

# 最終講義：簿記とアカウンタビリティの原理について

陣内良昭

## I はじめに一御礼の言葉―

皆さん、新年あけましておめでとうございます。私は東京経済大学の陣内と申します。本年度の学事暦の都合で私の最終講義は、今日2020年1月10日（金）3限のこの「財務会計論b」の授業の中で行うことにいたしました。皆様にはご多忙の中お集まりいただき、誠にありがとうございます。本日このA405教室には、本学の現役学生・大学院生、卒業生、会計学専攻の他大学の教員、何人かの市民、そして岡本英男学長を始め本学の教職員の方々にご出席たまわっています。大勢の皆様にご参加いただき、大変光栄に存じます。心から御礼を申し上げます。

最終講義の標題は「簿記とアカウンタビリティの原理について」とさせていただきました。これには理由があります。簿記会計に関する私のこれまでの思考を振り返ってみると、主として次の三つの領域、つまり①会計学方法論（会計史および会計理論に関する研究の方法の考察）、②複式簿記論（複式簿記の構造および機能の分析）、③アカウンタビリティ論（今日の財務諸表の作成と公表の根本を規定しているところの会計責任概念の分析と再構築）という領域にとくに関心を持って研究を続けてきたと言えます。この研究のささやかな成果を最大限ふまえて、学部と大学院の教育で簿記会計の面白さと大切さを伝えるよう努めてきたつもりです。

本日の講義では、簿記会計に関して現在の私が持っている理解と構想をお伝えしたいと思います。私は本学を定年退職した後も、これまでに得た知見を活かして、来るべき新たな経済の形態に対応する簿記会計のオルタナティブ形態の理論的基礎を示す活動を続けたいと思っています。さらにその延長上で、新たな経済の形態での活動を認識・測定・記録・計算・伝達するための簿記会計システムの構築と適用に、微力ではありますが貢献し、生産を直接的にかつ自立して担う主体の活動を支えたいと考えております。

そこで今日は、次の順序でお話しいたします。まず、現在の私の理解と構想の到達点についてお話しします。ついで、このような理解と構想に至った私の体験と思考の進化の歴史について述べさせていただきます。研究者としては、私は、決して真っすぐな道を歩んではきませんでした。紆余曲折がありました。大学は三つ変わりました。大学院進学のための資金を貯めるため、銀行員（金融資本に雇われる労働者）も経験しました。しかし、どのような境遇に

図1 経済と会計の関係—それぞれの内容と形態—

<p>【会計の普遍的内容】 生産の認識・測定・記録・計算・伝達</p>	<p>【会計の特殊形態】 (例) 資本制生産の認識・測定・記録・計算・伝達</p>
<p>【経済の普遍的内容】 生産, つまり人と自然の間の物質代謝</p>	<p>【経済の特殊形態】 (例) 資本制生産</p>

図2 アカウンタビリティの内容と形態

<p>【アカウンタビリティの普遍的内容】 生産者の自然と社会に対する関係の認識・測定・記録・計算・伝達の必然性の存在</p>	<p>【アカウンタビリティの特殊形態】 会計情報提供のための記録の整備・報告の生成 ↳会計当事者・利害関係者の複数化・重層化</p>
<p>【アカウンタビリティを生む 経済の普遍的内容】 生産者の自然と社会に対する関係</p>	<p>【アカウンタビリティを生む 経済の特殊形態】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・生産労働からの会計労働の分離</li> <li>・所有からの経営の分離</li> <li>・所有の複数化</li> <li>・地球と人間の危機：自然資源の枯渇など</li> </ul>

あれ、そこに身を置きつつ、そこから知識と知恵を可能なかぎり獲得してやろうという姿勢を貫いてきました。

## II 簿記会計に関する私の理解と構想

私は現在、次のように理解しています。箇条書きにしてみます。

- (1) 会計は、「簿記」(経済活動・過程・関係の認識・測定・記録・計算。その機能は同活動・過程・関係を統制し総括すること)と「アカウンタビリティ」(その統制と総括についての情報を伝達する必然性)から成り立っている。アカウンタビリティは、一般には「経済活動に関する会計情報を提供する責任・義務 responsibility/obligation」とみなされているが、私はこれを「経済活動に関する会計情報を提供する必然性 necessity」ととらえる。
- (2) 簿記とアカウンタビリティは、それぞれの「内容 content」つまり普遍的・歴史貫通的な要素と、「形態 form」つまり特殊歴史的な要素の統一として理解すべきである(図1および図2参照)。簿記の今日までに確立している一般的形態は「複式簿記」といえる。この複式簿記についてもその普遍的内容と特殊歴史的形態の統一として理解すべきである。
- (3) 以上の2点を踏まえると、来るべき経済の形態に対応する会計の内容と形態に関する基礎的な理解を得ることができる。

