

# 簿記法の設計開発にあらわれた アジア的共通性

高 寺 貞 男

会計の歴史は、ほとんどが、文化様式 (civilisation) の歴史である。

—Wolf, p. ixx.

## I アジアの会計史家による固有の複式簿記法の自己発見

会計学研究においては、これまで、「なぜ〔会計システムや〕会計実務が諸国間で違うのか〔という問題〕の検討には、ほとんど関心が寄せられなかった」<sup>1)</sup>が、「会計情報はそれが産出される関係状況や文化の中で意味をもっているにすぎない」<sup>2)</sup>から、「諸国間で文化的相違があるということは国ごとに〔会計情報を産出する〕会計システムの目標〔または設計理念ばかりではなく、さらに設計そのもの〕が違いうるということの意味している」<sup>3)</sup>といえよう。

もちろん、先進国で設計開発された会計システムがそれを導入移植した後進国の文化に動揺と変容をもたらした事例がないわけではない。たとえば、ヴェネチアやフィレンツェに代表される北イタリアの商業都市で設計開発された貸借（複式）簿記法がイタリア式（複式）簿記法の名で他のヨーロッパ諸国へ、さらに非ヨーロッパ諸国へ導入移植されていった過程は、その古典的事例といわなくてはなるまい。

しかし、現実の世界では、会計の文化変容的性向よりも「会計の文化依存的

1) Bhimani, p. 1.

2) Loft, p. 138.

3) Samuels and Piper, p. 100.

性向 (the culturally contingent nature)<sup>4)</sup> がより強くあらわれるので、「会計システムの〔設計〕開発にたいする文化の影響力 (cultural influence)<sup>5)</sup> を重視すれば、貸借簿記法が(西)洋式簿記法として欧米からアジアに導入移植される以前に、貸借簿記法と並んで「複式分類 (double classification) 簿記」<sup>6)</sup> 体系に所属するが、貸借簿記法とは異なる簿記形態がアジア各国の固有の複式簿記法として設計開発され、かつ使用されていたとしても、少しも不思議ではないであろう。

事実、アジア主要国においては、各国の会計史家によって、固有の複式簿記法が使用されていた事実を立証する史料が1970年以降、特に1980年代に入ってから、続いて発見されている。

そこで、日本、中国(台湾)、韓国、インドの会計史家によって発見報告がなされた固有の複式簿記法について、

- 1) それぞれが用いていた書法
- 2) 史料に基いて確認された最古使用事例=使用年
- 3) 状況証拠から推定された開発年代(→は慎重な推定年代、→は「伝聞 (hearsay) 以外の証拠を含んでいない」<sup>7)</sup> ため、外国の会計史家によって疑問視されている推定年代)

の順に整理してみると、以下の通りである。

日本固有の複式簿記法——かな混り漢字右縦書き、三井大坂両替店の簿記法=1800(寛政12)年<sup>8)</sup> ならびに三井大元方の簿記法=1809(文化6)年<sup>9)</sup> →1710

4) Bhimani, p. 32.

5) Gray, p. 1.

6) Kemeny, Schleifer, Snell and Thompson, p. 346.

7) Nobes, p. 182.

8) 西川, 1989, 185ページ以下。

9) 西川, 1981, 64ページ以下。

三井家では、「現金式普通仕訳帳に相当する〔金銀〕出入帳」(西川, 1989, 203ページ)に「現金式仕訳」(西川, 1981, 70ページ)をおこなっていたが、ややおくれて、中井家(太田屋)でも、「金銀出入帳」=1850(嘉永3)年に「現金仕訳し」(小倉, 90ページ)していたことに注意されたい。

(宝永7年)<sup>10)</sup>ないし1775(安永4年)<sup>11)</sup>

中国固有の複式簿記法——漢字右縦書き、長崎在留の泰益号の「収支」簿記法=1907(光緒31年)<sup>12)</sup>→「明末清初」<sup>13)</sup>(17世紀中葉)ないし「18世紀中葉」<sup>14)</sup>

