

■ 論文

会計とは何か

藤田 幸男

目次

はじめに

- 1 会計のさまざまなイメージ
- 2 簿記と会計の歴史
- 3 経済の発展と会計の社会的機能の拡大

おわりに

▶ 要旨

簿記と会計の歴史的発展を通じて会計とは何かを明らかにするとともに、経済の発展とともに会計の社会的機能がどのように拡大されてきたかを明らかにする。

▶ キーワード

会計のイメージ、複式簿記の生成と発展、簿記から会計への発展、財務会計と会計監査の生成、管理会計の生成、社会会計の生成、国際会計の生成、社会的責任会計の生成

はじめに

みなさんが会計という言葉を目にしたとき、どのようなイメージをご自分の頭の中に思い浮かべますか。人によっては、とても技術的で、専門的なものであり、近寄りがたいと思われるかもしれません。私自身、大学ではじめて会計学を勉強し、簿記をはじめ、会計学、原価計算、会計監査などを履修しましたが、正直いって、それほど知的関心をかきたてられるものではありませんでした。しかし、会計とよばれる人間の行為は、私たちの毎日の生活、とりわけ、経済活動と深いかわりをもっていて、経済活動を正しく理解するためには、どうしても必要なものです。

経済活動とは、私たちが人間として生きていくうえで必要なもの（財およびサービス）を生産し、そして消費することですが、会計は、この生産と消費とよばれる二つの経済活動とかわりをもっています。消費活動は、ふつう個人や家庭を単位として営まれています。国や地方自治体という組織も消費経済の単位です。こうした消費経済では、その活動を持続させるために、収入と支出の均衡をはかることが必要です。このため、消費経済における会計は、収入と支出の記録を中心に行われており、それらは家計および官公庁（公）会計とよばれています。

他方、私たちの社会においては、生産活動は、企業とよばれる組織体を中心として営まれています。企業は私企業と公企業に大別されますが、とりわけ私たちの生活に大きな影響を及ぼしているのは、私企業の経済活動です。私企業の生産活動を長期的に持続させるためには、単に収入と支出の均衡をはかるだけでなく、一定の利益をあげることも必要です。このため、生産経済における会計は、収入と支出の記録に加えて、利益の測定も行っており、それは企業会計とよばれています。今日、私企業の多くは株式会社という形態をとっておりますから、生産経済の会計の中心は株式会社会計である、といっても言い過ぎではありません。

私たちの生活には、経済活動のほかに、政治活動とか、文化活動あるいは社会活動とよばれる多様な活動がありますが、それらの活動にも必ず経済的側面があり、それらもまた会計の対象になります。たとえば、政党の資金収支の会計は、国民的な関心事のひとつです。

会計学は、長い間、職業会計士とか会社の経理担当者といった、ごく限られた人たちにとって必要な学問である、と考えられてきました。しかし、私たちの社会が公正に、そして円滑に運営されていくためには、多くの人たちに会計とよばれる人間の行為を正しく理解してもらうことが必要なのです。とくに、会計の社会的機能について正しく理解してもらうことが必要なのです。

ここでは、会計の歴史的発展を通じて会計とは何かを明らかにします。

1 会計のさまざまなイメージ

会計という人間の行為は、一見単純のようにも見えますが、かなり複雑なものです。それは、人間の経済活動と深いかわりがあり、経済活動の発展とともに、会計の機能も発展してきたからです。また、当然のことながら、会計に対する私たちの見方も、時代とともに、変わってきています。したがって、会計という言葉を目にしたとき、私たちは、さまざまなイメージを頭の中に思い浮かべるのです。

(1) アートとしての会計

会計はアートとして認識されてきました。ここで、アートとあえて仮名書きにしましたのは、それを漢字で書くと、技術と芸術という、少なくとも、二通りの表現になるからです。

