



吉田 智也
中央大学商学部・教授
兵庫県出身
一橋大学大学院商学研究科 博士後期課程 修了

キーワード

複式簿記, 分類複式簿記, 因果複式簿記,
多式簿記, 三式簿記, 井尻雄士, 二重性

複式簿記の拡張可能性

——多式簿記の検討——

吉田 智也

さらに、書名に見られた「二重性」概念には、次の3つの意味が含まれていたと指摘している。すなわち、(1)「帳簿の二重性、すなわち元帳と仕訳帳 (duality of books, as ledger and journal)」、(2)「勘定形式の二重性、すなわち借方頁と貸方頁 (duality of entry form, as debtor page opposing creditor page)」, および (3)「記入の、あるいは転記の二重性 (duality of entry or of the postings of an entry)」である (p.24, 訳書 42 頁)。

なお、高寺 (1969) は、これら3つの二重性概念が時代とともに変遷してきたことを明らかにしており、「行列簿記 (matrix bookkeeping)」の登場により、「二重性概念は取引記入法の段階では使用することができなくなったので、さらに取引分類の段階へレベル・アップして用いることが必要になってきている。」(92 頁)と主張している。

ここで、複式簿記が「二重性」をその特質としているならば、それを拡張して「三重 (三式)」, さらには「 n 重 (n 式)」とすることは可能であろうか。この問題に関して、井尻 (1968) は「多式簿記 (multiple-entry bookkeeping)」および「多次元簿記 (multidimensional bookkeeping)」を提唱した。本稿では、このうち「多式簿記」について、検討の対象とする。以下、第2節において、「多式簿記」の前提となる「分類複式簿記 (classificational double-entry bookkeeping)」について明らかにしたうえで、第3節において、「多式簿記」の内容を分析し、

1 はじめに

本稿の目的は、「複式簿記」の拡張可能性について、井尻学説⁽¹⁾に依拠して考察することである。

そもそも、複式簿記はなぜ「複式」なのか。この「複式簿記」の二重性に関して、Littleton (1933) は、「複式簿記の特質を考察する場合の第1の考え方は、複式簿記なる名称自体がその根本的性質を表しているとする見方である。すなわち、複式簿記は記録の二重性 (duality of record) を意味するものであるとする見方である。しかし、これは皮相的な見方ではないか。」(p.23, 訳書 38 頁)と批判しつつも、簿記の特質が「二重性」に方向づけられやすいことを指摘する。その上で「もっと掘り下げた見方をすることが必要である。」(p.23, 訳書 38 頁)と述べ、簿記史上に現れた多くの書籍において、「二重性」概念が反映された名前が付けられていたことを明らかにする。

第4節において、さらなる発展可能性およびその限界について検討する。

2 分類的複式簿記

井尻の主張した「多式簿記」がどのようなものを明らかにする前に、その前提となる「分類的複式簿記」について説明しなければならない。なぜならば、井尻（1968）によれば、「複式簿記には分類的複式簿記（classificational double-entry bookkeeping）と因果的複式簿記（causal double-entry bookkeeping）の2つの根本的に異なったものがある。」（140頁）とされ、「分類的な複式簿記には2つ以上の分類方法を取り入れることにより多式簿記に論理的に延長しうる。」（同上）からである。

たとえば、ある取引を以下のように仕訳したものとす⁽²⁾。

（借）A勘定 1,000,000 （貸）B勘定 1,000,000

この仕訳において、なぜ「借方記入の金額と貸方記入の金額が一致するのか」という理由について、全く違う2つの考え方が存在しているとされる。1つは、「A勘定もB勘定も同じものを2つの違う面からみて説明したものであるという考え方」（141頁）である。もう1つは、「2勘定は2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2つの数字は当然等しくなるという考え方」（同上）である。この前者の考え方が「分類的複式

簿記」と呼ばれ、後者の「因果的複式簿記」と区別される⁽³⁾。

分類的複式簿記は、「財の総額を2つの側面から分類する。」（141頁）とされるが、財の物質的性質に基づく分類と財に対する請求権による分類を、井尻はそれぞれ「資産分類（asset classification）」と「請求権分類（equity classification）」と呼んでいる（141-142頁）。ただし、ここで示される2面的分類（図表1）は、「仕訳」というよりも「貸借対照表」そのものを表しているようにも見える⁽⁴⁾。

