

簿記組織の歴史的発展

茂 木 虎 雄

- 一 はしがき
——帳簿・勘定組織および会計手段発展の基調——
- 二 勘定、複式簿記そして帳簿
- 三 元帳・仕訳帳の出現とその機能
- 四 帳簿組織の歴史的発展と勘定体系
- 五 手記式簿記より機械簿記への展開
- 六 機械簿記の形成とその意義
——機械簿記と勘定計算思考——
- 七 むすび

一 は し が き

複式簿記は利潤増殖を目的とする資本活動を、数值的に捕捉する計算組織である。この計算はT字型的勘定の左右対照形式の計算という形態をとって、元帳という帳簿に具体化した。損益計算を行うために勘定は体系化され、帳簿も組織化されてくる。損益計算の組織は勘定体系をまず構成するが、勘定帳簿（元帳）を中心としてその他の帳簿も

種々に組織化される。勘定組織と帳簿組織が有機的関連をもって、資本の存在態様に適合的に対応する。本稿で「簿記組織」というのは勘定組織と帳簿組織の両者を含むものであって、英語では *accounting system* と表現されるものである。

複式簿記は資本の運動態様、経営管理様式にしたがって勘定体系を構成する。勘定の全体系によって企業利益の計算、資本の利潤計算が遂行され、同時に個々の勘定を通じて経営各部門・分課の部分的・個別的な計数的管理が行われる。この両目的に対応すべく勘定と帳簿の組織化がなされる。この両面目的をもつ組織に「複式」という意味を求めてもよいであろう。複式簿記は組織的簿記であるといわれるのは、勘定組織と帳簿組織を含んでのことである。

複式簿記は、いかなる資本形態・規模にも適応できるが、まず勘定組織の問題として「総勘定元帳」のうちにある勘定の体系性に問題があった。元帳となづけられるところの総ての勘定を内包した帳簿（勘定の帳簿）は複式簿記の歴史とともに古い。十三・四世紀の会計史においては史料としては元帳のみが存在するが、営業日誌的な帳簿であった。複式簿記は元帳から始まる。そして十四世紀末に仕訳帳が成立する。仕訳は元帳記入の予備的手続きである。

十五世紀では日記帳、仕訳帳、元帳の諸帳簿から複式簿記の帳簿組織がなりたったが、やがて日記帳は仕訳帳に包含された。仕訳帳と元帳が基本的帳簿体系をつくりあげる。なぜ複式簿記は仕訳帳・元帳という機能の異なる二冊の帳簿がなければならないか。これが簿記組織論においてまず問題とされねばならぬ根本である。

従来、簿記組織論の多くは帳簿組織を中心として考察されてきた。仕訳帳と元帳のそれぞれの発展と対応関係の歴史を分析して、現在の問題に及ぶものであった。しかし、これには勘定組織の展開を裏付けねばならない。複合仕訳帳制とか、独自平均元帳の存在には連結勘定や統制勘定が機能する必要があるのである。さらにこれらは手記式簿記

を意識的・無意識的前提として論ぜられてきたが、今日は機械簿記が問題となってきた。機械簿記段階の簿記組織が研究されなければならない。

簿記組織の発展の基底について、山下教授は「企業規模の拡大・取引量の増大という事実にもとづく帳簿労働量の増加に対処すべく、その簿記処理の技術的困難を克服するため、一方では記帳労働の分化——記録の分裂という現実的必要が痛感せられるものである。そこで、他方では同時に、その分化・分裂された記録を総合することによって、取引の全体的、総合的記録を保つという簿記本来の課題を回復するためのくふうが必要となる」とされ、その基調を「近代企業における帳簿記録方法には、原始記録の分化・分裂とか、記録の総括・総合という形における仕訳帳・元帳形式にみられる種々のくふうとか、それに結びつく帳簿組織の諸形態がくふうされているが、それらの事態は、取引記録の分化と総合という形における、帳簿組織の発展傾向として、これを理解することができる⁽¹⁾」という。記録の分化。これは取引量の増大による記帳量の増大に起因するとされるが、同質の量的増大が、「分化」を呼びおこすのではなく、記帳対象の量的増大による異質性の出現、異質範囲の内包が、経営管理に関連して分化を呼びおこす。異質性は単純な勘定体系の枠をこえて体系化が進められるところに存在する。これは組織的簿記における構成的必然であり、企業資本の内容に規定される。

複式簿記は資本の利潤計算手段で、損益計算機構を通じて損益数値を算出するものであるが、資本価値計算として総括的Ⅱ期間的Ⅱ統一計算によってなされる。損益計算は総括的計算を通じて、抽象的な計算を行う。これを具体的に把握しようとするところに「分化」の要請がある。

記帳の「分化」と「総括」の矛盾が現実の簿記組織になる。この矛盾が発展を指向する。簿記組織は資本の存在態

様に規定されるが、組織とともに用具をも規定する。これは単に手記式簿記の問題ではなく、機械簿記の問題である。

今日、機械簿記、会計の機械化が重要な問題となっている。複式簿記は一個の機械的な過程で、手記式簿記として構成された。簿記の機械化とは何んで、いずれの過程から機械化が始まるか。手記式簿記が機械簿記に代位する基礎は何か。

簿記組織論の研究は昭和初期の複式簿記本質論の深められる過程で問題となったが、ここでは機械簿記論は殆んど問題とされなかった。わが国では昭和十五年頃に実務界で問題になったが、戦後の生産性向上運動の進展とともに本格化した。今日ではパンチ・カード・システムとともに電子計算機構が問題となっている。

簿記組織は手記式簿記の組織として発展した。簿記の歴史的発展、すなわち十四・五世紀のイタリア段階→十七・八世紀のオランダ・フランス段階→十九世紀のイギリス段階→二十世紀のアメリカ段階に対応して、特殊的な組織体系を生みだす。

今日、手記式簿記法が機械簿記法に代ろうとする傾向にあるが、これは簿記組織とは別問題である。手記式簿記は独占資本主義の巨大独占企業に適合的ではなく、機械簿記法がより適合的であるが、イタリア式簿記法においても機械簿記は適用しうるものである。簿記用具の問題である。手記的方法に、ある極限があつて、そこから機械簿記が出てくるものではない。しかし、それ自体は用具の問題であるが、組織に関連するところに問題がある。

機械簿記法は独占段階の一九二〇年代に問題となつてくるが、財務会計Ⅱ報告会計とは別に管理会計が問題となる時期であつて、機械簿記にもられる資料の多目的利用を可能にした。機械簿記は従来の簿記組織——固定化された

それぞれの帳簿の体系を一見破壊するかのようである。そこで簿記組織とは何かが再び問われてくる。さらに機械簿記において複式簿記とは何かが問題となる。本稿はこの点の考察に一つの焦点がある。

(1) 山下勝治『近代簿記論』序二頁

二 勘定、複式簿記そして帳簿

複式簿記の帳簿は、まず第一に「勘定の帳簿」(Ⅱ元帳)が現われた。有名な一二一一年年フィレンツェの両替商の帳簿とか、一三四〇年のゼノヴァのマツサリ(財務官)帳簿である。

勘定は計算目的にそって、計算対象を区分・把握しようとするときの計算の一つの単位である。資本の循環運動を利潤計算目的にそって区分するところに勘定が形式され、区分の総体に応じて、その資本の性格をあらわした勘定体系ができてくる。資本の循環運動を貨幣収支に注目して一つの区分を設立すると、そこに「現金勘定」が⁽¹⁾出きあがる。たとえ貨幣取引資本であっても循環運動は現金収支関係のみではない、収支関係には対極がある。現金の収入は借り入れでもあり、出資による場合もあり、現金の支出は借り入れた金の返済のときもあり、また貸し付けの場合もある。現金の増減には対極がある。これが「取引の二重性」でもあるが、対極に設定された計算単位Ⅱ勘定とともに勘定体系が構成される。勘定組織は対象とする企業資本の存在態様に⁽²⁾応じて適宜につくられるが、完結した全体系としてみるとき損益計算が行なわれ、複式簿記となる。「複式簿記においては、勘定は損益計算目的を中心とする一定の秩序ある体系を作り上げていること、すなわち勘定間に組織が⁽¹⁾みとめられること」となる。この勘定組織は「損益計算上必要とする基本的勘定を完全に包括し、かつ、組織内の勘定は秩序的に配列せられていること」⁽²⁾が必要であっ

た。この体系性を軸として、明確性、重要性、継続性、弾力性等を考慮して勘定組織の具体的設定がなされる。

損益計算を体系化する基底には勘定の複記関係がある。十三・四世紀の複記関係の形成は勘定に具体化するとところの個別的な事項Ⅱ物件の管理が計算的になされることが基本であった。為替取引の決済とか、現金の収支、商品の仕入れと売上げの関係から経験的に複記関係が構成されてくる。この関係を示すものが冒頭にかかげた帳簿である。

一二一年資料⁽³⁾。これは世界最古の簿記史料であるといわれるが、その意味は勘定帳簿であるということである。一般的には貸付・借入等の債権・債務の決済記録で、「振替記入」が行われているが、まだ「複式簿記」は成立していないという。ここにはいわゆる「人名勘定」のみが記録されているとする。

この史料については黒澤教授は振替記入が人名勘定を通じてなされているとする。⁽⁴⁾戸田義郎教授は「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」とされ、記録形式からみても「複式簿記」にはほど遠く、客観的な計算手順もなく、勘定も存在していないとされる。私は利潤計算を行う複式簿記と考えているが、戸田教授と正反対の立場にあり、両者の中間に黒沢教授の見解がある。日記帳といえども元帳的利潤計算の機能は果せなかったか。とくにこれが前期的資本の貨幣取引資本の簿記であったと考えるときにおいて。

議論を、一応「人名勘定」の記録と前提しも、複式簿記とするためには対極としての現金Ⅱ物財の増減勘定がなければならぬ。史料的には債権・債務の決済記録のみが発見されているのであって種々な意見となるが、回収は利息部分を含んだ数値となっており、ここに利潤部分が名目勘定Ⅱ損益勘定を予定する。すなわち、これは「商人に対する貸し付けとその元利金の回収記録からなっている」。⁽⁶⁾ここに複式簿記の存在を考えている。

