

津守常弘・田中章義両先生のインタビューに思うこと

石川純治 (駒澤大学)

- I 津守先生のインタビューに思うこと
- II 田中先生のインタビューに思うこと
- III 補遺

インタビューで取り上げた論点 (私のインタビュー・メモ) に関する議論はこのCDに記録されているので、ここではそれとの重複をできるだけ避け、両先生に共通する論点などを交えて、思うままを述べてみたい*。

I 津守先生のインタビューに思うこと

現実性と論理性—基底にあるもの 津守先生の学説を理解する1つの重要なキーワードは「現場」である。その現場感覚という観点で、インタビューから拾い上げてみると、けっこう多くの点があることに気づく。

すなわち、それはすでに「I 研究前史」に見られる (参考までに年齢は筆者が付記)。第1期＝「真夏の夜の夢の季節」(1942～1948年、～18歳) から拾うと「帰納主義的発想」、第2期＝大阪地労委時代 (1949～1956年、19歳～26歳) では「現場と帳簿」である。それにしても、この前史時代の早熟さには驚かされる (注1)。「II 会計学研究」から挙げてみると、第1期＝京都大学大学院修士課程時代 (1957～1959年、27歳～29歳) での宮上制度論アプローチへの接近、「会計と現場」(地労委時代)、そして第4期＝立命館大学時代後期 (1968～1970年、～40歳) の「現実性と論理性」である。見逃していけないのは「現実的意義」というタイトルの付いた論文の多さである。

さらに第6期 (1985年9月～、55歳～) からは、会計が人間社会のあり方の根本的なことに関わっているとする点である。これは会計の固有性という重要な論点 (インタビュー・メモを参照) と関わる。また第7期 (2000年2月～現在、70歳～現在) では、世界観と方法の関係、とりわけ世界観＝資本論 (価値形態論)、そして生産過程の統制と観念的な総括 (観念的の位置に注意) とする点である (注2)。以上列挙した項目を横一線に並べてみるだけでも、津守学説の基底にあるものが見えてくるだろう。

※注

1) 津守先生の研究前史の早熟性は「芽生え(der Keim)」にも垣間見られるが、それは論理の強調とともに「情緒 (emotion)の重要性ともつながっているように思える。インタビューの後半 (2日目) では「デジタルでありすぎたらいかん」と言われているが、その意味合いと、それが会計研究における津守理論とどうつながるかは興味深い点といえる。

2) 会計の固有性という点は、東京大学での学術講演 (平成12年) での会計における「変わらないもの」の視点、すなわち会計的計算の最基底が相対的に不変であるとする視点に通じる。そして、そこでの「会計的計算の最基底」として何がおかれるのか、これが重要となる。インタビューでは価値法則と制度に関する点 (制度に関係なく経済を規定→価値法則と固有の会計理論)、また生産過程の統制に「観念的」が係らないこと (より直接的な統制ということだ

* 両先生へのインタビュー・メモおよび (その後本年3月に行われた) 津守先生ご自宅でのメモは私のHPにまとめて掲載している。

ろうか)、などに関わる。なお、より直接的な統制ということであると、それはあとでみる田中理論での直接的分業に会計の原型(誕生)を見る点に通じているように思える。

公開と計算—ジャンクション・モデルの構成 次は、やはり何と言っても、津守先生が『公開』に逃避するのではなく『計算』に即して、問題の解決に努めるべきである(『会計基準形成の論理』397頁、傍点石川)と述べている点からしても、公開と計算の関係である。とりわけ会計理論が公開に逃避するのではなく、その本丸が計算であるとする、津守公開論に次ぐ(それを受けての)津守計算論(本丸論)を是非とも展開していただきたい思いがする(注3)。

その点で、同書387頁の表1のx軸(経済)=現実資本→擬制資本とy軸(会計)=秘密→公開の2次元のモデル構成が重要となる。そこに、第3のファクターとしてz軸=規制(政策:特にマクロ会計公開政策)を組み込むと、3次元の構成モデルになる。そして、問題の「計算」がその「擬制資本(x)－公開(y)－規制(z)」のモデルとどうつながるのか(4次元構成)、ここが私の一番の問題意識となる(注4)。

いみじくも「横軸(現実資本と擬制資本との関係—石川)に焦点を合わせた分析は、別著の課題である」(同書序言iii頁)と述べているように、先の「公開に逃避するのではなく、計算に即して」とあいまって、つまりその横軸にどう「計算」が組み込まれた全体モデルになるか(注5)、その全体モデルの展開が津守理論の到達点であるように私は思う。

※注

3) インタビューでは「結局、あの本は最後に書いてあるように第1象限の公開から書いていますよね。出してくれと言われて、あれはやむにやまれず書いているんですね。公開の方からと計算構造の方からの両方やった上で、まとめようと本当は思っていたんです。それは博士論文ではなく、一生の仕事としてまとめようと本当は思っていたんです」(傍点は石川)と述懐されている。重要な箇所である。

4) ちなみに私のインタビュー・メモの3)では、そのモデル構成の1つの筋書きとして、「擬制資本の拡大・肥大化→規制→公開→計算(擬制資本+現実資本)」を記している。あとのⅢの補遺1「総体的把握のアプローチの仕方」参照。

