

比較会計文化論序説(4)

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) 企業組織と均一・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. パーソンズ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, 本号所収)

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。この論文では、比較会計文化論を二つに分類した。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になったが、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の研究をしたものである。すなわち、日本の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、日本企業の異文化吸収体質や重層性文化を日本的経営論の視点から考察した。日本的経営論の中心課題である終身雇用、年功序列、稟議制度、定期採用・定期昇給、企業内組合、福利厚生制度などが均一・集団性の文化、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 M. ウェーバーの諸説を中心に大塚史学の解釈で考察し、近代西洋資本主義のエートスの特徴を考察した。次いで、そのエー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模索を行った。特に、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、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。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。例えば、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のに対し、日本のそれ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、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となろう。

本編の第四の本論文では、以上のような基礎的研究を前提に会計と文化に関して論じることとする。まず、第Ⅳ編にあたる「日本における会計環境と文化」の第1章「日本の会計文化論」の第(1)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. パーソンズ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(2)節では、複式簿記の生成要素に文化がいかに関わっていたかの具体的事例をいくつか挙げた。そして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。さらに会計史研究における文化論研究の必要性を強調した。第(3)節では、これらを前提にして、会計と文化の関係を論じている。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、等を具体例を挙げて論じている。第(4)節では、日本の会計の歴史と文化の関わりについて、黒澤清博士のパラダイム論的史的展開やわ

が国の会計制度の文化的基層の基本的視点を検討している。

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. パーソンズの社会体系と会計文化

会計文化とは、会計に携わり、かつ関心をもつ所与の集団がいだく価値や、従う（服従）規範、及び醸しだされた有形なものを意味する⁽¹⁾。そして、その会計文化が一人一人の人間を結び付ける会計の社会的ネットワークを形成しその社会的ネットワークの中で新しい会計文化がまた生まれるという、会計文化と会計社会（環境）とは相関関係を維持している⁽²⁾。

例えば、複式簿記の故郷、中世イタリアの市民たちは、常に書かれた証拠を重視し、それを通して自分たちの権利を保全しようとする文化的態度をもっていた。異種民族間の不安定でかつ流動的な経済世界の中で身を守る武器こそ、書かれた証拠であった。ここで書かれた証拠とは、ラテン地域に特徴的な法曹である公証人（notarius）の作成する公正証書を意味していた⁽³⁾。初期の時代の商業活動は、ほとんどこの公証人が介入して、証拠の保全をしていたが、12世紀から13世紀にかけて北・中イタリアの都市経済の急速な発展で、その商業活動の規模や量が拡大するにつれ、公証人による登記簿の記載は減少しその機能は商人の作成する商業帳簿へと移っていった。それにともない、商業帳簿の法的証明力も増大し、裁判所も商業帳簿を証拠として採用するようになってきた。このような経済的合理主義の時代背景の中でこそ、現在にも通用する商業帳簿の記載方法が14世紀中にほぼ確立され、複式簿記の一つの形態が確立するようになってきたのである⁽⁴⁾。人と人との関係は記録により初めて確実にするという社会的システムが公証人制度を生み、その社会的ネットワークの中でさらにその制度の欠陥を補足し拡充するため

の新しい複式簿記の会計手法という会計文化が生まれたのであった。しかも、それらの社会システムには、アングロサクソン系とはまた異なるラテン系⁽⁵⁾での文化という点も注目されなければならない。

このことはまた、現代企業の国際化に伴う商慣習の相違にも現れる。例えば日本と欧米との文化的背景と会計に関して、加藤厚公認会計士は経理マンの国際化に対応する知識の一つとして次の国民性・商慣習の相違の理解を挙げている。

「日本人は単一民族のみで島国に生活しているという特殊性から、大陸に住む多民族とは異なった民族性を持っている。それは、たとえば欧米では内部統制制度（Internal Control Systems）を非常に重視するのに対し、日本では会社組織が、個人の相互信頼関係の上に成り立っている、というところにも現れている。また、工場の労働者は、日本では通常は定職として月給をもらっているのに対し、米国では日給や週給で、転々と職場を変えるのが多いため、賃金の二重払いや架空払いを防ぐため賃金支払制度（Payroll Systems）が確立されている。このような国民性・商慣習の違いを理解した上で、海外勤務をしたり、海外子会社等の管理にあたる⁽⁶⁾ことが、国際経理マンに求められるのである」

このような会計文化と会計社会との学問的関連に関し、わが国でいち早く問題提起をなされた黒澤清博士は企業会計の理論に文化学習論や社会的機能理論を導入されてタルコット・パーソンズ（Talcot Parsons）の学習パラダイム⁽⁷⁾を中心⁽⁸⁾に次のような見解を提示された。

「（前略）タルコット・パーソンズは、社会的行為体系の AGIL パラダイムのなかに、A = 経済体系、G = 政治体系、I = 共同社会（societal community すなわち統合体系）、L = 潜在的能力としての価値指向体系（または社会化の機能的行為体系）を位置づける。すなわち、

A	経 済	政 治	G
L	潜在的な能力 (社会化)	統 合 (共同社会)	I

この AGIL パラダイム表のなかに私は、次にかかげるように、文化的客体としての 4 つの会計の領域を位置づけてみようと思う。

A	企 業 会 計	政 治 会 計	G
L	文 化 会 計	法 会 計	I

政治会計とか、文化会計とかいう概念は、今のところまったく未知数であって、その内容を明確にすることは困難である。しかし根も葉もないつくり話ではない。それらの萌芽形態は、すでに存在しており、やがてその認識的記号体系を明示することができるようになる⁽⁹⁾と思っている」

黒澤清博士が指摘されるように、現時点では文化会計は独自の領域を有しているのではなく、そのような会計学の研究分野が可能か否かの模索の段階から、その構築に向けての検証の段階に入っていると思われる。

T. パーソンズの体系をいち早く会計の社会的展開として日本に紹介した藤田幸男博士は、会計文化は一種の文化的遺産であり、教育を通して後代に継承されるものとして文化と教育を重視する次のような見解を提示された。

「会計は、われわれにとって必要な、とくに経済活動を円滑に遂行するために必要な情報をつくりだし、それを伝達する体系であるが、それは他の情報の体系とは異なった独特のパターンをもっている。この独特のパター

