Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2026-11-28

組織的勘定体系成立の意味 : アカウンティング・プロセデュアとの関連において

戸田, 義郎

(Citation)
国民経済雑誌,97(3):1-14

(Issue Date)
1958-03

(Resource Type)
departmental bulletin paper

(Version)
Version of Record

(JaLCDOI)
https://doi.org/10.24546/80040584

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/80040584

KOBE UNIVERSITY

組織的勘定体系成立の意味

——アカウンティング・プロセデュアとの関連において——

戸田義郎

一　開　題

アカウンティング・プロセデュアは会計目的・会計原理・会計制度・分課制度の中から生れる会計実践技術の一であつて、現実には経営の活動・形態・規模・組織によつてこれらの諸要素の内容が左右せられる為に、その具体的内容は様々のものとなる。経営を企業に限定してもその点が全く同じであることは言う迄もない。アカウンティング・プロセデュアの研究は常に実践的課題を担うものとして展開せられ、且つそこでは上述の如き諸要素の基本的性格とその具体的形態との間を、いくつかの形式的な諸原則、たとえば能率性・明瞭性・正確性・経済性等の原則によつて調整し関係づけようとする態度がみとめられるのを普通とする。アカウンティング・プロセデュアの研究の中に実践主義的傾向の指摘せられるのはアカウンティング・プロセデュア自体が会計実践技術であるという上述の点からみて当然のものと言わねばならないし、又その研究の中に見られる前述のような態度が、実は、徒らに多種多様なアカウンティング・プロセデュアの型式を列挙的に示すことを以てその唯一の研究成果とすることに満足せずして、その間にある程度のアカウンティング・プロセ

デュア設定のための客観的な基準を具体的に求めて行こうとする積極的な意図から生れ出たものと推測せられることも十分に了解することが出来るのであつて、この問題を取扱う諸文献には、多かれ少かれ、このような性格が与えられている。この間において筆者は、従来、アカウンティング・プロセデュアを全く理論的な課題として眺めようとして来たのであつて、既に発表せられた若干の小論[1]はその中にたとえ明瞭にそのような意図の汲み取り難いものがあつても、その論考の背後には常にこの目標が設定せられていたのであつた。本稿も又その意図の中から生れたものであることはもちろんであつて、それは第一にこの意図そのものをよりよく説明することを目的とするとともに、第二にその意図に基いて提起せられる諸問題の中に、特にアカウンティング・プロセデュアの形式的客観性を支える要素としての勘定体系に関する問題点を採上げてこれを検討することを直接の課題としている。

（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。
同「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。
同「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―」同、第九四巻第五号、昭和三一年一一月。

二　アカウンティング・プロセデュア自立性の二面的意義

先ず筆者の常に意図するところのものは具体的にはどのように説明されるものであろうか。これを簡潔に言えば筆者においてはアカウンティング・プロセデュアの存在意義が常に問題とせられていると言うことが出来る。このことはアカウンティング・プロセデュアが経営の会計目的達成のための実践技術であるという単純な理解を乗り越えて、それが経営の発展原理である機構自立原則の中から生れる必然的な存在であることを明かにしようとするものであることを意味する。ここに言う機構自立原則とは、経営の諸機構が経営参加者の個性や主観を離れて、それ自体、客観的な存在となり、それ

