

# 經濟論叢

第135卷 第4号

---

所有者会計にたいする代替会計の開発構想……高 寺 貞 男	1
「貨幣の非国有化」論：ハイエクにおける 「信頼」と「管理」……………二階堂 達 郎	12
運命愛——ニーチェの根本思想—— ……………山中 浩 司	30
外貨換算会計基準の変更と多国籍企業の ロビング活動……………小 野 武 美	49
名誉教授インタビュー 堀江保藏名誉教授に聞く……………	73

---

昭和60年4月

京 都 大 学 經 濟 學 會

# 所有者会計にたいする代替会計の開発構想

高 寺 貞 男

われわれは〔会計〕情報システムの歴史を研究すべきである。〔そして〕われわれは現行の〔会計情報〕システムを合理化することをやめ、それを進化させる方法を案出すべきである。

——アントニー・G・ホップウッド<sup>1)</sup>——

## I 企業会計システムの過去・現在・未来

最近4年間に発表した論文「経営者会計から所有者会計へ」およびいくつかのエッセー<sup>2)</sup>において詳しく論証し、かつ実証したように、資本主義企業の利益会計システムは、(粗付加価値から減価償却を差し引いた)付加価値の分配序列(保証)の相異に着目すれば、パチャーリ以前から存在してきている古典的パートナーシップ会計のように、付加価値( $V_a$ )から契約上保証された先配(確定)項目として労働者への賃金( $W$ )、債権者への(他人資本)利子( $I_c$ )以外に、さらに(無限責任を負うパートナーへ契約上保証された確定利子を先配しても、問題は生じないので)所有者への(自己資本)利子( $I_p$ )を分配すると同時に、それらを費用として控除して、その結果算定される利益( $P_m$ )を経営者(実際には、所有経営者)のみに帰属する後配(不確定)項目として処分してゆく「経営者会計」<sup>3)</sup>(manager's accounting)と呼ぶ会計システム

$$V_a - (W + I_c + I_p) = P_m \dots\dots\dots (1)$$

1) Holzer, p. 161.

2) 高寺, 1981年, 1-16ページ; 1982年, 39-45ページ; 1984年, 17-22ページと48-53ページ。  
Takatera and Nishikawa pp. 141-149.

3) Kats, p. 313.

と、株式会社会計のように、付加価値から先配（確定）項目として労働者賃金、債権者利子以外に、さらに（有限責任しか負わない株主へ確定利子を先配すれば、問題が生じるので、その代わりに）経営者への報酬（ $C_m$ ）を分配すると同時に、それらを費用として控除して、その結果算定される利益（ $P_p$ ）を所有者にのみ帰属する後配（不確定）項目として処分してゆく「所有者会計」<sup>4)</sup>（proprietor's accounting）と呼びうる会計システム

$$V_a - (W + I_c + C_m) = P_p \dots\dots\dots(2)$$

とに大別することができる。

さらに、細分すれば、企業会計システムは、江戸中期日本や産業革命期イギリスの発展したパートナーシップ会計のように、（無所有経営者が出現したので）経営者会計と所有者会計の共通集合として再構成された会計システム

$$V_a - (W + I_c + I_p + C_m) = P_m \cap P_p \dots\dots\dots(3)$$

と、現代アメリカのパートナーシップ会計のように、（株式会社会計の支配下に編入されたので）経営者会計と所有者会計の合併集合として再構成された会計システム

$$V_a - (W + I_c) = P_m \cup P_p \dots\dots\dots(4)$$

とに区分することもできる。

ただし、現代アメリカのパートナーシップ会計は古典的パートナーシップ会計と株式会社会計の妥協の産物にすぎないので、（各企業形態に固有の付加価値の分配序列（保証）の相異に則して）企業会計システムを構成する基本原則からはずれた例外として除くと、資本主義企業の会計システムは、歴史的には、

- 1) 経営者会計として構成された古典的パートナーシップ会計
  - 2) 経営者会計と所有者会計の共通集合として再構成された発展したパートナーシップ会計
  - 3) 所有者会計として構成された株式会社会計
- という段階を経て発展してきたと解釈することができるであろう。

4) Kats, p. 313.

