

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——

Reconstruction of Study on International Classification of Accounting Systems

平 賀 正 剛

Masataka HIRAGA

和文要旨：

本稿は、現在国内外でと取り組まれることの少なくなってしまう会計制度の類型化研究の再構築を試みるための試論である。梅棹忠夫や川勝平太によって示された「日本発」の歴史観から上記の研究を行おうとする場合の論点を示している。

英文要旨：

This paper is an essay to try to reconstruct the study on international classification of accounting systems, which is not carried out by academic accountants. It shows some focal points when you undertake the study from the historical perspective made in Japan represented by Tadao Umesao and/or Heita Kawakatsu and son on.

和文キーワード：西欧、日本、発展途上国、会計制度

英文キーワード：Western Europe, Japan, Developing countries, Accounting systems

目 次

1. はじめに
2. 地球儀による疑似的俯瞰を通じた世界と歴史の再認識
3. 会計制度類型化研究再構築のための視座
4. 発展途上国会計研究の論点
5. むすびにかえて

1. はじめに

本稿は、非西洋的な歴史観から国際会計研究、とりわけ会計制度類型化研究を構築しなおそうとする場合、どのような研究上の論点が現れるのか検討することを目的としている。ここでいう非西洋的歴史観とは、具体的には、梅棹忠夫による生態史観や、川勝平太が梅棹史観を下敷きに論じた海洋史観など、人類の発展に複数の平行的な経路を認める歴史観を意味する。一方で西洋的歴史観とは、人類の発展を単線的に捉えるマルクスの歴史観、もしくは最終的に単一の社会形態に収斂すると考える歴史観¹をいう。

本テーマは平賀(2019)でも取り組んでいる。平賀(2019)では、Gerhard. G. Muellerを嚆矢とする会計制度の国際的類型化研究は、異なる複数の会計制度の発展を認める点に西洋的歴史観との齟齬が生じているがゆえに、今日では取り組まれることがなくなってしまったのではないか、という仮説を示した(平賀[2019], p.60)。だが同稿では、Mueller等の研究を擁護することが論考の目的であるような内容になってしまった上、非西洋的歴史観に基づいた場合の国際会計研究の論点を必ずしも明確に示せなかったのではないかと自省している。特に筆者が長年取り組んできた発展途上国研究を非西洋的歴史観の下での研究の中でどのように位置付けるか言及しないままに終わってしまった。現在筆者自身が抱えている複数の研究テーマを体系的に進めていくためにも、旧稿の至らなかつた点を補うべく本稿に取り組む次第である。副題を「今後のためのおぼえがき」としたのはそのためである。

2. 地球儀による疑似的俯瞰を通じた世界と歴史の再認識

今、筆者の手に地球儀²がある。この地球儀は非常に良くできており、各大陸の地形にあわせ表面が隆起し、また気候帯ごとに色が塗分

けられている。なお優れていることには、内部に照明が組み込まれており、電源を入れると内部のライトが点灯し、地球儀全体がほのかに光る。すると、国や州などがはっきり色分けされた形で浮かび上がる。すなわち、行政区分ごとに目立つ色で塗り分けられた、子供のころから慣れ親しんだ地球儀に変化する。

今、研究室の明かりを消し、地球儀の照明のスイッチを入れ、普段見慣れた地球儀としてこれをしばらく眺める。その後、部屋を明るくし、地球儀の照明を切り、地形と気候帯を表した地球儀を見つめる。これを幾度か繰り返して感じるのは、地球上に人間が楽に住めそうな土地がいかに少ないかということである。そのことを顕著に感じるのは、ユーラシア大陸である。

ユーラシア大陸の東の端、ベーリング海峡を臨むチュコト半島あたりに指を当て、そこから左斜め下(南西)に向け撫でるように動かすと、すべての指に表面の隆起をはっきりと感ずることができる。ヒマラヤ山脈を越えたインドの内陸は平らである(といっても、地球儀上のことであってまったくの平野ではないだろう)ものの、そこから右下(南東)に指をずらせばタイやカンボジアからベトナムまで、左(西)に水平に滑らせれば、パキスタン、イラン、イラクを経てトルコまで隆起は続く。しかも前者は熱帯雨林を示す濃緑、後者は砂漠地帯を意味する薄茶色に塗られている。

