

比較会計文化論序説 (9・了)

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 M. 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) 企業会計制度に観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)

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)

V. 会計の国際化と会計文化 (2)

- (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、中央学院大学商経論叢第 34 巻第 1 号所収)

VII. 会計学の命題と文化少察

1. 社会経済の構造と会計学と人間

- (1) 社会経済の構造と会計学
- (2) 宗教倫理と会計学
- (3) 社会構造と人間

2. 会計学と文化

- (1) 文化と会計学
- (2) 文化の継承と会計学
- (3) 文化の交錯と会計学

3. 法学における正義の問題
 - (1) 裁判における真実と正義
 - (2) 裁判における正当性
 - (3) 法における正義
 4. 会計学における真実性の問題
 - (1) 「企業会計原則」における真実性の原則
 - (2) 日本の会計制度の重層性文化と「企業会計原則」
 - (3) “Grundsatz der Bilanzwahrheit” と “true and fair view”
 5. 会計監査と真実性の問題
 - (1) 正義と会計学
 - (2) 真実性の原則と財務諸表監査制度
 - (3) 会計監査の不正の概念と信頼性
 - (4) 真実性の多面性と有用性
 6. 会計哲学と倫理的アプローチ
 - (1) 会計制度の多重性と真実性
 - (2) 会計哲学への道—会計学方法論
 - (3) 会計学的方法論と倫理的アプローチ
- (以上、中央学院大学商経論叢第34巻第2号、本号所収)

Ⅶ 会計学の命題と文化少考

1. 社会経済の構造と会計学と人間

(1) 社会経済の構造と会計学

私の拙い研究生生活のコア・テーマは何であったかと考えると、複式簿記の本質論、勘定学説、資本概念、マックス・ウェーバーや大塚史学（ロビンソン・クルーソーと信仰の記帳）、資本主義体制と会計、会計制度論、会計プロフェッション、海外の会計制度や比較会計文化論、アカウントティング・マインド、そして会計教育論といくつかの柱はあったかと思う。しかし、結局は研究面では「会計学における人間の問題⁽¹⁾」と、その研究を教育面に反映した「アカウントティング・マインド」の追及に尽きるのではないかと思う。

会計学研究方法論に関しては、かつて、E・ヘンドリックセンが代表的な10以上の会計学への主要アプローチを提唱した。この方法論研究⁽²⁾にも会計学の哲学分野の領域⁽³⁾が含まれている。さらに、我が国では黒澤清博士が会計学の哲学分野での「認識論的方法論的研究方法」⁽⁴⁾を提唱した。私の研究テーマは、このような社会構造と会計との関連を研究する分野といえる

社会構造と関連した観点からの「会計学における人間の問題」は、近代資本主義の精神と複式簿記の特質（経済体制と複式簿記の構造）、異種民族の中で生成した複

式簿記と会計の国際性の問題（民族や宗教、文化と複式簿記の精神）、ロビンソン・クルーソー物語と信仰の記帳にみる複式簿記の合理的精神（階級・階層と複式簿記の技術やその機能）であり、そのテーマの終局にあるものがアカウントティング・マインドの研究⁽⁵⁾につながるものである。

そもそもアカウントティング・マインドは、法学におけるリーガル・マインドを意識した概念で、その研究対象は会計学の知識体系を理解した上での判断能力や会計独自のものの見方の修得にある。そして、アカウントティング・マインドの会計教育においては、会計慣習を理解し、規則や原則を体系的に把握し、その上で適正に会計を判断する能力の基礎的養成が目的である。会計処理や財務諸表表示における適正な判断能力の養成対象は、まず、会計プロフェッションに将来携わる学生の能力開発が重要である。しかし、近年は会計学の養成対象が幅広く市民、特にビジネスにかかわる人間の基礎教養として会計の測定・伝達の判断能力が求められる時代に変化してきている。

基礎的判断能力の会計的判断の基底を形成する支柱が「真実性」や「有用性」などの会計学の命題とも思える問題であろう。法律でいえば正義の概念である。政治でいえば公平や公正の概念である。つまり、会計制度の

- (1) 「会計学における人間の問題」の研究に関していえば、椎名市郎稿「会計学における人間の問題緒論」、中央学院大学創立二十周年記念論集『現代経済・社会の歴史と論理』（第一書林）、1986(昭和61)年。椎名市郎稿「アカウントティング・マインドの研究」『中央学院大学総合科学研究所紀要』第13巻第1号、1997年。椎名市郎稿「アカウントティング・マインドと簿記の研究」日本簿記学会論文集『年報』第19巻（白桃書房）、2004年。椎名市郎稿「会計マインドと会計プロフェッション」、雑誌『会計』（森山書店）、第168巻第2号、2005年。椎名市郎著『アカウントティング・マインド—財務会計の視座からの序論』（泉文堂）、2005年。本論文シリーズ、椎名市郎稿「比較会計文化論序説（1）～（8）」などを参照されたい。
- (2) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, third edition, 1977. pp.1～27. 椎名市郎稿「複式簿記の原理とその論理的導入法」、『中央学院大学論集』、第14巻第2号、1980(昭和55)年、169頁。
- (3) 会計哲理については、椎名市郎稿『会計哲理—その発展への序章』、亜細亜大学大学院経営学研究科修士論文、1878(昭和52)年。椎名市郎稿「会計の本質と機能」、亜細亜大学大学院経営学研究科『経営学研究論集』、第5号、1981年。椎名市郎稿「会計学の哲理」、『中央学院大学総合科学研究所紀要』、No.3、1979年。椎名市郎稿「会計の本質と情報会計」、『中央学院大学情報科学研究所紀要』、No.3、1979年などで発表。
- (4) 黒澤清稿「会計学の方法論的基礎」、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）、1974(昭和49)年、38～39頁。
- (5) アカウントティング・マインドやその教育に関しては下記の単著や学会発表・学会誌を参照されたい（（注1）と重複する文献もある）。椎名市郎著『アカウントティング・マインド—財務会計の視座からの序論』（泉文堂）、2005年。椎名市郎学会研究発表「会計マインドと会計プロフェッション」、第63回（2004年9月）日本会計研究学会全国大会（於中央大学）。椎名市郎稿「会計マインドと会計プロフェッション」、雑誌『会計』（森山書店）、2005年8月号、13～23頁。椎名市郎稿「複式簿記の原理とその論理的導入法（12）Ⅶ 複式簿記とアカウントティング・マインド」、『中央学院大学商経論叢』、第32巻第1号、2017年9月、他。

基底にある会計慣習は、ある社会集団に属する会計に携わる人間の共通的な行動様式の側面であり、会計判断では会計慣習の何が真実性（情報提供側—受託責任）でどのような情報が意思決定に役立つ有用性（情報利用側—経営上・経済的意思決定）を有しているかを見極める判断能力を意味する。さらに、アカウントティング・マインドには経営者や会計人に対する倫理性が心理的刺激として強く意思決定の際に作用することが望まれる。倫理性には、道徳や正義、公平という倫理概念が不可欠である。それは、あたかも M. ウェーバーの (Ethos)⁽⁶⁾ により推進された「近代資本主義の精神」のようでもある。

ここで社会構造を考察する上の基底を形成する倫理とは、何が正義で何が不誠実であるかを問うもので、それは、人間として生きるにあたり守るべき自己規律を意味する。その意味で、倫理や正義は価値概念に属するといえる。このように、倫理や正義などの概念は、一つの理念や理想の価値概念である。しかし、この価値概念を普遍化してすべての人間に画一的に適用し、価値概念をマニュアル化して人間行動を逐次規制することは不可能である。理念のレベルと日常生活の実践レベルでは異なるからである。このように、倫理や正義は、宗教に象徴される超越的な理念の概念の側面を有する一方、人間の社会生活においての実践的行為や評価の重要な指針ともなりえる⁽⁷⁾。倫理や正義が一つの理念や理想の価値概念である限り、例えば、社会構造を支える重要な政治の第一目標は、公平・正義⁽⁸⁾ であり、法律もしかりである。

(2) 宗教倫理と会計学

会計学に関連して上記の命題研究に影響を及ぼす宗教倫理に関していえば、例えば中世イタリアを中心に複式簿記が発展した時代の商人は、利子を禁止する神との契約で商人が稼ぐ利益は、実に悩ましい問題であった⁽⁹⁾。M. ウェーバーのエトスには、このように宗教倫理が基盤にあるが、中世の商人は神の審判を受ける死の清算前に、心の借財を返すため稼いだ利益は教会に寄付を行う。このことで、罪の免罪の基礎資料として会計記録が必要だったという考え方もある。宗教倫理が簿記をより精緻化させ発展させたという考えである。

現代は神への畏敬や罪の意識ではなく、むしろ人間は神のもとの正義よりも世俗の世界では不正をしやすい動物であり、特に企業の経営者の不正会計への誘惑の前には、複式簿記の自己検証能力は無力に陥り、内部統制も機能せず外部監査でさえも限界があるという認識が重要である⁽¹⁰⁾。例えば、2008年金融商品取引法の下で導入された内部統制報告制度も、10年を経た現在この報告書を作成するコストとその効果に大きな乖離が見られ、内部統制の実質的な評価に疑問が投げかけられている⁽¹¹⁾。制度は人間によって運用されるということ、例えば、文化の異なるアメリカの経済制度をそのまま導入しても日本では十分活用できない事例である。

会計制度を運用する人間を養成することがアカウントティング・マインド養成の要である。この養成に望まれることは、かつての近世の宗教心にも似た倫理性や徳性⁽¹²⁾ が心理的刺激として会計実践に強力に作用するこ

(6) マックス・ヴェーバー著、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、44～45頁、72頁、320頁、356頁。大塚久雄著『社会科学における人間』(岩波書店)、1977年、3頁、13頁。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)、1969年、173頁。

