

ある学際的アプローチ（インターディスプリナリー パースペクティブ）の批判的考察：会計学の方法に ついて

藤田，昌也
九州大学経済学部：教授

<https://doi.org/10.15017/4362841>

出版情報：経済學研究. 66 (3), pp.359-372, 1999-12-31. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



ある学際的アプローチの批判的考察

— 会計学の方法について —

藤 田 昌 也

1. 問 題

会計の対象は利潤であるということ、損益計算という認識活動をととして利潤が認識され、その認識の構造様式が簿記であるということ、更に利潤の源泉によってその構造が異なるだけでなく、利潤の分配とかわる企業形態すなわち出資者・債権者の関係によっても規定されることについて別に展開してきた（藤田昌也[1987], [1997]）。ここでの課題は、私の理解と異なって、会計の対象を企業活動＝個別資本運動としてきたわが国のいくつかの会計理論の方法論的な問題について考察することである。方法論の問題についてはすでに相当の論文があるが、会計の対象に焦点をあてたものは、多分あるにしても少ないのではないかと思う。おそらくその理由は、会計の対象は企業活動であることは今更論じる必要もないほど決まりきったことであるという理解があるからであろう。しかし少し考えるとそれほど決まりきったことではない。というのは会計は企業活動のすべてを対象としているわけではなくて、損益計算に関わるかぎりであるからである。

利潤あるいは損益はそれ自体さわることも見

ることもできないのであって、差額計算することによってしか認識することができないが、その差額計算の計算項目のデータは企業活動の中からしか取り出すことができない。だから直接的には企業活動を対象としているように見える。しかし対象は損益であることを忘れてはならない。企業活動そのものを対象としていると誤解してしまうと、貸借対照表や損益計算書は、企業活動を表すには最初から不十分である。時価主義や連結会計、それに資金計算書というように、つぎつぎと新たな要求がでてくるのもそういうことからであろう。しかしそれでも企業活動をあらわすに充分なはずがない。限りなく拡張されていかなるを得ない。

さて日本の会計学の萌芽期における会計学者の課題は、田中章義氏[1991]によれば第一に会計学を技術の学におわらせることなく社会科学たらしめることであった。この問題意識のもとにまずヴィントの実質科学と方法科学という二大区分が前提とされたうえで、会計学は「認識するための認識方法（形式）を研究する方法科学、すなわち特定の対象にかんする認識科学＝特殊認識論である」として、会計学は後者に分類された（田中[1991]p. 207）。さらにマルクスの影響の下に「認識とは、その対象たる客観的存在の主観への反映（模写）であると考え、客観的对象は、内的必然性にもとづいて自己運動

この論文は、草稿の段階で田中章義教授に検討していただいている。記して謝す。

するものであり、それ自身の動因（矛盾）、構造、体系、歴史をもつものであり、それについての認識もまた対象の運動と歩みを同じくして発展するのだとする」理解があった（田中，[1991]p. 208）。つまり会計の内容は、会計の対象であるものを反映しているだけでなく、会計学の対象である会計形式、方法もまた対象によって規定されているものであり、対象と認識は一致しているものであるという理解であった（畠中福一，[1932]p. 65）。

かくて会計的認識の構造を明らかにするには、それを規定している客観的存在の構造を明らかにすることがまず必要と考えられた。したがってわが国の会計理論は、その出発点において、会計的認識の構造を明らかにすることを課題とし、その課題の遂行を会計の対象の論理の分析によって果たすことに方向づけられたとすることができる。それゆえ会計の対象を企業活動とし企業活動＝個別資本運動とおくとき、個別資本の論理でもって会計の認識構造を明らかにすることが、具体的な課題として受け止められたとしても自然のなりゆきであろう。この方向においては個別資本の運動は、会計方法の分析の手段として位置づけられたことになるとともに、個別資本の運動の論理は資本論から借用されてきた。

しかしこのアプローチは出発において、解きたい論理的な難問をかかえていた。個別資本の論理を資本論から借用してくる限り、その演繹的な展開が必ずしも会計にたどり着くとは限らない（Ryan, Scapens and Theobald, [1992]）。資本論に描かれる資本の運動の論理と会計あるいは会計の認識構造との間に乖離（discrepancy）があるからである。この乖離をどのように受けとめるか、どのように解決して行くかが、研究

者の学説を特徴づける論点になっていくことになる。

なお因みに、この「乖離」を無視すればどのような主張になるか、一例がある。その例を R. A. Bryer [1994] に見ることができる。ひとつの典型として紹介しておきたい。

彼の論文は、マージナリストの価値論とマルクスの労働価値説のうち、後者の方が会計学には有用であるということを示そうとしたものである。会計に関していくつかの問題を扱っているが、その中のひとつとして、資本 capital についてつぎのように述べている。

「マルクスが叙述しているように、単純商品生産のシステムのもとでは、商品の循環は、C (Commodity) - M (Money) - C (Commodity) の形態をとるが、資本主義生産のシステムでは、M - C - M' の形態をとる。ここでは、M' は、投下貨幣プラス貨幣循環の後の増加分に等しい。この運動の 2 番目の貨幣は、資本に転化する。その機能から見ればすでに資本である。コンペンションの会計にとって、“資本 capital” は、利潤の獲得のためにエンティティに前貸しされた貨幣あるいは貨幣等価物であり、利潤獲得の期待が薄まるにつれて資本は償却される」（Bryer, [1994] p. 323）。

FASB を引用しつつ Bryer のいわんとすることは、マルクスの資本も会計における資本もおなじであり、マルクスの労働価値説はそのまま会計においても通じるものであるということである。

しかし会計において資本とは、貸借対照表の貸方の資本勘定あるいは持分勘定のことを指す。この資本勘定が政治経済学における資本と同じであるはずがない。資本勘定が示しているのは、損益算定基準としての出資額であり、か

かる意味において期首あるいは元入れの資本有高をしめす数値にすぎないのであって、企業で運動する価値としての資本を意味しない。

因みに Bryer が、引用した資本は、FASB の概念ステートメント 1 (The Objectives of Financial Concepts, No. 1) の 11 パラグラフと 13 パラグラフである。それにはにっぎのように書かれてある。

Par.11. Production and marketing of goods and services often involve long, continuous, or intricate processes that require large amounts of capital, which in turn require substantial saving in the economy.