5) その1つのヒントは津守同書271-273頁、373頁、396頁にある。私のメモの1)参照。余談だが、インタビューで津守先生は「いよいよ、やろうかと思っています。そこ(計算—石川)に重点をおいてやろうかなと思っています」と述べられている。大変うれしいことだが、そのテープ起こしの原稿の空白には、大変失礼ながら「ホント?」と記している。

会計的支配機構(制度的枠組み)の分析—「会計資本」(田中)との接点 公開と計算の問題(両者の関係:区別と統一)を考えるさい、その最も具体的な手がかりは、実は『会計基準形成の論理』第12章にあると思っている。その意味で、メトカーフ委員会報告(*Accounting Establishment*, 1978)の批判的分析は、きわめて重要である(注6)。実際、インタビューでは津守先生自ら構造分析の重要な手がかりになったと述懐されている。

特に「FASB機構」の構造図(305頁第3図)や「会計的権力構造」の全体的構造(316頁第4図)は、まさに「多くの環節から成る巨大な生き物」、「一個の有機的な機構」(以上297頁、傍点は石川)であり(いまひとつは307頁の「導管」と「巧妙な支配」である)、それは田中先生の言われる「会計資本」なる概念を彷彿させる(Ⅲの補遺2「概念フレームワークの制度性」参照)。

こうなると、もう「逃避」ではなく、むしろそこにこそ概念フレームワークと会計基準の設定主体の”正体”をみる思いがする。それは、問題の対象は大きく異なるが、近時の福島原発事故調査報告書における原発の支配体制や権力機構との類似点を見る思いがする。そこには、まさに「導管」の存在や「巧妙な支配」——資金、人事、組織の三位一体構造——が貫徹されているからである（注7）。

だが、津守先生は「この両者（会計原則の計算構造的 content とその制度的枠組み—石川）を厳密に区別し後者の事実（「理論」に対する「現実」—石川）の果たす客観的役割をあらかじめ明確に把握することなくしては、前者の問題（「計算」の問題—石川）に関する議論もまた、真の認識からかけ離れるという結果に陥りがちである」（同 293 頁、傍点は石川）と書かれている。この厳密な区別の強調と後者（制度的枠組み）の支配性・優位性とを（ある種の矛盾ともいえる）どう理解するか、ここに両者の区別と統一の鍵があるように思える。

津守先生は両者の関係を「密接不離の関係」とされているが、制度的枠組みが計算構造の外堀ではなくその「基点」になっているという点（同 291 頁）が重要で、その点で制度的枠組みの支配性・優位性（制度枠組み>計算内容）が指摘される（注8）。先の「会計的権力構造」の全体的構造図をじっと見ていると、「計算」はその全体構造にまさに「浮かんでいる」ように見えるからである。

※注

6) トカーフ委員会報告はメトカーフ上院議員（民主党）を委員長とする小委員会の 1700 頁余りにおよぶ報告書である。ちなみに、その批判視点は、後述する福島原発事故調査報告との類似点を見る思いがする。

7) 原発事故調査報告書は政府・国会・民間・東電の4つがあるが、東電は論外として、例えば民間の「福島原発事故独立検証委員会」の報告書（2012年3月11日）は原発をめぐる支配体制・権力機構の正体（重層的な癒着構造）を見せている（第3部「歴史的・構造的要因の分析」、第9章の「原子カムラ」分析）。規制する側と規制される側の関係、それが「規制しているようで道具にされている」といった点は会計規制とのいわば相似形—会計権力の”ムラの構造”—を見る思いがする。

8) この点は、インタビューでは「制度中立な計算というものがあるのかなのか」という問いかけをした。なお関連して、設定機構の問題と会計原則の計算構造的 content との関係（統一的把握）において、公開と複式簿記との関連に触れている点は重要である（同書 296 頁注 17）。それだけにその具体的展開が注目される。その一端はインタビュー・メモの1)のQ1で触れている。

メタ構造論の展開 ちなみにインタビューでは、「今、提起されている会計理論上の問題が、どういう状況のなかに提起されざるをえなくなっているかということをもっと知らなければならぬ」（メタの視点）と述べている（傍点は石川）。会計的支配機構の分析は、まさにその視点にほかならない。さらに、インタビューの最後で、新自由主義やコーポレートガバナンスの国際化の視点に触れられているが、それもまた現代会計の位置をとらえるメタの視点といえる（注9）。

重要なことは、その「どういう状況のなかに」というメタの視点が、たんなる背景説明ではなく、1つの構造分析の形として論理的に展開されていることにある。ここに津守理論の真骨頂の1つを見る（注10）。

※注

9) インタビューの最後で難しいのは労働の問題（ドイツ）、労働のあり方の問題を指摘されているが、これは津守先生の研究前史時代と強く関わっているのではないかと考えている。

10) ちなみに、metaにはbeyond（より包括的）という意味がある。こうしたメタの視点からすれば、個々の会計基準（とりわけIFRS）のなかだけに終始する昨今の議論は、「どういう状況のなか」を見ない、あるいは見えない議論といえる。それは根っ子を見ないままの枝葉の議論、根無し草のように時流の議論をやっているように見えるだろう。これでは社会科学にも学問にもならない（近時の会計アカデミズムにおける議論の底の浅さ）。

歴史・構造・弁証法 その構造分析が、実は第6期（1985年～1999年）のスタート（とっかかり）となった点は重要である。すなわち三層構造論への展開である。ここがまた次のステップでの津守公開論の真骨頂といえる。

