

# 小栗崇資『株式会社会計の基本構造』 中央経済社，2014年

陣内良昭

## 1. はじめに——本書の意義——

本書は、現代の株式会社会計の構造と機能の全体、つまり複式簿記という記録計算方法から今日の財務諸表の制度的形態に至るまでの全体系について、その発展過程と論理構造に分析を加え、総体として明らかにしようとする理論書である。本書はまた、会計とは何か、会計学の課題は何か、会計学の対象は何か、その対象を分析するために会計学はいかなる研究方法によるべきか、という一連の問題を解きつつ会計研究を社会科学として再構築しようとする会計学方法論の書物でもある。

周知のように、会計を経済・社会関係の総体の中に位置づけることによって会計学を社会科学たらしめようとする試みは、日本では1930年代初頭の中西寅雄『経営経済学』（日本評論社，1931年）および畠中福一『勘定学説研究』（森山書店，1932年）を先駆とし、その後多くの優れた会計学者によって受け継がれて今日に至っている。このような学説は一般に批判会計学と呼ばれている。本書は、その日本の会計研究の先達、すなわち田中章義、千葉準一、笠井昭次、津守常弘、泉谷勝美、渡邊泉、遠藤孝、石川純治、木村和三郎、馬場克三などの会計理論、および有井行夫の株式会社論を摂取して成り立っており、従来の批判会計学の総合を試みる業績であって、小栗会計理論のいわば「ひとまずの集大成の書」ということができる。

本書の性格について、著者は、「筆者なりに1つの理論として編もうとしたものである。元のアイデアは諸先生からのものであるが、それを経済学をベースに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」（5ページ）と控えめに述べているが、先学の膨大な理論研究を摂取し編成して一つの体系として示す理論的な営みは、著者のもつ幅広い学識、会計理論構想力、および理論を分析し編集し総合する力がなければ決して実現することはできないであろう。本書は、企業会計の過去・現在・未来、および日本固有の会計理論の発展に関心をもつ学徒に広く読まれるべき書物である。

## II. 本書の問題設定と構成

本書のねらいは、著者の言葉によれば、つぎの4つの「素朴かつ根本的な疑問を解くこと」である（はしがき，1ページ）。

1. 複式簿記と財務諸表はどのような関係にあるのか。
2. 記録・計算および評価・報告はそれとどう関わるのか。
3. 複式簿記とは何か。
4. そもそも株式会社とは何か。

本書は、以下のとおり3部構成をとり、全体で14章からなっている。（すべての章は、節に分かれ、第1，2，3，4，7，14章はさらに項に分かれているが、その詳細は割愛する。）

はじめに

### 第I部 資本の分化と簿記会計の生成・発展

- 第1章 資本の分化と簿記会計の構造
- 第2章 物量計算と価値計算——単記式簿記から複式簿記への発展——
- 第3章 複式の2つの複式記入——本源的複記と発展的複記——
- 第4章 複式簿記の計算構造（1）——貸方・借方間複記と借方勘定間複記——
- 第5章 複式簿記の計算構造（2）——残高試算表と企業資本運動——

### 第II部 複式簿記の存在構造とその分裂

- 第6章 会計行為と会計認識——会計の原理解明——
- 第7章 会計の本質的機能——会計の経済学的解明（1）——
- 第8章 会計資本の生成と発展——会計の経済学的解明（2）——
- 第9章 会計認識の神秘化形態——会計の経済学的解明（3）——
- 第10章 複式簿記と会計の存立構造

### 第III部 株式会社と財務諸表の構造

- 第11章 株式会社会計の基本構造
- 第12章 財務諸表の構造
- 第13章 連結会計の構造
- 第14章 国際会計基準と日本の会計制度——中小企業会計の位置づけ——

参考文献

索引

### III. 本書における理論展開

本書の各部における著者の主張の要点は、著者自身によってつぎのように示されている(1 ページ, 97 ページ, および 189 ページ。丸括弧の数字は評者が便宜的に付したものである)。

