述のように、資本の調達分とか持分とかいうような規定）、借方の資産と貸方との関連を問題にせざるをえず（たとえば、資産＝請求権とか資本の待機分＋資本の行使分＝資本の調達分）、会計理論の名のもとに、借方と貸方との会計上の関係、およびその関係のもとでの貸方の性格に解釈を与えなければならない。しかし、借入金を、「予期された将来の現金減分」と定義し、財産の一種に含めてしまえば、貸方の性格にかんする解釈を回避できる。その結果、あとは、財産の測定過程が残るだけになる。<sup><注28></sup>それと同様に、〔現金×× 収益××〕〔費用×× 商品××〕という仕訳により、損益法的に利益額を算定しようとする、収益・費用の概念規定が必要になり、その結果、資産と費用との関係、および資本と利益との関係が、必然的に会計の俎上にのぼり、それらの解釈が必要になる。しかしながら、〔現金××  $\begin{matrix} \text{商品} \\ \text{利益} \end{matrix} \times \times$ 〕と仕訳し、かつ利益を消極財産と考えるならば、それらの解釈を回避できることになる。

これらについての井尻教授の態度は、資本主出資について、「企業に対する法律上の権利という点では資本主出資は借入金や支払勘定とは異なるものがあるが、われわれの公理的測定システムにおいては測定面のみが基本になっているので、これらの間に差別を設けない。この見方は次章で述べる因果的複式簿記の見方と一致する」（p.137）とし、資本剰余金については、「資本剰余金に係る交換と利益剰余金に係る交換とはわれわれの測定システムのなかでは区別されない。この区別は利益分配に関する法律上または経営上の要請からくるものであって、価値増減の総額が決定されたあとに起こる配賦の問題なのである」（p.137）と述べられていることから、明瞭に伺い知ることができる。

このように、井尻教授の理論体系からは、資本と利益との区分の問題は、放逐されてしまうことになる。その場合、前述の㊸〔現金15万円 商品10万円〕および多次元簿記たる㊹〔現金15万円

<注28> 資産の分類は、数量公理において、測度の規定の段階で、測定概念に含まれることになる。ただし、認識について、測度理論で、測定のなかに包摂しうるかどうかには疑問が残る。

商品50個)という仕訳を想定するならば、上記のような井尻教授の理論体系において、資本と利益との区分が不必要であるというのは、論理的にすんなりとでてくる。なぜなら、⑩⑪の仕訳では、利益勘定を具体的に計上する必要がないからである。しかしながら、④〔現金15万円 商品10万円  
利益5万円〕という仕訳をなすためには、資本と利益とがまずもって分別されていなければならない。両者の区分が前提されていないならば、④の仕訳をなすことは不可能なはずである。

いずれにしても、このように、すべてを財産概念で統一し、それらの財産と財産との関係として、〔現金×× 借入金××〕〔現金×× 商品××  
利益××〕という仕訳をみるならば、その借方・貸方は、当然、財産の増分・減分との因果関係として把握されることになる。したがって、会計を測定構造とみる立場、財産概念により統一的に把握する立場、および複式簿記を因果的に構成する立場は、相互に密接な関係があるのである。そして、この因果的複式簿記がひとたび成立すれば、その唯一の要件は財産の増分と財産の減分とを因果関係的に把握することであるから、貨幣測度を価値測度として用いる必然性はない。なぜなら、分類的複式簿記が、同一の財にたいする分類視点の複式であるのにたいし、因果的複式簿記は、異なる二財の対応を取扱うのであるから、その二財の属性の相違に基づいて、測度が異なっても、なんら不思議ではない。したがって、「複式簿記の本質からいうと、財産の変動を記録するのに単一の価値測度を用うべしという要請はなにもない」(p.157)ということになり、ここに多次元簿記が、したがって多次元的物量による会計(物量会計)への道が必然的に開かれることになる。

このように考えてくると、井尻教授が、(分類的複式簿記にたいし)因果的複式簿記を提唱するとき、そこに含意されているのは、既述のように、因果的複式簿記における多次元簿記への展開の可能性にほかならない、と言えそうである。すなわち、物量会計および多次元簿記の根拠づけのために、分類的簿記観の否定・因果的簿記観の確立が必要となり、そこから、借入金等を消極財産として把握する必要があったのではあるまいか、ということである。勿論、井尻教授が因果的複式簿記を主張するのは、人間行動の因果的連鎖に基づく財の価値の二元性に関連して、経済事象を、因果関係を担う交換として把握する、という井尻教授の会計上の立場の帰結でもあるのだが、上記の論理関係の展開もみられる。そして、このふたつの文脈が、因果的簿記を結節点として結合されているのが、井尻教授の体系なのではないかと思う。

