

# 社会科学としての会計学の位相

—— 田中会計理論の検討 ——

小 栗 崇 資

## 1. はじめに

本稿のねらいは、田中教授のこれまでの会計学研究上の理論的核心を明らかにし、その理論的成果を吟味するとともに、提起された問題を我々がどのように受け止めるべきかについて論ずる点にある。田中教授は、多くの論稿を発表されてきているが、その中心をなす研究は、会計思想研究と呼ぶべき会計の基本構造と基本概念をめぐる研究である。またそれらの多くは著名な研究者の学説批判の形をとるものである。主要な研究者を列挙すれば、リトルトン、チェンバース、黒澤清、山下勝次、馬場克三、宮上一男、浅羽二郎などの各氏である<sup>1)</sup>。

田中教授がそれらの論稿を通じて解明しようとした中心問題の1つは、会計学の多くが有する目的論的方法への批判という点にある<sup>2)</sup>。教授は、「なんらかの会計目的を設定し、それを基礎として会計（学）体系を展開するという思考方法」を「目的論的方法」と呼び、それを「今日の会計学がほとんど共通にもっている方法論上の特徴のひとつ」としたうえで「これを克服しないかぎり会計学は科学たりえない」と批判するのである（田中〔1970〕30ページ）。教授の問題意識は「社会科学としての会計学が明らかにすべきことは、会計の主体がどのような目的をもとうが、それとは無関係に会計現象を規定するところの法則性でありそれによってもたらされる会計の形態規定である」（同上59ページ）という記述に端的に示されている。

そして目的論的方法の問題は、① 目的の主観性を克服できない点、② 会計という社会的存在の規定（形態規定）を目的から導き出せない点の2点にあるとしてさまざまな学説批判を

---

1) 田中教授のこれらの論稿の紹介については紙幅の都合上、割愛させていただくが、それらについては本退任記念号の教授の研究業績欄を参照いただきたい。

2) 田中教授の目的論的方法批判の根底には、「会計とは何か」という会計の本質規定をめぐる問題意識がある。「会計とはなにかを科学的に把握する道は、抽象化とは反対に、豊富な規定性をもっている現実の会計現象をその構成諸要素へ分解して、それらの内的関係を明らかにし、それを基礎にして会計に具体的形態規定をあたえてゆくこと、すなわち会計それ自身に反映している社会関係を明らかにしてゆくことこそにあるであろう」（田中〔1970〕215ページ）。本稿はこうした「会計とは何か」という会計の本質規定をめぐる田中教授の問題意識をたどるものでもある。

展開されてきている<sup>3)</sup>。また目的論的方法批判と密接に関連づけながら、さらに教授は批判会計学の2大潮流である個別資本説と会計制度論についても批判的な検討を加えている。それらの論稿では目的論的方法を克服すべく会計を資本の一形態として規定する理論的構想を提起する形で、教授の会計観を示されるに至っており、田中会計理論の1つの理論的到達点を提示されている。

本稿はこのような田中教授の問題意識に即して、とくに教授の提起された「資本の一形態としての会計」という規定を中心に検討してみたいと考える。学説批判にも触れることになるが、紙幅の関係で論争内容には深く立ち入らず「資本の一形態としての会計」に関わる部分を主として論じることとしたい。なお筆者は田中教授の理論研究から多くを学んだ1人として、「資本の一形態としての会計」という規定を積極的な概念として筆者なりに受け止め、さらに理論的展開を図ることを本稿のねらいの1つとしていることも付記しておきたい<sup>4)</sup>。

## 2. 会計制度論における会計の規定

### (1) 浅羽会計理論に対する批判

まず田中教授が、会計を資本の一形態と規定するに至った論稿について検討してみたい。教授がこのような規定に言及したのは「会計の社会性について—浅羽会計理論の検討によせて」(田中〔1973〕)であった。本稿はサブタイトルにもあるように浅羽二郎教授の会計理論を批判的に検討したものである。

田中教授によれば、会計の社会性について最初に論じたのは、昭和8年の太田哲三氏による「会計の社会性」という論文であったという(同上1ページ)。太田氏の主張は会計学をたんなる技術学にとどめず社会科学として確立せねばならぬというものであったが、こうした研究はその後必ずしも十分なされることがなかった。会計の技術学的解釈が多いなかで、「会計の社会性」を一貫した理論上の問題関心として研究に力を注いできたのが浅羽教授であった。田中教授は同じく会計の社会性(社会的性格)を重視する見地から、社会科学的な理論の到達点を確認すべく、そうした論議の中核をなす浅羽教授の所説を取り上げたのである。

浅羽教授の会計理論の特徴は、企業会計の私的および社会的性格の2側面を明らかにし、社会的側面を企業会計の本質的かつ規定的な側面であるとする点にあると田中教授は論じ、結論のなかで浅羽会計理論の批判的検討の要点を次のようにまとめている(田中〔1973〕42

3) ヘーゲルに発しマルクスに継承された概念である「形態規定」という概念が、田中教授の理論のなかの1つのキーワードとなっている。形態(形式)とは、内容が現象して現れ、他と区別される特性を持つ段階を指すものであり、内容がどのような形態をまとって現れるかという「形態規定」こそが科学の研究対象となる(田中〔1976〕137～139ページ)。

4) 田中教授の問題提起を筆者なりに受け止め、その論理を発展させた論稿を参照されたい(小栗〔1987〕〔2002〕〔2003〕)。

～ 43 ページ)。

- (1) 浅羽氏が、会計を社会現象として規定し、これを土台—上部構造の関係において考察したことは、会計学を社会科学として展開するうえで最大の保証になっている。
- (2) 浅羽理論における「会計の社会性」とは、会計の制度性、すなわち会計が個別の企業のみにかんするものではなく、社会的制度であることを、さしている。
- (3) 浅羽氏は、社会性を、土台と会計制度（上部構造）の関係として、基本的にとらえている。ただし、この関係は、直接的なものでなく、「会計目的」によって媒介されるとする点に、浅羽理論の特徴がある。
- (4) 浅羽氏による会計目的の重視は、第一に、会計を目的にたいする「手段」または「方法」として、第二に、会計を一種の「観念体系」として、とらえたところに、その主要な根拠がある。
- (5) 会計を、なんらかの手段または方法とする見解は、会計学では一般的なものであるが、個別資本説においてもこの見解がとられるのは、個別資本を会計にとっては外的なもの、すなわち、その運動を記録・認識すべき「対象」として、位置づける必要がある。このような位置づけは、個別資本の規定が、資本循環範式 ( $G - W \cdots P \cdots W' - G'$ ) という抽象的な次元に、とどまっているからである。会計を、上部構造の関係のなかへ位置づけるためにはまず個別資本の規定を、循環範式の範囲にとどめずに、流通諸資本の段階へまで具体化する必要がある。
- (6) 浅羽氏は、会計を制度（上部構造）と規定したが、会計は、すくなくともその計算構造は、個別資本の一構成分子としては、土台に属するものであり、したがって会計の全体系は土台—上部構造へまたがる有機的体系として、考えるべきであろう。
- (7) 浅羽氏の「会計目的」概念の特徴は、それを土台に規定されたものとしながらも、土台そのものに直結した概念でなく、会計主体の意識に濾過されて一定の歪曲、抽象を受けたところの反映的表現として、とらえていることである。
- (8) 浅羽氏の方法は、近代会計思想の分析には、きわめて有効なものであった。しかしながら、この方法を、現実の客観的会計体系に適用すると、それは会計体系をも一種の「観念体系」として把握することになり、会計を土台—上部構造という基本的関係において位置づけることには、成功しえないように思われる。
- (9) したがってまた、浅羽理論において、会計の社会性（制度性）は、資本家的表象としての「会計目的」に規定されるがゆえに、一種の資本家的抽象（現実の収奪関係は捨象されている）を受けた没概念的なものとなる危険がある。
- (10) 会計の社会性を、会計現象をつらぬく社会法則性としてとらえなおし、その具体的な形態規定をあきらかにしてゆくことが、今後のわれわれの課題である。

