

うちの一面でしかないものに目を向け、それが会計学研究の全体でもあるかのように考えることは、早計といわねばならない。そのような姿勢での研究（すなわち実務的色彩の濃い問題だけに目を向ける研究）のみを認めることは、会計学を社会科学の一部門として認めることを否定することに通ずるのではあるまいか。時々刻々と変貌する経済社会の要求を適確に満足してゆく精巧な手続が考案されても、科学としての論理体系をとまなわなにかぎりは、それはあくまでも技術としかいえないであろう。

会計学を社会科学の一部として確立せんとすれば、マッケンジー (D. H. Mackenzie) がのべたごとく、会計学は工学的図面作成上における、図面と設計の関係の設計に相当するものでなければならぬはずである¹⁾。

かつてマックス・ウェーバー (Max Weber) は「われわれの科学も歴史的にいうと、最初には実践的な観点からはじまった」とのべたが²⁾、会計学も簿記の成立後この過程をたどりつつあって、現状はその実践的観点を、いまだ完全には脱脚しきれず、基本的部分に弱点をもち、論理体系全体として多くの未完成な部分を含んでいる段階にあることを認めねばならないのではあるまいか³⁾。

では、会計学の研究においていかなる方法を用いれば、理論の体系化を進め真の会計学に到達する上で有効であろうか。

このことをあきらかにするには、当然のこととして、会計学の目的をあきらかにし、対象領域をはっきりと把握することからはじめねばならないであろう。会計学の目的と対象領域があきらかとなり、その対象領域のもつ性格が明確にされてこそ、はじめてそこより会計学を説明する上での最も有効な方法がみちびき出されるのではあるまいか。

1) D. H. Mackenzie: The Fundamentals of Accounting, 1946, p. 3.

2) Max Weber; Die "Objektivität" sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis, 1904, (出口勇蔵訳, 社会科学および社会政策の認識の「客観性」) (『世界の大思想 23. ウェーバー 政治社会論集』収録) 53頁)

3) 将来いかに体系化されるかは別として、現段階においては、会計学はいまだ科学ではないと考えざるをえないであろう。(合崎堅二著, 社会科学としての会計学, 20～21頁参照)

会計発達史研究序説

岡 下 敏

最近における会計学の発展にはめざましいものがあり、それとともに問題はますます多岐にわたる傾向がある。もちろん、会計学の性格よりして、それが経済社会の多面化と複雑化に伴う、利害関係者の多様化ならびにかれら自身の企業に対する利害の対立に帰因することはいうまでもない。

このような多岐にわたる諸問題を解決するには、それぞれの本質にまでさかのぼった深い研究が必要であり、事実これまでも地味ではあるが多くの面ですぐれた研究のなされてきたことは、周知の事柄である。しかし、会計学がいまだ発展途上にあり、未解決な諸問題を多くかかえていることも確かである。そしてたとえそのことを認めたとしても、残念ながら会計学の現状とくにその傾向には満足できないものも少なくない。

あらためて言うまでもなく、会計学の問題には、一方におけるきわめて実務的で時代とともに変貌するものから、他の社会諸科学と同じ基盤に密接にかかわりあいをもつ哲学的なものまでの間に、具体性・抽象性において、いろいろの程度の多方面にわたる問題がある。内面的にみると、それらの諸問題はそれぞれが会計学の理論体系の一部を構成し、相互に深いつながりをもちつつ、有機的な結びつきをもって全体を形成しているわけである。したがって、現在多くの人々の関心をあつめていている時々刻々と変貌する、技術的色彩の濃い諸問題ととりあげることが、きわめて意義のあることであり、なおざりにすることはできないであろう。

しかし、会計学が技術であるという立場をとれば別であるが、もしそうであれば（すなわち社会科学の一部であるとすれば）、それら会計学の諸問題の

本稿はこのような認識より出発する。したがって、まず会計学の目的・対象をあきらかにし、会計学を台目的的に把握するにあたって歴史的考察が必要なることを論証する。そして、さらに歴史的考察の限界をも認識することによって、歴史上重要不可欠な時期でありながら、歴史的資料の現存せぬ古き昔の状態を類推する場合の基本的思想を考察したい。

