

<研究ノート>

## 株式会社会計論の新展開

—小栗崇資『株式会社会計の基本構造』の論点をめぐって—

石川 純 治

### 目 次

はじめに

- 1 歴史と理論の大きなストーリーを編む—デムスキー教授の警鐘によせて
- 2 複式簿記と会計はなぜ分離・分裂せざるをえないか—本書の核心と基本枠組み
- 3 本書の論点・貢献・課題—古典の継承と統合の論理、そして現代的課題へ
- 4 動態を「理解」する—経済学の選択と会計パースペクティブ

補足資料

### はじめに

本書は第Ⅰ部「資本の分化と簿記会計の生成・発展」（第1章～第5章）、第Ⅱ部「複式簿記と会計の存立構造とその分裂」（第6章～第10章）、そして第Ⅲ部「株式会社と財務諸表の構造」（第11章から第14章）の3部構成の全14章からなっている。その3部構成のあり方に、著者の全体構想そのもの（歴史と理論）がでていいる。したがって、読者はまずもってこの構成の全体的ながれをしっかりと踏まえておく必要がある。

ちなみに、各章は『駒澤大学経済学論集』を中心に近年精力的に公表されてきた論考がもとになっており、評者はその大半を大きな関心と興味をもって拝読してきた。それだけに、それらが見事な3部構成の形として完成され、その全体構想のもと、それぞれの論考の位置をあらためて知る思いがした。

各章の要約は、「はじめに」のなかで著者自ら凝縮した形で示されている。したがって、ここではその繰り返しになるような紹介はしない（注1）。以下では、その読み方にかかわる点や、著者の意図や狙い所、あるいは本書の構想力の源泉や着眼点、また活字として明示的に表れていない点などに力点をおいて紹介してみたい。（注2）。

### ※注

本稿はもともと小栗崇資著『株式会社会計の基本構造』（中央経済社、2014年）の書評として執筆したものであるが、本誌投稿要領の字数規定（6千字程度）をはるかにオーバーしたので、研究ノートとした。しかし、当初の書評としての執筆スタイルはそのままにしている。この点、お断りしておきたい。

1) 読者にあつては、「はじめに」での著者自らの各章の要約と、第Ⅰ部から第Ⅲ部の各冒頭に示されている要点を踏まえて読まれるとよい。

2) 本来、書評ないし評論にあつては、単なる紹介ではなく、著者と読書のいわば媒介項・中間項にあつて（著者・読者・評者はいわば3者関係）、ときに著者の側、ときに読書の側に立って読み込んでいく作業が肝要となる。とはいえ、そこまで踏み込むにはそれなりの批評力がある。力量を顧みないまま、読者により深く読んでもらうため、あえてそれらの点を重視して紹介してみたい。

### 1 歴史と理論の大きなストーリーを編む—デムスキー教授の警鐘によせて

書評を書くときいつも出だしに苦勞するが、本書に関しては次の一節が浮かんできた。

「歴史と基礎原理が、講義・教科書・会計学術誌からほとんど消えてしまった。財務測定の歴史的発展や基礎原理よりも、今日的職業文化と今日的諸規則が重視されている。これはわれ

われの研究がもつ深刻な問題である。」(傍点は石川)

これは、アメリカ会計学会 2006 年大会でのデムスキー (J.Demski) 教授のスピーチである。教授は今日の会計研究の危機的現状に警鐘を鳴らしているが、その現状を示す 10 大指標の 1 つである (注 3)。書評の冒頭にこれをあげたのは、本書はまさに歴史的発展と基礎原理が 1 つの大きな「ストーリー」として展開されているからである。

ところで、書名の「株式会社会計」にすでに本書を特徴づける経済学と会計学の関係がある。株式会社論 (経済学) と会計である。とりわけ経済学 (マルクス経済学) がベースになっているが、特に「貨幣資本と機能資本」の 2 つの資本 (家) と「所有と機能の分離」、この互いに関連する 2 つが本書を貫く基礎 (核心軸) になっている (※補足 1)。所有と機能の分離が最高度に達した現在の株式会社から未分化の過去にまで遡り、そこからまた過去・現在・未来のいわば全体史を貫くものがその基礎に置かれ、その上に簿記・会計の生成発展の論理が説かれる (注 4)。

※補足 1：存在主義的研究について—事実と存在

そのさい、あとで触れることになるが、経済学の“選択”という点が重要になる。著者の株式会社論のベースの 1 つに (難解な理論で知られる) 有井理論があるが、ここでは実証主義的研究に対抗する「存在主義的研究」(「はじめに」5 頁) という点に少し触れておくと、例えば有井行夫『マルクスはいかに考えたか』(桜井書店、2010 年) での次の関連しそうな箇所を引用しておきたい。「マルクスは、事実によって認識を基礎づけるのではない。存在によって事実を批判するのだ」(307 頁、傍点は石川)、また『事実にもとづく科学』、なんと美しい言葉だろう。しかし…科学は事実に基づくのではなく、事実を批判するのである」(89 頁)。同書での実証主義批判は、本書でのスタンスでもある。

