

經濟論叢

第七十二卷 第四號

- 資本蓄積と税制(一)…………… 岡部利良 (1)
- フオイエルバッハと市民革命(二) …… 平井俊彦 (23)
- 貨幣的要因と實物的要因…………… 前田敬四郎 (43)
- 近代會計學の方法論的一考察…………… 酒井文雄 (58)
-

[昭和二十八年十月]

京都大學經濟學會

近代會計學の方法論的一考察

酒 井 文 雄

は し が き

「會計學とゆう術語も、どうやら常識になつて來たが、それでも年輩の人達からは往々會計學などといふ學問があるのですかなぞと質問されることがある。まだ「こんな人達が居ること」を思うと會計學の普及に一段と努力をせねばならぬと切實に考へさせられる。」

これは、今から十三年ほど前に長谷川安兵衛氏によつて云われた言葉であるが、この言葉は今日もなお以前とは違つた意味で會計學の世界に生きていないだろうか。會計學のその後に於ける普及と發達とが、「會計學とは何ぞや」というこの一個の問いを、會計學者自身の問題として來ているように思われるからである。私は小稿で、會計學の研究に志してなお日の淺い者の一人として、この問いを近代會計學の方法論の領域に投げかけてみようと思う。研究方法論の問題こそ、凡ての學問研究者

がその研究過程で絶えず反省しなくてはならない一個の課題だからである。

私は、これを(1)會計學の學問立性格といふことから始めて、(2)研究對象の問題、(3)研究方法の問題、(4)研究視點の問題と逐次追跡していく。不勉強と誤解の點は、諸先生方の御示教を仰ぎ度いと思ふ。

(1) 長谷川安兵衛、「會計學」、三頁。

會計學方法論の大前提として考察されねばならない問題は、會計學は一体如何なる學問領域に所屬するのかといふ問題である。そしてこの問題は、會計學が一個の理論科學として成立するものなのか、或はまた一個の技術論として成立するものなのかといふ問いでもある。今日の會計學者は、その大部分が會計學の社會科學としての成立を謳歌しているかに見える。然し

乍ら、この問題は、會計學の學問としての存在は今日一体どこにその根據をおいているのかという反省なしには證明されないのである。だからして、今日の會計學者達のゆく社會科學としての會計學はその外見上の偉容にも拘らず、その内容の空虚さを徹いつくせないのである。

ゴムベルグは、彼の會計學に關する著書のなかで、科學について次のようにいつている。即ち、「科學は現實の認識であり、假設のない眞理の闡明である。科學は自然からその秘密を奪い取り、存在と生成の原因を發見し、これらに普遍妥當的な表現を與うべきものである。そして科學は、それが單に僧院や書齋に於て思辨的に取扱われるに止らず、民衆の中まで持ち出されるべきとき、たゞ抽象的な思想であるだけでなく行爲にまで移されるとき、その福利を齎らす認識が個人と全体との幸福の保證のために利用せられるとき、初めてそれは文化の推進者となり、人間とその直觀並に感情の純化を促し、その性格を形成し、正しい人道的社會組織に貢獻する。」と。

彼はまた、技術或は技術論について次のようにいう。即ち、「我々は我々が知覺したるもの現象を思辨的に處理して、眞理、自然並に物と事象との性質、自然生起の諸現象の因果的繋りの根柢をなしている法則を認識する。この認識から美なるもの、善なるもの及び有用なるものの達成に必要な手段を提提供する原則が導き出される。此種の原則の定立が技術若しくは技

術論の任務であるが、此の概念は實踐的な行爲そのものを意味するのではなく、合目的行爲の原則であると解される。」と。

私はこゝでは、右の會計學者ゴムベルグの云う科學と技術に對する考え方を呈示して、多くの會計學者達が主張する社會科學としての會計學の驅敵えの疑問の言葉に代える。そして、それはまた、このような反省を遠じての一個の社會科學としての理論會計學形成への願いでもある。今日凡ての會計學者が、實にこのような社會科學としての會計學形成のための陣痛を味わっているわけである。「方法の學」⁴⁾としての會計學の標案や「計數管理論」⁵⁾としての會計學の模案も、或はこういつた共通の問題を窺めての旅かも知れない。然し、忘れてならぬことは、今日の社會では會計技術論えの大きな誘惑が凡ゆる道で會計學者を待ち伏せているということである。かくして、會計學者はその研究過程に於て、絶えざる方法論えの反省を要請される。故なら、研究對象や研究方法或は研究視點の方法論的反省こそ、社會科學としての會計學研究のコースを正しく照明するに違いないからである。

