

会計思想史

H. T. ダイソツァー著

法政大学会計学研究室訳

法政大学出版局

会計思想史

発行 1973年9月25日 (初版第1刷)

© 1973, Hosei University Press, Tokyo



著者 H. T. ダイソツアー

訳者 法政大学会計学研究室

発行所 財団法人 法政大学出版局

〒106 東京都港区南麻布2-8-4

TEL 東京 03(453)0717

振替 東京95814番

製版・印刷 三和印刷

製本 渡辺製本所

乱丁・落丁本はお取替えいたします。

定価は函に表示してあります。

3033-40074-7710

Harvey T. Deinzer

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING THOUGHT

First published 1965 by Holt, Rinehart & Winston, Inc.

This book is published in Japan
by arrangement with Holt, Rinehart &
Winston, Inc. through Orion Press, Japan.

訳 者 序

会計は資本の要請に基づき生成し発展してきたものである。従って、それは資本間の熾烈な競争を反映し、今日まで幾度となく華麗なる変身をとげてきた。それを追って会計学は生まれ出たのである。しかし、会計学は科学を指向しつつも、対象である会計のあまりにも複雑で多岐な変り身の故に、山積する実践問題の解決処理に追われ、その中に自らの姿を埋没せざるをえないような情況にあった。つまり、会計とは何かを問わず、会計の仕方に終始せざるをえない情況にあったのである。このため、会計学の復権が叫ばれ、その原点への復帰が願われた。そして、派手な会計の陰で、会計学は改めて徐々にではあるが地味な研究の途についたのである。その成果は、科学として長い歴史を持つ経済学のように未だ完成されたものではないであろう。しかし、それは今や各国で単なる実践科学から脱却し真の社会科学の樹立を目指し着実な第一歩を力強く踏み出したのである。その際、方向を正しく見定め、これを見誤らぬようにするためには、先ずもって正しい問題意識の醸成が求められることはいうまでもない。

我々がここに訳出するダインツァー教授著『会計思想史』(Prof. H. T. Deinzer : Development of Accounting Thought, NY, 1965) は、上記のような会計学の現情に応え執筆されたものであり、原著者序の冒頭にあるように「本書の意図する学習目的は問題意識を深めることにある。」従って、それは単なる会計の仕方や会計の研究に重点をおいたものでなく、会計学の本来の姿を追い求めたものである。それは将来に「学んで思わざれば則ち^{くら}闇し」とするあの東洋の精神に準じ、混迷する会計学の現情に対し一条の導きの光を与えるものである。

こうした原著に魅せられて我々は数年前に著者であるダインツァー教授より

日本での翻訳権を得た。そして、その時以来、訳者それぞれが集まり、訳出のための研究会を重ねてきた。しかし、その過程で明らかにされたことは、ダインツァー教授の投げられた強烈な光跡からも明らかなように、デューイの論理学を芯とするその光源は万華鏡のように多面的であり、残念ながら我々の微力をもってしてはその全貌をよく統一して表現することは極めて困難であるという結論であった。このため、我々としては全文を通じての訳語の調整など形式面にとらわれることなく、むしろ各章の担当者がその責任において原文に多面的に取り組み、各自の創意工夫により各章で原著者の真意をいかに正確に伝えるかという面に重点をおいた。従って、以下の「凡例」を除いては各担当者の間で訳語の妥協的な調整などは行なわれていない。

なお、原著の各章に関連問題が付されているが、我々が翻訳に着手した際、この部分は既に明治大学大学院の松尾研究室で訳出が完了されていたので、松尾憲橋先生の御好意により、参考にし、収録させて頂いた。こうして出来上がったのが本書である。結果については、先学諸賢の厳しい御批判を願いたい。

訳者一同

— 凡 例 —

- | | | | | | |
|---|---|----|-------------------|---|----------|
| 「 | 」 | …… | 原著において “ | ” | を付してある部分 |
| < | > | …… | 原著でイタリック体を用いている部分 | | |
| (|) | …… | 原著に (|) | を付してある部分 |
| [|] | …… | 訳出する関係で訳者がそう入した補語 | | |

