

比較会計文化論序説 (7)

椎 名 市 郎

〈目 次〉

I 比較会計文化論の基礎構造

- はじめに
- 比較会計文化論への道
 - 比較会計文化論の意義
 - 精神的会計文化論とウェーバー
 - 精神的会計文化論と人間類型
- 精神的会計文化論のフレーム・ワーク
- 精神的会計文化論の方法論的構造
 - 形而上学的二元論
 - 現象学的還元論
 - 記号論と構造主義
- 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

- 比較会計文化論への序章
- 伝統的な日本文化の特質
 - 日本文化の特質
 - 重層性の文化 (multi-layered nature)
 - 均一・集団性の文化 (homogeneity)
 - 現世利益の文化
(Japanese pragmatism)
- 日本的経営論と文化
 - 日本企業の経営環境と文化論
 - 日本的経営論の概観
- 日本における企業の経営環境と三つの文化的側面
 - 企業における日本化と重層性の文化
 - 企業組織の均一・集団性の文化
 - 日本人の労働価値観と現世利益の文化
(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

- 大塚史学におけるM. ウェーバーの資

本主義の精神

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

- 日本の会計文化論
 - T. パーソンスの社会体系と会計文化
 - 会計と文化の関係
 - 会計と文化の体系論
 - 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)
- 企業会計制度の環境と文化
 - 企業会計制度の国際性と文化—会計
文化の重層性
 - 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
 - 日本の企業会計制度の源流—日本型
プラグマティズム
 - 日本の企業会計制度の特徴—多重性、
均一・集団性、現世利益
 - 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

- 論点の整理—序に代えて—
 - 技術的・制度的会計文化論と精神的
会計文化論
 - わが国企業の経営環境と文化
 - 大塚史学の近代資本主義の精神と元
禄商人の経済倫理
 - わが国会計制度の文化的基層
 - 明治10年の「財務諸表準則」と会計
の社会的規範
- 会計文化の異質性と共通性
 - 文化の特性と会計文化
 - 会計文化の後進性と文化移転
 - 会計ビックバンと文化の共通性・移
動性
 - 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
 - 文化移動の強制力と合理性の原理
- 国際会計の文化の類型
 - 国際会計基準の会計学上の本質
 - 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)
 - 国際会計の研究における比較会計文
化論の類型
 - 伝統的な会計学における会計文化論
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
 - 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、本号所収)

V. 会計の国際化と会計文化

3. 国際会計の文化の類型 (2)

(3) 国際会計の研究における比較会計文化論の類型

本稿では、国際会計の研究における比較会計文化論の類型をその学問研究を通じて論ずることとする。まず、伝統的な会計文化の研究と対比において国際会計の中での比較会計文化論を考察する場合の特徴は、後者の研究対象が地球規模の視点を有し、世界に向かっての視野の広がりを持つことと、より学際的色彩を有していることの二点である。つまり、会計の国際化の中での比較会計文化論研究の目標は、世界で経済活動をする会計の多様性の認識とそれぞれのもつ会計文化の特徴を多角的に検証し、それぞれの会計文化の異質性と共通性を認識し、かつ、鳥瞰図のような全体的視点を理解する必要が生じたためといえよう。中島省吾教授は次のようにその方向性を述べている¹⁾。

「国際会計の研究において考えなければならない問題の一つは、異なる国の間で、企業会計、とくにその制度的な側面がどのように相互に関わりを持つことになるかという点である。それぞれの国の会計制度はそれぞれの文化を反映し、それぞれの会計人の社会的・教育的背景などを反映して、多種多様な発展をとげざるをえないことを指摘してきた」

そして、医学の進歩が、研究室での仮説—実験研究から最後は臨床で確認されるように、会計の比較文化論研究も最後は会計制度面や会計の教育面（具体的には教科書）に反映されることになる。この意味で、ここではまず比較会計文化論の研究が教育の教材としてどのように集約された知的体系として類型化されているかを例に取り上げてみよう。

会計学の現代的論点を適切に網羅した大学院レベルの典型的な教科書と思われる M. R. Mathews と M. H. B. Perera 博士の労作 “Accounting Theory and

Development” の Chapter/18 Culture and Accounting によると、比較会計文化論は次のような目次立て—つまり知識体系—を有している²⁾。

- [1] 序章 (introduction)
- [2] 文化の側面 (aspects of culture)
- [3] 社会における文化的価値体系 (culture-based societal value)
 - (1) 個人主義対集団主義 (individualism versus collectivism)
 - (2) 社会における権力の格差の強弱の距離 (large versus small power distance)
 - (3) 社会において不安を感じるレベルの強弱 (strong versus weak uncertainty avoidance)
 - (4) 男性的社会か女性的社会か (masculinity versus femininity)
- [4] 社会的価値と会計の価値 (societal values and accounting values)
- [5] 会計の価値と会計実務 (accounting values and accounting practice)
- [6] 会計と文化 (accounting and culture)
- [7] 会計の文化的側面 (the cultural relativity of accounting)
 - (1) アングロ・アメリカン型とヨーロッパ大陸型の会計制度の相違 (anglo-american and continental european systems of accounting)
 - (2) 発展途上国の会計 (accounting in developing countries)
 - (3) 国際会計基準 (internationalisation of accounting standards)
- [8] 要約 (chapter summary)

また、わが国でいち早くグレイ (S. J. Gray) やエディ (Ian A. Eddie) の会計文化の研究を紹介した平松一夫教授は、その論文の中でホーフステッド (G. Hofstede) や

1) 中島省吾稿「国際随想」『会計』、第131巻 第5号、昭和62年、135頁。

2) M.R. Mathews, M.H.B Perera “Accounting theory & development”, Nelson, 1999. Chapter 18 Culture and Accounting, pp. 307-331.

