Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2026-11-28

簿記機構確立の原理 : アカウンティング・プロセデュア確立の観点より

戸田, 義郎

(Citation)
国民経済雑誌,94(5):15-31

(Issue Date)
1956-11

(Resource Type)
departmental bulletin paper

(Version)
Version of Record

(JaLCDOI)
https://doi.org/10.24546/80040465

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/80040465

KOBE UNIVERSITY

簿記機構確立の原理

——アカウンティング・プロセデュア確立の観点より——

戸田義郎

一、開題

アカウンティング・プロセデュアに関する研究は殆ど例外なく実践の課題として考察せられている。問題そのものが、それが全く実践の場から提起せられるものであることを余りにも明瞭に示しているところから、その研究にこのような性質の与えられることは自然であり、疑う余地のないもののように考えられる。又、一般に会計の諸問題が一定の計算目的の達成を志向する社会的技術に関するものとして、あらゆる問題が終局的には実践に連る解答を期待すべきものと考えられる以上、それはむしろ必然のことと見られる。けれどもアカウンティング・プロセデュアの実践的考察は、アカウンティング・プロセデュアの研究の現段階が、この研究が未だ現代企業における会計の重要性の劃期的増大、及び会計技術の躍進的発達の中から生れた多くの実践技術的要請の一つとして登場したばかりであるという事実に基くところが多く、他方会計の諸問題は一般的に言つて全く理論的認識の範囲外に置かれるべき性質のものであつてはならないことは言う迄もない。筆者のアカウンティング・プロセデュアに関する一連の研究[註1]に続く「アカウンティング・プロセデュアの客観性」[註2]の吟味は、経営体発展の重要原理の一つであるところの、経営体における物的機構の客観的自立の法則が会計事務機構に

ついても確立せられてゆく過程を概観し、アカウンティング・プロセデュア研究の意義について、その理論的側面を明かにするとともに、そこに又一つの研究指標を求めようとしたものであつて、実践的考察の態度によつて強くいろどられたアカウンティング・プロセデュア研究の現段階を乗越えようとする一つのささやかな試みであつた。

そこでは、第一に、アカウンティング・プロセデュアはそれが一つの会計技術である以上、会計担当者にとつてその会計行為遂行上の行為規制方式として、対象的なものであり、客観的なものであるとともに、又それを合理的なものとして設定し確立するためには、アカウンティング・プロセデュアを構成する諸要素について会計目的を初めとする所与の条件に対する合理的適合性を検討してゆくという客観的吟味の態度を採ることが出来るし、又採ることが必要であつて、この過程を経ることによつてアカウンティング・プロセデュアの客観性が愈々強化される。そうしてそうなることによつて会計技術のこの問題にも経営体発展の原理の一としての物的機構の客観的自立の法則が自覚的に適用されたこととなる関係を指摘した。これに次いで以上の過程を具体的に確認するために、会計技術発達の跡を顧みることとした。これが同論文の第二の課題であつた。そうしてそこでは企業における体系的計算機構としての複式簿記の成立によつてアカウンティング・プロセデュアは初めて最初に述べた意味における客観的自立化の端緒を得たこと、次に監査の発達によつて後に述べた意味における客観性獲得の契機が与えられたこと、それから漸次一般的事務手順の客観化・会計機械の発達・内部統制の重要性の増大によつてその客観化が愈々促進せられることが述べられたのである。然しこの論文においては主たる目標は一応これらの諸点を概観的に見通すことに止められていたので、叙述は必ずしも十分とは言えなかつた。これをより明瞭にすることが、筆者に課せられた今後の任務であつて、本稿は先ずその最初の試みとして、与えられた紙数の範囲において簿記、特に複式簿記の成立とアカウンティング・プロセデュアの客観的認識の成立の関係を、主として原初イタリヤ式簿記の成立過程を中心に考察しようとするものである。簿記、特に複式簿記の成立を通じてアカウンティング・プロセ

デュアが樹立するときは、簿記が自由且つ奔放な記録・計算から、一つの定式化された記録・計算技術を持つことになり、そこに機構的発達を遂げたことになる事情は後に述べるところによつて明瞭にされる。この意味において簿記機構の確立の原理は、アカウンティング・プロセデュア確立の原理ともなる。言う迄もなく「簿記機構確立の原理」は極めて重大な課題であつて、広汎な範囲の問題と深遠な原理的考察を必要とする。然し本稿はこれを簿記形態の原初的様式の一つについて眺めるものであつて、従つてその内容の一端に触れるに過ぎず、又、これをアカウンティング・プロセデュアとの関係について論ずるものであつて、その観点の一部に就くに過ぎない。

