

# 研究ノート

## 勘定学説研究についての覚え書

——勘定学説研究の方法を中心として——

茂 木 虎 雄

### 目 次

- 一 勘定理論研究の意義と課題
- 二 勘定理論研究の歴史的素描
- 三 勘定学説研究の方法論的検討

### は し が き

勘定理論の体系的・歴史的把握、すなわち勘定学説(史)論の研究は一九二〇年代後半から始まった。複式簿記実践が十四・五世紀から開始され、複式簿記の本質認識が十七世紀に形成されてきたことにくらべるときわめて新しい。

会計は、個別資本の循環運動が複式簿記という計算機構を通じて把握されるところに形成され、現象するものである。会計

勘定学説研究についての覚え書

は複式簿記なしには現象しえないもので、複式簿記を計算的基礎とする。

複式簿記の計算体系は、まず勘定体系として構成される。個別資本の循環過程を勘定のなかに分解し、さらにそれを総合して(勘定体系のなかに組込んで)ゆくと、組織的簿記として貸借平均の原理に貫かれた特殊な計算形式となってくる。勘定体系は個別資本の歴史的性格に規定される。複式簿記は勘定体系・勘定組織であるが、その勘定体系はきわめて歴史的性格が強く、複式簿記そのものの発現も歴史的に規定される。

勘定体系・勘定群、したがって複式簿記の性格規定に、それぞれの論者の勘定理論がある。これは資本の存在様式によって規定されてくる性格とその資本の循環運動をいかに把握するか

という運用方法の問題との統一的な性格を内包している。後者にのみ重点をおくときは仕訳の法則の規定に終ってしまう。仕訳理論は直ちに勘定理論ではない。

複式簿記は抽象的にいえば、勘定の体系である。体系性が組織的簿記という規定にもなるが、勘定体系の性格・内容は極めて歴史である。したがって単に貸借平均的計算機構という規定のみでは不充分である。これが機能の場がすぐれて歴史的な個別資本の循環過程であった。

複式簿記は個別資本の循環過程を把握すべく形成された。複式簿記が完結した計算方法となったときに、資本の利潤計算をなしうる能力をもった。利潤計算目的にそって複式簿記が機能するときに、企業会計が形成される。複式簿記は資本の利潤追求実践のプロセスにそって、それをありのままに表現したのであり、また表現すべく構成された。勿論、実践とその表現に評価問題の端緒があるが、これは企業目的が規定する。このような複式簿記はいかような性格をもつ勘定体系であったか。これを規定することのなかに勘定理論ができあがる。勘定体系の認識は資本の存在状況に規定される歴史的存在でもある。この歴史性が勘定学説研究を勘定学説史研究として実現させる。勘定学説の研究はしばしば勘定学説史研究の形をとって具体化してきた。

われわれはまず、勘定学説の歴史的吟味の(分析)方法を考えたいが、一九三〇年代以降に形成されてきた勘定理論を整理体

系化し、独占資本がゆるぎなき地位を確保したなかでの勘定理論の存在を見きわめる点が一つの課題となる。ゴムベルグ、島中福一氏の研究に勘定学説史研究の端緒をみいだすが、これは昭和初頭の業績であった。それから三十年、日本資本主義のみならず、全世界の資本主義がいわゆる一般的危機の段階の一層の深まりを経験しているなかで、戦後に黒沢清教授、戸田義郎教授、山下勝治教授、高橋吉之助教授が新しい勘定理論を展開してきた。これらはわが国の研究であるが、勘定学説研究の祖国ドイツにおいても新しい展開をする。これは従来の勘定学説史に新しい頁をつけ加えることを要求してくる。これらは学説史上いかなる地位を占めるか。先学の研究に学びながら本稿では勘定学説研究の方法論的基礎を考察して、以下に続く研究の序としたい。

### 一 勘定理論研究の意義と課題

勘定理論という用語は *Kontentheorie* または *Kontenreihen-theorie* の邦訳語である。今日では「勘定学説」と同義に用いることが多い。原語はドイツ語であって、英語においてはこれと同義の術語は見あたらない。強いて英語的に表現すると *Theory of Accounts* であろう。これは独、英・米における学問体系の違いでもある。ドイツにおける勘定理論と貸借対照表理論 (*Bilanztheorie*) の統一体系が、会計学体系となるが、両者は対立的で区別して用いられる。

勘定理論は簿記の基本理論として、企業会計における計算構造の意義づけに有用性をもつ。勘定理論は簿記理論の中核に位置するが直ちに同義語ではない。簿記学体系においては勘定理論のみに学問的重要性があるというものではなく、簿記機構が勘定体系として認識されるときに、具体的な意義をえるものであった。

勘定理論は歴史的・具体的な個別資本の循環運動を、いかに複式簿記の勘定体系のうえに会計目的にそって写しとるかを究明する方法の理論であった。戸田義郎教授は、「勘定学説研究の任務」について五つの任務をあげられている。「第一は企業複式簿記における記帳原理を明らかにすること」とされるが、いわゆる仕訳の法則の究明であり、「第二の任務は企業複式簿記の機構的特徴を明らかにして、その本質を究めるための重要な役割を担当することである」という。教授は「企業複式簿記における損益法と財産法との機構的統一の事実を究めること」とされ、「この機構的原理を具体化するための方法」の理論が勘定理論であるという。勘定学説研究は、「この課題に対する解答を準備するものである」。第三の任務は、勘定学説研究は、財務会計における会計目的および会計構造に対する原理的理解の結果について、その妥当性の実証を試みる課題を担う」とされ、さらに「第四の任務としては、財務会計に統一せられる企業の組織的計算体系の成立に関する理論的説明の妥当性を実証する点が挙げられる」とする。「第五の任務は、企業複式簿記

#### 勘定学説研究についての覚え書

における総合計算的任務と取引記録保持任務の同時的遂行の要求を背景としつつ、勘定本質および勘定記入方法に対する統一理論に基く理論の可能性に関する吟味という点に求められる」とされる。戸田教授の指摘された五つの問題点をみてきたのであるが、「勘定学説研究」は独自の勘定理論の構成を主目的とするというよりは、むしろ既存諸理論の批判的吟味が中心問題であると考ええる。批判はその論理の存在条件との対応関係における内在的批判とそれぞれの理論相互の歴史的関連における批判よりなり、論理性と実践性が問題となった。これは会計理論についても同じであるが、戸田教授は簿記の特殊的任務として「総合計算的任務」のほかに「取引記録保持任務」が勘定理論を特殊的に形成するとされる。ここに△簿記▽と△会計▽の概念的区別の根拠がある。教授は「勘定理論は会計理論の発展水準を反映して確立せられねばならないとともに、他方、簿記に課せられた記録任務に対する考慮の上に、樹立せられるものでなければならぬことは、勘定理論研究者の十分に銘記すべき問題である」という。教授のいう記録保持任務がとくに複式簿記を会計と区別して概念化させるものであった。以上の問題点は前期的資本段階の勘定理論の吟味から、独占段階の今日にいたるまでのすべての理論に適用されると同時に、歴史的な体系としての勘定学説史批判にも適用されるものであった。

複式簿記の組織性は記帳技術的には、まず取引の二面的複式記入としてあらわれ、これが勘定間の関連性となる。この関

連性が簿記Ⅱ勘定体系の基底になるが、関連性は歴史的内容をもっている。資本の存在Ⅱ歴史性に規定された勘定（勘定群）は歴史的特殊性をもってくる。企業資本の利潤追求活動は前期的資本の場合、産業資本の段階、そして独占資本の段階において、それぞれ歴史的特殊性を示すのであるが、これは勘定体系にも反映するし、また勘定理論構成にも影響する。体系としての完結性（利潤計算機構の確立）をもって勘定の簿記である複式簿記は完成するが、勘定構成は極めて歴史的事であった。勘定体系は観念的な存在ではなく、資本の生活史に規定されたものである。これを対象として勘定理論が構成されてきた。勘定理論もまた極めて歴史的な存在である。木村和三郎教授はかつて、「勘定そのものの社会経済の歴史的発展に対応する歴史性を認め、従って勘定設定の標準並びに勘定の統一体として解釈する統一原理にも発展の認められる限りは、一団をなす勘定の分類、即ち勘定系統にも歴史的発展の存すべきは当然の帰結である。かかる勘定の分類即ち勘定系統の歴史的発展の、簿記理論家一般の頭悩への意識的、無意識的なる反映として歴史上生成せるものが所謂、勘定学説である」といった。われわれのいう勘定理論である。

勘定学説研究は勘定学説史研究をふまえて分析される必要がある。勘定理論は個々の学者によって設定されるが、今日われわれが研究する態度としては単に個々の理論それ自体を問題として論理構造を分析するのみでは不十分である。それが存在

する社会経済状況との関連で問題を把握すべきであり、またそれぞれの理論相互間の歴史的関連を考慮すべきである。勘定理論をこのように批判的に問題とするとともに勘定学説研究が始まる。

レ・クートルは「勘定理論の概念は実体的 (sachlich) というより、むしろより歴史的に規定されるもので、勘定の理論的研究自体が問題となるものではない。むしろ勘定理論は、もっぱらいわゆる複記的形式主義 (Doppischen Formalismus) の原理を説明し、基礎づけることのように作られてくるものである」という。勘定理論の研究は多分に勘定学説史的研究という性格をもたざるを得ないし、事実Ⅱ実体的な二重性Ⅱ複記式主義の原理の解釈論という性格をもつものであった。この解釈も歴史的性格がつきまとう。上野道輔教授は勘定学説とは「勘定理論に関する学説」とされ、「勘定理論とは勘定に就き、計算の材料及び正負の符号即ち積極消極の価値の性質に基き、一定の体系又は原則を設定することを目的とする説明、換言すれば勘定の本質に関する理論並に勘定記入に関する理論の系統的説明である」という。ここには勘定本質論と勘定記入論が統一的に体系化されていた。勘定は丁字型計算方式として形式的な発現をするが、この丁字型計算は体系性をもち、借方側・貸方側の二方面が一つの勘定にあることが関連性の基底となる。すなわち二面性が関連性を規定する。記入対象が「取引の二重性」をもっていることに関連して複記式記入が意義づけられてくる。勘

