

会計学の対象としての会計的方法について

陣内良昭

I. はじめに

近年、会計学方法論、すなわち会計学がとるべき研究方法に関する論議が会計学界で盛んに行われている¹⁾。会計学方法論は一般に、「会計とは何か」、「会計学の課題は何か」、「会計学の研究対象は何か」、「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」という一連の問題設定にもとづいて展開される²⁾。

このような会計学方法論は、日本では1930年代の初頭に会計研究を社会科学たらしめようと試みた中西寅雄³⁾および畠中福一⁴⁾の業績を先駆とし、その直接的なまたは間接的な影響を受けた研究者によって受け継がれて今日に至っている⁵⁾。中西および畠中の研究に直接的に影響を受けた日本の会計学説は一般に批判会計学または理論会計学と呼ばれている。

これに対して、英語圏諸国で批判的な立場にたつ会計学方法論の歴史は比較的新しく、英国でアメリカ会計学会 (American Accounting Association) の主流を中心とする米国会計理論の直接的影響から脱却して、会計が社会において実際に果たしている機能を明らかにする会計学を構築するための方法論上の模索が始まったのは1970年代のことである⁶⁾。英国における論議はその後次第に米国⁷⁾、カナダ⁸⁾および欧州の大陸諸国⁹⁾の会計学界に影響を与えつつ、フーコー (M. Foucault)、マルクス (K. Marx)、ギデンス (A. Giddens) らの社会理論に依拠して会計に対するさまざまな研究方法を提唱してきている¹⁰⁾。

筆者はこのような英米の批判会計学の意義を分析した上で、今後の理論展開のためには、英米ではこれまで明示的には取り上げられてこなかった根本問題、すなわち「会計の根底 (foundations) とは何か」という問いをまず設定することが不可欠であること、そしてこの問いをさらに、①企業会計の根底に存在する計算構造をいかに捉えるか、②企業会計の存立の根底たる企業をいかに捉えるか、③会計諸概念はその根底たる経済諸過程・諸関係からどのように規定されて成立するものであるか、という相互に関連する3つの問いから構成されるものとして把握することが大切であることを示した。会計学の対象規定に関するこれらの問いは、日本の会計学において中西寅雄および畠中福一を始め、木村和太郎、馬場克三らの努力によって形成され、その後継承されてきた「資本循環説」に基本的に依拠するものであって、このような問題設定を英米の批判会計学が開拓しつつある問題と重ね合わせて、会計理

会計学の対象としての会計的方法について

論の本源的な問いの体系を構築することが英米と日本の研究者の共通の課題であると指摘した¹¹⁾。

上に示した3つの問いのうち、今日の企業会計の状況に照らしてもっとも重要なものは、①の企業会計の根底たる計算構造の問題であると思われる。その理由は、国際会計基準 (International Accounting Standards) の制定および普及など会計の国際的な規制が進展し、各国経済に対する会計の影響力が増大したという事実に関係する。国際会計基準の特徴は、基準設定の立場が徹底して資本市場参加者 (投資家) におかれていることにある¹²⁾。そのため、開示される財務諸表は証券投資意思決定へ有用な会計情報を提供するという観点から構成され、諸会計基準の設定も伝統的な取得原価会計からますます離脱し、分配可能利益計算思考からますます乖離して行われている。この思考は企業の業績の概念にも反映し、期間利益の構成要素として実現概念にとらわれない経済価値志向の利益概念を根底におく財務諸表の世界的な標準化が国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) によって試みられている。

このように経済価値思考の利益概念が会計の根底に置かれることは、期中の取引の記録たる簿記 (複式簿記) にもとづかない利益計算が会計に入り込むことを意味する。したがって今あらためて、簿記と会計の関係はいかなるものであるか、また会計における利益計算の構造はそもそもいかに把握すべきであるかという問題が世界の会計研究者に問われていると言っても過言ではない。そこで本論文では、これらの問題への手がかりをうるために、日本の資本循環説が問題としてきた会計の計算構造あるいは会計的方法がもつ会計理論上の意義を検討してみたい。

