

經濟論叢

第103卷 第2号

岡部利良教授記念號

献 辭	堀 江 英 一	
會計学的費用概念の論理構造	酒 井 文 雄	1
アメリカ鉄道独占の形成と公表会計実務	西 村 明	14
アメリカ動態論の生成基盤	津 守 常 弘	37
自己株式の会計	菅 原 秀 人	60
部分的取替の会計	高 寺 貞 男	76
架空利益排除と貨幣価値変動会計	中 居 文 治	93
法人税法上の会計処理基準の創設	河 合 信 雄	115
批判会計学の課題	野 村 秀 和	132

岡部利良 教授 略歴・著作目録

昭和44年2月

京 都 大 學 經 濟 學 會

批判会計学の課題

——岡部理論の批判的考察——

野村 秀和

は し が き

わが国における会計学の研究には、いわゆる通用の会計理論を批判的に研究する批判会計学が一つの学派として存在する。かかる学派の存在それ自体が、現状の会計学や会計実践の退廃と腐朽に対する痛烈な批判でもあるが、批判会計学派の批判内容やその理論構造は必ずしも一義的なものではない。ただ、通用の会計学やそれに基づく会計実践の腐朽と反動化があまりにも急テンポなため、結果的には支配的な通用の会計理論に対する批判の一点で一致するだけである。したがって、その批判の内容なり、方法については批判会計学の間で多くの論争が行なわれてきたし¹⁾、今なお未解決のままになっている。

論争は、科学としての会計学の方法論について、いわゆる個別資本説と上部構造論との間で展開された。従来の批判会計学がマルクス主義経済学に影響を受けた個別資本説であったため、論争はマルクス経済学の具体的適用としての矛盾分析の展開を主張する上部構造論の主張者の側から主として提起された。

こうした論争のなかで、最近にいたる批判会計学の課題や方法について、熱心な研究と問題提起をしてこられた研究者の一人として岡部教授をあげること

1) 論争の集中したのは、昭和30年頃であり、会計理論と会計実践をめぐって、第14回日本会計研究学会での討論はその契機となった。なお当時の主な論文を示すと次のとおりである。神田忠雄、会計学の対象について、「経理知識」第4巻第3・4号、昭和30年1月；杵木清、経営学の対象と任務、「経済評論」第4巻第7号、昭和30年7月；宮上一男、国民的科学としての会計学、「経営研究」第17・18号、昭和30年2月；浅羽二郎、会計上部構造論提起の方向、「経理知識」第5巻第3・4号、昭和31年1月；若尾裕純、社会の上部構造と経営制度の特質、「経済評論」第5巻第2号、昭和31年2月；神田忠雄・山口孝、戦後日本における会計学の一反省、「経済評論」第5巻第2号、昭和31年2月；三戸公、経営学における上部構造論と個別資本運動説、「経理知識」第6巻第1・2号、昭和31年。

ができよう²⁾。とくに、岡部教授の「建設的提言」は、教授の批判会計学の内容を明確に特徴づけるものである。

さて、最近の企業の「社会的責任」論が後退して、むしろ、「利潤原理」が高々と提唱されるような今日では³⁾、「利潤原理」により導入された利益額が、会計上のいわゆる「公表」利益であるため、通用の会計理論や会計実践がきわめて直接的に労働者に対する「合理化」基準として機能していることは、その限りにおいて、誰れの目にも明らかである。

独占体を中心とする資本の側のこのような会計を利用した「合理化」の強行は、まさしく批判会計学の研究対象でなければならない。したがって、かかる現実の会計実践に密着した形で批判会計学の再検討が行なわれなければならない。

本稿では、岡部理論を手がかりとし、前述のごとき視点で批判会計学の再検討を行なうことを目的としている。そしてこのことは、私にとってはまさに岡部理論の批判的考察でもある。先生の退官を記念する特集号に、先生から教えを受けた一人として、批判会計学の中心課題についての先生の理論の批判的検討を行ない、先生からの教えを受ける機会とすることは、またとない好機と思われたので、自分の考えがまだ未成熟でしかないために、かなりのためらいを感じながら、あえて問題提起の機会とさせていただいたことをつけ加えておきたい。