すなわち、米国会計基準の制度的枠組みの発展過程の分析（規制回避形態の三重の組み合わせ構造）、さらに統制方法（特に公的統制）もふくめた会計基準設定制度の基本的パターンの変容過程（第1段階～第4段階）の分析には、歴史分析（4つの段階）と構造分析（基本的パターン）、そしてその通時的な変形（パターンの変容過程）の分析が論理的に展開されている（注11）。

さらに、そうした展開の基礎には明らかに弁証法がある（注12）。とりわけ「営業秘密」と「公開」の弁証法的構造は（津守前掲書第1章）、先の制度的枠組みの発展過程を分析する前提、基礎になっている。そして、4つの同心円で示された会計基準形成過程の三層構造（同363頁図1）は、例えばピアジュが言うところの円環的前進、発生的円環、つまり弁証法的円環と重なるようにみえる（注13）。

こうして、津守公開論の展開に歴史分析・構造分析があり、さらにその基礎に弁証法がある。あとでみる田中理論の方法論にも共通するが、そこにはさらに主体論（構造と主体、主体と客体の問題）が入ってくる。

※注

11) 津守常弘「会計史研究の現代的意味」（2009年度『会計史学会年報』、2010年）、「現代会計の『メタ理論』的省察」（『企業会計』2012年8月号）参照。とりわけ前者は津守先生の「思索の旅」と自己分析がなされており、折にふれ何度も読んだが、読むたびに新たな発見とその重要性に気づくことが多い。認識論的基礎、研究・教育のあるべき姿の模索や警鐘など、インタビューのCD記録と合わせて読むことをお勧めする。

12) 端的には「矛盾」と「統一」という捉え方である。例えば公開概念では「『公開』に内在する矛盾のとらえ方は、直接的には、株式会社に内在する矛盾のとらえ方と深く関連する」（津守前掲書40頁）、また三重の組み合わせ構造では「an sichには『規制』制度でありながら、für sichには『規制回避』という共通項で結ばれた規制回避形態の三重の組み合わせ構造をなしている」（同書391頁）などにその一端が読み取れる。

13) 以より詳しくは拙稿「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、2012年12月）、9.2節（74頁）、補論8（74頁）、補足2（78-79頁）などを参照。問題は、そうした史的発展モデルにおける「計算」の位置とその全体構造への組み込み方である。インタビュー・メモの5）参照。

II 田中先生のインタビューに思うこと

インタビューから思うまを、特に0) 時代精神 (前史) → 1) 分業会計史観 → 2) 資本のモメント説 → 3) 資本の自己意識説、といった田中理論のいわば形成史の大枠に即して述べてみたい。

時代精神—前史時代の意義 修業時代の時代精神は津守先生と重なる。戦争 (とりわけ敗戦)、政治やイデオロギー、思想・方法論的基礎 (ヘーゲル、マルクス) など、この会計研究にはいる「前史」の思想形成の過程に大きな関心をもつ。両先生とも会計学から出発しておられない点も共通し、その点がまた興味深く重要なところといえる。

では、われわれ戦後生まれの団塊の世代はどうか。どうしても、その時代性という点で比較してみたくなる (注1)。特に戦争と敗戦という経験は、「戦争を知らない世代」との相違の最たるものではないかと思う。とりわけ津守先生には、その戦争・敗戦の影響が大きいように思える (注2)。何人も「時代の子」という面を否定できないだけに、問題はそうした世代間の時代精神の相違 (前史) と研究人生 (後史) とのかかわりである。

※注

1) ちなみに、私の少年・青年期は昭和 30 年・40 年代の高度成長、まさに「三丁目の夕日」の時代だった (東京タワーが 55 年前に完成したとき、私はまだ小学生)。もっとも、学生時代の多感な時代には、全共闘など激しい大学紛争やベトナム戦争と沖縄基地闘争、あるいは水俣病闘争 (今日のフクシマ原発問題と相似) の社会問題などに直面した。それでも、両先生の時代精神とはかなり違うように思われる。

2) この敗戦と戦後における政治思想や民衆活動などの生き様は、同世代の評論家渡辺京二 (82 歳) と重なる (2013 年 4 月 13 日「朝日新聞」)。ちなみに、「前史」時代の重要性は (後の作品への影響力) いくら強調しても強調しすぎることではないが、例えば分野は異なるが井上やすしの代表作『吉里吉里人』の構想には、井上が高校時代 (かなりの映画狂) に見たイタリア映画「ミラノの奇跡」 (生涯で見た最高の一作と賞賛) が大きな影響を与えている。実際、井上作品の 1/3 はその映画の骨組みでできていると彼自身述べているほどである。

源流考 田中先生の思考の根っ子に「源流考」がある。インタビューでは「元が気になるタチだった」と言われている。宮上制度論批判での会計上の概念 (作られた概念) の作られる元という発想 (あとの補足 2)、会計の主体性を探る深い思考、実証研究批判での本質の欠落という喝破 (注 3)、いくつかヨコにならべていくと、その根っ子に源流考があることに気づく。本質と現象 (形態)、そしてその形態規定性も、また分業 (直接的分業、分業会計史観) から説くのもそうである。私は、そうした田中理論自体のまさに「元」が気になる。その源流を探りたい思いがする。その点で、とりわけ「前史」が重要に思えてくるわけである。

