

複式簿記の原理とその論理的導入法(II)

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
 - (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、第14巻第2号所収)
 - 2 複式簿記の哲理
 - (1) 会計学方法論のフレーム・ワーク
 - ① 会計学の対象(Gegenstand)
 - ② 会計学の方法(Methode)
 - (2) ウェーバーの形式的合理性(formale Rationalität)と複式簿記の論理的構造
 - ① ウェーバーの形式的合理性と複式簿記
 - ② 複式簿記の論理的構造
 - (i) 複式簿記の体系的理解
 - (ii) 複式簿記の論理的特徴
 - (iii) 勘定の論理
(以上、本号第20巻第2号所収)

2 複式簿記の哲理

(1) 会計学方法論のフレーム・ワーク

① 会計学の対象(Gegenstand)

複式簿記の技術とその背後に存在する思考を基軸として展開される「会計学」の研究対象は、過去・現在・未来にわたる会計の実践行為、すなわち、会計事象である。しかし、会計実務に精通すれば会計学の体系化がなされるということではない。会計は主体が客体に働きかける動的行為としてとらえられなければならないからである。——Accounting is action, doing.——⁽¹⁾

そこには、主体としての人間が客体としての会計事象(特に企業資本)に働きかける行為がまずあるのであり、その意味で人間の動的会計行為こそ会計学の研究の主要な対象なのである。会計実務は、このような一つ一つの人間の会計行為の結果から現われた会計事象なのであり、そこで真に問われるのは主体としての人間の会計行為なのである。故太田博士の言葉によれば、「会計上の資産は『支出の結果を効果の継続するものと認識した額』であり、『投下資本額(自己資本によると借入資本によるとを問わず)の一部分を代表するもの』に過ぎないのである。大多数の場合にはそれに相当した物財または権利が存在する。しかし必ずしもそうとは限らない。物財や権利の実質に根拠を置いて資産なりや否やを定めるのではない。資産と認むることにより資産となるのである。即ち存在ではなく、認識によるものである⁽²⁾」となる(下部線筆者)。正に認識する主体者の問題なのである。ここに認識論的方法論の研究の必要性がある。

いずれにしても、このような社会科学の研究対象である主体的人間行為としての社会の流れは、過去から現在へ、現在から未来へと向かって流れている。この一連の流れを現在を基軸として過去を見れば「歴史研究部門」が形成され、現在を基軸に将来を見れば「政策研究部門」が形成されることになる。そして社会科学の中心研究分野である「理論研究部門」は、過去と未来を統合し、現在の在り方や基本理念について研究する、いわば歴史と政策を統合する研究部

門である。⁽³⁾ 基本的には主体が客体に働きかける会計行為である会計事象を研究対象とする会計学においても、この三部門研究の確立が必要である。すなわち、「会計史(accounting history)」研究部門、「会計哲理(accounting philosophy)」研究部門、「会計技術・手続(accounting procedure)」研究部門である。とくに、認識論的方法論的研究部門である「会計哲理」の研究部門は、⁽⁴⁾ 会計学研究の中心的地位を占め、広く科学哲学(philosophy of science)と学交(cross disciplinary)する認識論や、それを基本とした仮説演繹法(帰納法との補完も必要)に基づく方法論が展開されるのである。

そしてそのうち、会計の歴史部門については、すでに、社会科学の最も基本的な問題である経済体制(資本主義社会と資本)、階級(階層含む)、民族性(人間行動様式)⁽⁵⁾の三つの視点からのアプローチについての一つの試論を述べた。

すなわち、まず経済体制(資本主義社会と資本)の視点——これは構造的対象と解して良いが——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世紀のイギリスの市民社会が、ともに複式簿記を中心とした会計史上のトピックな時代と一致する点に着目する。もちろん、その接点は「資本」である。すなわち、市民社会の力は貨幣たる富の力、つまり「資本」という認識がなされて初めて成立する社会なのである。ここに会計の構造の中心に位置する複式簿記の実質的意義である「投下資本計算=利益増殖計算」という本源的な会計のもつ構造を研究する糸口を見いだすことができる。

また、階級・階層の視点——これは機能的対象と解して良いが——からは、Accountabilityという会計報告責任の会計のもつ社会に働きかける役割を考察することができる。階級から発生した資金の委託・受託責任が簿記を発展させ、なおこれらの階級・階層の複雑化・多様化がAccountabilityの拡大化現象を生み、会計の社会的重要性がそれにより高まってきた歴史を我々は学ぶことができるのである。

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主体としての人間行動様式の研究は、複式簿記を生みそれを自由に操った主体的・動的人間モデルである古典派経済人(homo-ökonomicus)のモデルであるロビンソン・クルー

ソー型人間や、現代でいうテクノストラクチャー型人間モデル等の考察を通して、今後主要な研究対象となり得る「会計における人間」の問題点の提起とその一つの方向性を示した。

これらの三つの視点からの研究は、今後の私の大きな課題であり、一つ一つの研究やその全体としての体系化が必要であるが、ここでは会計学の対象としての三つの視点を指摘するにとどめる。