Par.13. Business enterprises raise capital for production and marketing activities not only from financial institutions and small groups of individuals but also from the public through issuing equity and debt securities that are widely traded in highly developed securities markets.

この箇所は、企業が財の生産のために多くの資本が必要であり、株式や社債の発行をつうじて獲得されるとのべたところで、会計計算について述べたところではない。したがってここでの“資本”というのは、資本勘定や持分勘定のことではなくて、さきのマルクスの資本と通じるものである。換言すればこのことをもって、マルクスの労働価値説が会计学にとって有用(relevant)であると主張できる論拠とはならないものである。

FASB の Statement of Concepts には、資本勘定 Capital Account という表現はないが、Statement of Concepts 3 に、持分(Equity)として、次のような説明がある。

Par.43 Equity is the residual interest in the assets of an equity that remains after deducting its liabilities. In a business enterprise, the equity is the ownership interest.

持分には、資本勘定(capital a/c)と剰余勘定(earned surplus a/c)が含まれるが、いずれにしろ、この定義がマルクスの資本と同じであるとは到底いえない。

Bryer は、マルクスの学説の有用性を根拠づけるために会計のもっとも常識的なところでさえ、歪曲している。

Bryer が歪曲しているのは、この箇所だけではない。減価償却についても同様な傾向が見られる。

“If we … consider the case of an instrument of labor during the whole of its period of service … we find that during this period its use-value has been completely consumed, and therefore its exchange value completely transferred to the product. For instance, if a spinning machine lasts for ten years, it is plain that during that working period its total value is gradually transferred to the product of ten years.” (Vol. 1, p. 311)

そして Bryer は、ここから、マルクスは、歴史的原価主義を主張していて、しかも直線法を仮定しているというのである。資本論のどこにも歴史的原価主義という説明もないし、直線法ということもない。むしろ資本論を直接的に適用するために、資本論を拡大解釈した、あるいは歪めた例である。

またこの理解の前提には、マルクスの論述にしたがって、減価償却は固定資本が生産物に移転する価値の計算であるという理解がある。し

かし減価償却という手続きが価値移転計算であるというのは、会計学の中では証明されていない。むしろ否定的である。(馬場克三[1965]pp. 1-30, 藤田昌也[1997]pp. 95-123)。マルクスの一文をもって、減価償却を価値移転計算とするのは会計問題を政治経済学にあわせて歪めたものである。

2 諸論者の諸説

木村和三郎は、「損益計算の社会経済的性質」(木村和三郎[1937], のち、『科学としての会計学』第1章)の冒頭に次のように書いている。

「個別産業資本を中心とするあらゆる現象の本質的把握には、常に社会総資本との関連において見ること、根本的な要請である」(木村和三郎, [1972a], p. 17)。そしてその根本的な要請とされる「社会的総資本の循環形式は、単純に $G-W \cdots P \cdots W'-G'$ と公式化されている。個別産業資本においても社会的総資本の一部としてのいくたの制約は加えられるべきであるが、やはりこの循環公式が妥当する」。「したがって、個別産業資本の損益計算は次のような基礎的な形態をとる」(p. 17)。

損益計算 (製造勘定)		貸借対照表 (資本勘定)	
W	W'	G'	G

図1

ここでの関連でいえば、貸借対照表、損益計算書の構造は、社会的総資本の一部として制約が加えられる個別産業資本によって表されているということである。つまり出発としての政治経済学があたえる資本運動と会計との乖離を、

社会総資本と個別産業資本との関係の中に認め、そして個別産業資本は総資本に制約が加えられるものとして位置づけていると言うことである。さらに「個別産業資本の損益計算は、現象の表相をなぜ回すに過ぎないものであるから価値において記録するのではなく、価格において記録するに過ぎない。」として価値と価格との相違としてもとらえている。「増殖せられる価値は流通＝販売においてはじめて個別資本の意識に上る。…。簿記は徹頭徹尾、個別産業資本の循環過程を観念的に再生産するのである」([1972a], p. 18)と。「個別資本の意識」と言う表現も見られる。

かくて社会的総資本の循環形式を出発点として、「意識に上る」もの、観念的に再生産されるものが、基本的な個別産業資本の循環公式の修正という方法で導かれていく。たとえばマルクスでは、資本循環公式の記述において、資本の調達については全く言及されていない。したがって自己資本、他人資本の区別などはない。しかし複式簿記においては重要な要素であり、資本金と負債は不可欠な勘定であり、簿記論を構成するにはどうしても持ち込まなければならない問題である。木村はこれらを所有関係の分岐として簿記に適合するように付加的に導入してくるのである。

資本循環公式を複式簿記に適合するように修正して行く一方で、資本循環公式に合うように、貸借対照表の構造を修正するということも見られる。先の(図1)の右図の貸借対照表であるが、この「資本勘定(貸借対照表)」におけるG対G'の勘定形式は循環開始時点における資本量と終末における資本量の比較にして、複式簿記の記帳形式における計算上の規約として借方と貸方とは互いに他方に対して加算的減算の関

