

■ 論文

簿記の社会的役割

林 康子

目 次

はじめに

I 会計の社会的役割

II 簿記と会計

III 簿記の起源と発展

IV 簿記を学ぶ意義

おわりに

▶ 要 旨

会計は、単なる記録から簿記へ、簿記から会計へという進化の過程を経て生成されてきた。簿記は、その伝播の過程で、大きな社会的役割を担う会計へと進化してきた。と同時に、複式簿記は生成当時とほとんど変わらない基本構造のまま、複式簿記として現在も存在し、会計の計算構造を支えるという重要な役割を果たしている。簿記を学ぶことは、単に計算技術だけを学ぶことではない。会計及びその計算構造を支えている複式簿記の社会的役割をしっかりと理解することが必要である。そのうえで、簿記の知識を活用し「適切な判断」を行うことが求められている。また、500年以上の間、人々の手から手へと受け継がれてきた人間の叡智ともいえる複式簿記を、21世紀初頭を生きる私たちも次の世代へと伝えていかなければならない。

▶ キーワード

キーワード、会計の社会的役割、会計における簿記の位置づけ、簿記の必要性と役割、簿記の起源と発展、簿記を学ぶ意義

はじめに

簿記は、企業の日々の経営活動を記録することによって、財務諸表を作成し、財政状態と経営成績を明らかにすることを目的としている。財務諸表によって明らかにされた企業の財政状態と経営成績は、企業の経営者や経理担当者だけでなく、企業を取り巻く様々な利害関係者に非常に有用な情報を提供している。

中世のイタリアで生成され、ヨーロッパ大陸、イギリス、そしてアメリカ大陸へと伝播し、今や世界中に広まっている簿記を学ぶことは、単に簿記の技術を学ぶことを超え、人間の叡知を学ぶことであると言えよう。

また、コンピューターの発達した現在、財務諸表はコンピューターに数字を入力すれば作成されるので、もはや簿記の知識は不要であるという考え方も存在している。しかし、コンピューターは、あくまでも計算・集計の道具である。また、情報技術の発達に伴って、コンピューターによるデータ分析も飛躍的に進化を遂げている。コンピューターによるデータ分析の結果を最終的に判断するのは、私たち人間に他ならないのである。その判断に役立つものの一つが簿記の知識である。

簿記を理解するには、まず技術を身につける必要がある。簿記の技術は、大学以外の多く場でも身につけることが可能である。しかし、技術を身につけることは、あくまでも過程であり、目的ではないことを忘れてはならない。簿記という技術に使われることなく、使いこなしていくという主体的な意識を形成していかなければならない。簿記を学ぶ目的は、簿記の知識を最大限に活用して、「適切な判断」を行うことに他ならない。

また、簿記を学んでいく過程で、その根底にある簿記の精神や思想といったようなものに邂逅することも、人間の叡智である簿記を学ぶことの意義の一つであると考えられる。

I 会計の社会的役割

1 企業と社会

現代の社会生活と企業との関係はきわめて深い。企業の存在なくして今日の私たちの生活は成り立ち得ない。企業によって供給される商品やサービスが、私たちの生活を支えている。また、企業は人々の労働の場としても重要である。企業における労働によって得た賃金によって、多くの人々は生活を維持している。このように、現代社会に生きる私たちは、企業とのかかわりなしでは一日たりとも生活していくことはできないといえよう。

日常において私たちが企業という言葉を使う時、その対象として考えているのは株式会社であるのが一般的であると思われる。しかしながら、もともと、企業という概念は、経済学、経営学上の概念であって、広義では、計画的、継続的に同種の経済行為を営む独立の組織体を行い、公企業と私企業を意味している。

これに対して、狭義の企業は、営利行為を行なう私企業を意味しており、一般的には企業といえば、この営利を目的とした私企業をいう。そして、その私企業のなかで最も発達しているのが、株式会社である。私たちは、株式会社を企業の最も一般的な形態として認識しているのである。

株式会社は初期の段階では小規模であり、出資者自身が経営を行なうことが可能であり、その所有と経営は一致していた。しかし、経済の発展とともに、大規模な株式会社が出現することとなる。多数の出資者が存在する大規模な株式会社においては、所有と経営は分離せざるを得ない。また、大規模な株式会社においては、出資者である株主以外に、債権者、経営者、従業員、顧客、政府、一般市民をはじめとする利害関係者が多数存在している。これらの利害関係者の関係は、日々多様化、複雑化しており、社会の縮図とさえ考えられている。経営者は、出資者の利害だけではなく、利害関係者の利害の調整を考慮した経営方針を選ばなければならないのである。

また、大規模な株式会社すなわち大企業は、営利を目的とした私企業ではあるが、その規模が大きくなればなるほど、国の経済全体のみならず社会全体においても大きな影響を与えるようになってきている。現代社会において、企業は、社会制度の一つとして考えられているのである。社会制度の一つとしての企業は、当然のことながら利潤を追求する権利をもつが、それに相応する広汎な社会的責任を負わなければならない。

今日、企業のあり方は、そのまま社会のあり方に投影され、企業と社会の関係は、かつてないほど密接かつ複雑に結びついている。企業と社会は相互に影響しあい、よりよい関係を模索しているように思われる。社会における企業のあり方は、社会の求める企業のあるべき姿でもあり、それは時代とともに確実に変化してきている。

2 会計と社会

今日、企業と社会の関係は、かつてないほど密接かつ複雑に結びついているが、企業の言語¹⁾であると言われているのが会計である。企業の言語である会計は、「企業と利害関係者との間を結ぶ社会的なコミュニケーションの手段」であり、「会計情報を通じて企業はたえず利害関係者に対して企業活動について語りかける。」一方、利害関係者は、「企業から会計情報を受取ることによって企業を理解する」²⁾のである。利害関係者が企業を正しく理解し、正しい判断を行うことができるように、企業の言語である会計は、真実を語らなければならない。

会計の生成と伝播は、経済の発展と深くかかわっている。会計の起源は、複式簿記の生成³⁾と発展にあるとされている。中世のイタリア商人の3世紀にわたる試行錯誤的体験によって会計の基本的枠組みは生み出され、15世紀イタリアにおいて複式簿記として体系化されていったのである。さらにその伝播の過程において17世紀オランダにおける期間計算を得て、19世紀イギリスにおいて会計へと進化発展していくのである。世界経済の中心は15世紀のイタリアから

17世紀にはオランダへと移り、19世紀には産業革命を成し遂げたイギリスへと移っていく。商業と産業の発展によって、複式簿記は会計へと発展進化してきたのである。

19世紀前半にイギリスにおいて、簿記から発展進化した会計は、19世紀末にはアメリカにおいて新たな展開を遂げることになる。1920年代後半までは、会計の主な目的は債権者の保護であり、貸借対照表が重要視されていた。しかし、1929年のニューヨーク株式市場の大暴落を契機に、状況は一変した。投資家保護が叫ばれるようになり、会計の重点は、貸借対照表から損益計算書へと移行したのであった

