

|                  |   |
|------------------|---|
| Title            | 「複式簿記」を説明することの意味：会計学の基本問題〔IV〕(1)  |
| Sub Title        | What is double-entry bookkeeping?   |
| Author           | 友岡, 賛(Tomooka, Susumu)  |
| Publisher        | 慶應義塾大学出版会   |
| Publication year | 2020  |
| Jtitle           | 三田商学研究 (Mita business review). Vol.63, No.5 (2020. 12) ,p.13- 22  |
| JaLC DOI         |   |
| Abstract         | 勘定理論の意義, 複式簿記の説明理論の意義, 複式簿記の仕組みを説明するということの意義について考える。  |
| Notes            | 論文  |
| Genre            | Journal Article   |
| URL              | <a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20201200-0013">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20201200-0013</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.

## 「複式簿記」を説明することの意味

—— 会計学の基本問題〔Ⅳ〕(1) ——

友 岡 賛

### <要 約>

勘定理論の意義、複式簿記の説明理論の意義、複式簿記の仕組みを説明するということの意義について考える。

### <キーワード>

勘定理論, 教育, 社会規範, 説明理論, 単記式簿記, 単式簿記, 発明と発見, 複式記入, 複式簿記, 名目勘定

### 複式簿記

「勘定理論」と称されるものがあり、「勘定理論とは、勘定の本質および勘定間の組織的関連を明らかにすることによって、複式簿記の機構を原理的に解明しようとする理論のことである<sup>1)</sup>」とされ、「勘定を手がかりとして複式簿記の本質と仕組みを明らかにする理論で……勘定の理論ではなく、勘定の集合としての複式簿記の全体像に関する理論<sup>2)</sup>」とされ、「複式簿記における諸勘定の系統とその相互関連を明らかにすることによって、複式簿記の計算機構を理論的に説明すること<sup>3)</sup>」とされる。

対象は複式簿記に限られるらしい。複式簿記に非ざる簿記には勘定の理論はないのか。

原理的な解明とは何か。理論的な説明とは何か。複式簿記の説明理論の意義は何か。実践から

### <引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがない限り、筆者（友岡）による。

また、引用に際して、旧字体は、原則として、これを新字体に改め、促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め、漢数字は多くの場合、算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) 安平昭二「勘定理論」黒澤清（編集代表）『会計学辞典』1982年、192頁。

2) 安平昭二「勘定理論」神戸大学会計学研究室（編）『会計学辞典（第6版）』2007年、246頁。

3) 横山和夫「勘定理論」安藤英義、新田忠誓、伊藤邦雄、廣本敏郎（編集代表）『会計学大辞典（第5版）』2007年、259頁。

もたらされた複式簿記を理論的に説明することの意義は奈辺にあるのか。実践における商人たちの智慧の試行錯誤をもってもたらされた複式簿記はその智慧の試行錯誤が理論ではないのか。

そもそも複式簿記とは何か。

例えば、企業会計は社会の成員の行動からもたらされた社会規範である、とし、また、そうした規範は時の経過とともに変容する、とする<sup>4)</sup>斎藤静樹によれば、複式簿記も同様に社会規範であって、しかし、これがおよそ800年間も不変であるのはその高度の簡略さによる、とされる<sup>5)</sup>。しかし、果たして複式簿記はこれも社会規範なのだろうか。複式簿記は交換取引がこれをもたらし<sup>6)</sup>、けだし、交換取引は社会規範をもって構成しようが、しかし、複式簿記はこれをどのように捉えるべきか。たとえ交換取引はこれが社会規範であるとしても、複式簿記はこれが交換取引によってもたらされるとしても、複式簿記はこれが社会規範とは限らない。

叙上のように、複式簿記は実践における商人たちの智慧の試行錯誤をもってもたらされた、とされているが、果たして彼らは複式簿記を<sup>7)</sup>発明したのか。発見した、ということはないのか。神が作りたもうた完璧なもの、完璧なシステムがまずあって、人はそれに近づき、ついに発見する、ということはないのか。800年は永遠ではないが、しかし、長く不変ということの意味は決して小さくない。「今後のAIとやらの進化・発展は依然としてこのシステム（複式簿記）を必要とするのか、はたまた、このシステムを捨てることとなるのか<sup>7)</sup>」。