グレイ、エディの体系などを紹介して次のような章立てを示している³⁾。

[1] 会計に対する文化の影響に関する仮説

(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

(4) 会計的価値による文化圏分類の仮説

[2] 会計に対する文化の影響に関する実証研究

(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の意義

一方、会計文化論書を編集された木下照嶽教授は、その編著書の「序章—文化会計の策定」の中で次のような章建てを展開されている⁴⁾。

[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

上記の典型的な会計文化論の体系を見て確認できることは、会計に影響を及ぼす文化は学際的な研究が駆使されていることである。それは当然、哲学、社会学・政治学・経済学・民俗学・文化人類学等、会計領域以外の広範な研究領域が包含されている。また、伝統的な会計の評価論とは異質の「社会的価値」という概念も重要な地位を占めていることがわかる⁵⁾。

そもそも、会計事象が対象とする人間の経済活動にはさまざまな要因が混在している。例えば、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、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）である⁶⁾。

会計が、例え経営活動を独自の手法で測定・伝達する技法を有していても、会計の判断をする人間がいる限り、会計も上記の経済的要因や政治的要因、さらには、社会的要因や文化的要因に影響を受けることになる。会計学の研究対象には、会計のもつ独自の測定・伝達機能の一層考察を深めるため、このような経済的要因、政治的要因、社会的要因、などを含めた広い意味での文化的要因の分析研究も研究対象となるのである。

一般に、これら比較会計文化論の研究方法論には比較

3) 平松一夫稿「会計制度の国際的類型に対する文化の影響」、『会計』第137巻、第6号、94～109頁。

4) 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）、平成10年。

5) これらの体系は、G. Hofstede "Culture and Management Development" Geneva: Internatinal Labour Office, 1983（ギャート・ホーフステッド著、萬成博・安藤文四郎訳『経営文化の国際比較—多国籍企業に中の国民性』、産業能率大学出版部、1984年）に代表されるホーフステッドの研究が基本となり多大の影響を与えている。ホーフステッドは比較行動学の研究等を駆使して、多国籍企業であるIBM社の40ヶ国における企業文化の研究を権力の格差、不確実性の回避、個人主義化、男性化の四つの視点から実施した。高橋伸夫著『組織文化の経営学』（中央経済社）、平成9年、4～15頁参照。

6) 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。

哲学や比較思想の研究成果を参考にして、次の三点に要約されよう⁷⁾。

①会計文化の対比論的研究

各国や民族による会計の文化の特色や展開されている制度等のおおの文化の内なる個々の事象に焦点を絞りながら、その文化の個性や独自性を考察し、それによって国際的な視野での多様性や全体構成の構造や特殊性を浮き彫りにする研究方法である。その特徴は、会計文化の異質性を強調するものである。

②会計文化の交流的な研究

①の研究を踏まえながら、会計の諸文化の間の交流に目を向けて文化の交流や移転、変容過程を考察するもので一つの会計文化が他の国や民族への伝播過程やそれとともに対話、葛藤、背反、止揚などを研究してゆく方法である。その特徴は、会計文化の共通性を基本にして考察するものである。

③会計文化の総観論的研究

個々の各国や民族による会計の文化の特色や展開されている制度等のおおの文化の内なる個々の事象のみにこだわらず、また、各国や民族による会計の文化の特色や展開されている制度等にも必要以上に執着せず、むしろ、研究対象を個より会計文化総体からなる全体的な視点を重要視する研究方法で鳥瞰図的視野での普遍性を強調する方法である。

(4) 伝統的な会計学における会計文化論の特徴

会計の国際化の中での比較会計文化論がまだ認識されていない時代、伝統的な会計—特に、財務会計—の領域でも、会計が社会の文化や行動規範に依存していることは十分認識されていた。なぜなら、会計は社会科学である限り、会計に携わり、かつ利害を有する集団が抱く価

値観やその集団が従う規範、及びそこから醸しだされる有形・無形な文化に影響を受けるものにとらえていたからである⁸⁾。

そして、その会計文化が一人一人の人間を結び付け、会計の社会的ネットワークを形成し、その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、相関関係に注目した。つまり、会計文化を会計の環境（会計社会）として位置づける試みである⁹⁾。

例えば、中世イタリアの市民達は、常の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習慣を有していた。不安定でかつ流動的な異種民族国家での経済活動で身を守る武器こそ、この書かれた証拠であった¹⁰⁾。この社会では、人と人との関係は、記録とそれを認定する公証人制度により初めて明確な権利になった。そして、その社会的ネットワークの中で、既存の制度に経済的機動性をもたせ、補充するために新しい複式簿記が生み出されたのである。この文化的背景が帳簿の証拠力を社会が認めることにより、経済を一層発展させることに成功したのである。

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った。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でミスも多かった。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¹¹⁾。

また、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“Summa de Arithmetica, Geometria, Proporioniet 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¹²⁾。この信仰と商業活動の関係を記述したこの記述部分は、当

7) 中田光雄稿「比較文化と方法」、峰島旭雄編著『比較思想の世界』(北樹出版)、1987年、22~24頁。

8) 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。

9) アンソニー・ギデンズ著、松尾清文、他訳、同上書、36頁を会計に適用。

10) 書かれた証拠とは、ラテン地域に特徴的な公証人 (notarius) の作成する公正証書を意味していた。登記簿に記載される公正証書の法的証拠力がやがて商人の作成する商業帳簿に移り、簿記が著しく発展を遂げたのである。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。

11) 高寺貞夫著『会計パラドックス』(同文館)、昭和59年、9頁。

12) ルカ・パチョリ著、本田耕一訳『パチョリ簿記論』(現代書館)、1975年、62頁。

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現代流のモラルハザードに対する先人の警告と見ると、興味深いものがある。会計に常に付きまとう不正経理・粉飾決算と経営倫理または会計倫理に通ずる精神である¹³⁾。

以上の事例は、会計の環境（会計文化）の相関関係の事例を考察する上で有益な例である。もちろん、このようなラテン系の社会システム以外に国際会計基準に代表されるアングロ・サクソン系の文化も独特の文化的背景があることを忘れてはならない¹⁴⁾。

一方、日本では古来「帳合の法」があり、それは内容的には西洋式複式簿記と遜色がないほど優れたものであった¹⁵⁾。ところが算術の便利さや筆、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発展せず、その結果、和式の簿記が企業会計という社会性を有さず、単に家計会計の技術としか機能しない原因となった¹⁶⁾。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¹⁷⁾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」の文明論的学説の対立があり、複式簿記発生史の重要な論争となっている¹⁸⁾。

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、信任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は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¹⁹⁾。

A. C. リトルトン²⁰⁾は、会計実務を構成する要素を技術、手続き、習慣、基準の四つを上げているが、技術、手続き、基準は海外から導入できても、文化としての習慣は輸入して直ちに改革できるものではない。会計ビックバン導入後のわが国実務界の混乱はこの良い事例である。会計は経営技術や経営組織、経済活動の機能の分離や進むテンポに影響を受けるが²¹⁾、実はその基本が制度を支えている人間の文化なのである。

