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

Title	管理会計と財務会計 : 会計学の基本問題〔III〕 (2)
Sub Title	Which came first, financial accounting or management accounting ?
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.5 (2019. 12) ,p.17- 28
JaLC DOI	
Abstract	財務会計と管理会計はいずれが先にあったのか。 この問い掛けを起点として会計実践と会計理論の関係，あるいは行為の存在と概念ないし語 (呼称) の存在の関係などについて思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20191200-0017

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62巻第５号
2019 年 12 月

2018年12月12日掲載承認

管理会計と財務会計

―― 会計学の基本問題〔Ⅲ〕（２）――

友　岡　　賛

＜要　　約＞
財務会計と管理会計はいずれが先にあったのか。
この問い掛けを起点として会計実践と会計理論の関係，あるいは行為の存在と概念ないし語（呼称）の存在の関係などについて思量する。

＜キーワード＞
アメリカ，イギリス，会計学，管理会計，管理会計史，管理会計論，原価計算，財務会計，実践，理論

財務会計と管理会計はいずれが先にあったのか。これは既に論じられた[1)]が，しかし，再論される。

管理会計史の起点

財務会計と管理会計はいずれが先にあったのか。けだし，通説は，財務会計が先，だろうし，例えば *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*，すなわち『適合性の喪失』と題する H. T. ジョンソン（H. Thomas Johnson）と R. S. キャプラン（Robert S. Kaplan）の管理会計史も次のように述べている。

＜引用について＞
原文における（　）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，原則として，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，特に断りがない限り，筆者（友岡）による。
また，引用に際して，旧字体は，原則として，これを新字体に改め，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1）友岡賛『会計学原理』2012年，29～31，89～91頁。
友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年，197～201頁。

「会計報告書は何千年も前から作成されてきている。また，500年ほど前には，ヴェニスの修道士パチョーリ師[ママ][2]が，うまく機能している複式簿記システムの基本について記述している。……しかし，管理会計情報への要求が生じたのはもっと最近の現象である。……19世紀前半に設立された紡織工場，中頃に形成された鉄道業，および後半に創立された鉄鋼業……のような企業の出現により，会計情報への新たなる必要性が生み出されることになった[3]」。

もっともトーマス A. キング（Thomas A. King）のアメリカ会計史によれば，「最も広く読まれたこの分野の歴史書である『レレバンス・ロスト（適合性の喪失）』に立証されているように，アメリカにおいて原価計算は財務会計に先行した。1800年代初頭の繊維製造業者は，原材料から糸と織物という製品にいたるまでに掛かる労務費と製造間接費を見積もるため，原価計算を用いた[4]」とされているが，これは「19世紀のアメリカの企業は外部者に対する情報開示をほとんどしていなかった[5]」というアメリカ会計史だから，というべきだろうし，また，リズ・ウォーレン（Liz Warren）とジョン・バーンズ（John Burns）によれば，イギリスにおける管理会計の公式の（official）歴史は基本的な原価計算が一般化をみた第１次世界大戦期を起点とするが，原価計算は19世紀にあっても製鉄業や繊維工業などにおいて行われていた，とされる[6]。

しかしながら，トレバー・ボインズ（Trevor Boyns）とジョン・リチャード・エドワーズ（John Richard Edwards）の *A History of Management Accounting: The British Experience*，すなわち『管理会計史』は中世の後期に始まる[7]。

もっとも「○○史」は「○○」の定義に依存し，「○○史」の起点はこれも「○○」の定義に依存することは言を俟たず，例えば「管理会計とは企業管理のために利用される会計のことである[8]」と定義する田中隆雄は「管理会計の歴史は簿記の歴史に比べればきわめて新しい[9]」として「会計が管理のために利用されるようになったのは，19世紀末から20世紀にかけてのことである。大企業の出現とそれにともなう近代的管理の成立を契機として，会計が管理目的に利用されるようになった[10]」としているが，ボインズとエドワーズは「管理を目的として会計情報を提供するこ

