慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	会計通史の展開
Sub Title	The development of comprehensive accounting history
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2015
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.58, No.3 (2015. 8) ,p.19- 35
JaLC DOI	
Abstract	会計通史の展開を軸に会計史学史を概観する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20150800-0019

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第58巻第3号
2015年 8 月

2015年4月29日掲載承認

会計通史の展開

友　岡　　賛

＜要　　約＞
会計通史の展開を軸に会計史学史を概観する。

＜キーワード＞
会計，会計学，会計史，会計史家協会，会計通史，学会，教科書，古典，種本，通史，複式簿記，簿記，歴史に学ぶ，歴史の意義，歴史を学ぶ

「会計史研究の蓄積は会計通史を生み出すに至る。つまり会計史の教科書の誕生である。これは会計史という分野が1つの学問体系を確立し，市民権を獲得したことを意味している[1)]」。

ブラウン

「会計史」の古典については「イギリスの Richard Brown の編著になる *A History of Accounting and Accountants*（1905）と Arthur H. Woolf の *A Short History of Accountants and Accountancy*（1912），ドイツの Baldwin Penndorf の *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*（1913）……これらは会計史における三大古典と位置づけられ……Brown や Woolf らの著作以降，会計の通史叙述を試みた書物が徐々に刊行されるようになるが，その中にあって，会計史研究の本格的な幕開けを画するものと見なされるのは，Ananias C. Littleton の *Accounting Evolution to 1900*（1933）である[2)]」とされ，他方，「「会計」の通史的著作の登場は20世紀に入ってからのことで……*A History*

＜引用について＞
原文における太文字表記や圏点やルビの類いはこれを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものはすべて筆者（友岡）による。

1）　平林喜博（編著）『近代会計成立史』2005年，(1)頁。
2）　中野常男，清水泰洋（編著）『近代会計史入門』2014年，(2)～(3)頁。

of Accounting and Accountants（1905）を待たなければならない[3]」とされ，「*A Short History of Accountants and Accountancy*（1912）は，会計の通史に関する古典的著作の一つとして挙げられる[4]」とされ，また，「本格的な会計史研究の古典と位置づけられるのは……*Accounting Evolution to 1900*（1933）であろう[5]」とされる。

いずれにしても筆頭に挙げられるリチャード・ブラウンの下掲の書はまずは20世紀の初頭に刊行され，60数年後に再版[6]が出され，およそ100年後にはペーパーバック版[7]も出され，いまなお会計史の典拠として用いられる。

Richard Brown（ed.）, *A History of Accounting and Accountants*, 1905

第Ⅰ部　会計の歴史
　第１章　勘定方法
　第２章　古代の会計システム
　第３章　初期の会計記録の様式
　第４章　監査の歴史
　第５章　簿記の歴史
　第６章　簿記の歴史（続）
第Ⅱ部　会計士の歴史
　第１章　初期のイタリアの会計士
　第２章　スコットランド――勅許以前
　第３章　スコットランドの勅許会計士
　第４章　イングランドとアイルランド
　第５章　イギリスの植民地ほか
　第６章　アメリカ合衆国
　第７章　ヨーロッパ大陸
　第８章　その他の諸国
　第９章　会計プロフェッションの発展
　第10章　現況と今後の展望

ブラウンはエディンバラ会計士協会（Society of Accountants in Edinburgh）（SAE）の会長も務めた知名の会計士であり，また，精力的な古書蒐集家としても知られ，現在のスコットランド会計

3）　中野常男「「会計」の起源とわが国における会計史研究の展開と課題」千葉準一，中野常男（責任編集）『体系現代会計学［第８巻］会計と会計学の歴史』2012年，４頁。
4）　同上，１頁。
5）　同上，４頁。
6）　*A History of Accounting and Accountants*, Frank Cass, 1968.
7）　*A History of Accounting and Accountants*, Cosimo Classics, 2004.

士協会（Institute of Chartered Accountants of Scotland）（ICAS）の古書コレクションの礎を築いた[8]が，その結実ともいうべきものがこの書だった。勅許会計士の誕生50周年（誕生はSAEが勅許を受けた1854年）を機に刊行された[9]この書は，ブラウンを編著者として，彼のほか数名の会計士らによって執筆されている。

巻末には第Ⅰ部に関連する補遺として補遺１「簿記文献目録」があるが，15世紀末から18世紀末までを対象とするこれには古書蒐集家ブラウンの面目躍如たるものがある。また，第Ⅱ部に関連する補遺としては補遺２「スコットランド会計士界の物故者一覧」があり，これは初期のスコットランドの会計士についての網羅的な人名録である。

「この著作の目的は，会計専門職業がまさにその勃興期にあった当時に，標題が示すように，会計（accounting）とこれに携わる会計人（accountant）の歴史を古代社会から跡づけることにより，それが医師や弁護士などの他の専門職業に引けを取らないほどの歴史を有するものであると主張して，その存在意義を社会的に強く訴求することにあったと考えられる。歴史にはこのような役立ちも見出される[10]」とされ，また，「Brown と Woolf の著作は，その対象を先行事例のように簿記の歴史に限らず，会計とこれに携わる専門職業人の歴史を叙述することにより，台頭期にあった会計専門職業の存在意義を社会的に強く訴求することを意図していたものと考えられる[11]」とされる。

別稿[12]にて既述のように，「わが国における会計史研究の第一人者……小島男佐夫の遺著『会計史入門』は，このブラウンの書物が種本になっているのではないか[13]」ともされるが，けだし，小島著に限ることなく，かなりの会計史書がこのブラウンの書を種本としているのではないだろうか。