これらを通して、将来会計発達史を研究するにあたっての、自分なりの一つの基本的態度をあきらかにするのが、本稿の目的である。

二

会計学がその研究対象とするのは、いかなる領域のいかなる行為であろうか。また、その対象領域のいかなる行為を、いかなる面よりとり上げるのであるうか。

研究対象については、これまでもすでに多くの論者が別々の表現を用いてのべてきた。その一つとして根箭重男教授の見解があるが、教授は「会計学の対象は会計である」とのべられた¹⁾。もちろん、このような説明に対しては反論する余地はなく、全く正しいものであるといわねばならない。しかし、それでいてこの説明によっては、いまだ十分な解答が与えられたとはいえないであろう。なぜなら、「会計学」を説明するにあたって、「会計」という言葉を用いる限り、あくまでも堂々廻りにおわり、表面上・形式上はともかくも、そこからは内面的・実質的ななんらの解答もえられないからである。

会計学の対象を説明するにあたって、あくまでも根箭教授の定義をあしがかりとすかぎり、一旦「会計」の意味にまでさかのぼり、そこより再び会計学にたちかえって考察することが必要であろう。

では会計とはなんであろうか。かつて岩田巖教授は、会計についてつぎのようにならされたことがある²⁾。すなわち、「会計とは、一経済単位に属する財産についてその変動を継続的に記録し、一定の期間を区切ってその結果と原因

1) 根箭重男著、会計理論の展開、34頁

2) 岩田巖稿、企業会計の構造（一橋論叢 19巻3～4号）（岩田巖等編集、簿記ハンドブック、6頁参照）

を集計対照する手続である」と。またアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants) は、同じく会計について、「少なくとも一部でも財務的性格をもつ取引および事象を、一つの意味をもった方法と貨幣単位をもちいて、記録・分類・総括し、その結果を解釈する技術である」とのべた³⁾。

以上二つの会計についての説明の中で、岩田教授の用いられた「一経済単位」という対象領域を限定する言葉は、難解であるが含蓄がある。それは文字どおり経済活動をおこなうすべての単位を意味するものとして、広く企業のほか官庁、公益法人、家計までをも含むと解釈できるが、多種の経済単位のうち本来利益追求を目的とする企業のみを含むと、狭く解釈することも可能である。もちろん、広義・狭義いづれをとるにしても会計学はそれぞれに成立し、現在も広義に解釈した立場をとる論者もあるが、いづれが一般的かといえば、染谷恭次郎教授が会計学について「企業会計を研究対象とする……」とのべられ⁴⁾、根箭重男教授が「それは（会計学の対象——筆者）、会計のうち、なかなか企業会計である……」とのべられるごとく、これまでは狭く企業のみに限定することが多かった。したがって、観点をかえると、企業のみ限定して考察するか否かが、会計学の性格を示すすべてではないこととなる。会計学はもとより広く社会科学の対象を明確にするには、これまでのべた意味での対象領域の把握のほか、それぞれの行為の取り上げ方にまで堀り下げねばならないのである。

いま「一経済単位」を狭く企業のみと解しても、企業を研究対象とするものは、決して会計学のみにとどまらない。たとえば、商品の生産過程を対象とするとしても、商品の具体的な製造過程の技術的側面より把握すれば工学となり、商品の交換価値に着目して、抽象的な価値増殖過程の面より把握すれば経済学となるのがその例である。会計学は同じく企業をとりあげるとしても、そ

3) American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Terminology Bulletin, No. 1. (New York, 1953) p. 9.

4) 染谷恭次郎著、会計学、3頁

5) 根箭重男著、前掲書、34頁

の中での個別資本の運動に注目し研究対象とするわけである。しかも、個別資本の運動過程における変動を、利害関係者の存在を前提として、財務面に着目しつつ、継続的に記録・分類・総括し、さらに解釈を加えることを、会計学は目的とするわけである。

(もちろん、これまでにのべた表面的で粗雑な議論については異論があるかもしれない。しかし、それらの問題は、会計学の研究方法を云々する本稿の目的からすれば、会計学が一経済単位(ただし以下においては論攻上狭く企業と解するが)の個別資本の運動過程を、利害関係者との関連においてとりあげるということのほかは、目下は直接関係のないことである。したがって、会計学の対象および会計学と隣接諸科学とのちがいがいなどについての詳細な研究は、稿を改めておこなうこととする。)