およそ簿記もアカウンタビリティも、経済活動・過程・関係の内容と形態に照らして考察されなければならないと私は考えています。これまで簿記とアカウンタビリティは、もっぱ

ら資本の所有・支配という一面的な観点を出発点として議論されてきました（複式簿記、代理人会計、資本主会計、株式会社会計、信任・信託 fiduciary 会計、マルチステークホルダー会計）。とりわけアカウンタビリティ論においては、会計の普遍的内容との関係におけるアカウンタビリティの内容と形態、およびアカウンタビリティの究極の根拠についての考察に欠けていたと言えます。会計のオルタナティブ形態におけるアカウンタビリティのありうる、またありうべき形態への展望も乏しいと言わざるをえません。

そこで私は、現代資本主義経済の矛盾の露呈および急速な変貌に対応し、会計理論は従来の「所有の会計」から「活動・過程・関係の会計」へと重点を移行させることが必要であると考えます。アカウンタビリティ論については、現行の投資家・株主（資本所有者）へのアカウンタビリティ論から、より進んで人と自然の関係に基づいて生きている生産者・生活者・人民へのアカウンタビリティ論へと変革されることが必然であると主張しています。アカウンタビリティの基礎となる複式簿記についていえば、私が主張する「関係の複記」という枠組みの中で経済活動・過程を新たな観点から認識・測定・記録・計算するオルタナティブ簿記形態が創出されると考えます。

国際連合が2015年に提唱し世界の諸国に普及しつつあるSDGs (sustainable development goals) に対応する簿記・アカウンタビリティの形態、および地域通貨、労働貨幣、仮想通貨など従来の資本制会計が十分には扱えなかった事象をも対象とする簿記・アカウンタビリティの形態も、このような会計思考の延長上で考察できると私は考えます。

### Ⅲ 簿記会計との出会い

#### (1) 学部学生時代

慶応義塾大学経済学部には私が入学したのは、1969年4月のことでした。私は、経済史、社会思想史、哲学などの学問分野に関心を持っていました。同学で伝統のある学術研究団体連盟（学研連）の「歴史学研究会」（顧問はドイツ経済史の寺尾誠教授）にすぐに入部し、フランス革命史、ロシア革命史、社会科学方法論（とくにK.レービット『ウェーバーとマルクス』）の書物を読み、仲間と議論を重ねました。大人びた優秀な先輩・同輩がたくさんいました。1年次に大学祭の展示に出すためのこのサークルのガリバン刷り機関誌『Die Geschichte（歴史）』に「マルクス『ユダヤ人問題に寄せて』に寄せて」という論文を書きました。私の書いた初めての論文です。

学部の3年になって、マルクス、ウェーバー、ゾンバルト、シュンペーターなどが資本主義の成立と発展に大きな役割を果たしたとみなす「簿記会計」に強く関心を持つようになり、まったくの独学で学び始めました。商業高校の教科書が良い手引となりました。初めの一、二か月は、複式簿記の独特の技術的・形式的手続きにかなり手間取りました（とくに振替仕

最終講義：簿記とアカウントビリティの原理について

訳と再振替仕訳)。この障壁を突破すると、複式簿記の構造原理が一気に理解できました。単なる帳簿づけの技術がなぜ大学の専門科目たり得るのかと蔑視していたそれまでの考えが一変しました。簿記会計は学問的な考察の対象になりうると思うようになりました。

## (2) 三井信託銀行時代

学部卒業後、そのまま大学院に進学する仲間もいましたが、私は学費を貯める目的で三井信託銀行(株)に就職しました。そして配属された荻窪支店で預金信託課預金係を1年4か月、出納係を6か月勤めました。大学の研究者になるためには脇道の人生を選んだわけですが、その間の経験は私の糧となりました。