ンは、固有の制度化された価値体系すなわち固有の思考様式や技術によって支えられている。会計実体、会計期間、貨幣評価というコンヴェンション、勘定を用いる複式簿記による資料の集積、あるいは財務諸表による情報の伝達などは、会計にとって固有のものであり、また、多くの人々に共有されてきた思考様式や技術である。さらにそれらを支える共通の価値観がある。これらは会計における一種の文化的遺産であり、教育を通じて、後代に継承されてゆくものである。これらをここでは『会計の文化的基礎』と名づけておくことにする。…（中略）…

体系としての会計の機能的文化と機能の分担者

A	会 計 理 論 (会計研究者)	会 計 実 践 (会 計 人)	G
	会計の文化的基礎 (会計教育者)	会 計 原 則 (職業会計士)	
L			I

藤田幸男博士の「会計の文化的基礎」は会計教育に象徴される点に特徴があるが、これは現時点、ないしは現状を踏まえた分析と解釈される⁽¹¹⁾。黒澤清博士の「文化会計」は、今後の幅広い会計研究の一つの視座を意味しており、会計教育等、ある特定領域を意図しない広範な研究対象を意図していると思われる。本論文も黒澤清博士の広い視点での「文化会計」の視点に立脚点を置いている。

会計文化論形成の時代背景は会計学の進歩発展の一つとして考えられる側面もあるが、直接的には会計の国際化現象に伴う比較会計文化論への関心の高まりや、日本の経済発展が日本人の自覚を生み、輸入学問からの脱皮や日本の独自性への認識の高揚があると解することができよう。このような会計と文化の関わり合いの社会学的アプローチ以外に次のような政治的・経済的背景も重要である⁽¹²⁾。

(2) 会計と文化の関係

現存する世界最古の複記記入の簿記書といわれるルカ・パチョリ (Lucas Pacioli) の『算術と幾何、比率、比例の全書 (Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita)』(略称、『ズムマ』, 1494 年刊) の第 3 部の簿記の部分の本文第 2 章の冒頭に次のような興味深い記述がある。

「まず始めに私は次のように考える。各商人は一つの目的のために働いていて、この目的を満足させるためにあらゆる努力を尽くしていると。だれでも生存手段(資産)のために、商取引を行ない、そして自由に追求し、そして利益を競う。そのために、商人はどの帳簿の初めでも、主イエスの御名を記して業務を始めるべきで、常に心の中に神の名を留めるべきである」⁽¹³⁾

ルカ・パチョリのこの信仰と簿記や商業活動との関係を記述した部分は、彼が修道僧であったこと以外に、当時いかに商業活動が利益優先で人間性が失われているかに警告を発し、かつ、いかに当時の簿記に不正や粉飾がつきものであったかを推測させる。このことはまた、現代においても通用する警告であり、まことに興味深い⁽¹⁴⁾。すなわち、現代でいう経営倫理や会計倫理に通用する精神的態度である。この『ズムマ』時代は、十字軍の遠征や地中海貿易の隆盛時代で、イタリアのベネチアやジェノバはヨーロッパと近東を結ぶ、一大国際貿易中継都市であった。このような中でイタリア商人は国際金融も支配し、複式簿記以外に海上保険や為替手形等、現代商法の基礎となる商業慣習を発展させたのである。このように、我々が複式簿記の発生史ひとつ考察する上でも、当時の政治・経済、そして文化的背景の理解が不可欠なのである。

例えば、複式簿記の生命でもある「勘定(貸借)の均衡性」、または「勘定式計算—反対記入による減算」⁽¹⁵⁾は、14 世紀から 16 世紀にわたる長年のヨーロッパ文化の加減による減法、または加法的減法の原理がビルトインさ

れたもので、日本文化の加減法併用の計算思考とは異なる文化体系での産物とされている。⁽¹⁷⁾ すなわち、ヨーロッパでは算盤がなく、筆算で計算していたことやヨーロッパ人が概して計算が苦手⁽¹⁸⁾で、計算ミスを防ぐために自動的な検証能力を備えた勘定式計算法が開発されたと推定されている。簿記の簡単な記入法である借方の左と貸方の右の配列も西洋の左から書きはじめる横書き式に由来していると考えerるほうが自然であろう。A. C. リトルトンが示した簿記の生成要素には、1. 資料—a. 私有財産 b. 資本 c. 商業 d. 信用、2. 表現手段—a. 書法 b. 貨幣 c. 算術、3. 方法、⁽¹⁹⁾ がそれぞれ上げられている。いかに、簿記の生成にその国や民族の経済状況、文化的・社会的環境や慣習が深く影響を及ぼしているかが理解されよう。⁽²⁰⁾ さらに、複式簿記の起源論をめぐる解釈においても、その起源を古代ローマの代理人簿記におく学説と上記の中世ヨーロッパにおく学説が対立している。⁽²¹⁾ この学説の対立の中で江村稔博士が強調されることは、企業簿記（経済的・歴史的概念—実質的解釈）と複記式簿記（技術的・超歴史的概念—形式的解釈）を明確に区別することである。すなわち、複記式簿記はすでに古代ローマの代理人簿記において認識されている点にあるとして、A. C. リトルトンの学説を批判され⁽²²⁾る。その際、方法論的に問題となるのが、古代ローマ時代における複記式の技術や精神が、中世の簿記に直接的影響を与えたか否かの論争である。すなわち、古代ローマ文化は、ゲルマン民族によって完全に破壊されたとする「破滅説」と、ゲルマン民族はローマ文化の影響を受け、その文化的遺産を具体的に継承したとする「連続説」の文化継承学説の対立である。⁽²³⁾ 「破滅説」に立脚すれば、代理人簿記の解釈は疑問視され、「連続説」によればその妥当性が容認されることになる。このように、簿記の生成にその国や民族の経済状況、文化的・社会的環境や慣習が影響を及ぼしているなら、その簿記の起源論の解釈をめぐる歴史的・文化的論争を考慮に入れなければならないのである。