アメリカ公認会計士協会は、まだアメリカ会計士協会とよばれていた、1941年に、会計用語委員会から、「会計とは、少なくとも部分的には、財務的な性格をもつ取引および事象を、意味ある方法でかつ貨幣額で、記録し、分類し、要約し、その結果を解釈する技術である。」という定義を公表しました。この定義は、その後かなり長い間、広く受け入れられてきましたので、技術としての会計というイメージが一般に定着したようですが、なんとなく機械的な冷たさを感じます。

同じアートという言葉ですが、それを芸術という意味に用い、会計を芸術として認識する人たちもいます。たとえば、青柳文司教授は、『会計学への道』で、「会計も具体的な個々の取引を表現する。それらを総括した財務諸表は企業の肖像画にたとえられる。そのかぎり、会計は芸術に近い。」と述べています。財務諸表は一枚の絵である、というときわめて非現実的のように思われるかもしれませんが、かならずしもそうではないのです。

複式簿記は、中世のイタリアの商人たちの、13世紀から15世紀にかけての試行錯誤的な体験から考案されたものであり、その創始者を特定することはできません。しかし、複式簿記を最初に記述した文献は、1494年に出版されたルカ・パチオリ (Luka Pacioli) の『算数、幾何、比および比例全書』です。フランシスコ派の修道士であり、算数および神学の教師であったルカ・パチオリが、なぜ、その著書のなかで、複式簿記についての記述を行ったのか、その理由ははっきりとはわかりません。青柳教授は、前掲書のなかで、ルカ・パチオリがルネッサンス期の芸術家の一人であったことを指摘したうえで、「察するに、実用性にくわえて複式簿記のシンメトリカルな構造美にひかれてのことではなかったか。」と述べています。複式簿記に関する最初の文献の誕生がルネッサンス期の芸術にかかわりがあったとすれば、芸術としての会計というイメージも捨てがたいものです。

(2) 言語としての会計

会計は、事業の言語である、とよくいわれています。一般に、言語とは、記号を一定の文法規約に従って配列したものです。会計が表現する対象は経済活動です。この経済活動を私たちが日常使っている自然言語で表現することもできます。しかし、特定の経済主体の活動を自然言語で叙述的に表現すると、たとえば、社史のように、膨大なものになってしまい、そのなかから必要な情報を読みとることは容易ではありません。このため、会計は対象の特性を考慮に入れて、対象を効率よく、簡潔に表現するために、固有の会計言語を用います。

会計は、自然言語に近いのですが、必ずしもそのものではない文字の言語、数字（貨幣）の言語、そして勘定（借方と貸方）という独特の表現形式を用います。会計で用いられる文字の言語（記号）の最も基本的なものは、資産、負債、資本、収益、および費用であり、すべての経済活動の質はこれらの記号で表現されるのです。経済活動の量は貨幣額で表現され、そして五つの記号に属する勘定の上でそれぞれの勘定の増減として表現されるのです。これらの勘定を集約したものが、貸借対照表および損益計算書とよばれる財務諸表であり、これは会計の最終的な表現手段です。会計は財務諸表をして経済活動を語らせるのです。会計は企業の物語りといってもよいかもしれません。

(3) 歴史的な記録としての会計

会計は経済活動の量を貨幣額で表現しますが、どの時点の貨幣額を用いるかによって、その大きさが変わります。会計は独立した取引の当事者たちの意思決定の結果として完了した経済行為（取引）を、その取引価額にもとづいて勘定に記入します。財務諸表は、基本的には、このように集積された勘定の記録を基礎として作成されるものですから、それは歴史的な記録であるといえます。

1936年にアメリカ会計学会は、はじめて会計原則を公表しましたが、そのなかで、基本的な公理として、「会計とは、本質的には評価の過程ではなく、歴史的な原価および収益を当期および次期以降の会計期間に配分することである。」と述べています。これは、いわゆる原価主義とよばれる考え方で、その後、多くの人たちによって受け入れられてきました。

