

Title	分類的複式簿記の成立条件と複式簿記の記録対象
Sub Title	Conditions under which "classificational double-entry bookkeeping" is valid
Author	木村, 太一 (Kimura, Taichi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2024
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.67, No.2 (2024. 6) ,p.49- 58
JaLC DOI	
Abstract	本稿では，井尻雄士の提唱した分類的複式簿記という考え方の成立条件について検討する。分類的複式簿記は，「なぜ，複式簿記の仕訳において，左右2か所への記入が貫徹されるのか」という問いに対する答えとして提唱された概念といえる。井尻は，この分類的複式簿記を説明する際に，部屋の中に入出入りする人の記録という独特の例を出す。本稿では，分類的複式簿記という考え方が，部屋に入出入りする人の記録に対する説明には適合し得るものの，企業会計で用いられることを前提とした複式簿記に対する説明には適合しないことを指摘する。そして，その違いの淵源を検討することを通じて，企業会計で用いられることを前提とした複式簿記の特徴を考察する。 In this paper, I discuss conditions under which “classificational double-entry bookkeeping” is valid. By discussing the condition, this paper proposes some idea for which we consider features of double-entry bookkeeping, which we use generally.
Notes	研究ノート
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20240600-0049

分類的複式簿記の成立条件と複式簿記の記録対象

Conditions Under Which “Classificational Double-Entry Bookkeeping” Is Valid

木村 太一(Taichi Kimura)

本稿では、井尻雄士の提唱した分類的複式簿記という考え方の成立条件について検討する。分類的複式簿記とは、「なぜ、複式簿記の仕訳において、左右 2 ヶ所への記録が貫徹されるのか」という問いに対する答えとして提唱された概念といえる。井尻は、この分類的複式簿記を説明する際に、部屋の中に入出入りする人の記録という独特の例を出す。本稿では、分類的複式簿記という考え方が、当該部屋に入出入りする人の記録には親和性があるものの、企業会計には適用しづらいことを指摘する。そして、その違いの淵源を検討すること通じて、企業会計における複式簿記の特徴を考える議論の基礎を提供することを目的とする。

In this paper, I discuss conditions under which “classificational double-entry bookkeeping” is valid. By discussing the condition, this paper proposes some idea for which we consider features of double-entry bookkeeping, which we use generally.

研究ノート

分類的複式簿記の成立条件と複式簿記の記録対象

木村 太一

<要 約>

本稿では、井尻雄士の提唱した分類的複式簿記という考え方の成立条件について検討する。分類的複式簿記は、「なぜ、複式簿記の仕訳において、左右2か所への記入が貫徹されるのか」という問いに対する答えとして提唱された概念といえる。井尻は、この分類的複式簿記を説明する際に、部屋の中に入出入りする人の記録という独特の例を出す。本稿では、分類的複式簿記という考え方が、部屋に入出入りする人の記録に対する説明には適合し得るものの、企業会計で用いられることを前提とした複式簿記に対する説明には適合しないことを指摘する。そして、その違いの淵源を検討することを通じて、企業会計で用いられることを前提とした複式簿記の特徴を考察する。

<キーワード>

分類的複式簿記、複式簿記、二面性、三式簿記、認識対象

はじめに

本稿では、分類的複式簿記について検討を行なう。分類的複式簿記は、井尻雄士によって提唱された概念であり、井尻学説の中でも有名な概念である三式簿記を基礎づける概念でもある。とはいえ、本稿の目的は、井尻学説研究を行なうことでも、三式簿記について検討することでもない。分類的複式簿記の検討を通じて、複式簿記の二面性（井尻を含め、「二元性」と呼ぶ論者もいる。）についての検討を行なうことを目的としている。

この、分類的複式簿記は、複式簿記の捉え方の1つであり、複式簿記の二面性が絶対のものをかを検討するために提唱された。ここで、複式簿記の

二面性とは、1度の記録において、2回の記入を行なうことを貫徹する性質を指しているといえる。それでは、この「2」という数字は絶対のものなのだろうか。たとえば、1度の記録において、3か所への（3回の）記入を貫徹するような記録の体系を想定することはできないのだろうか。こうした問いに対して、井尻は、分類的複式簿記と因果的複式簿記という複式簿記に対する2つの見方を提示して答えたのである。なお、結論としては、分類的複式簿記として複式簿記を見た場合には、複式簿記の二面性は絶対ではないとされる（これに対して、因果的複式簿記として見た場合には、当該二面性は絶対とされる。）。