如上の問い掛けについての論はまずはさて措くが、ただし、本稿にあってこうした問い掛けは常に念頭に置かれよう。

## 複式簿記と単式簿記

[簿記 = 複式簿記] とし、通説にいわれる単式簿記は簿記に非ず、とし、[単式簿記 → 複式簿記<sup>8)</sup>] は史実に非ず、とし、[複式簿記 → 複式簿記 + 単式簿記] とする渡邊泉の説はこれをもってさて措き、一般には [単式簿記 vs. 複式簿記] とされ、[簿記 = 単式簿記 + 複式簿記] とされ、例えば「簿記とは、経済主体 = 会計実体の経済活動を主として貨幣金額でとらえて、それを会計帳簿に記入すること、あるいは取引行為を一定の仕方で帳簿記入する技法のことをいう<sup>9)</sup>」とされ、あるいは「一般に経済主体の経済活動について、貨幣金額によって継続的に記録すれば、ど

4) 斎藤静樹「外側からみる企業会計——会計情報の使われ方と作られ方」慶應義塾大学会計研究室公開講演会、2019年。

5) 同上後の質疑応答。

6) 渡邊泉『帳簿が語る歴史の真実——通説という名の誤り』2016年、106頁。

7) 友岡賛『会計学の地平』2019年、25頁。

8) 友岡賛『会計学の基本問題』2016年、120～127頁。

友岡賛『会計と会計学のレーズン・デートル』2018年、29～38頁。

友岡賛『会計の歴史（改訂版）』2018年、44～55頁。

9) 西川登『簿記』会計学中辞典編集委員会（編）『会計学中辞典』2005年、355～356頁。

のような記録でも簿記と称することができる<sup>10)</sup>ともされる。

ここに「複式簿記」の定義の類いについてまずは辞典の類いにおける説明がサーベイされる。

例えば「貸借二面的記入のルールをもつ簿記を複式簿記<sup>11)</sup>という」とし、「記帳が例外なき二面的記入のルール<sup>12)</sup>によって行われる」簿記を複式簿記とする安平昭二は、しかし、「しかし」と続ける。

「しかし、この二面的記入は複式簿記のいわば形式的な特徴にすぎない。このような形式を通して、記帳対象である財産の正味増減額を二面的に計算できるように仕組まれたところに、むしろ複式簿記の実質的特徴が認められる。……二つの損益計算を一つの機構<sup>13)</sup>に統合したという点が複式簿記の実質的特徴である」。

安平においては「形式的な特徴にすぎない」とはされるものの、ただし、「例外なき二面的記入」は肝要であって、陣内良昭によれば、「取引の各々をある勘定の借方と貸方に必ず二面的に同額ずつ記入（複式記入）することによって記帳の全体を貸借平均の原理が貫くように体系化された簿記<sup>14)</sup>とされ、また、中野常男によれば、「複式簿記の最大の特徴は「複式記入」<sup>15)</sup>にある」とされ、「複式記入がすべての取引について貫徹される」とされ、「例外なき」ないし「必ず」ないし「すべて」をもって「完全な簿記」とも称されることとなる。

また、「すべて」を担保するのは名目勘定であって、安平によれば、「名目勘定の導入によってすべての取引の二面的記入が可能となるとともに、そのことを通じて、二つの損益計算をみずからの機構内で行うようになる<sup>17)</sup>」とされ、中野の「最大の特徴」は「複式簿記とは、實在勘定と名目勘定との統合のうえに構築された体系的勘定組織をその中核とし、そこに企業その他の組織の経済活動のうち記録対象とされる事象を、「複式記入」という特有の記帳方法により、貸借二面的に記録する技術<sup>18)</sup>をいう」に「したがって、複式簿記の最大の特徴は「複式記入」にある」と続く。

