

会計研究のアンビバレンス

—たかが会計、されど会計—

2004年1月14日 慶応義塾大学

石川純治



目次

〈Part I〉

■プロローグ：アンビバレンスの道に

- 1) アイジリとの出会い—大学院・実務補修時代—
- 2) 実学と虚学のはざま—福岡大学、OR、最初の単著—
- 3) カーネギーメロン大学で—井尻先生の人間に触れる—

〈Part II〉

- 4) 畠中・木村との出会い—日本の古典理論の現代的接点—
- 5) 岩田の現代的接点—利潤計算原理と2つの財産法—
- 6) 若い人たちの研究スタイル—プロフェッショナル会計学の偏重・追従でいいか—
- 7) 笠井理論との出会い—徹底的に考えぬくということ—
- 8) 「全体」を志向するという—いかに自分を得心させるか—

〈Part III〉

- 9) 会計学とモデル・構造—複式簿記のサイエンス—
- 10) 時価会計の経済的基礎—会計と法と経済—
- 11) 試験委員の悩みと期待—深い思考力と高い志しを—
- 12) 本当に理解するという—見えてくる感覚を—

13) アカデミズムのあり方—アカデミズムとプロフェッショナル—

■エピローグ：たかが会計、されど会計

プロフィール：1948 年高知県生まれ。福岡大学商学部講師・助教授を経て 85 年大阪市立大学商学部助教授、90 年同教授。2003 年 4 月より駒澤大学経済学部教授。博士（経済学／商学）。主な著書に『情報評価の基礎理論』（中央経済社）、『キャッシュ・フロー簿記会計論（改訂版）』（森山書店）、『時価会計の基本問題』（中央経済社）など。

www.komazawa-u.ac.jp/~ishikawa/profile.htm

Part I

■プロローグ アンビバレンスの道に

慶応の会計学徒になにか話を このたびご退任される笠井先生からは、かねてから慶応の会計学徒になにか話をしてほしいというご依頼を受けていた。だが、自分には講話ごとき高尚な話などできないし、また性分でもない。なんといってもそれにふさわしいキャリアがあるわけでもないの、ずっとお断りしてきた。しかし、いよいよ先生が慶応をご退任ということになり、ついにお断りできなくなった。そのツケが、ご退任の花道にというプレッシャーになってしまった。

さて、どういうお題目でお話するか、いろいろ考えた。最初は、「学問のすすめ」にあやかって、学問ならず「雑学のすすめ—私の研究遍歴—」であった。だが、「遍歴」するほどの研究人生でもないし、定年（70才）までまだ15年もあるのではばかられる。

そこで、「会計研究のアンビバレンス—たかが会計、されど会計—」とした。ここで「アンビバレンス」とは「同一対象に対して作用する全く相反する感情の併存、両者の間の激しい揺れ」。平たく言えば「愛と憎しみ」。これは私がこの道に入って、ことある毎に生起してくる葛藤にぴったりの表現であるように思える。この点については後でも触れるが、要するに会計学を一生の研究にするだけの動機付けに対する葛藤、ずばり言えば会計学は学問研究に値するか、ということである。

学問に対する誇りの欠如 この点で思い出すのは、学生時代の比較的若いときに読んだ藻利重隆『経営学の基礎』（森山書店、昭和31年）のなかに、商学部に入学生が経済学部に入学生に比して、学問に対する誇りの欠如ゆえに肩身の狭い思いに悩まされ、不安と焦燥にかられることを書いているくだりがある（3-12頁）。もう30年余りも前になったが、こういうところは印象が強くて、その本のどのあたりかも今もよく覚えている。

この機会に古ぼけたその本を取り出すと、最初から最後までびっしりと鉛筆の書き込みが見られるが、そのなかで例えば「もしも経営学がその学問的意義を真に高めてきているものであるならば、学生諸君はけっしてこのような不安や焦燥や苦悩に陥ることはないであろう。」（3頁）と書かれている。おそらく、そこでの経営学を会計学におきかえて読んだのだろう。

「経営学の学問的価値に疑いをもつ人びとの行き方には二つがあると思う。その一つは、無反省に経営学を単純な処世のための術として理解し、その学問的価値を否定して、これを軽視することによって、かえってみずからを高しとする行き方であろう。…これに反して第二の行き方は、われわれがなにゆえに経営学を専攻することに誇りをみちえないのかということ、みずから深く反省して、経営学そのものを、その内側から再検討して行く態度であろう」（4-5頁）

アンビバレンスの道に だが、ある「出会い」、「契機」でこのアンビバレンスの道に入ってしまった。今となっては、「たかが会計、されど会計」。「たかが会計」と割り切れればいいが、切実な問題は「されど会計」。これがむつかしい。どこに折り合いをつけるか、今でも揺れている。

なお、何年か前にカーネギー・メロン大学の井尻先生の講演を、この会場のうしろで拝聴していた。すばらしい講演だった。私にはそのような感銘を与える講演はできないが、私のこれまでのわずかばかり研究および教育を振り返って、思いつくまま雑多なことを話してみたい¹。

1) アイジリとの出会い—大学院・実務補修時代—

アメリカのアイジリ教授 昭和 49 年（1974 年）、大学院生（大阪）で講師の会計士の先生からアメリカのアイジリ教授の話を知る。アメリカからアイジリという著名な会計学者が来日されるとのことで、日本の学界のひとたちが聞きに行った。行くと、日本人の「井尻」だった。うってかわって、アイジリの評判は下がった。これがそもそも「アイジリ」の名前を知る印象深い出来事。同時に、日本のアカデミズムの偏狭さを知る。

実務補修の帰り、さっそく梅田の書店で井尻『計数管理の基礎』（岩波、1970 年）を見つける。LP（線形計画法）など学部時代に学習していたので夢中で読む²（ちなみに学部時代はLPやゲーム論をやる。卒論は「経営における数学的問題」）。そこに、会計と数学の融合をみてあっと驚く。会計書に、最初の「されど会計」をみる。

エレガントな井尻作品との出会い さらに、『会計測定の基礎』（東洋経済新報社、1968 年）に出会う。特に公理的方法に新鮮さと知的好奇心を覚える。「会計測定の公理的構造」のきわめてエレガントな理論構築、会計にこんな研究があるのか、感動の連続だった。ちなみに、この著作は 1968 年、日経図書文化賞の特別賞を受賞しているが、そのときの審査委員長であった中西寅雄は「科学としての会計学は著者によってはじめて基礎づけられたといっても過言でないであろう」と絶賛した。後に、そこでの「科学としての」の「科学」の内容が筆者の関心事となる³。

学会発表と黒沢清 さらに『会計測定の理論』（1976 年）が出版される。修士論文をベースにした「井尻理論の方法と対象」を大学院生として学会発表（昭和 55 年 5 月 24 日の第 39 回大会、創価大学）。午前の一番の報告にもかかわらず、しかも名もない一院生の発表にもかかわらず、杖をついて前列で真摯に聞いてくれていた老人がいた。「あれは誰だろう？」と気にしながら報告したことを覚えている。あとでその老人が、学界の重鎮黒沢清先生であったことを知る。井尻理論

¹ また、2001 年の 7 月に、その井尻先生、笠井先生、および黒川先生に学位審査委員になっていたとき、慶應義塾大学に縁もゆかりもない私に学位（商学）をいただいた。きわめて光栄であり、この場をかりて 3 先生に心からお礼申し上げたい。

² ゲール『線形経済学』（和田・山谷訳、1964 年）は学部ゼミの 2 年間にわたって精読した思い出深い本である。経済学というよりほとんど線形代数学で、あとでわかったが、それは大学院レベルでもかなり難しい部類の本であった。ちなみに経済学、とりわけミクロ経済学はヘンダーソン・クオント『現代経済学』（創文社から訳本）の原書を梅田の地下通路の古本屋で見つけ、演習問題も含めて、きわめて楽しく読んだ（数学的記述が多く英語のハンディはなかった）。要するに価格理論は“条件付き最適問題”であるという意味で、応用数学であることを知った（その数学的全貌は B4 用紙 1 ページで充分。実際、そのレジュメを用いて国家試験受験生にミクロ理論を教えた）。今でも記念に残している書物である。

³ この点については、拙稿「構造としての会計科学」（『福岡大学商学論叢』第 27 巻第 4 号、1983 年）の付記参照。

に関心があったのだろう。

その学会発表が雑誌『会計』に掲載（昭和 56 年 4 月）。「井尻理論の対象と方法」ではなく「方法と対象」。（公理的）方法が（会計の）対象をどう切り取るか、その規定関係を強調する。さらにはそのこととかかわって、会計の「全体」をどう捉えるか、その方法は—。今読んでも、そこでの問題意識が今日にも続いていることに気づく。

