

辺境会計のすゝめ

三代川 正 秀

要 旨

国立民族学博物館の「会計学と人類学の融合」共同研究会に招かれ、持論の「辺境会計」について報告する機会（2018年2月25日）があった。その折のレジュメ「辺境会計の覚書」に加筆・訂正したものが本稿である。

日頃「何故」を問いながら原稿用紙のマス目を埋めてきたので、研究会では、研究対象としてきた「何故」の史的考察を、簿記技法、家計簿記、アカウントビリティ、重要性の判断、信託法理、取締役報告書、営業報告書（事業報告）、環境会計、幸福論を通じて「会計は学問たりうるか」を問って、これを報告した。また2012年と翌3年の二度に渡ってソウルにある国立韓国学中央研究院（AKS）の要請があつて、韓・中・日の三か国の土着簿記共同研究会に参画し、この国に育った「帳合の生成とその終焉」を報告してきた。

上記の二つの研究機関が求めているのは、はからずも自国の文化（人類学）と近代（会計）科学の絡みを究めることであつた。まさに社会科学の在りようを模索していたのである。そこで、これまでの拙い研究態様を会計学徒に詳らかにし、ご批判を仰ぐものである。

キーワード：先行研究の史的検討、風土と社会科学、翻訳家か、実務家か、測定用具としての簿記、言わんこっちゃない「公正価値」

1 辺境会計とは

Accounting frontiers という拙い造語¹⁾には、「先端会計(学)」と「未開の会計領域」という、相反する意味合いがある。とくに米語の「フロンティア」に込められた意味は、大西洋の海岸線からアパラチャ山脈を越え、大平原を渡り、ロッキーやシェラネバタを征服して太平洋に到達した彼らアメリカ移民の開拓精神 Frontier spirits である。そこでは常なる「辺境」の入り口、これから入植する未開拓の境 (border) をフロンティアと呼んで来た。

この「辺境」を会計研究に当てはめて会計上の未開の境に在る題材を研究対象としてきた。境界に在るということが interdisciplinary (学際) を意味するわけではなく、およそ会計的思考の希薄な領域に会計的視点から歴史的考察を加えることであつた。眺望できる地理上の限界線と学問の研究領域を重ね合わせて、研究分野の HORIZON (学問の地平) と称するが、それは智の限界領域「地平」であり、その地平線のその先(裏)にも未だ見ぬ荒野が広がり、そこが耕せるものか、不毛の砂漠なのかは入植してみなければ判らない地を「辺境」と呼ぶこととした。取り上げた題材がそういう意味で海のものとも山のものともつかない FRONTIER (辺境) にあつた [拙著『辺境会

計への史的展開』(税務経理協会 2006年)参照]からである。

悠久の時間をかけて築き上げてきた文化、経済、商業、経営などの跡付けを会計的手法によって解明していくことが会計史研究の役割の一つ(とくに経済史や経営史への役立ち)である。歴史家ではない筆者が久野秀男²⁾の警咳に接し、会計上の概念研究の手始めにその史的考察を通じて、現在までの先行研究とその成果を解明することとした。そうすることで、過去に生じた類似事件が、いかように収拾されたかを見届け、現代会計が直面している問題の最良の解決方法を見出すことに寄与できよう。

新書版『会計学の誕生』³⁾の著者渡邊泉は同書で次のように書いている。

史料の位置づけや解釈には、必ずや分析者の主観が知らず知らずのうちに入り込んでいます。そこが大きな落とし穴なのかもしれません。…まぎれもなく客観的な事実だと信じていた事象が実は、単なる主観的な解釈に過ぎなかったというのです。…ニーチェの言葉『「存在するのは事実だけだ」という現象のところだけでたちどまってしまう実証主義に対して私は言いたい。違う、まさにこの事実なるものこそ存在しないのであり、存在するのは解釈だけなのだ』…かつては、ほとんど理解できなかった最新のアメリカの会計基準や国際会計基準の動向が、歴史というフィルターを通して鳥瞰すると、ほんやりとですがその姿が浮かび上がってきたように思えます。その結果、どうしても納得のいかないいくつかの事象に出くわしました。現代会計が進もうとしている方向に直感的な危うさを感じたのです。

オランダの歴史家が「通史や概説を敷衍することで満足している歴史家(通史編纂者)と比較して、歴史の霊廟から社会に意義ある事柄を抽出し、これに解釈を加えて歴史認識をなす研究者は常に高いリスクを背負っている。それ(史実の掘り起こしと解釈)は対象とする概念の歴史的有用性であり、研究技法であり、社会への役立ちが未知数であることに由来している。」(P.J. Bouman, *Van renaissance tot wereldoorlog*, Amsterdam, 1938)⁴⁾と述べている。歴史著述家(history writers)は常に「辺境」に立って、事物の解釈を進めなければならないのである[拙訳『O. テン・ハーヴェ著 会計史』(税務経理協会 1987年)参照]。このような試みが後世に役立つと信じているが、未開が故にグロテスクで稚拙な内容になってしまうこともある。筆者のその試みの一つが絵画に塗り込められた画家の意図を読み取る「絵画の図像解釈」⁵⁾であった。中世ヨーロッパの図像に「会計職」を勤めた女性たちが息づいていたのである。

2 簿記とは何だったか

多くの場合「簿記」と言えば「複式簿記」を指し、「単式簿記」でさえ複式簿記の略式(片岡泰彦)のことであって、簿記には「単式」は存在しない(渡邊泉)とされた。さらにその複式簿記は資本利益計算を前提(茂木虎雄)に発達してきたものだともいう。この点に注視して文献を紐解いてみた。

簿記起源論は周知の①ローマ起源説、②ベネチア起源説、③インドのバヒ・カタ説、④朝鮮の治簿法など限りがない。ルネサンス期イタリアで生成された、いわゆるパチョーリ簿記論(1494年)がベネデット教団のピエトラの著(1586年)やイエズス会僧フローリの著作(1636年)の中で、消費経済体である僧院会計(資本金勘定同様に「我々の修道院勘定」や「我々コレジオ会勘定」に

最終振替がなされる)に応用されている。おそらく僧院の管理のために定着していたこの簿記をルカ・パチョーリ師も、目の当たりにしていたのではなかろうか。

茂木虎雄が言うように「複式簿記」は何よりも商品・資本運動の把握のための企業＝資本の簿記として、複記式計算＝二重記帳の機構として形成され、「企業の簿記」のなかで発展してきた。非営利経済において財産の管理目的で複式簿記が利用されているが、複式簿記は企業複記式簿記である、と言う⁶⁾。「複式簿記」は企業の簿記であるという歴史的側面と、複記式計算機構である技術的側面の統一的概念である⁷⁾と言う。