さて、この状態から資産総額が100,000円増加する場合、たとえば、棚卸資産（商品）を掛けて仕入れた場合、その資産総額の増分も2つの分類面から考察されることになる。つまり、「資産分類からは棚卸資産に分類され、請求権分類からは支払勘定に分類される場合」、次のように仕訳される。

（借）棚卸資産 100,000 （貸）支払勘定 100,000
 〈資産分類の増分〉 〈請求権分類の増分〉

また、もし資産総額が50,000円減少する場合、たとえば、借入金で返済した（支払った）場合、資産総額の減分も当然、2つの分類面から考察されて、資産分類からは現金に分類され、請求権分類からは借入金に分類される場合、次のように仕訳される。

図表1 財の総額の2面的分類

（借 方）		（貸 方）	
現 金	100,000	支 払 勘 定	200,000
受 取 勘 定	200,000	未 払 費 用	100,000
棚 卸 資 産	200,000	借 入 金	400,000
建 物	400,000	資 本 金	300,000
器 具 備 品	100,000		
	1,000,000		1,000,000

出典：井尻（1968）141頁。

(借) 現金 -50,000 (貸) 借入金 -50,000
 〈資産分類の減分〉 〈請求権分類の減分〉

ただし、複式簿記では負数の使用を避けるため、勘定の借方・貸方を入れ替えてマイナスの意味を表すという慣習を用いる（他の分類の科目があるべき貸借とは逆に現れた場合はマイナスの性質を意味すると規約する）場合、われわれが良く知った次の形で記入される。

(借) 借入金 50,000 (貸) 現金 50,000
 〈請求権分類の減分〉 〈資産分類の減分〉

上記のように、「分類的複式簿記においては、資産総額およびその変動はつねに2つの異なった分類面からみて記録される。」(142頁)と、その特徴をまとめている。つまり、「借方と貸方の双方に勘定科目があるのは、増分または減分が2つの異なった観点から分類されているからである。」(143頁)とされ、財に対する資産分類および請求権分類がそれぞれ独立して記録されていることになる。

一方、因果的複式簿記は、「1つの分類によって成り立っている。それが複式に記入されるゆえんは増分と減分という2つの異なったものが借方と貸方に配置されるからである。」(142頁)とされる。たとえば、「増分たる棚卸資産100,000円と減分たる現金100,000円との間に因果関係が認められるならば、増分を借方におき減分を貸方におくという慣習によって」(142-143頁)、次のように仕訳される。

(借) 棚卸資産 100,000 (貸) 現金 100,000
 〈資産分類の増分〉 〈資産分類の減分〉

仕訳の元となった取引としては、「棚卸資産を購入し、資産総額が増加するが、一方でその支払代金として現金が支払われ、資産総額が減少する」もしくはより単純に「現金を支払い、同額の棚卸資産を購入する」といったものが想定されるだろう。この仕訳は1つの分類方法（上

記では資産分類)を前提とし、「借方と貸方の双方に勘定科目があるのは、仕訳が増分と減分との間の因果関係を示しているから」(143頁)であるとされる。

なお、この棚卸資産の購入取引を分類的複式簿記の観点から記録することも可能である。つまり、「棚卸資産の受入れと現金の支払いを含む交換は、ふたつの事象とみなすことができる。第一に、棚卸資産の受入れは、厳密に分類的観点から、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、負の数字の使用を避けるため、慣習にしたがって、貸借を反対に記録してもよい。」(井尻(1976)122-123頁)つまり、仕訳は次のようになる。

