經濟論叢

第136巻　第3号

A・G・ホップウッドの記述的会計理論……高　寺　貞　男　1

赤字国債の累積と金融・証券(下)……西　村　　貢　18

「三地域間産業協力」とソ連・東欧……松　井　隆　幸　37

名誉教授インタビュー

岡部利良名誉教授に聞く……67

経済学会記事

昭和60年9月

京都大學經濟學會

《名誉教授インタビュー》

岡部利良名誉教授に聞く

1983年10月7日
岡部名誉教授宅

聞き手
高寺貞男（京都大学経済学部）
野村秀和（京都大学経済学部）
中野一新（経済学会編集委員）

Ⅰ　会計学研究のはじめ
Ⅱ　先学と書物のこと
Ⅲ　会計学研究の展開
　批判会計学の確立
　損益計算（利潤計算）論
　資本会計論
　動態論（動的会計理論）批判
　岡部会計学
Ⅳ　会計学研究の回顧と展開

Ⅰ　会計学研究のはじめ

高寺　はじめに岡部先生が会計学の研究を志した動機についてお話し願います。

岡部　私の場合，大変特殊なので，普通の方と全く違うんです。私が昭和7年に京都大学の経済学部を卒業して，最初に就職したのは東洋経済新報社です。そこで何をやったかというと，まず最初に会社批判です。今の東洋経済の編集方針は，私たちの頃とはだいぶん違うのですね。今は非常に経済記事が多い。世界経済とか日本経済とか，企業記事というものもありますけれども，会社の記事というものは比較的少ないのです。私たちの頃は半分以上は会社批判です。会社批判というのは会社のいろいろな実態を調べ

て，要するに株式の選択の指針を与えるというのが主たる内容です。記事の半分以上は各産業界の動向の調査，つまり自分の分担した産業界の会社の批判というのが自分の守備範囲です。私が入社して担当させられたのは繊維業界です。繊維業界というと紡績が中心ですけれども，羊毛だとか麻までがある繊維製造業の全部が担当でしたが，中心はもっぱら紡績会社です。紡績会社の調査・批判が私の勤務していた5年間の大半の仕事でした。社員のみんなは繊維だとか，電力だとか，化学だとか，電鉄などを分担させられていた。ところが今言ったように毎日毎日の一つの大きな仕事というのが会社の批判です。つまり会社の貸借対照表とか損益計算書とか当時会計の考課状といっていたもの，今は決算報告書といっているものを調べることです。私は会社の貸借対照表を分析するとか，損益計算書を調べるとかが主な仕事の一つであったわけです。そうするとどうしても会計の知識が要求されるわけだけれども，ところが私は大学にいたときは会計学について何もやっていない。私の在学時代には会計学の専任の先生はおられなくて，東京大学の上野道輔さんが隔年の講義をやっておられた。私はその講義を聞いたこともない。何も関心がないから上野道輔さんの顔も知らなかった。

私たちの先輩で，木村和三郎さんは神戸高商出身の方ですが，上野さんの講義を熱心に聞いておられた。だから上野さんは木村さんの先生になりますが，私は全然上野さんを知らなかったし，要するに在学中は会計学に関心もなかった。ところが就職した途端に会計学の知識が要求され，それをやらなければ全然自分の仕事が出来ないのです。しようがないから，自分で会計学の書物を漁って読みはじめたのです。当時太田哲三さんの『会計学綱要』という書物が出て，その後太田さんの『会計学概論』というよく普及した書物が出ていました。それからダイヤモンド社の石山賢吉さんの『決算報告書の見方』という非常によく読まれた書物がありました。そういう書物を読み，それから上野さんの『簿記原理』などを読み漁りました。どうにか会計学の知識というものを少しづつ身に付けながら会社の仕事をやりました。だから私は職務上の関係から否でも応でも会計学の書物を読まなければならなかった。実際参ったですよ。それで私が5年間東洋経済に勤務していた主な仕事の一つが少なくとも会社の分析・批判でしたし，そういうことから会計学を独学でやりはじめたのです。

昭和12年にまた大学に戻ってきて，その時会計学専攻で大学院に入ったわけです。何を特定の研究題目にするかということで，当時の指導教授の蜷川先生は，私が東洋経済でやっていた仕事の経験上，経営分析からはじめてみたらどうかという提案をされた。私が最初に研究対象にするのは経営分析ということになったのです。

中野 先生が大学に戻られた切っ掛けは何ですか。

岡部 まず会計学を研究したいということですよ。（笑）蜷川先生がもう一度大学に

戻って研究したらどうかという意見を出して下さったからです。

ある程度東洋経済で実際に会計のことを勉強していたものだから，大学に帰って少し学問的にやってみようと思った。そしてやりはじめたのが経営分析であり，それが私の学問的な研究の出発点になったわけです。ところが経営分析というのは，会計学をやったら誰でもわかることですが，これだけをいきなり取り上げてやることはとても出来なくて，会計学を最初からずっと一通りやらなければ結局出来やしないのです。経営分析に関する紹介だとか，経営分析に関する論文を4つばかり書いて，それで私の研究は一時ストップしてしまったのです。これは，当時日中戦争がはじまり，東亜研究所というところから京大の経済学部に中国の経済慣行の調査が委嘱されて，私は工業部面を担当させられたからです。とくに中国の紡績業の労働調査をやったわけで，会計学の方は一時中断せざるをえなくなった。それからやがて昭和19年に建国大学に赴任し，それからまた兵隊にとられてシベリアまで行かされた。帰って来たのが昭和22年5月です。幸い京大に戻ることが出来たのがその年の10月です。それからやっと会計学の本格的な研究がはじまるというのが私の経緯です。