木村和三郎・小島男佐夫教授は複式簿記には勘定系統Ⅱ勘定群として、人名勘定、物財勘定そして名目勘定の三系

統が内包されておらねばならないという。⁽⁷⁾ここに資本の循環過程を損益計算視点で総括する体系が形成される。一二年史料はいかなる勘定体系であったか。とくに物財勘定としての「現金」の出納関係の記録⁽⁸⁾現金勘定が設定されていたかどうか。当時、簿記体系の一環にあったかどうかは別として、現金出納帳は存在した。

元利金の回収は債権の消滅と同時に受取利息分の記録計上となる(もともと当時の利子禁止思想は利息分を計上すること秘して、貸付けの時に、実際支出される現金以上に貸付け⁽⁹⁾人名勘定に債権分を記録していることもある)。この利息分だけを集計すれば利息の計算が可能となるが、他方、現金勘定でも増減計算がなしう。現金勘定は具体的な貨幣の在り高確認計算で、債権・債務計算ほどは備忘記録を必要としない。それ故に勘定の・帳簿的には存在しないかもしれない。人名勘定に現金勘定が対応してこそ複式簿記記録はできあがるが、現金在高管理がなしうるかぎり、記録として現金勘定は存在しなくても複式簿記機能は遂行できる。

前期的資本には貨幣取引資本と商品取引資本がある。今日の通説は、この商品取引資本の簿記が複式簿記を形式したとして、一三四〇年のゼノヴァの財務官帳簿の胡椒勘定が指標となった。これは口別の商品名商品勘定で、形式はT字型をとっている。一三四〇年形成説が、いわゆる「ゼノア起源説」である。売買益⁽¹⁰⁾利益計算を行う勘定の形成時点をもととして「起源論」は構成される。

一二一年史料の第一枚目の帳面には貸付と回収の取引が記されて、いわゆる「借方」と「貸方」とが上と下に、上下連続の形で示されている。これを階梯式とか上下連続式というが、「十三世紀初頭のフィレンツェの銀行家の間で、同一顧客との貸借取引は同一頁内に記録計算されて、それが『勘定』と呼ばれていたことが窺われる」⁽⁸⁾。よってこれを人名勘定の記録というが、「上下連続式」とか、「階梯式」という形式は、T字型勘定形式に対してなづけら

れた自然発生的なもので、本来は無形式の記録である。しかしこのなかで対応的關係が意識されるところに複式記入の萌芽があった。勘定の意識的形態はT字型形式で、借方・貸方という簿記用語もこのなかで存在意義をもっている。戸田教授は「ジェノア式簿記によっ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って、この事実によって、今や日記帳は元帳へと進化した」とされるほどである。複式簿記が組織的簿記であるためには、T字型勘定形式がより合理的であった。勿論、上下連続式でも損益計算がなしえないというのではないが、T字型形式がより合理的であった。ここにおいて取引の複記的分類と分類結果の関連性がより明瞭になった。勘定はT字型という形式をとって具体化している。

前期的資本の口別損益計算の手段として複式簿記は形成された。組織的簿記として勘定形成による複記がなされた。複式簿記は企業の簿記として具体化するが、技術的には複記式簿記であった。高寺教授は、このような複式簿記を「勘定Ⅱ複式記入簿記」といわれる⁽¹⁰⁾。

なぜ複式簿記が勘定Ⅱ複式記入簿記として発現し、機能してきたか。従来、このような発現は本質の表現であると考えてきた。この形態分析を通じて本質分析を試みた。いまは複式簿記は貸借対照表と損益計算書の作成手段であって、他の形態があってもよいと考えている。この点は第五節の課題である。

複式簿記は勘定の簿記として損益計算手段であるが、勘定分類は資本の存在態様に規定された。勘定の帳簿は「元帳」機能をもった。複式簿記の帳簿としては先づ元帳があらわれるが、元帳のなかに複式簿記があった。口別損益計算のために、それぞれの勘定が前期的資本の運動態様に似せて構成されていた。

帳簿として元帳が形成されたが、帳簿は複式簿記の実現の場である。複式簿記は分類計算の行為であるが、行為は形式を通じて発現する。高寺教授によれば、簿記行為は分類と綜合であって、簿記形式より上位概念である。簿記行為を中心とするとき、T字型Ⅱ勘定形式はたまたま一つの姿であることになる。複記式計算機構の内実が問題とされたのである。従来は、手記式簿記が複記式計算構造をとって現われる複式簿記を、複式簿記として捉えてきたが、この規定が再検討を迫られてきている。これは機械簿記であり、また手記式の範囲内でも非転記式の行列簿記であった。

ゾンバルトは「はじめに勘定ありき」として、彼の簿記史を展開しているが、複式簿記には勘定が前提となる。これは単に形式の問題ではない。計算単位の有機的関連構成こそ複式簿記の本性である。

体系的簿記は、まず元帳のなかの勘定体系として問題とされるが、今日、「主要簿」として元帳と仕訳帳がある。仕訳帳は元帳形成よりもおくられているが、その機能をたぐって、簿記組織の本質と歴史的発展を究明したい。

- (1) 戸田義郎『簿記』第四章複式簿記の基本的実務技術(1) 一二〇頁
- (2) 戸田義郎 前掲書 同上 一二〇頁
- (3) これはフロレンスの両替商の帳簿といわれるもので、フロレンスのメディチエオ・ローレンツィアナ図書館に保存されている。この史料については小島男佐夫「フロレンスをめぐる簿記史」『商学論究』第十二巻一号にくわしくのべられている。なお拙稿「複式簿記の形成論理の検討」『立教経済学研究』第十八巻三号(昭三九・一二)でも複式簿記がここにあるかどうか論じている。私はすでに複式簿記が存在していると主張した。
- (4) 黒澤 清『改訂簿記原理』第二章複式簿記の発生的考察 参照
- (5) 戸田義郎「組織的勘定体系成立の意味——アカウンティング・プロセスととの関連において——」『国民経済雑誌』第九七巻三号(昭和三三年三月) 九頁
- (6) 泉谷勝美『中世イタリア簿記史論』七二頁

- (7) 木村和三郎・小島男佐夫『改訂簿記学入門』二六頁
- (8) 泉谷勝美 前掲書 七四頁
- (9) 戸田義郎 前掲論文 一〇頁
- (10) 高寺貞男「行列簿記のすすめ」『実務会計』昭和四十年七月号参照

三 元帳・仕訳帳の出現とその機能

複式簿記は勘定計算という形式で行為が実現するが、実現の場合は帳簿であった。沼田教授は「帳簿とは経済主体（企業）の経済活動を数値（主として貨幣金額）によって継続的に記入する紙面をいう」とされ、とくに「継続的に」という点を強調される。組織的簿記は継続性を内包するが、伝票・カードそれ自体は継続性をもたなければ帳簿とはいえない。

複式簿記は、まず勘定の帳簿Ⅱ元帳のなかに形成された。複式簿記は損益計算目的のもとに組織されるが、資本循環を歴史的・分析的に把握しようとする。

企業資本活動の歴史的把握。貨幣取引資本であれば現金の出納関係の追跡Ⅱ現金勘定によって一面的であるが、分析的な損益計算は行いうる。これを複記による諸勘定の体系とみると分析的損益計算はなしえても、企業活動の結果を歴史的に表現するものとはならない。ここに唯一の簿記帳簿であった元帳に対して、仕訳帳が抬頭してくる。「仕訳帳が発生した直接の動機は、銀行業者が、元帳における顧客の勘定間の振替記録を証拠づけるために、顧客が口頭でなした振替依頼を、その面前で控帳に記録しておいたという、元帳記録の原始証憑としての取引の歴史的記録を設けたことで、それは銀行業者の元帳記録の正確性を証明し、後日ギルトの監査にも利用されたもの」と小島教授はい

われ、その史料をド・ルーヴァーによって十四世紀なかばのブルーージュの銀行業者コラール・ドウ・マルクとギヨーム・リュイエールの会計帳簿に求められる。

仕訳帳は元帳記入の第二次的証拠である。第一次的証拠は取引の証拠そのものである。第二次的証拠ではあるが、仕訳という分類行為を具体化する場であって、取引を仕訳形式にして表わすところの歴史的記録であった。また、元帳記入の準備として地方際的な通貨の価格表示を、統一的に換算する場としての役割りをもち、内容的には営業日誌の役割りをも果す。ここに歴史的記録の役割りがはたせることとなる。

泉谷教授は「十五世紀初頭のベニス或はイタリヤの他の諸都市では、元帳転記の媒介簿として、今日のような単一的な仕訳帳が未だ使用されていなかった」とし、「むしろ当時の原始記録簿には、取引の種類毎に設けられた多数の帳簿又は証憑書類綴が使用され、これらが元帳転記簿として機能していたといった方がより適切であるかもしれない」という。⁽³⁾これらは複式簿記上の帳簿であるとはいえないが、仕訳帳の機能を果たしていた。本来的仕訳帳を必要としないのは、これらによっても簡単に元帳記入がなされたことである。泉谷教授は「元帳転記前に取引を分解する行為が信用取引を中心に行なわれるようになったことは注目すべきである」といわれ、⁽⁴⁾「貨幣の両替・振替・貸付・預入等の銀行業務は対人信用を中心としたものであり、誤謬・係争等による悶着は銀行経営にとって重要な問題であった、都市当局はこの問題に対して大きな関心をもち、法律を公布して財務官庁や銀行経営に統制を加え、会計帳簿の充実を指令した。高利貸資本にとって利潤抽出源はこのような信用取引におかれていたことと、取引内容が預入・貸付・振替のような劃一化されたものであったこと、更に銀行信用を高め、競争に打ち勝って資本の蓄積を図ることが企業の至上命令であったこと、これらが銀行会計を充実せしめる要因となった。とりわけ信用取引が経営の中心であ

