

複式簿記の見方・考え方・教え方（下）

－理論・歴史・教育の接合－

石川 純治

目次

- 1 はじめに－構造的な方法
 - 2 故安平先生の「遺言」－安平問題
 - 3 キャッシュフロー計算の複式簿記は考えられるか－ Yes の簿記観、No の簿記観
 - 3.1 単式簿記の位置
 - 3.2 「算法的」試算表等式
 - 3.3 「実体的」試算表等式
 - 4 収益・費用勘定の性格をめぐって－反対記帳性と対象勘定性
 - 4.1 反対記帳性と対象勘定性
 - 4.2 組込と分化
 - 5 現実に存在しないものを考えるということ－より原理的なものへ
 - 5.1 キャッシュフロー計算の複式簿記（その1）－計算原理の相対化
 - 5.2 キャッシュフロー計算の複式簿記（その2）－複式仕訳の相対化
 - 5.3 「振替」の原理的關係
- (以上前号)
- 6 「複式簿記とは何でありうるか」という問いかけの意義－構造と形態
 - 6.1 構造と形態、同型性と相対性
 - 6.2 3式簿記をどう捉える
 - 7 歴史性と論理性－歴史分析と構造分析
 - 7.1 資金計算書の歴史分析と構造分析
 - 7.2 C/Fの「貸借反対性」の出所と「現金＝資本」
 - 8 現代会計の2つの優位性と複式簿記－複式簿記の存在意義
 - 8.1 現代会計の特徴
 - 8.2 複式簿記の存在意義
 - 9 方法について－構造・歴史・主体
 - 9.1 構造と形態、形態化の契機
 - 9.2 構造と歴史
 - 9.3 構造と主体
 - 10 教育のあり方－私の考え方
 - 10.1 「とらわれない」ということ
 - 10.2 歴史の文脈で捉える
 - 10.3 「教養」としての簿記会計
 - 10.4 今、大切なこと
 - 11 むすびにかえて－学問と世間
 - 11.1 学問と「世間」、「悪意なき欺瞞」という眼識
 - 11.2 人の力、教育の力、学問の力

6 「複式簿記とは何でありうるか」という問いかけの意義—構造と形態

前節では現実に存在しないものを考えることは、実は現実に存在するものの考察、とりわけその原理的な考察にとって重要な視点となる、と述べた。このことは、別の言い方をすれば、「複式簿記とは何であるか」だけでなく、「複式簿記とは何でありうるか」という問いかけを行うことの重要性である。

そこで、本節では構造と形態、同型性と相対性という視点、そして「何でありうるか」の1つの典型ともいえる3式簿記、特にその展開の意義をここでの主題に即して取り上げてみたい。

6.1 構造と形態、同型性と相対性—「つながもの」の視点

まず重要なことは、「何であるか」と「何でありうるか」の2つの問いかけは、実は別々のものではなく、後者の問いが前者の問いにとって重要な視点になる、ということである。

その「何でありうるか」を（現実には存在しない）キャッシュフロー計算（C/F）の記録・計算機構として論じたのが、前節のC/Fの複式簿記にほかならない。そのことで損益計算（P/L）の複式簿記も相対化され、その基礎にある複式簿記の構造、すなわち「何であるか」が抽出されたわけである。

換言すれば、「複式簿記とは何であるか」の問いは複式簿記の構造にかかわり—「構造」を問う—、「複式簿記とは何でありうるか」の問いはその構造の上に形成されて具体的に現れる形態にかかわり—「形態」を問う—、ということである。

そして、構造のなかに何らかの同型性を見出すことが（構造的な同型性）、すなわちその構造の上に形成される各形態の相対化につながる。現に存在するP/Lの複式簿記のなかだけの議論では、その同型性は抽出できないわけで、そ

の同型性ゆえにその上にたつ形態の相対性も明らかにならないわけである。

こうして構造を問うことと、形態を問うこと、とりわけ新たな形態の発展可能性を問うことはつながっているわけで、2つの問いかけが別々のものではないといったゆえんである（図表12）。そして、この両者を「つながもの」という視点が重要となる¹。この点は、さらに「5つの対概念とつながもの」という点で、第9.1節で触れたいと思う。

図表12 構造の同型性と形態の相対性

—「何であるか」と「何でありうるか」—

複式簿記とは：

{	「何であるか」	— 構造、同型性
		と と
	「何でありうるか」	— 形態、相対性

以上の点に関連して、石川 [2004 a、初版1994] でのエピローグ「構造と形態」では、「構造的な同型性を見つけることの意義」(133-134頁)として「説明力」と「創造力」という2つの点に触れている。

いみじくも井尻教授は、その2点の意義をずばり次のように評された。

本書は「構造的な同型性を見つけることの意義」という節でしめくくられている。著者は、ここで異なる形態の背後にある構造的な同型性を見つけることにより、これまでの個別理論の統一的な理解を促進する「説明力」が生まれ、かつより積極的に新たな形態の発見を促進する「創造力」が生まれると述べているのは、まさしくそのとおりであって、ここに簿記の神髄を追究する本書の最も根本的な貢献が存在している。

(井尻 [1994] 296頁)

6.2 3式簿記をどう捉える—複式展開との同型性と簿記システム化

「複式簿記とは何でありうるか」の議論とし

¹ 石川 [2011 a] では、こうした見方をサイエンスの眼として、「5つの対概念とつながもの」の議論をしている。すなわち、①構造—形態、②同型性—相対性の他に、③技術性—歴史性、④形式—内容、⑤一般（普遍性）—個別（特殊性）である。石川 [2011 a] 203頁の図表12.4参照。

て現実には存在しないC/Fの複式簿記をみてきたが、そこでは単式と複式の関係が重要なポイントになっていた。この視点から井尻教授が展開された3式簿記を捉えると、そこにも実は同型性と相対性をみることができる。これがここでの主題に即した3式簿記展開の見方である。

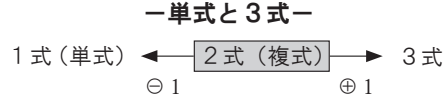
そして、そのキーワードを示せば「簿記システム化」（ビルトイン機能）であり、後述するように、そこにも安平の人工的・弾力的道具観という簿記観とのある種の共通性をみることができる。

以下では、そうした観点から、3式簿記をどう捉えるかの議論が、実は複式簿記をどう捉えるかの議論でもあることを明らかにする。まさに先と同じく、「何でありうるか」の問いかけが、実は「何であるか」につながっているのである。3式簿記に関しては石川 [2011a] 第3章「3式簿記への招待」で詳しく論じているので、ここでは「複式簿記とは何でありうるか」の議論の一環として、1つは複式展開と3式展開との同型性——単式から複式への展開と複式から3式への展開との共通性——、もう1つは簿記システム化という論点についてみておきたい。

まず、3式簿記への発想の出どころがそもそもどこにあるかであるが、それはまずもって複式を2式と捉える点が出発点になる。そのことは複式を閉じたシステムとして捉えるのではなく、よりオープンなシステムとして発展的に捉える視点につながる。

つまり、複式を2式といえ、単式は1式となる。ならば3式の存在は、という発展的発想が自然に湧いてくるわけである。1式（単式）→2式（複式）→3式（鼎式）である。それを複式（2式）を中心に見れば、2マイナス1が単式、2プラス1が3式となる（図表13）。

図表 13 複式簿記の相対化

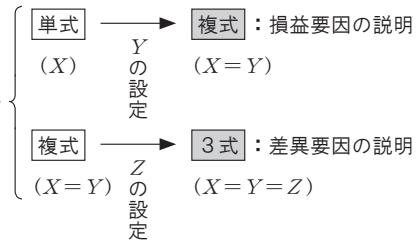


（石川 [2011 a] 図表 3.1 より）

ここで、2式から3式へ（プラス1）の視点だけでなく、逆の方向、つまり2式から1式（マイナス1）という思考も働く点に注意したい。こうした思考は、複式簿記それ自体を相対化する視点を与えることにつながる²。

さて、重要な点は単式から複式への展開と複式から3式への展開との共通性であり、そのことで前者つまり単式から複式への展開が相対化されるという点である。詳しくは石川 [2011] 第3章（46-49頁）での議論を参照されたいが、ここでは、その結論を示した図のみ再録しておきたい（図表14）。

図表 14 複式展開と3式展開
—簿記システム化の共通性—



（石川 [2011 a] 図表 3.7 より）

重要なことは、複式展開では新たなYの損益勘定（名目勘定）の設定によって、単式での損益の結果計算だけでなく損益の原因計算が可能になったこと（損益の原因別説明書）、それと同じく3式展開では新たなZの予算の勘定設定によって予算と実績との差異要因の説明が可能になったこと（予算実績差異の要因別説明書）、である。異なるのは、前者では1（式）+1次元Y=2式、後者は2（式）+1次元Z=3式

² その視点から、n式簿記のn=2から次元をプラス、マイナスする発想が出てくる。n=1が単式簿記、n=2が複式簿記、そしてn=3が3式簿記となる。実は、さらに「0式」(n=0)という極端をみることで複式簿記の新しい解釈の糸口にさえなる。極端をみることの中に、極端であるがゆえに、発見の糸口があるといえる。この点は、石川 [2004] 98頁参照。

という点だけである。

単式から複式への展開においては、損益の原因別計算が単式段階での簿記の外ではなく、複式簿記の中で自動作成される仕組みをみることができる。これとちょうど同じく、ここでの予算・実績の差異要因の説明も複式簿記の外で行うことができるが（その方が通常）、それを3式簿記という記録計算システムの中で自動作成させているわけである。そのために新たに設けられた第3の勘定系統が「予算」の勘定にほかならず、それは単式から複式への展開において損益勘定（名目勘定）が新たに導入されたこと（第2の勘定系統の設定）と同じなわけである。

重要な点は、その予算と実績の差異要因が、期首試算表+期中仕訳によって自動的に導かれるように仕組まれていることであり³、そしてその自動作成の仕組みは複式簿記での損益の原因計算の自動作成とまったく同じである、ということである。

こうして、単式から複式への展開と、ここでの複式から3式への展開における共通の“ねらい”、すなわち差異の要因分析に限らず、何らかの計算目的を簿記の外ではなく簿記システムの中に組み込むことによって自動作成の仕組みをビルトインさせる（簿記システム化）、というねらいをみることができる。ここが重要なところであり、また第1節冒頭（前号）でみた安平の人工的道具という簿記観につながる場所である。

以上、複式展開でも、ここでの3式展開でも、この簿記システム化という点で共通する。この共通のねらいを見ることで、複式への展開そのものも相対化されるわけである。

こうした自動作成の仕組みをビルトイン（内蔵）させるという技術的仕組みに加えて、簿記

の外での計算を簿記システムの中で、あるいは簿記システムを通して行うまた別の重要な理由が考えられる。すなわち言語としての複式簿記の力である。この点を補論3として記しておきたい。

補論3：言語としての簿記—複式簿記の力

言語はたんなる表現手段にとどまらず、われわれの認識を規定したり考え方を強制したりする。それと同じく簿記という言葉は、会計人の認識や判断を強要する⁴。

その観点からすれば、単式から複式への展開における名目（損益）勘定の導入は、損益の原因別帰属の判断を名目勘定による複式仕訳によっていわば自動的に強制させているとみることができる。これと同じく、ここで取り上げた3式簿記でも予算と実績の差異要因に関する会計人の判断が促されるわけである⁵。

こうした言語としての複式簿記観を考えるうえで、経済学者ハイエクの有名な論文「社会における知識の利用」の次の一節は示唆に富む（情報伝達機構としての価格システムの見方）⁶。ここに引用しておきたい。

問題は…いかにして意識的管理の必要を省くか、そしていかにして、個々人にかれらの為すべきことを誰かが告げる必要なしに、望ましいことをさせるような誘因を与えるか、であることを想起しなくてはならない。

（ハイエク／田中真晴・田中秀夫編訳 [1986] 69頁）

ここで重要なところは、「意識的管理の必要を省く」という点である。すなわち複式簿記には、ちょうど価格システムと同じく、「為すべきことを告げることなく望ましいことをさせる誘因を与える」記録システムとしての力がある

³ 期首試算表+期中仕訳による自動作成については石川 [2011 a] 第3章（45-46頁）を参照されたい。

⁴ この点は「釈明と簿記」という重要な点、すなわち簿記は釈明の記録システムという点にむすびつく。石川 [2011 a] 第3章（50-53頁）参照。

⁵ 3式簿記での期中の取引仕訳（3式仕訳の登場）については石川 [2011 a] 第3章（42-46頁）を参照されたい。

⁶ ちなみにハイエクはフリードマンと並ぶ新自由主義の代表的な経済学者といわれるが、筆者はその主義（市場に任せる）そのものを礼賛しているわけではない。石川 [2010 a] トピック14「秩序ある市場主義をめぐって」、および資本主義の多様性と新自由主義について触れている石川 [2012 c] 参照。

わけで、人工的・人為的工夫という安平の簿記観もそうした複式簿記の見方に通じている。これが、筆者の見方である。

7 歴史性と論理性—歴史分析と構造分析

本節ではこれまでの議論にかかわる2つの論点を取り上げて、歴史と理論がどうつながりうるか(歴史性と論理性)をみておきたい。

すなわち、1つは資金計算書の歴史的展開と論理的・数学的展開との照応関係であり、もう1つは第5節補論2での検討課題、すなわちP/Lの仕訳とC/Fの仕訳との「貸借反対性」の意味(源)を探ることである。

7.1 資金計算書の歴史分析と構造分析—その照応

資金計算書の歴史的展開(歴史分析)と論理的・数学的展開(構造分析)とのあいだには、実は興味深い照応関係をみるのが可能である。この点は石川[2007]および石川[2011b]で詳しく論じたので、ここではその要約と結論だけ示しておこう。

すなわち、渡邊[2005]で示された比較貸借対照表→資金概念の変遷→各種資金計算書の歴史的展開と、他方、石川[2005、初版1996]

で示された計算構造の数学的展開とが期せずして一致照応しているということである。

その照応関係を端的に示せば、図表15のとおりである。ただし、 $\Delta B/S$ は比較貸借対照表(変動貸借対照表)、 $\Delta \Pi$ は利益、 ΔF は資金フロー、 ΔC はキャッシュフローである⁷。

重要な点は、第1に(i)から(iii)のいずれの形態も比較貸借対照表($\Delta B/S$)がその出発点であること、それゆえに第2はそれらの各形態の基本にある構造は今日いうところの「間接法」の構造——実在勘定の増減を基礎におくストック比較の計算構造——になること、そして第3は各種形態への展開はしたがってその基本構造の上に形成される動的展開にほかならないということ(動的な形態変化)、この3点である⁸。ここでは、特に(i)から(iii)のいずれもが「間接法」の構造とその上に形成される形態にほかならない(形態の動的変化)、という見方の重要性のみ指摘しておきたい⁹。

ところで、先の第6節では、「複式簿記とは何であるか」の問いは複式簿記の「構造」にかかわり、「複式簿記とは何でありうるか」の問いはその構造の上に具体的に現れる「形態」にかかわると述べた。そして、構造を問うことと、

図表15 歴史的展開と数学的展開 —その照応関係—

《歴史的展開》	《数学的展開》
(i) 第1形態(ダウリス製鉄会社)	: $\Delta B/S \rightarrow \Delta \Pi$
(ii) 第2, 3形態(フィニーなどの各種資金計算書)	: $\Delta B/S \rightarrow \Delta F$
(iii) 第4形態(キャッシュ・フロー計算書)	: $\Delta B/S \rightarrow \Delta C$

(石川[2007]図表6より)

⁷ 数学的展開においては、(i)(ii)(iii)のいずれもが $\Delta B/S$ で示される比較貸借対照表(変動貸借対照表)から計算構造論的に「系」として導出されるという点がポイントになる。石川[2007]4.2節「『間接法』の構造と形態—原理と系—」参照。なお、アメリカにおける資金会計の史的発展については佐藤[1993]があるが(石川[2004]135頁注3参照)、そこでの「資金法」(キャッシュフローを出発点にして損益を計算する方式)は、数式的には $\Delta B/S$ 等式から被説明変数を(間接法の ΔC ではなく) $\Delta \Pi$ に変形した形、つまり $\Delta \Pi$ 等式の形としてみることができる。

⁸ ここで、キャッシュCも資金Fのひとつ(資金概念)とみれば、 ΔF と ΔC は大きくは資金フローを捕捉するという点で、(ii)と(iii)は1つの枠内になる。これに対し、(i)では(ダウリス製鉄会社→利益はどこにあるか)、資金ではなく利益($\Delta \Pi$)を具体的な実在(real)勘定の増減で捉えようとしている点で、前者の枠とは異なるという見方もできる。しかし、そういう相違はあるものの、いずれのフロー計算も実在勘定の増減に基づいているという点で、「単式簿記」的な捉え方といえる。石川[2007]第4節「歴史的展開と数学的展開(1)」参照。

形態を問うこと、とりわけ新たな形態の発展可能性を問うこととはつながっており、2つの問いかけが別々のものではないとも述べた。重要なことは、この構造と形態の両者を「つなぐもの」という視点であり（前節図表12参照）、そしてそれが何であるか、という点である。

この点で、いみじくも渡邊 [2005] は「時代の変遷に伴い、新たな要求に応じてその内容を自ら変貌させ、新たな資金計算書の出現を余儀なくさせてくる」（151頁）と述べているが、この時代の要請→資金概念の内容（概念規定）→各種資金計算書の発展は、複式簿記への時代要請という観点からすれば、「何らかの人工の加わった記録計算道具」という安平の簿記観にも通じる。ただ、本稿（前号）の冒頭で述べたように、そうしたキャッシュフロー計算書を盛り込むことができる「弾力的道具観」という複式簿記観もあれば、そうでない複式簿記観もある。第3節がその議論の焦点であったわけである。

