



## Osaka Gakuin University Repository

Title	会計上の因果性と複式簿記 The Causality in Accounting and Double-Entry Bookkeeping
Author(s)	船本 修三 (Shuzo Funamoto)
Citation	大阪学院大学 商・経営学論集 (OSAKA GAKUIN UNIVERSITY REVIEW OF COMMERCE AND BUSINESS ADMINISTRATION), 第 40 巻第 1 号 : 67-102
Issue Date	2014.09.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

## 会計上の因果性と複式簿記

船本 修三

### The Causality in Accounting and Double-Entry Bookkeeping

Shuzo Funamoto

#### ABSTRACT

The transmitter of accounting information (business enterprise) should present relevant and reliable accounting information of economic events of a business enterprise to the receiver of accounting information (stakeholder) by the system of double-entry bookkeeping.

In the area of natural sciences such as chemistry and physics, we can pursue the relation of cause and effect in natural phenomena. However, in the area of social sciences such as economics and business administration, we cannot pursue the relation of cause and effect in social phenomena. Social phenomena that human behaviors play a central role have a great many irrational elements, therefore it is thought that we can pursue the relation of ends and means which is teleology in social phenomena, but we cannot pursue the relation of cause and effect which is causality in social phenomena.

It is necessary that we pursue both teleology and causality in the area of knowledge of both natural sciences and social sciences. We should not fundamentally distinguish teleology from causality. The pursuit of teleology is merely provisional.

Therefore it is necessary that we pursue both teleology and causality in the area of accounting as social sciences.

There are two distinct types of double-entry which may be called classificational double-entry and causal double-entry. Classificational double-entry treats each increment or decrement in the total value of assets independently and the duality comes from subjecting the increment or the decrement to two different classifications. On the other hand, causal double-entry treats increments and decrements as having a cause-and-effect relationship and the duality comes from pairing an increment with a decrement.

The essential element in double-entry bookkeeping is the causal relationship between an increment and a decrement in the present or future resources of an equity. We can explain that a debit entry is always an increment in the present or future resources or a cancellation of a decrement, while a credit entry is always a decrement or a cancellation of an increment, emphasizing the point that the purpose of double-entry is to relate an increment and a decrement by cause and effect.

From such a viewpoint, this paper defines a relationship between causality in accounting and double-entry bookkeeping. The contents of this paper are as follows.

- I Causality
- II Causality in Accounting
- III Double-Entry Bookkeeping and Triple-Entry Bookkeeping
- IV Classificational Double-Entry Bookkeeping and Causal Double-Entry Bookkeeping
- V Causal Double-Entry Bookkeeping and Predictability

## I 因果性

経済学や経営学の対象は経済経営現象であり、法学の対象は法現象であり、また社会学の対象は社会現象である。これらの学問領域には対象の2段性はみられない。しかしながら、会計に関する学問領域には、対象の2段性がみられる。会計学の対象は会計であるが、会計もまた対象をもつ。企業に関する経済事象がこれである<sup>1)</sup>。

会計学の対象たる会計は、複式簿記システム、会計処理基準、会計帳簿、会計報告書等の会計手段を用いて、会計の対象たる企業に関する経済事象を認識測定し、これをステークホルダーに伝達する技術である。会計は、ステークホルダーの将来意思決定に役立つ知識となるべき情報を伝達することを要求され、企業とステークホルダーとの橋渡しの役割を果たす企業の言語となっている。会計が、企業とステークホルダーとのコミュニケーションの手段すなわち共通理解を得るための手段となっているのである。

このような会計の特徴をみると、会計学の対象は、これを、経済学や経営学の対象を経済経営現象とみるように、会計であると単純に言い切ることができるであろうか。確かに会計学の対象を会計とみる見方は成り立つのであるが、会計学の対象を、会計および会計の対象たる企業に関する経済事象とみる見方も成り立つものと考えられる。会計学が会計と企業に関する経済事象の2つの対象をもつものとみるのである。なぜならば、会計学は、会計が企業のコミュニケーション的行為に役立つ情報を作成するに際して、会計がその対象を忠実に表現しているかどうかを確認すべきものであるからである。すなわち、会計学は、会計が企業に関する経済事象を忠実に認識し測定し伝達するように、会計を指導する役割を果たすべきものであるからである。

---

1) 青柳[1968]91-92頁。

会計学は、文学、哲学、宗教学および倫理学等のような人文科学とは異なり、社会経済現象を対象とする社会科学の1分野である。とりわけ、会計学は、同じ社会科学に属する学問領域、例えば、法学、政治学、経済学および経営学等と比較すると、計算記録技術に依存するところの大きい学問領域であるため、その考究者に対して、無味乾燥な機械論的印象を与えることは、大いにありうる。

しかしながら、現在、会計は、国際社会の万国共通語としての役割を果たすものであり、また高度情報社会の企業の言語として、企業とステークホルダーとのコミュニケーションの手段となっている。このような会計を対象とし、これを指導する会計学は、単なる技術論にとどまるのではなく、われわれの日常生活および社会経済活動の指針となるべき知識の創造に役立つ学問領域である。

会計の計算および記録機能は、手作業から機械作業を経て、今日では、コンピュータを用具としての自働機械作業によって、遂行されている。会計主体は、このようなコンピュータを情報処理用具として使用する段階に至ってはじめて、その能力を十分に発揮することができるようになる。なぜならば、コンピュータが計算と記録を中心とする定型の事務処理作業を受け持つこととなると、このことによって、会計主体が、創造性 (creativity) と想像性 (imagination) を多く必要とする価値判断ないし意思決定という人間的行為を遂行することに専念することができるようになるからである。人間の役割と機械の役割を区分することによって、人間と機械の両者が自らの役割を効果的に遂行し、両者が協働を行うことが可能となるのである。

現代の高度情報社会においては、コンピュータを基幹とする情報処理のネットワークが社会全般に普及し、企業における情報処理作業はコンピュータによって実行されている。このような状況下においては、データが情報処理の対象となりうるデータかどうかは、これをコンピュータというシステムに入力す

ることができるかどうかには依存することとなるため、コンピュータに入力することのできるデータのみがデータであって、コンピュータに入力することのできないデータはデータとして存在しえないこととなる。その結果、企業における情報処理作業が、システム的問題処理の次元に収斂されていくこととなる。

ところが、このようなシステム思考<sup>2)</sup>的思考方は、企業における情報処理作業を、システム的問題処理の次元にとどめておくわけではない。コンピュータというシステムに入力することのできるデータを限定するためには、コンピュータに入力することのできないデータを識別することが必要となるからである。システム思考が反システム思考の契機となるのである。すなわち、コンピュータを基幹とする高度情報社会において支配的地位を確保するに至ったシステム思考が、反システム思考を生み出すこととなる。その結果、企業におけるコンピュータを基幹とする情報処理作業は、システム思考だけでなく反システム思考をも基礎として、これを遂行することが必要となるに至ったのである。

ところで、一般に物理学や化学などのような自然科学の領域では、その対象たる自然現象の中に、原因と結果の因果関係すなわち因果性を比較的容易に辿ることができる。しかしながら、経済学や経営学などのような社会科学の領域では、その対象たる社会現象の中に、因果性を見いだしこれを辿っていくことが困難であると考えられている。人間の営みである社会現象は、そこには非合理的な要素が多く含まれているため、目的と手段の関係すなわちテレオロギーは辿れるが、因果性のカテゴリーを適用して原因と結果の関係を辿ることは、自然現象の場合と違って、かなり困難であると考えられているからである<sup>3)</sup>。

会計の対象たる企業に関する経済事象、そのうちでもとりわけ企業の経済活動は、人間の目的的活動を中心とする社会現象である。われわれは、このよう

2) システム思考についての詳細は、メサロヴィッチ[1971]、バックレイ[1980]およびパウラー[1983]等を参照。

3) 大塚[1981] 8頁。

な社会現象を観察することによって、人間行動における目的と手段の関係すなわちテレオロギーを比較的容易に発見することができる。歴史学派伝来の人間観によれば、人間というものは、自由な意思をもっており、その意味で非合理的な存在である。したがって、人間の行動を合理的にとらえ、またこれを予測することは、全くできないわけではないが、原理的に至難の業である。そのため、社会科学においては、テレオロギーを追求することはできるが、自然科学のように現象の因果性を追求していくことは、きわめて限られた範囲内ではできるかもしれないが、学問としては本質的に意味をもたないのである<sup>4)</sup>。

