

# 「会計と社会」をめぐって

## On an Approach to the Accounting and Society

上田 俊昭

Toshiaki Ueda

### 1. 黒澤 清と明星実務学校

昭和 20 年に戦争が終わったとき、経済は疲労のどん底であった。戦後数年にわたって日本は占領国軍総司令部（GHQ）の支配下にあった。GHQ という外圧によって日本の民主化や経済の再建が図られたが、経済支配力を排除するための財閥解体もその一つである。また、その改革の一つに「企業会計原則」の制定があり、GHQ がその後押しをした。それにより会計の近代化が可能となり、その後の日本の高度成長が可能となった側面がある。何故なら、企業の業績の良し悪しを判断するには、統一したモノサシ（尺度）が必要である。企業の業績を表現するものが利益であるとすれば、その利益を計算する会計ルールが企業ごとに異なっていれば、出てきた利益を比較しても無意味である。

「企業会計原則」の草案作成者が黒澤 清であることは、よく知られている。太田哲三の不朽の名著といわれた『近代会計側面誌』によれば、「…委員会は毎週開催され、黒澤君の草案を中心にして議論している。岩田君や中西君や佐藤孝一君らが華々しい論争を展開した。<sup>(1)</sup>」また、当時少ない委員の一人であった早大教授の佐藤孝一も「黒澤教授は、あたかも無から有を生ぜしめるような絶大な苦心と努力をもって『企業会計原則』の草案を書かれた<sup>(2)</sup>」と、戦後間もない昭和 23 年の頃をそれぞれ述べている。

そして黒澤第一部会長をはじめとした全委員の絶大な苦心と努力の結果、昭和 24 年 7 月、経済安定本部・企業会計制度対策調査会（現在の金融庁・企業会計審議会）から「企業会計原則」が制定・公表されている。会計学者が、財務諸表の標準化のために初めて動員された<sup>(3)</sup>、とされている。

会計学者によるそのとりまとめは、その後 GHQ に提出される。その後ろ盾を背景に、それまで会計ルール策定に関係してきた法律学者との軋轢を免れたともいえる。かの有名な法律学者田中耕太郎博士は、昭和 19 年（1944）に公刊した『貸借対照表法の論理』において、当時の支配的であった考え方をつぎのように述べている。

「私は敢えて云ふ。会計学としての貸借対照表技術は、その根本において、方法論的に法律学に従属する、と。<sup>(4)</sup>」

いずれにしても「企業会計原則」は、それまでの多様であった会計実務に対して統一性を与え、また恣意性を排除することでより客観性を強化することになった。それにより当時の矛盾と混乱にあった産業社会に対して、一定の秩序性を確立したことは疑いの余地はないであろう。これまで企業の多様な財務諸表による混乱と矛盾から脱出し、一定の秩序が形成されたといえるが、その意味では産業社会における会計学者の初めての社会的な貢献でもあったともいえる。

また「企業会計原則」は、戦後の会計教育でも特筆すべき貢献をしている。会計学の研究に足を踏み入れた者にとっては巨大な金字塔であった。殆どすべての会計学者にとって信奉すべき経典であり、商法・税法にも大きな影響を与えた<sup>(5)</sup>。とくに大学の教科書のなかで、会計バイブルとして広く取り入れられ、その結果、わが国の実務指針として広く普及することで、会計に関する社会通念にまで発展していったとされている。私も会計学の講義では、一般原則や発生主義、費用収益対応の原則などの根本原理など説明する際には、ほとんど「企業会計原則」の内容が下敷きになっている。このようなわが国の会計制度の礎を築いたのが黒澤 清であり、以下では明星学苑との関係について述べることにする。

明星学苑の前身である明星実務学校の第一回の入学式は、1923年(大正12年)4月12日、入学生30名、教員は成蹊出身者の教員を中心に7人でスタートしている。その教員の一人に黒澤 清の名前がある<sup>(6)</sup>。また、明星大学の各創立記念誌(40年史・50年史)の「第1章創立期」の最初のページに、第一期生とともに黒澤 清も写っている<sup>(7)</sup>。この年に黒澤 清は、成蹊実務専門学校を卒業し、東京大学文学部社会学科に入学している。このことから、大正12年の明星実務学校の開学とともに教壇に立ちながら、社会学科の学生という二足のわらじの生活を送っていたことになる。