いずれにしても、以上のような「会計〔システム〕の過去についての知識は……会計の現在および未来を理解〔し、かつ構想〕する助けとなる」<sup>5)</sup>から、これまで追跡してきた会計システムの発展過程から形式論理によって未来の会計モデルを演繹してみると、付加価値から先配（確定）項目として債権者利子、所有者利子、経営者報酬を分配すると同時に、それらを費用として控除して、その結果算定される利益（ $P_w$ ）を労働者にのみ帰属する後配（不確定）項目として処分してゆく「労働者会計」と呼びうる会計システム

$$V_a - (I_c + I_p + C_m) = P_w \dots\dots\dots(5)$$

ばかりでなく、さらに、付加価値から先配（確定）項目として債権者利子、経営者報酬を分配すると同時に、それらを費用として控除して、その結果算定される利益（ $P_p \cup P_w$ ）を（経営者を雇い入れる）労務出資労働者に帰属する後配（不確定）項目として処分してゆく「労務出資労働者会計」と呼びうる、所有者会計と労働者会計の合併集合として設計される会計システム

$$V_a - (I_c + C_m) = P_p \cup P_w \dots\dots\dots(6)$$

または、付加価値から先配（確定）項目として債権者利子、所有者利子を分配すると同時に、それらを費用として控除して、その結果算定される利益（ $P_m \cup P_w$ ）を（経営者と労働者が連合した）勤労者に帰属する後配（不確定）項目として処分してゆく「勤労者会計」と呼びうる、経営者会計と労働者会計の合併集合として設計される会計システム

$$V_a - (I_c + I_p) = P_m \cup P_w \dots\dots\dots(7)$$

を想定することができよう。

そこで、以下、本稿においては、かかる未来の会計モデルをガイド・ポストとして、（さきに発表した論文「イギリス批判会計学派の方法論」<sup>6)</sup>で果しえなかった）「一般に用いられている〔所有者〕会計にたいする反対物である代替会計（alternative accounts）を開発する可能性」<sup>7)</sup>を現実化する課題に取り組む

5) Johnson, p. 1.

6) 高寺, 1984年12月, 1-17ページ。

7) Cooper, p. 283.

ことにしたい。

筆者の能力不足のため、本稿がかかる課題を十分に達成しえたとはいえないけれども、所有者『会計のコンヴェンションを超えて』<sup>8)</sup>「規範的会計システムを〔代替会計として〕提案する」試みを通じて、「現行の〔所有者会計〕実務の変革」<sup>9)</sup>に少しでも貢献することができれば、幸いである。

## II 所有者会計から代替会計へのルート探索

すでにのべたように、現在一般に用いられている「会計システム〔である株式会社会計〕は、19世紀半ばに認識された資本主義の必要を満たすために、〔それ以前の発展したパートナーシップ会計に費用として組み込まれていた自己資本利子を切り捨てて、所有者会計として〕設定されたが、〔やがて〕変化してゆく経済の必要に抵抗する硬直した、無限に永続しようとする構造になってしまった」ので、それに関係した既得権益の「外側からはともかくとして〔内部から〕それを根本的に改革する機会ほとんどない」<sup>10)</sup>といえよう。

事実、所有者会計のような「使い古した情報システムとそこに含まれている潜在的世界観は結束して〔制度として〕確立しており、〔あらゆる〕変化に抵抗する。」<sup>11)</sup>したがって、それに関係した既得権益の外側からといえども、「代替社会・経済システムを支えると思われる代替会計システム (alternative systems of accounting) を考察〔し、かつ実施〕することは〔きわめて〕困難である」<sup>12)</sup>が、そこに立ちふさがる隘路を通り抜けて、所有者会計から代替会計にいたるルートを発見するためには、「株主上位 (shareholder dominance) の会計処理にたいする代替案」<sup>13)</sup>を意図してすでに考案され、かつ実施されているいくつかの会計システムを検討してみる作業が不可欠である。

8) Gambling, 1978.

9) McDonald and Puxty, p. 61.

10) Briston, p. 107.

11) Hedberg and Jönsson, p. 48.

12) Puxty, Oliga and Soo, p. 22.

13) Puxty, Oliga and Soo, p. 24n.

そこで、まずはじめに、これまでいくつかの資本主義国で実行されてきた付加価値会計についてみると、そこでは、株式会社における先配（確定）項目に株主配当（ $D$ ）と内部留保（ $R$ ）からなる後配（不確定）項目を連繫表示する様式（ $W+I_c+C_m+(D+R)=V_a$ ）が採用されているから、表示様式に関するかぎり、付加価値会計は所有者会計に「固有の偏向を〔引き継ぎ〕繰り返していない」<sup>14)</sup>ことはたしかである。

しかし、付加価値会計は所有者会計に従属するサブシステムとして、株主配当はもとより、内部留保された利益の株主への帰属関係にたいし「反ばくすることはなにもしていない」<sup>15)</sup>したがって、そこに所有者会計を止揚する契機を見出すことは不可能に近いといわざるをえない。

