

佐藤孝一著, 「会計年表」(中央経済社,
1969), pp. 8+163 を読んで*

久野光朗

目	次
§ 1	序 説
§ 2	紹 介
§ 3	論 評
§ 4	結 語

Die Geschichte einer Wissenschaft ist die Wissenschaft selbst. — J. W. von Goethe⁽¹⁾

Wer tiefer in eine Wissenschaft eindringen will, muss auch ihre Geschichte kennen lernen. — Ernst Jäger⁽²⁾

Wer in einer Kunst Meister werden will, studiere deren Geschichte. Ohne historisches Fundament bleibt alles Können unvollkommen und das Urteil über die Erscheinungen der Gegenwart unsicher und unreif. — Bauduin Penndorf⁽³⁾

§ 1 序 説

会計実践の歴史はきわめて古いが会計学はインファントな学問である。その主要な理由のひとつは、学問の体系上、それを法学、政治学、経済学などの社会科学と対比してみた場合、理論や政策の分野もさることながら、歴史の分野における研究が未熟である⁽⁴⁾ということに起因していると思われる。

* 原稿受領 1970年2月17日

- (1) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900* (New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1933) の扉から再録。
- (2) Bauduin Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland* (Leipzig, Verlag von G. A. Gloeckner, 1913) の序文の冒頭。
- (3) R. H. Homburger, "Study of History — Gateway to Perspective," *The Accounting Review*, July 1958, pp. 501-503 を参照。
- (4) 佐々木吉郎, 「経営経済学の成立」(中央書房, 1955), pp. 50, 51 を参照。

かかる観点からすれば、今回、佐藤博士によって発表された上記の文献は、われわれ会計学徒をおおいに啓発してくれるものである。そして、それが学界にとって価値ある共有財産となったことに対して、われわれは同博士に深甚なる敬意を表すると同時に、心底から感謝の意を表したい。

さて、これまで、いちおう会計年表として公にされたものは、すくなくとも筆者が知るかぎり、残念ながら下記の4種にすぎない。

W. B. Jencks (ed.), "Historical Dates in Accounting," *The Accounting Review*,
July 1954, pp. 486-493.

太田哲三, 「会計学の四十年 —— 我が半生の記」(中央経済社, 1956) の巻末, pp. 251-
269 に掲載の年表。

佐藤孝一, "会計年表 (Accounting Chronology) (一)・(二)," 「早稲田商学」, 1960
年11月, pp. 23-34; 1961年5月, pp. 81-106.

黒沢清編, 「会計学辞典」(青林書院新社, 1965) の付録, pp. 587-599 に掲載の会計年表。

冒頭の年表は、オハイオ州立大学の W. B. Jencks 教授の指導による会計セミナーで7人の共同作業に基づいて完成されたものであり、B.C. 4500 から A.D. 1953 にいたるまで249の重要事項の年代が掲載されている。しかし、当該年表のあとがきでもことわっているように、それは文字どおりその後の会計史研究に関する“飛躍台 (jumping-off place)”⁽⁵⁾の役を果たした功績が認められるにしても、それ自体としては網羅的かつ体系的なものではない。

太田博士の年表は、書名からみても自明のように、日本の会計学を築きあげた偉大な先覚者が公私にわたる研究と実践の活動を編年的に、いわば伝記的なかたちで自己中心的にまとめたものであり、それはもともと体系的かつ組織的な会計年表を作成する意図に基づくものではなかったと考えられる。⁽⁶⁾「会計学辞典」の付録に掲載されている年表も、おそらく時間と紙数の制限によるのであろうが、重要な会計事項でありながら脱漏しているものが相当あり、あくまでも啓蒙的意義を認める方が至当であると思われる。⁽⁷⁾

佐藤博士の年表は、上記の3つの年表にひきかえ、博士御自身の手で20数年におよ

(5) げんに太田博士の年表をのぞく他の2つの年表に与えている影響が大であることは事実である。

(6) 太田哲三, 「近代会計側面誌 —— 会計学の六十年」(中央経済社, 1968) では年表が掲載されていない。

(7) たとえば、貸借振替記入の出現 —— フローレンスの銀行家の帳簿 (1211年), Cotrugli の簿記書 (1458年, 出版は1573年), フランス商業条例 (1673年), フランス商法典 (1807年) …が脱漏している。

