

研究叢書 49

---

# 会計とイメージ

山 地 秀 俊  
中 野 常 男 著  
高 須 教 夫

神 戸 大 学

経 済 経 営 研 究 所

1997

# 会計とイメージ

山 地 秀 俊

中 野 常 男 著

高 須 教 夫

神 戸 大 学

経 済 経 営 研 究 所

1 9 9 7

# 会計とイメージ

山 地 秀 俊

中 野 常 男 著

高 須 教 夫

神戸大学経済経営研究所

1 9 9 7

## は し が き

会計は情報を提供することによって、何に役立とうとしているのであろうか。教科書的な解答は、決まって投資家の意思決定に有用な財務情報を提供しているとす。この解答を受け入れたとして、財務情報を提供して投資家がポートフォリオを組み替える行動を起こすには、どのような過程が想定されているのであろうか。そこには、受け取った情報を頭の中の意思決定回路で処理して売買を決定するメカニズムがある。さらにその回路ではどのような情報処理が行われているかといえ、受け取った財務情報から企業の業績の「良し悪し」を判断するという処理がなされている。「良し」と判断すれば、株を買ったり保有したままでよいとする行動を採り、「悪し」と判断すれば株を売却するという行動を採る。あるいは空売り空買いの行動を採る。すなわち、多くの会計情報といえども、最終的には2-3の行動選択肢の選択問題に資する形に変換されているのである。さらにその過程では、会計情報を公開した企業のイメージの形成が、投資家の頭の中で行われている。意識無意識は別に、そうしたイメージこそ会計情報が投資家の頭の中で作り出す最終の情報であろう。このことはコンピュータ取引に関してもそのプログラム作成の途中に介在している。

問題を一般化するというならば、ここでの主張点は、会計数値というデジタル情報でもイメージというアナログ的信息に変換されて人間行動を引き起こす、という点である。そして顕示された行動のみを我々は株式市場で確認することができる。そうであるならば、会計情報とイメージ情報という問題は両極端の問題のようで、相互に深く結びついている。すなわち顕示された行動を情報の効果・影響であるとするならば、上での推論から、いわゆるイメージ情報も会計情報も大差はない。そして企業社会あるいは経済社会では、こうした各種情報のトータルな作用によって行動が起動されていると考えられる。あるいは形態・メディアこそ違え、情報はトータルにコーディネートされて、生産され、

影響力を行使している可能性が多分にある。

そこで本研究では、こうした問題意識から、会計に関連したイメージの問題を三つの次元から検討しようとした。一つは、会計が描き出そうとしている企業イメージがどのように想定されまた変更されるのかについての一つの例として、連結財務諸表の中で想定される企業グループのイメージに関する研究がなされている（第1部 高須）。一つは、会計といわれる情報公開のための社会的技術制度が、経済社会の中でどのようにイメージされているかという問題である。会計というメディアそのものや、それに携わる会計人（会計士）の社会的イメージの研究がこれまで無かったのは不思議ですらある。なぜならその理解無くしては、提供される情報の信頼性の議論はナンセンスだからである（第2部 中野）。今一つは、アニュアル・レポートの中等で会計情報と並行して提供される機会が多い、写真情報の検討である。企業が、会計情報と並行して写真情報を提供することによって、トータルとしてコーディネートした情報戦略を採っている可能性が高いのである。この側面についても検討される（第3部 山地）。

以上のように、これまで等閑視されていた会計にまつわるイメージの問題を本研究では幾分なりとも指摘でき、明確化できたと自負しているしだいである。

平成9年 秋深まる六甲台にて

神戸大学経済経営研究所教授 山地 秀 俊  
神戸大学経営学部教授 中野 常 男  
近畿大学商経学部教授 高 須 教 夫

# 目 次

はしがき

## 第 1 部 連結財務諸表をめぐるイメージの相剋

開 題 .....	1
<b>第 1 章 FASB1991年討議資料の検討</b> .....	7
第 1 節 はじめに .....	7
第 2 節 FASB1991年討議資料に基づく連結基礎概念の検討 .....	7
第 3 節 FASB1991年討議資料に基づく連結基礎概念による連結 財務諸表作成手続の検討 .....	9
第 4 節 おわりに .....	17
<b>第 2 章 連結会計基準の見直しをめぐる現状分析</b> .....	21
第 1 節 はじめに .....	21
第 2 節 連結会計基準の比較検討 .....	22
2-1 IAS第27号の検討 .....	22
2-2 FASB1995年公開草案の検討 .....	26
2-3 『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』の検討 .....	33
2-4 小括 .....	37
第 3 節 連結会計基準の連結基礎概念に基づく整理 .....	39
第 4 節 おわりに .....	42

<b>第3章 連結会計基準に認められる相違についての理論分析</b> .....	45
第1節 はじめに .....	45
第2節 連結基礎概念についてのモデル分析 .....	46
第3節 連結会計基準に認められる相違 .....	60
第4節 おわりに .....	64
<b>結 語</b> .....	67

## 第2部 会計の社会的イメージ

— 18世紀イギリスにおける簿記と会計士のイメージ —

<b>開 題</b> .....	73
<b>第4章 『ロビンソン・クルーソー』と貸借対照表</b> .....	77
— デフォアの「簿記論」研究 —	
第1節 はじめに .....	77
第2節 会計史からみた『ロビンソン・クルーソー』 .....	79
第3節 デフォアと『完全なイギリス商人』 .....	82
第4節 イギリスへの複式簿記の伝播と『完全なイギリス商人』 .....	85
第5節 『完全なイギリス商人』における簿記の位置づけ .....	87
第6節 デフォアの「簿記論」の概要 .....	91
第7節 おわりに .....	100
<b>第5章 『エンサイクロペディア・ブリタニカ』(1771)とメアアの「簿記論」</b> .....	109
— 18世紀スコットランド啓蒙と実学教育 —	
第1節 はじめに .....	109

第2節	スコットランド啓蒙と「スコットランドの優越」	112
第3節	スコットランド啓蒙と『エンサイクロペディア・ブリタニカ』	115
第4節	メリアと彼の簿記書	118
第5節	メリアの「簿記論」の概要	120
第6節	おわりに	128
<b>第6章</b>	<b>南海泡沫事件(1720)とスネルの「監査報告書」</b>	<b>137</b>
	— 会計士の負のイメージ：その会計史的考察 —	
第1節	はじめに	137
第2節	会計士のパブリック・イメージ	138
第3節	南海泡沫事件：古典的バブルとその崩壊	142
第4節	スネルの「監査報告書」	154
第5節	おわりに	160

### 第3部 会計と写真情報

<b>第7章</b>	<b>20世紀初頭のアメリカにおける写真情報公開の展開</b>	<b>169</b>
	— 企業写真情報公開から国家写真情報公開へ —	
第1節	はじめに	169
1-1	これまでの問題意識と研究成果	169
1-2	「眼差し」の近代化と制度派経済学	172
1-3	図像解釈学	173
1-4	内容分析	179
第2節	写真情報公開研究の対象	180
2-1	19世紀アメリカ写真前史	180
2-2	20世紀初頭芸術写真	182



2-3	20世紀初頭ドキュメンタリー写真	183
2-4	20世紀初頭企業写真	186
第3節	20世紀初頭の企業写真の台頭	187
3-1	20世紀初頭企業写真の意味	187
3-2	ゼネラル・エレクトリック社の社内報誌の写真	188
3-2-1	巨大組織と写真情報公開の意義	188
3-2-2	技術者対策	194
3-2-3	労働者対策	197
3-2-4	中間管理職対策	203
3-2-5	消費者対策	207
3-2-6	有権者対策	210
3-3	USスチールとインターナショナル・ハーベスタ社の アニュアル・レポートの写真	213
3-3-1	独占問題と情報公開	213
3-3-2	株式水割り問題と情報公開	222
3-3-3	独占問題と写真情報公開	224
第4節	1930年代における国家による写真情報公開の意義	225
	—— SECとFSAの対比において ——	
4-1	制度派経済学者と情報公開	225
4-2	農業安定局(Farm Security Administration)の設立過程	226
4-3	戦時情報局(Office of War Information)への発展的解消	239
第5節	おわりに	239

## 第 1 部

### 連結財務諸表をめぐるイメージの相剋



## 開 題

今日、アメリカを初めとして多くの国々において連結財務諸表が作成・公表されるに至っており、その限りに<sup>(1)</sup>において連結会計制度が一般化したといっても差し支えない状況にある。しかし、その一方で、これらの国々において採用されている連結範囲に関する基準および連結会計手続についてはそこにかんがりの相違を認めることができる。<sup>(2)</sup>しかも、かかる相違は結局のところその背後にある連結財務諸表の目的に関する見解の曖昧さに由来してもたらされるように思われるのである。<sup>(3)</sup>

そのことから、最近、連結会計に関する基準を再検討しようという動きをアメリカを初めとして広く国際的に認めることができるのである。<sup>(4)</sup>たとえば、アメリカにおいてはアメリカ公認会計士協会の会計基準運営委員会 (Accounting Standards Executive Committee) が1978年から1981年にかけて連結会計に関する問題点を指摘した一連の審議資料 (Issues Paper) を財務会計基準審議会 (FASB) に送付し、連結会計の再検討を促した。<sup>(5)</sup>そしてそれを受けてFASBは1982年1月に「連結および持分法」というプロジェクトのもとに連結会計基準全般にわたる見直し作業に入り、<sup>(6)</sup>その検討作業の一環として1987年10月には財務会計基準書 (SFAS) 第94号『すべての過半数所有子会社の連結』を、<sup>(7)</sup>

---

(1) Fitzgerald, Stickler and Watts (eds.)[1979], items 208-218.

(2) Fitzgerald, Stickler and Watts (eds.)[1979], items 208-242.

(3) Walker[1978], p.2. なお、連結財務諸表の目的について論じたものとして Baxter and Spinney[1975]; Walker[1976] がある。

(4) その詳細については 榎岡[1988] を参照。

(5) Neuhausen[1982], p.64.

(6) Neuhausen[1982], p.64.

(7) FASB[1987].

1991年9月には討議資料『連結方針および手続に係わる問題の検討』<sup>(8)</sup>を、1994年8月には『連結方針に係わる主要な問題に関する予備的見解』<sup>(9)</sup>を、さらに、1995年10月には公開草案『連結財務諸表：方針と手続』<sup>(10)</sup>を公表したのである。

しかもその場合に、1991年討議資料においては経済的単一体概念（economic unit concept）、親会社概念（parent company concept）、比例連結概念（proportionate consolidation concept）の3つの連結基礎概念（報告主体概念）が取り上げられ、それぞれについて詳細に検討が行われると共に、それぞれの概念に基づく連結範囲に関する基準および連結会計手続が明確化されている<sup>(11)</sup>。しかるに、公開草案を取り纏めるに先立ち、理事会は報告主体概念の定義を追求することを中止し、最終的な基準が親会社概念と経済的単一体概念の両面を含むものとなることを容認するという決定を行っており、そしてその理由として、ある特定の報告主体概念を採択すると、同意できない会計上の問題が生じてしまう<sup>(12)</sup>ということを挙げていたのである。

しかも、かかる状況は単にアメリカにおいて認められるのみではなく、国際会計基準委員会（IASC）、日本における連結会計基準の見直しの過程においても同様に認めることができるのである<sup>(13)</sup>。すなわち、連結財務諸表をめぐる混乱を解決するために行われたはずの連結会計基準の再検討の結果として理論的には相変わらず混乱した状況が解消されなかったといえるのである。

そこで、ここにおいては連結会計基準の見直しがかかるとどまらざるをえなかった理由について理論的に明らかにすると共に、そのことから連結財

(8) FASB[1991].

(9) FASB[1994].

(10) FASB[1995].

(11) FASB[1991], chap.2.

(12) Pacter・小野[1993], 55頁。

(13) IASC[1994]；企業会計審議会[1997]。

務諸表が有している機能について検討することにする。そのために、まず第1章においては FASB1991年討議資料に基づいて3つの連結基礎概念について検討を行うと共に、それぞれの概念に基づく連結範囲に関する基準および連結会計手続について明らかにする。次に、第2章においては国際会計基準 (IAS) 第27号『連結財務諸表ならびに子会社に対する投資の会計処理』<sup>(14)</sup>、FASB1995年公開草案および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』に基づいてそこにおける連結範囲に関する基準および連結会計手続について明らかにすると共に、それを連結基礎概念に基づいて分類することにする。そして、それを受けて、第3章においては IAS 第27号、FASB1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』の間に認められる相違について理論分析を行うことにする。

#### 参 考 文 献

- [ 1 ] 企業会計審議会[1997],『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』, 企業会計審議会。
- [ 2 ] Pacter, P.・小野行雄[1993],「FASBプロジェクト・コンサルタント ポール・バクター教授に聞く」,『JICPAジャーナル』, 第5巻第11号, 53-64頁。
- [ 3 ] 榎岡源一郎[1988],「連結会計の見直し課題」,『経営行動』, 第3巻第4号, 34-42頁。
- [ 4 ] Baxter, G.C. and Spinney, J.C.[1975], "A Closer Look at Consolidated Financial Statement Theory", *CA magazine*, Vol.106, No.1, pp.31-36 and Vol.106, No.2, pp.31-35.

---

(14) なお、資本連結に係わる会計処理については IAS第27号においては取り扱われておらず、それについては IAS第22号『企業結合』(IASC[1993])を参照する旨規定されている (IASC[1994], par.5)。

- [ 5 ] FASB[1987], *Consolidation of All Majority-owned Subsidiaries*, Statement of Financial Accounting Standards No.94, FASB.
- [ 6 ] — [1991], *An Analysis of Issues Related to Consolidation Policy and Procedures*, Discussion Memorandum, FASB.
- [ 7 ] — [1994], *Preliminary Views on Major Issues Related to Consolidation Policy*, FASB.
- [ 8 ] — [1995], *Consolidated Financial Statements: Policy and Procedures*, Proposed Statement of Financial Accounting Standards (Exposure Draft), FASB.
- [ 9 ] Fitzgerald, R.D., Stickler, A.D. and Watts, T.R.(eds.)[1979], *International Survey of Accounting Principles and Reporting Practices*, Price Waterhouse International.
- [10] IASC[1993], *Business Combinations*, IAS22, IASC.
- [11] — [1994], *Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries*, IAS27, IASC.
- [12] Neuhausen, B.S.[1982], "Consolidation and the Equity Method—Time for an Overhaul", *The Journal of Accountancy*, Vol.153, No.2, pp.54-66.
- [13] Walker, R.G.[1976], "An Evaluation of the Information Conveyed by Consolidated Statements", *ABACUS*, Vol.12, No.2, pp.77-115.
- [14] — [1978], *Consolidated Statements, A History and Analysis*, New York.

# 第1章 FASB1991年討議資料の検討

## 第1節 はじめに

最近、連結財務諸表をめぐる混乱を解決するために連結会計基準の再検討を行うという動きを広く国際的に認めることができるのである。しかし、かかる再検討の結果をみる限り、当初の目的とは異なり、理論的には相変わらず混乱した状況が解消されなかったように思われる。

そこで、本章においては連結会計基準の見直しがかかる結果にとどまらざるをえなかった理由についての分析を行うための理論的基礎を提供するために、FASB1991年討議資料<sup>(1)</sup>における叙述に依拠して、連結基礎概念について検討を行うと共に、かかる連結基礎概念の相違が連結財務諸表作成手続にもたらすことになる相違について明らかにすることにする。

## 第2節 FASB1991年討議資料に基づく連結基礎概念の検討

FASB1991年討議資料においては、連結基礎概念として経済的単一体概念 (economic unit concept)、親会社概念 (parent company concept)、比例連結概念 (proportionate consolidation concept) の3つが挙げられている

(1) FASB[1991]. なお、本章における当該文献からの引用にあたってはパラグラフ番号のみを括弧書きで示すことにする。また、FASB1991年討議資料については連結財務情報開示制度研究懇談会編[1993]、13-24頁および高須[1996]、69-80頁において詳細に検討されている。



(par. 56)。そこで、ここにおいては同討議資料の叙述に基づいてこれらの連結基礎概念の基本的特徴について簡単に述べることにする。

### (1) 経済的単一体概念

経済的単一体概念においては、単一の経営者による企業集団全体の支配が強調されており、その結果として、連結財務諸表は単一体として事業活動を行っている法的実体の集合体（親会社およびその子会社）についての情報を提供するものとされている。したがって、企業集団を構成するさまざまな実体の資産、負債、収益、費用、利得および損失が連結実体の資産、負債、収益、費用、利得および損失となる。しかもそこにおいては、すべての子会社が全部所有子会社である場合を除いて生じることになる少数株主持分が親会社持分と共に連結実体の所有主持分を構成することになるのである（par.63）。

### (2) 親会社概念

親会社概念においては、親会社株主の持分が強調されており、その結果として、連結財務諸表は親会社それ自体に対する親会社株主の持分に子会社の純資産の未分配部分に対する親会社株主持分を加えたものを表わすものとされている。したがって、連結貸借対照表は本質的には親会社の子会社に対する投資を子会社の資産および負債に置き換えることによって親会社の貸借対照表を修正したものであり、しかもそこにおいては、少数株主持分が連結実体に対する所有主持分とはみなされないため、親会社の株主持分と連結実体の株主持分とは等しくなる。また、連結損益計算書は本質的には子会社に対する投資から得られる親会社の利益を子会社の収益、費用、利得および損失に置き換えることによって親会社の損益計算書を修正したものである。したがって、ここにおいては親会社の貸借対照表および損益計算書の一項目を複数項目に置き換えることによって親会社の財務諸表が親会社の全体像についてよりよい情報を提供する

ということが意図されているのである（pars.64-65）。

### (3) 比例連結概念

比例連結概念においては、子会社の資産、負債、収益、費用、利得および損失のうち親会社株主持分に対応する部分のみが連結財務諸表に含められる。したがって、報告実体はなお親会社であるが、連結財務諸表は純資産額のうち親会社の所有主がそこから利益を得る部分、すなわち親会社の所有主が直接に受益持分を有している資産、負債、収益、費用、利得および損失のみを報告することになる。それゆえ、ここにおいては少数株主持分は表示されず、少数株主が受益持分を有している部分については親会社の財務諸表から除外されることになる（pars.114-115）。このことから、比例連結概念を最も純粋な形態の親会社概念である親会社概念の変形または持分法の拡張とみている論者もある（par.118）。

## 第3節 FASB1991年討議資料に基づく連結基礎概念による連結財務諸表作成手続の検討

これらの連結基礎概念はそのうちいずれの概念を採用するかによって異なる連結財務諸表作成手続をもたらすことになる。そして、その相違を具体的には、連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱に認めることができるのである。そこで、ここにおいては連結基礎概念の相違がこれら4項目にいかなる相違をもたらすのかということについて検討することにする。

### (1) 連結範囲に関する基準

経済的単一体概念においては、親会社が他の実体を支配する能力を有してい

ることが連結の条件とされる (par.123)。なお、ここでいう支配とはある実体が他の実体の経営者ならびに営業方針および財務方針を指示するあるいは指示させる能力である (par.122)。したがって、ここにおいては議決権の過半数所有以外の手段による支配、たとえば契約またはリースによる支配もかかる条件を満たすものと考えられている (par.139)。一方、親会社概念においては、受益持分の概念が重視されており、そのことから親会社が他の法的実体の議決権および持分の過半数を所有していることが連結の条件とされている (pars.133-134)。また、比例連結概念においても、通常は親会社が他の法的実体の議決権および持分の過半数を所有していることが連結の条件とされているが、ここにおいては40%または30%あるいはそれ以下の議決権しか所有していない場合であっても、親会社が当該子会社を支配している場合には、連結の条件を満たすことがあるとしている (par.135)。さらに、比例連結概念においては親会社の持分相当額のみが連結されるので、かかる基準の決定はそれほど重要ではないという論者もある (par.136)。

## (2) 連結暖簾を含む資産および負債の取扱

連結暖簾を含む資産および負債の取扱は、支配が単一取引によって取得される場合と段階的に取得される場合とによって若干異なるところがある。そこでここにおいては、これらの場合における連結暖簾を含む資産および負債の取扱について個別に検討することにする。

### ① 単一取引による取得の場合

経済的単一体概念においては、子会社の識別可能な資産および負債は取得日におけるその公正価値によって連結に含まれる (par.82)。そして、連結暖簾は、親会社による子会社の取得原価と取得日における子会社の識別可能な純資産の公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として、あるいは、理想

的には評価 (appraisal) によるものとされているが実際には親会社による支払額に基づいて推定された子会社全体の価値と子会社の識別可能な資産および負債の公正価値との差額として認識される。すなわち、前者 (買入れ暖簾説) においては親会社による買入れ暖簾のみが認識されているのに対して、後者 (全部暖簾説) においては親会社持分に相当しない部分を含む取得日における子会社の暖簾全部が認識されている。しかもそのことは、前者が親会社によって支払われた金額には子会社の支配を獲得するための「プレミアム」が含まれているために、支配的持分を購入するために支払われた価格から暖簾の公正価値を推定することはできないという思考に、後者が子会社全体の価値は支配的持分を獲得するために親会社によって支払われた価格から推定することができるという思考にそれぞれ基づかれているのである (pars.83-84)。一方、親会社概念においては、子会社の識別可能な資産および負債は取得日におけるその公正価値に対する親会社の比例的持分に子会社におけるその帳簿価値に対する少数株主の比例的持分を加えた額によって連結に含められる。そして、連結暖簾は親会社の投資原価と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される (par.81)。また、比例連結概念においては、子会社の識別可能な資産および負債は取得日におけるその公正価値に対する親会社の比例的持分によって連結に含められる。そして、連結暖簾は親会社の投資原価と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。すなわち、ここにおいては連結暖簾を含め子会社の資産および負債に対する少数株主の比例的持分は連結から排除されている (pars.116 and 217)。

なお、ここにおいて負の連結暖簾が生じる場合があるが、経済的単一体概念においては、それは個別の識別可能な純資産に対する評価勘定ではなく子会社全体の価値に対する評価勘定とみなされており、連結貸借対照表上、総合評価勘定 (master valuation account) として別個に認識される。しかし、格安

な価格で購入したことが明らかな場合には、取得日にそれを利益として認識すべきであるとする論者もいる (par.89)。一方、親会社概念および比例連結概念においては、負の連結暖簾は別の方法によって見積もられた子会社の識別可能な資産および負債の公正価値を否認する証拠とみなされており、個別の識別可能な資産および負債の公正価値として報告されている金額を減額するために用いられる (pars.88 and 116)。

## ② 段階的取得の場合

経済的単一体概念においては、子会社の識別可能な資産および負債は支配が獲得された日におけるその公正価値によって連結に含まれる。そして、連結暖簾は支配を獲得した取引における親会社の支払額に基づいて推定されるか (買入れ暖簾説)、あるいは、支配獲得時における子会社の評価に基づいて確定される (全部暖簾説)。すなわち、ここにおいては子会社の支配を獲得した時にすべての資産および負債が取得されたものとみなされているのである。したがって、支配獲得日以前に取得された持分の現在の公正価値が親会社の帳簿に記載されている価額と異なる場合には、保有損益がその持分に対して認識されることになる (pars.91-92)。一方、親会社概念においては、親会社による子会社株式のそれぞれの取得が別個の取引として処理される。すなわち、ここにおいては親会社による子会社株式の取得ごとに連結暖簾を含め子会社の資産および負債についてその各取得時におけるその公正価値に対する持分が認識され、支配獲得後にそれを合算して連結に含まれる。さらに、子会社の識別可能な資産および負債に対する少数株主持分が子会社の帳簿価額に対するその持分によって連結に含まれる (pars.97-98)。また、比例連結概念においても、親会社による子会社株式の取得ごとに連結暖簾を含め子会社の資産および負債についてその各取得時におけるその公正価値に対する持分が認識され、支配獲得後にそれを合算して連結に含まれる。ただし、ここにおいては子会社の資産

および負債に対する少数株主の比例的持分は連結から排除される (pars.116 and 290-291)。

次に、上記の記述を単一取引による取得の場合についての設例（設例1）および段階的取得の場合についての設例（設例2）を用いて簡単に説明することにする。

**【設例1】**

親会社は単一取引により子会社の発行済株式の60%を取得した (par.85)。

株式取得割合	支払額	子会社の識別可能な 純資産の公正価値	子会社の識別可能な 純資産の帳簿価額
60%	\$ 900	\$ 1,200	\$ 800

経済的単一体概念においては、子会社の識別可能な純資産は \$ 1,200 で連結に含まれる。そして、買入れ暖簾説に基づくと、連結暖簾は \$ 180 [ \$ 900 - (60% × \$ 1,200) ] として認識され、少数株主持分は \$ 480 [ 40% × \$ 1,200 ] となる。全部暖簾説に基づくと、連結暖簾は \$ 300 [ ( \$ 900 ÷ 0.6 (= \$ 1,500) ) - \$ 1,200 ] として認識され、少数株主持分は \$ 600 [ 40% × \$ 1,500 ] となる。一方、親会社概念においては、子会社の識別可能な純資産は \$ 1,040 [ (60% × \$ 1,200) + (40% × \$ 800) ] で連結に含まれる。そして、連結暖簾は \$ 180 [ \$ 900 - (60% × \$ 1,200) ] として認識され、少数株主持分は \$ 320 [ 40% × \$ 800 ] となる。比例連結概念においては、子会社の識別可能な純資産は \$ 720 [ 60% × \$ 1,200 ] で連結に含まれる。そして、連結暖簾は \$ 180 [ \$ 900 - (60% × \$ 1,200) ] として認識されるが、少数株主持分は連結から排除される。(pars.85-87)

**【設例2】**

親会社は子会社の発行済株式の60%を2回にわたり取得した。なお、ここにおいては第1回目に取得された投資に対して持分法の適用がなされ(当該年度

における利益 \$ 100), また, 当該取引による暖簾 \$ 50 [ $\$ 350 - (30\% \times \$ 1,000)$ ] の償却は40年にわたって行われるものとする。その結果, 1年後に第2回目の株式取得が行われた時にはその帳簿価額は \$ 378.75 [ $\$ 350 + (30\% \times \$ 100) - (\$ 50 \div 40)$ ] になっていた (par.93)。

株式取得割合	支払額	子会社の識別可能な 純資産の公正価値	子会社の識別可能な 純資産の帳簿価額
30%	\$ 350	\$ 1,000	\$ 700
30%	450	<u>1,200</u>	<u>800</u>
増加額		<u>\$ 200</u>	<u>\$ 100</u>

経済的単一体概念においては, 子会社の識別可能な純資産は \$ 1,200 で連結に含まれる。そして, 買入れ暖簾説に基づくと, 連結暖簾は \$ 90 [ $\$ 450 - (30\% \times \$ 1,200)$ ] として認識され, 少数株主持分は \$ 480 [ $40\% \times \$ 1,200$ ] となる。また, その場合には, \$ 18.75 [ $(30\% \times \$ 1,200) - \$ 378.75$ ] の保有損失が認識される。全部暖簾説に基づくと, 連結暖簾は \$ 300 [ $(\$ 450 \div 0.3 (= \$ 1,500)) - \$ 1,200$ ] として認識され, 少数株主持分は \$ 600 [ $40\% \times \$ 1,500$ ] となる。また, その場合には, \$ 71.25 [ $\$ 450 - \$ 378.75$ ] の保有利得が認識される。一方, 親会社概念においては, 子会社の識別可能な純資産は \$ 1,010 [ $(30\% \times \$ 1,000) + (30\% \times \$ 100) + (30\% \times \$ 1,200) + (40\% \times \$ 800)$ ] で連結に含まれる。そして, 連結暖簾は \$ 138.75 [ $(\$ 350 - (30\% \times \$ 1,000)) - (\$ 50 \div 40) + (\$ 450 - (30\% \times \$ 1,200))$ ] として認識され, 少数株主持分は \$ 320 [ $40\% \times \$ 800$ ] となる。比例連結概念においては, 子会社の識別可能な純資産は \$ 690 [ $(30\% \times \$ 1,000) + (30\% \times \$ 100) + (30\% \times \$ 1,200)$ ] で連結に含まれる。そして, 連結暖簾は \$ 138.75 [ $(\$ 350 - (30\% \times \$ 1,000)) - (\$ 50 \div 40) + (\$ 450 - (30\% \times \$ 1,200))$ ] として認識されるが, 少数株主持分は連結から排除される。(pars.94-95 and 99)

### (3) 会社間損益の取扱

経済的単一体概念においては、会社間取引は完全な内部振替とみなされており、それゆえ、すべての会社間損益は未実現とみなされ、販売会社に対する親会社および少数株主の持分比率に応じて親会社持分および少数株主持分から消去される (par.74)。一方、親会社概念においては、会社間取引は一部は連結に際して消去されるべき内部振替とみなされ、一部は親会社と子会社の少数株主との交換取引とみなされる (par.75)。したがって、ここにおいては会社間損益のうち親会社の持分比率に相当する部分のみが未実現とみなされ、親会社持分から消去されることになる。ただし、親会社から子会社に販売が行われる場合には、多数説では会社間損益の全額を消去し、それを親会社持分が負担するものとする (par.78)。また、比例連結概念においても、会社間損益のうち親会社の持分比率に相当する部分のみが未実現とみなされ、親会社持分から消去されることになる (pars.355 and 362)。

次に、上記の記述を親会社から子会社に販売が行われている場合についての設例 (設例 3) および子会社から親会社に販売が行われている場合についての設例 (設例 4) を用いて簡単に説明することにする。

#### [設例 3]

1991年1月1日にP社(親会社)はS社(子会社)の75%を所有している。1991年度中に、P社は棚卸資産を購入して現金\$24を支払った。そして、同年度中に、P社は当該棚卸資産をS社に販売して現金\$40を受け取った。なお、当該棚卸資産は当該年度末にS社に販売されずに残っている (par.344)。

経済的単一体概念および親会社概念(多数説)においては、会社間損益の全額(\$16)が未実現とみなされ、親会社持分から消去される。一方、親会社概念(少数説)および比例連結概念においては、会社間損益の75%(\$12)が未実現とみなされ、親会社持分から消去される。(Exhibit 6.5-6.7)



**[設例 4]**

1991年1月1日にP社(親会社)はS社(子会社)の75%を所有している。1991年度中に、S社は棚卸資産を購入して現金\$24を支払った。そして、同年度中に、S社は当該棚卸資産をP社に販売して現金\$40を受け取った。なお、当該棚卸資産は当該年度末にP社に販売されずに残っている(par.347)。

経済的単一体概念においては、会社間損益の全額(\$16)が未実現とみなされ、その75%(\$12)が親会社持分から、その25%(\$4)が少数株主持分からそれぞれ消去される。一方、親会社概念および比例連結概念においては、会社間損益の75%(\$12)が未実現とみなされ、親会社持分から消去される。(Exhibit 6.10-6.13)

**(4) 少数株主持分の取扱**

経済的単一体概念においては、少数株主持分はそれがたとえ全体の一部のみに対する持分であるとしても、経済的単一体全体の所有主持分の一部であり、親会社の株主持分と同様の性格を有しているため、これと同様の処理がなされる(par.68)。したがって、ここにおいては少数株主持分は連結貸借対照表上においては所有主持分の一部として処理され、また、連結損益計算書上においては純損益の内訳項目として処理される(pars.385 and 393)。一方、親会社概念においては、少数株主持分は親会社が現金またはその他の資産を支払うべき現在の責務を有していないので負債ではなく、また、子会社の少数株主が親会社に対する持分を有していないので株主持分の一部でもないとする(par.69)。したがって、ここにおいては少数株主持分は連結貸借対照表上においては負債の部と株主持分の部との間(あるいは、負債の部)に表示され、また、連結損益計算書上においては純損益を算定する際に控除される(pars.70, 386 and 392)。なお、比例連結概念においては、少数株主持分は連結財務諸表から完全に除外される。

#### (5) 小 括

以上のことから、連結基礎概念の相違に基づいて、連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱の4項目にもたらされることになる相違について明らかになった。そこで、ここにおいては連結基礎概念の相違によってこれら4項目にもたらされることになるかかかる相違を比較可能にするために上記の記述を要約して一覧表にして示しておくことにする。(第1-1表)

### 第4節 おわりに

以上において、連結会計基準の再検討が最近なされたにもかかわらず、理論的には相変わらず混乱した状況が解消されなかった理由についての分析を行うための理論的基礎を提供するために、FASB1991年討議資料における叙述に依拠して、連結基礎概念について検討を行うと共に、かかる連結基礎概念の相違が連結財務諸表作成手続にもたらすことになる相違について明らかにしてきた。

そして、そのことから、連結基礎概念の相違に基づいて、連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱の4項目にもたらされることになる相違について特定化することができた。その結果、上記の疑問に対する分析を行うための理論的基礎が提供されることになるのである。

### 参 考 文 献

- [1] 高須教夫[1996],『連結会計論—アメリカ連結会計発達史—』, 森山書店。
- [2] 連結財務情報開示制度研究懇談会編[1993],『連結財務諸表制度をめぐる論点』, 企業財務制度研究会。

- [3] FASB[1991], *An Analysis of Issues Related to Consolidation Policy and Procedures*, Discussion Memorandum, FASB.

第1-1表 FASB1991年討議資料に基づく連結基礎概念による  
連結財務諸表作成手続の比較

問題領域	比例連結概念	親会社概念	経済的単一体概念
1. 連結範囲に関する基準	親会社が他の法的実体の議決権および持分の過半数を所有していること。	親会社が他の法的実体の議決権および持分の過半数を所有していること。	親会社が他の実体を支配する能力を有していること。
2. 親子会社関係の要件が満たされる日における子会社の識別可能な資産および負債(負の暖蔵が生じる場合を除外する)	親会社による子会社株式のそれぞれ別個の取得について、それらの公正価値に対する親会社の比例的持分で含まれる(少数株主の比例的持分は含まれない)。	親会社による子会社株式のそれぞれ別個の取得について、それらの公正価値に対する親会社の比例的持分で含まれ、少数株主持分は子会社の帳簿価額で含まれる。	少数株主持分を含めかつ段階的取得によって親会社が以前に取得した比例的持分を含めて、親子会社関係の要件が満たされる日におけるそれらの公正価値で含まれる。その結果、保有損益が認識される場合がある。
親子会社関係の要件が満たされる日における正の暖蔵	親会社の投資額と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。子会社株式のそれぞれの取得は別個の取得取引として処理される。	親会社の投資額と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。子会社株式のそれぞれの取得は別個の取得取引として処理される。	子会社の全体としての見積公正価値とその識別可能な資産および負債の純公正価値との差額または支配持分を獲得するための親会社の原価と支配が達成される時に獲得される子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。
親子会社関係の要件が満たされる日における負の暖蔵	会計研究公報第51号および現行実務における処理と同様、(市場性のある有価証券に対する長期投資を除く)非流動資産の控除として認識され、その残余は繰延貸方項目として分類される。	会計研究公報第51号および現行実務における処理と同様、(市場性のある有価証券に対する長期投資を除く)非流動資産の控除として認識され、その残余は繰延貸方項目として分類される。	個々の資産および負債とは別個の単一の金額として認識され、連結貸借対照表の資産の部の別個の項目(総合評価勘定)として報告される。
3. 会社間損益の消去	会社間損益のうち親会社の持分比率に相当する部分が未実現とみなされ消去される。	会社間損益のうち親会社の持分比率に相当する部分が未実現とみなされ消去される。または、親会社が販売会社である場合には、すべての会社間損益が未実現とみなされ、親会社持分から消去される。	すべての会社間損益が未実現とみなされ、販売会社に対する親会社および少数株主の持分比率に応じて親会社持分および少数株主持分から消去される。
4. 連結貸借対照表における少数株主持分の表示	完全に除外される。	負債と株主持分と間に分類されるのが一般的である。	所有持分の一部として分類される。
連結損益計算書における少数株主持分の表示	完全に除外される。	純損益を算定する際に控除されるのが一般的である。	純損益の内訳項目。

備考: FASB[1991], pp.23-35 より作成。



## 第2章 連結会計基準の見直しをめぐる現状分析

### 第1節 はじめに

第1章における検討より、連結基礎概念の相違に基づいて連結財務諸表作成手続に相違もたらされることが明らかになると共に、そこにおいてもたらされることになる相違について特定化することができた。

そこで、本章においては、最近の連結会計基準の再検討の動きの中で公表された国際会計基準（IAS）第27号、FASB1995年公開草案<sup>(1)</sup>、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』<sup>(2)</sup>を取り上げ、そこにおける連結財務諸表作成手続について明らかにすると共に、それを連結基礎概念に基づいて整理することにする。なお、その場合にここにおいては、異なる連結基礎概念を採用することによってその取扱に相違もたらされることになる4つの項目、すなわち連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱について検討を行うことにする。

---

(1) IASC[1994].

(2) FASB[1995]. なお、FASB1995年公開草案については 米国財務会計基準（連結会計）研究委員会編[1995]、314-354頁 において詳細に検討されている。

(3) 企業会計審議会[1997].

## 第2節 連結会計基準の比較検討

本節においては、IAS第27号、FASB1995年公開草案および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』を取り上げ、そこにおける連結財務諸表作成手続について比較検討を行うことにする。

### 2-1 IAS第27号の検討

本項においては、IAS第27号<sup>(4)</sup>を取り上げ、そこにおける連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱について検討を行うことにする。

#### (1) 連結範囲に関する基準

連結財務諸表を公表する親企業は、以下（第13パラグラフ）に定める場合を除き、すべての子企業を連結するものとしている（IAS27, par.12）。なお、子企業とは他の企業によって支配されている企業、親企業とは1つまたは複数の子企業を有している企業をいい、支配とはある企業の活動から便益が得られるように当該企業の財務方針および営業方針を決定しうる力をいうものとされている（IAS27, par.6）。

そして、親企業が直接にまたは子企業を通じて間接にある企業の議決権の過半数を所有している場合には、かかる所有が支配を構成しないという明らかな反証が認められる例外的な状況を除き、支配が存在しているものと推定されるとしている。また、親企業がある企業の議決権の過半数を所有していない場合であっても、次の場合には支配が存在するものとしている（IAS27, par.12）。

(4) IASC[1994]。なお、資本連結に係わる会計処理についてはIAS第27号においては取り扱われておらず、それについてはIAS第22号『企業結合』（IASC[1993]）を参照する旨規定されている（IASC[1994], par.5）。そこで、本項における当該文献からの引用にあたってはIAS番号とパラグラフ番号を括弧書きで示すことにする。

- (1) 他の投資企業との協定によって、議決権の過半数を支配する力を有している場合。
- (2) 法令または契約によって、企業の財務方針および営業方針を決定する力を有している場合。
- (3) 取締役会またはそれと同等の決定機関の構成員の過半数を選任または解任する力を有している場合。
- (4) 取締役会またはそれと同等の決定機関の会議において過半数の投票権を有している場合。

しかし、その一方で、子企業は次の場合には連結範囲から除外されなければならないとされている (IAS27, par.13)。

- (1) 子企業が専ら近い将来において処分する目的で取得され保有されているために、支配が一時的であるとみられる場合。
- (2) 親企業への資金送金が著しく阻害される厳しい長期の制限の下で、子企業が経営されている場合。

## (2) 連結暖簾を含む資産および負債の取扱

取得である企業結合は、パーチェス法を用いて会計処理されなければならないとする (IAS22, par.18)。そして、パーチェス法においては、取得は他の企業の純資産に対する支配と交換に取得者によって支払われた現金または現金同等物の額あるいは提供されたその他の購入対価の交換日における公正価値に当該取得に係わる直接費を加えた額であるその原価で会計処理される (IAS 22, par.22)。ただし、取得が複数の交換取引を含んでいる場合には、個々の取引における原価の合計額を取得原価とする。なお、このように取得が段階的に行われる場合には、取得日と交換取引日の区別を行うことが重要である (IAS22, par.23)。

取得された個別の資産および負債は、① 関連する将来の経済的便益が取得



者に流入または取得者から流出する可能性が高く、かつ、② その原価または公正価値について信頼しうる測定値を取得者が入手可能である場合には、取得日に個別に認識されなければならないとし（IAS22, par.27）、それを識別可能な資産および負債と呼んでいる（IAS22, par.28）。そして、標準処理として、かかる基準を満たす資産および負債は取得者が交換取引において獲得した持分に相応する交換取引日に取得された識別可能な資産および負債の公正価値と子企業の資産および負債の取得前の帳簿価額に対する少数株主持分割合との合計額で測定されるべきであるとする（IAS22, par.31）。また、代替処理として、かかる基準を満たす資産および負債は取得日におけるその公正価値で測定されるべきであるとする。その結果、少数株主持分は識別可能な資産および負債の公正価値に対する少数株主割合で表示されることになる（IAS22, par.33）。

なお、取得が複数の交換取引を含むことがあるが、その場合には、取得された識別可能な資産および負債の公正価値および当該取引に係る暖簾または負の暖簾の額を確定するために、それぞれの取引は別個の取引として処理されるものとする（IAS22, par.35）。しかし、識別可能な資産および負債は交換取引日ごとに異なっているかもしれない。そして、その場合に、取得に係るすべての識別可能な資産および負債を連続した購入時点において公正価値に修正するのであれば、取得者によって以前に保有されていた持分に係わる修正は再評価とみなされ、そのように会計処理されるものとする（IAS22, par.36）。また、ある取引が関連企業に対する投資としての資格を有し、持分法によって会計処理されている場合には、取得された識別可能な資産および負債の公正価値の確定および暖簾または負の暖簾の認識は持分法が適用された日より生じることになるとしている（IAS22, par.37）。

そして、取得原価が交換取引日における取得された識別可能な資産および負債の公正価値に対する取得者の持分を超過する額は暖簾として記載し、資産として認識されなければならないとする（IAS22, par.40）。その場合、暖簾はそ

の有効期間にわたり状況に応じて他により適切な方法がない限り定額法で償却され費用計上されなければならない。なお、その償却期間は通常5年を超えることができないが、5年を超えて償却することが正当化される場合には例外的に取得日から20年を超えない期間で償却することができるものとされている(IAS22, par.42)<sup>(5)</sup>。

一方、取得原価が交換取引日における取得された識別可能な資産および負債の公正価値に対する取得者の持分を下回る場合には、標準処理として、当該超過額がなくなるまで、取得された非貨幣資産の公正価値が比例的に減じられなければならないとする。ただし、それでも当該超過額が残る場合には、当該残余額は負の暖簾として記載し、繰延収益として取り扱われなければならない。なお、当該残余額は通常5年を超えない期間にわたり規則的に償却されなければならないが、5年を超えて償却することが正当化される場合には例外的に取得日から20年を超えない期間で償却することができるものとされている(IAS 22, par.49)。また、代替処理として、交換取引日における取得された識別可能な資産および負債の公正価値に対する取得者の持分が取得原価を超過する額は負の暖簾として記載し、繰延収益として取り扱われなければならないとする。なお、その場合、負の暖簾は通常5年を超えない期間にわたり規則的に償却されなければならないが、5年を超えて償却することが正当化される場合には例外的に取得日から20年を超えない期間で償却することができるものとされている(IAS22, par.51)。

---

(5) なお、5年を超えて償却することが正当化される場合として、暖簾が5年を超える耐用年数を有する特定の識別可能な資産と明確な関連があり、その資産の耐用年数にわたり取得者に便益を与えることが合理的に見込まれる場合が挙げられている(IASC [1993], par.45)。

### (3) 会社間損益の取扱

企業間項目、企業間取引およびその結果生じた未実現利益は全額消去されなければならないとする。また、企業間取引から生じた未実現損失も、原価が回収不能でない限り消去されなければならないとしている（IAS27, par.17）。

### (4) 少数株主持分の取扱

少数株主持分は連結貸借対照表においては負債および親企業株主持分と区別し、別個の項目として表示されなければならないとする。また、連結損益計算書においても少数株主持分は別個の項目として表示されなければならないとしている（IAS27, par.26）。なお、その場合、連結損益計算書においては、親企業株主に帰属する純利益を計算するために連結子企業の純利益に対する少数株主持分を算定し、これを当該グループの利益から控除するものとされている（IAS27, par.15(b)）。

しかし、少数株主に帰属する連結子企業に対する損失が子企業の持分に対する少数株主持分を超過することがあるが、その場合には、当該超過額および少数株主に帰属する更なる損失については親企業持分に負担させるべきであるとする。そして、当該子企業がその後に利益を計上する場合には、その利益の全額が以前に親企業によって負担された超過損失が回収されるまで親企業持分に配分されるものとしている（IAS27, par.27）。

## 2-2 FASB1995年公開草案の検討

本項においては、FASB1995年公開草案<sup>(6)</sup>を取り上げ、そこにおける連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱について検討を行うことにする。

---

(6) FASB[1995]. なお、本項における当該文献からの引用にあたってはパラグラフ番号のみを括弧書きで示すことにする。

## (1) 連結範囲に関する基準

支配事業体（親企業）は支配が一時的である場合を除いてそれが支配しているすべての事業体（子企業）を連結すべきであると規定している（pars.3 and 9）。そして、そこにおいては事業体の支配をその資産に対する力 — 支配事業体が自らの資産を使用するのと実質的に同様に他の事業体の個別資産を使用するまたは使用を指示する力 — としており、支配はそのことを①資本予算および業務予算を含む被支配事業体の政策を策定することによって、②その政策および決定を行う責任を負っている職員を選任し、その俸給を決定し、また解任することによって可能にするとしている（par.10）。しかも、その力は親企業に自らの利益のためにその子企業の資産を使用することを可能にするのであり、支配株主は他の株主に対する受託責任により課される制限の中において非支配株主の法的権利に不利な影響を及ぼすことなく子企業の個別資産を使用するような行動をとることにより自らの純キャッシュ・インフローあるいは用役潜在力を増加することができるのである<sup>(7)</sup>。また、子企業の支配はその非支配株主、債権者、競争者およびその他の者による子企業の個別資産への接近を禁止または規制することを可能にするとする（par.11）。

しかし、かかる支配事業体の力は無制限である必要はないとしている。無制限の支配はまれにしか存在せず、負債を有さない全部所有子企業の支配でさえ法律および規制によってまた子企業資産の性質によって制限されることがありうるのであるが、その種の制限は通常は所有者が資産に対する支配を行使すること、および、当該資産から便益を得ることを妨げるものではないとする。同様に、借入、リースまたはその他の契約が支配事業体の意思決定力に制限を課

---

(7) その例として、必要かつ希少な原材料を優先的に、戦略的な地点で、または廉価な配送コストで獲得するという取引を子企業との間で設定すること、子企業の販売網、特許、独占的な生産技術に対するアクセスを獲得すること、および、経営管理、従業員に対する福利厚生、保険等のコストについて規模の経済性が得られるように親企業と子企業の特定の機能を結合することが挙げられている（FASB[1995], par.11）。

すことがありうるが、支配事業体は一般的には、たとえば負債を返済したり借り換えることによって、またキャンセル料を支払うことによってその制限を取り除き、被支配事業体の個別資産を使用することができるとしている (par.12)。

そして、このような事業体の支配を獲得しうる方法として法的支配と実効的支配 (effective control) という2つの異なる範疇が挙げられている。法的支配とは企業の統制機関の過半数を選出または任命するのに十分な無条件の権利に基づく支配、あるいはパートナーシップ契約またはその他の契約の規定に基づく支配のように、法的強制力を伴う無条件の権利を所有することによって得られる支配であり、その典型的な例として統制機関の過半数を選出または任命するための権利を有する一種類の株式のみを発行している企業においてその株式の過半数を所有している場合を挙げている。一方、実効的支配はしばしば高い比率の少数議決権持分の所有と他の有利な状況の組み合わせによって生じるとする (par.13)。

しかし、法的支配の場合と異なり、実効的支配が存在するかどうかを決定するためには関係する事実および状況の慎重な考慮が必要となり、その確認はしばしば困難であるという。そこで、ある事業体が直接にまたはその子企業を通じて間接に次に掲げる状況の1つまたは2つ以上に該当する場合には、反証がない限り、当該事業体は他の事業体に対する実効的支配を有しているものと推定されるとしている (par.14)。

- (1) 高い比率の少数議決権持分 (概ね40パーセント) を所有し、かつ、他の当事者または組織化された当事者グループが重要な持分を有していないこと。
- (2) 他の事業体の統制機関構成員の候補者を指名する手続を左右し、かつ、統制機関構成員の選挙において投票総数の過半数を投じる能力が最近の選挙において立証されていること。
- (3) 転換により期待される便益を上回るリスクを負うことなしに所有者の選

択によって過半数の議決権持分に転換することができる有価証券またはその他の権利を所有することを通じて過半数の議決権持分を獲得する一方的な能力を有していること。

- (4) 当該事業体が設立した事業体に議決権株式または構成員の議決権が存在せず、かつ、その基本定款、附属定款または信託契約書において①創設者（またはスポンサー）以外の事業体によってはその定款等の規定を変更することができず、また、②実質的にすべての将来の純キャッシュ・インフローまたはその他の将来の経済的便益をその創設者に与えるために設立事業体が予め決めることができる（または開始することのできる）活動にその事業体の活動を限定する旨の規定が存在すること。
- (5) ある事業体を解散し、そしてその解散によって得られると期待される経済的便益を上回る経済的コストを負うことなしに、当該事業体の個別資産の支配を当該資産に対する請求権を含めて継承する一方的な能力を有していること。
- (6) 有限責任パートナーシップに対して唯一の無限責任パートナーシップ持分を有していること。

さらに、法的支配あるいは支配の存在を推定しうる程に実効的支配が存在する可能性が高いとするような状況を欠いているとしても、そのことは直ちに支配の存在を否定することにはならないとして、実効的支配の存在に可能性を示すその他の指標<sup>(8)</sup>のリストを挙げている（par.15）。また、その一方で、一般的

- 
- (8) かかる指標として次のものが挙げられている（FASB[1995], par.158）。
    - (1) 取締役の選挙において通常投じられる投票数の過半数を投じることのできる能力。
    - (2) ある企業の統制機関の構成員を指名する手続を支配し、かつ、他の株主から委任状を勧誘するために企業の資源を使用しうる能力。
    - (3) 次の選挙までの欠員を補うために企業の統制機関の構成員を任命する能力。
    - (4) 清算の場合に企業の純資産の過半数に対する権利を有していること、あるいは清算以外の分配の場合に純資産の過半数に対する権利を有していること。
    - (5) ある事業体が他の事業体の唯一の創設者であること。

には支配事業体と被支配事業体との関係が存在していないと考えられる事業体間の関係として、①経営管理者と経営管理事業体、②資金管理者と投資信託、③無限責任パートナーシップ、④信託の受託者、信託と受益者、⑤助成財団とそのスポンサー、⑥フランチャイザーとフランチャイジー、⑦連合組合、会員制組織または他の団体とその構成員、⑧貸付者と借入者の8つが挙げられている (pars.160-172)。

## (2) 連結暖簾を含む資産および負債の取扱

親企業が子企業を取得した場合には、購入価額（取得原価）の一部を取得された個別の有形資産および識別可能な無形資産ならびに継承された個別の負債に通常は親子企業関係が生じた日におけるそれらの公正価値に等しい額で配賦すべきであるとする。そして、取得原価が親企業によって取得された持分の純公正価値を上回る場合には、その超過額を暖簾とすると共に、取得された識別可能な資産の公正価値から継承された負債の公正価値を控除した残額が取得原価を上回る場合 — 負の暖簾が生じる場合 — には、負の暖簾は（長期投資を除く）非流動資産にそうでなければ配賦されていた公正価値を比例的に減少させることによって配分されるべきであるとしている (par.26)。

- 
- (6) 2つ以上の事業体の間に、たとえば、①他の事業体のために所得を生み出すことを目的として資産を保有またはそれに投資すること、②他の事業体の負債を返済するために資産を保有すること、あるいは、③特定の慈善組織に対する寄付を募ることを主たる目的として組成された組織のように、事業体のいずれか一方または双方の営利目的または慈善目的を達成するためにそれらの事業体が共同して行動することを義務づけるような関係が存在していること。
  - (7) 以前に過半数の議決権持分を所有していた事業体に対して相当比率の少数議決権持分を引き続き所有していること。
  - (8) 以前に過半数の議決権持分を所有していた事業体との間で利益をもたらすような契約関係が引き続き存在していること。
  - (9) 以前に統制機関の構成員の過半数を任命または選任する力を有していた企業に対して統制機関の構成員の相当数を選任する能力を引き続き有していること。

なお、親企業が子企業の100%を下回る持分を取得した場合には、子企業の非支配持分は子企業の識別可能なすべての資産および負債の公正価値に対するその持分比率に相応する額で報告されるべきであり、暖簾は非支配持分には帰属させるべきではないとしている。同様に、負の暖簾を非流動資産に配分するにあたって、それは非支配持分には帰属されないものとする (par.27)。

また、支配が獲得された日におけるその性質および相対的な大きさに基づいてその公正価値、取得原価あるいは持分法によって確定された額で計上されている投資を既に所有している事業体に対して親企業が支配持分を取得することがあるが、その場合には、購入価額（取得原価）は以前の投資の帳簿価額と支配をもたらした投資に対して支払われた額との合計額とみなされるべきであるとする。しかもその場合に、公正価値で計上されており、財務会計基準書第115号の規定により売却可能証券に分類されている以前の投資に対する未実現保有損益については、支配が獲得された日に損益として認識されるべきであるとしている (par.28)。

### (3) 会社間損益の取扱

すべての企業間取引および勘定残高ならびにグループ内の関係企業間取引に係わるすべての損益は、連結財務諸表上において消去されるべきであるとする。<sup>(9)</sup>ただし、グループ内に残存している資産に係わる企業間損益を消去することによって持分に対して生じる影響は、販売を行った関係企業に対する持分比率に応じて支配持分と非支配持分とに配分されるべきであるとしている。なお、通

---

(9) ただし、財務会計基準書第71号を適用するための規準を満たしているような規制下にある関係企業に対する販売に係わる利益は、①販売価額が合理的であること、②販売価額にはほぼ等しい将来収益を規制下にある関係企業がその製品を使用することによって得られる可能性が高いことという当該基準書第16パラグラフの両規準を満たしている場合には、連結財務諸表上において消去する必要はないとしている (FASB [1995], par.20)。



常ここにおいて適用される損益は一般的には総損益である。また、グループ内に残存している資産に係わる企業間損益に対して法人所得税が納付されている場合には、販売企業によって納付された法人所得税は当該企業間取引の結果として販売企業の納税地において生じた逆方向の一次的差異による税効果を含めて繰り延べられることになるとする (par.19)。

同様に、関係企業の持分証券に対する企業間投資は消去されるべきであり、子企業によって保有されている親企業株式は連結財務諸表上において発行済株式として報告されるべきではないとしている。また、ある関係企業が第三者に対して発行した負債証券のうち報告期間末において他の関係企業によって保有されている負債証券に対する企業間投資は推定上償還されたものとして報告されるべきであるとしている。証券の発行者と取得者の帳簿価額の相違から生じる利得または損失は当該証券を発行した関係企業（親企業または子企業）にすべて帰属させるべきものとし、証券を発行した関係企業に非支配持分が存在している場合には、その利得または損失を当該関係企業に対する持分比率に応じて支配持分と非支配持分とに配分すべきであるとする (par.21)。

#### (4) 少数株主持分の取扱

親企業によって全部所有されていない子企業における非支配持分の総額は連結財務諸表上において別個の持分項目として報告し、その場合に、支配持分に帰属する持分項目と区別するために、たとえば「子企業における非支配持分」というような適当な名称を付すべきであるとしている (par.22)。

また、全部所有されていない子企業の純損益の一部は非支配持分に子企業の純損益に対するその比例的持分に基づいて帰属されるべきであるとする。しかし、非支配持分に帰属させるとすれば子企業における非支配持分の持分額を超えることになる損失部分については支配持分に帰属されるべきであり、そして、かかる超過損失が生じている場合には、将来利益は以前に支配持分に帰属され

た超過損失に達するまではまず支配持分に帰属されるべきであるとしている。非支配持分に帰属される純損益額は費用でも損失でもなく、営利企業においては連結純利益の配分、非営利組織においては純資産の変動であるとし、そのことから、非支配持分に帰属する純利益は支配持分に帰属する純利益を算定するために連結純利益から控除されるものとする (par.23)。したがって、非支配持分に帰属する連結純利益と支配持分に帰属する連結純利益の両者が営利企業においては連結損益計算書上で、非営利組織においては連結営業報告書上で報告されるべきであるとし (par.24)、そのための開示の雛形<sup>(10)</sup>を営利企業の場合について示している (par.107)。

### 2-3 『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』の検討

本項においては、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』<sup>(11)</sup>を取り上げ、そこにおける連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱について検討を行うことにする。

#### (1) 連結範囲に関する基準

連結財務諸表原則第三の一の1において、「親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない」と規定している。そして、親会

(10) 営利企業の場合における開示の雛形として次の2つの代替案が示されている (FASB [1995], par.107)。

	代替案1	代替案2
収 益	\$ X,XXX	\$ X,XXX
費 用	XXX	XXX
税引前利益	X,XXX	X,XXX
法人所得税	XXX	XXX
連結純利益	<u>\$ X,XXX</u>	<u>X,XXX</u>
子企業の非支配持分に帰属する純利益	\$ XXX	XXX
支配持分に帰属する純利益	\$ X,XXX	<u>\$ X,XXX</u>

