

複式簿記の原理とその論理的導入法 (VI)

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 勘定計算に現れる人間

(以上、『中央学院大学商経論叢』第1巻第1号所収)

3 複式簿記の技術

- (1) 計算思考論としての利潤計算原理
 - ① 財産法(Inventarrechnung)と損益法(Ertrage-und Aufwands-rechnung)
 - ② 財産法と損益法の一般概念
 - ③ 山下学説における財産法と損益法の史的発展
 - (i) 財産法会計の成立
 - (ii) 財産法会計の特質から観た批判
 - (iii) 財産法会計から損益法会計への移行
 - ④ 岩田学説における財産法と損益法
 - ⑤ 山下学説と岩田学説
- (2) 会計の定義と複式簿記
- (3) 会計的技術(art)の特徴
- (4) 法社会学における目的(法的価値)と手段(ことば的技術)

(以上、『中央学院大学商経論叢』第1巻第2号所収)
- (5) 複式簿記の技術的目的合理性
 - ① 技術的合理性と制度的妥当性
 - ② 技術的合理性の特徴
 - (i) 形式的特徴——二重性と均衡性——
 - (ii) 実質的特徴——名目勘定——

(以上、『中央学院大学商経論叢』第2巻第1号所収)

(6) 技術的目的合理性の理念

- ① 名目勘定 (nominal account) の歴史的因果性
- ② 名目勘定生成認識の問題点
- ③ 名目勘定の目的論性

(以上, 本号)

(6) 技術的目的合理性の理念

前号において複式簿記の技術を考察する場合の実質的特質として名目勘定 (nominal account) の位置づけに関する学説の特徴を概観した。多くの学説を土台に、ここでは次の2つの視点から論考を深めることにする。

- ① 損益勘定、資本勘定がいかに存在するに至ったかという歴史的因果連関
- ② それがいかなる意図によって生起しているのかという目的論的連関

① 名目勘定 (nominal account) の歴史的因果性

名目勘定、特に損益勘定 (profit and loss account) がいかにして存在するに至ったかという歴史的な因果連関や資本勘定との関連性を推察することは、事象の歴史的経過を知り、その発展の因果性を解明することに役立つ。そしてそのことは同時に、それがいかなる理由によって存在し生起しているかの意図の推察にも役立つ⁽¹⁾。

このような歴史的発展経過の通説を創造したりトルトン (A.C.Littleton) はまず次のように資本主勘定の位置づけに注目している⁽²⁾。

「債権債務勘定 (人名勘定) に商品勘定 (非人名勘定) が加わり、債権債務勘定と商品勘定にさらに資本主勘定 (資本と費用勘定) が加わった。こうして複式簿記の骨組が完成された。その後、基本的要素は1つも加えられてきていない。」

もちろんリトルトンの上記学説は、複式簿記の実質的意義を投下資本から生じた損益の資本主計算に求める観点に立脚している帰結に他ならない。このことはリトルトンとジンマーマンの研究により一層明確になる。つまり、資本・利益会計の核心を構成するのは二面性をもつ実在勘定と名目勘定の総合であるとしている。まずリトルトンによれば15世紀から16世紀の比較的初期における取引を次のように資本主の見地から分析し、記帳の二重性、すなわち複式記入の形成基盤を展開した。リトルトンは推論する。

「たとえば、乙から掛で商品を購入したときは、『商品は(いま商品勘定に責任をおわしめたる)資本主に将来与うべし、乙は(乙がいま資本主に渡したるも

のを)資本主より将来受取るべし』のごとくである。商人が『与うべし』『得べし』の用語によって右の取引を記録しようとするにあたっては、まず『与うべき』行為の主体と客体をきめ、また、『得べき』行為の主体と客体とを決める必要がある。商人自身の商品勘定が外部者乙に対する直接の責任をもたないことは、あたかも、Aから金を借りた債務者BがAに金を寄託した預金者Cに対し直接の責任をもたないのと同じことである。同様にして、乙は彼が商品を与えた資本主(営業主)以外のものから『得べき』権利を有するとは考えられない。乙は資本主を通りすぎて商品自体または商品の現所有者に到達することはできない。一つの債務は資本主から乙までであり、他の債務は商品勘定から資本主までである。こうして、商品勘定と乙勘定との間に権利義務の相互依存関係がない以上、商品勘定に借方記入し同時に乙勘定に直接貸方記入するところの両側の勘定記入——今日用いられているとき——のやり方を考えだすことは、その当時としては不可能であったのであろう。当時の論法は取引の四要素形態を産みだし、現代は二要素形態を産みだすものである。しかし、当時の取引分解における相手項目「資本主」を消去すれば、今日の取引分解と同じ結果に到達する。⁽⁴⁾」

「このほかに、初期の著者たちが取引分解について合理的な理論をもっていたことを示すもう一つの事例が Manzoni(1534年)の著書の中にみられる。彼は買入、売却、収入、支払、交換、貸付および贈与にからむ四大大事項として次のものを掲げている。

1. 与える人
2. 受取る人
3. 与えられる物
4. 受取られる物

項目1——与える人=乙(資本主に商品を与える人)

項目2——受取る人=資本主(乙から商品を受取る人)

項目3——与えられる物=資本主の乙に支払う約束

項目4——受取られる物=商品(乙が営業に給付した)

この分類を初期の形式によってかりに仕訳に示すと、次のようになる。

- (a) 商品は(資本主が商品勘定=委託したるもの)資本主に与うべし
(項目2) (項目3)
- (b) 乙は(乙が資本主の約束に対して与えたるのを)資本主より得るべし
(項目4)