自体の原理によつて自己を規制する状態の醸成せられる事実を内容とするものであつて、その原則は「科学的管理法」や「流れ作業」を経て「オートメーション」に導かれる生産過程の中に最も顕著な形で具体化され、「事務運行表」の作成を通じて事務過程にもみとめられ、「生産自主体」としての経営の成立によつて経営そのものに関しても指摘することが出来るものと解している。最後の点については、経営の各種の活動が、それを構成する各過程が関係者の個性から解放せられて一定の客観的内容や条件より成立した自立的過程として取扱われるに到つたために、過程の連続としての活動も又自立的・客観的なものとなり、そこから必然的にその活動を規制するための組織と、その組織を通じて適用せられる活動支配原理と更には現実の活動を含むところの一連の活動機構も自立化し、それらの諸活動機構の総体としての経営の機構的自立化の達成せられることが意味せられている。このような一連の機構自立原則の展開が見られる時には、生産機構・事務機構・経営機構自体の在り方が、あく迄も、それ自体、客観的に吟味せられ、合理化せられてゆくことが可能とされ、そこに経営の発展が齎されるとともに、その経営の発展が又逆に機構自立化を一層促進してゆく関係が生れる。ところで、今、この種の機構自立化の態様の例示のために、先に生産機構・事務機構・経営機構が挙げられていたが、最後の経営機構は誤解を避けるためには経営体の全機構と言うべきであつて、経営体を経営するための機構を意味するものではなかつた。けれども経営体の全機構の中には、当然、経営するための機構としての「経営機構」も加えられて差支えのある筈はなく、むしろそれこそ正当とされるべきであろう。さてかかる「経営機構」が説かれるときにはそれに関連して「管理機構」をも問題とすることが出来る筈である。(1) そうして、又、これらの「経営機構」や「管理機構」についてもその客観的自立化を考えることの出来るのは当然のことである。

アカウンティング・プロセデュアについてもかかる機構自立化の原則の機能化を見ることが出来る。それはアカウンティング・プロセデュアが先ず管理機構の一要素であるからであるが、それと同時に、又、それが事務機構の一要因である

ことにも基く。前者について考えるに、一般に管理機構と言う場合には、通常、管理のための組織のみが問題とせられることが多いが、ここでは管理のための技術的手段や方法をも含めて、管理一般のための総括的機構の意味で捉えてゆくこととしたい。その場合、アカウンティング・プロセデュアはこのような管理目的に役立つ資料の獲得手段に関するものに外ならないから、その点からこれを管理機構の一部とすることが出来よう。又、かかる管理のための資料獲得手段を展開するためには一定の手順が必要であり、この手順が経常的、反復的に繰返されてゆく上で一定の様式が要求せられるならば、そこに事務過程乃至事務機構が形成せられるわけであつて、これによつてアカウンティング・プロセデュアは会計的管理資料調達上の事務進行手順を規定するものとして、会計的事務機構の一部に属するものと言える。このことは、即ち、前者においてはアカウンティング・プロセデュアの機能的意義が問題となり、後者においてはその形式性が重視せられていることを意味している。かくて、アカウンティング・プロセデュアの自立性乃至客観性はこれら二つの側面から検討する必要があるのである。

（1）「経営機能」と「管理機能」に関連する「経営」と「管理」に関する筆者の見解については、拙著「経営学総論」昭和三一年（改訂版）参照。

三　アカウンティング・プロセデュアの形式的客観性の成立

アカウンティング・プロセデュアは、これを機能的に見るならば、それが自立化した管理機構の理論的体系の一部を構成する場合、即ちアカウンティング・プロセデュアを伴うことなくしては管理機構が完成されないという理論的関係が指摘せられる時に、その自立性を説く根拠が得られたとすることが出来る。これは窮極的には管理における会計の重要性を明かにすることによつて説明せられるものであるが、それをここで改めて問題とする必要はない。かくて、今、そのことから管理機構の中に会計機構確立の必要が示されたと言えるならば、次にはその会計機構なるものが、凡そ経営乃至管理

職能の担当者や或は会計事務の担当者の主観によつて左右せられるものであつてはならないものである以上、当然それについても客観的な自立性の完成することが要求せられているものと言える。然るに会計機構は一面において会計理論の客観的妥当性と、他面においてはその実践過程の合理性とによつて、始めてその自立性を獲得することが出来るのであつて、この後者の点に関連してここにアカウンティング・プロセデュアがあく迄も自立的であることが必要とせられるのである。このような関係においてアカウンティング・プロセデュアの機能的な意味での自立化・客観化が説かれるならば、それはアカウンティング・プロセデュアを一連の経営機構内の位置づけのみを問題とした結果に過ぎないのであつて、それに併せてその内容が現実に一つの客観的なものとしてみとめられるに到らない限り、そのような位置づけも実質的には無意味なものとならざるを得ないことに注意すべきである。ところがこの場合にこの内容的客観性を規定するものがアカウンティング・プロセデュアの「形式としての自立性」に外ならないのである。即ちアカウンティング・プロセデュアは一定の体系と秩序的な処理方法を備えた事務手続乃至事務手順として確立せられた場合に、初めてそれは一定の機能を遂行するために必要な一定の事務執行体系として、名実ともに客観的自立性を与えられたものとなり、やがてそれ自体の客観的吟味を待つことによつて愈々充実せられ、合理化せられ、そうして管理目的に最もよく奉仕することが出来るものとなるのである。