自由でのんきな博士課程時代 他方で、博士課程では会計研究ではなく、ベルタランフィーなどの「一般システム理論」、チェンの「データベース理論」（実体・関係モデル）に熱中し、また学部時代からの数理統計学の関心をいっそうすすめた⁴。後日、同じデータベースのリレーショナル言語（QBE 言語）を使った研究者（マッカーシー）に会いにミシガン州立大学へ。これが最初のアメリカ訪問となった（アメリカ珍道中 40 日）。今日と違って、私の博士課程の時代は自由でのんきな時代だった。

ちなみに、今日の DC 過程にあってはアメリカナイズされた学位取得のため、若い人たちは手取り早くまとめやすいテーマを選び、きわめて短期的な業績を出そうとする。そうした博士号を取得した若手の研究者が、学位を取得していない先輩格の人の学位審査をするという“珍現象”さえみられる。どこか、変だなと思ってしまう。

ともかくも、私の大学院時代は会計士補としての監査実務の従事（実務）と院生としての研究（理論）の 2 足の草鞋。このおよそ 6 年間の時代に（オーバー DC を 1 年）、3 つの井尻作品に出合ったのは、後から振り返って大きな出会いだった。

2) 実学と虚学のはざま—福岡大学、オペレーションズ・リサーチ、最初の単著—

迷いのない幸せな時代 最初の赴任大学、福岡大学では弟・妹のようなゼミ学生たちとのつき合い、同僚とのテニス・麻雀、そして野球（文系連合チームを結成）、地域のソフトボール・チームのメンバー（サード）など、いろいろな面でたいへん楽しい時代だった。大学の講義科目は「オペレーションズ・リサーチ」。福岡のローカルな出版社（とうか書房）から最初のテキスト『経営数学とオペレーションズ・リサーチ』（1984 年）を書いた。ゼミでは「多変量解析」の経営・経済分析への応用。会計学はいっさい授業なし。その点でも、何の迷いもない、きわめて幸せな時代だった⁵。

最初の単著 この時代は日本オペレーションズ・リサーチ（OR）学会に所属し、毎年のように学会発表。このうち、情報価値の数理分析のいくつかの発表は、後日、最初の単著『情報評価の基礎理論』（中央経済社、1988 年）となる。最初の著作が会計書ではなかったことは、私の「会計研究のアンビバレンス」を象徴している。ちなみに、この著作は、日経図書文化賞の最終選考に選ばれたが、「会計学の領域を超えたものであり…」と評され落選した（1989 年 11 月 3 日、『日

⁴ 学部時代は石井吾郎『数理統計入門』、『線形計画法入門』（著者は筆者の指導教官で数学出身）、竹内啓『数理統計学』（東洋経済、1963 年）をやった。大学院ではジョンストンの『計量経済学の方法（上）（下）』（竹内啓訳）。その演習は、1～2 頁の証明に数日かけるなどかなりしんどかった。おかげで、ウオナコットの『計量経済学序説』（国府田・田中訳）は非常によくできたテキストで愛読書の 1 つになった。安川『統計学の手ほどき』、『続・統計学の手ほどき』（日経文庫）も非常によく書けているのでお薦めである。

⁵ ちなみに、大学院時代に書いた論文「間接費配賦の数理モデル」（Mathematical Model of Overhead Cost Allocation）の要約が、*international Abstracts in Operations Research* (North-Holland Publishing Company, February, 1982) に掲載されたのは驚きとともに大へんうれしかった。

本経済新聞』)。もともと会計学をあつかったものではなかったのだがー。

この著作は学部時代の恩師（ゼミ指導教官）の石井吾郎先生（著名な数理統計学者、後に理学部教授）に是非読んで欲しかったが、出版前に現役のまま逝去された。このことも、会計研究の道への1つの（消極的）契機か。

OR学は実学と虚学のはざまにあり、実学のように虚学の色が強い。実学の数学的研究への“最初のアンビバレンス”。のちに、同じく会計研究にいただくことになる。

3) カーネギーメロン大学でー井尻先生の人間に触れるー

人間井尻に触れる 『会計測定の基本』で決定的な出会いをした井尻作品。さらに、その著者のもとで研究する機会にめぐまれる。1989年、カーネギーメロン大学に。ここでの、1年間は、研究よりも井尻先生の人間に触れたことが一番であった。

それは、私のHPに掲載している「井尻先生と語る」にもでていいる。少しだけ紹介しよう⁶。私の次の質問、「先生の影響のポートフォリオには哲学とか、論理学とか、数学という知的資産の組入比率がずいぶん高いように思うのですが、先生のポートフォリオのなかで高い比率で入っている資産はどのようなもので、また組入比率は時間とともに変化していくと思うのですが、将来入ってくるものとしてどのようなものを考えておられるでしょうか」に対し、次のようにお答えになっている。

「それは知識ではなく、テイスト。おやじの非常にプラグマティックなテイストと西村の非常に学問的な発想に対するあこがれ。ポートフォリオに2つあこがれがある。これでたいいカバーできる。ファウストのなかで非常に好きな言葉があつていつもよく思い出すが、『かれは天上のいちばん美しい星を取ろうとしているかと思うと、大地のもっとも深いたのしみをも極めたいと考えています』という一節がある。実践的なことにも興味があるし、また非常に抽象的なことにも興味がある。…僕のポートフォリオはほんのちょっとしたことで学問的な方面だけ、あるいは実践的な方面だけということになったかもしれない」（筆者のHPのインタビュー・コーナー「井尻先生と語る」より）

ここで西村とは義理の父親であられる西村民之助（元同志社大学教授）である。井尻先生には二人の対照的な“親父”がおられ、そのことが理論（知、学）と実践（行）の両面のバランス（知行合一、行学一如）のすごさに影響を与えているようである⁷。さらに“第3の親父”ともいえクーパー先生（テキサス大学教授）を加えると、いわば“2+1”の親父がおられることになる。

クーパー先生と井尻先生 クーパー先生のことは井尻先生から元ボクサーであることなどいろいろお聞きしていたが、感動的だったのはG S I A（ビジネススクールの名称）にクーパー先生の名前の付いた教室ができる記念日の出来事。サイアート学長が記念講演された最後に、会場の

⁶ もう1つ紹介すると、「石川：最後になりましたが、先生にとってG S I Aとはなんだつたとお思ひでしょうか。」「井尻先生：もう母体ですね。まだ母体のなかで羊水を吸いながら生きているような感じがする。そういう意味で『空気』というのが大切ですね。どういふものが価値があるか、ということがインプリシットに皆考えている、ということがどんどん流れるわけです。それが非常に大事ですね。…」。

⁷ ちなみに、「行学一如」の体現が駒澤大学のモットー、建学の精神である。

どこかにいる井尻先生を何度か呼ばれた。「Yuji, Yuji! Where?…」。しばらく何度も呼ばれたが、なかなか出てこない。やっと一番うしろにおられた井尻先生が現れ、おもむろに壇上に。そのとき、壇上のクーパー先生が井尻先生をしっかりと抱擁し涙を流された。ハンカチで涙をふいている姿を見て、ジーンときて胸がつまった。カーネギーメロン滞在中でも忘れられない一齣である。

人間井尻の一端 ちなみに、昨年6月、井尻先生の講演会（企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構主催）が参加者1000名近い大盛況のなか砂防会館（東京）で行われたが、そのきわめて真摯な講演態度に心がふるえる思いがした⁸。

厳しさのなかにある暖かさ、志しの高さや腰の低さ、人へのわけへだてのない接し方、こまやかな気配りと子供のような心のピュアさ、小さなメモとペンしか持ち歩かない“てぶら”のスマートさ、先送りしない決め方の速さ…。どれをとっても、凡人のものさしでは通用しない「人間井尻」。一度、お会いすれば、誰もがその学問的権威ではなく、人間井尻のファンになる（「井尻ファン」）。カーネギー・メロンで経験して知っているのだが、それを再認識、再発見する思いがした。

Part II

4) 畠中・木村との出会いー日本の古典理論の現代的接点ー

畠中『勘定理論研究』との出会い 大学院時代であったが、私が日本の古典的研究書にはじめて触れたのは、今や若い人たちは知らないであろうしまた顧みないであろう、畠中福一の『勘定理論研究』（森山書店、1932年）である。ほとんど一睡もせず一気に最後まで読んだことを記憶している。それは先の『会計測定の基礎』とはまた質の異なる大きな感動であった。その感動がどこから来たか。私の脳裏に残っているのは、いわば“社会科学としての複式簿記”というところであったように思える。

いずれにせよ、これが若干26才で逝去された人の作品かと思うと、時代を超えて、人の才能というものを考えさせられた。ちなみに、吉田良三は、畠中の1周忌にあたって、その「はしがき」で次のように記している。