これをいくぶん現代化すれば、次の記入となる。

- (a) 商品は借 資本主より
- (b) 資本主は借 乙より

不必要な相手項目「資本主」を消去すれば、結局、現代の仕訳形式の方にちかいものになる。すなわち、

商品は借 乙より

15世紀の語法によれば、次のようになる

Per 商品／／A乙

厳格な現代形式——現代の仕訳形式では、科目の位置と数字の複記欄とによって借方項目、貸方項目たることを表わす技術的仕組みになっている——による記録は次のごとくである。

商 品……××

乙……××

この推論は取引分解に関する実際の論理の過程が如何なるものであったかを示すことに成功していないかもしれない。だが、この推論からして次のことだけはいい得るであろう。すなわち、初期の著者たちの説明は不完全ではあるが、しかもなお、その不完全な説明のうちに、複式簿記に含まれているまことの論理過程がすでに現れていたということである。

初期の簿記書における取引分解は取引を借方貸方に解き分けるべき一般原則を陳述する域には達していなかった。しかし、初期の簿記書における取引分解規則は後年の著者たちの拠るべき支柱になった。初期の著者たちがその説明において非人名勘定を直接擬人化するところまでいったかどうかは疑わしいが、とにかく、後世にいたり非人名勘定の直接擬人化は優勢になった。しかし、むかしの語法にしたがうかぎり、擬人化はまったく不必要であったと考えられる。

なぜならば、「与うべし」shall give という用語は明らかに「渡す」yield up, 「返す」render back と同じ意味だからである。したがって、非人名的な現金のための「金庫」でさえ、その中に入れおかれたものを渡すことができるし、また以前に引出されたものを受け戻すことができる。このため、これを借りている人、委されている人のように考えなければならないことはないのである。意味をはっきりさせるだけならば、けっして擬人化を必要とすることはなかったであろう。擬人化が必要になってきたのは、各勘定の左側が借方 debtor, debit, 右側が貸方 creditor, credit として表示されるようになったときであった。この場合には、勘定はイタリー語の術語の意味する統計的性格をうしない、債権債務の記録という単一の意義をおびてきた。こうして、簿記が単式記入使用法へ逆転したため、イタリー式記帳の有した論理性はいくぶんうしなわれるにいたったのである。一借主貸主という用語は単式簿記では、非人名勘定に適用される場合を除けば、きわめて論理的である。

擬人化は、本来は取引分解の必要から生じたものではなかったことは明らかである。後に債権債務に関連して擬人的ないい表わしをするようになったらしい。それが、ついに簿記上の特定の用法として教科書に採り入れるにいたったのである。⁽⁵⁾」

リトルトンにより紹介されている上記のいわゆる「擬人法」の教育法、ないしは解釈法は今日でも基本的な側面でその生命を保っている。人名勘定としての債権債務の記録の複記記入のロジックを資本主の認識を仲介基盤として、勘定間の関係を「資本主より得べし」、「資本主に与うべし」とするものである。ここにおいて、資本主は具体的な勘定記録として現われず、いわゆる観念上の概念として現われる。そして複記記入をこのような資本主関係でとらえる結果、資本勘定も損益勘定も名目勘定として位置づけられることになる。そして、複記記入確立のため当初認識された实在勘定と資本主との債権・債務関係や、他の实在勘定と資本主との債権・債務関係の2つの擬制的関係が成立すると観る。また、1つの取引について観念化され中間項の2つの資本主項目を省略することで近代的な複記記入が展開されるに到ったとしている。このようにリトルト

ンによれば、複式簿記の諸勘定の体系的な二重記入の関係は観念上の資本主関係か名目勘定である資本主勘定として勘定体系のなかに顕在化することにより体系化が保証され可能になった⁽⁶⁾としている。ここに名目勘定の創造的生成が認識され、実在勘定との統合による複記記入の体系が完成されることになる。次いで先に述べたごとくこの見解は、リトルトンとジンマーマン(V.K.Zimmerman)の共著『会計理論——連続と変化——』で一層強調される。

リトルトンとジンマーマンは次のように推論する。

「プラス・マイナスというパターンでつくられている勘定とマイナスインプラスというパターンでつくられている他の勘定とをもつことによって、組合わされた諸勘定の選択は現在次のような結論の証拠となった。

1. 借り主と預金者に対する銀行家の二面性をもつ勘定からの理論的思考によって、人々はその資料が商人によってとくに役立つ相互関連性をもつ勘定分類の体系的な枠組みを生み出すことができたということ。

2. ある勘定間でプラス側とマイナス側が逆であることは、偶発的というよりも合理的な起源をもつだけでなく、財務状態の諸勘定(資産・負債・および所有主のための実在勘定)と成果の諸勘定(費用および収益のための名目勘定)との総合における重要な要素としての関係もまた設定したということ。

いままでのところ、取引記入の二重性もしくは試算表の合計金額の均等は強調されなかったことに注目されたい。これらの事柄は会計の基礎的な手続の合理性についての分析および相互関連性をもつ二面的な勘定の本質と機能についての分析にとって中心的なことではない。そこに生じた不可欠なもの、会計行為の中心的な核、および取引分析の思考過程の鍵は、借方と貸方の均衡ではない。

次の整理はこの点に対する勘定についての議論の便宜的な要約を提供し、現代的な有用性をもっている。

すべての資産勘定(銀行の受取るべき貸付金のように)