分業会計史観 やはり田中理論の 1 つの重要な視点といえる。直接的分業に簿記会計の原点 (原型) を探り、そこから発展する間接的分業から出てくる制度性 (直接的分業—固有性 → 間接的分業—制度性)、これは津守理論での会計の「固有性と制度性」の論点ともつながる。こういう史観 (分業史観) から簿記会計を教育できれば——社会科学としての簿記教育——、すごく面白いという思いが切にする。

この①史観が、②資本のモメントとしての会計論、そして③資本と会計の同一性論の展開、それらの展開過程自体を追うことが（田中理論自体の源流）、田中理論に即した理解そのものだと思う。ちなみに、③の資本の自己意識に先立つ②の資本のモメントは、あとでみる自己意識説（客体的主体論：ある種の難問）よりは一般にはわかりやすいかもしれない。

資本のモメントの二重性 モメント (moment) には要素とか側面という意味もあるが（資本の要素）、運動を起こさせようとする傾向（運動の原因）という点もある。私は両方を取りたい。ちなみに、私事になるが放送大学の講義では「変容のモーメント」として時代時代の異なる資本範疇（前期的商人資本、商業資本、産業資本、金融資本など）の要請が、異なる会計（会計思考・理論・方法および制度）を生んできた、といった話しをしている。「会計は資本のモメント」というとき、会計は資本の「要素」だが（これが会計目的論批判、そして客体の主体性論）、史的に異なる資本範疇（概念）から登場してくる性質の異なる会計、つまり資本要請の動的契機（形態規定性）という面から現代会計の歴史的位置をつかむことを教育している（注4）。資本の要素とともに、その資本自体のモメント（動的变化）を受けたその形態規定としての会計の動態変化である。モメントの二重性（内容と形式、本質と形態、経済と会計）ともいえる（あとの補足2参照）。

※注

3) 実証研究の批判的見解は、田中章義「会計理論とは何か」（『会計理論学会年報』No. 23、2009年）、田中章義「アメリカ会計学界の反省と教訓」（『會計』2010年7月号）9-11頁、拙稿「会計基準の整合性分析の方法をめぐって」（『駒澤大学経済学論集』第42巻第2号、2010年12月）70頁、76頁参照。

4) 例えば商業資本から産業資本への展開（「資本」の動態）が新たな「固定資産（減価償却費）会計」の登場の動的契機となった。では、現代の新たな「時価会計」はどうか、遡って複式簿記の起源ではどうか、などなど。

資本の自己意識説と会計資本説 田中理論のいわば到達点ともいえる。その基礎に客体の主体性論（客体＝主体）、資本と会計の同一性論がある。その「同一性」の意味が難解だが重要である（注5）。客体的主体という同一性論は、逆にみれば、①会計＝資本の自己意識→②その資本の形態的多様性→③その（多様な資本の）自己意識としての現代会計という脈絡（筋道）で、端的には会計＝資本のモメント（要素）という視点から、複式簿記など会計方法も、また制度を含めた会計現象も、すべて資本のモメントとして説明できる論理構成になっているようにもみえる。それだけに、具体的な展開が必要になると思われる。

この点で、田中先生の会計資本説は、津守先生のメトカーフ委員会報告（1997年）に関する「会計的支配機構」の批判的分析、あるいは近時では概念フレームワークの基礎になっているといわれるCFA協会「包括ビジネス報告モデル」（2007年）の存在が想起される（注6）。こうした会計的支配（権力）機構こそ、会計資本の典型例といえるように思えるからである（補足1も参照）。

※注

5) ちなみに、仏教哲学には「即」、「不二」、「一如」という対立の同一性思考があるが、そ

れにも通じている。「主体即客体」、「主客不二」である。この点はCDの討議記録での「色即是空」の英語訳、また *an sich und für sich* での「und」の問題（即自 und 対自）参照。

6) Iの「津守先生のインタビューに思う」でも示したが、そこで特に注目したいタームは「導管」(307頁)である。会計基準を作成するFASBに介在する各種の組織・団体の存在(導管)であり、FASBの場合はFAF(財務会計財団)、包括ビジネス報告モデルではアナリスト協会などである。これらは「会計資本」とよぶにふさわしい団体・組織といえる(さらにそれらの背後にビッグビジネスの存在)。「包括ビジネス報告モデル」については、辻山栄子「包括ビジネス報告モデルの批判的検討」『早稲田商学第431号』(2012年3月)が詳しい。

※補足1:「会計資本」の制度性と現実性

ちなみに、「資本と会計の同一性(会計=資本の自己意識)と資本と会計制度の同一性とが区別されている点に注意したい。例えば、会計基準設定機関などの諸組織やそれらが作り出した会計規範、基準、概念などは会計制度であり、さらには田中説固有の「会計資本」もそこにふくまれるだろう。公的(国家的)な会計規制のあり方も、いわば資本と国家が一体化した統制形態とみることができよう。」(拙稿「複式簿記の見方・考え方・教え方(下)」77頁脚注64)。

なお、会計資本という考えが、「その極端な例として」と形容されてはいるが(田中「会計における内容と形式」152頁)、すでに1974年段階ででてきている点は興味深い。それが、今日、極端どころか、まさに会計資本とよぶにふさわしい会計を通じた資本の強い要請が作用していることは、津守理論での「FASB機構」の構造や「会計的権力構造」の全体的構造、さらには近時ではCFA協会「包括ビジネス報告モデル」の提案者たちの出自をみれば明らかである(Ⅲの補遺2「概念フレームワークの制度性」参照)。