田中教授の以上の要点にはいくつかの論点が含まれているが、浅羽理論批判の中心は、浅羽教授が土台—上部構造論に立って会計を上部構造（会計制度）にとらえていることを明らかにしたうえで、土台と上部構造の間に媒介者として「会計目的」を置いていることの問題性を指摘した点にある<sup>5)</sup>。会計目的を重視することの浅羽理論の問題性は、会計を目的にたいする「手段」または「方法」とする見方に陥らせることと、会計を一種の資本家的意識による歪曲を受けた「観念体系」とする見方に導いてしまうことにあると田中教授は批判するのである。

## （２）資本運動と会計の関係

会計を「手段」または「目的」とする見方は、結局、個別資本を会計にとっては外的なもの、すなわちその運動を記録・認識すべき「対象」として位置づけることになってしまう。それに対して田中教授が提起したのが、会計（論稿では複式簿記）を個別資本の外的存在とするのではなく、個別資本に属する一要素とする見解である。そしてその論述のなかで教授は会計を資本の一構成分子とする視点から「会計資本」という概念に到達するのである。

また、そのような資本の構成部分として会計をとらえようとする見方は会計（複式簿記）を経済現象（土台）とする視点も含むことになる。そのような視点からは、会計（会計制度）を上部構造（とくに「観念体系」）とする浅羽理論は、会計の「虚偽意識性」や「恣意性」のみを強調しかねないものととえられる。田中教授がそれに対して対置するのが、会計（制度）を土台から上部構造へとまたがる有機的体系とする見方である。

このように浅羽会計理論の検討を通して、田中教授は浅羽教授の所説のもつ目的論的方法への批判を基礎としつつ、会計を資本の一形態として規定する見解へと発展していったと考えられる。

その部分をもう少し詳しく見てみよう。複式簿記の性格規定をめぐる議論において、田中教授は浅羽教授の複式簿記は社会現象であるが経済現象ではないという見解を取り上げ批判する。浅羽教授の見解を示せば次のようになる。

「経済現象は複式簿記の記録対象となるが、複式簿記そのものではない。複式簿記は経済現象に規定をうけるが、それを一定のしかたで認識したものである」(浅羽〔1959〕96ページ)。

「このようにみると、複式簿記は、一定の社会法則により規定される相対的に一定した目

5) 土台・上部構造論は、経済過程と法的・政治的・イデオロギー的過程との関係を建物の土台とその上に構築される上部構造に模して論じた、マルクスの『経済学批判序言』の規定から生まれた理論である。様々な解釈があるが、会計学では宮上一男教授が、会計（会計制度）が資本主義的な経済過程を擁護する上部構造的な存在であることを論じたことから、会計＝上部構造説と呼ばれるようになった。会計制度を会計の本質と規定する多くの論者は、上部構造説の影響を受けていると考えられる。

的を果たすべき手段体系であるといえる。そして以上の意味において、簿記・会計は広く技術あるいは方法といってもよいのであるが、むしろわたくしは、それを現実的な視野からみるために社会全般に関係するものとして、制度という呼称を与えた方がよいと考えている。」(同上 97 ページ)。

このような浅羽教授の規定に対して、田中教授はまず「複式簿記の記録対象たる経済現象とは、個別資本のことであるから、複式簿記は、個別資本を認識するための、主体の側の手段または方法であるということになる」と述べる(田中〔1973〕17 ページ)。田中教授はそうした見解が会計制度論に立つ浅羽教授のものだけにとどまらず個別資本説にも共通するとして次のように論ずる。

「複式簿記(および会計)を個別資本の運動とは別個のもの、したがってその運動を記録・認識するための手段または方法であるとする見解は、個別資本説を基礎とする会計学者(たとえば、岡部氏、馬場氏)にも、共通している。この場合、複式簿記(および会計)を、個別資本の運動とは対立している別個のものとするかんがえは、複式簿記(会計)を手段または方法とする思考の一つの根拠になっている。浅羽氏の場合では、経済現象そのままではなく上部構造であるという主張の根拠にもなっている。しかも、複式簿記(会計)を、方法とする規定、あるいは上部構造とする規定には、相互の批判が与えられているのに、複式簿記(会計)を、個別資本とは別個のものとする思考には、なんらの批判がないようにおまわれる。」(同上 17 ページ)

つまり田中教授の視点からは、会計制度論に立つ浅羽教授の規定も個別資本説に立つ研究者の規定も、いずれも会計(複式簿記)を経済現象(個別資本運動)とは別個で外的なものであるとする点では共通の問題をもつととらえられるのである。

それに対して田中教授が対置した見解が会計を資本の一形態とするものであった。少々長いがその部分を引用してみたい。

「しかしながら、この点については、検討の余地があるように、わたしはおもう。私見では、資本運動との関係でいえば、企業の複式簿記もまた、個別資本に属する一要素である。すなわち、企業内における複式簿記の記帳のためには、一定の不変資本(ペン、インク、紙、ソロバン、コンピュータ、机、事務室)と、可変資本(労働力)が投下されていなければならない。ただし、この場合の記帳労働は、一般的にいて、価値創造的ではないから、その意味で可変資本というのは、一つの擬制であろうが。しかし、簿記が資本の流通費を構成するとはいえ、企業内の簿記は、個別資本のなかにおいては、その一可除部分であり、それゆえにまた、会計資本としての固有の運動法則をもつであろう。」(同上 17～18 ページ)

### (3) 「会計資本」概念の提起

ここで田中教授は、簿記それ自体が流通費に位置づけられ資本の一部(不変資本および可

変資本)を構成することに触れ、「会計資本」という概念を初めて提起するに至るのである。

続けて教授は次のように論じる。

「ではなぜこのような事実が、見落とされてきたのか？ それは、中西寅雄氏以来の個別資本説が依拠してきた (F. シェアーにもみられるが)、複式簿記の対象としての個別資本にたいする規定の抽象性に由来するのではあるまいか。浅羽理論にもそうであるが、複式簿記の記録または認識対象として規定される個別資本は、『資本論』、第2部、第1章(貨幣資本の循環)から第4章(循環過程の三つの図式)までの規定(とくに第1章)に依拠したものである。 $G - W \left\langle \begin{matrix} A \\ P_m \end{matrix} \right\rangle \dots P \dots W' - G'$  という貨幣資本循環範式が出てくるのも、この巻の第1章である。」(同上18ページ)

つまり田中教授は、個別資本説が認識対象とする『資本論』第2部第1章から第4章までの資本の3つの循環過程の規定に依拠するのみで、複式簿記それ自体が資本の一部を構成することに言及した第5章以降の展開が見落とされているというのである。第5章以降とは、第5章流通過程、第6章流通費であり、第6章には「2 簿記」と題した簿記を純粋な流通費に位置づける節が置かれている。この節には簿記を「過程の調整や観念的な総括」とする有名な規定があることはよく知られているが、田中教授は「この機能には一方では労働力が支出され、他方では労働手段が支出される」「ある資本家が自分の資本を新たに投入するとすれば、彼は一部分を簿記係などの買入れや簿記用品に投じなければならない」とする『資本論』の規定に新たな光を当てようとしたと考えられる。さらに続きを見てみよう。

