

[論文]

比較会計文化論序説（6）

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イム・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. 日本の経営論と文化
 - (1) 日本企業の経営環境と文化論
 - (2) 日本の経営論の概観
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نز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、本号、所収)

V. 会計の国際化と会計文化

1. 論点の整理 一序に代えて—

（1）技術的・制度的会計文化論と精神的会計文化論

本編の第一論文論は、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。本編の上記第一論文では、「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若干の考察を試みた。

（2）わが国企業の経営環境と文化

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、日本企業の異文化吸収体質やその結果生じる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。

（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

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立場から、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。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、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となる。

（4）わが国会計制度の文化的基層

本編の第四の論文『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た。まず、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。

次いで第二節では、複式簿記の生成要素に文化がいか

にかかわっていたかの具体的事例をいくつか挙げた。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も強調した。

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。

(5) 明治10年の「財務諸表準則」と会計の社会的規範

本編の第五の論文『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した。

そして、そ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等の導入であった。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での商人の屈折した集団意識に求め、その意識が現代にでも生きつづけてことを指摘した。以上のような一つの日本会計精神史の中で、一連の本論文の主旨である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。

以上の過去の研究経過を踏まえて、本編の第六に位置する本論文では、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することとする。

2. 会計文化の異質性と共通性

(1) 文化の特性と会計文化

会計と文化を論じる場合、会計に影響を及ぼす文化的環境を研究する領域とわが国会計制度自体を一つの文化として把握し、国際比較し分類する研究がある。まず、会計に影響を及ぼす文化とは、具体的な会計基準や会計制度に影響を及ぼしている経理風土や意識、測定・伝達の知識体系、コミュニケーションの形態等、その会計に影響を及ぼす文化として継承されている抽象的なストックの総体を意味する¹⁾。

そもそも文化を広義に解釈すれば人間が創り出す歴史全てを意味するが、狭義に解釈すれば、学問や芸術、宗教、思想、道徳などが文化となる。一般的に、文化とはこの狭義の意味で用いることが多い²⁾。その意味で、わが国会計制度も狭い意味の一つの文化といえる。つまり会計文化とは、日本の社会生活に帰属している会計関係者や利害関係者が抱いている会計への価値観や会計規範を意味し、例えば、日本の会計の特徴を象徴している行動原理ともいえる³⁾。

このように文化と社会は密接不可分ではあるが、アンソニー・ギデンズは、文化と社会を次のように区別している。『「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⁴⁾』

会計と文化を論じる場合、下記の大雄令純教授と権泰殷教授のように会計に影響を及ぼす社会・文化の文化的環境を研究する領域と後述の第3節で展開するG. G. ミューラー (G. G. Mueller), H. ガーノン (H. Gernon), G. ミーク (G. Meek) の研究のように会計制度自体を文化と

1) 池上惇・植木浩・福原義春篇『文化経済学』(有斐閣) 1998年、27 - 28頁。

2) 家永三郎著『日本文化史』(岩波書店)、1981年、1頁。

3) 大塚久雄著『大塚久雄著作集第8巻—近代化の人間的基础』(岩波書店)、1985年、570頁。

4) 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、36頁。

して把握し、国際比較分類する研究もある。前者の会計に影響を与える社会・文化の文化的環境は既に過去に検討したので、本編では後者に重きをおいて以降論じるものである。

まず会計の「文化的環境」に関し、大雄令純教授と権泰殷教授は次のように指摘している。「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。人間がいかに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⁵⁾」。

次に、わが国会計制度それ自体が資本主義社会から生まれた文化の一つであると考え、この技術的・制度的会計の構造を特徴づける要素に七つあげられる。まず、会計文化の根源的な「本質性」、主体性である「自律性」、新たな発想の「創造性」、多彩な「多様性」、人間が醸し出す「共通性」、次世代に継承される「動態性」、世代や国境を越える「蓄積性」である⁶⁾。これら七つの特徴をおおまかに二つに大別すると、会計文化にはその国、民族の歴史や風土が醸し出す独自の『異質性』と他の文化圏にも共通する『共通性』があると言える。

前者の異質性に関していえば、この異質性こそ文化の

文化たる所以であるが、例えば、商法を中心としたわが国のトライアングル会計制度⁷⁾を考察する場合、上記の「本質性」や「自律性」、「創造性」や「多様性」等の『異質性』の会計文化の本質が強調されることになる。これら異質性は、今まで本論分のシリーズで論述してきた重層性、均一・集団性、現世利益の特質もその事例としてあげられる。