(7) E・カメンカ、A・イアースーン・テイ編、田中成明・深田三徳監訳『正義論』(未来社)、1992年、9頁。

(8) ジョン・ローズ著、田中茂明・亀本洋・平井亮輔訳『公平としての正義再説』(岩波書店)、2004年、70頁。

(9) 「聖書と金利」、雑誌『週刊エコノミスト—特集—世界史を動かす聖書と金利』(毎日新聞出版)、2015年6月2日号、24～29頁。

(10) 東芝の2015年2月に発覚した不正会計による2,248億円の利益の水増しや2016年度最終赤字9657億円について、当期利益至上主義を掲げたコーポレプレッシャーに原因の一端があると、歴代コーポレートトップによる責任が問われた(株式会社東芝広報・IR室 第三者委員会「調査報告書—要約版」、2015年7月20日、第6章 原因論のまとめ、63～66頁)。

また、日本を代表する監査法人が長期に亘る監査で東芝の巨額の不正経理を見抜けなかった問題は、財務会計制度や監査制度に対する「期待ギャップ」を浮き彫りにし、制度の信頼性を揺るがした。この間、財務諸表監査が職業的懐疑心に基づくリスクアプローチに方向転換し、監査法人のガバナンス・コードが公表され、監査の品質管理が議論されていても、近年でもカネボウ、ライブドア、日本航空、オリンパス、富士フィルムなど企業の会計不正が相次いで発生した。

(11) 「時事談論 内部統制方向制度の展望」、雑誌『週刊経営財務』(税務研究会)、2019年9月16日号、24頁。

(12) 「倫理の『倫』は何らかの秩序をもって集まった人々のまとまりを表しており、人々がまとまりを得るときの秩序・規範であり、人間関係の理法と考える。また、倫理と道徳はほぼ同義として捉える」。原田保秀稿「会計教育と倫理—会計倫理教育の目標とカリキュラムの検討」、雑誌『会計』(森山書店)、2009年8月号、67頁。

とである。この意味することは、経営者も職業会計人もこの社会的倫理⁽¹³⁾を意識し、会計プロフェッションの行動規範を支える倫理への社会的期待から醸成される風土や個人の人徳や道徳⁽¹⁴⁾という広い概念を意図している⁽¹⁵⁾。法律でガバナンスを強化しても、その法律を運用する人間の姿勢が問われないと法律は形骸化する。特に、会計という数字の世界には、人間の努力と汗が冷酷な数字に表われるだけで、人間は没価値化され人間自体が表出することはない。しかし、会計に現れるすべての数値は人間が生み出しているし、会計の機能である測定・伝達を行う行為も人間である。また、測定・伝達の判断基準である会計基準を策定するのも人間であるし、実際に会計基準を運用するのも人間であり、適正な会計処理が行われているか監査するのも人間なのである。ここに「会計学における人間の問題」の研究の重要性がある。

(3) 社会構造と人間

一方、社会構造の基盤をなす経済体制の問題でいえば、資本主義経済の歴史は現代に限らず、過去もグローバリズムと国家との利害抗争・金銭や既得権力との癒着の歴史である。利益追求のために国境を越えて拡大する資本の論理と国民生活を安定させるという国家の目標は、根本的に矛盾する側面を有している⁽¹⁶⁾。会計に例をとれば、利益至上主義の資本主義経済では独占や寡占で自由競争が阻害され、環境汚染や所得格差、企業統治を無視した不正会計が醸成される土壌がある。このため、国家（または国の権威の裏付けのある機関）が会計法規

での規制や罰則を強化し、その暴走を防ごうとする。その国家の規制の背景には、共同体の共通性や平等性を求める理念が横たわっており、その意味で共同体は国家と資本主義経済の癒着も監視している。

階級・階層の側面で言えば、国民や地域社会、組織、利害関係者集団等が形成する共同体の共通性・平等性の理念は、資本主義経済や国家がもたらす矛盾を解決し、破綻を防止する機能がある⁽¹⁷⁾。このように、共同体には共通性・平等性に基づく道徳的感情や倫理性も含む共感が横たわっているのである⁽¹⁸⁾。それぞれの国家や同一経済圏内にある会計制度の中心をなす会計基準は、このような社会構造の中で認識する必要がある⁽¹⁹⁾。このように、会計制度も含め社会構造の本源は、相互に関連しあいながら存在する単位の複合的全体である⁽²⁰⁾。ところが、国家は国民の共通性・平等性を重んじる意思を尊重し、資本主義の利益追求の暴走を防ぎ、法律（会計法規含む）を策定するが、法律にしても会計制度にしても絶対的の普遍的な法則はなく、国や企業や国民のエゴ（自己愛）の妥協案として成立している。

すなわち、コンベンション（Convention - 擬制を意味し、その本質は社会の合意と拘束にある）の産物が会計法規（会計基準）の本質なのである。会計基準の特質と限界がこのConventionに包含されている。会計制度を強化し、監査制度を補強しても物差しの会計基準自体に限界があり、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に帰着する⁽²¹⁾。それゆえ、特に教育面においては、アカウントティング・マインドの養成が重要となる⁽²²⁾。

(13) 会計プロフェッションの倫理を取り上げたものとして、ジェームズC. ガー著、瀧田輝巳訳『会計倫理』（同文館出版）、平成17年、240～252頁が参考になる。

(14) 会計における代表的な倫理アプローチについては、原田保秀著「第2章 会計における倫理－倫理的アプローチの検討」、『会計倫理の視座－規範的・教育的・実証的考察』（千倉書房）、2012年が参考になる。

(15) 本節アカウントティング・マインドの記述は、椎名市郎稿「複式簿記の原理とその論理的導入法（12）Ⅶ 複式簿記とアカウントティング・マインド」、『中央学院大学商経論叢』、第32巻第1号、2017年9月、20～21頁引用。

(16) 佐伯啓思著『貨幣と欲望－資本主義の精神解剖学』（筑摩書房）、2013年、22～23頁。

(17) 柄谷行人著「第3部、第3章 ネーション」、『世界史の構造』（岩波書店）、2015年、332～333頁。

(18) アダム・スミス著、松井章子、北村知子訳『道徳感情論』（日経BP社）、2014年、「アマルティア・センによる序文」、14～15頁。Adam Smith, *The Theory of Moral Sentiments*, 1759, 1761, 1767, 1774, 1781, 1790, 1～6th edition, London.

(19) 椎名市郎稿「複式簿記の原理とその論理的導入法（13）Ⅷ 会計原理の教材開発研究の視座」、『中央学院大学商経論叢』、第32巻第2号、2018年3月、60～61頁。

(20) 新睦人・中野秀一郎著『社会システムの考え方』（有斐閣）、1981（昭和56）年、7頁。

(21) 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。

(22) この小節の一部は、椎名市郎稿「複式簿記の原理とその論理的導入法（15・了）X 会計原理（会計学総論）の教材開発研究(2)」、『中央学院大学商経論叢』、第33巻第2号、2019年3月、77～78頁参照。

本論文では、文化を人間が生み出す行為やその所産のうち、働く動的な力や方法・様式を成り立たせるものと捉える。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創りだされるものにある。この文化の基盤には、形而下の物質的価値観と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行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、人間社会の理想や在り方を示す世界観のようなものである。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⁽²³⁾。会計学においても双方の研究を有する「会計学における人間の問題」が私の研究のコア・テーマとなってきた所以である。

2. 会計学と文化⁽²⁴⁾

(1) 文化と会計学

現存する世界最古の複記記入の簿記書といわれるルカ・パチオリ (Lucas Pacioli) の“Summa de Arithetica, Geometria, Proportioniet, Proportionalita”の第3部、第2章の簿記の部分には「帳簿には主イエスの御名を記して記帳すべし」とする注意書きがある⁽²⁵⁾。信仰と商業活動の関係を記述したこの記述部分は、当時の商業活動が全て利益優先で人間性や宗教心が失われる傾向があるとする先人の警告と見ると、それはまた興味深いものがあ

る。現代風にいえば、経営倫理・ガバナンス、または会計倫理に通ずる精神であろう⁽²⁶⁾。

この複記記入の生命である「勘定の均衡性」、それを保証する貸借反対記入による勘定加減算計算も一つの文化的所産である。つまり、当時のヨーロッパには算盤がなく、筆算で計算していた。このため、ヨーロッパ人は概して計算が苦手ミスが多かった。また、書く手法も日本の縦書きではなく、左から流れる横書き式であったため、計算ミスを防ぎ、かつ左右対象となる勘定計算が生成したと考えられる⁽²⁷⁾。一方、日本では、日本式簿記としての「大福帳」があり、後に福沢諭吉がアメリカの簿記書を翻訳し、日本の「大福帳」と融合させ「帳合之法⁽²⁸⁾」とも呼んだ。

この「帳合之法」は、内容的にはアメリカのH・Bブライアント、H・Dストラットンの“Bookkeeping”(1871年発行)簿記書の翻訳であった。それは、日本の伝統的な大福帳に合わせた独創的翻訳書で西洋式複式簿記と遜色がないほど優れた帳簿は和式、簿記原理は洋式という和洋折衷の帳簿記入法であった⁽²⁹⁾が、必ずしも日本の実務に普及したわけではなかった。このように、かつての日本の伝統的な大福帳は、算術の便利さや筆、墨、和紙による記帳スペースの制約が西洋式簿記の貸借二面形式にまで帳簿の展開が至らず、その結果、和式の簿記⁽³⁰⁾ではより普遍的な企業会計という「表」に向けた社会性を有していなかった点に特徴がある。

つまり、単に各商家の「奥」の家計に向けた秘伝の会

- (23) 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。
- (24) 本小節は、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」、『中央学院大学総合科学研究所紀要』、第13巻第1号、1997年、77～78頁一部修正引用。Ichiro Shiina”*Culture, Business and Accounting Environment in Japan*”, 『中央学院大学商経論叢』、第8巻第1号、1994(平成61)年。
- (25) ルカ・パチオリ著、本田耕一訳『パチオリ簿記論』(現代書館)、1975年、62頁。
- (26) 「人生の考え方で重要なのはただ二つ—信仰と商売である。ダティニーの主要簿の巻頭には『神と利益のために』という言葉が掲げられているが、このふたつはひっくり返して、商人達のめざす唯一のゴールだった。現世ないし来世での利益——人生全体が一つの広大な会計事務所のようなものでその終わりには、最後の〈決算日〉が待っている」。イリス・オリーゴ著、篠田綾子訳『プラートの商人』(白水社)、1997年、10頁。
- (27) 高寺貞夫著『会計パラドックス』(同文館)、1984(昭和59)年、9頁。
- (28) H・Bブライアント、H・Dストラットン著、福澤諭吉訳『帳合之法—初編(一)(二)—略式帳合之法、二編(三)(四)—本式帳合之法』、(1873(明治六)年初編発行、大阪学院大学2001年復刻版)。西川幸治郎著『文献解題日本簿記学生成史』(雄松堂書店)、昭和57年、「帳合之法解題」、3頁～15頁。千種義人著『福沢諭吉の社会思想—その現代的意義—』(同文館)、1994(平成5)年参照。
- (29) 川原一夫著『江戸時代の帳合之法』(ぎょうせい)、1985(昭和60)年、「まえがき」1～2頁。
- (30) 和式会計のルールの起源は、田中幸治著『江戸時代帳合成立史の研究—和式会計のルーツを探る—』(森山書店)、2014年に詳しい。