次にこのような会計のフレーム・ワークの中で、いかに主体である人間が客体である会計事象に行為をおこすかというその対象を認識する会計学方法論の問題に移ることにする。

② 会計学の方法(Methode)

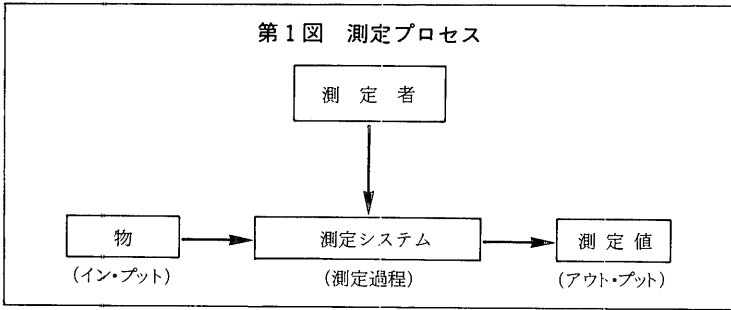
科学の最も基本的な方法としては演繹的方法と帰納的方法が採用されてきている。会計の機能が拡大するにつれて、かつての帰納的方法から演繹的方法によるアプローチが現在では主流と思われるし、今後もその傾向が一層強まると予想される。会計が社会に果たす役割、または社会が会計に期待する役割を一定の方法により会計学において体系化したものを「会計の機能」と称すれば、その機能には二種類の基本的機能が考えられる。すなわち、「持分保護機能」と「情報提供機能」である。⁽⁶⁾ 会計の本質は、本源的には投下資本の運動を投下資本回収計算—利益増殖過程にかかわらせて会計学で認められた会計固有のまたはその周辺の技術で測定・伝達する行為にある。このうち、測定行為とは、主体が対象または事象に対して規則に従って数字を与えることを意味する。⁽⁷⁾ すなわち、この測定行為を実施するためには、測定者(主体)と測定用具(会計・統計技法)と測定方法(原則・基準)が定められなければならない。ここに伝達とともに測定のもつ会計の社会的接点が生じる。投下資本運動—利益増殖計算という会計のもつ本源的構造は、会計のもつ基本的社会機能である「持分保護機能」とまず結びつく。会計は歴史的にみて、常に資本主計算を構造的な本質としながら、利益の配分という社会との機能的接点をもち発展してきたからである。しかし近年に到り、産業構造の変革は巨大組織を形成し、資本市場に量的・質的变化を引きおこした。これにともない、コンピューターの発達による情報処理技術

や情報科学の発達は、会計の機能的領域に、意思決定のための利用者志向型の「情報提供機能」の増大を要求するに到る。いわゆる1960年代以降、ASOBATを中心としてみられる情報会計という会計機能の拡大化現象である。情報会計はすでに考察したように、⁽⁸⁾「企業」「資本」「財務」「会計報告責任」という伝統的概念を拡大化するというより、むしろ、取り払うという意識が底流にある。そして現在、意思決定者のための有用な情報提供ニーズは、「持分保護機能」をはるかに上回る勢いで会計に迫っている。一般にこの「持分保護機能」の展開はどちらかと言えば帰納的方法が多く採用され、「情報提供機能」の展開には規範的・当為的・演繹的方法が採用されている。いずれの方法が妥当性をもつかは、結局認識主体としての人間の問題意識に帰着するが、その全ての方法を含み得る反省的方法—reflexive Methode od. Reflexion—が重要であると思われる。⁽⁹⁾これは、批判的合理主義への道にも通じる。

本論文冒頭において、会計主体者の認識行為が会計学の主要な研究対象であることを明示した。マックス・ウェーバーは「意味にむすばれた人間行為が、究極的にはどのような要素にもとづいているかを考察しようとするれば、どんな場合にも、まず『目的』と『手段』というカテゴリーが適用される⁽¹⁰⁾」と述べているが、人間の行為は意味がある行為であり、このような人間である主体が会計事象である客体に働きかける認識過程においては、この「目的」である理論的事実判断(本質)と「手段」である実践的価値判断(政策)との区別が次に重要となる。特に社会科学においては、人間の主観的な評価での判断である実践的価値判断は一定の制約が課せられなければならない。マックス・ウェーバーが「現実と理念型とを論理的比較という仕方、論理的意味でつき合わせてみると、理想にもとづいて現実に価値判断を下すことを、きっぱり区別することこそ、科学的な自制的義務であり、また詭弁を防ぐただ一つの手段なのである⁽¹¹⁾」と主張している所以である。すなわち、研究対象である会計事象に主体たる人間がいかなる「客観性」(Objektivität)、「没価値性」(Wertfreiheit)の態度を有して会計学の体系を追求し、本質に迫るかという認識論的方法論的な「知的廉直」(intellektuelle Rechtschaffenheit)の問題である。会計を主に人間行為と

とらえ、主体としての人間が客体としての会計事象に働きかける認識過程が行為としての会計であるなら、これらが会計学の主要な研究対象となるのである。

つまり会計の数値は「存在しているもの」ではなく、主体たる測定者が、一定のルールに従い、対象となる目的物(特に企業資本)に数値を生みだす行為である。⁽¹²⁾ 井尻教授は、これらの認識的測定プロセスを次の図のようにまとめている。



