

OCI現象と現代会計 —その基礎にあるもの—

石川純治 (駒澤大学)

- I はじめに
- II 学会創設の原点と現代
 - 1 学会の原点に立ち返る—「共通の基盤」は共有されている?
 - 2 現代会計への座標軸—原点と3つの基軸
 - 3 概念フレームワークの理論性と制度性—x軸とy軸の現代的な位置
- III OCI現象と現代会計—現代会計の特徴的現象
 - 1 利益計算と情報開示の矛盾・乖離
 - 2 事業活動の性質と企業資本の運動—x軸上の古典と現代
 - (1)異なる目的適合性と異なる測定基礎—再びOCIの出所
 - (2)事業活動のnatureの違い—資本運動の相違
 - (3)伝統枠での事業活動/資産の分類—経営循環過程の内と外
- IV 変容の基礎にあるもの—現代会計のハイブリッド性とその基礎
 - 1「会社とは何か」と会計—「会社=ヒト(所有1)の会計」と「会社=モノ(所有2)の会計」
 - 2 会計枠組みと会計思考のハイブリッド—会計基準の幹と根っ子
- V 結び—原点の再定義は必要か、あえて問うことの意味
 - 1 原点の再定義は必要か
 - 2 いま生きる「共通の基盤」

I. はじめに

筆者はこれまで何度か統一論題報告を行ってきたが、今回の第30回大会では、学会設立から30年という節目でもあり、筆者個人としても可能な限りそれまでの報告の全体的総括をしてみたい¹。その点で、特に目新しいことを論じるものではないが、そのさい統一論題趣旨を十分踏まえて、とりわけ学会設立の趣旨に主眼をおいていくつか議論してみたい。

以下、第II節では学会設立の原点をあらためて確認し、その原点Oを中心にした現代会計の3つの座標軸、そして概念フレームワークを中央に据えた座標軸の現代的な位置を示す。第III節では、現代会計の特徴的な現象といえる「その他の包括利益(OCI)」を古典と現代の接点という視点も交えて議論する。第IV節では、さらにそのOCIという具体的な会計現象の基礎に何があるか、いくつかの観点から議論する。最後に第V節では、ふたたび学会の原点に触れるが、特にその再定義は必要か、あえて問うことの意味などについて述べる²。

※補足1：各大会報告での問い—「全体」のつながり

本稿とかかわるので、過去大会の問い(テーマ)を示しておきたい。なお、第24回ではそれまでの過去報告とのつながりに触れている(学会年報No.24)

第12回(1997年)「有価証券は商品W($G-W-G'$)か」：擬制資本の会計問題

第16回(2001年)「時価会計は利益計算の再構成として登場か」：情報開示と利益計算の乖離

¹ 第12回(1997年、東京経済大学)、第16回(2001年、駒澤大学)、第20回(2005年、明治大学)、第24回(2009年、拓殖大学)、第28回(2013年、東京経済大学)。各テーマは補足1を参照。

² なお紙幅の制約上、すでに拙著等で論じている点には指摘することと定める。また図表も拙著等の該当図表を示すことと定める(筆者のHPに本大会報告レジュメの図表一覧を掲載)。

- 第20回(2005年)「日本版概念FWの基礎に何があるか」: 所有/主体の二重性と会計
- 第24回(2009年)「現代会計の変容をどう見ればよいか」: 経済・会計・法の総体的視点
- 第28回(2013年)「OCIはどこから来るか」: 矛盾の出所、情報開示と利益計算
- 第30回(2015年)「変容の基礎にあるものは何か」: 現代会計のハイブリッド性とその基礎

II. 学会創設の原点と現代

1. 学会の原点に立ち返る—「共通の基盤」は共有されている?

30周年という節目にあたり、まずもって本学会の原点に立ち返る必要がある。何はともあれ、ここをはずすわけにはいかない。だが、その点がどこまで共有されているか、あるいは浸透しているか、心許ない面もある(後述)。さて、手元に創立大会(1986年9月6日、駒澤大学)に関する古びた創刊号(学会年報No.1、1987年)があるが、そこに本学会の「設立にあたって」および「設立趣意書」がでていいる。これこそが、立ち返るべき本学会の原点、存在意義にほかならない³。すなわち本学会の他の学会にはみられない固有の研究のあり方が、いわば宣言といった形(Founding Statement)で謳われている。特に次の2点が重要で(傍点・下線は引用者)、英文とあわせて引用しておきたい⁴。

①「会計の本質・諸機能・諸形態を総合的かつ歴史的見地から研究する」(the essential characteristics, functions and morphologies of accounting from a comprehensive and historical perspective)

②「会計を社会的・経済的環境との関連において、総合的に研究するという方法論上の関心を共通の基盤とする」(sharing a common theoretical interest in a comprehensive study of accounting within the context of its socio-economic environment)

とりわけ②での「共通の基盤」は今日共有されているのかどうか、もし共有されていないなら、それはなぜか。このことを問うことは、特に30周年だからということだけでなく重要な問いかけである。だが、第28回大会でその点を筆者なりに指摘したが、その共通認識の欠如からか、残念ながらさほどの反応はなかった⁵。

2. 現代会計への座標軸—原点と3つの基軸

図1は本学会の原点から現代会計を捉える3つの座標軸を示したものである。とりわけ原点Oを先の「共通の基盤」に定めていることに注意されたい⁶。ちなみに、先の補足1とも関わるが、自己の研究が全体のどこかその位置を知っておくことが重要で、その「全体」を志向すること(全体志向性)がさらに重要となる⁷。

³ ちなみに、その「設立趣意書」は完成まで1次案、2次案ともに合意にいたらず、「結局、年を越し、1986年1月11日、長時間の討論の末、次の設立趣意書が合意された」(遠藤孝教授の「設立の経過」と記されている(学会年報No.1の9頁)。ここは興味深いところである。