社会科学の1分野である会計学においても、経済学や経営学等の社会科学と同様に、テレオロギーを追及し、これを明らかにすることができる。例えば、会計が、企業とステークホルダーとの関係を保持しさらには拡大する目的を達成するために、ステークホルダーに対して、会計報告書という手段によって、企業の利益獲得能力や支払能力や社会貢献可能性等を報告しようとするのがこれである。

1966年にASOBAT<sup>5)</sup>が公表されて以来、会計の領域においては、会計情報の有用性の問題に関心が集中する傾向がみられる。このことは、会計情報がその利用者の意思決定に役立つものでなければ有用となるものではないことを意味している。会計情報がその利用者の利用目的達成のための1手段となるべきことが要求されているのである。そのため、ASOBATは、目的適合性、検証可能性、不偏性および量的表現可能性の4つの会計情報識別基準を提示しているのであるが、これらのうち目的適合性のみを会計情報有用性の基本的特性としている。また、ASOBAT以降1980年に公表されたSFAC第2号<sup>6)</sup>は、会計

---

4) 大塚[1981]39頁。社会・歴史科学における因果性と法則性に関しては、ブンゲ[1972](273-290頁)が詳しい。

5) AAA[1966].

6) FASB[1980].

情報有用性の基本的な質的特性として目的適合性と信頼性の2つの特性を提示している。さらに、2006年に公表されたASBJ概念フレームワーク<sup>7)</sup>は、意思決定有用性を支える基本的な質的特性として意思決定との関連性（目的適合性）と信頼性の2つの特性を提示している。2011年に公表されたIASB概念フレームワーク<sup>8)</sup>は、意思決定有用性を支える基本的な質的特性として目的適合性と忠実な表現の2つの特性を提示している。

このことは、会計が目的と手段の関係すなわちテレオロギーを容易に辿ることのできる企業に関する経済事象を対象とする社会科学の1分野であるという性格によって、少なからず影響を受けてきていることをものがたるものである。学問の性格がその対象の性格いかんによって規定されることは必ずしも望ましいことではない。実践的命の規範としての妥当性ということと、経験的事実確定の真理としての妥当性ということとは、問題の平面をまったく異にしているから、その点を誤解して2つの妥当性に関する領域を無理に一緒にしようとするならば、それぞれ独自の威厳は両方とも損なわれてしまうおそれがあるからである<sup>9)</sup>。しかしながら、これが会計の学問的性格を示すものである。

自然科学であろうと社会科学であろうと科学という知識領域においては、テレオロギーと因果性の両者を解明することが必要である。科学は、ある事実領域のテレオロギーを完璧に解明することができたとしても、依然として、その事実領域の因果性を解明することを必要とされる。テレオロギーと因果性とを根本的に区別する必要はない。テレオロギーの解明は単に暫定的なものであるにすぎない<sup>10)</sup>。したがって、社会科学の1分野である会計の領域においても、テレオロギーの解明はもちろんのこと、因果性を解明することは必要である。

---

7) 企業会計基準委員会[2006]。

8) IASB[2011]。

9) ヴェーバー[1982]313頁。

10) マッハ[1971]76-77頁。



因果論は決定論の特殊形態である。科学は統計的、構造的あるいは弁証法的な決定論のカテゴリーを用いるが、決定論のカテゴリーは、しばしば因果的な言葉で語られるとはいえ、非因果的であるからである。因果性は、科学において用いられるものであり、因果性以外の他の決定論の原理と競合するものであるが、妥当性を有する哲学的仮説である<sup>11)</sup>。

因果性は、結果の原因に対する直線的な依存だけではなく、一方向的な依存をも提示する。原因→結果という関係を表すのである。因果性は、原因の結果に対する作用を表すが、結果の原因に対する作用は無視する。原因のみが能動的かつ生産的であり、結果は原因の受動的産物に過ぎないのである<sup>12)</sup>。

因果性にとって原因の結果に対する時間的先行性は、本質的なものである。原因は結果より時間的に先行しているので、原因と結果との間には常に時間の遅延がある<sup>13)</sup>。時間的先行性は、因果的に結合していない2つの事象に関しては相対的であるが、因果的に結合している2つの事象に関しては、そして一般に、生成的に結合している2つの事象に関しては絶対的である<sup>14)</sup>。

原因の結果に対する時間的先行性は、これをA.アインシュタインの特殊相対性理論における遅延作用の原理に類比できる。特殊相対性理論は、物理的に結合していない事象の時間系列の逆転は認めるが、因果結合の逆転は認めていないため、原因が生起する前に結果が生起することを否定する。したがって、特殊相対性理論は、過去はこれを変えることはできないと主張するのである<sup>15)</sup>。

M.ブンゲによると、因果性には、認識論的因果性と存在論的因果性の2つ

---

11) ブンゲ[1972]6頁。

12) ブンゲ[1972]161-164頁。

13) ブンゲ[1972]80頁。

14) ブンゲ[1972]84頁。

15) ブンゲ[1972]82-84頁。

の概念がある。認識論的因果性は、近代の経験主義を基礎にした概念である。近代の経験主義によると、因果関係というカテゴリーの身分はまったく認識論的なものである。すなわち、原因が結果を作り出すとかあるいは引き起こすということは経験的には検証不能であり、経験的に検証できることは、原因という経験される事象には常に結果という経験される事象が伴うということのみである<sup>16)</sup>。因果関係は、物に関するわれわれの経験や知識にのみ係わるものであって、物そのものの有する特性ではない。それゆえ、因果関係に関するいかなる議論も、形式的な語法で語られねばならないのであって、内容的な語法で語られてはならない<sup>17)</sup>。因果性は概念的対象の領域の内部における関係である。原因と結果の関係は、概念的対象間の関係であり、存在する事象間の関係ではない<sup>18)</sup>。

他方、存在論的因果性は、抽象的観念の間関係を表すカテゴリーではなく、事実世界の実際の特性であるところの結合と決定を表すカテゴリーであり、存在論的な身分を有する概念である。すなわち、因果性は、あらゆる他の存在論的カテゴリーと同様に、認識論的諸問題を引き起こすけれども、ただ単に経験の1成分にとどまらず、現実の事象の間にすなわち自然や社会に生起する出来事の間に見いだされるところの依存関係の客観的な形式である<sup>19)</sup>。

存在論的因果性が成立するための要件には、次の4つがある<sup>20)</sup>。まず、因果関係が主として外的因子によって生み出されること。外的因子が内的因子に対して優越性を有しているとみなすのである。

次に、因果関係を孤立しているものとみなすことができること。因果関係は

16) プンゲ[1972]23頁。

17) プンゲ[1972]22頁。

18) プンゲ[1972]22頁注2。

19) プンゲ[1972]24頁。

20) プンゲ[1972]345-347頁。

実際には環境と相互結合しているのであるが、それが環境から分離しているとみなすことができる場合がこれである。

第3に、原因と結果との相互作用が能動者と受動者との関係によって表現できること。原因と結果との相互作用が一方向的であるか、作用のほうが反作用よりもはるかに重要である場合がこれである。これは、反作用が存在しないかあるいは反作用を事実上無視できる場合である。この条件は、人間が能動者であり原料が受動者であるというように、人間の技術と生産において典型的にみられるものである。

最後に、先行するものとそれに続くものが、相互に一意に結合されていること。結果がある1つの原因から一意に出てくる場合がこれである。単一因果関係が成立するときである。因果関係は、これを単一因果関係と多重因果関係の2つに分類できる。単一因果関係は1つの原因Cと1つの結果Eとの組み合わせである。多重因果関係は、有限個の原因 $C_1, C_2, \dots, C_n$ と1つの結果Eとの組み合わせ（原因の複数性）、および1つの原因Cと有限個の結果 $E_1, E_2, \dots, E_n$ との組み合わせ（結果の複数性）の2つからなる。単一因果関係が成立するためには、例えば、有限個の原因の組  $\{C_i\}$  と有限個の結果の組  $\{E_i\}$  から成る複合事象は、単一因果関係に対応する関数関係を  $y = f(x)$  とすると、これら2つの組の関係が「 $y_i = f_i(x_i), i = 1, 2, \dots, n$ 」であらねばならない<sup>21)</sup>。

