

〔論 説〕

## 会計制度の変遷に関する一考察

—移行経済学の視点から—

魏

巍

### 〔要 旨〕

本稿は、移行経済学の視点から会計制度の変遷に関して考察を行ったものである。本稿においては、まず移行経済学の成立とその内容について明らかにし、移行経済に関して検討を行ったうえで、経済移行方式の類型化を試みる。そしてそれを受けて、移行経済における会計制度に関して検討を行い、経済移行が会計制度変遷に与える影響について明らかにする。

### I はじめに

1922年に最初の社会主義国としてソビエト社会主義共和国連邦（以下、ソ連と略す）が誕生した。ソ連では中央集権の計画経済（以下、計画経済と略す）が実践され、後に誕生した社会主義諸国の手本となった。計画経済は建国後のソ連の経済成長をもたらしたが、1960年代にその非効率性という問題が露呈したため、計画経済に対する改革が試みられた。大きな改善がないまま、1991年にソ連が崩壊した。その後、それまでに計画経済を採用していた社会主義諸国は相次いで市場経済への移行<sup>1)</sup>を始めた。

これらの市場経済へ移行する社会主義諸国（以下、移行経済諸国と略す）においては、それ以外の国と異なる制度構築および制度変遷が行われると考えられ、会計制度はそのような経済的要因から大きな影響を受けることを推察できる。しかし、このような移行経済諸国における会計制度の変遷については、その経済的要因を分析することが重要であるにもかかわらず、それに対する研究が十分に行われていない。

そこで、本稿は移行経済を研究対象とする移行経済学（The Economics of Transition）に着目し、移行経済学の視点から会計制度の変遷を検討することにする。そのため、まず移行経済学を概観することで移行経済学の成立およびその内容について明らかにする。次にそれを受けて、移行経済に関して検討することにする。そしてその後、移行経済における会計制度について考察し、経済移行が会計制度変遷に与える影響を明らかにする。

## II 移行経済学の概観

移行経済学は移行経済を研究対象とする経済学の一分野である。このような移行は1989年11月9日のベルリンの壁の崩壊に始まり、その後、1991年のソ連の崩壊によって加速されていた。

### 1. 移行経済学の成立

#### (1) 比較経済体制論<sup>2)</sup>

計画経済の非効率性はまだ顕著でない1960年代には、計画経済体制と市場経済体制の2つの相対立する体制は次第に近付くという収斂論がティンバーゲン (J.Tinbergen)、ガルブレイス (J.K.Galbraith) およびソローキン (P.A.Sorokin) などによって主張されていた。このうち、収斂論の基本文献とされるティンバーゲンの1961年の論文<sup>3)</sup>の中に、2つの体制のそれぞれにおける変化は両者をより接近したものにしていると指摘したうえ、2つの体制は各自に解決すべき問題を抱えているため、収斂する動きに向かう傾向がいつそう強まると予測していた。

その後、1960年代後半から1970年代初頭にかけて、収斂論を批判する形で移行論が登場した。移行論は、市場経済体制から計画経済体制への移行という考え方、および、計画経済体制から市場経済体制への移行という考え方、という2つの対立的な考え方がある。すなわち、ソ連・東欧の体制派マルキストは市場経済体制の計画経済体制への移行を予測する一方、西ドイツの新自由主義者であるヘンゼル (K.P.Hensel) はドイツの2つの経済体制のいずれかへの統合および東の経済体制に対して西の経済体制の優位性を指摘することで、計画経済体制の市場経済体制への移行を予測した<sup>4)</sup>。

同じく収斂論を批判する形で1960年代に登場したのは、並進論である。2つの経済体制は体制レベルではお互いに接近することがなく、並行運動すると論じる並進論は、タールハイム (K.C.Thalheim)、エルマン (M.Ellman)、ボーンステイン (M.Bornstein)、およびコルナイ (J.Kornai) などによって主張されていた。ソ連・東欧における経済改革の停滞と挫折を背景に、並進論は1970年代から1980年代にかけて、時代を代表する説となった。

以上のような計画経済体制と市場経済体制という2つ経済体制に関する議論は1989年のベルリンの壁の崩壊まで続いた<sup>5)</sup>。ベルリンの壁の崩壊は、収斂論と並進論を歴史的事実をもって否定することとなった。そしてその後、計画経済を採用していた社会主義諸国は、市場経済への移行を始めた。そのため、市場経済体制と計画経済体制の優劣または両者の調整に関する研究から、計画経済から市場経済への移行に関する研究へと、その重点が変わった。

## (2) 新制度派経済学

新制度派経済学が成立するまでに旧制度派経済学<sup>6)</sup>が主流であった。旧制度派経済学の基礎理論は、アダム・スミスによって最初に提示された最適な配分ができる市場メカニズムの理論にある。すなわち、市場メカニズムに任せれば、市場における「見えざる手」によって需給の均衡でパレート最適な配分ができ、資源は効率に配分されることになるという。