翻って「単式簿記」はどうだろうか。

安平によれば、「貸借二面的記入のルールを……もたない簿記を総称して単式簿記<sup>19)</sup>という」と

10) 大藪俊哉「複式簿記」森田哲彌、宮本匡章（編著）『会計学辞典（第5版）』2008年、477頁。

11) 安平昭二「単式簿記」安藤英義、新田忠誓、伊藤邦雄、廣本敏郎（編集代表）『会計学大辞典（第5版）』2007年、926頁。

12) 同上、926頁。

13) 安平昭二「複式簿記」安藤英義、新田忠誓、伊藤邦雄、廣本敏郎（編集代表）『会計学大辞典（第5版）』2007年、1188頁。

14) 陣内良昭「複式簿記」会計学中辞典編集委員会（編）『会計学中辞典』2005年、340頁（（ ）書きは原文）。

15) 中野常男「複式簿記」神戸大学会計学研究室（編）『会計学辞典（第6版）』2007年、1040頁。

16) 同上、1040頁。

17) 安平「複式簿記」1189頁。

18) 中野「複式簿記」1040頁。

19) 安平「単式簿記」926頁。

されているが、「総称」は単式簿記についてよく用いられ、陣内によれば、「取引のすべてについては複式記入されていない簿記を総称して単式簿記<sup>20)</sup>という」とされ、大藪俊哉によれば、「複式簿記以外の簿記を総称して単式簿記<sup>21)</sup>という」とされているが、「総称」は多義性を含意しているともいえ、中野によれば、「単式簿記の定義は必ずしも一義的ではない。むしろ多義的であるといっても過言ではない」とされ、「単式簿記を一義的に定義することが困難であることを認識したうえで、簿記を表す全体集合の中で、「複式簿記」にあたるものをまず定義し、これを除いた部分集合を「単式簿記」と定義する論者もみられる<sup>22)</sup>」<sup>23)</sup>とされ、また、エリック L. コーラー (Eric L. Kohler) によれば、「単式簿記は常に不完全な複式記入であって、状況に応じていろいろ異なる<sup>24)</sup>」とされているが、ただし、「いろいろ」な「単式簿記」に「共通するものを抽出すれば<sup>25)</sup>」とする中野は次のように述べている。

「企業その他の組織の経済活動を記録する場合、単式簿記にあつては、財産とその変動について、それが部分か全体かは別にして、何らかの記録が行われるのに対して、財産変動の原因<sup>26)</sup>については、複式簿記にみられるような組織的な記録が行われないということであろう」。

また、前述のように、複式簿記が「完全な簿記」とも称されるのに対し、「単式簿記は不完全簿記ともいわれる<sup>27)</sup>」。コーラーのいう「不完全な複式記入」はこれが「不完全簿記」を意味してしかるべきかどうかは即断しえないが、「例外なき」ないし「必ず」ないし「すべて」をもって複式簿記の要件とされるならば、「不完全な複式記入」は不完全な複式簿記を意味するとはいえようか。

これも前述のように、「すべて」を担保するのは名目勘定であつて、中野のいう「財産変動の原因」は名目勘定によって扱われるが、コーラーによれば、単式簿記は「現金とか人名勘定の記録だけしか行なわない簿記のシステム<sup>28)</sup>」とされ、また、茂木虎雄は次のように述べている。

「複式簿記との対照でいわれる単式簿記はきわめて広義で、計算の仕組のなかに純損益を自動的に算出することができる損益計算機構をもたない簿記法一般である。……名目勘定体系をその簿記体系のなかに用いない簿記法であつて、財産有高の比較計算によって損益を算出するものである<sup>29)</sup>」。

20) 陣内「複式簿記」340頁。

21) 大藪俊哉「単式簿記」森田哲彌、宮本匡章（編著）『会計学辞典（第5版）』2008年、386頁。

22) 中野常男「単式簿記」神戸大学会計学研究室（編）『会計学辞典（第6版）』2007年、825頁。

23) 同上、825頁。

24) コーラー／染谷恭次郎（訳）『会計学辞典』1973年、422頁。

25) 中野「単式簿記」825頁。

26) 同上、825頁。

27) 明神信夫「単式簿記」松尾隼正、平松一夫（編著）『基本会計学用語辞典（改訂版）』2008年、225頁。

28) コーラー／染谷（訳）『会計学辞典』422頁。

ここに「純損益を自動的に算出することができる損益計算機構をもたない」は「実態有高の調査による資産、負債の棚卸表示が必要」<sup>30)</sup>であることを意味し、「財産計算と損益計算を同時に完成する」<sup>31)</sup>ことはこれができないことを意味し、大藪によれば、これ「を同時に完成する方法」<sup>32)</sup>が複式簿記とされる。

