

《研究》

会計方法を会計制度から分けて 考察することの意味 (1)

内 川 菊 義

- I 批判会計学派における二つの対立的見解
- II 会計学の対象とその統一的把握 (以上本号)
- III 会計方法の抽象的考察とその具体的考察
- IV 公表会計の制度化とその経済的基盤 (以上次号)

I 批判会計学派における二つの対立的見解

企業会計原則などの、いわゆる会計制度のもとで行なわれている、現代の支配的な大規模企業における会計実務については、その会計実務の本質ないしはその社会的機能を、各利害関係者の利害調整のための制度である、としてとらえる見解が、わが国では一般に行なわれている。たとえば黒澤教授が、「企業会計をめぐる無数の対立する利害関係が存在する。株主、債権者、経営者、従業員、国家、一般社会(たとえば消費者)等は、最もめばしい利害関係者のグループである。これらの利害関係者の利害はかならずしもそのままでは一致しないであろう。会計はこれらの利害の対立の調整のために、人間によってつくられた制度のひとつであると考えられる¹」と述べられ、また同じく阪本教授が、「企業体は社会的制度としての企業体であり、それは企業をとりまく各種利害関係者の利害調整の場で

1 黒澤 清『近代会計の理論』白桃書房、1955年、43ページ。

あると見られる……従って、企業会計もまたこれらの利害関係者の利害の調整を行うことを、その一つの目的とするものと考えられるのである²」と述べておられるのは、そのもっとも代表的な見解である。

ところが、これに対して、比較的少数の会計学者のあいだにおいては、あるが、かかる大規模企業における会計実務は、それが、いわゆる利害調整のために行なわれているとしてもその利害調整は、各利害関係者のあいだの公平な関係を確立し維持するというよりは、むしろ、大規模企業そのものにとって有利な形、したがって、他の利害関係者にとっては不利な形で、それが行なわれているのではないか、という疑念から出発して、この大規模企業における会計実務を批判的に考察して、そのいわゆる利害調整なるものの実体ないし現実の姿を明らかにしようとする試みが、執拗に繰り返されている。一般に批判的会計学派と総称される学派に属する人々の見解であるが、しかし、この学派に属する人々の見解のあいだでも、じつは、周知のように、二つの異なった見解が存在する。建設的提言をめぐって、これを肯定するものとこれを否定するものとの、あい対立する二つの見解であるが、この両見解の対立は、もともと、大規模企業における会計実務が、一定の会計制度に即して、それによって拘束される一定の会計方法にしたがって、取り行なわれているということから、この会計制度と会計方法の両者を、どのように位置づけ、どのような関係のものとしてとらえるか、という見解の相違に基づいて、それが生じているのである。

たとえば、建設的提言を積極的に肯定しておられる岡部教授は、「会計学の研究対象については、当然つぎのように考えられなければならない…… (1) まずその一つとしてあげられるべきものは、会計方法・会計規範である。しかも会計学上の問題という点からいえば、まずこれが研究対象とされるべきものと考えられなければならない。(2) さらに同時に、会計＝

2 阪本安一『近代会計と企業体理論』(改訂版) 森山書店、1966年、35ページ。

会計実践も、その、他の一つを成すものである。しかし、それは、上の会計方法・会計規範を前提とし、それとの関連においてとりあげられるべきもので、単にそれ自体としては、研究対象となしうるものではない³と述べておられるし、また、同じく建設的提言を肯定しておられる馬場教授は「会計学は会計的方法における合則性を究明する学問であるが、これは理論会計学と実証会計学ともいうべき部分との二大分野から成り立っている。理論会計学は、資本主義社会における個別資本の運動を基本的なモデルとして出発しつつ、これに所有関係からくるところの諸要件……等の諸要因をつぎつぎと投入した場合の会計的方法における合則性を究明する分野である。これに対して実証会計学は資本主義社会の企業が一定の会計的方法を用いる場合、現実これをどのように変形し、また実際にどのような目的にこれを利用しているか、ということを実証し、そこに客観的な法則が支配していることを明らかにする分野である。もちろん、この両分野はバラバラに存在するのではなく、不可分な一体として統一されていなくてはならない。しかし実際のところ、実証会計学の分野はまだ未発達である。……会計的方法の実際を実証的に批判していこうとする少数の学者においても、資本主義経済の基礎から出発し、その端初から組み立てられた会計的モデルを用意してかからないために、その所論が概ね現象の単なる指摘ないしは極めつけに終るという結果を生じている⁴」と述べておられる。

したがって、この馬場・岡部両教授の見解にしたがえば、現代の支配的な大規模企業・あるいは同じことであるが、現代の巨大な独占的企業における会計実務の現実の姿を解明するためには、まず、個別資本の運動を基

3 岡部利良「無理論的会計理論の一典型(2)―佐藤博明助教授の反批判に対する反論―」龍谷大学『経済学論集』第14巻第4号、1975年、102ページ。

4 馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店、1975年、293-294ページ。

本的なモデルとする会計の方法⁵、あるいは、資本家的なものでないところの、理論的(科学的)にかくあるべきものと考えられる会計方法⁶を用意ないし確立し、それを基準とすることによって、会計制度として社会的に制度化されている会計方法のもとで、現実に取り行なわれている巨大企業の会計実務が、その会計的モデルあるいは科学的会計方法から、いかに背離しているか、その背離の内容と大きさを明らかにし、分析し検討することが必要であり、かくすることによって、はじめて、この巨大企業における会計実務の現実の姿、したがってまた、この会計実務がそれにしたがって進められた会計方法を社会的に制度化した、その会計制度の制度的意味ないし役割を、もっとも克明な姿で解明することが可能になる、と主張されているものと理解されるのである。

ところが、かかる両教授の見解に対して、建設的提言を否定せられる宮上教授は、「個別資本循環説においては、現実の会計が、公表制度上の会計であるという、会計学の対象に関する問題に明確さを欠いている。このような対象規定における不明確さのために、会計の機能・役割が、問題とされえなくなる。すなわち、企業会計においては、個別資本の循環過程の結果として、自動的に企業利潤が算定せられ、これが会計上の利潤となる、または、企業会計上の利潤となるべきものである、というのが、個別資本循環説の主張となるのであるから、会計上のいわゆる制度的な利益が、どのような機能・役割をもってあらわれているか、または、そのような機能・役割に奉仕するために、いわゆる制度的な利益が存立しているのであるというような点が科学的な分析の対象となってあらわれてこないという結果になる」。いいかえれば、「一定の機能と役割とを担った制度として、あらわれている公表の会計が、現実に存立し、問題となっている会計である

