大阪学院大学

# 商・経営学論集

REVIEW OF COMMERCE AND BUSINESS ADMINISTRATION

第45巻　第1・2号
2020年3月

論説

西原　里実……1
ホスピタリティがツーリズム・デスティネーションの再構築に及ぼす影響
1. 日本における自然保護を観光資源とするデスティネーション

田中　道雄……31
近年におけるフランスのマルシェ　――フランス文化の琥珀――

郡司　　健……61
米国会計学とドイツ会計学との相互影響
――リトルトン説とケーファー説・コジオール説とを中心として――

大阪学院大学商・経営学会

# 商・経営学論集

第45巻　第１・２号　2020年３月

大阪学院大学商・経営学会

大阪学院大学商・経営学論集
第45巻第１・２号　2020年３月

# ホスピタリティがツーリズム・デスティネーションの再構築に及ぼす影響
## 1. 日本における自然保護を観光資源とするデスティネーション

西　原　里　実

# Hospitality Management Impacts on Destination Management
## 1. Nature Conservation as a Tourist Attraction in Japan

Satomi Nishihara

ABSTRACT

This paper presents hospitality and destination management modules from previous articles and journals for further studies in hospitality and tourism management, introducing nature conservation as a tourist attraction. The present research has three aims:

1. Study a destination management framework from the conceptual model of destination competitiveness source (Ritchie and Crouch, 2003). Researching the framework to implement a hospitality management to destinations. The analysis of hospitality management's sales and marketing at destinations is a key factor to solve the current destination issues such is communication between managements and local people.

2. Research hospitality management reviews to find out a definition of hospitality management through its history back

（2019.7.30 受付／2019.8.27 受理）

grounds and origin of international hospitality education as business administrations.

3. To find a way to conserve nature as a tourist attraction by reviewing previous and on-going researches. Destinations are facing serious threats of global issues such as the number of endangered species increasing every year, and tourist, landowners and volunteers often wanting to develop sustainable tourism to conserve wildflowers.

In addition, the present paper suggests avenues for further research to support sustainable conservation destinations and to develop hospitality management in Japan.

## 序　文

本研究は、ツーリズム・デスティネーションのマネジメントに関わる人々やシステムの相互関係に生じる課題についてホスピタリティ・マネジメントをツールとして導入し再構築することによって明らかにし解決へ導くことにある。ケースとして持続可能な自然資源の保全を観光資源をとするホスピタリティとツーリズム・デスティネーション・マネジメントの展開を提案する。自然資源を観光の目玉とする旅には、デスティネーションを主体として資源の保全を行なうことから、ホスピタリティとデスティネーション・マネジメントは、切り離せない。特に希少な野生植物の保全については、なおさらであるので先行研究を考察する。すなわち図１にあるTourism managementにHospitality managementが重なるHospitality and tourism managementの領域にConservational Managementの一部領域が重なるこれらの３領域がConservational Hospitality and tourism management studyと言える（図１）。

この枠組みにおいて、研究の展開は、ホスピタリティ・マネジメントを導入したデスティネーションの影響について研究する。背景は、観光地として公表されていない場所で、野生植物の花の開花時期に（林・西原, 2014)、愛好家達が多く来訪していることにある。現地の意識調査における先行研究も再度見直すと、愛好家達が自然資源である野生植物の花の自生地をツーリズム・デスティネーションとして構築していることがわかった（西原, 2016)。しかし、デスティネーションの現状は、マネジメントを行なう人材や施設が足りないことなど、多くの問題を抱えている。特に希少な野生植物が急速に絶滅に追いやられている場所は、行政を介さずに地域の人々や来訪者、および土地所有者が保全に努めているものの地域の人口の減少、高齢化、利便性の退化などの問題が年々生じている（西原, 2016）ことから、ツーリズム・デスティネーションの再構築について具体性のあるホスピタリティ・ツーリズム・マネジメントを

図１．Sustainable Hospitality and Tourism Destination Management in Nature Conservation as a Tourist Attraction.

含めたツーリズムの展開を探求する必要があることがわかった。ホスピタリティ・マネジメントについては、デスティネーションが必要とするコミュニケーションなどを円滑にする要素を持つことが見込めることからSustainable and tourism destination management in nature conservation as a tourist attractionとして、総体的に考察する（図１）。しかし、国や文化、時代に大きく影響して変動する要素があり具体的な概念が定められていないことからも、ツーリズム・デスティネーションの再構築に必要なマネジメントの詳細に加えて本来のホスピタリティの定義を含む先行研究レビューが不可欠である。本研究においては、ひとまずツーリズム・デスティネーション、ホスピタリティ・マネジメント、そして、自然観光資源における要素を考察することとした。

## 方　法

先行研究から、ツーリズム・デスティネーションとホスピタリティの歴史的展開を考察し、デスティネーションでの意識調査をもとに論説する。そして、Ritchie J.R.B. and Crouch G.I. のThe competitive destination － A sustainable tourism perspectiveにおけるConceptual model of destination competitiveness source（Ritchie and Crouch, 2003）のフレームワークを展開する。

### 1. ツーリズム・デスティネーション

岡田（2014）によると、ツーリズム・デスティネーションは、＜観光目的地＞と解釈されるが、国内においては、統一された和訳はなく類似する確立された日本語表記もないことからTourism Destinationの英語表記がツーリズム・デスティネーションとしてそのまま使用されている。そして、ツーリズム・デスティネーション・マネジメントとしては、＜観光地経営＞の用語を用いて、観光地の持続的な発展を目的として、観光地の経営管理に着手しながら対応する方法を提案した概念がある（岡田, 2014）。

1990年以降からの先行研究からは、ツーリズム・デスティネーション・マネジメントと観光地経営には、いくつかの異なる箇所があるため、狭義に考察する必要が指摘された。本来、ツーリズム・デスティネーション・マネジメントは、地域の計画や企画を重要視していた（Pearce, 2015）。

1990年あたりからツーリズム・デスティネーションは、＜Destination Management＞、デスティネーション・マネジメントと一般的に認識されるようになったが、それは旅行者の観光目的、行先、サービス、旅行者自身の年齢層、価値観、趣向や経験などの属性によるどころか地域の受け入れ態勢や投資を視野に入れたステークホルダーによっても形態が違うことが特徴であると示唆し（Pearce, 2015）、統一した定義付けをすることが非常に難しいとされる

(Ritchie and Crouch, 2003)。

## 2. デスティネーション・マネジメントのアプローチとコンセプト

デスティネーション・マネジメント（Destination Management：DMもしくは、Destination Management Organization：DMO、近年では、DMとする傾向がある）は、地域の観光へのアプローチおよび計画方針から展開し、環境や現地の状況に対応する為の方法論として体系化した経営方法である(Carlsen, 1999)。日本国内においては、地域復興の為の地域の経営とも考えられており、観光庁ではManagementを＜経営＞として、観光地域づくりを担う役割を持つ「調整機能を備えた法人」と定義している（観光庁, 2015)。観光地になりうる地域を対象に、観光産業や国際競争力の向上に資する政策のひとつとして取り上げ、デスティネーション・マネジメントを観光地の競争力を示すモデルの構成要素として位置づけた（観光庁, 2015)。それは、農業経済、地域復興、まちづくり、都市計画、地理、ガバナンスの運営など、多くの事柄に着目する傾向があり広範囲である。欧米では、一般的にデスティネーション・マネジメントのコンセプトは、主に観光経営学的な視野を持ち、資源の管理、マーケティング、組織、情報、サービス、経営戦略の観点に着目している研究が一般的である。しかしながら、デスティネーションは、経済（ミクロ・マクロ）にも大きく影響するほか環境と国や地域の文化によっても変動するために統一性が無いことが見受けられる（Ritchie and Crouch, 2003)。

2003年に、Ritchie and Crouchがデスティネーション・マネジメントの基本的フレームワークの構成要素を明確にした。本研究は、このフレームワークを基盤にして展開を試みる。“The competitive destination”のフレームワーク（図２）は、地域の確固たる観光資源の魅力、それを支えているのが支援であると定義する。観光地の競争力は、様々なセクター（Qualifying amplifying determinants, Destination policy, Destination management, Core resources,

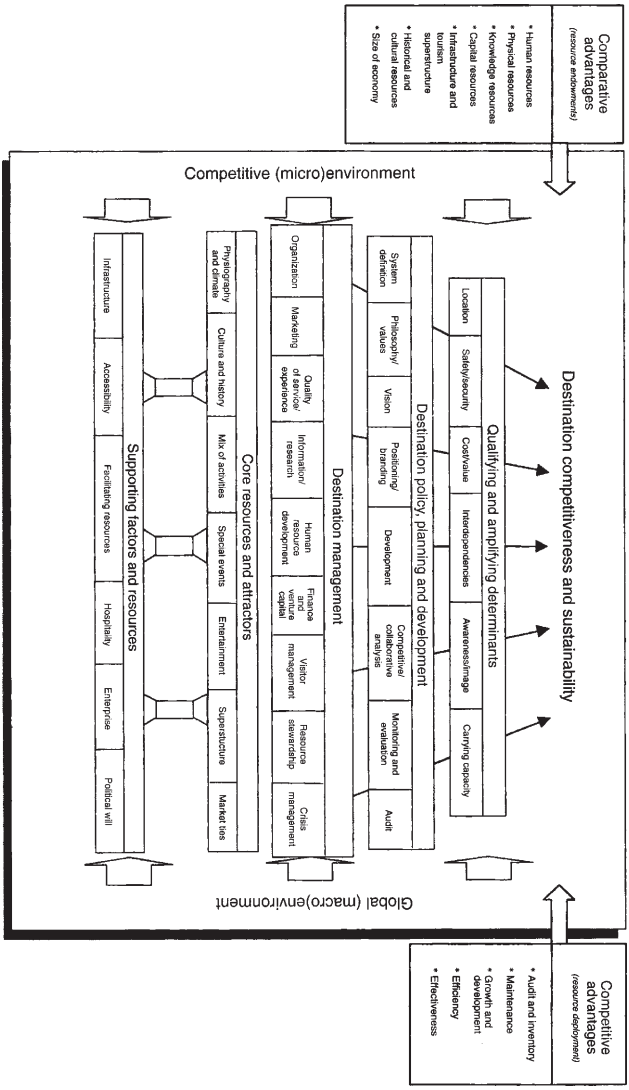



図２．Conceptual model of destination competitiveness source（Ritchie and Crouch, 2003）.

etc.）に区分され優先順位があるとした。そして、ツーリズムの持続性を問うことについては、支援を供給するサポーティングアクターとその要素（Hospitality Accessibility, Enterprise, Political will, etc.）の確立が重要であると述べている（Ritchie and Crouch, 2003）。本研究は、Hospitalityに着目した。

1990年から2003年の間のツーリズム・デスティネーション研究が論じていることは、マーケティング、サービス、インフォメーション、組織化、資源の管理、コントロールなどに関する。特に、2000年以降のデスティネーション・マネジメントにおける研究は、マーケティングの分野を重視する見解が見受けられたが、マーケティングの概念も多種多様であり統一性が見受けられない。その理由の一つは、マネジメントの役割と各デスティネーションの状況によって解釈が異なることから、様々な見解がそれぞれの概念となって広範囲に拡大したからである。それでもRitchie and Crouchは、新たな展開の重要性を指摘し持続を求めるデスティネーション・ツーリズムを重視している。さらに、ホスピタリティについてもさらなる展開と研究をする必要性がある（Ritchie and Crouch, 2003）ことを示した。

Ritchie and Crouch（2003）が求めるデスティネーション・ツーリズムは、“The competitive destination”にある。第一に経済競争と関わりを持つツーリズム・デスティネーションは、長期に渡って経済効果が見られなければならないと強調する。つまり持続的に発展を常に求めることにあると示唆しているのだ。無論、企業が行なうビジネスは、投資、研究、開発、企画、製品製造、サービスの革新、従業員の保持、フラット化、スキルアップなどを挙げて長期的なビジネスを行なうが、短期的なビジネス計画やコンセプトは、一時的な効果があるとしても、環境、社会情勢、経済問題などの変動によっては、持続的な収益が認められることの期待が薄いとする（Ritchie and Crouch, 2003）。リピーター顧客なくしてはビジネスもツーリズムも成り立たない。しかし、ツーリズムにおいては、短期的な利得は、長期的計画が衰退した場合や、新しい指

針を提示する際の補充要因にもなる場合がある（Ritchie and Crouch, 2003）。

日本のように他の国よりも安全、利便性の良さ、注目される歴史や文化、非常に清潔な国にも関わらず、外国人ツーリストにとっては旅に難を要する国である（Ritchie and Crouch, 2003）とするのは、課題や問題点を解決すれば再構築を可能とする要素が多いとも言える。過去に、運営がうまくいかずに衰退した地域においても同様である。このことからも再度、長期的なビジネスを目標にして繁栄しつつも短期的な即戦力のある計画を同時に考慮して持続可能なツーリズム・デスティネーションを発足することが理想的である。その為には、デスティネーションのマネジメントの現状を認識して計画を行うことが問われ、かつ各デスティネーションに沿った実践的な管理体制を構築することが必要である。特に、本研究で取り上げる自然や環境に着手した持続可能な観光や自然を観光資源とするための指標システム（Miller and Twining, 2005）には、デスティネーションの特殊性を活かすマネジメントが重要である。

## 3. ホスピタリティとツーリズムの歴史的背景

ツーリズムに深く関連してきたホスピタリティ・マネジメントの市場においてもツーリズムと同様に絶えず経済的、文化的な側面の影響を受けやすいことから、ホスピタリティの定義もなかなか定まらない。それどころか、常に変動している。そして、ホスピタリティ産業の骨子でもあるホテルのマネジメントによってホスピタリティ・マネジメントの定義および概念が、同一化する傾向があった。ホスピタリティは、一般的には、サービスを用いた歓待、フレンドリーな接遇、日本では、「おもてなし」である。しかし、筆者の実務経験と海外におけるホスピタリティ・ツーリズムマネジメントを専攻した経験から実際のインターナショナルホテルの従事者にとっては、ホスピタリティは、ビジネスを成功に導くツールとしたビジネス・マネジメント戦略の一環である意識が高い。欧米では、ホスピタリティは、経営学の概念に大きく影響しており、日

本と海外の社会の見解と業界の見解には、異なる概念や定義がある。

例えば、エントプレナー達のビジネス・マネジメントの成功例を他のビジネスケースに導入しようとも、様々なことが急速に変動するため、導入するタイミングを見計らうことが重要であり、それでも適さないことが多い(Iunis, 2015)。ましてや、海外で実施したビジネス・マネジメントを日本で導入して、システムを構築する場合においては、タイムラグがあることから、ホスピタリティ・マネジメントについてもビジネス・マネジメントと同じであると言える。日本では、海外で有名になったマネジメントの例や戦略方法の話題を業務の参考に取り上げる傾向があるが、もしかすると、その時点で取り上げたマネジメントがすでに失敗に終わっているケースもあることから、導入する際は緻密な調査と速効性が求められる。

デスティネーションのホスピタリティは、フレンドリーなスタッフよりも経営管理的な視点を持つスタッフを重視する。それは、相互性、有効性、精神性、可能性、創造性、社会性、文化性、娯楽性、芸術性、人間性の追求をふまえたホスピタリティの基準化、個性化、多様性、高度化、人間知性化とネットワーク化を概念とした多元的最適共創型経営を用いる（服部, 2008）他に、＜Efficient Service＞である。それは、効率型のマネジメントであり迅速性、効率性、合理性、機能性、確実性、明確性利便性、個人性、機動性、価格性を用いるサービスである。また、ホスピタリティをサービスとして提供するには、訓練制度が必要である。日本におけるホスピタリティやサービスは、人間関係上の一時的従事関係で感情の影響を重んじる場合が多々あるが、欧米のホスピタリティ産業の訓練（例えば、多言語の修得、学歴、研修制度の有無、コンピュータの知識、交渉術やアップセリングテクニックなども含む）などは問われない。顧客の意志が優先され従者は私利私欲無く、上下関係の中において奉仕することが問われる傾向がある。場合によれば、一方的な理解や容認である場合がある（服部, 2008)。そのため、国内のデスティネーションをおもて

なしだけを持って経営・管理することは、人間関係における一時的なやりとりの条件要素に着目するので難を要する。

欧米のホスピタリティ産業では、ホスピタリティとツーリズムについては、マネジメントが互いに相反してきた利害関係がある。理念と現場の実際の仕事を総体的に考慮して、仕組みや制度を構築している。それらは、従業員と経営者の価値観や精神を上位概念として実践するための職場環境や仕組みや制度を整備することにも着目している上に、不祥事対策といったリスク管理の他に、戦略的思考へ発展（児玉, 2018）して、拡大した歴史がある。

原点に戻ると、ホスピタリティは、非日常的な空間や過去にない経験や体験の提供を商品としてホスピタリティのマネジメントを良く心得た人材が、顧客にサービスを提供して対価を得ることである。優れたビジネス・コミュニケーションとビジネスのスキルを持つ人材によってグローバルなホスピタリティ・ビジネス・マネジメントの展開を持続的に成功に導くことであるとされる（Ritz, 1938）。

Ritz（1938）が書き残した“Cesar Ritz-Host to the World”を読むと、ヨーロッパのスイス連邦が、どのようにして世界で名高い観光立国になりえたかを伺える。19世紀に、自然を観光資源として繁栄した山岳における小さな村が、世界でも有名な高級リゾートとなった背景と経緯を知ることができる。自然を重んじる信仰心が生活の基盤であったスイスには、広大な標高の高い山脈や渓谷がある。そこには、魔物たちが住むと信じられていた。このことでヨーロッパの人々が寄り付かないスイスの山脈：アルプスは、比較的遅く開拓された。しかし、そのような場所に、自然を愛でるためにやってくる貴族のために豪華な宿泊施設が建造された。それが今では、高級リゾート地のラグジュアリーホテルの基盤となった。また、アルプスや麓の村や町は、アルペン（アルプス山脈）のリゾートと呼ばれ、登山やスキーは、当時の貴族や富裕層の余暇の一つとして注目を浴び、世界に広まった。スイスのアルプスと自然環境は、富裕層

が集まる社交場となり、スイスは、自然を観光の目玉とした。いわゆるアルペン・ツーリズムがスイスで始まった（西原, 2017）。アルピニズム黄金期の1926年には、日本からは、秩父宮殿下がアルペン・ツーリズムを行なっている（牧野祐子・関悟志, 2012）。当時は、世界においても登山をはじめとした自然を愛でるツアーは、資金がかかるうえ、特別な上流階級しか味わえない＜娯楽＞であった。王族、貴族、実業家が名を連ねて山岳の高級ホテルに滞在する光景は、のちに名士が集まるサロンのようであったとマリー・リッツは書き残した（Ritz, 1938）。なお、秩父宮の旅に集まった人々は、松方三郎、松本重治、細川護立の上流階級の子弟であり、後の彼らの帰国の著書と活動を通して日本登山の発展、芸術や文化などに功績を残した（牧野祐子・関悟志, 2012）。

スイスの高級ホテルは、当初イギリスのヴィクトリア朝の王族の避暑地のために建築された高級な城であったが、今は、ホテル、ホテルマネジメントを教える大学やスクール、保養所として残っている。スイスは、ホスピタリティ・マネジメントをツーリズムに取り入れて観光立国として名を挙げて、世界にアルペン・リゾートを定着させた他に、世界の富裕層や政治家の社交場の永世中立国となった。

## 4. ホスピタリティ・マネジメント教育の信条

前文で示したマリー・リッツの夫は、ホテルの王様と呼ばれたスイス人のセザール・リッツ氏である。従事者のホスピタリティ・サービス・スキルの実践教育と信念が、多くの顧客のニーズを遥かに越えて彼らの滞在を満たした。これらは、当時の感謝状やセザール・リッツの証言をもとに証拠としてCesar Ritz-Host to the worldに明記されている（Ritz, 1938）。

セザールの下で働くホテルの従事者は、自らもスイスに来た外国人であることが多かった。従事者は、数カ国語を流暢に話すことが基本である。スイスでは、４つの公用語（ドイツ語、フランス語、イタリア語、ロマンシュ語）があ

