

カメラール簿記と近代会計

戸 田 博 之

I. は じ め に

カメラール簿記 (Kameralistik) は、複式簿記 (Doppik) と計算原理ならびに記帳方式を異にする、いわば「非複式簿記体系」に属する簿記でありながら——たとえばコンスタント簿記やロジスモグラフィアのような——歴史的に存在したが現在まったくおこなわれていない簿記ではなく、主としてドイツ語圏諸国において、こんにちもなお国家、市町村あるいは公的事業体などで現実におこなわれている簿記またはそれに属する種々の形態を内包する簿記体系の総称である¹⁾

カメラール (Kameral) は、ギリシア語のカメラ (καμαρα) に由来し、ドイツ語のカマー (Kammer) の類語である。もともとは「戦地で軍資金を運ぶための、ドーム型の屋根のついた堅固に装備された馬車」を指したが、転じてドーム型の部屋そのものを意味するようになった。ほぼ9世紀にいたって、ラテン語の *camara* (カマラ) は、領主 (Fürst) たちが財宝などを保蔵する場所 (通常は領主の寝室があてられていたという) そのものを意味し、この語はやがて、領主の日常の収支を管理するために任命された事務官たちすなわちカマラートたち (Kammer-Rat) が常時集まる「領主の居間」という意味に転じた。いずれにせよ、カメラール簿記は、その当初から、貨幣あるいは収入・支出の管

1) なお、カメラール簿記は各国においてそれぞれ法律的基盤を有しており、たとえば、ドイツにおける、ドイツ帝国予算法 (RHO, 1922年12月31日公布)、ドイツ帝国出納法 (RKO, 1927年6月8日公布)、ドイツ帝国会計法 (RRO, 1929年7月3日公布)、あるいは連邦財産に関する簿記・会計規則 (VBRO, 1953年3月16日公布) などがそれである。

理ときわめて密接に結びついていたのである。

カメラール簿記の原語であるカメラリストイクには広狭二つの意味がある。すなわち狭義には、17世紀から18世紀にかけての重商主義体制下でのカメラールヴィッセンシャフト (Kameralwissenschaft) すなわち「国家学」 (Staatswissenschaft) ないし「官房学」である。ところが、当時のカメラールヴィッセンシャフトにおいては実務的な経済的課題とくに国家財政あるいは国営事業の運営に重点が置かれたために、必然的に公会計制度の育成に関心がもたれるようになった。その結果、カメラリストイクは、広義には「カメラール簿記」ないし「カメラール会計」そのものをも意味するようになったのである。

周知のように、複式簿記は15世紀ないしそれ以前のイタリア商人のための簿記として生成したが、その本源的段階における「記帳要因」は債権・債務であった。それに対してカメラール簿記は、「18世紀中葉におけるオーストリアの財政を統制しようとして、当時のカメラリストたちが苦心の末考案した簿記体系」²⁾である。上述したように、カメラール簿記の「記帳要因」は、複式簿

カメラール元帳³⁾

項 目 (Rubrik)	収 入			
	前期残余额 (Rest)	予 定 額 (Soll)	実 際 額 (Ist)	期末残余额 (Rest)
(例) 貸付金	20	200	180	40

項 目 (Rubrik)	支 出			
	前期残余额 (Rest)	予 定 額 (Soll)	実 際 額 (Ist)	期末残余额 (Rest)
(例) 借入金	30	170	150	50

2) Schrott, J., Lehrbuch der Rechnungswissenschaft, 4. Aufl., Wien 1886. S. 111.

3) 表中の Soll (予定額), Ist (実際額) および Rest (残余额) は、主としてドイツの文献における用語であるが、オーストリアの文献においては Schuldigkeit (責任額), Abschattung (履行額) および Rückstand (残余额) が用いられていることが多い。

記のそれとは異なり、貨幣（ないし現物）の変動とその原因すなわち収入および支出そのものであったことにとくに留意しなければならない。

まず、カメラル簿記の計算原理と記帳方法についての一般的な理解が必要である。

前ページに示したのは、ごく標準的なカメラル簿記の記帳形式である。もっとも、伝統的なカメラル簿記の元帳にはこれ以外に様々な形式があり、とくに古典的ないし伝統的なカメラル簿記法では、予算額数値がこれ以外にも元帳計算の構成要素として収容されるのが常であった。実は、このことが、カメラル簿記では予算額が記帳の構成要素であるかのような誤解を生じさせる一因となった。しかし、「予定額」(Soll)は、「予算額」(Etat)と本質的に異なる概念である。ワルプ (Walb, E.)⁴⁾がとくに強調しているように、「予定額」と「予算額」を混同することがカメラル簿記に対する無理解または誤解の一般的原因になっている。前掲の形式は——シュロットおよびワルプの説にしたがって——「予算額」ではなく「予定額」と「実際額」の密接な結合関係を明示している。

