

研究ノート

1920年代のリトルトン

渡辺和夫

1. まえがき

リトルトンが会計の研究を本格的に始めたのは1920年代に入ってからのことである。もっとも簿記の教科書としては1919年に書かれた『初等会計学』⁽¹⁾がある。1912年にイリノイ大学を卒業後、シカゴのデロイト・プレNDER・グリフィス会計事務所にて一時勤務したのち、1915年にリトルトンは再び母校に戻っている。それはスコビル (Hiram T. Scovill) の要請によるものだといわれているが、このときから教師として教育をするとともに大学院生として研究をすることになったわけである。1918年には経済学修士、1931年には経済学博士の学位をそれぞれ取得している。

本稿ではこうした1920年代のリトルトン会計学について二つの問題を検討したいと考える。ひとつは会計もしくは簿記教育の方法についての問題であり、インカム・アプローチが主張されるまでの過程が論じられる。いまひとつは『会計発達史』⁽³⁾ 第一部を構成している簿記史研究についてである。いずれもリトルトンのその後の研究方向を決定する重要な要因になっていると思われる。

2. 会計教育方法

アメリカ会計学会の前身であるアメリカ大学会計教師協会 (American

原稿受領 1977年8月11日

(1) 本書については久野光朗教授の紹介がある。「A.C. リトルトンの簿記書を読んで」『企業会計』第26巻3号昭和49年3月52-57頁。

(2) K. T. C. Buckner, *A Study of Littleton's Contribution to Selected Areas of the Theory of Accountancy*, D. B. A. Dissertation, 1971, p. 251.

(3) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, Russell & Russell, 1933. 片野一郎訳『会計発達史』同文館昭和27年。

Association of University Instructors in Accounting) がワイルドマン (John R. Wildman) を中心とする人びとの呼びかけにもとづいて組織されたのは1916年のことである。⁽⁴⁾ その会則によれば、「会計教育運動を進めること」が5つの目的の第一番目にあげられており、この組織が会計教育に強い関心をもっていたことはたしかである。

この組織にリトルトンがいつから参加したかは明確でないが、1918年現在の会員名簿にその名前を見つけることができる。⁽⁵⁾ リトルトンの研究活動はきわめて活発であり、1920年、22年、23年、24年および25年の会報 (Papers and Proceedings) に論文もしくは論評を載せている。なかでも会計教育方法を論じた「バランスシート・アプローチ」⁽⁶⁾ (1923年) はとくに重要である。

この論文はバランスシート・アプローチの長所を高く評価するとともに、その限界を論じたものである。バランスシート・アプローチというのは、従来の方法とはまったく逆の順序で簿記を教える方法である。古い方法が取引記録から計算書の作成に至る記帳順序にしたがった説明方法をとるのに対し、このバランスシート・アプローチでは逆に計算書の説明から始めて取引記録にまでさかのぼるといった説明方法がとられる。それは通常つぎのような順序で説明されるといわれている。事実についての経営的必要性——貸借対照表——経営取引によって必然的に生じるその変化——変化を記録する上での勘定の役立ち——元帳——名目勘定の説明——棚卸および単純な締切——取引分析の技法——取引分析の結果を記録するための仕訳帳——転記および試算表——仕訳帳分割の必要性。⁽⁷⁾

(4) 設立の経緯についてはつぎの著書を参照されたい。

Stephen A. Zeff, *The American Accounting Association: Its First 50 Years*, American Accounting Association, 1966, pp. 6-12.

(5) *Papers and Proceedings of the Third Annual Meeting*, The American Association of University Instructors in Accounting, January, 1919, p. 46.

(6) A. C. Littleton, "An Appraisal of the Balance Sheet Approach," *Papers and Proceedings of the Seventh Annual Meeting*, The American Association of University Instructors in Accounting, April, 1923, pp. 85-92. *Essays on Accountancy*, University of Illinois Press, 1961, pp. 568-572.

(7) *Ibid.*, p. 86.

このアプローチは学生の観点に立った教育論であり、簿記のやり方を教えるというよりも考え方を教えるものだといわれる⁽⁸⁾。また、それは部分から全体へではなく、全体から部分へという順序で説明されるので理解しやすく効果的であるともいわれている⁽⁹⁾。反面、この方法は全般的に思惟的となりやすく、性急に高度な理論に進みがちになる。だが、会計教育において技術的な訓練は欠かすことのできないことであり、それを軽視することは好ましくないといわれている⁽¹⁰⁾。

このようにリトルトンがバランスシート・アプローチを高く評価しているけれども、それで十分だとは考えているわけではない。さらにそれを批判することにより、コスト・アプローチおよびインカム・アプローチが1930年代の初めに展開されている。この変化がいつ頃起きたかは明らかでないが、「利益とは何か」(1928年)および「会計における価値と価格」(1929年)といった論文と密接な関連をもつと考えれば、1920年代の後半ということになる。そこでつぎにそれぞれのアプローチの違いを比較してみることにしよう。