これら4つの条件はすべて認識の対象たる客体に関わるものであって、われわれの認識による客体の再構成に関わるものではない。因果性が成立するための条件は、基本的には、客体の性質に依存するのである。

---

21) プンゲ[1972]133-139頁。

## Ⅱ 会計上の因果性

会計上の因果性に関しては、L.ゴンベルク、井尻雄士、W.E.マッカーシーおよびG.H.ソーターの4者の所説を挙げることができる。

まず、L.ゴンベルクは、会計の対象を企業の経済過程とみ、これを会計固有の手段たる勘定によって表現しようと試みている。運動の開始すなわち出を生ぜしめる取引の原因は、貸方として記入される。また運動の終点すなわち入の点に示されている取引の結果は、借方として記入される。それゆえ、2つの主要な勘定範疇たる資産と持分（積極と消極）について妥当する最終的なルールは、原因は貸方、結果は借方ということになる<sup>22)</sup>。ゴンベルクは、会計における取引の貸借複記による記録の段階で、運動の開始たる原因は勘定の貸方へ、また運動の終点たる結果は勘定の借方へ表現しようと試みている。したがって、ゴンベルクは、運動の開始と運動の終点という1つの事象の中に因果関係を見いだそうとしているのである。

会計の借方・貸方という表現形式は、会計の構文論的ルールであって、存在論的にはいかなる対象も指示することのない単なる符号にすぎないものである。それにもかかわらず、ゴンベルクは、貸方に対して運動の開始すなわち出および借方に対して運動の終点すなわち入りという、存在論的レベルの表現を使用することによって、これらに意味論的関連性をもたせようとしている。しかしながら、ブンゲがいうように存在論的には原因となる事象が結果となる事象に対して時間的に先行するものであるとしたならば、ゴンベルクの1つの事象の中に因果関係を見いだすことができるという仮説が存在論的かつ論理的に妥当性をもつもの、とみることはできない<sup>23)</sup>。

22) Käfer[1966]p.16.

23) 畠中福一氏は、この点について次のように指摘している。ゴンベルクの主張の誤謬なることは、因果関係が時間的に継起する現象間においてのみ存在することを想起すれば明白になる。したがって、1個の現象たる取引の中に因果関係の存在を求めることは、現実においても、また論理的においてもまったく不可能である（畠中[1932]398-399頁）。

ゴンベルクは、目的的活動たる企業の経済活動を会計の対象とみ、これを因果関係によって説明しようとしているのであるが、1つの事象の中に原因と結果の2つの要素を見いだそうとしている。その結果、ゴンベルクは、企業の経営活動という客体の因果論的認識を意図しておりながら、これを単に会計機構の貸借複記の形式に置き換えるだけにとどまっているのである。

次に、井尻教授によれば、会計の構造は因果的複式簿記の観点から説明されるべきであり、会計の本質的な要素は主体財産の変動を増加と減少との因果関係を把握する点にある。そして複式簿記の表現方法は、借方はずねに増加（または減少の取消し）を表わし、貸方はずねに減少（または増加の取消し）を表わすという特徴を持つものである<sup>24)</sup>。したがって、井尻教授は、会計の基礎が因果性にあるとみ、会計がある実体の財産の変動たる増加と減少という2つの異なった事象を対象とし、これらを因果関係によって結びつけようとするものである。

井尻教授は、財産の増加と減少という2つの事象の間に因果関係を見いだそうとしている点で、1つの事象の中に因果関係を見いだそうとしているゴンベルクとは対照的なものである。ゴンベルクは、1つの事象の中に因果関係を見いだそうとしているため、原因と結果にかかわる2つの事象を識別しようとしなない。その結果、貸借複記という会計の構文論的ルールにしたがって原因を貸方へそして結果を借方へ表現するにとどまっているのである。これに対して、井尻教授の増加と減少という2つの事象を因果関係によって結びつけようとする観点は、因果関係が2つの異なった事象間の関係であるとするブンゲの存在論的因果性の概念を基礎にするものである。

しかしながら、井尻教授は、単に増加と減少との間に因果関係を見いだそうとしているのであって、増加と減少のどちらが原因でどちらが結果であるかと

---

24) Ijiri[1967]p.109.

いう点については明らかにしていない。これはおそらく増加と減少の両者ともが原因でありかつ同時に結果でもありえると考えているからであろう。そのため、井尻教授のように借方と貸方という符号を財産の増加と減少という存在論的レベルの概念に置き換えたとしても、これを会計における貸借複記という構文論的ルールにしたがって表現するかぎり、これは貸借複記という会計的形式による1組の認識論的レベルの概念にとどまることとなるのである。

第3に、W.E.マッカーシーは、中間出力会計情報としての総勘定元帳に着目し、貸借対照表勘定はストック対象物を表現し、損益計算書勘定はフロー取引を表現するという認識にもとづいて、「経済財」と「経済事象」をREA会計モデル（Resources-Events-Agents Accounting Model）の構成要素として措定している<sup>25)</sup>。しかしながら、マッカーシーのREA会計モデルは、複式簿記が記録することのできる事象のすべてを整合的に記録することはできない。REA会計モデルは、交換取引を記録対象とし、かつ、交換取引を直接的に写像するモデルとして設計されているため、REA会計モデルにおいて認識することのできる経済財が現金や土地などの対象物に限定されており、売掛金や買掛金などの請求権は、これを経済財として認識することができないからである<sup>26)</sup>。

マッカーシーは、会計の対象とする現実世界そのものを直視し、会計固有の「実体」とその間に成立している「関連」を認識しようとしている。すなわち、「実体」として、(1) 経済財、(2) 経済事象および(3) 経済主体の3つを認識し、「関連」として、(1) ストック・フロー関連、(2) 2元性関連(3) 支配関連および(4) 責任関連の4つを認識している<sup>27)</sup>。REA会計モデルにおいては、

25) McCarthy[1982]pp.561. この点については、竹島[2007]（182-183頁）が詳しい。

26) McCarthy[1982]pp.568. この点については、竹島[2007]（144頁および192-194頁）が詳しい。

27) McCarthy[1982]pp.562-564. この点については、竹島[2007]（143-147頁）が詳しい。

その中心に交換取引が措定され、2元性関連が経済財の増加（インフロー）をもたらす事象とそれと因果的に対応して生起する経済財の減少（アウトフロー）をもたらす事象とをリンクする関連として定義されている<sup>28)</sup>。したがって、REA会計モデルの2元性関連は、井尻教授の因果的複式簿記の理論を基礎にするものとみることができる<sup>29)</sup>。

最後に、事象接近法<sup>30)</sup>を提唱したG.H.ソーターは、会計情報の送り手が評価や集計を行っていない基礎データを会計情報の受け手たるステークホルダーに対して提供すべきことを主唱している。ソーターが、同一の集計値を生み出すもとの数値の組み合わせが無数にあって集計値からもとの数値を識別することができないという理由から、基礎データを集計することによって情報ロスが発生するもの<sup>31)</sup>とみているからである。

会計情報の送り手であろうと受け手であろうと、これら両者のいずれかが基礎データを集計すれば、必然的に情報ロスが発生する。しかしながら、会計情報の送り手が集計するのではなく、会計情報の受け手が基礎データをその特定ニーズに応じて集計するほうが情報ロスの発生を遅らせることができる。集計はいずれ会計情報の受け手によって行われるわけであるから、受け手が集計することから発生する情報ロスを回避することはできないが、少なくとも会計情報の送り手が受け手の特定ニーズのために集計する結果発生する情報ロスは、これを回避することができる。したがって、ソーターは、事象接近法によって、従来の会計情報よりも抽象レベルの低い情報を作り出すことができないも

---

28) 竹島[2007]172頁。

29) Dunn and McCarthy[1997]p.35. この点については、竹島[2007] (171-173頁)が詳しい。

30) 事象接近法は、Sorter[1969]によって提唱されたものである。その特徴は、その当時の会計界における多数派たる価値接近法に対する批判から始まり、価値接近法が積極的に採用している「費用と収益との適正な対応」の手続きが企業の経済事象に関する表現的に忠実な情報を破壊すると主張するところにみられる。この詳細は、船本[1979] (65-75頁)を参照。

31) Sorter[1969]pp.14-15.