5 同書、293ページ。

6 岡部利良「会計方法と会計学の特質(2)」『税経セミナー』第12巻第12号、1967年、24ページ。

という点が、個別資本循環説においては問題となっていない。むしろ、このような公表制度としての会計の現実を無視することによって、会計を抽象化し、それによって、現実の問題を対象の外に置いてしまうか、せいぜい副次的な問題とするというところに、この学説の特徴があるということになる。……それゆえ、個別資本循環説を克服するさしあたりの道は、その前提となっている、いわゆる個別資本なるものにとらわれることなく、科学の本来的な精神に立ちかえて、科学の対象となっている現実に、忠実に、たちむかうことである。その現実を分析するという科学的な態度と立場とが、要求されてあるさしあたりのことがらではないかと考えられる⁷と述べておられる。

したがって、宮上教授のこの見解にしたがえば、こんにち、巨大企業の会計実務が問題となっているのは、企業の内部に秘められた利益の額を明らかにするというところにあるのではなく、一定の機能と役割を担った制度として、企業の外部に公表される会計について、それが問題となっているにもかかわらず、個別資本循環説は、個別資本の循環過程と企業会計とを直接的に結びつけることによって、個別資本の循環を明らかにするという立場をとっているがゆえに、この学説によっては、なるほど個別資本の循環過程を明らかにすることが可能となるかもしれないが、そのかわりに、会計の現実を明らかにして、その制度的性質を析出するということが不可能となり、むしろ、個別資本の循環の計算的反映ということをもって、現実の企業会計を擬制してしまう結果となっている、という主張がなされていることとなるのである。

宮上教授が、個別資本循環説として直接的に取り上げておられる畠中福一氏は、たんに「理論簿記学は資本循環過程を把握して、その中に生ずる利潤を発見する方法を樹立することを以て其の任務とする⁸」と述べておら

7 宮上一男『企業会計の基礎』森山書店、1969年、281、282、289ページ。

れるのみにて、宮上教授の指摘せられる「会計の現実」については、まったく言及しておられないし、また、前述の岡部教授も、その引用した個所においては、現実の会計ないし会計実践を会計学の研究対象の一つとして認めておられるけれども、しかし、かつては、「会計学上からいえば、会計・会計実践は」「批判の対象として」「みるような関係にあるもので、研究領域の一部に属するものとみるべきものであり、いずれにしても研究対象そのものを意味するものではない。会計学の本来の研究対象は、前述のようにやはり会計方法と規定すべきものと考えられなければならない⁹」と述べられて、現実の会計ないし会計実践を会計学の本来の研究対象から除外しておられたのである。そして、このことについては、馬場教授も、「従来の資本循環説では、簿記・会計技術の基礎的な関連での経済理論的説明はかなりの程度まで果されたといえるが」、しかし、「会計的方法はそれが形成される過程で、多数の利害関係者の対立のなかでさまざまに利用され翻弄され、判断の対象とされてきたという優れて行動科学的社会的な問題に、循環説は触れるところがなかったのである」と述べられて、これまでの個別資本循環説が、「会計の記録計算という内部的処理の問題に注意を集中するのあまり、報告という対外的機能の重要性を等閑視¹⁰」してきたことを指摘しておられるのである。

したがって、宮上教授が、前述のように、「個別資本循環説は、個別資本の循環過程をあきらかにし、かんじんの企業会計とは何かという設問を、はじめから持ちあわせなかったものといえることができる¹¹」と述べておられるのは、個別資本循環説あるいはそれと同じ立場にたつ見解が、もっぱら会計方法の考察のみを重要視して、その公表制度的性格の考察を等閑視

8 畠中福一『勘定学説研究』森山書店、1932年、40ページ。

9 岡部利良「会計方法と会計学の特質(1)」『税経セミナー』第12巻第11号、1967年、21ページ。

10 馬場、前掲書、171-172ページ。

11 宮上、前掲書、276ページ。

している、その理論展開上の不十分さを指摘されたものであると判断されるのであるが、しかし、そのことから、この個別資本循環説的な見解が、宮上教授の指摘されるように、「個別資本の循環の計算的反映ということをもって、現実の企業会計を擬制してしまう」結果になったり、あるいは「企業会計制度上の利益と、経済的、客観的、現実的利潤との問題点と性質との相違が、はじめから問題とされていないというところに、個別資本循環説という会計学説の問題点がある」¹²ことになるかどうかについては、慎重な検討を必要とするように思われる。

宮上教授のこの指摘を、わたくしなりに推測して、極端な言葉で表現するとすれば、現代の巨大企業における会計実務が問題となっているのは、それが公表企業会計制度的実務として、資本主義経済の客観的法則の作用のもとで、公表企業利益の縮小的表示の方向に特徴づけられている、というところにあるにもかかわらず、個別資本循環説的な見解のもとでは、個別資本の循環過程と企業会計とを直接的に結びつけることの結果、企業会計においては、個別資本の循環過程の結果として、自動的に企業利潤が算定せられ、これが会計上の利潤となる、または、企業会計上の利潤となるべきものである、と主張されることとなるために、その主観的意図とは別に、客観的には、縮小的表示の方向に特徴づけられた公表会計上のいわゆる制度的利益が、あたかも個別資本の循環過程を計算的に正しく反映した現実の利益であるかのように標榜せしめられるのと、同じ役割を演ずる結果となっており、しかも、この学説は、それがマルクスの用語を使用して、進歩的形式をとりつつその論理を展開しているがゆえに、かえって、かかる「公表利益の縮小的表示という会計的效果……を合理化するための、たんなる論理の役割を果たし」¹³しているにすぎない一般の会計理論より以上に、