り、議会の共通語は、英語であるので、従事者の多くは、これらの言語を話した。現在でも、インターナショナルホテルにおける上位クラスのマネジメント職に就くには、最低 3 ヶ国語が必須である（EHL, 2019）。従事者は、世界中を旅した経験を持つものも多く、さまざまな文化やしきたりについても心得ていた。従事者の多くは、顧客と信頼関係を深めることができるビジネス・コミュニケーションの達人であったので、世界中に人脈を持ち富裕層達のビジネスの中継ぎを行った（Ritz, 1938）。

セザールが有名になった一番の理由は、スイスの自然を観光資源にしたことが大きくビジネスに影響した。ホテルの総支配人＜ホテリエ＞でありながらも、貴族から投資金を調達し、高級リゾートを構築した。それは、フランス料理の神様と呼ばれ、世界で初めてレシピ本を書いたオーギュスト・エスコフィエ氏との信頼関係にはじまり、旅行代理店を築いたトーマス・クックとの契約、アルプス越えを可能にしたアルペンルート道路や鉄道の開通、シャネルと友人であり、ファッションや美術界、芸能界などと後世にも貢献した（Ritz, 1938）。つまり、ホテリエの仕事は、自然を大いに利用したビジネスであった。彼らの経営方針は、後のホテリエやホスピタリティ業界の従事者およびグローバルに活躍するビジネスマンたちの経営理論として受け継がれることとなる。例えば、現代の大手インターナショナルホテルの経営理念は、ホスピタリティ・ツーリズム・マネジメントという学問により成り得たのである。特にスイスは、グローバル教育を含むホスピタリティ・マネジメント・スクールの発祥である。その教育機関は、大自然の中から世界中のビジネスパーソンやそのビジネスを支える業種を生み出している。その一つに、創立125年以上になるÉcole hôtelière de Lausanne校は、1928年に世界で初のホスピタリティ・マネジメント教育を学問として定着させた。世界のホスピタリティ・ツーリズム・マネジメント大学・研究所として様々な教育・研究機関のランキングで、歴代トップランクである（EHL, 2019）。専門分野に特化したホスピタリティ

教育機関がスイスで開校され、卒業生は、世界のホスピタリティ産業のトップクラスの人材として見なされ活躍している（西原, 2017）。

上記のように先行研究での歴史をたどると、＜自然資源＞、＜ホスピタリティ＞、＜ツーリズム＞は、類似する要素を持ち常に相互補完関係がある。

## 5. コンペティティブ・デスティネーション・マネジメントのホスピタリティ

Ritchie and Crouch（2003）のホスピタリティの概念は、主に「親しみある地域の人々」に着目し、従事者によってデスティネーションのサービスの質を総体的に上げるとある。つまり、デスティネーションの競争には、従事者の配慮が大きく影響するとした。顧客満足度へ繋がる要素は、観光客にとって予想もできなかった出来事を体験さすことである。予想外な高いレベルのサービス技術は、長い期間来訪者のこころに残ることから、来訪者がリピーターとなる確率が極めて高い。しかしながら、その反対もありうる（Ritchie and Crouch, 2003）。残念ながら、質の低いサービスや期待はずれな出来事は、観光客には、＜不快な思い出＞として長く残り、顧客を、将来のリピーターに見込めない。つまり、悪い噂や悪い口コミが広がることは、競争率の高いデスティネーションでは、ネガティブな影響に変わるが、競争率の低いデスティネーションでは、決してそうとは限らないとも述べている。しかしながら、（Ritchie and Crouch, 2003）には、それ以外のマネジメントに関するホスピタリティの詳しい根拠が無いが、親しみやすさなど、従事者個々の気持ちを重視した見解である。

ツーリズムは、持続的なサービスや商品の売買が無い限りデスティネーションに収入が見込めず地域を潤すことが出来ないとし、ホスピタリティ・マネジメントは、ビジネスの成功が、＜目的＞に直結しているという考えであることから、類似点もある。しかし、ツーリズムは、マネジメント的な視野の広義な見解であり、ホスピタリティ・マネジメントは、具体的な利益繁栄を主張す

る。顧客の観点からは、顧客が喜ぶ質の高いサービス提供することが、従事しているものの目的であると思われがちであるが、実は、従事者の働きがいと十分な収入を保証することが売り上げの向上に繋がっている。ホスピタリティは、個人的な顧客への精神的な配慮よりも、ホスピタリティ・マネジメントを行えるプロフェッショナル人材を生み出すことであり、最終的にホスピタリティが関与するビジネスを成功させることにつきるのである（Ninemeier, 2005）。

今世紀のホスピタリティの先行研究には、サービスの質は、常に事前に分かるものではないと述べる研究者が多く、Ritchie and Crouchも述べている。一方、ホスピタリティ・マネジメントの生み親であるセザール・リッツと妻のマリーは、ホスピタリティとは、サービスも含めて全て事前用意の集大成であるとする。従事者の修得しているスキル、知識、日頃からのチームワークがビジネスにお大きく繋がると記し、彼らのマネジメントレベルと実践的スキル、いわゆる従事者のサービス技術が顧客満足度を上げるとした（Ritz, 1938）。

また、セザールは、後世の従事者には、＜旅行＞を進めている。住み慣れた故郷を離れて、異国の地から故郷を見直して新しい視点で考えることを提案しており、それは故郷の発展へとつながることを述べている。ゆえに、欧米の若いホテルの従事者は、世界中を巡り世界の高級ホテルにて仕事を重ねた後に、母国に帰国してビジネスを展開するものが多い。

## 6. デスティネーション・マネジメントとセールス・マーケティング

観光地では、あらゆるサービスが欠かせない。ツーリズムは、地域が主体であることから、地域の関連する機関や経済的視野を考慮して経営的な視点が重要である（国土交通省, 2013）。地域が主体であるという概念は、グローバル化の情報の多い社会においてどのようなプラスのインパクトを生み出すのか。地域を主体に首尾よくコントロールすることは、困難では無いか。そこで、経

営的視野を考慮し地域を運営・経営するデステイネーション・マネジメント・オーガニゼーションの役割が必要である。

日本国内において地域を運営、経営する組織をDMOやDMと呼ぶ一方、海外の2014年に実施されたAdvanced in destination management（ADM）では、デスティネーション・マネジメントには、運営や経営を役割とする組織だけではなく、効率あるマーケティングを緻密に計画や導入をすべきであり、計画、ロビー活動、プロモーション、サービス・コーディネート、リピーターを増やすことを目的としている（Laesser and Beritelli, 2013）。なお、マーケティングは、ツーリズム・デスティネーション・マネジメントに含まないと述べている研究者（Pike and Page, 2014）もいるが、2016年のADMの国際会議においては、マーケティングは、すでに議論するべきものではなく、デスティネーション・マネジメントには、重要不可欠なものであるということで一致した（Reinhold, Laesser, Beritelli, 2017）。つまり、持続的な地域を大切にするツーリズムを保つ為には、マーケティングの活用は、欠かせない。ADMは、二年に一回、国際的な規模で開催されており、デスティネーション・マネジメントについて、世界中から多くの研究者が国際会議の場で集まりコンセンサス談話方法論を用いて議論や課題の提案や結果に一致することを重視している。しかしながら、経営や運営する組織や人間が「誰」であるかについては、議論されてきているもののマーケティングの重要性は、具体的に示されていないことも大きな課題で至急に解決策を求めるとある。特に、Organization、組織、組織化、コミュニティ、地域の人々、管理者などの異なる呼び方は、同一の意味を持つ場合が多くある上に、デスティネーションのマネジメントの責任と役割についても具体的に統一化されていない（Laesser and Beritelli, 2013）。また、マーケティングにおいても具体的な見解は見受けられず不確かである。例えば、マーケティングは、誰が、何を行うのか。マーケィイングが必要ならば、それの手と足になるセールス（営業人・システム）を議論する必要はない

のか？マーケティングとセールスの２セットのセッテイングが、マーケティングを可能にする（Kyckling, 2010）ことから、両方の情報を共有できるネットワークを構築し、顧客ターゲットを見据えてセールス・アカウントを拡大しなければ、マーケット市場を開拓できない。すなわち、地域だけではなく、多種多様なホスピタリティ・ツーリズムの市場に通じるセールススタイルを発掘することが重要であると考えられる。

## 7. ツーリズムとホスピタリティを結合するデスティネーション・マネジメント

Ingram and Grieve（2013）が、ツーリズムとホスピタリティは、“Hands on activity”とする。それは、実践を重ねた末に生まれた実地訓練である。例えば、顧客が必要として望んでいることは、何であるのか？それを「誰」が「何」を、どのようにして見極めるのか？人の価値観と生活や文化は、それぞれ違うことから、我々は、どのように要求に応えることができるのであろう。ツーリズムとホスピタリティは、本質的に、実践的であるものの技術的で学術的な考察をしている。長年にわたって、ツーリズムやホスピタリティに統一する規律や法則が無い（Ingram and Grieve, 2013）とはいえ、実際の現場では、規則や法則がある（西原, 2016）。それは、ツーリズムとホスピタリティ業界は、長年にわたって経営学を基盤として様々な学問の歴史と実践を両立し重んじてきたことにある。ビジネスが速攻に、適材適所に対応して利益を生み出せるように、経済のあらゆるデータや市場の分析と流行の先端をマネジメントに取り込んでいる。また、日々において膨大な意識調査を実施している。それらは、多くの専門家達の手によって分析して社会のニーズを把握している。また、運営と経営の第三者モニタリングは、欠かせないとして、自らも市場調査に投資して定期的に改善を行っている。データは、分析にかけられた後にプラットフォーム化され、更新されており、需要を予測して売上高の最大化を目指した管理方法を用いている。プラットフォームは、マーケティングとセール

スが連携し、各マネジメントの適材に分配されている。

このようにして顧客の望むものを出来るだけ事前に見極めて、適するサービスを選択して提供しているので、それに似合った見返りを得ることができる。持続的な経営管理を中核に多種多様な要素を導入したハイブリッド型の組織的なシステムが重要であることは明確である（Kimes, 2011）。デスティネーションが経済的に弱い場合や、希少な観光資源を題材にしたツーリズムを構築するには、より多くのデータを取り込み分析することで新たなビジネスの展開を試みることが適切である。

2001年から2012年のツーリズムとホスピタリティにおける傾向と問題点についてTaylor and Francis社が発行した論文数は、合計846件見受けられた（Dahiya, 2014）。その論文の内容から分野を区分すると、ツーリズムとホスピタリティの関係性、旅行におけるホスピタリティとツーリズムの研究報告書、ツーリズムにおける研究論文であった。タイトル名で区分すると 1. ツーリズム、2. ツーリスト、3. ホテル、4. デスティネーション、5. マーケティングの用語で分類でき、その他には、1. 環境や自然に着目する観光に積極的なホテルのホスピタリティの研究、2. ビジネスオーナーと従事者の関係、3. 今後のホスピタリティの展望における研究もみられた（Dahiya, 2014）。ホスピタリティ・マネジメントとツーリズムのコラボレーションを記す先行研究は、見受けられなかったことから、さらなる調査においては、他言語で示された先行研究を調査する必要があることが伺える。

## 8. 自然観光資源の位置づけ

近年、持続性を懸念した地球に優しいエコロジー・ツーリズムやグリーン・ツーリズム、自然遺産ツーリズムなどの、ニューツーリズムやオルタナティブと名を挙げるツーリズムが生まれている。そこで、観光政策における自然観光資源の位置づけが問われる。『観光読本』において、自然観光資源は、無意識

的資源と定義し（井上, 1940）、『観光資源論』（足羽, 1997）では、観光対象から観光資源自体の供給する財貨とサービスを取り除いたものとして天然資源と天然現象に分類した。次に『観光資源と環境』（北川, 1994）では、観光行動への基本的な欲求を満たさせるものとしての観光対象物に、自然の景観や神社仏閣など、観光行動の目標となるものを示し、自然山岳・海浜の景観や動植物、温泉は、自然観光資源であるとした（片岡, 2009）。

自然環境が観光資源になるには、1. 歴史的評価、2. 社会的評価、3. 希少性、4. 固有性、5. 本物性の諸要素のいずれも、もしくは、全ての要件をそなえることである。そして、人々がそれらを認識することで成立する（片岡, 2009）。このことから、日本に咲く希少な野生植物に着目することとした。野生植物は、多種多様であり観賞価値は、千差万別であるが、1. から5. の全てが当てはまる。このことから、本研究では、絶滅危惧種でもある日本固有種の野生ユリを取り上げることとした。近年は、地球環境と地球温暖化および生物多様性の問題から絶滅危惧種が注目されていることから、ツーリズムとの関わりが問われるようになった。

2019年の日本生態学会学会誌には、ツーリズムにおける生物多様性の取り組みと課題を問う文献（沼田, 2019）がある。自然観光資源は、ツーリズムの重要なキーワードの一つであり、デスティネーションが観光地として成り立ち、経済効果が、自然を守れることに寄与することが期待されている。多くのデスティネーションには、常に多様な生物が生息していることを忘れてはならない（沼田, 2019）として、他分野からの声も重視するべきである。特に、国立公園や自然保護区地域は、重要な自然観光地であり、経済効果が非常に高いことから、自然保護地は、サステイナブル:持続可能・ツーリズムのコンセプトをベースに取り組みを推進（UNWTO, 2019）すべきである。そして、Convention on Biological Diversity（生物多様性条約）が記す「生物多様性と観光開発におけるCBDガイドラインのためのマニュアル」においても持続可能な観光開

発を求めている。それは、生物多様性に対する概念に生態系サービスを組み込むこととし、ツーリズムとの関係、政策とガバナンス、計画、ツール、評価、管理、モニタリング等をなすことを求めている（CBD, 2015）。

調査やモニタリング費用、データ取得の為の費用が観光顧客による寄付やサービス料を通じて支援されるようなビジネスモデルの構築が可能であれば、不安定で不十分な予算の問題に悩むデスティネーションの保全活動やその運営に貢献出来るかもしれない。「観光顧客との直接的、間接的コミュニケーションを通じてさまざまな研究成果の普及を促進できる。そして、生態学は、主要な役割を担うことが期待されるが、生態学だけでなく、他の分野との学際的アプローチの発展が重要である」（沼田, 2019）。

## 9. 希少な野生植物（花）を自然観光資源とするツーリズムの危機的概念

前章に加えて国内の野生植物に関するものには、＜フラワーツーリズム＞を掲げるツアーや旅行がある。例えば、＜～の花を巡る旅＞、＜季節の花を愛でる旅＞、＜野花を知るハイキング＞である。＜花＞に関係する旅である。フラワーツーリズムまたは「お花活動」とも呼び、まちづくりの観光復興の一つでもある（桜井, 2018）。また、花が「観光協定」の調印にもなった（二階, 2005）。「フラワーツーリズムには、人々が花と共に楽しい旅と、観光の地域づくりという二つの意味が込められている」と衆議院議員の二階俊博氏は次のように述べている。＜花を愛する県民の集い＞や東京都知事認定の＜花を愛するネットワーク21＞などでフラワーツーリズムが国際的な観光交流を生み、花の環境の育成、花の文化を育てる、花の関連産業の復興にと伴う経済効果、生活環境の創造をテーマとした観光復興策である（二階, 2005）。

上記に加えて、日本国内では、多種多様な季節折々の野生植物を楽しむ同好会や研究者と一般が交流して調査を実施している学会と協会や財団も数多くある。例えば、花を介して社会に貢献した人へ送られる賞もその一つである。賞

金を掲げた松下幸之助花の万博記念賞などである。これは、「自然と人間との共生」という花の万博の基本理念の実現に貢献する研究者や一般の団体のすぐれた学術研究や実践活動をした個人や団体を顕彰している（松下幸之助記念誌財団, 2019）。

市街の店頭や公園などでは、一般的に園芸品種の植物を目にすることが多い。しかし、その園芸品種の植物の親は、自然に自生する植物である。つまり、野生植物を人工的に増やし、改良を重ねて栽培した植物が園芸品種である。たとえば、園芸品種の植物は、人が手をかけることで咲く野生植物が絶滅すると、品種改良に大変な困難をともない、病気が発生した場合など最悪の場合、市場から無くなることも考えられる。また、鑑賞価値の高い野生植物は危機的な中でも、高額で取引されることがある。絶滅危惧種を交配の親のひとつとした園芸品種などでは、野生絶滅の危険性を、避ければならない。このことについて、絶滅危惧種におけるガバナンスの取り締まりと管理方針に疑問を持ったので調べた。環境省では、「国内希少野生動植物」の選定に一般からも提案を募集している。そして新たに300種を国内希少野生植物種に追加指定することを目指す（環境庁, 2019）。しかし、国内希少野生植物種に指定されると、販売や譲渡、輸出入、販売の為のマーケティングが禁止になるので、そうなれば、すでに数が数個体しかない希少な植物は、保全を実施することも難しくなり、本当に絶滅してしまうことも考えられる。すなわち、今、栽培している植物を保全して、流通を促して、個体数、遺伝的多様性の保全を図るべきで、鎮静化させるべきでない。荒川（2017）の主張は、「一部の植物学者や愛好家、育種企業の認知にとどめておくように仕向けることではなく、その存在を広く知らせて、守ることの合理性を共通の認識として、国民的合意のもとに、増殖拠点を整備し、多くの栽培家に種子や鱗茎を供給することで栽培技術を磨き、育種を競うことが先進国の園芸文化である」と話す。

絶滅危惧種が、山間地や草地に多く自生していたが集落の人口の減少にとも

ない採草地や田畑およびと薪炭林間の利用が減少し、薪炭林の林縁に生育していた植物種が減少したケースもある。それは、薪炭林が戦後に燃料革命の結果、杉の植林に置き換わり、杉の成長と共に林内が暗くなり国内の希少な植物が生育できなくなり絶滅に追いやられている（林, 西原, 2014）。

指定された国内希少動植物には、絶滅のおそれのある野生動植物の種の保存に関する法律がある。すなわち『国内外の絶滅のおそれのある野生生物の種を保存するため、平成５年４月に「絶滅のおそれのある野生動植物の種の保存に関する法律」(種の保存法）が施行された。種の保存法では、国内に生息・生育する、または、外国産の希少な野生生物を保全するために必要な措置を定める』(環境省, 2019）である。環境省が、現地の調査を行うと「種の保存法」を含めた、さまざまな条例があるにもかかわらず、あらゆる植物が、日々絶滅の危機に直面していた。なお、特定国内希少動植物で保護増殖の対象となっている植物は、レブンアツモリソウ（八巻, 2011）、ハナシノブ、キタダケソウの三種がある（環境省, 2019）。これらの植物においては、ガバナンスの管理体制のもとに始まり、資金投入があった。しかし、マネジメントが、組織化されておらず、機能しない状態が生じている。さらに、自然環境の変化や撹乱はもちろんのことだが、日本国内の辺鄙なデスティネーションに咲く野生植物に至っては、管理がなく放置状態であれば、無視されて人工的な撹乱も行われず絶滅している。

日本国内のデスティネーションには、自然観光資源が多く存在していることから、定期的なフィールド調査とデータの蓄積を通じて、ツーリズムの構築や情報の共有と事業者の自然を守る意識が必要であることがわかる。一方、オーストラリアでは、観光が希少な植物を脅かすとして、観光可能な期間を制限し、人の出入り人数を制限している他に、ツーリストに、環境教育プログラムを導入して人々に保全の仕方を教えている（Pickering, 2007）。また、ドイツやスイスのツーリズムは、景観と自然への負担が問題とされているものの、観

光産業は、国の経済に実質的な余剰をもたらし、観光産業の恩恵は商業、輸送、銀行、保険、文化機関にもおよび、大きく影響している（Breiding, 2014）ことから、ツーリズムが、国の発展に重要であるため、国民の絶対的な保全意識が高い。そして、デスティネーションのための保全金の徴収や国と地域が援助を行っている他、国内外の企業や多くの個人スポンサーが保全の呼びかけをして協力を求めている。自然は、ツーリズムの発展の初期段階には、重要な魅力的要素であるが、その管理を怠ると自然観光資源は荒廃してなくなる。ヨーロッパは、日本よりも昔に都市開拓やインバウンドツーリズムが進んだことから、アルプス地域の環境保全については、交通量の削減に向けたモデルプロジェクトや、ホテル業界が主催して環境保護対策の承認マークを作り保全の取り組みを早い時期から促した（Steinecke, 2018）。