II　先学と書物のこと

高寺　ここで次の話題に移らせていただきます。少し前後するかも知れませんが，会計学研究において影響を受けられた先学とか，著作がございましたらお聞かせ願います。

岡部　私は，外国の書物から考え方の上に影響というのはほとんど受けていなく，むしろ私の批判会計学の性質という点から木村和三郎さんとか馬場克三さんとかです。木村和三郎さんには『銀行簿記論』という書物があり，昭和10年頃のものです。その前後に馬場克三さんが『減価償却論』の中の一番最初の論文を書いていた。それから畠中福一さんの『勘定学説研究』や中西寅雄さんの『経営経済学』でした。こういうものは一般的にまとめていうと，結局マルクス経済学の立場とか，『資本論』というものを基礎として会計学の問題とか，経営学の問題とかを考えていこうという立場をとっている。畠中さんの場合は別だけれども，中西さんでも，木村さんでも，馬場さんでも会計というものを資本家の意識に反映したものとして捉えている。企業の活動とか，資本の運動を捉えるというけれども，それは資本家の意識に反映した限りにおける捉え方をしているんだというのが大体においてこの方々の特徴であった。ごく大雑把に言うと，会計学を資本家的なものだというふうに特徴づけているのです。そういう点を私はこの方々に相当学んできたところです。私自身もある程度そういうことをそれまで自分の頭の中で考えていたのですが，私が戦後経済学部に帰って最初に書いた論文，「原価計算法の理論的性格」と「原価の本質」という両方合せて120ページ程度になるものがあります。

それには原価計算法とか，会計方法とかはもっぱら資本家的性格を持ったものだという主張が一貫して捉えられているのです。今度読み返してみて，あの時期にこんな考え方がこれほど自分ではっきりしていたかなという感想を持っているのです。その当時，木村さんとか馬場さんとかは年令的にいったらそんなに違わないが，学問的にいったら先輩になるわけです。会計学というものは，資本の運動を資本家の恣意的と言うか，資本家の意識のもとに捉えたものといった性格をもつのだということを多分に学んできた。

もう一つ影響を受けたのは蜷川先生です。蜷川先生は，会計学は何を研究するのか，すなわち会計学の研究対象は会計方法であるということを非常に明確にしておられた方です。この点は畠中さんもそうなんです。会計学というのは利潤を計算する方法を研究するのだという考え方なのです。私はそれを一括して会計学の研究する対象は会計方法というように理解しているのです。会計方法を研究するという点を強調されているのが蜷川先生であり，そういう点で先生の影響を私は非常に受けてきました。殊に先生の場合は，会計方法の内容を非常に明確にされていて，三つの問題からなるのだと明解に述べられているのです。その三つの問題というのは，先生の言葉で言うと，記載要素，記載形式，記載手続の三つのものから会計方法というのが成立すると言うのです。先生は会計方法と言うとき，記載方法という言葉を非常に多く使っているのです。あとで申しますが会計学は何を研究するのかという点で私も会計学を研究する一つの大きな対象は会計方法だとずっと規定してきました。それは蜷川先生の影響を大いに受けているのです。ついでに言うと，蜷川先生が会計方法というものを研究対象としたのは，蜷川先生が統計学の専門家で，統計学の研究対象は統計方法ということを専ら一貫して説明しておられたからで，それとの関係で，それの影響だろう。そう解釈している人がいますが，それはそうじゃないと思う。私が調べた限りでは，統計学と全然別であり，関係ないのです。先生がそういうふうに会計方法と規定されたのは，従来の会計学は何を研究してきたかということをずっと追跡されて，従来会計学が研究してきた跡をまとめてみると歴史的に会計の方法を研究している。そういうことが一番根拠になっているのです。

高寺 お話の途中ですけれども，蜷川先生の統計方法と会計方法は関係ないと言われますが，統計学のテーゼを会計学へ持ち込んだと言うのが常識的な見方ですね。それにたいし，先生は蜷川先生の統計方法と会計方法は関係がないということを強調される。重要な点だと思いますので，もう少し説明願います。

岡部 蜷川先生がお亡くなりになる前に，いろいろ聞いておきたかったことがありました。その一つは，蜷川先生が統計学をおやりになったけれども，なぜ傍ら会計学を研究されたのか，その動機はどこにあったかを聞いておきたかったのですが，それを聞いていないのです。私は推論で，自分でそう考えているのです。

もう一つは，統計学の研究対象は統計方法であるということと会計学の研究対象が会計方法であることとの間に関係があるかということを聞いておきたかった。私は先生の論文を読み，調べて，統計学との関係について何にもでてくる場所がないのです。同時に先生の論文を読んでみると，従来の会計学が歴史的に研究してきたのは何かという問いに答えられながら会計方法という結論を出している。そんなに詳しく書いていないけれども。私は両者は別に関係ないと考えている。

それから話をもとにもどしてもう一つ，特殊な問題で教えられてきたのは法律の方の先生です。とくに民法の我妻栄さんです。有名な『近代法における債権の優越的地位』という有斐閣から出た有名な論文集です。その中にカルネル（Josef Karner=Karl Renner）が1904年に Marx-Studien の第1巻に書かれた論文を我妻さんが紹介し，批判されている長論文があるのです。それは所有権の資本主義社会における作用ということを中心としている論文なのです。資本会計を研究する場合，自分でいろいろ模索しながら，会社と株主との関係はどのように理解したらよいのだろうか，株主が会社に金を出した場合，出した金の所有権はどうなっているのだろうかという漠然とした問題意識があって，丁度それが切っ掛で，我妻さんのカルネルの紹介，批判の論文を読んで私は非常に参考になった。

カルネルの論文は同志社大学の加藤正男さんという方が1968年に翻訳されています。加藤さんが「本書を読みはじめた頃の，あの驚きと感動を今もなお忘れえない。法や社会に対する盲いた目が見開く思いだった」と訳者あとがきで書いているのです。法律学者の間でも非常に有名な論文らしいのですが，これに私は教えられたことが非常に多かったのです。ここで所有権というのは，封建社会では土地所有権ですが，今の社会ではお金について所有権を持つとそれでもって利潤を生むことが出来る。つまり資本として機能する。資本主義社会の所有権の非常に大きな一つの特徴というのは資本として作用するということが中心に書かれている。もう一つの特徴というのは，所有権というのは専ら法律的概念だというのが法律学者の考え方です。観念としては所有権の経済的意味を観察して経済的所有権という概念が成立してくるのです。所有権を法律的にみると同時に経済的に観察するという非常にユニークな方法をとっているのです。法律学者からみると経済的所有権というものはないのだということですが，いずれにしてもこの書物からは非常に教えられたと言ってよいのです。

外国の書物を読んで非常に参考になったと思ったのは，シュミット（Fritz Schmidt）で，大変記憶にあるのです。例の Die organische Tageswertbilanz です。シュマーレンバッハ（Eugen Schmalenbach）は着想の非常によい人だと思うのですが，しかし論理の展開という点からいうと非常に弱い人だと思うのです。理論的にものを考えようと

