

Title	会計学の考え方 (2)
Sub Title	The accounting way of thinking (2)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.3 (2019. 8) ,p.15- 30
JaLC DOI	
Abstract	主として経済学との対比において,あるいは経済学との関係に鑑みつつ,会計ないし会計学の特徴について思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20190800-0015">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20190800-0015</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 会計学の考え方（2）

友 岡 賛

### <要 約>

主として経済学との対比において、あるいは経済学との関係に鑑みつつ、会計ないし会計学の特徴について思量する。

### <キーワード>

カネ勘定, カネ儲け, 管理会計, 機会費用, 期間, 経済学, 財産法, 時価, J. R. ヒックス, 有用性, 利益

### 経済学と会計学

前稿は<sup>1)</sup>「経済学の考え方 vs. 会計学の考え方」を取り上げながらも、実質的にはこれを論ずることなく終わった。ただし、終わってしまった、というわけではなく、これはじっくりと論じられる。

さて、経済学者の福岡正夫は「経済学とは何か」と題する章において次のように述べている。

「経済学がマーケティングや会計学などとは違って、直接に事業の売上げや世帯の財産を増やす手段たることを目指す学問ではないことにも注意しておく必要がある。……もちろん経済学上の諸知識はこれらの目的にも役に立つが、それは経済学にとって主要な目的ではない。経済学は本来「社会」科学なのであって、それが基本的に意図するところはあくまで社会全体の規模での経済問題の<sup>2)</sup>解明と改善である」。

### <引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圈点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがない限り、筆者（友岡）による。

また、引用に際して、旧字体は、原則として、これを新字体に改め、促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め、漢数字は多くの場合、算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) 友岡賛「『会計学』の来し方——会計学の考え方（1）」『三田商学研究』第62巻第2号，2019年。

前稿には「経済学をやっている人の多くは会計学なんかには関心がないだろうし、したがって、<sup>3)</sup>経済学と会計学の異同を考えたりすることもないだろう」と述べたが、強ちそうでもないのかもしれない。

また、ここでは会計学とともにマーケティングが挙げられているが、けだし、経営学も同様だろう。ちなみに、筆者には経営学とマーケティング(論)の異同、あるいはこの二つが別箇の分野として存することの意味がよく分からない。例えば或る経営学者によれば、「組織の運営はどんな原理や原則にもとづいて行われているのか。どんな原理で運営されたときに、組織が効率的なものとなり、<sup>4)</sup>社会的に有益なものになりやすいのか。そういったことを研究するのが、経営学である」とされ、また、或るマーケティング研究者によれば、「企業が、顧客との関係の創造と維持を、<sup>5)</sup>さまざまな企業活動を通じて実現していくこと」を対象とする学問がマーケティング論とされる。

前稿には「例えば英文学とかをやっている人からみた場合には経済学も会計学も大同小異だろう<sup>6)</sup>」と述べたが、経済学をやっている人からみた場合には経営学もマーケティング論も会計学も「直接に事業の売上げや世帯の財産を増やす手段たることを目指す学問」であって大同小異だろう。

ただし、経営学もマーケティング論も会計学も、経済学と同様、「[社会]科学」のはずだが、そうとは認められていないのか。福岡の「経済学は本来「社会」科学なのであって」という件<sup>くだけり</sup>における「[社会]科学」の「社会」の<sup>カッ</sup>「」にどのような含意があるのかは判然としないが、むしろ、社会科学は社会現象をもって対象とする科学であって、むしろ、経営という行為もマーケティングという行為も会計という行為も社会現象であって、むしろ、経営学もマーケティング論も会計学も社会科学である。あるいはまた、「[社会]科学」の「社会」には、社会的な観点、といった意味があるのかもしれないが、前出の経営学者によれば、経営学は「社会的に有益なもの」も考えるらしい。

「経営学というと、すぐに「金儲け」に役に立つ知識を教える学問というイメージを連想する人があるかもしれない。それは、間違いである<sup>7)</sup>」と前出の経営学者はいうが、他方、福岡によれば、「直接に事業の売上げや世帯の財産を増やす手段たることを目指す学問」であって、畢竟、カネ儲けのための学問である。カネ儲けだけのための学問かどうかはさて置き、経営学もマーケティング論も会計学もカネ儲けのための学問である。