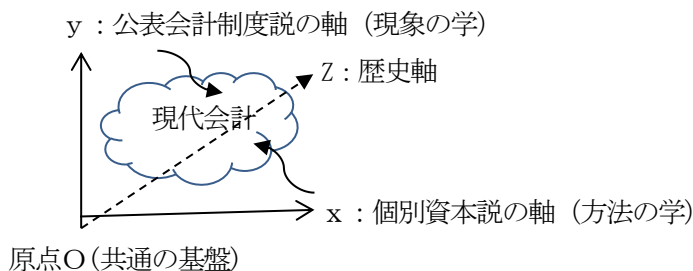
⁴ ちなみに、会計理論学会の英文名は the Japan Society for Social Science of Accounting となっている。かなめは Social Science of Accounting である(仮に直訳すれば「社会科学会計学会」)。なお、田中章義教授は「設立にあたって」の英文(原陽一教授)は日本語以上によくできていると絶賛された(本大会午後の記念セッション)。

⁵ 学会設立の趣旨(原点)からの現状認識については、石川[2014b](学会年報No.28)33頁「学会設立の原点と現代」(理論の混迷、停滞、逼塞)参照。

⁶ この全体図からの他の報告者の位置が想定されようが、(それは読者が判断されることだが)筆者の目からは、岡田論文はx軸、山田論文はy軸、そして村田論文はz軸となる。では筆者はとなると、「有価証券は(G-W-G')の商品Wか」という問いかけが発点だったのでxに軸足があったといえるが、近年はy軸の重要性(例えば後の図2のy軸、およびV結び)からして軸足移動があると言われるかもしれない。

⁷ その全体志向を欠いた研究(学習)には本来不安がともなうものだが(自分の研究の位置感覚)、この感覚がむしろ大事であり、石川[2008]26頁ではそれを「良質の不安感」と呼んだ。

図1：現代会計の座標軸—学会の原点と現代会計—



ここで、図1の軸は正確には基軸つまり軸足ということであり、現代会計の全体をx、yのいずれに軸足をおいて捉えるかということである。なお、xとyの2つの古典的学説間での相互批判の論点がかことかかわるが、ここでは現代会計への2つの矢印で示しているように「全体」把握のアプローチの相違、つまり軸足をどちらに置くかの相違として描いている(xかyかの二者択一ではない)⁸。

ここで、創立大会での小栗・陣内報告を取り上げておくと(学会年報No. 1、小栗[1987]、陣内[1987])、両者の位置は比較的はっきりしている。小栗「会計制度論・政策論の到達点と課題」はy軸、陣内「個別資本説の現代的課題」はタイトルそのものでx軸となる。その点でも、図1は本学会の原点であり、出発点であるといえる。では、30年後の今日ではどうか。当時、両氏は若干30代だが、今日この2つの報告にいわば匹敵する報告がみられるかどうか、あえてそう問うてみたくなる現実があるのも事実だろう。この点とも関連して、学会の重要な企画であった「津守・田中両先生のインタビュー」(学会年報No. 27別冊CD)をどう読むか。この点も指摘しておく必要があるだろう(※補足2参照)。

※補足2：総体的把握の2つのアプローチ—古典から現代へ

別冊CDのなかの拙稿「両先生のインタビューに思うこと」および石川[2012] (67-69頁)で論じているので繰り返さないが、アプローチA(xを軸足)として田中・陣内アプローチ、アプローチB(yを軸足)として津守・小栗アプローチを想定している(アプローチC、Dも含め、同じく他の論者の位置づけは石川[2012]67頁参照)。いずれに軸足におくかの違いはあっても、全体を捉えるという点では同じといえる。ちなみに、小栗・陣内教授のいわば今日的到達点はいくつかの論考にみられるが、30年前の創立大会報告とあわせて読まれるとよい。

例えば小栗[2014]での方法(存在主義)がその総合の有力な方法になっている⁹。さらに小栗[2015] (26頁)では個別資本説と公表会計制度説を「運動性」(x)と「関係性」(y)の2つの視点を統合する考えが示されている。他方で、陣内[2014]では個別資本説の発展可能性として、「企業会計の特殊な形態規定を擬制資本の運動という根拠から明らかにすることは、個別資本説に与えられた課題である」(14頁、傍点は引用者)と指摘している。そこでの擬制資本の運動が後述するようにxとyの双方の基軸に関わっているだけに、1つの論点となる。

ちなみに、創立大会の翌年になるが、遠藤[1987] (12-13頁)は両者の方法論上の相違と相互補完性に言及し、両面を包摂する理論の必要性を強調している¹⁰。小栗[2014]はその遠藤教授に対して「筆者としては本

⁸ xとyを別の立て分け方(畠中福一のいう「方法の学」vs.「現象の学」、石川[2000]308-310頁参照)での「方法」と「現象」がその争点(互いに不足するもの)を端的に表現している。xかyかの二者択一ではないとは、換言すればxを軸足にしてyを取り込むか、逆にyを軸足にしてxを取り込むということである。

⁹ 「存在主義」については有井・長島編[1995]および石川[2014c]の書評参照。前者の副題「認識主義の没落と存在主義の復興」が示すように、「認識主義」との対比が難解ではあるが1つの理解の鍵といえる。

¹⁰ ちなみに同書10頁では岡部利良を先駆とする「建設的批判会計学」をいわば第3の批判会計学としてみておられる。本稿執筆中に刊行された小栗・谷江・山口編著[2015]を、例えば第15章6節「内部留保の活用は可能か」(362-366頁)にもみられるように(投資家よりも国民)、その第3の批判会計学の研究書として捉