会計は、投資家のみならず「企業と多種多様の利害関係者を結び付ける不可欠の手段」となり、「古くは事業家はその金銭的負債を記憶し、組合員にその活動について相互計算を行うための単純な記録として発生した会計は、多くの点において大なる社会的意義を有する事実上の手段として発展するに至った⁴⁾」のである。

会計は変化する社会での抗争する利害を調整し、秩序を形成する働きを有するともいわれている。会計と社会もまた、時代に適応して相互に影響しあいながら変化しているということができよう。

3 会計の目的と社会的役割

単なる記録から簿記へ、更に会計へという進化のなかで、会計は常に社会の変化のただなかであった。社会の変化を映して会計自身も変化してきているのである。今日、会計が果たすべきであると期待されている役割は、会計の社会的役割であるといっても過言ではないと思われる。新しい時代に対応した「会計の社会的役割」の認識が今こそ必要とされている。

会計の役割については、会計の職能 (function) に関する議論として、さまざまな見解が示されてきている。function という言葉は、もともと多義的であり、会計の職能についての文献においても「職能」という言葉と「機能」という言葉が区別されて使われていないことが藤田幸男教授によって指摘されている。藤田教授は、「会計が存在する以上しなければならない仕事」を会計の「職能」とし、「会計に期待しうる役割」を会計の「機能」として、二つを区別すべきであると述べている⁵⁾。本稿においても、「職能」と「機能」を明確に区別すべきであるが、本節における引用での両者の区別は必ずしも明確ではない。便宜的に「会計が果たすべく期待されている役割⁶⁾」としてとらえ、「職能」と「機能」の両者を含むものとする。

すでに述べたように、1929年のニューヨーク株式市場の大暴落とそれに続く世界恐慌は、会計の世界にも大きな影響を与えることとなった。会計の果たす役割が問い直されたのである。そのような状況のなか1937年には、DR スコット⁷⁾ が、法律と会計は共に利害の調整を出発点としており、その存在意義も利害関係の調整にある⁸⁾と述べている。以後、会計の職能に関するさまざまな議論が展開されている。

A.C. リトルトンは、『会計理論の構造』(1953)において、会計のもっとも重要な目的は、利

害関係者に企業の理解を容易にさせることである⁹⁾としている。このリトルトンの見解は、今日までの会計職能論に大きな影響を与え、以降、会計の職能を「社会的視野」から認識しようという傾向が強まってきたのである。

アメリカにおけるこれらの議論をうけて、黒澤清教授は『近代会計の理論』(1958)において、次のような見解を示している。「企業会計をめぐる無数の対立する利害関係者が存在する。…これらの利害関係者の利害はかならずしもそのままでは一致しないであろう。会計はこれらの利害の対立の調整のために人間によってつくられた制度であると考えられる¹⁰⁾。」この見解は、その後のわが国の会計職能論に大きな影響を与えたのであった。

20世紀、世界経済を牽引していたアメリカ経済も、1970年代になるとその歪みに揺れることとなり、企業の社会的責任論が高まりをみせる。また、不況を経験しながらも高度成長を続けてきた日本経済も、1970年代には、アメリカと同じく公害や環境破壊などその歪みによる打撃を受けることになった。企業の社会的責任論が、日本においても議論されるようになったのである。

そうした企業の社会的責任についての議論は、当然のことながら会計とも無縁ではなく、企業の社会的責任論とともに、会計の社会的役割が改めて問われることとなった。1980年には、吉田寛教授が、「会計制度の社会的成立基盤を無視して会計職能を明らかにすることはできない。…会計が社会的発展の有用な道具であり得るためには、会計が社会のどのような問題に役立つために必要とされてきたかについて認識を持たねばならない¹¹⁾。」と述べている。また、「会計職能という場合は、単なる技術的機能ではなくて社会的職能に視点をすえるべき¹²⁾」ことを強調している。

21世紀に入って経済のグローバル化は一段と加速し、世界経済はまさに運命共同体の様相を呈している。2008年のアメリカのサブプライム・ローン問題に端を発する世界経済の急激な落ち込みは、図らずも、現代社会における経済の影響の大きさについて改めて考える機会となった。社会における企業の役割は一段と増大し、その言語である会計の社会的役割に対する認識は一層高まっているといえよう。今日、会計の機能は二つあるといわれている。一つは、情報提供機能であり、もう一つは、利害調整機能である¹³⁾。

会計は、企業をとりまく利害関係者がその意思決定を行うに際して、正しい判断ができるように、企業活動の成果を報告する¹⁴⁾という情報提供機能を持っている。会計情報の提供は、直接的には、企業をとりまく利害関係者に対して行うものである。しかしながら、企業をめぐる利害関係者間の関係は、日々多様化、複雑化しており、社会の縮図とさえいわれている。そのため、会計情報は、直接的な利害関係者に対してだけでなく、広く社会に対しても提供されていると考えることができる。

さらに、会計の利害調整機能は、より深く社会そのものとかかわっていると考えることができよう。1980年に富岡幸雄教授は、社会における会計の利害調整機能について、以下のように

述べている。

「企業によって算出された成果は、企業の所有者に役立つだけでなく、すべての利害関係者にとって有用であり、ある特定の利害関係者にとって有用であり、ある特定の利害関係者の立場からではなく、全体として社会の立場から判断されなければならないのである。…まさに、会計は、すべての利害関係者の利害の社会的調整のための要具たるべきである¹⁵⁾。」

会計は、企業をとりまく利害関係者がその意思決定を行うに際して、正しい判断ができるように、企業活動の成果を報告するものである。それが会計の情報提供機能である。また、会計情報は、特定の利害関係者に有用であるというのではなく、社会全体から見て公正、公平なものでなければならない。社会全体として公正、公平な会計情報によって、それぞれの利害関係者の間に存在する利害が調整されることになる。それが会計の利害調整機能である。

このように、会計は企業のみならず社会にとって必要不可欠なものであり、大きな社会的役割を担っている。また、社会における企業の影響が大きくなればなるほど、社会も企業の言語である会計に対してさまざまな役割を期待することになるのである。会計は、その生成の時から今日にいたるまで、社会の変化に対応して変化し続けている。会計は、長い歴史を経て生成された社会制度として、社会の人々の期待に応えることができる力を持っているのである¹⁶⁾。私たちが、会計の社会的役割をしっかりと認識し理解することによって、はじめて会計はその社会的役割を果たすことができるのである。

II 簿記と会計

1 会計における簿記の位置づけ

社会的役割を担うに至った会計の最も大きな目的について、リトルトンは、以下のように述べている。「利害関係者に企業の理解を容易にさせるという主目的を達成するために、会計はその資料を誤表示なく分類し、歪曲することなく集約し、隠蔽することなく報告しなければならない¹⁷⁾」というものである。