さらに茂木は超歴史的概念として複式簿記は社会主義でも当然適用され、機能するとも言う⁸⁾。マルクスによれば「資本制生産が止揚された後にも、社会的生産が維持される限り、労働時間の調整と相まった生活者群への労働の配分と、これに関する簿記が従来よりもさらに重要になる」と。すなわち、社会主義的生産形態にとってより一層必要とするのである。

小島男佐夫もまた「複式簿記を単に計算型式として扱う場合、それは企業という営利経済のみならず、家政の如き非営利経済の計算についてもまた発達せねばならぬにもかかわらず、歴史的、具体的には何故に企業の計算のみを対象として発達してきたか…」⁹⁾と。これに応じて『企業と社会』の編著者鬼形功は、複式簿記はある経済主体の活動によって生起する価値変化を二側面から認識し同時に記録していくことで左右二方向の金額合計が常に同額になる仕組みを持っている¹⁰⁾、と。そして、企業(Going Concern)は貨幣若しくは貨幣の意識がなければ存在しえないが、消費経済(Going Life)はある効用が異質の効用に転化しさえすれば貨幣はなくとも存立しうる¹¹⁾、と言うのである[拙著『日本家計簿記史』(税務経理協会 平成9年)参照]。この続きは本稿8の「国富論から幸福論へ」を参照されたい。

3 会計とは何だったか

この国で「会計」という用語が使われ始めたのは、将軍慶喜公の幕政改革により生まれた「会計総裁」(五局専任老中制の一局)に由来しているという。慶應4年に明治政府が神祇、国内、外国、陸海軍、会計、刑法、制度の七課を設け、その後財政収入を担当する金穀出納所と会計事務課を廃止して、明治2年に大蔵省が設置された。このときの会計は金穀の出納計算であり、「ファイナンス」ないし「財政」を意味¹²⁾していて、今日のAccounting(独:Rechnungswesen)を意味したものではなかった。ちなみに、明治6年に『銀行簿記精法』が刊行されるが、その序で紙幣頭の芳川顕正は「天下ノ事会計ヨリ重キハナシ…」と国家の出納について言及していた。

2007年に発覚した米国サブプライム・ローンに端を発する金融危機がその翌年には世界規模の経済収縮となって降りかかってきた。その原因とされたのが金融工学を駆使したファンドと称する金融資本の出現であり、従来の「会計」ではなくして「ファイナンス」が論議されるようになった。

日本会計史学会第26回(2008年)大会で渡邊泉が、現代会計の最も基本的役割は情報提供機能にあるといわれて久しいが、この意思決定に有用な情報を過度に強調するあまり、財務会計は「その本来の計算構造の枠組みを超えて、事実にもとづく結果の提示から乖離した、予測あるいは期待という禁断の実を口にしてしまった」¹³⁾と注意を促した。ファンドの意思決定に必要な信頼される

事実情報は会計情報という過去の成果ではなくして、将来戦争が起こるとか、石油が枯渇するとか、大飢饉の発生予知に関心があり、ミクロ的には時々刻々と変動し続ける株価から生ずる利鞘に関心があるのであって、会計という責任の塊（Accountability）を保証する監査済みデータではない。しかし、ファンドは、この得体の知れない将来の予測情報（市場のノイズ）が有用であるという錯覚から「財務会計（過去会計）の管理会計（未来会計）化」を要求してきた、と批判した。

会計の第一義的機能は外部の利害関係者への報告であり、決算時点から遡及する過去一年間に実現した配当可能利益を計算し、これを報告するのが財務会計であった。しかし、意思決定に力点を置くと、稼得利益情報よりも、将来いくらの利益が稼得できるかを占う情報の方が魅力的に見える¹⁴⁾。それが募って簿記機構の存在を忘れて、財務データの加工・修正を尽くしたファイナンス情報となり、管理会計もどき、確率を前提にした意思決定情報に化してしまった〔拙著『会計史余滴』（DTP出版 2012年）参照〕。

4 アカウンタビリティ概念

簿記機構内にあるデータは勘定科目とそこに日々積算された金額数値である。それはとりもなおさず財産管理にかかわる責任単位と責任額を表している。現金（出納）係、商品（管理）係、得意先（管理）係、貸付先、借入先、資本主というように企業組織の内外に点在する財産管理の必要から細分された勘定に示されてきた。

資産管理を示す勘定の借方側への記帳は当該財産管理係への責任額（課責：charge）を示し、貸方側はその責任の他部門への転化ないしは責任解除（免責：discharge）を表している。当該財産の管理係は借方に課された（管理）責任を果たすために、受け払いを証する書面（命令書なり、領収書）に基づいて、貸方記入が許され、残った借方残高（保全財産）については現物を示して（実査）残された責任の解除を求める。これが会計の本質とされるアカウンタビリティ（Accountability）である¹⁵⁾。

このアカウンタビリティの対象は受託した財産の管理・運用であることから、受託者はそのために「記録」を行ない、財産の「保全」をし、最終的に委託者に「報告」してその責任が解除される。この過程が会計である。

最近、この問題について本邦初の体系的研究成果が刊行された。それが安藤英義を中心とする専修大学グループによる『会計における責任概念の歴史』¹⁶⁾である。同じ専修大学に籍を置いた若き日の檜田信男から Accountability の核心¹⁷⁾を教授され、定年を迎えた最終講義の折、尋ねたところ「少し時期が早かったかな」と笑っておられました。半世紀前に教授されたことが筆者を会計学の道に導いてくれた。

ところで、予測に基づいて加工された（勘定に示された）金額は、当該財産の管理責任（受託者への課責額となり、この金額の保全責任を全うしなければ、委託者に対して責めを負うことになる。それが責任者の責めに基づかない時価（市場のノイズ）によって、責任が左右されるとなると会計責任構造としての複式簿記機構は存在を失う。責任の連鎖組織が簿記機構であり、その頂点に立つ経営者が統括勘定として集計された「決算残高」に責任を負うのである。外部のノイズがこの管理財産額を揺るがすことになると、責任者は古い師のように将来を見つめて、すべての勘定に目

配りをしなければならない。

このような会計の本源的機能のもと、時々刻々と変化する時価によって測定された公正価値 (fair value : 中国語では広汎価値、広汎=公認) にもとづく、「将来キャッシュ・フローとか割引現在価値とかいった得体の知れない数字」¹⁸⁾に化けた企業価値を (会計が) 提供することになると、「将来キャッシュ・フローを予測し、将来金利を予測し、いわば予測の二乗によって算出される」¹⁹⁾割引価値にいかほどの客観性があるのか、と言う渡邊泉の勇気ある主張に同感である。会計研究者が無批判に海外の思潮を受け入れてきた姿勢を改めるべきである。

世界規模で生じたインフレーションを財務諸表上に開示する工夫として、1970年代の英国では、時価情報を補助財務諸表 (current cost accounting) に開示する提案がなされたことがあった。我々の叡智である会計固有の概念の Accountability を放棄すると会計そのものの有用性を失うことにもなりかねない。