主体である測定者が、客体である測定対象にいかなる認識をもつかという態度については没主観的・価値的に対象そのものに取りくむ即物的(Sachlichkeit)⁽¹³⁾研究態度が必要とされる。すなわち、対象の中心となる企業資本は自ら意識をもって動的に活動するものではない。あくまでも、資本を営利動機を有して動かす主体たる人間(資本家、金融資本家等)がいて経済行為がなされるのである。このような主体の利益追求動機やそのモデル及び資本主義精神を研究することが肝要なのであるが、そのためにはまず、投下資本回収計算—利益増殖過程の複式簿記の構造や歴史的変遷、またはその中心である商品資本を中心とした経済構造等を対象に直接アプローチし、その固有の原則を誘導する方法(研究態度)が重要なのである。

これらの会計学方法論については、一連の本論文で考察を深めなければならないが、ここではそのフレーム・ワークのみを示すにとどめる。

(2) ウェーバーの形式的合理性(formale Rationalität)と 複式簿記の論理的構造

① ウェーバーの形式的合理性と複式簿記

ウェーバーは、ヨーロッパで著しく発展した近代資本主義経済の史的発展の解明の中で、人間の知的合理性を中軸にしてこれをとらえようとしたことは周知の通りである。彼は資本主義をまず次のように特徴づけている。「資本主義は、持続的、合理的な資本主義の経営をつうじて、利益を追求すること、それも不断に新しい利益、いいかえれば、『収益性』を追求すること以外のなにもでもない。……(中略)……『資本主義的』経済行為ということばを、さしあたりわれわれは、交換というチャンスを利用して収益を期する行為、つまり(形式的意味で)平和的な営利チャンスにもとづく行為、という意味に限定しておきたい⁽¹⁴⁾と。そして、この近代資本主義経済の営利行為は、貨幣による資本計算(Kapitalrechnung)に立脚して行なわれるため、自由な労働の合理的資本主義経営組織に家計と経営の分離に加え、合理的簿記法の導入の重要性を指摘している。ヨーロッパにおいてこの家計と経営の分離及び合理的簿記法の認識がなければ、資本主義経営の近代化や合理的組織の発展はなかったと主張している⁽¹⁵⁾のである。

さらにウェーバーは、この合理性を形式的合理性と実質的合理性に区別している。このうち、実質的合理性は複雑で多くの意義を有する価値評価の概念であり、時として形式的合理主義と相反するが、経済行為の形式的合理性(formale Rationalität)については鮮明に次のように言明している。「経済行為の形式合理性とここでいうのは、その経済行為にとって技術的に可能でもありまた現実には経済行為に適用されている計算の度合いのことをさすものとしよう⁽¹⁶⁾と。つまり、人間の行為が合理的に行なわれたかということは、いかに私的感情をすて即物的に計算がなされるかという計算の可能性(Berechenbarkeit)の程度を意味するということである。ウェーバーは、人間の歴史をこの形式的合理性の発展史としてとらえ、この形式的合理性の内容として複式簿記と官僚制(Bürokratio)をあげている⁽¹⁷⁾。複式簿記の計算も官僚制も、私的人格を考慮することなく没価値的・非人間的に形成されるため、かえって物事の特徴が明確になる。

そして経済的経営に関しての官僚制の機構は直接に資本計算の最高の形式的合理性の条件ともなり、国家においても官僚制を通じ資本計算の導入が可能である⁽¹⁸⁾としているのである。

ウェーバーは資本計算を「合理的な経済的営利にとくに固有な貨幣計算の特殊形態があって、これが資本計算と呼ばれるものである。資本計算とは営利機会とその損益を評価しかつ検査することである⁽¹⁹⁾」とし、貨幣で評価された営利資本とその資本の増殖計算を近代資本主義経済と結びつけている点に彼の特徴を見ることができる。そして資本は営利動機(Erwerbstrieb)を満たす貨幣の調達額を意味し、利益またはその損失はこの資本価値の変動を示すことになる。ここに我々は営利動機を有した主観的人間行為が、非人間的で即物的な簿記の計算機構に組みこまれていく理論構築の過程をみるのであり得るのである。すなわち、「すべての合理的な貨幣計算、したがってとくにすべての資本計算は、市場の営利によって価格機会に指向しており、そしてその価格は、利害の闘争〔価格闘争と競争的闘争〕および利害の妥協をつうじて市場において形成される。このことは、収益性の計算の場合、ことに具体的には、技術的に〔従来〕最高度に発達した簿記の形態〔いわゆる『複式』簿記〕において、とくに下記の点できわだっている。すなわち、複式簿記の基礎になっている考え方によると、企業の個別部門相互間、あるいは独立採算の部署相互間で、あたかもじっさいに取引が行なわれたかのようなフィクションが会計制度をつうじてつくり出されるのであり、そしてこのやり方によって、個個の方策の収益性を技術的に完全に統制することが可能になるのである。それゆえ、資本計算はその最も形式的に合理的な形態においては、人間の人間にたいする闘争を前提にしている」と。営利動機に基づいて利益を追求する人間の精神的な活動である近代資本主義の精神(エートス)は、資本計算の形式性により高度に計算化がなされる必然性から、複式簿記が生成・発展したといえる。換言すれば、この複式簿記の中に、多くの人々の営利追求の精神活動の具体的にして客観的・画一的な形態を読みとることができるのである(計算による支配)。