Ⅱ. 会計学の対象—方法としての簿記・会計—

日本の一会計学説としての資本循環説の特徴のひとつは、簿記・会計を「方法」ととらえ、この方法としての簿記・会計を会計学の研究対象とすることにある¹³⁾。中西寅雄は、「簿記は〔中略〕企業の活動、換言すれば、個別資本 (企業資本) の運動、即ちその増殖過程を記録計算し、計数的に把握する方法である」¹⁴⁾と述べている。また畠中福一は、「利潤の発見と云う実践的要求に基いて、此の立場から、具体的な社会関係たる資本の循環過程を把握する方法」¹⁵⁾すなわち簿記を形成せんとする「理論簿記学」を提唱した。

会計学の方法に関する中西、畠中らの問題設定を継承し発展させて会計学説としての資本循環説を体系化した馬場克三は、「会計的方法」という語を用いて、会計学の対象を明らかにしようと試みている。馬場は、「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」¹⁶⁾と述べる。また馬場は他の箇所でも、「会計的方法すなわち会計の計算構造」¹⁷⁾という表現を用いている。そしてこのような「会計的方法」は、馬

場が会計の目的とみなす二つの目的、すなわち「財産＝資本管理のための計算目的」（管理目的）と「利潤極大化をめざす資本蓄積のための計算目的」（蓄積目的）のうちの「管理目的と会計対象との出会いにおいて会計的方法という計算技術構造が形成される」¹⁸⁾とする。この引用文中の「会計対象」とは「企業資本の運動」言い換えれば個別資本の循環過程を指している。このように管理目的と会計対象との出会いにおいて会計的方法が形成された上で、「現実の会計実務は、会計目的のもう一つの目的をなす蓄積目的が、会計的方法に作用してこれを具体化したものと考えなければならない」¹⁹⁾と馬場は指摘している。

さらに馬場は、「会計学は会計的方法における合則性を究明する学問」であり、「理論会計学」と「実証会計学」ともいうべき二大分野からなるとみなしている。理論会計学は、「資本主義社会における個別資本の運動を基本的なモデルとして出発しつつ、これに所有関係からくるところの諸要件、会計期間という計算技術的制約からくるところの諸条件、企業をとりまく利害者集団にかかわる諸条件、さらには価格の変動や貨幣価値変動などの与件の変化等々の諸要因をつぎつぎと投入した場合の会計的方法における合則性を究明する分野」であり、実証会計学は、「資本主義社会の企業が一定の会計的方法を用いる場合、現実これをどのように変形し、また実際にどのような目的にこれを利用しているか、ということを実証し、そこに客観的な法則が支配していることを明らかにする分野」である²⁰⁾。

このように馬場は会計学説としての個別資本循環説の設定する研究対象をたしかに明確に叙述している。しかし、この学説に対しては、「個別資本の循環の論理とは別の、〔中略〕会計的方法形成についての社会経済的規定関係」²¹⁾を包摂した理論は必ずしも明確には示されていないと批判されている。また、「現実の会計は計算構造のみによって機能してきているのではなく、報告や公開の仕組みの中に制度化された様々な目的によって社会的に方向づけられているのである」²²⁾と批判されている。

これらの批判は、個別資本循環説のいう「会計的方法」に関して、①そもそも会計的方法とは何か、②会計的方法を規定するものとしては会計対象（個別資本の循環運動）以外に何かがあるか、またありうるか、③現実の会計は会計的方法（計算構造）以外に何を要素として構成されているかという根本的な問いを投げかけていると見ることができる。

Ⅲ. 会計的方法の構成要素

そもそも馬場自身が、「企業会計はまた、個別資本の運動過程を記録計算し報告することを直接の目的とするものである」²³⁾と述べていることから明らかなように、会計的方法とは広義には、取引の認識・記録から、決算による損益計算をへて、財務諸表による報告または公表にいたる一連の会計過程を形成している会計の仕組みの全体をさすものと考えることができる²⁴⁾。しかし馬場の個別資本循環説では、主たる関心が「個別資本の循環過程から解明でき