要するに、ユーラシア大陸の東端から斜め下半分は大部分が険しい山岳地帯ということなのだが、では斜め上半分はどうだろうか。ウラル山脈、スカンジナビア山脈以外目立った隆起はないものの、多くの面積を針葉樹林が占めている。トルコからエーゲ海を越え、あるいはロシアからウクライナを超えると、地球儀は再び隆起する。アルプス山脈である。大陸の西端であるイベリア半島もまた、少なからぬ部分が指に凹凸を伝えてくる。

ユーラシア大陸を横断しながらあらためて確認すると、「耕地帯」を示す黄色が比較的多く(すなわち人間の田畑となっている面積が多く)、かつ平坦な土地というのは、アルプスの北、フランス、ドイツを中心とした地域その他、目立つ場所は存在しない。緯度の高いこの地が「耕地帯」なりえたのは、暖かい海流と偏西風という

- 1 たとえばフランシス・フクヤマの『歴史の終わり』などがこれに該当しよう。
- 2 株式会社渡辺教具製作所による「リプルーグル照明付地球儀」を用いている。

条件があったればこそであろう。そう考えると、人間が安穩に暮らせる環境というのは、いくつもの条件が重なって初めて得られることを実感する。

このように（まことに安易な疑似体験ではあるが）地球を俯瞰して思うのは、梅棹忠夫による「文明の生態史観」の妙である。文明の生態史観とは、梅棹が1950年代以降に公表した一連の論考において表明された世界観および歴史観³を指す。

梅棹は、日本列島とグレート・ブリテン島やアイルランド島を含めたユーラシア大陸を西洋と東洋という概念で分けず、その両端に位置する日本と西欧を第一地域、それら以外を第二地域と分け、両地域での社会の生成・発展が根本的に異なっていることを主張する（図表1および図表2参照）。第一地域はいわば「温室」（梅棹 [2002], p.125）であり、恵まれた環境の下、社会内部からの力によって「自成的」発展を遂げ、資本主義社会に至った歴史を持つ。対照的に第二地域は「悪魔の巢」（梅棹 [2002], p.122）と呼ぶほどに、厳しい自然環境を背景に破壊と制服が繰り返された場所として描かれる。ここでは、外圧によって「他成的」に歴史が動き、自力による資本主義社会の芽生えは見られなかったことが指摘される⁴。

梅棹は、自身が学術探検隊の一員として世界を歩いた経験から生態史観の着想を得たという。ならば生態史観を紐解くためには、それを頭で理解するのではなく、自分自身も同様の体験を通じ、感覚的に捉えることが大切であるように筆者には思われた。だが大らかだった昭和の時代に比べ、令和の世は大学教授には世知辛く、そのような冒険旅行はなかなか難しい。そこで思い立ったのが、地形や気候を再現した地球儀による疑似体験である。種明かしをすれば、まず生態史観あっての地球儀だったわけであるが、地球儀をなでまわし、つぶさに見ることによって、ユーラシア大陸の大部分、たしか

に苛烈な環境の土地であろうことが想像できた。すなわち、生態史観を多少なりとも「実感」することができたように思える。

以上は生態史観の世界観としての側面であるが、次にその歴史観についても触れてみたい。歴史観としての生態史観の対立軸は進化史観である。進化史観のもとでは、いずれの社会も同じ構造のものに行き着き、現状での違いは発展段階の違いとみなされる（梅棹 [2002], p.119）。それに対し、生態史観では、主体と環境との相互作用により、社会は地域によって別個に、複線的に発展する（梅棹 [2002], p.120）と考えられている。

さらに、第一地域に属する日本と西欧が、それぞれ独自に平行的な進化を遂げたことを指摘し、日本の近代化が西欧文明の輸入によって従属的にもたらされたという、一般的な歴史観を否定しているのも、生態史観の重要な論点であろう。

そのような歴史観の下で、梅棹は、日本という国は、すでに江戸時代に資源やインフラ、各種技術の開発、行政・経済機構の整備、富の蓄積、独自の生活様式や価値観の形成がなされていたがゆえに、明治以降の急速な近代化が可能となったのであり（梅棹 [2002], pp.384-385）、鎖国による遅れはあったものの、世界史においては西欧諸国と同じ役割を果たす国であった（梅棹 [2002], pp.217-218）ことを指摘している。

3. 会計制度類型化研究再構築のための視座

筆者は、拙稿 [2019] において、会計制度類型化研究がすっかり廃れてしまったしまった理由を西洋アカデミズムにおける進歩（進化）史観に求めるとともに、生態史観に立って現状を見れば、会計制度類型化研究を過去の遺物として片付けるのは早計ではないかという疑問を提起した。しかしながら、あらためて地球儀を前に過去の会計制度類型化研究を思うと、Mueller⁵や Nobes⁶に代表されるような、様々な

