

アメリカ会計史の 時代区分に関する一考察^{*} (続)

久野光朗

目 次

- § 1 序 説
- § 2 国民経済上の歴史的な事件を背景にした時代区分
- § 3 文献史的・学説史的時代区分 (以上前号)
- § 4 公会計士業務を背景にした時代区分
- § 5 結 語

§ 4 公会計士業務を背景にした時代区分

— J. D. Edwards の所説を中心にして —

J. D. Edwards の意図するところは、一般大衆の眼からみて公会計士業に対する尊厳が増大してきた意義を強調し、かつ、当該職業自体のなかから次第に教育水準向上の必要性が認識されてきたことを力説することにあるようである。したがって、彼自身いうように、当該職業の発展にかかわる経済的諸影響を積極的に評価しようとする努力はしておらず、その発展にかかわる問題点を提示し、そのなかから特殊な問題を指摘するにとどまっている (p. 2)。この点で、Edwards の所論は、社会的経済的背景を十分に考慮しておらず、たんに資料収集としての価値しか持たないものになってしまったという批判が生ずる余地もあるであろう。

しかし、それはそれとして、アメリカにおける会計 (学) の発展が公会計士会計 (学) の発展として特徴づけることができることは、すでに前節でも言及したとおりである。かかる意味から、本節で Edwards の所説に従って同国における公会計士業務の発展過程を追跡してみることは大きな意義があるであろう。彼は、当該職業の発展過程の論述

* 原稿受領 1971 年 2 月 14 日

に先立って、まずアメリカ会計士会計（学）の先導役をつとめた18世紀・19世紀のイングランドおよびスコットランドの会計士会計について言及し、ついでイリノイ、ジョージア、バーモント、ノース・カロライナ、ウィスコンシン…など10州の関連法規を比較吟味したのち、公会計士会計（public accounting）という言葉を決定的に規定することから始めている（p. 41）。

されば、本研究上、公会計士会計（public accounting）とは、若干の依頼人に対して、報酬を得て、監査（検証）、会計組織の設定と検討、（会計手続に係る場合）所得税申告書の作成、および会計に関連する税金問題について、依頼人に代わって政府当局と対応するというような職能からなる会計業務の遂行を意味する。会計（accounting）と公会計士会計（public accounting）との主要な相違は、公会計士が上記の諸業務を若干の依頼人（several clients）のために遂行するのに対して、商工業の会計においては上記の諸業務が1人の雇主（one employer）のためになされるという点である。

さて、Edwards は、かかる前提に立って、200年以上にわたる公会計士業務の史的発展過程を次の5つの時代区分に基づいて説明しているので、以下この順序に従って考察を進めていく。

- 第1期：公会計士会計出現の時代（1748年～1895年）
- 第2期：公会計士業の法制化と組織化の時代（1896年～1913年）
- 第3期：第1次世界大戦以降の業務の拡大発展時代（1913年～1928年）
- 第4期：不況に基づく会計整備と法定監査確立の時代（1928年～1949年）
- 第5期：公会計士の地位向上と社会的責任増大の時代（1950年～1960年）

第1期：公会計士会計出現の時代（1748年～1895年）

この第1期は、Edwards によれば、アメリカの専門的職業会計の古代史（ancient history of the American profession）と称されるのであるが（p. 42）、それは現在確証できる資料に基づいて、はじめて公会計業務が遂行されたと思われる年から、公会計士業務に関する法制化がなされる前年までの期間である。その約150年の間に、公会計士業務は確立し、専門的職業人としての会計士の団体が組織され、かつ、専門的職業人育成のための会計教育が生成発展してきたことを指摘しなければならない。

この第1期を画するメルクマールは1748年である。この年、Benjamin Franklin は、David Hall という人物との共同出資になる印刷会社の持分を£1,000ずつ18年の賦払契約で Hall へ譲渡したのであるが、この清算にかかわる仕事を知人の James

Parker に依頼したとのことである。かくして、Parker は、設備財産および原材料の棚卸評価を行ない、“貴殿と Hall 氏とにかかわる会計一覧表 (State of your Accounts with Mr. Hall)”⁽³⁰⁾なる報告書を提示したという。Parker なる人物が公会計士 (public accountant) としての実務に携わっていたかどうかは不明であるが、Edwards は、これこそ現在確証しうる当時のアメリカ植民地における最初の公会計業務であるという (pp. 43, 44)。

かかるアメリカ植民地における公会計業務は、すでに 18 世紀に入ってから、大西洋岸の若干の商業都市で行なわれていたことは確かであり、その業務も、19 世紀の中葉にいたるまで、簿記の指導に携わる一方、帳簿の開始、締め切り、転記といった記帳の代行を中心としていたことは当時の広告や人名簿を通じて推定することが可能である。しかし、19 世紀の 70 年代以降になると、なかんずく 80 年代以降、事業記録の監査や報告書の作成という公会計士業務固有の職能を果たすようになり、ここにいちおう公会計士業務の確立がみられるのである。

さらに、80 年代から 90 年代にかけて、個人企業から会社企業への転換、および鉄道業を中心とした企業結合がさかんになり、それと関連して、イギリスを中心とする外国の株主および社債権者が計算書類の監査を要求し、その監査業務を遂行するためイングランドやスコットランドから監査人が派遣されるようになり、やがてイギリスの会計士達が合衆国内に事務所を開設することも多くなってきた。⁽³¹⁾ Jones, Caesar and Company——のちの Price, Waterhouse and Company などは、その代表的な 1 例である。

他方、かかる公会計士業務の確立は、パートナーシップによる会計事務所の設立、および会計士団体の組織づくりをもたらしたのであるが、いま Edwards に従って、ごく初期のものを例示すれば次のとおりである (pp. 48~57, 211)。

合衆国における初期の会計事務所

〈設立年次〉	〈所在地〉	〈名 称〉	〈備 考〉
1866	ニューヨーク	Versey and Versey	

(30) この報告書はコロンビア大学図書館に保存されている。Norman E. Webster, "Public Accountancy in the United States," in *Fiftieth Anniversary Celebration* (New York, The American Institute of Accountants, 1937), p. 104 を参照。

(31) Edward E. Saffern, "Twenty-five Years of Accountancy," *The Journal of Accountancy*, September 1922, p. 174 を参照。

1876	シンシナチ	Nelson, Shepard and Cooke	人名簿から推定
1883	ニューヨーク	Barrow, Wade, Guthrie and Company	(1950年に Peat, Marwick, Mitchell and Company へ吸収合併)
1883	ニューヨーク	James Yalden and Company	電話帳から推定
1890	ニューヨーク	Deloitte, Dever, Griffiths and Company	(<i>New York Times</i> の証券欄から推定)
1890	ニューヨーク	Price, Waterhouse and Company	(ロンドン事務所は1860年 シカゴ事務所は1892年)
1893	シカゴ	Arthur Young and Company	
1895	ニューヨーク	Haskins and Sells	

合衆国における初期の会計士団体

〈設立年月〉	〈名 称〉
1882年7月	Institute of Accountants and Bookkeepers of the City of New York -- 1886年6月に Institute of Accountants と変更。
1886年12月	American Association of Public Accountants -- 1887年8月、ニューヨーク州法で正式に認められる。これは 1917年以降の A. I. A., 1957年以降の A. I. C. P. A. の前身である。