係に立ち、したがって量的には G' 減 G すなわち g 、貨幣形態にて増殖回収されたる利潤量を示すもので、直接には資本の存在量を示すものではない。」([1972a]p. 19)と述べているが、この B/S の右側の G は、やはり仕入れのための現金支出(フロー)と誰が見ても瞭然と解釈できるであろうし、これをもって貸借対照表の構造をしめしたものとするにはやや無理があるように思える。資本循環公式がそれ自体フローであるから、以上のような適用からは損益計算書を $W-W'$ と示すことについてはわかりやすいものがあるが、ストック比較計算である貸借対照表に資本循環公式をあてるには理解困難なものがある(服部俊治[1973])。

中西寅雄([1931a])においても出発点は、 $G-W-G'$ である。論証すべきことは $A=K$ という式が個別資本運動を反映しているということである。この論文のテーマは $A-P=K$ か、それとも $A=K+P$ のいずれが簿記にとって基本的な方程式であるかであるが、まずここでは $A=K$ を導き出そうとしている。

出発点が、 $G-W-G'$ である理由については、簿記は、企業の歴史的記録であり、個別資本を計算記録する([1931a, p. 24])として、簿記の対象が個別資本であることを言明している。簿記の具体的職能が何でなければならないかは、簿記学者が恣意的にきめることではなくて、企業それ自体の本質に照応して決められるべきことである([1931a]p. 45)。

この立論の前提に会計学の対象は、会計方法あるいは会計技術であって、その説明が、超歴史的に、単なる技術として分析されるのではなくて、歴史的にあるべきものとして理由付けがなされるべきであるという理解がある。ここで分析される技術は、具体的に簿記であり、数

式的に分解・説明されることでは満足できないと言うことがある。

資本の増殖過程は、 $G-W\cdots P\cdots W'-G'$ である。これは資本論より導かれた理論の出発点である。しかし資本の運動は個別資本の運動として顕現し、個別資本の運動の相互のもつれ合いとして社会総資本が形成される([1931a]p. 31)。そして貨幣資本の循環が、価値の前貸しと価値の増殖を表しているという意味で説明の基礎とするに最も適当であるという。

さらに個別資本または企業資本の考察は、総利潤の分配、所有関係の問題を考察しなければならないということが主張され、またそのように資本循環運動が修正される(ここでは省略)。

貨幣資本の運動について次のように述べている。この運動形式でもってただちに簿記の理論的基礎とすることができない。というのはこの形式は、個別資本の運動を本質的な関連において見たもので、個別資本の運動はより具体的な、より現実的な、したがって資本家の通例の意識に反映するところの形において、これと異なる形になるからという。したがって個別資本の運動をより具体的は姿において考察しなければならない。

そのひとつが、費用価格の成立。そして利潤は販売した価格とこの費用との差としてあらわれるから、貨幣資本の循環は、 $G-W\cdots P\cdots W-G'$ とあらわれるという。

さらに個別資本の現実の運動をその連続において考察するときには、その機能形態において、同時に併存し、しかも一の形態から他の形態に逐次的に推転しつつある。したがって個別資本の運動を一定の時点において、一方では機能形態から、他方では価値量的に見れば、

$$G + A + Pm + W = G_1$$

となるという。左辺は、順に、貨幣資本、賃金、生産手段、商品を表す。つまり貸借対照表の借方を表すことになる。右側は、総資本価値をあらわし、簿記上の資本つまり貸借対照表の貸方を表す。つまり $A=K$ が導かれたということになる。かくて A は財産であり、企業資本を機能形態においてみたものであり、 K は企業資本を価値量的に見たものであるという。

簿記の対象は個別資本運動であるということから、したがって個別資本運動を反映しており、その個別資本は貨幣資本の循環によってあらわされるということから、貨幣資本の循環運動を出発点としている。しかしこれがそのままして簿記の構造を表すはずがない。だから資金の調達源泉の要素を加え、更に利子という剰余価値からの分配を加えながら、説明すべき、 $A=K$ へと、貨幣資本の循環式をそれに合わせて修正して、この等式が資本運動を表していることを論証しようとしている。

この説明すべき $A=K$ がどこからきたものかはここでは語られない。簿記は、個別資本を対象として、したがって個別資本運動をえがいているということから、貨幣資本循環運動を経済学から理論的に獲得し、説明すべき簿記の構造である $A=K$ との隙間を、この貨幣資本の修正という形でうめてゆくという展開である。

この手法は、馬場克三に受け継がれて行く。

馬場のアプローチは、『減価償却論』とその後の『会計理論の基本問題』における特に会計構造に関する諸説とは展開に異なるものがある。前者においては、減価償却は価値移転の計算ではなく、また価値移転計算をしようとするものでなく、たとえしようとしても価値計算はできないものであり、帰するところ投下資本の回収計算とならざるを得ないことを論証してい

る。そこでは資本論に描かれている価値移転の論理と会計の論理は異なっていること、両者の乖離を乖離としてその必然性を論証しようとして課題がたてられている。価値移転ということから出発して、それを修正したりあるいはそれに何かを付加することによって減価償却という概念が獲得されるという展開はされていない。経済学から区別された、会計学独自の領域を減価償却問題を通して主張している。

しかし『会計理論の基本問題』([1975])における、とりわけ会計構造に関する展開は乖離を埋めることに主眼が置かれている。

その第3章の六において、資本循環公式による勘定理論が試論としてであるが展開されている。その出発点は次のように書かれている。

「企業の活動は企業資本の活動に他ならないが、簿記・会計が企業の活動を記録計算するものであるならば、当然、簿記・会計は企業資本の運動を記録計算するものであるということになる」(馬場克三[1975], p. 87)。資本の運動は通常次のような公式で示される。

$$G-W-G'$$

もしくは

$$G-W\cdots P\cdots W'-G'$$

しかし「この資本循環公式を考え出したマルクスが問題としたことは、主として社会経済全体のことであって、そこでは企業資本のことは予定されているだけであって一応、考察の外におかれている。またこの公式は社会経済全体についてみても、極めて単純化した前提のもとで考えられているのである。したがって、これを複式簿記のような現実の問題に適用するには、この公式を一層具体的なものに転化させておかねばならないわけである」(p. 88-89)。