#### 〈第 I 部〉

(1) 企業(資本)は必ず貨幣資本家(出資者)と機能資本家(経営者)の 2 人の異なった資本家(資本)の結合によって成り立つ存在である。

(2) 2 人の資本家の対峙の関係(所有関係)を表わすために複式記入が生まれ、そこから複式簿記が発展していった。

(3) 複式簿記の中では機能資本家のための「企業管理計算」と貨幣資本家のための「資本所有計算」とが二重に行われており、企業管理計算では主として物量計算が、資本所有計算では主として価値計算が行われる。

(4) 複式簿記の中には機能資本家から貨幣資本家への報告の要素が生成当初から組み込まれており、それが後に株式会社制度の形成とともに財務諸表へと発展するものになる。

(5) 複式簿記から導かれる残高試算表は、企業資本の運動を実質的に表わす能力をもっており、借方側では投下資本の姿を、貸方側では源泉資本の姿を表わしている。

#### 〈第 II 部〉

(1) 会計は独特の認識を行う会計行為であり、その会計行為を行う会計主体は必ず 2 つに分かれるが、2 つの会計主体は機能資本家と貨幣資本家に対応する。

(2) 会計行為には会計方法や会計制度が必要となり、2 つの会計主体も関わりながら会計の全体構造が形成される。

(3) 経済学的にみれば、会計の本質的機能は、①経済過程の認識機能、②経済過程の媒介機能の 2 つからなり、それに伴い制度的形態が生じる。それらが会計の機能(利害調整機能、情報提供機能)や制度(会計基準等)を生み出すものとなる。

(4) 経済学的にみれば、会計を専門的に扱う会計資本の生成・発展や、会計の価値評価の基礎となる会計認識の神秘化形態の仕組が明らかとなる。

(5) 複式簿記と財務諸表はその存立構造からみて、次第に分離・分裂して異なった計算構造をもつ異なった存在となっていく。

#### 〈第 III 部〉

(1) 株式会社は、資本が最高度に発展したものであり、そこでは「所有と経営の分離」が最頂点に達している。

(2) 株式会社では、株主が貨幣資本家として株式により会社を形式的に所有し、物象的な会社機関が機能資本家として会社を支配し、実際の機能(経営)が管理人としての経営者

に担われる形態となる。

(3) 株式会社会計は、財務諸表による機能資本家から貨幣資本家への報告のための会計に発展したものであるが、さらに擬制資本の発展の中で公開のための会計に変容していく。

(4) 財務諸表は、複式簿記の段階に組み込まれていたストック比較による価値計算とフロー比較による価値計算が形をなしたものであり、複式簿記とは異なる構造をもつものとなる。

(5) 複式簿記と財務諸表の関係を表わす事例として、連結会計と中小企業会計があるが、そうした中に今日の様々な会計問題が現れる。

以上のように著者が要約する本書の理論展開において、評者がとくに重要と考える基本概念 (keywords) を挙げれば、つぎのとおりである。

〈第I部〉

- ① 機能資本 (家) と貨幣資本 (家)
- ② 資本の分化と進化
- ③ 複式簿記と財務諸表 (その分離・分裂)
- ④ 簿記会計の存立構造と認識構造 (計算構造)
- ⑤ 本源的複記と発展的複記
- ⑥ 複式簿記の中に組み込まれていた報告の要素
- ⑦ 残高試算表

〈第II部〉

- ⑧ 会計認識, 会計行為, 会計主体
- ⑨ 会計方法と会計制度
- ⑩ 会計の本質的機能 (1. 経済過程の認識機能と 2. 経済過程の媒介機能)
- ⑪ 会計の機能 (利害調整機能と情報提供機能)
- ⑫ 会計資本
- ⑬ 価値評価 (会計認識の神秘化形態)

〈第III部〉

- ⑭ 株式会社における「所有と機能の分離」
- ⑮ 会社機関が機能資本家として会社を支配
- ⑯ 管理人としての経営者
- ⑰ 擬制資本の発展の中で公開のための会計
- ⑱ スtock比較による価値計算とフロー比較による価値計算
- ⑲ 連結会計と中小企業会計

