

「複式簿記の原理とその論理的導入法」(Ⅰ)

椎 名 市 郎

目 次

- I 会計哲理（認識論的方法論的研究方法）への道と問題点の提起
- II 複式簿記導入法のステップ
 - 1 複式簿記の歴史的視点——何故、複式簿記の原理を学ぶのか——
 - (1) 歴史的視点
 - (2) 経済体制（資本主義社会）と複式簿記の実質的意義
 - (3) 階級（階層）と accountability
 - (4) 民族性（人間行動様式）にみる新しい視点
 - (5) 何故、複式簿記の原理を学ぶのか
 - (以上、本号掲載)
 - 2 複式簿記の哲理
 - 3 複式簿記の技術
 - (以上、次号以降掲載予定)

I 会計哲理（認識論的方法論的研究方法）への道と問題点の提起

会計学の多角的研究をこれから志さず私達が、最初に出合う研究領域で、かつ、自己の体系化をまず計らなければならない領域は、「複式簿記の原理」(theory of double entry bookkeeping)の探求である。現在、私達に多くの真理を教授してくれている偉大な先人も、かつて、この領域に挑み、苦悩し、そして畠中福一先生のように若くして人生の全てを注いだ偉才もいる。

それにしても、近年会計学が社会の一般的受容 (general acceptance of society)

に於けるための研究は目覚ましい変化・発展を遂げている。コンピューターの発達は、会計学の測定理論に画期的な変革を起こしたし「Interdisciplinary Approach」は会計学領域に深化と拡大を実現した。

しかし反面、それらは会計学の領域に専門言語の不統一、隣接諸科学との間の知識主体系の混乱等、深刻な事態をもたらしたことも否めない。私はかつて、この状況をアカウンティング・ジャングル(accounting jungle)と称し、この解決のため会計学研究三部門の確立を唱えた。すなわち、「会計史(accounting history)」研究部門、「会計哲理(accounting philosophy)」研究部門、「会計諸手続(accounting procedures)」研究部門である。会計学研究三部門の確立自体が、広い意味の認識論的方法論的研究方法であるが、そのうちとくに、「会計哲理」研究部門がその中心的地位を占めることと、この研究分野の立ち遅れが今日のジャングル傾向を生んだ原因と考察し、認識論的方法論的研究方法の一試論を展開した⁽¹⁾。この意味で、「会計哲理」研究部門とは、認識論的方法論的研究を中心とする領域をいう。認識論的研究としてはたとえば、「発生主義の原則」とか「費用収益対応の原則」というような会計諸手続を研究する従来あるいわゆる「会計理論」ではなく（これは、「会計諸手続」研究部門に属する。）、おもに広い意味の哲学と学交する研究部門（cross disciplinary）をいう。具体的には、会計用語の混乱の解決のためには言語学（linguistic science）との学交が必要であるし、会計学の命題である真実性（truthfulness）や公平性（fairness）、有用性（usefulness）の概念の探究のためには、倫理学（とくに、メタ倫理学—meta ethics）との学交が不可欠である。また、会計学の公理的アプローチ等は、広く科学哲学（philosophy of science）との学交が必要である。一例ではあるが、クーン（Thomas S. Kuhn）の『科学革命の構造』（みすず書房）—The Structure of Scientific Revolutions—のパラダイム（paradigm）論は、現に会計学の思考領域に多くの影響を与えている。さらに、制度会計や予算制度など「制度」の問題一つとらえようとしても、マートン（Robert K. Merton）やパーソンズ（Talcott Parsons）の社会体系論研究から学ばなければならないし、会計事象に現われる人間行動を

複式簿記の原理とその論理的導入法

研究する際は、行動科学 (behavioral science) や心理学 (psychology) との学際が必要である。

以上は、おもに認識論的研究であるが、「会計哲理」の研究部門には方法論的研究も重要な領域である。ヘンドリクセン(Eldon S. Hendriksen)の“Accounting Theory” 最新版—Third edition—には、会計学における主要なアプローチが下記のように展開されている⁽²⁾。

- ① The deductive method of reasoning (演繹的推論の方法)
- ② The axiomatic or mathematical approach (公理的・数理的アプローチ)
- ③ The inductive approach (帰納的アプローチ)
- ④ The events approach
- ⑤ The ethical approach (倫理的アプローチ)
- ⑥ The communication theory approach (伝達理論アプローチ)
- ⑦ The sociological approach (社会学的アプローチ)
- ⑧ The macroeconomic approach (マクロ経済学的アプローチ)
- ⑨ The pragmatic approach (実用主義的アプローチ) or The practical approach (実践的アプローチ)
- ⑩ Behavioral theories approach (行動科学的アプローチ) 等

ちなみにヘンドリクセンは、演繹的アプローチを中心としながらも、会計目的にてらした選択適用を主張している。このように、一例ではあるが、会計学方法論の研究を通じ、会計学の論理だての深化も計らなければならないのである。

以上のように「会計哲理」の研究部門は、認識論的研究と方法論的研究から成り立つが、この分野の研究姿勢として私は、大上段に構える演繹的方法のみでは、「会計哲理」研究が「社会科学総論」や他の研究分野に陥る虞れもあるので、従来の会計学原理を一つ一つ再考する帰納法的方法をも重視する姿勢が大切であると思っている。

複式簿記の原理とその論理的導入法

その意味で、まず複式簿記の原理をその導入法とともに研究することは、文頭にもふれたが意義のあることであるし、必要不可欠なことでもある。私は歴史的展開において、複式簿記の構造的側面を、資本主義経済体制のメカニズムである一投下資本運動＝利益増殖計算―にその実質的意義を求め、複式簿記の機能的側面を社会階級（または、社会階層）からの accountability に求めた。そして、会計学（複式簿記を含む）を、資本（capital）の測定行動（action of measurement）を研究する学問であると定義づけた。もちろん、会計学における資本とは何を意味するのかは後で考察するところである。したがって、いかにすぐれた理論でも、資本運動の測定行動を伴わないものや、accountability の社会的裏付けのないものは会計学の研究対象とはなりえないと思っている。この見地からすれば、全ての会計事象は終局的には、複式簿記のメカニズムに具現化される。この意味で、まさに会計学研究は複式簿記の原理より出発し、ここに終着するのである。

つぎに私は、複式簿記の原理を入門者にいかに導入するかという導入法に係わらせて本論文を展開している。それは現実には、つぎのような問題が横たわっているからに他ならない。

