

ウルフ會計史の周辺によせて

A. H. Woolf, A Short History Of
Accountants And Accountancy 紹介を
中心として

茂 木 虎 雄

は し が き

ウルフ、ジーヴェキング、ブラウン、メンデルフ(註1)は會計史研究史上その創始者たる地位を占める。彼らの輝かしい業績はゾムベルト(註2)を経てリトルトン(註3)により集大成されて遂に一科学としての地歩を確立するに至った。いかえればこれらの人々によって會計史研究は初めて科学を指向してその緒についたのである。従つてその歴史は古いものではなく、僅々四十年の歳月を閲したにすぎず、その研究も決して豊富であるとはいえない。會計学、簿記に関する著書、論文の数は殆んど無数といつてよいのであるが、こと會計の生成発展に関する歴史的研究に関するかざり微々たるものなのである。

會計学は他の学問に比して優れて實際的であり、企業の実踐活動そのものの中から生れたものである。「簿記は少しも理論的でなく、本質的に実務的(Business)である」という点で他の

科学と異なる(註4)のであり、実践の要求によって簿記・會計の存在形態が決定された。この実践との関連こそ會計学の學問的特殊性なのであり、この面が強調される余り、會計史の研究は學者の関心の対象となりうる機会が少なかった。かてて加えて私經濟学は第一次世界大戦後の經濟的危機に直面して初めてその重要性が認識され急速な發達を見たものであるため、會計学における會計史の地位は經濟学における經濟史の地位に比較して必然的に低いといわざるを得ない。これらの理由から現在に至るも會計史はその學問的地位すら確立されていないのである。

前述した如く、ウルフを會計史研究の出発点におき、リトルトンを現段階におけるその到達点であると考えるとき、兩者の方法論的差異は前者が研究史的記述を主眼とするのに対して後者が問題史的記述に焦点をおいていることにあるといえる。ゾムベルトにおいて會計史は問題史の方向に前進の一步を大きく踏み出し、リトルトンによって体系付けられるに至つたのである。もとより研究史、問題史という方法論上の差異によって學問的価値の高低を論ずるのは誤りであるが、會計史が未だ方法論の領域に低迷している現状に於ては、リトルトンの問題史的研究の意義は大である。しかしこのように漸くと緒についたばかりの會計史研究の分野においてその先驅をなしたウルフの史実に忠実な研究史的通史の古典をとり上げるのも依然として、その意義を持ち続けるものと思われる。

本書 *A Short History of Accountants and Accountancy* は一九二二年ロンドンで出版された。経済史の面から嚴密な検討を加えるならば、必ずしも妥当と考えられない局部的難点も二三見出されるが、本書を一本の糸の如く貫く「会計は実に時代の鑑」(*Accountancy is, in truth, the mirror of the age.*)であるという見地こそすでに述べたように会計史研究に科学としての方向を与えたものであり、また会計学および会計史に適切な自己批判の基準を提供したものである。「簿記、会計の行われていた時代、およびその社会の経済的背景を考へることなくしては、簿記史、会計史は単なる歴史的事実の羅列たるにとどまり、結局は会計史史料の歴史的考証に終ることとなる。」(註5)この意味において、いわゆる「時代の鑑」論という見地を樹立したウルフの功績は注目すべきものであり、四十年後の今日、会計史研究の精神的支柱として後学の一人一人の胸にひしひしと脈打つものがある。

しかしここに注意すべきは時代乃至社会との関連を追うに余の余り、会計の持つ技術的規定を忘却してはならないということである。この点において会計史を複式簿記発達史に限定したリトルトンの方法論の嚴密さを筆者はより高く評価し、会計進化の動向を社会史経済史的に究明した功績を不朽のものとして指摘するものであるが、同時に記録一切に簿記としての意義を見出して広く会計の対象とし、實踐との関連から会計史を形成して行った彼ウルフにも大きな意義を認めたい。

会計史研究はわが国においては殊に著しくおこなれている。本書が一九二二年に出版されておりながら、著述における引用は見られるとしても、その紹介は殆んどなく、僅かに片岡義雄教授によって「ウルフ古代会計史」なる標題のもとに、パンチャリ以前の複式簿記前史の抄訳がなされているにすぎない有様である。この事情からも本書の紹介は些かなりとも意味があるように感ぜられるのである。

註1 A. H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy*, London, 1912.

Siercking, H., *Die Handlungsbücher der Medici*,

Sitzungsberichte der Akademie der Wissenschaften,

Phil.—hist. Klasse, 151. Bd. Wien, 1906.

Brown, Richard, *A History of Accounting and*

Accountants, Edingburgh 1905.

Penndorf, Balduin, *Geschichte der Buchhaltung in*

Deutschland Leipzig, 1913.

註2 Werner Sombart, *Der Moderne Kapitalismus*,

IV Auflage, 1921. Zweiter Band.

註3 A. C. Littleton, *Accounting evolution to 1900*,

New York, 1933.

片野一郎訳 リトルトン「会計発達史」

註4 Woolf 前掲書 七頁

以下本書の紹介が主であり、単に頁数のみを示す。

(1)

本書の構成は序文、本論に分れ、本論においては第一篇會計制度の發展、第二篇簿記学の長、第三篇監査の起源と發達、第四篇會計士の起源と進歩を抜っている。著者は謙虚な小史(Short History)なる題名を附しているが、実は古代より十八世紀末までの發展の世界史的な概観に外ならないのである。

序文には本書を貫くウルフの會計史理論の説明がなされており、更に簿記の全發展が素描されている。すなわち「會計の歴史は、文明の歴史である」(序文一頁)とのべているが、これがウルフの會計史観である。かように簿記は歴史的社会的基础の上に立っている。「文明は商業の親であり、會計は商業の子である。それ故に會計は文明の孫である」(序文一頁)「實際、會計は時代の鑑であり、……、會計は文明と並んで進歩し且つその社会の文化の程度が高ければ高い程、その會計方法が一層精巧であることがわかる」(序文一頁)かくの如く社会経済的過程との関連において會計を把握すること、これがウルフを一貫する理論である。彼はまえがきにおいても「會計の歴史を支配するところの法則は、人類の進歩・發達を支配するとこの法則であることを示すように著述において努力した」と述べている。