会計学の対象としての会計的方法について

る計算構造を企業会計は基礎にもっている」²⁵⁾点におかれ、その計算構造がいかに個別資本の循環過程から規定されているかを解明することが会計理論がとり組むべき最優先課題とされている。したがってわれわれはまず「計算構造」(会計的方法)という概念に着目してこれをその構成要素に分けてみる必要があると思われる。

そこで馬場と同じく資本循環説を採用して簿記・会計の精緻な分析を行った木村和三郎の所説をとりあげ、馬場説と比較して検討してみたい。木村は、「会計学の対象は会計の記録計算方法であり、会計学の方法は、他の経済学と同様、分析と総合以外のなにものでもない。」²⁶⁾と述べている。そして会計学の研究対象としての「会計的記録計算方法」にはつぎの5つのものが含まれると指摘する。

- ①複式簿記の歴史的生成発展
- ②14～5世紀におけるいわゆる口別損益計算から期間損益計算の萌芽、両者の混淆形態、さらには期間損益計算の確立
- ③期間損益計算における評価計算方法
- ④期間損益計算における会計の諸原則および諸準則
- ⑤会計諸原則の基礎的前提をなす諸前提、基礎諸概念、あるいは会計のコンヴェンション等々²⁷⁾。

先に引用した馬場の理論会計学の規定と強いて関連させて考えれば、上の5つのうち①は、「資本主義社会における個別資本の運動を基本的なモデルとして出発」することによって明らかにすることが可能であるといえることができる。これに対して②、③、④、⑤のすべては、①を基本とした上で、会計期間という計算技術的制約からくるところの諸条件」を追加投入して初めて解明できるものである。それは木村が、会計基準の諸前提、諸仮定、基礎的諸概念、コンヴェンションは、「『企業実体』(統体) = 会計単位、会計年度 = 会計期間だけで足る」、「個別資本の循環運動の損益を定期的に計算するものである、という命題のなかにいっさい含まれている」²⁸⁾と指摘していることから明らかである。木村の上の主張は1960年代に発表されたものであるが、会計的記録計算方法に関するそのような思考は、簿記の本質に関する1930年代の研究の中にすでにはっきりと現れている。

簿記に関する初期の研究において木村は、1930年代の会計学の通説として広く普及していた「簿記とは企業における財産および資本の増減変化を記録計算するものである」といった理解は、取引に対する認識不足によるものであると批判し、「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、もってその損益的結果を明らかにするものである」²⁹⁾と捉えるべきことを主張した。「個別資本の循環運動を記録計算する」>会計行為もしくは会計過程と「その損益的結果を算定する」>会計行為もしくは会計過程を木村は明確に区別していることに注

目しておきたい。後者の会計行為ないしは会計過程は一般に決算といわれているが、その決算は帳簿の締切 (closing) という会計の技術的なものではなく、年度 (期間) 利益の算定という会計の実質的・経済的なものであることはいままでもない。そして木村は、期中の「いっさいの取引は、損益に関係をもつ。けだし、企業は利潤の獲得を企図するものだからである」³⁰⁾と述べ、簿記の通説は「取引の損益的效果はその判定のときによって異同あること、すなわち取引発生のとき判定するか、その取引に関連する第2の取引発生の際に判定するか、それとも当期決算期に判定するかによって効果を異にすることを看過している」³¹⁾と批判する。さらに木村は、期間損益計算に適合する勘定理論を構築することが必要であることを指摘して、「年度の間においては、取引・資本循環過程の記録のみである。年度末に至って、一度に年度中の資本循環記録を材料として、期間損益を算出する。このためにも、取引の発生とその損益の結果とは区別しなければならぬ。〔改行〕したがって従来の勘定学説のごとく、期間損益評価決定後に作成される、貸借対照表や損益計算書を基礎にする勘定理論であってはならない。すべからく、両表の基礎材料たる、いまだ評価の加工の施されざる試算表 (残高試算表) を理論構築の基礎としなければならぬ」³²⁾と主張している。

