

比較会計文化論序説 (8)

椎 名 市 郎

〈目 次〉

I 比較会計文化論の基礎構造

1. はじめに
2. 比較会計文化論への道
 - (1) 比較会計文化論の意義
 - (2) 精神的会計文化論とウェーバー
 - (3) 精神的会計文化論と人間類型
3. 精神的会計文化論のフレーム・ワーク
4. 精神的会計文化論の方法論的構造
 - (1) 形而上学的二元論
 - (2) 現象学的還元論
 - (3) 記号論と構造主義
5. 解体の中での理論構築への道
(以上、中央学院大学比較文化研究所紀要第 4 号、所収)

II 日本における企業の経営環境と文化

1. 比較会計文化論への序章
2. 伝統的な日本文化の特質
 - (1) 日本文化の特質
 - (2) 重層性の文化 (multi-layered nature)
 - (3) 均一・集団性の文化 (homogeneity)
 - (4) 現世利益の文化 (Japanese pragmatism)

3. 日本的経営論と文化

- (1) 日本企業の経営環境と文化論
- (2) 日本的経営論の概観

4. 日本における企業の経営環境と三つの文化的側面

- (1) 企業における日本化と重層性の文化
- (2) 企業組織の均一・集団性の文化
- (3) 日本人の労働価値観と現世利益の文化

(以上、中央学院大学商経論叢第 9 巻第 2 号、所収)

III. 近代資本主義の精神

1. 大塚史学における M. ウェーバーの資本主義の精神
2. 倫理の転換と世俗内禁欲
3. M. ウェーバーの資本主義の精神と会計
4. 日本における資本主義の精神の特質
 - (1) M. ウェーバーと日本宗教
 - (2) 日本の商人の経済倫理とプロテスタンティズムの倫理
 - (3) 日本の近代化と宗教倫理の社会学的考察
 - (4) 日本における近江商人の宗教意識
 - (5) 日本の宗教倫理と西洋の宗教倫理

(以上、中央学院大学商経論叢第 10 巻第 1 号、所収)

IV. 日本における会計環境と文化

1. 日本の会計文化論

- (1) T. パーソンの社会体系と会計文化
- (2) 会計と文化の関係
- (3) 会計と文化の体系論
- (4) 企業会計制度に見る歴史的展開と文化的視点
(以上、中央学院大学商経論叢第 10 巻第 2 号、所収)

2. 企業会計制度の環境と文化

- (1) 企業会計制度の国際性と文化—会計文化の重層性
- (2) わが国企業会計制度の萌芽期形成過程の特徴—昭和 9 年「財務諸表準則」—現世利益との葛藤
- (3) 日本の企業会計制度の源流—日本型プラグマティズム
- (4) 日本の企業会計制度の特徴—多重性、均一・集団性、現世利益
- (5) 企業会計制度と文化
(以上、中央学院大学商経論叢第 11 巻第 1 号、所収)

V. 会計の国際化と会計文化

1. 論点の整理—序に代えて—

- (1) 技術的・制度的会計文化論と精神的会計文化論
- (2) わが国企業の経営環境と文化
- (3) 大塚史学の近代資本主義の精神と元禄商人の経済倫理
- (4) わが国会計制度の文化的基層
- (5) 明治 10 年の「財務諸表準則」と会計の社会的規範

2. 会計文化の異質性と共通性

- (1) 文化の特性と会計文化
- (2) 会計文化の後進性と文化移転
- (3) 会計ビックバンと文化の共通性・移動性
- (4) 会計ビックバンの経済的背景と財務諸表の国際的信頼性
- (5) 文化移動の強制力と合理性の原理

3. 国際会計の文化の類型

- (1) 国際会計基準の会計学上の本質
- (2) 国際会計の文化の類型
(以上、中央学院大学商経論叢第 16 巻、所収)
- (3) 国際会計の研究における比較会計文化論の類型
- (4) 伝統的な会計学における会計文化論の特徴
- (5) 伝統的な会計学における会計文化論の試論

(6) 国際会計と比較会計文化論の方法論的類型

- ① 会計文化の対比論的研究
- ② 会計文化の交流的研究
- ③ 会計文化の総観論的研究

(以上、中央学院大学商経論叢第 17 巻、所収)

VI. 会計と文化の周流

1. 廻 顧

2. 伝統的な会計学の研究対象と文化
 - (1) 伝統的な会計学の研究対象の拡大
 - (2) 簿記から会計への研究対象の拡大と人間
 - (3) 会計的技術の特徴

3. 資本循環運動の捉え方の変化

- (1) 国際財務報告基準 (IFRSs)
- (2) 会計情報の有用性
- (3) 会計学における真理

4. M. ウェーバーの官僚制と経済

- (1) 近代資本主義の精神と会計文化
- (2) 現代資本主義経済と会計学
- (3) 現代資本主義経済と経済学

5. 現代会計学の課題

- (1) 現代会計学への批判
- (2) 富の分配の不公平
- (3) 再び近代資本主義の精神と会計

6. 会計学研究の拡大と文化

- (1) 文化の共通性と異質性
- (2) 精神文化とエートス
- (3) 会計学における人間の問題への布石

(以上、本号所収)

VI 会計と文化の周流

1. 廻 顧

本編の第一論文は、1990年1月に執筆した『比較会計文化論序説』(中央学院大学比較文化研究所紀要第4号、所収)である。その後、第六論文を2002年9月27日に脱稿してから、実に17年間のブランクが生じた。この間、商学部長を4期、学長職は2期連続8年、その後、現代教養学部の新学部設置担当理事を5年務めた。この期間は、ほとんどの時間を公務に費やした。このため、研究論文も休筆せざるを得なかった。この長きにわたる休筆の期間は、会計学が大きな変化をした時期でもある。会計学がかつての複式簿記の研究や資産評価論の研究時代から、企業会計原則時代とその終焉、トライアングル体制と呼ばれる会計制度の変革、そして変革の原点にある会計ビックバンと呼ばれる国際会計基準への準拠や日本の企業会計基準時代へと大きく変化した期間であった。

その間、巨大企業の相次ぐ粉飾経理の事件は、会計の内部監査や内部統制めぐる理論を無力化した印象を残した。特に、組織のトップに及ぶ不正は会計の内部牽制制度が有効に機能せず、会計を超えて経営陣の統治機能を強化・拡大させてきた。いわば、会計監査も含めて会計学の社会的機能の限界が見えだした時代でもあった。浅学菲才な私にとり、このような時代に長期の休筆は取り返しのつかない時代でもあった。

まず、本編第八論文の序の部分として、17年目の再開にあたり、一連の本論文の七回分を延(回)顧することから始めることとする。本編第一の論文は、1990年1月に執筆した『比較会計文化論序説』(中央学院大学比較文化研究所紀要第4号、所収)である。ここでは、比較会計文化論の概念を二つに分類した。一つは、ある国、ある民族、ある経済体制や階級・階層下で生成・発展してきた具体的な会計処理や原則、会計制度等を研究する「技術的・制度的会計文化論」と、今一つは、その会計処理や原則、会計制度等を醸し出す文化的エネルギーとしての民族的慣習、学問や思考、宗教、風土、社会階層などを比較研究する「精神的会計文化論」の二つである。

前者の「技術的・制度的会計文化論」は、現在研究が

進み、日本の歴史上の資料や海外の貴重な研究資料を入手することが可能となったが、後者の「精神的会計文化論」の研究は未だ十分な研究がなされているとは思えない。本編の第一論文では、「精神的会計文化論」の基礎を形成する現代哲学への系譜を検討するため、形而上学二元論の特質やその問題点、現象学的還元論への反転とその限界、記号論の世界と構造主義の苦悶やデリタの解体ポスト構造主義の考察を試みた。

本編の第二の論文は、1994年11月に執筆した『比較会計文化論序説(2) - II. 日本における企業の経営環境と文化』(中央学院大学商経論叢第9号第2号、所収)である。これは上記の第一論文を基礎に、日本における精神的文化が企業の経営環境にどのような影響を及ぼしているのかを研究したものである。すなわち、日本文化の特質の前提となる文化の概念や伝統的日本文化の特質を論じた後で、日本文化を重層性の文化、均一・集団性の文化、現世利益の文化の三つに分けてその内容を検討し、それらが企業経営にどのような影響を与えているかを論述した。

特に、日本的経営論の視点から日本企業の異文化吸収・昇華体質やその結果生じる重層性文化を考察した。日本的経営論の伝統的な特徴である終身雇用、年功序列、稟議制度、定期採用・定期昇給、企業内組合、福利厚生制度などを均一・集団性の文化として捉え、次いで日本人の労働価値観と現世利益の文化、そして、そこから垣間見られる日本の資本主義の精神とどのように関連されているかを論述した。

本編の第三の論文は、1995年7月に執筆した『比較会計文化論序説(3) - III. 近代資本主義の精神』(中央学院大学商経論叢第10号第1号、所収)である。この論文では、まず近代における西洋資本主義をマックス・ウェーバーの諸説を中心に大塚史学を考察し、近代西洋資本主義のエトス(Ethos)の特徴を検討した。次いで、そのエトスから派生する形式的合理主義と会計との関係を述べ、会計の本質論を展開した。最終節では、そもそも「近代化」や資本主義の概念が西洋政治・経済思想から生じたものであるという見解から、日本独自の「近代化」の概念や資本主義の概念の考察を行った。

特に、日本資本主義の萌芽の典型を江戸時代の元禄商人の経済倫理（商人道）に求め、その特質を西洋資本主義と比較検討し、その類似点と相違点の双方を検討し、今後の日本資本主義の精神のあり方を模索した。例えば、経営や経済に影響を及ぼす宗教的エートスは、西洋でも日本でも認識されるものではあるが、その性格は異なるものがある。西洋が神への一元論のもとでの厳しい戒律から生じたエートスであるに対し、日本は森羅万象万の神という相対的な戒律で、その中心は神への接近というより、自己の完成という修行僧に近いものであった。このようなエートスが、わが国会計制度にどのような影響を及ぼしているのかは、今後の検討課題の一つである。

本編の第四の論文は1995年12月に執筆した『比較会計文化論序説(4)－「日本における会計環境と文化(1)」』(中央学院大学商経論叢第10号第2号、所収)である。ここでは、第三論文までの基礎的研究を前提に会計と文化に関して論じた。まず、第四の論文第IV編第一章「日本の会計文化論」の第一節では、その文化的社会的アプローチの代表モデルとしてT. パーソンの体系を援用した黒澤清博士のモデルと藤田幸男博士のモデルを比較検討している。次いで第二節では、複式簿記の生成要素に文化がいかにかわっていたかの具体的事例をいくつか挙げ研究した。