そこで、前者の文脈をもうすこし追ってみることにする。井尻教授は、この多次元簿記の意義について、次のように述べられている。「多次元的物量による記録は情報を融通性に富んだやり方で提供することを目的とする意思決定会計において非常に役だつのである。というのは、これらの数量はいろいろな価格を用いて統合することができ、情報の特定の用途にいちばん適合する価格を適用して情報をつくることができるからである」(p.157)。ここまでくると、井尻理論の本質がかなり明瞭になる。すなわち、井尻教授においては、情報利用者の意思決定に役立つ情報を提供するため

に、会計を、従来のように単一価値測度（通常は貨幣測度）による測定（valuation）に限定せず、期中においては物量値で測定し、期末においてその結果を種々の価格で統合する、という構想なのである。したがって、そこでは物量会計をことのほか重視することになるし、また財産法的体系をとらざるをえない必然性もあるわけである。

以上のようにみてくると、井尻教授の因果的複式簿記の本質は、多次元簿記への展開により、期首および期末の純財産量を把握することにある、と言える。そして、このような物量的把握の意図は、その物量数値を、情報利用者の意思決定目的に適合する価格を用いて統合し、情報利用者の意思決定に役立つような情報を提供することにある。<sup><注29></sup>要するに、因果的複式簿記は、かかる情報を提供する為に、その基点となる期末の物量値によるデータを把握するための装置ということになる。井尻理論は、かかる情報を提供すべく、物量会計をも包摂するように会計を拡大するものであり、その記録形式として、因果的複式簿記（それは多次元簿記への発展をもつ）が提唱された、と言える。

もし、上記のような解釈が許されるならば、会計を、単一価値測度を用いるものと理解するかぎり、因果的複式簿記は、分類的複式簿記にたいして、対立し代替しうるような簿記概念ではありえない。したがって、原理的に、歴史的・原価主義に基づく慣習的会計での簿記を説明しうるものではない。かくして、井尻教授の理論体系の矛盾を反映した形で、因果的複式簿記の成立には、原理的に疑問があるのであるが、ただ、物量会計と関連して、多次元簿記への発展においてのみ、因果的複式簿記は、ある意味を持つことができるであろう。すくなくとも、交換による因果性を認識しつつ、財産法的に、期末財産量を確定することができ、したがって、それを適当な価額で統合するこ

<注29> このように、物量値をも重視し、それにたいして種々の価格で統合するという方式は、A. A. A.の「基礎的会計理論」のゆき方と軌を一にするものであり、一般に多元的評価といわれるもののひとつの類型を示している。

すなわち、A. A. A.の「基礎的会計理論」によれば、「狭義の経済的有用性が会計の測定にあたってもっとも重要なものであるとしても、それだけが会計が測定すべき属性でなければならないという理由はない。また、適用される唯一の測定単位がドルで表現された「価値」でなければならないという理由もない。もっぱら考えられることは、会計は色々の測定単位を、たとえば測定単位のベクトルまたは群という体系的な形式で用いるべきであるということである」（飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』p. 19～p. 20）。そして、多元的価値会計を提唱し、具体的に、時価概念の導入をはかっている。ただし、『基礎的会計理論』の場合には、四個の「会計情報の基準」は、入力基準たるデータ基準なのか、出力基準たる情報基準なのか、あるいはその両者に関係するのか判然としないし（青柳文司稿「会計理論の構造」『企業会計』第26巻第1号、p. 91）、また、いずれにしる、機能的な会計の定義であり（青柳文司稿「会計情報の性格」青柳文司編著『会計情報の一般理論』p. 97）、会計の構造的側面にはふれていない。したがって、最終的な会計情報が、どのようなプロセスで産出され、どのような性格のものなのかは、定かではない。しかし、財務諸表において、歴史的・原価主義とともに、時価による評価をも付加した多欄式報告書を勧告しているので（飯野利夫訳『前掲書』p. 29）、この点よりすれば、井尻理論との類似性を指摘できる。



とにより、意思決定の種類に応じた情報の提供が可能になるからである。

しかしながら、その多次元簿記の場合でも、井尻教授の理論体系とのかかわりで、3., 5., 6.で展開された批判が、依然として免がれないのはいうまでもないが、さらに簿記機構上の問題点が存在するのである。そこで、この点を、次に検討することにする。

## 8. 多次元簿記の内在的機構的限界

因果的複式簿記において、単一価値測度を使用するならば、既述のような種々の原理的な矛盾を蔵しつつも、簿記における機構としては、利益勘定を仕訳にくみいれて貸借平均させることにより、試算表などでの検証機能は、作用することになる。<sup><注30></sup>

それにたいして、井尻教授の展開する多次元簿記においては、簿記機構上、そのような検証機能が作用しているとは言い難い。そこで、かかる簿記機構上の側面につき、多次元簿記を検討してゆくことにする。井尻教授は、多次元簿記の具体的例題において、財産勘定のほか、活動勘定を設定されるが、その活動勘定については、「ここでいう活動勘定は通常の複式簿記における損益勘定と同じくフローの勘定（財産勘定はストックの勘定）であるが、活動勘定は損益に直接関係のないものも含むので損益勘定より広い概念である」（p.152）と説明されている。

