

<研究ノート>

複式簿記の展開に関する一試論

戸 田 龍 介

1. はじめに
2. 複式簿記成立のメルクマール
—損益計算手段としての商品勘定の形成—
3. 財務諸表の制度化と複式簿記の拡張
—交換取引の本格的導入—
4. おわりに

1. はじめに

周知の通り、FASBは財務諸表の関係に関する様々な見解を討議資料において検討した後、最終的にアーティキュレーション (articulation) を選択した。このアーティキュレーションは、複式簿記を前提とした財務諸表間の関係である。FASBの選択は、今後も認識に係わる会計事象に対し、複式簿記を前提に会計記録・計算を行うことの表明であったと考えられる (戸田 [1995] 68頁)。

さて、この複式簿記が、経営成績と財政状態を表すとされる損益計算書・貸借対照表を作成する技術であり、また両財務諸表がフロー・ストックと言われる項目を包含しつつ利益額の一致をもって完結するものであるなら、今後もストック認識に際して何ら問題はないはずである。また複式簿記が取得原価主義に無条件に結びつくならば、時価認識の問題も少なくとも複式簿記レベルでは生じないはずである。しかしなが

ら、現実には、金融派生商品の問題が典型的に示す通り、その記帳および測定属性について様々な議論が噴出している。

本小論稿は、複式簿記を今一度新たな観点から見直し、もって現代的会計問題を考察する一助としていきたい。その際まず、複式簿記システム成立のメルクマールを、損益計算手段としての商品勘定の形成と仮定する。つまり、現金収入・支出のうち売上・仕入に関連する部分、商品売買に関連して生じた債権・債務である売掛金・買掛金、および仕入・売上諸掛を集計し、さらに期末商品棚卸高を組み込んで売買益を確定する商品勘定の形成を複式簿記成立のメルクマールとして仮定するのである。さらに制度的な貸借対照表を形成する手段として交換取引が本格的に導入されたのではないかという史観のもと論を進める。

従来から、簿記史については数多くの研究が行われてきた。しかしながら私見によれば、簿記史特に勘定理論史は、資本主義発達史として捉えられる傾向があったように思われる。江村（[1953] 22-3頁）は以下の様に述べている。「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、財産系列と資本系列の二系列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。」従って、「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」と考えられるのである。

2. 複式簿記成立のメルクマール

—損益計算手段としての商品勘定の形成—

複式簿記の発生については、(1) 収入と支出の対比から生成したとするもの、(2) 寺院や僧院の非営利経済の予算と実算との対比から生成したもの、(3) 他人との貸借・債権債務の発生消滅の記録から発生したものとする三つの立場があるとされる(木村 [1958a] 5頁)。また、発生時点については、奴隷制社会のローマとする説と、中世封建制社会末期の北イタリアとする説があるとされる(小島 [1961] 5-29頁)。発生については債権債務記録からとする説、また発生時点については北イタリア説が通説である。この場合は無論、西洋式の複式簿記についてである。

木村研究はフォーゴやペンドルフの研究を基本としているが、複式簿記の原初形態としての勘定記録は、1211年のフィレンツェにおける一銀行家の人名勘定においてあらわれたとされる。確かに、中世の金融業者が、債権債務関係を人名勘定により記録し、その総体を現金勘定との対比により管理したことは想像に難くない。さらに、預入人同士の勘定間操作としての振替という方法もこの時生じていたとされる。ただ、複式簿記成立のメルクマールが備忘記録を基本とする債権債務関係の管理にあるとするなら、金融業以外の形態において複式簿記がこれほど長きに渡り使用されてきたことの説明にはならないと考えられる。