そして、他文化圏より輸入された会計技法が、その国の文化や習慣によって別の息吹をあげる事例を考察した。その中で、会計史研究における比較会計文化論研究の必要性を強調した。第三節では、これらを前提にして、会計と文化の関係を論じた。すなわち、国際会計論の視点での世界の会計の文化的位置づけとその環境が会計に及ぼす影響等の具体例を挙げて論じている。第四節では、日本の会計の歴史と文化の係わりについて、黒澤清博士のパラダイム論的史的展開やわが国会計制度の文化的基層の基本的視点を検討している。

本編の第五の論文は1996年8月に執筆した『比較会計文化論序説(5)－「日本における会計環境と文化(2)」』(中央学院大学商経論叢第11号第1号、所収)である。ここでは、わが国会計制度の文化的基層の基本的視点を明治10年の「財務諸表準則」に求め、その背景や源流を

考察した。特に、その中で注目した点は、わが国の企業の会計が基本的には閉鎖された体質の中でしか機能を有してこなかった点である。換言すれば、わが国の近代会計の発展経過は、企業の会計が私的道具からいかに脱却し、社会的規範へと止揚するかの戦いと位置づけをした。

そして、その近代化への手段が西洋文化の一つである複式簿記やイギリス式財務諸表などの導入であった。この作業を通して、企業会計を私的道具から開放し、会計も西洋化にむけて文明開花をし、かつ、この源流が現代にも流れていることを述べた。次いで、このようなわが国における会計の私的道具化の源流を江戸時代の士農工商職業階層の中での商人の屈折した職業意識に求め、その意識が現代にでも潜在的に生きつづけていることを指摘した。以上のような日本会計精神文化史の中で、一連の本論文の主旨である日本文化の三局面である重層性、均一・集団性、現世利益の特徴を日本企業会計制度の「企業会計原則」を一例にとり、その具体的論証を試みた。

本編第六の論文は2001年9月に執筆した『比較会計文化論序説(6)－「V. 会計の国際化と会計文化」』(中央学院大学商経論叢第16巻、所収)である。ここでは、会計ビックバンと称される会計の国際化と会計文化の異質性と共通性に関して検討した。まず、文化の概念と会計文化の特質を論述し、日本の会計文化の後進性と吸収・加工性の研究を展開した。当時の国際会計基準を例に、会計文化の多文化圏への受容性や反対に多文化圏からの変動性の問題を検討した。例えば、明治維新後、まず大陸系商法がフランコ・ジャーマン系の法律思想の影響を受けて導入された。第二次世界大戦の敗戦後、アメリカ占領下の中で証券取引法がアングロ・サクソン系の文化とともに導入された。一方、税法は日本の伝統的な文化背景や政治状況の中で、ヨーロッパ大陸系の影響を受けつつ展開されてきた。つまり、当時の証券取引法や企業会計原則や監査制度はアメリカの影響を強く受け、他方、商法、税法はヨーロッパ大陸的であり、全体として日本の企業会計制度はアメリカ型とヨーロッパ大陸型の折衷型のモザイク模様になっているといえる⁽¹⁾。このように商法、証券取引法、法人税法の相互依存・重複関係の中に我が国会計制度の重層性の文化を見ることがで

(1) 武田安弘稿「第8章 財務報告制度の国際的現状」、藤田幸男編著『国際化時代と会計』(中央経済社)、1994(平成6)年、87頁。

きることを指摘した。

そして、国際会計論での文化の類型を会計はそれが機能している環境により形成されていること、従って、各国が異なる歴史、価値体系、政治システムを持つように会計の発展形態も国によって異なることを掲げた。この点に関し、G. ミューラ (Mueller)、H. ガーノン (Gernon)、G. ミーク (Meek) の学説を引用して以下のように紹介をした。すなわち、会計の発達に影響を及ぼす変数としては、(1) 企業と資本提供者との関係、(2) 他国との政治的・経済的結びつき、(3) 法律制度、(4) インフレーションの水準、(5) 企業規模の複雑性、経営者と資金提供集団の専門能力および教育の一般水準を掲げた。また、世界の伝統的な会計を四つの主要モデルに分け、(1) 英米モデル、(2) 大陸モデル (3) 南米モデル、(4) 混合経済モデル、(5) 新モデル (イスラム、国際会計基準モデル)、(6) 共産主義国モデルに大別し、日本を (2) 大陸モデルに位置づけその学説を検討した。

本編第七の論文は2002年9月に執筆した『比較会計文化論序説(7) - 「V. 会計の国際化と会計文化」』(中央学院大学商経論叢第17巻、所収)である。ここでは、会計文化の研究方法を①会計文化の対比論的研究、②会計文化の交流的研究、③会計文化の総観論的研究の3つに分け、[1] 会計に対する文化の影響に関する仮説として、(1) 文化と社会的価値—①個人主義対集団主義、②権力の距離の大小、③不確実性回避の強弱、④男性的特質対女性的特質、(2) 会計的価値—①専門職主義対法規制主義、②画一主義対柔軟主義、③保守主義対楽観主義、④秘密主義対解放主義、(3) 社会的価値と会計的価値との関係に関する仮説、会計的価値による文化圏分類の仮説を検討した。また、[2] 会計に対する文化の影響に関する実証研究では、(1) 会計的価値の指標、(2) 社会的価値と会計的価値の相関分析、(3) 会計的価値による文化圏分類仮説の実証結果、[3] 会計に対する文化的影響をめぐる研究を参照した⁽²⁾。

また、会計文化論に関する研究書を編集された木下照嶽博士は、その編著書の「序章—文化会計の策定」の中で、次のような会計文化の関する章建て構成を展開されている⁽³⁾。[1] 経済発展の制約要因、[2] 文化と会計との関連性—(1) 環境問題、(2) 新しい価値概念、(3) 人間の相互関係、(4) 時間経過の管理、[3] 文化形成要因—(1) 資源・環境、(2) 価値、(3) 経済主体、(4) 継承 (世代間負担)、[4] 文化会計の策定、[5] 結論、である。会計文化の全体的な考察対象が理解される。

要は、会計学の対象となる資本循環運動はそれを運用する人間や各国の政治経済状況で資本循環の構造や運用が異なることと、反面グローバル時代には資本の国際移動の流動化も考え、会計学の研究対象の拡大が認識できることが大切である。これらを参考にして、国際会計の研究における比較会計文化論の類型、伝統的な会計文化論の特徴、伝統的な会計学における会計文化論の試論、国際会計と比較会計文化論の方法論的類型を論じた。

本編第八の本論文は2019年7月に執筆した『比較会計文化論序説(8) - 「VI. 会計と文化の周流」』(中央学院大学商経論叢第34巻第1号、所収)では、コアのテーマの周辺を検討し、テーマの脇を整理して固めることとする。最終的なコア研究は「会計学における人間の問題」に帰結する。これは、今後の研究課題である。

2. 伝統的な会計学の研究対象と文化

(1) 伝統的な会計学の研究対象の拡大

一般に、伝統的な会計学の研究対象は過去、現在、未来にわたる経営活動の中で生成してきた会計事象である。この会計事象を一般に「会計」と呼べば、会計学の対象はこの「会計」にある⁽⁴⁾。したがって、会計学の対象は伝統的には経営活動そのものではないことに注意が必要である。つまり、会計学の対象は経営活動それ自体ではなく、経営活動に伴う資本循環運動 (個別資本など)

(2) 平松一夫稿「会計制度の国際的類型に対する文化の影響」、雑誌『会計』(森山書店)、第137巻第6号、94～109頁。平松一夫稿「日本の会計の特質—比較文化論的アプローチ」、『商学研究』(関西学院大学)第39巻第4号。

(3) 木下照嶽稿「序章—文化会計の策定」、木下照嶽・中島照雄・柳田仁編『文化会計学—国際会計の一展開』(税務経理協会)、1998(平成10)年。

(4) 青柳文司教授は会計学の対象を企業の個別資本として会計と会計学との関連を述べている。「会計学の対象は会計であり、科学にせよ、技術論にせよ、対象を認識することが学問の第一歩である」(青柳文司著『会計学の原理』(中央経済社)、1979(昭和54)年、31頁。青柳文司稿「第2章—会計学の本質」、黒澤清主編『近代会計学体系I—会計学の基礎概念』(中央経済社)、1968年、91～96頁)。本論文では個別資本学説ではなく広く資本循環運動としてとらえている。注記(38)参照。

を会計技法独自に測定・伝達するための構造や機能の研究にある⁽⁵⁾。

かつて W. ゾンバルト (W. Sombart) は、資本主義の経済組織にある精神、すなわち利益追求精神と経済的合理性の精神が十分実現する可能性と動機要因が複式簿記によって生成されたとしている⁽⁶⁾。さらに、マックス・ウェーバー (M. Weber) によれば、現代金融資本主義の基礎となっていた近代資本主義 (der moderne Kapitalismus) の特徴は、すべて持続的・発展的な資本主義経営を通じて不断に新しい利益 (収益性) を追求することにあるとしている⁽⁷⁾。この近代資本主義の営利行為は、貨幣による資本計算に立脚しているため、合理的簿記法の導入が重要不可欠となる。つまり、家計と経営の組織的分離を前提にしたこの合理的簿記法の認識が無ければ、資本主義経営の近代化や発展⁽⁸⁾ はなかったと主張しているのである⁽⁹⁾。

このように、伝統的に会計学の研究対象は実務を中心とした会計事象にあり、これらを会計と称すれば、会計の対象は企業を中心とした資本循環運動を会計特有の技法や思考で把握することが第一の研究対象となる。この意味で、会計学の研究対象は会計の資本循環運動過程を会計技法特有の方法で記録・計算・報告する技術やその背後にある思考を研究する学問といえる。この会計学の構造には、①体系的思考 (簿記原理、財務会計、管理会計、原価計算、会計監査、財務分析、税務会計、会計情報等の個別領域の知識を相互関連させ体系化する思考能力)、②論理的思考 (会計学の固有な思考や技術を理解し、会計学を会計学たらしめている基礎的思考)、③判

断的思考 (手続の二重性や貸借均衡性、投下資本回収計算などを通じて真実や有用な情報⁽¹⁰⁾ を見極めの三段階がある⁽¹¹⁾。勘定組織や帳簿組織 (内部統制組織) もしかりである。

A. C. リトルトン (A. C. Littleton) は、複式簿記の意義を形式と実質に分けて次のように説明している⁽¹²⁾。すなわち、形式的 (form) な意義は手続の二重性 (duality) と均衡性 (equilibrium) である。そして、実質的 (substance) な意義は、投下資本の資本主計算 (proprietary calculation of the gains from ventured capital) にあるとする。この後者の実質的な意義である投下資本の資本主計算の目的において、想像力を有する人間の意志や判断が、帳簿や勘定に働きかけて簿記の目的を遂行すると考える。もちろん、資本主義社会の様相が簿記の実務に反映しなければならないとか、社会の動向、特に経済学的諸関係が簿記に及ぼす影響を強調しすぎると、別の問題が生じる。すなわち、計算機構としての技術的概念である複式簿記が資本を重視した経済概念である企業 (複式) 簿記⁽¹³⁾ に埋没して本来の複式簿記の持つ超歴史的・技術概念が失われる危険性があるという主張である⁽¹⁴⁾。

この簿記をめぐる技術的・形式的理解と経済の実質的・観念的理解の峻別は簿記研究対象の二段性とも関連する。簿記論の対象は企業簿記であり、企業簿記の対象は個別資本であるという対象の二段性である。これが経済学や経営学と異なる複式簿記の技術的特性であろう⁽¹⁵⁾。超歴史的・技術的な概念である複式簿記と投下資本の資本主計算である企業簿記の峻別が必要との A. C. リトルト

(5) 笠井昭次稿「会計と二面性」、『三田商学研究』(慶応義塾大学商学会)、第 39 巻第 5 号、26 頁。

(6) 黒澤清著『簿記原理』(森山書店)、1952 (昭和 27) 年、1～2 頁。Werner Sombart; *Der Moderne Kapitalismus*, IV. Auf. 1921. Zweiter Band, ss. 113～119.