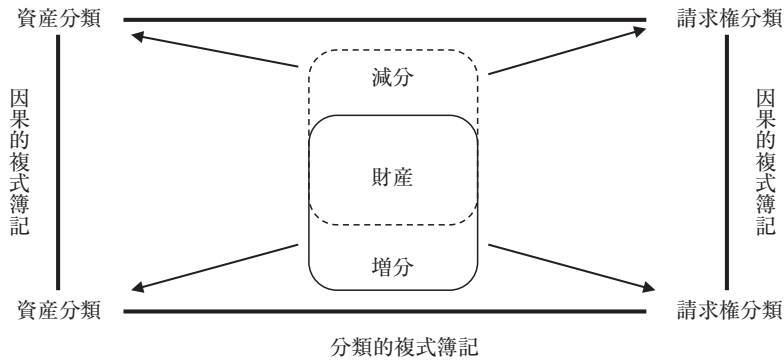
(借) 棚卸資産 100,000 (貸) 資本主 100,000
 〈資産分類の増分〉 〈請求権分類の増分〉
 (借) 資本主 100,000 (貸) 現金 100,000
 〈請求権分類の減分〉 〈資産分類の減分〉

また、請求権分類における増分と減分との間に因果関係が認められる場合であっても、因果的複式簿記が成立する。たとえば、増分たる手形債務50,000円と減分たる支払勘定(買掛金)50,000円との間に因果関係が認められる取引、すなわち、買掛金の支払いのために約束手形を振り出した取引の場合、次のように仕訳される。

(借) 買掛金 50,000 (貸) 支払手形 50,000
 〈請求権分類の減分〉 〈請求権分類の増分〉

以上のように、分類的複式簿記では、「資産総額の増分・減分はおのおのの独立に取り扱われ、複式簿記の二元性はそのおのおのの増分・減分を2つの分類方法にかけることによって生まれ」(143-144頁)、因果的複式簿記では「分類は1つの観点からのみなされるが、増分と減分とを因果関係によって結びつけることにより、二元性が生じる」(144頁)とされる。井

図表2 分類複式簿記と因果複式簿記
分類複式簿記



出典：井尻（1968）144頁の5.1図。

尻は、これら2つの複式簿記の違いを、次の図表によって示している。

図表2について多少の説明を加えれば、異なる分類における増加または減少を独立して記録するのが分類複式簿記であり、同じ分類間での増減を因果関係により記録するのが因果複式簿記といえるであろう。なお、「通常行われている複式簿記の説明には上記の分類的な観点と因果的な観点とが混在している」（144頁）こと自体は、井尻も認めているところである。ただし、2つの異なる複式簿記が存在するというよりも、取引をどのように分類するか（考えるか）の違いではないかとも考えられる⁽⁵⁾。

なお、井尻の主張した2つの複式簿記の説明においては、収益または費用が発生する取引が説明されていないため、それがどのように記録されるのか、高須（2012）などの先行研究を基に明らかにしておく。

たとえば、上記の取引で購入した棚卸資産のうち50,000円分を60,000円で販売し、代金は後日に受取る（未収額は受取勘定で処理することとする。まず、分類複式簿記では、次のように仕訳される。

(借) 資本主	50,000	(貸) 棚卸資産	50,000
〈請求権分類の減分〉		〈資産分類の減分〉	
(借) 受取勘定	60,000	(貸) 資本主	60,000
〈資産分類の増分〉		〈請求権分類の増分〉	

この仕訳において、請求権分類の減分として記録される「資本主」（ないし資本金）勘定は、資本の減分である「費用」に他ならない。また、同様に、請求権分類の増分として記録される資本主勘定は、資本の増分である「収益」となる。

また、同じ取引を因果複式簿記の観点で仕訳すれば、次のようになる。

(借) 受取勘定	50,000	(貸) 棚卸資産	50,000
〈資産分類の増分〉		〈資産分類の減分〉	
(借) 受取勘定	10,000	(貸) 「収益」	10,000
〈資産分類の増分〉		〈資産分類の減分〉	

なお、井尻（1976、116頁）によれば、増分⁽⁶⁾が空集合の場合の交換を「損失」とし、減分が空集合の場合の交換を「収益」としているため、交換による棚卸資産の減分（50,000円）を超える10,000円は、減分が空集合の場合の交換、つまり失う財のない交換となるため、同額で「収益」が記録される。