いわく、複式簿記とは「経済主体の経済活動を勘定科目と貸借記入原則によって秩序整然と記録、計算、整理し、その結果として財産計算と損益計算を同時に完成する方法をいう」<sup>33)</sup>。

### 「単式簿記」と「単記式簿記」

さて、さて措かれていたのは渡邊説だったが、大筋において同説に「同意」<sup>34)</sup>し、これを「支持」<sup>35)</sup>する小栗崇資は「単式簿記から複式簿記に発展したのではなく、複式簿記が単式簿記を生じさせたのである」として「単式簿記 → 複式簿記」を否定する渡邊説を踏まえ、また、馬場克三と内川菊義の用いる「単記式簿記」<sup>37)</sup>の呼称を採用して次のように述べている。<sup>38)</sup>

「『複式簿記』の生まれる以前は、仮に名づけるとすれば「単記式簿記」が行われていたと考えられる。「単記式簿記」は、古代から連綿と続く財産を管理するための記録方法である。たとえば、粘土板やパピルスに小麦や金銀がどのくらいの分量で収められたかが記録されてきた。時代が下ると、すべての財産を金額で把握するようになるが、分量であれ金額であれ財産管理のための物量計算であることには変わりはない」<sup>39)</sup>。

こうした小栗の記述は馬場と内川による「複式記入のはじまりをどこに求めるにせよ、理論的に明確なことは、およそ価値計算は本質的に複式記入をとみなざるをえないということである。もともと、数量計算から価値計算への発展は……けっして単なる計算単位の変更を意味するものではなかった。数量計算は、たとえ貨幣価値を計算単位として併用し、左右対照的な勘定式記録計算方法を用いていても、単にそれだけのことであるならば、それは本質的には単記式である。それは倉庫会計であり、その記録計算の対象は個々の財産の単なる出入計算にとどまり、財産全体の有機的な関連にまでは及ぶものではない」という記述によっているが、ただし、馬場と内川

29) 茂木虎雄「単式簿記」黒澤清（編集代表）『会計学辞典』1982年、622頁。

30) 同上、622頁。

31) 大藪「複式簿記」477頁。

32) 同上、477頁。

33) 同上、477頁。

34) 小栗崇資「渡邊泉著『会計学者の責任——歴史からのメッセージ』（書評）『會計』第196巻第3号、2019年、108頁。

35) 同上、108頁。

36) 渡邊泉『損益計算の進化』2005年、29頁。

37) 馬場克三、内川菊義『基本簿記概論』1960年、15頁。

38) 小栗崇資「簿記・会計史の理論的相対化——複式簿記の生成・発展を中心に」竹田範義、相川奈美（編著）『会計のリラティヴィゼーション』2014年、26頁。

39) 同上、7頁。

の書を見る限りにおいて、彼らが「単式簿記」と「単記式簿記」の峻別を意図していることは認められず、[不完全な簿記 → 複式簿記 → 複式簿記 + 単式簿記] とする渡邊のシェーマにおいて「不完全な簿記」を「単式簿記」と称さないために「単記式」としている意図はこれを認めることはできない。<sup>41)</sup>

### 「再再考」!

ここまで執筆したところで『会計』の最新号が届き、目次をみて吃驚した。「[単式簿記から複式簿記へ]の再再考」と題する渡邊の論攷があった。

いわく、「この表題に関して、私は、これまでもいくつかの論考で取り上げ、2016年に上梓した『帳簿が語る歴史の真実』の第5章で決着を着けたつもりであった。しかし、その後も、この問題の残り火がまだまだやもやと多くの人の心の奥底で揺らいでいるように思われる。そのため、今一度このテーマを取り上げ、最終的な決着を試みることにした」<sup>42)</sup>。