(7) マックス・ウェーバー著、濱島朗・徳永恂訳「宗教社会論集への序文」(Max Weber, *Vorbemerkung zu den Gesammelten Aufsätzen zur Religionssoziologie*)、現代社会学体系 5『マックスウエーバー社会論集』(青木書店)、1971 年、173 頁。

(8) マックス・ウェーバー著、濱島朗・徳永恂訳、同上書、176～177 頁。

(9) 椎名市郎稿「アカウントティング・マインドの研究」、『中央学院大学社会システム研究所紀要』、第 3 巻、2003 年、20 頁。

(10) 2018 年 3 月に公表された国際会計基準審議会の新概念フレームワークでは、2010 年の考えを継承して有用な情報の質的特性に目的適合性と忠実な表現の二つを挙げている。岩崎伸哉稿「IFRS の新概念フレームワーク」、『旬刊経理情報』(中央経済社)、2018 年 7 月 10 日号、15～16 頁。

(11) 青柳文司著『会計学への道』(同文館) 昭和 51 年、40 頁。

(12) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, Russell&Russell, 1966, p. 27. A. C. リトルトン著、片野一郎訳『リトルトン会計発達史』(同文館出版)、1978 (昭和 53) 年、22～23 頁。

(13) 江村稔著『複式簿記生成発達史論』(森山書店)、1960 (昭和 35) 年、13 頁。

(14) 木村和三郎著『科学としての会計学 (下)』(有斐閣)、11972 (昭和 47) 年、128 頁。

(15) 青柳文司稿、黒澤清主編、前掲書 (4)、92 頁。

ン学説批判もあるが、企業簿記として捉えれば研究対象の二段性に本質的な相違はないのでここではこの議論については触れない⁽¹⁶⁾。

さらに、A. C. リトルトンは複式簿記の特徴である取引事象を借方 (debits) と貸方 (credits) に分けて勘定に転記する二つのプロセスを説明している⁽¹⁷⁾。二つのプロセスとは、簿記の機構 (bookkeeping mechanism) と簿記の法則 (bookkeeping rule) である。前者の簿記の機構における帳簿や勘定はそれ自他無力であること、人間が後者の簿記の法則を一定の意思でそれを用いて帳簿や勘定を操作することで、全体としての有機的関連が機能していることを述べている。想像力を有する人間の意志の判断が、帳簿や勘定に働きかけて簿記の目的を遂行するのである。狭義に解すれば、自他無力の箱である「簿記」、そこに経営者が経営目的や社会的責任から息吹をかける意志や行為が「会計」ともいえよう⁽¹⁸⁾。

(2) 簿記から会計への研究対象の拡大と人間

このように、伝統的な会計学の研究において会計学の種類 (構造) として「簿記」と「会計」の相違の議論がある。両者は上記のように密接不可分な関係であるとしても、あえて歴史的考察から区別をすれば「簿記」は複式簿記の債権債務の記帳、特に銀行簿記 (金貸業) の金銭の貸借簿記として生成されたもので、そこでは誰かに報告をするという「会計」以前に、簿記はそれ自体独立した計算体系であることに特徴がある⁽¹⁹⁾。簡潔にいえば、簿記は帳簿に取引を記帳する行為であり、会計は利益の原因 (損益計算) と結果 (財産計算) を利害関係者に報告する行為を意味する⁽²⁰⁾。

すなわち、帳簿や勘定はそれ自体は自他無力であり、その機構に一定の意思を遂行する方法は想像力を有する人間の意志の指導 (the guidance of men's mind-minds fertile in advising way of carrying out intentions) の働きかけによって有機的に簿記機構が機能することになる⁽²¹⁾。このため、「会計」の歴史では、人間の意思が反映するため財務諸表を記録と慣習と判断の総合的表現と称する。具体的には、有形固定資産の減価償却や無形固定資産のオンバランス、減損処理など極めて慣習と判断という主観的にして曖昧な部分が生じる。そのことがまた、会計の裏面の歴史である粉飾 (不正経理) を誘発する要因ともなる。

このように、会計技法を利用する人間 (特に、経営者) が会計法規の趣旨を理解し、どのような意図を有して会計技法を利用するかの行動様式の研究が必要となる。このため、国や地域や異文化の中での人間行動様式や人間類型⁽²²⁾の解明も重要な研究に含まれる。また、資本循環運動過程の構造は、それぞれ歴史の変遷や国や地域の経済状況、政治状況で異なる側面があり、反対にグローバル時代には資本の国際移動の流動化も考えると、会計学の研究対象が伝統的な対象より拡大することとなる。こうなると、会計は技術論の枠を超えて他の隣接科学との学際研究がより必要となってきている。

以上、伝統的には会計学の対象は会計であり、その会計の対象が資本循環の運動過程や構造の把握であるという研究対象の二段性が特徴としてあげられる。しかし、会計学の対象となる資本循環運動はそれを運用する人間や各国の政治経済状況で資本循環の構造や運用が異なる⁽²³⁾ことと、反対にグローバル時代には資本の国際移

(16) 詳しくは、椎名市郎稿「V. 複式簿記定立化の論理—複式簿記の原理とその論理的導入 (X)」、『中央学院大学商経論叢』、第9巻第1号、1994年9月、53～60頁参照。

(17) A.C.Littleton, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1977, p.36. A.C. リトルトン著、大塚俊郎訳『会計理論の構造』(東洋経済新報社)、1995年、54頁。

(18) 椎名市郎稿「(5) 複式簿記の技術的目的合理—複式簿記の原理とその論理的導入法 (V)」、『中央学院大学商経論叢』、第2巻第1号、1987年9月、72頁。

(19) 茂木虎雄著『近代会計成立史論』(未来社)、1978年、151頁。

(20) 渡邊泉著『歴史から学ぶ会計』(同文館出版)、2008(平成20)年、225頁。

(21) 椎名市郎稿、前掲論文(18)、73頁。

(22) 大塚久雄博士(「大塚史学」とも称されている)は、「ある時代のある国民が全体として特徴的に示す思考と行動の様式、そのタイプをこれからは人間類型と呼ぶことにしたいと思います」。大塚久雄著『社会科学における人間』(岩波書店)、1969年、7頁。

(23) 日本の会計制度はこの30年間で秩序ある自由主義を掲げる従業員重視のドイツ北欧型資本主義からシカゴ学派と呼ばれる財界と政界が一体となって商品の売り込みを図る株主重視の新自由主義を掲げるアメリカ型に変化してきたといわれている。「ハーフタイム—市場観の違いが会計と政治経済に及ぼす影響」、雑誌『週刊経営財務』、(税務研究会)、2019年7月8日号、35頁。

動の流動化も考えると会計学の研究対象が拡大する。すなわち、会計学の対象が会計で会計の対象は資本循環運動でその資本循環運動はその担い手の人間行動や政治経済・文化の影響を受けているという研究対象の三段性である。

例えば、資本循環運動は産業構造と密接不可分な関係を有するが、そもそも産業構造の変化には3つの要因があるといわれている⁽²⁴⁾。一つは、その国の人間の生活のニーズ、第二はイノベーションといわれる技術革新、そして、第三は国際経済環境の変化である。産業構造の要因の変化にともなう資本循環運動は、人間行動や政治経済・文化の影響を受けていることになる。

また、別の研究では、会計の発達に影響を及ぼす変数として(1)企業と資本提供者との関係、(2)他国との政治的・経済的結びつき、(3)法律制度、(4)インフレーションの水準、(5)企業規模の複雑性、経営者と資金提供集団の専門能力および教育の一般水準を上げている⁽²⁵⁾。会計学の対象となる資本循環運動はそれを運用する人間や各国の政治経済状況で資本循環の構造や運用が異なることと、その反対にグローバル時代には資本の国際移動の流動化も考えると、会計学の研究対象の拡大における文化面の研究が必要となる。会計学の文化面への研究対象の拡大が会計学研究の複雑性をさらに生んでいる。

(3) 会計的技術の特徴⁽²⁶⁾

会計学の研究対象は会計の資本循環運動過程を会計技法特有の方法で記録・計算・報告する技術やその背後にある思考を研究する学問であるが、G.Oメイ(G. O. May)は、この会計の技術の特徴を以下のように述べている⁽²⁷⁾。

「It is an art, not a science, but an art of wide and varied usefulness. (会計は科学ではなく技術であるが、しかし、その技術は幅広い多様性を有したものである)」

G. O. メイが、会計の技術は生産技術ではなく art と称する所以は、会計の技術が生産過程における分業や機械などの生産力の技術 (technology) とは異なるものであり、さらに、生産技術が実用化されて生産工手に導入された技術 (technique) とも異なる意味合いを有しているとする。

上述の会計学の研究の「簿記」と「会計」の相違の議論にもどれば、両者は密接不可分な関係であるとしても、会計測定の技術的合理性と会計制度の制度的妥当性という観点からより深く技術を考察する。津曲直躬博士は両者の特質を次のように述べている⁽²⁸⁾。