計でしかなかったのである⁽³¹⁾。1630年代の江戸時代の伊勢富山家「足利帳」⁽³²⁾でも複式簿記に近い帳簿を具備し、算用帳の財産目録を作成し、利益計算も実施されていたと推定される⁽³³⁾。しかし、それは身内にしかわからない符帳が用いられたりして、商家ごとの「奥」の家計の秘伝技術であった⁽³⁴⁾。

簿記の記帳対象の中心にある債権債務の関係でも、人間中心主義による西洋キリスト教文化の契約関係と日本における自然崇拜の仏教的な恩恵による互酬関係では、人間の解釈が異なるとの見解がある。前者の西洋キリスト教文化の契約関係の下では、債権と債務は契約上同等の比重関係であるが、日本における自然崇拜の仏教的な恩恵による互酬関係では、自らの債権への権利が少し抑制され、他社の債務の関係が強調される傾向のある文化とされる。

それでも、債権は資金提供してくれた人への恩恵の気持ちを有し、債務は提供してくれた利害関係者への感謝と恩恵に報いる互酬の気持ちが情報開示を生むという⁽³⁵⁾日本独自の文化的背景があり、債権・債務の考え方一つでさえ人間の意識が異なるということである。どちらがより深い人間の倫理性を感じるかは、まさに文化の問題である。

(2) 文化の継承と会計学

また、簿記の起源論で対立する古代ローマ代理人簿記説と中世イタリア説⁽³⁶⁾での論争でも、古代ローマ文化はゲルマンによって完全に破壊されたとする「破滅説」と文化的遺産は継承されたとする「連続説」の文化論的学説の対立がある⁽³⁷⁾。さらに、近代の英国の企業会計の背景には、代理人関係というイタリア式簿記の関係よ

り、信頼関係に基づく人的均衡関係－受託者と受益者の信託関係－の大陸的簿記関係とニュアンスを異にする英国独特の信託関係 (fiduciary accounting) があるとする学説もある⁽³⁸⁾。

会計制度においても文化の影響がある。それは、大陸系商法会計制度 (continental accounting) — フランコ・ジャーマン系会計と英米系商法会計制度 (Anglo Saxon accounting) — アングロ・サクソン系会計と呼ばれるものである。フランコ・ジャーマン系会計が伝統的に債権者保護を目的とした配当可能利益計算を前提にしてきたのに対し、アングロ・サクソン系会計は株主に対する費用収益対応という企業収益力の計算とその分配可能利益開示に主要な課題を置いてきた。その相違は、資本の調達方法の相違とされている。

伝統的にフランコ・ジャーマン系会計は運用資金を主として金融機関から間接調達する方式であるのに対し、アングロ・サクソン系会計は広く投資家から証券市場を通じて資金を直接調達することに特徴があった⁽³⁹⁾。

「日本やドイツは戦後の復興期において間接金融の機能を徹底的に活用して国民から資金を集め、それを産業界に送り込むことによって、世界が驚く経済成長を実現しました。一方、イギリスやアメリカでは市場を利用して資金調達を行う制度などが早くから整い、直接金融を担う証券会社や投資銀行といった金融機関が、金融のもうひとつの主役として存在感を示していました⁽⁴⁰⁾」

20年前、日本の金融制度を変えようとする通称、「金融ビッグバン法」(「金融制度改革関連法」)が1998(平成10)年に制定された⁽⁴¹⁾。従来の銀行を中心とした間接金融ではなく、証券市場から資金を直接調達する直接金融

(31) 千葉準一稿「第4章 日本会計制度史研究の視角」、合崎堅二・若杉明・河野正雄編著『現代社会と会計』(中央経済社)、1986(昭和61)年、51頁。

(32) 川原一夫著、前掲書(29)、8～12頁。

(33) ルートポート著『会計が動かす世界の歴史—なぜ「文字」より先に「簿記」が生まれたのか』(KADOKAWA)、2019年、111～112頁。

(34) ルートポート著、同上書、27頁。

(35) 吉田雄司稿「文化的相異性による環境会計のアカウントビリティ概念」、雑誌『会計』(森山書店)、第174巻第2号、265～267頁。

(36) 小島男佐夫著『複式簿記生成史の研究』(森山書店)、1965(昭和40)年、4～5頁。

(37) 江村稔著『複式簿記生成発達史論』(中央経済社)、1960(昭和35)年、13頁他。

(38) 千葉準一著『英国近代会計制度—その発展過程の探究』(中央経済社)、1991(平成3)年、32頁。

(39) 森川八州男稿「制度会計論の基礎」、雑誌『会計』(森山書店)、第126巻第3号、96～97頁。

(40) キャリタス FAINANCE、「第1章 金融のための二つの仕組み」

https://job.career-tasu.jp/finance/guide/financial_seminar/001/(2019年7月26日アクセス)

(41) 「金融ビッグバン」とは、イギリスのサッチャー政権時の金融改革をモデルに1998年6月国会で成立した一連の金融システム

制度の変革である⁽⁴²⁾。この金融ビッグバンを裏から支えるものが機関投資家保護(具体的にはリスク回避)であり、その目的は財務情報を公開して株主にリスクの回避を促すという、政界経済をリードしていたアングロ・サクソン系会計に接近するための改革であり、それは企業の国際化の時代に生き残りをかけた時代的要請でもあった。

(3) 文化の交錯と会計学

金融ビッグバンは、直接、証券市場から企業が資金調達をしようとするアングロ・サクソン系の金融システムへの変換を意味するが、会計もアングロ・サクソン系の強い影響を受けていた当時の「国際会計基準」に準拠することになった⁽⁴³⁾。会計ビッグバンでは、この時代的要請を満たすため、日本の会計基準を当時の国際会計基準に合わせ国際的に通用する会計制度を創る努力がなされた。このように、1999(平成11)年4月から連結情報を皮切りに始まった日本の会計制度を当時の国際会計基準に合わせる大改革が「会計ビッグバン」と呼ばれるものであった。

そもそも、フランコ・ジャーマン系とアングロ・サクソン系は法律体系も異なる。フランコ・ジャーマン系は成文法主義であり、会計は国家による規制のアプローチ(prescriptive approach)に依拠する論理性であるのに対し、アングロ・サクソン系はコモン・ロー(common law)主義であり、限られた基本規程を設けるだけで、明文規定は判例法(case law)によって補充するという

国家主導より民間主導を重んじ合理性を尊ぶ考え方である⁽⁴⁴⁾。フランコ・ジャーマン系にせよアングロ・サクソン系にせよ文化を民族の慣習や判断で捉えれば、慣習とは一つの社会集団に属する人間の共通的な行動の仕方を意味し、判断はその共通的な文化や規範の中で何事が真実であるかを思惟することを意味する⁽⁴⁵⁾が、下記のように方法論的な相違にも注意が必要である。坂本孝司博士はドイツの正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung)に関連して以下のように主張する⁽⁴⁶⁾。

「コモン・ロー(慣習法)を採用しているアングロ・サクソン諸国は、商法典が存在しないことも関係してか、『帳簿の証拠性』という概念はなく、公認会計士監査によって決算書の信頼性を担保しています。いわば、『出口面』での信頼性保証する仕組みとなっています。ところが、商法典の上に会計制度が成り立つフランコ・ジャーマン法(大陸法)系に属するフランス、ドイツ、そしてわが日本などにおいては、『入口面』での簿記の正規性を重視しています。すなわち、『入口面』で適正・正確等の記帳をしっかりとせしめることで、『出口面』の決算書の証拠力を高めているという事です。しかし、この点に気づかない人が各界に多い。それは残念ながら現在でも変わらないままとなっています」

資本や人材の国際的流動化はグローバル化した企業への国際財務報告基準(IFRSs)⁽⁴⁷⁾の発展を促進し、フランコ・ジャーマン系にせよアングロ・サクソン系に

改革法に基づく一連の改革を意味する。ここでは、銀行、証券、保険の業態の垣根が取り払われ、外国企業の参入が認められ、持ち株会社が解禁され、いわゆる個人が保有する預貯金の投資信託等への有効活用と企業の資金調達を銀行からの間接金融から広く市場から得る直接金融を目指した金融改革を意味している。

- (42) 内閣府「3. 資金配分の効率化」の「第2節 構造調整の現状と経済活性化の課題」によれば、金融ビッグバン当時の2001年企業部門の資金調達国際比較によると日本の企業の銀行からの借入比率は38.7%(アメリカでは14.1%)と間接金融の比率が高く、ドイツの間接金融37.6%と似た資金調達の傾向を示していた。(<<https://www5.cao.go.jp/jj/wp/wp-je02/pdf/wp-je02-00302-03.pdf#search=%27E7%9B%B4%E6%8E%A5%E9%87%91%E8%9E%8D%E3%81%A8%E9%96%93%E6%8E%A5%E9%87%91%E8%9E%8D%E3%81%AE%E6%AF%94%E7%8E%87%27>>)(2019年8月10日アクセス)
- (43) 柴健治稿「第3章アングロ・アメリカン型会計制度とその特質」、井上良二編『制度会計の論点』(税務経理協会)、2000(平成12)年。
- (44) アメリカにおいて会計法規の企業の遵法度を高める有効手段が訴訟であり、この意味で会計原則形成に行政・司法・立法が強い影響を及ぼしているとしている。井尻雄士稿「アメリカ会計の発展事情」、雑誌『企業会計』(中央経済社)、1983年11月号、64～71頁。
- (45) 哲学辞典編集委員会『哲学辞典』(平凡社)、1990年、270頁、1127～1128頁。
- (46) 坂本幸司稿「飯塚毅博士の『正規の簿記の諸原則論』—その歴史的な位置づけと現代への提言」、『TKCタックスフォーラム2018 講演II』、27頁。
- (47) ここで国際財務報告基準(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)の総称を意味する表記であり、ここでは国際財務報告基準(IFRSs)と称する。本論文で取り上げた「会計ビッグバン」の時