この人間は、技術の影響や制約は受けるが、その技術を使い、制度を生む主体となるものである。しかも、その人間は社会で生活しているため、社会を形成する国、民族、経済圏の及ぼす文化の影響をもうけるものである²²⁾。したがって、財務諸表は企業活動の成果を報告するものではあるが、良く考えるとその数字の背後に財務環境や経営者がおかれている会計環境や個人の資質、その国の税制や市場メカニズム、ないしは民主主義の成熟度までが含まれているのである²³⁾。

そもそも、伝統的な会計においては「会計は記録と慣習と判断の総合的表現」と特徴づけ、最終的には経営者の健全な意見と判断に依存する社会構造的認識が大前提にあった²⁴⁾。つまり、企業会計原則は一般に長年実務の中に蒸留してきた公正妥当と認められた会計慣行を機能要約したものであるという社会的・文化的意味づけである。しかし、伝統的な会計においては、経営者の倫理や会計原則を中心とした公正な会計慣行の遵守を求める意外に、その社会構造や民族の比較文化研究など踏み込んだ研究は不足していた。

このように、会計環境と文化を総合的に考える場合、理念や原則、手続きの追求という、その社会や時代の中

13) 「人生の考え方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・オリゴ著、篠田綾子訳『プラートの商人』(白水社)、1997年、10頁。

14) 例えば、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)、1992年、11・12頁。

15) 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。

16) 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)、昭和61年、51頁。

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

18) 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。

19) 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。

20) 渡辺和夫著『リトルトン会計思想の歴史的展開』(同文館)、平成4年、137～138頁。

21) 上田雅通著『会計の変化—リトルトンとジンマーマンの諸説を中心として』(同文館)、平成7年、10頁。

22) Ahmed Belkaoui, "Behavioral Accounting — The Research and Practical", Quorum Books, 1989, pp.149-162.

23) Kenneth V. Peanell, "International Pressures for Accounting Change", Prentice Hall, 1989, p.221.

24) 黒澤清稿「企業会計原則訳解」、黒澤清・諸井勝之助・江村稔・番場嘉一郎共著『解説 企業会計原則』(中央経済社)、昭和43年、64頁。

で人間がどのような会計上の政策的判断をなすべきかの研究が重要となった²⁵⁾。会計に関連した人間の行動様式の研究が会計の国際化の中で、光があたり、研究が進められてきたのはこのためである²⁶⁾。

では、伝統的な会計文化論と国際会計の時代での比較会計文化論の相違はどこにあるのだろうか²⁷⁾。前述のように、伝統的な会計文化論と比較会計文化論の相違は、前者より後者が世界に向かっての視野の広がりを持つことと方法論的にはより学際的色彩が強いことの二点である。つまり、国際会計の時代での比較会計文化論研究の目標は、人類が経済活動をする世界会計の多様性の認識とそれぞれのもつ会計文化の特徴を多角的角度から検証し、それぞれの会計文化の異質性と共通性を認識し、かつ、鳥瞰図のような全体的視点からも理解する必要性から生まれた研究といえよう。

具体的には、まず伝統的な会計文化の対象は、日本に焦点があったが、国際会計の下では異なった民族や国家や思想が国際交流の頻繁な度合の中で対象範囲は先進国や発展途上国というより地球規模となっている。また、伝統的な会計文化論が、日本の会計制度が拠って立つ歴史的背景や生成過程、ないしは簿記の技法にかなり限定された過去の歴史的背景に重点を置いているのに対して、国際会計の下では、過去同様、未来志向にも重点を置いている。さらに、伝統的な会計文化論が、比較的限られた関連科学を接点にしているのに対して、国際会計の比較会計文化論の研究方法は隣接科学の学際的色彩が非常に強く、伝統的な会計文化論が学問としての知識体系の

形成が断片的であるの対して、体系化が図られているのである。

(5) 伝統的な会計学における会計文化論の試論

もちろん、伝統的な文化論と国際会計の時代での比較会計文化論は全く相容れない異質なものではなく、むしろ伝統的な文化論の研究がその基礎を提供する場合も多いし、国際会計の時代での比較会計文化論の研究が伝統的な文化論を深め際立せることもある。

例えば、私はかつて、日本の会計制度の特徴を、会計環境に影響を及ぼす日本文化を解明する要素である重層性の文化、均一・集団性の文化、そして現世利益の文化の三つ²⁸⁾を取り上げて下記のように論じた²⁹⁾。

まず日本文化の特徴の第一は、重層性の文化 (multi-layered nature) である。日本には系列の異なる文化が併存ないしは混在している特徴をここでは「重層性の文化」という。これには、例えば、「企業会計原則」の一般原則の体系を考察すると「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³⁰⁾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³¹⁾。

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³²⁾やドイツ商法貸借対照表真実性の原則³³⁾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³⁴⁾。さらに、真実性の原則に次いで重要な原則で

25) 中島省吾稿「会計が目指すべきもの」、雑誌『企業会計』(中央経済社)1996年、Vol.48、No.1、10頁。

26) 詳しくは、拙稿「会計学における人間の問題緒論」、『現代経済・社会の歴史と論理』(第一書林)、昭和61年。

27) 会計の国際的類型化の研究は少なくとも1911の H. R. Hatfield の研究までさかのぼることができるという見解があるが、本稿では近年における国際会計基準や EU 領域における会計の調和化を背景に研究が進められてきたものを国際会計における比較会計文化論として取り上げている。辻峰男稿「会計の国際的類型化一般モデル序章」、雑誌『産業経理』(産業経理協会)、2001年、Vol.61、No.3、45頁。

なお、経営学において経営文化(企業文化)が認識されたのは、1980年代であり、その背景は脱工業化にともなうサービス経済化、第三の情報革命にともなう高度国際化現象とされている。大島雄稿「第16章 経営文化の国際比較」、増地昭男編著『経営文化論』(中央経済社)、1990年、190頁。

28) 田中好夫編著『JAPAN AS IT IS 日本タテ・ヨコ』(学習研究社)、1990年、28~30頁。

29) 拙稿「Culture, Business and Accounting Environment in Japan」(中央学院大学商経論叢第8巻第2号)、同じく『会計環境に影響を及ぼす文化に関する一考察』(中央学院大学商経論叢第13巻第1号)。

30) T. H. Sanders, H. R. Hatfield and U. Moor, "A Statement of Accounting Principles", American Accounting Association, 1938.