反対に、国際会計基準やアングロ・サクソン（またはアングロ・アメリカン、アングロ・アメリカナイゼーション）会計基準をモデル⁸⁾としたグローバリゼーションの流れの中で会計文化を考察する場合は、この異質性の会計文化をむしろわが国文化の後進性として問題視し、資本や企業の「動態性」、「蓄積性」という国境を越えた『共通性』の会計文化を重視することになる。この共通性の代表的なものが、各国の公認会計士の団体が形成しかつての国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee）、現在は国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）の「国際会計基準」であろう。「国際会計基準」はまさにこの共通性の会計文化を模索した一つの結晶に他ならない。

もちろん、国際会計基準策定過程では、アメリカ合衆国（以下、アメリカと称す）やイギリス、カナダ、オーストラリアの意向が強く反映しているといわれているが⁹⁾、基本的な策定方針は各国の会計基準の良い部分を選んで統一基準を作成することにあった。各国の会計基準の優れた異質性の部分を機能要約して国際会計基準を策定することにより、会計文化の共通性やその移転性を考慮したものである。しかし、112カ国以上の国が参加している現状では、この手法も将来は転換を余儀なくされ、2001年4月に中立化した機関として発足した国際会計基準審議会主導の国際会計基準編成が叫ばれているところである¹⁰⁾。

5) 大雄令純・権泰殷稿「比較会計論のフレームワークー日・韓比較への適用ー」、雑誌『会計』（森山書店）、第132巻第2号、53頁。

6) 池上惇・植木浩・福原義春稿、1) 前掲書、215－216頁の文化政策からみた文化の特質を拙者が会計に応用して記述している。

7) Kiyomitsu Arai and Shounosuke Shiratori, Legal and Conceptual Framework of Accounting in Japan, paper presented at the Conference of National, Regional and International Standard Setting Bodies, Belgium, June, 1991.

8) アングロ・アメリカン型会計制度の特質は、会計法規面では判例法システム、企業会計と税法の分離、職業会計士の専門性、社会的信頼性が高い、投資家保護の会計制度で利用者指向の会計の展開、連結会計制度の普及等が上げられる。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）、平成12年、44－45頁。

9) 国際会計基準と国内基準の一致度合いを示す準拠率では、カナダが96%、アメリカ・オーストラリアが92%、イギリスが88%でわが国68%と比べると国際会計基準へのアングロ・サクソン基準の影響力の高さが明確となる。広瀬義州著『会計基準論』（中央経済社）、平成7年、260頁。

10) 西川郁生著『こんなに変わった日本の会計基準』（中央経済社）、平成13年、13－14頁。

(2) 会計文化の後進性と文化移転

会計文化の特色であるわが国の企業会計制度の異質性を強調することは、他の文化圏の会計制度との異質性を研究することに通じる。その際、輸入文化としてのモザイク模様の異質性を有するわが国の会計文化は、現代国際化の波の中、それ自体の後進性が指摘され、欧米の会計文化圏の企業会計の制度を導入する動きの中にいる。

このわが国会計文化の従来の後進性の議論に関して、例えば、田中弘教授は次のように要約されている。すなわち、日本の会計制度は形式的には西欧化してパンを食べているが実態はまんじゅうという日本食を食べているに過ぎない。そしてこの日本のまんじゅうにあたる会計制度の特徴を、原価主義会計を基調とした処分可能利益計算目的と単独決算制度の二であるとしている¹¹⁾。また、日本の会計制度の特徴を会計実務と会計制度の乖離、官界や経済界との癒着やアンフェアな企業行動を許す風土、等を取り上げている。そして、その原因を欧米の会計制度を追うあまり、日本、および日本人の土壤に基づいた自立性やオリジナリティーの認識の欠如を指摘している¹²⁾。さらに、浜本道正教授はこの日本独自の会計システムについて、株式持ち合い制度とメインバンク制という銀行のコントロール・メカニズム、会計ルール形成時に果たす業界や監督官庁、税務当局の強力な役割を掲げている¹³⁾。