では、この企業とはいかなるものであろうか。それは視点をことにすることにより、種々定義ができようが、少なくとも本稿に関するかぎりは、つぎの点だけは忘れてはならないであろう。それは企業の目的およびそれを占める位置である。

企業がいかなる目的をもつものであるかについては、おおかたの意見は一致をみているように思う。たとえば、その一つの見解をあげれば、企業は「営利経済すなわち貨幣稼得という目的をもつて、自己の計算と危険において、財を製造・販売する私的な経済単位」⁶⁾であると説明される。つまり、社会の進展に伴い分業化のすすんだ経済社会において、製造および流通の一部を自己の危険において担当し、社会生活全体の一部を形成するのが企業なのである。このことは表面上は企業が個別資本を循環させ、その過程で利益を追求する組織体であることを意味するにすぎないが、より内面的には、企業が社会の他の主体と有機的に結びついた、細胞であることを意味している。いかに大規模な企業であっても、他の経済単位と協調してこそ存在が保証されるのである。

会計学は、このような性格をもつ企業を、その研究の対象領域とするわけ

6) Kuno Barth, Die Jahresbilanz der Unternehmung, Wesen und Gestalt, Eine betriebswirtschaftliche und handelsrechtliche Untersuchung, 1950. S. 2.

で、その点で利害関係者のもつ意味は重要である。なぜなら、これらの利害関係者およびその利害の存在が会計の方向を決定するからである。利害関係者およびかれらの企業に対してはもつ利害の内容は、社会的・経済的条件によってことなり、つねに一定のものではなくそれが変化することによって当然記録・分類・統括の方法ならびにそれに加えられる解釈もことなってくる。

したがって、会計学は理論自体のもつ内在的矛盾のみでなく、外在的な社会的・経済的諸条件によっても変化するという性格をもつこととなる。なかでも、一時期の理論体系を形成し性格づけるものとして、後者すなわち外在的条件のはたす役割は相対的にみて大であろう。社会の変化は、時間的にみて前段階の社会・経済制度をなんらかの形で前提にし、有機体としての全体を維持しつつ変化するが、企業はその範囲内で社会の他の主体と調和しつつ、先導的ないしは後続的に変化するのである。

三

これまでのことより、会計学はもとより広く人間社会を対象とする社会科学全般において、学問的探究には歴史が重要な意味をもっていることはあきらかとなろう。一時点での理論体系の吟味にとどまらず、その理論がいかなる背景をもつて生まれたかを理解してこそ、現段階の真の理解をも可能にするわけである。もし、歴史を無視し現時点での対象の状態のみを考察するにとどまれば、あくまでも一時点の社会的・経済的条件を前提とした把握となり、一面的な吟味だけにおわるであろう。

社会科学における自然科学的方法論の是非は別としても、これまでにのべたことはつぎのような一つの例をもって説明すると、よりあきらかになるであろう。

いま、ある物体が空中にあり、それは一つの点より投げ出されたものとする。このような場合に、この物体の現在の姿を完全に観察するには、とりえずまず二つの点が解明されねばならないであろう。一つは、いうまでもなくその物体がいかなる性質をもつものであるか、すなわちどれだけの質量と大きさ

をもつものであるかという点である。このことがわかれば、まずその物体の内部的な本質があらかたなる。また他の一つは、空気中でその物体の表面がどのような外力をうけつつあるかということである。これら二つのことがあきらかになれば、空中におけるその物体の瞬間的な一時点における状態は、一応は知ることができるはずである。

しかし、これら二つの点があきらかになつたとしても、その物体の状況がいまだ完全に解明されたとはいえないであろう。

なぜなら、それら二つの点が明確になつても、それは時点のないいわば平面的な観察であつて、物体の状態を完全に示すまでにはいたらないからである。その理由は物体がどこより空中にうち出され、いまどの方向に落下しつつあるかという時間のないいわば立体的観察が、いまだなされていないからである。物体が空中の現在の位置に達するまでには、種々の環境を通りぬけ、各場面で圧力をうけその都度軌道は左右されて来たはずである。これまでにたどつた軌道と、その軌道をえがかせた理由があきらかとなつて、はじめて現在に理解可能であり、将来の軌道も予測可能となるわけである。

会計学において、この例における物体の質量および大きさに相当するものが理論体系自体であり、外的環境にあたるのが社会的・経済的環境であるといえよう。空中にえがかれた軌道および最初に投げ出した点が歴史を意味することはいうまでもない。