しかし、損益法においては、損益勘定に現われるフローは、そのフロー自体したがってフローの把握のプロセス自体が、そのまま損益計算プロセスを形成しているのにたいし、この活動勘定は、そのような意義を担うものではない。すなわち、活動勘定でのフローは、たんにフローであるにとどまり、そのフローの把握のプロセスは、損益計算とは直截的には関係がない、とすることができる。したがって、損益法における損益勘定とこの活動勘定とは、それが包摂している内容（フロー）の広狭の差にとどまらず、本質的に異なっている。

いずれにせよ、もともと、期末の財産量の決定だけなら、財産勘定により可能なのであるから、活動勘定の設定の意義は、別の視点にもとめられなければならない。多次元簿記にかんする井尻教授の論述よりすると、勘定における因果性表示、および計算的チェックの二点が考えられる。このような解釈のもとに、(1) (因果性表示ということを含めて) 活動勘定の意義、(2)すべての勘定の借方・貸方記入の単純合計による計算的チェックの意義につき検討し、そののちに、多次元簿記において、

<注30> なお、因果的複式簿記でも、勘定記入の結果として、試算表・貸借対照表などを自動的に作成するのであるが、しかし、これは、「5.借方・貸方概念の不統一」で述べたように、消極財産概念の使いわけに起因するのであり、むしろ、井尻理論の矛盾を示すものであると言えよう。したがって、試算表などの自動的作成は、因果的複式簿記の機構自体の特性に因るものではない。この点は、多次元簿記でもまったく同じであり、勘定記入の結果が借方残ないし貸方残を指定するのは、多次元簿記の論理のしからしめるものではないのである。

活動勘定を含むすべての勘定につき、(3)Tフォームの勘定形式を使用することの意義を考察することとしたい。

まず、(1)活動勘定の意義についてであるが、井尻教授は、多次元簿記による仕訳において、財の増分と減分とを直接に対応させず、活動勘定を設定し、これと財産勘定とによって仕訳を統合しているのである。たとえば、材料1万kgを購入し、現金40,000千円を支払ったとすると、その仕訳は、④〔材料10,000kg 現金40,000千円〕ではなく、⑤〔材料10,000kg 材料購入10,000kg〕〔材料購入40,000千円 現金40,000千円〕となるのである。そこでまずもって、⑤の仕訳の意味、および活動勘定の借方・貸方は何を表示しているのか(活動勘定の内容)につき、検討しなければならない。④では、仕訳において、財産の増分と減分との因果性が表示されているが、勘定記入される段階になると、財産の増分と減分とは、それぞれ別の該当勘定に記入されるので、各勘定口座においては、その因果性は分解されることになる。それにたいし、⑤では、仕訳においては、直接的に財産相互の因果関係は表現されていないが、活動勘定口座において、因果性が表示されることになる。すなわち、借方が、当該活動にともなう財産の減分を、そして、貸方が、それに対応する財産の増分を表わしている。

この場合、④にしても⑤にしても、井尻教授の言う因果性は、一度は意識されるわけであるが、活動勘定を設定したほうが、たしかに、区分識別された活動種類別の活動勘定口座において、期間的総括的に、因果性が表示されるという点で、便利であろう。しかしながら、勘定は、もともと記録・計算上の単位であり、しかもTフォームにより、加算と減算とを別々に記録するのも、計算上の利便が<sup><注31></sup>あずかっているのである。したがって、上記の、勘定口座における因果性認識は、勘定にとりかならずしも本質的なものではなく、たんに、仕訳における個々の因果的認識のみならず、各活動毎の期間的総括的な因果的認識をも可能にさせるための技術的工夫にすぎず、いわば、そうしたほうが、因果性認識のために、より便宜であるというにすぎない。

しかも、そのような活動勘定における因果性表示も限定されたものであることを知らなければならない。たとえば、多次元簿記の例題において、一般管理(活動)勘定は、借方しか記入されていないが、そのまま締切られている(p.155)。もともと、活動勘定では、借方と貸方における測度が異なり、さらに製造勘定などでは借方相互および貸方相互において測度が異なっているので、締切りの結果、活動勘定自体がひとつの有意な数字を生み出すということはない。その意味で、ここでの論点に即していうなら、活動勘定の締切りもさして意味のあることではない。したがって、一般管理(活動)勘定における借方記入のみの締切りも、かかる論理よりすれば、ことさら奇異なことではないと言えよう。問題なのは、そこに記入された財産の減分は、ついに因果性が認識され

<注31> 山楨忠恕著『複式簿記原理』p.18.