「ところで『資本論』のこれらの章の第一の課題は、第1巻(資本の生産過程)ではあつかわれなかった、資本の諸形態(G-貨幣資本、P-生産資本、W'-商品資本)の特徴およびこれらの諸資本の形態転換の契機を明らかにすることであった。したがって、これらの章では『これらの形態を純粋に把握するためには、形態転換そのものにも形態形成そのものにもなんの関係もない契機をすべて捨象しなければならない』のであった。それゆえまた、これらの章では、価値増殖に直接の関係がある生産的資本の循環=形態転換のみが考察されていて、流通過程(G-W, W'-G')を媒介する商業的諸操作(たとえば、販売・購買、簿記、価格計算、広告、通信など)のために必要な資本はすべて捨象されている。したがってこの段階での(個別)資本の規定を前提にすれば、複式簿記や会計は、個別資本にとって、外的なものであり、これを記録または認識するための形式または手段であるとされるのは当然であろう。」(同上18ページ)

このように田中教授は、簿記を含む商業的操作に資本が投下されていることを明らかにしようとしたのである。こうした分析により簿記(会計)が個別資本を認識するための外的なものではなく、簿記(会計)も資本の構成要素であることを規定する論理へと発展したのである。「会計資本」という概念はこのような展開から生まれた概念であった。

それに対して浅羽教授は、「会計の社会的性格—田中助教授の批判に就いて—」(浅羽〔1974〕)と題する論文において田中教授に対する反論を展開されている。浅羽教授の重要な反論の1つはこの「会計資本」概念に対するものであった。

浅羽教授は、「会計資本の概念は拙論に対する評価・批判の凝集されたものであり、しかも、『検討』におけるただ一つの積極的主張として重視されなければならない」と述べつつ、「会計資本」について「それはまだ経済学上も一定の市民権を獲得したものとは思えないし、またその具体的内容は検討するにはあまりにも漠然としている」と批判する(同上 42 ページ)。浅羽教授は、田中教授の言う会計資本概念の根拠は「企業内の簿記は、個別資本のなかにおいては、その一可除部分である」という定義以外には見受けられず、概念の成立は論証されていないと厳しく反論する(同上 43 ページ)。そして土台—上部構造における複雑な関係を解明しようとする浅羽教授の論議への、土台と上部構造がまったく切り離されて無関係の主観的存在となっているという田中教授からの批判に対し、田中教授の議論は「単純な实在反映論的方法が、歴史的把握をぬきにしてそのまま適用」されたものであり、「単純な实在反映論は、实在の歴史的把握を捨象し、社会性を捨象し、かえって法則的把握を果たしえない結果となる可能性を蔵」するものとなっていると論じるのである(同上 47 ページ)。

それに対して再び田中教授の批判が「再び会計の社会性について—浅羽二郎氏の反批判によせて—」(田中〔1975〕)という論文によってなされる。しかしここでは会計資本についての展開は特になされていない。田中教授は、会計資本概念を論理的背景として浅羽理論批判を展開したわけではなく、会計資本概念の成立の必然性を論証することを目的としたものではないことを述べ、この論稿では会計資本問題に触れずに、再び浅羽理論について批判を展開するのである。会計資本についての詳しい展開は、個別資本説批判を試みた別の論稿においてなされることとなった。節を改めて見てみよう。

### 3. 個別資本説における会計の規定

#### (1) 馬場会計理論に対する批判

「いわゆる個別資本説の方法について—会計の形態規定に寄せて—」(田中〔1974〕)と題された論稿は、主として馬場教授の個別資本説への批判として書かれたものである。個別資本説は、経営学の対象と性格をめぐる「経営学本質論争」が展開されたなかで、中西寅雄教授によって提唱され、戦後の経営学・会計学に巨大な影響を与えた理論である。中西教授はその後、個別資本説を放棄するに至るが、中西理論の影響のなかから個別資本説を掲げる研究者が輩出し、その理論を豊富化するに至った。そうした中でも経営学と会計学を中心とした研究領域にまたがって大きな理論的貢献を果たしたのが馬場克三教授であった。馬場教授の個

別資本説の特徴は、個別資本の具体的姿態における意識的・統制的経営活動の存在を認めるとともに、その限界と顛倒性を批判することにあった。馬場教授はこれを「個別資本の概念はこれを最も具体的な姿で捉えるときは、多かれ少なかれ、現象の表面において、換言すれば、個別の企業家の意識の層において捉えられねばならない」と規定している（馬場〔1938〕17ページ）。

意識性の強調は、経営学と経済学が別個に並立した独立の学問であることを論証しようとする要求から生じたものである。馬場教授は、個別資本も社会的総資本も人間の行動の所産なのだから共に意識性をもつものであり、さらに経済学は個別資本の研究もおこなうものであるから、そのかぎりでは個別資本は経営学独自の研究対象たりえないと指摘されたうえで、この前提のうえでなおかつ個別資本が経営学の独自の対象たるためには、個別資本の意識性が問題となるとするのである（田中〔1974〕18ページ）。

こうした意識性の強調はさらに経営技術を包摂しようとする意図からも生まれている。経営学の主流が経営学の特質を規範論や技術論に求めるのに対して、経済学の延長上に独自の経営学の領域を見出そうとする個別資本説の理論的展開にとって経営技術をどのように位置づけるかは重要な論点であった。馬場教授の理論は、個別資本の概念を経営技術を包摂するまで具体的に展開しなければならないという方法論上の構想を含んでいた。個別資本の具体化は、「(A) 個別資本の性格をよりの確・精密に既定することと、(B) 経営学をして経営技術の内在的および批判的研究を可能ならしめる」ことの2つの部分から成り立っていたとされる<sup>6)</sup>。この(B)が意識性を媒介とした経営技術への接近といわれる部分であった。

馬場教授は「個別資本そのものに意識性を付与し、ここに技術論摂取の足がかりを求めざるをえなくなる」(馬場〔1968〕10ページ)とするのであるが、田中教授は、技術を理解するためには意識性が必要だという見解は、技術を「目的—手段」の体系とみなす見解に影響されていると述べる。馬場教授の意図は個別資本の論理と経営技術の論理をつなぐための媒介を意識性に求めるというものであるが、意識性=目的と置き技術を目的と手段の体系とみなすかぎり、経営技術は個別資本の具体的現象形態としてではなく、それとは別個の外的存在となり、技術の理論的説明は不可能になると批判するのである（田中〔1974〕26ページ）。

馬場教授のそうした見解は会計学の展開に明瞭に現れている。会計学を会計方法という一種の経営技術を対象とする技術学であると規定し、この会計的方法=会計技術を人間の行為の目的によって成立する目的と手段の体系であると理解するものであると、田中教授は馬場会計理論を分析する。

そうした指摘は馬場教授の記述にも示されている。

6) 川端久夫「経営技術の理論について」馬場克三編『経営学方法論』ミネルヴァ書房、1968年、39ページ



「会計は何らかの客観的なものを記録計算の対象とするものであること、そしてこの対象の記録計算を何らかの目的のもとに行うものであること、この2点は疑うことのできない事実であろう。それが有目的的行為であるから、また会計的方法または会計技術として現われざるをえないことも疑いのないところである。」(馬場〔1975〕5ページ)

「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。」(馬場〔1975〕187ページ)

田中教授は、このような会計の規定は、経営学の対象規定を個別資本の具体化(経営技術の包摂)ととらえる馬場理論の会計への具体的適用であるとする。そして、個別資本の論理から会計技術への上向(具体化)において、個別資本の論理から直接にはなく、会計目的を媒介するという構造になっており、下向(抽象)は個別資本の論理で、上向(具体化)は会計目的の論理でという二元論的な理論構造になっていると批判するのである(田中〔1974〕34ページ)。