その背景には、成蹊学園の創業者・中村春二との関わりがある。成蹊実務学校に在籍していたころ文部省中等教育簿記検定試験があり、合格者中最年少の新記録で合格し、中村先生が大いによろこばれたという。大正8年に成蹊実務学校を卒業したあと、中村先生のすすめで上級の実業専門学校(高商、現在の成蹊大学)に進学しているが、さっそく実務学校で後輩に教えろ、という命令があり、実業専門学校在籍のまま教壇に立った、という経緯がある。月給は55円であったことからありがたい幸せであった<sup>(8)</sup>、と黒澤自身述べている。その後まもなくして、成蹊実務学校は閉校となり、それを引き継いだ明星実務学校に就任したものと思われる。

『兒玉九十自伝』によれば、「成蹊実務学校が諸般の事情から惜しくも廃止されねばならなくなったとき、星野鏡三郎翁はこれを引き受けて、かねてから希望の教育事業に乗り出されようとしたのですが、残念ながら、この話はまとまりませんでした。…<sup>(9)</sup>」とある。そこで成蹊学園内部での実務学校再建を断念された星野翁は、新たに学校を設立することを決意され、それ以後、明星実務学校創設の計画が具体化していったとされている。事実、成蹊実務学校図書館の書籍すべてや、「凝念」のとき合図につかう鐘、講堂にあった「至誠」の額などは成蹊から寄贈されたものとされている<sup>(10)</sup>。こうした背景から、黒澤 清の明

星実務学校への就任は自然な成り行きであったのである。

大正 15 年 3 月、社会学科を卒業した後、経済学部編入し、中央大学講師として外書講読を担当することになるから、明星実務学校で教えたのは 3 年間であったと推測される。昭和 3 年、経済学部を卒業した後、中央大学で経営学と会計学を教え、その後、横浜高商（現在の横浜国立大学）に転任している。前述したように、終戦後、当時の一橋大の岩田巖教授を盟友として会計原則の改善・統一運動を展開され、会計原則のなかにある種の哲学的探求を試みられたのである。

## 2. 私の会計学研究の原点

会計が、社会とか文化の全体のなかでどういう地位を占めているのか、またそのなかで会計は何をしており、何をしなければならないのか、学生時代にはこんな問題意識をかかえ、もがいていた。少なくとも、会計は営利企業の単なる利益計算、つまり金儲けの道具としてではなく、もっと社会に貢献する何かがあるのではないかとつねに問い続けていた。

中学時代の「職業」の時間に、私の住んでいた魚津市（当時の人口約 5 万人）には、将来性のある職業としての公認会計士はまだ一人もいない、と先生が熱心に説いていた。企業会計原則が設定された前年に公認会計士制度が発足し、10 年ぐらい経過していた頃のことである。将来性だけでなく、貧しくとも努力すれば金持ちになれる、という言葉も漠然と脳裏にのこっている。矛盾しているようだが、冒頭で述べたような問題を解くことをしきりに考えていた。結局、会計は金もうけの手助け以外の何かがあるのではないかと。そして「会計と社会」というテーマに辿りついた。その契機となったのは、合崎堅二著の『社会科学としての会計学』のつぎの一文である。合崎堅二は、横浜高商のときに黒澤 清の教えを受けており、それ以来、心の底から師事され、約 60 年以上も人も羨む緊密な師弟関係をつづけられた仲でもあった。

「経営学や会計学は大衆から孤立した存在であった。その原因はいろいろあるけれども、まず経営学者や会計学者が、いたずらにせまい専門的知識の枠内に閉じこもって、広い社会的視野からその研究を展開する努力を怠ったことをあげなければならない。その結果は、学問の名をかかげながら、「高等常識」とか「卑俗なテクニック」とか軽視され、その分野の研究が直ちに資本家的収奪への奉仕を意味するような印象を、相当につよく大衆にうえつけてしまったのである。<sup>(11)</sup>」

約 50 年前の状況を述べたものであるから、こうした認識は今日では必ずしも当を得ていないかもしれない。そうはいっても会計学の世界についていえば、議論のすべてをテクニックの問題に限定するのではなく、ときにはそれを棚上げにして、会計の果たすべき役割や会計の科学性について論議することの重要性を指摘している。また、そのためにも長い目で学問に育て上げる努力が必要であることを示唆しているように思える。