本書を真に理解するには、その方法論的基礎を踏まえた読み方が肝要といえる (注 5)。

加えてもう 1 つあげておくと、その大きな構

想において、古典的論説も含め様々な論者の論説をその理論構成のいわばパーツとして編み込んでいく、その力である。あるときは歴史研究の文献を、またあるときは理論研究の文献を、あたかも強力な磁力のように自己の構想軸に引き寄せ、巧みに組み立て、そして全体を編み込んでいく。著者は「経済学をベースに 1 つのストーリーにしたところに筆者のオリジナリティがあるのかもしれない」(「はじめに」5 頁) と一見謙遜のように記している。だが、評者の眼からは、むしろそこに著者のある種の自負心が現れているようにも見える。

※注

3) この点は、田中章義「アメリカ会計学界の反省と教訓」(『会計』2010 年 7 月号) 10-11 頁参照。ちなみに、同稿の副題「実証会計学をめぐる問題」にも表れているが、デムスキー教授の会計学の危機的現状に対する批判には手厳しいものがある。この点は、「学問にたいする感覚」の大切さという点 (田中同稿 12 頁) ともかわって、本書の学問的スタンスと無縁でない。

4) ここで「簿記・会計」としている理由に少し触れておくと、著者の複式簿記生成の起点からすれば、後述するように簿記が「潜在的な会計」という点からして「簿記会計」となる (本書の記述)。他方で両者の「分裂」という点からは「簿記・会計」となる。迷うところだが、ここでは「分裂」という現代的視点を強調して、あえて後者の表記にしておきたい。

5) 存在主義なるものをよく理解しているわけではないが、後述する主体と客体の関係 (一体的捉え方) がここでの存在主義とどうかかわるか。後述の存立構造と主体の認識 (転倒的意識) という点からも、(古典的な) 「存在と意識」ともからめて、問うてみたいところではある。ちなみに、有井同書でのもう 1 つの (実証主義批判に加えて) 制度主義批判も、後述の日本の会計理論の古典的 2 大学説の統合の論理 (特に公表会計制度論への批判視点) にある種の制度主義批判が見られるだけに、もう一方の方法論的態度と無縁でないようにも思える。

なお上記の実証主義批判に関連して、レヴィ・ストロースの経験主義批判での事実を観察することの意味 (構造と意識、そして事実)、あるいは観察の理論負荷性 (ハンソン) や事実の理論依存性 (ファイヤーアベント) の重要な論点が指摘される。拙稿「複式簿記の見方・考え方・教え方 (下)」(『駒澤大学経済学論集』第 44 巻第 2 号、2012 年) 72 頁の注 41 参照。

## 2 複式簿記と会計はなぜ分離・分裂せざるをえないか—本書の核心と基本枠組み

さて、複式簿記とは何か、会計は複式簿記からどう発展したか、これまで多くの論者がそれぞれの見地から挑んだ問いかけである。だが、本書はさらに複式簿記と会計はなぜ分離・分裂せざるをえないかという現代的問題（複式簿記と会計の関係）を、後述する経済学（マルクス経済学）をベースに置いて論じる。そして、その論拠が実は前者の2つの問いへのまた本書独自の解答を与えている。本書最大の特色といえるところである。

となると、読者にとって、なぜ分離・分裂せざるをえないか、その論拠を読み解くことが本書の理解にとってもっとも重要な鍵になる。それにはいくつかのステップを踏むことが必要になるが（それが3部構成のあり方でもある）、まずもって理論の出発点と基本枠組み（理論の骨格）をおさえておくことが重要になる。

まず、会計を「資本」（企業）の認識行為（自己認識）とする。ここが出発点である。重要なことは企業を経済学的に「資本」（企業資本）と捉える点で、このことは企業を「投資の束」（日本版概念フレームワーク）や「契約の束」（契約理論）とみる主流の会計学との相違を見る点で一層重要になる（注6）。この出発点の相違はあとでみる「動態を理解する」という点と密接に関わるからである。読者は、ここにまずもって先に触れた経済学（の選択）と会計学の関係がでている点に留意されたい。

次に、その出発点を踏まえて、ここでは全体にかかわる次の3点が重要になる。本書から全体を見せている4つの図（以下、その①～その④）を抜き出してその点を示してみるが、読者はそれら4つの図を特に注意されたい（4つの図はあとの補足資料1に掲載）。

第1は、その資本の2つの展開軸、すなわち資本の「分化」（その①：9頁図1-1）と「進化」（その②：10頁図1-2）という、いわば本書全体を貫く基本枠組みをつかんでおくことである。なぜなら、簿記・会計の史的展開はその2つの展開軸上に置かれるからである。本書の核心にある

ところだが、とりわけ前者の「分化」がそのもっとも基礎に置かれるだけに重要である（もう1つの「進化」は後で触れる）。

すなわち、2つの資本（貨幣資本と機能資本）の①未分化→②分化→③分離・対峙というi) 発展の論理軸（ロジック）で、それぞれのii) 企業形態（①個人事業→②組合・会社→③株式会社→④大規模公開会社）に応じたiii) 簿記・会計の生成・発展（①単記式簿記→②複式簿記→③会計）が説かれる。ここで③への分裂の展開論理、つまり複式簿記と会計の分裂の論拠がすでに示されている点に注意しよう。i) の①から③への展開を基軸したiii)の③への分裂の論理である。そして、その2つの資本（家）が、会計上は2つの会計主体（貨幣資本家=出資者、機能資本家=企業）となる。本書をその最も基礎に置いて貫く重要なところである。