さらにまた、会計と文化のかかわりあいを考察する中で、簿記の技術の汎用性はその国々の文化・慣習によって別の命が吹き込まれたりして独特の発

展をする。例えば、近代イギリス会計制度の研究の中で千葉準一博士は次のようにイギリス会計の特徴を要約されている。

「英国の企業会計の近代化こそは英法流のこうした人的権衡関係の特殊性——信認関係——を基底とし、その土壌の上で 16 世紀中頃イタリア式簿記法に名内包されていた〈複記式簿記〉と結合することにより達成されたと考えられる。一般にこの過程はイタリア式複式簿記と英国代理人会計との結合の過程であるといわれているが、企業形成の資金提供関係（本源的二重性）を理解する上で鍵をにぎるこの代理人関係は、大陸的なそれとは多少ニュアンスを異にするいわゆる、信認関係に基づく人的権衡関係一般——特に受託者と受益者との信託関係——の問題として理解されなければならない。すなわち英国における商業会計（commercial accounting）の本質は代理人会計というよりまさに信認会計（fiduciary accounting）²⁴ といふべきなのである」

以上のような事例から、A. H. ウルフ（Arthur H. Woolf）の次の言葉が蘇ってくる。

「会計の歴史は概して文明の歴史である。高度の発展段階に到達した国民はいずれも広範囲な商業方式を学んだことを知っている。…（中略）…まことに会計は時代の鏡であって、このなかに、われわれは、国民の商業史および社会状態に多くの反映を見る。われわれの研究過程において、会計は文明と相並んで進歩し、かつ社会によって達せられた文化と発達の程度が高いほど、その会計方法が一層巧妙であることが知られてくるのである²⁴」

(3) 会計と文化の体系論

会計が社会的体系の中で考察されなければならないこと、その中では特に

政治・経済的要因と文化的要因が重要であることを前二節で考察してきたが、本節ではその政治・経済的要因と文化的要因の関係を整理して論じてみたい。

G. G. ミューラー (G. G. Mueller), H. ガーノン (H. Gernon), G. ミーク (G. Meek) の共著の国際会計の書物によれば、会計はそれが機能している環境により形成されること、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挙げている。そして、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²⁶⁾を挙げている。そして世界の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²⁷⁾に位置づけている。日本が位置づけられる大陸系モデルの特徴は、企業が銀行との密接な関係があり、主に銀行が企業の資金需要を満たしていること。そのため、財務会計は法律指向型であり、実務は保守的傾向が強い、としている。²⁸⁾なお会計と会計が機能している環境との関係を考慮する場合、上記の政治・経済的要因と文化的要因以外に法律や教育を取り上げることも重要であるが、本論文ではこれらを政治・経済的要因と文化的要因に含めて考えることとする。

まず、政治的環境で問題となるのは、民主主義の発達度合いと情報の公開環境が問題となろう。さらに、政治基盤の安定性が会計基準策定段階での政府の干渉程度に影響を与えるものと思われる。また、経済的環境の下では、資本主義経済か社会主義経済かが重要な要件となるし、証券市場の発達度合いも問題となろう。また、急激なインフレーションは会計に与える影響が大きく、その国の経済状況も重要な要件となる。政治・経済に関連して法律環境も問題となる。例えば成文法の中心の国なのか、慣習法中心の国なのか、税制の制度はどうなっているのか等が重要な要件となる。文化的環境におい

て問題となることは、もちろん、まず文化の定義、ないしは判断である。文化の定義には最低広義と狭義の二つがある。広義における文化とは、人間が創りだす全てのものを意味し、歴史自体が文化となる。一方、狭義においては文化は学問や芸術、宗教、思想・道徳などを意味し、一般に文化はこの狭義で使用される場合が多いし、本論も後者の立場に立っている。大雄令純博士は環境と会計との関係を次のように述べている。まず、環境を社会的環境と文化的環境を分ける。社会的環境においては企業、地域社会、家族等の社会関係が開放された公開主義か閉鎖された秘密主義かで会計に与える影響が異なること、単一民族国家の場合、会計上の開示は重要視されず、多民族国家の場合、会計開示や監査が重視される傾向にあること、旧植民地は他国の制度を柔軟に受け入れる傾向があるが、これに反し、旧宗主国は自国の制度を優れたものとして他国に押しつける傾向があることを述べている。また、大雄令純博士は文化的環境に関しては、教育水準が低い所では会計制度もあまり発達しないが、教育水準が高い所では会計への理解が深まり、会計制度が発達する。また、時間の概念も物事を長期的に見る傾向にある国では、資産・負債が重視され開示のタイミングも敏感ではないが、物事を短期的に見る傾向にある国では期間損益が重視され、半期報告書、四半期報告書が制度化され開示のタイミングが敏感となる。さらに、宗教や社会制度で宿命を認める傾向のある国では、将来に対する計画や予算制度が重視されず、管理会計の発達が阻害される。反対にそのような社会的プレッシャーのないところでは、管理会計の発達が促進されるとしている。このように、会計をとりまく社会環境は、最終的には人間の問題へと帰着するといえよう。つまり、会計に携わる人間の行動様式の問題へと発展する。すなわち、企業の会計に対する意思決定者や当該担当実務家、会計の教育者・研究者、公認会計士や税理士の職業会計人、会計基準設定機関の関係者、等の人間行動様式である。大塚久雄博士はこのようなある国、ある民族にみられる特徴的な人間行動を「人間類型」と呼び、次のように定義をしている。

「ある時代のある国民が全体として象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」⁶¹⁾

「人々がその内部にはらんでいる独自の文化的サナギと言いますか、独自の文化的種子と言いますか、おのずから人々の独自の思考と行動の様式として現れてくる、そういうものを私は人間類型と呼びたいのです」⁶²⁾

大塚久雄博士は、方法論的にはある思想が社会的に受け入れられるのはその民衆がおかれてある政治や経済等の外的状況ではなく、むしろ民衆の内的な関心の状況にあるとしている。⁶³⁾ その意味ではこの会計をとりまく社会環境を越えたところの人間の問題、すなわち、会計に携わる人間の行動様式の問題提起は重要な会計の研究領域となる。

