

# 会計における主体と客体

—— 会計主体論争を顧みながら ——

田 中 章 義

## 1. はしがき

会計学の研究はそれぞれに多種多様であるけれども、そこには会計というものを総体的に把握しようとする問題意識が究極的に存在していなければならない、と私はかんがえている。

会計を総体的に把握するための方法としては、まず二つの方法が思い浮かぶ。一つは、会計における具体的かつ主要な現象を確認して記述しそれぞれの意味や役割、相互の関連等を明らかにしていくという方法である。もう一つは、会計の具体的な現象を分析して、いくつかの基本的概念を発見し、それから会計の諸現象を説明していくという方法である。

会計を基本的概念から説明しようという後者の方法は、いまはあまり流行っていないようであるけれども、20世紀の中葉には、注目された一つの方法であった。そこでの基本的概念は、postulate, convention, basic concept, assumptionなどと呼ばれて、日本での訳語としては、命題、公準、基礎的概念、仮定、などが当てられた。W.A.ペイトン<sup>1)</sup>、S.ギルマン<sup>2)</sup>、W.A.ペイトン<sup>3)</sup>とA.C.リトルトンの著作<sup>4)</sup>を始め、その後、多くの会計著作で特色ある諸概念が紹介されるのは<sup>5)</sup>、周知のとおりである。

私に関心をもつのは、上記の三著作が、会計の基礎概念として、共通して筆頭にあげているentityという概念である。このentityは、会計実体あるいは会計主体とも邦訳されて、その解釈をめぐる、「会計主体論争」とよばれる論争が引き起こされたものであるが、その中心にいた黒澤清氏は、会計主体論を「会計の理論的基礎構造」あるいは「会計の統一的概念構造」を形成するものだと見なしていた<sup>5)</sup>。エンティティは会計を総体的に把握するための基礎概念としていかなる意義をもつものであろうか。

---

1) Paton, W., Accounting Theory, 1922, Ronald Press.

2) Gilman, S., Accounting Concepts of Profit, 1939, Ronald Press. 久野光朗訳、『ギルマン会計学』上, 1965年, 同文館。

3) Paton, W. and Littleton, A., An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940. AAA. 中島省吾訳、『会社会計基準序説』, 1953年, 森山書店。

4) 新井清光『会計公準論』1969, 中央経済社。

5) 黒澤 清「会計理論の基礎構造—特に資金理論の立場からする資本主理論および企業体理論に対する批判の吟味—」『企業会計』1955年10月。

## 2. エンティティ概念の日本への導入と会計主体論争

### (1) 会計主体論争とその背景

ギルマン、ペイトン、リトルトンらのエンティティ概念をめぐって、第2次世界大戦終結(1945年)後の1950年代始めから1960年代後半まで約15年間に渡って日本の会計学界最大といわれている論争がおこなわれた<sup>6)</sup>。この論争は、当時の主要な会計学者は何らかの形で参加したといってもよいものであった。

この論争が盛り上がったのは、長い戦時中の閉塞状況から解放された会計学者の知的高揚とともに、敗戦直後の「企業会計原則」作成運動との関連があった。当時、占領軍総司令部GHQは、証券市場の民主化という占領政策の一環として、わが国主流の会計学者を動員して「企業会計原則」の作成(1948年6月～1949年7月)をおこなった。だが、この「企業会計原則」は、その作成をリードした黒澤清ら会計学者たちの熱い希望に背いて、企業会計制度対策調査会(企業会計審議会)の「中間答申」の地位に止められて、ついに法文化されるに至らなかった。

会計学はまだ、法律学や経済学のように科学として認知されていないのだと痛感した会計学者は、会計原則をさらには会計学を、制度的、科学的に根拠づけるための学問的根拠が必要だと考え、その一つをアメリカ会計学における「エンティティ概念」に見いだしたといえることができる。