2）注記63）をみよ。
3）H. T. ジョンソン，R. S. キャプラン／鳥居宏史（訳）『レレバンス・ロスト――管理会計の盛衰』1992年，５～６頁。
4）トーマス A. キング／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』2014年，76～77頁。
5）同上，37頁。
6）Liz Warren and John Burns, 'The Role of the Management Accountant in Britain,' in Lukas Goretzki and Erik Strauss（eds.）, *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, 2018, pp. 182-183.
7）Trevor Boyns and John Richard Edwards, *A History of Management Accounting: The British Experience*, 2012, p. 4.
8）田中隆雄『管理会計発達史――アメリカ巨大製造会社における管理会計の成立』1982年，「はしがき」１頁。
9）同上，「はしがき」１頁。

と[11]」，あるいは「管理業務における種々の機能の遂行を支援する目的をもって会計情報を利用すること[12]」をもって「管理会計」の定義とする。

山口操によれば，「管理会計と会計管理とは，概念のうえでは，はっきりと区別されなければならない。管理会計とは企業の経営管理を援助する会計であり，他方，会計管理とは会計に支援されておこなわれる経営管理である[13]」とされ[14]，こうした向きからすれば，叙上のように，「会計情報を提供すること」と「会計情報を利用すること」を「あるいは」をもって併記することには異論もあろうが，この点はとりあえずさて措き，さて，前出の田中が「大企業の出現」を待ち，「19世紀末」を待っているのに対し，ボインズとエドワーズによれば，大規模な企業の登場を待つことなく，個人企業ないし小規模な企業においても，経営者は企業を存続させるために事業の状況を詳細に知らなければならず，これが会計情報をもって果たされている場合，その企業においては管理会計が行われている，と捉えることができ，したがって，管理会計はその存在を頗る古く，古代にも求めることができようが，ただし，『管理会計史』が中世の後期を起点とするのは，飽くまでも，単に史料の入手可能性の制約によっている，とされる[15]。

他方，「19世紀前半云々」とする『適合性の喪失』は「大企業の出現」について「歴史家は，管理会計の起源を“ビッグビジネス”の到来，とりわけ鉄道の進歩と関連させるというあやまちを犯すことも多い。だが，実際，管理会計は鉄道より先に起きていたし，かような“ビッグビジネス”と何らの関係もなかった。巨大組織体が必要としたから管理会計が生じたのではなかった。それどころか，管理会計それ自体が，大規模企業の成長を促進したといってもよい[16]」としている点が注目され，また，『適合性の喪失』は「管理会計情報」を「企業内部で発生する取引についての情報」と別言し[17]，ただし，「実質的に1925年までに，今日利用されている全ての管理会計実務は開発されてしまった。……しかし，革新の速度はこの時点で止まってしまったように思われる[18]」と続けているが，ボインズとエドワーズによれば，1930年代ないし1940年代にアメリカにおいて現れた[19]「管理会計」という語は1950年頃に一般化をみることになるが，これより前の時期についてこの語を用いることに問題はない，とされ，会計情報は何世紀にもわたって如上の目的をもって利用されており，例えば「管理会計」という語が存在しなかった16世紀の実践をこの語をもって述べることに歴史上の問題はない，とされる[20]。

10）同上，「はしがき」1頁。
11）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, p. 1.
12）*Ibid.*, p. 2.
13）山口操「企業と管理会計」山口操（編著）『エッセンス管理会計』2001年，253頁。
14）この件（くだり）は「経営管理のために情報提供をおこなう会計と会計情報を利用する経営管理とのこの区別は，具体的には予算会計と予算管理，標準原価計算と原価管理，等々の区別であり，きわめて重要な区別である」（同上，253頁）と敷衍され，すなわち，予算管理や原価管理は管理会計に非ず，とされる。
15）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, pp. 4–5.
16）ジョンソン，キャプラン／鳥居（訳）『レレバンス・ロスト』18頁。
17）同上，5頁。
18）同上，10頁。
19）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, p. 287.
20）*Ibid.*, p. 2.