「四介松都治簿法」または「開城簿記」法と呼ばれている韓国(朝鮮)固有の複式簿記法——漢字右縦書き、(韓国商業銀行の前身)大韓天一銀行の簿記法=1899(光武3)年→「イタリアの複式簿記〔法〕より200年以上も前」の「高麗の全盛時代」<sup>15)</sup>すなわち「11世紀ないし13世紀」<sup>16)</sup>

Bahi-Khata と呼ばれているインド固有の複式簿記法——「インドの言語の一つ」<sup>17)</sup>(主に Muria 文字)を用いた左横書き、「現在でもインドのほとんどの地域で法人組織になっていない企業の間で行われている」<sup>18)</sup>簿記法→「イタリア式〔複式簿記〕法よりはるかなん世紀も前である」<sup>19)</sup>「先史時代(times

10) 西川, 1988, 33ページ以下。

11) 西川, 1981, 65ページ。

12) 許, 29ページ以下。

13) 郭, 342頁。

14) 郭, 360頁。

15) 尹, 35頁。

16) 尹, 138頁。

尹根鎬教授よりも推定開発年代を約1世紀おくらせているが、許宗炫教授は「複式記入原理にもとづいていた」(Huh, p. 50.)ばかりでなく、さらに「完全な現金(式)仕訳法(a complete cash journal method)を採用した」(Huh, p. 46.)韓国(朝鮮)の固有の複式簿記法は、高麗朝[918—1392]末と李朝[1392—1910]初めの間に採用されたということを利用しうる[状況]証拠は示している」(Huh, p. 12.)と言明している。

17) Nigam, p. 151.

現在「Bahi」を使用している企業の70~80パーセントは Muria 文字を用いている、と推定され[てい]る。」(Nigam, p. 151.)

18) Nigam, p. 149.

インド固有の複式簿記法では、大陸ヨーロッパや「イギリスの〔貸借配置〕慣行とは逆に、左側が貸方(Jama), 右側が借方(Nam)である」(Nigam, p. 151.)ことに注意されたい。

そこでは、現金出納帳を現金式仕訳帳として用いて、「現金収入は現金出納帳の〔左〕貸方側に、支払い額は〔右〕借方側に〔仕訳〕記入される」(Nigam, p. 154.)ばかりでなく、さらに「現金出納帳の〔右側へ仕訳記入された〕借方項目は元帳の〔右〕借方(Nam)側へ、また〔現金出納帳の左側へ仕訳記入された〕貸方項目は〔元帳の左〕貸方(Jama)側へ、西欧の〔貸借簿記〕法とは逆に、転記される。〔つまり元帳への〕貸借記入は原始記入帳におけるそれぞれの〔左右〕配置によって転記される」(Nigam, p. 157.)わけである。

19) Nigam, p. 149.

beyond the reach of historians)』<sup>20)</sup>

## II アジア的共通性の認知

前章で考察した「アジアの会計史家による固有の複式簿記法の自己発見」は、貸借簿記法の歴史にたいする自立性認識をもたらしたが、そこに形成された自立性認識は、貸借簿記法の歴史にたいする（アジア人としての屈折した感情にもとづく）対抗意識に裏打ちされると、もっぱら状況証拠に頼った「奔放な結論」<sup>21)</sup>として、貸借簿記法の歴史にたいする固有の複式簿記法の先行「状況」を（物的証拠もないのに）勝手に創造する愛国主義（愛国運動）的偏向を生みだす危険をはらんでいる。

事実、韓国やインドの会計史家は、その点にたいする自己点検をなおざりにしたが故に、固有の複式簿記法の開発年代を（史料に基づいて確定する作業を飛ばして）一挙に貸借簿記法以前に溯らせて、「状況証拠は固有の複式簿記法が〔高麗の全盛時代やインドの〕先史時代 (prehistoric days) に始められ、使用されていたことを示している」<sup>22)</sup>と、「完全に不適切な〔納得しがたい〕言い分」<sup>23)</sup>を開陳している始末である。

いや、そればかりではない。固有の複式簿記法の自己発見がもたらした貸借簿記法の歴史にたいする自立性認識は、さきに指摘した愛国主義的偏向を回避しえた場合でも、貸借簿記法との間の「対等」性を容認して、アジア対ヨーロッパ比較会計史へ接近してゆく出発点を用意したにとどまり、さらに固有の複式簿記法との間の「等格」性を認知して、アジア内部比較会計史を構想するにはいたっていない<sup>24)</sup>。

20) Nigam, p. 150.