そうした恩師の教えもあって私の学部の卒業論文は、「会計と法」というタイトルになっ

ている。その「まえがき」では、かなり肩肘をはっているものの、当時の私の会計への取り組み姿勢が素直に吐露されているのがわかる。

「商法学者の田中耕太郎博士が『貸借対照表法の論理』のなかで、会計を一個の技術として取り上げ、法と技術との関係を敷衍して「会計の法への従属性」を説かれている。田中博士が展開された法と会計の交渉に関する哲学は、ある意味では、法学側からの会計学に対するチャレンジである。…法と会計の関係について、哲学的に考察することの意義を問い、その上で会計は「技術」以上のものであることを検討する。<sup>(12)</sup>」

田中博士をはじめとする当時の法律学者の間では、「会計学は無思想・無哲学である」という古い考え方がおおむね固着していた。そうした偏見があったから、昭和初期のインフレなどの経済混乱の原因の一端は、あいまいな商法による規定に拠って立つ当時の会計制度の未熟さにあった<sup>(13)</sup>、とする黒澤の指摘は、私の問題意識とも相通じることになる。そして、敗戦まで商法の規定のみに委ねられていた財務諸表制度に対して、冒頭で述べたように、会計学者からの組織的かつ能動的な「経営貸借対照表の制度化」の試みがなされたのである。

つまり、黒澤会計学の基底には、会計を「社会的行為」またはその累積としての「制度」とみることであり、単なる利益計算という目的達成のための「技術」ではないとする立場がある。田中耕太郎博士の考えたような「会計は商法の侍女である」ではなく、動的社会において一定の秩序を形成する一要因としての会計である。そのためには、社会的規範としての会計基準の確立が肝要となってくる。

こうした視点から「会計と社会」に即して語るとすれば、リトルトン教授の「再発見された会計<sup>(14)</sup>」に触れなければならない。周知のように、いわゆるリトルトンによる再発見の図式は、会計の出発点に、まず15世紀イタリアで誕生した資本・利益会計という複式簿記を「原型」におき、会計のベースが資本・利益会計であることには今日も変わりはない。この会計のなかに、公共の利益に奉仕する可能性を再発見し、会計の進化が行われてきた、とするのがリトルトン流の考え方である。

つまり会計のなかから社会的サービス提供の可能性を再発見する過程をもって「会計の社会化」とされている。いわゆる「会計の社会化」のつながりが会計の進化であるとする立場である。したがって会計の社会化とは、「会計の社会的役割の増大」と言い換えることもできる。リトルトンは、具体的に会計の社会化の過程を、財務会計→管理会計→社会会計という図式で示している。

第一の再発見としての財務会計は18世紀にイギリスにおいて、それに続く第二の再発見としての管理会計は20世紀初頭のアメリカであったが、それらについては会計学者により直ちに理解される場所である。しかし第三の社会会計の再発見については、これまでの「会計＝企業」という固定観念からの脱皮であり、公共政策上の意思決定に会計が重要な役割を果たすと認識されたが、会計学の領域では受け入れられていない。むしろ社会会計

る。

いずれにしても、私の場合、「会計と社会」というテーマは、恩師である合崎先生を通して、研究上の取り組む姿勢を学ぶことで、動的社会に対応した新しい会計領域として社会責任会計や環境会計を主題とするに至った。したがって、リトルトン図式で示された社会会計に続く第四の再発見として、環境会計や持続可能性会計の可能性を考えるに至った。環境会計については、まだ国際的に確立した基準は存在していないが、わが国では環境省から「環境会計ガイドライン」が公表され、任意ではあるものの、標準化された環境会計が環境先進企業においてすでに導入されてきている。

これまでの科学研究は、「真実分析にあり」とするアトミズム（分析主義）であったが、地球環境問題に対しては、「真実全体にあり」とするホーリズム（総合主義）の考え方が重視されなければならない、と考えている。この考え方の延長には、ギリシャ神話であるガイア（地球の大地）としての地球の誕生に思いをはせることである。つまり、地球というものは物的に固定した存在であるとしてその表面上で生命や環境を考えるとといった発想ではなく、大気圏・海洋・土壌・大地・生命圏が一緒になった複合体、つまり地球そのものが一種の巨大な生命体であり、つねに躍動しつづける存在、としてみなすことでもある。この考え方は、英国の科学者ジェームズ・ラブロックにより、「ガイア仮説<sup>(15)</sup>」として唱えられたものがある。

