

発展途上国会計研究黎明期の主要論点

Key Issues of Embryonic Studies on Accounting in Developing Countries

平 賀 正 剛

Masataka HIRAGA

和文要旨：

本稿の目的は、発展途上国会計研究の黎明期における研究上の論点を明らかにすることである。発展途上国会計について最大のテーマだったのは、途上国における IAS/IFRS 採用の是非であった。しかし、発展途上国会計に関する萌芽的論文は、すでに 1960 年代の初頭（すなわち IASC 発足前）に登場している。60 年代から 70 年代初頭に公表された主要な発展途上国会計研究をレビューした結果、その主要論点は、発展途上国における米国発の会計および会計教育の適合性であることが分かった。この論点は、後の発展途上国における IAS/IFRS 採用の是非をめぐる議論の本質でもある。

英文要旨：

The purpose of this paper is to identify the key issues treated in the embryonic studies on accounting in developing countries. There had been controversies on pros and cons of the adoption of IFRSs in developing countries, which had been one of the biggest topics in those studies. However, some budding studies on accounting in developing countries had already appeared in the early 60's, that is before IASC was founded. As the result of reviewing the representative studies in the 60's and early 70's in this paper, it was found that the major issue in them was the suitability of the advanced accounting and accounting education originated at United States to the environments in developing countries. The suitability was also the essence of the later discussion about the adoption of IFRSs in developing countries.

和文キーワード：発展途上国、会計支援、経済発展

英文キーワード：Developing Countries, Accounting Aid, Economic Development

目 次

1. はじめに
2. 発展途上国会計研究の起源—米国の対外技術支援—
3. 会計教育をめぐる見解の対立
4. 経済発展と会計との関係をめぐる二つの見解
5. むすびにかえて

1. はじめに

本稿の目的は、発展途上国の会計に関する研究（発展途上国会計研究）のルーツを辿り、その黎明期における研究上の論点を明らかにすることにある。筆者が発展途上国会計研究に取り組んだ当初の関心は、発展途上諸国における会計制度の整備、とりわけ国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）の採用を通じた会計制度の近代化ないしは国際化が、当該国の経済発展・成長に果たす役割についてであった。

研究を進めるに連れ明らかとなったのは、発展途上国での IFRS 採用については、その是非をめぐる、見解の対立が続いていることであった¹。その後 2000 年代に入ると、発展途上国を含めた多くの国が IFRS を採用するに従い、その是非に関する議論は徐々に姿を消していった。とはいえ、それはその議論に決着がついたということではない。なぜ発展途上国において（むしろ発展途上国ほど）IFRS の採用が積極的に進むのか。筆者の関心は、その解明へと移行していった。

しかしながら、平賀 [2020] で示したように、発展途上国会計研究は、60 年代半ばの国際会計研究の草創期においても、少なからぬ数の研究者によって論じられたテーマである。1973 年に国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）が誕生し、国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）、すなわち今日の IFRS を通じた会計基準の世界的統一が論じられるようになる前の時代、発展途上国会計研究の主要論点は何だったのであろうか。また、後の IAS/IFRS 採用肯定論と懐疑論の対立につながるような、特定の会計モデルの適用に関する是非は既に論じられていたのであろうか。

また発展途上国会計について、主にマレーシアや東南アジア諸国を事例に研究を進める中で、発展途上国での IFRS 採用の是非をめぐる議論は、その経済開発政策の基礎を成す経済成

長モデルに関連していることが分かってきた。しかもその議論には、各国政府や国際機関、あるいは各論者の信奉する経済的思想も少なからず影響しているように筆者には思われた。特に IFRS 採用を促す見解の背景にあると思われるのは、市場原理の浸透を第一義とする思想である。そのための最重要課題の一つは金融部門の自由化であり、会計は不可欠のソフト・インフラとして位置付けられる。そこで推奨されるのが、国際的に最良の会計慣行としての、かつ市場志向の会計基準としての IFRS である²。

発展途上国の会計を論じる際に付きまとう、こうした思想的側面も、すでに黎明期から見られたのであろうか。その点にも留意しつつ、60 年代および 70 年代初頭までの発展途上国会計研究をレビューしてみたい。

2. 発展途上国会計研究の起源—米国の対外技術支援—

国際会計研究の代表的ジャーナルに International Journal of Accounting 誌（IJA 誌）がある。同誌の創刊は 1965 年に遡るが、創刊後 5 年間（すなわち 60 年代）で同誌に掲載された論文数は 72 篇であり、そのうち、発展途上国会計研究に該当する論文は 23 篇、全体のおよそ三分の一にあたる。さらに、それらは大きく 3 つのテーマ—会計教育、経済発展における会計の役割、および発展途上国の各種会計実務・制度（その紹介・記述）に分類できる³。

国際会計研究の初期において、発展途上国会計研究が少なからぬ比重を占め、かつそれが「経済発展」や「教育」という視点から論じられて

2 この点についてはこれまでの筆者の研究でも折に触れ言及してきた。具体的には平賀 [2009]、[2013]、[2022] 等を参照されたい。

3 IJA 誌の掲載論文のテーマに関する詳細は、平賀 [2020] (pp.46-47) を参照されたい。なお 60 年代の IJA 誌に掲載された発展途上国会計に関する論文のテーマのうち、最も多いのが発展途上国における会計教育に関する論文（7 篇）であった。次いで経済開発・発展における会計の役割に関する研究、および特定の発展途上国の会計制度に関する記述的研究が各 6 篇掲載されていた。

1 この対立は平賀 [2003] において IAS 導入肯定論および否定論として整理している（平賀 [2003]、pp.232-233）。

いたのは、米国が戦後展開した対外援助 (foreign aids) と無関係ではない。戦後の欧州の経済復興のため、米国政府が策定したマーシャル・プラン (Marshall Plan) の実施に伴い、技術支援 (Technical Assistance) の名の下で米国流の科学的経営モデルが欧州諸国に伝播し、各国教育機関にその経営教育が取り入れられていった⁴。さらに、マーシャル・プランから派生した多くの諸外国への援助も、米国発の経営教育の発展に密接な関係があった (富山 [1968] p.2)。

発展途上国会計研究の起源も、この文脈の中で捉えることができる。発展途上国会計研究のもっとも初期の論考の一つに Brookner and Heilman [1960] がある。同稿は、当時の対外技術支援の管轄部署であった国際協力局 (International Cooperation Administration: ICA) からの委託事業として、ニューヨーク大学がトルコのアンカラ大学および同国教育省 (Federal Ministry of Education) に対して行った技術支援プログラムのうち、会計に関する部分を紹介したものである。その内容を要約すれば、次の通りである。