「会計学に於ける先人足跡の希なる境地に踏み入りて苦心慘憺乏しき資料を集め之を詳細に検討し単に異なる学説を羅列せるのではなく其犀利明快なる批判力に訴え資本主義経済の発達に基くこれ等学説の変遷を論じ従来寧ろ断片的なりし此問題の研究に系統付をなしたるは個々の部分に於ける判断の当否は兎も角として大なる功績と云はざるを得ない」（吉田良三の「はしがき」より、下線は引用者）

木村和二郎の財産 日本の古典的作品という点で、どうしても触れなければならないのが木村和二郎である。木村の会計理論は、その主たるものは『科学としての会計（上）（下）』（有斐閣、1972年）に収められている。それは、日本の会計アカデミズムの1つの大きな財産というべきで、それをたんなる過去の遺産にとどめるのではなく、その現代的接点を見出すべきであろう。後で

⁸ この講演については拙稿「手続公正、予測分離、そして複式簿記」（『企業会計』2003年10月）を参照されたい。

も触れるが、英米中心のプロフェッショナル会計に依存し偏重する今日のアカデミズムにあって、日本の古典的会計理論とその継承という点をもっと考えてみる必要がある。

その現代的接点の一例として、有価証券の会計問題について木村の次の一節を紹介しておこう。

「会計学においては、有価証券の評価問題については、いまなお全く完全に解決せられていない。…平均利潤／平均利子の分数式によって示される有価証券の価格は、商品の費用価格、有形固定資産の費用価格とは全く別のものであって、これを貸借対照表上どうして示すかが、未解決のままになっている。…有価証券の価格論については、会計学は、いまだに全く着手していないといつてよい。この問題は、広い意味における評価論、価格本質論として将来に残された主要問題である」（木村 [1972] 260 頁）

これは 40 年も前の論文に書かれたものだが、今日の有価証券の評価論争を思うとき、その先見性の一例がここにある。重要なのは、ひとつは有価証券の価格は商品の費用価格、有形固定資産の費用価格とはまったく別のものであるという認識であり、もうひとつは有価証券の価格本質論からする会計評価の問題である。

この木村の先見性の源泉はどこか。これが大きな関心事となる。問題が大きければ大きいほど、それに応じた視角と方法が要求されるはず。会計学的範疇だけでは、そうした先見性や洞察力はなかなか生まれてこないように思えるからである。

木村の生き方 木村和三郎は理論だけでなく、その生き方にも大いに勉強させられる。「ワーさん」の愛称で親しまれ、その講義は「漫談」で大勢の学生を沸かせた木村であったが、『商大事件』（1943 年）に連座され、大学を追われた。このことを知る人は、今や学界でも少なくなった。当時の厳しい状況下での生き様は、木村の日記の抜粋である『俱會一處』（昭和 49 年）のなかに見ることができるが、それは次のあとがきに凝縮されている。

「第 2 次大戦下の激動期にあって、『商大事件』（1943 年）に連座され、大学を追われた真摯な学者が、自由を希求してやむことなく、真理の探究に倦むことなく辿った道程の記録から、『生きる』ことの何たるかを、身を以て教示されているのを知る」（編集世話人のあとがきより）。

木村のラストレスン 筆者は、事ある毎に、そして心静かなときに『俱會一處』を何度も読み返してきたが（「俱會一處」は宝塚の清荒神にある木村の墓碑）、この機会にそのいくつかを紹介しておきたい。いずれも、今日の温室のようなアカデミズムの状況下、その命がけの生き方に身の引き締まる思いがする。

「退職することには問題はない。その名義、面子の問題である。沈黙を守って引き下がることは最も立派なれど口惜しいし、…。辞表を出すより、人世に辞表を出す方が楽だ。憤死しても自分は諦めるが家族はどうなる。『死ぬ方がました』という気持ちも少しは判る心地がする」（1943 年 12 月 3 日より）。

「退職のことは一言も触れず、又学生も何も聞かず、平々として水の如し。却って気持ちよし。時間一パイの話をして退職の挨拶すらも為すことなし。ラストレスンとはいうものの常の如くであった。却ってよかった。しかし正直のところ、学生に講義するのは満喫した。停年までこの

ようなことは続けられないと感じた。さすれば、何れは退くことになるのである。恩給に未練もない。…本を離れるのは実に辛い。もっと読んでおくべきであったと自らの不勉強を責め、慚愧此の上なし」（1943年12月23日より）。

「過去の木村和三郎は既に死亡した筈だ。人生をここで全く二つに切断するのである。郵便配達でも又馬車曳きでも荷車曳きでも身に合う仕事はやるつもりでいる」（1943年12月8日より）；「昭和19年の5月中旬は学問生活を振り切って福田富市君の経営している十三の清水鉄工所の労働者として実務をやる決心をした。…昭和18年までの生涯と19年以降の生涯とを、潔く二分して生きること、前半生の肩書きや仕事は一切かなぐり捨てて、素っ裸になって初年兵からたたき上げる決心」（1944年5月18日より）

自由を希求、木村と婁爾行 ちなみに、この木村の生き様とオーバラップするのが、中国会計学会の創設者のひとりであり、学界の重鎮であった伝説的人物、婁爾行その人である。彼の「歩んだ道」もけっして平坦なものではなかった。それどころか、激動の中国史のなかで、ひとりの会計学者・教育者が翻弄され悩みながら生きていくその姿は、日本のとりわけ今日の研究者には決して経験されることのないものだけに、とりわけ感慨深いものがある⁹。

筆者は1997年4月に上海で、復旦大学の先生のご尽力で婁先生にお目にかかることができた。そのときの対談は拙稿「婁爾行と中国会計研究の歩み」で触れているが、ともに大学を一時期追われ仕事を剥奪されたふたりの学者に共通するのは、「真摯な」学者ということであり、「自由を希求」するということである¹⁰。

制度的な「自由」が一応保証され、それが当たり前になっている今日、またそういう「自由」な時代であるがゆえに、今日の研究者にとってあらためて考えさせられるテーマであるように思える。

5) 岩田の現代的接点—利潤計算原理と2つの財産法—

岩田巖との出会い 古典の現代的接点を探るという点でもう一人あげるなら、岩田巖だろう。『利潤計算原理』（1956年）である。これも大学院時代に輪読のようなかたちで読み合った、私にとって思い出のある古典である。今日、投資決定に有用な情報提供としての会計理論の色合いが強いなか、利潤計算の原理的研究はマイナーになってしまった。だが、「損益法」と「財産法」の理論的關係は、今日の英米流の「費用収益観」と「資産負債観」との關係を考察する上で、1つの理論的視点を与えているように思える。とりわけ、今日的会計諸問題のルーツをたどればこの資産・負債観の台頭という点に行き着くだけに、ここに岩田理論の現代的接点を見出せる。

2つの財産法 ここでその一端に触れておけば、岩田理論での財産法には、実は、静態論としての財産法に対する動態論での財産法（動態論的財産法）という見方がある。この財産法は利益計算の損益法とコンパティブルな方法といえるが（これが「2元的利潤計算原理」—下記の図表

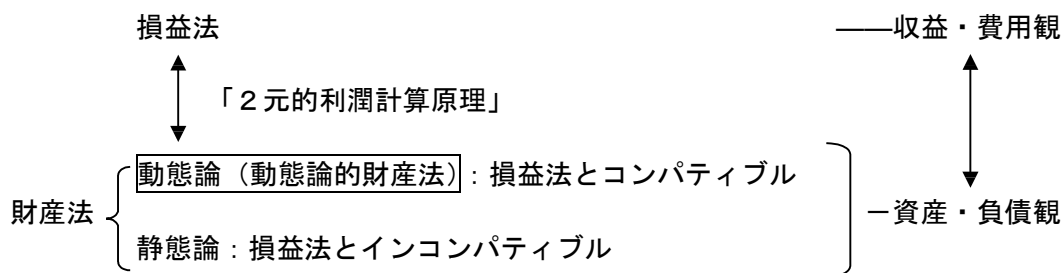
⁹ 婁爾行著『会計審計理論探索 (Inquiries in Accounting and Auditing Theory)』（立信会計出版社、1992年）の「あとがき」に相当する部分を翻訳し紹介した拙稿「婁爾行と中国会計研究の歩み」（『経営研究』第49巻第3号、1998年）参照。「あとがき」といっても、40ページ（383—423頁）にのぼる分量で、それはひとりの大学人の「自叙伝」あるいは「個人史」といったほうが適切かもしれない。生身の個人史をとおした中国会計研究史上の貴重な文献でもある。