12 同書、282ページ。

13 同書、75ページ。

会計的效果を合理化するための論理を提供する結果になっている、ということが指摘されていると考えられるのである。¹⁴

前にも紹介したように、畠中氏は、会計の現実ないしその制度的側面については、まったく言及されることなく、また、岡部教授も、かつては現実の会計ないし会計実践を研究領域の一部には属するが本来の研究対象ではないとして、もっぱら会計方法の考察のみを重要視されるなど、「会計の記録計算という内部的処理の問題」に比べて、「報告という対外的機能の重要性」が等閑視されている場合においては、この後者の制度的側面を重要視される宮上教授の立場からは、前述のごときご指摘のでてくる可能性が十分に存在しうると考えられるのである。が、しかし、この場合に注意しなければならないことは、個別資本循環説的な見解が会計方法の重要性を強調しているのは、会計的モデルないし科学的会計方法によって「資本循環過程内に生ずる利潤の精確なる発見」をなした、その利潤が、そのまま、現代の巨大企業における会計実務において、社会的に制度化された会計方法のもとで算出された企業利潤として、外部に公表されているということを実証するために、あるいは弁護するために、それを主張しているのではなく、逆に、その主観的意図は、現代の巨大企業における会計実務は、公表会計制度として社会的に制度化された体制のもとで、真实性の原則あるいは正規の簿記の原則などの、会計処理の妥当性に関する諸規範にしたがって、その企業の真実の利潤を算出し公表することによって、利害関係者の判断を誤らせないようにすべきである、あるいはしているとして、それが現実に行進せしめられているけれども、しかし、この会計実務の現実的過程においては、その制度的に公表された財務諸表を信頼して行動した、各利害関係者に対して不測の損害を与えたり、あるいは、その

14 この文章の後半は、あらかじめ断っておいたように、まったく私の推測によるものであって、宮上教授ご自身は、このようなことを一言も述べておられない。論点を明確にするために、あえて極端な表現を用いたのである。

公表された財務諸表が、なんらかの形で企業にとって有利な状態で、したがって、それだけ他の利害関係者にとっては不利な状態で表示されているという事実がしばしば発生することとなったために、この損害を受けあるいは不利な状態に置かれた各利害関係者の立場からは、これらの巨大企業において制度的に公表されている財務諸表は、はたして、その企業における資本の循環過程を正確に反映した状態で、したがってまた、その企業において取得された現実の利潤を正確に指示する形で、それが公表されているかどうかについて疑念が生じ、個別資本循環説的な見解は、かかる疑念を出発点として、その企業における客観的な資本の循環過程を正確に反映すべき会計方法を探究し、その探究した会計方法を基準として、現実の会計実務における制度的会計方法が、客観的な資本の循環過程を反映することからいかに背離しているかを、その質と量との両側面において明らかにし、そして、究極的には、その背離を生ぜしめた社会的制度的要因は、いったいどこにあるかを明らかにしようとするために、それが主張されているということである。

岡部教授は、現実の会計ないし会計実践を会計学の本来の研究対象から除外されたときでさえ、現実の会計ないし会計実践において「公表される財務諸表には種々の操作が行なわれ、ことに利益の過大表示・過小表示（とくにこの後者による利益の隠蔽・隠とく）というごときことがむしろ日常普通のこととさえ¹⁵されている」という事実を認められて、これを「批判の対象」としてとらえておられるのである。そして、教授の主張される科学的会計方法は、かかる会計の現実を批判すべき「批判の基準」として、それが主張されているのである。しかも、教授は、「会計学批判・会計批判によることなくしては、資本主義社会における（資本家的な）会計学・会計の本質はけっして明らかにしうるものではない。ひいてまた、これらのものを学

15 岡部，前掲論文，20ページ。

問的要具あるいは実践的手段としている今日の企業（ことに大企業・独占資本）のあり方もけっして十分理解することはできない¹⁶』と述べておられるのである。

とすれば、岡部教授の主張される科学的会計方法は、それが、たとえ現実の会計ないし会計実践を会計学の本来の研究対象から除外される形で主張されたとしても、そのことからただちに、この岡部教授の会計方法は、宮上教授の指摘されるように、「個別資本の循環の計算的反映ということをもって、現実の企業会計を擬制してしまうという可能性を」もっていることにはならないし、また、「企業会計制度上の利益と、経済的、客観的、現実的利潤との問題点と性質との相違が、はじめから問題とされていない」ということにはならない。むしろ逆に、それが、はじめから問題とされているからこそ、科学的会計方法が主張されることになった、と考えられるのである。ただ、わたくしは、岡部教授が、前述のように、現実の会計を批判の対象として、「会計方法（会計学）と現実の会計のあいだに……なぜかかる背離が生ずるかを（会計は資本家的なものであるからというような仕方のもとに）、単に一般的・抽象的ではなく、それぞれ個々の場合について具体的にみることによって解明することこそ、むしろわれわれの課題とすべきこととしなければならないはずである。またかくすることによってこそ、現実の会計のあり方（ことにその資本家的性格）ははじめてよく明らかにしうるであろう¹⁷』と述べられ、また、会計学批判・会計批判によって、はじめて資本主義社会における（資本家的な）会計学・会計の本質を明らかにし、今日の企業（ことに大企業・独占資本）のあり方を理解することができる、と述べられる場合においては、教授は、現実の会計ないし会計実践をたんに「研究領域の一部に属する」としてとらえるよりは、むしろ、積極

16 岡部利良「会計方法と会計学の特質(2)」『税経セミナー』第12巻第12号、1967年、25ページ。

17 岡部「会計方法と会計学の特質(1)」21ページ。

的に、これを会計学の本来の研究対象のなかに含められて、教授の主張される科学的会計方法の研究を前提とする、究極的な研究対象としてとらえられるべきではなかったか、と考えるのである。しかしながら、このわたくしの疑問は、教授が、のちになって、本稿の最初に引用したように、「会計学の研究対象については、……会計＝会計実践も、その、他の一つを成すものである」と述べられたことによって、すでに解消してしまったのである。しかも、わたくしは、教授が、その際に述べられた「それは(会計＝会計実践をさす一筆者)、上の会計方法・会計規範を前提とし、それとの関連においてとりあげられるべきもので、単にそれ自体としては、研究対象となしうるものではない」と述べておられることについては、全面的な賛意を表せざるをえないのである。