せよ潜在的な基盤の相違はあるものの、両者は接近しており、明確な区別ができる時代ではなくなっている。例えば、アメリカの会社法の歴史は、デラウェア州で Delaware General Corporation Law (DGCL) が制定された 1903 年に遡るし、ドイツ商法典第 264 条資本会社の年次報告書にも「資本会社の年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守して財産・財務・収益状態の実質的主観系に合致した写像を伝達しなければならない」と規定している。この「写像」の意味するところは、イギリスにおける“true and fair view”に関する一般条項「真実かつ公正なる概観」原則の条文化とも解されている⁽⁴⁸⁾。2005 年以降、ドイツ商法会計法もアングロ・サクソン系で生成した国際財務報告基準 (IFRSs) の導入を行ってきている⁽⁴⁹⁾。フランコ・ジャーマン系にせよアングロ・サクソン系にせよ潜在的な文化基盤に相違はあるものの、資本の国際間の移動や企業の国際化の中で両者は接近しており、明確な区別ができる時代ではなくなっているのである。

3. 法学における正義の問題

(1) 裁判における真実と正義

会計学の命題と文化に関しての問題を法との関係で検討を加えることにする。正義や真理は社会生活における人間活動の第一徳目であり、特に法や政治において正義は目指すべき基本価値であるため、正義のためには妥協を許さないという共同体の意識が強く働く。一方では、万人が納得する正義や真理とは何か、または、正義や真理の反対にある何が誤謬で不正であるかを証明することは難しい。なぜ困難であるかという正義・不正の認識の判断は、利害や感情が絡み合うため理性ではなく人間的なものが表出しているからである⁽⁵⁰⁾。

正義の機能には、利益とか価値の衝突を解決する基準

としての正義と人間の行動を正当化する基準としての正義があるが、これらの価値判断は主観的であり、相対的であるが故に普遍的基準である実質的正義を見出すことは難しい⁽⁵¹⁾。会計学の「真実性」と同様である。アリストテレスも、真偽は物のうちにあるのではなく、思惟のうちであり、思想的存在にすぎないとの形而上学的見解を示している⁽⁵²⁾。

さて、慣習の中から成熟した法秩序の最終的な法の運用と判断の場である裁判ではどうであろうか。元公認会計士・細野佑二氏は、日本の多くの人が誤解をしている裁判における真実や正義に関して、自らの刑事裁判の被告・有罪確定の経験を生かして次のように簡潔に述べている⁽⁵³⁾。

「多くの人が誤解をしているが、裁判は事件の真実を明らかにする場ではない。真実を明らかにしようとしても、裁判所はそのための調査機能など持っていない。裁判は、あくまでも検察側と弁護側がそれぞれの主張を証拠により立証し、裁判所がその信用性を評価することにより判決が出される。裁判官の心証が、より説得力のあるストーリーを描く側に傾くのは、当たり前のことであろう」

(2) 裁判における正当性

おおよそ、形而上学二元論の下では、真実というのは一つ（実質的正義）と信じられるが、それを裏付ける法の下での実践の場での正義の主張は、人や立場や考え方で異なる。裁判で真実（実質的正義）を証明するという事例も過去にあるかもしれないが、基本的には上記のような刑事訴訟でも民事訴訟でも、原告も被告も判決に不利に働く証拠を提出する必要はなく、自らの正当性（正義）を証明するものだけが法廷に提出される。法廷ではその証拠や弁論で真実（実質的正義）は探求されるが真実を究明する場所ではないのである⁽⁵⁴⁾。

代は国際会計基準 (IAS) であった。

(48) 佐藤誠二稿「正規の簿記の諸原則システムとその適用能力」、静岡大学『経済研究』第 2 号第 1 巻、1997 年、73～75 頁。

(49) 詳しくは、佐藤誠二稿「IFRS 導入後のドイツ会計法規範の解釈」、『同志社商学』、第 68 巻第 3 号、2016 年、3～5 頁他参照のこと。

(50) 小林直樹著『法の人間学的考察』(岩波書店)、2005 年、301～302 頁。

(51) 藤川吉美著『価値と正義の論理』(第三文明社)、1981 年、163 頁。

(52) 三木清著『アリストテレスの形而上学』(岩波書店)、1935(昭和 10)年、69～70 頁。

(53) 細野佑二著『会計と犯罪—郵便不正から日産ゴーン事件まで』(岩波書店)、2019 年、123 頁。

(54) 我が国の判決は、証拠裁判主義により「有罪の言渡しをするには、罪となるべき事実、証拠の標目及び法令の適用を示さなければならぬ」(刑事訴訟法第 335 条第一項)としている。

裁判官は、証拠として裁判官面前調書、検察官面前調書、その他特信状況書面三種の証拠（刑事訴訟法第321条第一項、第322条）⁽⁵⁵⁾を比較秤量して、真実を推定するに過ぎないので、結局は裁判官への説得力あるストーリーと、それを立証する証拠を準備した側が勝つケースが多い（手続的正義）。裁判における正義は、うがった見方をすれば、神のもとでの真理を信じ、人間の信義を信じ、性善説に立つという人間より、人間の信義を疑い事前に自己に都合の良い証拠をしっかりと集めた性悪説に立つ人間の方が、裁判を有利に進めることができる状況があるともいえる。

竹内靖男氏は、刑事裁判について以下のように述べている⁽⁵⁶⁾。

「裁判は現実世界で人間が行う解決であり、その解決とは、『被告人が殺した』という検察側の主張が成り立つかどうかを判定するものにすぎず、『誰が殺したか』という『真実』に到達するとは限らない。それでは解決にならないといわれても、そういう解決しかできないのである」

このように、法規範の適応は具体的強制措置を命じる個別的当為文でなければならず、法の解釈とは、下位規範の導出操作を意味するが、この法規範を明晰化する作業といわれる⁽⁵⁷⁾。この法の解釈は、理論と実践との混合態となり、その混合のしかたは実践を主に理論を従とするものと言わなければならない⁽⁵⁸⁾。

(3) 法における正義

法の目的の一つに正義の実現があるが、前述のように、万人が納得する正義（実質的正義）とは何か、または、正義の反対にある不正とはなんであるかを証明することは難しい。なぜ困難であるかという点、正義・不正の認識の実践の判断には、利害や立場、感情や勘定（金銭）も絡み合うため、理念で割り切れるきれいな世界ではないからである。つまり、正義が現実的に

直面する問題は、極めて人間的なものが表出する場面が多いのである。個人の利害や国家の利益を優先すれば、誰もが納得する実質的正義の実現は不可能である。

このため、現実的には法に定める手続的正義が満たされれば、実質的正義は満たされる必要がないという考え方もある。しかし、実質的正義は法の目的を実現するための正義で、その手段が手続的正義とする関係ならば、どちらが重要でどちらが重要ではないという関係性ではない。双方の適切な関係を保つ努力が法における均衡理論である。細野佑二氏や竹内靖男氏の前述した裁判の見解は、手続的正義が重んじられた帰結といえるかも知れない。

つまり、法と正義の関係は、政治や経済や道徳や慣習など法を取り巻く法の外に存在する（外在的）目的への考慮があるからである。このような場合、法における正義の概念でよく説明されることは、正義には適法的正義（実定法の内容の正義・不正）、形式的正義（各人間に平等にとりか、労働に応じてとか、各自の能力に応じてなどの正義の普遍的要素）、実質的正義（人間の生き方や社会制度の正しい在り方など）があるといわれている⁽⁵⁹⁾。会計基準の設定においては、適正的正義が重んじられ、デュプロセスの可視化が正義を保証しているとも考えられる。この可視化をさらに進めるためには、M. サンデルは、さらに次のように正義と公共善を結論づけている⁽⁶⁰⁾。

「公平な社会は、ただ効用を最大化したり選択の自由を保障しただけでは、達成できない。公正な社会を達成するためには、善良な生活の意味をわれわれがともに考え、避けられない不一致を受け入れられる公共の文化をつくりださなくてはならない」

4. 会計学における真実性の問題

(1)「企業会計原則」における真実性の原則⁽⁶¹⁾

伝統的な会計学においては、従来、正義というより「真

(55) 細野佑二著、前掲書（53）、116頁。

(56) 竹内靖男著『法と正義の経済学』（新潮社）、2002年、155頁。

(57) 碧海純一著『法哲学概論』（弘文堂）、1977（昭和52）年、146～147頁。

(58) 碧海純一著、同上書、213頁。

(59) 深田三徳・濱真一郎著『よくわかる法哲学・法思想』（ミネルヴァ書房）、2013年、96～97頁。

(60) マイケル・サンデル著、鬼澤忍訳『これから「正義」の話をしよう—いまを生き延びるための哲学』（早川書房）、2010年、335頁。

(61) 本節は椎名市郎著『現代財務諸表の基礎理論—収益費用アプローチと資産負債アプローチの混在型会計の展開』（税務経理協会）、2004（平成16）年、66～68頁引用。

実性」という概念が用いられてきた。それは、「企業会計原則」の一般原則の支柱をなす真実性の原則に由来すると思われる。「企業会計原則」の一般原則は、本文の中に7つの原則(1. 真実性の原則 2. 正規の簿記の原則 3. 剰余金区分の原則 4. 明瞭性の原則 5. 継続性の原則 6. 保守主義の原則 7. 単一性の原則)が明記され、注解で8. 重要性の原則が加えられ、8つの原則から構成されている。一般原則は、人間の生き方に例えれば、いかに人は生きるべきかを教えているようなものだ。つまり、利害調整志向の会計の損益計算書や貸借対照表などの財務諸表を作成する時に守られるべき、共通指針や基本原則を示している。