ウルフ會計史の周辺によせて

従つて會計の成立とその初期の發展とは商業の發展過程を反映せざるを得ない。序文が教える會計發達の素描は右の關係を対応させている。古代において商業が主として物々交換からなつていた時代において正しく會計が發生した。會計はいわば人類の歴史とともに古く、古代社会における交換(商業)——必然的にそれにもなつて發生した貨幣制度——と共に會計は發展を続けた。また遂に交換手段の發展は商業の著しい發展を促進した。かくの如く商業と會計とを分離して考えることは不可能である。次いで強力な古代の君主の樹立および皇帝の造幣權掌握に基づいて、一定にして、かつ同一標準の通貨の制定が行なわれ計算組織の簡易化が進められると、それと並行して會計技術の發展が推進された。「ギリシヤ時代から貨幣の發達は見られ、今日に至るまでの種々の記録から、會計は公共の管理組織の手段として著しく發達し、會計技術は非常に高度に理解されて来たことを知る」(八頁)

ウルフは古代・中世の會計史を主として国家財政に關連させてのべているが、国家財政における會計はいわば消費會計・收支會計であつて、利潤追求の企業經營の記録——簿記とは明確に區別しなければならぬ。企業の發生史を遡ると中世末の地中海貿易にはじめて企業——従つて簿記——の萌芽を發見するとすれば古代と中世の兩段階を連續的に著述している点、ここに科學としての會計史として歴史の見地が充分基礎づけられていない欠陥がある。前掲的資本の胎内に行われた營利追求体

としての企業の簿記こそ近代会計史の起点であるべきであるが此の点に關する自覚は認められない。もし古代に会計を探究するとして、これを企業のうちに認めることは不可能であるとしても、国家財政の記録をそのまま会計そのものとして導入してゐる点は、問題点の一つをなしている。

中世においては僧侶が会計を「未來の幸福を妨害するものと考えられる」として推擧したので、これの發展は期待しえなかつた。「ノーマン・コンクエスト以降においては会計の歴史に關し學者の興味を起させることが多かつた。」それは Exchequer Pipe-Roll または Domesday Book であつた。これらは管理会計の帳簿であり、消費經濟の單なる收支簿であつて複式簿記に發展すべき祖先ではなかつた。「中世末において、會計計算の、ある統一せる科學的組織の必要が一般に感じられたに違ひない。いくつかの原因はあるが最も重要なそれは、銀行の設立、組合の形成、及び商業の一般の拡大をあげることが出来る。」(序文一〇頁)ここに科學的な簿記の必要が感ぜられ、又統一の貨幣制度の發展は、従来の單なる計算記録でなくて、組織的科學的な簿記を必要として、今日の複式簿記の直接の祖先がつけられて行つた。このような状態の中に、一四九四年ルカ・パチオリによつて「スマ・ヂ・アリトウメタイカ」(Summa de Arithmetica)が発刊された。「科學を『組織された知識』として普通の定義によつてみるならば、會計學(簿記學)はパチオリの論文の發刊から今日に至るといふことが出来る。パチ

オリが、組織的形態において実務家の經驗の結果を發表したときに科學的會計乃至簿記が始まつたといえる」(七頁)。パチオリによつて基礎を置かれた簿記も貨幣制度の秩序の確立、アラビア記數制度の採用によつて、帳簿においては重点が日記帳より仕訳帳に移り、簿記が精密化するにつれて専門家としての會計士が実業界において自から重要となり確固たる地位を持つようになつて來たのであつた。

以上ウルフの序文についてその概要をのべたのであるが、交換經濟の發達と貨幣制度の發達、従つて文明の高度化と會計組織の關連は密接であることが指摘されている。かくして古代的或いは中世的國家における統一の貨幣制度の發達は會計史に劃期的變化をもたらし、組織的簿記の成立を促す。ここに會計は時代の鑑であるといふウルフの原理も裏づけされるのである。次いで成立する本格的の簿記は近代への曙光であり、資本主義的要求の結晶もあつた。「會計は商業の子である」とすれば(本文一頁)、會計史は商業史の一環であるべきであるが、古代・中世史に關してはウルフは國家財政に主たる關心を寄せすぎた傾きがある。そして近代においては専ら私經濟にその視点を向けているのは論理の一貫性を欠くものと言わねばならない。會計史の起点は近代に求めるべきであるとするリトルトン教授の所説には右の一貫性が保たれているといふべきであるがこれに對してウルフの方法の混亂は斷片的記録と簿記とを混同しているのみならず、簿記を記帳技術一般と考えて、無概念的

に古代より近代までを連続的に取扱う結果であろうか。「時代の鑑」論を提唱し、社会との関連において会計を把握すべきことを説きながら単なる記帳技術面のみを追求した感がある。企業会計を記録する簿記の追求こそすぐれて会計史・簿記史の問題であり、それ以前は単に会計前史の意味をもつに過ぎないであろう。

以下本論に沿って紹介を進めよう。

(11)

本論第一篇は「会計制度の発達」で、第一章エジプトの会計第二章ペロニア・アツシリヤおよびヘブライ人の会計、第三章ギリシヤの会計、第四章ローマ共和制時代の会計、第五章ローマ帝国下の会計、第六章暗黒時代の会計、第七章英国の大蔵省 (Exchequer)、第八章十一世紀から十五世紀の英国の会計第九章大陸における十五世紀末までの会計となっており、会計通史ともいべき部分である。

本篇は複式簿記の前史で、その敘述は古代に始まりルカ・パチオロによって集大成された複式簿記の出版までを扱っている。利潤の計算手段としての簿記は企業の活動ともにあるのである。企業の中にこそ簿記の生成発展の要因は求められるものである。ウルフの敘述の古代会計史部分は財政の收支記録と商企業の利潤計算手段としての簿記の説明を混同したものであった。われわれは会計史の出発点を単なる記録に求めることはで