2) 福岡正夫『ゼミナール経済学入門(第4版)』2008年、3頁。

3) 友岡「[会計学]の来し方」15頁(圏点は原文)。

4) 伊丹敬之、加護野忠男『ゼミナール経営学入門(第3版)』2003年、iv頁。

5) 石井淳蔵、栗木契、嶋口充輝、余田拓郎『ゼミナールマーケティング入門(第2版)』2013年、32頁。

6) 友岡「[会計学]の来し方」15頁。

7) 伊丹、加護野『ゼミナール経営学入門(第3版)』iv頁。

## 会計の異質性

ただまた、会計ないし会計学は異質である。「会計は、単なるカネ勘定であってカネ儲け(経営)ではない<sup>8)</sup>」。「単なるカネ勘定」という言い様は「行為的な力をもたない」とも換言することができようか。「会計というものは、経済あるいは企業のなかで起きている事柄を金額として記述するものであり、なんら行為的な力をもたない<sup>9)</sup>」ともされる。

もっとも会計という「カネ勘定」は多くの場合に「カネ儲け」のためになされる。財務会計はカネ儲けのための資金調達のためになされ、管理会計はカネ儲け(経営)のためになされる。管理会計はカネ儲けと直接的な関係にあり、財務会計はカネ儲けと間接的な関係にある、ともいえようが、この異同はひとまずさて措き、如上の意味においては会計もカネ儲けという行為の一部ともいえようし、会計学もカネ儲けのための学問といえようが、筆者は会計ないし会計学の異質性にこそ拘りたい。

ここにいう異質性とは、むろん、経営ないし経営学やマーケティングないしマーケティング論との異質性であって、会計はカネ勘定であってカネ儲けではなく、会計学はカネ勘定のための学問であってカネ儲けのための学問ではない。叙上のように、会計はこれもカネ儲けという行為の一部ともいえようが、筆者とすれば、カネ勘定という行為をカネ儲けという行為の手段として捉えるに止めたい。

ただまた、上述の(ひとまずさて措いた)、管理会計はカネ儲けと直接的な関係にあり、財務会計はカネ儲けと間接的な関係にある、という異同を重くみると、カネ勘定とカネ儲けの境界線は、会計と経営の間ではなく、財務会計と管理会計の間に引かれ、財務会計はカネ勘定だが管理会計はカネ儲け、ということにもなる。

ただまた、上に引かれた「会計というものは……なんら行為的な力をもたない」は実は「果たしてそうだろうか<sup>10)</sup>」と続き、また、次のように述べられる。

「会計を経済活動という実質に形式を与える仕組みと捉えれば、そして、形式とは実質の写像ではなく、形式こそが実質として機能する側面を注視すれば、会計が経済に与える影響は決して小さくない。それどころか、むしろ会計は経済活動の最も基本的な規定要因として理解されるべきなのである。経済は現象としては経済学のように抽象的に思考できるが、現実の社会は、「価値」ではなく「価格」、「利潤」ではなく「利益」で動いている。「価格」も「利益」も会計計算なくして現実化することはできない<sup>11)</sup>」。

8) 友岡賛『なぜ「会計」本が売れているのか?——「会計」本の正しい読み方』2007年、50頁(( )書きは原文)。

9) 田崎智宏『『アカウンタビリティから経営倫理へ——経済を超えるために』(書評)』『書斎の窓』第657号、2018年、38頁。

10) 同上、38頁。

11) 國部克彦『アカウンタビリティから経営倫理へ——経済を超えるために』2017年、5頁。

筆者もかつて次のように述べている。

「会計は写像行為、すなわち、企業における経済事象・経済状態を写し取って描き出す行為、であって、人々は写体を通じて本体を知る、すなわち、財務諸表に示された企業の状態を通じて企業の実態を知る、という筋合いにあるはずだが、しかし、どうやら、会計は写像として意味をもつのではなく、財務諸表に示された企業の状態は写体として意味をもつのではないのかもしれない<sup>12)</sup>」。

「財務諸表に示された企業の状態は、写体としてではなく、それ自体として人々の行動選択を左右する。……写像たる会計はその意味において事後的なものはずだが、しかし、実際には、そうでもないのかもしれない。……まずは経済事象があってそれを写像する、という意味において会計は事後的なものはずだが、しかし、実際には、会計（写像）が事象に影響を及ぼし、行動選択を左右する<sup>13)14)</sup>」。

### 利益の計算

「利益の計算は会計の専売特許<sup>15)</sup>」ともされる。ただし、「経済学的な利益」という言い様もある。経済学においては「利益」ではなく「所得」と呼ぶ、といった話や「利益」と「利潤」は違うのか、とかいった話はさて置く。