原 著 者 序

本書の意図する学習目的は問題意識を深めることにある。

問題のないところに解答は出ない。また、問題が正しく設定されていない限り、「既知のもの」の探究も、それが例え無意味ではないにせよ、的はずれなものになりかねない。たしかに1930年代は「理論や原則に関心を抱く人々にとって問題の提起を止め解答の準備を始める時であった」^(原注1)。しかし、1940年以後の動きに眼を転ずると、上記の文の内容がそのまま通用し得たとはいいいきれない。かくて、会計学の入門段階で得た在来の方法にあきたりぬ学徒のために小著は執筆されたのである。

(原注1) ホワード・C. グリーフによるベイトン・リトルトン著『会社会計基準序説』のはしがきより。

小著に何らかの効用があるとすれば、それは或る種の問題提起の助けとなることであろう。つまり、複数の結論があり何れかの選択をせまる問題を会計学徒が探究するにあたり、手懸りを与えることであろう。会計の公開が広く求められている株式会社の資産評価ならびに損益計算の諸手続について、その選択基準が特に考察対象に選ばれた。なお、ここでいう諸手続とは会計処理手続を指す。

小著全体を、会計処理手続に関する問題提起の一手段と看做して頂きたい。このために各章の終りには特に一連の関連問題を付けておいた。これら関連問題を通じ、〔同じく章末に〕引用されている参考文献が各章で取扱う主要な分析対象に結びつくよう配慮がなされている。

いくつかの会計処理手続の中から一つの選択を行なうという問題の取り上げ方として、筆者がジョン・デューイの採った科学の方法に多く組していることは、後に明らかとなるであろう。筆者が論理学の活用に関心を抱いたのは、^(訳注・)1939年にジョン・デューイの『論理学——探求の理論』を求めて学んだ時から

のことであった。以来、自然科学の方法を人間の行動領域に適用したと考えられる出来事が色々と起ってきている。昨今の会計学の文献は従来にもまして科学的方法を採り入れつつある。自然科学の分野で広く用いられている方法が人間の行動領域における法則性の認識過程を規制しているということ、このことが幾つかの章を通じて基本的な考え方となっており、また引用した参考文献に対する分析視角ともなっている。

(訳注・) John Dewey: Logic, The Theory of Inquiry, 1938. 久野収訳 (昭和41年)

本書の叙述は多くの点で生硬さを残し、分析視点は表現の面で充分ではない。そうした文章に手を加えることなく敢て刊行にふみきった理由は会計学の探究におけるアプローチの重要性を考えてのことである。後に本論でふれるように、多くの会計学の教科書には「会計理論」に関する章があり、一定の見解が述べられており、続いて論議が進められていく。だが、そうした見解は果たして正当なものであったであろうか？ 的を射た問題探求の条件に対応した結論が導き出されていたであろうか？ もしそうでないとするならば、会計という制度的枠組の中で結論を云々するよりも、そこで用いられたアプローチを、そこで採られた手法を、徹底して分析することこそ今や大切なのではなかろうか。小著で広く提起されている諸問題を検討吟味することが今後の建設的な研究活動を推進する上で役立つならば幸である。

フロリダ大学の人文学部長である ジョージ R. バートレット博士は草稿に目を通され、その刊行を勧めて下さったが、特に最終稿の第4章については細部にわたり検討いただいた。心から感謝の意を表したい。また、フロリダ大学の会計学担当教授である デルマス D. レイ博士は大学院で筆者と共に分担する会計学の授業で本書を実験的に使用して下さることとなった。併せて謝意を表したい。もちろん小著の内容については筆者が責任を負うものである。資産の評価基準ならびに損益の計算基準につき会計学の文献には各種の基本的な立場もしくは提案が示されているが、それらから窺える命題もしくは定理の理解については筆者が特に責任を負うものである。

