

イタリア式資本・利益会計から社会会計へ

——複式簿記の本質をめぐって——

河 野 正 男

複式簿記に特徴的要素として、勘定形式の使用、複式記入および結果の均衡すなわち試算表の貸借残高の一致等があげられることが多い。しかしながら、これらの要素のうち勘定形式の使用は、複式簿記を行列表現した行列簿記には該当しない。勘定形式を使用するかあるいは行列形式を使用するかは技術上の選択の問題と考えられるので、複式簿記に固有の要素としては複式記入と結果の均衡があげられることになる¹⁾。しかし、複式簿記あるいはリトルトン流にいうならばイタリア式資本・利益会計 (italian capital-income accounting) から、財務会計および管理会計からなる企業会計の発展、その非営利事業への適用、さらには社会会計の発展等をみると、複式簿記の本質を複式記入および結果の均衡ということに求めることは余りに技術的側面を重視し過ぎるように思える。

企業会計の今日の発展をうながしたのは、結果の均衡をもたらす帳簿記入技術の中に本来的に組み込まれている基本的思考にあるのではないだろうか。この基本的思考こそ複式簿記の本質というべきものであろう。

本稿では、リトルトンの所説にしたがって複式簿記の本質について検討するとともに、社会会計すなわちマクロ会計にも複式簿記の本質が生かされていることを明らかにしたい。

1. リトルトンの会計進化説

リトルトンとは、その「会計の再発見 (Accounting Rediscovered)」²⁾なる論文で、会計の進化 (evolutionary development) を、イタリア

式資本・利益会計——財務会計——管理会計——社会会計という図式でとらえた。この図式で示される会計進化説の概要はつぎの通りである。

リトルトンによれば、会計それ自体は、探求者 (explorer) によって発見されたものでもなく、また、その当初の技術は洞察力のひらめきによる幸運な発明に基づくものでもなかった。会計の基本的枠組みは、生産的に使用されている資本とその利用の成果である利益とを結び付ける経済関係に敏感な商人が、試行錯誤的経験の中から、恐らく3世紀の期間をかけて発展させたものである³⁾。かくして複式簿記が確立するのであるが、後述する理由により、リトルトンは、複式簿記に代えてイタリア式資本・利益会計という語を使用する。

イタリア式資本・利益会計が世界中にゆっくり普及していった後、その技術の習熟により、以前には気付かなかった可能性がいくどか再発見されることになる。

第一の再発見は、19世紀前半のイギリスで行われた。当時の社会問題であった詐欺的会社設立からの投資家の保護および公益事業サービスの発展に向けての貯蓄の生産的使用のために考え出された方策が、会社に、法律により帳簿を備えさせると共に、この帳簿に基づき貸借対照表を作成させかつそれを監査の後株主に送付させることであった。緊急の対応を要した社会経済問題についてのこのような効果ある解決策は、活発な想像力の所産ではなかった。英国の歴史的土壌が受託責任の性格、監査の有用性を明ら

かにすると共に、説明指向的貸借対照表のアイデアを生み出したのである (pp. 247-8)。リトルトンは、第一の会計の再発見について以上のような説明をしているのであるが、これに特に名称を付していない。その内容から推して財務会計を意味していると解してよいであろう⁴⁾。

第二の会計の再発見は、20世紀に入ってある程度経過した後のアメリカで行われた。アメリカ経済における大量生産と大量販売の発展は、企業家達をして、その意思決定へのイタリア式資本・利益会計の予想外の役立ちに気付かしめ、彼等は会計のもつ管理的サービスを拡張する諸方法を見出した。固定資産への大規模な投資および低廉な単位原価が競争において大きな意味を持つことが認識され、営業活動に対する厳密なコントロールの重要性を一層高めた。この分野の成果として、標準原価会計、工業予算編成および営業活動の計画化、コントローラシップ等をあげることができる。近年の会計の発展に対するアメリカのこの大きな貢献は管理会計 (administrative accounting) と名付けられる (p. 248)⁵⁾。

第三の会計の再発見は、最近のことに属する。それは、戦争——不況——戦争の副産物として生まれたという単純化の嫌いはあるが、そこには明白な関係がある⁶⁾。社会勘定 (social accounts) から得られた情報は、広義の管理データ⁷⁾に入れることがふさわしいという条件の下で、公共政策に係わる諸々の重要な問題の決定に役立つことが明らかにされた。確かに、そのデータは特殊の意味での“勘定”⁸⁾から生み出され、かつ特殊の意味で管理⁹⁾に焦点を合わせている。三番目に再発見された会計の内容についての以上の説明から、その説明が社会会計 (social accounting, リトルトンは経済会計 economic accounting あるいは国民所得会計 national income accounting を使用) に関するものであることを理解できる。ところで、リトルトンは、社会会計についてはつぎのような重要な指摘をしている。すなわち、社会会計に取り入れ