- (1) 黒澤清「近代會計學」、五頁。阪本安一「會計學の性格と企業會計の公準」(企業會計昭和二七年二月号)。
- (2) ゴムベルグ「會計學方學論」(伊藤正一譯、二九一—三〇一頁)。(3) 岡右、四〇頁。
- (4) 島中禎一「勘定學說研究」、二〇頁。(5) 大塚俊郎「會計學における論理に關する一考察」(國民經濟雜誌・昭和

二

會計學の研究對象の決定は、その方法論的説明の最初の課題である。會計學の特有の研究對象を明らかにすることこそ、一個の學問領域としての會計學の成立に基礎を與えるものとなるからである。所が、會計學の學問的性格については口喧しい會計學者も、ことこの問題になると固く口をつぐんで多くを語らうとはしない。或は、この邊に會計學の價値にふれる問題が含まれているのかも知れない。そして、私は、從來の會計學者のこの問題についての説明は拙いてこれを分類するならば、次の二つの系統に分類されはしないだらうかと思ふ。

第一の系統に屬する見解は、個別企業とその中に於ける會計とを一体として理解する見解であり、「資本の循環過程」や「利潤發生の現實過程」を以て會計學の研究對象だとする見解である。この見解は畠中禰一氏や天野恭徳氏に代表される見解であるが、「經營活動」や「價値判斷に表現された具體的な經濟現象」を以て會計學の研究對象だとされる阪本安一氏やゲムベルグの見解もこの系列に屬するものでもらう。この系統の見解は、個別企業とその會計とを全く混同することによつて經營學の研究對象と會計學の研究對象とを同一視してはいないだらうかという点で、私には疑問が残る。

第二の系統に屬する見解は、會計學の研究對象を個別企業そのものではなく、かゝる個別企業の中での會計の持つ特殊性に求めようとする見解である。この系列に屬する見解は會計學の研究對象を會計の持つ特殊性の中に求めようとする点では共通点を持つてゐるが、かゝる特殊性を何によつて理解するかによつて次のような多様なものとなつてゐる。

[1] まづ、一個の記録計算方法としての會計方法を會計學の研究對象だとされる岡部利良氏の見解をみよう。即ち、氏はいう「會計學とは、きわめて一般的にいうならば、個別資本の循環過程における價値の記録計算の方法」そしてこれを會計方法と呼ぶならば「すなわち會計方法を研究對象とする學問であると規定する。」と。私も今の所、會計學の研究對象はこの邊に求められて然るべきだと思つてゐる。けれども、これにつゞく氏の會計方法に於ける三要素の考え方には未だ疑問を残してゐる。

[II] 次は、研究對象を「株式會社の會計組織」に求められる木村和三郎氏の見解と、これを「企業の計算制度」に求められる末松玄六氏の見解とである。末松氏は、研究對象が「企業の計算制度」であるという点を更に敷衍されて、「資本の循環過程の計數的把握の原理並に把握の仕方」といつておられる。合崎堅二氏のいわれる「制度理論」も、或はこれに近いものかと思われる。何れにしても、この種の見解が、現状での最も無難

な研究対象についての考え方でないかと思う。

[II] 會計學の研究対象を會計の持つ特殊性に求める第三の見解は、長谷川安兵衛氏に代表される一個の見解である。氏は、研究対象を「會計主体に歸屬する財産の價值的變化を表わす過去から未來に及ぶ數字」だとされる。然し、問題は會計學の研究対象とするものは氏のいわれるような數字そのものではなく、かゝる數字の内容と性質だということである。而もかゝる數字の内容と性質とは、氏のいわれるような企業主体に歸屬する財産だけではない。そして、この種の見解が極限される時、數學の一分科としての會計學が問題となるのである。

第二の系統に屬する見解は、右の他にも多種多様である。例えば、會計の持つ管理的諸機能を會計學の研究対象だとする Carboni に代表される見解も、この系統に屬するものとしてよいであろう。