ぶ研究の成果に基づいて発表されたものであり、もっとも組織的かつ体系的なものである。しかも、それが今回、数多くの優秀な補助者の応援を得て、さらに多くの時間をかけ、整備を加えて、ここに上記の単行本として結実を見るにいたったのである。

以下において、筆者は、まず同年表の内容を形式的かつ外面的に、しかしできるだけ正確に紹介し、次いで、それに対して内容的かつ実質的に忌憚のない論評をこころみ、最後に、会計と歴史との関係について筆者が日頃考えていることを述べ、今後の会計年表作成のあり方について見解の一端を明示したい。

§ 2 紹 介

最初に、佐藤博士は、会計年表作成の意義について、序文のなかで次のように述べておられる。

「会計年表」(Accounting Chronology) と私が名付けた本書は、会計に関する各種の事項を年次的に配列したもので、会計関係事項の進展過程を把握することに資するばかりでなく、他の分野との関連をも理解し得る最初の著作であると自負しているが、また、①会計学の学習上における理解の補助手段として、②学者が著書や論文の執筆の際における思考の整理手段として、③教授者の講義上における説明の補足手段として、きわめて有効かつ必要欠くことのできない著作であると信じている。

次に、本書における収録事項の記載方法および記載内容であるが、各頁とも横組で、2つの欄に縦割りをし、Ⅰ欄では会計関係事項と著作事項とを日本・諸外国の順に並び、Ⅱ欄では準会計事項と会計人事関係事項と一般参考事項を日本・諸外国の順に掲載している。また、重要事項については、両欄とも当該項目をゴシック体の活字で示し、かつ必要に応じて、その簡潔な解説を施すという工夫がなされている。

さらに、文献についていえば、外国の会計団体の公表物を別にすれば、原則として内外の文献とも昭和20年(1945年)で採録を打ち切っているが、その理由として、わが国の文献に関しては第2次世界大戦後の文献目録が姉妹書として出版されているから重複を避けるためであり、⁽⁸⁾外国文献に関してはまだ声価が定まっていないためであるとしている。なお、外国文献については、原文をもって掲載せず、多数読者の便宜を考えて

(8) 中央経済社編、「会計学文献目録大集」(中央経済社、1969)、pp.415。本書には、第2次世界大戦後から1966年12月までに刊行された邦語文献——大学研究機関誌から約2,300、一般雑誌から約15,000、単行本から約1,200の項目が掲載されている。

簡潔明瞭な邦訳の労をとっている。

第三に、本年表の収録年次の範囲であるが、それはメソポタミアの神殿で粘土板を使用して初歩的銀行業務が営まれたという B.C. 3400 からはじまって、1969年、わが国で企業会計審議会第1部会が商法と企業会計原則との調整に関する審議を開始した時点まで、じつに5,400年に近い期間が扱われている。いま、その紙数の配分割合を見てみると、19世紀以降に約95%がさかれており、20世紀の69年間だけで約82%を占めている。

第四に、本書の収録事項の数についてみると、正確に数えたわけではないけれども、I欄の会計事項および著作事項だけで、30カ国以上にまたがって大体3,400から3,500に達しており、その内訳は18世紀までが約150項目、19世紀が510項目前後、あとの2,750項目前後が20世紀に入ってからという割合になっている。

最後に、本書では日本会計研究学会大会に関する資料が昭和13年(1938年)の第1回から昭和44年(1969年)の第28回にいたるまで、統一論題と開催校を含めて巻末に掲載されており、それを一覧するだけでも、われわれは会計史の一端を伺い知ることができる。

§ 3 論 評

(1) 本書を読んで第一に気づくことは、古代はともかくとして、中世および近世に関する収録事項が相対的にすくないということである。このことは、20世紀以降の収録事項が豊富で充実しているだけに、かえっていっそう目立つのかもしれない。会計発展の史的論述を結ぶにあたって、“光ははじめ15世紀に、次いで19世紀に射したのである”という A.C. Littleton の指摘をまつまでもなく、20世紀以前についても、もう少し充実させてもらいたかったことを率直に申し述べさせていただかねばならない。もちろん、過去に溯れば溯るほど収録事項の探索は困難をきわめ、一定の遠近法を採用することは当然のことであるかもしれないが、これは年表作成の視点にかかわる根本的な事柄でもあり、きわめて重要な問題である。

(2) 次に上記の指摘と関連していえることは、わが国自体の中世から近世にいたる会計事項の収録が皆無に近いということである。これも資料収集のうえで相当の困難をと

(9) A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 368; 片野一郎訳、「リトルトン会計発達史」(同文館, 1952), p. 498.