ここで、2つの主体をかりに企業の「内」（機能資本）と「外」（貨幣資本）とすれば、この二重性（複合性）はそれに照応して会計基準のあり方（二重性）にも現れてくる。（従来の）会計主体論ともかかわる大きな論点だが、特に現代の会計が誰のための財務報告かという点で現代的課題にかかわる（注7）。

第2は、出発点の会計＝「資本」（企業）の認識行為にかかわるが、ここでは（資本運動の）認識機能に加えてもう1つの機能、すなわち媒介機能が重要になる（その③：146頁図7-1）。なぜなら、後述するが会計の制度的形態がこの媒介機能からでてくるからである（注8）。そして、わが国固有のいわば古典的会計理論（個別資本説と公表制度説）に詳しい読者なら、その「認識」と「媒介」の2つの機能という捉え方が、実は2つの古典的学説をつなぐ鍵（統合の鍵）になっていることに気づくはずである。著者が比較的若いときの問題意識であり（132-133頁）、その時にまいた種が結実したかのように、本書はその問題に自らの論理構成でもって1つの答えを提示したものといえる。

第3は、2つの存立構造（身体）と計算構造（頭）という（2極的な）全体構造を示したことである（その④：183頁図10-2）。ここで2つとは、第1

での2つの資本(家)であるが、その全体図を見ていると、あたかも異なる身体と頭脳をもつそれぞれの資本家の姿・骨格が映し出されているかのようなようである。とりわけ、複式簿記と会計(財務諸表)という頭脳をもつ二人がそれぞれどのような異なる身体(経済)をもって存立しているかに注意されるとよい。そして、ここがまた重要なところであるが、身体と頭が一人の資本(家)のものとして別々でないように、その一体的な捉え方に注意したい(後述の会計の主体と客体の問題)。

以上の3点はあとの論点や議論の多くに波及していくところだけに、読者にとっておさえておくべき極めて重要な全体図といえる。ちなみに、読者にはそれに加えて本書に掲げられている図の一覧を順に見通すことをお薦めしたい。そこに一本の筋道(論理)の通ったストーリー性を付与していくと、おのずと本書の「図説」(コンパクトな通説)が可能になるからである。その意味で、目次のあとに図表一覧があればと思う。

#### ※注

6) 特にシカゴ学派の流れを汲む理論とマルクス学派については、拙稿「日本版概念フレームワークの立脚点」(『駒澤大学経済学論集』第37巻第2/3/4合併号、2006年)補足3で触れている。

7) 加えて、現代会計では単体ではなく連結が中心なので、その投資家本位の主体と、単体と区別される性格(投資判断会計)、および会計基準(制度)の位置・性格が重要な論点となる(次節の論点4、補足7)。誰のための財務報告か(投資家本位会計)については、拙稿「会計研究のあり方」(中央大学経理研究所『経理研究』第57号、2014年)第4節参照。

8) ここでその媒介(仲立ち)機能が、商業活動などの実体的な媒介活動ではなく、認識上での媒介であるという点は、現代の情報通信(IT)機能の重要性と相まって重要である。本書208頁参照。

### 3 本書の論点・貢献・課題—古典の継承と統合の論理、そして現代的課題へ

以上の本書の核心ともいえる基本軸をおさえて、以下では本書の論点・貢献・課題などについて、評者の問題意識も織り交ぜながら、いくつかあげてみたい。

第1にあげたい点は、通説にとらわれないマルクス経済学(この点は例えば6頁、198頁の脚注参照)、それも資本家論、株式会社論としての経済学を基礎に置いたあらたな簿記・会計の史的発展の論理を提示したことである。日本でのマルクス経済学の研究水準の高さもあって、これまでもマルクス経済学をベースにした日本固有の会計理論は世界でも高いレベルのものといわれてきた。しかし、本書でも取り上げられているいくつかの古典的学説(馬場克三説、木村和二郎説、宮上一男説など)への批判的視点にも見られるように、その総合性という点で、これまでにない全体論的な構想力とその統合の論理性を見せている。

第2に、この点は日本の古典的会計理論を代表する2つの学説(学派)、すなわち個別資本説と会計制度説の統合の論理を示したことである。その統合の論理の基礎に、『資本論』全巻(第1, 2, 3巻)を通した簿記・会計との関係がある。これまでどちらかといえば経済過程の認識機能(第1巻)の議論( $G-W-G'$ の公式をベース)が中心にあったように思えるが(例えば個別資本説)、本書ではむしろ第2巻と第3巻(その関係性は92頁、152頁、208-209頁)が重要になる(この点で第3・2巻→第1巻)。この点は古典的理論の新たな継承と統合の基礎にあるところであるだけに、重要なところである。その点で、評者には著者の問題意識のそもそもの出発点・出所は、むしろこの媒介機能の抽出にあるように思えてくる(※補足2)。

#### ※補足2: 「計算」と「報告」の統合アプローチ—「認識」機能と「媒介」機能の関係

この出発点に関わって2点だけ指摘させてもらおうと、1つは統合のアプローチの仕方である。前掲拙稿「複式簿記の見方・考え方・教え方(下)」第8.2節では統合(総体的把握)の2つのアプローチの議論をしたが、ここでの著者の出発点(媒介機能)からすればアプローチB(報告・公開→計算)となる(同拙稿68頁)。もう1つは会計の制度性と固有性、とりわけ会計の固有性をどこに見るか、という難問とも関わる。同拙稿補論8「公開と計算—会計の制度性と固有性」参照。