このように、日本には日本型と呼ばれる独自の会計制度とそれを生み出す土壤があるが、これら文化が国際化の流れの中では会計文化の後進性としてとらえているのが一般的である。この後進性を社会風土面から指摘したのが西川登教授である。「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¹⁴⁾」。このように、わが国の会計文化の後進性を指摘する場合、国際化の中で欧米、特にアメリカを規範モデルとして比較するケースが多い。そして日本の文化として特徴づけられた上記の多くは「構造改革」の名のもとで現在変更、消滅を余儀なくされている。

会計制度を文化の研究対象にする場合には、ある国や民族、経済体制・階級下で生成・発展した会計処理や会計原則などの異質性を強調して研究する本来の部分と、個々の文化に共通したものや一定のモデルを演繹して共有できる共通性を強調する研究があるといえる。もちろん基本的に文化とは、ある人間の集団が他の別の集団と区別される特徴や行動様式の構造を意味するので、比較会計文化論の研究対象は、伝統的には前者の異質性を重視した研究が前提であるが、現代の会計文化の研究は、「国際会計基準」の世界的展開から、単に一つの国や経済圏の異質性の研究を前提に先進国の世界的視点から共通性または移動性の研究へと研究領域が拡大している。

また、この文化の異質性と共通性または文化の移動性の研究は、上記で論じたように別々なものではない。会計の国際化の共通性を研究することは、個々の会計制度の異質性の研究を前提とするもので、この異質性の研究には、他文化圏との比較会計研究が不可欠であり、比較会計文化論の中で異質性と共通性を検討することは相互に密接な関係があるといえる。国際会計基準策定にあたり各国の利害や文化が対立して議論が深化したことは記憶に新しいが、この相互作用の研究が会計文化の他文化圏への受容性や他文化圏からの変動性の問題として捉えられ新たな研究対象が生まれている¹⁵⁾。

11) 田中弘稿「日本の会計制度の特質－国際化の中で」、雑誌『会計』(森山書店)、第147巻、第3号、23頁。

12) 田中弘稿、同上論文、27－29頁。

13) 浜本道正稿「日本型会計システムの特徴とその成立基盤」、雑誌『会計』(森山書店)、第147巻、第4号、12－13頁。

14) 西川登著『三井家勘定管見』(白桃書房)、1993年、まえがき1頁。

15) 会計文化の共通性または移動性という問題提起は、かならずしも現代的な視点ではなく、例えば、複式簿記生成発達史の研究の中でも古代ローマ時代の複記式のその技術や精神が中世に直接的な影響を及ぼしたかの次の議論がある。複式簿記史では、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説と、ゲルマン民族はローマ文化の影響を受けて、その文化的遺産を継承したと説が対立している。前者の立場によれば、代理人簿記は疑問視され、後者の立場をとれば代理人簿記の妥当性が容認される。小島男佐夫著『複式簿記発生史の研究』(森山書店)、昭和40年、11－13頁。岸悦三著『会計前史』(同文館)、昭和58年、172－173頁。拙稿「複式簿記の原理とその論理的導入法」、『中央学院大学商経論叢』第1巻第1号、1986年10月。

（3）会計ビックバンと文化の共通性・移動性

さて、会計文化の異質性と共通性の視点から注目すべきことが、今回のわが国の「会計ビックバン」である。この会計ビックバンは、他文化圏からの直輸入の移転衝撃波の第三波に位置づけられる重要な会計文化の移転である。

過去わが国では、他文化圏からの直輸入の移転衝撃波は今回の会計ビックバンを除き、最低二回あったといえる。第一波は、明治維新後の近代国家に進む過程で、江戸時代からの伝統的な大福帳簿記から離脱してイギリスの銀行会計等を導入したことや、フランコ・ジャーマン式の商法の債権者保護・財産法会計の会計文化を移転したこととである¹⁶⁾。第二波は、第二次世界大戦後のアングロ・サクソン式の証券取引法、公認会計士監査制度の投資家保護の損益法会計の導入である。

この二つの会計文化の輸入は、文化の融合というよりは輸入による会計文化の移転といえよう。もちろん移転に際しては、わが国独自の会計文化が考慮され、長い間にはわが国の風土に馴染むような制度改正がなされてきたことは当然である。

例えば、黒澤清博士は企業会計原則における真実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次のように回想されている。「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、真実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¹⁷⁾」。また、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¹⁸⁾。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¹⁹⁾。資本と利益の区分の原則も大恐慌を教訓にしたS・H・M原則の一般原則の影響を受けていると思われる²⁰⁾。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²¹⁾。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、重層性の文化を読み取ることができるのである。