筆者とすれば、渡邊の論攷は恰好のネタであるため、「最終的な決着」などといったものはこれを望むものではないが、それはさて置き、この渡邊の論攷は「わが国のいわゆる「単式簿記」の位置づけに対する錯綜」<sup>43)</sup>、すなわち「[単式簿記から複式簿記へ]という刷り込まれた誤解」<sup>44)</sup>をもって槍玉に挙げる。

「18世紀前半のイギリスでデフォーによって創案された複式簿記の簡便法、すなわちいわゆる単式簿記がどのようなプロセスを経てわが国で複式簿記に先立つ簿記法として定着していったか」<sup>45)</sup>を説く渡邊によれば、ダニエル・デフォー (Daniel Defoe) の *The Complete English Tradesman* において示された複式簿記の簡便法がチャールズ・ハットン (Charles Hutton) の *The School-Master's Guide* 等において「シングル・エントリー」と称され、これがわが国において「単式簿記」と訳されたために錯綜、誤解が生じたとされる。<sup>46)</sup>

自身の説をもって「歴史の真実」<sup>47)</sup>、あるいは「歴史的事実」<sup>48)</sup>、あるいは「史実」<sup>49)</sup>とする渡邊の説は、しかしながら、[デフォー → ハットン等 → わが国] とされてもこれが「史実」であることを裏付けるものに乏しく、説得力に乏しく、「われわれは、計算構造の枠組みの中に損益計算機能を内蔵していない計算システムを簿記と呼ぶことはできない」<sup>50)</sup>といわれてもこの「われわれは」「できない」ということは渡邊の主張にしか過ぎず、あるいはまた、「もし、単式簿記から複

40) 馬場、内川『基本簿記概論』15頁。

41) 友岡『会計学の基本問題』90～92頁。

42) 渡邊泉「[単式簿記から複式簿記へ]の再再考」『会計』第196巻第4号、2019年、84頁。

43) 同上、84頁。

44) 同上、84頁。

45) 同上、85頁 (ルビは原文)。

46) 同上、85～87頁。

47) 渡邊『帳簿が語る歴史の真実』111頁。

48) 同上、116頁。

49) 渡邊「[単式簿記から複式簿記へ]の再再考」88頁。

50) 同上、90～91頁。

式簿記が揚棄されたのであれば、複式簿記の成立と共に、単式簿記は、消滅していてもおかしくない<sup>51)</sup>ともされているが、これも「単式簿記 → 複式簿記」という捉え方をもって否定するものではないだろう。

また、渡邊によれば、「(渡邊のいう) 単式簿記は、一般に言われる……記帳法とは全く別の記録システムである<sup>52)</sup>」とされているが、通説に用いられる「単式簿記」概念とは「全く別」の「単式簿記」概念を用いて「単式簿記 → 複式簿記」という通説をもって批判することに果たして意味はあるのだろうか。

しかも、渡邊によれば、「単式簿記 → 複式簿記」という捉え方は「わが国」における錯綜、誤解<sup>53)</sup>とされているが、こうした捉え方は例えばジョゼフ H. フラマン (Joseph-H. Vlaemminck) の書にも、あるいは O. テン・ハーベ (O. ten Have)<sup>54)</sup> の書にもみることができ、何も「わが国」に限ったことではない。また、島本克彦<sup>56)</sup>の引くバジル B. ヤーメイ (Basil S. Yamey) の引く簿記学者 F. ヒュックリ (F. Hügli) によれば、「単式簿記は単なる未完成品ではなく、形式においても目的においても完全に申し分のない完成品である<sup>57)</sup>」とされ、「しかも、複式簿記は単式簿記が完成をみたのちにそれから生じた、ということこそが自然な成り行きである<sup>58)</sup>」とされており、そうしたヒュックリの単式簿記論は次のように説明されている。

「ヒュックリの単式簿記論は……商人簿記としては、「単式商人簿記」と「拡大された単式簿記」との2つに分けられ……「単式商人簿記」においては、「財産目録」、「現金出納帳」、「日記帳」、「交互計算帳」が計算帳簿として使用され……そして、これら4つの計算帳簿に加えて、「商品出入帳」や「手形出入帳」等が導入される時、「単式商人簿記」は、「拡大された単式簿記」への途を歩むことになるわけであって、このような出入帳への記録が行われるとき、必然的に二面的ないし複式的な記録が行われ……「複式簿記」への接近<sup>59)</sup>がみられることになる」。