なお、経済過程の媒介機能と認識機能の関係は、すでに2001年の小栗論考（『企業会計の機能と会計規制』（『駒澤大学経済学論集』第32巻第2・3・4合併号、2001年）にもみられる。かなり前になるが、拙稿「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、2002年）33-34頁では、両者の関係、とりわけ後者（媒介機能）が前者（認識機能）を規定する関係について議論している。

第3に、この点はまず計算構造のなか、例えば残高試算表の見方（タテ割型：借方側と貸方側の見方）において木村説批判として現れる（91-92頁）。その新たな試算表等式論の基礎には、やはり先にみた2つの資本、すなわち機能資本（＝借方側）と貨幣資本（＝貸方側）の見方（タテ割）がある（※補足3）。

ここでそのタテ割型の複式簿記とヨコ割型の財務諸表の興味深い関係図（95頁図5-5）に少し触れておくと（その全体像は229頁図12-1参照－後掲の補足資料2）、前者（複式簿記）でのタテ破線とそれに先立つタテ破線のない残高試算表（89頁図5-3）との関連（注9）、また後者（財務諸表）のヨコ割型での $B/S = \text{ストック比較計算}$ がいかなる比較計算なのか（注10）、これらが論点になりそうである。

次に、そうした計算構造のみならず、とりわけ経済過程の媒介機能（第3巻）から出てくる会計制度の位置は現代会計を捉える点でも重要である。ここでは、特にその現代的課題への重要な視点として、媒介機能と認識機能との関係（「媒介」機能の「認識」機能への規定関係）の重要性だけ指摘しておこう。こうして本書は日本固有の古典的会計理論がけっして過去の遺産でないことをあらためて示し、その新たな継承と復活の重要な契機を与えている。

※補足3：残高試算表の新たな見方

－タテ割型と費用勘定（労働）の性格・位置

その新たな試算表等式論では、特に費用勘定の性格（実体性）と位置（74頁）、とりわけ後述する身体側（経済学）の規定（引きつけ）が、経済学での（資本と）労働ともかかわって1つの論点になりそうである（注11）。その

さい、（それと対応する）収益勘定の性格と位置も論点になる。

また、（分裂後の）複式簿記が機能資本の企業管理計算である点（183頁図10-2）からすれば、機能資本の試算表（発展的三重性での試算表）が通常の形といえないか。安平説がその典型といえそうだが、この点は千葉準一のいう「複合的構造」とも関わる（後述）。

第4に取り上げたいのは、先に本書の核心部分といえる2つの資本（家）に触れたが、その身体と頭脳すなわち2つの会計主体（機能資本Aと貨幣資本B）と会計認識（AとB）との関係（115頁図6-3）が、複式簿記（試算表）から会計（財務諸表）への発展論理に、また両者の分裂の不可避性の論拠づけになっている点である。そして、AとBからなる全体構造を示した図6-5（121頁）が重要になる（あとの補足資料4に掲載）。読者にあつては、まずもってそこでの太線矢印（会計資本と会計制度→主体A→報告・評価→財務諸表→主体B）に注意される必要があるが、さらに主体（認識）Bから会計資本と会計制度への規定ルート（主体B→会計資本、主体B→会計制度）もあるはずで、そのルート（2つの伏線ルート）も見逃さないことである（※補足4）。

そして、身体と頭脳の巧みな比喻で示される両者の一体的捉え方は、従来の会計主体と会計客体（対象）に関する難問を解く重要な鍵を与えている。具体的には、会計主体Aの認識は機能資本（客体）に立脚した「企業管理計算」として、また会計主体Bの認識は貨幣資本（客体）に立脚した「資本所有計算」として主客一体的に捉えられる（21頁図1-5）（注12）。この主体と客体の同一性の論理は、先にみた『資本論』第2・3巻とのかかわり（媒介機能）でも、とりわけ現代的課題の分析にとって極めて重要な視点となる。

※補足4：資本の分化と会計の全体構造

－2つの会計主体のルート（規定性）

この点で、そのルート（主体B→会計資本、主体B→会計制度）を示す太線の点線矢印があればよいだろう（後掲の補足資料4参照）。ちなみに、評者は図6-5（121

頁)の全体構造図をじっと見ていると、ある“透視画像”が浮かんでくる。後述する千葉説での近代的資本計算の複合的構造である(後掲の補足資料5、および注14参照)。その透視図から逆にこの全体構造をみると、その現代的展開がよくわかる。冒頭で述べた著者の着眼点と自己の問題意識への展開力である。

第5に、それと関連するが、資本の進化(産業資本、利子生み資本、擬制資本)と会計認識の関連を見せたことである(170頁、会計認識の3つの神秘化形態—転倒した意識)。ここでも先の主体(会計、頭—認識)と客体(経済、身体—資本)の同一性の捉え方を見逃してはいけない。ここで、会計認識(頭)が転倒した意識・観念(ある種の意識されない錯覚)であるというのは一般の人にはわかりにくいだろう。だが、後で触れることになるが、アカデミズムの意義ないし役割が現象として現れるものの正体(ここでは身体としての経済)を明かすという点にあることからすれば、その点はきわめて重要になる(※補足5)。

