

複式簿記の原理とその論理的導入法(Ⅲ)

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、『中央学院大学論叢』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、『中央学院大学論叢』第20巻第2号所収)
 - (3) 複式簿記の生成史的特質
 - ① 複式簿記の二つの起源論
 - ② 複式簿記起源説における形式的解釈と実質的解釈

- (4) 資本主義経済と複式簿記の実質的解釈
 - ① 資本の複式簿記と実質的解釈
 - ② ゾンバルトに観る資本の複式簿記
 - (5) 階級(階層)と複式簿記の形式的解釈
 - ① 代理人簿記の形式的解釈と階級・階層との関係
 - ② 形式的解釈の継承性の問題
 - (6) 会計学における「人間」の問題と勘定の本質
 - ① 会計学における二つの「人間」の側面
 - ② 勘定計算に現われる人間
- (以上本号)

前稿において、複式簿記を中心にした会計学の研究対象やその方法について概観し、かつ、複式簿記が最も効果的に機能する近代資本主義の合理的精神との関係について、ウェーバーの所論等を手掛かりに論述を展開した。そこにおいて述べた体系は、壮大な研究テーマであり、本論文もその一端に迫るにすぎないが、複式簿記の起源論における形式的解釈と実質的解釈を中心に複式簿記の論理をさらに深めていくことにする。

(3) 複式簿記の生成史的特質

① 複式簿記の二つの起源論

複式簿記が、いかなる経済的背景から生成・発展してきたのかという、いわゆる「起源論」を再びここでとりあげる必要性は、その議論が即、複式簿記の本質論に連動するからに他ならない。

複式簿記の起源論については、従来二つの説が代表的な説として論じられている。一つは「中世イタリア起源説」、今一つは、「古代ローマ起源説」である。そして、前者の中世イタリア起源説には、ゼノア説やトスカーナ説、ロムバルディ説等が唱えられ、詳細な研究が会計史家によって展開されている。また、後者の古代ローマ起源説は、十分なる資料が現存しているわけではなく、多くの推論を取り入れ理論構築がなされてきている。しかし、中世イタリア起源説も古代ローマ起源説も次のような重要な視点からとらえる必要があると思われる。いわゆる起源論における実質的解釈と形式的解釈の問題である。

江村稔教授は、その名著『複式簿記生成発達史論』において、複式簿記発生史の研究における実質的解釈と形式的解釈の峻別の重要性を次のように指摘している。⁽¹⁾

「先ずはじめになさるべきことは、いわゆる複式簿記の意味の確定でなくてはならない。複式簿記 Double-entry Book keeping, Doppelte Buchhaltung という言葉は往々にしてそれぞれ異った意味をにないつつ用いられていると言わなければならない。たとえば、『複式簿記とは財産・資本の増減変化の記録であり、

正味財産、もしくは、損益の二重表示を行うものである』と言うときは、複式簿記を実質的に解釈するものであり、一つの経済的事象たる取引を財産と資本の二つの面から考察・記録し、ある財産の増加又は減少を同時に資本の増加又は減少と考えることによって、財産系統と資本系統の二系統の勘定体系を用いる組織的記録方法を以て、複式簿記と考えるものである。かかる見解に従うかぎり、資本なる経済的範疇の発生と存在とがおのずから前提とされ、従って、複式簿記は貨幣が単なる計算単位たる範囲を越えて、それ自身、貨幣資本として機能するに至った商業資本主義の成立と共に、ないしは、それ以後に発生し使用されるに至ったと言わねばならないであろう。しかし、この場合には、複式簿記発生史は資本主義発生史のなかに包摂され、これを独自の研究対象として考察する意義は相対的に減少すると言わざるを得ない。複式簿記が何よりも記録および計算の体系である以上、財産、資本の二面的計算が可能となるためには、かかる計算方式がすでに形式的に確立していることが是非とも必要であり、ここに複式簿記を形式的に解釈することが、複式簿記発生史の研究の出発点として重要視せらるべき必要性があるのである。」

この江村教授のいう実質的解釈と形式的解釈との理解の差が、「中世イタリア起源説」と「古代ローマ起源説」の論争の一つの重要な分岐点になっていると思われる。以降、この中世イタリア起源説と古代ローマ起源説の論者とその概要をまず紹介し、上記二つの解釈の位置づけを通して複式簿記の本質を考察していくことにする。

まず小島教授は上記二つの起源説を次のように簡潔に紹介している。⁽²⁾

「この複式簿記の起源に関する論争においては、簿記史研究家達を概ね二つに大別することができる。

その一つは、遠く古代ローマ時代の奴隷簿記に複式簿記の起源を見出そうとする考え方で、その代表的な見解として D.マレイ David Murray と P.カツ P. Kats の所説がある。この考え方を支持する人々は、次の見解に比して比較的少数である。このローマ起源説に対立する他の見解は伊太利起源説である。商業の復活以来、地中海貿易を中心として一路、資本主義経済への発展の途をたどっ

てきた中世末紀から近世初頭へかけて伊太利諸都市の経済的發展のうちに、その時代的要請にもとづいて、生成發展してきたとする考え方で、この立場に立つ研究者達としては、ペンドルフ B. Penndorf, ブラウン R. Brown, ペラガロ E. Peragallo, リットルトン A. C. Littleton, ゾムバルト W. Sombart 等の多くの人々の名をあげることができる。」

上記の小島教授の紹介のごとく、まず、多く研究者に支持を受けている中世イタリア起源説は、13, 14 世紀の北イタリアにおいて、前期的な商業資本の著しい活動にともない認識された投下資本＝利潤計算という資本の簿記に着目する。このとらえ方は、江村教授のいう複式簿記の実質的な解釈と理解することが可能であろう。一方、少数説である古代ローマ説によれば、奴隷所有者である主人とその代理人の奴隷との関係において認識される管理のための奴隷側の簿記(これを一般に代理人簿記、または奴隷簿記と称す)に着目する。このとらえ方は、江村教授のいう複式簿記の形式的な解釈と理解することができる。

それでは、何故に中世イタリア起源説が実質的な解釈で古代ローマ起源説が形式的解釈と位置づけられるのか、二つの起源説とその解釈の関係や内容について次項で論じることにする。

② 複式簿記起源説における形式的解釈と実質的な解釈

まず A. C. リットルトン(A. C. Littleton)は、複式簿記の社会的形成起源(social origin)⁽³⁾から見た生成のための諸要素を次のように掲げている。

1. 資 料(material)
 - a. 私有財産(private property)
 - b. 資 本(capital)
 - c. 商 業(commerce)
 - d. 信 用(credit)
2. 表現手段(language)
 - a. 書 法(writing)
 - b. 貨 幣(money)

C. 算 術(arithmetic)

3. 方 法(methodology=bookkeeping)

上記の諸生成要素が適当に経済的・社会的に総合されて一つの力となった時に複式簿記が生成すると観念的に整理している。そして、このような複式簿記の特徴を詳細に研究し、特にその特徴を「二重性」(duality)に求め、次の三つに分類している。⁽⁴⁾