つぎに、所有者会計の枠内で所有者を株主から国家または公的機関へ切り換えたにすぎない国有企業会計や公企業会計とは異なる独自の会計システムとして、現在ユーゴスロヴィアで実験されている自主管理組織会計についてみると、付加価値から先配（確定）項目として債権者利子と先配（付加価値応分の半確定）項目として（所有者利子の代わりに、全社会と地域社会の必要を充足するために分担する）社会的負担（ $S$ ）を分配すると同時に、それらを費用として控除して、その結果算定される利益（ $P_y$ ）を（経営者と労働者が連合した）勤労者にのみ帰属する後配（不確定）項目として（消費者基金と企業基金への繰り入れも含めて）処分している<sup>16)</sup>。

$$V_a - (I_c + S) = P_y, \dots\dots\dots (8)$$

$S \doteq I_p$  の場合には、 $P_y \doteq P_m U P_w$  となるから、この自主管理組織会計はさきに経営者会計と労働者会計の合併集合として設計した勤労者会計と呼ぶうる会計モデルに近似した会計システムと位置づけることができる。

とはいえ、ユーゴスロヴィアの自主管理組織会計のような「資本の必要にも

14) McDonald and Puxty, p. 63n.

15) McDonald and Puxty, p. 63n.

16) Turk, pp. 24-41a.

とづかない〔という意味で非資本主義的な〕会計<sup>17)</sup>システムは、所有者会計に対抗する「非公式的な反情報システム」<sup>18)</sup> (an informal counterinformation system) というよりも、むしろそれを媒介としてはじめて実現可能となる合情報システムと考えられる。

したがって、それを無媒介的に資本主義企業へ適用することはできないから、われわれは迂回路として資本主義的關係の「安定勢力〔として機能している所有者会計〕に<sup>カウンター・アクト</sup>抗する〔揺さぶり〕機構を内蔵した情報システムを設計しなければならない<sup>19)</sup>」が、その場合に、われわれにとってもっとも頼りになる手懸りは、1979年から1980年にかけてシェフィールド大学のアントニー・G・パックスティーその他によって提案された、所有者、経営者、労働者にそれぞれ帰属する階層別利益を別個に算定し、それらを並列表示することによって、それらの共通集合として所有者、経営者、労働者にとともに帰属する共通利益を導き出す「相互交流式会計」<sup>20)</sup> (“rotating” accounts) をおいて他に求めることはできないと思われる。

### III 「相互交流式会計」における並列表示と直列表示

パックスティーその他によれば、所有者会計においては、「企業の所有者以外の組織参加者への支払いはすべて、所有者に帰属する『利益』が示される前に負担されねばならない『費用』として処理される」が、このような所有者会計に「内蔵されている偏向」<sup>21)</sup>を修正「可能ないくつかの代替会計方法」<sup>22)</sup> (some possible alternative methods of accounting) のひとつである「相互交流式会計においては、一連の財務諸表が各〔組織〕参加者別に作成される。」<sup>23)</sup>いいかえると、「多くの利益計算表がそれぞれ一連の〔組織〕参加者の

17) Puxty, Oliga and Soo, p. 23.

18) Gambling, 1978, p. 51.

19) Hedberg and Jönsson, p. 52.

20) McDonald and Puxty, p. 60.

21) Puxty, Oliga and Soo, p. 24.

22) Puxty, Oliga and Soo, p. 23.

23) McDonald and Puxty, p. 60.

観点から作成される。」<sup>24)</sup>

いま、その作成手続を説明すると、「〔第1段階では〕各利益計算表は他のすべての〔組織〕参加者〔へ先配（確定）項目として支払われたもの〕を『費用』として処理する。それによって、〔第2段階では〕一連の〔組織〕参加者が〔後配（未確定）項目として〕分配にあずかる残余利益（surplus）を示す。」<sup>25)</sup>

「かかる一連の〔相互交流式〕会計においては、資本〔所有者〕はもはや上位の地位（primary place）を占めていない」から、所有者会計に固有の「情報偏向は除去されるであろう。」<sup>26)</sup>

ただし、ここに引用した相互交流式会計の手続説明では、（組織参加者にそれぞれ帰属する階層別利益を算定して、並列表示する）第1段階の手続から（すべての組織参加者とともに帰属する共通利益を算定して、直列表示する）第2段階の手続が導き出される過程に言及していないため、そのところが不明のまま放置されている。