上記のように、交換取引および損益取引のいずれもが、分類複式簿記と因果複式簿記のそれぞれによって記録される。

3 分類的多式簿記の拡張としての多式簿記

前節で明らかにしたように、分類的多式簿記が、資産総額の増分・減分を異なる分類方法で独立に記録するものであるとすれば、その分類方法を増やすことで、多式簿記は「多式簿記」へと拡張される。

井尻（1968）は、上記の資産分類および請求権分類に加えて、「財の位置による分類とその経過年限（主体がその財を支配下においてからどれだけたつか）による分類」（144-145頁）を加えた、「4式簿記」を例にあげて説明している。

まず、図表1には「位置」と「経過年限」が追加され、図表3のように変化する⁽⁷⁾。

この4式簿記においても、増減分については同様に4つの方法で分類される。たとえば、「倉庫に納入された棚卸資産100,000円を掛けて買った場合」（145頁）の仕訳は、次のようになる。

(資産)		(請求権)	
棚卸資産	100,000	支払勘定	100,000
(位置)		(経過年限)	
倉庫	100,000	6ヵ月未満	100,000

なお、井尻は単に「:」によって各分類を区分していたが⁽⁸⁾、もはや複式ではないため「借方」・「貸方」の語に代えて、ここでは分類そのものの名称を各勘定の上に付してみた。

図表3 財の総額の4面的分類

(資産)		(請求権)		(位置)		(経過年限)	
現金	100,000	支払勘定	200,000	本社	300,000	6ヵ月未満	400,000
受取勘定	200,000	未払費用	100,000	工場	400,000	1年未満	100,000
棚卸資産	200,000	借入金	400,000	倉庫	300,000	2年未満	100,000
建物	400,000	資本金	300,000			2年以上	400,000
器具備品	100,000						
計	<u>1,000,000</u>		<u>1,000,000</u>		<u>1,000,000</u>		<u>1,000,000</u>

出典：井尻（1968）145頁。

棚卸資産（資産分類の増分）は掛け（支払勘定、請求権分類の増分）によって購入され、倉庫（位置分類の増分）に納入されており、まだ購入したばかりなので、支配期間（経過年限分類の増分）は6ヵ月未満となる。なお、どのような分類を追加するかは企業によると思われるが、井尻の主張した「経過年限」分類を加えることで、一定期間（ないし決算）を経るごとに「6ヵ月未満」から「1年未満」に、「1年未満」から「2年未満」などに、振替える決算整理仕訳が必要となるかもしれない。

また、「借入金100,000円が返済された場合、現金は本社にあり、（借入金の⁽⁹⁾）経過年限が6ヵ月未満とすると」（145頁、括弧内は筆者が追加）、次のように仕訳される。

(資産)		(請求権)	
現金	-100,000	借入金	-100,000
(位置)		(経過年限)	
本社	-100,000	6ヵ月未満	-100,000

なお、マイナスの記号を使わないで表示する場合には、「各科目をその属する分類とは違う欄にもってくることにより行なうことができる。」（145頁）とされ、「多式簿記の場合、科目はいろいろな方法で入れ替えることができる。」（同上）と述べた上で、1つ右隣の欄へ移し、最後の科目は一番左へもってくる、次のような仕訳を示している。

(経過年限)		(資 産)	
6 ヶ月未満	100,000	現 金	100,000
(請求権)		(位 置)	
借 入 金	100,000	本 社	100,000

このような記入は「それがどれかの方法で統一されていて、ちょうど複式簿記で貸方現金が現金の減少と解釈するように、4式簿記における第3欄に記入された借入金が入金の減少と解釈できればそれでいい」(146頁)と述べられている。複式簿記における勘定(ないし仕訳)の貸借のいずれかで増加ないし減少を記録することも1つのルールに過ぎず、そのルールが貫徹されていることが重要なのである。

さらに、4式簿記に関しては、棚卸資産の販売がどのように記録されるのかについても、説明している。「(倉庫で保管されていた)原価200,000円の棚卸資産(なお、経過年限は6ヶ月未満)が250,000円で売却され(代金は後日受取ることとし)たとすると」(146頁、括弧内は筆者が追加)、次のような仕訳となる。