「経済学的な」については決まって J. R. ヒックス (J. R. Hicks) が引き合いに出される。「かつて会計研究の中心的地位を占めていた会計測定論において、経済学的観点から見た所得概念として決まって取り上げられたのが、ヒックスの『価値と資本』第14章におけるそれであった<sup>16)</sup>」。

ヒックスいわく、「ある人の所得とは……彼が1週間のうちに消費し得て、しかもなお週末における彼の経済状態が週初におけると同一であることを期待しうるような最大額、これである<sup>17)</sup>」。

概してこの「Hicksの所得は富の変動分ととらえられ<sup>18)</sup>」、会計的な言い様をすれば、「週」は「期間」・「会計期間」であるため、「期間における財産の増分」ないし「期首の財産と期末の財産の差額<sup>19)</sup>」ということになる。そうしたヒックスの「所得」概念については会計学業界における「誤用<sup>20)</sup>」・「誤った知見」の指摘もあり、「ある期間における富の増加をもって利益とする考え方を、<sup>18)</sup>「経済学的利益」概念であるとしている……一部の会計学者は、ヒックスの所説をつまみ食いし

12) 友岡賛『会計学原理』2012年、99頁（圏点は原文）。

13) 同上、99頁（圏点および（ ）書きは原文）。

14) この辺りの議論については下記のものをも参照。

友岡賛『会計学の基本問題』2016年、第3章。

15) 田中弘『新財務諸表論』2005年、25頁。

16) 福井義高「ヒックス『価値と資本』の所得概念に関するノート」ワーキング・ペーパー、青山ビジネススクール、2010年、1頁。

17) J. R. ヒックス／安井琢磨、熊谷尚夫（訳）『価値と資本 I』1951年、249頁。

18) 勝尾裕子「包括利益の「理論的根拠」としての経済的所得」辻山栄子（編著）『財務会計の理論と制度』2018年、82頁。

19) 同上、81頁。

20) 同上、92頁。

て、自分に都合のいいところだけを利用しているのである<sup>21)</sup>ともいわれるが、それはひとまずさ<sup>22)</sup>て措く。

気になるのはヒックスの「週」、すなわち「期間」という概念である<sup>23)</sup>。ヒックスの「週」といえば、彼はレオン・ワルラス（Léon Walras）の一般均衡モデルについて……「週」という考え方を導入して……説明し……ヒックスの「週」は……経済循環のプロセスがすべて終わってしま<sup>24)</sup>う経済的期間である」が、それはさて措く。

「利益の計算は会計の専売特許」ともされ、この「利益」は期間の利益である。経済学にも「期間」はあるのか。叙上のように、事実、ヒックスにはある、とされようが、これは経済学か。

ヒックスは経済学者だから、彼のいうことはすべて経済学か。「かつて、ジョン・ヒックスは経済学を定義しようとして何度か試みて、結局成功せず、経済学とは経済学者がやっていること<sup>25)</sup>だという定義に到達したという」。

閑話休題。次の論法には無理があるか。「期間」計算は発生主義であって、経済学には発生主義<sup>26)</sup>はなく、したがって、経済学には「期間」はない。

また、「経済学的な利益」という言い様ないし概念は、経済学の領域において、これが利益だ、といわれているものを意味するものではなく、会計学の領域において、会計における「利益」概念を前提とし、その上でもって「会計学的な利益」と vs. の関係にあるものとして用いられているものではないだろうか。

なおまた、「経済学的な利益」といった言い様における「的な」については、そう「いう表現には「……のような」あるいはより端的に言えば「……もどきの」……といったニュアンスも含まれると考え……そうした「曖昧」あるいはときとして「便宜的」な表現自体が論理的・概念的な正確性・厳密性を損なう虞をもつ<sup>27)</sup>と批判する向きもあるが、けだし、「曖昧」さには「曖昧」さのよさもある。

会計における利益の計算には二通りの、いや、「利益の計算は会計の専売特許」なら「会計における」は要らないかもしれない。

さて、利益の計算には二通りの方法がある。財産法と損益法である。前稿においては「種々の<sup>28)</sup> vs.」が挙げられたが、その一つが「財産法 vs. 損益法」だった。[期末の財産 - 期首の財産 =