② 複式簿記の論理的構造

(i) 複式簿記の体系的理解

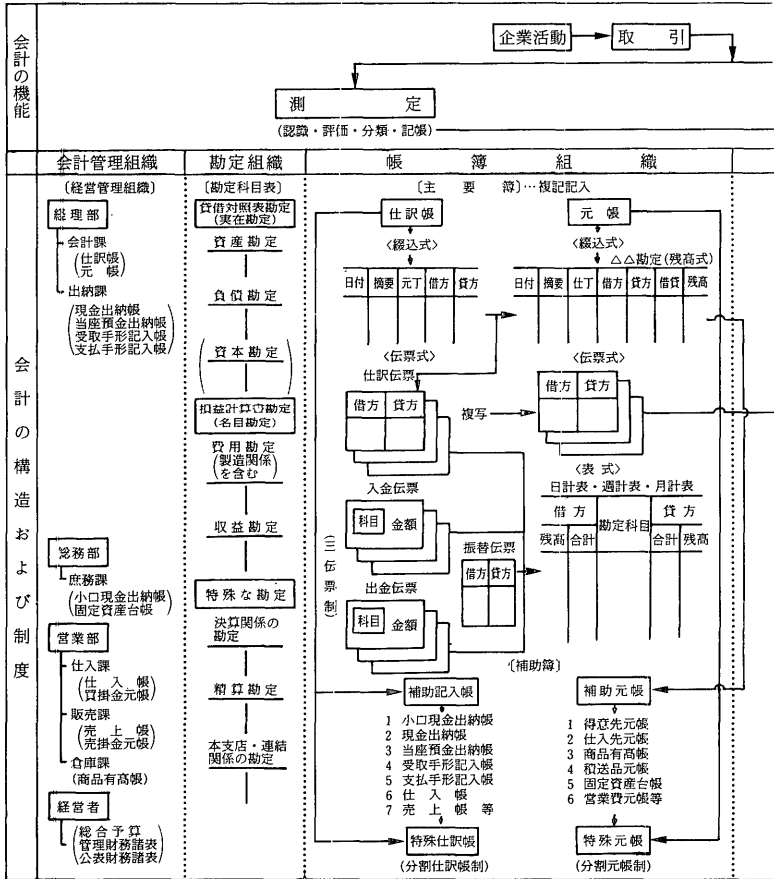
複式簿記の没価値的計算機構によれば、全ての人間の経済行為の結果から生じる取引は基本的には複式簿記機構の計算によって総括され、資本計算による支配の世界が展開されることになる。マルクスも「過程の調整および観念的総括としての簿記は、過程が社会的規模で行なわれて、純個人的性格を失うことが甚だしくなるにしたがって、ますます必要となる⁽²⁰⁾」と述べ、かつ「資本主義の生産様式が廃棄された後にも、社会的生産が保持されるかぎり、価値規定は、労働時間の規制と、種々の生産郡間の社会的労働の分配と、最後にそれにかんする簿記とが、従来よりも一層重要になるという意味において、依然として力をもっている⁽²¹⁾」とし、簿記を超歴史的範疇に属するものとしてとらえている。

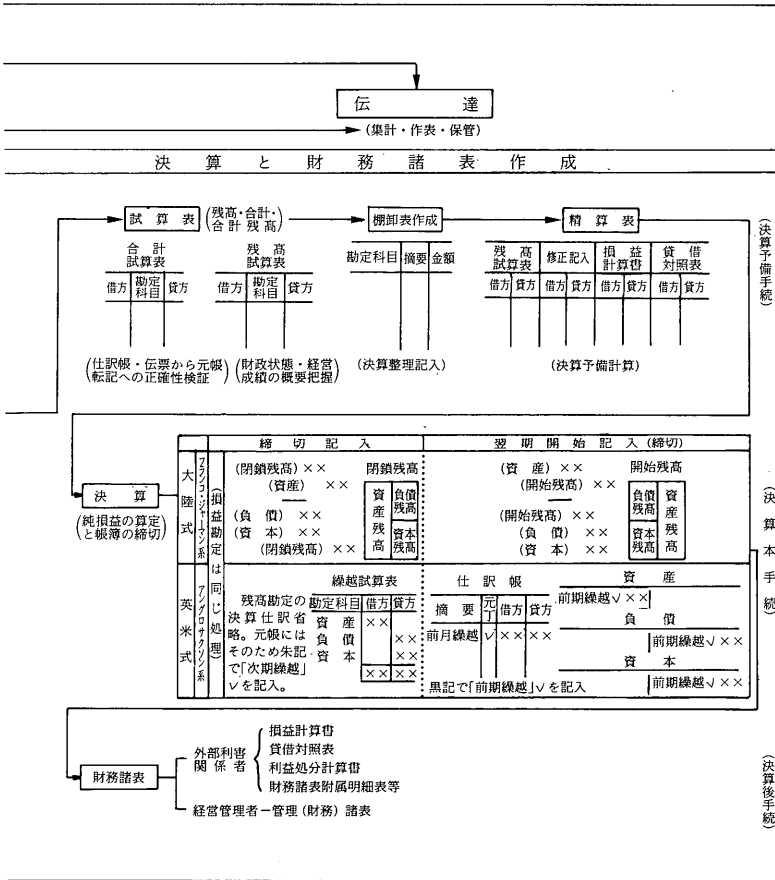
マルクスがとらえる社会主義経済にも適用される簿記の体系(財産管理を目的とした簿記)については別に研究が加えられなければならないが、いずれにしてもこのような重要性をもつ複式簿記はどのような体系を有していると解されているのであろうか。次のような複式簿記の体系図が考察のために有用である⁽²²⁾。