Stephen J. Page（2019）によると、本来の自然観光資源と人工的な自然景観や園芸を観光資源にしているデスティネーションは、自然として一括りにするのではなく、二つの分野に区別することが望ましいとする。例えば、＜園芸品種の植物＞と＜野生の植物＞と区別する。デスティネーション・マネジメントの役割に大きく違いが生じるからである。それは、マネジメントを行なう管理者たちが、デスティネーションの自然現状を放置してありのままの自然資源にする方が良いのか、それとも、人間の手をかけて保全し、自然資源を絶滅から守ることについて決断するべきことである（Page, 2019）とした。

現状を把握していない規制や管理は、デスティネーション全体を消滅してしまうことになりかねず、特定の個人や育種をもくろむ企業の秘匿物になる可能性も高い。逆に保全が出来なくなり絶滅してしまう可能性も高くなる。このことにおいての検討は、ガバナンスでは、なされておらず、規制が絶滅をまねいているのである（荒川, 2017）。多くのデステティネーションでは、ガバナンスの提案する意見があまりにも非現実的である。ゆえに、不安定で、コミュニケーションの取れないデスティネーションが多いことがわかった。

## 結果と考察

ホスピタリティ・マネジメントは、システムを中核とする社会環境のなかでホスピタリティに関与する企業がいかに運営されているかを解読する学問であり、財やサービスの他に社会のために新しい＜何か＞を生み出す生産の担い手である。ホスピタリティ・マネジメントは、経営学でありながらも、実践を重んじる学問である。そして、多種多様な社会と深く結びついていることからホスピタリティ・マネジメントが様々な場面でビジネスツールとして導入されビジネスに貢献し注目を浴びたことが明らかになった。また、希少な自然資源を保全するデスティネーションにホスピタリティ・マネジメントを導入するには、自然資源を観光資源にした中世の時代から築き上げられてきたホテルの経営学の経歴を再度たどり、その叡智を生かすことが必要であった。広大な自然を保全する社会の中で実践的な経営学を重視したホスピタリティ・マネジメントは、時代や社会情勢の変動を多岐にわたる分野から研究を重ねており、近年のツーリズムが、自然を大切にしてきたホスピタリティ・マネジメントの歴史的背景とこれまでの影響を見直すことで、将来のデスティネーションの再構築を可能にし、社会や地域に繁栄する研究の材料になることが推測できる。特にツーリズム・デスティネーション・マネジメントの＜ホスピタリティ＞と＜保全の概念＞を見直すことで新たな展開を研究する必要性を示した。Ritchie and Crouch（2003）の「親しみある地域の人々」に着目したホスピタリティの概念だけでは、さらなるツーリズムの発展や持続性があるツーリズム・デスティネーションが見込めないことが明らかになった。

## 結　　論

自然観光資源を用いるデスティネーション・マネジメントには、ビジネスや

マーケティング上のコミュニケーションを得意とするホスピタリティ・マネジメントの理解と保全のテクニックやシステムの構築を考察し展開を試みる必要がある。ホスピタリティ・マネジメントをツールとしてツーリズムに導入しビジネスが成功しなければ、ツーリズムも保全も成り立たないし地域社会の繁栄も無い。つまり、ツーリズムの成功は、ホスピタリティ・マネジメントを上手く使い運営資金を生み出し経営が首尾よく行くことにもある。マネジメント間のコミュニケーションやロビー活動、地域の人々との交流を図ることは前提とし、国内外を問わずに、あらゆる客層をもてなすことができる人材とシステムが、これからの日本のツーリズム・デスティネーションには必要である。このような適材適所に上手く対応でき、ビジネスを成功させることを目的とするのが、ホスピタリティ・マネジメントの方針でありその適用を期待する。今後の展開としては、デスティネーションのホスピタリティ・マネジメントの役目を明確にすることである。それには、ツーリズム、ホスピタリティ、保全の３つを総体的に考察することである。最終的には、繰り返しになるが、Sustainable hospitality and tourism destination management in nature conservation as a tourist attractionを展開することである（図１）。図１は、各分野のマネジメントのバランスをさらに深化概し特殊な観光開発の形態として相互関係を解くことを目的とする。ホスピタリティ・マネジメントおよびツーリズム・マネジメントと保全マネジメントの３点が交差する箇所に、Conservational hospitality tourism management studyが、入ることが重要である。そして、ツーリズム・マネジメントとホスピタリティ・マネジメントの交わる領域にHospitality and tourism managementの研究の展開を示す（図１）。今後の展開としては、ホスピタリティ・マネジメントの役目を示すホスピタリティ・セクターを設けて、分野の隙間に生じる仕事を埋めることにある。その為には、全領域においてトランスペアレントな、事業計画と具体的な野生植物の保全を目的とするツーリズムのビジョン、理念、目的、事業の概要を定めることにある。保全

に必要な想定総資金額の事項から野生植物の開花時期、ツーリズムを可能にするための対象になるツーリストの人数、交通の利便性、デスティネーションが理想するツーリズムの計画を考察し、ホスピタリティ・マネジメントの役割と配置箇所を設定しなければならない。マネジメントに必要なシステム環境の設置や仕入れ先の場所、売上予想や損益計算書予想は、開業資金とともに入念に計算した上で、各マネジメントの需要と供給を割り出し適合できる箇所を調べて割り当てることは予算の軽減につながると考える。

最後に、デスティネーションには、ツーリズム、ホスピタリティ・マネジメントと保全の方法を熟知する専門家のアドバイスと管理者の養成が欠かせない。また、土地の所有者、野生植物を愛でるツーリストやボランティア、一般客や来訪不可能な人々のためには、日頃からRitchie and Crouch（2003）が述べた、フレンドリーなホスピタリティにおけるやりとりを呼びかけることは、多いにある。

## 参考文献

荒川克郎（2017）タモトユリは、隔離・隠蔽されるべきではない. ユリ協会ニュース**22**：50-55.

足羽洋保（1997）観光資源論. 中央経済社.

ブライディング R. J.（北川知子訳）（2014）スイスの凄い競争力. 日経BP社.（Breiding. R. J, 2014 Swiss Made. The English Agency）.

Carlsen J.（1999）A system Approach to Island Tourism Destination Management. System Research and Behavioral Science, 16, 321-327. http://dx.doi.org/10.1002/（SICI）1099-1743（199907/08）16:4<321::AID-SRES255>3.0.CO;2-5（確認日：2019/05/30）.

CBD Convention on Biological Diversity（2015）Tourism Supporting Diversity

A Manual on Applying the CBD Guidelines on Biodiversity and Tourism Development. Convection on Biological Diversity. UNEP. Quebec.

Dahiya A.（2014）Trends and Practices in Hospitality and Tourism Research: A selected Study from International Journals. International Journals of Hospitality and Tourism Systems **7**(1)：27-37.

EHL.（2019）EHL Ranked World's best Hospitality & Leisure Management School. École hôtelière de Lausanne HP. https://www.ehl.edu/en/ehl-ranked-world-s-best-hospitality-leisure-management-school（確認日：2019.6.22）.

Feick L.and Price L.（1987）The Market Maven: A Different of Marketplace Information. Journal of Marketing. Sage Publications **1**(51)：83-97.

林一彦, 西原里実（2014）絶滅危惧種ジンリョウユリ（*Lilium japonicum* var. *abeanum*（Honda）Kitamura）の保護地徳島県東尾. ユリ協会ニュース **16**：8-11.

Ingram H. and Grieve D.（2013）Exploring the Nature and Effects of Perception and Image in Hospitality and Tourism. Worldwide Hospitality and Tourism Themes: **5**(1)：7-13. Emerald Group Pubilishing 1755-4217. DOI:10.1108/1755-4211311292402（確認日：2019/05/30）.

井上万寿蔵（1940）観光読本：観光事業の倫理と問題. 無阿有書房. 東京.

Iunis R. F.（2015）Raising Competitiveness for Tourists Destinations through Information Technologies within the Newest Tourism Action Framework proposed by the European Commission. Sustainability.Sustainability. 7:1289112909;DOI:10.3390/su70912891（確認日：2019/05/30）.

観光庁（2015）人育てから始める観光地域づくり. 人材育成実践ハンドブック 2015. 観光庁観光地域振興部.

環境庁（2019）希少な野生動植物の保全 環境庁HP.

https://www.env.go.jp/nature/kisho/index.html（確認日：2019/06/30）.
片岡美喜（2009）日本の観光政策における自然観光資源の位置づけとその現状. 高崎経済大学地域政策研究**11**(4)：59-78.
Kimes S. E.（2011）The Future of Hotel Revenue Management. Journal of Revenue and Pricing Management Macmillan Publishers Ltd. **10**(**1**)：62-72.
北川宗忠（1994）観光資源と環境－地域資源の活用と観光振興. サンライズ出版.
児玉桜代里（2018）ホスピタリティ・マネジメントの枠組み 新たなフレームワークで事例企業の経営管理を分析する. 明星大学経営学研究紀要**13**：1-19.
国土交通省（2013）観光町づくりガイドラインHP. 観光まちづくりとは. http://www.mlit.go.jp/toshi/kanko-machi/pdf/hontai.pdf（確認日：2019/06/30）.
服部勝人（2008）ホスピタリティ学のすすめ. 丸善出版株式会社.
Kyckling K.（2010）The Impact of Marketing-Sales Relationship on Business Performance. Department of Marketing and Management. Aalto University.
https://aaltodoc.aalto.fi/handle/123456789/415（確認日：2019/07/11）.
Laesser C. and Beritelli P.（2013）St. Gallen Consensus on Destination Management. Journal of Destination Marketing and Management **2**(1)：46-49.
牧野祐子, 関悟志（2012）スイス山岳観光の黄金期と日本人. その魅力と文化を伝えた人々. スイス政府観光局. 市立大町山岳博物館HP.
https://omachi-sanpaku.com/display/archives/project/entry-77.php（確認日：2019/04/30）.
松下幸之助記念誌財団（2019）松下幸之助花の万博記念賞.
http://matsushita-konosuke-zaidan.or.jp/works/flowerprize/index.html.（確認日：2019/06/30）.

Miller G. and Twining-W.L.（2005）Monitoring for a Sustainable Tourism Transition: The Challenge of Developing and Using Indicators, CABI Publishing, Oxon.

二階俊博（2005）フラワーツーリズム, 一粒の種が観光協定の調印に. 二階俊博HP. http://www.nikai.jp/library01/ganbattemasu/20050315.htm（確認日：28. June. 2019）.

Ninemeier J. D.（2005）Management of Food and Beverage Operations. The Education Institute of the American Hotel and Lodging Association. Washington.

西原里実（2016）サステイナブルツーリズムの研究１. ジンリョウユリの保護地の意識調査. 大阪学院大学商・経営学論集**41**（2）：95-117.

西原里実（2017）修道院から生まれたホスピタリティマネジメント. 大阪学院大学通信**47**（12）：35-58.

沼田真也（2019）観光・ツーリズム分野における生物多様性：取り組みと課題. 日本生態学会誌**69**：23-27.

岡田豊一（2104）ツーリズムツーリズム・デスティネーション・マーケティングの基本的フレームワークについて. 城西国際大学紀要**22**（6）：1-18.

Page S. J.（2019）Tourism Management 6th Edition. Routledge, London, New York.

Pearce D. G.（2015）Destination Management in New Zealand and functions Journals of Destination Marketing & Management. Science Direct. Elsevier.

Pickering C.（2007）Impacts of Recreation and Tourism on Plant Biodiversity and Vegetation in Protected Areas in Australia. Journal of Environment Management. **85**：791-800.

Pike S. and Page S. J.（2014）Destination Marketing Organizations and

Destination Marketing. Tourism Management 41：202-227.

Ritchie J. R. B. and Crouch G. I.（2003）The Competitive Destination A Sustainable Tourism Perspective. CABI Publishing, Oxon, UK and Cambridge, USA.

Ritz M.（1938）Cesar Ritz -Host to the world. J. B. Lippingcott Company, New York.

桜井正（2018）フラワーツーリズムによるまちづくりからの観光復興. 帝京短期大学の地域貢献活動を事例に. 帝京大学紀要**20**：63-78.

Reinhold S., Laesser C., Beritelli P.（2017）The 2016 Advances Consensus on Destination Management. Journal of Destination Marketing and Management; DOI: 10.1016/j.jdmm.2017.03.001. https://www.researchgate.net/publication/315871911_The_2016_St_Gallen_Consensus_on_Advances_in_Destination_Management（確認日：2019/05/06）.

Steinecke A.（2011）Tourism 2. Geography Seminar: 20. Taschenbuch. Westermann Schulbuch. Braunschweig, Germany.

UNWTO（2007）Understanding Tourism: Basic Glossary. World Tourism Organization.

八巻一成, 庄子康, 林雅秀（2011）自然観光資源のガバナンス－レブンアツモリソウを事例に. 林業経済研究**57**(3)：2-11.

大阪学院大学商・経営学論集
第45巻第１・２号　2020年３月

# 近年におけるフランスのマルシェ
## ――フランス文化の琥珀――

田 中　道 雄

# Les marchés en France ces dernières années.
## “L’ambre de la culture française.”

Michio Tanaka

ABSTRACT

Je voudrais donner mon avis sur la société française contemporaine et le nouvel engouement pour les marchés.

Récemment, le mode de consommation des français a changé et cela a eu pour conséquence une amélioration graduelle de la situation des marchés.

Pendant longtemps en France, les recherches sur les marchés ont été negligé du fait de la baisse de leur importance.

Cependant, la façon de penser des français a récemment dramatiquement changé.

A présent, les consommateurs français privilégient la santé, la qualité, la sécurité alimentaire et aussi le prix.

Il est alors naturel que l’action change si la façon de penser change.

Dans cet article, je voudrais en premier détailler la distribution alimentaire de ces dernières années, puis les changements d’actes d’achats, ensuite le nouvel engouement

（2019.11.19 受付／2020.1.10 受理）

pour les marchés et enfin ce pourquoi aujourd'hui les marchés font l'objet d'une attention spéciale.

Finalement, je vais présenter les implications pour l'avenir de la distribution japonaise d'après la situation actuelle française.

1．はじめに――わが国にも浸透したマルシェという言葉――
2．近年のフランス食品流通と購買行動の変化
2.1. フランスの食品流通動向
2.1.1. フランス食品流通の進化
2.1.2. 業態フォーマットの乱立
2.2. フランス人の購買行動の変化
2.2.1. 品質や購買経験の重視
2.2.2. フランス人とbio
3．復活の兆しをみせるマルシェ
3.1. 最近のマルシェの市場地位
3.2. 食品マルシェの市場占有率の再上昇
3.3. 賑わいをみせる各地のマルシェ
3.3.1. bioマルシェの人気
3.3.2. アミューズメント化するマルシェ
3.4. マルシェの評価と対応力
4．なぜ今、マルシェなのか
4.1. 中心市街地活性化に果たすマルシェの存在
4.2. パリ・イルドフランス商工会議所の提言
4.3. マルシェが持つ文化的要素の見直し
5．わが国小売流通への含意

## １．はじめに――わが国にも浸透したマルシェという言葉――

近年、わが国各地でイベントとしての青空市場が盛んに実施され人気を博している。これら青空市場を表す名称としては様々なものがみられる。かつてから使われてきた「○○朝市」はもとより、フランス由来の「○○マルシェ」、あるいは北米由来の「○○ファーマーズマーケット」など、その名は多岐にわたっている。

こうして開催される青空市場の中には、当然、かつてから○○朝市として知られ、地域住民の日常的なニーズに応えてきたものもあるが、近年わが国で新たに出現したその大部分は、地域の賑わい向上や活性化を主たる目的とし、政策的な支援をも含めたイベントや観光集客の試みとしてなされるものが多い[1)]。

ここで興味深いことは、その注目の対象がショッピングセンターや百貨店など、各種施設が多様に集まった常設的大規模商業集積ではなく、週末や特定の日時に、臨時的に実施される小さな商業集積が対象となっていることである。そこには、消費者の潜在的欲求にある、「珍しいものや変わったものへの関心」という希少性の追求や、「知られざる商品や素材提供者と巡り会う機会を楽しむ」など、「脱日常」への憧れが見られる。もとよりそれは、常設され日常的な形態をとる「ケ」としての存在ではない。他方、「ハレ」で示されるように、年に１度の非日常的な変化というほどダイナミックなものでもなく、あくまでもそれは、「脱日常」という簡便な形での小さな変化への憧れなのである。

こうした渇望は、後述するように、どうやらわが国だけに留まるものではな

1）青空市場の運営を日米仏で比較したものとして、佐藤亮子（2013）「さまざまな『市』運営の仕組み比較－アメリカ・フランス・日本の事例より」『地域創成研究年報』第８号がある。また日本型のマルシェ研究として、たとえば豊島尚子・武田重昭・加我宏之・増田昇（2015）「仮設型直売システム定期開催型『マルシェ』の社会的意義と担い手の役割に関する研究」ランドスケープ研究78(5)などがある。

さそうだ。その動きはマルシェの名を生んだフランスにおいても、近年、同様の傾向となって表れてきた。筆者はかつて、『フランスの流通：流通の歴史・政策とマルシェの経営』（中央経済社、2007年12月）を上梓し、その中でフランス流通全体を概観した後、通常、取り上げられることの多いカルフール等の大型店事例ではなく、それに対抗する中小小売業の一形態であるマルシェを対象に、一書をまとめたことがある[2)]。

わが国と同様、フランスにおいても2000年代に入った当時、価格志向の動きが先鋭化し、その代表として、アルディやリドルに代表されるドイツ生まれのハードディスカウント（以下、HD）形態が目覚ましく躍進した[3)]。そのため中小小売業の一形態としてのマルシェは、相対的な競争劣位に陥り、その市場シェアは年々減退を余儀なくされていた[4)]。当時、いわばマルシェのような対面型で旧態的な商業形態は、徐々にそのシェアを後退させ、いずれは先細りしていくだろうと考えられていた。そのため、DCASPL[5)]等によるマルシェの実態を明らかにしようとする調査は、2000年代初期に取り組まれたものを最後に、ほとんど実施されることはなかった。

しかし時が経過し、2000年代に大躍進を遂げた低価格志向のHD業態は、2010年代に至り、大きく変調を迎えることとなる。とりわけ、他のEU諸国と比較する時、フランスにおけるディスカウント支持の傾向が、他のEU諸国の

2）田中道雄（2007）『フランスの流通：流通の歴史・政策とマルシェの経営』中央経済社

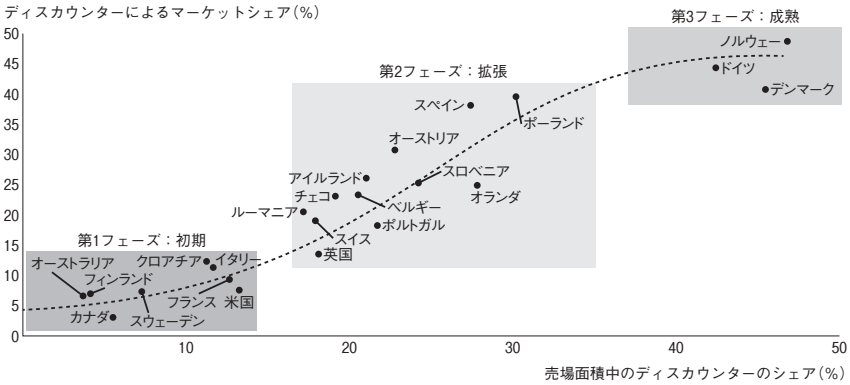
3）なお、この点については田中道雄（2010）「ハードディスカウント」田中道雄・白石善章・相原修・河野三郎編著『フランスの流通・都市・文化：グローバル化する流通事情』中央経済社ならびに田中道雄（2015）「ハードディスカウントの変容：近年の動向と直面する課題」田中道雄・白石善章・相原修・三浦敏編著『フランスの流通・政策・企業活動：流通変容の構図』中央経済社を参照されたい。