している点では，シュミットの方がずっと上だと思ってきました。それから面白いと思って今記憶にあるのはゴンベルツ (Leon Gomberg) です。

彼には1908年出版の Grundlegung der Verrechnungswissenschaft という書物があるのですが，今からみたら批判の余地は無数にあるけれども，会計学を全体として捉えて，会計学をどのように研究すべきかということまで論じようとしている書物です。当時としてあのような研究をまとめてみたということ，当時の時代背景からして実に意欲的なものだと思った。

なお，時代的背景からして一つの時代の書物には，ハットフィールド (Henry Rand Hatfield) のものも先覚者としての役割を果たしている書物ではないかと思います。今世紀のはじめ頃にあれだけのものをまとめたというのはやはり感銘を受けますね。しかしながら私のものの考え方の上で非常に影響を受けてきたという点では，先程申し上げた日本の学者の方がずっと大きいと言ってよいと思います。

III 会計学研究の展開

高寺 ここで話題を変えまして，先生が展開された会計学研究を問題別または分野別に整理してお話し願いたいと思います。

批判会計学の確立

岡部 私が戦後に会計学を本格的に研究しはじめてから研究上一貫して進めてきたのは，会計学の通説批判というものを主とし，会計法規の批判，会計実践の批判というものをずっとやってきたというのが私の特徴だといってよいと思うのです。こういう通説批判，法規批判，実践批判を志向してきた会計学というものは，ご承知のように批判会計学と呼ばれるものです。私の会計学研究というものは，批判会計学を出来るだけ確立することを志してきたと言ってよいわけです。とくに通説批判というものを一貫して今日までやってこざるをえなかったし，やってきた。今言った会計学の通説批判と同時に会計学と会計法規の問題，会計実践の問題の三つに分けて取扱ってきたと言ってよいと思うのです。このいずれのものについても根本的な特徴はすべてまず資本家的性格を共有している。私はこの資本家的性格を理論的，具体的に解明したいと思ってやってきたと言ってよいのです。会計学も資本家に非常に有利な学問的構成をとっている。法規においてしかり，会計実践に至っては資本家の都合のよいように，有利に実践する。そのために勤労者とか国民とかのいわゆる利害関係者に対して会計学，会計法規，会計実践というものが不利に作用するという性格を持っているわけです。換言すればこの利害関係者は会計による被害者だと言わざるをえない。私はいろいろな経済的被害を与えられるから，それを会計の収奪的機能と呼んできました。

そこでこういう前提に立って，次にわれわれに与えられた課題は会計学の通説，会計法規，会計実践を出来るだけ是正し，改善させるという仕事が出てくるわけです。いずれも資本家に都合よく出来て，われわれに不利に出来ているので，こんなものをそのまま黙視出来ない。出来るだけ是正し，改善させるという方向に進まざるをえないだろう。それには会計学の通説，会計法規，会計実践の間違っているところとか不備な点を理論的に明らかにして，批判するとか，是正・改善の内容を提示するとかをしなければならない。従って私は先きに批判と言ったけれども，批判は批判に留まってはならないのであって，どのようにして是正・改善させていくのかという積極的提言が当然不可欠として登場してくるはずです。この積極的提言をわれわれは建設的提言と言っているわけです。要するにどのように是正・改善させるか，その積極的内容をこちらで提起しなければいけない。この建設的提言を私が最初にやかましく言ってきたと言ってよいだろうと思うのです。それを取扱った私の論文は昭和35年の「わが国の批判会計学」と昭和37年の「批判会計学における建設的提言の問題」です。これに対して一時は反対，批判もありました。これは，資本主義社会における会計というのは資本家がやっているので，われわれがああやれ，こうやれと言っても実現の可能性がないといわざるをえない，従ってこういう提言をしてみても無意味だとか，無用だとかということです。こういう議論が一方に今でもあるのですが，他方大勢からいうと，建設的提言という積極的発言を肯定している人が今では多いと思うのです。いずれにしても建設的提言のためには，その理論的基礎をわれわれが自分で持たなければならない。従って批判をすると同時に，資本家的な会計学，会計法規，会計実践を改めさせるにはどういうようにすべきか理論的基礎づけを持ってすべきだという考え方を一貫してとってきたのです。またそういう論文をいくつも書いています。大体これが私の会計学の研究の方向であり，態度であったと申し上げて間違いないと思います。

損益計算（利潤計算）論

岡部　それから個々の問題から申し上げると，私が会計学のうちでとくに精力を注いできた，あるいは重点を置いてきたのは損益計算論です。損益計算というのはご承知のように別名利潤計算とも言われているものです。ところが利潤計算というけれども，計算すべき利潤とはどんなものか今でも実に曖昧模糊としてはっきりしない。いずれにしても利潤というのはそれ自体独自にある概念でなくして一つの差額の概念です。収益から費用を引いてそれで利益を考える。従って利益を理論的，学問的に正しく計算するには，その計算要素である収益，費用をはっきりと理論的に確定しなければならない。ところが実際問題として収益の側にも問題があるのですが，とくに多くの問題をかかえているのは費用の側だと言えます。それで私は，収益の問題もある程度取扱ってきたけれ

ども，もっぱら費用の問題に重点をおいて取り上げてきた。費用とはどのように概念すべきものであるか，費用の範囲はどのように確定すべきものであるかを私の研究の大きな主題として来たと言ってよいのです。ところが費用の概念とか費用の範囲は，抽象論としてはある程度言いえても，それでは会計の仕事とはならない。したがって私は問題となる主な項目の一つ一つを取上げてやってみようと思った。それが今でも完成していないのですが，ひと通り主なものについてはある程度やったのです。