### (2) ペイトン、ギルマンのエンティティ概念と日本への導入

会計学に business entity という概念を導入したのは、W.A.ペイトンであろう。ペイトンは、1922年の著書<sup>7)</sup>で、会計における7個の基礎的前提の第1として business entity あげた<sup>8)</sup>。そしてそれは、ペイトンとリトルトンの共著『会社会計基準序説』1940<sup>9)</sup>における

---

6) 会計主体問題をめぐる数十編以上の著作が残されている。会計主体は、資本会計論、持分会計論との関連で論議されることが多く、この分野の文献のなかにふくまれているものも多い。また論争全体のサーベイも幾度かおこなわれた。比較的最近の著書としては、大堺利實『会計主体論』1988年、創成社、酒井治郎『会計主体と資本会計』1994年、中央経済社、がある。

7) Paton, W., Accounting Theory, 1922. Ronald Press.

8) この著書は、1931年に中西寅雄氏が「企業の自主化を強調し、企業そのものを中心とする会計理論」としてその前半部分を紹介しているが、本書の最終章にあるビジネス エンティティには及んでいない。中西寅雄「簿記の勘定体系(1)」『経済学論集(東大)』1931年7月、同氏『経営経済学』1931、日本評論社、所収。

9) Paton, W. and Littleton, A., An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, AAA. 中島省吾訳、『会社会計基準序説』、1953年、森山書店。

5個の基礎概念の一つとしてわが国でも知られるようになる。

ギルマンの著書(1939年)では、entityは、三つの基本的会計コンベンション<sup>10)</sup>の一つとされている。しかし両氏のエンティティ概念が一般に日本に導入されるのは、第2次大戦終了(1945)後であり、ギルマンのentityの方がペイトンのbusiness entityより早く紹介された。

### 3. 会計主体としてのエンティティ

#### (1) 黒澤清氏のエンティティ論

日本で、entityに「企業実体」の訳語を定着させ、これを企業それ自体あるいは会計主体の概念であるとしたのは黒澤清氏である。黒澤氏は、1950年出版の『現代経営学辞典』で「企業会計総論」の項を共同執筆しているが、その中で、ギルマンの三つのコンベンションを、会計実体基準、評価基準、会計年度基準、と邦訳して紹介した上で、「これ等のアカウントィング・コンベンションの成立なくしては、近代企業計理は成立し得なかつたとい得るのである。」<sup>11)</sup>と指摘した。

さらに、翌年出版した『近代会計学』においては、ギルマンやリトルトンを参照しているが黒澤独自の見解であると断って、近代会計は、1. 企業実体、2. 会計期間、3. 貨幣的評価という三つの基本的コンベンションに支えられているとして、「これなくしては近代会計は成立しえないのであるから、われわれはこれらを近代会計学の三つのカテゴリーと考えることができよう。すなわち、『企業実体』は誰れが会計を行うかに関する会計の主体の概念であり、『会計期間』は近代企業の会計が営まれる時間的な基礎に関する概念であり、『貨幣的評価』は何をいかになすかに関する会計の客体および方法に関する概念である。〔傍点は田中。以下本稿の引用文中の〔 〕内は田中の挿入したものである〕<sup>12)</sup>と説明した。

さらに、同書の第2章第1項「エンティティとは何か」では、「企業実体というような社会的観念が、何ゆえそのような重要なはたらきをしたか」というと、それは、資本として企業に投下された財産を、財産の所有者または財産の組織としての企業の所有者個人の人格から解放する作用をなしたためである。〔中略〕。かくして企業の経営逐行は個人的色彩を脱して、そこに企業そのものの物的秩序がおきかえられた。企業は企業所有者または企業における個々の人間に対して、それ自身の内的法則にしたがって運動するところの独立の存在者

10) 'entity convention', 'valuation convention', 'accounting period convention'. (Gilman, S., Accounting Concepts of Profit, 1939, Ronald Press. 久野光朗訳、『ギルマン会計学』上, 1965年, 同文館。)