そして、この岡部教授に対するわたくしの賛意は、馬場教授に対してもそのまま当てはまるのであって、教授が、前に引用したように、「会計的方法の実際を実証的に批判していこうとする少数の学者においても、資本主義経済の基礎から出発し、その端初から組み立てられた会計のモデルを用意してかからないために、その所論が澁ね現象の単なる指摘ないしは極めつけに終るといふ結果を生じている」と指摘しておられることは、岡部教授が、現実の会計ないし会計実践を批判するためには、まず、その批判の基準として科学的会計方法を必要とする、と述べておられることと、その立論の基礎をまったく同一にするものであり、また、教授が、「管理目的と会計対象との出会いにおいて形成される会計方法を(A)とし、この(A)が蓄積目的の作用をうけて現実に現われた会計実務を(B)とすれば、(A)と(B)との両者の統一が会計学の対象を構成するもの¹⁸ということが出来る」と述べておられることは、会計学に対する岡部教授の対象規定とまったく同一のものである、と考えられるのである。しかも、教授が、「会計そのものと

18 馬場、前掲書、189-190ページ。

会計の対象との関係について考えると、およそ会計がある客観的な存在を記録計算の対象とするものである以上、この対象のもつ論理構造は当然、会計的方法を一定の方向に規制することになると考えざるをえない。換言すれば、会計的方法はその対象の論理を知り、その論理に従うのでなければ、その目的とするところにふさわしい記録計算の技術を確立することはできないはずである¹⁹と述べておられることは、岡部教授の主張しておられる科学的会計方法論とその論旨を同一にするものである、と判断されるのである。

もっとも、畠中氏は、理論簿記学を「現象の学」としてではなく、「方法の学」として、「資本循環過程内に発生する利潤を如何なる方法を用ふれば、最も適確に把握し得るかを研究するのである²⁰」と規定づけておられるのみで、発見された利潤の公表ということについては、まったく言及しておられないけれども、しかし、そのことは、会計の公表に際しては、この発見された利潤がそのまま自動的に外部に公表されるということを、畠中氏は承認している、あるいは当然視している、というように結論しうることにはならないと考えられる。畠中氏の理論簿記学は、なるほど、「利潤の発見²¹」ないし「利潤の計算的把握」という側面のみを抽象して、それに考察の焦点をあて、自己の論理を展開しておられるけれども、しかし、利潤の公表しかもその制度的公表という具体的段階をも含めて、この利潤の発見およびその公表という両者を統一的に考察される場合においては、畠中氏は、当然に公表による会計上の効果をも考慮に入れられて、自己の論理を展開せられるであろうし、また、その論理の展開に際しては、畠中氏の主張される理論簿記学は、馬場教授のいわれる会計的モデルあるいは岡部教授のいわれる科学的会計方法と同じ役割を果たすことになるで

19 同書、6ページ。

20 畠中、前掲書、21ページ。

21 同書、34ページ。

あろう、というように推測しうる可能性も十分に存在すると考えられるのである。

とすれば、個別資本循環説的な見解が、会計方法を重要視して、個別資本の循環過程の計算的反映ということを強調している理由が、もしも宮上教授の指摘しておられるように、「現実の会計が、公表制度上の会計であるという、会計学の対象に関する問題に明確さを欠いている」ために、現実の会計においては、個別資本の循環過程を計算的に反映した利潤が、そのまま、会計上の利潤として企業外部へ公表されることとなっている、という認識に基づいているとするならば、それは、まさしく、宮上教授の指摘されるように、「個別資本の循環の計算的反映ということをもって、現実の企業会計を擬制してしまう」ことになるし、また、「公表制度としての会計の現実を無視することによって、会計を抽象化し、それによって、現実の問題を対象の外に置いてしまうか、せいぜい副次的な問題とする」²²結果になるであろうと考えられるのであるが、しかし、この個別資本循環説的な見解が、かかる資本循環の計算的反映としての会計方法を強調しているのは、じつは、現在の時点では、これまでも詳しく紹介してきたように、岡部教授が、「会計＝会計実践も会計学の研究対象……の欠きえない一部として考えられるべきもので……それ……は、前述の会計方法・会計規範と不可分の関係にある」²³と述べられ、また、馬場教授が、同様に、「会計学……が真に科学的な会計学であるためには、(A) 会計的方法と (B) 会計実務とをともに、統一的に対象として把握するものでなければならぬ」²⁴と述べておられるごとく、現実の会計ないし会計実践を会計方法とともに、明確に会計学の研究対象としてとらえられており、そして、その上で、現実の会計ないし会計実践の社会的意味ないし社会的役割を適確に把

22 宮上、前掲書、281ページ。

23 岡部「無理論的会計理論の一典型(2)」97ページ。

24 馬場、前掲書、190ページ。

握するためには、まず、会計方法の正確な把握が必要である、という意味において、それが主張されているのであるから、かかる意味のもとでは、この個別資本循環説的な見解は、宮上教授の指摘される「現実の会計のもつ問題点が、方法論上、看過されることとなる」²⁵ということにはならないで、逆に、宮上教授の主張される公表会計制度論と同様に、「現実の企業会計のもつ資本主義的な機能性、制度性、論理性が、どのようにして解明せられうるのか、²⁶ということが問題として」取り上げられているのであり、ただ、両者の違いは、個別資本循環説的な見解が、社会的に制度化された会計実務の制度的意味を理解するためには、まず、その会計実務における制度的側面を捨象した、個別資本の循環過程そのものを計算的に反映すべき会計方法の考察を必要とする、と主張しているのに対し、公表会計制度論は、かかる会計方法の抽象的考察を否定ないし疑問視している、ということになるのである。

したがって、この個別資本循環説的な見解が、批判的会計学派に属するものとして、はたして、適切な会計学方法論であるかどうかを検討するためには、この見解が主張している、個別資本の循環過程を反映すべき会計方法の確立ということは、それが、かんじんの企業会計とは何かという設問を、はじめから持ちあわせていなかったために、主張されることになったのではなく、逆に、その設問をはじめから持ちあわせていて、企業会計の現実を明らかにするためには、その前提として、あらかじめ、かかる計算的反映としての会計方法を確立することが必要である、という意味でそれが主張されているということを明確に承認した上で、この見解が主張しているように、企業会計の現実を明らかにするためには、はたして、かかる計算的反映としての会計方法を確立することが必要であるかどうか、

25 宮上、前掲書、289ページ。

26 同書、289ページ。

いいかえれば、この見解が主張している、いわゆる科学的会計方法を基準として現実の企業会計の制度的意味を理解しようとする思考方法は、はたして、会計学の方法論として適切であるかどうか、を検討することが必要であると考ええる。