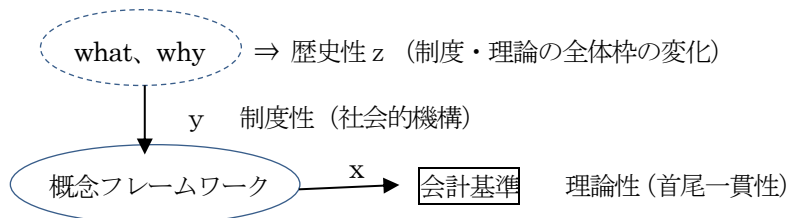
書においてその答え(統合の理論-石川)を導き出したと考えているが、先生の採点はいかがであろうか(はじめに5頁)と幾分自負心をこめて記している。

さて、2つの基軸x、yの立て分けは、今日でも十分妥当、通用するように思う。一例として日本会計研究学会の特別委員会報告での2つのフレームワーク、すなわち「計算のフレームワーク」と「情報のフレームワーク」の立て分けがそれである。この点は、石川[2014a](151-153頁)で論じているのでここでは繰り返さないが、前者の「計算のフレームワーク」=資本利益の計算構造→x軸、後者の「情報のフレームワーク」=証券市場を中核に据えた情報の開示制度→y軸となる。なお、同書の図表補-2(153頁)では2つのフレームワークの対比を比較的わかりやすく示しているので参照されたいが、その対比はあとの論点「所有/主体の二重性と会計」(第20回大会報告)とつながってくる。

3. 概念フレームワークの理論性と制度性-x軸とy軸の現代的位

次に、概念フレームワークを中央に据えて、先の図1のxとyおよびzの位置を示してみると、現代会計の全体がより今日的な形で描かれる(図2)。

図2：概念フレームワークの制度性と理論性-3つの基軸と位置-



まず下のヨコ矢印、すなわち概念フレームワーク→会計基準であるが、一般に概念フレームワークは個々の会計基準を概念的基礎から支える、あるいは律するもの(憲法)と説明される。首尾一貫性という点で「理論性」といえる(ただ、現実はずしもそうっていない)。そして概念フレームワーク→会計基準が、利益計算を志向しそこを中心におくかぎり(あとの論点「計算と開示」で取り上げる)、そのヨコ矢印はx軸を向いているといえる。

しかし、そこだけを見ていると、その正体は見えてこない。見えないところなので、点線の円で示しているが、概念フレームワークの背後にあるもの、つまりそれが何であり(what)、なぜ必要なのか(why)、そこが肝要なところといえる(補足3参照)。ここが、先のヨコx軸に対し、タテ矢印のy軸とつながるところである。先の「理論性」に対して「制度性」としているが、この点は石川[2014]「12 概念フレームワークの制度性」で論じているので繰り返さない¹¹。なお、あとでx軸とy軸のそれぞれのいわば「古典と現代」、つまり本学会の原点とその現代的展開という点に触れる。

※補足3：ワシントン・コンセンサスとIFRS-新自由主義と普遍語

背後のwhyを探るにあたって、自己調整的市場自由主義の確立(19世紀イギリス)→新自由主義→ワシントン・コンセンサス(20世紀アメリカ)→グローバル・ポリティックス→現代会計(会計基準の国際統合化)、といった大きな歴史軸のなかで捉えることがひとつの重要な見方(メタの視点)になる。「…(中略)IFRSに代表される現代のアカウンティングもそうした世界戦略・編成の一環としてある」と述べたゆえんであ

えることもできるだろう。あわせて石川[2014d]補足5では内部留保分析が単なる実証分析でない点に言及している。

¹¹ 図2での社会的機構の典型例として、津守[2002]第12章での会計的支配機構(メトカーフ委員会報告)、また辻山[2013]での包括的ビジネス報告モデルを取り上げている。

る(詳しくは石川[2015a]補遺1参照)。

ここでは、特に言語の観点からみると、そこでの新自由主義的政策(特に資本の国際移動)がグローバル戦略ゆえに「普遍語」志向とつながっている点が重要といえる。この点で、施[2015]での「普遍語」と「土着語」(国語)の分析は示唆に富む。同書の随所にてでくる普遍語化(英語化)をIFRS化と読み替えれば、新自由主義と普遍語(グローバル言語)としてのIFRSのあり方(正体)も見えてくるだろう¹²。

もう1つは歴史性、z軸である。図ではうまく書けないが、xとy2つの矢印で示される全体枠(what, whyから会計基準までの全体)そのものの史的变化、動態変化である。現実の会計は、このx、y、zのいわば総合体・連続体(全体)として存在しているわけで、ここの3つの視軸が総合されてこそ、はじめてその「全体」の動態変化を明かすことができるといえる。そして、その総合の「方法」は何か、これが大きな課題となる(※補足4参照)。なお、その一端はあとの第V節(結び)で触れたい。

※補足4：総合の方法—会計の「認識」機能と「媒介」機能

総合の方法としてここで小栗[2014]での方法を取り上げると、(資本運動の)認識機能(x軸)に加えてもう1つの機能、すなわち媒介機能(y軸)が重要になる。なぜなら、会計の制度的形態がこの媒介機能からでてくるからである。そして、その「認識」と「媒介」の2つの機能という捉え方が、実は2つの古典的学説(個別資本説と公表会計制度説)を接合する鍵になっている(前者がx軸に関わり、後者はy軸に関わる)。

すなわち、「第2に、日本の古典的会計理論を代表する2大学説(個別資本説と会計制度説)の統合の論理を示したことである。その統合の論理の基礎に、『資本論』全巻(第1, 2, 3巻)と簿記会計との関係がある。これまでどちらかといえば経済過程の認識機能(第1巻)の議論(G-W-G'をベース)が中心にあったように思えるが(個別資本説)、本書ではむしろ第2巻と第3巻(本書92頁、152頁)が重要になる。この点は新たな継承と統合の基礎にあるところだけに重要なところである。その点で、評者には著者の問題意識の出発点・出所は、むしろこの媒介機能の抽出にあるように思えてくる。」(石川[2014c]119頁)