国営・民営を問わず、トルコ企業にとって生産効率の向上が喫緊の課題であり、会計はそのための管理手段として重要である (p.33)。トルコの会計に真の変革をもたらそうとすれば、それはトルコ人自身の手で、しかも漸進的に進められる必要がある (p.34)。トルコには有資格会計人 (qualified accountants) が存在し、その会計実務は総じて良好なものであるが、会計人の中でのコミュニケーションまたは意見・情報交換の場や媒体が存在せず、このことが会計専門職の発展を妨げている (p.34)。公認会計士法案は国会に提出されているが、いまだ広い支持は得られず、法曹界からの反対もある (p.34)。以上の調査結果をもとに、米国側のアドバイザーは、トルコ会計人により多くの協働の場やコミュニケーション手段を提供することを直近の目標に据え (p.34)、1957年に開催さ

れた初回の有識者会議において、トルコにおける会計研究および会計専門誌の必要性を指摘した (p.35)。

同稿はこの後、1959年までに開催された、会計研究者や実務家による計3回の有識者会議の概要ならびにその成果⁵ (pp.34-35) に触れているものの、トルコでの会計支援の内容については詳しく言及していない⁶。しかしながら、Seidler [1967] によれば、1954年から1957年まで、ニューヨーク大学による技術支援がアンカラ大学政治学部 (Faculty of Political Science) において行われた (p.245)。Seidler [1967] は、その詳細について述べてはいないが、同著が引用する Adams and Garraty [1960] によれば、この支援事業は、アメリカの会計教育をアンカラ大の教育課程に組み込むことまで企図したものであったようである (Adams and Garraty [1960], p.67)。

また、これとほぼ同時期、ニューヨーク大学は、やはり ICA の対外支援事業としてイスラエルのヘブライ大学 (Hebrew University) およびイスラエル工科大学 (Israel Institute of Technology) でのカリキュラム設定プロジェクトを展開している。特にヘブライ大学においては、財務会計、原価計算、財務諸表分析、監査に及ぶ広範なカリキュラムが構築されたことを、当該事業の最終報告書が伝えている (New York Univ. [1960], pp.9-15)⁷。

その後、1960年代のアメリカの会計専門誌において、発展途上国会計が、経済開発・発展や教育を切り口として論じられるようになった。この点を踏まえれば、発展途上国会計という研究テーマは、当時の米国が発展途上国を対

4 この事実はすでに複数の研究が伝える所であるが、今回は主に参照したのは、Mosson, T.M. [1965]、富山 [1968]、Engwall and Zamagni (ed.) [1998] である。

5 『トルコ会計ジャーナル (Turkish Accounting Journal)』の発刊、および公認会計士法案成立のための委員会の設置とその活動が、3回の会議の成果として指摘されている (Brookner and Heilman [1960], p.35)。

6 その結語において会計教育の重要性に触れるにとどまっている (Brookner and Heilman [1960], p.36)。

7 New York Univ. [1960] によれば、そのカリキュラムは、電算機によるデータ処理や監査におけるサンプリング技術など、当時の先端技能の教育までも含んだ、先進的なものであった (pp.9-15)。

象に展開していた、会計に関する技術支援を背景に登場したと考えてよいだろう⁸。

本稿は対外援助自体を研究対象とするものではないため詳述は避けるが、戦後の米国の対外援助は、軍事のおよび非軍事なものに大別される⁹。非軍事的支援の嚆矢としては、欧州諸国に対するマーシャル・プランが挙げられるが、それは単に人道的目的のためではない。共産主義の拡大阻止という政治的目的、さらには米国の巨大な資本や過剰生産物を吸収すべく、欧州の潜在的市場を顕在化させるための経済的目的など、マーシャル・プランは複数の目的を内包したものであった(滝田 [2014] pp.284-285)。企業経営に関する技術支援も例外ではないだろう。事実、マーシャル・プランの中で欧州諸国、あるいは日本で展開された生産性向上支援には、各国労働組合の赤化を防ぎ、西側陣営に引き止めるという狙いがあった(島田 [2018] pp.71-72)¹⁰。

また、上述のトルコおよびイスラエルにおいて、米国の大学を介して実施された技術支援は、50年代および60年代に盛んに行われた形態の支援プログラムである。米国の大学を代理機関とするこのような支援プログラムの歴史を論じた Jordahl and Ruttan [1991] によれば、これとて共産主義の拡大を防ぐため、発展途上国の強化のためのツールとしてスタートした

8 Seiler [1966] は、発展途上国における大きな問題として、報告システムとしての会計の脆弱性と、そこから生じる情報収集の困難性を挙げ、これが当該国における合理的意思決定を阻み、ひいてはその経済発展を阻害していることを指摘する (pp.652-654)。その解決策の一環として、信頼性のある財務情報の収集システムの確立と並行して、経営能力の開発に向けた教育的努力の必要性を説く (p.656)。とすれば、米国の会計支援は、マーシャル・プランを通じて実施された経営技術移転に付随するものと捉えることもできよう。

9 米国が行った多様な対外援助についてはその目的、担当官庁、援助の構成など、整理・分類のための切り口はいくつかある。詳細については、たとえば中西 [1998] などを参照されたい。

10 この戦後の経緯については島田 [2018] が引用する中北 [2008] (pp.1-16) に詳しい。

(Jordahl and Ruttan [1991], p.1) という。同著によれば、大学による支援プログラムを積極的に展開したのは、ICAの前身である対外活動本部 (Foreign Operations Administration: FOA) の長官であった Harold Stassen である¹¹。冷戦の最盛期にあつて、共産主義国の周辺地域をソ連と切り離すことが対外支援の主たる目的となり、技術支援もそうした国々に重点的に行われるようになった (Jordahl and Ruttan [1991], p.14-17)。

このことを考えると、50年代に会計の技術支援が実施された国が、トルコとイスラエルであることは興味深く思える。前出の Brookner and Heilman [1960] は、その冒頭で、技術支援のうち、会計に関する支援に割かれる金額は極めて少ない (p.33) ことに言及している。そのわずかな額が割かれたトルコとイスラエルとは、米国にとってどのような国であったのか。トルコはギリシャとともに、当時米国が防共の砦として最重視した国である (今井 [2017], p.79)。また、中東諸国に対する援助額のうち、大きな比重を占めるのはイスラエルとエジプトである (中西 [1998] p.51)。西側諸国に石油を安定供給するため、中東の安定化および中東へのソ連の影響力抑制は、冷戦時代の米国にとって外交上の重要課題であった¹²。両国への援助額集中の背景にそうした事情があったことは、論を俟たないであろう。