ここではマルクスの資本循環公式と「複式簿

記のような現実の問題」の間の乖離をみとめて、その乖離は、「公式を一層具体的に転化」させることによって溶解されるものとして位置づけられている。その具体化の最初は、所有関係である。

$$K - G - W \cdots P \cdots W' - G'$$

資本循環公式の出発点に、「K」を挿入することによって出資が表現される。第2は、資本運動の連続性の条件が導入される。

$$K_1 - G - W \cdots P \cdots W' - G'$$

$$K_2 - G - W \cdots P \cdots W' - G'$$

$$K_3 - G - W \cdots P \cdots W' - G'$$

$$K_4 - G - W \cdots P \cdots W' - G'$$

$$K_5 - G - W \cdots P \cdots W' - G'$$

この資本の連続重複運動の進行を条件として追加することによって、ある時点における重複運動の純断面をとらえることができる。かくて出発点の $K_1 + k_2 + k_3 + k_4 + \cdots k_n = K$ と、縦断面の要素である、 G' 、 W' 、 P 、 W 、 G の合計の比較によって、ストック比較計算が可能となる。したがって投下資本を K 、財産を A で表せば、 $A = K$ という貸借対照表方程式が成立し、資本運動において財産は増加するから、 $A' = K + g$ (g は利潤) となるという。

収益費用計算の説明については必ずしも明瞭ではない。「費用収益の発生過程は、既述の図式の中に含まれている」としながらも、「そのような符号を追加することは不可能ではあるまいが、しかしそのような煩瑣な表示を試みることは却って理解を困難にするだろう」 ([1975] p. 93) としている。しかし残念ながら収益費用は、勘定の形があたえられるまでにはいたっていない (服部俊治 [1973])。

以上の馬場の展開は、マルクスの資本循環公式を出発点としながら、そこには描かれていな

い所有関係や連続性を付加的に導入することによって、 $A = K$ を導こうとしたものである。すなわち資本循環公式と説明すべき会計構造との乖離を資本循環公式を目的的に修正することによって、埋めて行くという過程でもある (鄭貞淑 [1997])。

同じく資本循環公式から出発しながら、一方で木村は動態論を念頭において、他方では中西・馬場は、 $A = K$ をゴールとして、それぞれに思い思いに資本循環公式を修正していったのである。

損益計算の論理と経済過程の資本の論理とは異なる。この異なり方をここでは乖離といっているが、この乖離を以上の3人の論者は、資本循環運動という理論モデルに種々の条件を付加することによって演繹的に埋めようと試みてきた。しかしこの乖離をどこまで埋めることができるかが重要な問題である。たとえば、資本循環運動から、フロー比較は導き出されるが、ストック比較計算は充分ではないとか、あるいは逆であるとか、損益計算の最も基礎的かつ重要なことが必ずしも納得できるできるようには導かれていない。更に株式会社会計制度における諸問題、たとえば資本の利益化、あるいは利益の資本化といった会計についての問題が、果たして会計の対象である資本の運動ということから説明できるのかということにもやはり疑問が残る。さらによしんばできたとして、説明すべき会計問題にあわせて分析手段である個別資本運動を、語弊を恐れずにいえば、都合よく修正して行くことで説明したということになるのではないかという疑問も残らざるをえない。

この乖離を違った概念で捉えるアプローチもある。岡部利良 [1991] 自身が「会計学の研究方法に関して多少でも明らかにしてみたいと思

執筆してきたもの」とあげており、しかも副題に「会計学研究序説」とある論文[1957]にもとづいて岡部理論を叙上の視点よりみてみたい。

岡部([1957a], p. 66)は、会計学とは企業の会計を研究するものであり、会計とは、企業の活動(実態)を具体的に把握することである、と簡潔に述べている。さらに企業活動とは、より厳密に(あるいは理論的に)いえば、個々の企業の支配する資本、すなわちいわゆる個別資本の運動ないし循環過程として知られるものを意味する([1957a]p. 66)。この過程を記録計算するには当然一定の方法によらなければならない。この場合実際に捉うべき対象(会計の対象)という点からすれば、それは会計学上の財産(ないし資産)、資本(ないしは自己資本なる資本と他人資本となる負債)、収益・費用(ならびに原価)等という一定の概念として規定されているものである([1957a]p. 66)。

この個別資本の運動と会計の対象という財産、資本収益・費用の区別と両者の関係は、先に見た木村、中西、馬場にとってと同様、岡部理論にとっても重要である。

岡部は、会計学は会計方法、したがって一種の方法に関する学問(方法の学)と規定する。この会計方法は、一個の技術的なものであり、それ故に中立的なものに見える。しかし資本主義社会における技術は、たとえば資本主義社会の工場における機械のように、決して単に中立的なものとして存在するものではないという([1957a]p. 67)。すなわち会計方法は「資本家の企業経営の手段」であり、会計学はその会計方法に関する知識の集積として発達したものである。したがって会計学は企業の会計方法を研究対象とするものであり、企業は一言でいえば個別資本による利潤(剰余価値)獲得の組織で

あり、この利潤を獲得することが最高の目的である。かくて会計もこれら企業ひいては資本家の手段とされるものであるから、必然的にその本質、在り方も規定されるという関係にあり([1957a]p. 69)、企業の本質を離れて会計の問題も正しく理解しがたいものがあるという。更に企業は代表的には株式会社であり、独占資本であるが故に、会計もまた株式会社会計であり、独占の会計ということになる([1957a]p. 70)と。かくて株式会社であり、独占資本の会計は、収益を小さく、費用を大きく計算することだけではなく、さらに虚偽・不正が加えられ、利益の隠蔽がなされるという([1957a]p. 70)。そして問題は、現代の会計は基本的には何のために、どのように利用されているかにあるとされている([1957b]p. 3)。