のか、すなわち、会計情報がその対象たる企業に関する経済事象を忠実に表現することができないものかを考究しているのである。

ソーターは、会計が貸借複記の形式のもとで資産と持分という2種類の名称を用いて会計の対象たる企業に関する経済事象を表現する方法を採用するものとみている。しかしながら、ソーターは、この会計固有の形式によって経済事象の因果関係を余すところなく表現することができるものとは考えていない。なぜならば、ソーターは、形式的には1つの経済事象に対して資産と持分の2つの名称を組み合わせた2重分類的表现方法を採用しているのであるが、実質的にはこの2重分類的表现を1組の会計表現の結果とみなしているからである。2重分類的表现は、2重分類の形式をとっておりながら、実は1つの経済事象を指示対象とする1つの表現結果である。ソーターはこのような表現結果をカテゴリと呼称し、これに対して原因を明示するクラスを付着させるという方法を採用している。その結果、従来の会計による取引記録は、原因によって分類されることとなる。しかも1つのカテゴリに対して1つのクラスを関係づける形式をとっている。単一因果関係<sup>32)</sup>による表現である。

ソーターは、1つの事象を認識対象としこれを原因と結果の2つの要素によって説明しようとするものであって、この点のみをみれば、ゴンベルクと類似している。したがって、ソーターは、純粹に存在論的な因果性の概念に基礎を置くものではないのである。

会計学の領域においては、われわれは、会計の対象たる企業に関する経済事象を会計的認識過程を通じて経験的に観察可能な表現に置き換えることなくして、これを認識することはできない。したがって、会計的認識過程を経て作り

---

32) G.H.ソーターによれば、1つの会計事象は、1つ以上の原因から生起し1つ以上の結果を作り出すのであるが、これら複合事象はそれぞれがただ1つの原因とただ1つの結果をもつ諸事象の合計として説明できる (Sorter[1969]p.13)。このことは、ソーターが会計表現が単一因果関係による表現に限定されるべきであることを提唱していることをものがたるものである。この詳細は、船本[1981] (82-84頁)を参照。



上げられた会計情報は、たとえそれが存在論的な身分を有する基礎資料に基づいていたとしても、究極的には認識論的な身分を有する表現となる。そこで、ソーターは、このような会計表現に対して存在論的レベルの概念たるクラスを付着させることによって、会計表現に意味論的関連性をもたせようと試みているのである<sup>33)</sup>。

ソーターは、一方では、原因を分類規準とする5個のクラスによって代表される存在論的レベルの概念を基礎とし、他方では、結果を分類規準とする25個のカテゴリーによって代表される認識論的レベルの概念を基礎とする<sup>34)</sup>ものである。したがって、ソーターの採用する因果性の概念には、存在論的因果性の概念と認識論的因果性の概念とが混在している。その結果、ソーターの因果性の概念は、因果性を存在論的な身分を有するものとみるM.ブンゲの立場と因果性を認識論的な身分を有するものとみるジョン・ロックやデビット・ヒュームやイマニュエル・カントらの近代経験主義の立場とを折衷したものであるという特徴がみられるのである。

ところで、わが国企業会計原則には、ソーターの因果性概念を基礎にしたものと考えられる規定がみられる。例えば、損益計算書原則は、「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」(第二 損益計算書原則一C)とすることによって、費用と収益を発生源泉別に分類することを要求している。

元来、費用は収益を得るためになされる企業の努力を意味し、収益はその努力の結果たる効果を意味する。したがって、企業の損益計算は、努力と効果とを比較することを主目的として行われるものであるから、費用と収益をそれぞれ

---

33) この点については、船本[1982] (22頁) が詳しい。

34) Sorter[1963]pp.14-30. ソーターの提示した5個のクラスと25個のカテゴリーについては、船本[1981]が詳しい。

れ発生源泉別に分類し、両者の比較対照を容易にすることが必要となる<sup>35)</sup>。

費用の発生源泉別（または発生形態別）分類は、財の物理的性質や機能による分類ではなく、特定の企業からみた経営経済的性質、ないし発生源泉による分類である。費用を発生源泉別に分類するとは、例えば、労働用役の消費によって発生した費用を人件費（または労務費）とし、有形の財貨の消費によって発生した費用を物件費（または物財費）とし、企業外部から提供を受けた無形の役務の消費によって発生した費用を購入役務費（または外部用役費）というように大分類するものである。そしてこのように大分類した費用は、賃金、手当、給料、福利厚生費、材料費、消耗品費、燃料費、減価償却費、地代、家賃、支払利息割引料、旅費、通信費等に小分類する。これがすなわち発生源泉別分類<sup>36)</sup>である。

収益についても、費用と同様に、損益計算目的上からみれば、発生源泉別分類を採用しなければならない。しかしながら、収益は多くの努力すなわち費用の結果として総合的に生まれるものであるから、収益の分類は費用のように細分化されないのが普通である。企業の主たる目的とする財または役務の提供によって生ずる収益は、営業収益としての「売上」勘定によって処理する。これ

35) 阪本[1984]126頁。

36) 費用を発生源泉別に分類することは、それが発生した時点や、それに対する支払いの方法などには、何の関係もない。それが企業の経営活動に対して、いかなる種類の財の消費によって発生したかということが重要である。例えば、電車やバスの回数券を購入しこれを仕入、販売および集金などの業務のために使用するときは、その費用は「旅費」勘定によって処理する。ところが、これを取引先などに対する進物に供したときは「交際費」勘定によって処理するし、従業員の慰安旅行のために使用したときは、「福利厚生費」勘定によって処理することになる（阪本[1975]124頁）。

このように、費用の分類法は、発生源泉別分類法を採用するのが普通であるが、費用はその発生過程あるいは発生場所によって分類できる。動力部費、運搬部費あるいは製造費、販売費、一般管理費のような分類法をとる場合がこれである。これは、複合経費の分類法であって、経営管理目的をもつ場合などに、経営の職能に応じて費用を分類し、整理し、集計する必要上から採用するものである。これを機能的分類という（阪本[1975] (124-125頁)）。

に対して、企業の従たる目的とする営業活動あるいは営業外活動から生まれる収益（例えば手数料収入や屑売上など）は、「受取手数料」「雑収入」勘定などによって処理する。その取扱商品の品目、役務の種類などのいかんは、それほど重要ではないのである<sup>37)</sup>。

このようにして、費用と収益をその発生源泉別に分類することは、費用収益の対応計算ならびに対応表示を可能ならしめるものであり、また費用と収益とを努力に対する効果の関係として認識し、これを表示する上に便利なものである<sup>38)</sup>。したがって、わが国企業会計原則は、発生源泉別分類を、損益計算の基本的分類基準として採用しているのである。

さらに、貸借対照表原則についてみてみれば、「受取手形、売掛金その他流動資産に属する債権は、取引先との通常の商取引上の債権とその他の債権とに区別して表示しなければならない。」（第三 貸借対照表原則 四（一）A）や「支払手形、買掛金その他流動負債に属する債務は、取引先との通常の商取引上の債務とその他の債務とに区別して表示しなければならない。」（第三 貸借対照表原則 四（二）A）としているところにみられるように、資産や負債を発生源泉別に区分して分類することを要求している。例えば、流動資産についてみてみれば、商取引上の売上代金の未収による資産を売掛金とし、それが手形上の債権の形態をとる場合には受取手形とし、また通常の金銭債権は、これを貸付金とするがごとくである。また流動負債についてみてみれば、商取引上の仕入代金の未払いによる負債を買掛金とし、それが手形上の債務の形態をとる場合には支払手形とし、また通常の金銭債務は、これを借入金とし、一時的預りによるものを預り金とするがごとくである。