現在の会計学は、20世紀の今日の社会的・経済的状态の下においては、不完全な部分を多く含むながらも、実践面より理論面にいたるあらゆる面で、一応その形態をととのえているかにみえる。現時点で損益計算書と貸借対照表を中心とする財務諸表体系に反対するものではなく、また動態論の基本的思考に反論するものもない。しかし、前述の例からあきらかなごとく、そのことをもつて会計学が完成し、恒久的な地位をえたということではできないはずである。

なぜなら、将来においても現在の会計学が前提とする社会的・経済的諸条件が依然としてかわらず、他の条件も加わらないということを、だれも証明できず予測もできないからである。むしろ将来において、会計学の背景にある社会

的・経済的諸条件が変化することは、十分にありうるはずであり、もし諸条件に変化が生ずれば、利害関係者の要求にも変化が生じ、会計学の変化がよぎなくされることはあきらかからである。過去においては、会計学が前提とする諸条件の変化が実際に発生し、それによって会計学の様相は全くかえられたことのたびたびあったことを忘れてはならない。

たとえば、過去における一つの例として、前世紀後半に広く主張された静態論より、今世紀初頭にあらわれた動態論への移行と、その背景にあった経済的・社会的状態との関係をあげることができよう¹⁾。そこにおいては、企業規模の拡大によって、一方においてそれまで資金調達源泉として大きな役割をはたした債権者の位置が後退し、他方において企業の基礎が安定した結果ゴーズ・コンサーンとしての性格がより確実化したことによって、いわゆる債権者保護を前提とした計算方法が後退し、全く性格をことにする動態論が成立したのである。

このような理論の前提の変化に留意することなく、現存の諸条件を全く無批判にうけ入れ、変化を予期しないことは、会計学の研究として不十分であり、真の理解に導くことにはないであろう。過去の状態を把握し、それを前提として生まれた現在の会計学と理解してこそ、会計学が真に理解可能であり、将来の理論的發展も予測・理解できることとなるわけである。

四

会計学を歴史的に取り上げんとする場合には、種々のことが考慮されねばな

- 1) この点についての詳細は、つぎの文献を参照せられたい。
Eugen Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 12 Aufl. 1956, S. 13~26.
Kuno Barth, Die Entwicklung des deutschen Handelsrecht. Band I. 1953. S. 114~212.
Paul Münch, Die Bilanztheorie Rudolf Fischers, Ein Beitrag zur Geschichte der Bilanztheorien, 1940 S. 1~35.
Ilmari Kovero, Die Bewertung der Vermögensgegenstände in den Jahresbilanzen der privaten Unternehmung mit besonderer Berücksichtigung der nicht realisierten Verluste und Gewinne, 1912, S. 19~62.
飯野利夫稿, ドイツ貸借対照表学説小史——シェフラーからフイッシャーまで——
(一橋大学研究年報「商学研究 I」1953) 139~182頁。

らないが、それらのうちで重要なことの一つは、どの時点にまでさかのぼるかということである。

この点についての一つの考え方で、これまでわが国において多くの論者によって採用されたのは、ドイツに目を向け、前世紀後半にまでさかのぼるという方法である¹⁾。なぜかといえば、前にもふれたごとく、その時代には債権者保護が中心的思考として存在し、その目的をもって制定された法律と密接に結びついていたいわゆる静態論がドイツを中心に論じられていたのである。ジモン(H. Simon)、シェフラー(H. Scheffler)などのすぐれた学者を生み、評価の点においては時価主義が絶対的な支持をえていたのも当時であった。現在苦境に立たされているとはいえ、広く一般に支持をえている動態論は、この前世紀後半の静態論が経済的・社会的外界を満足しえなくなった結果として、登場したと考えられるのである。この転換期に先鞭をつけたのが鉄道業であり、理論の体系化に偉大な貢献をしたのがフィッシャー(R. Fischer)でありシュマレンバッハ(E. Schmalenbach)であったことはいうまでもない²⁾。

したがって、静態論とその背景にあった当時の社会的・経済的状況を吟味し、そこより動態論に移行しなければならなかった必然性を検討すれば、現在のみでなく過去をもふりかえった動的観察をおこなうこととなり、会計学の現状は理解できるとも考えられるからである。