複式簿記原理を初心者にいかに導入するかの方法は、一見するとつきなみにして定説が存在し、あまり問題にならないようにみえる。しかし、大学教育における複式簿記の原理の導入法と、高等学校教育ないしは受験産業である専門学校の導入法とは自と異なる。自明のことではあるが、大学における教育は、真理を一定の論理だてのもとで探究する導入法でなければその生命を失う。いま、この導入法を仮りに「論理的導入法」と名付けよう。一方、これに対し、高等学校や専門学校での導入法は、一連の記帳手続を暗黙に繰り返す暗記主義をベースに、画一的にして単純機械的な導入法である。そこには、歴史を貫ら抜く視点もなければ、技術を支える会計哲理も存在しない。あるのは、画一的に用意された解答へのプロセスのみである。この導入法の有用性は各種試験制度に対してのみである

複式簿記の原理とその論理的導入法

から、これを仮りに「受験用導入法」と名付けておく。

問題は、私の知るかぎり、大学教育において意外に多くこの「受験用導入法」が採用されている点である。熱意をもち簿記に関心を寄せる入門者の多くの人々が、理論もない単純な帳簿記入の繰り返しにどれほど失望し、学問をする意志を殺がれたであろうか。とくに、真理を求める大学教育においてこのような事実があれば憂えることである。現在、会計学ほど誤解をもって解釈されている学問はない。「会計学は学問ではない」とか、「簿記は単純な計算と帳簿つけである」とかという全く次元を外れた風潮などは、この「受験用導入法」を採る限り、一面の真理として認めざるを得ないかもしれない。確定値を一定の時間内に、技術的に、与えられた答案に計算をする試験のための勉強をする者にとって「受験用導入法」は有効である。しかし、大学教育においては有害である。会計学は、試験問題に書かれているような確定値を計算する学問ではない。不確定値を測定する学問なのである。不確定値を測定するためには、測定用具と測定者と測定ルールの三つの条件が必要である。ここに会計学における技術性的問題や人間行動の問題や会計原則の問題等が発生するのである。「論理的導入法」の必要性が、まさに叫ばれる所以である。そして現在、大学教育の責任が問われ多くの改善が試みられているのである。私の趣旨とは若干異なるが、現に早稲田大学では、一連の反省から昭和51年度にカリキュラムの大改正を行なっている⁽³⁾。本学の会計科でも同様の趣旨で、昭和54年度からカリキュラムが改正され、現在実施されている。しかし、単に形式的に科目を変更しても問題は解決しない。そこに真に問われているのは、会計学研究者の会計学に対する態度なのである。

以降、会計学研究三部門の考えに則り、複式簿記の原理の認識論的方法論的研究を踏まえ、複式簿記の「論理的導入法」を展開することにする。

注

- (1) 拙論「会計哲理—その発展への序章—」（亜細亜大学大学院経営学研究科修士論文 昭和52年）

なお、「認識論的方法論的研究方法」という用語は黒沢清教授が、すでに独自の研

複式簿記の原理とその論理的導入法

究業績の展開の中で開陳されている（黒沢清稿「会計学的方法論的基礎」38頁～39頁，黒沢清主編『近代会計学体系Ⅰ 会計学の基礎概念』中央経済社 昭和49年版）。

(2) Eldon S. Hendriksen; Accounting Theory, third edition, 1977, pp. 1～27.

(3) 青木茂男著『会計学総論』（中央経済社 昭和53年度版）まえがき1頁。

「私の所属する大学の学部では、昭和50年度までは、会計学系統のカリキュラムは、1年で「簿記」を習い、それから2年では「会計学」、3年以降で原価計算、管理会計、経営分析、会計監査ということで、広い意味での会計学の勉強は、「簿記」から入っていた。

しかしながら1年で「簿記」を教える場合、とかく簿記の記帳原則や技術を教えることで、ほとんど1年間がとられてしまい、学生の中には今日の経済社会における会計の職能や、経済社会の変化にともなう会計の役割などを理論的に研究するとか、理解するまえに、会計学系統の科目について、誤った先入感をもってしまい、会計学系統への関心をもたなくなる学生がなくなはなかった。

以上のような経験への反省のもとに、われわれは昭和51年度以降、カリキュラムの改正を行い、会計学系統の最初の科目として「会計学総論」を設置し、次に「簿記」および「財務会計」をおくことにした。」

Ⅱ 複式簿記導入法のステップ

そもそも社会科学の研究対象である人間の社会は、過去から現在へ、現在から未来へと向かって流れている。この社会の流れを過去から現在の流れの立場から考察すれば、そこに「歴史研究」が生じてくるし、未来への方向志向という立場から考察すれば「政策研究」が生まれてくる。そして、社会科学の中心研究分野である「理論研究」は、過去と未来を結合し、現在のあり方や基本理念について研究するいわば、歴史と政策を総合する研究部門である⁽⁴⁾。この見地をヒントに一1 会計哲理（認識論的方法論的研究方法）への道と問題点の提起一で述べた会計学研究三部門が生じてくる。複式簿記の「論理的導入法」とは、この会計学研究三部門に基づく導入法に他ならない。したがって、「論理的導入法」のステップは、つぎのようになる。

複式簿記の原理とその論理的導入法

- (Step 1) 複式簿記の歴史的視点—何故、複式簿記の原理を学ぶのか—
↓
(Step 2) 複式簿記の哲理—複式簿記の科学性とは何か—
↓
(Step 3) 複式簿記の技術—複式簿記はいかなる技術を有するのか—

1 複式簿記の歴史的視点—何故、複式簿記の原理を学ぶのか—

(1) 歴史的視点

複式簿記を何故学ぶのかという解答は、何故人々がこの学問を生成し、発展させ、現在まで継承しているのかという歴史を遡る必要がある。複式簿記が、いかなる時代背景をもって登場し、いかなる社会的機能を遂行してきたかは、歴史のみが教えてくれるのである。もちろん、ここで注意をしなければならないことは複式簿記史を含む会計史の研究は、会計事実史 (the historical fact of accounting) のみではないということである。より大切なことは、会計史を見る眼 (judge a thing from the accounting point of view) である。

グインツァー (Harvey T. Deinzer) が、歴史における定理を説明する際、「事象は相互に作用しあう。つまり、他の原因でもあり他の結果でもある。このことは歴史における定理である。事象のうち、時に影響力の強いものが前面に出され、他がこれを規定する環境として背景に残される。その結果、会計事象の如きある特殊な事象にのみ焦点をあて、他の要素を常に変動する規定環境として背景にすえると、歴史の全貌がより明瞭に描き出されることもある。」と歴史的方法論の一端を述べている⁽²⁾。この中で、「特に強い影響力」とはまさに歴史を見る人間の眼だと思う。