会計は、伝統的には、記録・計算・報告とよばれる会計行為の総称であるとされている¹⁸⁾が、この一連の会計行為のなかで、簿記の受け持つ範囲は、取引を記録し、計算するところまでであり、報告するのは会計の範疇であるというのが一般的な見解である。上記の引用では、「資料を誤表示なく分類し、歪曲することなく集約」するところまでが簿記の役割である。

ドイツの文豪ゲーテは、小説『ヴィルヘルム・マイスターの修行時代』(1796)において、複式簿記は「人間の精神が産んだ最高の発明の一つ¹⁹⁾」であると述べている。しかしながら、この複式簿記は、一人の人間によって発明されたものではない。13世紀から15世紀にかけてイタリアの商人がその叡智を結集させ、試行錯誤の末、生み出していったものである。

1494年に出版されたルカ・パチョーリの『スンマ (SUMMA) : 算術、幾何、比および比例総覧』(以下、『スンマ』とする)は、複式簿記に関する世界最初の出版物として有名である。イ

タリア商人の3世紀にわたる試行錯誤は、『スンマ』において集大成されたのであった。その後、複式簿記は、資本主義および企業の発展とともに、世界中に伝播していくのである。

複式簿記は、その発展と伝播の過程で社会的役割を獲得し、会計に進化していくことになる。と同時に複式簿記は、現代社会においても「会計の計算構造を支えるもの²⁰⁾」として、生成当時とほとんどその基本構造は変わらないまま、活用されているのである。

パチョーリが『スンマ』を著してから500年以上が経過した。現代の日本社会において「簿記」は、広く浸透していると言えよう。それは、会計学の一領域として認識されているというよりも、より身近な技術として日本社会に定着しているように思われる。「複式簿記」の詳細な内容について知らない人は多いと思われるが、「簿記」という言葉を知らない人は少ないのが現状ではないだろうか。

今から50年ほど前に、黒澤清教授は「複式簿記は一つの社会的技術である²¹⁾。」と述べている。現在「技術としての簿記」は、広く日本社会に浸透していると思われる。しかしながら、「社会技術としての簿記」は果たして浸透しているといえるだろうか。

「社会技術としての簿記」は、本来、会計における簿記の位置づけや役割、簿記の社会的役割などを理解した上で学び、習得していくものである。それらを理解しないまま、あるいは理解する機会がないまま、単なる技術として簿記を学ぶことは、「砂上に楼閣を築こうとするようなもの²²⁾」ではないだろうか。

簿記を学ぶには、まず第一に、会計における簿記の位置づけや役割、簿記の社会的役割などを理解することが大切である。それらを理解した上で、簿記の技術を身につけてはじめて「社会的技術としての簿記」を身につけることになるのではないだろうか。その結果、記録・計算・報告という一連の会計行為が有機的に結びつくことができ、簿記はその社会的役割を果たすことができるのである。

すでに述べたように、会計は、「企業と利害関係者との間を結ぶ社会的なコミュニケーションの手段」であり、「会計情報を通じて企業はたえず利害関係者に対して企業の活動について語りかける」²³⁾ものである。会計はまさしく「企業の言語」ということができる。

ある言語を体系的に学習するにはその言語に関するルールの体系である「文法」を学ぶ必要がある。会計のルールの体系すなわち会計という言語の文法が、複式簿記なのである²⁴⁾。英語を習得するには、英語の文法を学ぶ必要があるが、それと同様に、会計を学ぶには、会計言語のルールである複式簿記を習得しなければならない。

記録・計算・報告という一連の会計行為のなかで、簿記は、記録・計算の部分を担当している。また、簿記は、会計を言語として考えたときに、その文法に相当するものである。どちらの場合においても、簿記の存在が不可欠であり、簿記の存在なくして、会計は成立することができないのである。こういった意味において、「簿記学は会計学の部分領域というよりも、その基礎的な学問である²⁵⁾」ということができるのである。

2 簿記の基本原則と目的

リトルトンが著した『会計発達史：Accounting Evolution to 1900』（1930）は、1900年までの会計の進化の過程を、社会史的、経済史的に究明したものとして高く評価されている。その前編において、「複式簿記の生成と発展」の過程が明らかにされ、続く後編においては、「簿記より会計学への発展」の過程が解明されている。

この中でリトルトンは、複式簿記の基本構造は、15世紀にすでに完成しており、その後はほとんど変化していないと述べている。さらに、複式簿記の基本原則は、数学における加算減算と同じように、単純で基礎的な原則であるとしている²⁶⁾。複式簿記の基本構造を支える「単純で基礎的な基本原則」とは、どのようなものであろうか。リトルトンと黒澤清教授の見解を中心に考察していくこととする。

複式簿記は、英語では double-entry bookkeeping という。double-entry とは複式記入という意味である。この複式記入が簿記の基本原則であるといわれている。複式記入とは、取引を借方と貸方という二面的に把握した形で帳簿に記入するものである。

世界最初の複式簿記に関する出版物である『スナマ』においても、複式記入について記述されている。リトルトンは、『スナマ』における複式記入を引用した後、複式簿記の基本原則について次のように述べている。複式記入と借方貸方の均衡は、機械的に正確性を吟味することができるが、それは二次的なものである。すべての取引は、一枚のコインに表裏があるように、二つの局面を持っている。取引に内在する二面性こそが、複式簿記の真髄であり、根本理念である²⁷⁾。複式簿記は、取引の二面性、二重性をその基本構造に組み込んでいるのである。

また、黒澤清教授は『改訂 簿記原理』（1954）において、複式簿記の根本的特徴を勘定であるとしている。借方と貸方との二つの要素からなる価値増減の二重記録の手段である勘定という特殊な計算の方式こそが、複式簿記の根本的特徴である²⁸⁾ というものである。

複式簿記の本質は、単に帳簿記帳方法である前にまず「勘定」であるとしている。勘定という簿記に特有な計算方法の形成とともに、複式簿記は生れることができたのである。勘定は、価値の増減を左右に対照表示する計算形式である。勘定は対立する二つの部分からなり、その一方の側には増加量を記録し、他方の側には減少量を記入する。プラスとマイナスとの比較によって残高が見出される²⁹⁾ というものである。

以上のように、「複式記入」と「勘定記入」は複式簿記の基本原則であり、古代ローマにおける奴隷制経営の簿記をその起源とする代理人簿記において、すでに存在している原則である。しかしながら、複式簿記が、近代的企業活動の記録に適合する完全な計算機構となるには、「資本勘定」の成立を待たなくてはならない。簿記の基本原則の形式は、「複式記入」と「勘定記入」であるが、その実質は、資本主が投下した資本によって生じた損益の計算にある³⁰⁾ というものである。