Ⅲ. OCI現象と現代会計—現代会計の特徴的現象

現代会計を特徴づけているものを具体的に1つあげよ、そう問われれば躊躇なく「包括利益(CI)」なんかなく「その他の包括利益(OCI)」と答えたい。それが、とりわけ伝統的会計の基礎との比較において、今日もっとも特徴的な会計現象といえるからである。もう15年前になるが、石川[2000]において8つの基本問題を示したが¹³、今日そのいずれもが制度面でも比較的明らかな形で登場してきている¹⁴。それを端的に言えば、従来型(近代会計)の動態論思考に根ざしたB/S観の崩壊であり、新たな資産・負債中心観の台頭・確立である¹⁵。

ところで、「OCI」のO(other)は意味ありげな形容句である。「その他」といっても、うしろにしっかりと「利益」がついている。要するに、包括利益であっても、純利益でない。包括利益一本化から見れば、いわば妥協の産物的な存在ともいえる。またOCI「現象」としているのは、そういう現れ方をする、せざるをえない何かがある。その点を示唆するためである。OCIとして具現化させているものが

¹² ちなみに同書は新自由主義の思想に根ざした英語偏重教育の重大な問題性をあげているが、英語よりも国語重視の教育(国語教育絶対論)が肝心なところで(石川[2006]36頁、注11)、いくら英語が堪能でも重要なところは日本語(国語)で思考する(言語と思考の表裏一体関係)という点とも重なる(岩井[2015]の「母国語で思考する解放感」202頁、水村[2015]の「自然科学と母語の関係」419頁)。

¹³ 石川[2000]278頁の8つの基本問題。ここでは特に、①包括利益の3つの基本問題、②リサイクル問題と2つの利益問題、③原価主義会計の補足対象問題、がかかわる。

¹⁴ 例えばASBJの最近のいくつかのペーパーに見られる。石川[2015b]参照。

¹⁵ 広くはP/LとB/Sの関係という古くて新しい問題といえる。石川[2014a]「7 貸借対照表の現代的変容」参照。

何であるか。先にOCIを意味ありげなタームだと述べたが、その名称自体が何らかの矛盾を内包している。では、その矛盾とはいかなる矛盾か。

1. 利益計算と情報開示の矛盾・乖離

OCIという現代会計の特徴的現象の出所は第28回大会で議論したのでここでは繰り返さないが、端的に先の図1でいえばxとyの矛盾、すなわちx軸=利益計算(資本利益の記録計算)とy軸=情報開示(ディスクロージャー)との矛盾である。特にyが投資情報の価値関連と密接にリンクしていることに注意したい¹⁶。この利益「計算」と情報「開示」の矛盾については、第16回大会(「計算と開示」の問題)で議論したので繰り返さないが、1つ注意したいのは端的には石川[2008]図表7-2(123頁、レジュメの図表一覧の①)での2つのルートである¹⁷。実は、ここが先に述べたx軸とy軸にかかわるところである。つまり、伝統型(系I)のように純然たる利益計算という1つのルート、一本道ではない(④から⑩のルート)。そして、その点は同時に取引概念の変容、それも量的拡大ではなく質的変容として捉えることができる。石川[2014a]図表8-3の「会計基準の3つの場」(図表一覧の②)、特に期末固有の仕訳での2つの立て分け(④と⑩)に注意されたい。

その矛盾の具体例として2つの会計基準、すなわち「その他有価証券」のケースと退職給付会計のケースを取り上げたが、筆者は前者のケースにまずもって矛盾の原型、端緒をみる。端的にB/S本体での時価開示と利益計算の矛盾である(石川[2014a]図表8-1、図表一覧③)。また、退職給付会計のケースでは財務実態のB/S開示と利益計算の矛盾となる(石川[2014a]図表8-2、図表一覧④)。強調したいのは、B/S本体での実態開示とかりリスク開示は利益計算に直結するものではないという点である。そして、そこに両者の矛盾がある。この点は、伝統的会計でのP/LとB/Sとの関係(連結環という連携構造)をみればよい。そこには連結環という形で矛盾はない(P/L中心思考)。重要なことは、「その他有価証券」での時価開示とOCI、退職給付会計での債務実態の開示とOCI、この両者が同じ形(同形性)をとっていることである¹⁸。

2. 事業活動の性質と企業資本の運動—x軸上の古典と現代

x軸の個別資本説が古びた過去の理論か、これがここでのテーマになる。というのも、ASBJの最近のペーパーでの議論が、実はx軸と関わるからである。特に「古典と現代」という点で、取り上げてみたい。

(1) 異なる目的適合性と異なる測定基礎—再びOCIの出所

紙幅の制約で図表を示すことができないが、石川[2015]図表1(図表一覧⑤)では、2つの会計目的、すなわち(a)財政状態の報告と(b)財務業績の報告の2つのルートがいわば並列的に示されている。先にも述べたように、明らかに伝統的なP/LとB/Sの関係(動態論的關係)からの離脱、脱却といえる。重要なことは、その異なる目的の矛盾、ギャップ、不一致(乖離)こそが、OCIとして現れてくるという点である。逆に言えば、伝統的会計では一本のルートなので矛盾はでてこない。B/SはP

¹⁶ この点は目下の争点であるのれんの償却・非償却問題に典型的に現れる。石川[2015d]補論1参照。

¹⁷ ここから一連の図表がでてくるが、(PC・スマホなどで)HPの報告レジュメをご覧になりたい読者の便宜のため(注2)、レジュメ資料での図表一覧の番号(①~⑩すべてHP掲載)を付しておきたい。