21) 田中『新財務諸表論』592頁。

22) ヒックスの所得概念の解釈および会計学業界的解釈については下記のものを参照。

福井「ヒックス『価値と資本』の所得概念に関するノート」。

勝尾「包括利益の「理論的根拠」としての経済的所得」。

23) 期間が「気になる」ことについては木村太一氏（多摩大学専任講師）との議論に負うところが大きい。

24) 宇沢弘文『経済学の考え方』1989年、72頁。

25) 同上、264頁。

26) 友岡「『会計学』の来し方」32頁。

27) 足立浩『現代管理会計論再考——会計と管理、会計と非会計を考える』2018年、215頁。

期間の利益]か、はたまた[期間の収益 - 期間の費用 = 期間の利益]か。「収益」・「費用」は「収入」・「支出」と違って用いる場合には自ずと「期間の」を含意し、したがって、単に[収益 - 費用 = 期間の利益]でもよいかもしれない。なお、以下、「利益」は「期間の利益」を意味するとして「期間の」はこれを省略する。

### 経営と会計

ところで、前出の「会計は、単なるカネ勘定であってカネ儲けではない」はこの[収益 - 費用 = 利益]という計算方法をもって説明するのが便宜である。

2005年頃以降、<sup>29)</sup>「会計本ブーム」と称された現象が出版業界にみられたが、このブームを代表し、牽引したベスト・セラー『さおだけ屋はなぜ潰れないのか?』を取り上げてみるに、この書は「[利益を出すためにはどうしたらよいか?』という商売の本質……は……<sup>30)</sup>会計的な考え方の土台となる基礎知識である」として、「利益を出すためには売り上げ(収益)を増やす……費用を減らす……<sup>31)</sup>のふたつの方法しかない」としており、すなわち計算式をもって示せば、下記のように、「利益↑」をもたらすのは「収益↑」ないし「費用↓」ということになり、こうした理解を踏まえて『さおだけ屋はなぜ潰れないのか?』は「費用↓」<sup>32)</sup>の方法、すなわち費用の減らし方(節約の仕方)を説いている。

$$\text{収益}\uparrow - \text{費用}\downarrow = \text{利益}\uparrow$$

しかしながら、ここに留意すべきは、[収益 - 費用 = 利益]という関係、すなわち[収益↑ - 費用↓ = 利益↑]という関係、すなわち「利益↑」の方法として「収益↑」と「費用↓」があるということは会計の問題だが、「収益↑」の方法や「費用↓」の方法は会計の問題ではない、ということである。収益の増やし方や費用の減らし方は会計(カネ勘定)の問題ではなく経営(カネ儲け)の問題であって、ちなみに、そうした意味においては『さおだけ屋はなぜ潰れないのか?』は「会計本」<sup>33)</sup>ではない、ということにもなるが、その詳細は別の書に譲る。

### 「会計的な考え方」、機会費用、管理会計

また、この『さおだけ屋はなぜ潰れないのか?』には「会計的な考え方」といった類いの言い様が繁く用いられており、本稿の問題意識からすれば、大いに留意されるものの、その意味は定かでないが、ただし、次のような記述をみることができる。

28) 友岡「『会計学』の来し方」31~32頁。

29) 友岡『なぜ「会計」本が売れているのか?』第1章。

30) 山田真哉『さおだけ屋はなぜ潰れないのか?——身近な疑問からはじめる会計学』2005年、35頁。

31) 同上、35~36頁。

32) 友岡『なぜ「会計」本が売れているのか?』47~53頁。

33) 同上、47~53頁。

「《会計の本質的な考え方》とは、目に見えないものを具体的な数字に見えようにする（「利益」「機会損失」など）、つなげたり違った角度から見たりして物事をシンプルにわかりやすくする（「連結」「回転率」など）——といった考え方のこと<sup>34)</sup>」。

ここでは「機会損失」に留意される。「機会損失」には（ニュアンスは異にするものの）「機会費用（ないし機会原価）」という同様の概念があるが、「機会費用」ないし「機会損失」という概念を用いないところに会計ないし会計学の特徴がある、ともされる。これを経済学の立場からみた場合、ときに経済学者は、会計学は機会費用を考えないが、経済学はこれを考え、この点に経済学の優位性の一因が認められる、といったような説き方をする。

「経済学では、会計上の費用ではなく、機会費用を費用と考える<sup>35)</sup>」。

「経済学で利潤 (profit) を定義するときにはすべての投入物と産出物を機会費用で評価しなければならない。会計士によって規定される利潤は必ずしも正確な経済学的意味における利潤ではない (Profits as determined by accountants do not necessarily accurately measure economic profits)。会計士が費用計算を行う場合、費用を歴史的費用 (historical costs) として把握するが、経済学における費用は、投入物をいま購入したとすればいくらかかるか (economic costs — what a factor would cost if purchased now) で評価される<sup>36)</sup>」。

