慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	会計(学)と簿記(学)との関係を巡って
Sub Title	The Relation between Accounting and Bookkeeping
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.36, No.5 (1993. 12) ,p.49- 70
JaLC DOI	
Abstract	会計(学)と簿記(学)との関係と言えば,一見,過去のテーマのように思われるが,しかし,けっしてそうではない。簿記教育の側面および理論研究の側面のいずれにおいても,今日なお,重要な意義を帯びているのである。まず前者の簿記教育面であるが,今日にもなお,資本等式が生きていると主張されることがある。財産計算の体系である資本等式は,とうてい,損益計算にかかわる今日の複式簿記実践の説明理論たり得ない。それにもかかわらず,そうした主張がなされるというのは,損益計算体系性の説明ということより,むしろ貸借複記に基づく複式簿記の自己完結的な機構そのものの説明が主題になっていると考えざるを得ない。つまり,簿記学という感覚での教育がなされているのである。ここに,会計(学)と簿記(学)との関係が問題になるのである。次に理論研究面であるが,今日,複式簿記が軽視されているにもかかわらず,現実に取り上げられているのは,損益計算書・貸借対照表等の複式簿記により産出される情報だけなのである。そうであれば,複式簿記機構の特質を理解しないかぎり,損益計算書・貸借対照表等の特質も明らかにならないはずである。したがって,この複式簿記の意義を今日の会計学のなかに適切に位置づけることが,どうしても必要になる。本稿は,複式簿記をもって会計の構造とみる立場から,会計(学)と簿記(学)との関係を論じている。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19931225-04083984

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.

三田商学研究
第36巻第5号
1993年12月

1993年12月10日掲載承認

会計(学)と簿記(学)との関係を巡って

笠　井　昭　次

<要　約>

会計（学）と簿記（学）との関係と言えば，一見，過去のテーマのように思われるが，しかし，けっしてそうではない。簿記教育の側面および理論研究の側面のいずれにおいても，今日なお，重要な意義を帯びているのである。

まず前者の簿記教育面であるが，今日にもなお，資本等式が生きていると主張されることがある。財産計算の体系である資本等式は，とうてい，損益計算にかかわる今日の複式簿記実践の説明理論たり得ない。それにもかかわらず，そうした主張がなされるというのは，損益計算体系性の説明ということより，むしろ貸借複記に基づく複式簿記の自己完結的な機構そのものの説明が主題になっていると考えざるを得ない。つまり，簿記学という感覚での教育がなされているのである。ここに，会計（学）と簿記（学）との関係が問題になるのである。

次に理論研究面であるが，今日，複式簿記が軽視されているにもかかわらず，現実に取り上げられているのは，損益計算書・貸借対照表等の複式簿記により産出される情報だけなのである。そうであれば，複式簿記機構の特質を理解しないかぎり，損益計算書・貸借対照表等の特質も明らかにならないはずである。したがって，この複式簿記の意義を今日の会計学のなかに適切に位置づけることが，どうしても必要になる。本稿は，複式簿記をもって会計の構造とみる立場から，会計（学）と簿記（学）との関係を論じている。

<キーワード>

資本等式，二面性，構文論，構造，会計構造としての複式簿記，記録機構としての複式簿記

（Ⅰ）　問題の所在

会計情報と情報利用者の意思決定とのかかわりが重視される今日においては，会計（学）と簿記（学）との関係といったテーマは，いわば使い道のない古道具をことさらに珍重するような印象を与えることであろう。たしかに，このテーマは，久しく論じられ続けてきたが，複式簿記自体が研究の表舞台から遠ざかるにつれ，今日的意義を喪失してしまったかのような観を呈している。しかし，今日時点の眼で見据えてみて，会計（学）と簿記（学）との関係は，本当に過去の遺物にすぎないと言ってしまってよいのであろうか。

簿記（学）は，かつては，文字通り会計（学）であった。簿記における勘定機構の解明が，会計学

のアルファーにしてオメガであった。そうした簿記（学）についての観念を前提にして，簿記（学）とそこから展開したものとしての会計（学）との関係が，つまり幾分大袈裟に言えば両者の緊張関係が，これまで問われてきたのではないだろうか。しかし，今日では，会計には次々と新しい領域が包摂され，こと会計研究とのかかわりにおいては，複式簿記（論）が会計（学）の一部分領域にすぎないことは，周知の事実と言ってよいであろう。そうであれば，こうした前提条件の変化のなかで，会計（学）と簿記（学）との新たな関係が再構築されなければならない理である。しかし，それにもかかわらず，この点については，けっして妥当な方向が見出されているわけではない。今日的視点に立った会計（学）と簿記（学）との関係は，ほとんど論じられていないと言ってよいのではないだろうか。

本稿では，そうした問題意識のもとに，教育および研究というふたつのレヴェルにおける会計（学）と簿記（学）との関係を問い直すこととしたい。

(1)　教育レヴェルにおける問題点

会計（学）と簿記（学）との関係を問うことの今日的意義は，当面，次の2点に求められよう。まず第1点は教育レヴェル上の意義であり，具体的には複式簿記教育における歪みという問題である。理論研究レヴェルでは複式簿記がこれほどないがしろにされながら，しかし，教育レヴェルにおいては，複式簿記は，未だ，不可欠のものとされている。その意味において，複式簿記の修得を抜きにした会計学教育など，およそ考えられないであろう。しかしながら，会計（学）と簿記（学）との関係が曖昧なために，複式簿記教育に，ある種の歪みが生じているように筆者には思われてならないのである。

例えば，現在でも，資本等式［資産勘定－負債勘定＝純財産勘定］そのものがなお生きていると主張されることがある[1]。もっとも，その等式によって現行複式簿記実践が説明され得る，という納得できる論拠はまったく提示されていないが，本当に，資本等式は今日もなお生きている，と言ってしまってよいのであろうか。仮に生きているとたら，それは，いかなる意味においてなのだろうか。

資本等式によれば，会計の経験対象として措定されているのは，財産としての資産および負債だけであるから，そのアウトプットとしての貸借対照表には，論理的には，資産勘定および負債勘定だけしか計上され得ない。純財産勘定は，経験対象を収容するものとしてのこの資産勘定・負債勘定（筆者の用語法による対象勘定）を対象として形成された勘定（筆者の用語法によるメタ勘定）にすぎず，経験対象性はまったく帯びていない。資本等式に依拠するかぎり，純財産というものは，現実

1)　中村忠・大藪俊哉共著『簿記の問題点をさぐる』(1987) 18ページ。

の経験対象界にはどこにも存在しないのである。したがって，純財産勘定は，とうてい，経験対象の一覧表としての貸借対照表に計上され得る勘定概念ではなく，その論理必然的結果として，資本等式における貸借対照表においては，その貸借の均衡が予定されない（筆者の用語法に言う非均衡思考体系)。会計を規定しているのはしょせん便宜性であるという信念のもとに，そうした論理上の帰結を無視しあえて純財産勘定の貸借対照表への計上を強行するというのであれば別であるが，純理論的には，資本等式によって，均衡を予定した今日の貸借対照表を説明することは，およそ不可能なのである。さらに言えば，資本等式は，あくまで貸借対照表と純財産勘定とにおいて，純財産額の算出を計算目的として結節された財産計算の体系であるから，とうてい，損益計算の論理を中心にして構成された今日の複式簿記実践を説明する基本的等式たり得ない。純理論的には，こう言わざるを得ないのである。[2)]

それにもかかわらず，資本等式が今日もなお生きているとされるのは，なぜなのであろうか。その点は理論的に明確に説明されていないが，また論者によってその理由も異なっているのかもしれないが，少なくともその一因は，複式簿記における貸借複記の理解のために資本等式が便宜である，という教育上の効果にあるようである。しかし，いかにそうした教育上のメリットがあろうと，資本等式によっては純理論的には説明し得ない現行複式簿記機構を資本等式によって説明するとしたら，肝腎要の現行複式簿記機構自体が歪んだものになってしまう，という危険性がありはしないのだろうか。いかに貸借複記の説明に便宜であろうと，現行複式簿記の損益計算機構性に歪みが生じるとしたら，いわば元も子もなくなってしまう，という危惧を筆者は覚えるのである。