プ ラ ス

マイ ナ ス

すべての持分勘定(銀行の支払うべき預り金のように)	
マイナス	プラス
すべての費用または損失勘定(回収できない貸付金のように)	
プラス	マイナス
すべての利益もしくは利潤勘定(放棄された預り金のように)	
マイナス	プラス

たとえば所有主の勘定と名目勘定との関係のような勘定の相互関係について、この組織的なパターンの重要性について詳しく考察する。資本・利益会計の核心を構成するのは二面性をもつ実在勘定と名目勘定の総合である。ここに会計活動として現在知られている技術と専門職に対してずっと昔に果たされてきたイタリア人の貢献に対する手掛りを見出す。また、ただ一つ、数世紀もの使用に生残りかつ成長した能力を説明することができる——会計の技術のなかに精巧に工夫された——サービス能力に対する手掛りがここにある。」

「勘定は所有主である人々によって考え出された。それぞれの企業はその所有主の心と意思の投影としてみる事ができた。企業の名においての行為はそれを決定する企業主の行為であった。負債は有限責任という現代的便益がなければ、所有主の債務であり、企業の所有する財産は、優先的支払に対する債権者の権利にはしたがうが、それは所有主自身のものであった。所有主は確信をもって各勘定について、これは私の商品勘定・私の損益勘定・私の費用勘定・私の負債勘定および私の投下資本勘定であるということができた。さらに、すべての勘定は所有主としての彼にとって何が望ましいものかあるいは望ましくないものかを示す事ができた。

このような観念が交換価値をもつ取引を勘定記入に転化するにあたって非常に有益なものでありえたことは容易にわかるだろう。たいていの部分について、望ましい要素が論理的に諸勘定のプラスの側にあつたし、望ましくない要素が諸勘定のマイナスの側にあつた——もっともそこには二、三の重要な例外はあるが——。(中略)

費用もしくは損失および収益もしくは利益を示す取引が所有主資本へのそれらの影響として分析されるとすれば、それらの取引は他の取引によって示されると同様なプラスとマイナスのパターンを示すだろう。すなわち、プラスは望ましいことであり、マイナスは望ましくないことである。我々は所有主関係について二つの勘定を使用することが——一つは、望ましくない側面を示すためであり、他は望ましい側面を示すためのものである。一つの勘定のプラスとマイナスの特徴はここではプラス—マイナスであり、他の勘定の特徴はマイナス—プラスである。2種類の名目勘定についてこのような整理が必要である。何となれば、反対の性格をもつ費用と収益はそれぞれの勘定において対立的なプラス—マイナスのパターンをもたなくてはならないからである。費用勘定から二つの所有主勘定のうちの一つへの合計額の振替は論理的にその新しい場所でもそれがいま説明された勘定のなかに占めていたと同一の側に再現されるだろう。同一の推論が収益から所有主勘定への取引資料の振替にあてはまる。

もちろん現実的な実務において、二つの所有主勘定は使用されない。その代わりに、損益勘定が名目勘定に包含される負の結果と正の結果を集合させる中間的機能を与えられる。したがって、中間的な集合勘定について所有主の勘定の分身として考えることができる。この特徴は、もし後者が投下資本のみを表示することに制約されたならば、より明白のことになる。もしそれがなされたならば、一つの投下資本 (invested capital) を反映し、もう一つは「貯えられた利得」 (saved earning) を反映している二つの「所有主制度」の勘定が適切であろう。⁽⁸⁾

「初期のイタリアの記録にしばしば使用された多少とも標準化された動詞形は『与うべし (de dare)』——それは『与うべし (he shall give)』として訳される——と、その反対の型「得べし (de avere)」——それは『得べし (he shall have)』を意味する——であった。もう少し自由に表現すると、勘定の左側 (de dare) への記入の意味は、『この勘定で名指されている人は将来において私が現在彼に貸付けている勘定の金額を私に与えるべきである』ということを示している。勘定の右側 (de avere) への記入の意味は、『この勘定によって名指されている人は私に現在預けている勘定の金額を私から後でうけとるべきである』ということ

を示している。(中略)これらの用語を用いる記入は、ここでは全く自由に扱われているが、現在の時点でなされたがなおまた将来の行為をも指示している人と人との間の二つの面をもつ合意を示すような方法で明瞭に言葉で示されている。取引資料と実際の勘定記入との関連性は次の例で示される。

1. 貸付金とその返済

取引 1 a. なされた貸付…… 100 ドル

取引 1 b. 後に一部を返済……50 ドル

借り主の勘定 (銀行家の帳簿において)

+	-
<p>1 a. 借り主は彼に現在ある貸付によりあとで 100 ドル私に与えるべきである。 (de dare)</p>	<p>1 b. 借り主は貸付の部分的返済のために 50 ドルを私から受取るべきである (de avere)</p>

2. 預り金と引出

取引 1 a. 銀行に預け入れた貨幣 ……………300 ドル

取引 1 b. 一部引出 ……………150 ドル

預け主の勘定 (銀行家の帳簿における)

-	+
<p>2 b. 預け主は預金引出のために 150 ドル私に与えるべきである。 (de dare)</p>	<p>2 a. 預け主は保管のために現在預けている 300 ドルを私から受取るべきである。 (de avere)</p>

(中 略)

もしも銀行家が預金を受取ったならば、それは de avere として、すなわち預金者は預けた金額を彼から取戻すだろうとして判断された。借り主が借金を返済したとき、それが銀行家の地位に及ぼす効果は受取った預り金の効果と同様であると認識された。したがって借り主の人名勘定への記入は de avere という