その第一は「企業会計原則」の支柱ともいえる「真実性の原則」である。

(本文) 企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。

企業が多くの利害関係者の協力によって運営されているが、この利害関係者への財務報告は真実なものではないとする原則が真実性の原則である。企業会計の任務を「報告のための会計」に求めていることが特徴である。例えば、株主という特定の集団の利益のみに配慮した報告をすれば、他の利害関係者の調整ができない。特に、会計は確固たる自然界の不変の法則(太陽は東から上り西に沈む)で支配されているものではない。長い間の会計慣行と経営者等の合理的判断に依存するConventionの部分がある。

このため、何が真実で何が真実でないのか、画一的に断定することはとても難しい。真実の絶対的な物差しはなく、あくまでも相対的といわれる所以である。人間にもそれぞれの個性的な生き方があるように、相対的とは真実と思われる会計報告は1つ(絶対)ではなく、2つ以上(相対)あるということの意味する。財務諸表の本質は、記録された事実(帳簿や証憑書類など)と長年の会計慣習(会計原則)と経営者の判断の総合的な表現と

いわれている所以である。

結論からいえば、経営者が社会的責任を自覚し、倫理観の下で「企業会計原則」を遵守し⁽⁶²⁾、会計報告をなした時が「真実な報告」ということである。このように、真実性の原則は、それ自体に内容や中身があるものではなく、真実性の原則を除く、他の原則を遵守して出てきた結果が、真実な報告ということになる。「企業会計原則」における真実性の原則とは、「企業会計原則」の趣旨を理解し、各原則の条項を遵守した結果出てきた財務諸表は真実である⁽⁶³⁾と表明しているだけで、その内容は、企業経理の真実というものがあるなら、その姿の一端は示してはいるものの企業経理の真実ではなく「企業会計原則」上の真実を表現しているにすぎない。

それは、真実な会計報告というより、むしろ「企業会計原則」に照らして「適正な会計報告」というほうがより適切な表現と思われる。この場合、「真実性」より「適正性」の理念に近いものといえる。しかし、その実態を命名せずにあえて「真実性」を謳うのはイギリス会社法等の影響以外に、やはり経営者の倫理性を強調する意図があったと思われる。もちろん、会計学的に考察して、真実性の原則を保証するものが継続性の原則である。真実性の原則と継続性の原則の関係は、継続性の原則が遵守されていれば、E. シュマーレンバッハの期間利益が清算までの全体の利益に一致する「合致の原則」(Grundsatz der Kongruenz)⁽⁶⁴⁾により全体的・期間的・相互的な相対的真実性が保たれる有力な学説もある⁽⁶⁵⁾。この場合は、見積もりや予測数値が混在した損益計算が、最終的には収支計算に帰結されて収支という客観性によって裏付けされるという意味である。この観点からは、会計技術的「真実性」の概念という方が妥当である。

(2) 日本の会計制度の重層性文化と「企業会計原則」⁽⁶⁶⁾

上述の「企業会計原則」を含め、戦後の日本の会計制度は適正な会計、適法な会計の融合を求めるためにトライアングル体制⁽⁶⁷⁾といわれる制度を構築した。すなわ

(62) 黒澤清稿、黒澤清編著、前掲書(21)、64頁。

(63) 黒澤清著『近代会計学』(春秋社)、1968年、290頁。

(64) E. シュマーレンバッハ著、土岐政蔵訳『十二版・動的貸借対照表論』(森山書店)、1975(昭和50)年、46頁。

(65) 山下勝治著『会計学一般理論—決定版』(千倉書房)、1968(昭和43)年、157～164頁。

(66) 本小節は、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」、『中央学院大学総合科学研究所紀要』、第13巻第1号、79～80頁参照。

(67) Kiyomitsu Arai and Shounosuke Shiratori, *Legal and Conceptual Framework of Accounting in Japan*, paper presented at the

ち、商法（会社法）と証券取引法（金融商品取引法）、税法が複雑な絡み合いの中で制度文化を形成してきた。トライアングル体制は、それぞれの歴史的必然性を経て、日本の土壤に融合してきた。例えば、明治維新後、まず大陸系商法（会社法）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、アメリカ占領下で証券取引法（金融商品取引法）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、証券取引法（金融商品取引法）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（現、会社法）、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⁽⁶⁸⁾。このように、商法（会社法）と証券取引法（現、金融商品取引法）と税法の相互依存・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出来る。

上記以外に、重層性の文化の典型例を考察すると「企業会計原則」の一般原則がある。まず、「企業会計原則」の体系は、会計処理体系ではなく、会計報告体系（一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則）を基本にしている。この報告体系⁽⁶⁹⁾と帰納法的方法論は、当時のアメリカ公認会計士協会のS・H・M原則を参照したといわれている⁽⁷⁰⁾。S・H・M原則の体系は、「序論、第I部 一般的考察 第II部 損益計算書 第III部 貸借対照表 第IV部 連結財務諸表 第V部（注記と脚注） 第VI部 会計原則の要約」となっている⁽⁷¹⁾。そして、その中核をなす「一般原則」の真実性の原則は、イギリス

会社法における真実公平の原則⁽⁷²⁾やドイツ商法貸借対照表真実性の原則⁽⁷³⁾の影響を受けていると解されている。

また、正規の簿記の原則は、ドイツ商法総則の正規の簿記の諸原則の影響を受けているものとされている⁽⁷⁴⁾。さらに、真実性の原則に次いで重要な原則である継続性の原則は、アメリカ会計士協会の一連の報告書の影響を受けているといわれている⁽⁷⁵⁾。一般原則の資本と利益の区分の原則も大恐慌を教訓にしたS・H・M原則の冒頭に規定されている資本と利益の区別の影響を受けていると思われる⁽⁷⁶⁾。最後に、保守主義の原則は18、19世紀のイギリスの会計慣行から学んだものといえる⁽⁷⁷⁾。このように、「企業会計原則」の一般原則も幾つもの国の会計文化の所産を参考にしつつ、我が国独自の規定の中に再編成するという、日本の重層性の文化の事例を読み取ることができるのである。この重層性の会計文化は、適正な会計と適法な会計の融和を求める日本独自のトライアングル体制という会計文化創造への努力がなされてきたといえる。

(3) “Grundsatz der Bilanzwahrheit” と “true and fair view”

会計が初めて法律の領域において簿記による日記帳と財産目録が義務づけられた1673年ルイ14世のフランスの商業条例（Ordonnance de Commerce）以来、会計と法律は微妙な関係を保ちつつ、発展してきた⁽⁷⁸⁾。会計基準や会計原則を支える会計慣行は、法律の領域を基盤に生成、発展してきた側面がある反面、法律の安定性と異なり、現代では急激に変化する経済の領域で会計は著しく発展をし、法律がそれを追いかける事態も常態化して

Conference of National, Regional.

- (68) 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）、平成6年、87頁。
 (69) T.H. Sanders, H.R. Hatfield and U. Moor, *A Statement of Accounting Principles*, American Accounting Association, 1938.
 (70) 山本繁著『会計原則発達史』（森山書店）、1990年、5頁。および阪本安一編『S H M会計原則解説』（税務経理協会）、1990年、10頁。
 (71) 山本繁・勝山進・小関勇訳『S H M会計原則』（同文館）、1980（昭和55）年、目次。
 (72) 黒澤清他著『新企業会計原則訳解』（中央経済社）、1975（昭和50）年、90～92頁。
 (73) 黒澤清著、前掲書（63）、287～290頁。
 (74) 黒澤清著、前掲書（63）、290～293頁。
 (75) 黒澤清他著、前掲書（72）、100頁。
 (76) 黒澤清編、前掲書（21）、64頁。
 (77) 山本繁著、前掲書（70）、5頁。
 (78) 岸悦三著「第12章 フランス商事王令会計規定の成立」、『会計生成史—フランス商事王令会計規定研究』（同文館）、1977（昭和52）年。

いる。現代では、経済活動における会計実務が進展し、それを法律の中で制度化する社会的な要請が生まれ、法制の中でその要請が確認され、法的な見地からも論理展開される構造となっている⁽⁷⁹⁾。その橋渡しが公正なる会計慣行である。適正な会計と適法な会計の融和を求める日本独自の「トライアングル体制」という会計文化の創造である。

そもそも日本の真実性の原則の原型となったといわれるドイツ会社法における貸借対照表の真実性の原則 Grundsatz der Bilanzwahrheit) とイギリス会社法の「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」があるとされている⁽⁸⁰⁾。「企業会計原則」設定時代の西ドイツ会社法における貸借対照表の真実性の原則では、19世紀の資産の評価の真実な価値 (客観的な時価) と実財産としての能力の面を重視から立場から、1976年の改正では帳簿記入や計算の正確性を求める内容に変化してきた時代であり⁽⁸¹⁾、貸借対照表の真実性の原則の背後には、一般包括原則である正規の簿記の諸原則 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung) がある。

例えば、1884年の改正西ドイツ会社法第4章第38条第1項正規の簿記の諸原則では、「すべての商人は帳簿を備え置き、これに商取引および財産を状態を正規の簿記の諸原則に従って明らかにすることを義務づけられている」として規定の趣旨には変化はないが文言には変遷がある。この正規の簿記の諸原則の構成内容には、当時の第43条 (商業帳簿への記入) の各条項において、完全性の原則、正確性の原則、継続記帳の原則、明瞭性の原則が商業帳簿の記帳という別の条文に明記される内容が含まれている⁽⁸²⁾。正規の簿記の諸原則は、商人の目的適合的な簿記と貸借対照表作成を確保する法規範であるといえる⁽⁸³⁾。

一方、イギリス会社法は1844年「完全かつ公平 (full and fair)」、1856年「真実かつ正確な概観 (true and

correct view)」、そして、1948年「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」があるとされている⁽⁸⁴⁾。1985年には1948年会社法を引き継いで第226条第2項で貸借対照表や損益計算書はその事業年度の真実かつ公平な概観を与えるものでなければならぬと規定した⁽⁸⁵⁾。有名な離脱規程⁽⁸⁶⁾も日本にはないものである。

このように、1948年改正イギリス会社法でも、貸借対照表、損益計算書に関する真実公正な原則 (principle of true and fair view) が規定されている。改正イギリス会社法第147条第2項では「会計記録の真実性の原則」、同第149条第1項では「貸借対照表の真実性の原則」、「損益計算書の真実性の原則」を規定している⁽⁸⁷⁾。具体的に以下の条文である。