もちろん，そうした計算目的とは無関係に，複式簿記機構それ自体を修得させるということであれば，資本等式によっても可能であろう。資本等式は，資産勘定・負債勘定を収容するものとしての貸借対照表と純財産勘定とを純財産額によって結節する体系であるから，その計算目的は，財産計算にある。したがって，資本等式を説明原理とした場合の複式簿記は，現行のそれとはおよそ異なった機構となってしまう。しかし，それでも，貸借複記の貫徹により自己完結する閉じた機構であるから，やはり複式簿記機構なのである。

したがって，上記の筆者の問題提起は，複式簿記教育の対象にされるべきは，今日の会計学の中心的課題である損益計算を担っているものとしての複式簿記機構，つまりあくまで会計学という枠組のなかでの複式簿記機構なのであろうか，それとも会計的には無限定的ないわば複式簿記機構それ自体，つまりいわば簿記学とでもいう感覚のもとでの複式簿記機構なのであろうか，という問い懸けでもある。そして，それに対応して，今日，後者の感覚で複式簿記教育がなされているふしがある（もちろん，そのように主張されることはないが，少なくとも結果的には，そのように言わざるを得ない傾

2) 対象勘定・メタ勘定・非均衡思考といった概念および資本等式の理想型については，それぞれ拙著『会計的統合の系譜』（慶應通信）第2章および第5章を参照されたい。

向にある)，というのが上記の筆者の危惧に他ならない。

もし複式簿記教育の目的が，会計学教育の一環であるならば，上記の問題提起および危惧は，看過し得ない要因を含んでいる。なぜなら，今日の会計学において不可欠な損益計算にかかわるものとしての複式簿記機構とは異なった，そのかぎりでいわば歪んだ形としての複式簿記機構が取り上げられている可能性があるからである。そうであれば，会計（学）と簿記（学）との関係を論ずることは，今日時点においても，けっして無意味なことではない。したがって，会計（学）と簿記（学）との関係を問うことは，まずこの意味において，今日的意義を帯びていると思われる。

(2) 理論研究レヴェルにおける問題点

第2は，理論研究レヴェルにおいて，複式簿記（論）が会計（学）の体系にどのような位置を占めているのかという問題である。今日，そうした問題意識はきわめて稀薄であると思われるが，そのことは，正に，複式簿記（論）が軽視さらには看過されていることの証左であろう。しかし，それでは，複式簿記そのものが現実に機能していないかというと，けっして，そうではない。今日の会計研究において，情報利用者の意思決定に応えるべき情報として前提とされているのは，依然として，基本的には損益計算書・貸借対照表等である。本来，意思決定とは，きわめて多様なものであろうから，それに応えるべき情報にしても，内容・形式共に，きわめて多様であってしかるべきであろう。それにもかかわらず，今日までのところ，会計学における情報とは，基本的には損益計算書・貸借対照表等に限定されている。そして，言うまでもなく，損益計算書・貸借対照表等の産出のためには，複式簿記機構が不可欠なのである。損益計算書・貸借対照表等とは異なった情報を産出するための独自の機構，複式簿記とは異なった独自の機構の構築は，一部を除き，ほとんど試みられていない，さらには意識されていないと言ってもよいであろう。[3)]

先に，「理論研究レヴェルで，複式簿記がこれほどないがしろにされながら，しかし，教育レヴェルにおいては，複式簿記は，未だ，不可欠のものとされている」と書いたが，しかし，以上のように考えるなら，不可欠とみなされているのは，けっして，ひとり教育レヴェルだけではなく，理論研究レヴェルにおいても，しかりなのである。少なくとも，結果的には，そのように考えなくてはならないと思われる。

もっとも，FASBの討議資料において，貸借対照表と損益計算書との有機的結合を要しないいわゆる非連繋観（the nonarticulated view）が議論の俎上に載ったが，[4)] その具体的内容は必ずしも明らかではない。例えば損益計算書と貸借対照表との利益額が相違するとしても，そのことが，直ちに複

3) 例えば井尻雄二著『三式簿記の研究』(1984)，『「利速会計」入門』(1990) 等においては，現行の複式簿記機構とは異なった形態の会計構造が模索されている。

4) FASB Discussion Memorandum, "Conceputual Framework for Finacial Accounting and Reporting: Elements of Finacial Statements and Their Measurement" (1976).

式簿記機構からの訣別までをも意味していると言ってしまってよいのであろうか。そのことの帰趨も理論的には不明であるうえに，結局，この非連繋観は，FASBの概念報告書（SFAC）の採用するところとはならなかった。したがって，今日の会計においては，資産・負債観（the asset and liability view）あるいは収益・費用観（the revenue and expense view）のいずれかが予定されていると思われる。このふたつの立場の内容，および両者を対立的に把握するような理解の仕方などには，検討すべき余地があろうが，いずれにしても，複式簿記という機構が前提されていることはたしかであろう。

こうした理論的前提が存在しているにもかかわらず，複式簿記研究が軽視さらには看過されている現状は，どのように考えたらよいのであろうか。基本的には損益計算書・貸借対照表等の財務諸表がこととされるかぎり，それら財務諸表の本質あるいは財務諸表間の関係，つまり会計情報の実相を見定めるためには，まずもって，それらを産出する複式簿記機構そのものに着目しなければなるまい。ともすれば，ブラックボックスになりがちな複式簿記機構それ自体を闡明してこそ，損益計算書・貸借対照表等の会計情報の特質が明らかになり，情報要求に応えるためのフィードバックも可能になるはずなのである。

さらに，会計の基本的職能としては測定および伝達が挙げられるが，そのいずれの職能も，勘定というものと深く結び付いている。つまり，測定とは，一般に，対象への数値の割当てと理解されているが，しかし，こと会計学に関するかぎり，勘定への数値の割当てと理解すべきであろう。また伝達にしても，伝達一般ではなく，情報利用者に対する勘定（財務諸表）の伝達なのである。このように，会計学における測定および伝達は，あくまで勘定概念を媒介とした対象と数値との関係，および諸勘定を計算目的にかかわらせて集合した計算目的勘定（財務諸表）を媒介とした数値と利用者との関係を意味している。そして，それらの諸勘定は，けっして無秩序な存在ではなく，二面性（duality）に基づく構造を形成している。複式簿記機構というのは，正に，この二面的構造を反映しているのである。

このように，複式簿記の機構というのは，勘定の体系的連関を意味しているのであるから，複式簿記機構をどのように構成するかということは，資産分類等の勘定分類そのものの形成に通底している。[5] そして，この資産分類の在り方は，認識・測定基準と無関係ではないのである。[6] そのことを考慮するなら，複式簿記機構の研究は，実は，会計学のきわめて重要な一領域を担っているはずなのである。

---

5)　資産分類と会計構造ないし複式簿記機構との密接な関連については，拙稿「資産分類論の再構成―3 分類論への道程（その1）（その2）（完）」（『税経セミナー』1992年4月号・5月号・6月号），および「会計構造論の基本問題―他の領域との関係の側面―」（『三田商学研究』第35巻第6号）を参照されたい。

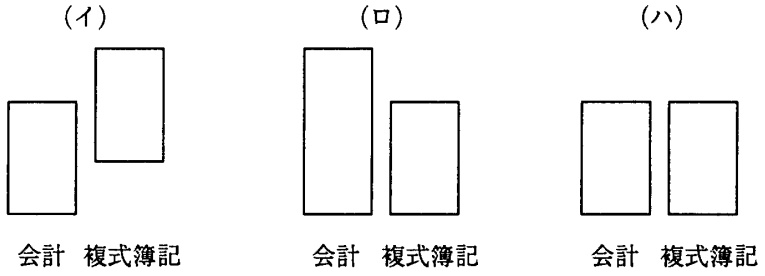
6)　会計構造により規定される資産分類が，測定基準に及ぼす影響については，拙稿「有価証券の時価評価を巡って」（仮題）において考察する予定である。