財務会計や管理会計の対象は個々の企業であり、社会会計の対象は一国全体であった。これまで環境会計の対象は企業であったが、私は、ガイア仮説に依拠した「地球とは生命複合体である」という認識のもとに、ホーリズムという視点で検討してきた。会計は、社会環境から孤立した存在ではなく、リトルトン図式から明らかなように、その変化に対応して進化してきた。つまり、会計は社会環境から生み出されたものであるとともに、それを生み出した社会環境にもたえず影響を及ぼし、それによって動的社会の秩序の形成に貢献してきた。そうであるとすれば、今日の増大する人間による環境への脅威と環境からの脅威に対応して、私はこれまで新たな会計情報の構築を自らの責務としてきた。

### 3. 自動車産業における環境経営

これまで私は、学外における社会活動として、自動車産業を中心とした環境経営の推進に取り組んできた。ジェームズ・ラブロックは、『ガイアの時代』において、適度なら無害だが、度を超すと命取りになるものとして、3つのC、つまり車（car）、家畜（cattle）、チェーンソー（chain saw）を挙げている<sup>(16)</sup>。日本でもISOの認証制度がスタートするなか、自動車産業に熟知している認証機関の必要性から、日本自動車研究所内に環境規格の認証センター（JARI-RB）が設立されたのが1996年である。なお日本自動車研究所は、自動車産業に関する総合的な研究、自動車社会の健全な進展に貢献することを使命として

1969年（昭和44年）に発足している。

JARI-RBは、ISO14001環境マネジメントシステム(EMS)の規格審査からスタートし、現在では品質(9001)、エネルギー(50001)、道路交通安全(39001)といったマネジメントシステムにまで認証審査の領域を拡大している。

私がこの認証制度に注目しているのは、民間組織であるISOが、法的な位置づけをもたない環境規格を策定することにより、環境負荷の低減という政策目的の実現を目指している、という点である。つまりこの制度は、法律にもとづき当該者の意思とは関係なく強制的に義務を課すのではなく、参加が自らの意思にもとづく「任意」の制度であるところが最大の特徴である。規制や取締り(ムチ)ではなく、組織の自主的活動を尊重した環境経営の遂行を前提としていることにある。法律によらない枠組みという意味では、これまでの公害防止のときに功を奏した国家による手法とは対極の関係にある。

ISO14001の目的は、活力ある市場経済を維持するために、法の規制に頼るのではなく、自主的な環境配慮の取組みによって競争優位につながるように仕組まれていることである。官主導ではなく産業界一体となって先進的に規格を策定することで、非効率でしかも社会的にコストのかかる法規制の導入を回避することを狙っている。

事実、わが国においても1996年7月、ISO14001の初版発行の2ヶ月前、経団連は環境アピールを公表しているが、その中で「環境管理システムと環境監査」を重要テーマとして打ち出し、製造業・非製造業を問わずISO14001の活用を推奨している。これに呼応する形で、わが国の大企業を中心として、環境経営の導入は急ピッチで拡大してきた。日本適合性認定協会(JAB)の調査によれば、日本国内でのISO14001の認証取得件数は、2014年3月現在で約2万6000件であるといわれている。JARI-RBでは、1996年12月から第1回の環境判定委員会が開催され、今年の1月11日まですでに716回を重ねている。受審組織の約8割は、自動車メーカー、部品・販売会社、リサイクル業者など自動車関連企業である。

地球環境問題を主題として生まれたこうした仕組みでは、「活動に伴う環境負荷を極力低減する」という社会の持つ価値意識を、その前提にしている。この価値に沿う行動をとることによりISO14001への適合認証が与えられる。つまり「活動に伴う環境負荷を極力低減しているかどうか」という「社会」による判断を、より専門的知見を有する第三者機関、つまり自動車産業ではJARI-RBが替わって担っているということである。専門的知見を有する第三者機関による審査となっているが、これは会計用語でいえば外部監査と同じ意味である。

日経が毎年実施している「環境経営度調査」(2015年)では、製造業のベスト10位以内の企業には、トヨタ、日産、ホンダ、デンソー、ケーヒンの5社が入っており、いずれもJARI-RBの認証、つまり外部監査を受け環境経営を推進している。自動車産業は日本経済を牽引する産業といわれているが、この調査結果から環境経営においてもそのリーダー的役割を果たしていることが分かる。