ウルフとリトルトン

ロンドンの法廷弁護士アーサー H. ウルフの下掲の書は，これもブラウンの書を種本としているかどうかはさておき，「会計の歴史は概して文明の歴史である[14]」という冒頭の有名な件（くだり）が頻繁に引いて用いられ（いや，頻繁に引用されるからこそ有名，というべきか），この件は「商業は文明の侍女といわれたが，同様に会計は両者の侍女であるといっても誤りではない。換言すれば，文明は商業の親であり，会計は商業の子供である。したがって，会計は文明の孫に相当することになる[15]」と敷衍される。

8） Jas. C. Stewart, *Pioneers of a Profession: Chartered Accountants to 1879*, 1977, pp. 55–56.
9） Richard Brown（ed.）, *A History of Accounting and Accountants*, 1905, p. vii .
10） 中野常男「会計史と会計人の「コモンセンス」」『税経通信』第69巻第５号，2014年，23頁。
11） 中野，清水『近代会計史入門』(2)頁。
12） 友岡賛「「会計史」小史」『三田商学研究』第51巻第６号，2009年。
友岡賛『会計学原理』2012年。
13） 平林『近代会計成立史』233頁。
14） ウルフ／片岡義雄，片岡泰彦（訳）『ウルフ会計史』1977年，１頁。
15） 同上，１頁。

Arthur H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy*, 1912

第Ⅰ部　会計システムの発達
　第１章　エジプト人の会計
　第２章　バビロニア，アッシリア，およびヘブライ人の会計
　第３章　ギリシャ人の会計
　第４章　ローマ共和国の会計
　第５章　ローマ帝国の会計
　第６章　暗黒時代の会計
　第７章　イギリスのエクスチェッカー
　第８章　11世紀から15世紀までのイギリスの会計
　第９章　15世紀末までの大陸諸国の会計
第Ⅱ部　簿記論の発展
　第10章　世界初の印刷された簿記文献
　第11章　その後の諸国における簿記文献
　第12章　イギリスの簿記文献
第Ⅲ部　監査の起源と進歩
　第13章　監査の歴史
第Ⅳ部　職業的会計士の出現と発展
　第14章　イタリアにおける初期の会計士
　第15章　スコットランドの会計士と18世紀末までのイングランドの会計士
　第16章　18世紀末以降の会計士
　第17章　職業的会計士――現況と今後の展望

しかしながら，およそ人の社会的な営みは押し並べて文明と相即していることからして「会計の歴史は概して文明の歴史である」は自明であって，あえて自明の文明への言及を「これは，会計の歴史の研究が極めて興味深く，かつ貴重となる理由である[16]」と説いていることは，やはりというべきか，興味深いものであることを強調しなければならないのは，そうとは思われていない[17]会計の宿命ともいうべきか。もっとも，この件については「上掲の文言は会計の歴史性を論じ，その起源が文明の誕生とともにあることを強調するものである[18]」ともされる。

筆頭に挙げられたブラウンの書は，しかしながら，訳書がないためか，あるいは（典拠には好適ながら）引いて用いるのに恰好の件がないためか，けだし，わが国にあっては叙上のウルフの

16）同上，１頁。
17）友岡賛『会計の時代だ――会計と会計士との歴史』2006年，193～211頁。
18）中野常男「「会計」の起源と複式簿記の誕生」中野常男，清水泰洋（編著）『近代会計史入門』2014年，４頁。

書とA. C. リトルトンの下掲の書が双璧的によく知られており，リトルトンの書においては最終章の最後の段落の「光ははじめ十五世紀に，次いで十九世紀に射したのである。十五世紀の商業と貿易の急速な発達にせまられて，人は帳簿記入を複式簿記に発展せしめた。時うつつて十九世紀にいたるや当時の商業と工業の飛躍的な前進にせまられて，人は複式簿記を会計に発展せしめたのであつた[19]」がよく引かれる。

A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1933

第Ⅰ部　複式簿記の発達
　第１章　簿記の意義
　第２章　複式簿記の来歴
　第３章　複式簿記の特徴
　第４章　取引の分解
　第５章　体系的な簿記の完成――パチョーロ
　第６章　往時の簿記と今日の簿記の比較
　第７章　元帳の変遷
　第８章　仕訳の進化
　第９章　財務諸表の発展
　第10章　資本主簿記
第Ⅱ部　簿記から会計学への発展
　第11章　資本主理論
　第12章　企業主体理論
　第13章　株式会社の影響
　第14章　減価償却
　第15章　有限責任
　第16章　イギリスにおける監査発達の背景
　第17章　会計専門家の発展
　第18章　イギリスにおける法定監査
　第19章　監査手続き
　第20章　原価計算の起源
　第21章　19世紀末葉における原価会計の発展
　第22章　会計の進化