バランスシート・アプローチにおける教育上の欠陥として指摘されていることに、販売員の給料を損失すなわち所有主持分からの控除として説明することがあげられている。販売員は有益なサービスを提供しているのであり、その給料が損失として扱われることに人びとは抵抗を感じている⁽¹¹⁾。それを取り除くためには別のアプローチが必要である。かくて、交換よりも転換を、商業よりも製造業を簿記過程の焦点として採用したのがコスト・アプローチにほかならない⁽¹²⁾。製造業を説明の出発点にすえることにより、価値の移転が強調されている。ひとつおりの教育手順は説明されているけれども、そこではまだ十分に整理されているとはいえない。

(8) *Ibid.*, pp. 86-87. *Essays on Accountancy*, pp. 568-569.

(9) *Ibid.*, p. 89. *Essays on Accountancy*, p. 569.

(10) *Ibid.*, p. 91. *Essays on Accountancy*, p. 570.

(11) A. C. Littleton, "A Cost Approach to Elementary Bookkeeping." *The Accounting Review*, March, 1931, p. 34.

(12) *Ibid.*, p. 34.

コスト・アプローチをさらに発展させたものが、1934年の「インカム・アプローチ」という小論である。そこでははっきりとこのアプローチが貸借対照表よりも損益計算書から出発するものであると述べられている。⁽¹³⁾ 会計教育方法の基本的な考え方はコスト・アプローチとまったく同様であり、製造業を中心として転換過程が重視されている。その手順はつぎのごとくである。

まず第一に、費用、収益および利益といった会計上の基本要素に初心者の関心が向けられ、つぎに費用の概念に資産の概念が結びつけられる。資産と費用はともに消費者が購入する製品もしくは用役を生み出すための所有主による前払額 (advances) である、として同質性が強調される。⁽¹⁴⁾ 見越・繰延項目の説明にさいしても、それは正確な利益計算のための費用・収益の見越・繰延であるとされ、資産・負債の発生は二次的なものとして扱われる。⁽¹⁵⁾ 企業の「財産」側の説明のうち、企業の「資本」側の説明に移る。買掛金、支払手形、社債、資本金、再投資利益 (剰余金) は、企業が所有する財産の源泉として、また清算時に異なる集団が財産に対してもつ相対的請求権の表示として示される。⁽¹⁶⁾ 負債と資本とはともに資産の源泉を表わすものとして解釈されるわけである。

このようにインカム・アプローチは、費用・収益・利益の概念、資産の概念、そして負債・資本の概念という順序で説明される。このアプローチの長所についてはつぎの二つの点が指摘されている。

第一に、この方法によれば、むずかしい内容を初心者に説明しなくてもよいとされている。たとえば、伝統的な方法はかなり早くから人名取引と非人名取引とを混合し、財務的活動 (債権・債務) と生産的活動 (費用と収益) とを一緒にしている。しかし二種類の活動を初心者に教えることは不必要である。また、通常の方法では二重性が極端に強調されているけれども、それは複式簿記にとって基本的であるよりもむしろまったく付随的であるという。第二に、イ

(13) A. C. Littleton, "The Accounting Exchange: The Income Approach," *The Accounting Review*, December, 1934, p. 343.

(14) *Ibid.*, p. 344.

(15) *Ibid.*, pp. 344 - 345.

(16) *Ibid.*, p. 345.

ンカム・アプローチによれば、資産は未決定の費用にすぎないこと、および大部分の会計記入はある要素から他の要素への転換の連続を表わすこと、といった重要な基本的考えを早くから学生に理解させることになると論じている。⁽¹⁷⁾

会計教育方法についてリトルトンはまずバランスシート・アプローチを高く評価し、つぎにその不自然さを取り除くという意味でコスト・アプローチが考え出された。さらにそれを精緻化したものがインカム・アプローチにほかならない。こうした会計教育方法についての見方の変遷の背後には、明らかに静態論の見方から動態論の見方への移り変わりを読み取ることができると思われる。動態論的な会計観が確立してはじめて、コスト・アプローチおよびインカム・アプローチといった教育方法を提唱することが可能になる。コスト・アプローチが提唱されたのは1931年であるけれども、変化のきざしはすでに1920年代の後半から始まっていたと推測される。この意味で1920年代後半はリトルトンの動態論が芽ばえ始めた時期と規定しうるのではないかと思われる。

3. 『会計発達史』第一部における歴史研究

『会計発達史』が公刊されたのは1933年であるけれども、その大部分は1920年代の研究成果であると思われる。第一部についてはとくにそのことが明確である。第一部の内容は「複式簿記の進化」という表題でも明らかのように、複式簿記の発展過程を解明したものである。各章とその基礎になった諸論文との関

第一表

『会計発達史』第一部		基礎になった論文	
第1章	Respectability of Bookkeeping	H. R. Hatfield, An Historical Defense of Bookkeeping	1924年4月
第2章	The Antecedents of Double-Entry Bookkeeping	The Antecedents of Double-Entry	1927年6月
第3章	The Characteristics of Double Entry	Two Fables of Bookkeeping, Part II	1927年12月

(17) *Ibid.*, pp. 345-346.