さらに、かかる公会計士業務の確立にともない、会計教育の必要性に応じて各種の学校が設立されたことを付言しなければならない。いま、その大要を Edwards に従って示せば次のとおりである (pp. 57~67)。

合衆国における初期の会計教育機関

〈年 次〉	〈内 容〉
1818	J. Bennett, 簿記および数学の教育のためニューヨークで学校を設立 —— 合衆国における最初の会計学校 ³²⁾
1851	ルイジアナ大学で大学水準の商業学校を設立 —— 1857年廃止
1853	Bryant and Stratton School 設立 —— 会計および関連科目を指導する最初の business college
1868	イリノイ大学で簿記をも教える経営者養成 —— 2年後に商業学校となる

32) H. C. Bentley, *A Brief Treatise on the History and Development of Accounting* (Boston, Bentley School of Accounting and Finance, 1929), p. 28 を参照。しかし、W. L. Green, *History and Survey of Accountancy* (Brooklyn and New York, The Standard Text Press, 1930), pp. 181, 182 によれば、つとに 1682年、ボストンのあるパブリック・スクールで書法および算数とともに簿記が教えられていたという。

1881 ペンシルバニア大学にワートン金融経済学校 (Wharton School of Finance and Economy) 設立 —— 合衆国における最初の商業大学でカリキュラムのなかに会計学がふくまれる

第2期：公会計士業の法制化と組織化の時代（1896年～1913年）

この第2期を画するメルクマールはニューヨーク州における“公会計士業を規制する法律 (An Act to Regulate the Profession of Public Accountants)”の制定である。それは公会計士業務が法律を通じて名実ともに制度化したことを意味する。かかる法律の制定は、その後、次第に各州にもおよび、やがて産業界では定期監査をひろく採用するようになり、また1913年までには国税法および法人所得税法の制定によって公会計士業務がますます増大した。他方、その間、当該会計士業の充実に関連して大学水準の会計教育が実施され、また全国的組織を持つ公会計士業の団体が確立され、さらにまた、公会計士業の職能面では著名な会計事務所による監査基準の形成ということもみられるようになった。

まずニューヨーク州では、先に紹介した合衆国における初期の2つの会計士団体——Institute of Accountants および American Association of Public Accountants の協同的努力により、1896年4月17日、“公認会計士 (Certified Public Accountant —— C.P.A.)”という専門的職業名称を産み出す法律が合衆国で初めて制定された。その資格の認定は、当初、ニューヨーク州立大学の評議会によってなされたが、該当者は3年以上の実務経験を有する25才以上の者でなければならず、試験科目としては会計理論、会計実務、監査論および商法の4科目が課された⁽³³⁾。かかるC.P.A.法の制定は、その後、ペンシルバニア(1899年)、メリーランド(1900年)、カリフォルニア(1901年)、イリノイ(1903年)、ワシントン(1903年)…の各州と続き、1913年までには31の州におよんだという (pp. 68～72)。

公会計士業務に対する社会的要請は、当時の企業結合運動と呼応して、具体的に産業界から定期監査その他の要望となってあらわれた。たとえば、Price, Waterhouse and Company は、1897年12月、American Steel and Wire Company of New Jersey

(33) 第1回の試験問題のうち商法をのぞく3科目については巻末の Appendix A (pp. 328～335) に転載されている。しかし、第1回の資格審査に合格した56人は、いずれも全科目試験免除者 (waiver) であり、実際に試験による合格者が出たのは第3回(1898年)以降である。巻末の Appendix B (pp. 336～363) を参照。

(34) 前号の拙稿、pp. 27, 28を参照。

の新設合併にあたって、J. P. Morgan & Company との間で、その全構成会社の会計監査に関する契約を行なっている。これは当時の企業結合にあたってなされたごく初期の監査事例の典型的な1例である。さらに、1902年、U. S. スティールは、Price, Waterhouse and Company を監査人として選任しているが、役員もしくは取締役ではなくて株主達が当該監査人を選任したという点で注目すべき事柄である (p. 77)。

かかる背景のもとで、公会計士業務が社会的認識を得るにいたり、公会計士事務所の新設および拡張発展がなされたことはいうまでもない。たとえば、Lybrand, Ross Brothers and Montgomery は1898年に設立されたが、その後、ニューヨーク (1902年)、ピッツバーグ (1908年)、シカゴ (1909年) に事務所が開設され、また Price, Waterhouse and Company では、1896年から1913年の間に3つの事務所を増設し、さらにまた Haskins and Sells も1900年から1912年の間に6つの事務所を増設している。かくして、Edwards によれば、合衆国では1913年までに2,200人以上の公認会計士が存在し、かつ数百の公会計士事務所があったものと推定できるという (p. 78)。

しかし、公会計士業務の社会的信用を高めるためには教育の裏づけがなければならない。すなわち、ニューヨーク大学では世界最初の会計学科を有する商業・会計・財務学部 (School of Commerce, Accounts and Finance) を設立した⁽³⁵⁾。また、ペンシルバニア公会計士協会 (Pennsylvania Institute of Public Accountants) の評議会は、1902年、協会独自で会計理論、会計実務、監査論、および商法の4課目を指導する経済機関を設けた。これは、1904年、ワートン・スクール (Wharton School of Accounts and Finance) に引きつがれ、ここに会計教育が大学水準で本格的に行なわれるにいたった。Edwards によれば、1900年において、会計コースを設けている大学はダートマス、ドレイク、ハーバード、ルイジアナ州立、ウィスコンシン…など13におよんだという (pp. 78~81)⁽³⁶⁾。

(35) A. H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy* (London, Gee and Company, 1912), p. 188 を参照。

(36) 大学における会計教育の初期の歴史については、たとえば、下記の諸文献を参照。

C. W. Haskins, *Business Education and Accountancy* (New York and London, Harper & Brothers Publishers, 1904), pp. 126~137.

C. E. Allen, "The Growth of Accounting Instruction since 1900," *The Accounting Review*, June 1927, pp. 150~166.

Jeremiah Lockwood, "Early University Education in Accountancy," *The Accounting Review*, June 1938, pp. 131~144.

R. J. Sampson, "American Accounting Education, Textbooks and Public Practice Prior to 1900," *The Business History Review* (Harvard University), Vol. 34, Winter 1960, pp. 459~466.

