

氏名 (生年月日)	コンダカル・ミザナル・ラハマン	(1959年12月1日)
学位の種類	博士 (会計学)	
学位記番号	商博乙第109号	
学位授与の日付	2016年3月18日	
学位授与の要件	中央大学学位規則第4条第2項	
学位論文題目	企業組織の発展と会計学の展開	
論文審査委員	主査 上野 清貴	
	副査 石川 鉄郎・浅倉 和俊	

内容の要旨及び審査の結果の要旨

1 本論文の研究目的と研究方法

(1) 研究目的

本論文は、「企業組織の発展と学問領域としての会計学の発展は同時性 (simultaneity) と合同性 (congruity) を共有していると推測できる」という仮説に基づき、企業組織が発展してきた背景に係る考察、企業組織の発展が会計活動に変化をもたらした経緯に関する考察、会計活動が会計学を誕生させ、専門技術や知識を開発してきたことに関する調査研究などを行うことを目的としている。そしてこの目的を達成するために、キリスト誕生以前から20世紀までの企業組織と会計活動を対象として考察している。

(2) 研究方法

ラハマン氏によれば、会計学で用いる調査手法には、実践的手法 (pragmatic)、統語論的手法 (syntactic)、意味論的手法 (semantic)、規範的手法 (normative)、実証的手法 (positive)、自然主義的手法 (naturalistic) などがある。

本論文はこのうち、実践的手法(アプローチ)を採用し、二次文献と古文書 (secondary and archival source) に多く依存している。また、企業組織・経営的枠組みや刻々と変化する社会経済学的環境において人類が簿記会計処理業務を研鑽しながら人々が会計活動に関与してきた過程と簿記会計技能の発達過程を研究対象としているので、多種多様な存在論的仮定を取り扱うのに適した自然主義的研究手法を採用している。本論文は、これらの研究方法に基づき、会計技能、実務、原則などが展開するなかでどのような影響や効果が生み出されたかを中心に、企業組織変遷の過程と合わせて考察している。

2 本論文の構成と内容

本論文は上記の序章および終章を含む12章で構成されている。各章の内容は以下のとおりであるが、本論文全体の内容を大きく3つに分類すると、第1は、本論文が対象とする企業組織について明らかにしている第1章の内容、第2は、経済環境、企業組織と簿記、会計の学説および実務に係る歴史的な考察を行う第2章から第7章までの内容、第3は、企業組織の中心となる個人経営組織、合名・共同事業体組織、そして株式会社についてそれぞれ考察し、企業会計の史的考察を行っていくという第8章から第10章までの内容である。

第1章「企業組織とは」では、企業組織の概念と分類について整理している。ラハマン氏は、簿記を使用して日々の取引を記帳すること、および企業会計の実務と理論に与えた影響を理解するためにも企業組織形態は重要であると主張し、まず、企業と組織の定義の必要性から論じている。ここでは、企業は経済活動を意味し、組織は「われわれ人間の共生と共働を可能にするために古くから存在する仕組みである」と説明し、経済活動が組織的に実行される場合の構造体を意味するという。そして、企業組織と経営組織との違いについて学説を検討し、経営組織は企業組織の中に存在するものであるとして、それぞれの関係を示している。

そして、経営組織とは明らかに異なる形式の企業組織形態に関する定義を示し、さらに、企業組織を小規模企業組織、個人企業、合名会社、株式会社などの組織ごとに分類して、その定義と特徴を明確に述べている。

第2章「キリスト誕生以前のヨーロッパ社会における企業組織と会計実務」では、紀元前におけるヨーロッパの経済組織発展に伴う会計実務の発展について考察している。紀元前の社会は、経済活動の範囲が限定され自給自足社会であったが、古代ギリシャ時代以前は物々交換によって取引されていた記録があり、パルテノン神殿の財産目録の記録が世界最古の会計記録であることを示している。古代ギリシャ時代の会計記録発展は紀元前6世紀までさかのぼることを示し、貨幣の使用に伴い会計記録を残す習慣が広まったという。