- (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 account form, as debtor page opposing creditor page)
- (3) 記入の二重性、あるいは、転記の二重性(duality of entry or of the postings of an entry)

上記リトルトンの生成要素を前提に、江村教授は、「計算機構・記録技術としての複記記入による簿記——あらゆる取引を勘定の左又は右に複記する組織的記帳手続——は永久に変化しない。この意味において複記式簿記は技術的概念・超歴史的概念として静的に理解され、企業簿記は経済的概念・歴史的概念として動的に把握されるであろう」として、上記の複記記入による二重性という形式的解釈を最も重視している。つまり、複式簿記特有の技法によれば、一つの取引につき二重に複記記入がなされ、しかも、それらは勘定とよばれる計算単位に集計・記録・計算・整理される。この特有の形式性を重視して歴史を考察し、現代の複式簿記の機構を把握しようとする解釈が形式的解釈である。江村教授は、次のようにこの見地に立脚した所論をまとめられている。⁽⁵⁾

「筆者はいわゆる複式簿記を複記式計算機構と解することによって、従って、資本勘定の第一義的重要性を全く認めないことによって、複記式簿記がローマの貨幣貸付における代理人 curator calendarii たる奴隷の行った記録に代理人簿記として行われえたこと、そして、この簿記方式は同じ性格を有する中世組合企業の経営代理人 tractator の行うべき簿記においても採用され、口別商品勘定と口別損益計算とを伴って完成したこと、いわゆる振替記帳とは同一の発展

系列の上にはありえないこと、そして又、組合企業にかかわって自己資本による個人企業が発生したとき、企業者は自己を自己の企業の代理人と考えつつ記帳を行い組合企業代理人簿記に用いられた損益集合勘定・残高集合勘定の如き要約勘定 summary account を、そのまま損益勘定・資本勘定として用いたことなどの諸結論を『複式簿記生成発達史論』のうちで詳しく述べた……(後略).」

さらに江村教授によれば、前記リトルトンの複式簿記の社会的形成要因には、実質としての要素と形式としての要素が混同している点と実質的要素(商業・資本・信用等)が強調されている点の二点をあげてこれを批判している。そして、複式簿記の形式的特長である、勘定形式の使用、記入の二重性(複式記入)、左右合計の均衡の三点がその生成発達史研究の重要な視点になるとして上記の形式的解釈の主張を展開⁽⁷⁾されている。その上で教授は、古代ローマにおける複式簿記の構造を次のように文章と表1のごとく説明⁽⁸⁾されている。

「すなわち、代理人は主人の現金出納帳とみずからの現金出納帳との二つを記録するに至って、

- (一) 代理人の現金出納帳は現金の増減を記録する現金勘定となるとともに、主人の現金出納帳は代理人の主人に対する関係を記録する主人勘定となり、現金出納帳は質的にその性格を変化した。
- (二) ローマ法により規定された帳簿記入形式に基いて行われた貸手帳簿右側に債権を、また借手帳簿左側に債務を記入する方式が発展し、一人の代理人の帳簿において、現金受取左側、債務発生右側の複式記入が、現金勘定と主人勘定との二つに行われるに至った。」

表1 代理人簿記の勘定関係

(代理人=借手)			(主人=貸手)		
(受取)	現金勘定	(支払)	(受取)	主人勘定	(支払)
主人からの現金 の受取 (同時に主人に対 する債務の発生 を意味する)				債権の発生 (代理人にとって は債務の発生を 意味する)	

上記のごとく、江村教授は古代ローマにおける貸付業務の取引記録に勘定形式と複記記入という形式の原基的形態に複式簿記の完成を求めている。そしてこの代理人の簿記の性格が、歴史的に今日まで貫くものとされ、複式簿記の特質として代理人という超歴史的概念をとり入れて複式簿記の特質を説明されている。このような解釈を本論文では一応形式的解釈と位置づける。

一方、これに対して江村教授が批判をしているリトルトン⁽⁹⁾は、複式簿記の実質的解釈に重きをおき次のようにその特質を明確に述べている。

「複式簿記の生成要素はいずれも古代に存在していたのであるが、これを総合調和して一つの完全な体系に仕上げるに必要な或る要素が古代には欠けていたようである。それは古代の富が生産的(productive)でなかったこと、すなわち、まだ、『資本(capital)』ではなかったことである。

富は貢ぎと戦掠のうちに芽ばえてきた。富が真の生産性を帯びてくるためには、広汎な利潤性商業の背景力が必要であった。このような意味での商業は十字軍の結果として中世紀に大規模な形で現われてきた。こうして、富は活動的な交易のうちに根をおろした。資本および信用は消費と誇示のために使用されることから、転じて、新たな欲求に対し、遠隔地からの財貨を供給するところの営利事業に使用されるようになってきた。これが複式簿記を生成させる温床になった。」

このように、リトルトンによると利潤追求の投機的商業にこそ資本蓄積の最高の手段があり、これにより資本がふたたび生産的に用いられて複式簿記を形成する刺戟となったとしている。そして、古代ローマ社会の富は複式簿記を生成する真の要因としての「資本」たる力をまだ有していなかったことを指摘し、複式簿記の特質を資本や信用という経済の実質的要因に求めている。このような複式簿記の実質的解釈は、当然、企業資本増殖計算という資本主と企業との関係(proprietorship)を中心に展開されるため、債権債務勘定(人名勘定)に商品勘定(非人名勘定)が加わり、さらに資本主勘定が加わり、現在の複式簿記の骨組が完成されたとしている。このようにリトルトンによれば、「完全なる複式簿記

表2 勘定発展経路

〈第1段階〉	人名勘定 (personal account)
	1211年フローレンス銀行家の記録等 「上下階梯勘定記入法による振替記入」
〈第2段階〉	物財勘定 (impersonal account)
	1340年ゼノアのマッサリ財務官帳簿等 「左右対照勘定記入法による複記記入」
〈第3段階〉	名目勘定 (nominal account)
	1410年ヴェニスのレストラン兄弟商会の元帳等 「損益勘定と資本勘定との結合による勘定の体系化」

表3 黒澤教授の発展経路

〈第1段階〉	フロレンス式簿記法
	〔複式簿記の萌芽としての振替記帳〕 ① 記帳方法……振替記帳 ② 記帳対象……債権債務すなわち貸借(人的勘定) ③ 記帳形態……叙述的形態
〈第2段階〉	ジェノア式簿記法
	〔物的勘定の出現—複式記帳の成立〕 ① 記帳方法……複式記帳 ② 記帳対象……人的勘定ならびに物的勘定 ③ 記帳形態……対照的記帳形態(勘定形式)
〈第3段階〉	ヴェニス式簿記法
	〔複式簿記の原始形態——イタリア式簿記法の完成〕 ① 記帳方法……複式記帳 ② 記帳対象……人的勘定, 物的勘定, 損益勘定, 資本勘定 ③ 記帳形態……対照的形態すなわち勘定形式
〈第4段階〉	Partierechnung——口別計算の簿記法
	〔複式簿記の完成——貸借対照表の成立〕