資本の形態的多様性と投資家の位置—現代会計の主役 インタビュー・メモに記しているが、現代会計の主役ともいえる投資家(投資家資本主義)の位置が、とりわけ会計主体とのかかわりで私の問題意識となる。つまり、ここでの「資本」(個別資本)からすれば、個別(企業)資本の外か内か、という点である。従来、企業資本の外に位置していたと思われる投資家が、現代の会計(認識・測定)においてはむしろ個別資本内部に侵入している。利益概念(実現の概念)にすら、そうした外的主体の個別資本内部への侵入がありはしないか。その一例として「投資のリスクからの解放」という「実現」の新たな解釈を取り上げれば、その投資の主体は誰かという問いになる。企業(経営者)か投資家か、である(注7)。

その論点ともかかわって、「擬制資本という資本の特殊的形態が、かつての銀行資本のように、いまや資本一般として他の資本を包括し、資本世界の全体を有機的に包括する存在になっている」(田中「会計学方法論からみた日本会計学のアイデンティティとその展開」13頁)、とする点は重要だ。例えば「各種の評価基準の併存」(同11頁)という現実が、資本の形態的多様性による理解・解釈とつながる(同稿11頁「多様な現象を通じて」に関わるところ)。さらに、擬制資本、信用制度、株式会社論、と密接に関わってくる。それだけに、「擬制資本・信用制度・株式会社論と現代会計」というテーマが重要な研究課題となる。

※注

7) たとえば「投資のリスクからの解放」（実現概念の新たな解釈）という日本版概念フレームワークでの1つのキーワードに触れておけば、そこでいう投資の主体として誰が想定されているか——経営者（会社）なのか、投資家なのか——が問われそうだが、投資家本位の会計からはその主体は投資家となる。となると、（計算にかかわる）実現概念も投資家本位ということになる。以上は、拙著『変わる会計、変わる日本経済』（日本評論社、2010年）228頁注(4)より。

両先生の共通性と固有性—ヨコとタテの見方 両先生には相共通する点が多くあることに気づく。これがインタビューを通した1つの想いである。この点を最後に述べておきたい。

すなわち、それは「修業時代」の時代精神に始まって、思想的・方法論的基礎（ヘーゲル、マルクス）、現場体験など、そして最初から会計研究に入られていない点など（注8）、ここまでは会計研究に入る前史での共通点といえる。この「前史」時代における、そうした共通点は非常に重要だと思っている。ちなみに、両先生の「知の遍歴」についての私の想いは、拙稿「複式簿記の見方・考え方・教え方（下）」補足2（78-79頁）で述べた。特に、その遍歴の最終ステージ（終着駅）が私の一番の関心事となっている。

会計研究に入られてからは、宮上「制度」説の批判的視点（ここが出発点の1つ）、その批判に関わる物質的基礎の重視、個別資本説と上部構造説（「方法の学」と「現象の学」）の統一的・総体的把握の思考方法、擬制資本と会計の視点（現実資本との兼ね合い）、「公開と計算」（津守）、「資本の自己意識」（田中）での一体的・総体的把握の方法、「内容と形式」（田中）と「固有性と制度性」（津守）、などなど。こうした横系を通すように相共通するところ探っていくと、逆に両先生の固有性（タテの視点）が、その共通性というヨコの視点から、いっそう相対的に捉えられるように思えてくる。

そして、冒頭でも述べたが、なんといっても思想形成に大きな影響を与えた両先生の「修行時代」の思想形成が極めて重要なところといえる。そうであるからそこ、我々の団塊世代そしてさらに若い世代はどうなのか、ということを考えざるをえないのである。

※注

8) ちなみに、私事で恐縮だが、この点では私も同様で、初めての赴任大学（福岡大学）ではOR（オペレーションズ・リサーチ）や多変量解析を担当した。その九州時代は、あとの大学で会計学を担当することになるが、ある意味でハッピーな時代であった（私のHP掲載の慶応大学での講演「会計研究のアンビバレンス」に詳しい）。とはいえ、ORが実学という名の虚学（過剰な数理モデル）でもある点に気づき、ある時期からOR学会を脱会した。そこにはピースミル・エンジニアリングとしての面白さはあったが、社会科学としての熱情（ユートピア）を実感できなかった。

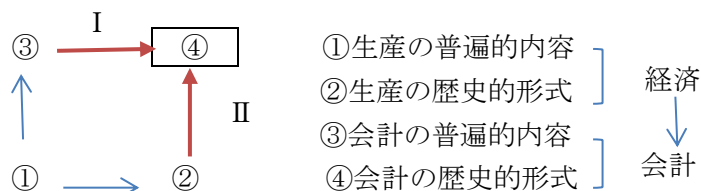
※補足2：「内容と形式」の関係の二重性と形式規定性の重要性—宮上制度説批判の精緻な分析視点

源流考の1つのあらわれであり、その1つの典型を「内容と形式」の表にみる（田中「会計における内容と形式」151頁）。特に歴史に現れる会計（表の④会計の歴史的形式）を③会計の普遍的内容との関係（ルートⅠ：ヨコの関係）と、②生産の歴史的形式との関係（ルートⅡ：タテの関係）で捉える（図1の太線矢印）。前者Ⅰは会計世界での普遍内容（③）と特殊形態（④）の関係（形式規定性Ⅰ）、後者Ⅱは経済（②）と会計（④）との関係（形