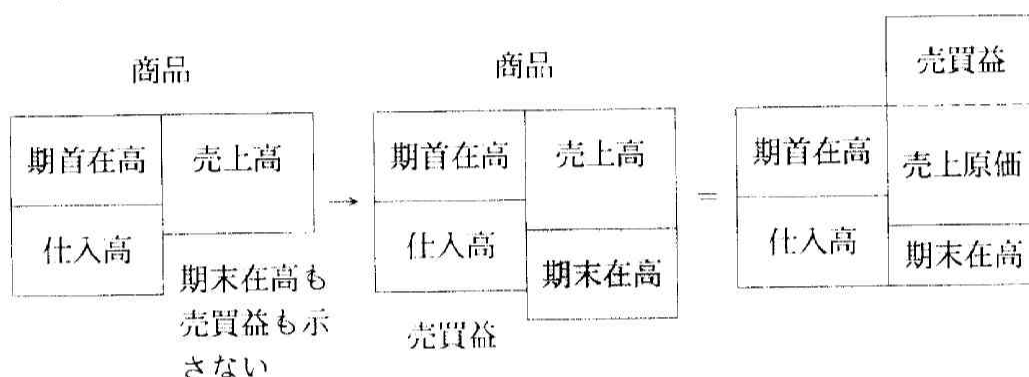
そこで、本小論稿では、複式簿記システム成立の最も重要なメルクマールについて、商品流通経済が一般的になり、また簿記的には商品勘定(初期においては口別、その後の集合勘定も含む)が形成されたことを再び考察する必要があると考える。十字軍の遠征を期に、胡椒、絹、その他

の東方物産が北部イタリア諸都市に集散した際、どうしてもその売買損益を系統的に確定する必要が生じたと考えるのは自然であろう。そして実際の勘定記入に際しては、例えば「胡椒勘定」については、「借方側には『仕入原価』及び『仕入諸掛』からなる諸費用を記帳し、その貸方側には『売上高』及び『付帯収益』からなる諸収益を記帳する」(久野[1993] 288頁) ことにより、複式簿記システムを完成の域に近づけたと考えられる。なお、胡椒勘定については、すでに1340年ジェノア市政府財務官帳簿にその記帳があることがペンドルフにより確認されている。また、茂木([1980] 359-60頁)によれば、棚卸を論じた最初の著書とされるゴットリープ(Gottlieb, Johan)の‘Ein Deutsch verstendig Buchhalten für Herren oder Gesellschaffter inhalt Wellischem Process (1531)’において、商品勘定というべき商品帳において、「各種の仕入を借方記入する。これに対し、各種の商品売上は貸方記入する。決算において手許にある商品在高は貸方記入する。その集計においては貸方の差引残高分は利益として記録される」という記述が見られるという。これは、非期間的＝口別計算段階の商品勘定というよりも、期間的＝総括的計算段階の商品勘定の構造を示している。

上述の記録形式は、現在では総記法と呼ばれる記帳法に他ならない。総記法による商品勘定は、「資産勘定と利益または損失勘定…とが合算されるため、その貸借差額は無意味な数値となり、それは商品の手許有高も販売益も示さない」、いわゆる「混合勘定」となり、これは「複式簿記の欠点」であるとされる。そしてたとえ、簿記の欠点ではなくとも、「期末有高」を調べるという「救済方法」が必要なのだとされる(沼田[1992] 84-5頁)。むろん、この思考の基本はシェアー理論であろうが、その物的二勘定学説の影響を強く受けた上野([1953] 134頁)によれば、「完全なる簿記」としての複式簿記とは「財産勘定系列と資本勘定系列との二種の勘定系列を有し、企業の財産の増減変化と資本の増減変化とを併せ記録する簿記体系」であり、「混合勘定は財産勘定系列にも資本勘定系

列にも属するが故に、各勘定系列はいずれも此の点に於て未知数を含み、従って簿記は企業の財産状態の表示をも資本状態の表示をも共に之を全くするを得ず、簿記本来の目的は之に由って全く阻害されることとなる」とされる。これはいわゆる、混合勘定あるいは総記法の欠点として、常々指摘されてきたところである。

しかしながら、いわゆる総記法は、「救済方法」などと言わずとも、期末商品の棚卸高が分かれば当期利益は確定できるのである。以下に簡単なT字フォームで例示する。



以上のシステムが完結するためには、期末の商品棚卸高が不可欠であるが、期末商品棚卸高の単価については、便宜上、最終仕入価格あるいは売価がとられていたとされる（久野〔1993〕300-2頁⁽¹⁾）。従って、複式簿記が期末棚卸をそのシステムに組み入れながら商品売買益を確定させるシステムを成立させる際、特定の測定属性とのみ結びついていた訳ではないことになろう。つまり、商品仕入れについては現金支出あるいは買掛金としての将来の現金支出、また売上については現金収入あるいは売掛金としての将来の現金収入を基本としつつ、期末に実地棚卸による商品在高を加味することによって、利益計算を成立させてきたのではないか。