すなわち、「現金、債権、債務に対する記録の要求と同様に、財産のその他の構成部分についても、その変動についての継続的にして、組織的な記帳の要求が現れてきたとき、「拡大された単式簿記」がもたらされ……複式記入は必然的に増加<sup>60)</sup>をみるに至るのであるが、ただし、「簿

51) 渡邊『帳簿が語る歴史の真実』124頁。

52) 同上、125頁。

53) J. H. フラマン／山本紀生（著訳）『簿記の生成と現代化』2009年。

54) O. テン・ハーヴェ／三代川正秀（訳）『新訳会計史』2001年。

55) 友岡『会計学の基本問題』89頁。

56) 島本克彦『簿記教育上の諸問題』2015年、125～126頁。

57) Basil S. Yamey, 'Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping,' *The Accounting Review*, Vol. 22, No. 3, 1947, p. 264.

58) *Ibid.*, p. 264.

59) 倉田三郎「ヒュックリの単式簿記論について」『松山商大論集』第39巻第4号、1988年、22～23頁。

60) 倉田三郎「単式簿記の特徴と複式簿記の本質」『松山大学論集』第4巻第3号、1992年、233頁。



記の計算対象が単一であることをもって単式簿記の特徴とする<sup>61)</sup> ヒュックリは、したがって、前述のように、単式簿記をもって「完成品」としている。

なお、もっとも「単式簿記 → 複式簿記」を否定するのは独り渡邊ばかりではなく、例えば、複式簿記を「手抜き」したものが単式簿記である、とする木村重義は「単式簿記は複式簿記の省略型として規定するだけで充分で、複式簿記そのものが成立し、規定されうる状態に到達する前には「複式簿記以前の簿記」はあっても単式簿記は存せず、単式簿記は複式簿記よりも後のものであると見る<sup>64)</sup>」としているが、木村はそう「見る」としても、その論拠は示されていないし、また、ヒュックリとは違い、「簿記の計算対象が単一であることをもって……特徴とする……ゆえにこそ単式簿記を組織的な簿記体系と認めない<sup>65)</sup>」ヨハン・フリードリッヒ・シェアー (Johann Friedrich Schör) によれば、「単式簿記は複式簿記の重要な一部分を切断することによってできたものである。複式簿記の最初の著者はルカ・パチョーリ (Lucas Pacioli, 1494) であり、単式簿記のそれはコッタ (Cotta, 1774) である<sup>66)</sup>」とされているが、他方、ヒュックリを引くヤーメイによれば、「ルカ・パチョーリは「単式記入」および「複式記入」の名をともに挙げ……そのかみにおけるこの二つのシステムの並存を示唆している<sup>67)</sup>」とされている。

### 「複式簿記」を説明することの意味

さて、複式簿記の「原理的な説明」、「理論的な説明」とは何か。勘定理論にはどのような意義があるのか。

もっとも勘定理論の意義については、これを疑問視するところから始める向きもある。すなわち、勘定理論の意義については、従前の勘定理論の意義を疑問視の上、有意味な勘定理論をもって追窮する向きがあり、そうした向きは「これまで提唱された個々の会計構造学説 (勘定学説) が、結局のところ、まったくあるいはほとんど同一の計算構造をもっている、という点<sup>68)</sup>」を問題視し、諸学説の不完全性によるそうした状況に鑑みた場合の勘定理論 (会計構造論) の存在意義を疑問視し、勘定理論をして有意義なものたらしめるべく、各学説の実相 (理想型) を求めるべく、対象勘定・メタ勘定区分の原則を首めとする会計構造の文法規約における諸原則を挙げており、例えば対象勘定とメタ勘定の混在禁止<sup>70)</sup>を意味する対象勘定・メタ勘定区分の原則については

61) 戸田博之「非複式簿記の再吟味」安平昭二 (編著)『簿記・会計の理論・歴史・教育』1992年、215頁。

62) 島本『簿記教育上の諸問題』139頁。

63) 木村重義『簿記要論』1963年、5頁。

64) 同上、6頁。

65) 戸田「非複式簿記の再吟味」215頁。

66) 同上、227頁 (( ) 書きは原文)。

67) Yamey, 'Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping,' p. 264.