動詞を使用した。かくしてその動詞は何らかの二面性をもつ勘定の貸方(右)側についての記号となった。いいかえると、借り主は返済について貸記された。なぜなら、その時点における彼の銀行家との関係は新しい預金者との関連と同一であったからである。同じ推論が預金者の勘定における引出の正しい場所を教えた。

初期の記録の検討から、金貸しが貸付取引もしくは預り取引に対して「所有主勘定」に対応的な反対記入を行ったようには思われない。おそらく、これらの事業主はそれぞれの取引における相手方との個人的な関係を心の中で知っており、このために取引に彼ら自身の側を反映する詳細なもう一方の記録の必要性を感じなくなった。

我々は、それは明らかに行われていなかったが、二重記入がこの初期の状況において、もししようと思えばできたということを仮説的に明らかにするために、上の説明に付随する想像的な所有主勘定を設定することはできるであろう。

私の勘定 (所有主として)

-	+
2 a. 預金者からの金額 300ドル	1 a. 借り主への貸付 100ドル
1 b. 私に返済された貸付 50ドル	2 b. 預り金引出 50ドル

もしも、(1)二面をもつ勘定を用い、(2)プラス面とマイナス面がある勘定においては逆に、かつ(3)対照的な所有主勘定が有用性をもつと考えられるならば、二重記入が可能であつただろう。このことから、取引分析の論理諸勘定に、特にそれらのプラスとマイナスの特徴に存在することが明白となるであろう。二重記録は明らかに派生的な結果であり、第二次的重要性をもつものである。ある勘定における正と負についての対立性は、もっとはるかに基礎的である。このことは、とりわけ真実なことである。なぜなら、この二重性そのものではない対立性が実在勘定と名目勘定との総合に密接に関連しているからである。⁽⁹⁾」

このようにリトルトンやジンマーマンによれば、複式簿記の特徴としての複記記入は、単に2回記入するという振替記入の意味を越え、債権・債務等の相

手の人名勘定と所有主勘定との間に観念的に成立するものでなければならぬ。ここに名目勘定の生成やその目的を認識しようとしている。ただし、債権・債務勘定や現金勘定、所有主勘定、損益勘定がそろっても、リトルトンはこれを形式的要件と解し、均衡や二重性以外に実質的要件として資本主の投下資本回収計算、または資本増殖計算をとりあげていることに注意しなければならない。ここに、古代ローマにおける主人と奴隷代理人との関係と中世イタリア等の人名勘定と所有主勘定との内容の相違や位置づけの相違が認識されるのである。均衡性と二重性に資本主の関係がつけ加わり完成されるリトルトンの学説は、既に一連の本論文でしばしば論じてきたところであるが、費用と収益は所有主資本と深く関連性を有し資本と利益の密接な相互関連性が強調される結果である。4要素説を用いたリトルトンの勘定擬人法は、たとえば現在は「現金」勘定は、「現金出納係」の人名勘定というよりは、むしろ統計的範疇の一種と考へ、それぞれの勘定はいまや1つの分類・再分類のための「容器」としてとらえられている点に特徴の1つを見いだすことができる。⁽¹⁰⁾

② 名目勘定生成認識の問題点

このようなリトルトンの学説に対し、歴史的な視点から見ると問題点も多い。泉谷勝美博士は、中世のコムパニーの後見人の記録やフィニー兄弟の元帳、ファロルフィ商会サロン支店の元帳、ペルッチ商会の元帳等の歴史的資料を考察した上で次のような研究成果を示されている。

「名目勘定は資本主勘定の生成と同一時限の問題ではない。後者は組合設立に付随する出資記録であるが、名目勘定は組合設立後における経営上の課題であって、歴史的には資本主勘定生成後のことである。また、名目勘定はその生成当初では未だそれらを総合して損益計算に利用されることなく、従って、それらは精々各頁毎に合計されるのみで、ときにはその合計さえ行われなかった。このことは名目勘定はその生成当初では個々の記録に意義があつて、全体としての合計の如きは商人にとって大きな意味合をもっていなかったことを示している。名目勘定における損益計算機能はこの慣行が定着してからのことで、損益勘定による損益計算はデル・ペーネの会計帳簿にはじめてみいだされる。⁽¹¹⁾」

「要するに、名目勘定はその当初それぞれ別個の帳簿に記録され、貸借用語も使用されず、ただ『支払った』『受け取った』の事実記録のみにとどまって、人名勘定との間で相互参照記入で結合されることがなかった。

しかし、組合企業の登場は組合員の人的・物的結合を可能にし、特に期間組合の結成は商業活動の持続化をもたらした。商人の都市への定住は信用の拡大・高度化の競争の激化をうみ、組合の活動も、他人商人の売買を代行する代理店としての受託売買や組合と組合員のときには組合と第三者による共同貸付が行われて、それぞれの責任の明確化が名目勘定を産みだしたのである。従って、それは他と区別するための自社勘定としての会計上の簿記方に認識されるのは至極当然のことであろう。

『当社勘定』又は『当社組合員勘定』はまさに『他社勘定』=顧客・出資主勘定に對別した帰属の論理を適用した記録であり、13世紀後半以降顧客間の振替論理が自社と他社間にまで拡大されたのである。いわゆる自社勘定は費用・収益のみならず、期首・期末の棚卸商品、残高勘定、損益勘定にも用いられた。このことは、甲の借は当社の貸という貸借論理が商人や簿記方の会計的判断基準を形成していたことを示している。