5 重要性の判断

2018年10月31日付で「IASBが『重要性あるもの』の定義 (definition of Material) を明確化」というタイトルのプレスリリースが配信された。この国際会計基準審議会 (IASB) によると「重要性がある」の定義は会計上重要な概念であることから、IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」が修正されるという。

更新前の定義 (IAS第1号) は「項目の省略又は誤表示は、利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に、単独で又は総体として影響を与える可能性がある場合には、重要である」とするものであった。いかにも不鮮明な表現である。そこで新しい定義は「情報は、それを省略したり、誤表示したり覆い隠したりしたときに、特定の報告企業の一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得る場合には、重要性がある」となった。

実務の世界では、重要性は常なる判断基準 (Making Materiality Judgments) であって、これが明確でないと会計実務が一步も進まなくなる。取引の認識の場であって、勘定に集計する際に、表示に際して、分析においても必ず付いて回る判断ないしは作法 (convention) である。

1968年春に「会計学上の重要性の原則」と題する拙い卒業論文を提出した。その折の「重要性」の定義は参考までに次のようであった。

企業の利害関係者に対して、必要な会計報告をなすに当たって、現に発生し、または発生する可能性のある事項について、その者が当該事項を知ることを必要とする相対的度合いである。また、それは会計諸原則とともに、当該企業に関する判断を誤らせないように要請し、企業の自由経理を容認するか否や、に関する指標となるものである。

その三年後に、この拙い論文を纏め直して「重要性——その意義と内容」という題名で本学紀要『経営経理研究』第5号 (昭和46年) に再録した。おそらく、新IASの定義よりも踏み込んだ内容である。コンピュータの登場する以前のことで、アメリカではエントロピー (平均的不確実性) による判断基準を模索し始めた時期であり、昭和50年の拙稿「重要性——その判定基準——」(『経

営経研究』第15号)でそのことに言及した。

1950年に黒澤清がその著『会計学』²⁰⁾で Doctrine of materiality (緊要性の原則)として取り上げたのが「重要性」の初出であろう。次いで初版が58年の佐藤孝一著『新会計学』²¹⁾に Principle of materiality (重要性の原則)で登場している。

「重要性」に関する斯学の論考が少ないなか、安藤英義は英国、米国、ドイツの成果を概観して複数の論攷を公にしている。その安藤は「会計情報の送り手と受け手の双方で『重要性の原則』が歓迎されているとすれば、それは…資本の効率の論理のなせる業であろう。とすれば(企業会計原則注解1にとどまっている)『重要性の原則』は資本中心主義の極みであり、このまま進めば、やがてこの原則は(資本中心主義の本質を持つものとして)強制されるかもしれない」²²⁾と記している。

6 営業報告書と事業報告

「営業報告書」なる用語(明治23年商法第218条「事業報告書」)は明治32年商法に登場した。しかし、昭和40年代に至るまでこの書類の性格については不明であった。商法の母法にあたる1867年フランス会社法第32条の「会社の状況…に関する報告」や1897年ドイツ(帝国)商法典第260条「財産状態及び会社の状況を説明する報告書」などと規定される Geschäftsbericht (営業報告書)は、もっぱら会社の状況報告(Lagebericht:「ラゲベリヒト 顛末報告」規定は存在しない)を目的とする書類であったと考えられた。明治44年商法改正時にその第254条3項に「会社ト取締役トノ間ノ関係ハ委任ニ関スル規定ニ従フ」規定が導入され、民法第644条の善良なる管理者の注意義務(duty of care)が課せられ、同法第645条「受任者ハ委任者ノ請求アルトキハ何時ニテモ委任事務処理ノ状況ヲ報告シ又委任終了後ハ遅滞ナク其顛末ヲ報告スルコトヲ要ス」ことから、取締役に「状況報告(Auskunftserteilung)アウスクンフトエアタイルング」と「顛末報告(Rechenschaftsbericht)レツヘンシヤフツベリヒト」が要求された。

この場合、状況報告に当たるのが、委任に基づく法律行為や事実行為を叙述した「営業報告書」であつて、受託財産の管理運用の顛末が「会計報告書」の役割と解された。商法典から株式会社に関する規定を独立させた1931年のドイツ株式法は財産目録を廃止したため、財産目録が担っていた決算諸表の補足説明(Erläuterungsbericht)機能も営業報告書が担うようになった。

アングロ・サクソン法系の制度は、複式簿記(貸借対照表と損益計算書作成の基礎)と会計士監査を前提とした会社制度のもとにいわゆるディスクロージャー・システムが構築され、それが英国会社法上の Directors' Report (取締役報告書…取締役が誠実に自己の業務を遂行し、株主の信認に適えたか否かを判断する資料)に集約されている。いうまでもないが、上述のフランコ・ジャーマン系諸国は貸借対照表の基礎としての複式簿記を想定したものではなく、実地棚卸なかつて財産目録を基礎に貸借対照表が作成される法規制であった。

英国は会社法を形成する過程に於いて、取締役(性悪説)は会社の利益において誠実にその権限を行使し、その地位を利用して自己の個人的利得を図ってはならないとする受託者的義務(fiduciary duty)を課した。委託者である株主に対し、会社の「真実かつ公正な概観(True and fair view)」を報告する、disclose(独逸法は Grundsatz der Klarheit「明瞭性」)が要求された。

翻って戦後の財閥解体や過度経済力集中排除といった経済民主化政策の過程で商法改正が行わ

れ、株金の分割払い込み制の廃止（昭和23年）、授權資本制、無額面株式、株主総会権限の縮小化、株主代表訴訟提起権、株主の帳簿閲覧権などが導入された（昭和25年）。フランコ・ジャーマン法系商法（取締役性善説）に株主の帳簿閲覧権を制限する代償として、取締役の不正行為や業務執行の適法性・妥当性を監視する目的で米国の慣行である Supporting schedule（財務諸表附属明細表）を計算書類の一角に取り入れ、同49年には財産目録が廃止されて、貸借対照表と損益計算書の間にあった営業報告書を損益計算書の後（1.貸借対照表、2.損益計算書、3.営業報告書、4.利益金処理案）に位置付ける変更があった。

この昭和25年の改正は、Supporting schedule による disclosure を移入するだけでなく、アングロ・サクソン法の fiduciary duty を商法に摂取する機会ともなった。すなわち、商法第254条ノ三をもって「取締役ハ法令及定款ノ定並ニ総会ノ決議ヲ遵守シ会社ノ為忠実ニ其ノ職務ヲ遂行スル義務ヲ負フ」と取締役に忠実義務（fiduciary duty）を課し、競合避止義務（商法第264条：現行会社法第356条1項1号）並びに利益相反取引の禁止（商法第265条：現行会社法第356条1項2号・3号）規定を設けた。これが商法のフランコ・ジャーマン法からアングロ・サクソン法への転換をもたらした。