(経過年限)		(資 産)	
6 ヶ月未満	200,000	棚卸資産	200,000
(請求権)		(位 置)	
資 本 金	200,000	倉 庫	200,000

(資 産)		(請求権)	
受取勘定	250,000	資 本 金	250,000
(位 置)		(経過年限)	
本 社	250,000	6 ヶ月未満	250,000

上記の仕訳では、販売された棚卸資産の減少と販売代金としての受取勘定(たとえば売掛金)の増加が、それぞれ別の仕訳として記録されている。なお、これらの仕訳における資産分類と請求権分類の2つの分類のみを取り出して複式仕訳の形にしてみると、

(借) 資本金	200,000	(貸) 棚卸資産	200,000
〈請求権分類の減分〉		〈資産分類の減分〉	
(借) 受取勘定	250,000	(貸) 資本金	250,000
〈資産分類の増分〉		〈請求権分類の増分〉	

となり、前節で検討したように、資産分類の減分と請求権分類の減分が、また、資産分類の増分と請求権分類の増分が、それぞれ独立に(同額で)記録されていることがわかる。

それに加えて、分類的“4式”簿記で記録した際に、上段の仕訳で棚卸資産の減分と倉庫の減分(200,000円の減少)と経過年限6ヶ月未満の減分(同じく200,000円の減少)があわせて記録され、下段の仕訳で受取勘定の増分(250,000円)と本社の増分、経過年限6ヶ月未満の増分が記録される。

このように、分類的簿記においては、二元性(二重性)は絶対的なものとしては捉えられず、その分類方法は、企業(経営者)の「情報の必要に応じて追加されるべき」(146頁)ものと考えられる。

上述のとおり、分類的複式簿記が分類的多式簿記に拡張できることは明らかとなったが、因果的複式簿記¹⁰⁾は「因果的多式簿記」へと拡張することが可能なのであろうか。

これについて、井尻(1968)は「因果的複式簿記では因果関係で結びつけられた増分と減分を対応させて仕訳をしなければならない。」(147頁)と、因果的複式簿記の特徴を指摘した上で、「この因果関係で結びつけられた増分(プラス)と減分(マイナス)のこの二元性が因果的多式簿記への拡張可能性を否定し、因果的複式簿記を唯一絶対のものとする」(同上)と結論づけている。

4 分類的多式簿記の発展可能性

多式簿記に拡張しうるのは、分類的複式簿記だけであることを踏まえて、本節では、分類的多式簿記のさらなる発展可能性とその限界につ

いて検討する。

まず、分類的多式簿記を「多式」たらしめているのは、前述のとおり、分類方法の数の多さであった。そうであれば、資産分類と請求権分類のほかに、分類方法として何を加えるのかを考えることに意味があろう。

井尻 (1976) では、前節で述べた資産分類 (資産の種類)、請求権、所在地、経過年限 (取得以来の経過年数) 以外に、(資産の) 管理責任者が誰かという観点から分類することも提案している (123 頁)。

さらに、井尻 (1984) では、その具体例として「たとえば企業が現金 ¥50 (億円など単位略) で設立され、¥30 借入れ、3 年使用の工場を ¥60 で買入れたとする。工場はカナダにあり、製造部の管理のもとにあるとする。さらに ¥10 の現金がカナダの製造部の経営基金として本社から送金されたとする。これらの取引は五式記入として記録することができ、それから上のような貸借対照表 (図表 4) を作成することができる。」 (10 頁, なお括弧内は筆者が追加) と主張している。

これらの会社設立から経営基金の送金までの一連の仕訳 (五式記入仕訳) を示せば、次のようになる。

①会社設立

所有財		請求権		所在地	
現金	50	資本	50	日本	50
使用年数		管理部門			
1年以内	50	本社	50		

②借入れ

所有財		請求権		所在地	
現金	30	借入金	30	日本	30
使用年数		管理部門			
1年以内	30	本社	30		

③ 3 年使用の工場の買入れ

所有財		請求権		所在地	
工場	60	資本	60	カナダ	60
現金	-60	資本	-60	日本	-60
使用年数		管理部門			
3年使用	60	製造部	60		
1年以内	-60	本社	-60		