以上の視点を振り返れば、わが国の会計文化は、基本的には単一民族国家であるので、会計上の開示は潜在的には保守的で、法律で強制されない限り重要視されず、企業、地域社会、家族等の社会関係が一種の親密なるムラ社会であるので、開放を基本とする公開主義というより、閉鎖された秘密主義に近い性格を有すると解される。従って、クリティカルな問題が発生しないか発生を回避する傾向があり、真剣な論争をしないことが多い。⁶⁴⁾ また、旧宗主国とは異なり、自国の制度を優れたものとして他国に押しつける傾向より、優れた国の制度や思考を輸入する弾力的な文化的環境を有しているといえる。特に、戦後はその傾向が強まったように思える。教育水準が比較的高いので会計への理解は深まりやすく、会計制度が発達する素地はある。また、時間の概念も物事を長期的に見る傾向があり資産・負債・資本の財政状態が重視され、開示のタイミングは必ずしも敏感とはいえないが、例えば、「決算短信」の慣行のようなユニークな側面があり一概に断定することはできない。さらに、宗教や社会制度で宿命を認める社会的プレッシャーがそれほど強くないので、計画や予算制度が軽視されることがなく、管理会計の発達が促進される。また、会計に影響を及ぼす企業財務の特徴は、企業が株主より銀行と密接な関係を有し、主に銀行が企業の資金需要を満たしている傾

向がある。そのため、財務会計は商法が影響力を有す法律指向型であり、実務は保守的傾向が強いといえよう。また現世利益の意識が強く、会計実務の関心は遵法と税務が主流となり、遵守規定である企業会計原則の存在意義が問われる。つまり、アングロ・サクソンで生成した企業会計原則のわが国での実務的存在意義が問われている。

(4) 企業会計制度に見る歴史的展開と文化的視点

わが国の企業会計も日本の会計文化の一つである。その会計文化の代表的なものが企業会計原則であろう。本節はわが国の企業会計制度を歴史的視点から捉え、その会計文化を論じる一つの視点を模索することにある。

日本文化の特徴の一つに系列の異なる文化が併存しているという多重性 (multi-layered nature) ³⁵⁾ があることは、既に本編第Ⅱ論文で指摘した。すなわち、企業会計にも海外からの思考や会計技法の導入があるし、国内での企業会計原則、商法、証券取引法、税法との調整や利害対立による会計文化の交流や衝突もある。一般に文化には、基層となる部分が認識されるが、³⁶⁾ 制度会計を中心とした会計文化に関していえば、基層に関して次のような文化の継続と断絶の問題も派生する。例えば、わが国の江戸時代の大福帳がどのように現代企業会計にいかされているかを考察しようとする場合、その合理的精神面での類似性は強調されるものの、技術的側面では現代には受け継がれていない、つまり、会計文化の断絶があるとの見解が通説である。すなわち、この断絶は日本の会計制度の近代化がそれまでの文化的背景と断絶して、西洋化したという視点である。一方、日本のそれは西洋の影響を受けつつ、しかし、文化的には同時発生的に日本文化を認識すべきであるとする視点もある。³⁷⁾

前者の視点は、千葉準一博士が、各商家の「複式」簿記会計実践が、「日本型」の近代資本主義にとり極めて重要な意味を有していたことを前提にして、ただその際の企業会計が、「社会」に対する方向性を有したのではなく、単に「家計」会計としての意味しか有していなかったのではないかと、

近世と近代の断絶性を指摘されている。⁶⁸ 一方、後者の視点では、わが国古来の帳合法（簿記法）を研究されている河合一夫教授が、各商家の具体的帳合法を研究した結果、西洋式複式簿記との同質性を次のように簡潔に要約され、それは文化の伝播ではなく、同時発生であると次のように捉えている。

「概して、一定規模を有する商家は、財産計算と損益計算の二系列の複式決算を実施している。すなわち、一帳簿一勘定的な各種の帳簿から、決算簿へと巧みにまとめ上げ、いわゆる『他帳簿性複式簿記決算』構造を持つ帳合法を考案している。計算結果としての決算内容は、複式簿記と比べていささかの遜色もない。洋の東西を問わず、人智の到達するところはみな同じであるとの感を深くする。ただ、算盤の便利さと、筆、墨、和紙による記帳スペースの制約という、末端の記帳計算用具が災いして、取引併記記録法によらざるを得ず、西洋式簿記（複式簿記）のごとく貸借二面形式の記録法（取引対置記録法）を採るに至らなかった。この基本的簿記技術の欠如が、金額の貸借平均の原理を自動的に成立させず、さらには、機械的・組織的な複式決算の計算原理をも阻んだのである」⁶⁹

明治時代に西洋式簿記法が導入され、近代的会計制度が移植されたとはいえ、日本の大福帳を中心とした固有の簿記法が一挙にこれによって代わったものではない。近代会計制度は今から 100 年前に始まったが、固有の簿記法は 70 年前から交替し始め、40 年程目になり姿を消した。この間、30 年から 60 年間は併存期間があり、わが国固有の簿記法は明治 30 年になっても実践されていた事例も多くあった。たとえ当時の大商人であっても、西洋式への転換は予想以上に手間取った事実を指摘する研究もある。⁶⁰ 例えば、西川孝治郎博士は、第八代平戸オランダ商館長カロン（Francois Caron, 1600—1673 年）の 1636 年の報告書を挙げ、日本固有帳合法が当時の商人の必要を満たすに十分な内容であったことを記し、当時の日本の商人達が、多年使い慣れたそろばんによる帳合法を捨てて、新来の西洋簿記に乗り換える積極

的理由がなかったことを指摘している⁽⁴¹⁾。

このように、会計文化における多重性に関しては、その継承と並列共存、ないしは断絶という側面があるのである。日本の企業会計の一つの教育型理念型モデルとして機能を果たしてきた「企業会計原則」を例にとっても、真实性の原則はイギリス会社法における真実公平の原則⁽⁴²⁾やドイツ商法貸借対照表真実性の原則⁽⁴⁴⁾の影響を受けているし、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⁽⁴⁵⁾を受けているといわれている。さらに、継続性の原則はアメリカ会計士協会等の一連の監査基準からの原則の影響を受けているといえる⁽⁴⁷⁾。そして、保守主義の原則は 18, 19 世紀のイギリス会計慣行を連想させる⁽⁴⁸⁾。このように、企業会計原則にも海外からの原則や会計思想の導入が確認できるが、問題はその多重性の基となる日本独自の基層との関連性にある。日本独自の基層とは、その制度を創る人間、その制度を運用する人間にあり、基本的にはこの人間の問題に帰着すると思われる。