最初に私が取り上げたのは，租税はいったい費用になるのかならないのかという問題です。それから利子です。そして営業権（のれん）の償却費，交際費とか寄付金，保険料，さらにいろいろな引当金とよばれるもの。こういうものは外にもあるが，利子一つを取ってみても，マルクス経済学者の諸君は，利子とは利潤の分配分だと言っているが，同じ諸君が会計学の講義をする場合，利子はすべて費用として取扱うのだと言うのです。利潤と費用というのは全く対立する概念といってよいと思うのですが，一方では利子は利潤の分配分だと言い，他方においては利子は費用だというように考えている。これは実に矛盾した考えに立っているのです。こんなことが今でも平然としてあるのが実状だと言ってよいと思うのです。そういう矛盾した考えを今までマルクス経済学の立場で会計学をやっている諸君はほとんど論じていないと思うのです。会計学の分野では，利子（他人資本利子）は費用であると取扱っているから自分もそのように取扱っていると言う以上にはどうも私にはわからないのです。私は利子の問題は，殊に他人資本利子というのは費用を形成するのか，会計学の問題としては費用概念として捉えうるのか，捉えないのかをやってみました。結論としては，企業の損益計算をおこなう場合に利子は利潤の概念に入らない，はっきり費用を形成すると理論的にも考えられるということです。例えば利子を利潤として計算した場合，銀行の経営は成立しないのです。租税という問題も，今普通に法人税は利益から支払われるが，他の租税，例えば固定資産税は全部費用として計算されている。租税に費用となるものと費用とならないものがあるのだろうかというのが最初の疑問でした。租税の問題についてもいくつも論文を書いてきましたが，今でも非常に難しい問題だと思っているのです。それからもう一つだけ言わせていただきますと，損失の問題について私は相当やってきたつもりです。要するに火災損失とか風水害あるいは地震による損失はいったい利潤計算の場合における費用の概念を形成するのだろうか。今の通説はすべて費用と考えている。税法上ですべてそうなんです。だがその場合にそういうものがなぜ費用を形成するのか，すなわち費用概念についてはほとんど研究されていない。私が費用の概念とその範囲をいかに確定すべきかということを自分では相当努力してきたつもりですが，今でも問題は残っています。ただ一般的に申し上げると，費用というのは決して会計学だけに特有の問題ではなく，

本来理論経済学の問題であるのです。私は経済学，殊にマルクス経済学の諸君がこれだけ利潤を問題としながら，その一方の要素としての費用の研究を余り熱心にやっていないので，おかしいと思ってきたのです。費用論は経済原論でもある程度どなたも一応は取扱っているのですが，非常に薄弱だと思っています。近代経済学の場合には，有名なのはケインズの費用論で，よく引き合いに出されます。これも私は批判したことがありますが，これなんかを費用論の一つの代表的なもののように取扱われているようですが，とても満足すべきものとは言えない。私は費用の概念とか費用論について経済学者諸君がもっと研究すべきものであるにもかかわらず，ほとんど放置されているのが現状のように思うのです。ともあれ，こういうような損益計算論の問題を費用を中心にして利潤をいかに計算すべきかということが，私がやってきた一つの分野です。

資本会計論

岡部　もう一つは資本会計といわれている分野です。日本の場合は，昭和24年に企業会計原則が制定されて，そこで資本剰余金とか利益剰余金が登場してきた。このことから資本会計というのが学会の大きな一つのテーマになってきたわけです。私の方から言えば，それは先ほど申し上げた損益計算論の問題に直結してくるものなのです。会計学で資本剰余金と呼ばれているものは，ある部分は資本だけれどもある部分は利益だという考え方が，殊に法律上に多いです。利益の部分をどのように確定するかということで損益計算論と直結してくるのです。したがってこの問題は，否でも応でも私としては放っておくわけにはいかない。それで資本会計の問題として私は，例の株式プレミアムだとか合併差益だとか減資差益だとか保険差益だとか，一般にその他資本剰余金といわれる贈与剰余金とか貨幣価値変動差額と呼ばれるものをひと通りやってきたつもりです。さらに国庫助成金についてもかなり努力してきたつもりです。

ここで一つお話したいのは，株式プレミアムに関連してマルクス経済学の立場で会計学をやっている人々と私との間に大きな理解の仕方の相違が生じてきたことです。従来木村和三郎さんでも，馬場克三さんでも株式プレミアムの理解の仕方は，ヒルファディングの創業利得説にもっぱら則って，彼が主張してきた創業利得というものと株式プレミアムとは本質的に同じなんだということです。そしてヒルファディングのいう創業利得にしたがって株式プレミアムを利益と規定したのです。大体マルクス経済学の諸君はそういう考え方をもっていると言えます。私はそれに対して重大な疑問をもっているのです。まず私はヒルファディングの研究をどうしてもやらざるをえなく，昭和33～34年頃彼への批判論文を『経済論叢』に書きました。ヒルファディング批判の私の論文は，批判という点から一番先鞭をつけたと言ってよい。それから論争が相当に起ってきた，その切っ掛けをなしたと言ってよいと思うのです。私のヒルファディング批判はそれほ

ど困難なく出来たのです。そして自分の積極的主張は，結論として株式プレミアムはヒルファディングや先学の諸君と全く違って利益でないということです。私がこの主張をする考え方の基礎となったものは，先ほどの我妻さんの書物です。つまりカルネルの所有権の理解の仕方なのです。ここではこの点について詳しく立入りません。それからヒルファディングの場合，株式プレミアム，あるいは彼の創業利得を利得というように概念規定するその説明が非常に不十分です。利得だということを始めから言って，何故利得という概念を形成するのかという論理的筋道というのが不明確です。彼が創業利得を利得と規定する一つの大きな根拠として企業者利得（Unternehmersgewinn）があるのです。彼は断っていないが，マルクス『資本論』の第3巻第23章の利子と企業者利得の分割に依拠していると言ってよいと思います。マルクスは，そこで資本に対する利子を払ったあと，企業者利得はすべて資本家の所有に帰するという考えをとっているのです。この企業者利得を基礎としてヒルファディングは創業利得を説明している。ところが企業者利得の理解の仕方には，マルクスにも問題がある，と同時にヒルファディングにも大いに問題があるのです。要するに企業者利得をマルクスから引用しているだけで自分としては何も研究していない。企業者利得は彼にとっては非常に大きな概念の基礎になっている。それなのに彼はあの『金融資本論』で研究しているとは言えないと思うのです。ただそれを右から左へ借りてきて，自分の理論，立論の基礎としている。それを検討してみると，とてもヒルファディングの主張をとれない。ところが日本のマルクス経済学の，ヒルファディングにしたがって株式プレミアムを利得と主張する諸君の場合は，企業者利得が彼の基礎になっているのにそこまで遡って研究しようとする人が私の知る限り見当らない。そういう点で，私の説が正しいかどうかは別として，問題を提起してきたことだけは言いえるだろうと思う。まだ問題は残念ながら十分に解決しているとは言えないと思っています。