以上のように、企業会計原則という一つの会計制度の中にも他文化圏の文化が混在しているが、全体として日本の会計制度も、商法と証券取引法、税法が複雑な絡み合いの中で会計制度の文化を形成している。このトライアングル体制と呼ばれるわが国会計制度は、それぞれの歴史的必然性を経て、日本の土壌に融合してきた。

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、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²²⁾。このように商法、証券取引法、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きるとは既に本論叢で指摘した²³⁾。

16) このような技術的会計文化論以外に、精神的会計文化論では、例えば、西洋式簿記が日本に広まった理由の一つに、西洋式簿記の有用性に気づき、積極的に取り入れた一群の人々がおり、その行動様式やエートスに注目する。一例を上げれば、次のような記述である。

「かれらの多くは商家の生まれではなかった。多くは武家の出身で、江戸期または明治になって外国語とくに英語を学び、文献を通してまたは洋行して直接に西洋の文明に接し、その過程で簿記の存在と有用性を知った人々であった」岡下敏稿「第1章 わが国への簿記の導入とその定着」、小林健吾編著『日本会計制度成立史』（東京経済情報出版）、1994年、21頁。

17) 黒澤清他著『新企業会計原則訳解』（中央経済社）、昭和50年、100頁。

18) 黒澤清著『近代会計学』（春秋社）、1968年、290－293頁。

19) 黒澤清他著、17) 前掲書、100頁。

20) 黒澤清編『解説企業会計原則』（中央経済社）、昭和43年、64頁。

21) 山本繁著『会計原則発達史』（森山書店）、1990年、5頁。

22) 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。

23) 拙稿『比較会計文化論序説（4）－「日本における会計環境と文化」』（中央学院大学商経論叢第10号第2号）。本論文は、この第（4）論文のテーマと深く関係しているため、全編にわたりこの第（4）論文からの引用が多いことを記しておく。

森川八州男教授は、制度会計の理論展開においてこの民族的思考や経済的背景が会計に与える影響についての一例を大陸系商法会計制度と英米系商法会計制度にわけ、次のように述べている。フランコ・ジャーマン系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・サクソン系は費用収益の対応という企業収益力の計算と開示に主要な課題を置いてきている。その原因は、資本調達方式の相違である。フランコ・ジャーマン系は資金を主として金融機関から間接的に調達するのに対し、アングロ・サクソン系は、証券市場を通じて広く直接資金を集めるとしている²⁴⁾。わが国における金融ビックバンは、この間接金融から直接金融の市場調達を実現しようとする動きであり、現在進行中の会計ビックバンはアングロ・サクソン系の会計を受け入れる経済的な素地の形成が背後に一体としてあることを忘れてはならない。以上が、わが国における他文化圏からの直輸入の移転衝撃波の第二波であった。

他文化圏からの直輸入の移転衝撃波の第三波に位置づけられる現在進行中のこの会計ビックバンは、平成10年6月企業会計審議会から発表された「退職給付に係わる会計基準の設定に関する意見書」を皮切りに始まった戦後初めてといってよい大きな会計制度の見直しである。会計ビックバンは次のような特徴を有している。まず、単独決算ではなく、連結決算と連結キャッシュフロー計算書の導入による連結会計への転換、取得原価主義への反省をこめた金融商品を中心にした時価主義会計の導入、不明瞭で恣意性があった研究開発費の費用処理の明確化、隠れ債務のオフバランスの象徴であった退職給付会計や税効果会計導入等を柱とする現行会計制度の改正である。

すなわち、日本の伝統的な異質性を有する単独決算方式や取得原価主義、オフバランスであった退職金等の現行会計制度の主要部分が「国際会計基準」にできるだけ準拠改訂され進行しているが今回の会計ビックバンである。その中には時価会計や退職会計等わが国に始めて導入されるものもあった。今回の会計ビックバンは、このように「国際会計基準」をわが国に完全に導入する話ではなく、あくまでも現行会計制度の国際会計基準への準拠のための改正であることに注意は必要であるが(つま

り、現在の会計の国際化とは、「国際会計基準」と異質性を有した日本の会計制度を「国際会計基準」に調和させる過程にすぎない²⁵⁾)、それでもこの会計文化移転の衝撃は、第二の開国といわれるほど大きな衝撃を実務界に与えている。