以上の経緯を考えれば、発展途上国における会計問題とその研究は、その出自から政治的あるいは思想的色彩を纏っていたようにも思える。

3. 会計教育をめぐる見解の対立

Brookner and Heilman [1960] の公表以降、60年代の前半には、発展途上国の会計および会計教育に関する論考が散見されるようになる。

11 Stassen が大学による支援プログラムを推進した背景には、FOAの技術支援担当者の人件費削減を狙ったプロジェクトのアウト・ソーシングという理由があったようである (Jordahl and Ruttan [1991], pp.10-11)。

12 冷戦最盛期の米国と中東との関係に関する詳細は、たとえば小野沢 [2006] pp.130-137 を参照されたい。

発展途上国会計の問題の所在と、その解決策としての会計教育に関する課題を具体的に論じたのが Engelmann [1962] である。同稿は、中東諸国やトルコを例に挙げながら、発展途上国の会計について次のような問題に言及している。

- ①当該国の政府が、主に税務目的から、企業に対し、保守的な会計ルールと会計書類に関する厳格な形式への準拠を求めているため、会計が企業の経営目的のために役立っていない (pp.54-55)。
- ②発展途上国における会計が、当該国に対して影響力のあった複数の先進国からもたらされたシステムや手法の複合体であり、当該国の会計人もそれぞれ異なる先進国での教育をバック・グラウンドとしているため、会計用語について共通の基礎概念が形成されていない (p.55)。
- ③近年の企業会計業務は機械化されており、現地企業のスタッフとして働く (先進国の) 外国人アドバイザーの指導が機械操作に多く割かれるため、現地人スタッフの会計に対する理解が進まない (p.55)。

これらの問題への包括的な解決策として、Engelmann [1962] は、米国の職業会計人団体と国連等の国際機関の協力の下で行う会計教育プログラムを提案する (p.56)¹³。ただし当初からすべての発展途上国に適用可能な統一プログラムを確立するのは不可能であること、基本的な必要条件¹⁴を満たすプログラムを各途上国

で柔軟に適用する必要があること (p.56) も同時に指摘する。

Engelmann [1962] が提起するのは、発展途上国における米国流会計の教育において、現地国の事情に合わせた教授内容や方法を考える必要性であろう。この問題意識は、同時期に進んだ経営教育に関する研究にも通底する。経営教育に関する初期の著作であり、欧州5ヶ国における経営教育の比較研究である Mosson [1965] は、その研究の意義について次のように述べている。少々長くなるが、以下に引用する。

「興味深くかつ重要な問題は、経営教育がどの程度国際化したのかということである。経営教育のどこまでが米国から輸入されたものであり、またどこまでが当該国の課題から生じたものであるのか。たとえば資本主義システムは国際的であるのに対し、労使関係は考察対象となる国ごとにより異なっている。経営教育は国によって異なる形態を取り、(中略) それをうまく行うには、その方法も異なる。本研究の目的は、このことを示そうとするものである。調査にあたっては、経営教育の形式と内容の双方を視野に入れ、誰が何を誰に対して教授するのか判断する必要がある。各国にとって、経営教育の形式と内容は、ともにさまざまな社会的要因がもたらす帰結である。それには、たとえば教育制度、経済の本質と状態、企業と様々な社会的グループとの関係、経営の背景、コミュニティが企業人に対して与えている信望などが挙げられる」(Mosson [1965], p.5)

米国の技術支援の名の下にもたらされる新たな経営上の技術やアイデアの有用性を、各国はともに認めていた。とはいえ、時には異質なそれらを自国の社会にどこまで、どのように取り入れるのか。これが経済発展あるいは経済復興を目指す各国にとって、当時の大きな課題だったのであろう。

60年代後半に入ると、発展途上国会計に関するテーマは、会計の主要ジャーナルを賑わすようになる。その中で注目したいのが、Lowe

13 Engelmann [1962] における「会計教育」の原語は「accounting education」である。そこでは、教育 (education) と訓練 (training) という言葉が使い分けられている。本文において二つの言葉は明確に定義されていないものの、「(発展途上国においては) 経営・会計の「訓練コース」が商業学校や大学に設置されているが、学生の数は概して相対的に少なく、より高度な会計や経営管理の分野での実績はほとんどない」(Engelmann [1962], p.54) と述べている点に鑑みれば、「訓練」はビジネスに関するテクニカルな手柄の指導、「教育」はより学問的なバック・グラウンドを持つ内容の教授というニュアンスで用いられていると解される。

14 具体的には、①現金収支の記録にとどまらない、会計の目的 (goals) の完全な理解、②経営目的での

会計の役割や重要性の明確な理解、③正しい会計の諸概念の背景を成す経営経済学の諸原則の認識、④会計専門職に関連する倫理的義務と公的責任の認識の4点を挙げている (Engelmann [1962], p.56)。

[1967] と Elliott et al. [1968] の2篇である。前者のタイトルは「発展途上国のための会計支援 (Accounting Aid for Developing Countries)」であり、文字通り発展途上国への会計支援のあり方に関する提言をその内容としている。後者はそのタイトル「発展途上国への会計支援：若干の追加的考察 (Accounting Aid to Developing Countries: Some Additional Considerations)」からも分かるように、Lowe [1967] と同じテーマをその内容とする。しかも、冒頭で Lowe [1967] を引用し、その主張に対して批判的な論陣を展開している点で言えば、Lowe [1967] への反論と位置付けられる。

Lowe [1967] の結論としての主張¹⁵は、米国の職業会計士団体や大学・学会が発展途上国での会計士養成に積極的にかかわるべき、というものである (Lowe [1967], pp.359-360)。Lowe [1967] は、発展途上国が先進国の知見を活かし、急速な経済成長を遂げるにあたり、会計士数の増加と会計の普及が急務であることを指摘する (Lowe [1967] pp.356-357)。その上で、英国の職業会計士団体がその資格試験を外国においても実施していること、また英国の多くの教育機関が会計士の養成プログラムを持っていることに触れ (Lowe [1967] pp.358-359)、米国もこれをモデルに、発展途上国出身者への会計教育および資格付与を積極的に進めるべしと提言する (Lowe [1967], p.360)。

これに対し、Elliott et al. [1968] は、多くの英国の旧植民地が、すでに独自の専門職団体や教育体制を確立していること、また多くのラテンアメリカ諸国においては自生的な試験制度や職業会計士団体、教育制度が存在することを指摘し、発展途上国の現状に対する Lowe [1967] の認識に疑義を呈している (Elliott et al. [1968], p.764)。さらに、先進国による会計支援の必要性は認めながらも、それは現地国の主権および独立性、地元の団体や人々の特質を十分に踏まえたものであるべきと主張する (Elliott et al. [1968] p.765)。さらに特筆されるのは、発展途