I 会計理論と会計実践

われわれが会計の研究対象とする素材は、一般的にいうならば、広い意味で

- 2) 岡部教授による批判会計学についての主な論文を3つばかりあげておこう。わが国の批判会計学—「批判会計学の課題」序章一、松尾憲橘編、「批判会計学の基礎」(武田孟先生還暦記念論文集)、昭和35年；批判会計学における建設的提言の問題—批判会計学に関する一論一、古林喜楽・藥利重隆・醍醐作三編、「経営・会計の理論」(佐々木吉郎博士還暦記念論文集)、昭和37年；蜷川先生の会計学—とくに会計方法の理論について、一蜷川虎三先生古稀記念論文集委員会、「現代の経済と統計」(蜷川虎三先生古稀記念)、昭和43年。
- 3) 昭和39年11月13日、倉敷国際ホテルで行なわれた第22回関西経済同友会大会では、「企業利潤の追求こそ経営者の社会的責務である」と新しい経営理念として「利潤原理」を公然とうたった。日本経済新聞、昭和39年11月14日。

の会計理論(会計原則や計算規則なども含む)と会計実践の両者からなる会計諸現象である。このばあい、現実の支配的な通用の会計理論を会計実践との関連で位置づけるならば、支配的な通用の会計理論は現実の主たる(独占資本の)会計実践に対し、全く完全ではないにしても、基本的には弁護的役割ないし指導的役割を果たしてきたし、また果たすものと考えてよいであろう。

一般的にいて、総資本の循環総過程が資本蓄積過程として抱えられるばあい、かかる現実過程に影響を与え、また密着している会計現象は会計実践の側面である。総資本を構成する個別資本が、それぞれの企業において行なう会計実践は、資本蓄積に直接関係する資本間競争に大きく影響する。この点からすると、現実の資本蓄積をその研究対象とする経済学は、かかる会計実践をも当然、研究の対象として含めていかなければならない。この意味では、会計現象の経済学的研究は、経済学自身のためにも、また会計学自身のためにも、ますますその重要性を増大していくものとみられるのである。

以上の諸点から明らかになることは、会計理論は資本蓄積の一手段たる会計実践に対し、基本的には弁護的ないし指導的役割を果たしているということである。したがって、会計理論は、その資本家的性格こそが固有の理論的性格として問題とされなければならないのである。

かかる資本家的性格いいかえれば階級的性格を会計理論の会計実践に対する本質とみないで、本来、会計理論は、企業の活動一個別資本の循環過程を記録計算的に把握する方法であるとして、かかる把握の仕方を資本家的に利用することにより、非科学的な歪曲を行ない、それによって生ずる資本家的収奪の機能が歴史的社会的にも重要な特質となっているとみることは、現代の会計現象の主たる現実を現象的に捉えている点ではきわめて秀れているとはいえ、真の科学的歴史的認識にまでは至っていないと思われる。問題とすべきことは、会計理論を個別資本の循環過程を記録計算的に把握する方法であると規定することは、資本蓄積の運動法則に規定されている会計実践とそれの弁護的ないし指導的役割を与えられている会計理論すなわち会計の資本家的性格を、個別資本

の資本循環運動の価値的把握における資本家的歪曲としてしか捉えられず、したがって、資本主義的会計の本質とみるべき資本家の性格が、一つの附加的性格ないし重要な社会的歴史的機能としてしか位置づけられないという論理構造になってしまっている点である。

さらに論理構造の内容にまで入り込むならば、「企業の活動＝個別資本の循環過程」と捉える論理は、論理次元の混同と飛躍があると思われる。会計が捉える対象は、計数化された企業の活動であり、それが総資本の一構成体をなす個別資本の資本循環過程であるとすることは、企業資本の概念と個別資本の概念の質的差異を見落し、したがって会計現象のもつ本質的役割を結果的に過少評価することになるのではなかろうか。