1965年2月

フロリダ州ゲインズヴィルにて ハーヴェイ T. ダインツァー

神 田 忠 雄	現代資本主義と会計	A 5・1200円
久 野 秀 男	銀 行 会 計 原 理	A 5・750円
一 寸 木 俊 昭	經 営 管 理 論	A 5・1200円
内 藤 三 郎	経営財務と費用理論	A 5・1350円
平 野 常 治	商 業 經 営 論	A 5・980円
	—マーケティングの理論と実際—	
中 島 邦 蔵	貨 幣 形 態 論	A 5・1500円
ラ イ ヒ マ ソ 浜 崎・是 永 訳	統 計 —利用と誤用—	A 5・780円
モルゲンシュテルン 浜 崎 敬 治 他 訳	経 済 観 測 の 科 学	A 5・980円
セ オ ボ ル ド 編 浜 崎 敬 治 訳	保 障 所 得	四六・780円

法政大学出版局

目 次

訳者序	iii
原著者序	v
第1章 1900年代以前の会計思考と会計実践の概観	1
第2章 20世紀の事例による会計の史的考察	9
第3章 職業的会計士の問題点と組織的な会計学研究 の構造	17
第4章 知識のための諸条件と知覚活動：会計学のた めの参考基準	27
第5章 最近の会計論攻による会計理論の成立条件	57
第6章 費用配分原理を反映した会計基準の一構成	76
第7章 費用配分原理：近代会計「理論」の推敲	89
第8章 アメリカ公認会計士協会の「新しい接近法」 ：公準の基礎と会計調査研究書第1号	109
第9章 「総合的会計原則」と「公準」との関係およ び会計調査研究書第3号	126
第10章 前章までの概要と協会の基本的研究計画	148
第11章 その他の会計思考の諸問題	159
文献目録	173

第1章

1900年代以前の会計思考と 会計実践の概観

「最初から始めよ」ということは、昔からの教訓である。人はどこが最初であるかを知ることができさえすれば、現在から過去のいかなる時点にまでさかのぼって、そこを出発点とすることが有益であることは当然なことである。もしある物語りが、その物語り自体の価値のために、すなわち、文学上あるいは芸術上価値があると認められている場合には、その出発点がどんなに遠い昔であっても、遠すぎるということはない。もし現在の諸問題と過去の出来事や実務を関連させて考察した場合には、出発点に比較的近い時点が明らかになるというのだろうか。

会計学の初期の歴史を概観するにあたって、この分野における次の2冊の主要な著書から主として抜粋する。すなわち、Littleton の『会計発達史』[Accounting Evolution to 1900] と Littleton と Yamey の『会計史の研究』[Studies in the History of Accounting] である。

本書の第1章は、会計史を要約したものではない。いく人かの著者達は、会計史の講座を会計学の教科課程のなかの単独の課程として包摂することを主張した。例えば、Homburger は、『歴史研究——将来への門口』[Study of History——Gateway to Perspective: The Accounting Review, July 1958, pp. 501-503] という論文において、実務に偏しがちな学生の研究を検討し、その会計史に関する研究を批判したのち、独立科目としての会計史の全体の構成を提案するものである。

もし、会計史の科目について、1学期全部の課程をあてることが有益であるとするならば、比較的短期間のあいだにこの種の資料を探究することは、それ

に相応した利益をもたらすであろう。もちろん、全体に共通の特色は、全体のそれぞれの部分に共有されていないかも知れない。やがて会計史について相当簡潔化された概観が、独立して正当化されるかも知れない。読者は、「各自それぞれ」会計史の科目を研究することに興味をもつだろう。