第2図の複式簿記を支える構造として三つの柱があることに注意されなければならない。一つは「会計管理組織」、二つ目は「勘定組織」、三つ目は「帳簿組織」である。このうち「会計管理組織」は、ウェーバーのいう近代資本主義的経営組織の官僚制の発達した中で、複式簿記が人と結びつく接点である。また「勘定組織」は複式簿記の科学性を考える中心的テーマであり、その構造の中核を形成する。そして、会計管理組織と勘定組織(勘定理論)が具体的に「帳簿組織」によって具現化され、それらが決算と財務諸表で総括され形式的合理性を支える制度的基盤が展開されるのである。そしてこれらの構造が機能(accountability)と結びつき、複式簿記は開かれた「社会の動的⁽²³⁾社会秩序の形成要因」の一つになるのである。

いずれにしてもこの中で我々は、まず勘定組織(勘定理論)について焦点をあて、その科学性について考察を加える必要がある。なぜなら投下資本回収計算—利益増殖過程は、複式簿記機構の勘定において観念的に統合され、かつ具体的な数値として計算の場所的限定がなされ、そこを中心に組織的に集計・総

第2図 複式簿記の体系





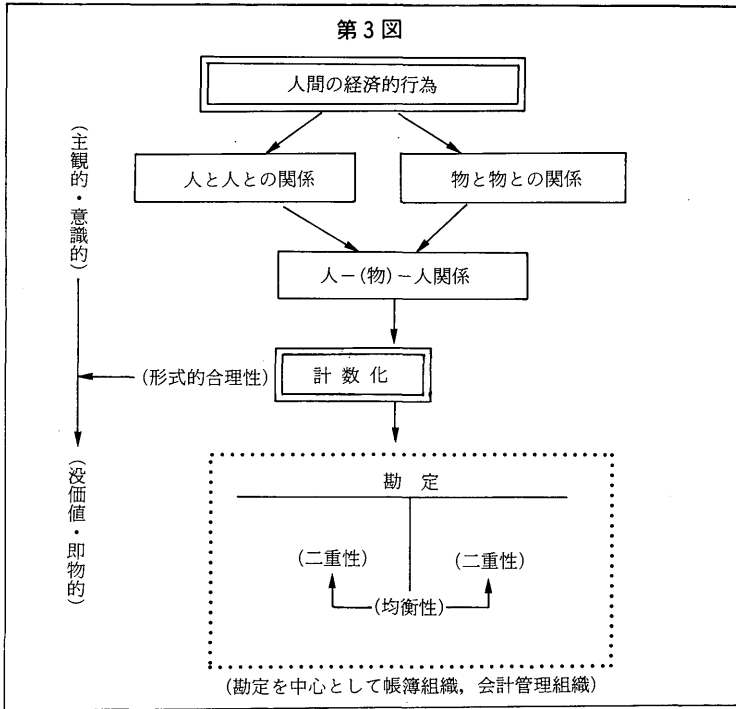
括されるからである。

(ii) 複式簿記の論理的特徴

(i)で概観した複式簿記の体系からいくつかの論理的特徴を導びきだすことができる。まず青山教授はウェーバーの考えを紹介するかたちで「第一、計算の網羅性ないし包括性、第二、記帳が勘定系統によって組織的に行われること、第三、一切の経済事象の文書化・数量化による精確性」の三点の特徴をあげ、さらに「第一、複式簿記の計算は、誰でも出来、誰でも理解できる。計算は企業者の人格の偶然性から解放される。第二、複式簿記はいわば一つの強制的体系である。その最初が置かれると、計算は既定の方針に従ってその後も引続き遂行されて行く。かようにして複式簿記によって計算は客観化され、機械化されるが、この結果営業は人格的色彩を失い、それ自体に内在する固有の法則に従って動く秩序として、企業者に対立するようになる」とし、複式簿記における経済行為に対する「計算の支配」を指摘している⁽²⁴⁾。この教授の複式簿記の特徴の記述の中には、本論(1)－②の会計学の方法で指摘した間主観的にして没価値的な即物的方法論が包含されていると解される。