極端に解釈すれば、経済学は総資本の運動法則を捉えるものであり、会計学は計数的に個別資本の資本循環運動を捉えるための方法論であるというような論理がそこにはみられるのである。もしこのように会計理論の性格を捉えるならば、経済学と会計学はある意味で全く同列に並べられているのであり、ただ、対象が量的にちがうだけ、すなわち把握すべき対象が総体かもしくは個別かといった大小の問題になってくるのである。

会計現象は、基本的にみて、企業次元での問題であり、経済学が対象とする総資本（このばあい、その構成体としての個別資本をも含めている）の運動次元とは、質的なより正確に言えば概念の次元的な差異が問題とされなければならない。このような概念上の次元的な差異が明確に認識されていることにより、はじめて会計実践の果す資本蓄積機能の総体が、より明確に捉えられることになる。

このような研究は、会計現象の経済学的研究とでもいうべきものであろう。そして、かかる会計現象の経済学的研究は、批判会計学の出発点であると同時に終着点でもある。なぜなら、このような現実の客観法則との関連で会計現象をみていくことをしないならば、批判会計学は科学として成立しないからである。

Ⅱ 会計現象の経済学的研究

会計現象の分析にあたって、まず問題とされなければならないことは、「企業」なканずく「企業資本」という概念に媒介されて記録、計算、表示される会計数値の意味であろう。言い換えるならば、会計実践によって捉えられた数値、もしくは会計理論によって捉えられるべき数値は個別資本の循環の客観的把握とみてよいものであろうか。疑問はまずここから出発する。

それでは企業というものをさらに詳しくその形態にまで立ち入って吟味することにしよう。ところで、企業の主たる形態を株式会社とすることは現状ではほぼ妥当なものと考えてよいであろう。その株式会社は、商法に規定された法律上の諸要件を満たすことによって自由に設立されうる。それは法律上の規定により成立するものであって、かかる性格を有する企業（株式会社）をそのまま総資本の構成体としての個別資本とみるのは、次元のちがったものを無理に結びつけたものといわざるをえない。

次元が異なるとはいえ、個別資本が直接に企業資本の形態をとることがあるとすれば（おそらくこのような場合は、前期的資本の場合はともかく、独占的段階ではまず考えられないことではあるが）、独立的な中小資本がその資本全体を投下した企業形態を採る場合だけであろう。このような事態は、独占段階においては、まず、中小資本が独立的であるという仮定が成立しないし、たとえ独立的な力を相対的にしろ保持していても、それが一つの企業としてしか存在しないということはほとんど考えられないほどめずらしいケースであるといえる。

一般的にいつて、総資本を構成する個別資本（とくに典型的なものとしては独占体であり、その現象形態は財閥資本＝コンツェルンとみてよいであろう）は、自らの資本蓄積を効果的に行なうために、それぞれの産業ごとに企業を配置し、ばあいによれば、同一産業内に複数の企業を配置することも多い。しかもそれに加えて、法律上の制度を運用して、企業合同や企業分割あるいはアウトサイダー企

業の吸収などが、それぞれの個別資本の資本蓄積競争に有利なように展開されているのが現状である。

このばあい、会計実践によって計数的に捉えられる財産の増減変化（これは資産、負債、資本、収益、費用などの企業会計原則や商法の計算規定といった会計計算制度上の概念によって把握されるのであるが、ここではその把握内容を問題とする以前の段階での問題をまず問題としなければならないのである）は、企業が法的に所有する財産に限定されるという事実には注意しなければならない。したがって、記録計算の直接の対象となるのは、現実に資本として機能している個別資本の運動全体を意味するものではないし、また、個別資本の地域的に分割された単位でさえもないのである。そこで問題となるのは、商法の規定に基づいて設立された株式会社が、法律上の所有概念によって所有を認められている企業財産の増減変化に限定されているという事実なのである。