そこで、以下においては、以上に述べたような検討の立場を採用されながら、しかも、ご自身は、公表会計制度論的立場にたたれることによって、個別資本循環説的な見解が、このように、「会計方法と会計実務を分け、先ず会計方法を研究対象とし、それとの関連において現実の会計実務を問題とする、いわば段階的に対象とする思考²⁷」方法を採用している、その思考方法を否定的に受け止めようとしておられる、遠藤孝教授の見解を手掛りとしつつ、かかる個別資本循環説的な思考方法は、はたして、会計学の方法論として適切であるかどうかを検討してみたい。と同時に、この検討の過程を通じて、これまで個別資本循環説を個別資本運動説と名づけることによって、その妥当性を主張してきたものの一人として、かかる思考方法は会計学の方法論として適切であり、かかる思考方法によって、はじめて、現代の巨大な独占的企業における、社会的に制度化された会計方法のもとで進行せしめられている会計実務の現実の姿ないし社会的役割を、もっとも適確に把握しうる所以を明らかにしたい、と考える。

II 会計学の対象とその統一的把握

前節でも考察したように、等しく批判的会計学派に属しながら、その方法論の違いから二つの異なった見解が存在する。

遠藤教授は、この事実に着目されて、「ここ10年ほどの間、個別資本循環説と公表会計制度論の間での相互批判、それをめぐる論議……が活発に

27 遠藤 孝「会計学の対象—諸論議とその発展」『経済学論集』(駒沢大学) 第8巻 第4号, 1977年, 13ページ。

展開されているが、……それらを整理検討し、問題の所在を明らかにしながら、あらたな発展の方向を見定めておきたい²⁸と述べられ、その論旨を次のように展開される。

個別資本循環説に立つ代表的論者である馬場克三教授は、まず、会計学の対象を会計方法と会計実務に分け、それに対応して、会計学を、会計方法を研究対象とする理論会計学と会計現象の本質を究明する法則発見科学としての実証会計学に分けられ、個別資本循環説を前者の系統に、そして公表会計制度論を後者の系統に位置づけられるとともに、これまでの個別資本循環説は、会計の記録計算という内部的処理の問題に注意を集中するのあまり、報告という対外的機能の重要性を等閑視してきたし、逆に、公表会計制度論は、会計実務から出発して、会計方法を素通りし、したがって管理目的はこれを捨象して、ひたすら蓄積目的にのみ直結しようとしているが、しかし、会計学が真に科学的であるためには、会計方法と会計実務をともに統一的に対象として把握するものでなければならない、と主張しておられるし、また、岡部教授は、会計制度を強制的会計規範として会計理論を要請的会計規範として、また、会計実践を、会計制度として規定された会計方法ならびに通用の会計理論によって導かれた会計方法の実践化としてとらえられるとともに、会計学の基本的研究対象を会計方法としてとらえられることにより、会計学は、この科学的な会計方法を研究し、いかにしたら企業活動を正しく、記録、計算、報告することができるか、その会計方法を明らかにすることによって、通用の会計理論ならびに会計制度、会計実践を批判し、その実体を明らかにしなければならない、という立場をとっておられる。

そして、この会計方法の重要性は、岡本愛次教授の「資本家の会計方法に内在する普遍的立場をさぐりつつ、資本家の会計方法の歪みを批判する

28 同論文，2ページ。

「拠点たるべき理論を展開したい」という主張のなかにおいても、同様に見られうるし、また、田中章義教授の「宮上理論は会計の普遍的性格(内容)を無視し、かつ会計の資本制的諸機能を『経済合理化機能』のみに限定するという問題点をもっている²⁹」という指摘のなかにおいても、同様に見られるところである。

したがって、これらの諸教授の見解においては、いずれも、「会計方法と会計実務を分け、先ず会計方法を研究対象とし、それとの関連において現実の会計実務を問題とする、いわば段階的に対象とする思考が認められる。しかしこれらは本来切り離しえないものであって、一体のものとして、実質、統一的に対象とされていなければならないものであり、分析理論はそうした方向で発展させられなければならないものと考えられる³⁰」。いいかえれば、「現実の会計方法、会計実践はその国の社会経済構造と密接に関係し、社会経済構造に規定されて、企業活動の事実を記録、計算、報告するものとは違った性質(制度的性質)を持つものとなっているように考えられ(この意味で会計方法、会計制度を一体のものとしてとらえるべきであるということである)る」、あるいは同じことであるが、「現実には会計方法それ自体、社会経済的基盤に規定されて制度化され、社会的、制度的性質をもち、一定の役割をはたすものとなって」いるのであるから、岡部「教授の考えられているように、会計制度、会計理論を正すことによって企業活動の事実をとらえ科学的基準(方法)を確立し、会計実務を正すことができるか疑問のあるところである」。もしも、教授のように、「会計方法(会計の仕方、やり方)を基本的研究対象とされ、いかにあるべきかを問題とするのであれば、まず会計方法を会計制度としての性質をもち、社会経済的に一定の役割をはたすものとしてとらえ、その制度的なあり方を

29 同論文, 23ページ。

30 同論文, 13ページ。

問題にすることが必要であると考えられ³¹るからである。

と同時に、馬場教授は、「会計学の対象を会計方法と会計実務に分け、会計学を理論会計学と実証会計学に分け」ておられるが、「しかしこれらは教授自身のいわれるように『統一的に対象として把握するものでなければならぬ』し『両分野はバラバラに存在するのではなく、不可分の一体として統一されていなくてはならぬ』ものであって統一的に対象とし、一体のものとして統一する方向で理論が発展させられなければならないものである……が、会計方法を基本的対象とし、それとの関連において会計実務（制度的実務）を問題とする方法はすでに会計学の対象を分けているのであって」、教授のいわれる、簿記・会計学を「『現象の学』にまで発展させる道をそれ自体のうちに持っていないのではないであろうか」。しかも、「馬場教授は『虚偽と不公正にみち満ちた今日の企業会計の現実に対しては、これを容赦なく暴露し、……厳しい批判を加えなければならない……が、しかしそうした虚偽や不公正はつねにこれを合理化する理論的装いと弁護論者たちを伴って登場するのであって、虚偽や不公正を攻撃し、弁護論の虚構性を指摘するだけでは彼らに止めを刺すことはできないのである。そのためには、会計の現実に対する批判への激情をしばらく抑えて、われわれ自身、会計計算構造への確固たる理論をまず築いてかからねばならないと考えるのである』と述べられている。……しかし現実の会計方法による虚偽、不公正に満ちた会計は、その国の社会経済構造に規定された法則的、必然的なものであると考えられるのであるが、この会計現象の法則的解明を措いて、会計方法を研究対象として、はたして虚偽、不公正に満ちた現実の会計、その弁護論者たちに止めを刺す、どのような計算構造への理論が構築されるのであろうか、疑問のあるところである³²」。