それにもかかわらず，今日，複式簿記研究はきわめて低迷している。複式簿記研究の重要性と，複式簿記研究の軽視さらには看過。この跛行性は，今日の会計研究のひとつの大きな問題点であると思われる。今日，けっして，複式簿記機構は理論的に解明されているという状況にはない[7]。したがって，複式簿記機構の究明，さらには会計（学）と複式簿記（論）との関係（複式簿記（論）を会計（学）の体系に妥当に位置づけること）の究明は，今日においてもなお重要な会計学の課題である，と筆者は考えている。

そこで，本稿は，まず会計と複式簿記との関係につき，その領域的関連の側面および実質的関連の側面を（Ⅱ）および（Ⅲ）で論ずる。これが，それぞれ，会計と複式簿記との関係を問う今日的意義の第1点（教育レヴェルでの問題点）および第2点（理論研究レヴェルでの問題点）にかかわっている。筆者は，あくまで会計学の枠内での複式簿記機構を念頭においているので，（Ⅱ）においては，筆者のような立場における複式簿記教育の在り方に対し，会計学からは独立のものとしての簿記学という見方がどのような影響を与えているのかを検討する。次いで，会計学の枠内での複式簿記という立場における，会計と複式簿記との関係を（Ⅲ）で論ずることになるが，結論的には，筆者は，複式簿記をもって会計構造として理解している。そこで，次に，複式簿記と会計構造との関係が問題になるが，それを（Ⅳ）において取扱う。両者の関係を数式的に表現すれば，［複式簿記機構＝f（二面性的会計構造）］とでも定式化できるのであるが，（Ⅴ）において，さらに広い視野から，記録機構と会計構造との一般的関係つまり［記録機構＝f（会計構造）］という定式化のなかに位置づけることによって，［複式簿記機構＝f（二面性的会計構造）］という関係の意義を明らかにすることしたい。

（Ⅱ）　会計と複式簿記との関係――その領域的関係――

会計と簿記との領域的関係については，形式的には，一応次のようなタイプが考え得る。



7）　現行の会計構造（複式簿記機構）が，現在に至るも，純理論的にはけっして解明されていない，という点については，前掲拙著第1章，あるいは拙稿「会計構造論の基本問題―計算構造の説明理論としての側面―」（『立教経済学研究』第46巻第2号）を参照されたい。

言うまでもなく，(イ)では，複式簿記が独自の領域をもっており，したがって，簿記学は，会計学に対してひとつの独立した地歩を占めることになる。それに対して，(ロ)は，複式簿記をもって，会計の一部分領域とみなす見方である。(ハ)は，具体的には，岩田理論における「会計は簿記の内容であり，簿記は会計の形式」[8]という関係を念頭において描いたものである。この表現を字義どおりに受け取るならば，会計全体と複式簿記全体とが内容と形式との関係として対応していることになる。しかし，そこで展開されているのは，主として計算構造の側面（構文論）である。したがって，今日の会計学に存在する測定（意味論）および伝達（語用論）の側面をも考慮するなら，今日の会計学を念頭におくかぎり，(ハ)は(ロ)に還元されるとみてよいであろう。したがって，ここでは，(イ)と(ロ)とが問題になる。

これまで，会計，簿記および監査というのは，まったく不二一体の関係として理解されてきた。しかし，理論的には，そのことをア・プリオリに前提する必要はまったくないばかりか，仮に最終的にはそのような結論になる場合にだとて，そのことをドグマティックに前提するかぎり，その関係の検討がなおざりに付され，その実相が見えなくなってしまう，という危惧すら生じよう。したがって，そのみっつの概念の不二一体性を解きほぐすことも時に必要であり，それぞれの概念の含蓄を穿鑿したうえで三者の関係を改めて構築することは，けっして無意味ではない。現に会計と監査との関係にしても，マウツ＝シャラフ理論においては，会計学とは距離をおいた独立の監査学とでもいうべき方向が窺えるという。[9]

(1)　独立の「簿記学」と会計学の一領域としての「簿記論」

さて，今日，会計学と言えば，その領域は，営利事業体のみならず非営利事業体をも包含するように拡大の気運にあるが，現在のところ想定されているのは，あくまで何らかの経済的組織体である。しかし，もし(イ)の立場すなわち会計学とは別個独立のものとしての簿記学を想定するのであれば，その領域が経済的システムに限定される必要はないであろう。いささか余談めくが，不生出の陶芸家として名を馳せた加藤唐九郎が，『陶器大辞典』を編纂したさい，簿記のシステムを次のように利用したという。[10]

―（前略）―簿記のシステムを使えば，すべての作業は伝票の操作で進行情況が一目で分るようにして行くことが出来る。伝票は，毎日の「仕分日記」に記入し更にそれを「人名勘定元帳」に記入するという方式をとったのである。「人名」はこの場合辞典の「項目」に当る。

8)　岩田巌著『利潤計算原理』(1968) 22ページ。
9)　山桝忠恕著『近代監査論』(1971) 50ページ。
10)　加藤唐九郎著『かまぐれ往来』(1984) 218ページ。

たとえば「黄瀬戸」という項目の原稿をぼくが入稿すると，借り方（入り）の伝票を切る。その伝票をもとに原稿の行方を仕分日記，勘定元帳に記入する。今度その原稿を印刷に回すと，貸し方（出）の伝票を切ってその移動を明らかにしておく。

もっとも，これは，単式簿記とのことであるが，複式簿記を利用することも可能かもしれない。いずれにせよ，これなども，貸借複記の機構の利用法のひとつであろう。したがって，簿記学というものが存在するとすれば，当然，その領域に含められよう。

また，マテシッチは，会計の特質を二元性の原理に求めているが，それは，例えば「複雑に張りめぐらされたパイプやタンクのシステムを前提とした流動体の移送問題や，あるいはまた工場設備や動物の物質代謝における化学物質のあとづけ調査」[11]などにも適用できるとしている。しかし，マテシッチ自身，こうした潜在的会計システムは，「所得や富を取り扱わないので，<経済的な>意義における会計と同義に解釈することはできない」[12]と付言しているし，上述のように，少なくとも今日の会計観においては，こうした非経済的システムは，会計学の対象たり得ないであろう。しかし，簿記学が存在するとすれば，これらもその対象となり得よう。

しかし，ここで留意すべきは，こうした意味での複式簿記機構においては，貸借複記による機構の自己完結性こそ問題になれ，財産計算とか損益計算とかのすぐれて経済的な意味を具える必要は，まったくないという点である。そして，その取扱う対象が非経済的システムであるかぎり，それでも，もちろん何の支障もないのである。

以上のように考えれば，会計学とは別個独立の簿記学（学とまで言ってしまってよいのかどうかについては，問題があろうが）の領域が一応は認められよう。もっとも，その内容は，依然として曖昧模糊としているが，ここでは，その明確化が目的ではないので，これにとどめる。

それに対して，(ロ)は，あくまで複式簿記を会計学の一下位領域としての簿記論として構成する見方である。筆者は，もちろん，この立場にたっている。そして，今日，複式簿記を論じているのは会計学者であるし，また会計学教育の一環として複式簿記が取扱われているのであるから，会計と簿記との領域的関係としては，おそらく(ロ)の立場に依拠しなければならないと思われる。しかし，それにもかかわらず，(イ)の立場につき縷々述べてきたのは，論者の主観的意図は別にして，少なくとも結果的にはこの立場に依拠していると考えざるを得ない見解がきわめて多いからである。そして，そのことが，冒頭で会計（学）と簿記（学）との関係を問う今日的意義の第1として指摘しておいたように，会計学教育の一環としての複式簿記教育を歪んだものにしているように，筆者には思われるからである。そこで，この点につき，(ロ)の立場から検討しておく必要がある。