「たとえば、会計士がわずか3%の利益 (profit) しか得られないと報告している事業があり、また経済学者がその事業資金を銀行に預金すれば最低でも5%の収益が得られる (would have earned) と指摘しているとしよう。経済学的には、この事業は利益ではなく損失を出している。会計的な利益は機会費用を考慮に入れない (fail to take into account opportunity costs) ため、経済学でいう真の利潤 (true economic profits) を上回ることが多い<sup>37)</sup>」。

ただし、管理会計にあつては「機会費用」が用いられる。例えばロバート S. キャプラン (Robert S. Kaplan) とアンソニー A. アトキンソン (Anthony A. Atkinson) によれば、「財務会計システムにおけるデータと比較すると客観性や検証可能性に乏しいデータでも管理会計システムには利用することができる。実際に生じなかった取引に関する機会原価という尺度は無論のこと

34) 山田『さおだけ屋はなぜ潰れないのか?』207頁 (( ) 書きは原文)。

35) 奥野正寛 (編著)『ミクロ経済学』2008年、101頁。

36) ハル R. ヴァリアン/佐藤隆三 (監訳)『入門ミクロ経済学 (原著第9版)』2015年、323頁。

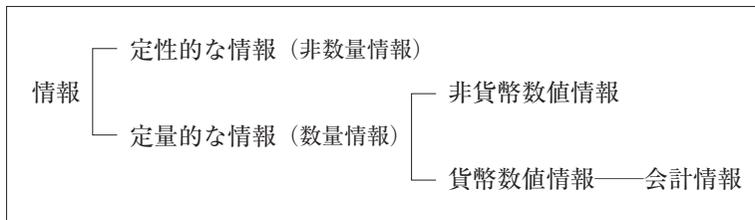
Hal R. Varian, *Intermediate Microeconomics: A Modern Approach*, 9th ed., 2014, p. 364.

37) ジョセフ E. スティグリッツ, カール E. ウォルシュ/藪下史郎, 秋山太郎, 蟻川靖浩, 大阿久博, 木立力, 宮田亮, 清野一治 (訳)『ミクロ経済学 (第4版)』2013年、210頁。

Joseph E. Stiglitz and Carl E. Walsh, *Economics*, 4th ed., 2006, p. 167.

……<sup>38)</sup>」とされる。

なおまた、ときに会計は情報提供行為として捉えられ、会計において提供される情報は「会計情報」と称され、情報は下記のように分類され<sup>39)</sup>、会計情報は下記のように位置付けられるが、ただし、ときに管理会計にあつては非貨幣数値情報が提供される。キャプランとアトキンソンによれば、「財務会計情報は投資家、債権者、取引先、税務・規制当局といった企業外部の利害関係者のために作成されるのに対し、管理会計情報は、企業内部の意思決定に役立つように作成される。したがって、管理会計は、収益・費用という伝統的尺度の枠を超えて、受注残、生産量、価格、資本財の必要度などの物的・非貨幣的な尺度に基づいた広範な業績尺度にまで視野を拡大している<sup>40)</sup>」とされる。なお、どうして「したがって」なのかはよく分からないが、それはさて置く。



しからは、やはり管理会計は会計ではないのか。

前稿は「管理会計は会計ではない、という立場<sup>41)</sup>」に言及し、また、「ときに管理会計論と経営学の異同は判然とせず、管理会計論は会計学と経営学のいずれに属しているのか、と問いたくもなる<sup>42)</sup>」とも述べた。

閑話休題。機会費用は、ただし、財務会計論にあつても用いられることがある。例えば会計主体論における「資本主説 vs. 企業主体説」の議論にあつて資本主説を否定する R. N. アンソニー (R. N. Anthony) は「貸借対照表の貸方側は、これまで株主持分と呼ばれている区分を、株主持分と主体持分と呼ばれる二つの構成要素に分けることによって……株主持分資金を利用するコスト——持分利子と呼ばれる——が明確にコストとして認識されるべきことを示唆<sup>43)</sup>」し、「株主持分は株主によって提供された資金額を報告する。それは株主が直接に拠出した額に、資金に生じた