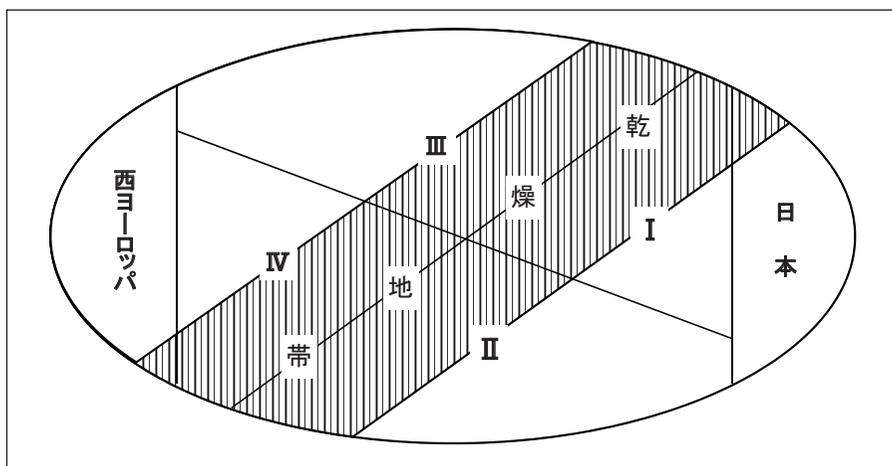
3 これら一連の論考は、現在では梅棹 [2002] として編纂されている。

4 「自成的」および「他成的」（梅棹 [2002], p.429）は梅棹 [2002] のオリジナルの用語法だと推察される。ゆえに本稿でも鍵括弧付きでそのまま使用した。

5 国際会計のバイオニアと言ってもよい Mueller はすでに1968年に公表した論文で、会計の発達が当該地域の経営環境と密接に関係していることを指摘し、世界各国・地域を10種の経営環境に分類している（Mueller [1968], pp.92-95）。

6 会計制度の類型化に生物学の分類概念（綱、科、種）

図表1：「生態史観」におけるユーラシア大陸の簡略図



【出典】梅棹 (2002, p.197) より引用

図表2：第一地域と第二地域の特徴

第一地域		第二地域
<ul style="list-style-type: none"> ・中緯度温帯で適度の雨量 ・肥沃な土地 ・温帯雨林で比較的開発が容易 ・大陸の両端の辺境。中央の乾燥地帯から遠く、アクセスが困難 	気候的・地理的特徴	<ul style="list-style-type: none"> ・大陸を東北から西南に横断する巨大な乾燥地帯（砂漠またはステップ地帯） ・乾燥地帯には森林地帯、サバンナが隣接
<ul style="list-style-type: none"> ・第二地域からの文明の導入を契機に社会的発展がスタート ・封建制、絶対制、ブルジョア革命を経験 ・現代は高度資本主義社会に至る 	歴史的特徴	<ul style="list-style-type: none"> ・古代文明の発祥地として第一地域に影響を与える。 ・封建制は発展せず巨大専制帝国が成立 ・帝国の成立・破壊の繰り返し ・近代以降、第一地域により植民地化

出典：梅棹[2002] (pp.122-124, 197-199) をもとに筆者が作成

環境変数を用いた詳細な類型化の試みについては、はたしてどれほどの意味があったのか、とも思えてくる。

生態史観によれば、資本主義が自生（自成）した地域は、ユーラシア大陸の辺境の一部の地域（第一地域）に過ぎない。ヴェーバーやゾンバルトがいうように、簿記や会計が資本主義の発展とかわりの深いものである（ヴェーバー[1972], p.19; 木村[1949], p.152）とすれば、近代的な会計が自生したのも第一地域だけという

を援用したことで知られる。類型化に関する代表的な著作に Nobes [1992] があげられる。

ことになる。この狭い地域に発達した会計を、会計プラン・ベース型だ、法律ベース型（Nobes and Parker[2006], p.65）だと分類したところで、その違いは英語でいう same difference になるのではないだろうか⁷。

7 また筆者はあまりに詳細な会計制度の類型化研究を見ると、フランスの動物学者 Bernard Heuvelmans が行った great sea serpent（大海蛇）の分類（Heuvelmans [1968], pp.537-573）を連想してしまう。Heuvelmans [1968] は、1639年から1966年までの大海蛇の目撃情報を収集し、それらをもとに大海蛇を8種類に分類した。その後、後