った銀行にとって誤謬・保争防止の手段として、元帳転記前にこの種取引を歴順的に記録することは何よりも必要であった。パチオリはこの点を強調して、たとえ元帳を喪失しても、日記帳や仕訳帳が残っている限り、前と同様の元帳を作成することができると述べている」という。損益計算視点で取引を分類記帳する元帳に対して、元帳の補助手段として、また取引過程の歴順的日記帳として仕訳帳が形成される。仕訳帳は経営現場の記録として、経営態様によって細分化される。細分化→特殊化が仕訳帳の発展となる。

損益計算目的の勘定計算の体系は継続的簿記でもあって、現在在り高と活動成果を示すように分類された。極めて資本価値計算的であった。価値的Ⅱ損益計算的分析記録として、複式簿記は企業活動の歴史的な流れの記録が必要であるかどうか。仕訳帳は歴史的記録であるとともに、元帳への媒介簿Ⅱ補助手段でもあった。取引発生順に仕訳が記帳されている。

仕訳は取引の第一次的分類であり、分類機能が複式簿記の実質行為とするとき、仕訳帳は極めて「主要簿」の性格を強くする。これがさらに分類されつつ総合される。これが元帳Ⅱ総勘定元帳の役割りであって、仕訳帳と元帳——そこに開設された諸勘定は「転記」によって結びつく。資本運動を縦の系列で記録するものが仕訳帳であり、横断面を示すものが元帳である。ここに複式簿記が成立するが、発生史的には敘述体形式の日記帳から勘定の帳簿としての「元帳」が形成される。元帳の把握範囲が確立して、それに規制されたものとして「仕訳帳」が出現したのであった。企業資本運動の全体的価値計算は元帳によってなされるが、運動は取引の連鎖でもあって、一つ一つの鎖の環を積み重ねる形式で記録する仕訳帳が縦の把握をする。横断的・縦断的把握に複式簿記が特殊性をもつが、勘定計算の総計は仕訳帳の総計に一致し、この額は「合計試算表」の合計でもある。

複式簿記が資本運動を損益計算視点で把握しようとするとき、運動は個々の取引の積み重ねでもあった。この取引を貸借対照表と損益計算書に集約（総合）するように分類し再構成をしなければならぬが、分類に方向をあたえるものが仕訳であって、仕訳の結果は勘定し元帳記入となり、分類行為そのものは仕訳帳に具体化する。

簿記の具体化は行為と形式の統一であるが、行為は仕訳帳にまず現われ、形式をとまって元帳に定着する。形式は今日までT字型し左右対照記入と考えられてきた。形式は唯一絶対ではなく単記式でもよく、機械簿記法では形式の問題を追放する。結果的に貸借対照表と損益計算書を同時に同一簿記過程から誘導できる簿記法であれば複式簿記と考えられてきている。

形式はいずれであれ、取引の二面的分解把握思考が根底にある。取引を仕訳することは、帳面という形態を必ずしも必要としない。仕訳することを記録人の頭脳内のものとする直ちに勘定記入へと進む。ここには損益計算目的のもので整理すべき元帳のみが存在することとなるが、企業活動の歴史的記録が要求されるところに仕訳し日記帳が具体化した。仕訳帳の日誌的側面は企業活動の多角化経営管理の分課が進むなかで遂に簿記の外に出つつある。

「複式簿記の機構を成立させている帳簿であり、これを取外すと複式簿記の成立しない帳簿⁽⁵⁾」として、資本の全運動を統括する「主要簿」がある。これには仕訳帳と元帳があるが、これに対して「補助簿」があるが、特定の対象し単位を集計する目的で作られている。損益計算視点を重視するとき、仕訳帳と元帳は主要簿といわれるが、経営管理視点からみると「補助簿」といわれるものが重視される。主要簿と補助簿の関係は簿記組織的には常に一方が主で、他が従というのではなく、両者の区分も固定的ではない。

損益計算目的のために複式簿記組織が形成され、仕訳帳と元帳が整備されてくるが、これが強化は他面において、

「主要帳簿に於ける特定勘定科目に関する取引の内容明細の記録又は内訳の詳細記録をなし、主要帳簿記録の足らざる所を補足し、或いは又経営管理上重要な特殊事情に就きその詳細を記録する補足的帳簿⁽⁶⁾」を必要とする。補助簿の職分を井上教授は(1)補足的職分、(2)照合的職分——主要帳簿における記入の正否の検証、そして(3)「営業取引中主要記録なき事項に関し備忘的役割を為す」機能等をあげている。いわゆる主要簿と補助簿によって簿記計算¹⁾損益計算は精密化されてゆくが、また管理計算の強化であった。

主要簿、補助簿という概念は企業資本循環の全体を把握目的とするか否かによる区分である。帳簿組織は単一仕訳帳・元帳制より、種々に発展してくるが、この帳簿機能²⁾体系に、現金出納帳、売上帳、仕入帳がそれぞれの個別的目的をもって出現したとき、主要簿と補助簿の区分は最も明確であった。それが分割元帳・仕訳帳制段階、合計仕訳帳制段階においては主要簿・補助簿の区分の意義が殆んど失われてきている。

- (1) 沼田嘉穂『簿記論攻』一二五頁
- (2) 小島男佐夫『複式簿記発生史の研究』第二章「複式簿記の展開」八四—五頁
- (3) 泉谷勝美「中世ベニスにおける仕訳帳の生成」『大阪経大論集』第三十三号(昭三六・十二)十六頁。なお同論文は泉谷勝美『中世イタリア簿記史論』に第八章として転載。
- (4) 泉谷勝美 前掲論文十七頁、前掲書三三六頁
- (5) 沼田嘉穂 前掲書 一二七頁
- (6) 井上達雄『簿記組織論』二四頁

四 帳簿組織の歴史的発展と勘定体系

A・C・リトルトン⁽¹⁾は複式簿記の特質を記録の二重性に求める考え方があるとする。これは形式を重視しての見解

であるとされるが、二重性概念には三つの意味を看とることができるとする。⁽²⁾すなわち「第一は、記録の二重性——元帳と仕訳帳——であり、第二は、勘定形式の二重性——借方頁と貸方頁——であり、第三は、記入の二重性或いは転記の二重性である」。リトルトン⁽³⁾は二重性は「結果の均衡性」に向って働くが、形式的特質はここにあるとする。片野教授は訳書に注をつけられて、「複式簿記とは完全な組織的な体系的勘定記入を意味する」といわれる。⁽³⁾これから損益計算書と貸借対照表が誘導されるところに企業資本の複式簿記としての意味がある。複式簿記は勘定式計算の複式記入簿記である。

黒澤教授は「元来複式簿記の『複式』という言葉の意味は、すべての営業取引をある勘定の貸方と他の勘定の借方とに分解して二重に記入することであった。ところがイタリアの複式簿記がドイツやイギリスに輸入された当初は、『複式』の意味を仕訳帳（営業の歴史的記録）と元帳（借方貸方の勘定記録）とに二重に記入することと同じ意味に解釈するものが多かった。それで複式簿記は、昔は二帳簿制でなければならないもののように思いこまれていた⁽⁴⁾という。シュマーレンバッハも同様に「時の経過するなかで、複式簿記の本質は単に二つの帳簿の意味ではなく、借方・貸方の帳簿の意味になってきている⁽⁵⁾」という。

勘定を記録・計算することのうちに、「複式簿記」が形成されるが、複式簿記の存在とともにまずあった帳簿は勘定の帳簿Ⅱ元帳であった。『はじめに元帳ありき』。この元帳は取引の直接記入の方式をとり、そのときどきの資本の循環と回転状況を示すものであった。元帳のなかで損益計算が遂行されるが、元帳記入の不当性を歴史的に証明するものというより、分析的Ⅱ組織的な簿記記録であった。企業活動のある程度の複雑化にともない元帳記入の正当性の証明のために、元帳記入の準備Ⅱ媒介簿としての企業経営の歴史的記録簿Ⅱ仕訳帳が成立してくる。ここに仕訳帳

と元帳の二冊の帳簿が成立し、帳簿組織を構成することとなる。

複式簿記の確立時である十五世紀頃のイタリアでは日記帳を加えて、仕訳帳と元帳から帳簿組織がなりたっていた。日記帳は十六世紀ごろに仕訳帳に吸収されてしまうのであるが、この二帳簿制が「イタリア式簿記法」と呼ばれる。

複式簿記は仕訳帳系列と元帳系列の二群の帳簿組織の発展を示す。もっともその多くは仕訳帳を中心として分割・進化してきた。複式簿記は仕訳することと、それによって勘定Ⅱ記入計算をする二段階があるが、仕訳帳の必要なく具体的には元帳だけで充分ではなからうか——一帳簿制の存在意義。元帳記入の合理化が帳簿組織の発展の基調であるが、転記簿記を前提としている。

複式簿記は転記式簿記によって発展してきた。転記式簿記の組織的発展過程をふりかえってみよう。

十五・六世紀の複式簿記法は口別損益計算の手段であった。そこには商品名商品勘定が開設されており、これを中心として損益計算がなされた。債権・債務関係は売掛金・買掛金とか借入金・貸付金という総括的勘定科目ではなく、すべて人名別勘定口座であった。人名勘定によって資本金勘定があらわされていた。それに現金勘定が開設されていた。このように実際の物件をもととした勘定の体系であった。これは必ずしも精練されたものでなかった（ベニス式簿記法）。この点を戸田教授は計算手順の客観化なされていないとされたのである。

ベニス式簿記法より発展したイタリア式簿記法は二帳簿制で、単一仕訳帳・元帳制である。仕訳帳に仕訳した結果を、元帳に転記するもので、前述の個別的な勘定へ、完全・個別的転記法をとっている。沼田教授は「記帳特に転記が簡単であり、また仕訳帳で企業の全取引の歴史的記録が完成することは大きな特徴である。これと同時に記帳分業

が不可能であること、特定取引（例えば現金収支取引など）についてまとまった記入が行われないこと、など欠点である⁽⁶⁾という。企業の性格に合わせた勘定の整理がなされているのではなく、体系性⁽⁷⁾組織性はまだ意識されていなかった。