(11) 企業会計審議会[1997]。

社とは他の会社を支配している会社、子会社とは当該他の会社をいうものと<sup>(12)</sup>し、他の会社を支配しているとは、他の会社の意思決定機関を支配していることをいい、①他の会社の議決権の過半数を実質的に所有している場合および②他の会社に対する議決権の所有割合が百分の五十以下であっても、高い比率の議決権を有しており、かつ、当該会社の意思決定機関を支配している一定の事実が認められる場合には、当該意思決定機関を支配していないことが明らかに示されない限り、当該他の会社は子会社に該当するものとされている（同第三の一の2<sup>(13)</sup>）。なお、他の会社の意思決定機関を支配している一定の事実が認められる場合とは、たとえば、

- (1) 議決権を行使しない株主が存在することにより、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合、
- (2) 役員、関連会社等の協力的な株主の存在により、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合、
- (3) 役員もしくは従業員である者またはこれらであった者が、取締役会の構成員の過半数を継続して占めている場合、
- (4) 重要な財務および営業の方針決定を支配する契約等が存在する場合をいうものとされている（同注解5）。また、親会社および子会社または子会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社も子会社とみなすものとされている（同第三の一の3）。

しかし、子会社のうち次に該当するものは、連結の範囲に含めないものとされている（同第三の一の4）。

- (1) 支配が一時的であると認められる会社。

---

(12) なお、他の会社には会社に準ずる事業体も含まれるものとされている（企業会計審議会[1997]、第二部二の1.の(1)）。

(13) そのため、更生会社、整理会社、破産会社等であって、かつ、有効な支配従属関係が存在せず組織の一体性を欠くと認められる会社は子会社に該当しないものとなる（連結財務諸表原則注解3）。

(2) 前記以外の会社であって、連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせる恐れのある会社。

また、その他に重要性の原則の適用のもと、その資産、売上高等を考慮して連結の範囲から除いても企業集団の財政状態および経営成績に関する利害関係者の合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しい子会社（小規模子会社）については、連結の範囲に含めないことができるとされている（同注解6）。

## (2) 連結暖簾を含む資産および負債の取扱

連結貸借対照表の作成にあたっては、支配獲得日において、子会社の資産および負債を次のいずれかの方法により評価しなければならないとしている（連結財務諸表原則第四の二の1）。

(1) 子会社の資産および負債のうち、親会社の持分に相当する部分については株式の取得日ごとに当該日における公正な評価額（時価）により評価し、少数株主持分に相当する部分については子会社の個別貸借対照表上の金額による方法（部分時価評価法<sup>(14)</sup>）。

(2) 子会社の資産および負債のすべてを、支配獲得日の時価により評価する方法（全面時価評価法）。

なお、その場合に子会社の資産および負債の時価による評価額と当該資産および負債の個別貸借対照表上の金額との差額（評価差額）は、子会社の資本とするものとされている（同第四の二の2）。

そして、親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本は相殺消去しなければならないとする（同第四の三の1）。ただし、部分時価評価法

---

(14) ただし、部分時価評価法を採用している場合であっても、連結計算の結果が著しく相違しない場合には、支配獲得日における時価を基準として、子会社の資産および負債のうち親会社の持分に相当する部分を一括して評価することができるものとしている（連結財務諸表原則注解8）。

によっている場合には、株式の取得日ごとに算定した子会社の資本のうち取得した株式に対応する部分を投資と相殺消去し、株式の取得日後に生じた子会社の剰余金のうち取得した株式に対応する部分は連結剰余金として処理するものとしている。一方、全面時価評価法によっている場合には、支配獲得日において算定した子会社の資本のうち親会社に帰属する部分を投資と相殺消去し、支配獲得日後に生じた子会社の剰余金のうち親会社に帰属する部分は、連結剰余金として処理するものとしている<sup>(15)</sup>（同注解10）。

しかし、かかる相殺消去を行うにあたり、差額が生じる場合には、当該差額を連結調整勘定とし、原則として、その計上後20年以内に、定額法その他合理的な方法により償却しなければならないとしている。ただし、連結調整勘定の金額に重要性が乏しい場合には、当該勘定が生じた期の損益として処理することもできるとされている（同第四の三の2）。

### (3) 会社間損益の取扱

連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、その全額を消去しなければならない。ただし、未実現損失については、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は、消去しないものとしている（連結財務諸表原則第五の三の1）。なお、未実現損益の金額に重要性が乏しい場合には、これを消去しないこともできるとされている（同第五の三の2）。

また、売手側の子会社に少数株主が存在する場合には、未実現損益は親会社と少数株主の持分比率に応じて、親会社の持分と少数株主持分に配分するものとしている（同第五の三の3）。

---

(15) なお、相殺消去の対象となる投資に持分法を適用している場合には、持分法評価額を投資の帳簿価額とみなして相殺消去を行うものとしている（企業会計審議会[1997]、第二部二の5.の(1)の②）。

#### (4) 少数株主持分の取扱

子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は少数株主持分とする（連結財務諸表原則第四の四の1）。そして、株式の取得日後または支配獲得日後に生じた子会社の剰余金のうち少数株主に帰属する部分は少数株主持分として処理するものとしている（同注解11）。ただし、子会社の欠損のうち、当該子会社に係る少数株主持分に割当てられる額が当該少数株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は親会社の持分に負担させなければならないとする。なお、この場合において、その後当該子会社に利益が計上されたときは、親会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を親会社の持分に加算するものとしている（同第四の四の2）。

また、少数株主持分は、連結貸借対照表においては負債の部の次に負債の部および資本の部と区分して記載するものとされており（同第四の九の1）、連結損益計算書においては税金等調整前当期純利益から当期純利益を計算するための控除項目として記載するものとされている（同第五の四の1）。

### 2-4 小 括

以上のことから、IAS第27号、FASB1995年公開草案および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』における連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱について相違が認められることが明らかになった。そこで、ここにおいては、これらの連結会計基準においてこれら4項目に認められる相違を比較可能にするために、上記の記述を要約して一覧表にして示しておくことにする。（第2-1表）

第2-1表 連結財務諸表作成手続の比較

問題領域	IAS第27号	FASB1995年公開草案	連結財務諸表制度の見直しに関する意見書
1. 連結範囲に関する基準	親会社が他の実体を支配する能力を有していること。 なお、その場合に支配を獲得する方法として法的支配と実効的支配の2つが挙げられている。	親会社が他の実体を支配する能力を有していること。 なお、その場合に支配を獲得する方法として法的支配と実効的支配の2つが挙げられている。	親会社が他の実体を支配する能力を有していること。 なお、その場合に支配を獲得する方法として法的支配と実効的支配の2つが挙げられている。
2. 親会社関係の要件が満たされる日における子会社の識別可能な資産および負債（負の暖簾が生じる場合を除外する）	親会社による子会社株式のそれぞれ別個の取得について、それらの公正価値に対する親会社の比例的持分で含められ、少数株主持分は子会社の帳簿価額で含まれるか（標準処理）、または、少数株主持分を含めかつ段階的取得によって親会社が以前に取得した比例的持分を含めて、親会社関係の要件が満たされる日におけるそれらの公正価値で含められる（代替処理）。	少数株主持分を含めかつ段階的取得によって親会社が以前に取得した比例的持分を含めて、親会社関係の要件が満たされる日におけるそれらの公正価値で含まれる。	親会社による子会社株式のそれぞれ別個の取得について、それらの公正価値に対する親会社の比例的持分で含められ、少数株主持分は子会社の帳簿価額で含まれるか（部分時価評価法）、または、少数株主持分を含めかつ段階的取得によって親会社が以前に取得した比例的持分を含めて、親会社関係の要件が満たされる日におけるそれらの公正価値で含められる（全面時価評価法）。
親会社関係の要件が満たされる日における正の暖簾	親会社の投資額と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。なお、子会社株式のそれぞれの取得は別個の取得取引として処理される。	親会社の投資額と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。	親会社の投資額と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。なお、部分時価評価法においては、子会社株式のそれぞれの取得は別個の取得取引として処理される。
親会社関係の要件が満たされる日における負の暖簾	非貨幣資産にそうでなければ配賦されていた公正価値を比例的に減少させることによって配分するか（標準処理）、または、親会社の投資額と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される（代替処理）。	（長期投資を除く）非流動資産にそうでなければ配賦されていた公正価値を比例的に減少させることによって配分する。	親会社の投資額と子会社の識別可能な資産および負債の純公正価値に対する親会社の比例的持分との差額として認識される。
3. 会社間損益の消去	すべての会社間損益が未実現とみなされ、全額消去される。なお、負担方式については規定されていない。	すべての会社間損益が未実現とみなされ、販売会社に対する親会社および少数株主の持分比率に応じて親会社持分および少数株主持分から消去される。	すべての会社間損益が未実現とみなされ、販売会社に対する親会社および少数株主の持分比率に応じて親会社持分および少数株主持分から消去される。
4. 連結貸借対照表における少数株主持分の表示	負債と株主持分との間に分類される。	所有主持分の一部として分類される。	負債と株主持分との間に分類される。
連結損益計算書における少数株主持分の表示	純損益を算定する際に控除される。	純損益の内訳項目。	純損益を算定する際に控除される。

備考: IASC[1993]; IASC[1994]; FASB[1995]; 企業会計審議会[1997] より作成。

### 第3節 連結会計基準の連結基礎概念に基づく整理

第2節における検討から、連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱の4項目についてIAS第27号、FASB1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』に相違が認められるのである。そこで、本節においては、かかる相違の有している意味を明らかにするために、これらの連結会計基準におけるこれら4項目の取扱を連結基礎概念に基づいて整理することにする。

しかし、その場合に、これらの連結会計基準における連結暖簾を含む資産および負債の取扱については必ずしも明確ではないので、第1章第3節における設例1および設例2を用いてその意味しているところを明らかにすることにする<sup>(16)</sup>。そして、そのためにまずこれらの連結会計基準についての計算結果を示しておくことにする(第2-2表)。

第2-2表 連結会計基準による計算結果

		IAS 第27号		FASB1995年 公開草案	連結財務諸表制度の見直し に関する意見書	
設 例 1	子会社の識別可能な純資産	1,040 <sup>1)</sup>	1,200	1,200	1,040 <sup>1)</sup>	1,200
	連結暖簾	180 <sup>2)</sup>		180 <sup>2)</sup>	180 <sup>2)</sup>	180 <sup>2)</sup>
	少数株主持分	320 <sup>3)</sup>	480 <sup>4)</sup>	480 <sup>4)</sup>	320 <sup>3)</sup>	480 <sup>4)</sup>
設 例 2	子会社の識別可能な純資産	1,010 <sup>5)</sup>	1,200	1,200	1,010 <sup>5)</sup>	1,200
	連結暖簾	138.75 <sup>6)</sup>		108.75 <sup>7)</sup>	138.75 <sup>6)</sup>	108.75 <sup>7)</sup>
	少数株主持分	320 <sup>3)</sup>	480 <sup>4)</sup>	480 <sup>4)</sup>	320 <sup>3)</sup>	480 <sup>4)</sup>

備考: 1)  $(60\% \times \$1,200) + (40\% \times \$800)$

2)  $\$900 - (60\% \times \$1,200)$

3)  $40\% \times \$800$

4)  $40\% \times \$1,200$

5)  $(30\% \times \$1,000) + (30\% \times \$100) + (30\% \times \$1,200) + (40\% \times \$800)$

6)  $(\$350 - (30\% \times \$1,000)) - (\$50 \div 40) + (\$450 - (30\% \times \$1,200))$

7)  $((\$350 + (30\% \times \$100) - (\$50 \div 40)) + \$450) - (60\% \times \$1,200)$

第1章第3節の設例1および設例2に基づいて作成。

(16) 設例2において持分法を適用した場合に生じる暖簾の償却期間については、第1章第3節における計算結果と比較可能にするために、ここにおいては40年を採用することにする。



その結果、第2-2表における計算結果を第1章第3節における設例1および設例2の計算結果と対照することによって、単一取引による取得の場合（設例1）にはその会計処理の依拠している連結基礎概念を明確にすることができるのに対して、段階的取得の場合（設例2）には必ずしも明確ではない場合が存在することが明らかになる。そして、具体的には、それをFASB1995年公開草案および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』において全面時価評価法を採用した場合における連結暖簾に認めることができるのである。

それでは、この連結暖簾についての会計処理はいかなる連結基礎概念に依拠しているものと考えられるのであろうか。この会計処理は、一方では買入れ暖簾説に基づく経済的単一体概念を採用する場合に認識されることになる連結暖簾（\$90）に保有損失（\$18.75）を加算して、それを連結暖簾（\$108.75<sup>(17)</sup>）として認識しているもの、他方では親会社概念を採用する場合に認識されることになる連結暖簾（\$138.75）から評価替剰余金（\$30<sup>(18)</sup>）を減算して、それを連結暖簾（\$108.75<sup>(19)</sup>）として認識しているものと解釈することができる。しかし、FASB1995年公開草案においては、取得された子企業の株式に市場性がなく、また、支配の獲得をもたらした取引価格に支配獲得のための多額のプレミアムが含まれている場合のように、以前の投資の公正価値を推定するために十分に信頼しうる手段がない時に、以前の投資に対して保有損益を認識することに対する懸念がかかる会計処理を採用した理由であると表明されていることから、ここにおいてはこの会計処理は前者に依拠しているものと考えらるこ

(17) ここにおいては、 $((\$350 + (30\% \times \$100) - (\$50 \div 40)) + \$450) - (60\% \times \$1,200) = (\$450 - (30\% \times \$1,200)) + ((\$350 + (30\% \times \$100) - (\$50 \div 40)) - (30\% \times \$1,200))$ と解釈することになる。

(18) この数値は、 $\$1,200 - ((30\% \times \$1,000) + (30\% \times \$100) + (30\% \times \$1,200) + (40\% \times \$1,200)) = 30\% \times (\$1,200 - \$1,000 - \$100)$ により計算した。

(19) ここにおいては、 $((\$350 + (30\% \times \$100) - (\$50 \div 40)) + \$450) - (60\% \times \$1,200) = ((\$350 - (30\% \times \$1,000) - (\$50 \div 40)) + (\$450 - (30\% \times \$1,200))) - (30\% \times (\$1,200 - \$1,000 - \$100))$ と解釈することになる。

とができるであろう。一方、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』においては、子会社の資産および負債の帳簿価額と時価評価額との差額は子会社における評価替剰余金としての性格を有するものと述べられていることから、<sup>(21)</sup> ここにおいてはこの会計処理は後者に依拠しているものと考えられるであろう。<sup>(22)</sup>

そこで、以上における検討を踏まえて、連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱の4項目についてIAS第27号、FASB1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』における規定を連結基礎概念に基づいて整理すると次のようになる。<sup>(23)</sup> (第2-3表)

第2-3表 連結基礎概念に基づく整理

	IAS第27号	FASB1995年	連結財務諸表制度の見直しに関する意見書
連結範囲に関する基準	●	●	●
識別可能な資産および負債の取扱	○ ●	●	○ ●
連結暖簾の取扱	○	●	○
会社間損益の取扱 (親会社が販売会社の場合)	○ ●	○ ●	○ ●
会社間損益の取扱 (子会社が販売会社の場合)	●	●	●
少数株主持分の取扱	○	●	○

備考: ○は親会社概念に、●は経済的単一体概念に依拠していることを示している。

第1-1表に基づいて作成。

(20) FASB[1995], par.124.

(21) 企業会計審議会[1997], 第二部二の5.の(1)の②。

(22) このことは、支配獲得後に子会社に対する親会社所有持分の変動をもたらず取引の会計処理について、FASB1995年公開草案はそれを資本取引(経済的単一体概念に基づく会計処理(FASB[1991], p.35))として会計処理している(FASB[1995], par.29)のに対して、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』においてはそれを損益取引(親会社概念に基づく会計処理(FASB[1991], p.35))として会計処理している(企業会計審議会[1997], 第二部二の5.の(2)の①, ②および③)こととも論理整合的である。

(23) なお、連結暖簾の取扱については単一取引による取得の場合と段階的取得の場合に共通して認められる連結基礎概念のみを選択している。

第2-3表より、FASB 1995年公開草案は概ね経済的単一体概念に依拠していることが、一方、IAS 第27号と『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は親会社概念と経済的単一体概念との混合物としての特徴を有していることが明らかになる。しかも、かかる混合物としての特徴が認められる2者についてより詳細にみえてみると、かかる混合物としての特徴がここにおいて生じているのは共にその規定上において複数の選択肢が認められていることに起因しているといえるのである。

#### 第4節 おわりに

以上において、最近の連結会計基準の再検討の動きの中で公表されたIAS 第27号、FASB 1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』を取り上げ、そこにおける連結財務諸表作成手続について検討してきた。なお、ここにおいてはその場合に、異なる連結基礎概念を採用することによってその取扱に相違がもたらされることになる4つの項目、すなわち連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱について検討を行ってきたのである。

そしてそのことから、連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱の4項目についてIAS 第27号、FASB 1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』に認められる相違を特定化することができた。そこで次に、かかる相違の有している意味を明らかにするために、これらの連結会計基準におけるこれら4項目の取扱を連結基礎概念に基づいて整理した。

その結果、FASB 1995年公開草案は概ね経済的単一体概念に依拠していることが、一方、IAS 第27号と『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は親会社概念と経済的単一体概念との混合物としての特徴を有していることが明ら

かになった。しかも、かかる混合物としての特徴が認められる2者についてより詳細にみても、かかる混合物としての特徴は共にその規定上において複数の選択肢が認められていることに起因して生じているといえるのである。

#### 参 考 文 献

- [1] 企業会計審議会[1997], 『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』, 企業会計審議会。
- [2] 米国財務会計基準(連結会計)研究委員会編[1995], 『連結会計をめぐる米国財務会計基準の動向』, 企業財務制度研究会。
- [3] FASB[1991], *An Analysis of Issues Related to Consolidation Policy and Procedures*, Discussion Memorandum, FASB.
- [4] —— [1995], *Consolidated Financial Statements: Policy and Procedures*, Proposed Statement of Financial Accounting Standards (Exposure Draft), FASB.
- [5] IASC [1993], *Business Combinations*, IAS22, IASC.
- [6] —— [1994], *Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries*, IAS27, IASC.



# 第3章 連結会計基準に認められる相違についての理論分析

## 第1節 はじめに

第2章における検討より、最近の連結会計基準の再検討の動きの中で公表された国際会計基準（IAS）第27号、FASB1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』において、連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱、少数株主持分の取扱の4項目についてその取扱に相違を認めることができたのである。そして、それを連結基礎概念に基づいて整理してみると、FASB1995年公開草案は概ね経済的単一体概念に依拠していることが、一方、IAS第27号と『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は親会社概念と経済的単一体概念との混合物としての特徴を有していることが明らかになった。しかも、かかる混合物としての特徴が認められる2者についてより詳細にみてみると、かかる混合物としての特徴は共にその規定上において複数の選択肢が認められていることに起因して生じているといえるのである。

それでは、ほぼ同時期に行われた連結会計基準の見直しの成果であるこれらの基準に、何故このような相違が生じることになったのであろうか。言い換えると、かかる相違は本質的な相違なのであろうか、それとも、派生的な相違にすぎないのであろうか。

そこで本章においては、かかる疑問に答えるために、連結基礎概念について

のモデル分析を行うと共に、そのことから最近における連結会計基準の見直しの意味について検討することにする。

## 第2節 連結基礎概念についてのモデル分析

FASB1991年討議資料は、連結範囲に関する基準についての設問にあたって「所有」と「支配」とを対比するような設定の仕方を行って<sup>(1)</sup>いる。しかも、かかる概念の対比の背後には連結財務諸表の目的（機能）に関する相違、すなわち連結財務諸表を親会社の個別財務諸表とみるのか、それとも親会社持分および少数株主持分からなる企業集団の財務諸表とみるのかという観点の相違が存在しているように思われるのである。

そこで、連結財務諸表の目的の相違が連結財務諸表作成手続に付与することになる特性に基づいて連結財務諸表を作成することにより、かかる連結財務諸表の目的と FASB1991年討議資料に挙げられている3つの連結基礎概念との間の関係を明らかにするためのモデル分析を行うことにする。なお、その場合にここにおいては、連結基礎概念による相違が最も端的に現れる連結貸借対照表の作成手続を例として取り上げることにする。

### (1) 連結暖簾を含む資産および負債の取扱

ここにおいては、取得日における連結暖簾を含む資産および負債の取扱（少数株主持分の測定を含む）についての問題（**設例1**）を取り上げて検討することにする。

---

(1) FASB[1991], p.37.

**【設例1】**

P社（親会社）は単一取引によりS社（子会社）の発行済株式の100k% ( $0.5 < k < 1$ ) を  $I_k$  で取得した。そして、取得日におけるP社およびS社の個別貸借対照表を示せば以下のとおりである。なお、取得日におけるS社の識別可能な資産、負債、純資産の公正価値は  $A_s, L_s, C_s$  であった。ただし、 $I > C_s > C_s$  とする。

**P社個別貸借対照表**

S社投資 $I_k$	負 債 $L_p$
資 産 S社投資除く $A_p$	資 本 $C_p$

**S社個別貸借対照表**

資 産 $A_s$	負 債 $L_s$
	資 本 $C_s$

連結財務諸表を親会社の個別財務諸表とみなす場合には、その連結財務諸表は親会社の個別財務諸表上における子会社に対する投資および子会社からの受取配当金を当該子会社の資産、負債、収益および費用に置き換えるという置き換え手続に基づいて作成されることになる。しかし、その置き換えにあたっては1つではなく複数の可能性を想定することができるのである。すなわち、子会社に対する投資を親会社の持分割合に対応する子会社の純資産 ( $C_s k$ ) に置き換える方法（モデル1）、子会社に対する投資を親会社の持分割合に対応する子会社の識別可能な資産および負債 ( $(A_s - L_s)k$ ) に置き換える方法（モデル2）、そして、子会社に対する投資を子会社の識別可能な資産、負債および少数株主持分 ( $A_s - L_s - C_s(1-k)$ ) に置き換える方法（モデル3）の3つを挙げることができる。そこで、かかる置き換え手続に基づいて実際に取得日における連結貸借対照表を作成してみることにする。そして次に、これらの方法に基づいて作成された連結貸借対照表を示すことにする。（第3-1図）



第3-1図 異なる置き換え手続に基づいて作成された連結貸借対照表

連結貸借対照表 (モデル1)

S社持分 Ik	負債 L <sub>p</sub>
資産 S社投資除く A <sub>p</sub>	資本 C <sub>p</sub>

連結貸借対照表 (モデル2)

資産 S社投資除く A <sub>p</sub>	負債 L <sub>p</sub>
資産 A <sub>s,k</sub>	負債 L <sub>s,k</sub>
(A <sub>s,t</sub> -A <sub>s</sub> )k	(L <sub>s,t</sub> -L <sub>s</sub> )k
連結暖簾 (I-C <sub>s,t</sub> )k	資本 C <sub>p</sub>

連結貸借対照表 (モデル3)

資産 S社投資除く A <sub>p</sub>	負債 L <sub>p</sub>
資産 A <sub>s</sub>	負債 L <sub>s</sub>
(A <sub>s,t</sub> -A <sub>s</sub> )k	(L <sub>s,t</sub> -L <sub>s</sub> )k
連結暖簾 (I-C <sub>s,t</sub> )k	少数株主持分 C <sub>s</sub> (1-k)
	資本 C <sub>p</sub>

[仕訳]  
 純資産 C<sub>s</sub>k+(C<sub>s,t</sub>-C<sub>s</sub>)k S社投資 Ik  
 連結暖簾 (I-C<sub>s,t</sub>)k  
 $\left\{ \begin{array}{l} C_s k = A_s k - L_s k \\ I k - C_s k = (I - C_{s,t}) k + (C_{s,t} - C_s) k \end{array} \right.$   
 S社持分 Ik 純資産 C<sub>s</sub>k+(C<sub>s,t</sub>-C<sub>s</sub>)k  
 連結暖簾 (I-C<sub>s,t</sub>)k  
 (C<sub>s</sub>k+(C<sub>s,t</sub>-C<sub>s</sub>)k+(I-C<sub>s,t</sub>)k=Ik)

[仕訳]  
 資産 A<sub>s</sub>k+(A<sub>s,t</sub>-A<sub>s</sub>)k 負債 L<sub>s</sub>k+(L<sub>s,t</sub>-L<sub>s</sub>)k  
 連結暖簾 (I-C<sub>s,t</sub>)k S社投資 Ik  
 $\left\{ \begin{array}{l} C_s k = A_s k - L_s k \\ I k - C_s k = (I - C_{s,t}) k + (C_{s,t} - C_s) k = (I - C_{s,t}) k + ((A_{s,t} - L_{s,t}) - (A_s - L_s)) k \\ -(A_s - L_s) k = (I - C_{s,t}) k + ((A_{s,t} - A_s) - (L_{s,t} - L_s)) k \end{array} \right.$

[仕訳]  
 資産 A<sub>s</sub>+(A<sub>s,t</sub>-A<sub>s</sub>)k 負債 L<sub>s</sub>+(L<sub>s,t</sub>-L<sub>s</sub>)k  
 連結暖簾 (I-C<sub>s,t</sub>)k 少数株主持分 C<sub>s</sub>(1-k)  
 S社投資 Ik  
 $\left\{ \begin{array}{l} C_s k = A_s - L_s - C_s(1-k) \\ I k - C_s k = (I - C_{s,t}) k + ((A_{s,t} - A_s) - (L_{s,t} - L_s)) k \end{array} \right.$

そしてこのことから、モデル1は持分法に、モデル2は比例連結概念に、モデル3は親会社概念にそれぞれ対応していることが明らかになる。それでは、共に所有概念に依拠して子会社に対する投資を子会社の識別可能な資産および負債に置き換えるという手続を採りながら何故モデル2とモデル3のような異なる形態が現れてくるのであろうか。そこで、そのことを明らかにするためにモデル3に基づく連結貸借対照表を親会社持分に対応する部分と少数株主持分に対応する部分とに区分するように組み替えてみることにする。そして、その結果を示したのがモデル3-1である。(第3-2図)

したがって、このことからモデル3はモデル2に基づく部分連結財務諸表を全部連結財務諸表に拡張するために少数株主持分に対応する部分を加算するという操作が行われているといえる。その意味で、モデル3は所有概念に基づきながらそれを少数株主持分に対応する部分にまで拡張することによって支配概念への対応を行おうとするものと考えられるのである。しかも、その場合にモデル3においては所有概念に依拠している部分(親会社持分に対応する部分)と支配概念に対応して拡張された部分(少数株主持分に対応する部分)との間で相互干渉が生じないような構造を有していることから、所有に基づかない少数株主持分に対応する資産および負債部分についてはいかなる評価基準に基づいて計上されようとも任意となる。言い換えると、少数株主持分に対応する識別可能な資産および負債部分については、それが帳簿価額に基づいて計上されても公正価値に基づいて計上されてもよく、また、少数株主持分に対応する連結暖簾部分についてはそれが公正価値に基づいて計上されても計上されなくてもよいといえるのである。そして、かかる計上方法の相違に基づいてもたらされることになるバリエーションを示したのがモデル3-2およびモデル3-3である。(第3-2図)

一方、連結財務諸表を親会社持分および少数株主持分からなる企業集団の財務諸表とみなす場合には、その連結財務諸表は親会社の個別財務諸表と子会社

第3-2図 モデル3の変形に基づいて作成された連結貸借対照表

連結貸借対照表(モデル3-1)

資産 S社投資除く $A_p$	負債 $L_p$
資産 $A_s k$	負債 $L_s k$ $(L_{s,r}-L_s)k$
$(A_{s,r}-A_s)k$	資本 $C_p$
連結暖簾 $(I-C_{s,r})k$	
資産 $A_s(1-k)$	負債 $L_{s,r}(1-k)$ 少数株主持分 $C_s(1-k)$

[仕訳]

資産  $A_s k + (A_{s,r}-A_s)k$  負債  $L_s k + (L_{s,r}-L_s)k$   
 連結暖簾  $(I-C_{s,r})k$  S社投資  $Ik$   
 $\left\{ \begin{array}{l} C_s k = A_s k - L_s k \\ Ik - C_s k = (I-C_{s,r})k + ((A_{s,r}-A_s)-(L_{s,r}-L_s))k \end{array} \right.$   
 資産  $A_s(1-k)$  負債  $L_{s,r}(1-k)$   
 少数株主持分  $C_s(1-k)$   
 $[A_s(1-k) = L_{s,r}(1-k) + C_s(1-k)]$

連結貸借対照表(モデル3-2)

資産 S社投資除く $A_p$	負債 $L_p$
資産 $A_s k$	負債 $L_s k$ $(L_{s,r}-L_s)k$
$(A_{s,r}-A_s)k$	資本 $C_p$
連結暖簾 $(I-C_{s,r})k$	
資産 $A_{s,r}(1-k)$	負債 $L_{s,r}(1-k)$ 少数株主持分 $C_{s,r}(1-k)$

[仕訳]

資産  $A_s k + (A_{s,r}-A_s)k$  負債  $L_s k + (L_{s,r}-L_s)k$   
 連結暖簾  $(I-C_{s,r})k$  S社投資  $Ik$   
 $\left\{ \begin{array}{l} C_s k = A_s k - L_s k \\ Ik - C_s k = (I-C_{s,r})k + ((A_{s,r}-A_s)-(L_{s,r}-L_s))k \end{array} \right.$   
 資産  $A_{s,r}(1-k)$  負債  $L_{s,r}(1-k)$   
 少数株主持分  $C_{s,r}(1-k)$   
 $[A_{s,r}(1-k) = L_{s,r}(1-k) + C_{s,r}(1-k)]$

連結貸借対照表(モデル3-3)

資産 S社投資除く $A_p$	負債 $L_p$
資産 $A_s k$	負債 $L_s k$ $(L_{s,r}-L_s)k$
$(A_{s,r}-A_s)k$	資本 $C_p$
連結暖簾 $(I-C_{s,r})k$	
資産 $A_{s,r}(1-k)$	負債 $L_{s,r}(1-k)$ 少数株主持分 $I(1-k)$
連結暖簾 $(I-C_{s,r})(1-k)$	

[仕訳]

資産  $A_s k + (A_{s,r}-A_s)k$  負債  $L_s k + (L_{s,r}-L_s)k$   
 連結暖簾  $(I-C_{s,r})k$  S社投資  $Ik$   
 $\left\{ \begin{array}{l} C_s k = A_s k - L_s k \\ Ik - C_s k = (I-C_{s,r})k + ((A_{s,r}-A_s)-(L_{s,r}-L_s))k \end{array} \right.$   
 資産  $A_{s,r}(1-k)$  負債  $L_{s,r}(1-k)$   
 連結暖簾  $(I-C_{s,r})(1-k)$  少数株主持分  $I(1-k)$   
 $\left\{ \begin{array}{l} A_{s,r}(1-k) + (I-C_{s,r})(1-k) = (L_{s,r} + I)(1-k) = \\ L_{s,r}(1-k) + I(1-k) \end{array} \right.$

の個別財務諸表を統合するという統合手続に基づいて作成されることになる(モデル4)。すなわち、ここにおいては親会社による子会社の支配的持分の取得と同時に少数株主による現物出資が行われたものとみなされることになるのである。しかし、少数株主による現物出資の認識にあたっては、それを少数株主持分に対応する子会社の識別可能な資産および負債とみなす方法(モデル4-1)と少数株主持分に対応する子会社の識別可能な資産および負債ならびに暖簾とみなす方法(モデル4-2)とを想定することができるのである。そこで、かかる統合手続に基づいて実際に取得日における連結貸借対照表を作成してみることにする。そして次に、これらの方法に基づいて作成された連結貸借対照表を示すことにする。(第3-3図)

そしてこのことから、モデル4-1は買入れ暖簾説に基づく経済的単一体概念に、モデル4-2は全部暖簾説に基づく経済的単一体概念にそれぞれ対応していることが明らかになる。

以上のことから、連結財務諸表の目的に基本的な相違が存在するにもかかわらず、連結暖簾を含む資産および負債の取扱(少数株主持分の測定を含む)については、モデル4-1とモデル3-2において、また、モデル4-2とモデル3-3において同一の連結貸借対照表がもたらされることになる。しかし、このことは本設例におけるような単一取引による取得の場合には常に妥当するのであるが、段階的取得の場合にはそのうち連結暖簾の取扱については必ずしも妥当しないのである。その意味で、識別可能な資産および負債の取扱(少数株主持分の測定を含む)<sup>(3)</sup>における相違は連結財務諸表の目的に関する相違を示すものとはいえず、かかる相違は連結暖簾の取扱の相違に端的に現れることになるといえるのである。

---

(2) ただし、現行会計システムにおいては買入れ暖簾のみしか認識することができないので、それを前提とする限り、少数株主持分に対応する連結暖簾をも計上しているモデル3-3は認められないことになる。

(3) 第2章第3節第2-2表を参照。



(2) 会社間損益の取扱

ここにおいては、決算日における会社間損益の消去についての問題（設例2）を取り上げて検討することにする。ただし、かかる問題は、親子会社関係の要件が満たされた日以後に親子会社間で行われた取引に係る資産が親会社または子会社に残存している場合に生じることから、所有概念に基づくものとしては当該残存資産が全額で含まれているモデル3を、支配概念に基づくものとしてはモデル4をそれぞれ会社間損益消去前の連結貸借対照表として用いることにする。

〔設例2〕

P社とS社との間で行われた販売取引に基づいてEの会社間損益が生じている。そして、決算日における会社間損益消去前のP社およびS社の連結貸借対照表を示せば以下のとおりである。ただし、ここにおいては簡単化のために資本連結、債権債務連結に係る問題は存在しないものとする。なお、 $S_p$ および $S_s$ はP社およびS社の当期純損益を表わしている。

連結貸借対照表（モデル3）

資 産 S社投資除く $A_p$	負 債 $L_p$
	負 債 $L_s k$
資 産 $A_s k$	資 本 $C_p$
	$S_p + S_s k$
資 産 $A_s (1-k)$	負 債 $L_s (1-k)$
	少数株主持分 $C_s (1-k)$
	$S_s (1-k)$

連結貸借対照表（モデル4）

資 産 S社投資除く $A_p$	負 債 $L_p$
	負 債 $L_s$
資 産 $A_s$	資 本 $C_p$
	少数株主持分 $C_s (1-k)$
	$S_s (1-k)$
	$S_p + S_s k$

## ① P社が販売会社である場合

この場合には、P社からS社に対して行われた販売取引に基づいて会社間損益が生じていることから、会社間損益は $S_p$ に、当該取引に基づく残存資産は $A_s$ にそれぞれ含まれていることになる。そのために、ここにおいては $S_p$ と $A_s$ との間で相殺消去が行われることになる。

しかし、モデル3においてかかる相殺消去を行う場合には、 $S_p$ と $A_s k$ および $A_s(1-k)$ との間で行われることになり、そのことから所有概念に基づく部分に帰属しているのは $S_p$ と $A_s k$ に該当している部分すなわちEまたは $E k$ となる。したがって、このことからこの場合には、当該会社間損益のうち親会社の持分比率に相当する部分( $E k$ )のみを未実現とみて相殺消去する方法(ケース1)と会社間損益の全額(E)を未実現とみて相殺消去する方法(ケース2)の2つを、また、後者の方法を採用する場合には、会社間損益の全額を $A_s k$ に対して負担させるという方法(ケース2-1)と $A_s k$ および $A_s(1-k)$ に対して親会社と少数株主との持分比率に応じて負担させるという方法(ケース2-2)の2つを思考することができるのである。そこで次に、これらの方法に基づいて作成された連結貸借対照表を示すことにする。(第3-4図)

そしてこのことから、ケース1の場合には、かかる会社間損益が親会社の意思決定に基づいて生じたものであるためにその実現の客観性に疑いがあることに加えて、残存資産が原初原価ではなくそれに会社間損益のうち実現した部分を加算した額で計上されることから、支配概念への対応という観点からはその方法を採用することに疑問が生じることになる。また、ケース2-2の場合には、親会社持分に対応する部分と少数株主持分に対応する部分との間に相互干渉が生じており、所有概念に基づく限り、かかる方法を選択することはできないといえる。その意味で、所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行うという観点からは、ケース2-1の方法が最適解になる。ただし、この場合にはケース2-1とケース2-2において同一の連結貸借対照表がもたらされることに





なるのである。

一方、モデル4において会社間損益の相殺消去を行う場合には、 $S_p$ と $A_p$ との間で行われることになり、しかも、そこにおいては支配概念に基づいて当該会社間損益の全額（ $E$ ）が未実現とみなされるため、 $S_p$ と $A_p$ との間で会社間損益全額の相殺消去が行われることになる（ケース3）。したがって、この場合には会社間損益の全額を親会社持分が負担することになる。そこで次に、この方法に基づいて作成された連結貸借対照表を示すことにする。（第3－4図）

## ② S社が販売会社である場合

この場合には、S社からP社に対して行われた販売取引に基づいて会社間損益が生じていることから、会社間損益は $S_p$ に、当該取引に基づく残存資産は $A_p$ にそれぞれ含まれていることになる。そのために、ここにおいては $S_p$ と $A_p$ との間で相殺消去が行われることになる。

しかし、モデル3においてかかる相殺消去を行う場合には、 $S_p k$ および $S_p(1-k)$ と $A_p$ との間で行われることになり、そのことから所有概念に基づく部分に帰属しているのは $S_p k$ と $A_p$ に該当している部分すなわち $E_k$ または $E$ となる。したがって、このことからこの場合にも、当該会社間損益のうち親会社の持分比率に相当する部分（ $E_k$ ）のみを未実現とみて相殺消去する方法（ケース4）と会社間損益の全額（ $E$ ）を未実現とみて相殺消去する方法（ケース5）の2つを、また、後者の方法を採用する場合には、会社間損益の全額を $S_p k$ に対して負担させるという方法（ケース5－1）と $S_p k$ および $S_p(1-k)$ に対して親会社と少数株主との持分比率に応じて負担させるという方法（ケース5－2）の2つを思考することができるのである。そこで次に、これらの方法に基づいて作成された連結貸借対照表を示すことにする。（第3－5図）

そしてこのことから、ケース4の場合には、かかる会社間損益が親会社の意思決定に基づいて生じたものであるためにその実現の客観性に疑いがあること

第3-5図 異なる会社間損益の取扱に基づいて作成された連結貸借対照表（S社が販売会社の場合）

連結貸借対照表(ケース4)

資 産 S社投資除く $A_p-E_k$	負 債 $L_p$
	負 債 $L_{s,k}$
資 産 $A_{s,k}$	資 本 $C_p$
	$S_p+S_{s,k}-E_k$
資 産 $A_s(1-k)$	負 債 $L_s(1-k)$
	少数株主持分 $C_s(1-k)$
	$S_s(1-k)$

[仕訳]

資本 ( $S_s, k$ ) Ek 資産 ( $A_p$ ) Ek

連結貸借対照表(ケース5-1)

資 産 S社投資除く $A_p-E$	負 債 $L_p$
	負 債 $L_{s,k}$
資 産 $A_{s,k}$	資 本 $C_p$
	$S_p+S_{s,k}-E$
資 産 $A_s(1-k)$	負 債 $L_s(1-k)$
	少数株主持分 $C_s(1-k)$
	$S_s(1-k)$

[仕訳]

資本 ( $S_s, k$ ) E 資産 ( $A_p$ ) E

連結貸借対照表(ケース5-2)

資 産 S社投資除く $A_p-E$	負 債 $L_p$
	負 債 $L_{s,k}$
資 産 $A_{s,k}$	資 本 $C_p$
	$S_p+(S_s-E)k$
資 産 $A_s(1-k)$	負 債 $L_s(1-k)$
	少数株主持分 $C_s(1-k)$
	$(S_s-E)(1-k)$

[仕訳]

資本 ( $S_s, k$ ) Ek 資産 ( $A_p$ ) E  
資本 ( $S_s(1-k)$ ) E(1-k)

連結貸借対照表(ケース6)

資 産 S社投資除く $A_p-E$	負 債 $L_p$
	負 債 $L_s$
資 産 $A_s$	資 本 $C_p$
	$S_p+(S_s-E)k$
資 産 $A_s(1-k)$	負 債 $L_s(1-k)$
	少数株主持分 $C_s(1-k)$
	$(S_s-E)(1-k)$
	$S_p+(S_s-E)k$

[仕訳]

資本 ( $S_s, k$ ) Ek 資産 ( $A_p$ ) E  
資本 ( $S_s(1-k)$ ) E(1-k)

に加えて、残存資産が原初原価ではなくそれに会社間損益のうち実現した部分を加算した額で計上されることから、支配概念への対応という観点からはその方法を採用することに疑問が生じることになる。とはいえ、ケース5-1の場合には、親会社持分が会社間損益の全額を負担するため、その相殺消去にあたって親会社持分は当該取引に基づく稼得損益を超過する損益を負担することになり、また、ケース5-2の場合には、親会社持分に対応する部分と少数株主持分に対応する部分との間に相互干渉が生じており、所有概念に基づく限り、かかる方法を選択することはできないといえる。したがってこの場合には、所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行うという観点からは、最適解は存在しないことになる。しかし、少数株主持分が相対的に小さい場合にはケース5-1において生じる問題は無視することができるであろうから、この場合にはケース5-1の方法が満足解になる。<sup>(4)</sup>

一方、モデル4において会社間損益の相殺消去を行う場合には、 $S_s$ と $A_p$ との間で行われることになり、しかも、そこにおいては支配概念に基づいて当該会社間損益の全額( $E$ )が未実現とみなされるため、 $S_s$ と $A_p$ との間で会社間損益全額の相殺消去が行われることになる(ケース6)。したがって、この場合には会社間損益の全額を親会社持分と少数株主持分とがその持分比率に応じて負担することになる。そこで次に、この方法に基づいて作成された連結貸借対照表を示すことにする。(第3-5図)

---

(4) ただし、少数株主持分が相対的に大きくなってくると、ケース5-1も満足解ではなくなるが、その場合には、資本利益計算に影響が及ぼされないという点からケース5-2が次善の解となるであろう。

### (3) 小 括

以上における連結財務諸表の目的と FASB1991年討議資料に挙げられている3つの連結基礎概念との間の関係を明らかにするためのモデル分析から、比例連結概念および親会社概念は所有概念に、そして経済的単一体概念は支配概念にそれぞれ依拠していることが明らかになった。しかも、所有概念に基づく連結貸借対照表についてさらに詳細に検討してみると、所有概念に基づく連結貸借対照表は多様な形態を採ることが可能となるような構造を有しているといえるのである。

たとえば、連結暖簾を含む資産および負債の取扱については、持分法もそのバリエーションの1つと考えられ、全部連結の場合には少数株主持分に対応する識別可能な資産および負債部分を帳簿価額に基づいて計上するもの、それを公正価値に基づいて計上するもの、さらに、それに加えて少数株主持分に対応する連結暖簾部分について公正価値に基づいて計上するものもそのバリエーションとして認められる。また、会社間損益の取扱についても、会社間損益のうち親会社の持分比率に相当する部分のみを未実現とみて相殺消去する方法と会社間損益の全額を未実現とみて相殺消去する方法の2つが考えられるのである。そしてその結果として、所有概念に基づく連結貸借対照表のいくつかのバリエーションが支配概念に基づく連結貸借対照表とほとんど同一になる場合がある<sup>(5)</sup>。しかしその場合にも、段階的取得が行われている時には連結財務諸表の目的の相違に応じて連結暖簾の取扱に相違が認められることになるのである。

そこで、ここにおいては、上記の記述に基づいて連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱の2項目について認められるバリエーションを所有概念に基づく処理手続、所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行おうとする処理手続、支配概念に基づく処理手続という観点から分類し、それを一

(5) ただし、子会社が販売会社である場合における会社間損益の取扱に関しては相違が認められるのである。

覧表にして示しておくことにする。<sup>(6)</sup> (第3-1表)

第3-1表 所有概念と支配概念に基づく処理手続の整理

	所有概念に基づく処理手続	所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行おうとする処理手続	支配概念に基づく処理手続
識別可能な資産および負債の取扱	モデル 3-1	モデル 3-2, モデル 3-3	モデル 4-1, モデル 4-2
連結暖簾の取扱	モデル 3-1	モデル 3-2, モデル 3-3	モデル 4-1, モデル 4-2
会社間損益の取扱(親会社が販売会社の場合)	ケース 1, ケース 2-1	ケース 2-1	ケース 3
会社間損益の取扱(子会社が販売会社の場合)	ケース 4	ケース 5-1	ケース 6

### 第3節 連結会計基準に認められる相違

第2節における FASB 1991年討議資料において挙げられている連結基礎概念についてのモデル分析から、連結基礎概念の背後には連結財務諸表の目的の相違、すなわち連結財務諸表を親会社の個別財務諸表とみるのか、それとも親会社持分および少数株主持分からなる企業集団の財務諸表とみるのかという観点の相違 — 「所有」対「支配」— が存在しており、しかも、かかる観点の相違が連結財務諸表の作成にあたって決定的な意味を有していることが明らかになった。しかし、その場合にも前者に基づく連結財務諸表については多様なバリエーションを採ることが可能となるような構造を有しており、そのことから、所有概念に基づく連結財務諸表作成手続(親会社概念)と支配概念に基づく連結財務諸表作成手続(経済的単一体概念)の他に、所有概念に基づきつつも支

(6) なお、ここにおいては全部連結に基づく処理手続のみを対象とし、しかも、親会社概念に基づく処理手続を所有に基づく処理手続と認定した。

配概念への対応を行おうとする連結財務諸表作成手続をそこに想定することができるといえるのである。

そこで、IAS第27号、FASB1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』における連結範囲に関する基準、連結暖簾を含む資産および負債の取扱、会社間損益の取扱ならびに少数株主持分の取扱についてかかる概念に基づいて整理すると次のようになる<sup>(7)</sup>。

第3-2表 所有概念と支配概念に基づく整理

	IAS第27号	FASB1995年	連結財務諸表制度の見直しに関する意見書
連結範囲に関する基準	●	●	●
識別可能な資産および負債の取扱	○ ◎	●	○ ◎
連結暖簾の取扱	○ ◎	●	○ ◎
会社間損益の取扱（親会社が販売会社の場合）	○ ◎ ●	○ ◎ ●	○ ◎ ●
会社間損益の取扱（子会社が販売会社の場合）	◎ ●	●	●
少数株主持分の取扱	○ ◎	●	○ ◎

備考：○は所有概念に基づく連結財務諸表作成手続に、◎は所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行おうとする連結財務諸表作成手続に、●は支配概念に基づく連結財務諸表作成手続に依拠していることを示している。

第1-1表、第2-1表および第3-1表に基づいて作成。

第3-2表より、IAS第27号および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は親会社概念と経済的単一体概念との混合物というよりも、基本的には所有概念に基づきつつも支配概念への対応を行おうとしているものとみる方が適切であるということが明らかになる。一方、FASB1995年公開草案は基本的には支配概念に基づくものとみることができる。

それでは、ほぼ同時期に行われた連結会計基準の見直しの成果であるこれらの基準に、何故このような相違が生じることになったのであろうか。言い換え

(7) なお、ここにおいては識別可能な資産および負債の取扱について連結暖簾の取扱と共通して認められる処理手続のみを選択している。

ると、これまでの連結会計基準が共に所有概念に依拠したものであったことから、<sup>(8)</sup>何故かかかる連結会計基準の見直しの過程の中で FASB 1995年公開草案はこれまでと同様に所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行うものに移行するという連続的な選択ではなく所有概念に基づくものから支配概念に基づくものに転換を計るという非連続的な選択を採用したのであろうか。

かかる疑問に答えるために、ここにおいてはまず連結会計基準をこれまでの方法と連続的に展開させる場合に生じることになる問題について明らかにすることにする。この場合には、これまでの連結会計基準と同様に基本的には所有概念に依拠していることから支配概念への対応を行うにしてもそこには一定の制約条件が課されることになる。すなわち、①所有概念に依拠している部分（親会社持分に対応する部分）と支配概念に対応して拡張された部分（少数株主持分に対応する部分）との間で相互干渉が生じないこと、②支配概念に対応して拡張された部分（少数株主持分に対応する部分）が所有概念に依拠している部分（親会社持分に対応する部分）と比べて相対的に小さいことがその条件となるのである。

したがって、そのことからまず第1に、子会社が販売会社である場合における会社間損益の取扱について制約が課されることになる。すなわち、支配概念への対応という観点から会社間損益の全額を未実現とみて相殺消去するという方法を採用する場合にも、そこにおいては会社間損益を全額消去してそれを親会社と少数株主との持分比率に応じて負担させるという方法を選択することは認められないといえる。とはいえ、会社間損益の全額を親会社持分が負担するという方法の選択もその相殺消去にあたって親会社持分に当該取引に基づく稼得損益を超過する損益を負担させることになるため認められないといえるのである。その意味で、かかる場合には最適解が存在していないといえる。しかし、

---

(8) 高須[1996], 98頁。

ここで少数株主持分が相対的に小さいという仮定を導入すると、後者の方法は満足解となるのである。<sup>(9)</sup> 言い換えると、かかる仮定が妥当しなくなると、満足解も存在しなくなるといえるであろう。

第2に、連結範囲に関する基準をめぐって制約が課されることになる。すなわち、ここにおいては少数株主持分に対応する部分を相対的に小さくすることが要求されることになるため、相対的に大きな少数株主が存在している子会社を連結に含めるような連結範囲に関する基準を採用することはできないといえる。<sup>(10)</sup>

以上のことから、連結会計基準をこれまでの方法と連続的に展開させる場合には、相変わらず少数株主持分が相対的に小さいという制約条件が課されることになるといえるのである。したがって、これまでの方法の連続的な展開によっては対応できないような状況が今日生み出されているとすれば、それは少数株主持分に対応する部分が相対的に大きくなってきているという現象であるはずである。そして、このことは FASB が1991年討議資料において企業集団の多角化および多国籍化の進展と共に少数株主持分が増大してくるという現状認識とも一致しているのである。言い換えると、FASB1995年公開草案が所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行うものに移行するという連続的な選択ではなく所有概念に基づくものから支配概念に基づくものに転換を計るという非連続的な選択を採用したのはかかる現状認識に基づいて行われているといえるであろう。

---

(9) このことは、このような場合に連結会計実務上ほとんどの企業が後者の方法を採用していたこと (AIA[1956], p.17) から明らかになる。

(10) そのために、現行の連結会計規定においても議決権株式の過半数を所有していることを連結の条件とすると共に、長きにわたって相対的に大きな少数株主持分が存在している子会社の連結除外を容認してきたのである (AICPA[1959], par.2)。

(11) FASB[1991], par.171.



#### 第4節 おわりに

以上において、最近の連結会計基準の再検討の動きの中で公表された IAS 第27号、FASB1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』について認められる相違、具体的には IAS 第27号と『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は親会社概念と経済的単一体概念との混合物としての特徴を有しているのに対して、FASB1995年公開草案は概ね経済的単一体概念に依拠しているという相違が本質的な相違であるかどうかを明らかにするために、連結基礎概念についてのモデル分析を行うと共に、そのことから最近における連結会計基準の見直しの意味について検討してきた。

その結果、連結財務諸表の目的、すなわち連結財務諸表を親会社の個別財務諸表とみるのか、それとも親会社持分および少数株主持分からなる企業集団の財務諸表とみるのかという観点の相違 — 「所有」対「支配」— に基づいて FASB 1991年討議資料に挙げられている3つの連結基礎概念を整理すると、比例連結概念および親会社概念は所有概念に、経済的単一体概念は支配概念にそれぞれ依拠しているものといえるのであり、そしてそのことから、基本的には IAS 第27号および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は所有概念に基づきつつも支配概念への対応を行おうとしているもの、FASB 1995年公開草案は支配概念に基づくものとみることができるといことが明らかになった。その意味で、IAS 第27号および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』においてはこれまでの方法を連続的に展開するという選択が行われているのに対して、FASB 1995年公開草案においてはこれまでの方法から非連続的に展開するという選択が行われていることになるのである。

しかし、ここで FASB理事会が公開草案を取り纏めるにあたり最終的な基準が親会社概念と経済的単一体概念の両面を含むものとなることを容認するという決定を行っていた<sup>(12)</sup>ということの思い起こす時、ここにおいても当初は同

様に基本的には所有概念に基づきつつも支配概念への対応を行うという途を思考していたものと思われる。ところが、FASB1995年公開草案においては少数株主持分が相対的に大きくなってきているという現状認識の下に、最終的にはかかる途とは異なり支配概念に基づくものに転換を計るという非連続的な選択が行われているのである。

#### 参 考 文 献

- [1] 高須教夫[1996],『連結会計論—アメリカ連結会計発達史—』, 森山書店。
- [2] Pacter, P.・小野行雄[1993],「FASBプロジェクト・コンサルタント ポール・バクター教授に聞く」,『JICPAジャーナル』, 第5巻第11号, 53-64頁。
- [3] AIA[1956], *Survey of Consolidated Financial Statement Practices*, New York.
- [4] AICPA [1959], *Consolidated Financial Statements*, Accounting Research Bulletin No.51, AICPA.
- [5] FASB[1991], *An Analysis of Issues Related to Consolidation Policy and Procedures*, Discussion Memorandum, FASB.

---

(12) Pacter・小野[1993], 55頁。



# 結 語

今日、アメリカを初めとして多くの国々において連結財務諸表が作成・公表されるに至っており、その限りに<sup>(1)</sup>において連結会計制度が一般化したといっても差し支えない状況にある。しかし、その一方で、これらの国々において採用されている連結範囲に関する基準および連結会計手続についてはそこにかんがりの相違を認めることができる<sup>(2)</sup>。しかも、かかる相違は結局のところその背後にある連結財務諸表の目的に関する見解の曖昧さに由来してもたらされているように思われるのである<sup>(3)</sup>。

そのことから、最近、連結会計に関する基準を再検討しようという動きをアメリカを初めとして広く国際的に認めることができる<sup>(4)</sup>。しかし、かかる連結会計基準の再検討の結果をみる限り、理論的には相変わらず混乱した状況が解消されるに至っていないといえるのである。

そこで、ここにおいては連結会計基準の見直しがかかる結果にとどまらざるをえなかった理由について理論的に明らかにすると共に、そのことから連結財務諸表が有している機能について検討を行っている。そのために、まず第1章においては FASB 1991年討議資料に基づいて3つの連結基礎概念について検討を行うと共に、それぞれの概念に基づく連結範囲に関する基準および連結会計手続について特定化している。次に、第2章においては国際会計基準 (IAS) 第27号、FASB1995年公開草案および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』に基づいてそこにおける連結範囲に関する基準および連結会計手続について明らかにすると共に、それを連結基礎概念に基づいて分類している。そし

(1) Fitzgerald, Stickler and Watts (eds.)(1979), items 208-218.

(2) Fitzgerald, Stickler and Watts (eds.)(1979), items 208-242.

(3) Walker[1978], p.2.

(4) 榎岡[1988]。

て、それを受けて、第3章においてはIAS第27号、FASB1995年公開草案、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』の間に認められる相違について理論分析を行っている。

そしてそのことから、IAS第27号および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は親会社概念と経済的単一体概念との混合物としての特徴を有しているのに対して、FASB1995年公開草案は概ね経済的単一体概念に依拠していることが明らかになった。しかし、連結財務諸表の目的、すなわち連結財務諸表を親会社の個別財務諸表とみるのか、それとも親会社持分および少数株主持分からなる企業集団の財務諸表とみるのかという観点の相違 — 「所有」対「支配」 — と FASB1991年討議資料に挙げられている3つの連結基礎概念との間の関係を明らかにするためのモデル分析から、比例連結概念および親会社概念は所有概念に、経済的単一体概念は支配概念にそれぞれ依拠しているものといえるのであり、したがってそのことから、基本的にはIAS第27号および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』は所有概念に基づきつつも支配概念への対応を行おうとしているもの、FASB1995年公開草案は支配概念に基づくものとみることができるといことが明らかになった。その意味で、IAS第27号および『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』においてはこれまでの方法を連続的に展開するという選択が行われているのに対して、FASB1995年公開草案においてはこれまでの方法から非連続的に展開するという選択が行われていることになるのである。しかもここで、FASB1995年公開草案が所有概念に基づきつつ支配概念への対応を行うものに移行するという連続的な選択ではなく所有概念に基づくものから支配概念に基づくものに転換を計るとい非連続的な選択を採用したのは、少数株主持分が相対的に大きくなってきているという現状認識に起因しているのである。

しかしその結果として、これまでの連結財務諸表が1つで不十分ながらも利害調整機能（所有概念）と情報提供機能（支配概念）の両機能に対応してきた<sup>(5)</sup>

のに対して、FASB1995年公開草案における連結財務諸表は情報提供機能に特化することになったといえる。したがって、この場合には利害調整機能に基づく連結財務諸表の公表が新たに要請されることになるであろう。その意味で、FASB1995年公開草案がこのままの形で確定されるかどうかは、少数株主持分が相対的に大きくなってきているという現状認識に対する可否と共に、連結財務諸表の機能に基づくかかる分化の可否に係わっているといえるであろう。<sup>(6)</sup>

- 
- (5) アメリカにおいては連結利益が配当可能利益として機能していたことを示す若干の証拠が小栗教授によって与えられている（小栗[1994]）。
- (6) なお、連結範囲に関する基準について、FASB1991年討議資料に対する応答者のほぼ全員が支配の存在を連結を行うために必要な条件であるということに同意をすると共に、支配を伴わない所有の存在についてはそれを拒否していた（FASB[1995], par. 73）。しかしその一方で、支配の存在のみが連結財務諸表を要求するために必要かつ十分な条件であると述べている応答者もいることはいたが、半数を超える応答者が、支配と相当な所有割合の存在が連結を要求するための必要な条件であるということを指摘しており、そしてその場合に、かかる応答者のほとんどがその条件として50パーセントを超える所有割合を示唆していた（FASB[1995], par.74）。また、『連結方針に係わる主要な問題に関する予備的見解』に対して、その応答者はそこにおいて提案されている支配の定義を適用するにあたって主観性が介することについての懸念を表明する（FASB[1995], par.82）と共に、重ねて、不同意を表明した応答者のほとんどが連結を行うための規準として支配の存在に加えて①過半数の所有または受益の存在、②過半数のリスクおよび報酬の存在、あるいは③相当程度のリスクおよび報酬、所有または経済的便益の存在、を示唆していた（FASB[1995], par.84）。連結暖簾を含む資産および負債の取扱については、FASB1991年討議資料に対する応答者の半数以上が親会社概念に基づく処理手続を支持しており（FASB[1995], par.111）、経済的単一体概念に基づく処理手続を支持していたのは三分の一にすぎなかった（FASB[1995], par.112）。少数株主持分の取扱については、FASB1991年討議資料に対する応答者のほとんどが非支配持分を連結貸借対照表上において負債と持分との間に表示することを（FASB[1995], par.102）、また、連結損益計算書上において純利益を算定する際の控除項目として表示することを支持していた（FASB[1995], par.103）。一方、会社間損益の取扱については、FASB1991年討議資料に対する応答者のほとんどが全額消去してそれを支配持分と非支配持分とに配分するという経済的単一体概念に基づく処理手続を支持していた（FASB[1995], par.130）。

## 参 考 文 献

- [ 1 ] 小栗崇資 [1994], 「連結利益の配当可能性をめぐる史的考察」, 『産業経理』, 第54巻第2号, 62-74頁。
- [ 2 ] 榎岡源一郎 [1988], 「連結会計の見直し課題」, 『経営行動』, 第3巻第4号, 34-42頁。
- [ 3 ] FASB[1995], *Consolidated Financial Statements: Policy and Procedures*, Proposed Statement of Financial Accounting Standards (Exposure Draft), FASB.
- [ 4 ] Fitzgerald, R.D., Stickler, A.D. and Watts, T.R. (eds.) [1979], *International Survey of Accounting Principles and Reporting Practices*, Price Waterhouse International.
- [ 5 ] Walker, R.G. [1978], *Consolidated Statements, A History and Analysis*, New York.