最近の環境経営をめぐる重要な動向として、2015年改訂版のISO14001について言及しておきたい。そこでは、新たに経営トップによる説明責任の重要性が強調されている。その説明責任の内容とは、環境マネジメントシステム(EMS)の有効性に関わることである。EMSの有効性とは、計画した環境保全活動を実行し、計画した結果の達成程度のことであり、具体的には「測定可能な結果」であるパフォーマンスの向上した程度ということになる。したがって、この規格のキーワードはこれまで通り継続的改善であるから、計画したパフォーマンスを向上した程度の継続的改善ということになり、パフォーマンスを向上し続けることになる。

これまでの継続的改善とは、環境保全活動に関するシステム(EMS)そのものの絶えざる改善であったが、今回の改訂版では結果である環境パフォーマンスの絶えざる改善が求められることになる。率直に言えば、システムという器に関わる監査から、器に盛られる内容の充実度の監査を示唆している。これまでの環境マネジメント監査から環境パフォーマンス監査へのシフトを意味する。なおパフォーマンスは測定可能な結果とされているが、定量的または定性的な所見のいずれにも関連するとしている。

この有効性について規定したものの1つに内部監査があり、そこでの確認事項として、EMSが「有効に(effectively)に実施され、維持されている」ことを挙げている。これまでの旧版では「適切に(properly)」という表現であったことから、大きな前進である。なぜなら環境パフォーマンスの向上よりも、単に認証取得だけを目的としてきた組織にとっては不都合な改訂であり、継続的に登録を維持するためには、まずは大きな意識変革がもたれらるることになる。

組織の説明する内容に社会が納得すればそれでよしとし、もし納得しなければ社会(市場)が組織に対して、商品を買わない、投資をしないなどの影響力を行使すればよい。場合によっては、従来の法規制違反に対する罰則以上の社会的制裁につながることも想定される。2015年の改訂版で導入された説明責任はこうした意図をもくろんでいることも見逃してはならない。

これからの課題としては、組織の説明責任として環境報告書や持続可能性報告書の監査に関わることである。ISO14001のEMSを基盤として、環境報告書などの発行は、環境先進企業を中心に日本でも一般化されつつあるが、組織の透明性や情報公開を進める一環として必須なものになってきている。しかし、財務報告書のように監査制度は確立していないため、その内容については社会からの信頼度は必ずしも十分ではない。監査という用語では、財務諸表監査を連想させることになり、それと同等の信頼性があると受け取られる。そのため現在では、独立した第三者に意見を求める形で保証業務を依頼し、第三者意見書として環境報告書に盛り込む例がみられる。しかし、独立した第三者は多様であり、したがって付与される保証レベルもバラつきがあるのが現状である。

## 4. 会計への期待と展望

(1) 私自身の研究を振り返りながら、これまでの自省を踏まえつつ、与えられた時間のなかでこれからの研究のあり様について考えてみたい。まず第一は、人間行動のすべては数字で把握できないにしても、かなりの部分は数字に表れる、ということである。黒澤先生の表現を借りれば、「しばしば会計は数字によって支配されるものではないと言われる。しかしながら数字は、少なくともいかに世界が支配されているかを示すということも、等しく真実でなければならぬ。数字は秩序の表示である。<sup>(17)</sup>」社会的責任の遂行という善意ある活動、これに関する「環境の質」や「生活の質」といった数量化の困難な問題に対して、果敢に挑戦していくことがこれからの課せられた責務である。

数量化に関して、マックス・ウエーバーはそのことを形式的合理性と呼んでいる。つまり、様々な事象を数理的に、出来るだけ数字的にとらえようとすることで、それによって的確な予測を可能にし、さらにまた目的合理的に対象に働きかけて目的を実現するための能力と効率を著しく高める、という結果を生み出すことになるという。この形式合理性の一つのが、歴史上、企業簿記を生み出し、近代文化の著しい特質が形成されてきた<sup>(18)</sup>、とされている。このことは、換言すれば、日々の活動を形式合理的な簿記の形で表現し、整理した形でとらえ、それにもとづいてこそ将来の指針を打ち立てることが可能になるということである。