定は単独の存在ではなく、資本運動によっていろいろな勘定<sup>11</sup> 勘定群となり勘定体系となる。勘定の体系性も歴史的であるし、記入の原理も歴史的である。上野教授においては本質論と記入原則論が統一されて勘定理論が構成されていた。教授の研究において、わが国では本来的な勘定学説論が形成されてきた。

島中福一氏は「勘定理論とは利潤の発見を目的として、資本循環過程を勘定体系によって把握する方法である」といわれる。また「勘定理論は現実的な資本循環過程が如何に形式的なる勘定体系に反映されて居るか、又各個の勘定は現実<sup>6</sup>に於て此の資本経過の如何なる段階を表示するかを明らかにする方法である」とい<sup>7</sup>う。方法の理論という規定をなし、現実的・具体的視点にたつものであるべきことを示している。

蛭川虎三教授は「勘定学説は勘定に関する理論であり、そのゆえに簿記の基本理論たるものである」とい<sup>8</sup>う。「簿記の存在の理論的並に実践的意義を基礎づける所の理論」である。そして「勘定理論における根本問題は、勘定が成立しまた成立せねばならぬ必然性を、其の記載対象たる利潤追求獲得の過程を分析して得たる記載要素と、記載目的即ち謂ふ所の簿記の目的に於いて捉へることに在る」とされる。勘定理論は記載対象——資本の循環過程——を分析して、諸要因に分解・整理すること、またこのことは簿記の目的から規定をうけてきて勘定理論をかたちづくる。蛭川教授は記載形式の理論と規定し、「記載形式は、記載対象を記載要素に分析し、記載要素を記載目的に

適合する如く統合し関係配置せしむる形式に他ならないから、それは、直接には、記載要素と記載目的とによって規定されることは明らかである」とい<sup>9</sup>う。このような見地から「多くの勘定学説は、勘定を記載対象から規定しないために、殆んど其の理論的基礎を欠いている」と批判される。

以上、木村和三郎、レ・クートル、上野道輔、島中福一、蛭川虎三の諸教授の勘定理論・勘定学説の性格規定についての考え方を見てきた。これらは一九二〇年代、三〇年代のもので、わが国においては社会科学研究の高揚期にあたり、また複式簿記本質論研究の最盛期のものであった。この時代は会計における「重点移行期」でもあって、動態観傾向を強めるなかにおいて複式簿記の機能が再検討されてきたのであった。

戦後の昭和三十年代後半から再び勘定理論研究が問題となってきた。これは会計理論が評価論として展開される戦前の研究とは異なり、計算構造論的の性格をもつなかでの議論で勘定理論の性格や勘定学説研究に再検討を要求するものであった。このようななかで戸田義郎教授は雑誌『国民経済雑誌』を中心に昭和三十四年頃より議論を展開し、その過程で大著『簿記』(評論社・昭36)を発表した。高橋吉之助教授は『近代勘定理論』(中央経済社・昭36)を、黒沢教授は雑誌『会計』を中心に昭和四十年三月より昭和四十一年六月まで、「会計における根本思考」の問題に関連して勘定学説研究を展開した。これらが今日の勘定理論研究を代表するものである。それぞれについての全面的研

究は稿を改めて学びたいとおもいますが、第二次大戦後の一つの方向が示されている。

戸田義郎教授は「勘定理論は組織的勘定体系の構成を明かにするための理論<sup>(11)</sup>」とされ、「現実の勘定理論の構成は、勘定群の中における系列の確立、すなわち勘定系統成立の理論ないし勘定本質論と、記録事実の各勘定口座への記入理論すなわち取引記入理論ないし貸借仕訳理論の原理とから成立しており、これが勘定理論の現実の型となっている<sup>(12)</sup>」とされる。勘定本質論と仕訳理論とから勘定理論が成立することを示している。

戸田教授の議論に関連して勘定理論の存在している姿を考えてみよう。複式記入に支えられて勘定が成立する。この勘定は組織的勘定体系のなかに位置づけられる。勘定間に一定の有機秩序的が存在するが、一取引の二面的平衡記入を規定するものであった。取引は二面関連的記入能力を備えて簿記の対象となりうるものであり、このうえに組織的勘定簿記体系が成立した。その複式簿記は勘定系統 $\parallel$ 勘定群として現象するが、それは資本の循環態様によって規定される。その特殊具体的資本循環を充分に特色づけるものとして個々の勘定理論が形成される。勘定理論は特殊・具体的な勘定系統の認識のうえに形成される。戸田教授は勘定系統成立の理論を構成するが、教授のこの理論、『勘定理論「構成」論』は中村福一氏の戦前段階を超越したものである。

勘定理論という用語は戦前の勘定学説という語と同義的に用

いられるが、今日では簿記理論という用語も用いられている。簿記理論は簿記の記帳技術の単なる解説論ではなく、勘定体系の歴史的特質の認識理論であるべきである。勘定記入の数値の意義づけ、また勘定全体の評価論として会計理論が論ぜられてきた。簿記はある記入法を前提とした勘定体系論である。勘定理論は評価論的会計学において貸借対照表論と対立的に存在するものであるが、計算構造論的会計学においては両者が統一化の方向にあるかに見える。しかし勘定理論は複式簿記法の記入原則論であることが基礎である。

会計理論と簿記理論とが区分される中心に計算構造をふまえた勘定体系論があった。体系の歴史性が簿記 $\parallel$ 勘定理論の歴史性を規定してきた。戸田義郎教授は勘定理論は「組織的計算機構のための現実の計算実践技術に関する理論」、また「企業会計における組織的計算実践技術に関する理論<sup>(13)</sup>」であるとされる。

全勘定体系として機能すべく組織的計算機構が構成されており、この機構の機能に計算実践技術が形成される。その反映としての理論が勘定理論であり、また機構 $\parallel$ 技術の指導理論として勘定理論が成立する。すなわち「勘定理論は計算目的達成のための自己完了的構成を持つ勘定群を対象とする理論である以上、勘定理論は計算と関連づけられている<sup>(14)</sup>」のであった。

以上、諸先学の規定について学んできたが、勘定は組織的勘定体系として、しかも組織性は自己完了性をもっていた。体系的構成は歴史的特殊性を体现するものであった。その歴史的特

殊性にそつた規定のうちに勘定理論はできあがる。勘定理論は「複式簿記における勘定の組織的関連を勘定の本質理解の立場から明確ならしめることを目的とする」(戸田説)ものとして、その本質認識の方途に種々の理論が形成されてくるのであり、その背景には歴史的に規定された資本があった。

勘定学説研究の課題は何か。今日の支配的な勘定理論の存在する必然性の究明であるが、社会経済的に独占資本主義の規定をうけていることの証明過程から導きだせる。ところで複式簿記は前期の資本の利潤計算手段として十四・五世紀の北イタリヤで形成され、約六〇〇年の歴史をもっている。このなかで勘定理論はいつから形成されてきたと考えるか。史上最古の複式簿記書であるルカ・パチョーリの『算術・幾何・比および比例全書』(一四九四年・ベニス)には勘定理論があるかどうかは問題であつて、「複式簿記法の解説書」であるといわれる。勘定の体系性認識があるかどうかということである。しからば、この認識はいつ頃から始まり、「複式簿記」という名称を自からの計算法に客観的に付与してきたか。これは勘定理論の性格に関連して重要なことであるが、ルドビゴ・フローリの一六三三年の『複式帳簿記入法論』がまず問題となるというのが、戸田教授の問題提起である。<sup>(15)</sup> それぞれの具体的主張として勘定理論Ⅱ勘定学説が形成せられたと考えられる時点は十七世紀である。学説史の本来の対象の規定問題が出てくる。「勘定学説研究は、すでに存在している勘定理論の批判的検討を課題とすることと

勘定学説研究についての覚え書

なる。既存理論の検討としての勘定学説研究。「勘定学説の研究は多かれ少かれ学説史的研究の色彩を持つのが常であつて、したがつてそこには勘定学説の発展が例外なく問題とされている」<sup>(16)</sup>。十七世紀以降からが問題となるが、とくに十九世紀の後半期からが問題である。十九世紀後半から、いわゆる「物的二勘定学説」が登場してくるが、そのなかで勘定学説研究が一つの研究領域として存在することが知られてきた。<sup>(17)</sup> この研究で勘定理論として種々なものが存在し、歴史的発展をとげ、歴史的に体系化できることを知る。それぞれの勘定理論の歴史的地位づけに一つの課題をもつ。さらに勘定理論の展開史のなかから今日の支配的理論の系譜を探り、今後の展望をもつことが、課題である。

勘定学説研究の必要性について。簿記学は勘定学説研究をふまえてこそ、単なる記帳解説論を超越することができる。戸田義郎教授は「勘定理論または勘定学説研究は簿記理論ないし簿記原理研究上の重要問題であるが、十九世紀末から二十世紀の二十年代にかけて主としてドイツにおいて活発な展開が見られ、我が国においては、それよりもさらに約十年後まで、この問題に対する学界の関心が示されていたにもかかわらず、その後、特に最近においては、これを採上げる者の乏しいのは誠に遺憾とせざるを得ない」<sup>(18)</sup>といわれる。「そもそもその原因は何に求められるのであるか。そうしてまた、この状態の今後の推移はどのように考えられるか」と問題を提起される。これには