しかし、以上のような旧制度派経済学の理論には1つの仮定がある。それは、取引の過程で費用がかからないことで、すなわち、取引費用 (transaction costs) がゼロであること。取引費用の存在は、新制度派経済学の創業者であるコース (R. Coase) によって発見された。コースは、取引費用がゼロの世界では効率的な結果が常に成立するが、取引のプロセスに費用がかかるのであれば、効率的な結果は生じないと指摘した<sup>7)</sup>。

その後、コースの理論に加えて、ノース (D.C.North) の新経済史の理論、ブキャナン (J.M. Buchanan) の公共選択の理論およびウィリアムソン (O.E. Williamson) の取引コストの理論などが新制度経済学を成立させていた。

このような新制度派経済学の理論は移行経済の研究に援用され、移行経済学の発展に大きく貢献した。その理由は、それまでの旧制度派経済学は成熟した市場経済を対象とするため、移行経済に適用するのは困難であったのに対して、新制度派経済学は、「人と人との間の利害関係に重点を置くことによって、現実経済を捉えるため、利益調整や再分配が絶えず行われている体制の移行を分析するのに、最適なアプローチを提供している」<sup>8)</sup>のである。

## 2. 移行経済学の内容

### (1) 移行経済学の一般問題

移行経済学の「移行」は、計画経済から市場経済への転換プロセスを指すが、これは制度変遷という一般過程の中の1つの特定形態に当たる。一般に制度変遷は、いかにより効率の高い新しい制度を発見するのか、そしてこのような制度をいかに実現するのかといった2つの問題を取り扱うが、移行経済学は後者のみを問題としている。そのため、移行経済学は計画経済に比べて市場経済の方がより効率的であることを前提にしており、移行経済学の研究は、市場化改革をいかに実現させるという問題に集中する<sup>9)</sup>という。

このように、移行経済学は計画経済から市場経済への移行を実現させることが重要であり、移行に係わる諸問題の解決策を提示しなければならない。移行経済学の主要問題として、ここにおいては、所有権の問題、制度の問題および移行方式の問題を取り上げることとする。

## (2) 所有権の問題

計画経済の場合は生産資源の公的所有を前提としているのに対して、市場経済の場合は生産資源の私的所有を前提としている<sup>10)</sup>。そのことから、計画経済から市場経済への移行を実現させるためには、生産資源の公的所有から私的所有に転化させなければならない。

市場を形成させるためには、生産資源の私有化が必要である。なぜなら、私的所有が認められる社会では、個人、企業は彼らの資産を最も利益が得られるように使用し、所有権の移転によって資産の使用がより効率的になる。一方、公的所有が一般的な社会では、利益も損失も個人に関係しないので、所有の排除性はあまり意味を持たず、所有の譲渡性もありえない<sup>11)</sup>のである。

生産資源を私的所有に転化させるための政策として、国営企業の民営化を挙げることができる。国営企業を民営化することによって、国営企業の効率性が高められると考えられていた。そして、民営化の方法として、所有者への返還、外国資本の導入、国内投資家への資産売却、国民への株式の無料譲渡などがある<sup>12)</sup>。しかし、どの方法による民営化でも、その過程において、市場の歪み<sup>13)</sup>、経営者の不在、政治的な汚職などの問題がある。これらの様々の問題を解決し、生産資源の私有化を成功させることは移行経済学の主要な問題である。

## (3) 制度の問題

計画経済から市場経済へ移行させるために、市場環境を整備するための制度構築が必要とされる。計画経済の場合に必要なとしなかった市場経済を前提とする金融制度、税制度、賃金制度、社会保障制度、法制度、会計制度などの制度を整えなければならない。

取引費用が存在する現実の世界では、制度は経済的な結果に大きな影響を及ぼす。一国の制度的枠組みは、取引にどれほど費用がかかるかを決定する<sup>14)</sup>。移行経済の場合は、市場がまだ十分に形成されていないため、取引費用が高いと考えられる。そこで、取引費用を低くするための制度づくりが常に重要である。

また、制度革新あるいは制度変遷は、技術革新や変革と同様に、費用が伴う。制度革新あるいは制度の変遷は、収益が費用を上回っている場合に限り行われる。人々が制度革新あるいは、制度変遷を求めるのは、新しい制度が彼らにより大きな収益をもたらすからである<sup>15)</sup>。そのことから、制度の形成だけでなく、その効果の確認と問題点の解決も含めて制度の問題は移行経済学の主要な問題である。