---

37) 阪本[1975]125頁。

38) 阪本[1975]125頁。

### Ⅲ 複式簿記と三式簿記

われわれは、この地球上に存在するようになって以来、女性と男性、左と右、善と悪、白と黒、真と偽、具体と抽象および債権と債務等といったような2元論もしくは2値論に慣れ親しんできているし、またこのような思考パターンによってこの地球上で生起している事象を解明している。したがって、われわれは通常、多元論とか不可知論といったような厄介な代物はできるだけ避けて通ったほうがよいと考えている。このようなわれわれの通常の2元論的な思考パターンが複式すなわち2重記入式簿記を生み出す原動力であったということは否定できないし、また複式簿記がわれわれの2元論的なものの考え方に對して何らかの影響を及ぼしてきたということも否定できない<sup>39)</sup>。

2元論の拡張として、3元論ないし多元論もこれまで検討されてはきたが、多元であるのは表面のレベルだけで、すべて2元論理を基礎にしている。われわれは、一般に、AとBとCとの関係といったような3元的な局面にぶつかったとしても、われわれの習性上、これを2元的に分解し、AとBとの関係、BとCとの関係およびCとAとの関係というように、2元関係の集まりとして解釈してしまう傾向がある。したがって、3という概念の理解が難しいのは、このようなわれわれの習性に起因しているからである。

われわれは、習性上、3元的な関係を、2元関係の集合として理解せざるえないものであるとしても、3元性というものに注意を払うことは大事なことである。2元的な思考パターンは、それはそれとして決して悪くはないが、それを唯一無二のものであるとするのは、必ずしも好ましいことではない<sup>40)</sup>。2つの元をある特別の角度からみた場合に、あたかも太陽と月と地球の特定の配置具合で日蝕により太陽のコロナが初めて明らかになったように、第3の元の可

39) 船本[1997]106-107頁。

40) 井尻[1984]11頁。

能性と必然性が明らかになるのである<sup>41)</sup>。

複式記入という簿記の基本構造は、過去500年以上に亘って、変化することはなかった。この間に、経済経営システムは大幅に変化したのであるが、これと比較してみると、複式簿記の安定性は実に驚嘆すべきことである<sup>42)</sup>。しかしながら、現行の複式簿記だけが会計システムの要求を満たす唯一の簿記なのであろうか。もしそうでないとしたら、単式が複式へ拡張されたのと同じように、複式を三式、四式、五式および六式等の多式簿記へ拡張することができないものであろうか。当然のことながら、このように非常に単純な疑問が生じてくるのである。

確かに、われわれは、長年の間、2元論的なものの考え方に習熟してきたために、複式簿記に含まれる2元性が唯一絶対的なもの<sup>43)</sup>であるかのように考える傾向がある。しかしながら、複式簿記は、本当にそれほど完全無欠なものなのであろうか。もし複式簿記を論理的に三式簿記へ拡張する可能性があるのみならず、複式簿記が三式簿記から派生したものであって、三式簿記の不完全な一部にすぎないことを示すことができるとしたら、複式簿記の完全性を否定せざるをえないこととなる。したがって、ここで問題となるのは、複式簿記の論理的拡張<sup>44)</sup>とはいったいどのようなことを意味するのかということである。

既存の2元をなすものが資産と請求権という2つの分類方法であるとみる

41) Ijiri[1982]p.2.

42) Ijiri[1975]p.177.

43) 例えば、19世紀の数学者アーサー・ケイリーは、複式記入による簿記の原則をユークリッドの比例理論のように絶対に完全無欠なものとみている (Ijiri[1967]pp.101-102)。

44) この点について、石川純治教授は、次の2つのアプローチを提示している。その1つは、複式簿記における2元性を所与のものとし、そこにおけるロジックをいわば閉じた論理世界として内在的に追求していこうとするアプローチである。これに対してもう1つは、そこにおけるロジックを閉じたものとはみず、2元性そのものをいったん否定したうえで逆にその2元性に接近していこうとするアプローチである。前者は複式簿記の論理をクローズなものとして捉えるのに対し、後者はそれを論理的に拡張しえるオープンなものとして捉えるものである (石川[1984]23頁)。

と、これに任意の第3の分類方法、例えば資産の所在地や責任部門による分類などを加えて三式簿記とよぶのは、非常に簡単なことではあるが、このことによって複式簿記を論理的に拡張したことにはならない。論理的拡張というためには、既存の2つの元に内在する関係を把握し、それを拡張的に適用して、当然第3の元を限定的に導き出す必要があるからである。第3の元を限定することとは、既存の2元の間には内在する関係が決定されれば第3の元も論理的に決定されるということであって、論理的拡張が唯一無二の三式簿記を生み出すということではない。既存の元に内在する関係には多くの把握の仕方が存在するからである。例えば、1と2の後に3がくるとするの論理的拡張であるし、4がくるとするの、1と2を倍関係とみれば成立する考え方である<sup>45)</sup>。

最も困難な点は、既存の2つの元の内部関係をどのように把握したならば、第3の元への拡張が自動的に決定されるかということ、それが明らかになればそれを糸口にして、3つの元の上に構造を作るとは比較的容易である。これは2元論を3元論へ論理的に拡張しようという場合にも同じことであって、既存の2つの元に内在する関係がどのようなものであるかという解釈の仕方いかんによって、3元論の構造が決定されるのである<sup>46)</sup>。

例えば、『不思議の国のアリス』<sup>47)</sup>の主人公は、トランプの札の住む国へ行って、その国の住人が縦と横からなる2次元人であることに戸惑う。しかし、彼女は、自らの住む縦・横・高さの3次元の世界と比較することによって、2次元人が縦と横の2次元空間の構造を持つ存在であることに気付くのである。これは3元論から2元論への論理的縮小である。アリスは、この思考パターンのままでは、夢の中の2次元の世界に閉じ込められ、ハートの女王が下した命令によって首をはねられてしまうことになる。しかし、彼女は、最終的には、2

45) 井尻[1984]12頁。

46) 井尻[1984]12頁。

47) キャロル[2006]。

次元人の襲来を退け、不思議の国から脱出し、現実の世界へ戻るのである。それは、彼女が縦・横・高さの3次元空間の構造に関する知識に基づいて、自らが3次元人であることに気付くことによって、2元論から3元論への論理的拡張ができたからにはほかならない。

複式簿記を三式簿記へ論理的に拡張しようという場合もこれと同じことであって、既存の借方と貸方という2元に内在する関係がどのようなものであるかという解釈の仕方いかんによって、三式簿記の構造が決定されるのである。複式簿記の基本等式として、資産＝請求権から出発すべきであるが、この等式から第3の元を導き出すことはかなり難しい。なぜならば、受取勘定と支払勘定といったように正負の符号が違うだけで、資産と請求権という別のカテゴリーに入ってしまうものが存在するからである。このままで論理的拡張を行おうとすると、第3の元となるものは当然正負に続く第3の符号を持ったものがくることになる。これをわれわれの2元論理から導き出そうと試みても、それはまさに至難の業である<sup>48)</sup>。

複式簿記の基本等式のもう1つの表わし方、財産（資産－負債）＝純資産、すなわち財産＝純資産のほうが、資産＝請求権よりも論理的に対比させる意義が明確である。負債を負の資産として財産のなかに含めて、それを純資産と対比させるこの考え方は、第3の元を導き出すのには都合がよいように思われる。財産勘定は現在を、純資産勘定は過去を表現するものとして対比することができないかということである。財産勘定は貸借対照表日現在の状態を表現するものである。純資産勘定の内訳勘定である損益勘定は、過去の経営成績を集約する点で過去志向である。資本金勘定と剰余金勘定は、財産勘定のようにそれに対応する財が現在存在するという点に重点があるのではなく、過去に取引があったということの集計にすぎないものである。名目勘定は、実質勘定のよ

---

48) 井尻[1984]12-13頁。

うに現在の実質による確認ができないから、過去の志向せざるをえなくなるのである<sup>49)</sup>。

財産勘定は、企業の資産と負債の現在における状態を表現するものである。これに対して、純資産勘定は、資産と負債の過去における変動を表現するものである。純資産勘定は、資産と負債の過去における変動を個々別々に表現するわけではないが、それらを統合した財産全体の過去の増減をその原因に基づいて分類したものである。このような無形勘定としての純資産勘定を指定したり表示したりするためには、その過去の歴史が不可欠となる。したがって、純資産勘定は、現在の状態を表現するというよりはむしろ過去の事象を統括的に表現するところに、その存在意義がある<sup>50)</sup>。

財産＝純資産という複式簿記の基本等式は、財産勘定が企業の現在を表現するように志向されているのに対して、純資産勘定が企業の過去を表現するように志向されているから、現在＝過去という形をもって理解できる。複式簿記の基本等式をこのように理解することによって、複式簿記を三式簿記へ拡張する糸口<sup>51)</sup>を見いだすことができる。

A. アインシュタインの相対性理論によって提唱された縦・横・高さの3つの空間次元と1つの時間次元とが融合した4次元時空を基礎にすれば、4元論を構想できる。また、この4次元時空に加えて、L.ランドールのワープした第

49) 井尻[1984]13-14頁。

50) Ijiri[1982]pp.7-8.