さらに、その眼は常に社会や時代に向いていなければならない。ウルフ (Arthur H. Woolf) が、「会計の歴史は概して文明の歴史である。高度の発展段階に到達した国民は、いずれも広範囲な商業方式を営んだことを知っている。……………まことに会計は時代の鏡であって、このなかに、われわれは、国民の商業史および社会状態に多くの反映を見る。われわれの研究過程において、会計は文明と相並んで進歩し、かつ社会によって達せられた文化と発達の高さが高いほ

複式簿記の原理とその論理的導入法

ど、その会計方法が一層精巧であることが知られてくるであろう」と述べているごとくである⁽³⁾。

この一つの歴史を見る眼と時代背景は別々の要素ではなく、両者一体にして初めて歴史的視点が成立するのである。

それでは具体的に複式簿記の生成・発達史は、いかなる視点でとらえられるのであろうか。私は、社会科学の最も基本的な関心事である経済体制（資本主義社会）・階級（階層も含む）・民族性（人間行動様式）という三つの視点から把握すべきであると思う⁽⁴⁾。本論文の直接的な目的は複式簿記史を含む会計史の研究展開ではないので深く立ち入ることは避けるが、たとえば、三つの視点からつぎのような問題が指摘できる。15世紀の商業資本主義と19世紀の産業資本主義との経済体制の相違や、近代資本主義のイギリス型と東欧型の分化は、複式簿記史にいかなるインパクトを及ぼしたか。封建制度や絶対制度に基づく身分的階級と資本主義制度に基づく資本側・労働側の階級問題や、商業資本・金融資本・産業資本・独占資本という資本側の階層問題、さらに中間階層、知的階層の問題などが、accountability の制度にいかんインパクトを与え、複式簿記の実質的意義を変革していったか。市民社会の確立のため、まずイタリア民族が世界の主導権を握りながら、後にイギリス民族にその地位を奪われる、この両国の民族性の相違は、会計学の発達にどのように反映しているのか。

以上の具体的問題に見られるごとく、複式簿記史を含む会計史は、経済体制（資本主義社会）・階級（階層も含む）・民族性（人間行動様式）の三つの社会科学の基本的関心事の視点からとらえて初めて、不動な学問の地位を占めるものと思う。このように考えると、会計学研究三部門のうち、本当に困難な仕事は歴史部門研究であろう。歴史研究部門確立には長い道程が必要であるが、多くの先人の業績に学び、複式簿記の「論理的導入法」に最低限必要な範囲で、以降歴史部門の認識論的方法論的基礎の一端を展開することにする。

(2) 経済体制（資本主義社会）と複式簿記の実質的意義

社会制度、とくに経済体制の問題は構造的視点として社会科学の研究のうえでまさに重要な領域である。社会科学の歴史は資本主義社会の歴史でもあるので経済体制の問題は、この点にまず絞られる。資本主義社会の経済体制は、商業、工業の階層者がその中心的地位を占め、「貨幣」という経済手段を使用し「資本」を中心にして動く、いわば「資本」の支配する世界である。複式簿記史の本来の研究は、この経済体制の生成・発展に伴なって認識される。そもそも、長い間の人々の社会慣行の蓄積が社会科学を生むなら、商人たちを中心とする商業活動の蓄積が、複式簿記を生んだといえる。ドイツの詩人ゲーテが『ヴィルヘルム・マイスターの徒弟時代』で「複式簿記は人類が産んだ最もりっぱな発明の一つである。思慮ある家長は誰しも自分の経済に複式簿記を用いなければならぬ」と簿記の有用性を述べていることは有名である。この意味で、複式簿記の歴史はまず経済体制（資本主義社会）の歴史としてとられるのである⁽⁵⁾。

黒沢清教授が、ゾンバルト（Werner Sombart）の言葉をつぎのように紹介している⁽⁶⁾。

「およそ資本主義なるものは、複式簿記を除いては考えることができない。複式簿記と資本主義とは形式と内容とのごとき相互関係をもっている。資本主義がその力をはたらかすための道具を複式簿記のうちにつくり出したのか、それとも複式簿記が先ず資本主義をばその精神から生み出したのか、いずれとも判断できないほどである」

このゾンバルトの見解の歴史的正当性については論争のあるところであるが、経済体制との係りあい複式簿記をとらえているのは評価される。さらに黒沢清教授は、マックス・ウェーバー（Max Weber）の資本主義経済とは資本計算経済（kapitalrechnungswirtschaft）すなわち資本計算をめざした経済（an Kapitalrechnung orientierte Wirtschaften）であるという定義を引用し、「資本計算は複式簿記を媒介としてのみ近代化資本主義経済の本質理解が求め得られる」⁽⁷⁾と述べている。そして、ウェーバーの二つの合理性——形式的合理性（formale

Rationalität)・実質的合理性 (materiale Rationalität)——のうち、形式的合理性は計算的合理性 (Ratio) を通じて、すなわち結局は複式簿記を通じて最高限に発展せしめられ、経済の社会に近代化の息吹きが吹きこまれたのである⁽⁸⁾として複式簿記の経済体制 (資本主義社会) に占める重要性を強調している。

いずれにしても、経済体制 (資本主義社会) で生成した複式簿記史研究のスタート・ポイントは、Far Luca Pacioli; Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita (『算術・幾何・比および比例総覧』1494.) であることは多くの研究者の一致した意見である。社会科学として複式簿記史が、パチオリというフランシスコ派の僧侶の個人的業績から出発している点は興味深い。これは、複式簿記があまりにも完成した形で、自然科学に近い絶対的原理をパチオリの当時から作りあげてしまった点に求められると思うが、いずれにせよ複式簿記史の一つの特徴である。このパチオリの『ズンマ』の時代は、封建体制を打ち破る商業資本の台頭の時期であった。十字軍の遠征から始まる商業資本の胎動は、15世紀イタリアの冒険商人を中心とする地中海貿易で繁栄をみた。そしてベニスやゼノアのイタリア商人達は、中世の経済舞台の主演として活躍したのである。パチオリの『ズンマ』は、そこで商人達が行っていたベニス式簿記法の実務を合理的・体系的に説明した文献であり、パチオリ自身の創造的産物ではない。とすると、複式簿記の歴史はそこを基準にどのくらい辿ればよいのであろうか。もちろん、その正確な発生地点を求めることは不可能であるし、本稿の趣旨からすればさほど重要なことではない。むしろ重要なことは、リトルトン (A.C. Littleton) が、体系的な簿記の出現を促す7つの要素をあげている⁽⁹⁾ 視点である。すなわち、書法 (art of writing), 算術 (arithmetic), 私有財産 (private property), 貨幣 (money), 信用 (credit), 商業 (commerce), 資本 (capital) である。この説にしたがえば、これらが満たされた時、複式簿記が生成したと考えられる。もっとも、片野一郎教授は、委任 (charge) も上の要素に加えられべきであると指摘されている⁽¹⁰⁾。複式簿記の生成とは直接係わらないが後述する