31 同論文, 19-20ページ。

32 同論文, 28-30ページ。

さて、以上が、会計方法と会計実務を分けて、会計方法の考察を第一義的に重視する、個別資本循環説的な諸見解に対して、遠藤教授が展開せられた批判的見解についての、その論旨の要約である。遠藤教授は、この批判的見解を展開せられたのち、公表会計制度論を積極的に主張しておられる宮上教授の見解、および、公表会計制度論に比較的近いと自らいっておられる浅羽教授の批判的見解を紹介され、つづいて、ご自身の公表会計制度論を積極的に展開しておられるのである。が、その論旨の紹介は、のちの章にゆずるとして、ここでは、まず、遠藤教授の個別資本循環説に対する批判的考察について検討を加えてみよう。

ところで、遠藤教授が、個別資本循環説に対して抱いておられる最大の不満は、この学説が、「会計方法と会計実務を分け、先ず会計方法を研究対象とし、それとの関連において現実の会計実務を問題とする、いわば段階的に対象とする思考³³」方法を採用している、ということである。教授の見解によれば、会計方法と会計実務は、本来切り離しえないものであって、一体のものとして、実質、統一的に対象とされていなければならないものであるから、会計学は、この両者を「一体のものとして統一的に対象とするのでなければ、統一された会計学として発展しえない³⁴」はずのものである。したがって、個別資本循環説のように、この会計方法と会計実務の両者を分けて、会計方法を基本的な研究対象として取り上げる理論では、この両者が、一体となって、現実には「その国の社会経済構造と密接に関係し、社会経済構造に規定されて、企業活動の事実を記録、計算、報告するものとは違った性質（制度的性質）を持つものとなっている³⁵」という「会計の社会的、制度的性格、構造、機能といった問題を、その理論のうちに包摂して問題とすることができず、結局、……その本質を解明しえないも

33 同論文、13ページ。

34 同論文、14ページ。

35 同論文、20ページ。

の³⁶』となってしまふ;といわれるのである。

わたくしは、遠藤教授が、「会計方法と会計実務……は本来切り離しえないものであって、一体のものとして、実質、統一的に対象とされていなければならぬ」といわれていることには、全面的に賛成であり、また、教授が、「現実には会計方法それ自体、社会経済的基盤に規定されて制度化され、社会的、制度的性質をもち、一定の役割をはたすものとなっております」といわれることも、その果たす「一定の役割」の内容を問わないとすれば、まさしく、教授のいわれるとおりであると考え。しかしながら、そのことから、教授が、会計方法と会計実務、あるいは同じ意味であるが会計方法と会計制度を分離して考察することを、頑強に拒否される見解を打ち出されたことに対しては、わたくしは、明らかに意見を異にするのである。教授が、この会計方法と会計実務ないし会計制度を分けて考察することに反対される理由は、「会計方法も法則的なものとしてとらえなければ、会計たんなる技術ということになって、その方法論では会計の社会的、制度的性格、構造、機能といった問題にまで発展させることはできない³⁷』と考へておられるからであるが、しかし、個別資本循環説あるいは同じことであるが個別資本運動説が、この会計方法と会計実務ないし会計制度を分けて考察するのは、じつは、教授のいっておられる、「会計方法と会計制度とは一体のものであり、それによって社会経済的に一定の役割をはたすものとなっている」、あるいは「現実には会計方法それ自体、社会経済的基盤に規定されて制度化され、社会的、制度的性質をもち、一定の役割をはたすものとなっております」いる、ということを受け入れ、そのもっている制度的性質ないしその果たしている一定の役割を明らかにしようとするためなのである。

36 同論文, 36ページ。

37 同論文, 36ページ。

より詳しくいえば、この個別資本運動説が、遠藤教授によって、会計方法と会計実務あるいは会計方法と会計制度を分けて考える、としてとらえられていることは、じつは、現代の巨大な独占的企業における会計実務は一定の会計制度のもとに社会的に制度化された会計方法としての、そのいわゆる制度的会計方法にしたがって、それが進行せしめられているのであるから、この独占的企業における会計実務の現実の姿ないしその果たしている社会的役割を明らかにするためには、まず、その制度的側面すなわち会計制度としての側面を捨象して、その方法的側面すなわち会計方法としての側面のみを抽象して考察することが必要であるとする。それは、いわゆる下向・上向の方法にしたがって、全体の混沌たる一表象としての具体的なものからより抽象的なものへと進み、そのもっとも単純な規定に到達するや、そこから、ふたたび「後方への旅」をはじめて、より具体的なものへと進み、最初の一表象へ、しかし今度は、多くの諸規定と諸関係とからなる、豊富な一個の総体としての一表象へ到達する、という、方法論的考察の一段階をあらわしているにすぎないのである。

周知のように、マルクス経済学においては、その方法論的考察の全過程が、この下向・上向の方法にしたがって進められている。たとえば、われわれの眼前に存在する資本は、可変資本と不変資本とが不可分な一体のものとして統一されて存在している。それを現実に切り離して存在せしめるということはまったく不可能である。しかし、この不可分な一体のものとして存在する、その混沌たる一表象としての資本に対して理論的考察を加える場合には、この一体として存在する可変資本と不変資本とを切り離して、不変資本部分を捨象して可変資本部分のみを抽象し、その資本としての本質的規定に到達するや、ふたたび「後方への旅」をはじめて、今度は、捨象した不変資本部分をも考慮に入れて、可変資本と不変資本とを合体した具体的な形態について考察し、さきの資本としての本質的規定が、

この具体的な形態をとる段階においては、いかに現象するかを明らかにし、最初の混沌たる一表象としての資本に対して、豊かな具体的規定と関係を与えた、内容の明確な総体としての資本に到達するのである。周知の「剰余価値が利潤という転化された形態をもって現われる」理論的必然性についての、マルクス経済学の方法である。もっとも、この例示は、マルクス経済学の下向・上向の方法についての一部分の説明であって、その全部についての説明ではないけれども、さきの会計方法と会計実務を分けて考察する、すなわち、現実の会計実務から会計方法のみを抽象して考察しようとする思考は、このマルクス経済学における下向・上向の方法に準拠した理論的考察を試みることによって、現実の会計実務について、その社会的、制度的機能を解明しようとする意図に基づくものである。