我々の問題にもどって見よう。会計の対象として記録すべきものは、個別資本の循環過程であるが、しかし会計ではこの過程を実際に把握する場合に問題とされるのは、財産、資本、収益、費用等のものである。これを岡部は会計対象とし、個別資本循環過程を一般的対象とよんでいる([1957b]p. 4)。問題はこの二つの関係である。岡部は次のように述べている。「これらの会計対象を(理論的に)規定するには、何よりもまず、個別資本運動過程が理論的によく捉えられていなければならない」([1957b]p. 4)。なぜならば「会計対象としての財産、資本、収益・費用等は、この個別資本の循環過程における価値(すなわちその実体が労働である価値、ことに資本価値)がそれぞれの関係のもとにみずから表すところの、その表現形態とみるべきものである」([1957b]p. 4)。会計対象を理論的に規定するには、価値の概念を前提としなければならない。そして価値論(ことに客観価値説

たる労働価値説)を前提とし、あるいはそれによるのでなければ、問題の正しい把握の仕方は不可能なものである」([1957b]p. 4)。その根拠は、会計学もまた広義において経済に関する学問であるというところにある。かくて「批判的研究」の必要性を主張し、会計学批判、会計批判を課題とすべきとし、しかもその批判は建設を伴わなければならないとする([1957b]p. 6-7)。そのとき批判の依って立つ前提こそが価値論ということである。

木村、中西、馬場も、会計は個別資本運動を反映するものとして、個別資本運動に種々の条件を加えながら、資産、負債、資本、収益、費用の諸概念を獲得することによって、会計の認識構造そのものが、対象たる個別資本運動に照応することを論証することにつとめてきた。他方、岡部理論においては同じく会計の対象（一般対象）として、個別資本運動をおきながら、それとは区別されたものとして、財産、資本、収益・費用等がおかれている。その場合前者から、演繹的な論理操作をへて、両者の乖離を埋めて行くのではなくて、前者の価値論を前提にして、後者を建設的に批判するという関係に置かれている。したがって財産、資本、収益・費用等は、会計対象というよりは、会計方法に属するカテゴリであろう。「私の会計対象は、これらの各計算（貸借対照表上の財産資本計算、損益計算書上の収益費用計算）の対象されるものであり、そして会計学上からいえば、これらの各計算によって、企業の活動・個別資本の運動過程はいわゆる計数的にとらえる」（岡部利良[1978a]p. 141）というとき、これらの勘定は計算式の要素という意味である。

かくて価値と財産、資本、収益・費用等との乖離こそが、岡部理論を特徴づける建設的提言

の根拠となっているということになる。

しかし乖離のこのような方法論的解決によって、会計の歴史性は会計方法そのものからは喪失されてしまうことになる。岡部理論においては会計に歴史性をあたえるものは、会計の対象である個別資本ではなくて、会計を手段として利用する企業である。木村、中西、馬場が会計の対象たる個別資本運動から会計の認識構造を説明するとき、会計の構造そのものの歴史性の論証でもあった。技術を中立的なものとして理解するのではなくて、技術そのものの中に歴史性を見出すことであり、複式簿記は資本主義の所産であることの説明であった。しかし岡部理論においては、個別資本運動と諸勘定との乖離を容認することによって、逆に簿記あるいは会計方法の歴史性が喪失されてしまっている。歴史性は、手段として利用する企業（あるいは資本家）の手にゆだねられることになる。換言するならば会計方法そのものは中立的であって、利用者が歴史性を付与して行くということになる。それ故にこそ建設的提言の存在根拠があるのである。したがって岡部理論においては会計機能論があっても、会計構造論を見出すことができないことになるのも偶然ではないように思う（岡部[1991]第3章）。

個別資本説が、会計の対象たる個別資本の運動を反映する、あるいは反映しなければならないという前提で進んだとすれば、宮上一男はむしろ会計は何も反映しないという主張を試みたといえる。あたかも会計が何か対象を反映しているといった途端に、対象の論理＝個別資本運動によって会計を説明しなければならないという状況に陥ってしまうことを避けるかのようにである。宮上一男の著作は膨大なものであり、もとよりここですべてを詳細に取り上げるわけ

には行かない。また著作を通じて一貫しているというのではなくて、変化し発展している。ここでは宮上一男([1959], [1965], [1969])を中心に参照する。

なお宮上理論についての検討も、早い時期からすでに多くの論者によって試みられており(岡本愛次[1964], 浅羽二郎[1964], 馬場克三[1975], 田中章義[1976], 岡部利良[1977], 遠藤孝[1977]), ここで特段何か新しいものを付け加えるわけではないが、冒頭に述べたように、会計的認識方法の論理と会計対象の論理の問題との方法的な乖離という観点から見てみたい。

すなわち会計の対象を企業活動＝個別資本運動とおき、資本論から資本運動という理論モデルを獲得して、対象の論理から会計を説明する場合、資本運動という経済の論理と眼前にある会計の論理との間に乖離があるということである。その乖離を資本運動という理論モデルから出発して演繹的に具体化・展開することによって、会計にたどり着き、その乖離を埋める立場もあるし、また建設的提言によって、両者の間を埋める立場もあることも見た。しかし宮上一男は、その後方向を転じたとしても、この乖離こそが会計の存在根拠であるとしたことが、学説の特徴ではないかと思う。そしてその乖離は「隠蔽」ということでもってあらわされた。会計というのはここでは公表会計である。すなわちこの乖離＝隠蔽こそが公表会計の存在根拠であり、方法的乖離に会計の存在根拠を求めたのである。