④経営基金の送金

所有財		請求権		所在地	
現金	10	資本	10	カナダ	10
現金	-10	資本	-10	日本	-10
使用年数		管理部門			
1年以内	10	製造部	10		
1年以内	-10	本社	-10		

なお、工場の買入取引と経営基金の送金取引については、増分と減分 (もしくはカナダと日本の所在地) ごとに 2 つの対応する記録を上下に分けて、表記の都合上、負数を含んだ形のまま記録している。上記の仕訳を元帳の各勘定に転記し、その勘定残高を分類ごとに集計すれば、図表 4 の貸借対照表が完成する。

さて、井尻の提案以外に、加えるべき分類方法としては、一体どのようなものが考えられるだろうか。

図表 4 五式記入による貸借対照表

所有財	請求権	所在地	使用年数	管理部門		
現金	¥20	借入金	¥30	カナダ	¥70	
工場	60	資本	50	日本	10	
	¥80		¥80		¥80	
			1年以内	¥20	製造部	¥70
			3年使用	60	本社	10
				¥80		¥80

出典：井尻 (1984) 10 頁の第 1.1 表。

たとえば、高寺（1967）は、「企業資本は、運用形態別企業資本（資産）、形成源泉別企業資本（資本）以外に、さらにたとえば管理責任者別に構成された企業資本、所有者別に構成された企業資本……という具合に、幾重にも多面的に分解できる。」（29-30 頁）ことを指摘していることから、井尻と同様に管理責任者別の勘定や、請求権（たとえば株式会社の株式）の所有者別の勘定の設定が想定されうる。

なお、「企業資本が二重性以外に、それから派生したものとして幾重にも多面性をもっているかぎり、さらに副次的基本標識を追加設定して、企業資本の運動を多面的に幾重にも分類（総合）していく多重分類（多面的）簿記 multi-classification (multi-dimensional) book-keeping をすることが不可能ではない」（31 頁）とも述べている。ただし、「この多重分類（多面的）簿記はあくまでも二重分類（二面的）簿記を基底としてその上に構築されるものなのである。」（32 頁）と指摘している通り、多式簿記を複式簿記（高寺の言葉を借りると「二重分類簿記」）から派生した簿記体系として捉えている。

また、貸借対照表で表される運用形態と調達源泉に関して「投資の期待見返り（expected return on investment）」を共通の要素とする新たな概念定義を行い、それに基づいた複数の「経営者の投資の期待見返り」を借方に、複数の「資源提供者の投資の期待見返り」を貸方にそれぞれ区分計上した貸借対照表を提案した梶原（2016）では、仕訳の時点から、各勘定科目と金額の把握に加えて、各意思決定者の投資の期待見返りを追加的に認識・測定すべきであると主張している。たとえば、設備投資の仕訳において、「経営者の抱く、投資の期待の見返りに関する追加の情報を把握する」（47 頁）ために、次のような仕訳を行うことを提案している。

(借) 機械	15%	6,000,000	(貸) 現金	0%	9,500,000
建物	15%	3,000,000			
土地	15%	500,000			

つまり、ここでは各投資対象に対する期待見返り（期待投資利益率）を新たな分類方法として加えている、と解釈できる。仕訳の形は変化する可能性があるが¹¹⁾、資産（投資）の期待投資利益率を分類方法として加えた多式簿記を行うことで、梶原の提案した貸借対照表の誘導的な作成に繋がる勘定組織ができあがるかもしれない。

上記のような発展可能性を持つ分類的多式簿記ではあるが、「これらの簿記システムは、財の流れを記録するにあたって、複式簿記に匹敵する力を持っていない。」（井尻（1976）264 頁）とされる。なぜならば、「複式簿記の本質は、同じ財の集合が二重に（財のタイプと財にたいする請求権によって）分類されていることに依存するのではなくて、ふたつの異なる財の集合が、一方は交換における減分（失った財）として、他方は増分（得た財）としてその因果関係にもとづいて結合されるところにある」（265 頁）と、上述の因果的複式簿記にあると結論付けられているからである。