理論的に言えば、アカウンティング・プロセデュアの自立化過程は、以上の如く、先ずその機能的自立性が確認せられて、その後にその形式としての自立化が達成せられるものと考えられる。然もこの関係はアカウンティング・プロセデュアの各発展段階の何れの場合についても十分に妥当するものであるかのように思われるのである。言う迄もなく経営における管理機構は発展的なものであるから、各発展段階において一定の歴史的・具体的管理目的や機構に照応して、アカウンティング・プロセデュアの各種の歴史的・具体的形態が想定せられるわけであつて、その故にこの両者の間に前述のよ

うな規制関係が常に成立しているかのように見える。けれどもこれを現実的に見れば事情は必ずしもそうではない。第一に経営における管理機構の客観化は経営の高度の発展を前提とするものであり、併せて又その条件ともなるものであるが、アカウンティング・プロセデュアの「形式としての自立性」は会計の体系的・綜合的計算性に導かれて、それ以前のより低い発展段階にある経営においても実現するものであることを見逃してはならない。即ちここにアカウンティング・プロセデュアの機能的自立性と形式的自立性との間に分離的確立の事実がみとめられるのである。又、第二には経営の管理目的は一定の管理機構を必要とし、その管理機構が一定のアカウンティング・プロセデュアの必要を肯定することは疑いを容れないとしても、それは単に両者の間における目的と手段の関係に過ぎないのであつて、その目的の自立性と手段の自立性との間の関係は、それとは別個のものと考えられるのである。このような事情にかんがみてアカウンティング・プロセデュアの客観性確立の過程を具体的に吟味するには、当然、その歴史的研究が必要であるとともに、そこでは経営機構の客観的自立性は暫く問題の外に置かれる結果が生じるのである。

問題を企業に限定して検討を進めることとしよう。しかし最初に問題となるのは資料が中世イタリヤ諸都市における商業帳簿に求められる関係上、企業と家計の分離のない商業経営であつて、純然たる企業ではない。この商業経営においてはアカウンティング・プロセデュアはむしろブックキーピング・プロセデュアとしてあらわれている。それはこれらの経営が計算的記録[1]を必要とした原因が、経営における管理目的[2]が計算よりもむしろ記録それ自体を保持すること、或は綜合的計算よりも個別的計算を行うことを重要視した為に、記録内部における計算の役割が引上げられず、従つて計算の内容が単純で、記録は、会計記録よりも「簿記」記録に止らざるを得なかつたことに基く。この事実を具体的に説明するに先立つて、ここに会計と簿記に関する筆者の態度を予め示しておかねばならない。言う迄もなくこの二つの言葉は極めて曖昧に使われているからである。