20世紀前半から中頃にかけて、リトルトンと黒澤教授は、複式簿記の基本原則、根本的特徴

について、それぞれ上記のような理論を展開してきた。それらを踏まえ、複式簿記の「単純で基礎的な根本原理」は、現代の日本においてどのように説明がなされてきたのであろうか。1980年代、1990年代、2000年代に出版された会計学や簿記論のテキストを以下に引用する。

「こんにち企業の簿記としてひろく行われているのは、複式簿記であり、そのもとにおいては、すべての取引は、たんになんらかのひとつの勘定口座に勘定の形式でもって記入・計上されるだけでなく、かならずそれらが、ある勘定口座の左側つまり借方と、別の勘定口座の右側つまり貸方とに、それぞれ二面的に記入される…借方に計上される金額と他の勘定口座の貸方に形状される金額とは、もともと相互に等しいため、どんなにたくさんの取引を処理しても、すべての勘定口座の借方の金額を総合計した額は、かならずすべての勘定口座の貸方の金額を総合計した額に合致し、この均衡は終始いささかも乱されることはない³¹⁾。」

「簿記は経済主体の諸活動を貨幣的数値をもって統一的、体系的に把握し、記録し、計算を行う技法である。本来、財産が存在すれば、その金額的大きさを把握し、管理を行うことが必要となる。この財産計算の管理のためには記録、計算手段としての簿記の有用性がまず指摘できる。さらに財産の運用の結果、利益あるいは損失が生み出されるわけであるが、その金額はいかほどであるのか、どのような経済活動の原因から成果が導き出されているのかを秩序的、網羅的に把握することも必要である。このような損益計算の管理のためにも簿記は有用な手段である。…簿記特有な記録、計算方法が考案されている。つまり勘定記入法である。それは平面を左右二つに分割し、一方に増加を記入すれば、他方に現象を記入するというように、加算法のみによって記録、計算を行うものである。簿記は勘定記入法により、経済主体の財産計算（財政状態）と損益計算（経営成績）を行うことを目的としている³²⁾。」

「複式簿記は、取引を資産・負債・資本・収益・費用について勘定を設け、その増減を組織的に記録する方法である。…複式簿記の特徴は、すべての取引を二重に記録するところにある。例えば、商品を掛で仕入れるという取引は、商品という資産の増加、買掛金という負債の増加として二重に記録される。複式簿記では、記録の単位として勘定を設け、勘定ごとに増加と減少を記録する。勘定は増加と減少を記録できるよう、左右二つの記入欄を持っている。勘定の左側を借方といい、勘定の右側を貸方という。勘定が設けられる帳簿は元帳と呼ばれる³³⁾。」

上記のような根本原理をもつ複式簿記の目的は、一体どのようなものであろうか。すでに述べたように、記録・計算・報告という一連の会計行為のなかで、簿記は、記録・計算の部分を担当している。簿記は、企業などが行う経済活動を継続的に記録・計算し、その経済活動の結果もたらされる財産の変化（増減）および収益・費用（損益）の発生を明らかにするものである³⁴⁾。財産の変化すなわち財政状態を明らかにするものが貸借対照表であり、費用・収益の発生すなわち経営成績を明らかにするものが損益計算書である。

企業の経営活動を①貨幣によって把握し、②帳簿に記録し、③分類・集計し、④その結果を整理して、⑤企業の経営活動を明瞭に表示することによって、企業をとりまくさまざまな利害

関係者の判断に役立つ資料を作成することが、簿記の目的であるといえよう³⁵⁾。

3 簿記の必要性和役割

複式簿記は、一つの社会的技術であるといわれている。単なる技術を超え、社会にとって役立つ技術であると認識されているのである。複式簿記が、私たちの社会において必要とされている理由はどのようなものであろうか。また、現代社会において、複式簿記はどのような役割を果たしているのであろうか。

すでに述べてきたように、会計は、単なる記録から簿記へ、簿記から会計へという進化の過程を経て生成されてきたものである。簿記は、その伝播の過程で、大きな社会的役割を担う会計へと進化してきた。しかしながら、簿記は、会計への進化の過程において単に大きな功績を残しただけではない。また、複式簿記は、会計への進化とともに、消滅してしまったのではない。その基本構造は、生成当時とほとんど変わらないまま、複式簿記としても今も存在し、会計の計算構造を支えるという重要な役割を果たしているのである。

簿記の必要性和役割は、会計の必要性和役割と切り離して考えることはできない。会計は、情報提供という機能と利害調整という二つの機能を持っているとされている。会計の第一の機能は、情報提供機能である。企業には、企業を取り巻くさまざまな利害関係者が存在している。会計が提供する情報によって、それぞれの利害関係者はその意思決定を行う。会計は、利害関係者が正しい判断ができるように、企業活動の成果を報告するプロセスである。会計情報によって企業の利害関係者がそれぞれの立場で意思決定を行い、その結果、利害関係者の間に存在している利害が調整されるというのが、第二の機能とされている利害調整機能である。

会計の第一の機能は、情報提供であり、複式簿記は、この計算構造を支えるものである。そのため、複式簿記の役割も情報提供にあると考えがちである。しかし、簿記は英語で bookkeeping というように、記録、計算、報告のうち、帳簿への記録が中心となる。そして、この記録をもとに、会計情報が作成されるのである。

簿記の役割は、取引を記録し、計算するところまでであり、報告するのは会計の役割であるという考え方が一般的である。13世紀に発生した複式簿記が19世紀のイギリスで会計に進化していったとするリトルトン³⁶⁾は、この考え方をとる代表である³⁶⁾。

会計の計算構造を支える複式簿記は、正確性、信頼性、証拠性、検証可能性を第一として誕生した。まだ取引の記録が完全でなく、集合損益勘定で企業全体の総括損益を計算するまでに至っていなかった時代に、組合員に分配するための利益は、実地棚卸で求められていた。その利益の正当性を証明するために、資本勘定を中心に据えたみごとなまでの記録体系、すなわち複式簿記が完成したのであった。記録によらない損益計算の証明手段として完成したのが複式簿記である。正確さと信頼性、検証可能性が複式簿記の原点であるといえる。

会計は、誰からも納得され誰からも信頼される手段と方法、すなわち複式簿記によって企業

損益の計算を行い、それを企業を取り巻く利害関係者に開示してきた。会計の役割が彼らの意思決定に有用な情報である企業成果を提供するのであれば、その計算構造を支える複式簿記は、絶えず正確さと信頼性を基軸において、その役割を果たしてきたのである³⁷⁾。

ドイツの経済学者・社会学者であるゾンバルト (W. Sombart) (1863-1941) は、『近代資本主義』(1902)において、複式簿記は「単なる技術ではない」、また「複式簿記なくして資本主義というものをかんがえることはできない」と、複式簿記が資本主義の発展に大きな役割を果たしたと述べている。また、ケインズと並んで20世紀最大の経済学者といわれているシュンペーター (J. A. Schumpeter) (1883-1950) は、『資本主義・社会主義・民主主義』(1942)において、「複式簿記こそは高くそびえる記念塔である」と、その存在意義を高く評価している。