られた複式記入および貸借平均等の表面的特徴は国民生産物や国民所得の分類および表示に役立ち、かつそれらの統計表は政府の政策形成に有用なデータを提供しはするが、社会会計にはイタリア式資本・利益会計の本質すなわち貸借対照表 (資本) と損益計算書 (利益) の統合が欠けている (pp. 247-8), と。

引用されたリトルトンの論文は30年前に書かれたものである。したがって、社会会計における貸借対照表 (資本) と損益計算書 (利益) との統合の欠如についての彼の指摘は、当時、未だどの国においても公式には国民貸借対照表は作成されてはおらず、その研究が端緒にすぎたばかりであることを念頭において理解する必要がある。とはいえ、リトルトンは、仮に国民貸借対照表が作成され、所得の計算書との関連付けがなされたとしても、社会会計の分析能力が、企業会計の同種のデータの統合から引き出されるものと同じ様なものになるかどうかについては吟味の余地があることも指摘している¹⁰⁾。

リトルトンは、前述の論文で、既存の会計分野の再発見の過程について、概略、以上のような議論をした後、話題を転じ、物価修正および会計学と経済学との交流等、企業会計と社会会計との共通の課題および会計教育の問題を取り上げる。特に会計教育の問題の検討にはかなりの紙幅を割いている。この問題が取り上げられたのは、その重要性への認識が会計の最も新しい“再発見”の証になるかも知れないという考えによるものである。会計教育の問題は興味ある課題ではあるが、本稿の課題とは直ちには結びに付かないので、これに係わる議論は他日を期すことにしたい。

つぎに、リトルトンが複式簿記に代えてイタリア式資本・利益会計なる語を使用した理由について検討しよう。

2. イタリア式資本・利益会計と複式簿記

「会計の再発見」なる論文で、リトルトンが複式簿記に代えてイタリア式資本・利益会計とい

う語を使用する理由は、後者の語が、二重性 (duality) よりももっと深い意味を表現するのに適していることにある。つまり、複式簿記という語からは、二重記入 (dual entry) および試算表の貸借合計の均衡 (equality of trial balance totals) といった会計技術の極めて皮相的な側面が想起され、実在勘定と名目勘定との巧みな統合 (skillful integration)、換言すると、貸借対照表 (資本) と損益計算書 (利益) の統合という複式簿記の本質を汲み取ることが難しいというわけである (p. 248)。リトルトンは、その論文では、これ以上の記述をしていない。

そこで、名目勘定と実在勘定の統合あるいは貸借対照表 (資本) と損益計算書 (利益) の統合の真意を探るために、前掲論文(「会計の再発見」)に先立つこと25年前に書かれた周知の著書『会計発達史 (Accounting Evolution to 1900)』および前掲論文の4年後にチンマーマン (Zimmerman, U. K.) との共著として出された『会計理論——連続と変化—— (Accounting Theory: Continuity and Change)』(以下、『会計理論』) を取り上げて検討してみよう。

まず、『会計発達史』であるが、この著書における複式簿記に係わる議論の概要はつぎの通りである。まず、複式簿記の基本的特徴 (fundamental characteristics) が記録の二重性を意味するということは皮相的見方ではないであろうかと疑問を呈し、もっと深く掘り下げた見方が必要であることを説く。そして、この問題に対する手掛かりとして、初期の簿記書の書名を調べる。その結果、大部分の書名における複式簿記を表す語句は、記録あるいは勘定の帳簿 (records or books of accounts) の域をでていないが、若干の書物には、借方貸方の勘定 (accounts by debtor and creditor)、複式帳簿 (double books)、複式帳簿記入 (double book-keeping)、複式勘定 (double accounts)、複式記入 (double entry) 等、二重性概念を反映する書名が付されていることを明らかにする (pp. 23-4)¹¹⁾。

リトルトンによれば、二重性概念はつぎの三種の意味を有する。すなわち、

- (1) 元帳と仕訳帳からなる帳簿の二重性
- (2) 借方頁と貸方頁からなる勘定形式の二重性
- (3) 記入の二重性あるいは転記の二重性

これらの語句で表現される二重性概念は、複式簿記の特徴の一部であるが、これを持って複式簿記の基準 (criterion) と考えることは形式を持って実体と見なすものといえらるし、形式の二重性より、結果の均衡性の方がより重要であるとす。すなわち、