68) 笠井昭次「会計構造の文法規約を巡って」安平昭二 (編著)『簿記・会計の理論・歴史・教育』1992年、27頁。

69) 同上、16～18頁。

70) 同上、20頁。

「言語レベルの相違<sup>71)</sup>」を問題視し、「言語レベルの異なる項目を比較することは、論理的に不可能<sup>72)</sup>」とし、「言語レベルの異なる項目を収容する貸借対照表にはいくつかの問題点が内在<sup>73)</sup>」とする支持もみられるが、しかし、筆者とすれば、そうした「論理」を用いるがゆえに「論理的に不可能」ということではないか、という気がしてならない。

あるいは、この向きによれば、Tフォームの勘定形式の包容性はこれが清濁併せ呑むものとして問題視され、これがもたらす異質な要素（借方要素と貸方要素）の混在が理論の本質を見誤らしめる、として借方性・貸方性区分の原則の重要性が指摘されているが<sup>74)</sup>、しかし、「混在」という表現は否定的な先入主を含み、また、清濁併せ呑むことができることをもってTフォームの特長とする行き方を門前払いする。

閑話休題。例えばK. ケーファー (K. Käfer) によれば、「勘定理論は一般に教育的目的と科学的目的という、二つの目的ないしねらいをもって構成され……教育的目的とは、簿記学習者および實際家に複式簿記の諸規則についての合理的説明を与えようとする……科学的目的とは、複式簿記原理の論理的根拠およびその原理の論証可能な構成を探究するということである<sup>75)</sup>」とされ、そうしたケーファーは「教育的目的のためには、その理論が簡単・直截なものであることが<sup>76)</sup>のぞましい」ために「単純性と明瞭性のために科学的厳正さを犠牲にして<sup>77)</sup>いるとして教育的目的を否定し、科学的目的をもって「真の勘定理論の本来の目的<sup>78)</sup>」としているが、これについては些か違和感を覚える。一般化、すなわち「単純」を求める営為こそが学問ではないか。教育的目的をもってもたらされた「単純性」こそが技術<sup>アート</sup>の教授をもって「勘定理論」と称される<sup>サイエンス</sup>学問へと昇華せしめたのではないか<sup>79)</sup>。他方、「シェアーの場合、勘定理論 (= 複式簿記の本質の認識) と簿記教育法は密接に結びついている。(萌芽形態での) 勘定理論に基づいて簿記教育法が生れたともいえるし、簿記教育法の工夫の中から勘定理論が形成されたともいえる<sup>80)</sup>」ともされているが、けだし、後者ではないだろうか。