複式簿記においては、記録・計算の場所としての勘定 (Konto) がまず設けられ、必ずそれぞれの「借方」または「貸方」に二面的計算記入がおこなわれるとともに、左右対照的ないわゆる「加法的減算」がおこなわれる。それに対してカメラル簿記においては、「項目」(Rubrik) ——「勘定」ではなく——が収入と支出について設けられ、それぞれの予定額欄、実際額欄および残余额欄で記録・計算がおこなわれる。当然のことながら、複式簿記におけるような左右対照的ないわゆる「加法的減算」はおこなわれることはない。なお、「予定額」として計上されるのは、実行（ないし履行）が予定されているすべての現金収入と現金支出であり、実際におこなわれた現金収・支は実際額欄に記入される。期末において実行（ないし履行）されていない現金収支は期末残余额欄に記入される。

4) Walb, E., Erfolgsrechnung Privater und öffentlicher Betriebe. 1928. S. 234ff.

II. カメラール簿記の生成・発展史

カメラール簿記の発展史は、その生成の16世紀頃から現在にいたるが、その歴史はおおよそ6段階に分類することができる。その第1段階としての1500年頃から1750年までは、いわばカメラール簿記史にとって「前史的段階」というべき時代である。この時代の公会計は、もっぱら領主のための出納管理ないし財産管理のためにおこなわれていた。そこでの記帳法は定型的な形態をとってはならず、いわば断片的な試行錯誤の結果であった。たとえば、当時のオーストリアの公的行政で適用されていたカメラールの記録・計算には技術上の多くの欠陥があり、その内容はきわめて貧困で、計算結果には概観性がなかった。それでも、カメラールの記帳方法は漸次改善されていき、たとえばリヒトネーゲル⁶⁾によると、記帳方法の改善は、実際収支についての「取引発生順の記帳」、(chronologische Aufzeichnung)、「組織的な記帳」(systematische Aufzeichnung) および二つの記帳法の結合という、三つの段階を経ておこなわれた。

やがて公的経済が以前よりも活発化しさらにその規模も拡大するにつれて、より合理的な計算手法を求める声がカメラールの組織の中に充満するようになった。やがて彼らは、商的複式簿記をカメラール組織の管理のために転用することを着想した。すでにイタリア的複式簿記は、数世紀このかた商業界において安定した成果を上げていただけに、彼らが計算機構の理想型 (Idealtyp) を複式簿記体系に求めたことはけだし当然であろう。リヒトネーゲルによれば、オーストリアおよび北部ドイツにおいては、国家会計に複式簿記を導入しようとする試みが、11年以上にわたって続けられた。しかしオーストリアに

5) もっとも、ワルプやV. ヴィゾツキ (v. Wysocki, K.) はカメラールの発展史を4段階に分類している。筆者との違いは、筆者がその前史的段階を第1段階とし、さらに第6段階をあらたに設けたことによる。

6) Lichtnegel, J. C., Geschichte der Entwicklung der österreichischen Rechnungs- und Controlwesens, Graz 1872. (Selbstverlag), S. 15.

においては、そのような試みは成功しなかった。その原因は種々であったが、ひとつには、帳簿組織の設定の際に行政組織における特殊事情が十分考慮されなかったことが挙げられる。

以上に見たように、この（前史的な）第1段階では単純な収支計算だけがおこなわれ、それなりの改善が見られたとはいえ、カメラル組織における収支計算は次第に衰微していった。つまりこの段階においては、カメラル簿記といえるほどの独自の計算方式はまだ存在しなかったのである。