の形式(form)は初期における記録手続から由来する二重性(duality)と均衡性(equilibrium)にあるが、その実質(substance)は投下資本から生じた損益の資本主的計算(proprietary calculations of the gain(or losses)from ventured capital)にある⁽¹⁰⁾」として、形式的解釈より実質的解釈を非常に重んじている。そして、このようなリトルトンの考え方は中世イタリア起源説と結びつき、現在の通説的な理解となっている。このような解釈を本論文では一応実質的解釈と位置づける。

上記の実質的解釈によれば、複式簿記は、一般に投下資本＝利潤回収計算の測定手段として「人名勘定」としての債権・債務の記録にまず認識され、次いで、商品を中心とした財貨の増減記録たる「物財勘定」へと発展し、最後に主として商品売買にともなう収益と費用との関係の記録である「名目勘定」へと三系統の勘定の体系化(Kontensystem)がなされ完成したとされている⁽¹¹⁾。これらの発展経路を要約すると表2のようになる。

上記の発展経路を黒澤教授の論述でまとめてみると表3のごとくである⁽¹¹⁾。

黒澤教授の上記の理解は、我国会計史の研究の一つの指針として重要な役割を果たした。

また茂木教授は表2、表3の基本的な理解から複式簿記における仕訳の法則が次の表4のように導びかれるとし仕訳の法則の生成発展についても示している⁽¹²⁾。

以上、複式簿記の二つの起源説の解釈につき、形式的解釈と実質的解釈に分けて、先達者の偉大な業績を参考にその区分と内容を概観してきた。ただ本節では、後者の実質的解釈を即、中世イタリア起源説と結びつけてきたが、正確には一元的にこれを理解することはできない。中世イタリア起源説にはトスカーナ説、ゼノア説、ロムバルディ説等が分かれて議論されているからである。各説は、投下資本のそれぞれの取引が必ず貸借に複記記入されることが複式簿記の最重要条件である点では一致しているが、現在のような左右対照のT字型勘定口座の出現が必要であるとするゼノア説やロムバルディ説に対し、形式は便宜性の問題で勘定の存在を必要としないトスカーナ説等の論争上の対立がある⁽¹³⁾。しかし、本稿ではこれらの各説が、その内容において着眼点が異なってい

表4 仕訳の法則の発展経路

人 名 勘 定	
債権の発生 (債務の消滅)	債務の発生 (債権の消滅)
物 的 勘 定	
物財の増加(入)	物財の減少(出)
名 目 勘 定	
損失(費用)の発生 (収益の減少)	利益(収益)の発生 (費用の減少)
〔仕 訳 の 法 則〕	
債権の発生	債務の発生
物財の増加	物財の減少
費用の発生	収益の発生

ても、中世の北イタリアにおいて前期的な金融資本、または商業資本の活動にともない、資本＝利潤計算という実質的な経済の活動に複式簿記の起源を求めていることに着目して、実質的解釈として中世イタリア起源説を位置づけたわけである。

以降においては、本節の形式的解釈と実質的解釈の理解を前提に、これらをどのように体系的に理解していくべきかにつき論述を進めていくことにする。

(4) 資本主義経済と複式簿記の実質的解釈

① 資本の複式簿記と実質的解釈

複式簿記の起源説の実質的解釈において、古代ローマの経済社会にあった断片的な会計記録をその起源に求めない理由は、古代ローマ経済が物を生産して利益を追求するという社会より、生産したものを単に消費するという封建体制の下での消費経済が主であったとする点にある。これに対し、中世イタリア起

源説によれば、資本を投下し、利潤を追求し、再投下をし利益を常に追求する資本主義経済への発展移行期に重点をおいた起源説であるといえる。そこには企業家精神の合理的利益追求の経済活動が認識されているわけである。それを複式簿記の技法で測定すれば、資本勘定を中心とした名目勘定による利益増殖計算になる。したがって、物的勘定や人名勘定、名目勘定を通じてその背後には資本勘定が最終的には認識されなければならないとする解釈が実質的解釈である。⁽¹⁴⁾ 本項ではこの資本の簿記としての実質的解釈につき論じることにする。

茂木教授は、これらの議論をふまえ次のように所論を述べている。⁽¹⁵⁾

「私の見解を要約して示すなら、フローレンス式簿記を〈人名勘定＋現金勘定＋名目勘定〉として把握し、金融業の複式簿記の一つの典型と考えたい。またゼノア式簿記を〈人名勘定＋物財(＝商品)勘定＋名目勘定〉とし、ベニス式簿記を〈人名勘定(＝資本関係勘定)＋物財(＝商品)勘定＋名目勘定＋資本関係勘定〉として、両者は商企業の複式簿記と考えたい。名目勘定の存在こそは複式簿記の形成のメルクマールである。1211年史料に名目勘定部分があると考えている。それぞれの形態の簿記を勘定組織の特殊性からみて、フローレンス式簿記は貨幣取引資本・高利貸資本の簿記であり、ゼノア式簿記・ベニス式簿記は商品取扱資本の商品勘定中心の簿記である。」

このように茂木教授は、貨幣取引資本の中から複記関係が形成され、13世紀フローレンスの金融業で「銀行簿記」として複式簿記がまず形成されたと指摘している。つまり、複式簿記は商品取引資本とともにそれ以前に貨幣取引資本の中で形成されたとして、資本の簿記と同時に、それ自体がまず計算であるという経営の簿記に着目をしている。いうまでもなく経済社会における資本はまず金融・商業資本として形成され、次いで産業資本へと発展する。この前期的資本たる金融・商業資本と産業資本の継承性の問題や独占資本主義の問題は会計発達史の研究の上で、特に実質的解釈の理論構成上重要である。この問題は別稿で考察を加えなければならない会計学の大きな課題である。筆者は、すでに、この実質的解釈については、複式簿記の構造的対象として体系的な位置づけを試みた。⁽¹⁶⁾ 本稿では、複式簿記のこの構造的側面を起源論における実質

的解釈におきかえているわけである。本来この複式簿記の構造的研究は資本主義経済体制に関連したその内部的な構造まで研究がなされなければ、本当の意味の複式簿記の構造が理解されない。しかし、それは会計という独自領域を常に意識した研究でなければならない。その意味では、実質的解釈たる複式簿記の構造的研究はこれからその精緻な研究が多く展開されなければならない。特に、その地方における社会経済、産業構造の特殊性の研究は重要であろう。このような意味で江村教授の実質的解釈に対する研究方法の批判は、複式簿記が形式的計算たる管理(経営)の簿記と実質的には資本の簿記としての構造的側面がある限り、体系的に峻別をして研究することは重要であるが、形式的側面のみを強調する点は、検討を要する問題があるといわなければならない。

次項では、このような実質的解釈たる複式簿記の構造的側面を観念化したゾンバルト(Werner Sombart)の見解を引用し、複式簿記が資本の簿記として資本主義といかなる関係を有しているかを複式簿記独自の表現で具体的に述べてみる。