## 第 2 部

### 会計の社会的イメージ

—— 18 世紀イギリスにおける簿記と会計士のイメージ ——





# 開 題

第2部は三つの章（第4章～第6章）から構成されており、会計の社会的イメージ、つまり、会計が社会的にどのようにイメージされていたのかという問題について、18世紀のイギリスという時代的にも地理的にも限定された範囲ではあるが、そこにおいて会計（特に簿記）やそれに携わる会計人（会計士）がそれぞれどのようなイメージをもって捉えられていたかを文献史的考察を通じて解明しようと試みている。

そのうち、第4章と第5章では、「非会計人」(non-accountant)、少なくとも会計にかかわる実務や教育、著述を主たる職業としていない人たちにより執筆または編集された文献の中で、会計（特に簿記）がどのような意味をもつものとしてイメージされ、記述されていたのかを明らかにしようとしている。

まず第4章では、イギリスの文学史上、18世紀を代表する作品の一つと考えられる『ロビンソン・クルーソー』—— 正確には、*The Life and Strange Surprising Adventures of Robinson Crusoe, of York, Mariner*, 1719 以下の三部作 —— の著者である Daniel Defoe (Daniel Foe: 1660~1731) を取り上げ、特に彼が1725年に出版した *The Complete English Tradesman* にみられる簿記に関する記述を検討することにより、海外貿易に携わる大商人 (merchant) ではなく、もっぱら国内市場に密着した商人層であるトレイズマン (tradesman) の生活において、会計、特に簿記がどのような意味をもつものとしてイメージされていたのかについて考察している。

第4章で取り上げた Defoe は、1707年に発効したイングランドとスコットランドとの「合併」(Union of England and Scotland) に関して少なからぬ貢献をしたといわれる。そして、その「合併」の後、それまでイングランドに対して劣勢な状況に置かれていたスコットランドは、めざましい社会的・経

済の興隆を背景として、18世紀後半に、一般に「スコットランド啓蒙」(Scottish Enlightenment)と呼ばれる文化的黄金時代を迎える。このような18世紀のスコットランドにみられる知的啓蒙運動の所産の一つとして、「一団のスコットランドの紳士たち」により *Encyclopædia Britannica* が1768年に分冊形式で刊行が開始され、1771年に三巻本として完成をみる。この *Britannica* は、ほぼ同時代にフランスで Denis Diderot らにより出版された *Encyclopédie, ou dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers* が1789年の革命を駆り立てた社会的進歩と変革の期待に燃えたものであったのに対して、当時のスコットランドの大学やアカデミーを支配していた実学重視の雰囲気のもとで編集され、エディンバラの高等常識の集成という意味合いが強かったといわれる。このような功利主義的実学主義の観点に立つ編集方針のもとで、会計は、*Encyclopædia Britannica* の中でどのように取り扱われていたのであろうか。第5章では、*Encyclopædia Britannica* にみられる会計（特に簿記）の取扱いとその記述内容を考察することにより、18世紀後半のスコットランドにおいて、18世紀初頭のイングランドとはまた別の視点から、非会計人が抱いた会計のイメージについて検討を加えている。

第4章と第5章では、もっぱら会計（特に簿記）がどのような社会的イメージをもつものとして非会計人により捉えられていたかを検討してきたが、第6章では、会計の実務に携わる「会計士」に対する社会的イメージについて検討している。会計士は専門職業人として公的な資格認定を受けているにもかかわらず、メディアの世界、例えば、商業映画やテレビ、小説、戯曲などにおいてしばしばカリカチュアされ、負のイメージを伴う人物として描かれることが多い。第6章では、大規模株式会社の監査を実施し、これに関する報告書を作成するという意味での「会計士」が本格的に活動しはじめた端緒ともいえる事例、つまり、後世に南海泡沫 (South Sea Bubble) 事件 (1720) として記憶される、イギリスの南海会社 (South Sea Company) をめぐる政治的・経済的醜

聞事件の渦中において「会計士」(Accountant)と称した Charles Snell が実際に演じた役割の検討を通じて、専門職業人として社会的に重要な機能を果たしているはずの「会計士」が、メディアの世界において、なぜ、「白馬の騎士」としてではなく、カリカチュアされて描かれる傾向が強いのか、その背景の一端を会計史の観点から考察している。

(なお、第2部は、筆者がこれから検討を進めていこうとしている非会計人の著述に見出される会計のイメージに関する研究の端緒をなすものであり、その限りにおいて未だ萌芽的なものである。したがって、この段階では、第2部を構成する三つの章全体にわたる結語はあえて付さないでおきたい。)



## 第4章 『ロビンソン・クルーソー』と貸借対照表

—— デフォーの「簿記論」研究 ——

…… Man is a creature so formed for society, that it may not only be said that it is not good for him to be alone, but 'tis really impossible he should be alone. ………

Daniel Defoe, *Serious Reflections of Robinson Crusoe*, 1720<sup>(1)</sup>

### 第1節 はじめに

イギリスの歴史を描いた古典の一つと考えられる George M. Trevelyan の *English Social History: A Survey of Six Centuries Chaucer to Queen Victoria* (1942) は、14世紀から16世紀にかけてのイギリスの社会史を18の章に分けて記述している。その著作の中で、Trevelyan は、多くの章の標題に、例えば、「チョーサー時代のイングランド」(Chaucer's England) とか、「シェークスピア時代のイングランド」(Shakespeare's England) というように、それぞれの時代を代表する人物の名前を付している。<sup>(2)</sup>

では、イングランドがスコットランドと合併して、今日のイギリス、つまり、「連合王国」(United Kingdom) が形成された18世紀初頭は、いったい誰によ

---

(1) Defoe [1720], pp.11-12.

(2) Cf. Trevelyan [1942] (藤原・松浦(訳)[1971]; 松浦・今井(訳)[1983]).

って代表されているのであろうか。Trevelyan は、Daniel Defoe (1660~1731) をその時代の代表的人物とみて、該当する章に「デフォー時代のイングランド」(Defoe's England) という標題を与えている<sup>(3)</sup>。

いうまでもなく、Defoe は、わが国では、『ロビンソン・クルーソー』(*The Life and Strange Surprizing Adventures of Robinson Crusoe, of York, Mariner* (1719) 以下の三部作<sup>(4)</sup>)の著者として有名である。おそらく大部分の人たちは、この Robinson Crusoe という架空の人物の漂流譚を、年少の頃に子供向きに改作されたダイジェスト版を通して読まれた記憶があろう。否、むしろ年少の頃にダイジェスト版を読まれただけで、成人してからこの小説を本格的に読み返した方は少ないであろう。大人になって、この小説を真剣に読み返しているのは、英文学者や経済学者など、全体からみればごく限られた数の人たちだけかもしれない<sup>(5)</sup>。

(3) Trevelyan [1942], Ch.X (松浦・今井(訳)[1983], 第10章)。

(4) なお、Defoe の『ロビンソン・クルーソー』の物語は、実際には、本文中に掲げた① *The Life and Strange Surprizing Adventures of Robinson Crusoe, of York, Mariner* (London, 1719) 以外に、② *The Farther Adventures of Robinson Crusoe, being the Second and Last Part of His Life* (London, 1719)、さらに、③ *Serious Reflections during the Life and Surprizing Adventures of Robinson Crusoe: with His Vision of the Angelick World* (London, 1720)、合計三つの著作から構成されている。

このうち、もっとも有名なものは、いうまでもなく①の *The Life and Strange* ……であり、それは、1719年の4月に出版されるや、早くも8月には四版を重ね、19世紀末までには七百版以上が出版され、世界のあらゆる言語に翻訳され、聖書に次ぐベスト・セラーとさえいわれている(天川[1966], 84-85頁)。

なお、『ロビンソン・クルーソー』三部作について、本稿では、George A. Aitken 編集による Defoe の著作集 *Romances and Narratives by Daniel Defoe* (London, 1895) 所収のもの (Vols. I~III) を利用している。

(5) とはいえ、例えば、John A. Stoler 編集の文献目録 (*Daniel Defoe: An Annotated Bibliography of Modern Criticism, 1900-1980*) によれば、Defoe の著作については、『ロビンソン・クルーソー』に限定しても、きわめて膨大な研究文献が公表されている (See Stoler [1984], pp.123-180)。

## 第2節 会計史からみた『ロビンソン・クルーソー』

もともと、経済学者の間では、『ロビンソン・クルーソー』は、それが別名「小説化された経済学」<sup>(6)</sup>ともいわれるように、Crusoeが、自ら「絶望の島」(the Island of Despair)<sup>(7)</sup>と名づけた孤島において、過酷な条件下にもかかわらず、彼の経済生活をきわめて合理的かつ組織的に建設するところから、この小説の中に、近代的人間の性格である「経済人」(homo aeconomicus)の人間像、具体的には、産業革命前夜のイギリス経済の根本を支えた「中産的生産者層」——Defoeが語る「中くらいの身分」(middle station of life)<sup>(8)</sup>——の思考・行動様式の理念像がユートピア的に描き出されているとみられるなど、その叙述に含まれた経済学的意味あいがさまざまな視角から読み取られている。<sup>(9)</sup>

しかしながら、ここでは、上記のような経済学的観点からする考察については先人の優れた業績に委ねることにして、筆者が専攻する会計学、特に会計史の側面からこのDefoeの小説を少しながめてみることにしたい。

『ロビンソン・クルーソー』の中で会計史的に興味深いところは、難破の後、運よく打ち寄せられた「絶望の島」での生活を送る過程で、Crusoeが、「自分の今の事態」(the state of my affairs)を書き記し、「できるだけ我とわが身を慰め、良い点(the good)と悪い点(the evil)とを並べてみて、へたす

---

また、Frank H. Ellisは、『ロビンソン・クルーソー』に関して、Karl MarxやVirginia Woolfなど、さまざまな論者によって提起された解釈を集めた興味深いアンソロジー(*Twentieth Century Interpretations of Robinson Crusoe*)を編集している(See Ellis (ed.) [1969])。

(6) 天川 [1966], 111頁; see Novak [1962], p.66.

(7) Defoe [1719a], p.76 (平井 (訳) [1967], 98頁).

(8) Defoe [1719a], pp.2-3 (平井 (訳) [1967], 12-13頁).

(9) わが国において経済学的視点から『ロビンソン・クルーソー』を考察した代表的論稿としては、大塚 [1966a]; 同 [1966b]; 同 [1977] 等が挙げられる。そして、これら一連の論稿においては、「経済人」Crusoeの思考と行動の様式が、当時のイギリスの「中産的生産者層」の理念像を反映するものとして、社会経済史的背景をふまえながら詳細に論及されている(See Novak [1962], Ch.III)。



るともっと悪い場合もありうることを知るよすがにしよう」と思い、「自分がめぐまれている有利な点」(the comforts I enjoy'd)と、「苦しんでいる不利な点」(the miseries I suffer'd)とを、以下に掲げるような様式にしたがって、比較・対照している箇所である。<sup>(10)</sup>

悪 い 点

- ・私はおそろしい孤島に漂着し、救われる望みはまったくない。
- ・私は全世界からただ一人除け者にされ、いわば隔離されて悲惨な生活をおくっている。
- ・私は全人類から絶縁されている孤独者であり、人間社会から追放された者である。
- ・身にまとうべき衣類もない。
- ・私は人間や獣の襲撃に抵抗するなんらの防御手段ももたない。

良 い 点

- ・しかし、他の乗組員全員が溺れたのに、私はそれを免れてげんにこうやって生きている。
- ・だが自分一人が乗組員全員から除外されたからこそ死を免れたのだ。奇蹟的に私を死から救ってくれた神は、この境遇からも救い出すことができるはずである。
- ・だが、食うものもない不毛の地で餓死するという運命を免れている。
- ・だが、さいわい暑い気候のところにいる。ここでは衣類があってもまず着ることもできまい。
- ・だが、私がうち上げられたこの島には、たとえばアフリカの海岸でみたような人間に害を加える野獣の姿はみられない。もしアフリカ

(10) Defoe [1719a], pp.71-72 (平井(訳)[1967], 93-94頁).

の海岸沖で難破していたとしたら  
私はどうなっていたであろうか。

- ・私には話し相手も、自分を慰めてくれる人もいない。
- ・だが、有難いことに神が浜辺近くに船をおし流してくれたため、多くの物資をとりだすことができた。これだけあれば生きていくかぎり自分の必要をみたすこともできるし、またなんとか必要なものを手にいれることもできる。

上掲のように、Crusoeは、会計で用いられる貸借対照表の様式を借りて、つまり、小説中の言葉でいうならば、「借方と貸方」(debtor and creditor)という形式合理的な計測方法に拠りながら、自己の境涯を「公平に」(impartially)<sup>(11)</sup>分析している。

そして、彼は、自ら書き記した上掲の対照表から、「この世のなかでまたとないと思われるほど痛ましい境涯にあっても」、「そこには多かれ少なかれ感謝に値するなにもものかがある」(there was something *negative*, or something *positive*, to be thankful for in it)、つまり、「良いことと悪いこととの貸借勘定ではけっきょく貸し方のほうに歩がある」(to set in the description of good and evil, on the credit side of the account)ということ<sup>(12)</sup>を悟るのである。

(11) Defoe [1719a], pp.71-72 (平井(訳)[1967], 92頁)。

このような自己の生活について「貸借対照表」を作成するということは、当時のプロテスタントの人たちの中で「信仰の記帳」という形で既に行われており、Crusoeもまた、その思想的伝統を受け継いでいるとされる(大塚[1977], 48頁; see 天川[1966], 389頁)。

(12) Defoe [1719a], p.73 (平井(訳)[1967], 94頁)。

もちろん、先に掲げた対照表は、今日の企業会計で用いられているような借方に資産、貸方に負債と資本をそれぞれ貨幣表示により記載した貸借対照表ではなく、事柄の性質上、あくまでも Crusoe が置かれた境涯からみでの「良い点」(the good) と「悪い点」(the evil) とを言葉で比較・並記した単純な表にすぎない<sup>(13)</sup>。

しかし、それにしても、小説の中で、単なる言葉による叙述的描写ではなく、簿記という形式合理的な計測方法を具現した貸借対照表——しかも、通常の貸借対照表とは記載される項目が貸借(左右)逆転した形態を採るイギリス式貸借対照表<sup>(14)</sup>——の様式を借りて、「絶望の島」における Crusoe の境涯を、客観的かつ効果的に描写しようとするアイディアの発露に、作者である Defoe が有していた並々ならない会計の知識をうかがい知ることができるであろう。

### 第3節 デフォーと『完全なイギリス商人』

Daniel Defoe (Daniel Foe)<sup>(15)</sup> は、ピューリタン革命とそれに続く共和制の時代を経験した後の王政復古の年、1660年に厳格な清教徒(非国教徒)であり、肉卸売商組合(Butchers' Company)の構成員であった James Foe の子として生まれた「生粋のロンドン子」である。彼は、非国教徒としての宗教的雰囲気濃厚な家庭で育ち、教育も非国教徒専門学校であるモートン・アカデミー

(13) See Parkinson [1986], pp.45-47.

(14) 今日の貸借対照表は、一般に、借方側(左側)に資産を、貸方側(右側)に負債と資本をそれぞれ記載する様式を採るが、これと貸借(左右)逆転した様式を採る貸借対照表を特に「イギリス式貸借対照表」という。そして、その原型は、例えば、Vahé Baladouni によるならば、イギリス東インド会社(正確にはロンドン東インド会社)の第三次合本(Third Joint-Stock)に際して、1641年7月に作成された報告書——残高勘定(balance of accounts)——に見出されるといわれる(Baladouni [1986], pp.25-28 (Exhibit B); cf. Sainsbury [1932], pp.69-70)。

(15) 彼は、1695年頃から、Foe という本来の姓に、貴族的称号である De を冠して、「De Foe」、「D'Foe」、あるいは、「Defoe」という姓を使用しているといわれる(天川 [1966], 57頁; see Moore [1958], p.8)。

(Morton's Academy) で受けたが、牧師とはならず、メリヤス卸売商として実業界に入る。商売は繁盛し、販路を海外にまで拡張するとともに、ブドウ酒・タバコ輸入商、船舶共有者、個人保険業を営み、後には羊毛、チーズ、塩の商人ともなっている。また、煉瓦・オランダ棧瓦製造業を経営し、産業資本家としても成功を収めている。もっとも、メリヤス卸売業は、彼が政治・国事に心を奪われたため、商売がおろそかになり、多額の負債を残して倒産するなど、彼は実業界からさまざまな経験を体得している。

Defoe はまた、時の国王 William III の知遇を得て、ガラス税会計官 (Accountant for Commissioners of the Glass Duty) に任命されたり、国王のために南海征服やスコットランド問題について建言したり、議会でも対仏貿易に関する証言を行ったりしている。さらに、彼は、経済問題を中心に、政治、宗教、軍事、社会、教育問題等を論じ、中産・大衆層から好評を博した『レビュー誌』(A Review: 1704~1713) の発行(当初週2回、後に週3回)に携わるなど、ジャーナリストとしても積極的に活動しており、「ジャーナリストの父」とも呼ばれている。

このような多彩な経験を生かして、Defoe は、晩年の本格的著作時代に至り、先に掲げた『ロビンソン・クルーソー』三部作以外に、*The Fortunes and Misfortunes of the Famous Moll Flanders* (1722) や、*A Journal of the Plague Year* (1722) などの小説、さらに、*The Complete English Tradesman* (1725) や、*A Plan of the English Commerce* (1728) といった経済関係の書物など、多数の著作をきわめて精力的に公刊している。<sup>(16)</sup>

---

16) Defoe の生涯 (1660~1731) については、例えば、天川 [1966] (第2章第1節~第3節) を参照されたい。そこでは、彼の生涯が、次に掲げる三つの時期、つまり、① 商人・産業資本家時代 (1660~1703)、② ジャーナリスト・政府要員時代 (1704~1714)、および、③ 本格的著作時代 (1715~1731) に大きく分けて考察されている (See also Moore [1958])。

これらの著作のうち、Defoeの経済書の主著にあたる *A Plan of the English Commerce* が外国貿易を重点的に取り扱っていたのに対して、*The Complete English Tradesman* は、国内市場に密着した商人層、とりわけ「若いトレイズマン」(young Tradesman)<sup>(17)</sup>を対象に、彼らが体得すべき教訓や道徳律、経営上の諸技術などを記した、いわばその当時の経営学入門書とでもいうべき性格の書物であった。しかも、Defoeは、この *The Complete English Tradesman* の中で簿記の重要性を強調するとともに、実際にその紙幅の一部を割いて簿記に関する具体的な教示を展開していたのである。<sup>(18)</sup>

(17) Defoe[1727], p.iii.

ここでいう「トレイズマン」(tradesman)とは、もっぱら国内に業務を限定する商人のことをいい、外国の商品や産物を輸入し、国内の産物や製品を輸出するという外国貿易に携わる「マーチャント」(merchant)とは区別される。すなわち、Defoeの定義によるならば、少なくともイングランドにおいては、一般に、あらゆる種類の warehousekeeper や shopkeeper は、卸売商であるか小売商であるかを問わず、「トレイズマン」と呼ばれる。その中には、grocer, mercer, linen and woollen draper, Blackwell-hall factor, tobacconist, haberdasher, glover, hosier, millener, bookseller, stationer, その他すべての shopkeeper が含まれる (Defoe [1727], p.2)。

そして、このような「トレイズマン」が、その当時、Defoeによって、「世界中で最大であり、これに匹敵するものはない」といわれたイギリスの国内商業 (Inland Trade) に従事していた。すなわち、「大小あらゆる町に、われわれは卸売ないし小売の shopkeeper を見出すが、彼らはこれらの流通に携わり、商品を最終消費者に引き渡している。ロンドンから商品は主として大きな町に、そして、そこから再び小さな市場へ流れ、さらにもっと小さな村に流れてゆく。そのため、イングランドのすべての製品と外国製品の大部分は、もっとも小さな村や、ブリテン全島のもっとも辺鄙な所ですら見出すことができる」というように、「トレイズマン」こそが、イギリスにおける近代産業資本確立の不可欠の要件としての、国内市場の拡大に伴う流通機構の整備に重要な役割を演じたのである (Defoe [1727], pp.214,328; see Moffit [1925], p.71; 山下 [1968], 51-53頁)。

(18) *The Complete English Tradesman* は、本文中でも述べたように、簿記の解説書ではなく、あくまでも当時の「経営学入門書」とでもいうべき性格の書物であり、簿記の解説も、全体からみれば、そのごく一部(主として「補論」(Supplement) Ch. III)にすぎない。それにもかかわらず、本書は、例えば、Richard Brown 編著になる会計史の古典的著作 (*A History of Accounting and Accountants*, 1905) に

#### 第4節 イギリスへの複式簿記の伝播と『完全なイギリス商人』

今日、もっとも代表的な企業簿記の形態とされる複式簿記は、それが長らくイタリア式貸借簿記と呼称されていたことからもうかがえるように、「おおむね13世紀初頭から14世紀末までの間に、イタリアで、商業と銀行業の簿記実務のうちに生成発展し、15世紀に体系的組織を確立した」といわれる。<sup>(19)</sup>

このような複式簿記の知識が、いつ、どのようにして、イギリスに伝播したのかという問題については明確な解答を持ち合わせていない。おそらくは、13世紀末以降当時のイギリスに居留して商業・金融活動に携わっていたイタリア商人等の外国商人との接触、あるいは、スペインやネーデルラントといった海外に進出しての現地の商人との接触などを通じて、複式簿記による進んだ会計実務を知見する機会がイギリス商人にもたらされたものと考えられる。<sup>(20)</sup>

また、複式簿記に関する世界最初の印刷教本とされる Luca Pacioli の「簿記論」(1494)に遅れること約半世紀後に登場した Hugh Oldcastle の *Profitable Treatyce* (1543) を嚆矢として次第に出版されるようになった解説書の存在も、イギリスにおける複式簿記の伝播とその漸次的な普及に大きな影響があったものと考えられる。<sup>(21)</sup>

---

も、書名のみ(著者不明)という形ではあるが掲げられるなど、会計史に関する文献目録には必ずといってよい程に掲出されており、このことから、本書の重要性は明らかとなろう (Brown (ed.) [1905], p.353; see Hatfield and Littleton [1932], p.196; Thomson [1963], pp.211-212)。

なお、*The Complete English Tradesman* の内容については、天川 [1953b] や、山下 [1978] (第3章) を参照されたい。また、同書中に含まれた簿記論の紹介としては、既に高寺 [1971] (第20章) がある。

(19) 小島 [1987], 19頁。

(20) Winjum [1972], pp.40-44.

(21) Winjum [1972], pp.44-45.

したがって、Defoeの*The Complete English Tradesman*が出版された18世紀初頭のイギリスでは、海外貿易に携わっているような一部の大商人(merchant)の間とはいえ、複式簿記が彼らの会計実務の中で利用されていたのであり、簿記の解説書に関しても、従来の複式簿記(イタリア式貸借簿記)の古典的枠組みから脱却した、その近代化と理論化を目指した優れた啓蒙的簿記書が出版されるようになっていた。<sup>(22)</sup><sup>(23)</sup>

Defoeは、既述のように、商人としての豊富な実務経験を有しており、当然のことながら当時の会計事情にもかなり通曉していたものと思われる。それでは、このような実務経験をふまえて、彼は、*The Complete English Tradesman*の中で簿記に関してどのような教示を展開していたのであろうか。次節以降では、主として同書第一巻(第二版, 1727)に含まれた記述を手がかりに、トレイズマンの経営における簿記の一般的意義と、その具体的役割、そして、彼ら<sup>(24)</sup>が実践すべきとされる簿記の内容について考察することにしよう。

(22) 17世紀後半から18世紀前半にかけてのイギリス商人の会計事情、特に複式簿記を利用して会計帳簿を作成していた大商人のそれについては、Yamey [1963]; Winjum [1972](Ch.IX)を参照されたい。

(23) イタリア式貸借簿記の理論化と近代化を目指した18世紀初頭の優れた啓蒙的著作の例として、例えば、Alexander Malcolmの*New Treatise of Arithmetick and Book-keeping* (1718)と、その改訂版にあたる*Treatise of Book-keeping* (1731)を挙げることができる(See 小島[1987], 第15章第3節-1; 中野[1992], 第4章-II)。

(24) *The Complete English Tradesman*の第一巻は、1725年に刊行されているが、翌年のはじめに再版され、さらに、同年の秋に「補論」(A Supplement to the Complete Tradesman)を付加し、若干の訂正を加えた形で第二版として出版されている。第二版は、補論を収録したこと、序文その他に著者自身による入念な改訂が加えられたことなどにより、初版に比していっそう充実したものとなっている。この第二版の評判が非常に良好であったため、Defoeは、1727年に第二巻を続編として公開した。第二巻は、先の第一巻が主として若い商人を対象としたものであったのに対して、より多くの経験を積んだ商人を対象としたものであった。そして、同書は、その後多くの版を重ね、特に1745年の第五版は広く流布しているが、それは、Defoeの没後に著者以外の手がかかなり加えられたものとみられている(山下[1978], 99頁(注2))。

なお、本章での検討にあたっては、*The Complete English Tradesman*の第一巻、特にその第二版(1727)のリプリント版(Augustus M. Kelley・Publishers, New York, 1969)を用いている。

### 第5節 『完全なイギリス商人』における簿記の位置づけ

Defoeは、*The Complete English Tradesman* の「序文」(The Preface)の中で、「それ(本書)は、若いトレイズマンにとって有益な教示を集めたものである。……もし私がかこ数年の間に多くの若いトレイズマンが、ここで示されているような忠告を欠いていたために失敗しているという経験を見なかったならば、この著作は不必要だと考えたであろうし、決してその執筆に取りかかる<sup>(25)</sup>ともしなかったであろう」と記している。

このことから明らかなように、本書執筆の大きな動機は、彼自身を含む多くの商人たちの成功と失敗の経験をもとに、経験の浅い若いトレイズマンたち<sup>(26)</sup>に対して、彼らが「完全な商人」(Compleat Tradesmen)となるために必要な知識を与えることにあった。

彼はまた、トレイズマンが携わる商業そのものについて、「商売(Trade)は軽い気持ちではじめるべきではない。それはきわめて適切に『忙しくしていること』(Business)と呼ばれる。なぜなら、それは一生忙しくしていること(一生の仕事)(business for life)であり、人生の重要な仕事の一つとして従事されなければならないからである。……商売は働くべきものであって、遊ぶべきものではない。冗談で商売に手を出す人は必ず手痛い打撃を受けるであろう<sup>(27)</sup>」と述べて、商業もまた一生を賭けて営むべき「天職」(Calling)であるという認識を示し、職業倫理上からも安易な気持ちでこれに携わることを戒め<sup>(28)</sup>ている。

(25) Defoe[1727], pp.iii-iv; cf. Defoe[1727], p.6.

(26) Defoe[1727], p.xii.

(27) Defoe[1727], p.48.

(28) 天川[1953b], 39頁。

*The Complete English Tradesman*の内容は、大きく分類すれば、①トレイズマンが体得し実践すべきさまざまな教訓や道徳訓、②トレイズマンが業務を遂行するにあたり必要不可欠な経営上の諸技術、および、③当時のイギリス経済、特に国内商



では、このような商業に乗り出す若いトレイズマンが徒弟時代に習得すべき知識として、簿記は、どのように位置づけられているのであろうか。

徒弟時代、特にその後半に学ぶべき事項として、Defoeは、彼らが取り扱うあらゆる種類の商品に関する適切な判断を養うこと、親方の仕入先や得意先等に知遇を得ること、商品の仕入方法を知ることと併せて、「帳簿 (Books) に精通すること、つまり、親方の簿記の方法 (master's method of Book-keeping) <sup>(29)</sup> を理解し習得すべきこと」を挙げている。

Defoeは、帳簿 (ないし簿記) の一般的意義について、次のように述べている。すなわち、「トレイズマンの帳簿は、繰り返し時を告げる時計のようなものであり、それは、すべての場合において、彼がどのように進んでいるか、また、世の中で彼がどのような状況にあるかを語ってくれる。それで、彼は進むべきとき、もしくは、踏み止まるべきときを知るであろう。そして、商売そのものとは言わないまでも、少なくとも彼の商売が心地よく進むかは、彼が規則正しく記帳し、自己の帳簿に十分に精通していることに依存する。もしそれらが正しく転記され、あらゆる事柄が注意深く記入されているのでなければ、つまり、借方勘定 (debtors accounts — 債権) が決済され、現金が常に貸借平均され、貸方 (creditors — 債務) がすべて表示されているのでなければ、トレイズマンは、舵なしで海上を航行する船のようなものである。彼はまったく混乱に陥って、何をしているか、どこにいるか、あるいは、富んでいるか、

---

業の状況から構成されている。本書執筆の動機からみて、当然のことながら、①の本書に占める比重は大きく、勤勉 (deligence)、慎重 (prudence)、忍耐 (patience)、信用 (credit)、正直 (honesty)、節儉 (frugality)、謙譲 (modesty)、中庸 (moderation) といった、国内商業に根ざすトレイズマンにとって特に必要とされる職業倫理上の徳目が本書全体を通じて繰り返し解説されている。そして、②の経営上の諸技術 (本章で検討の対象としている簿記を含む) も、これらの徳目と一体化することによって意義あるものとされるのである (山下 [1978] (第3章第2節); see 天川 [1953b] (第4節))。

(29) Defoe[1727], p.13; see Defoe[1727], pp.6-17.

破産しているかがわからない。要するに、彼は、自分自身に対して自らを説明することができず、他人に対してはもっとできない<sup>(30)</sup>と説いている。

このように、Defoeは、帳簿が、トレイズマンの営む商業活動の経過をよく示し、彼らの意思決定に重要な情報を提供するものであることを指摘しており、海外貿易に比較して相対的に小規模な個々の国内商業 (home or inland trade) に携わる彼らにとっても、簿記に精通することがその経営に不可欠である旨を明確に表明しているのである。

さらに、彼は、上記のような簿記の一般的意義を説いた上で、それが当時のトレイズマンの経営において果たす主たる役割が、信用取引の導入によって彼らの間で授受される信用 (credit) の管理にあることを明らかにする。

すなわち、Defoeによるならば、「トレイズマンがこの世に所有するすべてのものは、次の三つないしそのうちのいくつかに見出される。つまり、店にある商品 (Goods in the shop)、現金 (Money in cash)、外部の債権 (Debts abroad) である。店は、棚卸 (cast up) に多少の時間を要するが、いつでも第一のものを示すであろう。現金箱 (Cash-chest) と手形箱 (Bill-box) は、必要に応じて第二のものを示すであろう。転記された元帳 (Ledger) は、第三のものを示すであろう<sup>(31)</sup>」と説かれる。

このように、Defoeは、トレイズマンが所有するものを、(1) 商品 (財貨) (2) 現金、(3) 債権 (債務) とに大別した後、特に第三のカテゴリー、つまり、外部の取引先との信用取引の結果として生じる債権 (債務) について、彼らとその情報を適切に得るためには、帳簿 (元帳)、そして、それを作成する技術的基礎としての簿記の知識が不可欠であることを強調している<sup>(32)</sup>。

---

(30) Defoe [1727], p.14.

(31) Defoe [1727], p.267.

(32) ただし、Defoeはまた、上記のような信用取引に伴う債権 (債務) の管理という目的以外に、帳簿が果たす役割として、有形財産 (solid stock) に関する見積りの基礎として、あるいは、従業員の忠実さに対する検証手段となりうる点を挙げている

もちろん、「信用を伴わない商売は、簿記をまったく必要とし<sup>(33)</sup>ない」といわれるように、信用を授受せず、現金のみで取引を行う商人は、帳簿を作成することなく商売をやってゆくことができる。つまり、「彼が自分の財産 (estate) を知りたいときは、店と現金 (上記の Defoe の分類でいえば、第一と第二のカテゴリーに属する所有物) の棚卸を行い、それらが合計いくらになるかを調べればよい。それが彼の全財産であり、純財産である。なぜなら、彼は誰にも債務を負わず、誰も彼に債務を負っていないので、彼のすべての財産は店の中にあるから……<sup>(34)</sup>」である。

しかし、もし信用取引が導入されるならば、「商売全体がきわめて小規模で、あらゆる事柄を記憶することができる人たちを除けば<sup>(35)</sup>」、「帳簿こそが、……彼 (トレイズマン) に対して、彼の外部の債権 (debts abroad) の状態がどうなっているかという問いに十分に答えてくれるであろう<sup>(36)</sup>」といわれる。いうまでもなく、正確かつ規則正しく記帳された帳簿だけが、このような債権 (債務) の存在を証明する唯一の手段ないし証拠となるからである。<sup>(37)</sup>

(Defoe [1727], Supplement, pp.33-34)。

(33) Defoe [1727], Supplement, p.33.

上記の Defoe の言葉を裏返せば、信用取引こそが組織的な会計 (systematic accounting) を生み出したといえることができる。事実、複式簿記も、その中核を構成する勘定組織は、他者との債権・債務関係を記録する人名勘定からまず形成され、次いで物財勘定、さらに名目勘定が工夫・考案されることにより、その体系化が完成されたものと考えられる (Yamey [1949], p.103; 小島 [1965], 第4章第1節・第II節)。

(34) Defoe [1727], p.268.

もつとも、Defoe は、卸売であれ、小売であれ、信用を授受することなく、すべてを現金で処理しているような商人は、未だ生まれていないし、もしいたとしてもすべて死に絶えていると述べて、当時の商業世界における信用取引の普及と、それに起因する会計記録技術としての簿記の不可避の必要性を強調している (Defoe [1727], p.268)。

(35) Defoe [1727], Supplement, p.34.

(36) Defoe [1727], p.267.

(37) Defoe [1727], Supplement, p.35.

Defoe は、帳簿を正確に記帳することが、トレイズマンの繁栄にとって不可欠の要素であり、帳簿をだらしなく記帳することは、帳簿をまったくつけないよりかえって

### 第6節 デフォーの「簿記論」の概要

次に、Defoe が、トレイズマンによって実践されるべきものと教示している簿記の具体的内容について、その帳簿組織を中心に概観することにしよう。

彼はまず、簿記の教示を進めるにあたり、多様な国内商業に従事するさまざまなトレイズマンのうち、とりあえず小売商人 (shop-keeper or retailer)<sup>(38)</sup>、特にロンドンのシティに大きな店を構えた大規模な小売商人を例に取り上げて<sup>(39)</sup>いる。

では、このようなトレイズマンにとって、どのような種類の帳簿が必要とされるのであろうか。

Defoe は、現金出納帳 (Cash-book or Great Cash-book)、日記帳 (Day-book or Journal)、および、元帳 (Ledger) を機軸に、さまざまな補助的帳簿から構成される帳簿組織を提示している。

彼によれば、「小売商人の簿記の主要部分は、彼の貨幣に関して正確でよく貸借平均された勘定をつけることである」<sup>(40)</sup>とされ、それゆえに、「現金出納帳を記帳することは、トレイズマンの業務のもっとも細心の注意を要する部分である」<sup>(41)</sup>といわれる。

次頁の [表4 - 1] は、現金出納帳の記帳内容を例示したものである。<sup>(42)</sup>

悪いということを指摘している。そして、フランスや他の国の例を引いて、これらの国では、商人が帳簿をつけないことは犯罪とされ、帳簿を正確かつ適切に記帳していない人は、詐欺的意図があるものとみなされると述べて、イギリスのトレイズマンたちに対しても、とりわけ債権 (債務) にかかわる紛争を防ぐ意味から、帳簿を正確につけることを求めている (Defoe [1727], p.267; Supplement, pp.34,96)。

(38) 「トレイズマン」に関する Defoe の定義については、前出の注①7を参照されたい。

(39) Defoe [1727], Supplement, pp.37,43.

(40) Defoe [1727], Supplement, p.37.

(41) Defoe [1727], p.279.

Defoe は、「貨幣こそは商業の源 (principal) であるので、現金出納帳はあらゆる勘定の出発点になる」と述べている (Defoe [1727], Supplement, p.92)。

(42) Defoe [1727], Supplement, pp.46-67.

表 4 - 1 現金出納帳の記帳例示

January		Anno 1725.	
Cash D'.	l. s. d.	Cash Cred'.	l. s. d.
Sat. Jan. 1.			
To the ballance of the last month's Cash, being so much remaining in hand, Decemb. 31st	347 18 00	1. By John Indico Dyer, paid him in full	113 00 00
1. To John Jennings of Notting-ham, per Bill on Jer. Palmer, receiv'd this day	160 00 00	By Tim. Drawboy Weaver paid him	70 00 00
To W <sup>m</sup> . Thomas on account,—	35 00 00	By Mary Thomas, Mackler —	32 00 00
To the Lady Jeffrey, sent by her servant,	31 10 00	By Jam. Webb, Camblet-weaver	53 00 00
To James Scrooby	11 02 00	By Pocket expences given for Box money	13 07 00
To retail Cash, being money taken in the Shop this day, tho' New-year's day	33 17 06	By Sir Fra. — for one Quarter House Rent, due at Christmas last	52 10 00
.		.	
.		.	
.		.	
	<u>1064 12 06</u>		<u>816 19 00</u>

( 中 略 )

Cash D'.		Cash Cred'.	
l. s. d.	l. s. d.	l. s. d.	l. s. d.
To the foot of the former Page brought forward, being so much receiv'd this month	5997 02 00	By the foot of the Credit in the former Page, being for money paid on sundry accounts	6077 12 10
31 To John Saunders of Reading	21 13 00	31 By Abel Wilcocks, Weaver	71 10 00
To Retail Cash this day, being for the Holyday (King Charles's Mart.)	7 13 00	By Rob <sup>t</sup> . Petty, ditto. —	21 00 00
To Timothy Bubble, Broker, for 1000 l. South - Sea Stock, sold for me at 106 per Cent.	1060 00 00	By Jasper Manly, for a Bale of thrown Silk	147 10 04
To Jeffry Williams, receiv'd of him	90 03 00	By petty Cash to Tho. Scot, as per his Account this Week	14 02 08
	<u>7176 11 00</u>	By petty Expence given Eleanor Morton, Poundage for a strange Lady she brought —	1 12 00
Total receiv'd	<u>7176 11 00</u>	By Timothy Blount, Weaver, in full	19 03 02
		Total paid	<u>6352 11 00</u>
		l. s. d.	
		Receiv'd	7176 11 00
		Paid	6352 11 00
		Ballance in Cash	<u>824 00 00</u>

この例示からも明らかなように、現金出納帳には、まず前月からの繰越額が「現金：借方」(Cash D<sup>r</sup>. (= Cash is D<sup>r</sup>.) )と題された左側の冒頭に記入されるとともに、同じく借方側に、売掛金や手形金額の回収、小口の現金販売その他による現金収入額が記入される。他方、「現金：貸方」(Cash Cred<sup>r</sup>. (= Cash is C<sup>r</sup>.) )と題された右側には、買掛金や手形金額の決済、賃金・家計費・諸経費、さらに、小口現金係である徒弟への補給などに伴う現金支払額が記入される。そして、月末に至って、1か月間(この例では1725年1月)の現金収入額(借方合計額)から現金支払額(貸方合計額)を控除して、当月末の現金残高(£824)が算出される。

なお、現金出納帳については、小口現金の受払いをいちいち記入することは当該帳簿の記帳内容を煩雑にするということから、次の[表4-2]に示すような小口現金出納帳(Petty Cash-book)の利用が推奨されている<sup>(43)</sup>。

表4-2 小口現金出納帳の記帳例示

Account of petty Cash.	
Petty Cash D <sup>r</sup> .	Petty Cash Cred <sup>r</sup> .
Saturday, January 1. 1725.	Saturday, January 1. 1725.
	By sundry payments as follows,
l. s. d.	l. s. d.
To my Master's Cash, being so much put into my hands for ordinary Expences } 05 00 00	To the Drummers, given by my mas- ter's Orders _____ } 00 02 06
	To the five Parish Alms-men, who come yearly, by Order _____ } 00 05 00
	To poor Amy, an old Nurse _____ } 00 02 06
	.
	.
Monday, January 3.	Monday, January 3.
To my Master, for more money re- ceiv'd of him } 05 00 00	For a Messenger to Chelsea _____ } 00 01 06
	For Carriage of Goods from Canterbury Charges at the Custom-house for three Bales from Leghorn, as by the particulars given my Master _____ } 03 18 00
<u>10 00 00</u>	For Post Letters } 00 01 09
	<u>06 19 01</u>

(43) Defoe[1727], Supplement, pp. 41-41, 72-73; see Defoe[1727], Supplement, pp.74-89.

..... (中 略) .....

	l. s. d.		l. s. d.
Brought over _____	10 00 00	Brought over _____	09 11 02
		.	
		.	
		.	
		Wednesday, Jan.5.	
		To a Porter from Madam Le Force _____	00 01 00
		To the news Woman for Papers, or- der'd to be taken in _____	} 00 02 03
		.	
		.	
		For a paring Shovel, the oid one bro- ken, by Order _____	} 00 01 04
			<u>11 15 03</u>

..... (中 略) .....

Friday, Jan.7.		Friday, Jan.7.	
Receiv'd of my Master to ballance } _____	03 07 04	Foreign Letters _____	00 07 09
my Week's Cash _____		Home Post Letters _____	00 03 00
	<u>13 07 04</u>		<u>13 07 04</u>

..... (以下略) .....

小口現金出納帳は、上掲の〔表4-2〕からも明らかなように、週（土～金）を単位として処理されているが、小口現金の補給に関しては、定額（この例示では5）を随時に補給するという形で行われている。しかも、週の途中では補給された金額を超える小口現金の支払が記録されており、これを週末に精算（ballance）するという形で「小口現金勘定」（＝小口現金出納帳）が締め切られる。

Defoeはまた、「トレイズマンは、現金について正確に記帳することに続けて、信用で売買したすべての商品に関する正確な記録をつけることに主として携わる<sup>(44)</sup>」という。そして、このような商品の信用取引に伴う債権（債務）の記録を担うのが、彼の説く帳簿組織における日記帳である。

(44) Defoe [1727], Supplement, p.37.

Defoe はまた、「トレイズマンの仕入先は誰もが彼の債権者となり、売上先は誰も

次の〔表4-3〕は、かかる日記帳における記帳関係を示したものである。<sup>(45)</sup>

表4-3 日記帳の記帳例示

The Journal, or The Day - Book

Being a daily Entry of all the Goods, of what kinds soever, bought in, or sold out, and delivered out upon Credit, by me, or my Order, and on my Account; beginning this 1st day of January, Anno 1725 inclusive,

Anthony Goodstock.

Saturday, Jan. 1. 1725.

Sold to Mr. Francis Kidd of Exeter, Mercer.

1 Piece fine Ital. Mantua, containing 62 yards, at 6s.6d.p.yd. _____	} 20 03 00	
1 Piece fine black Velvet, cont. 23 yards, at 22s. 6d.p.yard, _____	} 25 17 06	
1 Piece fine Brocade, hal- fell, cont. 20 yds. at 18s. p.yard _____	} 18 00 00	64 00 06

Deliver'd per me, to himself,  
at the Castle in Woodstreet,  
Nich. Cawlay.

..... (中 略) .....

Monday, Jan. 3. continued.

Bought of James Gouck, Weaver.

60 Yards fine Garden Sattin } made to my draft, at 9s. } 6d. per yard, _____	i. 28 10 00
84 Yards ditto, of the sec- ond pattern, at 7s. per yard, _____	} 29 08 00
120 Yards crimson flower'd Damask, at 11s.6d. _____	} 69 00 00
	i. 127 18 00

⋮

が彼の債務者となる。これが彼の簿記の骨子 (sum) であり本質 (substance) である」と述べて、信用取引に伴う債権 (債務) の記帳こそが、トレイズマンの簿記の核心であることを改めて強調している (Defoe [1727], Supplement, p.42)。

(45) See Defoe [1727], Supplement, pp.99-105.



前頁の [表 4 - 3] から明らかなように、日記帳には、トレイズマンが携わった商取引が、売買の別や取引金額だけでなく、取引相手、商品の種類・数量・単価といった明細も併せて、その発生順に記入されており、その意味で、当該帳簿は、取引の日記ないし日誌 (Day-book or Journal) としての性格を有している。<sup>(46)</sup> ただし、そこに記録されたのは、先に述べたように、信用取引に伴う債権・債務に限られており、この点で、複式簿記の帳簿組織、特にPacioloの「簿記論」(1494)を嚆矢とする複式簿記の解説書に見出される古典的帳簿組織である三帳簿制における日記帳 (Waste-book or Day-book)、あるいは、仕訳帳 (Journal)とは内容を大きく異にしている。<sup>(47)</sup>

彼はまた、日記帳についても、現金出納帳の場合と同様に、次頁に掲げる [表 4 - 4] に示されるような、小口取引を特に記録するための日記帳、つまり、小口債権日記帳 (Small Debt Day-book or Petty Debt-book) の使用を説いている。<sup>(48)</sup>

(46) なお、Defoe は、現金出納帳には当初保有している貨幣を記入すべきであると同様に、日記帳にもトレイズマンが取引のために店や倉庫に在庫しているすべての商品を最初に記入すべきであると説いている。ただし、彼が示す記帳例示では、現金出納帳と日記帳のいずれもにこの種の記入は見出されない (Defoe [1727], Supplement, p. 98)。

(47) 日記帳→仕訳帳→元帳という三帳簿制は、Paciolo の「簿記論」以降、複式簿記を説く教科書で用いられた古典的帳簿組織であり、Defoe の *The Complete English Tradesman* の出版からほどなくして登場し、伝統的な複式簿記 (=イタリア式貸借簿記) を教科書的に体系化した代表的著作とされる John Mair の *Book-keeping Methodiz'd* (1736) もまた、基本的にはかかる三帳簿制の体系を踏襲している (Mair [1736], pp.2-4; cf. Mair [1736], Appendix, Ch.I; see 小島 [1987], 第15章第4節-2; 中野 [1992], 第4章-III)。

(48) See Defoe[1727], Supplement, pp.108-113.

表4-4 小口債権日記帳の記帳例示

January, Anno 1725.

Goods sold, not being paid for at the time of the delivery, as follows (viz.)

1. To W <sup>m</sup> . Bland at St. Katherine's		
1 pair of Men's Buck Skin Gloves	} 1. 00 05 00	
1 pair of Woman's Lamb Gloves	} 00 02 00	
	-----	1. 00 07 00
To Mr. John Pied, 1 pair of white Lamb Gloves	} 00 01 02	
To Mr. John Degroe, 6 pair of white Lamb Gloves at 1s. 2d. per pair	} 00 07 00	
3. To Mr. Williams's Daughter, 2 Yard of Muslin, at 5s. 3d. per Yard	} 00 10 06	
	.	
	.	
To W <sup>m</sup> . Hallom, Esq;		
2 fine Turn Overs, at 6s. 6d.	} 1. 00 13 00	
1 Silk Handkerchief	00 05 06	
1 pair white Gloves	00 01 02	
	-----	1. 00 19 08
	.	
	.	
	.	

さて、Defoeは、先に言及した現金出納帳を簿記における最初の帳簿と位置づけるとともに、その最後の重要な帳簿として元帳を位置づける。なぜなら、あらゆる帳簿がそこに集中されるからである。<sup>(49)</sup>

次頁の[表4-5]は、元帳の記帳関係を例示したものである。<sup>(50)</sup>

(49) Defoe[1727], Supplement, pp.123-124.

(50) See Defoe[1727], Supplement, pp.128-141.

表 4 - 5 元 帳 の 記 帳 例 示

Fol. 10				1725				
	James Collier,	D'.	Jour. fol.	l. s. d.	Per Contra	C'.	Cash book fol.	l. s. d.
Jan. 10	To a parcel sent him as per Jour.		17	142 17 00				
19	To Ditto		22	83 11 06	May 4	By Cash recd. per Bill, as per Cash-book	32	100 00 00
28	To Ditto		31	7 04 10	June 12	By Cash of himself	36	42 15 00
Feb. 16	To Ditto		50	120 06 06	Aug. 2	By Ditto	40	152 00 00
Mar. 12	To Ditto		73	97 13 00	Sept. 10	By Bill on Tho. Webb	44	80 00 00
1726 27	To Ditto		91	28 03 07	Nov. 6	By Ditto on the Bank	52	50 10 00
Apr. 27	To Ditto		112	173 12 05				
May 9	To Ditto		122	72 15 02				
				<u>826 04 00</u>				<u>425 05 00</u>
						By his Credit in a new account to Ballance	<u>400 19 00</u>	<u>826 04 00</u>
				Eight hundred, twenty and six pounds, four shillings.				Eight hundred, twenty and six pounds, four shillings.

( 中 略 )

1726				1725				
	W. Low. of Bristol,	D'.	Cash Book fol.	l. s. d.	Per Contra	C'.	Jour. fol.	l. s. d.
Mar. 25	To Cash paid his Bill		13	50 00 00	Jan. 7	By Goods rec <sup>d</sup> . from him	14	137 15 06
Apr. 8	To Ditto		15	20 00 00	14	By Ditto	28	153 2 06
Apr. 17	To Ditto		16	15 00 00	Feb. 3	By Ditto	39	117 12 00
May 2	To Ditto		18	30 00 00	17	By Ditto	58	94 13 07
.	.	.	.	.	Mar. 10	By Ditto, by Ship	67	260 12 00
.	.	.	.	.	Apr. 2	By Ditto	102	83 10 00
Sep. 2	To ditto		34	50 00 00				
				<u>826 00 00</u>				<u>847 5 07</u>
30	To Cash paid himself in Town to Bal. all Acc <sup>'s</sup> .		35	21 05 07				Eight hundred, forty seven pounds, five shillings and seven pence.
				<u>847 05 07</u>				
				Eight hundred, forty seven pounds, five shillings and seven pence.				

この例示からも示されるように、元帳にはトレイズマンが売買している取引の人名勘定が設けられ、現金出納帳と日記帳に記載の該当事項がそこに転記される。例えば、前頁の[表4-5]における「James Collier 勘定」では、借方側には、彼に対する売上債権が、日付、簡単な摘要、転記元の日記帳の丁数、金額の順に記載され、他方、貸方側には、債権の回収が、日付、摘要、転記元の現金出納帳の丁数、金額の順に記載されている。そして、借方合計額から貸方合計額を控除して残高が計算されている。

このように、元帳は、Defoe によって、トレイズマンが彼の身代 (substance) を確認する際に頼みにするといわれるが<sup>(51)</sup>、上述の記載内容からも明らかなように、そこには人名勘定のみが収容され、複式簿記における元帳のような機能は果たすべくもなく、それが、別名、債権帳 (Debt-book) とも呼ばれるよう<sup>(52)</sup>に、あくまでも信用取引に伴う債権とその回収、債務とその支払の状況を表示する帳簿にすぎなかった<sup>(53)</sup>のである。

Defoe はまた、上記の帳簿群以外に、トレイズマンの業務が大規模で多忙なため、日記帳に記入する時間もないような場合に、あとで正式に日記帳に記入するまでの間、一時的に取引の記録を保持しておくための備忘帳 (Blotting-book or Minute-book)<sup>(54)</sup>や、将来起きるかもしれない紛争に備えて、受注の

(51) Defoe[1727], Supplement, p.123.

(52) Defoe[1727], Supplement, p.123.

(53) なお、勘定の締切に関して、Defoe は、「少なくとも1年に一度財産と損益の勘定を恒常的に締め切ることは、イギリスのトレイズマンの古くからの賞賛すべき慣習であった。一般にそれはクリスマスか新年に行われた。その時、彼らは、後退したか前進したか、彼らの事業がこの世の中でどのような状態にあるかを常に語ることができた。この良い慣習はトレイズマンの間でほとんど失われているが、今でもそれを行っている多くの人たちがいる。彼らはそれを『棚卸』(casting up shop)と呼んでいる」と記している。そして、具体的な元帳上の人名勘定(債権・債務勘定)の締切について、彼は、例えば、年末に田舎の取引先が町にやって来たときに決済が行われ、古い勘定が締め切られて新しい勘定が始められるが、完全に決済されない場合には残高のみが新しい勘定に繰り越されると述べている。ただし、いわゆる決算手続についてはほとんど解説されていない(Defoe [1727], p.266; Supplement, pp.142-146)。

(54) Defoe[1727], Supplement, pp.42-43,114-117.

証拠となる顧客からの手紙を保存するための手紙控え帳（Copy-book for Letters）<sup>(55)</sup>、手形、特に手形の引受けを記録しておくための手形帳（Bill-book）<sup>(56)</sup>、さらに、火災により商品のみならず帳簿を失うことにより被る損失を防ぐための元帳の写しなしポケット元帳（Duplicate or Pocket Ledger）<sup>(57)</sup>の利用が説かれている。

## 第7節 おわりに

叙上のように、Defoe は、*The Complete English Tradesman* の中で、国内商業に携わる若きトレイズマンにとり、当時の商業世界における信用取引の普及からみて、徒弟時代に会計記録技術としての簿記を習得することが是非とも必要であることを強調している。その必要性は、彼自身を含む多くの商人たちの成功と失敗の経験から強力にイメージづけられていたものと考えられる。

しかし、Defoe が *The Complete English Tradesman* においてその習得の不可避的必要性を強調した簿記とは、われわれが今日的視点から短絡的に想起しがちな複式簿記ではなかった。彼が教示した簿記法にあつては、現金出納帳、日記帳、元帳がその帳簿組織の機軸にすえられている。ただし、現金の動きを把握する現金出納帳はともかくとして、彼の説く日記帳は、複式簿記の帳簿組織、特に三帳簿制における日記帳、つまり、商人に生起する大小すべての取引を詳細に叙述形式で記録する原初記入簿としての役割をもたず、その機能は信用取引に伴う債権・債務の記録のみに向けられていた。また、元帳も、商業簿記の勘定組織の要をなす商品勘定や、収益・費用の勘定、資本勘定などを欠き、人名勘定のみを収容した帳簿、つまり、実質的には債権（債務）帳にす

(55) Defoe[1727], Supplement, pp.118-119.

(56) Defoe[1727], Supplement, pp.119-121.

(57) Defoe[1727], Supplement, pp.146-148.

ぎなかった。

すなわち、彼が *The Complete English Tradesman* の中で教示していた簿記の実態は、既にその当時、大陸からイギリスに伝播し、海外貿易に携わる商人の一部では実際に利用され、また、その啓蒙・普及を目的とする解説書も出版されるようになっていた複式簿記ではなかった。実在勘定と名目勘定の統合 (integration of real and nominal accounts) に基づく自己完結的な勘定組織を中核に、すべての取引を完全複記するという意味での組織的簿記 (複式簿記) からは程遠く、<sup>(58)</sup> 現金と信用取引の管理を中心とした簡易簿記 (単式簿記) の段階にとどまっていたのである。

このように、彼が、トレイズマンの商業生活における簿記の重要性を強調しながらも、組織的簿記としての複式簿記を説かず、あえて簡便な単式簿記を教示した背景には、当時の簿記書では複雑な複式簿記の解説が紙面の大半を占めていたにもかかわらず、実際には単式簿記の方が商人たちの間で一般に利用されていたという認識が存したものと思われる。<sup>(59)</sup> 少なくとも海外貿易に比較して相対的に小規模な国内商業に携わるトレイズマン、特に彼らの信用取引の計算的管理にとって、<sup>(60)</sup> 複雑な複式簿記は必要ないと考えられたのであろう。

(58) 小島 [1965], 30-31頁; see Littleton and Zimmerman [1962], pp.26-27,30-31.