ただ、一つ same difference では片づけられない問題も残る。それは、いわゆる英米型会計の問題である。従来の国際会計論では、世界の会計制度は大陸型と英米型に大別される。両者は、会計の目的からして異なる（英米型会計制度では意思決定有用性が最重要視される）点で、互いにその体系を大いに異にしているのは間違いない。英米型は、世界に少なくない英語圏の国々に観察される会計制度体系として、大陸型会計制度と並び立つ両横綱のように描写されがちであるが、生態史観に立てば、このことにはやや違和感を覚える。

大陸型会計の「大陸」とは、ヨーロッパの大陸諸国を指す。つまり、大陸型会計制度とは、生態史観の下で識別される第一地域・西欧の会計制度ということになる。一方、米国を含め、英語圏の国々のルーツは英国である。つまり、英米型会計とはいうものの、それはユーラシア大陸の西の端、西欧のそのまた端の英国に自生した会計の希少種とでも言うべき存在ではないのか。とすれば、なぜ英国に大陸諸国の会計とは異なる“鬼子”が生まれ、大陸型と並び称されるまでに成長し、普及したのか。生態史観に立った会計制度類型化研究を考える時、英米型会計の特殊性の認識した上で、その生成を検討することが重要となろう。

その点で示唆を与えてくれるのが、一つには「ジェントルマン資本主義」論である。ジェントルマン資本主義とは、Cain and Hopkins によって示された英国資本主義観あるいは英国史観であり、端的に言えば、英国資本主義の発展の推進力を、貴族の蓄積資本とシティの金融およびサービス業が結びついた金融資本に求める説である⁸。換言すれば、このジェントルマン資本主義観は、英国資本主義を「投資型」とみなす」（姫野 [1998], p.15）ものである。金融資本主義あるいは投資型資本主義とでもいう英

国資本主義の特徴は、大陸諸国との比較において、独自の会計を生み出す環境要因として注目に値するのではないか。

英米型会計に関してもう一つ取り組むべき課題がある。それは、英米型会計がなぜ世界標準となったかという問題である。国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）は、前身の国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）の時代から「US-GAAP の焼き直しと揶揄され」（広瀬 [2010], p.188）るなど、英米型会計への近接が指摘されていた。その理由として、そもそも英米の職業会計士が国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）⁹ の設立に中心的な役割を果たした事実をあげることもできよう。だが、筆者が問いたいのは、国際的な会計基準の音頭を取ったのが、大陸諸国ではなく、また日本でもなく、なぜ英米だったのか、その理由である。

この点については、Cain and Hopkins とともに、川勝平太の「海洋史観」がヒントを与えてくれる¹⁰。川勝 [2016] によれば、西欧と日本は、かつて海洋アジアに依存していた物資（綿など）を、15～16世紀頃には、前者はアメリカ大陸（海外の植民地）、後者は国内で自給するようになった（川勝 [2016], pp.203-206）。さらに19世紀に入ると、西欧は産業革命により資本集約型の、日本は勤労を通じた労働集約型の経済社会を実現することで生産性を向上させ、海洋アジア依存からの完全な脱却を果たした（川勝 [2016], pp.206-207）。川勝 [2016] は、西欧の築いた経済社会がウォーラーステインの「近代世界システム」であるならば、日本の経済社会は「鎖国システム」であるとし（川勝 [2016], p.204）、両者を対照的かつ対等なものとして描いている。

近代世界システムの担い手は時の覇権国・英国である。ここに英国資本主義の特性として海外

続の研究者たちによって別の分類が試みられたが、それらは筆者も含めた一部の未確認動物学（cryptozoology）マニアのための分類の様相を呈しており、大海蛇の正体の解明にはつながっていないように思われる。

8 ジェントルマン資本主義については、Cain and Hopkins [1993a, 1993b] に拠っている。

9 現在の国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）の前身。

10 海洋史観について、本稿では2016年に刊行された中公文庫『文明の海洋史観』に拠っている。川勝の海洋史観は、誤解を恐れず短言すれば、梅棹の生態史観に、西欧と日本による海洋アジア（中国南部・インド・イスラム圏）との交易の視点を組み込んだ歴史観・世界観である。