11) 経営経済研究所編『現代経営学辞典』1950年, 岩崎書店, 224~225ページ。

12) 黒澤清『近代会計学』1951, 春秋社, 7ページ。

(Independent entity) として対立するにいたるのである。」<sup>13)</sup>〔傍点は田中〕とのべている。

ここにいたって、黒澤氏が、企業実体をもって「主体の概念」であるとした意味が理解できよう。主体とは、それ自身の内的な動機によって活動し変化しつつしかも自己を保持するものを指す概念だからである。このような黒澤氏の企業実体にかんする見解は、すでに、1934年に発表した著書においてゾンバルトの影響下でほぼ確立していたものであった<sup>14)</sup>。

## (2) 会計単位としてのエンティティ

黒澤氏から少し遅れて、ギルマンのコンベンションを紹介した高松和男氏は、エンティティを「会計単位」として捉え、「コンベンションとしての会計単位は、換言すれば会計の主体としての想定である会計実体（ギルマン）であり、或いは会計の場としての處〔ところ〕に関する社会的・経済的概念（メイ）なのである。」<sup>15)</sup>と述べている。さらに翌年の論文では、entity convention を「実体慣習」と訳しているが、「私見によれば、企業会計の基本的仮定としては、少くとも次の3つを挙げることができる。(1) 会計単位、(2) 会計期間、(3) 貨幣評価、がそれである。第1の会計単位は、企業に投資した人々から分離したものとして、企業それ自体が存在すると言う仮定であって、会計がとり行われる単位の確立と言うことである。〔中略〕、会計単位の仮定は、会計がとり行われる場に関する仮定であってまた誰が会計を行うかに関する会計の主体の仮定である。」とのべている<sup>16)</sup>。ここですでに、entity convention にある会計がおこなわれる場としての「会計単位」と「会計主体」の二つの要素が指摘されている（ただし一体のものとして）。

## (3) 山榎忠恕「三つのビジネス・エンティティ観」

1954年に発表され、会計主体論争の切っ掛けとなったこの論文については<sup>17)</sup>、すでに多くの論者による紹介・論評がある。この論文の特徴をあげると、第1に、ビジネス・エンティティを、誰よりも徹底して会計主体にかんする実体的概念として捉えていたこと、第2の特徴は、ビジネス・エンティティを会計主体の歴史的発展形態として捉えて、三つの発展形態に照応する三つのエンティティ観＝会計主体観を示したこと。第3に、ビジネス・エンティティの発展を、人的なものから、擬制人的なものへ、さらには経営それ自体へといった順序

13) 黒澤 清，上掲書，11-12ページ。

14) 黒澤 清『簿記原理』1934年，東洋出版社，1～5ページ。なお本書は，黒澤氏の学位請求論文（1951年）として神戸大学に提出された。

15) 高松和男「現代会計の性格と会計単位—アカウンティング・コンベンションについて—」『商学論集』（福島大学），1951年5月，157ページ。）

16) 高松和男「企業会計の仮定」『企業会計』1952年11月号，44ページ

17) 山榎忠恕「三つの『ビジネス・エンティティ』観」『会計』1954年6月（山榎忠恕『アメリカ財務会計』1955年，中央経済社，所収）

でより発展した形態にいたると見なしていることである。

山榊氏の「三つのエンティティ観」を概観すると；

第一は、「『家計と企業の分離』を前提とした原初的なビジネス・エンティティ」。

これは、「資本主ないしは企業主の人格から観念的に独立した企業体の成立を意味するもの」で、「企業会計の主体概念としての『ビジネス・エンティティ』の成立と名付けるよりは、単純に、いわば『アカウントティング・エンティティ』の確立、『会計単位』(Accounting Unit)の確立とでもよぶほうが適切な」<sup>18)</sup>ものである。黒澤氏のエンティティ観はこの第1の範疇に分類されている。

第二は、資本と経営の分離傾向が高度化した段階でのエンティティ観で、ペイトンのビジネス・エンティティはこの段階に位置づけられている。これも、「なおいまだ、企業をもって自然人たる資本主ないし株主からまったく分離した独立の『生物』であるとまでかんがえているものではない」<sup>19)</sup>〔傍点山榊氏〕。