まず、銀行の日常業務の根底を貫いている原理は「民法と複式簿記」であることを発見しました。業務中にこっそり読んだ加藤一郎他『銀行取引』(有斐閣)は良き手引書となりました。民法は市民社会における契約および私的所有関係(とくに債権債務関係)の秩序を規定しています。民法に合わせて信託法も学びました。

簿記については、支店の日々の業務の全体が記帳労働の分割(会計の分業)によって統制され、日計表(当該営業日の翌日の午前中に作成する一日ごとの合計試算表)によって総括されている、つまり複式簿記によって管理と総括が行なわれている仕組みを体得しました。

ある日の閉店間際に、隣の信託係で「金銭信託」解約の会計処理上のトラブルが発生しました。顧客は解約手取り金の受け取りを待っており、担当の職員は皆困惑しています。私はその輪に割って入り、事情をすべて聞いてから複式簿記の基本原則に則って問題を解決しました。当時の同銀行では信託業務の会計はIBMのコンピュータで処理されていました。つまり、仕訳帳も総勘定元帳もコンピュータの中にありました。解約業務の担当者は、規定の手続き通りに起票した「帳票」をもとに端末に打鍵しましたが、その金額を打ち間違えました。そこで彼女は金額を訂正するための打鍵を行いました。運悪くその最中にコンピュータが作動不能(ダウン)になりました。当時の電算機の作動は安定しておらず、ほぼ二日に一回はダウンしていました。IBMの技術センターに連絡しても、修復までに1時間程度かかるという状態でした。そのため、手作業で紙媒体の伝統的な伝票を起こし、これに正しく仕訳して現金を支出しなければなりません。私はまず訂正仕訳の正しい起票、その上で本来あるべき仕訳の起票を指示しました。間違った仕訳を行った場合は、その記録を直接消去するのではなく、反対仕訳を行って貸借バランスをもとに戻し、その上で改めて正しい仕訳を行う、という複式簿記の原理を適用したまでです。ちなみに銀行員時代に税理士試験の「簿記論」に合格しました。

## (3) 大学院修士課程時代

学費もある程度たまり生活のめども立ったため、私は大学院進学を目指しました。会計史

学専攻の茂木虎雄教授の所属する立教大学大学院経済学研究科修士課程を受験し、運良く合格しました。会計学を専攻する院生は私ひとりでした。したがって、敷田禮二（管理会計論）、三戸公（経営管理論）、宮川澄（社会政策論）などの教授の科目履修者は私だけでした。木村重義教授（非常勤教員）の会計学も受講しました。生活費を稼ぐため、民間の簿記教室で簿記を教えました。修士論文のテーマは「複式簿記の展開—複式簿記と資本主義—」でした。泉谷勝美教授の著作を始めとする日本の優れた会計史文献、および M. Alvaro と J. O. Winjum の複式簿記発達史に関する刊行されたばかりの博士論文2点を基にしました。

#### (4) 大学院博士課程時代

修士論文を提出した直後に、まことに幸運なことに、東京経済大学を会場として「関東会計研究会」の1月例会が開かれました。その第二報告は田中章義教授の「会計の本質—岩田巖、木村和二郎、馬場克三の所説を中心として—」でした。その内容は、私の修士論文での問題設定と多くの点で重なっていました。そこで私は、複式簿記に関する根本問題について質問を一つとコメントを一つ発言しました（当時の同研究会では修士課程の学生が発言することは皆無でした）。研究会終了後の懇親会で幸い田中教授と話す機会がありました。それから田中教授と手紙のやりとりを繰り返し、私は東経大の大学院博士課程に進学して田中教授の指導を仰ごうと決意しました。私の研究歴の上で決定的な出会いでした。そして「会計の内容と形式」に関する理論を始め、私の会計学は基本的に田中章義説に依拠して展開していきました。