式規定性Ⅱ)での内容と形式である(注9)。

その焦点は二重の形式としての④に当てられている(二重の歴史的形式)。注意すべきは、二重の「内容と形式」の捉え方である。そして、それらのすべての「元」(源流)が①生産の普遍的内容となる。

図1:「内容と形式」の二重性と形式規定性—規定化Ⅰと規定化Ⅱ—



内容と形式の関係が二重になっている(二重性)ので理解が容易でないが、そしてその分析は宮上説批判のためでもあるが、その制度説批判の分析の精緻さは注目すべきところといえる。宮上制度説の対象=後者Ⅱの②と④のみで、欠落しているのは会計での③、そして「元」である経済での①、となる。さらに重要な点は、会計の本質は形式(形態)規定性のなかに存在するという点である(注10)。

こうして、「内容と形式」の表は二重性の理解と形式規定性の重要性につきる。そして、それは田中理論の根底にある源流考があらわれた1つの形(「内容と形式」の分析表)といえる。田中理論理解の1つの要ともいえる。さらには津守理論での「固有性と制度性」の論点ともつながる。

※注

9) 前者は会計の「固有性と制度性」(津守)にも通じる。③の会計の普遍的内容と津守理論の(制度性に対する)「固有性」とのかかわりである。

10) この点で、インタビュー・メモにも記したが、田中同稿の150-151頁の脚注50は重要である。形式(形態)規定性が重要なのは、形態規定というとき、規定するものが何であるか、その元を見つけ出す必要があるからである。なお、この形態規定性も実は二重性をとることに注意すべきだろう。表で示せば、(①→)③→④:規定化のルートⅠ、(①→)②→④:規定化のルートⅡ、つまり2つのルートからの二重の規定性。これが先にみた④の二重の歴史的形式である。

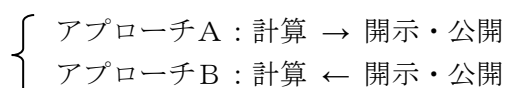
Ⅲ 補遺

補遺1:総体的把握のアプローチの仕方—古典と現代の接点

計算と開示・公開 この両者をどう総体的に捉えるかは、それぞれの基礎に個別資本説と公表会計制度論を想定すると、会計理論学会のいわば原点にもつながる課題といえる。それはまた(日本型の)古典的会計理論と(英米型の)現代会計という課題——その接点の問題——でもある。

そこで、議論の出発点として、インタビューでは両者の総体的把握のアプローチの仕方に大きくは2つのタイプがあることを示した(図2)。

図2：総体的把握のアプローチ—2つのタイプ



ここで、津守理論はすでにIでみたように公開論から始めているので、明らかにB型アプローチといえる。田中理論は馬場説（個別資本説）批判や宮上説（公表会計制度論）批判の視点からしてA型でもB型でもなく始めから一体的把握のアプローチのようにもみえるが（いわばC型）、個別資本の運動を基礎にするという点でA型アプローチにあたるように思われる。なお、拙稿「複式簿記の見方・考え方・教え方（下）」では、インタビュー어의アプローチ（陣内アプローチでのA型、小栗アプローチでのB型など）も交えて議論している（注1）。

※注

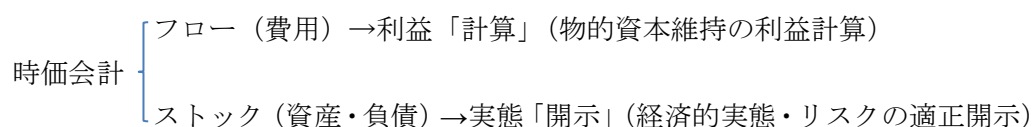
1) 詳しくは同稿を参照されたいが（8.2節 67-69頁）、前者（陣内）は個別資本運動の記録計算（複式簿記機構の理論）を起点として、公正価値(時価)会計に代表される現代会計の特性を、そこにどう取り込むかという方法的課題ともいえる（「計算」を起点とするという点でA型）。また後者（小栗）は複式簿記と会計（財務諸表）の関係を積極的に展開しており、複式簿記の生成史から掘り起こしている点（複式簿記のもつ本源的複記）でA型ともみえるが、重点はむしろ公表会計の本源的位置を探っている点で、津守先生と同じくB型といえる。いずれも起点を異にしているものの、両者の統一的・総体的把握という点で、同一の課題に取り組んでいる点が興味深い。

※補足：情報開示と利益計算—資産負債アプローチは純然たる利益観か

伝統的な資本利益計算——端的に利益の「計算」——と今日的な財務実態・リスクの適正開示——端的に情報の「開示」——との関係を議論することは重要である。なぜなら現代の会計においては後者の優位性（開示>計算）という今日的特性が指摘できるからである。

資産負債アプローチは収益費用アプローチと対比される利益観とされるが、それは利益計算の方法の相違（財産法と損益法）という単純なものではなく、そこには財務実態や財務リスクの開示指向が作用している。平たくは、「財務の透明性」という指向であり、B/S（ストック）中心観と言われるのもその指向が強く作用している。時価会計といっても、それが純然たる資本利益計算という場での再構成論として登場しているわけでないことに注意すべきなのである（図3）。