Ⅲ 簿記の起源と発展

1 複式簿記の起源

複式簿記の起源については二つの学説にわかれている。一つは、複式簿記の要件を勘定形式と複式記入とし、古代ローマにおける奴隷制経営の代理人簿記をその起源とするものである。もう一つは、複式簿記の本質的要件を資本勘定の成立であるとし、その起源を15世紀イタリアに求めるものである。

古代ローマにおいては、貴族がみずから商業に従事することは貴族の威厳にかかわるばかりか、ローマ市民としての政治的権力を失墜させる恐れもあった。そこで、商売は、教育のある奴隷に任せ、貴族本人は直接取引にはかかわらなかったのである。奴隷はその主人から商売の金銭を受入れ、主人の代理人として取引を行った。奴隷は自分が与えられた仕事をしっかり行いその責任を果たしていることを主人に報告するために、「主人の勘定」を設け、金銭の記録を行ったとされている。貸付を行った場合には、現金出納帳に債権発生 of 記入を行い、補助簿の借主の勘定にも記入を行った。貸付が返済されたときは、反対の記入をしたとされている³⁸⁾。ここに、勘定形式と複式記入を備えた「代理人簿記」が生成していくのである。

この古代ローマの代理人簿記が、中世イタリアの簿記にどのようにしてつながっているかは、ローマ帝国の滅亡とそれにつづく暗黒時代によって、史実の断絶があり、不明であるとされている³⁹⁾。

ローマ帝国の滅亡とそれにつづく長い暗黒時代を経て、イタリアは文芸復興いわゆるルネサンスを迎える。ルネサンスは、文芸だけではなく経済活動をも活発化させ、暗黒時代には影をひそめていたローマ帝国時代の両替商も、商業とともに復活したのであった。資本勘定を備えた複式簿記は、このルネサンスを迎えた13世紀のイタリアで産声をあげたのである。

十字軍の刺激をうけて商業が発展してきた当時の北イタリアは、地中海貿易の拠点として東洋の文化や物産にヨーロッパで最も早く触れることができる場所であった。香辛料をはじめとする東洋貿易によって、北イタリアの各都市は繁栄し、商業が一層盛んになっていったのであ

る。

当時は、都市によってさまざまな鑄造貨幣が流通していたため、両替商は、商業上重要な役割を果たしていた。遠隔地での取引に赴く場合、商人は金銀を携行し滞在中にその地方の通貨に両替をし、出発時に再び金銀に両替したのであった。相当量の金銀を持って旅をすることは危険であったので、商業上の取引などに、金銀や通貨にかかわって債権の取立委託、信用状、為替手形等が出現したのである⁴⁰⁾。

両替商は、13世紀初めには為替商となり、ギルドによる厳しい規定のもと綿密な帳簿をつけ債権債務を取り扱うようになった。14世紀中頃には、フローレンス一都市だけで80の銀行があり、その後も急速に増加していく。古代ローマの代理人簿記を超える簿記生成の基盤はこうして整ってきたのであった。

しかし、このような銀行における帳簿記入が、古代ローマの代理人簿記を超えるものになるまでには、さらに長い歳月を必要とするのであった。組織的な勘定体系が出来上がるには、古代ローマの「主人の勘定」が重要な役割を果たすが、中世初期の銀行の勘定にはまだ現れていない。人名勘定の記録が金融業をこえて商業へと広がるまで待たなければならない。

地中海を介した東洋貿易は、巨額の富を得ることができ一方、危険と隣り合わせであった。自らは危険に身をさらすことなく、富を得たいと考える貴族や僧侶は、匿名出資者として資本を提供するという方法を選択した。匿名出資者は、実際に船に乗り込んで業務を行う組合員に、自らの商品や船を委託したのである。業務を委託された組合員は航海終了後に、出資者に取引の詳細を報告しなければならない。商品勘定、現金勘定、得意先勘定、匿名組合員出資勘定が生まれ、各勘定二重記入の記帳による組織的な勘定体系が生成されるのであった。

しかし、現代における複式簿記と同様の基本構造をもつには、さらに、古代ローマの「主人の勘定」に相当する資本主勘定、損益勘定、費用勘定などが必要である。こうした勘定は、匿名出資者と業務を行う組合員との1回限りの契約から、持続して行う商売となったときに必然的に生成されていくことになる。債権債務、現金、商品、費用、損益、資本、その他のすべての勘定が整った勘定体系は、3世紀にわたる中世イタリア商人の試行錯誤の結果、ようやく完成にいたるのである。そして、その成果は1494年、ルカ・パチョーリの著書『スンマ』においてはじめて活字となったのである⁴¹⁾。コロンブスがアメリカ大陸を発見した2年後のことであった。

13世紀初頭、北イタリアにおいて、債権・債務の備忘録およびそれらの決済に伴って争いが生じた時の証拠文書としての役割を担って歴史の舞台に登場した複式簿記は、やがて14世紀の前半になると、期間組合の出現による組合員相互での利益配分の現実的必要性という時代の要求に応え、自らの主要な機能を、管理計算（財産保全計算）から価値計算（損益計算）へと昇華させていったのである⁴²⁾。

複式簿記は、このような背景を持つ13世紀初めのイタリアにおいて商人たちが商売上の取引

を記録しておくために生れてきたものである。商売上の取引をすべて、たとえばいつ誰にいくら貸したか、またいつ誰からいくら借りたかなどを記憶しておくのは困難であり、不確かである。後に、返した、返さないなどの争いになった場合、これらを記録した帳簿が証拠書類として裁判所に提出されたのである。

複式簿記は、その萌芽期には、企業の損益の計算という機能は持っておらず、債権・債務の備忘録であったにすぎないとされている。

2 複式簿記の発展と伝播

中世イタリアにおいて生成された複式簿記は、どのような経路をたどって発展、伝播し今日に至っているのだろうか。

世界経済の中心は、15世紀まではイタリア、さらにベルギーのアントワープなどを経て、17世紀にはオランダへと移り変わっていく。複式簿記の発展と伝播も、この世界経済の覇者の変遷とともにあった。

中世イタリア商人は1回の航海ごとに組合を結成し、資本を集め、航海が終了すると利益を分配し、同時に組合は解散したのであった。出航から帰航でその事業は終了する当座企業であり、その損益計算は、それぞれの航海ごとに行った。その期間は、航海ごとにまちまちであった。このような損益計算は口別損益計算と呼ばれる。パチョーリの『スンマ』に見られるのは、この口別損益計算である。

