

【論文】

レオティの勘定理論の構造

村田篤美

1. はじめに

ゴンベルグ (GOMBERG, Léon) は、彼の著書 [1929] のなかで、レオティ (LÉAUTEY, Eugène) がフランスにおける最初の物的勘定理論の提唱者であるコフフィ (COFFY, R.P.A.)⁽¹⁾の継承者である、と位置付けている⁽²⁾。というのは、レオティの最初の単独書物 [1897]⁽³⁾のなかで示された勘定理論がコフフィのそれを継承したものだからである。そこで本稿では、レオティの最初の単独書物のなかで提唱された勘定理論を検討することにする。

ここで、レオティの最初の単独書物が出版された時代背景についてみておく。まず、法律制度的背景についてみてみると、株式会社の設立に関する免許主義が完全に廃止されて準則主義に移行したのは、1867年7月24日の会社法によってであった。この法律は、近代株式会社法の一標柱としてヨーロッパ大陸およびラテン・アメリカ諸国の株式会社法の最も重要な基礎を提供した。

1867年7月24日の会社法の最も重要な点は、上述の免許主義を廃棄するとともに準則主義を取り、かつその濫用の弊害を防止するための一連の厳重な規定を設けたことである。これまでのような国家的後見は廃止され、行政官庁の干渉は除かれ、必要ある場合には裁判所が秩序の防衛に任ずべきものとされた。また大陸法としては初めて、会社に関する重要な基本的事項は各会社の定款による決定に任ずべきではなくて法律自体において強行的に定めなければならないという立場をとると同時に、一部はすべての会社に共通し、一部は株式制の会社に特有な一連の公示措置によってその法的規制の強化を図っている。

会計について重要な点を取り上げてみると、財産目録を配当可能な利益算定の手段として規定する一方で、他方財産目録とならんでそれまで慣習上作成されていた貸借対照表を初めて取り上げたこと、および法定準備金の制度を設けたこと、ならびに監査役の制度を取り入れたことがあげられる⁽⁴⁾。この法律によってその後の株式制の会社の発展の素地が準備された。

次に経済的背景に目を転ずれば、1873年から1896年までの世界的大不況を指摘することができる。この大不況は産業革命以来の一連の技術革新の成果が吸収し尽くされ、このことが投資機会を大きく制約したためであった。また、1860年代の自由貿易体制が崩壊して世界各国で関税障壁に守られた独占の形成が進行していったためでもあった⁽⁵⁾。この独占の進行とともに継続企業概念が確立され、固定資産の他の資産のなかに占める割合が増大して、その評価問題が大きく前面に出てくることになった。

以上のような経済的社会的背景のもとに、レオティの最初の単独書物が出版された。以下において彼の当該書物のなかで提唱された勘定理論を詳細に分析していくことにする。

2. 勘定分類⁽⁶⁾

レオティは、勘定を事物の性質にもとづき次の四系統に分類している。すなわち、

- A：第1系統 資本勘定
- B：第2系統 企業者⁽⁷⁾によって変動せしめられた価値の勘定
- C：第3系統 第三者勘定
- D：第4系統 成果勘定

以上がこれである。

まず、第1系統の資本勘定は、企業の旧資本の構成を示す勘定であっ

て、株式資本、積立金などを含んでいる。

第2系統の勘定は、これをさらに3種類のグループに細分している。すなわち、(1)固定価値 (valeurs immobilisées)、(2)流動価値 (valeurs disponibles)、(3)拘束価値 (valeurs engagées)、以上がこれである。そして(1)の固定価値には、不動産、設備、営業権 (fonds de commerce) などが含まれる。(2)の流動価値には、現金、受取手形、支払手形、商製品などが含まれる。最後の(3)の拘束価値には、建設、製造、輸送などが含まれる。

第3系統の勘定は、第三者勘定、すなわち、買手、売手の勘定である。

第4系統の勘定は、取引において交換された価値物の原価 (prix de revient) とその取引価格との差額を示すものである。この差額の合計が、一会計期間中に創造された資本部分または費消された旧資本部分を一時的にあらわすことになる。

3. 財産評価⁽⁸⁾

このように分類された勘定が、具体的にどのように運用されているかということのみてみよう。

(1)まず、投下資本の運用をあらわす第2系統の価値勘定は原価により、また第3系統の第三者勘定は取引価格により計上される。このことがレオティの財産評価の基礎になる。