博士課程入学試験の外国語（とくにドイツ語）はとてつもなく難易度の高い問題が出されましたが、かろうじて合格となり東経大での院生生活が始まりました。当時の東経大の会計学は、長島文道（簿記原理II）、真下満（原価計算論）、市川深（税務会計）、田中章義（経営統計）、高山朋子（財務諸表論）、林昇一（経営比較）、久木田重和（会計学原理）の専任教員、および非常勤教員として本学OBの船津忠正氏（会計監査）というそうそうたるメンバーが揃っていました。その教員らが会計専門職を目指す学生たちの熱意に応じて、学内に「税理士・公認会計士試験研修講座 特修コース」を発足させた時でした。私の資格および経歴を見て早速、同特修コースの基礎課程および上級課程の講師を依頼されました。この仕事を博士課程4年間続け、上級課程の受講者はほぼすべて各自が目標とする公認会計士または税理士試験に合格しました。林昇一教授（商業簿記）と私（工業簿記）が組んで担当した基礎課程のクラス（56人）の日商簿記2級の合格率は92パーセントを超えたこともありました。今でも私はこれが東経大の会計教育の実力（standard）であると思っています。

研究面では、様々な研究会および日本会計研究学会で複式簿記原理に関する論文を報告しました。とくに思い出に残るのは、アメリカ会計史学会に「The Pioneer of Accounts Theory in Japan: An Appraisal of the Theory of Wasaburo Kimura」という題の論文を書いて

最終講義：簿記とアカウンタビリティの原理について

投稿し、同学会の Working Paper Series に採用されたことです。この論文はカーネギーメロン大学の W. W. Cooper 教授に評価され、コピーを同僚の井尻雄士教授にも渡したとの手紙を受け取りました。木村和二郎教授の簿記会計論は今でも世界で通用する斬新さをもっています。

#### (5) 福岡大学専任講師時代

東経大の博士課程を修了後、福岡大学に商学部専任講師として採用されることになりました。急速に発展していた大学で、商学部には若手の活力溢れる先輩・同輩がたくさんいました。同期に採用された専任講師に石川純治氏がいました。大阪市立大学出身の気鋭の研究者で、木村和二郎教授の孫弟子にあたる人です。私たちは研究関心の上で共感し、毎日のように議論を重ね、「A Theoretical Framework for Multiattribute Accounting」という論文を共同で書きました。この論文の主旨は、現行の複式簿記は財（resources）と活動（events / activities）を対象としてそれぞれ単一の属性（例えば価値）について単一の測度（例えば取得原価）によって記録する「単次元単一属性会計」であるが、この複式簿記を発展させて「多次元多属性会計」（multi-dimensional and multi-attribute accounting model）を構築することができることを示すところにあります。この論文は画期的な成果であって、私の会計研究の原点の一つとなっています。この論文を携えて石川純治氏とともにアメリカ会計学会ニューオリンズ大会に参加しました。途中でカーネギーメロン大学のアメリカ会計学会会長井尻雄士教授を訪ね、さらにミシガン州立大学の E. McCarthy 教授に会って議論をしました。

#### (6) 東京経済大学に教員として戻ってから

1984年4月に東京経済大学に経営学部助教授として着任しました。以来今日までの36年間、本学の開かれた教育研究環境の中で活動を行い、様々な経験をし、大学に対してもある程度の貢献ができたと自負しております。ゼミ出身者は第一部と第二部を合わせて450名を超えました。大学院（修士課程と博士課程）でも指導に力を入れました。受講生から受ける鋭い質問やコメントの刺激によって教員として成長することができました。私の着任と合わせて、本学に「Accounting Research Centre」が発足しました。東経大の会計学の国際化推進を目指した組織です。これを中心として日本の学会の全国大会や関東部会を何回か開催することができました。海外の会計研究者がしばしば東経大を訪れるようにもなりました。

1984年8月に、田中章義教授と共同で書いた論文「The Japanese Contribution to the Theory of the Development of Accounting」を報告するために、第2回世界会計史会議（イタリアのピサ大学で開催）に参加しました。途中、スペインを経由して、田中教授（Aki）と数日間行動をともにしましたので、私（Yoshi）は簿記係を買って出て「旅行複式