38) ロバート S. キャプラン、アンソニー A. アトキンソン／浅田孝幸、小倉昇 (監訳) 『管理会計 上』1996年、1頁。

39) 筆者自身は「情報」という概念をもって会計を考えることに頗る否定的な立場にあるが、しかし、本連載にあつてそうした立場はさて置かれる。筆者の立場については下記のことを参照。

友岡賛『株式会社とは何か』1998年、第2章。

40) キャプラン、アトキンソン／浅田、小倉 (監訳) 『管理会計 上』1頁。

41) 友岡「『会計学』の来し方」17頁。

42) 同上、17頁。

43) R. N. アンソニー／佐藤倫正 (訳) 『財務会計論』1989年、103頁。

利子を加えたものである<sup>44)</sup>』としているが、ここに「株主持分利子とは株主の払込資金を利用するコスト（機会費用）であり、それが配当として株主に支払われないかぎり、企業は株主から追加的な出資を受けているとみなされ<sup>45)</sup>」、その場合の利益「は、機会費用を認識している点でも、通常の会計利益とは異なっている<sup>46)</sup>」。ただし、アンソニーの念頭には「経済学と会計学の調和<sup>47)</sup>」があり（「管理会計と財務会計の調和<sup>48)</sup>」もあり）、この「経済学と会計学の調和」は「会計学を経済学へ近づけること<sup>49)</sup>」にほかならない。

「そうする正当な理由がなければ、会計は経済的事実から目を反らすべきではない。持分利子を会計上認識することは、会計学を経済学へ近づけることになる<sup>50)</sup>」。

### 利益の計算（続）

閑話休題（というか、随分と寄り道をしてしまったが）。[財産法 vs. 損益法] だった。[期末の財産 - 期首の財産 = 利益] か、はたまた [収益 - 費用 = 利益] か。

経済学者ヒックスの「所得」概念を「誤用」すれば、財産法か。

「誤用」については「資産負債観のもとで測定される包括利益は経済学的所得の概念によって理論的に支持される、という見解……は……Hicks の所得概念<sup>51)</sup>を誤用したものである」とされ、あるいはまた、「資産負債観……のもとでは、利益は当該期間における企業の純資産の増加額として定義され……この利益の定義は、企業の所得は当該期間における富の変動額と消費額の合計により客観的に決定されうるといふ、経済学において広く認識されている Hicks の所得に関する理論に基づいている<sup>52)</sup>」が、「Hicks の所得概念は資産負債観の理論的根拠となるものではなく<sup>53)</sup>」、これを資産負債観の理論的根拠と考える向きは「Hicks の所得概念を恣意的に選択し、不適切に引用し、誤った理解に基づいて解釈している<sup>54)</sup>」とされる。

しかし、そもそも理論的根拠とは何だろうか。「理論的根拠」の「理論的」は耳触りのよい、もっともらしい言い様ながら、一体、何をいいたいのか、よく分からない。

閑話休題。敷衍すれば、ヒックスには「所得第1号<sup>55)</sup>」もあれば、「所得第2号<sup>56)</sup>」もあれば、「所

44) 同上, 106頁。

45) 大雄智「企業会計における持分概念——残余請求権者をどうとらえるか」辻山栄子（編著）『財務会計の理論と制度』2018年, 118頁（（ ）書きは原文）。

46) 同上, 118頁。

47) アンソニー／佐藤（訳）『財務会計論』123頁。

48) 同上, 106頁。

49) 同上, 106頁。

50) 同上, 106頁。

51) 勝尾「包括利益の「理論的根拠」としての経済的所得」81頁。

52) 同上, 82頁。

53) 同上, 82頁。

54) 同上, 82頁。

55) ヒックス／安井、熊谷（訳）『価値と資本 I』251頁。

得第3号<sup>57)</sup>もあるが、如上の向きはこれらから「恣意的に選択し」、また、「ある人の所得とは……彼が1週間のうちに消費し得て、しかもなお週末における彼の経済状態が週初におけると同一であることを期待しうるような最大額、これである」という件を「不適切に引用し」しているとされる。しかし、もしもヒックスの本意がよく理解されていないのであれば、その場合には「誤用」ではなく、誤読ということになろうし、また、誤用を批判する向きは「Hicksの所得は富の変動分ととらえられ、これと資産負債観のもとでの包括利益は整合的であると<sup>58)</sup>」する向きを批判し、「包括利益とHicksの所得概念の整合性を肯定する論者<sup>59)</sup>」をもって批判しているが、ただし、誤読の場合には問題は包括利益以前、整合性以前、会計学以前だろう。