年度財産目録は、彼によると、常に帳簿記入における真実な価値で表示されるべきである。すなわち、財産目録に記載されている価値物は、それらが販売、他の価値物への移転、破壊、あるいは減価償却によって流出するまで、その入帳価額が維持されるべきである。

このような原始価値評価 (valeur d'origine) は、財産目録恒常性の原則 (principe de la permanence de l'inventaire) から導き出されている。彼によれば、諸勘定における価値物の原始的・実際の価値の恒常性

が、企業の財産目録の恒常性を結果として導くことになる。すなわち、このことは、価値物を財産目録に原始価値で記入し、それらが販売、生産物への移転、消滅、あるいは減価償却によって流出するまで、原始価値を絶対的に維持することによって達成されるのである。

ここで彼のいう財産目録恒常性の原則とは、財産目録に記載される価値物の原始価値による恒久的な保持を要求する原則である。このようにして、財産目録恒常性の原則にもとづき原始価値評価が導き出され、このことにより旧資本とその運用の結果生じた新資本である年度成果についての認識が保証されることになる。また、財産目録恒常性の原則は、継続企業概念を前提とした場合に用いられると考えることができる。というのは、企業の即時的解散を前提とした場合には次の年度は存在しないので、評価をするときの一時点だけが問題になるにすぎず、したがって評価が次の年度にどのような影響を与えるかということを考える必要がないからである⁽⁹⁾。

(2)次に、第2系統の価値勘定のうち評価が問題となるのは、(1)の固定価値、(2)の流動価値であるので、この二項目について吟味してみよう。

①固定価値

この項目は、営業権・特許権・不動産・設備などと、設立費 (frais de constitution) ・固定価値減価償却累計額 (amortissement des valeurs immobilisées) (原価を維持する償却性資産の相手勘定) などとに二分されている。このうち後者は、会計的秩序・方法の勘定 (comptes d'ordre et de méthode) のなかに含まれている。ここで、会計的秩序・方法の勘定とは、一時的あるいは永久的勘定 (あるときは価値勘定間の、あるいは価値勘定と人的勘定との間の中間勘定、またあるときは会計方法の変更により価値勘定あるいは人的勘定に付け加わる勘定) である。この勘定については、その使命が個人および会社の会計組織を精緻化することにあるので、当該会計組織は、経済的、

社会的、および会計的關係のもとで、正確かつ永続的に、会計的修正およびその結果を表わすことができる。また、この会計的修正は、企業者およびその補助者が資本と労働のなんらかの結合の結果生産された価値物に加えるものである⁽¹⁰⁾。

次に、(a)営業権などの無形固定資産項目、(b)不動産などの有形固定資産項目、(c)設立費などの繰延資産項目の評価についてみてみよう。

(a)営業権

営業権は、その価値が減少したかあるいは減少するとみなされる場合、またはその価値が過大表示された場合、これを一定額ずつ償却すべきである。営業権の償却は、直接、営業権勘定に貸記されずに、固定価値減価償却累計額勘定に貸記される。固定価値減価償却累計額勘定は各種固定資産の償却累計額を記入する集合勘定である。したがって、営業権勘定は原始価値で維持されることになる。

(b)不動産

不動産は、財産目録においてその原始価値が維持されるべきである。この種の資産が巨大になってくると、当該資産の年度毎の評価が困難になり、また財産目録作成日の当該資産の市場価値とはなにかという困難な問題が生じる。そこで、原始価格不変の原則 (*principe de l'immobilité du prix d'origine*) を採用すべきである。すなわち、この原則は、不動産などの有形固定資産が同一の利用条件で維持されているかぎり、これらの資産は財産目録上、その原始価値で維持されるべきである、というものである。

また、この種の資産の減価償却は固定価値減価償却累計額勘定に貸記され、このことによって当該資産は原始価値が維持されることになる。

(c)設立費

この項目は、その効用が会社の全存続期間に配分される支出である。この種の資産は擬制資産と考えられているので償却の対象にさ

れているが、早期償却が勧められている。この資産項目の償却は、集合勘定である固定価値減価償却累計額勘定に貸記される。このことにより、当該資産は原始価値が維持されることになる。

