

コンダカル・ミザヌル・ラハマン 著 『企業組織の発展と会計学の展開』 (創成社, 2014 年)

ダッカ大学教授 モホッボト・アリ

1. はじめに

学問的専門分野としての会計学に影響を及ぼした要因の中でも、企業経営・運営、企業組織の変革、税制、企業合併、海外直接投資、ビジネス環境、産業技術の発展、企業の海外進出、地域的・国際的会計実務の整合と調和、行政上の問題などが特に有意義なものであると一般的に考えられている。会計学の発展に関する研究は、これまでも会計学分野の研究者、学生ならびに会計実務者によって、実用的アプローチ、意味的アプローチ、規範的アプローチ、ポジティブ・アプローチ、自然主義アプローチなどの理論的アプローチ、実証的アプローチを用いて行われてきた。著者コンダカル・ミザヌル・ラハマン氏は、大学および大学院を通じて会計学と経営学を学び、大学教授になったという経歴である。大学院時代より現在までおよそ30年以上に渡って、企業組織の変遷と企業会計の発展に関する研究を継続的に行ってきた。このたゆまぬ努力の結果が、2011年 LAMBERT Academic Publishing 社より出版された *Development of Business Organization and Accounting - Historical Simultaneity and Congruity* (ISBN 978-3-8443-1277-5) である。次に、2014年3月まで、序章の加筆および第1章、8章、9章や10章を新たに書き加えて全12章とした日本語版、『企業組織の発展と会計学の展開』（創成社、全203ページ、pp.XV+188）を上梓した。

競争が激しい学術出版界において自身の研究成果を書籍として公表したという点において、

コンダカル・ラハマン氏の長年の努力は称賛に値するものである。学術出版を専門とする出版社であるとはいえ、本書の発刊を引き受けた創成社の決断も称賛に値する。本書評では、著作内容の評価、学術的貢献度の評価とともに、今後の研究課題の提示に努めたい。

2. 本書の構成と内容

本書は前書きと後書きを含む12章で構成され、企業組織の発展と企業会計の展開の歴史的同時性と合同性について、説得力ある雄弁な語り口で解説している。各章の内容は以下の通りである。

序 章	背景、目的および研究方法
第1章	企業組織とは
第2章	キリスト誕生以前のヨーロッパ社会における企業組織と会計実務
第3章	合名事業体、投機的事業体、信用業務、代理店組織と会計—キリスト生誕後からルカ・パチョーリの以前
第4章	ルカ・パチョーリとその時代の会計学者、植民地支配による貿易と経済の拡大と会計学の発展—1750年まで
第5章	産業革命、株式会社組織形態と会計
第6章	20世紀初頭から1960年代までの企業組織と会計の成長と定着
第7章	1960年代以降の企業組織と会計の発展
第8章	個人経営企業における会計
第9章	合名・共同事業体における会計
第10章	株式会社における会計
終 章	企業会計の歴史的変遷とその背景

本書の核となる主張は、簿記と会計実務は個人企業、合名・共同事業体・協働企業、株式会社をはじめとする企業組織形態のニーズに呼応して展開し、簿記・会計実務と企業組織形態の 2 者は同時性と合同性をもって展開して現在のような形式になった、というものである。著者は、会計実務と会計学領域の各種理論にもとづくおびただしい数の例を提示しながら、全書を通じて、自分の主張を裏付けている。

また、各章では、首尾一貫して企業組織と会計実務の相互関係について考察している。序章：背景、目的および研究方法では、本書の導入部として、研究課題とその背景、研究目的、研究方法および本書の構成について述べ、なぜ著者が実用主義的手法と二次文献に依拠したかを説明している。

第 1 章「企業組織とは」では、いわゆる経営組織とは明らかに異なる形式の企業組織に関する定義を示している。そして、小規模企業組織、個人企業、合名会社、株式会社などの各種企業組織ごとに、その定義と特徴を明確に述べている。著者の考察によれば、これらの企業組織形態が簿記記帳と企業会計の実務および理論に与えた影響を考察するためには、各企業組織の類型を正しく理解することが必要不可欠である。

第 2 章「キリスト誕生以前のヨーロッパ社会における企業組織と会計実務」では、キリスト誕生以前のヨーロッパにおける経済体制と会計実務の発展について論じている。

第 3 章「合名事業体、投機的事業体、信用業務、代理店組織と会計—キリスト誕生後からルカ・パチョーリの以前」では、キリスト誕生後から複式簿記の生みの親とされるルカ・パチョーリの時代の共同・合名企業体の展開とその信用業務、および代理店組織について述べている。1500 年から 1750 年頃の簿記・会計のツールや技術が、パチョーリをはじめとする学者や著作家ならびに会計実務家の手によって、どのような発展を見せたかという視点から概説する。イギリスを筆頭とするヨーロッパ諸国とそ