ウルフ会計史の周辺によせて

きない。簿記が利潤計算の道具として発展したかぎり、企業活動こそ会計史の本来の素材であるが、此の点に關する敘述には充分に紙数が割かれているとは言いがたい。

第一章ではエジプトの國家財政における徴税の意義と組織が説かれ、書記官 (Scribe) の地位の高く且つ大きいことがのべられている。第二章はペロニア・アツシリヤおよびヘブライ人の会計で、ペロニアにおいてはエジプトと同様書記官は重要な職で徴税官を兼ねていた。「ペロニアの書記官の任務は、ただ租税として倉庫に納入される諸種の品物の數量を記録するばかりでなく、國中を巡廻して、みずから十分の一税の賦課徴收を行なうことをもゆだねられていた」。私經濟面の考察で、エジビ兄弟商會 (Sons of Egid) の存在がのべられている。「多分紀元前一、〇〇〇年の昔ペロニアに設立された銀行と金貸業者の店で、數世紀にわたって存在したと思う」。(二一頁) ことに記録があったが斷片的で、記録に一貫性なく帳簿というべきほどのものではなかった。

第三章はギリシヤの会計であるが、「古代ギリシヤの財成組織を研究するとき、彼等の文學および芸術において明らかであった如く、驚異すべき熟練と細部に対する注意の表われを見出す」。会計は文明の鑑として、文明が発達すれば会計もまた發展している。ギリシヤには財政管理組織として紀元前四世紀に民會 (Popular assembly) あるいは議會 (Council) があり、その下に現代の大蔵大臣の如き官吏があり、ペロニアに

おける僧侶と異って国家が「神の財産」(Property of God)の管理の無限の責任を持っていた。私経済では「アテネでは銀行家(trapezitae)が非常に重要な役割を果たした。彼等の事業は(一)両替、(二)貸付、(三)保管或いは投資のための預入受入の三種であった。「銀行家によって行われる百般の仕事を考慮し、銀行家自身、自由民および奴隷からなる書記によってなされる注意深い会計記録が重要であった。細目は常に備忘録(grammatēia)から日記帳(ephemerides)および元帳(grammatēria)に転記された。なお元帳には別々の頁に借方勘定と貸方勘定とがそれぞれ示されていた。(三五頁)ウルフはそれぞれの帳簿が異なる機能を果しているかは述べていないが、元帳に貸方と借方への分類記入がなされていることをのべている。かくの如き私企業における簿記の分類記入こそ複式簿記の萌芽である。

第四章ローマ共和制時代の会計、第五章ローマ帝制下の会計についで、ここではウルフは国家公共財政の説明を主としている。「元老院(Senate)はもろもろの行政部門に対して、事実上のかつ有力な支配権を徐々に獲得した。」元老院は両院に対して完全な支配権をもっていた。その下に財務官(quaestors)があり、更に書記官(Scribae)がおかれ、普通の書記の仕事は奴隷にまかせていた。財務官と同格にある戸口調査官(censores)は国庫収入の貸出統制をなし「間接収入の貸出に関するこれらの契約のすべての管理権を掌握していた。」その貸付方

法は借入側が Societates publicanorum(株式会社の?)をくくって一括して借受けた。ウルフは「現代の株式会社の原理はローマ人には良く理解されていたようである」とのべている。国庫の収入および支出については会計帳簿の記入が厳格に行われ、私企業における元帳記入には一種の法則があった。その一種の法則とは分類基準であって、これが科学的な簿記への近接である。帳簿には日記帳と元帳とが存在したが、日記帳は一時的(約一ヶ月)に、元帳は永久絶対に保管された。「一つは投げ棄てられ、他は秩序正しく整理されるのである」。此の時代に「取引先元帳」が出現した。

ローマ帝国となりアウグストゥスは主権を確立して皇位につきエジプトを私有しローマ第一の富者となった。統治下の財産調査をなしたが、これを通じて帝国の財産は皇帝の手に帰していった。

私企業において奴隷または使用人が代理人として事業を委されるとき、主人との関係を明確にするために簿記がつけられた。これは会計史上重要な事項で、リトルトン教授によれば代理人簿記という名称で、複式簿記への近接として理解している(註)。

(註) (r) A. C. Littleton, Accounting Evolution to

1700.

片野 畝 リトルトン「会計発達史」第十章資本主簿記

(二四五頁)

(二) 江村繪 前掲論文第二章「資本主簿記と代理人簿記」(六八頁)

財政とその組織についてはウルフによって詳しくのべられるが、利潤計算を最高目的とする私企業——ここに適用される簿記こそ複式簿記を生み出す——の究明は少い。

第六章暗黒時代の会計、四七六年から一四五三年までを取扱うが「会計史の学徒にとつては、五〇〇年から一、〇〇〇年に至る數世紀間は成果少く、興味がない時代」である。この時代はいわゆる暗黒時代である。北方ゲルマン人の南侵による動亂は軍人帝制時代を生み、動亂後コンスタタヌスの改革を経て再生したローマの政治は專制政治と呼ばれ、皇帝の人民に対する独裁政治であった。此の時代はローマカトリックの全盛期でもあり宗教を手段として人間精神を動きのとれないわくの中に押し込めた時代でもあった。この打破はルネッサンスとリフォメーションによってなされ、この時代はまた商業の活動が活潑となり複式簿記を生んだ。

教令はローマ教皇によって派遣された執事・副執事(Deacons, Subdeacons)の会計書類は精密に検査され「ローマにおける中央教皇金庫(camera)は出納官(arcarius)によって管理されていた。教皇財政の必要として財政の拡大は外国銀行を發展させた。」此の期間に精密なる財政制度およびパイプロールを持つに至った英国の大蔵省(Exchequer)が初めて注目に値するものとなった。王領地の管理は八一二年にカール六