21) Nobes, p. 182.

22) Nigam, p. 149.

23) Nobes, p. 182.

24) たとえば、許宗炫教授は、中国（台湾）や日本の固有の複式簿記法以前の（そこへの発展途上にある）簿記法と比較して、韓国（朝鮮）の固有の複式簿記法が「相対的に完全であった」（Huh, p. 46.）と述べている。

では、かかる研究状況の中で、それを打開してゆくために、アジアの会計史家は研究戦略としてなにかから始めたらいのであろうか。

アジアの会計史においては、「簿記技術が現場作業の中でOJTによって伝えられる部分が大きかった……ことを反映しているものと思われる」<sup>25)</sup>が、ルカ・パチョーリの「算術〔幾何, 比および比例〕<sup>スツマ</sup>全書〔1494年〕のような〔簿記〕解説書が伴っていなかった」<sup>26)</sup>ばかりでなく、「(おおよそ) 1800年までの時期に、〔ヨーロッパで、貸借簿記法の〕広範な変形が存在していた」<sup>27)</sup>よりも広い範囲にわたって固有の複式簿記法の間には相違が存在していた。たとえば、「日本の江戸時代の簿記実務は、基本的原理は同じでも、……〔商〕家ごとに異なる」<sup>28)</sup> っていたばかりではなく、さらに「同じ商家の中でも簿記法は店によってかなり異なり、同じ店でも部署により相違が見られ、細部に至れば、同じ部署でも記帳者によって変化がある」<sup>29)</sup> といわれているが、この指摘は他のアジアの国ぐにも、程度の差はあれ、妥当するとみてよいであろう。

したがって、アジアの会計史家が共同研究してゆく条件を作るために最初に手懸けなければならない先決問題としては、アジアの国ごとに、さらに企業ごとに固有の複式簿記法が相違していたことを識別する作業よりも、アジア全体にわたって通用していた固有の複式簿記法の「基本的原理」またはそこに通底していたアジア的共通性を認知する作業の方がはるかに重要であると考えられる。

そこで、以下、本稿の表題として掲げたように、日本、中国(台湾)、韓国

25) また、尹根鎬教授も、「中国固有の簿記〔法〕の性格」(尹, 126頁)を複式簿記法以前の「不完全な単式簿記」(尹, 135頁)法と誤認して、同じような結論を導きだしている。

しかしながら、彼らが試みたように、アジア主要国の固有の複式簿記法とそれ以前の(そこへの発展途上にある)簿記法の間には「範疇錯誤」から出発するかぎり、アジア主要国の固有の複式簿記法の間には「等格」性を認知できるわけではないのである。

25) 西川, 未発表論文, 15ページ。

26) Nigam, p. 150.

27) Yamey, p. 722.

28) 西川, 1989, 217ページ。

29) 西川, 未発表論文, 15ページ。

(朝鮮), インドの固有の複式簿記法が, 書法の違いはあっても, すべて(貸借簿記法と並んで, 素朴な収支簿記法から発展した複式分類簿記体系に所属する簿記形態ではあるが, 現金出納帳を現金式仕訳帳として用いて, 収支取引だけではなく, さらに非収支取引も貸借簿記法とは逆に仕訳し, かかる逆仕訳記入を元に戻すことなく, そのまま元帳へ転記してゆく)洗練された収支簿記法(以下, 「素朴な収支簿記法」にたいし, 「収支簿記法」という。)として一括できる点に着目して, これまでアジアの会計史家が(貸借簿記法の不在証明の代替作業として)固有の複式簿記法の存在証明に関心を集中してきたが故に, 見逃してきたアジアの共通性を体現している収支簿記法の「基本的原理」に——「なぜ, ここ[アジア]には, [貸借簿記法なる]会計[形態]が存在しない[条件が成立していた]のか」という「会計欠如(accounting voids)の認識」<sup>30)</sup>論的視点から——新解釈を加えてゆきたい。

