

書評

久野光朗教授著

『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—』

(同文館 1985), (12) +pp. 412 の紹介

山本 真樹夫

1 はじめに

本書は久野光朗教授の積年にわたるアメリカ会計史研究の成果をひとつの体系にまとめられ、出版されたものである。初出論文は1972年から1984年にわたる、16編の論文である(序文(1)―(2))。

歴史研究は、資料の発掘、収集、さらにそれらの整理に多大なエネルギーと時間とを必要とし、それらを研究成果にまとめあげるには高度な理論的土台と知的緻密さが要求されることはいうまでもない。

本書は、アメリカの19世紀まで(1796―1890)の簿記書を中心とする文献史研究の成果であるが、考察の対象とされた原資料としての文献は、60人の著者、120冊の単行本、7編の論文であり、同時期の簿記書の25%強をカバーしている(p. 369.)。

かかる数多くのオリジナル文献を史的資料として解読されたことに、まず、驚かされるが、しかし、背後には、その何倍ものエネルギーと時間とが原資料の発掘、収集、整理という作業に注がれているのであり、敬服せざるをえない。教授の研究活動にたいする情熱と厳しさが、本書の活字を通じて迫ってくる。

原稿受領日 1985年7月29日

2 教授の会計史観

一般に、会計史研究は現在においても未開拓の分野である。したがって、会計史学の方法論についてもいまだ十分な体系があるわけではない(p. 3.)。かかる未開拓の地に教授があえて鋤を入れられたことは、教授の会計学全般にたいするひとつの危機意識に由来するものと思われる。

すなわち、「今日、社会科学の先進的分野のひとつである経済学においては、理論および政策とともに歴史の分野が確立して」(p. 4.) いるのに対して、会計学においては歴史研究すらまだ端緒についたばかりである。「このことは、他の社会学に比べて、会計学がいかにかインファントな学問であるかを物語るひとつの証左でもある」(p. 3.) と述べられているとおり、会計学を社会科学の認められた一分野にすべしという、教授の会計学の現状に対する危機意識と、またその発展を願う情熱とを反映していると思われる。

このような、会計学全体の発展という広い視野のもとに会計史学の確立をはかろうとする教授の姿勢は、その史学観にもみることができよう。教授は次のように述べる。

「筆者のアメリカ簿記史研究の究極目標は、1700年前後から今日にいたるまでのアメリカ会計通史をまとめあげることにある。我国では通史を蔑視する傾向がみられるけれども、それは間違いである。もちろん、ある国の特定の時代を緻密に研究するモノグラフは必要であるが、それはあくまでも正確で包括的な通史を書くための前提であると信ずる。」(p. 388.)

すなわち、会計史学は、たんに会計を対象とする史学の適用ではなく、むしろ学問としての会計学の発展を見極め、その方向を示唆する、会計学の不可欠の領域なのである。このような教授の会計史学に対する姿勢は次のことばに、さらに明確に示されているように思う。

「社会科学の一分野である——すくなくとも一分野たらしめる会計学においても、それが対象とする会計の発展については上記の大きな枠組〔中山茂氏による科学史発展の枠組……評者補〕のもとで理解することができよう。そし

て、最終的には、たんなる国別の会計史、時代別の会計史という狭い視点ではなく、世界的な規模において、かつ時代の推移にかかわらして、その中心がある国から他の国へと展開してきた世界会計史の潮流を描きだすことが理想である。」(p. 10.)

つまり、単なる史実の収集領域としての会計史学ではなく、今日までの会計の発展を見極め、将来への発展を示唆する役割を担うものとしての会計史学の確立をめざしているのである。

3 本書の構成

本書の構成は目次に示されているとおり、まず、大きく二部に分かれている。第1部は「アメリカ会計史序説」と題されているように、教授の会計史学像を描いた部分である。先にも述べたように、会計史学それ自体がまだ未開拓の分野であり、その未開拓の分野を学問として確立していこうとする教授の姿勢を示す部分といえよう。

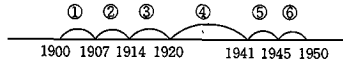
すなわち、第1章では会計史学研究の認識論を考察するのであるが、そこでは「人間用役制度としての会計の歴史もまた、社会経済的背景のもとに、制度史的観点を通じて総合的に考察すべきだと信ずる。」(p.13.) と述べ、総合的、制度史的観点という視座を表明されるのである。このことは、一定の緻密な方法論をもってしてはじめて歴史を描きうるという立場ではなく、むしろ、人間の行為としての会計の歴史は、人間をとりまく環境との関連のもとに総合的考察を行い、それら考察の積み上げのうえに描かれるという立場であると思われる。

第2章は、アメリカ会計史の時代区分であり、第3章はその時代区分にもとづいたアメリカ会計史全体のパースペクティブを与える部分である。この部分は、概念的には、教授が最も意を尽くされた部分であろうと思われる。なぜなら、会計学全体の発展方向を見極め、示唆する通史を描き上げることが理想であるとする教授の観点からすれば、まさに、時代区分こそが考察のための作業仮説であると同時に、結論をもかたちづくるものだからである。

教授は数多くの論者の時代区分を検討したうえで自らの時代区分を提起されている(下図参照)。

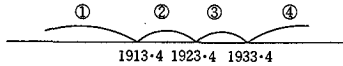
〈6人の先覚者と筆者の時代区分〉(p. 33.)