31) 山本繁著『会計原則発達史』(森山書店)、1990年、5頁。阪本安一編『S H M 会計原則解説』(税務経理協会)、1990年、10頁。

32) 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。

33) 黒澤清著『近代会計学』(春秋社)、1968年、287~290頁。

34) 黒澤清著、同上書、290~293頁。

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³⁵⁾。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³⁶⁾。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³⁷⁾。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。

一般に、この重層性の文化構造には海外からの文化導入もあるし、国内での文化の交流、衝突もある。重層性の文化は、日本の地理的条件と日本人の異国文化にたいする関心度の高さや、異文化を吸収できる教育水準の高さ、そして、国を中心に国家主導型で意思を決定するコンセンサス作りが相まって形成されたものといえよう³⁸⁾。

日本が外国の制度を取り入れても日本独自にアレンジした時刻の文化を形成できるのは、島国としての異文化への日本人の好奇心と西洋の歴史と異なり日本では過去に在来文化を根こそぎ否定する侵略がなかったことを意味している。

第二の特徴は、均一・集団性の文化 (homogeneity nature) である。例えば、会計ビックバンが始まる以前のトライアングル体制としての企業会計制度は、一見、モザイク模様の複雑化の様相を呈しているが、その設定主体は全て国家主導型の均一・集団的形態であった。

つまり、国会の審議を前提にしつつ、法務省が商法を所管し、大蔵省 (現在は財務省) が証券取引法 (現在の管轄は内閣府)、国税庁が税法という具合である。以前は、企業会計原則でさえ、「大蔵省」企業会計審議会が設定主体となっていた (その後、一時的には金融庁が企業会計審議会を所管したが、現在は政府機関と独立した民間機関としての企業会計基準委員会—A S B—が設定主体となる)。この以前の企業会計審議会は、諮問機関では

あるが、人選や基本の運用は大蔵省という国家機関の主導の下で一元化される傾向があった。つまり、企業会計原則が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体制であった³⁹⁾。

このように国家官僚主導の下でのトライアングル体制は当然、国家集団性の中に集約され均一化現象を呈する。その集約・均一化の中心となる核は商法である。日本の企業会計制度は、商法を中心に展開しているのである。つまり確定決算制度を中核に、商法は、証券取引法、税法、企業会計原則に強い影響を与えているのである。この意味で、日本はあくまでも商法を中心としたトライアングル体制なのであり、商法を無視した独自の会計制度はありえないのである⁴⁰⁾。このことは、戦後の日本がアングロ・サクソン系の証券取引制度や監査制度を導入しつつも、アメリカにおける会計原則設定主体であるF A S Bが制度上プライベートセクターを堅持し、SECにより承認機関認定されている事情と全く異なる状況にあったのである⁴¹⁾。会計ビックバンの制度の変更でも、この国家主導型の下での均一・集団性の文化としての会計制度に根強く残っている認識が日本会計制度を理解する上で重要である。

一般に日本では、各地域や各々の宗教、さらに人々によって著しく文化が異なっているわけではなく、「均一性の文化」を有していることを示している。狭い国土に多数の人が住み、長い間、国家主導の下で生活していたことも一つの理由であろう。この均一性文化が個人よりも「集団性を重んじる文化」を生む。均一・集団性の文化は、歴史を遡ると弥生時代の稲作作業や村の集団相互扶助制度にルーツを求める説がある。日本のこのような農耕民族は欧米の狩猟文化の歴史と異なる文化を形成している。この均一・集団性の文化は、江戸時代の儒教精神の忠孝を重んじる「家」の連体制度で一つの完成を見たといえる⁴²⁾。

35) 黒澤清他著、32)前掲書、100頁。

36) 黒澤清編、24)前掲書、昭和43年、64頁。

37) 山本繁著、31)前掲書、5頁。

38) 網野善彦著『日本論の視座—列島の社会と国家—』(小学館)、1990年、23~26頁。

39) 新井清光編著『企業会計原則論』(森山書店)、1985年、412~413頁。

40) 安藤英義稿「会計の機能と会計制度—確定決算主義の背景」、雑誌『企業会計』(中央経済社)、1966年、Vol.48、No 5、19頁。

41) 加藤盛弘著『一般に認められた会計原則論』(森山書店)、1994年、41頁他。

42) 田中好夫編著、28)前掲書、38~39頁。

第三の特徴は、現世利益の文化 (Japanese pragmatism) である。この「現世利益の文化」は、日本人が普遍的な概念より、個別的・現実的な事柄を重んずる傾向を意味している。例えば、企業会計原則が、処理や手続きを選定する際、本来はその企業の財政状態、経営成績を一番適正に把握できる処理の選定が原則であるが、実情の多くは、税務対策と経営成果の獲得に影響された処理の選択が行われている。エンロン、ワールドコムといったアメリカを代表する企業の粉飾経理の発覚とその後の「企業改革法」の対応と比較して次のような日本の会計制度、経営者への指摘が印象的である⁴³⁾。

「アメリカで粉飾決算による会計不信が起きたのは、少なくとも『会計は社会の基礎』という意識があったからにはかならない。日本のように、『会計制度などはしょせんアメリカから輸入された借り物の制度で、体裁だけ整えておけばいいのだ』という意識が蔓延している社会では、粉飾決算はいわば当たり前のことで、問題にもならなかったのである」

一例として、我が国で確定申告をした約61,000社の減価償却費の損金算入割合は常時90%を超え、その方法も損金算入額の多い定率法の採用が多い。また反対に、企業にとり便益や収益が確保されるなら交際費に認定されない多額の用途不明金を計上している。ちなみに、バブルが崩壊した平成6年でも確定申告した61,365社の統計資料によると、交際費の中で限度を超えて課税された金額は2兆7千600億であった⁴⁴⁾。このように、実務の会計処理では、節税をコストと考えた会計処理が優先され、かつ、それ以上に、収益獲得のためには、課税対象を超える交際費を計上するという、現世利益の文化が垣間見られる。

また、非公開企業に多く見られる税務のために会計を行う日本お企業の意識は、税務上の決算書と会計上の決算書を二通 (真の決算書を入れれば三通) 作るというや

りかたを生む。最近、銀行では決算書に税務署の受付印のある税務申告書を添付させて会計上の決算書と税務の所得計算がリンクしているかを確認しているという状況である⁴⁵⁾。