ちなみに、ここで指摘しておく、実は特定の貸借対照表の見方（たとえば現金動態論、資金動態論、運動貸借対照表論）ではキャッシュフロー計算書が貸借対照表論のなかで論じられるが、それは（外から）「盛り込む」という弾力的道具観とは異なる見方（内からの論理）であるといえる（補論4参照）。

次の議論、すなわちC/Fの「貸借反対性」の議論は、実はこの「内からの論理」ともかかわる。

補論4：運動貸借対照表とキャッシュフロー計算書—内からの論理

ここで故武田隆二教授の見解を若干紹介しておく、武田 [2008a] 第4章においては、運

動貸借対照表（＝キャッシュフロー計算書）の位置づけを本源的貸借対照表（有高貸借対照表は派生的）として「キャッシュ・フロー計算書が計算書類のなかでは、第一義的に重要な貸借対照表である」とされている。

また、武田 [2008 b]（117-122頁）では運動貸借対照表が利益決定計算の原型（P/Lは派生型）とする論議が展開されている。既存のB/SとP/Lが運動貸借対照表からみていずれも派生型としてとらえられている。このキャッシュフロー計算書の位置づけに関する指摘は、実は次に取り上げる論点、すなわちC/Fの「貸借反対性」ともかかわって興味深いところといえる¹⁰。

ちなみに、運動貸借対照表を論じた著作として、黒澤 [1958]、谷端 [1968]、武田 [1962] の3つを挙げておきたい。黒澤 [1958] ではワルプからルフチへの展開が（第3章、第4章）、谷端 [1968] ではルフチ理論への批判的な考察（第12章）が、そして武田 [1962] では運動貸借対照表の展開の位置そしてルフチとパウエルの議論が（総説、第10章、第14章）、それぞれなされている。

英米中心の情報会計学（投資判断のための情報有用性会計）が主流になった今日、いずれも顧みられなくなったこうした日本の古典的著作に目を向ける態度も大切に思える。それが現代の会計問題にはもはや通用しない単なる過去の遺産、というなら話は別であるが（この点は、あとの第8.2節で論じる）¹¹。

7.2 C/Fの「貸借反対性」の出所と「現金＝資本」—泉谷・千葉の見解から

第5節の補論2「P/LとC/Fの試算表の

⁹ ちなみに、もう1つの問題意識は、今日いうところの「直接法」の意義と位置づけにかかわる。すなわち、発生主義がフロー面からの損益を決定する原則であれば、ここでの資金計算書の発展過程ではストック面からの計算（結果計算）がその基本構造にあり、フロー面からの計算（原因計算）は損益計算を除いて出現していない。これが、「間接法」に対する取引ベースの「直接法」とのかかわりで、筆者の1つの問題意識である。石川 [2007] 第5節「歴史的展開と数学的展開（2）」参照。

¹⁰ ちなみに、私事になるが、筆者はこの4つの計算書の構造論的關係とともに、特に運動貸借対照表がいかなる意味でキャッシュフロー計算書なのかお尋ねしたかったが、そのやさき武田教授は逝去され、その答えをお聞きする機会を失ってしまった（手元にはメール交換でのやりとりだけが残っている）。

¹¹ 日本の古典的理論の意義については、石川 [2008] 170-172頁の「日本の理論的貢献」を参照。

構造」ではP/Lの仕訳とC/Fの仕訳を対比して示し、その「貸借反対性」には意味がありそうだと述べた¹²。そこで、ここでは泉谷[1964]・千葉[1999]の興味深い洞察と見解をよりどころにして、その意味を探ってみたい。

その補論2では貸借反対性という「矛盾」の出どころを試算表の構造から解き明かしたが(矛盾ではないということ)、その反対性をいっそう探ってみれば、矛盾どころか重要な意味が潜んでいるように思える。その意味を探るさいの糸口は、端的に言って千葉[1999]第1章での2つの二重性論、すなわち「本源的二重性」と「派生的二重性」である¹³。

この2つの二重性とその関係は千葉同書17頁図表1-12に示されているのでそれを参照されたいが、特に「企業」側と「家計」側(資本主勘定)の2つの関係(本源的二重性)が重要になる。そして、P/Lの複式簿記、とりわけ安平理論での実体・名目2勘定説は、企業側での企業内部に設定された実在(実体)勘定と名目勘定による複式記録計算のシステムとなる。千葉の用語では「派生的二重性」であり、その枠内での複式システムということになる。では、問題のC/Fの複式仕訳はどうか、そしてなぜP/Lと貸借反対なのか。

ここで注目したい2つ目は、英国型貸借対照表(資本主勘定)が企業側の仕訳と正反対になっている点である(千葉同書20頁参照)。筆者はこれをみたとき、(現に行われている)P/Lの仕訳は先にも述べたように企業側(主体論的には企業実体)の仕訳にほかならないから、それと貸借反対になる(現に行われていない)C/Fの仕訳はそこでの資本主勘定(主体論的には所有主)の仕訳とかかわっているのではないかと考えた¹⁴。

そのことは、注目したい3つ目、すなわち泉谷[1964]の「フィニー勘定」(資本主勘定)の性格規定とかかわってくる(これがまさに千葉のいう本源的二重性)¹⁵。フィニー勘定の性格が端的に出資主現金勘定、すなわち現金勘定の性格を内包した出資主勘定である、という点である(同書10頁)¹⁶。

こうして、出発点を現金=資本($C=K$)とおくと(本源的二重性)、P/Lは「家計」(資本主資本 K)から分離された「企業」の資本(K')の増減記録計算ということになり、C/Fは出発点である $C=K$ の借方側Cの増減記録、すなわちその元(本源)の K としての「家計」(資本主)を主体とした現金Cの増減記録計算ということになる¹⁷。

¹² ここで「貸借反対性」につき補足しておく、図表8(前号)のC/Fの仕訳において、P/Lの仕訳と対比するため、まずP/Lの仕訳にあわせて資本(本体)を損益勘定(影)に置き換え、収支勘定(影)をすべて現金(本体)に戻す。次に、すべての仕訳においてマイナスをプラスにするため反対側におくと(これが通常の仕訳形式)、両者の仕訳は貸借が完全に正反対になる。確認されたい。

¹³ 小栗[2012 b,c]はこの2つの二重性に着目して、複式簿記と会計(財務諸表)の関係について興味深い議論(両者の存立構造と計算構造)を展開している。本節での議論も、そこでの議論に触発されている。

¹⁴ ちなみに、1つの同一の取引に関するP/Lの仕訳と(それと貸借反対の)C/Fの仕訳は、リトルトンのいう「取引の4要素」(1つの取引に対して4つの勘定記録がなされる。千葉同書19頁)ともかかわる。

¹⁵ ゆえに、千葉[1999]第1章はこの「フィニー勘定」の解析から始まる。千葉の洞察(本源的二重性と派生的二重性)もそこが出発点となる。なお、田中[1989](78頁)での「潜在的複記」(所有関係の複記)は、ここでの本源的二重性と重なる。

¹⁶ この点に関し、次の指摘をあげておきたい。すなわち、「フィニー兄弟商会ではまだ家計と営業の分離がない。…したがって、営業体固有の貨幣資本をあらわす『現金勘定』の必要はない。事実、現金勘定は存在しなかった。しかし、家計財産と営業資本が分離すると、現金勘定が必要になる。第一形態($C=K$ の貸方資本主勘定の登場-引用者)に現金勘定が付加する三系統勘定が、勘定構成の第二形態となる」(田中[1990]204頁、傍点は引用者)。泉谷[1964]のいう「現金勘定の性格を内包した出資主勘定」での現金勘定の顕在化といえる($C=K$ での K 勘定→ C 勘定)。

¹⁷ そこでの「現金」は企業内部の資産の1要素としての現金ではなく、 $C=K$ での(貸方側 K を受けた)借方側である。その点で、「貨幣」(貸方 K →貨幣資本)といってもよい。なお、先の補論4での利益計算の原型と派生型(P/L)の議論はこの点ともかかわってくるといえる。

以上、資本主勘定の仕訳が企業資本の仕訳(P/Lの仕訳)と貸借反対になること(第2の注目点)、そしてその資本主勘定の性格が泉谷のいう出資主現金勘定であること(第3の注目点)から、C/Fの仕訳は実は企業資本 K' の元(本源)になった資本主勘定 K 、すなわち出資主現金勘定の増減記録ということに行き着く。泉谷[1964]・千葉[1999]の見解を手がかりにした筆者の推論がこれである。

以上をまとめておくと、次のようになる。

- i) 出発点：現金 C ＝資本 K
- ii) P/Lの複式仕訳：貸方 K から分離された企業資本 K' の増減記録。
- iii) C/Fの複式仕訳：借方 C の増減記録＝貸方(資本主勘定) K の増減記録＝現金勘定の性格を内包した出資主勘定の増減記録。
- iv) 上記の2つの複式仕訳の貸借反対性：もとの $C=K$ に規定された各側(貸方側と借方側)の増減記録であるがゆえに、それぞれの貸借仕訳は反対になる。
- v) C/Fの仕訳の「貸借反対性」の意味を探ること：出発点 $C=K$ にまで遡ることにつながる。

ちなみに、筆者はかつて $A=K$ の貸方側をいっさい考慮しないという方法を採用したことがある¹⁸。すなわち、

(中略)、本稿においてはそのような2面性(資産＝資本： $A=K$)を考慮しないで、なおかつ複式原理の追究を試みたい。すなわち、 $A=K$ の貸方側をいっさい考慮しないという方法を用いたとき、そこになお複式原理がどのような形で抽出できるかということ考察してみたい。(石川[1982b] 197頁)

この方法は、ここでの議論からすると、千葉

[1999]のいう本源的二重性をはずした、企業側の複式簿記(派生的二重性)を浮き彫りにしているともいえる。期せずして、そうした方法が本源的二重性と派生的二重性といった2つの二重性を明確に意識していないにしても、2つの複式関係があることを暗示したものになっているといえる。

補論5：C/Fの複式簿記を議論することの3つの意味—構造と歴史

現実(実務)には見られないC/Fの複式簿記を議論することは、いくつかの点で意味がある。

1つ目は、基本財務表としてのキャッシュフロー計算書の記録計算という点にかかわる。基本財務表であるかぎりには、既存のP/LとB/Sから派生的・二義的に作成されるのではなく、P/Lと同様に、日々の仕訳つまり取引記録から直接作成されなければならない。そのことで、キャッシュフロー計算書は損益計算書と同等の地位を有することになる。

さらには、P/LもC/FもともにB/Sというストック表との関係でフロー計算書であり、したがって2つのフロー計算書と1つのストック表との構造的関係を解明するさい、C/Fの記録計算の構造を考える意義は大きいといえる¹⁹。

2つ目は、そうした制度的な課題から離れるとき、第5節「現実に存在しないものを考えるということ」でみたように、現にあるもの(P/Lの仕訳)を現にないもの(C/Fの仕訳)との相対比較において、前者をより高い次元、原理的なレベルで捉えるということである。

とりわけ、計算面すなわちP/Lでの2つの計算方法(財産法と損益法の二面計算)とC/Fでの2つの計算方法(間接法と直接法の二面計算)の原理的同型性、また記録面におけるP

¹⁸ ここで A ＝資産であり、現金 C は資産 A のなかの1つの資産勘定となる。

¹⁹ 2つの複式簿記の結合による3つの財務諸表の統合化については、石川[2011a]第9章「3つの財務諸表の統合化へ」を参照。なお、財務諸表3本化は比較的早い時期に染谷[1961]で主張されている。石川[2005]59頁注(25)参照。

／LとC／Fの仕訳の原理的同型性、この双方での同型性の抽出という点で重要な意義をもつ。そして、そうした記録・計算構造の同型性の抽出は、その構造の上に形成される各形態(P／L、C／F、資金計算書など。図表 15 参照)を相対化する視点となる。構造に「同型性」があるがゆえに、その上に形成される形態の「相対性」が明らかになるのである(前節図表 12 参照)²⁰。

3つ目がここでの議論にかかわる。すなわち、ここでの推論が正しければ、つまりC／Fの複式仕訳が「本源的二重性」(所有関係の側面)とかかわっているなら、ここに3つ目のあらたな意義、それも所有関係(人と人との関係)という社会関係にかかわる意義を見出すことができる。現代の(所有から分離された)企業資本の増減記録計算(P／L)に対し、C／Fの複式仕訳は単なる資産の1要素としての現金の増減記録計算にとどまらず、「フィニー勘定」の性格にまで遡った社会的・歴史的意味づけともかかわってくる。

このことは形式と内容、技術性と歴史性、といった2つの観点をつなぐという点でも重要な意義をもつといえる。そして、先に「内からの論理」という点に触れたが、この3番目の意味は本源的二重性というまさに「内からの論理」にかかわっているといえる。

8 現代会計の2つの優位性と複式簿記—複式簿記の存在意義

本節では現代会計と複式簿記とのかかわり、すなわち今日、歴史分析を除いてほとんど顧み

られなくなった複式簿記の論議を、とりわけその現代的文脈のなかでの存在意義についてみる。

まず、石川[2012 b]で示したように、現代会計の特徴が2つの優位性をもつ点を指摘する。次に、そうした性格をもつ現代会計は複式簿記とはどうつながりうるか、あるいはつながらないか、端的にいて、現代会計における複式簿記の存在意義についてみる。

8.1 現代会計の特徴—情報開示の優位性と計算構造の希薄性

現代の会計には、仕組み論(構造論)よりも投資家への役立ち論(機能論)が優先される(機能論>構造論)。今日、計算構造あるいは勘定理論的基礎づけの議論が希薄になるのも、そこに起因する。投資家の投資判断にとって有用な(役立つ)情報提供という会計目的にとっては、勘定間の組織的関連や複式簿記の本質といった議論は第一義的でなくなるわけである。

ここでは、なによりも投資決定に役立つ「情報」が第一義的になる。投資家にとってどういう情報が有用か(レリバンズ)という観点からは、記録とか計算の仕組みの議論はその背後におしやられる²¹。ここで現代の会計の特徴を、端的に「記録なくして情報ありの会計」、さらにはその行き着く先としての「複式簿記“不要不在”の会計」といえば²²、その今日の性格が理解されよう。そして、それはとりもなおさず記録計算の構造論的基礎づけの欠落の裏返しでもある。

図表 16 に示すように、①情報開示>記録計

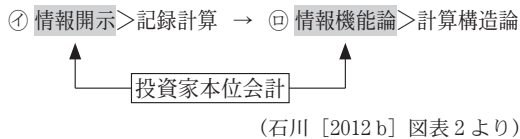
²⁰ 石川[2011 a]のⅢ「利益計算とキャッシュフロー計算—同型性と相対性—」(第6章~第8章)、そしてⅣ「複式簿記のサイエンス—構造と形態—」(第10章~第12章)が、まさにこの「構造の同型性」と「形態の相対性」をテーマにしている。

²¹ 例えばMOUプロジェクトの「財務諸表の表示」を取り上げてみても、そこでの3つの基本財務諸表の一体性(ヨコ連携の形)の議論には興味深い点があるが、ただそれがたんに投資意思決定への有用性(役立ち)という側面だけでなく、その「計算」の構造論的な捉え方はどうなのか、それが必ずしも明らかでない。3つの基本財務諸表の相互関係については石川[2011 a]第4章参照。

²² 詳しくは、石川[2011 a]217頁での指摘を参照。ここで、会計の情報化と簿記の空洞化の議論として、安藤[2001](第17章「簿記および会計の空洞化」)に触れておくと、特に筆者には利害調整会計における報告受領者の関与権の後退という点、そしてそれが会計の情報化に起因するという点が重要に思える。「アメリカ産の情報提供会計が他国に帰化して、その国でこの会計に邪魔な株主の関与権を枯らしていく。こういう現象は、何も植物の世界だけのことではない」(212頁)は言い得て妙である。

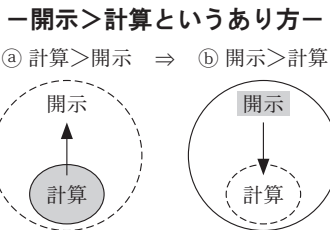
算（情報開示の優位性）という現代の会計のあり方は、②機能論>構造論（情報機能論の優位性）というあり方につながり、さらに①と②の2つの優位性の基礎に、証券市場を中核にした投資家本位の会計という現代会計のあり方がある（図表16）²³。

図表16 現代会計の2つの優位性



従来は「開示」よりも「計算」（資本利益計算）がその中心にあったといえ、開示>計算というあり方は、従来の観点からすれば、「開示の論理」（実態・リスクの開示:ストック→フロー）の「計算の論理」（資本利益計算:フロー→ストック）への“浸透”ないし“侵食”といえる²⁴（図表17の①から②への変容）。

図表17 開示と計算



(石川 [2012 b] 図表3より)

こうした現代の特徴は、今日の情報開示志向のもと、情報の開示や情報の価値の議論はされても、どのような計算構造論的基礎に支えられているか、これがおもてだっただけで見てこない点につながっている。情報開示の優位性と計算構造の希薄性は、いわば表と裏にほかならない。

補論6：一元的利益計算会計と多元的情報開示会計—複式簿記の存在意義

石川 [2000] 第10章「財務諸表論としての時価評価問題」では時価（公正価値）会計に代表される現代の会計を財務諸表論として再構成しうるものかどうか、その位置と再構成可能性を問うた。