しかし、筆者は、そもそも、企業会計で用いられることを前提とした複式簿記を、分類的複式簿

記として捉えること自体に無理があるのではないかと考えている。ただし、井尻批判がしたいわけではない。井尻は、分類式的複式簿記を説明する際、部屋への人の出入りを複式簿記で記録するという、独特な例を挙げているが、その例を見る限りでは、分類式的複式簿記という捉え方が複式簿記を説明する捉え方として非常に有効であるように見える。それでは、なぜ、部屋への人の出入りを記録するのに用いられる複式簿記を、分類式的複式簿記として捉えることには一定の妥当性が認められるにも拘らず、企業会計で用いられることを前提とした複式簿記の捉え方としては妥当ではないのか。分類式的複式簿記が、少なくとも企業会計を前提とした複式簿記に対する捉え方としては妥当でないと考えられるその理由を検討することで、(我々が普段、用い、考察の対象としている)企業会計を前提とする複式簿記の特質を明らかにすることに繋がるのではないか。本稿で分類式的複式簿記¹⁾を検討する背景には、そうした問題意識が存在する。

とはいえ、今のところ、上に示したような目論見どおりのまとまった成果は得られていない。しかし、これまでの検討を何らかの形で記述しておくことには一定の意義があるともいえる。それゆえ、これまでの検討を、研究ノートの形で記述しておく次第である。

具体的な構成は以下のとおりである。まず、第1節で分類式的複式簿記、およびその対概念である因果式的複式簿記についての概説を行なう。次いで、第2節にて、先に触れた、部屋への人の出入りを記録する例について述べる。そして、第3節にて、分類式的複式簿記の成立可能性に関するいくつかの検討を行なう。

1) 筆者は、複式簿記を複式簿記たらしめる条件として、左右2か所への同額数値の記入の貫徹という条件のみを挙げる最も広義の立場に立っている(同様に、複式簿記を広く捉える立場として、木村[1972]、第1篇第6章を参照)。しかし、当該最もシンプルな条件に何を足せば、現在我々が用いている複式簿記になるのか、その追加の条件は明らかになっていない。本稿の検討は、こうした条件を明らかにすることの一環である。

1. 分類式的複式簿記と因果式的複式簿記 ——概略

(1) 両概念の定義

一般に仕訳は、

(借) A 勘定 100 (貸) B 勘定 100

といった形式を採る。すなわち、1度の記録において、左右2か所への(つまり2回の)記入が行なわれ、かつ、両者において同じ数値が記入されている。

それでは、なぜ、1度の記録において、2回の記入が為され、しかも、それぞれにおいて記入される金額は同じになるのか。当該問いに対する回答として、井尻は2つの考え方を挙げる。1つは、「A勘定もB勘定も同じものを二つの違う面からみて説明したものであるという考え方²⁾」であり、こうした仕訳(あるいは、複式簿記)の捉え方を、井尻は「分類式的複式簿記」と呼ぶ。もう1つは、「これら2勘定は二つの違ったものを因果関係で結びつけ、一方の価額を他方の価額に等置するから二つの数字は当然等しくなるという考え方³⁾」であり、こうした仕訳(あるいは、複式簿記)の捉え方を、井尻は「因果式的複式簿記」と呼ぶ。

分類式的複式簿記の見方をもう少し具体的に説明すれば、以下のとおりである。たとえば、銀行から100円分の現金を借り入れた場合、「(借)現金100(貸)借入金100」という仕訳が為される。この仕訳に対して、企業に流入した100円分の財について、①現金という資産の種類に着目して借方記入が為され、他方で、②(当該財に対する)債権者(からの請求)という請求権の種類に着目して貸方記入が為されたものと解釈する。これが、複式簿記を分類式的複式簿記として見た場合の仕訳の解釈である。この場合、あくまで同じ100円分の財に対して、異なる2つの観点から分類した結果を記録したのとして仕訳を解釈している。それゆえ、それぞれの観点からの記入において用いられる貸借の数値は、同じく「100」になる、という説明が為される。

2) 井尻[1968]、141頁。

3) 井尻[1968]、141頁。

他方で、因果的複式簿記の見方を具体的に説明すれば、以下のとおりである。たとえば、100円分の商品を現金で仕入れた場合には、「(借) 商品 100 (貸) 現金100」という仕訳が為される。そして、当該仕訳において、商品という財の増分が借方に記入され、現金という財の減分が貸方に記入されることで、得られた効益と払った犠牲とが結びつけられると解釈する⁴⁾。そして、増分の価値と減分の価値とは等しいと考えて、それぞれの価値を記録している貸借の数値は、同じく「100」になる、という説明が為される。

このように、複式簿記を、分類式的複式簿記と見るか、因果的複式簿記と見るかに応じて、二面性の解釈が異なってくるが、両者ともに二面性が成立する理由を説明している。しかし、どちらの捉え方を採るかに応じて、当該二面性が絶対であるか否か、という問いに対する答えが異なるとされる。

結論的には、複式簿記を分類式的複式簿記と捉えた場合には、複式簿記の二面性は絶対ではないとされる。つまり、記入する回数を「2」から変化させることは可能であるとされる。なぜなら、記入する回数が「2」なのは、分類の観点が「2つ」だからであり、分類の観点を増やせば記入する回数は増えるからである。その一方で、因果的複式簿記として捉えた場合には、記入する回数を「2」から変化させることはできないとされる。簿記が、発生した財の変化を結びつけていると解釈した場合には、記録されるのは、財の増分の記録と減分の記録との2種類しかないからである。