¹⁸ 端的に数式的に示せば、実態リスク開示>利益計算の局面において(左辺の優位性)、その両辺の差(計算と開示の乖離)→OCIである。

／Lに従属(連結環)するからである。そこから見ると、今日のB／Sはその従属から自立化へという変容の形をとっているといえる。

ここで、(b)のルートに企業の「事業活動の性質(nature)」が介在してくる。財務業績の報告→事業活動の性質→測定基礎→純損益、である。「事業活動」あるいは「事業モデル」とは、平たく言えば、企業がどのような事業でもって利益(儲け)をだすかということであるが、その「性質」を問うのはその儲け方が事業活動によって異なるということ、そしてそれが具体的な会計基準(ここでは純損益を決める基準)を規定するということである。そこで、事業活動の「性質」(nature)というとき、そのnatureをどう捉えるか、これが先の一連の規定関係を通して純損益の捉え方を規定する。それがまたOCIの決定につながる¹⁹。

(2) 事業活動のnatureの相違—資本運動の相違

日本の企業会計基準委員会(ASBJ)が参照している英国FRC(Financial Reporting Council)での事業活動(事業モデル)の2分類、すなわち「付加価値」事業と「価格変動」事業が先のx軸と関わる。石川[2015c]図表2(図表一覧⑥)に示しているように、異なる事業モデルが異なる測定基礎につながる点、すなわち「付加価値」事業／原価ベース、「価格変動」事業／現在市場価値、という点が議論のポイントになる。

この点は、より本質的には企業資本の運動の相違の議論とつながってくる(第12回大会報告)。もう18年前の報告だが、企業資本の運動の本質的相違(2つの異なる資本運動)、そしてその相違が測定基礎の相違とどうつながるか、これが当時の問題意識であった(石川[2000]図表7.1および15頁、図表一覧⑦)。ちなみに、現実資本と本質的に異なる擬制資本の運動の主役(メインプレイヤー)は証券市場(流通)での投資家といえるが(ここはy軸面とつながる)、しかし企業もまた現実資本の運動の外だがその投資主体となる(ここはx軸面)。その意味で、擬制資本の運動にはxとyの両方の側面があるといえる(投資の主体の二重性)。

ともかくも、ASBJでの議論と重なるところもあるが、文字通りのnatureの捉え方の違い、どちらがより本質的相違を捉えているかに注意されたい。ここに、筆者はx軸上の古典と現代、現代におけるいわば“馬場・木村的なるもの”をみる。つまり、けっして古びた過去の理論ではないのである。

(3) 伝統枠での事業活動／資産の分類—営業循環過程の内と外

もう1つ、先の(b)のルート「事業活動の性質→資産分類→測定基礎」を伝統的な会計枠組みから見ると何が見えてくるか、この点に触れておきたい。なぜなら、この点が現代の変容を見る1つの重要なベンチマークになるからである。この点もすでに石川[2000]図表10.1(図表一覧⑧)でもって論じているので、ここでは2つのポイントだけ示しておこう。

すなわち1つは「収支の枠」ないし「収支の制約」という点である(石川[2000]図表10.1の上が収入額、下が支出額を基礎)。そこから見ると、現代の変容はその「枠」ないし「制約」からの脱却、離脱となる。もう1つはその「制約」からの離脱の典型的な現れが外部投資資産、つまり経営内循環過程の外にある資産であること、つまり今日の時価会計はこの経営内循環過程の外に位置する外部投資活動

¹⁹ ちなみに、OCI項目の方を先に決めるルールがあれば(CI-OCI→NI)、純損益はそのあとで決まるが、ここではその逆方向といえる(CI=包括利益、NI=純利益)。ある意味でそれが本筋(CI-NI→OCI)ではないかと思われる。前者はIASBの討議資料「概念フレームワークの見直し」(2013年)でのアプローチといえる。石川[2014a]「9 OCIの諸相」での討議資料の3つのアプローチ参照(79-80頁の補遺)。その後2015年5月の概念フレームワーク公開草案ではこのアプローチは採用されていない。

から登場してきたということである。そして、特に注意すべきは、ここはそもそも原価配分が適用されない資産であるという点である²⁰。

IV. 変容の基礎にあるもの—現代会計のハイブリッド性とその基礎

さらに重要なのは現代を象徴するOCIという具体的な会計現象の基礎に何があるか、その基礎から捉えることである。そのことの議論をとおして、現代会計の変容の形と方向、そしてその基礎にあるものを明らかにすることができる。石川[2008]のテーマは、まさにその「変容の形と方向」を明らかにすることであったが、そのさいその変容の基礎にあるものとして重要な点は、種々のレベルで見られる現代会計のハイブリッド性である。

1. 「会社とは何か」と会計—「会社=ヒト(所有1)の会計」と「会社=モノ(所有2)の会計」

まず筆者は第20回大会で株式会社の所有関係の議論を行ったが、それは「会社とは何か」という観点から現代の企業会計を捉えると何が見えてくるかということであった。ここでも図表を示されないが、石川[2006]図3(図表一覧⑨)での2つの所有関係(所有1, 所有2)が出発点である(学会年報No. 20)。ここで1つだけ指摘すれば、重要な点は「所有の二重性→主体の二重性→投資の回収のあり方の相違」という点である²¹。

次に、石川[2014a]での一連の図表(図表4-1, 5-1, 4-2、図表一覧⑩、⑪、⑫)を示したが、いずれも株式会社の所有の二重性(所有1, 所有2)に対応する形で、「1階(所有1)の会計」と「2階(所有2)の会計」の対比を示している。重要な点は、1階あってこそ2階ということ(逆ではない)、つまり1階が土台ということである。そのことは、歴史的には2階の会計は1階の会計よりずっとあとに登場していることからわかる。ちなみに、石川[2015a](注8)では地殻変動(IFRS革命)のたとえで現代会計の変容の形をみたが、それはあたかも大地震(大変革)によって2階建ての1階部分が押しつぶされた形としてイメージされるとよいだろう。