上国における会計教育や資格制度の確立・普及に国際的な会計関連団体は必要ないこと (Elliott et al. [1968], p.764) が示唆されている点である。

短言すれば、Lowe [1967] の提言は、米国の実務・制度の発展途上国への移植であり、Elliott et al. [1968] の主張は、現地国の主体性やローカルな事情の尊重であろう。それらはそれぞれ、Engelmann [1962] や Mosson [1965] が提起した“米国流をどの程度 (内容)、どのように (方法)、異なる環境に適用すべきか”という問いに対する解の両極であろう¹⁶。

本稿冒頭でも述べた通り、発展途上国会計研究において後に議論の応酬となるのは、発展途上国への IFRS 導入をめぐる是非である。IFRS を英米型の会計基準と見れば、その議論の本質は、英米発祥のアイデアや技法を、環境の異なる発展途上国において適用することの是非を問うことである。これは、60年代の会計・経営教育をめぐる議論と軌を一にするものと言える。

4. 経済発展と会計との関係をめぐる二つの見解

冒頭で述べたように、発展途上国会計研究のテーマとして、会計教育とともに盛んに論じられたのが、経済発展において会計の果たす役割である。このテーマに関する黎明期の代表的研究者が Enthoven (Adolf J. H. Enthoven) と Scott (George M. Scott) である¹⁷。

16 ただ、この論点については、もちろん中庸を得た見解もある。たとえば Salas [1967] は、ラテンアメリカ諸国における各種会計実務・制度や会計教育の進展の要因として、英米企業や多国籍企業、あるいは米国大手会計事務所の進出による先進国の会計の普及を挙げているが (Salas [1967], p.81)、一方で各国におけるローカルな条件の配慮の必要性も指摘している (Salas [1967], p.83)。

17 発展途上国会計研究に関する、おそらくは最初のレビュー論文である Jaggi [1973] は、発展途上国会計に関する「概念的的研究 (conceptual studies)」(分析モデルやフレームワークに関する研究) に分類される数少ない研究として両者の著作を並列している (Jaggi [1973], pp.163-164)。両者の研究を「概念的的研究」呼べるかについては疑問も感じるが、特

15 Lowe [1967] において引用注は1箇所のみであり、その点で言えば、同稿は論文というよりも個人の主張もしくはエッセイに近い内容と見るべきかもしれない。

Enthovenはこのテーマのバイオニアとも言える存在であり、多くの著作を残している。発展途上国会計に関しては、アメリカ会計学会の「国際会計の展開と教育に関する委員会 (Committee on International Accounting Operations and Education: CIAOE)」(1976～78年)の研究統括(CIAOE [1978], p.v)、および『第三世界における会計システム (Accountancy Systems in Third World Economies)』(Enthoven [1977])の公表が、一つの到達点と言えるだろう。一方Scottは1970年に『会計と発展途上国 (Accounting and Developing Nations)』を公表している。同著は筆者が確認しうる限り、発展途上国会計に関する最初の研究書(書籍)である。

両者はそれぞれ60年代に、上記の書籍のエッセンス版とも言える論文(Enthoven [1965]およびScott [1968])を公表している。黎明期

定の国を事例として取り上げるのではなく、“経済発展と会計との関係”という抽象レベルでの議論である点で「概念的研究」に分類しているものと解される。

の研究に焦点を当てるといふ本稿の趣旨を踏まえ、両論文を中心にそれぞれの見解を取り上げてみたい。主な論点に関する異同は図表1に要約した通りである。以下、各論点について敷衍する。

(1) 発展途上国経済の問題点についての見解

研究の前提とも言える、発展途上国経済に対する認識であるが、これは両者ともにほぼ同じである。Enthoven [1965]は、発展途上国の資本が、退蔵、海外への逃避、不動産への集中投資といった形で、国内の生産目的に利用されていないことを、経済発展を妨げている大きな原因として挙げている(p.30)。一方、Scott [1968]が、発展途上国における会計の必要性を論じるにあたりまず述べているのが、利用可能な天然資源や人的資源が効率的に蓄積・統合されず、生産最大化に向けられていないこと(p.53)である。要は資本や資源の効率的配分を実現するための手段として会計が位置付けている点で、両者は共通している。

図表1：Enthoven [1965] および Scott [1968] の発展途上国会計に関する見解

Enthoven [1965]	論 点	Scott [1968]
資本の非生産的使用を問題視	発展途上国経済の問題点についての見解	資源の非生産的使用を問題視
多様性を認める	発展途上国の環境の多様性に対する見解	多様性を認める ※発展途上国と先進国との環境の相違にも言及
マクロ会計およびマイクロ会計 (財務および管理会計)	研究の射程	マイクロ会計
時価主義会計の有効性を示唆 ※発展途上国には歴史的な原価主義会計が適さない、時価主義会計が適合性を持つ可能性を指摘	発展途上国に適した会計モデルに対する見解	オランダ型の取替価値会計の有効性を指摘
先進国の会計専門職を教育主体とした多国間支援を提言	会計支援・教育に対する見解	現地国の高等教育機関を教育主体とした学術志向の会計教育を提言
世界統一的な会計原則の必要性に言及	国際的に統一された会計原則に対する見解	言及せず

【出典】 Enthoven[1965]およびScott[1968]の内容をもとに筆者が作成。

(2) 発展途上国の環境の多様性に対する見解

両者ともに、発展途上国ごとに異なる多様な環境を認識しているものの、「環境」に対する関心がより強いのは Scott [1968] であろう。Enthoven [1965] は、発展途上国の経済発展が単一経路をたどるものではないことをその冒頭で指摘する (p.30)。一方 Scott [1968] は、同稿での自身の結論はあくまで一般的なものであり、特定の発展途上国に特異な環境があれば、その結論が大幅に修正される、もしくは当てはまらない可能性を認めている (p.52)。さらに、現在の先進国がその発展途上段階で行っていた会計を、まったく環境の異なる現在の発展途上国に適用しても有用ではなく、その環境に見合った会計実務や制度を採用する必要があること (p.64) を結論としている。