動態論（動的会計理論）批判

野村　その間に先生の動態論批判が展開されたのではないのですか。

岡部　私は結論的に動態論をとらない立場になります。動態論というのは損益計算中心であって，貸借対照表，いわゆる財政状態を軽視している。近代経済学の言葉を借りて言うと，損益計算はいわゆるフローの概念に当り，貸借対照表はいわゆるストックの概念に相当する。シュマーレンバッハの場合はフローを重視していて，ストックを軽視している。だからこれは木村和三郎さんの批判なんだけれども，ストックというのはまさに資本の存在量であって，資本概念をシュマーレンバッハは全然忘れているということです。それが一つの問題点だが，それよりも企業の活動とか損益計算（利潤計算）を正確におこなおうとするなら貸借対照表の諸項目を正確に計算しなければならない。損

益計算書と貸借対照表は表裏一体の関係にあるものだが，シュマーレンバッハは損益計算を正確に計算することが必要であり，それには貸借対照表を犠牲にしても止むをえないと言う。貸借対照表が不正確であってどうして損益計算書が正確に出来るかと，私は重大な疑問をもっている。そういう点の関連がシュマーレンバッハでは問題とされていないように思う。だから貸借対照表借方の財産諸項目，商品とか原料を正確に計算しなければ，どうして売上原価とか原料費とかの正確な計算が出来るのですか。私は，動態論の諸君が損益計算を重視して，それを正確に計算することが必要だと，その場合に貸借対照表をまるで召使のような位置におく，そんなことで正確な計算が出来るのかという点が重大な疑問です。したがってそういう動態論で一方を強調するのは片手落だと思わざるをえません。私がよく学生諸君に比喩的に言うのですが，経済全体の仕組みというのは経済の構造というものとそれの活動というように私は理解すべきだと思うのです。日本なら日本，アメリカならアメリカの経済構造をもっている。それぞれの経済構造は特異なものをもっている。その経済構造を基礎としながら経済活動が発現し，行なわれている。企業の場合も同じように企業自体がそれぞれの仕組みとか構造をもっている。それがうまく出来ているか，出来ていないかが利潤獲得にすべて関係してくる。一方を切り離してフローの部面だけ捉えようと思っても，本来捉えられないと私は思ってきた。とくにシュマーレンバッハはどうして財産計算を否定して損益計算を重視してきたかを検討してみると，私は論拠が非常に弱いと思うのです。その一つは，よく読んでみると，企業の財産というのは正確に計算できないということが論拠になっている。企業の財産というのは一体のもので，有機的に結合したものである。個々の機械とか建物とか土地とかの算術的合計では企業の価値総額が計算出来ない。例えば機械1台10万円があって，原料2万円があるとする。算術合計したら12万円となる。しかし機械だけ，原料だけあっても用をなさない。二つが一緒になって，結合し，有機的に関係ずけると元のプラス以上になる。すなわち合計して12万円プラスアルファとなると考える。シュマーレンバッハは有機的に結合することによって物の価値が高まるという考え方を取っているわけです。それをどのように計算するかというとなかなか出来ない。しかしいずれにしても結論として，算術的に合計しても企業の財産の総額は計算出来ないというのがシュマーレンバッハの考え方の一つの根拠となっている。私に言わせると，そんなことがあるかと。個々の物の価値の算術的合計で全体を計算しえるので，ほかに問題になるのは営業権という次元で考えたらよいのである。シュマーレンバッハが財産計算を否定して損益計算を重視してきたその論理的経緯を検討してみると，私はにわかに賛成出来ない。

野村　先生の研究業績の流れを見ていますと，損益計算上の費用概念批判と資本剰余金概念批判の間に動態論批判が展開され，その研究成果が昭和32～33年頃に出てくるわ

けですが，それが損益計算上の費用概念批判と資本剰余金概念批判，あるいはヒルファディング批判との間に入っている。そのわけはたまたまシュマーレンバッハをおやりになったからなのか。それとも研究上何か必然的な関係があったのか。この点についてお話し願います。

岡部 当時は何か経緯があったのだろと思うけれども，今振り返ってみると先ほどお話したような二つの点から言うと余り必然的な関係はなさそうだな。

私が動態論を批判したひとつの大きな切っ掛けは，ドイツの会計学において動態論が早くから言われながら，戦後日本に対する影響が全然なかったとは言えないが，余りなかった。ご承知のように戦後はアメリカ会計学一辺倒みたいになって，アメリカ会計学の動態論の影響が堂々と日本に入ってきたわけです。そこで猫も杓子もアメリカ動態論という風潮になってきたのが会計学の通説でした。それに対して私は前からどうもおかしいと言うか，会計学で何か言えば動態論，動態論とわけもなく広く言われている，そういうところに反発する私の気持も多分にあったと言えると思うのです。そのうち，動態論批判をやってみようかと考えていたのも事実です。

それから，ヒルファディングの創業利得批判をやらざるをえなかったのは東洋経済の講座です（『現代経営会計講座――戦後日本の経営会計批判』全4巻，昭和31年刊）。あの時は資本剰余金を執筆分担の皆さんと一緒に討議したのですが，どうもすっきりしない。それまでにも疑問をもっていたからです。皆さんが，木村さんでも馬場さんでも，とにかくヒルファディングに依拠していることは極めて明瞭で，はっきり断っているのです。ところで自分でヒルファディングをやってみると，そう簡単に皆さんのように理解が出来ない。これは先ほど言ったように今後皆さんにやって欲しいと思うことで，私が自分で論文をまとめてみようとしてとうとう出来なかったのが企業者利得の問題です。

岡部会計学

岡部 要するに，私が会計学の研究上重視してきたのは，会計学，会計法規，会計実践相互の関係というものです。私は，とにかく損益計算論の立場から一つ取り上げてみて，これらの相互の関係のもとで会計の機能というものをどのように理解すべきかというのが自分で相当努力してきた一つの問題だと言ってよいと思うのです。

会計学という場合，内容を取扱っているのが会計方法とまず理解したい。会計法規というものも，内容は会計の方法を法律的に規定していると言ってよいと思う。会計学で取扱っている会計方法は，会計とはこういうようにやるべきだというあるべき会計方法を皆さんが説いていると言ってよいと思う。会計法規の内容をなしている会計方法とは，会計実践をこうやれ，ああやれという，いわゆる一つの規範です。会計学のあるべき会計方法も一種の規範と言ってよい。別の言葉で言えば，一種のゾレン（Sollen）の規定