例えば、上述の「企業会計原則」における真实性の原則（Grundsatz der Wahrheit）と保守主義の原則（Principle of Conservatism）は、この基層となる人間と会計とのかかわり合いを考察するうえで有益な原則の一つであると思われる⁽⁴⁹⁾。真实性の原則は財務諸表のもつ「記録と慣習と判断の総合的表現」という会計制度の特色を簡潔に示した原則であり、究極的には「経営者の健全な意見と判断」⁽⁵⁰⁾に会計が依存しているという表明である。一方、保守主義の原則は将来に対する危険に備える人間の本能を、一定の制約条件の中で許容した原則である。それは、将来の危険に備える人間の不合理な性格の側面を、理論的に論証できる部分に限定して表明した原則ともいえる⁽⁵¹⁾。このように、会計制度では、人間の判断が多く部分を占め、それに基づいた理論が展開されているといえるのである。原則や基準の背後に慣習やそれを支えている人間の文化があることの再認識が重要である⁽⁵²⁾。そして、その文化は時としてその国や時代を特徴づけるが、その特徴は海外に普遍的に発展するものもあれば国内固有の制度化で終わるものもある。

企業会計原則に関して言えば、黒澤清博士の下記の指摘が参考となる。歴

史的証言であるのでここに引用する。

「『企業会計原則』は、けっしてこの S. H. M. 原則をモデルとして作成されたものではないことを、特に付言しておきたい。

『企業会計原則』の作成にあたっては、S. H. M. 原則ばかりでなく、昭和 24 年その公表前にすでに発表されていたすべての会計原則に関する内外の文献は、あますところなく参酌したのである。アメリカの S. E. C. が公表した『会計連続通牒』(S. E. C. Accounting Series Release)をはじめとして、アメリカ会計士協会とニューヨーク取引所との間に設けられて連絡特別委員会が 1934 年に発表したいわゆる『会計五原則』、アメリカ会計学会が 1936 年に発表した『会計原則試案』(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)など、その他の文献とともに、比較渉獵して、いずれからも有益な示唆をうけているのである。特に、S. H. M. 会計原則だけをモデルとしたというごときことはあり得ないのである。わが国の『企業会計原則』の審議に関する実情を、充分に知らぬ者が、漫然と一知半解の評言を下して、それが後に一般に流布するときことがあるとすれば、まことに苦々しい感じがするので、わざわざ付言した次第である。もちろん『企業会計原則』と S. H. M. 会計原則とが部分的に類似している面もあるが、そもそも会計原則は、国際的性格を持つということが、その反面の特徴であるから、ある程度の類似性は当然であろう。『企業会計原則』は、わが国の企業会計制度の改善を目標として作成されたものであり、わが国の制度的環境(会社の会計実務、税法、商法、会計士制度等)を基盤としているものであることを軽視すべきではない。すべての会計原則に関する海外文献から、多くの影響を受けていることは、もちろん否定するものではない」⁶³

ここにおける当時の「わが国の制度的環境(会社の実務、税法、商法、会計士制度等)を基盤としている」、という表現にこそ、日本の近代会計制度の独

自の文化的基層の一つであろう。その意味で、わが国制度論の歴史的研究は会計文化論の基礎的研究として重要な意味を持つ。この点に関し、黒澤清博士は、日本会計制度史をトーマス・S. クーン (Thomas S. Kuhn) のパラダイム概念を援用して、日本の近代会計制度を次の三つに分ける。⁵⁴

- ①前パラダイム期 (pre-paradigm period)
- ②パラダイム形成期 (paradigm in the making)
- ③パラダイム期 (paradigm period)

特に注目される①前パラダイム期は、さらに会計前史としての明治6年から昭和5年に至るまでの明治簿記史の時代と、会計後史としての日本会計学会創立から昭和9年の財務諸表準則の成立までの二区分に分類される。⁵⁵これはまた、②パラダイム形成期と重複する部分があるが、特に重要なものが大正6年の日本会計学会の設立前後から、昭和9年の「財務諸表準則」と昭和12年の「製造原価計算準則」の設定で、この時期にこそ、日本会計学の歴史的発展の特殊性が観察されると主張される。⁵⁶

「日本会計学のパラダイム形成期の前期の段階において、二つの大きな峯がある。それはすでに指摘したとおり、昭和九年(1934年)の財務諸表準則と、昭和十二年(1937年)の製造原価計算準則である。この二つのものは、日本会計学が生み出した偉大な成果であって、これによってはじめてわが会計学会は、単なる輸入会計学の時代から離脱して、それみずからの作品、文化的形成物としての会計学的生産物をもつ時代に歩みいることができたのである。今日のみから見て、それがどのような不備を残したものであり、どのように評価されるにしても、ただ単に批判の対象としてだけ眺め去るのは誤りである」⁵⁷

我々は今、この日本近代会計の萌芽時にある会計制度の概要とその特徴を特に検討する必要がある。そこにこそ、現代企業会計制度がかかえる問題の原点を見いだすことができるかもしれない。⁵⁸ 会計文化こそ、日本が他の会

計文化との異質性や同質性を認識できる指標となり、国際会計時代を迎えての進路を再確認できる行路地図となりえるものなのである。

(1995 年, 師走 15 日, 本年最後の授業を終えて)