この計算の背景に、フローとしての期間利益に対して、ストックの裏づけを与えるという商人達のリアルな思考が垣間みられるのではなかろうか。ややくだけた言い方をすれば、商人は、手持ちの商品を、保持・運用することによって収益を発生させる「ストック」として見るより、

いかにそれを有利な条件でさばいて利益をあげるかという「フロー」として見ていたと考える方が自然ではないだろうか。従って、本小論稿では、損益計算手段としての商品勘定こそ、現在の収益・費用を統括した名目勘定だったと仮定している。

しかし、これに対し、人名勘定から物的勘定へ、さらには名目勘定へと拡張し、これら三つ、あるいは物的勘定および名目勘定が統一されて完成したものが複式簿記であるとする説が有力である。例えば、複式簿記の成立のメルクマールは「資本金勘定乃至資本主勘定の成立」であり、「物的勘定と名目勘定とが組織的に体系化されるところに複式簿記の本質が求められ」、さらに「企業が企業所有者との貸借関係を表示すべき資本金勘定の出現は、必然的に、その資本金勘定増減部分としての損益計算に関する名目勘定－損益勘定の出現を招来する」(山田[1950]9頁)という見解が支配的である。この見解は上野教授と同様、シェアーの物的二勘定学説にその基礎が置かれていることが推測されるが、資本(金)という名目勘定が完備していなければ複式簿記システムは成立したことにならないのであろうか。例えば「penndorfによると1211年にFlorenceの銀行家の帳簿に、既に複式簿記の萌芽が現れ……、1340年にゼノアの財政吏の帳簿において、複式簿記の体系が現れた」のであるが、「この初期においては今日の意味における資本主勘定が未発達であった」(木村[1958]388頁)という。また、例えば、「市政府のいとなむ企業であるが故に出資金をあらわす資本勘定を欠如したままに、完全なる損益計算が行われている」(江村[1953]125頁)帳簿も存在する。

名目勘定としての資本勘定の強調は、「複式簿記以前においては、資本というカテゴリーは、この世に存在しなかったし、また資本は複式簿記なくしては出現しなかったであろう、ということができる」(Sombart[1902]S.120.)という、複式簿記と資本主義を密接に結びつけた学説にその基礎を置いているように思われる。この見解は現代でもしばしば見受けられる。しかしながら、「マックス・ウェーバーにしても、ゾンバルト

にしても、複式簿記のもつ組織性＝科学性，企業のもつ利潤性，資本主義の合理性を同次元のものとして把握するからこそ、『近代合理主義』の解明に複式簿記を引き合いにだす」（茂木 [1981] 71 頁）ものだと考えられる。複記形式が生み出す資本勘定が，現代資本主義社会において重要な意味を有することは論をまたないが，それが複式簿記成立のメルクマールと考えるのは疑問である。簿記史研究は，中世イタリア語などの語学的困難さや，資料収集問題から，欧米史家の研究を後付けながら行われてきたわけだが，「欧米の史家はむしろ，資本主勘定の発展に注意を向けているが，商品勘定の発展について追跡がほとんどないといってよい」（木村 [1958b] 390 頁）とされることも付記しておきたい。さらに，そもそも商品勘定を仕入，売上，繰越商品という三勘定へ分割した「三分法や，更に分化した五分法はその後アメリカの会計学者が主として提唱したもの」（同）にすぎないとも言えよう。

上述した通り，この小論稿は商品勘定を軸に複式簿記（史）を捉え直すところの様なことがいえるのかという問題意識によっている。例えば河野（[1994] 22 頁）は商品勘定の形成を以下のように第 1 次簿記革命と捉えている。

「アムステルダムとアントワープとを中心にした繊維品取引の帳簿による会計記録は当初イタリア式簿記法としてルカ・パチョーリ以来の伝統的方法によって個々の事実を個別に受払を記録計算することをきびしく求める精密的方法で行われていたが，商品の多様化・多量化の出現によって従来の簿記的处理では対応出来なくなり，ついに 1543 年にオランダのジャン・イムピン・クリストフェレス（Jan Ympyn Christoffels）の新しい簿記法が『売れ残り商品』勘定を創設して総合損益計算法的な考え方を発表し，1605 年には同じオランダのシモン・ステヒン（Simon Stevin）が従来の帳簿上だけの計算に期末の現物たな卸計算を併用する一層明白な会計期間による総合損益計算法を新しい簿記法として案出したのである。」