## (2) 流通過程の経営技術としての会計

田中教授は、馬場教授の理論においては意識性の過度な強調がみられ、また意識性を目的に置き換えて手段(経営技術・会計技術)を説明しようとするにより、結局、手段(経営技術・会計技術)は個別資本の形態とは別個の外的な存在となってしまうと述べる。手段(経営技術・会計技術)の具体化はすべて目的によって与えられるということになってしまうのである。ここでは浅羽教授の会計制度論にもあった目的論的方法が馬場理論にも存在することを田中教授は指摘していると思われる。

それに対して田中教授は、「わたくしは、会計技術をも資本の具体的形態規定性として把握せねばならないと考えている」と述べ、会計技術を資本機能の現象形態として展開する見解を対置される。

「第1の側面は、馬場氏も強調するものであるが、会計記録の形式と内容である。これは主として会計対象＝個別資本の循環の論理によって規定されている。第2の側面は、……会計技術そのものが特定の資本機能の具体的現象形態であるという側面である。この規定性は馬場説にも上部構造説にも欠けている。」(同上 35ページ)

田中教授は、資本の流通過程における経営諸技術を考察するために商品資本の機能に着目する。個別資本説では貨幣資本の循環を対象とするのみで、商品資本から貨幣資本への形態変換＝復帰を媒介する流通過程が捨象されている。田中教授は、「貨幣資本の循環を分析の基礎におくかぎり、流通資本およびその機能の具体化としての経営技術は摘出されないであろう」とし、「流通過程での経営技術とは、この資本の形態変換をなんらかのかたちで媒介しているものであるにちがいない」と述べるのである。(同上 27～28ページ)

流通過程での経営技術についてはマルクスの『資本論』の第3部のなかで言及されている。

「商品取扱資本は、まったく、貨幣への転化過程を通り市場で商品資本としての機能を果たすべき、生産者の商品資本以外の何物でもなく、ただこの機能がいまや、生産者の付随的操作としてでなく、資本家の特殊部類たる商品取扱業者の専門的操作として現象し、特殊的投资の事業として自立化される、というだけのことである。」(『資本論』第3部第16章、青木文庫版、389～390ページ)

田中教授はこうしたマルクスの規定にもとづき次のように述べる。少々長いが引用してみたい。

「流通過程の経営技術とは商品資本の機能の具体的現象形態であるこの(専門的)操作のことである。したがって流通過程の経営技術とは、この商品資本の変態を媒介するものであり、その現象形態であると規定することができる。マルクスはその具体的例として、価格計算、簿記、金銭出納、市場取引、通信、その他をあげている。マルクスはこの専門的操作を商業的操作(kommerzielle Operationen)ともよんでいて、その内容を大きく三つに分けて、『商品資本の姿でそこにある生産物を売るためにも(販売)、その代金を再び生産手段に転化させるためにも(購買)、またこれらの全体について計算するためにも(簿記)、必要な操作である』(カッコ内は田中)とのべている。この分類は、『流通費』の章でこのような商業的操作に必要な純粋な流通費(生産過程の延長たる商品の運送、保管をのぞく)の内容を、購買時間と販売時間、簿記、貨幣の四つに分けているのと照応するものである(前記の分類には貨幣がないが、これはあとの第19章「貨幣取扱資本」で扱われている。)(同上29ページ)

そして商品取扱資本の機能の一部が自立化した貨幣取扱資本にも「純技術的操作」が生まれるとして次のように述べる。

「貨幣の諸機能から生ずるこれらの技術的操作が信用制度と密接に結びついていることは、たとえば支払手段としての貨幣の支払操作が商品の掛買いすなわち、商業信用の結果であることを指摘するまでもなく明らかである。またこのような信用をとまなう貨幣的操作にとって、簿記は不可欠の操作となる(複式簿記が信用取引を記録する必要から生成したものであることの証拠は、いまでも借方、貸方という記入欄名として残っている)。資本制の社会では、貨幣取扱資本は貸付=銀行資本と結合しているが、簿記はそこでは信用制度(証券制度もふくむ)の発展にともなって新たな諸規定をうけ、信用制度の一環としての会計制度へと展開する。」(同上30ページ)

貨幣的操作と結びつけて簿記(会計)を理解し、さらに会計制度までも視野にいれようとしていることがこの記述からは見て取れる。

### (3)「会計資本」概念の展開

田中教授は、このように資本機能の現象形態として、すなわち個別資本の外ではなく内にあるものとして商業的操作や貨幣的操作などの経営技術が存在することを論じたうえで、会

計資本について次のように規定する。

「この簿記という会計技術の実体は、貨幣的諸操作と同じく、貨幣の諸機能——したがってまた資本も貨幣資本の形態をとれば果たすべき諸機能——に求めるべきであろう。流通資本（商品資本と貨幣資本）の機能から生ずる4つの基本的経営技術のうち、販売・購買、貨幣取扱はそれぞれ独自の資本形態として自立化したが、簿記・会計もまた、記帳に投ぜられる流通費を節約するために、自立化する契機をもつ。個別企業の経理や租税事務を部分的にあるいは全面的に代行している会計、税務事務所がこれである。このような簿記・会計の機能のみを専門の特殊機能としておこなう自立化した資本形態を、わたくしは『会計資本』と名づける。最近の銀行資本は、本来の業務の外に個別企業の会計業務を代行しているが、これは会計資本としての性格をあわせもっているものといえる。監査業務をおこなう公認会計士の監査法人も、『会計資本』の範疇に属するが、これは信用制度に媒介された特殊の形態である。」(同上 31 ページ)

ここには浅羽理論の検討のなかから紡ぎ出された「会計資本」概念のより豊富な展開がなされている。そしてさらに、こうした論議をふまえて田中教授は簿記・会計の位置づけを次のように示すのである。

「第1に、簿記が貨幣（資本）機能の具体的現象形態であることは、すでにみた。しかし、第2に、記帳の内容は貨幣資本の機能とは無関係であって、これは記帳の対象たる個別資本循環の諸容相（これは、「資本家の意識の層」に反映せる形態であらわれている）によって規定されるものであろう。したがってこの側面からの形態規定性は、会計技術ではなく、資本循環そのものの研究によって明らかにせられるであろう（これまで個別資本説が解明してきたのはおもにこの側面であった）。第3に、すでにのべたように、現代の簿記・会計は、証券制度をもふくむ信用制度と不可分の関係で発展し、その一環としての会計制度を形成している。したがって簿記・会計の形態規定は、信用制度が媒介している諸条件を明らかにせずには、不可能であろう。」(同上 31 ページ)

3点にわたる田中教授の簿記・会計の理論的把握は、なお示唆・構想の段階にとどまるとはいえ田中会計理論の核心部分を示すものと考えられる。なお、田中教授はその後の論稿（田中〔1976〕〔1980〕〔1990〕）で、会計が、社会的生産一般に存在する経済的計算としての歴史貫通的・一般的性格をもつとともに、生産の歴史的形態（資本制的生産）によって特殊化された歴史的な性格を二重に併せもつことを論じており、会計の発生史と形態規定の基底に社会的労働の分業論をおくという理論を展開されている<sup>7)</sup>。

7) 田中教授は、社会的生産（社会的労働）の中に経済的計算を位置づけ、社会的生産の二重的性格と会計の二重的性格の関連を明らかにしている。この視座をもつことによって、会計の経済過程内在性や土台・上部構造の有機的体系性の理論展開が可能となったと考えられる。本稿は紙幅の関係でこの点にまで検討を加えることができなかったが、筆者はこうした理論枠組みが会計学の