#### (4) 移行方式の問題

移行開始の時点に、どのようにして移行するかという移行方式の選択の問題がある。移行方式については、ビッグバン (big bang) 方式と漸進主義 (gradualism) 方式がある<sup>16)</sup>。ビッグバン方式とは、計画経済から市場経済への移行に時間をかけずに行う方式である。これに対して、漸進主義方式とは、計画経済から市場経済への移行に時間をかけて行う方式である。

この移行方式の問題について、移行の初期段階ではポーランドのケースとハンガリーのケースが対立的にとらえられ、そして近年では、ロシアのケースと中国のケースが対立的に捉えられる。

中兼 (2010) によると、ビッグバン方式を採用した国々の多くは移行後に成長率の低下が観察されたのに対して、漸進主義方式を採用した国々の多くは高い成長率を維持した。また、ビッグバン方式の成功確率はきわめて低く、得られる利益は大きいのに対して、漸進主義方式の成功確率は高く、得られる利益は比較的小さい。さらに、漸進主義方式の場合是一部を壊してその部分を直すので、やり直しが比較的容易だが、ビッグバン方式の場合はすべて壊すので、元に戻すには莫大な費用と膨大な時間がかかる<sup>17)</sup>。

このように、どのような移行方式を選択するのかという移行方式選択の問題は移行経済学の主要な問題である。

### Ⅲ 移行経済に関する検討

#### 1. 計画経済と市場経済

計画経済の計画は、「与えられた目標を、最大限の一貫性と効率性をもって達成するためには、将来の行動を決定するための一連の技法であり、それは誘導的な性格ではなく命令的な性格を持っている」<sup>18)</sup>。

そして、計画経済システムは、「計画当局が国民経済全体の生産能力と国民の消費ニーズを把握し、社会的厚生を最大にする生産、要素配分、生産物分配計画を構築し、これを各経済主体に命令し実行するシステムである」<sup>19)</sup>と定義されている。

このように、計画経済においては、資源は計画当局の計画によって生産・配分・消費される。このような計画経済システムの欠陥として、非効率性の問題がある。すなわち、「計画は住民や国家という最終消費者の需要ではなく、計画執行者である企業・官庁が必要とする資源総量に立脚していたのである。企業・官庁は、新製品開発、新規技術、労働生産性の引き上げなどの計画課題を最小に抑えようとした」<sup>20)</sup>。この計画経済の非効率性の問題を解決する鍵は「市

場」がある。市場は、効率性の増大をもたらすことによって、計画を助けると考えられた<sup>21)</sup>。

市場経済の基礎理論は、アダム・スミス (A.Smith) の市場における「見えざる手」によって最適な配分ができるという市場メカニズムの理論にある。そして、市場経済システムは、「私的所有制の下で企業が利潤動機を基礎にして生産・販売を効率化し、企業経営の安定と成長を指向してそれを取巻く環境上の不確実性に対処し、内部経営資源を蓄積する過程で、経済資源が産業間・企業間に効率よく配分され、技術が不断に進歩してゆくシステムである」と定義されている<sup>22)</sup>。

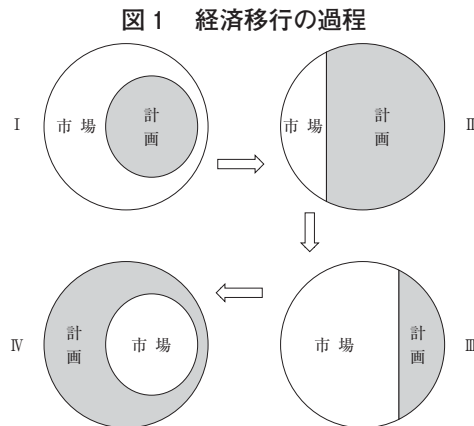
以上のことから、資源配分の調整メカニズムとして、計画経済の場合は計画を採用するのに対して、市場経済の場合は市場を採用する。言い換えると、移行前の計画経済と移行後の市場経済においては、その資源配分の調整メカニズムとして、計画を採用するかそれとも市場を採用するかについて、本質的に異なる。

## 2. 計画経済から市場経済への移行

計画経済から市場経済への移行というのは、計画に代わり資源の一部を市場で配分し、次第にその範囲を拡大し、最終的には市場経済システムに到達する過程である。ビックバン方式を採用する場合はその過程が比較的短期であるのに対して、漸進主義方式の場合はその過程が比較的長期である。どちらの場合でも、移行が実現されるまで、資源配分の調整システムとして計画と市場の両方を採用することになり、一種の混合経済<sup>23)</sup>である。