ウルフ会計史の周辺によせて

帝 Charlemagne によつて發令された Capitulare de Villis の勅令にもとずき、管理の報告についての詳細なる規定はドメスデイ・ブック、パイプロール作成の基礎となった。

商業の發展は企業に「資本」概念を樹立し、複式簿記の發展が見られるが、一〇世紀乃至一一世紀には財政關係で固定化した帳簿が存在した。利潤追求手段としての簿記でないかぎり記入の法則性は必要なく、單なる加減法の收支記録で十分であった。

先述した如く、古代・中世史部分を広く会計史としてウルフは記述する。「会計は実に時代の鑑である」というが、人類の歴史とともに古い記録も直ちにそれは会計記録ではない。ウルフによる古代史は租税の收納事務を取扱いました。パイプ・ロールもドメスデイブックの記録も莊園財政・國家財政の收支記録にしかすぎない。ウルフによって取扱われた收支記録としての古代会計史からは官庁簿記の發展をみるが、企業の複式簿記發達史ではなかつた。ウルフは商業史との関連を強調しながらも、資料不足のためか私經濟の經營活動に関する論及は少い。私企業に適用されて利潤測定の効果を上げる手段こそ複式簿記であり、複式簿記の發展史こそ、会計史そのものであり、優れて対象とすべきものである。

(三)

第七章英国の大蔵大臣 (Exchequer) 大蔵大臣の名称はチェ

スから派生しているといわれる。これは地方長官 (Sheriff) が年二回イースターおよびミカエル祭に大蔵省に会合してチェス板をつかいながら各州間の收支の均衡を計算をなし、国庫に対する收支決算を行った。エックスチェッカーは、此のような語源をもっている。会計史上興味を引くものは、パイプ・ロールである。それはその形態によって名称が出来たのであるが、「英国の大蔵省の機能はパイプ・ロールを通じて知ることが出来る」。大蔵省下局 (Lower Exchequer) では支払貨幣の検査を行ない、上局 (Upper Exchequer) では監査の業務を果していた。そしてパイプ・ロールはドメスデイ・ブックを基礎資料として Sheriff によって記録されていた。ドメスデイ・ブックは王領の面積を示し、王に対する農奴 (tenants) の負債が記載され、王領の面積や收支に關してどのような変化も読みとることができたのである。その記入事項はウルフによれば次のようである。

- (1) 州の農場 (firma, ferm)
- (2) ティン税とその他の特別な税金
- (3) ノルマン王の特別収入——料料と罰金
- (4) 封建税 (Fiefal dues)

パイプ・ロールは大蔵省の仕訳帳ともいふべきもので、受取・消費の日記帳が Issue and Receipt Rolls という名で記入されていた。パイプ・ロールは当初無差別に記入されていたが次第に収入の事項に秩序ある記入が見られるようになった。こ

こに秩序的な記入の端緒を見るのであるが、更に進んで一括記入もなされるようになった。大蔵省の制度はノルマン王朝時代より十九世紀にまで続いたのであり、更に変形こそされたが今日の英国の財政機構の主なる要因を形成している。以上の如く、パイプ・ロールなる帳簿において秩序正しい記入がなされたということが近世簿記への接近である。

(四)

第八章・第九章において十一世紀から十五世紀迄の英国及び大陸における会計が扱われているが、この時代の後半は商業資本の擡頭による利潤追求企業の成立——複式簿記の生成の時代である。複式簿記は資本勘定・損益勘定の確定によって、利潤計算・損益計算をなし得る最高唯一の手段であり、会計史の出発点は厳密にはここに求めるべきである。

第八章英国について。ウイリアム一世によって王室財産の調査、更らに徴税のために農業調査がなされ、これがドメスデイ・ブックの編集の基礎となった。大蔵省や王室 (Acquisition) の帳簿においては生産活動をはっきりと示さなかったため、これを明瞭ならしめるために大いに役立った。これを基礎として莊園会計や修道院会計が整備された。

ウルフによれば王室財政の精密さが莊園財政に更にはその記録に影響を及ぼしたのでありまた修道院会計は経費の計算を通じて家計の勘定・計算を發達させた。莊園会計も修道院会計も

告訴の根拠が非常に薄弱な点である。換言すれば、僅かに淫浪罪適用に過ぎず、恰も正に軽犯罪法的取締り以上に出なかつたのである。中世以來それは副次的ではあつたが団結禁止法として考えられる諸立法は現行法として生きていた筈であつた。既に前節でこの現行法の意義を解明した我々は、それが一八世紀には有名無実のものであることを知つてゐる。その根本的禁止ができない限り、数名のものをたとえ軽犯罪法的概念で取締まつた所でその団結は崩れるものではなく、かえつて先の引用は依然たる団結は続行され、しかも多額の金 \parallel 鬮等賃金が徴取されてゐる事を示してゐる。

然らばかかる団結 \parallel 爭議行爲は親方層にいかにか映じたか。

「裁縫職人のこの団結はかつて多くの害ある結果を伴つたし、今後も伴うであらう。既に国王の臣民である労働者の就業の便宜が奪われたために、職人の家族は破滅にひんし、これは結局の所、一般公衆の救済すべき負担となるものである。」

通例の賃銀率と労働時間で働くことよりも寧ろ、怠惰を好むこの不法なる団結は公衆にとつて無益且つ重荷であるばかりでなく、甚だ危険である。

と云うのは、このままこれを放置すれば、他の職業の職人に対して悪い先例となるからである。現に同じ性質の爭議に突入した「皮ナメシ工」「鍛冶工」「蹄鉄工」「帆製造工」の各職人に対して、この事は充分見られる。そして「大工職人」