勘定理論と会計理論との性格上の関連が問題で、計算構造論的発想の抬頭したもとにおいての勘定理論のあり方の問題でもあ  
る。勘定理論は会計理論に含まれてしまふ運命にあるのだら  
うか。しかし勘定理論への学界の関心は今日、かつての物的二  
勘定学説と一勘定学説の論争、そして貸借対照表学説を生みだ  
した状況(独占形成期)とは次元を異にし、ニクリッシュ・貸借  
対照表学説とシュマーレンバッハ・ワルプの動態的勘定学説の  
論争を問題としてくる傾向にある。これが今日の焦点となつて  
いる。と同時に、勘定理論と会計理論との関連が問はれてきて  
いる。この問題が今日の勘定理論の性格を規定するものであ  
る。とくに会計理論が静態論的評価論より動態論的計算構造論  
へと性格を変えてくるなかで、簿記と会計の概念的異同が問わ  
れ、会計理論に対して相対的独自性をもつ分野として簿記理論  
が独自の意義をもつかどうかの問題ともなる。これは単に観念  
的思惟の問題でなく、資本のもつ経済的要求が規定してくるも  
のである。

勘定学説史的方法をとらざるをえない勘定学説論の課題は  
「一つは勘定学説問の内容の理論的関連を明かにすることであ  
り、他は各学説の特質をその社会的・客観的基盤との関係にお  
いて明かにし学説の歴史性を指摘することである」(19) 戸田教授  
は会計理論と密接に関連しながらも勘定理論は独自性をもつと  
され「勘定学説ないし勘定学説の発展に関する研究を進めるに  
当って、勘定学説を企業複式簿記の計算および記録兩任務の遂

行という課題に常に関連的に検討することは極めて重要であ  
る」(20)とされる。

- (1) 戸田義郎「勘定学説研究上の一問題——特に人的一勘定学説を  
対象とする吟味——」『会計学の発展と課題』(平井泰太郎博士選  
暦記念論文集Ⅱ) 一〇二頁より一〇三頁まで参照
- (2) 戸田義郎「ゴジオール損益計算論の勘定理論的吟味」『国民経  
済雑誌』第一〇三巻第二号(昭36・3) 二四頁の註(6)参照
- (3) 木村和二郎「銀行簿記論」(有斐閣・昭10) 第三章勘定及勘  
定系統論 三三三頁
- (4) Walker le Courte, Kontentheorien, in Handwörterbuch  
der Betriebswirtschaft von F. Nicklisch, 1958, S. 3273.
- (5) 上野道輔「簿記理論の研究」(有斐閣・昭17) 第四章勘定学説  
一〇七頁
- (6) 畠中福一「勘定学説研究」(森山書店・昭7) 第一編簿記学体  
系論第四章勘定理論と勘定学説 七三三頁
- (7) 畠中福一 前掲書 同上 六七頁
- (8) 蟻川虎三「勘定学説に就いて——勘定学説に於ける問題」『経  
済論叢』第三十七巻第一号(昭8) 九八頁
- (9) 蟻川虎三 前掲論文 一〇〇頁
- (10) 蟻川虎三 前掲論文 一一〇頁
- (11) 戸田義郎「勘定理論の性格に関する一考察」『国民経済雑誌』  
第一〇〇巻第四号(昭34・10) 二頁
- (12) 戸田義郎 同上論文 四頁
- (13) 戸田義郎 同上論文 五頁

(14) 戸田義郎 同上論文 五頁

(15) 戸田義郎 『簿記』(評論社・昭36) 十八頁参照。しかし教授は『新会計学辞典』においては、フローリを抜いている。

(16) 戸田義郎「勘定学説研究上の一問題」『会計学の発展と課題』一〇八頁

(17) 戸田義郎教授は「勘定理論が簿記の理論的研究にとって欠くことのできない研究領域を持つものであることは、物的二勘定学説以後において、初めてみとめられた事実といわねばならない。物的二勘定学説を契機として展開せられた一連の勘定体系の確立と仕訳理論の解明のための論争の中で、事実上、勘定理論研究という新しい研究領域の存在すること、ならびにそこで問題となるべき事項とが、漸次明かになっていったが、しかしこれを整理し組織化して、勘定理論研究そのものの本質・任務を方法的に検討し、その問題に正面から取り組む者のあらわれたのは、物的二勘定学説から約二〇年後における二〇世紀初めのことであるといえる」という。この点は次節で詳論する。戸田義郎「ゴジオール損益計算論の勘定理論的吟味」(前掲)二五頁参照

(18) 戸田義郎「勘定理論の性格に関する一考察」(前掲)二頁

(19) 戸田義郎「勘定学説研究上の一問題」(前掲)一〇八頁

(20) 戸田義郎 同上 一一七頁

## 二 勘定理論研究の歴史的素描

複式簿記は十四・五世紀に資本実践の計算技術として形成された。この複式簿記の技術的解説書として、まず有名なルカ・

勘定学説研究についての覚え書

パチョーリの簿記書が書かれた。これは複式簿記のもつ体系的論理構造の分析書ではなく、いかに記帳し計算すべきかというものであった。著者は勘定が体系として意義をもつことを知っていたかどうか。全体系として二面記入のそれぞれが平均することを経験的に知っているのであるが、それが資本の性格に規定され、資本の性格をあらわす体系性であることを理解していたかどうか。すなわち勘定の組織的体系のもつ性質が数値的に表現されることにはまだ想ひ至らなかった。さらに八複式簿記<sup>1)</sup>という用語はまだ形成されず、またさらに簿記理論の形成はなかつた。勘定の体系性認識は複記簿記体系における勘定の性格別分類を行わせる。これを最初に行つた著述はドメニコ・マンツォニ(Domenico Manzoni)の『商業帳簿』(Libro Mercantile, 1564)であった。<sup>(1)</sup>十五・六世紀はパチョーリの祖述的出版が続くが、そのなかでルネッサンスの思想を基礎として簿記論が展開されてくる。その発展の方向は「科学的合理主義に立脚する研究態度を簿記にも採り入れて、記帳技術の構造に理論的な説明を与えようとする方向であり、これによって今日『勘定理論』(Kontentheorien)と呼ばれている『簿記理論』中の一研究領域が開拓せられるにいたつた」<sup>(2)</sup>。これが一六三三年のルドビコ・フローリの『複式帳簿記入法論』(Ludovico Flori: Trattato del Modo di Tenere il Libro Doppio, Palermo, 1633)となる。

学説) というものの完成であるといわれ、勘定の本質・職分について一つの考え方を打ち出している。

勘定学説史はL・フロリから開始されるともいえるのであるが、十七世紀はオランダにおいて期間計算方式が確立して行く。資本循環過程の人為的区分に簿記計算の存在意義があり、△計算√の簿記の意味があった。これを基礎にして単なる記帳技術の解説論をこえて、複式簿記の哲理の認識のうちに勘定理論の萌芽が出てくる。ここに簿記計算手続きが客観化されてくる。このようにして個々の勘定理論が形成されてくる。

十七世紀以降の個々の学説は仕訳の法則の基礎づけと勘定の本質解明をめざしていた。これが勘定理論の実践的有用性である。この故に歴史的に具体的存在ともなったのであり、単なる観念的なものではなかった。仕訳の法則や勘定の本質解明の勘定理論が特殊的・個別的特色を歴史的にもつてくることが勘定学説史を成立させる。

十七世紀から二十世紀の今日までの展開をいかに体系化するべきか。この体系化作業は十九世紀末葉のヒューグリによってなされてくる(F. Hugi, Die Buchhaltungs-Systeme und die Buchhaltungs-Formen, Bern, 1887)。この研究によって複式簿記の計算組織と計算形態が歴史的に体系化され、勘定理論の歴史的発展も認識しうるものが知られてきた。これが科学的簿記理論の起点となると考えるものであるが、勘定学説史的研究

はさらにおくられて二十世紀の二十年代に始まる。資本主義の発展のなかで勘定理論が対応的に展開してくるが、資本また資本主義の発展の道ゆきとそれに対応するものとしての簿記理論の関係をいかに論理化するかに今日の方法論上の最大の問題点がある。「勘定学説は資本家的生産の計算手段である複式簿記と結びつく以上、資本家的生産発展の中にあられる諸事実に影響せられるところが極めて多く、そこに各学説の歴史性がみとめられる」と戸田教授はいわれている。

会計学・貸借対照表論は資本主義の独占段階で体系化される。これに対して勘定理論は産業資本を対象として産業資本主義段階ですでに論理化が進む。貸方的金融問題以前に借方的経営問題として。会計現象は個別資本を対象として複式簿記という資本の計算手段を通じて把握される。個別資本の主体が複式簿記運営の主体でもある。主体の問題を通じて生産関係に関連して行くが、簿記理論・会計学は極めて生産力的側面が重視されたが、とくに技術的・生産力的論理の発展として簿記理論が展開されてきた。

簿記理論は勘定の体系認識に性格規定であるが、その認識方法に種々の段階・方法があつて、これが一つの理論となり学説として客観的されてくる。戸田義郎教授は「複式簿記成立以後約四〇〇年間は簿記研究者の関心は取引記帳法の技術的解説に求められ、それに必要な技法は可能かつ有効なる限り、無制限に採入れられたから科学的認識の枠外におかれる」とされ

る。十九世紀にいたるまで本来的な勘定理論の形成はなかつたとされるが、「一八八七年以後のヒュグリ(Hügel, F.)およびシエアー(Schär, J.F.)による画期的主張の発表以来、勘定および記帳法に関する研究は理論的体系を備えるに至り、厳密な意味において勘定理論の歴史が始まる」という。ドイツの独占移行期に勘定理論が形成されてくるが、これはまた会計学Ⅱ貸借対照表論の形成期でもある。この評価、すなわち会計理論との関連が勘定理論発展史の一つの問題点である。

ヒュグリ、シエアー論理は物的二勘定学説と呼ばれる。これに対してベルリナーが物的一勘定学説を、ヒュグリ、シエアー理論批判としてあらわす。「之を動機として、独逸学界に於ては、両学説をめぐる花々しい論戦が開始され、勘定学説研究にとつては、前古未曾有ともいふべき活気ある黄金時代が現出したのである」。