つまり、分類的多式簿記は、「実務にはさしつかえないが、複式簿記の完全仮説¹²⁾を否定するものとしては不満足である。というのはそれは必然条件をみたさないからである。たとえば、財の所在地が所有財と請求権という既存の2次元の拡張として不可欠である論理的理由はなにもない」（井尻（1984）11 頁）からである。分類的多式簿記は、その分類方法を増やすことで多式簿記へと展開できたのだが、どのような分類方法を増やすのかということについての必然性が考えられた上でなければ、徒に分類方法を増やし、記録を複雑化することにつながりかねないのである。

5 おわりに —三式簿記への道筋—

本稿では、井尻学説により、複式簿記の（論理的）拡張可能性について検討してきた。井尻によれば、今日の複式簿記（の説明）は、「分類的複式簿記」と「因果的複式簿記」の2つが混在している状態であるが、複式簿記の借方と貸方がなぜ一致する（同額となる）のかについての考え方が、それぞれ異なっていた。2つのうち、財の総額を2つの側面から分類・記録するのが、本稿で検討の対象とした「分類的複式簿記」である。

「分類的複式簿記」の考え方による場合、その分類が二重（複式）以上のものであってはならないという論理的な理由はないため、分類方法を増やすことにより、「多式簿記」へと展開が可能とされた。多式記入によって取引を各勘定に記録し、それらの残高を集計することで、誘導的に多式簿記に基づいた2つ以上の分類方法をもつ貸借対照表が作成されていた。ただし、井尻は、「分類的複式簿記」および「多式簿記」の説明において、資本の増減の原因を説明する収益・費用の勘定、いわゆる「名目勘定」についてはほぼ触れておらず、損益計算書にあたる計算書についても説明されないままである。

また、「分類的複式簿記」が「多式簿記」の特殊なケースであるとする、財の総額を何らかの方法で分類する場合に、分類方法として何を採用するかは自由に決まるはずであり、所有財の分類（資産分類）と財の所在地のみを記録する複式記入も論理的にはあり得る。しかし、それはもはやわれわれの知る複式簿記の姿ではない。すなわち、井尻（1976）によれば、「事実、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、という点にある。そこで、たとえば、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、現金の減少というふたつの異なる事象と考えるような記録法は、かりに各変化が複数の視点から分類されていたとしても、単式簿記であると考えざるをえないのである。」（125頁）と指摘され、たとえ分類方法が複数あったとしても、それらは単式簿記の組合せとなってしまうかねないのである。

最後に、複式簿記を多式簿記へ論理的に拡張することが全く不可能であるかについて、井尻（1976）は、再度、因果的複式簿記による可能性について、次のように述べる。すなわち、「われわれは経済事象を観察するにあたって、現行複式簿記を因果的な面で三式簿記へ延長しようとする第三の要素を見落としていないだろうか。」（265頁）と。そして、「複式簿記を拡張する努力をするまえに、第3の次元となるものを論理的に導きだす必要がある。」（井尻（1984）13頁）と主張し、複式簿記を「多式簿記」へと拡張するのではなく、3つめの次元ないし因果関係を超越（ないし因果関係を含む）三元性を探求した上で、「三式簿記」へのみ拡張することを検討していくことになる¹³⁾。

注(1) 本稿では、井尻学説として『会計測定的基础』（1968年、東洋経済新報社）を主にその対象としているが、必要に応じて『会計測定の理論』（1976年、東洋経済新報社）や『三式簿記の研究』（1984年、中央経済社）も利用する。

(2) 以下、本節での仕訳は、井尻（1968、141-143頁）を参照し、一部を修正している。

(3) 井尻によれば、「分類的複式簿記と因果的複式簿記の混在は複式簿記に関するたいていの書にみられるものである。」（140頁脚注）とされる。

(4) もちろん、期首の開始仕訳において、（前期末の）貸借対照表に計上された資産・負債・資本について、同様の仕訳が行われないわけではない（沼田（1989）74頁参照）。