仕訳帳の分化的発展として簿記組織史は展開される。仕訳帳は取引の第一次的記録で「取引複記の原則による仕訳を、秩序正しく記録する帳簿である」⁽⁷⁾。記帳順序として元帳に先行するもので、勘定記入の準備簿であって損益計算そのものを行うものでなく、経営の現場で経営活動を簿記過程に移すための手段であった。経営活動に、より一層密着している点で、簿記組織の展開は仕訳帳の展開となる。複式簿記は経営の簿記である。

仕訳帳を中心とした展開過程は

ベニス式簿記法→イタリア式簿記法→「いわゆる」ドイツ式簿記法→ドイツ式簿記法→ドイツ・フランス式簿記法→フランス式簿記法→イギリス式簿記法

という図式を示す。ここに示した発展形態は会計の歴史的発展に対応した時間的^{||}地理的な表現であるが、それぞれの中間に、たとえばフランス式簿記法とイギリス式簿記法との間に「マルチン・バタイユ式簿記法」があるというふうに論理的な存在がありうる。

「イタリア式簿記法」は仕訳帳と元帳の主要簿（二帳簿制）を基礎として、元帳の各勘定―そのときどきの資本の循環を特徴づける勘定を個別的に総括する帳簿（補助簿）が形成されてくる。ここの補助簿は元帳記入のための仕訳の媒介簿ではなかった。

帳簿組織は元帳に対して仕訳帳が出現するときに形成される。これがイタリア式簿記法として十五世紀末に形成さ

れた。ついで帳簿組織は現金出納帳に仕訳帳機能の一端を担わせるものとして「いわゆるドイツ式簿記法」が続く。

従来、この段階では会計史の発展は十七世紀のオランダが問題となる。口別計算が期間計算へと発展し貸借対照表が形成されてくる。口別商品勘定は一般的商品勘定に総括され、(期末)棚卸評価の問題を生み出す。人名勘定から売掛金・買掛金勘定が独立し、また資本金勘定が固定する。小島教授はいわれる。「十七世紀は、従来の当座制の冒險企業または特分觀念から継続的企業または持分的組織のための資本の觀念へと移行し、資本の継続的組織体としての企業概念が成長してきた時代である。ステヴィン、デ・ラ・ポルト、ダフォルネの資本金勘定の出現は、正しくこの時代の反映であり、その發展過程を示すものといえよう」と資本金勘定の説明をされ、また人名勘定については、小島教授は「売掛金・買掛金勘定」の發生過程についてのO・テン・ハーヴェの見解としてのべるが、十七世紀には取引が増大し、債権者・債務者が増加してきたとし、そこで「重要な顧客に対しては、従来通り、人名ごとの特定勘定で債権・債務を処理するが、多数の小口売買の顧客への信用を記帳処理するには、各人名ごとの特定勘定を用いず、Sundry debtors a/c, Sundry Creditors a/cを用いるとゆうのである」⁽⁹⁾とされる。

「十五世紀に確立した伊太利式貸借複式簿記法と今日の複式簿記との相違の一つとして、一般的な総括勘定の使用の有無をあげることができる」⁽¹⁰⁾ 個別的勘定と総括的勘定との関係はまた元帳と補助簿との関係でもある。補助簿は仕訳帳機能をはたす前に、元帳の勘定の内訳簿であった。従来、簿記組織論は帳簿組織論を中心とし、しかも仕訳帳を中心とした説明が多かったが、勘定の組織化・元帳の組織化を問題とすべきである。ここを問題とした先駆的業績は黒沢教授の『簿記原理』である。しかし十七世紀のオランダについては論理化がなされていない。簿記組織論史の一つの問題点ではないかとおもう。

「いわゆるドイツ式簿記法」および「ドイツ式簿記法」について。

イタリア式簿記法の発展は補助簿を形成してくる。これは「単一仕訳帳・元帳および補助簿制」である。この補助簿で特定の取引の勘定についてまとまった数値が得られるが、他方「すべての取引を仕訳帳に仕訳し、元帳に転記するとともに、これに加えて、特定の取引について補助簿を記入するために余分の手数を要する」⁽¹¹⁾。しかし、この帳簿制はいわゆる主要簿と補助簿の別が最も明瞭である。これが仕訳帳の進化として、「いわゆるドイツ式簿記法」が形成されるが、「拡張イタリア式簿記法」ともいわれ、「企業における現金管理機能が、会計諸職能から分岐をみるに至って、初めて発生した簿記形態」⁽¹²⁾であるが、イタリア式簿記法の最初の改良形態である。現金仕訳帳を用いる簿記法で、現金中心主義記録（現金式仕訳法）であった。現金取引の現金出納帳と仕訳帳への記入の二度手間を省く。

「いわゆるドイツ式簿記法」（Sogenannte Deutsche Buchhaltung）という名は、『簿記組織と簿記形態』の著者ヒューグリによってあたえられたものである。

「ドイツ式（総合）簿記法」は十八世紀後半にドイツ商人の間で実践されたものである。これは原始記入簿である一般仕訳帳および現金出納帳から元帳への個別転記をさけるために、定期的に総合転記しようとした帳簿組織である。この特色は原始記入簿と元帳との中間に、総合仕訳帳（Sammel-Journal）を使用することにある。この総合仕訳帳は原始簿（一般仕訳帳と現金出納帳）の記録を総合整理した後、元帳転記を行う手段となる。

イタリア式簿記法よりドイツ式簿記法への発展は単一帳簿制の分解・崩解であるが、これが逆に簿記組織というものを強く意識させる。黒澤教授は、シェアーの言として「現金係を會計上独立の係として活動せしめるまでには、きわめて長年月を要した」という引用をされているが、⁽¹³⁾経営管理的要求が経営組織として独立の分課を形成したという

背景をもって簿記組織に変革が行われる。現金出納帳という特殊仕訳帳の形成は、会計帳簿のブック・キーパーよりの解放で、経営管理と企業会計が極めて密接化することでもある。ここにシェアーの言の意味がある。同時に簿記組織の「合理化」であった。すなわち、「原始記録を総合することによって、元帳への転記量をできる限り減少し、従ってまたその内容をできる限り簡単化しようとするものであって、そのためには元帳における総括勘定の広汎な利用と、これに対する内訳元帳の設定が必要とされる」⁽¹⁴⁾と戸田教授はいわれる。これによって元帳はますます「決算目的のための体系的記録」という役割りを果すようになる。

仕訳帳が分割されたということ。これが統一的簿記組織を逆に意識させた。特殊仕訳帳の多数使用の極限はフランス式簿記法である。「フランス式簿記では理論上仕訳帳の無制限分割が可能である」⁽¹⁴⁾。

「フランス式簿記法」について。ドイツ式簿記法では仕訳帳（一般仕訳帳）から現金出納帳が特殊仕訳帳として独立したのであるが、フランス式簿記法では、さらに多くの特殊仕訳帳が独立する。すなわち仕入帳、売上帳、支払手形記入帳、受取手形記入帳等であるが、これは経営組織における分業の発展の結果である。そして「直接転記法を採用せず、総合仕訳帳によって一旦原始簿の記入項目を整理した上間接に元帳転記を行う」⁽¹⁵⁾ものであった（間接転記法）。この分割法は元帳の勘定に規制されるが、無限の可能性を示したものである。

直接転記法と間接転記法。フランス式簿記法は間接転記法をとり、特殊仕訳帳は一般仕訳帳によって総括される。

この簿記形態は多数の特殊仕訳帳をもつ分割仕訳帳組織であり、総合仕訳法をとる。従って「フランス式における一般仕訳帳 (Journal général) は、ドイツ式における一般仕訳帳 (Allgemeines Journal) と総合仕訳帳 (Sammel Journal) とを兼ねるものである」⁽¹⁶⁾。

複式簿記の發展は仕訳帳の分割化過程であつた。これはまた個別転記法から綜合＝合計転記法への展開でもあるが、元帳の勘定計算は損益計算目的に向つて昇華してゆく。「主要簿」と「補助簿」という区分で、全体的損益計算の概観をなすものとするやうなものと、主要簿の範囲はとくに仕訳帳の主要簿的役割りと補助簿的役割りの限界が区々となつてくる。

ここでもまた仕訳と転記の範囲が再び問題となる。綜合仕訳法といわれるものは取引の仕訳と考えるか、転記のための再編成とみるか。これは帳簿組織のいかんによつて区々となる。このことは非転記簿記も複式簿記でありうるるとき、仕訳すること＝分類することという機能からみると「仕訳」の領域であらう。

複式簿記は、現実には転記式簿記として發展してきた。転記の合理化が帳簿組織の發展を促したのであるが、仕訳することについては帳簿を必要としない段階もあつた。しかし仕訳をする仕訳帳は元帳記入の媒介的手段であると同時に、経営の各分課でなした経営の記録でもあつた。仕訳帳も直接転記簿から間接転記簿へと發展して元帳記録に包括されてくる。その極限が非転記簿記として、仕訳帳と元帳の結合である。「表式簿記 (Tabellenbuchhaltung)」といわれ、組織的分析記録と歴史的記録とを同時に排列して、表式仕訳帳あるは表式元帳のうちに結合したものである。⁽¹⁷⁾

表式簿記は十九世紀初頭のフランスの五勘定系統論者によつて考案されるが、アメリカの銀行業において実践化した。この系列に入るものには「ロジスモグラフィア式簿記法」もあるが、簿記組織の問題と同時に、勘定学説＝勘定系統論上興味あるものであつた。

アメリカ式簿記法が「転記」についての問題を提起した。転記法が個別的転記より総合的転記（フランス式簿記法）

へと前進するが、これは簡便化でもあるが、さらに省略法まで出てきて、アメリカ式簿記法となるものであった。

今日、機械簿記法が手記式簿記法に代って発展を示しているが、透記式簿記法や機械簿記法成立の可能性はアメリカ式簿記法の考え方——その基礎はすでに十九世紀初頭に胚胎したものである（この点については次節で詳論したい）。