会計はもとより経営における計算の一種であるが、これを後者と区別することが本論においては特に必要である。シュマーレンバッハにおいては計算は純技術的計算・決済計算・出入計算・評価計算に分類せられており、その文意から見て会計の特質は評価計算にあるとするかのように解せられる。[3] 筆者も大体においてこの見解に就こうとする者であるが、但し次の二点について註解を加えておく必要がある。第一は単なる価値の計算は評価計算ではないことである。貨幣的資産の計算は価値計算のように見られるが、それが評価意識を伴わないで行われる場合には、単に数量的金額計算があるのみで、評価計算はもちろん、価値計算とさえも言えないものである。又、その他の財産計算においても、計算の意味を反省することなく、無批判的にその取得価額による計算が行われているときは、価値計算とは言えても、評価計算とは言えない。第二は評価計算は当該計算機構についてその全体に亙つて体系的に行われていない場合には、その計算は会計ではないことである。評価は、通常、価額の修正を伴う。その為、価額の修正を伴わない場合、特に初めからその必要がないとせられているものについては、評価が行われなかつたとする誤解が生れ易い。然し予め評価対象について評価理論が体系的に適用せられた上でそのような現象があらわれているとすれば、その計算は、当然、会計として差支えはない。尚、評価は、普通にいわゆる決算時における財産評価の意味に解せられるおそれがあるが、日常的計算における費用・収益の測定は評価行為の一種であつて、その意味においても会計は計算機構の全体についてみとめられるのである。会計の意味をこのように理解しようとするのは、特に会計をそれと近似的に理解されている簿記から区別しようとする意図に基く。簿記の意味については筆者はこれを厳密に規定して、会計実践のための記帳行為乃至記帳技術とした。[4] けれども簿記はしばしばそれによつて記録・計算せられる内容と関連的に説かれることが多い。「簿記が会計に発展した」という言葉はこれを最もよくあらわしているものであるが、この言葉はリットルトンにおいても示されている。[6] このような会計と近似的に理解せられた簿記の概念を使用することは我々の研究を通常見受けられる他の一般的な諸研究と比較的に進めてゆく上で

好都合であるが、この場合、簿記と会計の相違は正にかかる体系的評価計算の有無に求めるのが最も適当である。以下の記述においては簿記をこの意味で使用する時、特に「簿記」の表現を採ることとする。

(1) 記録は広義及び狭義において理解せられる。広義の記録は計算・通信及び狭義の記録を含む。通信と狭義の記録は共に文字又は図による事実の記載であつて、通信は相手方との意思疎通のための対外交通的なものであるのに対して、狭義の記録は自己のための対内保存的なものであると言える。以下、記録が狭義に用いられるときには、特に「記録」として表現することとする。

(2) 中世的商業経営において管理を説くことは問題である。即ち管理は近代的経営、特に大経営について説かれるのが普通であるからである。けれどもそのような管理は経営の管理即ち全体管理的なものである。全体管理に対する部分管理も部門管理、即ち経営を構成する各部局の管理の意味で説かれるときは、前者と同様に近代的経営における問題であると言える。然しながら部分管理が経営における各種の財産に関するものであるとき、即ち金銭管理・物品管理の意味に解せられているときは、中世的経営においても問題となる。中世的大経営で職能分岐のみとめられるときは前述の部門管理さえ問題となる。経営における管理目的は常に高度の発達を持つ経営についてのみ問題となり、管理問題に関連して会計が問題となるときには特にその傾向が強いが、極めて偏した考え方である。この点については次の諸論文にも同様の見解が見られる。

B. S. Yamey; The Functional Development of Double-Entry Bookkeeping, The Accountant, Nov., 1940.

小島男佐夫教授「複式簿記生成過程に於ける仕訳帳の地位」商学論究、第九号、昭和二九年一一月。「近世初頭の簿記のはたらきについて」同、第一一号、昭和三〇年一一月。「第一六世紀における印刷業の工業会計について」同、第一八号、昭和三二年六月。

拙稿「簿記理論の展望」(一)、産業経理、第一七巻第一〇号、昭和三二年一〇月。この論文は同誌編集部の要請により、特に「編集部」の名において発表せられている。

(3) E. Schmalenbach; Dynamische Bilanz, 7 Aufl., 1938.

(4) 神戸大学会計学研究室「会計学辞典」昭和三〇年。

(5) A. C. Littleton; Accounting Evolution to 1900, 1933.

(6) A. C. Littleton; ibid.