第三は、第一、第二より「はるかにすすんだ、はるかに徹底した思考をその根底に持つと想像しうる第三の『エンティティ』概念」(阪本安一説、山城章説が実例とされている)であり、「経営それ自体」あるいは「経営自主体」が成立した段階のエンティティ観であるとされる<sup>20)</sup>。

このように山榊論文が、三つの会計主体を択一的な存在と見なしていることに対して、後に「会計主体論争にいま一度光を当ててみよう」と試みた馬場克三氏は、「この三つのエンティティ概念は実は択一的なものではなく、家計より分離したばかりの営業を端初的なものとして、相互に重ね合わされるものと解するべきではないか。したがって三つの会計主体の概念も一つの会計主体に合一されてくるのではあるまいか。」<sup>21)</sup>と疑問を呈した。たしかに、黒澤説についてみても、家計と企業の分離を可能としたエンティティ概念の役割を強調している点では、第1段階のエンティティとされるのは理解できるが、他方で、(3)-1で引用したように、黒澤氏は第3の段階に対応するエンティティ概念にも言及しているのである。したがって、このような択一的な分類にはやはり無理があったというべきだろう。

この山榊論文は、黒澤氏からのほげしい反論を呼んで、会計主体論争の切っ掛けをつくることとなったのである。

18) 山榊忠恕，上掲書，187ページ。

19) 山榊忠恕，上掲書，193ページ。

20) 山榊忠恕，上掲書，194ページ。

21) 馬場克三，第2章「企業会計における主体の問題」『会計理論の基本問題』1975，森山書店，41～42ページ。

#### 4. エンティティと主体の分離

##### (1) 会計主体から会計単位への黒澤説のシフト

黒澤氏の反論には、第三の「はるかにすすんだ、はるかに徹底した思考」によるエンティティ概念に比して、自説を第一段階の「原初的な概念」（しかも第1段階には所有主と企業の実質的未分離という認識も含まれていた）に分類されて、いささかムキになっている感じがしないわけではない。

しかし意外なことに、黒澤氏は、自ら主張していた主体としての「企業それ自体」あるいは「独立の存在者 independent entity」としてのエンティティ概念をもって反撃するのではなく、山榊論文が触れるところがなかったエンティティ概念の非主体的、擬制的側面を前面にだして反論したのである<sup>22)</sup>。

もともと、エンティティ概念には、主体としての実体的・具体的側面の他に、複式簿記をおこなう場（会計単位）としての、擬制的・抽象的側面が含まれている。とくにギルマンのコンベンションは、非営利会計をも対象としているため、抽象的側面の強調がみられるのである。このギルマン説の影響からか黒澤氏のエンティティ概念にも、この両側面が存在している。これにたいして、山榊論文は、もっぱらエンティティの主体あるいは実体としての側面をとりあげたものであった。

エンティティの抽象的側面を強調しておこなわれた黒澤氏の反論によれば、企業会計が成立するためには、「企業」と「家計」が観念的に分離していなければならないのであって、entity convention は、この「分離を可能ならしめるためになくてはならない社会的コンベンション」であり、「あくまで、会計が成り立つための前提となるところの社会的な擬制（フィクション）にすぎない」<sup>23)</sup>。「企業実体のコンベンションは、会計の成立するためになくてはならない前提なのであるから、資本主理論をとるものでも、企業主体理論をとるものでも資金理論をとるものでも、あるいはまた他の見地から会計の統一的概念構造を形成しようとするものでも、ひとしくみとめなければならない」<sup>24)</sup>とされる。

先に、馬場氏が「この三つのエンティティ概念は実は択一的なものではなく、……、相互に重ね合わされるものと解するべきではないか。したがって三つの会計主体の概念も一つの