（註1）拙稿「会計事務分析の立場」神戸大学経済経営研究所「企業経営研究」年報Ⅲ、昭和二八年。
同「アカウンティング・プロセデュア設定の組織」神戸経済大学開学五十周年記念論文集、経営学編、昭和二八年。
同「プロセデュア・セクションの組織」国民経済雑誌、第九〇巻第三号、昭和二九年九月。
（註2）拙稿「アカウンティング・プロセデュアの客観性」同、第九二巻第六号、昭和三〇年一二月。

二、簿記とアカウンティング・プロセデュアの対象的認識

アカウンティング・プロセデュアは、経営主体或は会計担当者[註1]がそれに従うことによつて会計目的を達成することの出来る会計技術構成要素の一として彼の会計的行為を拘束する外的条件[註2]である。それは彼が遂行する会計行為の中においてのみ見出すことの出来るに過ぎないものであるならば、あく迄も主体的なものと言われなければならないが、明確にして合理的なアカウンティング・プロセデュアは、むしろ彼に対して規範的な関係に立つて彼の意志を支配し彼の行為を誘導するものであつて、従つて会計主体に対する対象的・客観的な存在と見なければならない。アカウンティング・プロセデュアが問題となるのは、もとより、後者の意味におけるものであり、これをそのような形に迄持ち来ることが問題の核心

であることは自明の事実である。その点でアカウンティング・プロセデュアは、本来、客観的なものであるということが出来る。けれどもこのことは現実には決して初めから経営主体によつて自覚されていたのではない。これを自覚に迄高め、併せてそれ以後における客観的検討のための基礎を構築したものが簿記であり、特に複式簿記の成立と普及が果した役割は劃期的である。

このアカウンティング・プロセデュアに対する客観性認識の成立過程における簿記の意味は、この過程をプロダクション・プロセデュアとしての生産技術の客観的自立過程と比較することによつて、明かにすることが出来る。プロダクション・プロセデュア、即ち生産手順は生産技術の進行過程推進手続に外ならないが、それは技術発達の初期の段階においては、手工的技術について考察すれば明瞭となる如く、これを客観的なものとして捉えることは比較的困難である。それは技術の進行過程を捉えるための具体的な手がかりが与えられたものとして客観化せられていないことに原因する。生産技術は生産過程の進行に従つて順次階層的に生産対象の上に加えられてゆき、常により後の段階の技術がより前の段階の技術的成果を変形・変質・洗練してゆくために、各生産段階の技術の過程や内容を個々に捉えることには具体的な手がかりがなく、従つて生産技術の全体を系統的に明かにし、その進行過程を確認することは当然に困難とされる。これを捉えるためには、当該技術所有者が自己の技術過程を彼の意識の過程において抽象的に整理するか、或は具体的にはこれを記録に残すか、乃至は生産の個々の過程における成果を段階的に並べてこれを相互に比較するというような方法によつて、一々の生産過程における技術がその前生産過程の成果を変化・変形・洗練したあとを具体的に把握出来るようにするか等の途が工夫されなければならない。然しそもそも手工的技術の支配的な時代においては技術的秘密の漏洩することに対する不安や、或はより根本的に技術の所有者が記録能力を欠くことなどのために、技術に関する記録は作成されないのが普通である。その結果、技術は常に技術者の所有者の主観の中で問題とされるに止る。かくて技術及び技術的過程に関する智識は、

その所有者においてすら、一個の不可分的・一体的なものとして考えられ、又彼がこの技術過程を経由して技術的成果を造出しようとする生産活動の形で、行動の中で知られているに過ぎず、技術過程そのものを客観的なものとして捉えるには到つていない。従つてそれは当該技術の所有者の専有物化して、広く客観的吟味の対象ともなることはないのである。尚、手工的技術の中心は個人の熟練及び技能であつて、そこにこの技術がもともと主観的要素を別個にして考えることが出来ないものとせられるが、この技術が以上の如くにして、これに関する記録を持たないことは、技術過程客観的把握の未成立の原因を一層強化するものである。尚、又、手工的技術が記録を持たなかつた原因の一として、技術の所有者において記録能力が欠けていたことが述べられたが、手工的技術の持つ生産力の限界が社会的にかかる技術の広般な伝播や改革を必要とせしめるに到らなかつたことが、この種の記録の作成と保存を阻止する要素となつたことは忘れられてはならない。