複式簿記の原理とその論理的導入法

accountability を考察する上で、委任関係はまさに加えられなければならない要素である。いずれにしてもリトルトンの要素には、私有財産という社会制度や、貨幣・信用・商業という資本を中心とする経済制度、さらには書法・算術という人々の生活慣習や知的水準があげられて興味深いし、そこに委任が加えられれば、社会階級（階層）もとりあげられることになり私の主張する三つの視点がそろうことになる。もちろん、何度も繰り返えすが、この経済体制（資本主義社会）での中心要素は「資本」である。何故なら、封建制度を打破した市民社会の社会的勢力の核心は貨幣たる富、すなわち資本なのであるから⁽¹¹⁾。この点から、複式簿記の資本主義社会における生成要素は、資本の確立にまず求められなければならないのである。

リトルトンが、その意味で複式簿記の実質的意義を、資本投下運動とそれに伴う利益増殖計算に置いている点は正しい⁽¹²⁾。すなわち、リトルトンは複式簿記の複式の意義を、形式・実質に分けつぎのように述べている。

(The *form* of complete bookkeeping is the duality and equilibrium which derive from early record-keeping precedents; the *substance* consists of proprietary calculations of the gains (or losses) from ventured capital.)

これを等式で示せば、つぎのようになる。

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{形式(form)} = \text{手続の二重性(duality)} + \text{均衡性(equilibrium)} \\ \text{実質(substance)} = \text{投下資本の資本主計算(proprietary calculations of the} \\ \text{gains from ventured capital)} \end{array} \right.$$

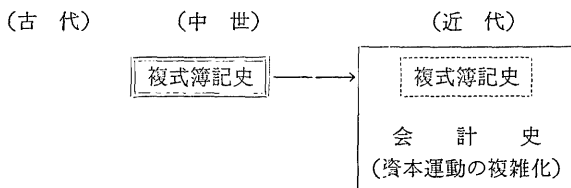
したがって、複式簿記の実質的意義が最もよく具現化されるのは、資本＝利益の関係が明確に現われる「企業複式簿記」(corporate double entry bookkeeping)である。これより以降の論述は、企業複式簿記を前提とすることを明記しておかなければならないが、この立場から資本投下運動＝利益増殖計算が、複式簿記の技術と結びついて、複式簿記の実質的意義を形成していることを経済体制（資本主義社会）の歴史的視点ではまず確認する必要がある。リトルトンが、「複式簿記の生成要素は古代にも存在していたが、これを総合調和して一つの体系をつく

複式簿記の原理とその論理的導入法

る要素、即ち、古代の富が生産的でなかったこと、つまり「資本」でなかったことである⁽¹³⁾として、資本の要素を最重点に置いている点は、前述の社会科学史の市民社会の生成要因と一致する。

以上、私はリトルトンの展開する複式簿記の実質的意義を、経済体制（資本主義社会）の構造的視点でとらえ、資本投下運動＝利益増殖計算にその本質的構造の意義をみたのである。そして、15世紀に開花したイタリアの商業都市で確立したベニス式簿記法は、スペイン、ポルトガル、オランダの興隆をみて各国に若干のフォームを変えながら伝わり、その間約300年、商人達の合理的経済活動を支えるための不動の地位を築きあげたのである。19世紀、イギリスの産業革命後においても、複式簿記の原理は不変であるが、機械化による工業制度の発達、原価計算—管理会計の胎動—という新しい会計の領域を生むし、株式会社制度の発達は財務会計制度という今日の問題を生成するのである。そして、それは資本運動の複雑化として経済体制の視点からとらえるのである。15世紀と19世紀はまさに、複式簿記史を含む会計史にとって注目すべき時代であるが、19世紀は本論文の趣旨から外れるのでここでは省略する⁽¹⁴⁾。ただここでは、一応資本運動の複雑化は単に「資本」という概念ではもう盛ることのできないものであることを指摘するにとどめる。

最後に、15世紀イタリアを中心とする複式簿記史と19世紀以降のイギリス産業革命を起点とする会計史との経済体制（資本主義社会）に視点をおいた両者の関係を示せば、つぎようになる。



複式簿記史の一つの見方として、経済体制（資本主義社会）の視点からこれを

複式簿記の原理とその論理的導入法

考察してみたがこの点のみで会計史をとらえてしまうと、経済や他の科学史の中にそれが没落してしまう虞れがある。江村稔教授は、「会計史が真に答うべき問題はそれらの会計記録が当時の経済態勢のうちにあつて如何なる機能を果し、また、如何なる目的に応えるために行なわれていたかということ、史料を通じて明らかにすることによって、これを一定の発展的系譜の上に配賦しその系譜を再編成することにこそ求められなければならない」⁽¹⁵⁾ としている。リトルトンの経済体制（資本主義社会）における複式簿記の実質的意義を基本としながらも、各時代における複式簿記の社会階層における機能的側面をいかに考察するかが、つぎの問題である。

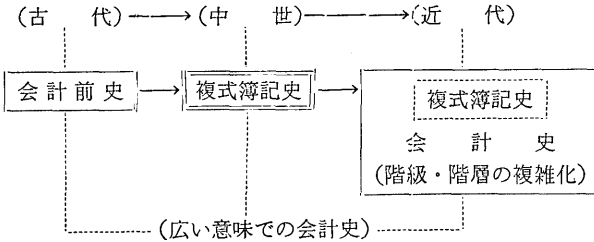
(3) 階級（階層）と accountability

複式簿記史の第二の歴史的視点は、複式簿記が社会においていかなる機能を遂行してきたかという、機能的側面にこれを求めたいと思う。

機能的側面にとらえる場合問題となる階級は、本来生産手段の所有と非所有をめぐる区別として考察されるが、複式簿記史を考える場合、これのみでは不十分である。つまり、階級の問題に、階層の問題が加えられなければならないのである。ここで、たがいに対立する異質的・非連続的な集合体を階級というなら、連続的全体の中での段階的区分が階層である⁽¹⁶⁾。機能的側面における複式簿記史からみれば、まず階級の問題で基本的には複式簿記史がとらえられ、時代が進むにつれ階層の問題へと発展し会計学が生成する。しかし、この階級・階層の問題からとらえる複式簿記史は、つぎの二つの前後する時代により、すでに複式簿記史とは言えないもっと広範なものにと変貌する。一つは、「資本」がまだ確立しない古代社会を中心とする階級問題である。この時代の会計資料やその機能性を考察することをここでは一応「会計前史」と呼ぶことにするが、それは未だ、専門の対象としてはほど遠いが、しかしその時代を無視しては通れない領域なのである。今一つは、19世紀の産業革命後から現在に到る時代—近代—である。この時代は、古代と反対に、複式簿記の原理のみでは、会計事象を全てとらえること