(3) 研究の射程

Enthoven [1965] がマクロ会計とマイクロ会計を包摂する広義の会計を射程に入れているのに対し¹⁸、Scott [1968] の議論はマイクロレベルの企業会計に焦点が当てられている¹⁹。ただし Enthoven [1965] は、マクロ会計が適切に機能するためには、マイクロ会計によって正確な会計情報が提供されることを、その前提として論じている (p.31)。Scott [1968] も、徴税やパブリック・セクターにおける資源利用にあたって政府が用いる情報は、基本的に企業会計によって提供されることを指摘している (p.52)。企業会計の整備が発展途上国にとって喫緊の課題であるという認識は、両者に共通している。

18 Enthoven [1977] においても、マクロ会計、財務および管理会計を含んだマイクロ会計に同等の紙幅が割かれている点で、Enthoven の関心が一貫して広義の会計にあることがうかがえる。また、Enthoven [1967] では、一国の経済開発目的に活用するため財務会計、管理会計、政府会計を統合した「経済開発会計」(p.118) なる概念も示されている。

19 Scott [1968] は、経済の発展に伴う企業の発展・変容の過程において会計実務・制度の拡充が進む様子を描くことで、経済発展における会計の重要性を説明している (pp.53-56)。

(4) 発展途上国に適した会計モデルに対する見解

両者に共通するのは、発展途上国に適した会計モデルについて言及している点である。Enthoven [1965] は、物価変動が大きいことに加え、後発経済であるがゆえの技術的進歩の速さを理由に、発展途上国において原価の配分計算としての減価償却が意味をなさない可能性があることを指摘するとともに、取替価値または時価に基づく会計の有用性を示唆している (pp.34-35)。Scott [1968] も同様に、発展途上国におけるインフレ率の高さを理由に、オランダ型の取替価値会計の有用性を説いている (pp.59-60)²⁰。

(5) 会計支援・教育に対する見解

Enthoven [1965] は、その結論として、先進国の会計関連諸機関による発展途上国への技術支援、複数の地域における「会計訓練センター」設立についての検討を提言している (p.35)。また後年、会計に関する訓練や調査研究に関する地域レベルでの協力体制の確立 (Enthoven [1977], p.114) や、全米の会計専門職による支援ならびに世界銀行等の国際機関によるそのバックアップの必要性 (Enthoven [1983], p.118)²¹ にも触れている。こうした論調からは、Enthoven の会計支援に対する一貫した構想—先進国の会計専門職を中心とした(実務志向の)多国間支援—がうかがえる。

一方、Scott [1968] の会計教育論は、自身の主張する取替価値会計の有用性と密接に関係している。Scott [1968] は、発展途上国における職業会計人の教育は、その急速に変化する

20 60年代の研究において、発展途上国に適した具体的な会計モデルに言及したのは、筆者がレビューする限り、Enthoven [1965] と Scott [1968] のみである。この点でも両論文は、当時としては画期的と言える。

21 Enthoven [1983] は、世界銀行、国際会計士連盟 (International Federation of Accountants: IFAC) およびアジア開発銀行が1984年秋に共催を予定する(当時)シンポジウム「第三世界における発展のための会計教育」を「正しい方向への動き」と評している (Enthoven [1983], p.118)。

環境に対応するためにも、職業訓練としての教育ではなく、広範かつ柔軟なバック・グラウンドに裏打ちされた教育である必要性を説いている (p.58)²²。また、経営経済学に根差したオランダ型の取替価値会計の確立を目指すための出発点として、少人数のエリートを対象とした教育が提言されている (p.63)。

この点については、Scott [1970] において次のように敷衍される。すなわち、(取替価値会計を含む) 時価会計を行うには複雑な専門知識が必要となる (p.153) ため、各種経済学に主眼を置いた会計教育課程を高等教育機関に設置する (pp.154-155) とともに、実務偏重とリベラル・アーツ教育の省略を避けるため、会計教育を会計専門職の影響下に置かないこと (p.155) が必要になる。Scott が提示するこの会計教育体制は、高等教育機関を教育の主体として構想している点で、Enthoven のそれとは対照的と言える。

(6) 国際的に統一された会計原則に対する見解

Enthoven [1965] は、その結論部において次のように述べている。

「会計原則および実務は、全体経済に影響力を持っているので、全体経済の構造の中で、経済発展を背景として慎重に評価すべきである。世界で会計原則の統一性が増すこともまた、長期的な目標の一つとなるに違いない。(傍点は筆者による)」(Enthoven [1965], p.35)

傍点部によって Enthoven [1965] がどこまでを想定しているか定かではない。とはいえ、後に IASC が打ち出す会計基準の調和化、さらには 1 組のグローバルな会計基準としての

IFRS につながる考えであることは間違いないだろう。事実、Enthoven [1977] は、国際的な会計基準が開発され、発展途上国で採用されれば、その経済成長・発展の促進に資するとも主張する (p.114)。

一方、Scott [1968, 1970] は、世界統一的な会計原則・基準には言及していない²³。注目したいのは、Scott の二つの著作が、いずれも国際会計研究の先駆者である Gerhard G. Mueller の指導の下に執筆されている (Scott [1968], p.51; Scott [1970], p.v) という事実である。Mueller は同時期に公表した論文の中で、特定国の会計実務や会計原則 (例えば米国 GAAP [Generally Accepted Accounting Principles] など)、あるいは世界的に統一された会計原則を強制的に他国に適用することについて、懐疑的な見解を示している (Mueller [1967], p.213; Mueller [1968], pp.102-103)。その指導を受けた Scott も、Mueller と同じ考えを持っていることは想像に難くない。

以上、Enthoven と Scott の著作の主要論点を比較検討すると、先進国の会計実務・制度の発展途上国への移植やその方法について、見解の相違が確認できる。両者の相違の根本にあるのは、やや大仰な表現かもしれないが、会計に普遍性を見るか否かであろう。

Enthoven [1965] のタイトルである「経済発展と会計」が示唆しているように、Enthoven の最大の関心は経済発展において会計が果たす役割である。それゆえ、マクロ・ミクロの両レベルでの会計、後者にあつては外部・内部双方の報告を目的とした会計など、あらゆるレベルの会計が研究の射程となる。特定の国に限らない、一般的な意味での経済発展を想定しているからこそ、経済発展の各国共通の尺度となりうる会計の存在が志向され、(発展途上国のローカルな事情の存在を認めながらも) 世界的な統

22 Scott [1968] は、英国、米国、オランダの3ヶ国の会計実務や会計教育を紹介し、発展途上国にとってロールモデルとなりうる会計およびその教育を論じている (pp.56-63)。このうち、英国の教育制度は会計士試験の合格を第一とした現任訓練型の教育であり、発展途上国の会計教育制度としては馴染まない (p.59) と考えている。一方で、米国では多くの会計士が大学でのリベラル・アーツ教育を受けていることを指摘し、この点を発展途上国の職業会計人教育に必要な要素として強調する (p.59)。