そして, かかる見直し作業を通じて, イタリアでは, エミール・デュルケム(1858-1917)が提示した「社会類型」を借りて説明すれば, 異質性をそなえた諸個人間の「有機的連帯」(差異による連帯)に適合した装置として貸借簿記法が設計開発されたのにたいし, アジアでは, 同質性をそなえた諸個人間の「機械的連帯」(類似による連帯)に適合した機構として収支簿記法が設計開発されたことを明らかにしたい。

### III 収支概念対貸借概念——基礎概念の東西分裂

周知のように, 簿記は企業簿記(営利簿記)と非企業簿記(非営利簿記)に大別できるが, 歴史的には, 企業簿記よりも先に, 王室簿記や家計簿記に代表される非企業簿記が素朴な収支簿記法の形をとってあらわれた。そして, おくられて歴史に登場した企業簿記は素朴な収支簿記法から飛躍的に発展した複式分類簿記体系に所属する簿記形態として, イタリアでは貸借簿記法を, アジアでは収支簿記法を編成するにいたった。

30) Choudhury, p. 549.

では、どうして企業簿記は収支簿記法対貸借簿記法という形に東西に分裂したのであろうか。

この問いに答えるためには、多方面の知識を動員しなくてはならないが、筆者の考えでは、「基本的原理」は（基本的分類範疇を意味する）基礎概念と算法から構成されているばかりでなく、それらの間には一定の相互関係が成立しているのです。その点にも配慮しながら、まず、基礎概念が収支概念対貸借概念という具合に東西に分裂した理由について、ついで、算法が（加法と単なる減法を用いる）加減法併用対（加法と加法的減法を用いる）加法専用という具合に分裂した計算文化的背景について、考察することにしたい。

そこで、基礎概念の東西分裂から考察を始めると、イタリアで企業簿記が貸借簿記法として設計開発された時期には、同質性をそなえた諸個人間の「機械的連帯」がゆるみ、その間に異質性をそなえた諸個人間の「有機的連帯」が浸透しつつあったので、かかる動向に適合した装置として設計開発された貸借簿記法は、「人との関係は記録によってはじめて確実なものになると思って」<sup>31)</sup>、基礎概念として（企業の外部者のみならず、経営者以外の内部者をも意味する広義の）「取引（相手）先を主格とした（三人称的）貸借概念」を採択し、一方の「取引先は（受取るべき権利を有する）貸主である」のにたいし、他方の「取引先は（与えるべき義務を負った）借方である」という（取引先にたいする役割期待の相互性を表現する）複数の相対立する構文でもって、すべての取引を記述してゆく仕組みを編成したと考えられる。

したがって、貸借簿記法が、その歴史が示しているように、新興の「有機的連帯」に適合した装置として、伝統的な「機械的連帯」やそれを支えてきた「共同意識」を解体してゆく役割を果たしたとしても、それは当然の成り行きといわなくてはなるまい。

もちろん、すべての取引は「個人間および個人と個々の物の間の関係」<sup>32)</sup> ま

31) 清水, 164ページ。

32) Goldbberg, p. 37.

たは物を伴う人と人の関係としてばかりでなく、さらに物と物の関係としてあらわすことができるが、取引先を主格とした貸借簿記法においては、取引主体である(企業)経営者は取引の仲介者として裏にかくれてしまい、表には出てこない。そこでは、経営者の義務の発生と解除をあらわす経営者勘定は、表1の中欄に示したように、常に貸借均衡するので、余計なものとして省略されている。

表1 経営者勘定に記入される相手勘定

借方勘定		(経営者勘定)		貸方勘定	
$\Sigma a^+$	$\Sigma a^-$	$\Sigma a^-$	$\Sigma a^+$	$\Sigma l^-$	$\Sigma l^+$
		$\Sigma l^+$	$\Sigma l^-$	$\Sigma c^-$	$\Sigma c^+$
		$\Sigma c^+$	$\Sigma c^-$	$\Sigma p^-$	$\Sigma p^+$
		$\Sigma p^+$	$\Sigma p^-$		