複式簿記の原理とその論理的導入法

のできない複雑にして動的な階級・階層をもつ時代である。この時代の会計をここでは一応「会計史」としておく。本論文の中心課題である複式簿記史を基準におけば、つぎのような関係が成立する。



複式簿記の歴史を経済体制（資本主義社会）の視点からとらえれば、古代における会計前史は問題とならない。何故なら、前述のように市民社会の確立によって始めて「資本」が確立されたからである。しかし、階級（階層を含む）の問題から視点をあてれば、古代社会を無視することはできない。何故なら、古代社会において階級から生じたと思われる会計資料が存在しているからである。

一方、近代・現代の会計史は、経済体制（資本主義社会）の投下資本運動＝利益増殖計算の複雑化の視点もさることながら、中世にみられない階級・階層とくに、階層の多様化・流動化の出現に複式簿記史では盛りきれない、もっと広い視野での会計の成立（すなわち、会計史の認識）が、必要となってくる。

以上のことを具体的に例をあげて述べると、つぎのようになる。

会計前史の世界は、基本的には生産手段保有者である皇室・貴族・荘園主・僧侶と、非所有者である農民・使用者・奴隷との身分的な階級といえる。これが、複式簿記史、会計史の世界へと進歩してくると、階級自体に資本家階級、労働者階級、中産階級、知識階級という多様化が生じ、また同じ階級内においても、たとえば、商業資本家・産業資本家・金融資本家・大衆資本家・独占資本家などという、階層の問題が生じてくるのである。そして、知識階級からの経営管理者の出現は、会計学に重大なインパクトを与えたのである。

いずれにしても、私はこの階級・階層問題から会計前史・複式簿記史・会計史

をとらえる場合，“accountability”にこの会計のもつ機能的視点を求めたいと思う。複式簿記、さらにはそれを包含する会計学が、accountability に社会との動的接点を求めた時、社会科学としての会計学や、会計の社会的機能が認識されるのである。そして、そこで醸しだされる会計情報は、経済学や他の科学分野ではない、まさに会計の領域なのである。

以降、accountability に視点をおき、歴史を辿ることにする。

まず、会計前史である。チャットフィールドによれば⁽¹⁷⁾、紀元前 3500 年頃のシュメールの都市国家では、もうすでに支配者階級(神)と被支配者階級との間の steward accounts が発生していたという。また、古代エジプトでも、官庁会計のなかで、記録官(scribe)により、財産管理とその報告の記録が存在しているという。さらに中国においては、紀元前 1122年～256年の周王朝時代に、内部管理、予算および監査等を含む財政管理・会計責任の官庁会計が高度に発達したと記している。このように、古代三代文明発祥地ではいずれも会計前史が認められるのであるが、この古代の会計資料はその後ギリシャを経てローマで一つの重要な史実を認めることができる。ローマ人は当時、余剰資金を投資するため、よく教育された奴隷(curator calendarii)に投資資金を管理させ、そのてん末を示す会計帳簿を具備させた。奴隷はこの steward の勘定書により財産報告責任を遂行し、主人はこれにより彼の業務状況を把握したのである。ここに、「主人勘定」(master's account)を中心に charge と discharge の委任的関係による階級からの accountability の原型が認められるのである。

さらにチャットフィールドは中世の封建体制のもとでの会計前史にも詳細にふれている⁽¹⁸⁾が、そのなかでとくに注目されるのは、イギリスの荘園の会計である。当時、貴族の広大な所有地であった荘園には、多くの労働力が投下され、日常の管理は貴族ではなく、各職種部門の雇用した責任者に委ねる代理人の管理であった。ここにおいても階級から生じる委任的関係が発生した。貴族である領主は、雇用した代理責任者の記帳する勘定書で、その管理人の誠実性や信頼性を調査し、steward 側からは、その会計記録は、自分の誠実性や義務を充分履行した

複式簿記の原理とその論理的導入法

証拠となったのである。ここにも、accountability の基本的形態を認めることができるのである。

以上、会計前史のトピックをあげてみたが、まさにこの時代は accountability の視点からは無視できない領域なのである。

複式簿記史に入ると、その階級的特徴は一段複雑化する。会計前史においての階級は身分的にして静的な制度階級であったが、封建体制が崩れ、市民社会が成立すると、そこには資本という経済の富（貨幣）を中心とした新しい階級が生成する。その中心は15世紀地中海で開花した冒険貿易（venture）である。この地域の商人達は、貿易をするための資金提供者である出資者を集め、その資金を基に、危険な航海に出て、中東を中心に商業をし、その売買損益のてん末を会計帳簿に記入し、一つの航海ごとに出資者に商売の成果を報告していたのである。これは原始的な所有と経営の分離とも考えられ、資本を中心とする階級から生じた本来の accountability の原型といえる。

産業革命後のイギリス、アメリカを中心とする会計史の領域に入ると、株式会社の生成・発展が階級問題、階層問題を一層複雑化し、accountability の多様化が発生する。この階級・階層問題の複雑化は、「利害関係者集団」と呼ばれる集団によって特徴づけられる。この集団と対社会との関係においては、法的制度の確立等「財務会計」という新たな領域を会計学に生むし、対企業との内部関係においては「管理会計」と呼ばれる新たな領域が生成する。これらはまさに階級・階層の複雑化による accountability の拡大化に他ならない。しかし、株式会社制度における accountability の基本は、資金提供者である株主（stockholder's equity）と債権者（creditor's equity）集団と、資金運用者である経営者（management）または会社との関係である。この関係を基本に、後に述べる「accountability の拡大化」が生じるのである。