会計史の研究方法

歴史を研究するにあたって、一つの明確な研究方法は、年代順に出来事を区分することである。かくして、重要な時代は、荘園制度の衰退、芸術や商業の復活、および家内工業生産から工場生産への移行などの発展と時を同じくしてパチオロ以前、パチオロ時代、およびイギリスやスコットランドにおける発展時代に区分されるかも知れない。しかし、あらゆる歴史的な物語りは、無数の出来事の中から選ばれるものであって、それは歴史家の観点や歴史家の目的観によってえられたものである。歴史家によって選ばれた出来事やそれに与えられる重要性は、歴史家によって設定された理論的な諸問題にそれらが関係をもっているという歴史家の考え方によって決定される。

「個人」と「制度」とを典型的に対応させて強調することが、会計史に関する現代のいくつかの著書において例証されている。——読者は、おそらく、すでに「個人」がパチオロであることがわかっているであろう。例えば、Langer は、『パチオロ——会計学の創始者』[Paciolo-Patriarch of Accounting: The Accounting Review, July 1958, pp. 482-484] という論文において、歴史的物事への敬意を、簿記実務の最初の解説者としての人格へと拡大している。他方、『会計史にかんする新展望』[New Perspective on the History of Accounting: The Accounting Review, July 1955, pp. 405-420] という論文においてド・ルーバー [de Roover] は、制度ということに重点をおき人格を重要視していない。すなわち、複式簿記の歴史において、パチオロという人格を強調せず、複式簿記は、企業の要求が「燃焼点」に達した時に、イタリアの諸都市において、やや自然発生的に発展したという結論を与えるように史料を解釈している。

当面のことと関係のあるその種の出来事が、ある一つの概念によって導かれるとすると、歴史家は、その起源にさかのぼり、特定の考え方や特定の実務の

発展をあとづけようとするかも知れない。この研究方法は、de Roover が、『中世実務の長い影響』[The Lingering Influence of Medieval Practice: The Accounting Review, April 1943, pp. 148-151] という興味ある論文において示している。その論文のなかで扱われている実務は、ヨーロッパ諸国においては、元帳よりも仕訳帳により重点をおいている。Vance は、『棚卸資産評価にかんする歴史上の権威者』[The Authority of History in Inventory Valuation: The Accounting Review, July 1943, pp. 219-227] という論文において、ある特定の考え方や、ある特定の实務を、その起源と発展にかんする場所、時代、環境に関連させて別の例を示している。

会計学にかんする命題の是認

本書の第1章において、我々が概観していることは、読者に会計学にかんする史料の出所を紹介しようとすることであり、会計学にかんする命題の是認にかんする論争点と史料との関連を基礎として、いくつかの問題点を抽出することである。これらの諸問題は、会計実務の「進化」の概念とそれに付随して対照される「因果関係」の概念をめぐる、展開するものである。その論争点は、次のような方法で提示されるであろう。すなわち、読者によって選択された二つの出来事について、それが年代順（すなわち、一つの出来事がまず初めに生じた）に生じていた時、一つの出来事が他の出来事の結果であるか、あるいは最初の出来事が二番目の出来事の「原因となった」ということを、読者は、どのような根拠にもとづいて確信をもって主張できるのか。

この課題を研究するにあたって、読者は、Littleton の『会計発達史』[Accounting Evolution to 1900] のいくつかの部分を参照するがよい。この書物は、その書名が示しているように、進化論的思考にもっとも適切であるように思われる。現在の文献には、現在行なわれている実務を正当化するような「進化論的發展」に関連するものが多い。現在の会計実務が、(ゆっくりした) 進化論的發展の結果であるから、それは健全であるという命題に、読者はどのような重要性を与えようとしているのか。

アメリカ公認会計士協会の一機関である会計原則審議会 [The Accounting

Principles Board] は、会計実務の多様性をすくなくすることを目的として設置された。今や会計原則の発展にたいする「権威ある」研究方法の適否を考察することなしに、会計実務の多様性を縮小するために協力するという考え方と、現在の会計実務は企業の要求に応じるように仮定されなければならないから（または、現在の実務が「進化論的發展」を反映しているものであるから、または現在の実務が実際に存在しているものであるから健全なものとして考慮されるべきであるから）健全であるという考え方とを、人はどのような方法で一致させることができるのであろうか。