#### 4. 田中会計理論の検討

##### (1) 田中会計理論の核心

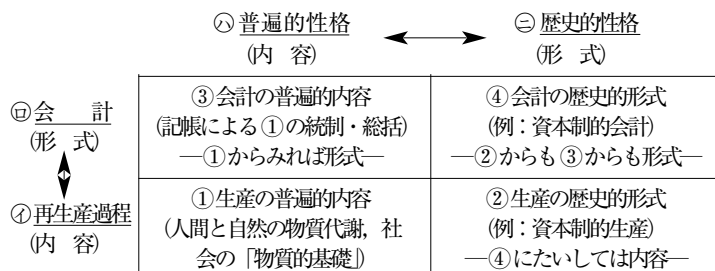
田中教授の理論の核心をなすものは先の3点のうちの第1の規定すなわち、会計は資本機能の具体的現象形態であり、個別資本循環の外的存在でなく内的存在であるとする規定である。筆者はこの田中教授の規定に深く共鳴するものである。というのは、会計を資本の一形態とする規定は、会計を観念的・イデオロギー的存在に矮小化したり、会計を技術論的存在に歪曲する傾向への批判として重要な意味をもつ規定であると考えられるからである。また、多くの会計理論が陥っている目的論的方法を克服し、会計学が社会科学としての一定の法則性をもつ科学となるうえでの鍵になる規定であると思われる。

田中教授の提起は次の点にまとめられる。

- ・個別資本の循環は、貨幣資本の循環にとどまるものではなく商品資本から貨幣資本への形態変換を媒介する資本の流過程をも含むものであるが、個別資本説は貨幣資本循環を対象とするのみで、資本の流過程を捨象している。
- ・資本の流過程では、流通費にもとづく資本変態を媒介する商業的諸操作が存在する。
- ・簿記・会計は資本の流過程を媒介する商業的諸操作の1つであり、そこに必要な資本が投下されており簿記・会計は資本の構成要素となっている。
- ・商業的操作はそれぞれ独自の資本形態として自立化するが、簿記・会計も自立化し会計を専門機能としておこなう会計資本が成立する。
- ・したがって会計は資本機能の現象形態であり、資本循環にとって内在的な存在である。

こうした田中教授の提起は『資本論』の方法論を部分的ではなく全面的に適用しようとする

展開にとって重要な意味をもつものと考えている。参考までに生産と会計の二重性を示した田中教授の図を引用しておきたい（田中〔1976〕151ページ）。



る社会科学的な理論態度から生まれており、筆者もその見解の多くについては同意するものである。会計学の基礎理論を構成する抽象度の高い議論ではあるが、田中教授の理論はその基点となるべき提起であると思われる。

田中会計理論の意義は、会計を資本の一形態と理解することで会計を経済の一部を構成するものと喝破した点にある。一般には会計を経済過程を写すカメラやそれを描写する言語のような存在として説明されがちであるが、会計を手段・方法とする論議に共通する問題点は経済過程の外にある存在として経済から切断してしまう点にある。切断された会計を説明するには技術論的に論じるか、法的・制度的に論じるしかない。

会計を資本の一形態であるとして経済の一構成要素と見る田中教授の見解は、そうした会計を分析する会計学を政治経済学的性格をもつものとする学的理解につながるものと考えられる。

田中教授は、馬場教授の経営学と経済学とが並立した独自の学問であることを強調する理論に対して「わたくしは、経営学独自の対象を『抽離』することが経営学のためにはたして必要なかという疑問をいただいている」と述べ、次のような見解を披瀝している。

「経営学は経営現象の研究に必要なであれば、経済理論の研究をおこなうべきであるし、経済学も必要となれば経営技術をあるいは粉飾決算利益をも研究すべきであろう。必要なのは現代資本主義における経済諸現象の法則性を解明することであって、それをなすのが経営学であるのか経済学であるのかは第一義の問題ではないとおもわれる。」(同上 20 ページ)

田中教授は、経済学に対する経営学の独自性の強調が結果的には経営学の社会科学性を阻害すると考えているように思われる。「経営学」を「会計学」に置き換えて読めば、田中教授が会計学においても経済理論研究が必要であり、それが会計学を構成する重要な学的要素になると考えていると推論しても間違いではないであろう。

実は今日、会計を経済学的に論じようとしているのはアメリカにおける会計研究である。その多くは会計を情報としてとらえ、経済過程（主として資本市場）における会計情報の影響を様々なヴァリエーションの新古典派的経済学的な枠組みの中で分析しようとするものである<sup>8)</sup>。田中教授はマルクス経済学からの視点ではあるが、現代のアメリカ会計理論と同様に会計を経済学的に論じる意義をいち早く提起されたものと評価することができる。

8) アメリカにおける会計研究の発展について述べた 1977 年のアメリカ会計学会報告書『会計理論及び理論承認』(千倉書房、1980 年)によれば、古典的アプローチ、意思決定有用性アプローチ、情報経済学アプローチという会計パラダイムの段階的発展を示しており、経済学的方法による研究の展開を論じている。今日では経済学的方法を基礎にした実証研究が会計研究の主流となっているといっても過言ではない。現在のアメリカの会計研究においてどのような経済学的方法が存在するかについては次の文献に詳しい。Wolk, Tearney and Dodd, *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*, South-Western College Publishing, 2001.

## (2) 田中会計理論の意義

会計を資本の一形態として経済過程の中にあるものとする田中教授の規定の意義は非常に大きいと考えられる。

第1の意義は、会計が資本運動を支え媒介・促進する役割を有することを規定した点である。個別資本の循環運動の中で会計を欠如した場合には資本運動の成立が不可能となると言ってもよいほど不可欠な構成要素であると言えることができる。それは個別資本にとどまらず総資本の運動にとっても不可欠であることを意味する。会計が経済過程の重要かつ不可欠な構成部分であるとする見解は、会計ビッグバンの中で現代の会計が日本の経済・経営に大きな影響を与えるに至った経緯や、国家の経済政策の中で会計政策が経済資源の分配に重要な役割を果たしている関係を理論的に解明するうえで、大きな意味をもつものと思われる（小栗〔2003〕〔2005〕）。

第2の意義は、会計を資本運動を媒介・促進する資本の構成要素とする規定にもとづき、会計計算の客観性や主観性・恣意性の根拠を資本という物象的なものから説明可能とした点である。馬場理論のように、会計を個別資本を写像する中立的で技術的なものとした上で、会計目的（管理目的・蓄積目的）によって加工・歪曲されるとする「目的—手段」論に陥ることなく、会計計算の認識論的特質を解明することを可能としている。田中教授の考えでは、「経営主体の意識性」を主観的な目的論によって説明するのではなく、客観的な根拠によって説明すべきであるとされる。

『『企業家の意識の層』に反映された資本の現象形態とは、歪曲されたものであるが、本質の現象形態であり客観的（主観が勝手に構成したものではないという意味で）なものであるとみるべきである。それが歪曲された認識（たとえ錯覚であっても）であるとしても、歪曲（錯覚）の原因は主観の側ではなく客観の側（資本運動）に求めねばならない。』（田中〔1974〕37ページ）

資本運動を媒介する会計は、資本運動の過程の統制に必要なかぎり写像的（客観的）な計算も必要とすると同時に、資本運動の効果的促進のための築像的（主観的）な計算にも傾斜する要素を併せもっていると見るべきであろう。またさらにそこから資本運動の延命のための粉飾決算や会計不正も生まれることになる。このような認識的特質を計算構造としてどの

---

この本では現在の経済学的研究として次の6つのアプローチが示されている

The Decision-Model Approach（意思決定モデル研究）

Capital Markets Research（資本市場研究）

Behavioral Research（行動科学研究）

Agency Theory（エイジェンシー理論）

Information Economics（情報経済学）

Critical Accounting（批判会計学）

ように理論化するかはなお未解明であるが、田中教授の理論はそうした会計計算が資本の認識の中で行われるものであることを明らかにしたといえよう。田中教授は退任記念講義の中で「資本の自己意識としての会計」を論じられているが、この規定は田中会計理論の必然的展開であると言える<sup>9)</sup>。