¹⁰ 筆者のHPの「書評コーナー」に掲載しているので参照されたい。

1 参照)、これに対し静態論での財産法では、貸借対照表に求められる目的は利益計算が第一義的ではない。

今日の資産・負債観との接点 このことは、今日のいわゆる「資産・負債観」にもいえる。ただ、今日、財務リスクの開示といったように、貸借対照表に求められるものが静態論の時代と異なっているわけである。とはいえ、利益計算が第一義的ではないという点で、また貸借対照表が中心になるという点で、今日の資産・負債観に通じている¹¹。いずれにせよ、今日の収益・費用観と資産・負債観の関係は、わが国の古典の眼を通して見るとどうか、という冷静な視点と研究態度が大切であるように思える¹²。

図表 1：2元的利潤計算原理－2つの財産法－



6) 若い人たちの研究スタイループロフェッショナル会計学の偏重・追隨でいいかー

古典を読まなくなった 今日、とくに若い人たちがあまり古典を読まなくなった。FASBやIASBだけが会計研究ではないはず。しかも、FASBやIASBの会計はプロフェッショナルに根ざした会計学（プロフェッショナル会計学）であり、必ずしも純然たる会計理論ではないという点にも注意しておく必要がある¹³。いずれにせよ、古典を読むゆとりがなくなったこともあろうが、古典など役に立たないといった功利的考えも作用しているように思える。

適塾の書生道 この点で、福澤諭吉が適塾の書生について述べているところは、今日こうした書生道が見られなくなっただけに、大切なところのように思える。

「兎に角に当時緒方の書生は、十中の七、八、目的なしに苦学した者であるが、その目的のなかったのが却って仕合で、…今日の書生にしても余り学問を勉強すると同時に終始我身の行く先ばかり考えているようでは、修行は出来なからうと思う」（『福翁自伝』（岩波文庫、94 頁、下線は引用者）

もっと無骨でもいい 何年か前に慶應義塾大学での院生大会（大学院生簿記会計学研究報告大会、2001 年 9 月）に参加したが、そこでの報告にも英米中心の研究スタイルの傾向がでていた。

¹¹ 拙稿「年金会計の計算構造と企業会計の今日の変容」（『駒澤大学経済学部研究紀要』第 59 号、2004 年 3 月）第 8 節参照。

¹² 笠井教授は動態論の学説史的再構成を 1 つの研究課題とされておられるが（『会計統合の系譜』序文参照）、そうした学問的態度に共感を覚えるとともに、企業会計の今日の変容および会計アカデミズムの今日的風潮のなか、その研究成果が期待される場所である。

¹³ プロフェッショナル会計学の意義と限界については拙著『時価会計の基本問題』（中央経済社、2000 年）203-205 頁参照されたい。

もっと無骨でもいいので、古典をふまえた研究があってもいい。これが私の率直な感想であった。ちなみにいえば、論理の力や理論性といったものがあまりはばをきかさない、あるいはきかせにくい分野ほど、逆にいえばそういった力量が明示的にあらわれにくいのがゆえに、えてして学界や研究者集団がステイタス主義やブランド主義あるいは徒党主義に陥りがちとなる。本来の学問とかけ離れたところでいくら“勝負”しても、短期的にはともかく長期的にはむなしさだけが残るだろう。

これがアメリカだ！ ところで、アメリカにいたとき、カーネギーメロン大学とピッツバーグ大学で、Ph.Dの学生たちに「シュマーレンバッハ」の名前を知っているかと聞いたことがある。驚いたことに、誰もその名前の誰かも知らなかった。「これがアメリカだ！」と実感した。アメリカではシュマーレンバッハもペイトン・リトルトンも、そして日本では木村も岩田も、そうした古典を特別勉強せずとも研究できるご時世になってきているわけである。

ちなみに、カーネギーメロン大学の会計研究のPh.Dの学生は8人いたが、エイジェンシー理論はなやかりし頃で、全員がなんらかのかたちでその理論にかかわる研究に携わっており（スタン・ベイマン教授の指導下）、井尻教授の指導下の学生はいなかった。研究スタイルのみならず、「アメリカで、経済学や統計的知識をもつが会計学の経験がほとんどまたはまったくない会計学教員が増加した」（石川他訳[1995]104頁）という状況までも日本に輸入されるようでは、日本のこれまでの理論的蓄積は何であったのか、真剣に考えるべきであるように思える。

太田哲三の警鐘 その点で、太田哲三の次の一節はそのひとつの警鐘であるようにみえる。太田が指摘したアカデミズムの状況は、今日においても本質的に依然として変わっていない。それどころか、今日の状況のなかその傾向はむしろ強められている。

「…英国の学風がさかんであれば無批判にこれを採入れ、次いでドイツの学派が輸入されれば多くの学者がそれに傾倒する。米国の学風が流行すれば、米国における末梢的な問題までが日本の雑誌論文の課題となって宣伝されるのである。…後進の学徒が研究補足し、すぐれた学問に発展させることが必要である」（岩田[1956]の序文）

7) 笠井理論との出会い—徹底的に考えぬくということ—

山榊の衣鉢 太田の先の一節、「後進の学徒が研究補足し、すぐれた学問に発展させることが必要である」を再度、見てほしい。この数少ない作品が笠井理論であるといえる。今日、理論の継承ということがあまり言われなくなったが、山榊理論の継承とそのいっそうの現代的展開、これが笠井理論の学説的位置づけといえる¹⁴。私が、『会計の論理』の書評（『会計』第157巻第1号、2000年1月）の冒頭で、「山榊の衣鉢」と書いたゆえんである。

徹底的に考えぬく 笠井理論の特徴を1つだけあげよと言われれば、私は躊躇なく「徹底的に考えぬく」という点をあげたい。次の引用は、笠井教授が恩師山榊の追悼論文で記したものであるが、そこで描かれている「先生」（山榊）は、他ならぬ笠井自身ではないか、ということである。

「先生は、長時間をかけてきわめて用意周到に構想を練り上げ、そのうえで一気呵成に草稿を仕上げるタイプだったのではないか、…そのようにして得心のゆくまで思索に思索を重ね、既に自己の

¹⁴ 詳しくは拙稿「笠井理論の学説的意義」（『三田商学研究』第42巻第4号）参照。

血肉の一部となるに至るまでに咀嚼されたもの、即ち正に自己の固有の知見に他ならないものを、先生は原稿用紙に書き留められていったのではないだろうか、「いずれにせよ、先生が草稿をものにされるまでには、熟柿がじねんに落ちる時のように、長い沈潜の過程が先行していたことだけはたしかである」。（『三田商学研究』第 29 巻特別号（山榊先生追悼号）、1987 年、笠井論文の追記）

出会いと往復書簡の発端 1990 年（平成 2 年 2 月 15 日）、和紙の手紙が同封された大著『会計統合の系譜』が自宅に届けられた。不勉強の私は、このいただいた大著で笠井理論の存在をはじめて知る。笠井理論との出会いと、40 回以上にもおよぶ往復書簡は、ここにその端を発する。この大著を拝読しながら、この著者とは不用意にはお目にかかれない、もしお会いできる機会があれば「時と場所」を慎重に選ばねば、そういう心理が働いたことを今でもよく覚えている。そして、実際、しばらくの間その時と場所を機が熟すまで慎重に待った。

茂木虎雄先生の“ありがた迷惑” だが、その 4 年余りの後、それを自分で選ぶことができなはいはめになった。簿記史の大家、茂木虎雄先生が簿記学会全国大会（1994 年 9 月、大阪学院大学）での懇親会で、まだお目にかかれる時期でないと躊躇する私を無理やり笠井先生に紹介されたのである。この“ありがた迷惑”で、大著の著者笠井昭次先生と初めてお目にかかることになる。何か、“お見合い”（？）のような妙に気恥ずかしい出会いであったことを記憶している。ちなみに、これが縁で茂木先生には親しくさせていただいている。

その後、湘南海岸でゆっくりお話しできたのは、湘南の青い海とすがすがしい夏風とともに今や懐かしい印象として残っている。

8) 「全体」を志向するということがいかに自分を得心させるか

いかに自分を得心させるか 笠井理論は、その後、『会計構造の論理』（1993 年）、『会計の論理』（2000 年）といずれも長編の作品を出版され、会計構造論からさらに今日の会計諸問題をふまえた会計測定論までその論理を進化発展させている。

先に笠井理論の特徴として「徹底的に考えぬく」という点をあげたが、特に『会計の論理』の序文のなかで「どのような方向で自分を得心させるか」について述べているところは、それこそ私にはきわめて得心するところであり、感銘するところである。すなわち、①「真理は全体」、②「比較することは理解すること」、③「会計のことは会計に聞け」の 3 点がそれぞれである。筆者は特にその 3 点のキーワードに即して『会計の論理』を次のように評した。