図3：時価会計の2つの型—「フローの時価会計」と「ストックの時価会計」

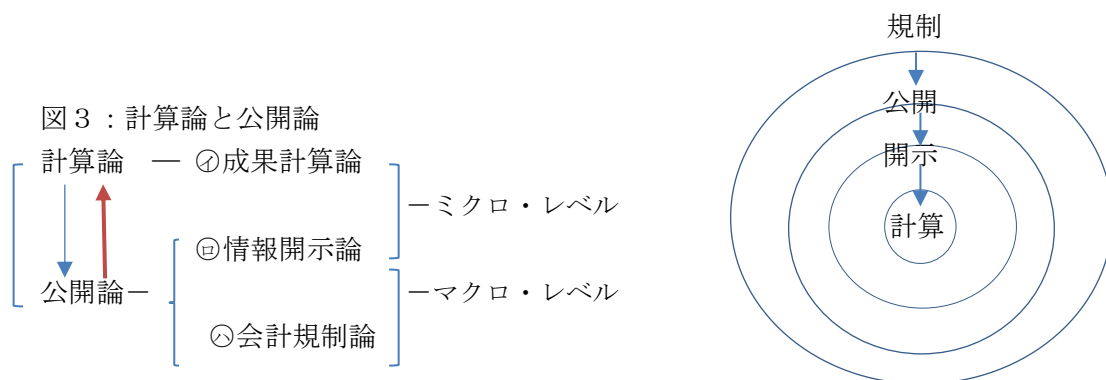


計算と開示・公開—3面交錯と相互リンク ところで計算と開示・公開との関係をどうとらえるかの議論は、「計算」と「開示」と「公開」をそれぞれどう定めるかの議論に拠る。「計算」を資本・利益計算（それを中核におく計算構造論）とすることにさほど異論がないとすれば（比較的是っきりした議論の土俵）、問題は「開示」（disclosure）と「公開」

(publicity or disclosure)の方にある。

I 節でみた津守理論の x 軸（秘密→公開）と y 軸（生産・流通→信用）の結節点は株式会社である。ゆえに所有が経営から分離した（所有が社会化された）株式会社の会計は必然的に報告から公開に転化し（マイクロ会計公開政策）、さらにその公開が社会的統制手段として機能する（マクロ会計公開政策）。これが津守公開論の出発点であり、基本である（注2）。このマイクロとマクロの立て分けからすると、私のいう情報の「開示」は財務実態や財務リスクの適正開示のことであるから、マイクロ（個別企業）での情報開示といえる。しかし、そのマイクロ・レベルは、言うまでもなくマクロ・レベルからの規定を受ける。

問題はそうした公開の二重性と計算との関係であるが、とりあえずは、図3のように示した（公開から計算への太字の矢印が重要な論点であることを示す）。ちなみに、I 節では「計算」が「擬制資本（x）－公開（y）－規制（z）」の3次元モデルとどうつながるのか（4次元構成）、それが私の一番の問題意識と述べたが、その4次元構成のモデルを図3の横に関連づけて描いてみたい思いがする（まだ描ききれないが、I 節での x－y－z の3次元空間＋「計算」の射影図）。



重要な点は、その3面の交錯と相互のリンクである。そこをどのように捉え説明するかが、総体的把握の鍵となる（相互リンクは注3、②と③は注4参照）。とりわけ、現代にあっては国家の範囲を超えて国際金融規制での会計規制という新たな規制のあり方が登場（現象化）しているだけに、その総体把握の対象は“超マクロ”（グローバル）レベルまで広がっているといえる（注5）。

いずれにせよ、『『公開』に逃避するのではなく『計算』に即して』の「計算」が、どのような相互リンクのもと、どのような形として説明できるか、すなわち総体的把握の方法とそこにおける「計算」の位置とあり方が残されている大きな課題といえる（注6）。

※注

2) 津守『会計基準形成の論理』の序言（ii 頁）や結章（397 頁）では、マイクロ会計政策とマクロ会計政策との関係、そして公開と計算の関係が重要な鍵となることを繰り返し述べている。

3) 「(中略) ここで詳しくは論じられないが、少なくとも指摘しておきたいことは、(ミクロ的には) 財務実態や財務リスクの情報開示論、(マクロ的には) それともかかわる会計規制論の観点（政治経済的観点、制度論的観点）からの議論なくして説明がつかないという点である。現代の会計問題はそうした①成果計算論、②情報開示論、③会計規制論の3つの領域が交錯し

で登場しているという見方が重要である。…3つの関係が互いにリンクしており、ゆえにそれらの総体として捉えることが現代の会計のあり方を解明する重要な視点になる」(拙稿「社会科学としての時価会計」『経済集志』第81巻第3号、2011年、8頁、傍点は引用者)。

4) ㊸に関しては拙著『変貌する現代会計』付録5「企業価値と現代の会計」での「リスク開示と会計認識」(109-113頁)、および第7章での「会計と財務のハイブリッドー利益計算か、実態開示か」(123-126頁)、また㊸に関しては拙稿「連載第2回 会計の政治化と規制の経済理論」(『週刊経営財務』2013年2月25日号)参照。