② ゾンバルトに観る資本の複式簿記

第一次世界大戦後の資本主義の再構築が進む中で、複式簿記を単に技術論からではなく、社会科学的に経済体制との関係でとらえようとした代表的な研究者としてゾンバルトをあげることができる。ゾンバルトは有名な「始めに勘定があり(In Anfang war das Konto: die Ratione).」という命題をもとに、勘定の体系化が複式簿記を成立せしめたとし、勘定の成立を重要視する。〈勘定→複式記入→複式簿記〉の発展図に、〈人的勘定→物的勘定→損益勘定→資本金勘定〉を累積化して一つの体系を構築する。この累積的關係は、初期資本主義(Frühkapitalismus)において発展をとげたとして次のように述べている。⁽¹⁷⁾

「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用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。」

「資本主義の経済組織にある精神、すなわち利益追求精神(Erwerbsidee)と経済

的合理性(ökonomischen Rationalismus)の精神が、充分に実現する可能性(Möglichkeiten)と動機要因(Anregungen)が複式簿記によって生成された。」

ゾンバルトのこのような見解の妥当性について多くの論争が存在するところであるが、複式簿記を単に技術としてとらえるのではなく、資本主義経済体制との関係でとらえようとする試みは実質的解釈としての複式簿記の構造的な理解からは評価されなければならない。このような視点から複式簿記をとらえれば、複式簿記は企業に投下した産業資本を利益増殖過程を通じての回収計算の制度的測定機構として資本主義の経済体制のもとで観念的に認識されることになる。今、単純に産業資本循環運動過程を利用した設例を設定し、複式簿記との関係を示してみる。投下産業資本とその利潤たる剰余価値を資本の循環運動過程で示すと表5になり、これに数値をあてはめると表6のようになる。⁽¹⁸⁾

表5において、調達した資金100を製造工程において運用し、50を原材料や設備投資・諸経費に、残り50を労働力購入のため賃金として投下したとする。これらの生産手段と労働力を生産(製造)工程において組合せ、付加価値を有した新製品を生みだし、150で市場で売却され貨幣で回収したとする。産業投下貨幣資本額100に対し、その市場回収貨幣資本額150との差額50が剰余価値たる純利益ということになる。マルクスによればこの剰余価値は可変資本たる労働力により生じるということになるが、この問題に関しては本論文では触れないこととする。このような産業資本の流れを、貨幣で認識し、制度的に有機的にとらえ企業資本の測定・管理・統制するものが複式簿記であるとするのが実質的解釈である。表5の設例モデルを複式簿記の表式元帳で示してみると表7のようになる。⁽¹⁹⁾

しかしここで、表6と表7との関係において少なくとも二つの問題点が複式簿記の観点から指摘されなければならない。その第一点は、いわゆる経済学における資本の概念や剰余価値の概念と複式簿記におけるそれらの基礎概念が同一内容であるとして同次元で把握できるかという問題である。この問題に関しては別稿(中央学院大学総合科学研究所『紀要』第3巻第2号以降)で論ずる。第二点の問題は、産業資本の資本循環過程の測定が表7のごとく、複式簿記の勘定

表5 産業資本循環運動過程(Kreislauf des Kapitals)

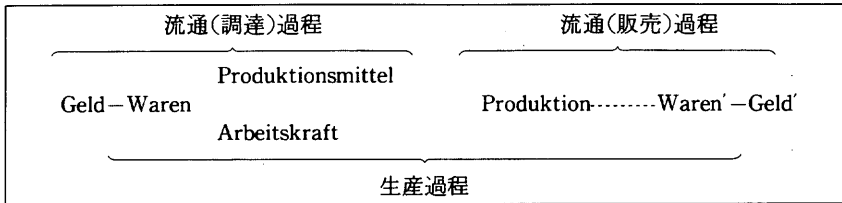


表6 産業資本と資本循環運動過程

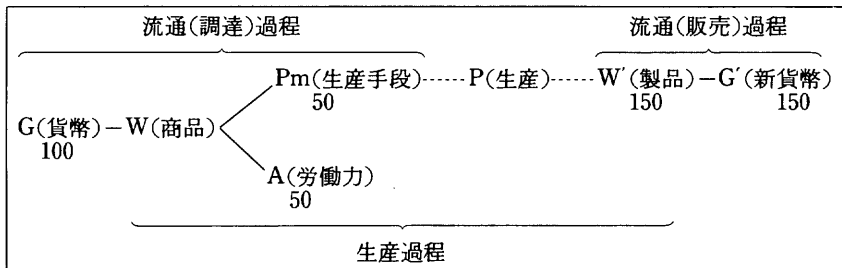


表7 Accounting Flow

表式元帳			(財務諸表)	
(debit)	勘定科目	(credit)	貸借対照表	
金額		金額		
① 100 ④ 150	現金	② 100	現金 150	資本金 100
	資本金	① 100 ⑤ 50	150	純利益 50
	売上	④ 150	150	150
③ 100 ⑤ 50	製造原価		損益計算書	
	純利益		製造原価 100	売上 150
	原材料・経費	③ 50	(純利益 50)	150
② 50	労務費	③ 50	150	150
② 50		500	製造原価報告書	
500		500	原材料・経費 50	(製造原価 100)
			労務費 50	100
			100	100

によって観念的に総括されるとしてもそれは複式簿記の側から、「何故、勘定でなければならないのか?」「何故、勘定によって投下資本過程が統括されるのか?」という本質的な問題提起に何ら解答を示していないということである。資本主義経済体制において複式簿記の複記記入による完成した勘定がいかなる経済的背景で生成・発展してきたのか、そして、それ故いかなる意味を勘定が有しているのかは、複式簿記起源説における実質的解釈の課題に外ならない。ゾンバルトが勘定に重きをおいているごとく、一般に、簿記は「勘定の学」と称されている。つまり、勘定と呼ばれる計算単位で人間の経済行為の計数を集計・記録・計算・整理するわけである。人間の合理的利益の経済追求活動の一つの帰結がこの勘定で没価値・即物的に集約されることになる。既に考察したように、⁽²⁰⁾勘定には人間の経済的行為の成果が、組織的・有機的・秩序的・網羅的に集約されるという観念的側面と、現実の簿記の数値が測定される計算の場所としての技術的側面がある。勘定発達史の歴史の中においては、両者は渾然一体となり相互に影響しあい生成・発展してきたと解されるが、勘定の哲理を深める意味からは両者を区分することが有用である。この意味で、本稿では複式簿記の起源説に関係させて、実質的解釈と形式的解釈に分けて論述を展開する方法を採っている。

いうまでもなく勘定(account, Konto)の語源は、イタリア語の contare またはラテン語の computare に由来するといわれ、その意味は計算するとか数えるということである。