四　組織的勘定体系の成立

さて衆知の如くフロレンス簿記の最も古い記入様式を示すものとされている一二一一年のフロレンス両替商の帳簿は、信用取引を前後連続的且つ叙述的に記入しているが、すべての信用取引が、唯、漫然と記載されているに止り、債権と債

務との分類記入はもちろん、それを取引先別に整理記入もしていなければ債権・債務の総額や正味残額を明かにしようともしていない。従つてこの帳簿は信用取引に関する一片の日記帳であるに過ぎないのであつて、然もそれと類似のイタリヤ式単式簿記の日記帳に比較しても、そこでは少くとも合計金額が示されているにも拘らず、この帳簿は上述の如くそれすら欠くという、凡そ計算目的からは全く外に置かれた帳簿であると言える。もとより現実には取引先との貸借関係の決済に当つて計算の必要とせられることは言うを待たない。然しそれは計算実務として行われるに委せられて、記録の中からは除外されている。かくてこの帳簿は全く「記録」中心に、然も「記録」万能主義或は全面「記録」主義とも言うべき原理によつて貫かれていることが指摘出来る。そうしてこのような「記録」万能主義は、この「記録」によつて、専ら、日常的業務遂行参考資料としての備忘的「記録」、乃至紛争に備えての挙証的「記録」保持の要求に答えさせようとする意図から出たものと考えられるのであつて、そこにこの「記録」の機能的意義を見出すことが出来る。然しながら、この「記録」はどのように強くこの性格を生かしたものであつても、それは本来的には極めて恣意的なものであるというべきであろう。即ち個々の商人乃至商業経営はそれぞれ自己の必要とする範囲において欲するままの選択を行つて「記録」資料を得、又それぞれその能力に応じた「記録」様式によつて記録すればよいのであつてすべて自由である。唯、その間、強いてその個性的な行動を拘束するものを求めるとすれば、それは彼自身が樹てた選択基準と記帳形式であり、又その「記録」が挙証資料として法廷対抗力を与えられるためには、法廷固有の債権関係表現形式やローマ数字を使用することが効果的と考えられるから、それらも彼の行動を制約する客観的要因とすることも出来る。然しそれらは決して実質的な、又、絶対的な規制要素でない以上、この段階における「記録」を支配するものは主観性である。その「記録」についてみとめられる機能や形式から成る「記録」機構は「記録」者から離れた客観的自立性を有するものではなく、従つてそこにはアカウンティング・プロセデュア、「ブックキーピング」・プロセデュアの如き計算的手順は当然のこと、それと区別せられ

たリコーディング・プロセデュアさえも自立的なものとして確立されてはいない。

ジェノア式簿記によつて記録せられた商業簿記には左右対照的記入が行われるとともに、記録資料の種類の増加とそれについての整理記入の導入がみとめられる。換言すればそれは勘定の成立とその増加を意味するのであつて、この事実によつて、今や帳簿は日記帳から元帳へと進化した。元帳の記録せられることは、単なる「記録」の上に明らかに計算が加えられたことを示している。けれどもこの事実は過大に評価せられて、ここに計算目的が「記録」目的に代つて記録支配の中核に立つに到つたとされるならば、それは甚しく速断であつて、筆者の見解によれば、正しくは従来の「記録」万能主義に代る「記録」第一主義の強調への移行と見なければならないのである。この見解を裏付けるものは、何よりも先づジェノア式簿記帳簿では複式簿記的勘定体系の成立が見られないことである。凡そ勘定体系の完成するまでは、勘定の増加は単に量的な意味を持つに過ぎず、徒らに個々の対象について個別に「記録」・計算を行おうとする、あく迄も個別的な要請の競合があるのみであつて、むしろそのような個別的な「記録」・計算要求が異種の対象について徐々に生起してゆく中に、勘定の増加が齎されたとするが正しい。さてこの種の要求を生む動機としては、一般的に言えば、それはやはり以前の段階におけるのと同様に、個別的な日常業務用資料の備忘的記録や或は挙証的記録の保持に対する要求に求むべきであろう。然し、その要求の量的増加の原因は、商業経営の発達に伴う業務内容の種類の増加と所有財産の増大とから新しく生れた財産管理の必要の増大を挙げねばならない。そうしてそれが相互に作用して記録の中へ計算を誘致したのである。(1) 然しながら如何に計算が必要とされ、勘定が増加しても、組織的勘定体系の成立しない限り、勘定間には有機的関係が薄く、強い統一的計算目的によつて緊密に結合せしめられていない。従つて勘定はそれぞれの固有の第一義的目的を持つことが出来る。現金勘定は現金管理を、商品勘定は口別販売損益の計算を、家屋勘定は備忘的目的をと言う如くである。そのような事情の中からは従来の「記録」主義を圧倒するに足るだけの強力な統一的計算目的は生れるべくもない。そこ