しかも、かかる企業所有の財産の増減変化は、支配的な通用の会計理論に基づく会計計算制度（基準）によって、資産、負債、資本、収益、費用などの概念をもって、記録、計算、表示されるのである。そしてそれは最終的に企業ごとの期間利益計算と所有財産のバランスという形で総括され、それを通常、「決算」と称していることはここに繰り返すまでもないことであろう。そして、かかる総括が決算書として企業の内外に公示されることにより、さまざまな影響や効果が生み出され、それが現実の資本間競争にすなわち資本の運動法則に対して一定の作用と反作用をもたらし、決算公表制度が確立されると、かかる会計実践は資本間競争そのものに含まれてしまっているのである。

とくに、擬制資本市場が大きな意味をもち、それが国際的に拡大され、国際的な金融資本による世界支配が成立している独占段階においては、このような影響や効果はよりいっそう強められるため、逆に、独占体は、かかる企業の決算書の公表効果を計算に入れて、自らの資本蓄積に効果的な役割を果たすような粉飾を会計実践として行ない、さらには、法律などによる会計計算制度や会計理論に対してまでもそのような会計実践の「合法性」の要求を拡大していくの

はむしろ必然的な経済法則の貫徹というべきであろう。このような事態の中で、多かれ少なかれ非独占資本や中小資本も、その主観的意図として自らの会計実践を自らの資本力の強化のために役立てようと努力はするが、それが成功するかどうかは独占体とは異なり、必ずしも確実であるとはいえない。

以上のごとき分析は、会計現象の経済学的研究の基本的な視点であるが、この立場は、現実の会計実践を媒介として、それとの関連で一方では総資本および個別資本の資本蓄積を、他方では通用の会計理論の役割を位置づけ、分析するのである。

これに対し、個別資本の循環運動を客観的に捉えるのが会計であり、会計理論はその捉え方の方法論だとする考えは、まず、あるべき個別資本の循環運動を経済学の理論的成果から抽象的・観念的に導き出し、それにより会計実践の規範となる会計理論を建設的に提起すべきであるといった内容となっている。これは一見すると、経済学によって明らかにされた資本循環の分析理論を会計学として具体化しているようにみえるのだが、実は、会計現象の経済学的分析を放棄していることになるというのは言い過ぎであろうか。

会計現象の経済学的分析は、会計実践が、そしてそれとの関連での会計理論が、資本の蓄積法則に与える現実的役割を明らかにしなければならない。そのばあい、総資本と個別資本は資本の運動の総体とその構成部分との関係として、両者とも経済学の分析対象である。そしてこのような資本の運動の一側面として、個別資本（独占体）自身が個別資本をそれぞれ適当な企業に分割して配置し、企業単位の会計計算を行ない、それを企業内外に公示することにより、資本の集中や蓄積をより効果的に行なっているのである。とくに擬制資本市場が広く存在し、国際的な金融寡頭制が世界市場を分割支配するような段階では、かかる会計実践は一つの重要な資本集中および蓄積効果を果しているのである。そして、このような事態の諸関係こそがわれわれのいう会計現象の経済学的研究の素材であり、そこでの問題はまさに会計の資本家的性格の分析である。そしてこのような会計現象の経済学的分析は、批判会計学の不可欠の前提でもあ

る。

ところで、通用の支配的な会計理論が、理論として成立することに意味があるのは、資本とくに独占体によって行なわれる会計実践に対し、基本的に弁護ないし随伴し、また指導的役割を演ずる点にある。通用の理論の現実的な役割はまさにこの点にあるのだが、それに対し、批判会計学が科学であるためには、通用の会計理論の役割を会計実践さらにいえば会計の側面に焦点を合わせた資本の運動法則の中で位置づけ、明らかにすることであろう。このような研究こそ、経済学一般ではとくに問題とはなりえない点であり、専門科学としての〈批判〉会計学の主要な課題である。したがって、批判会計学は「会計学批判」⁴⁾でなければならないのである。