「149条第1項 会社のすべての貸借対照表は、当該会計年度末における会社の財政状態につき真実かつ公平な報告を提供するものでなければならぬ。会社のすべての損益計算書は当該会計年度間の会社の損益について真実かつ公平な報告を提供するものでなければならぬ

第2項 会社の貸借対照表および損益計算書は、本法第八スケジュールに定める要件に適應可能な限り合致するものでなければならぬ」

ここにおいては、「真実かつ公平」とはどのような内容なのかの定義は示されていない。改正イギリス会社法では第八スケジュールを遵法することで真実かつ公平な報告が得られるという解釈になる。我が国の「企業会計原則」の真実性の原則が、真実な会計報告というより、むしろ「企業会計原則」に照らして「適正な会計報告」で得られる真実ところに核心があると前述したが、改正イギリス会社法においても同様の解釈が成り立つと思われる。ただし、我が国「企業会計原則」の「真実性」が「適正性」や「遵守性」の理念に近いものなのに、あえて「真実性」を謳うのは経営者の倫理性を強調する意図があっ

(79) 遠藤一久著『正規の簿記の諸原則』(森山書店)、1984年、336頁。

(80) 黒澤清著『新版財務諸表論』(中央経済社)、1968(昭和43)年、101～104頁。黒澤清著、前掲書(63)、107～111頁、286～290頁。

(81) 松本剛著『ドイツ商法会計用語辞典』(森山書店)、1991年、33～34頁。

(82) 中川美佐子著『西ドイツ会計制度論』(千倉書房)、1985(昭和60)年、12～13頁。

(83) 佐藤誠二稿、前掲論文(48)、67頁。

(84) 黒澤清著、前掲書(80)、101～104頁。黒澤清著、前掲書(63)、107～111頁、286～290頁。

(85) 山浦久司著『英国株式会社制度論』(白桃書房)、1993年、414～417頁。

(86) イギリス会計士団体編、田中弘・原光世訳『イギリス会計基準書』(中央経済社)、1990(平成2)年、9頁。

(87) 黒澤清著、前掲書(63)、286～287頁。

たと思われるが、改正イギリス会社法にとってはこの倫理性が条文の趣旨にあるのは不明である。

5. 会計監査と真実性の問題

(1) 正義と会計学

このように「真実性」は倫理上の善悪にも通じ、何が善で何が悪であるかを考えることに通じるし、悪を考えることでそれ以外を善とする方法論も生じる。竹内靖男氏によれば、そもそも善悪とは何か、正義とは何か、平和とは何かを論じる場合、悪のない状態が善であり、危害や不利益を受けていない不正のない状態が正義であり、戦争のない状況が平和であるという方法論である。そして、最高権力者である国家の法を守ることが善や正義なら、正しい国家の在り方の議論そのものが善や正義の根本問題と考えられる。

歴史上の多くのケースでは、正義は支配者や権力者の利益を意味していた。支配者や権力者の覇権への知恵と命を懸けた戦いの労力に対する当然の帰結であるという考え方もある。しかし、国家や法がそもそも正しくなければ、国家や法を守ることがはたして善や正義なのかという循環論にもなる。現実的に人々の歴史は、多くの場合は悪法でも守ってきたという歴史がある。

それは、罰則を伴う個人のコスト負担や国の権力と自己防御負担を考慮すれば、悪法でも守ったほうが良いという人々のバランス感覚である。これは会計の「勘定論」である。正義の基本は個人と個人の正常な関係にある。このように、現実の世界では道徳的な「正義論」は人間個人の「感情論」を伴い、その感情論は法律的には正義を回復するための損害賠償という金銭解決の会計の「勘定論」に発展する⁽⁸⁸⁾。

(2) 真実性の原則と財務諸表監査制度

真実性の原則と公認会計士の財務諸表監査制度に関して、拙著の教科書には次のような記述がある⁽⁸⁹⁾。

「人類の歴史は男と女の歴史ではあるが、これに例えれば、会計報告の裏面史は「粉飾（ふんしょく）経理の歴史」といえる。粉飾とは、読んで字のごとく粉（こ

な）を塗って“うわべ”をつくろうことを意味する。例えば、本来、赤字で利益が無いのに、企業が帳簿をごまかしてウソの会計報告をし、当期利益があるよう操作したりするのが、その代表的な粉飾経理である。最近では、粉飾というより正確には不正経理という。

企業の経営者が、外部の利害関係者に対し、このような不正（粉飾）経理の報告をすると、会計上の企業会計基準や公認会計士は判断をしないが、法律違反を伴うことが当然多い。しかし、企業の外部利害関係者にとり、非常に複雑な企業の会計報告が適正になされているかどうか、正直わからない。大学の教員でもわからない。そこで、企業と何ら身分的・経済的関係をもたない会計の専門家（国家試験合格者）である公認会計士に公正な第三者の立場で、専門的にその企業の公表する財務諸表の監査をしてもらい、その公認会計士の監査意見を添えて外部の利害関係者に報告すると、その会計報告の真実性に信頼性が増す」

このように公認会計士が実施する会計士監査とは、独立した公正な専門家が、企業の作成した財務諸表の適否につき、批判的、分析的に検討を加え、専門家の意見を公表し、適正性や適法性を担保して利害関係者を保護する行為や制度をいう⁽⁹⁰⁾。もちろん、公認会計士監査は提出された企業の財務諸表の適否を監査基準に従い監査をし、専門家としての意見を表明するだけで監査をした財務諸表自体に責任を負うものではなく、自分の監査意見に対して責任を負うものである（二重責任制度）。今般の一連の東芝の巨額不正会計に関し、それは監査の失敗ではなく完全な正解のない世界で意見表明をする監査の限界を露呈したもので、監査基準をいくら改訂しても解決はできないこと、むしろ、監査への過剰な信頼（期待ギャップ）是正すべきという見解は Convention の世界から考えれば的を射た意見と思われる⁽⁹¹⁾。

(3) 会計監査の不正の概念と信頼性

そもそも真実性の原則の反対概念である不正会計の「不正」とはどのような状態を意味しているのだろうか。「不正」は法律的または人道的な正義または会計上

(88) 竹内靖男著、前掲書（56）、3～8頁、19～20頁、34～35頁。

(89) 椎名市郎著、前掲書（61）、67～68頁。

(90) 日下部興市著『新会計監査論』（中央経済社）、1968（昭和43）年、5頁。

(91) 國部克彦稿「監査の限界」、雑誌『旬刊経理情報』（中央経済社）、2017年10月1日号、1頁。

の適正に反する状況を意味する。日本公認会計士協会監査基準委員会(監査基準委員会報告書 240)「財務諸表監査における不正」(平成 25 年 6 月) I 1.(1) 不正の特徴の項目では以下のように定義されている。

「2. 財務諸表の虚偽表示は、不正又は誤謬から生ずる。不正と誤謬は、財務諸表の虚偽表示の原因となる行為が、意図的であるか否かにより区別する。

3. 不正は様々な意味をもつ広範囲な概念であるが、本報告書では、監査人が財務諸表監査において対象とする重要な虚偽表示の原因となる不正について取り扱う。不正には、不正な財務報告(いわゆる粉飾)と資産の流用がある。監査人は、不正の発生が疑われる場合や、まれに不正の発生を識別した場合においても、不正の発生に関する法的判断は行わない」

上記の会計監査の持つ法的限界以外に、下記の監査法人業界の体質批判もある。細野祐二氏はいう⁽⁹²⁾。

「社会には粉飾経理が満ちあふれている。そして驚くべきことは、これらの粉飾経理には監査法人の適正意見が表明されていることである。私は、粉飾経理を発見するたびに監査法人を激しく攻撃した。しかし、いくら監査法人の無能・怠慢を批判してみても粉飾決算は収まることがなく、公認会計士業界の自浄作用もまったく機能しなかった。粉飾は巨額・悪質化していくばかりで、私は止め処ない徒労感を覚えた」

そもそも「監査」という概念が、現実の世界では極めて多種多様である。本論文では金融商品取引法に基づく財務諸表監査や会社法における会計監査人設置会社による計算書類の監査を前提としている。これらの監査は、公認会計士が係るために社会的信頼性があるといわれている。しかし、公認会計士の資格を有する人間が監査するから信頼性が増すというより、監査全体の信頼性の水準が問われることを忘れてはならない。その水準⁽⁹³⁾とは、(1) 監査実施者が(職業的な懐疑心も含め)監査の専門教育を受けているか否か、(2) 監査基準のような監

査実施のルールが整備されているか否か、(3) 会計基準のような監査対象となる作成基準や実施基準が整備されているか否か、(4) 会計基準等は対象領域の網羅性に十分配慮されているか否か、(5) 監査実施者と監査対象とは形式的(身分的・経済的)独立性や精神的独立性が保たれているか否かである。

この水準が必ずしも十分な機能を発揮していない点を指摘している細野祐二氏は、欧米のように財務諸表危険度分析を多くの民間団体が行っており、監査法人を含む多元的な上場企業の財務諸表適正性監査体制が社会全体として機能していること掲げ、官に頼らず民間の力で財務情報の自己防衛措置の社会システム構築を提唱している⁽⁹⁴⁾。

(4) 真実性の多面性と有用性

国際財務報告基準(IFRSs)では企業の利害調整の立場より、企業情報を利用して株を購入するか否か、保有している株を売るかどうか判断をする投資家の意思決定に役立つ会計に主眼が置かれている。このため、真実性の原則より、会計情報を利用する投資家の立場からもっと丁寧で詳細な「利用者志向型の会計」を目指し、その理念を「有用性」におく。「有用性」とは、会計情報の解釈に役立つ情報を意味している理念だ。その内容は、まず投資家の知りたい時に情報を提供する適時性基準、知りたい情報を提供する目的適合性基準、情報の信頼性・検証可能性や中立性、比較可能性基準などが「有用性」の理念の中身だ。この「有用性」も「真実性」と相反するものではなく、相互関係性を形成しているといえる。