一方、わが国の伝統的な会計研究は、アメリカやイギリスやドイツやフランスといったそれぞれの国の会計制度や会計理論を研究し、わが国の現状と比較検討したものが多く、今回の会計ビックバンは会計研究者の立場から言えば、従来の伝統手法である会計理論研究の異質性の中に共通性や移転性を見出すのではなく、明らかに異質な海外会計文化を直輸入してしまうほどの文化的衝撃を有しているのである。例えば、時価主義会計にしても、長年にわたり取得原価主義会計と発生主義会計を体系化し、時価主義は理論的には支持できないと教えていたものが、一転、理論的で合理的であるという教え方をするほど、実務界の混乱が教育の現場でも起こっているといえる。

(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

そもそもわが国の会計のグローバル化として位置づけられる会計ビックバンは、当時の大蔵省証券局(現在は総理府外局)が1987年のBIS規制(Bank for International Settlements Rule)への証券監督者国際機構への参加合意から始まったといえる。ここで会計のグローバル化とは、具体的には「国際会計基準」に準拠したわが国会計制度の変更を意味している。

特に、それを加速したのは1997年のアジア経済圏を襲った経済・通貨危機と1997年以降のわが国の深刻な金融不況であった。まず、バブルが弾けたアジア経済圏の不況で改めて表面化した事実は、実体経済はもはや各国や特定地域の経済圏を超えて、世界を一つにして動いているという事実認識であり、その資金の効果的運用とその判断ためには各国共通の会計基準が必要であるという要請であった。

また、わが国を襲った大手金融機関の倒産で表面化した事実は、わが国会計基準による財務諸表が企業の実態

24) 森川八州男稿「制度会計論の基礎」雑誌『会計』(森山書店)、第昭和59年9月、第3号、96-97頁。

25) 西川郁生著、10) 前掲書、4頁。

を適正に把握していないという深刻な反省であった²⁶⁾。当然、この会計基準で監査証明をした公認会計士への適正意見に対する信頼性の欠如も表面化した。また、日本企業の格付け低下で海外での資金調達をする場合の金利の上乗せジャパン・プレミアムも問題となり、1999年から日本企業が諸外国の投資家にわが国の会計基準で英文報告した場合、差別されてレジェントが付記され、ムーディーズ社などの格付会社からは日本の会計基準での財務報告はその内容が不十分であると指摘されるほど国際的信頼性を失墜しているのである²⁷⁾。

このような反省は、わが国の国内会計基準を「国際会計基準」に準拠する機運を一層高めた。まず、1998年6月に国会で成立した一連の金融システム改革法に基づき、銀行、証券、保険の業態の垣根が序々に取り払い、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有効活用と間接金融から直接金融を目指した「金融ビックバン」がスタートした。次いで、この金融ビックバンを後ろから支える制度保障のために1999年4月から連結会計、連結キャッシュフロー、税効果会計、研究開発費が、2000年4月からは時価会計、退職給付会計、中間連結財務諸表を柱とする国際会計基準準拠の会計ビックバンが動き出したのである。

そして、2000年5月には長年審議検討してきた「国際会計基準」の中核となるコア・スタンダード（IAS2000基準）が公表され、加盟している国々ではこれを普及させ、かつ、母国基準をこの国際会計基準に調和せせる努力が義務付けられた。1999年から2001年にかけて順次導入されている会計ビックバンは、現在、真只中にあるのである。

国際会計基準との調和や将来の導入は証券市場等の資本市場の効率的運用を目的とするもので、強力な投資家保護の会計思想がある。世界共通のスタンダードで投資家のために透明度の高い財務報告をし、投資家のために

有用な財務情報量を確保する努力がなされている。伝統的な債権者保護という間接金融制度の下での商法会計が現在大きな変革を余儀なくされ、わが国会計制度は、個別会計情報から連結会計情報、時価会計による持ち合い株の見直し、隠れ債務の退職給付会計の見直し、セグメント・キャッシュ・フロー重視、注記・個別情報の充実、税務会計から投資家のための会計への脱却と矢継ぎ早に改革が進められている。わが国デスクロージャー制度は国際的信頼を回復する作業をしているのである。