だと言ってよいと思うのです。ゾレンの規定を前提にして会計の指針を与えている。他方実際に行われているものをゾレンに対して一つのザイン（Sein）と理解して然るべきものだというのが私の考えてきたところです。ところが一般に会計学の取扱う内容はどういう性格のものかという議論が従来余りないのです。私に言わせると，会計学の内容で取扱っているのは，すべて今言ったゾレン的なものである。命題としては例えば，財産，資本，収益，費用というものはすべて漏れなく捉えなければならない。売上高は収益として，またそれに関する記録は原則として売上の都度行わなければならない。売上原価の算定はかくかくの棚卸計算法によるべきだ。減価償却の計算は特殊な場合を除いて定額法か定率法かいずれかの方法によらなければならない。商品，製品，原材料等の価格の算定は原則として原価主義による，但し低価主義によっても差し支えない。未実現利益は計上してはならない。貸借対照表と損益計算書は簿記の記録に基いて作成しなければならない。こういう例を上げると無数にあり，日本の企業会計原則をざっと検討してみると，すべて何々しなければならない，してはならない，場合によっては，することも出来る，という命題です。ここで一貫してみられることは会計という行為に対する指針を与えているという，いわゆる規範的命題です。そこで私は会計学を一つの規範学だと規定してきたのです。その規範によって会計実践を指示する。そこで会計理論とか会計法規によって指示される会計実践との関係は，別表のように私は理解してきたのです。すでに私が言ったように，通説，会計法規，会計実践は決して正しく行われているものではない。そこで正しく行うにはどうするかという積極的な見解を示さなければどうにもならないので，別表のように相互の関係を理解すべきものだというのが私の一つの考え方です。

もう一つの点は，従来会計学を研究している諸君は会計のやり方はどうすべきかとい

別表　理論・法規・実践からみた損益計算

(I) 理論	(1) (科学的基準)	1,000 (同上)	800 (同上)	200 (同上)	(会計理論上の利益の科学的把握)
	(2) (通説)	(より小) 980	(より大) 830	(より小) 150	(通説による理論上の利益の過小把握)
(II) 法規	(商法・税法等)	(より小) 980	(より大) 850	(より小) 130	(会計法規による利益の過小把握)
		収益－費用＝利益			
(III) 実践（実務）	(1) (一般的)	(より小) 970	(より大) 870	(より小) 100	(実践・実務による利益の過小計算)
	(2) (特殊的)	(より大) 1,010	(より小) 790	(より大) 220	(実践・実務による利益の過大計算)

うゾレンのことをよくやっているが，ザインの実際の会計実践のあり方についての研究が非常に不十分です。むしろネグレクトされているのが普通だと言ってよいと思うのです。だからこうすべきだと言いながら，すべきだと言ったことが実際どう行われているかという部面が甚だしく軽視されている。したがって私は，こういう点から自分で会計学の研究対象を，先きに言ったように蜷川先生にならって，会計方法というのだけれども，蜷川先生が会計方法を会計学の研究対象と規定されながら，もう一つの会計実践について先生の場合もほとんどネグレクトされているのです。その点は自分の先生であるが，蜷川先生の会計学の研究対象は研究すべきものの半分だけを取り出して規定され，あとの重要な半分を残されたままになっている。これが私の先生に対する批判的意見であり，今までそれを書いてきました。私は，ゾレンと規定されたものがザインとしてどのように実現されているかという点まで一体として捉えて研究しなければ会計の内容というものがわからないと主張してきたことです。

それともう一つの点は，会計機能というものを今言った関係において問題にしてきました。通説はご承知のように会計の機能を測定機能だとか伝達機能だとか極めて形式的なことを言っているにすぎないが，私は会計の機能とか役割を大きく三つに分けて考えてきたつもりです。会計は何の役に立って，どういう機能を果たしているか。その一つは，利潤獲得機能というのを果たしているのだということです。日常の会計記録は作ることが目的ではなくして，利用することが目的なのです。勿論利用するためには作らなければならないが，勘定科目に出てくるいろいろな数字は企業が経営のために全部利用しているわけです。経営のために利用するというのは，要するに金儲けのために利用しているのです。企業の会計記録は利潤を獲得するために，みんな役立てているのです。だから管理会計で用いられる記録もすべて利潤獲得のために役立てられていると言って間違いない。もう一つは，会計記録，つまり財務諸表を外部に発表するのは，要するに資本を集中するための手段である。資本を集めるための手段として報告の意味があると思う。これは外にもありますが，根本的に言えば，なぜああいう報告というものを外部に行うのか。相手方の利害を尊重する形で報告をしなければ企業は資本を集中出来ない。そういう点で，会計は資本集中機能をもっていると私は思う。それからもう一つは，会計の資本蓄積機能です。会計はいずれにしても粉飾とか操作が行われる。要するに利益を過小に計算するということです。これは別の言葉で言えば，過小に計算された部分を企業に蓄積するという作用をもっている。利益をごまかして過小に計算される部分は社外に流出しないで，社内に留保して資本蓄積に当てるというのが本来の経済的実態です。以上大きく分けて，会計の利潤獲得機能と資本集中機能と資本蓄積機能というのが会計の機能として考えるべきだというのが，私がとってきた一つの主張です。

中野　岡部会計学について，蜷川先生が何か先生にご意見を言われたことがありましたか。

岡部　ないです。私が批判論文をはじめて書いたのは，蜷川先生の古稀記念論文集です。先生のご教示を願いたい云々と書いたけれども，蜷川先生は京都府知事として忙しい最中でとてもその余裕はなかったろうと思います。私ばかりでなくて，今，武蔵大学にいる内海庫一郎君は先生の統計学批判の書物を書いたが，それも先生が知事になってからですので，「内海はおれのことをよくわかっていないんだ」というぐらいは言っているが，学問的にはお答えになる余裕がなかっただろうと思う。