②流動価値

流動価値は、現金・受取手形・支払手形・商製品などと現金差異 (différences de caisse à régulariser) ・商品減価引当金 (réserves pour dépréciation de marchandises) などと二分される。このうち後者の現金差異などは会計的秩序・方法の勘定に含まれる。

ここでは、前者のうち商品などの棚卸資産の評価を取り上げてみよう。これらの棚卸資産はその原始価値で評価される。商品は、それが財産目録に計上される限り決して原始価値以上の価値をもたない。販売だけが第三者との取引の結果としてこの価値を修正することができる。すなわち、商品が販売された場合には、商品の原始価値が売上勘定に借記される。売上勘定の貸方には売価が記入される。そして売価と原始価値との差額が資本の増加を形成し、売上勘定とよばれる成果勘定の貸方に含まれることになる。

また、商品は減損、流行遅れなどの事情により減価することがある。この場合には、商品の評価額が修正される必要がある。すなわち、商品の減価額を費用として計上するために、成果勘定に借記するとともに、商品減価引当金勘定のような会計的秩序・方法の勘定に貸記することになる。

(3)今度は、第3系統の勘定についてみてみよう。この第3系統の第三者勘定は取引価格にもとづいて記入される。ここでは、債務者勘定について考察する。

債務者勘定は、原則として安全な債権残高をあらわす勘定のみが維持されるべきである。というのは、もしそうでなければ資産の部に擬制資産が計上されることになるからである。ある債務者勘定の回収が疑わし

なくなった場合には、それが債務者勘定から取り出されて回収不確実債務者勘定 (débiteurs douteux) に計上される必要がある。この場合、回収不確実債務者勘定に記入された債権は、貸借対照表上資産の部に掲載されるが、用心のために貸方側に特別の引当金を設定し、それによって回収不確実債務者勘定に記入された金額が相殺されることになる。そして、損失を受けたとみなされる債権部分は偶発損益勘定 (pertes et profits accidentels) に借記される。

(4)以上のレオティの記述より次の諸点が明らかになった。まず第1に、第2系統の勘定については、財産目録恒常性の原則にもとづいて原始価値により評価し、財産目録には原始価値がそのまま据え置かれる。この場合、商品などの流動価値については未実現利益を排除するという観点より、また不動産などの固定価値に関しては評価の困難性という視点より原始価値評価が要請される。

そして第2に、これらの価値勘定に減価が生じた場合には、その部分が成果勘定に借記されるとともに、会計的秩序・方法の勘定に貸記され、財産目録上、原始価値が維持されるようになっている。第3系統の勘定、特に債務者勘定に関しては、回収不能の可能性の高いものについては回収不確実債務者勘定に借記されるとともに、用心のために会計的秩序・方法の勘定に貸記される。このようにして、旧資本とその運用の結果生じた新資本である年度成果についての認識が保証されることになる。

第3に、原始価値評価を財産目録恒常性の原則にもとづいて根拠づけたことは、財産目録と簿記との結合という点に着目して理論を展開していることを明示している。

最後に注目すべきは、第2系統の勘定、特に固定価値のなかに設立費などの繰延資産が含まれていることである。ただし、この繰延資産の資産の部への計上については、それが擬制資産として考えられ、会計的秩序・方法の勘定の一つとして取り扱われている。この点は、静態論的視

点がにじみ出ている。このことが第4の点である。

4. 財産目録・貸借対照表⁽¹⁾

(1)レオティは財産目録を外的財産目録(inventaire extra-comptable)⁽²⁾と内的財産目録(inventaire intra-comptable)⁽³⁾とに区分している。彼によれば、外的財産目録とは、確認という形態のもとに、数量または貨幣で、あるいは数量および貨幣で、効用資本すなわち、動産、不動産、債権、債務などを列挙する算術的および統計的作業である。この財産目録の確認は最も入念になされなければならない。このために、当該財産目録は、客体の性質・数量・価格の諸欄を有している。この配置は総勘定元帳の勘定と同じ順序になされる。そして確認された存在量にしたがって、後述の内的財産目録上の勘定の残高が修正される。その結果、内的財産目録は真実の存在量を示すことになる。