かくて手工的技術及びその過程は広く客観的なものとして認められなかつた。ところがそのことは、又、それらのものを客観的に検討して、より大きな技術的合理性の獲得を目標として新しい技術を見出そうとする積極的且つ普遍的な努力を長く結実せしめなかつた原因となつたのである。これを打開したのが機械の発明と普及とである。機械は技術の所有者の主観から解放した。その間の事情は次の如く説明することが出来る。即ち機械は先づ一定の生産技術それ自身の集約的表現に外ならない。我々は機械を見ることによつて、今迄は技術の所有者の次から次へと進行する作業活動の中で動的なものとしてしか捉えることの出来なかつた技術を、静止し固定したものとして眺めることが出来る。機械は一定の物理的原理の上に同一内容の作業を反復的に遂行するから、流動的に進行してゆく一連の内容の異る作業の連続の中から、一定の作業内容を抽出し、これを固定して、我々に見せてくれるのであつて、そこに生産技術の固定化があり、集約化が行われていることが認められる。そうして又、この事実の中に、我々は機械によつて生産技術の進行過程の一部が客観的に表

現されていることをも教えられるのである。換言すればプロダクション・プロセデュアの一部は機械によつて表現せられているわけであつて、ここに個人の熟練や作業活動等の主観的要素より独立した、プロダクション・プロセデュアの客観化が達成せられていることが指摘出来る。そのような意味からして、今若干の機械があつて、それが順次に生産的作業を段階を追つて担当してゆく関係にある時には、そこに見られる機械の系列は即ち一連のプロダクション・プロセデュアを客観化したものとなるであろう。初期の機械は作業の内容が簡単であり、従つて部分的且つ単純な技術の客観化されたものであるに過ぎず、僅かに生産技術進行過程の一部を局部的に客観化して表現するものに過ぎないが、後に来るプロダクション・プロセデュアの客観的把握のための糸口を作つたことは重要である。生産過程に続々と機械が採用せられるに従つて全プロダクション・プロセデュアの中での客観化部分が増加し、これによつて機械化されない生産過程についても、たとえそれが上述の如き意味において、依然、主観的なものであつても、これを客観的に認識する途が作られたことになつて、かくて全プロダクション・プロセデュアは多少の主観的要因の存在の如何を問わず、客観的に把握せられることになる。機械は又他面において生産技術を客観的に吟味し、これを改良してゆく契機を作つたものである。初期の機械は如何に単純なものであつても、それは作業過程の一部を捉えてその内容を客観的に分析し検討した結果として生れたものに外ならない。それは、又、技術の客観的分析と吟味の産物と言うことも出来る。そうして生れた機械をよりよき性能を持つものとして改良することも、更に他の生産過程や技術を機械化することも、それらは何れもこのような客観的考察の態度乃至方法の援用であり、展開を前提として成し遂げられるものである。機械の自働体系の確立と言い(註3)、科学的管理法による残余労働の精密化過程と言い、流れ作業様式による生産機構の綜合的編成替えと言い、或はオートメーション・システムの採用による生産の綜合的・計劃的・計数管理体制の成立と言い、何れもかかる態度乃至方法の成果に外ならない。然もそこには生産技術における人間労働的・主観的要素は機械作業的或は化学作用的な物理的・化学的要素に置換えられ

て、一つの客観的な技術体系が現出していることを認めなくてはならぬ。そのことは、再び第一の点に復することになるが、生産技術乃至プロダクション・プロセデュアの客観的自立を完成したことを意味する。かくて生産技術乃至はプロダクション・プロセデュアはその客観化を待つて、客観的検討が可能とされ、更にこの段階を経ることによつて一層その客観化を高め、両者は相関的に作用しつつ、生産の合理的発展に寄与するのである。