シエアーは、 $P = R + K$  という簿記等式(資本方程式)を中心に、自己資本計算論理を展開したが、論争過程でニクリッシュの貸借対照表学説が出現した。これは  $A = P + K$  という簿記等式(貸借対照表方程式)を中心とした企業資本の立場からの論理の展開であった。独占資本主義段階における巨大独占資本が株式会社金融の問題として会計学を生みだしてくる。このようななかで動態論が展開されシュマーレンバッハを頂点として確立してくる。勘定理論も動態論的成果学説が形成されてくる。

「成果学説が成果計算を重要視して、之を簿記の第一的とな

勘定学説研究についての覚え書

す見解は、資本主義の高度発展に伴って、必然的に発現し来る所の平均利潤率下落の傾向を阻止せんとする、資本の現実的要求の計算上に於ける反映に外ならない。従つて成果学説は、貸借対照表学説と共に、最近における資本主義発展の最高段階の所産なりと規定しうるのである」とは昭和六・七年頃に梶中福一氏の規定するところであるが、はたして両学説は共存しうるものであるかどうか。今日、ニクリッシュ理論はわが国においては会計学においては殆んどとりあげられていない。これは経営財務論を中心におく理論であるからであらうか。ニクリッシュ理論の発展はどのように画けるか。これに対して動的簿記理論は収支的(パガトリッシェ)勘定理論(Pagatorische Kontentheorie)はErich Kosiolによつて発展し、また資金理論的学説が一九五〇年頃より、ワルプ、レーマンの発展としてワルター・トムスやルフチによつて展開されている。この体系化が今日の問題点であらう。次節で再びとりあげてみたい。

以上、勘定理論発展の素描を概観してきた。これらの過程においてFahio Bestaによつて十九世紀末に会計学(全三巻)が著わされた。これは理論書であり、また簿記史研究が、さらに勘定学説史がとかれていた。彼によつてイタリアの近代会計学が体系化されたが、さらに全世界的にみて簿記史を、また簿記学説史を最初に体系化した栄光を担うものであった。ドイツでは一八八七年にヒュグリが勘定学説史的研究を発表した。十九世紀末に「勘定学説研究」が開始されるのであるが、これは研

究史の前身段階を構成する。戸田教授は「初めて簿記そのものに關する一般的理論研究の發表せられたのは、一九〇八年における L. Gombert の Grundlegung der Verrechnungswissenschaft とみるべきことができるようであり、勘定学説の網羅的研究から、勘定理論そのものの吟味に歩を進めたのは、R. Illgen: Buchhaltung Theorien, in Buchhaltungs-Lexikon, 2Auffl., le Couture; Buchhaltungstheorien, in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, L. Gombert; Histoire Critique de la Théorie des Comptes, 1929 とすべきであらう。ゆえに、少なくとも物的二勘定学説後二〇年にして、勘定理論そのものの研究が開始されたと解するのが妥当と思われる」とされる。この時期は物的勘定理論の展開期であつた。このなかで勘定理論の歴史的把握が、ゴムベルグとカル・クートルによって開始された。このなかで、わが島中福一氏は「勘定学説研究」を昭和七年に発表するが、世界的水準を抜いた研究であつた。

わが国においては明治末葉にフォルソムの論理によって勘定記入法則に仕訳の法則が説かれてくるが、勘定学説研究は大正年代の上野道輔教授によって開始される。教授は物的二勘定系統説によってみずからの論理を展開されるが、シェアー論理の紹介とともに勘定学説論を展開する。物的二勘定系統説によって勘定理論批判を開始するが、これがわが国における勘定学説研究の初めであり、勘定学説史研究の端緒である。

大正期において上野教授によってはじめて簿記学が成立した

といえる。教授はシェアー論理を中心とした勘定理論を展開する。物的二勘定学説がまず簿記学・勘定理論において問題となつてきた。

昭和期に入ると昭和四(一九二九)年にはまさに資本主義の危機といえる世界恐慌が起る。このなかでゴムベルグは「批判的勘定学説史」(Gombert, L., Histoire Critique de la Théorie des Comptes, 1929)を著す。岡田誠一教授の邦訳が昭和十年に完成するが、島中福一氏(黒沢清教授)『簿記原理』(木村和二郎教授)『銀行簿記論』(昭和11)によって勘定学説研究が一段と進展する。この昭和初頭こそは資本主義の国家独占資本主義化が進み、このなかで複式簿記本質論が空前絶後ともいふべき盛況をみせるが、一つの特色はニクリッシュ理論の検討・撰取であつた。ニクリッシュの勘定理論は貸借対照表学説といわれる。

ニクリッシュは昭和初期に増地庸治郎教授を通じて紹介されるが、また中西寅雄、木村和二郎、蜷川虎三の諸教授が「資本論」の論理によってニクリッシュを理解しようとするなかで、「個別資本説」を樹立してくるのであつた。ニクリッシュ理論は企業資本を簿記的問題とするもので、シェアー理論のように単に自己資本の計算的確定が問題ではなかつた。ニクリッシュ理論が問題とされたとき、企業資本の在高計算を超えて、収益力測定計算が重視されてきた。これがいわゆる動態観思考で、会計理論の主流を占めようとしてきていた。

戦争期(昭和12・7より昭和20・8)に入ると学問的進歩は停滞して

しましう。その初期では山下教授のヒューグリ研究があるが、会計学は多く戦時生産力の拡充目的に奉仕する。

戦後。アメリカの占領のもとアメリカ会計学の流入のなかで、動態論が会計学の基本理論であることを確認する。これに対応して簿記理論はどのように展開するか。財産在高計算より損益計算への重点の移行は、貸借対照表論と勘定理論との関連を問題とした。貸借対照表論が評価論より計算構造論に性格を変えてきている。

アメリカ会計学はペイトン・リトルトン理論を中心として流入し、費用動態論を深化させる。このような状況のなかで戦争直後、山下勝治教授は『簿記学』を展開する。ワルブ理論を展開したもので、戸田教授によって「収支的勘定学説」と名づけられるものである。教授によって動態論的勘定理論、また動態論的思考の仕訳の法則が提唱されてきた。

わが国における簿記理論発展の一つの期程は昭和三十六・七年である。昭和三十三年の日本会計研究学会は「動態論の再検討」を問題としてきたが、伝統的な費用動態論に対して資金動態論が問題視されてきた。これが当然に勘定理論にも影響をもつものであった。

勘定理論の新展開の口火を切った学者は戸田義郎教授である。まず教授は、ゴムベルグに論難され、梶中福一氏によって無視されたシュマーレンバッハを勘定理論的に検討される。結論として教授はシュマーレンバッハには勘定理論は存在しないな

### 勘定学説研究についての覚え書

とされるのであるが、「勘定理論は損益計算と結びつけることによって、一義的に説明することができるという見通しを与えたものは、いうまでもなくシュマーレンバッハの動的貸借対照表論である」とされる。もちろんこの書は勘定理論を問題としてのものではないが、「貸借対照表を簿記との関連のもとに説くことを怠られていることは、彼に即して損益計算の指標のもとに勘定理論を求めてゆくことを、ほとんど不可能にしている」とされる。この分析視角の勘定理論研究を一段と進化させる。とくに戸田教授の方法論的研究は「勘定学説研究」の一層の発展を約束した。また高橋吉之助教授は「企業資本の運動過程を、損益法の基礎にある収入支出計算の思考を援用して、資本源泉<sup>(9)</sup>資本使途十貨幣という等式において把握するもの」であった。ここに勘定理論の資金動態論的方向が見いだせる。このような傾向は費用動態論的勘定学説研究の再検討を促すものであって、ニクリッシュ理論の再検討にも進む。木村和二郎教授や馬場克三教授による「資本循環公式による勘定理論の把握」が形成され、また不破教授、沼田教授のニクリッシュ肯定説が展開されてきた。

昭和三十年頃に批判会計学派のなかに「上部構造論」が形成されてきた。企業会計の機能、会計現象の本質把握にめざましい業績をあげてくる。しかし簿記理論の分野での研究は必ずしも充分ではなかった。批判会計学に個別資本説的発想と上部構造論的発想の二つの流れがあるとすると、簿記理論は個別資

本説的方法においてのみ存在しうるものであろうか。この点は批判会計学の一つの問題点であろう。

戦後において、A、P、K要因の組合せ関係とも見える簿記等式説をこえて山下、戸田、木村重義、島村剛雄教授の所説があらわれる。

成果学説という形で、動態論的勘定理論が形成されるという主張は戦前から畠中福一氏、木村和三郎教授によってなされた。ワルプ理論を中心とする展開であり、これが一方ではエリッシュ・コジオールとなり、他はワルター・トムスヤルフチとなる。これは資金理論的勘定理論というもので動態論発展の一つの方向を示す。資金理論による展開は黒沢清教授によって「財務会計と資金会計との結合体系」の構想を指向される。黒沢教授は雑誌『会計』に勘定学説研究をふまえた勘定理論を展開されている。

勘定理論は一定の社会経済的条件のうちに、それに対応的に形成されてくる。同時に、個別資本の会計主体の会計目的にも規定されるもので、社会的背景と計算目的から勘定理論が特殊・歴史的に構成される。このようにしてドイツ勘定理論史は体系化されるのであるが、わが国においても同様の発展過程をたどり、収支的勘定理論と資金理論的勘定理論が今日の勘定理論たらんとしている。