さらに、公会計士業においては、その法制化、社会的要請の増大、および教育水準向上の認識とあいまって、全国的な規模を持つ公会計士団体の組織化がすすめられた。まず1897年、全米公認会計士協会(National Society of Certified Public Accountants)が設立されたが、1899年、先の American Association of Public Accountants と合併した。ついで、1902年、合衆国公会計士協会連合会(Federation of Societies of Public Accountants in the United States)の最初の会議が開催され、その会議で同会の会則が承認された。⁽³⁷⁾ この連合会は、1904年、セントルイスで第1回国際会計人会議を開催した輝かしい歴史を持つが、1905年、先の A.A.P.L. に合併され、この A.A.P.L. が公会計士業の唯一の全国的組織となるにいたった(pp. 83~90)。そして、この A.A.P.L. によって、同年11月以降、今日に伝わる *The Journal of Accountancy* が発刊されたのである(p. 81)。⁽³⁸⁾

最後に、この時代の監査手続と1909年の国税法に言及しておきたい。Edwardsは、Price, Waterhouse and Companyが作成した3社——Allis-Chalmers Company(1902年)、American Hide and Leather Company(1902年)、およびEastman Kodak Company(1908年)に関する監査証明書を例示しているが、いずれも資産の評価に重点がおかれており、負債についても網羅性に関する吟味がなされている。なかんずく、資本的支出と収益的支出との区別、減価償却の妥当性、棚卸資産評価(——実地棚卸の立ち合いはなされていない)、受取勘定の回収可能性などについて一般に調査が行なわれており、“貸借対照表は当社の真の財政状態を示すよう正当に作成されている”といった監査証明書の文言には、すでに今日的な表現の一部を伺うこともできる(pp. 90~92)。

(37) この会則については、Richard Brown (ed.) *A History of Accounting and Accountants* (Edinburgh and London, T. C. & E. C. Jack, 1905), p. 277 を参照。

(38) この創刊号の論説——Editorial, “Present Status of the Profession,” *The Journal of Accountancy*, November 1905, p. 1は、当時の会計士業の状態について述べており、歴史的にも非常に大きな意義があるので、やや長いけれども、次に引用しておく。

“過去10年間に於いて会計は急速な進歩をとげた。若干の州では公認会計士の称号を付与する試験を制定することによって会計をひとつの専門的職業として正式に承認するにいたった。大多数の主要な鉄道業および産業会社では公会計士による帳簿の定期監査を行なっている。銀行、信託会社および保険会社でも、預金者および契約者に対する保障として、また虚偽に関する最善の防止方策として、最近次第に同様の方法を採用してきている。製造業者は公会計士に原備会計制度の設定を要請しており、銀行は借り主に対して信用授与のための計算書に会計士の証明書を付することを要請しており、さらに各州、各市、および恒常的に成員が増加する公共団体では当該財政問題に制度と秩序を導入するため会計士業のサービスを望んでいる。このように次第に会計の真価を認めつつある諸徴候は、会計士達にとって満足と勇気をもたらすものであり、彼らが将来においてもっと大幅な認識を得ることは間違いない。”

1909年の国税法は、連邦政府が株式会社への課税によって歳入増加をはかるために制定されたものであり、所得への課税は違法であったにもかかわらず、純利益に対して1%という低い税率のため会社側からは強い反対もなく実施された。むしろ同法案における会計上の諸問題——暦年制による会計年度、現金主義による所得計算などが健全な会計原則に反するものとして会計人から批判され、⁽³⁹⁾ 現実には発生主義による損益計算がなされたようである。そして、この国税法は、やがて1913年、憲法改正をともなう法人所得税法の制定により、いわゆる税務会計を通じて公会計士業の拡大発展をもたらす端緒になったことを銘記しなければならない (pp. 93~96)。

第3期：第1次世界大戦以降の業務の拡大発展時代 (1913年~1928年)

この期間は、1913年の憲法第16次修正をともなう所得税法の制定に始まり、第1次世界大戦以降の未曾有の繁栄をみた最終年度にまたがっている。この時代になると、公会計士業務に携わるメンバーの大部分は合衆国で教育を受けた生粋のアメリカ人になった。所得税法の制定と第1次世界大戦への参戦は、公会計士業務の社会的要請をいちだんと高め、ついに公認会計士法が合衆国全部の州において制定されたのをはじめとして、公会計士業の団体に関する組織上の諸問題が検討され、アメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants) ——先の A. A. P. A. からの名称変更——による各種の社会的活動が始められ、会計教育が充実し、さらに公会計士事務所が拡大発展した結果、監査業務の社会的責任が問われるまでにいたった。

1913年10月3日から施行された所得税法は、先に考察した1909年の特許税 (franchise tax) からの一連の過程であるともいえるが、公会計士業務の増大という点では比較にならないほど大きな影響をもたらした。当初、\$3,000を超えるすべての所得に対して1%という正常税 (normal tax) で出発したが、戦時体制に入ってから税率を高めていった結果、納税申告書の作成は無論のこと、正確な課税所得計算の必要上、企業経営者から会計制度の改善についても各種の助力を要請されたからである。なかんずく、それまで損益計算書の作成を必要としなかった多くの企業家からの要請にこたえるという仕事は特筆するに値するであろう (pp. 102, 103)⁽⁴⁰⁾。

(39) Editorial, "Accounting Errors in Corporation Tax Bill," *The Journal of Accountancy*, July 1909, p. 213 を参照。

(40) 前号の拙稿, p. 29 および脚注 (13) を参照。

さらに、第1次世界大戦の会計に対する影響は、戦時の諸契約を通じて公会計士業を社会の前面へ押し出した。1例をあげるならば、全国的組織を持つ公会計士事務所のひとつである Arthur Young and Company は、当時イギリス・フランス両政府の軍需品購入代理店をしていた J. P. Morgan and Company との間で監査契約を取り交わしているが、J. P. Morgan and Company に対して、領収書の支払いの検証にとどまらず、当該契約者の工場出荷時から船積みまでにいたる財貨の追跡をするという精密監査 (detailed audit) を行なった。Edwards によれば、それは近代的企業情况のもとにおける最初にして最大の精密監査だったのであらうと述べられている (p. 106)。

かかる発展は、公認会計士法の制定、会計士業の全国的団体の組織づくり、会計教育、会計事務所の拡張、および監査業務の社会性というかたちで具体的にこれを見ることが出来る。まず、公認会計士法の制定に関しては、前期に引き続いてメイン州 (1914年)、アーカンサス、アイオワ、カンサス、サウス・カロライナ、テキサス (いずれも 1915年) … と続き、1923年までには当時の合衆国の全48州におよんだという (pp. 109, 110)。

しかし、各州の公認会計士法は、その規定に相違があり、各州の試験の基準にも難易の差があったため、ここに全国的な統一をはかる声が高まった。この要請に対応して、既存の A. A. P. A. は、その範囲において真に全国的であり、かつ全国的定款を有する組織をつくるべきだとして、教育団体および科学団体の設立に関する規定を持つコロンビア地区の法律に従って設立することを提案した。かくして、1916年、アメリカ合衆国会計士協会 (Institute of Accountants in the United States of America) が設立され、翌1917年1月、それはさらに周知のアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants — A. I. A.) へと名称変更がなされた (pp. 114~118)。

アメリカ会計士協会は、1916年、まず全国で統一試験を行なうべく試験局 (board of examiners) を設置し、翌1917年7月以降、年2回の試験を実施するようになった。さらに、同協会は、G. O. May などの努力によって図書館を設立し、また研究部 (bureau of research) を設置した。とくに後者については、現存していないとはいえ、その後約25年間にわたって、各種会計領域の研究調査を行ない、公会計士業にとって有用な情報提供をした功績を高く評価すべきであらう。さらにまた、同協会の注目すべき業績としては、連邦準備局の要請により、1917年、当時の貸借対照表監査を中心にした監査要綱 — *Approved Methods for the Preparation of Balance-Sheet Statements*