---

11) 12) R.マテシッチ著　越村信三郎監訳『会計と分析的方法（上巻）』(1972) 42ページ。

(2)　「簿記学」という感覚での教育の問題点

(イ)で述べたような複式簿記機構が，会計学とはまったく無関係に，それ自体として論じられるのなら，格別の問題は生じない。いかに会計学とは密接な関連にあるとは言え，経済学とか経営学とかが，独自に存在しているのとまったく同じである。しかし，会計学教育の一環として，前記(イ)のような感覚で複式簿記教育がなされているとしたら，その複式簿記は，少なくとも会計学にとり，かなり歪んだものとなってしまう危険性があろう。その点を資本等式の例によって検討しておこう。

既に(Ⅰ)(1)で述べておいたように，現行会計実践の説明理論を念頭におくかぎり，現行の複式簿記機構は，資本等式によっては，とうてい説明され得るものではない。それにもかかわらず，なぜ，資本等式が現在でもなお生きている，と主張されるのであろうか。そのひとつの理由は，おそらく，複式簿記という，貸借複記の機構に関する理解の容易性という点に，つまり教育上の効果にあるようである。すなわち，そこでは，複式簿記を単なる貸借複記の技術的機構と把握したうえで，その技術的機構それ自体を理解させることが自己目的となっているようである。もちろん，そのように明確に述べられることはまったくないが，しかし，そこで主張されていることを客観的にみれば，結局，そのようになっていると解釈せざるを得ないのである。そこでは，（利益額を結節点としつつ損益計算書と貸借対照表との関係を説明しようとする）今日の会計理論あるいは現行簿記実践の説明理論との連携は，少なくとも結果的には看過され，複式簿記における貸借複記の機構の説明それ自体が，関心の対象に化していると言わざるを得ない。

論者の主観的意図とは別に，そこに展開されている議論を客観的に把握すれば，このように理解せざるを得ないのであるが，複式簿記のそうした取り上げ方は，会計学とは独立の簿記学という感覚つまり(イ)の立場においてこそ，成立するものであろう。

以上の論点をもう少し具体的に分析しよう。資本等式（物的二勘定学説）が今日でもなお生きているとされる理由としては，例えば，「簿記教育の上で貸借記入原則そのものは物的二勘定学説で説明できるわけですので，さしたる不都合はない[13]」，という点が挙げられることがある。もちろん，これは理由の一端にしかすぎないのであろうが，しかし，それにしても，こうした理由により，資本等式が現在もなお生きていると言ってしまってよいのであろうか。筆者には，次の2点で疑義がある。まず第1は，はたして複式簿記機構の理解にとり，貸借複記原則が説明できればそれでよいのか，という点である。こうした見方においては，取引にかかわる貸借複記についての説明ということが，自己目的となってしまっているのではないだろうか。しかし，今日の会計学を前提にするかぎり，会計は，取引から（損益計算それ自体を遂行するものとしての）損益計算書と（何らかの在高計算を遂行するものとしての）貸借対照表とが導出されるまでの一連のプロセスから構成されているので，

13)　中村忠・大藪俊哉共著『簿記の問題点をさぐる』(1987) 18ページ。

その全体の説明可能性こそが問われなければならない。単に複式簿記機構の貸借複記つまり取引にかかわる理解が自己目的ではないはずである。そうであれば，取引から貸借対照表・損益計算書に至る過程が，資本等式によって論理的に説明され得るかどうか，それが問題なのである。

そうした視点からすれば，資本等式によって，現在の複式簿記機構を説明することは，前述のようにまったく不可能である。そのことは，資本等式から論理必然的に導出される財務諸表が，貸借対照表・損益計算書ではなく，貸借対照表・純財産勘定である，という一事によっても既に明らかである。

そして第2に，以上のことを念頭におくかぎり，貸借複記原則自体にしても，はたして資本等式によって説明されているのかどうかにつき，疑念が湧いてくる。貸借複記原則にしても，結局は，複式簿記全体を特定の計算目的にかかわる機構としてどのように構成するのか，という各学説の立脚点によって規定される。そうした立脚点は一般に基本的等式ないし基本的関係として定式化されているが，妥当な貸借複記原則がそうした基本的等式ないし基本的関係の理念とは無関係に存在する，というわけではないのである。例えば，損益計算の論理を給付と収支との対流関係として構成するワルプ理論においては，取引したがって貸借複記は，基本的には，給付を意味する損益計算書項目と収支を意味する貸借対照表項目との一対をなしている。それに対して，在高計算を指向する貸借対照表等式に準拠する場合には，貸借複記は，貸借対照表等式の借方項目と貸方項目との一対という内容になる（ただし，これには異説がある）。このように，貸借複記の内容も，けっして基本的等式ないし基本的関係の理念と無関係ではない。そうであれば，まずもって，損益計算を指向する今日の複式簿記の説明理論として，いかなる基本的等式が妥当なのか，ということこそが問われなければならない。そのことが定まれば，貸借複記原則は，論理的におのずと導出されるのである。したがって，資本等式を規定する財産計算の論理から抽出された貸借複記の規約は，損益計算の機構としての現行複式簿記実践における貸借複記の説明原理としては，一般論としては妥当ではない。

(3) 基本的等式選定の意義

結論的には，複式簿記を単なる貸借複記の技術的機構として把握したうえで，その理解の容易性の視点から資本等式を採用する，という考え方には根本的に疑義がある。複式簿記教育の目的は，それが会計学教育の一環であるいじょう，損益計算にかかわる機構としての複式簿記の理解にこそある。したがって，損益計算を指向する現行複式簿記の説明として，極言すればそれによってのみ可能でありそれ以外では不可能である，と各論者が考える基本的等式が採択されなければならない。

こうした基本的等式の選定の問題は，複式簿記教育を効果的に行なうためには製造業から始めたらよいのかあるいはサーヴィス業から始めたらよいのか，といったテクニカルな問題とはおよそ次元を異にしている。それは，現行複式簿記実践の説明理論として，諸基本的等式のうちどれが真な

る等式なのか，という点についての各論者の態度決定（理論的立脚点についての決断）の問題なのである。そうであれば，たとい教育の局面においてであれ，便宜性あるいは単なる理解容易性の視点ではなく，説明理論としての妥当性の視点から基本的等式が採択されなければならない理である。以上のように考えるならば，(ロ)の立場に立つかぎり，つまり複式簿記教育が会計学教育の一環であるかぎり，たとい結果的にせよ(イ)の立場に準拠した複式簿記教育は，複式簿記の理解を歪ませている危険性があるであろう。複式簿記教育にさいし，改めて，会計（学）と簿記（学）との関係に思いを致し会計理論上の立脚点を確認すべきである。

（Ⅲ） 会計と複式簿記との関係――その実質的関連――

(1) 理論・技術あるいは内容・形式という対比

以上のように，会計学の立場で論じるかぎり，簿記（論）は会計（学）に包摂されなければならないと思われるが，問題は，会計（学）における簿記（論）の具体的位置づけである。この点については，例えば「会計＝理論面，簿記＝技術面」とか，「会計＝内容，簿記＝形式」とかといった表現で，会計と簿記との関係が語られることがある。しかし，こうした抽象的な表現によって，簿記（論）と会計（学）との実相がどの程度明らかになったのであろうか。

まず前者の「会計学が理論面を取扱うのに対して，簿記学は技術面を取扱う」という見解についてみてみよう。複式簿記を純然たる記録技術と理解したとしても，そうした記録技術そのものに関する「理論」がなければならないと思われるが，それは会計（学）に属さないのであろうか。他方，会計は一般に（目的に対する）技術的手段体系とみなされているが，その技術的手段を対象にして，会計の「理論」が構築されているのではないだろうか。もともと理論と技術とは複雑な関係にある。したがって，その両者を単にことばのうえで対比するだけでは，簿記（論）と会計（学）との関係の実相を明らかにすることはできないのではないだろうか。