これは財産目録が貸借対照表の静態明細表（期末残高明細）の役割を従来担ってきたものを、財産目録の廃止後は新設附属明細書をもって貸借対照表の動態明細表（期首残高・期中増減・期末残高の明細）に相当する役割を与えたものと考えられる。そして新たに信認（fiduciary）関係にもとづく申し開きの義務（accountability）の開示を営業報告書の機能に追加し、貸借対照表並びに損益計算書の補足説明と位置づけ、貸借対照表、損益計算書の次に営業報告書を置いたのである。

本来 Supporting schedule は複式簿記から導かれた総勘定（元帳）口座科目の内訳明細であり、財産目録は実地棚卸しを前提として貸借対照表を作成する際の基礎である。その Supporting schedule が、体系の異なる商法に混入してきたため混乱が生じた。

昭和25年改正法以後の営業報告書は、委任に基づく取締役の報告義務と（会計報告書だけでは説明しきれない）取締役の忠実義務の開示がその主要内容となった。財産目録廃止後の決算諸表の補足説明機能に着目すれば会計方針の開示や脚注表示も含まれた。これが商法上の営業報告書の役割だった訳である〔拙著『営業報告書制度論』（税務経理協会 1984年）参照〕。

平成17年7月26日に公布された「会社法」（法律第86号）には「会計帳簿」（第432条—第434条）と「計算書類等」（第435条—第444条）に関する規定が整理されている。これによると、「計算書類等」は「計算書類」（貸借対照表、損益計算書、その他財産と損益の状況を示す法務省令に定めたもの）と「事業報告」並びに「これらの附属計算書」からなり、監査役の監査対象は計算書類、事業報告及びこれらの附属明細書で、会計監査人がおこなう監査の対象は計算書類及びその附属明細書とされる（第436条1項・2項）。その結果、旧商法施行規則に規定する営業報告書の記載事項のうち会計監査人の監査が必要であると思われる事項は計算書類の注記表またはその附属明細書に移動して、会計監査人の監査の対象を限定した（図1参照のこと）。

その結果、アングロ・サクソン法系の会計 disclosure と事実報告文書としての Director's Report（「取締役報告書」：取締役が誠実に自己の職務を遂行し、株主の信認に応じているか否かを判断する資料）の導入を完成した。すなわち、複式簿記と会計監査を前提とする「適時に、正確な」会計帳簿（会社法第432条1項）と財務書類（schedule と footnote の導入を含む）、そして取締役

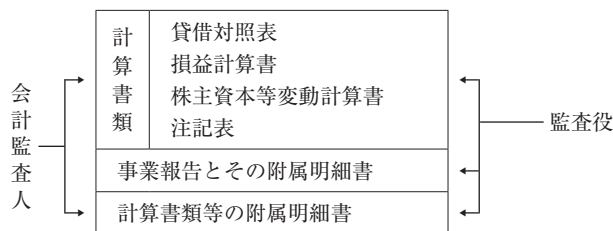


図1 会社法上の計算書類等と監査（会社法第436条関係）

による「事業報告」の作成（会社法第435条）を義務付けた。特に「事業報告」の記載事項の大部分は、会社と役員との委任関係に基づくものではなく、信認関係を基礎とする役員への課責とその報告と考えるべきである。

7 法体系の相異と会計思考

「目には目を、歯には歯を」で知られるハムラビ法典にその萌芽がみえる、と日経新聞2017年8月27日「春秋」欄にあった。「相手から信頼されて資産を託された人は、誠実にその管理や運用をする責任がある」という人として当然の思惟を「フィデシャリー」（信託法理）という。古代メソポタミアでは商人の代理として交易に従事する者が、預かった資金を元手にきちんと利益をあげているかどうかに関心があった。財産を預かる者の責任は古代ローマでも問われていた。財産を女性や子供に残そうとしたとき、代わりに別の人にいったん相続させる制度があった。相続人が託された通りに財産を分けているかどうかを監督する専門官を初代皇帝の時代には置いていたという。信義違反の行為をする相続人が多かったからだ。そこで生まれたのが、財産を託された受託者は、財産の受益者のために自己の利益を顧みず、委託(者)の本旨に従って運用すべしとする判例の積み重ねによって形成された信託法理であった。

この法理と対置されるものとして、「(委任)契約の当事者は対等の関係にあり、各々が自己の利益を追求することが許されている関係」の契約法理がある。対等な契約は道徳的・倫理的要素(信義則)よりも当事者間の合意が重視され、合意した契約を破棄する場合には損害賠償が請求できる。逆に言えば、当事者の一方が自己の利益追求に有利とおもえば契約に定める違約金を支払い、これを破棄することが認容されたのである。

この国の商法は、昭和25年に至るまで会社と取締役の関係を(民法)委任の規定(善良な管理者の注意義務 duty of care)で律してきた。会社が巨大化したため、その運営を株主総会から取締役会に移行させ、その代償として、取締役に信認義務(fiduciary duty)を課す改正が行われた。それははからずも商法の債権者保護理念から株主重視への転換でもあった。

アングロ・サクソン法系会社法では、株主(会社の所有者)が委託者となり会社(受益者)財産の運営を受託者である取締役(会)に信託することで、取締役は会社の利益を優先して会社運営に当たるべし、とするものである。信義誠実な人間関係(民法第1条第2項)をベースとするフランク・ジャーマン法系会社では、取締役は民法第644条の委任関係「受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意義務をもって、委任事務を処理する義務を負う」ものであった。なお、この国の民法(第1条第2項)に「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない

アングロ・サクソン法系会社	フランコ・ジャーマン法系会社
信認的法律関係 取締役会中心主義（株主保護） 簿記と会計士監査 取締役会報告書 ディスクロージャー 配当宣言財務諸表	委任契約関係 株主総会中心主義（債権者保護） 商業帳簿と正規の簿記原則 営業報告書 明瞭表示（Grundsatz der Klarheit） 配当提案型計算書類

図2 法体系のファンダメンタルから生ずる会計相異

い」という信義則が付け加えられたのは昭和22年であった。この二つの取締役に対する義務の相異が会計思考に影響を与えている。

ところで、先の英国会社法上の「取締役報告書」と「重要性 materiality」との間には切っても切れない Disclosure の問題が絡んでいる。星川長七は「英米法において、会社の取締役に開示義務（duty of disclosure）を課している場合は、忠実義務に関連する場合であること、そして、その行為を株主総会の認許にからしめるのは忠実義務を解除するため」²³⁾ある、と言う。その開示の場が取締役報告書であって、そこで「重要な事実（material fact）」を開示するのである。そうすることで忠実義務違反の責めを問われることなく会社と取引できるのである。