そして、資本の進化と会計認識の関連は、現代会計への視点、すなわち現代の公正価値会計の基礎にいかなる資本が存在し、それがどういう進化の過程から登場しているかを読み解く鍵になる点で重要である。ただ、その進化の過程と会計認識の変化(図1-2の価値評価の変化—後掲の補足資料1)のつなぎ方には、具体的な会計基準や会計処理を含めた分析によって検証されていく必要がある。とりわけ、現代にあつては異なる資本が交錯し、ゆえに会計認識も異質なものが交錯しているだけに、その具体的な検証が必要になるといえる(注13)。

#### ※補足5：資本の進化と会計認識—身体と頭

日常意識ではその正体が見えないだけにそれをどこまで見せるか、理論(アカデミズム)の力が試される。後述するように、この点で他の経済理論(例えば新古典派経済学の系譜)との比較相対がまた重要になる。さらに、会計認識における転倒的意識性の論証は、より具体的な会計方法(会計基準)の分析をとうして検証される必要がある。

ちなみに、著者が近年力を注いでいる内部留保研究も、

そうした具体的検証の一貫として捉えるとその意義もよく理解できる。そして、それが単なる実証分析ではなく、とりわけ投資家のための財務諸表分析ではなく、先の補足1での「事実」と「存在」との関係、とりわけ「存在によって事実を批判する」という点に関われば一層理解できるだろう。なお、内部留保分析ともかかわるが、1950年代の(日本の)いわば古典的な実証分析として木村和三郎編『資本主義と企業会計』(森山書店、1955年)があることを指摘しておきたい(前掲拙稿「時価会計と資本利益計算の変容(下)」45頁)。

第6に、複式簿記と会計の分裂という本書の中心にある論点は、裏を返せば、もともとは未分化、一体のものだったということになる。そのことは、端的に「簿記の中に会計が潜在していた」(42頁)、つまり複式簿記＝「潜在的な会計」という点に表れている。複式簿記と会計の関係といういわば古典的論争への1つの解答である。

ここでは次の点だけ述べておこう。1つはその論拠としての千葉説への着眼点、すなわち、千葉が言うところの本源的二重性が派生的(発展的)二重性を「包む」という点、あるいは後者が前者の本源的関係に「統合」されるという構造(複合的構造)への着眼点である(注14)。冒頭で著者の自己の構想軸への編み込みの力について触れたが、ここなどはその典型的なところといえる(※補足6)。

#### ※補足6：本源的二重性と複合的構造 —資本金勘定と企業勘定

ここで本書の複式簿記の捉え方の起点になっている本源的二重性(57頁図3-3—後掲の補足資料3)に触れておくと、評者の問題意識からは、出資者側と企業側をつなぐ(媒介する)資本金勘定と企業勘定(企業側)との関係、そして特に資本金勘定と現金勘定の関係(64頁)が論点になる。

この本源的二重性は1296年のフィニー商会の会計帳簿に関わっているが、そこでの名目勘定の位置がまた1つの論点になる。かりにそれを複式簿記の全面的確立以前のいわば先駆の名目勘定といえるなら、ここにあらためて複式簿記と(組織的)単式簿記、そして(著

者のいう）単記式簿記の3つの位置と性格が理論面と歴史面の双方から論点になる。

もう1つは先に複式簿記と会計（財務諸表）の関係を著者固有の論理構成でもって明らかにしたと述べたが、それは例えば「決算」の位置と性格規定にも現れる（183頁での両者の範囲規定）。端的に言えば、複式簿記と財務諸表のいわば結節点が「決算」であり、図式的には複式簿記／企業管理計算（機能資本）→決算→会計／資本所有計算（貨幣資本）となる。したがって、決算を分岐とする両者の分裂の形は、記録・計算（複式簿記）と（再）評価・報告（財務諸表）との分裂・対立という現代的視点につながる（※補足7）。

※補足7：決算会計と報告（ディスクロージャー）会計

本書206頁では決算会計と報告会計に触れられているが、こうした視点からは期中の取引記録（複式簿記）をベースにした決算会計（利益計算）と特定時点の直接的再測定をベースにする情報開示（ディスクロージャー）志向の報告会計（連結ベースの財務諸表）との分裂・対立という現代的特徴が指摘されるだろう。注13の問題（OCI／リサイクリング）もそこに起因しているといえる。

関連して、拙著『変貌する現代会計』（日本評論社、2008年）での「記録なくて情報あり」の会計（125頁）、「簿記会計の原点－証拠性 vs. 情報性」（213-214頁）、拙著『複式簿記のサイエンス』（税務経理協会、2011年、49頁、217頁）での2つのRの区別（記録Recordingと報告Reporting）を参照。

最後に「大きな理論」という点に触れておこう。著者が言う「森全体の構造を捉えるにはそれを構想しうる大きな理論が必要になるのではないか」（「はじめに」5頁）での「大きな理論」である。森（社会）全体を捉える「大きな理論」とは、経済学の大きな理論であり、それを基礎においた簿記・会計学の大きな理論でもある。経済学（社会経済学）と簿記・会計学、理論（構造）と歴史という観点からも、そしてまた今日主流

の実証主義研究のあり方を暗に相対化するという点でも、本書のもつ意味は大きい（※補足8）。

※補足8：「大きな理論」の含意

－実証主義の相対化

先に主体と客体の捉え方（一体性）に触れたが、実証主義の方法には逆に両者の分離という対局的な思考がある。今日の実証主義の基礎にはフリードマンの『実証主義経済学の方法論』があるが、実証研究のあり方を相対化するには、その方法論的基礎に遡った吟味が重要になる。その点で、著者の言う「大きな理論」の意味合いが重要といえる。拙稿「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年）補遺2「方法および経済学の“選択”」参照。