もっとも，むろん，「管理会計」という語の不在は管理会計という行為の不在を意味するものではなく，また，筆者も管理会計の存在を古くに求める立場ながら，ただし，語の存在の重要性は看過すべきではない。「○○」という語の存在は「○○」という概念の存在を意味し，「○○」という概念の存在はその事物がそれとして認識されるに至っていることを意味する。

管理のための会計が行われていた，ということと，「管理会計」と称されるものが行われていた，ということをどのように扱うか。

管理のための会計といえば，その存在を古くに認める向きはほかにもみられ，例えば藤井則彦によれば，「13世紀～14世紀頃の複式簿記の発生の原因である①他人との貸借関係の記録が必要となった……などの理由により，個人企業の財産保全，管理（経営管理ではない）のための会計（簿記）はその必要性からして発生したものと解すべきで……つまり，初歩的な単純な意味での管理的要素をもっていたと考えられる[21]」とされ，その後，「企業外部の人々との関係を問題とするようになり，財務会計的領域へと拡大され，その後17世紀頃からの種々の法的整備（1673年のフランス商業条例を始めとして）と相まって，むしろ財務会計が会計の主流となり，その後19世紀末から20世紀初頭にかけて……科学的管理法を始めとする経営管理論との結びつきによって，管理会計の重要性が認識されるに至り，財務会計または外部報告会計・管理会計または内部報告会計というように，会計を区別するようになった[22]」とされているが，「財産保全，管理（経営管理ではない）のための会計（簿記）」という言い様がなされ，わざわざ「経営管理ではない」とされ，あるいは「管理的要素」といった微妙な言い様がなされ，「管理会計」の語は19世紀末以降について用いられており，また，「管理会計」の定義は示されていないものの，「企業の経営管理を計算の対象とし，内部の経営管理のための有効的手段となること[23]」が管理会計の目的とされている。

アメリカ

『適合性の喪失』は，イギリスとの比較も行っているが，主としてアメリカをもって扱っている[24]。やはり管理会計史の舞台はアメリカなのか。「管理会計」と「史」をタイトルに有する書はその多くが「アメリカ」（ないし「米国」）をタイトルに併せもつ。

『管理会計発達史――アメリカ巨大製造会社における管理会計の成立[25]』
『アメリカ管理会計史[26]』
『米国管理会計論発達史[27]』
『アメリカ管理原価会計史――管理会計の潜在的展開過程[28]』

21）藤井則彦『日本の会計と国際会計』1992年，33頁（（　）書きは原文）。
22）同上，33～34頁（（　）書きは原文）。
23）同上，34頁。
24）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, p. 3.
25）田中隆雄，1982年。
26）上總康行，1989年。
27）廣本敏郎，1993年。

『アメリカ鉄道管理会計生成史――業績評価と意思決定に関連して[29]』
『アメリカ管理会計生成史――投資利益率に基づく経営管理の展開[30]』

むろん，如上のタイトルは単に，この書はアメリカにおける管理会計史を扱う，といった意味にも解されようが，しかし，叙上のように，管理会計史は「その多くが「アメリカ」を」扱っているのは，やはり管理会計史の舞台はアメリカ，ということか。

また，タイトルに「アメリカ」のない『管理会計発達史論[31]』においても「管理会計は，アメリカ資本主義が自由競争段階から独占段階へと移行する，まさに世紀の転換期に誕生したとされた[32]」ともされ，伊藤博は「管理会計の生成・発展過程は……アメリカ管理会計史そのものといってさしつかえない[33]」と述べている。さらにまた，鈴木一道による稀有なイギリスの管理会計史はのっけから「管理会計は……アメリカで誕生し成長した[34]」と断ずる。

ちなみに，鈴木によれば，「イギリスにおいては，管理のための原価計算が16，17世紀にも存在していた[35]」が，「しかしながら，それが今日の管理会計の直接の祖先であったという議論に組するわけにはいかない[36]」とされ，「イギリスで発達した原価計算は，19世紀末から20世紀にかけて……アメリカに移植され[37]」，やがて「アメリカの逆転[38]」をみ，やがてイギリスは「管理会計をアメリカから学んだ[39]」とされる。