4）田中道雄（2007）、同前。

5）DCASPL：Direction du commerce, de l'artisanat, des services et des professions libérales（商業・手工業・サービス業ならびに自由業局）

それらとは大きく異なっていることに気づく（**図表１.**）[6]。HD発祥の地ドイツで、ディスカウント形態が成熟段階を迎えているのに対し、フランスはイタリーと共に、未だ初期段階に位置づけられている。

**図表１．　成熟段階でみるディスカウント市場**
**Source: Planet Retail, BCG analysis**




もちろんフランス人の多くもまた、価格に対する志向が強いことは、改めて述べる必要もなかろう。しかし失業率が高く[7]、「黄色いベスト（gilets jaunes）運動」[8]の全国的な広がりに見られるように近年の厳しい経済状況にもかかわらず、フランスでは価格志向だけに先鋭化するのではなく、より顕著に「商品選択の楽しさ」、「品質への志向」、そしてオーガニックに代表される「新鮮で安心・安全なbio食品等」への購買志向が高まっている。それはまさに、「失われた20年」といわれるほど、長い低成長期の中にいたのにもかかわらず、いた

6）EU諸国のディスカウント傾向。Source: Planet Retail , BCG analysis
7）フランスの失業率は、近年若干改善し、2019年６月で8.7%を示している。
8）2018年11月に勃発した黄色いベスト運動は、燃料税引き上げ等に端を発した政府への抗議活動である。

ずらにディスカウントのみに走らなかった、わが国の購買動向とも、一定程度シンクロしているように思われる[9]。その背景に、どのような要素が存在しているのか、この点を考えることは各国の流通が本源的に持つ社会的状況との関係を表すものとして非常に興味深い。

小論では、近年、僅かずつとはいえ、復調を遂げつつあるフランスのマルシェ問題を考えるにあたり、まず近年のフランス流通と政策動向ならびにフランス人の購買行動変化を眺める。次いで復活の兆しを見せるマルシェの現状を解説した後、「なぜ今、マルシェなのか」という観点からその背景を考える。以上の動きを具体的に考察することで、よく似た消費行動を示しているわが国小売流通への含意を導いてみたい。

## 2．近年のフランス食品流通と購買行動の変化

### 2.1. フランスの食品流通動向

#### 2.1.1. フランス食品流通の進化

ここでは、フランスの食品流通に関し、資料をもとに簡単にその動向を眺めてみよう[10]。

2008年から2017年の約10年間、フランス食品流通では、世帯食品支出において、いくつかの進化が見られた。詳しくは後述するが、まず世帯ごとの買物経路が大きく異なり、分散化している点である。現在もまだハイパーマーケット

9）たとえばそれは、デフレ経済期においても、鈴木敏文氏が牽引したセブン・イレブンによる「多少高くてもおいしいものが売れる」という考え方から、セブンカフェ、金の食パン、セブン銀行など、「欲しいものがなければ作ればいい」というような考え方に通底するものがある。中村直文「経営の視点」日本経済新聞2019.7.15.

10）ここではLes syntheses de France AgriMer（2018）“Évolution dépenses alimentaires des ménages dans les circuits de distribution de 2008 à 2017” France AgriMer Septembre 2018 numéro 8,およびInsee（2019）“Le commerce en 2018” Insee Première No1759を参照した。

（以下、HM）が、主要ポジションを占めてはいるが、HDのパワーは後退し、専門店はなんとか持ちこたえている。反対に多くの国と同様、IT購入の上昇がみられる。

製品カテゴリー毎にみた世帯支出では、肉、鶏、豚は、世帯食品支出の主要部分を占めているが、牛肉支出の減少がみられる。この背景にはビーガン等の肉を食べない人々にみられる生き方の相違もあるが、食肉スキャンダル[11)]の影響もある。

牛乳、チーズ、卵などでは、チーズは世帯支出のほぼ半分を示しているが、新鮮な牛乳配達人の減少などもあり、2011年以降の牛乳購入量の低下がみられる。大規模流通は徐々に乳製品・卵製品から撤退し、主にチーズへと販売を集中している。

果物については、予算の半分が、柑橘系以外の温暖な果実に費やされており、やはり新鮮な果実の購入では専門店の割合が高い。だが、果物の流通構造は近年、あまり進化していないといわれている。

非アルコール系の飲料については、かつてとは異なり、HDのシェアは減少し、ネットのオンライン比率が上昇している。とりわけ、非アルコール飲料での瓶入りの水は、オンライン支出でトップを占めている。

もし経路の序列が2008年と2017年の間で同じならば、幾つかの底流の変化がその期間でハッキリしてきた。その主要なものは、とりわけ最近、競争のなかで次第に市場シェアを失っているHDの後退と、それとは逆のインターネット購入の発展である。

大規模流通については、現状ではなんとか窮地を切り抜けたようだといわれる。フランスの世帯食品支出において、スーパーマーケット（以下、SM）と近隣店が、その支出比率の減少に直面した後、最近の２年間で一定の成果を

11）調理済み食品で、牛肉に替えて馬肉が使用されていた食品生産物偽装事件。

伴って復活したにも関わらず、HMの比率は、ここ10年間で上昇した。

専門店のポジションは、動物性たんぱく質消費の減少やbioなどの流通経路の短縮化への関心にみられるように、相対的に、消費の多様化傾向を反映して安定的である。

2019年にまとめられた2018年度のフランス商業の動向をみれば、小売商業では、2017年に比較すると、どちらかといえば小規模店舗が健闘している。IT販売は、やや鈍化しているものの、依然として活動的で市場シェアを伸ばし続けている。

消費者は、徐々に、健康的でより良いものを食べたいと言うようになった。この流れのなかで、専門食品店は近年、非常に活動的である。特に、専門食品小売商業の販売は、とりわけbio店舗の大部分を含め、上昇し続けている。小規模一般店舗（スーパーレット、一般食品店）の販売も同じく増加している。反対に、冷凍品店舗は縮小している。

大型店舗の活動は弱まり続けている。大型店舗は、常に食品店舗販売のほぼ3/4を占めてきた。2018年、食品販売は、これらのタイプの店舗では、まあまあ持ちこたえているといえる。実際、非食品の販売では、大型店活動に対する月例アンケートにみられるように、HMではその売上高はかなり低下し続けており、それはSMでも同様である。

これらタイプの製品では、大型店はIT販売との競争で苦しんでいる。消費者は彼ら自身の健康に対し、環境に関する食肉消費の不安を声高く述べているし、おかげで2018年には、肉の消費の新たな機会が減っている。しかしながら、非店舗を通した肉の消費は高まった。そのことは卸売商業でのきちんとした販売が上昇していることを説明している。

野菜・果物の小売購入は、少しずつ減っている。だが、八百屋での野菜・果物の販売は、非常に活動的であり、肉屋・豚屋の販売も上昇しており、消費者はこれらの商品に関しては、こうした販売形態を特別扱いしているようだ。

非アルコールや弱アルコール飲料の販売は、著しく上昇した。それはとりわけ、消費に適した夏季、猛暑とサッカーワールドカップそして新たな製品の登場のおかげといえた。

追加的には、近年のフランス流通に影響を与えていると思われる法的側面として、食品廃棄禁止法の施行がある。環境問題への意識が高いヨーロッパにおいて、フランスでも2016年２月より流通段階において賞味期限切れにより廃棄される食品を削減するため、食品廃棄禁止法が施行された。これはわが国にも影響を与え、2019年にはわが国でも食品ロス削減推進法が制定された。

### 2.1.2. 業態フォーマットの乱立

近年、フランス人の購買行動の対象は、さまざまな業態フォーマットの出現により、かなり分化している。ただ現在のところ、やはりその多くがHMを利用しているのも事実だ。L'ObSoCo[12]によれば、HMの浸透率は94%に達し、少なくとも週に１回出かける比率としての頻度も49%と高い。続いてSMの浸透率が88%で、頻度は38%である。小論が対象とするマルシェの浸透率はHMとSMに次いで高く82%に達するが、実際に出かける頻度は19%とやや低くなる。この背景には、毎日開催のマルシェもあるが、その多くが週１回の開催など、常設ではない点も影響していよう。

このように、フランスではいわゆる大型店での購買が、今もなお主流を占めているが、その底流では徐々に変化が表れつつある。かつてとは異なり、大型店はもはや顧客にはそれほど愛されていないし、その利用頻度は徐々に減少している。フィリップ・モアティ（Philippe Moati）は「ほぼ目には見えないが、しかしいつかは大移動を引き起こすであろう、ゆっくりとした動きによって置き換えられる地殻変動の現象だ」[13]と言い、弱いシグナルではあるが、将

12）L'ObSoCoとはL'Observatoire Société Consommation（社会消費研究所）のことである。

13）Cécile Buffard（2019）"Commerce alimentaire: Qu'en pensent les Français" Point de vente 1242, pp.10～11

来の消費の兆しが見えると説明している。そこには、HMなどの大型資本に対する消費者の基本的な不信感がある。「不適合な商品」、「レジの待ち時間」、「欠品の多さ」、「そして画一化などに対する不満」とともに、「売らんかな」の姿勢が強すぎる万能型の大型店に対する消費者の飽きが垣間見られる。いわば、統計ではわずかずつの変化だが、消費者の底流は劇的に変化する兆しを示しているといってよかろう。

現在、フランスでは、**図表２.**に示すように大きく分けて17種類の業態フォーマットが乱立している。しかし、これらの業態フォーマットのうち、年に１回以下の出向頻度が平均して9.9業態となり、平均で4.7の業態では、少なくとも月に１回程度の出向といわれる[14)]。

**図表２．フランスの17業態フォーマット（浸透率／利用頻度）**

| |
|---|
| ・HM(94/49)、・パン屋(93/59)、・SM(88/38)、・マルシェ(82/19)、・HD(79/23)、・小食品店(74/17)、・小型スーパー(69/9)、・零細生産者(58/9)、・大規模流通の近隣店(58/10)、・冷凍専門店(55/3)、・中・大規模の専門店(55/9)、・ビオ食品店(46/5)、・在庫品売りさばき食品店(44/4)、・酒店(40/1)、・ドライブ(24/4)、・AMAP：地域支援型農業(18/2)、・e商業の配達食品(13/1) |

Cécile Buffard（2019）“Commerce alimentaire: Qu’en pensent les Français” Point de vente 1242, pp.10～11の内容を表にまとめた。

この業態フォーマットの乱立という点に関し、別の調査も眺めてみると、順位等に若干の変動はあるが、おおむね同様の結果が示される。たとえば、**図表３.**をみれば、示されている業態フォーマットは13であるが、それぞれが一定の出向頻度を示している。そこでは、少なくとも月に１回出かける頻度の業態フォーマットは、SM72%、HM65%、伝統的店舗49%、HD47%、マルシェ38%

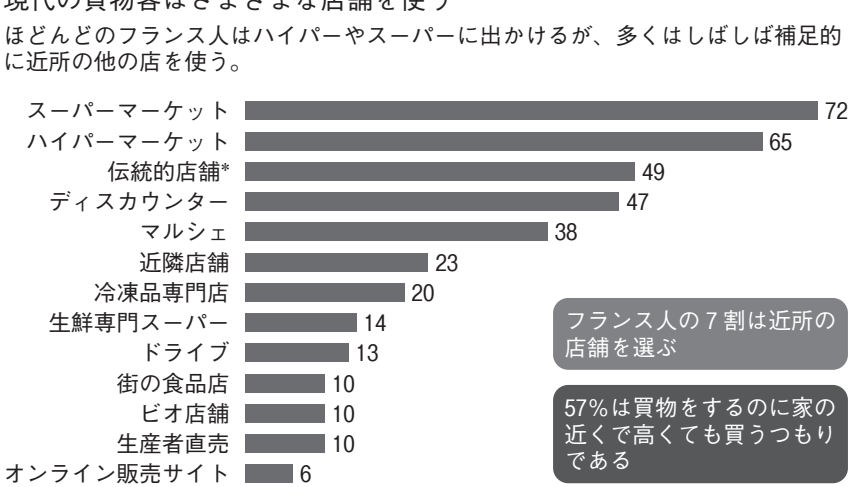
14）ibid.

の順となっている。

もちろん、調査によって、選択肢となる業態フォーマットの名称が微妙に異なり、その結果には若干の齟齬もあるが、現代フランスにおいて業態フォーマットが多様化することにより、消費者による購買先の分化が進んでいることは明らかである。

**図表３．　食品店舗頻度の一層の多様化**

Source: Nielsen Panel Views──données 2015




(*)伝統的店舗とは、八百屋、肉屋、豚肉屋、総菜屋、魚屋、チーズ店

## 2.2. フランス人の購買行動の変化

### 2.2.1. 品質や購買経験の重視

当然のことながら、フランスにおいても、消費者は常に価格と品質を天秤にかけている。長期にわたる経済的な不振に悩まされるフランスにおいては、もともと価格に対する志向は強かった。それが2000年代初期におけるHDの隆盛

に現れた。しかし、こうした傾向は大きく変化を迎える。2010年代におけるHDの停滞である。

その背景に、前述する政策変化とともに消費者自身の変化がある。

少し前から、フランスでは「品質」や「購買経験」が優位を占める傾向が出てきた。そこで流通業者は、その買物プロセスを魅力あるものにしようとした。たとえば、HDの雄であったリドルでさえ、食中毒などの事件を引き起こしたことを契機に、HDフォーマットを捨て、より清潔で楽しい買物経験が可能な魅力ある店舗づくりへと転換したのである[15)]。

2016年、HDの終焉が叫ばれるとともに、価格と品質や買物経験との関わりの議論が高まった。そして2018年に発表された調査によると、「フランス人は購買基準として価格よりも品質を、より重要だと考えている」[16)]という驚くべき変化が現れる。そうした現象は、長い歴史のなかでも初めてという。「調査対象者の95%が、製品を購買する時、より決定する基準を品質と答え、価格としたのは92%であった。そのうちの54%は、選択する時、品質が決定因そのものであるとし、反対に価格としたのは43%である。35歳以上の消費者では、第一の購買基準として品質を位置づける人が97%であるから、品質に対しては、より敏感である。日常の消費財全てのなかで、74%のフランス人が、食品や飲み物は品質こそがまず最初の要素と位置付けている。」[17)]

そこで明らかになったことは、今やフランス人は価格よりも安心・安全で健康な食品を求めていることである。そこには、「近年の食肉スキャンダルやサルモネラ牛乳事件[18)]といった問題があり、その後、フランス人は飲食において、品質／価格に、より注意深くなっている」とロメイン・マルセル

15）https://lexpansion.lexpress.fr/entreprises/distribution-lidl-tourne-le-dos-au-hard-discount-une-mue-reussie_1860284.html

16）Consommateurs, La qualité, une priorité（2018）Points de Vente No.1235

17）ibid.

18）乳製品大手企業製の粉ミルクがサルモネラ菌に汚染され、乳児に食中毒が発生した事件。

（Romain　Marcel）は言う[19)]。こうした事件への反発がbioに代表される動きに現れ、「良いものが高いのは当たり前」という考えが、bioに対する志向とともに当然視されているのである。

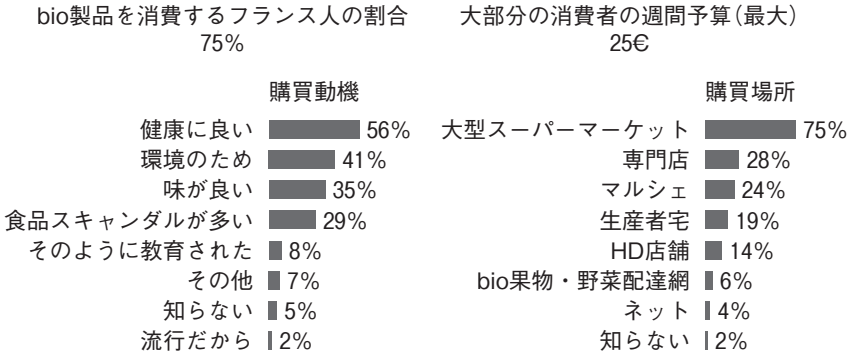
### 2.2.2. フランス人とbio

以下の図は、あくまでも一つの傾向を示すものにすぎないが、**図表４.**の右側に示すように、今やフランス人の75%はbio製品を何らかの形で消費している。主な購買先は、やはりHM・SMが75%と多いものの、専門店も28%、そしてマルシェも24%を占めている。

**図表４.**の左側は、これらbio製品の購買動機であるが、トップは、「健康に良い」が56%、次いで「環境のため」が41%、「味が良い」は35%、「食品スキャンダルが多かったから」は29%といった項目が上位を占めている。

**図表４.　フランス人とbio**

Redaction: Manon Laplace（https://plus.google.com/100387965153575189590?ref=author）

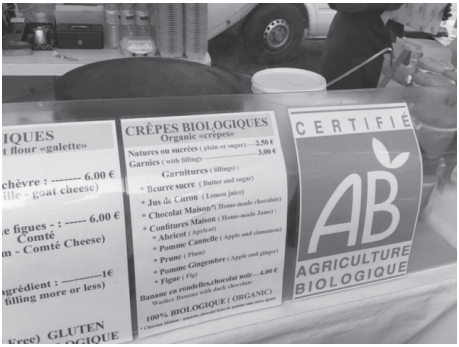



19）ibid.

同時に、近年、フランスでは徐々に多頻度少量型の買物行動が進んできた。最近３年間で、32%の顧客は、買物が多頻度少量になったと答え、現在も量的な買物をすると答えたのは16%であった[20]。その背景には、近隣でのHDの存在やそれに対抗して大規模流通業が展開を始めた近隣型店舗の登場があげられよう。それにはやはり前述の食品廃棄禁止法の施行に示されるように、家庭においても大量購入による商品廃棄への忌避という点も影響している可能性が高い。

また、フランス人は近年、ますますメイド イン フランスの製品（47%）を好み、製品の包装に対するラベルの存在（42%）への注目、あるいはその生産を統率する基準（41%）[21]など、品質が保証されているものを信用するようになっている。たとえば、bio製品には、**図表５.**にみられるような認証マークが各所で添付されている。同時に、インターネットに投稿された他の消費者の意見や推奨、製品品質に対する意見を実行するためにSNSなど社会ネットワークを利用する人々が増えている[22]。

**図表５.　100%bioをうたうクレープの説明と認証マーク**
**2019年９月８日筆者撮影**




20）Cécile Buffard（2019）Ibid.
21）Consommateurs, La qualité, une priorité（2018）Ibid.
22）ibid.