この方法が、平面的にある一時点の理論のみを検討する立場よりすぐれていることは、いうまでもない。しかし、精々前世紀後半までしかさかのぼらない研究方法では、いまだ決して十分とはいえないであろう。なぜなら、静態論が登場する以前にも、数世紀にわたる会計学の歴史のあったことは、あきらか

1) 内外をとわず、前世紀後半より論をおこすのがふつうである。とくに、わが国においては、資料不足の関係もあるが、その感が強い。しかし、それでは動態論史であって会計発達史とはいえないであろう。たとえば、つぎの文献にその例をみることができる。
上野道輔著、新稿貸借対照表論 上巻 昭31。
岡本愛次著、ドイツ会計学史 昭36。

2) Paul Münch, Die Bilanztheorie Rudolf Fischers, S. 9. 拙稿、フィッシャー理論の吟味——その貸借対照表学説史における位置——(社会科学論集, 14号) 参照。

からである。前世紀末に完成した静態論は、それが登場する以前数世紀にわたってつちかわれた遺産をうけつぎつ、成立したことはあきらかであり、もし前世紀後半にまでしかたかえなないとすれば、債権者保護を背景とした会計理論の理解は不可能となり、したがってそれが後退しなければならなかった必然性も完全には理解できなくなるからである。会計発達史を前世紀後半より取りあげるといふ立場は、あたかも頂上を征服するにあたって、七合目あたりより登りはじめることと同じであろう。

では、どの時代までさかのぼればよいであろうか。

周知のごとく、前世紀後半における静態論の起点は、1861年にドイツにおいて公布された連邦としての最初の商法典すなわち「普通ドイツ商法」(Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch)の第31条の規定であった³⁾。そこにおいては、文言が解釈の余地を残さないほど明確でなかったため、多くの意見があらわれたが、後の帝国高等商事裁判所の判決において、そこで意図されている評価基準は時価であると結論づけられた⁴⁾。その解釈の基底に債権者保護の思想のあったことは見落してはならない。

しかし、この法律の基底にあって計算規定全体を左右したとも思われる債権者保護の思想は、決して普通ドイツ商法にはじめてもり込まれたものではなかったのである。法律の系譜および立法会議の経過よりみて、普通ドイツ商法が

3) 参考までに原文を示すと、つぎのとおりである。

Bei der Aufnahme des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögenstücke und Forderungen nach dem Werte einzusetzen, welcher ihnen zur Zeit der Aufnahme beizulegen ist. (以下省略)

なお、この点については、つぎの文献を参照されたい。

ter Vehn, Die Entwicklung der Bilanzauffassung bis zum A. H. G. B. (in ZfB. 6 Jahrgang, 1929).

Kuno Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Band I. Handelsrechtlich. 1953.

上野道輔著、前掲書

渡辺陽一稿、ドイツにおける貸借対照表論生成の背景(一)、(二) (商学論集, 第28巻, 第3号, 第4号)

4) Entscheidung des Reichsoberhandelsgerichts vom. 3. 12. 1873. Bd. 12, S. 1555.

「プロシヤ普通法」(Preußisches Allgemeines Landrecht)の影響をうけたことはあきらかであるが、そのプロシヤ普通法においても、債権者保護の思想はつらぬかれていたことは明白である⁵⁾。

普通ドイツ商法とプロシヤ普通法双方が、同じ債権者保護を目的としながら、帝国高等商事裁判所は、なぜ判決において時価をとったのであろうか。反面からいえば、決して損益計算が第一義的重要性をもたなかったにもかかわらず、プロシヤ普通法において調達原価がなぜ規定されたのであろうか⁶⁾。これらに解答が与えられてこそ、はじめて普通ドイツ商法の規定の後退も真に理解可能となるわけであらう。

このように前世紀までの会計発達史において中心的役割をはたした法律とくに商法の規定をとりあげ、それぞれに影響をおよぼした諸規定にまでさかのぼり吟味する方法を用いれば、少なくとも1673年のいわゆる「フランス商事条例」(Ordonnance de Louis XIV pour le Commerce)にまでたどらねばならないこととなろう。この条例にまでさかのぼることが、会計発達史の研究においては最底の線であると思われる⁷⁾。