およそ、この勘定を中心とした複式簿記(double entry bookkeeping, die doppelte Buchhaltung)を複記式簿記と特徴づけ、それを成立させる要因は何かという根本的な問題を再びここで問わなければならないということは、現在情報化社会を迎えてその機能の多角的検討がなされているからに他ならない。マクロ経済学の国民所得の計算モデルや社会会計の発展、そして複式簿記の理論的深化・拡張の一つの試みとして井尻教授の三式簿記⁽²¹⁾(triple-entry bookkeeping)等が代表的な例である。今や、複式簿記が絶対的かつ完全なる体系を有しているという魔術に近い信念から解放され、その根本原理を再考し、人類のこの貴重な共有財産の時代に合った理論と実践の深化・拡張の可能性を模

索する時期を迎えているといつてよい。

そしてそのために、社会科学方法論の一つのアプローチにそつて、まず複式簿記の起源論につき、その経済構造的側面である実質的解釈を「資本の複式簿記」として先達者の業績からその問題点の一端を上記のごとく整理してきたわけである。しかし、この考察の複雑性は、一応完成された有機的体系である複式簿記を現在を基軸にして過去を振り返るという方法以外に、いかなる経済事象や社会事情が、複式簿記またはその中心となる勘定を出現せしめたかという社会の階級や階層との機能的な側面についても考察を加えなければならない点にある。

次節では、複式簿記の起源論における形式的解釈と複式簿記の機能的側面を関係せしめて理論を深めていくことにする。

(5) 階級(階層)と複式簿記の形式的解釈

複式簿記の機能的側面という場合、私は、社会における階級・階層との関係でこれをとらえようとして試論を発表した。⁽²²⁾ すなわち、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から観た視点である。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、これらの階級・階層の複雑化・多様化が Accountability の拡大化現象を生むという観点からの考察である。本論では、先の複式簿記起源論の形式的解釈である代理人簿記に焦点をあてこれらのもつ意味を上記の視点から再び論じていくことにする。

① 代理人簿記の形式的解釈と階級・階層との関係

複式簿記を成立させる重要な要件の一つとして財産(特に資金)の運用に関する委託・受託の会計報告責任(accountability)の問題があることは既に述べた。そして、古代ローマにおいて貴族と奴隷との関係においてこの委託・受託責任⁽²³⁾が存在したことは、江村教授の所論を紹介した。多くの会計史の文献によると、当時の貴族は商業に従事することが許されず、もし従事した場合には政治的権力まで奪われるという事情から信用における奴隷に貴族の財産の管理運営を任せたという。当時であつてその業務は、貸付業務であり、代理人たる奴隷によつ

て金融貸付がなされていた。ここに原始的な Accountability(会計報告責任)が発生し、主人たる貴族に対して、一定の会計記録の作成義務が起こったとされる。これを一般に代理人簿記(agency bookkeeping)と称する。貴族が投資した資本は奴隷である代理人によって預り負債としてとらえられ、代理人から見て主人勘定(master's account)は負債としてその勘定の右側に、そして左側に記入する場合には主人に返済をした責任解除の時の記入となる。代理人簿記は、この主人勘定を中心に展開された。そして、この主人勘定に加えて代理人自身の現金出納のための帳簿の存在が複記記入を実現せしめた要因としてとらえられてくる。このように江村教授によれば、代理人簿記では複記式簿記の形式的特徴である勘定形式と複記式による反対記入がなされ、この意味で代理人簿記は会計史上最初にあらわれた企業簿記であり、複式簿記の原基的形態であると形式的解釈を展開されている。⁽²⁴⁾そしてその場合重要なことは、この代理人の概念が技術的・超歴史的に存在し、複式簿記の発生過程から現在まで一貫してこれをとらえようとする視点である。

私はこのような複式簿記の形式的解釈を、複式簿記が社会との関係において果たす機能としてとらえ、階級・階層との関係で研究する必要性を強調したい。委託者と受託者との関係は、古代ローマにおいては貴族と奴隷であり、中世においては領主や組合出資者と公証人や冒険者であり、近代においては株主と経営者であるといえる。そして、現代企業には多くの利害関係者集団が存在し、複雑化・多様化現象を起こしており、それにともない、複式簿記機構で何が二重記録システムとしてインプットされ、かつ、アウトプットされるべきか現代⁽²⁵⁾もなお問われているのである。

複式簿記起源論におけるこのような形式的な解釈を階級または階層の問題としてとらえなおし、複式簿記の社会的機能について再考する研究領域の確立が会計学における今一つの課題である。

ここにおいて階級(class, Klasse)とは、一般に社会経済制度に結びついた生産手段に対する関係の相違から発生する区別された人間の集団を意味する。⁽²⁶⁾その意味で階級の発生は、生産手段の私有化とともに始まる。そして人類の歴史においては、生産力の発展段階に応じて、奴隷制度、封建制度、資本主義制度の

三つの社会経済制度が形成された。既に述べたように奴隷社会においては貴族と奴隷、封建制度においては領主と農奴やギルドの親方と職人、資本主義社会では資本家とプロレタリアート等の基本的階級分化とそこに密接に関係を有して生成・発展してきた複式簿記の形式的解釈との関係の研究である。それは会計学の研究からみて社会経済体制上の Accountability の問題におきかえた問題でもある。

一方、これに対し階層(level, Ordnung)という場合、たがいに対立する異質的・非連続的な集合体が階級なら、連続的全体の中での段階的区別を意味する。⁽²⁷⁾現代において基調としての階級の問題もさることながら、色々な階級に属しながら社会的立場や活動において共通性をもつ人間の集団(たとえば、インテリゲンチヤ等)や資本家階級内部においても大資本家や中小資本家や経営資本家等の階層に分かれる。⁽²⁸⁾会計学の機能的研究はこのような側面にもスポットがあてられなければならない。

以上のような意味で形式的解釈の示した方向性は、単に複記記入という技術論に終始せず階級・階層の社会経済学的研究にまで及ばなければならない。

② 形式的解釈の継承性の問題

複式簿記起源論における上記形式的解釈のポイントは、複記式記入という形式的な複式簿記の超歴史的概念と企業簿記とを区分し、代理人概念によって古代ローマから中世、近世、現代に到る統一理論をうちだす所にあった。

この場合問題となるのは、古代ローマ時代における複記式のその技術や精神が、中世に直接的な影響を与えたか否かの点である。古代ローマ文化は、ゲルマン民族によって完全に破壊されたとする「破滅説」と、ゲルマン民族はローマ文化の影響を受け、その文化的遺産を具体的に継承したとする「連続説」の見解の対立がある。⁽²⁹⁾前者の説に立脚する場合、形式的解釈における代理人簿記の一貫した解釈の妥当性は疑問視され、後者の立場に立脚して、その妥当性が容認されることになる。

大よそ、一つの文化や人間の精神というものが、単独で存在し、かつ突然に滅亡するという事例は特殊であり、一般的ではない。何らかの形で影響し合っ

たと解するのが一般的である。それぞれの民族が、その時代・経済・地域性・習慣等を考慮して作り出された文化的遺産というものは、特に商業活動のような場合、その営利動機に結びついた精神には共通性があると解するのが自然と思われる。⁽³⁰⁾ M.チャットフィールドは、次のようにその共通性を述べている。