ちなみに、㊸に関し津守理論に通じる大石桂一「会計基準」(斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『企業会計の基礎概念』中央経済社、第11章所収)はアメリカにおける会計規制の確立と展開を分析しているが、「規範形成のアウトソーシング」と「国家のエンフォースメント」のいわば対の関係は重要に思える。以上は、拙稿「複式簿記の見方・考え方・教え方(下)」69頁脚注32参照。

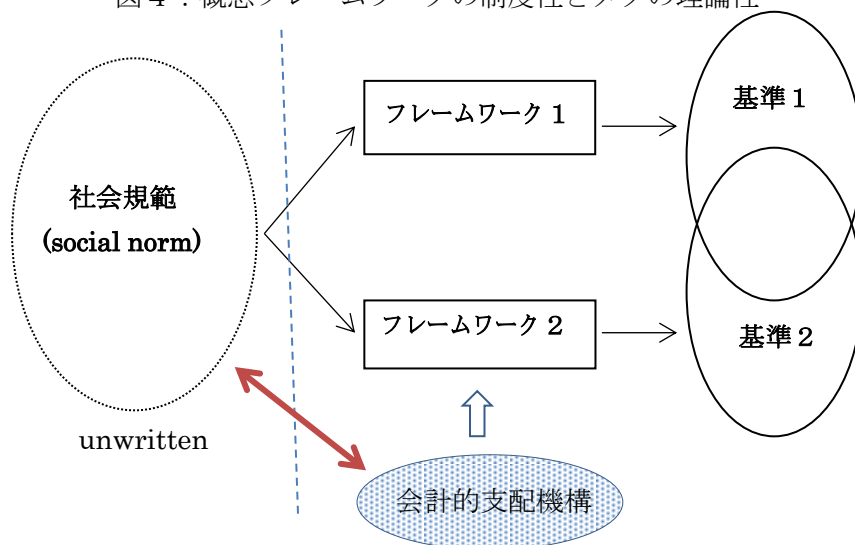
5) 例えば拙著『変わる会計、変わる日本経済』(日本評論社、2010年)トピック4「サブプライム問題と会計」(G7、金融安定化フォーラム)、トピック15「IFRS導入の『日本版ロードマップ案』公表へ」(ダボス会議、金融サミット)、また正当化のための基準設定機関のガバナンスについては、トピック13「日米欧の時価会計『凍結』をめぐって」でのIASBのデュー・プロセスの停止問題を参照。

6) ちなみに、今年10月の会計理論学会第28回大会(東京経済大)の統一論題報告「情報開示、利益計算、包括利益」(仮題)では、情報の「開示」と利益の「計算」の矛盾の形を「その他の包括利益」に焦点を当てて明らかにする。

補遺2：概念フレームワークの制度性—会計的支配機構の位置

Sunder 教授(イエール大学)はかねてから文書化された(written) rule に対する文書化されない(unwritten) social norm (社会慣行・慣習・規範)の重要性を強調しているが(注7)、斎藤静樹『会計基準の研究』(改訂版)は、その社会規範の存在を強調して、社会規範→概念フレームワーク→会計基準の3つの関係を図示している(注8)。私は、そこにIで述べた「会計的支配機構」の位置を社会規範に対する形で示してみたい(図4)。太字で示した矢印に注意されたい。

図4：概念フレームワークの制度性とメタの理論性



※斎藤静樹『会計基準の研究』(改訂版)の図6.1に補筆

重要なことは現代の会計基準設定における会計的支配機構の存在とその支配構造である。「基準を生み出すのは社会規範であって理念ではない」での社会規範を会計的支配機構に置き換えてみれば、現実が見えてくる(会計的支配機構>社会規範)。

そして、ここで制度性と固有性の論点を示してみれば、問題はメタの理論(レベル2)はあっても、会計の制度性に対する固有性としての理論(レベル1)が、(それが固有なものとして存在するなら)どこに位置するかである(注9)。図3は会計的支配機構の存在位置を示すとともに、その問いかけのためでもある。

※注

7) 会計における「慣習」の重要性は、ラフカディオ・ハーンの「衣装哲学の考え方」をひいて会計の本質(会計=衣装)を洞察した井尻教授の論考が想起される。拙稿「連載第1回 衣装哲学と会計の本質—「慣習」のカー」(『週刊経営財務』2013年1月28日号)参照。

8) 「会計基準の源泉となる市場慣行は、社会の成員が互いの行動について共有する非公式の期待という意味の社会規範だが、最近では概念フレームワークに代表されるフォーマルな書かれた規範が、それを導くものともいわれている。しかし、概念フレームワークは、生成の経緯からも体系性を保証されない社会規範を、整合的な基準のシステムへ変換するための理念のようなものと考えたほうがよい。同じ社会規範がベースでも、それを体系化する理念が違えば基準も違ってくるが、基準を生み出すのは社会規範であって理念ではない(図6.1)。(下線は石川)。なお、social normとruleとの関係、そしてsocial normの果たす役割については拙稿「Shyam Sunder 教授に聞く」(『週刊経営財務』2012年4月18日号)参照。

9) メタの理論はI節でのメタ構造論の展開を参照。関連して津守前掲稿「現代会計の『メタ理論』的省察」での「制度化された会計理論」と「簿記・会計の固有の理論」の区別が重要である。メタ理論に関連しては井尻教授の超理論(super theory)がかかわる(拙稿「社会科学としての時価会計」での「動態を理解する」23頁参照)。

(以上、2013年5月10日稿)