ない、という点である。なぜなら、因果性とは、財産の増分と減分との関係であって、財産勘定（における減分）と活動勘定との対応ではないからである。この場合、「事象の統一性を拡張するにつれて、より多くの間接的な犠牲や効益が財の他の変動に関係づけられるようになる」（p. 117）のであるから、言うまでもなくこの一般管理活動における財産変動に、因果性が原理的に存在しない、というのではない。しかし、各勘定への記入後は、期末財産を決定し利益を算出することが残されているだけで、そのプロセスは、財産変動の因果性には関係ないのだから、一般管理活動にかかる財産減分は、記録の上では、ついに因果的認識を受けることはないのである。逆に考えれば、一般管理活動における財産変動の因果性把握の困難性が、活動勘定を設定させることになる一因でもあろうが、活動勘定の設定により、複式記入は可能になったとしても、一部の活動勘定における因果性認識は、記録上、依然として果されていないのである。

いずれにせよ、活動勘定が因果性を表現するためのものであったとしても、その存在意義が、たんに因果性認識のための便宜にすぎないものであり、かつそのような活動勘定における因果性認識自体も不十分であるとしたら、次に、活動勘定の設定が、勘定体系としてなにか意義を持っているのではないか、ということが考えられる。すなわち、活動勘定が、勘定記入後、勘定体系上いかなる役割を果しているのか、ということである。より直截的に言えば、活動勘定を設定して、複式記入することの意味が問われているのである。

このような視点から考察すると、井尻教授は、「これらの財産勘定および活動勘定を通して反映される期間中の財産の変動は、5.5表にある財産活動表にまとめられる。この表は財産と活動との全関係を表わし、財産および利益の評価のもとになる情報を提供する」（p. 153）と述べられている。そこで、この財産活動表をみてみると、財産の期首残高に、期中活動による財産の変動を加減して、期末残高を算定している。すなわち、財産活動表は、当該企業の一定期間の経済活動の鳥瞰図としての意義と、期末における財産在高の決定という意義とのふたつを担っている。そして、活動勘定は財産勘定の期中変動の内訳明細を示す役割を果しているかのようである。

しかしながら、たんにそれだけのことであるなら、①の仕訳を用いた財産勘定自体の記入だけでも、財産活動表を作成することは一応可能であるし、それゆえ、期末財産在高を確定することもできる。活動勘定があれば、作表の手間が簡略化されるにすぎない。その意味において、活動勘定を設定しても、実体的にも簿記機構の側面においても、設定しない場合に比べ、格別に新しい意味が生じるというわけのものでもないのである。

このように考えるならば、活動勘定を設定する意義は、活動種類毎の期間的総括的な因果関係を一覧しうるという便宜性、財産活動表を容易に作成しうるという便宜性のためであって、勘定の体系的連関の点では意味がない、と言える。したがって、活動勘定は、多次元簿記にとり、原理的に不可欠なものとはまでは言えない。

しかしながら、活動勘定を設定し、それを相手勘定として複式記入することにより、ある意味の検証機能は生ずるにいたるので、この点について、多次元簿記における(2)計算的チェックの意義の問題として論じておかなければならない。

財産活動表において、財産勘定の期首残高に期中の活動勘定の記録を加減して期末有高が算出されるが、これを財産勘定の期末残高と比較することにより、記録の正否が、検証されることになる。この点について井尻教授は、(㊸のような仕訳をすれば)「おのおのの数が借方に1度、貸方に1度と2度記入されているので全勘定の借方記入の単純合計(計算のチェック以外には意味のないもの)は貸方記入のそれと一致する」(p.153)と述べられている。すなわち㊸のような仕訳であれば、各勘定の測度が異なり、そのちがった測度で表現された、異なった数量が借方と貸方とに記入されるのであるから、すべての勘定の借方および貸方を、それぞれ加算すること自体が無意味であるし(加法性がない)、かつ、かりに単純に借方・貸方をそれぞれ集計し等号により並記してみたところで、借方集計が貸方集計と対応するはずがなく、したがって、記入・集計のあやまりもチェックできない(検証機能がない)。

しかるに、㊸のような仕訳をなせば、勘定科目こそ違っているが、同一測度で表現された同一の数量が、借方と貸方とに一度ずつ記入されるのであるから、全勘定の借方と貸方とをそれぞれ集計し、等号により並記すれば、各数量測度毎の、借方の合計数値と貸方のそれとは、かならず対応することになる。このことから、ある意味の計算的チェックがなされる、と言えよう。ただ、各測度が異なり、加法性は依然としてないので、借方・貸方をそれぞれ加算して唯一の総合計数値を算出することはできず、したがって、全体としてのチェックはできない。

いずれにせよ、そのような複式記入により、計算的チェックが可能になっても、至極あたりまえのことであって、それ自体としては、さしたる意味はない。問題は、設定された活動勘定の有意味性と、集計され等号で並記された数値の意味およびそれとの関連で「計算のチェック以外には意味のないもの」というようなチェックのあり方とである。前者については、同勘定では因果性が表現されているが、たんにそれにとどまり、因果的複式簿記にとり、同勘定が本質的に不可欠なものではないという結論をすでに述べたので、ここでは後者について考察する。