(5) なお、高寺（1967）によれば、因果的複式簿記にあたるものは「資産構成変化取引」と「資本構成変化取引」とされ、分類的複式簿記にあたるものは「増成（正の形成）取引」と「減成（負

- の形成)取引」とされる(36-37頁)。
- (6) 井尻(1976)によれば、「会計においては、たんに主体の支配下にある財の増減を記録するだけではなく、どの財がどの財と交換されたかを識別・記録することが必要である。」(111頁)とされ、「交換を記録するためには得た財(これをたんに増分(increment)と呼ぶ)と失った財(これをたんに減分(decrement)と呼ぶ)とを関係づけなければならない。」(111-112頁)とされる。つまり、ここでいう「増分」とは得た財であり、「減分」とは失った財を意味する。
- (7) なお、井尻は追加した「位置」と「経過年限」の内訳を明らかにしていないため、たとえば、資産が本社・工場・倉庫にどのように配置されているのか、1年未満の請求権はいくらあるのかなどはわからない。
- (8) 井尻(1968)によれば、「棚卸資産10:支払勘定10:倉庫10:6ヵ月未満10」と表示(仕訳)される。
- (9) 記録される「経過年限」が、現金に関するものなのか借入金に関するものなのかは、厳密には判別できない。しかし、借入金はいつ借入れたものなのか明らかになるのに対し、現金はいつから保有しているものかは明らかにならないため、ここでは借入金であろうと仮定した。
- (10) 井尻(1968)によれば、因果的複式簿記における仕訳の3つの基本的な側面として、「(1)その仕訳は主体の支配下にある財の変動を増分と減分を結び付ける形でとらえ、(2)その両者には原因と結果の関係が存在するものと考えられ、そこで(3)増分の価額は減分の価額に等しい」(147頁)ことを挙げている。
- (11) それというのも、梶原の示している仕訳は「分類的複式簿記」による仕訳ではないため、そのまま多式簿記に拡張できるかは不明である。
- (12) 複式簿記の完全仮説とは、「複式簿記は完全であり、その内部の論理を破壊することなしに三式簿記への拡張はできない」(井尻(1984)5頁)

という仮説であり、これまで長い間認められてきたものとされる。

- (13) 井尻を四半世紀以上にわたって悩ませた三式簿記への論理的拡張の検討が、やがて「時制的三式簿記」と「微分的三式簿記」として結実することになる。(井尻(1984))

参考文献

- Littleton, A. C. (1933) *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co.(片野一郎訳(1952)『リトルトン会計発達史』同文館出版。)
- 石川純治(2011)『複式簿記のサイエンス—簿記とは何であり、何でありうるか—』税務経理協会。
- 井尻雄士(1968)『会計測定的基础』東洋経済新報社。
- 井尻雄士(1976)『会計測定の理論』東洋経済新報社。
- 井尻雄士(1984)『三式簿記の研究』中央経済社。
- 梶原太一(2016)「運用形態と調達源泉の新定義—財務諸表の表示を巡る諸問題への接近方法—」『財務会計研究』第10号, 27-54頁。
- 児島記代(2024)「簿記教育における簿記一巡の再考—簿記情報の認識時点について—」日本簿記学会第40回関西西部会自由論題報告資料。
- 高寺貞男(1967)『簿記の一般理論—勘定簿記から行列表簿記へ—』ミネルヴァ書房。
- 高寺貞男(1969)「簿記理論」番場嘉一郎監修『現代会計理論のエッセンス 企業会計における17研究領域の展望』ぺりかん社, 89-114頁。
- 高須教夫(2012)「会計機能の変遷と複式簿記の変容」『財務会計研究』第6号, 1-18頁。
- 高須教夫(2021)「因果的複式簿記と分類の複式簿記—収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の変更の観点から—」岩崎勇編『AI時代に複式簿記は終焉するか』税務経理協会, 47-67頁。
- 沼田嘉穂(1992)『簿記教科書 五訂新版』同文館出版。
- 吉田智也(2019)「高寺貞男と企業資本二重分類簿記」上野清貴編『日本簿記学説の歴史探訪』創成社, 154-169頁。