#### IV. 本書の評価と課題

##### (1) 会計理論への貢献

本書は会計理論の発展に対し、少なくともつぎの5つの側面において大きく貢献している点で、高く評価したいと評者は考える。

第1に、本書は間違いなく会計理論の力作であり、力作である。とくに、これまでの日本の批判会計学が長く論議してきた簿記と財務諸表のそれぞれの特徴および相互の関係、より一般的にいえば会計方法と会計制度のそれぞれの特徴と相互の関係にかんする著者独自の見解が、第12章「財務諸表の構造」の中に、それに先行する諸章での分析を踏まえてはっきりと打ち出されている。

第2に、マルクスの『資本論』にこれほどまでに明示的に依拠し、また同書から適切に引用した文献は本書をおいて他には見当たらない。さらに、現代株式会計をこれほどまでにその根底まで遡ってその全体像を明らかにしようと試みた文献としても、本書は初めてのものである。マルクスの著作に基づいて会計の全体を明らかにしようとする試みは、欧米の批判会計学においても1970年代の後半から行われているが、会計研究にとってのマルクス理論の有効性を本書ほどの確に示した文献は他に類をみない。

第3に、本書は、『資本論』第3巻において断片的に記されている株式会社の性質に関するマルクスの見解<sup>1)</sup>、およびそのマルクスの見解に基づいて株式会社論を発展させた有井行夫の株式会社論に依拠して、「機能資本」と「貨幣資本」の分離・対峙という関係を基礎に株式会社論および株式会計論を展開している。評者は、本書が示すこの見解を、後述するように、むしろ本書のもつ欠点と位置づけるが、マルクスと有井に基づいて日本の株式会社論の通説的理解を批判し、新たな理論展開をめざした試み自体は、高く評価されるべきである。

第4に、著者独自の残高試算表論はきわめて斬新であって、従来の会計計算構造論に大きな一石を投じるものである。評者は、残高試算表ではなく合計試算表こそを企業資本運動の全体を表わす総括表と捉える見解をもっているが、貸借対照表と損益計算書で示される財務諸表の基礎として残高試算表に着眼したことは、今後、会計計算構造論をいっそう深化させていくためのきっかけとなると思われる。

第5に、連結会計（連結経営）の発展段階における「機能資本の貨幣資本化」、つまり機能資本として実際の企業で資本運動を繰り返す現実資本の一部分が、商品資本や生産資本の形態にはなく産業資本の循環には含まれない株式等の証券（著者のいう貨幣資本、または擬制資本）に投下されることによって、現代の資本主義経済では機能資本が貨幣資本化しているという実態を理論化したことは高く評価されると思う。

## (2) 本書に残る疑問と残された課題

しかしながら，本書は複式簿記から現代株式会社の財務諸表に至るまで，またそれらを構成する簿記や決算の技術的な方法からそれらを規制する会計基準等の会計制度に至るまでの全過程を考察の対象としていることもあって，疑問なしとしえない部分もあわせもっている。評者は，本書のもつ問題として大きくつぎの3つをとり上げ，それぞれについて以下で論じてみたい。

### 1. 複式簿記の捉え方について

本書における複式簿記の捉え方は，はたして適切であるか。木村和三郎は，「簿記とは企業における個別資本の循環運動を記録計算し，もってその損益の結果を明らかにするものである<sup>2)</sup>」と述べている。木村がここでいう「簿記」は企業会計の全過程に対応する概念である。木村の指摘をまつまでもなく，会計において複式簿記はつねに会計認識の全過程（決算における直接的測定を含む）を包摂している。しかし，本書の著者の論理の根底には，複式簿記の機能は期中の取引として現れる資本運動を認識・記録することによって，期末に残高試算表を作成すれば完了するという思考が伏在していると思われる。これは，「簿記」は取引を認識する機能であり，財務諸表の作成は簿記の決算過程を含めて会計主体の目的に規定される「判断」（評価）を要する「会計」の機能にゆだねられるとみる簿記会計の通説的理解と共通しているように映る。つまり，実際に生じた資本運動の認識記録に限定された複式簿記とは区別して，決算から財務諸表の作成に至るまでの過程をふくむ会計認識の全過程を貫く複式簿記をこそ，その存立の根拠を示しつつ簿記会計の普遍的な形態として統一的に把握するという問題設定が本書には希薄であると思われる<sup>3)</sup>。