ここで、計算的チェックしかできないということは、測度が各々ちがっているので加法性がなく、その集計値に一定の意味が実在しないということと、もともと、表現されるべき事象は単一であるのに、たんに因果性を勘定口座で表現するというこのために、その単一の事象を借方・貸方に二度記入するのであるから、全勘定の借方・貸方をそれぞれ集計・並記してみても(そのとき、かりにひとつの集計値が算定される場合であっても)、それらに意味は生じないこと、との二点を考えれば、きわめて当然のことなのである。しかも、勘定口座における因果性表示が、因果的複式簿記にとり

本質的なものではない、ということ併せ考慮するならば、たんなる計算的チェックをするために、活動勘定を設定し、複式記入するという手間をかけた、とさえ言いうるであろう。したがって、多次元簿記におけるこのような自動検証的な機能が、(実体としての会計を、有意味に表現する)記録形式としての簿記の組織的機構的なはたらきの結果である、というには基本的に疑問が存する。

そこで、企業資本運動を記録するものとしての複式簿記における、いわゆる「試算表」の意味を考察してみよう。まず第1に、この試算表においては、従来、「試算」の意義が不当に強調されてきたのであるが、勘定自体が企業資本運動を体現するものであることを思えば、勘定を集計した試算表は、まずもって、「そこにあっては、一定期間における企業資本の変動の全体と有高とが、取引の総量の包含という形で<sup><注32></sup>もって総合化されて」いる、ということの意義が強調されなければならないはずである。すなわち、試算表は、簿記機構的には、「試算」により、計算的正否をチェックするものであるにしても、会計的には、企業資本運動を総括しているのである。したがって、会計的には、この試算表自体が有意味なのである。第2に、この試算表は、計算的な検証を自己目的として、わざわざ手間をかけて作成されたのではないことが、とくに留意されなければならない。すなわち、Tフォームの勘定への、所定の約束にしたがった記入の結果、自動的に作成されるのである。そして、このような勘定記入が、企業資本運動の把握のために不可欠であることを思えば、「試算表」におけるチェックは、正に簿記機構より生ずるもので、文字通り自動検証というに値するということができよう。

この視点からすれば、多次元簿記における計算的チェックは、簿記機構に内在する自動検証機能である、とは言えないのである。

如上において、活動勘定を中心に述べてきたが、ここで、多次元簿記において、活動勘定を含むすべての勘定につき、(3)Tフォームの勘定形式を使用することの意義を考察してみる。

上述のように、活動勘定の因果性表示は、多次元簿記にとり本質的なものではなく、その視点からは、活動勘定は不可欠なものではない。また、活動勘定設定の結果としての、借方記入・貸方記入の単純集計における一致がたんに計算上のチェックにすぎず、その集計値が有意味でもなく、かつその合致も自動検証とは言えないとしたら、活動勘定の存在意義に根本的に疑問が生じるが、そのことは、他方において、各勘定において、Tフォームを用いることの意味にたいしても、疑問を提起するのである。Tフォームの形式を用いて増減を別々に記入すれば、たしかに明瞭になり、それは、Tフォームの効用のひとつと言ってよい。しかし、問題は、そのような勘定形式の使用により、簿記に、どのような固有のしくみや機能が付与されるか、という点にある。

そのために、企業資本運動を記録するものとしての複式簿記をふたたび取り上げ、そこにおける

<注32> 山榊忠恕著『前掲書』p.78.

Tフォームの勘定の意義を考察してみよう。勘定記入の結果から自動的に損益勘定などを導出できるのも、試算表における貸借の一致、損益勘定と残高勘定とにおける差額の一致など、いわゆる自検機能が作用するのも、資本の二面的把握を基底にした複式簿記において、複式記入がTフォームの勘定形式と結びついているからなのである。したがって、複式簿記にみられるこのようなしくみや機能は、正に勘定形式のしからしめるもの、と言っても過言ではない。すくなくとも、かかるしくみや機能を論ずる場合、この勘定形式を捨象することはできない。その意味で、勘定形式による二区分計算は、複式簿記に固有の意味を与えているのである。

その視点からみると、多次元簿記において、活動勘定を設定し、かつTフォームの勘定形式を用いるならば、単純な計算的チェック機能が生じるので、それは、多次元簿記のひとつの固有の機能である、とも言えよう。しかし、それにたいする評価は、上述のごとくである。また、Tフォームの勘定に記入する結果として、自動的に、積極財産は借方残、消極財産は貸方残になるので、貸借対照表などが自動的に作成できるかのような観を呈す。しかし、既述のごとく、消極財産が貸方残となることは、因果的複式簿記の論理より生ずるのではない。

このように考えると、多次元簿記においては、Tフォームを使用しても、自己の論理により、簿記機構上、特別なしくみ・機構を生みだす、ということはないのである。<sup><注33></sup>したがって、多次元簿記では、Tフォームの勘定形式を用いることの必然性はない、と結論できるのである。