手記的Ⅱ転記式簿記は仕訳帳（原始記入簿）の発展として間接的Ⅱ総合転記法のフランス式簿記法に発展した。フランス式簿記法では、一般仕訳帳が転記の総括簿となっており、間接転記法である。一般仕訳帳（総括記法帳）の省略による直接転記は指向できないか。これは黒澤教授による「統制的帳簿組織」であり、イギリス式簿記法である。

「イギリス式簿記法」について。いわゆる英米法の複式簿記法であって、記帳技術的特色として決算手続において残高勘定をもたず、繰越記入の直接移記をなす（決算残高勘定・開始残高勘定の消滅）。特殊仕訳帳が元帳の勘定口座化する直接転記法の形成。さらに統制勘定の出現は特殊元帳制を成立させる。

フランス式簿記法にいたる論理的・歴史的過程は、仕訳帳を中心に発展したのであるが、イギリス式簿記法においては総勘定元帳から特殊元帳の分離・独立となる（元帳分割制）。その基底には統制勘定Ⅱ照合勘定がある。経営の機能部門の多元化に対抗した簿記法の多元化と統一化の手段である。

商品売買業の簿記の中心には商品勘定がある。これは口別の商品名商品勘定から総括的商品勘定へ、そしてさらに三分割された商品勘定へという発展系路をたどる。⁽¹⁸⁾これは口別損益計算から期間計算への発展に対応するものであり、商品勘定の三分法は近代経営の機能的組織に対応する。仕入部門と仕入帳、販売部門と売上帳という関連で、それぞれの独立化の基底に統制勘定があった。

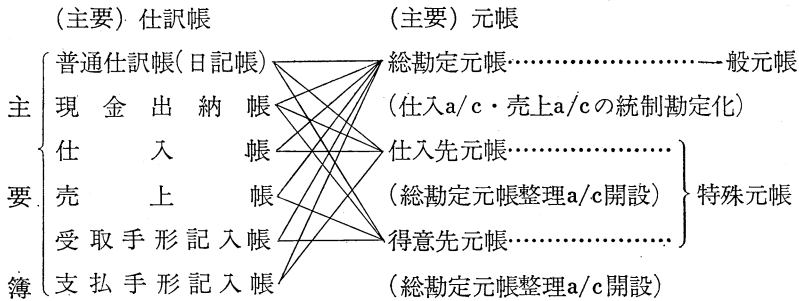
人名勘定も三段階的な発展をとげる。個人的人名勘定から売掛金・買掛金勘定へとまず展開するが、商品勘定における総括的商品勘定の形成過程に対応する。すなわちオランダの十七世紀段階である。さらに十九世紀の中葉にイギリスで、商品勘定の三分法形成に対応するかのごとく、「独自平均元帳」が成立してくる。この時期について黒澤教授は「総勘定元帳における売掛金・買掛金という綜合項目は形式上変化しないが、補助元帳であった得意先および仕入先元帳が、総勘定元帳と相ならんで主要簿となった⁽¹⁹⁾」といわれている。

特殊元帳・特殊仕訳帳の発展によって、フランス式簿記法における綜合仕訳帳は消滅することになる。この綜合仕訳帳機能消滅の原因を黒澤教授あげられる。すなわち「(一) 綜合項目の発達——統制勘定の成立、(二) 特殊元帳の発達——独自平均元帳の成立、(三) 決算技術の進歩——残高勘定の消滅、(四) 特殊仕訳帳の発達——直接転記法の成立⁽²⁰⁾」である。

イギリス式簿記法の最大の特色は独自平均元帳の使用ということである。経営各部門の機能的独立による分業化の進展に対応したものである。各部門の関連性と独立性を統一的個別資本の観点で把握した簿記組織である。これを一般元帳＝総勘定元帳と特殊元帳との分割についてみよう。その関係を図示すると主要簿の体系は次頁のようである。

(井上達雄教授所説参照)

これは特殊元帳に総勘定元帳整理勘定を設け、仕入先元帳と得意先元帳のそれぞれの独自の平均を計るもので、これらの帳簿から仕入先元帳決算表と得意先元帳決算表が独自につくられる仕組みである。一般元帳の仕入勘定、売上勘定にそれぞれ対応するのが整理勘定であった。このほかに「本社元帳」と「工場元帳」との関係、また「総勘定元帳」と「秘密元帳」との関連組織がある。



イギリス式簿記法の名は、古くエドワード・ジョーンズが考案した簿記——財産法的損益計算を行う簿記法につけられたものであるが、これは産業革命期に適合的な簿記法考案のねらいをもったものであったが、実践性は余りなかった(ジョーンズ式簿記法)。(21)

本来的なイギリス式簿記法について、戸田教授は「二重の意味において元帳を分割している」といわれる。(22) その一つは補助元帳の主要簿化、すなわち独自平均元帳の形成である。「独自平均元帳制度は綜合の裏付けをもつ総勘定元帳の分化の過程」で、決算Ⅱ損益計算目的に簿記計算を醇化することである。他の一つは、特殊仕訳帳に元帳機能を与えることである。

「それらの仕訳帳は、元帳の側からみれば特定の勘定を自己から分岐せしめて複数元帳を実現したことになる」ことである。これは表式簿記の仕訳元帳に向うものである。

簿記計算は決算目的に向って精密化すると同時に、経営の機能部門的独立化に対応するもので(内部索制組織の確立)、資本主義の独占段階に適合的な「高度帳簿組織」(戸田教授説)となるのであった。

十五世紀のイタリア段階から十九世紀Ⅱ二十世紀のイギリス段階までの歴史的Ⅱ地理的發展を考察してきた。簿記内容的に、論理の極限としてイ

ギリス式簿記法が位した。この場合、複式簿記組織として基本的に「仕訳帳」と「元帳」があって、二段階的な分類把握をするという前提であった。イタリア式簿記法からイギリス式簿記法に至る過程で、一つ一つ特色をもつものをドイツ式とかフランス式とか名づけてきたが、計算の仕組みとしては、さらにそれぞれに中間形態が想定されうる。事実、実践化はされなかったが種々な形態が論理化されてきた。またイギリス式簿記法が転記簿記の枠内でも極限かどうかの問題がのこっている。これについて沼田教授の問題提起がある。

沼田教授の帳簿組織の発展過程の説明を項目を抜き出すとつぎのようになる。⁽²³⁾すなわち

(1) 単一仕訳帳・元帳制 → (2) 単一仕訳帳・元帳および補助簿制 → (3) 特殊仕訳帳制 → (4) 分割仕訳帳・分割元帳制 → (5) 合計仕訳帳制

である。

教授は帳簿組織のうえからみて、これらのそれぞれは主要簿と補助簿の内容的関連はどうなるかという問題を検討された。教授は主要簿・補助簿を定義されるが、「主要簿とは複式簿記の機構を成立させている帳簿であり、これを取外すと複式簿記が成立しない帳簿をいう。補助簿とは複式簿記の機構とは関係なく、ある特定取引についてまとめた記入をえたい場合に、任意に自由に設けられる帳簿をいう」⁽²⁴⁾と。この定義によってみると、発展図式のそれぞれにおいて、例えば現金出納帳という帳簿は、主要簿の領域に入る場合があり、また補助簿の場合があった。ここに帳簿組織の発展段階の問題があるが、「どのように分類するかについては、いまだ決定的な学説はない」⁽²⁵⁾。沼田教授は地理的な国名をつけた呼び方をされず、帳簿組織の形態による呼び方をされる。ヒエーグリによって体系化された帳簿組織論、これが通説化するものであったが、この論理をとられていない。簿記史の発展論理と簿記形態が対応す

るかどうかの問題でもある。

沼田教授は「分割仕訳帳・分割元帳制」を最も発達した帳簿組織であるとされ、イギリス式簿記法をその極におかれるが、「唯、転記関係についていま一つの発展が認められる」⁽²⁶⁾として、「合計仕訳帳制」をあげる。

教授による合計仕訳帳制は「特殊仕訳帳から総勘定元帳に合計転記を行う場合、合計仕訳を行う方法である」。多数の特殊仕訳帳を——そこに存在する勘定の極限まで——設定すると考えると、殆んどすべての取引は普通仕訳帳を必要としなくなる。これらの特殊仕訳帳から合計仕訳帳へ合計転記がなされ、合計仕訳帳から総勘定元帳に一定時ごとに転記がなされる。もちろん、特殊仕訳帳から補助元帳への転記は個別転記であり、また独自平均による検証のための総勘定元帳への転記がある。個別転記は二種類となる。

沼田教授は合計仕訳帳制における特殊仕訳帳は主要簿か、それとも補助簿かと問われる。吉田良三教授は分割仕訳帳・分割元帳制においては特殊仕訳制は主要簿であるが、合計仕訳帳制においては再び補助簿に転落するというが再吟味すべきであるといわれる。⁽²⁷⁾沼田教授は主要簿説を主張される。

沼田教授の第四段階と第五段階は転記過程が異なるが、第四段階を基底におく。転記過程に合計仕訳帳という一つの媒介手段をおくものであった。

帳簿の歴史は一二一年のフローレンスの両替商帳簿から始まる。これは経営日誌的な歴史的記録と利潤計算の分析的記録の同時併存簿で、日記帳的元帳であった。これが発展は両機能の分裂である。すなわち帳簿として分裂し、簿記として統一されて、簿記Ⅱ帳簿組織を形成してくる。

利潤計算の分析的・組織的記録化として元帳が発展する。会計・損益計算のための帳簿であった。企業経営の発展は分課制度をうむ。その現場の経営記録として仕訳帳が機能する。経営記録と仕訳記録の全体として仕訳帳が存在する。これは経営の分化とともに分化発展する。経営の多角・多元化に應ずるように仕訳帳制が展開するが、損益計算はただ一つであり、元帳が一冊である。そこに転記の工夫がなされる。転記上の勘定も出現するが、総括的な損益計算目的に整理されてくる。

仕訳帳の細分化は、現場の記録・独自の完結計算の要求につながる。その工夫が整理勘定・統制勘定の形成である。元帳の分割であるが、総勘定元帳の高次の平均化にある。これがイギリス式簿記法である。