會計學の研究対象に関する近代會計學者の諸見解は、大要右の如きものである。然し、私には残念乍ら、右のような諸見解の中どれ一つをとつて見ても、會計學が一個の獨立した科學としての自己を主張しうるような正當な根據は見出せないように思われる。そして問題は、今後の會計學の行くべき方向として研究対象の純化がいぜんとして残されているとゆうことである。

(1) 島中書一、前掲書、二七頁、三七頁。天野恭徳「企業資

近代會計學の方法論的一考察

本と勘定理論」(經商論叢・昭和二七年五月号)。

(2) 阪本安一、前掲論文。ゴムベルグ、前掲書、一三七一—八頁。

(3) 岡部利良「會計學の理論的性格」(會計、昭和二七年一月号)

(4) 木村和三郎「會計學」(經濟學の研究入門・日本評論社、昭和二八年三月)。

(5) 末松玄六「經營學と會計學を學ぶために」(經濟評論、昭和二七年四月号)。

(6) 合崎堅二「近代化と會計」(會計、昭和二六年一月号)

(7) 長谷川安兵衛、前掲書、五頁。

(8) ゴムベルグ、前掲書、一二二頁。

三

會計學の方法論的説明の第二の課題、研究方法の問題である。そして、奇妙なことには、この研究方法の問題に對しても、殆んど大部分の會計學者はこれと價正面から取り組まうとはしないのである。私はこゝでは、島中氏に従つて、會計學の研究方法を(1)歴史的・現實的・體體的・動態的方法と、(2)非歴史的・形式的・個別的・靜態的方法との二つの系統に分類して考えてみたいと思う。

第一に歴史的・現實的・體體的・動態的方法についてであるが、このことについて當の島中氏は次のようにいつている。即ち「歴史的方法とは理論の歴史性を認めて、現在社會の最も支配的關係たる資本主義的經濟關係を對象となし、これのみを把

握しうる理論を形成せんとする方法である。現實的方法とは何等の理論的体系を前提とせずして、先づ第一に具體的現實關係を我々の研究の出立点となし、これより理論を抽出する方法であつて、それは同時に具體的方法である。總体的方法とは一個の統一體としての資本循環過程全体を對象となし、斯る總体的關係から理論を形成する方法である。動態的方法とは資本循環の動的方面、即ち取引過程を理論の出立点とする方法である。」と。この系統に屬する研究方法を主張する會計學者として木村和三郎氏がある。氏はこれを、「會計學の研究方法として特有のものはない。會計學が社會科學ことに經濟學の一分科である經營經濟學に屬する學科である以上、經濟學一般に通用する研究方法は、そのままつて會計學に適用されるのである。經濟學の研究方法として認められている『分析』と『綜合』が會計學の研究方法であり、これ以外にはありえない。」とされる。もつとも、ゴムベルグもこの分析と綜合を會計學の研究方法の一つとしてあげるのであるが、彼のゆり分析と綜合が木村氏のゆりそれと全く内容を異にすることは後にふれる。

第一の非歴史的・形式的・個別的・靜態的方法についてであるが、これはさきにも指摘した如く、從來の大部分の會計學者が無意識的にとつて來た研究方法である。この方法について、畠中氏は次の如くいう。即ち、「非歴史的の方法とは理論の歴史性を認めずして現在社會に存在する總ての經濟關係に妥當する

理論の樹立を志す方法である。形式的方法とは具體的現實を理論の出立点となさずして、寧ろ逆に一定の理論的精想を前提となし、これより現實關係を説明することによつて理論を形式せんとする方法であつて、それは同時に抽象的方法である。個別的方法とは、總体的觀察をなさずして、個別的な取引關係から出立して理論を抽出する方法である。靜態的方法とは資本循環の靜的方面、即ち貸借對照表を理論の出立点とする方法である。」と。木村和三郎氏は、右のような研究方法を「勘定形式的計算思考」と呼び、從來から一部の會計學者はこの「勘定形式的計算思考」を以て會計學の研究方法の特有のものとしていゝるが、實はこの「勘定形式的計算思考」そのものは會計學の研究方法ではなくて研究對象の一部であるとされている。そして氏は、このような誤りの生じた理由は「實務處理の一つの特有な方法が學としての會計學の研究方法と誤解混淆されたからであり、事務處理の方式方法と學問の研究方法とは別個のものである。」といわれる。私は、このような一例を阪本安一氏の「勘定的思考方法」の中に見出されるのでなからうかと思つてゐる。また、この系統の研究方法を考察するに際し、ゴムベルグのいう「目的論的研究方法」なる分類も參考になるように思われる。彼は「目的原理に付しうるものは行爲だけで、現象はそりでない。」として、自己の研究方法を「因果論的研究方法」としてゐるが、私は彼を含めて從來の大部分の會計學者の研究