この計画経済から市場経済への移行を単純化すると、それは計画から市場への移行であり、その過程をⅠ、Ⅱ、Ⅲ、Ⅳという4つの段階に分けることができる(図1)。

まず、段階Ⅰにおいては、計画が核となっていて、市場は存在するとしてもいずれ消滅する



出所：中兼 [2010], 90ページ, 図3-2。



と考えられ、極めて小さい状態である。次に、段階Ⅱにおいては、計画を主体とするものの市場もそれを補完するために必要不可欠な状態である。そして、段階Ⅲにおいては、市場の範囲が拡大し、計画の範囲が小さいながらも重要と考えられ、維持される状態である。最後に、段階Ⅳにおいては、市場という核はきわめて大きく、計画は市場を補完するために存在するとしても極めて小さい状態である<sup>24)</sup>。

このように、経済の移行は、資源調整のメカニズムとして、計画のみ採用する計画経済から、計画と市場の両方を採用しつつも計画を主体とする混合経済へ、そして、市場と計画の両方採用しつつも市場を主体とする混合経済へ、最終的には市場を採用する市場経済<sup>25)</sup>へ到達する過程であるといえる。

### 3. 移行方式による類型化

すでに明らかにしたように、移行経済学は計画経済に比べて市場経済の方がより効率であることを前提にしている。しかし、すべてのケースにおいて、移行の目標は段階Ⅳの市場経済(自由市場経済と呼ぶ)ではないことに留意いただきたい。すなわち、移行の目標は段階Ⅳではなく、段階Ⅲの市場経済(計画市場経済と呼ぶ)である場合がある<sup>26)</sup>。

ビッグバン方式の事例としてポーランドのケース、そして、漸進主義方式の事例としてハンガリーのケースがそれに当たるが、ポーランドとハンガリーの両方は経済移行開始時に段階Ⅳの自由市場経済を目指していた。それに対して、中国の場合は、移行開始の時点で段階Ⅳの自由市場経済を目指しているのではなく、計画を重視する計画市場経済を移行目標としていた。この移行目標における本質的な相違を類型化するための要素に加え、経済移行の方式を再分類すると図2のようになる。

**図2 経済移行方式の類型**

		自由市場経済	計画市場経済
方式	ビッグバン	A	B
方式	漸進主義	C	D

この4つの類型のうち、類型Aと類型Bに該当する国は短期間に移行を行うビッグバン方式を採用するのに対して、類型Cと類型Dに該当する国は長期間に移行を行う漸進主義方式を採用する。また、類型Aと類型Cに該当する国の場合は移行開始の時点で自由市場経済を移行目

標としているのに対して、類型Bと類型Dに該当する国の場合は移行開始の時点に自由市場経済を移行目標とせず、計画市場経済を移行目標としている。

そのことから、ポーランドは類型Aに、ハンガリーは類型C、そして、中国は類型Dに当てはめることができる<sup>27)</sup>。

#### 4. 経済移行における政府の役割

経済の移行を実現させるためには政府の役割が重要である。というのは、「国家は強制力を持つ唯一の立場にあり、契約の履行を強制できるが、逆に国家に契約の履行を強制し、ある政策を実行するというコミットメントを国家に証明させる存在がない」<sup>28)</sup>からなのである。そして、国家権力の代表として政府がその強制力を持っている。

宮本（2004）は、計画経済と市場経済の大きな相違として、政府の経済に対する支配力、影響力の大きさにあると指摘する。すなわち、計画経済の場合は、生産量、生産物価格、賃金も含めた要素価格、さらに要素購入ルート、生産物販売ルートまで政府が命令を行い、非常に大きな影響力を持つ。他方、市場経済の場合は、政府は経済活動の主役ではなく、経済主体は企業と家計が中心である<sup>29)</sup>。

このように、経済の移行を行う主体は政府であり、その政府は国家的強制力をもって移行を行わなければならない。そして、強力な政府があつて初めて、移行のための経済政策を実行することができる<sup>30)</sup>。一国の制度的仕組みを作るのは政府である以上、政府の重要な役割は制度的仕組みをつくることであるといえる。

さらに、移行前における政府交代の有無は移行方式の選択に影響を与える。というのは、計画経済時期の政府が移行を行う場合、従来の制度を維持する傾向があるため、漸進主義方式を採用する傾向がある。なぜなら、「国家自身も一種の制度あるいは1つの社会組織である。そのため、その他の組織と同様、国家が制度や制度革新を推進する際には、自身の理性の限界や、費用と収益に対する考慮などによって、効率の悪い制度を無意識に維持しかねない」<sup>31)</sup>からなのである。それに対して、計画経済時期の政府に代わって誕生した新政府が移行を行う場合、従来の制度とまったく異なる制度を実施する傾向があるため、ビッグバン方式を採用する傾向がある。なぜなら、「ビッグバンは過去ときっぱりと決別しようとする意志とともに、マネタリスト的、新古典派的のヴィジョンに対する知的・政治的信奉を示し、「第三の道」を探そうとする誘惑に対する一種の保険である」<sup>32)</sup>からなのである。