ところで、本当に「誤用」ないし誤読なのだろうか。

「財産法……によって計算した利益は「経済学上の利益」であるという人たちがいる。その根拠は、イギリスの経済学者ヒックスが「所得」概念を検討したときに、2期間の富の変化量をもって所得とする方法を紹介したことにある。……ところが、当のヒックスは、この所得概念を紹介した後、この概念が経済学上は使えない概念だとして捨てているのである。……今日の経済学においても、所得は、利子、給与、地代など、フローによって測定し、2期間の富の変化量によって測定することはない<sup>62)</sup>ともされる。

ヒックスは「ある人の所得とは……彼が1週間のうちに消費し得て、しかもなお週末における彼の経済状態が週初におけると同一であることを期待しうるような最大額、これである」と述べたのち、所得の「中心的意味がこうでなければならぬことはかなり明瞭である<sup>63)</sup>」とし、この「中心的意味への一連の近似概念<sup>64)</sup>」として所得第1号、所得第2号、所得第3号を紹介し、考察し、<sup>65)</sup>「ある人の所得とは、彼が週のうちに消費し得て、しかもなお週末の経済状態が週初におけると同一であることを期待しうるようなものであるという基準が……いかに複雑を極めたものであるかということ、詳しく分析してみるとそれがいかに魅力のないものに見えるかということを知るにいたった<sup>66)</sup>」。

「いかに魅力のないものに見えるかということを知るにいたった」ことはさて置き（これをさて置けるのか、といわれそうだが）、ヒックスのいう「富の変動分」としての所得は、しかし、「富の変動分」の測定方法を規定するものではない。所得は「富の変動分」として測定されようが、「富の変動分」の測定方法は規定されていない。しかし、「富の変動分」はこれを素直に読めば財

56) 同上、253頁。

57) 同上、253頁。

58) 勝尾「包括利益の「理論的根拠」としての経済的所得」82頁。

59) 同上、85頁。

60) 「1期間」ないし「2時点」ではないか。

61) 注記60)をみよ。

62) 田中『新財務諸表論』592頁。

63) ヒックス／安井、熊谷（訳）『価値と資本 I』250頁。

64) 同上、250頁。

65) 同上、250～255頁。

66) 同上、255～256頁。

産法<sup>67)</sup>か。

しかし、「誤用」かどうか、「誤用」にはどのような問題があるか、といったことはあえてさて置き、「ある人の所得とは……彼が1週間のうちに消費し得て、しかもなお週末における彼の経済状態が週初におけると同一であることを期待しうるような最大額、これである」という件を「不適切に引用し」てみれば、すなわち「ある人の所得とは……彼が1週間のうちに消費し得て、しかもなお週末における彼の経済状態が週初におけると同一であることを期待しうるような最大額、これである」という件のみに鑑みれば、まずは財産法だろう。

しかし、[財産法 vs. 損益法]の問題とヒックスの「誤用」の問題の間には些かずれがあり、[財産法 vs. 損益法]の問題と[包括利益 vs. 純利益]の問題の間には些かずれがある。[期末の財産 - 期首の財産 = 利益]における「財産」の額には下記のような選択肢があるからである。

- ① 期末の財産の取得原価 - 期首の財産の取得原価 = 利益
- ② 期末の財産の時価 - 期首の財産の時価 = 利益
- ③ 期末の財産の割引現価 - 期首の財産の割引現価 = 利益

むしろ、②の時価には色々な時価があるが、それはひとまずさて置き、③の利益はこれがすなわち経済学的な利益か。この「経済学的な利益」は、経済学における利益や経済学という利益ではなく、会計学においていう経済学的な利益と捉えられようか。<sup>68)</sup>

もっとも、ヒックスのいう「(週末と週初)の彼の経済状態」をどう捉えるか、という問題があるが、経済学にあつては「現金の移動だけが経済現象のすべて<sup>69)</sup>」というのであれば、③の割引現価だろうか。あるいはまた、財産法を[期末の企業価値 - 期首の企業価値 = 利益]とすれば、「企業の将来利潤フロー (a firm's flow of future profits) ……の現在価値 (present value) は企業の現在価値を表す<sup>70)</sup>」とされる経済学にあつてはやはり割引現価だろうか。