紀元前200年頃のローマ帝国の記録では受領金額を利息、賃貸料、賃金等の費用に分類して記録されていたという。ローマ時代には経済的富裕層において高レベルの会計活動が行われていたことを指摘する。古代ギリシャおよびローマ帝国の会計実務では、農業、軍隊等の経済活動の違いだけではなく、個人事業、企業、銀行等の事業の違いによっても内容が異なっていたという会計事実を明らかにしている。

第3章「合名事業体、投機的事業体、信用業務、代理店組織と会計ーキリスト誕生後からルカ・パチョーリ以前ー」では、紀元後から15世紀に至るルカ・パチョーリまでの経営手法を検討している。

ルカ・パチョーリは、キリスト誕生後から複式簿記を科学的、理論的に整理して書物とした。その時代の企業組織形態としては、合名・共同事業体が展開され、その信用業務、および代理店組織について述べている。

アラビア数字により簿記実務が簡素化され、12世紀から14世紀にかけて、イタリア、フランス、イギリス等を中心に合弁事業体、冒険事業体、商取引が発達した。信用取引が発展し、資金融資、銀行業が商取引拡大に貢献した。ヨーロッパ諸国では、国際取引が活発になり、勘定記録の必要性が高まった。15世紀の簿記記帳は現代の簿記にほぼ近いレベルまでに到達していたことを指摘している。

第4章「ルカ・パチョーリとその時代の会計学者、植民地支配による貿易と経済の拡大と会計学の発展—1750年まで—」では、16世紀から18世紀半ばまでの企業組織の発展と背景について検証し、記帳方法や会計業務の実用化に取り組んだ学者の業績について解説している。

1500年から1750年頃の簿記・会計のツールや技術が、パチョーリをはじめとする学者ならびに会計実務家の手によって、どのように発展してきたのか概説している。新たな組織形態が誕生して発展し、会計技術の開発に影響したことは、企業組織が会計に与えた例として捉えられる。

「スンマ」が公表される以前にも複式簿記に類似した記帳方式は存在していたことからルカ・パチョーリだけの功績とすることに異論を示されているが、「スンマ」は近代の財務記録と計算書の基礎を築いたとして評価している。複式簿記が書物としてまとめられたことにより簿記会計が学問としての地位を築き、企業組織も会計記録や報告業務の改善に応用されるようになった。

多くの簿記会計に係る書物が発行されたことにより、実践と学問の連携が進められた。これは、会計が企業実務に影響した例である。

また、イギリスをはじめとするヨーロッパ諸国とその海外植民地において不動産業や債権回収業などを手がける合名・共同事業体の発展の状況についても説明し、それらの企業にも導入された複式簿記による会計実務の発展についても述べている。

第5章「産業革命、株式会社組織形態と会計」では、20世紀までの産業革命期とその後の発展について考察している。この期間の最も特徴的な変化は、株式会社組織形態の登場であり、株式会社形態の企業と会計実務の発展に係る同時性について考察している。

株式会社形態の企業は経営、財務、会計等の課題を与えた。会計活動や会計報告が発展し、工業技術等の新たな発見に伴い、生産活動の領域と規模を拡大した。大規模生産、工場生産等の要因により、原価配分、原価管理、製造原価への振替の問題が表面化した。また、資本維持、剰余金の分配等の問題も発生した。会計、監査、報告、定期的な財務報告が継続的に実施された。そのため、財務会計、原価会計等の会計分野も学問として発展し、簿記、経理、決算、管理等の様々な領域を総合的に対象とする実践的な学問としての会計学へと発展したことを説明している。

このように、株式会社は、企業組織と所有主の分離、事業体の継続、事業への巨額投資、およびこれらに伴う会計の役割が要請され、多くの会計技術が開発された。ラハマン氏は、会計実務の分化はこの時期に加速し、実務の基礎固めがなされたと主張する。

第6章「20世紀初頭から1960年代までの企業組織と会計の成長と定着」では、20世紀初頭から1960年代における展開を考察している。この時期は、それまでの時代とは異なり、劇的な組織変革は発生しなかったが、会社およびその他の組織が事業促進と経営において複雑化した時代である。