費用・収益の見出し語から主語への代置はこのような簿記的訓練が進めば、最早さほど困難なことがらではない。

かくて、名目勘定は『当社勘定』として生成し、名目勘定から損益を計算する会計思考はこの慣行が一般化してからのことで、名目勘定がその当初から損益計算機能を担って生成したものではない。この点、留意を要する。

しかし、一度名目勘定が商人の実務に採用されると、それらの差額とピランチオ上の利益が合致することを商人が知るのにさほどの時間を要しなかったことであろう。貨幣計算の複雑性と計算技術の未熟がこの一致を阻害し、ピランチオ重視の思考が根強く定着して⁽¹²⁾いたにすぎない。」

リトルトンやジンマーマンによって示された実在勘定と名目勘定の統合は上記の泉谷教授の指摘のようにタイム・ラグが認められるし、統合は結果であり

そこに果たしてどのような資本主の実質的な動機があったのかは史実としては明確ではない。不連続の歴史を埋めるのは人間の洞察力であるが、たとえリトルトンのいう形式的な裏付けは認識することができても実質的な側面は史的事実として表面には現れない。両者の明確な区分の必要性が強調されなければならない。斎藤静樹教授はこの点に関し、意味論的測定システムの視点からリトルトンの学説を形式的な意味と実質的な意味に再整理して次のように批判されている。⁽¹³⁾

「リトルトンの理解する複式簿記の基本的な構造は、観念上の資本主関係を基礎とした取引分解→複式記録と、その観念上の関係が資本主勘定として顕在化することによってもたらされた諸勘定の体系的関連として、考えることができるだろう。そして、リトルトンは、この後者の論点をとくに強調し、名目勘定たる資本主勘定によって複式簿記の本質的属性を把握しようとするのである。事実、かれの指摘するように、諸勘定の体系的関連は、名目勘定が実在勘定につけ加わることによって、はじめて完成されたと言うことができよう。しかし、この相互に関連する諸勘定の体系というのは、つまるところ、すべての勘定の記入額の総計を、その両側について均衡させることによって得られる自己完結的な複式記入の体系を意味するにすぎないのである。

すなわち、資本主資本に関するプラスとマイナスの効果の2面的な把握は、基本的には実在勘定の体系によって——名目勘定をまつまでもなく——成立しうるものである。しかし、そこでは、1つの取引として観念される経済活動について、資本に関するいずれか一方の効果が実在勘定によって認識されながら、その数量の全部あるいは一部にたいして他方の効果の認識が伴わない場合が存在し、そのかぎり、複式記入はすべての取引については成立せず、また、総計の両側バランスは完成されない。このようなケースは、資本増減のいずれかの効果が、他方の効果によって相殺されない場合にほかならず、その相殺されえない大きさは、結局、2つの反対の効果の結果を示すものにほかならない。したがって、名目勘定は、この2つの反対の効果の結果に相当する実在勘定記録の両側不均衡を吸収することによって、自己完結的な複式記録の体系を完成させるための、技術的な勘定にすぎないと言うべきであろう。このような名目勘

ながにを表現するかは、实在勘定記録における増減の効果の認識が、なにについてなされるかによるものにほかならない。

このようにみるならば、名目勘定によって複式簿記の本質的属性を把握しようとするリトルトンの見解は、一定の修正を加えられる必要がある。そのためには、まず、かれの言う名目勘定を、複式記入の体系を完結させるものという形式的な側面と、資本主資本ならびにその増減を直接的に表現するものという実質的な側面とにわけてみるとよい。それは、また、複式簿記を、相互に関連する实在および名目勘定の体系としての形式的な側面と、特定の内容をもつ資本・利益計算の機能を与えられたものとしての実質的な側面とに、論理上、区分してみることでもある。そして、この前者の側面に関するかぎり、名目勘定は、リトルトンの指摘通り、たしかに本質的な役割を与えられていると言ってよいであろう。

しかし、後者の側面についてみるならば、かれの見解は、論理上、転倒していると言わなければならない。なぜなら、すでに示したように、名目勘定の実質的な意味内容は——その形式的側面における本質的な役割のゆえに——むしろ实在勘定記録の経験的内容に依存すると考えられるからである。したがって、複式簿記の内実は、基本的には、实在勘定記録がどのような経験的内容をもつかによって把握されなければならない。そして、この後者は、結局、实在勘定記録が対象をどのような属性について認識し数量化するかに依存し、それは、複式簿記システムに貫徹する会計測定主体の基本的な目的意識の問題に帰着することになるのであろう。

リトルトンの場合、この名目勘定のもつ形式的小よび実質的意義が——したがって、また、複式簿記の形式的構造と実質的機能が——わかちがたく結合しているようである。それは、かれが、歴史的な考察によって複式簿記の構造を把握しようとしているかぎり、ごく自然なことと言わなければならないであろう。しかし、われわれが前述した問題意識のもとでそれを論理的に整理する場合、それは、正式的な意味での名目勘定——ないし、实在および名目勘定による複式簿記の形式的体系——にたいして、1つの特殊な経験的意味内容を与えたものであり、かつ、その「経験的解釈」の一義性は論理的には保証されてい

ないものと理解しておく必要がある。

すなわち、かれは、複式簿記機構によって測定されるべき対象の属性を——歴史的な考察から——資本主資本として特定し、この資本を、資本主の投下貨幣(出資総額)として観念している。したがって、かれの論理体系において、複式簿記の实在勘定記録は、過去の実際値たる貨幣額(価格総計)の計算という特殊な内容を持ち、市場の交換取引とその交換価格によって資本の増減を把握するものとされたわけである。そして、实在勘定記録がこのようなものであるかぎり、名目勘定記録もまた、資本主の投下貨幣としての資本と、市場の交換取引によるその増減を表現するものとして理解される。