〔参考文献等注記〕

- (1) アンソニー・ギデンズ著, 松尾精文他共訳『社会学』(而立出版), 1994 年, 35 頁. ここでは, 社会学の概念を会計学に当てはめて解釈している.
- (2) 「『文化』は概念上, 『社会』とは区別されうるが, この二つの観念は非常に密接に関連している. 社会とは, 一人ひとりの人間をお互いに結びつける《相互関係のシステム》をいう. 社会なしではどんな文化も存在しえないであろう. しかしまた, 同じように文化なしにはいかなる社会も存在しえないのである」(アンソニー・ギデンズ著, 松尾精文他共訳, 同上書, 36 頁).
- (3) 清水廣一郎著『中世イタリア商人の世界—ルネサンス前夜の年代記—』(平凡社), 1993 年, 192~193 頁.
- (4) 清水廣一郎著, 同上書, 195~196 頁.
- (5) 「日本の公証人も, 系譜上, ラテン系公証人であってアングロサクソン諸国のパブック・ノタリーとは違っている. パブック・ノタリーは認証業務だけを行い, 法曹の下に位置するものであるが, ラテン系公証人は, 公正証書の作成と認証にあたり, 紛争を未然に防止する任務を負う法曹であり, 判・検事, 弁護士と並ぶ存在である. ヨーロッパ諸国ではその社会的地位はきわめて高く, たとえば, イタリアの場合, 競争試験の最も難しいのは公証人であるという」(清水廣一郎著, 同書, 194 頁).
- (6) 加藤厚稿「国際経理マンの Accounting & Management/経理マンに求められる国際的センス」, 雑誌『経理情報』(中央経済社), No. 428, 31 頁.
- (7) タルコット・パーソンズの有名な「AGIL」モデルとは, 人間の社会的行為の準拠枠の主たる特徴を A—Adaptation (適応), G—Goal-Gratification (目標充定), I—Integration (統合), L—Latent-Pattern Maintenance and Tension Management (潜在的なパターンの維持及び緊張の処理) の四つの機能的命令の位相運動(経済・政治・統制・文化)をあらわしたモデルをいい, このモデルは「四機能の位相分化モデル」と呼ばれている(T. パーソンズ, N. J. スメルサー著, 富永健一訳『経済と社会/I』(岩波書店), 1973 年, 30 頁他(Talcott Parsons and N. J. Smelser, *Economy and Society*)).

このパーソンズの「AGIL」モデルは, 究極的には二元性の原理——内的一外的(A・GとI・Lとを分ける軸), 手段一目的(A・LとG・Iとを分ける軸)

——に集約される点に注意を要する (T. パーソンズ著、佐藤勉訳『現代社会学体系/14 パーソンズ社会体系論』(青木書店), 1974 年, 20 頁)。

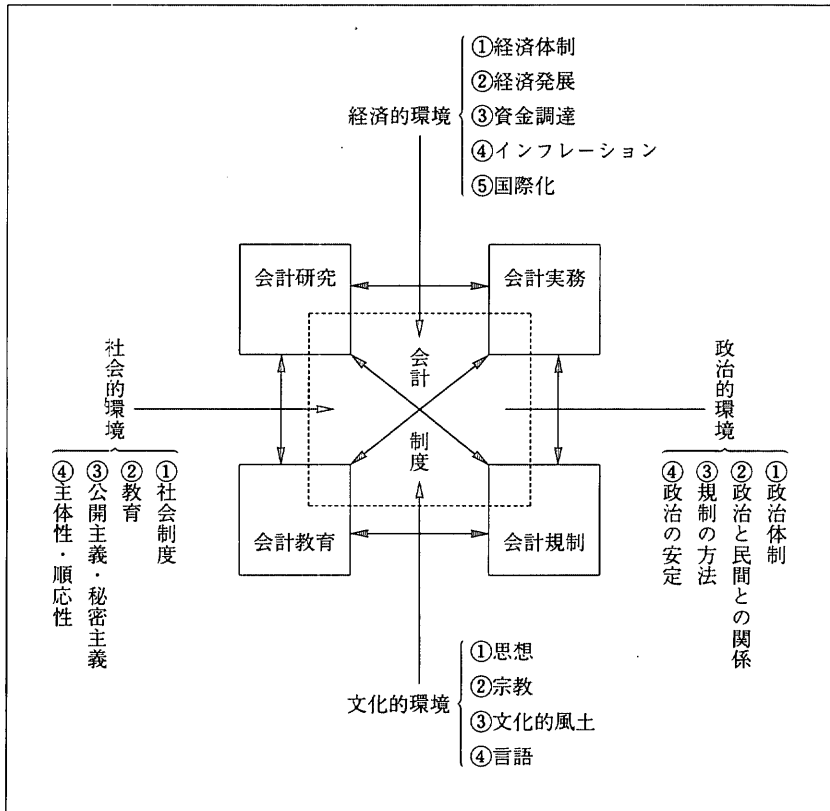
- (8) 黒澤清博士は、早い時期から「認識論的方法論研究方法」の会計学方法論を展開されている (たとえば、黒澤清稿「第一章/会計学的方法論的基礎」, 黒澤清主編『近代会计学体系/I 会計学の基礎概念』(中央経済社), 昭和 53 年, 全般を参照のこと)。

「従来、一般に考えられてきたところによると、会計学という学問は、格別の実務的な学科であるから、会計学的研究領域のなかで、いわゆる哲学的な考察を試みたり、認識論的方法論的研究を行ったりすることは、無用の業として、ひじょうにけぎらいされておられ、哲学とか方法論とかいうごとき言葉を用いることさえも、好まれなかったのが実情であったようである。しかしながら、会計学にかぎらず、どのような学問的研究であっても、それらがある発達段階に達するまですすめられてくると、方法論的認識論的考察が、大いに重要性をおびてくるのをつねとするのである。私見によれば、近代会计学の今日の発展が、これまでなおざりにしてきた会計学に関する認識論的方法論的研究の重要性を、あらためて自覚させるにいたったのである」(同上書, 3 頁)。

- (9) 黒澤清稿「企業会計の今後のあり方」, 雑誌『税経セミナー』(税務経理協会), 1982 年, Vol. 27, No. 1. 361, 6 頁。
- (10) 藤田幸男稿「第 5 章/会計の社会学的展開」, 黒澤清編『会計と社会』(中央経済社), 昭和 48 年所収, 118~127 頁。
- (11) パーソンズの「AGIL モデル」を会計学に援用した藤田幸男博士の学説を、比較会計論のフレームワークの中で再構築した権泰殷教授は次頁のような詳細な知的体系モデルを展開している (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), 平成元年, 29 頁。この中で注目したいのが「文化的環境」としての①思想, ②宗教, ③文化的風土, ④言語, である。この場合、「文化的環境」と「経済的環境」・「政治的環境」・「社会的環境」との位置づけが問題となるが、私は「文化的環境」が会計に与える影響に特に興味を有しており、かつ、「文化的環境」が、会計学の基礎研究の一つとして確立されるべきことを本論文では強調したい。