これに対して、今日では一定の期間ごとに期間を区切り企業の総括的な期間損益を計算している。このような期間損益の計算のためには、企業の継続が前提となる。当座企業が継続企業へと転換し、それが一般的になったのは、17世紀オランダにおいてである。17世紀、オランダの商人は東インド貿易の覇者となり、ヨーロッパへの香辛料の供給を独占することとなる。オランダ東インド会社は、完全な継続性をもって発足し、株式会社の起源と言われている⁴³⁾。このような背景のなか17世紀初頭に出版されたオランダのシーマン・ステフィン（1548-1620）の『数学的回想録』は、期間損益計算を確固たるものとした著作として、簿記史上、パチョーリの『スンマ』と並び称されるものである⁴⁴⁾。

このように17世紀初め世界経済の覇者となったオランダにおいて期間損益計算制度が確立したのであった。しかしながら、オランダは、17世紀後半になるとイギリスとの覇権争いに敗れ衰退していくこととなる。一方、17世紀のイギリスは東インド会社の設立とともに幕を開け、イギリスの時代への序章が始まるのであった。そして、ヨーロッパ大陸において発展、伝播していった簿記は、いよいよ海を渡ってイギリスにおいて新たな展開期を迎えるのである。

16世紀半ばにはすでに、イギリスにおいて翻訳書はもちろんのこと、イギリス人によるオリジナルの簿記書も出版されている。17世紀前半にかけて、オランダ簿記の影響を受けた多くの簿記書の出版によって複式簿記がイギリス国内に普及していくのであった⁴⁵⁾。

17世紀には、複式簿記による完全な帳簿も一部では存在するようになったといわれている。しかしながら、それはまだ、会計のための記録として位置づけられる複式簿記ではなく、自己の財産管理のためのものであった。18世紀、19世紀になっても、まだそれは変わることはなかった⁴⁶⁾。

複式簿記の会計への進化、すなわち会計のための記録として位置づけられる複式簿記の登場は、株式会社という企業形態が一般化する19世紀後半を待たねばならない。簿記が会計へと発展進化していく過程において、株式会社の発展が大きな影響を与えたのである⁴⁷⁾。

株式会社は広く分散する資本を集め、大資本を形成することが容易である。大規模な株式会社では、所有と経営の分離という問題が生じる。経営者は、経営に参加することのできない多くの株主へ経営の内容を説明しなくてはならない。そこで、経営の内容を数字で直接語ることのできる簿記の責任は拡大することになり、簿記から会計への進化発展が始まるのであった。

また、株式会社が継続企業であることは、簿記により深い影響を与えた。継続企業である株式会社への投資は、当座企業への投資とは異なる。1回の航海で事業を終了する当座企業への投資は、1回の配当によって全損益が分配されるため、危険と隣り合わせな「投機 venture」の色彩もある。これに対して、株式会社への投資は、定期的な配当が見込めるまさに「投資 investment」であった。

株式会社が定期的に配当を行うことを目標として存在するものであるならば、資本と収益をはっきり区別しなければならない。資本と収益を区別する能力は、複式簿記が元来持っているものである。株式会社における会計問題の中心は配当可能利益の算定にかかわるものであり、これは資本と収益の区別の問題にはかならない。株式会社が配当を行うために資本と収益とを明確に区別する必要に迫られたことは、簿記から会計への進化発展をさらに刺激したのであった⁴⁸⁾。

イギリスは18世紀後半から、産業革命と呼ばれる変革の時代へと突入していく。産業革命は、全産業に浸透していき、イギリスは、「世界の工場」として繁栄をほしいままにしていっていった。複式簿記が会計へと進化していく土壌はさらに整っていったのである。

イギリスにおいて、複式簿記が会計へと進化していく過程で、簿記は新たな問題と直面することになった。18世紀後半から19世紀前半にかけて、企業が機械や工場などの巨額の固定資産を抱えるようになると、それらの購入代金をどのように処理するかが、経営者にとって極めて重要な問題となってきた。固定資産の費用配分、すなわち減価償却に関する問題は、簿記の技術からではなく、会計政策的な立場から簿記処理方法を考えた時に、初めて登場したのであった⁴⁹⁾。

複式簿記の基本的原理は、その生成時点でほとんどのものが揃っていた。貸借対照表や損益計算書などの株主や債権者への報告のための財務諸表がまだなかったことと、減価償却に関する簿記処理方法が行われていなかったことの二点が、現在の複式簿記との大きな相違であると

されている。

イギリスの産業革命は、全産業に浸透して世界経済に大きな影響を与えただけでなく、もともとは単なる記帳技法であった複式簿記を様々な「判断」が要求される会計へと大きく脱皮させたのであった。そして、さらに会計は20世紀のアメリカにおいて、意思決定に有用な情報を提供する社会科学としての地位を確立させていくのである⁵⁰⁾。

IV 簿記を学ぶ意義

1 複式簿記の原点

『スナマ』の複式簿記に関する部分は全36章からなる。その冒頭である第1章において「正しき商人に必要な諸事項」というものが記述されている⁵¹⁾。パチョーリは、いくつかの心得とともに、「施しによりて、富は減ぜず」と商人は自己の利益を求めめるだけでなく、それを社会に還元するよう説いている⁵²⁾。世界最初の簿記書において、技術の記述に先立って、商人の心得すなわち人間としての在り方が述べられていることは、注目に値する。『スナマ』において解説されている複式簿記の技術を正しく活用するには、人間としての在り方が問われるというものであろうか。

ここで、K.E. ボールディングの『科学としての経済学』（1970）の一説が想起される。「今日、私たちは、科学は没価値的でなければならぬ、という見方を強く吹き込まれ、道徳的判断という産衣を脱いだからこそ、科学は勝利を獲得したのだ、と信じ、また、『べき』という頼りにならぬ発射台を離れたからこそ、『ある』という広大な宇宙へ離陸することが出来たのだ、と信じている。思想史の教えるところによれば、経済学も、中世の懐疑論や道徳化から開放されて初めて科学になったという⁵³⁾。」

こうある「べき」という「正しき商人の心得」がその冒頭にある『スナマ』は、まさしく中世における道徳的判断という産衣を着たまものかもしれない。また、『スナマ』には、中世風の宗教的形式である神への祈願と祝福をあらわす辞句が挿入されていた。記入されている内容が「真実であること」を神に誓うというものであったと思われる。複式簿記もその伝播の過程でこの中世の「道徳的判断」から開放されて、はじめて会計に進化したととらえることができるのかもしれない。

しかし、ボールディングの『科学としての経済学』を貫いているのは、「理論的遺産はあくまでも大切に」しつつ、「理論的完成の背後に埋もれてしまう人間的なもの、経験的なもの、具体的なもの、現実的なものを、何とかして救い出そうとする」という思想である⁵⁴⁾。人間的なものとして、人間にとって役立つものとして出発した複式簿記の原点が『スナマ』には存在しているように思われる。複式簿記から会計へとという進化の過程で、本来人間的なものである複式簿記の原点が、会計理論のなかに埋もれてしまったとすることができるかもしれない。人間的なもの、人間にとって役立つものという複式簿記の原点を再び掘り起こすことが、コンピュー