(59) Basi S. Yamey は、「実際、大多数の企業は、19世紀もかなり経過するまで、より複雑な複式簿記法の解説が教科書の紙面の大半を占めていたにもかかわらず、単純な記録作成の形式 (便宜上、単式簿記と呼びうるもの) を用いていたに違いない」ということを指摘するとともに、オランダ東インド会社や、サン火災保険会社 (Sun Fire Insurance Office of London)、キャピタル・カウンティーズ銀行 (Capital and Counties Bank) といった当時の資本主義的企業の代表例ともいえる企業もまた複式簿記を採用することなく長期間にわたり存続したことを併せて指摘している。すなわち、彼によるならば、複式簿記の本格的な普及は、自生的に工業化 (Industrialization) の過程を展開させたイギリスにおいても、①株式会社形態を採る大規模企業の増加、②所得課税の本格的実施、③会計専門職業人による唱導といった要因を背景に、19世紀、それも後半のこととされるのである (Yamey [1949], p.105; 同 [1956], p.11; 同 [1964], p.126)。

(60) 16~18世紀のイギリス商人にあっては、営利の追求という彼らの目的からみて、簿記においても損益の把握に最大の関心があったということは当然のように考えられる。しかしながら、彼らの残された会計帳簿からみる限り、たとえ彼らが複式簿記を採用

簿記がこれまでの経済生活においてどのような社会的・経済的機能を果たしてきたのか、その意義を歴史に問いかけるとき、われわれは、ややもすれば、今日的視点から、〈簿記＝複式簿記〉というイメージにとらわれて、複式簿記のそれを問うことが多い。しかし、少なくともここで取り上げた18世紀前半のイギリス、特に信用取引の記録が簿記の第一義的課題とされることの多い経済社会にあつては、複雑な複式簿記よりは簡便な単式簿記の方がかえって有用であった。それゆえに、「非会計人」ではあるが商人としての実務経験を有する Defoe もまた、自らの経験に照らして、若いトレイズマンが習得すべき簿記を当時の経営学入門書とでもいうべき *The Complete English Tradesman* の中で具体的に教示するとき、組織的ではあるが複雑な複式簿記を採らず、あえて簡便な単式簿記を採ったものと考えられる。その意味で、簿記の歴史的意義を問う場合には、簿記の歴史を複式簿記の生成・発達史としてのみ構築することなく、非組織的な簿記（単式簿記）がこれまでの経済生活において果たしてきた役割についてもっと光を投げかける必要があるように思われる。

---

している場合であっても、帳簿記録に基づく損益計算は副次的、極論すれば、個々の商品勘定ないし元帳全体の締切に伴う副産物にすぎなかった。むしろ、簿記は、経営活動の管理計算的把握、つまり、単独もしくは他者と共同で、あるいは、代理人として携わった取引と、そこから生じる債権・債務関係について包括的で秩序立った記録を保持することにより、それらを管理・統制することに主たる目的が置かれていた。その限りにおいて、簿記は、Defoe が説くように、債権・債務と現金取引を記録する勘定（帳簿）さえあれば事足りたのである。大規模に営まれることの多い海外貿易と異なり、相対的に小規模な国内商業に携わるトレイズマンにとっては、特にそのことが妥当するよう思われる（Yamey [1949], p.105: see Yamey [1963]; 同 [1964]; Winjum [1972], Chaps. VIII・IX）。

## 参 考 文 献

- [1] 天川潤次郎 [1953a] 「デフォウの商業論」論叢（関西學院短期大學商科），第7号，19-52頁。
- [2] —— [1953b] 「デフォオの『完全なイギリス商人』」論叢（関西學院短期大學商科），第8号，21-54頁。
- [3] —— [1964] 「『ロビンソン物語』における宗教倫理と経済」經濟學論究（関西學院大学），第17巻第4号，25-61頁。
- [4] —— [1966] 『デフォー研究—資本主義經濟思想の—源流—』未來社。
- [5] 大塚久雄 [1966a] 「『經濟人』のユートピア的具象化としてのロビンソン物語」，大河内一男先生還暦記念論文集刊行委員会編『古典經濟学の伝統』（大河内一男先生還暦記念論文集 第Ⅲ集），有斐閣，1966年，155-183頁。
- [6] —— [1966b] 『社会科学の方法—ヴェーバーとマルクス—』（岩波新書）岩波書店。
- [7] —— [1977] 『社会科学における人間』（岩波新書）岩波書店。
- [8] —— [1994] 『國民經濟—その歴史的考察—』（講談社學術文庫）講談社。
- [9] 落合幸二 [1984] 『ロビンソン・クルーソーの世界』彩流社。
- [10] 亀川雅人 [1996] 『企業財務の物語—ロビンソン・クルーソーの道案内—』中央經濟社。
- [11] 小島男佐夫 [1965] 『複式簿記發生史の研究（改訂版）』森山書店。
- [12] —— [1987] 『會計史入門』森山書店。
- [13] —— [1988] 「トレイズメンの勃興と簿記書の展開」會計，第133巻第5号，595-614頁。
- [14] 高寺貞男 [1971] 『會計政策と簿記の展開』ミネルヴァ書房。
- [15] 高橋康雄 [1993] 『ロビンソン・クルーソー本当の話』北宋社。
- [16] 中野常男 [1992] 『會計理論生成史』中央經濟社。
- [17] —— [1994] 「『ロビンソン・クルーソー』と貸借対照表—ダニエル・デフォーの簿記論研究—」國民經濟雜誌，第170巻第5号，65-91頁。
- [18] 宮崎孝一 [1991] 『ダニエル・デフォー—アンビヴァレンスの航跡—』研究社出版。



- [19] 山下幸夫 [1978] 『近代イギリスの経済思想』 岩波書店。
- [20] Baladouni, V. [1986], "Financial Reporting in the Early Years of the East India Company," *The Accounting Historians Journal*, Vol.Ⅷ, No. 1, pp.19-30.
- [21] Brown, R. (ed.) [1905], *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh.
- [22] Defoe, D. [1719a], *The Life and Strange Surprizing Adventures of Robinson Crusoe, of York, Mariner: ……*, London (*Romances and Narratives by Daniel Defoe*, edited by Aitkin, G.A., Vol.I, London, 1895) (平井正穂 (訳) [1967] 『ロビンソン・クルーソー (上)』 (岩波文庫) 岩波書店)。
- [23] — [1719b], *The Farther Adventures of Robinson Crusoe: Being the Second and Last Part of His Life, ……*, London (*Romances and Narratives by Daniel Defoe*, edited by Aitkin, G.A., Vol.Ⅱ, London, 1895) (平井正穂 (訳) [1971] 『ロビンソン・クルーソー (下)』 (岩波文庫) 岩波書店)。
- [24] — [1720], *Serious Reflections during the Life and Surprizing Adventures of Robinson Crusoe: with His Vision of the Angelick World*, London (*Romances and Narratives by Daniel Defoe*, edited by Aitken, G.A., Vol.Ⅲ, London, 1895).
- [25] — [1722a], *The Fortunes and Misfortunes of the Famous Moll Flanders*, London (reprinted ed., London, 1930 (Everyman's Library, No. 837) (井澤龍雄 (訳) [1968] 『モル・フランダース (上・下)』 (岩波文庫) 岩波書店)。
- [26] — [1722b], *A Journal of the Plague Year: ……*, London (reprinted ed., London, 1908 (Everyman's Library, No.289)) (平井正穂 (訳) [1973] 『ベスト』 (中公文庫) 中央公論社)。
- [27] — [1727], *The Complete English Tradesman, in Familiar Letters: Directing him in all the several Parts and Progressions of Trade, ……*,

2nd ed., Vols.I-II, London (reprinted ed., New York, 1969).

- [28] — [1728], *A Plan of the English Commerce. Being a Compleat Prospect of the Trade of this Nation, as well the Home Trade as the Foreign, ……*, London (reprinted ed., Oxford, 1928) (山下幸夫・天川潤次郎(訳)[1975]『デフォー イギリス経済の構図』(初期イギリス経済学古典選集5) 東京大学出版会).
- [29] — [1745], *The Complete English Tradesman: Directing him in several Parts and Progressions of Trade, ……*, 5th ed., Vols. I-II, London (reprinted ed., New York, 1970).
- [30] Ellis, F.H. (ed.) [1969], *Twentieth Century Interpretations of Robinson Crusoe: A Collection of Critical Essays*, Englewood Cliffs, New Jersey.
- [31] Green, M.B.[1990], *The Robinson Crusoe Story*, University Park, Pennsylvania (岩尾龍太郎(訳)[1993]『M.グリーン ロビンソン・クルーソー物語』みすず書房).
- [32] Hain, H. P. [1968], "The Complete Tradesman," *The Australian Accountant*, Vol. XXXVIII, No.12, pp.698-699.
- [33] Hatfield, H.R. and Littleton, A.C.[1932], "A Check-list of Early Book-keeping Texts," *The Accounting Review*, Vol.VI, No.3, pp.194-206.
- [34] Lamb, C.[1867], "The Good Clerk, A Character: with Some Account of 'The Complete English Tradesman,'" in Lamb, C., *Eliana*, London, 1867, pp.21-27.
- [35] Littleton, A.C. and Zimmerman, V.K.[1962], *Accounting Theory: Continuity and Change*, Englewood Cliffs, New Jersey.
- [36] Mair, J. [1736], *Book-keeping Methodiz'd: or, a Methodical Treatise of Merchant-Accompts, According to the Italian Form. ……*, Edinburgh.
- [37] Malcolm, A. [1718], *A New Treatise of Arithmetick and Book-keeping. ……*Edinburgh.
- [38] — [1731], *A Treatise of Book-keeping, or, Merchant Accounts; in the Italian Method of Debtor and Creditor, ……*, London.

- [39] Moffit, L.W.[1925], *England on the Eve of the Industrial Revolution*, New York.
- [40] Moore, J.R.[1934], *Daniel Defoe and Modern Economic Theory* (Indiana University Studies, Vol.XXI (Study No.104)), Bloomington, Indiana.
- [41] — [1958], *Daniel Defoe: Citizen of the Modern World*, Chicago.
- [42] Novak, M.E.[1962], *Economics and the Fiction of Daniel Defoe* (University of California Publications, English Studies: 24), Berkeley, California.
- [43] — [1963], *Daniel Defoe and the Nature of Man*, London.
- [44] Parkinson, J.M. [1986], "Daniel Defoe: Accomptant," *Accounting History*, Vol. Ⅷ, Nos.1 & 2 (reprinted in Boys, P. and Freear, J. (eds.), *Accounting History, 1976-1986: An Anthology*, New York, 1992, pp.293-309).
- [45] Sainsbury, E.B.[1932], *A Calendar of the Court Minutes etc. of the East India Company, 1671-1673*, Oxford.
- [46] Stoler, J.A.[1984], *Daniel Defoe: An Annotated Bibliography of Modern Criticism, 1900-1980*, New York.
- [47] Sutherland, J. [1971], *Daniel Defoe: A Critical Study*, Cambridge, Massachusetts.
- [48] Thomson, H.W. [1963], "Bibliography: Books on Accounting in English, 1543-1800," in Yamey, Edey and Thomson [1963], pp.202-224.
- [49] Trevelyan, G.M. [1942], *English Social History: A Survey of Six Centuries Chaucer to Queen Victoria*, London (藤原 浩・松浦高嶺 (訳) [1971]『トレヴェリアン 英国社会史 1』みすず書房; 松浦高嶺・今井 宏 (訳) [1983]『トレヴェリアン 英国社会史 2』みすず書房).
- [50] Winjum, J.O. [1972], *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500-1750*, Urbana, Illinois.
- [51] Yamey, B.S. [1949], "Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism," *The Economic History Review*, 2nd Series, Vol.I, Nos. 2 & 3, pp. 99-113.

- [52] —— [1956], "Introduction," in Littleton, A.C. and Yamey, B.S.(eds.), *Studies in the History of Accounting*, London, 1956, pp.1-13.
- [53] —— [1963], "Double Entry Practice in the Seventeenth and Eighteenth Centuries," in Yamey, Edey and Thomson[1963], pp.180-201.
- [54] —— [1964], "Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart," *Journal of Accounting Research*, Vol. II, No.2, pp.117-136.
- [55] ——, Edey, H.C., and Thomson, H.W.[1963], *Accounting in England and Scotland: 1543-1800*, London.



# 第5章 『エンサイクロペディア・ブリタニカ』(1771)と メアの「簿記論」

—— 18世紀スコットランド啓蒙と実学教育 ——

## 第1節 はじめに

エディンバラを首都とし、グレート・ブリテン島の北部、全島のおよそ1/3を占めるスコットランドは、かつては独立の王国として、国境をはさんで南に対峙する隣国イングランドとの間に幾多の戦火を交え、また、1707年に行われたイングランドとの「合併」の後には、ともに複合民族国家としてのイギリス、つまり、「連合王国」(United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland)を構成する主要地域となっている。

もっとも、スコットランドは、イングランドとの「合併」当時においてさえ、「褐色のヒースと草ぼうぼうの森林の国」<sup>(1)</sup>といわれたように、やせた土地と中世的な農業方法のゆえに貧しく、イングランドや海外との間に取るに足る貿易もなかったため、南の隣国との経済的な格差は著しかった。イングランドが市民革命を経て議会主義的重商主義を確立し、17世紀末から経済発展を示しはじめたのに対して、逆に、18世紀初頭のスコットランドでは、17世紀以来の穀物

---

(1) Trevelyan [1961], p.421 (松浦・今井(訳) [1983], 346頁); see Trevelyan [1958], pp.400,480 (大野(監訳) [1974], 131,207頁); 同 [1961], pp.207-208 (藤原・松浦(訳) [1971], 174-175頁).

不作から生じた食料飢饉が続き、イングランドの重商主義的政策下での関税の強化や、海運法 (Act of Navigation: 航海条例) による外国船の植民地市場からの排除に遭遇する中で、イングランドの東インド会社 (East India Company) に対抗してアフリカや西インドとの貿易を企図して設立されたダリエン会社 (Darien Company) が破産の憂目に会い、また、イングランド銀行 (Bank of England) に対抗して設立されたスコットランド銀行 (Bank of Scotland) もそのスタート直後から危機に瀕するなど、重大な経済的破局に直面していた。このような経済的窮地から脱するために、イングランドの工業化に対応できるより一層の貿易の振興や、地域産業の育成、先進のイングランドの資本と技術を導入しての新工業の発起などが待望され、結局、スコットランドは、こうした理由のゆえに、一般に「経済的合併」ともいわれる、1707年のイングランドとの「合併」(Union of England and Scotland) を受け入れることになる。<sup>(2)</sup>

この「合併」により、スコットランドは、独自の議会を失うが、それと引き換えに、イングランドの市場および植民地における完全な提携関係を獲得し、同地に永遠に続いてきた赤貧状態をついになくす機会を開くことになった。<sup>(3)</sup> もっとも、イングランドとの合併がもたらす恩恵は、一世代ないしそれ以上の間、遅々として現れなかった。合併による政治・商業組織の合同の結果として、

(2) 北 [1985], 39-41頁; see 天川 [1966], 224-225頁。

イングランドにとっても、スコットランドとの合併は、スペイン継承戦争を戦っていた当時、敵国フランスと結ぶ恐れのある裏口を効果的に閉ざすという政治的理由があり、さらに、長期的にみれば、この合併により、18世紀に入り伝統になれ沈滞気味のイングランドに、スコットランド人の活力を経済の担い手として加えることによつて、60~70年後に到来するイギリス産業革命の政治的前提条件を形成することができたといわれる (天川 [1966], 188頁)。

なお、スコットランドとイングランドとの合併問題、特にその原因や経過、結果等については、天川 [1966] (特に第5章) において、Daniel Defoe 研究を通じて詳細に論じられているので参照されたい。

(3) Trevelyan [1961], p.418 (松浦・今井(訳)[1983], 344頁)。

ハイランド地方の社会改革、スコットランド人によるイギリス帝国への植民、タバコや綿花を主として取り扱う大西洋横断貿易（＝北アメリカ・西インド貿易）によるグラスゴウやクライド川流域全体の商工業地帯への変貌などが進行するのは、農業方法の改良とともに、主として18世紀後半に入ってからの出来事であった。<sup>(4)</sup>

そして、この18世紀後半に至って、スコットランドは、長年にわたって惨めな生活を強いてきた貧困から解放され、突然の輝きを放つ時代を迎える。特に文化的側面をみると、そこに「スコットランド啓蒙」(Scottish Enlightenment)<sup>(5)</sup>と呼ばれる、スコットランドの文化的黄金時代が到来するのである。すなわち、社会科学の分野において、David Hume や Adam Smith, Henry Home (Lord Kames), James Steuart, Adam Ferguson, Dugald Stewart など、非凡な個性と知的能力を合わせもったスコットランドの人たちがその当時のヨーロッパに啓蒙主義思想の範を示すとともに、医学、数学、農学、化学、地質学などの自然科学の分野でもスコットランド人が世界をリードするような多大な貢献

(4) Trevelyan [1961], pp.418-419, 450-462 (松浦・今井(訳) [1983], 344, 370-380頁)。

イングランドとの合併は、少なくとも即時的にはスコットランドに利益をもたらさなかった。イングランドとの間の関税障壁の除去は、スコットランドの産業を、先進国イングランドの産業との激しい競争にさらし、特に織物工業は致命的な打撃を受けた。塩税の増大はオランダとの競争関係にあるニシン漁業を阻止し、イングランドの貿易統制はスコットランドの羊毛輸出を禁止した。フランス貿易の喪失に代わってやがて現れてくる植民地貿易は合併の直後には効果を示さなかった。合併の時にスコットランド産業振興基金が設けられ、特に漁業と亜麻・毛織物業の奨励が行われたが、その効果は直ちに現れるものではなかったし、漁業はついに立ち直ることができなかった。このような不満が、1715年と1745年の二度にわたるジャコバイト（1688年の名誉革命で亡命したステュアート家の James II とその子孫の王位回復を図る人たち）の反乱に多くのスコットランド人を参加させることになったのであろうといわれる。事実、合併からおよそ半世紀が経過した時点で公刊された Samuel Johnson の英語辞典 *A Dictionary of the English Language* (1755/1756) の第二巻に含まれた「からす麦」(Oats) の項目において、「イングランドでは一般に馬に与えられる穀物であるが、スコットランドでは庶民の主食になっている」と解説されていたことから想像されるように、18世紀半ば頃においてすら、両地域の間には大きな経済的格差が存していたのである（水田 [1968], 12-13, 56頁; see Johnson [1756], “Oats”）。

(5) 「スコットランド啓蒙」は、1730年代にその開始期が求められ、1750年代～70年代の



をなした。さらに、このような学芸復興の波は、Walter Scott や Robert Burns らの文学作品を育み、スコットランド人の心を全ヨーロッパないし全世界に印象づけることになった。<sup>(6)</sup>

また、このような文化的成熟を支えるかの如く、18世紀後半のスコットランドは、折からイギリスに自生的に発生した伝統的な農業社会から近代的な工業社会への急速な転換の過程、いわゆる「産業革命」(Industrial Revolution) が進展する中で、<sup>(7)</sup>「18世紀のイギリス産業革命は文字通りイングランドの産業革命ではなかった。……スコットランドの産業革命ともいべきものであった」<sup>(8)</sup>といわれるように、「工業化」(Industrialization) を機軸とした経済的・社会的変革運動の主体的担い手となった Joseph Black や James Watt ら多数の科学者や技術者、あるいは、James McGuffog や James M'Connel といった多くの産業資本家や企業家を輩出し、スコットランドのみならず、イギリス全体の経済的發展に重要な役割を果たしたのである。<sup>(9)</sup>

## 第2節 スコットランド啓蒙と「スコットランドの優越」

上記のように、スコットランドが、イングランドと比べて経済發展で大きく立ち遅れた状況に置かれていたにもかかわらず、1707年の合併の後、特に18世紀後半に至って突然の輝きを放つようになった要因の一つには、経済的貧困の中にあっても教育に力を注ぎ、また、貧富の差にかかわらず能力主義による教育機会を開くという、563年創設のケルト教会に附属する修道院での神学教

の最盛期を経て、18世紀末から1810年代にかけてその解体期を迎えたといわれる（田中(敏)[1989], iii頁; cf. Mephams [1988a], p.151）。

(6) Trevelyan [1961], pp.418-419 (松浦・今井(訳) [1983], 344頁); see Mephams [1988c], pp.13-15.

(7) 柴田[1970], 5-6頁; see 大河内[1977], 162頁; 村岡・川北(編著)[1986], 55-56頁。

(8) 天川[1966], 188-189頁。

(9) 天川[1966], 188-191頁; see Ashton [1948], pp.19-20 (中川(訳)[1953], 20-22頁)。

育にはじまる、スコットランド特有の宗教的土壌に根ざした教育の歴史的伝統があった。しかも、そこには、このような歴史的伝統に加えて、1560年のJohn Knoxによるスコットランド宗教改革以後の実学教育の確立が融合的に反映されていたのである。例えば、中世以来の古典教科の思弁的教育に限られ、実学的課題から離れたオクスフォードとケンブリッジのイングランド二大学に対して、科学的研究とその実際の応用を目指した実学中心のスコットランドの四つの大学、つまり、グラスゴウ、エディンバラ、アバディーン、セント・アンドリューズの各大学は、医学、自然科学、社会科学の分野で、その当時のヨーロッパの最高水準に達しつつあった。<sup>(10)</sup>

また、スコットランドの教育制度で特に注目されるのは、アカデミー(academy)と称される各種の専門学校の存在である。イングランドでは非国教徒専門学校(dissenting academy or dissenters' academy)として知られるアカデミーは、国教会に反発する非国教徒子弟のための私立専門学校であったが<sup>(11)</sup>、スコットランドのアカデミーは、宗教次元では地域内での国教会の強制とこれに対する反発の関係は軽微で融合的な状況にあり、むしろ教育次元での自治都

(10) 北[1974], 51-58, 60頁; 同[1985], 4, 278-282, 284-286頁; see Ashton [1948], pp. 19-20 (中川(訳)[1953], 20-21頁); Trevelyan [1961], pp. 365-366 (松浦・今井(訳)[1983], 303頁); 天川[1966], 190頁; 水田[1968], 第3章; Sheldahl (ed.) [1989], pp. 94-97.

なお、19世紀後半に至るまでのスコットランドにおける教育制度の史的展開の概要については、例えば、北[1974]; 同[1985] (補論第1章)等を参照されたい。

(11) イングランドにおける非国教徒専門学校としてのアカデミーは、Charles II時代の非国教徒弾圧政策のために学校から追放された非国教徒教師によって、非国教徒子弟のための私立の専門学校としてはじめられた。また、この種の非国教徒専門学校の授業科目は、国家や社会に有用であるべきとする功利主義的実学主義の観点から、自然科学、化学、物理、商業、簿記・会計、速記などが加えられ、その後の産業発展に対応できるように商工業向きの実践教育に向けられていた。まさに新興ブルジョワジーの教育要求に合致していたのである。それゆえに、従来からのグラマー・スクールが眠り、既存の大学が不毛の時代にあって、非国教徒専門学校は完全に活気があり活動的であったので、この種の非国教徒専門学校が成功を収め評判を得ると、次第に国教徒のブルジョワジーの子弟も入学するようになり、地域産業に対応しつつ多様なアカデミーが地方商工業都市に設立されたといわれる(北[1974], 59頁; 同[1985], 285-286頁; see Ashton [1948], pp. 20-21 (中川(訳)[1953], 22頁); Sheldahl (ed.) [1989], pp. 81-91)。

市のグラマー・スクール (grammar school) における古典的カリキュラムへの反発から、実学的な商業、科学に主題を置いて設立された。スコットランドにおける最初のアカデミーは、1761年創立のパーズ・アカデミー (Perth Academy) であり、ここでは、奇しくも18世紀のスコットランドないしイギリス全体を代表する優れた簿記書の著者であった John Mair と Robert Hamilton が相次いで校長を務めていた。<sup>(12)</sup>

大学やアカデミー等の教育組織にみられるスコットランドの実学教育重視の伝統は、前節で述べたように、イギリスの「産業革命」を主体的に担った有為の人材を輩出するのであるが、それはまた、簿記・会計の領域にあっては、アカデミーやグラマー・スクールその他の学校で利用される教科書としての簿記書に対する需要を喚起した。そして、このような需要こそが、「スコットランド啓蒙」とほぼ時を同じくする18世紀に、「スコットランドの優越」(Scottish Ascendancy)<sup>(13)</sup>と呼ばれるような現象、つまり、先に挙げた Mair や Hamilton、さらに、Alexander MacGhie や Alexander Malcolm といった一群のスコットランド人たちによって優れた内容の複式簿記の解説書が数多く出版されるといふ現象を生み出したのである。<sup>(14)</sup>

---

なお、18世紀末に至るまでのイングランドにおける教育制度の史的展開の詳細については、例えば、Sheldahl (ed.) [1989a] (Chap.1) を参照されたい。

(12) 北 [1974], 55頁; 同 [1985], 282頁; see Murray [1930], pp.341-342.

1761年に創立されたパーズ・アカデミーは、既にエア・グラマー・スクール (Ayr Grammar School) の校長を務め、スコットランドにおける実学教育の必要性に対応した教育プログラムの抜本的改革に携わっていた Mair を初代の校長として招聘している。そして、彼が在職のまま1769年に死去した後は、1779年にアバディーンのマリシャル・カレッジ (Marischal College) に移るまでの期間、Hamilton が校長の職を継いでいる (Murray [1930], pp.344-345; Mephram and Stone [1977], pp.128-129; Bywater and Yamey [1982], pp.164,185; Mephram [1988b], pp.2-3; 同 [1988c], pp.68-77,91-97)。

(13) Yamey [1963], p.170; cf. Yamey [1990a], pp.12-13 (片岡 [訳] [1990], 581頁)。

(14) 「スコットランドの優越」といわれるように、18世紀のスコットランドは、MacGhie の *Principles of Book-keeping Explain'd* (1718), Malcolm の *New Treatise of Arithmetick and Book-keeping* (1718) と *Treatise of Book-keeping* (1731), さらに、Mair の *Book-keeping Methodiz'd* (1736) と *Book-keeping*

### 第3節 スコットランド啓蒙と『エンサイクロペディア・ブリタニカ』

今日に至るまで200年以上にわたって連綿として版を重ね続けている *Encyclopædia Britannica* もまた、「スコットランド啓蒙」の知的遺産の一つとして挙げることができるであろう。そして、この百科事典もまた、18世紀当時のスコットランドにおける功利主義的実学主義的傾向が大いに反映されていたと考えられる。すなわち、「一団のスコットランドの紳士たち」(a Society of Gentlemen in Scotland)によって1768年に分冊形式で刊行が開始され、1771年に三巻本として完成した *Encyclopædia Britannica* は、1751年から1780年にかけてフランスで出版された *Encyclopédie, ou dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers* が1789年の革命を駆り立てた強力な知的勢力の一つに数えられるのと比べて、思想的内容が乏しいという批判が行われる反面、きわめて実用主義的な内容がそこに盛り込まれていたのである。<sup>(15)</sup>

---

*Moderniz'd* (1773), Hamilton の *Introduction to Merchandise* (1st ed., 1777/1779; 2nd ed., 1788) など、多くの優れた簿記書を輩出している。

ただし、この時期に、なぜ、会計史上、「スコットランドの優越」と呼ばれるような現象がみられたのか、その理由について必ずしも十分な答えは見出されない。しかし、例えば、Michael J. Mephams の見解によるならば、①簿記書もまた経済財であり、その出版も需要と供給により決まるとすれば、解説の対象が土地等の財産管理にかかわる会計、いわゆる“estate accounting”にとどまる傾向にあった当時のイングランドの簿記書に比べて、もっぱら伝統的な商人の会計を中心に簿記を解説していたスコットランドの簿記書の方が、より広くアピールでき、より大きな市場にアクセスすることができたこと、しかも、②18世紀当時の出版事情からみても、エディンバラの方がロンドンよりもコスト的に優位にあり、イギリスにおける出版の中心地になっていたこと、さらに、③「スコットランド啓蒙」が社会を進歩させるための手段として出版物を重視し、あらゆる種類のアカデミックなテキストの出版を奨励していたことなどが、スコットランドにおける簿記書の出版を大いに促進した要因として挙げられている (Mephams [1988b], pp.3-5, 21 (note(5)); 同 [1988c], pp.368-369, 512 (note(5)))。

なお、「スコットランド啓蒙」と、簿記・会計の領域、特に簿記書の側面に現れた「スコットランドの優越」との関連については、Mephams [1988c] において詳細に分析・検討されているので参照されたい (See also Mephams [1988a]; 同 [1988b])。

(15) 光延(訳)[1991], 154, 157頁; 水田[1968], 316頁。

すなわち、近代的な「百科事典」(encyclopaedia)の嚆矢は、John Harrisの*Lexicon Technicum, or an Universal English Dictionary of Arts and Sciences* (1704)と、これに続くEphraim Chambersの*Cyclopaedia, or Universal Dictionary of Arts and Sciences* (1728)に見出される。特にChambersの労作は商業的に成功を収め、教育的にも影響が大きかった。<sup>(16)</sup> Denis Diderotを中心に、Jean le Rond D'Alembertら、いわゆる百科全書派(encyclopedists)による*Encyclopédie*も、当初の企画では、上記のChambersの*Cyclopaedia*のフランス語版を意図されていたのである。もっとも、実際に彼らが刊行した*Encyclopédie*は、Chambersの*Cyclopaedia*の翻訳というべきものでなく、急進的で革命的意見の重要な発言の場と化しており、社会進歩と変革の期待に燃えたものと評価されている。<sup>(17)</sup>

これに対して、*Encyclopædia Britannica*は、使命感に駆られた啓蒙哲学者一人の仕事というよりは、複数の人物のチームによる18世紀当時のイギリス、特にエディンバラにおける高等常識の集成とその普及を目指したものであった。1760年代のエディンバラの彫版師のAndrew Bell、活版屋のCollin Macfarquhar、そして、活版屋で学者のWilliam Smellieによる共同作業の結果は、先に述べたように、1768年から1771年にかけて*Encyclopædia Britannica, or a Dictionary of Arts and Sciences, Compiled upon a New Plan*という標題

(16) *The New Encyclopædia Britannica* [1986], Vol.18, p.381; 光延(訳)[1991], 153頁。

なお、事典(や辞書)の歴史については、例えば、Tom McArthurの*Worlds of Reference: lexicography, learning and language from the clay tablet to the computer* (1986)(光延(訳)[1991])を参照されたい(See also *The New Encyclopædia Britannica* [1986], Vol.18, pp.379-385)。

(17) 光延(訳)[1991], 154-155頁。

*Encyclopédie*は、例えば、『アメリカ独立宣言』(1776)とThomas Paineの『人権論』(1791)と並ぶ、18世紀における急進的ヒューマンイズムの先駆的業績に挙げられている(光延(訳)[1991], 155頁)。

なお、*Encyclopédie*成立の経緯については、例えば、桑原(編)[1954](序論第2章)を参照されたい。

のもとで全三巻で刊行された。それは、アルファベット順に項目を配列するとともに、75編の大項目(長論文)を骨格にすえ、その間に散りばめた多数の小項目の多くについては大項目との相互参照を計るという体裁を採っていた。<sup>(18)</sup>

このうち、大項目として取り上げられたものの一部を掲げれば、Agriculture, Algebra, Anatomy, Annuities, Architecture, Arithmetick, Astoronomy, Bible, Book-keeping, Botany, Chemistry, Commerce, Composition, Electricity, Exchange, Farriery, Geography, Geometry, Glass, Grammar, Horsemanship, Hydrostatics, Language, Law, Logarithms, Logic, Mahometans, Mechanics, Medicine, Metaphysics, Money, Moral Philosophy, Musick, Navigation, Opticks, Political Economy, Religion or Theology, Short-Hand Writing, Smoke, Stocks or Public Funds, Surgery, Trigonometry などである。<sup>(19)</sup>

上掲の項目例示からも明らかなように、社会思想ないし社会科学的な要素はきわめて少なく、経済関連の項目も、Political Economyの他は、Annuities, Book-keeping, Commerce, Exchange, Money, Stocks or Public Fundsなどに限られている。<sup>(20)</sup> *Encyclopædia Britannica*の初版本に対する評価として、それが荒削りで奇異な様相を示しており、事実と空事、科学と空想が混在していたということが指摘されるが、たとえそうであったとしても、その実用主義的な特徴が長論文形式による解説を割り当てられた大項目の選定からもうかがえるのである。<sup>(21)</sup>

(18) 光延(訳)[1991], 156-157頁。

(19) 水田[1968], 315-316頁; see *Encyclopædia Britannica* [1771], Vol.I, "List of Authors, &c."

(20) 水田[1968], 316頁。

(21) 光延(訳)[1991], 157頁。

そして、「簿記」(Book-keeping)は、大項目の中でも49頁という、百科事典中における解説としては相当な紙幅が充てられていたのであり、しかも、その執筆を担当したのが、先に言及した、パース・アカデミーの校長を務めるとともに、会計史における「スコットランドの優越」の時代を築いた代表的人物<sup>(22)</sup>の一人である Mair であった。

#### 第4節 メイアと彼の簿記書

Mair (1702/1703?~1769)は、セント・アンドリューズ大学を卒業した後、エア・グラマー・スクールに勤め、数学や簿記その他の教科を担当している。そして、1746年には校長に任命され、スコットランドにおける実学教育の必要性に対応した、同校の一種のアカデミー化を図った教育プログラムの抜本的な改革に携わっている。その後、彼は、既述のように、1761年に新設されたパース・アカデミーに校長として招聘され、在職のまま1769年に死亡している。

Mair は、長年にわたる教師としての生活の中で、数学や簿記、ラテン語、歴史などにかかわる多数の著作を著しているが、特に1736年に公刊された *Book-keeping Methodiz'd* は、イギリス本国の読者に好評をもって受け入れられ、第三版(1749)では、イングランドとの合併後、スコットランド商業資本、特にグラスゴウの商業資本にとって対アメリカ植民地貿易の活路を見出す起点になった「タバコ植民地」と称されていたヴァージニアやメリーランドとのタバコ貿易に関連した“The produce and commerce of the Tobacco Colonies”と題された章を補論に加え、さらに、第五版(1757)では、西イン

(22) Mair は、*Encyclopædia Britannica* に関して、“Book-keeping”だけでなく、“Arithmetick”の項目についても執筆を担当している。また、Hamilton も、Mair の死後、同事典の第二版~第七版にかけて「簿記」の項目の執筆を継承している (Mephram [1988c], pp.80,99-100; see Mair [1771a]; 同 [1771b]; *Encyclopædia Britannica* [1771], Vol.1, “List of Authors,&c.”)。

ト諸島との砂糖貿易に関連した“The produce and commerce of the Sugar Colonies”を補論に付け加えるなど、増改訂を繰り返しながら、1765年には第八版が出版されている。

さらに、彼は、これに徹底した改訂・増補を施し、標題も *Book-keeping Moderniz'd* と改めたものが1768年に完成していた。この簿記書が公刊されたのは、残念ながら、彼が死亡した後の1773年になってからのことであるが、これもまた好評を博して、死後40年近くが経過した1807年には第九版が出版されている。<sup>(23)</sup>

次節では、18世紀当時としてはきわめて好評を得て改訂・増補を加えながら版を重ねた簿記書 *Book-keeping Methodiz'd* の著者である Mair が、*Encyclopædia Britannica* の初版本のために執筆した簿記、特に複式簿記の解説論文 “*Book-keeping*” について、その全体を概観しつつ、彼の教示内容を検討することにしよう。<sup>(24)</sup>

(23) Mephram and Stone[1977], pp.128-134; Bywater and Yamey[1982], p.164; Mephram [1988d], pp.68-75,78-79,129,148; Yamey[1990a], pp.12-13 (片岡(訳) [1990], 581頁); 同 [1990b], pp.25-26; cf. Institute of Chartered Accountants in England and Wales [1975], pp.138-141,144-145,316.

なお、Mair の伝記的叙述については、Mephram [1988c] (Chap.4) を参照されたい。また、彼の *Book-keeping Methodiz'd* と *Book-keeping Moderniz'd* の詳細については、渡邊 [1983], 第Ⅱ部第2章・第4章を参照されたい (See also 小島 [1987], 第15章第3節-2; Mephram[1988c], Chap.7(7.13,7.20); 中野[1992], 第4章-Ⅲ)。

(24) Mair の “*Book-keeping*” を検討するにあたっては、*Encyclopædia Britannica* の出版200周年を記念して1968年にアメリカで刊行された同百科事典のリプリント版を用いた。なお、Mair の “*Book-keeping*” のみのリプリントは、Terry K. Sheldahl の編集になる、18世紀から19世紀初頭に出版された六つの百科事典に掲載された簿記関連の論稿を集めた論文集にも収録されている (Sheldahl (ed.) [1996], Chap.5)。

なお、Mair の “*Book-keeping*” は、*Encyclopædia Britannica* [1771] の第二巻の582頁から620頁に掲載されているが、586頁と587頁の間に、表裏のそれぞれにAからEの記号を付された計10頁が挿入されているので、実質49頁からなっている。



### 第5節 メイアの「簿記論」の概要

Mair は、*Encyclopædia Britannica* 中の “Book-keeping” の稿においても、彼の *Book-keeping Methodiz'd* を含めた、当時の単行本形式による簿記の解説書と同様な体裁、つまり、本文に相当する簿記の著述的教示の部分と、元帳など各種帳簿の記帳例示の部分とに二分する形で解説を行っている。

本文の冒頭において、彼は、簿記を次のように定義する。すなわち、簿記を、事業のあらゆる部分と、全体に関する真実な状態 (the true state of every part, and of the whole) とを容易かつ明瞭に知ることができるように、事業の勘定を記録し処理する方法を教示するための技法 (art) と定義するのである。<sup>(25)</sup>

そして、上記の目的を達成するために必要な帳簿組織について、Mair は、彼に先行する Malcolm が従来のイタリア式貸借簿記 (=ヴェネツィア式簿記) の特徴の一つであった三帳簿制からの離脱、つまり、日記帳と元帳から構成される二帳簿制を示していたの<sup>(26)</sup>に対して、簿記において多数で多種類の帳簿が用いられることは認識しつつも、主要簿としては、日記帳 (waste-book) → 仕訳帳 (journal) → 元帳 (ledger) という三種類の帳簿を挙げ、基本的にはイタリア式貸借簿記の伝統を継承した三帳簿制をベースとする帳簿組織を教示している。<sup>(27)</sup>

(25) Mair [1771b], p.582; cf. Mair [1736], p.1; 同 [1773], p.1.

(26) Malcolm [1718], p.126; 同 [1731], p.3.

なお、Malcolm の簿記書の詳細については、渡邊 [1983]、第Ⅱ部第1章 (See also 小島 [1987]、第15章第3節-1; Mephram [1988c]、Chap.7 (7.6,7.10); 中野 [1991]; 同 [1992]、第4章-II)。

(27) Mair [1771b], p.582; cf. Mair [1736], pp.2-4; 同 [1773], pp.2-4.

三帳簿制を採るといっても、Mair は、日記帳、仕訳帳、元帳のみを解説していたわけではなく、帳簿の記帳例示においては、三つの主要簿の後に、補助簿として、現金出納帳 (Cash-book)、商業経費帳 (Book of Charges of Merchandize)、家計費帳 (Book of House-expences)、送り状帳 (Invoice-book)、売上帳 (Sales-book)、手形記入帳 (Bill-book) など、合計9種類の帳簿について簡単な解説と例

主要簿のうち、日記帳に関して、Mair は、それを、商人の資産 (effects) と負債 (debts) に関する財産目録 (inventory) と、平易で単純な様式で、しかも、正しく発生順に記帳された商人の取引すべてに関する記録とを包含する記録簿 (register) と定義する。

すなわち、彼によれば、日記帳への記入は、まず、現金や、商品、船舶・家屋・農場等の持分 (share)、債権からなる資産と、債務からなる負債という二つの部分 (これらの差額が商人の正味資本 (neat stock) と呼ばれる) から構成される財産目録からはじめられる。このような財産目録が日記帳に適切に記帳された後に続けて、期中の取引が記帳される。そして、それは取引が発生する都度行われる日々の業務であり、あらゆる事柄がはっきりと正確に表示されるように明確に行われなければならないと説く。<sup>(28)</sup>

次に、仕訳帳について、Mair は、当該帳簿において、適切な借方と貸方を突きとめ指示することにより、日記帳に記録された取引を元帳に転記するための準備が行われる帳簿であると定義する。すなわち、仕訳帳が意図される最大のもので、簿記における最悪の結果である元帳での誤謬を防止することにより、この帳簿の助けなしには、誤謬はほとんど不可避であるという。<sup>(29)</sup>

---

示が示されている (Mair [1771b], pp.618-620; cf. Mair [1736], Appendix, Chap.1; 同 [1773], Appendix, Chap.1)。

(28) Mair [1771b], pp.582-583; see Mair [1771b], pp.594-599; cf. Mair [1736], p.5; 同 [1773], p.5.

(29) Mair [1771b], p.583; see Mair [1771b], pp.600-605; cf. Mair [1736], p.5; 同 [1773], p.5.

なお、Mair はまた、仕訳帳に関して、日記帳から元帳への転記にあたっての誤記入を防止するという機能に加えて、商人の事業を適切に記録するという機能の重要性についても指摘している。すなわち、元帳がその順序と簡潔さのゆえに大きな索引以上のものでなく、日記帳も営業の過程で複数の人達によって記帳されるために様式が定まらず不正確なことがあるので、商人の事業にかかわる適切な記録を日記帳とは別に保持することも仕訳帳の機能に含まれるとして、特に *Merchant Methodiz'd* では、仕訳帳は、商人と取引相手との間に争いが生じた場合に、民事の判事 (Civil Judge) から通常要求される検査される帳簿になっていると述べている (Mair [1771b], p.583; cf. Mair [1736], p.9; 同 [1773], pp.8-9)。

最後の元帳について、Mair は、当該帳簿において、他の帳簿では日付順にばらばらに存在するそれぞれの勘定の項目のすべてを、それらに割り当てられたスペースに、すべての勘定の相対立する部分を同一フォルオの両側に相互に直接向かい合わせに対置するという方法で集合し、配置する主要簿であり、先に述べた簿記の目的に直ちに答えられる、主要な勘定簿 (chief or principal book of accompts) であるという。そして、主要簿に挙げられる帳簿のうち、日記帳は、様式も秩序もなく、単に勘定の内容を含んでいるにすぎず、仕訳帳も、元帳への単なる準備または予備的なものにすぎない。しかし、元帳には、情報を求める商人 (inquisitive merchant) の要求のすべてに対して即時に解答を提供するという、簿記で目的とされる様式と秩序のすべての完全性を備えているとして、元帳こそが三つの帳簿のうちの最も主要な帳簿として評価されると説くのである。<sup>(30)</sup>

このように、Mair にあっては、仕訳帳は、取引を借方と貸方とに分析し、元帳への転記に際しての誤記入を防止するという機能、端的にいうならば、日記帳と元帳をつなぐ中間帳簿 (middle book) と位置づけられるのであるが<sup>(31)</sup>、彼は、Malcolm のように、日記帳と元帳からなる二帳簿制への移行を背景に、仕訳帳を主要簿の系列から排除し、元帳を中心に簿記の教示を進めようとする元帳アプローチ (ledger approach) は採らず、むしろ仕訳帳にも第一次的的重要性を認めて、James Peele の *Maner and Fourme* (1553) 以来のイギリス簿記書の伝統になっている仕訳帳アプローチ (journal approach)、つまり、仕訳帳における取引の貸借分析の教示に多くの紙幅を割いて簿記の解説を進めるといふ手法を採っている。<sup>(32)</sup>

(30) Mair [1771b], p.F; see Mair [1771b], pp.606-617; cf. Mair [1736], pp.66-67; 同 [1773], p.58.

(31) Mair [1771b], p.583; cf. Mair [1736], p.9; 同 [1773], p.9.

(32) See 中野 [1992], 第3章-II・III。

Mair は、仕訳帳における取引の貸借分析 (= 仕訳) の解説に先立って、借方と貸方という用語に関連して、次のような説明を行う。すなわち、(1) 元帳上の勘定は二つの部分 (つまり、借方 (Debtor) と貸方 (Creditor)) からなっており、それらはその性質においてまさに対立し、一方は他方の反対となるので、それらは、同一フォリオの両側に向かい合わせに対置される (例えば、商品の購入は当該商品勘定の左側に、それらの販売や処分は右側に記録される)。(2) 取引もまた二つの部分から構成され、それらは異なった勘定の、元帳の相対立する側に属する (例えば、商品を現金で購入した場合、取引を構成する二つの部分とは受け取った商品と引き渡した現金であり、前者は商品勘定の左側に、後者は現金勘定の右側に記録される)。さらに、(3) 取引の二つの異なる部分は、元帳勘定の両側のように相対立するものでなく、逆に、相互関連かつ相互依存の関係にある。つまり、一方が他方の根拠、条件ないし原因 (ground, condition or cause) になる (例えば、商品を現金で購入した場合には、商品の受取りが現金を手放す原因となり、反対に、現金の引渡し商品を受け取る条件になる)。そして、日記帳における個々の取引は少なくとも元帳において二つの記入 (two entries)、つまり、借方に一つ (one for the Debtor)、貸方にもう一つ (another for the Creditor) の記入を要求するので、「イタリア式簿記」(Italian book-keeping) とは、複式記入 (double entry) によって勘定を記録する方法であるという。すなわち、彼は、複式簿記を、取引をそこに内在する相互関連的で相互依存的な二つの部分に分析し、その結果を元帳勘定の相対立する側に貸借複記入する方法と定義するのである。<sup>(33)</sup>

Mair はまた、商人の営む事業を、(1) 自分自身のために行うケース、(2) 他者の代理人として行うケース、(3) 組合企業を結成して行うケースに分けて、その各々に生じる各種多様な取引形態について詳細な貸借分析の解説を展開する。

(33) Mair [1771b], pp.584-585; cf. Mair [1736], pp.13-14; 同 [1773], pp.14-15.

しかし、その前にまず、彼は、借方と貸方に関する一般的教示のまとめとして、「I. 信用で受け取った物は、それを引き渡した人に対して借方である。II. 信用で物を受け取った人は、引き渡した物に対して借方である。……」という、合計6項目にわたる仕訳規則 (Rules relating to Debtor and Creditor)<sup>(34)</sup>を提示している。すなわち、

- I. A thing received upon trust, is Dr to the person of whom it is received.
- II. The person to whom a thing is delivered upon trust, is Dr to the thing delivered.
- III. A thing received, is Dr to the thing given for it.
- IV. In antecedent and subsequent cases, parts that are the reverse of one another in the nature of the thing, are also opposed in respect of terms.
- V. In cases where personal and real Drs or Crs are wanting, the defect must be supplied by fictitious ones.
- VI. In complex cases, the sundry Drs or Crs are to be made out from the preceeding rules jointly taken.

上記のような仕訳規則は、元帳アプローチを採る Malcolm の簿記書には見出されないのであるが、既述のように、Mair はその解説にあたり仕訳帳アプローチを採っており、しかも、“Book-keeping” が、必ずしも会計の知識をもたない人々を対象とした百科事典に掲載され、複式簿記の基本を彼らに概説することを目標とした啓蒙的論文であるという性格から、取引の貸借分析の教示について一定の規則を援用することの有用性を認識したがゆえに、これらの規則を提示したものと考えられる。

---

(34) Mair [1771b], p.585; cf. Mair [1736], p.19; 同 [1773], pp.20-21.

また、上掲の仕訳規則のVからも明らかなように、Mairは、元帳勘定を、人名 (personal)、實在 (real)、擬制 (fictitious) という三種類の勘定群に分類しており、いわゆる三勘定分類の構想を示している。特に最後の擬制勘定について、彼は、それを人名勘定と實在勘定の相手方となる借方ないし貸方の欠如を補うための勘定と説いている<sup>(35)</sup>。

Mairは、元帳の締切について、商人は一般に一年に一度これを行っている<sup>(36)</sup>と述べており、帳簿の年次締切が実務的に定着しつつあったことを示している。

ただし、元帳の年次締切の目的について、“Book-keeping”では、次年度の新しい帳簿に対する財産目録 (Inventory) の資料を集めるためとして、帳簿更新という簿記技術的側面のみが言及されているのに対して、*Book-keeping Moderniz'd*<sup>(37)</sup>では、さらに、帳簿の締切と、期間損益計算制度——定期決算との結びつきについても明確に言及されている。すなわち、Mairは、元帳の年次締切は、単に勘定に割り当てられたスペースが年度末までにほとんど一杯になると想像されるからではなく、もっぱら昨年度の取引からどれだけの利益を

(35) Mair [1771b], p.585; cf. Mair [1736], p.19; 同 [1773], pp.20-21.

なお、物的二勘定分類に先行する三勘定分類の嚆矢は、フランスの Matthieu de la Porte の *La science des negocians et teneurs de livres* (1704) に見出されるといわれ、彼は、元帳勘定を、①企業主勘定 (資本や損益の勘定)、②物の勘定、③人の勘定に分類していた。このような勘定三分類の教示は、イギリスでは、Mairの簿記書に先立って、1718年に MacGhie と Malcolm によって相次いで出版された簿記書に見出され、彼らはいずれも、元帳勘定を、人名勘定、實在勘定 (=物財勘定)、擬制勘定 (=名目勘定) に分類するとともに、擬制勘定を、他の人名勘定や實在勘定の相手方となる借方ないし貸方の欠如を補うために考案されたものと説明していた。そして、このような勘定三分類の教示は、Frederick W. Cronhelm によって資本主理論 (=物的二勘定系統説) 的観点から批判されたにもかかわらず、18世紀から19世紀はじめにかけて一般的なものとなり、アメリカの簿記書にもその影響が認められるのである (Yamey [1974], pp.156-157; Bywater and Yamey [1982], pp.143-144; cf. MacGhie [1718], p.9; Malcolm [1718], pp.121-122; Cronhelm [1818], p.27; Bennett [1820], pp.ix-xi)。

(36) Mair [1771b], p.587; cf. Mair [1736], p.75; 同 [1773], p.67.

(37) Mair [1771b], p.587; cf. Mair [1736], p.75; 同 [1773], p.67.

得たか、あるいは、損失を被ったかを見出すという意図をもって行われると明言しているのである。<sup>(38)</sup>

このような Mair の教示、特に *Book-keeping Moderniz'd* にみられる教示は、イタリア式貸借簿記の解説書で従來說かれていたような、帳簿の更新その他の理由からもっぱら不規則的に行われていた、つまり、期間損益計算とは直接的な関連をもつものではなかった帳簿の締切が、この時期に至って、期間損益計算制度の下での定期決算の一環としてその手続中に組み込まれ、今日的な意味での「帳簿決算」の確立をみたことが、少なくとも簿記書の上で明文をもって教示されたものとして高く評価されている。<sup>(39)</sup>

最後に、帳簿締切に関する Mair の教示内容の特徴について検討しておこう。彼は、帳簿の締切にあたり、損益表 (Profit and Loss sheet) と残高表 (Balance sheet) という二つの計算表の作成を説いている。彼によれば、これら二つの計算表に、現金勘定をはじめとして、損益勘定と資本勘定を除くすべての勘定の残高を移記する。次に、損益表 (と損益勘定) の借方の合計額を算出し、同様に、損益表 (と損益勘定) の貸方の合計額を算出する。そして、これらの貸借差額を資本勘定に振り替え、資本勘定の貸借差額を残高表に振り替えれば、もし帳簿に誤りがなく、貸借平均の作業が正しく行われていれば、残高表の借方合計額と貸方合計額とは一致するとして、元帳の締切にあたり、損益勘定と残高勘定への決算振替記入に先立って、これら二つの計算表を作成し、締切の過程が誤りなく正確に行われているかどうかを検証する方策を説いている。<sup>(40)</sup>

(38) Mair [1773], p.67.

(39) 渡邊 [1983], 163,206,214-215頁; 小島 [1987], 352頁。

(40) Mair [1771b], p.592; cf. Mair [1736], p.87; 同 [1773], p.79.

なお、彼の提示する損益表と残高表は、その名称からは、今日的な財務諸表の萌芽ともみなされうるが、しかし、その実態は、基本的には、損益勘定と残高勘定から独立して簿外で作成される、帳簿の締切過程を検証する目的をもった決算の運算表というべきものであった<sup>(41)</sup>。

(41) See 中野 [1993]。

ただし、(Mair は、資本勘定の残高が振り替えられる前の残高表の貸借差額が、現在の財産または正味資本 (present worth or neat stock) を表示する点についても言及している (Mair [1771b], p.592; cf. Mair [1736], p.87; 同 [1773], p.79)。

なお、Mair は、損益表と残高表については解説のみで具体的な例示を掲げていない。しかし、Mair に続く Hamilton の簿記書では、損益表と残高表の具体的な例示が掲げられているので、これらを [参考資料] として本頁と次頁の下部に示しておくことにしよう (Hamilton [1788], pp.285-286,318-319)。

Hamilton の損益表と残高表

PROFIT AND LOSS SHEET.					
Salt	L.	— 11 4	Meal	L.	9 18 —
Charges Merchandize		13 14 2	Port wine		6 15 —
Proper Expenses		32 15 10	Paper		4 18 6
		—————	Yarn		2 3 2
	L.	47 1 4	Calicoes		1 13 4
In ledger		4 4 10	Diaper		— 15 10
		—————	Iron		2 7 11
	L.	51 6 2	Clover-feed		5 — 1
Nett gain		16 13 8	Linfeed		— 18 —
		—————	Share of Ship Hazard		23 — —
	L.	67 19 10	Train-oil		8 — —
		—————			—————
				L.	65 9 10
					—————
			In Ledger		2 10 —
					—————
				L.	67 19 10
					—————



## 第6節 おわりに

叙上のように、イングランドに対して常に劣勢な状況に置かれていたスコットランドは、1707年に行われたイングランドとの「合併」の後、特に18世紀後半に、めざましい社会的・経済的興隆を背景に、一般に「スコットランド啓蒙」と呼ばれる、文化的黄金時代を迎える。*Encyclopædia Britannica* の出版もまた、このような18世紀のスコットランドにみられる知的啓蒙運動の所産の一つとして挙げることができるであろう。

18世紀の末から今日に至るまで連綿として版を重ね、百科事典の代表例とも考えられる *Encyclopædia Britannica*、少なくともその初版は、フランスにおいて Diderot らにより刊行された *Encyclopédie* が、急進的で革命的意見の発言の場と化し、社会進歩と変革の期待に燃えたものであったのに対して、当時のスコットランドの大学やアカデミーを支配していた実学重視の雰囲気のも

BALANCE SHEET.			
Cash	L.	8 3 10	Meal, outcome 3 B.
Meal, 124b. at 13s. 6d.		83 14 —	Royal Bank
Yarn, 474sp. at 2s.		47 8 —	William Bruce
Amiffing ½			Tho. Sharp
House in Edin'		300 — —	
Ja. Boswell		37 11 —	
H. Hardie		31 2 6	
D. Miller		18 — —	
J. Cuthbert		5 6 3	
Iron, 40st. at 3s. 4d.		6 13 4	
J. Henderson		7 4 —	
W. Hunter		18 13 6	
Ja. Dalton		35 15 —	
Clover-feed, 300lb. at 6d.		7 10 —	
Deficiency 10 lb.			
J. Scott		4 7 6	
Share of Ship Hazard		140 — —	
Geo. Gordon		6 3 4	STOCK
			528 9 1
	L.	757 12 3	
			L. 757 12 3

とで編集されたエディンバラの高等常識の集成という意味合いが強く、それは、長論文形式による解説を割り当てられた大項目の選択からもうかがえる。すなわち、本章で検討対象とした「簿記」も、百科事典中の解説としてはかなり長い49頁が充てられており、そこからも、自然科学、化学、物理、さらに、商業、簿記・会計、速記などの解説を重視した功利主義的実学主義の観点に立つ編集方針が認められるのである。

そして、この *Encyclopædia Britannica* に収録された“Book-keeping”の執筆を担当したのが、実学的な商業や科学に教育の主題を置いて設立されたアカデミーの嚆矢となったパース・アカデミーの校長を務めた Mair であった。18世紀当時のスコットランドでは、「スコットランド啓蒙」と符合するかのようになり、会計史的にみても、「スコットランドの優越」と称されるような、内容的に優れた多くの簿記書を輩出した時代であった。Mair 自身も、会計実務家ではなく、あくまでも教師という立場から、“Book-keeping”の執筆以前も、既に *Book-keeping Methodiz'd* という、イギリス国内のみならず、ヨーロッパや北アメリカでも好評を博して、増補と改訂を重ねた簿記教科書を出版しており、「スコットランドの優越」という状況を築いた有力なメンバーであった。

彼と同様に「スコットランドの優越」の時代を築いた代表的人物の一人である Malcolm<sup>(42)</sup>が、別名“Philo Dogmaticus”と呼ばれたように、複式簿記の解説における理論化・近代化の方向に大きく踏み出していたにもかかわらず、簿記をできるだけ論理的に教示しようとする意識が強いあまり、その解説が難解でわかりにくいという欠陥を示していた。このような状況をふまえて、Mair は、Malcolm の先進的なアプローチの影響を受けながらも、従来の教授法も併せて取り入れ、その主著 *Book-keeping Methodiz'd* は、中庸を得たアプローチの下で、彼自身が“The Elaborate Mair”<sup>(43)</sup>と呼ばれたことからもうかがえ

(42) Mephram [1988a], p.153; 同 [1988c], pp.61,451 (note(1)).

(43) Mephram [1988a], p.155; 同 [1988c], pp.68,454 (note(1)).