簿記は企業資本の利潤追求過程を把握するが、資本実践の全面的把握手段であった。これは勘定体系による資本の分類計算

であった。この体系は資本の性格に規定されるが、また資本の性格にそって計算体系を構成させるべく勘定理論は機能する。

このための勘定理論として今日では収支的勘定理論や資金理論的勘定理論が成立して来るが、このような動態論的勘定理論では簿記のもつ固有の役割として資本の実体関係の把握はどのように地位づけられるか。すなわち簿記は本来的に貸借対照表関係に重点をおき、附随的に損益計算書関係を示すものと考えるか、損益計算を中心目的にすえるものか。簿記は客観的計算過程として貸借対照表と損益計算書を同時に作成するものであるが、会計目的と直ちに簿記目的を一致させるべきかどうかの問題となる。簿記目的は会計目的と直ちに同一ではない。簿記Ⅱ勘定理論は單純に費用動態論的理論には問題があったが、資本循環過程を現金収支過程と規定する方途は、一つの意味においてその本質をつぎ、資本循環の全面的把握をなしうるものである。ここに資金理論的勘定理論が有力になってくる。問題は貸借対照表に表示される内容の規定である。貸借対照表Ⅱ貸借対照表勘定を損益計算書勘定に從属的ではなく、併列的に規定しうる点に勘定理論のあり方が知られるのである。このように理論構成をしてきたのが△勘定理論Ⅳであった。

会計理論において動態論が進化する過程が、勘定理論にも影響をもってきたているが、勘定理論は会計理論に相対的独自の役割があったのである。これは機能的役割の問題である。

(1) レオン・ゴムベルグ著岡田誠一訳『批判的勘定学説史』三頁

参照、島中福一『勘定学説研究』一五八頁

(2) 戸田義郎『簿記』(評論社・昭36)一八頁

(3) 島中福一 前掲書 一五九頁参照

(4) 戸田義郎「勘定理論」『増補会計学辞典』一四三頁

(5) 島中福一 前掲書 第十一章物の勘定学説の史的考察 二二

九頁

(6) 戸田義郎「コジオール損益計算論の勘定理論的吟味」『国民経済雑誌』第一〇三巻第三号(昭36・3)およびエーリッヒ・コジオール著高田正淳訳著『財務会計論』(森山書店・昭40)参照

(7) 戸田義郎「コジオール損益計算論の勘定理論的吟味」(前掲)二六頁注の7参照

(8) 戸田義郎 同上論文 二八頁。なお戸田義郎「動的計算理論の簿記構造の吟味」『企業会計』第七巻第七号・昭30および同「動的勘定理論批判序説」『企業会計』第九巻第七号・昭32参照

(9) 戸田義郎「勘定理論の性格に関する一考察」(前掲)、同「勘定学説研究上の一問題」(前掲)参照

(10) 高橋吉之助『近代勘定理論』序三頁

### 三 勘定学説研究の方法論的検討

勘定学説研究は勘定理論の生成・展開史の方法をとっている。学史分析の方法によって今日の支配的な学説の生成の源泉をさぐり、支配的学説の経済的・社会的条件への適合性とその発展の展望をきわめることが勘定学説研究の中心になる。

勘定理論は一定の社会的簿記実践に対応的に形成されてく

勘定学説研究についての覚え書

る。簿記の実践史として「会計史」研究があるが、会計史に対応して若干の時間的落差をもって勘定学説史が体系化されてくる。

会計史の研究手法。会計史は多く複式簿記史として展開される。複式簿記史の焦点は複式簿記はいつ・どこで形成され、発展してゆくかという問題であるが、十四・五世紀の北イタリアにおいて生成し確立したというのが通説である。このなかで一四九四年にルカ・パチョーリによって簿記書が書かれる。これは史上最古の複式簿記書であるが、当時のヴェニス地方における簿記実践の集大成であった。この書に勘定理論があるかどうかは問題であるが、<sup>(1)</sup>会計史の重要な史料となる。

F・メリスはベラガロと同様、複式簿記の十四・五世紀から二十世紀への展開をイタリアに焦点をしぼって追究する。イタリア簿記史は十八世紀に衰退期(II settecento, secolo di decadenza della ragioneria italiana)に入り、外国理論の進出(L'invasione teorica straniera e la reazione italiana)となる。すでに経済的には十六・七世紀にオランダ、フランスの隆盛を迎えることになる。十九世なかばに科学的簿記(La ragioneria scientifica)の時代となって近代会计学がファビオ・ピスタを中心展開してゆくとする。<sup>(2)</sup>

この十八世紀にはイタリアの栄光はすでに北方のフランス、オランダへと去って行ったのであった。オランダのジモン・ステイビン(Simon Stevin)は一六〇八年に「数学紀要」(Wiscons-

tische Gheachtenssen, Leyden, 1608)を著す。ここには近代会計の萌芽が期間計算を意識してあらわれた。期間計算には決算が必要となるが、「決算においては今日のいわゆる貸借対照表(Staat)と損益計算書(Staetproef)<sup>(3)</sup>によって純損益計算の一致を見ることの必要なことを述べている」。田中教授は、ここに財産勘定と資本勘定の対立的対応関係のべている点で、二勘定学説の先駆であるといわれている<sup>(4)</sup>。当時、ジモン・ステイブン、J・サヴァアリ、デ・ラ・ポルトは期間計算の成立を意識したのであるが、十八世紀は「フランス学派」の黄金時代であった。

十四・五世紀のイタリア、十七・八世紀のオランダ・フランス、十九世紀のイギリス、二〇世紀のアメリカという発展の筋書きをつくってきたのが会計史の通史的体系であった。ここでドイツをいかに地位づけるかが問題である。

イタリア簿記が北方に展開して行く経過のなかで、ドイツは今日まで殆んど問題とされてきていない。この点はドイツに特殊的で、しかも世界的史問題があったかどうか問題でもある。十九世紀のなかばにおいて勘定学説史にはばななく登場してくるのであった。今日、勘定学説史の中枢に位するものはドイツであり、会計学史の中心ともなっている。ここで逆に英・米はどうなっているかが問題点である。ドイツの地位づけのなかに会計実践の性格、会計理論の性格が逆に問題となる。

以上、会計史、勘定学説史の構成関係の一端をみてきたが、

まず主題の勘定学説(史)の起点に問題をしばつてみよう。起点については三つの時点が問題となる。第一点は複式簿記の形成時点に即時対応的に起点を求める説。これはルカ・パチヨリーの著書から始めるものである。

勘定理論は勘定の本質⇨勘定体系のもつ性格について利潤計算視点から整理した理論である。具体的には取引の記帳原則論に結びついて成立する。確かにパチヨリーには漠然としてではあるが取引の記帳方法を指示する叙述のなかに記帳原則論はある。しかし、勘定の体系性、それが複式簿記の本質であるが、これについては殆んど論じられていない。この点から複式簿記の技術的記帳の解説書ではあっても勘定理論を説いたものではなかったと考えられる。

記帳技術の解説は勘定を人にみためて行った。後世、これを「擬人説」というが、木村和三郎教授は「勘定学説は勘定の擬人的説明に対する懐疑を以て始まる<sup>(5)</sup>」とされる。簿記は前期的資本の循環過程の勘定の把握の手段として形成されるが、資本の性格に対応した勘定の組織の体系でもあった。その組織のもつ性格が理論に具体化する。資本は利潤追求体として封建的身分関係には敵対的なもので、本来的に物的なものである。ここに人的学説の一面的認識が問題となる。組織の体系の性格分類に勘定系統論が成立するが、この分類はドメニコ・マンツォーニから始まるとするゴムベルグの言を木村教授は紹介する。ここにはすでに人的一勘定理論に反する思想があった。ここに学

説史の起点についての一つの問題点がある。

第二は十七世紀の期間計算の形成という背景にたつものである。十七世紀初頭はオランダ東インド会社、イギリス東インド会社の形成にみられるように、当座性企業より継続性企業へと資本活動が長期化する。このなかで口別計算は期間計算へと発展する。高貴品の交易より毛織物交易へという生産力に関連した問題で、商品流通は多量化、濃密化してき、イタリアよりオランダへと簿記の中心は移動ゆく。パチョーリよりステイビンへの展開でもある。ステイビンの書は期間計算の前提を意識したもので、近代簿記の萌芽であった。

勘定理論は口別計算階段には存在せず、期間計算に対応的に形成されるとする考え方が第二のものである。ここに十九世紀以前のものとすぐれた簿記書とメリスがいう Ludovico Flori, Trattato del modo di tenere il Libro Doppio domestico col suo esemplare, Palermo, 1636 があらわれる。フローリはいわゆる人的学説の創始者でもあった。

戸田義郎教授は勘定理論は「多かれ少かれ企業会計における集約的計算目的、すなわち簿記の用語による決算的計算目的が関係づけられている」とされ「従来の勘定理論に見られるところのこの特徴は、企業複式簿記の性格を決算と不可分に捉えようとする態度に密接に関係している」という。複式簿記の勘定体系は決算過程を前提とせねば成立しえないものかどうか。資本の循環、すなわち企業経営は極めて長期的存在であるが、その

記録に人為的区分計算を行う意味、それは会計目的による加工をほどこすことになるが、その可否の根本問題で、資本運動を簿記的にどうみるかの問題でもある。戸田教授は「勘定理論を単純に計算目的と結付けて説くことも問題である」として、「企業複式簿記は簿記の一般の課題として、単に計算以外に、記録保持の任務を有している」とされる。そこで「勘定における計算目的と記録目的を統一的に把握して、勘定系統の成立を説くことはできぬものであるか」という問題提起となる。簿記は単に決算目的にのみ奉仕するものでなく、記録目的があるという。これは会計と簿記との関係の問題でもあり、複式簿記の意味内容と動態論的損益計算の異同の問題でもある。

第三には厳密な意味における勘定理論は十九世紀末葉の物的二勘定系統説から始まるというものである。十九世紀末のドイツに形成されたヒューグリッシャーとベルリナーの論争、そしてその副産物としてのニクリッシュ理論の形成過程に本来的な勘定理論が形成される。ここから勘定学説が始まるという説である。これは戸田義郎教授によって主張されているが、また上野道輔教授は「人的勘定学説が理論価値なく、簿記の理論的系統的研究の所産に非ざるに反し、凡て物的勘定学説は本来理論として学説として建設せられたるものである。近世簿記学の建設は実に此等の学説の発達と時を同じくすると言って大過ないであろう」といわれる。上野教授・戸田教授、さらに畠中福一氏は科学的簿記論を問題とし、すべてこの第三点に注目す