諸文献における如上の状況下，さて，ボインズとエドワーズの『管理会計史』は *The British Experience* と副題し，すなわち鈴木の管理会計史と同様，稀有なイギリス管理会計史にほかならず，しかも，「20世紀における管理会計の発展についてはアメリカが擢んでており，また，新しい技法や接近法はまずはアメリカの企業に，しかも，イギリスにおいてよりも遙かに広汎に導入された，とする見解は……立証が困難[40]」として「イギリスにおける発展はアメリカにおけるそれと大いに異なっていた[41]」と続ける。

管理会計と管理会計論

文献ないし理論と実践の関係については種々の見解があろう。そもそも「文献ないし理論」と

28）足立浩，1996年。
29）高梠真一，1999年。
30）高梠真一，2004年。
31）辻厚生，1971年。
32）上總康行『アメリカ管理会計史［上巻］　萌芽期－生成期』1989年，4頁。
33）伊藤博『管理会計の世紀』1992年，5頁。
34）鈴木一道『イギリス管理会計の発展』2001年，「はしがき」1頁。
35）同上，94頁。
36）同上，94頁。
37）同上，95頁。
38）同上，98頁。
39）同上，99頁。
40）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, p. 3.
41）*Ibid.*, p. 3.

いう言い様にも問題はあろうが，ボインズとエドワーズは「理論と当時において入手可能であったその分野の文献を同等視する[42]」。

さて，文献ないし理論と実践の関係については種々の見解があろうが，或るときは一方が先行し，また，或るときは他方が先行する，とされ[43]，すなわち，例えば簿記書と簿記実践の関係については「『スムマ』の登場前後からおよそ1世紀の簿記書は，そこでおこなわれていた簿記を解説することにもっぱらの目的があった。簿記書よりも簿記実践が優っていたのであった。しかしながら，17世紀の簿記書にしめされるものは実践に先行した簿記法となっていた[44]」とされ，概して管理会計に内包される[45]原価計算についても，例えばデビッド・ソロモンズ（David Solomons）によれば，19世紀半ばにあってイングランドの原価計算実践は理論に先行しており，1870年以降には「原価計算ルネサンス」と称される状況がもたらされ，1880年代ないし1890年代にはこの分野の文献が増え始めるが，そこに新しい知見をみることはできず，他方また，1910年頃から1950年頃までの時期には従前の文献に示された知見の実践における活用をみることができる，とされている[46]。

なお，「原価計算ルネサンス」はR. H. パーカー（R. H. Parker）の会計プロフェッション史において次のように説明されている。

> 「原価計算は比較的徐々に発展した。エミール・ガーク（Emile Garcke）とジョン・メインジャー・フェルズ（John Manger Fells）とによってものされたこの科目にかんする最初のスタンダード・テキスト（*Factory Accounts*）が漸う上木されたのは1887年のことであった。それまではこの手の書にたいする需要がなかったことの最も尤もな事訳は，産業革命における勝れた技術および19世紀における市場の廓大によって少なくも工業は好調であったため，製造業者は原価計算の方法に意を用いる必要がほとんどなかった，ということである。しかしながら，1880年代までには，利益率が低下をみ，価格設定は競合性を増し，また，会社は資本集約性を高め，間接費が重要性を高めるにいたっていた。その結果が「原価計算ルネサンス」であった[47]」。
>
> ただし，「このルネサンスにおける先導者は主要な会計士事務所ではなくして（ガークのような）エンジニアおよびフェルズのような人々であった。1897年の結婚証明書において

42）Trevor Boyns and John Richard Edwards, 'The Development of Cost and Management Accounting in Britain,' in Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood, and Michael D. Shields（eds.）, *Handbooks of Management Accounting Research*, Vol. 2, 2006, p. 1021.

43）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, pp. 6-7.

44）友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年，113頁。

45）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, pp. 1-2.

46）David Solomons, 'The Historical Development of Costing,' in David Solomons（ed.）, *Studies in Costing*, 1952, pp. 17, 52.