以上の検討の結果、多次元簿記(因果的複式簿記)には、簿記機構上の固有のしくみとか機能とかが欠如している、と言わざるをえない。そのことは、記録する装置としての簿記にとり、きわめて重大な欠陥である。簿記機構の面からも、多次元簿記(因果的複式簿記)の優越性を主張することはできない、と思われる。

## 結 語

以上のような道筋を辿って、井尻教授の因果的複式簿記の検討を行ってきたが、その結論を総

<注33> 既述のように、交換における因果性の表示を、勘定口座において果すことには無理があるし、もともと因果性認識は、仕訳によりなせばことたりる。したがって、因果的複式簿記において、勘定処理としての「複式記入」は必要でない、と言ってもよい。要するに、財産変動が因果的に結びついていても、それら増分と減分とがともに財産であるかぎり、個々の財産変動として勘定処理すればよいからである。そして、自検機能等が、複式記入とTフォームとの結合を必要条件として生起することを考えれば、「複式記入」をかならずしも必須の要素としない因果的複式簿記が、Tフォームの勘定形式を用いても、自検機能などが生じないのは当然のことなのである。

そして、これらのことは、因果的複式簿記においては、財産概念しか存在しないことに起因しており、したがって、因果的簿記が、はたして複式簿記とまで言えるのかどうか、あるいは複式簿記であることを必要とするかどうか、という疑問を提起するのである。この点については、次の結語において、もう一度、総括的にふれることにする。

括的に纏めると、次の三点に集約できる。第1に、因果的簿記と分類的簿記という分類にかんしては、原理的な欠陥が内在していること、第2に、井尻教授の理論体系のなかに位置づけられたものとしての因果的複式簿記にかんしては、その理論体系の矛盾を如実に反映した形での種々の欠陥が内蔵されていること、そして第3に、主に多次元簿記との関連で、簿記機構上の側面にかんしては、固有のしくみとか機能とかが欠如している、という三点である。

まず第1の、分類的簿記と因果的簿記という分類についてであるが、それは、結局において、① duality 概念と、② double-entry 概念ないし貸借複記の原則との混同に胚胎しているものと思われる。すなわち、井尻教授においては、①企業の経済活動を会計上どのように把握するかということにかんする借方・貸方概念（企業資本を二面的に把握するという会計固有の方法的特性に由来するもので、具体的には、企業資本等式における借方・貸方概念）と、②事象生起時における、事象把握にかんする借方・貸方概念（増減を別々に記入する勘定に、二重に把握された取引を記録するさいの、複式簿記特有の借方・貸方概念）とが混同されているのである。

井尻教授は、分類的複式簿記では、「資産の総額およびその変動はつねに二つの異なった分類面からみて記録される」（p. 142, 傍点筆者）と述べられている。ここでは、分類的複式簿記は、たしかに、資産変動を取引の生起にしたがって記録するものとも理解されており、したがって、それは、勘定記入それ自体の処理にかかわらしめて、理解されているのである（上記②に関連する側面）。井尻教授が、総額に変動がない場合には、「分類的視点だけによっては記述できない」（英語版, p. 109）と分類的複式簿記を批判したのも、逆に言えば、上記のように総額に変動ある場合には、分類的複式簿記が、かかる取引記録ないし勘定記入の役割を直接に担っている、と考えられているからにほかならない。

しかし、同時に、資産の総額におけるふたつの分類にも言及されているのであって、そのことは、言うまでもなく、分類的複式簿記が、資産＝持分という会計等式そのものにも直接に関連している、ということの意味している（上記①の側面）。たとえば、井尻教授は、「分類的複式簿記は財の総額を二つの面から分類する。たとえば主体の資産総額が100万円である場合、それはまず財の物質的性質に基づいて分類し、次にその財に対する請求権によって分類することにより次のように表現することができる」（p. 141）とされ、財産総額を、借方を資産分類により、貸方を請求権分類により分類し、総額的に対比させている。これは、取引の勘定記入とは独立に、貸借対照表上における会計特有の借方・貸方を、分類的複式簿記が、自らの名において律している、ということ<sup><注34></sup>を物語っている。

<注34> このように、分類的複式簿記を、会計等式の借方・貸方概念と直截的に関連させるならば、資産＝請求権の両側に関係するものしか仕訳できず、等号の一方の側のみにおける変動が仕訳できないのは当然である。したがって、分類的複式簿記が、記録形式としては不備になるのも、きわめて当たり前なのである。