「……形式の二重性は、簿記の“不可欠な要件 (*sine qua non*)”ではなく、さらに深い、さらに根本的なその特徴からよってくるころのたんなる反映あるいは結果にはかならないであろう。

おもうに、複式簿記の基調 (keynote) は、形式の二重性のうちにこれを見出そうとするよりも、むしろ結果の均衡性 (equilibrium) のうちにこれを求める方が妥当なのではあるまいか。」 (p. 25)¹²⁾ と言うわけである。

結果の均衡性は、元帳の各勘定においても成立するのであるが、リトルトンには貸借対照表の均衡性を重視する。その理由は、貸借対照表の均衡性が、積極および消極財産と資本との対立、すなわち資産－負債＝資本を示しているともみられ得るし、あるいはまた資本種類と資本源泉の対立、すなわち資産＝自己資本＋借入資本を示しているともみられ得ることにある。しかしながら、この均衡性も二重性と同じく複式簿記の基本的特質から生じる結果であって、決定的要素でないとし、つぎのように続ける。

「……完全な複式簿記が成立するがためには、均衡性と二重性以外にさらに別の要素が加わらなければならない。この追加されるべき要素とは、いうまでもなく、資本主関係 (proprietorship) ——すなわち、所属財貨に対する直接的所有権と発生した収益に対する直接的要求権——である。この要素を欠くときは、勘定記入 (帳簿記入) は、単に相互に対応する記入の内容を要約

してこれを適切な形式にまとめるというだけのことにすぎなくなる。なるほど、この形式は複式記入体系が成立した後に認められるある基本原理——たとえば、(1)財産の総額はその構成部分の合計額にかならず等しいとか、(2)試算表による記録検証原理——にきわめてよく適応するが、しかし、この形式だけでは、企業資本増殖計算という要求に適する機能をみずからよく構成するにはたりない。(pp. 25-6)¹³⁾

『会計発達史』においては、以上のような議論が展開されており、この著書では、複式簿記の本質を、記録手続きに由来する二重性と均衡性に求めるのではなく、投下資本に生じた損益の資本的計算に求めているということができよう。したがって、リトルトンが、複式簿記の本質は実在勘定と名目勘定との統合あるいは貸借対照表(資本)と損益計算書(利益)の統合にあると言うとき、その語に、資本計算と利益計算との統合ということが強く合意されていることは明かである。そして、複式簿記という語に代えてイタリア式資本利益会計という語を使用するについては、この含意を強く意識していることも確かであろう。

「会計の再発見」から4年後に書かれた『会計理論』では、政府会計および社会会計をも視野にいたした議論がなされていることもあって、資本計算と利益計算の統合という語とともに、実在勘定と名目勘定の統合というより広義の内容を持つ語を使用している。上述された二つの語は同じ様な内容を意味しているようであるが、微妙の差異があると考えられる。

『会計理論』では、第9章「国民所得測定に関する説明」で、社会会計について全般的に取り上げている。その中で、企業会計と社会会計との間にみられる相違点について述べている箇所がある。いくつかの相違点の指摘があるが、最初に、企業会計にとって企業資本とその成果である利益との関係を示す実在的なもの(資産と負債)として分類される諸勘定と名目的なもの(費用と収益)として分類される諸勘定との間の

相互関係は重要であるが、現在の国民所得会計体系では国富(national wealth)との関連付けをした表現を認めていないので、富のための諸勘定と国民所得のための諸勘定との統合が不可能である、と言う主旨のことを述べている¹⁴⁾。ここで、リトルトンが言っている“実在的なものとして分類される諸勘定と名目的なものとして分類される諸勘定”は簡潔に表現すると実在勘定と名目勘定という風に言い替えることができよう。彼がこれらの語を使用したのは、資本計算と利益計算の統合ということは営利計算を目的とする企業会計に固有のことであり、これと同種の関係が営利計算を目的としない他の会計分野にあるか否かを吟味するには、それは特殊である故に判断の基準として用いるには不適切であると考えてのことであろう。かくして、資本計算と利益計算に代えて、より広義の内容を有する実在勘定と名目勘定なる語を使用するに至ったものと思われる。

さらに、『会計理論』の第10章「企業経験のまとめ」の中で政府会計(governmental accounting)について記述している節があるが、そこで、「実在勘定と名目勘定の統合が、……、競争的損益事業を行う企業における当初の枠組み(original framework)の外でサービスを提供する可能性があることを証明してみせた。なお、この技術は、主として、記帳の二重性および試算表の合計金額の均衡性のためというよりも、使用可能な資産とそれらの使用の結果との相互の関連性を体系的に分析し、表示することを可能にするという理由の故に、この特定の種類のサービスに対してさえ有用であることは注目すべきである。」(p. 238)と述べている。政府会計への複式簿記の適用に関するこれらの記述においては、この会計分野ではそもそも利益計算は意図されていないのであるから、資本計算と利益計算との統合という語の使用は不適切と考えられ、この故に、より広義の内容を有する実在勘定と名目勘定の統合という語を使用したものと推察される¹⁵⁾。