周知のごとく、フランス商事条例は、ジャック・サヴァリー (Jacques Savary) を中心に編纂された商事法である。それはルイ14世が自分の浪費が原因となって大きくクローズアップされた、債権者保護の思想をより込んだものであった。たとえば、当条例には帳簿ならびに財産目録の作成義務、主人が家事のために引出した現金の記入、破産者に対する重罰などについて規定が設けられていたが、これらはすべて債権者保護そのものを目的とするものであ

5) 640~646条を参照されたい。

6) 参考までに原文をかかげると、つぎのごとくであった。

Sind in dem Kontrakte keine besonderen Abreden getroffen, so werden bei Aufnahme des Inventariums die zum Handlungsvermögen gehörenden Vorräte an Materialien und Waren nur zu dem Preise, wofür sie angeschafft sind (以下省略)

7) Vgl. Ilmari Kovero, Die Bewertung der Vermögensgegenstände, S 1~15. ter Vehn, Die Entwicklung der Bilanzfassung bis zum A. H. G. B. S. 164~169.

Kuno Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, S. 65.

た⁸⁾。

しかし、フランス商事条例とそれの注釈書である「完全なる商人」(Le parfait négociant) までさかのぼり、その社会的・経済的背景を考慮しつつ吟味することよりはじめれば、会計発達史としては十分であり、会計学の現状が真に理解できるであらうか。もし、それで十分と考えるとすれば、早計といわねばならない。なぜなら、当条例が商事法としては初期のものであり、普通ドイツ商法および国の旧商法にまで影響をおよぼし、動態論の発生ひいては今日の会計学の発生にまで遠いきっかけを与えた位置にあったとはいえ、それをもって会計発達史の起点であったとみなすことはできないからである。

会計学と密接な結びつきをもち、その成立にきっかけを与えたものとして簿記があるが、簿記に関するかぎりは、フランス商事条例公布よりはるか以前の1494年に、すでにイタリアの髄ルカ・パチオリ (Luca Pacioli) が「ズムマ」(Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita) をあらわし、その第三章でほとんど今日の簿記に近いしくみをのべていたのである。

しかし、このように会計に関する資料を、現存する最古のものにまでさかのぼり、さらに簿記についての資料までさぐったとしても、そのみでは会計発達史の研究は結局不十分におわるであらう。

いうまでもなく歴史上の資料は、人間によって発掘され、その資料としての価値を認められたものにすぎないのである。したがって、ある事柄についてある時期の資料がなくとも、それをもって、その時期にその事柄が存在しなかったとは断言できないわけである。たとえ現在は資料がなくとも、将来において発見されるかもしれないし、またたとえ将来において発見されなかったとしても、過去においては、確かにその事柄が存在したのかもしれない。したがって現存する最古の資料にまでさかのぼったとしても、それで満足であるということとはできないわけである。

8) 拙稿、フランス商事条例に関する一考察——会計発達史上における位置づけを中心として——(社会科学論集, 17号) 参照。

五

会計発達史の最初の段階が、いつどこにあったのかは知るよしもないが、パチオリ以前100年ないし200年すなわち13～14世紀のころでなかったことは断言できよう。もし13～14世紀に会計がはじめて登場したと仮定すれば、15世紀末におけるその完成程度はあまりにも早くすぐれたものであったことになるが、そう考えることは、すべてにおいて進歩の速い現在社会における会計学の進歩の速度や完成程度より類推して、とうてい不可能であろう。

これまでの考え方をつきつめてゆくと、会計学の歴史は人間の歴史とともに進化したといわねばならないであろう。会計学が社会的・経済的循環を背景として存在するものであり、記録の手段としての簿記を母体として発展したものであるとすれば、人間が現われると同時に文字といわれないまでも、なんらかの記憶を助ける手段が用いられたはずであるから、会計学の最も原始的形態も、人間の出現とともに存在したといわねばならないからである¹⁾。

しかし、たとえ人間の原始的記録方法が、記録手段としての簿記となつてをもち、その簿記より会計学が発生したという発展の流れを認めたとしても、会計学の歴史を研究する場合、人間の出現時にまでさかのぼることは必要ないであろう。(もちろん、さかのぼったにこしたことはないが) 会計学は簿記より分岐・発展したものであり、その簿記は人間の出現とともに存在したと考えられるなんらかの記録手段と結びつきをもつということさえ認識しておれば、それでおそらくは十分であると思う。