ここでは、特に制度的適合性（制度的規定性）の観点から次のように述べている。

（中略）そのことは、今日の時価会計の導入がはじめから利益計算の問題として登場してきたのではなく、むしろ、特に金融・財務活動の高度化ないし多様化に伴う実体・リスク開示要求（実体・リスクが見えない）からきていることを指摘すればよい。その意味で、まず貸借対照表の情報提供機能（その典型はオフバランス項目のオンバランス化）が重視され、それに損益計算書の情報提供のあり方（例えば「包括利益計算書」）が伴うというかたちで展開されたと理解してよいだろう。（石川 [2000] 268頁）

12年前とはいえ、今日においてもその基本的な見方は変わらない。そして、連携の型（動的連携と静的連携）の相違の背後にある会計観を2つの会計のあり方として図表18のように示し、次のように述べた。複式簿記の存在意義ともかかわるので再録しておきたい。

問題は、これまで一元的（資本）利益計算会計のもとで展開されてきたといえる財務諸表論は、今日その傾向をいっそう強める多元的情報開示会計をどのように取り込んで理論的に再構成しうるのか、あるいは情報開示指向をいっそう重視したあらたな再構築をおこなうか、ということである。（石川 [2000] 270頁）

²³ 投資家本位の会計については、石川 [2011 a] コラム10「投資家資本主義と現代会計」参照。これに関連して付言すれば、今日の会計のあり方は、同じくB/Sを中心にする、そして時価ベースで評価するといっても、かつての財産計算中心のB/S観（静態論）とは異なる。静態論時代の「財産」計算（債権者のための担保価値評価）ではなく、現代は「情報」開示や情報価値（投資家のための企業価値評価）が重視される。計算構造論的基礎づけの議論ができてにくい理由の1つがここにある。

²⁴ それを象徴するのが「情報開示が利益を生むか」という素朴な問いであり、「その他の包括利益」が典型例である。石川 [2008] 125頁参照。

図表 18 一元的利益計算会計と多元的情報開示会計－基本的特徴の比較－

一元的利益計算会計	多元的情報開示会計
①資産の測定＝収支を基礎にする	①資産の測定＝実態・リスクを適正に表示する測定（公正価値）
②収支的一元計算型（記録指向）	②多元的直接計算型（開示指向）
③（名目）資本維持型	③（実態・リスク）開示型
④利害調整型	④意思決定支援型
⑤連結環型貸借対照表（ストック） ←「適正な期間利益」計算（フロー）	⑤実態開示型貸借対照表（ストック） →「包括利益」計算（フロー）
⑥P/L中心型連携（動的連携）	⑥B/S中心型連携（静的連携）

（石川 [2000] 図表 10.5 より）

8.2 複式簿記の存在意義－現代会計の特徴と複式簿記

では、そうした特徴をもつ現代の会計は複式簿記を基礎におく計算構造（複式簿記機構）とどうかかわるのか、あるいはかかわらないか（何らかの切断があるか）、これが1つの重要な検討課題になる。端的には、複式簿記と会計との関係、とりわけ公正価値（時価）会計に代表される現代会計との関係である。

例えば、第2節（前号）では安平問題をとおして「個別資本説」の学説史的分析を試みることは、とりわけその現代的意義の存否とのかかわりで1つの重要な論点になりうると述べたが、それは個別資本運動の記録計算論（複式簿記の理論）を起点として現代会計の特性（公正価値評価など）をそこにどう取り込むかという方法的課題ともいえる（図表 19 のアプローチ

A）²⁵。近時では、例えば松本 [2007] や陣内 [2011] のアプローチがそれである²⁶。

図表 19 「計算」と「開示」の総体的把握 －2つのアプローチ－

- ┌ アプローチA：計算→開示（公開）
- └ アプローチB：開示（公開）→計算

しかし、それとはいわば逆方向のアプローチがある（図表 19 のアプローチB）。その典型は津守[2002]でのアプローチである。津守[2002]での主題が「公開」（制度）であり、同書で果たせなかった課題の1つとして「計算」と「公開」との関係があげられているからである（同書 397 頁）。詳しくは後述する（次節）。また小栗 [2012] も複式簿記と会計（財務諸表）の関係を積極的に議論しているが、複式簿記の生成

²⁵ 図表 19 の矢印の意味は、アプローチの起点（どちらから出発するか）を示すものであり、先の図表 17 での矢印、すなわち計算と開示の今日的なあり方（規定関係）を示した矢印とは意味が違うことに注意されたい。

²⁶ 第2節（前号）注5参照。陣内 [2011] では複式簿記と時価会計（評価の問題）との関係、複式簿記と会計基準の関係、この2つの関係が重要な論点といえるが、いずれも会計方法に含める点で純然たるアプローチAといえる。なお、この2つの論点は、会計理論学会第25回大会（2010年、名城大学）で筆者が討論の論点として取り上げた点である。また、同論文での勘定構成論の形態規定、とりわけ（期中ではなく）期末の決算仕訳として固有に現れる現代会計の特性（直接的再測定がその典型）を勘定構成論のなかにどう取り込めるか、これが筆者の問題意識である。直接的再測定には期中と期末との切断があるからである（期末が期中取引の延長上にない）。「その他の包括利益」はそうした特性から必然的に出てくる典型例であり、それを複式簿記論にどう取り込めるか（取り込めないか）、これがさらなる論点となる。

個別資本説の系譜ではないが、例えば藤井 [1997]（現金概念拡大説）は、取得原価主義会計を基礎にした現金（収支）概念の拡大による取り込み論ともいえる。その問題点は石川 [2000] 第7章（199-203頁）で触れているが、特に現金概念の拡張論理をもって資産の直接評価としての公正価値を取り込むことの問題点が指摘される（同 201 頁）。

史から掘り起こしている点でアプローチAともみえるが、重点はむしろ公表会計の本源的位置を探っている点で、津守教授と同じくアプローチBといえる。

いずれも起点を異にしているものの、いみじくも「計算」と「開示」（公開）の統一的・総合的把握という点で、今日きわめて重要な同一の課題に取り組んでいる点が興味深いところといえる。目指すところは同じでも、その道筋が違っているのである。

ここで、さらにいくつかの説を取り上げると、田中 [2005]、[2006] では会計の主体と客体の捉え方、すなわち客体（個別資本）のもつ主体性という難解ではあるが興味深いアプローチ（客体的主体：会計＝資本の一形態、資本の自己意識）が展開されている。その田中説固有の視点から現代の会計をとらえるアプローチは、馬場説（個別資本説）批判や宮上説（公表会計制度論）批判の視点からしてAでもBでもなく始めから一体的把握のアプローチのようにもみえるが（アプローチC）、個別資本の運動を基礎にするという点でアプローチAにあたるように思われる²⁷。なお、この田中説は津守説とともに次節の「方法」の議論のなかでもう一度取り上げたい。なぜなら両説には共通する方法論（弁証法）がみられるからである。

また、一連の著作で企業資本等式説（前号の第3節、第4節参照）から現代会計を批判的に論じている笠井説は、その基礎に資本循環

シェーマ（但し、そこには企業会計的変容が不可欠）がある点でここでのアプローチAにあたるといえる。とりわけ、金融商品会計の有力説といえる「主観のれん説」批判の全面展開の基礎に複式簿記機構（企業資本等式説）がある点は重要である²⁸。なぜなら、「主観のれん説」は複式簿記機構から導出される性格のものではないからである。その説の基礎に積極的な複式簿記機構が出てこず、その点で複式簿記機構とのある種の切断がみられる。ちなみに、この切断という点で、近時のフィッシャーやヒックスの経済的所得概念による包括利益の論議にも複式簿記機構はおもてだてでてこない²⁹。

最後に、筆者のアプローチにも多少触れておかねばならない。筆者の議論は、まずもって「有価証券は（ $G-W-G'$ ）の商品Wか」という問いから出発したので³⁰、その点でアプローチAといえるだろう。例えば、石川 [2000] では資本運動Ⅰ（現実資本）、資本運動Ⅱ（擬制資本）と区別し（同書15頁の図）、「もともと異なるもの（異なる資本－引用者）を混在させるのではなく、別ものは別ものとして分化・純化し、そのうえで両者をどう整合的に組み立てていくかといった議論がもっとあっていいように思われる」（同書27頁）と主張している。

ただ、そこでの擬制資本は計算だけでなく開示（公開）の面、とりわけ現代の信用制度（擬制資本信用）とかかわる（次節の補論9参照）。したがって、その組み立て方には「計算」のな

²⁷ 陣内 [2011] (36頁) が指摘しているように、三代澤 [2005] の会計過程論も、会計方法を資本運動の外ではなく中で捉える点で田中説の方法論と共通点がある。なお、これまでの説明で唆されているように、日本の古典的理論といえる個別資本説と上部構造説（公表会計制度論）は、ここでの「計算」と「開示」（公開）の区別にあてはめてみれば、前者が「計算」に、後者が「開示」（公開）にそれぞれ該当するといえる。

²⁸ 「主観のれん説」批判の全面展開は笠井 [2009] でなされている。なお、石川 [2000] では「主観のれんをキー概念にした説明理論を以下『主観のれん説』とよぶことにする」(136頁) と記したが、むしろ「事後事実確認説」あるいは「事前事後照応説」とよぶ方が、より基本的な特徴を示すともいえる（この点は石川 [2000] 137頁参照）。

²⁹ 例えばフィッシャーやヒックスの所得概念を基礎においた斎藤 [2009] 第5章参照（特にウィンドフォール・ゲインと包括利益およびリサイクリング）。それは今日主流になった実証研究との接点・融合を意識して（この点は石川 [2010 b] 参照）、規範研究ではなく実証研究ないし会計基準（制度）との関わりでの研究といえる。石川 [2011 c] 付論8「経済的所得概念と会計利益」参照。関連して辻山 [1991] の経済学上の所得概念と金融商品会計との関わりは石川 [2000] 第6章補論6.1参照。

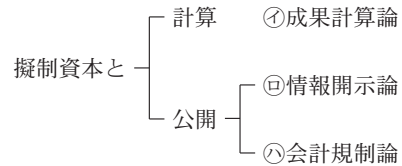
³⁰ 石川 [2000] 第1章第4節参照。

かだけの議論では説明し難い面が登場してきており、開示や公開の側面を全体としてどう組み立てるか、これが当面の課題となっている（図表 20 参照。この点も次節で触れる）。

この点で、次に示す石川 [2011c] 付論 3「成果計算論、情報開示論、会計規制論」での総体的視点からすれば、アプローチ A（計算→開示）とアプローチ B（開示→計算）とのいわば有機的な結合アプローチ（アプローチ D）ともいえる³¹。

（中略）ここで詳しくは論じられないが、少なくとも指摘しておきたいことは、（ミクロ的には）財務実態や財務リスクの情報開示論、（マクロ的には）それともかかわる会計規制論の観点（政治経済的観点、制度論的観点）からの議論なくして説明がつかないという点である。現代の会計問題はそうした④成果計算論、③情報開示論、②会計規制論の 3つの領域が交錯して登場しているという見方が重要である。…3つの関係が互いにリンクしており、ゆえにそれらの総体として捉えることが現代の会計のあり方を解明する重要な視点になる。（石川 [2011c] 8 頁、傍点は引用者）³²

図表 20 擬制資本の会計問題
－計算と公開の全体－



なお、図表 20 での会計規制論は、とりわけ現代における会計の制度的性格をみるうえで重要な観点といえる（補論 7 として補う）。

以上、現代会計における複式簿記の存在意義についてみてきたが、ここで取り上げた各説は今日主流となった実証研究の台頭のもと、いずれも少数派となっている。その実証研究はむろんのこと、先に少し触れた実証研究との接点を求める経済的所得概念の理論も、複式簿記機構の議論はおもてにでてこず極めて希薄といえる³³。それだけに、現代会計と複式簿記との関係をめぐる議論は、とりわけ日本固有の古典的理論が顧みられない今日の状況のもと、現代会計の今日的特性と問題性を浮き彫りにする 1つの重要な視点になるといえる。

³¹ この点に関連して石川 [2012b] では、経済と会計と法の総体的視点から現代会計の今日的特性と問題性（金融・開示・取引法の優位性）の議論を展開している。これに制度>理論（制度優位の現代会計）が加わると（同論文注 1）、現代会計の特徴は、①金融>実物、②開示>計算、③取引法>組織法、④制度>理論という形で示されることになる。特に現代会計では、各左辺で示される金融、開示、取引法、そして制度が、その優位性のもとで相互にリンクする。この点は次節（第 9.2 節と 9.3 節）で触れる。

³² ③に関しては石川 [2008] 付論 5「企業価値と現代の会計」での「リスク開示と会計認識」（109 - 113 頁）、および第 7 章での「会計と財務のハイブリッド」（123-126 頁）、また②に関しては補論 7 参照。ちなみに、②に関し次節で取り上げる津守 [2002]に通じる大石 [2011] はアメリカにおける会計規制の確立と展開を分析しているが、「規範形成のアウトソーシング」と「国家のエンフォースメント」のいわば対の関係は重要に思える。そして、そこでの「正当性」や「社会的合意」、とりわけ「合意主義性」（460 頁）、「制度的装置」（463 頁）という指摘は、（著者の意図とは別にしても）後述する宮上説の見方（特にその現代性）とも重なる。なお、現代にあつては国家の範囲を超えて国際金融規制での会計規制という新たなあり方が登場（現象化）している。あわせて石川 [2010a] トピック 4「サブプライム問題と会計」（G 7、金融安定化フォーラム）、トピック 15「IFRS 導入の『日本版ロードマップ案』公表へ」（ダボス会議、金融サミット）、また正当化のための基準設定機関のガバナンスについては、トピック 13「日米欧の時価会計『凍結』をめぐる」での IASB のデュー・プロセスの停止問題を参照。関連して、小野 [2010] での会計の社会的技法としての「レトリック機能」という見方も、ここでの議論（正当化、合意化）と重なる。また、青柳 [1976] での言語（会計）のペール観（客観的反映観）に対する非ペール観も、同じくここでの議論に通じる。詳しくは石川 [2002] 注（66）を参照。

³³ そうした現代の会計研究が始めから複式簿記を基礎におかない議論になっているのであるなら、そもそも議論の場（土俵）が始めから異なるということになる。異なる土俵をどう 1つの土俵に持ち込めるか、複式簿記の存在意義の今日的課題のもっとも基礎にある課題といえる。

補論7：会計の政治化と規制の正当化論—メタの視点と「理論」のあり方

石川 [2010 c] では金融危機対応を受けた会計の政治化現象について触れたが、ここではより一般に会計の政治化と規制の経済理論について若干補足しておく³⁴。

かつて井尻雄士教授（カーネギーメロン大学）は「会計基準の経済価値」に言及されたが（井尻 [1984] 所収の「アメリカ会計の発展事情」136頁）、それはいわば会計基準がもつ力の表現であり、この力をめぐる対立が会計の政治化現象を生み出すといえる。

会計の政治化は、資本市場（SEC）をめぐる対立だけでなく、企業間（例えば独占禁止法）、さらには国家政策（例えばエネルギー政策）といったレベルでの対立としても生起する。例えば石油ガス会計をめぐる対立では、SECのみならず法務省（独占禁止法）やエネルギー省といった政府機関がかかわっている。

ワット・ジンマーマンによれば、「政治過程とは、特定の利害が絡む立法や規制の支持者と反対者が、彼らの唱える見解について論争する自己主張の行為である。もしその主張に会計手続きの変更が含まれていれば、その正当化に役立つ会計学の書物が有用である」（須田訳 [1991] 367頁、傍点は引用者）となり、またビーバーによれば「連邦政府（すなわちSECと議会）がFASBの将来を握っている。したがってFASBが成功するか否かは、どの程度FASBが連邦政府に受け入れられる規則を発表するかにかかっているのである。もちろん連邦政府も構成母体の要請に答えるであろうが」（伊藤訳 [1986] 249頁）となる。

そうなると、会計学ないし会計理論がある種の政治的正当化に役立つという土壌からは純然

たる会計理論というものは成立しがたい、ということになる。仮に、そこにも「理論」というものを見出そうとするならば、そうした正当化のための会計学の中ではなく、それ自体を対象化する（その意味でメタ会計学）、より高次から捉える視点が必要になってくる。石川 [2010 c] で指摘した英米基準の基礎にあるもの（アングロサクソン・モデル）という視点も、ここの「高次から捉える視点」にほかならない。

ワット・ジンマーマンは、こうした会計政治化の説明理論を「規制の経済理論」と「政治過程の経済学」に基づいて展開しようとしているが、この点は今日の主流である情報レリバンスの実証分析を相対視する点でも重要といえる。すなわち、「本章（第5章—引用者）では、情報価値の観点をとる理論で会計実務を十分に説明することはできないということ、研究者はいかにして認識するようになったか、ということが議論される。そして、新しい系列の研究をもたらした触媒の1つである、ディスクロージャー規制の議論に焦点を定める」（須田訳 [1991] 142頁）と、規制の正当化理論について議論している。

ここで「情報価値の観点をとる理論」とは、投資家の意思決定に有用な会計情報（情報価値）に焦点をあてる実証理論であり、統計的仮説検定やエコノメトリックスさらにはベイジアン流の統計的決定論をその基礎にしているが³⁵、規制の経済理論や政治過程の経済学に基づく分析は、そうした統計的手法による情報価値（レリバンス）分析とは異なるタイプの実証分析といえる。

筆者の関心は、「記録・計算」（計算的構造面）と「開示・公開」（制度的機能面）との関係であり³⁶、それが会計規制論の中でどのような関

³⁴ 本補論は石川 [2010 c] の補遺に基づいている。より詳しくは、石川 [2000] 補論 12.2「会計の動態理論の方法」での(2)会計の政治化と規制の経済学（314-317頁）参照。