## IV 移行経済における会計制度に関する検討

これまでには移行経済学を概観し、移行経済に関して検討を行ってきた。その結果、移行経済は計画経済から市場経済への移行の過程にあり、そのことは会計制度に影響を及ぼすと考えられる。

### 1. 計画経済の会計と市場経済の会計

#### (1) 計画経済の会計

計画経済における国民経済計算は、社会的生産物の生産、交換、分配といった経済過程を含む種々の社会現象を主に比率、指数、平均値、グループ化等を利用して計算する統計計算、生産技術的特性をもつ種々の経済活動を日常的管理と経常的指導のために主に物量単位を利用して計算する経営（業務技術）計算、および会計計算の3つの計算を相互に有機的に関連を保ちつつ形成されている社会主義のもとでの統一経済計算である。そのことから、会計は統計計算、経営計算とともに統一国民経済計算を構成する1つの計算と位置づけられ、国が生産物の価格決定などの経済政策を策定するためのデータとして会計が必要とされる。そしてそこにおいては、マクロ会計である国民経済計算制度は重視され、ミクロ会計である企業会計制度は軽視される<sup>33)</sup>とされている。

このように、計画経済の会計は単に個別企業の会計としてではなく、国民経済全体の経営に必要な計算の一部として理解される。松尾（1977）は、「社会主義会計は、国民経済計算体系として現れるところに、そのもっとも著しい特徴がある」<sup>34)</sup>と指摘する。

#### (2) 市場経済の場合の会計

市場経済の場合、資源の効率的配分を達成するには、情報は完全であることが要求される。そこで、会計は、「特定の組織にとって利用可能な資源のすぐれた使用のために絶対的に必要である特種の情報を提供する。…組織は、会計の提供する情報なしには、資源を使用する意思決定ができない」<sup>35)</sup>とされている。

このように、市場経済の場合、会計は特定の組織の限られる資源を有効に使用するための意思決定に利用され、その個々の意思決定が市場メカニズムを有効にさせる。そこにおいて、国民経済全体を対象とする国民経済計算制度よりもミクロ会計である企業会計制度が重視される。

以上のことから、計画経済の場合でも市場経済の場合でも、会計は限られた資源を配分する

ために利用される点に共通する。しかし、その情報を利用して資源を配分する意思決定は市場に委ねるかあるいは計画に委ねるかについては相違するといえる。

## 2. 会計制度の移行

計画経済の会計と市場経済の会計の両者における経済環境の違いから、その内容は大きく相違している。そのため、経済の移行に伴い、会計制度の移行が必要である。計画経済から市場経済への移行は、計画のための情報提供から市場のための情報提供へと、会計の役割が変化する。

まず、移行前の計画経済においては、資源配分の調整メカニズムとして計画が採用され、計画のための会計制度が必要とされる。そして移行開始後、計画経済に市場メカニズムが導入され、従来の会計制度を残しつつも市場のための会計制度が要求される。さらに、経済の移行が進み、資源配分の調整メカニズムとして市場の割合が大きくなり、市場のための会計制度の更なる導入が必要となる。最終的には、移行が達成された自由市場経済においては、資源配分の調整メカニズムとして市場が採用されるため、市場のための会計制度が従来の会計制度を代替することになる。

このような会計制度の移行と資源配分調整メカニズムの対応関係を示すと、表1のようになる。

表1 会計制度の移行と資源配分調整メカニズムの対応関係

移行段階	段階Ⅰ	段階Ⅱ	段階Ⅲ	段階Ⅳ
資源配分の調整メカニズム	計画	計画>市場	計画<市場	市場
会計制度	計画のための会計	計画・市場のための会計	市場・計画のための会計	市場のための会計

備考：移行段階については図1の4つの段階と対応する。

## 3. 移行方式の選択が会計制度に及ぼす影響

移行方式の選択は会計制度にも影響を及ぼす。すなわち、ビッグバン方式を選択する場合は、市場経済を前提とする会計制度は無修正で短期間に導入される傾向がある。その一方、漸進主義方式を選択する場合は、市場経済を前提とする会計制度は修正され長期にわたって段階的に導入される傾向がある。

さらに、移行の目標として、自由市場経済と計画市場経済の場合があるが、その選択も会計制度に影響を及ぼす。すなわち、自由市場経済への移行を目標とする場合は、市場経済を前提

とする会計制度を全面的に導入し、従来の会計制度は排除される傾向がある。それに対して、計画市場経済への移行を目標とする場合は、市場経済を前提とする会計制度を全面的に導入することなく、従来の会計制度と結合させて自国の会計制度を開発するか、適用範囲を限定して両者を共存させる傾向があるといえる。