『会計発達史』第一部		基礎になった論文	
第4章	Transaction Analysis	Early Transaction Analysis	1931年9月
第5章	The Completed Structure — Paciolo	J. B. Geijsbeek, Ancient Double Entry Bookkeeping	1914年
第6章	Ancient and Modern Bookkeeping Compared	Paciolo and Modern Accounting	1928年6月
第7章	Changing Types of Ledger Entries	Evolution of the Ledger Account	1926年12月
第8章	Evolution of the Journal Entry	Evolution of the Journal Entry	1928年12月
第9章	Development of Financial Statements		
第10章	Proprietorship Bookkeeping		

係を示せば第一表のごとくである。

リトルトンが歴史研究をするきっかけを与えたのはハットフィールドであるといえよう。それは『会計発達史』の冒頭で、「本書の着想と原型を与えてくれた簿記の歴史的擁護の著者、ヘンリー・ランド・ハットフィールドへ」と題して献呈されていることでもわかるであろう。「簿記の歴史的擁護」は、ゼフ教授のアメリカ会計学会50年史でも取り上げられているように歴史に残る著名な論文であり、1923年12月にコロンバスで開かれたアメリカ大学会計教師協会の年次総会で発表されたものである。約50人の聴衆を前にして行なわれたといわれるが、おそらくリトルトンもその中に含まれていたものと思われる。発表内容は翌年の *The Journal of Accountancy* (1924年4月) および会報 (1924年6月) で公表されている。

(18) S. A. Zeff, *The American Accounting Association: Its First 50 Years*, pp. 22-24.

ハットフィールドの論文は、とかく軽蔑した目で見られがちな複式簿記を歴史的な展望に立って三つの点から擁護したものである。すなわち、第一に血統と家系、第二につきあう仲間、そして第三に社会に与える役立ちである⁽¹⁹⁾。これらの点のどれをとっても複式簿記は尊敬に値いするものをもっているというのがその論旨である。

このようにハットフィールドは複式簿記の直接的な生成要因を考察したわけであるが、それを補足する意味でさらにその基礎にある社会・経済的な要因を追究したのが3年後に書かれたリトルトンの「複式簿記の生成要因」である。そこでは複式簿記の生成要因として7つの要素が指摘されている。

「書法は、簿記がなによりもまず記録であるところから不可欠な生成要因である。算術もまた、簿記が単純な計算の連続であるところからたとえある形式によるとしても基本的である。私有財産は、簿記が財産および財産権についての事実を記録することのみ関係することによる。貨幣（すなわち貨幣経済）は、財産もしくは財産権に関するすべての取引を共通の分母に環元しないかぎり簿記は無意味であることによる。信用（すなわち未完了の取引）は、すべての取引がその場で完了し完結するとすれば記録をする誘因がほとんどないことによる。商業は、単なる地域的取引だけでは人びとがさまざまな考えをひとつの組織にまとめる刺激として十分な圧力（取引量）を生み出すことがないことによる。資本は、それなくしては商業がつまらないものとなり信用が信じられなくなることによる。⁽²⁰⁾」

『会計発達史』ではこれらがさらにつぎのごとく二つに整理されている。⁽²¹⁾

一. 資料（簿記で整理せらるべきもの）

(19) H. R. Hatfield, "An Historical Defense of Bookkeeping," *The Journal of Accountancy*, April, 1924, p. 243. *Papers and Proceedings of the Eighth Annual Meeting*, The American Association of University Instructors in Accounting, June, 1924, p. 67.

(20) A. C. Littleton, "The Antecedents of Double-Entry," *The Accounting Review*, June, 1927, pp. 140-141. *Essays on Accountancy*, pp. 4-5.