〈P.F.Brundage〉



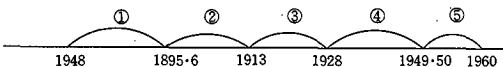
- ①企業結合時代
- ②政府の会計規制時代
- ③第1次世界大戦の時代
- ④河大戦間の時代
- ⑤第2次世界大戦の時代
- ⑥第2次世界大戦後の時代

〈K.Kurosawa〉



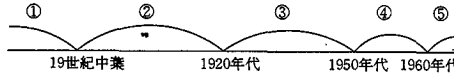
- ①会計士会計学の基礎構築時代
- ②伝統的会計士会計学の完成時代
- ③経営者会計学の発展時代
- ④費用動態論確立時代

〈J.D.Edwards〉



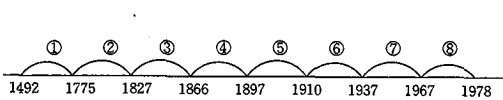
- ①公会計士会計出現の時代
- ②公会計士業の法制化時代
- ③公会計士業務発展の時代
- ④法定監査確立の時代
- ⑤公会計士の社会的責任増大の時代

〈L.Herbert〉



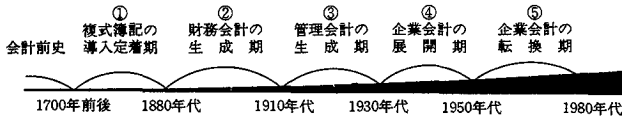
- ①簿記記録中心の時代
- ②損益計算重視の時代
- ③管理会計重視の時代
- ④管理科学重視の時代
- ⑤会計機能拡張の時代

〈Previts = Merino〉



- ①植民地時代
- ②国民経済誕生の時代
- ③工業化の時代
- ④現代への序幕時代
- ⑤会計士業の形成時代
- ⑥古典の時代
- ⑦拡大と論争の時代
- ⑧政治会計の時代

〈M.Kuno〉



- (商業資本の確立)
- (産業革命の進行)
- (産業革命の確立)
- (金融資本の確立)
- 米西戦争
- 科学的管理法の導入
- 会計学の生成
- 減価償却論の導入
- 第一次世界大戦
- 所得税制の導入
- 標準原価計算の生成
- 子算統制の生成
- 貸借対照表監査の導入
- 金融恐慌
- ニュー・デール
- 第二次世界大戦
- 会計原則制定運動
- 費用動態論の確立
- 法定監査の導入
- 技術革新のテンポ増大
- インフレーションの進行
- 電算的計算機の普及
- 行動科学の発展
- 経営の進展の国際化

この時代区分の特徴は、他の論者の区分が発展の流れを一定のエポックで区切る、いわば単線的区分であるのに対して、会計の発展方向を大づかみに与えるとともに、各期の前後に10年間の幅をもたせ「変化 (change) の中に連続性 (continuity) が存在する」(p. 34.) という点を重視した重複的時代区分 (p. 34.) をしている点である。このことは、教授の会計史学に対する総合的、制度的視座を反映するものであるといえよう。

第3章は、上記時代区分のもとに、アメリカ会計史の今日に至るまでの全体像を与える部分であるが、ここにおいても、管理会計の発展、さらには近年の動向をも見すえた教授の幅広い学識と的確な洞察が反映されている。

以上が第1部の構成である。第2部は「アメリカ簿記史」と題されているように、教授の時代区分における「複式簿記の導入定着期」にあたる時代を文献史的に詳細に検討された部分である。そこでは、まず、複式簿記導入の背景となる植民地時代の簿記を、Prentis 商会の事例を中心に研究され (第4章)、次に文献史研究の開題となるべきアメリカ人による最初の簿記文献 (Mitchell の簿記書) を詳細に検討されている (第5章)。とりわけ Mitchell の簿記書の本格的な検討はおそらく初めてのものであろうし、しかもその内容が、意外にも、後の時代の簿記書よりも総合的にみても優れていたという指摘 (p. 181.) は、興味深く、また教授の大きな貢献のひとつであろう。

その後の記述は、おもに19世紀を中心とするが、教授はそれを大きく、19世紀初頭 (~1830 : 第6章)、アンティベラム期 (1831~1860 : 第8章)、金ぴか時代 (1861~1890 : 第11章) に分けて考察している。しかもたんなる時代順にしたがった考察ばかりではなく、特に検討されるべき文献 (著者) を抽出し、その個別的検討から現代の会計思考に至る糸を導きだそうとしている。それらが第7章の Foster と Jones、第9章の Folsom と Sprague、第10章の Bryant=Stratton=Packard である。

教授の考察方法の特徴は、各文献を文献別に紹介、検討していくのではなく、基本的検討事項を指定し、その枠組をもって各文献の特徴を抽出するところにある。基本的検討事項は下記のとおりである。

検討事項 (p. 371.)