## V 経済移行が会計制度変遷に与える影響に関する検討

前節の移行経済における会計制度に対する検討から、経済の移行が会計制度に大きな影響を与えていることが明らかになった。本節はこのような経済の移行が会計制度変遷に与える影響について、環境要因、会計目的、会計基準設定機構および移行方式の選択について検討することにする。

### 1. 環境要因

市場経済の基礎理論であるアダム・スミスの『国富論』は1779年に出版され、市場経済の成立と発展には長い期間がかかった。そして、市場経済を前提とする会計理論・会計制度はこのような市場の発展と企業形態の変化に対応する形で形成され、変遷されてきた。

一方、計画経済の基礎理論であるカール・マルクス（K.H.Marx）の『資本論』は1867年に出版され、1922年に建国されたソ連で実践された。計画経済を前提とするソビエト会計は1930年代に形成された<sup>36)</sup>ということから、計画経済における会計理論・会計制度は比較的に短期間に形成され、変遷されたといえる。

そして、移行経済の場合、市場経済の形成には長い時間をかけることなく、比較的短期間に行われる。そこにおいては、計画経済の制度はもはや機能しなくなったが、新しい市場経済の制度はまだ完全に機能していない。そのことから、会計制度の変遷は移行のために行われる傾向がある。そのため、国内環境ではまだ市場が十分に発達していない場合でも、発達した市場を前提とする会計制度が導入されることになる。

以上のことから、移行経済の場合は、会計制度は通常のような市場の発展や企業形態の変化という環境要因を受けて変遷することなく、移行のための会計制度の変遷が観察されることになるといえる。

### 2. 会計目的

すでに明らかにしたように、計画経済の場合、会計は計画による資源配分を行うためのデー

タとしての情報提供を重視するのに対して、市場経済の場合、会計は市場による資源配分を行うための情報提供を重視する。

通常には、ある会計目的があって、そのための会計制度の構築が行われ、会計目的の変化は会計制度の変遷をもたらすことになる。しかし、移行経済の場合、会計の意思決定有用性は重視されるが、計画のための意思決定と市場のための意思決定の両方が混在するため、会計目的は明確しない。会計目的は明確しないまま、市場経済への移行を実現させるために、従来の会計制度と異なる会計制度が導入されることになり、会計制度の整合性の問題がある。また、それまでの計画経済にない金融制度、監査制度、税制度などの他の制度との調整が必要となり、会計制度の変遷は制度変遷の一部にすぎないといえる。

このように、移行経済における制度変遷の問題は市場経済の制度への移行の問題であり、それぞれの個別の制度の目的よりも経済移行という目的が上位に置かれており、会計目的は明確されず、会計制度変遷は経済移行のために行われる。

### 3. 会計基準制定機構

市場経済の場合、会計基準の制定はプライベートセクターによって行われ、その施行は時には強制力を伴わない場合もある。その一方、計画経済の場合、会計基準制定機構となるプライベートセクターは存在せず、パブリックセクター（政府）が会計基準を制定する。

そして、移行経済の場合、経済移行を実行させるには強力な政府が必要とされ、会計制度は移行を実現させるための制度構築の一部にすぎない。そのことから、会計基準制定機関はパブリックセクターに限定され、会計基準の強制的な施行が行われる。

さらに、会計基準制定機構がプライベートセクターの場合、会計制度の形成は民主的な形式をとる傾向があり、その施行は強制力の弱いものであるため、新しい会計制度の定着は時間がかかるといえる。それに対して、経済移行を目標として持つパブリックセクターが会計基準制定機構の場合、比較短時間で新しい会計制度を施行できるといえる。

### 4. 移行方式の選択

すでに明らかにしたように、ビッグバン方式を選択する場合は市場経済を前提とする会計制度を無修正で短期間に導入する傾向があるのに対して、漸進主義方式を選択する場合は市場経済を前提とする会計制度を修正し長期にわたって段階的に導入する傾向がある。また、自由市場経済への移行を目標とする場合は従来の会計制度は排除する傾向があるのに対して、計画市場経済への移行を目標とする場合は従来の会計制度を排除しない。

そのことから、自由市場経済を移行目標として、かつビッグバン方式を採用する場合（類型A）は、比較的短期間で計画経済の会計制度は市場経済の会計制度に代替される会計制度の変遷が観察される。次に、自由市場経済を移行目標として、かつ漸進主義方式を採用する場合（類型C）は、比較的長期間で計画経済の会計制度は市場経済の会計制度に代替される会計制度の変遷が観察される。そして、計画市場経済を移行目標として、かつビッグバン方式を採用する場合（類型B）は、市場経済の会計制度は比較的短期間で導入されるが、計画経済の会計は排除されない会計制度の変遷が観察される。さらに、計画市場経済を移行目標として、かつ漸進主義方式を採用する場合（類型D）は、市場経済の会計制度は比較的長期間で導入され、計画経済の会計と結合させるための会計制度変遷が観察される。