「進化」という言葉は、広い周囲の情景を要求する。生物学上の進化論は、「互に譲り合う」[give and take] の概念、またはその環境の構成要素としての、ほかの種を含めて、それらの環境とともに種が相互に順応するという概念を包括している。たんになにげなく考えていることのうちには、人類が慎重かつ果断な行為をもって、周囲の状況に大きな影響を及ぼしてきていたことを示している。Littleton の著書に示されているような「会計の進化」という教義の一部分は、組織化された行為の一要素なのか。現在の会計実務が、緩慢な進化論的發展の結果であるから、それは健全であるということが現在の議論の構成要素なのか。〈造物主〉の概念を現代の論争の中で用いたとき、それは、会計進化論の教義の中で絶対的なものであるのか。

会計学の古典

Littleton の著書の第1章を読むことをすすめる。それは Henry Rand Hatfield の『簿記の歴史的弁明』[An Historical Defense of Bookkeeping] というタイトルのつけられた会計学の古典である。この論文は、会計学が生意気な局外者であると考えられていたときに、学問的環境のなかで書かれたものである。Hatfield の目的は、会計学を大学の教科課程の一部分として正当化することであった。

〈参考文献〉（原注1）

LITTLETON, A. C., *Accounting Evolution to 1900*

Study: Preface ; pp. 12-21 on “antecedents of double-entry bookkeeping” ; pp. 361-368 on “accounting evolution.”

Scan: Chapter 5 on Paciolo's text.

TAYLOR, R. EMMETT, “Luca Pacioli,” in *Studies in the History of Accounting*, ed. A. C. Littleton and B. S. Yamey, pp. 175-184.

YAMEY, B. S., “Introduction,” in *Studies in the History of Accounting*, ed. A. C. Littleton and B. S. Yamey, pp. 1-13.

YAMEY, B. S., “Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism,” in *Studies in Accounting*, ed. W. T. Baxter, pp. 13-30.

EDEY, H. C., AND PROT PANITPAKDI, “British Company Accounting and the Law 1844-1900,” in *Studies in the History of Accounting*, ed. A. C. Littleton and B. S. Yamey, pp. 356-379.

(原注1) 参考文献の全体は本書巻末の文献目録に収めてある。

〔関連問題〕

1. 会計の歴史を考える場合、その基礎とか土台とか支柱の中に、読者は「会計以外」の出来事を含めるか。

2. なぜに読者の歴史は特定の出来事から始められたのか。なぜにそれ以前もしくは以後の出来事から始められなかったのか。

読者は〔歴史における〕起点として何を選んだのか、その後の出来事として何を選んだのか、そうした選択は〔歴史における〕止点の捉え方によって規定されたものか、つまり選ばれた出来事は止点と看做される状況に至る過程として考えられたものか。もしそうでないとするならば、「歴史」を形づくる出来事を選択は他の何を基準としてなされたか。

3. 読者の考えによると、リトルトンのいう「進化」とか「長い進化の歩み」の意味は何か。その意味は生物学上の進化とどのように相異なるものか。読者は会計の進化を立証するものとして何を挙げるか。

4. リトルトンが跡付けたのは複式簿記と呼ばれる方法を採用するに至る一連の出来事であったか。リトルトンの著書では「複式簿記の生成要因」に関する第2章が内容的に序を成しているが、続く部分で複式簿記の発展は説明されているか。

5. リトルトンの立場を評価するのに重要と思われる彼の著作で特徴としてあげられるものは何か。それは典型的に本質を問うものか。彼の立場を支持するとすれば、それは起源に関する主張の妥当性のためか、あるいはある結論に至る論理の展開のためか。彼が複式簿記を「統合された完全なる方法」という時、それは一組の手続以上のものを指しているのか。リトルトンは理論〔theory〕と論攻〔discourse〕とを同一視しているか。リトルトンは実験的態度を理論構築上の一要素に含めているか。