複式簿記の発生自体は、中世の金融商人の記帳技術からのものだと考えられる。債権債務関係を人名勘定により記録し、現金勘定との対比で管理し、さらに預入人同士の勘定操作としての振替技術もこの時期発生したのであろう。そして、中世の商人は金融業も兼ねた者が多かったことから、記帳技術が伝播したことは間違いないだろう。この間の事情の一端を知る上で以下の江村（[1953] 121頁）の記述は参考になる。「……、複式簿記は1278年には未だ用いられていなかったが、1327年にはすでに使用されるに至っていたことが判る。すなわち、この年、市政府の会計に多くの不正が行われていたことの対策として、市政府の帳簿は『銀行の方式にならって』*ad modum banchi* 記帳することとなった。このことは極めて興味深い事実でなくてはならない。何故ならば、1327年以前にすでに銀行において複式簿記の方法が用いられていたことが明らかとなるからである。」

複式簿記がその技術的基盤を発生させ、しかも損益計算システムとして成立する以前の状況は、このような状況を想定している。しかし、「商品棚卸」を要件とした「損益計算」をその中心とする、現在に連なる複式簿記システムの成立は、人名勘定による債権債務関係の管理には求められないのではないか。また、名目勘定の成立を複式簿記のメルクマールとする場合、通常、収益・費用勘定の成立をいうことが多いが、現在いわれるところの収益・費用勘定は、勘定科目は異なるものの、すでにその原型は商品勘定（名目勘定としての）として形成されていたのではないかと考えられる。

3. 財務諸表の制度化と複式簿記の拡張

—交換取引の本格的導入—

前章では、複式簿記成立のメルクマールを、損益計算手段としての商品勘定成立と仮定した。商人が商品売買益を確定するため、金融商人の記帳技術を応用しつつ、期末商品在高を組み込むことにより、複式簿記

は現在に連なる形で成立したと考える。つまり、複式簿記は、現在言われるところの名目勘定の記録形式として成立したと仮定したのである。しかし、もしそうであるなら、いわゆる「ストック」と呼ばれる貸借対照表項目の認識は、どの様に行われてきたのであろうか。

周知の通り、貸借対照表が重視されてくるのは、19世紀後半に株式会社制度が一般化し、またそれに伴って形成された各国の商法あるいは会社法が制定されたことをその契機としている。例えば、ドイツにおける貸借対照表公表制度は、「早激な資本集中機構としての株式会社」を成立・維持させるため、「一方における有限責任制度・準則主義など周知の諸制度」の「対極」(津守[1963] 227 8頁)であった。そして、「このことが会計制度では配当計算に対する制約条件としての財産表示として貫徹して」(井上[1980] 139頁) いったと考えられる。

また、イギリスにおいても、イギリス最初の会社法といわれる 1844 年の登記法で、貸借対照表の作成が規定され、その雛形が 1856 年法で例示されたわけだが、複式簿記を基本とする「今日のような意味での『貸借対照表』・『損益計算書』という二つの計算書類の区分開示を大量現象として観察しうるのは 1910 年代中葉以降である」とされる(千葉[1992] 274 頁)。むろん、残高勘定は形成されてきたであろうが、その性格は損益勘定に振り替えられない帳簿残高の繰越表の域を出ないものであったことが推測される。従って、現在のような貸借対照表は、近代になり制度的に要求されたもの⁽²⁾と考える。

財務諸表の制度化に伴い、商品勘定自体の発展(口別損益計算から集合損益計算へ、また商品勘定の分割等)とは別に、今世紀以降、「勘定群を財産勘定と資本勘定、又は貸借対照表勘定群と損益計算書勘定群とに分化する傾向が出て来た」(木村[1958b] 390 頁)と考えられる。従って、例えば固定資産のような貸借対照表項目の認識は、期末商品在高のように簿記システムの形成に不可欠なものではなく、財務諸表制度化の産物と考えられないだろうか。

しかしながら、ではなぜ財務諸表制度化の産物を、複式簿記システムに取り込めたのであろうか。既述の通り、複式簿記がそのシステムを成立させたのは、名目勘定としての商品勘定の登場であるとしたが、その記入取引の性格は損益取引にはかならない。それに対し、交換取引は、債権・債務関係の記録形式として金融業等では不可欠のものではあったかもしれないが、損益計算手段としての複式簿記システムにとって、必要不可欠のものではないと考えられる。以下に簡単な取引例を考察してみる。