「冒頭で『山榊の衣鉢』ということを書いたが、本書は、山榊理論から山榊・笠井理論を経て、さらに笠井独自の理論構築（笠井会計学）への道にあるようにみえる。それは、著者がいう本書の 3 つのキーワードに即して言えば、山榊が強調した①『会計のことは会計に聞け』という会計の「論理」を基礎に、（勘定分類混在観と対比された）統合的勘定分類観に端的にみられる②『真理は全体である』の『全体』の獲得、そして理想型に端的にみられる③『比較することは理解することである』の比較の枠組み形成にかかわる『方法』の獲得である。この①の『論理』を土台にした②の『全体』と③の『方法』へのさらなる発展的展開が、本書の類書にみられない特徴となっている。今後、③の理想型による諸学説の比較検討は、これまでの会計構造論から、さらに会計測定論へと発展されるにちがいない」（前掲拙稿の書評より）

「全体」を常に志向するという事 ここでは、「全体」を常に志向するという事の大切さを強調したい。こうした全体志向性がないとむしろ不安である、という方が本来の学問的態度であろう。今日、ピースミルな部分論に終始する議論が多いだけに、またそのことに何の学問的不安もいだかない傾向がみられるだけに、重要な点である。

ここでは、筆者の問題関心からその一例として金融商品会計での「全体」について述べておきたい。後述する予備校での講演「簿記会計をいかに学ぶか」（パワーポイント）No. 11～13 を参照されたい（筆者のHPの「その他」コーナーで掲載中）。

- 1) 「全体」をつかまえよ
- 2) 資産評価の全体（その1）：販売・回収・運用・事業用の各資産の評価枠組み
- 3) 資産評価の全体（その2）：2つの計算枠組み

論争に耐えうる論拠を ここで、「論争に耐えうる論拠を」ということについて若干述べておこう。今日、会計制度の大きな変革にもかかわらず、アカデミズムの方では論争というものがほとんどみられない。この点は、今日の会計状況の1つを象徴している。すなわち、その変革が必ずしも理論上からでてきたのではなく、何らかの外的要請、とりわけ英米の会計プロフェッションの制度的要請から出てきていることに十分注意する必要がある。アカデミズムとしては、それを相対化するためにも、何が理論上の論点か、これにかかわる論争が起きてこなければならないといえる。

この点で、今なお進化をとげている笠井理論のなかで、特に注目すべき論点を2つあげておこう。すなわち、①有価証券の評価損益本質論と②入帳記帳の論理である。前者は有価証券の時価評価の論拠、とりわけ「実現可能説」に代表される通説（擬似売却説）批判の論拠づけとして、また後者は有力説である「主観のれん説」批判の1つの論拠づけとして、それぞれ論争に耐え得る論点であるように思える¹⁵。しかしながら、なぜか今日こうした重要な論点が論争に発展することはない。学界の存在意義と理論活性化のためにも、残念なことである。

ちなみに、筆者の問題意識から「主観のれん説」の問題点として、評価損益をキャッシュフローの配分としての実現損益と捉える点、評価損益を名目資本維持による全体利益の期間配分とみる点、の2点をあげておきたい¹⁶。

画業の軌跡 笠井教授のこうした「得心のあり方」にかかわって、筆者の大いなる関心はその追求過程における内面性、精神性である。この点についても、書評で記した。ここに紹介しておきたい。

「そうした位置にある本書の『長い沈潜の過程』は、冒頭でも述べたように、評者がある意味でより関心をいざるところである。すなわち、著者が本書をして『自分が得心し得る説明を見

¹⁵ 前者の論点については笠井「有価証券にかかわる損益の本質」(『会計』第154巻第5号および6号)、また後者については笠井「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討(5)」(『三田商学研究』第45巻第6号)がそれぞれ挙げられる。

¹⁶ 前者の論点については拙稿「企業会計のハイブリッド構造」(『会計』第162巻第1号、2003年)4頁、また後者については「利益の概念と情報価値 ディスカッション・IX a」(斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』所収、中央経済社、2002年)421-22頁をそれぞれ参照されたい。

出そうという、いわば筆者のもがきを叙述したものである』、『本書の一切合切が、筆者が研究者として生きてきたことのいわば証しなのである』（以上、「初めに」8-9頁）というとき、評者はそこに終始一貫徹底した内的な問いかけ、全力で没入する『自己』の確認の姿をみる思いがする。また、『筆者の「心の葛藤」、さらには「思いのたけ」を語ったものである』（同9頁）というとき、そこにある種きわめて孤独で純度の高い独自の生を垣間見る思いがする。そこには、あたかも画家が自己と格闘しながら自画像を描いていく画業の軌跡にも似た厳しい姿がある。その意味で、本書は著者笠井昭次の『思いのたけ』を描いた自画像的作品といえる」（前掲拙稿の書評より、下線は引用者）

知徳の独立 ちなみに、福澤諭吉が骨身にしみて敬愛の気持ちを抱いていた師匠「洪庵先生」の学風について記述しているところがある。一言すれば、「知徳の独立」ということであり、「己のよしとする所を行う、独立の人」、「自己の信念に忠実」ということである¹⁷。司馬遼太郎は新島襄の永眠 100 周年記念講演で、新島の遺言の言葉「侗（てきとう）不羈（ふき）」について述べているが、そこでの「侗」とは、人がああいうからとそこへ行かない人、自分の考えを明晰に持つ人のこと。また、「不羈」とは馬の手綱がつかない、離れ駒のような人、人に御されない人のことである¹⁸。平たく言えば、なびかない人、媚びない人ということ。いずれも、今日のわれわれには、なかなか実行できないことであり、まさに「言うは易し、行ふは難き」の至言である。



＊ ＊ インターミッション ＊ ＊
「かたくなまでの ひとすじの道
愚か者だと 笑いますか
もう少し時が ゆるやかであったなら

...

¹⁷ 桑原三郎『福澤諭吉』（丸善）48-50頁。

¹⁸ 「司馬遼太郎展」（平成 11 年 5 月、高知県立文学館）50 頁。ちなみに、筆者が学生OBの結婚式でときに披露する言葉になっている。

ひたすら夜を 飛ぶ流れ星
 急ぐ命を 笑いますか
 もう少し時が 優しさを投げたなら
 ...
 気まじめ過ぎた まっすぐな愛
 不器用者と 笑いますか
 もう少し時が たおやかに過ぎたなら」
 （小椋桂）

Part III

9) 会計学とモデル・構造—複式簿記のサイエンス—

『キャッシュ・フロー簿記会計論』を書く 会計学の本を書くのはなかなか難しい。最初の著書（情報価値の数理分析）のときのようなモデル作りになじまないからである。このモデルあるいはシエマを作りあげるといふ点で、なかなか骨折りである。

思えば、会計とりわけ会計実務というきわめて「俗」な世界に、ロジックといったそれとは対極にあるものが、はたしてどこまで求められうるのか。「学」としての会計を極めようとする者なら、誰もがいただく素朴な疑問であろう。数学や物理学では学者が「気絶するほどの発見」といったものがありうるが¹⁹、そもそも会計学にもそうした学問的な「驚き」といったものが期待できるのか、ということである。その意味では、会計学は物理学よりも困難で骨折りの仕事をかかえているともいえる。

そうした悩みのなか、拙著『キャッシュ・フロー簿記会計論』（森山書店、1996年）は比較的、自分なりの「モデル」を見せた著作であるように思える。

見えないもの、見えるもの、見せているもの そのモデルの基礎にあるものは、3つの視点、すなわち、「構造」（見えないもの）と「形態」（見えているもの）、そして両者をつなぐ「変形規則」（見せているもの）の3つである。損益計算書（P/L：フロー）と貸借対照表（B/S：ストック）の（現実の）複式簿記は（複式簿記Ⅰ）、そのみならずキャッシュフロー計算書（C/F）と貸借対照表との関係にも同じく見出すことができる（複式簿記Ⅱ）。つまり、後者にも前者と同一の複式簿記の構造を見出すことができ（同型性）、そのことから損益計算書とキャッシュフロー計算書（計算目的を異にする会計形態）の相対性という見方が可能となる（図表2のⅠとⅡ）。

同型性と相対性 とりわけ、キャッシュフロー簿記での複式仕訳（収支勘定の設定）が損益簿記（損益勘定）でのそれと同形であることは、複式仕訳の相対化につながる。この論点（仕訳の5つの要点）は、いつも講義で力が入るところであり、是非とも読んでもらいたいところである²⁰。