³⁵ この点は会計理論学会第20回大会報告での4つの基本視点の①不確実性（情報）の経済学がかかわる（石川 [2006 a] 参照）。ベイジアン統計的決定論に基づく情報価値の分析については、石川 [1988] で詳しく論じている。特に、情報システムの価値の比較可能性に関する「詳細性（fitness）の定理」（210頁、221頁）参照。実証会計学の哲学的基礎もふくめた批判的検討は石川 [2010 b] を参照されたいが、特に数理統計的方法（統計的検定）に関しては、「相関」と「因果」の相違が重要といえる。

³⁶ 次節でみるように石川 [1983] では、この「構造」と「機能」の相互関係をテーマに論じている。

連として説明され、両者をどのように接合・総合した形で会計理論が展開されるかというところにある。石川 [2010c] での「計算」と「開示(公開)」の関係、より広くはX優位(「金融・開示・取引法」>「実物・計算・組織法」という現代会計のあり方を変容問題の1つの焦点にしているのも、その問題意識と深く結びついている。

関連して次の補足1の「会計=衣装」という会計の本質観は、補論7とも密接にかかわっている。そして、その本質観もまたここでのメタの視点(プロフェッションの相対化)にほかならない。

※補足1：衣装哲学と会計の本質－「慣習」の力

あの怪談で有名なラフカディオ・ハーン(小泉八雲)にカーライルの衣装哲学を論じた「衣装哲学の考え方」という論考がある(Hearn [1922])。ここから会計=衣装という本質面をあぶり出そうとしたのが井尻 [1975] である。

ここではハーンが言う衣装哲学の3つの中心点に触れているが、ここではその第3の「真実をかくす衣装の役割(マスク)」という点に触れておきたい。というのも、先の補論7とも重なる点があるからである。ただ、ここでは「マスクとしての会計」を必ずしも批判的な意味合いで解釈していない。とりわけ「ハーンがカーライルの衣装哲学を論じながら強調したかったのは、そういう虚偽たる慣習の重要性である。…つまり、慣習が実体に反映しないからといって、それを無視したり、軽ろんだりするのは誤りであるというのだ。ここに会計の本質がみられるのではないかと思う」(36頁)と「慣習」

(convention)の重要性を強調されている³⁷。

ここでは井尻教授をして「いい言葉だなあ」と唸らせた次のハーンの言葉を引用しておこう(下線は引用者)。下線の5点にわたる社会と慣習との関係に留意されたい。

But society is founded upon conventions, is regulated by conventions, is policed by conventions, is protected by conventions, is evolved by conventions.

ちなみに、ハーン第2の点すなわち衣装によって社会的差別が作られるという点に関し、井尻 [1975] は「衣装としての会計」が社会的差別の関係を促進させるという点に触れているが、これは補論7での「正当化に役立つ会計」という点に通じる。もう随分昔、筆者が大学院生のときだったと思うが、宮上一男教授が日本会計研究学会の記念講演(早稲田大学)でやはり「会計=衣装」の話をされたことを印象深く記憶している。

「会計=衣装」という会計の本質観を探りながらも、井尻 [1975] と宮上理論には重なる点と重ならないところがあるという点で興味深い。その1つがここでの「慣習」の捉え方であろう。奇しくも、井尻 [1975] と(後述の)宮上 [1975] の2つの論文は同一の著書に相前後して並んでいる。

9 方法について－構造・歴史・主体

「方法」を意識することは、研究はもとより、教育においても重要である。例えば石川 [2010b] の補遺2「方法および経済学の“選択”」では3つの点を指摘しているが³⁸、本節では筆者が比較的若い時代に取り組んだ方法(構造と形態)

³⁷ この点はシャム・サンダー教授(イエール大学)が強調する(文書化されない) social norm (慣習、慣行、習わし)の重要性にも通じる(サンダー/石川 [2011] 参照。あとの注65も参照)。ちなみに、「慣習」の多様性は「統一(独占)」とは対局にあるといえる。さらに、この「慣習」の力という点は、意思決定者への情報提供という面では会計の本質は捉えられないという点に結びつく。井尻 [1975] のタイトルが「会計責任の問題」となっていることが、この点と密接にかかわっている。情報利用者中心観と会計プロセス中心観の相違ともいえるが、先の注22(会計の情報化と簿記の空洞化)ともかかわる。

³⁸ ①そもそもなぜ方法論が大切なか、②統計的方法と実証研究に内在する問題点、③動態を理解するということ、この3点である。なお、同論文では特に合理主義と経験主義の方法論的吟味を行っている。

や、今日において重要と思われる方法（構造と歴史と主体）について述べておきたい。

9.1 構造と形態、形態化の契機—「見えないもの」を見せる

まず、方法としての構造主義（方法論的構造主義）に触れておかねばならない。すなわち、（前号の）冒頭で構造的方法という点に触れたが、石川 [1983] においては、「構造とは」、「構造と公理的方法」、「構造と科学」、「構造とモデル」、「構造と思考の節約」、「構造と機能」の6点にわたって議論しているのだから、ここではそれを繰り返さないが、そこでは多くの構造主義の文献にもみられるように、方法としての構造主義に影響されていることがわかる。この点は、会計現象を構造と形態という視点から捉える点で、今日でもいかにされているように思える³⁹。

ちなみに、簿記学会のインタビューでも触れた点であるが、同論文にはレヴィ・ストロースの「親族の基本構造」がでてくるように、文化人類学のようなきわめて生々しい世界、例えば親族関係の中にも数学的な構造（代数の「群」の構造）を見つけないかという点、つまり一見複雑そうに見えるもののなかにきわめてシンプルな関係性（構造）を見つけないか、その知的営為に大きな関心があったといえる。生々しい商人の営

みからでてくる複式簿記という記録計算の行為も同じように見るわけで、その行為の基礎に何か隠された構造がありはしないか、といった発想があったともいえる⁴⁰。

ここで隠された構造とは、別の言い方をすれば意識されない構造ということである。筆者が特に重視する点は、この意識されない構造という点である⁴¹。例えば、それは端的には言語にみられる。母国語の日常会話ではその言語体系をまったく意識しないが、外国語になると、とたんにその構造の理解が必要になる。複式簿記という言語でも同じで、「複式簿記とは何でありうるか」という議論にとって、日常言語（現在の複式簿記）の構造（言語体系）の理解が重要になるのである⁴²。

さて、第6節では、その「複式簿記とは何でありうるか」という論点において、構造と形態、同型性と相対性に触れたが、さらに重要な点は第6.1節で少し触れた両者を「つなぐもの」という視点である。端的には、形態を変えているものが何か、形態化の契機・条件（きっかけ）、という視点である⁴³。筆者がよく説明に使うH₂Oの例でわかりやすくいえば、H₂O（構造：分子の結合関係の同一性）を水（液体）、氷（固体）、水蒸気（気体）のそれぞれに形態変化させているものが何か（形態化の

³⁹ ちなみに、同論文は「構造と公理的方法」という点にもあらわれているように、井尻 [1968] の「会計測定的公理的構造」に影響を受けている。実際、同論文は井尻理論の方法を吟味した石川 [1981] の付論として書かれたものであることが記されている。

⁴⁰ インタビューでは、よく例に出すが、自然数をどうやって発見するか（「ペアノの公理」）という点も、「親族の基本構造」とあわせて触れた。石川 [1983] (656, 675 頁) では「ペアノの公理」の含意について触れている。

⁴¹ ここで経験主義に触れておくと、この点はレヴィ・ストロースの経験主義批判につながる。なぜなら「意識されない」がゆえに、そこではそもそも事実を観察することの意味が問われるからである。と同時に、逆にみれば、他方で意識されないことからその検証の仕方が問題になる。経験主義的方法での「事実」の捉え方も単純ではありえない。なぜなら、事実（データ）とは必ずしも外から客観的に「与えられる」（dataの語源にはgivenの意味がある）ものではなく、観察主体と密接にかかわる。この点に関連して、観察の理論負荷性（ハンソン）、あるいは事実の意味の理論依存性（ファイヤーアーベント）の問題がある。石川 [1980] 注10（客観的測定の問題性）参照。また、有井 [2010] での（マルクスの批判的社会的認識論から）「科学は事実にもとづくのではなく、事実を批判するのである」（89頁）、「存在（有機体—引用者）とは批判された事実」（90頁）とする点はここでの議論（実証主義批判）とも重なる。

⁴² 先の注40の自然数についてもまったく同じことで、「ペアノの公理」を意識せずに、日常の演算を行っているのである。

⁴³ この形態化の視点から、複式簿記の計算面と記録面の双方における相対性を明らかにすることが石川 [2011 a] のテーマにほかならない。

条件)、ということである⁴⁴。

われわれの肉眼が目にするものは常に形態といういわば仮の姿といえる。形態は常に変わるので形態を㊸「変わるもの」といえば、構造は㊹「変わらぬもの」といえる。そして、さらに㊺「変えているもの」(契機)を見つけることが重要になるわけである。

また、構造を㊹「見えないもの」といえば、形態は㊸「見えるもの」となる。となると、形態化は㊺「見せているもの」となる。この㊺「変えているもの」、㊻「見せているもの」こそ、構造と形態とを「つなぐもの」にはかならない。そして、肉眼では「見えないもの」(構造)を見せるのが、まさに「サイエンスの眼」、といえるわけである(図表 21 参照)⁴⁵。

図表 21 構造・形態・形態化
－3つのレベル－

- ㊹構造：「変わらぬもの」 — 「見えないもの」
 - ㊸形態：「変わるもの」 — 「見えるもの」
 - ㊺形態化：「変えているもの」 — 「見せているもの」
- (石川 [2011 a] 図表 12.3 より)

この「つなぐもの」という視点は、実は、構造と形態、同型性と相対性だけに限らない。さらに、石川 [2011 a] では5つの対概念とつなぐもの、という視点を示している(図表 22)。

図表 22 5つの対概念とつなぐもの

- ①技術性 — 歴史性
 - ②形式 — 内容
 - ③一般(普遍) — 個別(特殊)
 - ④構造 — 形態(機能)
 - ⑤同型性 — 相対性
- (石川 [2011 a] 図表 12.4 より)

注意したいのは、左側と右側のそれぞれをタ

テに見ると、それらもつながっているという点である。すなわち、左側をタテにみて技術性/形式/一般(普遍)/構造/同型性、同じく右側の歴史性/内容/個別(特殊)/形態(機能)/相対性である。そして、それぞれの左右の対概念(ヨコ)をつなぐ線(二重線)が何であるかが重要になる。

図表 22 で示される一連の対概念は、自然科学か社会科学かを問わず、石川 [2011 a] のテーマである「複式簿記のサイエンス」のもっとも基本にある見方といえる⁴⁶。

9.2 構造と歴史—通時的変形

レヴィ・ストロースは日本講演で構造の定義を次のように述べている。

「構造」とは、要素と要素間の関係とからなる全体であって、この関係は、一連の変形過程を通じて不変の特性を保持する。

(レヴィ・ストロース/大橋編 [1979] 37 頁)

端的には、マルク・バルビュ [1968] や遠山 [1972] の説明にみられるように、ある集合においてその要素間に何らかの関係を持ち込んだとき、その集合はその要素間の関係によってひとつの構造を形成する。構造=集合+関係(要素間の関係)、ということである。そして、その関係が同一であれば(関係の同一性)、いかなる変形を施しても、その構造は(関係の同一性から)同型なものとなるわけである。

ところで、その集合が静的・空間的・共時的であるかぎりには、構造も静的・空間的・共時的なものになる。しかし、構造主義的方法が非歴史的(無時間的)かといえば必ずしもそうではない。要は、構造に時間をどう組み込むかということであるが、例えば手元の限られた文献でも、プイヨン編 [1968] (グレマス「構造と歴史」、

⁴⁴ H₂Oの例による構造・形態・形態化の契機の詳しい説明は、石川 [2011 a] 200-201 頁参照。

⁴⁵ 特に社会科学では、その形態あるいは構造そのものが史的变化(変遷)をとげていくわけである。そして構造自体を動的に捉えるさい、その変化を引き起こす構造の内部にいかなる矛盾があるのか、それをどう取り込むか、その視点が重要になる。この点は後述する。

⁴⁶ さらには、その5つのヨコ線に共通するものと、各ヨコ線に固有のものが何であるかが重要になる。

北沢 [1968] (構造・時間・歴史)、ピアジュ [1970] (構造主義と弁証法) がある。

例えば、グレマスは次のように述べている。

構造と歴史の関係、同時にまたもろもろの社会科学と歴史科学に共通な方法論は、つぎの二種類の問いに満足すべき仕方ではある場合にだけ、定義され得るであろうと思われる。すなわち、社会的諸構造の歴史的な性格はどこに本質をもっているか、また時間的継起の同一線上にならぶ諸構造の間に位置する通時的変形をどう説明するか、ということである。

(プイヨン編 [1968] 57 頁、傍点は引用者)

そこでの鍵概念は通時的変形であるが、例えば第7節で論じた資金計算書の歴史的展開 (比較貸借対照表→資金概念の変遷→各種資金計算書) と数学的展開との照応⁴⁷ (図表 15)、また泉谷 [1964]・千葉 [1999] が見せた (隠れた) 二重性の構造とその発展的形態 (貸借対照表、損益計算書、資金計算書など) には、構造と歴史、そして通時的変形の1つの説明の形がみえる。

ここで、議論をさらに「計算」(複式簿記の理論展開) から「制度」(会計基準) に移しても、例えば津守教授の一連の論考のなかに通時的変形の形を見て取ることができる。すなわち、米国会計基準の制度的枠組みの発展過程の分析 (規制回避形態の三重の組み合わせ構造、津守 [2002])、さらに統制方法 (特に公的統制) もふくめた会計基準設定制度の基本的パターンの変容過程 (第1段階～第4段階) の分析には (津守 [2010]、[2012])、歴史分析 (4つの段階)

と構造分析 (基本的パターン)、そしてここでの通時的変形 (パターンの変容過程) という点と重なる。

さらに、津守教授の方法論には明らかに弁証法がある⁴⁸。とりわけ「営業秘密」と「公開」の弁証法的構造は (津守 [2002] 第1章)、先の制度的枠組みの発展過程を分析する前提、基礎になっている。ここでピアジュ [1970] の構造主義と弁証法について触れておくと、例えば、「(中略) あの有名な、《螺旋型》、すなわち堂々めぐりに終わらぬ円環的前進を導入することになる。この円環的前進は、発生的円環、すなわち発展というものの過程に固有な相互作用に、きわめて類似したものなのである (ピアジュ [1970] 127-128 頁)」と述べているが、4つの同心円で示された会計基準形成過程の三層構造は (津守 [2002] 363 頁図 1)、その円環的前進、発生的円環、つまり弁証法的円環と重なるように筆者にはみえる (補論 8 参照)。

補論 8：公開と計算—会計の制度性と固有性

津守 [2002] で果たせなかった課題の1つとして、「計算」と「公開」との関係があげられているが、筆者が特に注目するのは「会計理論は、このような『会計政治化』の未曾有の進展に直面して、政治的ではなく理論的に、また『公開』に逃避するのではなく『計算』に即して、問題の解決に努めるべきである」(同書 397 頁、傍点引用者) という点である⁴⁹。この点は、公的規制・統制→公開→計算という一連の規定関係における「計算」の位置を想定すれば、「計算」

⁴⁷ この照応という点は、「構造の探求はその精神自体からして学問相互間の供応に向かわざるをえない」(ピアジュ [1970] 140 頁、傍点は引用者)に通じる。

⁴⁸ 端的には「矛盾」と「統一」という捉え方である。例えば公開概念では「『公開』に内在する矛盾のとらえ方は、直接的には、株式会社に内在する矛盾のとらえ方と深く関連する」(津守 [2002] 40 頁)、また三重の組み合わせ構造では「an sich には『規制』制度でありながら、für sich には『規制回避』という共通項で結ばれた規制回避形態の三重の組み合わせ構造をなしている」(同書 391 頁)などにその一端が読み取れる。

⁴⁹ ちなみに、秘密から公開への展開は、津守理論において重要な位置にあるが、「『公開』に逃避するのではなく『計算』に即して、問題の解決に努めるべきである」での「計算」への思い入れは、公開への理論展開に行く前段階の秘密 (隠蔽論、上部構造説) 批判と密接にかかわっているように筆者には思える。なお、(逆になるが) 宮上説の見地からは「会計現象を、個別企業の現象と理解することは、はたして、妥当であろうか」(宮上 [1975] 11 頁) との根本問題が提起されている (この点はあとの注 65 でも触れる)。

の制度性(制度的規定性)のなかで、その固有性なるものを(それが真にあるのなら)どこにどう求めるか、これが重要な課題になる⁵⁰。

つまり、上記引用からすれば、会計理論の本丸は「『計算』に即して、問題の解決に努めるべきである」の「計算」ということになるが、会計基準形成過程の三層構造をよく見れば、そこでの計算構造は三層構造のなかに囲まれている。つまり、いみじくもそこでの計算構造が三重の制度的構造の中に「浮かんでいる」と表現されるように⁵¹、そこでの計算は制度化された計算(会計原則の計算構造)ということになる。しかし、津守教授は他方で、簿記・会計固有の理論ということを強調されている⁵²。となると、制度化に対する固有性とは(制度性と固有性)、固有の会計理論とはいかなる理論が想定されているのか、これが問われる。