なお、この例は、資本勘定への記入がなくとも売買益は確定できるのではという例示にすぎない。その際、「現金」「売掛金」「買掛金」および諸掛（この例の中にはないが）と、期末在高を含んだ「商品」勘定との関係が複記により形成されていることを示そうとした。複式簿記成立時の機能を、ここでは売買益確定の手段として考えているので、「すべての取引が複記されていなければ複式簿記ではない」とも言えないのではないかと考える。

つまり、財産状態の表示等は、複式簿記の当初の役目だったのではないのではないかという思考に基づいている。

①現金 100 を A から借入れ会社を設立

②商品 80 を現金支払いで仕入れる 商 品 80/ 現 金 80

③商品を売り上げ、現金 110 を受け取る 現 金 110/ 商 品 110

④B から商品 60 を掛けで仕入れる 商 品 60/ 買掛金 60

⑤C へ商品 120 を掛けで売り上げた 売掛金 120/ 商 品 120

⑥商品棚卸を行い、期末在高を 10 と算定

現金		商品	
① 100	② 80	② 80	③ 110
③ 110	130	④ 60	⑤ 120
		損益 100	⑥ 10

(当社から)借(りている)方
Cは商品代120を支払うべきである

(当社に)貸(している)方
Aは現金100を受け取るべきである
Bは商品代120を受け取るべきである

商品勘定の記録から、商品売買益100が確定し、また財産目録(現金130 商品10 Cへの売掛金120; Aからの借入金100, Bへの買掛金60)も作成できる。⁽³⁾問題となるのは、①の交換取引である。現在は、現金100/借入金100と仕訳され、当然のことながら借入金勘定に転記されることになる。しかし、商品売買益確定のためには、この勘定は必要不可欠のものではない。資本(金)についても同じ事が言えるが、これが不可欠とされるのは、出資関係が複雑さを増す形態に移行した場合、そして近代になってからは貸借対照表が債権者に対する担保価値を表すことが期待され、特に財産価値と確定債務との差額がそのバッファーとして重視された結果なのではないだろうか。

同様のことが、例えば固定資産についてもあてはまる。建物や設備等の固定資産が資産として貸借対照表に表示されるのは、元々配当計算に対する制約条件という制度的な要求からであった。この要求に応えるためには、記帳段階において損益計算とは関係しないものを複式簿記システムに組み入れることが必要となるが、それを可能にしたのが交換取引記入の本格的な導入ではないだろうか。そして、その金額の巨大さや、会計理論に支えられた減価償却法等による事後的な損益計算への組み込みにより、あたかもそういった資産項目の認識こそ複式簿記システムの主眼であるといった転倒が起きていったと考えられる。またその際、取得原価を事後的に損益計算に組み入れる原価配分という会計思考は、ストックの裏付けのある売買益計算という商人のリアルな思考とは乖離せざるを得ないことになる。

さらに、交換取引記入は、上述の様に様々な貸借対照表項目を取り込めるという利点を有する反面、属性選択という点では実は不安定なものではなかろうか。交換取引と属性の関係が問題としてみられにくいのは、現金収入・支出との対応関係が確定しやすいためである。しかしながら、贈与資産の例に典型的にみられる通り、両建てという形式自体が特定の属性と結びついているわけではない。

この問題が典型的に現れてくるのがリース資産の例である。周知の通り、アメリカでは、ファイナンス・リースとして認識されたものはリース資産として貸借対照表に計上しなければならない。その際、リース負債との両建てとして、つまり形式としては交換取引として認識することになる。リース資産・負債の認識の制度化は、自己資本比率や総資本利益率といった財務比率の矛盾に対し、証券アナリスト等の強い批判が一つの要因であったと言われる。従ってリースの場合も有形固定資産の認識同様、制度的な要求に、複式簿記システムが対応した例であると言える。そして、制度的な要求として資産増加・負債増加という両建て記入自体が要請されれば、測定属性は現在割引価値あるいは公正価値でも一般に認められたものであれば良いことになる⁽⁴⁾。