「有用性」へのパラダイムシフトの端緒は、ASOBAT(AAA Committee; *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966)であった。ASOBATでは会計の定義を、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである⁽⁹⁵⁾」と述べている。

(92) 細野祐二著、前掲書(53)、234頁。

(93) 手塚仙夫稿「会計・監査カナメの要 監査は信頼できますか」、雑誌『旬間経理情報』(中央経済社)、2019年10月1日号、5頁。本文中のカッコ書きの部分は引用個所に筆者が挿入したものである。

(94) 細野祐二著、前掲書(53)、235頁。

(95) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p1. 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』(国元書房)、1969(昭和44)年、2頁。

会計学やその対象である現実の会計事象(会計)において「真実性」を支えるものは「客観性」である。客観性は個人的偏見がなく可視化に支えられた「確実性」が基本となる⁽⁹⁶⁾。帳簿の基礎となる証憑書類の具備はもちろん帳簿体系、勘定体系、会計管理組織が一体⁽⁹⁷⁾となって会計学上の「真実性」の一部を形成している。次に、会計には会計の目的がある。経営管理の目的、配当可能利益や分配可能利益・課税目的等の利害調整の目的、投資意思決定の目的等である。この「真実性」のある情報を運用する目的ごとに現れるのが「有用性」である。上記の「客観性」は、「有用性」という目的を達成する手段であり、それ自体は簿記の目的ではあるが会計の目的ではない。

ここで、簿記と会計の相違について考察を加えておく。会計の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・発展してきた。そこには、誰かに報告をするという会計目的以前に、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。簡潔に言えば、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⁽⁹⁸⁾のである。

この会計の目的の次元では、「有用性」がより重要となる⁽⁹⁹⁾。この「有用性」は個人などの個別レベルの適用となるが、「真実性」は社会的合意の全体レベルの問題として捉えることができる。社会的にすべての利害である「有用性」の最大満足をもたらす会計の在り方や倫理が「真実性」といえる⁽¹⁰⁰⁾。財務会計基準審議会のFASB(Financial Accounting Standards Board)では、有用な情報を企業の受け取る将来の正味キャッシュ・フローの金額や時期、不確実性を情報利用者が評価するために役立つ情報と定義して、意思決定の有用性の構造を次のようにまとめている。

まず、意思決定の有用性を構成する目的適合性と信頼性を基本的特性としている。目的適合性の基本的要素と

して予測価値、フードバック価値、適時性を掲げ、信頼性の基本的要素として検証可能性と表現の忠実性、そして中立性を掲げて、目的適合性と信頼性を基本的特性は相互比較可能性を掲げている⁽¹⁰¹⁾。

会計制度の基底にある会計慣習は、ある社会集団に属する会計に携わる人間の共通的な行動様式の側面があり、会計判断では会計慣習の何が「真実性」(情報提供側―受託責任)でどの情報が適正で意思決定に役立つ「有用性」(情報利用側―経営上・経済的意思決定)を有しているかを見極める判断に必要とされる命題である。「真実性」が「企業会計原則」全体の遵守など全体の制度や社会性を強調する際に使われる概念としたら、「有用性」は個々の利害関係者がそれぞれ個別の情報を利用して意思決定をする際に使用される命題である。両概念は、哲学的には「全体論」と「個別論」に峻別されるが、まったく別個の対立概念ではなく、相互に補完性のある関係でもある。

6. 会計哲学と倫理的アプローチ

(1) 会計制度の多重性と真実性

会計基準を含む会計制度の成立要件は、会計の利用目的、経済的あるいは社会的条件、人々の思考様式で決められる⁽¹⁰²⁾。会計の利用目的、経済的あるいは社会的条件、人々の思考様式は、一つひとつ独立しているのではなく、混在して会計制度の変化を促す要因となる。これらの条件が変化すれば、会計制度も変更されるが、それが部分的な変更で済むのか、かつての「企業会計原則」時代から現在の企業会計基準、国際財務報告基準時代のようにパラダイムの変更を伴うのかは上記の三つの成立要件の変化の度合いで決定される。

会計制度の中で法律体系の枠組みを制度会計と称すれば、我が国には金融商品取引法(企業会計基準)、会社法、そして税法の三つの会計制度がある。これら制度に共通する目的は企業の適正や適法な期間損益計算(企業業

(96) 青柳文司著『会計学の原理』(中央経済社)、1975(昭和50)年、359頁。

(97) 椎名市郎著『簿記論―基礎・応用・実践』(税務経理協会)、1989年、12～13頁。

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

(99) 青柳文司著、前掲書(96)、366～367頁。

(100) 青柳文司著、前掲書(96)、369頁。

(101) 平松一夫、広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念』(中央経済社)、2002年、76頁。

(102) 青柳文司著『会計士会計学』(同文館)、1975(昭和49)年、91～104頁。

績)であるが、その適性或適法には3つの法律制度で設定趣旨がそれぞれ異なる⁽¹⁰³⁾。発展の歴史的経緯から考察すれば、金融商品取引法(企業会計基準)は、出資者などの利害関係者に情報を提供するため分配可能利益の算定にある。会社法は、債権者の担保能力保全と株主との利害調整のための配当可能利益の算定にある。会社法と金融商品取引法の関係は、前者が一般・普通法に対して後者がその特別法との関係にある。そして、税法は国家の課税の公平性担税力の所得計算(純財産増加)にある。

会計制度にとり重要なことは、これら3つの制度の連結環として「一般に公正な妥当と認められた会計基準や会計慣行」が横たわっていることである。金融商品取引法の財務諸表等規則第1条1項では、上場会社等の財務諸表の用語、様式及び作成方法は、財務諸表等規則の定めるところによるものとし、この規則において定めのない事項については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うものとする旨の規定がある。

また、会社法第431条には、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定され、会社計算規則第3条には、「この省令の用語の会社及び規程の適用に関しては、『一般に公正な妥当と認められて企業会計の基準その他の企業会計の慣行』をしん酌しなければならない」と規定している。さらに、法人税法第22条4項では、法人の所得の金額の計算において収益の額および原価、費用等の額は、「公正妥当と認められる会計処理の基準」にしたがって計算されると規定している。

この3つの制度を結びつける「一般に公正な妥当と認められて会計基準や会計慣行」の一つには「企業会計原則」(大蔵省大蔵大臣諮問機関・企業会計審議会)や「企業会計基準」(金融庁金融庁長官諮問機関・企業会計審議会)、企業会計審議会から職能を移行され、会計基準の開発・整備(特に、国際会計基準との調和)を目指す「企業会計基準委員会」(独立の民間設定主体)の「修正国際基準」(「国際会計基準と企業会計基準委員会による修正

会計基準によって構成される会計基準」などがあげられる⁽¹⁰⁴⁾。しかし、これらは「一般に公正妥当と認められて会計基準や会計慣行」を象徴ないしは部分を形成するもので、全体のフレームワークが包括されて成文化されたものではない。

その理由は、広範な会計実務や数多くの業態、そして企業規模や企業の歴史的経緯に対応する会計基準や会計慣行の体系化や成文化すること自体の技術的困難性以外に、次のような重要な機能があると思われる。わが国のトライアングル体制は、戦後の混乱した経済復興至上命令の政策の中で、当時の商法に近代的な会計規定が無く、法人税法でも精緻な課税規定が必要とされる状況があった。そこでアメリカの証券取引法制度をまず導入して、商法や法人税法と切り離して損益法会計や公認会計士監査制度、連結会計や中間決算制度等の近代会计学の手法を実験したのであった。

それからその成果を商法に取り入れ、かつ、近代会計制度が必要とする具体的な会計処理を法人税法の中でも導入していくという、我が国の独特の創造的な会計制度発展の成果であるという⁽¹⁰⁵⁾。久保田秀樹氏は次のように要約される⁽¹⁰⁶⁾。

「トライアングル体制と呼ばれた日本の会計制度の特徴は、証券取引法会計が企業会計原則を通じて『実験機能』を果たした後、その成果が、商法会計と税法会計に浸透して、均衡状態に達していたことを意味しよう」

さらに、これとは別の重要な機能を黒澤清氏は次のように述べている⁽¹⁰⁷⁾。「商法の各規程と規定のとの間には、依然として幅広い空隙が残されている。(中略—筆者)法条と法条との間には、わざと多くの隙間が残されている。これが法の弾力性であり、経済社会の変動に対応する解釈の余地を与える法の機能である。それゆえ、『企業会計原則』は、すでに法制化され終わり、その機能を完了したと考えるときは、明らかに誤論であり、まして商法の規定がすでにととのった段階では、『企業会計

(103) 武田隆二稿「9 課税所得の計算構造」、黒澤清・番場嘉一郎編『体系制度会計 I 基礎理論』(中央経済社)、1978(昭和53)年、285～286頁。

(104) 千葉準一稿「第12章 日本の会計基準と企業会計体制」、千葉準一・中野常男責任編集『体系現代会计学第8巻 会計と会计学の歴史』(中央経済社)。2013年、471～479頁。

(105) 椎名市郎稿、前掲論文(22)、44頁。

(106) 久保田秀樹著『日本型会計成立史』(税務経理協会)、2001年(平成13)年、2～3頁。

(107) 黒澤清稿、前掲書(21)、32～33頁。

原則』はもはや存在しないであろうかのように主張するのは、非常に珍説愚論にすぎないものである」

上記の黒澤清氏の主張は、1975 (昭和 50) 年前後の時代背景を前提としているものの、その精神を当時の「企業会計原則」から現在の「公正な会計基準や会計慣行」と置き換えれば、現代でも生きている重要な機能である。ここに制度会計における会計学の存在意義があるのである。つまり、ここにこそ会計制度における会計学のレゾン・デートル (raison d'être) があるのである。なお、国際財務報告基準 (IFRSs) においては、取引の事象に該当する会計基準や解釈指針がない場合には、国際財務報告基準 (IFRSs) の概念フレームワークに記載されている定義に従い判断されることになるし、FASB のような類似基準も参考にしていよいことになっている。

上記の少察のように、会計制度においてはそれぞれの法規の目的である有用性を担保にして、全体としての「真実性」を確保するため「公正な会計基準や会計慣行」が尊重されている多重構造として理解をすることができる。