この「文化的環境」に関し、大雄令純博士と権泰殷教授はさらに次のように指摘している (大雄令純・権泰殷稿「比較会計論のフレームワーク——日・韓比較への適用——」, 雑誌『会計』(森山書店), 第 132 巻第 2 号, 53 頁)。

「文化は、人間が社会の構成員として学習により獲得した行動様式の総称である。文化には、価値観, 思想, 宗教, 言語, 生活態度等が含まれる。文化的環境は、経済・政治・社会的環境に影響を及ぼし、これらの環境を介して間接的に会



計制度および会計行動領域に影響を及ぼしている。たとえば、時間の認識の違いは会計制度の内容に影響を及ぼす。物事を長期的にみる傾向のある国では、期間損益よりも、資産・負債が重視され、開示のタイミングに敏感でない。物事を短期的にみる傾向のある国では、期間損益が重視され、開示のタイミングに敏感であり、半期報告さらに四半期報告が制度化される。人間がいかんともしがたい事象の存在、つまり宿命を認める傾向のある国では、計画・予算・業績評価等が重視されず、管理会計はあまり発達しない。宿命を認めない傾向のある国では逆に管理会計は発達する」

- (12) 社会学の学問系譜（啓蒙思想，A. コントの実証主義，G. ジンメル，E. デュールケムの形成社会学，T. パーソンズの社会システム論，現象学的社会主義，エスノメソドロジー，社会学的象徴的相互作用論，構造主義社会学等に到る系譜）の中

- で、T. パーソنزの社会システム論は、構造—機能分析として特徴づけられるがそれは究極的には、社会学のロジックとしては成功しなかったといわれている（橋爪大三郎著『社会学講義』（夏目書房）、1995 年、30～36 頁）。
- (13) 本田耕一訳『バチヨリ簿記論』（現代書館）、1975 年、62 頁。
- (14) このイタリア式簿記がイエズス会のフランシスコ・ザビエル等によって 16 世紀には日本に伝播され、その手法が検地や近江商人の簿記法等に影響を与えているとする独自の文化論的アプローチを展開しているものとして、岩辺晃三著『天海・光秀の謎——会計と文化——』（税務経理協会）、平成 5 年と岩辺晃三著『複式簿記の黙示録』（徳間書店）、1994 年、がある。
- (15) Michael Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1974, pp. 32-33.
M. チャットフィールド著、津田正晃・加藤順介訳『チャットフィールド会計思想史』（文眞堂）、1978 年、40 頁。
- (16) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1996*, 1966, p. 23.
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）、昭和 53 年、38 頁。
- (17) 高寺貞夫著『会計学アラカルト』（同文館）、昭和 57 年、20～24 頁。
- (18) 高寺貞夫著『会計学パラドックス』（同文館）、昭和 59 年、9 頁。
- (19) A. C. Littleton, op. cit., p. 12. A. C. リトルトン著、片野一郎訳、前掲書(16)、22～23 頁。
- (20) 詳しくは、拙稿「複式簿記の原理とその論理的導入法（Ⅲ）」、中央学院大学「商経論叢」、第 1 巻第 1 号を参照されたい。
- (21) 小島男佐夫著『複式簿記発生史の研究』（森山書店）、昭和 40 年、4～5 頁。
- (22) 江村稔著『複式簿記生成発達史論』（中央経済社）、昭和 35 年、13 頁他。
- (23) 小島男佐夫著、前掲書(21)、11～13 頁。岸悦三著『会計前史』（同文館）昭和 58 年、131 頁。
- (24) 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）、平成 3 年 32 頁。なお、千葉準一博士は信認関係の意義について次のように述べている（同書 31 頁）。
- 「信託と信認がある人から他の人に置かれ、その結果、他の人がある人に対して圧力と優越とを取得する関係である。だが衡平法裁判所ではこうした一般的定義を避け、受託者と受益者、取締役と株主、本人と代理人弁護士と依頼人等、各種の関係について個々のにこの関係を認めるのが通例である」
- (25) Arthur H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy*, 1912, p. X.
A. H. ウルフ著、片岡義雄、片岡泰彦訳『ウルフ会計史』（法政大学出版局）、1977 年、1 頁。

- ②6 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), 平成7年, 2~9頁. (G. G. Mueller, H. Gernon and G. Meek, *Accounting-An International Perspective*, 3rd/E, 1994)
- ②7 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, 同上書, 10~15頁.
- ②8 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, 同書, 13頁.
- ②9 家永三郎著『日本文化史』(岩波書店), 1981年, 1頁.
- ③0 大雄令純稿「第1章/経済発展と会計の歴史的発展」, 藤田幸雄編著『国際化時代と会計』(中央経済社), 平成6年所収, 11~15頁.
- ③1 大塚久雄著『社会科学における人間』(岩波書店), 12頁.
- ③2 大塚久雄著, 同上書, 17~18頁.
- ③3 大塚久雄著『大塚久雄著作集第8巻——近代化の人間的基礎』(岩波書店), 1985年, 570頁.
- ③4 新井清光博士は次のような指摘をなされている(新井清光編著『会計諸基準側面史』(中央経済社), 1988年, 66頁).
- 「学問というのは人間の生命, 身体, 財産にかかわる熾烈な論争があつてはじめてその理論深まるわけでしょう. …(中略)…とにかく日本の会計界では, そういうクリティカルな問題がほとんど起こらない. だから, 真剣な論争が生まれないということだと思うんですね」
- ③5 日本文化の特質に関する重層性文化, 均一・集団性の文化, 現世利益の文化に関しては, 拙稿「比較会計文化論序説(2)」(中央学院大学商経論叢第9巻第2号)を参照のこと.
- ③6 例えば, 会計を最も合理的に説明解釈できるアカウンタビリティ・アプローチ(Accountability Approach)は, 英米では, 会計責任や受託責任といった言葉で代表される経営者の奉仕精神の意識が国民的に文化的背景をもって迫ってくるが, わが国では本来, これに該当する言葉や概念がなかったといえる. 多民族, 共和国で発生した権利義務契約型社会概念とわが国のような村落社会共同体の意識の下での文化的, 宗教的, 法意識の相違が浮き彫りとなる(北川道男著『英国会計制度の国際化——会計責任の解明』(高文堂出版社), 1992年, 11・12頁).
- ③7 西川登教授は, 江戸時代の三井家の勘定や経営組織を検討し, 次のように今日の日本の状況との類似性を強調されている(西川登著『三井家勘定管見』(白桃書房), 1993年, まえがき1頁). これも一つの会計文化であろうか.
- 「今日の日本の企業にみられる株主への消極的利益還元姿勢とか, IRの不在, というよりも, 系列取引情報開示強化に対する反発や決算公表日の集中などに現