以上のことから、移行経済の場合は、経済の移行という目標は何よりも重視され、そこにおける会計制度の変遷は大きな影響を受けることになるといえる。そのことから、経済移行が行われる諸国の会計制度を分析する際に、その経済的な背景を十分に理解・分析する必要があるといえる。

## V おわりに

本稿は、計画経済から市場経済への移行を研究対象とする移行経済学の視点から会計制度の変遷に関して考察した。まず移行経済学を概観することで移行経済学の成立およびその内容について明らかにした。次にそれを受けて、移行経済に関するいくつかの重要な問題に関して検討を行った。そしてその後、移行経済における会計制度について考察し、経済移行が会計制度変遷に与える影響を明らかにした。

## 参考文献

- 青木昌彦・奥野正寛・岡崎哲二編著 [1999], 『市場の役割 国家の役割』, 東洋経済新報社。
- Carey, J. L. [1973], *Getting Acquainted With Accounting*, Houghton Mifflin Company Boston (上田雅通訳[1978], 『改訂会計概説』, 法律文化社)。
- Coase, R. H. [1988], *The Firm The Market and The Law*, The University of Chicago. (宮沢健一・後藤晃・藤垣芳文訳『企業・市場・法』, 東洋経済新報社, 1992年)
- 福田敏浩 [1998a], 「移行期の経済体制論」, 滋賀大学経済学部研究年報 Vol. 5, 1-19ページ。
- 福田敏浩 [1998b], 「比較経済体制論のフロンティア」, 『彦根論叢』 第313号, 1-18ページ。
- 鉢野正樹 [2004], 「パウル・ヘンゼルの経済体制論と東西ドイツの統一」, 『北陸大学紀要』 第28号, 191-206ページ。
- 加藤寛・古田精司監訳 [1976], 『最適体制の経済学』, 東洋新報社 (Tinbergen, J. et al., *Optimum Social Welfare*

- and Productivity: A Comparative View*, New York University, 1972)。
- Lavigne, M., *The Economics of Transition: From Socialist Economy to Market Economy*, second edition, London, Macmillan, New York, StMartins' Press, 1999. (栖原学訳『移行の経済学—社会主義経済から市場経済へ—』, 日本評論社, 2001年)
- 松尾憲橋 [1977], 『社会主義簿記』, 同文館。
- マルクス=レーニン主義研究所訳 [1958], 『レーニン全集第25巻』, 大月書店。
- マルクス=レーニン主義研究所訳 [1958], 『レーニン全集第26巻』, 大月書店。
- 宮本勝浩 [2004], 『移行経済の理論』, 中央経済社。
- 溝端佐登史 [2002], 「計画経済—社会主義経済システムとしての計画経済とその破綻—」, 溝端佐登史・吉井昌彦編, 『市場経済移行論』, 世界思想社, 2-32ページ。
- 森章 [1983], 『現代社会主義の会計構造』, 大月書店。
- 森章 [2002], 『ロシア会計の歴史と現代』, 大月書店。
- 中兼和津次 [2010], 『体制移行の政治経済学』, 名古屋大学出版会。
- Roland, G., *The Transition and Economics -Politics, Markets, and Firms-*, Massachusetts Institute of Technology, 2000.
- 酒井邦雄・寺本博美・吉田良生・中野守編著 [1995], 『制度の経済学』, 中央大学出版部。
- 佐藤経明訳 [1992], 『資本主義への大転換』, 日本経済新聞社 (Kornai, J., *The Road To A Free Economy*, W. W. Norton&Company, 1990)。
- 盛洪 [2002], 「移行経済学の一般理論」, 『中国経済新論：中国経済学』, 独立行政法人経済産業研究所, 2002年4月22日掲載 (<http://www.rieti.go.jp/jp/index.html>)。
- 千葉準一・中野常男編 [2012], 『体系現代会計学 (第8巻) 会計と会計学の歴史』, 中央経済社。
- 植草益 [2000], 『公的規制の経済学』, NTT 出版社。
- 王躍生 [2001], 「新制度経済学はなぜ中国で風靡するのか」, 『中国経済新論：中国経済学』, 独立行政法人経済産業研究所, 2001年9月17日掲載 (<http://www.rieti.go.jp/jp/index.html>)。
- 魏巍 [2009], 「中国における会計制度改革に関する一考察—会計基準のコンバージェンスをめぐる—」, 九州産業大学『経営学論集』第20巻第2号, 2009年10月, 117-134ページ。
- 魏巍 [2012], 「会計規制に関する一考察—市場メカニズムと政府規制の相互関連性をめぐって—」, 九州産業大学『経営学論集』第23巻第1号, 2012年7月, 101-115ページ。
- Yeager, T. J. [1999], *Institutions, Transition Economies, And Economic Development*, Westview Press (青山繁訳 [2001], 『新制度派経済学入門』, 東洋経済新報社)。