(2) 両概念の位置づけ

より踏み込んだ検討の前に、本稿の検討に関する限りにおいて、分類式的複式簿記、および、因果的複式簿記の位置づけについて整理する。

①分類式的複式簿記や因果的複式簿記は複式簿記の捉え方か

本稿では、分類式的複式簿記や因果的複式簿記を、複式簿記の捉え方として扱っている。ただし、当該概念を提唱した井尻自身は、両者を仕訳の種類

として扱っている。たとえば、「分類的な複式の仕訳と因果的なものが現実の複式簿記の実務においてどのような割合で混在しているかの統計がないのではっきりしたことはいえないが、仕訳の半分は分類の……、あとの半分は因果的……と大ざっぱに考えてもいい。」⁵⁾といった記述がある。

だが、そのように考えると、二面性が絶対ではない分類的な仕訳と、二面性が絶対である因果的な仕訳とが、複式簿記という1つの体系の中で同居することになる。しかし、筆者としては、「複式簿記の二面性」というのは、単に、「1度の記録において2回(同額の)記入が為される場合がある」という意味ではなく、「すべての記録において、2回(同額の)記入が貫徹される」という意味なのではないかと考えている。それゆえ、分類式的複式簿記や因果的複式簿記といった概念を仕訳の種類として捉えるのは、少なくとも今し方述べた観点からは反対である⁶⁾。

ただし、井尻は、「複式簿記の二面性」それ自体の定義をしていない(この点は、後にまた言及する)。それゆえ、上記の批判は、井尻学説にとっては超越的批判になっているかもしれない。とはいえ、本稿は井尻学説研究を目的とはしていないので、一旦、この議論はこここでとしたい。いずれにしても、本稿においては、分類式的複式簿記(あるいは、因果的複式簿記)を複式簿記の捉え方として位置づけた上で、その成立可能性について議論したいと考えている。

②分類式的複式簿記や因果的複式簿記は何のための概念か

井尻学説の変遷の中で、分類式的複式簿記の重要度には大きな変化がある。平たくいえば、井尻学説前期における重要度は、「分類式的複式簿記<因果的複式簿記」である一方で、後期における重要度は、「分類式的複式簿記>因果的複式簿記」となる。

これは、これらの概念が用いられる目的が変化

5) 井尻 [1984a], 119頁。

6) 分類式的複式簿記や因果的複式簿記を仕訳の種類として位置づけることへの批判としては、田中 [1999], 293頁や、山本 [1984], 35-36頁も参照。

4) 井尻 [1976], 93-94頁参照。

したからである。井尻学説の前期では、先にも述べたとおり、「複式簿記の二面性は絶対か」という問いに答えるために、分類複式簿記や因果複式簿記という概念が登場していた。この場合には、二面性が絶対であると結論する因果複式簿記こそ、複式簿記の意義を論ずるのに相応しい捉え方であると結論づけられることになる。⁷⁾

他方で、井尻学説の後期では、複式簿記から三式簿記への拡張が試みられる。この場合、二面性が絶対である因果複式簿記は検討の対象とはならず、二面性は絶対ではない(＝三元や四元へ拡張可能である)分類複式簿記が検討の主たる対象となる。したがって、三式簿記は分類複式簿記の1つとされるが、この点については、後に議論したい。

2. 具体的な仕訳

この節では、井尻によって提示された具体的な仕訳の例を紹介する。紹介するのは、3つの仕訳例である。1つ目は、部屋への人の出入りを複式簿記にて記録する場合の仕訳例である。2つ目は、先に因果複式簿記を説明する際に登場した取引(商品の現金仕入れ)を、分類複式簿記の観点に立って記録した場合の仕訳例である。3つ目は、分類複式簿記の考え方の下、4つの観点から財産を分類した場合の仕訳例である。

7) たとえば、次のようにいわれる。

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…。(井尻 [1968], 140頁)

単式簿記と複式簿記の相違は、財が単式に分類されるか、複式に分類されるかということではない。その違いは、財産の変化が他の変化と無関係に独立に記録されるか、あるいは、因果関係によって他の変化と結びつけられるか、という点である。(井尻 [1976], 125頁)

8) たとえば、岡田・小池 [2021], 13頁などでもそのように言及されている。

(1) 部屋への人の出入りを記録する例

先にも述べたとおり、井尻は、分類複式簿記を解説する際に、部屋への人の出入りを記録する例を挙げている。ここでは、その例について紹介する。まずは、当該例に関する井尻の説明を引用しよう。

たとえば、部屋のなかにいる何人かの人々を、借方は出身地によって、貸方は性別によってそれぞれ分類するものとしよう。同じグループの人々を両面で分類しているのであるから、借方と貸方が等しくなるのは当然である。いま1人の人間がこの部屋に入ってきたとすると、その人間の出身地を借方に、性別を貸方に仕訳して、当該勘定を1人ずつふやすことにすればよい。同様に、1人の人間が部屋から出ていった場合にも、その人間の出身地(借方)と性別(貸方)が記録される。この場合には、部屋のなかの人間が減少するので、簿記の慣習により、左右を反対に、つまり出身地を貸方に、性別を借方に記入することによって減少を表現し、負数の使用を回避することができる。⁹⁾