への開放性・膨張性があるとすれば、それが会計にも影響を及ぼしていることは想像に難くない。Mazower [2012] は、国際連合・国際連盟とは植民地を維持するために英国が主導して生み出した機構であることを喝破した研究であるが、同様の視座が国際会計研究にも必要ではないか。それは、英国資本主義の国際的膨張性という文脈の下で、会計基準のグローバル化を英米型会計基準の国際標準化と捉える視座である。

さらにこの視座は、もう一つの課題の存在を示唆する。英国と対照的な「鎖国システム」を採った日本では、そこで自生した資本主義の形も英国とは異なる可能性がある。川勝の海洋史観も、その下敷きとなった梅棹の生態史観も、西欧と日本の歴史を「平行現象」として見る点に特徴がある。となれば、日本にも、そこで自生した独自の会計がありうるはずである。ところが国際会計論の通説では、日本は大陸型会計制度の国として類型化される場合が多い。その理由は、明治期における大陸法の継受によって誕生した商法が長らく会計制度の中核をなしてきた点に求められる（中村 [2000], pp.22-23）。

つまり、従来の国際会計では、日本の近代的会計のスタートを明治期と捉える、換言すれば明治期における歴史の断絶を前提として日本の会計が考えられてきたことになる。しかしながら、すでに江戸時代の商家において、すでに高度に発達した会計実務が存在していたことは、小倉 [1962] や西川 [1993] の研究を通じてすでに知られるところである。特に小倉 [1962] は、中井家において利益を幹部従業員に分配する会計処理が行われていたことを伝えているが（小倉 [1962], p.257）、これは役員報酬を利益処分とみなす考えに通底する。山田 [2015] によれば、この会計処理は、英米と異なる日本の会計慣行として、戦後『企業会計原則』策定にあたり大きな論点となった（山田 [2015], pp.91-93）。このことを江戸時代からの「連続」としてみなすことはできないか。できるとすれば、この「連続」を意識しながら日本の会計史を辿ることで、日本自生の会計の存在を明らかにすることはできないか。

4. 発展途上国会計研究の論点

一方、資本主義を自生できなかった第二地域

においては、自生の近代的な会計は成立しなかったと考えることができる¹¹。第二地域は、一般的には発展途上国、近年では新興経済圏と呼ばれている。筆者も長年発展途上国の会計制度を研究してきたが、そもそも「発展途上国」という言葉は進化史観に基づいたものである。発展途上国における会計問題に関する研究の歴史は古く、国際会計研究の黎明期から少なからぬ論文が発表されている。

そのもっとも初期のものに Brookner and Heilman [1960] がある。同論文は、当時米国の国際協力庁 (International Cooperation Administration: CA) のプログラムとして、ニューヨーク大学がトルコにおいて行った、会計教育に関する支援についてレポートしたものである。60年代に公表された発展途上国に関する論考は、経済発展において会計あるいは会計教育の果たす役割の重要性に言及したものが多し。

以下の図表3から8は、国際会計の専門ジャーナルの草分けである *The International Journal of Accounting* 誌 (IJA 誌) に掲載された発展途上国に関する論文の本数を、テーマ別、年代ごとに集計したものである¹²。60年代は掲載論文

11 もちろん、会計を貨幣単位による記録と広く捉えれば、第二地域にもそれなりの会計が存在していたであろう。かつて筆者はマレーシアの中国系の友人に「中国で独自に発展した会計はあるのか」と尋ねたことがある。その時の友人の答えは「あると思うが、それは cash accounting だ」というものであった。つまり、それは収支計算的なものであって、発生主義的な会計ではないと思われる。

12 1965年に刊行された同誌の第1巻第1号から2019年の第54巻第4号までに掲載された論文（書評と特定の論文へのコメントを除く）を対象として筆者が集計を行った。特定の発展途上国を対象とした、もしくは発展途上国一般の状況について言及している論文をカウントしている。論文によっては複数のテーマを含むものも見られたが、筆者の判断でもっとも重きが置かれていると思われる点を当該論文のテーマとして分類している。また発展途上国の概念については、論文発表時の当該国の経済水準、あるいは論文の著者が当該国を「発展途上」と考えた上で執筆しているか否かを基準に判断している。いずれにせよ、筆者の主観的な