(4) 現在の経済的事実の表現としての会計

会計は経済活動の量的表現の手段として貨幣額を用いるのですが、貨幣の価値あるいは購買力は、いつでも一定であるとはかぎりません。むしろ、たえず変動しているといったほうが経済の実態に合っているかもしれません。このような状況のなかで、取引時の価額（歴史的な原価）に固執していると、会計は現在の経済的事実を正しく表現することができません。

たとえば、貸借対照表には、その作成日において存在する資産や負債が記載されていますが、それらが貸借対照表作成日の経済的価値を表しているとはかぎりません。また、損益計算書に

計上されている期間利益も名目的利益であり、実質的利益を表していないかもしれません。そこで、量的表現の単位として、歴史的原価にかえて、時価を採用するという考えがあります。これが、いわゆる時価主義とよばれるものです。

歴史的な記録としての会計も、現在の経済的事実の表現としての会計も、経済活動を表現するために、財務諸表を用いるのですが、それらに対する役割期待が異なるのです。

(5) 情報システムとしての会計

会計は、当初、財産の所有者とその管理運用を委託された者との間で、たとえば中世のイギリスの荘園における領主と執事との間で、執事がその受託責任を明らかにする手段として用いられた、といわれています。しかし、企業活動が発展するにつれて、他人資本の調達も必要となり、また巨額の自己資本を調達するために株式会社という形態も登場するようになりました。こうして、債権者や株主が企業情報の利用者として認識されるようになったのです。よく制度会計という言葉を目にしますが、これは法律にもとづいて制度として行われている会計であり、わが国では、商法（会社法）にもとづく会計、および証券取引法（金融商品取引法）にもとづく会計です。それらは債権者のための会計あるいは株主のための会計であるといって差支えありません。

1960年代になると、アメリカで、会計情報の利用者をもっと広く認識し、一種の情報システムとしてとらえようとする考え方が生まれてきました。企業と社会とのかかわりを考えれば、こうした考え方ができたのは当然のことといえます。1966年にアメリカ会計学会は『基礎的会計理論』を公表しましたが、これは情報システムの考え方を反映したものです。会計情報の利用者についても、株主および債権者のほかに、従業員、政府機関、取引先などを加えており、また歴史的原価による情報とともに時価による情報の提供を勧告しています。そこでは、従来私たちが会計と考えてきたものより一般的で、利用者志向の情報システムが構想されているのです。

2 簿記と会計の歴史

前節で、時代により、また人によって会計がどのようなイメージでとらえられているかを明らかにしましたので、会計とは何かについておぼろげながらおわかりいただけたかと思います。しかし、こうしたイメージをいくらあげても、それだけでは、会計とは何かを正しく理解することはできません。そこで、本節では、簿記と会計がどのように発展してきたかを少し跡づけてみましょう。実は、会計の歴史のなかに本質を理解する鍵があるのです。

リトルトン (A. C. Littleton) は、1933年に『会計発達史』を公刊しました。これは、簿記や会計に関する史実の単なる描写ではなく、複式簿記が生成するにいたった要因やさらに簿記が会計へ発展していった、社会的、経済的環境を分析し、ひとつの会計進化論を明らかにしたもの

です。ここでは、主として、このリトルトンの『会計発達史』にそって会計の歴史的発展を述べることにします。

(1) 歴史とは何か

会計のひとつのイメージとして「歴史的な記録」があることは、すでに述べました。しかし、私たちは、会計にかぎらず、長い間、過去における出来事をいろいろな形で記録してきました。過去の出来事を記録することは、私たちにとってどのような意味があるのでしょうか。