木村のこの見解を分析すると、会計的方法 (会計的記録計算方法) を構成する基本的な要素は、①期中 (年度の間) において個別資本の循環運動を記録計算するための会計的方法としての複式簿記、すなわち個別資本の循環運動の一齣一齣を記録するための器であるところの勘定の組み合わせ (筆者はこれを「勘定構成」と呼ぶ)、およびそれを前提とする仕訳と転記³³⁾と、②期末に期間損益を算出するための会計的方法としての期間決算の二つである³⁴⁾。すでに示した木村のいう「会計的記録計算方法」の構成要素たる③「期間損益計算における評価計算方法」と④「期間損益計算における会計の諸原則および諸準則」はいずれも期間決算としての会計的計算方法を規定しているものである。

以上のような理解に立ち、木村の整理にしたがって、会計的方法としての決算を次に分析してみたい。

Ⅳ. 会計的方法としての期間決算

木村が想定する会計学方法論としての勘定理論を発展させるためには、まず決算整理前残高試算表から考察を始めることが必要である。そこでその残高試算表を図示すると、次ページの図1のとおりである。

あらためて言うまでもなく、図1の残高試算表では、資産・負債および資本家の出資分としての資本 (持分) のそれぞれに対応する資産・負債・資本の諸勘定については、借方合計額と貸方合計額が相殺されている。つまり、同試算表を作成した時点の資産については借方残高だけが、負債および資本については貸方残高だけが示されている。これに対して、費用

図1 残高試算表

資 産	負 債
	資 本
費 用	収 益

および収益に対応する費用勘定・収益勘定については、一般に期中において訂正・修正取引がない場合には、費用発生取引として一次認識で認識された費用の期間総額が費用勘定の借方に、また収益発生取引として一次認識で認識された収益の期間総額が収益勘定の貸方にそれぞれ示されている。言い換えれば貸借対照表科目の諸勘定は一定時点の存在量（在高: ストック量）を表し、損益計算書科目の諸勘定は一期間の発生量（流量: フロー量）を表している。つまり残高試算表では借方においても貸方においても属性のまったくことなる量が合計されているのであって、借方合計額と貸方合計額それぞれ自体に個別資本循環運動に対応するものとしての会計的な意味があるわけではない。

以上を念頭において、期間損益を算定する会計的方法としての決算において現れる整理・修正の過程をみると、その整理・修正計算は基本的に次の四つに分けることができる。

第一に、「会計期間という計算技術的制約からくるところの諸条件」（馬場克三，前出）に規定される整理・修正計算という会計的方法である。費用・収益の期間配分計算および両者の期間的対応の処理がこれに含まれる。これは一般的に言えば、基本的には期中の収入を基礎としてひとまず一次認識される収益と、期中の支出にもとづいてひとまず一次認識される費用を、期末に損益の期間帰属の観点から計算しなおして、適正な額に修正する会計的方法である。費用の期間配分としての修正計算は、典型としては、決算整理前残高試算表に現れた資産勘定の一部の金額を当該資産残高から減少させ、その分を期間費用として費用勘定に追加計上するという形態、またはその反対に期間費用として費用勘定に計上されていた残高の一部を費用勘定から控除してその分を資産勘定に追加計上するという形態をとる。収益と負債という貸方勘定間の関係もまた同様に考えることができる。建物や機械・設備等の有形固定資産を所有するに至ってその複式簿記の勘定構成の借方に有形固定資産勘定が追加されているような個別資本では、当該有形固定資産の費用配分の会計処理もまた生まれる。いうまでもなくその発展した形態は規則的な減価償却である。

第二に、＜勘定構成という記録技術的制約からくるところの諸条件＞に規定される会計的方法をあげることができる。これには、たとえば商品売買取引について売上勘定、仕入勘定、