るように、きわめて詳細かつ完全な解説を特徴とするものであった。すなわち、当時の多くの読者が慣れていて、イギリス簿記書の教授上の伝統的手法ともいえる仕訳帳アプローチを採り、従来からのイタリア式貸借簿記の教示内容を18世紀当時のイギリスの経済情勢にあわせて近代化を図りながら、しかも、初心者にとって学習し理解しやすいように詳細に整序し体系化していたものであった。まさに実用主義的アプローチの産物であり、当時の複式簿記の教科書の標準版ないし決定版ともいえるべきものであった。<sup>(44)</sup>

*Encyclopædia Britannica* の初版に収録された Mair の “Book-keeping” の実質的内容は、ほぼ同じ時期に原稿が完成していた *Book-keeping Methodiz'd* の改訂版にあたる *Book-keeping Moderniz'd* (1773) よりも、むしろその原型である *Book-keeping Methodiz'd* の要約版ともいえるべきものであった。<sup>(45)</sup> したがって、それはあくまでも教師によって著された当時のオーソドックスな教科書的解説論文という性格が濃厚であり、Malcolm にみられるような教授上の斬新性は見出されず、また、前章で取り上げた Defoe のように、国内商業に携わるトレイズマンの現実から簡易簿記（単式簿記）を説くというような実践性を重視するというものでもなかった。しかし、内容はともあれ、従来のような専門的解説書でない、百科事典という新たな媒体を通じて複式簿記が解説されたことは、会計、特に複式簿記の意義を、実際にそれを利用する商人層だけでなく、当時の百科辞典の主たる読者である知識人階層にもアピールすることとなり、そのことは結果として複式簿記の社会的イメージを高め、複式簿

(44) Bywater and Yamey [1982], p.164; Mephram [1988b], p.1; 同 [1988c], p.77.

(45) “Book-keeping” の教示内容を、Mair の単行本形式による二冊の簿記書と比較すれば、*Book-keeping Moderniz'd* の原稿が1768年に完成しており、しかも、分冊形式ではあれ、*Encyclopædia Britannica* の刊行も同じ年にはじまっているにもかかわらず、“Book-keeping” の内容は、*Book-keeping Methodiz'd* を大幅に改訂した *Book-keeping Moderniz'd* を反映したものといえず、むしろ以前の *Book-keeping Methodiz'd* の解説を実質的に要約したもの、特に記帳例示はほとんどそのまま収録するという形になっている (See Sheldahl (ed.) [1996], pp.15-17)。

記こそが代表的な簿記形態であるというイメージを形成することに大いに貢献したものと考えられる。<sup>(46)</sup>

#### 参 考 文 献

- [1] 天川潤次郎 [1966] 『デフォー研究—資本主義経済思想の—源流—』 未来社。
- [2] 飯島啓二 (訳) [1987] 『W.ファルガスン 近代スコットランドの成立—18-20世紀スコットランド政治社会史—』 未来社。
- [3] 飯塚正朝 [1990] 『『国富論』と18世紀スコットランド経済社会』 九州大学出版会。
- [4] 大河内暁男 [1977] 「イギリスの産業革命」, 大塚久雄 (編著) 『西洋経済史』 (第二版経済学全集4) 筑摩書房, 1977年, 162-203頁。
- [5] 北 政巳 [1974] 「産業革命期スコットランドの教育組織に関する一考察」 創価経済論集, 第4巻第1号, 49-79頁。
- [6] —— [1985] 『近代スコットランド社会経済史研究』 同文館出版。
- [7] 桑原武夫 (編) [1954] 『フランス百科全書の研究』 岩波書店。
- [8] 小島男佐夫 [1987] 『会計史入門』 森山書店。
- [9] 柴田三千雄 [1970] 「総説」, 『岩波講座 世界歴史17 近代4—近代世界の展開 I』 岩波書店, 1970年, 3-26頁。
- [10] 関源太郎 [1994] 『経済社会形成の経済思想』 ミネルヴァ書房。
- [11] 田中正司 [1988] 『アダム・スミスの自然法学—スコットランド啓蒙と経済学の生誕—』 御茶の水書房。

---

(46) アカデミーなどの教育現場では、実際の利用状況とは別に、Mairの簿記書など、優れた複式簿記の教科書が相次いで出版されたこともあって、徐々に複式簿記が簿記の代表的形態として認識されるようになっていったと思われるが、その実務面での本格的普及は、本章で取り上げた*Encyclopædia Britannica*が公刊された18世紀末当時ではまだまだであり、前章の注(59)でも記したように、「産業革命」をいち早く展開したイギリスにおいてさえ、① 株式会社形態を採る大規模企業の増加、② 所得課税の本格的実施、③ 会計専門職業人による唱導といった要因を背景に、19世紀、それも後半のことであるといわれる (Yamey [1949], p. 105; 同 [1956], p. 11; 同 [1964], p. 126)。

- [12] —— (編著) [1988] 『スコットランド啓蒙思想研究 — スミス経済学の視界 —』北樹出版。
- [13] 田中敏弘 (編著) [1989] 『スコットランド啓蒙と経済学の形成』日本経済評論社。
- [14] 田中秀夫 [1991] 『スコットランド啓蒙思想史研究—文明社会と国制—』名古屋大学出版会。
- [15] 中野常男 [1991] 「マルコム簿記論 (1718) の研究—複式簿記近代化の一側面—」国民経済雑誌, 第163巻第3号, 49-69頁。
- [16] —— [1992] 『会計理論生成史』中央経済社。
- [17] —— [1993] 「財務諸表の史的展開—現代的財務諸表の淵源と確立—」産業経理, 第53巻第3号, 90-104頁。
- [18] —— [1997] 『『エンサイクロペディア・ブリタニカ』 (1771) とメイアの「簿記論」—18世紀スコットランド啓蒙と実学教育—』国民経済雑誌, 第175巻第4号, 29-44頁。
- [19] 水田 洋 [1968] 『アダム・スミス研究』未来社。
- [20] ——・杉山忠平 (監訳) [1990] 『富と徳—スコットランド啓蒙における経済学の形成—』未来社。
- [21] 光延明洋 (訳) [1991] 『辞書の世界史—粘土板からコンピュータまで—』三省堂。
- [22] 村岡健次・川北 稔 (編著) [1986] 『イギリス近代史—宗教改革から現代まで—』ミネルヴァ書房。
- [23] 渡邊 泉 [1983] 『損益計算史論』森山書店。
- [24] Ashton, T.S. [1948], *The Industrial Revolution, 1760-1830*, London (中川敬一郎 (訳) [1953] 『アシュトン 産業革命』(岩波現代叢書) 岩波書店)。
- [25] Bennett, J. [1820], *The American System of Practical Book-keeping, Adapted to the Commerce of the United States*, New York.
- [26] Bywater, M.F. and Yamey, B.S. [1982], *Historic Accounting Literature: a companion guide*, London.
- [27] Campbell, R.H. [1964], "The Anglo-Scottish Union of 1707 I: The Economic Background," *The Economic History Review*, 2nd Series, Vol.XVI, No.3, pp.455-467.

- [28] —— [1985], *Scotland since 1707: The Rise of an Industrial Society*, 2nd ed., Edinburgh.
- [29] Cronhelm, F.W. [1818], *Double Entry by Single: a New Method of Book-keeping, Applicable to All Kinds of Business;……*, London.
- [30] Hamilton, H. [1963], *An Economic History of Scotland in the Eighteenth Century*, Oxford.
- [31] Hamilton, R. [1788], *An Introduction to Merchandise. containing……, Book-keeping in Various Forms,……*, 2nd ed., Edinburgh (1st ed., Edinburgh, 1777/1779).
- [32] Institute of Chartered Accountants in England and Wales [1975], *Historical Accounting Literature*, London.
- [33] Johnson, S. [1755 / 1756], *A Dictionary of the English Language: in which the Words are deduced from their Originals, and Illustrated in their Different Significations by Examples from the best Writers……*, Vols.2, 2nd ed., London.
- [34] MacGhie, A. [1718], *The Principles of Book-keeping Explain'd,……*, Edinburgh.
- [35] Malcolm, A. [1718], *A New Treatise of Arithmetick and Book-keeping. ……*, Edinburgh.
- [36] —— [1731], *A Treatise of Book-keeping, or Merchants Accounts; in the Italian Method of Debtor and Creditor,……*, London.
- [37] Mair, J. [1736], *Book-keeping Methodiz'd: or, a Methodical Treatise of Merchant-Accompts, According to the Italian Form. ……*, Edinburgh.
- [38] —— [1771a], "Arithmetick," in *Eyclopædia Britannica* [1771], Vol.1, Edinburgh, pp.365-423.
- [39] —— [1771b], "Book-keeping," in *Eyclopædia Britannica* [1771], Vol. 1, Edinburgh, pp.582-621.
- [40] —— [1773], *Book-keeping Moderniz'd: or, Merchant-Accounts by Double Entry, According to the Italian Form.……*, Edinburgh.

- [41] Mephram, M.J. [1988a], "The Scottish Enlightenment and the Development of Accounting," *The Accounting Historians Journal*, Vol.XV, No. 2, pp.151-176.
- [42] — [1988b], "Scottish Accounting in the Eighteenth Century," in Craswell, A.T.(ed.), *Collected Papers of the Fifth World Congress of Accounting Historians*, Sydney, 1988, Paper No.313, pp.1-24.
- [43] — [1988c], *Accounting in Eighteenth Century Scotland*, New York.
- [44] — and Stone, W. E. [1977], "John Mair, M. A.: Author of the First Classic Book-keeping Series," *Accounting and Business Research*, Vol. VII, No.26, pp.128-134.
- [45] Murray, D. [1930], *Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy & Commercial Arithmetic*, Glasgow.
- [46] Sheldahl, T.K.(ed.) [1989], *Education for Mercantile Counting House: Critical and Constructive Essays by Nine British Writers, 1716-1794*, New York.
- [47] — (ed.) [1996], *Eighteenth-Century Book-keeping: Twelve Encyclopedia Articles*, New York.
- [48] Smout, T.C. [1964], "The Anglo-Scottish Union of 1707 II: The Economic Consequences," *The Economic History Review*, 2nd Series, Vol.XVI, No.3, pp.468-477.
- [49] Trevelyan, G.M. [1958], *History of England*, 3rd ed., London (大野真弓(監訳) [1973/1974/1975] 『トレヴェリアン イギリス史1～3』みすず書房).
- [50] — [1961], *English Social History: A Survey of Six Centuries Chaucer to Queen Victoria*, 3rd ed., London (藤原 浩・松浦高嶺 (訳) [1971] 『トレヴェリアン イギリス社会史1』; 松浦高嶺・今井 宏 (訳) [1983] 『トレヴェリアン イギリス社会史2』みすず書房).
- [51] Yamey, B. S. [1949], "Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism," *The Economic History Review*, 2nd Series, Vol.I, Nos. 2 & 3, pp. 99-113.

- [52] — [1956], "Introduction," in Littleton, A.C. and Yamey, B. S.(eds.), *Studies in the History of Accounting*, London, 1956, pp.1-13.
- [53] — [1963], "A Survey of Books on Accounting in English, 1543-1800," in Yamey, B.S., Edey, H.C. and Thomson, H.W., *Accounting in England and Scotland: 1543-1800*, London, pp.155-179.
- [54] — [1964], "Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart," *Journal of Accounting Research*, Vol. II, No.2, pp.2, pp. 117-136.
- [55] — [1974], "Pious Inscriptions; Confused Accounts; Classification of Accounts; Three Historical Notes," in Edey, H.C. and Yamey, B.S. (eds.), *Debits, Credits, Finance and Profits*, London, 1974, pp.143-160.
- [56] — (ed.) [1990], *Historic Accounting Literature II: Supplementary Volume*, Tokyo.
- [57] — [1990a], "Accounting Literature 1494-1800: A Survey," in Yamey (ed.) [1990], pp.3-17 (片岡泰彦(訳) [1990] 「B. S. ヤーメイ 会計学文献概観 (1449年~1800年)」 會計, 第137巻第4号, 569-586頁).
- [58] — [1990b], "Introduction to Historic Accounting Literature, Second Series: Books on Book-keeping and the Spread of the Double Entry System," in Yamey(ed.) [1990], pp.18-35.
- [59] *Encyclopædia Britannica; or, a Dictionary of Arts and Sciences, Compiled upon a New Plan.*…… [1771], 1st ed., Edinburgh (reprinted ed., Chicago, 1968).
- [60] *The New Encyclopædia Britannica* [1986], 15th ed., Chicago (1st printing, 1974).





## 第6章 南海泡沫事件（1720）と スネルの「監査報告書」

—— 会計士の負のイメージ：その会計史的考察 ——

### 第1節 はじめに

Stud Terkel の *Working: People Talk about What They Do All Day and How They Feel about What They Do* (1972)(中山容他(訳)『仕事!』晶文社, 1983) は、さまざまな職業に就いている133名の人たちとのインタビューから構成され、このようなインタビューから当時のアメリカとアメリカ人のすべてを浮き彫りにした労作として、ニュージャーナリズムの記念碑的作品と評価されている。もちろん同書で取り上げられた職業の中には、当然のことながら、「会計士」も含まれている。

しかし、上記の Terkel の『仕事!』の日本版を企図した鎌田慧の『日本人の仕事』(平凡社, 1986) も、さまざまな職業に就いている日本人145名の人たちとのインタビューから構成されているが、そこで取り上げられた職業のうちには、残念ながら「会計士」は含まれていない。

これら二つの書物にみられる差異は、日米それぞれの社会において認識されている「会計士」という専門職業人の存在感の差異を端的に反映していると考えられることは、極端に過ぎるであろうか。

同様なことは、一般大衆が「会計士」に対して抱いているイメージをある程

度投影すると考えられる映画やテレビ・ドラマ、小説などのメディアの世界でもみられる。アメリカと比べて、わが国では、「会計士」が映画や小説などに登場する機会をみることはきわめて稀である。企業の倒産事件や醜聞事件で、当該企業の監査に関与した「会計士」の責任が、新聞や雑誌等で論じられるのが関の山であろう。もともと、アメリカのように、「会計士」が映画や小説などに登場する機会が比較的多いといっても、そのことが直ちに一般大衆の間で「会計士」のイメージ形成にプラスに作用しているとはいえない。

Paul E. Holt の論稿 “Stereotypes of the Accounting Professional as Reflected by Popular Movies, Accounting Students, and Society” (*New Accountant*, Vol.IX, No.7 (1994)) は、「会計士」という専門職業人から連想されるある種の固定観念 (stereotypes) の内容を実証的に分析したものである。次節では、まず、上記の論稿を手がかりに、現代において、「会計士」が一般大衆の間でどのようなイメージをもつものとして描かれているのか、つまり、「会計士」のパブリック・イメージについて検討することにしよう。

## 第2節 会計士のパブリック・イメージ

Holt は、まず実務に携わっている会計士はその職業について一般大衆からどのように認知されるかということから影響を受けるとして、報酬、社会的地位や機能も、このような認知の程度に関連づけられることを指摘する。<sup>(1)</sup>

次に、「会計士」が当該専門職業において成功するために保持すべき資質を、経験を積んだ公認会計士たちとのインタビューを通じてリスト・アップする。すなわち、他者と共働する能力、弾力性、分析的精神、自尊心、コミュニケーションの技量、倫理観、信頼性、組織、数字で作業する能力、野心、教育、技

---

(1) Holt [1994], p.24.

術的技量、献身、正確さ、知性、そして、常識である(ただし、順不同)<sup>(2)</sup>。

そして、彼は、「会計士」という専門職業人に対してもたれている固定観念の内容を明らかにするために、上掲した16の資質について、(1) 会計学を専攻している学生(四つの大学から67名を抽出)と、(2) 会計人以外の一般社会人(カンザス、オクラホマ、テキサス各州から83名を抽出)をそれぞれ対象として質問票調査を実施する。同時に、(3) 大衆向けに公開された商業映画に登場する「会計士」(accountant)または「簿記係」(bookkeeper)(55本の映画から65名の登場人物を抽出)についても、そこに描かれている姿を、上記の質問票調査に関連づけて分析する。<sup>(3)</sup>

このような調査の結果を集計したものが、以下の二つの表([表6-1]と[表6-2])<sup>(4)</sup>である。

表6-1 三つの固定観念

	固定観念 A (映画)		固定観念 B (学生)		固定観念 C (社会)	
	順位	%	順位	%	順位	%
白人	1	99.5	3	89.3	5	90.3
従属性	2	82.1	—	65.5	—	59.4
男性	3	79.7	—	73.1	2	96.8
平均以上に献身的	4	72.2	—	65.5	—	69.7
平均以上の教育水準	5	70.6	1	93.5	9	84.8
平均以上に数字を用いた 仕事を好む	—	—	4	86.7	1	97.0
おそらく監査について正直な 意見を提供するであろう	—	62.5	2	90.3	3	93.5
平均以上に保守的	—	50.0	—	77.4	4	90.9
平均以上に正確	—	61.1	5	83.3	10	84.8

(2) Holt[1994], p.24.

(3) Holt[1994], p.24.

(4) Holt[1994], pp.24-25.

表 6-2 コミュニケーションの技量、倫理、および変化に対する弾力性

	固定観念	固定観念	固定観念
	A	B	C
	(映画)	(学生)	(社会)
	順位 %	順位 %	順位 %
コミュニケーションの技量：			
平均以上	36.4	61.3	51.6
平均以下	51.5	32.3	29.0
平均程度	12.1	6.4	19.4
倫 理：			
平均以上	34.8	61.3	63.6
平均以下	52.2	0	9.1
平均程度	13.0	38.7	27.3
変化に対する弾力性：			
平均以上	68.0	22.6	21.2
平均以下	28.0	45.2	54.5
平均程度	4.0	32.2	24.3

このうち、[表6-1]からも明らかなように、映画の登場人物に投影された一般大衆の「会計士」像、あるいは、Holtの調査過程で抽出された会計学専攻学生や一般社会人が有する「会計士」像とは、アメリカ社会に根ざす人種意識や性別意識からすれば、白人の、しかも、男性であるということが強く意識されている。

ただし、従属性という観点からみるならば、会計学専攻学生や一般社会人が考える以上に、映画の登場人物の中に、他者に従属する（換言すれば、他者からの圧力に弱い）というイメージが強調される傾向にある。

また、「会計士」の本来の職務である監査意見の表明についても、調査対象とされた会計学専攻学生や一般社会人がかなり良好なイメージを有するのに対して、映画の登場人物には、先の従属性の場合と同様に、あまり好ましいイメージは与えられていない。

すなわち、映画に登場する「会計士」は、先の〔表6-1〕をみる限り、端的にいえば、教育水準はまずまずの白人男性で、他者からの圧力に弱く、それゆえに、必ずしも正直な監査意見の表明を行わない、多少とも正確さに欠ける人物として描かれていることがわかる。

次に、〔表6-2〕に目を転じてみよう。

「会計士」として成功するために不可欠とされる三つの資質のうち、コミュニケーションの技量については、会計学専攻学生や一般社会人の評価に比べて、映画に描かれている「会計士」のレベルはかなり低い。

しかも、倫理観についても、平均以下と考えた会計学専攻学生が皆無であったのに対して、映画に登場する「会計士」の過半は平均以下の倫理しかもたない人物として描かれている。

また、変化に対する弾力性についても、会計学専攻学生や一般社会人がその弾力性を低くみているのに対して、映画に登場する「会計士」はきわめて高い弾力性をもつものとして描かれている。

この〔表6-2〕に示される分析結果からは、端的にいうならば、映画に登場する「会計士」とは、コミュニケーションの技量や倫理観に乏しい、しかも、弾力性に富む(換言すれば、変わり身の早い)人物として描かれているのである。

上記の Holt の研究に示された二つの表から結論づけられることは、調査対象とされた会計学専攻学生と一般社会人がイメージする「会計士」は、二つのグループの間に多少の差異が認められるものの、比較的良好な姿を示している。これに対して、少なくともアメリカで大衆向けに公開された商業映画に登場する「会計士」は、他者からの圧力に弱く、倫理観に欠けた、変わり身の早い人物、しかも、監査についても不適當な意見を提出する可能性のある人物などとして描かれているのである。

問題は、このような商業映画やテレビ、小説等のメディアに登場する「会計士」が、なぜ負のイメージをもつ人物として描かれるのか、換言すれば、なぜ

上記のような人物としてカリカチュアされるのかということである。おそらく映画やテレビの脚本家や小説家も、「会計士」という専門職業人のイメージについてニュートラルであるならば、「白馬の騎士」という正のイメージをもつ人物としてではないにしても、少なくとも負のイメージをもつ人物としては描かないはずである。ということは、質問票調査に対する公式的（表面的）な回答からは比較的良好な「会計士」像が描かれるのに反して、映画の脚本家や小説家等をも含めた一般大衆の潜在的意識においては、「会計士」という専門職業人に対するある種の「期待のギャップ」(expectation gap)、つまり、「会計士」による監査への一般大衆からの期待と実際に行われているそれとの隔たりがあり、そのことが、「会計士」に対する負のイメージを醸成し、メディア、例えば、映画の脚本や小説を執筆する際の登場人物、特に「会計士」として登場する人物の性格づけに投影されているとも考えることができる。

次節以降では、大規模株式会社の監査を実施し、これに関する報告書を作成するという意味での「会計士」が本格的に活動しはじめた端緒ともいえる事例、具体的には、後世に南海泡沫(South Sea Bubble)事件(1720)として知られる、南海会社(South Sea Company)をめぐる醜聞事件の渦中において「会計士」が実際に演じた役割の検討を通じて、専門職業人として社会的に重要な機能を果たしているはずの「会計士」が、なぜ先に述べたようにカリカチュアされるようになったのか、その背景の一端を会計史の観点から考察することにした。

### 第3節 南海泡沫事件：古典的バブルとその崩壊

18世紀初頭のイギリスに発生した南海泡沫事件は、ほぼ同時期のフランスに起こったロワイヤル銀行(Banque Royale)事件(別名ミシシッピ会社(Mississippi Company)事件とも呼ばれる)、さらに、これら二つの事件よりも時

期的に少し過去にさかのぼる17世紀前半のオランダに生じたチューリップ狂(Tulipomania)事件とともに、古典的投機とその崩壊の代表的事例として言及されることが多い<sup>(5)</sup>。

このバブル崩壊劇の主役となった南海会社は、その正式な社名を Governor and Company of the Merchants of Great Britain trading to the South-Sea and Other Parts of America and for encouraging the Fishery と表記されるように、東インド会社(East India Company)などと同様に、地域的貿易独占権を付与されたイギリス後期重商主義段階の特許会社と位置づけられる。すなわち、同社の起業目的は、あくまでも奴隷取引を中心としたスペイン領南アメリカ植民地とのアシエント貿易(Asiento Trade)であった<sup>(6)</sup>。

しかしながら、南海会社の名前を一躍有名にしたのは、このような貿易会社としての側面ではなかった。同社は、1711年に特許を得て設立された当初から、イギリスの国家財政と密接なつながりを有しており、南海会社の設立それ自体が、累積する国債の処理という財政上の要請からなされたという事情があった。

(5) 17～18世紀のヨーロッパに発生したバブルとその崩壊の古典的事例としてしばしば言及されるオランダのチューリップ狂事件、フランスのロワイヤル銀行事件(ミシシッピ会社事件)、そして、イギリスの南海泡沫事件の概要については、例えば、Mackay [1841]、あるいは、Galbraith [1990] (鈴木(哲)(訳) [1991])などを参照されたい。

また、南海泡沫事件の詳細については、例えば、Scott [1911] (Part II, Division X, Section V); 同 [1912] (Part I, Chaps. XX·XXI); Carswell [1960]; Cowles [1960]; Sperling [1962]; Dickson [1967] (Part II); 鈴木(俊) [1986]などを参照されたい(See also Morgan [1929]; Donnan [1930]; Heckscher [1931]; Richard [1932]; Dickson [1954]; 一之瀬 [1975a]; 同 [1975b])。

(6) ここでいう「アシエント」とは、元来は、スペインにおいて公共事業、例えば、租税の徴収や軍隊の募集などを行うために、政府と個人との間で交わされたあらゆる契約を意味する用語であった。このうち、南海会社が目論んだ奴隷取引を目的とするアシエントは、スペイン人が新大陸に植民して間もなく発生したといわれる。すなわち、スペイン領の植民地が拡大するにつれて、労働力に対する需要も増大し、これを賄うためにアフリカ西海岸から奴隷を獲得する必要に迫られた。しかし、スペイン自身はアフリカ西海岸に奴隷取引の組織(slave agencies)を有していなかったために、Carlos I (1516～1556)の時代から、アシエントという形で、緊急に必要とする奴隷の供給を、ライヴァルであったポルトガルやフランス、オランダ、イギリスなどに依存しなければならなかった。南海会社もまた、このようなスペイン領南アメリカとの奴隷取引を一つの起業目的としていたのである(四元 [1981], 145-148頁)。



南海会社の設立が構想された18世紀初頭のイギリスは、ウィリアム王戦争 (War of the League of Augsburg: 1689~1697) や、スペイン継承戦争 (War of the Spanish Succession: 1701~1714) など、相次ぐ戦役のために、国家財政は疲弊の一途をたどっており、資金調達のために発行された巨額の国債、特に流動債 (floating debt) の処理が重要な政治課題となっていた。<sup>(7)</sup>

南海会社は、かかる財政危機に対処するために、時のトーリー党政権の首班 Robert Harley (Earl of Oxford) のもとで、アシメント貿易 (= 南海貿易) の特権と引き換えに、「ファンド・オブ・クレジット」 (fund of credit) <sup>(8)</sup> と呼ばれる手法に拠り、主として既発行の流動債を南海会社の株式に転換し、これを同社の資本金に組み入れるという形で設立された。そして、まさにこのような国債の処理をめぐる同社の国家財政との密接な結びつきが、南海泡沫事件を引き起こす主因になったのである。<sup>(9)</sup>

すなわち、南海会社は、その設立にあたり、海軍債、食糧供給局債、運輸局

(7) 当時の国債には、富くじ債 (lottery loan)、有期年金債 (terminable annuity)、半永久債 (99年ものが多い) などの長期債に加えて、短期債として、国庫証券 (Exchequer Bill)、さらに、政府諸部局の債務を主とする流動債があった。このうち、長期債と国庫証券についてはほぼ元利払い基金が確保されていたが、短期債、特に流動債については、それが “unfunded debt” とも称されるように、元利払い基金が確保されておらず、最も信用度の低い債務であった。当時の政府は、このような流動債の処理と、それによる信用の回復を重要な政治課題として抱えていた。したがって、政府側からみれば、南海会社の設立には、流動債の重圧からの逃避という動機が存在していたのである (一ノ瀬 [1975a], 13頁)。

なお、下に掲げた表は、南海会社の設立が計画された時期のイギリスの財政事情を、Brian B. Mitchell による歴史統計から抜粋して示したものである (Mitchell [1988], pp.575,578)。

(単位: 百万)

	1706	1707	1708	1709	1710	1711	1712
総 歳 入	528	547	520	520	524	517	574
総 歳 出	669	874	774	916	977	1,514	786
(うち国債関係費)	(107)	(184)	(163)	(201)	(175)	(181)	(236)

(8) 「ファンド・オブ・クレジット」という用語は、かなり多様な内容を含意するものとして用いられている。例えば、William R. Scott は、「…… 国家に対して貸し付けられた資本を『ファンド・オブ・クレジット』——これを担保として法人格を与えられた団体によりその事業活動のための借入れが調達される——として用いるとい

債など、短期的に支払いを行うべき債務であるが、当時の財政事情から、支払いに充てるべき資金を持たなかった既発行の国債£947万余(次頁の[表6-3]を参照されたい)を引き受けるとともに、国債保有者に対して南海会社の株式を発行した。これにより、既発行の国債が同社の資本金に組み入れられ、しかも、南海会社が保有することになった国債については、それまでの短期的に元本の償還と利払いが行われる流動債(短期債)から、長期または一定期間を経過しないと元本が償還されず、利払いのみが行われ、しかも、政府に償還のオプションがある長期債へと条件が変更された。その結果、政府は、南海会社の保有国債に対して年6%の利息、さらに、このような引受行為に対する対価として管理費(年£0.8万)を支払ったとしても、その債務負担は大幅に軽減されることになった。南海会社は、このような国債引受の代償として、特権的株式会社としての株式発行の権利や、オリノコ川からテラ・デル・フェゴの南端に至るまでの南アメリカ大陸東岸との貿易の独占権などを付与されたのである。<sup>(10)</sup>

うアイデアが存在した」と述べている。本章では、上記のScottの用例に依拠しつつ、「既発行の国債を特権会社の設立または増資にあたり、貨幣形態に準じるものとして資本として払い込ませ、もって現実の貨幣を節約し、併せてこの国債を担保としての借入を現実の企業活動の原資にしようとする手法ないし政策」を指すものと定義しておく。このような手法は、南海会社に限らず、それに先行するイングランド銀行(Bank of England — Governor and Company of the Bank of England)、あるいは、新東インド会社(New East India Company — English Company trading into the East Indies)や、合同東インド会社(United East India Company — United Company of Merchants of England trading into the East Indies)の設立に際しても用いられていた(Scott [1912], p.389; see 一ノ瀬 [1975b], 31頁)。

なお、「ファンド・オブ・クレジット」の詳細については、例えば、一ノ瀬 [1975b]; 鈴木(俊) [1986] (終章)などを参照されたい。

(9) Scott は、イギリスの初期の株式会社の歴史を論じた彼自身の詳細な研究 ([1910/1911/1912])の中で、南海会社は表面的には外国貿易を目的として設立されたが、その起源と崩壊はもっぱら国家財政との関連に起因すると述べている。そして、彼は、このような認識に基づき、南海会社をその社名から連想されるような貿易会社とはみず、イングランド銀行などと同じ銀行・金融会社のセクションに含めて論じている(Scott [1911] (Part II, Division X, Section V))。

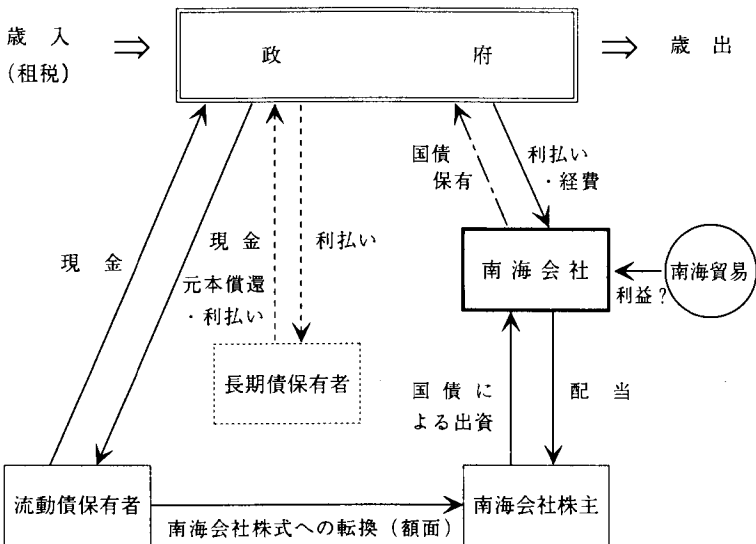
(10) Scott [1912], pp.293-296; see Dickson [1967], p.68.

なお、南海会社設立をめぐる国債処理計画を、国債保有者の観点から見ると、

表 6-3 南海会社の設立時(1711)に同社株式に転換されるべき国債の概要

1	1710年9月29日までの海軍債・食糧供給局債・運輸局債など	£5,709,655
2	1702年以前に発行された陸軍債・運輸局債の元本と, 1701年9月29日までの利息など	1,040,057
3	1710年9月29日から12月25日までの海軍債・兵器局債・運輸局債など	463,859
4	1710年の短期借入の元本と利息など	1,371,428
5	設立時の株式提供額	500,000
6	1711年3月25日から12月25日までの全債務についての利息	386,325
		<u>9,471,324</u>

図 6-1 南海会社の設立(1711)と国債処理



額面価額どうしでの転換は、国債それ自体が市場で額面を割っていた状況では、国債保有者にとって有利かのようにみえた。しかし、このような割引がすぐに南海会社の株式に乗り移ってしまうと、「さや取り」の利益ははすぐに消失してしまうものでしかなかった (Dickson[1967], p.70)。

前頁の〔図6-1〕は、南海会社の設立に伴う国債の処理状況を要約して示したものである。<sup>(11)</sup>

ただし、南海会社を貿易会社としての側面からみるならば、同社が特権を得たアシェント貿易、つまり、スペイン領南アメリカとの貿易については、スペインがこの広大な地域との貿易について独占権を主張していたことが無視されており、それゆえに、これほど疑わしい商業的企画はなかった。事実、南海会社が計画した奴隷取引を中心とした貿易はきわめて不活発かつ低調なものであり、<sup>(12)</sup> 株式配当や社債配当を行うといった青息吐息の経営を続けていた。<sup>(13)</sup>

南海会社の株式資本は、設立時に国債と交換に発行された£917万余であったが、1715年にはちょうど£1,000万にまで増資されている。<sup>(14)</sup> もっともこのような金額は擬制的資本とでもいうべきものであり、同社の保有する現金の源泉

(11) 上掲の〔図6-1〕は、鈴木(俊)[1986](182頁)に掲載されている図に基づき、これを一部修正して作成したものである。

(12) 南海会社の起業目的の一つは、既述のように、スペイン領南アメリカとの奴隷貿易を中心としたアシェント貿易にあった。しかし、現実にイギリス政府がスペイン政府との間にアシェントにかかわる条約を締結し、このアシェントが南海会社に賦与されたのは、会社設立後の1713年(公式の譲渡は1714年)に至ってからのことである。もっとも、かかる奴隷取引を主体とした南海会社の貿易活動はきわめて不振かつ不活発なものであり、結局、南海泡沫事件の後、1736年には貿易会社としての活動に事実上の終止符を打つに至っている。このような南海会社の貿易活動の詳細については、例えば、四元[1981]を参照されたい。

なお、南海会社と同様な企画は、イングランドと合併(1707)する前のスコットランドにおいても考案されており、1695年に同種の企画を遂行するためにダリエン会社(Darien Company—Company of Scotland trading to Africa and Indies)が設立されている。しかし、同社は、後発の南海会社の運命を暗示するかのようにより、業績不振のため、1707年にはその短い生涯を終えている。このダリエン会社の詳細については、例えば、Bingham[1906]; Scott[1910](Part II, Division I, Section V-E)などを参照されたい。

(13) Dickson[1967], p.70.

(14) 南海会社の設立にあたり、同社の株式に転換が予定された国債は£947万余であったが、実際に転換されたのは£917万余であった。そして、1715年に同社の株式資本はちょうど£1,000万にまで増資されている。1717年の時点で、南海会社と比肩される特権的株式会社であった東インド会社の株式資本が£319万余、イングランド銀行のそれが£555万余であったことを考えるならば、南海会社の株式資本がいかに巨大なものであったということが理解されるであろう(Scott[1911], pp.295-296; see Scott[1912], p.394)。

は、保有国債に対して支払われる利息と、引受行為に対する代償としての管理費のみであった。貿易活動での不振を考慮するならば、同社は、政府から受け取った利息をそのまま株主に配当して、単なる国債保有機関として存続することが、採られるべき穏便な経営方針であったかもしれない。しかし、同社の実権を握っていた John Blunt や Jacob Sawbridge, Robert Knight といった経営陣は、別の方針を選択し、多くの犠牲者を巻き込む破局の道へと大きく踏み出したのである。<sup>(15)</sup>

(15) 設立時に南海会社の実権を握っていた Harley の影響力は、彼の政治的失脚とともに失われ、1715年2月以降は、同社設立時からの取締役であった Blunt を中心とした一派が経営の実権を担うようになった。そして、南海泡沫事件を引き起こす同社の大規模な国債処理計画も、Blunt を中心に、Sawbridge, Knight, さらに、Edward Gibbon や Francis Hawes らを中心とした「内閣」(Cabinet Council)、あるいは、「支配人の従党」(Junto of Managers) と呼ばれた勢力がその執行にあたることになる。1720年当時の南海会社の経営組織と経営陣の特質については、鈴木(俊)[1986](第四章第二節・第三節)を参照されたい。

なお、南海会社が起業目的の一つとした南海貿易そのものについては、例えば、有名な *The Life and Strange Surprizing Adventures of Robinson Crusoe, of York, Mariner* (1719) や、その続編である *The Farther Adventures of Robinson Crusoe: Being the Second and Last Part of His Life* (1719) の著者であると同時に、*The Complete English Tradesman* (1725)、あるいは、*A Plan of the English Commerce* (1728) など、優れた経営・経済関係の書物を著していた Daniel Defoe らによっても、それに対する期待と抱負が語られている。ただし、Defoe は、現実に設立された「南海会社」、特にその経営を主導したメンバーに対しては、その胡散臭さを鋭く指摘している。すなわち、「C(Caswall) は、膨大な取引を行う鉄面皮の男であり、人をリードするというよりは人にリードされ、ある著名な将軍のように、冷静というよりは火のように燃え上がることで有名である……。S(Sawbridge) は、Cより二倍も頭が良いが、仕事は半分しかできない。Cは度胸があるが、Sは狡猾、そして、一方が控え目で、他方が明けっ広げ、これらが相合わさって完全な取引所街(Exchange Alley)の人間ができる……。T(Turner) も、同じ盤の上の博打打ちであり、CやSと協力して行動し、彼らでまさに近代的詐欺業の三人組(triumvirate of modern thieving)が出来上がる。……」と酷評しているのである(天川[1954], 145-150頁; 同[1966], 326-333頁; see Scott[1911], p.441; cf. Defoe[1712])。

(16) 投機の風潮は、その当時、イギリスのみならず、オランダやフランスなど、ヨーロッパに広く蔓延していた。特にフランスでは、Louis XIV 末期に事実上の破産状態に陥っていた同国の財政を立て直し、既発行の膨大な国債を処理するための企画が、スコットランド人 John Law によって、ロワイヤル銀行=ミシシッピ会社=東インド会社を「梃子」に推進されていた。この、「ジョン・ロー体制」(système de John Law) に煽られた投機ブームは、1719年末から1720年初頭にピークを迎えるが、その後次第に崩壊に向かい、1720年夏にはロワイヤル銀行の銀行券が交換性をもはや失ったと宣言されるに至った。このような17世紀初頭のフランスに起こった投機の過熱とその崩壊、つまり、ロワイヤル銀行事件(ミシシッピ会社事件)が、チューリップ狂事件や南海泡沫事件とともに、古典的バブルの典型例としてしばしば言及される

すなわち、1720年1月に至り、南海会社は、イギリスというよりは、当時のヨーロッパを覆っていた投機ムードの中で<sup>(16)</sup>、議会に対して新たな国債転換計画を提出する。いわゆる「南海計画」(South Sea Scheme)と呼ばれるものである。その原案の骨子は、以下に示すような内容のものであった。<sup>(17)</sup>

- (1) 総額およそ£5,000万にのぼる長期債(以下の[表6-4]を参照された)のうち、既にイングランド銀行、東インド会社、および、南海会社が保有するものを除く、残り£3,150万余を南海会社の新規発行株式に転換する。
- (2) 南海会社は、転換した国債の額面に等しい株式を発行する権利を与えられる。
- (3) 南海会社は、政府の筆頭債権者となることに対して、1727年以降保有する国債全体について5%から4%への利下げに同意する。
- (4) 南海会社は、国債引受権の代償(実質的な「特許料」(=上納金))を支払う。

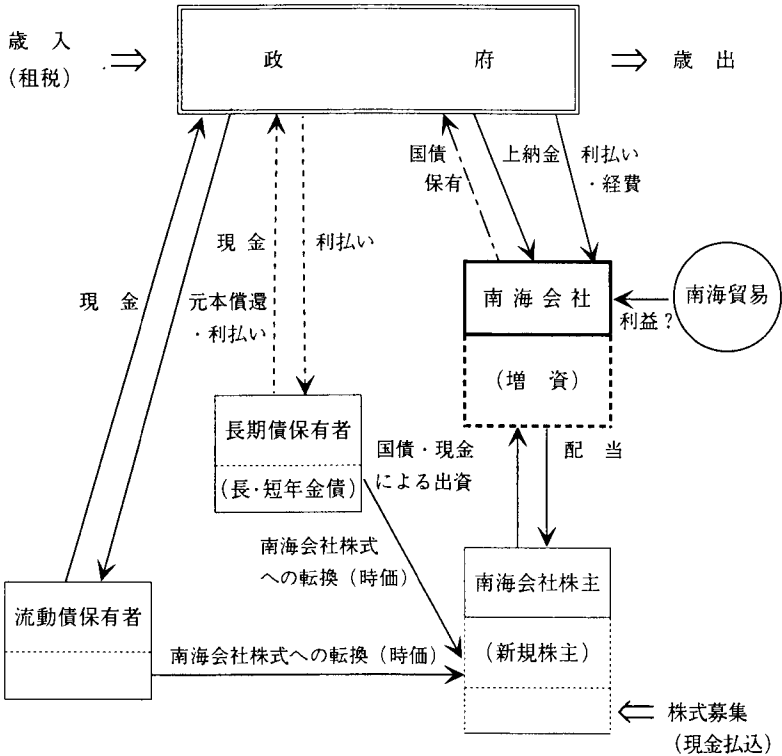
表6-4 1719年9月29日時点でのイギリス政府の長期債の概要

1 会社保有分			
(1) イングランド銀行	£ 3,375,028		
(2) 東インド会社	3,200,000		
(3) 南海会社	11,746,844		£ 18,321,872
			16,546,202
2 償還債			
3 年金債			
(1) 長期年金			
利息は年£666,566, 元本を利息20年分 として評価する	13,331,322		
(2) 短期年金			
利息は年£121,669, 元本を利息14年分 として評価する	1,703,366		15,034,688
			49,902,762

ということは既に述べたところである。しかも、このフランスの「ジョン・ロー体制」のもとでも、南海会社の場合と同様に、国債の処理にあたり、これを特権的株式会社の株式に転換するという「ファンド・オブ・クレジット」の方策が採用されていた。すなわち、この方策は、イギリスの財政に固有のものというよりは、むしろ当時のヨーロッパ主要国の財政に共通のアイデアといえるものであった (Scott [1912], p.396)。

次の〔図6-2〕は、「南海計画」に基づく国債の処理状況を要約して示したものである。<sup>(18)</sup>

図6-2 南海計画(1720)と国債処理



(17) Scott [1911], pp. 304-305; see Dickson [1967], p. 93.

なお、南海会社は、既に1719年に小規模ながら1710年の富くじ債を同社株式に転換する計画を実施していた。この1719年の企画は、1720年の国債転換計画に先行する「試験的企画」(pilot project)とも位置づけられ、南海会社は、このような「試験的企画」の成功と、さらに、先の注⑯で言及したフランスにおけるLawの企画などに触発されて、1720年に至り、より大規模な「南海計画」へと突き進んだといわれる(鈴木(俊)[1986], 4-6頁; see Dickson[1967], pp.88-89)。

(18) 上掲の〔図6-2〕は、鈴木(俊)[1986](183頁)に掲載されている図に基づき、これを一部修正して作成したものである。

このような「南海計画」は、政府にとっては、長期債について利下げが実現するとともに、「特許料」等の受領、さらに、債権者の一本化による国債管理の容易化といったメリットが発生する。<sup>(19)</sup>しかし、南海会社にとって、当該計画を積極的に押し進めることにより、どのようなメリットが生じるのであろうか。政府に対する筆頭債権者となることによる政治・経済面での影響力の獲得といったことが考えられるが、それは企業としての南海会社の存続が前提となる。しかしながら、貿易会社としての前途は既述のように決して明るいものでなかった。結局、そこに想像される南海会社の経営陣の意図とは、国債を株式に転換する過程で生じるであろう投機利益の獲得にあったものと考えられる。

すなわち、南海会社の経営陣は、国債の同社株式への時価に基づく転換と、これによるプレミアムの獲得を目的として、株価の恣意的な吊り上げとその高水準での維持を画策することになったのである。<sup>(20)</sup>

(19) Scottの試算によれば、当初提案された「南海計画」を実施することにより、政府は、1727年以降、年間£50万余の国債関係費の負担軽減が図られるという。しかも、国債の引受をめぐってイングランド銀行と競合した結果、上記の国債処理計画は政府側にますます有利なように改訂され、したがって、南海会社の負担はいっそう増大することになった (Scott [1911], pp.305-306)。

(20) イングランド銀行が南海会社に対抗する形で提示した国債処理案では、例えば、イングランド銀行の株価の変動にかかわらず、年間年金受領金額£100の国債が同銀行の株式£1,700 (つまり、額面£100のイングランド銀行の株式17株) に転換されるというように、転換条件が事前に定められていた。しかし、南海会社の案ではこのような転換条件が定められておらず、むしろ同社の経営陣はこれを定めないことによって、転換を自社に有利に取り計らい、それに伴うプレミアムを獲得しようと計画したのである。

南海会社の株価(時価)の変動が、転換時にどのような差異をもたらすかを、簡単な数値例を用いて示せば、次のようになる。

年間£100の年金を受領する長期年金債を南海会社の資本に組み入れる際に、例えば、当該年金債の元本を利息(年金)20年分と評価する。つまり、£100×20年=£2,000と見積れば、

- ① 南海会社の株価が£100(額面)の場合、上記の年金債(£2,000)と交換に、  
£2,000 = £100 × 20株 …… 南海会社の株式20株を引き渡す
- ② 南海会社の株価が£200の場合、  
£2,000 = £200 × 10株 …… 南海会社の株式10株を引き渡す
- ③ 南海会社の株価が£500の場合、  
£2,000 = £500 × 4株 …… 南海会社の株式4株を引き渡す
- ④ 南海会社の株価が£1,000の場合、  
£2,000 = £1,000 × 2株 …… 南海会社の株式2株を引き渡す



ともあれ南海会社が提出した国債転換計画は、折からヨーロッパに拡がっていた投機ブームの波に乗って、イギリスの大衆の間に非常な期待感を醸成した。彼らは、「南の海」が提供する機会らしきものに強く反応し、同社の株価は1720年1月はじめには£128 $\frac{1}{4}$ であったものが、3月には最高値で£380、5月には£870にまで上昇し、6月24日には£1,050を記録するまでに急騰した。<sup>(21)</sup>その頃は南海会社だけが投機の機会を提供していたわけではなく、同社の成功は少なくとも100を超える多数の模倣者・便乗者を産み出し、それらのすべてがこのブームに参加しようとした。まさに大投機ブームが襲来したのである。<sup>(22)</sup>

このような異常な投機ブームの渦中にあった1720年5月27日、「泡沫会社禁止条例」(Bubble Act)が議会の下院を通過し、6月9日に公布された。<sup>(23)</sup>この

このように、国債との転換が、会社設立時のような株式の額面ではなく、時価で行われる結果として、南海会社株式の時価が額面を超えて高くなればなるほど、受け入れた国債の保有者に引き渡す同社の株式数は減少する。しかし、引き渡す株式数が減少しても、南海会社の資本金に組み込まれる国債の金額は変わらないので、結局、時価を転換条件とすることで、国債保有者に引き渡す必要がなくなった余剰株 (surplus stock) を売却すれば、それがそのまま同社の利益に結実する。すなわち、南海会社の株価が高くなればなるほど、国債保有者に引き渡さなくて済む余剰株が増え、したがって、同社の経営陣が利益を獲得する機会も増大するという関係が成立することが容易に理解されるであろう (鈴木(俊) [1986], 39-41頁)。

なお、南海会社の経営陣が行った株価の吊り上げとその高水準での維持策としては、① 国債から南海会社株式への転換が行われる前に実施された余剰 (見込) 株の売却 (money subscription)、② 既に購入された株式を担保とした融資 (loan on stock)、③ 高配当の宣言、④ 自己株式 (=金庫株) の売買などが挙げられる。このような南海会社経営陣による株価の人為的操作の詳細については、例えば、鈴木(俊) [1986] (第三章第二節) を参照されたい。

- (21) 1720年、特に5月から9月にかけての南海会社の株価の動きは、イングランド銀行と東インド会社の株価のそれと併せて、Scott [1911] に添付されているチャートにおいて詳細に示されているので参照されたい (See also 鈴木(俊) [1986], [第五一四])。
- (22) 1719-1720年には、漁業、海上保険、損害保険、公債金融、不動産、建築、繊維加工、海外貿易、植民、さらに、製塩、精糖、石鹼製造、ガラス製造、葬儀、水や干し草の供給といった、さまざまな目的を掲げた多数の企画・起業が行われた。もちろんその中には怪しげな企画もあったが、概してそれらは前産業革命段階におけるイギリス産業の着実な発展ぶりをうかがわせるものであったといわれる。その当時に企画された事業の詳細なリストについては、例えば、Scott [1911] (Part II, Division XIII) を参照されたい (See also Anderson [1764], pp.291-295; 鈴木(俊) [1986], 140-141頁)。

- (23) Watzlaff [1971], p.8.

なお、「泡沫会社禁止条例」——正確には、An Act for better securing certain Powers and Privileges intended to be granted by his Majesty by two Charters for Assurance of Ships and Merchandize at Sea; and for lending

法律の本来的目的は、愚かで無知な人たちを投機から保護するというよりは、南海会社それ自体の投機独占を確保することにあつたと考えられる。<sup>(24)</sup>

しかし、同法の制定にもかかわらず、その年の夏には、南海会社の実質的終末が見えてきた。同社の株価は7月中は最安値でも£950を維持していたが、8月に入ると下がりはじめ、9月に急落した。そして、12月には最安値で£124となり、同年1月はじめの株価にほぼ等しい水準にまで暴落した。信頼感を維持・再生させるための努力が行われ、政府の支援もあつて同社の株価は約£140

Money upon Bottomree: And for restraining several extravagant and unwarrantable Practices therein mentioned—は、相異なる二つの法案が一つの法案に合体されて成立したという経緯を有している。すなわち、この法律の前半部分では、ロイヤル・エクスチェンジ保険会社(Royal Exchange Assurance Company)と、ロンドン保険会社(London Assurance Company)という二つの保険会社に対してその営業を許可する特許の授与を定めている。そして、後半部分で、特許を持たない会社が法人として振る舞うことや、譲渡可能な株式を募集すること、あるいは、定められた目的以外に特許を転用すること、廃止された特許を再び利用することなどを禁止する規定が定められていたのである(鈴木(俊)[1986], 147-148頁)。

(24) 南海会社の経営陣は、既述のように、余剰(見込)株の売却による利益獲得を企図したが、現金を必要としていたのは、南海会社だけでなく、投機ブームに乗って設立された多くの会社(泡沫会社)もまた同様であった。そのため、「泡沫会社禁止条例」の制定は、南海会社がそれを稀求したか否かは別として、結果的には、競争会社の設立を違法行為として規制することにより、貨幣資本保有者の投資対象をもっぱら南海会社に集中させ、したがって、株式市場における同社株式に対する需要を喚起させ、株価の吊り上げとその高値安定を図る効果があつたものと考えられる。

ただし、この法律の威嚇的效果は、施行の当初は違反会社に少なからぬ混乱と動揺を与えたが、それも時の経過とともに薄れていった。これに業を煮やした南海会社の経営陣は、1720年8月に大法官に働きかけ、ヨーク・ビルディング会社(York Building Company)など、計四社に対し、その活動が同法の趣旨に違反するとして、「告知札状」(Writs of Scire Facias)の発行を請求した。この措置は、狙い通り、四つの違法会社の株価を下落させたが、それはまた南海会社の株価にも跳ね返り、同社の株価をも暴落させることになった(鈴木(俊)[1986], 149-153頁)。

なお、自ら南海会社に勤務した経験を有するイギリスの商業史家 Adam Anderson (1692?~1765) は、その編年体形式による商業史の著作(*An Historical and Chronological Deduction of the Origin of Commerce*)の中で、上記の経過について、「……泡沫会社(Bubble)に関する南海会社の経営者たちの最大の誤謬は、それらの取引が南海会社の株価の上昇を妨げているという信念であった。ところが、逆に、泡沫会社での取引が南海会社の株式の価格を維持するのに役立つということが次第に明らかになった。なぜなら、下層のきわめて多数の人々は、最初は南海会社の株式を購入することができないので、貪欲に泡沫会社に、そのまた一層小さな持分や、さらにその一部分にさえ駆け込んだのである。彼らはそこですぐに利益を得て、その後、普通は、あるいは、きわめて頻繁に、南海会社の株式やその募集に参入してくる。このようにして、小さな流れや小川は、常に南海の大河に流れ込んでいた。しかし、このことを経営者たちが知ったときは、あまりにも遅すぎた。……」と述べている(Anderson [1764], p.289)。

の水準で安定したが、しかし、それは最高値のおよそ1/7にすぎなかった。まさにバブルは、水面に浮かぶ「うたかた」のように、もろくも崩壊してしまっ  
 たのである。<sup>(25)</sup>

#### 第4節 スネルの「監査報告書」

バブルの崩壊後、責を帰すべき人たちの追求がはじまった。1721年1月9日に議会に13人のメンバーから構成される秘密委員会（Committee of Secrecy）が設けられ、調査が進められることになった。しかし、当初、調査は遅々として進まず、事件関係者は時間的猶予を得ることができた。そのため、ある文書では虚偽の記入が行われたり、他の文書では記入が空白とされたり改竄されたり、さらに、頁が千切られたりした。また、ある帳簿は破損され、別の帳簿は秘匿されるなどした。あるいは、Knight のような事件解明の鍵を握る人物の国外逃亡さえ生じた。<sup>(26)</sup>ともあれ、かかる議会による調査の結果として、Blunt をはじめとする会社の経営陣は、その財産を没収されるとともに、Sawbridge のように、取締役で議会に席を得ていた者は議会から追放され、また、事件関係者のうちには、ロンドン塔に収監されたり、急病死ないし自殺したりする者も出た。<sup>(27)</sup>

このような議会による調査の絡みで作成されたのが、Charles Snell（1670～1733）の「監査報告書」、つまり、*Observations made upon Examining*

(25) Galbraith [1990], p.38（鈴木(哲)(訳)[1991], 74-75頁）.

(26) Scott [1911], pp.334-335; see Worthington[1895], p.22.

(27) Scott [1911], pp.343-344.

(28) Snell は、1670年に生まれ、有名なクライスツ・ホスピタル（Christ's Hospital）校で学んでいる。それから、書法教師であった Thomas Topham のもとで徒弟奉公的訓練を受けた後、シティのフォスター通りにあった John Johnson の Free Writing School の監督を引き受け、同校に36年にわたりとどまっている。そして、1733年に死亡している（Bywater and Yamey [1982], pp.137,140）.

*the Books of Sawbridge and Company* (1721?) であった。彼は、この報告書において、自らの肩書きを、ロンドンのフォスター通りの書法教師 (Writing Master) 兼会計士 (Accountant) と記している。<sup>(29)</sup> 当時は、書法の教師が習字に加えて算数や簿記を教示することが多く、<sup>(30)</sup> Snell も、この例にもれず、これらの教科を教えていたようである。特に簿記に関して、彼は、*Rules for Book-keeping* (1701) や、*Accompts for Landed-Men* (1711?), *The Merchants Counting-House* (1718) などを出版している。

ただし、彼の著作のうち、今日、言及されることが最も多いのは、最初に掲げた *Observations*……である。なぜなら、それは、全体でわずか四頁しかない小冊子であるが、「会計士」(accountant) により大規模株式会社について作成された最初の「監査報告書」の例として挙げられるからである。<sup>(31)</sup>

もっとも、この *Observations*……は、「監査報告書」とはいつても、もちろん今日的な意味における監査報告書 (auditor's report) ではなかった。それは、先に述べた議会による調査が進められる中で明るみに出た南海会社と政・官界有力者との癒着、特に Charles Stanhope (Secretary of the Treasury) に対する贈賄事件を調査する過程で、「会計士」と自称していた Snell により南海会社の関係会社の会計帳簿が「監査」(examining) され、これに関する報告が小冊子にまとめられたという経緯のものであった。

すなわち、南海会社は、前節で述べた「南海計画」の実現、特にその法的根拠となる法案の作成と議会での成立を容易にするために、政・官界の有力者に対して、総額で£125万余にのぼる贈賄工作を展開した。その際、賄賂の提供は、単純化していえば、帳簿上は、南海会社と贈賄の相手先との間での南海会

(29) Snell [1721?a], p.1.

(30) Bywater and Yamey [1982], p.137.

(31) Green [1930], p.52; Edwards (JD) [1960], p.6; Chatfield [1977], p.81; Edwards (JR) [1989], p.143; see Worthington [1895], p.18.

社株式 — ただし、現実には存在しない架空株式 (fictitious stock) — の売買を擬装して行われた。つまり、南海会社が自社の株式を贈賄の相手方に譲渡し、後日、これを購入代価よりも高い価格で売却して、その売却益に相当する金額を南海会社が相手方に支払うという形態を採っていた。もちろん、贈賄の相手方が、譲渡と偽装された株式取得の対価を支払っていないことはいうまでもない。<sup>(32)</sup>

Stanhope もまた、当時の政・官界の有力者の一人として、法案の内容を南海会社に有利に導くために、同社経営陣による贈賄工作の対象になったようである。<sup>(33)</sup> 彼の場合には、1720年3月21日に総額£12.5万 (額面@£100 (市価@£250), 500株) の南海会社株式 (架空株) がソード・ブレイド銀行 (Sword Blade Bank)<sup>(34)</sup> に引き渡され、これが同年6月11日に至って同銀行の “Charles Stanhope” の勘定に記帳されている。そして、ほぼ同日のうちに、当該株式は、南海会社の取締役であると同時に、ソード・ブレイド銀行のパートナーでもあった Sawbridge の指示により £37.5万で売却されたとの記録が行われて

(32) Scott [1911], p.315.