23 Scott [1968, 1970] は、いずれも英国、米国、オランダ、フランスといった先進国の会計制度・実務・教育の特徴を記述し、そこから発展途上国が倣うべき要素を抽出するという形で、発展途上国にとって望ましい会計およびその教育体系を描いている。

一会計原則（基準）の設定という遠いゴールが見据えられることになる²⁴。

一方 Scott は、いずれの著作のタイトルも「発展途上国（developing nations）」を含んでいることが示唆するように、研究上の関心は発展途上国そのものにある。より具体的に言えば、発展途上国の環境と特定の会計実務・制度、会計教育、会計専門職団体のあり方とのマッチングが最大の関心事と言えよう。環境の多様性への関心が高いがゆえに、初期の Mueller 同様、会計原則の国際的な統一に対する姿勢は、慎重または懐疑的となろう。

5. むすびにかえて

以上、発展途上国会計研究の黎明期における諸論文のレビューを通じ、以下の2点を指摘することができる。

- ①戦後の米国の技術支援を通じ、経営に関する米国流の技法やアイデア、およびその教育法が各国に伝えられる中で、新たに取り込まれた米国流と現地国の慣習や伝統との折り合いをどのように付けるかが課題となった。発展途上国会計の問題も、この文脈に沿って論じられていた。
- ②発展途上国会計が論じられる際の争点は、会計支援・教育プログラムを進めるにあたってのイニシアチブの所在であった。具体的に言えば、プログラム推進の主体が現地国か、または先進国と国際機関による多国間体制か、という問題である。

IASC 発足後長らく続くことになる、発展途上国における IAS/IFRS 採用をめぐる肯定論と懐疑論の対立は、IAS/IFRS を英米型の会計基

準とみなし、発展途上国におけるその適用・採用の是非をめぐるものであった。その場合、懐疑論が拠り所とするのは、発展途上国に固有の環境である。とすれば、この議論の本質は、IASC が誕生する前からの発展途上国会計に関する議論と何ら変わりない。IAS/IFRS という具体的な世界統一基準の誕生により、議論の外観が変わっただけである。

このように見れば、発展途上国会計研究には、その黎明期から二つの系譜があり、それらは90年代まで装いを変えながら、交わることなく継がれてきたと言える。これらの系譜に、本稿でレビューした代表的論説を組み込んで描いたのが図表2である。

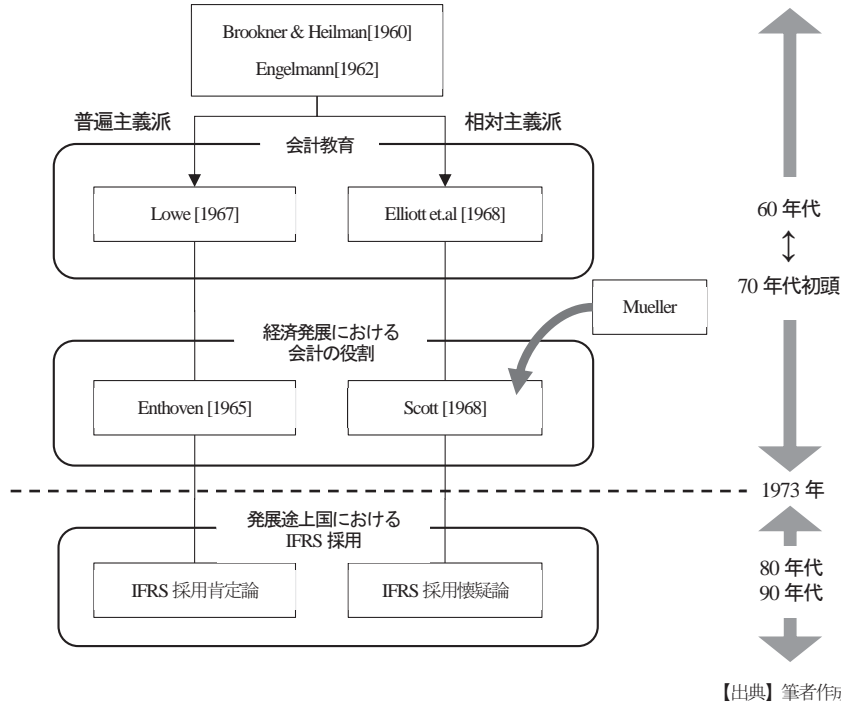
Lowe [1967]、Enthoven [1965]、および IFRS 採用肯定論の系譜に通底するのは、世界共通で適用可能な会計モデルの確立を将来に見据える立場である。ここではその立場を、語弊を恐れず、「普遍主義派」と名付けた。一方、Elliott et al. [1968]、Scott [1968]、および IFRS 採用懐疑論を貫くのは、各国の多様な環境を議論の前提とし、それを尊重しようとする立場であろう。これを「相対主義派」としてみた。その理論的背景には、Mueller を端緒とする国際会計論がある。もちろん、脚注に示したように、いずれかの系譜に一概に位置付けられない論説もあるが、大きな両極の流れが存在するという捉え方は、決して間違いではないだろう。

一方、本稿でレビューした著作には、金融部門の自由化や資本市場の効率性の観点から会計の重要性を特に強く主張するような論調は見られなかった。ただ、そうした市場原理主義的思考が普遍主義に連なるものであるとすれば、黎明期の発展途上国会計研究には、すでにその萌芽が見られたとも言えるかもしれない²⁵。

25 Mauritz [1969] は、国際金融公社（International Finance Corporation: IFC）が公表した会計に関する刊行物が、国際的なグラウンド・ルールとしての会計原則の必要性を訴えていることを紹介するとともに（pp.64-65）、財務諸表利用者の立場から、国際的な会計基準・原則の開発が進むことの必然性を示唆している（p.65）。世界銀行グループの一員である IFC が、当時から国際的な統一基準を志向していたという事実は、その後世界銀行が債務

24 Enthoven は大学のアカデミック・ポストを得る前、世界銀行の上級投資担当官（senior investment officer）を務め（1963年から1966年）、その後も世界銀行の特別コンサルタント、ジョージ・ソロス・オープン・ソサエティ財団のアドバイザーを歴任している。（Clarke et al. [2019], p.166）このキャリアを見れば、その“グローバル志向”もうなずける所である。