という小冊子を作成したことも付言しておかなければならない (pp. 130~134)⁽⁴¹⁾。

他方、かかる会計士業に対する社会的要請の高まりは、大学および専門学校において、会計学を専攻する学生に対するカリキュラムの調整と拡大とをもたらした。Edwardsによれば、会計学専攻コースを設けている大学の数は1910年の52校から1916年の116校へと増加しており、1920年頃になると、大部分の大学が会計学専攻課程を設けるのみでなく、会計学を主要課目とする経営管理の学士号を授与するようになり、公認会計士の資格を得るための特別コースを設ける大学も現われてきたという。さらに、1916年12月28日、アメリカ大学会計学教師協会 (American Association of University Instructors in Accounting) —— 1935年以降現在のアメリカ会計学会 (American Accounting Association —— A. A. A.) に名称変更 —— という全国的規模の団体も設立され、会計教育の充実がはかられた (pp. 135, 136)⁽⁴²⁾。

最後に、この時代の公会計士事務所の発展と監査業務の社会的責任の増大について述べておこう。Edwardsによると、公会計士事務所数は、1900年が100前後であったのに対して1915年のそれは1,000前後になったといわれている。その多くは一地域を中心にして中小企業の納税、組織設定、予算などに関する経営相談が業務の大半を占めていたようである。しかし、一地域を中心にした事務所数が急速に増加する一方、全国的組織を持つ事務所が各地に出張所を設けるようになってきた。その理由は、後者の監査証明書の方が社会的信用を得やすかったからであり、また大企業の経営活動そのものが全国的な規模で行なわれるようになってきたからであると考えられる。その代表的な事務所としては Lybrand, Ross Brothers and Montgomery; Price, Waterhouse and Company; Arthur Andersen and Company; Ernst and Ernst … などがある (pp. 136~140)。

公会計士業務の発展は、当然、その監査契約を結んだ相手先および第三者に対する公会計士の責任という社会問題にまで発展せざるをえない。Edwardsは、前者に対する責任問題の判例として *Ultramares Corporation v. Touche, Niven and Company* (最終

(41) さらに1929年5月、*Verification of Financial Statements* というタイトルの改訂版が出された。

詳しくは、たとえば、S. Gilman, *op. cit.*, pp. 33, 34; 前掲拙訳書, pp. 41, 42を参照。

(42) アメリカ会計学会の歴史および諸活動に関しては、たとえば、S. A. Zeff (ed.), *American Accounting Association —— Fiftieth Anniversary 1916-1966* (The Association, 1966), pp. 96; 中島省吾、「新版会計基準の理論」(森山書店、1970), pp. 230を参照。

なお、Edwardsは言及していないけれども、アメリカの3大会計人団体のひとつである全米原価会計士協会 (National Association of Cost Accountants) —— 1957年以降の全米会計人協会 (National Association of Accountants) は1919年に設立されている。

判決1931年)および *State Street Trust Co. v. Alwin C. Ernst* (1938年)をあげ、後者すなわち第三者に対する責任問題の判例として *Craig v. Anyon* (1925年)および *National Surety v. Lybrand* (1939年)をあげているが、前二者の判決における共通点として次の4つが指摘されている(pp. 141~147)。

- a. 監査依頼人は、会計士が怠慢であった場合、会計士から損害賠償を受けられる。
- b. 第三者(投資家および債権者)は、会計士がたんに怠慢であったという場合、損害賠償を受けることはできない。
- c. 第三者(投資家および債権者)は、虚偽が立証できる場合、会計士から損害賠償を受けられる。
- d. 会計士側の大きな怠慢は、陪審員が虚偽を推論しうる十分な証拠である。

第4期：不況に基づく会計整備と法定監査確立の時代(1928年~1949年)

Edwardsによれば、公会計士業は、この時代を通じて、当初からの目標の大部分を達成することができたという。すなわち、監査や税務に関する業務のみならず、経営コンサルタントとして幅広い経験と知識とを要請されるにいたったという。その具体的な発展は、まず1929年の不況に端を発した政府当局の規制をともなり法定監査の確立であり、ついでマックスン・ロビンス会社事件に代表される会計士業自体の反省に基づく監査基準の充実である。さらに、この時代においては、第2次世界大戦の勃発にともなり会計に対する各種の影響も見逃すわけにいかないし、また、会計士業の発展とあいまって、会計士業に対する法規制の問題、さらにまた弁護士との間に生じてきた業務上の衝突に関する問題などにも注目しなければならない。

投資家保護のための法定監査が実施される前に、1932年から1933年にかけて、ニューヨーク証券取引所とアメリカ会計士協会との間で交わされた書簡を通じて、同取引所から2つの重要な成果が発表された。まず第1は、1933年1月6日、同取引所に上場を希望する会社は独立公認会計士による監査証明を得なければならないという声明である。第2の声明は、1933年10月24日、さらに詳細に6つの事項に関して、とくに監査の範囲と監査人の責任に関して、全上場会社宛に書簡をもってなされた。⁽⁴³⁾ これら2つの規制は、いずれも先に連邦準備局によって公表された *Verification of Financial Statements* ⁽⁴⁴⁾ を基準として採用しており、Edwardsによれば、“近年の監査の分野にお

(43) 1933年3月21日、シカゴ証券取引所からも同じ趣旨の声明が出されている。

(44) 脚注(41)を参照。

るもっとも重要な前進であった”といわれている (p. 153)。

かかる投資家保護の理念は、ついに1933年3月27日、証券法 (Securities Act) の制定として具現化し、翌1934年、さらに強化修正されて証券取引所法 (Securities Exchange Act) の制定となり、かつ、大統領直属の機関たる証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission) の設立によって、その法の管理機関を従来の連邦取引委員会から移すことになった。かくして、33年法における監査証明の要請が新証券発行の場合にのみ適用されていたのに対して、34年法においては、証券取引委員会のみならず全証券取引所に登録される財務諸表に対しても要請されるにいたり、ここに公認会計士の監査業務が本格的に拡大したのである (p. 158)。

この監査業務の拡大は、監査証明の信頼性を保障する監査人の独立性、監査基準の確立、および監査手続の充実という問題を生じた。いま、そのことに関連して、この時代のマッケソン・ロビンス会計事件 (McKesson & Robins case) をとりあげてみよう。この事件は、1926年に設立された薬品および化学製品の卸売業をしていた同社の社長、F. D. Coster——これは偽名で実名は P. M. Musica が自分の腹心と共謀して架空の外国会社を設けて架空の取引をし、12年間にわたって2,000万ドル以上の粉飾を通じて約290万ドルを横領した有名な事件である。同社の法定監査は全国的組織を持つ Price, Waterhouse and Company が担当し、しかも通常の監査手続が適用されていたにもかかわらず、かかる巨額の粉飾が摘発されなかったことは、監査に対する社会的信頼に大きな衝撃を与えた (pp. 163~170)。

証券取引委員会の真相調査の結果、その原因は主として棚卸資産および受取勘定の架空過大表示によるものであり、かつ内部統制組織の欠陥に基づいていることが判明した。かくして、アメリカ会計士協会は、わずか2年前の1936年に公表した *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants* に示されている監査の範囲と手続に関する基準について慎重な吟味を加えざるをえなくなり、1939年、*Extension of Auditing Procedures* を発行して監査基準の充実をはかった。その主要な改正点は次の4つである。

1. 棚卸資産の数量に関しては立ち合いによって検証すること。
2. 受取勘定については直接確認の手続をとること。
3. 独立公認会計士の選任は取締役会もしくは株主総会で行なうこと。
4. 監査報告書においては内部統制組織の整備運用の状態を明らかにすること。

次に、第2次世界大戦の勃発による公会計士業への影響を考察してみよう。Edwardsによれば、その影響は、当時の *Accounting Research Bulletin* を参照することによって、もっとも良く理解されるという。そこで、彼に従って戦争に関連のある7つの当該文献を示せば次のとおりである (pp. 170, 171)。

No.13 “Accounting for Special Reserves Arising out of the War.” January 1942.
pp. 111~118.