に見られるものは「記録」主義の基盤に立ちつつ計算目的を採入れてゆこうとする態度であつて、これを筆者は「記録」第一主義と称したのである。尚、この「記録」主義の基盤の承認は、後期のフロレンス式簿記やジェノア式簿記、更には後にあらわれるヴェニス式簿記による商業帳簿の内容を検討して得られた数々の事実、即ち勘定の叙述的・反復的記入様式の採用、統括勘定の欠如、資本金勘定の人名勘定性、名目勘定の現金収支原因別分類記録性等を基礎として得られたものである。「記録」第一主義のもとにおいても記録の機能乃至様式は個々の経営において自由に決定せられ、従つて記録機構の客観的自立は確立されない。「記録」機構に客観性を求め難いことは既に述べられたが、計算機構についても関係は同じである。計算機構構成要素としての勘定は、一定の様式と法則を持つ勘定口座を与えられる。その限りにおいて勘定は形式面において客観的自立性が得られたかの如くに見えるが、勘定の種類の選択は全く経営の欲するままであつて、そこには何の客観的基準も樹てることが出来ない。そのような状態のもとではたとえ形式的側面における客観性が獲得せられてもそれは無価値に等しい。更にその機構に従つて記録実務を進行させるための実践的手順について見るに、ここではその手順は単なる「記録」手順即ちリコーディング・プロセデュアではなく、明かに計算手順としてみとめられるべきことがわかる。然しこの計算手順は、当該計算が殆ど出入又は決済計算であつて評価計算であることが稀であり[2]、体系的評価計算に到つては初めから問題とならないからそれは簿記的計算であつて会計ではない。かくてここに言う計算手順は簿記手順であつて、即ちブックキーピング・プロセデュアとされるべきものであるが、それは計算機構の性格に導かれてやはり個性的なものとなり、その客観的自立を得ることは困難である。

複式簿記的勘定体系、即ち組織的勘定体系はヴェニス式簿記において見出すことが出来るとされている。ヴェニス式簿記では定期決算制度は確立せられていないから、勘定の締切りは帳簿更新時に行われるに過ぎないが、集合損益勘定による損益の計算は頻繁に行われている。然し損益の計算に際してはいわゆる決算整理記入に属する操作は捨てて顧みられな

いという特徴が与えられている。さてこのような事情のもとでは全勘定が貸借平均原則による記入のための厳重な計算機構の中に緊密に関連づけられていることは明瞭であつて、その点から勘定の具体的内容は経営の個性に従つて多種多様化しても、基幹要素的勘定、即ち資産・負債・資本金・収益・損費・集合損益の各勘定種別は原則として経営の選択設定を許さないものであり、その意味で勘定体系は経営の意志や個性とは離れて客観的なものとなつていると言える。かかる勘定体系の客観的性格は、若しその体系に就くことによつて達成せられる計算目的が明確であるならば一層確定的なものとなつたであろう。けれどもヴェニス式簿記の統一的計算目的は一義的に定め難いとするのが通説となつている。従つて、ここでは、唯、複式簿記的勘定体系からは一般的に言つて統一的計算目的を導き出すことの出来る可能性のあることを指摘するに止めざるを得ない。かくて一方ではヴェニス式簿記は形式的な意味での客観的自立性のみとめられる計算機構であり、他方ではその体系的勘定組織が形式的な意味における計算目的、即ち貸借平均原則による自己検算機能を持つ計算機構によつて計算を行うという目的によつて初めて完成したものであることを知る必要がある。即ちヴェニス式簿記は本来的には計算目的によつて支配せられた、客観的自立性を有する記録機構ということが出来る。但しこの記録機構には「記録」目的も生かされている。それは上述の如くヴェニス式簿記においては統一的計算目的が求められないことと、更にそれが決算修正記入を欠くために体系的評価計算を行つていないと考えられることから、従つてそれ以外の計算即ち出入、決済計算と並んで「記録」目的の介入の可能性が見出されるからに外ならない。そうして、又、現実にヴェニス式簿記の記入例によつて、既にジェノア簿記について述べた「記録」第一主義の認定せられる根拠としての諸事実が、このヴェニス式簿記でも十分に該当することもこの見解の成立する基礎として役立つ。唯、この「記録」目的はあく迄も計算目的に追随するものであつて、単なる「記録」目的からはヴェニス式簿記の計算機構が成立するものではない。従つてここでは記録第一主義に代つて計算第一主義が強調されねばならない。