たとえば、①部屋に埼玉出身の男性が1人入った場合には、

(借) 埼玉 1 (貸) 男 1

という記録が為され、その後、②部屋から熊本出身の女性が2人出て行った場合には、

(貸) 女 2 (借) 熊本 2

という記録が行なわれる。こうした記録では、それぞれの事象に対して、2つの観点(出身地と性別)から記録が行なわれており、それゆえ、1度の記録において、「複式」(＝2回の)記入が行なわれる。

このように、人という認識対象があつて、その「人」に出身地や性別といった性質が属している。そして、認識対象の持つ属性のうち、2つを任意に選んで記録する体系として、複式簿記を捉える

9) 井尻 [1976], 121-122頁。

ことができる。そして、そうして捉えられた複式簿記が、分類複式簿記というわけである。このように、人の例を用いた分類複式簿記の議論はとても明快で分かりやすい。

(2) 交換取引に対する分類複式簿記の観点からの仕訳

前節(1)において、分類複式簿記を説明する際に、100円分の現金を借り入れた場合の仕訳(「(借)現金100(貸)借入金100」)を取り上げた。これは、我々が普段用いている複式簿記について、資産の種類と請求権の種類という2つの観点から記録が行なわれていると解する分類複式簿記の見方を、端的に表す例といえる。

しかし、因果的複式簿記の説明の際に取り上げた、商品の現金仕入れという取引に対しても、分類複式簿記の観点に立って仕訳を行なうことは可能とされる。すなわち、100円分の商品を現金で仕入れた場合に、因果的複式簿記の考え方に基づけば、「(借)商品100(貸)現金100」という仕訳が為されるが、分類複式簿記の考え方に基づいた場合には、①現金という財の流出に関する記録が、

(借)資本主 100 (貸)現金 100

という仕訳で行なわれ、②商品という財の流入に関する記録が、

(借)商品 100 (貸)資本主 100

という仕訳で行なわれるとされる。¹⁰⁾この場合、①の事象と②の事象とは独立した事象として捉えられ、それぞれの事象に対して、資産の種類と請求権の種類の観点から、分類された結果が記録されていると解する。ただし、この仕訳には問題があると、筆者は考えている。この点については次節(1)で議論する。

(3) 多次元簿記の例

これまで見てきたとおり、分類複式簿記の考え方に立てば、「財産における各変化はそれぞれ他の変化から独立に記録される。(そして、)各変

化が複式に記録されるのは、それを二重に分類するためである」¹¹⁾とされる。それゆえ、複式簿記を分類複式簿記と捉えた場合には、複式簿記の二面性は絶対のものではなくなる。なぜなら、分類の観点の数が「2」であることが、分類複式簿記の複(=「2」)式、あるいは、二面性の意味とされているが、分類の観点の数を「2」に限定する必要はないからである。それゆえ、井尻は、財を、①資産の種類、②請求権、③所在地、④取得以来の経過年数という4つの観点から分類することを想定することも可能であると主張する。そして、仮にこのとき、10ドルだけ棚卸資産が増加した場合に、¹²⁾次のような記録が為されると主張する。

①棚卸資産 10：②資本主 10：③倉庫 10：④1年未満 10

また、この考え方の下では、分類の観点を、資産の種類と請求権の種類とに限定する必然性も存在しない。

なお、他方で、因果的複式簿記においては、1つの仕訳が複数の財の変化を結びつけて表現していると解釈する。そして、財の変化の種類は増加と減少との2種類である。それゆえ、簿記が、発生した財の変化を結びつけていると解釈した場合には、記録されるのは、財の増分の記録と減分の記録との2種類しかない。したがって、因果的複式簿記の考え方に立った場合には、複式簿記の二面性は絶対のものと考えられる。¹³⁾

11) 井尻 [1976], 123頁。括弧書は引用者。

12) 井尻 [1976], 123頁参照。

13) 次の引用は、因果的複式簿記が二面性を絶対とすること(分類複式簿記の場合には、二面性が絶対でないこと)、そして、分類複式簿記の場合、その分類基準は任意で構わない旨が端的に表れているといえるだろう(井尻 [1976], 124頁、圏点は引用者)。

因果的複式簿記における二元性は、財産の変化を増加と減少とに分けて観察するということから生まれたもので、分類複式簿記におけるように、たくさんある分類基準のなかからたんにふたつを選んだというのではないからである。積極と消極とが対応づけられるものであるとすれば、新しい交換の側面を導入しないかぎり、第三の要素を考えることは非常にむずかしいのである。