勿論、分類的複式簿記の借方・貸方を基本的に規定するものが、貸借対照表における、会計等式にもとづく借方・貸方概念であることは、その会計等式の是非をここで度外視するならば、正しい。そのようななんらかの二側面的思考が会計の特性を示すものにほかならないからこそ、分類的複式簿記における請求権分類を資産にたいする多くの分類基準のひとつにすぎないと否定し、その固有の貸方性を剝奪したところで、結局において、(積極財産とはその性質において対立する) 消極財産という形で、それらの請求権項目を、会計に不可欠な要素として再び包摂せざるをえなかったのである。したがって、井尻教授の分類的複式簿記において問題なのは、そのような会計等式ないし二側面的思考にもとづく借方・貸方概念が、分類的複式簿記の名のもとに規定されていること、および期中の勘定記入における借方・貸方概念とはなんの連絡もなく無関係に規定されている、ということにあるのである。いずれにせよ、分類的複式簿記には、①②の両者が含意されている。

それにたいして、因果的複式簿記は、期中における取引の記録すなわち勘定記入という側面にのみ関連をもち、そのかぎりでは文字通り簿記にかかる概念(上記②の側面)であると言える。

以上のように考えると、分類的複式簿記の借方・貸方には、①という会計上の概念と、②というすぐれて簿記上の概念とが混在しているのにたいし、因果的複式簿記のそれには、②のみが含意されていて、その次元を異にする分類的複式簿記と因果的複式簿記とが、簿記の二分類として、同一平面上で対比されている、と言えよう。

しかし、元来、複式簿記において、企業資本の二面的把握ないし企業資本等式の借方・貸方概念が複式簿記のTフォームの勘定形式と結合し、勘定記入の約束が形成される。それにもとづき、二重に把握された取引を勘定記入するので、その勘定記入が、そのまま貸借対照表などの自動的作成を可能ならしめることになるのである。このように、貸借対照表における企業資本等式上の借方・貸方(①の面)と、取引記録にかかる借方・貸方(②の面)とが結合しうるのは、すぐれて、勘定形式計算たる複式簿記機構の所産なのである。したがって、一方において、その有機的関連を見失わないようにするとともに、他方において、②と①とは、すなわち、勘定への記入それ自体とその勘定記録の結果として得られる企業資本運動の総括的把握の側面、ないしは取引における二重的把握・記録の側面(double-entry)と企業資本の二面的把握・表示の側面(duality)とは、峻別されなければならない。

このように考えると、両簿記は、同一平面において、ふたつに分類されるものではない。そのことは、次の二点の指摘からも明らかである。すなわち、まず、分類的複式簿記では、①と②とが混在しているが、これは、分類的複式簿記が、会計と簿記という次元を異にするふたつのレベルにまたがっていることを意味している。すなわち、分類的複式簿記が、記録にかかるものとして整理されていないのである。次に、分類的複式簿記と因果的複式簿記とにおける取引記録にしても、前者は、もともと資産総額に変動ない場合には、記録が不可能であるし、また後者は、資産総額に変



動ある場合には、消極財産概念を設定することによってのみ、記録が可能になるのである。しかし、その消極財産にたいする既述の批判を考慮するならば、両簿記は、同一の対象にたいする異なったふたつの説明の仕方なのではなく、強いて言うなら、記録の対象を異にした分担関係にある、とみたほうがまだ妥当である。

本稿の立場からは、因果的簿記と分類的簿記という区分はありえず、要するに、実体としての会計にたいして、記録に任ずる容器としての「簿記」があるのである。

次に、第2の井尻教授の会計理論と結合した側面での因果的複式簿記にたいする批判は、その理論体系の枠組にしたがって、次のように纏めることができる。

- ①因果的複式簿記は、分類的複式簿記批判のうえに成立したが、その批判の前提には、資産＝請求権というシェーマが予定されていたこと。
- ②交換概念が会計の方法的特質とされたことから、借方・貸方概念が会計の全プロセスにおいて統一されえないこと、および入力基準であること。
- ③利益計算構造が財産法体系であることから、因果的複式簿記が、会計の全プロセスをカバーできないこと、および企業資本運動を描写するのに不適格であること。

第3に、因果的複式簿記は、結局において、物量会計と結合し、多次元簿記へと展開することになるのであるが、多次元簿記は、上述の理論体系の矛盾を反映しているとともに、記録する容器として、簿記機構上の欠陥をも有している。すなわち、そこでは、活動勘定を設定したり、Tフォームの勘定形式を使用したりする必然性がなく、したがって、簿記固有のしくみとか機能とかが存在しない、という欠点が指摘できるのである。

以上のような、因果的複式簿記にたいする批判は、因果的複式簿記が、はたして複式簿記であるかどうか、という疑問を提起するのである。以下、この点につきふれることにする。まず第1に、井尻理論においては、財産という一面のみによって、会計を把握する。このような見解に立脚すると、取引が因果性にもとづき二重に把握されるときも、勘定形式として、Tフォームがかならずしも必要とされない、という点については、前項でふれた。すなわち、財産という一面からのみ会計を把握するなら、Tフォームの形式を用いても、現行の複式簿記に期待されている、①自動検証機能、②勘定間の組織的連関（振替仕訳を通じて全勘定が体系的に締切られる自己完結性とか、試算表などの自動的な作成）のような簿記機構上のしくみや機能は、ついに生じないのである。因果的複式簿記では、この意味で、Tフォームの勘定形式を用いる必然性はない、と言える。しかも、そのような勘定形式を使用せず、各勘定において、逐次、加減していっても、期末財産を確定するものとして