また，本書における本源的複記と発展的複記の概念は適切に設定されているかどうかについて疑問が残る。発展的複記は本源的複記の発展形態とは考えられないからである<sup>4)</sup>。また，今日の発展的複記の中に，機能資本の貨幣資本化に対応して本源的複記の要素が入り込むという現実もうまく説明できているとは思われないからである。

### 2. 残高試算表にもとづく計算構造論について

著者は，本書第5章で，木村和三郎の示す試算表（合計試算表）を，著者自らが構想する残高試算表の理解に基づいて批判している。

同章では，まず，木村和三郎の試算表（合計試算表）が つぎの図によって示されている。図の試算表の借方側の G は企業に投下された資本のとり貨幣形態，W は資本の商品形態，G' は W の販売により利益をともなって回収された資本の貨幣形態をさす。貸方側の K は企業に投下された資本の源泉所有形態，G は借方の W を購入するために支出された G，W' は G' を獲得するために販売された W の価値額による売上収益（これを木村は資本の調達形態

試算表 (木村和二郎)

G	K
W	G
G'	W'

とみる)をさす。この試算表が、決算を経て、G'とG(Kではない)を対応させて貸方差額を利潤と表示する貸借対照表と、W'とWを対応させて借方差額を利潤と表示する損益計算書に分かれる。

これに対して、著者は、つぎの残高試算表を示している。

残高試算表 (小栗崇資)

W'	G
P	G'

この試算表のもつ顕著な特徴は、木村(および多くの会計学書での説明)と異なり、Gの貨幣資本はすべて貸方側に置かれていることである。著者は、「企業に投入(前貸し)された貸方側の貨幣資本形態Gが、借方側に投下され商品資本形態W・生産資本形態Pとして運用された後、増殖した貨幣資本形態G'となって還流し、さらに借方側に再投下される運動と状態を近似的に表わすのが試算表であると筆者は考えている。」と述べている(93ページ)。

では、著者のこの独自の試算表観は、残高試算表の構造論として妥当であろうか。評者は、著者と同様に、マルクスのいう資本の投下(前貸し。ドイツ語でVorshuss、英語でadvanceと表わされる)は、第一に貨幣資本家から企業への貨幣資本の投下(出資・貸付)、第二に、企業に投下された貨幣資本の商品資本・生産資本への投下、という二重もしくは二層の資本運動として捉えるべきであると考えている<sup>5)</sup>。しかしながら、試算表の「借方側を(資本の)作用形態とするならば、借方側には商品資本、生産資本が現れるとみるべきである。そうした視点からみれば、借方側にある現金は貨幣資本ではありえない。あえていえば、それは単なる貨幣・通貨であり、商品や生産要素に転化する前段階の商品資本の1部分である。」(92ページ。括弧は評者が挿入)とする著者の見解には、にわかに賛同することはできない。むしろ、現金勘定こそ上述の資本の二層の前貸し(貨幣資本家による出資・貸付という前貸し、および機能資本家による貨幣資本の商品資本・生産資本への貨幣資本の前貸し)および商品資本・生産資本が再び貨幣資本へと形態変化して企業に流入するという資本運動を会計認識上とらえる要の勘定だからである。

加えて、著者は試算表について、「複式簿記(残高試算表)は企業資本運動を一定の認識的形態で表わすといつてよい。」(95ページ)と述べているが、残高試算表は企業資本運動

小栗崇資『株式会社会計の基本構造』中央経済社、2014年

の全貌を表わすものではけっしてない。これに対して、合計試算表は、複式簿記によって把握された企業資本運動の全体を表わしている。ちなみに本書では、資本運動とキャッシュ・フローの関係および財務諸表の一つとしてのキャッシュ・フロー計算書の存在と意義にいつさい触れられていないが、その理由は、著者の会計計算構造論の出発点が残高試算表に置かれていることにも関連するのではないかと思われる。複式簿記は合計試算表と関連させてこそ、その構造が十全に明らかにされると評者は考える。