51) 山本真樹夫教授は、この点について次のように説明している。たしかに、このような拡張は一見自然なように思われるかもしれない。しかし、財産系統勘定が「現在」を記録表示したもので、資本系統勘定が「過去」を記録表示したものとイえるであろうか。財産系統勘定といえども「過去」の経過を記録したものであり、その結果として残高が表示されているのである。また資本系統勘定も「過去」の経過を記録したものであり、その結果として資本の「現在」の有高が「資本金勘定」（個人企業の場合）に表示されるのである。この点は、いわゆる運動貸借対照表を想起すれば明らかであろう。したがって、〔財産＝資本〕という会計的思考が〔現在＝過去〕という内容を有するとする解釈には、無理があると考えざるをえない（山本[1984]37-38頁）。



5の余剰次元を想定したモデル<sup>52)</sup>を基礎にすれば、5元論を構想できる。

さらに、南部陽一郎によってその原型が構築され、M.グリーンおよびJ.シュワルツによって提唱された超ひも理論<sup>53)</sup>の9つの空間次元（観察可能な3つの次元と隠れた6つの余剰次元）と1つの時間次元から構成される10次元時空を基礎にすれば、10元論を構想できる。

3元論や4元論等の多元論は、対象の物理的性質、空間的位置、所有権、管理責任、および時間等の多くの分類基準によって同一の対象の集合を多元的に分類するという意味において、分類的なものである。ただし、2つの異なる対象を原因と結果との因果関係にもとづいて結合しようとする因果的思考は、必然的に2元論でなければならないのであって、これを多元論へ拡張できない<sup>54)</sup>。

#### IV 分類的複式簿記と因果的複式簿記

会計の構文たる複式簿記において、計算記録の左側（借方）が計算記録の右側（貸方）と等しくなければならない理由としては、2つのまったく異なる根拠<sup>55)</sup>が考えられる。

その1つは、分類的複式簿記と呼称されるものである。分類的複式簿記は、対象物をその物質的性質とそれに対する請求権の2つの面から分類する。資産分類と請求権分類がこれである。そして対象物の変動すなわち増加と減少もまた2つの分類面から考察される。例えば、「(借方) 棚卸資産100 (貸方) 支払勘定100」または「(借方) 支払勘定100 (貸方) 棚卸資産100」という仕訳にお

52) Randall[2005]pp.334-458.

53) Randall[2005]pp.277-302. グリーン[2001]191-254頁。ニュートン[2010]80-89頁。

54) Ijiri[1975]p.177-178.

55) Ijiri[1967]pp.101-105.

いては、増加と減少は、資産分類からは棚卸資産そして請求権分類からは支払勘定の2つの異なった分類面から記録される<sup>56)</sup>。

もう1つは、因果的複式簿記と呼称されるものである。因果的複式簿記は、ただ1つの分類によって成り立っている。増加（借方）の価額が減少（貸方）の価額に等しいとし、例えば、「（借方）棚卸資産100（貸方）現金100」のように記録する。この仕訳において借方と貸方が一致するのは、分類的複式簿記とは全く別の理由によるものである。棚卸資産と現金とは全く別個の対象物であるから、同一の対象物を2つに分類したからという考え方は適用できない。ここで等式が成立するのは、現金の支出があったから棚卸資産が得られたと考え、両者の間に因果関係を認めた結果、その交換は等価物の交換であるという考え方に従って、棚卸資産の価額を支出した現金の価額に等しいとみなすからである<sup>57)</sup>。

因果的複式簿記において、現金と棚卸資産という2つの違った対象物が結合されるのは、増加と減少との間にある因果関係によるのである。ここで、借方と貸方とに同額が記入されるのは、交換における増加の価額を減少の価額に等しいとする歴史的原価主義<sup>58)</sup>によるものである<sup>59)</sup>。すなわち、因果的複式簿記は、歴史的原価主義を基礎にして、主体が得た財と主体が失った財との間に因果関係を認め、得た財の価額を失った財の価額に等置するところにその本質がある。

例えば、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と、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のことである。1人の人間が

56) Ijiri[1967]p.103.

57) Ijiri[1967]p.104.

58) 井尻雄士教授の提唱する歴史的原価主義の公理的構造の詳細は、Ijiri[1967]（pp.87-99）およびIjiri[1975]（pp.71-84）を参照。

59) Ijiri[1967]pp.107-108.

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、性別を貸方に記入することによって、当該勘定は、1人ずつ増加することとなる。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、複式簿記においては、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。この例においては、出ていく人と入ってくる人を因果関係によって対応づける必要がないので、この部屋の人員の変化の1つ1つが、出身地（借方）と性別（貸方）の2つの面から分類され、かつ他の変化から独立に記録されるという点において、これはまさしく分類複式簿記である<sup>60)</sup>。

複式簿記システムは、資産と請求権という2重分類の方法を採用すれば、厳密に分類複式簿記の観点にもとづいて実施することも可能である。例えば、棚卸資産の受入れと現金の支払いを含む交換は、2つの事象とみなすことができる。第1に、棚卸資産の受入れは、厳密に分類の観点から、借方に棚卸資産、貸方に資本主と記録する。次に、現金の支払いは、負の数字で借方に現金、貸方に資本主と記録してもよいし、負数の使用を回避するために、貸借を反対に記録してもよい。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。各変化が複式に記録されるのは、それを2重に分類するからである<sup>61)</sup>。

分類複式簿記の記録システムにおいては、分類を複式に限定しなければならない理由はない。このシステムにおける分類方法の選択はまったく自由に行うことができる。例えば、部屋のなかの人間も、年齢、身長、学歴などの分類の次元を追加して、三式、四式あるいはそれ以上の多式分類を行うことができる。同様に、財産が資産と請求権という観点からだけ分類されなければならない

---

60) Ijiri[1975]p.81.

61) Ijiri[1975]pp.81-82.

いという理由はない。それ以外にも、財の所在地、その管理責任者、さらに主体がその財を支配下においてから何年経ったかという経過年数などの観点から分類することも可能である。分類の観点からみると、複式簿記を多式簿記に拡張してはならないという理由はなにもないのである。分類的複式簿記は、多式簿記の単なる特殊ケースであるとみなすことができる。分類的複式簿記は、複式簿記として絶対的に完全無欠なものとはみなすことができない。記入が単式か複式か三式かということは、分類面の数の問題であって、分類システムの質の問題ではないのである<sup>62)</sup>。

単式簿記と複式簿記との相違は、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。両者の決定的な相違は、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。そこで、例えば、棚卸資産を現金で購入したという交換を、棚卸資産の増加と、現金の減少という2つの異なる事象と考えるような記録法は、各変化が複数の視点から分類されていたとしても、単式簿記であるとみなさざるをえないのである<sup>63)</sup>。複式簿記の真の意義は、複式分類や計算の2重性にあるのではなく、それが主体の支配する財の変化の間の因果関係を明らかにするところにある<sup>64)</sup>。

因果的複式簿記の2元性はかなり深い根拠をもっている。因果的複式簿記においては、増加が減少と対応づけられるが、もしこれに第3の要素を加えて三式簿記を構築するとしたら、第3の要素はいかなるものとなるのであろうか。そのような要素を考えることは實際上非常に難しい。なぜならば、因果的複式簿記における2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、分類的複式簿記におけるように、多くの分類基準の

62) Ijiri[1975]pp.82-83.