生産技術乃至その進行過程としてのプロダクション・プロセデュアにおける以上の姿に対して記録・計算技術及びその進行手順としてのアカウンティング・プロセデュアについては事情はやや異るものが見られる。初期における記録・計算技術が技術の所有者と直接結合した、不可分のものとして認められることは、生産技術の場合と同じであるが、記録・計算技術にあつては個々の記録・計算段階における技術の成果が、現実に具体的な記録として残るという点が、この技術の特有の性質として指摘することが出来るところに問題が存する。さてこの場合に得られる現実の記録乃至記録成果なるものは、記録・計算技術そのものの具体的・体系的把握を可能ならしめる手がかりを我々に与える。(註4) 記録成果はここでは帳簿として捉えることが出来るが、我々はこの帳簿を通して技術の内容や技術の進行過程を知ることが出来るのであつて、そこに記録・計算技術なるものは、初めから早くより客観的自立性を与えられる可能性があると言えるのである。初期の段階においては記録・計算技術の内容は単純であり、且つ他面においては著しく個人的能力に支配されるところが多く、然も記録・計算用具が幼稚である為に、その技術には記憶作用によつて補われる部分が多く——たとえば繩・石等による記録・計算の例に見る如く——如何に記録・計算の成果があつても、そこに技術を知り、技術の進行過程を捉える手がかりを得ることが困難で、その限りにおいては生産技術の場合と異るところはない。然し一度記録・計算用具が発達し、文字・数字があらわれ、筆記用具が進歩するに到れば、上記の如き記録・計算技術はその特性を発揮しはじめる。

即ちそこでは文書的記録が生じる。文書的記録は直ちに帳簿を連想させるが、前者から後者に到る道程は決して短くはない。その道程は後に明かにするところであるが、ともかく記録・計算技術がある程度迄発達すると、――それは生産技術の発達がまだ初期の手工的段階にある時代において既に実現する。従つて以下の事実も生産技術に比較すると歴史的にはより早い時代においてあらわれる。――文書的記録の中に記録・計算技術の進行に照応する各段階の記録・計算成果が掲げられるようになる。この成果を段階的に眺めてゆくならば、技術の進行過程そのものを具体的に捉えることが出来るとともに、この進行に必要とせられる手順、即ちアカウンティング・プロセデュアも、又、具体的に示すことが可能とされる。そこに両者が、記録・計算技術の所有者の技術行使の中に彼と直接的に且つ不可分的に結合した姿から解放され、又、彼の行動の中に動的なものとして捉えることしか出来なかつた有様からも解放せられて、彼に対立する固定的・静的な存在となること、即ち両者の客観的自立の成立していることが指摘されるのである。技術の所有者はこの自立した技術の進行過程やアカウンティング・プロセデュアを、単に彼の意識の中で捉えているに止ることもあれば、これを記録化することもある。然し何れの場合を問わず、客観的には上述の文書的記録に接することによつて、何人も両者を対象的に捉える機会を与えられていると言うことが出来る。従つて両者の客観的自立は、技術の所有者のみによつて可能ならしめられるような性質のものではなく、一応、一般的なものと考えられねばならない。唯、現実には種々の要素がこの一般的な意味においての客観的自立を妨げる場合がみとめられる。文書的記録に接するものの知能水準はその最も決定的な要素であることは言う迄もない。経営体の主体や技術の所有者が他人がこの文書的記録に接近することを忌避したり、文書的記録の理解を促進するに役立つ解説を加えることを好まなかつたりすること等も、この傾向を助長するものであるに違いない。かくの如くにして記録・計算技術については、生産技術の場合には機械を持つて初めてその端緒を与えられた技術乃至技術の進行過程、即ちプロセデュアの客観的自立が手工的段階において既に実現したこと、そうしてその際、機械に代

つてかかる端緒の実現に役立つたものが、記録・計算の文書的成果たる文書的記録そのものであつたことが確認せられる。このようにして、一度客観的自立を遂げた記録・計算技術乃至技術過程たるアカウンティング・プロセデュアは、やがて客観的吟味の対象となり、その性能を向上し、記録・計算目的に対する手段としての合理性を更に追及してゆくことが出来る。それは我々が既に生産技術について眺めた事情と同じものである。

以上の過程の展開に基本的な意味を持つものが、「記録・計算技術がある程度迄発達」しているという事実にあることは、前段の説明において明瞭である。さてこの「記録・計算技術がある程度迄発達」しているということは、具体的には「簿記」の成立を意味する。又、客観的なものとして認識せられた記録・計算技術が「簿記技術」であり、その技術の進行過程は「簿記技術的操作過程」であり、アカウンティング・プロセデュアがブックキーピング・プロセデュアであることは、自ら理解することが出来るところであろう。唯、アカウンティング・プロセデュアとブックキーピング・プロセデュアとの関係については詳論の機会を持つ必要があるが、ここでは問題を先に進める。客観化された簿記技術やブックキーピング・プロセデュアを介して、凡そ簿記が如何なる手順によつて、如何に記録・計算を進め、如何にその目的を達するかという構造的諸関係を捉えることが出来るが、これを明かにすることは、即ち、簿記的機構を説明することに外ならない。簿記的機構を合理的に確立するためには、簿記の普及を通じて、より多数の人々が、より多角的な観点から、従来の簿記技術やブックキーピング・プロセデュアに客観的な吟味を加えてゆくことが必要であるが、それが「簿記的記録に関する記録」、即ち簿記関係文献を待つことによつて促進せられることは、改めて指摘する必要もないことであろう。然し、その間において我々はこのような文献があらわれる為の根底として、簿記的記録・計算技術やブックキーピング・プロセデュアが既にその客観的自立を遂げているという事実のあることを見落してはならないのである。