歴史学者のコリングウッド (R. G. Collingwood) は、『歴史の観念』のなかで、「歴史とはなにか」あるいは「歴史の目的はなにか」という問題に対して、「私の答は、歴史は人間の自己認識のためにある、ということである。……自己を知ることは、自身に何が出来るかを知ることである。自身に何が出来るかは、試みるまでは、誰も知り得ず、従って、人間に何が出来るかを知る唯一の手懸りは、人間がこれまでに何を行ったかということである。そこで、歴史の価値は、人間が何を行ったかを教え、それによって人間とは何かをわれわれに教えるところにある。」と述べています。また、別の歴史学者カー (E. H. Carr) も、「歴史は現在を理解する鍵である」と考えています。リトルトンもまた、こうした歴史学者と同じ史観をもって、『会計発達史』を書きあげたのです。

私たちは、過去について正しい理解をもつことなしには、現在を正しく知ることはできませんし、さらに未来への展望をもつこともできないのです。ここに歴史の意味があるのです。現在の問題に正しく対応するためにも、また将来の問題に正しく対応するためにも、私たちは過去の出来事を正しく理解しなければならないのです。

(2) 複式簿記の生成と発展

経済活動を記録することは、紀元前の昔から行われていた、といわれています。たとえば、ウルフ (A. H. Woolf) は『会計史』のなかで、古代エジプトにおける記録官について古代社会における会計士であった、あるいは簿記係としての任務を遂行していた、と述べています。ウルフは、さらに、バビロニア、アッシリア、ヘブライ人の会計について、またギリシャやローマ人の会計についても、単に財務官や出納官による国庫の収入および支出の記録だけでなく、商業のなかで重要な役割を果たした銀行家による記録についても、述べています。

しかし、リトルトンの『会計発達史』は、そうした古代の会計については触れず、1494年に出版された、パチオリの『算術、幾何、比および比例全書』をもって、近代会計の出発点としています。複式簿記の起源について、カツツ (P. Kats) やヤーメイ (B. S. Yamey) は、「代理人簿記」を主張し、その起源を古代ローマにおける奴隷制経営の簿記に求めています。リトルトンは、複式簿記の本質的要件は資本勘定の成立にあるとして「資本主簿記」を主張し、その起源を15世紀のイタリアに求めています。

複式簿記は、すでに述べましたように、13世紀から15世紀へかけて、イタリアの商人たちの試行錯誤的な体験から生まれたものです。それでは、なぜ複式簿記は、この時代にイタリアで生成したのでしょうか。リトルトンは、複式簿記が生成するうえで不可欠な要素として、私有財産、資本、商業、信用、書法、貨幣および算術の七つをあげています。最初の四つは、記録の対象および記録の対象が社会的に存在するための前提条件ですし、残りの三つは、会計的な記録や表現が可能となる手段的な要素です。

商人にとって、財産を所有し、利用し、処分する権利がなければ、「帳簿をつける」必要は生まれなかったことでしょう。資本の蓄積がなければ、商業の規模を拡大することはできません。また、利潤を生みだすような商業でなければ資本の蓄積はできません。信用が認められなければ、取引は即座に決済され、組織的な記録はほとんど必要とされないのです。これらの要素のあるものは、古代社会から存在していたものもありますが、当時のイタリアにおいては、十字軍の影響もあって、商業の規模が飛躍的に拡大し、商人たちに自分たちの活動を秩序だてて記録する必要を自覚させたのです。

商業の発展にともない、いかに記録の必要性が自覚されても、適切な記録の手段がなければ、記録することはできません。リトルトンが書法といったのは、秩序だった記録の手段であり、算術といったのは、計算の手段です。ギリシャ人が数を表すのに用いた記号やローマ人の数字は計算には不便でした。しかし、イタリアでは、すでに13世紀のはじめに、アラビア数字とアラビア式計算方法が、商人たちの間で用いられるようになったのです。また、イタリアでは、何世紀にもわたり安定した政府が存在しましたが、これによって貨幣が財産の交換手段として定着したのです。同時に、財産または財産権に関するあらゆる取引が貨幣という共通の計算単位によって表現されることになり一元的な計算と記録が可能となったのです。