第2段階は1750年頃から1810年頃であり、いわば古典的カメラル簿記の記帳原理が確立された時代である。この時代にはカメラル簿記の計算方式に「予定額計算」(Sollrechnung)が導入され、「実際額計算」(Istrechnung)がこの「予定額計算」に結合された。これを記帳関係について見ると、現金収支記帳(現金出納帳, Cassabuch)と組織的記帳(元帳, Sachbuch)の結合関係が保証されることを意味する。このような記帳原理を樹立した立役者がプヒベルク(Puechberg, J. M.)である。彼はやがてオーストリア会計局(Rechenkammerのちの宮廷会計局《Hofrechnenkammer》)の主任簿記係という要職につき、1762年に「領地管理に適用される改善されたカメラル会計基準入門」(Puechberg, J. M., Einleitung zu einem verbeßerten Cameral-Rechnungsfuße, auf die Verwaltung einer Herrschaft angewandt)を著した。これは自ら考案した記帳方法をチンツェンドルフ伯爵(Graf Zinzendorf)の領地エンツェルスドルフ(Enzelsdorf)で実験的に試みたのち、簿記法の指導書として公刊したものである。この「カメラル会計基準」は1763年にラテン語に翻訳され、1768年にはハンガリー領とオーストリアの公会計に導入された。この会計基準を契機として、カメラル簿記は複式簿記における「複式原理」と対比しうるひとつの独自の記帳原理を備えることになった。その意味において、プヒベルクはカメラル簿記の記帳原理を最初に確立した人物として、歴史的に評価されるべきなのである。

なお、オーストリアのプヒベルクに遅れること24年、ドイツにおいては、1736年にハイデルベルグ大学のカメラルヴィッセンシャフトすなわち

国家学の講座の主任教授ユンク (Jung, J. H.) が、大学での講義用に「複式簿記の新しい方法によるカメラール会計学のための入門書」(Anleitung zur Cameral Rechnungs=Wissenschaft nach einer Methode des doppelten Buchhaltens, zum Gebrauch der akademischen Vorlesungen, Leipzig) を著した。彼の意図もまた、オーストリアのプヒベルグと同様に、「旧式のカメラール計算」を改善することにあつた。彼の理論は、その会計理論的な認識の深さと理論構成の巧みさにおいてプヒベルグのそれよりも一歩進んではいたが、先駆者プヒベルグの理論にある程度影響されたことは想像に難くない。この点についてシュロットは、「ユンク自身はこのカメラール方式は自分の発明である、と明言してはいるが、……彼の理論はプヒベルグからの剽窃である。」⁷⁾と明確な論拠をもって痛烈に批判している。

いずれにせよ、プヒベルグ (オーストリア) とユンク (ドイツ) によるカメラールの記録・計算の改良の本質は、予定額記帳と実際額記帳の必然的な対立関係の確立ならびに取引発生順的記録と組織的記録の緊密な関係の基礎づけがなされたことにある。ここにいたって、カメラール簿記はまさに独自の記録・計算原理をもつことになったのである。

第3段階は、1810年から1880年頃までである。この段階における発展的形成は、いわゆる「イエーガーの講義録」(Jägersche Unterricht) をもって始まる。1810年、オーストリア宮廷会計局の副局長であつたイエーガー・v・ヴァイデナウ (Jäger von Weidenau) が会計局の職員におこなつた講義録すなわち「国家中央会計局に対する財政収益の表示に関する一般講義」(Jäger von Weidenau, Allgemeiner Unterricht zur Ausweisung der Gefällen-Erträge für Staats-Rechnungs-Centrale, Wien) がそれである。これは、こんにちの「出納・会計規定」(Kassen-Rechnungsverordnung) にあたるが、彼の講義録は当時のオーストリア国家会計制度に大きな影響を与えた。

7) Schrott, J., a. a. O., S. 112.

彼の計算書の体系は、「現金対照表」(Casse-Bilanz)、「財産対照表」(Vermögens-Bilanz)、「収益対照表」(Erträgnis-Bilanz)および「年度末積極・消極財産についての個別報告書」(Specifische Ausweis des Activ-und Passiv-Vermögens mit Ende des Jahres)の四つから構成されている。そのうち、とくに注目になるのは「現金対照表」である。これは年度の財政収入と財政支出を対照表示する報告書であるが、ここでは収入項目と支出項目が国家租税行政の観点に立って系統的に構成され、そのために元帳においては経済取引の類型化がおこなわれた。具体的には収入および支出の(元帳)項目は、次の三つに大別された。

1. 財政収益に属する実際の (zum Gefällsertrage gehörige reele) 収・支
2. 財政収益に属さない (zum Gefällsertrage nicht gehörige) 収・支
3. 内部貨幣移管 (Geldverläge)