## 文 献

馬場克三、内川菊義『基本簿記概論』春秋社、1960年。

陣内良昭「複式簿記」会計学中辞典編集委員会（編）『会計学中辞典』青木書店、2005年。

71) 上野清貴「会計観としての収入支出観と簿記の計算構造」上野清貴（編著）『簿記の理論学説と計算構造』2019年、267頁。

72) 同上、271頁。

73) 同上、273頁。

74) 笠井「会計構造の文法規約を巡って」20～22頁。

75) 安平昭二『簿記理論研究序説——スイス系学説を中心として』1979年、97～98頁。

76) 同上、98頁。

77) 同上、98頁。

78) 同上、98頁。

79) この辺りは木村太一氏（多摩大学専任講師）との議論によっている。

80) 安平昭二『簿記・会計学の基礎——シェアーの簿記・会計学を尋ねて』1986年、100頁（（ ）書きは原文）。

- 笠井昭次「会計構造の文法規約を巡って」安平昭二（編著）『簿記・会計の理論・歴史・教育』東京経済情報出版、1992年。
- 木村重義『簿記要論』中央経済社、1963年。
- コーラー（Eric L. Kohler）／柴谷恭次郎（訳）『会計学辞典』丸善、1973年。
- 倉田三郎「ヒュックリの単式簿記論について」『松山商大論集』第39巻第4号、1988年。
- 倉田三郎「単式簿記の特徴と複式簿記の本質」『松山大学論集』第4巻第3号、1992年。
- 茂木虎雄「単式簿記」黒澤清（編集代表）『会計学辞典』東洋経済新報社、1982年。
- 明神信夫「単式簿記」松尾津正、平松一夫（編著）『基本会計学用語辞典（改訂版）』同文館出版、2008年。
- 中野常男「単式簿記」神戸大学会計学研究室（編）『会計学辞典（第6版）』同文館出版、2007年。
- 中野常男「複式簿記」神戸大学会計学研究室（編）『会計学辞典（第6版）』同文館出版、2007年。
- 西川登「簿記」会計学中辞典編集委員会（編）『会計学中辞典』青木書店、2005年。
- 小栗崇資「簿記・会計史の理論的相対化——複式簿記の生成・発展を中心に」竹田範義、相川奈美（編著）『会計のリラティヴィゼーション』創成社、2014年。
- 小栗崇資「渡邊泉著『会計学者の責任——歴史からのメッセージ』（書評）」『會計』第196巻第3号、2019年。
- 大藪俊哉「単式簿記」森田哲彌、宮本匡章（編著）『会計学辞典（第5版）』中央経済社、2008年。
- 大藪俊哉「複式簿記」森田哲彌、宮本匡章（編著）『会計学辞典（第5版）』中央経済社、2008年。
- 斎藤静樹「外側からみる企業会計——会計情報の使われ方と作られ方」慶應義塾大学会計研究室公開講演会、2019年。
- 島本克彦『簿記教育上の諸問題』関西学院大学出版会、2015年。
- O. テン・ハーヴェ（O. ten Have）／三代川正秀（訳）『新訳 会計史』税務経理協会、2001年。
- 戸田博之「非複式簿記の再吟味」安平昭二（編著）『簿記・会計の理論・歴史・教育』東京経済情報出版、1992年。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会、2012年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会、2016年。
- 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会、2018年。
- 友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会、2018年。
- 友岡賛『日本会計史』慶應義塾大学出版会、2018年。
- 友岡賛『会計学の考え方』泉文堂、2018年。
- 友岡賛『会計学の地平』泉文堂、2019年。
- 上野清貴「会計観としての収入支出観と簿記の計算構造」上野清貴（編著）『簿記の理論学説と計算構造』中央経済社、2019年。
- J. H. フラマン（Joseph-H. Vlaeminck）／山本紀生（著訳）『簿記の生成と現代化』晃洋書房、2009年。
- 渡邊泉『損益計算の進化』森山書店、2005年。
- 渡邊泉「帳簿が語る歴史の真実——通説という名の誤り」同文館出版、2016年。
- 渡邊泉「『単式簿記から複式簿記へ』の再再考」『會計』第196巻第4号、2019年。
- Basil S. Yamey, 'Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping,' *The Accounting Review*, Vol. 22, No. 3, 1947.
- 安平昭二『簿記理論研究序説——スイス系学説を中心として』千倉書房、1979年。
- 安平昭二「勘定理論」黒澤清（編集代表）『会計学辞典』東洋経済新報社、1982年。
- 安平昭二「簿記・会計学の基礎——シェアの簿記・会計学を尋ねて」同文館出版、1986年。
- 安平昭二「勘定理論」神戸大学会計学研究室（編）『会計学辞典（第6版）』同文館出版、2007年。
- 安平昭二「単式簿記」安藤英義、新田忠誓、伊藤邦雄、廣本敏郎（編集代表）『会計学大辞典（第5版）』中央経済社、2007年。
- 安平昭二「複式簿記」安藤英義、新田忠誓、伊藤邦雄、廣本敏郎（編集代表）『会計学大辞典（第5版）』中央経済社、2007年。
- 横山和夫「勘定理論」安藤英義、新田忠誓、伊藤邦雄、廣本敏郎（編集代表）『会計学大辞典（第5版）』中央経済社、2007年。