こうした諸要素が、13世紀から15世紀にかけてイタリアの社会で次第にまとまりをみせ、ひとつの社会的な力となり、商人たちの経済活動を秩序だてて記録し、表現する方法として複式簿記が生まれたのです。このようにして生まれた複式簿記は、パチオリの簿記書の出版を契機としてイタリアの商人たちの間に普及しただけでなく、やがて外国語に翻訳され、あるいはそれを手本とする簿記書が各国で出版され、短期間のうちに、ヨーロッパ全土に普及していったのです。わが国へは、イギリスやアメリカの簿記書の翻訳を通して、明治のはじめに導入されたのですが、その最初のものが、明治6年に出版された、福澤諭吉の『帳合の法』です。パチオリの簿記書が出版されてから、380年の年月を経て、複式簿記ははるばる海を越えて日本へと上陸したのです。

(3) 簿記から会計への発展

リトルトンは、『会計発達史』の後編で、「簿記から会計への発展」について述べています。リトルトンによれば、簿記は19世紀に入るとさらに一段と発展すべき環境におかれるにいたっ

たのです。すなわち、産業革命にひき続いて私的企業の日ごましい勃興をみるにいたった19世紀は、実に商業的にも、工業的にも、金融的にも、大躍進の時代でした。そして、簿記をとりまく多くの外部的与件は、これまで単なる組織的な記録方法にとどまっていた簿記を企業経営上の管理手段としての会計へと発展させたのです。

ここで外部的与件と考えられるものをあげれば、(1) 企業規模の拡大、(2) 継続企業、(3) 株式会社の出現などです。産業革命後の近代事業の特徴は、固定資本を大規模に使用する工場制生産であり、また一回かぎりの航海や取引で売買活動が完了する事業から継続的に活動が続ける事業となったことです。株式会社の特徴としては、所有が多数の人たちに分散していること、所有と経営が分離していること、そして有限責任であることなどがあげられます。

これらの外部的与件は、商人による自己の活動を知るための記録としての簿記では解決できない新しい問題を提起することになりました。それは、資本と利益を区別すること、利益を期間的に計算すること、そしてその結果を株主に報告することです。また、株主を保護するために会計監査を行うことです。リトルトンによれば、こうした新しい外部的与件は、主として19世紀におけるイギリスにおいてよく観察されるものでした。したがって、リトルトンは、19世紀のイギリスにおいて、簿記は会計へ発展した、と考えるのです。リトルトンが描いた会計の進化の図式は、〈15世紀－イタリア－複式簿記〉→〈19世紀－イギリス－会計〉ということになります。

このリトルトンの会計進化の図式に対し、茂木虎雄教授は、『近代会計発達史論』のなかで、リトルトンが取り上げなかった17世紀のオランダの会計に光をあてて、期間計算の成立過程を明らかにし、〈15世紀－イタリア－複式簿記〉→〈17世紀－オランダ－期間計算〉→〈19世紀－イギリス－企業会計の展開と固定資産会計の成立〉という図式を示しています。

会計の歴史的発展を問題にする場合、17世紀のフランスを考慮に入れることも必要です。フランスでは、1673年に商事勅令（商業条令）が成立しましたが、それはすべての商人に財産目録を2年ごとに作成することを義務づけています。財産目録の作成が義務づけられたのは、商人が自己の事業の現状を把握し、自己の資力に応じた取引を行えるようにするためであり、また商人が破産した場合に債権者に対して自己の行動について釈明が行えるようにするためであった、といわれています。財産目録が商人の財産を債権者に説明する手段として登場したこと、そしてそこにみられる債権者保護の考え方が、わが国の商法も含め、その後の大陸法系の商法典に大きな影響を与えたことの二点で、この商事勅令は、会計の歴史上重要な意味をもっています。