No.15 “The Renegotiation of War Contracts.” September 1942, pp.123~134.

No.17 “Post-War Refund of Excess Profits Tax.” December 1942, pp.147~150.

No.19 “Accounting under Cost-Plus-Fixed-Fee Contracts.” December 1942, pp.155~162.

No.21 “Renegotiation of War Contracts.” December 1943, pp.171~177.

No.25 “Accounting for Terminated War Contracts.” April 1945, pp.203~214.

No.26 “Accounting for the Use of Special War Reserves.” October 1946, pp.215~222.

上記の諸文献を概観して理解できることは、戦時利潤統制法 (War Profits Control Act) を柱にして、いずれも戦時の諸契約に関連する会計問題がとりあげられているということである。なかんずく、政府による軍需品調弁価格の決定ということが大きな問題であり、それに関連して公会計士業務が増大したことも十分に想像できる。なお、この間、アメリカ会計士協会は、その監査手続委員会が中心となって、監査業務が年間を通じてなされるべきこと、また、内部統制制度とその適格性の重視を強調した (p. 171)。

さて、ここで、公会計士業が社会的要請にこたえるために行なった若干の具体的な運動を考察してみよう。アメリカでは、公会計士業の規制は州政府の職能のひとつになっているが、この時代になって、若干の州では、投資家および企業を保護するため公会計士業を規制すべきだという主張にこたえ、公会計士会計業務を公認会計士ならびに公認会計士以外の登録公会計士 (registered noncertified public accountants) に限定する規正法を制定した⁽⁴⁵⁾。また、ニューヨーク州では、1938年1月1日以後、公認会計士の受験資格を大学卒水準に高めるというかたちで質的向上をはかった (p. 179)。さらにまた、公会計士業の全国的組織に関しては、1934年から1935年にかけて、アメリ

(45) Edwardsによれば、1960年までに、32州とプエルトリコが、州当局によって発行される許可証もしくは証明書をもたない者は公会計士として業務をしてはならない旨の規制的会計法を持つにたつたという。p. 175を参照。

カ会計士協会と American Society of Certified Public Accountants との間で合併の運動がすすめられ、1937年、前者の名称のもとに大同団結がなされるにいたった (pp. 180~185)。このほか、アメリカ会計士協会は、1931年、独自に出版社を設立して啓蒙運動を行ない、また1941年以降、公認会計士試験の全国統一化に努力を傾注した (pp. 185~188)。

最後に、この時代も全国的組織を持つ公会計士事務所——たとえば Lybrand, Ross Brothers and Montgomery; Arthur Andersen and Company; Ernst and Ernst; Price, Waterhouse and Company などは、前期に引き続いて顕著な拡大発展をみたのであるが (pp. 196, 197)、それと同時に、納税申告書の作成その他の業務をめぐって弁護士との間に衝突が生じてきたことを付言しなければならない。この問題は、なかんずくニューヨーク州のバーキュー事件 (Bercu case) を契機として明るみに出てきたのであるが、1944年以降、弁護士・公認会計士全国協議会 (National Conference of Lawyers and Certified Public Accountants) の設立によって業務の調整をはかる努力が続けられているとはいえ、その調整と解決への道は遠いようである (pp. 188~196)。

第5期：公会計士の地位向上と社会的責任増大の時代 (1950年~1960年)

Edwards は、1950年代の短期的動向だけから全体を評価することは困難だとして (pp. 4, 199)、個別的な出来事を暦順に従って忠実に示しているが、この時代を通じて、はじめて専門的職業人としての公認会計士の社会的地位が弁護士や医者と同列になったといえるであろう。さらに、この時代の特徴を個別的に列挙すれば、第1に非営利事業にまで独立監査人による監査が要請されるにいたったこと、ついで公会計士のマネジメント・サービスが大幅に増加したこと、経済の国際化にともなう公会計士業務の国際化、アメリカ会計士協会による教育・研究活動充実への努力、そして前期に引き続く弁護士との業務上の衝突ということなどがある。

アメリカ会計士協会は、監査業務の拡大に対応して、1956年から翌年にかけて、4つの委員会を組織もしくは再更生した。すなわち銀行家との関係委員会 (最初1923年に設置)、非営利事業会計委員会、保険会社監査の特殊問題委員会、および州際商業委員会との関係委員会である。なかんずく、最後の州際商業委員会との関係委員会 (Committee on Relation with Interstate Commerce Commission) は、すべての

業種の会計手続を統一して財務諸表に比較性を与えんとする意図のもとに、鉄道会計を一般に認められた会計原則に一致させること、ならびに独立監査人の意見表明を他の産業のものと一致させることに努力を払った(pp. 201~206)。さらに、非営利事業にまで独立監査人の監査を必要ならしめた出来事として、AFL-CIO 会議が、1957年、その関係組合に対して、すくなくとも年に1回は独立公認会計士による会計監査を受けなければならない旨の規定を採用したことも付言しなければならない(pp. 200, 201)。

公会計士業務の発展は、監査の分野のみならずマネジメント・サービスの分野でも著しいものがあつた。Edwardsの言をかりれば、“1950年代において絶頂に達した公会計士業務の重大な発展はマネジメント・サービスの分野における成長であつた”(p. 206)。アメリカ会計士協会は、C.P.A.によるマネジメント・サービス委員会(Committee on Management Services by C.P.A.'s)を発足させ、同委員会は、数種の公報を発刊して啓蒙につとめたほか、1957年、委員会と同名のパンフレットを発行しているが、それによると、その内容は(1)全般的管理、(2)財務、(3)生産、(4)販売、(5)事務管理、(6)購買、(7)運輸・交通、(8)人事という8つの広い領域にまたがっている(pp. 207~210)。

さらに、この時代の公会計士業務の発展を反映するものは、全国的規模の大会計士事務所の地方への進出、合併、および海外への発展ということである。その代表的会計事務所は Arthur Andersen & Co.; Ernst & Ernst; Touch, Niven, Bailey & Smart; Price, Waterhouse & Co.; Arthur Young & Co.; Peat, Marwick, Mitchell & Co. などである。なかんづく、海外への発展ということは、為替の自由化、貿易の自由化、資本の自由化という国際経済にかかわる国際的取引および国際的投資の機会が増大し、企業の国際化を通じて公会計士業務自体をも国際化してきたことを物語っている(pp. 210~218)⁽⁴⁶⁾。