他方、彼によれば、内的財産目録とは、企業者の経済的状态を確立すること、すなわち、財産、債権、債務などを報告することを目的とした会計的作業である。内的財産目録はこれを二つの部分に分けることができる。すなわち、一つは積極財産であって、それは企業者が所有している固定価値、流動価値、拘束価値をあらわす勘定の借方残高の全体を構成している。もう一つは消極財産であって、それは第三者に対する債務の全体を構成する仕入先勘定の残高を構成するものである。積極財産と消極財産との差額は企業者の資本である。上述の外的財産目録が作成されると、今度は次々に内的財産目録上の勘定と外的財産目録による原価をもとにした確認とが比較される。そして、内的財産目録あるいは勘定と外的財産目録あるいは確認とが数字的に一致することになる。外的財産目録の作成は原価にもとづいている。内的財産目録の確定した残高は、真実の貸借対照表を構成する経済的な正確性を決定するのに必要な会計的秩序・方法の勘定を含まない期中の勘定残高とは異なっている。

(2)次に、レオティによる貸借対照表に関する定義をみてみよう。彼によれば、貸借対照表とは、積極側の借方勘定残高および消極側の貸方勘定残高によって、所与の時点の、企業者（経営者または出資者）が自分自身に対しおよび第三者に対して有する財産の正確かつ確定した状態を表示する分析的かつ総合的な一覧表である。

(3)以上の論述により次の諸点が明らかになった。すなわち、まず第1点は、期中の勘定残高に対し会計的秩序・方法の勘定を加減して作成された内的財産目録上の勘定残高を、実際の確認作業にもとづいた数量と原価とによって作成された外的財産目録上の勘定在高に修正するという形で年度財産目録が作成されるということである。

第2点は、内的財産目録が二つの部分、すなわち積極財産と消極財産とに分けられ、積極財産と消極財産との差額が企業者の資本を構成しているということである。そして、第1点で指摘された内的財産目録の確定した残高が真実の貸借対照表を構成することになる。

第3点は、財産目録および貸借対照表が原始価値によって財産一覧表として表示されているのは、財産目録恒常性の原則にもとづいているからであるということである。この原則は、会計上、恣意性や誤謬を排除し、資本についての正確な認識、すなわち、旧資本とその運用の結果生じた新資本である年度成果についての認識を保証することを可能にするものである。

5. レオティの勘定理論の総合的評価

(1)まず最初に、レオティの勘定理論がどのような学説の範疇に含まれるのかということを検討してみよう。彼の勘定分類を形式的にとらえた場合、シェーラー（SCHEERER, Fritz）の評価をあげることができる¹⁴⁾。シェーラーによれば、レオティ＝ギルボー（GUILBAULT, Adolphe）の

勘定理論は人的物的三勘定系統説に属する。ただし、彼らの勘定理論は、レオティのその色彩が濃いので、レオティの勘定理論と等しいものであると考えることができる⁽⁵⁾。人的物的三勘定系統説の特徴は勘定を人名勘定、物財勘定、資本勘定の三つに区分することにある。また、記帳規則は人的基礎に立って導き出されている。それゆえ、人名勘定と物財勘定においては価値の増加は借方に、価値の引渡しは貸方に入る。資本勘定については全ての損失と資本減少が借方に、全ての利益と資本増加が貸方に記入される。このようにみてくると、レオティの勘定分類のうち第1系統の勘定と第4系統の勘定とが一つに総括されて、彼の勘定分類は全体で三系統の勘定に分類されることになる。それゆえ、レオティの勘定理論が人的物的三勘定系統説の範疇に含められることになるのである。

しかしながら、今まで考察してきたようにレオティによって分類された勘定の運用を詳細に吟味してみると、必ずしもシェーラーのような評価を与えることができない。つまり、レオティの勘定理論を実質的にとらえてみると、シェーラーが規定した学説に属するというふうにはいえないということである。

では、レオティの勘定理論はどのような学説の範疇に属すると考えたらいいのであろうか。結論的には、純財産学説⁽⁶⁾に属する勘定理論であると考えられる。その根拠は、これを内的財産目録の記述のなかに見出すことができる。すなわち、内的財産目録は二つの部分に区分され、一つは積極財産を掲載し、もう一方には消極財産が掲載されて、この両者の差額として企業者の資本が確定されるという記述である。このことは、資産がプラスの財産として考えられ、負債がマイナスの財産として考えられて、両者が財産という同一範疇に含められるということを意味している。したがって、その記述の根底には、積極財産－消極財産＝純財産という資本等式が考えられているのである。このような観点から、レオティの勘定理論は純財産学説に属すると評価することができる。