この点で、津守[1990]での計算構造論(商品系列と貨幣系列)や、津守[2002]でのB/Sにおける新たな「商品系列」項目の混入、そしてB/Sの半ば損益計算書化という指摘(271-72頁、396頁)にはその一端が垣間見られるが、その全面展開が同書で果たすことができなかつた課題の1つ、すなわち「現実資本に関わる損益と擬制資本に関わる損益とを明確に区分し、損益計算、貸借対照表、包括利益計算書の連携関係を明らかにすること」(同書397頁)になるといえるだろう⁵³。

9.3 構造と主体—主体と客体と弁証法

構造主義的方法にとって、歴史に加えてもう

1つ難問ともいえる問題がある。主体の問題である。例えば、ここでは次の引用をあげておきたい。

人文科学・社会科学・自然科学(今後はこれらを人間科学と総称しよう)を問わず、われわれは古典的な意味での主体と客体との対立と二律背反をのりこえる、あたらしい認識の展望の入り口に立つようになった。その手がかりが構造の概念にほかならない。

(北沢[1968]62頁)

構造は人間をも主体の活動をも殺すものではない。

(ピアジュ[1970]141頁)

この主体の問題にかかわって、会計主体、とりわけ客体との関係において独自の視点と論理を展開されている田中[2005]、[2006]、[2012]を取り上げてみたい。複式簿記の理論展開の方法はもとより、先にみた公開と計算の統一的把握の方法としても興味深い論点がふくまれているからである。

田中説の理論構成における重要なところは何かといえば、会計を総体的に捉えるための基礎概念の発見であり、その基礎考察が深ければ深いほど会計現象の総体把握も一層可能となるという点である(基礎概念→会計の諸現象の総体把握)。とりわけ、entity概念への深い考察に重要な特徴点を見出すことができる。

すなわち、田中説の根幹にはこのentity概念に関する独自の見解があるが、その発元は田中[2005](10-11頁)での馬場説批判に端的にあらわれている。馬場説の二元的主体構成—

⁵⁰ 「計算」と「公開」の区別は、例えば「会計計算」(Accounting)と「公開」(Disclosure)の区別(同書373頁)にみられる。

⁵¹ 九州大学最終講義「会計学—その構想と方法論的規定—」より。ちなみに、「計算」の重要性の観点からすれば、第8.1節の図表17の破線円でも示したように、そのことは逆に制度の中に「沈んでいる」ともいえる。

⁵² 津守[2010]、[2012]において「簿記・会計固有の理論」という用語が多用されている点に注意したい。

⁵³ ここで、津守理論からの筆者の見方を示せば、①擬制資本の高度化・肥大化(実体経済からの遊離)→②(公的・私的)規制→③公開→④計算(擬制資本+現実資本)である。①が経済的基礎、②が政治的次元(の介入)といえ、③と④がそれを受けた会計(公開と計算)ということになる。それだけに、①→②から出てくる制度性、それを受けた③から切り離される④の固有の存在とはいかなるものか(その存在固有性の問題)、この点が問われよう。ちなみに、先に津守[2002]に通じる大石[2011]に触れたが(注32)、ここでの文脈に照らせば、そこでの議論の中心は①を受けた②規制と③公開であり、複式簿記機構を基礎におく④計算がどういう形で入ってくるか、これが1つの問題意識となる。

実践的主体（機能資本家、経営者）と論理的主体（客体に内在）——への批判視点、とりわけ実践的主体（資本の担い手）の役割の過大評価に対する批判である⁵⁴。ここから、主体を客体のなかに設定する、主体と客体の同一性観、すなわち会計主体＝「客体的主体」（客体的主体性）⁵⁵、会計＝資本の一形態、そして会計＝資本の自己意識⁵⁶、という独自の見解に至る。

会計というのは、資本の脳細胞、自己意識なのですから、資本にとって非常に重要なものなのです。この「自己意識」Selbstbewußtsein という概念は、哲学者ヘーゲルが重視した概念でありまして、かれは、人間だけでなく事物とくに有機体には自己意識があると考えていました。（田中 [2006] 27 頁）

重要な点は、主体と客体を区別や対立の視点ではなく、その「自己同一性」（主体と客体の

同一化）という視点から「客体的主体」（客体的主体性）と捉えている点である⁵⁷。田中説の根幹にある見方であり、また難解な見方ではあるが、まさに先の「主体と客体との対立と二律背反をのりこえる、あたらしい認識の展望」（北沢 [1968] 62 頁）ともいえる。

では、こうした資本の自己意識としての会計という捉え方は、会計研究においてどのような意義をもつであろうか⁵⁸。ここでは、先の公開と計算の統一的把握および現代会計への分析視点という点についてみておきたい⁵⁹。

まず筆者が注目したいのは、資本の自己意識としての会計という捉え方が、いわゆる2つの会計学⁶⁰——「方法」としての会計学（個別資本説がその代表）と「現象」としての会計学（上部構造説、公表会計制度論）——の「自己同一性」による統合の方法になっているという点である⁶¹。ただその統合のアプローチが、馬場説

⁵⁴ 但し、ここでは批判と述べたが、田中教授は馬場説を高く評価され、そこに同一性思考を見出そうとされている。この点は、馬場説のなかに「個別資本という客体と意識的な経営者という経営主体との同一性について思いを廻らせていたことが示されている」（田中 [2012] 6 頁、傍点は田中）という点にもみられる。

⁵⁵ この会計主体と会計客体との同一性は、田中 [2006] の図2（通説的見解）に対する図3（主体＝客体）に端的に示されている。ちなみに、その主体＝客体という捉え方（等号の意味）での「同一性」（Einheit, oneness）は通常用語では理解が困難であろう。それは、ベルグソン哲学での一元二元論（心体論、有機体）や東洋思想での「即」ないしは「不二」、「一如」の概念（それも難解だが）に近い。弁証法では、an sich und für sich（「即自」und「対自」）での「und」の理解にかかわる。

⁵⁶ 資本は有機体という観点から、会計は資本の1つの形態・姿となる。また資本の自己意識の観点からは、主体としての「資本」と主体としての「人間」との関係が浮かび上がる（「人間の姿をとった資本にすぎない」『資本論』第1巻、田中 [2006] 28-29 頁）。ここに、構造と形態と主体の関係をみることができる。

⁵⁷ この点で田中説を「客体的主体説」、「資本の自己意識説」ということができる。ちなみに、ここでの議論は有井 [2010] での対象を自己（資本）として捉える立場（著者の言う「マルクスらしさ」）とも重なる。

⁵⁸ それを今日主流になった会計の実証分析と比較することは重要な点であろう。端的に言って、そのもっとも重要な点は、歴史認識をふまえた会計現象の本質的・総体的把握という点である。実証分析に問われるのは、この点（本質と総体）である。ちなみに、1950年代に今日の英米中心の研究スタイルとは異なるわが国での実証分析（資産再評価をめぐる資本蓄積と企業会計とのかわり）がなされているのは忘れてはならない。木村編 [1955] 参照。

⁵⁹ 他の意義の1つは目的論的思考（目的・手段思考）からの脱却である。すなわち、主体を客体のなかに捉えることで、従来の主体目的を媒介にする説明からの脱却である。ただ、こうなるとある種構造主義的方法とも重なってくるようにも思える。つまり、主体を構造（形態の基礎にある構造的法則性）のなかに投げ込む思考ともいえるだけに、そこでの構造と主体性の問題があらためて問われる。

⁶⁰ 科学には「現象の学」と「方法の学」との別があると述べたのは畠中 [1932] (20-21 頁)である。詳しくは、石川 [2000] 308-310 頁参照。また、内川 [1975] で論じられている畠中 [1932] への(宮上説もふまえた)批判的見解は興味深い。特に、(畠中の)発見すべき利潤とは社会的な不平等・不公平をあらわす具体的な現象形態としての企業利潤であるべきする点は、前節補足1のハーンの第2の点とも重なって興味深いところといえる。

⁶¹ この点では田中説を「方法と現象の資本形態規定説」ともいうことができる。

批判にもみられるように個別資本説をベースにしている点で、第 8.2 節でみたアプローチ A (計算→公開) の方向がうかがえる。とはいえ、宮上説や浅羽説の批判展開には⁶²、そこでの「計算」にとどまらない制度的・社会的視点がある。この点でも、次の指摘は筆者の問題意識(擬制資本と現代会計—あとの補論 9 参照)から重要なところといえる。

しかし現代では、資本価値を個別資本の循環(貨幣資本、生産資本、商品資本)のなかだけに訊ねるのでは、不十分であろう。というのは、個別資本がとる機能や形態が、有機体としては当然ながら、次々と社会的に分化し、自立化し、特殊化して新しい資本形態や資本要素を生みだして、資本の価値意識もまた、それらの諸形態をたえず反省するからである。(中略) このようにして、いまや擬制資本は各種の個別資本の構成要素にもなり、個別資本の統一的形態ともなる。さらに注目すべきことは、この特殊な形態が、かつての銀行資本のように資本の代表として他の資本を包括し、資本世界の全体を束ねるような存在になりつつあることである。(田中 [2012] 10-11 頁、傍点は田中)⁶³

会計を資本の自己意識として捉えることで、その資本の形態的多様性(特に擬制資本)のなかに客体的主体としての現代会計が現象化してくる。例えば各種の評価基準の今日的併存も、資本の形態的多様性の反映として捉えられる。まさに「資本の価値意識もまた、それらの諸形態をたえず反省する」というわけである。

ただ、逆にみれば、客体的主体という主体論理は、会計=資本の自己意識→その資本の形態的多様性→その自己意識としての現代会計という脈絡で、端的には会計=資本のモメント(一形態)という視点から、複式簿記の方法も、また制度を含めた会計現象も、すべて資本のモメントとして説明できる論理構成になっているようにもみえる。それだけに、より具体的な理論展開が必要に思われる。

この点で、さらに資本と会計制度を 1 つのものとして捉え⁶⁴、その区別、対立、矛盾を含んだ自己同一性を具体的に分析する必要性を主張されている点は重要である。そして、先にみた津守教授が公開(制度)から出発したのとは、いわば反対方向から同一の課題(計算と公開の統一的把握)にアプローチされているようにみ

⁶² 浅羽説批判には田中 [1973]、宮上説批判には田中 [1976 a] がある。なお、前者への幾分強い調子の反批判として(それは付記に象徴されている)浅羽 [1978] 第 8 章があるが、今日こうした論争は英米会計偏重のもと消滅した感がある(例外的なものは井上 [1993]・醍醐 [1993] 論争—石川 [2000] 第 1 章第 2 節参照)。また、宮上批判(田中 [1976 a])との一環で別稿として書かれた田中 [1976 b] では「会計は土台的要素(内容)と上部構造要素(形式)の統一である」(152 頁)と主張され、そこでの「内容と形式」の捉え方が、難解な面もあるが田中説の根幹にかかわる。この点で、田中 [1976 a] 128 頁での本質と現象(あるいは内容と形式)の正しい関係の把握が前提という点は、田中 [1976 b] 151 頁の図表で具体的に展開されている。ゆえに、この図表の理解が重要になるが、「会計の本質もまたこの形式規定性のなかに存在する」(同稿 150 頁脚注 50)での「形式規定性」(形態規定性)という点が重要となる。

ちなみに、その図表の「③会計の普遍的内容」と津守説での(制度性に対する)「固有性」とのかかわりなど、馬場説・宮上説・浅羽説など日本固有の会計学説をもふまえた津守・田中両説の方法論的意義を検討することが、とりわけ日本会計学のアイデンティティという点で、重要な今日的課題といえる。この点でも、日本固有の学説の現代にいたる時代的系統図(系譜図)の作成が有益となる。別の機会に試みたい。

⁶³ ちなみに田中 [2012] の論考は、タイトルの「日本会計学のアイデンティティ」にみられるように、国際会計基準や実証研究に傾斜して日本固有の理論を顧みない日本の学界の姿勢に警鐘を鳴らすものといえる。その点で、実証研究主流のアメリカの学界への警鐘である田中 [2010] とは、いわば一体になっているとみたい。

⁶⁴ ここで、資本と会計の同一性(会計=資本の自己意識)と資本と会計制度の同一性とが区別されている点に注意したい。例えば、会計基準設定機関などの諸組織やそれらが作り出した会計規範、基準、概念などは会計制度であり、さらには田中説固有の「会計資本」もそこにふくまれるだろう。公的(国家的)な会計規制のあり方も、いわば資本と国家が一体化した統制形態とみることができよう。

える。

その点は、いみじくも先の引用での「しかし現代では、資本価値を個別資本の循環（貨幣資本、生産資本、商品資本）のなか（ $G-W \cdots P \cdots W'-G'$ —引用者）にだけ訊ねるのでは、不十分であろう」という点に象徴的にあらわれている⁶⁵。

※補足2：両説の「知の遍歴」—弁証法と「自己意識」

ところで、先に取り上げた津守説やここでの田中説の基本思考にいずれもヘーゲル哲学が生きている⁶⁶。ヘーゲルの比較的若い時代の『精神現象学』はまさに若きヘーゲルの「知の遍歴」、「魂の遍歴」といわれるが⁶⁷、筆者のもう1つの関心は両教授の知の遍歴（悪戦苦闘）である。

ちなみに、この点は会計理論学会特別委員会のインタビュー（2012年7月15-16日、8月9日）での1つの重要な点でもあった。そこで本節の

補足として、この点に触れておきたい。

そのさい、まず中埜 [1995] の次の一節を引用しておきたい。

こういうあまりにも人間的なアプローチは、哲学思想を研究する場合には、邪道であると言われるかもしれない。（中略）哲学思想というものは、…その中には思想家の魂が強く深く吹き込まれているのである。そう考えれば、哲学の理解には人間的な共感もきわめて必要なのである。そしてヘーゲルの場合には特に、思想の中に人間が力強く躍動していると私は常に確信している。（中埜 [1995] 「はじめに」より）

両教授へのインタビューで筆者がもっとも関心をもったのは、それぞれの学説そのものはむろんだが、むしろその根底にある思想と生とが最も深いところで結びつき、絡み合っているという点である⁶⁸。

この点で、筆者にとっては、知の遍歴として

⁶⁵ ちなみに、先に宮上説批判に触れたが、制度傾斜（計算希薄性）を強める現代会計の性格には、むしろ宮上説（公表会計制度論）の捉え方は入りやすく、個別資本説と比較しても、現代会計とりわけその現代的特性と問題性の解明に今日的説明力（現代性）があるといえる。宮上説の特徴は、端的には宮上 [1975] での4点にみることができるが（会計現象＝①個別企業ではなく社会現象：個別資本説批判の視点、②制度的現象、③合理化・社会的承認、④文書的现象）、いずれも現代性をもつといえる。④は注37（前節補足1）での social norm が「文書化されない（unwritten）」ものであることと対比すれば一層理解されよう。なお、その現代性という点で、例えば宮上説のながれを汲む村瀬 [2011] では多数の海外論文を渉猟して会計理論の制度性（制度的効果）の分析がなされている。そこで「計算」の位置（例えば「会計手続」）も含めた検討は別の機会に行いたい。

⁶⁶ 田中 [2012] では弁証法の3つの特色として、内在性、歴史性、総体性があげられている。これに矛盾と統一、即自と対自、転化と媒介など、弁証法に固有の認識方法もあげられるだろう。なお、ヘーゲルには相反する評価がある。ヘーゲルへの否定的・敵対的評価（ラッセルやポパーなど英米の経験的哲学者、あるいはショーペンハウエル）については岩崎 [1978] 参照。マルクス（労働論）のヘーゲルの自己意識論批判は有井 [2010]（第2, 3, 4章）参照。

ちなみに、両教授の弁証法にはヘーゲルだけではなく、マルクスの弁証法がある。ただ、この2つの弁証法は同じでない。その根本的な対立を論じているものにプイヨン編 [1968]（ゴドリエ『資本論』における体系、構造、矛盾）がある。この論文はマルクス主義と構造主義、とりわけ資本主義体制の可視的機能からその隠された内的「構造」へ（67-74頁）という見方には、明らかに構造主義的方法が読み取れる。この点で、同論文は筆者には興味深い論考である。

⁶⁷ 例えば長谷川 [1997]（第2章）は『精神現象学』の魂の遍歴をゲーテの「ヴィルヘルム・マイスター」の知的成長の物語と対比して、その相似性に触れている。

⁶⁸ 何人もその思想形成において「時代の子」という側面を否定しがたいが、筆者にとってはインタビューを通して、時代を超えてあるいは時代に抜きでた方法論的思索という点に関心事であった。例えば津守教授は和歌山経専時代を「前史（哲学・方法論研究）」とされているように、そこに知の遍歴の端緒が垣間見られる。とりわけ16、17才頃からすでに弁証法と格闘されている。また田中教授は先の同一性思考に至るには長い思索の時間を費やしたと述懐されておられる（田中 [2006] 29頁）。ちなみに、筆者の関心は、そこで主体と客体（対象の論理：馬場説）から主体＝客体への同一性思考（田中説）を生み出す契機は何だったかにある。先に馬場説批判を取り上げたのも、そのためである。

の「自己意識」が重要になる。『精神現象学』の構成の順（感覚的確信→知覚→悟性→理性→宗教→絶対知）でいえば、悟性までが「対象意識」であり、「科学の知」である（中埜[1995] 103頁）。となると、科学の知は「知の遍歴」の最終点（ゴール）ではなく中継点にとどまる。

重要なことは、そこからこそが「自己意識」の領域となるという点である。筆者が両教授に個人的に問うてみたい点は、この最終ステージ（絶対知）にほかならない。両教授へのインタビューを通して、まさに「思想の中に人間が力強く躍動している」ことを強く意識するからである。この点は、簿記学会のインタビューでも触れた点であるが、最後の第11節にもつながってくる。