英国団結禁止法の社会政策的意義について

「練瓦積立工」らの職人は、この爭議の成行によつて自分らの行動を決定しようとしてゐる。」

更に親方達は賃上げの結果はそれが消費者の負担に転化する事を次の如く述べる。

「これらの裁縫職人は国王の誕生日を初めとする祝祭日、又冠婚葬祭その他の甚だ多忙な時に、彼らの現在主張する不合理な賃銀ですら満足することなく、更に増額を要求し、かかる場合には必ず一日三、四シリングの増額を求め、それを拒否すれば仕事を止めてしまふ。これこそ紳士諸士に期日に遅れて大失望を與え、又親方へは大負担を與えてこの事は結局製品の高価を招來する。」

以上において親方は、自分らの主張と職人層の非合理性を訴え、この親方層の主張の貫徹こそ団結禁止法に結実し、従つて與えられた団結禁止法の本質も賃銀圧迫の手段と解されようが、ここに極めて注目すべきは次の事柄であつて、しかもこの事はこの裁縫業親方の請願書に限らず他の場合にも共通して述べられてゐる。

「職人、労働者、召使の取締りについての法律は現在、エリザベス女王治世第五年のそれである。これは制定當時には充分意味あるものであつた。然し、現在のロンドン及びウェストミンスター、両都市の此の裁縫業にとつては適當でないばかりか甚だ不適當でさえある。」

それゆえ我々は謙虚に、この名譽ある下院が前述の災害を無くさしめ、或いは他の救済を認めるべき法律を通過せしめて、我々の当面する事態に何らかの政策をとられんことを切望してやまない次第である。」

この最後の徒弟条令撤廃要求の一条は誠に意味重大である。

中世的諸立法が本質的には重商主義的低賃銀政策の一環であつた事は否定し得ないにしても、それが中世的バタナリズムに由来するものであることは既に前節で論じた所である。そしてそれを実証するために立法で定められた条件、治安判事によつて定められた条件が雇主によつて守られなかつた場合には、この規定された条件を強制するための団結は黙認されていた事も既述した。中世的ギルド生産様式に対応した労働力の確保そして雇傭の安定性、總じて中世的社会秩序維持を規定したこれらの立法は正に「制定当時には充分意味あるものであつた」が、一八世紀に展開される新生産様式にとつてそれは雇傭労働量の制限・生産制限 (restriction of output) の桎梏と化したのである。資本制生産様式への発展の努力は、資本の蓄積と同様に他方においてあらゆる意味で自由な労働市場創成となつて発現することは断るまでもなく、それは何よりも尤先無制限なる労働量を雇傭せんと欲したからに外ならない。かかる新生産様式のもつ合理性は中世的合理性と矛盾するのは当然である。しかも、かかる中世的立法の存在する限りそれらの立法が規定した徒弟秩序の乱脈は常に法律を強制するための団結として

よりよき口実を興え、徒弟条令違反としてのプロテストの合法性を有せしめている。ここに徒弟条令の存在は二重の意味で雇主層にとり憎悪すべきものであつた。ここに徒弟条令撤廃要求が叫ばれる所以がある。

以上に見た請願の結果、議会は一七二二年に 7 Geo. I. c. 13 の法律を採択し、これによつて規定の最大限以上の賃銀の授受は禁止され並びに裁縫職人の一切の団結が禁止された。

尙、ここで附言すればこの法律は徒弟条令撤廃要求には答へることなく、一八一三年の徒弟条令撤廃までその制度は存続するが、このためこれをめぐる請願と反対請願が一七〇〇年代を通じて行われることとなつた。我々は一七二一年に直接的に団結を禁止した立法の登場は見ても、本質的な問題たる徒弟制度の解決が約一世紀のばされたのを、いかに資本の要求とは云え一氣に中世的バタナリズムとの訣別が困難であつた事情に基くものと解すべきだろう。換言すれば一八世紀初頭の資本の勢力と一七世紀のそれとの相違である。

以上裁縫業における団結禁止法——それは最も早期な——の概念を明かにした。尙、この外簡單に一、二の例を示してその本質を一層明かにしよう。

(註一) 請願書の引用は Bland, Brown, Tawney; English Economic History, Select Document pp. 622-624. に よる。尙、その一七二〇年争議については Lupo Brentano, On the History and Development of Guild and the

先に見た如く裁縫職人の団結は、中世的立法リエリザベス徒弟条令の定めた条件を強制する限りでは默認された合法性を獲得し、これが彼らの団結に口実を與えた。されば職人の団結を禁止するに際して徒弟条令の撤廃はその前提でなければならなかつた事情も既述の通りである。然し徒弟条令の存在は單に団結に口実を與えるが故に撤廃が望まれるばかりでなく、この中世的バタナリズムによって粉飾された中世的労働力確保、安定の支配制度が今や新生産様式に極精化し、職人層がそれを強制する限り資本にとっての雇傭労働量は著しく制限化されるのみならず、それは restriction of out-put 化を導くものであつた。従つて先に見た裁縫業の場合に職人の団結禁止のみを規定し、徒弟条令に手をふれなかつたのは、解答としては問題の表面にのみ答えたに過ぎなかつたと云えよう。

かかる資本の合理性は、団結禁止と徒弟条令撤廃とを常に統一的に把握し、問題もかかる形で提出されたことは先の請願書の示す通りである。我々は一八世紀団結と徒弟条令——それは直接には団結に口実を與え、結果的には restriction of out-put として機能する——との連関を記憶する必要がある、その禁止もその撤廃との関連で見るの要があろう。この關係を良く示すのが次の例である。

英国団結禁止法の社会政策的意義について

掛框編物業 (Framework-Knitters) においては掛框を使用し初めた一七世紀初葉から、自ら掛框を所有し自ら生産者であつた大多数の独立小生産者と被傭者において所有する掛框で仕事を営む資本家とこの二様の経営形態があつた。その創立当初からかかる資本家の経営を許さしめた理由については、この Framework-Knitters の職業が一七世紀來のものであり、一五六二年のエリザベス徒弟条令施行後の新産業であつてそれに直接拘束されなかつた事情によると思考されるが、一六六三年に制定されたこの産業規定立法中第三章は明かに徒弟規定はエリザベス徒弟条令に則るべき事を明文化してゐた。然し乍らその最初に法的制限を欠いてゐたため、一六六三年の規定は勵行されず、一八世紀初葉には一人の職人もおくことなく四九人の多数にのぼる徒弟のおかれた例さえあつた。