そこで、その点についての理解を容易にするために、これまでと同じように、組織参加者を所有者、経営者、労働者に限って、第1段階の階層別利益の算定と並列表示から（相互交流によるしぼり込みを通じて）第2段階の共通利益の算定と直列表示へ転形してゆく過程に重点を置いて、相互交流式会計について筆者独自の注解を加えると、

まず、相互交流式会計の第1段階においては、(2)式の所有者会計、(1)式の経営者会計、(5)式の労働者会計を連立方程式のように並列表示した階層別利益計算表が作成される。

$$\begin{cases} V_a - (W + I_c + C_m) = P_p \\ V_a - (W + I_c + I_p) = P_m \\ V_a - (W + I_p + C_m) = P_w \end{cases}$$

24) Puxty, Oliga and Soo, p. 24

25) Puxty, Oliga and Soo, p. 24.

26) Puxty, Oliga and Soo, p. 24.



それをみれば、所有者、経営者、労働者はそれぞれ相手の組織参加者がすでに先配（確定）項目として  $I_p, C_m, W$  の分配にあずかると同時に、それらを費用として処理していることがわかるから、その点を相互に認め合せて、それぞれに帰属する階層別利益からさらに  $I_p, C_m, W$  を差し引くと、すべての組織参加者にとともに帰属する残余利益として算定される共通利益 ( $P_r$ ) は、いずれの観点から算定しても、相等しくなることがわかるであろう。

$$P_p - I_p = P_m - C_m = P_w - W = P_r \dots\dots\dots (9)$$

そこで、相互交流式会計の第2段階においては、所有者会計、経営者会計、労働者会計の共通集合として、すべての組織参加者にとともに帰属する共通利益を算定し、直列表示した共通利益計算表が作成される。

$$\begin{aligned} V_a - (W + I_c + I_p + C_m) &= P_p \cap P_m \cap P_w \\ &= \frac{1}{3} \{ (P_p + P_m + P_w) - (I_p + C_m + W) \} = P_r \dots\dots\dots (10) \end{aligned}$$

その場合、(10)式は(3)式と同じ構成となるが、さきの(3)式の発展したパートナーシップ会計で算定される利益が（所有者以外にも分配可能であったとしても）主として所有者へ帰属する性向をもっていたのにたいし、この(10)式の相互交流式会計の第2段階で残余利益として算定される共通利益は、所有者、経営者、労働者にとともに後配（不確定）項目として分配可能なものとして表示されているのである。

#### IV 「相互交流式会計」による対話的意思決定過程の展開

いずれにしても、相互交流式会計の第2段階において算定表示される共通利益は、 $(P_p + P_m + P_w) < (I_p + C_m + W)$  の場合には、マイナスの共通利益（共通欠損）として繰り越されねばならないが、 $(P_p + P_m + P_w) > (I_p + C_m + W)$  の場合には、所有者、経営者、労働者の間で分配しても差し支えないから、もし、組織参加者の間で相互に交渉がなされた結果、共通利益が所有者、経営者、労働者にそれぞれ  $\frac{1}{3}$  ずつ後配する同意が成立したならば、すでに先配された分を

含めて、所有者には  $I_p + \frac{1}{9}\{(P_p + P_m + P_w) - (I_p + C_m + W)\}$  が<sup>27)</sup>、経営者には  $C_m + \frac{1}{9}\{(P_p + P_m + P_w) - (I_p + C_m + W)\}$  が<sup>28)</sup>、労働者には  $W + \frac{1}{9}\{(P_p + P_m + P_w) - (I_p + C_m + W)\}$  が分配されることになるであろう。

もちろん、共通利益の分配をめぐる相互交渉の実際においては、このような結果にならないのが普通であるが、相互交流式会計によれば、「すべての〔組織〕参加者は……残余利益 (surplus) 〔の分配〕をめぐる交渉上多かれ少なかれ平等の地位に置かれる」から、相互交流式会計は「残余利益 (surplus) の分配をめぐる一層有効な交渉を容易にする〔といえる〕であろう。」<sup>27)</sup>

あらためて指摘するまでもなく、「会計〔システム〕は〔本来、利害関係の対立する〕各種の〔組織参加者または〕行動者に共通言語と〔それによる〕交渉の枠組みを提供することによって共有された現実〔認識〕にもとづく交渉を容易にする」<sup>28)</sup>ものであるが、相互交流式会計の（特に階層別利益計算表にみられる）ように、多かれ少なかれ「所有者の利害関係」<sup>29)</sup> (proprietor's interest) から「解放された問題関心 (emancipated interest) にもとづく代替」<sup>30)</sup>会計は、それが表現する（各組織参加者の観点から、いく通りにも多様に解釈できる重層的意味をもつ）「体系化された多義性」<sup>31)</sup> (systematised ambiguity) を通じて、「対話的意思決定過程 (dialectical decision processes) を容易にするために、利用することができる。」<sup>32)</sup>