（註1）会計技術の所有者を「経営主体」或は「会計事務担当者」として表現しているのは、会計は歴史的には商人＝営業主自らによ

つて担当され、後には彼の信頼する営業の総括的補助者、即ち彼の近親者又は「番頭」に代理執行させ、それから専管的会計担当者に委譲執行させてゆくという一般的な事情を考えているからである。尚、野田信夫教授は組織発展の原理を明かにするに際して、この会計職能の分岐による専管者の登場を待つて、その第一発展段階のあらわれることを指摘されている。同教授「経営学」昭和三〇年、一三五頁以下。

（註2）アカウンティング・プロセデュアの会計技術としての地位については、R.H.Neuschel を対象として、別稿において若干の検討を加えた。R.H.Neuschel: Streaming Business Procedure, 1950. 拙稿「アカウンティング・プロセデュア設定の組織」上掲論文集参照。

（註3）オートメーション・システムにおいても「機械の自働体系」の樹立せられていることが考えられるが、ここではこの言葉はたとえばマルクスにおける如く、科学的管理法以前にあらわれた歴史的な用法に従つて述べられている。

（註4）ここでは記録と計算との関係については詳細な説明が省略せられているが、計算も又記録の一種として認められることは、計算過程乃至は計算結果が記録に止められた場合に最も明瞭に知ることが出来る。

三、記録中心主義的簿記機構の確立とアカウンティング・プロセデュアの先駆としてのブックキーピング・プロセデュア

アカウンティング・プロセデュアが先ずブックキーピング・プロセデュアとして客観化せられた経過を具体的に考察するためには、複式簿記の成立の跡をたどつて、簿記機構確立の過程を吟味する必要がある。我々はそれによつて、やがて、簿記機構が充実してゆく上では、アカウンティング・プロセデュアよりもブックキーピング・プロセデュアが対象的に検討せられて行つたことを知るとともに、又、その事実の中からアカウンティング・プロセデュアの確立の一環としてのブックキーピング・プロセデュアの持つ役割を知る手がかりを得ることも出来るのである。（註1）

複式簿記の成立過程の中に簿記機構確立の跡を見る場合、我々も「フローレンス式簿記」・「ゼノア式簿記」によつて代表せられる原初的イタリヤ式商人簿記に考察の拠点を求めようと思う。それは単にこれらの原初的イタリヤ式簿記が複式簿記に直結するからという理由によるのみではなく、我々の「簿記」に対する理解、並びにアカウンティング・プロセデュアの取扱に対する立場にも拠るところが大きい。アカウンティング・プロセデュアは会計目的達成のための会計技術進行過程に要する手順であるから、会計目的達成のための技術の内容はこれを限定する必要がない。従つて「財産法」によつて代表せられるような定時的な計算に見られる静的計算手順も当然その考察の対象となる。然しながらこのような種類の手順は、アカウンティング・プロセデュアの客観的自立過程を問題とする立場からは重要と考えられないことは前節の記述からも明瞭である上に、更にアカウンティング・プロセデュアの実践的研究の立場からも見ても第二義的な意義を有するに過ぎない。従つて我々において重要なのはかかる静的な記録・計算技術ではなく、日常的変化の継続的記録と計算を意味する動的記録・計算技術である。ところで、この後者は、我々の解する「簿記」概念を支える重要な要素の一であつて、(註2)上述の原初的イタリヤ式商人簿記の発達過程はまさしくこれに関する重要な初期的・系統的資料に外ならないのである。