「これら胎兒的工場の競争は、家内掛框編物工の痛苦としていた所であるが、一七五三年に徒弟制限がついに破棄せらるるに及んで」彼らの転落は決定的になつた。此の後徒弟契約の制約をうけぬ自由な「教区内貧民を雇ひ製造主には賞金を出す破滅的な慣習」が始まり、「小兒労働をもつて労働市場を氾濫させた結果は、典型的な掛框編物工を貧窮状態に陥し入れた。」ここに小独立生産者並びに職人層の転落は決定的となり、間もなく生産手段たる指框を占有する資本家——掛框を賃貸しする意味で商業資本家——と、賃銀労働者——但し、損料を以て掛框を借りて生産を営む者——との機能は明白に分離し、かかる商業資本に

圧迫を蒙る形での生産様式が支配的となった。

かかる事情は一八世紀初頭から転落せる親方を含めた職人層の団結を導いた。この場合に団結のみの禁止では資本の合理性は貫徹しない。資本にとって必要な事は豊富且つ低廉な教区徒弟を無制限に採用することであり、小独立生産者及び職人層のエリザベス条令の厳正なる施行要求は資本にとって正に生産の制限に外ならない。従って、かかる団結にありや、*Master-Shop-sters* はその団結の口実を除き且つ同時に自由なる雇傭を獲得せんがため全力を挙げて徒弟条令のこの職業からの撤廃に努力し、遂に一七五三年に徒弟条令の廃止に成功した。

このことは彼らに団結の口実をなくすことによつて二義的に団結禁止の意味をこの場合もつたと云えよう。この場合は先の裁縫業の場合に比すれば一層問題の核心にふれた解決をしたと見られるが、これは何よりもこの産業では資本制的生産が可成りに支配的であつたと云う既定事実^(註一)に依るものと見られよう。ここに我々は当面団結禁止立法を問題としながらも、徒弟条令との連関で一層その本質を明確になしうるものである。

尙次のことを附言せねばならない。一七五三年の徒弟制限の撤廃は、今や転落を決定的ならしめられた親方、職人層を非公式乍ら一層強固に団結せしめ、これを契機としてミッドランド地方には *Stocking Maker's Association* と呼ばれる組合が設立を見、これは「法的規制の欠除の故に」徒弟制度の法的規制を復活せしめることを目的としていた。

然し乍ら、徒弟制度は復活されなかつた。そこで彼らはこれを断念し、改めて一七七八年に議會に対し賃銀率規定立法 (*A Legal regulation of the rate of wages*) の制定を請願した。これには直ちに反対請願がなされ、その後この請願と反対請願が続けられ、実に一七九九年にはこの請願が各地から陸續として議會に出され、この結果このための法案が提出されたが、結局委員会の第三読会で否決されてしまい、遂に掛框編物工は一七五三年以来何らの法的規定(労働者から見れば法的保護)も有しなかつたのである。

この掛框編物工は五三年の徒定制度撤廃を契機として機械打壞の暴動化し、一七六九年「機械破壊者取締法」(*9th Geo. III c. 23*) により死刑の極刑を以て臨むもその跡を断たず、先に述べた一七九九年の請願が否決されるやその請願をリードしたノッテングラムにおいては軍隊を出動せしめるまでに機械打壞、家屋焼却、財産掠盜の暴挙にいで、遂には最も有名な一八一〇年代の各地における機械打壞運動を展開した。

この一連の「ラダイツ」(*Luddites*) として知られる機械打壞運動は正にこの *Framework-Knitters* によつて行われたとき、我々はこの暴挙が実に一七五三年の徒弟制度の法的廃止以来一切の法的保護を欠き、合法的手段を遂に有しなかつたことに眞の起因を求めらるであらう。従來の如くラダイツを単に機械の新登場によるためと理解するのは問題の核心に少しもふれていないと云えよう。^(註二)

公の事件の管理に、いくばくでも關係する人はその責任から免れることが出来なかつた。「The Council of The Five Handred」に会計提出の義務があつた。(一四九頁)ローヤでは元老院が「監査局」として活動した。

中世においては英国の大蔵省はパイプ・ロールの編さんで各年の税金額を三種の帳簿につけ、その写しによって監査をすることができた。英国大蔵省の監査は会計史上特筆すべきである。「クマナー七世のもとにおいて、公金発行の記録は『Tellers of the Exchequer』として知られた。Tellers の会計は Treasurer's clerk によつて検査・監査され、Treasurer は今や Auditor of Receipt の肩書を得た。エリザベスの支配下において、現代的意味におけるより体系化された監査として發展する準備がととのつた。(一五〇頁) The Chancellor of the Exchequer は公金四億五千万ポンド以上の支出の監査はできなかつた。彼は公会計の監査に責任があり、国庫からの出費に強力なる統制をなした。「彼の命令は金が英蘭銀行の大蔵省勸定の支払ができる以前に必要であつた」。(一五一頁)

監査は会計の一端として發達した。「会計の体系的監査の価値は非常に早い時代から認識され」「英国においては十三世紀頃すでに会計の期間的監査をすることが確立していた。修道院においても正確な監査が行われた。十四世紀ロンドンの貸馬業も定期的監査が行われ、十五世紀の貴族は自身の会計を監査する当時の習慣があつた。「十七世紀の初めに『職業的監査人』

がすでに存在していたことは、種々の書物から推定出来る」。(一五五頁) 会計の期間的監査の確立は企業の当座性を打破した大企業が起りつゝあることを示し、会計期間計算が確定したのであり、会社形態をとる企業の成立は監査も高度に精密化して合理性を追求する近代社会において企業活動を合理化し会計士制度を發展させる原因となつた。