アメリカ会計士協会は、1957年以降、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants)と名称変更をしたが、公認会計士の社会的責任の増大にともない、その資格の統一制を重視し、同年4月、教育・経験基準委員会(Commission on Standards of Education and Experience)を設置した。すでに1917年以降、全国統一 C.P.A. 試験を導入したことについては上述したとおりである

(46) このことは国際会計論(international accounting)にかかわる問題であるが、たとえば、拙稿、“国際会計論序説,”「商学討究」,第18巻・第3号,1968年2月,pp.55~87を参照されたい。

が、同委員会は、次の段階として、4年間の大学教育のほかにさらに学術的訓練が必要である旨を報告し、1959年4月、同協会もそのことを正式に承認した。げんに、ラトガーズ大学では、経営学部の一部門として、公認会計士の資格を得ようとする者に対して最初の大学院を設立した。そこでは、研究計画の一部として、秋学期と春学期との間に、公認会計士事務所で業務に従事することを要件として、卒業生に修士の学位を授与している。このほか、アメリカ公認会計士協会は、公会計士の教育を継続発展させるため、1958年、あらたに会計士業啓発部門 (Division of Development) を発足させ、各種の積極的活動を行なわしめた。

他方、アメリカ公認会計士協会は、1957年12月、研究特別委員会 (Special Committee on Research) をつくり、新しい研究方法の考察とそれによる研究のあり方、会計原則制定のあり方などについて活動を行なった (pp. 232~236)。そして、その具体的成果は *Accounting Research Bulletin*, *Accounting Terminology Bulletin*, および *Statement on Auditing Procedure* を通じて公表されてきているが、この時代の主要関係文献を示せば次のとおりである (pp. 236~242)。

〈*Accounting Research Bulletin*〉

- No. 40 "Business Combinations." September, 1950.
- No. 41 "Presentation of Income and Earned Surplus." July, 1951.
- No. 42 "Emergency Facilities — Depreciation, Amortization, and Income Taxes." November, 1952.
- No. 43 "Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins." 1953 — No. 1 から No. 42 までのもの (8つの *Terminology Bulletin* をのぞく 1939年から 1953年までのもの) を無効として、それに替わるもの。
- No. 44 "Declining-balance Depreciation." October, 1954.
- No. 45 "Long-term Construction-type Contracts." October, 1955.
- No. 46 "Discontinuance of Dating Earned Surplus." February, 1956.
- No. 47 "Accounting for Costs of Pension Plans." September, 1956.
- No. 48 "Business Combinations." January, 1957.
- No. 49 "Earnings per Share." April, 1958.
- No. 50 "Contingencies." October, 1959.
- No. 51 "Consolidated Financial Statements." August, 1959.

〈*Accounting Terminology Bulletin*〉

- No. 1 "Review and Resumé." 1953.

- No. 2 "Proceeds, Revenue, Income, Profit, and Earnings," March, 1955.
No. 3 "Book Value," August, 1956.
No. 4 "Cost, Expense and Loss," July, 1957.

〈Statement on Auditing Procedure〉

- "Codification of Statements on Auditing Procedure," 1951.
No. 25 "Events Subsequent to the Date of Financial Statements," October, 1954.
No. 26 "Reporting on Use of 'Other Procedures,'" April, 1956.
No. 27 "Long-Form Reports," July, 1957.
No. 28 "Special Reports," October, 1957.
No. 29 "Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control," October, 1958.

監査人が、上述した会計原則や監査手続の充実を前提にして、それらを実践する場合、職業行為準則 (Rules of Professional Conduct) が必要である。かかる準則は、つとに1917年、アメリカ会計士協会の職業倫理委員会 (Committee on Professional Ethics) によって8項目からなるものが作成されていた。しかし、それは監査人の独立性に対する規定などに関して不十分な点があった。かくして、上記の職業倫理委員会は、1956年以降、職業倫理を持たない専門的職業は存在しえないという自覚のもとに多大の努力を傾むけ、正式の機関を通じて9つにのぼる意見書を提出してきたが、ついに1958年1月、アメリカ公認会計士協会は19項目からなる改訂職業行為準則をつくるにいたった (pp. 251~262)。

最後に、納税業務を中心にした公認会計士と弁護士との業務上の衝突問題は、前期に引き続いてミネソタ州のコンウェイ事件 (Conway case) およびカリフォルニア州のアグラン事件 (Agran case) へと波及し、ますます拡大してきた。したがって、これら2つの専門的職業団体は、前期に劣らず問題解決に努力を傾むけてきたが、依然として解決されていないというのが実情である。それどころか、公認会計士事務所のなかには、1事務所で数十人の弁護士を雇備するところが増えてきており、それが弁護士業界にますます刺戟を与えているといわれている (pp. 275~297)。

§ 5 結 語

— 筆者の試論 —

以上、3人の先覚者の所説に従って、各種の観点からアメリカ会計史の時代区分を考察してきた。論者により、その観点、対象、および範囲に相当の差異があり、したがって時代区分にも相違がみられるのは当然である。しかし、いずれの場合も戦争、恐慌、課税などの会計に対する影響が、なんらかのかたちで、時代を画するメルクマールになっていることで共通点があり、われわれもそのことには十分留意する必要があるであろう。⁽⁴⁷⁾以下、筆者は、幾多先人の業績をふまえて、筆者自身の試案的時代区分を提示するつもりであるが、その前に、かかる考察の目的、範囲、対象などについて、簡単に言及しておきたい。⁽⁴⁸⁾

会計史の時代区分を考察する筆者の目的については、すでに序説でも若干言及した。まず、会計のような“社会科学における新分野の開拓、とくに歴史的次元をもった分野の開拓は、実証的研究と試論的一般化との交互の繰返しによって進捗する”⁽⁴⁹⁾と思うからであり、そのためには E. H. Carr のいう“歴史の二重機能 (the dual function of history)”⁽⁵⁰⁾に着目する必要があると考えるからである。さらに、その Carr によって、“歴史哲学に重大な貢献をした 20 世紀唯一のイギリスの思想家”⁽⁵¹⁾と称讃された R. G. Collingwood の言葉をもってすれば、“歴史的認識とは、現在の思考者の心中に過去の経験を追体験すること”⁽⁵²⁾であるから、人間用役制度 (human service institute) としての会計の歴史を、⁽⁵³⁾社会経済的背景のもとに、制度史的観点を通じて考察すべきだと信

(47) S. Gilman も低価主義の歴史的考察を行なって同様の指摘をしている。op. cit., pp. 437, 438; 前掲拙訳書 (中), pp. 530, 531 を参照。

(48) 牛尾真造、前掲論文、“第三の手紙 —— 経営史における「時代」区分によせて ——,” p. 56 においては、エヌ・ドルジーニンの「ロシアにおける資本主義的諸関係の歴史的時代区分について」から引用して次のように指摘している。“ある時代の‘始期と終期をきめるまえに、われわれは、創設しようとする時代区分にたいして方法論的な基礎を確定しておかねばならない。’”