$a$ は資産、 $l$ は負債、 $c$ は資本、 $p$ は利益( $p^+$ は収益、 $p^-$ は費用)の各構成要素を指す。

これにたいし、アジアで企業簿記が収支簿記法として設計開発された時期には、異質性をそなえた諸個人間の「有機的連帯」がまだ幼弱で、同質性をそなえた諸個人間の「機械的連帯」が支配的であったので、かかる動向に適合した機構として設計開発された収支簿記法は、(表紙を変えずに、中身を変えるために)基礎概念として(経営者によって代表される)「企業を主格とした(一人称的)収支概念」を採択し、「企業が現金をかくかくの理由で受取った」または「企業が現金をかくかくの理由で支払った」という(自己認知した収支事由の双対性を表現する)複数の相対立する構文でもって、すべての取引を記述してゆく仕組みを編成したと考えられる。

とはいえ、収支概念はすべての取引を物と物の関係としてとらえる概念ではなく、物と物の関係を代表する「一般的価値形態」または「<sup>サブ・ホール</sup>垂全体」(<sup>パート</sup>部分的全体)を通じてとらえてゆく概念である。したがって、かかる収支概念を採択した収支簿記法においては、単純な収支取引だけではなく、さらに(振替取引ともいわれる)非収支取引も包括的収支取引としてとらえてゆくために、単純



な収支取引を（たとえば、現金／商品と貸借仕訳される収入取引を相手勘定をもって商品／〔空白〕という具合に）現金（式）仕訳し、さらに非収支取引を収入取引と支出取引に（たとえば、掛売りした場合には、現金／商品と貸借仕訳される収入取引と売掛金／現金と貸借仕訳される支出取引に）分解し、そこに含まれる仮想収入と仮想支出を相殺した形で、表2の右欄に示したように、（残った相手勘定をもって、商品／売掛金という具合に）現金（式）仕訳しなくてはならない。

いずれにしても、包括的収支取引の相手勘定をすべて（包括的収支取引の内訳として）収容している現金出納帳は、表2の右欄に示したように、期末残高がそのまま次期へ繰り越される点を除くと、貸借簿記法で省略された経営者勘定と記入内容が同じであるが、このことは「取引先を主格とした（三人称的）貸借概念」と「企業を主格とした（一人称的）収支概念」の相違からもたらされる当然の結果といわなくてはなるまい。

表2 現金出納帳に記入される包括的収支取引とその相手勘定

		包括的収支取引		包括的収支取引の相手勘定	
単純な収支取引	期首残高		支出	期首残高	
	収入			$\Sigma a^-$ $\Sigma l^+$ $\Sigma c^+$ $\Sigma p^+$	$\Sigma a^+$ $\Sigma l^-$ $\Sigma c^-$ $\Sigma p^-$
非収支取引	仮装収入		仮装支出		
	期末残高			期末残高	

$a$  は現金以外の資産構成要素を指す。

なお、アジアで自己開発された収支簿記法は、その経緯からもわかるように、新興の「有機的連帯」を疎外する役割を果すので、伝統的な「機械的連帯」や

それを支えてきた「共同意識」を温存する必要のない領域では、「近代化」の過程にそぐわない伝統的簿記法として、欧米から導入した貸借簿記法によってとって代わられる宿命をおびていたことを付け加えておこう。

#### IV 加減法併用対加法専用——算法の東西分裂

さて、貸借簿記法において基礎概念として採択された貸借概念は取引の「貸借均衡性」を内包している概念に外ならないが、取引の貸借仕訳記入が転記される勘定のレベルでは、(省略された経営者勘定を別とすれば)勘定の貸借は不均衡となるので、「勘定は加法的減法 (eine additive Subtraktion) のみを知っている」<sup>33)</sup>と指摘されているように、勘定の(差引残高と呼ばれる)貸借差額を貸借いずれか少ない側に加算して、勘定の貸借を均衡させる手続を通じて、貸方勘定の貸借差額と借方勘定の貸借差額を全体として(総計において)均衡させなくてはならない。つまり、貸借簿記法は取引の「貸借均衡性」を一貫して維持するために、算法として(加法以外に)加法的減法を採用して、加法のみを専用せざるをえないのである。