また，叙上の件はリトルトンの会計史における［簿記 → 会計］というシェーマ，すなわち

19）リトルトン／片野一郎（訳），清水宗一（助訳）『会計発達史（増補版）』1978年，498～499頁。

「十九世紀にいたつて簿記は会計 accounting に発展した[20]」とするそれを要約的に敷衍しており，このシェーマについては「リトルトンの会計史研究上の功績は，それまでの〈会計史＝簿記史（特に複式簿記の歴史）〉という段階から脱却し，15世紀の分析を中心とする「複式簿記の生成と発展」（Evolution of Double-Entry Bookkeeping）とともに，「簿記より会計学への発展」（Expansion of Bookkeeping into Accountancy）が展開される19世紀にも研究の光を投げかけ，〈簿記史〉を包摂しつつ，これを超えた，本来の意味での〈会計史〉の叙述を企図した点にある。……リトルトンの著作において初めて，従来の簿記，特に複式簿記の生成発達史を超える，社会経済的環境をふまえた「会計」の歴史的叙述が展開されたのである[21]」ともされているが，なおまた，別稿[22]にて既述のように，第Ⅱ部は「簿記より会計への発展」ではなくして「簿記より会計学への発展」とされており（少なくとも訳書ではそう訳されており），そこに看取される含意[23]は，［簿記 → 会計］はこれが会計学をもたらす，として捉えられよう。

なお，1930年代にはウィルマー L. グリーンの下掲の書もリトルトンの書と相前後して上梓されている。

Wilmer L. Green, *History and Survey of Accountancy*, 1930

第１章　会計の歴史：勘定方法
第２章　会計の歴史：バビロニアとアッシリアの会計；エジプトの会計；ギリシャの会計；ローマ共和国の会計；ローマ帝国の会計；暗黒時代の会計；イングランド，スコットランド，およびアイルランドの会計；ヨーロッパ大陸の会計；アメリカ合衆国の会計；カナダの会計；南アメリカと中央アメリカの会計
第３章　簿記の歴史
第４章　会計プロフェッションの法律
第５章　会計プロフェッションの教育
第６章　会計士団体
第７章　倫理

このグリーンはかつて公認会計士事務所ハスキンズ＆セルズに籍を置いており，当時は大勢の会計士らと会計プロフェッションについて論じ合う機会があったが，彼らの大多数が余りに知識に乏しいことを知って驚いた，という経験を有し，その後，将来の会計士たちに会計プロフェッションの歴史や倫理を身に着けさせるべく教職に就いたグリーンがそうした意図をもってまとめたこの書は[24]，したがって，歴史ばかりか，会計プロフェッションの（当時の）現行制度等をも概

20）同上，255頁。
21）中野「「会計」の起源とわが国における会計史研究の展開と課題」５頁。
22）友岡賛「簿記と会計」『三田商学研究』第57巻第６号，2015年。
23）同上，26～29頁。
24）Wilmer L. Green, *History and Survey of Accountancy*, 1930, p. [5].

観している。

学会

そもそも何をもって或る学問領域の確立とするか。これは，むろん，議論の分かれるところだろうが，一つのメルクマールとしては，学会の設立，を挙げることもできよう。

これも別稿[25]にて既述のように，わが国におけるこの領域の学会の誕生は余り古いことではなかったが，これは海外にあってもそれほどの大差はなく，会計史家協会（Academy of Accounting Historians）がケベックで設立をみたのは1973年のことだった。

1968年にアメリカ会計学会（American Accounting Association）（AAA）に設けられた[26]会計史委員会（Committee on Accounting History）に付託されたのは「会計史研究の目的の提示，大学の学部および大学院における会計史教育の指針の案出，ならびに会計史の研究ないし教育に関心のある人々が研究発表を聴いたり，意見を交換したりすることができるフォーラム（恐らくは学会の大会における円卓会議）の準備[27]」だった。

スティーブン A. ゼフ（テュレーン大学）を委員長とし，その他，リチャード P. ブリーフ（ニューヨーク大学），マイケル・チャットフィールド（カリフォルニア大学ロスアンジェルス校），デビッド・グリーン，Jr.（シカゴ大学），デビッド F. ホーキンス（ハーバード大学），リチャード H. ホンバーガー（ウィチタ州立大学），モーリス・ムーニッツ（カリフォルニア大学バークレー校），エドワード・ペラガロ（ホーリー・クロス大学）をもって構成された[28]この委員会は翌1969年に AAA の執行委員会に報告書を提出している[29]が，この報告書はまずは「会計史の目的は知的であるとともに実利的でもある[30]」とした上で，前者については「会計史は，変化をもたらす環境要因を識別し，変化の実際の生じ方を明らかにすることによって，会計の思想，実践，および制度の発展プロセスを解明する[31]」とし，また，後者については「会計史は，今日において用いられている諸概念や行われている実践や制度の起源を明らかにすることによって，今日の会計上の諸問題の解決に資する識見をもたらす[32]」とし，さらにまた，注目に値する歴史研究の論点の例を次のように列挙していた[33]。

1．連邦所得税の課税所得の算定および「一般に認められた会計原則」との関係における

25） 友岡「「会計史」小史」。
友岡『会計学原理』。

26） Edward N. Coffman, Alfred R. Roberts, and Gary John Previts, ‘A History of the Academy of Accounting Historians 1973-1988,’ *The Accounting Historians Journal*, Vol. 16, No. 2, 1989, p. 155.

27） American Accounting Association, ‘Committee on Accounting History,’ *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 45, 1970, p. 53.

28） *Ibid.*, p. 52.

29） Coffman *et al.*, ‘A History of the Academy of Accounting Historians 1973-1988,’ p. 156.

30） American Accounting Association, ‘Committee on Accounting History,’ p. 53.

31） *Ibid.*, p. 53.

32） *Ibid.*, p. 53.

33） *Ibid.*, pp. 53-54.