10) 井尻 [1976], 122-123頁参照。

3. 検討

これまで見てきたとおり、分類複式簿記という考え方のポイントは2点であると考えられる。すなわち、複式簿記を分類複式簿記として捉えた場合、①二面性は絶対のものではなく、1度の記録で為される記入の回数を、「2」よりも増やした簿記を構想することができる点、さらに、②記録する属性についても、資産の種類と請求権の種類とに限定する必然性はなく、任意の属性を記録の対象とすることができる点である。

しかし、そもそも分類複式簿記という考え方は、成立可能な考え方なのだろうか。前節(2)で少し触れたが、筆者は、分類複式簿記の考え方の下で提示される仕訳について、一部妥当ではないものがあるのではないかと考えている。他方で、前節(1)で見たとおり、部屋への人の出入りを記録する例に対しての、分類複式簿記の考え方をういた説明は、ある程度適切なものでもあると考えている。

ここで大切なのは、井尻学説への批判(というか否定)ではない。そうではなく、なぜ、部屋への人の出入りを記録する例に対しては適切だと考えられる説明が、企業会計を前提とする簿記に対する説明としては適切でないと考えられるのか、といった点を考えることだろう。もし可能なら、どんな条件であれば分類複式簿記という概念が成立するのか、という条件分析ができることが望ましいと考えられる。そうした作業が、(我々が普段、用い、考察の対象としている)企業会計を前提とする複式簿記の特質を明らかにすることに繋がるのではないかと考えられる。以下では、そうした目論見の下、筆者が行なったいくつかの検討を記す。

(1) 請求権の観点からの分類という考え方

まずは、前節(2)に見た、交換取引に対する分類複式簿記の観点からの仕訳について検討したい。先にも見たが、井尻[1976]によれば、100円分の商品を現金で仕入れた場合、分類複式簿記の考え方の下で仕訳を行なうと以下のとおりになるとされる。

(借) 資本主	100	(貸) 現金	100
(借) 商品	100	(貸) 資本主	100

ここで考えたいのは、資本主勘定が用いられていることの妥当性である。

たしかに、借入れがなく、債権者が存在しない場面では、商品等の財の増加は株主の請求権を増加させ、財の減少は株主の請求権を減少させる。しかし、債権者が存在する場面では事態はそう単純ではないだろう。たとえば、借入れによって現金100円を調達し、株式発行によって現金100円を調達した後、200円分の商品を現金で仕入れたとする。調達時の仕訳は、

(借) 現金	100	(貸) 資本主	100
(貸) 現金	100	(借) 債権者	100

となるだろう。しかしこの場合、商品を購入して現金が流出したことを表す仕訳において、請求権の減少を表す部分をどのように記録すべきだろうか。借入金の返済をしていないのに、債権者勘定を減少させるわけにはいかない。さりとて、資本主勘定を200減少させることも妥当ではないと考えられる。つまり、以下の仕訳における借方科目を決定することができないと考えられる。

(借) ???	200	(貸) 現金	200
---------	-----	--------	-----

それでは、なぜ、人が部屋に出入りする例では仕訳が行なえるにも拘らず、企業取引を例にすると上手く仕訳ができない場合が生じるのだろうか。この理由は、出身地や性別といった属性が、認識対象(=人)と不可分に結びついているのに対して、請求権という属性は、認識対象(=財)とは不可分に結びついていないことにあると考えられる。

すなわち、現金という財は、企業に流入した時点で、債権者や株主(資本主)から請求される(直接の)対象物ではなくなる。つまり、各種の請求権は、財の属性ではなくなるのである。そうすると、認識対象である当該財が数量的に変化した場合に、当該財の属性であり続けている資産の種類(ここでは、現金)の変化に関する記録は行なうことができるが、当該財の属性ではない請求権の種類に関する記録を行なうことは極めて難し

くなるのである。

(2) 二面性の定義

次は多次元簿記について、もう少し検討してみよう。前節(3)では、財産を、①資産の種類、②請求権、③所在地、④取得以来の経過年数という4つの観点から分類することを想定した場合、10ドルだけ棚卸資産が増加したという事象に対して井尻が以下のような記録例を挙げたことに触れた。

①棚卸資産 10 : ②資本主 10 : ③倉庫 10 : ④1年未満 10

井尻の例はここで終了しているが、仮に、この後、上記の棚卸資産のうち5ドル分を工場に移し替えた場合には、以下のような記録が行なわれると考えられる。

①—— : ②—— : ③倉庫 $\triangle 5$: ④——……(a)
工場 5

上記の記録のうち、「——」¹⁴⁾となっている部分は、記入なしを意味する。なぜなら、当該棚卸資

14) 複式簿記を、何らかの2つの属性を同時に記録する(たとえば、資本の運用形態と調達源泉)機構と見る場合、一方の属性が変化した(たとえば、資本の運用形態が、材料から仕掛品へと変化した)場合、通常、