補論 9⁶⁹：信用制度・株式会社・擬制資本と現代会計－現代会計の歴史性

今日の会計問題を真に理解するには、何が契機となって今日の時価会計が登場してきたのか、そのことを明らかにしなければならない。

石川 [2000] 第11章第4節「貸付・擬制資本の会計問題－会計学方法論によせて－」では、今日の会計問題を経済学（金融経済学）の概念にその手がかりを求め、それとの対応をとおして会計学上の概念を歴史的・相対的に位置づけることの重要性を述べた。

ここでは特に、①資本、②利潤、③信用、④価格形成の4つの経済学上の概念について説明しておこう（図表23）。

図表 23 「資本」の動態と現代会計の史的位置 －擬制資本と現代会計－

- ①「資本」：高利貸資本、前期的商人資本→近代的商業資本→産業資本→貸付資本、擬制資本
- ②「利潤」：商人資本の利潤→商業利潤→産業利潤→利子、利回り
- ③「信用」：商業信用（流通信用）→資本信用→擬制資本信用
- ④「価格形成」：費用価格→擬制資本価格

図表23の網掛けは、公正価値会計に代表される現代の会計の経済的基礎にあるものを史的相対の形で示すものであり、いずれも擬制資本にかかわっている点が浮かび上がる。つまり、それを基礎にした現代会計の歴史的位置が浮き彫りになるわけで、この互いに関連する①から④に関する史的相対の視点から現代の会計を捉えることが図表23のねらいにほかならない⁷⁰。

例えば、信用制度の歴史的発展形態（③の流通信用と資本信用・擬制資本信用との区別）からみた会計概念の検討はその一例であり、その観点からすれば有価証券を貨幣性資産として同一資産範疇に規定することの問題点が指摘される⁷¹。また、経済的基礎を異にする価格形成の本質的区別（④の費用価格と擬制資本価格の区別）の視点からすれば、「原価・実現」の延長・拡大アプローチの問題点は明らかである。この区別の視点は、有価証券の価格が生産関係ではなく所有関係において成立しているということでもある。したがって、この視点からすれば、今日の金融商品の会計問題は生産関係ではなく所有関係の会計問題として登場している点にその特徴があるといえる⁷²。

⁶⁹ 本補論は石川 [2011c] 第VI節「社会科学としての時価会計」に基づいている。

⁷⁰ 関連していえば、第7節でみたように、複式簿記の起源には、①の高利貸資本や前期的商人資本がかかわる。擬制資本そのものの内容をつかむことはむしろ重要であるが、歴史的に登場してくる他の（史的相対性を異にする）「資本」との史的相対化の視点がいっそう重要なのである。

⁷¹ すなわち、「信用制度の歴史的発展形態に関する経済学的考察からすれば、流通信用と資本信用とは明確に区分されねばならない。流通信用も資本信用もいっしょにして貨幣性資産としているのが個別資本での会計的範疇なのである。…それらの経済的区別もなく、貨幣性という名のもとに一括して同一範疇の資産とし、あとは測定可能性をクリアするかどうかで時価評価を主張している。少なくとも、筆者にはそのようにみえる」（石川 [2000] 第1章25頁、第11章286頁参照）。

さらに、個々の会計概念については、例えば①の経済学的資本概念の区別からは、会計上の資産概念とりわけ伝統的な資産分類（貨幣性資産と費用性資産）の妥当性の吟味、また②の利潤の区別からは、「質的にいえば利子のいっそう無概念的な姿」であり、「一切の契約的要素の拘束から解放された純粋に市場的な現象」（川合 [1960] 50-51 頁、傍点は引用者）であるところの「利回り」に象徴されるように、伝統的な実現利益概念（商業・産業利潤）とは異なる利益概念、従って伝統的利益との同時的併存問題が指摘される⁷³。

周知のとおり、19世紀の「固定資産会計」あるいは「減価償却会計」の登場は、鉄道会社に代表される産業資本の生成を契機とする会計問題であった。既に述べたように今日の「公正価値会計」の登場は貸付・擬制資本のいっそうの拡大を契機にしており、それは会計理論として固定資産会計に匹敵する、新たな会計領域すなわち「金融資産（負債）会計」の確立をはらんでいるともいえる⁷⁴。

そして、それらの新たな会計の登場が、一方の「固定資産会計」では生産資本にかかわる問題として⁷⁵、他方の「金融資産会計」では金融・証券という貸付・擬制資本にかかわる問題として現われている。その現れ方は異にしているが、いずれもその基礎には社会経済の動的・構造的変化およびそれに伴う株式会社制度のあり方の発展変化があり、そのことと密接につながって新たな会計が登場しているという点が重要なところである⁷⁶。

そうした歴史的分析にたつて、特に1980年代後半あたりから顕著になってきている現代の株式会社制度のあり方の分析が、今日の時価会計をはじめとする会計問題を社会科学として解明する1つの鍵になるように思われる⁷⁷。要約的に図式化すれば、1980年代の後半からのいわゆる証券市場の「機関化」現象→株式会社制度のあり方（支配構造への影響）→会計計算と開示への作用、という一連の関連から現代会計を捉えるということである⁷⁸。

津守説でも田中説でも現代会計の解明の重要

⁷² そのことは、IASC [1997] での金融商品の定義、すなわち「金融商品とは、一方の企業に金融資産を、他の企業に金融負債あるいは持分金融商品を生じさせるあらゆる契約をいう」（第2章パラグラフ3.1）のなかにも、その一端が読みとれる。

⁷³ 異なる利益概念の同時的併存問題は石川 [2000] 第8章、第11章、石川 [2012b] 補論1参照。

⁷⁴ この点は [2011c] 補遺3「金融資産の独自性と会計問題」で触れている。

⁷⁵ ちなみにそこでの時価会計が、かつての「個別価格変動会計」であり、それは先の図表23での産業資本を基礎にする（実物の）固定資産の時価会計であったといえる。この点でも、今日の金融資産を中心にした時価（公正価値）会計の相対的位置をみることができる。詳しくは石川 [2011c] 図表1「4つの時価会計」を参照。

⁷⁶ 例えば近代の会計を基礎づけた動態論会計もその例外ではない。動態論を会計理論以上に1つの思想（現実的な意義・役割を担う）としてみると、それが当時のKonzern (konzern) の経営管理の要求に即したものであるという考察は興味深い。神田 [1971] 第5章参照。このKonzernの経営管理の要求という点は、無形資産に関する現代ドイツの会計報告制度にも見られる。石川 (祐) [2010] 参照。そこでは、特にドイツ商法典 (BilMoG) での「無形財産対象物」（特に自己創設暖簾）のIFRSとの（ある意味でその先を行く）特異性の議論は興味深い。そして、ドイツにおける会計報告の制度的根拠を探る議論は、例えば「社会的に認識させ、事実化する」（94頁）という指摘にみられるように、先の注65での宮上説の現代性とも重なる。Littleton and Zimmerman / 上田訳 [1962] は「会計の進化は、主として固有の変化が新たに知覚された要求に応じて理解されかつ新しい方法が連続という現存している糸に付着されたという理由から、主として生起してきた」（351頁）と述べているが、まさに「連続と変化」をどう説明するか、とりわけそのモメントは何かの視点が（会計のなかだけでは見えてこないだけに）重要といえる。

⁷⁷ この点で、会社法と金融商品取引法、とりわけ両者の交錯をどう捉えるかが1つの重要な論点となる。石川 [2006a] 補遺13「会社法と証券取引法」参照。

⁷⁸ 概念的レベルでいえば、「所有と経営の分離」（パーリー・ミーンズ）から「経営者資本主義」（マリス）を経て、今日の「投資家資本主義」（ユシーム）への発展過程を基礎にして、今日の計算と開示・公開の会計問題を歴史的・経済的に考察するということである。

な視点が共通して擬制資本であったことを想起すれば、擬制資本化を一層強める資本主義経済の今日的あり方から現代会計の今日的特性と問題性を明らかにすることが現代の課題となる。

その点で、10年余り前になるが、次の指摘をここに引用しておきたい。

（中略）いずれにしても、今日の会計問題を「貸付・擬制資本の会計問題」と捉えたとき、かつての株式プレミアム論争や、さらには擬制資本としての性格をもつ土地、のれんも含めて、貸付・擬制資本の会計問題の全貌が示され、そのなかで今日の問題を位置づけるという視点も重要であろう。そのとき、（制度・政策も含めて）今日の会計問題を複雑困難にしているもののひとつが現実資本ではなく貸付・擬制資本であり、とりわけその生成・発展過程に応じて会計問題として様相を変えながら現象してくるということも明らかになるであろう。（石川 [2000] 287頁）

10 教育のあり方—私の考え方

今回のインタビュー企画では簿記教育についても、これまでの議論ともかかわるいくつかの質問事項が挙げられていた⁷⁹。そこで、インタビューではお話しできなかった点など、これまでの議論もふまえて、筆者の教育に対する基本的な考え方を補足しておきたい。

特に、常識や通念に「とらわれない」ということ、社会科学としての簿記教育、とりわけ歴史の文脈で捉えるということ、そして以上の点ともかかわって「教養」（リベラルアーツ）としての簿記会計、という3点について述べておきたい。

10.1 「とらわれない」ということ—相対化の力と「見えてくる」学習

最初に強調したい点は、第5節「現実に存在しないものを考えるということ」、また第6節「複式簿記とは何でありうるか」の議論とかかわるが、端的にいうと常識や通念に「とらわれ

ない」ということである。

この点は「検定簿記」や「受験簿記」教育の位置づけにもかかわるので、幾分長くなるが、筆者の考え方を引用の形で示しておきたい。

（中略）繰り返し強調したのは、常識とか通念といったものにとらわれない力、とりわけその「とらわれない」ということの大切さです。逆にいえば、（暗黙に）「とらわれている」ことから解き放すこと、これが「学問」することの1つの意義といえます。本書全体を貫いている「相対化の力」も、そのためにこそあります。

日頃から「見えてくる」学習の大切さを強調していますが、それには相対化の力が不可欠です。まさに、「相対化なくして真の姿は見えない」わけで、この力でもって簿記システムの本質（真の姿）を様々な観点から探求してきたわけです。

そして、複式簿記の本質を解明するには、「複式簿記とは何であるか」だけでなく、さらに進んで「何でありうるか」という問いかけの意味が大切でした。現実には存在しない「何でありうるか」を考えることが、実は、（現に存在する）複式簿記とは「何であるか」、その本質を浮き彫りにするといえます。

とりわけ「検定簿記」や「受験簿記」の枠に終始するのではなく、それ自体を相対化することの大切さ、さらには「学問」することの意味がわかっていただければ、これ以上の喜びはありません。

（石川 [2011 a] 「あとがき」、傍点は引用者）

かりにも「検定簿記」や「受験簿記」の枠に終始するなら、なにも大学で教育せずとも専門学校や国家試験予備校など、その道のプロに任せばよい。その方がよっぽど無駄がなく、効率的といえる。大学という場で簿記教育が行われるのであれば、おのずと専門学校とは異なる、受験という枠に拘束されない教育がなされてしかるべきである。そのことは、「受験簿記」に歴史にかかわる問題が出ないこと1つ示せば理解されるだろう（歴史教育の重要性はあとの補論12参照）。受験に出ないものは学ばない、学

⁷⁹ 基本等式・勘定理論、財務諸表と帳簿、帳簿組織の取扱、簿記検定、教育上の工夫、今後の簿記・会計教育に望むこと、など。

ぶ必要もない、これでは専門学校ではなく大学に来たことの本来の意味が失われる⁸⁰。

こうして、「検定簿記」や「受験簿記」の枠に終始するのではなく、その枠自体を相対化する力を培うことこそが大学での教育に求められるはずである。これが、「学問」することの意味をふまえた、筆者の考え方である。第5節、第6節で議論した常識や通念に「とらわれない」こと、あるいは複式簿記とは「何であるか」だけでなく「何でありうるか」を問う視点も、まさにその相対化にほかならないのである（補論10も参照）。

ただ、ここで付言すれば、こうした筆者の考え方は、逆に言えば既存の簿記教育（とりわけ受験簿記の枠内）からすれば必ずしも受け入れられないかもしれない。実際、茂木虎雄の書評を受けて、筆者はかつて次のように述べたことがある。

（中略）茂木先生には光栄にも「簿記本質論の新展開」と題された長文の書評（大東文化大学『経済論集』第62号、1995年）を別途いただき、そこで「注に多くを考えさせられ、『注』を読む本でもある」（159頁）と、本書のひとつの特徴をずばり指摘されうれしく思った次第である。また、一方では、「学界、学会の現状では異端の研究とみられなくもないようにも思う」（155頁）と本書のひとつの側面を冷静に評されておられる。筆者にとっては、たとえ学界・学会にただちに受け入れられない「異端の研究」であっても、それはむしろある意味で望むところであり、あえていえばその“異端の研究”ゆえに既存の“エスタブリッシュ”なるものがいかなるものであるかがより見えてくるのである。

（石川 [2004]「あとがき（改訂版）」172頁）

筆者にとっては、「ある意味で望むところ」とやや意気込みの感があるが、「学界・学会の

現状」こそが相対化されるべき対象なのである。

補論10:「ヨコ」学習の大切さー「とらわれない」学習と「見えてくる」学習

「簿記会計をいかに学ぶか」と題した講演のなかで、『学び方』を学ぶ、5項目の実践」という話をした⁸¹。①思考力を高めよ、②「相対化」できる力を、③「ヨコ」学習の大切さ、④「全体」をつかまえよ、⑤「具体」(n=1,2)から始めよ、の5項目である。このなかで、「ヨコ」学習の大切さが、本節の内容とかわる（例えば本稿（前号）の図表7や図表9）。

日頃から、「タテ」の学習と「ヨコ」の学習の区別を強調しているが、「タテ」とは平たくいえば個々のトピック別学習であり、「ヨコ」とはタテの違いを超えて横断的に貫くものを見る学習である。各論はタテ、総論はヨコ。タテの学習は、ヨコの学習でもって真に理解されるといえる。ここが重要なところである。その意味で、一般の本に見られる総論が各論よりも先に置かれる構成は、読み方の順序としては逆だといえる。いうならば、一番難しいところが、一番先に来ているわけである。

余談ながら、世間ではなぜか「横」には良くない意味が多く見られる（横領、横着、横柄、横暴、横行など）。だが、こと学習においてはヨコが大切である。わずかながら「横」にもりっぱな言葉がある。「横綱」がその代表格で、「ヨコ学習」は学習方法の横綱と心得てほしい。この「ヨコ学習」を欠いては、応用が利く学習、あるいは系統だった学習はまず不可能といえる。

ヨコ方向の見方は、「とらわれない」ということ、そして「見えてくる」ということにつながる。ここに「検定簿記」では学べない視点や思考の重要性がある。

⁸⁰ ちなみに国家試験などに合格する最短の道を選ぶのであれば、大学に来ないことである（その道のプロの専門学校で専念すれば20才そこそこでも合格は可能）。したがって、逆にいえば、あえて大学で学ぶというのであれば、受験簿記や受験会計学に終始しない、そしてその枠におさまらない教育と学習態度が大切になる。ただ、日本の高等教育は欧米に比して多様性に乏しく（単線型）、合格後の教育機関などより多様な選択肢が用意される新たな高等教育機関の制度設計が必要といえる。この点では、むしろ戦前の複線型の教育制度の方に優れた面があるように思える。

⁸¹ 筆者のホームページの「講演コーナー」での「簿記会計をいかに学ぶか」に掲載。

10.2 歴史の文脈で捉える—今を考えるために

簿記や会計を実学志向のもと、単に技術的な性格のものとして教育することは、とりわけ大学教育にあっては、そのもっとも重要な教育機会を喪失することになる。今日、大学でのキャリア教育が重視され、簿記や会計もそのなかの1つとして教育される。端的にキャリアアップのための簿記会計である(この点は後述)。

しかし、実学志向の簿記や会計といえども、とりわけあとで触れる「教養としての会计学」という観点からすれば、歴史的視点や歴史認識は必須のもので、その欠如は大学教育の基本、さらには大学の存在意義にすらかわる(この点も後述)。とりわけ強調されるのは、歴史の長いスパンで今をみる視点の重要性である。この点で、ここではシュミット、ウォーラーズティン、ブローデルのいずれも関連する3人を挙げておきたいが、そこから史的システムとしての会計(石川[2008] 223-224頁)という捉え方が重要になる⁸²。

例えば複式簿記の生成発展史におけるイタリア(地中海)とオランダの位置が重要になるが、そのさい複式簿記の世界伝播とヘゲモニーの移転とが重なる(この点は、補論11参照)。複式簿記の500年余りの歴史と資本主義の500年の歴史とを重ねると、簿記の学習もぐっと生きたものに蘇るのである。

簿記も会計も歴史の文脈で捉えてこそ、その変遷の基礎にあるものも見えてくる。そこに簿記や会計を単に技術的なものとしてではなく、社会科学教育の一環として位置づけることの意

味がある。このことは、大学院はもとより学部教育においても変わらない。

補論11⁸³: 複式簿記の世界伝播とヘゲモニー移転—史的俯瞰

いささか唐突に聞こえるかもしれないが、話を複式簿記の世界伝播から始める。一般には、「光は始め15世紀に、次いで19世紀に輝いた」(A.C.リトルトン)というように、複式簿記は14, 15世紀のイタリアから18, 19世紀にイギリスへと伝わっていったといわれる。しかし、その間の17世紀のオランダに注目すると⁸⁴、イタリア(14, 15世紀)→オランダ(17世紀)→イギリス(18, 19世紀)の3段階で伝播していくことになる。茂木[1969]で展開された「3段階説」、「会計世界一周論」である。ちなみに、この「一周論」ともかかわって、すでに研究されているかもしれない(筆者は文献をまだ知らない)、イギリス東インド会社の3大取扱商品(茶、キャラコ、阿片)、なかでも阿片の帳簿分析への展望は興味をそそる(「阿片の会計史」)。