最後にもう一つ，会計学全体の問題として欠陥に思ってきたのは，全体の学問的構成というものです。私が会計学を京都大学で担当してきたのは昭和24年からです。その頃の情勢で，会計学を簿記論からはじめる。要するに各論を一つ一つ講義していったわけです。会計学原理とか会計学総論に当たる書物はほとんどなかった。そして講義もほとんど行われていなかったのです。ご承知のように経済学には経済学原論とか経済学原理がまずあって，それからいろいろな各論に入るわけです。経営学も大体そうです。ところが会計学の場合には会計学全体をみとおしする総論とか原理にあたるものが行われていなかったのです。実は私が講義をはじめて暫くしてから，会計学会で日本の大学の会計学講義科目を調査したことがあるのです。その結果からみても，会計学総論にあたる講義科目が非常に少ない。書物もそれにあたるものがほとんどないくらいでした。私は非常に不思議に思い，あるいは疑問に思って，まず会計学総論というものの確立からはじめたいと思った。したがって京大でも私は昭和20年代の終わり頃から会計学総論という科目を講義した。今でも会計学の講義は順序から言って，総論の講義を行って，そのうえで簿記論とか財務諸表論とか原価計算論というものを行うべきだというのが私の考えですが，昭和20年代には会計学原理とか総論というものに皆さんの考え方が欠けていた。その後も大体そんな情勢が続いて，比較的最近になって原理や総論式の書物が増えてきましたが，会計学の講義で何をやっているかというと財務諸表論を講義しているところが案外にたくさんある。そこで私が京大の講義で会計学総論というものを志しながらやってきました。その講義の内容に当るものを「会計学総論」として『税経セミナー』という雑誌に昭和41年9月から昭和43年4月までの約1年半，第1講から第17講まで連載してきました。ここに連載したものは，当時私が大学で講義していたものをもう少し整理したものです。したがって私が会計学総論としてどんなことを考えてきたかは，これである程度わかってもらえるはずです。これも今みると，ずい分欠陥がありますが，当時私の会計学総論の内容だと言ってよいと思う。ところが会計学総論を自分で考え，それを構想してみたのだけれども，その場合まず前例が皆無に等しい。経済学原理とか

経済学概論には一定のタイプがある。マルクス経済学でも，近代経済学でも大体一定のタイプがある。どういう順序でどういう内容をもったらよいかというタイプです。それで私は自分で白いカンバスにデッサンでも書くつもりではじめ，少しずつあっちを繕ったり，こっちを繕ったりして今のような形にしましたが，それでもまだ満足してよいとは思わない。会計学総論をどういう順序でどういう内容をもって構成するかというのは，今でも与えられている一つの大きな問題だと思う。いずれにしても私は不十分ながら自分でそういうように着想しながらやってきた。その点が私の会計学研究のあり方の特徴の一つだと言ってよいと思う。

それからこれに関連して申し上げると，会計学の場合，根本的な問題は何を一体研究するのかということが残念ながら会計学者自身に十分に意識されていないと言ってよいと思う。何を研究するかと，今会計学者一人一人に尋ねてみたらどう答えられるか。しばしば会計学の書物には，会計学は会計を研究すると書いているものが多い。そして会計というのは，会計という行為，会計実践のことだと解釈しているのが普通である。とすると会計を研究するというのは，会計の実際とか会計実践を研究すると言い換えられる。けれどもこう言う方々は自分の書物で会計の実際とか会計実践を研究しておられるかと言うと，何もやっておられないのです。書いてあることは，結局会計をどうすべきだ，ああすべきだというやり方である。会計を研究対象にすべきだと言って，その書物では全然やっていなく，ほかのことをやっている。そういう点は，学者の観念において何を研究べきかという考え方が非常に不足しているし，自分で自覚していない一つの現われだと私は思う。これはあえて会計学の場合に限らない，非常に難しい問題だが，どんな学問においてもまず出発点として，何を研究すべきかということを確定しなければならない。

もう一つは，会計学はどういうふうに研究すべきか，すなわち会計学の研究方法論です。私は今まで高寺君や野村君に大学院のときに言ったことがあると思うが，会計学の研究はどういうようにしたらよいのですかと学生に問われたらどう答えるか。それを原稿用紙5枚に書くことは出来るだろうが，100枚に書いたらどうなるか。要するに学生に会計学はどのようにして研究べきですかと聞かれたら，教師としてその回答を用意してみてくれと私は言ってきた。ところが会計学の教科書の場合，経済原論の書物が冒頭によく経済学の研究方法について書かれているように会計学の研究方法が書かれている書物はまずないのです。この頃はアメリカで会計学の方法論についてある程度論じられています。そこには演繹法だとか帰納法だとか，何とか法といろいろ並べてあるのですが，あれではとても一般論であって，会計学に則した研究方法にはならないと私は思う。私は自分で会計学の研究方法はどういうようにあるべきなのか，今までいくつか論文を

書いてきました。そこで会計学の研究方法を私なりに考えてきたと申し上げられると思う。以上のようなことが，私が会計学でやってきた主なものと言えると思うわけです。

Ⅳ　会計学研究の回顧と展望

高寺　最後に先生の会計学研究の回顧と展望についてお話し願います。

岡部　回顧と言っても，考えてみるとはっきりと思い浮ばないのだが，私は会計学を研究していて，一般の会計学者が会計学は何を研究すべきだという意識がどうも不十分と言うか，むしろ欠けているように思うのです。会計学は何を研究すべきかと聞いたら，皆さん答えてくれない。

もう一つ，それと関連して会計学に関する学問論です。会計学は経済学とは違って規範的性格を非常に強くもっている。その意味で会計学は一種の規範学だと言ってよいと思うのです。そのように会計学とはどんな学問かという意識，あるいは自分でそれを検討してみようとする学問的態度が一般に非常に欠けているというのが私の痛感してきた一つの感想です。それからほかの学問のことは余り知らないが，会計学の分野では批判とか反批判とかが比較的少ない分野です。それ故批判しても答えようとしない。批判されたそのままのことをそのまま同じことを繰り返している妙な傾向が見られるのです。批判というもののあり方，それに対する反批判というもののあり方が大変欠けているのではないかと，もっとお互いに考えてみるべきだという感想を強く持っています。

それから別の面，すなわち教育上の問題から言って今でも私は悩みの種なのですね。私が会計学をやってきて，自分では特殊な学問とは思いたくないけれども，やっぱりどうも特殊な学問らしい。会計学について全然今まで知識のない学生にどうしたらわかり易く理解させることが出来だろうかというのが伝来の悩みなのです。どうも会計学は学生にとって理解しにくい学問の一つのように思える。だから講義において，会計学とはこういう学問だから自分たちも少し勉強しなければならないという興味と関心を持たせることが出来たら，講義の半分の目的は達せられるであろうと私は今まで思ってきました。会計学の演習において，学生がああそうかと理解しうるような形でやれるかと今でも悩みです。試験の答案をみると，教師が教室でしゃべったことや教材に書いてあることをひと通り書いている例が多いのだが。残念ながら中学校や小学校では教授法というのがあるが，大学にはない。（笑）各人が各人流にやっているのだが，会計学の教授法というのを誰か教えてほしいという感想さえ持っている。