(借)仕掛品 10 (貸)材料 10

と仕訳される。

しかし、通常、我々が行なっている仕訳は、負数が生じた場合に、貸借逆に記録を行なう方式を採用している。それゆえ、上記の仕訳に対しては、本来、

(借)材料 $\triangle 10$ (貸)——
仕掛品 10

と仕訳すべきところを、負数を回避するために、「材料 $\triangle 10$ 」の借方記帳を、貸方に移して正数で記帳した結果だと解釈することが多い(たとえば、井尻[1984a], 34頁, 笠井[2000], 329頁, 石川[2015], 19-25頁などを参照)。この仕訳も同様の考えに従って行なっている。

なお、たとえば田中[1999]のように、そもそも複式簿記を、何らかの2つの属性を同時に記録する機構と考えることに反対する立場も、もちろん存在する。

産について、所在地以外の性質に変化はないため、所在地以外の性質について、追加の記録が為される余地はないと考えられるからである。そうすると、この場合の記入の回数は2回となる。

前節でも確認したとおり、複式簿記を分類複式簿記として捉えた場合には、二面性は絶対のものではなく、1度の記録で為される記入数を、「2」よりも増やした簿記を構想することができる、とされていた。ここで、問題は、「複式簿記の二面性(あるいは、二元性)」というときに、単に1度の記録で2回(そして同額)の記入を行なう場合があることを指すのか、それとも、そうした2回同額の記入を、すべての記録において貫徹するところにまで求めるのか、である。

もし後者であるならば、「二面性は絶対のものではない」と主張し、「1度の記録で為される記入の回数を、「2」よりも増やした簿記を構想することができる」と主張する際には、たとえば、「1度の記録ごとに、3か所への(3回の)記入を貫徹するような記録の体系」のように、その体系において1度の記録で為される記入の回数は、すべての記録において適応できなければならないのではないだろうか。¹⁵⁾

これについては、分類複式簿記における二面性とは、1つの記録対象(たとえば、取引や経済事象)を記録する際に為される記入の回数を指すのではなく、あくまで、1つの認識対象(たとえば、人や財)について記録の対象となる属性の数を指している、ということなのかもしれない。しかしそうすると、「二面性」それ自体の定義というものは何か、あるいは、「二面性」というものがあって、その説明として分類複式簿記と因果的複式簿記とが対置される、という構図それ自体が正しくないということになる可能性がある。¹⁶⁾

15) 小口[1984]では、三式簿記に対して、「減分を負数で記入するため、仕訳は、多くの場合、三欄すべてに記入されることがない。元帳も、正負の符号で記帳すればよいことになり、単欄となってしまう」(32頁)という指摘が為されている。当該指摘における問題意識は、本稿における指摘を筆者が行なった際の問題意識と、軌を一にするものであると考えられる。

16) 井尻学説研究ではないので、あまり深くは

そもそも、分類複式簿記における「二面」(＝同一財に対する2つの観点からの分類)、因果複式簿記における「二面」(＝因果関係で結びつけられた増分と減分)は存在するが、「二面」の一般的な定義を直接求めること自体が、困難なこと(もう少し踏み込めば、意味のないこと)なのかもしれない。

(3) 認識対象たる「財」とは何か

先の例で、棚卸資産を倉庫から工場へと移した場合、

①——：②——：③ $\begin{array}{c} \text{倉庫} \triangle 5 \\ \text{工場} \quad 5 \end{array}$ ：④——……(a)

という仕訳となることを述べた。この仕訳を認めると、二面性の定義に一貫性がなくなるのではないか、という議論を前項では行なったが、当該論点は一旦置いておこう。その上で、本節(1)で議論した商品の現金仕入れの仕訳を、この仕訳と同じ考え方で再度検討してみたい。

仕訳(a)は、同じ棚卸資産という財に属する性質のうち、所在地という属性のみが(倉庫から工場へと)変化したという状況を表している。同様の考え方をを用いて商品を現金にて仕入れた場合、

(借) $\begin{array}{c} \text{現金} \triangle 100 \\ \text{商品} \quad 100 \end{array}$ (貸) ——……(b)

という仕訳は想定可能であろうか。この仕訳が可能なら、本節(1)で提起した問題はクリアできる。この点については、仕訳(b)を想定不能とする結論も、想定可能とする結論も、いずれの結論も出すのが難しい。

仕訳(b)を想定することが難しいと考える理由は以下のとおりである。すなわち、商品の現金仕入れという事象は、ある財について、その財の持つ資産の種類という属性が(現金から商品へ

と)変化したわけではない。これは、仕訳(a)で、同一の棚卸資産という財について、所在地という属性が、倉庫から工場へと変化したこととは異なる事態といえる。なぜなら、商品の現金仕入れという事象には、2つの財が登場しているからである。すなわち、1つが、資産の種類という属性について、現金という属性を有していた財であり、もう1つが、当該属性について、商品という属性を有していた別の財である。そして、当該事象においては、1つの財が減り、もう1つの財が増えたといえる。そうであるならば、分類複式簿記の考え方に従った場合、仕訳は2回為さなければならないはずなのである。それゆえ、仕訳(b)を想定することは難しいともいえる。