一方、同様の視点から会計学者チャットフィールドは、ゾンバルトの『近代資本主義』(Der Moderne Kapitalismus)の複式簿記の重要な特徴の三点を紹介している⁽²⁵⁾。すなわち第一、産業合理化(rationalization)——複式簿記に内在する固有の均衡性と数学的論理性を適応して、資本主義の企業取引を数量化・体系化し、管理することで資源配分に新たなる合理性を与えた。第二、抽象化(abstraction)——複式簿記は資産と持分を数値的に抽象化し、企業活動の成果を利益と損失に分けて表示することで「合理的利益の無限の追求」(rationalistic pursuit of unlimited profit)を明確化した。第三、非人格化(depersonalization)——複式簿記は、個人の所有財産を抽象的な資本の概念で置き換えることで、所有と経営を分離し、それにより大規模な企業の出現を実現させた、の三点である。

このように青山教授もチャットフィールドも、同様な特徴を述べている。ただし、チャットフィールドがゾンバルト引用後に、批判のコメントを加えているように、これらの特徴はあくまでも観念的であり、実際の実務(practices)の段



階での複式簿記の歴史的な有用性とは異なる。しかし、方法論的には理念とその実践は原則的には峻別してとらえることが重要である。江村教授が指摘するごとく、社会＝経済学諸関係、あるいは資本主義発展の態様が簿記の実務に反映すべしという科学的な命題をあまりに強調すると会計史の研究はたちまち非科学的なものへ転化することになる。この意味で江村教授が主張するように計算機構としての技術的概念である「複記式簿記」と経済的概念である「企業簿記」⁽²⁶⁾との峻別は重要である。この視点からチャットフィールドのゾンバルトの簿記のとらえ方に対する批判については、方法論的には問題があるといわなければならない。

以上述べたことを図で示すと第3図のようになる。

(iii) 勘定の論理

複式簿記の論理的構造を把握する場合、まず我々は複式簿記思考を支える勘定(account)について研究の対象におこななければならない。なぜなら、勘定によってまず複式簿記の計算の場所的限定(会計単位)がなされ、人間行為の結果がここで認識・評価・分類・記帳され総括の基礎が形成されるからである。換言すれば勘定の成立が複式簿記の成立を促進したともいえる。勘定にはこのような複式簿記のもつ技術的性格が存在するが、一方では勘定のもつ論理性の認識も重要である。

まずリトルトンは「簿記」のもつ一般的用語の意味として、記録(recordings)、⁽²⁷⁾計算(reckoning)、勘定記入(account-keeping)の三つをあげている。そして「複式」のもつ二重性(duality)の概念としては①帳簿の二重性—元帳と仕訳帳—、②勘定形式の二重性—借方頁と貸方頁、③記入の二重性あるいは転記の二重性、⁽²⁷⁾をあげている。そしてリトルトンはこの二重性に加え、その結果としてあらわれる勘定式計算の均衡性(equilibrium)思考をとりあげ、複式簿記の形式的特徴を上記二点に要約している。特に、リトルトンは勘定のもつ均衡性計算思考を重視し『『勘定式計算』は、『反対記入による減算』の作用をいとなむことにより、残高 remainders に向かってはたらくのではなく平均 balances に向かってはたらく⁽²⁷⁾』と述べ、複式簿記のもつ基本的な特徴を強調している。そして、実質的な意義としては投下資本から生じた企業資本増殖結果の損益の資本主計算⁽²⁸⁾においている。リトルトンの均衡性に対する着目は、複式簿記が単式簿記と比べて異なるすぐれた特徴を指摘するのに有用である。単記記入法としての単式簿記は、取引の金銭の流れに着目して残高計算思考をとるのに対し、複記記入法である複式簿記は、金銭と物の二つの流れに着目した均衡(平均)計算思考をとるのである。

いずれにしてもリトルトンの指摘したこのような複式簿記の均衡性に対する計算思考は、ある日突然、すぐれた研究者によって発見されたものではなく、14~16世紀にわたり特に北イタリアにおいて永い年月を経て生成発展してきたものである。したがって、これらの発展には、当然ヨーロッパ文化の計算思考が組みこまれていることを認識しなければならない。高寺教授によれば「ヨー

ロッパの文化には伝統的に加減による減法(subtraction by addition)または加法的減法(additive Subtraktion)の原理がコンベンショナルにビルト・インされてきている。……(中略)……ヨーロッパでは減法をそのまま使うことをきらい、常に加法による減法へ変換して使用するコンベンションが古くから広くゆきわたっていたという意味で、「日本文化が加減法併用の文化であるのにたいし、ヨーロッパ文化は加法専用の文化であると特徴づけることができよう」とし、この民族的計算思考と「負項を反対側に配置した正項の『対置による減法』(subtraction by opposition)が、その当初から現在にいたるまで、簿記形式のもとも特徴的な部面をなしている」というリトルトンの会計発達史の一文とを結びつけている。

一方、この民族的計算思考について我国に目を転じると福沢諭吉の『帳合之法』とアレクサンダー・シャンド(Alexander Allan Shand)の『銀行簿記精法』の簿記書が現在の簿記会計の制度の素地をなしたのものとして高く評価されている。特にそのうち、日本で初めての西洋の複式簿記書の翻訳である福沢諭吉の『帳合之法』の福沢翻訳趣意の中で、いかに当時の日本には西洋の営利に対する近代的合理精神が欠けていたかを指摘する一文が残されている。⁽³⁰⁾ この『帳合之法』の功績として西川教授は、次の三点を指摘している。⁽³¹⁾