そして、特にその2つの会計の基礎とあり方の対比が重要となる。一例として1階での決算報告と2階の情報開示の対比があげられる。端的に、決算開示とはいわないし、また情報報告とはいわない(石川[2014a]40頁、図表一覧⑬)。先の「計算のフレームワーク」と「情報のフレームワーク」との対比もその点と重なる。この点で、1階の会計をx軸志向といえ、2階の会計はy軸志向といえる。

2. 会計枠組みと会計思考のハイブリッド—会計基準の幹と根っ子

2つ目のハイブリッドは会計の中に入って、会計枠組みさらには会計思考のハイブリッドである。まず会計枠組みのハイブリッドであるが、第24回大会の報告で伝統型(系I)と現代型(系II)の2つの会計枠組みの対照比較を示した(石川[2008]図表6-1、図表一覧⑭)。ここで指摘しておきたいのは、この異種なる2つの会計枠組みと、先の「1階(所有1)の会計」と「2階(所有2)の会計」の対比とが重なるという点である(系I: 1階→x系、系II: 2階→y系)。また、注意したいのは、原価と時価の測定基礎の「混合」といったレベルではなく、異種の枠組みそれ自体の併存ということであり、測定基礎の混合もそこから出てくる(1つの特徴軸)という、このレベルの相違である。

²⁰ 以上のより詳しい議論は、一連の拙稿(石川[2015b]、[2015c]、[2015d])参照。

²¹ 詳しくは石川[2013]13.1「2つの所有と主体」、13.2「投資の主体と投資の回収」、13.3「持分/支配の観点と実現概念」を参照されたい。端的には、所有1: 会社→財産(支配) = B/Sの借方、所有2: 株主→会社(持分) = B/Sの貸方である。

もう1つのより根っ子にある会計思考については、フローの配分思考とストックの価値評価思考、端的に動態論的思考と企業価値的思考のハイブリッドである(石川[2008]図表6-3、図表一覧⑭)。ハイブリッドといっても、このように様々なレベル、様々な視点から捉えることができるが、ここでは第24回大会での変容の総体的視点および変容の構図を示しておく必要がある(石川[2008]図表7-3、7-1、図表一覧⑮、⑯)。重要なことは、変容の基礎にあるものに遡る、そこから現実に目にする会計ルール全体の姿・形をとらえるということである。この変容の基礎にあるところが欠落すると、つまり会計基準のなかだけの議論に終始すると肝腎なところが見えてこないことになる。先の概念フレームワークの図2でも、点線の円(whatとwhy)が大切なところであったわけである。

V. 結び—原点の再定義は必要か、あえて問うことの意味

1. 原点の再定義は必要か

統一論題「現代会計の行方と会計理論の課題」の趣旨に「その際、創立大会の問題意識を継承し、社会科学としての会計学をどのように今日的に展開していくべきか」という点がある。特に、「どのように今日的に展開していくべきか」が重要なところである。その1つの課題例として、筆者の研究課題でもあり、また幾分y軸志向になっているが($y \rightarrow x$)、次の引用をあげた。「端的にいうならば、現代の会計が資本蓄積の金融的機構の一環として機能しているということ、擬制資本・信用制度・株式会社論の基礎論的視点から総体的に明らかにすることである。」(石川[2014a]127頁、傍点は引用者、図表一覧⑰)。

ここでもう1つ強調したい点がある。そこでの「擬制資本・信用制度・株式会社論の基礎論的視点」ということから、おのずとどのような経済学あるいは方法をベースにするかが重要になってくる。経済学のいわば「選択」という点である。特に、選択=棄却だという点、選択というのは本来、他を棄却する積極的、意識的行為であるという点が重要である。つまり「選択」と「棄却」は表と裏であり、たまたまそこにあるものを使ってみるというものではない。そうすると、さらに重要なのはなぜ棄却するか(裏の方)、その理由が明示されねばならないが、それがあってこそ「真の選択」といえる²²。そして、その理由こそ特定の経済学や方法を選択した(他を棄却した)人の問題意識であり、もっと言えばその人の研究態度あるいは姿勢にほかならない。それゆえに、その人のいわば“トータル”が現れるところであり、その点である種“こわい”ところでもある²³。

さて、僭越だが、30周年にあたり原点の再定義は必要か、あえて問うことには2つの意味がある。1つは冒頭で述べた「共通の基盤」(原点)にあらためて目を向けさせるという点である。創設から30年、時とともに世代交代もすすみ、その共通認識が薄らいでいくのもやむを得ない面もある²⁴。だが、研究は個人の自由であるが、他の学会にはみられない固有の研究のあり方が本学会の存在意義だけに、他の学会に横並びの研究といった共通認識の希薄化は本学会の“俗流化”に陥りかねない²⁵。もう1つは、

²² 裏側(棄却)から見れば真の選択には強い力があることがわかる。唐突に思われるかもしれないが、E.H. フロムがいう「自由からの逃走」(自由への逃走ではない)がこの選択の自由の真の意味と関わる。

²³ この点は、最近読んだ本では宇沢[2015]でのリベラリズムの経済学、また長編「私の履歴書」ともいべき自叙伝風の岩井[2015]に見て取れる。

²⁴ この点で、敷田・山口編著[1987]と松本・西村編著[1984]の2冊を紹介しておきたい。前者では本学会のルーツとともに草創期の“熱情”が伝わってくるし、また後者では特に「科学的会計学」(科学としての会計学)の「科学性」とその方法論的基礎が重要なテーマになっている。この本学会設立前後に刊行された著作からすれば、それから30年後の今日はどうかとなる。