47）R. H. パーカー／友岡賛，小林麻衣子（訳）『会計士の歴史』2006年，71頁。

「ビジネス・オーガナイザー」と自称していたフェルズがのちにその評議員および試験委員に名を列ねることとなる《法人会計士監査人協会》に漸う入会したのは1902年のことであった。彼は1899年以降，ロンドンはシティにおいてコンサルティング会計士業を営み，また，鉄道料金の専門家とされていた[48]」。

エドワーズによれば，「1900年より前においては会計士たちが管理会計業務に従事していた形跡が驚くほど少ない[49]」が，「この奇妙な事実はスノビズムを理由に説明されよう[50]」とされ，また，筆者の会計プロフェッション史によれば，「19世紀にあって「会計プロフェッションの指導者たちは当初，原価計算を高く評価していなかった」（パーカー）。原価計算というものを低くみていた勅許会計士らは，あのようなものは自分たちの仕事ではない，と考えていた。……このような原価計算にたいする認識を改めさせたのは第１次世界大戦だった[51]」とされており，ちなみに，前稿[52]にはエドワーズの新旧二つの通史が取り上げられたが，旧の『財務会計史』にはみられる管理会計への言及が新の『イギリス企業財務報告史』にはなく，これは「『財務会計史』はこの新しい書（『イギリス企業財務報告史』）よりも対象範囲が広く，初期の記録やイギリスにおける会計プロフェッションの発展に関する章，それに「なにゆえに会計の歴史を気に懸けるのか？」と題する序章を有していたが，今回の書にあってこれらはすべて削除されている[53]」ためであり，すなわち，パーカーもエドワーズも，それに筆者も，会計プロフェッション史において管理会計に言及する。

閑話休題。ただし，ボインズとエドワーズの『管理会計史』によれば，理論と実践の関係は決して単純なものではなく，理論は思考によって独創されることもあれば，実践から導出されることもあり，前者の行き方が優位にある場合の理論には適合性の低下，実践との乖離がみられることになるが[54]，他方，筆者によれば，一般的には下記のような傾向が認められよう。

「管理会計のベスト・プラクティスは会計を行う者によって追求され，その意味において，実践が理論（管理会計論）に先行する。しかも，管理会計には，財務会計とは違い，役に立たなければ（適合性ないし目的適合性（relevance）がなければ）意味がない，といった認識がみられ，そうした認識があるからこそ，適合性の喪失が意識され[55]，実践に先行された理論は，適合性の喪失，と，実践の後塵を拝していること，を重ねて強く意識する。ひる

48）同上，72頁（（　）書きは原文）。
49）J. R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, Routledge, 1989, p. 272.
50）*Ibid.*, p. 3.
51）友岡賛『会計士の誕生――プロフェッションとは何か』2010年，113頁（（　）書きは原文）。
52）友岡賛「代理理論の会計史――会計学の基本問題〔Ⅲ〕（１）」『三田商学研究』第62巻第４号，2019年。
53）John Richard Edwards, *A History of Corporate Financial Reporting in Britain*, 2019, p. xv.
54）Boyns and Edwards, *A History of Management Accounting*, p. 7.
55）ジョンソン，キャプラン／鳥居（訳）『レレバンス・ロスト』。

がえって，財務会計は会計を行う者（経営者）にベスト・プラクティス追求の動機がなく，その意味において，理論（財務会計論）が実践に先行する」[56]。

ただしまた，ボインズとエドワーズは次のようにも述べている。

1870年以降の原価計算文献の急増は，前述のように，「原価計算ルネサンス」と称されるが，他方，それ以前の時期の簿記文献には原価計算に関する記述が殆どみられなかったという事実が注目される。産業革命期の企業家は，参照しうる文献がなかったにもかかわらず，洗練された原価計算法を活用しており，19世紀末ないし20世紀前半に至っても実践が文献に先行していたが，20世紀の後半には原価計算および管理会計における理論の進化がみられ，理論が実践に先行することとなる。こうした逆転が生じたのは第２次世界大戦後のことだったが，原価計算および管理会計における理論重視の動向は必然的に文献における適合性の喪失をもって意味した[57]。

ちなみに，例えば某学会の管理会計に関する某委員会は「イノベーションを起こすこと[58]」に寄与すべきこれからの管理会計の検討に際して以下のように述べているが，実践（実務）と理論（研究）の関係がよく分からない[59]。けだし，やはり，まずは実践ありき，ではないのだろうか。