米国では、1933年証券法（Securities Act）が制定されたことを契機に重要性の論議が活発となった。すなわち、「有価証券の購入者が重要な事実（material fact）について真実でない報告を受けたり、あるいは重要な事実（material fact）が隠されたりしたため、…損害を受けたとされれば、購入者は経営者や監査人を相手に訴訟を起こすという事態が予想された」²⁴⁾ことにその萌芽が認められる。

2018年11月突然明らかになった日産自動車会長（三菱自動車並びに仏ルノー社会長）Carlos Ghosn（ブラジル生まれ、レバノン育ち、多重国籍）の（有価証券報告書）報酬過少記載事件は、英米法上の「重要な事実」であり、会社法上の特別背任罪を問われたのである。

現行の金融商品取引法第172条の4には「重要な事項につき虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項の記載が欠けている有価証券報告書等」の発行者に対する課徴金を定めている。また、会社法第960条第1項（取締役等の特別背任罪）には、取締役、会計参与、監査役又は執行役が「自己若しくは第三者の利益を図り又は株式会社に損害を加える目的で、その任務に背く行為をし、当該株式会社に財産上の損害を加えたときは」とある。

繰り返しとなるが、（大陸法上の）契約関係にある裁量権を有する者が負う誠実義務（Duty of good faith）は、自己の利益のために裁量を行行使することを禁ずるものではなく、ただその濫用を（道徳的・倫理的に）規制するに過ぎない。ところが（英米法上の）信認義務が受認者の裁量を規制するときは、専ら受益者に行使すべき裁量であることから、受認者が自己のために行使することそれ自体を禁じていると解釈されてきた。これは契約法理の思惟をもたない英米法特有の論理である。そもそも、信認関係は三者間に生じた事務委託の関係である。

8 国富論から幸福論へ

会計の視点から国民経済を把握するアプローチは1930年代の不況期のころから広まり、国民経済学者が会計学者と協働し、国家の全体経済（貯蓄・消費・投資）を測定する方法を開発した。

国民総生産（Gross Domestic Product）に代表される「国民経済計算（National Economic Account）」がこれである。GDPとは一定期間に生産された一国の財およびサービスの総額（企業会計の「付加価値」に相当する）のことである。その後この概念が国家の富裕度として世界中で語られ、一種のGDP fetishism（偶像崇拜）となっていった²⁵⁾。

会計は客観的経済尺度に基づいて、会計単位（企業、国家、家計など）の置かれている状況を測定し、これを要因別（勘定）に分類、集計して、比較秤量するものであることから、国民総幸福（GNH: Gross National Happiness）のような「心情」の評価はできない²⁶⁾。ましてや経済計算から捕捉できない資源の世界的枯渇や地球温暖化、大気汚染による健康被害、干ばつや氷河の融解、海面上昇、自然の美しさ、個人の美德、国への忠誠心などは計測されず、国の繁栄尺度としては疑問であることが最近問題視されるようになってきた²⁷⁾。

ましてや国民経済計算は人の幸せを測定するには何の役にも立たず、現在の地球の、人類の持続可能性や気候変動などの問題の大きさを考えれば、環境のコストを簿外にしておく余裕はない²⁸⁾。国全体の経済規模の量的拡大よりも健康、教育、環境などの状況を計測し、非GDP指標の数値を引き上げること——国富論（GDP）から幸福論（Happiness）へ——が政府の目標指数開発に重要だと考えるようになった²⁹⁾。

他方、会計的指標ROE（自己資本利益率）は資本制社会の効率性（efficiency）を示す概念として親しく使われてきた。この指標は組織の現況に影響するツールとなり、その妥当性や信頼性（reliability）は高い³⁰⁾。

$$\begin{aligned} \text{自己資本利益率} &= \text{売上高純利益率} \times \text{総資本回転率} \times \text{財務レバレッジ} \\ (\text{return on equity}) & \\ \frac{\text{純利益}}{\text{自己資本}} &= \frac{\text{純利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{総資本}} \times \frac{\text{総資本}}{\text{自己資本}} \end{aligned}$$

これに負けずとも劣らない価値概念に「付加価値」がある。「環境会計」に筆者は懐疑的であるが、この概念と結びつけて企業が排出した二酸化炭素にかかわる「環境(報告)会計」を2009年に構想³¹⁾した。その概要をここに示す。

環境に対する企業努力と成果（自然環境へ排出した二酸化炭素量と社会貢献量としての付加価値額が対応関係にあると仮定して）は、物量（排出 ton-CO₂）表示される二酸化炭素（自然環境へのマイナスのインパクト）と金額測定した付加価値額（企業が稼得した社会環境へのプラスのインパクト）を対比することで、企業活動が環境に如何に影響しているかを判断（環境効率）できる。

$$\begin{array}{ccc} \text{(二酸化炭素生産性)} & \text{(付加価値率)} & \text{(カーボン回転率)} \\ \frac{\text{純付加価値}}{\text{二酸化炭素量}} = & \frac{\text{純付加価値}}{\text{売上高}} \times & \frac{\text{売上高}}{\text{二酸化炭素量}} \end{array}$$

この構造（式）から二酸化炭素の生産性分析（productivity analysis）をおこなうため、付加価値率とカーボン回転率に分解する。

1) 付加価値率は企業の産み出した創造価値額の総取引高（総収入ないし総売上高）比率である。この比率が高ければ、それだけ効率のよい収益を上げ、産み出した付加価値による社会配分（人件費、配当、租税など）ないしは社会貢献の高いことが示される。

2) カーボン回転率は排出二酸化炭素のトン当たり（ton-CO₂）の総取引高（売上高）を貨幣表示したもので、排出量の効率性ないしは二酸化炭素の生産性を示す。カーボン回転率を企業ごとに対比すると二酸化炭素排出にかかわる企業努力がカーボンあたりの生産性として反映され、有効な指数となる。この比率を環境効率として表示する社会責任（CSR）報告書は多い。

3) 二酸化炭素生産性は上記のカーボン回転率に付加価値率を乗じた係数である。これは二酸化炭素1トン当たりの付加価値額で表示される。この金額数値の高い企業ほど二酸化炭素の消費効率が高く、かつ環境にやさしい事業体になる。多くの企業が2)のカーボン回転率を環境効率とするなかで、日本特殊陶業のCSRはこの比率を採用していた。

企業が公表する付加価値計算書から導いた付加価値額と二酸化炭素排出量との対比による環境格付け指標を考察したことで、簿記機構を前提とする「環境会計」が可能となった。

4) 産業界では最近ROE（自己資本利益率）がカーボン債務（削減費用）によってどのぐらい影響を受けるかの指標（カーボンROE）を構想している。

$$\frac{\text{利益} - \text{カーボン債務 (15,000 円 / CO}_2\text{-ton)}}{\text{自己資本}}$$

個別企業のカーボン付加価値計算の検討は、二酸化炭素排出量（マイナスのインパクト）とその経済的効用（プラスのインパクト）を対比することで企業の社会的存在意義を示せる。この考え方をマクロ経済に当てはめ、国家間比較を通じて、地球環境保全のための目安を構想してみる。