63) Ijiri[1975]p.83.

64) Ijiri[1975]p.84.

中から単に2つを選んだというものではないからである<sup>65)</sup>。

現在実際に行われている複式簿記の実践においては、その半分が分類的な複式仕訳から始まり、またその半分が因果的な複式仕訳からはじまる<sup>66)</sup>。すなわち、複式簿記の実践においては、分類的複式簿記と因果的複式簿記とが混在しているのである。しかしながら、簿記を複式簿記ならしめる決定的でもっとも重要な要因は、資産＝請求権という2つの分類を基礎とする分類的複式簿記にあるのではなく、得た財と失った財との間に因果関係を認め、得た財の価額を失った財の価額に等置するところの歴史的原価主義を基礎とする因果的複式簿記にある。複式簿記の本質は、主体財産の変動を増加と減少との因果関係で認識しようとする因果的複式簿記の観点から説明されるべきである<sup>67)</sup>。因果的複式簿記における因果関係で結びつけられた増加と減少の2元性が、因果的複式簿記を因果的三式簿記ないし因果的多式簿記へ拡張する可能性を否定し、因果的複式簿記を唯一絶対のもの<sup>68)</sup>とする。ここに、複式簿記の完全性を認めることができるのである。

## V 因果的複式簿記と予測可能性

会計が、因果性のカテゴリーを適用して、会計の対象たる企業に関する経済事象における原因と結果の関係を辿ることを主たる目的とする因果的複式簿記を構文とするものならば、会計は、どのような原因からどのような結果が生じ

65) Ijiri[1975]p.83.

66) Ijiri[1982]P.47.

67) この点について、井尻教授は、次のように説明している。すなわち、複式簿記を資産＝請求権という形で静的に説明しないで、増加と減少との結びつきという形で動的に解釈し説明する必要がある。こうすれば、借方はつねに増加（または減少の取消し）を表わし貸方はつねに減少（または増加の取消し）を表わすというように説明することができる（Ijiri[1967]p.109）。

68) Ijiri[1967]p.107.

たかを明らかにし、どのような原因を与えればどのような結果を得ることができるかを説明する将来予測の用具となりえるものと考えられる。

科学上の予測には、予言的予測と工学的予測の2種類のものがある。両者の区分基準は、辛抱強い観察と意図された実験の果たす役割が、それぞれの関連科学において持つ重要性の大小の相違である。典型的な実験科学が工学的予測を行いうるに反して、主として非実験的観察を用いる科学は予言を生み出す。ここで、実験科学は工学や物理学のことであり、また、非実験的観察を用いる科学は社会科学のことであり<sup>69)</sup>。

予言的予測は、それを阻止することがわれわれにはどうしようもないような出来事について、語られている。例えば、台風到来の予測のように、これによって台風の到来を阻止することはできないのであるが、台風上陸の日時と地点に関する情報を提供することによって、適宜に避難することを可能ならしめるがゆえに、最大の実際の価値をもつ予測をあげることができる。そのような予言的予測の実際の価値は、われわれが予測された出来事について警告を受けることによって、その出来事を避けるか、あるいは準備してそれを迎えることができるという点にある<sup>70)</sup>。

他方、工学的予測は、われわれが自らにとって有利な特定の結果を得ることを可能にする諸方策を提示する建設的な予測である。例えば、ある種の避難所が台風に耐えるべきだとすれば、南側にあらかじめ防風林を設置しておくとか鉄筋コンクリートの控壁をつけておくといったような具体的方策を提示するものでなければならない<sup>71)</sup>。

予測情報には、過去情報、現在情報および将来情報の3つがある。過去情報は、「歴史は繰り返す」式の予測情報で、反復的かつ確実な知識を提供する。

69) ポパー[1961]73頁。

70) ポパー[1961]72頁。

71) ポパー[1961]72頁。

したがって、過去情報によって予測を行えば、現在も将来もすべて過去と同一になるとみればよい。例えば、5月中旬から7月上旬にかけての梅雨の時期、8月中旬から9月にかけての台風の到来時期、および春夏秋冬の四季などに関する自然科学的情報は、過去、現在および将来にわたって、ほぼ同一の内容を提供するものである。

現在情報は、瞬間を表現する予測情報で、同時的かつ一過性的な知識を提供する。ただし、現在は瞬時の時間的間隔にすぎず、即座に過去になってしまう。例えば、パソコン上において表示される商品相場や為替相場などに関する情報、現在の温度や湿度、証券取引所の株式価格に関するオン・ライン・リアルタイムな情報がこれである。

将来情報は、「歴史は繰り返さない」式の予測情報で、将来事象に関する非反復的かつ不確実な知識を提供する。将来事象は、過去に生じた事象に類似しているが、これと同一のものではない。例えば、地震予測に関する自然科学的情報、経済不況予測や企業倒産予測に関する人間行動に関わる社会科学的情報がこれである。

社会科学の1分野に属する会計は、予言的予測を行いうるにすぎないものであろうか。会計上の予測、例えば、退職給与引当金、修繕引当金、貸倒引当金および損害補償損失引当金等の引当金項目や減損損失の認識の判定において見積られる将来キャッシュ・フローなどに代表される予測会計情報は、予言的予測と工学的予測の両性質をもつものとみることができる。これらの予測会計情報が、過去の大量観察による経験率や将来の発生確率の見積等によって作成された警告的予測であると同時に、将来の特定の費用または損失の発生に備えるために引当金の設定を要求することや、将来の資産の回収可能性を反映させるために固定資産の帳簿価額の減額を要求することによって、将来の不利な状況に対処するための具体的方策を提示する建設的予測であるからである。

会計上の予測が予言的予測と工学的予測の両性質をもつものであるならば、会計学は、社会科学であると同時に、自然科学的性質を持つ学問領域であっ

て、1種の境界科学といえることができる<sup>72)</sup>。

予測の信頼性は、予測そのものが行動的意味をもっているため、これを測定することには多くの困難を伴う。例えば、経済不況予測は、不況を防止する行動を引き起こす原因となるかもしれない。あるいは、経済不況予測は、個人をして、例えば、特定財の買い占めや有価証券の恐慌的売却等のような実際に不況を作り出すか深化させる行動をとらせる原因となるかもしれない。さらに、企業倒産予測を導き出す理論は、人々がこれを信じたならば、実際に企業倒産を引き起こすことになるかもしれない。投資家や債権者が、諸困難に直面している企業に対する資金提供を拒絶することによって、その企業を倒産に至らしめることになるからである<sup>73)</sup>。

予測の行動的意味、すなわち予測行為が予測事象に対して及ぼす影響は、K.R.ポパーがエディプス効果<sup>74)</sup>と呼称するものと同一意味内容をもつものであ

72) 黒澤清教授は、会計学の学問的性格について次のように説明している。会計学は、その生成の過程からみると、1種の境界科学（Grenzwissenschaft : border-line science）である。会計学は、経済と法律と統計の3つの領域にまたがる研究分野であって、それらの境界線上に立っているものと考えられる（黒澤[1964]7頁）。

さらに、黒澤教授は、会計学の境界科学的性質について、資本とか利潤とかを問題とする点では経済的であり、財産、資本および利益の配分に伴う権利義務を問題とする点では法律的であり、原価や利益の測定を問題とする点では統計的である（黒澤[1964]7頁）と説明し、次のように結論している。しかしとにかく、経済学的会計学、法学的会計学、統計学的会計学等の類推科学（analogical sciences）の可能性が問題となるということは、境界科学としての会計学の特殊な性格を物語るものである（黒澤[1964]10頁）。