## 注

- 1) 福田は, 体制移行は過去に3回があると指摘する。1回目はソ連における資本主義から社会主義への移行であった。2回目は1940年代後半から1950年代にかけての東欧, 中国, 北朝鮮, 北ベトナムにおける社会主義への移行であった。そして, 3回目は1990年代におけるロシア, 中欧, 東欧における社会主義から資本主義への移行である (福田 [1998a], 10ページ)。本稿においては, 「移行」を3回目の社会主義 (計画経済) から資本主義 (市場経済) への転換プロセスに限定する。
- 2) 比較経済体制論の内容については, 主に福田 [1998b], Lavigne [1999], 加藤・古田監訳 [1976], および鉢野 [2004] を参照した。
- 3) Tinbergen, “Do Communist and Free Economies Show a Converging Pattern?” (加藤・古田監訳 [1976], 3-16ページ)。
- 4) 鉢野 [2004], 6ページ。
- 5) Lavigne は, ソビエトと東欧経済について研究してきた専門家の誰ひとりとして, 旧体制がまさに崩壊し



- ようとする時に、体制の崩壊を、あるいはそれがいかにして崩壊するかを予言できなかったことを指摘した。  
(Lavigne [1999], Reface to the First Edition; 栖原学記 [2001], 初版への序文)。
- 6) 新古典派経済学とも呼ばれるが、本稿は新制度派経済学と対照する意味で旧制度派経済学と呼ぶことにする。
  - 7) Yeager [1999], p.25, 青山訳 [2001], 38ページ。
  - 8) 王 [2001], 3ページ。
  - 9) 盛 [2002], 1ページ
  - 10) その例外として、計画経済の場合は「地下経済」と呼ばれる非公的所有の経済形態が、市場経済の場合は  
国営企業のような公的所有の経済形態が観察される。
  - 11) 酒井・寺本・吉田・中野編著 [1995], 5ページ。
  - 12) Lavigne [1999], 169-186; 栖原学記 [2001], 193-213ページを参照されたい。
  - 13) 一般的には、計画経済は基本的な財の不十分な供給と低価格をもたらすと考えられている。財の供給が不  
十分のままでも価格を市場で決定すると、市場の歪みをもたらすことになる。
  - 14) Yeager [1999] pp.32-33, 青山訳 [2001], 42-44ページ。
  - 15) 王 [2001], 2ページ。
  - 16) その呼び方は必ず統一しないが、本稿は Lavigne [1995] に基づき、ビッグバン方式と漸進主義方式を呼  
ぶことにする。
  - 17) 中兼 [2010], 124-125ページ。
  - 18) Lavigne [1999], p.10, 栖原訳 [2001], 10ページ。
  - 19) 宮本 [2004], 6ページ。
  - 20) 溝端 [2002], 8ページ。
  - 21) Lavigne [1999], pp.37-38, 栖原訳 [2001], 44ページ。
  - 22) 植草 [2000], 4ページ。
  - 23) 「混合経済」は政府の経済への介入が行われている市場経済に限定して指す場合もあるが、ここにおい  
ては、資源配分のメカニズムとして計画と市場の両方を採用する計画経済と市場経済の中間形態を意味する。
  - 24) 中兼 [2010], 89-91ページを参照されたい。
  - 25) 市場の周りにある計画は必要最小限の政府からの規制を意味する。
  - 26) その最も代表的な例として、中国の「社会主義市場経済」がある。
  - 27) 類型Bに該当する国は現時点に存在しないが、計画市場経済のモデルが明確であればその可能性は否定でき  
ない。
  - 28) 青木・奥野・岡崎編著 [1999], 31ページ。しかし、必ずすべてのケースにおいて、政府は強い強制力を  
もっているわけではなく、政府は万能な制度設計者ないしは資源配分の統制者の場合もあれば、ゲームの一  
プレイヤーしかない場合もある。
  - 29) 宮本 [2004], 17ページ。
  - 30) 佐藤訳 [1992], 187ページ。
  - 31) 王 [2001], 2ページ。
  - 32) Lavigne [1999], pp.118-119, 栖原学記 [2001], 134ページ。
  - 33) 森 [1983], 4ページ, 15ページ。
  - 34) 松尾 [1977], 5ページ。
  - 35) Carey [1973], pp.1-2, 上田訳 [1978], 2ページ。
  - 36) 森 [2002], 189ページ。

本稿は日本会計研究学会九州部会第91回大会での報告にもとづく。当日は多くの先生からご  
質問とアドバイスをいただき、厚くお礼申し上げます。