いまや日本の会計制度は、明治の幼年期、戦後の児童期を経て、国際化という青年期を迎えている。青年期の会計制度は伝統的なものからの脱皮が大きな課題となっている。このような変革の動機づけは、日本では国際会計基準のように常に先進国をモデルにした外圧の利用にあった。つまり、従来の我が国の会計は、自己の会計システムを自己改革するためには必ず先進国の会計システムを研究し、必要に応じ、小出しに改革を進めてきた経緯がある。かつて会計の改革の中心にあった連結財務諸表の導入時でさえ、欧米の企業集団 (上下直列型) と日本の企業集団 (相互複合型) の相違など無視して、外圧からの政治的・経済的インパクトを契機とする外発的要因によって推進された現世利益的動機があった⁴⁶⁾。

そもそも、日本における企業会計原則自体が戦後経済復興に必要な民間投資をアメリカから受けることを直接動機にして導入されたもので外資導入目的からの近代会計学を導入するという、理論的なものより現世利益の導入原因があったといえるのである⁴⁷⁾。それは、外国での資金調達目的という今回の会計ビックバン導入動機にも現れている。

また、日本における財務諸表の信頼性に関して言えば、欧米の企業経営者は、自己の経営成果である企業価値の増殖をまず会計数値に基づいて行うに対して、日本では、企業価値の増殖が株式の値上がりに通じ、その株の上昇を正当化する一つとして会計数値が引用されるという。つまり、日本では会計数値より資産の含み損益や新商品開発、合併・買収等の思惑や情報が企業価値を示す客観的な会計数字より重要性を持つことになっている⁴⁸⁾。

田中弘教授は、欧米諸国では、実務が先行し、法律や会計基準がその実務を定着させるために設定され、強制

43) 匿名銀行員稿「現役銀行員が見た粉飾の実態」、『週刊東洋経済臨時増刊一会計不信一』2002年9月4日号、79頁。

44) 国税庁企画課『平成6年度税務統計から見た法人企業の実態一会社標本調査結果報告』(大蔵省印刷局)、平成8年、23頁。

45) 匿名銀行員、43) 前掲稿、78頁。

46) 浜本道正稿「第3章 会計基準の国際的調和と日本型会計システム」、合崎堅二・若林明・河野正男編『現代社会と会計』(中央経済社)、平成6年、114頁。

47) 青木修稿「第1章 社会発展と会計情報」、青木修、小川洵、木照嶽編著『社会発展と会計情報』(中央経済社)、平成6年、114頁。

48) 小川直人稿「会計不信はなぜ日本に飛び火しないのか」、43)『週刊東洋経済』、58頁。

的開示ルールを最低限とみなす傾向があるのに対して、わが国の会計に対する実務の姿勢は、慣習に無いものをただやむを得ず受け入れているのが実情で、強制的開示ルールは最大限のルールと看做し、自発的にそれ以上の開示をする姿勢は見うけられないと特徴付けている⁴⁹⁾。

このように、一般論としての現世利益は、日本では伝統的な宗教である神道やその周辺にある土俗信仰は、全て現世の幸福を祈願する宗教であったことにも起因する⁵⁰⁾。我が国の会計制度でも、まず強行法規である商法が最優先され、経済的便益を生む多額の交際費が使用され、企業の適正表示のための会計より、節税対策が優先する現世利益の文化を見ることができた。

仏教における現世利益の根深い信仰がこれを意味している。具体的には、宗教の精神的倫理を高めることより、現実的な商売繁盛や家内安全、身体健康、合格祈願等の現世利益を重きにおいている文化的行動を意味する。火の仏様を祭る不動尊が交通安全のテレビコマーシャルを流しても違和感を持たない国民性があり、かつ、このような土壌が宗教法人の経済的基盤にもなっている。12月にはクリスマス（キリスト教）を楽しみ、大晦日には除夜の鐘（仏教）で年を越し、元旦は初詣に神社（神道）に行く習慣も、宗教が現世利益の習慣となり生活に結びついていることを意味している。このように、日本人の文化形成には民族信仰とカミとが融合し、キリスト教のような排他的教義でなく、現世の人間の欲望祈願の呪術としての宗教の社会的機能を有していることに注目したのが現世利益の文化であるが、会計もその一つなのである⁵¹⁾。

この傾向を海外の研究者も論じている。ハミルトン (Samuel P. Huntington) は、他の国々と異なり、日本では日本国と日本文明が合致しているため、世界のいかなる他国とも文化的に密接なつながりをもたず、緊密なパ

ートナリシップを結べないことを指摘し、そのため、日本の国際戦術は他国との関係を文化的な連携ではなく、安全保障や経済的利害というきわめて現実的な利益で形成されていることを述べている⁵²⁾。

(6) 国際会計と比較会計文化論の方法論的類型

本節では、(3) で展開した国際会計の比較会計文化論の研究方法を、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について検討し、国際会計の視野の中での比較会計文化論の類型を検討してゆくこととする。

そもそも「比較」という意義は、国際化に限らず文化交流を大前提としている概念である。異なる民族や文化、制度や思想との出会いがあり、そこに比較が生まれる。また「比較」には、比較対象内に認識される相互間の異質性と相互共通性がある。この二つの要因との関連性で十分研究が解明されることになる。さらに、「比較」には細分化をこえてこれを統合する目標がある。「比較」の作用としては、会計理論と同様に理論的な面と実践的な面があることは当然である⁵³⁾。

①会計文化の対比論的研究

各国や民族による会計の文化の特色や展開されている制度等おのおのの文化の内なる個々の事象に焦点を絞りながらその文化の個性や独自性を考察し、それによって国際的な視野での多様性や全体構成の構造や特殊性を浮き彫りにする研究方法である。その特徴は、会計文化の異質性を基本にして会計文化の共通性にも考察を加えるものである。

そもそも会計文化には、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。異質性に関していえば、この異質性こ

49) 田中弘著『会計学の座標軸』（税務経理協会）、平成13年、36～37頁。本書は会計学者の心構えや表面的事象にみに追われる現代の会計への警鐘を鳴らす会計の本質を見据えた良書である。

50) 隅谷三喜男稿「日本人の労働倫理— The Japanese Work Ethic」、Nippon Steel Corporation; “Essay on Japan from Japan—Spirit of Japan”, 1987, Maruzen, p. 124.