以上、『会計発達史』および『会計理論』について取り上げた内容を総合すると、つぎのように言うことができる。すなわち、複式簿記という経済活動の測定、分類のシステムが確立するについては、投下資本とそれに生ずる利益に関する資本主的計算つまり資本計算と利益計算の統合が決定的要因であったとすることができる¹⁶⁾。ところが、一度、複式簿記が確立し、経済的資源の管理面における有用性に着目して企業以外でのその適用が考慮される時、資本主的計算を強く連想させる資本計算と利益計算の統合という語より、資産、負債という在高（ストック）と収益、費用（あるいは経常収入と経常支出）で示される流量（フロー）との関連付けの意味で実在勘定と名目勘定の統合の方がより広義の内容を有するが故に適切であると理解されるに至った。もちろん、このストックとフローの統合という意味での実在勘定と名目勘定の統合には、資本計算と利益計算の統合も含意されている。つまり、つぎのように考えることができる。

ストックとフローの統合というときには、資産、負債および資本（あるいはより一般的表現で、正味資産）についての各実在勘定の残高を一覧表にした貸借対照表と、収益および費用（あるいは経常収入と経常支出）についての各名目勘定の残高を一覧表にした損益計算書（あるいは経常収支計算書）がそれぞれ関連付けられ、かつ均衡していることを第一次的に意味している。ここでは資本主的計算は取り敢えず背後におかれているといえよう。他方、資本計算と利益計算の統合という語が使用される時には、ストックとフローの統合の枠組みの中で、ストックの一覧表である貸借対照表における残高つまり資産合計と負債合計との差額である資本、フローの一覧表である損益計算書の残高つまり収益合計と費用合計との差額である利益とを関連付けて把握することが重視されると言うわけである。

以上の考察により、リトルトンが、その論文

「会計の再発見」で、複式簿記の本質とした実在勘定と名目勘定の統合の真意は、狭義には、資本計算と利益計算の統合にあるが、広義には、狭義の統合を包括した在高すなわちストックと流量すなわちフローの統合にあるといってもよいであろう。

複式簿記の本質が資本計算と利益計算の統合、より一般的な表現をするならば、実在勘定（ストック）と名目勘定（フロー）の統合にあるというとき、企業におけるその具象形態は貸借対照表と損益計算書との統合によって理解される。しかしながら、ここでは、このような具象形態の背後にある基本的な考え方、すなわちストックとフローを統合する形で企業の経済活動を把握することが望ましい、あるいは有用であるとする考え方こそが重要であることを強調したい。このような考え方は、複式簿記の生成発展過程において、商人の試行錯誤的経験の中で、複式簿記が完成度を高めるにつれて漸次育ってきたとみることができる。そして、複式簿記が完成の域に達し、実在勘定（ストック）と名目勘定（フロー）を統合して把握することが経済活動の理解にとって有用であるとの考え方が一般化するにつれて、恐らくは、管理的視点から、政府その他の非営利団体等、企業以外の経済単位でも、この考え方に基づく計算記帳システムすなわち複式簿記が次第に使用されるようになったと思われる。

そして、このような思考の延長線上で、国民経済を一つの会計単位とみて、これに、複式簿記すなわちイタリア式資本・利益会計の適用を試みた社会会計の発展を考察することができる。

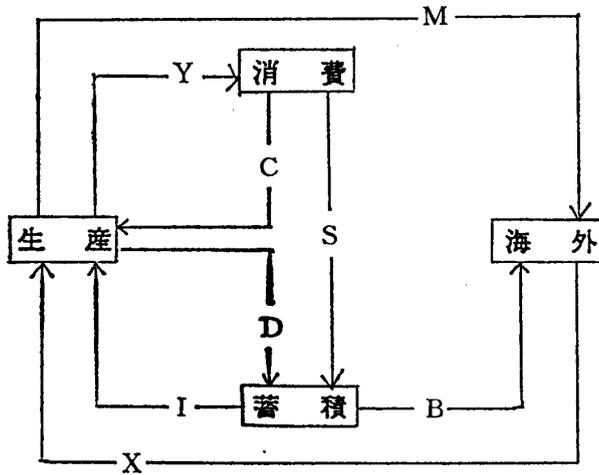
そこで、つぎに社会会計とイタリア式資本・利益会計の関係について検討することにした。