(33) 南海会社経営陣による贈賄工作の対象になった政・官界の有力者には、Stanhope の他に、例えば、Charles Sunderland (First Lord of the Commissioners of the Treasury), John Aislabie (Chancellor of Exchequer), John Craggs, Sr. (Post-master-General) などが含まれている (Scott [1911], pp.315-316)。

(34) Caswall, Sawbridge, および、Turner の三名が、同時代の Defoe によって、「近代的詐欺業の三人組」とまで酷評されていたことは、先の注(1)で述べたところであるが、上記の Stanhope に対する贈賄工作に絡んで登場するソード・ブレイド銀行 — 正式の社名を Banking Partnership. Elias Turner, Esquire, and Company といい、かかる社名からも明らかのように、同銀行は、イングランド銀行のような株式会社ではなく、あくまでもパートナーシップであった — は、まさに彼ら三名が中心的パートナーとなって運営していた会社であった。しかも、同銀行がバブルの真っ只中の1720年6月に改組されたときには、南海会社の経営を牛耳っていた Blunt の息子の Henry や、Knight の甥の Robinson が新たなパートナーとして加わっていた。このように、ソード・ブレイド銀行は南海会社と人的に密接なつながりを有しており、それゆえに、同銀行は南海会社の「現金出納係」(cash-keeper) と呼ばれた。そして、南海会社の失墜と軌を一にするかのように、ソード・ブレイド銀行も1720年9月24日に支払停止に追い込まれている。この銀行の詳細については、例えば、Scott [1911] (Part II, Division XII, Section III) を参照されたい。

いる。そして、この売買の差額(株式売却益)にあたる£25万を Stanhope に支払うための手形が振り出され、同年12月に当該金額が彼に支払われているのである。<sup>(35)</sup>

以上のように、議会の調査から、Stanhope が対価の支払いを伴わない株式の架空取引を通じて多額の金銭を収受し、しかも、ソード・ブレイド銀行が、取引の事実をできるだけ秘匿しておくために、当該株式の動きを売却が行われるまで記録していなかったことが明らかになった。さらに、“Stanhope” の名前が “Stangape” に改竄されて同銀行の元帳本体から消去されていたり(ただし、元帳の索引にはうかつにも “Stanhope” の名前がそのまま残されていた)、また、£25万の支払いを約した手形が破棄されていることが明らかになるなど、彼の収賄容疑はますます濃厚になった。<sup>(36)</sup>

ところが、調査がさらに進められる過程で、予期されない局面が生じた。つまり、Sawbridge らが、贈賄の容疑を否認し、問題となっている南海会社の株式は、彼ら自身の利益を図るために南海会社からソード・ブレイド銀行が受け取ったものであると主張したからである。<sup>(37)</sup>そして、先に言及した Snell の *Observations*……は、このような被疑者側の主張を側面から補強する役割を果たしたのである。

---

(35) Scott [1911], p.337.

なお、Stanhope に関しては、本文中で述べたケース以外にも、南海会社から額面で£1万ないし£1.2万相当の株式を供与されたり、また、£5.1万余の現金を受け取っていたことが明らかにされている (Scott [1911], p.339)。

(36) Scott [1911], pp.337-338.

(37) Scott [1911], p.340.

ただし、贈賄容疑を否認する主張が行われたが、なぜ問題となっている額面で£5万相当の株式の譲渡が行われたかについては、例えば、空売りを隠すため云々の説明が示されたが、ソード・ブレイド銀行のパートナーの間でもその説明は一貫しておらず、その理由は明快さを欠いたものであった (Scott [1911], p.340)。

すなわち、Snellは、ソーブリッジ商会 (Sawbridge and Company)<sup>(38)</sup> の会計帳簿を「監査」し、そこに記載されている記入の一部が架空のものであることを示そうとする。すなわち、彼は、ソーブリッジ商会の帳簿に記載された記録のうち、Stanhope への贈賄で問題になっている南海会社株式の動きに「監査」の焦点を定める。そして、*Observations*………では、かかる株式をめぐる取引の推移を跡づけることにより、ソーブリッジ商会の帳簿の見出される“Charles Stanhope, Esq.” という勘定は便宜的に設けられた仮装の勘定であり、その実質はソーブリッジ商会保有の南海会社株式を表す勘定であったこと、しかも、当該勘定に記載されている取引の一部は架空のものであり、相互に貸借相殺される性質のものであるがゆえに、当該勘定を集計する過程で貸方側に現れる£37.5万 (株式の売却代金に相当) や、借方側に現れる£25万 (売却益に相当) という金額はそれ自体無意味な数値であることを立証しようと試みたのである。<sup>(39)</sup>

もっとも、彼の報告書は中途半端なものであり、たとえ便宜的なものであるにせよ、なぜわざわざ“Stanhope”の名前を科目名とした人名勘定を帳簿に設けたのか、また、当該勘定の一部に架空の記入が含まれているとするならば、

(38) Snell の *Observations*………では、彼が帳簿を「監査」した対象企業の名前は“Sawbridge and Company”と記されている。これに対して、Scott の研究で Stanhope の収賄事件にかかわる会社として名前が登場するのは、上記のように、“Sword Blade Bank”である。しかし、別の研究では“Sawbridge and Company”，他の研究では“Sawbridge and Company”と“Turner, Caswall and Company”の二社、あるいは、“Turner, Sawbridge and Caswall Company”とされているなど、Snell が「監査」の対象とした会社の実態は必ずしも明確ではない。ただし、ここに掲げた会社はいずれも Defoe によって「近代的詐欺業の三人組」と称された Caswall, Sawbridge, Turner が関与しており、それゆえに、会社名の表記に相違は認められるものの、実のところはどれも同一の会社、つまり“Sword Blade Bank”のことを意味しているのではないかと推測される (Snell [1721?a], p.1; see Scott [1911], pp. 337-338; Green [1930], p.52; Murray [1930], p.65; Chatfield [1977], p.81; 鈴木 (俊) [1986], 168頁(注15))。

(39) Snell [1721?a], pp. 1-4.

なぜそのような架空の記帳が行われたのか、その理由についてまったく答えていない。さらに、1720年3月21日の日付をちょうど一年前の1719年3月21日に書き換えたり、“Stanhope”を“Stangape”に書き換えて彼の名前を後から抹消したりするといった記帳内容の改竄についてもまったく言及していなかった。そのため、この「監査報告書」が公表された後、すぐに匿名で、彼の報告書の内容を鋭く批判する文書が出現している。<sup>(40)</sup>しかも、これに対する後の反論は要領を得ないものであった。<sup>(41)</sup>

このように、Snellの*Observations*……は、疑惑を解明するというよりは、被疑者側の反証を補強するためのもの、したがって、それは、調査にあつた議会の秘密委員会からの委嘱を受けたとか、被害を受けた者たちがこの種の問題の解明を独立した「会計士」の調査に委ねた方がよいと判断したことによるというよりは、むしろ被疑者側からの依頼に応じて、特別な弁護ないし弁明の機会を提供するために作成されたというのが真相であろう。<sup>(42)</sup>

(40) See Anonymous [1721?].

なお、Snellに対する批判が記載されていたのは、この匿名文書の前半部分であり、後半部分には彼を擁護するCaswallの説明が記載されていた。なぜこれら二つの相反する内容の記事が、同じ一枚ものの文書(broadsheet)の上に併載されていたのか、その理由は明らかでない(See Bywater and Yamey [1982], p.140)。

(41) See Snell [1721?b].

(42) Snellが、議会の秘密委員会の委嘱を受けてソーブリッジ商会の帳簿を「監査」という指摘が行われることがある。しかし、*Observations*……の内容からみる限り、被疑者側の依頼を受けてそれが行われたとみる方が妥当なように思われる。この点について、19世紀末にそれまでのイギリスの職業会計士の概略史をまとめたBeresford Worthingtonは、Snellは、Sawbridgeと彼のパートナー、または、Stanhope自身によって雇われたと考えられ、彼が議会の秘密委員会からの指示を受けたり、詐欺の犠牲者がこの問題を会計士の手へ委ねた方が適切であると考えたことはほとんどありえないと述べている(Worthington [1895], pp.19-20; see Woolf [1912], p.170 (片岡(義)・片岡(泰)(訳) [1977], 173頁); Edwards (JD) [1960], p.6; Chatfield [1977], p.81; Bywater and Yamey [1982], p.140; Edwards (JR) [1989], pp.143-144)。

なお、Snellの「監査報告書」がどの程度の効果を発揮したのかは不明である(少なくとも議会の秘密委員会の報告書などでは取り上げられていない)が、最終的に、Stanhopeは、議会での評決の結果、180票対177票という僅少差で有罪を免れている(Scott [1911], p.340; see Bywater and Yamey [1982], p.140)。



## 第5節 おわりに

以上が、イギリスに大きな社会不安をもたらし、それゆえに、後世に南海泡沫事件として鮮明に記憶されることになる、1720年のバブルとその崩壊劇の概要である。<sup>(43)</sup>

水泡のように崩壊したバブルは、伝統的な農業社会から近代的な工業社会への急速な「工業化」(Industrialization)の過程、いわゆる「産業革命」(Industrial Revolution)が展開される約半世紀前に引き起こされた最初の国際金融恐慌であり、一方において単にロンドンの専門の金融業者や株式取引業者、株式仲買人あるいは、彼らの甘言に乗せられた上流社会層に影響を及ぼしただけでなく、さらに、株式取引の素人にも、女性にも、下層社会層にも、多くの人々に少なからぬ影響を及ぼしたという点で画期的であった。また、他方において、産業革命後の恐慌と異なり、生産面にはあまり影響を及ぼさず、もっぱら流通面にのみ影響を及ぼした前期的金融恐慌であったという点でも大きな特徴を有している。<sup>(44)</sup>

そして、Snellの「監査報告書」は、このような大きなバブルの崩壊劇に関連した政治的・経済的醜聞事件の調査に、専門職業人として徐々に形成されつつあった「会計士」が、その専門知識、特に簿記に関する知識を買われて一定の関与を行うまでに成長していたことを示している。<sup>(45)</sup>しかしながら、その関与の仕方は、疑獄事件の解明に貢献するというポジティブな方向でなく、むしろネガティブな方向、つまり、先に述べたように、会計の専門知識を生かして

(43) 先の注(24)で言及した Anderson は、南海泡沫事件が起きた1720年という年を回顧して、「……個人的にも国家的にも、風変わりな空想的な起業、提案、事業のゆえに、歴史家によって選択される他のどの年よりも注目すべき年 (a Year remarkable)……」と述べている (Anderson [1764], p.284)。

(44) 天川 [1966], 306-307頁。

(45) Cf. Worthington [1895] (Chap.III & Appendix II)。

被疑者側に有利な状況を生み出すという役割を担っていたのであり、したがって、会計士、特に監査の歴史の視角から、彼の報告書に積極的評価を与えることには躊躇するところがある。

すなわち、大規模株式会社の監査とこれにかかわる報告書の作成という「会計士」の機能からみると、その端緒の事例ともいえる南海泡沫事件における「会計士」の関与の限りでは、投資家保護や利害調整といった、今日、監査目的と指定される命題はまったく意識されておらず、もっぱら会計の専門知識を買われて被疑者側に奉仕するという、「会計士」という専門職業に対する負のイメージしか浮かび上がってこないのである。本章で取り上げた事例がそのすべてではないであろうが、歴史に長く記憶されるバブルの崩壊劇とこれに伴う醜聞事件に対する「会計士」のネガティブな関与の実態が、一般大衆の意識の中に、「会計士」という専門職業人（あるいは、彼らが作成する「監査報告書」）に関して、ある種の「胡散臭さ」を潜在的に植え付ける要因の一つになったことは否めないであろう。そして、このような「会計士」や彼らの業務についてその端緒から存在した負のイメージが、今日においてもなお存在する監査への「期待のギャップ」、つまり、監査に対する社会的期待と実際に行われている監査との隔たりの問題とも絡んで、映画や小説といったメディアの世界に描かれる「会計士」の人間像にも投影されているものと考えられる。

#### 参 考 文 献

- [1] 天川潤次郎[1954]「デフオウと南海恐慌」論叢（関西学院短期大学商科），第10号，143-162頁。
- [2] —— [1966]『デフォー研究—資本主義経済思想の—源流—』未来社。
- [3] 一ノ瀬篤[1975a]「南海泡沫事件と国債」インベストメント，第28巻第2号，12-22頁。

- [4] —— [1975b] 「Fund of Credit 政策の研究」 広島修大論集（商経編），第15巻第2号，29-49頁。
- [5] 大塚久雄 [1969] 『株式会社発生史論』（大塚久雄著作集第一巻）岩波書店。
- [6] 鎌田 慧 [1986] 『日本人の仕事』平凡社。
- [7] 鈴木俊夫 [1986] 『英国重商主義公債整理計画と南海会社』 中京大学商学会商学研究叢書編集委員会。
- [8] 仙田左千夫 [1976] 『イギリス公債制度発達史論』法律文化社。
- [9] —— [1992] 『十八世紀イギリスの公債発行』啓文社。
- [10] 中野常男 [1995] 『チャールズ・ラムと南海会社—会計史からみた南海泡沫事件（1720）—』 国民経済雑誌，第172巻第4号，101-124頁。
- [11] —— [1996] 『南海泡沫事件（1720）とスネルの「監査報告書」』 会計史学会年報，第14号，13-23頁。
- [12] 中村英雄 [1996] 『ジョン・ローの周辺』千倉書房。
- [13] 中山 容他(訳) [1983] 『仕事！』晶文社。
- [14] 西村孝夫 [1966] 『イギリス東インド会社史論（改訂版）』啓文社。
- [15] 四元正博 [1981] 「18世紀イギリスの南海会社（The South Sea Company）の貿易活動（密貿易を含めて）について—いわゆる商人資本のある歴史的断面—」 社会科学論集（埼玉大学），第48号，143-182頁。
- [16] Anderson, A. [1764], *An Historical and Chronological Deduction of the Origin of Commerce, From the Earliest Accounts to the Present Time. . . . .*, Vol.II, London.
- [17] Anonymous [1721?], *Charles Snell in his Examination of the Books of Turner and Company. . . . .*, London? (reprinted in Bywater (ed.) [1979]).
- [18] Bingham, H. [1906], "The Early History of the Scots Darien Company," *The Scottish Historical Review*, Vol.III, No.10, pp.210-217; Vol.III, No. 11, pp. 316-326; Vol.III, No.12, pp.437-448.
- [19] Bywater, M.F.(ed.) [1979], *Historic Accounting Literature*, Vol.VIII, London.

- [20] — and Yamey, B.S.[1982], *Historic Accounting Literature: a companion guide*, London.
- [21] Carswell, J.[1960], *The South Sea Bubble*, London.
- [22] Chatfield, M.[1977], *A History of Accounting Thought*, revised ed., Huntington, New York.
- [23] Clapham, J.[1970], *The Bank of England: A History*, Vols.I-II, Cambridge.
- [24] Cowles, V.,[1960], *The Great Swindle: The Story of the South Sea Bubble*, New York.
- [25] Defoe, D.[1712], *An Essay on the South Sea Trade; with an Inquiry into the Grounds and Reasons Dislike and Complaint against the Settlement of a South Sea Company*, London (reprinted in *The Works of Daniel De Foe, with a Memoir of His Life and Writings*, Vol.III, edited by Hazlitt, W., London, 1843).
- [26] Dickson, P.G.A.[1954], "The South Sea Bubble," *History Today*, Vol. IV, No.5, pp.326-333.
- [27] — [1967], *The Financial Revolution in England: A Study in the Development of Public Credit, 1688-1756*, London.
- [28] Donnan, E.[1930], "The Early Days of the South Sea Company, 1711-1718," *Journal of Economic and Business History*, Vol.II, No.3, pp.419-450.
- [29] DuBois, A.B.[1938], *The English Business Company after the Bubble Act, 1720-1800*, New York (reprinted ed., New York, 1971).
- [30] Edwards, J.D. [1960], *History of Public Accounting in the United States*, East Lansing, Michigan.
- [31] Edwards, J.R.[1989], *A History of Financial Accounting*, London.
- [32] Foster, W.[1924], *East India House: Its History and Association*, London (reprinted ed., Delhi, 1987).
- [33] Galbraith, J. K. [1990], *A Short History of Financial Euphoria: Fi-*

- racial Genius is before the Fall*, Tennessee (鈴木哲太郎(訳)[1991]『ジョン・K・ガルブレイス バブルの物語—暴落の前に天才がいる—』ダイヤモンド社).
- [34] Green, W.L.[1930], *History and Survey of Accountancy*, New York.
- [35] Hargreaves, E.L.[1930], *The National Debt*, London (New Impression, London, 1966) (一ノ瀬篤・斎藤忠雄・西野宗雄(訳)[1987]『E.L.ハーグリーヴズ イギリス国債史』新評論).
- [36] Hasson, C.J.[1932], "The South Sea Bubble and Mr. Snell," *The Journal of Accountancy*, Vol.LIV, No.2, pp.128-137.
- [37] Heckscher, E.F.[1931], "A Note on South Sea Finance," *Journal of Economic and Business History*, Vol.III, No.2, pp.321-328.
- [38] Holt, P.E.[1994], "Stereotypes of the Accounting Professional as Reflected by Popular Movies, Accounting Students, and Society," *New Accountant*, Vol.IX, No.7, pp. 24-25.
- [39] Mackay, C.[1841], *Memoirs of Extraordinary Popular Delusions*, London (reprinted ed., New York, 1980).
- [40] Melville, L.[1923], *The South Sea Bubble*, Boston.
- [41] Mitchell, B.R.[1988], *British Historical Statistics*, Cambridge.
- [42] Morgan, W.T.[1929], "The Origin of the South Sea Company," *Political Science Quartely*, Vol.XLIV, No.1, pp.16-38.
- [43] Murray, D.[1930], *Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy & Commercial Arithmetic*, Glasgow.
- [44] Richard, R.D.[1932], "The Bank of England and the South Sea Company," *Economic History (A Supplement to the Economic Journal)*, Vol.II, No.7, pp.348-374.
- [45] Scott, W.R.[1912/1910/1911], *The Constitution and Finance of English, Scottish and Irish Joint Stock Companies to 1720*, Vols.I~III, Cambridge.
- [46] Snell, C.[1701], *Rules for Book-keeping, According to the Italian Manner: ……*, London (reprinted in Bywater(ed.)(1979)).

- [47] — [1711?], *Accompts for Landed-Men: ……*, London (reprinted in Bywater (ed.)(1979)).
- [48] — [1718], *The Merchants Counting-House: ……*, London (reprinted in Bywater(ed.)(1979)).
- [49] — [1721?a], *Observations made upon Examining the Books of Saw-bridge and Company*, London? (reprinted in Bywater(ed.)(1979)).
- [50] — [1721?b], *A Short Answer to a Paper beginning with Charles Snell, etc.*, London? (reprinted in Bywater(ed.)(1979)).
- [51] South Sea Company [1711], *Abstracts of the Charter of the Governour and Company of Merchants of Great Britain, Trading to the South-Seas, and other Parts of America, and for Encouraging the Fishery*, in *Papers of the South Sea Company 1711-1856* (from British Library, Add. Mss. 25, 494-543 (Microfilm, Reel 1)).
- [52] Sperling, J.G. [1962], *The South Sea Company: An Historical Essay and Bibliographical Finding List*, Boston.
- [53] Tabb, J.B.[1996], "South Sea Bubble," in Chatfield, M. and Vangermeersch, R.(eds.), *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, New York, 1996, pp.543-544.
- [54] Watzlaff, R.H.[1971], "The Bubble Act of 1720," *Abacus*, Vol.VII, No. 1, pp. 8-28.
- [55] Woolf, A.H.[1912], *A Short History of Accountants and Accountancy*, London (片岡義雄・片岡泰彦(訳)[1977]『ウルフ 会計史』法政大学出版局).
- [56] Worthington, B.[1895], *Professional Accountants: An Historical Sketch*, London.



## 第 3 部

# 会 計 と 写 真 情 報





# 第7章 20世紀初頭のアメリカにおける写真情報公開の展開

— 企業写真情報公開から国家写真情報公開へ —

## 第1節 はじめに

### 1-1 これまでの問題意識と研究成果

我々は、これまでアメリカ経済社会における会計情報公開現象を検討してきた。当該現象は、アメリカ的民主主義思考を基礎にした社会管理の一側面であることを明らかにしてきた。アメリカにおける初期の政治思想を背景として、ワシントン大統領時代の財務長官ハミルトンによって主張されるような、政府が経済を先導していくという発想である最低限度基準の思想(minimum standards ideology)と、1828年の選挙で第7代大統領に選出されるジャクソンによって主張される、各個人の自由な経済活動を擁護する自由契約思想(free contract ideology)の中間的な思想として、1800年の選挙で第3代大統領に選出されるジェファーソンによって採られた思想の中にその発芽形態が見られる。そこでは政府が情報公開によって経済・政治規制を行うという民主主義を機軸にした規制方向がある。こうした多様な経済規制方式が、より具体的に並存して展開されるのが、19世紀後半のアメリカ鉄道会社規制である。具体的には、鉄道運賃の差別的適用をいかに是正するかという課題に対して、当初は、自由競争を激化させることによって、そうした低サービスを提供する鉄道会社は潰れて、差別的運賃政策は消滅すると主張された。自由契約思想に基づく規制論であろう。それに対して、例えばイリノイ州やウイスコンシン州では、州政府が鉄道

運賃を規定するという政府指導型の鉄道会社規制が、州憲法を改正してまで採用される。それに対して、民主主義社会・思考が発展していたマサチューセッツ州では、こうした二つの思考ではなく、第三の思考すなわち、鉄道会社の会計情報公開を州政府が促すことによって（のみ）、大衆の拮抗力によって、鉄道会社の差別的運賃政策は消滅すると主張され、そうした政府鉄道政策が採用された。そして、各州の経済や社会の発展段階の差異もあり、弱い規制と考えられたマサチューセッツ州の規制方式も意外に大きな成果をあげることができた。<sup>(1)</sup>

こうした鉄道会社規制思考は、1887年に設立される州際商業委員会に受け継がれていくことになる。さらに、鉄道会社の差別的運賃政策とは、より一般化した形で表現するならば、独占の弊害問題であり、19世紀末には、非鉄道・製造業において巨大企業が誕生するに及んで、徐々に経済一般で顕在化していった。したがって、鉄道会社規制で採られた政策に化体されたのと同様の政策思考は、20世紀に入って反独占政策にも援用されていくことになる。具体的には、独占禁止法の運用を司ることになる連邦取引委員会(Federal Trade Commission)にも受け継がれていくことになる。あるいは、マッキンレー大統領時代の産業委員会(Industrial Commission)、ルーズベルト大統領時代の会社局(Bureau of Corporation)に代表されるような、情報収集・公開を一つの政策手段として採用した政府部局の反独占政策の中にも反映されるようになる。<sup>(2)</sup>

さらに、1929年の証券市場の大恐慌を経験したアメリカは1934年の証券取引所法に基づいて、証券取引委員会(Securities and Exchange Commission)を設立し、広範囲に個別企業の情報収集活動を行いそれを公開するという政策を遂行するようになる。

---

(1) 拙著、『情報公開制度として現代会計』、同文館出版、1994年、第4章。

(2) 上掲書、第5章。

こうしてアメリカの会計情報公開の動向をみてくると、それは鉄道という一産業からやがて、一般製造業に及びさらには基本的には全産業を網羅するような情報収集・公開制度が、国家権力によって形成されていく過程であると思われることができる。そしてこうした流れに並行して、実は、常に情報の提出を求められる受け身としての企業という理解では説明の付かない、企業自体の側からの積極的会計情報公開政策が台頭することになる。その先行形態はやはり各州レベルの鉄道会社において見られるが、顕著には、20世紀初頭の製造会社において象徴的に展開されるようになる。その間の事情について我々は、USスチール<sup>(3)</sup>会社の会計情報公開政策を具に検討することによって、分析しておいた。政府が行う会計情報収集・公開活動と並行して、一般個別企業が、自社の財務情報を積極的にパブリック・リレーションズ活動として公開することになる。

こうした政府と個別企業の並行した情報公開政策はどのように理解すればよいのであろうか。個別企業が行う情報公開政策がパブリック・リレーションズ活動であるという点については、むしろ明白な理解として大方の人々に受け入れられるのではないかと考えられる。むしろ問題は、政府が個別企業の会計情報を収集・公開するということの意義をどう考えるかということであろう。一つはこれまでに述べてきたように、情報公開によって、大衆の拮抗力作用による巨大企業の独占的活動を規制・制御するという方向での理解であろう。いま一つは、個別企業次元での影響を会計情報を用いて確認させることによって、政府が採用している経済政策に関する一般大衆（市民）の支持を得るためである。そうした点では、政府が行う個別企業の会計情報収集・公開活動は、政府のパブリック・リレーションズ活動であると理解することができるのである。

---

(3) 上掲書、第5章第V節参照。

## 1-2 「眼差し」の近代化と制度派経済学

ここで、こうした近代的・現代的情報公開現象は、より基本的にはどのような視角から理解できるであろうか。この点を検討することによって、写真情報公開研究とのより一層明確な方法的橋渡しを行うことにする。

例えば政府が行う会計情報公開政策とはどのような機能があるかを今一度検討しておこう。それはこれまで間接規制であるとして我々は意義付けてきた。情報公開によって大衆の側の拮抗力を組織・喚起するという機能である。この点をより検討すれば、国家権力の側の「眼差し」が存在するということである。国家自体は具体的な規制行動を採らなくても、規制すべき対象を眼差す視角を明確にすることによって、その方向に経済社会を方向付けることができるという点である。その機能を担っているのが会計制度である。ある計算構造すなわち視角から企業活動を評価し、例えばイリノイ州が数年間一時的に採用していた鉄道会社規制のように、各鉄道会社を会計情報に基づいてランキングするという州政府の行為は、まず個々別々に事業活動をしていた鉄道会社を州あるいは州際鉄道「産業」として統括し、序列化することができるのである。具体的・歴史的には会計制度の統一化努力無きところに「産業」概念はないと考えられる。国家権力が眼差すことによって、経済社会を方向付けるという政策が、民主主義的情報公開政策の下に確立することになる。こうした眼差しの近代化を前提として個別企業の会計情報公開政策が初めて可能になる。すなわち自らが、自らを眼差す視角を提示するという政策である。それは国家が自らに向けた眼差しをある時は利用し、あるときは視角の訂正を迫る政策である。

次にこうした近代的眼差し的手段としての会計制度をアメリカ経済社会の中で定着させていった政策主体は、アメリカ制度派経済学者である。一つには、19世紀後半にヨーロッパに留学したアメリカの多くの経済学者が、当時のドイツ歴史学派あるいは講壇社会主義者が提唱する国家中心の経済・社会政策になじめず、他方、イギリス的レッセ・フェール経済政策がアメリカ経済で可能で

あるとも考えられず、結果、その中間的な存在として、情報公開を政府で保証しつつ独占的巨大企業の弊害を除去し、巨大企業の持つ生産力規模の巨大性という積極的側面はこれを利用するという実際の政策を提言するに至る。より上で見た初期の経済政策の諸相の再確認である。

また制度派経済学者には、(新)古典派経済学が主張するような完全競争的経済理解に対する限界の認識と、実際の経済を規定する制度的な要因の存在認識が共通項としてある。したがって、制度派経済学者の中には、政府機関に積極的に協力することによって、制度を改革しつつ経済を良好に運行しようとする思考を持ち行動に移す学者も多く輩出されることになる。

以上のように制度派経済学者は、経済学思想としても積極的に会計制度のような「情報公開制度」を改良することを支持することによって、社会主義的なまた自由放任主義的な経済政策ではない、制度派経済学的経済政策を積極的に展開しようとした。また実際に各種政府のブレーンとして具体的経済制度作りに参画したのである。特に第二次世界大戦後新古典派経済学者が登用されはじめるまでの1930年代までは、主として制度派経済学者がアメリカの各種政府の経済制度改革に携わったのである。

そしてこうした理解は、実は以下に展開されるアメリカの20世紀の写真情報公開制度の展開に関する研究にも当てはまることになる。

### 1-3 図像解釈学(イコノロジー)<sup>(4)</sup>

上で述べたような問題意識の下に写真情報を新たに素材として、これまで会計情報を素材として検討してきた命題を再検討するには、独特の方法がいくつ

---

(4) イコノロジーという方法を最初に提唱したのはパノフスキー(Erwin Panofsky)である。本来的には、ルネッサンス美術の解釈に用いられた方法である。Erwin Panofsky, *Studies on Iconology: Humanistic Themes in the Art of the Renaissance*, Harper & Row, New York, 1962. 邦訳、浅野徹・阿天坊耀・塚田孝雄・永澤峻・福部信敏訳、『イコノロジー研究 ルネッサンス美術における人文主義の諸テーマ』, 美術出版社, 1971年。

か利用されなければならない。すなわち、これまでのような数値や文章で構成され、その導出過程が明確である会計情報を対象とするのではなく、図像情報としての写真情報を利用する以上、特徴的な方法がいくつか援用される必要がある。本節では、その点について検討しておこう。

改めて今日の我々の身の回を見渡してみると、多様なメディアを通して多様な情報が流布している。それを指して「情報の洪水」と表現する研究者もいる。新聞・雑誌・テレビ・ラジオ・インターネット等のメディアを通して、文字・数値・図像（動画としての映像と静止画としての写真）・音声という形態をとって、情報は我々の前に現れる。こうした情報を研究対象にする場合に、各情報の持つ意味を知ることがまずもって課題となる。それは起こった事象を解釈するという研究にとって、それを表象する情報の意味解釈が前提条件になるということである。歴史研究を行う場合に当該研究方向が必須ではあるが、おおよそすべての研究は、過去の事象の解釈を行っているといつてよいであろう。しかしこれまで社会科学研究にとっての情報解釈のための材料は、主として文字で書かれた文書資料であった。あるいは、数値情報も頻繁に利用されることは統計的研究が物語っている。しかし、音声と画像のデータについては、利用される頻度は相対的に小さい。音声はその蓄積方法が本格的に開発されたのが今世紀に入ってからであるので、それ以前の古い音声データは皆無であるといつてよいであろう。しかし画像データは相当に古い時代から残されているにも関わらず、文字情報ほどの活用がなされてきたとは言い難い。そこで、比較的蓄積があるにも関わらずこれまで用いられる頻度が相対的に少なかった画像情報を過去の事象の解釈に応用するという課題が当然生まれてくる<sup>(5)</sup>。たとえその解釈が主観的に流れる傾向があっても、同様である。

---

(5) もちろんすでにそのような図像を史料として用いる歴史研究は多くの領域でなされてきている。ここでは、以下での我々の直接的な研究課題である企業史・経営史・会計史の領域での遅れを指している。

しかし図像情報を利用するに当たって、利用される次元が問題となる。文字情報で知り得なかったことを新たに追加することによって、補完的に利用するというのが本来の在り方であろう。そうしたときに異なる次元の問題が提起される。一つは文字情報と同様に、解釈・読解のための文法・ルールを確定するという作業が必要である。それによって、これまでの文字情報で確定された事象解釈を補強・補完することが可能となってくる。そうした意味では図像に描かれている内容をそのまま理解する利用方法である。例えば描かれた図像から当時のある社会階層の生活状況を知るといふのがごとき研究である。今一つは、その時代性にまで踏み込んで、その図像が描かれた状況を理解し、その図像の文字通りの意味以外の隠された政治的・時代的意味を読み解くという作業が必要である。例えば描かれた図像のある社会階層の図像における位置づけから当時の当該社会階層の階層順位を検討するといふのがごとき研究である。図像解釈学とも呼ばれる領域である。しかし後者の課題もまた、厳密には、図像データに限られた問題ではなく、文字情報にもなされるべき作業ではある。

さらに問題は展開する。数値あるいは文字情報そして図像情報のいずれもが、単に実際に起こった事実の記録・描写という次元から、それら情報が他者によって読んだり見られたりすることを積極的に考慮した上で、作成・公開されているときには、情報を公開するという行為が、社会の中で一定の意味を持って制度化されている可能性があり、こうした情報公開制度を取り巻く利害関係者の分析も必要になってくる。

以上の3つの次元での問題を意識しつつ、より具体的に本章では、アメリカにおける企業や国家の写真情報公開の問題を、開題での問題意識を絡ませながら取り上げようと考えている。すなわち、20世紀に入って、アメリカの企業はいち早く、写真情報を利用し始めた。具体的には、企業の発行する各種社内報、パンフレットあるいは広告そしてアニュアル・レポートに文字や数値情報に加えて、ある時は積極的に写真情報を掲載・公開したのである。やがては、連邦



政府も積極的に写真情報を利用するようになる。そこで、まず写真情報公開各主体がどのような意味内容の写真をどのような目的で公開したのか、また写真情報公開を制度化することの意義はどこにあるのかといった問題を議論しようと考えている。いうまでもなく、こうした研究は、筆者がこれまでにやってきた会計情報公開研究の延長線上に位置づけられうる類の研究である。

続いて以下では写真情報を研究していく上での独特的方法的問題点をいまま少し議論しておこう。例えば企業の発行する情報メディア（典型的には広告や小冊子あるいはアニュアル・レポート）に現れる写真を研究対象とするときに、それを分析する方法が明確にされなければならない。会計情報の理解や社会への影響力については、ある程度分析方法が存在するが<sup>(6)</sup>、写真の分析については明確なものはない。その中であって注目されるのは内容分析（Content Analysis）と図像解釈学（Iconology）<sup>(7)</sup>さらにはコミュニケーション論・記号論である。前者は例えば、アニュアル・レポートに含まれている写真の共通特徴を確認し、その特徴を備えた写真の量の時系列的・横断面的変化を観察することによって、企業が訴えかけようとしている内容を分析するやり方である。後者は従来、絵画に描かれた内容からその象徴的意味を解釈する学問として注目されている。例えば歴史学では、中世・近世の絵巻物に描かれた庶民生活図あるいは特別な行動図から当時の生活状態あるいは社会階層性を分析する場合、あるいは描かれた内容を構成要素に分解して検証し、絵が描かれた時代を確定

---

(6) 例えば会計情報に対する投資家の反応を、株価の動向から顕示的に知る方法が、1960年代の終わりからコンピュータの発展と相まって開発された。ポール・ブラウンの研究はその嚆矢である。Philip Brown, *Capital Markets-Based Research in Accounting: An Introduction*, Coopers & Lybrand (Australia), 1994, は、こうした研究の最近のサーベイである。

(7) 図像学（iconography）と図像解釈学（iconology）は厳密には概念が異なる。前者は、図像に関する記述的側面に限定されるのに対して、後者はその解釈にまで及んだ用語である。しかし我々の研究では、そうした区別にはあえてこだわらず、図像に関する学問を象徴的にイコノロジーと呼ぶ。また日本の文献では、図像解釈学的概念を象徴的に図像学と呼ぶ場合が多い。

する作業等に用いられている<sup>(8)</sup>。そうした意味では文字史料歴史学の補完的存在として画像史料歴史学がある。しかしそもそも内容分析の最初の段階で、対象となるシンボルをデータ化するコーディングの作業が必要であるが、言語情報と異なって、写真の共通特徴を抽出する作業には画像解釈学的作業が必要である。

筆者は、意図的に写真情報を統計的技法を用いて処理する方法を模索している。それは、写真がその公開主体（例えば企業）のアイデンティティを表しつつ記号的であるか否かという質的判断を加えたデータに統計的処理を施すことを意図したからである。この場合に、画像（具体的には写真）の判読作業を、企業が発行する各画像ごとに大量に加えた上で、統計処理を行う必要が出てくるのである。ここで新たな問題を筆者は提起しているわけで、画像学あるいは画像解釈学では、ただ1つの画像が問題になる場合がある<sup>(9)</sup>が、経営史的研究では、1つの企業に1つの画像データと制限しても、数多くの企業が画像情報を公開している以上、大量の画像を相互比較する必要が出てくる。この問題をコンテンツ・アナリシスの発想と結びつけられないのかというのが筆者のここでの方法的問題提起である<sup>(10)</sup>。

---

(8) 黒田日出男、ロナルド・トビ共編、『行列と見世物』、朝日新聞社、1994年、(朝日百科歴史を読みなおす No.17)。

(9) 勿論その背後には類似した画像の判読のルールを作るために大量の画像が処理されている可能性はある。しかし通常そうしたルールづくりに統計的処理を用いたという報告は見あたらない。基本的には美術史の方法であるために、傑作作品の研究に用いられるからである。それに対して我々は、大量の非美術的な写真の研究に用いられないかと考えたのである。ただ、本研究のような認識方法に立脚しているとき、統計的研究の意義には自ずと限界がある。すなわち、以下でも論じるが、事実が社会で作られるという認識の下で、統計数値データの意義をどのように解釈すればよいかということである。したがって統計的データも所詮はイデオロギーの数値化・可視化というほどの意味である。澤邊紀生・山地秀俊・国部克彦、「制度派会計学的方法の諸相」、神戸大学経済経営研究所ディスカッション・ペーパー (No. J 15), 1997年を参照。

(10) ただし本章は、これからの研究の序章の役割で書かれているので、統計的技法を利用した具体的研究は行っていない。

イコノロジー（図像解釈学）はパノフスキーによって提言された美術史上の方法であり、画像を理解する上で3つの段階を想定している。通常、第一段階は、考察対象となる芸術的モチーフの世界についての純粹形式的認知であり、例えば対象となる写真の内容をその写されているまま理解することは容易である。特に、抽象度を高くしやすい絵画に比べて、写真は内容をそのまま理解するのが容易である。しかし第二段階になると、図像に描き留められた内容を、時代や場所によって異なる慣習の中で理解するのはより困難性を有するようになる。さらに第三段階は図像に対して、国家・時代・階級・宗教的あるいは哲学的信条の基本的な態度を明示する根本的な原則を確かめることによって把握される「本質的意味」の理解を行うことになる。それによって図像の描かれた本来的意味、あるいは描いた作者の主旨を越えた本来的意味が明確になる。<sup>(11)</sup>

そして第3 - 2節で検討するナイの研究は写真についてのこの第三段階までの研究が行われているのではないかと考えられる。<sup>(12)</sup> ナイはジェネラル・エレクトリック社（General Electric Corp.）が自社内に写真部門まで設立して作り出した大量の写真を対象として観察を行い、それら写真に対して、図像解釈学の第三段階までの仕事を行ったのではないかと考えられるのである。第一段階としては写真に写し止められている画像の構図の特徴あるいは写真技術を伴っ

(11) 宮治 昭、『涅槃と弥勒の図像学』、吉川弘文館、1992年。あるいは、パノフスキー、前掲訳書、序論を参照。仏教美術においては、仏教画と経文とを対応させて解釈・解説するという作業が行われている。そうした意味では、企業が公表する図像としての写真を同じく企業が公表する文字情報や数値情報（会計情報）と併せて解釈・解説するという方法は許されるかもしれない。ただし古代や中世あるいは近世の美術（図像）は、描いた本人が生存していなかったり、量が少ないということが通常である。ところが、20世紀に入ってから巨大企業が公開する図像（写真）は大量であり、しかも広報部（Publicity Department）やニュース・エイジェンシーから出たものであり、客観性の問題もある。したがって全く同じ方法が適用できるか否か疑問が残るところはあり、何らかの補完が必要だと考えられる。

(12) 確かに、ナイ氏は、著作中でイコノロジーについては付言していない。そこで、美術史の方法論は使用していないようにも見受けられるが、その実質的内容は、極めてイコノロジーに近いと見られ得る。

た特徴を具に観察する。第二段階はその構図や写真的特徴の持つ時代的背景を解釈する段階である。たとえば、それまでの版画的カタログ絵との対比で、物体視された無地背景の商品の写真の意義付けを行うのはこの次元であろう。あるいは当時のアメリカ人に好まれる構図がどのようなものであったのかの理解が必要になる。第三段階になると経営史的・経済史的・政治史的な知識を用いて、当時のゼネラル・エレクトリック社が、どのような経営環境にあり、それとの関係でどのような経営戦略を採る必要があったか、またその具体策としてPR活動の必然性が認識できることになり、図像データとしての写真の重要性が、個別企業の域を越えて時代性をもって確認できることになるのである。

#### 1-4 内容分析(コンテンツ・アナリシス)<sup>(13)</sup>

旧来は内容分析は「明示されたコミュニケーション内容を客観的・体系的かつ定量的に記述する調査技術」と定義されてきた<sup>(14)</sup>。例えば、新聞に現れた特定の思想を表象する単語の頻度から、その新聞を読んでいた人々が形成していた当時の社会の動向を調査するという方法は、この技法を適用した研究の典型<sup>(15)</sup>であろう。しかし今日では上記のベレルソンの定義のうち、「明示された」という条件と「定量的」という条件は過度な条件として外されている。すなわち、明示的に文章の中に現れていない隠された内容は外される、あるいは映像・図像による内容は外される可能性があったが、そうした内容が重要であることは明白となった。また定量的というには抽出するのにある解釈が入ったり、サン

---

(13) 内容分析については以下の文献を参照。K.Krippendorff, *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*, Sage Publication, Inc., 1980. 邦訳, 三上俊治・椎野信雄・橋元良明訳, 『メッセージ分析の技法』, 勁草書房, 1989年。

(14) ベレルソン(B. Berelson)の定義である。上掲訳書, 22頁。

(15) 我々が別稿等で何度か引用してきたガランボスの研究はこうした分析技法を適用した成果であろう。L. Galambos, *The Public Image of Big Business in America, 1880-1940*, Baltimore and London, The Johns Hopkins University Press, 1975.

ブル数が少なくて定性的な分析にならざるを得ない場合でも、意味ある分析が可能であるというのが、定説である。そこでクリッペンドルフの定義に従えば、「内容分析とは、データをもとにそこから（それが組み込まれた）文脈に関して反復可能で（replicable）かつ妥当な（valid）推論を行うための一つの調査技術である<sup>(16)</sup>」ということになる。しかし文脈とはいても必ずしも文書のみを対象とするわけではないことは、「メッセージのシンボリックな意味を探る手段」という解釈がなされ、事実、ある特質（語・属性・色）を内容分析で分析する研究者あるいはテレビ番組の内容分析を行う研究者も紹介されている。しかし最近の内容分析はコンピュータを用いた大量観察の手法が通常化していることから、こうした手法の導入が当該方法を現代的なものにしている<sup>(17)</sup><sup>(18)</sup>。

## 第2節 写真情報公開研究の対象

### 2-1 19世紀アメリカ写真前史

本研究で対象とするのは、まずもって20世紀のアメリカ写真である。しかしいうまでもなくアメリカ写真の中には、スティグリッツ（Alfred Stieglitz）を始祖とするいわゆる芸術写真も含まれることになるが、筆者としては専ら、

(16) 前掲訳書、『メッセージ分析の技法』、21頁。

(17) 上掲訳書、11章を参照。

(18) 後に見るナイは、論文の中では、主張点が明確に文章で表現されない広告やパブリック・リレイションズの分析にコンテンツ・アナリシスを用いることを否定している。しかし、それは古い意味でのコンテンツ・アナリシスであり、我々が見た現代的な意味ではナイもまた同方法を無意識のうちに用いている。例えば、ナイ氏は、特定の写真部類の特定社内誌への掲載頻度を調べたり、1頁の紙幅の中で掲載される写真の相対的面積比較に言及したり、特定の商業・メッセージの雑誌への掲載頻度比較を行ったり、特定写真部類の掲載頻度の時系列変化をサンプリング調査に基づいて行ったりしている。いずれもコンテンツ・アナリシスと呼ぶ分析手法である。主観の数値であるためか、残念ながらその具体的数値を体系的には殆ど公表していない。我々のこれからの当該領域での課題は、こうした数値をできるだけ公表できる形にすることであろう。

企業あるいは政府が利用した写真を研究対象としている。ナイいわく、「書かれた文章がすべて芸術であるというわけではないように、写された写真がすべて芸術であるというわけではない」というように、非芸術的であるが20世紀に入って大衆の眼前に大量に晒されることになる写真を研究対象としている。だが少なくとも、アメリカの20世紀の写真史の大略的動向をここで確認しておく必要がある。

アメリカの写真の歴史にはいうまでもなくヨーロッパの写真の発展の影響が大きい。写真は1800年代の前半に、ダゲレオタイプ (Daguerreotype, 1839年)、カロタイプ (Calotype, 1841年) という二つの技法が、ダゲレオとタルボットの二人によってフランスとイギリスで同時並行的に発明された。やがて1800年代後半になると、それまで貴族あるいは富裕階級の人々のみが享受していた肖像画の代替物として庶民の間に爆発的に普及し、フランスのナダールに代表されるように、商業的に成功を収める者も多く輩出されるようになる。アメリカでも1850年代以降で肖像写真をビジネスとして遂行し、成功を収めたプレイデイがいる。また、写真は芸術特に美術にも影響し、逆に大きく影響もされ20世紀へと入っていく。1800年代後半においては、当時の美術界の異端であるが、20世紀に入ると美術界を席卷することになる「印象派」と写真の交流は有名である。印象派の先駆けとなるクールベは、写真に触発されて海に関するいくつかの作品を残している。また象徴的には1874年の第1回印象派展覧会は、上述のナダールのパリの写真館で開かれている。

アメリカにおいてもこうしたヨーロッパの動向をそのまま踏襲しており、1800年代後半には記録写真として後世にまで残る成果が輩出される。一つは南北戦争の記録写真であり、一つは企業分けても鉄道産業の西進を鉄道企業が半ば広告的要素も手伝って記録した写真である。特に前者の記録写真は、南北政府の戦争の正当化問題とも絡んだ、まさに政府のパブリック・リレーションズ活動の一環としての写真の利用の端緒である。

こうした動向以外に、芸術写真として美術界の印象派の影響を受けた写真が多く撮影されるに至る。しかし20世紀に入って、ストレート・フォトグラフィー運動に代表されるように、印象派の影響から脱皮した写真独自の芸術的表現を求める運動がステイグリッツによって起こされる。また、記録写真も単なる記録写真から、社会問題の告発的要素を含んだ、後世にいうドキュメンタリー写真が誕生する。分けても20世紀初頭のルイス・ハインの業績は顕著であり、児童労働の現状を告発し、アメリカにおける児童労働の禁止条例制定に大きな役割をはたしている。特に、紡績工場で働く少女の写真は、多くのアメリカ人の目に留まり、その問題摘発力は多大であった。

企業についてみれば、雑誌業界の発展にともなって、あるいは大量生産・大量消費を前提とした物づくりが企業によって開始され、写真を広告に取り込む傾向が出始めた。いわゆる企業写真あるいは商業写真の幕開けである。商業写真は、芸術写真・ドキュメンタリー写真あるいは従来の線画の技法を導入しつつ、新たな技法を付け加えながら、20世紀の写真の一大領域に成長していく。大量生産とそれを可能にする大量消費、さらに消費大衆を作り出しつつ、それを背後で支えるマス・コミュニケーションの発展、これらはどれが最初に出現したというよりも、同時に発展していったとみるべきであろう。

## 2-2 20世紀初頭芸術写真

20世紀初頭アメリカの芸術写真を議論する場合に、アルフレッド・ステイグリッツの存在には極めて大きなものがある。彼は当初、ヨーロッパのいわゆる印象派の絵画の影響を受けた写真を撮っていた。すなわち、特殊な印画紙に像を焼き付けた、ソフトフォーカスを基調とする印象派的な効果を狙った作風を採っていたのである。<sup>(19)</sup>しかしやがては写真という新しい技術の特徴すなわち

(19) ただし、ソフトフォーカス的な写真がすべて印象派の影響というわけではない。逆の場合もある。たとえば、ルノワールのソフトフォーカス的な絵画は写真の影響だと

シャープなピントを生かした表現の重要性を認識し、フォト・セッション（写真分離派）と自ら称する組織を形成し、それまでの流れとは一線を画する写真表現を模索し始めた。この運動は、いわゆるドキュメンタリー写真にも影響するとともに、後にはアンセル・アダムスらによって提唱されるf64運動にも影響することになり、スティグリッツは「アメリカ写真の父」と言われるようになる。

### 2-3 20世紀初頭ドキュメンタリー写真

芸術写真においてスティグリッツが果たした役割を当該領域で果たすのは、ルイス・ハインである。1900年代初頭は、いわゆる革新主義の時代と称されアイダ・ターベルをはじめとするいわゆるマクレイカー（暴露文士）が、企業の社会的悪を暴露する小説を書いていた。それと同時に、我々がかつて検討したように、企業悪を矯正すべく多くの経済学者や会計学者あるいは実務家が、企業の会計情報公開の拡大を叫んでいた。<sup>(20)</sup> こうした革新主義の時代にあって、ルイス・ハインは、社会的病根をカメラによって暴き出そうという意図の下に多くの領域で、問題摘発的なドキュメンタリー写真を撮影していた。彼は、1874年にウイコンシン州のオシュコシュという小さな町に生まれ、いくつかの職業を経験した後、25歳で再度学生生活を始め、シカゴ大学に編入している。1901年には、自らがポピュリスト的な革新的気質を有していたことと相まって、進歩的教育で有名なニューヨーク市立エチカル・カルチャー・スクール (Ethical Culture School) の地理と科学の教師として奉職している。ニューヨークでハインは、移民問題に遭遇し、1904年に移民の悲惨さを告発すべくニューヨーク

---

いわれている。高階秀爾著、『近代絵画史』(上)(下)、中公新書、1975年、(上)第6章 印象派の登場、を参照。

(20) 拙著、前掲書、第5章第Ⅲ節「一般大衆の巨大企業に対するイメージ」、及び第6章「世紀転換期における情報公開理論としての会計理論」を参照。



のエリス島に初めて撮影に出かけるようになった。当時そこには移民局があり、主として東欧から来る移民の撮影を行っていた。それから数年間、彼は時代遅れの箱形カメラを駆使して200枚にも及ぶ移民の写真を撮影した。

こうした経験を積み重ねることによってハインは写真家としての自信を深めていった。そして当時の革新主義的機運に与して、社会性を有する二つのドキュメント写真プロジェクトに参加する。

一つは、彼が、児童福祉連盟や全米児童労働委員会からの撮影の仕事を引き受けたことである。児童が過酷な労働条件で働かされている事実に気づき、児童労働に反対するべく、こうした問題を摘発する写真を撮り始めたのである。1908年に全米児童労働委員会の仕事を本格的に引き受けるべく、エチカル・カルチャー・スクールを辞職している。当該委員会は1904年に設立され児童労働に関する厳格な法律の制定を求めて活動的な運動を展開していた。あらゆる職場で14歳未満の子供を雇うことを禁じ、炭坑労働などのように危険な仕事には、16歳未満の子供を雇わないことを定めた法律の制定を、すべての子供について、夜間労働と1日8時間以上の労働を禁じ、年齢を証明する正式な書類がなければ、労働契約を結んではならないことを求めた<sup>(21)</sup>。こうした委員会の要求に沿うようにハインは、多くの児童労働の現場を撮影して回った。特にペンシルベニア州の炭坑、サウス及びノース・カロライナ州の紡績工場<sup>(22)</sup>での写真は後世の写真集等に繰り返し掲載されることになる。そうした運動の効果、特に写真そのものの効果・影響を確定することは困難であるが、1912年にはアメリカ児童局が設立され、児童労働の調査を開始した。さらに1916年と1918年の2回にわたって連邦議会は児童労働法を通過させるが、子供の労働契約の自由を侵すとして最高裁で却下されている。さらに1924年の児童労働法案は、圧力団体の

(21) ラッセル・フリードマン著、千葉茂樹訳、『ちいさな労働者 写真家ルイス・ハインの目がとらえた子どもたち』、あすなろ書房、1996年、32頁。

(22) 後の節で、ゼネラル・エレクトリック社の企業写真との対比で再度議論の対象となる。

反対で10年後には廃案になっている。1938年にルーズベルト大統領が署名した労働基準法になってやっと工場及び炭坑での16歳未満の児童の雇用が禁止されるとともに、1949年議会は当該労働基準法の趣旨を、商的農業、輸送業、通信業、公益企業等に拡張する修正を行っている。ハインが革新主義的機運に乗って児童労働問題を告発してから約40年後にアメリカではほぼ全産業での児童労働が禁止されたことになる。<sup>(23)</sup> これをもってハインの写真の影響とみるのは無理があるが、他方、ハインの仕事を児童労働法制定の「速因」とみる見方は確定しており、後でみる移民労働者の労働条件・生活条件の告発が、約30年後の住宅改革の「速因」となったことと合わせて、「アメリカを変えた写真家」と称されることになる。

ほぼ時を同じくして、ハインは、1907年には鉄鋼産業の中心であったピッツバーグの労働者の労働条件の調査に乗り出した。これは、改革派の雑誌『チャリティーズ・アンド・ザ・コモンズ』誌が、ラッセル・セージ財団の資金的援助によって計画したプロジェクトである。ここでの労働者とは、上でみた東欧等からの移民であり、すでに彼はエリス島に何度も通って移民の窮状については関心を寄せていた。そして、当該プロジェクトはエリス島でみた移民がその後アメリカ大陸でどのような生活を営んでいるかという点を問題とするものであった。調査結果はハインの写真とともに、『チャリティーズ・アンド・ザ・コモンズ』誌に掲載され、最終的には全6巻の『ピッツバーグ資料』として刊行されることになる。<sup>(24)</sup>

以上のようにドキュメンタリー写真は1900年代初頭の革新主義運動の機運に乗って、アメリカの資本主義の暗部に目を向けた社会問題の告発を行っていた。

(23) ラッセル・フリードマン著、千葉茂樹訳、『ちいさな労働者 写真家ルイス・ハインの目がとらえた子どもたち』、110-114頁。

(24) 上野継義、「中学・高校用の学校教材に使われたルイス・ハインの歴史写真」、『朝日カメラ』1990年11月号、127頁を参照。また移民の他の行き先として、ゼネラル・エレクトリック社がある。第3-2節を参照。

この動向は、巨大企業に対する批判を強めて、巨大企業の会計情報公開を要求していた当時の種々の階層の運動とも共通している。

#### 2-4 20世紀初頭企業写真

上でみたような芸術写真やドキュメンタリー写真の影響を受けながら、しかし、これら二つのジャンルの写真の何倍もの見手 (audience) を持つジャンルとして企業が用いる写真が、マス・コミュニケーションの発達とともに企業内部あるいは社会へ大きな影響を与えるようになる。

ゼネラル・エレクトリック社は、電機事業の発展とともに巨大化し、多くの階層の労働者を雇用することになる。それとともに巨大組織の維持という観点から、組織内部有和化のためにも多様な写真を利用して複数の社内誌を、1900年代初頭から刊行するようになる。それに対してUSスチール社は、1902年に発行された第1回目のアニュアル・レポートに多くの写真を掲載するが、以後は1940年代にアメリカ企業全般でのアニュアル・レポートの変革まで写真は掲載しない。インターナショナル・ハーベスタ社は、1907年に公表したアニュアル・レポートに、USスチール社とは異なった種類の写真を多く掲載している<sup>(25)</sup>。

さらに、ゼネラル・モーターズ社、フォード社そしてUSラバー社は、アニュアル・レポートには写真を掲載しないが、社内誌には写真を多用している。一見、アニュアル・レポートは、企業の社内誌の一種のように思われるが、こうした現実企業の写真の取り扱いにおける顕著な差異をどのように理解すべきかは大きな問題である。

---

(25) *Annual Report of the International Harvester Company*, December 31, 1907.

### 第3節 20世紀初頭の企業写真の台頭

#### 3-1 20世紀初頭企業写真の意味

20世紀初頭にアメリカで、写真が企業に多用され始めた最大の理由は、その科学性と事実記録というオーラにある。写真は光学・化学技術の成果として、対象物が反射する光を化学反応の結果として沃化銀の薄い膜に記録しているという意味では、科学によって裏打ちされた事象の反射・反映として捉えられる。しかし、なぜそうした角度から撮影される必要があるのか等、写真の社会性・政治性を考慮することなくしては答えられない問題が多い<sup>(26)</sup>。そしてこれら二つの特質である科学性と社会性を兼ね備えていることこそ写真情報の持つ最大の特徴である。

こうした点を考慮すると20世紀初頭以降、企業特に巨大企業で集中的に用いられるようになった写真情報についても、その社会性・政治性の中で理解する必要がある。そこで本節では、まず意識的か否かは別にして我々が、第2節で検討した方法に従った研究と解釈できる、ナイ氏のゼネラル・エレクトリック社の社内報や広告に掲載された写真の研究を概観する。そしてそれに続いてナイ氏の分析結果に依拠しながら我々も、USスチールやインターナショナル・ハーベスタ社のアニュアル・レポートに掲載された写真情報について当時の社会的状況の中で読み解く研究を試験的に試みてみることにする。

---

(26) 会計にも同様の問題がある。例えば現金100万円を資本金として拠出し事業を開始した場合、

(借方) 現金 1,000,000 (貸方) 資本金 1,000,000

と仕訳するが、この点をもって、会計記録は事業活動の客観的反映・鏡であるとするナイーブな主張が見られる。しかし写真の場合と同様に、何故にこの側面からしか記録しないのか等、記録の社会性・政治性を考慮することなくしては答えられない点が多いことに注目すべきである。

### 3-2 ゼネラル・エレクトリック社の社内報誌の写真

#### ——企業のPR戦略の台頭と写真の利用——

##### 3-2-1 巨大組織と写真情報公開の意義

本節ではUSスチール社よりも10年前に、モルガンの資金を基礎に設立されたゼネラル・エレクトリック社の写真情報公開問題について、ここではナイの<sup>(27)</sup>研究に依拠しながら検討しておこう。経営史、会計史的研究に、写真を資料として用い、その分析技法に図像学やコンテンツ・アナリシスの発想を適用する研究への準備作業として、詳しく検討することにする。

ナイの研究対象は、企業が公表した大量の写真である。具体的にナイの研究は、1890年から1930年頃までに、ゼネラル・エレクトリック社が自社で編集した各種雑誌に用いた、やはり自社で作成した写真を分析し、ゼネラル・エレクトリック社を強力なコミュニケーター（powerful communicator）として把握しようとした研究である。この点が、彼の研究方法を規定しているので、まず注目されなければならない。従来、20世紀の巨大企業は組織論・研究開発論・労使関係論・労務論・経営管理論・マーケティング論・財務論・会計学・マネジリアルエコノミクス等種々の研究領域の対象となってきた。それと裏腹に20世紀の巨大企業は実体として、例えばゼネラル・エレクトリック社は、いくつもの企業城下町を持ち、経営者集団を抱え、教育に携わり、研究開発センターとなり、大衆消費財の販売者となり、政治的ロビイストであり、パナマ運河のような巨大プロジェクトの推進者であり、<sup>(28)</sup>多国籍企業であり続けた。こうした側面を上述のような多様な部分史で取り扱うと2度と統合できなくなる危険がある<sup>(29)</sup>と考えられよう。そこでナイは上述のように、コミュニケーターとし

(27) David E. Nye, *Image Worlds, Corporate Identities at General Electric*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 1985. 邦訳、山地秀俊・山地有喜子共訳、『写真イメージの世界』、九州大学出版会、1997年。

(28) *Ibid.*, p.2.