「古代社会において遭遇した記録・管理・検証等の諸問題は、多くの点で現代の問題と共通点を有するものであった。すべての発達した社会では、その会計記録を記帳するといういつの時代も変わらぬ要請があるように思える。」

しかし、これらの歴史の連続性については歴史家の研究成果をまたなければならぬ。ここでは、複式簿記起源説における形式的解釈についての歴史的連続性の問題を指摘し、かつ、横の流れとともに、前項の階級・階層といういわば縦割りの流れのアプローチの重要性を主張するにとどめる。

(6) 会計学における「人間」の問題と勘定の本質

① 会計学における二つの「人間」の側面

かつて私は、大塚久雄教授の『社会科学における人間』というすぐれた業績⁽³¹⁾に学び、会計学における人間の問題をとりあげる必要性を述べた。古典派経済学の人間モデルであるロビンソン・クルーソウの損益計算にともなう簿記の問題や、アメリカで起こった“GAP(generally accepted principles of accounting)”の基底に認識される個人主義の精神等の問題のとりあげ方であった。前者のロビンソン・クルーソウの人間モデルは、学問をする場合の仮定(convention)としての理想モデルであり、後者の個人主義の場合は学問をとりまく社会的な人間の思考の問題である。したがって後者の場合もっと普遍的にして基本部分⁽³²⁾からの人間のとりあげ方となる。本節では、この二つの人間のとりあげ方の一例を紹介し、体系的に位置づけを試みたい。

前者の学問上の理想モデルまたは仮想モデルの一例について E. H. キャプラン⁽³³⁾(Edwin H. Caplan)は、管理会計における行動科学に関して次のように人間の前提モデルについて述べている。

参加者の行動にかんする仮説

〈伝統的管理会計モデル〉

- A 組織参加者は、主として経済的要因によって動機づけられる。
- B 働くことは本質的に不愉快な課業であり、人びとはできるだけこれを避けようとする。
- C 人間はふつう不能率であり、無駄が多い。

〈近代組織論モデル〉

- A 組織内の人間行動は、基本的には適応的・問題解決的意思決定過程である。
- B 組織参加者は、各種の心理的・社会的・経済的欲求や動因によって動機づけられる。これらの欲求の相対的な強度は、個人間、また同一人内でもそのときによって異なる。
- C 組織に参加しようとする個人の意思決定、そして組織構成員として生産的な努力を傾けようとする彼独自の意思決定は、その行為が、彼の個人目標の達成をどのていど促進するかという個人の知覚に基礎をおいている。
- D 組織内における人間行動と、意思決定の能率と有効性とは、(1)一時に多数のものに注意を向けることができないこと、(2)環境についての限られた意識性、(3)一連の代替的行為についての、またそれらの代替案の結果についての限られた知識、(4)限られた推理能力、(5)不完全で一貫性のない選好システム、によって制約される。人間の合理性にかんするこれらの限界の結果として、個人行動と組織行動はふつう最適な解決策というよりは、満足できる解決策を見いだそうとすることに向けられる。

経営管理者の行動にかんする仮説

〈伝統的管理会計モデル〉

- A 経営管理者の役割は、企業利益を極大化することである。
- B 経営管理者は、この役割を果たすため、なまけ者で、無駄が多く、不能率な傾向のある従業員を統制しなければならない。
- C マネジメント・コントロールの本質は権限である。経営管理者の究極的な権限は、経済的な報酬の仕組に影響をあたえる能力から生じる。
- D 人がもつ権限と実施の責任は均衡していなければならない。

〈近代組織論モデル〉

- A 経営管理者の第1の役割は、(1)参加者から求められる貢献と、(2)その貢献を確保するために提供されなければならない誘因(すなわち、知覚された欲求の満足感)とのあいだに、好ましいバランスを維持することにある。
- B 経営管理者の役割は、基本的には、人間の合理性と認知能力の制約にしたがう意思決定過程である。経営管理者は自分で意思決定をしなければならない。そして他人の意思決定の前提に有効に影響をあたえて、他人の意思決定を、組織にとって好ましいものにしなければならない。
- C マネジメント・コントロールの本質は他の参加者に経営管理者の権限を進んで受け入れさせることにある。この自発性は、誘因－貢献のバランスの不安定な関数であるようである。
- D 責任は上位から割り当てられ、権限は下位から受容される。それゆえ、責任と権限がフォーマル組織によって経営管理者にあたえられたものであるかのように、両者のバランスについて論じることは意味がない。」

キャプランのこのような管理会計理論形成における行動科学を利用した積極的な「人間」の問題のとりあげ方の一例は、その会計理論の時代背景や前提条件、理論の限界を知るうえで非常に有用である。キャプランが指摘した上記の人間像のごとく、伝説的な管理会計理論は、十分なる確実性や合理性、業績評価のシステム等が整備されており、組織における人間の個人的な偏見は、この理論的なシステムの客観性によって排除できるということを前提に人間の問題をとりあげて理論構築をしてきた。しかし、アメリカにおける予算・標準と動機づけに焦点をあてた一連の最近の行動科学の研究は、社会や組織における個々人の欲求の性質や測定された活動数値が人間に与える影響等に着目して、生きている生身の人間が構成する世界に管理会計の理論を引きずり降して実践的な検証に耐える理論への挑戦であるとする見方もある⁽³⁴⁾。経営管理における人間の問題は、古くて新しい問題であるが、管理会計における「人間」の理論構築は今始まったといっても過言ではない。G. A. Welschが言明するように、統制の本質的視点は、企業における物ではなく、正に人間なのである。⁽³⁵⁾

Obviously, control is attained in an enterprise through people, not through

things.

一方、これに対して民族的思考や地域的思考による人間の会計への影響である第二の后者の人間の問題のとりあげ方の一例を紹介する。森川八洲男教授によれば、制度会計を考える場合、当然その国の制度やその制度を支えている人々の思考に注目がなされなければならないとし、特に、影響力の強い大陸系のフランク・ジャーマン思考と英米系のアングロ・サクソン系思考に分けて次のような論述をしている。非常に興味のある重要な指摘であるのでここに一部を引用させて頂く。⁽³⁶⁾

「大陸系商法会計制度(continental accounting)と英米系商法会計制度(Anglo-Saxon accounting)との主要な相違は、次の二点にもとめることができる。第一に、大陸系会計(フランク・ジャーマン系会計)は、伝統的に、債権者保護を目的として、資本維持を前提とした配当可能利益の計算を重視してきたのに対して、英米系会計(アングロ・サクソン系会計)は一般株主ないし投資家保護を目的として、費用・収益の対応による企業の収益力の計算と開示を主要な課題としているという点である。これは、利益配当規制という点からみると、前者が「財産法テスト」を採用してきたのに対して、後者は一般に「損益法テスト」に依拠してきたことを意味する。このような相違が生ずる主因は、企業の資本集中ないし資本調達方式における相違によるものと考えられる。すなわち、ドイツ、フランスなどのヨーロッパ大陸諸国においては、企業の資金需要は従来から主として銀行その他の金融機関からの直接金融と形でまかなわれてきたのに対して、イギリス、アメリカなどのアングロ・サクソン諸国においては、主に証券市場を通して広く社会に散在する資本を集中・動員するという調達方式に依存してきたのである。今日では、いずれの国においても、調達方式の多様化がみられるとはいえ、上述した相違は、基本的には、受け継がれていると考えられる。