22) 「企業実体のコンベンションは決して企業実体観を説いたものではない。混同してもらっては困るのである。企業実体のコンベンションは、決して会計理論の基礎をなすごとき擬制ではない。それは会計理論ではなくて、会計実践の基礎をなす社会的なフィクションにすぎないのである。」(黒澤 清「企業主体論と企業実体のコンベンションとの峻別について」[シンポジウム「企業主体論の批判」、基調報告]『企業会計』1956年3月、46ページ)

23) 黒澤 清，上掲論文，46ページ。

24) 黒澤 清，上掲論文 [序] 45ページ。

会計主体に合一されてくるのではあるまいか。」とのべたことを紹介したが、黒澤氏は、エンティティ概念を社会的な擬制であるとして、総ての会計主体に共通するものとして合一してみせたともいえるのである。しかし、黒澤氏の合一は、エンティティ・コンベンションを抽象的普遍とすることによってであり、馬場氏の合一は、後でみるように具体的普遍（資本）を想定することによるもので、そこには大きな違いがみられるのではあるが。

黒澤氏が、ビジネス・エンティティ概念の具体化による反論の道を選ばなかった理由としては、ヴァッターによるペイトンへの批判—ペイトンのビジネス・エンティティ概念は所有主理論と同列の擬制的人格を想定したものにすぎないという批判—が<sup>25)</sup>、影響したのではないかとも考えられる。当時登場したばかりのヴァッター資金理論を高く評価していた黒澤氏は、会計主体論として企業主体理論よりは資金理論をとるのである。会計主体論としては、資金理論は企業実体理論よりも「中立的」かつ抽象的である。

他方で黒澤氏は、「誰が会計を行うか」という会計主体論については、「会計の理論的基礎構造」あるいは「会計の統一的概念構造」を形成するものだと見なして<sup>26)</sup>、資本主理論 proprietary theory, 企業主体理論 business entity theory, 資金理論 fund theory 等をあげ、その中では、資金理論を評価している。

結果的にみれば、山榊氏の論評は、エンティティ概念に存在していて、黒澤氏自身がハッキリと区別しなかった二つの側面の分離を引き出したという功績をもつが、他方では、黒澤説における実体的主体的エンティティ概念から抽象的擬制的エンティティ概念への転換をもたらす切っ掛けともなったのである<sup>27)</sup>。

(2) 山榊氏の「ビジネス・エンティティ論への反省」<sup>28)</sup>

1956年1月に発表された山榊氏のこの論文には、黒澤氏の所説への直接の言及はない。しかしながら、この「反省」論文は、エンティティの主体性格を強調した先の「三つのビジネス・エンティティ観」論文とは変わって、抽象的擬制的エンティティ概念を強調して、エンティティ概念は単に会計単位として理解するのがよいのではないかと主張するものとなっている。

25) Vatter, W., *The Fund Theory of Accounting for Financial Reports*, 1947, Chicago University Press, p.6. 飯岡 透, 中原章吉共訳, 『ヴァッター資金会計論』1971年, 同文館11~12ページ。

26) 黒澤 清「会計理論の基礎構造—特に資金理論の立場からする資本主理論および企業体理論に対する批判の吟味—」『企業会計』1955年10月。

27) 『近代会計学』の改正版では、「実体の公準は、財産および資本を所有する主体たる企業を会計単位として規定するところのコンヴェンションである。」と初版を書き直したことは、既に諸氏が指摘している。黒澤 清『近代会計学』改訂増補版1964, 春秋社, 12ページ。