初期の著作ではこの乖離の契機を、すなわち経済過程の減価償却と会計上の減価償却の乖離を次のように述べている。「現実の経済過程としての減価償却は、会計上の減価償却のいかに問わず進行している。この減価償却部分をそ

のまま会計上の減価償却として計上すれば、現実の減価償却と会計上の減価償却とは一致する。またこれが正常な減価償却であるといえる。すくなくとも現実的な経済上の減価償却が、忠実に会計上の減価償却計算のうえに反映しているという意味で、会計上の減価償却としては、正常であるというのであろう。

しかし、これら両者の減価償却の一致は、困難であり、両者は、ますます離ればなれになる可能性がある。」(宮上[1959]p. 56-57)

「... 租税特別措置法による特別償却の類は、現実的経済的減価償却と会計的減価償却との分離の現象として特徴的なものである。....., 現実的、経済的減価償却を超えた会計上の減価償却計算が行われているのである。その超過部分は、利潤分にほかならない」([1959]pp. 56-57)。価値移転が行われ、価値移転部分を投下資本の回収として計算される減価償却は経済過程の減価償却と会計上の減価償却の分離の出発点である([1959]pp. 53-55)。

宮上自身が分析する具体的な例もたとえば、秘密積立金や引当金といった問題である。これらの会計問題は個別資本運動説からは扱えなかった問題ではないかと思う。それは個別資本の規定が未だ抽象的であるということではなくて、資本循環運動に諸条件をいくら加えていても基本的には同義反復であって、利益の資本化や利益の費用化の論理や更に配当政策といったものまで踏み込んで行くには、相当の困難な問題ではないのかと思われる。これが個別資本運動説が解決しなければならなかった「乖離」である。この乖離を「隠蔽」とおき、会計の存在根拠としたところに宮上理論の基本的なスタンスがあったのである。

だが「隠蔽」はいかんせん量の問題でありす

ぎた。如上の引用文における減価償却でも、「現実的、経済的減価償却を超えた会計上の減価償却」のその超過分を利潤分とのべているし、秘密積立金や引当金もそうである。これを「隠蔽」というならば、これを隠蔽と判断する基準は個別資本運動に求めるということに他ならない。したがって岡部理論における「建設的提言」が、ここでは「隠蔽」と置き換えられているということにもなる。内川菊義氏[1970]が、宮上理論に対する批判の一つに、隠蔽であると主張するには、隠蔽されていない真実の利益を明らかにすべきであるという主張がある。それを明らかにしようとした途端に、隠蔽論は建設的提言と重なり合い（岡部利良[1981b, pp. 44-47]）、皮肉にもその立脚点を個別資本運動に求めざるを得なくなる。方法的乖離を隠蔽という定量的な問題と捉えた結果である。

内川氏の批判は極めて有効である。それが契機となったのかどうか推察の域に過ぎないが、「研究内容の上での成果としては、会計記録または表示の内容にとらわれて、それが粉飾であるとか、秘密であるとかいう点に力点が置かれて、公表効果という点では、税効果、配当効果等への指摘にとどまっているという状態を脱し切れなかった。」と自ら批判し述べている（宮上一男[1973], p. 88）。その後隠蔽論にかわって、会計文書論、会計的合理化論へと転換して行くことになる。

宮上説の主張の一つは、「科学的対象としての企業会計」は、企業会計現象であり、企業会計現象に現実性をあたえているのは、公表制度であり、公表制度を抜きにして企業会計は語れないということがある。「企業会計は、公表制度であるということによって、客観的経済過程を、その存立の基礎とし、同時に、客観的経済

過程に奉仕しうるのである。ここに、企業会計制度の存立の合法則性がある。たんに、企業会計が、個別の企業の経済過程を反映するというようなことで、合法則的である、といったようなものではない。企業会計制度存立の合法則性は、客観的経済過程を基礎とする、客観的経済過程と企業会計制度との間の相互の制約・被制約の関係によって、つらぬかれている」（宮上[1969]p. 10）。それは「会計は、独占的高利潤の隠蔽制度として現象し、その公表会計利益を媒介の手段とすることによって、独占的高利潤の隠蔽制度として,,, 独占資本主義の進行過程に奉仕しているのである」（[1969]p. 22）。ここでは、制度＝上部構造と位置づけて（宮上一男[1955]）、独占的高利潤を維持し、隠蔽するという役割を担っているのであるが、隠蔽論が後退した後は、会計は経済現象の社会的形式となる。「税、配当、公共料金等の経済現象は、ただの経済現象として現れているのではなく、これらの経済現象は、現実の社会に姿をあらわすときには、社会的制度として認められた制度現象として現れる。すなわち、経済現象という客観的実体は、会計や法のごとき形式によって社会的に正式のものとして保障されることなしには、現れることができないのである」（宮上一男[1979], p. 65）。しかし会計文書論、会計合理化論に方向を転じたあとも一貫していることは、会計が税、配当すなわち損益を決定するものではないということである。それは客観的な資本主義の経済法則によって決定される。「経済の現実過程において決定されて現れる税、配当、公共料金などの金額は、現象そのものであるから、これを計算してもみせることはできない。,,, 税、公共料金に対して計算上の合理性を付与しなければ、社会的に合意に達するこ

とができない。これを計算してみせるという任務をもつのが会計である」(宮上, [1979], p. 74)。

会計はここでは、客観的経済過程の、当初は隠蔽の、後には合理化の手段である。換言するならば会計は客観的経済過程から目的をあたられて、その手段として機能するということである。つまり会計は客観的経済過程が変化すれば変化する、いわば無彩色・中立的な手段であるということにある。課題とすべき会計の歴史性は明らかににはならない。会計に歴史性をあたえるものは、会計の外の客観的経済過程であり、客観的経済過程は歴史的であるが、会計は超歴史的ということになる。実際、宮上一男([1985], pp45-49)の複式簿記論は、算数であり、歴史性といったものはない。だが複式簿記はすでに一定の所得概念の上に成り立っているのである(藤田[1987]第1章)。