(繰越) 商品勘定の三つを総勘定元帳に設けて処理するいわゆる「三分法」を採用した場合の商品関連諸勘定の整理およびそれを通ずる期間売上原価の計算が含まれる。

第三に、岩田巖が指摘した「計算と事実の照合」による修正計算という会計的方法である。周知のように岩田は、簿記会計における計算構造の原理を、「計算と事実の照合」および「計算と計算の照合」という二つの方法から構成されるものと捉えている³⁵⁾。計算と計算の照合の代表的なものは「複式簿記における試算表の表尻の突合」である。表尻の突き合う残高試算表を二つに分解すると、損益計算書と貸借対照表が得られ、この二つの表のそれぞれの差額は損益を表し、互いに照合する関係にあることはいままでもないが、この照合は「計算と計算の照合」にすぎず、その利潤も「計算上の利潤」にすぎない。これに対して、「事実上の利潤」は、「計算と事実の照合」をへて計算されるのである。岩田は、「事実上の利潤を算定する場合は、期末現在の財産と負債をできるかぎり実際の事実、現実の状態によってこれを確定するのである」³⁶⁾と主張する。つまり、帳簿の記録に頼らない本当の意味の財産目録をつくり、これを集約して作成される貸借対照表(事実上の貸借対照表)で算定された利潤こそ事実上の利潤であるという。岩田は期中の記録の誤記脱漏を補正するために「実際の在高を確定し、記録にもとづいて計算された在高と照合する」³⁷⁾ことを行うとしている。たとえば棚卸資産に関する減耗損および評価損の計上は一般的にはこの照合の一例としてあげることができるが、売上債権等の債権に関する回収不能分の計上ならびに有価証券の評価損益の計上もまたこれにふくめて考えることができる。

第四は、貸借対照表項目の価額(価値)の直接的修正・再計算という会計的方法である。これは、上にあげた第三の「計算と事実の照合」による修正とは異なるものである。第三の修正は、基本的には、「個別資本の循環過程」に資本の投下形態(作用態)としてあらわれ、かつ実際在高として物的・数量的にあるいは市場価格に照らして価値的・量的に客観的なものとして測定可能である棚卸資産(商品等)、有価証券、また債権という信用形態について適的なものである。これに対して、近年の国際会計基準等あらたな会計規制で規定されているたとえば有形固定資産や無形固定資産の減損処理、および退職給付引当金の計上などは、実際在高として数量的に確定できるものではなく、また市場価格に照らして価値的に客観的なものとして計上されるのではない。それらは、将来純キャッシュ・インフローを予測し、これを一定の(仮定の)割引率で割り引いて算出される割引現在価値(DCF: discounted cashflows)を基礎として計算されている。つまりこれらの価値修正・再計算という会計的方法は、期中の「資本循環記録を材料として」計算されるのでも、資本循環記録に関連してその補正のために計算されるのでもなく、事実としての資本循環過程とはまったく別次元の、キャッシュフローの予測に基づく仮定としての資産・負債価値計算である。そしてこれが一時点(期末)における企業価値(資本価値)の計算根拠とされている。

したがって、第四の修正を第一から第三までの修正とはまったくことなるものとしてとら

図2 貸借対照表

資 産	負 債
	資 本

えることが必要である。その理由は、中西寅雄がいち早く指摘したとおり、「期末貸借対照表が企業の『資本価格』又は going value としての『企業財産』を表示するものとすれば、企業の予想的収益を平均利子率で資本化した収益価格を算出し、それを個々の財産構成要素に帰属せしめねばならぬ。この場合、企業の『資本価格』算定の基礎たる収益は、将来の予想収益であり、過去又は現在のそれではない。……（そのような）貸借対照表は簿記の全体系の有機的一項を形成するものではない」³⁸⁾ということに求めることができる。企業価値を将来キャッシュフローの割引現在価値（DCF）で表すなら、その会計思考は伝統的な会計的方法に依拠するものと全く異なるものとなるからである。とりわけ貸借対照表と損益計算書の関係が変わり、損益計算書は決算における貸借対照表の直接的修正項目の価値修正量をあらわす表へと変化し、事実としての資本循環過程とはまったく切り離された別種の表となるからである³⁹⁾。したがって、第四をそれ以外のものから区別することがとくに必要である。