28) 山榊忠恕「ビジネス・エンティティ論への反省—会計主体論との関連における—」『産業経理』1956年1月。

### 1] エンティティ観の誤解

山柘氏は、昨今の会計主体論が混迷している原因の一つとして、「アメリカ会計学の掲げるエンティティ観の『誤解に基く導入』」を指摘し、「エンティティという語さえ出してくれば、直ちにそれを流行語のビジネス・エンティティのことであると即断し、そのように訳しかえてしまったばかりか、それらをば、たまたま他方に存在するベトリブ・アン・ジッヒ〔Betrieb an sich 経営それ自体〕ないしウンターネーメン・アン・ジッヒ〔Unternehmen an sich 企業それ自体〕の概念と結びつけて理解してしまったという事実、したがってまた、アメリカの会計学者がコンベンションないしアサンプションとしてかかっているエンティティないしビジネス・エンティティの概念をもつて、そのまま企業会計の主体概念であると、ハッキリ断定しつつこれを摂取したという事実」<sup>29)</sup>、これらのなかに混迷の原因があるとするのである。そしてその再吟味をおこなうのである。

### 2] ギルマンのエンティティ観

ギルマンのエンティティ概念は、複式簿記がおこなわれる単位を意味すること、したがってこれを企業会計の主体概念と結びつけるのは問題があること、さらにまた、ギルマンの会計学の根底にある会計主体観は、企業主体説よりは資本主主体説ないし代理人説的なものであるとおもわれると指摘される<sup>30)</sup>。

### 3] ペイトンのエンティティ観

「いわばある程度の実在性をもつものであり、必ずしも単なる想像の所産ではない。」しかしながら、ペイトンの所説にはもともと企業主体的な体系はないのであり、「彼の会計学の根底にあると看做さざるを得ない会計主体観もまた、企業主体説的なそれであるというよりは、むしろ代理人的なそれである」<sup>31)</sup>としている。

以上のような検討の上で、彼らの概念を自説の主体説の傍証に使うことのないようにわが国の会計学者に注意をうながしている。

### 4] 第三のビジネス・エンティティ観の行方

「三つのビジネス・エンティティ観」論文が挙げた、第三のエンティティ概念である「経営それ自体」あるいは「経営自主体」については、この論文では、一切触れられていない。「コンベンションあるいはアサンプションというものが、企業会計の底にある、いわば普遍的なものとして、一般に理解されている以上、その一つとしてのエンティティ・コンセプトは、いわゆる会計単位以上のものを意味し得ないのではあるまいか」〔傍点は田中<sup>32)</sup>と指摘されているように、エンティティ概念の普遍的側面を重視すれば、第3段階として取りあげ

29) 山柘忠恕, 上掲論文, 114ページ。

30) 山柘忠恕, 上掲論文, 115ページ。

31) 山柘忠恕, 上掲論文, 115～117ページ。

32) 山柘忠恕, 上掲論文, 120ページ。



たような「経営それ自体」は具体的内容を失ってしまうのであろう<sup>33)</sup>。

山榊氏自身の会計主体観については、「『拡張された代理人説』とでも呼ばれる性質のものとなる公算が今のところ極めて大きいということだけを付言するに止め」<sup>34)</sup>られた。

その後も、学界における会計主体にかんする論議は続くのではあるが、会計主体としてのビジネス・エンティティを論じて、会計主体論争の立役者であった黒澤氏と山榊氏が、共に、ビジネス・エンティティの会計主体としての性格に否定的な立場に転ずるにおよんで、わが国の「会計主体論争」は、事実上終息してしまったといえるのである。

## 5. 会計主体論の展開

### (1) 馬場氏による「論理的主体」と「実践的主体」

馬場克三氏が、山榊氏の三つのエンティティ概念について、「三つの会計主体の概念も一つの会計主体に合一されてくるのではあるまいか。」<sup>35)</sup>と問題を提起したことは前に触れたが、その合一されてくる会計主体とは、馬場氏によれば発展した段階での「個別資本」である。

馬場氏によると、一般に「企業会計は個別資本の運動過程を記録計算し、かつその結果を報告する技術体系と考えられている」<sup>36)</sup>。そうだとすると、個別資本は、企業会計が働きかける対象＝客体であるということになる。この会計の客体としての個別資本は、それ自体の論理（運動法則）を内部に持つものであるから、会計の記録計算方法（会計的方法）も人が恣意的に選択できるものではなく、客体のもつ論理に合致する方法が妥当とされなければならない筈である。とすれば、客体の論理が、実は、会計にとって主体の意味を持つこととなるのではないかとして、馬場氏は、この意味で個別資本を会計の「論理的主体」とするのである。

