

現代会計の見方・考え方

第3回 現代会計の歴史性 —史的システムとしての会計—

駒澤大学教授 石川 純治

資本の動態と現代会計の史的位置

今日の会計問題を真に理解するには、何が契機となって今日の公正価値(時価)会計が登場してきたのか(動態的契機)、そのことを明らかにしなければならない。前回でも指摘したように、個々の会計基準のなかだけの議論では、その点はなかなか見えてこないからである。

その動態的契機という視点はきわめて重要であるが、拙著『時価会計の基本問題』(第11章第4節)では、今日の会計問題を経済学(金融経済学)の概念にその手がかりを求め、それとの史的対応をととして会計学上の概念を歴史的、相対的に位置づけることの重要性を指摘した。

ここでは特に、①資本、②利潤、③信用、④価格形成の4つの経済学上の概念について説明しておこう(図参照)。

図の網掛けは、公正価値会計に代表される現代会計の経済的基礎にあるものを史的相対の形で示すものであり、いずれも株式(資本証券)に代表される「擬制資本」(fictitious capital)に関わ

っている点が浮かび上がる。つまり、それを基礎にした現代会計の史的位置が浮き彫りになるわけで、この互いに関連する①から④の史的相対の視点(①がすべての基礎)から現代の会計を捉えること(史的システムとしての会計)、これが図の狙いといえる(補注1)。

資本の動態変化と会計概念

例えば、信用制度の歴史的発展形態、すなわち③の商業(流通)信用と資本信用・擬制資本信用との区別からみた会計概念の検討はその一例であり、その観点からすれば有価証券を貨幣性資産として他の貨幣性資産と同一範疇に規定することの問題点が指摘される。また、経済的基礎を異にする価格形成の本質的区別、すなわち④の費用価格と擬制資本価格の区別の視点からすれば、(費用価格を基礎におく)「原価・実現」の枠組みの延長・拡大アプローチの問題点は明らかである。

さらには、個々の会計概念について言えば、例えば①の経済学的資本概念の区別からは、会

図：「資本」の動態変化と現代会計

- ①「資本」：高利貸資本、前期の商人資本→近代的商業資本→産業資本→貸付(利子生み)資本、擬制資本
- ②「利潤」：商人資本の利潤→商業利潤→産業利潤→利子、利回り
- ③「信用」：商業信用(流通信用)→資本信用、擬制資本信用
- ④「価格形成」：費用価格→擬制資本価格

計上の資産概念とりわけ伝統的な資産2分類(貨幣性資産と費用性資産)の妥当性の吟味、また②の利潤の区別からは、「利回り」に象徴されるように、伝統的な取引を基礎におく「稼得—実現—対応」の利益概念(商業・産業利潤)とは性質を異にする利益概念、従って伝統的利益との同時併存問題(前掲拙著第8章、11章)が指摘される。また、擬制資本が(生産関係ではなく)所有関係に根ざしていることから、今日の会計問題は(M&Aの会計など)所有の関係として登場しているという点も指摘される。

史的システムとしての会計

周知のとおり、19世紀の「固定資産会計」あるいは「減価償却会計」の登場は、鉄道会社に代表される新たな産業資本の成立を契機とする会計問題であった。これに対し、既にみたように今日の「公正価値会計」の登場は貸付・擬制資本の一層の拡大を契機にしており、それは会計理論として固定資産会計に匹敵する新たな会計領域、すなわち「金融資産(負債)会計」の確立をはらんでいる。そして、それらの新たな会計の登場が、一方の「固定資産会計」では産業(生産)資本に関わる会計問題として、他方の「金融資産(負債)会計」では金融・証券という貸付・擬制資本に関わる会計問題として現われている(補注2)。

その現れ方は異にしているが、いずれもその基礎には社会経済の動態的・構造的変化およびそれに伴う株式会社制度の発展変化があり、そのことと密接に関わって新たな会計が登場しているという点が重要な視点である。こうして、擬制資本化を一層強める資本主義経済の今日的あり方から現代会計の今日的特性と問題性を明らかにすることが重要な課題となる。

- 詳しい議論は、拙稿「社会科学としての時価会計」(日本大学経済学部『経済集志』第81巻第3号、2011年10月)の図表1「4つの時価会計」を参照されたい。

その点で、すでに10年余り前になるが、次の指摘をここに引用しておきたい。

「(中略)いずれにしても、今日の会計問題を「貸付・擬制資本の会計問題」と捉えたとき、かつての株式プレミアム論争や、さらには擬制資本としての性格をもつ土地、のれんも含めて、貸付・擬制資本の会計問題の全貌が示され、そのなかで今日の問題を位置づけるという視点も重要であろう。そのとき、(制度・政策も含めて)今日の会計問題を複雑困難にしているもののひとつが現実資本ではなく貸付・擬制資本であり、とりわけその生成・発展過程に応じて会計問題として様相を変えながら現象してくるということも明らかになるであろう。」(前掲拙著287頁)

※補注

1) ちなみに、ここでこの視点から複式簿記の起源(13,14世紀)との関わりに触れておくと、そこには①「資本」の高利貸資本や前期の商人資本が関わる。現代における貸付・擬制資本そのものの内容をつかむことはむしろ重要であるが、歴史的に登場してくる他の、つまり史的性質を異にする「資本」(の要請)とそれを受けた「会計」(の思考や目的)の史的相対化の視点が一層重要なのである。

2) 図の①の産業(生産)資本に関わる時価会計が、かつての「個別価格変動会計」であり、それは生産資本を基礎にする(実物の)事業用固定資産の時価会計であったといえる。そして、その特徴は(名目資本ではなく)実体資本維持による新たな資本利益計算(代替的利益計算システム)が論点であった点で、今日と比較して「フローの時価会計」(費用時価)であったといえる。

これに対し、今日の金融資産・負債を中心にした時価会計は「ストックの時価会計」であり、その特徴は「財務の透明性」という用語に象徴されるように、財務実態や財務リスクの情報開示という点にあり、それに伴って(B/Sを通した)新たな利益が登場しているといえる。その点で、純然たる(始めから)代替的利益計算システムの議論(再構成論)ではないといえる^①。