「会計的測定の合理性とは、それだけを別個にとり上げるならば、測定対象とその測定値とのむしろ形式的な照合関係が、それ自体において客観化されていること、ならびに当該測定値の分類・集計・加工の計算的処理が、それ自体において首尾一貫していることと把握されるであろう。もっとも、財務会計においては、測定対象と測定値とのかかる照合関係は、複式簿記を媒介にして成立している。従って、そこでの技術的合理性は、また、複式簿記のすぐれて技術的な特質によって形式的枠組みが与えられることになる」

一方、津曲直躬博士は会計測定の制度的妥当性を次のように述べている。

「測定対象と測定値との照合関係が、当該測定主体者以外の第三者によって、直接的にか、あるいは専門家の観察を媒介にして間接的にか、ほかならぬ会計的測定として広く共通の同意を獲得することとして把握しておきたい」

このように会計技術の合理性の本質は、制度的妥当性を保証するという目的に対する手段という骨組みが浮き彫りとなる。現代の高度情報化社会での会計技術は情報を体系的に作り出す技術でもあり、その情報は制度的妥当性の中で会計規範として情報を伝える表現技術とも

(24) 並木信義著『日本文化の経済学』(ダイヤモンド社)、1979(昭和54)年、24～28頁。

(25) G. ミューラ、H. ガーノン、G. ミーク著、野村健太郎、平松一夫監訳『国際会計入門—第3版』(中央経済社)、1995(平成7)年、2～9頁。(G.G.Mueller, H.Gernon, and G. Meek, *Accounting—An International Perspective*, 3rd/E, 1994)

(26) 本小節は、椎名市郎稿「3 複式簿記の技術—複式簿記の原理とその論理的導入法 (IV)」、『中央学院大学商経論叢』第1巻第2号、1987年、74～77頁、椎名市郎稿「3 複式簿記の技術—複式簿記の原理とその論理的導入法 (V)」、『中央学院大学商経論叢』第2巻第1号、1987年、66～67頁参照。

(27) George O. May, *Financial Accounting—A Distillation of Experience*, The Macmillan Company, 1957, p1.

(28) 津曲直躬稿「財務会計における会計的測定」、雑誌『会計』(森山書店)、第93巻第2号、27～28頁。

らえられる⁽²⁹⁾。そして、会計的測定として広く共通の同意を形成する利害関係者は、前述のようにかつての家族所有（ファミリー株主）から法人株主や不特定な個人株主へ、そして機関投資家から投資信託に代表される資金運用者としてのファンドへと大きく様変わりをして、会計情報の対する広く同意を獲得するための会計制度的妥当性に対応し変化してきている。

アメリカにおいても、かつての1941年AICPA（The American Institute of Certified Public Accountants）の会計の定義では、財務計算的性質（financial character）を有する取引を貨幣価値表現で独特の方法で記録・分類・集計し、その結果として得た成果を解釈する技術と定義し、簿記を前面に出して、人間の解釈部分である会計を付け加えている⁽³⁰⁾。これが、1966年のAAAのASOBATの定義によれば、情報の利用者が意思決定を行う際に状況が精通できるように経済的情報を識別して測定・伝達する過程と現在の利用者志向型会計に大変換する⁽³¹⁾。その適用範囲も有来の企業のみでなく公会計も含む経済概念となっている。財務報告の面でも、アメリカ公認会計士協会（AICPA）のジェンキンス報告書（Comprehensive Report of Special Committee on Financial Reporting, 1994）以降、変化している⁽³²⁾。伝統的な利害調整理論としての会計固有の概念が取り払われて、広く経済情報が重視され会計定義は企業のものから会計情報の利用者のもへとパラダイムシフトし、この考え方は現在の国際財務報告基準にも引き継がれている。

3. 資本循環運動の捉え方の変化

(1) 国際財務報告基準（IFRSs）

このように、この研究対象の基本である二段性⁽³³⁾や研究対象の拡大した三段性が会計学研究を難しくし、それ故会計学の本質を見落とす要因ともなる。長年、会計学はこの資本循環の構造や運動過程の把握を取得原価主義と名目資本維持として捉えてきた⁽³⁴⁾が、政治や経済の状況、人間行動様式の変化は、取得原価主義と名目資本維持から公正価値評価⁽³⁵⁾やM&Aによる仮想清算売却基準へと会計制度的妥当性を求め変化している。その代表が国際財務報告基準（IFRSs）⁽³⁶⁾の財政状態計算書の構造である。それは、資産から負債をマイナスした純資産が公正価値で測定され、その金額が企業価値を表示するフレームワークとなっていることにある。このフレームワークでは期間利益は包括利益として表示される。包括利益は本業としての実現純利益（一部時価評価含む）とその他の包括利益からなる。その他の包括利益は公正価値評価の純資産増加から上記実現純利益をマイナスしたものとなる⁽³⁷⁾。

会計学の対象は資本循環運動過程を記録計算し、その結果を報告する技術体系や背景にある政治や経済の状況、人間行動様式の変化の思考にある。そのことの持つ意味は、資本循環運動はそれ自体の論理や運動法則をもつことにある。したがって、資本循環の運動は会計そのものではなく会計の対象となる理由がある⁽³⁸⁾。ここで資本循環の運動とは、基本的には個々の資本が剰余価値

(29) 青柳文司著『会計—情報—管理』（中央経済社）、1976（昭和51）年、105～108頁。青柳文司氏は記号論を会計学に援用し、勘定を記号として分析して会計言語説の観点から構文論、意味論、語用論として分析を展開している。

(30) H.A.Finney, H.E.Miller, *Principles of Accounting*, Prentice Hall, 1973, p.1.

(31) American Accounting Association Committee; *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p.1.

(32) 椎名市郎稿「Ⅵ. 複式簿記とアカウンティング・マインド—複式簿記の原理とその論理的導入法（12）」、『中央学院大学商経論叢』、第32巻1号、2017年、16頁。

(33) 青柳文司稿、黒澤清編、前掲書（4）、91～96頁。

(34) 友岡賛著『会計と会計学のレーゾン・デートル』（慶応義塾大学出版会）、2018年、20～21頁。

(35) IFRES第13号「公正価値評価」の概念を取り入れた企業会計基準委員会（ASBJ）「時価の算定に関する会計基準」（2019年7月4日公表）第5項によれば、公正価値評価とは市場参加者間で秩序ある取引が行われていると想定した場合の当該取引の資産売却で受けとる価格または負債移転で支払う価格をいう。

(36) IFRSsとは、国際会計基準（IAS, International Accounting Standards）・国際財務報告基準（IFRS, International Financial Reporting Standards）と国際会計基準・解釈指針書（SIC）・国際財務報告基準・解釈指針（IFRIC）の総称を意味する略表記である。

(37) 松本敏史稿「今、もういちど会計の本質を考える」、雑誌『会計』（森山書店）、2010年5月号、3頁。

(38) 資本循環説の中にはいわゆる批判会計学、つまり資本主義会計学への問題提起として個別資本説がある。この立場では会計学の計算の対象は利潤獲得過程＝個別資本循環過程としてとらえる。馬場克三著『会計理論の基本問題』（森山書店）、1976年、42～43頁。

を生み出し、それを実現し獲得する運動過程を意味する⁽³⁹⁾。貨幣資本が迂回生産を通じてやがて実物資本の形成を左右して、経済発展の様式や速度に支配的な力を持つことが資本主義経済の特質である⁽⁴⁰⁾。

そして、この個々の企業の資本循環を対象としてきた会計が、国際的な資本の移動に伴う M & A や連結経営の集团的資本循環の中で、会計制度的妥当性を求め変貌を重ねて公正価値評価に代表される市場価格の価値体系測定に変化してきているのである。資本循環運動はそれを運用する人間や各国の政治経済状況で構造も異なり、独自の運動を有しているということである⁽⁴¹⁾が、国際財務報告基準 (IFRSs) 時代には、資本の移動も国際化し資本循環運動の各国における共通性も強調される。

(2) 会計情報の有用性

いずれにしても、会計は会計技法の中に送りどけられる経営活動を「情報」として受取り、かつ、処理するメカニズムを有している⁽⁴²⁾。この情報表現は、会計が有する独特の測定・伝達装置を経てスクリーンに映し出されるが、当然、それは経営活動そのものの表現ではない。それはちょうど、我々がカメラで景色を撮影することと同じである。撮影した画像プリントのワンショットはその時の風景の一断面ではあるが、実際の全体の風景そのものではない。写真のワンショットと現実の風景とは次元を超えた違いがあると同様、企業経営の経営活動の実際と会計で描写される数値では異なる側面を有している。

この事例のように、会計から見える経営活動の写像は、会計の対象である実際の経営活動の正確な実像ではない

のである。それは、会計の持つ目的に従った会計技法の技術的意味の範囲内でのフィルター（貨幣的評価、勘定体系、帳簿組織、会計基準など）を通して描写（表現）をしている意味だけなのである⁽⁴³⁾。それにもかかわらず、会計の写像データを見て経済活動それ自身と把握・認識できるのは、この会計の写像データにしたがって判断を下せば、その対象である経済活動の意思決定に効果的に働きかけることができるという、機能的回路の存在を利害関係者や社会が認めていることを意味する。つまり、会計学という学問はこの会計の記号で表される会計知識の中で予測された知識が、この知識が指示する行動を通して経営活動という対象に効果的に働きかける可能性の検証やその知識の整理を任務とするものなのである⁽⁴⁴⁾。この会計学研究の有用性さらに高めるためにも、人間行動や政治経済・文化の影響を考察することが重要であることは前述した。

(3) 会計学における真理

会計学研究の有用性は、会計の限界も研究することになる。会計事象は会計によって一定のコンベンションの土俵の中で測定・伝達されるものであって企業活動や人間の経済活動すべてを表現できるものではないし、絶対普遍の会計基準がない以上、政治経済状況が変化し会計基準が変化すれば当然その測定値も変化することである。そもそも会計は、測定の技術的側面が強く、この測定技術は具体的には、人間が一定の会計基準に従って対象を数字に当てはめるプロセスを意味している⁽⁴⁵⁾。

人間は、一定の経済状況下や会計基準、会計法規や文化の中での許容された範囲で尺度（会計基準等）を利用

(39) 中西寅雄著『経営費用論』(千倉書房)、1936(昭和11)年、1頁。

(40) 中山伊知郎著『資本の理論』(青也書店)、1948(昭和23)年、12頁。

(41) なお、我が国における個別資本説の系譜についての最近の研究には、川端久夫稿「個別資本説における経営学と会計学—対照的な「対象規程」—」、『熊本学園商学論集』、2015年、51～59頁、他がある。

(42) A. C. リトルトンは、会計のこのような行為を6つに分けて説明している。1. Homogenizing(均等化)、2. Converting(換算化)、3. Classifying(分類化)、4. Reclassifying(期間的再配分)、5. Reporting(報告)、6. Reviewing(監査)である。A. C. Littleton, op. cit., (17), p.124.