原初的イタリヤ式商人簿記の中から複式簿記が生れる迄には、簿記機構々成要素について、(1)記録・計算目的の発達(2)同対象の増加と組織化(3)同場所の整備(4)同様式の定型化の如き一連の外形的な特徴が成長していることが認められる。(1)は備忘・挙証を中心とした記録万能主義から計算併合主義への進歩を意味するが、然しそれが期間損益計算中心ではなく日常的業務遂行用資料整備中心の考え方に立脚していることは特に注意すべきことと思われる。(註3)(2)はいわゆる人名勘定より物的勘定へ、実在勘定より名目勘定への勘定＝計算単位の増設と、素朴な初期擬人的勘定理論によつて統一づけられた自己完了的勘定体系の確立とを以て説明せられるものであり、(3)は勘定口座＝貸借的対

照式記録・計算場所の成立と、日記帳・仕訳帳・元帳による帳簿組織の完成を意味し、（4）はこれら帳簿における形式と記入順序の整備をあらわしている。以上の諸要素のうちで第一の要素が他の三要素を強く支配していることは言う迄もない。記録万能主義は、不要記録に対してたとえば斜線を以てこれを抹消するという処理方法が採用せられていたことによつて十分に認められる。(註4) この抹消的処理法が発生時の記入法に対する反対の記入法によつて不要記録を処理するという様式によつて代位せられる様になつたときに、記録万能主義から計算併合主義への移行があらわれたと判断することが出来る。(註5) けれどもここで登場した計算への関心は決済計算乃至出入計算であつて、(註6) 前者は主として債権・債務の清算を目的とし、後者はたとえば現金・商品等の財産管理を志向するものであつて、何れも成果計算或はそれに並べられるところの財産計算を意味するものではなく、従つて、今、計算への関心があらわれたとしても、それは要するに日常業務遂行の為の参考資料獲得の意図を反映したものに過ぎない。ところがこの意図は窮極的には記録保持の目的に通ずるものと見るのが至当であつて、記録内容の構成のために計算的操作が必要とせられたと見るべきであろう。従つて以上の如き記録・計算目的からの記録万能主義の後退があつたとされても、これに代つて、言わば記録第一主義が擡頭したとすべきであつて、この意味において原初的イタリヤ式商人簿記では簿記機構の支柱は記録中心理念であつたと考えられる。

この理念の反映を最もよく示しているものは第四及び第三要素と言うことが出来る。記録保持の目的のためには、記録すべき事実について十分なる説明を持つことが望まれる。そこにこの時代の簿記に共通的に見られる敍述的記入様式の必要とせられた根拠が指摘せられる。それのみではない。その敍述的記入様式が同一取引から発生したあらゆる記録の中で、関係事項について重複をいとわず、採用せられている。例えば商品掛仕入については、商品勘定においてもその増加原因として、又人名勘定においても掛債務の増加理由として、共に当該取引の内容が詳細に反復記入せられるのである。現代においてもこの種の反復記入様式が依然として残されている簿記を見ることが出来る。尤も敍述的記入様式は著しく簡潔

化せられて定式的なものとなつているが、然しそのような簿記が見られるのは、依然として簿記目的の中で記録主義が強く意識せられている経営体においてであることについては、事情は全く同じである。(註7) この記入様式に照応して帳簿組織においても記録中心主義が認められる。原初的イタリヤ式商人簿記では完成した帳簿組織は上述の如く日記帳（Memoriale)、仕訳帳（Giornale)、元帳（Quaderno）より構成せられている。(註8) この組織の構成は、全取引の経過的記録としての文字通りの備忘帳たる日記帳と、計算対象別記録帳簿たる元帳との、本来的に記録目的に基いて作成せられて来た二つの帳簿間の橋渡し的任務を帯びて、それらに後れて考案せられた仕訳帳の意義、即ちそれが計算的機能よりも記録保持上の整理的機能を持つことを思うならば、全組織が一貫して記録目的によつて支えられていることに気づく。然もこれら各帳簿は何れも主要簿に属するもののみであつて、そこには補助簿が見られない。補助簿が設けられた時期は必ずしも明瞭ではないが、それが以上の原初的イタリヤ式商人簿記の後に違いないと見られるのは、ヒューグリによつてこれを併設する簿記形態が「イタリア式綜合簿記」（Italienische Sammelbuchhaltung）として紹介せられ、統括勘定の創案と並んで補助簿が生れたことが暗示せられていることによつて、推測することが出来る。(註9) もつともイタリヤ式綜合簿記の底にあるものは複式簿記機構であるから、若し複式簿記以前における単式簿記について補助簿の発生が認められるならば、自ら別の解釈の生れる余地もあり得る。けれどもヨーロッパにおいては、単式簿記は発生的には元帳のみより成る帳簿組織の中に成長しているのであつて、従つて複式簿記は単式簿記における元帳勘定の増設過程の中から生成している。故に、今日、単式簿記の元帳は人名勘定元帳に化しており、又、ヒューグリによつて「拡張単式簿記」（Die erweiterte einfache Buchhaltung）と呼ばれる補助簿を有する単式簿記形態も認められ、(註10) 単式簿記と複式簿記との間にこのような成長関係のあることが想像出来ないが、それは全くかかる単式簿記形態が複式簿記を原型とする簡易簿記形態として考案せられた後年の所産であるからであつて、(註11) 少くともヨーロッパにおいては複式簿記成立以前に補助簿の存在を求めることは誤りであると思われる。かくて上