すなわち、前出の企業付加価値に代えて一国のGDP（国民総生産高）をその国が排出したCO₂量で除すことでCO₂トン当たりの国民総生産額が算定できる。これを仮にカーボン国民総生産性と名付け、この生産性が高いほど資源を効率的に消費し、もって国民の豊かさをも示していると仮定する。

$$\begin{array}{ccc} \text{CO}_2\text{生産性 (効率性)} \times \text{1人当たり CO}_2\text{排出量} = \text{国民所得} \\ \frac{\text{GDP}}{\text{CO}_2} \times \frac{\text{CO}_2}{\text{人口}} = \frac{\text{GDP}}{\text{人口}} \end{array}$$

ここに提案するカーボン国民総生産性の公式は、一国のCO₂当たりGDP生産性に国民一人当た

りのCO₂消費量を乗じて国民所得とする。近代国家が求める国家の豊かさ（国民の幸福度）がCO₂の排出量（自然環境）を減らし、国民所得（社会環境）を最大にすると仮定して、そのためのカーボン国民総生産性（効率）を説いた [拙著『帳合法の終焉』（DTP出版 2017年）参照]。その数値には国や地域が置かれている各種エネルギーの入手状況、気候・風土、国民性によっても大きく左右されることから、一律の施策は採りようがない。それがCOP 21（パリ協定）³²⁾で示した、CO₂排出規制に関する「共通だが差異のある責任」（原則）ということとなった。

9 会計は学問たりうるか

最近、斯学の研究領域から会計や会計構造は消え、いつの間にか確率や確率変数にとって代わり、企業会計基準委員会の『財務会計の概念フレームワーク』が、われわれの教育、研究、会計規制の主要な指針となってきた。このことが、会計研究を修復不能なほどに傷ついている、とジョエル・デムスキーは指摘³³⁾している。2006年AAA大会で「会計学は学問なのか」についてのデムスキーの結論は「いまの会計学は学問ではない。しかし会計学は学問となりうるし、またならなければならない」と述べる。「会計研究から、基礎原理が消え、会計それ自体が消え、歴史が消え、革新と多様性が消え、会計学者が消えてしまった。代わりに現れたのは、今日的会計諸規則、確率変数、型にはまった研究」³⁴⁾である。この大会でオハイオ大学のフリンガムが会計学の信用を取り戻す方策の第一に挙げたものは複式簿記の再評価である。同氏は言う、「エレガンスは、より深い真理を示唆するがゆえに、それ自体賞賛される。われわれは五百年以上も続いてきたエレガントなシステムを持っているにも関わらず、カリキュラムでも初級教科書でも、このエレガンスを強調しないのである。われわれがすでに所有権をもっているこのエレガントシステムと一緒に、情報科学を真剣に取り入れるならば、経済学者、数学者、その他おおくの大学人たちと実質的な対話を生みださうであろう」³⁵⁾と。

平成 21（2009）年 2 月に逝去した武田隆二の斯学への遺言³⁶⁾では、国際会計基準とのコンバージェンスを続けるこの国の会計基準改定のあり方に危惧を抱いて、先輩会計学徒が営々と築いてきたこの国の会計文化を「いとも簡単に抹消する無神経さには驚かされる」³⁷⁾と断言している。「制度」というものは歴史的に積み上げられた各国の文化、法制並びに慣行の上に成り立つものであり、会計制度や法律制度に限らず、教育制度にせよ、その他の諸制度は、（経済活動を営む）特定の場において、（資格のある）参加者が集い、役割と役割期待のルールの下に自由に行動することが経済行為の基本である。そして企業の業種や業態などの会社属性に応じて、それに見合った会計基準の策定を自由に実施できるような制度基盤を整備すべきで³⁸⁾、また地域文化や習慣を尊重すべきだと言う。

会計基準は若者に魅力ある論理体系であって、「操作可能なようにシンプルであることが求められる。基準の解説も、個人論文ではないのであるから、簡潔で要点が明確な短文の基準解説でなければならない」と手厳しい。そして「会計教育の面をないがしろにするような（会計基準）設定態度は厳に慎むべき」³⁹⁾であるとも言う。

科学ないしは学問は真理や社会構造のあり方を問うのであって、シンプルな論理構造を発見し、そこから導かれた原理や原則を見定めることである。例外につく例外ばかりが目立つ論理体系は単

なる社会批判であって、学問ないし科学たり得ないことを認識すべきである。会計には哲学がないといわれて久しいが、車の運転技術のような知識の集積でしかなければ、経済学に比して低級な技術論と見られてもいたしかたない。

大正5年に我々の先人達が Accounting を訳⁴⁰⁾して、「計算の理屈を探求する学（計理学）」とすべきか「計算を合せる学（会計学）」とすべきかを論じた⁴¹⁾が、その後のこの学問の発展は欧米の翻訳・移入とその普及に努めることに心を奪われ、その知識体系の内包（intension：概念に含まれる属性）と外延（extension：概念が適用される事物の範囲）を究めてこなかった。その結果が「会計学」を真の学問に高められず、概念フレームワークや国際基準の解説で満足してしまった。

会計が帳簿記録から離れて、ファンドの関心事であるキャッシュフローや包括利益、延いては「企業価値」、そして予測や確率の世界を我が物にするとき、人はそれを「ファイナンス」と呼ぶのであって、会計の歴史は閉じることになる。

コーポレートファイナンス（Corporate Finance）には「企業金融論」と「企業財務論」の意味合いがある。前者は間接金融や証券の発行市場を対象としたもので、後者は証券の流通市場を対象にそのリスクコントロールが中心課題である。会計がこの後者のリスク管理のための古い資料と化してしまったことに違和感を持たないのが問題なのである。これは、決して会計のパラダイムシフトではなくして、「会計の科学」としての枠からファイナンスの枠組みへの誤進入である。

10 会計研究者の偏向

怒涛の如く西欧文明が流入する直前のこの国の風土を垣間見た西洋人の感想は、ここに生活する庶民の誠実さ、清潔感、文化程度の高さであり、貧しくとも幸せな生活をする姿を今日に伝えている。