図表 3：IJA 誌における 1960 年代の発展途上国会計研究一覧

西暦	65	66	67	68	69	計
IJA 誌の論文数						
総論文数	7	11	17	15	22	72
途上国研究論文数	0	2	4	11	6	23
論文のタイプ						
記述的研究	0	2	4	11	6	23
定量的方法による研究	0	0	0	0	0	0
定性的方法による研究	0	0	0	0	0	0
論文のテーマ						
制度紹介 ^{※1}	0	1	0	4	1	6
会計と経済成長 ^{※2}	0	0	3	2	1	6
会計教育 ^{※3}	0	1	1	3	2	7
比較制度 ^{※4}	0	0	0	0	1	1
市場分析 ^{※5}	0	0	0	0	0	0
経営・会計行動 ^{※6}	0	0	0	0	0	0
会計情報の質 ^{※7}	0	0	0	0	0	0
制度分析 ^{※8}	0	0	0	0	0	0
監査 ^{※9}	0	0	0	0	0	0
その他	0	0	0	2	1	3

※1：特定国・地域の会計制度の記述的研究

※2：経済発展・成長に果たす会計の役割に関する研究。

※3：特定国の高等教育機関や会計専門職における会計教育の記述的研究。

※4：複数の国・地域の会計制度の比較研究

※5：株価関連性研究などを中心とする市場分析研究

※6：経営者の経営行動・会計（開示を含む）行動に焦点を当てた研究

※7：会計情報の品質に関する研究

※8：会計制度の変化・会計基準の収斂の度合いに関する研究

【出典】図表 3～7 いずれも IJA 誌をレビューの上、筆者が作成。

図表 4：IJA 誌における 1970 年代の発展途上国会計研究一覧

西暦	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	計
IJA 誌の論文数											
総論文数	17	16	19	22	18	24	23	19	18	18	194
途上国研究論文数	3	5	3	6	3	1	6	1	3	1	32
論文のタイプ											
記述的研究	3	5	3	6	3	1	6	1	3	1	32
定量的方法による研究	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
定性的方法による研究	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
論文のテーマ											
制度紹介	1	4	1	4	0	0	3	1	1	1	16
会計と経済成長	1	0	1	1	2	0	0	0	0	0	5
会計教育	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	2
比較制度	0	1	0	0	0	1	1	0	1	0	4
市場分析	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
経営・会計行動	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
会計情報の質	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
制度分析	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
監査	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
その他	1	0	0	1	1	0	2	0	0	0	5

数の 30% 超が本テーマに関するものであり、発展途上国研究は国際会計の主流テーマの一つで

判断を完全に排除できなかったことは否定できない。その点で、発展途上国会計研究のおよその趨勢を見る資料と考えていただければ幸いである。

あったと言える。その後も、各年代の掲載論文数の 20% 前後を途上国研究が占めている点に鑑みれば、本テーマが黎明期から一貫して学界によって取り組まれてきたことがうかがえる。

60 年代には、全テーマの中で会計教育に関するものが最も多いことは特筆される。ついで多

図表5：IJA誌における1980年代の発展途上国会計研究一覧

西暦	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	計
IJA誌の論文数											
総論文数	25	22	22	21	23	21	22	22	16	19	213
途上国研究	3	2	6	3	7	5	6	5	3	4	44
論文のタイプ											
記述的研究	3	2	6	3	5	5	4	5	2	3	38
定量的方法による研究	0	0	0	0	2	0	2	0	1	1	6
定性的方法による研究	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
論文のテーマ											
制度紹介	1	1	1	3	4	2	1	0	1	0	14
会計と経済成長	2	0	1	0	1	1	1	0	0	1	7
会計教育	0	0	0	0	0	2	1	2	1	0	6
比較制度	0	1	3	0	0	0	1	3	0	2	10
市場分析	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	2
経営・会計行動	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
会計情報の質	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
制度分析	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
監査	0	0	0	0	1	0	2	0	0	0	3
その他	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1

図表6：IJA誌における1990年代の発展途上国会計研究一覧

西暦	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	計
IJA誌の論文数											
総論文数	18	36	23	24	23	21	26	26	22	29	248
途上国研究論文数	4	5	2	3	6	6	4	4	6	8	48
論文のタイプ											
記述的研究	4	3	1	3	3	4	2	4	1	4	29
定量的方法による研究	0	2	1	0	3	2	2	0	5	4	19
定性的方法による研究	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
論文のテーマ											
制度紹介	4	3	0	1	2	3	2	3	0	4	21
会計と経済成長	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
会計教育	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	3
比較制度	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	3
市場分析	0	2	1	1	1	1	0	0	0	1	7
経営・会計行動	0	0	0	0	1	0	0	0	3	3	7
会計情報の質	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
制度分析	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
監査	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	3
その他	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0