る。

この第三点にあたる時期は、資本主義の独占段階移行期である。ここでは会計理論との関連が問題として説かれねばならない。この時点に焦点を求めて勘定理論の展開史を扱ったものが、高橋吉之助教授『近代勘定理論』(中央経済社・昭36)である。独占移行の経済的背景とドイツに特殊的に問題が出てくる点がわれわれの問題点である。

勘定学説史は第三の時点から本来的に問題となったのであるが、これは費用動態論的計算目的の成立以前のことであった。勘定学説は必ずしも動態論史と軌を一にするものではないことから、第二の時点Ⅱ期間計算成立時点説は再吟味されるべきであろう。ちなみに「複式簿記」という用語は十七世紀に形成された。すなわち *Libro Doppio, scrittura doppia, partita doppia* という用語であるが、ここに計算体系の客観的把握が可能になったといえる。

会計史はイタリアの中世簿記よりオランダ・フランスをへてイギリスへ、そしてアメリカ・ドイツの近代会計へと展開する(会計世界一周論)。資本主義の独占段階において会計学が米・独で形成されてくる。しかしアメリカとドイツは資本主義形成過程(近代化の道)が異なっていた。前者は西欧アメリカ型の道で、下からの革命の道であり、後者は東欧プロシヤ型の道で、上からの近代化がなされた。これが形成される資本主義の質を規定する。ドイツでは「ドイツ産業革命は封建制の実質

を深く内蔵したまま社会の工業化がおしすすめられていくという過程」(福慮健説)をたどる。その発展としての金融資本もその存在様式と形成史において特殊ドイツ的な規定をうける。金融資本の封建制の温存と利用に特殊ドイツ的な資本の蓄積様式を形成するが、このなかでドイツ会計学は展開してくるのである。これに対してアメリカ型の資本主義化の途は正常的Ⅱ典型的といわれるもので、資本主義の自生的形成をなす。

このような資本主義の体質のうえに、後進的奇型的なドイツ独占資本主義において近代的勘定理論が形成されてきた。わが国の今日ではドイツ学説を中心に研究が進められ、学説史の対象はドイツ以外には殆んど考えられないという状態である。戸田教授の立論、厳密な意味における勘定理論は独占移行段階のドイツに問題を求められるのである。

われわれは勘定学説史の体系的叙述として、戦前にL・ゴムベルグと畠中福一氏の業績をもったが、勘定学説史の通史的体系化において英・米の理論は殆んど取扱われなかった。英・米の会計学体系では勘定理論が独自性をもって存在しえないからであろう。しかし、黒沢教授は「アメリカにおける勘定学説の発展は、独逸におけると同様な経過を示している」とされ、「英米においても独逸におけると同様な発展経過が多かれ少かれ見出される筈である<sup>(13)</sup>」といわれる。教授は勘定理論の発展を人的学説Ⅱ擬人説から始め、物的勘定学説に及び、物的Ⅱ勘定学説の出現、そして貸借対照表学説の成立。さらに費用動態論

的な勘定理論の形成を図式化されて、トマス・ジョーンズ→スプレーグ→ハットフィールド→ベートン→リトルトンという系譜図を画く。黒沢教授の指摘は数少いアメリカ勘定学史の素描で、貴重である。

黒沢教授はアメリカ、ドイツでは同様の発展経過をたどるとされている。勘定理論は経済構造的な質の問題とは無関係に存在する技術理論であろうか。この点の究明が一つの問題点として残るが、わが国においても教授の指摘が今日適用される。ここに勘定理論と実践の指導理論の關係が問われねばならなくなる。今日では多くドイツ理論の究明が問題となっているが、戸田教授はわが国の理論を究明されはじめている。すなわち山下勝治理論や沼田嘉穂理論を吟味されているのであり、やがてわが国の勘定理論史が構成されるであろう。

黒沢教授の研究が極めて例外的に存在するのであるが、一般的には、なぜ資本主義の自生的な諸国を対象として勘定理論が主体的に形成されてこなかったか。逆になぜドイツに勘定理論が集中的に形成されてくるとするか。これは会計理論にしても同様である。独占段階・帝国主義段階のドイツ資本主義に規定された論理構成が一般的であり、これを対象として「勘定学説研究」がなされている。具体的にはL・ゴムベルグの研究、Léon Gomberg, *Histoire critique de la théorie des comptes*, 1929<sup>1)</sup>がある。

ゴムベルグの論述体系は、初期諸学説、十八世紀のフランス

学派、五勘定論者、ロムバルドIIアウストリヤ学派、人的勘定学説、物的勘定学説（a企業に於ける経済的機能に基づく勘定の分類、b財産実体及び純財産の増減に基づく勘定の観察、c企業と企業主とが分離せるものとしての勘定の観察）、数学派の勘定学説よりなっている。十五世紀のイタリアのルカ・パチョーリより二十世紀のドイツにおけるワルプ、シュマーレンバッハまでを概観するもので、中心は物的勘定学説の研究であった。梶中氏の研究（『勘定学説研究』昭7）は、人的学説より物的学説へという論理で、人的勘定理論が封建社会に、物的勘定理論は資本主義社会に存在するというものであった。この梶中論理に比べるとゴムベルグは基本的構想の体系を明確に画きだしてはいない。

会計学史の多くがドイツ動態論生成発展史であるに對し、勘定学説史は会計学史の対象に關説するが、さらに計算体系論史として論ぜられる。そこで△起点▽が問題となってくるが、ゴムベルグの対象にはイタリア学説が多い。これは複式簿記および複式簿記理論がイタリアから始まった点を尊重したものである。イタリア理論を十九世紀までと、十九世紀後半をドイツ理論の究明にあてている。

ゴムベルグは十五世紀の前期の商業資本の簿記理論より議論をはじめ、経済的歴史的条件との対応的分析がかけられている。前期的資本は商業資本を中核とするが、近代資本は産業資本を中核とする。封建社会より資本主義への移行が歴史の発

展であるが、前期的資本の継続として産業資本が形成されるかどうか。断絶現象を示すものが西欧アメリカ型の近代化であり、継続性をもつのが東欧プロシヤ型の道である。このような経済的基底に対応するように勘定理論が形成されるべきであるが、勘定学説史はどのように体系化されてきたか。勘定学説は商業資本を対象とした商業資本の簿記理論のみではない。産業資本、そして独占資本の勘定理論が存在すべきであるが、その質的差異をゴムベルグは明確にしえなかった。

簿記は本来的に資本の流通過程に商業資本のうえにたつという考え方があり、流通過程説にたつとき、ドイツにおいて勘定理論が特殊的に形成されてくるということについて資本主義の構造から理解される。「ドイツ資本主義は、『流通の優位』なる特殊性をしめしている」と松田教授がいわれる点との関連である。勘定学説論がドイツを中心に展開されているが、ここにも勘定学説史があるとする必要はない。

ゴムベルグはイタリア会計学説の発展を強く意識した論述である。メリスによればイタリアの近代的会計学派は三つの流れがある。第一はフランチェスコ・ピラを中心とするロンバルディア学派で、ゴムベルグのいう「ロムバルト・アウストリヤ学派」である。五勘定論者(Les cinquecontistes)の影響が強いが、また簿記の科学的解明には至っていない。第二はフランチェスコ・マルキとジュゼッパ・チェルボニ(Giuseppe cerboni)を中核とするトスカナ学派である。メリスはこれを人的学派(

Scuola personalistica)とも呼んでいるが、特殊・個別的な人的勘定理論(Teorica personalistica del conto)が展開された。ゴムベルグはこれを「人的勘定学説」(La theorie personaliste)とよぶ。ロギスモグラフィ簿記法の完成となり、「管理を委任せられた人々並に、それに利害を有する人々の行為から

生ずる法律関係の立場から経済体を観察したもの」<sup>(15)</sup>であった。しかし、これが完成時点は世界史の独占段階への移行期であり、この思想は経済的実体とは必ずしも一致しなかった。第三はフアビオ・ベスタを中心とするヴェニス学派である。ゴムベルグの分類によれば、ベスタは物的勘定学説のうちの、「財産実体および純財産の増減に基く勘定の分類」論者である。ベスタによって真にイタリア会計学の近代的形成がなされたのである。このような展開過程を体系化したのがゴムベルグの学説史であった。

ゴムベルグは「物的勘定学説」の論述を中心として、これをさらに三つに分類した。そのなかで(b)項が中心であった。ここでベスタ、ビザニのようなイタリアの学者をはじめとして、クルツパウエル、アウグスブルグからヒューグリ、シェアー、スガンツイーニ、ワルプ、シュマーレンバッハというドイツの学者を問題とする。この分類に体系化が量中論理と異なるところである。最後に「数学派の勘定学説」を一つの柱とするが、「会計法(comptabilite)は具体的物体の移動を取扱ふもので、<sup>(16)</sup>抽象的關係を取扱ふものではない」として、「会計法と数学と

の關係は結局、經濟的事象の大きさを表示するのに算術の用語を用い、数学的に正確なる簡単な等式の原理を基礎とするといふ点だけにある」(訳・九四頁)という。簿記は一つの等式關係にたつとするかぎり、すでにのべられた諸説のなかに吸収して地位づけることができるのではなからうか。

ゴムベルグの著書で特に問題とすべき点は二つある。一つはニクリッシュを完全に無視している点である。つぎはシュマールンバッハに極めて多くの不満をのべている点である。共通していることは勘定理論は經營經濟学(Betriebswirtschaftslehre)の体系のなかにはありえないとするものである。シュマールンバッハに勘定理論があるかどうかは別に検討すべきであるが、<sup>(17)</sup>動態論的勘定理論の成立の可否が問題であった。ゴムベルグは「貸借対照表は状態(静的)を示すもの」(訳・七五頁)という前提にたつので、動的(運動)貸借対照表はありえないとす。ゴムベルグは靜態論の立場からの議論というべきであつて、動態觀に敵意をもつ。ワルプについてもゴムベルグの評価は同じであつた。