他方で、仕訳(b)を想定可能と考える場合、すなわち、棚卸資産の所在地変更と同様に、商品の現金仕入れという事象を捉えようとした場合、どのように考えなければならないだろうか。この場合、資産の種類という属性について、あるときには現金になったり、あるときには商品になったりするような、そうした「財」という概念が措定されなければならないだろう。換言すれば、現金という形態を取ったり、商品という形態を取ったりする、そんな「財」という概念がここでは求められる。

とはいえ、そうした概念が絶対に想定できないと主張することも難しい。井尻自身は、財の定義を、「主体がその支配下に置こうとする対象物である。このことは、財が効用をもたなければならないことを意味する」¹⁸⁾とも述べている。したがって、たとえば、効用が、現金の形態を取ったり、商品の形態を取ったりする。あるいは、効用に近しい概念として、将来キャッシュ・フローの獲得能力が、現金の形態を取ったり、商品の形態を取ったりする。そのように解釈することも可能かもしれない。ただし、効用や将来キャッシュ・フローの獲得能力といった概念が、資産の種類や請求権の種類といった性質が属しているところの認識対象たりえるのかどうか、目下のところ筆者は判断できないでいる。

なお、三式簿記においては、出発点となる等式

16) 突っ込まないが、この辺りに、井尻自身が二面性(井尻自身のいうところの「二元性」)の定義を直接行っていない理由があるのかもしれない。

17) なお、分類複式簿記を展開した三式簿記の例では、上記のような考え方で仕訳が提示されている(井尻[1984a], 39頁参照)。

18) 井尻[1976], 79頁。

を「資産＝請求権（＝負債＋資本）」から、「財産（＝資産－負債）＝資本」へと変更している。¹⁹⁾この等式においては、負債を負の財産と捉え、正の財産と負の財産とを統合する「財産」という概念が提示されている。²⁰⁾この場合、現金という形態を取ったり、商品という形態を取ったり、はたまた、借入金という形態を取ったりする「財産」という概念が求められることになる。そうすると概念規定は、より難しくなる可能性がある。

おわりに

人という認識対象がいて、その「人」に出身地や性別といった性質が属している。そして、認識対象の持つ属性のうち、2つを任意に選んで記録する体系として複式簿記を捉えることができる。この捉え方が、分類複式簿記である。この、分

類複式簿記について、人の例を用いた議論はとも明快で分かりやすい。しかし、これとパラレルな議論を、企業会計に簡単に持ち込むことはできない。そのこと自体が大変興味深いですが、そうした差がなぜ生じるのかといったことを考え始めると、なかなか明快な答えを出すことができない。しかし、これまでの検討の結果を見ると、カギになるのは、記録する属性が、認識対象から切り離せる属性なのか否かという点にあるようである。

おそらく、分類複式簿記という考え方に最も親和性が高いのは、認識対象から切り離すことができない属性の記録といえる。たとえば、出身地や生まれ年、地毛の色などはこれに該当するだろう。記録する属性が、すべて認識対象から切り離すことができない属性である場合には、1度の記録で為される記入の回数は、必ず、記録する属性の数に一致する。すなわち、部屋へと出入りする人を記録する際、記録する属性として、出身地、生まれ年、地毛の色の3つを選択した場合、1度の記録で為される記入の回数は必ず「3」となり、第3節(2)で議論した問題は生じない。これは、認識対象の量的な変動（ここでは、部屋への出入り）がない状況で、記録の対象となっている属性だけが変化する（部屋の中の人の出身地だけが変化する）といったことが絶対に生起しないからである。このように、認識対象から切り離すことができない属性は、属性の変化と認識対象の量的な変化とが、互いに必要十分条件になる。それゆえ、そうした属性のみを記録する場合には、1度の記録ごとに、 n か所への（ n 回の）記入を行なうことを貫徹するような記録の体系を構想することができる。こうしたことから、認識対象から切り離すことができない属性の記録は、分類複式簿記という考え方に最も親和性が高いといえる。

他方で、認識対象から切り離すことができる属性の記録は、分類複式簿記の考え方に馴染みづらい。これまで検討したとおり、請求権の種類のように、分類複式簿記の考え方に沿って仕訳をしていくと、うまく仕訳ができなくなる場合（第3節(1)）や、二面性の定義を緩めなくてはならなくなる場合（第3節(2)）が存在した。また、認識対象としてより抽象度の高いものを指定することで、上記の問題を回避することも検討したが、

19) 変更の理由は、「資産＝請求権」という「等式から第3の元を導き出すことは大へんむずかしい」（井尻 [1984b], 12頁）からとされる。この拡張できない理由には、それなりに意味があると思われる。つまり、因果的複式簿記とは異なった観点からの、二面性の絶対性を示唆する何かがあるようにも思われる。しかし、ここではこれ以上、立ち入らない。