(43) 会計の技術的特徴については、マックス・ウェーバーが指摘する1. 計算の網羅性と包括性、2. 勘定系統による組織的記帳、3. 経済事象を精確に文書化・数量化、のいわゆる「計算の支配」(青山秀夫著『マックス・ウェーバーの社会理論』(岩波書店)、1963(昭和38)年、132頁)やA. C. リトルトンが指摘する1. 記録(recording)、2. 計算(reckoning)、3. 勘定記入(account-keeping)との中核をなす複式=二重性の概念(元帳と仕訳帳の帳簿の二重性、借方・貸方の勘定記入の二重性、記帳・転記の二重性)等があげられる。A. C. Littleton, op.cit., (12), p.23. A.C. リトルトン著、片野一郎訳、前掲書(12)、38頁。

(44) 沢田允茂著『知識の構造—ドグマの克服と科学的思考』(日本放送出版協会)、1974(昭和49)年、90～91頁の「感性と知性の協同」の記述部分を会計に援用した。

(45) 青柳文司稿、黒澤清主編、前掲書(4)、99頁。

して、資本循環運動を測定し、伝達する機能を利用する。このように会計学において真理とは、正しいから真理ではなく、むしろおおかたの人が真理と認めようとするから真理となるのである⁽⁴⁶⁾。このため会計や会計制度の根幹は最終的には人間（経営者）の健全な意見と判断が基底にあることを忘れてはならない⁽⁴⁷⁾。

鈴木理加氏・国際会計基準審議会（IASB）新理事はいう。国際会計基準審議会（IASB）では、従来のようにただひたすら会計基準を開発していくだけではなく、今後はさまざまな国で実務を担う方から出てくる悩みや懸念に支援をしていくという「財務報告におけるベター・コミュニケーション」がテーマとなっている⁽⁴⁸⁾。

さらに、鈴木理加氏は、「同じ会計基準を使っている、価値観が異なることで意見が異なる、ということもあります。その一方で、何かお互いにこれは守らなければいけないという、通じ合えるようなものが、議論をしていると出てきます」、「多様な見解・価値観を持つ人たちが集まって議論し、その中で『これこそ大事なことだ』と言えるものが見いだされていく過程を目の当たりにすることができました。合議によってお互いに共通の最善のソリューションを見出していく過程はすばらしいと学べた⁽⁴⁹⁾」と体験的な証言をしている。

このように、会計における（例えば会計基準の）真理とは、正しいから真理ではなく、むしろおおかたの人が真理と認めようとする共通価値があるから真理となるのである。まさにコンベンションの世界での真理なのである。ここでコンベンションの世界とは、人間の社会のしくみを考える社会科学の本質がコンベンション（擬制・仮定・公準）にあるとする考え方である⁽⁵⁰⁾。コンベンションの考えからによれば、個々の国や企業のエゴを社会秩序を維持するために最大公約数的に妥協して作られたものが会計基準や国際会計基準（IFRSs）で法律もしかりであるとする。

従って、人々が認め合った同意や妥協の産物をコンベンションと呼べば、コンベンションとは事実とは少しかけ離れた擬制（不満足ながらみんなが折り合える妥協点）となる。従って、コンベンションは時代とともに会計情報の信頼性や有用性は変化する。現代の会計上の利益は、一定のルールの下で利害関係者に許される範囲での経営者によって創られた利益であることの本質を忘れてはならない。会計や会計制度の根幹は、最終的には人間（経営者）の健全な意見と判断が基底にあること所以である。

4. M. ウェーバーの官僚制と経済

(1) 近代資本主義の精神と会計文化

このプロセスを政治経済の中心にある近代資本主義の観点から考察すると、以下ようになる。簿記は人間の営利動機を感情や勘ではなく冷静な計数で見極める形式的合理性を尊重し、人間の欲望を資本として客観化し、営利動機という主観的な人間行為を非人間的で即物的な簿記で冷静な客観的業績を把握することを重視する⁽⁵¹⁾。この簿記の計算支配の特徴は、「第一に簿記は誰でも理解でき、企業者の人格の偶然性から解放され、第二に複式簿記の強制的体系は、計算が始まると勘定に従ってその後も引き続き遂行される。複式簿記の計算は客観化、機械化され、この結果人格的色彩を失い、それ自体に内在する固有の法則に従い企業者に対立する⁽⁵²⁾」。

このように近代資本主義では貨幣で統一評価された営利資本とその増殖計算が中心課題となるが、営利動機という人間の欲望を資本としてできるかぎり客観化し、貨幣資本の調達源泉とその運用状態を簿記のメカニズムの下で、統一的な機構で把握することにある。その真に意味するところは、営利動機を有した主観的な人間行為が、非人間的で即物的な簿記で冷静な客観的業績を把握

(46) 栗本慎一郎著『法・社会・習俗—法社会学序説—』(同文館)、1981(昭和56)年、180頁。

(47) 黒澤清稿「企業会計原則訳解」、黒澤清編著『解説企業会計原則』(中央経済社)、1968(昭和43)年、64頁。

(48) 「INTERVIEW — IASB 新理事・鈴木理加氏にきく—新たな時代に挑む IASB」、雑誌『週刊経営財務』(税務研究会)、2019年6月17日号、9頁。

(49) 雑誌『週刊経営財務』、同上 INTERVIEW、11頁。

(50) 青柳文司著『会計士会計学—改訂増補版』(同文館出版)、1974(昭和49)年、74～76頁。

(51) マックス・ウェーバー著、尾高邦雄編訳「経済行為の社会学的基礎範疇」、『世界の名著 61 ウェーバー』(中央公論社)、1979(昭和54)年、330頁。

(52) 青山秀夫著『近代国民経済の構造』(白日書院)、1948(昭和23)年、145～146頁。

することを目的とする点である。

マックス・ウェーバーは、この計算可能性 (Berechenbarkeit) こそが、近代的官僚制の核心をなす点と特徴としている⁽⁵³⁾。マックス・ウェーバーは次のように主張する⁽⁵⁴⁾。

「完全な発達を遂げた官僚制は、特殊な意味において『感情をまじえず公平に』という原則にもしたがっているのである。官僚制が『非人間化』されればされるほど、それだけより完全に、官僚制は、資本主義に好都合なその独特な特質を発展させることになる⁽⁵⁵⁾」

換言すれば、人間の日々の葛藤や競争や戦略や闘争が、簿記の技術の中でフィクションとしての会計組織、帳簿組織、勘定組織に統一的に描写 (測定) され、人間は没価値的に結果の数値だけに位置づけられる⁽⁵⁶⁾。これを、人間の行動に対する簿記の「計算の支配」と称する。まず、このような経済体制と会計の中核をなす簿記との関係づけを理解する必要がある⁽⁵⁷⁾。

近代資本主義の精神において人間の行為が合理的におこなわれたかどうかは、いかに私的な感情や個人の見解を抑え、単に、即物的な計算がなされるかという計算の可能性の程度を示し、それが高ければ高いほど合理性を持つこととなる⁽⁵⁸⁾。現代、我々に突きつけられている利益至上主義や利益分配の不公平、計算結果第一主義の問題は、実は、極めて資本主義的色彩の強いものといえるのである。マックス・ウェーバーによれば、この形式的

合理主義の内容として複式簿記と官僚性をあげている。複式簿記の計算も官僚性も伴に私的人格を考慮することなく没価値的、非人間的 (機械的) に形成されていくため、かえって物事の特徴が浮き彫りになり、その特徴が明確化される効果を持つとされる⁽⁵⁹⁾。

このように、簿記の計算機構により貨幣で評価された営利資本の増殖計算が、組織的・秩序的で、しかも検証可能な統括的方法で表現されることになる。営利動機を有した主観的人間行為が、機械的にして非人間的な簿記を中心とした会計構造に組み込まれて行く過程は、近代資本主義の特質を特に浮き彫りにしていることに注意が必要である。簿記と資本主義の関係は、形式的合理主義によって結ばれ、近代資本主義の制度上の保証をなしているといえる⁽⁶⁰⁾。

(2) 現代資本主義経済と会計学

会計の重要な機能は測定である。測定の技術は、人間が一定の尺度や基準に従って測定対象を数字に当てはめるプロセスであった。そこに会計思考が存在する。会計学においてはこの尺度としての会計基準が重要視されるが、実はそれ以上に重要なことは人間の経営観や会計観、会計基準の解釈論などの人間の判断である。利益は経営者によって創り出される側面があるからである。この会計の尺度はとしてのコンベンションの考えからによれば、個々の国や企業のエゴを社会秩序を維持するため最大公約数的に妥協して作られたものが会計基準や国

(53) 生松敬三著『社会思想の歴史—ヘーゲル・マルクス・ウェーバー』(岩波書店)、2002年、138頁。

(54) マックス・ウェーバー論文「官僚制的支配の本質、諸前提および展開」、濱島朗・徳永恂訳『現代社会学体系5 ウェーバー社会学論集—方法・宗教・政治—』(青木書店)、1978年、326頁。

(55) マックス・ウェーバー、世良晃志郎訳『マックス・ウェーバー 支配の諸類型』(創文社)、1979(昭和54)年、26頁。

(56) 経済人類学の一つの学説によれば、商業活動の動機には階級が高い階層にいる人間が地位の義務や公共の奉仕による「身分動機」と階級で身分の低い人間が利潤を得るために行う「利潤動機」の二つがあるとされる。栗本慎一郎著『経済人類学』(講談社)、2013年、67頁。

しかも、身分動機をさらに分析すれば、交易は共同体と共同体が相互に平和と安全を目的として贈り物を交換し合うことに起源があるとされる。この立場に立てば、この贈り物は相手に「貸し」を作り相手を圧倒するのが目的である。栗本慎一郎著『パンツをはいたサル』(光文社)、昭和57年、72～78頁。このような人間の意識や動機の問題が近代においても複式簿記のシステムの中では埋没し、没価値化してしまう。

(57) 椎名市郎稿、前掲論文(32)、23頁。

(58) この小節は、椎名市郎稿「Ⅲ. 近代資本主義の精神—比較会計文化論序説(3)」、『中央学院大学商経論叢』第10巻第1号、1995年、12～13頁引用。

(59) 青山秀夫著、前掲書(52)、131頁。

(60) 形式的合理主義とは、物事の相互関係がそれを志向する目的や理想と無関係に、言い換えれば、どんな目的にも役立つプロセスを意味し、その内容は、第三者にも予測が可能である予測性、目的達成の手段が組織的に計画的になされる二つの条件が必要であるとされる。これに対し、実質合理性とは物事の相互関係がそれを志向する目的や理想に照らしてその経過の合理性を問う場合をいう(下中邦彦編集『哲学事典』(平凡社)、1980年、398頁)。