上のうち 1. は、租税財産の増加または減少に直接に影響を与えるものである。2. はさらに財産を増加または減少させるが租税上の性質から生じるものではないところの「实际的」(reelle) 収・支と、それによって財産が増加も減少もしない「通過的」(durchlaufende) 収・支に分けられる。3. は、たとえば他の出納部署との振替による収・支などである。

特筆すべきことは、「財政収益に属する实际的収・支」と「財政収益に属さない収・支」という項目分類は、のちに登場する、たとえばシュロット (1886年) やヒュックリ (1889年) をはじめとする種々のカメラル文献にはほとんどそのまま受け継がれていることである。しかしそれだけでなく、この「イエーガーの講義録」に見られる収支項目についての類型化手法は、のちのドイツ動的勘定学説すなわちワルプ (1926年)、ヨーンズ (1937年) あるいはコジオール (1940年) の諸学説に見られるところの「収益作用的収・支」および「収益非作用的収・支」の区分手法ないし区分思考に受け継がれたのである。

いずれにせよ、カメラル簿記の発展史にとって画期的であったことは、収支項目の類型化によってカメラル簿記の項目分類基礎が確立されたことであ

る。いうまでもなく、収支概念ないし取引概念の類型化は「元帳の系統的構成」によって具体化される。ちなみに、カメラル簿記におけるこのような項目分類は——先述のように、勘定と項目の本質的相違点はあるにせよ——複式簿記における勘定分類すなわち「資産」、「負債」、「資本」、「収益」および「費用」というそれに通ずるものと理解することもできる。

以上のように、第2段階において主としてプヒベルグによって記帳原理が確立された古典的カメラル簿記は、この第3段階においてまさに項目（複式簿記でいうところの勘定）分類基礎を備えることになった。

19世紀中期は、ドイツ、オーストリアを中心とした重商主義(Merkantilismus)ないしカメラリスムス(Kamerlismus)から近代資本主義への転換期であり、同時に、カメラルヴィツセンシャフトの衰退の時期でもあった。そのような時代的背景にありながら——そして実は皮肉なことではあるが——この時期において、少なくとも二つの貴重なカメラル簿記文献が世に出た。すなわち、1886年にはオーストリア（ウィーン）でシュロットが、1887年にはスイス（ベルン）でヒュックリが、それぞれほぼ時を同じくして簿記学説史上に登場したのである。シュロットの「計算科学の教科書」(Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft, 5, Aufl.)、ヒュックリの「簿記体系と簿記形態—簿記の教科書」(Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen. Ein Lehrbuch der Buchhaltung, Bern)がそれである。いずれも当時において、いわば簿記の「スタンダード・ワーク」として、ひろく人口に膾炙されたといわれている。

1880年代を発展過程の第4段階とあえて規定するのは、1762年のプヒベルグ以降ほぼ1世紀にわたって培われた（古典的）カメラル簿記の実践基盤に立って、カメラル簿記が複式簿記にならぶ独自の簿記体系として実務界に認知されただけでなく、次第に科学的研究の対象として取り扱われるようになったからである。たとえばシュロットは、「複式簿記」、「単式簿記」、および「カメラル簿記」という三つの簿記を簿記システムの全体として把握したうえで、それらについての比較研究を試みた。ちなみに同書の内容は、こんにちい

うところの会計監査論 (Kontrolle) が加えられている。

ヒュックリもまた、簿記の全体を科学的研究の対象として取り扱い、いくつかの簿記体系 (Buchhaltungs-System) を定義し、それぞれ簿記体系に属する各種の簿記形態 (Buchhaltungs-Form) がもつ一般的特質を巧みに要約している。しかも彼は、共通の取引事例を用いて、いずれの簿記体系または簿記形態によっても同一の損益結果になることを論証した。ちなみに彼は、自ら考案した「コンスタント簿記」(konstante Buchhaltung) をも簿記体系のひとつに加えているが、いずれにせよ当時においては、たとえば、複式簿記だけが簿記であるというような認識がまかりとおることはなかった。

第5段階は、1900年頃から1926年頃にかけてである。「重商主義」が衰退したのち、オーストリアおよびドイツの主要都市において、鉄道・市電事業、ガス事業、水道事業あるいは電力事業などが、いわゆる「公的営利事業」の形態をとって急激に発展した。その結果、これらの「公的営利事業」に適合できる組織的計算すなわち成果計算と在高計算が伝統的なカメラール簿記によって果たして可能であるかどうか、というきわめて基本的な問題が提起された。端的に言って、複式簿記かカメラール簿記かという比較論争が、当時のドイツの国会において、行政カメラリストたちだけではなく会計学者たちも加わって真剣におこなわれたのである。以下に挙げる事例は、当時の代表的なそれである⁸⁾