ところで、「企業の生涯にわたる〔外部からの(借入れを含む)資本収入と経営収入を合わせた]総収入は……必ず一銭の違いもなく、〔外部への(借入れ返済を含む)資本支出と経営支出を合わせた]総支出と等しくなる」<sup>34)</sup>と指摘されているように、企業の設立から解散にいたる「総計算においては、収支の均衡がもたらされる。」<sup>35)</sup>しかし、その中間においては、常に収支は均衡しない<sup>36)</sup>。たとえば、単純な収支取引が記入される現金出納帳やその収支差額が転記される現金勘定に代表されているように、収支概念は現金の「収支不均衡性」を内包している概念に外ならないから、かかる収支概念を基礎概念として

33) Leitner, S. 36.

34) Hasenack, S. 271. zitiert nach Muscheid, S. 65 und Lehmann, S. 53.

35) Lehmann, S. 55.

36) なお、企業の生涯にわたる資本収支の差額と経営収支の差額は「等しいと仮定から出発することは適切ではある」が、その「中間においては、……〔両者〕は実際に等しくならぬであろう。」(Schneider, S. 6.)

採択した収支簿記法においては、勘定の（差引残高としてあらわれる）収支差額を少ない側に加算して、収支を均衡させる必要はなく、収支差額をそのまま次期に繰越せば十分であった。つまり、収支簿記法は現金の「収支不均衡性」を現金以外の勘定に敷衍するために、算法として（加法以外に）単なる減法を採用して、加減法を併用すればよかったのである。

さて、これまでの考察では、基礎概念が算法を規定する側面にのみ関心を集中して、それとは逆に、算法が基礎概念を規定する側面は等閑に付してきたので、そこに考察を進めると、イタリアで企業簿記が貸借簿記法として設計開発された時期には、

- 1) 「方程式の一方に負項があれば、両方にこれと符号の異なる正項を加えて全部を正項とすること」を意味していた代数学 (algebra) の語源 (アラビア語の al [冠詞]+jibr) に忠実にしたが、<sup>37)</sup>「負数を方程式の [反対] 側に書き入れて、正数とすることによって、一般に負号の採用を避けた」<sup>37)</sup> ルカ・パチョーリの『算術、幾何、比および比例<sup>スツマ</sup>全書』 (1494年)
- 2) 「一つの大きな値をあらわす記号の左側に加えられた記号はその大きな値から引くもの」と規約されていたローマの記数法 (ローマ数字)
- 3) たとえば、876円の品物を売る時に、1,000円札を出されると、「876円の品物に4円足して、880円、さらに20円足して900円、これに100円足して1,000円とし、……1,000円札と交換する」西洋式釣り銭勘定

にみられるように、商人の間では、(加法以外に) 加法による減法 (subtraction by addition) が慣用され、(加法と加法的減法を用いる) 加法専用という計算慣行が成立していた。

いや、そればかりではない。イタリアで企業簿記が貸借簿記法として設計開発された時期は、<sup>37)</sup>算盤 (計算板) による計算 (counting on the abacus) の結果をローマ数字で記録する「前時代の算盤派 (the old abacists) と [インド=アラビア数字による筆算 (calculation with figures) を紙上で (on paper) で

37) Ball, p. 211.

おこなう] 新興の筆算派 (the new algorists) の争い」<sup>38)</sup>が新興の商人階級の支持をとりつけた筆算派の勝利をもって終結し(算盤派の凋落がはっきりし)た時期であった。いいかえると、貸借簿記法が設計開発された時期は、算盤による「計算と記録の分離」の時代から筆算による「計算と記録の統合」の時代への移行が決定的となった時期であった。