(29) *Ibid.*, p.2.

ての巨大企業としてのみ把握し、多様な側面を持つ巨大企業を何らかの意味をもった統一物としては把握しないようにした。この点に彼の方法上の特徴がある。彼は、このような、20世紀の巨大企業の多様性への接近視角を、象徴的に20世紀初頭の絵画運動のキュービズムに喩えている。<sup>(30)</sup>

20世紀の巨大企業を強力なコミュニケーターとして把握するナイの方法は、より具体的には2つの視角から形成されている。企業史や社会制度史が一つのフレームワークを構成し、他の一つは写真やコミュニケーションに関する文献あるいは言語学あるいは記号理論が別の方法を提供している。<sup>(31)</sup>

まず企業史・社会制度史の側面から、ナイの研究をみておこう。彼が対象としたゼネラル・エレクトリック社は、一方でアメリカ社会でそれまで馬力・蒸気力に頼っていたトロリーとガスに頼っていた照明が電力化されることによって、他方でモルガンやニューヨークの金融資本家の支援によって、巨大企業化した。さらに1895年にはトムソン＝ヒューストン社を併合して、ウエスチングハウスとともに電機産業界で複占構造を現出せしめた。ゼネラル・エレクトリック社は当初は、上述のように、それまで存在した輸送手段や照明に取って代わって事業として成功したが、やがては財務戦略的には企業合同によって一層の成長をはかり、販売戦略的には洗練された広告とPRを獲得して、顧客を一層増大させ、拡大していった。すなわち、前世紀末葉の1897年にはすでに会社は広告と公開性の重要性を認識し、それらを会社内の一つの局に統合していたのである。<sup>(32)</sup>したがって、その利益額は第7-1表のように飛躍的に増大していったのである。<sup>(33)</sup>

(30) キュービズムとは、周知のように、ピカソに代表される絵画運動の一派の主張であり、ある一つの視角からは絶対には観察できない物体の諸側面を、同一平面に描くことを一つの特徴としている。

(31) *Ibid.*, p.xi.

(32) *Ibid.*, pp.14-15.

(33) *Ibid.*, p.14.

第7-1表 ゼネラル・エレクトリック社の業績

年	利 益 額
1895	1.4 MILLION
1900	6.0 MILLION
1910	10.8 MILLION
1930	57.5 MILLION

別稿で何度か指摘してきたように、アメリカの当時の企業は未だ社会的支持を完全に得ているという対象ではなかつた。<sup>(34)</sup> 独占禁止法あるいは何度もの大衆運動によって、その存在が絶えず脅かされている存在であった。したがって、広告やPRは、好ましくない世論に対抗するというより広い目的をもっていた。アメリカ法では企業は私的個人として定義されるが、実際上は小さな町以上の権力を有し単なる経済実体以上のものであった。この法的定義と実態の格差を埋めるべくPRと入念に作られた広告があつたと解される。<sup>(35)</sup> そこに、写真あるいは一般に企業の情報公開が、当時特別の意味を有していたのである。<sup>(36)</sup> ナイが何度も強調するように「写真は現実を映し出す鏡ではない。それは社会的創造物である。」<sup>(37)</sup> すなわち、ある意図をもって公開されたメッセージである。さらに当時支配的であつた科学思考に対して、<sup>(38)</sup> 写真は物理的には無色透明性と客観性を持っていたために合致して、1890年代から1930年頃までは理想のコミュニケーション手段となつた。<sup>(39)</sup>

(34) 拙著、『情報公開制度として現代会計』、第5章参照。

(35) *Ibid.*, p.15.

(36) 拙著、前掲書、第5章を参照。

(37) 繰り返しになるが、写真は事実を写し取るものだという発想そのものが幼稚であるように、会計が企業の財政状態や経営成績を写す写真や鏡であるという発想も幼稚である。いみじくもナイがいうように、写真が社会的産物であるように会計も社会的産物であり、実際の単なる反映物ではない。この時期、企業が写真を用いて社会とコミュニケーションを果たそうとし、その過程で写真を社会的産物にしたように、同時期に用いられた会計もまた社会的産物に作り替えられていく。簿記の会計化である。

(38) 能率増進運動、科学的管理思考もこの当時に台頭している。S.Habers, *Efficiency and Uplift: Scientific Management in the Progressive Era 1890-1920*, Chic-

それでは、具体的に当時ゼネラル・エレクトリック社が情報公開の対象としていたのは、どのような階層だったのだろうか。ローチャーは以下のように説明する、「ビジネス・スポークスマンはマスコミ——彼らスポークスマンはマスコミを公開性（publicity）の偉大なエンジンと呼んだ——は企業を潰すことができるという恐れを表明した。この恐怖の源は企業の財務や営業活動についての秘密に対する広範な批判から来ていた。改革主義者（reformer）は、秘密はパブリック・インタレストにとって有害であると断じた。」<sup>(40)</sup>ゼネラル・エレクトリック社は、マスコミに影響力ある改革主義者の具体的内容として、政府規制を要求する革新主義（progressive）者、会社に不公正の誹りを浴びせる労働組合、そして私的公益事業体の解散を求める社会主義者、これら3つのグループを想定し、これらに答えるべくPR局を創設した。世紀の転換期頃この3つのグループが力を有していたのである。そしてこうした巨大会社組織に対する批判を和らげ、後に福祉資本主義（Welfare Capitalism）と称される修正主義的文化と結合するべく、技術者（エンジニア）・労働者（ブルーカラー）・経営管理者（manager）・消費者（consumer）・有権者（voter）に対して、各々社内報や雑誌を創刊・利用して、写真情報を織り交ぜて情報公開による宥和化戦略を推進した。

他方、情報公開に使われる写真についてのナイの分析方法をみておこう。彼は言語と写真が二つの代表的なコミュニケーションの形態であり、それらを統一的に分析できるのは記号論（semiotics）であるとして、記号論で通常使わ

---

ago and London, The University of Chicago Press, 1964. 稲田勝幸、『民主主義的統制形態と科学的管理論』、広島修道大学研究叢書、第21号、昭和58年。

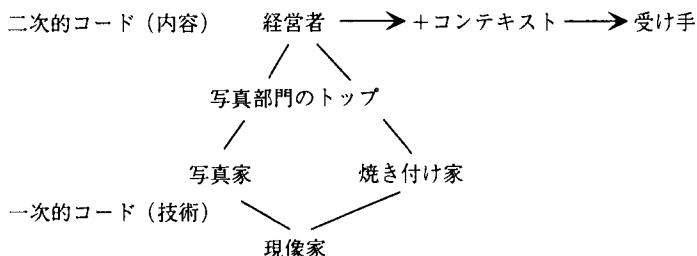
(39) 1935年、アメリカ農務省・農業安定局（FSA）は農業の現状を観察し対策を講ずる目的から写真による調査を行っている。中心は当時の農務次官でコロンビア大学経済学教授であったダグウェルである。この写真情報はルーズベルト大統領のニューディール政策への資料となった。次節あるいは、伊藤俊治、『アメリカン・イメージ』、平凡社、1990年、「アメリカの無垢の目」の章を参照。

(40) *Op. cit.*, p.18. あるいは以下の文献を参照。Alan Raucher, *Public Relations and Business, 1900-1929*, Baltimore, Johns Hopkins Press.



れる単純なコミュニケーション概念図を、以下のように写真に適した形に書き直している。<sup>(41)</sup>

第7-1図 写真のコミュニケーション過程



ここでのコミュニケーション過程の特徴は、コーディング（意味付けを伴った記録・作成）が写真技術者と経営者の二重になっているという点である。一枚の写真のみを観察するとき、どうしてもそこに写された内容を見て、二次的コーディング、すなわち会社あるいは経営者によるコーディングのみを分析してしまう。ジャンルを特定化しない大量の写真観察によってのみ、写真技術そのもののコーディングのいくつかの階層的共通性を見出すことができる。実は本来的には、一次コーディングと二次コーディングが合わさって、ゼネラル・エレクトリック社の、ある対象に関するイデオロギーが明らかになり、かつ異なった聴衆に対する写真の変化も明確になるとというのがナイの思考である。<sup>(42)</sup>

(41) David E. Nye, *op.cit.*, pp.46-47.

(42) *Ibid.*, p.53.しかしここでは間接的にしか触れられないが、より大きな問題が潜んでいる。それはフーコーの発想と言語学との組み合わせによる権力思考と、我々がこれまで採用してきた管理論的・支配論的権力思考の対立である。ナイ氏自身両者の思考を垣間見ることができる。

以下の本文の行論では具体的に触れる機会がないが、ゼネラル・エレクトリック社の写真情報公開を用いたパブリック・リレーションズ活動への影響者として、当該企業の創設者であるエジソンの存在を指摘しておくこととする。次節で指摘するUSスチール社のゲーリーの存在に対応している。

例えば、当時のゼネラル・エレクトリック社の用いていた写真は、商業写真家によって撮られたものであったが、リアリズムを重んじた非常に客観的な商品や人物の写真であった。このことは経営者の視角からのコーディングとしての意味もあるが、写真そのものの意味も重要である。というのは当時の芸術写真は、同じく当時の絵画の主流であった印象派（impressionism）の影響を受けていたが、そうした中であってゼネラル・エレクトリック社の商業写真がリアリズム思考であるということは以下で展開されるような大きな意味がある。さらに写真技術的な問題になれば、

- (1) 3次元を捨象する。
- (2) 方形の中に対象を納める。
- (3) 動きを捨象する。
- (4) 顆粒粒子が解像度を限定する。
- (5) 場合によっては色を捨象して、白黒の階調にする。
- (6) 正確な物理的距離を捨象する。
- (7) 視覚以外のすべての五感を捨象する。

という写真技術の特徴と組み合わせの中にコーディングが施されていることになる。

以上の、企業史・社会制度史を前提とした写真分析と写真技術・写真コミュニケーションを前提とした写真分析が合わさることによって、当時のゼネラル・エレクトリック社の写真公開戦略の意味が明確になるとナイは考えたのであった。それは、写真技術的な制約からくる意味内容を読みとりながらも、さらに企業の置かれている状況等から写真の意味を読み解いていくという意味で、企業写真のイコノロジーと特徴付けてもよいように思われる。そのことはまたナイの研究の限界を物語っている。彼は、100万枚にも及ぶゼネラル・エレクトリック社の歴史的写真を分析対象として選定してはいるが、この圧倒的数を明確に活かした分析にはなっていないのである。したがって、写真に対する彼の

解釈のみに依拠した研究になっている。写真解釈が個人の研究者の解釈に負うのは、内容分析・図像解釈学両者に共通する特徴であるが、ナイの場合、大量観察による統計的技法によって、彼の研究にある程度の客観性が付与できたと考えられる。しかし他方、無意識にコンテンツ・アナリシスの技法を用いているのも事実である。

したがって、我々がこれから別稿等でアニュアル・レポートの写真を中心に分析を加えていく方法的基礎としては、イコノロジーだけでは不十分なようにも思われる。それは、オリジナルな絵画のイコノロジーが相対的に少数の作品を対象とするのに対して、同時期に大量に公表される写真を対象とするときには、前節で紹介した、内容分析の手法が、どうしても必要のように思われるのである。すなわち、写真技術の問題と、そうした技術と内容に支えられた写真を大量に公開する企業の意図を正確に分析する内容分析的補足、さらには企業の意図を読み解く状況を分析する経営史・経済史の問題という三層のイコノロジー問題として20世紀巨大企業写真情報公開史研究はあると考えられる。

### 3-2-2 技術者対策

1950年代までのゼネラル・エレクトリック社の雑誌は以下の6種類刊行されていた。

- (1) *General Electric Review* (1903) : 技術者用
- (2) *Works News* (1917) : ブルーカラー労働者用
- (3) *Monogram* (1922) : 経営管理者用
- (4) *General Electric News Graphic* (1922) : 器具販売員用
- (5) *Light* (1923) : ライティング・スペシャリスト
- (6) *G.E.Digest* (1924) : 海外従業員用

特に *General Electric Review* (1903) は、ゼネラル・エレクトリック社が初めて刊行した社内誌である。企業内部の電気技師エンジニア用であり、体裁は当時の客観的科学雑誌を真似ていた。ゼネラル・エレクトリック社は、自社

の拡大とともに突然現れた電気技師に対する需要を満たすために、そして技師育成教育に影響を持ち続けるために多様な援助を行っていたが、その中心が当該雑誌であった。<sup>(43)</sup>本項では当該雑誌の写真を分析することによって、ゼネラル・エレクトリック社の技術者向け宥和化政策を見ていくこととする。

初期のアメリカの技術者は、経済社会の中での自らの機能を位置づける際に、3つの発展方向があった。一つは経営者への道であり、一つは労働者への道であり、一つは専門職的科学家への道であった。ゼネラル・エレクトリック社は雑誌を使って、第3の方向へ技術者を意義付けていった。<sup>(44)</sup>そのために、ゼネラル・エレクトリック社は *Review* の中で、当時の一般的技術者の共通の関心事であった社会変革や科学的管理についての言及をことさら避ける政策を採り、技術者を特別な閉鎖的階層に仕立てた。読者は学会員以外のしかし各地域では指導的立場の技術者であったので、特に第1次世界大戦以前には、ゼネラル・エレクトリック社の主力商品である強電機製品の注文者でもあった。

1899年にはアメリカで製造に利用されるエネルギーの5%だけが電気であったが、1929年には80%を占めていた。電気モータで製造機械を動かせることによって、動力の伝達経路に配慮する必要がなくなり、容易に工場をレイアウトできるようになった。しかし雑誌が強調した動力電気化の恩典は、何もゼネラル・エレクトリック社の製品が売れることを保証するものではなかった。しかし *Review* は広告で伝えるには複雑すぎる情報を、科学的形態を探りながら論文形態で伝達した。だが元々 *Review* は、自社の製品を販売する際に、セールスマンに技術を教示するためのものであった。したがって発刊当初は社内の者に読者も限定されていた。この社内限定を緩めつつ、雑誌は科学的形態を採るようになった。1908年頃こうした性格付けが確立し、*General Electric Review*

---

(43) *Ibid.*, p.61.

(44) *Ibid.*, p.61-62.

は電気 (electric) のことを議論する一般誌 (general review) というイメージになった。当該雑誌は、目的は利潤をあげることであったが、形態は科学的雑誌を真似、記事には広告は決して出さなかった。<sup>(45)</sup> 当時、大企業と大学は雑誌の取り扱いが似ていたのである。

以上のような経緯で設立された *Review* において、科学性を強調するために最もよく使われた写真部類 (class) は、背景が白で陰が写り込んでいない機械の写真であった。こうした写真は、歴史・個人・時間・社会的価値との関連がない対象物を示唆している。<sup>(46)</sup>

2 番目によく使われたのは実際に据え付けられている機械であるが、機械だけが写され、労働者がフレームに入っていない写真である。第 1 番目の部類の写真と異なり、機械は周辺の小物類と同時に写されてはいるが、技術と社会の関係等を示唆するものは何も写し込まていなかった。こうした技術者向け雑誌の写真に、労働者が現れることは希であるが、彼らは機械の大きさを示すために現れたり、機械に服従を誓う姿勢をとるためにポーズをとって写されることはあった。機械に触れたような汚い手を持った技術者が写真に写されることはない。彼らは写真では常に、上着とネクタイを着けている。<sup>(47)</sup> 技術者がグループで撮影されるときは、生産現場に立つよりは、中立的 (neutral) な場所に立っていた。技術者向け雑誌に女性が登場することはない。

一般的にいて、抽象的機械、製品の据え付け、機械の大きさを示すために労働者と一緒の機械、技術者単独のポートレート、技術者グループのポートレートの 5 部類が *Review* に出てくる写真である。分けても 70% の写真は最初の 2 部類に属する。こうした写真は、掲載された写真に意味を改めて付加したり比喩的にみることを拒否する撮られ方をされており、結果、技術者にプロフェッ

(45) *Ibid.*, p.65.

(46) *Ibid.*, p.66.

(47) *Ibid.*, p.68.

シヨナリズムと科学主義を植え付けることに成功し、社会的・政治的問題を思い起こさせない効果<sup>(48)</sup>を有していた。こうした効果はある意味で、誤った客観性を技術者に植え付けたともいえる。技術者が担当する研究開発の必然の結果として産業発展があり、この発展に対しては、社会の他の部分は何の疑問も抵抗ももっていないと技術者は信じ込まされていた。結果、雑誌は電機の発展の社会的次元について、限られた理解しか得られないように作成されていた<sup>(49)</sup>。さらにこうした雑誌のあり方は、広告の一形態であることを忘れさせるものがあった。

当時の主要芸術写真の傾向は、前節でも見たように、印象派に影響されたソフトフォーカスの写真が多かったために、ゼネラル・エレクトリック社のピントの合った写真は科学性の強さを強調することとなった。やがてステイグリッツやf64運動グループによって芸術の分野にもシャープなピントの写真が支配的となった。商業写真はレオナルド・ダビンチ以来の機械描写の線画の伝統を受け継ぎ、芸術ではなかった。ゼネラル・エレクトリック社の *Review* は1910年以前に確立した線画とシャープなピントという体裁を以後も変更することはなかった。

しかし1945年頃アメリカ中に電気システムが据え付けられ、強電気システムの販売をセールスマンが担当するという販売戦略が意味をなさなくなるに及んで、雑誌の存続意義がなくなり廃刊された。

### 3-2-3 労働者対策

労働者向け雑誌は1917年に創刊された *Works News* である。本項では、当該雑誌に掲載された写真を読み解くことによって、対労働者の宥和化政策を検

---

(48) *Ibid.*, p.68-69.

(49) *Ibid.*, p.70.また、大企業の誕生によって初めてその存在基盤が確立される技術専門家は、巨大企業の作り出す社会的暗部に関しては、一般的に、関心が低いという傾向が見られる。拙著、『情報公開制度としての現代会計』, p. 165に掲載されている専門技術者の巨大企業に対するイメージの変遷表(第5-V表)を参照されたい。

討する。

1890年に天才発明家エジソンによって設立されて以来、1910年頃まではエジソンと労働者は同じ実験場・工場で働いており、従って当然、経営者と労働者は顔なじみの場合が多く、階層的差別化はお互いの中で意識されておらず、したがって労働者の写真は力強さを示したポーズが多かった。しかし1910年頃から力強い労働者の写真が消滅し、また工場内の風景を写真に納めるときも、長時間露光を用いて時には実際にいる労働者を消した写真を用い始めた<sup>(50)</sup>。写真における機械の扱いはそれ以後あまり変わらないが、労働者の扱いは変わっていくことになる。

第1次世界大戦後の1917年には、再度、経営者は管理目的から労働者の写真を必要とするようになるが、単独の労働者の写真ではなく、グループ写真になった。この間、ゼネラル・エレクトリック社でも生産関係が変わり、個人的な労使間のつながりが消えて、新たな関係が確立したのであった。そこでは、1910年頃までの専門的な技術・知識を持った労働者の必要性はなくなり、最低限の技術で勤まる労働者の割合が大幅に増大していった。1885年にはゼネラル・エレクトリック社には6,000人の労働者がいたが、1920年には82,000人にまで増大した<sup>(51)</sup>。その背後に前節のハインの写真を検討した項で問題としたように、地球的なレベルでの移民の動向があった。イタリアやポーランド等の南欧・北欧からの移民を中心とした安価な労働力を提供する未熟練労働者が増大したのである<sup>(52)</sup>。彼ら農民出身者移民はよく休憩を取り、労働慣習も異なっていたし、時として英語を話さなかったので、企業側からの管理に不向きであった。また現場では文化的対立もあり、さらには労働者は経営者と明確に自らを区別し、さらに1890年代にはすでにストライキも敢行し、クラフトマン・シップの労働

---

(50) *Ibid.*, p.74.

(51) *Ibid.*, p.75.

(52) *Ibid.*, p.76.

組合を形成し、その背後にヨーロッパの影響で社会主義運動の存在もあった。<sup>(53)</sup>ゼネラル・エレクトリックの主力工場のあったニューヨーク州スケネクタディー (Schenectady) の市長ラン (George Lunn) は改革論者であり、ゼネラル・エレクトリック社を正面から批判したわけではないが、明らかに労働者よりの政策を実施した。1910年代頃までは改革社会主義者とクラフトマン・ユニオンの連合が目立ったが、一般労働者の組合運動も顕著であった。しかし20年代になるとそれは衰退していった。その理由の一つに、以下で見るゼネラル・エレクトリック社の対策もあげられる。すなわち大きくは1920年代に採られた福祉資本主義 (Welfare Capitalism) 政策であり、その中に、ゼネラル・エレクトリック社の対労働者向け雑誌 *Works News* の写真情報公開戦略もあった。

第一次世界大戦とロシア革命は外国生まれの労働者に対する懐疑の念をアメリカ人に植え付けていった。それによって、アメリカ生まれの労使双方が組んで外国人労働者のアメリカナイズ運動を始めた。それは多くの指導的雑誌でも展開された。その典型が、ゼネラル・エレクトリックのスケネクタディー工場での運動であり、外国人であることはアル中と同様に不幸なことであるとして、仲間のアメリカ人労働者や上司から説教されたりした。<sup>(54)</sup>

ゼネラル・エレクトリック社は会社の公開性部門の部長の異母兄弟であるライス (E. W. Rice) を雇って、人種間協議会 (Inter-Racial Council) を1919年に組織した。その目的は、「労使環境を安定させる、アメリカの広告基礎を形成して外国生まれの雑誌にアメリカのビジネス方法を適用する、工場分析によって不安や無秩序を減少させる、アメリカの制度・法律・秩序・産業への攻撃を取り扱う外国語雑誌に情報や逆教育を掲載することによって急進主義を宥める」<sup>(55)</sup> ことにあった。こうしたアメリカナイズイションは第1次世界大戦以

(53) *Ibid.*, p.77.

(54) *Ibid.*, p.79.

(55) *Ibid.*, p.79.



後に顕著になるが、それはより広い上述した福祉資本主義運動（1880-1940年）の一環であった。アメリカナイゼーションは労働者の生活を企業がコントロールする試みの一つであった。

ゼネラル・エレクトリック社は、具体的には安全対策や病院の建設を行った。またスポーツ・プログラムも実践した。しかし福祉資本主義を推進するプログラムには、効率的なコミュニケーションが必要であった。従業員出版物は外国からのプロパガンダを排斥し、労働者を再教育するものでなければならなかった。ゼネラル・エレクトリック社の発明家の一人であるスタインメッツは、ボルシェビキは産業の病気であるがアメリカでは蔓延しない、なぜならゼネラル・エレクトリック社の労働者は革命によって失うべきものをすでに多く持っている」と主張した。また、「ゼネラル・エレクトリック社の労働者はアメリカナイズされた生活を送っている」という宣伝・教育のための記事も *Works News* に現れた。

このように、*Works News* はゼネラル・エレクトリック社のアメリカナイゼーション戦略雑誌であり、1917年に発行され以後20年間続き、代表的な一般誌よりも厚く、よい紙に印刷された。当該雑誌は一般的な読者を対象としたものではなく——たとえ労働者でも——、例えばウエスト・リンの労働者はスケネクタデーの労働者とは異なった編集バージョンの *Works News* を受け取っていた。各労働者は受け取った当該雑誌を読んでも、ゼネラル・エレクトリック社の一般労働者を扱った記事はなく、特定の工場の労働者の記事だけであったので会社全体としての労働者の問題を理解することはできなかつた。<sup>(56)</sup>

さらに雑誌は、会社内の労働者の各々に訴える戦略として、スポーツリーグの写真や各種労働組合のグループ写真を掲載した。書かれた文章には影響されにくかったが、1ヶ月に2回出る雑誌の写真は労働者には魅力があった。雑誌

---

(56) *Ibid.*, p.81.

は決して社会主義や共産主義あるいはイズムについて語ることはなく、むしろ労働者の新しい概念化を試みた<sup>(57)</sup>。

例えば、やりがいのありそうな仕事に就いた労働者の全体像写真が雑誌の表紙を飾ったが、単調な生産ラインの仕事に就いた労働者の写真は撮られなかった。一般に、雑誌の表紙写真は、ゼネラル・エレクトリック社の労働内容とはあまり関係のない労働者イメージを作り出したが、雑誌の内容は福祉資本主義のプログラムを見せるために、労働者向けの各種イベントを報告するものであった。特にスポーツを工場対抗のリーグ戦にし、雑誌で特集を組みながら煽ることによって工場内のコンフリクトを中立的・民主的なスポーツの対立にしていた。そして逆説的ではあるが、工場労働者向けの雑誌でありながら、雑誌の記事にはほとんど仕事について触れることはなかった。写真もスポーツチームを追跡するものが多かった。そして写真の技術的限界もあって、スポーツの静態的状态を捕まえた写真が多かった。またスポーツゲームは工場内部で確立されたもっとも狭い関係を強化し、職種に沿った横断面的関係を強化することはなかったのである<sup>(58)</sup>。スポーツは、工場内のハイアラーキーを残したまま行える安全な民主主義であり、労働者にとって唯一の個人活動の足跡であった。表紙の写真は熟練労働者を取り扱っていたが、実際の工場では徐々に熟練は必要でなくなっていた。また工場では例えばベルトコンベアーのような機械を中心に、個人的に作業することが多かったのと対照的に、スポーツは工場で無くなりつつあったチームの精神を強調した。しかしこうしたスポーツチームの集団写真は一代前前の独立的な労働者の集団写真とは異なり、ユニホームと相まって、没個性化を強調していた。「彼らスポーツマンは生産しているのではなく、常に生産されて生み出されている<sup>(59)</sup>」のである。ユニフォームにはポケットやベ

(57) *Ibid.*, p.82.

(58) *Ibid.*, p.84.

(59) *Ibid.*, p.84.

ルトがついていないので、機械に巻き込まれる心配がないという意味で安全性を示すが、没個性化も同時に示していた。<sup>(60)</sup>

労働者は女性・男性が同一写真に写っていることはなく、そうした意味で家族性のあるグループ写真はなく、あくまでも会社を中心にしたコミュニティのグループ写真である。例外は第二次世界大戦時に家族写真が *Works News* に現れたのみである。「労働者はあくまでも会社によって定義されるコミュニティの一部分であり、彼らは労働者評議会 (workers' councils)、運動競技会、共同年金プラン、そしてクリスマスパーティを共有する産業民主主義社会の市民であった」。<sup>(61)</sup>

1919年頃から移民のアメリカナイズの努力が始まり、移民の写真それもアメリカナイズされる講習に通う移民が、スーツ姿に身を固めたいかにもアメリカ人らしい教師と写っている写真が登場し始めた。これはプロパガンダとしての要素があった。労働者向け雑誌は、表紙は英雄的な労働者で、中身は画一的な労働者を作り出すためのものであった。「広告が消費者を作り出すように、内部公開性 (internal publicity) は生産者を作り出すためにあった」。<sup>(62)</sup>

しかしアメリカナイゼーションの実態は雑誌の写真のようではなく、南部・東部ヨーロッパ人の移民にとっては苦痛であり、2年間コースを終了するのは少なく、1ヶ月に5-6度10時間労働の後の英語コースに参加するのがやっとであった。さらにゼネラル・エレクトリック社は1922年頃から御用組合 (company union) を形成しようと雑誌を通じてキャンペーンを張った。当初は労働者の賛同を得なかったが、1928年頃までには会社側の勝利となった。<sup>(63)</sup> しかし1929年の大恐慌以後はこうした編集方針は意味をなさなくなったが、す

(60) *Ibid.*, p.85.

(61) *Ibid.*, pp.85-86.

(62) *Ibid.*, p.87.

(63) *Ibid.*, p.88.

なわち福祉資本主義的な政策では大恐慌後の労働者の不満を抑えることはできなくなったのであるが、会社はそうした労働側の変化に対応しきれずに、相変わらず雑誌では、これまでのような労働者イメージを繰り返し掲載した。すなわち、1930年代に入ると、御用組合はそのメンバー数を失って、代わりに労働者たちが自らの組合を徐々に組織していた。会社のプロパガンダがいかに洗練されていても、もはや1920年代に雑誌が示していたようなイメージを信ずるものはいなくなった。

写真そのものの中にも矛盾したものがあつた。自由主義的労働者像と福祉資本主義的家父長主義的労働者像の二つである。雑誌は経営者が投資して刊行したのであり、経営の側に役立ってこそ刊行し続けられるのであり、労働者に役立つことは前提とされていない。具体的になぜ雑誌が経営に役立つかといえは、「労働者を宥和化 (distract, pacify) することによって、雑誌はたぶんストライキやサボタージュの回数を減らし、結果、利益を増大させたのである。」<sup>(64)</sup> その効果が期待できなくなったときに、当該雑誌は廃刊された。

### 3-2-4 中間管理職対策

*Works New* は労働者にとっては、競争を意識しないコミュニティとしての会社というイメージを作り上げるのには一応成功したのであるが、中間管理者層にとって、ある部門や工場のみを対象とするこの雑誌は必ずしも意味をなさなかつた。1920年代をとってみても経営者と呼ばれる専門職によって経営されている企業は少なかつた。1908年にやっとハーバード・ビジネス・スクールができたのであり、その意味でゼネラル・エレクトリック社は経営管理者層を統一化するために多くの労力を費やすこととなつた。その一つが1922年に創刊される *Monogram* という経営管理者用の雑誌の存在である。

---

(64) *Ibid.*, p.90.

前項でも検討したように、生産体制が大量生産体制になり、労働者は工場全体の生産に関する知識を有しているという傾向はなくなった。すなわち企業が巨大化するにつれて労働者のオートノミーは減少していったのであるが、今度は経営者依存型になっていったのである。<sup>(65)</sup>そのためにも組織内の経営管理者の宥和化が急務となっていった。

そこで経営者に共通の経験を積ませるためにゼネラル・エレクトリック社は、サマーキャンプの実施と *Monogram* という経営管理者向け雑誌を出版し始めた。キャンプは社交島 (Association Island) という会社所有の島で行われたが、参加するのはエリートの証であった。<sup>(66)</sup>女性は招待されなかった。7月から8月にかけて複数のキャンプが催されたが、分けても一番エリートが集まるキャンプは Camp General であり、200人しか招待されず、会社以外の有名人も集った。次に位置するキャンプとして5つのキャンプがあったが、1930年頃までには10に増えた。そうしたキャンプの開始はパレードで告げられ、パレードでの行進位置は会社での自らの位置や将来性を象徴するものとして重要であった。キャンプは招待された経営管理者にとっては、経営管理者としての成功という非貨幣的報酬を与え、会社を単にビジネスではなく一族 (tribe) にして<sup>(67)</sup>いたのである。

キャンプが始まったのと同じ年 (1922年) から、*Monogram* という経営管理者向けの雑誌が創刊された。ゼネラル・エレクトリック社の他のどの雑誌よりも広範なテーマを取り扱った記事が掲載され、経営管理者がゼネラル・エレクトリック社の全般的な問題に関心を持つように計画されていた。それと同時に、キャンプが、1年に数日のことであったのに対して、1ヶ月に1度雑誌を送付することによって、経営管理者にキャンプで得た特別なエリート意識を継

(65) *Ibid.*, p.95.あるいはチャンドラーの所説を参照。A.D.Chandler Jr., *Visible Hand*.

(66) David Nye, *op.cit.*, p.96.

(67) *Ibid.*, p.102.

続させるという機能を持たせる意味もあった。<sup>(68)</sup>

*Monogram* の各ページには最低限1枚の写真が掲載されていた。こうした写真と2-3頁の記事によって主題を扱うという方法は、深くテーマを分析するものではなく、むしろ印象的に会社の活動を知らせる意図があった。*Monogram* はまもなく、上級と中級の経営管理者間の主たるコミュニケーション・チャンネルになった。<sup>(69)</sup> *Monogram* の写真はややもすると無秩序に写りがちの工場内風景を秩序ある整然としたものに写し止めていた。それは経営者の機能を暗示するものでもあった。すなわち、無秩序な空間を秩序ある空間に管理によって変革していく機能こそ会社によって経営管理者に求められた機能であった。<sup>(70)</sup>

雑誌における経営管理者の写真は少なくとも1頁の4分の1を費やしていた。威厳を持たせるために肩から上だけを写し、少し下からカメラを構え、頭部に後ろから光を当てるという方法で撮られた。主として、経営管理者は単独で労働者は複数で撮影された。経営管理者は頭脳で労働することを強調するために、腕や体全体が撮られることはなかったのに対して、労働者の写真は手と体が強調された。経営管理者は決して笑って写ることはなく、憂鬱そうであった。レンズとの距離は労働者の方が遠かった。労働者は一見してそれと分かる汚れた服を着て労働現場で撮影されているのに対して、経営管理者はスタジオで撮影されていた。<sup>(71)</sup>

労働者と経営管理者の中間的存在として、雑誌は発明家の写真を取り扱った。彼らは明らかに経営管理者とは異なった写され方をしており、労働者に近いものであったが、労働者のように型にはまったものでもなかった。自由に考えて

---

(68) *Ibid.*, p.102.

(69) *Ibid.*, p.103.

(70) *Ibid.*, p.104.

(71) *Ibid.*, p.105.

いる様が表現されていた。それは、労働の人格化された見方（personalized vision of work）であった。発明家の中でもスタインメッツとエジソンは別格に取り扱われ、生産手段をコントロールする疎外されていない究極の労働者であった。<sup>(72)</sup> *Monogram* の写真の半分以上は経営管理者と発明家と人の気配のない工場の写真であり、残りは多様なトピックに合致したものであった。特に当該雑誌では世界中に浸透するゼネラル・エレクトリック社の製品を写した写真が掲載されたが、通常は人が写っていないものである。「雑誌は、電化の人々への影響に注目することなく、（電化）環境の地球的な浸透を取り扱っている」<sup>(73)</sup> のであった。

*Monogram* は、最低限1年に1回はサマー・キャンプの写真を表紙に用いて、経営管理者に自覚を促した。*Monogram* の中ではキャンプの写真だけが経営管理者の集団を写しており、労働者の写真と同様に手や足が写されていた。ここではカメラマンは、8×10ではなくより小さいカメラであった4×5のカメラを操って、動きのある写真を撮ろうと心掛けていた。キャンプは通常の階層の世界からの解放を提供し、成功への主要な道標として役立った。雑誌は工場の階層性を再確認させ、経営管理者にその階層性の中での彼らの位置の明確な認識を与えたのである。<sup>(74)</sup>

技術者向けの *General Electric Review* が会社を物体視して決して社会経済的な記事を記載しなかったのに対して、*Monogram* は積極的に工場の社会経済的な側面の記事を掲載した。しかし人間の相互作用の場としての工場ではなく管理される対象としての工場を強調していた。経営管理者はキャンプで会社を一族のように人間集団として認識し、またそのエリート性が無言のうちに強調された。1年に1回のキャンプの意義を補強するために *Monogram* が経

(72) *Ibid.*, p.107.

(73) *Ibid.*, p.108.

(74) *Ibid.*, p.110.

営管理者用に刊行されていたといえよう。

### 3-2-5 消費者対策

我々が前著で強調したように、19世紀のアメリカは鉄道の時代である。鉄道によって、交通網・通信網が整備され、自由な交易が全国的次元で可能となり、したがって全国市場という大衆消費市場を前提とした大量生産体制を擁する巨大株式会社の出現が可能となったのである。逆に言えば、19世紀末頃までは国民経済の成立はなく、したがって全国的次元での広告を行い、大量の消費を促すような企業は成立していなかった。19世紀末になって、やっと独占企業たる巨大株式会社が台頭し流通を支配し、また全国紙（誌）に広告を掲載する企業も数が増えた。しかしそうした雑誌の中でのコミュニケーションの手段として何故に写真が利用されたかは定かでない。ただ、ハーフトーン写真印刷技術の確立が比較的早かったので、線画に比べて微細な表現が可能となる写真が利用されていった。しかし1930年代までは、割合では依然として線画の方が雑誌で利用される頻度が高かったのである。<sup>(75)</sup>

写真の利用は必然ではなく選択肢の一つでしかなかったが、そのイメージ生産にもつ利便性、すなわち注意の喚起力が評価され、以後広告に多く利用されるようになった。カラー写真は1930年代に入っていくつかの雑誌に現れるようになる。消費財を販売するための商業写真は、文化的差異ではなく文化的規則性を表現しようとし、地域主義ではなく国家全体を対象とし、階級間の差異ではなく民主的同質性を対象とし、多様性ではなく社会的収斂性を対象としたのである。<sup>(76)</sup>

しかしゼネラル・エレクトリック社は、その初期の事業活動においては高価な強電気機械を販売するという事業の性格上、人的契約関係を重視したセールスマン中心の売買を行い、マス・マーケットへアプローチすることはなかった。

(75) *Ibid.*, p.114.

(76) *Ibid.*, pp.114-115.



例外は電球の販売であった。そこでゼネラル・エレクトリック社は新しい販売戦略として Mazda というペルシアの光の神の名前に因んだ電球の製品ライン名をつけた。耳慣れない言葉であったが、<sup>(77)</sup> 広告を通して普及していた。広告は雑誌を2種類に分類し、その各々に掲載された。1つはインテリ層が読む文字中心の雑誌である。Nation, Atlantic Montly, Harper's Magazine らがそれらの雑誌である。大部分は現在ではインテリ層をターゲットにすることをやめて延命している。当初インテリ層が読む雑誌には、大学の教官が論文を書いていたが、やがてそうした研究者が別の雑誌を作り始めるに及んでこうしたオピニオン雑誌は衰退していった。こうしたオピニオン雑誌の衰退は決して週刊誌の発刊によって衰退したのではない。なぜなら新しい週刊誌は元々オピニオン雑誌を読んでいなかた大衆を対象にした雑誌だからである。マツダランプの広告は週刊誌に写真ではなく絵で掲載された。それは写真の技術が進んでいないために、マツダランプのライバルは太陽であるというイメージを写真で出せなかったためである。<sup>(78)</sup> 技術者に対して示された電球の写真が無地のバックにフィラメントを浮き立たせたものであるのに対して、大衆広告の電球は神の贈り物のような、高級なイメージを植え付けるものであった。

消費者は電球や自動車がどのように動くかということにはあまり興味を持っていないということがゼネラル・エレクトリック社に分かったので、ヨーロッパやペルシア趣味的な美術のコピーを使った広告写真を用いた。さらにゼネラル・エレクトリック社の広告は、最先端技術を強調するのではなく、牧歌的伝統からの延長という点を強調していた。そのために、芝生に横たわる前近代的服を着た女性や中国風の環境下で電球や家電製品を強調していた。<sup>(79)</sup>

---

(77) *Ibid.*, p.116.

(78) *Ibid.*, p.119.

(79) *Ibid.*, p.122-123.

続いて1920年頃からは、新しい家庭キッチンの在り方を提示するような写真を広告に使い始めた。さらにはバートン (Bruce Barton) のような専門の広告代理人が企業の広告業務を一手に引き受けるようになっていった。こうした契約広告によって長期計画の下に広告をうてるようになった。バートン事務所は一般雑誌を内容や販売量ではなく読者層に応じて8つに分類して各々に適したキャンペーンを張った<sup>(80)</sup>。具体的な分類は以下の8種類である。

*Review periodicals, General periodicals, Women's periodicals, Country home periodicals, Juvenile periodicals, Scientific periodicals, Farm periodicals, Miscellaneous periodicals*

電化意識を植え付ける広告は、農民だけを異なった対象として扱う必要があった。農民への広告は電化の意識を植え付けるときには生産のイメージとタイアップさせる必要があったのに対して、残る都市部あるいは小都市部の階層に対しては、すべて消費イメージを提示する必要があった<sup>(81)</sup>。世紀の転換期前後はガラソスの研究からも分かるように、農民が資本主義的生産構造に組み入れられていくプロセスであり、それに抵抗する階層もあれば、無力感からかあるいは無意識のうちに取り込まれていくものもいた。しかしいわゆる資本主義的階層とは異なった扱いが必要であるとともに、事実、企業もそう扱っていた様子が窺える<sup>(83)</sup>。

第1次世界大戦後はゼネラル・エレクトリック社の広告は決して電機に驚異的なものというイメージを与えるものではなくなった。アメリカのごく普通の風景にとけ込むことを強調する写真が使われ始めた。それは初期のマツダラン

(80) *Ibid.*, p.124.

(81) *Ibid.*, pp.1127-128.

(82) L.Galanbos, *The Public Image of Big Business in America, 1880-1940*, Baltimore and London, The Johns Hopkins University Press, 1975.

(83) 農民への広告は例えば、冬に電灯を用いると、疑似日照時間が長くなり、結果、鶏が卵をよく産むかというようなものであり、これは農民以外の人には全く興味のないことだった。逆に、都会の鉄道の電化広告は農民には興味のないものであった。

ブの広告とは対照的であり、電化が急速にアメリカに浸透している様を象徴している。さらに第1次世界大戦後の女性へのゼネラル・エレクトリック社の広告は、伝統と技術のハーモニーを強調するものになった。家庭の電化によって、中流家庭での召使が必要なくなり、主婦の仕事は変わっていった。絶対量が減少したのではなく、むしろ増加したが、これまでの骨折仕事(drudgery)としての家事から、愛情表現としての家事という発想に変わっていった。ゼネラル・エレクトリック社の広告はそうした側面を補強する写真を掲載した。<sup>(84)</sup>

やがて会社は神秘的なマツダランプのキャンペーンをやめて、代わりに、アメリカの共通の価値意識を作り出すことに向かった。「進歩こそ我々の最も重要な生産物です」というキャンペーンになった。ゼネラル・エレクトリックは私利私欲であることを止めて、歴史の創造者になった。ゼネラル・エレクトリック社がアメリカになった。<sup>(85)</sup>

世界博、雑誌、広告、会社写真、商業ラジオ・テレビ、PR、これらすべての大衆文化の形態は体系的にアメリカ社会のイメージをコントロールした。

### 3-2-6 有権者対策

本項では、電気事業の私的所有(民営)と公的所有(公営)を巡ってアメリカで戦わされた世論の形成へ、ゼネラル・エレクトリック社が巧妙なパブリック・リレーションズ戦略を通して影響を与えていく過程について分析する。

しかしここで注意を要するのは公営論者は、社会主義的観点から公営を主張したわけではなく、自然独占故に民営に任せると独占の弊害が出るとの公営論を、そしてさらに競争の浪費を論点に公営論を、したがって近代経済学的観点から公営論を展開したのである。こうした主張は、一時的に勢力を持っていた人民党(ポピュリスト党)や革新主義諸政党に受け入れられた。傾向としてはさらに多くのアメリカ人に受け入れられる可能性があったのである。

(84) D.Nye, *op.cit.*, p.130.

(85) *Ibid.*, p.133.

それに対して自由主義経済論者は、公的独占は経営効率が悪く、一部の私腹を肥やす政治家に経営を委ねるだけだとし反論した。続けて、料金は上昇し、技術改革はなくなり、新たに必要な追加投資もしくなくなり、過度な雇用がなされると批判した。さらには、公営論者を社会主義者・共産主義者として非難した。

民営論の先鋒としてゼネラル・エレクトリック社は、それまでの持株会社(National Electric Light Association; NELA)をPR組織に衣替えして民営論を展開した。特に1920年代の活動は活発で同時代のゼネラル・エレクトリック社の広告活動にも匹敵する資金を投入した<sup>(86)</sup>。NELAの活動は組織名を見せることなく、公益企業体の民営化の利点を説いた情報を多くの新聞や雑誌にニュースとして送り続けた。NELAの送った情報のうち、約52%が各地方の新聞に採用され掲載された。実質的にはゼネラル・エレクトリック社のプロパガンダを市民は、マスコミを通して一見客観的なニュース記事として読まされることになっていた。

20世紀はこうした巨大組織特に株式会社によって牛耳られたメディアの提供するニュースによって世論が形成される時代になったといえよう。この有効性に気付いたゼネラル・エレクトリック社以外の企業や業界もまたNELAと類似した組織を作り始めた。それと同時に、広告会社とは別にPR会社も多く設立された。こうしたメディアの支配を通しての世論の支配は、寡占的権力の論理的な拡張であった。それによって個々の企業の明白な広告メッセージが、好ましい社会的コンテクストの中で届くようになったのである<sup>(87)</sup>。

広告あるいはゼネラル・エレクトリック社の社内誌は情報の送り手が明確であるが、PR活動の場合は第三者たる新聞・雑誌、あるいはラジオ局を経由するので本当のメッセージの送り手を大衆側は認識できない。それはサーカスで

---

(86) *Ibid.*, p.138.

(87) *Ibid.*, p.140.

計算のできる馬が実は飼い主の本人も気付かぬ動きに反応している状況に感心している聴衆のようなものである。

ゼネラル・エレクトリック社はNELAを通して公益事業民営化のPR活動を行うに当たって、あらゆる間接的手段を駆使した。その見解を流布させるために、胡散臭いニュース・エイジェンシーや協力的な大学教授だけでなく、学校テキストの書き換え、学校図書館用の本の出版、教育カリキュラムから他の本を取り扱うキャンペーン、各種会合への資金援助、スカラシップ援助、利害に沿った大学の研究への資金援助、明確な見解を広めるべく全国を旅行する講演者への資金援助、エッセイ・コンテストへの資金援助、銀行の支持を得るための銀行への無利子預金、1年に1,000万人以上が聞くラジオ放送、保険産業の文化的・専門的組織を通して、あるいは商工会議所とのメンバーの面識を通してのNELAの意見の普及、と種々の手段を利用した。<sup>(88)</sup>

ゼネラル・エレクトリック社は社内誌において客観性を出すときには多くの写真を必要としたが、新聞にPRを出すときは、多くの写真を必要としなかった。それは新聞自体が客観性のイメージを有していたためであった。<sup>(89)</sup>しかしPRで多くの写真を使いすぎることは、見かけのメッセージの送り手と真の送り手との差異をかえって読者に露呈してしまうことになる。いったん嘘と分かったとき、写真は言葉よりも融通が利かない。企業が直接語りかける公開の時には写真は有用であったが、PRのように第三者が介入してあたかも客観的な議論をしているときには、写真は言葉よりも場所(Site)に制約されているために、真のメッセージの受け手が判明しないという安全性が保証されにくいのである。そのために内部公開や広告ほどには、PRには写真が利用されなかった。<sup>(90)</sup>

---

(88) *Ibid.*, p.143.

(89) *Ibid.*, p.145.

(90) *Ibid.*, p.147.この点は「おわりに」で少しアニュアル・レポートの性格付けを分析する際に参考になろう。

### 3-3 USスチールとインターナショナル・ハーベスタ社のアニュアル・レポートの写真

#### 3-3-1 独占問題と情報公開

続いて本節では、同じくモルガンの資金によって世紀の転換期に設立された二つの巨大企業の写真情報公開について検討しておこう<sup>(91)</sup>。検討の方法は、上でナイ氏の研究を具に検討した点を参考にする。

USスチール社は、資本金10億ドルで、1901年に設立されたが、厳密には営業会社 (operating company) ではなく持株会社 (holding company) であった。その支配下には、合わせて213の製鋼工場 (steel mill) と輸送会社 (transportation company) があった。その中にはさらに、78の溶鉱炉 (blast furnace), 41の鉄鉱山, 132艘の鉄鉱石運搬船が含まれていた。またペンシルベニア州のコーネルビルには、1000マイルに及ぶ鉄道が敷設された57000エーカーの炭田を所有していたのである<sup>(92)</sup>。なお1912年段階で、ベツレヘム・スチール会社 (Bethlehem Steel Co.) の資本金は、約3000万ドルであった<sup>(93)</sup>。

こうした図抜けた規模をもつUSスチール会社は、モルガン (J.P.Morgan) の計画の下に、被合併会社のうち、わけてもモルガン系のフェデラル・スチール会社 (Federal Steel Co.) とカーネギー (A. Carnegie) 系のカーネギー・スチール会社 (Carnegie Steel Co.) を中心として、当時のニュージャージー州の新しい法律に則して設立された。設立に際してモルガン系とカーネギー系の二大勢力が存在していたこと、さらに併合されたそれ以外の会社の経営者も、アメリカ企業社会で成功を収めた経営者としての自負心をもっていたこと、こ

---

(91) 例えば写真情報公開についていえば、USラバー社もまた多くの資料が残されている。この点からして当時のアメリカにおける会計情報、写真情報を含めた企業の情報公開戦略は、モルガニゼーションの一環ではないかと考えられなくもない。この点については、拙著、『情報公開制度としての現代会計』第5章第V節で、モルガン系対非モルガン系の会社ごとの会計情報公開の程度差について付言しているので参考にされたい。

(92) R.Hessen, *Steel Titan*, New York, Oxford University Press, 1975, p.123.

(93) Cf. *Eighth Annual Report of Bethlehem Steel Co.*, 31, December, 1912.

これらの事実は当時の大衆の注目を集めるのに十分すぎるとともに、U S スチール初期の経営に大きな影響を及ぼしたのである。したがってまた、U S スチールの人事・組織には相当の配慮が払われていた。まず社長にはカーネギー・スチールの社長であったシュワップ (C.Schwab) が配され、Executive Committee のチェアマンには、モルガン系のゲーリー (E.H.Gary) が配されている。さらに取締役会の中にはロックフェラー (J.D.Rockefeller) を含む三年間延べ24人が名を連ねている。組織の面では Director 部門に Board of Directors, Executive Committee, Finance Committee が設置され、Officer 部門に President を中心に三人の Vice-President そして General Council, Secretary and Treasurer, Comptroller が配置されている<sup>(94)</sup>。

他方、このような巨大株式会社 U S スチールの設立に対する当時の世論についてみてみよう。U S スチール社設立のニュースは、1901年3月3日に公表された。それは J.P.モルガン商会のサイン入り広告を通じてであった。反応は当時の新聞・雑誌にすぐさま現れた。そのいくつかを以下に引用しておこう<sup>(95)</sup>。

・ボストンの Herald

もし限られた金融グループが、産業の資本主義的目的を代表するようになるのならば、社会主義の危機の方が……知識者層には歓迎されることであろう。

・フィラデルフィアの *Evening Telegraph*

もし貪欲な、そして無慈悲な独占が生ずるのならば、資本の集中に対する次第に大きくなっていく対立感情が爆発し、……近代史において目撃されてきたもののうちで最大の社会的・政治的動乱の一つに結実するであろう。

(94) *First Annual Report of U.S. Steel Corporation*, 31, December, 1902.

(95) M.Sullivan, *Our Times, The United States 1900-1925*, II, *America Finding Herself*, New York, Charles Scribner's Sons, 1927, pp.351-355.

・ ニューヨークの *Evening Post*

もし鉄鋼という原材料が、独占的コントロール下で提供されるならば、社会は、*eminent domain* の法律等で、自らの守る道を見出すであろう。

・ *Review of Reviews* の A.Shaw 氏

……古めかしい競争システムの消滅は、労働者の大きな協力的組織を生み出すかも知れない。

以上の記事は、いずれも社会主義問題を念頭に置いたものであるが、それ以外にも以下のような論調のものがあった。

・ *Cosmopolitan Magazine* の J.B.Walker 氏

1901年3月3日、世界はいわゆる政治家による支配に終止符をうった。

・ ニューオリンズの *Picayune*

政府・議会は、巨大な権力会社の議論を立法化し解決するという急務のためにのみ存在することであろう。

・ *Hearst* の A.Brisbane 氏

鉄鋼トラストの支配者は、その鉄鋼会社で働く多数の人間をコントロールする人間でもある。

これらの記事はいずれも、政治から経済へと社会の実質的支配層が推移しつつあることを憂えているといえよう。さらに諸外国においても反応はあった。

・ ベルリンの *Kreuz-Zeitung*

USスチールの設立者は世界をモルガナイズするであろう。……それは西部の若い巨人によるヨーロッパへの最後の屈辱であるかも知れない。

・ ロンドンの *Chronicle*

それは市民社会に対して向けられた産業の大きな驚異である。

・ フランスの *Le Correspondent*

“鉄のトラスト”は“トラストの中のトラスト”として、ヨーロッパの鉄鋼界にとっては危険きわまりない。



上でみてきたような規模、その設立に参画した人々、そしてそれに対するアメリカ及びヨーロッパの反応、これらの事実から判断して、U S スチールは、まさに注目すべき歴史的個体であったことが分かる。

続いてU S スチール会社の初期の経営についてみておこう。そこに一つの対立構造があった。モルガン派とカーネギー派の対立である。それは、より具体的には、モルガン派のゲーリーとカーネギー派のシュワップの対立によって象徴されているのである。<sup>(96)</sup>

まず、シュワップについて少し触れておこう。彼はカーネギーによって鉄鋼会社経営の専門家として育成された人物である。したがって、彼は当然、カーネギーの禁欲的・個人主義的生活態度や経営方針を学んでいた。しかし他方、それをそのまま自らに律しきれない人格であったようである。1889年に彼は、カーネギー・スチール最大の工場のあったホームステッドの superintendent に就いているが、この時期、ストライキに二度遭遇している。最初の1889年のストライキでは彼は争議の収拾に成功した。<sup>(97)</sup>しかし次には、19世紀における非鉄道部門で最大のストライキである1892年のホームステッド・ストライキが

(96) 以下の論述において我々が主として参考にする著者は、次の三冊である。

I.M.Tarbell, *The Life of Elbert H.Gary*, New York, Greenwood Press, Pu., 1969 (Reprint). R.Hessen, *Steel Titan*. A.Cotter, *United States Steel*, New York and Tronto, Doubleday, Page & Co., 1921. これら著書のうち、第一冊と第三冊がゲーリー、第二冊がシュワップの個人的伝記を描いたものである。それだけに、いささかその主人公をクローズアップしすぎて描いている傾向があることは否定できない。特にターベルの著書は、最初、マックレイカーとして名声を博した彼女が、大企業の称賛者に転向して書き上げたものであるから、その当初から U.S. スチール会社設立の立役者としてのゲーリーを弁護・称賛するためのものであった。その結果、ゲーリーに関する彼女の論述は、ある程度割引いて評価する必要がある。R.Hofstadter, *The Age of Reform*, New York, Alfred.A.Knopf, Inc., 1955. 清水知久他訳、『現代アメリカ史』、みすず書房、1967年、序章を参照。しかしゲーリーの記録に関しては、ターベルの著書は、かなり参照されており、例えば、F.L. Allen, *The Great Pierpont Morgan*, New York, Harper & Brothers Publishers, 1949でも、ゲーリーに関する記述は、ターベルの著書に依拠してなされていることを付記しておこう。

(97) R.Hessen, *op.cit.*, p.34.

発生することになる。このときシュワップはホームステッドにはおらず、ブラッドストックにいた。そしてストライキの收拾のためにホームステッドに呼び返された。だがそのときすでに組合側の敗北で收拾がついていた。このストライキの收拾には、周知のようにスト破りとしてピンカートン探偵局が利用されたが、この政策は、カーネギー、シュワップ双方の承認の下に、フリック (H.C. Frick) が実施したものであった。<sup>(98)</sup>カーネギー、シュワップの経営政策の特徴は、この労務政策の一例からも分かるように、労働者を抑圧するかなり専制的性格の強いものであった。またカーネギー・スチール会社では、労務政策の一環として労働者の利潤参加方式が採られていた。だがこれとても、実は、専制的経営からの慈悲としての性格の強いものであった。Old-Carnegie-Schwab Policy と称される所以である。<sup>(99)</sup>シュワップは1899年にカーネギー・スチールの社長に就任し、1901年のU S スチール会社の誕生とともに、その社長に就くことになる。彼の社長としての行動は、Old-Carnegie-Schwab Policy としての性格を備え、「独裁君主」(autocrat) たらうとするものであった。<sup>(100)</sup>しかし実際に彼が社長業務を遂行したのは、わずかの期間であり、その期間中も、当時の新聞界の格好の記事材料にされて、大衆の批判を受けるようになった。ニューヨークの大学での講演内容で批判されたり、次いで関税問題、労働問題、モンテカルロでの賭博事件で新聞記事の的となった。<sup>(101)</sup>社内的には、Executive Committee を無視した行動を採りゲーリーと対立していた。そして決定的には、U S 造船会社 (U.S. Shipping Co.) への個人的投資行動が引金となってカーネギーからも批判を受けるに至る。<sup>(102)</sup>このような状況の中で、遂に、1903年8月に彼はU S スチール会社の社長を退くのである。

---

(98) *Ibid.*, p.41.