後入先出法の変遷

2.「一般に認められた会計原則」の設定におけるニューヨーク証券取引所，会計プロフェッション，および証券取引委員会の関係の変遷

3．イギリス会社法における会計・監査規定の変遷

4．科学的管理法運動が標準原価計算の発達に与えた影響

5．アメリカにおける第2次世界大戦後の合併運動と持分プーリング法の関係

6．非営利組織の会計実践の進展における会計プロフェッションの役割

7．19世紀および20世紀の大学における簿記・会計教育の進展

8．アメリカ公認会計士協会が会計の思想，実践，および制度の発展に与えた影響

9．自由放任主義の経済と混合経済における監査人の役割の進展の異同[34)]

この会計史委員会の報告書は会計史研究の必要性と大学院の教科課程における会計史の必要性をともに認め，他方，会計史研究の欠如とその手の研究に対する資金援助の欠如について懸念を示すものであり[35)]，教育については「会計は権威主義的に教授されることが余りにも多く，すなわち，あたかも現在の認められた実践が何十年，何百年の環境の変化を超えて不易であるかのように扱われている。教科書の多くはこうした捉え方を否定しておらず，したがって，教授者は歴史的な要素を取り入れなければならない[36)]」とし，また，「会計は専門職的であるとともに学術的でもあり，その歴史の意義は医業における医療史の意義，法曹にとっての法律史の意義，経済学における経済史の意義，および建築家にとっての建築史の意義にも引けを取らない[37)]」と述べ，AAAの役割について「AAAは，歴史研究は学問分野におけるあらゆる研究活動に不可欠の要素である，ということを認識しなければならない[38)]」と結論づけていた。

しかしながら，その後，AAAが会計史委員会の勧告に応ずる気配はなく，そうしたなか，この勧告を重視し，また，AAAには会計史委員会を継続させるつもりがない様子を看取したゲーリー・ジョン・プレビッツとS. ポール・ガーナーをはじめとする少数の会計学教授たちのグループが1973年に達した結論は，会計史研究の促進に関心がある人たちのために別の組織を設ける必要がある，というものだった[39)]。

プレビッツは会計史および会計史研究の促進に関心があると思われる幾人かの人々に書簡を送り，会計史に関する新団体の設立を検討するための委員会への参加を呼び掛けた。この書簡を受け取った人々から寄せられた意見を検討した結果，新団体の設立を目指して前進することが決せられ，やがて設けられた設立委員会はプレビッツ（アラバマ大学）をコーディネーターとし，そ

34） この最後の例については「この手の論点は会計史と，国際会計における比較研究の接点を示唆する」（*Ibid.*, p. 54）と附言されている。

35） Coffman *et al.*, 'A History of the Academy of Accounting Historians 1973–1988,' p. 156.

36） American Accounting Association,'Committee on Accounting History,' p. 55.

37） *Ibid.*, p. 55.

38） *Ibid.*, p. 55.

39） Coffman *et al.*, 'A History of the Academy of Accounting Historians 1973–1988,' p. 156.

の他，ブリーフ，ガーナー（アラバマ大学），H. トーマス・ジョンソン（ウェスタン・オンタリオ大学），アルフレッド R. ロバーツ（ミズーリ大学），ウィラード E. ストーン（フロリダ大学），ジェームズ O. ウィンガム（ミシガン大学），およびゼフをもって構成されていた。[40]

1973年 8 月15日，AAA の年次総会が開催されていたケベックのラバル大学において設立をみた会計史家協会はプレビッツを初代の会長とし，次のような目的を掲げていた。[41]

・歴史が今日の会計にとって有意義なものであることを世に知らしめること
・会計を扱う歴史家の学術研究活動と意見交換を促進すること
・歴史的研究方法の発達と普及に資する研究会等を設けること
・現行の教科課程の一部としての歴史教育と歴史に特化した特殊な教科課程による歴史教育を促進すること
・諸国の国際的な会計史家グループとの連携を図ること
・概念的方法，定量的方法，および実証的方法を用いて会計の発展史研究と理論史研究をともに継続してゆくことの必要性を唱えること

やはりというべきか，まずは意義についての認知を得なければならないのは歴史研究の宿命ともいうべきか。

チャットフィールドとテン・ハーベ

叙上の AAA の会計史委員会の委員に名を列ね，また，会計史家協会にあっては研究委員会や理事会のメンバーを務めることとなる[42]チャットフィールドの下掲の1974年刊の書は，あたかもこの年にプレビッツが「会計史文献における重要な貢献が認められた者」に対して設けたばかりの「会長の砂時計賞」と称される会計史家協会の賞を受け[43][44]，ちなみに，チャットフィールドは1996年度にも，同年刊のリチャード・バンゲルメルシュとの共編の事典 *The History of Accounting: An International Encyclopedia* により，この賞を受けている。[45]

Michael Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1974

第Ⅰ部　基礎的会計方法の発達
第１章　古代の会計

40） *Ibid.*, pp. 156–157.
41） *Ibid.*, pp. 157–158.
42） *Ibid.*, pp. 163, 165.
43） *Ibid.*, pp. 185, 187.
44） ただし，会計史家協会が設立された1973年度についても遡っての授賞が行われ，この年度はゼフが1972年刊の著書 *Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends* によって受賞している（*Ibid.*, pp. 185, 187）。

第２章　中世の会計
第３章　複式簿記の実践上の発達
第４章　パチョーロとベニス式簿記
第５章　パチョーロ以降の複式簿記
第６章　会計帳簿と財務諸表の発達
第７章　株式会社の出現
第Ⅱ部　産業の時代における会計分析
第８章　工業企業の会計問題
第９章　イギリスの会計規制と監査
第10章　アメリカの監査
第11章　職業的会計士の発展
第12章　近代原価計算の起源
第13章　意思決定のための原価分析
第14章　政府の予算と企業の予算
第15章　所得税における会計の役割
第Ⅲ部　会計理論の歴史
第16章　会計理論――企業の観点
第17章　資産評価上の概念の変遷
第18章　実現と利益の測定
第19章　公表報告書における情報開示
第20章　公準と原則