もなることはいうまでもないが、すでに出雲帳合、中井家帳合、出羽帳合などに関する資料の紹介や研究が先覚者達によって発表され、また三井、三菱、鴻の池の諸家に伝わる会計帳簿の批判的な研究や紹介も行なわれるようになってきた現在、再考を要する事柄であろう。

(3) 財務会計と管理会計という観点から収録事項を考察してみた場合、概して調和がとれているとってさしつかえないであろうが、詳細に吟味してみると、管理会計領域の収録事項が若干すくないように思われる。たとえば、アメリカで管理会計という名を付した最初の文献、J. O. McKinsey, *Managerial Accounting* (1924年) が脱漏しているのは、その一端を示すものであるという指摘は酷にすぎるであろうか。

(4) 収録事項の年次や内容で事実と相違しているものが散見される。たとえば、フランス最古の商業帳簿として Maitre Teralh の帳簿 (1330年) をあげているが、リヨンのラシャ取扱業者の債権・債務に関する帳簿 (1320年) が最古のものではなかろうか。また、著者は、年次が明確でないものについて著者自身の主観的判断によって処理したといわれているが、はたして妥当な処理の仕方といえるであろうか。たとえば、グーテンベルクによる活版印刷術の発明であったならば、c 1450 もしくは 1450 (ca) というふうに示すのが科学者のとるべき態度ではなかろうか。

(5) 上記のことと関連して、収録文献についていうと、初版と再版以降との区別がかならずしも明確ではない。たとえば、J. Mair, *Bookkeeping Methodiz'd, ...* と R. Hamilton, *An Introduction to Merchandise ...* の両書は、1741年と1788年になっているけれども、それぞれ初版は1736年と1777年ではなかろうか。また、S. Gilman, *Analyzing Financial Statements* は1925年と1934年に収録されているが、後者は前者の改訂版であるという事実が不明になっている。

(6) I 欄の会計事項と II 欄の準会計事項との間における分類基準が若干統一性を欠いているように思われる。すなわち、第一国立銀行の設立 (1873年) はともかく、横浜正金銀行や東京貯蓄銀行の設立 (1880年) が I 欄の会計事項に入っている反面、U S スティール社の設立 (1901年) が II 欄の準会計事項に入っているというのはその一例である。さらに、収録方法の統一性の欠如という点では、外国文献の邦訳書が当該出版年次に独立して示されたり、外国文献の次に括弧で示されたりしている。

(7) 外国文献に関して邦訳の労をとって収録していることについては前節で紹介したとおりであり、その努力に敬意を表することにはやぶさかでないが、これにも問題がな

いわけではない。すなわち、邦訳することによって、かえって原著の内容を正確に伝えることができなかつたり、さらに誤訳を通じて間違つた判断を生ずる場合もないわけではない。たとえば、P. D. Sauonne, *Instruction et maniere de tenir ... compte par parties doubles, ...* (1567年)の書名が「複式簿記による制度と方法」となっていたり、また D. Defoe, *The Complete English Tradesman ...* (1728年)の書名が「イングリッシュ商業の構成」となっているのは再考を要するであらう。⁽¹⁰⁾

(8) 著作事項の収録を原則として1945年で打ち切っていることは前節で紹介済みであり、その理由も紹介済みであるが、やはり単行文献としてそれ自体の独自の活用をはかる面からすれば問題なしとしない。たしかに、古典と違って客観的採録基準を見いだすことは困難であらうが、だからといって採録しないことを正当化するわけではない。

(9) Ⅱ欄の準会計事項に対して、もう少し緻密な工夫がなしえなかつたかということを目指したい。本書でも、なかんづく計算、事務、会計の機械化などに関しては十分な配慮がなされているように思うが、さらに、Ⅰ欄に収録した会計事項の進化発展の過程と密接な関連性を有する社会経済的背景をもっと積極的に採録する努力が必要ではなかつたらうか。