いや、そればかりではない。相互交流式会計のように、これまで「選択されなかった代替〔会計の〕開発の研究は、すでに選択され〔かつ、使い古され〕た〔会計〕実務の論理を〔過去に遡って〕解明する〔ことにも〕役立つであろう

27) Puxty, Oliga and Soo, p. 24.

28) Cooper, Hayes and Wolf, p. 183.

29) McDonald and Puxty, p. 54.

30) Chua, Laughlin, Lowe and Puxty, p. 40.

31) Gambling, 1984, p. 41.

32) Hedberg and Jönsson, p. 47.

う。』<sup>33)</sup>その結果、「会計専門家がどうして会計が現在の様相を帯びるにいたったかを理解すれば、彼らには、会計……の未来について知的判断を下す用意がなされた』<sup>34)</sup>といえよう。

いずれにしても、未来に期待される「会計実務の変化は社会の意識（たとえば、代替『会計』と社会における会計の役割の認定）と究極的には社会の変化の双方を要求している』<sup>35)</sup>ので、かかる基本認識にそって、相互交流式会計のような代替会計の実行とそれを支えるインフラストラクチャーの構築を積み重ねてゆけば、そのかなたに未来の会計モデルとして設計した労務出資労働者会計または勤労者会計の実現を展望できるであろう。

#### 《引用文献》

- Richard Briston, "The Evolution of Accounting in Developing Countries," *The International Journal of Accounting, Education and Research*, Vol. 14, No. 1, Fall 1978.
- Wai Fong Chua, Richard C. Laughlin, E. Anthony Lowe and Anthony G. Puxty, "Four Perspectives on Accounting Methodology," Unpublished Paper, Division of Economic Studies, University of Sheffield, November 1981.
- David Cooper, "Tidiness, Muddle and Things: Commonalities and Divergencies in Two Approaches to Management Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, 1983.
- David J. Cooper, David Hayes and Frank Wolf, "Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No. 3, 1981.
- David J. Cooper and Michael J. Sherer "The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 3/4, 1984.
- Trevor Gambling, *Beyond the Conventions of Accounting*, Macmillan, 1978.
- Trevor Gambling, *Positive Accounting: Problems and Solutions*, Macmillan, 1984.

33) Cooper, p. 283.

34) Johnson, p. 1.

35) Cooper and Sherer, p. 222.

- Bo Hebborg and Sten Jönsson, "Designing Semi-confusing Information Systems for Organizations in Changing Environments," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, 1978.
- H. Peter Holzer (ed.), *Management Accounting 1980* (Proceedings of the University of Illinois Management Accounting Symposium), Department of Accountancy, University of Illinois at Urbana-Champaign, 1980.
- H. Thomas Johnson, "The Role of Accounting History in the Education of Prospective Accountants," Department of Accountancy, University of Glasgow, 1984.
- P [ieter] Kats, "A Surmise regarding the Origin of Bookkeeping by Double Entry," *The Accounting Review*, Vol. 5, No. 4, December 1930.
- Denys McDonald and Anthony G. Puxty, "An Inducement-Contribution Approach to Corporate Financial Reporting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.4, No. 1/2, 1979.
- Anthony G. Puxty, John C. Oliga, Wai Fong Soo, "Accounting and Economic Imperialism in the Third World," Unpublished Paper, University of Sheffield, September 1980.
- 高寺貞男「経営者会計から所有者会計へ」『経済論叢』128巻1/2号, 1981年8月。
- 高寺貞男『会計学アラカルト』同文館, 1982年。
- 高寺貞男『会計学パラドックス』同文館, 1984年。
- 高寺貞男「イギリス批判会計学派の方法論」『経済論叢』134巻5/6号, 1984年12月。
- Sadao Takatera and Noboru Nishikawa, "Genesis of Divisional Management and Accounting Systems in the House of Mitsui, 1710-1730," *The Accounting Historians Journal*, Vol. 11, No. 1, Spring 1984.
- Ivan Turk, "Analysis of Efficiency by Means of Interrelated Indicators—A Yugoslav Approach," *Soviet and East European Accounting Bulletin*, Vol. 9, No. 1, Spring 1981.