(2) 会計哲学への道—会計学方法論

上記の会計制度を研究する際のフレームワークが、社会構造と関連した観点からの会計学研究方法論の体系である。それは、社会科学の三つの関心事である経済体制 (資本主義社会)、階級や階層、民族 (人間行動様式) の視点である⁽¹⁰⁸⁾。具体的には、近代資本主義の精神⁽¹⁰⁹⁾と複式簿記の特質 (経済体制と複式簿記の構造)、異種民族の中で生成した複式簿記と会計の国際性の問題 (民族や宗教、文化と複式簿記の精神)、ロビンソン・クルーソー物語と信仰の記帳にみる複式簿記の合理的精神 (中

産階級・階層と複式簿記の技術やその機能) のテーマである。

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⁽¹¹⁰⁾。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、具体的には経営活動に伴う資本循環運動 (個別資本など) 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⁽¹¹¹⁾。

このように、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⁽¹¹²⁾。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。

このため会計学の構造には、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、投下資本回収計算等を通じて「真実性」や「有用性」の情報⁽¹¹³⁾を見極めの三段階がある⁽¹¹⁴⁾。勘定組織や帳簿組織 (内部統制組織) もしかりである⁽¹¹⁵⁾。

人類の歴史は過去から現在へ、現在から未来の終末に向かって流れている。この一連の流れを現在を基軸として過去を振り返れば、会計の「歴史 (accounting

(108) 高島善哉著『社会科学入門—新しい国民の見方考え方』(岩波書店)、1973年、138頁～139頁。

(109) 社会科学が資本主義体制の生成・発展と深い関係があることについては、高島善哉著、同上書、70～72頁参照のこと。

(110) 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。

(111) 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。

(112) 山榭忠恕稿「会計学を学ぶ人のために」、雑誌『企業会計』(中央経済社)、1976 年 5 月臨時増刊号、16 頁。

(113) 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。

(114) 青柳文司著『会計学への道』(同文館) 昭和 51 年、40 頁。

(115) 椎名市郎稿「比較会計論序説 (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、2019 年 9 月、7～8 頁。

history) 研究部門」が形成される。また、現在を基軸に将来をみれば、現在よりより良い会計基準や会計技法を開発する「会計基準・手続 (accounting procedure) 研究部門」が形成される。そして、社会科学の中心にある現在の在り方や基本理念について研究するのが「会計哲学 (accounting philosophy) 研究部門」である。

「会計哲学研究部門」は、「歴史研究部門」と「会計基準・手続研究部門」の基本理念を総合する研究部門となる⁽¹¹⁶⁾。「歴史研究部門」と「会計基準・手続研究部門」は、社会科学としての原則を求める学問領域である。これに対し、「会計哲学研究部門」は会計が扱って立つ人間の精神 (Geist) や原理の学問領域といえ、科学と哲学が学交する領域 (philosophy of science) である⁽¹¹⁷⁾。

「会計哲学研究部門」に関しては、かつての会計学の論文の中で、伝統的会計イズムと形而上学二元論、形而上学二元論の矛盾、現象学的還元論への反転と存在論、記号論の世界、混迷の中でのデリタの哲学を論じたことがある⁽¹¹⁸⁾。しかし、「会計哲理研究部門」の周辺の研究はできて、その中核に踏み込む成果はいまだ得られていない。そのため、過去の論文では会計哲学ではなく狭く会計哲理として論じていた。

(3) 会計学方法論と倫理的アプローチ⁽¹¹⁹⁾

伝統的な会計学方法論では、実際の会計実務を尊重し、実践の中から一定の法則や原則を導き出し、その法則や原則が実践に戻して適合するか否かの検証を行うことで会計学は発展してきた。この方法を帰納法 (induction) といい、その具体的な方法論が実用主義的アプローチ (pragmatic approach) と呼ばれるものである。哲学におけるプラグマティズムの思想は、その概念が真理であるかどうかは実践的な結果で判明するという思想である。つまり、法則や原則の有意味の基準を検証可能性に求めている⁽¹²⁰⁾。

会計学にこの方法が用いられる理由は、会計学の法則

や原則の実際の効用を優先させる技術的志向の方法論からである。この実践的効用とは、会計情報を必要としている利害関係者が、会計情報を適正に解釈できる情報提供を意味し、このような目的に寄与する会計基準の設定が重要視される⁽¹²¹⁾。つまり、実用主義的アプローチは、有用性 (useful) に基礎を置く会計哲学といえる。

この有用性の下では、企業会計は各種多様な異なる個別情報に即応する必要がある。このため、会計学の理論研究は、一元化から多様化へと進み、多元的な法則や原則が生じることになる。会計学としてはアカウンティング・ジャングル (accounting jungle) 化する虞れがある。つまり、実践的な中で何が有用 (utility) で、誰にとって有用なのか、何の目的で有用なのかの明確な基準が存在しないことで、社会科学としての論理性が問題視される欠点を有する⁽¹²²⁾。

この欠点を補うために会計学研究方法論として登場したのが演繹法 (deduction) による哲学の操作主義 (operationalize) を応用した操作主義的アプローチ (operational approach) である。例えば、物の長さの概念は、測定基準、測定器具、測定者の操作の結果を示しているだけで、長さの概念は操作と同意義であるという考え方である。反対に、このような操作ができない概念は無意味として退けられるのである。このように、操作主義的アプローチは、実用主義的アプローチの欠陥を補うために、経験的な概念やそれが持つ属性や内包はいったん一切拭き去られ、経験的・具体的な操作や手法の中で規定できない概念は無意味とする考え方である。つまり、会計の法則や原則は、そもそも何を操作するのか、何を伝達するのかで相対的なものであり、絶対的な固定概念は生じないとする考え方である。この操作主義的アプローチの下では、目的適合性 (reasonable) が問題となり、しかもその背後に操作をする人間の客観性 (objectivity) を問題とする。

しかし、私見によれば実用主義的アプローチの有用性

(116) 椎名市郎稿「会計の本質と機能」、前掲論文 (1)、8～9頁。

(117) L. ゴールドマン著、清水幾太郎・川俣晃自訳『人間の科学と哲学』(岩波書店)、1970 (昭和 45) 年、135 頁。

(118) 椎名市郎稿「会計学の哲理」、『中央学院大学総合科学研究所紀要』、第 6 巻第 1 号、1988 年 10 月。

(119) 本節は、椎名市郎「第三章 会計哲理への道—会計哲理導入への方法論—」、『会計哲理—その発展への序章』(亜細亜大学大学院経営学研究科経営学専攻修士課程修士論文) 参照。

(120) 伊藤俊太郎編『現代科学思想事典』(講談社)、1971 年、235 頁。

(121) 黒澤清稿、前掲書 (4)、27 頁。

(122) 新井清光著『会計公準論』(中央経済社)、1978 年、314 頁。

に操作主義的アプローチで有用性の判定に目的適合性を補足しても、操作をする人間の心情や意見に最終的には依存することになるのではないかとも思われる。いわゆる、操作的客観性 (operational level) の確保の難しさである。会計事象の複雑にして多様な会計行動に関して、操作が目的適合性に沿って客観性を保証する態度理論 (attitude theory of objectivity) に、積極的な回答は得られないのではないかと思う。いわゆる、私のコア研究テーマである「会計学における人間の問題」がここでも問題視されるのである。

この人間の態度理論は、科学の領域のみではなく、哲学と科学が学交 (cross disciplinary) する倫理的アプローチ (ethical approach) まで踏み込む必要があると思われる。倫理的アプローチは、哲学では規範的アプローチ (normative approach) に属し、会計学方法論の中に社会規範や規範的人間を介入させようとするものである。この倫理的アプローチは、D. R. スコットにより提唱され⁽¹²³⁾、E. ヘンドリクセンの書物⁽¹²⁴⁾でも紹介されている。スコットによれば、会計学の法則や原則は、社会活動の根底にある正義 (justice)、真実 (truth)、公正 (fairness) の概念に照らして解決すべきという。

会計規範としての「正義」は、公正な会計処理の指針となり、会計基準の遵守を意味する。影響力の大きい株主や経営者だけに偏ることなく、他の利害関係者の立場も考慮して会計基準が適用されなければならないとする命題である。次に、「真実」は会計的事実を踏まえて情報を提供しなければならないとする命題である。会計的

事実とは、客観的で検証能力ある資料に基づく会計記録を意味する。さらに、会計規範としての「公正」は、特に財務諸表表示の妥当性を意味し、企業の利害関係者に判断を誤らせない明瞭性と継続性を担保にした、集団としての公平を保てる会計情報の提供を命題とするものである。これは、公正より適正表示の概念に近いものである。

倫理学には、記述的倫理学、規範的倫理学、メタ倫理学の三つの分類がある。記述的倫理学は、倫理を事実として経験科学の方法によって研究し、記述理論を求める倫理学である。規範的倫理学は、伝統的倫理学研究の主流を占める方法で、行動規範として正しい行動は何か、いかなる行動が義務化を決定する倫理学である。メタ倫理学は、規範倫理学のように規範そのものを問題にするのではなく、人間が規範を問題とするその問題の仕方そのものを客観的に分析する倫理学である⁽¹²⁵⁾。規範倫理学が、直接的に規範を示すのに対し、メタ倫理学は、道徳の言語の意味やその解明のように、倫理言語を媒介として規範倫理学で用いられる言語を分析する倫理学である⁽¹²⁶⁾。

このメタ倫理学には、自然主義の立場、直観主義の立場、情緒主義の立場と三つの考えがあり、直観主義の立場は会計学には相容れないもので、自然主義と情緒主義の折衷の道が肝要と考えているが、現職を退くこの年齢になっても、公表できる理論構築には至っていない⁽¹²⁷⁾。

(2020年1月15日、未完の了)

(123) D. R. Scott, *The Basis for Accounting Principle*, AAA, Accounting Review vol. xvi, Dec. 1941. 黒澤清稿、前掲書 (4)、31～32頁。

(124) Eldon S. Hendriksen, op.cit., pp. 1～27.

(125) 伊崎義憲稿「会計行動と倫理的アプローチ」、雑誌『企業会計』(中央経済社)、1973年4月号、97～102頁。

(126) 山崎正一・市川浩編『現代哲学事典』(講談社)、1970年、535頁。

(127) 本論文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。