### 3. 貨幣資本と機能資本の分離論について——株式会社論のあり方の再考——

著者は、本書の初めの部分で、つぎのように主張している。「株式会社と簿記会計の関係を解き明かすために必要となるのは『貨幣資本』および『機能資本』の概念である。これまでも資本運動と会計の関係を検討した理論は様々にあったが、企業資本を『貨幣資本』と『機能資本』の2つに分化した存在と捉え、簿記会計において二重の資本運動が行われているとみる明確な議論はほとんどないといってよい。『貨幣資本』『機能資本』を問題にする場合も、大塚久雄（大塚〔1969『株式会社発生史論』岩波書店〕）や馬場克三（馬場〔1965『株式会社金融論』森山書店〕）などの理論的影響から『機能資本』のほかに『無機能資本』の概念を加えるなどして、『所有と経営』や『所有と支配』をめぐって混乱した議論が展開されている」（2ページ。書名と出版社名は評者が挿入）<sup>6)</sup>。

先にも示したとおり、本書の議論の全体は、企業（資本）は必ず貨幣資本家（出資者）と機能資本家（経営者）の2人の異なった資本家（資本）の結合によって成り立つ存在であるという前提によって組み立てられている。著者は、本書第10章で、「有井〔1991〕は、こうしたマルクスの株式会社論について明らかにしており、特にそのヒルファーディング批判は卓見である。」（175ページ脚注4）と述べている。日本の株式会社論およびそれにもとづく会計理論は、ヒルファーディングの『金融資本論』の影響を多かれ少なかれ受けている。著者は、有井の株式会社論にほぼ全面的に依拠する結果、中西寅雄『経営経済学』および大塚久雄『株式会社発生史論』の意義を全面的に棄却する方向に進んでいるように思われる。

しかし、この方向は、二つの点において、株式会社論および会計理論の今後の展開に一つの制約をもたらすのではないかと評者は危惧する。

一つは、マルクスが『資本論』第3巻の信用制度論を論ずる箇所ではじめて示した機能資本と貨幣資本の分化という概念を、企業会計の歴史的出発点たる企業会計の原初的・端緒的な形態にまで無媒介に適用することは妥当ではないのではないかという問題である。

二つめは、大塚久雄が示した資本結合の端緒的二形態、つまり〈機能資本家同士の結合たるソキエタス *societas*〉と、〈機能資本家への無機能資本家の結合形態たるコンメンダ *commenda*〉の区別を棄却することは、株式会社会計を論ずるにあたって理論的な損失となるのではないかという問題である。



大塚の株式会社論は、会計研究のあり方に対してつぎに示すような示唆を与えるものであり、とりわけ、株式会社と財務報告の根拠の関係について再考することを喚起していると評者は考える。今日の会計学の通説は、会社経営者（機能資本家）を、会社に出資した株主（principal）に対する代理人（agent）とみなすいわゆるエイジェンシー理論に立つことが多いが、そのような考えは、それを主張する論者が自覚しているかいなかを問わず、株式会社起源論におけるゾンバルトおよびジルバーシュミットと同様、株式会社の資本結合の特徴をもっぱらコンメンダの見地から説こうとするものであり、資本結合にともなう株主のなかでの階層分化ないしは「支配」が生まれる根拠と、それによる財務および財務報告への作用という問題を会計理論の射程から欠落させがちである。今日の持株会社、親会社が子会社・関連会社および少数株主への支配を強化・再編し個別資本としての統一をはかることによって、巨大化した諸個別資本間の激しい競争に対応している姿は、資本結合における「支配」の要素を抜きにしてはけっして解明できないであろう。いいかえれば、マルクスの機能資本から分化した貨幣資本の概念だけでは、当の貨幣資本そのもののなかの階層分化を概念化できず、その結果、著者が連結会計の段階で適切に指摘している貨幣資本からの会社支配、より一般的にいえばコーポレートガバナンスの視点が会計理論から抜け落ちてしまうのではないかと考える。また、会社法が依拠する会計思考と金融商品取引法が依拠する会計思考が相互に異なりうる根拠についても、個別資本としての株式会社の競争、資本蓄積（集積）と利潤分配、出資と企業職能の分離、結合による資本集中、機能資本と無機能資本の対立と統一、結合における支配など、大塚が個別資本の歴史的研究たる『株式会社発生史論』で提起した諸概念と諸命題を再吟味しながら考察することによって、よりいっそう明らかにしうるであろう。今日の企業集団の会計（連結会計）の諸規定、個別資本における資本維持の変容、さらに分配可能利益概念の変遷の問題等は、そのような考察によって解明されるべきであると評者は考える<sup>7)</sup>。