「管理会計が知の活用のみならず，知の探索をいかに支援できるかは，今日，もっとも重要なテーマである。たとえば，知的資産の測定方法の開発，……インセンティブと創造性の関係など，従来の管理会計の限界を超えるような研究も始まっている。……本特別委員会においては……知の活用・探索と管理会計の関係についての検討を行う。そして，国内外に向けて実務および理論の発展に貢献できるような積極的な発信を行っていきたい[60]」。

閑話休題。むろん，そもそも会計学（理論）の起点をどこに求めるか，ということが難問ながら，管理会計は実践が先行し，財務会計は理論が先行する，という理解は，管理会計は財務会計より先にあった，とする理解と軌を一にする。

難問ながら，さて，会計学はその起点をどこに求めるか。

例えば片岡泰彦はルカ・パチョーリ（Luca Pacioli）をもって「会計学の父[61]」ないし「近代会計

56）友岡賛『会計学の基本問題』2016年，160頁（（　）書きと圏点は原文）。

57）Boyns and Edwards, ‘The Development of Cost and Management Accounting in Britain,’ pp. 1021-1023.

58）日本会計研究学会特別委員会（委員長・三矢裕）「知の活用・探索と管理会計に関する研究（中間報告）」2018年，４頁。

59）筆者はこの委員会の口頭発表（2018年９月４日）の際にこの関係について質問したが，回答は意味がよく分からなかった。

60）日本会計研究学会特別委員会（委員長・三矢）「知の活用・探索と管理会計に関する研究（中間報告）」４頁。

61）片岡泰彦「ドイツ式簿記とイタリア式簿記――フッガー家の会計制度と16～19世紀のドイツ簿記書」中野常男，清水泰洋（編著）『近代会計史入門』2014年，47頁。

学の父[62]」と称し，「近代会計学の父」という称し方はA. C. リトルトン（A. C. Littleton）の「we look upon……Paciolo[63] as the father of modern accounting[64]」という記述に依拠しているが，リトルトン著の翻訳書においては「近代会計の発足点（father）[65]」と訳されているのに対し，片岡は「リトルトンは，『会計発達史』の中で，パチョーリ[ママ66]を近代会計学の父（The Father of modern accounting）と称し，高く評価している[67]」としている。いずれにしても，「会計学の父」や「近代会計学の父」といった称し方にも疑義がないでもないが，たとえこの称し方が妥当だとしても，会計学の父が会計学者とは限らず，父たるパチョーロ（Paciolo）が生きた時代に会計学があったとは限らない。パチョーロ自身は会計学者ではなく，しかし，遙かのちの時代における会計学の誕生にとって父のような存在だった，ということかもしれない。

また，「会計学の父」ではなく，「会計の父ルカ・パチョーリ[68]」という述べ方をする渡邉泉[69]は「会計学の誕生[70]」について「18世紀末から19世紀前半にかけて登場する産業革命は，これまでの配当可能な実現利益の計算を中心にした損益計算から新興株主への情報提供機能を中心にした損益計算へと大きくその役割を変えていくことになる。会計学の誕生である[71]」と述べ，あるいは「18世紀末から巻き起こる産業革命によって，産業資本は，損益計算技法として誕生した複式簿記を会計学へと進化させていく[72]」とし，あるいは「複式簿記は……19世紀を迎え，新たに生じてきた様々な社会現象に論理的・実証的に対応しうる体系的知識，すなわち科学として確立を見る。それが社会科学としての会計学である[73]」としているが，「配当可能な実現利益の計算を中心にした損益計算から新興株主への情報提供機能を中心にした損益計算へ」はこれがどうして「様々な社会現象に論理的・実証的に対応しうる体系的知識」に繋がるのか。

会計の機能の再発見

閑話休題。「財務会計は会計を行う者（経営者）にベスト・プラクティス追求の動機がなく」，したがって，ときに規制の必要が生ずる。前出の藤井は「1673年のフランス商業条例[74]」をその代

62）片岡泰彦『イタリア簿記史論』1988年，99頁。
片岡泰彦「複式簿記の誕生とパチョーリ簿記論――イタリア簿記史」平林喜博（編著）『近代会計成立史』2005年，19頁。

63）姓のみの場合はパチョーロ。

64）A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1933, p. 3.