「accounting history[46]」に訳書が「会計学史[47]」という訳を当てている点には違和感を禁じえないが，それはさておき，「本書は，会計史に関する基礎原理を１冊にまとめ，現在の会計学上の論点との関係を明らかにし，読者に会計思想発達の全般的概観を与える目的で著述したものである。……表題が示すように本書は，事象の編年史もしくは事実的概説というより思想の歴史を主に扱っている。……これまでの会計史の書物と比較して，本書は複式簿記の発達に費やす紙面は少なく，現代の会計技術及び会計理論が出現した18世紀から19世紀初頭の時代に，より多く言及している[48]」とされている。

また，如上のチャットフィールドの書と同時期に刊行された会計史書にO. テン・ハーベの下掲の書があるが，オランダの中央統計局の社会・経済統計部長[49]を著者としてオランダ語によっ

45）Edward N. Coffman, Alfred R. Roberts, and Gary John Previts, 'A History of the Academy of Accounting Historians: 1989-1998,' *The Accounting Historians Journal*, Vol. 25, No. 2, 1998, pp. 195-196.
46）Michael Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1974, p. iii.
47）チャットフィールド／津田正晃，加藤順介（訳）『会計思想史』1978年，ｉ頁。
48）同上，ｉ頁（「会計学史」はこれを「会計史」に改めた）。
49）A. van Seventer, 'O. ten Have (1899-1974),' *The Accounting Historians Journal*, Vol. 4, No. 2, 1977, p. 103.

て書かれたこの書については刊行後，それほどの間を置くことなく英訳書も上梓されており，ちなみに，英訳者のA. ファン・セベンターはこの訳業をもって先述の会計史家協会の砂時計賞を受けている。[50]

O. ten Have, *De Geschiedenis van het Boekhouden*, 1973[51]

O. ten Have／A. van Seventer（trans.）, *The History of Accountacy*, 1976

第１章　序論
第２章　古代
第３章　1500年までのイタリアにおける会計の発達
第４章　1500年までのイタリア以外における会計の発達
第５章　ヨーロッパ貿易から世界貿易へ
第６章　16世紀から19世紀までの会計文献の著者たち
第７章　19世紀および20世紀前半の会計の発展――簿記から経営管理へ

「会計通史は二十世紀のはじめ頃，ウルフ（A. H. Woolf）とか，ブラウン（R. Brown）によって体系化され……体系化は十四・五世紀に，ルネッサンスの成果として複式簿記法が北イタリアにおいて形成され，それが十七・八世紀，そして十九世紀を通じてイギリスにおいて近代的簿記法，会計実践として展開するというものであった。……リトルトンは会計の歴史をふりかえるとき，十五世紀と十九世紀が栄光の世紀であるといっている[52]」とする茂木虎雄[53]は，しかしながら，「十七世紀初頭のオランダの簿記実践はイギリスの簿記実務に大きな影響をもつ。R. ブラウンは当時のオランダはイギリス人のための簿記学校であったといっているほどである[54]」として「O. テ

50） Coffman *et al.*, 'A History of the Academy of Accounting Historians 1973-1988,' p. 187.

51） この書の原著の刊行年については英訳書による邦訳書の「邦訳者あとがき」が「本書のオランダ語原著……は博士の本書「序文」にある通り，1974年に出版されている」（O. テン・ハーヴェ／三代川正秀（訳）『会計史』1987年，195頁，O. テン・ハーヴェ／三代川正秀（訳）『新訳　会計史』2001年，200頁）としており，筆者も，オランダ語による原著は（近隣の図書館には所蔵されていないため）これを直接には確認することなく，この「邦訳者あとがき」に依拠して「1974」（友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年，12頁，友岡「「会計史」小史」96頁，友岡『会計学原理』229頁）としていたが，近頃になって実はテン・ハーベ「博士の本書「序文」」における「1974」という記述は存在しないことに気づき，原著を探し出して確認したところ，1973年刊であることが判明した。ただし，この書の英訳書には原著の刊行年の記載がなく，また，英訳者ファン・セベンターによるテン・ハーベの評伝においては「それは *De Geschiedenis van het Boekhouden* というタイトルをもって1974年に刊行された」（van Seventer, 'O. ten Have（1899-1974）,' p. 104）とされている。

52） 茂木虎雄「O. ten Have, *De Geschiedenis van het Boekhouden*, Delwel, 1973, 122pp.; Ditto, *The History of Accountacy*, translated by A. van Seventer, Bay Books, Palo Alto, California, 1976, V＋112pp.」『立教経済学研究』第31巻第２号，1977年，109～110頁。

53） 茂木については差し当たり，友岡「「会計史」小史」95頁，友岡『会計学原理』228～229頁，を参照。

54） 茂木「O. ten Have, *De Geschiedenis van het Boekhouden*, Delwel, 1973, 122pp.; Ditto, *The History of Accountancy*, translated by A. van Seventer, Bay Books, Palo Alto, California, 1976, V＋112pp.」111頁。