ターをはじめとする情報技術が飛躍的に発展している今こそ必要であると思われる。

2 複式簿記の根底にあるもの

人々が企業を正しく理解し、正しい判断を行うため、会計は大きな役割を果たしている。しかしながら、簿記や会計の専門知識だけでは正しい理解や正しい判断を行うことはできない。「幅広く深い教養、総合的な判断力、豊かな人間性」に裏付けられた会計の専門知識があって、初めて正しい理解と正しい判断を行うことができるのである⁵⁵⁾。

ここで、「判断」ということについて考えてみよう。日常生活では、何事かについて自分の考え方を定めることを「判断する」と言い、そのようにして定まった考えを「判断」と呼んで⁵⁶⁾。ある事柄について自分の考え方を定めることは容易ではない。なかなか判断を下せず、思い悩む場面も少なくない。ひとつの判断が難しいのは、「判断という行為の根底には哲学あるいは思想が存在する。健全な判断を下すためには、健全な哲学あるいは思想をもたなければならない⁵⁷⁾」からであると思われる。

単なる知識だけでは、適切な判断を行うことはできない。自身の人生における「人間的なもの、経験的なもの、具体的なもの、現実的なもの」と「知識」や「理想」などさまざまなものを融合させて、自身の判断の基礎となる「哲学あるいは思想」を形成する必要がある。

会計とその計算構造を支えている複式簿記は、単なる理論や技術ではない。私たちの生活に役立つものとして誕生し、進化し続けてきた。人間社会に役立つものという複式簿記誕生の原点に帰ったとき、使い手である人間の在り方、人間の心が問われるのである。500年以上前に、パチョーリが複式簿記の根底にあるものとして説いた「正しき商人」の心得、そして、「神に真実であることを誓う」という精神は、会計への進化の過程で、また社会科学としての会計学の確立のなかで、「中世の道徳的判断」として歴史のかなたへ置き去られてしまったのであろうか。

複式簿記は、正確性、信頼性、証拠性、検証可能性を第一として誕生した。そして、これらは、複式簿記の計算構造のなかに存在している。この正確性、信頼性、証拠性、検証可能性こそが複式簿記の根底にあるものであり、複式簿記の精神であると考えられる。しかしながら、複式簿記を活用する私たちが、その計算技術だけにとらわれていると、複式簿記の根底にあるこれらのものに決して気づくことはできない。

会計とその計算構造を支えている複式簿記は、私たちの生きている時代、社会や世界に対してどんな役割を果たしているのであろうか⁵⁸⁾ という問題意識をもたないまま、簿記の計算技術のみを習得することは、脈々と受け継がれてきた人間の叡智である簿記を本当に理解したことにはならない。会計とその計算構造を支えている複式簿記の社会的役割を正しく理解したうえで、簿記を学ぶことが必要である。

複式簿記の根底にある精神や思想は、「中世の道徳的判断」として歴史のかなたへ置き去られ

てしまったのではない。会計の計算構造を支える複式簿記は、会計への進化とは別に、生成当時とほとんど変わらない基本構造のまま、人間の叡智として脈々と受け継がれてきた。そして、今、藤田幸男教授によって、複式簿記の原点と根底にあるものは、「会計の心」として再構築され、その必要性が認識されているのである。「会計の心とは、正義、共生および accountability という基本的な考えを正しく理解し、それを会計行為に活かす心であり、会計にたずさわるすべての人々に求められているものである⁵⁹⁾。」

おわりに

複式簿記は、中世のイタリア商人の3世紀にわたる試行錯誤によって生み出され、15世紀イタリアにおいて体系化されてきた。そして、その伝播の過程において17世紀オランダにおける期間計算を得て、19世紀イギリスにおいて会計へと進化発展してきたのであった。

資本主義の発展とともに、社会において企業の果たす役割は大きくなってきている。企業が社会に与える影響は非常に大きく、とりわけ大企業は、私企業であっても、社会的・公共的な性格をもつものとして考えられている。それにともない、企業の言語であるといわれている会計の社会的役割も、日々増大し今日にいたっている。会計は、企業をとりまくさまざまな利害関係者の意思決定に役立つ有用な情報を提供することをその社会的役割としているのである。

複式簿記は、伝播の過程で会計へと進化してきた。それと同時に、複式簿記は、会計の計算構造を支える社会的技術として、生成当時とほとんど変わらない基本構造のまま伝えられ、現代の社会においてなお必要とされているのである。複式簿記は、正確性、信頼性、証拠性、検証可能性を第一として誕生した。この正確性、信頼性、証拠性、検証可能性が複式簿記の精神であると考えられる。そして、この精神は、複式簿記の計算構造のなかに存在している。簿記を学ぶ者は、その技術を学んでいく過程において、複式簿記のこれらの精神を発見し、これらの精神に出会うことができるのである。

簿記を学ぶことは、単に計算技術を学ぶことではない。会計やその計算構造を支えている複式簿記の社会的役割をしっかりと理解することが必要である。そのうえで、簿記の知識を活用し「適切な判断」を行うことが求められているのである。また、その生成の時から人々の手から手へと受け継がれてきた人間の叡智ともいえる複式簿記を、21世紀初頭を生きる私たちも次の世代へと伝えていかなければならない。それらがコンピューター技術の発達した今、私たちが簿記を学ぶ意義であると考えられる。

注

- 1) 青柳文司『現代会計学』同文館、1974年、4-6ページ。
- 2) 藤田幸男「最終講義 会計と社会」『早稲田商学』第359号、1994年、312-313ページ。
- 3) 複式簿記の起源については、二つの学説にわかれている。一つは、複式簿記の要件を資本勘定の成立であるとし、15世紀イタリアにその起源を求めている。もう一つは、複式簿記の要件を勘定記入と複式記入とし、

古代ローマにおける奴隷制経営の簿記をその起源とする代理人簿記と呼ばれるものである。ここでは、15世紀イタリア説をとるが、古代ローマ説については、第3章簿記の起源と発展において述べることにする。