総じて、本書は会計に関する事象を二つの対立する概念に分けて考える二分論を多く用いている。機能資本と貨幣資本、複式簿記と財務諸表、客観的と主観的、などがその一例である。本書が示すそのような思考の方法と論理展開の方法は、会計学方法論の上で、とくに日本の批判会計学が受け継いできた「弁証法」とどのような関係にあるかについて再検討される必要があると評者は考える。

最後に、すでに社会化し公共化しつつある会計の将来の機能および形態に関する著者の考えについて、論評を加えたい。著者は、つぎのように述べている。

「会計は貨幣資本家のためだけに行われるわけではない。第 11 章で述べたように、会計は『公開』という形態ではあるが、社会化し公共化しつつある。現在は金融資本主義化の中で投資家という擬制資本化した貨幣資本家のための会計に傾斜しているが、単に会計は投資情報であってはならず、社会的な観点でどのような企業管理が行われ、どのような社会的な企

小栗崇資『株式会社会計の基本構造』中央経済社, 2014年

業価値が形成されているかを会計は示さなければならない。その形はまだ十分明らかとはなっていないが、そのための検討がますます必要となっているのである。」(235ページ)

著者が示す会計の将来の機能と形態を考察するためにも、機能資本の結合(資本結合のソキエタス形態)を会計理論の根底に位置づけておく必要があるというのが、評者の見解である<sup>8)</sup>。イタリア語の *societas* は、ラテン語を起源とし、「信頼」、「契り合い」、「仲間」という意味をもち、英語の *society* (社交, 社会) の語源となり、英語の *association* (連携, 連帯, 共同体) の意味と共通する要素をもっている<sup>9)</sup>。会計は、来るべき社会では、貨幣資本家のみならず、さらに資本家一般のみならず、社会を構成する様々な主体の連携に対して情報提供を行うことが期待されるはずである。

## V. むすび——日本の会計理論のさらなる発展のために——

本書評の「はじめに」で、評者は本書を小栗会計理論の「ひとまずの集大成の書」と呼んだ。しかしまた、本書評で評者は、本書に残る疑問および残された課題も3項目にわたって指摘した。その指摘の多くは、評者が挙げた本書の基本概念(keywords)の理解および用法に関連している。本書は、資本の概念、簿記・会計の概念、株式会社の概念の再検討を促している。その点からみても、日本の会計学界に対する本書の貢献はきわめて大きい。本書が示す様々な理論問題をめぐって、日本の学界で真摯で活発な論争が起こることを評者は期待したい。

最後に、本書は日本語で書かれているため、本書の読者は日本語を理解する者に限られるであろう。しかし、本書の学問的価値は、本書が継承し発展させた日本の会計理論の諸先達の業績の価値と同様、言語の壁を超えて広く世界の学界で理解され、共有されるべきであると評者は考える。日本の会計理論学会は、2014年度の総会で本書を高く評価して、「学会賞」を授与した。本書には、著者が継承し発展させた日本の会計理論の問題設定と会計理論上の基本概念(keywords)とともに、著者自身が独自に構想し設定した会計理論上の基本概念も多く含まれている。これらの基本概念およびその用法を日本語圏以外の人々に理解できるように「編む」営みが、著者のみならず日本の会計理論に関心をもつ多くの研究者によって担われることを望みたい。

### 注

- 1) 『資本論』第3巻の第27章「資本主義的生産における信用の役割」のなかで、信用制度が資本制的生産様式の発展に与えた影響としてマルクスは、(I) 利潤率の均等化、あるいはこの均等化の運動、(II) 流通費用の削減、(III) 株式会社の形成、をあげ、(III) 株式会社の形成によって、(1) 生産規模の巨大な拡張、個別諸資本(個人諸資本)にとっては不可能であった諸企