このような計算文化を背景にして設計開発された貸借簿記法は、筆算による「計算と記録の統合」を志向した加法専用の簿記法として、負項を反対側に移した正項の『並置による減法 (subtraction by apposition)』または『対置による減法 (subtraction by contra-position)』を通じておこなわれる」「勘定式計算 (account-computation)」<sup>39)</sup>を採用し、さらに、そのために用意した「計算と記録」形式に「貸借均衡性」を利用した「計算と記録」の(正否をバランス・チェックを通じて自動検出できる)自己検証機能を内蔵することになったのである。

これにたいし、アジアで企業簿記が収支簿記法として設計開発された時期には、商人の間では、(加法以外に)単なる減法が慣用され、(加法と単なる減法を用いる)加減法併用という計算慣行が成立していたばかりではなく、さらに、(東アジア圏の)日本、中国(台湾)、韓国(朝鮮)では、筆算よりもはるかに算盤そろばん(suanpan)による計算が普及し<sup>40)</sup>、記録とは別途に(on an external device)計算と検算が容易にできた。したがって、かかる計算文化を背景にして設計開発された収支簿記法は、算盤による「計算と記録の分離」を志向した加減法併用の簿記法として、勘定式計算を採用する必要がなかったし、また、「計算と記録」形式に「貸借均衡性」を利用した「計算と記録」の自己検証機能を内蔵する必要もなかったのである。

38) Storrar and Scorgie, p. 14.

39) Littleton, p. 24.

40) Pullan, p. 20.

## V 変則的収支簿記法の存在理由

前章で考察したように、(東アジア圏の)日本、中国(台湾)、韓国(朝鮮)では、「算盤〔による計算〕が……普及したために、〔計算も検算も容易にできるという〕その便利さの故に〔「計算と記録」違いを自動検出できる〕計算〔記録〕形式の発達が十分でないことがしばしばである」<sup>41)</sup>が、収支簿記法の中には、基礎概念から独立した算法を採用した結果、筆算による「計算と記録の統合」を志向した加法専用の簿記法として実施されている変則的収支簿記法も存在している。

事実、インドでは、日本、中国(台湾)、韓国(朝鮮)とは違って、算盤による計算が普及しなかった代わりに、筆算による「計算と記録の統合」が進行したためと思われるが、Bahi-Khata と呼ばれるインド固有の複式簿記法においては、勘定の収支「差額が〔左右〕いずれか少ない側に〔追加〕記入される」<sup>42)</sup> 手続を通じて、勘定(の合計)を(貸借簿記法のように同一線上ではなく、余白を設けない形で)左右均衡させている。

なお、それ以外に、勘定の左右を時計まわりに90度回転させ、上下配置として、「天地符合」させる所から、「『天地合』平帳法」<sup>43)</sup> と呼ばれる中国の「比較的成熟した複式簿記法」<sup>44)</sup> のように、筆算による「計算と記録の統合」を志向した加法専用の(ようにみえる)簿記法として実施されている変則的収支簿記法も存在していた。

しかしながら、ヨーロッパで算盤派にとって代わった筆算派の人びとでさえ、ずっと後まで長い期間、「筆算でやった計算を計算板で検算してみないと、気がすまなかった」<sup>45)</sup> ことを考え合わせると、一旦算盤で求めた減算の答えを再

41) 小倉, 50ページ。

かかる一連の事実がアジア的「停滞性」または「遅れ」を意味しないことはいうまでもない。

42) Nigam, p. 154.

43) 郭, 377頁。

44) 郭, 360頁。

45) タトン, 訳85ページ。

度算盤で検算しようとした場合に、同じ算法を繰り返すと、同じ計算違いを繰り返す恐れがあるので、加法的減法を用いることは理に適っている以上、かかる検算手続きを勘定の「計算と記録」形式に再現した変則的収支簿記法をもって基礎概念の相違を無視した「範疇錯誤」と決めつけるわけにはゆかないであろう。