紙幅の制約で他の論点にまで触れる余裕はないが、特に現代的課題という点であれば、機能資本側の変容（機能資本の貨幣資本化）および貨幣資本側の変容（その擬制資本化）は今日の金融資産会計、M&A会計、そして連結会計の視点につながる。複式簿記と財務諸表の3つの関係での（連動型に対する）切斷型（232頁図12-2）とハイブリッド型（235頁図12-3）は、両者の関係の現代的変容の形といえる（注15）。ちなみに、注13で触れたOCI／リサイクリング問題はそこでのハイブリッド型（連動型と切斷型の間間的形態）に根ざしている。

いずれにしても、それらの現代的課題にあつては、本書が描く大きなストーリー（全体史的文脈）のなかで、その位置を見定めながら説き明かしていく必要があるが、本書はそのための重要な視点と概念を提供している（注16）。

※注

9) とりわけ、先の補足3でも指摘したように、複式簿記が「企業管理計算」である点からすれば（図12-1－後掲の補足資料2、図10-2－後掲の補足資料1）、その試算表は（タテ破線で示される）タテ割型にはならないだろう。この点は、残高表（発展的二重性）と財務諸表（本源的二重性）の関係（61頁図3-4－後掲の補足資料3）に明確に示しているのを参照されたいが、ここでの残高表での「簿記上の資本」と財務表での「現実的な資本」の立て分けは興味深い。

10) 例えば  $B/S$  = ストック比較計算が、(比較計算ゆえに) かりに利益の計算であれば (もう1つの  $P/L$  = フロー比較計算は利益計算)、実質的試算表の見方とはどう整合する (矛盾しない) か。ちなみに、この点は笠井説 ( $P/L$  と  $B/S$  の関係) とも関わる。関連して  $P/L$  の方に関しては「成果計算」(機能資本側) と「損益計算」(貨幣資本側) の立て分け (11 - 13 頁) も1つの論点になる。

11) 労働と費用という点で敷衍すれば、同じく商品でもそれとは区別される (労働が対象化されない) 有価証券の価格 (擬制資本価格) は、実物商品の費用価格とは「全く別のもの」(木村和太郎) である (詳しくは拙著『時価会計の基本問題』中央経済社、2000年、9 - 11 頁参照)。その点で、先的神秘化形態とも関わって、それも含めた現代的な試算表 (タテ割型) の見方が1つの論点になる。

12) この場合、借方側の企業管理計算 = 取得原価的な計算、貸方側の資本所有計算 = 価値評価的な計算とする点は (図10-2 - 後掲の補足資料1)、記録・計算 (複式簿記) と報告・評価 (財務諸表) の立て分けの関係 (115 頁図6-3) と照応して論理整合的だが、会計方法での立て分け (取得原価 vs. 価値評価) については会計基準や会計処理と関わるだけに一層の具体的検証が必要になる。

13) ちなみに、評者の問題意識からその主要な問題の1つをあげれば、OC I / リサイクリング問題である。拙稿「情報開示、利益計算、包括利益 (II)」(『駒澤大学経済学論集』第45巻第2号、2013年) 第2節『その他の包括利益』の出所と性格参照。

14) 千葉準一『会計の基礎構造』(森山書店、1980年) 156 頁3 - II 図 (後掲の補足資料5参照)。重要な点は、そこで記されている「包む」、「統合」、そして「複合的構造」という点である。あわせて千葉準一『株式会社会計』(中央経済社、1999年) 17 頁図表1-12、本書57 頁図3-3 (後掲の補足資料3) も参照。

なお、「本源的」に対しては「派生的」が妥当するが、現代の複式簿記では派生的二重性が中心になっているだけに、派生ではその意味合いが弱くなる。その点で、本書ではその後の発展的展開もふまえて「発展的」とされているのはよく理解できる。

15) 切断型は財務諸表間の (連携から) 非連携につながる。現代会計に特徴的な目的適的な情報開示 (財務実態や財務リスクの適正開示) にとっては、財務諸表間の連携は必ずしも第一義的なものにならない。この点は拙著『時価会計の基本問題』270, 273 頁で触れた。

16) 本書一読後、第11章 (株式会社会計の構造) をあらためて読むことをお勧めしたいが、特に資本主義の自己否定性あるいは通過点性に関わる株式会社と証

券市場の「管理」(198, 201, 213 頁) という点は、企業会計の史的相対という点でも重要である。

関連して、近刊拙著『揺れる現代会計』(日本評論社、2014年) の Part I の1『金融・開示・取引法』優位の現代会計 補注2 (市民社会と市場、そして会計) および14「現代会計の歴史性」参照。

#### 4 動態を「理解」する一経済学を選択と会計パースペクティブ

冒頭で本書を特徴づける経済学と会計学の関係に触れたが、会計学研究においていかなる経済学をその基礎に置くかということは社会科学としての会計研究にとって極めて重要になる。その1つの重要な選択基準は、「動態」に対する理解の深さや洞察力が得られるかどうかという点にある (注17)。

もう10年以上も前になるが、ここでは本書ともかかわる次の一節 (経済学を選択と会計の本質的機能および動態) を引用させていただきたい。本書は、まさにその点に真正面から1つの答を示しているからである。