たとえ人間の出現時にまでさかのぼり、資料の分析をおこなっても、それは会計発達史個有の問題領域ではなく、すべての社会科学の発達史に関係することであるため、きわめて逃避的ではあるが、会計発達史という特殊な領域の研究を主題とするかぎり、これらの時期の研究は、むしろそれを専門に研究する

1) ウルフは著書の冒頭で、「会計の歴史は概して文明の歴史である」とのべている。(Arthur H. Woolf, A Short History of Accountants and Accountancy, 1912. 片岡義雄訳, ウルフ古代会計史, 昭31, 1頁。)

部門の研究者にまかせ、その成果を吟味・検討してうけ入れることで十分であろう。

このことを一応認めるとすれば、会計発達史を研究するにあたりつぎに重要なことは、具体的資料の少ない時期をどこまでさかのぼり、どのような思考方法をとるべきかということである。

さかのぼらなければならない時点は論者により差異があり、またそれを決定するにあたって考えねばならないことは数多くあろうが、なかでも企業(報告するもの)とそれをとるまぐ利害関係者(報告をうけるもの)との主体の区分がなされた点は重要な意味をもつであろう。もちろんこの問題については、社会的・経済的環境の成熟度がかかわりあいをもつであらうが、企業と利害関係者との主体が区別されるようになってこそ、はじめて現代会計学のもつ一つの重要な機能である報告が、要求されたと考えられるからである。たとえば不定期にしろ報告機能が要求されたことこそ、会計の最も基本的な問題である記録の正確性ならびに評価の妥当性などを意識させるきっかけであつたであろう。

ただ、具体的にそれがいつの時代のどの事柄であつたかを決することは、冒険である。リトルトン・ツインマーマン(A. C. Littleton, V. K. Zimmerman)は、会計学の歴史はおそらくパナオリ前約300年あたりにはじまつたであらうとのべているが²⁾、当時はすでに店商人、職商人、旅商人のごとき形態が生じていた時代であつたため、さらにいわゆる有畜遊牧民の資本主義の時期にまでさかのぼらねばならないかもしれない³⁾。

しかし、このように時代をさかのぼればのぼるほど、一つの問題に直面するであろう。それは、会計に直接関係をもつ資料が徐々に減少し、ついにはほとんどなくなってしまうということである。このような場合には、当時の文学作品・美術品などを手がかりとしたり、経済史ならびに社会発展史関係の資料より類推するよりほかに、手段はないこととなるが、そのようなかで会計発達

2) A. C. Littleton and V. K. Zimmerman, Accounting theory: continuity and change 1962. p. 2.

3) N. S. B. Gras, Business and Capitalism, An Introduction to Business History, 1939. (植村元寛訳, 経営史, 昭32) 第一章参照。

史を研究する場合つねに留意しなければならないことは、人間の思考とそれの具現化の過程である。このことを留意することによって、数少ない資料が十分活用しうることとなるわけである。

人間が体系的な思考のもとに行動する背景には、その時点の社会的・経済的環境と結びつきをもつ必要性・目的・適応性があるであろう。すなわち、ある時代の環境は、人間のおこなう行動の必要性を認識させ、その認識された必要性に見合う意志を生み出すのである。意志がきわめて可変的な性格をもつことはいうまでもない。人間は考えるたびにその過程および結論は、正確にいったちがうであろう。少なくとも、その意志を具現化する方法に比して、意志自体はより多くかわると断言できるはずである。

これらの意志のいくつかは、実務に適用されると、あるものはその時点として満足できない結果をもたらすであろう。満足するものとしてうけ入れられるかないかは、その時点の環境に左右されることが多く、その時点でうけ入れられないものも、他の時点ではうけ入れられることもある。

意志の実務に適用されたもののうち、望ましい部分はひきつぎ用いられ、経験の累積となり、望ましくない部分は破棄せられて、その試行錯誤の過程での反省をもとに、新しい満足すべき時代性をもった意志の出発点となるのである。これらの過程をへて、旧来の実務にかわり新しい実務が徐々に生まれてくるのである。可変的な性格をもった意志が全く生じないということは、絶対にあるりえないことである。もし、そうであれば、社会の変化はありえないこととなる。かつてリトルトン・ツインマーマン 両教授は、「継続と変化」(continuity and change) という言葉を用いたが、それは歴史における意志とそれを具現化するものとしての方法が、時間的につねに変動しながらも前後に連続することを示唆したものであろう⁴⁾。