I 基本的問題点：

- ① 企業形態と業種
- ② 帳簿組織
- ③ 勘定理論
- ④ 商品勘定
- ⑤ 決算手続
- ⑥ 資産の評価基準と減価償却
- ⑦ 基本的会計コンベンション
- ⑧ 勘定口座
- ⑨ 注目すべき会計処理
- ⑩ 指導上のアプローチ

II 計算書類：

- ① 試算表
- ② 精算表
- ③ 財務諸表

かかる基本的検討事項は、現代の会計思想に重要なつながりをもち、また検討対象としての各簿記書の特徴とレベルとを明瞭に浮かび上らせるものでなければならぬ。この点において、教授の指定された基本的検討事項は十分に熟慮されたものであり、十分に成功をおさめている。また、現代のテキストの検討にさいしても有用である (Cf. 久野光朗 ほか「共同研究：大学レベルの簿記テキストの検討」、『産業経理』Vol. 45, No. 1, 1985, pp. 48-66.)。

さらに、教授の考察は、重複的時代区分にもみられるごとく、各資料を前後する時代区分の発展過程の中に位置づけている。すなわち、「複式簿記の導入・定着期」に続く「財務会計の生成期」へと導く財務諸表の展開過程の類型化 (p. 245.)、あるいは動態論的思考の萌芽 (Jones: 第7章) などの検討にも

充分な意を尽くされている。これらはいずれも「財務会計の生成期」の検討の基礎となるであろう。

以上のアメリカにおける「複式簿記の導入定着期」の文献史研究の総合的なまとめが第12章で行われているのである。

4 おわりに

以上、久野教授の積年にわたる重厚な研究成果の一端をきわめて表面的に紹介させていただいた。私自身は会計史については全くの素人であり、本書を評する資格はないのかもしれない。しかし、あえて本書を紹介させて頂いたのは、会計史に素養のない私にとっても、本書は他のテキストからは得られないきわめて多くの教示に富んでいるからである。

たとえば、簿記的な側面からは、複式簿記の構造を簡潔に示すものといわれる精算表の生成 (Goddard の Balance Sheet: p. 158.) ・発展、帳簿決算手続の多様性、商品勘定の分割 (Goodwin と Sprague) など、また、理論的側面からすれば、動的勘定学説の萌芽 (Jones)、勘定体系における資本勘定の位置づけ (Bryant = Stratton = Packard)、Sprague のアカウントビリティに関する論述等数えあげればきりが無い。これらは、会計測定構造の基礎理論の究明に若干の興味をもつ私自身にとって、いずれも、重要な問題を含んでおり、その検討を避けることのできない事項である。本書は、こうした検討に重要な基礎を提供してくれる。

おそらく、他の読者にとっても、私同様、数多くの教示を本書から得るであろう。歴史書としての本書は、もちろん、多くの新知見、新事実をつけ加えている (序文(2)参照)。しかし、本書は教授の史学像を反映し、門外の者にも数多くの教示を与えるものであり、歴史書の何たるかを自ら示したものとさえいう。

最後に、評者の義務として、本書に関する感想を述べておきたい。それは、会計思想史とテキストによる文献史研究との関連である。たしかにテキストは会計思想を抽出する客観的素材である。しかし、広い意味での会計思想史のあ

りかたは、歴史的な存在としての会計を、その歴史的環境のもとに生成する経済合理性と会計に表現される形式的合理性との間に介在する会計思想の相対的関連を描くものとするが、この点においてテキストは2つの相対立する側面を持っていると考えられる。

ひとつの側面は、経済合理性に支えられた実務との関連で、実務がテキストに先行しているという側面である。このことは、経済合理性を追及する実務がテキストに書かれるまで普遍化するには相当なタイムラグがあるということに由来し、たとえば、今日の簿記書においても、株式会社制度がこれほど普及しているにもかかわらず、個人企業形態から導入されていることから明らかであろう。もうひとつの側面は、逆に、テキストが実務に先行しているという側面である。このことは、できるかぎり最高水準の会計を描こうとするテキスト自体の性格に由来するものであり、たとえば、本書での考察対象となった時代では、実務的には、複式簿記よりも単式簿記のほうが優勢であったという教授の指摘 (p.362.) からもうかがえよう。

こうした性格をもつテキストを資料として用いる文献史研究の場合、それを会計思想史として昇華させるには、実務との関連で、テキストそのものに対する資料批判的検討が必要とされよう。しかし、こうした文献史研究の限界は教授も十分に意識されているところであり (p. 388.), 今後の研究の発展が期待される。

(本稿は1985年5月11日開催の小樽商科大学商学研究会での報告をもとに書いたものである。)