簿記も会計も、ともに経済活動を特定の方法で記録し、計算し、そして固有の言葉で表現する人間の行為です。しかし、簿記と会計を区別するひとつの重要な点は、会計的表現の結果、すなわち会計情報を誰が利用するかということです。会計は、他者の存在を前提として成りたつのです。たとえば、債権者とか株主を会計情報の利用者として認めるところから会計ははじ

まるのです。簿記と会計は別の点でも区別されます。簿記は技術的であり、普遍的です。このことは、15世紀にイタリアで完成した複式簿記がその後世界中に普及していった事実からも容易に理解できます。他方、会計は、それぞれの国で、なんらかの社会規範と結びついて、制度として定着していったのです。このため、会計には、それぞれの国の社会や経済の発展の状況が強く反映されるのです。

3 経済の発展と会計の社会的機能の拡大

リトルトンは、『会計発達史』を著してから25年後の1958年に、アメリカ会計学会の機関誌に、「再発見された会計」という論文を発表しています。『会計発達史』はその原題が示すように、1900年までの会計の進化を跡づけています。この論文は、その後の新しい発展をスケッチしたもので、一部重複するところもありますが、『会計発達史』の続編ともいえるべきものです。リトルトンによれば、イタリア式資本・利益会計が世界中に普及するまでには何百年もかかりましたが、多くの人たちがその技術に精通していくうちに、会計のなかに以前には予想もされなかった役立ちのあることが次第に発見されるようになったのです。リトルトンは、最近の100年の間に、会計の役立ちについて三つの再発見があった、としています。これらの再発見とは、すべて、経済の発展と関連させてとらえられているのですが、財務会計、管理会計および社会会計とよばれる三つの会計領域の成立を認識したことです。

(1) 財務会計と会計監査の生成

第一の再発見は、19世紀前半のイギリスで行われました。それは、伝統的に企業の私的な利用に供されていたひとつの技術としての会計のなかに、公共の利益への役立ちをも見いだそうとする、当時の人たちのなかば霊的な意識にもとづくものでした。

たとえば、かつて行われていた詐欺的会社の設立に対し、株主の利益を保護することが公共の利益に役立つことと考えられたのです。この目的のために具体的にとられた方式は、会社の設立と運営に関して会社の状況を公開することでした。イギリスではじめて制定された、1844年の会社法は、会社の取締役に対して、会計帳簿へ記入すること、毎年、会計帳簿から詳細にして真実なる貸借対照表を作成すること、そして監査役による監査を受けることを要求したのです。

このように、イギリスでは、会社法を基礎として貸借対照表の作成と会計監査が社会的な制度として定着し、株式会社の発展に役立ったのです。

イギリスにおいて新しい役割が再発見され、そして発展をとげた会計は、19世紀の末に、アメリカにおける醸造業や鉄道業へのイギリス人の投資とそれにとまうイギリス人による監査を契機として、アメリカに移植され、そこで新たな発展をとげることになりました。とくに、1929年のニューヨーク株式市場の崩壊を境に、投資家の保護が強く叫ばれ、1933年には証券法

が、そして1934年には証券取引所法が制定されました。ここでは、投資家に対して十分に適切な情報を開示することが要求されたのです。会計の重点は、貸借対照表から損益計算書へ移行し、監査も貸借対照表を中心とする信用監査から投資家保護のための財務諸表監査へと発展しました。

経済の発展とともに、次第に巨額の資本が必要となり、企業形態も個人企業から組合企業へ、そして株式会社へと発展をとげました。これにともない会計に対する人々の役割期待も変わってきました。こうした役割期待の変化に応え、会計は財産目録を貸借対照表へ転化させ、さらに企業の収益力あるいは経営成績を説明するために損益計算書をつくるようになったのです。