第一次世界大戦後の世界恐慌は、産業会計手法開発および財務会計と原価計算の統合による管理会計の発展に繋がり、産業会計と管理会計は理論的にも大きな役割を果たしたとする。また、経済学からの影響についても指摘されており、公会計、税務会計、連結会計、監査等のための規則も開発された。

第二次世界大戦後に、さらに発展した管理会計は、戦略的な経営問題を解決する際にも利用されるようになり、社会会計は、国富、国民所得等官民の事業における説明に際して利用されるようになったことが記されている。

第二次世界大戦後の復興時には、オペレーションズ・リサーチ等の科学的手法が経営と会計に導入され、コンピュータ技術の採用により会計の概念が進化したことを指摘している。効率的な経営管理機能を維持するために資産価値評価や財務報告のための新たな構造についても指摘されている。インフレーション会計の開発により新たな会計実務様式が開発され、それまでの各種会計領域、会計手法、技術に貢献し、学問領域も拡大したとする。

第7章「1960年代以降の企業組織と会計の発展」では、1960年代以降の経済組織の急激な展開に係る会計部門の状況を明らかにしている。第二次世界大戦後の安定的な経済発展の時代において、ビジネスが驚異的な成長、地域拡大、組織変革を経験してきた。複雑な会計事実と報告内容の信頼性確保を目的とする補足会計報告が法制化された。コンピュータ技術と会計用ソフトの開発により会計実務の簡素化と迅速化が進み、信頼度も向上してきたとする。

国際会計基準は、海外での企業統合、国際的なM&A等グローバル化するビジネスの経営管理に不可欠な要素であったとして、会計活動と報告業務の統一化が進み、投資、資金等の流動化が進んできたことを指摘する。報告書の記載内容の透明化も要請されてきた。このような環境の変化に伴う多様な問題も発生してきたとする。その問題解決のための会計手法やルールが開発され、会計は科学的側面と技術的側面の両面を備えているという認識も高まり、経営において高度な会計技術を容認するようになってきた点を強調している。

第8章「個人経営企業における会計」では、個人経営企業における会計活動について検討している。企業所有者、税務機関、債務者それぞれの立場から、小規模企業と個人経営企業の簿記・記帳作業および会計実務の考察と検証をしている。個人経営企業の会計活動の起源を確定することは困難であるとして、小さな前進の結果として捉えている。企業形態にかかわらず、共通の原則あるいは概念が存在していることを主張している。

企業あるいは企業の所有主の要請に伴い、記録管理方法、会計帳簿等が整備されてきており、決算の基本方針は企業規模にかかわらず同じであるとする。

第9章「合名・共同事業体の会計」では、合名・共同事業体における会計活動について処理手続と勘定科目に関して検討している。手続および実務は個人経営企業とは異なるが、合名・共同事業体形態の企業は、個人経営企業と比較して規模が大きだけでなく、会計処理も複雑化している。

個人経営企業の会計実務の進化と同様に、合名・共同事業体形態の簿記・会計も段階的に発展してきたとする。合名・共同事業体形態企業の場合は、共同出資者の資本勘定、当座勘定等特別な勘

定科目の開設が企業所有者に課せられている。特に、再評価勘定と損益調整勘定は企業取引内容を記録に残すために不可欠とする。のれんの処理は、共同出資者が合名・共同事業体に新たに参加する場合の会計処理において発生する。また、共同出資者の退職・脱退の場合の会計処理も特有の処理となる。このように、合名・共同事業体で実施されていた会計実務の検証を試みており、合名・共同事業体の会計実務は、現代の共同事業や合併企業で採用されているタイプの会計実務でもあり、長い年月を通じて発展してきたとされる。

第10章「株式会社における会計」では、株式会社における会計活動の総括をしている。株式会社の会計帳簿、株式発行時の会計処理、社債発行に関わる会計処理、年度末決算、連結財務諸表、決算書書式と規定、会計監査、会計報告、国際会計基準等株式会社に係る会計処理全般に関して説明する。ラハマン氏は各種の会計実務を検証した上で、株式会社形態は最も広く普及した組織形態であることから、株式会社の企業会計が真の会計活動であり、会計活動の精度がより完璧になるのは、この企業組織のなかでのみであると主張している。