(99) *Ibid.*, p.127.

(100) *Ibid.*, p.125.

(101) *Ibid.*, Chapter 7 を参照。

(102) *Ibid.*, Chapter 8 を参照。

他の経営スタッフや企業を取り巻く大衆の存在を無視した独裁的な旧態依然としたシュワップの経営行動は、しかし、それまでの19世紀的・個人主義的経営理念をもった経営者には、むしろ共通なものであった。USスチール会社設立当初の取締役の殆どが、そのような気質をもった経営者であったのである。したがって繰り返してみてきたような当時の巨大企業に対する一般大衆からの批判に対しても、19世紀の代表的な鉄道経営者であるバンダービルトは以下のように述べている、「この大衆どもめ！」(Public be damned!)と。この言葉に象徴されるように大衆抑圧・無視の行動を採るのが一般的であったのである。<sup>(103)</sup>ゆえに、シュワップだけがことさら特異な経営者であったというわけでは決してないのである。

USスチールにおいて、シュワップに代表されるような旧態依然とした経営政策に対抗して、近代的経営の先駆となるような諸政策を提唱したのがゲーリーであった。彼は、抑圧的経営政策から民主的経営政策へとUSスチールの経営方針を漸次方向付けていくこととなる。まさに、「USスチールの物語は、いかにゲーリーが、彼の夢を実現していったかの物語である」<sup>(104)</sup>といわれる通り、以後のUSスチールは、ゲーリーの指導下で、その経営政策を展開していくのである。民主的経営政策はすべての方面にわたっており、彼は、「巨大企業は、それが接触をもつすべての人々、つまり競争者、顧客、労働者に対してすべてを友人にするように対処していかなければならない」<sup>(105)</sup>とする考え方の下に、各政策を展開したのである。

まず労務政策として彼は、労働者を脅かしつける(bludgeoning)というそれまでの方向から、彼らのことを考えてやる(considering)という方向への転換を主張している。<sup>(106)</sup>その一環として、カーネギー・スチール会社で従来よ

(103) I.Tarbell, *op. cit.*, p.138

(104) A.Cotter, *op. cit.*, p.3.

(105) *Ibid.*, p.92.

(106) I.Tarbell. *op.cit.*, p.138.

り採用されていた労働者の株式所有と利潤参加政策 (Stock Subscription and Profit Sharing Plan) を一層拡大して、U S スチールの労務政策として採用している。そのためには、総額916万ドルという巨額の費用がかかったが、その代価として彼は、労働者の忠誠心 (loyalty)<sup>(107)</sup>、効率性 (efficiency)、そして協力 (cooperation) を狙ったのであった。

続いて大衆・政治からの批判に対しては、巨大企業設立の真の意図を理解せしめるために、世論を考慮しつつ、会社がその事業を経営している方法について、要求されるすべての情報はこれを素直にかつ正直に公開すべきであるとして<sup>(108)</sup>、ゲリーは会計情報公開政策を打ち出した。このような考え方は、政府のU S スチール会社調査委員会の公聴会記録からも窺うことができる。ゲリーはこの委員会で以下のように証言している、「U S スチールが設立されて以来の一貫した政策と行動についてちょっと発言したかったのですが、……まづもって我々の政策は公開性政策でした。我々は初めから事実と数値を公表しようと努力してきました。これはよく知られた政策です。我々がそう思い、私も真実だと思うことは、(一般に) 会社の事業に関する強制された公開性 (enforced publicity) は、公正な事業活動と、そしてすべての人々の保護を確保するために提案されるどのようなものよりも重要だということです。私は、それが基本的なもののすべてというわけではありませんが、第一の基本 (first essential) だとは思っております」<sup>(109)</sup>と。

また、対競争者対策についても彼は、初めて民主的政策を採用した。J P モルガン商会のパートナーの一人であったベーコン (R. Bacon) の証言によれ

(107) A. Cotter, *op. cit.*, pp. 46-49.

(108) I. Tarbell, *op. cit.*, p. 159.

(109) 当該調査委員会は、ルイス・ハインの写真による労働条件の告発の一つの成果でもある。

(110) *Hearings before the Committee on a Investigation of United States Steel Corporation*, No. 5, Washington, 1912, p. 237.

ば、「U S スチールが設立されてからの政策は、競争者との対応に際しての古い方法を変更することにあつた。相手を叩きのめすという古い政策から、ゲーリーは、競争相手にU S スチールの事業内容を示す殆どすべての情報を与えていた。そしてそれによって鉄鋼業界の信用を勝ち取つたのである」<sup>(111)</sup>と。ここでも公開性政策が重要な役割を果たしていたことが分かるのである。

以上のような種々の要因が絡みつつ、またそれを考慮しつつ、ゲーリーは、詳細な財務諸表の公開を実施したのである。そしてこの財務諸表公開政策を技術的に助成したのが、プライス・ウオーター・ハウス会計事務所（Price Waterhouse and Company）<sup>(112)</sup>であつた。ここで注目すべきは、ゲーリーが、投資家への受託責任の遂行とか単なる証券売却のためといった次元で公開性政策を実施したのではないということである。そうではなく、独占としての批判を受けつつ成立した巨大株式会社U S スチールの、競争者・労働者・一般大衆、そして政府に対するコントロール・民主的宥和化の次元でゲーリーは公開性政策を実施したということである。前節で概観したゼネラル・エレクトリック社の写真情報公開との類似性に注目されたい。

この会計情報公開政策の効果について、具体的な因果関係を辿りながら指摘するのは困難であるが、前述したような当時のスタンダード石油の分割、モルガン系のNorthern Securities Companyの訴訟、そしてU S スチールが結んだHill Lease<sup>(113)</sup>に対する会社局（Bureau of Corporation）の批判等々の厳しい状況の中で、「スチール・トラスト」として批判され分割命令を受けることを回避しえた一つの大きな要因に、この公開性政策を挙げることが可能であろう。

(111) A.Cotter, *op.cit.*, p.93.

(112) C.W.Demond, *Price Waterhouse and Co. in America*, New York, The Comet Press, Inc.,1951, Chapter IV.

(113) U.S.スチールが、ヒル(J.J.Hill)の所有する鉱山を借り受けるため、リース契約を結んだが、それは、Hill Leaseとして知られている。A.Cotter, *op.cit.*, p.66.

叙上では、シュワップとゲーリーの経営政策上の相違について二人の人格的側面を加味して議論してきた。そしてその中で公開性政策の発現について説いてきた。しかしUSスチール会社設立当初のこれらの一連の事象は、人格的側面を捨象したときにも依然として大きな意義をもっていることはいうまでもない。すなわち19世紀の専制的・個人主義的経営者の採った経営政策は、20世紀に入って種々の限界が生じ、それに代替するものとして、近代的・民主的経営政策が台頭することになるのである。その最も象徴的な例は、シュワップに代表されるような旧態依然とした経営者が自社の拡大された利害関係者層の存在を認識しえなかったということ、それに対して近代的経営者は、この拡大された利害関係者層あるいはさらには一般大衆の存在を考慮に入れて、広範な視野に立って経営の基盤維持や社会的対策を講じたということである。このことは政治的・社会的次元においても民主的改革運動（革新主義運動）の頂点を迎えたこの時代に対応している。いみじくもブランダイスがいうように、20世紀は政治的民主主義が経済的次元にまで拡大される時代として特徴付けられるが<sup>(114)</sup>、ゲーリーの経営政策は、あるいはエジソンを嚆矢とするゼネラル・エレクトリック社の経営政策は、まさにその先駆として把握されうるものである。

現代的な巨大企業体制の確立とともに、そして大衆社会の現出とともに、その体制の維持・コントロールの形態及び理念として民主主義が経済社会においても重大な意義をもつようになり、その一環として会計情報公開が制度的に具現してくるようになるというのが我々の理解である。ここに至って初めて、企業の側の論理として会計情報公開政策の必要が積極的に認識されたことになるのである。ちなみに、ゲーリーによって方向付けられた会計情報公開政策は、以後、「主要な鉄鋼会社に受け継がれ、さらには、巨大企業間でかなり一般化していった」<sup>(115)</sup>のである。

(114) アメリカ学会訳編、『原典アメリカ史』（第5巻）、岩波書店、1953年、257頁。

(115) A.Cotter, *op. cit.*, p.7. なお、U.S.スチール会社の会計情報公開問題を、「連結

### 3-3-2 株式水割り問題と情報公開

さらに第二に、財務的側面での公開性政策の効用としては、以下のことが指摘されうる。U S スチールの資本金は設立当時約10億ドルであったが、一説によれば、普通株の5億ドル分は、有形資産で保障されていなかったし、<sup>(116)</sup> 全証券発行分の二分の一は水増しであったとされる。<sup>(117)</sup> このような水増しされた証券の売却のためにも、会計情報公開による会社規模の誇示が必要であったのであろう。

ここでU S スチール社の1902年発行の第1回アニュアル・レポートから興味深い特殊財務表が添付されていることに注意する必要がある。それは資産の減価償却進捗状況表とでもいべきもので、<sup>(118)</sup> いかにも1年間の事業活動収益で水増しした各資産の減価償却を達成したかを表化したものである。当時の企業が一般に資産の過大計上を行っていた事実は周知のことである。そこで、U S スチール社は、収益でいかに素早く水抜きをしているかを表を使って説明しているのである。この点からして、当時の企業の財務諸表公開の課題の中で、株式の水増し（Watering）計上と並行して発生している資産の過大評価問題が大きな地位を占めていたことが改めて分かる。<sup>(119)</sup> そして、U S スチール社のアニュアル・レポートにおける写真情報公開に関しては、一般に前項でみたような会計情報公開そのものが独占批判対策として用いられたのに対して、より限定された資産の過大評価・株式の水増し計上問題と密接に結びついているといえよう。

---

財務諸表」の公開問題として取り扱った以下の文献が参考になる。高須教夫、「アメリカにおける初期の公表連結財務諸表に関する史的考察」、『六甲台論集』、第27巻第3号（昭和55年10月）。

(116) *Ibid.*, p.33.

(117) *Ibid.*, p.34.会社局（Bureau of Corporation）のコミッショナーであったスミス（H.K.Smith）の推定である。

(118) 例えば *First Annual Report of the United States Steel Corporation*, Decemembr 31, 1903, p.8. Sinking, Depreciation and Extraordinary Replacement Funds と称され、資金の回収・蓄積状況が報告されている。

第1回アニュアル・レポートでは57枚の資産（Properties）の写真を掲載している。使われている写真の特徴の第一は、背景を無地にした機械設備の写真と工場や鉱山の写真が多数を占めているということ、第二は、そのいずれの写真にも労働者等の人間が写っていないということ、第三に、工場設備等では煙突から煤煙が排出されている光景、すなわち現に操業されている光景が撮影されていることである。背景ができるだけ無地であるということは、当該資産がUSスチール社に属するか否かで不必要な議論を避ける目的がある。写真の背景が写っていると、当該資産の設置・操業場所・維持状況等が特定化されてしまう。そうすると当該場所と資産の関わり合い等不必要な議論が生まれる可能性があるのである。それを避ける意味で背景を無地にしている。第二に設備・機械等を操作する人間（労働者）が写されていない点については、例えば労働者の労働条件や危険度について、不必要な議論を引き起こすことを避ける意味がある。当該レポートは、株主あるいは不特定多数の利害関係者を見手として想定している。労働問題を議論する場所ではないので、そうした疑念が見手に湧いてくることを極力避ける必要がある。第三に、工場や鉱山等の操業時の写真が用いられているという点は、線画の伝統を引きつつ、当該資産の価値を誇示する役目を果たしている。しかし操業可能を誇示するとはいえ労働者の写真は上の理由から挿入できない。そこで煙突の煤煙によって操業可能であることを示唆していると考えられる。

こうした写真の利用は、当時のUSスチール社が置かれていた資産の過大評価計上状況から、さらに一歩進んで、資産の架空計上の疑念にも答える意図があったものと思われる。

以上のように、USスチール社では、会計情報公開を独占批判の対策として利用しながら、そうした会計情報の伝達メディアであるアニュアル・レポート

---

(119) 加藤盛弘、『会計学の論理』、森山書店、昭和48年を参照。



には写真情報を多用して、より具体的な課題であった、株式水増しや資産の過大計上問題に対処しようとしたものと思われるのである。

### 3-3-3 独占問題と写真情報公開

ここではUSスチールやゼネラル・エレクトリック社と同じくモルガンによってプロモートされたインターナショナル・ハーベスタ (International Harvester Co.) の会計情報公開・写真情報公開についてみておこう。この会社もまた農業機械に関するトラストとして会社局の調査対象となった。そこで会社側は、独占禁止法に触れるとの判断を下されることを回避するために、調査対象となった1906年以後、種々の公開性政策を採用していった<sup>(120)</sup>。そのように政策を転換していった後の最初の年次報告書と考えられる1907年12月31日付のそれは、前述のUSスチールの年次報告書に比肩するほどの詳細度をもっていた。監査を担当した会計事務所は、Haskins & Sells 会計事務所であった。例えば、取締役の表示方法、大量の写真説明の導入、変形大判であること等々USスチール会社の年次報告書に外面上も類似した点が多くみられる。このインターナショナル・ハーベスタ会社の Finance Committee にもゲーリーが参画していた<sup>(121)</sup>。

インターナショナル・ハーベスタ社がアニュアル・レポートに掲載した写真は、USスチール社が掲載した写真とはその様式を異にしている。最も異なる点は、自社の製品を提示するとともに、自社製品と人間の関わり合いを写真を通して提示していることである。製品の個別写真は、背後を落としたカタログ写真的であるが、トラクターの写真等では、実際に労働する農民が写しこまれている。しかし、その農民は比較的伸びやかに農業労働を行っており、実際の農業の現場であるか否かは定かではない。また、世界中に自社製品が販売され

(120) A.R.Raucher, "Public Relations and Business 1900-1929," *The Johns Hopkins University Studies in Historical and Political Science*, Series CXXXVI, (1968), No.2, pp.19-20.

(121) *Annual Report of the International Harvester Company*, December 31, 1907, p.1.

ていることを顕示するために、各国で自社製品が農作業に利用されている場面が写真で掲載されている。これらの写真の意味するところは、独占企業として批判の対象になりつつあったインターナショナル・ハーベスタ社の製品が、世界中の農民と深く関わっていることを顕示することによって、独占であることそのものが、決して、批判の対象になるものではない、社会にとって悪であるのではないという点を提示しようとしている。

#### 第4節 1930年代における国家による写真情報公開の意義

##### — SECとFSAの対比において—

#### 4-1 制度派経済学者と情報公開

本節では、世紀の転換期に企業によって先鞭が付けられたドキュメンタリー的な写真情報の利用が、1930年代に国家によって新たに展開される過程を検討することとする。<sup>(122)</sup> そうした検討の意義は、会計学に対しても実は意義を有している。それは、同じく1930年代に国家は証券取引委員会を設立して、企業会計情報を収集し始めたのであるが、従来は、こうした証券取引委員会の意義を専ら証券市場の整備・正常化との観点でしか捉えてこなかったことに対して、別の角度から当該委員会の意義付けが可能ではないかという発想に通づるのである。実は当該委員会の行動を単独で見ると証券取引との関連でしかその意義が見えてこない。しかし、1930年代に同じルーズベルト大統領時代に、いくつかの国家機関が国家計画として情報収集活動を開始したことを確認するとき、その意義は自ずと別の角度から解明されなければならない。

例えば、同じく1930年代のルーズベルト大統領時代に、いわゆるブレーン・トラストの一人であった制度派経済学者レックスフォード・タグウェル・コロ

---

(122) 先例は、1860年代の南北戦争の記録写真である。

ンピア大学教授の発案で彼の弟子であったロイ・ストライカーを中心に農業安定局歴史課（Farm Security Administration, Historical Section）が設立される。当該部課は、1930年代後半のアメリカの疲弊した農村部の写真情報を収集したり、後には農村部の都市化に関する写真情報を収集し始めた。当該計画は、1942年には一応の終了をみるのであるが、当該局は、さらに存続して、戦争情報の収集あるいは戦争プロパガンダ活動に携わる組織（戦時情報局）へと変身する。ここで確認できることは当時のアメリカが国家の指導下で、組織的には制度派経済学者が中心となって、社会・経済の多様な側面の情報を体系的に収集し始めていたということである。この一環として証券取引委員会の企業会計情報収集活動を検討するとき、これまでの証券市場整備動機とは異なった一面が見えてくることになるのである。

我々はこれまでに、会計情報公開現象はアメリカ経済社会においては、証券市場がらみでだけ見られる現象ではなく、権力者側の民主主義的宥和化手段である、すなわち特殊歴史的な組織的・社会的管理制度であると意義付けた。したがって、同様のことは、何も会計情報だけに限られた問題ではなく、写真情報についてもいえるという点を、会計情報公開問題と並行して写真情報問題を議論することによって明確にしようとするものである。前節では、企業に関して議論したが、本節では国家の情報収集・公開行動について検討することとする。写真そのものの分析は別稿を期したいと考える。

#### 4-2 農業安定局の設立過程

本節では、上で指摘したストライカーの思想・動向を中心に、国家の写真情報収集・公開の一大主体であったF S Aの設立過程について検討することにする。主としてルーージュの研究を参照する。<sup>(123)</sup>

(123) Baton Rouge, *Portrait of a Decade Roy Stryker and the Development of Documentary Photography in the Thirties*, Louisiana State University Press, 1972.

ストライカーは1893年にカンザス州に生まれたが、3歳の時にコロラド州に移住している。ストライカーは化学に強く、鉱山大学に進学したが、目がそれほどよくなかったので、鉱山大学を続けられず1913年夏には再度故郷コロラドに帰っている。フランスで兵役についた後、鉱山大学に再入学した。卒業後故郷に帰ったが、1917年 1918年ころには、戦時需要で高値をつけていた農産物が、1920年には下落していた。ストライカーは、これからの一生、農産物価格の乱高下に身をまかせるべきではないと考えた。と同時に経済学と社会問題に興味をもちはじめたのである。やがてデンバーで若い牧師 George Collins の組織する「ソーシャル・ゴスペル」唱道に関わっていった。このコリンズがコロンビア大学行きを勧め、ニューヨークに移住し、Union Settlement House に雇用された。しかし、ニューヨークで彼が住んだのはスラム街であり、そのころいっそう経済的・社会的問題意識が目覚めていった。そしてコロンビア大学の経済学の教官とも親しくなっていた。<sup>(124)</sup>

コロンビア大学の当時の経済学・歴史学の教授が、教育に視覚的要素を取り入れることに積極的で若きタグウェルもその一人であった。ストライカーは彼らに触発されていった。彼は、教授らの理論をヴィジュアルに変換するグラフィックの仕事を始めた。コロンビア大学で徐々に有名になり、1924年には、経済学部の助手に1年契約で1000ドルの年俸で雇用された。ティーチングの助手であったが、彼はそれに飽きたらず、労働問題の授業で、ストライキ等の労働問題の現場に学生を連れ出して参加させるというやり方を採った。ストライカーは教師の才があるとして数年間コロンビア大学で経済学の助手をした。

助手になった最初の年に、タグウェルと知己を得て、彼の著書 *American Economic Life* の共著者になって、イラスト部分を手伝うよう要請された。このテキストは、それまでの数年間、コロンビア大学が、インターディシプリ

---

(124) *Ibid.*, p.11.

ナリーな実験講座として開いていた、Contemporary Civilization のためのものであった。当該講座は、コロンビア大学の若い有能な、経済学、歴史学、文学等の教官が積極的に担当していたものであり、タグウェルもまた一人であった。

ストライカーはその仕事のために多くの写真を収集し選別した。その過程で、写真が、現実をありのままにとらえるというよりも、こうあるべき生活を提言するために使われていることに気づいた。当時活躍していた写真家は、エドワード・スタイケン、エドワード・ウエトンらの芸術写真家であった。しかし彼らの写真は、ストライカーが求めるものではなかった。<sup>(125)</sup>

ストライカーの求める写真は、南北戦争を記録したブラッディ (Mathew Brady), 1880年代のニューヨーク移民スラム街を撮影したリース (Jacob Riis), 児童労働の現場を撮影したハイン (Lewis Hine) らのドキュメンタリー写真であったが、芸術写真に比べると、伝統が浅いという欠点はあった。抽象的な概念を説明するために、写真を選ぶという作業が、ストライカーにとって最高の仕事であった。1925年上記テキストの第1版が出版されたが、そのときには第2版を作成していた。第2版では、マーガレット・バーガーホワイトの写真が取り入れられた。<sup>(126)</sup> 1930年当時彼女はまだ無名であった。

1930年には、ストライカーはまだ助手をしていた。ストライカーはPh. Dコースを完全には終えていなかったもので、給料は講師になっても低かった。しかしストライカーの現場主義的教育方法は、当時、経済学部長になっていたタグウェルによって、コロンビア大学の伝統であるといわしめた。後にF S Aの写真家になるアーサー・ロスタインもこのストライカーのコースをとっており、大き

(125) *Ibid.*, p.12-14.

(126) いうまでもなく、マーガレット・バーガーホワイトは、20世紀前半のアメリカを代表する写真雑誌『ライフ』の創刊号の表紙写真を撮影した女性写真家である。彼女の伝記は以下の形で出版されている。ビッキー・ゴールドバーグ著、佐復秀樹訳、『美しき「ライフ」の伝説 写真家マーガレット・バーガーホワイト』、平凡社、1991年。

く影響を受けていた。しかしまもなく1930年に上記テキストの第2版が出版された後、ストライカーには自分が学者としてではなく、深まる不況に何とか実務で対処しなければという焦りが出てきた。タグウェルもストライカーに適所の仕事を紹介しようとした。<sup>(127)</sup>

農家は、1929年の大恐慌が始まる10年前の1920年から、不況に陥っていたとみられる。それは、第一次世界大戦でアメリカの穀物がヨーロッパで高値で売却されていたのであるが、その高値がいつまでも続くと考えて、アメリカ農民が投資をしたためである。ところが1920年から21年にかけて60%もの穀物価格の下落があったが、それでも収益を確保するために、いっそうの投資を行った。そして農民は、多額の借金を背負うことになってしまったのである。アメリカ農民の疲弊は1929年からではなく、1920年から始まることになる。<sup>(128)</sup>

こうした農業問題に対する専門家として、1922年にPh. D.を取得し、1925年に注目すべきテキストを著し、1926年に助教授に昇進した若きタグウェルが注目されるようになる。もちろん、ルーズベルトの講演のアドバイザーをしていた、コロンビア大学の同僚レイモンド・モレイの仲介あってのことである。すでにフーバー政権は行き詰まりを見せており、続いてルーズベルトが大統領になることは皆が認めていた。そこで農業問題に対してルーズベルトは新しい対策が必要であると考えていた。ルーズベルトは、農業問題に関してコロンビア大学の若き経済学者タグウェルを充てた。コロンビアからは他に、法律や演説のアドバイザーとしてモレイが、景気問題のアドバイザーとしてアドルフ・バーリーが選ばれた。タグウェルを含めた彼ら3人は、タイムズ紙によって「ブレン・トラスト」(Brains Trust)と呼ばれるようになった。大統領になる前のルーズベルトの経済に関する博識は、このブレン・トラストによって提供されていたのである。

(127) *Ibid.*, p.16.

(128) *Ibid.*, p.18-20.

タグウェルは、経済のすべての部分について、政府で計画し調整するという思考が好きであった。彼はニューディールがもたらした以上に、政府の強い拡大した役割を支持していたという意味において、間違いなく連邦主義者(federalist)であった。ルーズベルトが大統領になると、タグウェルは農務省の副長官になり、実質的な政策権限を保ちながら、副長官として政治的圧力は避けることができた。それとともにタグウェルは自身の仕事を助力してもらうために、コロンビア大学から若手を多く呼び寄せていたが、その中に先のティーチング・アシスタントのストライカーも含まれていた。イラストレーションの専門家としてのストライカーは新しく組織された農業調整局(Agricultural Adjustment Administration)の情報部門に籍を置いた。1934年夏であり、そこでストライカーは多くの写真情報の蓄積がすでに農務省にあり、写真の持つヴィジュアル情報の豊かさに気づいていった。そしてストライカーは、農務省に蓄積されている写真で、タグウェルに農業問題に関する写真集をつくろうと持ち掛けた。タグウェルは、その写真集が単なる写真集であると同時に、ヴィジュアル情報を必要とする歴史家あるいは経済学者のためのソース・ブックでもありうるように、アメリカ農業に関するある種の顕著な事実を説明するための写真の注意<sup>(129)</sup>深い利用を思い描いた。1934年の夏の終わりであった。

この仕事を具体的にはストライカーが引き受けることになったのである。しかしストライカーは、農務省の写真だけではなく、彼があらゆるところで見出した写真を使おうとした。その写真のコピーのために彼の学生であった、アーサー・ロスタインを雇用した。多くの写真を集めたが、結局写真集は出版されなかった。しかし1935年の夏には、ストライカーはワシントンでタグウェルに会い、再入植局(Resettlement Administration)の写真担当としての仕事を得た。当該組織は、農業調整局の残務整理組織であった。農業調整局は、安定

---

(129) *Ibid.*, p.27.

した農家には安定した価格で農産物を買上げる政策を実施していたが、小作人には、少量の穀物生産を強いることにつながり、廃業を余儀なくさせた。それまでも農業調整局の政策実施に際しては、援助金は地主と小作で配分するようにいわれていたが、守られてはいなかった。そのため小作人は、援助金目当ての地主によって、小作地から追い出されることもあった。南部あるいは南西部では75%が小作人であった。「アーキー」「オーキー」と呼ばれるアーカンソ州やオクラホマ州出身の浮浪農民が、仕事を求めて西部カリフォルニアをめざしたが徒勞であった。<sup>(130)</sup> 1930年代半ばこうした浮浪農民は国家の不名誉 (national disgrace) とされた。

農業調整局がアメリカ農民のもっとも貧しい3分の1にとって有効な政策を実施し得たか否かがわからないために、そして多くの場合、彼らの分け前を悪化させていたので、代わりに再入植局ができた。この再入植局は、他の機関からの介入を防いで特権の権力を持って政策実施に当たるために、農務省の外に組織されたが、タグウェルは当該組織の長官でありながら、農務省の副長官で残るといふ、実質的権力を獲得しており、ワシントンの若き権力者の一人になった。<sup>(131)</sup>

再入植局は、貧農に低利で貸し付けたり、荒廃した土地を買上げたり、リセトルメント (再入植・再定住) 政策を行ったりしていた。特に、共同体的農家に資金を貸し付けていた。こうした農業政策は一般には知れ渡っていなかったため、タグウェルは、情報部門 (Information Division) を作って、再入植局の成果を広く国中に知らせようとした。正式にはストライカーは、再入植局 (Resettlement Administration) の情報部門 (Information Division) の歴史課 (Historical Section) の長 (Chief) であったが、タグウェルと知り

---

(130) この間の事情をスタインベック (J.E.Steinbeck) が「怒りの葡萄」(The Grapes of Wrath, 1939) で描いている。

(131) *Ibid.*, p.30-32.



合いであったために、行政上は比較的自由に行動できた。ストライカーは、上記の目的のためにドキュメンタリー写真を収集し始めた。コロラド時代の農業の経験が彼に土地と農業に拘らせたのである。

ストライカーの選んだ職業はニューディール政策の一翼を担うものであったが、雇用期間は短かつ不安定なものであった。また再入植局での地位も権限等が不確実であった。再入植局の中には、写真を用いる伝統ではかなり古い Suburban Resettlement があった。しかし、ストライカーの直訴で、タグウェルが、再入植局の写真の取り扱いはすべて、情報部門に集中させ、ストライカーの管理下におくよう行政命令を出した。そこでストライカーは本格的に再入植局に関わるすべての出来事の写真を集め始めることができた。またこのことによって、自分がワシントンで必要とされているとわかり、コロンビア大学への復帰を断念した。<sup>(132)</sup>

RAの写真作業はすべてストライカーに任せるというタグウェルの命令の後に、組織替えがあり、ストライカーの下に、それまでいたアーサー・ロスタイン以外に、カール・マイダンスとウオーカー・エバンスが加わった。<sup>(133)</sup>カール・マイダンスは、ウォール・ストリートのレポーターをしつつ、35mmカメラを使ってニューヨークの日常を撮影していたが、作品は認められず、したがてより認めてくれるワシントンの Suburban Resettlement Administration に職を求めていた。また芸術家エバンスは金銭的動機で、再入植局に就職した。彼のニューヨーク時代の仲間に、Federal Arts Project の中心となる画家ブロック (Lou Block) や同じく再入植局に加わるベン・シャーン (Ben Shahn) がいた。ストライカーはロスタインやマイダンスによりもエバンスに高給を払った。しかし、エバンスにとっては写真は芸術であったので、ドキュメンタリーを欲する政府組織には自らは向いていないことがわかるが、少なくとも設立当初は彼の

(132) *Ibid.*, p.38.

(133) *Ibid.*, p.40.

写真作品の影響力は大きいものがあった。むしろシャーンのほうが、南部や南西部を旅して撮影するという仕事のあり方に適していた。またシャーンは、写真の持つ教育効果あるいはプロパガンダ効果を知っており、その効果を積極的に用いた。さらに続いて、経済的貧困への怒りを露にしたドロシア・ランゲの作品がストライカーの目に留まり、彼女もまた再入植局に参画することになる。ロスタイン、マイダンス、エバンス、ランゲという4人の写真家によって再入植局の創設期の写真収集のあり方が、相互に影響しあいながら形成されてい<sup>(134)</sup>た。

ストライカーの仕事の特徴は、まず、彼自身はカメラを持つことを断念してディレクターに徹したということ、そして教師であり続けたために、各写真家ごとに管理方法を違えてベストを引き出そうとしたという点にある。さらに彼は、極端にいえば、撮影地に行く前に、当該地、対処しようとしている問題を理解する事を要求した。撮影する前にイメージを作ることを要求したのであった。そのために多くの本を読むことを写真家に強要した。特にマイダンスが南部の綿花地帯の撮影に行くときのエピソードは有名である。ストライカーは、写真家に経済学を教えたのである。コロンビア大学の教官であったスミス (J. Russell Smith) の『北アメリカ』(North America) という社会地理学のテキストを選定している。

1935年から1937年までが、アメリカ農業にとって一番苦しい時代であり、そうした農民を対象にした厳しく悲しい写真もこの時代に撮られた。ストライカー個人にとっては、そうした写真は悲惨な農業事情をアメリカの他の分野の人に知らしめようとする公開性であった。アメリカ国家にとっては、パブリック・<sup>(135)</sup>リレーションズ活動であった。

---

(134) *Ibid.*, p.54. -

(135) *Ibid.*, p.60.

写真家の中でエバンスだけはストライカーの存在を意味のないものと考えていた。そこで芸術家精神も手伝って、公務員らしからぬ自由奔放な行動をとって、ストライカーを悩ませたが、撮る写真は上記の写真家の中で最も良いものであったので、2年間だけストライカーはエバンスの自由奔放さを我慢した。しかしエバンスは、ストライカーの下で、公務員として几帳面に仕事を遂行していくことができなくなり、数カ月だけF S Aから外れて、アギー（James Agee）のフォーチュン誌で*Let Us Now Praise Famous Men*という写真の仕事をを行った。1936年に完成したが、当初は雑誌取材記事を要求されていたが、出来上がったのは1冊の本であり、編集者は出版を渋ったので、1941年まで出版されずに、内容は古くなってしまっていた。エバンスは、1937年の夏までには再入植局を出る覚悟をしていた。

ランゲはカリフォルニアからアリゾナ、ニューメキシコを担当した。ランゲもエバンスも、撮影から現像プリントまで自分でやらなければ済まない写真家であった。1936年夏ころには、再入植局の写真をニュース・サービスが大量に利用し始めていた。<sup>(136)</sup> 続いて、ポール・カータ（Paul Carter）とセオドア・ユング（Theodor Jung）が写真部門のメンバーになったが、すぐ去っていった。さらに1936年夏には、カール・マイダンスが、新しい創刊雑誌ライフの仕事を<sup>(137)</sup> ために去っていった。

他方、ロスタインはハイ・プレーイン（オクラホマ、カンザス、ネブラスカ、ノースダコタ、サウスダコタ）領域、ランゲは西海岸、エバンスは南部そして中西部の田舎特にイリノイはマイダンスの後ラッセル・リーが新たに加わり担当することになり、担当区域の新たな割付が決まった。リーは中西部の生まれで、中西部をよく知っていた。彼の写真は、家族趣味的で悲惨さに対する厳しさのない写真とみられていた。ロスタインは、何度かの旅行で写真の腕を徐々

(136) *Ibid.*, p.74.

(137) *Ibid.*, p.78.

に磨いていった。特に干ばつの写真は彼を後世にまで有名にすることとなった。彼の撮った干ばつの写真は多くの新聞で利用されるようになった。<sup>(138)</sup>しかしロスタインの撮った写真が時期・場所を偽っているという評判が雑誌 *Forum* によって書き立てられた。それは大統領が中西部の干ばつ被害を視察に出かけるのと時を同じくして作られたものであるとの評判であった。しかし元々写真というのは、ある程度作為的な修正が入るものだとR A側の主張が通り、逆に、1937年の雑誌 *U.S.Camera* の、その年のもっとも影響力のあった写真に選ばれたのである。この過程はとりもなおさずR Aそのものに対する批判であり、逆に新しい組織の地位の確立過程でもある。

しかし1936年の後半には、Information Division のチーフが替わり、そこで、これまで優遇されていたのとは逆に費用削減の命令を受け、半ば退職していたエバンスが完全に辞め、いま一人の退職候補として、ドロシア・ランゲが選ばれた。彼女は、R Aの仕事がワシントンでの仕事であるにも関わらず、カリフォルニアに住み続けていたためである。一時期は、ロスタインとラッセル・リー<sup>(139)</sup>の二人のカメラマンしか雇えない予算になった。しかし1937年には、農務省とは独立して、小回りの利く組織であった再入植局が、巨大な農務省に併合されて、名前が農業安定局 (Farm Security Administration) と改称された。この時点でタグウェルが農務省の副長官としての職を解かれた。しかし、予算削減を断行したInformation Division のチーフが再度代わり、ランゲの予算が復活した。ここまでが概ねストライカーの形成した組織の最初の2年間の活動経緯である。<sup>(140)</sup>

上述したように、The Bankhead-Jones Farm Tenacy Act によってR AはF S Aと名前を変えると同時に、農務省に吸収された。またタグウェルも退職

---

(138) *Ibid.*, p.86.

(139) *Ibid.*, p.92.

(140) *Ibid.*, p.94.

していった。タグウェルは、ワシントンにおける強力な農業議員の保守的団体が嫌うすべての政策の人格的なシンボルになっていたのである。彼は政治的な「避雷針」になっていた。そして彼は政府の実験を恐れる人たちにとっての格好の標的にもなっていた。彼に代わって、アレクサンダーが就任したということは、全体の再入植プロジェクトを、アメリカ農民を共産主義化するための社会主義的戦略であると理解していた人たちにとって、当該計画をより分かりやすいものにするという傾向にあった。タグウェルのニューディール的な国家を中心とした経済計画は、一部のものに社会主義的であると映っていたのである。

RAからFSAに代わって、その収集する写真も、初期の極貧農のみを狙っていたのとは異なるようになり、より広いジャンルを狙い始めた。特にアメリカの小さな田舎町を題材にして、それで代表的アメリカの問題を語らせるという手法が採られるようになった。リンド (Robert Lynd) の *Midle Town Study* に影響された<sup>(141)</sup>。しかし厳密には、それ以前にもRAの写真家はそうした主題を写真として撮り残していた。それは、農民問題、すなわち土地を取り上げられる農民が徐々に都会に流れ込むという意味においては、農業問題の延長・拡大であった。これが行き着いた彼らの理解であった。これによって、FSAは単なるプロパガンダ組織から一歩踏み出したことになったのである。<sup>(142)</sup>

こうした写真の主題の変化の最初の現れは、アンダーソン (Sherwood Anderson) の *Home Town* であり、そこでFSAのアメリカの小さな町の写真が使用された。続いて例えば、ラッセル・リーの *Twelve Million Black Voice* があげられよう。<sup>(143)</sup>

FSAの写真家は結果的にニュース・エイジェンシー的な機能を果たしたが、狙う写真は例えば洪水という事件の短期的・直接的結果ではなくその持つ長期

(141) *Ibid.*, p.96.

(142) *Ibid.*, p.100.

(143) *Ibid.*, p.102.

的・人的・土地の影響であった。ラッセル・リーとドロシア・ランゲは有能でかつ反抗しない写真家であった。ラッセル・リーは、木を切った造成地を農地として売りつける企業あるいはそれを買う農民を取材した。彼は、被写体の人と会話するコツを心得た数少ない写真家であった。1937年の末にルーズベルトは、政府予算の大幅カットを宣言し、エバンス、ランゲが再度去っていき、ロスタインやリーにまで影響が及んでいった。しかし、Department of Public HealthもF S Aの写真に注目して写真を利用した。そして資金的に援助した。資金難であったF S Aは当該省の仕事を引き受けた。1938年夏には、ロスタインは厚生省の仕事を中心にした。<sup>(144)</sup>ラッセル・リーも同様であった。ロスタインもリーも厚生省の仕事をしなが、余暇に、F S A本来の仕事をしていた。1938年の終わり頃には、資金難も正常にもどった。そこで、ランゲが呼び戻されるとともに、ウォルコット (Marion Post Wolcott) が新たに雇用された。

さらにこの時期にF S Aの写真プロジェクトに変化が起きた。ストライカーは、これまでの農民階層の下層から3分の1を撮影対象とする方向に疑問を持ったのである。ある雑誌の投稿から、都会の者はこれまで農民には問題はないものと考えていたのに対して、F S Aの写真はすべての農民が動物のような生活をしているという印象を与えたということを知った。どちらの極端も間違っており、以後1938年以降、F S Aの写真はバランスを考慮して撮影されるようになり、プロパガンダの色彩が薄れていた。そうしたときに、都会育ちのウォルコットのロマンチックな田舎写真がタイムリーだったのである。<sup>(145)</sup>写真家たちはやがて、レポート的機能も果たすようになり、その写真と報告で、時には物議を醸しだし、時には、政府政策を誘導したりした。<sup>(146)</sup>ロスタインは、シャエアー・クロッピングの崩壊を説いて、貧農が半ばストライキ気味に道路沿いに暮らし

(144) *Ibid.*, p.106.

(145) *Ibid.*, p.112.

(146) ランゲのカリフォルニアにおける政府移民キャンプの設営誘導の例は有名である。

*Ibid.*, p.114.

始めている様子を写真とともにレポートした。それによって、F S Aは、援助策を講じた。<sup>(147)</sup>写真家たちは時には、あまり真実の写真を撮ってほしくない鉱山所有主に危険な目に遭わされたりしたが、おおむね歓迎されたようである。ラッセル・リーは、サン・オーガスティンやパイ・タウンといった小さな田舎町の撮影に成功し、その手法を社会学や文化人類学者がさらに追求していた。<sup>(148)</sup>初期の政府政策のプロパガンダ写真から、大きく範囲を拡大して、貧農以外のアメリカ生活を写真に収めたことは大成功であった。1940年までに、F S Aとストライカーはその政府内における地位を確固たるものとした。「F S Aの写真」というのは、雑誌や本では常識になっていた。この隆盛を脅かすものは戦争の暗雲であった。F S Aの写真の使い方は、自らが写真を含んだ出版物のスポンサーになったり、展覧会を計画したり、雑誌や本に写真を提供した。なかでも *Survey Graphic* というケロッガー族の社会派雑誌はその嚆矢である。<sup>(149)</sup>当初は、政府提供の写真はプロパガンダ臭くて信用ならないという考えのものもいた。引用符をうたないでF S Aの写真が無断で引用する雑誌等をストライカーはよく批判した。

F S Aはさらに、自ら作るパンフレット、地方での回覧写真展、雑誌での利用、農務省等のパンフレット、ニューヨーク近代美術館での展覧会、*U.S.Camera*, *Popular Photographer*, での写真の掲載、写真と詩や研究文章（社会学・経済学）とを合体させたエッセイ、さらには小説を書く素材としての利用等を通して、自ら収集した写真を大衆に知らしめたのである。<sup>(150)</sup>1940年にはストライカーや写真家を取り扱った記事や論文が雑誌に載り始めた。しかし1942年には、

(147) *Ibid.*, p.116.

(148) *Ibid.*, p.120.

(149) *Ibid.*, p.122. *Survey Graphic* は、第2-3節でみた『チャリティーズ・アンド・ザ・コモنز』の継承雑誌である。

(150) 中でもスタインベックが『怒りの葡萄』(*The Grapes of Wrath*, 1939)を書くときに、ストライカーと議論している。

前年の太平洋戦争の勃発による戦争の暗雲で、F S Aの活動はそれほど注目されなくなった。<sup>(151)</sup>

### 4-3 戦時情報局への発展的解消

農業安定局歴史課は、上で記したように前年（1941年）の戦争（太平洋戦争）の勃発による戦争を中心とした経済・社会体制の成立と相まって、1942年10月に、戦時情報局国内業務部出版・グラフィック部門写真課に再組織化された。依然としてストライカーは当該課の主任として止まったが、そうした組織の再編はいずれ、これまで農業安定局で収集された写真ファイル全部の管理がストライカーの手から放れることを意味していた。ストライカーはそれから1年後の1943年1月に当該部局を離れて、これまで大学や政府の仕事で蓄積していた、写真を用いたパブリック・リレーションズ活動の経験を、スタンダード石油会社で発揮することになる。

他方、当該部局は、写真を中心に戦争に関する情報収集を続けるとともに、戦時中は、敵方の厭戦感情を引き出すような多くのプロパガンダ活動を各戦線において実行している。<sup>(152)</sup>

## 第5節 おわりに

本章ではこれまでに、1900年代初頭から始まる企業の写真を用いた情報公開戦略を、そしてその延長として1930年代に注目されることになる国家の写真情

(151) *Ibid.*, p.126.

(152) *Farm Security Administration, Historical Section: A Guide to Textual Records in the Library of Congress*, prepared by Annette Melville Prints and Photographic Division, Library of Congress, Washington, 1985. 当該組織は例えば、第二次世界大戦後の日本における、日本国に対する管理目的からの天皇制存続のための情報公開戦略を展開しているが、最近その資料が発見されて注目されたことは記憶に新しい。



報収集・公開戦略についてみてきた。いささか突飛ではあるが、1930年代にルーズベルト大統領時代に連邦国家が多くの領域で情報収集を行うようになる点に注目するとき、証券取引委員会の企業会計情報収集も、農業安定局のアメリカ農村の写真情報収集も同じ思考に依拠しているように思われる。すなわち19世紀後半から徐々に形成されていった大衆民主主義社会の中であって、20世紀初頭には巨大組織がまず、広告やパブリック・リレイションズ活動を行い、続いて連邦政府がそうした活動に乗り出す。しかも、また、企業のパブリック・リレイションズ活動の一環をも政府が担うようになる。

こう考えるとき、19世紀に鉄道会社が、あるいは地方政府が、20世紀初頭から各種製造業企業がパブリック・リレイションズ活動の一環として会計情報公開を行うようになる。そうした活動を完全なものとするために、公認会計士制度が台頭し、しかも他の領域では印刷費用等の観点からは多用しえた写真を、アニュアル・レポートには多用しないという構図が出来上がる。なぜならば、写真は、当該企業に対する親密度を増すことになるとともに、いま問題となっていない問題を見手の間に喚起してしまう可能性があるからである。個別企業にとって、広告には多用される写真がパブリック・リレイションズには不必要か場合によっては障害になることがある。

ところが1929年の大恐慌で、証券市場が大暴落し、企業の個別の会計情報公開では信頼性が消滅してしまった。そこで、企業が遂行し国家が保証する会計情報公開、パブリック・リレイションズ活動が必要になった。それを実行するのが証券取引委員会である。各種法律によって提出が義務づけられている財務諸表についての様式内容及び諸要件を定めたレギュレーションS Xが1940年に規定された。これら政策は、将来のアメリカ経済の進むべき方向とは国家の管理下に置かれながら自由主義経済を固持していくというヴィジョンであることを国家自身によって言明していく一環である。同じくルーズベルト大統領時代に農業安定局が、写真情報を収集してそれをマスコミ等の資料に供して、国家

の農業政策の方向性を提示していった政策と機を一にしている。すなわち国家がパブリック・リレイションズ活動の一翼を担ったり、積極的に当該活動を行いつつ、経済を運行していくという段階にさしかかったことを意味する。こうした観点で成立した証券取引委員会への会計情報登録制度であってみれば、従来のアニュアル・レポートは最早、パブリック・リレイションズの一環として公表される必要がなくなってくる。それとともに、従来のアニュアル・レポートは、広告的色彩を帯びてくる。すなわち企業に対する親密性をかき立てる写真の多用という時代に入ってくる。1940年代は、二つのレポートの間で、役割が受け継がれる時期に相当する。しかし役割の継承は実質この時期に完了するが、積み残された問題は、二つの報告書で記される情報内容の差異についてである。アニュアル・レポートが広告的色彩を強めて行くにつれて、記される会計情報内容までそうであっては、証券取引委員会に提出したパブリック・リレイションズ活動の情報まで信頼性が失墜する。そこで、両報告書の会計情報内容については同一でないといけないという法律によって、後日補完が必要になってくるのである。

#### 参 考 文 献

##### 日本語文献

- [1] アメリカ学会訳編、『原典アメリカ史』（第5巻）、岩波書店、1953年。
- [2] 荒俣宏、『図像学入門』、マドラ出版、1992年。
- [3] 伊藤俊治、『20世紀写真史』、筑摩書房、1988年。
- [4] 伊藤俊治、『アメリカン・イメージ』、平凡社、1990年。
- [5] 伊藤俊治、『20世紀イメージ考古学』、朝日新聞社、1992年。
- [6] 稲田勝幸、『民主主義的統制形態と科学的管理論』、広島修道大学研究叢書、第21号、昭和58年。
- [7] 『イマゴ (IMAGO)』、1990年、(Vol. 1, No. 1) 特集=イメージの政治学

- [ 8 ] フレッド・イングリシ著、伊藤誓、磯山甚一訳、『メディアの理論』、法政大学出版局、1992年。
- [ 9 ] 上野継義、「中学・高校用の学校教材に使われたルイス・ハインの歴史写真」、『朝日カメラ』1990年11月号。
- [10] 海津忠雄、『肖像画のイコノロジー』、多賀出版、1987年。
- [11] 柏木 博、『肖像のなかの権力』、平凡社、1987年。
- [12] 加藤盛弘、『会計学の論理』、森山書店、昭和48年。
- [13] 小久保 彰、『現代写真の展開』、筑摩書房、1990年。
- [14] 黒田日出男、ロナルド・トビ共編、『行列と見世物』、朝日新聞社、1994年、(朝日百科 歴史を読みなおす No.17)。
- [15] ビッキー・ゴールドバーグ著、佐復秀樹訳『美しき「ライフ」の伝統』、平凡社、1992年。
- [16] 境 忠宏、『企業変革とC I計画』、電通、1990年。
- [17] スタン・サワーハフト、クリス・アトキンス著、電通バーソン・マーステラ監訳、『企業イメージ戦争』、電通、1990年。
- [18] ジェフリー著、伊藤俊治・石井康史訳、『写真の歴史』、岩波書店、1987年。
- [19] 高須教夫、「アメリカにおける初期の公表連結財務諸表に関する史的考察」、『六甲台論集』、第27巻第3号(昭和55年10月)。
- [20] 高階秀爾著、『近代絵画史』(上)(下)、中公新書、1975年。
- [21] 滝口修造、『映像論』、みすず書房、1990年。
- [22] E・パノフスキー著、小森義守他訳、『視覚芸術の意味』、岩崎美術社、1971年。
- [23] ポール・ヒル、トーマス・クーパー著、日高敏・松本淳訳、『写真術21人の巨匠』、晶文社、1988年。
- [24] ラッセル・フリードマン著、千葉茂樹訳、『ちいさな労働者 写真家ルイス・ハインの目がとらえた子どもたち』、あすなろ書房、1996年頁。
- [25] ブルデュー著、山縣訳、『写真論』、法政大学出版局。
- [26] フロイント著、佐復秀樹訳、『写真と社会 メディアのポリテイク』、御茶の水書房、1986年。
- [27] ボールディング著、大川信明訳、『ザ・イメージ』、誠信書房、昭和53年。

- [28] ミッチェル著、鈴木聡・藤巻明訳、『イコノロジー』、勁草書房、1992年。
- [29] 宮治 昭、『涅槃と弥勒の図像学』、吉川弘文館、1992年。
- [30] 若桑みどり、『イメージを読む—美術史入門—』、筑摩書房、1993年。
- [30] 山地秀俊、『情報公開制度として現代会計』、同文館出版、1994年。

#### 英語文献

- [1] F.L.Allen, *The Great Pierpont Morgan*, New York, Harper & Brothers Publishers, 1949.
- [2] *Annual Report of the International Harvester Company*, December 31, 1907.
- [3] *Annual Report of United State Steel Corporation*, 31,December, 1902.
- [4] Phikip Brown, *Capital Markets-Based Research in Accounting: An Introduction*, Coopers & Lybrand (Australia), 1994.
- [5] A.Cotter, *United States Steel*, New York and Tronto, Doubleday, Page & Co., 1921.
- [6] C.W.Demond, *Price Waterhouse and Co. in America*, New York, The Comet Press, Inc.
- [7] *Eighth Annual Report of Bethlehem Steel Co.*, 31, December, 1912.
- [8] *Farm Security Administration, Historical Section: A Guide to Textual Records in the Library of Congress*, prepared by Annette Melville Prints and Photographic Division, Library of Congress, Washington, 1985.
- [9] L.Galambos, *The Public Image of Big Business in America, 1880-1940*, Baltimore and London, The Johns Hopkins University Press, 1975.
- [10] S.Habers, *Efficiency and Uplift: Scientific Management in the Progressive Era 1890-1920*, Chicago and London, The University of Chicago Press, 1964.
- [11] *Hearings before the Committee on a Investigation of United States Steel Corporation*, No.5, Washington, 1912, p.237.

- [12] R.Hessen, *Steel Titan, New York, Oxford University Press, 1975.*
- [13] R.Hofstadter, *The Age of Reform*, New York, Alfred.A.Knopf, Inc., 1955. 清水知久他訳, 『現代アメリカ史』, みすず書房, 1967年。
- [14] K.Krippendorff, *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*, Sage Publication, Inc., 1980. 邦訳, 三上俊治・椎野信雄・橋元良明訳, 『メッセージ分析の技法』, 勁草書房, 1989年。
- [15] David E. Nye, *Image Worlds, Corporate Identities at General Electric*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 1985. 邦訳, 山地秀俊・山地有喜子共訳, 『写真イメージの世界』, 九州大学出版会, 1997年。
- [16] Erwin Panofsky, *Studies on Iconology: Humanistic Themes in the Art of the Renaissance*, Harper & Row, New York, 1962. 邦訳, 浅野徹・阿天坊耀・塚田孝雄・永澤峻・福部信敏訳, 『イコノロジー研究 ルネッサンス美術における人文主義の諸テーマ』, 美術出版社, 1971年。
- [17] A.R.Raucher, "Public Relations and Business 1900-1929," *The Johns Hopkins University Studies in Historical and Political Science*, Series CXXXVI, (1968), No.2.
- [18] Baton Rouge, *Portrait of a Decade Roy Stryker and the Development of Documentary Photography in the Thirties*, Louisiana State University Press, 1972.
- [19] *Second Annual Report of the United States Steel Corporation*, Decemebre 31, 1903
- [20] M.Sullivan, *Our Times, The United States 1900-1925, II, America Finding Herself*, New York, Charles Scribner's Sons, 1927.
- [21] I.M.Tarbell, *The Life of Elbert H.Gary*, New York, Greenwood Press, Pu., 1969 (Reprint).

# 研究叢書 (既刊)

- 
- |      |   |              |       |
|------|---|--------------|-------|
| 第1号  | 生産と分配に対する貿易効果の分析  | 片野 彦二著       | 1961年 |
| 第2号  | 国際貿易と経済発展   | 川田富久雄著       | 1961年 |
| 第3号  | 国際私法の法典化に関する史的研究  | 川上 太郎著       | 1961年 |
| 第4号  | アメリカ経営史   | 井上 忠勝著       | 1961年 |
| 第5号  | 神戸港における港湾荷役経済の研究<br>柴田銀次郎・佐々木誠治・秋山 一郎・山本 泰督共著                                     |              | 1962年 |
| 第6号  | 企業評価論の研究  | 小野 二郎著       | 1963年 |
| 第7号  | 経営費用理論研究  | 小林 哲夫著       | 1964年 |
| 第8号  | 船内労働の実態   | 佐々木誠治著       | 1964年 |
| 第9号  | 船員の雇用制度   | 山本 泰督著       | 1965年 |
| 第10号 | 国際私法条約集   | 川上 太郎著       | 1966年 |
| 第11号 | 地域経済開発と交通に関する理論   | 野村寅三郎著       | 1966年 |
| 第12号 | 国際私法の国際的法典化   | 川上 太郎著       | 1966年 |
| 第13号 | 南北貿易と日本の政策  | 川田富久雄著       | 1966年 |
| 第14号 | インド経済における所得分配構造   | 片野 彦二著       | 1968年 |
| 第15号 | ラテンアメリカ経済統合の理論と現実   | 西向 嘉昭著       | 1969年 |
| 第16号 | 会計情報とEDP監査  | 中野 勲・大矢知浩司共著 | 1972年 |
| 第17号 | 国際収支と資産選択   | 井川 一宏著       | 1974年 |
| 第18号 | 経営計測システムの研究<br>Business&Economic Information Control and Analysis System<br>定道 宏著 |              | 1978年 |
| 第19号 | 日本・オセアニア間の海上輸送とオセアニア主要港の現況<br>佐々木誠治著  |              | 1978年 |
| 第20号 | 計量経済システムSTEPS-BEICA   | 定道 宏・布上 康夫共著 | 1979年 |
| 第21号 | 海上運賃の経済分析   | 下條 哲司著       | 1979年 |
| 第22号 | 国際法上の船籍論  | 嘉納 孔著        | 1981年 |
| 第23号 | ブラジル経済の高度成長期の研究   | 西島 章次著       | 1981年 |

==== 研究叢書 (既刊) =====

- 第24号 資本蓄積過程の分析  
—理論的枠組とオーストラリア経済への適用— 下村 和雄著 1983年
- 第25号 会計情報公開論 山地 秀俊著 1983年
- 第26号 企業の国際化をめぐる特殊研究 井上 忠勝・山本 泰督・  
下條 哲司・井川 一宏・山地 秀俊共著 1983年
- 第27号 海運における国家政策と企業行動 海運経済専門委員会著 1984年
- 第28号 オーストラリアの金融システムと金融政策 石垣 健一著 1985年
- 第29号 会計情報公開制度の実証的研究  
—日米比較を目指して— 山地 秀俊著 1986年
- 第30号 配船の理論的基礎 下條 哲司編著 1986年
- 第31号 仮想電子計算機と計算機言語システム  
—世界計量経済モデル分析システム— 安田 聖著 1986年
- 第32号 期待効用理論 —批判的検討— 伊藤 駒之著 1986年
- 第33号 アメリカ企業経営史研究 井上 忠勝著 1987年
- 第34号 反トラスト政策 —経済的および法的分析—  
カールケイゼン・ドナルド F.ターナー共著  
根岸 哲・橋本 介三共訳 1988年
- 第35号 会計情報システムと人間行動 中野 勲編著 1989年
- 第36号 国際金融経済論の新展開  
—変動為替相場制度を中心として— 井澤 秀記著 1989年
- 第37号 労働市場研究の現代的課題 小西 康生・三木 信一共著 1989年
- 第38号 香港企業会計制度の研究 中野 勲編著 1989年
- 第39号 国際比較統計研究モノグラフ1 能勢 信子編著 1990年
- 第40号 経済発展と還太平洋経済  
西向 嘉昭・石垣 健一・西島 章次・片山 誠一共編著 1991年
- 第41号 労使問題と会計情報公開 山地 秀俊著 1991年
- 第42号 経営財務と会計の諸問題 森 昭夫編著 1992年
- 第43号 国際比較統計研究モノグラフ2 小西 康生編著 1993年
- 第44号 アメリカ現代会計成立史論 中野 常男・高須 教夫・山地 秀俊共著 1993年

—— 研 究 叢 書 (既 刊) ——

---

- |      |                       |        |       |
|------|-----------------------|--------|-------|
| 第45号 | ネットワーク環境における情報システムの研究 | 宮崎 耕著  | 1994年 |
| 第46号 | 財務情報分析と新情報システム環境      | 民野 庄造著 | 1995年 |
| 第47号 | 税効果会計                 | 梶原 晃著  | 1995年 |
| 第48号 | アジア経済研究               | 阿部 茂行著 | 1997年 |



会 計 と イ メ ー ジ

研究叢書 49

(非売品)

平成10年 3 月 1 日 印刷

平成10年 3 月 20日 発行

編 者 山 地 秀 俊  
中 野 常 男  
高 須 教 夫

発行所 神戸市灘区六甲台町 2 - 1  
神戸大学経済経営研究所

印刷 神戸市中央区中町通 2 丁目 3 - 8  
有限会社 アロエ印刷