(21) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, p. 13. 片野一郎『前掲訳書』23-24頁。

- a. 私有財産（所有関係を変更する力）
- b. 資本（生産に用いられる富）
- c. 商業（財貨の交換）
- d. 信用（将来財貨の現在使用）

二. 表現手段（資料を表現する手段）

- a. 書法（永久記録の手段）
- b. 貨幣（交換の手段，計算の共通尺度）
- c. 算術（計算の手段）

複式簿記はこれらの諸要因にもとづいて生まれた方法ということになる。なおドウ・ルーバ教授はもう少し限定した見方をしており、初期の時代における会計の進歩に貢献した要素は、パートナーシップ、信用および委託 (agency) の三つであり、とりわけパートナーシップは所有主と別個の実体としての企業の認識を与えたものとして最も重要であると述べている。⁽²²⁾

ところで複式簿記の特質をリトルトンはどのように考えているのであろうか。よく二重性ということがいわれるけれども、それは複式簿記の形式面の特徴であって実質的な特質ではないと指摘されている。

「完全簿記の形式は初期における記録手続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にあるといわねばならぬ。」⁽²³⁾

したがって複式簿記の基本的規準は商業的資本主関係にあり、とくに「名目勘定」または「経済勘定」と呼ばれる諸要素が重視されることになる。このように複式簿記の特質を資本勘定と名目勘定との関連においてとらえる見方は、おそらく、その後の利益概念を中心とした会計理論を展開するうえでの基礎と

(22) Raymond de Roover, "The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account-Books of Medieval Merchants," in A. C. Littleton and B. S. Yamey, eds., *Studies in the History of Accounting*, Sweet & Maxwell, 1956, p. 115.

(23) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, p. 27. 片野一郎『前掲訳書』45-46頁。

なるものであり、重要な点である。

『会計発達史』の基調になっているのは会計進化の過程を解明するという点である。第一部に関していえば、それは元帳勘定および仕訳記入の進化ということになる。そこでこの二点について簡単にふれておきたいと考える。

まず第一に元帳勘定はどのような進化のあとをたどったのであろうか。「元帳勘定の進化には記録形式ならびに記入の語順とが含まれている。一般的には二つの要素は密接な関連をもっている。しかし、初期の例では語順がより重要であり、現代の実務では形式がより重要である。元帳記入についての特殊な語順は現在では消滅している。⁽²⁴⁾」

各種の元帳勘定を検討したのち、16世紀末までの特徴がつぎのように要約されている。⁽²⁵⁾

(1) 借方の文言と貸方の文言を並置していることおよび記入の語順に一定の公式があること以外に形式面ではっきりしたものはなかった。

(2) 取引は元帳に完全に二度、すなわち借方勘定と貸方勘定とに重複記入された。

それが17世紀になると勘定科目が本文から区別されるようになり、18世紀になると貸方側の勘定科目が「per contra」に変化し、同時に debit, credit が Dr., Cr. と省略されるようになった。さらに19世紀中頃までに勘定の両側が単一ページに示され、現代のように単一の勘定科目が両側に適用されるようになった。そして各勘定がもっていた文法的意味も次第に消滅していくという経過をたどったわけである。⁽²⁶⁾

つぎは仕訳記入の進化についてである。仕訳記入とは日常的な言葉で表わされた取引を一種の専門化された中間的な統計記録に変える手段である。⁽²⁷⁾ それは

(24) *Ibid.*, pp. 88-89.

(25) *Ibid.*, p. 96. "Evolution of the Ledger Account," *The Accounting Review*, December, 1926, pp. 18-19.

(26) *Ibid.*, pp. 97-101. "Evolution of the Ledger Account," pp. 19-22.

(27) *Ibid.*, p. 107. "The Evolution of the Journal Entry," *The Accounting Review*, December, 1928, p. 383.

複式簿記の重要な機構ではあるけれども、不可欠なものではないとされている。仕訳記入の進化の過程はつぎの四段階で理解されている。⁽²⁸⁾

(1) 取引の詳細な叙述が直接に元帳の二つの勘定に記入された無仕訳時代
(2) 元帳記録の準備として仕訳が高度のテクニカルな形式をもった時代 (1430—1550年)

(3) 仕訳が、多かれ少なかれ、一つの完全思想を表現した長い中間時代
(4) 再びテクニカルな形式をとるようになった時代——すなわち、仕訳の焦点が勘定単位の正確な類別におかれている時代

(1) の時代が存在することは、複式簿記にとって仕訳記入が必ずしも必要でなかったことを物語っている。前節で述べた会計教育方法のなかでも、リトルトン[●]は仕訳記入を初歩的な段階で教える必要はないと説いている。

元帳および仕訳記入はこのように長い期間にわたって少しずつ変化し、今日のような状態になったわけである。その過程は進化として特徴づけられている。それが進化と呼ばれているのは、複式簿記の本質についてはまったく変化がなく持続していることによる。簿記史の研究を通じてリトルトン[●]が学んだ最も重要なことは、こうした簿記の本質と会計の進化的な性質[●]についてではないかと思われる。それは将来の理論構成に大きな影響を与えていると思われる。

(28) *Ibid.*, p. 120. 片野一郎『前掲訳書』188頁。"The Evolution of the Journal Entry," p. 394.