- (1) プロイセンの鉄道行政に関する委員会報告 (1910年)
- (2) ドイツ海軍省の試み (1911年～1913年)
- (3) クラインシュミットの指導原理 (1911年)
- (4) クラウバハによるアンケート調査 (1911年)
- (5) バイエルンの覚書 (1913年～1914年)

以上のうち、もっとも興味のある事例は、「バイエルンの覚書」(bayrische Denkschrift) である。これについてだけ、簡潔に説明しておく。バイエルンの

8) 上の5例の詳細については、戸田博之著「収支的簿記体系の研究」昭和63年、180～186ページに詳しい。

国家行政においては、1906年議会において、商業簿記導入の必要性が繰り返して強調された。そればかりでなく、カメラル簿記を完全に保持しながら、官庁の年度決算を複式簿記の諸原理に完全にのっとして、商業的な貸借対照表と損益計算書を得ようという試みがなされた。「国家事業における商的複式簿記に関するバイエルン王国の国家行政の覚書」⁹⁾ (Denkschrift der Kgl. Bayrischen Staatsregierung über die kaufmännische doppelte Buchführung in den staatlichen Betrieben) は、この問題に関連してその当時に作成されたものである。多年にわたるそのような試みののち、この「覚書」の結論とするところは、次のとおりであった。すなわち「カメラルの適用領域は、国家、地方自治体およびその他の公法上の団体の会計であり、これらの領域について、カメラル簿記は……商業的にけっして代替できるものではない。カメラル簿記は一般的な国家行政ないし地方自治体行政に対して無制限に有効なものであり、また国の営利的事業にとって、カメラル簿記は少なくとも基本簿記たる地位にとどまるべきである。」。つまりは、予算法の領域について、憲法上、政府ならびに国会と深くかかわりあっている機能は、当然にカメラル簿記のものと考えられたのである。なお、先に挙げた四つの事例が結論とするところは、いずれも「バイエルンの覚書」におけるそれとほぼ同じであった。

以上のように、公的営利事業の急激な発展を契機として、カメラル簿記と複式簿記の比較論争が政・官界、実務界ならびに学会を巻き込んで、大規模かつ精力的におこなわれた。その結果を特徴的に要約すれば次の二つになる。

第一は、「カメラル簿記の高揚化ないし改良」である。たとえばシュナイダー¹⁰⁾ (Schneider, F.) は、商的複式簿記ではすべての残高は同質的かつ機械的に繰り返されるのに対してカメラル簿記の繰越手続が特異かつ複雑であることに注目し、複式簿記に倣った「繰越記帳法の改良」を試みた。クラープド

9) この議事録は、現在もベルリン国立図書館に保存されている。

10) Schneider, F., Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die verbenden Betriebs der Staats- und Kommunalverwaltungen, Berlin 1912.

ア¹¹⁾ (Klapdor, K.) は、カメラル簿記における「予定額記帳」の概念を拡大し、複式簿記における貸借複記に類似する振替記帳機能を付与した。つまり、両者の試みに共通している点はいずれも、複式簿記的手法のカメラル簿記への転用であったのである。

第二は、カメラル簿記固有の「予定額－実際額＝残余额」という基本原理を共通に保持しながら、その適用範囲を国家（または地方）行政と公的営利事業に明確に分別するのが最も有効でかつ合理的な方策であるとする認識が一般化したことである。換言すれば、そのような認識は、カメラル簿記の「行政カメラル簿記」(Verwaltungskameralistik) と「経営カメラル簿記」(Betriebskameralistik) への分化を意味した。ちなみに、ヴェルナー¹²⁾ (Werner, F.) の所説は、その著書の表題からも察せられるように、カメラル簿記のそのような意味における「適用領域の分化」を明確に指向するものであった。

Ⅲ. 近代会計に対する影響——発展史の第6段階——

1900年から1926年は、ケルン学派とくにシュマーレンバハ (Schmalenbach, E.) の動的会計観ないし動的会計理論が産声を上げた時期である。周知のように、「ダイナミッシェ・ビランツ」(Dynamische Bilanz) の初版は1919年に、その増補・改訂版は1926年にそれぞれ出版され、その後1962年の13版まで続いた。ここで、シュマーレンバハがカメラル簿記をどのように位置づけ、かつ自らの動的会計理論をとるように関連づけておこなったかについて考えることにしたい。

彼は、1910年の論文において、「商人の会計とカメラルの会計」(Kaufmännisches und kameralistische Rechnungswesen, in ZfHwuHp. 2. Jg.) と題して、複式簿記とカメラル簿記についての比較論を展開している¹³⁾。彼は、次のように

11) Klapdor, K., Die kameralistische Buchführung in ihrer einfachen und gehobenen Form., 3. Aufl., Düsseldorf 1914.