65）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，３頁。

66）注記63）をみよ。

67）片岡泰彦「複式簿記の生成・発展と「パチョーリ簿記論」への展開」千葉準一，中野常男（責任編集）『体系現代会計学［第９巻］　会計と会計学の歴史』2012年，69頁（（　）書きは原文）。

68）渡邉泉『会計学の誕生――複式簿記が変えた世界』2017年，70頁。

69）もっとも渡邉は用語法に緻密さを欠き，例えば次のような記述もある。「会計学は，日々生起する経済事象を認識し，事実にもとづいて利益を測定し，その結果を利害関係者に情報提供する行為である」（渡邉泉「会計学者の責任――歴史からのメッセージ」『産業經理』第78巻第２号，2018年，６頁）。

70）同上，６頁。

71）同上，６頁。

72）同上，８頁。

73）同上，11～12頁。

表例とし，また，リトルトンは19世紀前半のイギリスの会社法をもって挙げる。[75]

リトルトンによれば，会計の歴史は三つの再発見をもって捉えられる。むろん，会計それ自体は自然に存在したものではなく，したがって，発見されたものではないが，リトルトンによれば，複式簿記ないしイタリア式資本・利益会計ないし実在勘定と名目勘定の巧みな統合として生まれた会計はその後，その潜在的機能が３度にわたって再発見されてきた，とされ，まずは財務会計の機能，次いで管理会計の機能，そして社会会計の機能，とされる。[76]

まずは19世紀前半のイギリスにおいて，あるいは詐欺的な企業から投資者を保護すべく，あるいは公益事業への出資を促すべく，帳簿記録を行い，年次貸借対照表を作成し，監査を受けることが法，けだし，すなわち1844年株式会社法[77]や公益事業を対象とする1845年会社約款統一法[78]等の規定[79]によって要求された状況のなかに財務会計の再発見が認められ[80]，次いで20世紀初頭のアメリカに管理会計の再発見があり，また，その後，二つの世界大戦と戦間期の不況の産物として社会会計の再発見があった，とされている[81]が，ただし，社会会計は本稿の埒外としてさて措かれる。

「管理会計」の語はこれを用いていないリトルトンは，しかし，20世紀初頭のアメリカに，大規模なメーカーの運営上の意思決定支援，という機能の再発見があった，とし，これは大量生産のための多額の固定資産投資の必要性や競争の激化による製造原価低減の必要性によってもたらされた，としており，また，「管理会計（management accounting）」の語はこれを用いていないリトルトンは，しかし，近代における会計の発展に対するアメリカの貢献は「administrative accounting」の語にまとめられるだろう，としているが[82]，「administrative accounting」はこれも「管理会計」と訳しえようか。

リトルトンの「再発見」については，いいえて妙，というべきか。

新たに生まれた，ということではなく，潜在していたものが顕在化した，ということであって，これを前出の「○○」という語の存在の重要性の問題に鑑みて考えるとどうなるか。

潜在していた管理会計の機能が再発見された，顕在化した，ということは，管理のための会計はつとに行われてはいたものの，そのかみ，それとしての認識は未だなく，認識されるに至って初めて「管理会計」の語が用いられるに至る，ということと同様か。いや，潜在していた，ということと，行われていた，ということはやはり同じではないだろう。

74）「商事王令」，「商人法典」，ないし「サバリー法典」などとも称される（友岡『歴史にふれる会計学』94頁）。

75）大森明「会計領域の拡大の軌跡と展望」『横浜経営研究』第33巻第１号，2012年，101～102頁。

76）A. C. Littleton, ‘Accounting Rediscovered,’ *The Accounting Review*, Vol. 33, No. 2, 1958, pp. 246-247.

77）An Act for the Registration, Incorporation, and Regulation of Joint Stock Companies, 7 & 8 Vict. c. 110.

78）The Companies Clauses Consolidation Act, 8 & 9 Vict. c. 16.