なお、数量化に関しては、従来は財務情報が主流であったが、最近では非財務情報の重要性が高まってきている。グローバル化の進行、そして成熟化した経済における価値観の多様化といった組織を取り巻く状況のなかで、組織、とくに企業の競争力、収益性や成長性などの評価がより複雑になっている。これまで財務的に優良企業と呼ばれた企業が、数年後に持続不能に近い状態に陥ってしまうといった事例が発生している。つまり、財務諸表は過去の情報に過ぎず、未来は不確実性のなかにある。こうして近年では、経営者の現状認識と戦略を含む非財務情報、つまり環境 (Environment)、社会 (Society)、ガバナンス (Governance) といったいわゆる ESG に関する非財務情報がますます重視されてきている。

こうした非財務情報のうち、環境についていえば、企業を取り巻くリスクや社会的責任や環境保全活動についてはどうであろうか<sup>(19)</sup>。例えば環境リスクなどは、財務諸表上には表現されることはほとんど稀である。その理由は客観性の観点から、ある程度の信頼性をもって予想できるものに限られるからである。非財務情報の宝庫である有価証券報告書における「第2 事業の状況」中の「事業等のリスク」では、調査企業300社のうち65社が企業の環境活動に関する非財務情報を開示している。しかし、その環境リスクの内容と想定される財務諸表への影響などの説明にとどまっている。その理由は、環境リスク対応についてまで記載することが求められていないからである。また、「第4 提出会社の状況」中の「コーポレートガバナンスの状況」についても同様であり、取締役会や各委員会



の役割や構成、活動状況などが説明されているに過ぎない。本来、上場企業等への投資家の判断に重要な影響を及ぼす可能性があれば、もっと踏み込んだ内容の情報開示が求められる。

アカウンタント（会計専門家）として、つまり企業の説明責任（アカウンタビリティ）に関わる研究をする者として、社会一般とバランスのとれた対話を行っていくことに貢献すべきである。すでに言及してきたように、環境・社会・ガバナンスに関する ESG 情報など多様な情報ニーズの高まりにより、非財務情報の重要性が指摘されている。そうした非財務情報を開示するための自主的な取り組みとして、先にも言及した環境報告書や持続可能性報告書が注目されてきている。企業経営者に対しては財務情報と非財務情報を組み合わせ、それぞれの取り組みと帰結を伝達することへの期待が高まっている。最近の統合報告書についての議論もその一環である。1つの報告書で財務情報と非財務情報とを統合することで、そこでは定量的な情報だけでなく定性的な情報も開示される。ESG についての企業の取り組みの開示があれば、それらが中・長期的に会計的にどのような影響を与えるのかが理解されることになる。

いずれにしても、多様なステークホルダーとの対話の推進は、ステークホルダーと企業の信頼関係を強化し、最終的には企業にもメリットをもたらす可能性があると考えている。ペイトン・リトルトンの表現するように、会計をして human-service institution であるとするれば、会計は人間が人間に奉仕する制度もしくは仕組みでなければならない<sup>(20)</sup>。とくに地球規模の環境問題には、将来世代の人々につながる持続可能な社会の実現のためにも、グローバルな会計報告に関するルールづくりが求められている、ということである。

(2) 社会科学としての地位を早くから確立している経済学は、自然科学をモデルとして誕生したという。つまり、経済学は、自然科学者が自然や人間の肉体にどんな秩序があるのか、そこから一つの秩序を発見したように、市民社会という肉体にどんな秩序があるのか、そこにはどんな法則が支配しているのかを突き止めることから出発している。ペティーやケネーと同様に、アダム・スミスの目も、広くいえば社会における自然的なもの、狭くいえば経済の自然秩序とは何かという一点に向かって注がれていたという。

そうしたことを背景にすれば、学問として後発組である会計学も、企業のみではなく、政府や自治体などのすべての有機体を支配している秩序を、数字によっていかに適切に発見していくのかの一点にかかっている。さらに、会計学の理論といえば、暗黙のうちに会計処理と報告のあるべき姿を提唱するという、いわゆる規範理論（ゾルレン）が主流であったが、「目先のニーズにとらわれない研究、会計を企業の行為というよりも、むしろ社会現象の一環とみて、法則発見的にとらえていく、そういう研究も、これから一層助長されてしかるべきである<sup>(21)</sup>」、という主張には同感するところである。つまり、この主張において示唆していることは、上で述べた経済学のように、ゾルレンとしてよりもザインをつき詰めていく会計研究の必要性である。