まったく同様のことが，「会計＝内容，簿記＝形式」といった関係づけにも該当する。そうした表現そのことに，会計と簿記との具体的関係が示唆されているのであろうか。筆者には，そのようには思われないのである。すなわち，そうした表現は例えば岩田理論においても用いられているが，そこで現実に意味されていることは，現に存在する複式簿記機構によって会計本来の構造を見誤ってはならない，ということにすぎないようである。その点は，「複式簿記が利潤計算の有効な形式であることは，もとより争う余地のないところであるが，それと同時に，これはまたその基本的な構造への接近をさまたげる障碍物[14]」でもあるので，「計算の本質的仕組みを抽出するためには，少な

14) 15) 岩田巌著　前掲書　64ページ。

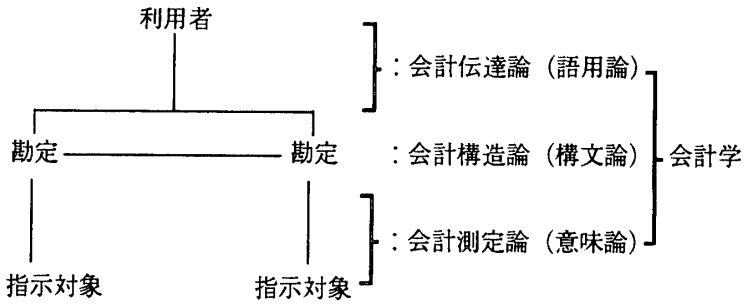
くとも企業会計の決算手続から，これと複雑に搦みあう複式簿記の記帳形式を，一応観念的に剝ぎとってみることが必要である[15]」という主張に凝縮している。つまり，計算の本質的仕組みをまず想定し，それにそぐう複式簿記の機構を構築するべきであり，その逆であってはならないというのが，岩田理論における「会計＝内容面，簿記＝形式面」という表現の含意であると思われる。現実に，岩田理論は，その二元的利潤計算構造において，そのことを実証したのである[16]。このように，「会計＝内容，簿記＝形式」といった表現それ自体に，具体的な会計と簿記との関係が含まれているわけではない。したがって，この表現自体を手掛かりにして，会計と簿記との実質的関係を論ずることは不可能なのではないだろうか。

(2)　［複式簿記＝構造］という見方

したがって，会計と簿記との関係を，より具体的に考察する必要があるが，筆者は，基本的には，会計における構造の表現として，複式簿記を位置づけている。複式簿記というものは，それ自体としてみれば，勘定を用いた記録機構に他ならないが，しかし，それらの勘定は，けっして無秩序に配列されているのではない。そこでは，一方，経験対象の表現にかかわる特定の勘定の「集合」が措定されているし，他方，それらの諸勘定は，時系列的にも空間的にも特定の「相互関係」により結合されているのである。

ところで，このように「集合」とその「相互関係」とを具えたものは，いわゆる「構造」に他ならない。そうであれば，複式簿記機構とは，けっして単なる記録の用具にすぎないものではなく，会計の構造を意味していることになる。その場合，複式簿記における相互関係を究極的に規定しているのは，二面性（duality）概念であると筆者は考えている。つまり，諸勘定は，何らかの二面的秩序を形成しており，その構造が，複式簿記に具体的な形で顕現化しているのである。

この二面的構造は，勘定間の繋がりにかかわる文法規約を意味しているのであるから，言語学にいう構文論に相当する。会計には，こうした文法規約のほかに，それらの勘定に数値を割当てる測



16）この点については，拙稿「岩田理論の現代的意義―岩田巖の研究姿勢をめぐって―」（『企業会計』第45巻第6号）を参照されたい。

定論（意味論），および勘定と利害関係者との関係を問う伝達論（語用論）という領域が存在する。したがって，複式簿記にかかわる会計構造は，会計の全体系の一部分領域にすぎないのである。この関係を図示すれば，前ページの図のようになる。

以上のように，会計構造論は，会計測定論・会計伝達論とは一応別個独立の領域として成立している。しかしながら，このみっつの視軸は分析のための用具であるにすぎず，会計そのものは，言うまでもなく，ひとつの全一体として存在している。したがって，この三者は，他方で密接な関連にある。すなわち，語用論および意味論にしても，構文論の制約のもとにある。つまり，語用論とは，財務諸表に込められた情報と情報利用者との関係を問う領域であるから，そこでは，情報利用者の情報要求に適合するような情報が伝達されなければならない。しかしながら，そのさい留意すべきは，会計における伝達とは，情報一般のそれではなく，勘定の伝達（厳密には，諸勘定を集合したものとしての，しかしやはりひとつの勘定としての財務諸表の伝達）に他ならない，という点である。つまり，会計情報とは，勘定間の織り成す一定の構造を前提として産出されるのである。したがって，情報利用者の情報要求にしても，必然的にその構造に限定されたり，あるいはその構造にそぐう形に変容されたりすることになる。したがって，会計伝達論にしても，この会計構造論と密接な関係にある。

そのことは，意味論もまったく同様である。会計上の測定論においては，一定のルールに従って数値を割当てられるべきは，「対象」というより，「勘定」というべきであろう。会計においては，けっして，対象に数値を割当てさえすれば，そのまま無制約的に会計測定になる，というわけのものではない。その対象にしても，一定の会計構造に組込まれるかぎりにおいての対象に，換言すれば，その会計構造を構成する勘定に収容され得るような対象に限定される。つまり，あくまで，特定の諸勘定関係としての会計構造を所与の前提としつつ，その会計構造というスクリーニングを通過する対象だけが，会計上の認識対象となるのである。その意味において，会計測定とは，会計構造上の関係を結んでいる勘定に対する数値の割当てなのである。したがって，会計測定論にしても，会計構造論とまったく別個の領域として存在しているわけではない。

以上では，会計伝達論・会計測定論に対する会計構造論の関与につき考察したが，当面の課題である会計構造論に対する会計伝達論・会計測定論の関与についても，まったく同じことが言えるのである。すなわち，会計構造とは，勘定と勘定との織り成す関係ではあるといっても，その諸勘定の関係は，けっして，利用者との関係，および指示対象との関係を捨象したうえでのそれではない。数学等においては，語用論・意味論をまったく捨象した純粋に記号間の関係（いわゆるカルキュラス）を問うことは可能である。しかし，経験科学としての会計学にあっては，そうしたカルキュラスの形成は，不可能であろう。すなわち，一方，情報利用者の情報要求（会計構造論における用語法によればいわゆる計算目的）が特定されているし，他方，その計算目的に規定された計算対象が基本的勘定

として特定されている。その上で，それらの諸基本的勘定の織り成す関係が会計構造に他ならない。したがって，会計構造を形成する基本的勘定には，直接間接，既に計算目的の論理および計算対象の論理が反映ないし浸透しているのである。

以上のように考えれば，会計構造にかかわる複式簿記論は，実質的にみて，会計学の一領域，しかも他の領域ときわめて密接な関連のもとにある不可欠の一領域なのである。筆者は，会計（学）と複式簿記（論）との関係を，このように考えている。

（Ⅳ）　会計構造と複式簿記との関係

以上において，複式簿記は，会計における一領域としての会計構造を意味していることを明らかにした。しかし，そうであれば，次に，この複式簿記と会計構造との関係が問題になる。つまり，複式簿記という用語がまったく会計構造という用語の言い換えにすぎないのなら，純理論的には，いずれか一方の用語がありさえすればよく，他方は死語になるであろう。しかし，もしそうでないとしたら，このふたつの用語を使い分けることの意義を明らかにしなくてはならない。結論的には，筆者は，後者の立場に立っており，このふたつの用語が必要であると考えている。その場合，言うまでもなく，複式簿記という用語のほうが，会計における土着語として普及していると思われる。そうであれば，両用語を使い分けることの意義を問うという当面の問題は，複式簿記という用語があるにもかかわらず，なぜさらに会計構造という用語をも導入するのか，という問題としても提起できるであろう。この点をも念頭におきながら，複式簿記と会計構造との関係を考察しよう。