以上の如くヴェニス式簿記では、記録実務遂行手順はリコーディング・プロセデュアではなく明瞭に計算手順に属する。然しながらそれが体系的評価計算のための手順でないことによつて、アカウンティング・プロセデュアとすることは許されず、単なるブックキーピング・プロセデュアであるに止る。けれどもこのブックキーピング・プロセデュアが客観的なもの、自立的なものとしてみとめられることは、今や全く説明を要しないところである。

(1) 貿易業者の記録の中には当時の貿易形式であるコンメンダ契約による冒険商業に関連してその備忘乃至挙証のための記録が生じる。その記録には冒険商業の性格上、利益及びその分配に関する計算が記載せられるとともに、又この後者のために計算があらわれる。この後の場合には初めから直接的に計算が必要となる。増大した財産については管理を厳重にして危険や不正行為を防止することが望ましい。計算はこの管理のために必然的に要求せられるところの管理資料調達の方法である。

(2) 評価計算乃至体系的評価計算の成立、即ち簿記から会計への発展は一九世紀以後に行われた。

五　結　語

これを要するにアカウンティング・プロセデュアはブックキーピング・プロセデュアによつて先行され、後者は複式簿記の成立によつて記録機構確立の原則が「記録」第一主義から計算第一主義に発展したときに、計算実務遂行手順として形成せられる。ところが、その際、複式簿記における勘定体系は一定の簿記的計算目的達成のためには記録主体に対してそれに拠らざるを得ない一定の組織的計算機構、即ち複式簿記機構の採用と、それに従つて計算的実務を展開するための手順を彼に強制する作用を営む。勘定体系以外にこのような強制を行うものは　仕訳帳——元帳　より成る初期複式簿記の帳簿組織を求めることが出来るが、その機能的意味は前者の方が遙かに重大であり実質的であることは言う迄もない。簿記的記録機構はかくて記録主体に対して彼の個性を離れたそれ自体客観的な自立的存在となるが、それに関連してブックキーピング・プロセデュアの客観性や自立性も確立することとなる。そうしてこれを可能としたものこそ窮極的には組

織的勘定体系の成立そのものである。自立化したブックキーピング・プロセデュアはそれ自体客観的な吟味を受け、合理化せられてゆくことは、仕訳帳や元帳の記入様式の極端な形式化によつて知ることが出来る。又ブックキーピング・プロセデュアは体系的評価計算が充実・発展してゆくうちにアカウンティング・プロセデュアへと移行することは、既に簿記と会計との関係について述べたところから容易に理解することが出来る。そうしてアカウンティング・プロセデュアが経営機構の客観的自立化とともに、それ自身も自立的なものとなつてゆくが、凡そこれらの計算手順の自立化・客観化を可能ならしめる最も基本的要因が組織的勘定体系の成立にあるわけである。然もこの組織的勘定体系の成立は　経営機構の客観的自立化――計算目的の機能的客観化――計算手順の客観化　という一連の理論的関係とは別に、直接に計算手順の客観化に結付いたのである。