ゴムベルグ理論には戦前のわが国会計学はその論理体系に敬意を表していたのであるが、動態觀思考が確立した今日においては全く問題とされない。ゴムベルグは過去のものとなつた。今日の段階からみれば不満の点を含む著述であるが、勘定学説史としての体系をととのえへた最初のものであつた。

畠中福一氏は人的勘定学説より物的勘定学説への發展を基本

勘定学説研究についての覚え書

線とする。「人的勘定学説は封建的社会關係に其の發生の根拠を持つ」として、「總ての取引を一定の人格者間の貸借關係と見た社会的根拠は実に、封建的社会關係の人的性格に存する」。それは「企業が完全に家計から分離して居なかつたために、人的勘定学説は企業資本を独立的に取扱ふことを得ずして、其の出資關係については、一個の人格者に、資本主と營業主なる二個の人格を想定し、<sup>(18)</sup>此の兩人格間の貸借關係を以て之を説明するに到つたのである」という。畠中氏は十五世紀から十九世紀なかば頃までの勘定学説を人的勘定学説とよぶが、これは封建的社会關係の人的性格によるという。人的性格とは何か。これは資本主義と異なる封建社会の特色の表現であるが、価値法則に規定された貨幣⇨商品經濟ではないといふのであろうか。しかし複式簿記は前期の資本ではあるが、商品生産⇨流通のうえにたつもので、本来的に物的性格のうえに形成される。<sup>(19)</sup>人的学説と物的学説の差は前期の資本か、近代の資本のうえにたつつかというこゝとであり、また近代的⇨巨大株式会社の簿記か、それ以前の人的会社の簿記の基礎論理であるかの差である。

畠中氏は人的勘定学説より物的勘定学説へという展開を、封建社会より近代⇨資本主義社会への發展に対応的に把握しようとするが、この点はあまり機械的にすぎない。この点については木村和二郎教授の批判があり、<sup>(20)</sup>また角瀬保雄教授による検討がなされ、<sup>(21)</sup>今日では殆んど批判を完了している。これは唯物史觀研究の發展の程度によると考えられるし、また当時の經濟史・

経営史研究の発展程度の問題でもあった。勘定理論と経済関係の媒介項として、個別資本の発展史的研究をおく必要があった。前期的(商業)資本、産業資本、独占資本としての個別資本の性格に対応するような勘定理論のあり方が問題であろう。

畠中論理のゴムベルグに絶対にまさる点は、物的勘定学説の体系化にあった。畠中氏は物的勘定学説はドイツに温床があるとして、ドイツに焦点を求めて発展の史的概観をする。すなわち、(一)物的二勘定学説の先駆時代で、一八八七年以前。G. KurzbanerとG. D. Augsburgに代表される。ついで(二)二勘定学説と一勘定学説の論争時代で、一八八七年以後。一八八七年はF. Hügelの有名な『簿記体系と簿記形態』(Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen)の出版の年であるが、「十九世紀の末葉から、二十世紀の初めに到る二十年余の間は、実によ上掲のHügel-Scharの二勘定学説とBerliner一派の營業学説との論争時代であった」(畠中・二二頁)。勘定理論に対する学説史的検討はここに始まってくる。さらに(三)貸借対照表学説の発展期で、一九一二年以降。前の論争の副産物としてニクリッシェによって形成される。(四)期が現在までのところ勘定学説史研究のハイライトといえる。そして(五)動態的・成果学説の抬頭。これは畠中氏は最近の傾向とされるが、一九二〇年以降で、パーベ、スガンチーニ、ワルプ、レーマンを問題とされている。このような体系で勘定学説史的研究を展開されているが、氏の体系化の功績は極めて大きい。今日の

歴史的分析の基本線を設定したものである。そして展望を「我々はSanzini-Stokan-Walb-Lehmannなる一連鎖を通じて、成果学説の発展を見る。此の成果学説が近年抬頭して来た所の、簿記体系を企業の経済過程から説明せんとする所謂『経営経済的観察方法』と結合して、現在まだ實際上、支配的地位を保持せる貸借対照表学説の牙城へ如何なる程度まで肉迫し得るかは、蓋し興味ある問題であろう」とする。畠中氏の研究は昭和五・六年頃になされた。史上最大の恐慌のなかで、わが国では「産業合理化」が問題となり、また会計の重点移行が問題となる時期であった。動態論がようやく確立してくる段階での分析であるが、今日においても極めて興味あるところである。さらに興味ある点は、L・ゴムベルグが無視したニクリッシェを見事に体系にくり込んでくるが、逆にシュマーレンバッハを完全に無視する。なぜ検討の対象からはずしたかの理由について聞くことができなくなっていることは残念である。このシュマーレンバッハの勘定理論的研究は戦後、戸田教授、高橋教授によって本格的になされてきている。

シュマーレンバッハの費用動態論をいかに勘定理論化すべきか。彼が貸借対照表を簿記から切り離してしまったところに勘定理論が形成されなかつたのであり、貸借対照表論の発展系列にあるワルプによって勘定理論がはじめて動態論の問題となつた。今日ではさらにルフチ、コジオールへと発展してきているが、この体系化が今日の問題となっている。

梶中氏は「成果学説(動態観的学説—茂木)が成果計算を重視して、之を簿記の第一的となす見解は、資本主義の高度的発展に伴って、必然的に発現し来る所の平均利潤率下落の傾向を阻止せんとする、資本の現実的要求の計算上に於ける反映に外ならない。従つて成果学説は、貸借対照表学説と共に、最近に於ける資本主義発展の最高段階の所産なりと規定し得るのである<sup>(24)</sup>」という。資本主義発展の最高段階の所産として動的・成果学説と貸借対照表学説があるとするが、これは共存を想定しての論議であるのか。複式簿記は「『資本の立場』からする資本運動の観念的総括方法に外ならない<sup>(25)</sup>」が、この方法は資本の(会計)目的に規定されて機能する。宮上教授は簿記は資本の實踐それ自体であるというが、この實踐の簿記的表現は(貸借対照表より損益計算書への重点移行)の現実に規定される。このように考えると、成果学説の優位性となる。計算構造論思考の成立において会計と簿記の一如説が抬頭してきている。これに対して、簿記は会計とは異なり、記録保持目的があり財産保全機能を果さねばならないと考えるとき、貸借対照表学説もまた有力な存在根拠をもつ。これが勘定理論の現状であろう。今日では主として動態観的勘定理論の発展がみられるが、ニクリッシュ理論のその後はあまり見かけられない。靜態的な貸借対照表学説は進歩の余地はありえないのであろうか。

ゴムベルグ、梶中福一氏の研究を手がかりとして勘定学説史の構成体系をみてきたが、その際、考察の対象は主としてドイ

### 勘定学説研究についての覚え書

ツ理論であり、体系的な研究もまたドイツにあらわれていた。英・米は殆んど問題にならないが、その理由について、沼田教授は「アメリカ・イギリスの学者は実務性を重視して学問を論じ、このため複式簿記の科学性付与のごときは余り興味がなく、努力が払われなかった。勿論、彼等の間にも貸借記入原則の解釈法はいろいろあつたけれども、それらは概ね複式簿記の教育的導入法を目的として論ぜられた。然るにドイツの学者は理論を重視するため、複式簿記の科学性付与が問題となり、これに努力が払われた。よつて勘定学説の中心地はドイツの簿記学者にあつたのを見てよい<sup>(27)</sup>」といわれる。これは学問の発想に關するもので、ドイツ観念論哲学の生成基盤に關連する。

アメリカ、イギリスにおける体系化、またわが国における学説史の体系もドイツの勘定理論的發展に対応的發展が見られるように、コジオールやルフチが今日問題となつてきている。資本主義の質的構造の差異には關係なく勘定理論の妥当性が想定されるかどうかは現在の問題である。問題はドイツの勘定学説批判として勘定学説研究がなされるが、これによって世界史的發展動向が把握されたと考えることができるかどうかの問題でもあつた。

木村和郎教授もドイツ理論を追求されるのであるが、「勘定学説の現状はニクリッシュの二勘定学説(貸借対照表学説)を中心とする資本勘定学派とワルプの二勘定学説を中心とする損益勘定学派との対立抗争状態にある<sup>(28)</sup>」と昭和一〇(一九三五)

年にいわれている。その頃から会計理論は動態論化が確定して  
くるが、簿記Ⅱ勘定理論においては必ずしも動態的Ⅱ成果理論  
一本にしぼられたとはいえない。ここに会計理論に対する勘定  
理論の特殊性がある。また木村教授が指摘された対立抗争は各  
論者の考え方のうちにはあったであろうが、必ずしも論争とい  
う明確な形をとってきてはいない。その理由として考えられる  
ものは、(一) 勘定理論のもつ体質の問題。会計理論との異同の  
問題に規定されるが、必ずしもこの点が解明されつくしてい  
ないこと。(二) 本格的なほり下げによる論争に入る頃、「ドイ  
ツ・ファッシズムの抬頭が学問を窒息させてしまったこと。こ  
れはわが国でも中日戦争・太平洋戦争期に入って学問的進歩が  
完全に停止したことにもあらわれている。

以上、勘定学説研究は勘定学説史としてあらわれるという方  
法の問題について、ゴムベルグ、畠中福一氏の研究を検討し  
て、動的理論の地位づけに問題があることを見てきた。

- (1) Edward Peraggio; Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping, New York, 1938参照
- (2) Federico Melis; Storia della ragioneria, Bologna, 1950 参照
- (3) 田中藤一郎『複式簿記発展史論第八章オランダ簿記学史(一)』一六二頁。De Waal, Van Paciole tot Stevin, Roermond, 1927, p. 275.
- (4) 田中藤一郎 前掲書 一六二頁参照

- (5) 木村和二郎 『銀行簿記論』第三章勘定及勘定系統論第二節 勘定学説 三五頁
- (6) L. ゴムベルグ著岡田誠一訳『批判的勘定学説史』三頁。本書で、ゴムベルグは「マンツォーニは種々雑多の勘定を分類することに心付いた最初の人であった」(訳・三頁)とし、「千五百六十四年にヴェニスで出版せられた彼れの著書『商業帳簿』には勘定を生物勘定(人的勘定)と死物勘定(物的勘定)に分けて居る」という。

- (7) 木村和二郎 前掲書 同上 三五頁参照
- (8) Federico Melis, op. cit., pp. 682-697.