ン・ハーベの主張の特徴は十七・八世紀の強調にある。これが第五章以下となる。前にものべたように従来のウルフ，ブラウンそのほかの通史的研究では中世イタリアにおける複式簿記の形成史の体系化に焦点があった。これがつい先頃までの会計史の研究でもあった。ここを抜けだすにはオランダの十七・八世紀の研究がなされなければならぬ。テン・ハーベこそはうってつけの学者である[55]」と述べ，さらに第７章に注目して「この第七章を会計史の体系にとり込んでいることが，二十世紀初頭にさかんに著わされた会計史書と異なるところである。ここに簿記をこえて会計が展開する。本格的な会計史論がのべられている[56]」としており，他方，前出の小島は「テン・ハーヴェ博士の『簿記史』は，産業革命を境として，２つの時代を区切っている。研究対象の発展につれ，産業革命までの会計法研究を簿記史，それ以後は，固定資産，産業経営の諸問題を伴って，簿記法の領域を超えて会計学の問題領域に入る。簿記史と会計史とが区分される。こうした自覚に基づいた，簿記・会計史の体系的研究は未だあらわれていない。とりわけ，産業革命後の体系的歴史的研究においては，博士の先駆者的価値は偉大である[57]」としている。

「会計史」の教科書

当代きっての会計史家の一人 J. R. エドワーズが壮年期にまとめた下掲の通史は「本書の企図はあるいは会計史の授業の基本的な教科書として用いられ，あるいは他の会計学の授業，とりわけ財務会計と監査にかかわる授業の参考書として用いられ，あるいは自身の分野の発展に関心がある会計士の興味を惹くことにある[58]」とされている点が注目され，また，「主として会計実践の発展に焦点を合わせ，また，この変遷過程に影響を与える環境の構成要素として会計思想や会計制度を扱っている[59]」とされているが，ただし，前出のチャットフィールドの書も「本書は会計学専攻の学生を対象とし，よく知られている概念の深層と論理的フレームワークの再検討をなし，会計理論，監査論，原価計算論そして国際会計論等を専攻するゼミ生に資料を提供し，かつそれらの今日までの発展段階の軌跡をたどろうとするものである。さらに，理論ゼミナールにおいて勉学するには多少知識が不足しているが，基礎課程の一般的概論は修了している大学院生のための会計学の最初の過程を提供するものでもある[60]」としており，これも「会計史」の教科書というべきか。

J. R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, 1989

第Ⅰ部　序

第１章　会計史の意義

55）同上，117頁。
56）同上，115頁。
57）小島男佐夫「O. テン・ハーヴェ「簿記史」研究」『産業経理』第41巻第６号，1981年，43頁。
58）J. R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, 1989, 'Preface,' n. p.
59）*Ibid.*, 'Preface,' n. p.
60）チャットフィールド／津田，加藤（訳）『会計思想史』ⅰ頁。

第２章　経済発展と会計の変遷
第Ⅱ部　古代から産業革命まで
第３章　初期の記録
第４章　責任負担・責任解除会計
第５章　複式記入の起源と発達
第６章　1500年から1800年までのイギリスにおける複式簿記
第７章　初期の文献
第８章　1225年から1830年までのイギリスにおける利益測定と資産評価
第９章　株式と有限責任
第Ⅲ部　企業の財務報告実践
第10章　1830年から1900年までの会社の会計慣行の形成
第11章　1900年から1940年までの情報開示の変遷
第12章　会計不正
第Ⅳ部　規則と規制
第13章　公益事業会社と複会計システム
第14章　利益，配当，および資本維持
第15章　自由放任主義の状況下での自己規制
第16章　会社法と圧力団体
第17章　財務諸表と目論見書の標準化
第18章　子会社と関連会社の会計
第19章　勧告と基準
第Ⅴ部　会計プロフェッションの発展
第20章　職業的会計士の業務
第21章　専門職団体

「個々の会計史家たちの研究には著しい進展がみられるにもかかわらず，学部および大学院における会計学専攻の学生はその多く（ほとんど？）が会計史には触れることがない[61]」（当時の）現況を案じ，「将来の会計士たちの教育[62]」における会計史の重要性を唱え，この書の刊行をもって「叙上の趨勢とは逆方向の喜ばしいこと[63]」と歓迎するトム・リー[64]は「史料の制約によって本書の大半（75％近く）は1830年以降の出来事を扱っている[65]」とはいえ，「本書の内容は最初期から今

61）Tom Lee, 'John Richard Edwards（1989）*A History of Financial Accounting*. London: Routledge. Pp. 326. £35,' *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 1, No. 1, 1990, p. 111.
62）*Ibid*., p. 111.
63）*Ibid*., p. 111.
64）1999年に会計史家協会の会長に就任（Edward N. Coffman, Yvette J. Lazdowski, and Gary John Previts, 'A History of the Academy of Accounting Historians: 1999-2013,' *The Accounting Historians Journal*, Vol. 41, No. 2, 2014, p. 6）。

日にいたるまで6,000年近い期間に及んでいる[66]」とし，「エドワーズの述べ方は平明にして直截であり，読者は本書の趣旨を容易に理解することができ，会計の変遷についてかなりよく知ることができる[67]」としながらも，「第１の問題点は歴史の本質と役割への言及にかかわる[68]」として歴史の意義についての説明が不足していることを指摘し，「第２の問題点は……会計の本質と役割に関する理解の深化に会計史を役立てることができるようにする理論的なフレームワークが欠如していることである[69]」などとなかなかに手厳しく，また，エドワーズと専門（19世紀イギリス会計史）を同じくし，親交もあった千葉準一いわく，「思い切ったことは書かずに，随分と無難にまとめてある[70]」。