3. 社会会計とイタリア式資本・利益会計

(1) 社会会計の基本構造

社会会計の主たる勘定表として、通常、国民所得勘定、投入産出表（産業連関表）、資金循環

第1図 経済循環図



- Y=所得
- C=消費
- I=資本形成(投資)
- D=資本減耗
- S=貯蓄
- M=輸入
- X=輸出
- B=海外に対する
債権の純増
(=X-M)

勘定(資金循環表), 国際収支表および国民貸借対照表があげられる。これらの勘定表は, 当初, それぞれ固有の目的のために開発され, かつ作成されていたので, 相互に無関係の状態にあった。その後, 国民経済の活動を総合的かつ体系的に分析するという視点から, 相互の関連付け

が行われるようになり, 現在わが国では相互に関連を持った社会会計表が作成され, 『国民経済計算年報』として公刊されている。社会会計についての各国共通の指針となっている国際連合の SNA においても相互に関連している社会会計表の体系を提示している¹⁷⁾。

企業会計の財務諸表を念頭において, しばしば, 損益計算書にたとえられる国民所得勘定は, 第1図に示されている経済循環を第1表の様な勘定形式で表現したものである¹⁸⁾。第1図の長方形の升はそれぞれ代表的な経済活動を表している。経済活動に流出入する資金の流れは均衡するので, 第1表のような4種の勘定表を作成することができる。生産勘定, 消費勘定, 蓄積勘定および海外勘定等からなるこれらの勘定表への記入は二重記入になっていることが図表から理解し得るであろう。4種の勘定表からなる国民所得勘定は, 第2表のような形で国民貸借対照表に結び付けられている。社会会計では時価評価が原則とされるので, 期首ストックの再評価による修正額等を調整勘定に表示し, これを, 会計期間中のストックの増加を表示する蓄積勘定と共に, 期首貸借対照表に加算して期末貸借対照表が作成されるのである¹⁹⁾。

なお, もう一つ触れておきたいことがある。それは, 理論的には, 国民所得勘定や国民貸借

第1表 経済循環の勘定形式による表現

生産		消費		蓄積		海外	
Y	C	C	Y	I	S	X	M
D	I	S		B	D		B
M	X						

第2表 国民所得勘定と国民貸借対照表

期首 B/S		蓄積		調整		期末 B/S	
R ₀	L ₀	+ ΔR	ΔL	+ R _a	L _a	= R ₁	L ₁
F ₀	N ₀	+ ΔF	ΔN	+ F _a	N _a	= F ₁	N ₁

$$\begin{bmatrix} \Delta R = I - D \\ \Delta F - \Delta L = B \\ \Delta N = S \end{bmatrix}$$

R=実物資産, F=金融資産, L=負債, N=正味資産

対照表等の社会会計表は、国民経済内の個々の経済単位あるいは会計単位のそれぞれの目的を持った勘定表を、社会会計目的の勘定表に組み替え、それらを国民経済的規模で連結することによって作成され得ると言うことである。つまり、個々の経済単位の財務諸表を、第1表のような勘定表に組み替え、それらを企業、政府、家計という異なる経済活動を行うグループ(部門)別にまとめて連結をし、このグループ別の連結勘定表をさらに連結して国民経済全体の勘定表を作成すると言うわけである²⁰⁾。実際には、社会会計の諸勘定表は、これらの連結手続きで消去されないで残る項目について統計的手法を使用して金額を推計し、作成されていることは周知の通りである。

(2) 社会会計とイタリア式資本・利益会計

前節で社会会計においても計算構造上は、ストックとフローの統合という考え方がとられていることを見てきた。発展史的には、社会会計においては、その当初からストックとフローを統合していくと言う考えはなく、むしろ、ケインズ恒等式で示される経済循環を、企業会計の二面記入および勘定形式で表章することが従来の経済統計の表章形式に優っていることから、恐らく、まず、企業会計の表章形式が用いられ、後に、経済活動の有効な測定、分類、分析等には企業会計にみられるようなストックとフローの統合された測定、分類システムを取り入れるべきであるとの理解により、社会会計における国民貸借対照表の研究が促進され、そして、わが国のような一部の国においてではあるが、今日、国民所得勘定と関連付けられた国民貸借対照表が作成されるようになったといえよう。

社会会計においては、企業およびその他の個別経済単位において複式簿記を適用した場合にみられる試算表の貸借合計の一致つまり結果の均衡ということは実践され得ない。しかしながら、社会会計の勘定表の作成実務においては、ストックとフローの統合という視点から、結果の均衡という技術的側面が考慮されていること