際会計基準 (IFRSs) で法律もしかりである。

従って、前述のように人々が認め合った同意や妥協の産物をコンベンションと呼べば、コンベンションとは事実とは少しかけ離れた擬制 (不満足ながらみんなが折り合える妥協点) となる。コンベンションは時代とともに会計情報の信頼性や有用性は変化する。現代の会計上の利益は、一定のルールの下で利害関係者に許される範囲での経営者によって創られた利益であることの本質を忘れてはならない。会計や会計制度の根幹は、最終的には人間 (経営者) の健全な意見と判断が基底にあるという所以である。

これらがなによりゆえに重要視されるかということ、会計には人間の判断が表面の会計数値に現れにくいことと、会計数値は客観化されるため信用される数値として波及効果が大きいことにある。もちろん、その一部は財務諸表における重要な会計方針の開示等に垣間見られるが、それらの情報は隙間から本体を見る程度のことにはすぎない。会計の非人間的で即物的な簿記で冷静な客観的業績を把握する独特のメカニズムが経営や会計に携わる人間臭さを抹消してしまうジレンマである。これら会計の測定の限界 (「計算の支配」) を克服する意味で、近年「統合報告書」の必要性や実践化が重視されている。

そもそも、14～15世紀のイタリアを中心とした簿記の発達は紙の発達と関連するが、歴史的に機能分析すれば、取引を保存することにより裁判や取引相手への対外的な証拠の保持と損益計算 (分配計算根拠) にあつたといえる⁽⁶¹⁾。それはまた、組織の債権債務等の財産計算にも寄与することを意味するが、本源的には管理会計的な要素より財務会計的な要素の対外的利害関係対策に会計の社会的機能があるといえる。その意味では簿記自体に物事の真理があるのではなく、会計という技術にそれを必要とする人間がいかなる意思を持って何を吹き込むかにある。そして、この人間の意思には、経済の背景を含む人間行動様式や文化的な要因があることも前述した。

かつての家族所有 (ファミリー株主) から法人株主や不特定な個人株主へ、そして機関投資家から投資信託に

代表される資金運用者としてのファンドへと大きく様変わりをして、会計もそれにつれて大きく変化してきている。このことは会計情報の対する広く共通して同意を獲得するための会計制度的妥当性を求めて変化してきているという前述までの解釈が大切である。

(3) 現代資本主義経済と経済学

経済学の分野でも会計学と同様のことが指摘されている。一般に、経済学は人間の欲求 (欠乏) とその欲望を満たす経済的資源の充当に関する学問である。人間の主観である無限の欲求に対して、有限である経済的資源を選考する過程が主たる研究分野である。経済学の研究対象である財貨は、人間の主観である欲求とこれを満たすための経済的有限が重なるところに発生する。例えば、人間の空腹は欲求であり、それを満たす食物は資源であるが、空腹を満たす食物を人間が入手し食べる能力があれば、食物は財貨であるともいえる。

このように、財貨は欲求 (主観的側面) と資源 (客観的側面) の重なるところに生じる経済的概念である⁽⁶²⁾。つまり、現代の経済は市場システムによって処理できる対象よりも、市場システムからはみ出した事象のほうが現代社会の重要な争点となっており、非市場の対象をも確実に分析対象に加えなければならなくなったといえる⁽⁶³⁾。この意味で経済学は人間の主観やそれを形成する文化や心理に源を発する学問といえる。E. ドッドは言う⁽⁶⁴⁾。

「経済の絶対的力というものは、幻想にすぎない。成長率の鈍化、不平等と貧困の増加、通貨動向の不規則性は、事実であるし、経済的性質を備えている。しかし、それらは、文化的・人類学的決定要因をほんやりと繁栄させ、同時にそれを隠させるに過ぎない」

経済的に不規則性を有する経済現象も文化的・人類学的要因を映し出す断片にすぎず、経済現象は根本的には各社会の固有の文化・人類学的要因によってその動きが規定されているとする。経済学、特に新古典派経済理論の経済活動は市場にその動きが媒介されていて市場で普

(61) 田中靖浩著『会計の世界史—イタリア、イギリス、アメリカ—500年の物語』(日本経済新聞出版社)、2018年、75頁。

(62) R.A マンデル著、竹村健一訳『人間と経済—人間復権の原理から政策まで』(講談社)、1971(昭和46)年、12～13頁。

(63) 玉野井芳郎稿「解題ボランニー—経済学とは何か」、カール・ボランニー著、玉野井芳郎・平野健一郎編訳『経済の文明史』(筑摩書房)、2003年、12～13頁。

(64) エマニュエル・トッド著、平野奏朗訳『経済幻想 L'illusion économique』(藤原書店)、2010年、344頁。

遍的に成立しているという幻想は、市場と異なる制度が経済活動を媒介している事実を覆うことになる。

このような反省から文化経済学では、金銭的な利益追求を一元的にとらえてきた伝統的な経済学に対して、金銭的な利益と人間的な価値や文化的価値の追求という複眼で両者を見直そうとする。そこには、経済は人間究極の価値である文化を支える基盤であり、文化は経済の発展を支える人間究極価値という概念が横たわっている⁽⁶⁵⁾。

高瀬浄博士も伝統的な経済学を以下のように批判する⁽⁶⁶⁾。すなわち、生活の基盤が充足され関連市場が飽和するに至る経済の成熟化の過程では、それまで抑圧され、隠されていた影の人間性が顕在化する。表層の対する深層の世界がそれであり、日常の表層の世界は、実は非日常の深層の世界に支配されており、消費社会の行方は合理的なもののみでなく非合理的なものへ、経済的消費より社会的消費、そして文化的消費へとシフトする。現在の経済は、合理的理解に偏り、感情的な人間研究にあまり踏み込んでいないとの批判である。数字の裏に隠れる人間研究に踏み込みの弱い会計学研究でも同様のことがいえる。

5. 現代会計学の課題

(1) 現代会計学への批判⁽⁶⁷⁾

昨年(2018年)一冊の本が話題となった。英文では「The End of Accounting (会計の終焉)」と称されるこの本は、現代会計学が置かれている貸借対照表・損益計算書が投資家にとり有用な情報を提供していないとする有用性の喪失(第1部)とその原因分析(第2部)、新しい会計の再生を戦略的資源・帰結報告書に求め(第3部)必要とされる未来展望(第4部)を展開している書物である⁽⁶⁸⁾。現代の証券アナリストは、財務諸表に記載されていない無形固定資産やESG投資に象徴される非

財務情報に注目を集めるようになっていたとの指摘がなされている。

そもそも、会計の歴史をひもとけば19世紀イギリスの産業革命の蒸気機関の技術は、イギリス全土に鉄道建設を起こし、巨額な固定資産を有する会社の資金調達の容易性と安定した配当政策のために、減価償却という会計上の新しい概念を創造する。この減価償却の登場が、会計の伝統的な収支差額計算(現金主義会計)から期間損益計算(発生主義会計)に変貌したことを意味する。つまり、会計の利益計算が、会計系の金庫の現金残高増加計算から経営者の机上の利益へと変化し、会計に経営者の予測や見積もりの数値が堂々と登場することとなった。この意味で、期間損益計算(発生主義会計)は、不確実にして不正経理も可能な素地を包含した会計システムの誕生であったといえる。これが「簿記」から企業経営上必要な「会計」への移行であった。

この巨額の固定資産を有する鉄道会社の資金調達の容易性と安定配当政策のための大義名分が、アメリカの鉄道業にも引き継がれ、その後、繰延資産、無形固定資産、引当金や時価会計、減損会計などの不確定要素が会計に取り入れられ、規制強化(会計基準制定や監査制度、内部統制等の創設)の財務会計の時代に突入する⁽⁶⁹⁾。現代の会計上の利益は、一定のルールの下で許される経営者によって創られた利益である本質を忘れてはならない。加えて、かつての家族所有(ファミリー株主)から法人株主や不特定な個人株主へ、そして機関投資家から投資信託に代表される資金運用者としてのファンドへと大きく様変わりをして、会計もそれにつれて制度的妥当性をめざして変化してきていることも前述した。

(2) 富の分配の不正

「会計の終焉」以上に深刻なことは、投資家が投資を行うことで企業活動が拡大し、社会全体が豊かになるという資本主義の神話が崩壊していることである。それ

(65) 森正直著『文化経済学原理』(九州大学出版会)、2003年、9～12頁。

(66) 高瀬浄著『経済と文明』(成文堂)、1990(平成2)年、73～74頁。

(67) この小節は、椎名市郎稿「X. 会計原理(会計学総論)の教材開発実例研究(2)一複式簿記の原理とその論理的導入法(15・了)」、『中央学院大学商経論叢』、第33巻2号、2019年、100頁を一部修正引用。

(68) バレーク・レブ、フェン・ゲー共著、伊藤邦雄監訳『会計の再生—21世紀の投資家・経営者のための対話改革』(中央経済社)、2018年、i頁。(Baruch Lev and Feng Gu, *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, 2016.)