簿記」を考案し、手帳に勘定記入を行いました。例えば、次のように仕訳します。

8/1 Aki がレストランで二人分の食事代をクレジットカードで支払った。

(借方) 食事代 xxxx (貸方) Aki xxxx

8/2 Yoshi が二人分の自動車賃を現金で支払った。

(借方) 交通費 xxx (貸方) Yoshi xxx

この記帳の会計主体は、二人の旅行という活動ですが、会計主体の財産（元手）という概念はありません。財布（現金）もクレジットカードも各人が私的に管理しています。しかしいつ誰が何にいくら支払ったかという共同の経済活動が完全な複式簿記で記録され、共同活動全体の管理と後の総括および精算に役立っています。泉谷勝美教授が明らかにした14世紀トスカーナのフィニー兄弟勘定における複式簿記とまったく同型の構造となっています。この旅行複式簿記を後に東経大の「簿記原理 a」の授業に実験的に導入し、複式簿記（とくに貸方勘定）の意義を説明したことがあります。そのクラスでの簿記理解は過去最高の水準に達しましたが、同科目は各クラスに統一シラバスを適用することが原則とされているため、1年間だけでやめました。

東経大で私は幸い、国外研究に2回赴くことを許され、次のような成果を得ることができました。

#### ①マンチェスター大学で研究

1987年4月から1988年3月までの1年間、マンチェスター大学社会経済学部会計学科に客員研究員 (visiting scholar) として滞在しました。当時の同学科は3人の教授 (J. Arnold, W. Scapens, T. Hope) に加えて、T. Hopper, P. Moizer, D. Owen, J. Shouel, L. Kircum など准教授 (senior lecturer) および講師 (lecturer) に9名と計12名の専任教員を擁し、教育も研究も充実していました。学生定員は1学年100名でした。隣接するマンチェスター工科大学 (UMIST) には D. Cooper, D. Knight らの教授に加え、T. Low (英国批判会計学の創始者の一人) 特任教授がおり、大学院博士課程の学生に K. Robson 氏がいました。

最初の半年は、マンチェスター大学であてがわれた広い研究室に毎日通い、教員および秘書たちと交流を深め、近隣の大学で開かれるセミナー (研究発表会) 等の行事にはすべて参加しました。T. Low 教授は毎日のように私の研究室を訪ねてきました。英国の監査法人と同学科が定期的に開く対抗親善クリケット大会にも選手として参加しました。夏休みには同大学教育学部が主催する「Academic English Intensive Course」(7週間)を受講しました。同コースの受講生は総勢60名 (日本人は3名)、これを12人ずつの5クラスに分け、極めて優れたカリキュラムに従って academic English を聴き、読み、書き、話す訓練を受けました。このコースの特長を私なりのプログラムに凝縮し、帰国後は東経大のゼミ生有志などに対して実践し一定の成果をあげました。

同国の大学の文化や作法に慣れ始めた10月に、学部長に申し入れて私のセミナーが開催されることになりました。セミナー当日は幸いすべての専任教員が集まり、日本の会計制度と会計理論に関する私の報告を楽しんでくれました。これをきっかけに私の存在と同学科訪問の目的が同僚によく理解されたようで、その後の滞在はあっという間に充実しました。これから国外研究を希望する若い研究者の皆さんには、自己紹介代わりにセミナーを行うことを第一の目標として短い論文を作成するなどの事前準備を十分に行うことをお勧めします。

その後、バース大学からの訪問要請、ロンドン・スクールオブエコノミクスからのセミナー招聘、会計理論誌 Accounting, Auditing & Accountability Journal からの「日本の会計特別号 special issue」編集依頼、シカゴで開催の米国批判会計理論の学会からの報告要請など、次々と仕事が舞い込んできました。

帰国直後の1988年4月には、かねて招聘されていたアメリカ会計学会 Mid-Atlantic 部会の国際パネルのパネラー3人のうちの一人として論文を発表しました。「会計機能 accounting function」と「会計専門職 accounting profession」を区別して考えること、「会計労働 accounting labor」の概念を有効に活かすことがその論文の要点でした。この論文は、先の会計理論誌の特集号に巻頭論文として収められました。

## ②シェフィールド大学で研究

1998年4月から1999年3月まで、英国のシェフィールド大学マネジメントスクール（日本で言えば経営学部、大学院経営学研究科、社会人向けビジネススクールの運営組織）に客員教授として招かれました。スクール長は D. Owen 教授。環境会計のリーダーとして知られています。その下に C. Humphrey, F. Birken など若手の研究者が揃っていました。私は最年長の教員という立場をいかして、若手の教員を励まし、同スクールの教職員とコミュニケーションをとり、研究室を開放して大学院生がいつでも声をかけられる雰囲気を作りました。同スクールの大学院博士課程には、4名（英国1名、トルコ1名、日本1名、スペイン1名、偶然いずれも女性で28歳）が在籍していました。私は朝から晩まで研究室に詰めて、自らの研究のキーワードを模造紙に書いて壁の高くに貼り、廊下から見えるようにしました。案の定、彼女らは私のアドバイスを求めて頻繁に研究室を訪ねてくるようになりました。これらの若き研究者たちは今では母国または英国で大学の中心的な教員となって活躍しています。