<注35> たとえば、〔現金100,000円 売掛金100,000円〕〔商品50,000円 現金50,000円〕〔現金40,000円 商品30,000円〕 利益10,000円 という取引があった場合、次のように勘定記入したとしても、一定時点における

は、因果的複式簿記の本質を、いささかも損なうものではない。<sup><注35></sup>

第2に、因果的複式簿記における「複式記入」の意義であるが、井尻教授は、複式簿記の「複式」について、「財産の増分と減分との因果関係こそ複式簿記を複式 (double) たらしめる根本的なもの<sup><注36></sup>である」(p.140, 括弧内の英語は筆者の挿入)と述べられている。したがって、因果的複式簿記の「複式」とは、因果性にもとづき二重に把握された取引の記録の二重性、すなわち、「複式記入」のことである。このように、因果的複式簿記では、たしかに、取引を二重に把握し複式記入しているのであるが、もともと、記録されるべき対象が財産概念に統一されているので、財産変動を、各勘定に個々に記録してゆきさえすれば、一定時点での財産は確定できるのである。したがって、あえて「複式記入」を唱えなくても事足りる、と言えるのである。多次元簿記における活動勘定の分析で言及したように、もともと、因果性そのものの把握に、勘定の本質があるのではなく、因果性表示のために不可欠と言うべきは、むしろ仕訳なのである。そして、井尻教授の本旨が、交換における因果性の強調にある、ということをおぼえれば、勘定記入における「複式記入」概念は不要である、と言っても差し支えない。

このようにみえてくると、因果的複式簿記においては、Tフォームの勘定形式および複式記入は、かならずしも不可欠なものではないと言えるが、そのさい、それらが不可欠でないということが、会計が財産概念のみを対象としていることに胚胎している、という点に注目しなければならない。

ところで、本稿は、複式簿記の複式を、簿記の記録技術的側面からみれば、複式記入がTフォームの勘定形式の借方・貸方と結合した貸借複記の複記である、と理解している。しかし、その貸借複記を基本的に支えているのは、資本の二面性概念 (duality) なのである。そのような資本の二面的把握、ないしそれにもとづく会計上の枠組としての企業資本等式における借方・貸方の二面性の存在ゆえにこそ、取引の二重的把握が意味をもち、かつそれがTフォームの勘定形式と結合したときに、複式簿記固有のしくみや機能が与えられることになるのである。したがって、複式簿記をとりあげる場合、「4. 会計と簿記との関係」の項で論じたように、①資本の二面的把握 (duality)、<sup><注37></sup>②取引の二重的把握・複式記入 (double-entry)、③加算・減算の二区分記録 (Tフォームの勘定形式)、

る財産額は、容易に算定できるのである。

現金勘定		商品勘定	
期首	1,500,000円	期首	500,000円
	100,000円		50,000円
	△ 50,000円		△ 30,000円
	40,000円		⋮
	⋮		⋮

<注36> このような「複式」の把握の仕方は、はなはだ疑問である。財産の増分と減分との因果関係が「複式」であるとする、まず第1に、交換概念と同一の内容になってしまうこと(会計と簿記との一体化)、第2に、Tフォームの勘定形式を用いなくとも、複式簿記のカテゴリーに含められてしまうこと(注35参照のこと)の二点が、とりあえず指摘できる。

の三者を峻別したうえで、その有機的関連を見極めなければならない。<sup><注38></sup>その場合、duality 概念が複式簿記を基本的に支えている、ということを知らなければならないのであって、それは、簿記が会計を記録する容器であることの必然的な結果なのである。

かくして、財産概念のみを取扱う井尻教授の因果的複式簿記は、形態的には、Tフォームの勘定形式を用いて複式記入をしているけれども、複式簿記のカテゴリーに含められるかどうかには、きわめて重大な疑義がある。

「序」において井尻理論の枠組として掲げた、交換概念、財産法的利益計算構造、物量会計性は、いずれも、統一的に概念構成された財産を認識対象とする、という井尻教授の会計観に淵源しているのである。井尻理論では、会計と簿記とが一体化しているため、井尻教授のかかる理論体系を忠実に反映して、因果的複式簿記論が成立した、と言ってよいかと思われる。〔完〕

---

<注37> いわゆる複式簿記および因果的複式簿記が、いずれもTフォームの勘定形式を使用しているので、ここでは、勘定形式につき、Tフォームで代表させてきた。しかし、この③の本質は、加算と減算とを区分して記録することにあるのだから、勘定形式としては、Tフォームでなく、上下区分式であっても、論理的には差し支えない。

<注38> この三者の関連についての詳しい分析は、次号(第17巻第5号)の拙稿「複式簿記の特性」を参照されたい。