51) 家永三郎稿「日本思想史における超越性と内在一性—特に日本仏教を中心に—」、家永三郎・小牧治編著『哲学と日本社会』（弘文堂）、昭和53年、185～193頁。丸山真男著『日本の思想』（岩波書店）、1976年、5頁、16頁。

52) サミュエル・ハンチントン著、鈴木主税訳『文明の衝突』（集英社）、1998年、日本語版への序文、3～4頁。Samuel P. Huntington, “The clash of civilizations and the remaking of world order” 1996.

53) 田丸徳善稿「人間科学における比較の意義」、峰島旭雄編著『比較思想の世界』（北樹出版）、1987年、37～45頁。

そ文化の特徴を有する文化たる所以でもある。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⁵⁴⁾を考察する場合、明治維新後、まずフランコ・ジャーマン系の法律思想の影響を受けて大陸系商法が導入された。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未成熟に展開されてきた。

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⁵⁵⁾。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文のシリーズの中で指摘したし、本稿でも再度論述した⁵⁶⁾。1948年に当時の大蔵省が新設した証券取引法監査制度においても、アメリカの制度の衣は着ていたが、実は中身は日本そのもので公認会計士も大蔵省が管理しやすい小集団で排他的権利を有する職業集団として育成した経緯があり、高度な社会的役割より最低限の法規の遵守を重要視する特徴があった⁵⁷⁾。

ここで注目すべきことは、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、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中で、まずアメリカの証券取引法制度を導入して、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、連結や中間決算制度等の近代会計の手法をわが国で実験し、それからその成果を商法に取り入れ、かつ、近代会計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ゆくわが国の独特の創造的な会計制度発展の手法（会計文化論の方法論）の産

物であるということである。久保田秀樹教授は次のように要約される⁵⁸⁾。

「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」

平松一夫教授は、日本制度の特質をグレイにならない次の四点を掲げている⁵⁹⁾。まず、(1)権威に関しては法規制主義で法律を基礎に会計制度が設定される仕組みであり、その審議過程は民間機関や団体が入っても、運用となると昔は大蔵省がかなり主導性を有していたこと。(2)施行に関しては画一主義で各社一律横並び対応が目立つこと。営業報告書や有価証券報告書も細かな規制があり、様式や内容も画一的であること。(3)測定に関しては保守主義であり、法人税が実的には一番会計に影響力を及ぼしていること。(4)開示は秘密主義であり、開示に対する消極的な姿勢が特徴であること。

また、岡本治雄教授は日本の商法を中心とした会計制度を集团的規制と特徴づけ、日本の経営者は持ち合い株式制度や株主総会の形骸化を背景に財務諸表の見せ掛けを装うのが常であったと指摘されている⁶⁰⁾。

このように、会計文化の対比論的研究の研究では、例えば、上記のように日本の会計制度の「本質性」や「自律性」、「創造性」等の日本における『異質性』の会計文化が強調されることになる。

②会計文化の交流的な研究

①の研究を踏まえながら、会計の諸文化の間の交流に目を向けて文化の交流や移転、変容過程を考察するもので一つの会計文化が他の国や民族への伝播過程やそれにとともなう対話、葛藤、背反、止揚などを研究していく

54) 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.

55) 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『国際化時代と会計』（中央経済社）、平成6年、87頁。

56) 拙稿『比較会計文化論序説(4)―「IV. 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巻第2号）、同じく拙稿『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）。

57) 田中義厚稿「会計後進国・日本の監査法人」、43『週刊東洋経済』、62頁。

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

59) 平松一夫著『国際会計の新動向―会計・開示基準の国際的調和』（中央経済社）、平成6年、147～151頁。

60) 岡本治雄著「第12章 日本の会計デスクロージャーと文化的特質」、『現代会計の基礎研究』（中央経済社）、平成13年、244～246頁。

もので、共通性を強調する研究方法である。

人類が醸しだす文化には、類似点と相違点があることはよく指摘されることである。例えば、日本の浄土真宗における職業倫理がプロテスタンティズムのそれにいかに近似的であるかを指摘する論者も多い⁶¹⁾。例えば、浄土真宗の蓮如上人(1715-1799)の教えによれば、浄土思想は一つの未来世界を念願し、そのために世俗である現世の仕事に精通し、精進することを仏への奉仕として最重要視する。さらに蓮如上人の宗教的事業家としての側面は、M. ウェーバーの世界を連想させるものがある⁶²⁾。しかし、その根本的な相違点を以下のように指摘する見解もある。

そもそも江戸時代の士農工商の身分制度の中での商人は、国を守る武士でもなく、汗をかいて物を作る農工民でもなく、まさに商業活動は卑屈になる状況であった⁶³⁾。このような商人蔑視の思想は、封建体制が土地という領土を前提にした土地経済に基盤をおいていたことによる。そして、この思想が農を本業とし商を末業とした儒教の精神にあったことは明らかである⁶⁴⁾。

そのような風土の中で、江戸元禄時代において独特の商業倫理を形成させ、封建武士社会の下での商業活動の正当性を究明した石田梅岩の思想は、商業活動の正当性を論証し、日本の近代化・合理化を促進する宗教的環境の発生に貢献した点で西洋でのプロテスタンティズムに類似するものといえよう。しかし、石田梅岩の思想はヨーロッパ啓蒙主義に見られる啓蒙的な私益概念ではなく、本来人間が有している本性についての深い洞察力に基づいていることを指摘し、その本質の相違を認識する研究もある⁶⁵⁾。

黒崎征佑教授は、日本資本主義の精神を考察する際、「家業」の精神に着目し、プロテスタンティズムにおいて

は、神は絶対的な存在であるが、日本の思想では、例えば大塩中斎の「太虚」の思想のように、何人にも到達しうる境地を目指しており、自己の職務への精務を通して太虚に帰することができる点、西洋のプロテスタンティズムとは相違があることを指摘している⁶⁶⁾。さらに黒崎征佑教授は、日本資本主義の生成過程で、キリスト教以外の宗教、例えば、浄土真宗や近代の新興宗教(金光教、天理教等)などに注目し次のように特徴づけている⁶⁷⁾。

「幕末維新期に勃興したわが民衆宗教における宗教意識、とくにその宗教倫理の特徴は、『各人には神の摂理によって差別なく一つの職業がそなえられていて、人々はそれを見わけて、それにおいて働かねばならない』といった Beruf 観ではなく、『人々が適従し甘受すべき聖慮』としての家業精務ということであった」

文化移転の移行期間に関しては、例えば、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举にこれにと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⁶⁸⁾。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年の報告書をあげ、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