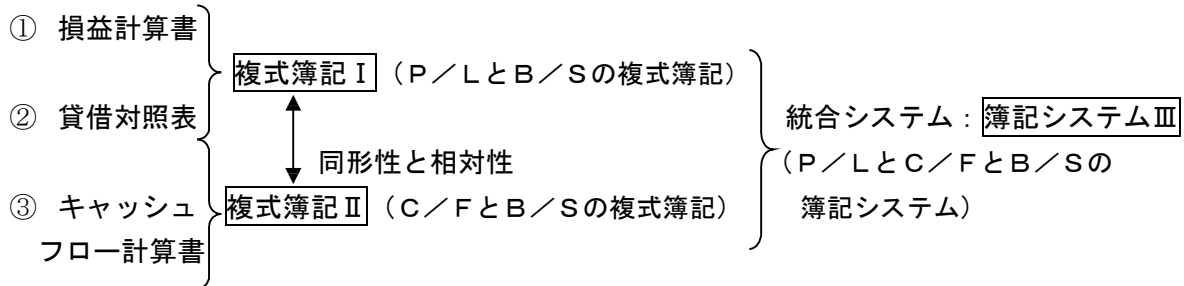
さらに、この発想から複式簿記ⅠとⅡを結合することで、損益計算書、キャッシュフロー計算書、貸借対照表の3つの基本財務諸表を誘導する簿記システムが可能となる（図表2のⅢ）。特に簿記上級者には、資本／利益／キャッシュの3勘定システムによる簿記原理的展開（第7章）も

¹⁹ こうした会計学の学問的性格については、評者のホームページでの「井尻先生と語る」の冒頭において議論した。

²⁰ 拙著『キャッシュ・フロー簿記会計論』第3章第2節（31-35頁）。

読んでもらいたいところである。いずれにしても、キャッシュフロー計算から見ることで、3つの基本財務諸表の動的相互関係が明らかになる。

図表 2：2つの複式簿記とその結合—同形性と相対性—



複式簿記のサイエンス さらに言えば、こうした発想は、実は「複式簿記のサイエンス」というものを志向したものである。

「複式簿記とは『何であるか』だけでなく、『何でありうるか』という問にも答えていくには、それに応じた『方法』というものが要求されるだろう。では、その方法とはいかなるものか。筆者は、ここではそれを次のようなものに求めたいと考えている。すなわち、特定の形態にまつわりつく諸要素をいったん取り払い、形態の基底ないし背後にある隠された構造を見せるという方法である。…したがって、形態に付随する諸要素をいったん払拭し、そのあとに残ってくるものを深く透視する思考というものが必要になる。これが、ここでいう『方法』にほかならない。」
(拙著『キャッシュ・フロー簿記会計論』115頁、下線は引用者)

ちなみに、パチョーリ以後の簿記書において、多くの数学者がかかわっていることに率直な驚きを感じる²¹。「物的2勘定理論」の代表的論者のシェアー(J. F. Schar)は、「複式簿記は、損益等式を2つの決算書の形であらわした1つの数学的芸術品(Kunstwerk)である」(『簿記および貸借対照表』(Buchhaltung und Bilanz, 1919年、第3版、pp. 33-36)とまで述べている。

また、福澤諭吉は、慶應義塾での洋学の教育を「第一 読本」から「第七 修身学」まで7科目列挙しているが、そのなかで「第三 数学」の教材として『帳合之法』を挙げているのは興味深いところである²²。

パチョーリのスナマ出版500年祭 パチョーリのスナマ出版500年の記念すべき1994年、世界各地でそれを祝してさまざまな学術記念講演やシンポジウムが開催された。日本でもいくつかの学会主催の記念講演が企画・開催されたが、意外に知られていないのはそれに先立つ2年前の1992年10月、500年際を記念して“Accounting and Economics”の統一テーマのもと、イタリアのシエナ(Siena)で開催された国際コンファレンスである。このコンファレンスで招待講演された井尻

²¹ 例えば、グラマティウス(1518年、ドイツ)、カルダーノ(1539年、イタリア)、ジモン・ステヴィン(17世紀初頭、オランダ)、チャールス・ハットン(18世紀後半、イギリス)、アーサー・ケイリー(1894年、イギリス)。

²² 7科目は、その他に「地理書」、「究理学」、「歴史」、「経済学」である。特に、数学と経済学が挙げられているのは興味深い。前掲書『福澤諭吉』119-20頁参照。

教授は、「複式簿記とりわけその数学的構造は、筆者の長年のミステリーであった」と述べられ、複式簿記という知的作品の「美」について論じられているのは興味深い²³。

数学か社会科学か ちなみに、ここでの「美」ということでいえば、最近出版されたG. ファーメロ編著・斉藤隆央訳『美しくなければならない』（紀伊国屋書店）では、アインシュタインの $E=mc^2$ を筆頭に科学の歴史（物理学以外にも情報理論、カオス理論、ゲーム理論も含めて）に登場した「美しい方程式」がまとめられている。簡潔さ（方法）と豊かさ（対象世界）、エレガンスとリッチ、美とパワーといった点を味わいたいが、そこに「美しい複式簿記」が挙げられても不思議ではないだろう²⁴。

先に畠中の『勘定理論研究』に触れたが、そこでの社会科学としての複式簿記と、ここでの「数学的芸術品」としての複式簿記、この2つの性格をどう接合できるか。換言すれば、構造をどう描くかとともに、その動態をどう描くか、これがずっと頭のなかにある課題であり難題である。

10) 時価会計の経済的基礎—会計と法と経済—

有価証券は商品Wか？ その点を十分意識して書いたのが、『時価会計の基本問題（中央経済社）』である。『キャッシュ・フロー簿記会計論』出版の1年前の1995年、「原価・時価論争と資本循環シェーマー異質な資本運動と会計評価問題—」を皮切りに、2000年の「金融商品の論拠づけを巡って（下）」まで、今日の時価会計問題について一連の論文を公表し、それらをベースに2000年3月に出版したものである。

この著作の出発点は、最初の1995年の拙稿での問題提起、すなわち「有価証券は商品Wか？」であった。この問いがこの著作の基本視点となった。

「本書では副題にも示されているように、『実物経済の会計』と区別される『金融・証券経済の会計』という捉え方がその基礎になっている。すなわち、今日の時価会計の対象は、これまでの伝統的会計（原価主義会計）が捕捉対象としていた『実物』の経済ではなく、それとは経済活動を本来的に異にする『金融・証券』の経済であり、それゆえに今日の時価会計を実物経済の会計枠組みの拡大・延長上ではなく、それとは何らかの別枠のもとで再構成するという視点がその基礎になっている。」（序文より）

ゲンナマ 40 万円の賞金封筒 ちなみに、この著書で2000年度日本公認会計士協会学術賞（賞金40万円）をいただいた。2001年7月の会計士協会の定期総会（有楽町の帝国ホテル）の席上、ゲンナマ40万円の入った分厚い受賞祝いの封筒を直接渡されたのには驚いた。学術賞でも、こんな賞金がもらえるなら、またの機会にでも。そんな助平根性をおこしてしまうが、少なくとも10年間は選考の対象にならないとのことだ。それはともかくも、こんな大金は持ったことがないので、急いで近くの銀行に飛び込んだ。

現実的な社会現象としての法律・会計 ところで、学部時代に図書館でむさぶるように読んだ印象深い著作がある。川島武宜の『所有権法の理論』（岩波書店）である。法律学には興味を持っ

²³ 詳しくは、拙著『キャッシュ・フロー簿記会計論』124頁参照。

²⁴ ちなみに、前掲拙著補論6.1「複式システムの公理的構造」では、複式簿記の「方程式」を記述しているので参照されたい。

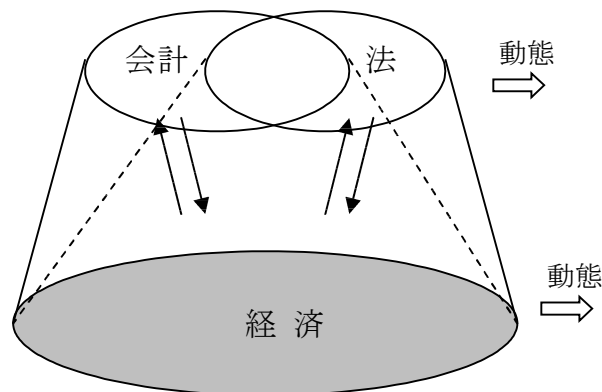
ていたが、その基礎にある経済学（商品経済）から捉えられた物権・債権の基礎理論はきわめて興味深く、とりわけ基礎理論とは何であるか、あるべきかという問題意識は新鮮であり、その方法とともに驚きさえ覚えた。こうした若いときにむさぶるように読んだ書物は、頭のなかのどこかにストアされているようで、拙著の問題意識もそういった潜在意識から影響されて出てきているのかもしれない。

『所有権』として法律的に現象してくるところの近代的所有権について、その規範論理的意味（それは「法律学」の作業対象であるが）をではなくして、その現実的な社会現象としての構造を分析することである」（320 頁）

現実的な社会現象としての法律もそして会計も、それらを現象たらしめている基礎があるはずである。その意味で、「科学としての会計学」と「科学としての法律学」とはその学問的基礎を共有しているといえる²⁵。