中世のイタリアではほぼその骨格が完成した複式簿記、その考え方は今や世界を覆いつくす大河となっている。人間社会の一つの現象としては、他に類がないほどスケールが大きく、学問としての尊厳も十分にそなえていると確信している。そうした尊厳と雄大な遺産をもつのが会計学であり、それを学ぶものとしての誇りをもちつつこの遺産を受け継ぎながら、確かな未来展望のもとに、さらなるバランスのとれたものの考え方をしていきたい。

(3) 最後に、筆者が敬愛し、またつねに新しいビジョンによって新しいシナリオを描くのに苦闘されていた合崎堅二先生のつぎの一節を紹介し、結びとする。思えば、私が会計学ひとすじに生き抜くことができた源泉は、なんとといっても、私の人間形成に多大な影響をおよぼしたと思われる先生のご指導にほかならない。

「会計学にたちむかう姿勢は、その主題である会計に対する誇りと敬意と愛情によって決定される。それはまさに、人さまざまというほかにあるまい。しかし、とにかく、会計学は学問としては幼い段階にある。これを一人前にするには、まだまだ多くのムダが必要なのである。現存の手続きや基準を正当化するための理論づけ、それはもちろん大切である。技術は社会のなかに定住しなければならないのだから。しかし、それとは別に、会計という視角でなくては出来ない人間や社会の理解を明示し会計の可能性を拡大する方途をさぐる自由な思索もまた大いに尊重されなければならない。<sup>(22)</sup>」

そうした思索は、社会科学の底の底が人間に帰着するという運命的な姿にてらして、堂々めぐりのムダをまぬがれないであろう。東芝の不適切な会計処理の問題が、コーポレートガバナンスとの関係で論じられている。経営トップの暴走を防ぐしくみとして、東芝は、2003年4月施行の改正商法特別法にもとづいて、同年6月にいち早く監査役制度に代わる欧米流の委員会設置会社に移行している。東芝の場合、会社法の委員会設置会社に関する規定に従って、不適切な会計処理が明らかになった時点で4名の社外取締役を抱えているなど、コーポレートガバナンス改革に関して先進的な企業として知られていた。しかし今回の不適切な会計処理の問題から、それがまったく機能していなかった、ということである。

このことは、どんなに優れたしくみであったとしても、それを運営するのは人間であり、つまるところ人間の問題に帰着するということを物語っている。したがって、大学教育では、知識や技術を身につけることももちろん大事であるが、それと同時に良い性格をもった人間、判断力のある人間を育てる、ということも忘れてはならない。そして会計の当面する状況のなかで、多様なものの考え方、ものの見方を活用しながら、どのように会計ルールを選択して適用するかについて、もっと努力を傾注していく必要があるように思える。

## 注

- (1) 太田哲三『近代会計側面誌 - 会計学の 60 年 - 』中央経済社、1968 年、213 頁。
- (2) 佐藤孝一「企業会計原則制定の経緯と性格の変化」『企業会計』、第 22 巻第 10 号、1970 年、10 頁。なお、佐藤先生は私の大学院時代の恩師である。先生は、少人数のゼミナールにあっても、つねに熱弁をふるわれ、かつ情熱的な講義に圧倒された。企業会計原則や監査基準の設定にまつわる背景や苦労話など尽きることはなかった。そして断片的知識の非論理的集積を回避すること、それを厳しく学んだ。
- (3) 千葉準一「黒澤会計学の形成 I : 昭和の恐慌と産業合理化」合崎堅二監修『黒澤会計学研究』森山書店、1999 年、106 頁。

1930 年代の世界的不況の波を受けて、わが国でも不況打開策としての産業合理化は緊急的課題であった。そのため商工省に臨時産業合理局が設置され、財務諸表の標準化も産業合理化の一環として、1934 年に「財務諸表準則」が制定されている。その作成には吉田良三、太田哲三らの会計学者が加わっている。染谷恭次郎・藤田幸男・塩原一郎著『会計学』中央経済社、1992 年、241 頁。したがって、正確に言えば、1930 年代から会計学者は関わっていたといえるが、しかしそこでの議論は財務諸表の様式などが中心であり、会計の原理・原則に関わるものではなかった。昭和 24 年（1979 年）に制定された企業会計原則は、商法、税法その他企業会計に関係する諸法令が制定・改廃される場合において尊重されなければならない基準である、と「中間報告」の前文で宣言しているように、会計ルールを最高規範である、と位置づけているところに大きな特徴がある。