複式簿記においては仕訳することと元帳・勘定記入は同次元にあるか、異なるか。複式簿記法は転記式簿記である必要があるかどうか。非転記式簿記法の形成であるが、ここには歴史的記録を簿記体系——これは必ずしも主要簿のなかである必要はないのであり——のうちにおく必要があるかどうかの問題でもある。歴史は簿記の資本・利潤計算を進め、同時にアメリカ式簿記思考を前進させる。複式簿記は貸借対照表と損益計算書を作成することのみが問題ではない。

歴史的発展をみると、イタリア式簿記法がドイツ式簿記法へ展開するときが問題であった。単一仕訳帳・元帳制が分化した。ここに組織がたち立った。これは十五世紀から十八世紀への飛躍であり、めまぐるしい帳簿組織の展開は十八世紀から十九世紀にかけてなされた。近代的資本の形成・発展に対応するものであった。

- (1) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1933. 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』三八頁参照
- (2) 片野一郎訳 前掲書 四二頁

- (3) 片野一郎訳 前掲書 三八頁〔註〕参照
- (4) 黒澤清 『企業の経営と複式簿記』 五五頁
- (5) E. Schmalenbach, Die Doppelte Buchführung, s. 16.
- (6) 沼田嘉穂 『簿記論攻』 一二八頁
- (7) 山下勝治 『近代簿記論』 九五頁
- (8) 小島男佐夫 『複式簿記発生史の研究』 第四章 勘定の生成とその発展 一五二頁
- (9) 小島男佐夫 『簿記史論考』 第五章 ネザーランドの簿記史家 九五頁
- (10) 小島男佐夫 『簿記史論考』 九四頁
- (11) 沼田嘉穂 前掲書 一二八頁
- (12) 戸田義郎 『ドイツ式簿記』 『増補会計学辞典』 六六八頁
- (13) 黒澤 清 『改訂簿記原理』 二六四頁参照
- (13) 戸田義郎 『ドイツ式簿記』 前掲書 六六八頁
- (14) 戸田義郎 『フランス式簿記』 前掲書 八一七頁
- (15) 黒澤 清 『改訂簿記原理』 三六三頁
- (16) 黒澤 清 同上書 二六六頁
- (17) 黒澤 清 同上書 三〇六頁参照、戸田義郎「表式簿記」前掲書 七七七頁参照
- (18) 拙稿「商品勘定の発展と損益計算制度」『経営論集』（明大）第十卷一号（昭三八）参照
- (19) 黒澤 清 『改訂簿記原理』 三七七頁
- (20) 黒澤 清 同上書 三七五頁
- (21) 小島男佐夫「ジョーンズの英国式簿記」『商学論究』第三十九号（昭三七・十二）参照
- (22) 戸田義郎「イギリス式簿記」前掲書 十三頁
- (23) 沼田嘉穂『簿記論攻』第七章 帳簿の分類と内容 一二七頁以下
- (24) 沼田嘉穂 前掲書 一二七頁

(25) 沼田嘉穂 前掲書 一二七頁。なおシュマールレンバッハは、「主要簿の諸形態」として、(a)イタリア式形態、(b)フランス形態、(c)ドイツ式形態、(d)準備的記帳法 (Vorkontierung) Ⅱ オーストリア式形態、(e)アメリカ式簿記法、(f)透記式簿記法、(g)機械簿記法、(h)証憑式記入帳形式 (Form von Belegsammlungen) における主要簿、そして(i)新しい可能性、等をあげる (E. Schnalenbach, Die Doppelte Buchführung, 1950)。ここでは歴史的展開を試みるが、オーストリア式形態を独立形態としてあげるが、イギリス式形態をはずし、また(f)以下をつけ加えている。

(26) 沼田嘉穂 前掲書 一三二頁

(27) 沼田嘉穂 前掲書 一三二頁

五 手記式簿記より機械簿記への展開

シュマールレンバッハは主要簿の形態的發展の一つの段階として機械簿記を位置させているが、ここでは簿記用具の問題を中心として考察したい。もちろん、用具の問題はそれのみに終らず、簿記形態さらには複式簿記の本質に関連しているところに基本的な問題がある。

手記式簿記は、それ自体で意味をもつ文字、すなわち数字を記入する簿記である。複式簿記であるからには仕訳の原則に規制された計算手順は当然に存在するが、簿記過程には記帳者の判断が入るものである。また機械簿記は種々な発達の段階があるが、極めて抽象的な記号——その極限はパンチ・カード・システムのカードにパンチされた穴——をもととした簿記で、ある種の熟練をもととしなければそれ自体は意味を読みとれないものである。

複式簿記は手記式簿記をもととして発展してきた。同時に、「仕訳帳」と「元帳」の二つの、基本的に異なる帳簿系列よりなりたち、仕訳帳をもととして元帳に転記される簿記 (転記式簿記) の発展を考察してきた。これに対して同じ手記式簿記でも非転記簿記法として表式簿記法があった。

表式簿記法はアメリカ式簿記ともいわれるものである。これは一帳簿制であり、ここから複写⁽¹⁾・透記式簿記法や機械簿記法が生まれてくる。

仕訳帳は仕訳という行為を具体的にあらわす、すなわち文字として表現する帳簿であるが、他方において極めて日記帳的な歴史記録帳簿としての性格をもつ。元帳は仕訳の結果をうけた勘定計算簿であるが、歴史的な資本の具体的循環過程を損益計算目的で把握したものである。仕訳、仕訳帳記入は元帳⁽²⁾・勘定記入の予備手続きであるが、仕訳帳は歴史記録としての側面をもつ。これが「転記」を通じて、損益計算記録に再編成される。この再編的分類が勘定記入の損益計算化である。仕訳帳それ自体は損益計算は行いえない。しかし個別転記より総合転記への移行は損益計算目的を仕訳帳に意識させてくる。

転記を通じて仕訳帳と元帳は結合される。もっとも素朴な単一仕訳帳・元帳制においては、仕訳帳の総計と元帳の勘定の総合計⁽³⁾・合計試算表の総計とは等しかった。発展した段階でも原始簿⁽⁴⁾・諸仕訳帳と元帳の総計とは等しいものであって、歴史的記録と価値的分析的記録の総計が等しいということでもある。「転記簿記法の歴史記録と分析記録とは同一企業活動を歴史的に記録すると同時に、分析的に記録するというものであるから、いわば記録されている内容は重複しているわけである」⁽⁵⁾。

この重複をさけるための考案が、アメリカ式簿記法で、一帳簿制である。黒澤教授は「一帳簿制では歴史記録と分析記録とを多数の勘定欄をもうけた一枚の表または帳簿に併合する」ものであり、「要するに一帳簿制の特色は、歴史記録と分析記録とを同時におこなない『転記』を省略することにある」⁽⁶⁾とされる。またシュマーレンバッハはアメリカ式簿記法の特色を、仕訳帳の省略と仕訳帳の圧縮の二つあげる⁽⁷⁾。これは元帳直接記入であるが、同時に歴史的記

録を簿記の外部においては、あるが保持する要請がある。これは再び純粹の日記帳の必要を呼びおこす。

黒澤 清教授は著書『改訂簿記原理』で帳簿組織論を、イタリア式簿記法→ドイツ式簿記法→フランス式簿記法→イギリス式簿記法という歴史的展開にそって論じられる。これが発展の基本図式であった。教授は「基本的帳簿組織」として、イタリア式簿記法と「いわゆるドイツ式簿記法」（拡張されたイタリア式簿記法）を問題とする。そして「総合帳簿組織」ではドイツ式簿記法とフランス式簿記法を、最後に「統制的簿記組織」としてイギリス式簿記法を問題とされている。これらはみな『転記式簿記』であった。

教授は「基本的帳簿組織」の章と、「総合帳簿組織」の章との中間に、「同時排列式帳簿組織」を位置された。このなかで、アメリカ式簿記法、ロジスモグラフィ式簿記法、多桁式簿記法について論じた。また井上教授は帳簿組織の発展過程を図式化されている。⁽⁴⁾ベニス式簿記がイタリア式簿記法に発展する。このイタリア式簿記法が二つの系列に分れる。一方はドイツ式簿記法となって、イギリス式簿記法にまで発展するが、もう一方では直ちにアメリカ式簿記法が位置させられている。

アメリカ式簿記法は帳簿組織発展史のうえでいかなる地位を占めるか。非転記簿記は十四・五世紀段階でも存在したが、仕訳帳が形成されくる。今日では元帳への転記簿記の存在から再び非転記簿記となったものを問題とする。これは表式簿記ともいわれるが、デグランジュの五勘定系統論の形式的発現でもあって、一つの勘定学説から導びかれたものであって、具体的な簿記法を構成するには至っていないのであるが、多式表示法が生みだされた。

黒澤教授、井上教授とも基本的簿記組織であるイタリア式帳簿組織について、その分化発展として直ちにアメリカ式簿記法を位置させる。これは十五世紀的段階の発展は直ちに十八・九世紀段階につながることを意味しており、複

式簿記の組織論理としては、必ずしも転記式簿記をのみ問題とする必要がないことを示す。

簿記行為、簿記形式、そして簿記組織はいかなる関係にあるか。また、複式簿記は、あるいは簿記組織においては元帳＝元帳機能と仕訳帳＝仕訳帳機能を必要とするかどうか。

複式簿記は、資本の利潤計算手段として、貸借対照表と損益計算書をつくりあげる手段である。複式簿記は資本循環運動＝取引の総体を損益計算目的にかなうように分類し（その分類は勘定体系に制約されるが）、さらにそれを再編成しつつ貸借対照表と損益計算書を作成する。この複式簿記の本質分析について、木村和三郎教授は「複式簿記と企業簿記」『会計』第三十二巻一・二号（昭八）という論文を発表した。そこでは「複式簿記は計算上の一の機構に過ぎないものであって、記録の内容には無関係に単に形式的な簿記組織によって判断せらるべきものに属す」とされ、これは「勘定形式と貸借平均の関係という技術上の計算機構に本質を有するものであるから、記録の作成手段（用具）の類に技術的進歩変遷あるか、又は等しきものを加うれば其の和も相等しくなる数学上の公理に变革を蒙らざる限りはその本質を変化しない技術計算形式である」という。技術的な計算機構として複式簿記を概念化されている。江村教授の「複記式簿記」という用語にならって、筆者もこのような意味で複記式簿記とよぶこととする。木村教授は「反之、商業（企業）簿記は経済生活の歴史的発展につれて変化発展を蒙る歴史的なものであり、歴史の流れに於てその本質を明らかにするものである」、そして「企業簿記は資本の歴史的発展とその運命を共にする」とされた。教授は複式簿記を技術的に解し、「勘定形式と貸借平均の関係という技術上の計算機構に本質を有する」とされる。筆者はこれを複記式簿記というが、これが具体化は企業簿記のなかであった。黒澤教授は「複式簿記は、原理としてはつねに一つのものであると仮定しても、現実にはいつでも何等かの具体的な簿記形態を通じてのみ発現したの