（5）文化移動の強制力と合理性の原理

わが国が国際会計基準に沿って会計制度を変更するには、上述の経済的背景がまずあげられるが、そもそも会計学的に国際調和とは何を根拠に進められるのであろうか？これらの分析に当たり、例えば、日本の内的環境変化と外的環境変化に分けて考察する研究もあるが²⁸⁾、ここでは、文化の移動または輸入の際の『強制力』と『合理性』の原理について考えていくことにする。

そもそも社会行動から見ると、会計制度とは、一定の目的あるいは共通の利益のために企業や社会成員の行動をコントロールし、規準化するための手段の体系である。ある社会において採用されているこの体系が、別の社会の会計制度として移動して活用されるためには、最低、「強制力」と「合理性」の二つの動機付けが必要である。この二つが欠け、弱くなるとそれはたとえ導入されても制度としての基盤を失うものとされている²⁹⁾。

まず、国際会計基準の特質を考察してみよう。国際会計基準委員会は、1989年の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」を公表するが、この中で財務諸表の目的を広範な利用者が経済的意思決定を行うにあたり、企業の財政状態、業績および財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにあると定義している³⁰⁾。この財務諸表の広範な利用者には、投資家、従業員、債

26) 福原年勝氏「今の日本はバランスシート不況一突破口は挑戦と創造しかない」（編集長インタビュー）、『日経ビジネス』2001年4月30日号、72頁。

27) 平野嘉秋編著『基本ゼミナール 新しい企業会計制度』（大蔵財務協会）、平成13年、26～27頁。

28) 田村威文稿「第10章 国際会計」、中村宣一郎・伊豫田隆俊・田村威文・斎野純子共著『イントロダクション 国際会計』（同文館）、平成12年、282～284頁。

29) 中野渡信行著『社会と人間の行動』（人間の科学社）、1972年、116～117頁。

30) 国際会計基準委員会「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」、12. 財務諸表の目的、1989年。国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）『国際会計基準書 2001（International Accounting Standards 2001）』（同文館-Copyright International Accounting Standards Committee Foundation）、平成13年、25頁。

権者、取引業者、政府監督官庁、一般大衆を掲げているが、投資家が企業リスクの提供者であるので投資家の意思決定要求を満たす財務諸表の作成が最終目的となる明示している。つまり、国際会計基準の特質は、証券市場等の資本市場の効率的運用を目的とするもので、会計思想は強力な投資家保護にあるといえるのである。

このようなことを前提に、会計文化の移動性を支える動機づけ原理である『強制力』についてまず考えてみよう。国際会計基準に準ずる国内会計制度の改正の「強制力」については、まず、委員会に参加している国の義務としてこの国際会計基準を広く自国に広める普及する義務を負っている。また、前述のように国際資本を調達する際の経済的必要性やわが国がグローバル化金融資本主義の時流に遅れないために必要であることはいうまでもない。

一方、もう一つの『合理性』に関する動機付けはどのようなものであろうか？よく言われることは次の二つである。すなわち、比較可能性と比較修正計算等に生じる事務コストの問題である。まず、国際会計基準を導入することで比較可能性が実現すると最低次の五つの利点があげられる³¹⁾。①発展途上国の会計基準設定に役立ち、資本調達の可能性が広がること、②多国籍企業の財務諸表作成の事務コストが軽減できること、③国際的にさまざまな市場で資本調達が可能となること、④アナリストやファンドマネージャー、投資家の意思決定の容易になること、⑤SECなど規制当局にとって不必要な規制上の負担が軽減されること、である。

異国間の財務内容をそのまま利用するととなると次のような障害が発生する³²⁾。①言語や専門用語が違うこと、②財務諸表の様式や資産や利益の概念が異なること、③情報公開の制度や透明度、決算書公表期間の相違すること、④企業会計原則の具体的内容が相違すること、⑤通貨の相違による通貨換算の問題が発生すること、である。もちろん、国際会計基準によってこれら障害がすべて解決されるものではないが、多くの重要な部分は克服でき

る。

上記の比較可能性と比較修正計算等に生じる事務コストの「合理性」以外に第三の合理性を指摘する論者もいる。例えば、伊藤邦雄教授は会計的裁定の防止を上げている³³⁾。M & Aの営業権の償却期間（日本は5年、アメリカは40年）の相違により国際企業競争力に不利・有利がでてくる事例である。国際間の会計を調和することで合併等に際しての母国基準の不公平さを解除し、企業競争力に不利にならないようにする合理性である。