初代駐日米国公使を勤めたタウンゼント・ハリスは、「日本人は喜望峰以東のいかなる民族より優秀である。私はときとして、この国を開国して外国の影響を受けさせることが、果たしてこの人々の普遍的な幸福を増進する所以であるかどうか、疑わしくなる。これまで見たどの国よりも簡素さと正直さがある。日本人の容姿と態度に甚だ満足した。下田は小さくて、貧寒な漁村であるが、住民の身なりはさっぱりとして、態度も丁寧である。世界のあらゆる国で貧乏に何時も付き物になっている不潔さというものが、少しも見られない」と冷静に見ていた。そのハリス公使の通訳ヒュースケンも「おお、神よ、この幸福な情景が今や終わりを迎えようとしており、西洋人の人々が彼らの重大な悪徳を持ち込もうとしているように思われてならない」と開国後の西洋化を危惧していた。また有象無象の強欲な商人世界を渡り歩いた武器商人トーマス・グラバーですら「幕末に多くの藩と何十万、何百万の取引をしたが、賄賂は一銭も使わなかった。これは賄賂を懐に入れるような武士は一、二の例外を除いて一人もおらず、みな高潔かつ清廉であったためで、賄賂をしたくともできなかった。このことは是非特筆大書して後世に伝えておきたい」と述べたほどである。

その後周知のように近代化、合理化を、そして何よりも近代西欧諸国に追いつき追い越そうと近代科学技術と社会制度を受け入れてきた。その当初は国是の如く無批判に受け入れたことは致し方なかったが、世界の潮流を理解した今日に至っても、研究者や行政官らの風土を度外視した文化移入が横行している。

明治の初期に複式簿記や会計の知識が移入されて以来、戦前はヨーロッパから、戦後はアメリカの会計文献を翻訳して、その普及（制度化・解説）に務めることが悲しいかな（会計）研究者の仕事であった。最近にあっても金融工学を駆使したファンドの意向を受けた米国会計帝国の言いなりに、その導入こそが研究者・実務家の役割と誤解して、こぞって膨大な翻訳とその実務解説にのめり込んでいった。

ニューヨーク大学のバルーク・レブとフエン・グーの共著『会計の再生』（中央経済社 2018年）が伊藤邦雄の監訳で出版され、斯学の話題となっている。原著名は「会計の終焉」（*The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, Wiley, 2016）である。財の評価に「公正価値」⁴²⁾を導入し、世界規模の厳格な規制を実施してきた結果、投資家らに向けた報告利益の有用性を喪失させ、測定評価や適時開示のコストパフォーマンスを低下させてしまった、という。言わんこっちゃない。デムスキー、渡邊泉、そして田中弘⁴³⁾らが10年も前から繰り返し「公正価値」の危うさを警告してきたにもかかわらず、この国の会計職リーダーたちは聞く耳をもたず、唯々米国発信のファイナンス会計を神のごとく信じてきた。渡邊泉らの見解を指摘するまでもなく、幸いにも武田隆二をリーダーとして構築された「中小企業の会計に関する基本要領」⁴⁴⁾の薄皮一枚が歯止めとなっている。

「学問に王道なし」とはユークリッドの時代から我々の戒めとして語られてきたが、功を焦り流行に走り、名をなそうとするのが世の常である。簿記・会計を理解半ばにして「ファイナンス」に傾倒し、学問体系の全体像を忘れたその信奉者たちが我が物顔に「公正価値」旋風を巻き起こした。

「すべての道はローマに通ず」のであるから、研究テーマの流行を追わず、人類が編み出した会計の真髄を見定めて、体系化し、斯学の目標とする「ソーシャル・ウェルフェア」測定開示にたどり着くことが大切である。

ここで敢えて welfare を口にしたが、それが斯学の大家であったからである。中世ドイツ社会・経済史を生涯の研究課題としてきた阿部謹也は、最近の研究者が「学問の大家を失ってしまった」と言う。どの学問にも大義が備わっていて「いかに生きるべきか」を自らに問うものであるが、「学問が制度と化して、国家が学問のあり方に口を出すようになってから、学問は国家によって助成され、国家と共存してきた。その過程で研究者個人の生き方は問われなくなり、専門分野に没入さえすればそれだけで評価されるようになってしまった」⁴⁵⁾と言う。現在の斯学に必要なのは、そこに専従する学徒が自らの学問の形成史を書くなかで、自らの生き方を明らかにし、なぜ斯学の門をくぐったかも明らかになる。それが最終的に哲学に収斂していくのである。

読者諸氏には無用な説法だが、会計職に携わってきた一学徒の「学問のすゝめ」にあやかっ、
「辺境会計のすゝめ」を綴ってみた。この拙文を書き綴る誘因を与えていただいた「会計学と人類学の融合」研究会座長の国立民族学博物館出口正之教授並びに全国からそこに集まった研究員各位に感謝する次第である。

本誌『経営経理研究』に初めて投稿を許されて以来48年、45稿目に当たる。筆者を育てた本誌への恩、特にこの数年、現役を退いた筆者の戯言を苦言せずに掲載を引き受けた現経営経理研究所所長中村竜哉教授に謝意を表して筆を擱きたい。

《注》

- 1) 高寺貞男は著書『可能性の会計学』（三嶺書房 1988年）のなかで、「『非存在（存在外）の会計学』または会計外論となることを恐れず、積極的に会計外的要因をとり込み、また、旧来の見方やアプローチを裏返し、逆転させて、乱れを作り、非逆説的枠組みから抜け出そうと…もがき苦しんだ末に」（同書 p. iii）、その境地を「会計学のフロンティア」と呼んでいる。
- 2) 久野秀男著『会計制度史比較研究』（学習院大学 1992年）
- 3) 渡邊泉著『会計学の誕生』（岩波新書 2017.11.21） p. 212. 本書は「新書版」である。新書は通常、通勤途上の車中で学生やサラリーマンが手にすることができる教養書である。筆者の知る斯学の初出はおそらく山浦瑛子訳『フランス会計学』（クセジュ文庫 1973）ではなかろうか。
- 4) O. ten Have “*The History of Accountancy*” Bay Books, 1976. translated by A. van Seventer, p. 4.
- 5) 拙著『みち草』（DTP 出版 2015年4月） pp. 32-46.
- 6) 茂木虎雄著『複式簿記の基礎理論』（昭和38年 日本評論社） p. 31 参照。
- 7) 茂木虎雄著『上掲書』 p. 51 参照。
- 8) 茂木虎雄著『上掲書』 p. 186 参照。
- 9) 小島男佐夫著『複式簿記生成史の研究』 p. 59. なお、1941年の雑誌『会計』（48巻1号）に西川孝治郎稿「明治前期家計簿記書史考」もあり、戦前期から会計学からの家計簿記を認識されていた。
- 10) 鬼形功稿「消費経済簿記に関する基本的考察」鬼形功・嶋和重編著『企業と社会』（拓殖大学経営経理研究所 平成11年10月） p. 215.
- 11) 鬼形功稿「上掲論文」 p. 219.
- 12) 手許にある幕末に書かれた『會計書』と題する写本に次の一節をみつけた。