「会計」と「法」と「経済」の3つの視点 現実的な社会現象としての会計は、より具体的には、「経済」と「法」と「会計」の3つの視点から社会のなかの“生きた会計”の姿を捉えるということである。ちなみに、大学案内の『駒澤VOICE 2005』（2004 年度版）の講義紹介のインタビューを受けたが、そのなかでこの点を強調してわかりやすい図を描いて解説した(図表3)²⁶。特に、「構造」をどう描くか（共時態）とともに、「動態」をどう描くか（通時態）、これが大きな課題である²⁷。

図表3：「会計」と「法」と「経済」ーダイナミックな相互関係から社会の中の会計をとらえる！ー



4つの「時価会計」 したがって、世に言う「時価会計」もそうした「動態」的視点からみることが大切になる。例えば、図表4は1970年代以降の「時価会計」の特徴を比較したものである。

²⁵ より詳しくは、拙著『時価会計の基本問題』第7章第3節および208頁参照。

²⁶ 『駒澤VOICE 2005』57頁。

²⁷ 前掲拙稿「手続公正、予測分離、そして複式簿記」第v節および拙稿「井尻講演『変遷75年の米国会計基準とその環境』の論点」（『駒澤大学経済学論集』第35巻第2号）での「エレガンスとリッチさ」という点を参照されたい。

重要なことは、それぞれの時代的背景（経済的・社会的条件）のもとで、それぞれ性質の異なった「時価会計」が登場してきたということである²⁸。

図表 4：4つの「時価会計」－その経済的基礎－

	時代	対象資産	時価変動の態様	経済的基礎
①個別価格変動会計	1970年代	事業用資産	持続的騰貴	資産インフレ(実物経済)
②公正価値会計	80年・90年代～今日	金融資産・負債	相場変動	マネー経済
③減損会計	今日(日本)	事業用資産	著しい下落	資産デフレ(実物経済)
④知的資産会計	これから	無形資産	現在価値の変化	知識産業の台頭

11) 試験委員の悩みと期待－深い思考力と高い志しを－

大蔵省から電話 2000年の10月下旬だった。突然、大蔵省から電話。驚いたことに、公認会計士第2次試験委員就任の依頼電話だった。担当は「××」だとのこと。即答はできず、とりあえず最近の試験問題を送ってもらうことにし、1週間だけまってほしいと回答した。

問題を見て、すぐ頭をかかえた。こりゃ、自分にはとうていできない。「××」ならやれそうだが、「××」の問題づくりは短答もふくめてきわめて難しい作業だと直感。光栄なことではあるが、お断りせざるをえない。まず、そう思った。きわめて弱気であった。しかし、これからの再就職など功利的な計算もはたらく。問題の作成はまったく自信がないが、ともかくもお引き受けするのが得策か、そう考え直すのになお数日かかった。最後は、大蔵省の事務官の殺し文句、「いろいろたいへんなことではありましようが、ここは大学人として後進の育成のため是非ともお引き受けいただきたく…。これでとどめを刺された。もっとも、おそらく同じ文句を他のひとにも言っているのだろう。

その後、3年間、大蔵省（のち財務省）に通うことになる。初めての「登校」のさい、田舎のお上りさんのように、「これがかの大蔵省か…」と、いつもテレビで見る大蔵省の正門を見上げながらその中に入った。その後、東京はまったく知らないが、この霞ヶ関と虎ノ門の周辺だけは、誰に聞かれても案内できるようになった。

予備校との“知恵比べ” 試験委員の任務が終わると、さっそく大手受験予備校から講演の依頼が来た。これには少々驚いた。大手予備校は試験委員にとって、いわば“知恵比べ”の相手（エネミー）のようなところで、正直なところその存在が“じゃま”である。しかし、委員の任期を終わってみれば、講演の依頼を引き受けるはめになるから妙なものだ。むろん、守秘義務にふれることは話せないが、大阪、東京、福岡の3校で、たて続けに「簿記会計をいかに学ぶか：思考力と志を高めよ」と題して講演した。ここでは、そのなかで「いかに学ぶか：『学び方を学ぶ』5項目の実践」の一端をお話ししてみたい²⁹。

²⁸ より詳しくは、拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（上）」『経営研究』第53巻第2号）参照。

²⁹ その講演の全ては筆者のHPの「その他」コーナーに掲載しているので参照されたい。

ここで5項目とは、①思考力を高めよ、②「相対化」できる力を、③「全体」をつかまえよ、④「ヨコの学習」の大切さ、⑤「具体」から始めよ、である。以下、筆者のHPの「簿記会計をいかに学ぶか」（パワーポイント）No. 8～17 参照を参照されたい。

- 1 問題作成での悩み：思考力をどのように問うか、問えるか
- 2 いかに学ぶか：5項目の実践（相対化、全体性、ヨコの学習、具体から始めよ）
- 3 「志」を高く：テクニクからエシックスへ、「会計の精神」（No. 20）

「ヨコの学習」ということ ちなみに吉田洋一・赤攝也『数学序説』（培風館、1961年）は、高校・大学時代を通して「技術としての数学」ではなく「教養としての数学」の楽しさ面白さを味わったたいへん思い出のある著書である³⁰。とりわけその章別構成は非常に印象に残っていて、こうした強い印象が今からみると筆者の考え方、特に「ヨコの学習」ということに無意識に影響しているように思える。

12) 本当に理解するということー見えてくる感覚をー

スーパーセオリー（超理論） 井尻教授は Peyton・リトルトン『会社会計基準序説』と木村和三郎『会計学研究』の比較（理論化のレベルの差）を通して、理論の役割に関するきわめて含蓄のある指摘がなされているので、ここで紹介しておこう。

すなわち、通常の理論の役割として①「説明」、②「予測」、③「作動」の3つをあげられ、さらにそれらと区別される「超理論」での④「理解」の重要性について次のように述べられている³¹。

「ここで『理解』ということとは、たんに実在の事象について説明できる、予測できる、またはそれに作動してかえることができる、というレベルのものではない。こういった行為があくまで当該の事象に焦点があるのにたいして、理解のほうの焦点は事象の根本にある原理とそれから生まれる知識とすることができるであろう。…したがって理解のために生まれた理論というものは、当該事象についての説明力・予測力・作動力に欠けるところのあるものであっても、それが原理というものを把握するために必要な要素をもっておればその存在意義はあるのである。こういう理論を「超理論」（super-theory）とよんで、通常の理論があくまで事象の説明・予測・作動をその役割とするのと区別することが有益である」（155頁、下線は引用者）。

本当に理解するということ 重要なことは、「事象の根本にある原理」といったレベルまでいかないと、事物を本当に「理解」するということができないということである。ものごとが本当に見えてくるというのは、そういったレベルから見てはじめて可能になってくるということである。筆者はこの「見えてくる感覚」というものの大切さをいつも強調しているが、問題は何によってその感覚を獲得するかである。

³⁰ 学部時代にもう1つ愛読した数学者は遠山啓である。岩波新書の本は『数学入門（上）（下）』など何冊か読んだが、特に『現代数学対話』は非常に面白かった。後に「構造」に関心をもったさい読んだ『代数的構造』（筑摩書房、1972年）も印象に残る本である。

³¹ 井尻雄士「原価主義と労働価値説」（シャム・サンダー／山地秀俊編著『企業会計の経済学的分析』第7章、中央経済社、1996年）。

さらには、理解というレベルは説明・予測・作動のレベルとまったく別個のものではない。すなわち、

「理解ということが説明力・予測力・作動力ということがなくとも価値のあることをのべたが、これはそういった3つの面での貢献がないというわけではけっしてない。むしろ『理解なき説明・予測・作動』には大いに危険性がともなうものである。それは理解に根ざした判断にもとづく説明・予測・作動には当該事象よりもっと広い事象から生まれる原理を把握することからくる安定性と自信をともなうからである。理解のともなわないそれは微視的で枝葉にとらわれたものになりがちで、成功することがあっても一時的なものに終わりがちである」(同 156 頁、下線は引用者)。

何が枝葉で何が幹か、何が一時的な成功だけに終わらないか、それらはすべてここでいうところの「理解なき説明・予測・作動」の危険性ということにかかわっている。こうした観点から、井尻教授は木村の『会計学研究』を高く評価されるのである。

「こう考えると、『研究』（『会計学研究』のこと—引用者）でのアプローチは通常の理論のレベルで解釈すると、これまでのべてきたような具体的妥当性の問題などで疑問点が生じるものであるが、超理論のレベルで考えるとまったく同感で、基礎学問につながる会計学があつてこそ会計の本当の『理解』が生まれるものだと考えられるのである」(同 156 頁、下線は引用者)。