図表 2：発展途上国会計研究の系譜



【出典】筆者作成

普遍主義派の系譜の中で形成されたのが、アングロ・サクソンの会計にグローバル・スタンダードとしての普遍性を見出そうとする姿勢であろう。しかしながら、これは会計に固有の論点ではない。戦後のパクス・アメリカナ体制の下、あらゆる分野においてアメリカン・スタンダードが世界を席卷してきた。自国の慣習・伝統と折り合いをつけながら、そのアメリカン（あるいはアングロ・サクソン）・スタンダードをいかに取り込むかは、程度の差はあれ、各国にとって課題であったはずである。ところが、それがいつしかグローバル・スタンダードとして認識されるようになると、「慣習・伝統との折り合い」という視点は消え、各国での全面的な受け入れが進んだ。会計学の世界では、発展途上国によるIAS/IFRS採用の是非という問題は、議論の決着を見ぬまま、議論の俎上からは姿を消した²⁶。

国に対しIFRSの採用を促すことになる経緯を考えると、非常に興味深い。

26 グローバル・スタンダードの名の下にアングロ・サクソン・スタンダードの受け入れを所与として求めることは、自文化中心主義的な動向とみなす

こともできる。このような会計に関する自文化中心主義は、すでに50年代の米国による会計支援の中に垣間見える。

前出のAdams and Garraty [1960]は、米国の諸大学が政府から請け負った各種の対外支援プログラムにおいて、各国に派遣された大学人がその予算に見合う働きをしたのか、派遣先で「醜い米国人(Ugly American)」と化し、米国の名を汚す人物はいなかったか、多くの関係者へのインタビューをもとに問う、渾身のドキュメントである。その第5章に、本稿でも取り上げたトルコのアンカラ大学における支援プログラムに関する一節が収録されている。少々長くなるが、該当箇所を翻訳し、以下に掲載したい。

「Turhan Feyzioğlu氏は、洗練された物腰の、高い教養を持った品格ある人物である。トルコの国会議員であり、かつアンカラ大学の政治学部の前学部長である氏は、政治的な外交手腕でも立派な人物である。ゆったりと、自信に満ちた態度で、完璧な英語を話す。米国の客人とのコミュニケーションにも問題はない。

しかし、一つの質問に対し、氏は答えをためらっ

た。明らかに困った様子で、椅子に座ったまま膝を小刻みに揺すり、神経質に煙草を吹かした。氏は礼節をわきまえた人物であり、他人の気分を害することは本意ではなかった。相手が外国からの訪問者であればなおさらである。しかし私の質問は重要であった。氏の祖国トルコ、トルコの大学、トルコと米国の関係、いずれにとっても重要であった。学者として、真実と客観性への帰依が根付いている氏にとって、このまま沈黙を保っていられようはずがない。

少し間を置いた後、煙草をもう一吹きしてから、氏は心を決めた。「分かりました」そう言うと、氏は言葉を続けた。「あなた方にお話ししましょう。ニューヨーク大学の最初の派遣団がやって来た時、私は政治学部の学部長でした。我々の胸は希望に溢れていました。実り多き協力が、双方ともに利益となる知的交流が長く続けられる機会を心待ちにしていたのです。我々にとって学ぶべきことが数多くあることは分かっていました。我々の教育法とともに、カリキュラムもまた、いくらか近代化する必要がありました。アメリカが行政学について世界をリードする立場にあると見ていましたし、この分野でアメリカの大学が果たしている役割に敬意を持っていました。いや、そんなことよりも、我々はアメリカ人が、親切で、謙虚で、寛大な人々だと信じていたのです。しかし我々の希望はすぐに打ち砕かれました。やってきた人々が、ニューヨーク大学が我々に約束した一流の学者ではないことに、すぐに気がきました。ことによると、一人を除いては、全員十人並みでした。彼らは、我々がもっとも必要としていた専門家の類ではありませんでした」

「さらに…」Fezzioglu氏は派遣団に対する氏自身の厳しい評価を伝えることに戸惑いを隠せない様子でこう続けた。「この方たちは、私の同僚たちがアメリカで知り合ったようなアメリカ人ではありませんでした。彼らの関心は、トルコの援助などではなかったのです。彼らの車に取り付ける外国人用の免許プレートを手に入れること、購買部で特価のスコッチを買うこと、カクテル三昧の社交生活を送ること。それが彼らの関心のように思えました。彼らは地位と権力を渴望していました。我々を同僚や対等の立場とはみなさず、その知的劣位から救済してやるべき、無知蒙昧のように扱っ

たのです」

Fezzioglu氏の回想は続いた。「特に彼らのうちの一人、不躰な若い助教授の振る舞いは、友好国を訪れた人間とは到底思えない、まるで植民地の宗主さながらのものでした。ある日私の研究室に入ってきた彼は、本学で3年間に渡る会計学のカリキュラムを実施するように迫ったのです。これは先例をまったく蔑ろにした提案でした。というのも、トルコのどの大学でも会計学の授業は行われていなかったからです。私は、1年間のコースから始めて、徐々にそれを伸ばしていったらどうかと提案しました。するとその若い男性は激高しながら言ったのです。『俺がここにいるのは、この大学の学生に教えるためであって、お前ら学部の人に教示するためじゃない。俺のアドバイスが聞けないなら、トルコの教育省に、必要なら首相に抗議して、それでも聞かないようなら、直接ワシントンの国際協力局に出向いて、このプログラムに金を出すのをやめさせるぞ』そう言ったのです。」

Fezzioglu氏は言葉を止め、信じられないといった素振りでものを振った。「どうすれば説明できたでしょうか」氏は肩をすくめて言った。「トルコの大学では自治が認められ、政府による干渉は受けないことを。その助教授が本学のやり方を変えたいというのなら、彼がすべきは命令ではなく、話をして我々を納得させることです。しかし、そんなことはとても言えませんでした」

Fezzioglu氏は落ち着いたように見えた。氏はついに、この不愉快な事件をアメリカ人相手に語ったのだった。今や怒りを乗り越え、あるのは失望感だけだった。氏は気落ちし、途方に暮れながら、我々に尋ねるように言った。「なぜアメリカ政府はトルコにあんな人たちを派遣したのでしょうか」

まったく、なぜだ。私は何度も自問した。)(Adams and Garraty [1960], pp.66-67)

ニューヨーク大学の助教授の言葉からは、悪い意味での啓蒙主義的な態度すら感じられる。Seidler [1968]も海外での経営教育に関する「醜いアメリカ人」問題に言及した論説である。基本的には他国におけるアメリカの経営教育の有効性やその実績を再確認する内容ではあるが、一方で現地国の社会的、文化的、および伝統的な思考も決して無

今、グローバル・サウスという発展途上国の枠組みとともに、発展途上国が米国やその他先進国の助けを必要としない、新たな世界秩序が作られつつある。そんな時代だからこそ、この議論には、そろそろ決着を付けなければならないのではないだろうか。