第一節でも述べたように、現代の巨大な独占的企業における会計実務は、公表会計制度として社会的に制度化された体制のもとで、真实性の原則あるいは正規の簿記の原則などの、会計処理の妥当性に関する諸規範にしたがって、記録し計算された結果が、財務諸表の形態をとって、企業の財政状態および経営成績に関する真実な報告を提供するものとして、一般に公開されている。したがって、われわれの眼前に存在する財務諸表は、公正妥当な基準にしたがって作成されたものであり、それに記載されている内容および表示されている利益は、企業の経営過程を可能なかぎり忠実に反映したものであって、真実なものであるとして、それが存在している。と同時に、この財務諸表の公表を社会的に規制している、いわゆる会計制度は、この財務諸表を作成し公表するための公正妥当な基準として、したがってまた、この会計制度のもとで、現実に財務諸表を作成し公表するための会計方法も、同様に、企業の経営過程を忠実に反映して、その企業において取得された利潤を正しく計算し表示するための方法として、存在することとなっている。

したがって、現代の巨大企業における現実の会計実務においては、財務諸表の公表が重要な役割を演ずることとなっているけれども、この重要な役割を演ずる財務諸表は、一定の会計方法にしたがって、それが作成され公表されているとともに、また、この財務諸表を作成し公表するための会計方法は、各企業の自主的な選択にもとづく会計方法ではなくして、社会的に一定の拘束力をもつ会計制度として、それが規制され総括されているところの、いわゆる制度的会計方法となっている。いいかえれば、巨大企業の現実の会計実務は、形式的には、社会的拘束力をもつ会計制度のもとで、それに規制された会計方法にしたがって、財務諸表を作成し公表するための企業経営の一過程であり、また、内容的には、企業の経営過程を可能なかぎり忠実に反映して、その財政状態および経営成績を真実な姿で、各利害関係者に報告するためのものである、として、それがわれわれの前に現象しているのである。

ところが、この会計制度のもとに社会的に規制された会計方法にしたがって、財務諸表を作成し公表する現実の過程においては、その表示されている財務諸表の内容が、かならずしも企業の財政状態および経営成績を真実な姿で表示しているとはかぎらず、したがって、その建前としていわれている財務諸表の内容と実際に公表されている財務諸表の内容とが一致せずして、この財務諸表をもとにして行動する利害関係者の判断を誤らせないのではなく、逆に誤らせるという場合がしばしば発生することとなって、ここに、実際に公表されている財務諸表の内容は、はたして、そのいわれている建前どおりに、企業の財政状態および経営成績を真実な姿で報告するものとなっているかどうかについて、検討を加えることが要求されることとなり、この巨大企業の現実の会計実務に対して、科学的な分析が試みられることとなったのである。

とすれば、この分析の過程においては、まずわれわれの眼前に存在する

財務諸表は、それが企業の財政状態および経営成績について真実な内容を表示するという事になっているにもかかわらず、この財務諸表をもとにして行動した利害関係者は、なぜ、判断を誤って多大の損害を受けたり、あるいは不利な状態に置かされることになったのか、その原因を明らかにしなければならないこととなるが、この判断の誤りが、各利害関係者の個別的欠陥にもとづくものではなく、その財務諸表が企業の経営過程を忠実に反映していたならば、生じないであろう理由によって生じたとするならば、この財務諸表は、それが企業の経営過程を忠実に反映したものであるという表象をとっているにもかかわらず、その実体は、その表象とは異なって、企業の経営過程を忠実に反映するものとはなっていないのではないかという疑念が生じ、この財務諸表の内容が吟味せられることになるのである。が、しかし、この疑念の生じた財務諸表は、じつは、会計制度として社会的拘束力をもつ、いわゆる制度的会計方法にしたがって、それが作成され公表されたものなのであるから、この財務諸表の内容に対して疑念が生じたということは、同時に、この財務諸表を作成し公表するための、会計制度として社会的に規制された、いわゆる制度的会計方法に対しても、同様の疑念が生じたということになるのである。

したがって、この財務諸表の内容を吟味するという事は、当然に、この財務諸表を作成し公表するための制度的会計方法に対して、その内容を吟味せねばならないこととなるのであるが、この制度的会計方法が、いま、その建前どおりに企業の経営過程を忠実に反映するものとはなっていないのではないか、という疑念がもたれるとすれば、このわれわれの眼前に存在する制度的会計方法とは別に、その建前としていわれている企業の経営過程を忠実に反映すべき会計方法、つまり、利潤の取得を目的とする個別資本の運動過程が客観的事実として存在するとすれば、この客観的事実としての個別資本の運動過程を科学的に把握して、その取得した利潤の質と

量を明らかにすべき会計方法を見つけ出すことが、まず、必要となってくる。が、この科学的な会計方法を見つけ出すということは、まさに、表象として存在する制度的会計方法から、その制度性を捨象する、つまり、会計制度として社会的拘束力をもつ、という側面を捨象して、会計方法のみを抽象する、つまり、社会的拘束力から免れて自由な立場で、企業の経営過程を忠実に反映すべき会計方法のみを抽象的に考察する、ということにほかならぬのである。そして、この抽象的考察の結果、科学的会計方法、つまり、自由な立場からする企業の経営過程を忠実に反映すべき会計方法を見つけ出されたとすれば、次には、この科学的会計方法を基準にして、制度的会計方法が、それからいかに背離しているかを考察しなければならないようになってくる。が、この制度的会計方法の背離を考察するということはまさに、抽象的な段階で考察した会計方法に対して、これまで捨象していたその制度的側面を考慮に入れて、会計制度としての社会的拘束力をもつ会計方法として、それを具体的、現象的な段階で考察する、ということにほかならぬのである。!