- (4) 田中耕太郎『貸借対照表法の論理』有斐閣、1944 年、363 頁。こうした論議については、本書の第 1 章および第 2 章第 1 節に詳細になされている。しかし、田中博士の指摘には、つぎのような当時の状況から判断する限りでは、会計学者の側にも責任の一端があるように思える。

「会計学者の多くは複式簿記の精緻なる機構を武器とし、またそれが一般人に難解であることを盾とし、狭い伝統の殻に閉じ籠って安逸に過ごしていた。普通の産業人からは隔離された特殊部落をなしていたかの観があった。」太田哲三、前掲書、序文、1 頁。

- (5) 新井益太郎『私の知る会計学者群像』中央経済社、2005 年、74 頁。本書では、私の大学院時代のある一時期、大変にお世話になった小川 洌についても、つぎのように言及されている。「小川先生のお酒はそれだけで、十二分に特技である。全経の会合があった折など、お酒の多寡に違いはあるとしても、談論風発、楽しい一刻を過ごさせていただくのが常である。」同書、161 頁。小川先生からは、人間の能力は知れたもので五十歩百歩であること、むしろつねに誠実であることのほうがもっと大事であること、など多くを教えていただいた。
- (6) 児玉九十・児玉三夫『明星ものがたり』明星大学出版部、1976 年、21 頁。
- (7) 明星大学 50 年史編纂委員会『五十年の歴史』明星大学、2014 年、13 頁。

- (8) 黒澤 清『雲の彼方に－わが旅の記－』中央経済社、1982年、182頁。
- (9) 児玉九十自伝編纂委員会『児玉九十自伝』明星大学出版部、1990年、175頁。
- (10) 児玉九十・児玉三夫 前掲書、21-22頁。
- (11) 合崎堅二『社会科学としての会計学』中央大学出版部、1966年、2頁。
- (12) 上田俊昭『会計と法』(学部論文) 1968年、13-14頁。
- (13) 原田富士雄「戦後に見る黒澤会計学」、合崎堅二監修『黒澤会計学研究』森山書店、1999年、58頁。
- (14) A.C.Littleton, *Accounting Rediscovered, The Accounting Review*, April 1958, pp. 246-253.
- リトルトンの言及している社会会計については、黒澤 清が内外の会計学者で最初の開拓者である。先生は、学問研究のなかで、社会学を研究したことが生かせればとされていたが、社会会計の最初の提唱者として結実している。これについては、以下の文献に詳しい。黒澤 清『会計学』千倉書房、1950年、第5編第2章 シュルーター会計学の研究、622-667頁。
- (15) ラブロックがガイアを初めて世に問うたのは、1971年8月、大気化学に関するゴードン会議であった。旧来の還元主義的発想の枠を超えたガイア仮説は、自らの学問領域に安住してきた保守的な科学者たちから反対、揶揄、妨害など、さまざまな仕打ちにあった、といわれている。J.ラブロック『ガイアの復讐』(秋元勇巳監修 竹村健一訳) 中央公論新社、2006年、3頁。
- (16) J.ラブロック『ガイアの時代 - 地球生命圏の進化』(星川淳訳) 工作舎、1989年、370頁。自動車の排ガスや二酸化炭素を指してこのように述べているが、しかし、最近では、燃料電池車 (FCV) や電気自動車 (EV) など環境負荷のない次世代カーの開発・商品化に必死である。
- (17) 黒澤 清『原価会計論』千倉書房、1952年、3頁。
- (18) 大塚久雄『社会科学における人間』岩波書店、1977年、47頁。
- (19) 上田俊昭「環境財務会計の対象領域」、河野正男・上田俊昭他著『環境財務会計の国際的動向と展開』森山書店、2009年、95-114頁。
- (20) 藤田幸男、「会計大学院における教育課題」『企業会計』、第60巻第10号、2008年、pp56-63。
- (21) 青柳文司「会計学における研究・教育のあり方」『企業会計』、第33巻第1号、1981年、40頁。
- (22) 合崎堅二『社会科学としての会計学』、81頁。
- 会計の数字の背後にある人間や社会をみつめること、つまり人間や社会に対する純粋な愛情をもつことも先生に教えていただいた。