参考文献

- Adams, Walter and John A. Garraty [1960], *Is the World Our Campus ?*, Michigan State University Press.
- Brookner, Lester, and Ernest Heilman [1960], "Technical Assistance in Accounting in Turkey," *Accounting Review*, Vol.35 No.1, pp.33-36.
- Clarke, Frank, Graeme Dean and Martin Persson [2019], "Antecedents of The International Association for Accounting Education and research (1966-1983) : A Review of Early Initiatives to Develop An International Academic Accounting Association," *Journal of International Financial Management and Accounting* Vol.30, pp.163-178.
- Committee on International Accounting Operations and Education (CIAOE) [1978], *Accounting Education and The Third World*, American Accounting Association.
- Elliott, Edward L., José Larrea and Juan M. Rivera [1968], "Accounting Aid to Developing Countries: Some Additional Considerations," *Accounting Review* Vol.43 No.4, pp.763-768.
- Engelmann, Konrad [1962], "Accounting Problems in Developing Countries," *Journal of Accountancy* Vol.113 No.1, pp.53-56.
- Engwall, Lars and Zamagni, Vera (ed.) [1998], *Management Education in Historical Perspective*, Manchester, Manchester University Press.
- Enthoven, Adolf J. H. [1965], "Economic Development and Accountancy," *Journal of Accountancy* Vol.120 No.2, pp.29-35.
- [1977], *Accountancy Systems in Third World Economies*, Amsterdam, North-Holland Publishing Company.
- [1983], "U.S. Accounting and The Third World," *Journal of Accountancy* Vol.155 No.6, pp.110-118.
- Mosson, T.M. [1965], *Management Education in Five European Countries*, London, Business Publications Limited.
- Jaggi, B.L. [1973], "Accounting Studies of Developing Countries: An Assessment," *International Journal of Accounting* Vol.9 No.1, pp.159-170.
- Jordahl, Brian D. and Vernon W. Ruttan [1991], *Universities and AID: A History of Their Partnership in Technical Assistance for Developing Countries*, St. Paul, University of Minesota Institute of Agriculture, Forestry and Home Economics, <https://ageconsearch.umn.edu/record/13618/files/p91-32.pdf> (2023年9月30日確認)
- Lowe, Howard D. [1967], "Accounting Aid for Developing Countries," *Accounting Review* Vol.42 No.2, pp.356-360.
- Mouritz, E. Waldo [1969], "Observations on Accounting in International Finance," *International Journal of Accounting* Vol.5 No.1, pp.61-69.
- Mueller, G. Gerhard [1967], *International Accounting*, New York: MacMillan Company. (金子春三監訳 国際会計研究会訳 (1969) G. G. ミューラー『国際会計論』ぺりかん社)
- [1968], "Accounting Principles Generally Accepted in The United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere," *International Journal of Accounting* Vol.3 No.2, pp.93-101.
- New York University [1960], *The New York University Program in Israel (May 24, 1957 to August 31, 1960) Final Report*, The United States International Cooperation Administration, https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pdacx166.pdf (2023年9月30日確認)

視はできない (p.153) と指摘する。

技術支援について、このような著作が複数刊行されたということは、彼らの高圧的かつ啓蒙的姿勢が、少なからず問題となっていた証左ではないだろうか。またこのことは、過去の問題として片付けられるのだろうか。読者には是非、(少々古い文献ではあるが) 関岡 [2004] を参照の上、この点ご一考いただきたい。

- Salas, César A. [1967], "Accounting Education and Practice in Spanish Latin America," *International Journal of Accounting* Vol.3 No.1, pp.67-86.
- Scott, George M. [1968], "Private Enterprise Accounting in Developing Nations," *International Journal of Accounting* Vol.4 No.1, pp.51-65.
- [1970], *Accounting and Developing Nations*, Seattle, University of Washington Graduate School of Business Administration.
- Seiler, Robert E. [1966], "Accounting, Information Systems, and Underdeveloped Nations," *Accounting Review* Vol.41 No.4, pp.652-656.
- Seidler, Lee J. [1967], *The Function of Accounting in Economic Development -Turkey as a Case Study*, New York, Frederic A. Praeger, Publishers.
- [1968], "Teaching Business Administration Overseas: The Case for the Ugly American," *International Journal of Accounting* Vol.4 No.1, pp.145-153.
- 今井宏平 [2017] 『トルコ現代史 オスマン帝国崩壊からエルドアン時代まで』中公新書。
- 小野沢透 [2006] 「米・中東関係—バクス・アメリカーナの蜃気楼」五十嵐武士編『アメリカ外交と21世紀の世界 冷戦史の背景と地域的多様性をふまえて』昭和堂, 129-173.
- 島田剛 [2018] 「生産性向上のアメリカ対日援助の戦略と労働組合、アジアへの展開—被援助国としての日本の経験—」『国際開発研究』第27巻第2号, pp.69-84.
- 関岡英之 [2004] 『拒否できない日本 アメリカの日本改造が進んでいる』文藝春秋。
- 滝田賢治 [2014] 「アメリカの経済援助政策の源流—マーシャル・プランの再検討—」『法学新報』第121巻第7・8号, pp.275-298.
- 富山忠三 [1968] 「欧州における経営教育と権威主義」『關西大學商學論集』第12巻第4・5・6合併号, pp.339-356.
- 中北浩爾 [2008] 『日本労働政治の国際関係史 1945-1964 社会民主主義という選択肢』岩波書店。
- 中西泰造 [1998] 「アメリカ対外援助政策の再編と途上国開発」『経済論叢 (京都大学)』第161巻第5・6号, pp.47-68.
- 平賀正剛 [2003] 「発展途上国における国際会計基準導入の意義」『NUCB Journal of Economics and Information Science (名古屋商科大学)』Vol.47 No.2, pp.231-259.
- [2020] 「非西洋的歴史観に基づく会計制度類型化研究の再構築—今後のためのおぼえがき—」『経営管理研究所紀要 (愛知学院大学)』第27号, pp.41-51.
- [2013] 「制度的同型化としての会計基準の国際的統一—東南アジア, 特にマレーシアを事例として—」『国際会計研究学会年報』第31号, pp.33-50.
- [2009] 「試論: レジェンドとは何だったのか—問題発生から10年目の総括—」『経営学研究 (愛知学院大学)』第18巻第3・4合併号, pp.153-165.
- [2022] 「マレーシア会計基準「2006年問題」の背景」『経営管理研究所紀要 (愛知学院大学)』第29号, pp.29-42.