の海外植民地において不動産業や債権回収業などを手がける共同・合名企業体の発展の状況についても詳説している。

第 4 章「ルカ・パチョーリとその時代の会計学者、植民地支配による貿易と経済の拡大と会計学の発展—1750 年まで」は、各種会計理論や会計倫理を発表し、簿記記帳方法や会計業務の制度的実用化に取り組んだ学者の功績について解説する。またヨーロッパ諸国の植民地に立地する企業に導入された会計実務の発展についても述べている。

第 5 章「産業革命、株式会社組織形態と会計」では、産業革命から 20 世紀までの企業形態の展開について詳説している。この期間の最も特徴的な変化は、株式会社組織形態の登場である。株式会社の登場は、企業組織と企業組織所有権者の峻別、事業体の永続的継続、巨大事業への高額投資、およびこれらに伴う会計上の記録業務、報告業務、監査業務と透明性を追求するために必要とされる多くの会計テクニックを生み出した。著者は、会計実務の分岐および分化はこの時期に加速し、実務の基礎固めがなされたと主張する。

第 6 章「20 世紀初頭から 1960 年代までの企業組織と会計の成長と定着」では、20 世紀前半の企業会計の展開を検証している。2 度の世界大戦と戦後の恐慌あるいはインフレ、各国内外での会計士業の発展、海外直接投資、企業活動の組織統合に対する各国政府や国際機関による介入と調整、といった諸要件が既存の会計実務に新たな局面をもたらし、新たな実務様式の開発へと導いたと述べている。

第 7 章「1960 年代以降の企業組織と会計の発展」では、1960 年代以降の企業組織発展とともに企業会計の新たな発展について説明をする。本章では、補足的会計報告書作成の義務化、会計事実の公開、原価監査と原価管理、会計の機械化、MIS、統合会計、国際会計などを特に重要な項目と捉え、解説に多くを割いている。

第 8 章「個人経営企業における会計」では、

企業所有者、税務機関、債務者それぞれの立場から、小規模企業と個人経営企業の簿記・記帳作業および会計実務の考察と検証をしている。

第9章「合名・共同事業体における会計」では、前章までとは異なり、合名・共同事業体で実施されていた会計実務の検証を試みている。合名・共同事業体の会計実務は、現代の共同事業や合併企業で採用されているタイプの会計実務である。合名・共同事業体の企業規模は個人企業より大きくて株式会社のそれよりは小さく、合名・共同事業体の会計実務は長い時間をかけて幅広く発展したとされる。

第10章「株式会社における会計」は、株式会社において行われている会計活動について説明する。著者は各種の会計実務を検証した上で、株式会社は最も広く普及した組織形態であるので、株式会社の企業会計が真の会計活動であり、会計活動の精度がより完璧になるのは企業組織の中でのみであると主張している。

最終章「企業会計の歴史的変遷とその背景」では、本研究で取り扱った内容の総括と結論を述べている。本書を通じて、著者は、会計テクニックと会計原理は潜在的な関連性を持って発展したという自説の裏付けに腐心している。さらに、膨大な資料と歴史的事実から、企業組織の発展と会計活動の発展という2つの現象の間には強い同時性と合同性が存在すると強く主張している。会計実務と企業組織形態の変容の6000年に渡る実体を詳しく検証した結果、著者は、キリスト誕生以前の時代を会計活動の発達段階、中世を離陸への準備段階、産業革命時代を離陸段階、20世紀を成熟段階であると結論付けている。彼の主張は、ウォルト・ホイットマン・ロストウ(1916-2003)が提唱した経済成長論の各段階と似ている。

3. 本著の学問的寄与

著者のコンダカル・ラハマン氏は、企業組織と会計活動の発展に見られる同時性と合同性について1982年より研究を継続してきた。おそ

らく本研究は、1927年のノーブル(Noble, H. S.)による会計実務理論と企業組織の発展に関する研究(“The relation of business organization to accounting” in *The Accounting Review*, Vol. 2, No.3, pp.232-236を参照。)に続くものとなるであろう。本研究が会計実務の歴史と理論に関する新たな研究成果となることは間違いなく、その学問的貢献は賞賛に値する。研究テーマが限定的でないことが幸いして、これまで手付かずで空白のままであった領域を埋め、新たな研究分野を生み出したといえる。

本研究は、会計活動の専門的実務と派生分野、各種理論、テクニックなどはさまざまな形態の企業組織のニーズを満たすために展開してきたという仮説を起点にしている。記帳、企業／経営実績の評価、経営状態の報告などを行うために、その時々、新たな需要が会計活動に多発的かつ複合的に生じる。企業組織は、個人／親族経営企業、合名・共同事業体、株式会社の3つの所有形式を軸にして発展した。しかしながら、これらの企業所有形態は、時代と場所によってさまざまな様相を呈してきた。先史時代の経済活動は個人農家、個人あるいは親族が経営する農園といった第一次産業部門に集中していた。修道院、協会、慈善団体、封建の政府体制など古代から中世の組織でも、所有物の寄付金や寄贈品の記録作成、収支の記帳など、簿記記帳的な記録活動が徐々に実践されるようになった。本書では、こうした最も原始的な会計活動でさえも、組織とその組織の活動の受益者のニーズを満たすことを目的として、資産管理者の手によって行われていたことを明らかにしている。