- 4) A.C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, p.7. リトルトン『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1977年, 12ページ。
- 5) 藤田幸男「会計学の基礎」『改訂 会計学の学び方』白桃書房, 1976年, 26-27ページ。
- 6) 柴谷恭次郎「社会経済環境と会計職能」『会計職能の変化と拡大』税務経理協会, 1994年, 175ページ。
- 7) DR Scott (1882-1954) は、制度主義学派の祖である経済学者ヴェブレンの影響を強く受けたアメリカの会計学者である。1920年代から1930年代のアメリカにおいて、時代に先行した思考で、会計の視点から経済機構を中心とした社会の文化機構の分析を試み、社会体系の中での会計の意義や役割を明らかにした。
- 8) DR Scott, *The Tentative Statement of Principles, The Accounting Review*, Sept. 1937, p.296.
- 9) リトルトン, 前掲書, 185ページ。
- 10) 黒澤清『近代会計の理論』白桃書房, 1958年, 43ページ。
- 11) 吉田寛「会計職能の発展と会計学」
山榎忠恕責任編集『体系近代会計学 I 会計学基礎理論』中央経済社, 1980年, 94ページ。
- 12) 同書, 118ページ。
- 13) 渡邊 泉『歴史から学ぶ会計』同文館出版, 2008年, 10ページ。
- 14) 同書, 10ページ。
- 15) 富岡幸雄「会計の社会的役割の増大と会計学研究」
中央大学企業研究所編『会計の社会的役割「会計と社会」序』
中央大学出版部, 1980年, 12ページ。
- 16) 若杉 明『企業会計の論理』国元書房, 1981年, 19ページ。
- 17) リトルトン, 前掲書, 185ページ。
- 18) 青柳, 前掲書, 3ページ。
近年では、測定および伝達とよばれる会計行動を意味するようになってきていると言われている。
- 19) Johann Wolfgang Goethe, *WILHELM MEISTERS LEHRJAHRE*, 1796.
ゲーテ 山崎章甫訳『ヴィルヘルム・マイスターの修行時代(上)』岩波書店, 2000年 54ページ。
- 20) 渡邊, 前掲書, 93ページ。
- 21) 黒澤 清『改定 簿記原理』森山書店, 1954年, 6ページ。
- 22) 1960年, 世界五大会計事務所の一つであったアメリカのアーサー・アンダーセン会計事務所は、公正性の概念を唯一の会計公準とし、それを構築しないまま会計の諸問題に取り組むことは「砂上に楼閣を築こうとするようなもの」と述べている。しかしながら、エンロン社の不正経理に関与したとして2002年に解散に至ったことは、なんとも皮肉なことである。
- 23) 藤田, 「最終講義 会計と社会」, 312-313ページ。
- 24) 青柳文司『会計物語と時間 パラダイム再生』多賀出版, 1998年, 126ページ。
- 25) 日本簿記学会, 設立趣意書。
- 26) リトルトン 片野一郎訳『リトルトン会計発達史(増補版)』同文館, 1978年, 118ページ。
- 27) 同書, 120ページ。
- 28) 黒澤, 前掲書, 9ページ。
- 29) 同書, 9ページ。
- 30) リトルトン, 前掲書, 46ページ。
- 31) 山榎忠恕『複式簿記原理(新訂版)』千倉書房, 1983年, 23ページ。
- 32) 友杉芳正『簿記会計論』中部日本教育文化会, 1995年, 1ページ。
- 33) 塩原一郎『明解 会計学講義』創成社, 2004年, 20ページ。
- 34) 畠村剛雄『体系簿記論1(2訂版)』税務経理協会 1982年 1-2ページ。
- 35) 同書, 2ページ。
- 36) 渡邊, 前掲書, 93ページ。
- 37) 同書, 24ページ。
- 38) リトルトン, 前掲書, 53-54ページ。
- 39) 同書, 55ページ。
- 40) 同書, 56ページ。

- 41) 同書, 61-63ページ。
- 42) 渡邊, 前掲書, 63ページ。
- 43) 友岡 賛『歴史にふれる会計学』有斐閣, 2005年, 108ページ。
- 44) 渡邊, 前掲書, 82ページ。
- 45) 友岡, 前掲書, 112ページ。
- 46) 同書, 115ページ。
- 47) リトルトン, 前掲書, 308-309ページ。
- 48) 同書, 309-310ページ。
- 49) 渡邊, 前掲書, 232ページ。
- 50) 同書, 232ページ。
- 51) リトルトン, 前掲書 97ページ。
- 52) 渡邊, 前掲書, 76ページ。
- 53) K.E. ボールディング 清水幾太郎 訳『科学としての経済学』1971年 日本経済新聞社 154-155ページ。
- 54) 同書, 212ページ。
- 55) 藤永 弘「日本における会計教育の歴史と現状」
藤田幸男 編著『21世紀の会計教育』白桃書房, 1998年, 230ページ。
- 56) 廣松 渉他『岩波思想哲学事典』岩波書店, 1998年, 1300ページ。
- 57) 市野初芳 経験の蒸留 G. O. May, *Financial Accounting - A Distillation of Experience*, 1943 藤田幸男編著『会計を学ぶ私の一冊』白桃書房, 2003年, 62ページ。
- 58) 渡邊, 前掲書, 3ページ。
- 59) 藤田幸男「21世紀の会計教育の展望」
藤田幸男編著『21世紀の会計教育』白桃書房, 1998年, 233ページ。

参考文献

- 青柳文司『現代会計学』同文館, 1974年。
- 青柳文司『会計物語と時間 パラダイム再生』多賀出版, 1998年。
- 石川純治『経営情報と簿記システム 簿記の伝統と革新』森山書店, 1996年。
- 大藪俊哉「コンピュータと簿記」『日本簿記学会ニュース』, 1998年。
- 片野一郎 訳『リトルトン会計発達史 増補版』同文館, 1978年。
- 久野光朗 編著『簿記論講義』同文館, 1987年。
- 黒澤 清 編著『会計と社会』中央経済社, 1972年。
- 黒澤 清『簿記原理』森山書店, 1949年。
- ジェームス C. ガー 瀧田輝己訳『会計倫理』同文館, 2005年。
- 塩原一郎『明解 会計学講義』創成社, 2004年。
- 鳶村剛雄『体系簿記論1 (2訂版)』税務経理協会, 1982年。
- 友杉芳正『簿記会計論』中部日本教育文化会, 1995年。
- 友岡 賛『歴史にふれる会計学』有斐閣, 2005年。
- 中村 忠『現代簿記』白桃書房, 1993年。
- K.E. ボールディング 清水幾太郎訳『科学としての経済学』日本経済新聞社, 1971年。
- 藤田幸男『会計を学ぶ私の一冊』白桃書房, 2003年。
- 藤田幸男『21世紀の会計教育』白桃書房, 1998年。
- 藤田幸男「企業の社会的責任と会計のあり方」『企業会計』第25巻9号, 1973年。
- 藤田幸男「会計学の基礎」染谷恭次郎編『改訂 会計学の学び方』白桃書房, 1976年。
- 藤田幸男「最終講義 会計と社会」『早稲田商学』第359号, 1994年。
- 藤永 弘「日本の大学における会計教育の歴史と現状」藤田幸男編著『21世紀の会計教育』白桃書房, 1998年。
- 山樹忠恕『複式簿記原理』千倉書房, 1983年。
- 渡邊 泉『歴史に学ぶ会計学』同文館出版, 2008年。