(2) 管理会計の生成

第二の再発見は、20世紀に入ってからアメリカで行われました。それは、ビジネスマンたちが大規模な生産活動における意思決定の助けになる新しい役立ちの可能性を伝統的な会計のなかに発見したことでした。アメリカの経済が大量生産と大量消費の方向に発展していったとき、この人たちは、会計を経営管理に役立てる方法を発見したのです。固定資産への莫大な投資や競争に勝つための製品原価の引き下げの必要性が経営活動に対する綿密なコントロールの重要性を意識させたのです。この結果として、標準原価、予算および経営計画、さらにはコントローラーなどの諸制度が、テイラーの科学的管理法を背景として、考案されたのです。リトルトン、これらの諸制度を包括して管理会計とよび、これが会計の近代的進化に対するアメリカの主要な貢献である、としています。新しく発見された管理会計の考え方や技術は、企業経営だけでなく、連邦政府の各部門の管理の改善にも役立つことが今世紀のなかば頃までに認識されるようになり、なお、今後も、その役立ちが拡大することが期待されています。

(3) 社会会計の生成

第三の再発見は最近のもので、それは会計の専門家というより、むしろ経済の専門家によるものです。経済の専門家は、戦争、不況、インフレーションという経済状況のなかで、公共政策上の重要事項の決定に有用な情報を適切に収集する方式を企業会計のなかに発見したのです。複式記入や貸借合計の一致という会計の外面的あるいは形式的な特徴が、国民生産や国民所得に関する資料の分類と表示に役立つと考えたのです。企業会計の形式を用いて社会全体の経済活動のフローとストックを計算し、表示することを社会会計ないし国民所得会計とよぶのですが、その内容は、資本・利益会計として特徴づけられる企業会計とは全く異質のものです。

リトルトン自身、社会会計を会計とよぶことに、いくつかの点で、疑問をもっているのですが、それにもかかわらず、これを第三の再発見としたのはどのような理由によるのでしょうか。少なくとも、二つの理由があったように思われます。『会計発達史』も含めて、リトルトンは歴史的現実と理論の間の相関性を強調していますが、第一の理由は、まさにこの考え方と結びつ

くものです。社会会計にとって会計資料の役立ちは無視できないほど重要なものになっているという歴史的現実を直視したとき、社会会計も会計の社会的機能の拡大として認識しなければならなかったのです。

第二の理由は、社会会計を会計として認識することにより、財務会計の伝統的な理論を再検討する機会が与えられ、それにより会計はさらに進化する、とリトルトンは考えたのです。会計学と経済学との連携が会計を進化させると考えたのです。社会会計では、評価基準は市場価格であり、価格水準の変動の影響も除去されます。財務会計は、伝統的に歴史的な原価を基礎として、価格水準の変動を考慮しないで企業利益を計算してきました。こうした企業利益の計算については、経済学者だけでなく、会計学者のなかにも疑問をもつ人たちがいます。社会会計と財務会計はマクロとミクロというレベルの違いはありますが、ともに経済活動を対象としています。経済の実態をより正しく表現するための枠組みをつくりだすための協同作業が必要なのです。

(4) 国際会計の生成

リトルトンが論文を発表してから50年が経過しましたが、この50年間に経済もさらなる発展をとげ、会計の社会的機能も拡大し、新しい会計領域が認識されるようになりました。その第一は、国際会計です。1950年代の終り頃から経済の国際化は、生産拠点の海外進出のみならず、資金調達活動にまで進み、いわゆる多国籍企業の出現がみられるようになりました。財務活動も含めて企業のすべての活動がひとつの国という枠を越えて、複数の国にまたがって行われる段階にまで国際化が進むにつれて、従来の国内的会計から国際的な会計への展開の必要性が広く認識されるようになりました。

1962年にニューヨークで開催されました第8回国際会計士会議は世界中の職業会計士たちの国際会計への関心の高まりを証明するものでした。これを契機に会計教育者たちも国際会計教育会議を開催することになり、1962年にアメリカのイリノイ大学で第1回の会議が開催されました。