- 業の出現、(2) 私的資本に対立する社会資本（直接に結合した諸個別資本）、つまり社会的諸企業の登場、(3) 現実に機能している資本家の、他人の資本の単なる管理人への転化、つまり資本所有者の、単なる貨幣資本家への転化がもたらされたと指摘している。
- 2) 木村和二郎『科学としての会計学』（下）、有斐閣、1972年、111ページ。
  - 3) 本書の第12章の2節は「決算の意味」について論じ、「決算の中に複式簿記から生じる要素と財務諸表作成のために入り込む要素とが入り交じっているというのが実際ではないかと考えられる」（219ページ）と述べている。評者は、〈複式簿記から生じない要素〉をも包摂している「複式簿記」の形態こそを簿記会計理論は明らかにすべきであると考ええる。
  - 4) 複式簿記の生成論理に関する評者の見解については、陣内良昭「会計における複記性原理について」『東京経大会誌』第108号、1978年9月、同「複記性原理とProprietorship」『東京経大会誌』第112号、1979年7月、同「会計におけるストックとフローの概念」『福岡大学商学論叢』第27巻第1・2号、1982年11月を参照。
  - 5) 「伝統的な資本制的会計認識（複式簿記）は、資本の投下と回収の論理、厳密に言うと一方で出資、つまり資本家が企業に貨幣資本を投下するという意味での資本投下と、他方でこのように企業に投下された貨幣形態の資本を他の形態の資本（例えば商品形態の資本）に投下するという意味での資本投下とを二重に認識することを基礎とし、貨幣が投下された資本の形態が市場で価値実現（つまり販売）されたときにその貨幣形態の額つまり回収額を収益として、また回収余剰額を利益として認識するという構造をとっている。」（陣内良昭「企業会計の変容と会計理論の現代的課題」『会計理論学会年報』No.16、2002年9月、50ページ、傍点は引用者）
  - 6) 著者はこの文章の後に、つぎの脚注を付している。「本書では、企業資本を貨幣資本と機能資本の2つに分化した資本から構成されるものと捉えているが、大塚や馬場は、貨幣資本、機能資本、無機能資本の3つの資本によって企業資本（株式会社）の構造を捉える考えに立っている。そうした見解への批判は有井〔1991『株式会社の正当性と所有理論』青木書店〕によってなされており、本書もそれに依拠している」（2ページ。書名と出版社名は評者が挿入）。
  - 7) 陣内良昭「個別資本の概念と会計理論」『現代会計の方法論的考察——個別資本説の可能性を中心として——』会計理論学会スタディ・グループ最終報告書、2014年10月、12ページ参照。なお、大塚の株式会社「ソキエタス起源論」は、大隅健一郎『株式会社法変遷論』有斐閣、1953年、馬場克三『株式会社金融論』森山書店、1965年（改訂版、1978年）および同『経営経済学』税務経理協会、1966年によって継承されている。しかし馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店、1975年では、この株式会社「ソキエタス起源論」がまったく活かされていない。株式会社の起源に関する大塚の学説は論理的で首尾一貫しており、評者は高く評価する。
  - 8) 一般には「会計責任」と訳されているアカウントビリティ（accountability）の概念を、評者は経済主体が会計情報を提供する必然性を表わす概念と捉えなおして、本源的アカウントビリティ（会計機能の生産機能に対する情報提供責任）、ソキエタス・アカウントビリティ（機能資本家間の情報共有〔情報の相互提供〕責任）、スチュワードシップ・アカウントビリティ（受託者の委託者に対する情報提供責任）の3形態を示している（陣内良昭「アカウントビリティの基礎的考察」『東京経大会誌』第139号、1984年12月）。
  - 9) R. Williams, *Key Words: A Vocabulary of Culture and Society*, William Collins Sons & Co., Ltd., 1976（岡崎康一訳『キーワード辞典』晶文社、1980年）、societyの項を参照。

小栗崇資『株式会社会計の基本構造』中央経済社, 2014年

2015年11月9日受領