れる、情報開示への逃避的態度ないしは経理内容秘密主義とか、損失補填やインサイダー取引などの、仲間内の利益ばかりが優先される経営体質は、私の目には江戸時代の商家とそれほど差がないように映ってしまう。…(中略)…また、よくいえば現場情報重視、別の言い方をすれば場当たりのという日本の技術発展一般にみられる傾向が、簿記処理技法においても江戸時代以来連綿と続いているように思われる」

- (38) 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・河野正男編著『現代社会と会計』(中央経済社)、51～52頁。
- (39) 川原一夫著『江戸時代の帳合法』(ぎょうせい)、昭和60年、まえがき、1～2頁。
- (40) 小倉栄一郎稿「わが国固有の会計法の発達と西洋式簿記法」、日本会計研究学会編『近代会計百年——その歩みと文献目録』、昭和53年所収、51、53頁。
- (41) 西川孝治郎稿「西洋簿記のわが国への導入」、黒澤清総編集『体系近代会計学Ⅵ 会計史および会計学史』(中央経済社)、昭和54年所収、291～292頁。
- (42) 企業会計原則の性質をめぐることは、従来から理論規範(理想版)とみるか実戦規範(現世版)とみるかの二つの考え方がある。新井清光編著『企業会計原則の形成と展開』(中央経済社)、平成元年、70頁他。
- (43) 企業会計原則における真实性の原則とイギリス会社法第149条との関係については、黒澤清他著『新企業会計原則訳解』(中央経済社)、昭和50年、90～92頁を参照のこと。
- (44) 企業会計原則における真实性の原則とドイツ商法第40条等との関係については、黒澤清著『近代会計学』(春秋社)、1968年、287～290頁を参照のこと。
- (45) 企業会計原則における正規の簿記の原則とドイツ法上の正規の簿記の諸原則との関係は、黒澤清著、同上書、290～293頁等参照のこと。
- (46) 企業会計原則における真实性の原則や正規の簿記の原則とドイツ旧商法との関係について黒澤清博士は次のように回想されている(黒澤清他著、前掲書43、100頁)。

「昭和23年当時、経済安定本部に、企業会計制度対策調査会が設置され、企業会計原則に関する審議を開始するにあたり、会長上野道輔博士は、企業会計原則の一般原則のなかで最も重要なものは、真实性の原則と正規の簿記の原則であることを強く主張した。上野会長が念頭においたものは、ドイツ貸借対照表法上の正規の簿記の諸原則であった」

- (47) 企業会計原則における継続性の原則とアメリカにおける監査基準との関係については、黒澤清著『解説企業会計原則』(中央経済社)、昭和57年、76～79頁参照のこと。

- (48) 企業会計原則における保守主義の原則と 1975 年ロンドン会議で承認された国際会計基準第一号との関係については、黒澤清著、同上書、84～86 頁を参照のこと。
- (49) 拙稿「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）、昭和 61 年所収、445 頁。
- (50) 黒澤清稿「企業会計原則訳解」、黒澤清・諸井勝之助・飯野利夫・江村稔・番場嘉一郎共著『解説企業会計原則——原文並びに訳文——』（中央経済社）、昭和 43 年、64 頁。
- (51) 中村忠稿「保守的経理と保守主義」、雑誌『企業会計』、Vol. 35, No. 20, 4～9 頁。
- (52) 日本文化の甘えや羞恥心を中心に会計文化を論じているものに、伊崎義憲著『会計と意味』（同文館）、昭和 63 年、第 8 章、がある。また、言語理論の立場で会計文化を考察しているものとして、青柳文司稿「会計文化の創造」、雑誌『企業会計』、Vol. 31, No. 4, 4～19 頁、がある。
- (53) 黒澤清著『新版財務諸表論』（中央経済社）、昭和 43 年、173 頁。
- (54) 黒澤清著『日本会計制度発達史』（財経詳報社）、平成 2 年、162 頁。
- (55) 黒澤清著『日本会計学発展史序説』（雄松堂書店）、昭和 57 年、50～52 頁。
- (56) 黒澤清著、同上書、174 頁。
- (57) 黒澤清著、同書、100 頁。
- (58) 黒澤清博士は過去 50 年間のわが国企業会計制度の歴史的研究にあたり、「財務諸表準則時代」「原価計算準則時代」「企業会計原則時代」の三つの時代区分を提唱し、特徴づけている（黒澤清稿「第 5 章 商工省会計諸基準の制定」、青木茂男編著『日本会計学発展史——わが国会計学の生成と展望』（同友館）、昭和 54 年所収、92 頁）。
- (59) 企業会計原則のあり方をめぐり、(42)で指摘した、いわゆる企業会計原則の「理想版」と「現実版」の論争がある。この議論は、結局は、わが国企業会計原則の生き残り方を示唆する議論に発展する。現実の企業会計原則のように、実践規範版を主張するかぎり、商法計算規定の解釈指針としての役割を超えることはできないと結論づける有力な主張がある（新井清光著『企業会計原則論』（森山書店）、1985 年、412～413 頁）。
- (60) Geert Hofstede, *The Cultural Context of Accounting*, p.1, Plenary Session Papers and Discussants' Comments from the 1986 Annual Meeting of the American Accounting Association.