(49) A. H. Cole, *Business Enterprise in Its Social Setting* (Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 1959), p. 137; 中川敬一郎訳、「経営と社会 —— 企業者史学序説」(ダイヤモンド社, 1965), p. 129 を参照。

(50) E. H. Carr, op. cit., pp. 20, 24, 49, 62, 124 et. al.; 清水幾太郎、前掲訳書, pp. 33, 40, 78, 97, 194 ... を参照。

(51) *Ibid.*, pp. 15, 16; 前掲訳書, pp. 25~27 を参照。

(52) R. G. Collingwood, *The Idea of History* (London, Clarendon Press, 1946); 小松茂夫・三浦修共訳、「歴史の観念」(紀伊国屋書店, 1970), pp. 305~328, 356 を参照。また、同じ趣旨のことは A. J. Toynbee によっても述べられている。松本重治編訳、「A. J. トインビー 歴史の教訓」(岩波書店, 1957), pp. 34~36 を参照。

(53) 会計を人間用役制度として理解すれば、C. S. George, Jr., *The History of Management Thought* (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1968), preface p. vii で述べている事柄 —— “経営の真実にして包括的な歴史は人間の歴史となろう” ということは、会計についても妥当するであろう。

ずるのである。また、とくにここでアメリカの会計史を選択した意図は、それが現在わが国をはじめ世界各国にもっとも強力な影響を与えているという理由のみならず、逆に、アメリカの会計の生成発展に貢献したのがイギリスやドイツをはじめとするヨーロッパ諸国であったことを考えると、その会計史を通じて国際会計論研究の一試論にもなりうるという観点をとっているからである。⁽⁵⁴⁾

かかる目的と認識に基づき、筆者は、考察の範囲と対象を、前述した3人の先覚者の誰よりも広く把握しなければならないと考える。しかし、そこには、複式簿記をも含めて会計(学)の体系をどのように把握すべきかという問題とともに、いつの時代からいつの時代までを考察の対象とすべきかという2つの問題が含まれている。筆者は、発展史的に複式簿記をも含めた広義の企業会計(学)を中心に考え、A. C. Littleton になら⁽⁵⁵⁾って、複式簿記→財務会計→管理会計→(社会会計)という発展シエマでとらえ、各時代区分においては、それぞれそれ以前の成果を基礎にして新しい分野が加わり、そこに重層的形成がみられると考えたい。なお、社会会計への発展過程を筆者が括弧表示した理由は、今日までのところ、それが会計(学)の領域であるか経済(学)もしくは統計(学)の領域であるかについて、見解の一致がみられないためであり、Littleton 自身も未解決の問題としているからである。かくして、筆者は、今日の広義の企業会計(学)の体系を、いちおう形式と内容という2つの面から複式簿記と狭義の会計(学)としてとらえ、さらに後者を目的もしくは機能にそくして財務会計と管理会計⁽⁵⁶⁾というかたちでとらえるのである。

ところで、上述した観点に基づき、アメリカの近代会計の出発点を前期的商業資本の確立——複式簿記の生成確立もしくは導入定着というかたちでとらえるとすれば、いっ

(54) げんに、最近かかる国際会計史研究の胎動がみられる。たとえば、W. T. Baxter, "International Conference on Accounting History," *The Accountant*, October 22nd, 1970, pp. 556, 557 を参照。

(55) A. C. Littleton, "Accounting Rediscovered," *The Accounting Review*, April 1958, pp. 246-253 を参照。なお、この論文に対する優れた解説および吟味が、合崎堅二、「社会科学としての会計学」(中央大学出版部, 1966), pp. 8~20 でなされている。

(56) かくのごとく会計(学)の体系を史的発展過程にそくして単純にパターン化することは危険をとまなうかもしれない。しかし、次に引用する A. J. Toynbee の所説——松本重治, 前掲編訳書, p. 61 を参照されたい。

“歴史的思考のなかには、パターンがあるということは間違いないと思う。というのは、すべて思考というものは、事実上、ものごとについてパターンを発見することなのである。発見したパターンを完璧に立証することは決してできないし、また私の考えではパターンを完全に正当化することも決してできないと思う。しかもなお、われわれはそうせすにはいられないのである。われわれはパターンによってものを考えるほかはない。なぜなら、パターンというものは、不完全な人間の心が、真実を把握するというか、それともあえて把握しようとするというか、いずれにしてもそういうことをなすための唯一の方法だからである。”

たいそれをどの時代に求めることができるであろうか？ この疑問に対して、アメリカの著名な経営史家、N. S. B. Gras は、“複式簿記の新組織の鍵は商業資本主義制度に於ける定住商人の事業にあった”とか、もっと端的に“複式簿記の起源の鍵は定住商人の事業にある”と述べ、その定住商人 (sedentary merchant) の発生をみた1700年前後に求めているようである。⁽⁵⁷⁾ 筆者も、いちおうこの Gras の説に従って、アメリカ近代会計の出発点を1700年前後で画し、それ以前を会計前史と称することにしたい。

会計前史に関しても、中南米をふくめた全米を通じてみれば、すでに序説で言及したとおり、古くから若干の文化圏があり、その経済生活をとおして、なんらかの記録・計算・報告が行なわれていたことは想像にかたくないので、それを考察の対象とすることも可能であるが、⁽⁸⁾ 本稿では、とりあえず1700年前後から1970年代にかけての通史に関する時代区分を扱う。もちろん、この300年に近い通史を筆者が首尾一貫して緻密に扱うということは至難の業である。筆者としては、アメリカ会計史研究の出発点として、まず全体のパースペクティブを得るための仮説を立てることを当面の目的とし、今後、各時代の実証的分析を積みかさねていったうえで、その妥当性を吟味・検討し、さらにもう一度本格的な時代区分を試みたいと考えている。かかる観点からすれば、経済史家、河野健二の次の指摘は十分銘記するに値するであろう。⁽⁹⁾

経済史家にかぎらず、わが国の歴史家のあいだには、通史を書くという仕事にたいして、それは専門的な学者の仕事ではない、という共通の考え方があるようだ。そして、きわめて特殊な国の、特殊な時点だけを詳しくせんさくして、その結果を抽象的に一般化することが流行している。もちろん、モノグラフィーをつみ重ねることは必要である。しかし、それは通史を書くための前提であるべきで、普遍性のない史実を拡大し、一般化して何々理論とかをつくりあげ、学界の主流はこうだとか、歴史学の世界的水準だとかもちまわることは、自己陶醉以外のなにものでもない、とわたしは考える。そういう意味で、わたしは通史への関心を高めることが、われわれの歴史学の前進にとってきわめて重要であると思う。