このような、リトルトンによる複式簿記機構の目的の特定化は、歴史的考察のなかでは一義的であっても、論理的には、ひとしく可能ないくつかの目的のなかから任意的に選択されたものでしかない。すなわち、当面、リトルトンに従って複式簿記機構の目的を資本計算として固定するとしても、その資本は、たとえば資本にたいする持分を獲得するために資本主が支出した貨幣(資本主の投下貨幣)として観念することもできるし、また、資本に対する持分を保有することによって資本主が放棄している機会として観念することもできる。かれの理解は、論理的にはひとしく可能なこれらのオルタナティヴスから——歴史的考察により、かつ、それのみによって——前者を選択しているわけである。」

斎藤教授の立場は、複式簿記を会計言語、そのルールを会計言語システムととらえ、言語的表現にかかわる主体の利害状況に着目し意味論的レベルでの分析というフレーム・ワークでの批判である。このような中で、資本・利益計算における名目勘定の機能は、個々のサービスのフローに直接対応する实在勘定記録を特定の複記記入という技術的な目的のためにその目的を補うものとして導入されたものと理解される。しかも、結果的には实在勘定記録によって測定される対象の共通の属性であるところの資本の増減を直接に表現するものと考えられる特殊な資本・利益計算体系ととらえられている。この批判の中で実質的な解釈の側面では、複式簿記システムに貫徹する会計測定主体の目的意識の問題を取りあげていることに注目したい。もちろん、資本と利益の区分や取得原価

主義という多くの問題点の提示が齋藤教授の中に含まれているがここでは実質的な側面の教授の指摘に着目しなければならない。それは名目勘定がいかなる意図により生じたかという問題に展開されるからである。

③ 名目勘定の目的論性

複式簿記生成史の中で名目勘定は複記記入のための貸借一致の実在勘定に対する相手勘定として歴史的に認識した上で、それはいかなる意図によって実在勘定と統合されているのかという点に問題点が止揚された。ここにおいても勝れた先達者の見解に学ばなければならない。千葉準一教授は、規範としての会計(存在する会計)から表現としての会計(意識する会計)への転換のパラダイムの中で、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)と定義し、「観察者」対「表現主体の会計的表現」という局面から、今までの名目勘定に関する会計表現の特殊性を理論的に次のように整理されている。

「(i)個々の Transactor 間の数量的・比例的関係は最終的には、類的・普遍的な比例関係に統合され、ひとつの総体を形成する方向にむかうのであるが、これらはあくまで人為的な営為による。つまり、これを主体に即していえば主体は、ある Transactor を他の Transactor と、様々な階層において任意にではなく、人為的に関係づけることになる。例えばその際、企業(財産の抽象体)に対して、プラスの効果をもつ Transactor と、マイナスの効果をもつ Transactor とを因果的・対照的に関係づける時、それを我々は二重性 duality に基づく関係であると捉えることができる。この二重性 duality も、様々な階層において様々な異なった意味をもつことがある。

(ii)その場合、この二重性において、プラスの Transactor とマイナスの Transactor との数量的・比例的関係を設定する時、それらの+と-との効果が一致する場合、それらに対する概念化が規範化すれば、〈実在勘定〉記録とよばれる。しかし、その効果が一致しない場合は、差額分に対しては、両者の関係づけを「数量的均衡」を保証する必要上、それに対する概念化が逆に、しかも特別に要請されることになる。つまりこの場合には、概念化が指示対象なしに行われる

ので何らかの名義づけ、名目付与というかたちで表出されざるをえないのである。これらを主体に対する拘束性や集合表象の問題として展開し、観察的立場から捉えれば、〈名目勘定〉記録の問題として整理しておくことができる。

もし、会計的表現が、対象としての現実の資本運動を何らかのかたちで、個別的・直接的に写像化し、言語化するものであるならば、本来、資本は財貨・債権・債務及び用役の集合体なのであるから、それらを直接指示する实在勘定記録だけで充分なはずである。しかし会計的表現においては、(表現技法として) duality に基づく関係づけを中核とするために、当面、+の Transactor と - の Transactor とが因果的・同額的に対応づけられることになり、このような〈名目勘定〉記録が必要となるのである。

(iii)このような二重性による関係づけを基本として、各 Transactor は、より上位の体系に統合されていくわけであるが、その際、このような統合は、数量的な数値を加算して行われることになる。しかし繰返して述べておけば、もしこの場合、加算されるべき個々の数量が、ただの数量そのものであれば、これを加算した結果としての数量には何の意味も見出すことが出来ない。あくまで、個々の数量が質の量化、つまり個別的な Transactor の本質を写しとっているからこそ、加算された数量から資本や利益という高次の概念を導く可能性が出てくるのである。このことは、様々な特殊性をもった各々個別的な財貨・用役が実はそれ自体のうちに、⁽¹⁵⁾ 類型・普遍的な比例関係を内包していることを示しているといえるのである。」

「会計的表現の意味は、このように企業の支配する財貨用役の集合の流れを、最終的には資本・利益として概念化するということ(つまり対象を指示すること)だけではなくて、そのことを通し、背後でそれを担う表現主体の思考が表出されているということである。この主体の思考の内容を規定し、表現の意味を最終的に形成するものは、企業と資本主との関係 relationship そのものである。従って、資本・利益への概念化・数量化は、それ自体、主体による企業と資本主という関係(抛出関係等)自体の概念的・量的な比例関係の表明である。そして、この次元で人為的に工夫される二重性が最も本源的なものであるといえる。