以上の考察をふまえて、第四の修正計算を基礎とする企業会計における決算の過程を前提に、それに対応する勘定思考図を描けば上の図2のとおりである⁴⁰⁾。

V. むすびにかえて

資本制的企業の活動が歴史的に変化するのにつれて、会計的方法もまた変化する。馬場克三の指摘する会計学の二大分野との関係で言えば、「理論会計学」において会計的方法は、①個別資本の運動から規定される会計モデルとしての会計的方法、②社会的に制度化された会計的方法の二層において把握すべきである。さらに「実証会計学」では、③個々の企業が当該制度の規制の下に現実の会計実務として行っている会計的方法を扱うことになる。つまり会計的方法は三層において捉えるべきである。①をかりに木村和三郎のいうような「期間損益計算」の形態をとる資本制的会計に相応するものと想定すると、①は資本制的な会計的方法の一般性に、②はその特殊性に、③はその個別性に対応する。一般化していえば、日本の批判的な会計理論は、①の会計的方法という複式簿記構造およびそれと不可分な会計理念・基準（たとえば適正な費用配分に基づく適正な期間利益計算）と③の現実・実務（たとえば

不適正な費用配分による利潤の過小表示・隠蔽)の乖離を問題にしてきたといつてよい。その乖離を合理化するのが会計の社会的制度であるといわれてきた⁴¹⁾。

しかし、今日、国際会計基準等でもっとも問題とされるべきは、元来、特殊な規定をうけとりつつそのときどきの資本制的企業の会計として一般性または社会的通用性をもつべき②の社会的に制度化された会計的方法が、きわめて特殊な計算方法(とりわけ決算の評価方法)を含んでいることである。端的にいえば、グローバルな規模の証券市場の存在という経済関係がいわば突出して今日の資本制的会計を規定している。国際会計基準等を媒介としてグローバルな規模で形成されつつある今日の会計制度は、証券市場の論理すなわち擬制資本運動の論理にとくに強く規定されたものであり、企業の経済価値に関する情報を提供するために、財務諸表構成要素の一部に対して時価や割引現在価値(DCF)による測定が強制されている。会計的方法のこのような特殊な制度形態が今日の資本制的な会計的方法として一般性をもちうるかどうかという問題設定をこそ、会計学方法論に関心をもつ会計研究者はもつべきであると思われる⁴²⁾。

注

- 1) 会計学の研究方法に関連する問題を広範に取り上げた最近の英語文献としては、たとえば C. Humphrey and B. Lee (eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Elsevier, 2004 を参照。この他、1988 年の創刊以来、米国で編集され英国で刊行されている会計理論誌 *Critical Perspectives on Accounting* は会計学方法論に関する特集号を頻繁に組んでいる。日本の会計学方法論に関する新しい論議は、たとえば『会計理論学会年報』第 16 号、2002 年 9 月、小栗崇資「企業会計の機能と会計制度」(『駒沢大学経済学論集』第 32 巻第 2・3・4 合併号、2001 年 3 月)、津守常弘『会計基準形成の論理』(森山書店、2002 年)、三代澤経人『会計過程論』(中央経済社、2005 年)等を参照。遠藤孝「企業会計・会計学について日頃考えること」(『会計理論学会年報』第 20 号、2006 年 9 月刊行予定)、および田中章義「会計の根底にあるもの」(『東京経大会誌』第 250 号、2006 年 3 月)も両氏の長年にわたる会計学方法論の探求の成果が現れたものといえる。
- 2) もっとも包括的な会計の本質規定は「会計はその主体である人間が、技術(会計技術)あるいは制度(会計制度)をその契機とする行為手段(ないし労働手段)を用いて、対象(行為対象ないし労働対象)にはたらきかける行為(ないし労働)の過程である」(三代澤経人、前掲書、54 ページ)という見解にみることができる。
- 3) 中西寅雄『経営経済学』日本評論社、1931 年。
- 4) 畠中福一『勘定学説研究』森山書店、1932 年。
- 5) 日本の会計学方法論の発展に関しては、たとえば田中章義編集代表『インタビュー：日本における会計学研究の発展』同文館、1990 年、陣内良昭「日本における批判会計学の現代的意義」『会計』第 139 巻第 1 号、1991 年 1 月、陣内良昭「日本における批判会計学の理論と構造」成田修身編『企業会計の構造と変貌』ミネルヴァ書房、2005 年、第 1 部第 2 章等を参照。
- 6) 米国の主流会計理論から脱却して独自の会計学の構築をめざす欧米の理論運動については、陣内良昭「英米批判会計学の理論的課題－会計研究における問題設定を中心として－」『産業経理』