古代の企業活動は、需要の多様化と伝達および輸送手段の発達、サービスや商域の拡大、およびこれらに伴う人と人の距離の緊密化、などといった条件が整うにつれて、より高度な経営方式を採用するようになった。生産手段が限定された場所に集中するようになる一方で、商品は陸、海、空のあらゆる方法で各地へ輸送され

るようになった。合名・共同事業体や株式会社など、さまざまな様式に発達した近現代の企業組織は、ほぼ世界中のすべての産業分野の企業活動と経済活動において広く普及したと言っても過言ではない。本研究は、19 世紀の産業革命期とその直後の時代の発展が、簿記記帳作業を会計業務へ、記帳係を会計士業へと権威のあるものへと高め、会計活動に理論的かつ学問的実務を取り入れるきっかけとなったとして、会計学にとって、歴史上、特に重要な意味を持つ事象であると主張する。

本書は、近代以前、近代、近代以降の各時代における企業活動は株式会社形態を軸にして組織されてきた。株式会社では、企業実体、事業の永続的継続（権）、事業継続性、会計期間、少数株主持ち分、現金化、実際原価、経営主体などの概念が、会計のテクニックと理論の新たな発展の原動力となってきた。企業会計は、これを必要とする企業経営者たちのニーズに呼応して、財務会計、原価会計、管理会計、会計監査、税務会計、インフレーション会計、公会計などに分化しながら発達したことを明確に示している。会計学は、経済学、社会科学、経営、オペレーション・リサーチ、情報科学などの学問分野の影響を受け、その知見や知識を導入してきた。会計学が学問領域として受容され、会計実務が広く普及したのは、他分野との相互依存関係を維持してきたことに起因する。本著者は、会計、監査、会計報告の基準の国際化が進んだことによって会計実務の統一が進むと、会計士職と会計実務の重要性が世界的な重要課題となったと認めている。

4. 本書に対する批評

著者は本書を通じて、企業組織と会計実務は歴史的同時性と合同性を持って発展したと主張する。しかしながら、個人企業、合名・共同事業体、合併企業、株式会社と関連しながら会計実務が発展したという彼の議論はあくまでも非明示的あるいは間接的である。また、既存のす

べての企業組織形態を取り扱っておらず、著者が本研究で対象とした企業組織形態ごとの相違点の提示も不十分である。さらに、各企業組織形態において、現代の経営および税務が必要とする会計実務に関する検証が行われていない。国際事業、多国籍企業（MNCs）、国内での吸収合併、国際吸収合併、戦略的提携は、現代の経済活動、国内外の投資や企業活動における顕著な事象である。またこうした活動を組織的に行うのは株式会社であるのは明白である。したがって、国際会計の会計制度と会計テクニック、連結財務諸表、連結決算の際の外貨換算などについての議論も行うべきであった。

上述の課題とは別に、本研究では 1980 年代前半の企業組織と企業会計の展開についても取り扱っている。1980 年代以降に特に顕著になった、投資の国際化、企業内取引、域内／国際貿易圏、貿易摩擦、吸収合併、域外資金統合、国際的戦略提携および国際通貨基金（IMF）、世界貿易機関（WTO）、国連貿易開発会議（UNCTAD）の援助を受けた多国間協定などの問題は、企業組織と経営のあり方に強い影響力を持った。アメリカ、エンロン社による金融不祥事を受けて成立したサーベンス・オクスリー法は、コーポレート・ガバナンス、会計管理、財務報告、会計監査、監査人の責任の在り方という新たな問題を浮上させた。その結果、会計基準と会計実務の国際的調和が進んだ。

2008 年 11 月のアメリカ、リーマン・ブラザーズ社の倒産とその後の世界的な金融危機は会計事実の透明性と企業会計に対する政府の監督と調査の必要性を浮き彫りにした。政府が行う通貨管理には、財務諸表の正確な解釈、および、多国籍企業の連結財務諸表の精度向上が要求された。同様に、世界不況をもたらした欧州連合（EU）の金融危機は、発展途上国だけでなく先進国での金利操作、BRICs 諸国の金融制度管理の緩和を加速し、企業組織と企業会計全体に大きな変化を及ぼした。以上のことを考慮すれば、本著書が扱う分野については、今後

も継続的に研究することが肝要だと考えられる。

5. 最後に

本著は、企業組織の発展と簿記記帳および会計実務の展開の間に密接な同時性と合同性を見出した点で高く評価できる。企業組織の発展と企業会計の展開を対比させながら詳説することによって、現在の会計学分野に新たな知見をもたらした。前節で提示した問題点を著者は既に

認識しており、さらなる調査研究を期待する。企業組織、特に、「継続事業体」として経営される現代の大規模企業は、会計実務の適正化という新たな課題に直面している。こうした今後頻出する新規の研究課題については、本著者の取り組みを希望するとともに、後継の若い研究者の登場も期待する。最後に、本書評は、決して、本著の学問的実績を否定するものではないことを述べておく。