そして、この科学的会計方法を基準にして、制度的会計方法がそれからいかに背離しているか、その内容と大きさが判明したとすれば、その判明するに依りて、抽象的な段階における会計方法、つまり、企業の経営過程を忠実に反映すべきは必ずの会計方法が、会計制度として社会的に制度化される、という具体的条件を帯びて、より具体的な会計方法つまり制度的会計方法としてあらわれる段階においては、それが、企業の経営過程を忠実に反映する、ということからいかに離れているかを明らかにすることができるとともに、その具体的条件のもつ真の意味、つまり、会計制度として社会的に制度化するということが、表象ないし建前としてもつ公正妥当な基準という意味とは別個の、それがもつ真の意味を明らかにすることが可能になるのである。しかも、かかる背離を、その企業のおかれている社会

経済的条件のもとで、その条件をも考慮に入れて、より具体的に考察するならば、かかる背離を生ぜしめる、その社会経済的意味をも明らかにすることが可能になると考えられるのである。

遠藤教授は、会計方法と会計実務ないし会計制度は、本来切り離しえないものであって、一体のものとしてとらえるべきである、と主張されて、この両者を分けて考察することに反対しておられるのであるが、しかし、個別資本運動説が、この会計方法と会計実務ないし会計制度を分けて考察する、という意味は、じつは、以上に述べてきたことによってもわかるように、現実の会計実務から、その制度的側面を捨象して会計方法のみを抽象して考察し、その考察ののちには、ふたたび、その捨象した制度的側面を考慮に入れて、具体的に考察しようとする、周知の下向・上向の方法に準拠した理論的思考方法の一過程にほかならないのである。わたくしは、馬場教授が、「真に科学的な会計学であるためには、(A) 会計的方法と (B) 会計実務とをともに統一的に対象として把握するものでなければならない」と述べられ、あるいは同じことであるが、「理論会計学と実証会計学と……の両分野はバラバラに存在するのではなく、不可分な一体として統一されていなくてはならない」と述べておられることは、この会計実務と会計方法を、かかる下向・上向の方法に即してとらえるべきこと、したがって、この場合の会計方法とは、現実の会計実務からその制度的側面を捨象して会計方法のみを抽象して考察しようとする、その抽象的な段階における会計方法であり、それは、教授のいわれる会計的モデルとまさしく同一のものである、と推察するのである。

ところが、遠藤教授は、馬場教授の述べておられるこの個所を引用的に使用しつつ、「これらは教授自身のいわれるように『統一的に対象として把握するものでなければならない』し『両分野はバラバラに存在するのではなく、不可分の一体として統一されていなくてはならない』ものであ

て統一的に対象とし、一体のものとして統一する方向で理論が発展させられなければならないものである³⁸と述べられることによって、馬場教授のいわれる「統一的に対象として把握するものでなければならない」、あるいは「不可分の一体として統一されていなくてはならない」という論述をまさしく逆用して、馬場教授が、会計実務と会計方法とを分けて考察しようとしておられる思考方法を否定して、この両者は「本来切り離しえないものであって、一体のものとして、実質、統一的に対象とされていなければならない」という、自己の主張を展開するための手段として、これを使用しておられるのである。

しかしながら、馬場教授が、この「統一的に対象として把握する」あるいは「不可分の一体として」という論述によって、会計実務と会計方法とを統一的に把握しようとする場合の、その会計方法とは、前述のように会計実務からその制度的側面を捨象した抽象的な段階における会計方法のことであって、教授は、この抽象的な段階における会計方法をモデルとして、現実の会計実務を分析するものでなければ、その実体ないし現実の姿を解明することは不可能である、という意味で、この会計実務と会計方法を統一的に把握しなければならぬ、とっておられるのである。ところが遠藤教授が、馬場教授のこの論述を逆手に用いて、会計実務と会計方法とを不可分な一体のものとして、統一的に対象としなければならぬとっておられる場合の、その会計方法とは、じつは、馬場教授の意味せられる、かかるモデルとしての会計方法を抽出する思考方法を否定して、会計実務と一体となって現象する会計方法、つまり、現実の会計実務がそれにしたがって進められる制度的会計方法、あるいは同じことであるが、馬場教授によってその制度的側面を捨象される以前の、会計制度のもとにある会計方法を意味するものとなっているのである。

38 同論文、28ページ。

したがって、馬場教授の意味しておられる会計方法と、遠藤教授の意味しておられる会計方法とは、たとえ用語は同一であっても、その内容はまったく異なっているのであるから、両教授によって、等しく、「会計実務と会計方法は一体のものとして統一的に対象とされなければならぬ」ということがいわれているとしても、それは、用語の同一にもかかわらず、その意味する内容はまったく異質のものとなっているのである。とすれば、その意味する内容の異質性をまったく問題とせず、その用語の同一性のみをとらえて、それを、馬場教授の見解を否定して自己の主張を展開するための手段として、引用を付して逆用するということは、明らかに正しい用法とはいえないのである。もしも、かかる逆用が許されるとするならば現実の会計実務からその制度的側面を捨象して、会計方法のみを抽象して考察し、その考察ののちは、ふたたび、その捨象した制度的側面を考慮に入れて具体的に考察し、それによって、会計実務の実体ないし現実の姿を解明しようとする、馬場教授の立場からは、遠藤教授のように、もっぱら会計実務と一体となった会計方法、したがって表象として存在する制度的会計方法のみを強調して、その制度的側面の実体を解明する手段としての抽象的考察を否定しようとする態度こそは、まさしく、「会計学が真に科学的であるためには、会計的方法と会計実務とをともに統一的に対象として把握するものでなければならない」にもかかわらず、この会計学の対象をバラバラに切り離して、理論的基礎を形成する「会計方法」の考察はまったく無視して、現象的な「会計実務」の側面のみを一面的に考察しようとする態度であり、したがって結果的には、「本来切り離しえないものであって、一体のものとして、実質、統一的に対象とされていなければならない³⁹」はずの、会計実務と会計方法をバラバラに切り離して、非統一的、非体系的に把握しようとすることになっている、と主張すること

39 同論文、13ページ。

が可能になるはずである。馬場教授が、前にも引用したように、「会計的方法の実際を実証的に批判していこうとする少数の学者においても、資本主義経済の基礎から出発し、その端初から組み立てられた会計的モデルを用意してかからないために、その所論が概ね現象の単なる指摘ないしは極めつけに終るといふ結果を生じている⁴⁰」と述べておられることは、会計学の対象に対する統一的把握を、遠藤教授の理解せられるような意味にとらえられることを、あらかじめ予防する意味において、それが述べられたものであり、また、上述のごときわたくしの推測も、それが十分に成立しうる可能性をもつことを、あらかじめ予言されたものである、と判断するのである。

40] 馬場，前掲書，294ページ。