であつて、抽象的な複式簿記そのものは存在しなかつた⁽⁵⁾という。

複式簿記には複式簿記としての技術的Ⅱ形式的な側面と、企業簿記としての具体的Ⅱ内容的Ⅱ歴史的な側面とがある。両者の統一として概念化されるものが「複式簿記」であつた。筆者はかつて「複式簿記概念には技術概念と歴史概念が有機的に結合して統一されている。したがって複式簿記の本質分析は単に技術Ⅱ形式的側面の分析のみでは不十分である。単なる計算の組織とのみ概念付けしてもその本質規定は十分ではないのである。資本Ⅱ利潤計算の手段であるが、これが特殊ⅡT字型勘定計算の体系をとっているのである⁽⁶⁾」とのべた。これは、技術性と歴史性の統一論理として複式簿記の論理を想定したが、勘定のとる形態は手記式簿記においては丁字型Ⅱ加法的減算形式として現われたと考へた。丁字型形式は記帳用具に規定されると同時に、さらに基底にある資本の機能形態に規定される。「資本の機能形態即ち生産形態資本の価値転形、循環過程の多様化、複雑化の益々加わるに比して、資本の所有形態即ち所有関係が漸次単純化せられ、十分に社会化せられた経営に至ると資本の所有関係の記録はさらに単純となるを以て、この資本形態の両面の比重の転化、記録計算形式上の不均衡は借方、貸方即ち左右の記録計算の並行的進行を前提とし、そのために都合のよい計算形式である『勘定形式』は益々不適応となり『勘定形式』の根本的要素とする左右対照的記入が崩解、否定せられる可能性が益々累積して来ているのである⁽⁷⁾」。

丁字型は左右対照的形式として、複式記入の関連性の具体化であつた。個々の勘定の形式以上に、利潤計算目的のもとに関連的体系化がなされていることに問題があつた。「如何に計算が必要とされ、勘定が増加しても、組織的勘定体系成の立しない限り、勘定間には有機的関係が薄く、強い統一的計算目的によって緊密に結合せしめられていない⁽⁸⁾」(戸田教授説)のであつた。その基底には形式的に客観化されたアカウンティング・プロセデュアの確立がなければ

ばならない。計算手順の客観化は組織的勘定体系の成立に結びつくが、具体化の場は必ずしも複記式簿記である必要がなかった。ここに丁字型勘定形式の複式簿記が、高寺教授のいう「行列」単一記入簿記」にも、また機械簿記への移行の可能性が潜んでいる。

高寺教授は「複式記入簿記は複式分類簿記の一形態にすぎない⁽⁸⁾」といわれるが、二重記録という形式的手続よりも二重分類・綜合という内容的「実質的手続が重要であるとされる。ここに貸借対照表と損益計算書が作られることとなるが、必ずしも「複記式簿記」のみが作成手段となる必要はなかった。

従来、複式簿記を企業簿記と複記式簿記の統一概念とするとき、複式簿記の発展というような歴史的格の變遷の問題は、専ら企業簿記の問題とし、技術的「形式」的概念としての複記式簿記は超歴史的格が強調されてきた。高寺教授は複記式簿記の側面で問題を提起したのであり、木村和三郎教授は「勘定形式の崩解」を示唆される⁽⁹⁾。私は丁字型「勘定思考に分類思考を含めて、勘定を実質的「形式」的に考察してきた。手記式複式簿記における勘定は実質と形式が極めて適合的であった。会計史「複式簿記史の多くは複記式の勘定簿記が対象であった。独占資本主義段階において機械簿記が問題となってきた。

機械簿記と手記式簿記——これは簿記用具の根本的な差異以上に、複式簿記とは何かという問題を提起する。機械簿記は丁字型「勘定形式」の記入を揚棄・崩解させる。二十世紀の初めまでは悉くの記帳は手記によっていた。然るに二十世紀に入ってから、企業の規模の驚くべき巨大化と機械の長足の進歩によって機械記入が生じ、これが急速に発展した。なお日本の機械簿記の導入は昭和十五年頃から始まり、敗戦によって一時中断した形であったが、最近また急に発展しつつある⁽¹¹⁾」。

機械簿記においては簿記用具は記録・計算等の機械であり、手記式簿記ではペンとインクの道具である。勿論、この中間の段階がある。沼田教授のいわれるように、機械簿記は「機械を利用して記帳および整理する方法」を総称するとし、手記式簿記はペンとインクによって「一枚の紙に手記すること」を原則とするならば、透記式簿記は機械簿記かどうかの問題が生ずる。

機械簿記の範囲は極めて広いが、簿記が機械化しうる基礎には簿記がそもそも仕訳に判断が入れば、その後の転記は極めて機械的な性格のものといえるからでもある。複式簿記は極めて機械的性格であるが、複式簿記の本来的機能を發揮させる基底にはアカウンティング・プロセデューが客観的に確定されていることを前提とする。これはパンチ・カード・システムにおいてはプログラミングの問題となる。アカウンティング・プロセデューが客観的に確定される限り記録Ⅱ計算・集計Ⅱ整理は極めて機械的なものである。この機械性が簿記行為の機械化を可能にする。このことは逆に、「いかに機械簿記が発展しようとも、仕訳は人の頭脳で行なう仕事であり、機械にたよることはできない」⁽¹⁾のである。

簿記の機械化は種々なる段階があった。仕訳帳と元帳の合体による表式簿記に、まずその可能性があらわれた。表式簿記は手記式簿記のなかで形成されたが、転記を省略した。また転記の省略法には透記式簿記がある。これはカーボン紙の利用によるものであった。また転記簿記ではあるが、補助簿記入が機械化され、合計転記がなされる段階もある。これは金銭登録器が例となる。ここでは補助的原始簿が機械化され、主要簿は手記的段階である。問題は主要簿の機械記入Ⅱ計算であり、非転記簿記の段階である。

(1) 黒澤清『企業の経営と複式簿記』 第三章「複式簿記の近代的発展」 八七頁

- (2) 黒澤清 前掲書 同上 八八頁
- (3) E. Schmalenbach, Die Doppelte Buchführung, S. 75.
- (4) 井上達雄『簿記組織論』 十九頁
- (5) 黒澤清『簿記原理』 序
- (6) 拙著『複式簿記の基礎理論』 第一章 複式簿記の技術性と歴史性 五七頁
- (7) 木村和三郎「金融独占下における会計理論の変貌」『経済評論』昭和二十五年六月号 八二頁
- (8) 高寺貞男「行列簿記のすすめ」『実務会計』昭和四十年七月号参照。なお、教授は行列式簿記について、『企業会計誌』に、「行列簿記と勘定形式の止揚」(十七卷七号)、「勘定簿記から行列簿記へ」(十七卷八号)を発表されている。行列簿記についてのわが国における先駆的研究は岡田誠一「将棋盤式簿記法」(『会計』二卷一号・大正六年一〇日)である(この論文は『簿記会計論攻』・昭三九に転載されている)。
- (9) 木村和三郎 前掲論文第一節参照。なお教授は「勘定形式の揚棄・崩解の過程」(『産業経理』昭二九・二)で論旨を拡充・発展させている。
- (10) 沼田嘉穂『簿記論攻』一四一頁
- (11) 沼田嘉穂 前掲書 一四五頁

六 機械簿記の形成とその意義

簿記は記帳そのものは手書きであるとしても、記帳資料の蒐集のためには東洋では珠盤(abacus)は古くから用いられた。計算機の歴史は複式簿記の歴史よりも古い。計算と、その印字が結合されるところに簿記機械が形成されるが、一八八五年にブロースの加算機(Burroughs' adding machine)を機とする。二十世紀の初頭の計算機は簿記過程の部分的機械化であった。

一八九〇年のアメリカでパンチ・カード方式の計算が開始された。これがパンチ・カード・システスという会計計

算方式に発展するが、「パンチ・カード」——それはときおり表式方式 (tabulator method) と呼ばれるが——は、原生的にはアメリカ合衆国の国勢調査の集計表を製作するために発明された⁽¹⁾のである。現代的なパンチ・カード方式の装置は、一九二〇年代に出現し、電子計算機構は一九四四年にあらわれた。これは第二次大戦でアメリカ軍の作戦計画決定に用いられた。今日では経営管理のために多く用いられる。

会計の機械化は独占資本主義の一九二〇年代に問題となった。この時期は管理会計の抬頭期で、事後的な報告会計に加えて、会計資料の管理的利用——計数的管理が注目されてきた。会計の機械化は、「単に会計事務量の増加、迅速なる処理というばかりでなく、会計事務の高度化によって経営管理の高度化おも実現するための前段階で」、⁽²⁾会計の機械化と管理会計の展開は表裏一体として出現した。会計組織と経営管理組織とが密着してくる。

パンチ・カード・システムは、仕訳伝票——穿孔記録の指示票——によって、計算操作の基礎となるカードにパンチされる（仕訳伝票に計算のための穿孔を同時に行うこともできる）。以後、会計目的のためにプログラミングされた装置機械集団によって、点検がまずなされ、分類・計算が行われ、製表の事務作業が行われる。

穿孔が記録である。穿孔カードは簿記上の帳簿であると同時に、それ自体が規制された計算手段となってくる。規制はプログラミングによってなされ（判断の集中）、簿記過程は極めて機械的となる。