基礎学問につながる会計学 今日、アメリカを中心に会計の応用研究ないしは周辺研究がいつそう発展・拡大の傾向にある。それにひきかえ、あるいはそうした研究に傾斜しているがゆえにというべきか、「基礎学問につながる会計学」はかならずしも重視されず、また盛んであるとはいえない。

だが、今日の「会計ビッグバン」（それは「金融ビッグバン」の会計現象）という言葉に象徴される会計制度の一大変革期にあつては、またそういう時であるがゆえに、その変革が何処から来ているかを「理解」することがきわめて重要になる。そこから現実に起こっている会計問題を見透すことが、本当に理解するということにつながる³²。したがって、今日はむしろ基礎学問につながる会計学があらためて問われているといえることができる。

“メタ性”をどこに求めるか ここでメタ理論の“メタ性”ということについて若干触れておこう。メタとは方法の対象化ともいえる。「学び方」を学ぶ、というのも1つのメタである。会計を学ぶまえに、その学び方を対象化・客体化するということである。井尻教授も笠井教授も、ともにメタ理論を大切にされるが、その“メタ性”をどこに求めるか、これが重要になる。会計を対象にするまえに、そのことを考えてみるのが大切であるといえる³³。

13) アカデミズムのあり方—アカデミズムとプロフェッショナル—

会計アカデミズムのスタンス 笠井先生の退任記念のために書いた拙稿「企業会計の今日的変

³² この点については、拙稿「時価会計と資本利益計算の変容（下）」（『経営研究』第53巻第3号、2002年11月）35-38頁、および46頁の注81~83参照。

³³ 例えば、井尻教授は『会計測定の基礎』の序文においてメタ理論の重要性について述べられている。

容—その形と方向—」の結びで、今日の企業会計のある種の混迷に対し会計アカデミズムはいかなるスタンスをもちうるかという、ある意味で切実な問題意識について書かせてもらった。そうした問題意識がなければ、プロフェッションの会計に埋没し、その進むべき道を見失うおそれがあるからである。

そこで最後に、①アカデミズムとプロフェッション、②歴史の文脈で、③アカデミズムのあり方とわが国のアカデミズムの傾向、の3点について若干述べてみたい。

アカデミズムとプロフェッション まず、アカデミズムとプロフェッションということであるが、IASBやFASBの会計は、プロフェッショナル性を支える会計という性格を帯びている。理論とは本来、単なる法的論拠づけでもなければ、会計士のプロフェッションを権威づけるものでもない、より純然たる存在であろう。逆に言って、そうでなければ、時々の（職業団体、法律、政治、行政の）制度的要請を受けたきわめて制度性を帯びたものになってしまい、会計理論に論理的の一貫性とか全体的体系性といったものを見いだすことはきわめて困難になってしまう。その点でも、アカデミズムとプロフェッションの区別という点は重要であり、ここにプロフェッショナルな会計に埋没しない、それを相対化、客体化できるアカデミズムの本来的あり方（存在意義）が問われる。

歴史の文脈で この相対化、客体化の1つの方法は、歴史の文脈で今日的会計問題を見透し洞察することである。英米（アングロサクソン）を中軸にした会計基準のグローバル化現象も、その基礎にある“アングロサクソン・モデル”の本質的理解なくしてその真の姿は見えてこないし³⁴、企業会計の開示と計算の今日的あり方も経済の発展過程とりわけ証券市場の発展過程および株式会社制度の発展過程の一環として捉えることで、その本質的な理解が得られる。この変容の基礎にあるものの史的・総体的考察を抜きにして、企業会計の今日的変容の真の姿を理解し洞察することはできない。

わが国アカデミズムの傾向 アカデミズムの本来的あり方は、繰り返していえば、プロフェッションとの区別にたって、プロフェッショナルな会計を相対化、客体化することである。この視点がなければ、プロフェッショナル会計に埋没してしまい、その進むべき道を見誤りかねない。わが国のアカデミズムにその傾向がないといえないのは、たとえば古典がほとんど顧みられないこと、かつてほど論争が見られなくなったこと、アカデミズムとプロフェッションの混然化、そして英米会計偏重の研究スタイル、といった点にも現れている。

先の基礎学問につながる会計学という点に加えて、このアカデミズムのあり方にかかわる学問態度という点を強調しておきたいと思う。

■エピローグ たかが会計、されど会計

会計学は学問か、学問性とは何か 冒頭で挙げた藻利重隆『経営学の基礎』が今でも記憶に残っているのは、金儲学や金儲術としての経営学への不安、焦燥、苦悩が率直に述べられていたからだと思う。とくに若い人たち（そのとき私も若かった！）にそうした焦燥と苦悩がきまとうのは健全な精神の現れでもある。経営学を会計学に置き換えて、会計学は学問か、学問性とは何

³⁴ この点については、前掲拙稿「年金会計の計算構造と企業会計の今日的変容」第7節参照。

か。その不安と焦燥と苦悩は、幾分年齢を経た今日でも依然として筆者の身体につきまといっている。

「法律学徒に贈る文」と会計学徒 ここでも井尻教授の次の引用はたいへん含蓄がある。すなわち、法律学者の田中耕太郎の「法律学徒に贈る文」（東大の法学部の卒業式のスピーチ）に触れて、次のように述べておられる。会計学徒も、この含蓄ある言葉をよくよく理解してほしいものである。

「…ゴッホの例をだして、ゴッホが橋の下の醜い景色を描きながら芸術の美を追求したのとおなじように、法律というのも日常のいろいろな醜い争いを通じて人間のというのがわかるものである。…これが会計にピッタリあてはまるのですよ。…こういう意味から会計を職業的な技術的なものだけにとらえないで、それを人生の一側面、社会の一側面、歴史の一側面とより深いものにつながる学問としてとらえ、それに使命を感じる人がどんどんふえてほしいと思いますね」（田中章義編『日本における会計学研究の発展』90-91 ページより。下線は引用者）。

テクニックからエシックス、会計の精神 筆者のホームページで社会の中の“生きた会計”を学習するため「時事会計教室」を連載しているが、その「No. 15 会計改革と司法改革」のなかで、木村剛氏の次の指摘を引用した。ここでの「職業的な技術的なものにとらわれないで」という点にかかわって重要であるように思える³⁵。

「法律も会計も同じかもしれませんが、私は、多くの人があまりにも技術論に走りすぎているのではないかと思うのです。…技術論が先行しているという印象で、倫理観の欠如を感じる場合があります。テクニックばかりでエシックス（ethics＝倫理）がないということです。…本来自分たちが果たすべきことは何なのか、本当のクライアントはどこにいるのか、自分の仕事の公共性はどうかあるべきか、という部分が完全に欠落しているのです。…『なぜ「法」があるのか』という法の精神、『なぜ「会計」があるのか』という会計の精神が忘れ去られた技術論は、社会に害毒を垂れ流すだけになるのではないか』（『法学セミナー』03年3月号、「連続対談 第4回『フェア』なフィールド整備なしに日本の再生はない」62頁、下線は引用者）

「雑学のすすめ」とアンビバレンス 会計学を技術学ではなく、すなわち「たかが会計」ではなく、それを通して何らかの「世界認識」とかかわってほしい。さらには自己の「生き方」にかかわるものであってほしい。ここに「されど会計」への切実な思い入れと葛藤がある。筆者が最初に「雑学のすすめ」という題目で話をしようとしたことを述べたが、それは実は「会計研究のアンビバレンス」の裏返しであり、「されど会計」を模索するある意味で必定の作業であったように思える。

再読に耐える会計書を 筆者が、将来書きたいと思う会計書はこの「されど会計」と密接にかかわる。それは、「再読に耐える会計書」ともいえる。ドナルド・キーン（コロンビア大学名誉教授）は「日本文学のなかの安部公房」のなかで、「安部さんの文学はインテリの文学といいたいでしょうか、インテリが読んでも読み甲斐がある、とかそういう感じです。…安部文学の醍醐味は、くり返し

³⁵より詳しくは、筆者のHPの「時事会計教室」を参照されたい。

読むことができる、再読に耐える文学だと思います」と書いている³⁶。ビジネスマンではなく、“インテリ”に読み甲斐のある書、“インテリ”の会計書であるともいえる。

そうした筆者の願いが現実のものにならないかぎり、“成仏”することなく、「会計研究のアンビバレンス」はこれからもずっと続き、生涯解放されることはない。

（平成16年、正月）



入れものが無い両手で受ける
こんなよい月の夜のひとり
咳をしても一人

（尾崎放哉）

「ゼロになるからだが耳を澄ませる
生きている不思議 死んでいく不思議
花も風も街もみんな同じ」

（「いつも何度でも」
映画「千と千尋の神隠し」より）

³⁶ 世田谷文学館発行『没後10年安部公房』（2003年9月）17頁。