- (9) 戸田義郎「勘定理論の性格に関する一考察『国民経済雑誌』第一〇〇巻第四号(昭34・10)六頁

- (10) 戸田義郎 同上論文 七頁
- (11) 戸田義郎 「勘定理論」『新版会計学辞典』(同文館・昭41)一五六頁

- (12) 上野道輔『簿記理論の研究』一一五頁
- (13) 黒沢清「改訂簿記原理」五二頁

- (14) 松田智雄『ドイツ資本主義の基礎的研究』(岩波書店・昭41) 参照

- (15) L. ゴムベルグ著 岡田誠一訳 前掲書 三二頁
- (16) L. ゴムベルグ著 岡田誠一訳 前掲書 九七頁
- (17) 戸田義郎教授、高橋吉之助教授によって検討されているが、シュマーレンバッハには勘定理論はないとされている。この点は稿を改めて詳論したい。

- (18) 畠中福一『勘定学説研究』第八章 人的勘定学説の史的考察 一七四頁

(19) 木村和二郎「複式簿記の歴史的生成」『簿記』(昭33・1) 四・五頁参照

(20) 木村和二郎教授の前掲論文参照

(21) 角瀬保雄「複式簿記の理論的基礎づけに関する覚え書」『経営志林』第三卷第一号(昭41・4) 五七・五八頁参照

(22) 畠中福一 前掲書 第十一章物の勘定学説の史的考察 二一 一頁参照

(23) 畠中福一 前掲書 同上 一三五頁

(24) 畠中福一 前掲書 同上 一四九頁

(25) 角瀬保雄 前掲論文 七六頁

(26) 黒沢教授の前掲意見が例外的にある点は前にのべてある。

(27) 沼田嘉穂『簿記論攻』第三章勘定学説の意味とその内容 三 一頁

(28) 木村和二郎『銀行簿記論』四九頁

### むすびにかえて

勘定理論は簿記理論 $\parallel$ 簿記原理の中心に位する。勘定理論は複式簿記法のうえにたつものであるが、複式簿記法は勘定の組織の体系である。勘定体系 $\parallel$ 勘定組織の性格が複式簿記の性格を規定してくる。勘定体系 $\parallel$ 勘定群の性格は、複式簿記が機能する社会的経済的環境のなかにおける個別資本の利潤追求実践方途に規定される。すなわち複式簿記法の機能目的によって勘定体系の性格が規定されてくるものであった。ここに資本の歴史に対応する勘定理論の歴史がなりたつて、「勘定学説研究」

が成立しうるのである。

勘定理論は勘定群の性格規定として形成されるが、その性格が複式簿記の機能的本質でもあった。複式簿記の性格分析が勘定理論を構成してくるのであるから、勘定理論は複式簿記本質論の一端を担うものである。しかし複式簿記の本質論は勘定理論研究の方途によらなければ解明しえないというものではない。私はこの試みを『複式簿記の基礎理論』(日本評論社刊・昭38)において展開した。そこでは勘定理論については殆んどふれずに、技術的計算機構のもつ歴史的意義を分析した。勘定理論は簿記実践、とくに記帳実践における指導性をふくんでいる。複式簿記本質論と仕訳原理論の統一として勘定理論は歴史的に具体化するものであった。個々の勘定理論はそのときどきにおける簿記実践の反映であつて、極めて歴史的な性格をもっている。

複式簿記法の計算過程は取引の原始的 $\parallel$ 仕訳記入から、損益勘定計算を含む貸借対照表の作成にいたるものである。期間計算による複式簿記法となつてから $\wedge$ 決算 $\vee$ を意識した。ここに損益計算書と貸借対照表が近代的意味をもつものとなつた。複式簿記は一つの計算体系から同時的に貸借対照表と損益計算書を誘導しうるものであるが、いかなる勘定理論によるうとも両者は作成しうるものである。これらにいかなる歴史の意味を持たせるかに問題があるが、すでに仕訳記入の端緒から性格規定がなされてくる。ここに働く仕訳の原理 $\parallel$ 法則が歴史的規定をう

けて機能したのである。

これから発表を予定している論稿において詳論したいが、島中福一氏の業績を検討したなかで若干明かにしてきたところでは、従来勘定学説史の最もはなやかな時点は物の一勘定学説と物的二勘定学説との論争、そしてその過程で副産物として貸借対照表学説が現われたときであった。これは資本主義の独占段階への移行期の問題であった。この移行期のドイツ、アメリカにおいて株式会社金融問題が△簿記▽とは区別される△会計▽問題を形成し、これを背景として会計学が形成されるときでもあった。この会計学は評価論的会計学であった。ここで問題となるのは勘定理論研究と会計学との関係である。両者は独占を背景に形成されてくるのであるが、勘定理論はここで前述の論争を経験する。

この論争は勘定理論の科学性を求めて行われ、この過程で、本来的な物的勘定理論が形成されてきた。勘定理論はまず人的勘定学説として形成され、資本主義の独占段階移行期に物的勘定学説へと発展してくるものとして体系化されているが、後者にのみ勘定理論の名に値するものが存在する。人的勘定学説と物的勘定学説の科学性保持についての質的な違いの分析が必要となるが、レオン・ゴムベルグにはこの問題意識がなかった。

今日の問題点。前に言及したが、戸田教授は二十世紀の二・三十年代に活潑な展開をみせた勘定理論研究は最近において、これをとりあげる者が乏しいとなげかれるのであった。しかし

教授の研究によって新しい問題が開拓されてきている。この背景は何んであろうか。資本主義の高度化⇨危機の深化であるが、ゴムベルグや島中氏の時点より三・四十年をへ、一九二九年に始まる三十年代前半の大恐慌、第二次大戦、さらに戦後の恐慌と繁栄。社会主義圏の拡大と植民地の独立による資本主義の質的・量的変化を経験し、国家独占資本主義が強化されている。このようななかで会計理論は動態論が支配的地位をもってきた。シュマーレンバッハやワルブ理論、またリトルトン理論に代表される。第二次大戦後は、この傾向が強くなるが、このことはまた会計学の性格が静態論的評価論より動態論的計算構造論へと変ったことを示す。資本主義の危機深化⇨動態論の発展⇨計算構造論の展開は勘定理論にいかなる対応的展開を要求するか。

会計理論と勘定理論は計算構造論的発想のなかにおいては同じか、異なるか。計算構造論においては両者は等しい現われ方をする。これは複式簿記の前提なしには会計は存在しえないという論理が基底にあるからである。この複式簿記の組織化論理の基底に勘定理論があった。

今日、勘定理論はいわゆる動態的理論が展開されてきている。動態的勘定理論もシュマーレンバッハ（これに勘定理論があるかどうかは大きな問題で、稿を改めて論じたい）、ワルブの段階からコジオール、ルフチの段階に発展している。これらの論理的体系化が島中氏の業績に加えられるべきものとして今日の

問題点を構成するが、またはたして動態的勘定理論は勘定理論として十分に成立しうるかどうか問題である。

不破教授は「わたくしは、近時、会計理論の大勢が動態論にうつってきている今日、なお、貸借対照表学説等のいわば静態的勘定理論を説く多くの簿記書のゆき方にも、根拠がないわけではない」（「会計理論の基礎」といわれ、「会計のための手段としての簿記」という意味では、今日、動態的立場から勘定体系や簿記機構の解明をおこなうのが適当であろう：が、しかし、：：簿記には、財産保全のための記録という、いづれかというと静態的なものをもとめる簿記そのものとしての任務もあるのであるから、端的に動態的勘定理論にふみきることは、若干の疑問がないわけではない」とされる。そこで不破教授は「簿記理論、その基本をなす勘定理論のあり方としては、貸借対照表学説の解釈に修正を加え、動態論的な意味づけをおこなっていく程度が適当ではないかと考えている」とされる。教授は簿記は会計の記録・計算手段であるが、会計の役割りと異なる簿記の役割りがあるとして、「新」貸借対照表学説を主張するのであった。簿記の独自の役割りに注目される学者は不破教授のほか沼田教授、戸田教授がある。この点の評価が勘定学説研究の中心であろう。とくに動態的勘定理論の主張者は八簿記独自の役割り√をどう考えているか。

今日の勘定理論のもう一つの流れとしての動態的勘定学説の系列においては、いわゆる成果学説が超克されてきている。こ

#### 勘定学説研究についての覚え書

れはコジオールの収支的勘定学説であり、またワルター・トムスやルフチの資金理論的勘定理論である。これらが今日存在し、機能することの適合性分析が必要となる。

貸借対照表学説とこれらの動態的勘定学説は同時併存的存在か、それともいづれかの支配性をめぐって論争がなされるものか。会計理論的には、すでに解決されている。勘定理論の機能的役割り・性格について学界の共通の認識の構成がまず必要である。勘定理論の性格分析を深めて、この問題を深める必要がある。木村和二郎教授は昭和十年に勘定学説の現状は両学説の対立抗争状態にあるといわれたが、具体的な問題提起や論争は起ってきていない。この点について戸田教授は勘定理論の研究不足をなげかれたのであった。今日、勘定理論は再検討されるべき段階にあり、種々の提言を必要としてきている。ここに「勘定学説研究」の進展が期待されるが、会計学が転換期にあり、それとの関連分析が大前提となる勘定学説研究もまた一つの転換点に立っているのである。