79）友岡賛『近代会計制度の成立』1995年，19～20頁。

80）「しかし……1673年に「商業条例」が制定されたことを，財務会計の再発見の前兆としてみることができる」（大森「会計領域の拡大の軌跡と展望」102頁）。

81）Littleton, ‘Accounting Rediscovered,’ p. 247.

82）*Ibid.*, p. 247.

では「潜在」とは何か。顕在化する，ということと，認識される，ということは同じことか。

文　献

Trevor Boyns and John Richard Edwards, 'The Development of Cost and Management Accounting in Britain,' in Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood, and Michael D. Shields (eds.), *Handbooks of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, 2006.

Trevor Boyns and John Richard Edwards, *A History of Management Accounting: The British Experience*, Routledge, 2012.

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

John Richard Edwards, *A History of Corporate Financial Reporting in Britain*, Routledge, 2019.

藤井則彦『日本の会計と国際会計』中央経済社，1992年。

伊藤博『管理会計の世紀』同文舘出版，1992年。

H. T. ジョンソン（H. Thomas Johnson），R. S. キャプラン（Robert S. Kaplan）／鳥居宏史（訳）『レレバンス・ロスト――管理会計の盛衰』白桃書房，1992年。

片岡泰彦『イタリア簿記史論』森山書店，1988年。

片岡泰彦「複式簿記の誕生とパチョーリ簿記論――イタリア簿記史」平林喜博（編著）『近代会計成立史』同文舘出版，2005年。

片岡泰彦「複式簿記の生成・発展と「パチョーリ簿記論」への展開」千葉準一，中野常男（責任編集）『体系現代会計学［第９巻］　会計と会計学の歴史』中央経済社，2012年。

片岡泰彦「ドイツ式簿記とイタリア式簿記――フッガー家の会計制度と16～19世紀のドイツ簿記書」中野常男，清水泰洋（編著）『近代会計史入門』同文舘出版，2014年。

上總康行『アメリカ管理会計史［上巻］　萌芽期―生成期』同文舘出版，1989年。

トーマス A. キング（Thomas A. King）／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』税務経理協会，2014年。

A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., 1933.

A. C. Littleton, 'Accounting Rediscovered,' *The Accounting Review*, Vol. 33, No. 2, 1958.

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。

日本会計研究学会特別委員会（委員長・三矢裕）「知の活用・探索と管理会計に関する研究（中間報告）」2018 年。

大森明「会計領域の拡大の軌跡と展望」『横浜経営研究』第33巻第１号，2012年。

R. H. パーカー（R. H. Parker）／友岡賛，小林麻衣子（訳）『会計士の歴史』慶應義塾大学出版会，2006年。

David Solomons, 'The Historical Development of Costing,' in David Solomons (ed.), *Studies in Costing*, Sweet & Maxwell, 1952.

鈴木一道『イギリス管理会計の発展』森山書店，2001年。

田中隆雄『管理会計発達史――アメリカ巨大製造会社における管理会計の成立』森山書店，1982年。

友岡賛『近代会計制度の成立』有斐閣，1995年。

友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣，1996年。

友岡賛『会計士の誕生――プロフェッションとは何か』税務経理協会，2010年。

友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。

友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会，2016年。

友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会，2018年。

友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。

友岡賛『日本会計史』慶應義塾大学出版会，2018年。

友岡賛『会計学の考え方』泉文堂，2018年。

友岡賛「会計と会計学のレーゾン・デートル」『企業会計』第71巻第１号，2019年。

友岡賛「代理理論の会計史――会計学の基本問題〔Ⅲ〕（１）」『三田商学研究』第62巻第４号，2019年。

Liz Warren and John Burns, 'The Role of the Management Accountant in Britain,' in Lukas Goretzki and Erik Strauss (eds.), *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, Routledge, 2018.

渡邉泉『会計学の誕生――複式簿記が変えた世界』岩波書店，2017年。
渡邉泉「会計学者の責任――歴史からのメッセージ」『産業經理』第78巻第２号，2018年。
山口操「企業と管理会計」山口操（編著）『エッセンス管理会計』中央経済社，2001年。

2018年12月12日成稿