いのが、経済成長（発展）と会計との関係に関する考察であり、80年代まではこれらのテーマに関する論文はコンスタントに登場する。90年代からは記述的な研究は徐々に影を潜め、統計的手法を用いた定量的研究が増えてくる。中でも、株価関連性を含む市場分析研究や経営・会計行動に関する論文が多くを占めるようになる。

詳細については別稿に譲るとして、このテーマの推移をとってみても、研究者たちの歴史観が分かるのではないだろうか。60年代には援

助の対象としてみなされていた途上国が、今日では先進国並みに市場が機能しているかどうか検証の対象となっている。つまりそこには、発展途上国のゴールは完全市場を備えた経済社会であるという、新古典派的な単線の歴史観があるのではないか。

発展途上国に関する研究の中には、IAS/IFRSなど、先進国（特に英米）の環境を前提に設定された基準やそこでの実務をそのまま途上国に適用することに否定的な見解を示すもの

図表7：IJA誌における2000年代の発展途上国会計研究一覧

西暦	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	計
IJA誌の論文数											
総論文数	24	20	27	21	14	14	16	16	16	17	185
途上国研究論文数	8	2	0	1	3	5	6	4	6	5	40
論文のタイプ											
記述的研究	3	0	0	0	0	1	0	2	1	2	9
定量的方法による研究	3	2	0	1	3	4	6	2	5	3	29
定性的方法による研究	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
論文のテーマ											
制度紹介	1	0	0	0	0	1	0	1	1	2	6
会計と経済成長	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
会計教育	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
比較制度	3	0	0	0	0	0	2	1	0	0	6
市場分析	1	1	0	0	3	2	2	0	0	1	10
経営・会計行動	1	0	0	0	0	2	2	0	3	2	10
会計情報の質	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
制度分析	0	1	0	0	0	0	0	1	2	0	4
監査	2	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3
その他	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

図表8：IJA誌における2010年代の発展途上国会計研究一覧

西暦	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	計
IJA誌の論文数											
総論文数	16	16	15	17	16	15	17	16	16	17	161
途上国研究論文数	5	3	6	1	2	3	4	7	3	2	36
論文のタイプ											
記述的研究	0	1	1	0	1	1	0	0	0	1	5
定量的方法による研究	5	2	5	1	1	2	4	7	3	1	31
定性的方法による研究	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
論文のテーマ											
制度紹介	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	2
会計と経済成長	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
会計教育	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
比較制度	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	2
市場分析	3	0	2	1	0	1	1	1	0	0	9
経営・会計行動	0	2	1	0	1	1	0	3	2	0	10
会計情報の質	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	5
制度分析	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	3
監査	0	0	2	0	0	0	1	2	0	0	5
その他	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

も少なくない。だが、それらとて、生態史観のような歴史観に裏打ちされているのかどうかは定かではない。たとえば、IJA誌の掲載論文でいえば、Samuels and Oliga [1982] は、多くの発展途上国経済が政府主導で運営されることを

根拠に、民間部門の経済的意思決定有用性を志向して設定されたIASを途上国に導入することの妥当性に疑義を呈している (Samuels and Oliga [1982], p.80)。だが、Samuels and Oliga [1982]が、そのような発展途上国経済の特徴を、

経済発展段階における一時的な特徴とみなしているのか、あるいは恒久的な特徴と捉えているのか、その本文からは定かではない。

生態史観の下では、第二地域を第一地域の途上段階とはみなさない。資本主義社会の誕生を牽引したブルジョワ階級の育たなかった第二地域では、強力な指導者に率えられる社会主義・共産主義社会の建設が歴史の必然であったと考える(梅棹 [2002], p.129)。したがって、国家主導の経済運営は第二地域における恒久的な特徴となる。Samuels and Oliga [1982] が発展途上国に馴染むとする公的部門の経済的意思決定志向の会計(Samuels and Oliga [1982], p.80)は、社会や経済の発展段階に関わらず、常に第二地域に適した会計ということになる。

一方で現実には、多くの発展途上国においてIFRSが採用または現地企業に適用されている。この事実を踏まえれば、生態史観に基づく発展途上国(≡第二地域)会計研究の論点は、まずIFRSの採用や適用によって生じている齟齬を明らかにすることであろう。その上で、そのような齟齬が生じているにもかかわらず、なぜIFRSが採用・適用されるのか、その非合理性の説明が重要なテーマとなるのではないか。