そしてそこでは、いわゆる通説の資本家的性格すなわち階級的性格が、会計理論のみならずその会計実践まで含めて問題とならざるをえない。そして、かかる会計学批判が真に成功するかどうかは、すなわち科学として成立しうるかどうかは、会計現象の経済学的研究の成果に、基本的に左右されざるをえないことは、ここに繰り返すまでもないことであろう。

Ⅲ 建設的提言をめぐる問題

批判会計学の主張のなかで、とくに実践的な発言として特徴づけられるものとして、いわゆる「建設的提言」の主張があげられよう。そこで提起されている内容は主張者の積極的な主観的意図にもかかわらず、その論理の客観的性格については、批判会計学の性格を決定する内容があるため、いまだ深く立ち入って吟味する必要があると思われる。そこで、建設的提言の代表的な主張者として岡部教授に御登場をねがい、岡部理論を手がかりとして、建設的提言をめぐってその批判的考察を試みることにしたい。

なお、先生の論理を十分正確に把握しきれているかどうかについての問題や、

4) 岡部利良、会計方法と会計学の特質〔2〕、「税経セミナー」第12巻第13号、昭和42年12月、24-25頁；君塚芳郎・角瀬保雄・篠原三郎、岡部理論の根本問題―「建設的提言」の理論的基礎の吟味―、「企業利潤論」（岡部利良教授還暦記念論文集）所収、昭和43年、261頁。

私自身の考えが必ずしもまだ成熟した形をとっていないところからくる不十分さなど多くの問題をかかえていることを承知した上での批判的考察試論であることをおことわりすると共に、御批判をお受けできればと思っていることをつけ加えておきたい。

岡部理論の理論的特徴は、「会計（企業会計）において計算的に把握すべきものは、一言にしていって個別資本の運動過程（あるいはいわゆる企業活動）である。しかしこの過程は、当の会計学の場合、より具体的には財産・資本・収益・費用（ならびにこの費用に関連するものとしての原価）等の諸概念をもってとらえるべきものとされている。私はこれらのものを総称して会計対象とよんでいる……これらの会計対象について問題となるのは、一応一般的にいえば、これらの各会計対象ことにその各々を構成する各諸要素（諸項目）の概念、その価値・価格の大きさ（すなわちいわゆる評価および減価償却に関して問題となるもの）、ならびにこれらの諸要素の計算的把握の方法についての、それぞれの規定の仕方である。……

……、批判会計学がわれわれのいう建設的提言をもってまず確立すべきものは、右のごとき会計対象の理論でなければならないはずである。しかもそれによってまた、われわれは、はじめて会計の実際＝会計実践のあるべき方向を示すことができるはずである」⁵⁾ という引用でほぼ言いつくされている。

より簡明に図式化すれば、企業活動＝個別資本の運動→その会計的概念（財産・資本と収益・費用）による計数的把握→その把握方法の確立→確立された方法を基準として、通用の会計理論と会計実践の批判→確立された方法を認めさせ採用させるための建設的提言、ということになる。

しかもこの論理が、建設的提言の否定論が「実現不可能」をその論拠としていると捉えられ、それに対する批判の形で展開されている。すなわち「その部分的な実現をみるだけでも、すでに大小それぞれ十分意味のあること」⁶⁾ であ

5) 岡部利良、批判会計学における建設的提言の問題—批判会計学に関する一論—、「経営・会計の理論」（佐々木吉郎博士還暦記念論文集）所収、昭和37年、289頁。

6) 岡部利良、前掲論文、300頁。

り、「それが実現されるためには、さらに一種の力とならなければならない。またそれには、かかる理論そのものが多くの人々によって理解され、あるいは共感をえなければならない。……問題の解決は要するに労資の力関係のいかに帰する」⁷⁾ したがって、「一部の論者たちの主張する、権力の問題が解決されないかぎり、今日われわれが（当の会計学上の問題について）いかに積極的・建設的な提言を行なっても、実現不可能とみることから、無意味なもの、無用なものとするような考え方は、われわれとしては、むしろかえって有害・無縁なものとして排さなければならない。もともと資本主義社会のものであるにせよ、われわれが研究者として（あるいはいまの場合でいえばとくに会計学研究者として）積極的・建設的に提言しうるもの、いなむしろすべきものはげんに無数にあるのである」⁸⁾ と主張されているのである。