12) Werner, F., Kameralistische oder kaufmännische Buchführung, namentlich für staatliche oder städtische werbende Betriebe, 1915.

明確に述べている。「現在用いられているカメラル簿記からは、収・支決算の最も本質的な欠陥が拭いとられており、……カメラル簿記は可及的に損益計算に近いものである。……『残余额計算』というカメラル的計算技術によって、当期の収益・費用計算に属さない収支は、貸借対照表技術的な意味における積極項目または消極項目として記入される。……まさにカメラル計算は、貸借対照表の部分を有しているのである。」このような論述を見るかぎり、当時において彼は、カメラル簿記と複式簿記の間にはいわば「基本的な同質性」が存在することを認めていたと考えられる。しかしながら、第3版および第4版の「ダイナミッシェ・ピランツ」においては、カメラル簿記についてかなりのページ数を割いていたにもかかわらず、のちの版ではカメラル簿記についてのそのような積極的な認識がまったく影を潜めてしまっている。それどころか、(15年ののちの)第8版では、「カメラル的な基礎概念に立ち返ることは収支計算を断念することを意味する。」と述べ、先の論文とは逆の主張をおこなっている。したがってそこでは、損益計算についての潜在的共通性ないし複式簿記との基本的な同質性の認識はまったく後退しているといわざるを得ないのである。ちなみに後年、ワルプはこのことを「いわく不可解」としてつよく批判しているのであるが、筆者は筆者なりに、シュマーレンバハのこのような「変節」のゆえんを次のように忖度している。すなわち、カメラル的収支計算と商人的損益計算を比較するという発想それ自体は、のちに彼によって独自の展開される動的会計観ないし動的思考の出発点において存在していた。しかし、「第8版」以降においては、みずから構築し、しかも学界での評価を勝ち得た動的会計理論の独自性をさらに強調しようとするあまり、カメラル簿記と複式簿記の内在的關係について明確に述べることをあえて避けたの

13) ちなみに谷端長教授は、ダイナミッシェ・ピランツの発展史を「受胎期」、「胎動期」、「生誕期」および「生育期」にわけて考察されたのは周知のとおりである。教授は、シュマーレンバハの1910年の論文を「ダイナミッシェ・ピランツ」のいわゆる「胎動期」の代表作として、この時期を非常に重要視しておられた。谷端長「動的会計論の構造」森山書店、昭和33年、14~30ページ。

ではなかろうか、ということである。すなわち、財産計算中心のストック思考から収支計算というフロー思考へのいわば会計パラダイムの転換が、当時において十分に認知されていたカメラル簿記ないし（カメラル的）収支計算を基礎としてなされたことはもはや否定し得ないのである。

ところで、1926年、ワルプは「私経営と公経営における損益計算論」(Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung, Berlin/Wien) を携えて会計学説史上に登場する。この時期は、カメラル簿記発展史の第5段階の終わりとも言うべき時期である。ワルプ理論がもつ学説史的意義は、シュマーレンバハの動的会計思考を複式簿記システムと結合させたことにあり、それゆえにこそ彼は、「形式的側面での動的会計論の完成者」として知られているのである。なお、彼は、複式簿記の勘定系列を「給付系列」ならびに「収支系列」と規定する、いわゆる「動的二系列収支勘定学説」の主唱者として一般に理解されているが、——残念ながら——同書に展開されている理論のカメラル簿記と複式簿記の比較論という側面をもつことが理解されることはきわめて少ない。しかし彼は、本来、カメラル簿記と複式簿記の「本質的同質性」の論証を意図し、いわばその論証のための用具として「二系列勘定理論」を構築したと考えるべきである。そのために彼は、まず古典的カメラル簿記の「元帳シェーマの改良」を提言し、損益計算的観点に立って収支取引を三つの勘定群「計算区分」に類型化したのである。たとえば彼は、未消費の財貨や減価償却についての計算をカメラルの元帳区分にかかわらしめたのであるが、そのことによって彼は、複式簿記の損益計算ならびに在高計算をカメラル計算体系に導入し、カメラル簿記と複式簿記の同質性の論証に成功したのである。