第3の意義は、会計を経済過程の中に位置づけることにより、会計制度を土台（経済過程）と切り離すことなく一体的なものとして規定する方向性を与えたという点である。田中教授は計算構造を第2の意義で見たように経済過程の中に位置づけており、会計制度を経済過程と一体のものとする見解は、計算構造と会計制度を統一的に把握する視座を与えているという点でも重要な意義をもつものと思われる。田中教授には宮上一男教授の公表会計制度論に対する批判論稿（田中〔1976〕）があり、会計を上部構造ととらえ物質的基礎たる経済過程とは無関係なものとした結果、会計を観念的体系ないしは論理的虚構に矮小化する結果となった宮上理論への批判が展開されている。会計制度を経済過程と切断して理解することの問題性が指摘されているのである。筆者は、田中理論に示唆を受けて、「会計は制度的形態を必然的に伴う経済過程の一構成部分であり、現実の会計は経済的内容と制度的形態の統一としてあらわれる」と考えている（小栗〔2001〕151ページ）。第1の意義で見た、会計が資本運動を媒介する重要な構成要素であるという規定は、今日では会計制度が経済政策とも絡みながら経済過程を支え促進する形となって現象しているといっても過言ではない。

以上のように会計を資本の一形態とする田中教授の規定は、会計を把握するうえで重要な意義を有し、会計学を社会科学として定立させるうえで貴重な示唆を与えるものとなっているのである。

しかし、残念ながら田中教授の理論の展開はなお抽象的なレベルにとどまっており、その具体的規定にまで向上してきているわけではない。またいくつかの点で筆者には疑問とする点もあるので、次にその点にも触れてみたい。

### （3）資本機能に内在する会計

問題となるのは「会計資本」概念である。田中教授は、浅羽教授や馬場教授の理論批判のなかで、会計と資本運動との切断を批判し会計が資本の構成部分であることを強調しようとするあまり、会計が会計資本に転化することに論証の重点を置き過ぎたのではないと思われる。

筆者は、会計が経済過程における構成要素であることは、特殊に形態化した「会計資本」によって示すよりも、どの個別資本にも（それらの総合である社会総資本にも）不可欠に存在する資本機能としての簿記・会計機能を強調すべきと考える。「会計資本」はこの資本機能

9) 田中教授の退任記念講義は本論集に掲載されているので、参照願いたい。

の一部が特殊に形態化したものである。田中教授は、資本の一部が枝分かれして自立化し税理事務所や会計事務所となることを「会計資本」と規定するのであるが、これは資本の会計機能の特殊に定在化したもので会計の規定のうちの一部であると言わねばならない。簿記・会計は bookkeeping や accounting という動名詞に示されるように記録・計算・報告ないしは測定・伝達というような会計行為として一般に理解される。税理事務所や会計事務所はそうした会計行為を担う装置・機構にすぎない。会計行為が資本運動に不可欠であることを論証することこそが必要と考えられる。筆者の理解では、資本機能としての会計こそ論ずべきであると考えるのである<sup>10)</sup>。

『資本論』では「第2部 資本の流過程、第1篇 資本の諸変態とその循環」の「第6章 流通費、第1節 純粋な流通費」における「2 簿記」の節で、簿記（会計）の特徴について周知の通り重要な規定がなされている。

要約すれば、① 会計（簿記）は頭（観念）の中で行なわれる認識行為であること、② そうした認識（計算貨幣の姿で表される象徴的な写像）が経済過程（価値増殖の運動）の統制や総括として行われること、③ この認識による経済過程の統制や総括という機能は、元々は生産機能に付随する機能であるがそこから分離され機能の規模が拡大しても、機能の性質（過程の統制や総括）は変わらないこと、④ それどころかそうした機能をもつ会計（簿記）は、経済過程が社会的な規模で行なわれるようになればなるほど必要になること、である。

すなわち会計とは、経済過程（資本運動）のコントロール（統制・総括）のための認識機能（行為）であり、原初は生産の付随機能であるが、やがては資本の機能として大規模な経済過程に不可欠な機能へと発展していくものと規定されるのである。

さらに『資本論』では、第3部の随所で簿記が経済過程を媒介するための機能（行為）であることが論じられている。

「産業資本の流通のために絶えず行われなければならない商業的操作もふえてくるということは明らかであって、それは、商品資本の姿でそこにある生産物を売るためにも、その代金を再び生産手段に転化させるためにも、またこれら全体について計算するためにも、必要な操作である。価格計算も簿記も出納も通信もすべてこれに属する。」（『資本論』第3部、大月書店版、373～374ページ）

こうした価格計算・簿記・出納・通信などの操作は「価値と剰余価値との実現を媒介」するものであり、「商品資本の機能を媒介する操作」「商品資本の変態  $W - G - W'$  を媒介する

10) マルクスは『資本論』のなかの随所で資本の機能を論じている。資本はそもそも共同体的生産が崩壊し、労働が社会的性格と私的性格へと自己分裂する労働の疎外から生まれたものである。労働から資本への自己矛盾的な発展を基底において見れば、最初は単純の労働の中にあつたモメントが資本主義的生産関係のなかで資本の機能として発展していく過程が『資本論』の中で分析されているといってもよい。したがって筆者は資本の機能としての会計を重視するものである。



諸操作」と規定されている。

これは会計を資本変態（価値形態変換）の媒介行為（媒介的操作）とする重要な規定である。この規定はさらに会計が経済過程の構成要素としてコスト（流通費）を要することを示す規定とも連関している。

流通過程は商品形態から貨幣形態への転化と貨幣形態から商品形態の転化の2つに分かれる。これらの過程は価値の創造ではなく価値の形態変換を媒介するものであるが、資本が次々と形態を変えながら運動していくためには不可欠なものである。マルクスは簿記を商業のような商品の売買を通じて商品の価値の変態を媒介し促進する機能（活動）と同じものと考えたのである。

もちろん、商業は実際の商品の売買に関わる実際行為であるのにたいし、簿記は商品の生産と流通に関する記録や計算を行なう認識行為であり、その行為内容はまったく異なっている。しかし、こと商品の形態変換の媒介という点では本質的に同じ機能であり、商業は実際的な媒介であるのにたいし、簿記は認識上での媒介という違いがあるだけということである。今日的に見れば実体的な媒介と情報的な媒介と見ることもできる。マルクスが簿記と並んで通信をあげていることは、資本の形態変換における情報の重要な役割を示唆しているように思われる。

以上の点で、会計は資本機能として次の2つの本質的機能が絡み合いながら存在しているということが出来る（小栗〔2001〕161～171ページ）。

- ① 経済過程（資本運動）のコントロール（統制）のための認識機能
- ② 経済過程（資本運動）における資本流通（資本変態）のための媒介機能

こうした資本機能が形態化していくなかで、その一部が会計資本として自立化していくのは田中教授の論じる通りであるが、ここで重要な点は、こうした資本の機能として会計が経済過程のすみずみに不可欠なものとして存在することである。そしてこうした機能がさらに制度的形態をまとうていくと考えられる。①②の機能を前提として、ここから経済過程の総体を秩序づける3つ目の機能である制度的機能が生じるのである<sup>11)</sup>。このような意味での会計の資本運動における内在性こそが、会計制度論や個別資本説に欠如していたのではないか