国際会計の究極の目標は、どこの国でつくられたものであれ、国際的に理解され、情報の利用者が企業の活動について適切な判断と決定が下せるような会計情報をつくりだし、伝達することです。このためには、会計情報は国際的な会計基準にもとづいて作成され、国際的な監査基準にもとづいて監査されなければなりません。国際的な会計基準は1973年に設立された国際会計基準委員会（現在の国際会計基準審議会）が中心となって設定してきましたが、当初の国際的調和化から、最近では会計情報の比較可能性を重視して、国際的収斂の方向へ進んでいます。国際的な監査基準については職業会計士の国際的組織である国際会計士連盟がその設定の任にあたっています。

なお、国際会計士連盟は、将来国際的に活躍できる職業会計士をどのようにして育成するか

についても深い関心を持っており、国際会計教育基準の設定とその改訂に努力しています。この教育基準は、わが国の会計教育、とりわけ高度職業会計人の育成を目的としている会計専門職大学院の教育に多くの影響を与えることは必至です

(5) 社会的責任会計の生成

国際会計と並ぶ新しい会計領域は社会的責任会計です。わが国では、経済同友会が1956年に「経営者の社会的責任の自覚と実践」という文書を公表し、「単に自己の企業の利益を追うことなく、経済、社会との調和をはかること」を経営者の社会的責任ととらえています。

科学技術の発展が進むにつれて、生産の効率や消費者にとっての便利さが追求され、わたしたちの生活は豊かになりましたが、反面、公害さらには環境破壊という人間だけでなく、あらゆる生きものの生存を脅かす問題が発生し、改めて企業の社会的責任が問われるようになりました。私自身は、1973年に『企業会計』に「企業の社会的責任と会計のあり方」と題する論文を発表しています。これは社会システム論をベースにしたものですが、債権者、株主、顧客、従業員、財・サービスの提供者など企業がその活動を進めるうえで直接的に関わっている人びと（経済的環境）だけでなく、法や政府を含む政治的環境、市民に代表される社会的・文化的環境、さらには人間が生きものとして超えることのできない自然的環境に対しても企業は社会的責任を負わなければならないこと、を明らかにしたものです。企業が広い意味での社会的責任をどのように果たしているかを説明するのが社会的責任会計です。

社会的責任は従来の会計情報すなわち貨幣額で表示される財務情報だけでは十分に説明できません。そこで社会的責任会計では、貨幣額では表示されない非財務情報も重要になりますが、いまのところその基礎となる「一般に認められた会計基準」がありません。多くの企業は「社会的責任報告書」をどのように作成するか検討しています。

以上、リトルトンの会計の三つの再発見に加えて、国際会計と社会的責任会計を新しい会計の展開としてあげました。会計の発展をきわめて大雑把にまとめますと、19世紀は債権者のための会計、20世紀は株主のための会計を中心に進化してきました。そして21世紀には、市民のための新しい会計すなわち社会的責任会計や公会計が展開されるでしょう。

おわりに

会計の歴史的発展を跡づけながら会計とは何かを明らかにしてきました。ご理解いただけたと思いますが、会計は時代の産物です。時代の進展、とくに経済の進展に合わせて、人びとの会計情報に対する要求に応じてきました。ここでペイトン・リトルトンの『会社会計基準序説』に出てくる、「会計は human-service institution（人間が人間に奉仕する制度）である」という言葉を紹介しましょう。この言葉は会計の本質を端的に表現しています。私自身は1960年代の

終り頃から「会計はひとつの社会的システムである」と説いてきました。表現は違いますが、会計の本質についての考え方は同じです。会計を学ぶ諸君は、会計は人間が人間のために作りだした仕組みであり、それは世界中の人びとが幸福に、安全に、そして安心して生きていくための仕組みであることを決して忘れないで下さい。会計は単なる技術ではありません。人の心が通った社会の仕組みなのです。