(2)次に、レオティの勘定理論が依拠する会計思想を検討してみよう。結論としていえば、彼の会計思想には財産計算思考と資本主主体説的観点とが認められる。まず前者の財産計算思考について考察してみよう。第1に、帳簿から導き出される内的財産目録が、決算に際し実地棚卸にもとづいて作成される外的財産目録によって修正され、財産の増減としての損益が算定されるという関係が示されている。第2に、貸借対照表は財産の正確かつ確定した状態を表示する分析的かつ総合的な一覧表であるということが述べられている。このことは静態観を示すものと評価することができる。また、経営の動態をあらわす損益計算書が全く問題にされていない。以上の諸点より、レオティの会計観には財産計算思考があると考えることができる。

それでは後者の資本主主体説的観点についての吟味に移ろう。この点については、レオティの内的財産目録の記述のなかにその論拠を見出すことができる。すなわち、積極財産と消極財産との差額が企業者の資本になるという記述である。このことより、資本主主体説的観点がレオティの勘定理論の背後に存在していると考えることができる。

(3)このようにみることにより、ゴンベルグが彼の著書 [1929] のなかで、レオティがフランスにおける最初の物的勘定理論の提唱者であるコッフィの継承者であると評価したことが妥当なものであるといえるのである。

6. むすび

レオティが単独であらわした最初の書物 [1897] のなかで提唱された勘定理論について詳細に検討してきた結果は、次のように要約できる。

まず第1に、1873年から1896年まで続いた世界的大不況の後に彼の書物 [1897] が出版された。この書物が出版された経済的社会的背景は、

産業革命以来の技術革新の成果が吸収し尽くされ、独占の形成が展開していた時期である。このような大企業の出現にともなって継続企業の概念が確立されていったのである。このことから、財産目録恒常性の原則が導き出された。

第2に、レオティの勘定理論は、形式的にみれば人的物的三勘定系統説の範疇に属するものであると評価されているが、これを実質的に検討してみた結果、彼の勘定理論は純財産学説の範疇に属する理論であるといえることができる。

第3に、レオティの勘定理論の背後にある会計思想には、財産計算思考と資本主主体説的観点とが含まれている。

第4に、レオティの勘定理論は、第2点で指摘したように評価することにより、フランスにおける最初の物的勘定理論の提唱者であるコッフィの継承者であるといえることができる。

以上、レオティの最初の単独書物 [1897] のなかで提唱された勘定理論につき吟味をしてきた。しかし、レオティにはもう一冊の単独書物 [1919] があり、またギルボーとの共著 [1889 ; 1895]⁽¹⁾も2冊ある。そこで、レオティ自身の勘定理論が彼自身のなかでどのように発展してきたのかという問題、および彼自身の勘定理論とギルボーの勘定理論とがどのようにかかわっていったのかという問題、ならびにレオティの勘定理論はどのように継承されていったのかといった問題などについては、別稿に譲ることにする。

注

- (1) 筆者は、1991年9月13日、日本会計研究学会第50回記念大会（於一橋大学）において、自由論題報告Ⅰのなかで「フランスにおける物的勘定理論の検討－コッフィの所説にもとづいて－」と題する口頭発表で、コッフィの勘定理論に関する