なお，エドワーズは「二次資料に大きく依存している[71]」と述べ，リーも「エドワーズは利用可能な文献……を十分に活用している[72]」としているが，けだし，二次資料をもって通史を書くことができる，ということの意味はすこぶる大きい。

冒頭に紹介された「会計史研究の蓄積は会計通史を生み出すに至る。つまり会計史の教科書の誕生である。これは会計史という分野が１つの学問体系を確立し，市民権を獲得したことを意味している」という理解や，別稿[73]にて既述の，およそ歴史というものには，まずは①大摑みの通史（的なもの）が書かれ，その後，本格的な歴史研究へと深化し，そこでは②細分化された対象における緻密な歴史が書かれ，その後，本格的な研究の蓄積を踏まえ，③体系性をもった通史が書かれる，といった過程がみられる，といった捉え方が想起されよう。

やはり「歴史に学ぶ」なのか？

会計史に限ることなく，歴史には「歴史を学ぶ」と「歴史に学ぶ」があり，「歴史研究」などという場合にはまずは「歴史を学ぶ」がイメージされようが，他方，歴史の意義を問われた場合には「歴史に学ぶ」の方がもっともらしい応答が容易ともいえよう。敷衍すれば，前出のAAAの会計史委員会の報告書における「会計の思想，実践，および制度の発展プロセスを解明する」という会計史の「知的」な目的は「歴史を学ぶ」に繋がり，他方，「今日の会計上の諸問題の解決に資する識見をもたらす」という会計史の「実利的」な目的は「歴史に学ぶ」に繋がり，要するに，「実利的」である方が意義を説明しやすい，ということかもしれない。

65）Lee, 'John Richard Edwards (1989) *A History of Financial Accounting*. London: Routledge. Pp. 326. £35,' p. 112.
66）*Ibid*., p. 112.
67）*Ibid*., p. 112.
68）*Ibid*., p. 112.
69）*Ibid*., p. 112.
70）本人談。
71）Edwards, *A History of Financial Accounting*, 'Preface,' n. p.
72）Lee, 'John Richard Edwards (1989) *A History of Financial Accounting*. London: Routledge. Pp. 326. £35,' p. 112.
73）友岡「「会計史」小史」。
友岡『会計学原理』。
友岡賛「「会計史」の成立」『三田商学研究』第58巻第１号，2015年。

その点，ピーター・ウォルトンが編んだ下掲の書は「現代の会計を研究するためには過去の会計を研究しなければならない[74]」として次のように敷衍している。

「本書の淵源は会計史よりも比較国際会計の領域にかかわっている。特定時点の特定の国における会計の実務慣行および規制の総体は，その時代だけにかかわっているのではなくて過去の決定事項の集積なのであり，それは一定期間の多くの種々の刺激に対応して修正されてきたものであるという基本的立場から出発するならば，特定の国における財務報告の現状を研究しようとする者は，その時代を理解するために規制の歴史的展開方法を検討する必要があるということになる[75]」。

Peter Walton (ed.), *European Financial Reporting: A History*, 1995

第１章　国際会計と歴史
第２章　西欧の工業化における会計
第３章　オーストリアにおける財務報告の歴史
第４章　ベルギーにおける財務報告の歴史
第５章　デンマークにおける財務報告の歴史
第６章　フィンランドにおける財務報告の歴史
第７章　フランスにおける財務報告の歴史
第８章　ドイツにおける財務報告の歴史
第９章　イタリアにおける財務報告の歴史
第10章　オランダにおける財務報告の歴史
第11章　ノルウェーにおける財務報告の歴史
第12章　スペインにおける財務報告の歴史
第13章　スウェーデンにおける財務報告の歴史
第14章　スイスにおける財務報告の歴史
第15章　イギリスにおける財務報告の歴史

なお，「比較欧州会計の研究にあたって，自明なことは，異なる文化が異なる目的や特性と会計とを関連づけていることであり……そのことが適切な比較を困難にしているということである。ある国における会計文化の重要な局面（たとえばスイス会計における慎重性）が異なる価値観を有する他国において重視されないこともある（たとえば報告面で経済的透明性の重視を主張するイギリスと比べて[76]）」という理解をもって編まれたこの書は，したがって，「画一的枠組を強要していな

74）P. ワルトン（編著）／久野光朗（監訳）『欧州比較国際会計史論』1997年，(5)頁。
75）同上，１頁。
76）同上，(5)頁。

い。そのため一連の異なった説明が示されており，それぞれが特定の国の会計の発展を明らかにしているのであるが，読者は，一連の各国別の会計に対する歴史的紹介を期待すべきであり，偏狭な先入観に基づく画一的分析を期待してはならない[77]」としている点が興味深い。

一般的な市民権？

近年は一般教養書の類いで会計の歴史を扱ったものが散見される。例えば下掲のものは，すべてを会計史書とは看做しえないかもしれないが，いずれも古代から現代までの会計を歴史的に扱っており，また，いずれも早期に訳書[78]が刊行されている。

Mike Brewster, *Unaccountable: How the Accounting Profession Forfeited a Public Trust*, 2003

Jane Gleeson-White, *Double Entry: How the Merchants of Venice Shaped the Modern World—and How Their Invention Could Make or Break the Planet*, 2011

Jacob Soll, *The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations*, 2014

かつては「へぇ，会計にも歴史があるんだ」とか，「会計の歴史なんて考えてみたこともなかった」とかいわれていた[79]この「会計史」という分野も，いつの間にか，一般的な市民権を得たということだろうか。

文　献

American Accounting Association, 'Committee on Accounting History,' *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 45, 1970.