「… (中略) そのことは、例えばサンダー論文では『所有と経営の分離』や『所有の複数分散化』という説明およびそれによる組織形態の変化の説明はなされても、例えば何故に所有が複数化するか、それは資本の理論からすれば『資本の動化』、『資本の二重化』の理論であるが、その動学的根拠がみられない。つまり資本の経済理論に比して、『発展の論理』に関する展開が十分に明らかにされているわけではない。…いずれにしても、いずれが動態を貫くものを見せているか、このことが2つの経済学のいわば“勝負どころ”のように思われる。」(注18)

かつて、井尻雄士教授 (カーネギーメロン大学名誉教授) は「理解」(understanding) の重要性に触れて次のように述べておられる。すなわち、その深い理解がなければまさに「『理解なき説明・予測・作動』には大いに危険性がともなうものである。…理解のともなわないそれは微視的で枝葉にとらわれたものになりがちで、成功することがあっても一時的なものに終わりがちである」(傍点は石川) と。そして、本書にも登



場する木村和三郎を高く評価され、「…（中略）基礎学問につながる会計学があってこそ会計の本当の『理解』が生まれるものだと考えられる」（傍点は石川）と述べておられる（注19）。

とかく、マルクスや『資本論』、労働価値説、あるいはG-W-G'などが出てくると、もう先を読まない人がいる（注20）。だが、本書はむしろそういう人たちにこそ読んでもらいたい。今日、「理解のともなわない」徹視的で枝葉にとらわれがちな会計アカデミズムの現状が少なからず見られるだけに、イデオロギーではなく科学（ないし方法・思想）としてのマルクス経済学から株式会社会計の基本構造を説き明かした本書は、その「動態を理解する」という点で、極めて明快な論理展開が示されているからである（注21）。

アカデミズムがプロフェッションに追随ないし埋没し（アカデミズムのプロフェッション化）、理論の値打ちが相対的に小さくなっている昨今、本書はプロフェッションにはできないアカデミズム本来の力（その存在意義）をみせている（※補足9）。

そして、古典と現代、歴史と理論をつなぐ1つの形（大きな理論的ストーリー）を描いた本書は、歴史と理論の双方の研究者によって、それぞれの見地から、今後長く読まれていくだろう。

※補足9：アカデミズムの意義と会計研究のあり方  
—形態規定性を明かす

先の補足5では、日常意識では正体が見えない、そして会計認識における転倒的意識性という点に触れたが、より大きくは物（物象）と人（人格）との関係のあり方（物象化）が会計もふくめ社会経済のあり方（編成）と密接にかかわる。日常意識では見えないもの（正体）を明かすことは、とりもなおさず眼前に現れているものの形態規定性を明かすことであり、会計研究にあっても、またその規定性を明かすことがプロフェッションとは区別されるアカデミズムの重要な役割となる（注22）。

※注

17) 前掲拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（下）」

の補論「経済学の“選択”と会計パースペクティブ」参照。そこでは、2つの経済学（「資本」の経済学と「組織」の経済学）とそれぞれに基づく会計パースペクティブのコントラストという点に焦点をあてて議論したが、そこでの問題は選択された経済学が会計の本質的機能や会計の動態をどこまで深く説明しうるかであった。

18) 前掲拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（下）」38-39頁。

19) 以上の引用は井尻雄士「原価主義と労働価値説」（サンダー・山地編著『企業会計の経済学的分析』中央経済社、1996年、第7章所収）156頁。

20) ちなみに、井尻同稿のタイトルには「労働価値説」が付いている。井尻教授の論考ならしっかり読むが…、というわけにはいかないだろう。

21) ここで「科学」という点に言及しておく、「動態を理解する」という観点からは「…（中略）そうした動態変化を捉える視点の欠落した会計研究を、別の方法に基づいて科学性を追及しても、それはまた性質の異なる『科学性』の主張ということにならないか」（注7の拙稿「会計研究のあり方」53頁）となる。

22) これに関連して、前掲拙稿「会計研究のあり方」ではアカデミズムはどうあるべきか、その意義と役割について議論している。

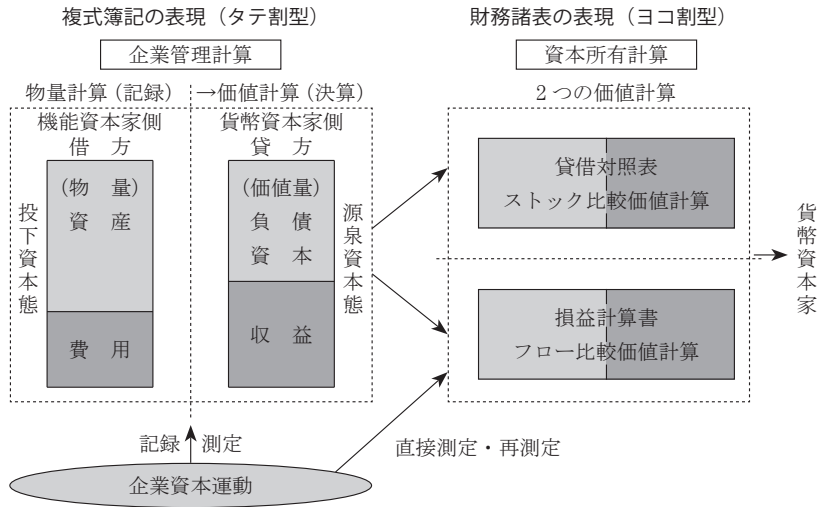
※付記：冒頭に記したように、本稿はもともと書評として執筆したものであるが、そのさい特に第3節の論点・貢献・課題においては、そのすべてではないにしても、本書の論点に即した評者の問題意識も（独断も含めて）できるだけ入れさせていただいている。紙幅の制約もあって補足および注にまわしているが、その点、それらが幾分長くなっていることをお断りしておきたい。なお、読者にあつては読み飛ばしてもらってもいっこうに差し障りはない。