## ３．復活の兆しをみせるマルシェ

### 3.1. 最近のマルシェの市場地位

「はじめに」でも述べたように、2000年代から2010年代にかけ、フランスにおいては、旧態としてのマルシェの調査は、ほとんど放擲されてきたに等しかった。INSEE（フランス国立統計経済研究所）の各種資料においても、そこで使われるマルシェの資料は、DCASPLが2000年代初期に実施した古い資料が、そのままずっと使われていた。新たな実態調査の動きはほとんど見られず、フランスにおいて、マルシェの動向を知ろうとする意欲や努力は著しく低下していたといってよい。

その背景には、躍進するHDやドライブ（drive）に代表されるように、低価格品の販売やより便利な購買システムの躍進があった。それらディスカウントや新たな業態フォーマットの急速な市場シェア上昇とは対照的に、マルシェの市場シェアは徐々に衰退し、それゆえその実態を明らかにしようとする試みは、時代に逆行するものとして打ち捨てられていったと思われる。

だが近年に至り、様々な形でのHDへの失望によるシェア後退がおこり、結果、bioに代表される安心・安全な購買場所としてマルシェに対する関心が再び高まり、長い間、古い数値や資料のままであったマルシェの大がかりな実態調査が行われた。おかげで、やっと最近のマルシェの詳しい動向が明らかになってきた。それが、Obea[23]（2016年９月19日報告）による2015年に実施されたマルシェ調査[24]である。そこで取り上げられたマルシェの概要は以下の**図表６**.に示す通りである。

23）Obeaはフランスの人的資源、マネジメント等の研究所である。

24）Source: Obea “Profil socio-économique du commerce de détail alimentaire sur marchés de plein vent” 19 septembre 2016

**図表６．マルシェにおける食品小売業活動の鍵となる数値**

フランスのコミューン数　**36,552**
少なくとも食品マルシェを持っているコミューンの数　**6,490**
　16コミューンのうち３
食品マルシェの数　**10,683（コミューンあたり、1.6マルシェ）**
　野天の食品マルシェ　**9,588**
　定期的食品マルシェ　**8,101**（少なくとも２週間ごとに開催）
　　そのうち、住民2,000人以下のコミューンでのマルシェは、**3,198**（39%）
定期的食品マルシェの用地数：**250,750**
　平均１マルシェで31用地
定期的マルシェでの食品用地の数：**122,931**
　平均１マルシェあたり、15用地
　住民2,000人以下コミューンでは、**30,377**用地
**注**：野天の食品マルシェは、週あたり、平均1.1回、行われている
フランスのマルシェでの食品販売企業数　**38,536**
野菜果物、食料品、乳製品の小売業の領域　**22,658**
週毎のマルシェでの平均活動日数　**4.8日**
企業毎の決められた用地　**3.1**
　食品マルシェでの決められた用地の**67%**は製造活動も取り扱いもしない
　巡回商人に割り当てられる
　商業者により割り当てられ決められた用地の**16%**は、定住商業者の取り扱いとなる
平均して、この**22,658**の企業は、マルシェに従事する**27,001**人の従業員を雇う
１企業毎に1.19人
　54%の**12,288**企業は従業員なしの企業
　46%の**10,370**企業は雇用者企業
しかし、企業の親方の**59%**は、一人で働いているか、または俸給なしの人々とともに働く（配偶者、家族、…）
従業員活動にとって、一般的に、慣例は期限なし雇用契約である
従業員の**54%**は、フルタイム期限なし雇用契約、**31%**はパートタイム期限なし雇用契約である
食品マルシェでの代表的な活動
　野菜果物の販売　**35%**
　肉をベースにした製品販売　**18%**
　乳製品の販売　**13%**
　魚介類の販売　**11%**
　惣菜活動　**6 %**

活動の顕著な季節的特徴、約１/４の企業、野菜果物のおよそ４軒のうち１軒
　平均的な閑散期の３ケ月（しばしば冬、１月から３月）
　繁忙期の３ケ月半（春先から秋の終わり、冬のピークを含む）
**12%**の商業者は取り扱いをやめ、売上と専門利益は店舗販売で補う
定住商業者は同時に発展の予測についてはとても楽観主義者である。
**18%**は１年先に従業員を雇うことを検討するのに対し、**８%**の商業者は独自に巡回する

Source: Obea “Profil socio-économique du commerce de détail alimentaire sur marchés de plein vent” 19 septembre 2016, pp.4-6

### 3.2. 食品マルシェの市場占有率の再上昇

これまでも述べたように、2000年代初期、世界的なディスカウント隆盛に比して、対面販売で割高な中小小売業の退潮が続き、それはマルシェも例外ではなかった。しかし、フランスにおいては、2010年代を迎え、徐々にその流れに変化が現れる。ひとつはHDの伸びが頭打ちとなり、他方でマルシェ復活の兆しが見え始めたのである。**図表７.**は、2010年から2018年のマルシェの売上高推移を示している[25)]。

**図表７.**によれば、2010年の食品マルシェ売上高を100とすれば、その比率数値は着実に上昇しており、2015年に至り122.9、2018年には途中経過ではあるが137.6にまで増加している。フランスにおける物価指数は、2010年を100とすれば、2018年は110.2となっている[26)]。それに比較すれば、概算でも、丸８年で、約27%の上昇がみられる。このことは、明らかにマルシェの市場シェアが回復基調にあることを示唆している。

もとより、食品企業１店あたりの売上高でみれば、2017年時点で、日本円換算で1,343万円（１ユーロ：130円で換算）とその数値は非常に零細である。た

25）なお、**図表６.**と**図表７.**に示された内容は、調査の実施主体が異なるため、マルシェの食品企業数にはかなりの乖離がみられる。しかし、こうした点を十分に勘案しつつ、全体的な傾向を見る必要があろう。

26）IMF資料

**図表７．　2010年以降のマルシェ売上高の推移**

| | 食品 | 非食品 |
|---|---|---|
| ⦿企業数 | 30,162 | 88,767 |
| ⦿売上高 | 約4,051億円 | 約2,277億円 |
| | （１ユーロ=130円） | |
| １店舗当たり売上高 | | |
| | 1,343万円 | 257万円 |
| ⦿伸び率 | | |
| 2010 | 100 | 100 |
| 2011 | 105.7 | 104.9 |
| 2012 | 109.0 | 102.6 |
| 2013 | 114.1 | 95.9 |
| 2014 | 117.7 | 95.2 |
| 2015 | 122.9 | 93.4 |
| 2016 | 128.6 | 94.9 |
| 2017 | 133.0 | 104.4 |
| 2018 | 137.6（年率換算） | 101.2（年率換算） |

出所：https://www.jesuisentrepreneur.fr　　2019.7.26.

だ、前著『フランスの流通』でも説明したように、フランスの厳しい課税状況において、営業実態の見えにくい零細小売業が、その売上高を全て正直に開示しているとはほとんど考えられない。この点は、前著の執筆時点で、フランス現地のインタヴュー調査においても、裏事情として聞くことが出来た。その意味で、あくまでもこれらの数値は、傾向として把握することが肝要と思われ、その意味で、近年の売上高の上昇傾向はゆるぎないものとして捉えられよう。他方、非食品の数値をみれば、それはこれら業種が、それまでと同様、未だ衰退傾向にあることが如実に示されている。

### 3.3. 賑わいをみせる各地のマルシェ

#### 3.3.1 bioマルシェの人気

現代フランスで人気を博すbioも、その先鞭をつけたのはマルシェである。

大型店に対して競争力の減退に悩んでいたマルシェが手掛けたのがbioの取り扱いであった。たとえば、ラスパイユ（Raspail）のマルシェでは、既に1989年からbioマルシェへの転換が進められていた。当時、パリのマルシェでは、オーガニックあるいはビオロジカルという形でbioが取り入れられていたのである。

現在ではbioはマルシェのみならず、どの業態フォーマットにおいても、店内に入ればbioの字が溢れている。たとえば、カジノグループのオーガニック&ビーガンの専門店、ナチュラリア（Naturalia）の店舗内には、まず入り口に新鮮野菜が陳列されている。そして香辛料などもbioが強調される。（**図表８.**）

**図表８.　ナチュラリアの店内写真**
**2019年９月６日筆者撮影**

この点は、冷凍品のチェーンで有名なピカール（Picard）においても同様である。店内には、bioと大書された冷凍品が並び、認証マークが添付されている。（**図表９.**）

各地でにぎわっているマルシェも同様だ。前述したように、パリ市内でbioマルシェとして、長い歴史を持ち、有名なラスパイユのマルシェは、メトロ12号線のレンヌ駅を上がったラスパイユ大通りの広い中央分離帯で開催されてい

**図表9.　ピカールの店内写真**
**2019年 9 月 9 日筆者撮影**

る。毎週日曜日の営業のため、周りの街区は閑散としているにもかかわらず、マルシェは多くの来街客でにぎわう。観光客も多いが、大きなキャリーバッグで大量に購買する地元主婦の姿も目立つ。（**図表10.**）

**図表10.　ラスパイユのマルシェ写真**
**2019年 9 月 8 日筆者撮影**

このほか、パリ市内には、８区と17区の間に展開するバティニョール（Batignolles）マルシェも20年以上の歴史を持つ老舗bioマルシェであり、沢山の品ぞろえで知られている。もっとも小さなbioマルシェとしてはブランキュシ（Brancusi）マルシェがあり、これらがパリのbioマルシェとして有名である。

かつてとは異なり、日曜日でも百貨店など大型店の多くは開店しているが、専門店では今もなお休んでいるところが多い。そうしたなか、日曜日に行われるマルシェの存在は、やはり半分は脱日常のレジャー的な色彩を持っている。ラスパイユのbioマルシェは決して大がかりなものではないが、他方、bioに限らない品ぞろえのバスティーユのマルシェとなると、結構、店舗数も多く、大がかりで周辺には子供用の遊具なども設置されている。もちろん、それは開催場所の広さともかかわっているが、要するにマルシェそのものが持つ、脱日常の対象としての存在感が溢れているのである。

### 3.3.2. アミューズメント化するマルシェ

これらのマルシェとはやや異なり、近年増えつつあるのが、屋根付きのアールといわれる市場である。本来マルシェは青空市場の野天のものを指し、アールは屋根付きの市場を意味する。しかし、衛生観念が発達し、EUの衛生基準も高まったことから、徐々に屋根付きの清潔な施設が増えてきた。後述するように、それには都市開発と関わる行政主導による食品市場のコントロールという側面も垣間見られる。かつて訪れたアミアンやディジョンの中央市場も同様であった。行政サイドからすれば、逃げ水のような実態に乏しいマルシェの存在は、都市の魅力づくりにとり、操作性を欠き、どこか頼りなさを感じるのであろう。この常設型による品ぞろえや展示方法の充実といった傾向は、特にスペイン各地の市場が、近年、食の殿堂化やアミューズメント化を図ることにより、地域だけでなく国際的にも集客している影響もあるかもしれない。

同様のことは、リヨンのポールボキューズ中央市場（Les Halles de Lyon Paul Bocuse）の存在が証明している。当市場は、グルメならずとも広く知られているポールボキューズが、かつて出店していたといわれるところであり、近年、施設整備を行い、施設内に多くのレストランを擁するなど、今や完全に食のアミューズメント化を実現している。

もちろん、わが国でも市場の近代化は進んでいるが、フランスではやはりグルメの国らしく、その陳列の綺麗さ、豪華さは見事であり、まさに一見の価値ありといわれる。カラーコントロールを利かせ、「見せる」陳列を行うという点については、まさにわが国のデパ地下にも比するものであり、一般的なマルシェとは明らかな差異を示している。（**図表11.**）

**図表11.　リヨンのポールボキューズ中央市場の陳列**
**2019年 9 月 5 日筆者撮影**

### 3.4. マルシェの評価と対応力

さて、巡回商業に関する資料[27)]をもとに、マルシェの多面的な評価について考えてみよう（**図表12.**）。まずマルシェで営業する能力では、マルシェ商人に

27）Commerce ambulant Archives -Jesuis entrepreneur, 2019.7.26. https//www.jesuisentrepreneur.fr/informations

対して要求されるものは、商業者としての適性という点では、かなり高い能力が求められている。ただ、その他の職業技能者の資格や計算力などは平均的な要求水準に留まる。特性では、マルシェの立地が重要とされており、また商業施設間の競争強度はかなり高いものと評価されている。ただ、投資の資金量はそれほど高いものではなく、参入は容易である。個人生活では、拘束時間が長いわりには、残念ながら報酬の水準は低く、また販売に関して交代の容易さはそれほど難しいものではなさそうだ。

**図表12.　マルシェに対する多面的評価**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 能力 | 職業技能者の資格<br>3 | 商業の適性<br>4.5 | 計算力<br>3 |
| 特性 | 投資量<br>2 | 立地の重要さ<br>4.5 | 競争強度<br>4 |
| 個人生活 | 報酬水準<br>2.5 | 拘束時間の程度<br>4 | 交代の容易さ<br>2.5 |

出所：https://www.jesuisentrepreneur.fr　　2019.7.26.

全体として考えると、マルシェでは立地に優れた場所で商業への適性を持つ人々による、長時間の労働を伴うことが予想される。また競争の強度はかなり高い。他方、初期の投資は少なく、資格や計算力もたいして必要ではなく、交代も容易だが、報酬もまた決して高くないことが読み取れる。

資料によれば、最近では購買時間の節約や選択の多様性に加え、惣菜等の完成品購買という形での中食化が進むなど、フランス消費者の購買行動の変化が顕著とされている。また、そうした動きに適応するための競争も激化している。こうした中、マルシェの食品部門は、製品の品質やトレイサビリティ、顧客との交流、それによる商品の推奨、そして近隣性などの強みにより、どちらかといえば競争優位にたっている。後述するように、行政の側もまた、魅力的

な都市の地域核を作り上げるために、一層のマルシェの発展・促進を求めている。結果として、各地で夜のマルシェや週末のマルシェが運営され、衛生面や集客面で「アール」といわれる屋根付きマルシェが増加するなど、さらなるバラエティの提供がなされている。

## 4．なぜ今、マルシェなのか

### 4.1. 中心市街地活性化に果たすマルシェの存在

フランスには、幾つかのマルシェ支援組織が並立して存在している。たとえば、それらには次のようなものがある。（**図表13.**）

**図表13.　フランスのマルシェ支援組織**

| 各種職業組織 |
|---|
| ・FNSCMF　フランスマルシェ商業者組合全国連合会<br>（Fédération National des Syndicats de Commerçants des Marchés de France）<br>・UFM　マルシェ連合ユニオン（Union Fédérale des Marchés）<br>・FFMIN　マルシェフランス連合会<br>（Fédération Française des Marchés d'intérét National）<br>・フランス祝祭会（Le Monde festif en France）<br>・縁日興行師全国連合会（Syndicat national des industriels forains） |

Source: Elizaberh Vinay（2006）“Vendez sur les marchés” troisième édition

これらマルシェ関係支援組織のなかで、もっとも大規模に組織化されているのがFNSCMFである。FNSCMFは、フランス全土で約150の地域組合を有しており、その組合は連合し、非定住商業者の声をより高めるように支え合っている。そしてそれぞれの地域では、マルシェ商人の出店の場の権利を守り、地域行政に対してマルシェの活動がスムーズに行くよう支援している。時に、地

域の組合は、問題に直面する商業者を助けるため、直接的に支援するため介入することもある[28)]。

そしてマルシェは、今日、都市の経済的諸活動のなかで魅力的な核としての役割を果たすべきと考えられており、都市中心部活性化のエンジンとして捉えられている。だが組合が多くの地域行政と良き関係を維持するとしても、都市中心部の再開発活動の実現にあたっては、これまで地域行政がマルシェに対し、あまり相手にしてこなかったことも事実であり、組合はそうした立ち遅れを悔いているという。しばしば、フランス各地では地域独特の既成事実が存在し、新たなインフラ実現を目指すにはその制約を十分に考慮する必要がある[29)]。

### 4.2. パリ・イルドフランス商工会議所の提言

マルシェを各地の都市中心部開発の核として位置付けようとする動きは、商業者の支援団体である商工会議所等のまちづくり提言にもみられている。

2015年春、パリ・イルドフランス商工会議所のジャック・マビーユ（Jacques Mabille）によりまとめられた報告書は、『マルシェ、我がまちの切り札（2015.4.30.）』と題されており、完全にマルシェの側に立つ提言である。

そこでは３つの軸が提示されており、マルシェの新たな位置づけとしては、都市ダイナミズムのエンジンとして位置付けられている。また消費者の期待に応えるための努力やマルシェそれ自体が競争力を向上するよう、場所の権利を保障するとともに、経営的に改善する努力がうたわれている（**図表14.**）。

とりわけ注目されるのは、都市の活力とマルシェの存在を組み合わせている点である。かつて、マルシェは都市の常設商人から忌避されていた時代があ

28）Andre Dudo（2019）“Les marchés sont des locomotives pour les coeurs de ville” www.lecourrierdesentreprises.fr

29）ibid

る。雑多な営業パターンによる雑然とした雰囲気のみならず、時には常設商人との商品・サービスのバッティング等が問題となった。その背景には、マルシェ商人の多くが、非定住商業者であったため、都市中心から排除される傾向が強かったということもある。

しかし、脱日常化への志向の高まりは、毎週、小さな変化を演出するマルシェの存在の面白さへの注目となり、今や都市魅力の一つとして認識されることとなった。こうした動きと消費者による安心・安全な食品への志向は、マルシェの存在感を大きく変化させてきたのである。

**図表14.　報告書概要**

| | |
|---|---|
| 第１軸 | マルシェを都市ダイナミズムのエンジンにする |
| | １）マルシェを都市プロジェクトの中核と合わせる |
| | ２）必要な特別の技術を見積り採用する |
| | ３）ダイナミズムの新たな形を考慮する |
| 第２軸 | 消費者の新たな期待に応える |
| 第３軸 | 競争力を持ったマルシェの経営に成功する |
| | １）真面目に、かつそのノウハウを守る |
| | ２）場所の権利をさらに透明にして保障する |
| | ３）マルシェをきちんとした方法で経営する |

Source: Jacques MABILLE（2015）”Le commerce non sédentaire un atout pour nos villes”, CCI Paris Ile-de-France

### 4.3. マルシェが持つ文化的要素の見直し

フランスにおいて、マルシェの存在は多くのフランス人にとって、誠に情緒的な感覚を想いおこさせる。マルシェは様々な意味で、フランス人の生活と結びついている。マルシェ成立の歴史をさかのぼれば、それはまさに都市成立のルーツであり、フランス人の血肉や遺伝子に組み込まれた「場」としての感覚という側面を持っている[30)]。それはフランス文化が育んできた結晶であるとと

30）田中道雄（2007）、同前。

もに、その結晶を小さな場所に閉じ込めるという意味では、まさに「フランス文化の琥珀」というべき存在であろう。

近年、フランスにおいてはメイド イン フランスを渇望する動きがみられる。その背景には、移民問題で表されるようなEUの統合問題が絡んでいる。同時に、農業国として栄えてきたフランス農村部の疲弊がある。HDや大規模流通業の商品攻勢は、すなわち低価格の農産物を生産する南欧や東欧などの農産物流入となって表れた。その結果、フランス農業の競争力は著しく減退し、それが農業不振へとつながり、さまざまな社会現象を引き起こしている。

農業国フランスにとって、消費が価格志向を強めることで、商品の安心・安全への危惧や国内産業の疲弊を促進するという課題が現れている。そうした反動は、前述するようにフランス人のbioへの圧倒的な支持として現れるとともに、低価格農産品をEU内の他国から持ち込むカルフールに代表される大規模量販店への心理的抵抗を構築する。

こうしたなかで、マルシェの存在は、まさに多くの場合、bioに代表される新鮮な商品の品揃えを意味するとともに、メイド イン フランス産品を多く扱う地産地消の場として大きく見直されてきたのである。

## 5．わが国小売流通への含意

フランスにおけるマルシェの見直しの動きは、もとよりそれが大きく復活したというにはほど遠い。しかし、それが近づきつつある流通地殻変動の前兆現象と捉えることは決して不可能ではない。フランスでは、食品廃棄禁止法の動きに見られるように、これまでのような価格への志向が後退し、bioに代表されるような安心・安全な品質への志向が高まっている。もとより、それは多くの食品スキャンダルの発生から導かれたものともいえるが、そこには大型流通業が持つシステム自体に対する不信感が潜在しているように思われる。それは

EU域内・域外からの食品輸入に対する不信、フランス農業停滞を引き起こす大型流通業への不信に代表されるように、メイド イン フランスへの傾斜など、消費者行動は複雑な様相を示している。

この点はわが国でも同様に、中国を中心とする輸入食品への信頼性は決して高いものではなく、国産品への信頼感は輸入品のそれを大きく上回る。またわが国でも食品ロス削減推進法の施行など、食品流通に対するさまざまな動きがフランスの動きと並行している。

同様のことは、マルシェのみならず、食品生産者と消費者の直接的なつながりが、さまざまな側面で進んでいることである。米、野菜、時には魚など、生産者から消費者のダイレクトな関係は、これまでの食品流通のあり方に変化の兆しを示すものである。

このように、フランスでのマルシェの動向とわが国各地での新たな青空市場の活躍を見る時、そこに食に対する信頼感と食を通したコミュニケーションへの再発見という動きが、今新たに動きだそうとしていることを感じさせる。フランスとわが国に共通する「品質を重視する志向」は、これまでの食品流通の動きを修正し、健康と食の倫理と環境問題、そしてリーズナブル価格との調和を求めているのである[31)]。

＊なお、本研究はJSPS　科学研究費　18K01900の助成を受けたものである。

31）Jonathan Riquier（2019）“Distribution: Pourquoi le hard discount se développe mal en France?”　https://www.emlv.fr

大阪学院大学商・経営学論集
第45巻第１・２号　2020年３月

# 米国会計学とドイツ会計学との相互影響
## ――リトルトン説とケーファー説・コジオール説とを中心として――

郡　司　　健

# Mutual Influences Between American Accounting Theory and German Accounting Theory
## ―Focusing on Littleton's Theory, Käfer's Theory and Kosiol's Theory―

Takeshi Gunji

ABSTRACT

German dynamic accounting and American dynamic accounting have separately very big influences on our country's traditional dynamic accounting. However, E. Kosiol's pagatoric dynamic accounting theory (income determination theory) and K. Käfer's future-oriented dynamic accounting theory in the German area have some points similar to A. C. Littleton's theory of accounting development and accounting structure concerning the view of double-entry bookkeeping and so on at the University of Illinois.