ここに示されている先生の積極的、実践的な研究者としての姿勢からは、われわれとしても多くのものを学ばなければならないと思う。しかしそのことと、その主張の理論的内容とはまた別のものであることもいうまでもない、したがってわれわれの吟味は岡部理論の内容に向けられる。

すでに述べたとおり、ここでの第一の問題は、概念の混同である。企業活動を個別資本の運動とみて、たとえそれを会計的概念で捉えるにしろ、会計実践は個別資本の運動そのものを計数的に捉えるものと規定することはやはり次元のちがいを同一視していると指摘しなければならない。

会計実践は商法上の企業概念による企業所有の財産の会計計算制度上での記録、計算であり、それは期間利益計算とその公示で完結される。部分的には、例えば現金のごとく、企業所有の個々の財産諸要素の変動と残高が示されるとはいえ、総資本や個別資本としての資本の運動総体を捉えるものでは全くない。例えば下請企業が親会社所有の機械設備を使用していたとしても、下請企業の貸借対照表には、かかる機械設備が表示されることは無いのである。

7) 岡部利良、前掲論文、301頁。

8) 岡部利良、前掲論文、301-302頁。

したがって、法人格を与えられた企業が、その所有財産の変化を記録し、会計計算上の期間利益を公示することにより得られる公表効果をあらかじめ意図して会計実践が行なわれているのが現状であり、また、それが会計現象のもつ本質であり、役割であろう。したがって、実際的にも理論的にも、会計は資本の運動を捉える方法論ではなく、資本の運動目的である資本蓄積効果をねらった資本家的性格によって一貫しているものとみるべきであろう。

もちろん、岡部理論は独占段階においてはそれなりの積極的役割をもつことは事実である。例えば、独占段階での腐朽性が進むなかで、会計実践の指針としての会計理論のもつ資本家的性格が、ますます極端に強められ、論理的説明のつけ難い歪曲が行なわれている現実に対し、岡部理論固有の論理による会計対象把握の方法についての基準しかも本来そうあるべき不変の基準を各項目ごとに作りあげるため、会計実践や会計理論の反動化が進めば進むほど、それはますますそれらの会計現象の歪曲度の強さを示す尺度となり、この意味での批判は一定の意義をもちうるものであろう。この点にこそ、われわれは岡部理論の実践的積極性をみるものである。

にもかかわらず、理論的には問題が残されるのである。それでは問題点を具体的に例示してみよう。

減価償却の方法についての岡部教授の主張は、「減価償却の方法として今日一般に認められている定額法と定率法についてみると（その他の方法をふくめてみてもよいが、さしあたりここでは代表的な右の二つの方法のみを対象としてみる）、私は、理論的には定率法はとりえないものとし、定額法をもって妥当なものとするべきをえない。また税法上今日ひろくとり入れられているいわゆる特別償却のごときものも、本来損益計算上（あるいは所得計算上）費用として認められるべきものでない……そしてこれらのことは、……私にとっては一種の建設的提言としての意味をもつ」⁹⁾ のであるということになる。

減価償却の会計計算制度として、定額法を採用することが唯一の正しい方法であ

9) 岡部利良、前掲論文、291頁。

るとされる教授の主張は、生産過程における固定資本の価値移転についての経済学的規定から、直接かつ無媒介的に導き出されたものであり、会計は個別資本の運動の捉え方の学問だとされる岡部理論の一つの典型とみることができよう。

このばあい、このような論理による特別償却制度に対する批判は、特別償却が本来の会計学上の費用ではなく、したがって、期間費用の過大計上となっているという批判的指摘にとどまらざるをえない。ここでは特別償却制度を設定してきた独占体の歴史的意図やその制度の役割についての分析は二次的なものとされ、まず、本来の減価償却額を上廻る歪曲した費用の過大計上額に論点を還元されてしまい、歴史的な段階に応じて、過大償却実践がいかなる変遷をとげてきたのかなどについての分析はそれほど注意が払われないのである。