61) その代表的な研究に、内藤莞爾著『宗教と経済倫理—浄土真宗と近江商人』(岩波書店)、1942年、内藤莞爾著『日本の宗教と社会』(御茶の水書房)がある。

62) 山崎 仁稿『IV/宗教と経済倫理』、国際クリスチャン教授協会編『現代キリスト教学際叢書5/宗教と新しい経済倫理』(星雲社)、1990年所収、171頁。

63) 蔵並省自著『日本近世史』(三和書房)、1976年、173頁。

64) 加地伸行著『儒教とは何か』(中央公論社)、1990年、244~246頁。

65) テッサ・モーリス・鈴木著『日本の経済思想—江戸期から現代まで— A History of Japanese Economic Thought』(岩波書店)、1991年、47~48頁。

66) 黒崎征佑著『日本資本主義の精神—真言倫理との関連で—』(文献出版)、平成3年、78頁。

67) 黒崎征佑著、同上書、87頁。

68) 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。

している⁶⁹⁾。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。

国際化における比較会計文化を考察する上で、また、文化の移行期間の事例が今回の会計ビックバンである⁷⁰⁾。

国際会計基準がわが国会計制度に及ぼす影響を反対に、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⁷¹⁾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た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⁷²⁾、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つた。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なれている⁷³⁾。

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、伝統的な会計文化論の研究対象は、前者の異質性を重視した研究が前提であるが、国際化の中での比較会計文化の研究は、「国際会計基準」の世界的展開を一層の契機に、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る新たな研究対象が生まれている⁷⁴⁾。

このような会計の文化交流や移動には、『強制力』と『合理性』の動機原理があることも重要である。そもそも

69) 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。

70) わが国の会計のグローバリゼーション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。ここで会計のグローバリゼーション化とは、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。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2005年採用予定の減損会計を除き、2002年3月で一応の区切りをみた。

71) 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。

72) 広瀬義州著『会計基準論』（中央経済社）、平成7年、260頁。

73) 西川郁生『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。

74) 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。なお、この節は、拙稿『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）の一部から引用した。

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。古い時代の植民地政策からの会計制度の導入は、「強制力」が主原因であろうし、かつてのイギリスとアメリカのように異なる会計制度を生む土壌には文化に呼応した「合理性」がある。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⁷⁵⁾。

③会計文化の総観論的研究

個々の各国や民族による会計の文化の特色や展開されている制度等おのおのの文化の内なる個々の事象や各国や民族による会計の文化の特色や展開されている制度等の研究を前提にしつつ、研究対象を個々の会計文化でなくその総体からなる全体的な視点を最重要視する普遍性を強調する研究方法である。

例えば、G. G. ミュラー、H. ガーノン、G. ミークは会計に影響を及ぼす要素として次の五つを掲げている⁷⁶⁾。

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. 企業規模の複雑性や経営者と資金提供集団の専門能力、及び教育水準、である。そして、世界の会計を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、の六つのモデルに分け、日本を2. 大陸モデルに位置づけている⁷⁷⁾。日本が位置づけられる大陸系モデルの特徴は企業と銀行とが密接な関係を有し、主に銀行が企業の資金需要を満たしていることと、財務会計は法律指向型であり、会計実務は一般に保守的傾向が強い、としている⁷⁸⁾。

また、単一民族国家の場合、会計上の開示はあまり重

要視されず、多民族国家の場合にはこれと反対に会計の開示や監査が重要視され傾向にあることや、旧植民地の国は他国の制度を柔軟に受け入れる傾向があるが、旧宗主国は反対に自国の制度を最も優れたものとして他国に押しつける傾向があることを掲げる論者もいる。さらに、教育水準が高いところでは会計への理解が深まり、会計制度も発展するが、教育水準の低いところでは反対の現象が起こることや、時間の概念で物事を長期的に見る傾向のある国では、資産・負債の開示が重視され、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のある国では期間損益計算が重視され、四半期報告書の開示等財務情報開示のタイミングが敏感となるとされている。くわえて、宗教や社会制度で宿命を認める傾向にある国は、将来に対する計画や予算が重視されず、管理会計の発達が遅れぎみであるが、反対にそのような社会的プレッシャーがないところでは管理会計が発達するとされている⁷⁹⁾。

中川美佐子教授は、各国の制度会計異同の理解がまず基本であるとして、12カ国の会計制度を機能面に重点を置いて総合比較をした。機能面とは法規定や会計基準などの運用の実態把握を意味している。つまり、文言上の継受あるいは調和化が必ずしも当初予想された効果や調和化をもたらすとは限らないとして、制度の実態把握が重要としている。その結果、個々の国の状況把握やその国々の植民地支配に関連される会計制度の関係を視点に入れ、次頁（図1）のような12カ国の会計制度の特徴を国際的に分類されている。この分類では、法や制度の継受の関係に着目した成果に基づいている。他国の法規制や会計基準を継受したからといって、母国と同じような効果が期待されるわけでもないし、また、自国の法規定や会計基準などを国際的に基準に合わせたからといって、必ずしも所期の目的が達成されるとは限らないとしている⁸⁰⁾。