This paper investigates the development of double-entry bookkeeping and the basic views of double-entry bookkeeping in accordance with Y. Ijiri's theory and Littleton's theory in American accounting. It also reviews Käfer's bookkeeping and accounting theory, and Kosiol's pagatoric bookkeeping and accounting theory. Finally, it considers theoretically the reciprocal relationship or mutual influences between the American dynamic accounting theory and the German dynamic accounting theories.

（2020.1.31 受付／2020.2.18 受理）

## はじめに

ドイツ語圏の動的会計学と英米とくに米国動的会計学とはわが国伝統的会計学（動的会計学）に非常に大きな影響を与えてきた。とくに戦後のわが国の動態論を基礎とする会計学において、両系統の学説は、それぞれ別個の（動的）会計理論として深く研究されてきた。筆者は、最近拙稿「複式簿記管見」において、ドイツ会計学とくにコジオール（E. Kosiol）やケーファー（K. Käfer）の所説には、複式簿記をめぐって米国のリトルトン（A. C. Littleton）の所説と類似する面があることを考察した（郡司2019）。

コジオールは、いうまでもなくシュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）からワルプ（E. Walb）さらにコジオールへと続くドイツ動態論ないし動的会計学（dynamische Bilanztheorie；動的貸借対照表論）の本流である。

他方、ケーファーは、スイスのドイツ語圏の会計学者であり、彼は未来指向的会計理論ないし未来指向的貸借対照表論（zukunftsorientierte Bilanztheorie）の提唱者であり、動的会計理論以後の未来指向的・情報論的会計理論展開の先駆け・嚆矢となった。彼の理論は、ドイツ語圏ではあるが、よりグローバルな発想を持ち、簿記理論においてはスイス、ドイツの勘定理論だけでなく、リトルトンらのアメリカ簿記理論についても研究し、その影響も強く受けているとみられる。また、彼の未来指向的貸借対照表論は、ドイツのリュッケ＝ハウツ（Lücke und Hautz）の計画貸借対照表論（Planbilanztheorie）、ウィーン会計学を代表するザイヒト（G. Seicht）の資本理論的会計理論（kapitaltheoretische Bilanztheorie）をはじめ一連の情報会計・未来指向会計理論の展開に大きな影響をあたえた（郡司1992）。

ケーファー自身の理論は、未来指向的な給付動態論ないし資産負債アプローチ的動態論としても位置づけられ（安平・郡司2006, 141頁）、その意味では動態論の大きな流れに位置づけられうる、と同時にその後の情報会計理論の嚆矢

としても位置づけられる。

そこで、複式簿記観をめぐる井尻雄士（Yuji Ijiri）やリトルトンならびにケーファーやコジオールの所説における異同点、特に共通点を中心に米国会計学とドイツ会計学との関係性ないし相互の影響について考察してみたい。ケーファーやコジオールの所説には米国会計学特にイリノイ大学の総帥で当時のアメリカ会計学に大きな足跡を残したリトルトンの簿記・会計学説ならびにカーネギーメロン大学の教授でのちにアメリカ会計学会会長となった井尻雄士博士の所説との共通項が見いだされる。

## Ⅰ　複式簿記観の展開

### 1　複式簿記観をめぐる所説

複式簿記に関しては、単式簿記との関係において複式記入をもってその特徴・特質とする見解と、単式簿記が財産簿記であるのに対し損益勘定・損益計算を含むことが複式簿記の特徴・特質であるとする見解とが主要なものとみられる[1)]。

東洋人ないし日本人の複式簿記観の一例としては、例えばわが国最初の複式簿記（翻訳）書である、大蔵省『銀行簿記精法』（全５冊）を挙げることができよう。

明治６年（1873）12月に刊行された、『銀行簿記精法』の序文（紙幣頭従五位芳川顕正書）では、まず「天下之事會計ヨリ重キハナシ」として、会計の重要性を高唱し、銀行計算における簿記書式（簿冊書式）の草定とその完備をめざすことが述べられている[2)]。

1）会計研究者のこのような単式簿記と複式簿記とをめぐる見解の相違に関する実態調査研究に関しては、例えば、次著等がある。中野編著2007、3-175頁。

2）先の凡例の次に「謹テ芳川紙幣頭閣下ニ白ス」として、アラン・シャンド（「英人　啊

この序文につづいて「計算係」を中心に「出店掛」「出納掛」「割引取扱所」の取引業務・記帳業務関連図表が示されている。そして「凡例」において、簿記法は勘定に附け込む法という義にしてその方に２種ありとする。一つは単記（シングル、エントリー）といい、一つを複記（ドーブル、エントリー）という。

単記とは一重に附け込むというという意にして元帳即ち大帳に於いて各勘定を貸方借方の両桁に二重に附け込むことのないものをいう。複記とは二重に附け込むという義にしてその元帳即ち大帳に於いてすでに甲の部の貸方に記したる金高を、また重ねて乙の部の借方に記し、丙の部の借方に載せたる勘定をまた重ねて丁の部の貸方に記するものをいう。

勘定を貸と借と両方に記するを以て元帳の貸方の総金額は必ず借方の総金額と同額なるべきなり。故に会計を記録する者はその記録計算に誤記なきや否やについて知りたいときは、貸方を合算しまた借方を合算して両方の総額を突合することによって、その両方の金額が符合しないときは差違があることとなる。差違があれば記録か計算に誤謬があることになる。複記を用いればいかに混雑した勘定であっても貸借両方を突合することによって全体の正誤を判断することができる。単記の方法では貸借交互に正す方法はない。

以上の説明に基づけば、単式簿記はある勘定について単一に記入する（附け込む）単記式簿記であり、複式簿記はその元帳において貸借二重に記入する複記式の簿記という説明がなされている。単式簿記について一重に記入する（附け込む）という理解法（説明法）は、当時の大福帳式記帳に慣れた、日本人（東洋人）にとってはわかりやすく、実践的に容易に理解できたであろうこと

---

爾嗹　邏度」）が「銀行簿記精法巻之一」の序文を書いている。これに続いて、「銀行簿記精法巻之一」が紙幣頭従五位芳川顕正督纂のもとに紙幣頭書記官英人アラン・シャンド（A. Allan Shand）が講述し、紙幣寮九等出仕海老原濟、同梅浦精一等が訳・校正したことが記されている。

は想像に難くない。

ところで、単式簿記と複式簿記とを巡って、これとは趣を異にする解釈（説明）がなされることがある。とくに、西洋では加法性が重視され、その背景にはマイナスを忌避する性向つまり負数忌避（negative avoidance）があることを起点として、単式簿記・複式簿記を一層深く解釈する見解が存在する。

この背景には、西洋ではゼロの発見が遅れ、長い間、負数の忌避のもとに、引き算を回避し、足し算（加法性）を重視してきたことと、あながち無関係ではない。これは、例えば、西洋人はおつり（釣銭）の計算にあたり、引き算（受取金－値段＝釣銭）ではなく足し算で行う（値段＋釣銭＝受取金）性向・傾向があるという、かつて時折耳にした説話にも繋がるであろう。そこには、足し算（加法性）とマイナスを回避しようとする習慣（負数回避）が伏在しているとする見方が存在する。このような加法性と負数忌避が簿記とくに複式簿記の成立に如何に反映され関わったかについては興味深い。加法性と負数忌避に関しては井尻雄士博士の所説にもうかがうことができる。さらに、このような複式簿記に関するより深い解釈については、ドイツ会計学とくにケーファーとコジオールの所説にみることができる。

## 2　加法性と負数忌避―西洋的複式簿記観；井尻説―

単記に関してこれが直截にその都度の加減算つまり算術計算を意図すると解してはならないであろう。単記であっても、元帳において勘定に単一に附け込むととらえれば、それはあくまでも勘定式の計算を措定するものでなければならない。勘定式計算は、例えば増加が借方に記載されるなら、その減少は同じ借方側において直接差し引くのではなく、反対の貸方側に記載する。つまるところ、勘定式計算は、足し算（加算）を基本とする。この基本的な性格を加法性という。いわば、加法性は勘定式計算と表裏の関係にあるといえるであろう。

このような加法性は、測定にあたり貨幣金額を用いることつまり貨幣的測定

によって達成される。共通的統一的単位として貨幣尺度を用いることにより、様々の事物や事象を共通尺度で測定評価し加算・統合できる。

また、加法性と対をなす負数忌避について、井尻博士は以下の３つの理由を挙げられている（井尻1983、14-15頁；Ijiri 1982, pp.5-6）。

⑴　総計（正と負のそれぞれの総計）の方がコントロールの見地から効果的であるというもの。

⑵　計算器やコンピューターがなかった昔の人々にとって正負混合した計算はそれぞれ別の計算にくらべてより時間がかかったからというもの。

⑶　複式簿記が負数を認めなかったころの数学理論のうえにできあがったからだというもの。

そして、第３の理由が他の２つの理由よりももっと重要と思われる、とされる。換言すれば、⑴、⑵の理由は便宜上の理由であるのに対して、⑶の理由はより本源的なものとしてとらえられる。

井尻説に従えば、例えば、カジョリの数学史の本（Cajori 1919）によると最初の負数の概念は１世紀の中国にさかのぼることができるし、628年ころのインドにも見いだされる。しかし、当時債務を記録するのに負数を使っていたが、その後、11世紀末ころ権力者が負数の存在を否定したので、その習慣はなくなってしまった、とされる（井尻1983、15頁；Ijiri 1982, p.6, p.51）。

さらには、次のような説が引用されている。負数の概念は数学よりも会計に先に現れたとみえる。数学者が最初に負数を完全に認めたのは、パチオリの数学書『ズンマ』(Pacioli 1494；例えば片岡2007、第4-5章参照）からほぼ100年もたってからのことである。パチオリは同時代の他の数学者と同様に、負数はもちろんのこと引き算の記号すらも避けるように最大の努力をした。加算はØ（Φ、ファイ；まる）で表され、等式はすべての項が正であるように書かれていた。『ズンマ』にはときどき引き算があらわれるが、パチオリが負数を拒否したことには何の疑いもないのである、とされる（井尻1983、15-16頁；Ijiri 1982, p.6）。

ところで、このような負数を忌避つまりタブーとする、西洋数学における本源的な性向は、複式簿記についてみいだされることが明らかになった。それでは単式簿記はどうなのか、そこでは負数忌避はあるのか、ないのか、ということが当然問題として生じるであろう。それは、ある意味で（西洋における）「ゼロ」の発見と密接なかかわりがあるように思われる。

### 3　ゼロの発見―西洋人の負数忌避と複式簿記の生成；サイフェ説―

サイフェ（C. Seife）の所説にしたがえば、古代西洋ではゼロは扱われず、ゼロを発見したのは東洋においてであった。西洋人は、ギリシャやローマにおいてさえ、「ゼロを嫌悪するあまり、数の表記にゼロを用いるのを拒んだ」。その理由は、ゼロを危険だと考えたからである、とされる（林訳2009、29頁）[3)]。

これに対し、東洋ではとくにインドやアラブ世界でゼロは歓迎されたという。紀元前300年頃バビロニア人は、計算盤を発明し、その計算の中でゼロを発見・使用するようになった（林訳2009、23-24頁）。紀元前４世紀にアレクサンドロス大王がペルシャ軍を率いてバビロニアからインドに進軍した。それとともに、インドの数学者は、バビロニアの数体系について、そしてゼロについて、はじめて知った（林訳2009、89-90頁）。

西洋は、ゼロを拒絶したが、インドには無限や無に対する恐れはなく、これを受け入れた。その根底には、インドの代表的な宗教としてのヒンドゥー教にも無や無限がみいだされる。そして、五世紀頃インドの数学はゼロを忌避するギリシャ方式から、バビロニア式に切り換えて、ゼロを導入した（林訳2009、

3）西洋ではゼロをいかに忌避したかについて、サイフェはいろいろ例を挙げて説明している（林訳2009、30-88頁）。例えばその中には、かの有名な「アキレスは亀に勝てない」という、非現実的なパラドックスの例（58-61頁）や、紀元前（BC）１年や紀元（AD）１年はあるが紀元（前・後）ゼロ年は存在しないことやミレニアム（紀元2000年）問題なども挙げられている（林訳2009、75-88頁）。

94頁)[4]。また、イスラムがインドからゼロを採り入れ、アラビア世界にもたちまち広まった（林訳2009、100-101頁)。

これに対し、西洋ではキリスト教会を通じて、ゼロは12世紀半ばまで拒絶されてきた（林訳2009、109頁)。しかし、キリスト教はゼロを斥けてきたが、貿易にはゼロが必要となり、西洋でもゼロを受け入れざるを得なくなる。

その典型として、イタリア貿易商の息子に生まれ、のちに数学者となった、レオナルド・フィボナッチ（Fibonacci；Leonardo da Pisa）があげられる。フィボナッチは、イスラム教徒から数学を学び、ゼロを含むアラビア数字について知っていた。そして、彼は1202年に『算盤の書（リーベル・アバキ；Liber Abaci)』を著し、ゼロを含むアラビア数字を導入し新しい数体系を展開した（林訳2009、112頁、吉田1978、50-51頁)。イタリアの商人や銀行家はすぐにこれに飛びついた。アラビア数字が使われるようになるまえは、算盤あるいは計算盤で間に合わせた[5]。

当時の銀行業務ではこの計算機（算盤）ばかりでなく、割符（２つに割られた木片）を用いて貸出しを記録した。この割符には側面に金額が書かれ、貸手は、stockと呼ばれた大きい方の断片を手元に置いた。「何しろ、貸手こそstockholder（株主）なのだ」とした（林訳2009、112頁)。イタリア商人はアラビア数字を好み、禁止されてもこれを使い続け、結果的にヨーロッパ中に広まった（林訳2009、114頁)。そして、ゼロの導入により、ヨーロッパでは無限大の概念に結び付き近代数学の発展につながってくるのであるが、それはここ

4）これに関して、多くの学者はすでに６世紀頃インドではゼロが発見され、位取り記数法が行われていたのではないかと推定している（吉田1978、20-21頁)。また、われわれにとってなじみ深い、「空」(や「無」）というようなインドの哲学思想と結びつけることも考えられるが、吉田説は必ずしもこれに賛成していない（吉田1978、24頁)。

5）林訳2009、112頁。アラビア数字の使用により算盤から筆算（＝紙の普及）へ移行したことに関しては、吉田1978、6-7頁、59-60頁参照。リトルトンもまた同様の言及をおこなっている。：Littleton 1933, pp.20-21：訳書34頁.

での関心事ではない。

さらに、サイフェは、ルカ・パチオリの『ズムマ』はこのようなフィボナッチの所説に多くを負っているとする[6)]。しかし、フィボナッチの所説によってゼロが導入されたが、先の井尻博士の所説にみてきたように、複式簿記において負数忌避と加法性への配慮は依然として堅持されていた。かくして、西洋ではゼロの発見が遅れ、加法性重視のもとマイナスを回避（負数忌避）するために、その反対側に記録するようになった（その習慣・慣行が続いた）と解することもできるであろう。

## Ⅱ　リトルトン学説にみる簿記・会計観

### 1　リトルトンの複式簿記成立要件

それでは、同じ西洋でもとくにフランコ・ジャーマン系（独仏型）学説よりも一層実用主義的（プラグマチック）な思考に立つとみられるアングロ・サクソン系（英米型）学説はどうであろうか。より実践的・簡便的に考えれば単記・複記の区別の方が簡明で分かりやすいといえなくもない。閉鎖残高勘定・開始残高勘定によって包括的厳格な処理を行う大陸式決算に対して、期末有高について次期繰越・前期繰越によって引き継ぐ実践的効率的な英米式決算では、実用主義哲学（pragmatism）のもと複式簿記観も東洋式と同様により簡略的であるかどうかが一つの関心事である。

英米の会計学者にして簿記会計史にも最も造詣の深い卓越した学者の一人として、かつまたアメリカ会計学を代表する学者としては、イリノイ大学のリトルトン（A. C. Littleton）があげられるであろう。

リトルトンの名著『会計理論の構造（Structure of Accounting Theory）』

6）同様の指摘は次にもみられる。岸1992、230頁。片岡2007、33-34頁。

において、彼は単に貸借複記（複式記入）をもって複式簿記とは考えず、損益計算ないし収益・費用勘定の導入をもって複式簿記と考えた（Littleton 1953、p.27；大塚訳1955、40頁）。この思考は、後にみるように損益計算の導入をもって複式簿記をとらえる、ケーファーやコジオールの考えと通底する。

ところで、リトルトンはその大著『会計発達史（Accounting Evolution to 1900）』において複式簿記の生成と発展について詳しく考察している。そのなかで、複式簿記を生成するうえで不可欠の要素となったものとして、書法、算術、私有財産、貨幣、信用、商業（利潤性商業の発展）、資本を挙げ、詳細に検討している（片野訳1946、22-26頁；Littleton 1933, pp.12-15）。

これらのうち商業（利潤性商業profitable commerce）と資本（生産的な蓄積資本）以外は、それ以前つまり複式簿記成立以前にも存在していた（片野訳1946、31-34頁；Littleton 1933, pp.19-20）。しかるに、「複式簿記の形成を刺戟する商業は利潤性商業でなければならない。なんとなれば、利潤性商業こそ資本蓄積の最良手段であり、これによって資本はふたたび生産的に用いられ、こうして資本が殖えていくからである」とされる（片野訳1946、27頁；Littleton 1933, p.15）。

利潤性商業と資本とは、換言すれば営利事業ないし営利企業活動を意味するものということができるであろう。それとともに営利事業（営利企業）の出現・存在（とその損益計算）によって複式簿記が完成したことを示唆しているといってよいであろう。

## 2　複式簿記の諸特質

### ⑴　記録の２重性（貸借複記）説

さらに、複式簿記の特質について第１の考え方として、複式簿記を「記録の二重性」を意味するものととらえることがあげられる。これは当然その「複式」記入という名称に由来する。しかし、リトルトンは、この見方は皮相的で

あるとする（片野訳1946、38-39頁；Littleton 1933, p.23）。

「二重性」概念には、

⑴　帳簿の二重性（元帳と仕訳帳）、

⑵　勘定形式の二重性（借方と貸方）、

⑶　記入（転記）の二重性

があげられる。

これらをもって完全で体系的な勘定記入の軌範ないし根本規範（essential criterion）としてこれをとらえるわけにはいかない。ある程度の二重性記録はすでに複式簿記の完成される以前に存在していたことも明らかにされている。このような形式の二重性は簿記の不可欠な要件ではなくて、複式簿記の基調としてはむしろ結果の均衡性（equilibrium of results）の方が妥当するとリトルトンはとらえる（片野訳1946、42-43頁；Littleton 1933, pp.24-25）[7]。

リトルトンは、複式簿記完成以前においても記入の左右対立（opposition of entries：反対記入）・二重記入（duplicate entries）という考え方は、現金出納帳を使用した段階ですでにでき上っていたし、これがやがては実際の現金取引（real cash transaction）と債権債務を表す仮装現金取引（fictitious cash transaction）との混淆を生じるにいたることも言及している（片野訳1946、52-54頁：Littleton 1933, pp.31-33）。いずれにせよ、リトルトンは単式簿記（複式簿記以前）の段階で貸借分類・二重性はすでになされていたことを言及しているのである。