- (1) 簿記という用語の造成
- (2) 十進法記数法の着想
- (3) 簿記書形式の創案

この中の(2)との関係で、当時我国ではそろばんの思考の中には十進法(decimal system)が採用されていたにもかかわらず、帳簿への記帳手続の段階になると中国伝来の伝統的十・百・千という定位文字を用いており、計算と記帳が分離していたため、この訳書の中で初めて日本数字による十進法の縦書き形式を採用し、これが以後我国における標準的方法となったのである。すなわち、この訳書を契機に一層日本人の計算に対する合理性の意識革命が進んだわけである。このように記録と計算(計算はそろばんで別途検証)が分離していた我国伝統的大福帳法(和式簿記法)は、記録と計算が一体となって発展してきた西洋の複式簿記法に包含され移行したのである。それは単に西洋技術の導入とい

う次元の問題ではなく、近代国家をみざす日本が目標とした西洋の近代資本主義の合理的精神の導入でもあったことを忘れてはならない。ウルフが会計の歴史は概して文明の歴史であり、会計はその意味で時代の鏡であると称した所以である。⁽³²⁾

次に以上のような人間の文化と結びついた複記記入による勘定計算のもつ論理を会計学のプロパーの次元で再考してみよう。

14世紀頃に現在の元帳の原型が認識され、16世紀に入るとこれに日記帳または仕訳帳が加えられ、元帳との二重記入の帳簿記入スタイルが完成する。しかし17世紀頃より分割仕訳帳等の発展により、上記の二重記入のレベルから、勘定間の貸借二重記入のレベルに複式簿記のテーマが移行する。すなわち、複記記入による勘定計算の本来の意味は、取引の二重転記にあるのではなく、取引の二重(運用と源泉)分類に本質があると考えられたのである。つまり、複記記入は次の等式で説明される。⁽³³⁾

〔貨幣(資本)の運用形態＝貨幣(資本)の源泉形態〕

複式簿記は、この二重に分類された勘定計算体系を有する一つのシステムなのである。千葉教授は「T型左右貸借勘定形式とは、いわば、量的均衡(量的対比)を保証する正負・増減記帳型式と、各 Transactor についての概念的な同質物、対立物との対比(概念的対比)を保証する貸借二重分類型式とを合わせもっている点に特徴があり、更にそれらは、そのまま技術的連関性を保ちながら複式決算構造に有機的につながるような型式である」⁽³⁴⁾とし、さらにこれらの特徴的意味を一步進め、その勘定の合理性の体现を「実在勘定」と「名目勘定」との統合による、複合的・階層的な分類構造の内包」に求めて教授独自の深化した理論を展開している。⁽³⁴⁾ 勘定の論理を考える場合、そのしくみとしての構造と、そのはたらきとしての機能(accountability)、そして、それをとりまく経済、人間の行為が一体としてとらえられなければならない。次号においては、本論文のフレーム・ワークを基本にして、勘定の論理の深化を通して、複式簿記の哲理の一端に迫りたいと思う。

〔注〕

- (1) A. C. Littleton; *Structure of Accounting Theory*, p. 124. リトルトンはこのなかで動詞(verb)におきかえて次の会計行為を説明している。
- | | |
|---|-----------------------------|
| { | 1. Homogenizing(均等化する.) |
| | 2. Converting(換算化する.) |
| | 3. Classifying(分類する.) |
| | 4. Reclassifying(期間的再配分する.) |
| | 5. Reporting(報告する.) |
| | 6. Reviewing(監査する.) |
- (2) 太田哲三『会計学研究——第1集——』(白桃書房), 昭和29年, 80頁。
- (3) 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, 138~139頁。
- (4) 青柳文司『会計学への道』(同文館), 昭和51年, 185頁。
- (5) 拙稿「複式簿記の原理とその論理的導入法(I)」, 『中央学院大学論叢』第14巻第2号。
- (6) (4)前掲書, 55頁。青柳文司著『会計士会計学』(同文館), 昭和41年, 324~353頁。
- (7) Richard Mattessich; *Accounting and Analytical Methods*, 1964, p. 58, p. 69. 越村信三郎監訳『会計と分析的方法——上巻——』(同文館)昭和47年, 83頁, 95頁。
- (8) 拙稿「会計の本質と情報会計」中央学院大学情報科学研究所『紀要』No. 3。
- (9) 西田幾太郎『哲学概論』(岩波書店), 昭和39年, 23~27頁。
- (10) マックス・ウェーバー「社会科学および社会政策的認識の『客観性』」(Max Weber, *Die Objektivität sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis*.) 現代社会学体系5『ウェーバー社会学論集』(青木書店), 1971年, 7頁。
- (11) 同上書, 61~62頁。
- (12) 井尻雄士『会計測定の基礎』(東洋経済新報社), 昭和44年, 182頁。
- (13) 宮澤清『社会科学方法論』(白桃書房), 昭和59年, 第5章。同著『会計学基礎論序説』(白桃書房), 昭和54年, 第1章・8章・9章。本論文は, 教授の一貫した批判的合理主義の研究に負うところが大きい。
- (14) マックス・ウェーバー「宗教社会学論集への序文」(Max Weber, *Vorbemerkung zu den Gesammelte Aufsätze zur Religionssoziologie*.) (10)前掲書, 173頁。
- (15) 同上書, 176~177頁。
- (16) マックス・ウェーバー「経済行為の社会的基礎範疇」(Max Weber, *Soziologische Grundkategorien des Wirtschaftens*.) 尾高邦雄編集『ウェーバー』——世界