6. リトルトンの記述の背景には「因果関係」に関する一つの考え方があるか。彼の見解によれば、結果とは「ものの性質」により決められるものであって、複式簿記の発展過程も他と同じく当初定められた形に沿い〈最初の原因〉に従っていくものなのか（「teleology」の意味を辞書で調べよ）。

7. リトルトンは著書の別の所で複式簿記の「形式」と「内容」を区別している。読者も形式と内容とを明確に区別するか。認識しうる現象は不完全な知識を与えるものである、知識を得る過程とは変化する形式の中に現われる不変の属性を把み出すことである、このように古代ギリシャ人は考えていたが読者も同意見か。

8. 複式簿記の「起点」はローマ時代にあるのか、中世にあるのか。この解答は「起源を跡付けること」によって得られるものなのか。あるいはまた、「起源」それ自体が関連事項の選択から導かれて出て来る一つの結論であるのか。かかる意味でローマ時代の貸借記録に関する実践は関連事項といえるものか。この点につきヤーメイとリトルトンの意見は一致しているか、相違しているか。

9. 史実に眼を通すと、細部については異なるものの、複式簿記は当初はほぼ同時にイタリア各地で用いられていたことが分る。とすれば、この事実は複式簿記が一人の天才によって発明されたという仮説をどのような面でくつがえすか。

10. 複式簿記の起源に関する〈時代精神〉論は、どのような一般的理由から批判されうるのか。複記法に伴う煩雑な作業と、〈時代精神〉を象徴する〈おおらかさと単純さ〉のようなその特質との間にある内的矛盾からか。

複式簿記の〔生成〕現象には別の単純な説明が付されうる、という理由からか。

11. 損益計算と資産評価のため今日用いられている手続は、それらが複式簿記に織り込まれているという意味で「論理的に必然な」ものなのか。あるいは、他の評価手続であっても複式機構とは矛盾しないものなのか。

12. 損益計算ならびに資産評価の手続を選択するにあたり、いかなる配慮がはられるべきか。現在の会計処理手続のパターンを決定するうえで、いかなる影響が実際に作用していたか。利己的企業家の政策に対して保護を求める一般の要請は、説明の上で、いかに重要か。当初、公準が生まれたのは、持分均衡の表現としてか、あるいは資源と産物の機能的関連の専門的表示としてか。

13. 会計処理手続を実践基準に昇華することは、変化する環境に手続を適応さすうえで障害となるか。基本的な会計問題とは、基準の存在とか、企業もしくは社会のニーズと基準との関係とかに関するものか。会計実践の環境は1850年と今日とではどのように変ったか。

14. ヨーロッパの資本主義は複式簿記により強い影響をうけたというゾンバルトの論攻に対し、ヤーメイの唱えた主張の一般的性格は何か。ヤーメイは単に論証がなされていないということを主張していたにすぎないか。

彼は著者に対する読者の態度を左右するために人物評論とか職業論義をもち出したのか。彼はこの事態を知的問題として取扱ったのか。ヤーメイは「資本主義」に関するその見解には同意していたか。

15. ヤーメイは上記の事態を実験的テストに向けたのであろうか。もしそうでないとすれば、彼は、それにもかかわらず実験的方法の原則を適用できたのであろうか。ゾンバルトの論義の結果を彼は事実と考えられる別個のデータに関連づけていたか。もし複式簿記が秀れた企業活動に重要なものであったならば、複式簿記は企業活動に広く用いられていたはずである。問題の期間につき、複式簿記の使用に関し企業の記録はどのような証拠を示しているか。

16. ヤーメイはゾンバルトが論理の展開に用いた事実を以って〔歴史〕を始めながら、周知の現象については別の理論、仮説もしくは解説を示していたか。複式簿記がある場合に用いられたということを事実として認める場合、こ