方法はこの目的論的研究方法でないかと考えている。大塚俊郎氏の従来の會計學に特有の幼稚な形式論理えの批判もまた、大いに傾聴に値するものがある。この問題は、會計學者が會計目的を云々する場合大かれ少かれ無意識的に陥つてゐる一つの通弊であるといえないだらうか。

最後に、最近の會計學の研究方法に於ける一つの特徴的な傾向としての「進化論的研究方法」の問題に是非とも一言しなればならない。私は、最近の大部分の會計學者がその論争の渦中にある會計學の領域えの(1)會計公準、(2)會計原則、(3)經濟理論の導入の問題は會計學方法論の観点から一個の改良主義的研究方法の適用の問題でないかと考える。それらは、なるほど表面上は會計學の研究方法の進化として反映されている。けれども、それらは決して本質的に會計學の傳統的な研究方法たる目的論的研究方法や經營の立場を揚棄しはしないからである。こうした新しい傾向は、會計學の研究方法を問題とする場合見逃してならない一点である。然し、これらの詳細については、ここでは割愛して他日を期することゝしたい。たゞ問題を會計原則に限定して考えて見ても、會計原則が必ずしも「財務諸表に於ける最善のものえの道徳」¹²⁾ではないのであつて、企業¹³⁾の會計實踐が自らまた「企業會計原則のみに依存する危険性を排除する自衛策」をとらねばならぬ現實のあることを指摘して

おきたい。

- (1)、(4) 島中福一、前掲書、六八一七三頁。
- (2) 木村和三郎、前掲論文。
- (3) ゴムベルグ、前掲書、一六六頁。
- (5)、(6) 木村和三郎、前掲論文。(7)阪本安一、前掲論文。
- (8)、(10) ゴムベルグ、前掲書一〇六頁。(9)同上、一一七頁。
- (11) 大塚俊郎、前掲論文。
- (12) Poin and Litton; An Introduction to Corporate Accounting Standards, P. 6.
- (13) 奥村誠次郎「會計理論と實務との諸問題」(企業會計、昭和二七年一月廿号)。

四

會計學の方法論的説明の第三の課題は、研究視點の問題である。そして、この問題については、會計學者に通弊ともいふべき社會經濟的研究視點の欠除からくる「經營の立場」というものが問題となる。従つて、私はこゝでも、この研究視點の問題を、(1)社會經濟的研究視點と、(2)個別經濟的研究視點との二つの系統に分類して考察する。

第一の社會經濟的研究視點は、木村和三郎氏の次のような言葉がこれを代表している。「あらゆる經濟上の諸制度が經濟法則性に従つて、即ち資本の運動法則に順應して生成し、發展し消滅することは基本的命題として證明済みである。簿記會計上の諸原則、諸理論、諸形式も亦この例外であり得ない¹⁴⁾。そして、このような研究視點は、岡部利良氏の「會計學の理論的性

格²⁾についての吟味や宮上一男氏の「工業會計制度の研究」を共通に流れているし、中村万次氏の「勞働關係と企業經理」の觀點を形成している。これらの研究視点こそ、現代資本主義の基本的經濟法則が獨占資本の具体的な資本循環過程をどのよう貫くものであるかを明らかにし、またかゝる獨占資本の會計制度がこの過程で如何なる役割を果しているかを明らかにするものである。