会計文化の移動性を支える動機づけ原理であるこれら「強制力」と「合理性」について次に問題となることは調和の進め方である。各会計制度にある目的適合性との関連問題である。まず、母国基準には国内用の目的適合性があり、この国際間の比較可能性ばかりを追うとこの目的適合性が損なわれる危険もある。このため、国際的調和化へのアプローチには統一型アプローチ(I-GAAP方式、IASC基準方式、IASC-IOSCO基準方式、FASB国際化方式)のみでなく相互承認型アプローチ(無調整相互承認方式、I-GAAPに準拠・調整、IASC基準に準拠・調整、IASC-IOSCOで主要財務指標方式、特定の項目のみ測定・開示方式)が考えられるが³⁴⁾、その際の決定要因にも、投資家への利便性と企業の効率性との合理性の兼ね合いがあり、それを最終的に決めるのは、各国の文化的・経済的・政治的な特色があるが、現状では、わが国は国内基準を国際会計基準の統一基準にまず近づける努力がなされている³⁵⁾。

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

わが国の企業会計原則にしても、国際会計基準にしても、会計基準の制度上本質を考察することは比較会計文化論の視点からも重要である。そもそも会計は測定の技術であり、この測定技術は具体的には、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。

31) 新井清光他訳『会計基準の国際的調和』(中央経済社)、平成4年、6-10頁。Helen German, S.E.C. Purvis and Michael A. Diamond, An Analysis of the Implications of the IASC'S Comparability Project. 1990.

32) 石川昭、佐藤宗彌、田中隆雄著『現代国際会計』(税務経理協会)、平成8年、223-227頁。

33) 伊藤邦雄著『会計制度のダイナミズム』(岩波書店)、1996年、428-429頁。

34) 広瀬義州著、9) 前掲書、257-259頁。

35) 国際会計基準のヨーロッパ委員会とアメリカ市場やUS-GAAPとの文化的相違や問題点に関しては、アンナ・シュヒタ稿、岡本治雄訳「国際会計調和化の展望」、雑誌『企業会計』(中央経済社)、2000年、Vol.52 No.8、137-141頁を参照されたい。

このルールの一つが国際会計基準に他ならない。国際会計基準が機能するためには、そのルールが合理性を持ち、かつ強制力が必要である。それは一般的にいえば人間の合意の産物に他ならない。人々が叡智を出し合ったものを認め合い、権威のある機関で合意することで国際会計基準も規範となりえるのである。その意味で、企業会計原則であれ、国際会計基準であれ、それ自体がすでに理論と実践可能性の妥協の産物に他ならない³⁶⁾。換言すれば、それは便宜の所産であるがゆえに、権威づけが必要となるのである。

国際会計基準や企業会計原則が会計コンベンションの擬制に上に成立していると言われる所以である。例えば、会計ビックバン前のわが国企業会計制度は、金融機関を中心とした間接金融制度と系列の持ち合い株式を前提にした会計文化から生じたものである。この会計コンベンションの擬制では、投資家と債権者の利害調整が主たる会計制度の目的となり、トライアングルといわれる複雑な会計制度が成立する。

一方、国際会計基準は、証券市場から自由に資金を調達する直接金融を前提にしているため、会計コンベンションの擬制は投資家の保護と企業の財務公開の透明性確保が目的となる。国際会計基準委員会「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」の前書きではこのコンベンションをモデルと称して次のように示している。「財務諸表は、回収可能な取得原価に基づく会計モデル及び名目貨幣資本維持の概念に準拠して作成されるのが最も一般的である。現在のところ変更するという合意はないが、経済的意思決定を行うために有用な情報を提供するという目的を満たすためには、他のモデルや概念の方がより適切かもしれない。本フレームワークは、一定範囲の複数のモデル、資本及び資本維持の概念に適用可能であるように作成されている³⁷⁾」。

国際会計基準委員会が明確に制度上の特質を述べているように、各国の会計原則はその国の経済や社会を背景とした個々の一定のコンベンションの上に成り立つもの

で、国際会計基準のすべてを守れば現在の会計の問題すべてが解決するというわけではないのである。このことは次の1983年の国際会計基準に関する趣意書でも明確に示されている。「IASCが定める国際会計基準書は、第8項で触れたように、ある国での財務諸表の公表を規制する国内の規定に取って替わるものではない。本趣意書で説明しているように、IASCの会員の負う責務は、国際会計基準がすべての重要な点において守られている場合、その旨を開示しなければならないことである。自国の基準が国際会計基準から乖離している場合には、当該国のIASCの会員は、最善の努力をはらって国際会計基準と調和することがいかに利益となるかを関係当局に説得することが奨励されている³⁸⁾」。