さて、この話をしたのはわけがある。水野・萱野[2010]での興味深い指摘と重なるからである。すなわち、そこでの資本主義500年の歴史(まさに超マクロ展望)を利潤率の変化から読み取る点は、とりわけヘゲモニー移転としての資本主義の歴史を捉える視点は興味深いだが、そのなかで指摘されているイタリア→オランダ→イギリス→アメリカへのヘゲモニー(覇権国)の移転が、ちょうどここでの複式簿記の世界伝播と重なる⁸⁵。

⁸² シュミットとブローデルは水野・萱野[2010]参照。両者は『日本経済新聞』の「やさしい経済学」でも取り上げられたが(それぞれ水野和夫、山内昌之が担当)、いずれも「危機・先人に学ぶ」シリーズの一環であり、まさにそこでの現代の「危機」の性質を問うことが重要といえる。ウォーラーズティンについては、手っ取り早くは川北編[2001]をあげておく。ともかくも、そのシリーズの「先人に学ぶ」には会计学や経営学の先人は、警世の学に値しないのか、ひとりも登場しない。

⁸³ 石川[2012c]からその一端を再録したものである。

⁸⁴ 筆者の関心は、ここでの文脈からしてオランダのヘゲモニーという視点である。この点で、川北編[2001]での(ウォーラーズティンの視点からの)オランダのヘゲモニー論は興味深い。特に、生産・流通に加えて当時のアムステルダムがヨーロッパ最大の金融市場(「17世紀のウォール街」)であった点は興味深い。なお、オランダ簿記史として近時のものに橋本[2008]がある。

⁸⁵ 詳しくは、石川[2011a]第13章付論9「簿記会計の発展通史」参照。ブローデル[2009]での「世界=経済」の歴史視点も(特に脱中心化と再中心化、108-109頁)、ここでのヘゲモニー移転とぴったり重なる。

ここで見落としてならないのは、実物経済での利潤率の低下→ヘゲモニーの移転という視点(交易条件の変化)であり、さらに経済の金融化がそのヘゲモニーの移転に伴うという視点である(㊦実物経済での利潤率の低下→㊧ヘゲモニーの移転→㊨経済の金融化)。この点は、今日の経済の金融化→実物から金融に根ざした現代会計→IFRS(国際会計基準)の世界浸透、という視点にもつながる⁸⁶。

今日、とかくIFRSの中での新たな会計基準だけに目がいきがちだが、こうしたより長い歴史のスパンと経済構造の変化から会計(制度)を捉える視点は重要である。内側だけ見ていてはIFRSの「正体」はなかなか見えてこないだけに、こうした歴史的視点(史的俯瞰)が不可欠なのである。

10.3 「教養」としての簿記会計—本当に役立つとは

ここで、筆者が日頃心がけている教育の姿勢あるいは目標について述べておきたい。

今日、会計基準のグローバル化(国際会計基準の世界浸透)、あるいは有名企業の粉飾決算事件など、会計トピックスが新聞・雑誌などマスコミに登場し、そのことで会計がビジネスの必須のスキルだという認識が広がっている。会計教育に携わる一人として、それは喜ばしいことのようにも思えるが、必ずしも手放しで喜んでいるわけではない。スキルとは「熟練した技術」ということだが、確かに会計には簿記技術など熟練なしにはマスターできない面が多々ある。逆にいえば、会計技術に熟練すればキャリアアップなど、何らかの職業上の利点を得ることができるといえる。

今日の社会において、大学でのキャリア教育の必要性が叫ばれる背景は理解できるし、そうしたスキル教育も学習目的の1つではある。しかし、職業教育と教養(リベラルアート)教育とは必ずしも両立しない。日本の大学にその双

方(現状は、職業教育>教養教育)が求められているそもその矛盾と制度的欠陥がここにある(高等教育制度の多様性の欠如)。この点で、筆者が担当した放送大学での教育姿勢に関して、「本当に役立つ」ということの意味を込めて次のように記した。

(中略)本書は必ずしもそういう「会計=ビジネスのスキル」といったところに力点があるわけではありません。放送大学が(大学院を除いて)すべて教養学部だからというわけではありませんが、「教養」という点に力点があります。いわば「教養としての会計学」、これを目指しています。スキルという側面だけでは、真の意味での「教養」の中心にあるものに必ずしもつながってこないと考えるからです。本当に役立つとは、逆説的ですが、すぐには役立つものといえます。本当の「教養」とは、そういうものだと思います(「教養」の意味については、コラム1(あとの補論12—引用者)を参照)。(齋藤・石川[2012]まえがき)

この点で、下村脩名誉教授(ボストン大学、ノーベル化学賞受賞)の話は示唆的である。下村教授は40年以上も前の当時を振り返って「役に立つとはまったく思っていなかった」と述懐しているが、その研究が、今日、がんやアルツハイマー病などの医薬品開発に大きな貢献をしている。日頃、学生たちには「本当に役立つのは、今すぐには役立つものではない」と言っているが、今すぐ役に立つものばかりに目を向けがちだけに(それは明日には役に立たなくなる)、そうした姿勢が大切に思える。本来、学問とは今すぐに役立つというものではないのである。

「会計=ビジネスの必須のスキル」、つまりキャリアアップのための会計、それも必要だがそれだけが会計教育ではないはずで、会計教育も研究も、会計が今日大きく変貌しているだけに、より基礎に遡った理論や歴史の視点をないがしろにしてはいけない⁸⁷。

⁸⁶ 「経済の金融化」に照応した「会計の金融化」(財務会計の金融会計化)については、石川[2010 a] 223-224頁、および石川[2012 b]参照。

補論 12⁸⁸:「教養」としての会計学—たかが会計、されど会計

ここで「教養」(bildung, culture)とは、カルチャーセンターなどに通って身につけるようなものでなければ、むしろ豊富な知識を披露するといったことでもありません。また、何かにすぐに役立つというものでもありません。真の「教養」は、もっと生き方に深くかかわるものでなければならぬと考えているからです(ドイツ語で「教養」とは「形成」と同義)。

この点で、「世間論」でよく知られた阿部謹也は教養のある人を、『世間』の中で『世間』を変えてゆく位置にたち、何らかの制度や権威によることなく、自らの生き方を通じて周囲の人に自然に働きかけてゆくことができる人」と定義しました⁸⁹。じっくり味わいたい、吟味したい言葉です。

会計学が、可能ならばそうした「教養」の定義に少しでもかかわるものであってほしい。まさに「言うは易く、行うは難し」ですが、これがずっと願ってきた、また欲してきた会計学なるものへの姿勢です。言い換えれば「たかが会計、されど会計」、その「されど会計」への切実な思い入れと葛藤です⁹⁰。

阿部は続けて、「個人は学を修め、社会の中で自己の位置を知り、その上で『世間』の中で自

分の役割をもたねばならないのである」と述べています。ここに、何のために学を修めるかが明確に示されています⁹¹。ビジネスのスキルとしての会計学習だけでは、ここでいう「学を修める」ことにはつながらないといえるでしょう。

こうした「教養」として、物事を歴史の文脈で捉えることは大変重要な学習姿勢といえます。何ととっても歴史には生き生きとしたひとの営みがあります。そこにはダイナミックな社会がでできます。歴史の眼は、まさに「社会の中で自己の位置」を知るための見通し(パースペクティブ)や洞察を与えてくれます。

「世間」を変えてゆく位置にたち、何らかの制度や権威によることなく、自らの生き方を通じて周囲の人に自然に働きかけてゆくための会計学、もしこのことが可能ならそれを目指してみたいものです。

10.4 今、大切なこと

簿記学会のインタビューの冒頭では、石巻の竹中徹准教授(石巻専修大学)とのやりとりで、今どういう性質の危機にあるのかという点に触れ⁹²、その点を考え続けることの重要性を述べた。まさに歴史学の重要な任務は、歴史解釈にとどまらず、それに答えを出していくことにあるといえる⁹³。そして、先の「教養」としての

⁸⁷ 基礎理論の重要性については、石川 [2006 a] の補遺 1 参照。ちなみに、本稿脱稿後、山中伸弥教授(京都大学)のノーベル賞受賞が決まったが、それは、下村教授と同じく、基礎研究(基礎生物学)の重要性を如実に証明している。歴史の視点については、例えば今日主流になった実証研究には歴史認識の欠如という重要な点が指摘される。田中 [2000]、石川 [2010 b] (「動態」を理解する) 参照。また、経済学の方法史(方法の歴史的考察)を扱った馬渡 [1990] での経済学における歴史学派の方法も参照。

⁸⁸ 齋藤・石川 [2012] コラム 1 から再録。

⁸⁹ 阿部 [1997] 180 頁。この本では、「世間」と「教養」とを不可分の関係として捉えている点が重要なところである。

⁹⁰ 筆者のホームページ「講演コーナー」での「会計研究のアンビバレンス—たかが会計、されど会計—」(慶応義塾大学、2004年)を参照。

⁹¹ この点で、あとでも触れるが、「水俣学」を提唱した原田 [2007] は「学問は何のためにあるか」、「学問は誰のためにあるか」、「なぜ、人は学ぶのか」といった根源的な問いかけをおこなっている。水俣病問題に半生を捧げた(単なる医師としてではない)人の言葉だけにその問いかけの意味はきわめて重いものがある。

⁹² 例えば、いわゆる「原子カムラ」の国策にともなう利権構造や、それと同根の「水俣病問題」、そして「沖縄問題」がそれを象徴しているが、問題はそれだけでない。隠蔽や歪曲の総体的な構造(社会構造)そのものである。原田 [2007] の「水俣学」(ミナマタ・シンドローム)は、まさに(今日の「フクシマ」を含む)その総体的な構造を問う学であるといえる。加えて、筆者にとってもっとも重要な問題は、あとでも触れる究極の相対化である。

会計学(補論12)という捉え方も、そのことと密接にかかわる。

ところで、今日、理論の値打ちが相対的に小さくなっている。政治や交渉の力で物事がきまるような状況であればあるほど、理論や学問の力が試される⁹⁴。もし学問に「力」があるのなら、それはどのような「力」なのか。何をやっても学問というわけではないはずで、あらためて学問性や理論性を深く問うという冷静な姿勢や態度というものが、とりわけ移り変わりの激しい今日だけに大切といえる。

例えば、物事の「正体」を見せる(あばく)といった点も、学問の力の1つの側面だろう。この「正体を見せる」という点は、学説に限らず⁹⁵、時の権力や権威の正体、社会構造の正体、広くは風潮といったものにも向けられるはずである⁹⁶。

11 むすびにかえて—学問と世間

最後に、この機会に研究と教育、とりわけそのあり方について、日頃思っていることを率直に述べさせていただく⁹⁷。論説としては必ずし

もふさわしくない点もあるかもしれないが⁹⁸、簿記学会のインタビューでも強調したことであるので、それをもって(脚注も含め)幾分長くなった本稿のむすびとしたい。

11.1 学問と「世間」、「悪意なき欺瞞」という眼識

まず指摘したいのは、「世間論」の阿部謹也が説いて見せた学問と世間という眼識、アカデミズムの世間性という眼識の重要性である⁹⁹。その阿部は師(上原専禄)の言葉、すなわち「それをやらなければ生きてゆけないようなテーマを探せ」を生涯大切にしたい¹⁰⁰。それを特にやらなくとも十分生きてゆける、というのが筆者をふくめて大半ではないか。まさに、命がけの研究の姿勢がそこにある¹⁰¹。阿部は「教養」の大切さを説いているが、真の意味での「教養」と会計がどうかかわりうるか、補論12でみたように、これが重要な課題といえる。

ここで、ガルブレイスの「悪意なき欺瞞」(innocent fraud)という眼識にも触れておこう。なぜなら、そこに意図せざる欺瞞性への痛烈な

⁹³ ここでの「どういう性質の危機か」という点は、特にブローデルの印象深い言葉、「歴史学の任務のひとつは現在のさまざまな不安な問題に答えを出すことである」(浜名[2000]14頁)の「不安な問題」につながっている。

⁹⁴ 例えば会計において理論がなぜ必要か、その意義と役割については石川[2000](第1章、第7章)、石川[2008](第1章、第9章)でその一端に触れている。

⁹⁵ 例えば石川[2010a]のトピック4「サブプライム問題と会計」での「物象化」の魔術(根源的な見方と学問の力)52-53頁を参照。重要なことは、補論7でのメタの視点でも触れたように、プロフェッションの会計を相対化できる(プロフェッションに埋没しない)アカデミズムの本来的あり方(存在意義)である。石川[2004b]72-74頁、および石川[2002]30頁(企業評価適合アプローチ)を参照。

⁹⁶ 例えば石川[2006b]のトピック2「ライブドア・ショックと会計—『会社とは何か』と会計」参照。

⁹⁷ ここでの内容は「批評眼の大切さ」と題して3つの大学(駒澤大学、京都大学、大東文化大学)で話したものである。詳しくは、筆者のホームページ「学会・セミナー」コーナーに載せている。

⁹⁸ この点は、例えば第9.3節の補足2で引用した中楚[1995]の一節(思想と生との結びつき)を想起してもらえばと思う。

⁹⁹ 阿部[1995]、[2001]を参照されたいが、ここでは阿部[1995]の次の一節(あとがき)を引用しておこう。すなわち、「…実際私はこれまで何回かこの話(世間の問題—引用者)の要旨を講演したり、報告したりする機会があったが、学者が集まっている集会では理解をうることすら困難であった。思うに学会というところは、強固な世間の牙城なのであろう」(傍点は引用者)と記している。ちなみに、筆者の所属する学会に限らないが、学会長など役職選挙の年にみられる身内どうしへの投票依頼の乱発は、是非はともかく、その「強固な世間の牙城」の典型的なあらわれといえる。そして、より社会的権威のある学会ほど、その「世間」性のあらわれ方は熾烈なものとなる。

¹⁰⁰ ちなみに阿部の師である上原専禄の生き方にはきわめて興味深い点が多い。特に、退職後の京都での隠遁生活やその著書(上原[1974]など)は、あとでも触れるが究極の「相対化」という点に密接にかかわる。それだけに、筆者には「それをやらなければ生きてゆけないようなテーマを探せ」にはきわめて重い格別の意味が込められているように思えてくる。

批判の眼があるからである。悪意がないだけにやっかいであるが、それが「発言力に富み、政治的に勝る個人や集団を利する」(ガルブレイス/佐和 [2004] 16 頁)、という点が重要といえる。阿部やガルブレイスのいう眼識がないと、まさに発言力に富み政治的に勝る個人や集団を利することになるからである。先に、今どういう性質の危機にあるのかという点に触れたが、まさにこの問題に直結している。

蛇足ながら、何のための学問かに関しては日頃思っていることがある。そのすべてではないにしても、言葉は悪いが、ある種の「学者ごっこ」、「学問ごっこ」ということである。大半はその意識すらないであろうが、厳しい言い方をすれば、「プリテンド」(よそおい、pretense)ともいえる。大学という世間に長く身を置いて、「学者ごっこ」や「学問ごっこ」のある種の欺瞞性を意識するのは私だけだろうか¹⁰²。

11.2 人の力、教育の力、学問の力

筆者は沖縄国際大学産業総合研究所主催のセミナーで、「会計時評事始め」と題し話をしたさい(2006年8月4日)、「経済の力」、「政治の力」も重要であるが、もっと大切なのはそれを担う「人の力」であることを強調した。そして、その人の力を培うのが、ほかならぬ教育の力であり、学問の力であることを強調した¹⁰³。では、

会計教育にその力があるのか、会計研究にその力があるのか。繰り返しになるが、ここに教育と学問のあり方がかわる。

このことは、換言すれば、大学の存在根拠は何か、という大学人にとってもっとも根本的な問いかけになる¹⁰⁴。とかく教育を自己の研究に利用する姿勢にも見られるように、大学教員が自己目的研究に安住すると、それはとうてい無理というものである。方向はまったく逆で、研究を教育にどう生かすか、これが肝要といえる。

そのセミナーでもう1つ、「群れない」ことの大切さ、孤独を恐れないこと、そして学部生にはまだ少し難しいけれども、「孤高」の見地、とりわけその“高”の見地の大切さを述べた。さらに、そのための1つとして史的俯瞰の大切さを指摘した。俯瞰とは「高いところから見おろすこと、全体を上から見ること」(広辞苑)であるが、史的俯瞰とは歴史軸を通して「今」の存在を高いところから俯瞰するというのである。そのことで、「今」という存在を史的に相対化する。前節で述べた歴史の文脈、とりわけ長期的なスパンのなかで今起きている出来事を位置づけることの大切さである。そして、そこからの知見に基づく(孤高の)見地は、集団に帰属する安定(安住)感よりも、格段に生きるレベルが高いのである。

¹⁰¹ この点で想起されるのが、「商大事件」(1943年)に連座され大学を追われた木村和二郎(大阪商科大学)の生き方である。このことを知る人は今や学界でも少なくなったが、当時の厳しい状況下での生き様は木村の日記の抜粋である『俱會一處』(昭和49年)のなかに見ることができる。また、この木村の生き様と重なるのが、中国会計学会の創設者のひとりであり学界の重鎮であった伝説的人物、婁爾行(上海財経大学)である。詳しくは、石川 [1998]、筆者のホームページの「書評コーナー」の書評⑤および「講演コーナー」での「会計研究のアンビバレンス—たかが会計、されど会計—」を参照。