それから，これから研究する人に私が言っておきたいことですが，会計学は一体何のために研究しているのか，会計学を研究する目的を皆さんはどこにおいているのかをはたして能動的，意識的に考えたことがあるのだろうか。結果からみると，企業の維持・

発展を図るために会計のあり方を自分は研究しているのだという答えがありそうに思う。そんなことを誰も言っている人はいないのですが，実際に会計学者がずっと説いていることは，どうやって企業を維持・発展させるかという思想がずっと底流にあるということです。もう一つの答えとして，いろいろな利害関係者の利害を調節するためだということが返ってくるだろう。だけど，いずれにしても答えがお互いに余りはっきりしないし，自覚も薄い。会計学の目的はどこにあるのだろうか，われわれの批判会計学の立場から私が言ってきたことは，要するに勤労者とか国民の生活に出来るだけ役立てるために会計学を研究しているのだと。これは本来，一般に学問の目的というのをかいつまんで言えば，とくに経済に関する学問では一層明確ですが，人間の生活を少しでも豊かにするとか，向上させるということであり，福祉（Welfare）というものを少しでも豊かにさせるところにあるのだと思う。人間生活から離れて学問はありえない。ところが会計学の場合，人間生活と会計学という学問がどう関連するのかという意識が非常に薄いように思われる。会計学においても人間の生活と不可分の関係にあるはずであり，その点から会計学を研究するのはお互に生活を豊かにし，向上させるために，この学問を研究しているのだと私は考えてきたし，考えたいと思っている。ごく一般論として，会計学は何のために研究しているのかということについて皆さんどうお答えになるか考えてほしいということがまず一つです。

それから通説の会計学の場合に当てはまるところ，批判会計学の場合にも私が最近やかましく論じているところの一つの問題点は，自分の意見や主張を表明するのに論拠というのが非常に欠けている場合が多いのです。私は昭和47年に「無理論的会計理論の一批判」，副題として「論拠不詳の主張について」という論文を書きましたが，これは以前からずっと痛感してきたことです。ある人の論文には，その人の癖だと思うのですが，「私はこう考える」という表明があちらこちらに出て来る。そこで「あなたが考えることは自由だけれども，どうしてそう考えるのか理由をはっきりさせてくれないと，私はこう考える。ああ考えると言ってもしようがない，学問にならん」と。私が一つ苦労してきたのは，多分こういう結論になるだろうと想定したことが，論拠づけてみようとすると途中で行き詰まってしまうのです。論理が通らないのです。仮説を設定してみたけれどもどうもいけないと，そこで放棄するよりしようがない。少なくとも自分が主張することとか意見の表明については理由とか論拠が明確でなければならない。会計学の通説の場合はひどいです。

それから，どうも私も反省しなければと思うことですが，学問には権威者がいるし，権威者の考えにとらわれるという欠陥が非常に多いと思うのです。権威は尊重されなければならないが，権威にとらわれてはいけない。もっと自分自身で自由に考える態度が

必要であると時々思いますね。どうも偉い人が言っているとすぐ右にならえ式の考えになりがちだけれども，お互いに反省してみる点だと思うのです。

それから，論拠が非常に不十分だという点に関連して，私が大学院時代に蜷川先生にやかましく言われてきたことの一つに，学問する場合に自分の用いる概念を明確にすべきだということです。統計学の場合，こういう問題が非常に具体的に出てくるのです。よく引き合いに出される賃金統計ですが，賃金の概念を明確にしなければ，賃金統計の正しいものは作れないのです。失業統計などもずい分インチキになっているのが多いが，失業者というのをどう概念規定すべきかまずそれから出発しなければまともに作れない。国民所得統計といったって，所得とはどういう概念か。そういう概念規定というのをやかましく言われてきました。

それと関連して，最近の問題で，ご承知のように不公平税制というのが言われている。ところが不公平税制というのは，何をもって不公平税制と言っているのか。どういうものが不公平と概念しているのか，どの点とどの点が不公平なのか明確な説明が残念ながら非常に欠けているのです。これも論拠です。一例をあげると，社会党系の民間の税制調査会があります。そこの税制改革の一つの点に広告費課税というのがある。広告費課税は私も結論として意味があると思うが，なぜこれをするのかという主張の根拠は何も示していないで，結論だけある。そして税収入がこれだけ上ると財源を計算している。このようにいろいろな項目をあげて財源計算をしているのだが，なぜこういう主張をするのか何の根拠も示してくれない。それ故どうも批判のしようもない。以上のような不公平ということなどの概念的内容とか具体的な根拠づけが非常に欠けていると言う点を皆さんに将来もっと考えてほしいと思っています。

それから批判会計学の場合，一般にある程度はやられていることですが，会計理論・会計法規・会計実践が非常に資本家的に歪められて行われていることに関連して，そういった歪みとか不当なこととかがわれわれに不利なことになっているなら，是正させるとか改善させるとかの結論が出てくるはずだと思うのです。そういうことを積極的に主張するということが案外にわれわれの方でも欠けているように思うのです。この点，ごく一般的に言って，会計のやり方，会計実践のあり方に直接問題となるのは会計法規です。そこで私が今言った観点からすると，法の改正を求めるということが一つの問題となる。租税特別措置法とかあるいはその他のいろいろな税法規定があって，それらが不公平だと言っている。そこで直接的には法の改正を要求することが当面の問題となるわけです。非常に難しい問題であるけれども，ごく一般的に言って，われわれ批判会計学の立場に立つものから法の改正を要求するとした場合，どこをどのように改正すべきだと要求するのかを具体的に検討してみることが必要ではないか。法の改正を要求しよう

とすれば，その理論的根拠を全部示さなければならない。さかのぼると，われわれ批判会計学が会計理論というものを自からお互いに確立する以外に，法の改正の要求が出来ない。このようなことを考えてきましたので，皆さん一つ検討してほしいと言うのが私の希望になります。