記の帳簿組織が補助簿を欠くことは、主要簿が既に明細記録保持の機能を十分に果していることを示すものと考えられるのであつて、然もこれらの主要簿への記入が何れも叙述的・反複的様式によつて行われていることは愈々この帳簿組織に対する記録中心主義の強い影響を物語るものということが出来る。第二の要素たる勘定の増設については単なる記録中心的理念以上の他の強力な要素が、その原因となつたかのようにも考えられる。勘定の増設から自己完了的な組織的勘定体系が編成せられて、複式簿記の重要な核軸が構築せられているところに、明かに計算目的が大きく作用していると推測される根拠が十分に存する。然しそれを説く前に、我々はここにも先づ勘定がやはり記録中心主義的思想によつて増設せられて来た痕跡のみとめられることを明かにしておかなければならない。

勘定は勘定口座が純然たる記録中心の分類用様式から、反対要素の記入による残高計算用様式として使用せられるに到つて生誕した。従つて勘定は本来的には計算の目的と結付くことは当然である。然しながら原初的イタリヤ式商人簿記ではその計算が、出入・決済計算的性格を有し評価計算を目的としたものでないところに、計算が個々の勘定について個別的意義を持つに過ぎないものであることがわかる。そのような計算は、結局、日常的取引の処理・資産の個別的管理・挙証資料の保存というような個々の目的にとつて必要と考えられたためのものであつて、従つて簿記機構はこれらの個別的目的を個別的な形で解決しようとする、無秩序な解決方法をねらつていたと言わざるを得ない。これらの多元的な目的を統一づけるためには、「記録中心主義」が最も適切と考えられる。その点で種々の勘定も窮極的には「記録」に関連して生れたと言えるのである。この外、先に勘定が叙述的・反複的様式によつて記入せられたこと、統括勘定の無かつたことは、共にそれ自体、記録中心主義を反映するものと説かれたが、それらは、又、側面的に勘定設定の基礎がこの記録中心主義に在ることを補足的に説明するものと言える。唯、資産・負債勘定については以上の如き記録中心思想に基く説明が、可成り容易に受入れられると思われるのに対して、資本金勘定及び損益関係勘定については多少の疑問が無いではない。然

し定期決算制度以前の資本金勘定については、資本計算的意義よりも資本主に対する債務記録的意味を考える方が適切であり、又、損益関係勘定も純損益額の確定の為よりも現金収支の原因別分類記録の延長と考えられ、(註12)且つその実用的意義も費用の合理的管理と言うよりは、遙かに微温的な濫費に対する警戒に求められたと見られるのであつて、(註13)何れもその設定の経過を記録中心主義的に解する方が妥当と思われる。

以上の如く考察するとき、原初的イタリヤ式商人簿記に見られる簿記機構確立の原理は記録中心主義であつて、記録の確保の為の技術的要件は明瞭性・正確性・確実性であり、それが後年における簿記機構確立の有力な原理となつた計算中心主義や報告主義の発達とともに強調せられることになつた能率性・照合性・責任性・概観可能性等の諸要件を顧慮することなく、実現せられたと言うことが出来る。このような原理に基いて確立せられた簿記機構に従つて、必要な記入技術を進行せしめるための手順がブックキーピング・プロセデュアであつて、その内容は記録資料の入手以後は、唯、反復的に明細な敍述的記録を重ねるという単純な方法で、先に掲げた明瞭性・正確性・確実性を求めつつ、記録目的を達成せしめつつ、他方簿記機構の中にあらわれた複式簿記的勘定操作を説くという単純な内容を持つに過ぎない。そうしてこのプロセデュアを基礎としてやがてアカウンティング・プロセデュアが、その名称自体が明示するように計算中心主義に立脚して確立せられる簿記機構に関連して成長し、嘗つて犠牲とされた技術的諸要件を生かすための諸方法に導かれて、遙かに高度の内容を持つてあらわれるのである。