前世紀初頭にはじまったこのような「カメラル簿記の高揚化」のための試みは、ワルプの研究によって一応の終止符が打たれた。ちなみに、ケルン大学学長としての彼の就任演説のタイトルは、「カメラルヴィッセンシャフトと比較論的経営経済学説」(Kameralwissenschaften und vergleichende Betriebs-

wirtschaftslehre)であった。カメラールヴィッセンシャフトとドイツ経営経済学の歴史的関連に少なからず関心を抱いていた彼は、会計学領域についても、カメラール簿記と複式簿記の関係を「本質を同じくするが形式を異にする二つの簿記体系」のそれと規定したといえる。しかしながら、逆に二つの簿記体系の形式面での制約があると考えたところに、収支的動的会計学説ないし動的資金会計学説への展開ないし深化への動因が潜んでいたこともまた事実といわなければならないのである。

筆者は、ワルプに続く1926年以降の展開をカメラール簿記発展史における第6段階と規定し、この時代を「両簿記体系の統合の試みの時代」と呼びたい。この場合、二つの簿記体系の「統合」は、複式簿記とカメラール簿記の関係を、ワルプ学説におけるように、「本質的同一性」と「形式的不同一性」として認識するのではなく、二つの簿記体系は、——その論証過程や論理的帰結は異なるとしても——「本質的にも形式的にも同一である」ことを論証する試み、換言すれば、二つの簿記体系の真の「統合」の試みがなされたのである。換言すれば、それはカメラール簿記あるいはカメラールの計算の本質が近代会計の構造理論に摂取されたことを意味する。

まず挙げられるべきは、ヨーンズ¹⁴⁾(Johns, R)の収支計算の理論である。彼の理論は、ワルプおよびコジオールという偉大な学究の狭間に位置したゆえでもあろうか、わが国では従来からあまり知られていなかった。もっとも武田隆二教授は、ワルプの収支計算思考とヨーンズの収支計算思考およびコジオールの計算思考の関係をいちやく看取り、たとえば次のように述べておられる。「ヨーンズの収支計算思考(とくに現金以外の勘定における収支概念)をそのまま裏返すことによって、コジオールの収支計算思考が得られることである。ヨーンズとコジオールの収支理論における用語の類似性という点から、ま

14) Johns, R., Kameralistik, Die Handelshochschule, 2. Aufl., 1937. Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kamerastil, Handelshochschule, Band 3. 1951. Die Vollrechnung der Gemeinden, ZfhF, 32. Jahrg., 4. Heft, S. 145 ff. u. 5. Heft, S. 294 ff.

たヨーンズの収支一元論の補充・修正によってコジオールの収支一元論が得られる。……コジオール理論はワルプの収支理論の影響を強く受け継ぎながら、その方法論においてカメラル的ヨーンズ理論をよりよく摂取することによって成立した。」¹⁵⁾いずれにせよ、ヨーンズの理論はのちのコジオールの「パガトリッシュェ・ビランツ」(pagatorische Bilanz)の理論形成に多大な影響を与えたことは確かである。しかし、例の四つの組概念すなわち収益収入—費用支出、貯蔵収入—貯蔵支出、債務収入—債務支出ならびに償還収入—償還支出という「収支概念の類型化」手法は、もともとヨーンズによって構想されたものである。しかしさらに遡るならば、この「収支概念の類型化」手法の原型は、プヒベルグ以来の収支計算方式ならびにかの「イエーガーの講義録」に見出し得ることを忘れてはならないのである。

コジオール¹⁶⁾ (Kosiol, E.)の「組織的単式簿記」(systematische einfache Buchhaltung)もまた、本質的にはカメラル簿記的思考にもとづきヨーンズの理論を経てより高度な理論として結実したものと見える。彼の主張は、「組織的単式簿記」によって貸借対照表それ自体が収支による損益計算になるとし、複式簿記体系はこの「組織的単式簿記」に費用・収益系統の勘定を追加することによってすべての取引が複記されることになり、損益が複式に計算されるというものである。武田教授の主張にあるように、コジオールは複式簿記体系を収支計算体系のひとつと措定し、その計算構造をほかならぬカメラル簿記体系の発展形態として把握したのである。ちなみに、v. ヴィゾツツキイ (v. Wysocki) は、コジオールの「組織的単式簿記」ないし「パガトリッシュェ・ビランツ」とカメラル簿記の関連性を「経営カメラル簿記」の側面から理論的に跡づけているところである¹⁷⁾