### ⑵　完全な複式簿記（損益勘定）説

リトルトンに従えば、完全な複式簿記が成立するためには均衡性と二重性以外にさらに資本主関係（proprietorship）という要素が加わらなければならな

7）結果の均衡性は、いわゆる「貸借一致の原理」ないし「貸借平均の原理」に合致するとみられる。

い。これこそが「完全な体系的な簿記の職分」であり、これを複式簿記と呼ぶ。「完全簿記の形式は初期における記録手続きから由来する二重性と均衡性にあるが、その実質は投下資本に生じた損益の資本主的計算（proprietary calculations of the gains（or losses）from venture capital）にあるといわねばならない」とする（片野訳1946、45-46頁；Littleton 1933, p.27.）。

かくして、複式簿記の軌範をなすものは商業的資本主関係（commercial proprietorship）であり、特に「名目勘定」あるいは「経済勘定」と呼ばれる諸要素である。その場合、資本主関係は、財産を所有することとこれを営利的活動に提供することとを意味し、経済勘定はこの財産の所有および提供の成果を計算し説明するために設定される（片野訳1946、46頁；Littleton 1933, p.27）。

この「投下資本から生じた損益の資本主的計算」は、まさに損益計算に他ならないし、「名目勘定」あるいは「経済勘定」は、損益勘定を意味するものとみられる。

ところで、パチオリの簿記書において名目勘定と資本勘定はきわめて合理的に取り扱われている。すなわち、諸勘定の最後に損益と呼ばれる一勘定がおかれ、他の勘定はすべてこの勘定に集めて整理される。この勘定は最後に締め切って資本金勘定に移記される（片野訳1946、121-122頁；Littleton 1933, p.80）。

### ⑶ 「反対配置による減算」と反対記帳

記入の二重性による取引分解において、各組（勘定）はプラス要素およびマイナス要素を受け入れるが、減算は反対に配置される。「反対配置による減算」（“subtraction by opposition”）というこの形式は簿記の濫觴から今日に至るまで常に変わらぬ著しい特色である。この反対配置による減算の形式が簿記の専門的特色であることは、すでに15世紀末にはっきり意識されていた。このことは誤謬訂正に関しても直接差し引くことなく、反対に記入することに関するパチオリの叙述によって例証される。名目勘定の締め切りあるいは新元帳へ

の残高の繰越を論ずる場合にも同じ考え方をしている（片野訳1946、123-124頁；Littleton 1933, pp.80-81）。

このことは、加法性と負数忌避によるマイナス項目を反対側に記帳することと同様の意味を示すものとみることができる。ここにおいて「反対配置による減算」はまさに負数回避（忌避）と反対記帳を含意するものとみられる。

### 3　パチオリ簿記への言及

また、パチオリの簿記書においても、その簿記作業の順序は今日と同じである。すなわち、

⑴　開始記入、
⑵　取引の原始記入、
⑶　借方貸方要素の分解と記入、
⑷　転記による分類記録、
⑸　正否の検証、
⑹　名目諸勘定について損益勘定を通じて資本勘定に結び付けること（a closing of nominal accounts through profit and loss to capital）

がこれである（片野訳1946、124-125頁；Littleton 1933, pp.81-82）。とくに、順序⑹には複式簿記における名目諸勘定の意義が示されているといってよいであろう。

### 4　勘定区分における実体・名目区分と基本・応用区分

さらには、実体的（real）・名目的（nominal）な勘定分類への言及と、これと第１次的（primary：基礎的）・第２次的（secondary：副次的、派生的）という区分とは大差ない（前者が後者に勝るとも思えない）という言及もみられる（片野訳1946、269頁：Littleton 1933, p.175）。そこには実体・名目勘定あるいは基本勘定（基本計算）・応用勘定（応用計算）という思考への方向性ない

し示唆を見出すことができるように思われる。

すなわち、実体的・名目的な勘定分類は、ケーファーによって精緻化された有高勘定・運動勘定とケーファー説に基礎を置く実体・名目勘定学説の展開へとつながるであろう。他方、第１次的と第２次的な勘定分類は、財産勘定ないし単式簿記が基礎計算であり、損益勘定を含む複式簿記が応用計算であるとするコジオール説の思考へつながるといってよいであろう。

## Ⅲ　ドイツ会計学説にみる反対記帳と複式簿記観
## ──ケーファー説、コジオール説──

### １　現代会計とケーファー説─反対記帳と実体名目勘定学説─

ところで、収益［費用］の定義を巡って、収益［費用］をある取引の結果もたらされる資産の増加［減少］あるいは負債の減少［増加］としてとらえるなら、それは借方［貸方］に記載すべきということになる。それは、収益［費用］を貸方項目［借方項目］とすることに反することとなる。これをいかに説明するかは、簿記会計理論の一つの基本的問題である。

これに関しては、収益［費用］は資産の増加［減少］または負債の減少［増加］であるとともに持分（資本）増加（貸方）［持分減少（借方）］であるとする、国際会計基準の旧概念フレームワークも一つの解決法であろう（IASC, 1989, par.49, par.70）。

IAS概念フレームワークでは、収益・費用は最終的に持分の増加（貸方）・減少（借方）をもたらすものとしてとらえられる。すなわち、収益は、会計期間中における資産の流入・増加あるいは負債の減少の形での経済的便益の増加であり、それは結果的に持分参加者からの拠出に関連するもの（つまり資本取引）以外の持分の増加（貸方）をもたらすものである。費用は、会計期間中における資産の流出・減少あるいは負債の増加の形での経済的便益の減少であ

り、それは結果的に持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少（借方）をもたらすものである。

さらにもう一つの解決案としては、収益［費用］は、これに関連する資産の増加［減少］あるいは負債の減少［増加］に対する反対記帳ないし対立記帳項目つまり貸方項目［借方項目］と考えることである。これについては、ケーファーの提示する“Gegenbuchung”つまり「反対記帳」ないし「対立記帳」の説明も一つの解答と考えられる。

### ⑴　給付勘定の導入と５勘定系説

今日、最も一般的に流布している実践的な勘定理論は、いわゆる資産、総資本（負債・純資産）、収益、費用を中心とする４勘定系統説である。ケーファーはこの４勘定系統説（試算表等式説）の継承と発展（短所克服・拡充）を試みた。すなわち、４勘定系統説ないし試算表等式説には次のような課題（限界ないし短所）がある。

①試算表においてなぜ資産と費用が借方側で、総資本（負債・純資産）と収益が貸方側であるのか、そこにおける静的（B/S）要素と動的（P/L）要素とを区画する論理が欠けている。

②当時は、給付（用役）事象を勘定体系において十分に取り込めないままであった。それは写像の同型性に限界があること（不完全な事実写像性）を意味し、それこそが４勘定系統説の限界としてとらえられた。

このような課題を踏まえて、ケーファーはこの４勘定系統に対して新たに給付勘定系統を導入し５勘定系統説を展開した。すなわち、①資産、②総資本（負債・純資産）、③給付、④費用、⑤収益の５勘定系統がこれである。そしてこの５勘定系統は次の２つに大きく区分される（Vgl. Käfer 1974, S.67. 訳書、71頁；1966, p.71. 訳書、142頁）。

Ⓐ　簿記対象についての勘定－①資産、②総資本（負債・純資産）、③給付、

(B)（損益作用的）運動についての対照勘定－④費用、⑤収益

ケーファーはこの５勘定系統説によって４勘定系統説における２つの限界が克服されると考えた。すなわち、給付勘定の導入によって(B)の不完全な事実写像性が解消される。そして、簿記対象勘定系列と運動対照勘定系列とに区分することによって、(A)の静的（B/S）要素と動的（P/L）要素とを区画する論理の欠如が解消される。

**図表　ケーファー５勘定系統説**

| 簿記対象に関する勘定 | | | | | | | | (損益作用的な)運動対照勘定 | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 資本(積極) | | 総資本(消極) | | 給　付 | | ⇒ 反対記帳 | | 費　用 | | 収　益 | |
| ＋ | － | － | ＋ | ⇒ | ⇒ | | | ＋ | － | － | ＋ |

（Käfer 1974, S.67：訳書、71頁）

### (2) 現代会計における５勘定系統説から２勘定系統説への展開

５勘定系統説では、簿記対象についての勘定系統において給付勘定系統が導入されるのが大きな特徴である。それは当時の取得原価主義会計のもとでは容易に把握されない対象であった。取得原価主義会計（取得原価・実現主義会計）のもとでは取得（購入）された対象について取得原価ないし取得価額で記帳されるのみであった。その後、時価会計の導入あるいは混合会計への移行にともない広汎に各種給付が包含されるようになり、取得（所有）だけでなく支配する資産・負債とその増減によって重要な給付も表現されるようになった。したがって、５勘定系統説をあえて固執する必要はなくなり、むしろ簿記対象勘定系統と運動対照勘定系統との２系列が重要視されるようになる。ここで簿記対象勘定は資産・総資本（負債・純資産）といった有高勘定であり実体勘定を意味し、運動対照勘定（対立勘定）はそのような有高における損益作用的な運動について費用・収益として指示する名目勘定としてとらえられる。した

がって、反対記帳とこれによる簿記対象勘定と運動対照勘定との２系列の画定を通じて静的（B/S）要素と動的（P/L）要素とを区画する論理が具体的に示されることとなる。

### ⑶　反対記帳説（対照勘定説・相手勘定説）

ケーファーにあって、複式記帳は一方の側で簿記（記帳）対象に関する有高・給付（用役）勘定（５勘定系統説の場合）と、他方の側で損益作用的な運動対照勘定（費用・収益勘定）とになされるが、運動対照勘定にあらわれるのは損益作用的とみられる取引（記帳事実）に対する反対記帳のみである。

すなわち、この種の（損益作用的な）有高の出（貸方）の反対記帳は費用勘定の借方に、この種の入り（借方）の反対記帳は収益勘定の貸方にあらわれる。そこでは、収益［費用］は、資産の増加［減少］・負債の減少［増加］に対する反対記帳であり、名目的な指示勘定としてとらえられる。これにより、収益は貸方項目、費用は借方項目として説明されることとなる[8)]。

簿記技術的に必然的に二面的に表示される損益は、確かに、運動測定による算定（損益計算）と有高比較による算定（有高計算）という、理論的に完全に独立した二つの決定と計算の調和すべき結果である（Käfer 1974, S.67. 訳書、70、71頁）。すなわち、元来、資産・負債の増減変化だけでも損益の計算が可能であるが、費用・収益の勘定を対照勘定（相手勘定）として用いることによって、この両者の差額として利益が算定される。これにより、資産・負債の増減のつど損益作用的か損益非作用的かといった区別（追加記録）を行うことはとくに必要ではなくなる。

ここからはまた、資産・負債・純資産にかかわる簿記対象についての勘定は

8）Käfer 1974, S.67. 訳書、70-71頁：1966, p.71. 訳書、142頁。郡司2015、9-11頁。これを推し進めていけば、実体・名目勘定学説が展開される。安平1994、30-33頁。安平2005、317-318頁。

いわば実体勘定を意味するのに対し、（損益作用的な）資産負債の増減運動の反対記帳に関する運動対照勘定は名目勘定を意味するという、実体－名目勘定理論が展開されることになる。

## 2　コジオール説―反対記帳と基本簿記・応用簿記―

### ⑴　コジオールの複式簿記観

ところで、反対記帳という考え方は、ひとりケーファーのみではなく、コジオールにもみられる。コジオールは単式簿記による収支計算・財産増減計算を基本計算と考え、損益計算はその反対記帳による応用計算ととらえた。換言すれば、基本計算における損益作用的な財産増減計算によっても損益計算は可能であり、これを収益・費用の名目的な計算として展開する事は応用計算として位置づけられる。これにより、彼は単式簿記（＝官庁簿記・公会計）と複式簿記（＝企業簿記・企業会計）とを包摂するより広汎な一般理論体系を展開した（Kosiol 1954, S.2099ff；高田訳著20-22頁参照。興津1984、105頁参照。郡司1992、137-140頁。郡司2014、69-100頁）。

そこでは、単式簿記はいわば（現金を含む）財産増減簿記であり、そこにおいても財産増減により損益の算定も可能である。それは、収益作用的な財産増加高（資産増加・負債減少）と費用作用的な財産減少高（資産減少・負債増加）との差として算定することができる。その場合に、このような単式簿記においても、財産の増加を左側（借方）に記載するなら、その減少は反対側つまり右側（貸方）に記載することになる。これも複記といえばいえなくもないが、その左・右への記載はあくまでも単一の勘定（広い意味での財産勘定）において増加・減少を反対側に記載するものととらえられる。それは、ある勘定の借方と他の勘定の貸方とに記載する意味での複記ではない。

これに対して、複式簿記では収益に関する財産（収益作用的財産）の増加（借方）に関してはこれを収益として反対側つまり貸方に記帳する。他方で、

費用に関する財産の減少（貸方）はこれを費用として借方に反対記帳する。これにより、財産の増減に対する損益の勘定が設けられる。ここにはじめて財産に関する勘定と収益・費用に関する勘定との複記ないし複式簿記がもたらされる。財産の増減によって損益計算もできるというのは両者に共通する理解である。これより、複式簿記は単なる貸借複記だけではなく、収益・費用への反対記帳を通じて、損益勘定の包含とこれへの記録が重要な要因となる。コジオールは（組織的）単式簿記を基本計算と考え、損益計算はその反対記帳による応用計算ととらえた。換言すれば、基本計算における損益作用的な財産増減計算によっても損益計算は可能であり、これを収益・費用の名目的な計算として展開することは応用計算として位置づけられる。このようにコジオールにあっては組織的単式簿記こそが基本計算であり、複式簿記（収益・費用）は応用的な計算ないし応用的な簿記としてとらえられる。

いずれにせよ、ケーファーやコジオールにとって単式簿記と複式簿記との違いは、単記か複記かではなく、反対記帳によって損益計算（損益勘定）を包含するか否かに求められる。その背後には、西洋人に特有の加法性と負数忌避の思考・慣習が存するものと考えられる。

ケーファーとコジオールとはともにドイツ語圏の会計学者であるが、前者は未来指向的な給付思考に基礎を置き、後者はむしろ過去回顧的な貨幣（収支）思考に基礎を置く点において、その学説内容は大いに異質である。しかし、両者には、反対記帳を通じて損益計算を複式簿記の重要な要因としている点について共通している。しかも、そこにはリトルトンと共通する複式簿記観を見出すことができるのである。

### ⑵　コジオール収支的損益会計（動的的会計）論　―英文書「収支的利益算定理論」―

#### ①コジオール学説の特徴

イリノイ大学から刊行されたコジオールの英文書（「財務的利益算定の収支的理論」）は収支的勘定学説・収支的損益会計（動的会計）学説に関する基礎理論を英文によって要約紹介し、当時方法論的に流行していた公理的な整理（公理による数理的な整理）と行列表現等を導入して新たな展開を試みたものということができる[9)]。

その冒頭におけるジンマーマン（V. K. Zimmermn）の編集者挨拶にもうかがえるように、コジオールの収支的な理論は、指導的な学界人（アカデミー会員）によって、独創的で論理的で統合的な理論体系として、また完全な理論構造として最もよく知られている。それはとくに、勘定分類だけでなく利益算定、財務諸表および資産評価理論といった主要テーマを含んでいる（Koiol 1978, p.v）。

コジオールは、その序文において自説を以下のように紹介している。すなわち、本書は、多年持続してきた研究の成果である。それはたんにこれまでのドイツ語文献の英語への翻訳ではなく、これまでの研究の有意義な拡張と修正を含んでいる。

自己（コジオール）のアイデアはシュマーレンバッハとワルプの先駆的な研究に基礎をおいてる。そして彼等の広汎なアイデアを統合し、完全でより自己完結的な財務的な利益算定の理論へとより十分な展開を行うことを意図している。その理論は、簿記と勘定の適切なシステム、それに対応した会計システムの締切としての各種財務報告書の組、ならびにすべての転記と項目（posting and items）の記録のための首尾一貫した評価規則を含む。その理論は、実現

9）この背景にはマテシッチ（Mattesich）らの当時会計学界で当時流行した公理的方法への配慮がみられる（Mattesich 1964）。

および取得価値の原則に綿密に基礎をおいている。それは「収支的な（pagatoric）」理論と呼ばれる。というのはすべての記入と数字は収支に帰着されるし、収支によって記載されるからである。拡張された意味において各種類型の収入および支出の論理的な体系として形成される収支の概念はその理論の中核的な用語にして理論的根拠をもつものである。

収支的な利益算定の理論は、用語の精密な定義と会計規則の助けによって形式的に形成された記述モデル（verbal model）として提示される。それから、この記述モデルはベクトルとマトリクスによって数理的に記号化される。その抽象的な論証は一つのパラダイムとして数値例によって示される。すべての形式の資金フローおよび財務フロー計算書が運動と変動の計算書として収支システムに含まれることが特に証明される（Kosiol 1978, pp.vii-viii）。

概して、次の決算書（closing statement）が展開される。

(1) フロー計算書
　(a) 総フロー運動計算書（収入および支出）
　(b) 純フロー変動計算書（資産および総資本と同様に収入支出差額）
(2) 資産・総資本の有高計算書（勘定残高）
(3) 費用収益の損益計算書（収支の対応する運動および変動の反対記帳）

最後に、このシステムのモデルおよび理論特性がより詳細に表示され、その収支的理論を公理化する試みがなされる。なお、コジオールは、すでに（8年前に）自説の公理的方法による展開を行っている（Kosiol 1970, S.135-162）。この英文書はその精緻化を図ったものとみることもできよう。

**②コジオール収支的動的会計システム**

そのなかで収支的な損益算定（収支的損益会計ないし収支的動的会計）の公理的構造の展開は、いくつかの段階にわかれて行われる。それぞれの段階は互いに性格が異なり、その中では一貫性をもつ連続する部分的な体系を示してい

る（Koiol 1978, p.185）。すなわち、その第１段階は単式簿記の下位システムにおける運動会計（movement accounting）である。その次の段階は関連する（適切な）残高すなわち有高会計（store accounting）である。第３段階では変動会計（change accounting）が加わる。これら３つの段階はすべてそれぞれある特定の財務計算書（a specific financial statement）に対応しており、単式簿記の完全な下位システムを示す。第４段階では損益会計（費用収益会計）という補完的な下位システム（supplementing subsystem）を扱う。

４つの段階のすべてを集合すれば完全な複式簿記システムとなる。それは公的な収支システム（a formal system of payment）として形成され、期間利益の決定を反映する。全体利益会計（total income accounting）は運動会計において検討される。第５の最終段階は、すべての計算書の重要な有効性を指向した解釈（the material, goods-oriented interpretation）に役立つ。

収支システムの主要な目標（dominant goal）は、利益算定である。したがって、そのシステムの基礎は運動会計である。損益会計は運動会計の反対（対照）－システム（contra-system：反対記帳システム）であり、同じ目標を持つ。有高（stores）、資産および持分の算定と、財貨の観点からの公的なシステムの物質的な解釈は基礎にある数値と結びつく両立的な第２次目標である。他の２次的な目標である、原因・流動性分析を伴う資金フロー及び金融（財務）フロー会計は運動会計に含まれるし、それはたんに根源的な収支数値の一層の分類、分解、集計、比較、分離（抽出segregation）の問題である。変動会計は有高会計と同様に運動会計に属する。

<table>
<tr><td colspan="4">収支的損益算定の公理的構造</td></tr>
<tr><td>第１段階：運動会計<br>第２段階：有高会計<br>第３段階：変動会計</td><td>⇒<br>反対<br>記帳</td><td>第４段階：損益会計</td><td>第５段階：有効解釈（会計）</td></tr>
<tr><td>単式簿記システム</td><td colspan="2">完全な複式簿記システム</td><td>（財務報告）</td></tr>
</table>