(10) 最後であるが、索引が欠如していることを指摘したい。地名や書名に関してまで索引を要求することは無理かもしれないが、主要な人名および事項に関する索引があれば、本書の利用価値はもっとも高まっていたはずである。

以上、かならずしも重要度の順序ではなく、思いつくまま10項目にわたって論評をこころみた。斯界の大先輩の開拓的労作に対する筆者の論評がどの程度当をえたものであるかは、もちろん説者諸賢の判断にゆだねられている。筆者としては、本書に格別な愛着を感ずるがゆえに、失礼をかえりみず、あえて思いついたことを率直に申し述べたのである。浅学非才の筆者自身の不注意による誤解があつたとすれば、著者に対して幾重にも御寛恕を乞わなければならない。

§ 4 結 語

会計年表といえ、誰しも“歴史”と“会計(学)”という2つの言葉が持つ意味内

(10) なお、D. Defoe の本の出版年次も第1巻の初版は1726年で第2版が1727年、第2巻の初版が1727年ではなからうか。

容を結びつけて一定のイメージを抱くであろう。そして、さらに厳密に考えてみると、ちょうど経済の場合と同じように、すくなくとも“会計史”、“会計学（説）史”、および“会計思想史”という3つの領域が存在することに気づくであろう⁽¹¹⁾。

“会計史”は商業、工業、その他の会計事象に関する歴史を対象とし、なかんずく人間が社会生活を営むうえでの会計を客観的に扱うのに対して、“会計学（説）史”および“会計思想史”は会計上の諸事実および諸力に関して人間が抱いている理念を対象とし、主として主観的問題を扱うものだといえるであろう。次に、“会計学（説）史”は一連の整合された知識体系を有する科学を扱い、したがって会計理念が明確になり、一体化され、かつ組織化されるようになった時点以降に限定されるので、それは“会計思想史”よりも狭いことになる。すなわち、前者は会計学の生成確立をもって始まるのに対して、後者は会計学の生成確立以前に存在する会計理念の起源および発展を扱うからである。

しかし、上述した3つの領域は相互に関連性を有しており、とくに“会計史”と“会計思想史”との関係は非常に密接であることを力説しなければならない。なぜならば、人間の思想が主として社会経済的環境に依存することは誰しも否定しえないからである。さて、かくのごとく考察してくると、会計年表の作成にあたっては、収録事項の内容および範囲について、またそれらの因果関連性の把握の仕方について、非常にこまかい点にまで神経を使わなければならないことが理解される。

なかんずく歴史の因果関係を重視することが必要であり、たんに過去の会計事象や会計文献を収集して羅列するだけでは立派な会計年表となりえない。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。”⁽¹²⁾ さらに付言するならば、“現代会計の発展過程は適応（adaptation）の過程であって革命（revolution）の過程ではなかったことを銘記すべきである。”⁽¹³⁾ わが国の著名な歴史学者が、ある座談の席で、“年表というのは、じっとにらんでいると、歴史のイメー

(11) L. H. Haney, *History of Economic Thought* (New York, The Macmillan Company, 1912), pp. 3-7 を参照。

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

(13) *Ibid.*, p. 52. なお、片野一郎、「日本財務諸表制度の展開」（同文館、1968）、序 p. 3 で、著者が自己の研究体験に即して若い会計学徒に贈っている次の言葉は非常に有意義である。“およそ、社会的制度の改善をはかりその進歩を論ずる場合、革命による社会体制の変革を前提とするのでないかぎり、その制度の由来した歴史の規制するところに慎重に耳を傾けるのではなくては、真に有益な成果を得ることは期しがたい。”

ジが浮かぶような年表がいいのだと思うのです。”⁽¹⁴⁾——と述べた言葉も、上記の歴史的因果関係の重要性を単純明快に表現したものにほかならないであろう。

(14) 児玉幸多編、「日本の歴史 —— 別巻5・年表・地図」(中央公論社、1967)の付録、尾鍋輝彦・児玉幸多、「対談 —— 地図・年表の見どころ、” p.8 の尾鍋氏の発言。