会計に関する資料が現在せぬ場合について、これらのことを考慮しつつ、他の領域の資料を分析すれば、会計発達史の研究において、十分な成果をあげる

4) 意志と方法に関しては、A. C. Littleton and V. K. Zimmerman, Accounting theory, p. 2~4 参照。

ことができるであろう。

六

社会科学において、会計学よりその発生が古く、その理論体系において整備されていると思われる経済学においては、つねに「原論」、「政策」、「歴史」という区別がなされている。それは、経済学をよりよく理解し、実践するために役立つからであろう。

したがって、一つの考え方としては、経済学に比していま理論体系の整備がおくれている会計学においても、「原論」、「政策」、「歴史」の区分が有効であるといえるかもしれない。

しかし、会計学と経済学の間には性格上のはっきりした相違があるため、その当否は一概には決定しえないであろう。経済学は会計学と対象領域をことにし、実践で試行することがほとんど不可能であるが、それに比して、会計学は対象領域においても実践可能性においても、きわだった相違があるからである。会計学においても「原論」と「政策」は別個に存在するものである。これは重大な問題である。ただ、実践科学としての会計学においては、これら二つを明確に区分することは困難であり、区分してもそれ自体無意味であるかもしれない。

しかし、会計学が社会科学であるかぎり、「原論」と「歴史」を区分することの必要性および効果は、経済学の場合と同じであろう。会計学が、有機的な社会におけるいわば細胞にあたる経済単位を対象領域とし、社会の進展がその経済単位相互の作用によってなされるかぎり、現時点での理論体系のみを研究するのでは不十分であり、将来の理論的進展の指導にいたっては、とうてい期待しえないであろう。

現在、会計学の研究において歴史をとり上げることが、あたかも無意味かのごとく論ずるものもあるかに見えるが、たとえそれが一部の論者の意見であるにせよ、納得することはできない。近年の傾向として、多くの論者はとかく会計学の問題のうち具体性をもった実践的なものに注目し、研究の対象としがら

であるが、それが有意義であることは認めても、あくまでも平面的であり、会計学としては一部分でしかないであろう。平面的考察に比して、立体的考察がすぐれていると考えることは独断であらうか。歴史的接近法を論ずることは、ナセンスであるらうか。

ただ社会科学上の議論であるため、これまでのべた見解が、絶対に正しいとはいえないことは覚悟している。場合によっては、とるに足りぬ戯言であるかもしれない。おそらく、大筋においてはいざしらず、部分的には多くの誤りをおかしていることを覚悟せねばならないであらう。

しかし、それでいてなお会計学を歴史的に考察し、眞の理論に到達せんとする努力が、間接的にしろ会計学の進展に貢献するであろうことを信じた。

今日、会計学をとりあげるについては種々の方法が主張されているが、そのうちのいづれが正しいものであるかは、現在いかに議論をたたかわしたとて、最終的結論はのぞみえないところである。われわれの評価能力は、それほどすぐれてはいないのである。極端な場合には、現在広く一般に認められている方法が、誤ったものである可能性もあるわけである。それらすべてを将来の歴史家の判断にゆだねなければならぬのが、人間の宿命なのである。しかし、たとえ会計学を歴史の面より探究しようとする態度を、将来の歴史家が無駄な努力であつたと判断しても、なお現在歴史的接近法をとり上げる意味は、十分にあるものと信ずる。

いかにすぐれた天才であつても、人間であるかぎりその能力には限界があるであらう。それに対して、会計学の研究方法には数知れぬ多くのものがあると思われる。したがって、そのような場合には、個々の論者自身の判断によつて、一番正しいと思われる方法をえらび、その方法を用いて理論を掘り下げ、理解してゆくほかにみちはない。その方法選択の過程では、考えうるすべての方法が一応は吟味の対象とならう。そしてまた、当然その時点で他の論者によって用いられている方法も、主観的に評価がなされるであらう。その過程で、もし歴史的接近法を効果のないものと判定し、全く別の接近法を採用した結

果、理論の発展に多大の貢献をしたとすれば、歴史的接近法に比して、その選ばれた接近法が有効であつたこととならう。しかし、そのような場合においても、将来の予測に限界があるわれわれにとつて、方法選択の領域を狭めさせた意味は重要であり、そのかぎりにおいて歴史的接近法を主張した意味は認められるであらう。

(1967.8.18)