75) 矢野耀男稿「日本的経営の虚像と実像」、名東幸二編著『日本的経営の源流をたずねて』（白桃書房）、昭和57年、115～123頁。

76) G. ミュラー・H. ガーノン・G. ミーク著『国際会計入門』（中央経済社）、平成7年、2～9頁。

77) G. ミュラー・H. ガーノン・G. ミーク著、同上書、10～15頁。

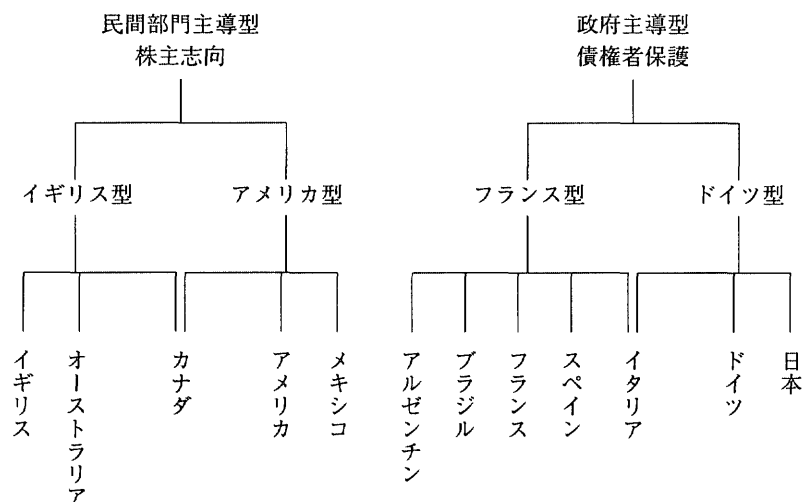
78) G. ミュラー・H. ガーノン・G. ミーク著、同書、13頁。

79) 大雄令純稿「第1章 経済発展と会計の歴史的展開」、藤田幸男編著『国際化時代と会計』（中央経済社）、平成6年、11～15頁。

80) 中川美佐子稿「第2章 国際会計研究と比較会計制度論」、津守常弘編著『現代会計の国際的動向と展望』（九州大学出版会）、2000年、217～227頁。

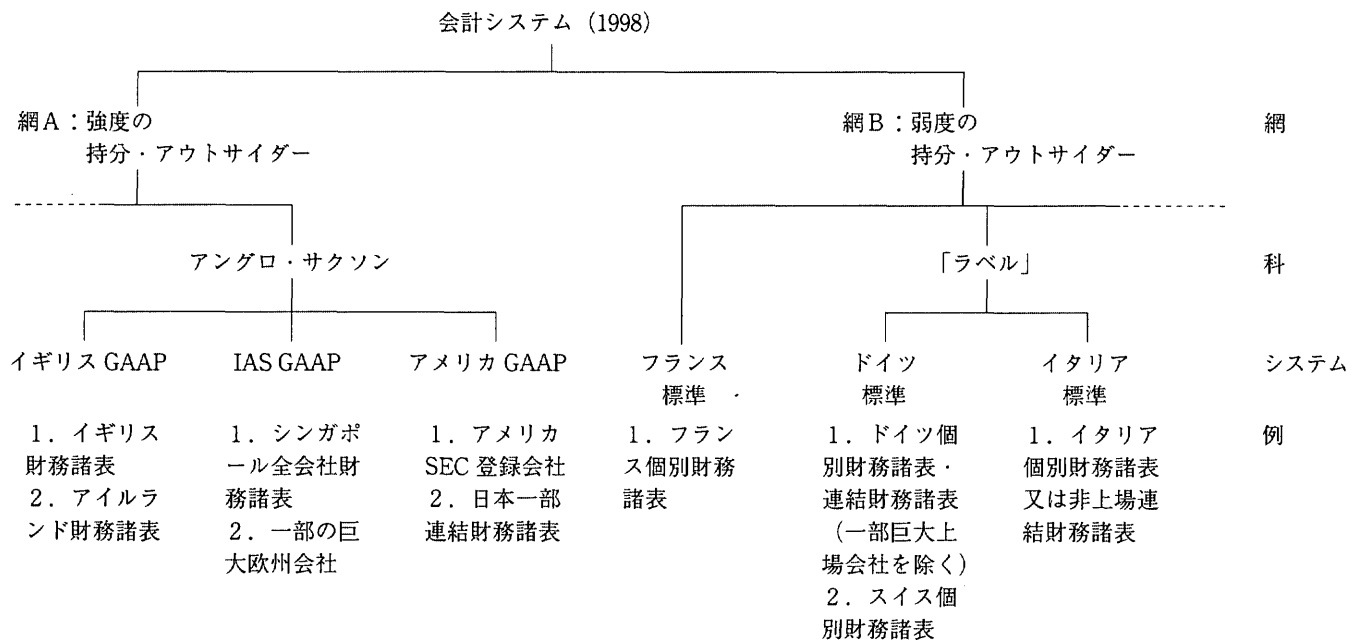
また、辻峰男教授は、ノービス (C. H. Nobes) の会計システム国際類型を下記の (図 2) のように紹介されている⁸¹⁾。

(図 1) 12ヶ国の会計制度の分類



イギリス型：判例法中心。真実かつ公正な概要原則。
 アメリカ型：判例法中心ではあるが成文化がかなり進展している。一般に認められた会計原則。
 フランス型：帳簿厳格主義。税制重視。
 ドイツ型：法規定優先。

(図 2) Nobes の会計システム国際的類型図

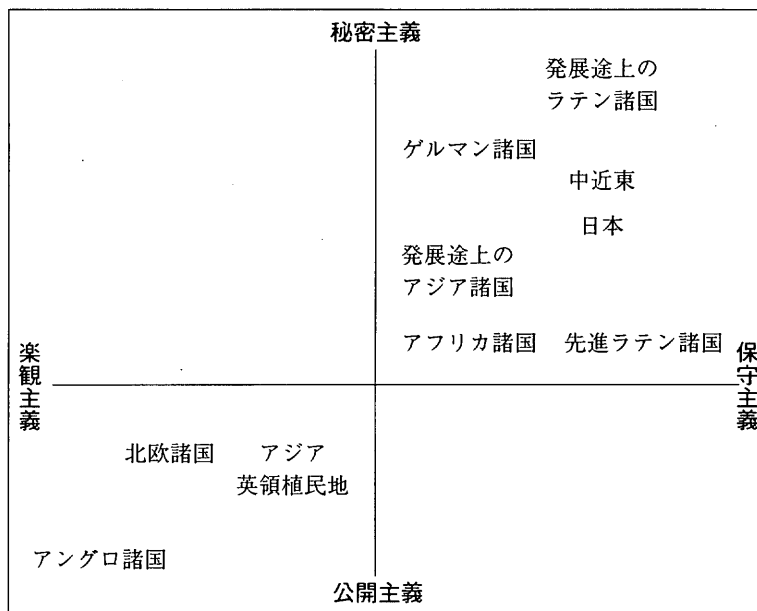


81) 辻峰男稿、27) 前掲書、47頁。C. W. Nobes の学説を引用した図のなかで網 A は外部株主のための会計、網 B は税務および債権者のための会計を意味している。

平松一夫教授は、会計文化圏における測定と開示にかんして S. J. Gray の学説を下記の (図 3) のように翻訳紹介している。この仮説によれば、日本は法規制主義の

色合いが強く、施行は画一的で、開示は秘密主義とされている⁸²⁾

(図 3) グレイによる会計文化圏の分類仮説：測定と開示



(2002年 9 月 27日)

82) 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)、1990年 6 月号、第137巻、第 6 号、100頁。