以上の様に、複式簿記システムは損益計算システムとして成立したと考えられるが、事後的な損益計算の組み込みを前提に、交換取引を媒介にして多様な貸借対照表項目を認識することもできる。そしてそれは、勘定間の振替技術により新たな勘定を創出していける複式簿記の伸縮自在性に依ってしよう。ただし、複式簿記は、元々、取引事象を時系列的に反映させながら損益を計算する技術であるから、「一定時点における財政状態の表示」を完全に達成することには今後とも当然難があろう。貸借対照表項目をめぐる問題は、作成方法たる複式簿記の問題であったともいえるのではないだろうか。

4. おわりに

当小論稿は、まず複式簿記発生の技術的基盤を中世金融商人の記帳技術に求め、さらに、複式簿記が損益計算システムとして「成立」したのを、総記法的記入による商品勘定の生成であると仮定⁽⁵⁾した。従来、商品勘定というのは混合勘定であり簿記の欠点であると言われてきたが、この勘定こそ損益計算のための手段としての名目勘定であり、しかも期末棚卸を要件としていると考える。これは、記帳の自然さ、あるいは商品に対する商人達のリアルな思考にも支えられていよう。

これに対し、「ストック」といわれる項目を収容する貸借対照表は、簿記史的な展開から生じたのではなく、制度的に要求されたものである。複式簿記は、この制度的な要求を交換取引の本格的な導入によりシステムに組み込んだ。複式簿記が、制度的・情報拡張的な要求に応えていけるのは、勘定間の均衡を達成しながら、振替を軸とする連動性が新たな勘定を創出できる伸縮自在性によっていると考えられる。また、測定属性について言えば、期末在高算定に典型的にみられる様に、複式簿記システムは成立当初から特定の測定属性とのみ結びついていたわけではなかろうし、また交換取引を多用する場合に属性選択は実は不安定なものとなることをリース資産を例に指摘した。

そして、複式簿記の展開を考える上で、いったん複式簿記成立と資本勘定生成とを切り放して考えた。思うに、資本勘定の強調は、財産勘定系列と資本勘定系列の対比というシェアーの物的二勘定学説にあまりに依拠した考えなのではなかろうか。典型的にみられるのが、商品勘定の考え方だと思われる。シェアーは、商品勘定について、財産勘定系列（商品・物的勘定）および資本勘定系列（商品売買益・名目勘定）どちらの系列の要素も入り込む混合勘定であり簿記の欠点であると説くが、当小論稿では元々複式簿記は商品売買益を名目勘定としての商品勘定において確定するものとして成立したと仮定している。シェアー理論は、暗黙のう

ちに貸借対照表を組み込んだ理論であるため、それが覆い隠してきた問題があると思われる。

例えば資産・負債・資本といういわゆる「ストック」といわれる財産系列の勘定は、損益計算システムとしての複式簿記の対象に当初からなっていたのではなく、貸借対照表の制度化の要請があってから本格的にシステム内に導入されたのではなかろうかと主張した。つまり、貸借対照表（残高勘定ではなく）そのものも、複式簿記が拡張してそのシステム内に取り込んだ例なのではないかと考えた。ただし、この考えは資本（勘定）を軽視してもよいということでは全くない。問題は、損益計算システムとして成立した複式簿記が、その後いつ頃、またいかなる状況のもと純財産（資本）と結びつけられながら展開されていったのかという点にあると思われる。

さて、現在、会計の目的については、投資意思決定に有用な情報の提供という、ASOBAT以来の観点が強調されている。それに対し複式簿記は、交換取引を媒介にして、新たな項目の認識という要求に応えることが可能である。しかしながら、もう一方で複式簿記は、ますます拡張する情報要求に対し一定の歯止めとして役立っているとも考えられる。上述のように複式簿記の安定性は、その取引記入形式が特定の属性と無条件に結びついて生じているわけではなく、振替を軸とする勘定間の連動性が勘定の自由な創出を均衡の取れた中で達成することができることである。損益計算手段としての複式簿記システムは、勘定間の均衡を達成しながら、新たな項目の認識や、新たな財務諸表の創出を可能にするのである。属性や財務諸表の選択自体については、制度を含めた外部要因を別に考察する必要があるが、様々な要求に対し安定性を保ちつつ「融通無礙な伸縮自在性」（木村〔1958b〕391頁）で対応できる複式簿記に、今一度注目すべき時期に来ているのではないだろうか。その際特に注目していきたいのは、当小論稿でも触れてきた、簿記理論および簿記史の通説とされるシェアー理論の再吟味である。これを次回論文の課題とし