第二に、大陸系会計は、ローマ法の流れを汲む成文法主義ないし大陸法システム(continental legal system)の基盤のうえに形成され、会計の処理と表示の両面にわたって詳細な規定を設けるといいうわば規制的アプローチ(prescriptive approach)に依拠しているが、一方、英米系会計は、コモン・ロー・システム(common law system)の土台の上に形成され、会計の一般的な事項について限られた数の規定を設けているだけで、明文規定の空白は主に判例法(case law)によって補充するという形をとってい

る。

さらに、これらの主要な相違から、両会計の間には、適正表示(fair presentation)に対する重要性の相違、保守主義の度合いの違い、会計に対する税法の影響の相違などが派生するといわれる。」

上記の教授の論述の中で、特に第二の人間の思考様式の相違に注目したい。そして、第一の資本市場における差異が、第二の基本的な思考の相違がどのような係りあいをもっているのか、それとも関係がないのか、制度会計の存立基盤を考える上で非常に重要な課題と思われる。経済活動を支えているルールや慣習は、永い人間の営みの中からその地域性や歴史性や気候・風土から生みだされたものである。それらは絶えず時代とともに変化し未来に向かい進んでいる。このような中で認識主体として客観化された人間の問題をとりあげることは、その対象が重要であれば重要であるほど困難もともなう。一つはインター・デンプリナリー・アプローチが必要とされるし、今一つは科学における実証・検証の難しさから、観念論のみにおちいる危険性である。会計学における「人間」の問題は、正に会計学の基本的にして中軸になるべく研究課題である。

本節では、会計学における「人間」の問題の二つのとりあげ方を示し、社会科学三分科研究領域の中で位置づけ二類型に整理した。次項においては、複式簿記の勘定計算に現われた人間の問題を考察する。

② 勘定計算に現われる人間

本節では、勘定の本質に関連させ、本論文の一貫したテーマである複式簿記起源論における形式的解釈と実質的解釈における人間の問題を考察する。ただし、一般に勘定に現われる人間の問題という場合、勘定学説(Kontentheorie)における人的勘定理論(personalistische Theorien)の擬人説における人間の取り上げ方については別稿にて論じたのでここでは触れない。⁽³⁷⁾

まず、古代ローマ起源説における形式的な解釈において重要な人間の位置づけは、主人と代理人(奴隸)との関係であった。その場合、複記記入とは、資金の

委託・受託の関係を二種類の帳簿、または二つの勘定に記入するということであり、特にその記入の必要性は受託責任者である奴隷の方にあったとされる。しかし、ここで注意をしなければならない問題は、これらの記録は、単なる記録ではなく法律的な契約文書、もしくはもっと根本的な宗教上の誓書に近い性質を意味するものであったということである。いわゆる帳簿に示された静的な記述や数字は、神と人間、人間と人間から発する主体的・意識的な行為(action)の結果を示しているといえる。このような人間の表現主体者としての意識が、中世、そして現代にも引き継がれていると解するのが、本当の意味の起源説における形式的解釈と実質的解釈と思われる。

千葉準一教授は、会計の本質を特殊な表現技法(複記式機構)を媒介として対象化された意識そのもの、またはその累積と規定した上で、「観察者」対「規範体系」の局面ではなく、「観察者」対「表現主体の会計的表現」という局面で会計理論をとらえなおすという会計観を展開されている⁽³⁸⁾。そして古代ローマ起源説の代理人簿記における帳簿の二重記入の本質を、主人と奴隷代理人による「関係づけ」に求められなければならないとし、その記帳は計算の道具ではなく、主人と取引先の権利・義務の主張のしあいである「対象化された意識」または「表出された意識」に求められなければならないとして、次のようにカツツ(P. Kats)⁽³⁹⁾の所論を手掛りにその生成・発展の一端を要約されている。

「我々なりに整理すれば、代理人の現金出納帳が現金勘定に、主人の現金出納帳が主人勘定に変遷するにつれて、複記入はまず主人勘定と現金勘定との間で行なわれ、その後の貸付に当っては主人勘定が一応背後に退いていくことにより現金勘定と相手人名別に設けられた取引先元帳の各当座勘定 current account との間で行なわれるに至るという構造を抽出することが出来るように思われる。」

上記のように千葉教授によれば、代理人簿記においては主人と取引先との「関係づけ」が代理人の帳簿で擬制されることが重要であると指摘し、人間と人間とのことばの突き合わせに複記性の本質を求められている。そしてこの様な理解の仕方を中世イタリアの簿記にも適用し、トスカーナ説を引用して次のよう

に述べている。⁽⁴⁰⁾

「……出資主人名勘定記録が取引の都度にではなく、出資時やその変更等の時以外は表面には現われず、背後に隠れて、その代わり記帳代理人の勘定である現金勘定や商品勘定が表われ、出資関係に究極的には規定されながら擬制的に相手人名勘定と現金勘定・商品勘定との間で複記入組織が形成されてくるといふ動的变化を相定すればいいわけである。」

つまり、千葉教授によれば記帳主体の背後には、觀念上の主人や資本主関係の媒介が存在しているという人間間と取引との関係が重要視される。そこでの勘定は、記帳主体の意識の表現の場としてとらえられる。このことばによる関係づけに勘定の本質を求め、教授はさらに形式的解釈における代理人簿記の一貫した体系化を試みて、勘定を、①勘定・貸借二重分類の問題、②量的比例関係の問題、③階層的勘定構造または計算理性の問題の三つの局面から独自のすぐれた生成・発展理論を展開されている。このようにまず人間の主体の関係に着目し、その関係が特殊な簿記の技法により主体から表現されるというとならえ方は、注目されなければならない。その際、人間と人間との関係の抽象度の問題が重要な課題となってくるし、主体の表現を導びく人間の動機づけ意識の問題も取りあげる必要がでてくる。

一方、このような形式的解釈の深化した理論に対し、リトルトン(A. C. Littleton)とジマーマン(V. K. Zimmerman)は、中世イタリア起源説における実質的解釈の立場に立脚してイタリア式資本＝利益計算における人間の実用主義の思考が複式簿記を生成・発展させたとして、複式簿記の特徴を記入の二重性や貸借均衡に求めるのではなく、名目勘定と実在勘定との総合に求めている。⁽⁴¹⁾つまり、実質的解釈における資本・利益会計の主な特徴は、記入の二重性ではなく、範疇の統合であると位置づけ、資本と利益をいずれも名目勘定としての資本主勘定で把握し、資本主との関係において複式簿記の統一的体系化を試みている。そして、このように統一された勘定の数値は、経営者の過去の意思決定結果の分析であり、読者が表面下のものをさぐり測定行為を知覚するときに有