つづけて馬場氏は、機能資本家またはその機能を代行する経営者〔人間〕は、「明らかに経営実践における判断の主体であり、彼はまた当然、会計的記録計算および報告における判断の主体、すなわち会計主体として現れるであろう。」<sup>37)</sup>として、彼を「実践的主体」と呼ぶ

33) 山榊氏自身がこの「経営それ自体」をどう考えているかを、わずかに窺わせる文言としては、会計主体論争を混迷させた原因の一つとして、「エンティティという語さえ出てくれば、直ちにそれを流行語のビジネス・エンティティのことであると即断し、そのように訳しかえてしまったばかりか、それらをば、たまたま他方に存在するベトリブ・アン・ジッヒの概念と結びつけて理解してしまったという事実」〔傍点は田中〕(114ページ)と述べている個所がある。

34) 山榊忠恕，上掲論文，120ページ。

35) 馬場克三『会計理論の基本問題』1975，森山書店，41-42ページ。

36) 馬場克三，上掲書，42ページ。

37) 馬場克三，上掲書，43ページ。

## 会計における主体と客体

のである。さらに、「たとえ彼自身、個別資本に内在する客体の論理に服さざるをえないとしても、なお彼にとってはこのような過程に働きかける反作用の余地は十分残されているわけである。」とのべて、論理的主体の優越性を認めつつも、実践的主体の反作用の可能性を指摘する。

そして、会計主体論争が、このような実践的主体の存在は百も承知の上で、なおそれ以外に主体を求めたということは、実はこの「論理的主体」が求められていたということなのであるとして、会計主体論争の本来的意義はそこにあると指摘する。たしかに、さきに見たように、黒澤氏や山梶氏が、会計主体としてのビジネス・エンティティ概念を追求して、「それ自身の内的法則にしたがって運動するところの独立の存在者 (Independent entity)」（黒澤）、「経営それ自体 (Betrieb an sich)」（山梶）へまで迫りながら、結局「会計単位」という「最大公約数」=抽象的普遍へ収斂して終息してしまったことは先にみたが、その理由の一つは、「経営それ自体」の概念すなわちその主体としての論理が明らかにされなかったことであろう。馬場説における「客体の論理」(=論理的主体)は、その欠落を埋めようとする貴重な試みであった。次に、これを吟味した上で、さらにいささかの展開を試みたい。

### (2) 二つの主体と会計の関係

まず、馬場説における、実践的主体と論理的主体という、二元的主体構成をどうみたらよいのだろうか。

馬場氏は、人間と会計の関係について、「会計というものは何よりもまず一つの計算技術機構であり、会計的方法として定在するものである。この会計的方法なるものは、……、人間によって形成されたものであるから、そこに、その形成者としての人間とその行為の目的とが前提とされなければならない」「会計目的は、……、任意な偶然的なものではあることはできない。では、その必然性は何によって与えられるのであろうか。いうまでもなく、それを与えるものは会計対象〔客体〕以外には考えられない。」<sup>38)</sup>と述べている。

これは本書の第6章での文章であるが、これまで見てきた第2章との関連でみれば、人間=実践的主体は、一定の会計目的に従い、個別資本の運動を記録計算、報告するための手段としての会計(会計的方法)を形成するが、その会計目的を規定するのは、実は、会計的方法の対象である客体(個別資本)の論理(「論理的主体」)なのだ、ということになるだろう。

会計は、企業活動を計数的に把握するために人間が作り上げた手段である、ということは、一般的にもいわれている。そこには、「主体(人間)→目的(会計目的)→手段(会計)→客体(会計対象)」という関連が想定されている。馬場説もまたこの関連を前提している。