会計学の対象としての会計的方法について

第 50 巻第 4 号, 1991 年 4 月参照。

- 7) T. Tinker, "The Genesis of Critical Accounting in the UK and the US" (会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』青木書店, 2005 年) 参照。
- 8) カナダで開催された ASAC (Administrative Sciences Association of Canada) の 2003 年大会において同学会で初めて Critical Accounting Section (CAS) が設けられ, 会計学方法論をとくに意識した報告と討論が行われたことは注目に値する。カナダの研究者が著した会計学方法論の例として, N. B. Macintosh, *Accounting, Accountants and Accountability: Poststructuralist Positions*, Routledge, 2002 がある。
- 9) A. Loft, "Critical Accounting Research in Europe" (会計学中辞典編集委員会編, 前掲辞典) 参照。
- 10) P. Miller, "Sociological Research in Accounting", T. Hopper, "Interdisciplinary Research in Accounting" (同上辞典) 等を参照。R. Mattessich, "Accounting Research" (同上辞典) は, 19 世紀から今日に至るまでの会計研究の対象と方法の変遷を簡潔に記述している。
- 11) 陣内良昭「英米批判会計学の理論的課題－会計研究における問題設定を中心として－」125-126 ページ。このような課題にとり組んだ論文として, Y. Jinnai, "The Concept of Capital in Theorising about the Firm", 『東京経大会誌』第 204 号, 1997 年 9 月, 同 "Rethinking the Concept of Accountability in Social and Environmental Accounting", 『東京経大会誌』第 216 号, 2000 年 2 月, 同 "The Hegelian and Marxian Dialectic: A Way towards Radicalizing Accounting Theory", 『東京経大会誌』第 222 号, 2002 年 2 月, 同 "Towards a Dialectical Interpretation of the Contemporary Mode of Capitalist Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 2, February 2004, M. Fujita and Y. Jinnai, "What is the Object of Accounting? A Dialogue", in C. Humphrey and B. Lee (eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Elsevier, 2004 等がある。
- 12) 小栗崇資・熊谷重勝・陣内良昭・村井秀樹編著『国際会計基準を考える－変わる会計と経済－』大月書店, 2003 年, 第 1 部第 1, 2, 3 章等を参照。
- 13) これに対して, 会計学の研究対象は独占資本主義のもとで土台(経済)に奉仕すべく国家を媒介して形成された上部構造(制度)としての会計であるという立場に立つ神田忠雄や宮上一男らの理論は「上部構造説」(公表会計制度論)と呼ばれている。
- 14) 中西寅雄, 「損益計算論－簿記の勘定体系(二)」『経済学論集』第 2 巻第 6 号, 1932 年 6 月, 1 ページ。
- 15) 畠中福一『勘定学説研究』森山書店, 1932 年, 3 ページ。
- 16) 馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店, 1975 年, 187 ページ。
- 17) 同上書, 181 ページ。
- 18) 同上書, 189 ページ。
- 19) 同上。
- 20) 同上書, 293 ページ。
- 21) 遠藤孝「日本における批判会計学の発展」敷田禮二・山口孝編著『批判会計学の展開』ミネルヴァ書房, 1987 年, 7 ページ。
- 22) 小栗崇資「企業会計の機能と会計制度」『駒沢大学経済学論集』第 32 巻第 2・3・4 合併号, 2001 年 3 月, 147 ページ。