(69) 鉄道業の歴史と財務会計の登場については、田中靖浩著、前掲書(61)、163～172頁、鉄道業と管理会計の生成に関しては、中野常男・清水泰洋著『近代会計史入門』(同文館出版)、2019年、198～204頁参照。

は、一部の巨大企業の大株主のみに富が集中し、多くの人が貧困にあえぐ時代の到来である。具体的には、世界トップ8名の資産が貧困層36億人分の総額と同額という異常な富のアンバランスを生み⁽⁷⁰⁾、市場の効率的な資源配分が国民のウェルフェアに繋がらないという現実である⁽⁷¹⁾。

また、M. ボーは、階層から見ると2007年ドルで見た936人の億万長者層の財産10億ドルは、貧民階層の9年分の生活費に相当しているという。そして、より深刻な問題は、この不公平の病をなくすための何ら手段が打たれていないことである⁽⁷²⁾。日本においても2017年100万ドル以上の資産の保有者は282万6千人で前年度より74万人増加し、富の富裕層の増加率は世界一位となり所得格差が進んでいる。バブル崩壊後の日本企業の内部留保金も446兆円と世界一位である⁽⁷³⁾。T. ピケティは、18世紀以降の富と所得の分配動学研究を通じて、民間資本収益率が所得と産出の成長力を長期にわたり大幅に上回り、過去に蓄積された富が産出や賃金より急成長してしまう矛盾により、極度に富が集中してしまう富の格差を指摘した⁽⁷⁴⁾。

このことは、従来の市場は競争を通じて最適化されるという市場原理の神話が現代では成立をしていないことを意味する。数えるほどの特定の企業（ペットフードや電気通信、ケーブルテレビ、航空、テクノロジープラットフォーム等）が全体の市場の75～90%を寡占している状況が続いている⁽⁷⁵⁾のである。このような状況に関連し、渡邊泉博士は下記のように現代の会計基準に警告を発している⁽⁷⁶⁾。

「会計学にとって重要なことは、単純な利益の極大化を思考するのではなく、適正な利益思考と何よりもその配分の問題である。労使協調により付加価値を大きくしたとしても、最終的には分配の問題が残

る。適正な分配が担保されなければ、付加価値も所詮ごく一部の勝ち組の人のための都合のよい言い訳の用具に過ぎなくなる。基準設定にかかわる会計学者や法学者は、多くの一般人にとってプラスとなる制度を設定する社会的な責任がある。全世界で貧富の差が拡大し、失業や貧困といった経済的な要因で各地に紛争が拡大し、多くの人が犠牲となっている。こうした矛盾や不合理を増幅させるようなシステムに加担しないことが会計学者の社会的責任なのかもしれない。人の世は、効率性や合理性の追求だけで成り立っているわけではない。『合理性』であること、『科学的』であること自体が非人間的な抑圧の道具にもなりかねない」

(3) 再び近代資本主義の精神と会計

つまり、現代ほど学問と人間の多様性⁽⁷⁷⁾の側面が強調されている時代はないと思われる。ただこの多様性は、人間の行動がもはや神の名による道徳的モデルに合わなくてもよいことになってきたことと、人間が経済人間として社会的・経済的効率という規範に従属するようになってきたことに起因すると考えられる⁽⁷⁸⁾。かつて、マックス・ウェーバーは「資本主義精神」（賤民資本主義）が良心のない営利の精神であり高利息、投機、戦争による暴利等に支配されていた特徴を有していたことを指摘した。さらに、17・18世紀の西ヨーロッパやその後のアメリカの一時期、オランダ・イギリスの中産階級の職人的技術者たちによって支えられた合理的な会計計算に支えられた勤勉・節約・信用を重んじる禁欲の倫理精神を有する近代「資本主義の精神」と「資本主義精神」を対比させ、近代「資本主義の精神」が近代社会の産業化を促進した原動力となったとする⁽⁷⁹⁾。

近代「資本主義の精神」にはこのように良心のある営

(70) 50周年記念特集「会社とは何か—組織と働き方の未来」、雑誌『日経ビジネス』（日本PB社）、2019年1月7日号、No.1973、28頁。

(71) 伊藤邦雄・鈴木智英対談「The End of Accounting 一果たして「会計の再生」は可能か」、雑誌『企業会計』（中央経済社）、2018年1月号、27頁。

(72) ミシェル・ボー、筆宝康之・勝俣誠訳『資本主義の世界—1500-2010』（藤原書店）、2015年、424～425頁。

(73) 大村大次郎著『脱税の世界史』（宝島社）、2019年、300頁。

(74) トマ・ピケティ著、山形浩生・守岡桜・森本正史訳『21世紀の資本』（みすず書店）、2015年、601～602頁。

(75) J. ステイグリッツ稿「市場の機能不全に警告」、雑誌『日経ビジネス』（日経PB社）、2019年3月25日号、124頁。

(76) 渡邊泉稿「これまでの会計、これからの会計」、雑誌『会計』（森山書店）、2018年7月号、109頁。

(77) 森正直著、前掲書（65）、2003年、17頁。

(78) クリスチャン・ラヴァル著、菊地実訳『経済人間—ネオリベラリズムの根底』（新評論社）、362頁。

(79) 佐伯啓思著『貨幣・欲望・資本主義』（新書館）、2000年、149頁。

利の精神ないしは倫理的特質を有した営利の精神があったとその特徴を論じた。しかし、その「資本主義の精神」も人間の営利追求のみの行動のため宗教や禁欲的倫理という鉄の檻から追い出され、やがては、「資本主義精神」(賤民資本主義)の中に埋没してしまっただとするマックス・ウェーバーの指摘がある⁽⁸⁰⁾。この「資本主義精神」(賤民資本主義)が罪=悪魔=薄汚れた世界=人間の欲望をとして神に対する人間の絶対的負債(人間の原罪)であれば、カルヴァン派に象徴される近代「資本主義の精神」に連関する教義や行動は、人間の原罪を抑圧して深く意識下に抑制する神経症的なものを内包しているため、禁欲的労働が悪魔的貨幣から合理的貨幣へ昇華される機能を有する⁽⁸¹⁾。

カルヴァニズムによれば、人間は労働も含め神の意思に支配されているという「予定説」と、それならば人間は日常生活において神意に沿うよう神から自己に課せられた「天職(Beruf)」を誠実に遂行する生活態度で、「救いの証明」を得ようとする精神的な日常の態度が労働を神聖化し、その結果、信仰という倫理の承認を得た勤勉な労働によることで生じる営利活動や富の蓄積が神から祝福を受けたものと考えた⁽⁸²⁾。そして、この「救いへの証明」が計数管理の会計の必要性を生むと考える。この人間の運命の「予定説」は、人間の一切の運命は最初から神の意思で決定されているという信仰であるが、神への服従と自制に基づく職業労働を感謝することで、自らが救いに定められている信仰的認識が確保されることになる⁽⁸³⁾。

マックス・ウェーバーによれば、近代資本主義の営利行為は、貨幣による資本計算に立脚して行われるため、自由な労働による合理的資本主義経営組織や家計と経営の分離に加え、合理的簿記法の導入の必要性を強調して

いる⁽⁸⁴⁾。マックス・ウェーバーは、ヨーロッパにおいて家計と経営が分離し、かつ、ロビンソン・クルソーのような合理的精神に基づく簿記法の認識がなければ、資本主義経営の近代化や合理的経営組織の発展はなかったと主張している⁽⁸⁵⁾。この際、マックス・ウェーバーは、複雑で多義にわたる価値評価概念である実質的合理主義と簿記と関連する経済行為の形式的合理性を区別し、近代資本主義の中心の特徴を形式的に合理的なる資本計算に求めている。この形式的合理主義とは、ある経済行為が技術的にどこまで計算が可能か、またその経済行為によってどこまで計算が適用可能であるのかの程度を意味する概念である⁽⁸⁶⁾。

「経済行為の形式的合理性とここでいうのは、その経済行為にとって技術的に可能でもあり、また現実的に経済行為に適用されている計算の度合いのことをさすものとしよう⁽⁸⁷⁾」

このように、宗教の中心には、超人間的な力への信仰を基礎とするが、信仰への思念のみで構成されているものではない。信念と即応した儀礼や世俗的实践(形式的合理主義)が宗教全体の本質的要素となる。その意味で、個人によって信念として解釈され支持されても、宗教は社会によって共有され伝搬の必要がある⁽⁸⁸⁾。複式簿記(会計)教育でもアカウントティング・マインドに象徴される上述の複式簿記を形成する歴史や文化、宗教や思想を忘れて会計基準の解釈論や仕訳処理に終始すると、複式簿記を含めた会計は単なる技術論、経営サポートのツールに成り下がる。かつてのエートスを有した「資本主義の精神」が信仰心という鉄の檻から抜け出し⁽⁸⁹⁾、信心無き「資本主義精神」となってしまったことを学ばなければならない⁽⁹⁰⁾。内なる倫理や信仰の精神を人間が失った時から外から人間を縛るための神に代わるガバナ

(80) 笠原俊彦著『資本主義の精神と経営学』(千倉書房)、2007年、219頁、231頁。

(81) 佐伯啓思著、前掲書(79)、170～173頁。

(82) 石沢芳次郎著『経済学における神—自由主義経済の原点を求めて—』(産業経済研究協会)、1990(平成2)年、128～129頁。

(83) 小田信士著『宗教経済文化史』(新光閣)、1942(昭和17)年、378～379頁。

(84) 以降のマックス・ウェーバーの記述は、椎名市郎稿「会計学における人間の問題」、『現代経済・社会の歴史と論理』(第一書林)、1986(昭和61)年、459頁一部引用。

(85) マックス・ウェーバー、濱島朗・徳永恂訳、前掲論文(7)、176～177頁。

(86) 青山秀夫著、前掲書(52)、141頁。

(87) マックス・ウェーバー、尾高邦雄編集、前掲書(51)、330頁。

(88) Rファースト著、正岡寛司訳『価値と組織化—社会人類学序説—』(早稲田大学出版部)、1978年、258～259頁。

(89) マックス・ウェーバー著、大塚久雄訳、『プロテスタンティズムの倫理と資本主義の精神』(岩波書店)、1994年、365頁。

(90) 椎名市郎稿、前掲論文(32)、27頁を一部引用。

ンス時代がここから始まったのかもしれない。

6. 会計学研究の拡大と文化

(1) 文化の共通性と異質性

会計は測定技術の側面が強い。この測定技術は、上述のように具体的には一定のルールに従って人間が対象を数字に当てはめるプロセスである⁽⁹¹⁾。この測定の際に、人間の判断やその拠り所となる会計基準には、経済的要因（経済体制、経済の発展経緯、資金調達状況、インフレーション、デフレーション経済の国際化状況等）や政治的要因（政治体制、政府と民間との関係、政治的規制の方法、政治の安定）、そして社会的要因（社会制度、教育水準、公開主義か秘密主義か、主体性や順応性）や文化的要因（思想、宗教、文化的風土、言語）が影響を与えている⁽⁹²⁾。

先進国と称される国々は、日本も含めて経済的要因や政治的要因、さらには社会的要因については表面的には共通性や類似性が多い⁽⁹³⁾ため比較的共通基盤が形成されやすいし、後進国といわれる国では自ら会計基準を設定することよりも、先進国で形成された基準を参考にするほうがコストがかからないし、外国資本の導入がしやすいため先進国の会計基準を導入する傾向が強い。

それぞれの国の会計文化には、このような共通性がある反面、文化的要因としては共通性より下記のような異質性が浮き彫りとなる。

「Culture is an important variable affecting a country's accounting environment. It has also been argued that accounting is in fact determined by the culture of a given country. Lack of consensus among different countries on which constitutes proper accounting methods results because the purpose of accounting cultural ,not technical.⁽⁹⁴⁾（文化は、国の会計環境に影響を与える

重要な変数で、会計は実際には特定の国の文化によって決定されるとも言われてきた。かつての適切な会計方法を構成する各国間の会計基準の合意の欠如は、会計固有の技術的な問題ではなく会計の文化的な目的が原因で生じていた）」