意義なものになるとしている。つまり、勘定は所有主である人々によって考えられ、この所有主にとってプラス、マイナスという所有関係の体系化の発展先に名目勘定を認識しているわけである。このように観念的に所有主勘定としての my 勘定(私の勘定)⁽⁴²⁾設定による説明方法は、複式簿記発生史を考察する上で重要である。名目勘定への史的アプローチの問題は、複式簿記の本質を解明する糸口になる意味で重要であるが本節ではむしろ、勘定に現われた人間のその後にある人間の信念や意図や動機づけが会計行為にいかなる影響を喚起したかという経済的社会的諸力や会計の機能に対する人間の意識や動機の発見に研究の重要性をおきたいと思う。このような社会制度等と関係したところの問題は、次号において深めていくことにする。

以上、複式簿記の起源論につき形式的解釈と実質的解釈に分けて三つの視点からこれを統一的に把握する方法の模索を論述してきた。両者は、複式簿記の本質を考察する上で一つの方法論的には明確な区別の認識をもちつつ、しかし一方においては有機的にその関連性が再構築される必要性を、一つの試論をもってここに展開をしたわけである。

(1986. 5. 21)

〔注〕

- (1) 江村稔『複式簿記生成発達史論』(中央経済社), 昭和 35 年, 22~23 頁。
- (2) 小島男佐夫『複式簿記発生史の研究』(森山書店), 昭和 40 年, 4~5 頁。
- (3) A. C. Littleton, *Accounting Evolution To 1900*, 1966, p. 13. 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』(同文館), 昭和 53 年, 23~24 頁。
- (4) (3) A. C. Littleton, op. cit., p. 24. 同上訳書, 42 頁。
- (5) (1)前掲書, 13 頁。
- (6) 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, 14 頁。
- (7) (1)前掲書, 28~29 頁。
- (8) (1)同上書, 75~76 頁。
- (9) (3) A. C. Littleton, op. cit., p. 155. 前掲訳書, 245 頁。
- (10) (3) A. C. Littleton, op. cit., p. 27. 同上訳書, 45~46 頁。
- (11) 茂木虎雄『近代会計成立史論』(未来社), 1978 年, 122 頁。および, 黒澤清『簿

記原理』(森山書店), 昭和 27 年, 第 2 章参照。

(12) (11)茂木虎雄同上書, 129 頁。

(13) (2)前掲書, 29 頁。

なお, 泉谷教授は「トスカーナ説」に立脚し投下資本回収計算の形が, 上下連結形式であろうと, 左右対照形式であろうと複式簿記にとり重要なことではないとして 13 世紀末のフローレンスを起源とし, 商業簿記より銀行簿記にまず複式簿記の生成を求めている(泉谷勝美『中世イタリア簿記史論』(森山書店), 昭和 39 年, 111 頁)。

一方, これに対し小島教授はゼノア説の立場をとり, 計算機構としての複式簿記において貸借左右対照的な勘定形式と, それにもとづく一つの閉ざされた勘定の体系的組織, この両者が複式簿記の自己検証作用をなしていることが複式簿記の本質的要因としている(2)小島男佐夫前掲書, 30~31 頁)。

(14) 中世イタリア起源説において, 資本勘定を資本主と企業との間の債権・債務記録としての人名勘定として位置づけるのか, それとも独立した出資主勘定として位置づけるのかにつき論争があるが, 本論文ではこの議論まで触れない。

(15) (11)前掲書, 131~132 頁。

(16) 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。

(17) Werner Sombart; *Der Moderne Kapitalismus*, IV. Auf. 1921. Zweiter Band, ss. 113-119.

(11)前掲書, 37 頁。黒澤清『簿記原理』(森山書店), 昭和 27 年, 1~2 頁。

(18) 敷田禮二編『資本主義と簿記』(ミネルヴァ書房), 1984 年, 2~4 頁。

(19) 表式元帳については, 拙稿「会計学における『資本』概念の検討(1)」中央学院大学総合科学研究所『紀要』第 3 巻第 1 号を参照のこと。

(20) 拙稿「複式簿記の原理とその論理的導入法(II)」『中央学院大学論叢』第 20 巻第 2 号。

(21) 井尻雄二『三式簿記の研究』(中央経済社), 昭和 59 年。原書名は, *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*, American Accounting Association, 1982.

(22) (16)拙稿論文。

(23) (1)前掲書, 第 4 章。P. Kats; *A Surmise regarding the Origin of Bookkeeping by Double Entry*, Accounting Review, vol. 5. No. 4 Dec. 1930. (3) A. C. Littleton, op. cit., pp. 29-34. 前掲訳書, 49~56 頁。

(24) (1)前掲書, 77~78 頁。

(25) 岸悦三『会計前史』(同文館), 昭和 58 年, 172~173 頁。

- (26) 『哲学事典』(平凡社), 1980 年, 206～207 頁.
- (27) 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, 69 頁.
- (28) 社会科学辞典編集委員会編『社会科学辞典』(新日本出版社), 1967 年, 22 頁.
- (29) (2)前掲書, 11～13 頁. (25)前掲書, 131 頁.
- (30) M. Chatfield ; A History of Accounting Thought, 1977, p. 4. M. 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 54 年, 4 頁.
- (31) (16)拙稿参照のこと.
- (32) 人間の問題のとらえ方として, 会計学固有の学問体系構築上の仮説と, 大塚史学で展開されるような社会科学としての人間の位置づけの研究の二種類についての類型をここでは一応考えている.
- (33) Edwin H. Caplan ; *Management Accounting and Behavioral Science*, 1971, pp. 38-40. E. H. キャプラン著, 山口年一監訳『管理会計と行動科学』(白桃書房), 昭和 51 年, 46～48 頁.
- (34) 伊藤博稿「管理会計論再定式化の方向とその課題(-)」『会計』第 127 巻第 3 号(昭和 60 年 3 月), 5 頁.
- (35) Glenn A. Welsch ; *Budgeting : Profit Planning and Control*, Fourth Edition, 1976, p. 35.
- (36) 森川八洲男稿「制度会計論の基礎」『会計』第 126 巻第 3 号(昭和 59 年 9 月), 96～97 頁.
- (37) (19)拙稿参照のこと.
- (38) 千葉準一『会計の基礎構造』(森山書店), 1980 年, 第 1 章.
- (39) (38)同上書, 53～58 頁.
- (40) (38)同上書, 63 頁.
- (41) A. C. Littleton, V. K. Zimmerman ; *Accounting Theory——Continuity and Change——*, 1962, Chapter 2. A. C. リトルトン, V. K. ジンマーマン著, 上田雅通訳『会計理論——連続と変化——』(税務経理協会), 昭和 54 年, 第 2 章.
- (42) リトルトン, ジンマーマンのとらえ方の批判については, (38)前掲書や斎藤静樹『会計測定の理論』(森山書店), 1975 年, 第 8 章を参照のこと.