5. むすびにかえて

最後に、進化史観・進歩史観といった西洋的史観によらない、非西洋的歴史観をベースとして国際会計研究、とりわけ会計制度類型化研究を再構築する場合の重要論点をあらためて明らかにすることで本稿を結びたい。

- ①近代の会計制度が成立した西欧にあって、なぜ英国に大陸諸国とは異なる体系の会計制度が自生したのか。
- ②日本において自生していただろう会計はどのような体系のものであったか。それは歴史上当の時点まで継承されているのか。
- ③英国の会計制度体系がなぜ国際標準化したのか。なぜ大陸西欧諸国や日本の会計制度体系は国際標準化しなかったのか。(いわゆる英米型会計の国際標準化を必然とする視点が必要)
- ④本来不合理を生じるはずの発展途上国におけるIFRS(英米型会計)導入がなぜ現実には進んでいるのか。(非西洋的歴史観に立てば、

発展途上国、先進国という表現を改める必要もあろう)

参考文献

- Brookner, Lester and Ernest Heilman [1960] "Technical Assistance in Accounting in Turkey," *Accounting Review* Vol.35 Issue1, pp.33-36.
- Cain, P. J. and A. G. Hopkins [1993] *British Imperialism: Innovation and Expansion 1688-1914*, London, UK: Addison-Wesley Longman Ltd (竹内幸雄/秋田茂訳) P. J. ケイン/A. G. ホブキンス『ジェントルマン資本主義の帝国Ⅰ 創成と膨張 1688-1914』名古屋大学出版会。
- Cain, P. J. and A. G. Hopkins [1993] *British Imperialism: Crisis and Deconstruction 194-1990*, London, UK: Addison-Wesley Longman Ltd. (竹内幸雄/秋田茂訳) P. J. ケイン/A. G. ホブキンス『ジェントルマン資本主義の帝国Ⅱ 危機と解体 1914-1990』名古屋大学出版会。
- Heuvelmans, Bernard [1968] *In the Wake of the Sea-Serpents*, New York, Hill and Wang.
- Mazower, Mark (2009) *No Enchanted Palace: The End of Empire and the Ideological Origins of the United Nations*, New Jersey: Princeton University Press (池田年穂訳 (2015) マーク・マゾワー『国連と帝国: 世界秩序をめぐる攻防の20世紀』慶応義塾大学出版会)
- Mueller, G. Gerhard [1968] "Accounting Principles generally accepted in the United States Versus those generally accepted elsewhere," *The International Journal of Accounting*, Vol.3 No.2, pp.93-101.
- Nobes, Christopher [1992] *International Classification of Financial Reporting 2nd edition*, London, Routledge.
- Samuels, J. M. and J. C. Oliga [1982] "Accounting standards in developing countries," *The International Journal of Accounting* Vol.18 No.1, pp.69-88.
- 梅棹忠夫 [2002]『文明の生態史観ほか』中央公論新社。
- 小倉榮一郎 [1962]『江州中井家帖合の法』滋賀大学日本経済文化研究所。
- 川勝平太 [2016]『文明の海洋史論』中央公論新社。
- 木村元一 [1949]『ゾムバルト『近代資本主義』

- 春秋社。
- 中村宣一郎 [2000] 「第2章 わが国の会計制度とその特質」中村宣一郎・伊豫田隆俊・田村威文・斉野純子『イントロダクション 国際会計』同文館出版、pp.21-39.
- 西川登 [1993] 『三井家勘定管見—江戸時代の三井家における内部会計報告制度および会計処理技法の研究』白桃書房。
- 姫野順一 [1998] 「「ジェントルマン資本主義」論とJ. A. ホブスン研究 経済学史・思想史研究の視点から」『経済学史学会年報』第36巻、pp.14-25.
- 平賀正剛 [2019] 「国際会計論の再考—新たな視座からの「会計の国際的多様性」研究—」橋本尚編著『現代会計の基礎と展開』同文館出版、pp.56-68.
- 広瀬義州 [2010] 『IFRS 財務会計入門』中央経済社。
- マックス・ヴェーバー (大塚久雄・生松敬三訳) [1972] 『宗教社会学論選』みすず書房。
- 山田ひとみ [2015] 「GHQ/SCAP「指示文書」が日本の会計基準に与えた影響：「蓄積未処分利益案」の分析をとおして」『聖学院大学論叢』第27巻第2号、pp.85-99.