---

38) 馬場克三、上掲書、188ページ。

しかし馬場説の特徴は、目的を主体が自由に設定できるのではなく、会計目的は客体に内在する論理（論理的主体）からも規定され限定されるとするところにある。逆にいえば、論理的主体は直接的に会計の主体なのではなく、実践的主体の会計目的を媒介して会計主体となるという構図である。

馬場説では論理的主体の優位を認めるにもかかわらず、「論理的主体たるものは実践的主体の存在から遊離することのできないものである」<sup>39)</sup>といわれるように、実践的主体を主たる会計主体とみなしている。そこには、「主体」とは判断する主体すなわち人間であるとする前提があって、実践的主体の役割が過大に評価されているように思われる。

### (3) 会計と客体（客体的主体）の統一的把握の必要性

もう一つの問題は、会計とその対象（個別資本）との関係の規定にあると思われる。

馬場説では、論理的主体は会計の直接の主体ではなく、会計目的を媒介する、いわば擬制的主体に止まっていた。「論理的主体」という表現は、確かにいささか生硬な言葉で、客体のもつ主体性を表現する言葉としては的確なものとは思われない。私は、馬場説の真意を汲みとるならば、「客体的主体」あるいは「客体のもつ主体性」と呼んだ方がよいのではないかと考えている。

主体といえば自由な意識と行動を本性とする人間を連想するのが普通であるが、ここで客体としての主体（Subject, Subjekt）というのは、客体自身が自己同一性を保ちながら自己を展開し外化する存在であるということを示している。つまり客体でありながら主体でもある、「生命をもった実体」という意味である。黒澤氏の指摘された、「それ自身の内的法則にしたがって運動するところの独立の存在者（Independent entity）」とはこの客体的主体に相当する。山榊氏が指摘された「経営それ自体（Betrieb an sich）」もまた、an sichを哲学上の即自ととれば、発展の可能性を秘めた未分化の状態を指すものであり、客体的主体を意味していると解することが可能である。

ところで、馬場氏によれば、会計とは、一つの計算技術機構あるいは会計的方法であり、客体たる個別資本の運動を記録計算、報告する手段であると考えられている。したがって、会計と個別資本の関係は、手段と対象、技術と対象、方法と対象というような相関的關係に止まっていて、統一的関係とはなっていないのである。だから、客体のもつ主体性も、会計を操作する人間の目的を媒介しなければならなかった。ここに「論理的主体」論の限界がある。かつて私が指摘したように<sup>40)</sup>、会計はいまや資本のモメントとして個別資本へとり込ま

39) 馬場克三、上掲書、45ページ。

40) 田中章義「いわゆる個別資本の方法について—会計の形態規定によせて—」『東京経大会誌』第86号、1974年3月、27～35ページ。

## 会計における主体と客体

れて資本の一形態となって、記録、計算、報告、公開という資本機能を担っているのである。したがって、会計はその対象たる資本と統一されているものとして見られなければならない。とすれば、会計主体も客体的主体と統一的理解される必要があるだろう。さらにまた観点をかえてみれば、そもそも資本とは、貸付資本の運動（G-G'）をみれば明白なように、利益の計算なしでは成立しえないものであり、会計は資本の自己意識であるとみることができるのである。

では、いわゆる「実践的主体」=機能資本家またはその代行者たる経営者の主体性はどうなるのだろうか。会計主体論争においては、会計主体とは「判断の主体」であると前提し、判断能力をもつ人間が会計主体だとする理解が根底にあったが、主体性を客体にまで認めた場合には、判断は人間だけがもつ形式ではなく、客体もまたそれをもつわけである。機能資本家または経営者は、馬場氏がいわれるように「個別資本の担い手」<sup>41)</sup>となり、その主従はすでに転倒してしまっているのである。

[付記] 本稿は、2003年度東京経済大学個人研究助成費(A 03-13)による研究成果である。

—— 2004年11月4日受領 ——

---

41) 馬場克三, 上掲書, 44ページ。なお, 馬場氏には前述のような理由からか, 「資本の担い手」の役割にたいする過大評価があるように思われる。