### 参 考 文 献

- W. W. Rouse Ball, *A Short Account of the History of Mathematics*, 4th ed. (1908), Dover Pub., 1960.
- Al Bhimani, "Accounting for Control: Assessing the Role of Culture," A Paper presented at the Workshop on Accounting and Culture, European Institute for Advanced Studies in Management, Brussels, 9-11 December, 1987.
- Nandan Choudhury, "The Seeking of Accounting Where it is not: Towards a Theory of Non-Accounting in Organizational Settings," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 6, 1988.
- Louis Goldberg, *An Inquiry into the Nature of Accounting*, American Accounting Association, 1965.
- S. J. Gray, "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally," *Abacus*, Vol. 24, No. 1, March 1988.
- 郭 道揚 (Guo Dao-Yang) 『会計発展史綱』, 中央広播電視大学出版社, 1984年。
- Wilhelm Hasenack, "Gewinnberechnung und Selbstfinanzierung im neuen Aktienrecht," *Der praktische Betriebswirt*, 18. Jg., 1938, 1. Hj.
- 許 紫芬 (Hsu Tzu-Fen) 「収支簿記法としての廈門華僑簿記の事例研究——長崎在留の『泰益号』の簿記(1907-1934)」『経営史学』第23巻第3号(1988年10月)。
- Huh Jong-Hyeon (許 宗炫), *The Traditional Accounting Systems in the Oriental Countries——Korea, China, Japan*, Busan National University, 30 June, 1969.
- John G. Kemeny, Arthur Schleifer, Jr., J. Laurie Snell and Gerald L. Thompson, *Finite Mathematics with Business Applications*, Prentice-Hall, 1962.
- Wolfgang Lehmann, *Die dynamische Bilanz Schmalenbachs, Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung*, Betriebswirtschaftlicher Verlag, 1963.
- Friedrich Leitner, *Grundriss der Buchhaltung und Bilanzkunde*, 3. Aufl., 1. Band, Vereinigung Wissenschaftl. Verlager, 1909.
- A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co.,

1933.

- Anne Loft, "Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the U. K., 1914-1925," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 2, 1986.
- B. M. Lall Nigam, "Bahi-Khata: The Pre-Pacioli Indian Double-Entry System of Bookkeeping," *Abacus*, Vol. 22, No. 2, September 1986.
- 西川 登「文化期における三井大元方の簿記法」『経営史学』第16巻第2号(1981年7月)。
- 西川 登「三井越後屋呉服店の初期・中期の決算報告書」神奈川大学『商経論叢』第23巻第2号(1988年1月)。
- 西川 登「三井大坂両替店の帳簿組織」神奈川大学『商経論叢』第24巻第4号(1989年3月)。
- 西川 登「和式複式簿記の起源について」(未発表論文)。
- Werner Muscheid, *Schmalenbachs Dynamische Bilanz, Darstellung, Kritik und Antikritik*, Westdeutscher Verlag, 1957.
- Christopher W. Nobes, "The Pre-Pacioli Double-Entry System of Bookkeeping: A Comment," *Abacus*, Vol. 23, No. 2, September 1987.
- 小倉栄一郎『江州中井家帖合の法』ミネルヴァ書房, 1962年。
- J. M. Pullan, *The History of the Abacus*, Hutchinson & Co., 1968.
- J. M. Samuels and A. G. Piper, *International Accounting: A Survey*, Croom Helm, 1985.
- Erich Schneider, *Wirtschaftlichkeits-Rechnung, Theorie und Investition*, 3. Aufl., J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Polygraphischer Verlag, 1961.
- 清水広一郎『中世イタリア商人の世界——ルネサンス前夜の年代記』平凡社, 1982年。
- A. Colin Storrar and Michael E. Scorgie, "Eastern Influences of the Development of Double Entry Book-Keeping," A Paper presented at the Fifth World Congress of Accounting Historians, University of Sydney, 21-24 August, 1988.
- ルネ・タトン (René Taton), 小堀憲訳『算法の歴史』5版, 白水社, 1959年。
- Arthur H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy*, Gee and Co., 1912.
- B. S. Yamey, "Notes on Double-Entry Bookkeeping and Economic Progress," *The Journal of European Economic History*, Vol. 4, No. 3, Winter 1975, in Basil S. Yamey, *Essays on the History of Accounting*, Arno Press, 1978.
- 尹 根鎬 (Yun Kon-Ho)『西介松都治簿法研究』檀国大学校出版部, 1970年。