は間違いない。それは、公表されている国民所得勘定や国民貸借対照表等の社会会計表が必ず貸借合計が一致していることに示されている。現実には、統計的技法により、多くの項目の金額を推計するわけであるから、どの様に正確に推計しても偶然に一致する以外、勘定表の貸借が一致することはない。貸借一致の表示は、不一致額を“統計上の不突合”という項目を設けて加減するか、あるいは正味資産へ算入するといった工夫によるものである。このような工夫がなされるのは、ストックとフローの統合を意図した勘定表は、理論的にはその貸借合計が一致するものであると言う既知の知識に基づくものであろう。

さて、社会会計におけるストックとフローの統合の実態を知るとき、リトルトンが『会計発達史』において指摘したように複式簿記の本質は資本計算と利益計算の統合にあるということ強調するならば、社会会計は複式簿記の本質を生かしていないと言える。この場合、非営利事業会計についても、社会会計と同様のことが言い得よう。しかし、リトルトン(およびチンマーマン)の後年の著書『会計理論』では、複式簿記の本質を、資本計算と利益計算の統合を特に強調しない表現すなわち実在勘定と名目勘定の統合という語を使って説明していることから、この視点に立つならば、企業の場合と同様に帳簿記入が行われ、試算表の貸借合計の突合せも行い得る非営利事業の会計は、当然、複式簿記つまりイタリア式資本・利益会計の本質を生かしていると言い得る。社会会計はどうだろうか。

社会会計においては、既に説明してきたごとく、企業会計において確立されたストックとフローを統合して測定することの有効性についての既知の知識に基づいて、統計的技法を使用し、その勘定表が作成される。理論的にはともかく、実際には元帳勘定を締め切るという形では勘定表は作成されない、つまり試算表の貸借合計の一致によるチェックは行われないわけであ

る。そこで、勘定表の作成が元帳の勘定の締切によらず、統計的技法に依存していることを取り上げ、この観点から、社会会計はイタリア式資本・利益会計の本質を生かしていないという見方も可能である。しかしながら、この見方は、勘定表作成の技術的側面に捕らわれすぎている。イタリア式資本・利益会計の考察において重要なことは、任意の会計単位の経済活動の把握を、ストックとフローを統合して行おうとする考え方にある。この考え方にしたがって、企業や非営利事業のような個々の会計単位の経済活動を把握する場合には、原始資料が網羅的に入手可能であることから、文字通り元帳勘定としての実在勘定と名目勘定の統合が行われ得る。

他方、個々の会計単位の集合体である複合的会計単位の国民経済の経済活動を把握するにあたっては、原始資料を網羅的に入手することは極めて困難であり、それ故に、文字通りの意味で実在勘定と名目勘定の統合は不可能である。このため、勘定表の作成は統計的技法に依存せざるを得ない²¹⁾。勘定表の作成を元帳勘定から直接行うか、さるいは統計的技法に依存するかは原始資料収集の難易に依存しており、このことは、決してイタリア式資本・利益会計の本質をめぐる議論において決定的要因ではない。この議論においては、ストックとフローを統合して把握するという考え方こそが考慮されるべき最も重要な要因と考えられる。この視点に立てば、社会会計においてもイタリア式資本・利益会計の本質は生かされていると言えよう。ところで、社会会計においても、原始資料が入手可能であれば、それらに高度の加工を出来るだけしないで勘定表を作成することが望ましいことは言うまでもない。フランスのプラン・コンタブルは、社会会計における勘定表の作成への役立ちを意図して、企業会計の勘定組織の設定が試みられている。社会会計および企業会計の双方の視点から、この試みは注目される²²⁾。

最後に一言。社会会計の再発見およびその発

展は、ストックとフローを統合して記録、分類するというイタリア式資本・利益会計の本質が元帳勘定を離れて生かされたと言い得よう。このことは重要である。元帳勘定以外から、例えば統計的技法により、資料が得られるならば、ストックとフローを統合して把握するという考え方を生かして、任意に会計単位を設定し、会計計算を行うことの可能性を示唆するからである。都道府県、市町村のような行政区域さらにはその他の任意の地域を会計単位とする地域社会会計の研究は、この可能性の一端を示すものである²³⁾。

リトルトンおよびチンマーマンは、『会計理論』の中で、「その初期の時代から、簿記は広範囲だがしかし非常に徐々に認知された分析的潜在力のある技術であった。今日でさえ、その完全な潜在力は恐らく認識されていないのである」²⁴⁾と述べているが、この著書から25年後の今日においても、この言葉は妥当であろう。