(1)　複式簿記機構についてのみっつの見方

この点を考えるために，いま一度，会計と複式簿記との関係に立ち戻ろう。一般に，会計と複式簿記との関係を問う場合，会計が複式簿記と評価とから構成されている，という前提のもとに立論されることが多いようである。[17] しかし，その複式簿記の内容は，論者により区々としているのであるが，大別すれば，複式簿記をもって，純然たる記録の機構とする見方（次表のイ）と，会計の構造とする見方（次表のロ）とが識別できるようである。

（イ）
会計(学)┌評価(論)
　　└記録機構としての複式簿記(論)

（ロ）
会計(学)┌評価(論)
　　└会計構造としての複式簿記(論)

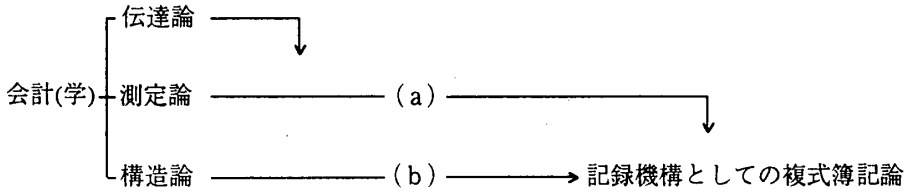
17）会計が複式簿記と評価とからなると規定してしまってよいのかどうかについては，問題がないわけではない。しかし，ここでの目的は，会計における複式簿記の位置づけにあるので，当面，そうした規定を前提として論述することにする。

(イ)の見方には，例えば武田教授の見解を挙げてよいかと思われる。すなわち，歴史的にみて，帳簿記入の対象は，当初は，もっぱら金銭の出納とか債権・債務の発生・消滅とかであり，そこでは，評価は問題にならない。したがって，それらの変動の記帳技術あるいは記帳形式の研究が，簿記論の内容をなすわけである。しかし，その後，帳簿記入の対象が，商品（棚卸資産）や建物（設備資産）に拡大するにつれ，ここに，評価の問題が生ずるに至った。これは，記帳技術論としての簿記論では対応できず，ここに，評価論としての近代会計学が形成されたとみるわけである。[18] 要するに，発生史的にみて，「会計の歴史は簿記史として始まったのである」が，その後，評価という新しい問題領域がつけ加わり，「近代会計学の歴史は，評価論に始まった」[19] と考えるのである。したがって，そこでは，会計（学）は，簿記（論）と評価（論）とからなり，この評価こそが，会計の会計たるゆえんになる。簿記とは，そのように評価されたもの，つまり会計されたもの（狭義の会計）の純然たる記録機構と理解されているとみてよいであろう。

それに対して，(ロ)は，複式簿記をもって会計の構造とみる見方である。青柳教授は，会計理論を打ち建てる土台であるいわゆる公準につき，会計の構造に関する公準と会計の機能に関する公準とに分別されたうえで，「便宜上，前者を簿記公準，後者を狭義の会計公準とよぶことにする」[20] と述べられている。この場合，「便宜上」という限定は付されているものの，会計の構造規約そのものが簿記公準とされているわけである。他方，狭義の会計公準は，評価に関する前提を意味しているとされる。[21] かくして，ここでは，おそらく，会計（学）は簿記（論）と評価（論）とから構成されているという前提のうえで，簿記が会計の構造そのものを意味していると理解されている，とみてよいであろう。

このような考え方は，スタンレーにも窺える。すなわち，スタンレーによれば，「会計理論は，簿記上の定義の体系と評価コンヴェンションの体系とから構成されている」[22] のであるが，簿記にかかわる主要問題としては，結局，資産・負債・資本主持分の関係に関する基本的等式が論じられているので，[23] 簿記は，結局，会計構造そのものを意味していると思われる。

以上のふたつの見方は，簿記に関するある側面を妥当に規定していると思われる。簿記は，たしかにふたつの見方で規定されるような特質を具えているのである。したがって，両者を包摂する形



18)　19) 武田隆二著『<改定版>簿記Ⅰ』(1984)　5ページ。
20)　21) 青柳文司著『新版会計学の原理』(1979) のそれぞれ191ページおよび195ページ。
22)　23) Stanley, C. H., "Objectivity in Accounting" (1965) P.52および P.18～30。

で，複式簿記の位置づけをはかりたい，と筆者は考えている。それを示せば，前表のようになる。

すなわち，複式簿記が第一義的には記録の機構であることは，たしかである。実質的な会計処理がなされて初めて，それが複式簿記に記録されるのであり，その実質的な会計処理それ自体は，記録の用具としての複式簿記とは別の論理で決定される。その意味では，複式簿記は，（会計という）実質に対する形式的容器をなす（aの側面)。しかしながら，複式簿記は，他方，このような単なる記録の用具以上のものでもある。なぜなら，複式簿記の機構には，会計の構造が投影されていると思われるからである（bの側面)。つまり，会計における資産・負債・資本・収益・費用の諸基礎的勘定は，けっして個々別々の存在ではなく，言うまでもなく，一定の有機的関係を構成している。この有機的関係の全体が会計構造を意味しているのであるが，その会計構造の具現化したものこそが，複式簿記の機構に他ならない。その場合には，複式簿記の機構は，単に記録の用具であるばかりではなく，会計における諸基礎的勘定の有機的関係を意味する会計構造を具体的に表現したものとなるのである。

こうした諸基本的勘定の織り成す関係を問う会計構造論という領域の存在を前提にしつつ，その勘定への数値の割当て（勘定概念を媒介とした対象と数値との関係）を問う測定論，および勘定とその利用者との関係（諸基礎的勘定を計算目的にかかわらせて集合した計算目的勘定としての財務諸表と，情報利用者との関係）を問う伝達論という領域が成立する。そのかぎりで，複式簿記機構は，測定論・伝達論と並ぶ構造論という，会計そのものについての一領域を形成しているのである。その意味において，複式簿記機構は，単なる記録の機構にすぎないものではない。

しかし，他面，そうだからと言って，簿記を会計構造そのものとまでみてしまうことには，問題がないわけではない。複式簿記は，それ自体としては，あくまでひとつの記録機構にしかすぎず，会計構造とは異なっているからである。このように複式簿記と会計構造とを分別しなければならない理由は，複式簿記機構が多くの異なった会計構造を表現できるからである。会計構造の特質は，何らかの意味での二面性（duality）に基づいて諸基礎的勘定間の関係が形成されている点にあるが，この会計構造は，実は，内容的にみてきわめて多種多様な関係を含んでいる。他方複式簿記もまた徹頭徹尾複式把握に基づいて記録する機構であるから，複式簿記は，二面性概念が貫徹されているかぎり，それら多様な会計構造をすべて載せることができる。しかしながら，そのさい重要なことは，まず会計上の理念により会計構造が規定されてから，それにそぐう形で記録機構が決定される，という点である。したがって，会計上の理念したがって会計構造が相違すれば，当然，複式簿記も異なった機構をとることになる。しかし，そうした複式簿記機構の相違の本質は，けっして記録機構としての複式簿記の論理から明らかになるものではない。あくまで，会計上の理念つまり会計構造の論理からのみ，説明できるのである。