²⁵ この点で、方法論も含む現代的展開への研究課題(プログラム)のリストアップといった本学会固有の企

ここが重要なところだが、その固有の研究のあり方に関するものである(第II節では英文と併記)。そこに明記されている研究のあり方は本学会のいわば不変の原点といえるが、具体的な研究の対象や方法になってくると話しは別かもしれない。「社会科学としての会計学」といってもその有り様はただ1つというわけではなく、as a social scienceの捉え方いかんが現代会計へのパースペクティブを大きく左右するからである(※補足5)。

※補足5：経済学と方法の選択—資本1, 2と弁証法、史的唯物論

経済学の選択という点で「資本」を取り上げると、例えば『経済学辞典』(大阪市立大学経済研究所編、岩波書店、1965年)では、資本の概念規定がいみじくも「資本1」と「資本2」と明確に区別されている点が重要なところで、経済学と会計学との関連でいえば、それぞれの資本概念を受けた会計理論の比較対照という点が重要となる²⁶。ちなみに、資本1の概念規定において、特に資本2との比較で、つまり資本2には見られない重要なキーワードをあげるなら、「運動」、「形態」、さらには「関係」である²⁷。また方法(弁証法、史的唯物論)では、経済学と唯物史観の関係、さらには依然として古典的な問い(マルクスか、ウエーバーか)が存在する²⁸。なお、方法については石川[2014e]で詳しく議論しているが、特に方法の相対化、そして「科学性」の含意、という点をあげておきたい²⁹。

2. いま生きる「共通の基盤」

最後に、以上の点ともかかわって、多少余談めいた話をして終わりにしたい。今売れっ子(通称“知の巨人”)の佐藤優の『いま生きる「資本論」』という本がある。鎌倉孝夫との対談本『はじめてのマルクス』とともに興味深く読んだ³⁰。そのさい、先の研究課題を当然意識しながら読むわけだが、1つ

画も、とりわけ「共通の基盤」の共有のために有効だろう。これまでも辞典の刊行、あるいは標準テキストの企画もあったが、戦略的にベストな方策は国内向けではなく海外発信であろう。問題は何を本学会のミッションとして発信するかである。

²⁶ ベースにおく経済学の相違→「資本」の概念規定の相違→会計パースペクティブの相違である。詳しくは石川[2011]補遺4「経済学の「選択」と会計パースペクティブ」参照。そこでの付論8の経済学的所得概念(フィッシャー、ヒックス)を基礎におく会計理論との対比も参照。ちなみに、吟味してみたいのは、例えば世界中でベストセラーとなったピケティの『21世紀の資本』の「資本」、あるいは最近の統合報告の基礎にもおかれる宇沢[2000]、[2015]の「社会的共通資本」での「資本」である。ちなみに宇沢[2015]第13章での社会的共通資本としての金融制度を「制度資本」とみなす点は、田中[2013]での「会計資本」説との対比で興味深い。ピケティについては石川[2015a]57頁注(29)参照。

²⁷ ここで特に「関係」をあげたのは、方法としての構造主義とかかわるからである(石川[2012]第9節「方法について—構造・歴史・主体」および石川[2015c])。それはまた、ここでは立ち入って触れられないが、「関係の一次性」、「事的世界観」(関係>実体、その逆の実体>関係は「物的世界観」)、「主観客観図式」ともかかわる(廣松自らが言う実質上の主著たる廣松[1991]序章、熊野[2009]507,571頁)。

²⁸ 宇野[1969](85-95頁)では経済学と唯物史観の関係が簡単には片付けられない問題点として論じられている。唯物史観の役割については宇野[1967](160-163頁)をみられよ。マルクスかウエーバーかは石川[2015a]補遺3(52-53頁)参照。方法では特に弁証法がキーポイントになるが、石川[2012](73-79頁)では津守・田中両説の弁証法に触れている。特に同稿の「補足2：両説の『知の遍歴』—弁証法と『自己意識』」では筆者の想いも述べているのであわせて参照されたい。

²⁹ 石川[2014e]注(41)では岩井教授のいう「自己循環論法」(bootstrap theory、自己言及性)に触れて会計の「科学」(人間の科学)としての捉え方に言及している。この点は石川[2010]の「4 サブプライム問題と会計」での「『物象化』の魔術—根源的な見方と学問の力」(52-53頁)、および石川[2015a]注38での共同主観性(間主観性)も参照。「自己循環論法」などについては、岩井[2015](特に第5章、6, 7, 8章)参照。本補足とのかかわりでは、マルクスからの解放(剰余価値説の相対化、労働価値論の理論的棄却、194-195頁、250-251頁)をどう読むかであろう。

³⁰ 佐藤[2014]では日本の左翼陣営の歴史が多くの人物の登場(特に講座派、労農派、新左翼、宇野派とその批判者廣松渉など)とあいまって極めて興味深い書物になっている。また、鎌倉・佐藤[2013]ではタイトルとはうってかわって入門書ではないが、各ページに用語説明もあってこれもまた有益であり、前者とセットで読まれるとよい。ただ問題はそれを会計研究にどう活かすかであり、そこがもう1つ骨の折れる仕

思ったことがある。ゴロ合わせになるが、「いま生きる個別資本説」(いま生きる“木村的なるもの”)、
「いま生きる公表会計制度説」(いま生きる“宮上のなるもの”)ということである—(※補足6)。こ
こで、佐藤のいう「いま生きる」の意味合いが大事になってくる。1つは古びた過去の理論ではないと
いうこと、さらに言えば今だからこそという意味があるだろう。筆者はもう1つ、自分がいまを生きるた
めにとという意味にもとってみたい(※補足6)。