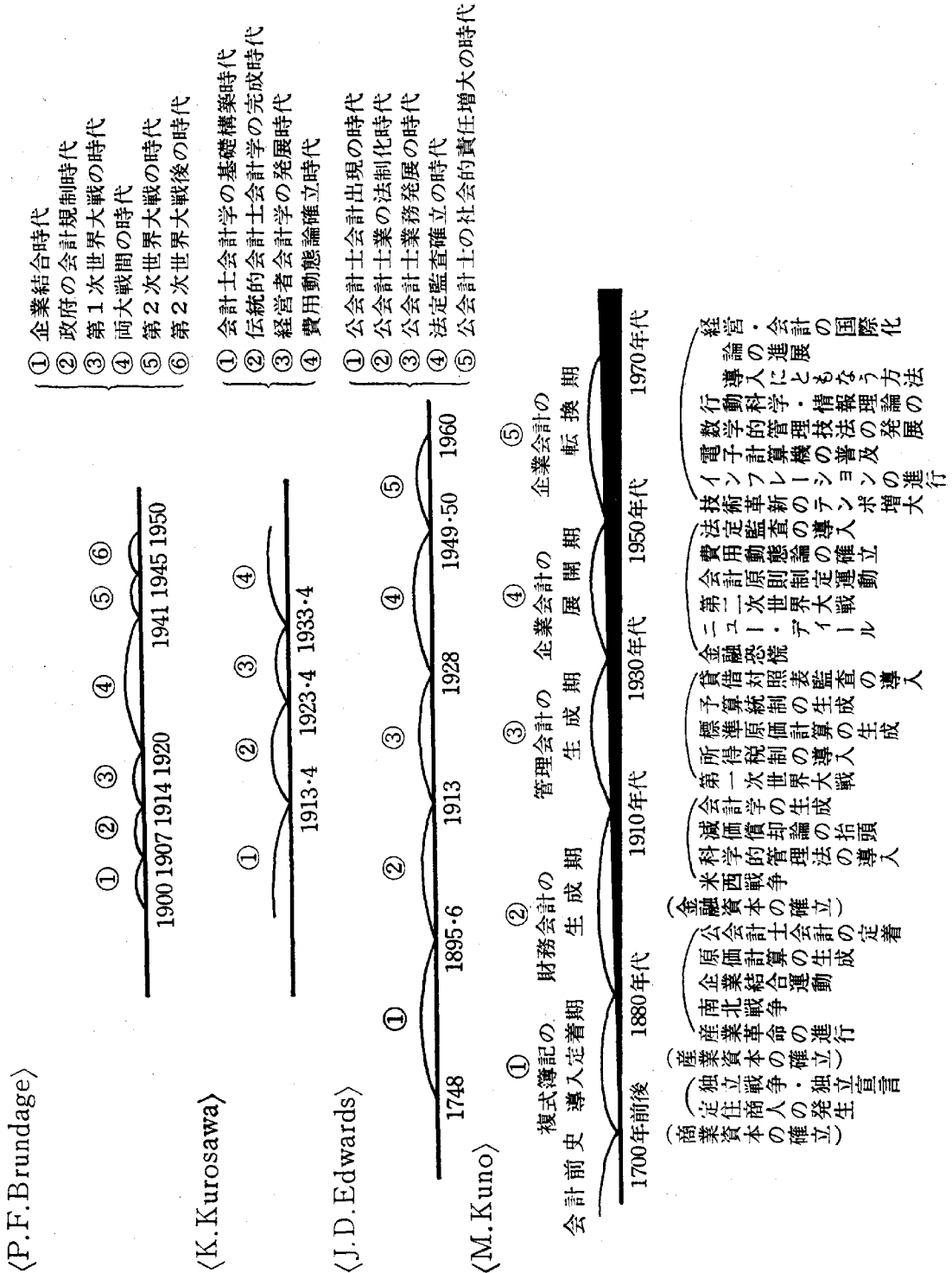
かくして、上述した大前提に基づく筆者の試案的時代区分を示せば次のとおりであるが、なお参考のために、それを前述した Brundage, 黒沢, および Edwards の時代区

(57) N. S. B. Gras, *Business and Capitalism — An Introduction to Business History* (New York, Appleton Century Crofts, Inc., 1939); 植村元覚訳, 「グラス経営史」(関書院, 1957), pp. 156~162 を参照。

(58) たとえば, L. E. Jacobsen, “The Ancient Inca Empire of Peru and the Double-entry Bookkeeping Concept,” *Journal of Accounting Research*, Vol. 2, No. 2, Autumn 1964, pp. 221~228 を参照。

(59) 河野健二, 「西洋商業史」(日本評論新社, 1956), まえがき, p. v.

分と対照させ、かつ若干の重要な参照事項を付して表示すれば下図のごとくである。



- 第1期：複式簿記の導入定着期 (1700年前後～1880年代)
- 第2期：財務会計の生成期 (1880年代～1910年代)
- 第3期：管理会計の生成期 (1910年代～1930年代)
- 第4期：企業会計の展開期 (1930年代～1950年代)

第5期：企業会計の転換期（1950年代～1970年代）

上記の時代区分について、筆者がとくに意を用いた点は、いたずらに小さな変化にとられることなく、大きな時代区分を設定したことである。その理由は、“われわれの眼前におこりつつある、もっとも重要な歴史的諸条件は、…一つの時代から他の時代への過渡期の客観的諸条件を分析する場合にはじめて理解されうる、大づかみの歴史的諸時代が問題なのである”⁽⁶⁰⁾ という意識に基づいている。

次に、上記の事柄とも関連しているのであるが、筆者は、特定の年度を時代区分のメルクマールとせず、一定期間の動きに着目して重複的時代区分を採用した。すなわち、若干機械的ではあるが、1880年代・1910年代・1930年代・1950年代というふうに、各期の前後に10年間の幅をもたせた重複的時代区分をしている。これは、まさに“歴史的考察が有用である理由は変化 (change) のなかに連続性 (continuity) が存在するからである”⁽⁶¹⁾ ということを重視したためである。それは、すべての歴史に固有な“不変と変化の同時存在的关系”⁽⁶²⁾ を重視したからであるといってもさしつかえないであろう。

しかし、たとえかかる前提を採用したとしても、普遍性を有する時代区分を設定することは困難である。そこで、最後に、松本雅男が英・米の営業費計算の発展過程を考察するにあたって述べている事柄が、⁽⁶³⁾ 上記の事柄に関連して、きわめて示唆にとんでいると思われるので、これを次に引用して筆者の意の足りないところを補なうことにしたい。

一般にもの発展は、徐々に長い期間にわたって行われるのが通例である。営業費計算の発展も決してこの例外ではない。ある計算が大きく前面に推し出される前に長い萌芽と育成の時代があり、その全盛期が過ぎてから後も直ちに完全に捨て去られる訳ではない。しかもある計算から他の計算へははっきりと区別し得るような段階をなして、その理論と実務が同時に移行していくとは限らない。1つの計算理論が確立しても、実務的に一般に行われるに至るまでには相当長い期間を要することがあるし、逆にまず広く行われている実務が理論づけられることもある。またある計算が広く行われているかたわらで、これと全く反対の計算もかなり広く行われていることもある。しかもわれわれのもつ資料はほとんど文献的なものに限定されているのみならず、必ずしも豊富とはいえない。

(60) 半尾真造、前掲論文、p. 55、レーニンの「他人の旗じるしのもとに」から引用したものを再録。

(61) A.C. Littleton and V.K. Zimmerman, *Accounting Theory: Continuity and Change* (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1962), p. 13.

(62) 浅羽二郎、「現代会計学の展開」(白桃書房, 1969), 序 p. ii

(63) 松本雅男、「営業費計算」(国元書房, 1959), p. 27.