会計が歴史の主導を握ることはないし、また自己発展するモメントもその中にはない。常に会計の外からの変化を受けて発展して行く。したがって客観的経済過程にいわば規制されながら存立していることも理解できる。しかしそれでとどまるならば会計の説明は客観的経済過程の説明をもってすればよいのであって、経済学とは区別された会計学は不要である。この点岡部理論と同じものがある。もっとも宮上理論においては客観的経済法則の中身は全く説明されていないという批判もある(田中章義[1976]p. 103, 岡部利良[1981a]p. 166-7)。

結 び

会計の対象を企業活動＝個別資本とおき、この対象を反映するがゆえに、会計の認識構造を明らかにするには、対象たる個別資本運動を明

らかにすることである、という理解は、先に述べたように、個別資本運動の論理と会計の論理との間に乖離をもたらすが、この乖離をどのように理解するかが、日本の土着の会計理論を生み出してきた。資本循環運動という理論モデルに種々の条件を付加し具体化することによって、資本家の意識に反映される会計の認識構造にたどり着くというアプローチをとった論者もあったし、また叙上の乖離を建設的提言ということで結びつけた論者もあったし、さらにその乖離を定量的に「隠蔽」と捉え、その乖離に会計の存在根拠をもとめようとした論者もあった。それぞれの論者のアプローチの問題点は、それぞれの箇所では指摘しておいた。

以上の4人の論者は(たとえ忌避するスタイルをとっている場合にも)、会計の対象を企業活動＝個別資本運動とする枠組みの中でおおの独自の議論を展開してきたと理解できる。会計の対象を企業活動とするのは、おそらく大方の研究者は受け入れるに違いないと思う。その理由の一つは次の点にあらう。すでに冒頭で述べたように会計は企業活動を対象としているかのごとく見えるのは、損益計算のデータを企業活動から直接獲得するからである。会計は損益計算するものであるということは、損益が計算という認識の対象であるということである。損益は人口の増加や財産の増加に示されるように存在する。しかし損益自体は具体的に見えたり、触れたりすることはできない。ただ差引き差額の計算をすることによって初めて形態化されて、認識されうることになる(藤田昌也[1987]pp 3-11, [1997]pp3-22)。その差引き差額計算の被減数、減数の計算項目のデータを企業活動の中から獲得するのである。その限りで会計の対象が直接的には企業活動であるかのごとくに見

えるにすぎない。

さらに企業活動＝個別資本運動とおく理由は次のような理由ではないかと思う。損益は最もシンプルな形では、投下した貨幣が商品売買を通して戻ってきて、元の貨幣と比較して計算される（藤田[1987]pp3-11, [1997]pp3-22）。この会計計算を図式化したのが $G-W-G'$ である。 G が G' となったかどうかは、会計計算によってのみ認識される。企業活動が貨幣資本の循環であるから、それを映し出す会計の構造が $G-W-G'$ であらわされるのではなくて、会計計算の原理が、 $G-W-G'$ であるがゆえに、貨幣や諸財貨の増加・減少といった混沌とした状況が、利潤獲得を目的とし、損益を計算せざるを得ない経営者にとって、企業活動は、 $G-W-G'$ と映るのである。

また会計的認識は決して反映模写といわれるような会計の対象と会計の内容が一致するというようなものではない。材料と道具でモノを作るように会計活動は企業活動から必要なデータを得て、そのデータを材料にして損益という情報生産物を作り出すのである。認識もまた活動である。したがって材料の性質にそくして目的たる生産物を作りあげてゆくことが会計活動であって、その方法が会計的方法ということになる。さらに会計が計算する損益は、出資者に帰属する損益であって資本所有者相互の秩序関係の維持のためには合意がなければならないという意味で、会計的方法もまた合意されたものでなければならないということである。合意されたことは守られなければならないという意味で本性上規範的である。複式簿記はその誕生においてすでに分配されるべき利益の計算を課題としており（藤田[1997]pp13-21）、パートナーシップ会計も債権者と出資者の関係の維持と出資者

相互の関係の利益の分配を構造化しており（藤田[1987]pp101-115）、株式会社会計も他方で資本市場における広券価格成立のためのディスクロージャー制度と展開しながらまたしかりである（藤田昌也[1997]pp41-51）。

以上会計の対象の論理と会計の論理との関係という視点から取り上げた問題は、実は会計の論理と経済学の論理との関係である。たとえ会計の対象を利益としても、その利益概念を剰余価値やマージナリストの経済学から借用して、会計上の利益を説明しようとすれば、またおなじ方法論的乖離の問題が生じる。社会学等から借用してきてもそうである。

インターディスプリナリー・パースペクティブ

学 際 的 ア プ ロ ー チ という の は こ う い っ た 問題に陥りやすいのではないかと思う。会計はやはり会計から出発すべきではないのかということがここでの主張である（Humphrey, C and Scapen, R. W [1996]）。