たい。

注

- (1) これは、売価還元法的な思考によるものではないかという指摘を名古屋市立大学の富田知嗣氏より受けた。
- (2) 制度的要請といった場合、1673年フランス商業条例をどう考えればよいのかという問題が存する。「…岸悦三教授によれば1673年のフランスのルイ14世の商業勅令で会計帳簿を記帳していない破産者は詐欺破産者とみなされて死刑に処せられるという商法が制定されて簿記帳簿の法的強制が行われたことは会計の法制度化の歴史的事実である」(河野[1994] 50頁)し、あわせて財産目録規定も制定されたとされる。しかしながら、果たしてそれらが複式簿記による処理を要請したか、また要請したならばどのような形でかということについては明らかではない。会計帳簿という場合、とりあえず現金出納帳、商品有高帳、固定資産台帳等が想起されるが、それらのみが簿記の存在を立証するわけではない。また、「イギリス最初の会社法といわれる1844年の登記法で、貸借対照表の作成が規定され、その雛形が1856年法で例示されたのは広く知られるところであるが、損益計算書(プロフィット・アンド・ロス)・アカウントの作成が義務づけられるのは、その後85年も経過した1929年法に至ってからのことである。」(渡辺[1993] 102頁)という記述からも、まず貸借対照表、次に損益計算書が財務諸表としてその作成・公表が義務づけられたことが分かる。そして、勘定理論もこの制度化を受けて、財産概念を中心とした理論から、収益・費用概念を中心とした理論へと変遷していったことが考えられる。
- (3) ここでは財産目録を、必ずしも複式簿記を前提とせずに作成される財産および債権債務を計上した表としている。これに対し、貸借対照表は複式簿記が前提とされた表であり、しかも資本維持あるいは配当計算という制度的要請に基づいて作成されたものとしている。その際、制度的要請に基づかず、内的要求により作成される表が残高勘定であると考ええる。従って、例えばPaciolo簿記書に用いられている、Balance Accountは貸借対照表と解すべきではなく、残高勘定と解すべきであろう。
- (4) ただし、交換取引は際限なく拡張するわけではない。例えば、キャッシュフロー計算書についてFASBは、必要な財務諸表とはしながら、第一次認識については現金勘定を統制勘定として使用する直接法ではなく、結果的に間接法を容認している。
- (5) なお、複式簿記成立のメルクマールを資本勘定ではなく、商品勘定であるという見解は以前にも見られた。しかしながら、「一個の商品勘定のいわば

分割によって、商品在高勘定と商品売買勘定とが設けられることが、複式簿記成立のしるしであると見るべきである」(木村重 [1955] 79 頁) という見解等は、本論文の主張とは異質である。

引用文献

- 井上清『ドイツ簿記会計史』有斐閣, 1980 年。
- 上野道輔『簿記原理大綱』有斐閣, 1953 年。
- 江村稔『複式簿記生成発達史論』中央経済社, 1953 年。
- 木村重義『会计学原論』同文館, 1955 年。
- 木村和三郎「複式簿記の歴史的生成」『簿記』1958 年 Vol. 9, No. 1, (a)。
- 「複式簿記の成立とその後の発展」『簿記』1958 年 Vol. 9, No. 6, (b)。
- 河野一英『国際比較 会计学&経営方法論』近代文藝社, 1994 年。
- 小島男左夫『複式簿記発生史の研究』森山書店, 1961 年。
- 千葉準一『英国近代会計制度—その展開過程の研究』中央経済社, 1992 年。
- 津守常弘「ドイツ静態論と秘密積立金」『立命館経営学』第 2 巻 2.3 号, 1963 年。
- 戸田龍介「複式簿記とストック計算との関係に対する一試論」『経済貿易研究』1958 年 3 月。
- 沼田嘉穂『簿記教科書 (五訂版)』同文館, 1992 年。
- 久野秀男「『商品』勘定とは何だったのか」『学習院大学経済論集』第 29 巻題 3・4 合併号, 1993 年 1 月。
- 茂木虎雄『複式簿記の基礎理論』日本評論社, 1981 年。
- 「ゴットリーブ」『会计学大辞典』中央経済社, 1980 年。
- 山下勝治「複式簿記の成立と損益計算制度」『会計』57 巻 6 号, 1950 年 6 月。
- 渡辺泉『決算会計史論』森山書店, 1993 年。
- Sombart, W., *Der moderne Kapitalismus*, 1902, 2Band.