このような論理になるのも、会計は個別資本の運動を捉えるものと規定した点にある。換言すれば、会計現象の資本蓄積に与える影響ここでの問題としてみれば会計上の期間利益との関係で生じてきた減価償却の方法なり、特別償却制度の導入が問題とされて、それを通じての現実の分析に焦点を合わせた分析すなわち会計現象の経済学的研究が行なわれなければならないのに、そのような内容が岡部会計学としては正面に位置づけられず、すなわち会計学の中心として扱われず、会計政策として触れられるにとどまっているのである。このばあい不変の基準を前提として償却額の過大・過少という時には、「正しい」基準額からの背理を意味する絶対額を内容とすることになるのであろうが、そのような前提を採らない時には、経済過程への反作用におよぼす影響を含めた会計計上額の相対的な比較としての意味として十分成立しうるのである。

現行制度上の会計計算制度（税法をも含めて）についてみていくと、歴史的に費用概念の拡大化傾向と資本概念の中に利益が包摂されていく傾向が認められる。さらには、会計慣行の尊重をかけた自主的経理の名による恣意的会計処理の容認が拡大され、会計理論はその弁護のためにさまざまな論理を歴史的に変遷させながら展開してきた。そして最後には、保守主義の原則が会計コンベ

ンションとして論理無き論理の背骨として登場するのである。

このような会計政策として行なわれている会計実践こそわれわれの研究しなければならない対象であり、これこそわれわれが会計研究者として真に対決してなければならない対象なのである。このような分析は、会計政策の本質の暴露と歴史的な分析すなわちすでに述べたように会計現象の経済学的分析を不可欠なものとするのである。

このように考えるならば、通用の会計基準に対置すべき「正しい」会計対象の把握基準を建設的に提起するのではなく、なによりも大切なことは、会計現象の経済学的分析である。そして、それを前提としてさしあたり資本主義的会計実践に対する戦術的要求として、すなわち岡部理論流にえば「建設的」に提言すべき点は、会計現象の経済学的分析をふまえてそれぞれの段階を認識すれば、その段階でもっとも必要かつ重要な戦術的要求基準は、それぞれの企業や産業ないし一般的にみても無数に提起されてくるであろう。

それらをごく一般的に整理してみると以下になるであろう。例えば、費用拡大や継続性原則違反などの恣意的会計処理を押えることであり、企業所有財産の内訳を明示させ、その個別的な増減変化を内容を含めて表示させ、そのばあい原価のみならず時価表示も行なわせる。さらに企業の所有財産でなくとも、現に使用している固定資産等についてはその詳細の明示を求め、決算処理の内容については少なくとも、棚卸、減価償却、評価、損益整理などの個別的な方法や明細についての報告が必要である。また、資本や資金の源泉やその利子率、原材料仕入先等との関係や技術導入に関する内容や関係企業との人的関係、国庫補助や国などからの受注、重要な契約事項、さらには物量的な資料なども明示させることが必要であろう。ただしこれらは思いついたものの列挙にすぎず、要求すべきことがらのなかのごく一部分でしかないのであるが。

IV 批判会計学の課題

すでに述べてきたところからも明らかなように、批判会計学は会計対象の計

算的把握の方法論とみることは問題であろう。批判会計学もまた、それが形成されるために一定の歴史的社会的条件の成熟をまたなければならなかった。そしてこの点を考慮に入れて、批判会計学の課題を明らかにしていくことが必要なのではなかろうか。

このばあいとくに考えなければならないことは、会計現象のなかで現実のなかに生きているのは会計実践であり、しかもこの実践は独占体が必要に応じて、法制度に基づく人為的に分割した企業の単位で行なわれているということである。