(註1) 以下、複式簿記の成立過程が眺めるに当つて、そこに新しい歴史的資料を提供することが企図されているものではない。その点ではむしろ従来の諸文献の中に示された資料に拠りつつ、我々の課題に対する具体的な裏付けが求められている。

(註2) 簿記に関する一般的な定義を掲げることは極めて困難である。問題を限定して商人的或は企業簿記のみを対象としてもそれは依然として変らない。(これらを範疇的に分類したものとしては「会計学辞典」昭和三〇年における筆者の執筆にかかる「簿記」の項参照。) リットルトンは現代における多くの論者の意見は「簿記は正味財産におよぼした価値交換の影響を示すことを目的と

して、組織的方法により財務資料を記録分類する方法である」という理解に綜合出来るとした後、これを批判して改めて簿記を定義して「資本主利潤を産みだすことを目的とするところの各種財産の転化過程を記録する半統計的記録方法である」と記しているが、(A. Littleton; Accounting Evolution to 1900. 片野一郎教授訳書、二五一―二頁。) 筆者はこの何れの場合にも既に高度の発達を持った簿記が予定されていると考える。商人的簿記の原初形態を考えつつ、それにも触れた簿記概念の定義を持つことは実に困難である。然して、そのような定義は現実にはさして重要ではない。重要なものはやはり上記の定義におけるような、多かれ少かれ、一定の段階にある簿記を予定したものである。そこで筆者は簿記の定義は歴史的・社会的諸条件を背景として相対的に規定するものでなければ無意味なものと考える。けれども当面の問題は本文におけるような原初的イタリヤ式商人簿記に関して如何なる定義を与えるかであるが、筆者は特に当時の記録内容を考慮してこれを「営業主＝資本主利潤の獲得に関連ある事項を中心として、諸事項の変化に関する金銭的評価に基く秩序的・継続的記録・計算の方法」と規定する。このうち差当り必要なことは記録・計算の秩序性・継続性が指摘されている点である。

(註3) 原初的イタリヤ式商人簿記が期間損益の計算を目的とするものでないことは、しばしば指摘されるところである。然しこれに代つてそこでは期間損益計算とは対照的な個別損益計算方法が認められることを強調する余りに、この簿記があたかも損益計算中心的であるかの如くに見られる傾向がないとは言えない。それとは別にシュマーレンバッハがパチオリの示したヴェニス式簿記の損益計算目的を重視したことは有名な事実であるが、(E. Schmalenbach; Dynamische Bilanz, 4 Aufl., 1926. S 62. 土岐政蔵博士訳書、昭和二六年、二八頁) 筆者は必ずしもそうとは考えない。拙稿「複式簿記生成過程における商品勘定の意義」神戸大学経営学部「研究年報」I　一九五五年一八〇頁以下参照。

(註4) B. Penndorf; Luca Pauoli. Abhandlung über die Buchhaltung, 1494. 1933. SS. 6–10, u. 14. A. Littleton; ibid. 片野教授訳書、四八頁。

(註5) リットルトンにおいては複式簿記の生成過程についてこの考え方が重視せられる場合のあることが指摘せられている。A. Littleton; ibid. 片野教授訳書、六三頁。

(註6) E. Schmalenbach; A, A, O. S. 土岐博士訳書、三〇頁。

(註7) 拙稿「中国簿記における帳簿組織」国民経済雑誌第八五巻第三号、二六頁参照。

(註8) Luca Pacioli; Summa. 平井泰太郎博士訳「ぱちおり簿記書研究」会計学論叢、第四集。

（註９） F. Hügli; Buchhaltungs=Systeme u. Buchhaltungs=Formen, 1923. SS. 168–86. この簿記形態であらわれるのは商品元帳（Spezialhauptbuch d. Waren）と人名勘定元帳（Spezialhauptbuch d. Korrespondenten）とである。

（註10） F. Hügli; a. a. O. SS. 52–73.

（註11） この問題については上掲註3における拙稿参照。

（註12） この点については改めて詳論の機会を持ちたい。

（註13） B. S. Yamey; Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism. (in W. T. Baxter; Studies in Accounting, 1950) pp. 28–9.