以上の展開をふまえて現代の会計史における accountability の意義を深めていく

ことにする。

コーラー (Eric L. Kohler) は、accountability の構造的意義をつぎのように述べている⁽¹⁹⁾。

accountability

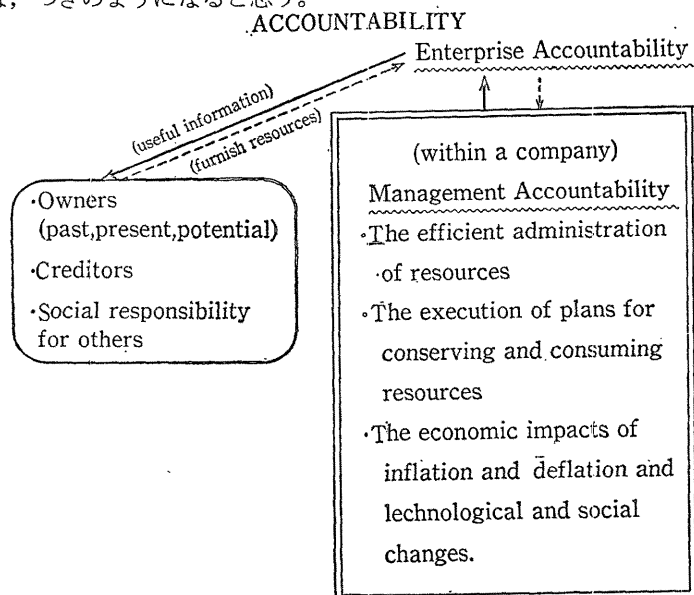
1. The obligation of an employee, agent, or other person to give a satisfactory report of action or of failure to act in the performance of a stated responsibility. See *responsibility; authority; accounting (2); feedback; property accountability*.
2. Hence (governmental accounting) the designation of the account or amount of a *disbursing officer's* liability.
3. The measure of responsibility or liability to another, expressed in terms of money, units of property, or other predetermined basis.
4. The obligation of evidencing good management, control, or other performance imposed by law, agreement, or regulation, as on corporation executives, trustees, and other persons controlling the financial policy of an organization or the deposit, investment, or disposition of an organization's funds, and public officials. In the interest of maintaining good human relations and earning public confidence, many persons in positions of responsibility voluntarily explain their conduct of affairs to others interested and to the public generally, this practice often acquiring the force of custom.

コーラーはまず、委託・受託の関係から生じる報告義務をあげている。つぎに私企業と同様に、公会計での担当者責任から生じる勘定や金額をあげている。さらに、貨幣や財産の単位等他人に対する責任や、負債の尺度等の一定の基準をあげ、最後に、企業方針、法的規制、自主的報告などによる企業活動の説明をあげ

ている。このなかで、リトルトンが簿記の成立要素として掲げなかった「委任」の関係が、accountability を支える社会制度上の基本としてまず最初に掲げられている点は、重要なことである。また、accountability の一定の尺度や単位をあげていることも興味深い。コーラーのこの説明により、accountability の構造的な意味の概要をつかむことができる。

つぎに、accountability の拡大化について、AICPA の1973年のステートメントを参考にする⁽²⁰⁾。

まず、ステートメントは、(Whoever has a responsibility to others for his actions and their consequences is accountable to them.) と、最も広範な accountability を示している。もちろん、私は上の文章のように、責任をもつ人間のなした行動やその結果が全て accountability と結びつくとは思わない。しかし、そこに資金の委任・受託関係が介入するといかなる場合でも生じる責任であることは正しい。以降不明瞭のところもあるが、AICPA のステートメントを要約すれば、つぎのようになると思う。



このステートメントでは、enterprise accountability と management accountability ないしは stewardship との関係が必ずしも明確ではないが、いくつかの注目すべき「accountability の拡大化」が述べられている。たとえば、現在の価値による情報測定責任 (Management is accountable for the *values* of assets as well as for their costs.) や、未来情報の開示 (Accountability requires that information be provided about *potential* as well as actual results.) などの要求である。これらの傾向は、前述のごとくまさに多角的社会階級・階層の出現を背景においていることを理解しなければならない。

以上、現代の会計史である accountability の構造的な面とその拡大する領域の面とをコーラーと、AICPA のステートメントに求め考察を深めた。このように会計の社会的機能を探るため各時代の階級・階層に視点をおき accountability を考察したが、会計前史である身分的階級においても、複式簿記史における原始的資本階級においても、会計史における資金提供者と資金運用者との階級・階層においても、accountability はまさに「会計報告責任」と呼ぶにふさわしい制度的機能を発揮してきた。もちろんその前提として、「委任」という社会契約を忘れてはならない。

経済体制という歴史的視点から、資本主義社会における「資本」の成立をみ、そこに複式簿記の実質的意義 (資本投下運動=利益増殖計算) を求めた。そして、複式簿記の機能的側面を探るため、階級・階層に歴史的視点を移し、accountability に会計の社会的機能を確認した。以上の二つの視点が、認識論的方法論的歴史観の基本であるが、今一つの視点(見方)——それは未だ未開拓の領域であるが——を検討してみたいと思う。そもそも、社会は、物や財貨によって生みだされたものではない。社会科学それ自体もしかりである。社会は、そして社会科学は人間によって生みだされ、人間によって培われているのである。その意味で人間の行動様式にこそ社会の、そして社会科学の中心的主体をみいださなければ

ならないのではなかろうか。この点で、各時代の民族性——それは人間行動様式であるが——の歴史的視点も、新しい領域ではあるが、今後研究が進められなければならない分野と思われる。以降第三の歴史的視点として、この点の考察を加えることにする。

(4) 民族性（人間行動様式）にみる新しい視点

近代国家の成立は、イタリアを中心にスペイン、ポルトガル、オランダそしてイギリスとその歴史を辿ることができる。15世紀イタリアを中心に、封建制度を打破し、市民社会を成立させ、危険をおかしてヴェンチャ・ビジネスに励んだ人々は、いかなる思想や行動様式をもっていたのか。19世紀のイギリスで、資本を操り、労働力と機械を駆使し、合理性から会計を進歩させた人々は、どのような人間であったのか。また、いかなる思想や行動様式が、人々をそうさせたのであろうか。

このような問題を民族性（人間行動様式）というならばそれらは非常に興味深い研究領域であるが、この小論文に展開するにはあまりにも責任が大きい。ここでは、大塚久雄教授の『社会科学における人間』（岩波書店 1977年版）のすぐれた業績に学び、とくに19世紀のイギリス人の人間行動様式（教授は「人間類型」と名づけている）を考察し、この領域の一つの方向づけを示したいと思う⁽²¹⁾。

教授は、まずこの書物の題名についてふれ、「社会科学における論理的思考、つまり社会科学的理論を構成して、それによって現象を整理し把握していこうとする、理論的思考のなかで、人間がどういうふう位置づけられ、関連づけられ、そしてどのように取り扱われているか、大ざっぱに言う、社会科学における人間」というのは、そういう問題なんです。（3頁）」と、その趣旨を明確に述べられている。そして、教授はロビンソン・クルーソウの行動様式に、19世紀の合理的精神を有する「経済人」のモデルを投影しているのである。