終章「企業会計の歴史の変遷とその背景」では、本論文で取り扱った内容の総括と結論を述べている。ラハマン氏は、企業組織の発展と簿記・会計の発展の同時性と合同性に関する考察を行ってきた。会計技術と会計理論は、様々な組織体系のもとで、企業経済活動の需要に応えながら、長い時間をかけて進化し続けてきたと主張する。さらに、膨大な資料と歴史的事実から、企業組織の発展と会計活動の発展という2つの現象には同時性と合同性が存在するという仮説の検証を試みてきた。会計実務と企業組織形態の6000年に亘る実態を多くの文献に基づき詳細に検証した結果、ラハマン氏は、キリスト誕生以前の時代を会計活動の発達段階、中世を離陸への準備段階、産業革命時代を離陸段階、20世紀を成熟段階であると結論づけている。

3 本論文の評価すべき点と若干の問題点

(1) 本論文の特質と評価すべき点

本論文は「企業組織の発展と学問領域としての会計学の発展は同時性と合同性を共有していると推測できる」という仮説に基づき、企業組織が発展してきた背景に係る考察、企業組織の発展が会計活動に変化をもたらした経緯に関する考察、会計活動が会計学を誕生させ、専門技術や知識を開発してきたことに関する調査研究などを行うことを目的としたものであった。これに関して、本論文は、時代ごとに企業組織の発展と会計行動の関係を整理したことによってその目的を十分果たしているのみならず、その成果は学問的にも意義のあるものであるということが出来る。

このほかに、本論文は次のような特質を有しており、高く評価することができる。

- ① 研究テーマが壮大で、会計学に限定せず隣接科学まで対象にした学際的な内容であり、特に、会計学の発展史として、他の研究領域と関連させて考察したことは意義のある成果といえる。
- ② 個別の会計領域のテーマとしても重要な、連結会計に関連して企業を買収する戦略が取り入れられてきた現在、のれんの会計処理問題は会計基準の統一化の論点としても重要である。この問題は、すでに合名・共同事業体の会計課題として株式会社以前の問題として議論されたことが本

論文で記されており、本論文はその歴史的経緯を我々に伝えている。これは、現代の企業会計における課題解決や課題の本質を捉える意味においても、大変貴重な手掛かりを我々に与えてくれるものである。

- ③ 会計学が単なる専門的な一部の担当者の知識ではなく、企業組織に関わる者にとっても重要な知識であり、会計学という専門に特化したアプローチとは別の視点から、本論文は新たな研究分野の発展に繋がる示唆を与えるものであるということが出来る。

(2) 若干の問題点

本論文は、以上のような研究の壮大性、学際性および研究の発展性を備えている優れた論文であるが、ラハマン氏の今後の研究の進展を期待するという意味で、ここで本論文の若干の問題点を指摘しておきたい。

- ① ラハマン氏が研究対象とした企業組織および会計の歴史は 6000 年に及び、上述したように壮大なスケールであるが、その分、各章の内容が希薄となっているきらいがあり、各時代と会計の発展との関係をさらに掘り下げると、よりレベルの高い論文になっていたことと思われる。
- ② 本論文の鍵概念である「同時性 (simultaneity) と合同性 (congruity) が定義ないし説明されておらず、さらに、研究方法としての「実践的手法」と「自然主義的手法」も本論文の内容との関係が必ずしも明確ではない。

しかしながら、これらは本論文を今後より良いものにするために、ラハマン氏に期待したい研究課題であり、これによって本論文の学術的意義が損なわれることは決してない。

4 口頭試問

口頭試問において、本論文の裏づけとなる知識、考え方、今後の展開可能性などについて質疑応答を行い、その結果、十分な能力を備えていることを確認した。

5 本論文の評価

以上を総合的に判断するとき、コンダカル・ミザヌル・ラハマン氏の博士学位申請論文『企業組織の発展と会計学の展開』は本学の博士（会計学）の学位授与に十分に値するものと評価する。