詳細な吟味を行なった。彼の勘定理論に関する詳細な分析は、別稿を準備中である。

- (2) ゴンベルグ [1929, p. 36 ; 44頁] 。
- (3) 『財産目録および貸借対照表論』と題するレオティの書物の出版年は、この書物には記載されていない。そこで、出版年の確定についてはレイモンダン (REYMONDIN, G.) の書物 [1909, p. 125] によっている。
- (4) 大隅 [1953, 57-61頁] 。
- (5) アスラン (ASSELAIN, Jean-Charles) [1985, pp. 103-116] , キャロン (CARON, François) [1981, pp. 82-89, pp. 145-152 ; 115-127頁, 207-217頁] , フォーラン (FOHLEN, Claude) [1978, pp. 347-381] 。
- (6) レオティ [1897, pp. 68-85] 。
- (7) ‘comptable d’origine’ の意味内容を勘案して「企業者」という用語をあてた。レオティによれば、‘comptable d’origine’ とは、自己自身の資本、または自己の計算において第三者の資本あるいは自己の資本に第三者の資本を加えたものを、自己の責任において運用し、自らその経済活動を記帳し、あるいは職業会計人に記帳させる個人である。(レオティ [1897, pp. 4-5]。) この内容から考えると、‘comptable d’origine’ は「資本主」のことをいっているものと思われる。しかしながら、この ‘comptable d’origine’ のなかには、‘capitaliste’ すなわち資本を提供するだけの者と、‘commerçant’ すなわちこの出資資本を運用する任にあたる者とが含まれている。前者は「出資者」を意味しており、後者は「経営者」を意味していると考えることができる。それゆえ、これら二つの意味を含むものとして「企業者」という用語を ‘comptable d’origine’ の訳語にあてることにしたのである。
- (8) レオティ [1897, pp. 3-67] 。
- (9) 飯野 [1956, 52-53頁] 。
- (10) レオティ [1897, p. 83] 。
- (11) レオティ [1897, pp. 103-136] 。
- (12) 外的財産目録のレオティによる定義をみると、これは「実地棚卸表」を意味しているものと思われる。

- (13) 内的財産目録のレオティによる定義をみると、これは「帳簿棚卸表」を意味しているものと思われる。
- (14) シェーラー [1969, 139-142頁]。
- (15) レオティ=ギルポーは、勘定を次の四系統に分類している。すなわち、第1系統：A. 名目資本勘定、第2系統：B. 財産目録価値勘定、第3系統：C. 人的勘定、第4系統：X. 成果勘定、以上がこれである。(レオティ=ギルポー[1889, pp. 119-123].) 彼らの勘定分類における名称とレオティのそれとの間には若干の違いがあるが、その内容は両者において同じである。したがって、形式的には、レオティ=ギルポーの分類とレオティのそれとが等しいものであると考えて差し支えない。それゆえ、シェーラーによる彼らの勘定理論に対する評価を、レオティに対するそれに置き換えることができる。
- (16) 純財産学説の詳細については、畠中 [1932]、黒澤 [1934]、シェーラー [1969]、安平 [1979 b] を参照されたい。
- (17) 『勘定の科学』と題するレオティ=ギルポーによる共著の出版年次は、この書物には記載されていない。そこで、レイモンダンの書物[1909, p. 75]によって1889年という出版年次を確定した。

参考文献

1. ASSELAINE, Jean-Charles, *Histoire économique : de la révolution industrielle à la première guerre mondiale*, Presses de la fondation nationale des sciences politiques et Dalloz, 1985.
2. CARON, François, *Histoire économique de la France : XIX^e-XX^e siècle*, Paris : Armand Colin, 1981 (原 輝史監訳『フランス現代経済史』早稲田大学出版部, 1983年).
3. FOHLEN, Claude, Entrepreneurship and Management in France in the Nineteenth Century, in Peter MATHIAS & M.M.POSTAN(eds.), *The Cambridge Economic History of Europe*, Vol.VII, Part I, Cambridge : Cambridge University Press, 1978, pp. 347-381.

4. GARNIER, Pierre, *La comptabilité : algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques*, Paris : Dunod, 1947.
5. GOMBERG, Léon, *Histoire critique de la théorie des comptes*, Genève, 1929 (岡田誠一訳『批判的勘定学説史』東洋出版社, 1935年)。
6. KÄFER, Karl, *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois, 1966 (安平昭二訳『ケーファー 複式簿記の原理』千倉書房, 1972年)。
7. LÉAUTEY, Eugène, *Traité des inventaires et des bilans au point de vue comptable, économique, social et juridique : à l'usage des administrateurs de sociétés, des censeurs et commissaires aux écritures, des capitalistes (actionnaires, obligataires et commanditaires), des commerçants, des comptables, des publicistes financiers et des jurisconsultes*, Paris : Librairie comptable et administrative, 1897.
8. _____, *Comptabilité et notion de commerce*, Troisième édition, Paris : Librairie delagrave, 1919.
9. _____ & GUILBAULT, Adolphe, *La science des comptes mise à la portée de tous : traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole à l'usage des capitalistes, des commerçants en général, des administrateurs, des comptables et des professeurs de comptabilité*, Paris : Librairie comptable et administrative, 1889.
10. _____ & GUILBAULT, Adolphe, *Principes généraux de comptabilité*, Paris & Nancy : Berger-levrault et c^{ie} & libraires-éditeurs, 1895.
11. LITTLETON, A.C., *Accounting Evolution to 1900*, New York : American Institute Publishing, 1933 (片野一郎訳『リトルトン会計発達史』増補版, 同文館出版, 1978年)。
12. REYMONDIN, G., *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes volumes-brochures-articles-manuscrits suivie de la liste des ouvrages juridiques dans lesquels sont traitées des questions de comptabilité à l'usage des teneurs de livres, comptables, chefs de*