第二の個別經濟的研究視点は、阪本安一氏の「會計學の性格と企業會計の公準」なる一文にこれを確認することが出来る。即ち、阪本氏はいわれる。「われわれは現實の企業會計が、主として資本家階級のために利用せられているからといって、會計學は資本家の立場に立つて資本家階級のために行われる學問であると断定してはならない。社會科學の研究のためには、あくまでも歴史的事實を客視的に把握することが必要である。その研究の結果が、如何に利用せられるかは、敢えて科學の問う所ではないのである。科學としての會計學においては歴史的事實の客觀的把握のために、企業經營における資本家支配を認めながらも、市民社會の重要な構成分子としての經營の立場をとつて、これを觀察し理解するのである。」と。これこそ正に、科學の墮落であろう。坂本氏は、少くともこゝでは、學問の立場と事務處理の立場とを明らかにとり違えておられる。「商人社會の所産である簿記や會計の世界では、その問題の提起が

『商人性』に基礎をおくのは當然だという常識論³⁾が、こゝでは會計學者阪本氏の頭腦を支配しているように思われる。阪本氏には、會計學は今日「社會科學が担う共通の課題に創造的に協力するでなければ學問としては無意味なものになつてしまふ⁴⁾」という意味が、少しも理解されていないようである。然し、問題は阪本氏に限定されない。會計學の主要な關心が個別經濟に集中するということも、會計學の研究視点が個別經濟的研究視点であるということとの混同は、多くの會計學者がともすれば陥り勝ちな過ちなのである。そして、この多くの會計學者に共通の個別經濟的研究視点を、實は長い間科學としての會計學の成立を妨げて來た最も大きなわざわいだったといえよう。

凡ての會計學者に今日要請されている一つの課題は、個別經濟を個別經濟自体の中に認識するのではなく、個別經濟を社會經濟の現實の中に再認識することである。そして、このことはまた、會計學方法論の面からいって、研究視点的個別經濟的研究視点から社會經濟的研究視点への移動の問題として要請されているわけである。

(1) 木村和三郎「金種獨占下における會計理論の變貌」(經濟評論、昭和二十六年六月号)。

(2) 岡部利長「會計學の理論的性格」(會計、昭和二十七年一月号)。

- (3) 宮上一男「工業會計制度の研究」山川出版社。
 (4) 中村万次「労働關係と企業經理」(會計、昭和二年三月号)。
 (5) 阪本安一、前掲論文。
 (6)、(7) 合崎堅二「會計におけるプラグマティズムの再確認」(企業會計、昭和二年五月号)。

む す び

「會計學とは何ぞや」という一個の問いに始まつた小稿は、再びこゝで同じ問題に立ち戻らねばならない。即ち、この小稿のそもそもの出發点は、三年前に遡る私のペイトン研究の課程で起つた會計學という一個の學問領域そのものへの一つの疑問である。會計學といわれる一個の學問領域が成立するとして、それはどのような性格の學問なのか。かゝる學問領域では、その研究対象は何であり、その研究方法はどのようなものであり、その研究視点はどうなつてゐるのか。ペイトンの一九一八年の處女作を手始めに彼の一連の著作を讀みつゞける過程で、私の脳裡を絶えず支配した一個の問いはこのようなものであつた。アメリカ會計學界の一方の雄といわれる理論家ペイト

ンの著作そのものが、またこのような問いにみちみちていたからでもあらう。何れにしても、ペイトンの考え方自体は、會計學上の所謂通説から遙かに距離を保つてゐる。私は、こゝで、ペイトンが投げかけてきた會計學方法論の問題を、ペイトンの外でこのようにまとめてみたわけである。一つにはペイトンを理解するためには一度ペイトンを離れることが必要であつたがためと、一つには會計學上の所謂通説を知らずしてはまたペイトンが理解できないという理由からである。私は、こゝで再びペイトンに戻り、そして、今度はペイトンの中でこの同じ二個の問題を考え直してみたいと思う。私が研究方法の個處で「進化的研究手法」の問題に多少ふれながら問題を素通りして來たのは、實はこのような事情においてであつた。

會計原則の制定、會計雜誌の氾濫、會計問題の錯綜、これらのことは果して一個の科學としての會計學の發展を約束するものなのだろうか。會計學者は、果して今日、益々その數を増しつゝある會計諸數値の中に生活する人間の問題を、社會の問題を、どれ程眞剣に考へてゐるのだろうか。私は、このような問いを以て小稿を結ぶことにする。