(また、このような過程を逆にたどっていけば、個々の Transactor に対する概念化・数量化も、実は主体によるこのような本源的な関係の認識に基づく意味の表明であるとも言えるのである。)

このように千葉教授は、時枝誠記博士の言語過程説を基本に主体の概念化を基軸に、過程的会計観を展開される。つまり帳簿記録の理念というのは、当事者から表出された意識とみるわけである。このように考えるとローマ起源説におけるいわゆる代理人簿記の帳簿記入の二重性も、その本質を主人と相手奴隷代理人との関係づけに求められるし、記帳という行為も単に計算の道具ではなく主人と取引先との対象化された意識とみることができるようになる。このような視点は、当然、リトルトンが対象とする中世イタリア等の複記記入にも統一的に理解することができる。千葉教授はこのような視点からリトルトンの学説を次のように批判する。

「何故にリトルトンは完全な複式簿記が成立するためには、〈均衡〉と〈二重性〉の他に、〈資本主関係〉proprietorship がつけ加えられなければならないとだけ主張してしまうのであろうか。何故に『資本主簿記』を完成させた直接の契機は、特殊『資本主資本』が勘定の上で把握されるところにあると主張しないのであろうか。またリトルトンはこうして〈人名勘定〉に〈商品勘定〉が加わりそれに更に〈資本主勘定〉(資本勘定と費用勘定)が『加わって』複式簿記の骨組が出来上がったと述べているが、我々が今まで考察してきた如く、それらはつけ加わったのではなく各種の帳簿において複記的な関係が保たれていたものが徐々に同じ水準のカテゴリーとして一般元帳へ推移して来た過程において出現したと捉えられるべきなのである。というのは、リトルトンが複式簿記の形式として捉えている〈二重性〉の本質は、まず〈出資者・資本主〉と相手人名との『かけ合い』、『表現のしあい』に求められなければならないからである。

このように彼が勘定というものをいつの間にか実体化して〈道具〉のように捉えてしまうのは、何よりもリトルトンが勘定記録の『表現』としての側面を忘れて、それらを投下資本の循環を計算し、把握するための『容器』であると捉えてしまう自然主義的・道具主義的な発想が根底に存在したからであるよう

⁽¹⁶⁾
に想う。」

「もし我々のように『勘定』の生成を貸借関係、つまり債権・債務の発生・消滅の記録に基づく出資主人名と相手人名との関係から説明しようとするならば、まず『勘定』が〈人名勘定〉として形成されたとする多くの考え方は極めて我々にとって有意味である。すなわち、「勘定」は既に確定された経済的な対象を類別するための用具でもなく、また『容器』のようなものとして生まれそれに任意の名称を付したものでなく、具体的には『人名』勘定として記帳主体の意識にある水準の抽象度を獲得したということである。

このように勘定の生成過程の重要な端緒は金融業の貸借記録や商取引における信用取引の売掛・買掛の債権・債務記録であるが、これらは思考を言い表わす不定型の文または文章であった。(中略)このような認識によれば『勘定』とは出発点においてすべて相手方の勘定『口座』を意味し、取引先を主格として表現の場を提供するというやり方で『勘定』ragione,rascione(口座とも訳す)が『開かれた』⁽¹⁷⁾と考えることができるのである。」

このように千葉教授は複記記入の基本的形態を出資主と相手方とのことばによる関係づけに求め、複式簿記完成の要因が通説のように〈商業資本〉や〈近代企業〉の成立を待ち、資本主義的営利精神から導かれるとする説を批判され、それ以前に例えば権利の主張しあい等により形成されてきたものと注目すべき理論展開をなされている。⁽¹⁸⁾そしてこのような言語過程説に基づく勘定の借方・貸方の理解はその後資本計算の用具として記帳の機械化が要請され、ことばではなく、「動詞の名詞化」を通じて単なる符ちょうとしてのみ記されるようになり「空語」化がおこったとしてその発展過程を次のように示されている⁽¹⁸⁾(次頁図)。

こうしたとらえ方の中で資本勘定の性格づけに関し、リトルトンに代表される資本勘定を損益勘定同様、名目勘定ととらえる方法や資本勘定に損益を関係させ実在勘定に近いものと把握する通説のアプローチの仕方に批判が加えられ

今複記入, 「借方」, 「貸方」の問題と, 省略される資本主項目の問題を簡単な構造で示せば (T字型を用いて), (元入の部分は考えていない)

ある資本主が甲に10円貸付けた場合

<複記入の第I段階>

借	甲の勘定	貸	借	資本主の勘定	貸	入	現金出納帳	出
	甲は資本主 に支払うべし 10円	←→		資本主は 受けとる べし10円			10円	
—————×—————×—————×—————×—————×—————×								

<複記入の第II段階>

借	甲の勘定	貸	借	現金勘定	貸	(借)資本主の勘定(貸)	
	①甲は資本主 に支払うべし 10円	←→		②現金は資本主 より受取るべし 10円		②資本主は現金を 支払うべし10円	①資本主は甲より 受取るべし10円
<正規の対応記録>						(貸借逆になる)	