比較会計文化論においてある国の会計制度の異質性の文化を強調するか、類似した共通性の文化を強調するか二つのアプローチがあることは前述したが、そもそも国際会計基準自体の属性は、後者の類似した共通性の把握に本質があるといわなければならない。それは、最大公約数の基準が出されるから各国で承認され、合意を受けられるからである。会計社会制度として期待されればされるほど、企業相互や国際間の類似性が強調される運命にある。その際、われわれが気をつけなければならないことは、統一性への要求が強まれば強まるほど、各国の会計文化や個々の企業の特異性が国際会計基準の下で覆い隠されてしまう可能性があることである。

国際会計基準は、広く世界規模で資本を調達する大企業を前提としているが、徴税のための利益測定は目的外におかれているし、中小企業の多いわが国への適用は負担を招くことになる。例えば、1980年代に欧州連合（EU）が導入した大企業本位の会計モデルは、結果的にドイツにおける中小企業の実に90%が年次報告書の法的要請を拒否したことは歴史的教訓として記憶に新しい³⁹⁾。この国際会計基準の裏（個々の会計文化や経済状況）と表（世界規模の統一性）の兼ね合いが国際会計基準の生命を左右する会計学上の本質となるのである⁴⁰⁾。このような本

36) 青柳文司著『会計士会計学—改訂増補版』（同文館）、昭和49年、76－81頁。

37) 国際会計基準委員会「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」、前書、1989年。国際会計審議会、30）前掲書、22頁。

38) 国際会計基準委員会「国際会計基準に関する趣意書」、会計基準 11、1983年。国際会計審議会、30）前掲書、16頁

39) ピーター・ウォルトン稿、杉原周樹訳「調和化と文化的障害—スイスと英国における国際会計基準」、雑誌『企業会計』（中央経済社）、2000年、Vol.52 No.5、73頁。

40) 青柳文司著、36）前掲書、264－265頁。

質を考察した上で、世界の会計の異質性の体系を考察することが重要となる。

(2) 国際会計の文化の類型

会計制度を一つの文化として認識した場合、会計の国際類型の研究が展開される。国際会計の文化の類型を考察する場合、いろいろな見解があるが、全体的な体系に関してまず考察する。

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上げている。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を上げている⁴¹⁾。

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) 大陸モデルに位置づけている⁴²⁾。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⁴³⁾。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。

このように、会計をとりまく社会環境やそこから作り出された会計制度は、最終的には人間の問題に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。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。本論文冒頭でも指摘したが、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ことは前述した。

このような会計文化と会計をとりまく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であった。黒澤清博士は、企業会計の理論に文化学習理論や社会的機能理論を導入されて⁴⁴⁾、タルコッ

41) G. ミューラー、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)

42) G. ミューラー、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。

43) G. ミューラー、H. ガーノン、G. ミーク著、野村健太郎、平松一夫監訳、同上書、13頁。

44) 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—内的一的—外的 (A・GとI・Lとを分ける軸)、手段—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 パーソンズ社会学体系論』(青木書店)、1974年、20頁。

ト・パーソンズ（Talcot Parsons）の学習パラダイムを中心に次のような見解を提示された⁴⁵⁾。「(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			G
	経	済	政
			治
L	潜在的能力 (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			G
	企 業 会 計		政 治 会 計
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作り話ではない。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と思っている⁴⁶⁾」

本論文は2000年7月3ヶ月間、中央学院大学から海外研修の機会を得て、アメリカのヴィラノヴァ大学、デラウェア大学で研究した一つの成果であるが、次号以降では、以上の議論を踏まえて、現地で直接指導を受けたM.R. Mathews博士の会計文化研究等を中心に会計文化の国際的分類や学問的体系を研究することとする⁴⁷⁾。

(2001年（平成13年）9月27日)

45) 黒澤清博士は、早い時期から「認識論的方法論的研究方法」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）、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、ひじょうにけがらいされており、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、近代会計学の今日の発展が、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）。

46) 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. 6頁。

47) M R Mathews, M H B Perera; Accounting & Development, 1996, Nelson, pp.345-363.