参 考 文 献

- 浅羽二郎[1964]:「会計方法と会計制度」『会計』Vol. 85-6(1964年)
 馬場克三[1965]:『減価償却論』千倉書房, 1965年
 馬場克三[1975]:『会計理論の基本問題』森山書店, 1975年
 遠藤 孝[1977]:「会計学の対象」『経済学論集』(駒沢大学), 第8巻4号, 1977年
 遠藤 孝[1980]:『財務会計制度の展開』森山書店, 1980年
 藤田昌也[1987]:『会計利潤論』森山書店, 1987年
 藤田昌也[1997]:『会計利潤の認識』同文館, 1997年
 服部俊治[1973]:「資本循環公式にもとづく勘定理論の再検討」『経済学研究』第38巻1-6合併号, 1973年
 木村和太郎[1937a]:「資本循環公式を基礎とする勘定学説への一批判」『経営経済研究』第6冊, 1937年, のち『科学としての会計学(下)』に所収
 木村和太郎[1937b]:「損益計算の社会経済的性質」『経済学雑誌』1-5, 1937年のち『科学としての会計学(上)』に所収
 木村和太郎, 小島男佐夫[1967]:『簿記学入門』森山書

- 店, 1967年
- 木村和三郎[1972]:『科学としての会計学』(上)(下), 1972年
- 宮上一男[1955]:『国民的科学としての会計学』『経営研究』第17・18号, 1955年
- 宮上一男[1959]:『企業会計制度の構造』森山書店, 1959年
- 宮上一男[1965]:『企業会計の理論』森山書店, 1965年
- 宮上一男[1969]:『企業会計の基礎』森山書店, 1969年
- 宮上一男[1973]:『会計学と私』『経済評論』Vol. 22-12 (1973年)
- 宮上一男[1979]:『会計学本質論』森山書店, 1979年
- 宮上一男[1985]:『会計制度論』森山書店, 1985年
- 中西寅雄[1931a]:『簿記理論序説』『経済学論集』新巻 2号1931年
- 中西寅雄[1931b]:『簿記の勘定体系』『経済学論集』新巻 4号1931年
- 中西寅雄[1932]:『損益計算論—簿記の勘定体系(二)』『経済学論集』第2巻6号1932年
- 成田修身[1989]:『批判会計学の展開とその発展』『商学集志』第59巻1, 2, 3合併号 1989年
- 岡部利良[1957a][1957b]:『会計学はいかに学ぶべきか—会計学研究序説—』(一)(二)『経営セミナー』No. 6(1957年), No7(1957年)
- 岡部利良[1973][1974a][1974b]:『諸説『会計制度』批判統論』(1)(2)(3)『税経セミナー』1973年12月号, 1974年2月号, 1974年3月号
- 岡部利良[1977]:『会計学における自殺的論理』『企業会計』Vol. 29-9(1977年)
- 岡部利良[1978a][1978b][1978c]:『会計学の学び方』(上)(中)(下), 『経済』No. 170(1978年6月), No. 171(1978年7月), No. 174(1978年10月)
- 岡部利良[1980][1981a][1981b][1981c][1982]:『非学問的会計学の一典型』(1)(2)(3)(4)(5)『龍谷大学経済論集』Vol. 20-3(1980年), Vol. 20-4(1981年), Vol. 21-1(1981年), Vol. 21-2(1981年), Vol. 21-4(1982年)
- 岡部利良[1991]:『現代会計学批判』森山書店, 1991年
- 岡本愛次[1964]:『会計方法論序説』『会計』Vol. 85-3, 1964年
- 田中章義[1974]:『いわゆる個別資本説の方法について—会計形態規定によせて—』『東京経大会誌』第86号(1974年)
- 田中章義[1976]:『宮上一男氏の会計理論について—その系譜と批判的検討』『東京経大会誌』第96号(1976年)
- 田中章義[1976]:『会計における内容と形式』『東京経大会誌』第96号(1976年)
- 田中章義[1991]:『日本における会計学的方法的特徴—1930年代から1945年まで—』『東京経大会誌』第169号(1991年)
- 鄭 貞淑[1997]:『日本の「理論会計学」の学説研究—馬場学説における「具体化」について—』『会計理論学会年報』No. 11, 1997年。
- 内川菊義[1970a][1970b]:『個別資本循環説と会計の現実』(一)(二)『会計』Vol.98-4(1970年), Vol.98-5(1970年)
- 内川菊義[1989]:『会計学方法論』森山書店, 1989年
- Bryer, R. A. 1994: "Why Marx's Labor Theory Is Superior to the Marginalist Theory of Value: The case from Modern Financial Reporting" Critical Perspective on Accounting, 5, 1994
- Chua, W. F.[1986]: "Theoretical Construction Of and By the Real" Accounting, Organization and Society, Vol.11, No.6, 1986
- Chua, W. F.[1989]: "Radical Development in Accounting Thought" Accounting Review, Vol.61 Oct, pp601-632, 1989
- Dillard, Jesse F.[1991]: "Accounting as a Critical Social Science", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.4 No.1, 1991
- Hines, Ruth D.[1988]: "Financial Accounting: in Communicating Reality, We Construct Reality" Accounting, Organization and Society, Vol.13, No.3, 1988
- Hines, R. D.[1989]: "The Sociopolitical Paradigm in Financial Accounting Research" Accounting, Auditing and Accountabilities Journal, Vol.2, No.1, 1989
- Humphrey, C and Scapen, R. W.[1996]: "Methodological Themes Theories and Case Studies of Organizational Accounting Practice: Limitation or Liberation?" Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.4-No.4, 1996
- Lukka, K.[1990]: "Ontology and Accounting: The Concept of Profit", Critical Perspective on Accounting1, 1990
- Sudhir C. Lodh and Michael J. Gaffiikin [1997]: "Critical Studies in Accounting Research, Rationality and Harbermas: A Methodological Reflection", Critical Perspectives on Accounting, 8, 1997
- Ryan, Bob, Scapens, Robert, W. and Theobald, Michael [1995]: Research Method and Metrology in Finance and Accounting, Academic, Press Limited(1992) (『会計学・財務論の研究手法』石川純治他訳, 同文館 1995年)
- Tinker, Tony[1985]: Paper Prophets, Praeger Press, New York.(1985)

〔九州大学経済学部教授〕