このようにコジオールにあって、運動会計・有高会計・変動会計からはそれぞれ運動貸借対照表・有高貸借対照表・変動貸借対照表などという各財務計算書が作成される[10)]。それらはまた、単式簿記を通じて産出される下位システムとして説明される。そして、損益会計からは損益計算書が作成されることとなるが、それは運動会計の対照（反対）システムつまり反対記帳を通じて記録されるシステムとしてとらえられる。これらのすべてを集合すれば完全な複式簿記システムとなる。しかも、第５段階の応用的なシステムを含めてこれらすべてにかかわりをもつのが運動会計システムであり、財務諸表論（貸借対照表論）的にみれば運動貸借対照表が重要視されていることがわかる。運動貸借対照表はいうまでもなくワルプの学説の中核（金融経済的貸借対照表論）であり（Walb 1947)、コジオール自身述べるようにその影響も見いだされる。他方で、これを簿記システムに遡って体系化することにより単式簿記に関わる収支的理論と複式簿記に関わる収支的損益理論とが包括的体系的に展開されているといってよいであろう。

また、損益会計が運動会計の反対記帳システムという考えは、簿記対象に関する勘定と損益作用的運動に対する対照勘定とが反対記帳通じて展開されるというケーファーの所説と通底するものでもある。

10）コジオールの1970年の公理的研究では、この３つの貸借対照表と損益計算書が中心となるが（Kosiol 1970, S.148-157)、英文書の方はより多くの計算書が提示されている。すなわち、収支的（貨幣）運動計算書、収支的運動計算書（詳細版）収支的有高計算書、収支的運動差額計算書、収支的有高差額計算書、総損益計算書、純損益計算書、利益作用的収支計算書等（Kosiol 1978, p.53-103)、や各種資金計算書など（pp.145ff）がこれである。コシオールの収支的運動貸借対照表、収支的有高貸借対照表、財産資本貸借対照表等に関しては、興津1978、79-91頁。興津1984、100-107頁、郡司1992、137-142頁；郡司1997、28-31頁参照。上野2018、99-123頁、299-302頁等参照。

## おわりに

ケーファーやコジオールの所説とリトルトン（イリノイ学派）の所説との間には、複式簿記を巡って損益計算（利潤計算）を含むという点で共通性が見いだされる。リトルトンは二重性と均衡性という形式的要素に対し、実質的要素として経済活動における利潤計算を挙げる。これは、背景にある歴史的・経済的発展段階に従って複式簿記の生成を実質的外在的に説明するものである。これはいわば下部構造である経済関係から、上部構造である簿記会計をとらえるものであり、伝統的にはおおいに説得性があったとみられる。これに対し、ケーファーやコジオールはさらに複式簿記に関して反対記帳（対立記帳）を通じて内在的に損益計算（名目勘定）へ到達するものといえよう。しかも彼らにあって、複式簿記と単式簿記とは対立するものではなく、単式簿記との関連のもとに、その延長上に複式簿記を位置づけるものとみることができよう。

しかも、コジオールは、反対記帳を通じて、単式簿記を基礎計算、複式簿記を応用計算と位置づけることによって、公的簿記・公会計（収支計算）と企業簿記・企業会計（収支的損益計算）を包含する壮大な収支的動的会計システムの構築（構想）を意図したとみることもできるように思われる。しかし、その内容は、ある意味において過去回顧的である。事後会計（post-Accounting；Zukunftsrechnung）も内包しているが（Kosiol 1978, pp.39-43；Kosiol 1970, S.161f)、ケーファーの未来指向的会計理論ほどには（全体系的には）未来指向的ではないとみられる（谷端1968、232頁。郡司2018、７頁)。

これに対し、ケーファーにあっては、反対記帳をつうじて複式簿記における損益計算を維持しつつも用役（給付）勘定を含む５勘定系統説を展開し、未来指向的な企業会計システムの展開を企図したとみることもできるであろう。

また、リトルトンは会計原則に近接する経営原則ないし企業経済原則の一つとして、企業実体（enterprise entity)、企業期間（enterprise periodicity)、

企業努力と成果（enterprise effort and accomplishment）の原則とともに、用役に関して「企業用役（enterprise service）の原則」を提示している（Littleton 1953, pp.24-26：訳書35-38頁）。これは用役潜在性のように未来指向的なものではないが、ケーファーの5勘定系統説における用役（給付）勘定と近似する面もある[11)]。

リトルトンは当時アメリカ会計学において重要な位置を占めたイリノイ学派の総帥である。ケーファーとコジオールは、かつてイリノイ大学から英文の書籍も出版した（Käfer 1966、Kosiol 1978）。両者の出版には12年の隔たりがある。

なお、ケーファーの英文書は簿記原理（簿記会計史および5勘定系統説）の研究書であり、簿記の歴史を巡って、リトルトンなどの所説（Littleton 1933：1953：Littleton and Zimmermann 1962）を取り上げかなり詳しく論究している[12)]。彼は、この英文簿記書を基礎にその後の独文簿記書を展開した。

これに対し、コジオールの英文書は、上にみてきたように、収支的勘定学説・収支的損益会計（動的会計）学説に関する基礎理論を英文によって要約紹介しつつ、公理的な整理（公理による数理的な整理）と行列表現等を導入して新たな展開を試みたものということができる[13)]。それはまた、彼自身が述べているように実現主義と取得原価主義とを基礎として、組織的な単式簿記（運動会計・有高会計・変動会計）と複式簿記（損益会計）の包括的な会計システムを構築するものである。そこにこそ取得原価主義会計に基礎を置くリトルトンならびにイリノイ学派が注目し評価する業績とみることができよう。他方、簿

11）Käfer 1966, p.71. 訳書、142頁：Käfer 1974a, S.67. 訳書、71頁。

12）Käfer 1966, p.2-5, p.7, pp.18-20, pp.26-27, p.30, pp.43-44, pp.47-48, p.50, p.52, pp.54-55, p.59, p.64. 訳書、3-9頁、17頁、35-39頁、52-54頁、61頁、81頁、85-88頁、93-95頁、100頁、103頁、108頁、110頁、112頁、119頁、131頁。

13）この背景にはマテシッチ（Mattesich）らの当時会計学界で当時流行した公理的方法への配慮がみられる（Mattesich 1964）。

記理論研究に関してリトルトン等の学説に大きな影響を受けたケーファーではあるが、そこからさらに取得原価だけでなく時価や割引現在価値を含む混合測定を基礎とする未来指向的な会計システムを展開した。

このようにコジオールとケーファーとはその展開方向を異にしながらも、そこにはリトルトン等の学説との間に有意義な相互関係ないし相互影響があったことがうかがえる。

## 【文　献】

Cajori, F., *A History of Mathematics, MacMillan*, 1919（Ijiri 1982, p.51）.

Fibonacci：Leonardo da Pisa, *Liber Abaci*, 1202.

IASC, IAS 1, *Presentation of Financial Statements,* 1997（日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文舘出版、2001年）.

Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping,* 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。）

Käfer, K., *Die Grundzüge der Buchhaltungs- und Kontentheorie* Zürich, 1974.（安平昭二・郡司 健訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社、2006年、1-76頁。）

Käfer, K., *Die Bilanz als Zukunftsrechnung － Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz*, Zürich, 3. Aufl., 1976（1. Aufl., 1962）.（安平昭二・郡司 健訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社、2006年、77-138頁。）

Kosiol, E., *Pagatoric Theory of Financial Income Determination*, Illinois, 1978.

Kosiol, E., Pagatorische Bilanz（Erfolgsrechnung）, In: Karl Bott（Hrsg.）, *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, Stuttgart, 1954.（高田正淳訳著『財務会計論』森山書店、1965年。）

Kosiol, E., Zur Axiomatik der Theorie der pagatorischen Erfolgsrechnung,

*Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, J.40 .Nr.3, 1970.

Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz, Die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrative verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung*, Berlin, 1976.

Kosiol, E., *Pagatoric Theory of Financial Income Determination*, Illinois, 1978.

Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 2. Ed., 1933.（片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文舘出版、1946年。

Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory,* AAA 1953.（大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社、1955年。）

Littleton, A. C., and Zimmermann, V. K., *Accounting Theory:Continuity and Change*, Engelwood Clifs, 1962.

Luca Pacioli, *Summa de Arithmetrica Geometria Proportioni et Proportionalita*, 1494.

Lücke, W. und U. Hautz, *Bilanzen aus Zukunftswerten, Ein theoretischer Beitrag zum Inhalt und Aufbau von Planbilanzen,* Wiesbaden, 1973.

Mattesich, R., *Accounting and Analytical Methods ―Measurement and Projection of Income and Weslth in the Micro- and Macro-Economy―*, Scholars Book Co., 1964（越村信三郎監訳、遠藤久夫・廿日出芳郎・佐藤尚志訳『会計と分析的方法（上巻）（下巻）』同文舘出版、（上）1972年・（下）1974年

Paton. W. A., and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940.（中島省吾訳『会社会計基準序説（改訳版）』森山書店、1958年。）

Walb E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Berlin, 1926. 戸田博之訳『E. ワルプ損益計算論（上巻）』千倉書房、1982年。

Walb E., *Finanzwirtschaftliche Bilanz,* Duisburg, 2 Aufl., 1947（1 Aufl., 1943）.
吉田 寛・宮本匡章訳『ワルプ資金会計論』中央経済社、1962年
井尻雄士『三式簿記の研究―複式簿記の論理的拡張をめざして―』中央経済社、1983年（Y. Ijiri, *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum,* AAA, 1982.）
林 大訳『チャールズ・サイフェ　異端の数ゼロ－数学・物理学が恐れるもっとも危険な概念』ハヤカワ文庫NF、2009年（Charles Seife, ZERO：*The Biography of a Dangerous Idea,* Viking Penguin, 2000）。
上野清貴『収入支出観の会計思考と論理』同文舘出版、2018年。
大蔵省『銀行簿記精法』（全５冊）、1873年（紙幣頭従五位芳川顕正督纂・紙幣頭書記官英人アラン・シャンド講述、紙幣寮九等出仕海老原濟、同梅浦精一等訳・校正）。
興津裕康『貸借対照表論の展開―ドイツにおける貸借対照表論の系譜―』森山書店、1984年。
興津裕康『貸借対照表論の研究』森山書店、1984年。
片岡泰彦『複式簿記発達史論』大東文化大学経営研究所、2007年。
岸 悦三「複式簿記進展におけるアラブ世界の干与をめぐって」安平昭二編著『簿記・会計の理論・歴史・教育』東京経済情報出版、1992年。
郡司 健『未来指向的会計の理論』中央経済社、1992年。
郡司 健『現代会計報告の理論』中央経済社、1997年
郡司 健「会計構造論・勘定理論の発展」『大阪学院大学企業情報学研究』第13巻第３号、2014年。
郡司 健「現代会計構造論の基礎理論」『大阪学院大学商・経営学論集』第41巻第１号、2015年。
郡司 健「貸借対照表観の理論的変遷」『大阪学院大学商・経営学論集』第43巻第２号、2018年。

郡司 健「複式簿記管見－井尻説・コジオール説・ケーファー説とリトルトン説」『産業経理』第79巻２号、2019年、4-12頁。

谷端 長『動的会計論（増補版）』森山書店、1968年。

中野常男編著『複式簿記の構造と機能―過去・現在・未来―』同文舘出版、2007年。

安平昭二『会計システム論研究序説―簿記論的展開の試み―』神戸商科大学経済研究所、1994年。

安平昭二「ケーファーの勘定理論」戸田博之・安平昭二『簿記・会計学の原理―ドイツ系会計学の源流を探る―』東京経済情報出版、2005年。

吉田洋一『零の発見―数学の生い立ち―』岩波新書、（再改版）1978年。

# 大阪学院大学商・経営学会会則

第１条　本会は大阪学院大学商・経営学会と称する。

第２条　本会の事務所は大阪学院大学図書館内におく。

第３条　本会は本学の設立の趣旨にもとづいて、商学、経営学およびこれらに関連する諸科学の研究を促進することを目的とする。

第４条　本会は次の事業を行う。

1. 機関誌「商・経営学論集」の発行
2. 研究会、講演会および討論会の開催
3. その他本会の目的を達成するために必要な事業

第５条　本会の会員は次の通りとする。

1. 大阪学院大学・大阪学院大学短期大学部の専任教員で商学、経営学およびこれらに関連する諸科学のいずれかを専攻または担当する者
2. 本会の趣旨に賛同し役員会の承認を得た者

第６条　会員は本会の機関誌その他の刊行物の配付をうけることができる。

第７条　本会には次の役員をおく。任期は２年とし、再選をさまたげない。

1. 会　　長　　１名
2. 副　　会　　長　　１名
3. 庶務および編集委員　　５名以内

第８条　会長は会員の中から選出し、総長が委嘱する。

副会長は会長が会員の中から委嘱する。

委員は会員の互選にもとづいて会長が委嘱する。

第９条　会長は本会を代表し、会務を統轄する。

副会長は会長を補佐する。役員は役員会を構成し、本会の企画・運営にあたる。

第10条　会長は役員会を招集して、その議長となる。

第11条　会長は会務執行に必要なとき、会員の中から実行委員を委嘱することがある。

第12条　総会は年１回これを開く。ただし、必要あるときは会長が臨時に招集することができる。

第13条　本会の経費は大阪学院大学からの交付金のほかに、有志からの寄付金、その他の収入をもってあてる。

第14条　各学会の相互の連絡調整をはかるため「大阪学院大学学会連合会」をおく。

本連合に関する規程は別に定める。

第15条　会計は毎年４月１日に始まり、翌年３月31日に終わる。

第16条　本会会則の改正は総会の議を経て総長の承認をうるものとする。

附　　則

1. 商学論集は商経論叢の発行を引継ぐものとする。
この会則は、昭和62年４月１日から施行する。
2. 流通・経営科学論集は商学論集の発行を引継ぐものとする。
この会則は、平成６年４月１日に改正し、施行する。
この会則は、平成13年４月１日に改正し、施行する。
3. 流通・経営学論集は流通・経営科学論集の発行を引継ぐものとする。
この会則は、平成20年４月１日に改正し、施行する。
この会則は、平成24年４月１日に改正し、施行する。
この会則は、平成25年４月１日に改正し、施行する。
4. 商・経営学論集は流通・経営学論集および企業情報学研究の発行を引継ぐものとする。
この会則は、平成26年４月１日に改正し、施行する。

以 上

# 大阪学院大学商・経営学論集投稿規程

1.　投稿論文はその内容が商学、経営学および これらに関連する諸科学のいずれかに属するものでなければならない。掲載の可否は査読結果を基に役員会が決定する。

2.　投稿資格者は、原則として本学商・経営学会の会員に限る。ただし、次の者は役員会の議を経て投稿することができる。

　⑴　大学院生で指導教員の推薦がある者

　⑵　本会々員と共同執筆の者

　⑶　客員教授、非常勤講師ならびに学外者

3.　原稿は次のように区分し、この順序にしたがって編集する。

　論説・研究ノート、資料など。

4.　原稿は未発表のものに限り、枚数は原則として200字詰80枚、印刷ページにしてＡ５判で20ページのいずれをも超えないものとする。これ以上の枚数については編集委員会で検討することがある。

5.　発行は原則として、９月、３月の年２回とし、1回の刷上がりページは原則として120ページ以上とし、原則として年間総ページを600ページとする。

　必要な場合は1回増刊することができる。

6.　抜刷は40部を進呈し、特に研究上必要と認められる場合は編集委員会で検討のうえ、200部まで配布する。

7.　投稿され掲載された成果物の著作権は、著作者が保持する。

　なお、出版権、頒布権は大学が保持するため、論文転載を希望する場合は、学会宛に転載許可願を提出願うこととする。

8.　投稿された論文の著作者は、当該論文を電子化により公開することについて、複製権および公衆送信権を大学に許諾したものとみなす。大学が、複製権および公衆送信権を第三者に委託した場合も同様とする。

　この規程は、平成30年4月1日から適用する。

以 上

# 大阪学院大学商・経営学論集執筆要領

原稿について

1.　原稿用紙は原則として本学指定の200字詰め横書きとする。原稿はコピーではない正本を提出し、必ず原稿提出票をそえること。
2.　欧文はタイプライトまたは活字体でなければならない。
3.　できるだけ現代かなづかいと当用漢字を用い、難字は欄外に大書すること。
4.　印刷字体その他印刷上のスタイルなどの指定は、執筆者が原稿に直接朱筆すること。特に数式については留意すること。

脚注について

5.　本文の脚注番号は、たとえば上ツキで３）とし、全体を通じての通し番号をつけること。
6.　脚注文は原稿においては、一括して本文の文末におくこと。(印刷出来上がりでは文字通りの脚注となる。)

図表について

7.　図と表は原稿とは別紙に書いて１枚ごとに番号と執筆者名を記入し、本文中に挿入箇所を指示すること。印刷所に原図作成を依頼する場合は、鉛筆で下書きしたものを用意するか、または適当な方法で書いた見本を添えること。
8.　自分でスミ入れして完成させた原図や写真の場合は、厚手の台紙に貼り付けて希望の縮尺を記入すること。印刷所に原図作成を依頼する場合は、鉛筆で下書きしたものを用意するか、または適当な方法で書いた見本を添えること。

校正について

9.　著者校正は３校までとし、朱筆で記入すること。３校以前でも校正の必

要がなくなれば、校了または責了とすること。

10.　次の場合は、必要経費の一部が執筆者負担となることがあるので特に注意されたい。

ア　校正の際、内容に大きな変更を加えることは認められないが、やむをえず行って高い組み換え料が生じた場合

イ　特殊な印刷などによって通常の印刷費をひどく上まわる場合

欧文原稿について

11.　不透明な用紙の片面に１行あきにタイプライト（黒の印字）すること。

原稿の提出先等について

12.　原稿の提出期限は発行月の４カ月前の月末とする。

13.　原稿の提出先は編集委員あてとする。なお、本学指定の原稿用紙および原稿提出票は図書館事務室で配布する。

以 上

## 2019年度　大阪学院大学商・経営学会会員

| | | |
|---|---|---|
| 池田広男 | 石倉弘樹 | 稲田賢次 |
| 太田雅晴 | 葛西恵里子 | 金丸輝康 |
| 加茂英司 | 喜田昌樹 | 木村貞子 |
| 郡司　健 | 香坂千佳子 | 後藤晃範 |
| 後藤　登 | 白井義雄 | 杉原淳子 |
| 田中延幸 | 田中道雄 | 谷口美智子 |
| テイラー雅子 | 照屋哲男 | 土井茂桂子 |
| 冨澤秀敏 | 中野　有 | 西原里実 |
| 平田多美子 | 藤田　靖 | 船本修三 |
| 古田隆紀 | 松田良子 | 三上磨知 |
| 水原　紹 | 宮田将吾 | 森重喜三雄 |
| 山本浩二 | | |

（50音順）

## 2019年度　大阪学院大学商・経営学会役員

| | | |
|---|---|---|
| 会　長 | 喜田昌樹 | |
| 副会長 | 後藤晃範 | |
| 委　員 | 池田広男 | 加茂英司 |
| | 杉原淳子 | 田中延幸 |

## 執筆者紹介（掲載順）

西原里実（経営学部講師）
田中道雄（商学部教授）
郡司　健（経営学部教授）

2020年３月31日　発行

編集兼発行人　大阪学院大学商・経営学会
〒564-8511　大阪府吹田市岸部南二丁目36番1号
ＴＥＬ（06）6381－8434（代）

印刷所　大枝印刷株式会社
〒564-0031　大阪府吹田市元町28番７号
ＴＥＬ（06）6381－3395（代）

ISSN 2189-7123

# OSAKA GAKUIN UNIVERSITY

# REVIEW OF COMMERCE AND BUSINESS ADMINISTRATION

VOL. 45, NO. 1・2
MARCH 2020

CONTENTS

*ARTICLES*

**Satomi Nishihara** ..... 1
Hospitality Management Impacts on Destination Management
1. Nature Conservation as a Tourist Attraction in Japan

**Michio Tanaka** ..... 31
Les marchés en France ces dernières années.
"L'ambre de la culture française."

**Takeshi Gunji** ..... 61
Mutual Influences Between American Accounting Theory and German Accounting Theory ——Focusing on Littleton's Theory, Käfer's Theory and Kosiol's Theory——

OSAKA GAKUIN UNIVERSITY
ACADEMY OF COMMERCE AND
BUSINESS ADMINISTRATION