同スクールに滞在中の夏休みに、スコットランドのダンディー大学（R. Gray 教授）が毎年主催する「サマースクール」（環境会計について議論する会合）に環境会計の認識・測定システムおよびアカウンタビリティに関する論文を報告するため参加しました。

シェフィールド滞在の12月のクリスマス前の1週間、同僚の F. Birken（環境会計担当）に誘われて、T. Polesie 教授の率いるスウェーデンのイエーテボリ大学会計学科を、博士課



程学生8名に対する論文作成アドバイスとセミナーを行うために訪ねました。環境会計におけるアカウントビリティ概念の再考についての私のセミナーには大勢の教員と大学院生が参加してくれました。次世代の研究者育成の仕組みと教育研究を大切にする文化において日本とは大きな違いがありました。

晩秋のある日、シェフィールド大学のI. Demiraq 教授から、「上級財務会計論」(3年次つまり最終学年向け必修科目、45分で週2コマ、履修者200名)の1コマの授業をゲスト講師として担当してくれないか、自らも出席するからと頼まれました。ありがたい機会ですのでこれを承諾し、周到に準備して臨みました。縦長の傾斜つき教室で、前の3割は中国人留学生、生粋の英国人(主に男子学生)は最後尾の数列に固まって座り、退屈そうに横を向いています。講義を開始しました。最初に黒澤清の会計理論を紹介する折に、「He was a kind of MONSTER!」とゆっくり大きな声で喋ったところ、態度の悪かった後ろの男子学生が一斉に私に注目しました。話の中身に新鮮さと意味があれば、そして話し手が聞き手に対して誠意と配慮を示せば、聞き手はきっとその話に集中するという教訓を得ました。

帰国直前に、Owen スクール長の代わりとして、オックスフォード大学アン・カレッジで開催されたA. Hopwood 教授が主催する研究会に参加する機会を得ました。シェフィールド大学マネジメントスクールでは、私の帰国まであと数日という時期に、イベントを二つ開いてくれました。一つは、学生を交えた私の送別サッカー大会、もう一つは、私の送別セミナーです。私は「Towards a Hegelian and Marxian Way of Theorising Accounting」という論文を徹夜で仕上げ発表しました。開催を聞きつけた文学部哲学科の教授も参加するほどで、セミナー室は満員となりました。

東経大に戻ってからは、国際的な教育研究活動の幅が広がりました。海外ゼミ研修制度を使い、夏季休暇中にゼミでグアム大学、ハワイ大学、ジェームズクック大学(オーストラリア)、香港城市大学、台湾の会社2社などを訪ね、セミナーや講演を行いました。学会では、東経大を開催校として会計の国際会議を開くことができました。ルーマニア、トルコ、カナダなどの国際会議にも呼ばれるようになりました。とくに外国の会計学者たちは、会計理論を活性化させるような新たな研究方法、新たな知識、および会計の新たな構想力を渴望しているように思います。中西寅雄、畠中福一、木村和三郎、馬場克三、岩田巖、宮上一男、中村萬次等の先達の個性的な会計理論を継承している日本の批判会計学の可能性は、今後ますます広がっていくと考えます。

#### IV むすび

東経大に専任教員として就任してからの36年間はあっという間に過ぎたと感じます。この間たいへん多くの方々にささえられて活動を行うことができました。あらためて皆様に心

最終講義：簿記とアカウンタビリティの原理について

から感謝申し上げます。大倉喜八郎翁が大倉の学生に対して「英語と簿記をしっかり勉強せよ」と励ましていたとよく聞きます。経済と商業（現代ではそれに加えて法律とコミュニケーション）および簿記をしっかり学んで一生の財産として身につければ、実業でも教育でも研究でも必ずや成果を得られると私は確信しています。本学，そして皆様のますますの発展をお祈りし，本日の最終講義を終えたいと思います。ご清聴まことにありがとうございました。