パンチ・カード・システムにおいては、(1)カードを穿孔する機械、(2)穿孔されたカードを分類する機械、そして(3)作表する機械の三集団より基本的になりたつ⁽³⁾。「装置の製作者は原緒的なカードの穿孔や製表化について多くの機械をつけ加え、今や一個の簿記組織がすべての局面に用いうるようになった」⁽⁴⁾。

パンチ・カード・システムが、綴り合わされた帳簿による手記式簿記に絶対にまさる点は、取引事項の分類整理

に有効性を發揮することである。多角的分類Ⅱ整理が経営管理における奉仕性を大とする。経営管理は資本の全体的管理とともに機能的諸部門の管理とあるが、個別的部門目的にとつても、分類機の調整によって迅速に必要な資料がえられるのである。

パンチ・カード・システムは三つの段階よりなっているが、最終段階にいたるまでに、それぞれは移し変える手作業が必要であった。これに対し電子計算機構 (Electronic Data-Processing System) は、「最広義では、電子を使った、資料の何んらかの形 (form) の、何んらかの方途 (manner) における操作である」⁽⁵⁾。そこで「電子式会計機械においては、原始資料は電気パルスの形をもって機械に入れられ、爾後の動作は、予め計画された指令にもとづいて、すべて電子管回路により、全自動的に行われるためにその速度および応用性は穿孔カード式会計機械に比して、極めて迅速かつ広範である」⁽⁶⁾。このように「資料の分類・再編・計算および記録は、すべて自動的に行なわれるので、穿孔カード式のように、カードを機械から機械へ移し替える手数を必要としない」⁽⁷⁾のであり、まことに生産過程のオートメーション化に対応した近代の簿記法であった。

手記式段階では簿記計算過程に記録人の直接的労働がなければならぬが、高度の機械簿記では原資料を、予めプログラミングされた機構にセットすれば、この過程は機械によって機械的に行われる。

手記式簿記が一举にこのような段階に飛躍するのではない。多能的な会計機がだんだんと普及・浸透してゆくのであるが、パンチ・カード・システムや電子計算機構では帳簿Ⅱ簿記組織に変更を迫る。このような変更を必要とする資本の存在情況が高度の機械化を要求する。「広義に機械化会計を考えるならば、特殊の会計機械のみが問題となるものではなく、(1)技術的發展に基づく計録用具の完全化、(2)標準化に基づく書式の完全化および計画化、(3)カード

式、バインダー、キーソート・システム等にみられる各種の考案および装置の組織化、(4)これらの基礎となる会計事務管理組織の機構化がその分野として包含されるに至るのである⁽⁸⁾。

計算・記録用具は特殊Ⅱ複式簿記の性格から離れ、書式も機械Ⅱ機構に規定されたものとなる。表現方法も内容を直接的に表現する文字より抽象的な記号へと変り、勘定思考を基礎とするが、単一記入・穿孔Ⅱ点減で複記にかえる。そこには丁字型勘定形式はなく、勘定は計算単位を量として表示するものとなる。ここでは複式簿記計算を行っているかどうかは直ちに判明しない。原始資料が仕訳Ⅱ複式簿記のために分類され、結果として貸借対照表と損益計算書をつくりあげるならば、そこには複式簿記が存在していると考えられる。さらに基底には組織的勘定体系を構成する会計手順がプログラミングされている必要があった。

複式簿記概念は、従来、手記式の勘定Ⅱ複記式簿記を前提して構成されてきた。ここに機械簿記が登場してくる。記録概念が全く異なってくるが、機械簿記では極めて抽象的なものとなる。抽象性の表現が孔穴であり、記憶媒体が磁化しているかどうかであり、また真空管の点滅である。抽象性の進化は演算素子の二進法的分解でもある。これにより電子計算機構では会計処理方法をコンピューターに記憶させ、処理事項をそこに入力する。予定された範囲内では機械の判断によって (self-education)、すなわちあらかじめ仕組まれたところの記憶、演算、制御装置の機能によって、必要事項が引出され演算して再び記憶に、あるいは要求された計算結果として出力される。これらを利用して結果的に会計目的にかなう計算結果がえられれば、そこには複式簿記が存在していることとなる。プログラミングの過程にすぐれて複式簿記が存在する。

複式簿記は無体系な計算ではない。組織的勘定体系による計算である。その体系性が基底にあれば、いかなる計算

対象にも適応し、いかなる計算方法をも許容しうる。機械簿記における勘定のコード化——「機械化会計組織においては、会計機械の操作を容易にするため、会計分類項目を数字または文字、あるいは両者の組合せによって表示する。この項目を表示する数字または文字、あるいは両者の組合せによる記号（符号）をコードと呼ぶ」⁽⁹⁾——は組織的簿記の基本であって、勘定表示形式はどうなるとも、コーディングが成立しているところ複式簿記は存在し、機械簿記においても複式簿記思考は貫いているのである。

パンチ・カード・システムや電子計算機構においては「前提条件である事務処理を分析し、勘定科目及び必要事項等をコード化し、かつ内容は分析して三条件（定量化・定型化・単純化——茂木註）にしたがうような処理行程を作成しなければならぬ」⁽¹⁰⁾」

大山教授は「会計事務を分析し、かつその事務作業のウェイトをみると、(1)記録及び転記作業四十五%、(2)調査・点検事務作業に五%、(3)分類整理作業十五%、(4)統計・計算事務作業二十五%、(5)製表・報告書作成事務作業に一〇%であるといわれる」⁽¹¹⁾というが、四十五%にあたる(1)部分の合理化は手記式簿記の範囲内でも非転記簿記法によって解決されるけれども、パンチ・カード・システムや電子計算機構で完全な迅速化がなされる。分類作業についても、多角的利用を可能にする。

分類が単に事後的な財務諸表作成目的にのみなされるのでなく、経営管理目的にそって合理性を発揮するところに機械会計の存在意義がある。これが管理会計の抬頭期に出現した意味であり、管理会計は多角的に、すなわち部分的・総合的に会計資料を必要とする。多角性は経営組織の展開に対応したものであって、機械会計こそは経営管理——とくに計数管理の基礎的手段となるものであった。

複式簿記の歴史は財務会計的な報告会計の手段としての展開史であったが、資本主義の独占段階において「管理会計」の手段としての性格をあらわにする。管理性の物的条件として会計の「機械化」があった。

会計の機械化は、簿記過程のそれぞれの段階の特殊・複式簿記的性格をとり去る。一見して組織性をも破壊したような外見をとっているが、プログラミングこそ複式簿記を支えるものであった。ここに複式簿記は抽象化したともいえるものであるが、プロセスが問題でなく、目的である財務諸表をつくり出すことが問題であった。

これは簿記用具の問題であるが、単に手記式簿記より機械簿記にかわったというのみでなく、経営管理組織の発展に対応している。複式簿記はすぐれて資本の、資本による管理手段であった。同時に、この高能率の機械は適用性・有効性に限界があり、ペン・アンド・インク・システムの段階では問題とならなかった多額の「簿記費」の問題が出てくる。マルクスが『資本論』において「流通費」のなかで、簿記費を問題としている点である。

- (1) Cecil Gillespie, *Accounting Systems: Procedures and Methods*, 2nd ed., p. 462.
- (2) 大山政雄「会計の機械化をめぐって」『企業会計』第十七巻一号(一九六五年一月)二九頁
- (3) C. Gillespie, *op. cit.*, pp. 462-3.
- (4) C. Gillespie, *op. cit.*, p. 462.
- (5) C. Gillespie, *op. cit.*, p. 563.
- (6) 木谷秀雄「電子式会計機械」『増補会計学辞典』六六三頁
- (7) 山下勝治『近代簿記論』二七六―七頁
- (8) 大塚俊郎「機械化会計」『増補会計学辞典』一四九頁
- (9) 難波・渡辺「コード」『増補会計学辞典』三二一頁
- (10) 大山政雄 前掲論文 三三頁

(11) 大山政雄 前掲論文 三一頁

七　む　す　び

複式簿記は企業資本の利潤計算手段として形成された。複式簿記は単なる企業活動の記録ではなく、利潤計算目的で体系化された勘定計算記録であった。これが基底には貸借対照表と損益計算書を同一簿記過程から誘導するアカンテング・プロセデューアが客観化されている必要がある。

会計手順の客観化は組織的勘定体系の成立と相互関係をもっている。この両者の統一的成立によって複式簿記の計算過程は機械的性格を強くする。複式簿記のもつ機械的性格。これが手記式簿記が機械簿記に代替しうる基礎である。複式簿記の原理は生成時に完成したが、これを基底として複式簿記の発展は用具的に、帳簿組織的になされる。

従来、簿記＝帳簿組織の発展史の研究は手記式簿記の仕訳帳・元帳の基本的二大帳簿の発展として取扱われてきた。そして、この多くは原始記帳＝仕訳帳の元帳への転記問題を中心として展開された（転記式簿記の発展）。複式簿記は元帳中心の損益計算を主目的とするかぎり、仕訳帳は補助簿的性格をもち、省略の可能性も存在する。仕訳帳の元帳化や、非転記簿記が問題となった。

非転記簿記のうちに機械簿記が実現した。もちろん機械化の段階によってはイタリヤ式簿記法にも応用するものである。パンチ・カード・システムや電子式計算機構において、簿記の機械化が完成した。このなかに帳簿組織の新しい問題が出てくる。これは単に損益計算の範囲にとどまらず管理計算に及ぶ。ここに機械簿記の存在意義があった。帳簿組織は「イギリス式簿記法」を最も近代的なものとするが、これは手記式簿記の段階での達成である。これに

対して管理指向を強調した簿記体系が問題となるが、機械簿記において達成されようとしている。これは会計目的・役立ちの問題でもあって、また経営管理問題でもあった。単に会計の問題でなく、管理問題として組織論は問題とさるべきであろう。

機械簿記法は複式簿記の技術的側面に問題をなげかけたが、勘定は形式である以上に、思考の問題であることを認識させたのであった。

(昭四一・三・四)