(七)

第四篇「職業的会計士の起源と發達」。

實際の要求によつて簿記は生れた。學問的体系としたものはパチオリであつたが、そこには簿記を生み出す社会經濟的背景が存在した。資本主義社会においては企業形態として株式会社の勃興にともなう経営管理組織の複雑化は簿記を生み出したものであるが、簿記学・会計学の成立發展に現實的基礎を与えたものは会計士制度であり、これは会計史研究に欠くべからざるものである。

第十一章「伊太利における初期の会計士」。イタリアは複式簿記の發祥地であり、当時地中海貿易が榮えていた。「職業的な会計士について先づイタリアが取上げられるということを知つても敢て驚くには当らない」。「十三世紀以前においてもイタリアはすでに職業的会計士が確かに存在していたのである」。「十五世紀に「相続」には会計士が立會っている。会計士の収入は業務において彼等の發見した誤謬や不正の數に比して報酬が与

えられたのであり、財産所有者の利益保護が目的であった。また伊太利は会計士協会を最初に生み出した国でもあり、ヴェネチア会計士協会は最初の会計の学会であった。此の協会員となるには嚴重な試験があり、資格についての規定も排他的であった。これは国家の保護のもとにおかれたが、一七三九年にはミラノに私立の協会が生れこれもまた会計学の学会 (Collegio dei Raxionali) であった。会計士への報酬は Milanese Senate が統制していた。

第十五章スコットランドの会計学。「スコットランドは弁護士によつて会計士の仕事が多くから形づくられていた」。(一六四頁)「十七世紀の中葉以前に弁護士と同列に位するものとしてスコットランドでは特異なる地位を占めていた」。(一六四頁) 当時の会計書は簿記・数学の教師によつて行われていた。

「初期の簿記の教師は常に實際的会計を診断していたことは確からしい。そして一八世紀には職業的会計士が英国には広く存在しているのは確かであった」。(一七一頁)しかし当時の会計士は簿記教師或いは代理人の類の兼業であつて独立の職業また一つの制度としては認め難かつた。「十八世紀末でも会計士の職業が特異のはっきりした職業とはならなかつた」。一七七三年にはエディンバラには七名の会計士が生れた。(一六五頁参照)十九世紀に入つて一八五三年にエディンバラ会計士協会が設立された。勅許状をうけて一八五五年には(公認の) グラスゴー会計士協会および保険清算人協会が組織され、アバデー

ンには一八六七年に公認の会計士協会が設立された。此の三者の一八九三年に統合して「Chartered Accountants of Scotland」となつて一九一一年には「一、二八〇名の会員を持つた。会計士協会の發展は社会經濟の發展にともなう企業の拡大特に会社組織の發展に關係が深い」。「十七世紀においては、帳簿記入が未だ会計士のみによつてなされていたということが、商人達にとつて当然のことのようであつた」。十七世紀は会計(技術)が一般化されておらず記帳技術すら会計士に独占されていた。「英國の職業的会計士の歴史で最も興味深い人としての一人に Charles Snell がある」。(一六七頁) Snell の名前は著作でなく「公共事件の調査にこの國(英國——茂木註)に最初に簿記を用いた功績である」。(一六三頁)これは南海泡沫会社社に關して起つた事件で「南海泡沫会社は一、七一〇年に國家的基礎のない債務引受の上に形成せられたものであつた」これが恐慌で破産したのである。此の破産の清算事務に会計士を起用したのであり、これが職業的会計士を雇つた最初の事件であつた。会計士は十九世紀に著しい發達をした。

第十六章「十八世紀末からの会計」十九世紀に入つても、その初期においてはまだ会計士は独立した職業として固定せずその數も少かつた。しかし漸増の傾向にはあつた。十九世紀後半における商業の増大と産業資本の成長は企業簿記を精密化して行つた。先ず第一に(1)一八三一年の銀行破産法の制定。これは國家による会計士の公認であつた。(2)一八四二年の破

産せる負債者の救済法は「完全に眞実な表を」訴訟に添付することを要求した。これは会計士活躍の分野の拡大であった。

(3) 鉄道建設熱は「鉄道狂」を生じ利益分配にまた大鉄道会社の監査職業的会計士の兼務は拡大した。以上の原因によって会計士の数は急激に増加し「田舎会計士も顯著に増大して行った。(一七六頁)一八二六年には「会計士の友」と呼ばれた会社法が成立し職業的会計士は清州人に指定されることとなり会計士に新分野を拓いた。「この法律が施行された頃、多くの大株会社の失敗があり」銀行が支払停止をせねばならなかった。「これらの清算の費用は莫大な額となり、清州人の豊かな収入となつたのは疑えない」。(一七七頁)一八〇三年に改正を見た一八六九年の銀行破産法も会計士に新分野を開拓した。

会計士の数の増大は一八八〇年には「The Institute of Chartered Accountants in England and Wales」を組織した一八八五年には会計監査人協会の設立——商務省の許可を受けて The Society of Incorporated Accountants and Auditors が成立した。十九世紀後半植民地においても会計士協会ができるようになった。アメリカでも一九〇五年に「The American Association of Public Accountants」の設立を見た。

以上の敘述についても指摘しうるのは次の如き点である。ウルフの敘述は商業に関する会計發達の研究が主であつたので、より根本的な生産過程との関連の研究は少い。勿論簿記は主たる存在の基礎は流通過程であるにせよ、これは根本的には生産

過程に制約されている。ルネッサンス、商業革命について商業簿記の成立について研究を進めているが産業革命と簿記との關係は分析が不足である。商業にのみ会計対象があるのではない。農業にまた工業に広く社会経済全般にその対象を求めるべきではないだろうか。

(八)

第十七章「会計士概念と地位について」。

「会計士は社会的圧迫・地位の転落におよそ縁のない存在で、過去に感謝し満足しているのみでなく将来に対しても希望に輝やいている」。これは四十年の昔ウルフによってのべられた言葉であるが、会計士の發生した近代の初期において消極的な意味で珍重されたが今日においては、むしろ積極的に「支那人は健康である間のみ医者に支払をする」というウルフの言葉通り企業が完全・健全であるために会計士が必要となっている。