comptabilité, experts-comptables, commissaires, censeurs, candidats à tous examens comptables et en général à toute personne ayant à s'occuper de comptabilité, Paris : Société académique de comptabilité & V. Giard et F. Briere, 1909.

13. VLAEMMINCK, Joseph-H., *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles & Paris : Treurenberg & Dunod, 1956.
14. 安藤英義『商法会計制度論』国元書房, 1985年。
15. 青木 脩『フランス会計学』実務会計社, 1965年。
16. 島中福一『勘定学説研究』森山書店, 1932年。
17. 五十嵐邦正『静的貸借対照表論』森山書店, 1989年。
18. 飯野利夫「ドイツ貸借対照表学説小史—シェフラーからフィッシャーまで」『商学研究』一橋大学研究年報, I, 1954年2月, 139-182頁。
19. _____ 「財産法の計算原理—売却価値基準と再買価値基準を中心として—」『一橋論叢』第34巻第5号, 1955年11月, 75-92頁。
20. _____ 「財産法の計算原理—取得原価基準を中心として—」『産業経理』第16巻第1号, 1956年1月, 52-56頁。
21. _____ 「損益法の計算原理」『一橋論叢』第36巻第6号, 1956年12月^a, 37-55頁。
22. _____ 「実現主義の会計学的意義—純財産増加説の転落—」『ビジネスレビュー』第4巻第3号, 1956年12月^b, 31-46頁。
23. 岩田 巖『利潤計算原理』同文館出版, 1956年。
24. 黒澤 清『簿記原理』東洋出版社, 1934年。
25. _____ 『会計学精理』税務経理協会, 1983年。
26. 森山八洲男『フランス会計発達史論—フランス動態論の形成過程に関する研究—』白桃書房, 1978年。
27. 茂木虎雄『複式簿記の基礎理論』日本評論新社, 1963年。
28. 中村宣一郎『近代フランス会計学』中央経済社, 1969年。
29. 中野常男『会計理論生成史』中央経済社, 1992年。
30. 大隅健一郎『株式会社法変遷論』有斐閣, 1953年。

31. 齊藤隆夫「コンテンラーメンの先駆についての覚書」『経済科学』名古屋大学経済学会，第4巻第4号，1956年12月，72-96頁。
32. _____『会計制度の基礎—シュマーレンバッハにおける計算論の意義—』森山書店，1975年。
33. 高橋吉之助『近代勘定理論—企業会計の基本構造に関する一考案—』中央経済社，1961年。
34. 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100巻第4号，1959年10月，(1) - (15)頁。
35. _____「財産法と勘定学説」『国民経済雑誌』第100巻第6号，1959年12月，237-251頁。
36. 土岐政蔵『損益計算論』青林書院新社，1962年。
37. 若杉 明「米国における動的会計理論の生成過程」『商学論集』福島大学経済学会，第28巻第2号，1959年9月，28-57頁。
38. 山下勝治「財産法の発展」『国民経済雑誌』第93巻第4号，1956年4月，(1) - (16)頁。
39. 安平昭二訳『F. シェーラー 複式簿記の基礎理論』中央経済社，1969年。
40. 安平昭二『スイス簿記学説の研究』神戸市外国語大学研究叢書 第1冊，神戸市外国語大学外国学研究所，1971年。
41. _____『簿記理論研究序説—スイス系学説を中心として—』千倉書房，1979年^a。
42. _____「勘定学説史」小島男佐夫責任編集『体系近代会計学 VI 会計史および会計学史』中央経済社，1979年^b，311-347頁
43. _____『簿記・会計学の基礎—シェアーの簿記・会計学を尋ねて—』同文館出版，1986年。

<付記>

本稿は、財団法人 吉田育英会の1992年度研究助成金による研究成果の一部である。