73) この点については、Hendriksen[1977]（pp.1-2）が詳しい。

74) ポパーは、エディプス効果について次のように説明している。予測するということが、予測された出来事の上に影響を及ぼすことがありうるという考え方は、ずいぶん古くからある。伝説的人物エディプスは、それまで一度も会ったことのない父親を殺害するのだが、それはある予言の直接の結果であり、その予言のために父親はエディプスを捨て子にしたのである。その結果、予測が予測された出来事に及ぼす影響（あるいはより一般的にいって、ある情報事項がその情報の言及する事態に及ぼす影響）のことを「エディプス効果」と呼称する。その影響が、予測された出来事を生じさせるような傾向をもつものであろうと、それを阻止する傾向をもつものであろうと、いずれもそう呼ぶのである（ポパー[1961]31頁）。



る。ポパーは、エディプス効果を物理学上の不確定性の原理<sup>75)</sup>に類比している。不確定性は、観測する主体と観測される対象との相互作用に起因するものである。不確定性の原理が成立するためには、主体と対象がともに作用および相互作用という同一の物理的世界に属していることが必要である<sup>76)</sup>。

物理学上の不確定性の原理は、社会科学において特に重要な役割を果たすものである<sup>77)</sup>。なぜならば、社会科学においては、われわれは、観察者と観察されるものとの間すなわち主体と客体との間の錯綜した相互作用に直面するからである。すなわち、将来ある出来事を生ぜしめるかもしれない諸傾向があるという意識は、そしてさらに、予測することそれ自体が予測される出来事にある影響を及ぼすかもしれないという意識は、当の予測の内容に対して反作用を起こす傾向があり、しかもその反作用は、予測の客観性や社会科学における研究の他の諸結果の客観性を、はなはだしく損なうような種類のものでありうるのである<sup>78)</sup>。

予測行為は1つの社会的生起であり、それは他の社会的生起すなわち予測対象と相互作用しうるものである。予測は当のその事象を急速に実現させるのに役立つこともありうるが、また逆方向に影響を及ぼすことさえある。予測することが予測された出来事の原因となり、それを生ぜしめることがありうる。もし予測されなかったとすれば、その出来事が生起することはなかったかもしれないのである。これとは逆に、ある差し迫った出来事の予測が、それを阻止す

75) ポパーは、物理学上の不確定性の原理について次のように説明している。いかなる観測も、観測者と観測されるものとの間にエネルギーが交換されることに基づくのだが、そのことが物理学上の予測を不確定ならしめる。これを不確定性の原理と呼称する(ポパー[1961]32-33頁)。

76) ポパー[1961]33頁。

77) ポパーは、この点について次のように説明している。科学者とその対象とが同一の世界に属するという事実が、社会科学の場合以上に重大なモメントとなっている事例は、他のどの領域においてもみられない(ポパー[1961]33頁)。

78) ポパー[1961]33頁。

る結果になる場合もある<sup>79)</sup>。

予測の信頼性は、予測そのものが行動的意味をもっているために、すなわち、予測行為が予測事象に対して影響を及ぼすというエディプス効果が生じるために、これを測定することには大きな困難を伴う。そのため、予測能力は、測定の科学としての会計において非常に重要な考慮事項であるが、これを唯一の考慮事項とみることはできないのである。

#### 【参考文献】

- 青柳文司[1968]「会計学の本質」（黒澤 清主編『近代会計学体系 I 会計学の基礎概念』所収、中央経済社、89-128頁）。
- 石川純治[1984]「三式簿記研究の一視点」『企業会計』第36巻第9号、23-27頁。
- 井尻雄士[1984]「『三式簿記』の理論について」『企業会計』第36巻第9号、11-16頁。
- M.ヴェーバー[1982]『ヴェーバー社会科学論集』（中村貞二訳）河出書房新社。
- 大塚久雄[1981]『社会科学の方法—ヴェーバーとマルクス—』岩波新書。
- 企業会計基準委員会（ASBJ）編[2006]『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』。
- L.キャロル[2006]『不思議の国のアリス』（村山由佳訳）メディアファクトリー。
- 黒澤清[1964]『近代会計学〈普及版三訂〉』春秋社。
- B.グリーン[2001]『エレガントな宇宙—超ひも理論がすべてを解明する—』林一、林大訳）草思社。
- 阪本安一[1975]『新訂財務諸表論』税務経理協会。
- 阪本安一[1984]『新会計学入門』税務経理協会。

---

79) ポパー[1961]33-34頁。

- 竹島貞治[2007]『会計理論の再構築—事象アプローチの学説史的再評価—』森山書店。
- ニュートン[2010]「時空」『Newton』ニュートンプレス。
- T.D.パウラー[1983]『応用一般システム思考』（中野文平訳）紀伊國屋書店。
- W.バックレイ[1980]『一般社会システム論』（新睦人，中野秀一郎訳）誠信書房。
- 畠中福一[1932]『勘定学説研究』森山書店。
- 船本修三[1979]「ソーター事象理論における基本問題」『大阪学院大学商経論叢』第5巻第1号，65-75頁。
- 船本修三[1981]「会計事象の本質に関する一考察—G.H.ソーターの所説を中心として—」『大阪学院大学商経論叢』第7巻第2号，79-93頁。
- 船本修三[1982]「ソーター事象理論の方法論的基礎」『大阪学院大学商経論叢』第8巻第3号，13-26頁。
- 船本修三[1997]『会計基礎論』中央経済社。
- M.ブンゲ[1972]『因果性—因果原理の近代科学における位置—』（黒崎宏訳）岩波書店。
- K.R.ポパー[1961]『歴史主義の貧困—社会科学の方法と実践—』（久野収・市井三郎訳）中央公論社。
- E.マッハ[1971]『感覚の分析』（須藤吾之助，廣松渉訳）法政大学出版局。
- M.D.メサロヴィッチ編[1971]『一般社会システム理論の研究』（一楽信雄，坂本実，野村弘光，村田晴夫訳）日本能率協会。
- 山本真樹夫[1984]「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。
- AAA[1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房，1969年。)
- C.L. Dunn and W.E. McCarthy[1997] “The REA accounting model: Intellectual

heritage and prospects for progress”, *Journal of Information Systems*, Vol.11, No.1 (Spring), pp.31-51.

FASB[1980] *Statement of Financial Accounting Concepts No.2 : Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB. (平松一夫, 広瀬義州訳 『FASB 財務会計の諸概念 増補版』中央経済社, 2002年, 45-144頁。)

E.S. Hendriksen[1977] *Accounting Theory, Third Edition*, Richard D. Irwin, Inc..

IASB[2011] “The Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter3 : Qualitative Characteristics of Useful Financial Information,” *International Financial Reporting Standards IFRS PART A*, IASB, A32-A38, QC1-QC39. (IFRS財団編「財務報告に関する概念フレームワーク, 第3章: 有用な財務情報の質的特性」『2011 国際財務報告基準IFRS PART A』(企業会計基準委員会, 公益財団法人財務会計基準機構監訳) 中央経済社, 2011年, A31-A38, QC1-QC39。)

Y. Ijiri[1967] *The Foundations of Accounting Measurement*, Prentice-Hall, Inc.. (井尻雄士著『会計測定的基础』東洋経済新報社, 1968年。)

Y. Ijiri[1975] *Theory of Accounting Measurement*, AAA. (井尻雄士著『会計測定の理論』東洋経済新報社, 1976年。)

Y. Ijiri[1982] *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*, AAA. (井尻雄士著『三式簿記の研究』中央経済社, 1984年。)

K. Käfer[1966] *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, The Board of Trustees of the University of Illinois. (K.ケーファー著, 安平昭二訳『複式簿記の原理』千倉書房, 1972年。)

W.E. McCarthy[1982] “The REA accounting model: A generalized framework for accounting systems in a shared data environment”, *The Accounting Review*, Vol.57, No.3 (July), pp.554-578.

- L. Randall[2005] *Warped Passages : Unraveling the Mysteries of the Universe's Hidden Dimensions*, HarperCollins Publishers. (リサ・ランドール 著, 向山信治監訳, 塩原通緒訳『ワープする宇宙—五次元時空の謎を解く—』日本放送出版協会, 2007年。)
- G.H. Sorter[1963] *The Boundaries of the Accounting Universe*, Arno Press Inc., 1978. (originally, University of Chicago, 1963.)
- G.H. Sorter[1969] "An'Events'Approach to Basic Accounting Theory", *The Accounting Review*, 44 (1), pp.12-19.