注

- 1) 行列簿記では、取引を行列形式で表示するのであるが、一つの取引に関する帳簿記入は原則として一回である。つまり、特定の勘定の借方を意味する列と、これに対応する勘定の貸方を意味する行との交点に一回行われる。この一回記入方式を除いて、行列簿記が複式簿記と同じ機構を有するものであれば、複式記入は必ずしも複式簿記の特徴的要素とはされ得ないことになる。付言するならば、行列簿記における一回記入ないし単式記入は、勘定形式を用いた場合の借方、貸方へのそれぞれ一度ずつ、合計二度の記入すなわち複式記入と同様の効果をもつものである故、行列簿記においても複式記入の考え方は生かされているとみてよいであろう。
- 2) Litteton, A. C.; "Accounting Rediscovered", *Accounting Review*, 32 (2), 1958, pp. 246-253.
- 3) Luck Paciolo によって *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* (『算術、幾何、比および比例全書』) が出版された1494年当時、既に複式簿記が完成の域に達していたとして、この時代から遡ること3世紀と考えられる。Littleton, A. C.; *Accounting Evolution To 1900*, Part I, 1933, 片野一郎訳『リトルトン 会計発達史』(以下、『会計発達史』)。

同文館，昭和45年(13版)，前編参照。

- 4) リトルトンは，その論文「会計の再発見」の中では，財務会計について，本文で紹介した内容以上のことは記述していない。これは，恐らく，英国における財務会計の発展は周知の事実であると言う認識に基づいて紙幅の節約を図ったものと考えられる。リトルトン自身は，1933年に出版された前掲書『会計発達史』で，英国における監査制度および財務諸表の公表制度の確立までの経緯等について詳しい検討を行っている（第16章-18章参照）。つぎの書物でも同様の課題を取り上げている。Chatfield, Michael; *A History of Accounting Thought*, 1974, Chapter 9, 津田正晃・加藤順介訳『チャットフィールド 会計思想史』，文真堂，昭和53年，第9章参照。
- 5) リトルトンによる管理会計の発展についてのより詳しい考察は，チンマーマンとのつぎの共著で行われている。
Littleton, A. C. and U. K. Zimmerman; *Accounting Theory: Continuity and Change*, 1962, Chapter 10-11, 上田雅通訳『会計理論—連続と変化—』（以下，『会計理論』），税務経理協会，昭和51年，第10-11章参照，また，Chatfield, M の前掲書の第12-13章も同様の課題を取り扱っている。
- 6) 第一次世界大戦—大不況—第二次世界大戦という経過の中で，社会会計資料は，国民経済の管理（または誘導）運営に重要な役割を果たした。
Littleton, A. C. and, U. K. Zimmerman, *Ibid.*, Chapter 9, 上田訳，前掲書，第9章参照。
- 7) “広義の管理データ”とは，企業会計資料が企業における経営者の意思決定に役立つことを念頭において，それとの対比で，社会会計資料が国民経済における政策担当者の公共政策の決定に役立つことを考えての表現と思われる。
- 8) リトルトンが念頭においている社会勘定は主として国民所得勘定と思われるが，社会会計では原則として勘定という語は総勘定元帳中の勘定の意味ではなく，損益計算書や貸借対照表のような勘定表の意味で使用される。
- 9) 換言すると，7)で説明したように，公共政策の決定への役立ちを意味するものと思われる。さらに説明を加えるならば，企業会計の場合は，管理という語は，企業の支配下にある経済的資源に対して直接的な影響力を行使することを意味するのに対して，社会会計の場合は，政府の支配下にある経済的資源は別にして，管理という語は，どちらかと言えば，国民経済中の経済的資源に対する政府の間接的影響力の行使つまり誘導に近い意味で用いられているように考えられる。
- 10) リトルトンは，つぎのように言っている。
「企業において生産的に使用されている資本と

その使用に関する経営者の管理によって生み出される所得との間の関係を測定可能にし，かつ可視的にするのは，企業の実在勘定と名目勘定の統合である。国民経済の負債は，われわれが自分自身に負っている債務であるのか，それ故，国民貸借対照表から除外しうるのか，資産は3部門をもつ連邦政府の“管理”下にあるのか，貸借対照表上の資産は正味収益に基づいて評価されるべきか，もしそうであるならば，マクロ会計の二つの計算書の情報の関連性は存在するのか。」（“Accounting Rediscovered”, p. 252）