會計ノ學トハ如何ナルモノゾ 夫レ會計ノ學ト云フハ政府ニ於テ國ヲ治ル所以ノ要務ナリ 富國ノ上ニ就テ其入費ヲ取立ル方法及ヒ其入費ヲ取立ルニ就キ尤モ良法ヲ説キ且ツ既ニ取立ル処ノ國費ニ用ユルコトヲ釈述セシモノニシテ即チ「フキナンス」ノ學是ナリ 「フキナンス」ノ基本トナルモノニツアリ 一ニ曰ク「シュスチス」ノ法〔理法ト譯ス〕 一ニ曰ク「エコノミボリチク」其所以ヲ如何トナレハ…
- 13) 渡邊泉稿「現代会計の落とし穴——歴史から見る会計の本質——」会計史学会年報 2008年度（第26号） p. 1.
- 14) 渡邊泉稿「上掲論文」 p. 11 参照。
- 15) 佐藤孝一著『会計組織論』（中央経済社 1958年） p. 63.
- 16) 安藤英義編著『会計における責任概念の歴史』（中央経済社 2018年8月）
- 17) 檜田信男著『監査要論』（白桃書房 昭和41年6月）
- 18) 渡邊泉稿「前掲論文」 p. 2.
- 19) 渡邊泉稿「前掲論文」 p. 8.
- 20) 黒澤清著『会計学』（千倉書房） p. 705.
- 21) 佐藤孝一著『新会計学』（中央経済社 昭和43年版） p. 136.
- 22) 安藤英義著『簿記会計の研究』 p. 10. なお同著者には以下の「重要性」に関する論放がある。

安藤英義稿「簿記書の資本中心主義化」雑誌『会計ジャーナル』（1989年7月号）
安藤英義稿「保守主義の原則と重要性の原則」『松山大学論集』第5巻（1993年10月）
安藤英義稿「重要性の原則とお国柄」雑誌『会計人コース』（1992年12月号）
安藤英義著『簿記会計の研究』（中央経済社 平成13年2月） pp. 9-10.
- 23) 星川長七著『取締役忠実義務論』 p. 30.
- 24) 拙稿「重要性——その判定基準設定と困難性」『経営経理研究』15号 p. 133.
- 25) 福島清彦著『国富論から幸福論へ』（税務経理協会 2011年） p. 46 参照。
- 26) ブータン王国は「国民総福祉」（GNH: Gross National Happiness）を掲げている。これは国勢調査時に経済的繁栄という計測可能な量的目標に加えて、人々の精神的・感情的幸福を対面調査で集計して、計測できない三つの目標、すなわち環境保全（environmental preservation）、文化促進（cultural promotion）、良い統治（good governance）をブータンの政策に反映させようとするものである。
- 27) 『世界経済史』（*DOUBLE ENTRY* How the merchants of Venice sharpened the modern world and how their invention could make or break the planet, 2011）の著者ジェーン・グリーソン・ホワイトは「簿記に地球の存亡がかかっている…。会計の世界ではあらゆるものを貨幣価値に変換するため、地球が私たち人間に無償で与えてくれる生存環境には最低の価値しか見出してこなかった」（川添節子訳日経

- BP社 2014, p.12) という。
- 28) ジェーン・グリーンソン・ホワイト著『上掲書』p.220 参照。
 - 29) 福島清彦著『前掲書』p.22 参照。
 - 30) 黒川行治稿「公共会計学の展望」大塚宗春・黒川行治責任編集『政府と非営利組織の会計』（中央経済社 2012年）p.448 参照。
 - 31) 拙稿「企業の環境情報開示の場」鬼形・嶋共編『企業と環境』（税務経理協会 1999年）
拙稿「光発電による環境会計報告書構想から」『経営経理研究』81号（2007年）
拙稿「カーボン付加価値率に関する会計的考察」『経営経理研究』第86号（2009年）
拙稿「会計学はこの惑星を救えるか？」『経営経理研究』第107号（2016年）
 - 32) 2011年の国連気候変動枠組条約（UNFCCC）第17回契約国会議（The Conference of the Parties 17）は、2020年以降の新たな温暖化対策の国際枠組をCOP21の場で採択することとした。第21回契約国会議（The Conference of the Parties 21）がフランス・パリで2015年12月に開かれ、「パリ協定」を採択して散会した。そこで、先進国だけに対策を義務付けた京都議定書（COP3）に代わり、途上国を含むすべての国が参加する枠組を目指し、196の国と地域から代表が集まり議論・調整がなされた。146の国と地域が会議に先立ち提出した自主規制案を尊重し、各国・各地域の削減目標（5年ごとに見直して国連に提出）に法的拘束力を設けず、産業革命前（1850年）の気温をもとに、その後の地球温度の上昇を2℃以内（努力目標1.5℃以内）に抑えようとする目標が立てられた。
カーボン付加価値計算は個別企業のCO₂の効率消費を指数化したものであった。この考え方を一歩進めた国家単位でのカーボン国民総生産性はCO₂の効率消費指数であったことから、このマクロ、ミクロの2つの指数による規制の相乗効果で地球環境は相当改善されよう。
 - 33) 田中章義稿「アメリカ会計学会の反省と教訓」（雑誌『会計』178巻1号）p.10. (Demski, Joel, Is Accounting an Academic Discipline? Accounting Horizons, Vol. 21, No. 2, June, 2007.)
 - 34) 田中章義稿「上掲論文」pp.12-13.
 - 35) 田中章義稿「上掲論文」p.8.
 - 36) 武田隆二稿「会計文化の尊重と会計学の在り方」（雑誌『税経通信』2009年1月号）
 - 37) 武田隆二稿「上掲論文」p.2.
 - 38) 武田隆二稿「企業会計基準の改訂への提言」（雑誌『税経通信』2009年1月号）p.18 参照。
 - 39) 武田隆二稿「上掲論文」p.24.
 - 40) 拙著『会計の基礎と展開』（DTP 2008年）p.4 参照。
 - 41) 拙著『会計史余滴』（DTP 2012年）p.169.
 - 42) 工藤栄一郎は「公正価値会計は、理念的水準においてだが、もっぱら将来に基礎をおいた予測や見積もりの結果を財務諸表に開示するものであると理解することができる…。過去との決別であり、客観的に観察可能な実際に起こった出来事という意味での『事実』との隔絶である」と感想を述べている。
工藤栄一郎著『会計記録の基礎』（中央経済社）2011.3, p.3.
 - 43) 田中弘著『国際会計基準はどこに行くのか』（税務経理協会 2010年）
田中弘著『国際会計基準の着地点』（税務経理協会 2012年）
田中弘著『会計学はどこで道を間違えたか』（税務経理協会 2013年）
田中弘著『書齋の会計学』は通用するか（税務経理協会 2015年）
 - 44) 以下の拙稿を参照されたし。
拙稿「小会社の会計基準のあり方について」『経営経理研究』83号（2008年）
拙稿「『中小企業の会計に関する基本要領』について」『経営経理研究』95号（2012年）
 - 45) 阿部謹也稿「『生き方』を問わない経済学」（日本経済新聞 1997年10月22日朝刊）

（原稿受付 2019年1月8日）