11) ②の機能は①の機能のあり方を規定し性格づける基底的役割をもっている。①の認識機能は人間が合目的な生産を行なうことから生じた本源的な機能であるが、そこでの認識が客観的で中立的なものとならないのは、資本主義の発展とともに②の機能が強まり、資本主義的な経済過程を媒介・促進しようとする意識性が付与されるからである。そうした意識性はこれまで会計において保守主義的な会計実務や「経理の自由」促進的な会計実務を生んできた。しかし、資本主義的意識性が無秩序な恣意性や虚偽性に暴走することも想定される（個別資本レベルでは常にそのような逸脱〔粉飾〕が生じる可能性がある）。そうした無秩序状態を回避し安定した資本運動を保障するために制度が形成されると考えられる。すなわち②の媒介機能は、経済過程の安定的・秩序的・促進的運動を社会総資本的な立場から保障するために制度（法や規則）や政治的国家を呼び込む役割を果すことになる。経済過程にある会計が制度的形態をまとうと言ってもよい。

社会科学としての会計学の位相

と筆者は考えるものである。

## 5. 社会科学としての会計学の展開

### (1) 会計学における経済学的方法と法学的的方法

田中教授が、会計学を社会科学として成立させるために会計の基本的規定をめぐって創造的な理論展開を図ろうとしたその営為は検討した通りである。なお抽象的な展開にとどまっているとはいえ、ここには会計学を社会科学として発展させるための多くの示唆が含まれている。そのいくつかを見てみたい。

第1は、会計学においても経済学的方法が必要であるということである。会計学と経済学を厳然と区別するのではなく、会計学の中にも会計学の構成部分として経済学的方法と方法を備えるべきということである。すでに見たように、会計そのものが経済過程（資本運動）の不可欠な構成要素である以上、それを解明するには経済学的方法が求められるのは理の必然である。それは会計学が経済学に変質するというのではない。筆者は、会計を捉えるにはいくつかの学的方法の統合が必要であると考え。会計という対象に向き合い、それらを1つの有機的な学問とすることこそが会計学の固有性・独自性となるのではないか。

会計を経済学的方法で見ること、現代経済における会計や会計制度の重要な役割を分析することが可能となる。会計ビッグバンをもたらす日本の経済・経営へのインパクトや、国際会計基準が及ぼすグローバル経済への影響を解明するには、こうした学的方法なしには不可能である。アメリカの会計理論における「経済的影響論」はこうしたタイプの研究の一種であるといえよう。

筆者はこうした観点から経済学的方法のみで会計制度のコストを論じることができると考える。まさに会計制度も経済過程に位置するものとして経済コストを負うものといわねばならない。今日では経済と政治は深く結合しているので、こうしたコストは社会コストといっても間違いではない。どのような社会コストを払ってどのような会計制度を形成するかは、優れて政策的な問題ともなる。現代の会計基準設定問題にも関わる重要なポイントであるといえよう。『資本論』における簿記を不可欠な経済コスト（流通費）と見る発想は今日的に見ても非常に新鮮である。こうした会計を経済コスト（社会コスト）として見る考え方は、新古典派経済

---

12) 新古典派経済学は、完全均衡市場のもとでは市場以外のシステム（制度）を必要とせず瞬時に行為主体が合理的に選択可能と想定するものであるが、そうした状況下では会計情報のコストはゼロであると言わねばならない。それでは会計の存立する余地がないので、会計学研究では、完全均衡市場の設定を崩して不完全で不均衡な要素を導入して会計情報の必要性を論じることになる。そのようにして初めて会計のコストが問題となるのである。

エイジェンシー理論は、市場ではなく組織において均衡が生み出されるためにはエイジェンシーとプリンシパル間で相互の契約コストが必要となり、そうした契約コストの1つであるモニタ

学やエイジェンシー理論と比較しても、会計を重要視する点でリアルである<sup>12)</sup>。

第2は、経済学的要素と密接に関連して、法的・制度的研究が重要となるという点である。経済学的方法という表現に対応させれば、法学的（制度学的）方法ということになるだろうか。会計制度が経済過程から切り離されたものでなく、むしろ経済過程に深く関わったものであることはすでに述べた通りである。筆者が関心を持つのは、『資本論』第3部の眼目が、資本の発達した形態として株式会社を信用制度と連関させながら論じることにあるという点である。株式会社は経済学的なカテゴリーであると同時にそれ自体、会社法等によって法的に統制された法的制度的なカテゴリーでもある<sup>13)</sup>。『資本論』第3部の描く経済世界はすでに法と制度が絡み合った現実の社会なのである。したがって今日の会計は株式会社会計であるといっても過言ではない。そうした株式会社および信用制度の発達の中から生まれた株式制度とそれを媒介する証券取引所における会計こそ研究対象となるものである。そうした会計は今日、会計基準という形態で制度化されており、これらは一体的に研究されねばならない。株式会社がなお今日でも理論的に未解明な存在であることは、昨今の「会社とは何か」「会社は誰のものか」という論議の盛行に端的に示されている<sup>14)</sup>。会計学においても株式会社とは何か、株式会社会計とは何かが論ぜられるべきである。

こうした論議は経済学的方法と法学的方法を統合しつつなされねばならない。まさに会計学こそがそうした統合的な学的体系を駆使して、その課題を果たさねばならないと考えるものである。

## （2）計算構造と認識論的研究

第3は、当然のことながら、会計学の固有のコアともいべき計算構造に関して認識論的な研究が一層、発展させられねばならないという点である。認識論的方法ということになるであろうか。すでに述べたように、会計とは何よりも経済過程のコントロールのための認識機能（認識行為）である。認識機能である点に会計固有の領域が存在し、そうした領域において歴史的に会計学的範疇が形成されてきたと考えられる。会計は最初は個人の頭の中で行なわれる個別で思いつきのような認識であったのが、長期にわたる商業交換や共通の商業実

---

リング・コストとして会計システムが不可欠となるというものである。会計をコストとして考える点では新古典派経済学よりも一歩前進しているが、ここでのコストは私的なコストであり、会計制度全体をカバーするような社会的コストとは位置づけられていない。あくまでも組織内均衡のためのコストでしかないのである。エイジェンシー理論の中にも社会全体でのエイジェンシー関係から会計制度のコストを問題とする研究も生まれているが、コストの性格は理論的に鮮明ではない。

13) 株式会社論については筆者は有井行夫教授の研究に依拠している。有井行夫『株式会社の正当性と所有理論』青木書店、1991年。

14) 岩井克人『会社はこれからどうなるのか』平凡社、2003年、同『会社はだれのものか』平凡社、2005年参照。

践を経て、共通の概念や方法として社会的に形成されていったのである。

歴史的に形成された会計独自の認識概念が資産、負債、資本、収益、費用のような勘定の概念であり、会計独自の認識方法が複式簿記の方法（複式記入、勘定計算、帳簿組織）やストック計算とフロー計算の結びついた利益計算方法である。こうした複式簿記を基軸とする会計独自の概念や方法の成立を通じて会計学固有の学問領域が発達したと考えられる。認識行為は記録や計算だけではない。共通の概念や方法が形成されるのはそこに人間と人間の間で計算結果が共通に理解され、関係が調整される社会的関係が存在するからである。計算結果が共有され調整されるには関係者間において伝達（報告）がなければならない。したがってここでいう認識機能は、測定（計算）だけでなく伝達（報告）を含んだ社会的拡がりをもった認識機能であると理解しておきたい。

それでは会計的認識をどのような枠組みと論理で解くべきであろうか。田中教授が、会計は「資本家の意識の層」に反映した個別資本循環の諸容相によって規定されるとし、会計が「資本の自己意識」であると論じているように、会計的認識は単なる経済過程の写像ではない。会計的認識が経済実体を鏡のように写像するものではなく、認識活動に固有の会計内在的な論理や概念に変換されていくと見ることが重要である。経済実体の側の論理や法則の分析だけで会計的認識の解明に替えることはできない。すでに個別資本説の研究においてもこうした問題は検討されてきた。認識行為にはそれ独自の論理もあることから、今日、個別資本説の流れを汲む中には経済実体の側ではなく会計の側の内在的で独自の計算の論理を解明しようとする認識論的研究も現れている<sup>15)</sup>。