そしてそれが、とくに資本市場における資本集中や配当、課税、企業経営内での「合理化」等々の基準としての公表効果をねらって意識的に行なわれるようになるのは、一般的には独占資本主義段階であり、それも、擬制資本市場の国際的な拡がりや国際的な独占体（金融寡頭制）の世界支配における経済矛盾が露呈し、国家権力によるテコ入れが体制的に必要になるにしたがい、ますます強化されてきているというのが、歴史的事実である。国際的な資本の支配、被支配関係は、会計制度の国際的な浸透ないし移植現象として現れており、このような会計現象の理解は、その経済学的分析をぬぎにしては考えられなくなってきている。ここに批判会計学の歴史的社会的成熟条件がみられるのであり、この条件はまた、批判会計学の課題に対する回答の基礎でもある。

批判会計学は通用の会計理論の資本家的・階級的そしてとくに独占資本的性格に対決しそれを批判するものではあるが、このばあい、会計実践や会計理論のみが資本家的性格でもって特徴づけられるものではない。ある意味では資本主義社会は全てが資本家的であるとさえいふべきものであろう。したがって、そこで必要なことは、かかる全体的な視点に立った分析であり、そのような全体的分析のなかに会計現象の役割を正確に位置づけ、しかも、通用の会計理論そのものに対する会計学批判は、われわれの専門領域として独自に行なわれなければならないのである。すなわち、会計学を技術論から科学にまで高めるためには、客観的な経済法則との関連で会計現象を捉えなければならないのであ

る。そして、このような会計現象の経済学的分析を前提として、はじめて批判会計学は会計実践の資本蓄積機能に対する会計理論のもつ役割に、その会計学批判を集中しうるのである。この点こそ、経済学一般では行ない難い科学としての会計学研究の主要な課題であろう。

このような見解から出てくる結論は、批判会計学の研究者すなわち科学的に会計現象を分析しようとする者は、自分の専門領域である会計学批判だけしておればよいということを決して意味しない。むしろ会計現象の経済学的研究の深さが、会計学批判にも反映されてくるのであることを十分認識しなければならない。なおそれに加えて、会計現象のもつ現実的役割を階級闘争や国民的な反独占の運動の立場から明らかにしていかなければならないのである。

このばあい、会計的側面における実践的あるいは「建設的」発言は、会計現象の経済学的分析に基づいて行なわれなければならない。このばあい、会計対象の把握方法の「正しい」基準を提起するという形ではなく、会計理論や会計制度の歴史的研究によるそれぞれの段階での（とくに現段階での）役割の経済学的分析を行なうことにより、自ずから対決点は明確になるのである。

このような研究方法により、はじめて、会計学は国民的立場にたち、また反独占の立場からの現実分析の武器となりうるのである。そしてそのなかでこそ、現行の会計実践の基準となっている会計制度や会計理論に対して、もっとも有効で、しかも実現されなければならない、また実現可能な内容をもつところの、さらにいえば、国民的な闘いをいっそう前進せしめうるような「建設的」提言すなわち戦術的要求を作りあげることが可能となるはずである。

建設的提言をこのように理解するならば、それは反独占の民主主義闘争における国民的対決のなかの会計的側面として位置づけられるところのきわめて具体的かつ歴史的な内容のものにならなければならない。

われわれは以上に述べたような批判的科学的会計学を作りあげるために、なによりもまず、通用の支配的会計理論とそれに基づいて制度化されている会計実践を徹底的に掌握しなければならない。そしてそのような会計理論と会計実

践の歴史的研究を生かすために、資本主義の基本法則や独占段階での経済学的諸範疇について、深い理解をもたなければならないであろう。

今やわれわれは、会計学研究という特殊専門分野を対象とするばかりにおいても、それを真の意味での実践の科学たらしめるためには、かかる広い視野に立つとともに、しかも、専門分野の側面においてはひときは深い認識を必要とするのである。このことなくして、批判会計学の以上に述べてきた課題を解くことはできないであろう。広い経済学上の蓄積と通用の会計理論をも含めた会計現象の深い認識を批判的に結合させうるのは、会計現象の経済学的分析以外にはないのである。