先の「社会科学としての会計学をどのように今日的に展開していくべきか」、これは言ってみれば、
この「いま生きる」をどう説くかということであり、本学会に即して言えば、いま生きる「共通の基盤」
(原点O)をどう共有するか、共有できるか、ということであろう。そして、それは冒頭の図1でいえ
ば、原点Oを中心にx、y、zの3つの軸を統合した全体理論の展開に成功するかどうか、結局はここ
にかかっているように思う。

※補足6 骨董品か、厳然とした中核か

唐突にうつるかもしれないが、ここで筆者には示唆に富む興味深いフェルマーの最終定理に関する次の一
節を引用しよう。「…しかし、皮肉なことに、結局はももとの数論の領域こそが、ワイルズの最終的な証明
の中核になったのだった」(サイモン・シン/青木薫訳[2006]序15頁、傍点引用者)、「こうして数世紀が過
ぎ去り、フェルマーの最終定理はしだいに最先端の数学研究とは無縁のものに見えはじめ、いわば骨董品に
なっただかの観があった。しかしいまや明らかなように、フェルマーの最終定理は今日もなお、厳然として数
学の中核にあったのである」(同16頁、傍点引用者)。そこでいう「ももとの数論の領域」をここでの文脈
でとらえてもらえばよい³¹。

参考文献

- 有井行夫・長島隆編[1995]『現代認識とヘーゲル＝マルクス』青木書店。
石川純治[1998]「時価会計の基本問題」『会計理論学会年報No.12』。
———[2000]『時価会計の基本問題』中央経済社。
———[2002]「時価会計と資本利益計算の変容」『会計理論学会年報No.16』。
———[2006 a]『変わる社会、変わる会計』日本評論社。
———[2006 b]「日本版概念フレームワークの意義と論点」『会計理論学会年報No.20』。
———[2008]『変貌する現代会計』日本評論社。
———[2009]「企業会計の変容をどう見る」『会計理論学会年報No.24』。
———[2010]『変わる会計、変わる日本経済』日本評論社。
———[2011]「社会科学としての時価会計」『経済集志』(日本大学)第81巻第3号。
———[2012]「複式簿記の見方・考え方・教え方(下)」『駒澤大学経済学論集』第44巻第2号。
———[2013]「情報開示、利益計算、包括利益(II)」『駒澤大学経済学論集』第45巻第2号。
———[2014a]『揺れる現代会計』日本評論社。
———[2014 b]「情報開示、利益計算、包括利益」『会計理論学会年報No.28』。
———[2014 c]「書評：小栗崇資著『株式会社会計の基本構造』」『会計』2014年9月号。
———[2014 d]「株式会社会計論の新展開」『駒澤大学経済学論集』第46巻第1号。
———[2014 e]「会計研究のあり方」中央大学経理研究所『経理研究』第57号。
———[2015 a]「構造と歴史」日本会計史学会『会計史学会年報第33号』。

事といえる。

³¹ 石川[2010]の3「会計に『ミレニアム問題』はある？」(24頁)では同書に触れているが、「良さの哲学」
(同書295-304頁)などは一読に値するだろう。

- [2015 b] 「純損益、包括利益、OCIの論点」『週刊経営財務』2015年2月2日号。
- [2015 c] 「『事業活動の性質』と純損益／包括利益」『週刊経営財務』2015年10月19日号。
- [2015 d] 「『事業活動の性質』と資産分類／測定基礎」『週刊経営財務』2015年12月14日号。
- 岩井克人[1998]『貨幣論』ちくま学芸文庫。
- [2015]『経済学の宇宙』日本経済新聞出版社。
- 宇沢弘文[2000]『社会的共通資本』岩波書店。
- [2015]『宇沢弘文の経済学』日本経済新聞出版社。
- 宇野弘蔵[1967]『経済学を語る』東京大学出版会。
- [1969]『資本論の経済学』岩波新書。
- 遠藤孝[1987]「日本における批判会計学の発展」(敷田・山口編著[1987]第1章所収)。
- 小栗崇資[1987]「会計制度論・政策論の到達点と課題」『会計理論学会年報 No. 1』。
- [2014]『株式会社会計の基本構造』中央経済社。
- [2015]「会計理論の再構築は可能か」『会計理論学会年報 No. 29』。
- 小栗崇資・谷江武士・山口不二夫編著[2015]『内部留保の研究』唯学書房。
- 会計理論学会[2013]特別委員会(小栗崇資委員長)「会計理論の課題と研究方法—津守常弘・田中章義両先生インタビュー—」『会計理論学会年報 No. 27』別冊CD。
- 鎌倉孝夫・佐藤優[2013]『はじめてのマルクス』株式会社金曜日。
- 熊野純彦編[2009]『廣松渉哲学論集』平凡社。
- サイモン・シン／青木薫訳[2006]『フェルマーの最終定理』新潮文庫。
- 佐藤優[2014]『いま生きる「資本論」』新潮社。
- 陣内良昭[1987]「個別資本説の現代的課題」『会計理論学会年報 No. 1』。
- [2014]「個別資本説の概念と会計理論」(会計理論学会スタディ・グループ最終報告書、第1章所収)。
- 敷田禮二・山口孝編著[1987]『批判会計学の展開』ミネルヴァ書房。
- 施光恒[2015]『英語化は愚民化』集英社新書。
- 田中章義[2013]「弁証法的会計方法論と資本概念の復権」『會計』第184巻第5号(2013年11月)。
- 辻山栄子[2013]「現代会計のアポリア」『早稲田商学』第434号。
- [2015]「国際財務報告基準(IFRS)をめぐる理論的課題と展望」(辻山編著『IFRSの会計思考』中央経済社、第1章所収)。
- 津守常弘[2002]『会計基準形成の論理』森山書店。
- 廣松渉[1991]『世界の共同主観的存在構造』講談社。
- 松本剛・西村明編著[1984]『会計学の方法』ミネルヴァ書房。
- 水村美苗[2015]『日本語が減びるとき』ちくま文庫。