さらに問題となるのは、認識論的な対象の反映性という以上に、会計的認識には「築像」ともいうべき主体の意識性が現れるという点である<sup>16)</sup>。確かに経済過程の客観的で透明な認識はありえず、会計制度論の言うような恣意的な認識の歪みも生じることになる。認識機能を受動的な反映論で解くことはできないのである。なぜならば会計は経済過程（資本運動）を媒介する機能をも有しているからである。会計が媒介機能を持つことは、会計も資本運動

15) 藤田昌也『会計利潤論』森山書店、1987年参照。

16) 國部は伝統的な会計学における規範的な認識論を鋭く批判して次のように述べている。

「会計における実体的あるいは実在的思考とは、会計システムおよびその対象を忠実に写像すべきであるとする規範が導出される。これは、伝統的に会計学のなかに根強く存在している思考様式であり、ある意味で常識的な考え方ではあるが、会計の対象たる現実と会計によって産出（算出）された現実との関係を今少し踏み込んで考えるならば、その素朴な認識論の問題点がある。すなわち、認識対象が認識プロセスから独立して存在しうるものかどうかを慎重に見つめ直すならば、認識対象の独立性という信念がゆらぎだし、言語活動を含む認識プロセスそれ自体が対象を顕現させる際に重要な役割を担っていることが明らかとなってくる。この認識プロセスそのものを通して対象が構築されている側面を注視すれば、会計は単なる『写像システム』ではなく、その『築像システム』とも言うべき側面がみえてくるのである。」（國部克彦『社会と環境の会計学』中央経済社、1999年、15ページ）。

の一環であり、資本の再生産や蓄積を促進する役割を果すことを意味している。したがって、認識機能も会計の媒介機能に規定される関係にある。すなわち認識機能も資本主義的な認識機能として顕現するのである。そこには、認識行為の客体も経済過程（資本運動）であるが、認識行為の主体も経済過程の構成要素（資本）となる相関関係が存在するのである<sup>17)</sup>。

以上のように、会計学を社会科学としてどう展開すべきかについて、田中理論から示唆を受けて筆者なりの素描を試みた。経済学的方法と法学的的方法と認識論的方法の三者が相対的に存在しつつ重なり合ったのが会計学ということになる。筆者の論理の中では、これまで対立的であった会計制度論と計算構造論とが経済学的認識をベースに統合された学的体系がここでは成立するものと考えられる<sup>18)</sup>。

田中教授の理論的成果を今後どのように発展させるべきかは、我々に課された課題である。現代の会計学は、将来事象の予測や見積もり、企業価値の計算等をめぐって、高度で複雑な技術的展開に翻弄されつつある。また新たな会計基準をめぐる制度解釈にも拍車がかかっているようにも見える。筆者は、そうした状況下にある今日こそ基礎概念、基礎理論に立ち戻って、会計学はその科学性を問うべき時に来ているように思えてならない。まさに田中教授が退任記念講義で論じられた「会計学の根底にあるもの」こそ重要な研究テーマとして我々は取り組まねばならないのである。

#### 参 考 文 献

- 浅羽二郎〔1959〕『会計原則の基礎構造』森山書店、1959年  
 ———〔1974〕「会計の社会的性格—田中助教授の批判に就いて—」『東京経大会誌』第86号、1974年3月  
 遠藤 孝〔1990〕『新版企業会計制度の研究（改訂版）』森山書店、1990年

17) 塩沢の複雑系の経済学における会計の位置付けも筆者と通じる点がある。「経済は、対象を記号化した情報システムの内部の計算のみによって調節されているシステムではなく、対象システム自身に埋め込まれた計算装置=自己調節装置によっても機能している存在である」（塩沢由典『複雑さの帰結—複雑系経済学試論』NTT出版、1997年204ページ）。

18) 今日の研究に求められているのは、遠藤〔1990〕の言うように2つの主要な批判会計学の研究を総合し、こうした計算構造と会計制度を統一的な論理のもとに体系的に統合することである。

「会計がこのような社会的制度として存在し、制度的、政策的なものであるということは、記録、計算、報告といった一連の会計体系について、それが制度的、政策的である程、企業活動の実体の記録・計算機能との矛盾が深まるという意味で、一般にいわれている会計の計算方法、計算構造としての存在と社会的制度としての存在は矛盾することになる。このため、この二面をどのように解し、統一的に説明するかの方法論が会計学の重大な課題となって来ているのである。」（遠藤〔1990〕27ページ）

「会計の会計方法、管理機能としての存在と、社会的制度、資本主義的機能としての存在の二側面について、それまでの理論とは違った視点からとらえなおし、それらに総合的に接近する一般理論を模索しなければならない。」（同上、27ページ）

これまでも方法の学（個別資本説）と現象の学（会計制度論）との統一化や、理論会計学と実証会計学の統一化が提起されてきてはいるが、なおその課題は果されていない。

## 社会科学としての会計学の位相

- 小栗崇資〔1987〕「会計制度論・政策論の到達点と現代的課題」『会計理論学会年報』第1号, 1987年9月
- 〔2001〕「企業会計の機能と会計規制」駒澤大学経済学会『経済学論集』第32巻第2・3・4合併号, 2001年3月
- 〔2002a〕「会計ビッグバンとグローバリズム」『土地制度史学』第175号, 2002年4月
- 〔2002b〕「企業会計の機能と会計規制の変容」『会計理論学会年報』第16号, 2002年9月
- 〔2003〕小栗・熊谷・陣内・村井編著『国際会計基準を考える—変わる会計と経済』大月書店, 2003年6月
- 〔2005〕「証券市場の共同管理とディスクロージャー規制」『資本主義はどこまできたか—脱資本主義性と国際公共性』日本経済評論社, 2005年6月
- 田中章義〔1970〕「近代会計学の目的論的思考の構造—現代会計思想研究(1)」『東京経済大学創立70年記念論文集』1970年12月
- 〔1971〕「近代会計学の目的論的性格—リトルトン理論の構造, 現代会計思想研究(2)」『東京経大会誌』第73号, 1971年11月
- 〔1973〕「会計の社会性について—浅羽会計理論の検討」『東京経大会誌』第81号, 1973年2月
- 〔1975〕「いわゆる個別資本説の方法について—会計の形態規定に寄せて」『東京経大会誌』第86号, 1974年3月
- 〔1975〕「再び会計の社会性について—浅羽二郎氏の反批判によせて」『東京経大会誌』第93号, 1975年12月
- 〔1975〕「宮上会計理論について—その系譜と批判的検討」『東京経大会誌』第96号, 1976年7月
- 〔1975〕「会計における内容と形式」『東京経大会誌』第96号, 1976年7月
- 〔1980〕『経営統計学』(共著) 北大図書刊行会, 1980年9月
- 〔1990〕「資本の循環と複式簿記」『資本論体系4 資本の流通・再生産』有斐閣, 1990年4月
- 馬場克三〔1938〕「経営学に於ける個別資本説の吟味」馬場克三編著『経営学方法論—個別資本説の展開』ミネルヴァ書房, 1968年収録
- 〔1968〕「個別資本論争についてのメモ」馬場克三編著『経営学方法論—個別資本説の展開』ミネルヴァ書房, 1968年
- 〔1975〕『会計理論の基本問題』森山書店, 1975年

(本稿は平成16年度駒澤大学特別研究助成金〔共同研究〕による研究成果の一部である。)

—— 2005年12月21日受領 ——