- 23) 馬場克三, 前掲書, 169 ページ。
- 24) 陣内良昭「日本における批判会計学の理論と構造」, 36 ページ参照。
- 25) 馬場克三, 前掲書, 183 ページ。
- 26) 木村和二郎『科学としての会计学』(上), 有斐閣, 1972 年, 190-191 ページ。
- 27) 岡部利良も, 会計方法は「企業の活動・個別資本の運動の記録計算方法といいかえられるもの」とみる一方, 商法, 税法などで会計法規として定められているものを「強制的会計方法」(岡部利良『現代会计学批判』森山書店, 1991 年, 145 ページ)と名づけ, 会計原則, 会計基準, 会計規範といわれるもので強制力・拘束力を与えられているものはこの一部をなすと指摘している。
- 28) 木村和二郎, 前掲書, 190-191 ページ。
- 29) 同上書, 下, 111 ページ。
- 30) 同上。
- 31) 同上書, 下, 112 ページ。
- 32) 同上書, 下, 192 ページ。
- 33) 「勘定構成」の概念については, 陣内良昭「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, 225-229 ページを参照。
- 34) 決算の概念には, ①単なる帳簿締切, ②必要に応じて行われた不定期の期間損益計算(「先駆的期間損益計算」), ③近代的な企業会計が採用する定期的(年度)損益計算の三つが考えられるが, ここでいう期間決算とはいうまでもなく③の「定期的期間損益計算」としての決算である。①については, B. S. Yamey, "Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping", *Accounting Review*, Vo.22, July 1947, B. S. Yamey, "Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart", *Journal of Accounting Research*, Vol. 2, 1964 等を参照。②の「先駆的期間損益計算」については渡辺泉『損益計算の展開と複式簿記』大阪経済大学経営研究所, 1980 年を参照。③については, 山下勝治『損益計算論』泉文堂, 1952 年等を参照。
- 35) 岩田巖『利潤計算原理』同文館, 1956 年, 12-19 ページ。
- 36) 同上書, 37 ページ。
- 37) 同上書, 17 ページ。
- 38) 中西寅雄「損益計算論 - 簿記の勘定体系(二)」『経済学論集』第 2 巻第 6 号, 1931 年 6 月, 20 - 21 ページ。
- 39) 伝統的な複式簿記における収益勘定および費用勘定は資本循環過程におけるたとえば販売過程という「プロセス」を表す勘定とみなすことができる。(陣内良昭「会計におけるストックとフローの概念」, 前掲誌, 247-248 ページ。)
- 40) 第四の価値修正は, 基本的に資産および負債という貸借対照表項目の一部について行われる。それは木村和二郎が想定した決算整理前残高試算表(本論文中の図 1)の借方の資産と費用および貸方の負債と収益のそれぞれの間の修正(配分替え)計算ではなく, 貸借対照表の中で行われているといってよい。資産または負債のある項目の価値修正は, 記録をあくまで複式簿記という機構の中で行う限り, なんらかの損益項目としても認識されるが, これらの価値修正は期中の資本循環運動の一齣として認識され決算整理前残高試算表に集計される損益関連勘定とはまったく意味が異なる点は注意しておきたい。
- 41) そのような思考の典型としてたとえば宮上一男『会计学本質論』森山書店, 1979 年参照。
- 42) 可有機体である資本は自分自身のなかに増殖価値を認識し計算する機能をもっており, その機能

会計学の対象としての会計的方法について

は資本の源である貨幣がもっている「計算貨幣機能」が展開したものであって、その機能からみれば会計は資本という主体の「自己意識」である>と解釈する田中章義の見解（田中章義，前掲論文）は注目されるべきである。この仮説を受けいれたとすると、次に設定されるべき問いは、たとえば将来キャッシュフローの割引現在価値（DCF）にもとづく企業の「経済価値」の計算もまた、貨幣のもつ計算貨幣機能から説明しうるかどうかであると思われる。この問いは、言い換えれば、資本という主体の「自己意識」たる会計のなかで、個別資本の資本循環過程において増殖した価値を当該過程に即して利潤として認識し計算する機能と、その循環過程とは別個に将来の予想収益にもとづく見積経済価値を基礎として企業価値を計算し、その年々の差額を利益として認識する機能とは果たして一つの会計形態のなかに包摂されうるものであるかどうかである。R. A. Rayman, *Accounting Standards: True or False?*, Routledge, 2006 における現代会計理論批判も同様の見地から行われている。

付 記

本論文は、関東会計研究会ミニシンポジウム「会計の基礎理論－会計の対象・方法・構造」（2005年12月10日、於：明治大学）での報告「会計基礎理論構築への道」の一部に加筆修正したものである。同シンポジウムの参加者から多数の有意義なコメントを頂いたことを記して感謝したい。なお、本論文は東京経済大学2005年度個人研究助成費による研究成果の一部である。

—— 2006年1月27日受領 ——