¹⁰² この点で、「筆者はこと会計学に関して『学者』などという言葉はおこがましいので、自分が会計学者とはとても言えないし、まして大学院生やOBを『弟子』などとはけっして言えない。さらに言えば、えてして学問性の高くない分野ほど、純然たる学術面(何をやっているか)よりも、どこの大学の教授であるかにプレステージを求めたがるものだ」(石川 [2006 b] 91 頁)と述べたが、これもここでいう欺瞞性(虚飾)の一端である。

¹⁰³ 詳しくは、筆者のホームページの「学会・セミナー」コーナー参照。

¹⁰⁴ この点で、吉岡知哉総長(立教大学)の「卒業生の皆さんへ」(2011年度大学院授与式)と題する話にはいくつかの重要な点が触れられている。特に、大学の存在根拠とは何かという点に関して、「これまで述べてきたことからお分かりのように、『考える』という営みは既存の社会が認める価値の前提や枠組み自体を疑うという点において、本質的に反時代的・反社会的な行為です」(傍点は引用者)という点はきわめて重要なところといえる。大学院の卒業式とはいえ、それが学部教育には通用しないとは筆者には思えない。

日頃から「見えてくる」感覚の大切さを強調しているが、史的俯瞰もそのためにこそある。この感覚が得られると、「動じない」生き方にさえつながってくる¹⁰⁵。何のための学問かは、つまるところ、この「動じない」生き方を支える相対化の力だと筆者は思っている¹⁰⁶。先の自己目的研究に安住する態度は、端的に言って、この「生きていく」ということとは切り離された世界といえる。そこに「動じない」ための土台はけっして築けない。真の「教養」とは生きていくということと密接にかかわっている。会計という俗なる世界にあっても、「教養としての会計学」の重要性を強調するゆえんがそこにある。

※付記：日本簿記学会の「現代簿記論に関する研究」のインタビュー（2012年2月28日、於駒澤大学）がこの9月に簿記理論研究部会より最終報告として刊行されました。あわせてご参考にしていただければと思います。なお、インタビューは筆者のホームページにも掲載しています。

参考文献

- 青柳文司 [1976] 『会計学への道』 同文館。
 浅羽二郎 [1978] 『理論会計学の基礎』 白桃書房。
 阿部謹也 [1995] 『「世間」とは何か』 講談社。
 ——— [1997] 『「教養」とは何か』 講談社。
 ——— [2001] 『学問と世間』 岩波新書。
 有井行夫 [2010] 『マルクスはいかに考えたか』 桜井書店。
- 安藤英義 [2001] 『簿記会計の研究』 中央経済社。
 石川純治 [1980] 「データベース・システムによる会計情報システムの設計（Ⅰ）」『大阪大学経済学』第29巻第2号。
 ——— [1981] 「井尻理論における方法と対象」『会計』1981年4月号。
 ——— [1982 a] 「会計の事象・関連モデル」『福岡大学商学論叢』第26巻第3/4号。
 ——— [1982 b] 「事象会計と複式原理」『福岡大学商学論叢』第27巻第1/2号。
 ——— [1983] 「構造としての会計科学」『福岡大学商学論叢』第27巻第4号。
 ——— [1984] 「3式簿記研究の一視点」『企業会計』1984年9月号。
 ——— [1988] 『情報評価の基礎理論』 中央経済社。
 ——— [1993 a] 「試算表等式論覚書（1）—『2面的損益計算』説と『企業資本運動』説—」『経営研究』第43巻第5・6号。
 ——— [1993 b] 「試算表等式論覚書（2）—『2面的損益計算』説と『企業資本運動』説—」『経営研究』第44巻第1号。
 ——— [1996] 「企業会計システムの簿記論的基礎とその展開—安平昭二著『会計システム論研究序説』によせて—」『経営研究』第47巻第2号。
 ——— [1998] 「婁爾行と中国会計研究の歩み」『経営研究』第49巻第3号。
 ——— [2000] 『時価会計の基本問題』 中央経済社。

¹⁰⁵ この「動じない」という点と、先の第10.4節注93での「さまざまな不安な問題」に答えを出すという点とは、実は表裏の関係で密接にかかわっている。

¹⁰⁶ ちなみにいえば、究極的な課題はこの「動じない」という生き方であり、究極の相対化は「生死」の相対である。禪のなかに「一圓相」という言葉があるが、「絶対無」の哲学、「無即有」（西田幾太郎、田邊元）、さらには第9.3節補足2で触れたヘーゲル哲学の核心にも通じる（相対世界→絶対世界）。先に触れた阿部の師である上原の生き方とその著作もこの点に通じていると筆者には思える。ここで、その一端を引用しておきたい。「うすうすは感じていたけれども、歴史のなかに生きながら歴史を超える、あるいは超えたものの存在を自覚し、意識して、それと歴史的なものとのかわりや考えないと、現象だけを追う歴史的思考というものになってしまうんじゃないか、近くの人に死なれてみると、その感じが非常に強い」（上原 [1974] 23頁）。また、第8.2節補足1ではカーライルの「衣装哲学」に触れたが、その底には東洋哲学（「無常」観）が流れているのは興味深い（『ラフカディオ・ハーン著作集第6巻』263-267頁）。「衣装」を形態として捉えると、第9.1節での議論にも通じる。「一圓相」については、筆者のホームページの「太田誠監督勇退に思う」（2006年7月）でも触れている。

- [2002] 「時価会計と資本利益計算の変容(下)」『経営研究』第53巻第3号。
- [2004 a] 『経営情報と簿記システム—簿記の伝統と革新—(4訂版)』初版1994年、森山書店。
- [2004 b] 「企業会計の今日の変容」『三田商学研究』第47巻第1号。
- [2005] 『キャッシュ・フロー簿記会計論—構造と形態—(3訂版)』初版1996年、森山書店。
- [2006 a] 「日本版概念フレームワークの立脚点—4つの基礎論的観点から—」『駒澤大学経済学論集』第37巻第2・3・4合併号。
- [2006 b] 『変わる社会、変わる会計』日本評論社。
- [2007] 「資金計算書の歴史的展開と数学的展開—その照応関係の一視点—」『駒澤大学経済学論集』第38巻第4号。
- [2008] 『変貌する現代会計』日本評論社。
- [2010 a] 『変わる会計、変わる日本経済』日本評論社。
- [2010 b] 「会計基準の整合性分析をめぐって」『駒澤大学経済学論集』第42巻第2号。
- [2010 c] 「企業会計の変容をどう見る」『会計理論学会年報』No.24。
- [2011 a] 『複式簿記のサイエンス—簿記とは何であり、何でありうるか—』税務経理協会。
- [2011 b] 「資金計算書発展の論理構造」(安藤英義・古賀智敏・田中健二責任編集『企業会計と法制度』中央経済社、第7章所収)。
- [2011 c] 「社会科学としての時価会計」日本大学経済学部『経済集志』第81巻第3号。
- [2012 a] 「複式簿記の相対化—より原理的なものへ—」『税経通信』2012年1月号。
- [2012 b] 『『金融・開示・取引法』優位の現代会計』『企業会計』2012年2月号。
- [2012 c] 「資本主義の多様性とIFRS」『週刊経営財務』2012年6月11日号(No.3068)。
- Ishikawa J. [2001] “A Recording System for Cash Flows Reporting: A Requirement for the Primary Financial Statement” *Osaka City University Business Review* No.12.
- 石川祐二 [2010] 「無形資産に関する現代ドイツ会計報告制度の柔軟性とその意味」『会計』2010年12月号。
- 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎』東洋経済新報社。
- [1975] 「会計責任の問題」(同志社大学会計学研究室編『会計学批判』、中央経済社、所収)。
- [1984] 『三式簿記の研究』中央経済社。
- [1994] 「書評：石川純治『経営情報と簿記システム』」『会計』1994年8月号。
- Ijiri Y. and J. Ishikawa [2000] “‘Relevant’ Indirect Method for Cash Flow Statement: Its Pedagogical and Practical Advantages”, *Osaka City University Business Review* No.11.
- [2002] “Balance Sheet and Change Sheet”, *Osaka City University Business Review* No.13.
- 泉谷勝美 [1964] 『中世イタリア簿記史論』森山書店。
- [1997] 『スンマへの径』森山書店。
- 井上良二 [1993] 「有価証券評価益の会計処理について」『会計』1993年2月号。
- 岩崎武雄 [1978] 「ヘーゲルの生涯と思想」(世界の名著44『ヘーゲル』中央公論社、所収)。
- International Accounting Standards Committee [1997] Discussion Paper: *Accounting for Financial Assets and Financial Liabilities* (日本公認会計士協会国際委員会訳「金

- 融資産及び金融負債の会計処理)。
- 上原専祿 [1974]『死者・生者』未来社。
- ウォーラースティン／川北稔訳 [1985]『史的システムとしての資本主義』岩波書店。
- 内川菊義 [1975]「簿記理論と簿記実践」(同志社大学会計学研究室編『会計学批判』、中央経済社、所収)。
- 大石桂一 [2011]「会計基準」(斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『企業会計の基礎概念』中央経済社、第11章所収)。
- 小栗崇資 [2012 a]「複式簿記・会計と個別資本運動」『会計理論学会年報』No.26。
- [2012 b]「複式簿記・会計の存立構造と計算構造」『駒澤大学経済学論集』第43巻第1/2合併号。
- [2012 c]「複式簿記・会計の関係と存立構造」『會計』2012年5月号。
- 小野武美 [2010]「経済危機とレトリックとしての会計」『会計理論学会年報』No.24。
- 笠井昭次 [1989]『会計統合の系譜』慶応通信。
- [1994]『会計構造の論理』税務経理協会。
- [2005]『現代会計論』慶應義塾大学出版会。
- [2009]『現代日本会計学説批判Ⅲ』(第5部「主観のれん説」)慶應義塾大学出版会。
- ガルブレイス／佐和隆光訳 [2004]『悪意なき欺瞞』ダイヤモンド社。
- 川北稔編 [2001]『ウォーラースティン』講談社。
- 川合一郎 [1981]『資本と信用』(『川合一郎著作集第2巻』)有斐閣。
- [1960]『株式価格形成の理論—擬制資本の研究—』日本評論社。
- 神田忠雄 [1971]『現代資本主義と会計』法政大学出版局。
- 木村和二郎 [1933]「複式簿記と企業簿記」(『科学としての会計学(下)』)有斐閣、1972年、第6章所収)。
- 編 [1955]『資本蓄積と企業会計』森山書店。
- 木村和二郎・小島男佐夫 [1966]『簿記学入門』森山書店。
- 北沢方邦 [1968]『構造主義』講談社。
- 黒澤清 [1958]『資金会計の理論』森山書店。
- 斎藤静樹 [1975]『会計測定論』森山書店。
- [2009]『会計基準の研究』中央経済社。
- 齋藤正章・石川純治 [2012]『社会のなかの会計』NHK出版。
- H. A. サイモン／稲葉元吉・吉原英樹訳 [1977]『システムの科学』ダイヤモンド社。
- シャム・サンダー／石川純治 [2011]「Shyam Sunder 教授に聞く」『週刊経営財務』2011年4月18日号 (No.3012)。
- 佐藤倫正 [1993]『資金会計論』白桃書房。
- 陣内良昭 [2006]「会計学の対象としての会計的方法について」『東京経大会誌』250号。
- [2011]「会計的方法の理論と継承」『会計理論学会年報』No.25。
- 染谷恭次郎 [1961]「財務諸表三本化の理論」『企業会計』第13巻第4号。
- [1999]『キャッシュ・フロー会計論』中央経済社。
- 醍醐聡 [1993]「有価証券評価論争を考える」『會計』1993年5月号。
- 武田隆二 [1962]『貸借対照表資金論』同文館出版。
- [2008 a]『財務諸表論(第11版)』中央経済社。
- [2008 b]『会計学一般教程(第7版)』中央経済社。
- 田中章義 [1973]「会計の社会性について」『東京経大会誌』第81号。
- [1976 a]「宮上一男氏の会計理論について」『東京経大会誌』第96号。
- [1976 b]「会計における内容と形式」『東京経大会誌』第96号。
- [1989]「認識過程の構造」、「企業経営の計算様式(2)」(田中章義・伊藤陽一・木村和範『経営統計』北海道大学図書刊行会。第1編第2章、第2編第2章所収)。

- [1990]「資本の循環と複式簿記」(富塚良三・井村喜代子編『資本の流通・再生産』有斐閣、所収)。
- [2005]「会計における主体と客体」『東京経大会誌』第242号。
- [2006]「会計学の根底にあるもの」『東京経大会誌』第250号。
- [2010]「アメリカ会計学界の反省と教訓」『會計』2010年7月号。
- [2012]「会計学方法論からみた日本会計学のアイデンティティとその展開」第71回日本会計研究学会報告。
- 谷端長 [1968]『動的会計論(増補版)』森山書店。
- 千葉準一 [1999]『株式会社会計』中央経済社。
- 辻山栄子 [1991]『所得概念と会計測定』森山書店。
- 津守常弘 [1990]「会計数値の性質に関する覚書」(津守常弘編著『現代社会と経営・経済指標』海鳥社、第1章所収)。
- [2002]『会計基準形成の論理』森山書店。
- [2010]「会計史研究の現代的意味」2009年度『会計史学会年報』。
- [2012]「現代会計の『メタ理論』的省察」『企業会計』2012年8月号。
- 遠山啓 [1972]『数学講座10 代数的構造』筑摩書房。
- 友岡賛 [1996]『歴史に触れる会計学』有斐閣。
- 中野常男 [1992]『会計理論生成史』中央経済社。
- 中埜肇 [1968]『ヘーゲル』中央公論社。
- [1995]『方法論としてのヘーゲル哲学』晩聲社。
- 中村宣一郎 [1973]『会計利潤論序説』森山書店。
- [1990]「会計規制の意義と形態」『税経セミナー』1990年10月号。
- ハイエク/田中真晴・田中秀夫編訳 [1986]『市場・知識・自由』ミネルヴァ書房。
- 長谷川宏 [1997]『新しいヘーゲル』講談社。
- [1999]『ヘーゲル「精神現象学」入門』講談社。
- 橋本武久 [2008]『ネーデルラント簿記史論』同文館出版。
- 島中福一 [1937]『勘定学説研究』森山書店。
- 馬場克三 [1975]『会計理論の基本問題』森山書店。
- 馬渡尚憲 [1990]『経済学の方法論』日本評論社。
- 浜名優美 [2000]『ブローデル「地中海」入門』藤原書店。
- 原田正純 [2007]『豊かさと棄民たち』岩波書店。
- 土方 久 [2005]『複式簿記の歴史と論理』森山書店。
- ビーバー/伊藤邦雄訳 [1986]『財務報告革命』白桃書房。
- J. ピアジュ/滝沢武久・佐々木明共訳 [1970]『構造主義』白水社。
- プイヨン編・北沢方那他 [1968]『構造主義とは何か』みすず書房。
- ブローデル/金塚貞文訳 [2009]『歴史入門』中央公論新社。
- 平林喜博 [2007]『会計史への道』関西学院大学出版会。
- 藤井秀樹 [1997]『現代企業会計論』森山書店。
- 藤田昌也 [1987]『会計利潤論』森山書店。
- 松本敏史 [2007]「資本循環公式の拡張と現代的意義」(瀧田輝巳編著『複式簿記—根本原則の探求』白桃書房、第7章所収)。
- 水野和夫・萱野稔人 [2010]『超マクロ展望 世界経済の真実』集英社。
- 峯村信吉 [1969]『会計学の基本問題』有斐閣。
- 宮上一男 [1969]『企業会計の基礎』森山書店。
- [1975]「会計現象の特質」(同志社大学会計学研究室編『会計学批判』、中央経済社、所収)。
- 三代澤経人 [2005]『会計過程論』中央経済社。
- 茂木虎雄 [1969]『近代会計成立史論』未来社。
- [1995]「簿記本質論の新展開」大東文化大学『経済論集』第62号。
- [2008]『複式簿記会計の歴史と論理』森山書店。
- 村瀬儀祐 [2011]『会計理論の制度分析』森山書店。

- Ryan B., R. W. Scapens and M. Theobald [1992] *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Press (石川純治他訳『会計学・財務論の研究方法』同文館出版、1995年)。
- Lafcadio Hearn [1922] *Interpretations of Literature*, edited by J. Erskine, Heinemann, London (『ラフカディオ・ハーン著作集第6巻』恒文社、1980年)。
- Littleton A. C. and V. K. Zimmerman [1962] *Accounting Theory: Continuity and Change*, Prentice-Hall (上田雅通訳『会計理論—連続と変化—』税務経理協会、1976年)。
- レヴィ・ストロース／大橋保夫編 [1979]『構造・神話・労働』みすず書房。
- 安平昭二 [1994]『会計システム論研究序説』神戸商科大学経済研究所。
- [2004]「簿記（複式簿記）とは何か—その捉え方と教え方—」日本簿記学会第20回関西西部会講演要旨（帝塚山大学）。
- 渡邊泉 [1983]『損益計算史論』森山書店。
- [2005]『損益計算の進化』森山書店。
- [2012]「書評：石川 [2011]『複式簿記のサイエンス—簿記とは何であり、何でありうるか』」『大阪経大論集』第62巻第6号。
- 渡部亮 [2003]『アングロサクソン・モデルの本質』ダイヤモンド社。
- ワット・ジンマーマン／須田一幸訳 [1991]『実証理論としての会計学』白桃書房。