(2)　会計構造と複式簿記との分別の意義

こうした会計構造と複式簿記との分別は，今日，次の2点において重要である。まず第1は，今日実践されている簿記形態を絶対視してしまう傾向の存在である。今日の簿記機構は，言うまでもなく，期首貸借対照表および期中取引を総合化した「試算表」が一度損益計算書と貸借対照表とに分割されたうえで，損益計算書利益額のいわゆる振替により貸借均衡した貸借対照表が形成される。そうした実践形態に影響されて，ともすれば，複式簿記は，もっぱらそうした機構としてのみ理解されがちである。逆に言えば，複式簿記はそれ以外の機構ではあり得ない，というような観念が形成されがちなのである。そこでは，複式簿記機構と，いわゆる振替関係を前提とした期間損益計算にかかわるこうした記録機構とが，不二一体の形で結び付けられてしまっている。そうした認識は，今日現実にそのように複式簿記が実践されているという制度的事実からしても，やむを得ないことなのであろうが，しかし，複式簿記自体の内在的ポテンシャリティからすれば，それは，単なる先入主にすぎない。複式簿記は，振替関係を前提にした期間損益計算にかかわる記録機構と専一に結び付いているわけではない。損益計算以外の計算目的の体系，（損益計算という計算目的に限定しても）期間損益計算以外の形態の損益計算の体系，（期間損益計算に限定しても）いわゆる振替関係以外の体系などの記録機構でもあり得るのである。[24)]

しかし，上述のように，今日の実践形態に支配されて，複式簿記をもって振替関係に基づく期間損益計算の記録機構そのものとみる，という牢固とした観念が形成されてしまっている。そのために，本来，それぞれ異なった理念をもつ諸基本的等式ないし基本的関係（あるいはそれに準拠する諸会計構造学説）を，したがって，本来，現行複式簿記機構にはなり得ないような諸基本的等式ないし基本的関係をも，そうした今日の複式簿記機構に合わせて解釈してしまう危険が，現実に存在するのである。そこでは，諸基本的等式ないし基本的関係（あるいはそれらに準拠する諸会計構造学説）が歪曲されて解釈されてしまう，という危険性が常につき纏っている。したがって，複式簿記機構をそのまま会計構造とみることにも，問題があるのである。

第2は，複式簿記には特有の癖があるという点である。つまり，会計構造をそのままに反映するのではなく，ある癖をもって変換しているのである。したがって，複式簿記機構は，会計構造を具体的に反映したものであるから，逆に言って，複式簿記機構によって会計構造が推察できるのではあるが，しかし，複式簿記機構の現象形態それ自体に過度に目を奪われると，会計構造の実相を見誤るおそれがあるのである。複式簿記のこうした癖としては，負数忌避などが挙げられる。これ

24)　もちろん，そうした体系は，必ずしも，学説の提唱者によってそのように理解されているわけではない。しかし，その基本理念および理論構築の文法規約に従って構成した理想型においては，そうなるのである。具体的には，損益計算以外の計算目的の体系とはいわゆる資本等式，期間損益計算以外の形態の損益計算の体系とはワルプ理論，いわゆる振替関係以外の損益計算の体系とは資本等式を損益計算に変容した体系（純財産比較等式）などを意味しているが，この詳細については，前掲拙著の第5章，第14章そして第6章を参照されたい。

は，負数を反対側に移すことによっていわば正数として取り扱うことを意味する。[25] このことによって，複式記入がすべて借方と貸方とへの二面的記帳（貸借複記）になり，複式記は，記録機構としては，きわめて整然としたシステムになった。しかし，その反面，会計構造の本質を誤認させる可能性をもつようになった。例えば本来の借方項目も，その負数は貸記される。そのため，この貸記された項目が，あたかも本来の貸方項目として誤解され，そのような位置づけのもとに会計構造が推量されてしまうという危険が生ずるのである。

複式簿記の，記録機構としてのこうした癖により，会計構造が誤認されかねないという点にはくれぐれも留意すべきである。例えば［A＝E］（A：資産，E：持分）という基本的等式に準拠しつつ，現金（X）で借入金（Y）を返済したという取引を考えてみよう。この場合，現金（X）は資産（A）に，借入金（Y）は持分（E）に属しているのであるから，現金減少（－X）と借入金減少（－Y）との関係は，本来的には，［－X，－Y］とでも表現されるべきであろう。しかし，いわゆる貸借簿記のもとでは，負数忌避により，［Y，X］として処理される。このような仕訳がひとたび成立すると，このYはあたかも本来的な借方項目Aに，またXは本来的な貸方項目Eに属するものとして理解されてしまう危険性が生ずるのである。この例では，XおよびYが，それぞれAおよびEに属しているという説明から出発しているため，そうした危惧は杞憂のように思われるであろう。しかし，複式簿記という技術的な機構においては，一方あるいは双方の性格が曖昧なままに，貸借複記の仕訳が行なわれることも不可能ではない。そのような形で［Y，X］という仕訳がなされた場合，上述のような危惧が現実に生ずることもあり得る。さしずめワルプ理論の戻し計算収支項目などがその典型である。[26] したがって，けっして杞憂ではない。

要するに，複式簿記機構に会計構造が反映しているのは事実であるが，複式簿記は，会計構造を，記録機構としてのある種の癖を通して表現するものなのであるから，複式簿記のそうしたある種の癖の存在をも明確に意識しなければならない。このように考えるなら，複式簿記機構に会計構造が反映すると言っても，会計構造と複式簿記とを同一視してしまうことには，理論的に問題があろう。複式簿記と会計構造とを一応分別することが，どうしても必要である。そのかぎりでは，複式簿記をひとつの記録機構として意識的に位置づけるべきであろう。

会計構造と複式簿記との関係を，筆者は以上のように理解しているが，それを定式化すれば，［複式簿記＝f（二面性的会計構造）］とでも表現できるであろう。現在，一般的に，会計構造の表現機構としては複式簿記が予定されているし，また現時点で考えるかぎり，複式簿記に優る記録システムが存在するとは思われない。また，会計構造としては，一般に何らかの意味での二面的思考に支え

---

25) Peters, R. M. and Emery, D. R., "The Role of Negative Numbers in the Development of Double Entry Bookkeeping" Journal of Accounting Research XVI, 2 (Autumn, 1978), pp.424～426。井尻雄二著『三式簿記の研究』(1984)，14～16ページ。

26) この点については，前掲拙著452～463ページを参照されたい。

られた構造が予定されていると言ってよいであろう。したがって，上記のような定式化になるわけである。

（V） 簿記一般と会計構造との関係

現行の会計構造と複式簿記との関係は，このように，［複式簿記＝f（二面性的会計構造）］と定式化されると筆者は考えている。しかし，言うまでもなく，会計構造の表現機構として複式簿記だけしか存在しない，というわけのものではない。したがって，記録機構全体の理解のためにも，あるいは複式簿記機構の特性とかその卓越性とかを具体的に理解するためにも，ここでは幾分広い視野に立ち，記録機構と会計構造とのヨリ一般的な関係のなかに，上記のような現行の定式化を位置づけることとしたい。

そこで，［記録機構＝f（会計構造）］というシェーマから出発することとしたい。このシェーマは，ある会計構造が，ある関数fを通して，具体的な記録機構に顕現化する，ということを示している。すなわち，ある具体的な記録機構というものは，独立変数たる会計構造観と関数fとによって規定されているのである。そこで，このfとしてどんな要素が存在するのかということが問題になるが，ここでは，記入形態と記録形式というというふたつの要素を取り上げることにする。いま記入形態をa，記録形式をbで表記すれば，一般的なシェーマは，［記録機構＝fafb（会計構造）］となる。複式簿記とは，会計構造として二面性概念，faとして貸借複記，そしてfbとしてTフォームの勘定形式を採用した特殊な一記録機構に他ならない。したがって，［複式簿記＝fx・fy（二面性的会計構造）］（x：貸借複記，y：Tフォームの勘定形式）となる。もちろん，記録機構としては，貸借複記以外の記入形態も，Tフォーム以外の記録形式も存在する。そうした諸々の記入形態および記録形式が存在するなかで，複式簿記は，いわば特殊的に，貸借複記とTフォームの勘定形式とを採用したのである（あるいは，特殊的に貸借複記とTフォームとを用いた記録機構が，今日一般に複式簿記とよばれている，とも表現できよう）。