- の名著 61— (中央公論社), 昭和 54 年, 330 頁.
- (17) 青山秀夫『マックス・ウェーバーの社会理論』(岩波書店), 昭和 38 年, 131 頁.
- (18) 同上書, 143~144 頁.
- (19) (16) 前掲書, 338 頁.
- (20) カール・マルクス, 向坂逸郎訳『資本論四』(Karl H. Marx, *Das Kapital*) (岩波文庫), 昭和 48 年, 198 頁(第 6 章).
- (21) 同上書, 65~66 頁(第 49 章).
- (22) 拙著(共著)『簿記論基礎と演習』(税務経理協会), 昭和 59 年, 4 頁~5 頁.
- (23) 黒澤清「会計学の方法論的基礎」黒澤清編『近代会計学体系 1』(中央経済社), 昭和 49 年, 3 頁.
- (24) (17) 前掲書, 132 頁.
- (25) M. Chatfield, *History of Accounting Thought*, pp. 107-108. 津田正晃・加藤順介『会計思想史』(文真堂), 昭和 53 年, 135 頁.
- (26) 江村稔「企業簿記と複記式簿記」江村稔・津曲直躬編著『利潤計算と会計制度』(東京大学出版会), 1983 年, 第一章, 9 頁.
- (27) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1999*, 1966, p. 23. 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』(同文館), 昭和 53 年, 38 頁.
- (28) Littleton, op. cit., p. 27. 同上訳書, 45~46 頁.
- (29) 高寺貞男『会計学アラカルト』(同文館), 昭和 57 年, 20~24 頁. この加減法減算が何故発生したかについて教授は, 木村和二郎教授が指摘したヨーロッパでは算盤がなく, 筆算で計算したという計算手段の問題と, ヨーロッパ人が実に計算が下手で, これをカバーする必要性から検証能力を備えた勘定式計算を開発したと推定している. 同著『会計学パラドックス』(同文館), 昭和 59 年, 9 頁.
- (30) ブライヤント・ストラットン共著, 福沢諭吉訳『帳合之法』(Bryant and Stratton, *Bryant and Stratton's Common School Book-Keeping*, 1871), 第一巻凡例において翻訳の趣意としてまず第一に次のことを指摘している.『復刻叢書—簿記のことはじめ—』(雄松堂書店), 昭和 54 年.
- 「古来日本国中ニ於テ学者ハ必ズ貧乏ナリ金持ハ必ズ無学ナリ故ニ学者ノ議論ハ高クシテロニハヨク天下ヲモ治ルト云ヘドモ一身ノ借金ヲバ払フコトヲ知ラズ金持ノ金ハ沢山ニシテ或ハコレヲ瓶ニ納テ地ニ埋ルコトアレドモ天下ノ経済ヲ学テ商売ノ法ヲ遠大ニスルコトヲ知ラズ蓋シ其由縁ヲ尋ルニ学者ハ自カラ高ブリテ以為ラク商売ハ士君子ノ業ニ非ラズト金持ハ自カラ賤シメテ以為ラク商売ニ学問ハ不用ナヒトテ知ル可キヲ知ラズ学ブ可キヲ学バズシテ遂ニ此弊ニ陥リタルナリ何レモ皆商売ヲ輕蔑シテコレヲ学問ト思ハザリシ罪ト云フ可シ今此

学者ト此金持トヲシテ此帳合ノ法ヲ学ハシメナバ始テ西洋実学ノ実タル所以ヲ
 知り学者モ自カラ自身ノ愚ナルニ驚キ金持モ自カラ自身ノ賤シカラザルヲ悟リ
 相共ニ実学ニ勉強シタ学者モ金持ト為リ金持モ学者ト為リテ天下ノ経済更ニ一
 面目ヲ改メ全国ノカラ増スニ至ラン乎訳者ノ深ク願フ所ナリ」

上記の文章から、営利動機の資本計算を中心とした近代資本主義のエートス
 が、当時の日本では著しく欠如していたことが容易に推測される。

- (31) 西川孝治郎「帳合之法解題」, (30)同上書所収, 2～4頁.
- (32) A. H. Woolf; *A Short History of Accountants and Accountancy*, 1912. p. 1. 片岡義
 雄・片岡泰彦訳『ウルフ会計史』(法政大学出版局), 1977年, 1頁.
- (33) 片野一郎『簿記精説——上巻——』(同文館), 昭和53年, 29～35頁, 一部修正.
- (34) 千葉準一『会計の基礎講座』(森山書店), 1980年, 42～43頁.