さらにこの議論を深めれば、会計にかかわらずそもそも文化がその国の経済や政治や社会基盤を形成していることにもなる。特に会計と深く関係する経済は、人間の究極の価値である文化を支える基盤であり、文化は経済の発展を支える人間究極の価値ともいえる⁽⁹⁵⁾のである。

D. ストロビーは以下のように言う⁽⁹⁶⁾。

「日本においては、文化と経済学および国の文化システムと経済との関係がとりわけ重要である。日本文化の長年の伝統は、現代日本の生活のあらゆる側面に行き渡っている。それは、日本経済の実績や家計の消費、企業の経営戦略に重要な影響を与え、過去世の日本経済の継続的な財政・金融政策は、文化的要素から大きな影響を受けた」

(2) 精神文化とエートス

文化は、特定の地域や民族の生活と結びついた長い歴史の中で社会的にはぐくまれてきた人間の心理的で情緒的な特質を意味し、他の地域や民族に移転可能な特性を有し、最終的には人類共通の文明となるものもある⁽⁹⁷⁾。文明という都市化が外なるものとすれば、それを支えているものは内なるものにはエートスや価値感情、概念形態等の文化がある⁽⁹⁸⁾。文化史学の観点から考察すれば、文化の領域を分類したものとして宗教以外の人間の営みの所産を文化と考える説、経済・政治を別物として宗教・思想・芸術等の諸領域を文化と考える説、人間と自然を対置して自然現象以外的一切を文化と考える説があるが、本論文では人間が生み出す営為やその所産のうちに働く動的な力や方法・様式を成り立たせる立場である

(91) 青柳文司稿、黒澤清主編、前掲書(4)、91～96頁。

(92) 権泰殷著『韓国会計制度論—会計基準の継受に関する研究—』(同文館出版)、1989(平成元年)、29頁。

(93) 椎名市郎稿「V. 会計の国際化と会計文化—比較会計文化論序説(6)」、『中央学院大学商経論叢』、第16巻、2002年3月、59～60頁。

(94) Ahmed Riahi-Belkaoui, *The Cultural Shaping of Accounting*, Quorum Books, 1995, p. 9.

(95) 森正直著、前掲書(65)、第1章、9頁。

(96) デイヴィット・スロスビー著、中谷武雄・後藤和子訳『文化経済学入門—創造性の探究から都市再生まで』(日本経済新聞社)、「日本語版への序文」、2002年。

(97) 河村望著「第3章 日本資本主義と日本文化論」、『日本文化論の周辺』(人間の科学社)、1982年、108～109頁他。

(98) 高瀬浄著、前掲書(66)、3～4頁。

原理⁽⁹⁹⁾まで含んで解釈している。

そもそも文化の定義には、最低次の二つがある⁽¹⁰⁰⁾。一つは上述のような広義の解釈である。この解釈では文化は人間が作り出す全てのものを意味し、この場合は歴史自体が文化となる。今一つは、狭義の解釈である。この解釈では学問や芸術・宗教、思想・道徳などが文化となる。一般に文化と称する場合、この狭い意味で用いることが多い⁽¹⁰¹⁾。最近では文化をこのように静的に捉えるのではなく、進化心理学から捉える場合もある。すなわち、「ヒトのさまざまな性質、特にその行動や社会を論じるにあたって、文化が与える影響を無視することはできない。…(中略)…遺伝情報は交配・繁殖という遺伝過程を通して親から子へと受け継がれていくのに対し、文化情報は社会学習という後生過程を通して、固体間で伝達されるのである⁽¹⁰²⁾」。

本論文では文化を人間が生み出す営為やその所産のうちに働く動的な力や方法・様式を成り立たせるあるものと捉えるが、当然その関心の中心は、集団の社会生活に帰属する人々が抱く価値や従属する規範やそこから作りだされるものである。つまり、会計文化を考察する場合、「ある国や民族や集団の特性を特徴づけることのできる価値観や行動原理を文化の重要な役割」と考えているのである⁽¹⁰³⁾。この中で、厳密に言えば価値は抽象理念であるので、規範に注目する。規範とは人々が遵守することが期待されている一定の法則を意味している⁽¹⁰⁴⁾。規範を国にレベルに適用すると国民性となる。つまり、文化とは、ある時代のある人々が醸し出す民族思想、宗教、風土、社会階層、言語などの精神的態度も含む概念といえる⁽¹⁰⁵⁾。

このように、文化とは精神文化とそれを具現化する物

質的文化も含め、人間が社会活動の中で学び、生成させてきた習得ぶつを意味し、この意味で会計制度も一つの文化といえる。社会において、人間の行為の主体は目的を有した存在であると理解されているに対し、会計が対象とする企業経営の生産活動は、ある条件の下で意図された構造化の過程を意味する。会計行為とは、この社会の会計の仕方の適用の行為であり、この会計の仕方は経験を主に日々練り上げられた知識なのである⁽¹⁰⁶⁾。会計と文化を考察する場合は、このような文化の理解が前提となる。

(3) 会計学における人間の問題の布石

G. ジンメルはいう。文化を理解するうえで最も重要な事柄は、人間の主観的な心と客観的な所産とが合流して、文化が成立することである⁽¹⁰⁷⁾。文化は、独自の仕方で結ばれた主観と客観の結び目に生活諸内容を置くので文化の概念には二つの意義がある。客観的な文化なくして主観的な文化はあり得ないという⁽¹⁰⁸⁾。そもそもカルチャーは日本では文化、風土、知識文明などと訳されるが、元来は耕作するという何かに働きかけることを意味している。この文化の基盤には、形而下の物質的価値観とか形而上の精神的価値観の二種類があるとされる。物質的価値観は、人間が経済的利益を追求して考動するときの行動指針や生活の知恵に類するものであり、精神的価値観とは、人間社会の理想やありかたを示す世界観のようなものである。このように、社会科学は精神的価値観、物質的価値観の双方の研究を有するものである⁽¹⁰⁹⁾。

このような考えに従い、今から29年前に発表した本編第一の論文(1990年1月執筆)『比較会計文化論序説』(中央学院大学比較文化研究所紀要第4号、所収)では、

(99) 石田一良稿「序文化史と日本文化史」、石田一良編『日本文化史概論』(吉川弘文館)、1968(昭和43)年、3～5頁。

(100) 本小節の文化の定義の一部に関しては、椎名市郎稿「会計の環境に影響を及ぼす文化に関する一考察」、『紀要』(中央学院大学総合科学研究所)、第13巻、第1号、66～67号より引用。

(101) 家永三郎著『日本文化史』(岩波書店)、1981年、1頁。

(102) 高橋亮稿「文化をどうとらえるか」、雑誌『科学』(岩波書店)、Vol.67、No.4、1997年4月、273頁。

(103) 大塚久雄著『大塚久雄著作集第8巻—近代化の人間の基礎』(岩波書店)、1985年、570頁。大塚久雄著『社会科学の方法—ヴェーバーとマルクス』(岩波書店)、1975年、59～60頁。

(104) アンソニー・ギデンズ著、松尾清文他訳『社会学』(而立書店)、1994年、35頁。

(105) ルース・ベネディクト著、長谷川末治訳『菊と刀—日本文化の型』(社会思想社)、昭和48年、17頁他。

(106) 宮島喬編『文化の社会学—実戦と再生産のメカニズム』(有信堂)、1995年、21～23頁。

(107) ゲオルク・ジンメル著、阿閉吉雄訳『ジンメル文化論』(文化書房博文館)、1987年、25頁。

(108) ゲオルク・ジンメル著、阿閉吉雄訳、同上書、16～17頁。

(109) 渡部亮著『アングロサクソン・モデルの本質—株主資本主義のカルチャー—貨幣としての株式、法律、言語』(ダイヤモンド社)、2003年、95～96頁。

比較会計文化論の概念を二つに分類した。一つは、ある国、ある民族、ある経済体制や階級・階層下で生成・発展してきた具体的な会計処理や原則、会計制度等を研究する「技術的・制度的会計文化論」と、今一つは、その会計処理や原則、会計制度等を醸し出す文化的エネルギーとしての民族的慣習、学問や思考、宗教、風土、社会階層、などを比較研究する「精神的会計文化論」の二つである。

しかし、前述のように現代の抱える会計の課題の中で、会計の機能を責任説明メカニズムと（会計説明責任）と利益分配メカニズム、資源配分メカニズム（意思決定会計）と捉えた場合、二番目の利益分配メカニズム機能にある公平性⁽¹¹⁰⁾の捉え方が現代では大きな問題となってきている。経営者の巨額な報酬も含め、伝統的な利害関係者の調整レベルの解釈のみでよいか問われているが、それが会計の新しい機能なのか伝統的な社会制度に組み込まれた課税も含めた国家政策レベルの政治問題なのか、なおよく整理して考える必要がある。

企業会計の資本循環運動が展開される企業の文化には、経営文化、組織文化、業種文化、生活文化の4つがあるとされる。特にその中では、経営文化と組織文化が重要である。経営文化は企業それ自体の解明と正確な理

解に役立つし、組織文化は、技術開発や企業の果たすべき役割を担う人々の姿を観察することができる⁽¹¹¹⁾。簿記がその土俵の中で営利動機という人間の欲望を資本としてできるかぎり客観化し、会計の持つ人間の意思で貨幣資本の調達源泉とその運用状態を簿記のメカニズムの下で統一的な機構で把握し、営利動機を有した主観的な人間行為が非人間的で即物的な簿記機構の中で冷静に客観的業績を把握することを目的とした。その前者の簿記の機構における帳簿や勘定はそれ自他無力であること、人間が後者の簿記の法則を一定の意思でそれを用いて帳簿や勘定を操作することで全体としての有機的関連が機能してくることを述べた。

前述のように、この想像力を有する人間の意志の判断が、帳簿や勘定に働きかけて簿記の目的を遂行するが、狭義に解すれば、自他無力の箱を「簿記」、そこに経営者が経営目的や社会的責任から息吹をかける意志や行為が「会計」ともいえ、その息吹はそれを運用する人間や各国の政治経済状況で異なる。経済文化、経営文化、組織文化などにおける「会計学における人間の問題」がコア・テーマとなる⁽¹¹²⁾。

(2019(令和元)年7月25日)

(110) 伊藤邦雄著『新・現代会計入門』(日本経済新聞出版社)、2018年、50～54頁。

(111) 吉田勇著『情報文化企業論』(同文館)、1990(平成2)年、133～134頁。

(112) 本論文中の参考文献の出版年の和暦と西暦の混在であるが、従来の論文では、出版物の奥付が和暦で記載されていた場合は和暦、西暦で記載されていた場合は西暦で記載していた。しかし、令和の新しい時代を迎え、本論文からは参考文献の記載は、和暦で記載されている場合でも西暦を併用して西暦を統一原則とした記載に改めた。