（2014年6月20日脱稿）



資料2：タテ割型の複式簿記とヨコ割型の財務諸表の関係（本稿第3節の論点3参照）

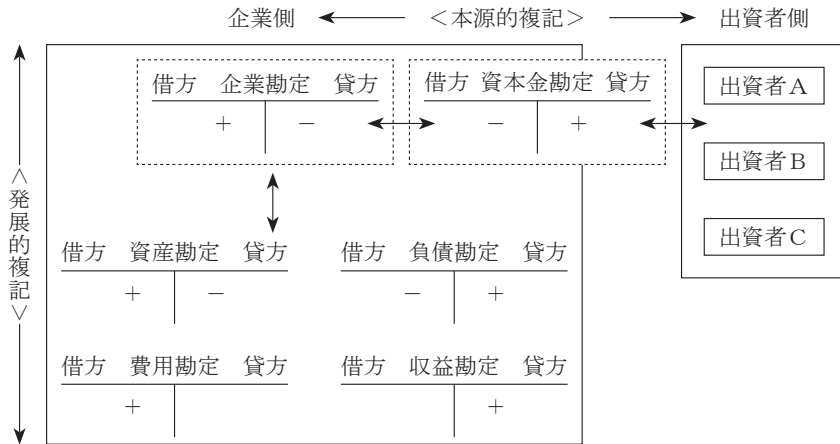
図12-1 複式簿記と財務諸表の構造



(同 229 頁)

資料3：発展的二重性と本源的二重性の関係（本稿第3節の注9および補足6参照）

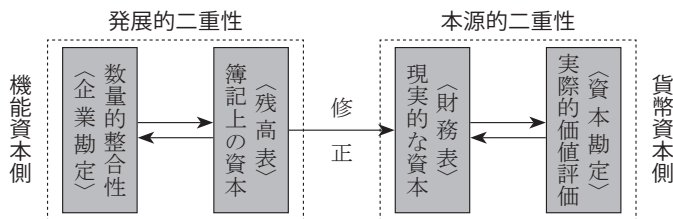
図3-3 勘定の体系における本源的複記と発展的複記



(出所) 千葉〔1997〕17ページの図を参考に作成。

(同 57 頁)

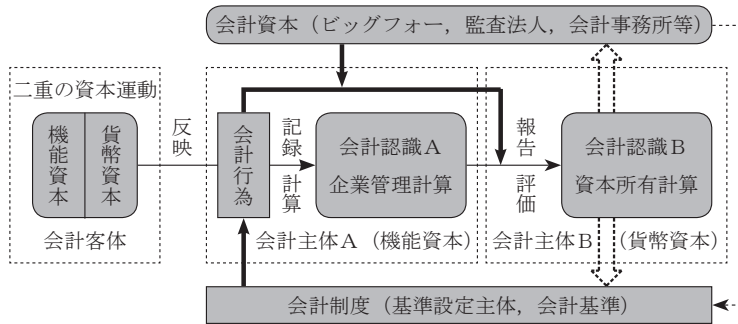
図3-4 残高表と財務諸表の関係



(同 61 頁)

資料4：資本の分化と会計の全体構造（本稿第3節の論点4参照）

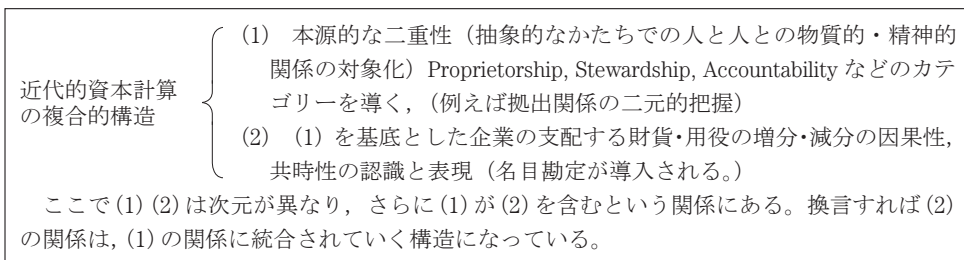
図6-5 会計の全体構造



(同 121 頁、太字の点線矢印は石川)

資料5：近代的資本計算の複合的構造（千葉）と会計の全体構造（小栗、前掲の図6-5）（本稿第3節の補足4および注14参照）

3-Ⅱ図



（千葉準一『会計の基礎構造』156頁）

※図の(1)での Accountability は Equity (持分) との対概念として捉えると(互いに向き合う双方向のベクトル)、現代会計での(2)の位置および性格はそれと異なる。Proprietorship, Stewardship とは性格を異にするカテゴリー(カウンターパート)を想定すればよい(この点は補足7参照)。「含む」(内包)関係から、(1)とは分離・自立化、そして現代の資本市場を中核に置く連結ベースへの展開である。まさに近代会計から現代会計への構造変化である。