Mike Brewster, *Unaccountable: How the Accounting Profession Forfeited a Public Trust*, John Wiley & Sons, 2003.

マイク・ブルースター（Mike Brewster）／友岡賛（監訳），山内あゆ子（訳）『会計破綻――会計プロフェッションの背信』税務経理協会，2004年。

Richard Brown (ed.), *A History of Accounting and Accountants*, T. C. & E. C. Jack, 1905.

Michael Chatfield, *A History of Accounting Thought*, Dryden Press, 1974.

チャットフィールド（Michael Chatfield）／津田正晃，加藤順介（訳）『会計思想史』文眞堂，1978年。

Edward N. Coffman, Yvette J. Lazdowski, and Gary John Previts, 'A History of the Academy of Accounting Historians: 1999–2013,' *The Accounting Historians Journal*, Vol. 41, No. 2, 2014.

Edward N. Coffman, Alfred R. Roberts, and Gary John Previts, 'A History of the Academy of Accounting Historians 1973–1988,' *The Accounting Historians Journal*, Vol. 16, No. 2, 1989.

Edward N. Coffman, Alfred R. Roberts, and Gary John Previts, 'A History of the Academy of Accounting Historians: 1989–1998,' *The Accounting Historians Journal*, Vol. 25, No. 2, 1998.

77）　同上，(5)頁。

78）　マイク・ブルースター／友岡賛（監訳），山内あゆ子（訳）『会計破綻――会計プロフェッションの背信』2004年。

ジェーン・グリーソン・ホワイト／川添節子（訳）『バランスシートで読みとく世界経済史――ヴェニスの商人はいかにして資本主義を発明したのか?』2014年。

ジェイコブ・ソール／村井章子（訳）『帳簿の世界史』2015年。

79）　友岡『歴史にふれる会計学』３～４頁。

J. R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, Routledge, 1989.
Jane Gleeson-White, *Double Entry: How the Merchants of Venice Shaped the Modern World—and How Their Invention Could Make or Break the Planet*, Allen & Unwin, 2011.
ジェーン・グリーソン・ホワイト（Jane Gleeson-White）／川添節子（訳）『バランスシートで読みとく世界経済史――ヴェニスの商人はいかにして資本主義を発明したのか?』日経 BP 社，2014年。
Wilmer L. Green, *History and Survey of Accountancy*, Standard Text Press, 1930.
平林喜博（編著）『近代会計成立史』同文舘出版，2005年。
小島男佐夫「O. テン・ハーヴェ「簿記史」研究」『産業経理』第41巻第 6 号，1981年。
Tom Lee, 'John Richard Edwards (1989) *A History of Financial Accounting*. London: Routledge. Pp. 326. £35,' *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 1, No. 1, 1990.
A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., 1933.
リトルトン（A. C. Littleton）／片野一郎（訳），清水宗一（助訳）『会計発達史（増補版）』同文舘出版，1978年。
茂木虎雄「O. ten Have, *De Geschiedenis van het Boekhouden*, Delwel, 1973, 122pp.; Ditto, *The History of Accountacy*, translated by A. van Seventer, Bay Books, Palo Alto, California, 1976, V＋112pp.」『立教経済学研究』第31巻第 2 号，1977年。
中野常男「「会計」の起源とわが国における会計史研究の展開と課題」千葉準一，中野常男（責任編集）『体系現代会計学［第 8 巻］会計と会計学の歴史』中央経済社，2012年。
中野常男「会計史と会計人の「コモンセンス」」『税経通信』第69巻第 5 号，2014年。
中野常男「「会計」の起源と複式簿記の誕生」中野常男，清水泰洋（編著）『近代会計史入門』同文舘出版，2014年。
中野常男，清水泰洋（編著）『近代会計史入門』同文舘出版，2014年。
Jacob Soll, *The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations*, Allen Lane, 2014.
ジェイコブ・ソール（Jacob Soll）／村井章子（訳）『帳簿の世界史』文藝春秋，2015年。
O. ten Have, *De Geschiedenis van het Boekhouden*, Delwel Publishing Co., 1974.
O. ten Have／A. van Seventer (trans.), *The History of Accountacy*, Bay Books, 1976.
O. テン・ハーヴェ（O. ten Have）／三代川正秀（訳）『会計史』税務経理協会，1987年。
O. テン・ハーヴェ／三代川正秀（訳）『新訳　会計史』税務経理協会，2001年。
Jas. C. Stewart, *Pioneers of a Profession: Chartered Accountants to 1879*, Scottish Committee on Accounting History, Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1977.
友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣，1996年。
友岡賛『会計の時代だ――会計と会計士との歴史』ちくま新書，2006年。
友岡賛「「会計史」小史」『三田商学研究』第51巻第 6 号，2009年。
友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。
友岡賛「簿記と会計」『三田商学研究』第57巻第 6 号，2015年。
友岡賛「「会計史」の成立」『三田商学研究』第58巻第 1 号，2015年。
A. van Seventer, 'O. ten Have (1899–1974),' *The Accounting Historians Journal*, Vol. 4, No. 2, 1977.
Peter Walton (ed.), *European Financial Reporting: A History*, Academic Press, 1995.
P. ワルトン（Peter Walton）（編著）／久野光朗（監訳）『欧州比較国際会計史論』同文舘出版，1997年。
Arthur H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy*, Gee & Co., 1912.
ウルフ（Arthur H. Woolf）／片岡義雄，片岡泰彦（訳）『ウルフ会計史』法政大学出版局，1977年。

2015年 4 月28日成稿