ここでロビンソン・クルーソウという懐しい名前がでてきたが、多分、多くの人々がはじめて「簿記」を知るのは、ダニエル・デフォオ (Daniel Defore) が書

いたこの『ロビンソン・クルーソウ漂流記』ではなかろうか。周知のようにこの物語は、産業革命前夜のイギリスの社会状況とそれを支える新しい合理主義的人間像をロビンソン・クルーソウに託し、また当時の経済社会で行なわれていた経済活動の事実を孤島におけるロビンソン・クルーソウの行動に託し、人間のもつ不屈の精神力と、徹底した合理主義精神を我々に教えてくれている。この物語のなかで、ロビンソン・クルーソウは漂着して1年目に自己の生活の決算をし、Balance Sheet を作り損益計算を行なっているのである(48頁)。マックス・ウェーバーもこの物語に触れているが⁽²²⁾、教授は作者デフォオがこの物語の視点を17世紀から18世紀前半にかけてのイギリスの中産的生産者層—middling station of life—の社会的階層におき、エンクロージャー(enclosure)やマニュファクチャー経営の当時の社会背景をロビンソンの行動に反映させている。この中で教授は、中産的生産者層に視点をおく理由として、産業革命を事実上遂行した中堅部分がこの層であったことや、政治的にもこの層の代表者の党(ウィッグ党)がイギリスのリーダーであったことや、この層が産業経営をする上で、他の層のものより最も合理的経営精神を有していたことなどをあげている。そして、ロビンソンの孤島での行動の具体例をあげ、彼の(中産的生産者層)合理的経営精神を説明している。ロビンソンのこの行動は、カール・マルクス(Karl H. Marx)も、彼の行動には「価値の一切の本質的な規定が含まれている⁽²³⁾」として評価をしている。

いずれにしても教授は、このロビンソンの人間類型に、近代ヨーロッパ・アメリカの合理的産業経営資本主義を生みだした人間像を求めているのである。そして、ここで言う合理的産業経営資本主義とは、非合理的、投機的な資本主義ではなく、同じ金儲けでもマックス・ウェーバーがいう形式的合理主義である「簿記」、とくに正確な「原価計算」による合理的な資本行動の予測を駆使できる——いわゆる経営のできる人間行動——人々による合理的な資本主義であると主張するのである。そして、このような合理的産業経営資本主義を支えている人間類型こそ、「経済人」(ホモ・エコノミスト)だと述べている。このような教授の展開は、イギリスを中心としているが、これにある程度共通した人間が、イタリアにも他

の国にも存在し、この人達が複式簿記を含む会計に光をあて、自由にこの学問の利点を利用したのではないだろうか。

1930年代を契機に、アメリカで起こった“generally accepted principles of accounting”の論争で、この「一般に認められた」という本当の意味は、国家権力を背景としない産業間の自主的な権威、つまり自由経済を守ろうとするアメリカ人の民族性（個人主義精神、コンモン・ロー）が背景にあったと聞く⁽²⁴⁾。このケースなども、本論文と直接関係はないが、人間行動様式という視点からみて興味深い問題である。

複式簿記史や会計史を考察するうえで、一つの見方ではあるが、このような民族性ないしは、人間行動様式を考察することは今後重要なことではないだろうか。再び、この小項目の文頭に戻るが、経済体制を形成するのも人間行動であるなら、階級や階層を形成するのも人間行動である。この意味で、民族性や人間行動様式は、体制や階級を超越した次元にあると思う。これはまさに今後の会計史の大きな課題である。

(5) 何故、複式簿記の原理を学ぶのか

本論文——1 複式簿記の歴史的視点——を要約し、そのサブタイトルである「何故、複式簿記の原理を学ぶのか」という問いに答えようと思う。

複式簿記の現在の姿を知るためには、過去の生成・発展を知らなければならない。すなわち歴史から学ばなければならない。このことは私の会計学研究三部門の第一段階でもあるし、社会科学研究方法論の第一歩である。しかし、そこにおける歴史は、単なる事実史では意味をあまりなさない。それらを基礎に、いかなる視点でこの流れを見るかという立場の歴史でなければならない。その意味で本稿では、社会科学に共通する三つの関心事である、経済体制（資本主義社会）・階級（階層を含む）・民族性（人間行動様式）に視点をおき、それぞれの視点で複式簿記がいかにとらえるべきかを論述した。もちろん、歴史の流れからみれば、

複式簿記のみを取り扱うことはその性格から不自然な場合、意識的に会計学の他の領域も包含して論述した。そして便宜上、ここでは古代を「会計前史」、中世を「複式簿記史」、近世を「会計史」、と名付けた。

まず、経済体制（資本主義社会）の視点——これは構造的視点と解して良いが——からは、封建体制や絶対制度を打破した15世紀のイタリアや19世紀のイギリスが、ともに複式簿記史、会計史上トピックな時代であったことに着目し、その接点を「資本」に求めた。すなわち、市民社会の力は貨幣たる富の力、つまり「資本」であったという認識から、そこで必然的に生じた複式簿記の実質的意義をリトルトンの資本投下運動＝利益増殖計算に求めたのである。

また、階級や階層の視点——これは機能的視点と解して良いが——からは、階級が存在していた古代の会計前史から、中世の複式簿記史、近代の会計史と、それぞれの特徴を述べ、一貫してこれを accountability（会計報告責任）と係わらせて把握した。そして階級・階層の複雑・多様化が、accountability の拡大化現象を生み、今後増々会計の社会責任の重要性が高まることが認識された。

そして上述の二つの視点——経済体制（資本の側面）と階級・階層（accountability の側面）——を包含するところの民族性ないしは人間行動様式の視点を第三の今後の新しい視点として認識し、大塚久雄教授の業績を紹介し、一つの方向づけを示した。すなわち、複式簿記を生み、それを自由に操った人々の行動様式は、従来そこに存在していた人間とは異なる異質の感覚や体質をもつ人間であったという点である。何故、このような人間行動様式がでてくるのかは、ウェーバーや他の社会学者に学ばなければならないが、いずれにしても今後、会計にとっては興味深い新しい領域である。

以上の要約は、歴史が三つの視点から、何故、複式簿記を学ばなければならないかを教えていることに他ならない。

現代資本主義を理解するにおいても、その構造的な中心概念は「資本」である。この資本の実質的意義は、形式的合理性によって確認され、実証づけられる。こ

複式簿記の原理とその論理的導入法

の形式的合理性は複式簿記である。それはミクロの企業複式簿記でも、マクロの社会会計でも関係なく、資本の運動は複式簿記のメカニズムの中で初めて具現化される。

また、企業という経営体が、あらゆる所で我々を取り囲んでいる現在、企業とのコミュニケーションなくして、生活をすることはできない。とくに、そのコミュニケーションのなかで直接に利害が係わる情報は重要である。その情報の中心は、なんとと言っても株主、債権者に流される財務情報である。この財務情報は、過去のデータはもちろん、未来情報であっても（予算制度等を通じ）、複式簿記のメカニズムを通じてアウト・プットされるのである。