かくして，複式簿記は，この定式化に表現されているような独特な性質を具えた，つまりある特殊な癖をもった機構なのである。その点の理解のために，［記録機構＝fa・fb（会計構造）］というシェーマの変数に種々の要素を代入してみよう。まず独立変数である会計構造観という要素であるが，これは，会計の定義と密接に関連している。会計の定義に関しては，機能的定義と構造的定義とに大別される。すなわち，青柳教授は，会計情報を規定する方法として，「情報処理の機構を特定して，それよりの出力または入力ならびに出力をもって会計情報とする」構造的定義[27]と，「情報の目

27）28）29）30）青柳文司稿「会計情報の性格」（青柳文司編著『会計情報の理論』）のそれぞれ93，97，94，97ページ。

的や使途にかかわらしめて情報の性格を規定する」機能的定義[28]とを分別されている。その場合，前者は，「構文論の見地に立つ定義の仕方であって，記号と記号とが結び合う特定の構文を前提して，その構造にかかわらない記号は会計情報の範囲から除外する方法[29]」であるのに対し，後者は，「意味論および語用論の見地から会計情報の性格を規定する[30]」方法である。

このふたつの会計観の関係は微妙であり検討が必要であるが，それはともかく，機能的定義に基づく会計観に立てば，一般に，もっぱら，そのアウトプットが会計情報の基準を充たすかどうか，という点が問題になる。したがって，この機能的会計観に立った場合，ともすれば，会計構造が軽視ないし看過されがちである。しかし，冒頭で述べたように，言うところの情報がもっぱら損益計算書・貸借対照表に限定されるのであれば，その特質を理解するためにも，損益計算書・貸借対照表の産出にかかわる会計構造に無関心であってはならないであろう。さらに，構造的定義に依拠すれば，会計構造概念が，会計の領域を画定する鍵概念となるのである。

それはともかく，今日の会計構造観としては，二面性概念が理解されていると考えてよいであろう。筆者は，会計構造を論ずる場合，この二面性概念をいわば前提的な概念として処遇している。なぜなら，それが定まらないかぎり，取扱うべき会計構造（ひいては会計）の範囲が限定できないからである。しかし，さらに広い視野に立てば，二面性概念をもって会計構造（会計）の要件とする見方も，やはりひとつの仮説にしかすぎない。現実に，井尻教授によって，三式簿記（多式簿記），微分簿記あるいは利速簿記等が提唱されているが，これらを，会計から積極的に排除すべき理由は存在しない。そこで，それらを包括した，より一般的な会計構造（会計）概念が存在すると仮定して，それをGとすれば，より一般的には，［記録機構＝fa・fb (G)］ということになる。Gから二面性概念を除いた部分を非二面性概念と総称すれば，記録機構には，二面性的記録機構と非二面性的記録機構とがあり得るわけである。

次にaという記入形態とbという記録形式という要素であるが，aの記入形態については，一般的には，貸借複記という形態をとることが多い。そこで，fx（x：貸借複記）という関数型をもつ二面性的記録機構を「貸借簿記」とよぶことにする。しかし，もちろん，二面性的記録機構が貸借簿記でなければならないというわけのものではなく，借方と借方，貸方と貸方とへの複式記入，あるいは単式記入を許容するような機構も想定し得る。そこで，ここでは，それらを一括して「非貸借簿記」とよんでおこう。

最後にbの記録形式であるが，一般的にTフォームの勘定形式が用いられることが多い。そこで，このfy（y：Tフォームの勘定形式）という関数型をもつ二面性的記録機構を「勘定簿記」とよび，例えば行列簿記等の，勘定形式以外の記録形式をもつ二面性的記録機構を「非勘定簿記」と一括することにする。以上を纏めれば，次表のようになる。

以上のように，記録機構は，会計構造観と関数fa・fbとによって規定されるのであるが，そこに

＜会計構造観＞　　＜ｆａ・ｆｂ＞

記録機構
- 二面性的記録機構：
- 非二面性的記録機構

(ａ) 記入形態 / (ｂ) 記録形式	貸借複記 (貸借簿記)	非貸借複記 (非貸借簿記)
Ｔフォーム (勘定簿記)	複式簿記	
非Ｔフォーム (非勘定簿記)		

は，多様な記録機構が想定され得るのである。いわゆる複式簿記というのは，貸借簿記と勘定簿記とが重なり合ったひとつの特殊な記録機構にしかすぎない。すなわち，一方，会計構造観としては二面性概念に規定されているし，他方，記入形態および記録形式については，貸借複記およびＴフォームといういわば特殊な癖をもった二面性的記録機構なのである。

筆者は，現行の会計構造と複式簿記との関係［複式簿記＝fx・fy (G)］（ｘ：貸借複記，ｙ：Ｔフォームの勘定形式）を，より一般的な関係［記録機構＝fa・fb (G)］（ａ：記入形態，ｂ：記入形式）のなかに，以上のように位置づけている。

(Ⅵ) 結　　語

会計（学）と簿記（学）との関係，さらには会計（学）における簿記（論）の位置づけという問題は，会計学にとり現在でも重要なテーマである，と筆者は考えている。会計（学）と簿記（学）との関係が問わなければならない局面は，ふたつのレヴェルにまたがっている。

第１は，複式簿記機構の存在を不可欠の前提とした場合の，現行複式簿記実践の理論的説明に関する局面である。今日，多くの会計構造学説あるいはその理念を体現したものとしての基本的等式が提唱されているが，その妥当性の根拠の提示とか検証・反証の試みとかは，ほとんどなされていない。このことは，ごく素朴に考えれば，奇異なことではある。その原因として考えられることは，ひとつは理論構築に関するいわば方法論の側面であり，もうひとつは，簿記教育上の側面である。前者については，既に別稿で検討してあるので[31]，本稿で取り上げたのは，後者の簿記教育上の側面である。つまり，基本的等式の選択が，説明理論としての妥当性に関する各人の理論上の態度

31) 理論的側面からする原因については，拙稿，「会計構造学説の妥当性の論拠を巡って」（『産業経理』第53巻第３号）を参照されたい。

決定の問題というより，教育上の理解容易性（教育する側から言えば，教育上の説明の容易性）という観点からなされているふしが窺えるのである。

このように，もっぱら教育上の効果という観点から基本的等式の選定がなされるという立場は，究極的には，独特な会計（学）と簿記（学）との関係が前提されていなければならないと思われる。そこで，主として，この点を巡って検討したのが，（Ⅱ）である。

そして第2は，複式簿記の存在の可否そのものが問われる局面にかかわっている。今日では，複式簿記が軽視ないし看過されているが，それにもかかわらず，現実の財務諸表は，複式簿記を不可欠とする損益計算書・貸借対照表等だけである。複式簿記の看過と複式簿記の不可欠性。この自己矛盾とも言える状況が，今日，実在しているのである。しかし，損益計算書・貸借対照表等を基本的財務諸表とするかぎり，それらを産出する機構としての複式簿記（論）を，会計（学）のなかに取り込み，妥当な地歩を占めさせなければならない。ここに，理論的なレヴェルにおける会計（学）と簿記（学）との関係を問うことが，今日でも，必要になってくる。そこで，（Ⅲ）以下で，この問題を論じたのである。

（了）

本稿における教育レヴェル上の論点に関しては，安平昭二教授の著書『簿記―その教育と学習』，および同書に関する茂木虎雄教授の書評「安平昭二著『簿記―その教育と学習』」（神戸商科大学『商大論集』第44巻第6号）に触発されて筆を執ったものである。茂木教授および安平教授の見解に通底しているものは，簿記教育に関しても，単なる簿記技術の解説にとどまっていてはならず，その根底に本質論的つまり勘定理論的基礎（筆者の用語法による会計構造論的基礎）が存在しなくてはならない，という堅い信念であろう。筆者は，そうした両教授の見解に，全面的に共感を覚えており，本稿も，その視点から立論されている。簿記教育におけるこうした立場については，茂木虎雄教授の「複式簿記論の基本問題―勘定理論と簿記教育―」（『立教経済学研究』第42巻第2号）および「複式簿記の基礎理論―記帳技術の理論と簿記教授法―」（『立教経済学研究』第44巻第1号）を参照されたい。