もっとも、ヨーンズやコジオールの説とは逆に、「カメラル簿記は商業体

15) 武田隆二、「貸借対照表資金論」同文館、昭和37年、276~277ページ。

16) Kosiol, E., Pagatorische Bilanz, Bott, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 3. Band, 1956, Sp. 2085ff.

17) v. Wysocki, K., Kameralistisches Rechnungswesen, Stuttgart 1964.

系つまり複式簿記から出たものである。すなわち複式簿記の派生物である。」という少数見解も存在する。たとえばヘルト¹⁸⁾ (Held, G.) の見解がそうである。それについては別の機会に詳述するが、結論的にいえることは、彼我いずれの陣営においても、収入および支出を簿記のアルファならびにオメガとしている、ということである。ただそれぞれが拠って立つ収支概念のちがいによって、理論的成果も異なっているだけである。

なお、付け加えておくべきこととして、経営カメラール簿記の発展のもうひとつの流れがある。それは古典的カメラリスティックの形式の簡略化によって改善しようとする試みである。たとえば、フィードラー・フリーデル¹⁹⁾ (Fiedler, K./Friedel, R.), マルクウス²⁰⁾ (Marukus, K.) あるいはボルテン²¹⁾ (Bolten, C.) による試みがそれであるが、本論ではこれには触れないことにする。

IV. む す び

以上のように、カメラール簿記の（古典的時代から近代にいたる）発展史についての記述を軸として、カメラール簿記ないしそこに内包された収支的思考が近代会計学とくにドイツ・ケルン学派を中心として展開された動的資金会計学説の成立と発展にいかに関与してきたかについて——紙数の制約もあるので——略述した。

カメラール簿記はイタリアで生成した複式簿記より約3世紀以上遅れて、しかもオーストリアの公会計における主産物として誕生した簿記体系である。単なる収支計算の試行錯誤の連続に過ぎなかった「先史的段階」が、やがてイタリア式複式簿記に代わるべきものとして、プヒベルグとイエーガーによってカメラール簿記の記帳原理と項目（勘定）基礎が確立された。ここに独自の簿記

18) Held, G., Das Kameralssystem, ein Derivat des Merkantilsystems, in ZfB. 1958.

19) Fiedler, K./Friedel, R., Die finanzwirtschaftliche Rechnung neuer Art (10-Spalten-Rechnung), 1934. Friedel, R., Die Gruppik, 1935.

20) Markus, K., Zeitgemäse Verwaltungsbuchführung, 1936.

21) Bolten, C., Die Vollrechnung der Gemeinden in gruppischer Darstellung, 1939.

体系としてのカメラール簿記が成立したことは、すでに述べたとおりである。

さらに20世紀初頭においては、公的営利事業の発展を契機として、とくに複式簿記との比較論争を経験したのち、やがてカメラール簿記は行政カメラール簿記と経営カメラール簿記に分化していった。とくに経営カメラール簿記的な収支計算思考は、近代会計学思考の形成におおなるインパクトを与えたといえよう。すなわち、複式簿記を収支計算システムと措定したうえで、複式簿記または会計の構造をカメラール簿記の計算構造から帰納しようとする理論的試みのうちに資金的会計学説が形成されていったのである。一言で表現すれば、カメラール簿記ないしカメラール簿記的な収支計算思考の基本が複式簿記体系あるいは近代会計学に攝取されたのである。

重要なことは、——以上の限りにおいてではあるが——近代会計学の構造観ないしその計算構造は複式簿記体系よりもむしろカメラール簿記体系ないしカメラールの収支思考から導き出された、ということである。これを要するに、ドイツ語圏における近代的な動的資金会計学説はカメラール簿記の存在とそれからの影響を抜きにしてはあり得なかった、というのが筆者の最終的な結論である。²²⁾

22) 本稿は、1999年3月日本簿記学会第14回関西部会での特別講演「カメラール簿記と複式簿記」を基礎にしながら、カメラール簿記と近代会計学の関係という視点に立って、稿をあらたにしたものである。