「に会計士の活躍の分野がある。「文明に導びかれた進歩の道に沿って会計学の將來がある」。会計士はビジネスの拡大とともに發達し、法律によって保護され、「国家的に重要な仕事にも雇傭されている」(一八四頁)

会計士の地位を確立したものは「会計士登録」であつたが公認会計士として仕事につくのに無資格者は不可能であるといふ法律が制定される必要性が叫ばれて、多年月を経過している」

この切実なる制限は「職業的、会計士の利益のためではなくて大衆の利益のためにとられたものであった」。(一八五頁)そのため第二の点として会計士を志望する者の教育が問題であった。イギリスでは系統的指導が Students Societies や Examining Body によってなされたのであった。会計士の責任と義務は重い。法的強制と同時に社会的制約がある。この事実と忠実に従う会計士自身の自覚こそ大切である。

学問としての成立においても「二十世紀に近づくにつれその確固たる地位を持ち厳正科学 (Exact Sciences) として上昇して来た。これについてアメリカの会計学界に負うところが大きい。しかしながら「会計学は本質的に進歩的な科学である」(一九〇頁)ということ、いろいろの事件において忍耐しなくてはならないものがあつた。会計士は進歩的な精神の持主でなければならぬ。公益の代表・近代思想への適合・商業実務の要求に應ぜられるよう決心を固めてゆかなければならなかつた」。「経験は多くの知識をもたらした」(一九二頁)。実際の中にある学問、これが会計学である。

ウルフは「実業教員と会計学」の著者 Charles Walf Hairs の言を引用して結論としてゐる。「明日の会計学の完全な存在は概して今日の会計士の僅かな誠実さと雅量にかかつているのである」。(一九三頁)

学問としての簿記・会計学。これは実際とともにある具体的存在で、この発展は学者のアカデミーにおける研究とともに会

計士の實踐面よりの援助もまた希望される。

(九)

以上ウルフの会計史を紹介して来たが、われわれは「会計は時代の鑑であり」「会計の歴史は文明の歴史」であるというウルフの歴史観が本書全体に一貫していることを知る。これが科学としての会計史のあり方であるのは、遑もなく、本書の価値は主としてこの点にある。しかし、それと共に以下問題点を少しばかりかかけて結びとしたい。この問題点がウルフと今日研究水準との差であろうか。

(一) 本書は会計史と称しながら、その力点において扱われた時代が古代及び中世であつて近代史部分が比較的少ない。かりに会計史を基本的には複式簿記の歴史であるとすれば、それは近代史部面に力点がおかれるべきであり、会計史の前史ともいうべき古代、中世史との性格的差異が明らかにされなければならぬ。ウルフは歴史的に年代の序列に従つて敘述したのではあるが、一切の記録を含んで会計史の対象としている。われわれは複式簿記史が会計史の基本線として貫ぬかれねばならぬと考えるが、かような組織として発生した簿記こそ会計史の対象でなければならなかつた。これはウルフが「文明の鑑論」といった広汎な基準を指定し、その立場を追うに急ぐ余り簿記における技術史的側面を忘却した結果であるのではないか。近代史部分の思想的・技術史的研究こそ会計史に科学的

研究の意義を与えるものである。複式簿記発生過程の社会経済史的把握の導入、更にまた技術史的視点を補足することによってこそ会計史の社会科学の独立が企図されるのである。ウルフが古代より近代まで連続的に扱おうとする態度は異質的な諸段階を接合しているという感を与える。

(二) 本書の八章・九章において取扱われている時代は、会計史の眞の出発点であり、従って本書全巻の中で最も生彩ある部分である。ここに現れる振替記入という技術に複式簿記の出発点を求めねばならないが、何故に複式簿記の法則が発生して来たかを尙深く掘り下げていたならば本書の価値はより高められたであろう。さらに複式簿記の完成である貸借対照表はいかにして作成されたかを探求することは必須の課題であるにも拘らずこれが取扱われないのは一つの重大な欠陥でもあろう。

(三) ウルフは古代・中世部分を同家財政に関連させて論ずるが、財政と関係ある簿記は単なる收支簿記であって、簿記の一種ではあるが企業簿記とは異っている。此の部分に会計史の対象を拡張させているが、それのみにとどまらず、古代・中世における経営経済にも研究を指向せしめてそこに行われている取引原理を指摘すべきではなかったか。同様にウルフは古代会計史を財政史の一環として取扱っているが、会計という純粹な技術をここで抽出するにはいささか資料不足であったとしても会計技術史的側面を出来るかぎり明らかにする必要がある。財政、その他社会経済的事情こそ、会計史を文明史——経済史

ウルフ会計史の周辺によせて

の一環として取扱う由因を与えるものである。また複式簿記と貨幣制度とは相互に深く関連するのであり、貨幣制度の機能的発展と簿記との関係を明らかにすべきでもあった。

(四) ウルフは広く会計概念を規定しその理論付けをなしているが、会計の概念さらに会計史の領域は嚴密な規定をなすべきではないだろうか。会計史は企業の歴史性を明らかにする學問でなければならぬ。

(五) 会計史において技術史的側面を強調しなければ、この研究は非科学的となる。かかる意味で帳簿組織の発展を考へるべきでこれが具体的な技術史としての意義を持たせるものである。

以上いくつかの問題を提示したが、これによってウルフの理論の古典的意義は少しも損われるものでない。彼の「文明の鏡」論こそ会計史の方向を決定したものであって、今日公刊されている会計書・会計史書がウルフによっているところは大きく、その意義は依然として、古典的地位を占めているものである。会計史は単に社会科学であるばかりでなく、その技術史としての特殊性をも持たねばならぬ。文明の鑑といわれるゆえんも優れてこの意味からではないであろうか。