20) それゆえ、三式簿記（特に、時制的三式簿記）によれば、商品の現金仕入れが生じた際に、本文にて示した仕訳（b）が為されるのと同様に、現金を借り入れた際にも、

(借)	現金	100	(貸)	——……(c)
	借入金	△100		

という仕訳が為される。しかし、仕訳（b）は、現金という形態を取っていた「財」が、商品という形態を取るようになったと解釈することができたとしても、仕訳（c）については、借入金という形態を取っていた「財産」が、現金という形態を取るようになったと解釈するのは難しい。それゆえ、分類複式簿記の考え方に沿うならば、現金という形態を取る「財産」と、借入金という形態を取る「財産」とが、それぞれ生じたと考えて、

(借)	現金	100	(貸)	資本主	100
(借)	借入金	△100	(貸)	資本主	△100

となるはずなのではないかと考えられる。

その試みが成功しているのかを判断すること自体が難しいということも述べた(第3節(3))。ちなみに、部屋への人の出入りを記録する場合でも、認識対象から切り離せる属性(たとえば、年齢)を記録する属性として選択することもできる。この場合には、やはり企業会計を前提とした複式簿記に分類複式簿記の考え方を適用したのと同様の問題が生じることになる。したがって、複式簿記を分類複式簿記として捉えるための直接の条件は、認識対象から切り離せない属性を、記録する属性として選択することといえる。そして、当該条件が満たされないがために、企業会計を前提とした複式簿記に対しては分類複式簿記という捉え方が適合しないといえる。²¹⁾

井尻は、複式簿記を分類複式簿記として捉えた場合の分類の観点について、「ここにおける分類方法の選び方はまったく自由²²⁾」と述べている。しかし本稿の検討によれば、分類複式簿記は成立可能な概念とはいえるが、分類複式簿記の下での分類方法の選び方(=記録する属性の選び方)は自由とはいえない。複式簿記を分類複式簿記として捉えた場合、記録できるのは認識対象

から切り離せない属性に限定される。それゆえ、企業会計を前提とした複式簿記に対して分類複式簿記という捉え方が適合しないのは、企業会計においては、認識対象から切り離せる属性の記録が必要になるからといえる。これが本稿の一応の結論である。ただし、本稿の結論が、企業会計を前提とする複式簿記の特質を明らかにすることに繋がっているかはやや心許ない。とはいえ、これまでの検討を何らかの形で記述しておくことには一定の意義があると考えて、これまでの検討を研究ノートの形で記述した次第である。今後も、企業会計で用いられることを前提とする複式簿記の特質を検討し、そのことを通じて、企業会計の特質を検討していきたい。

(付記) 本稿は、JSPS 科研費(JP24K05187)の助成を受けた研究成果の一部である。

参 考 文 献

21) ちなみに、企業会計の特質の1つといえる、利益計算の存在は、分類複式簿記という捉え方が、企業会計を前提とした複式簿記に対しては適合しないことには、関係がないと考えられる。部屋への人の出入りの記録についても、たとえば、出身地を記録する際、埼玉県勘定の代わりに、埼玉県出身者増加勘定と埼玉県出身者減少勘定とを用意して一期間集計すれば、同期間の埼玉県出身者の増減を把握することは可能である。利益の定義は難しいが、一期間の資本の増減だと考えた場合には、一期間の利益(資本の増減)の把握と埼玉県民の増減の把握とは、同様のプロセスで為されるといえる。

22) 井尻[1976], 123頁。

23) 本稿の検討が妥当なものだったとすると、複式簿記を分類複式簿記として捉えた場合、記録できる属性はかなり制限されることになる(そして、それゆえ、企業会計に馴染みづらい)。しかし、註1)でも述べたとおり、筆者は、広く複式簿記を捉えている(=複式簿記の要件としてミニマムなものを想定している)ので、筆者の立場からすれば、分類複式簿記も複式簿記(の捉え方)の1つとして成立していると考えられる。

- 石川[2015]: 石川純治『複式簿記のサイエンス〔増補改訂版〕——簿記とは何であり、何でありうるか』税務経理協会, 2015年。
- 井尻[1968]: 井尻雄士『会計測定的基础』東洋経済新報社, 1968年。
- 井尻[1976]: 井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社, 1976年(原著: 1975年)。
- 井尻[1984a]: 井尻雄士『三式簿記の研究』中央経済社, 1984年。
- 井尻[1984b]: 井尻雄士「『三式簿記』の論理について」『企業会計』第36巻第9号, 11-16頁, 1984年。
- 岡田・小池[2021]: 岡田幸彦・小池由美香「Momentum Accounting 研究の史的展開と将来の発展方向」『簿記研究』第4巻第1号, 12-25頁, 2021年。
- 笠井[2000]: 笠井昭次『会計の論理』税務経理協会, 2000年。
- 木村[1972]: 木村和三郎『科学としての会計学(下)』有斐閣, 1972年。
- 小口[1984]: 小口好昭「理性への挑戦」『企業会計』第36巻第9号, 28-33頁, 1984年。
- 田中[1999]: 田中茂次『会計深層構造論』中央大学出版部, 1999年。
- 山本[1984]: 山本真樹夫「三式簿記拡張の基礎にあるもの」『企業会計』第36巻第9号, 34-39頁, 1984年。