まさに、大学で学ぶ学生が経営の合理的精神を体得するためには、複式簿記は今までの展開で考察したごとく必要不可欠な学問なのである。それは、かつて、封建制度を打ち破り、産業革命を成功させ、今日の繁栄を築きあげたロビンソン・クルーソウ型ホモ・エコノミストのように……。

(1979.10.3)

注

- (1) 高島善哉『社会科学入門—新しい国民の見方考え方—』（岩波書店 1973年版）138頁～139頁。
- (2) Harvey T. Deinzer; Development of Accounting Thought, NY. 1965, p. 10. 法政大学会計学研究室訳『会計思想史』（法政大学出版局 1973年版）10頁。
- (3) 片岡義雄・片岡泰彦訳『ウルフ会計史』（法政大学出版局 1977年版）1頁（Arthur H. Woolf; A Short History of Accountants and Accountancy, London, 1912.）。
- (4) 高島善哉, 前掲者, 23頁～68頁。

教授は、社会科学の基本的共通関心事を、体制と体制との対立、階級と階級との対立、民族と民族との対立をあげている。そして、「体制と階級と民族の問題は、現代人の日常の社会的経験のなかに深く深く根を張っているばかりではない。政治学者も、法学者も、経済学者も、社会学者も、歴史学者も、現代のすべての社会学者がこの問題に向かって対決しなければならない(25頁)」と述べている。教授が展開されている三つの関心の内容が、そく会計史研究の視点における内容とはならないが、参考に

複式簿記の原理とその論理的導入法

なる。なお、高島善哉編著『現代の社会科学』（春秋社 昭和52年版）16頁。

- (5) この場合の「資本主義社会」とは、封建制度→絶対制度→資本主義制度→社会主義制度という一つの歴史的展開の中での資本主義社会を意味する。したがって、社会主義社会で複式簿記が認識されないという意味ではない点注意を要する。片野一郎教授によれば社会主義体制の簿記会計をつぎのように述べている。まず教授はマルクスの資本論における簿記の定義をあげ、「マルクスのこの予言が正しかったことは、ソヴェートの社会主義経済の運営のながい体験のうちに生々しく実証された。1917年1月ロシア帝政の崩壊後数年の間、ソヴェート国内には、貨幣と会計とが労働者階層搾取の手段であるとする誤った考え方から、貨幣会計制度を否定する風潮がたやすく支配したが、こうした数年の体験の末、1922年にいたり、共産党大会は、次のような、悲痛ともいえる自己批判的な決議を行った。「国家経済全体を包括する正しい計算なくしては、また、国営工業の生産物原価を決定する科学的に定められた計算なくしては、国営財産のたえざる浪費を防止するなんらの保証もない。」と。当時レーニンは「計算なくして社会主義なし。」といったのである。

それから10余年、貨幣会計制度の急速な復活と精力的な充実と強力な推進にささえられて、ソヴェートは第1次5カ年計画の時代に入って以来、社会主義計画経済の運営が画期的に進んだのである。」と社会主義体制における簿記会計の必要性を強調している(片野一郎著『簿記精説(上巻)』(同文館 昭和53年度)5頁。なお同著『ソヴェート企業会計制度—独立採算制の実態研究—』(春秋社 昭和28年版)には、1920年代以降のソヴェートの会計制度が詳しく論述されている。)

- (6) 黒沢清著『改訂簿記原理』(森山書店 昭和27年版)1頁。
(7) 同上, 3頁。
(8) 同上, 5頁。
(9) A.C. Littleton; Accounting Evolution To 1900, 1966, p. 12. 片野一郎訳『リトルトン会計発達史(増補版)』(同文館 昭和53年版)22頁～23頁。
(10) 同上訳書, 24頁。
(11) 高島善哉, 前掲書, 95頁。
(12) A.C. Littleton, op. cit., p. 27. 同訳書, 45頁～46頁。
(13) Ibid., p. 155. 同訳書, 245頁。
(14) 経済体制に視点を置いた会計史の一つの方向づけとして、つぎの論文が参考になる。茂木虎雄稿「会計史の課題とその方法—会計における15世紀と19世紀の地位について—」(『会計』第70巻第4号)120頁～132頁、「近代会計の生成—産業資本主義段階における会計問題—」(『会計』第72巻第3号)109頁～120頁。
(15) 江村稔著『複式簿記生成発達史論』(中央経済社 昭和35年版)269頁。

複式簿記の原理とその論理的導入法

- (16) 日本社会学会編集委員会編『現代社会学入門』(有斐閣 昭和42年版) 69頁。
- (17) チャットフィールド著、津田正晃・加藤順介訳『会計思想史』(文真堂 昭和53年版) 5頁～20頁 (M. Chatfield; History of Accounting Thought)。
- (18) 同上, 30頁～36頁。
- (19) Eric L. Kohler; A Dictionary for Accountants, third edition, p. 8 なお、染谷恭次郎訳『コーラー会计学辞典』(丸善 昭和48年) 6頁。
- (20) Report of the study group on the objectives of financial statements, AICPA; Objectives of Financial Statements, Oct. 1973, chapter 4, pp. 25～26. 本論文とは直接係りはないが、ここにおける accountability の解釈や、accountability をめぐる本質的な視点は、山辺六郎博士の御指導によるところが大きい。
- なお、この Statement は、その後 FASB (Financial Accounting Standards Board) に引き継がれ、昨年11月財務会計概念に関する報告書の第1号が公表された。Financial Accounting Standards Board; Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Nov. 1978.
- (21) なお、大塚久雄著『社会科学の方法—ウェーバーとマルクス』(岩波書店 1975年版) も併用して参考にした。
- (22) たとえば、マックス・ウェーバー著、梶山力・大塚久雄訳『プロテスタンティズムの倫理と資本主義の精神—下巻—』(岩波文庫 1977年版)236頁。
- (23) カール・マルクス著、エンゲルス編、向坂逸郎訳『マルクス資本論(一)』(岩波文庫 昭和48年版) 138頁～139頁。
- なお、マルクスは「簿記」を“過程の調整および観念的総括”として特徴づけている(同上書四198頁)。
- (24) 青柳文司著『会計士会计学(改訂増補版)』(同文館 昭和49年版) 251頁。