リトルトンによるこのような疑問は，国民貸借対照表が作成されている現在，一応解決されている。経済企画庁；『編国民経済計算年報』参照。

- 11) 各書名における複式簿記を表す語句の邦語訳は，片野一郎訳，前掲書（38-39頁）による。
- 12) 片野訳，前掲書，43頁。
- 13) 片野訳，前掲書，45頁。
- 14) 『会計理論』では，この他二つばかり相違点が指摘されている。まづ，企業会計においては取引の一方の当事者の視点のみから記帳が行われるのに対して，社会会計においては取引の両当事者を考慮にいれて記帳が行われる。もう一つの相違点は，企業会計の損益計算書では，その貸借の差額に焦点が合わされているのに対して，社会会計の計算書では，貸借の合計の均衡性に目が向けられている（Littleton, A. C. and U. K. Zimmerman, *Ibid.*, p. 205.）。
- 15) わが国の政府会計は，現金収支の記入に焦点が合わされており，現在のところ，その帳簿システムの中で実在勘定と名目勘定の統合はなされていない。したがって，単式簿記が採用されていると言える。拙稿；「公会計と業績評価」『会計』，135(5)，1988年11月，65-80頁参照。
- 16) リトルトンは，『会計発達史』の中で，複式簿記の生成要因としてつぎの項目をあげている。
- 1 資 料（簿記で整理せらるべきもの）
 - a 私有財産（所有関係を変更する力）
 - b 資 本（生産に用いられる富）
 - c 商 業（財貨の交換）
 - d 信 用（将来財貨の現在使用）
 - 2 表現手段（資料を表現する手段）
 - a 書 法（永久記録の手段）
 - b 貨 幣（交換の手段，計算の共通尺度）
 - c 算 術（計算の手段）
 - 3 方 法（資料を体系的に表現する方法）
- この方法が簿記である。簿記は1および2の諸要因が好都合な経済的社会的環境によって総合的な力を与えられたときに，生み出される。
- リトルトンは，これらの要因をあげた後，さらにつぎの主旨のことを述べている。歴史的に

みて、上記の諸要因が全部揃っただけでは複式簿記は生成しない。これらの要因を刺激して、複式簿記の成立に導いたのは利潤性商業の出現である。このことが、資本の生産的利用とその成果である利益との関係に敏感な商人をして、複式簿記の成立に向けての試行錯誤の歩みを動機付けたといえる (*Accounting Evolueon to 1900*, Chapter 2, 片野訳, 前掲書, 第2章)。

- 17) United Nition; *A System of National Accounts*, 1968, 参照。基本的にはつぎのように考えることができる。すなわち、後述する国民所得勘定を構成する勘定のうち、生産勘定と投入産出表、蓄積勘定と資金循環勘定、海外勘定と国際収支表とがそれぞれ結び付けられている。
- 18) 指摘するまでもないことであるが、第1図は、ケインズ恒等式に基づく基本的な経済循環を示している。
- 19) United Nations, *Ibid.*, pp. 17-32: 経済企画庁編, 前掲書, 参照。調整勘定には、価格変化による再評価額ばかりでなく、制度的構成および分類の変化による調整、統計上の不突合等の項目も含まれる。
- 20) 拙稿「新国民経済計算(新 SNA)と企業会計へのインパクト」『企業会計』32(9), 1980年11月, 69-83頁。
- 21) 仮に、全ての個別経済単位の元帳勘定が利用し得ても、社会会計における勘定表の作成にあたっては、個別経済単位の会計と社会会計との勘

定表作成目的の相違および膨大な量の資料の処理などの面から、統計的技法の利用は不可欠であろう。

- 22) 社会会計は政府による国民経済の管理運営のための手段と考えられる。この視点に立つならば、企業会計における管理会計のための資料がしばしば勘定以外から求められるように、社会会計の勘定表は個別経済単位の勘定との直接的結び付きを必ずしも必要としない。将来、社会会計の勘定表が政府による国民経済の管理運営責任の報告書として理解されるようになれば、その勘定表は個別経済単位の勘定との結び付きを現在以上に強く求められるようになることが予想される。
- 23) 任意の会計単位の会計問題としては、利根川や荒川のような特定の河川流域を一つの会計単位と考え、これらの河川の流域全体の水供給設備の維持に係わる問題を考えることができる。拙稿; 「水資源と会計」『会計』, 131(1), 1987年1月, 42-61頁参照。
- 24) Littleton, A. C. and U. K. Zimmerman, *Ibid.*, p. 19, 上田訳, 前掲書, 26頁。

(本稿は、日本簿記学会第4回関東部会における統一論題「複式簿記の本質《簿記理論の深化・一般化を求めて》」に関する報告に加筆訂正したものである。)

(かわの まさお 横浜国立大学経営学部教授)