ることになる。千葉教授は次のようなとらえ方をされている。⁽¹⁹⁾

「結論的に言えば、これらの過程は、(我々なりに再整理するなら)相手人名と資本主との関係の構造において、資本主項目が一旦背後に退いて、そのかわりに現金や商品、更には名目勘定項目があらわれ、それら相互間に〈複記的〉な対応の関係が形成されるに至るプロセスとして捉えることが出来るということである。(中略)とすれば、最後の問題として我々は『人と人との関係の記録体系』が、非人格的な『資本計算の用具』と化していった過程の意味を理解しなければならないであろう。このような過程を整理して指摘しうることは、〈資本主勘定〉が特に〈損益勘定〉に変遷する過程で資本主の my account としては理解さ

れなくなっていくということである。つまり、『資本主』は、次第に各主体から対象化されていってしまうルール⁽¹⁹⁾の体系に『仮構された姿』で自分を入り込ませる以外にはなくなってしまうということである。(中略)恐らく、各勘定間の記録において示される具体的な人格的關係は貨幣關係が支配してくるにつれて全くなくなってしまうわけではなく、勘定間の關係または勘定記録そのものに対して、より抽象的なかたちで支配力を持つに至ったということである。そして我々はこうした人と人との關係づけをその本質として内包している〈複記式機構〉が、様々な会計測定機構の変遷のさなか midst で、持続低音のように継続していく姿を想定することが出来るように思われるのである。」

千葉教授のこのような独創的なアプローチにより、ウェーバーによって示された「計算の支配」⁽²⁰⁾に人間としての息吹が甦ったことになる。私は千葉教授の言語過程のプロセスの中でそれぞれの言語や意識の表出の中に民族的な固有の遺産や伝統的思考、つまり文化がどのように反映しているものかに研究の関心をおきたい。その意味で川島武宜教授の次のような法社会学研究の問題提起に共鳴するものである。⁽²¹⁾

「法のことばの技術としての概念や論理の構成は、もっぱら法的解決という目的への考慮にもとづくところの合理的な(マックス・ヴェーバーのいわゆる zweckrational な)操作によって得られるものであり、また法的技術の対象はひとしく資本主義的な——その意味で普遍的な——社会關係であるとはいえ、それぞれの民族はその固有の文化遺産のうえにたつところの、多かれ少なかれ固有の日常概念をもっており、また法的処理の対象たる社会關係もまたそれぞれの民族の歴史に規定された個性的な文化の一部を構成しており、ひとしく近代法と呼ばれる各国の法律体系は、けっして同一の概念や論理構成をもっているわけではない。」

言語は文化の反映であるはずである。ローマも中世イタリアも同じ文化——特に商業活動——の背景があるといえるのかは問題がある。今後の大きな研究課題である。このように名目勘定の理解の仕方は、複式簿記の本質にかか

わる問題であり、しかも複式簿記簿記の生成に関係する重要な研究課題である。斎藤教授や千葉教授等のリトルトン以降の貴重な研究を受けて、言語の背後にある会計をとりまく文化社会学という学問分野の確立が必要とされよう。一連の本論文〈第II 複式簿記導入法のステップ〉の本質を模索する旅は、名目勘定のとらえ方に研究テーマの終局を迎えた。未だ私見の学説を展開する域に達していないが、現在の研究成果から多くを学び、自己の研究の体系化やその研究対象をより明確にすることができた。未完ではあるが第II部を一応これで区切りとし、一連の論文で明確となった論点をふまえ、次号以降においては複式簿記定立化の論理構造について検討を加えていくことにする。

(1987.10.3)

〔注〕

- (1) 下田直春著『社会学的思考の基礎——社会学基礎理論の批判的展望』（新泉社）1984年、228—229頁。
下田教授は社会学的説明で重要な意味連関は同時的因果連関(synchronic causation)と機能連関としての意味連関であるとし、目的論的連関は心理学的分野、歴史的因果連関は歴史学的分野であるとしている。しかし、複式簿記と人間の問題をとらえる場合、前二者の立場が重要になると思われる。
- (2) A.C.Littleton; *Accounting Evolution to 1900*, pp.27—28. 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』（同文館）、昭和53年、46頁。
- (3) A.C.Littleton, V.K.Zimmerman; *Accounting Theory——Continuity and Change*, 1962. pp.26—28. 上田雅通訳『会計理論——連続と変化——』（税務経理協会）昭和54年、38—41頁。
- (4) (2) A.C.Littleton, op.cit., p.46. 前掲訳書、72頁。
- (5) (2) Ibid., pp.47—49. 同訳書74—77頁。
- (6) 斎藤静樹著『会計測定の理論』（森山書店）、1975年、145頁。
- (7) (3) A.C.Littleton, V.K.Zimmerman, op.cit., pp.30—31. 前掲訳書、44—45頁。
- (8) (3) Ibid., pp.33. 同訳書、47—48頁。
- (9) (3) Ibid., pp.34—37. 同訳書、49—53頁。
- (10) (3) Ibid., pp.40. 同訳書、58頁。
- (11) 泉谷勝美著『複式簿記生成史論』（森山書店）、1980年、117頁。
- (12) 同上書、124頁。

- (13) (6)前掲書, 146—148 頁.
- (14) 泉谷勝美著『中世イタリア簿記史論』(森山書店), 昭和 39 年, 51—55 頁.
- (15) 千葉準一著『会計の基礎構造』(森山書店), 1980 年, 32—33 頁.
- (16) 同上書, 65—66 頁.
- (17) 同書, 72 頁.
- (18) 同書, 51 頁, 78 頁.
- (19) 同書, 131—132 頁.
- (20) 青山秀夫著『マックス・ウェーバーの社会理論』(岩波書店), 昭和 38 年, 132 頁.
- (21) 川島武宜著『科学としての法律学』(弘文堂), 昭和 54 年, 75 頁.