67) ただしまた、以下のようにも説かれる。

「ストックの評価から導かれる包括利益が、経済学の代表的な所得概念とされるヒックスのそれと整合的だという主張にはしばしば遭遇する。しかし、ヒックスを注意深く読めばわかるように、その理解は正しくない。彼の言う所得は資本を維持した余剰ではなく、一定の消費を保証する恒久的な標準流列である。それが資本の価値を決めるのであり、その逆ではない。利率が一定なら資本の価値は一定に維持されようが、そうでない限りそれは変動する。ストックの価値も、だから利益(フロー)に依存する。……そうなると、フローで測った利益の情報価値を否定ないしは軽視する会計基準の動向は、経済学をむしろ誤って適用した結果でもある」(斎藤静樹「渡邊泉著『会計学の誕生——複式簿記が変えた世界』(書評)『産業経理』第78巻第1号、2018年、119頁(( )書きは原文)。

68) もっとも「利益の計算は会計の専売特許」なら、経済学における利益や経済学という利益はないことになる。

69) 池田幸弘「平成28年度学位記授与式式辞(通信教育課程)『三色旗』第812号、2017年、21頁。

70) ヴァリアン/佐藤(監訳)『入門ミクロ経済学(原著第9版)』325頁。

Varian, *Intermediate Microeconomics*, 9th ed., p. 366.

## 経済学に学ぶ？

ところで、「経済学的な利益」という概念はどの程度、経済学的なのだろうか。

「誤用」だろうが、「つまみ食い」だろうが、まずはヒックスの「ある人の所得とは……」をもって財産法と解し、財産法がこれすなわち経済学的、とするに止める行き方もあるだろうし、その場合には③でなくともよいだろう。

また、「誤用」や「つまみ食い」はこれらが確信犯的になされているのかどうかはさて置き、どうして経済学に「理論的根拠」を求め、経済学に頼ろうとするのだろうか。

その一因は会計学(者)の経済学(者)に対するコンプレックス、「直接に事業の売上げや世帯の財産を増やす手段たることを目指す学問」のそうではない学問に対するコンプレックスに求められようが、いま一つには会計という行為が企業の経済活動・経済事象をもって対象としていることが挙げられよう。

対象は経済だから、経済を知らなければならず、そのためには経済学を学び、経済学に学ばなければならぬのだろうか。

なおまた、前述のように、ときに会計は情報提供行為として捉えられるが、あるいは説明行為としても捉えられ<sup>71)</sup>、いずれにしても、ちゃんと情報提供をするためには対象を知らなければならず、ちゃんと説明するためには対象を知らなければならない。会計学の対象は会計という行為であって、すなわち会計学は会計の仕方、別言すれば、情報提供の仕方・説明の仕方を考える学問だが、会計の仕方を考えるためには会計という行為の対象を知らなければならない。

会計の対象たる経済活動・経済事象の具体例としてM&Aを挙げてみれば、M&Aの会計の場合、M&Aの会計の仕方を考えるためには対象たるM&Aを知らなければならない。あるいはデリバティブの会計の場合、デリバティブの会計の仕方を考えるためには対象たるデリバティブ、ややこしいデリバティブをもって知らなければならない。これが会計学の面倒なところである。

閑話休題。対象は経済だから、経済を知らなければならず、そのためには経済学に学ばなければならぬのだろうか。ちゃんと情報提供をするためには経済をちゃんと知らなければならず、ちゃんと説明するためには経済をちゃんと知らなければならず、そのためには経済学に学ばなければならぬのだろうか。それとも、ちゃんと知る、にも、経済学的なちゃんと知る、と、会計学的なちゃんと知る、があるのだろうか。会計には会計のちゃんとがあるのだろうか。

「会計のことは、会計に聞くほかない<sup>72)</sup>」とも「会計のことは会計に聞け<sup>73)</sup>」ともいわれるが、会計学に訊くべきこともあれば、経済学に訊くべきこともあるのだろうか。

ちゃんと知る、ということは、真実を知る、ということなのだろうか。ちゃんと知ってちゃん

71) 「会計」の捉え方については例えば下記のを参照。

友岡賛『会計の歴史(改訂版)』2018年、21～26頁。

72) 山榎忠恕「会計学の対象と方法——会計学の基礎」『税経セミナー』第30巻第1号、1985年、18頁。

73) 笠井昭次『会計の論理』2000年、「初めに」5頁。



の2桁インフレの折、英米で原価とともに補足情報として、一部の企業に時価情報の公表が要請されました<sup>78)</sup>と続く。

はてさて、(名探偵コナンじゃあるまいし) 真実は一つなのだろうか、とも思うが、それはさて置き、有用は複数、ということは、〇〇にとっての有用性、ということだろうか。会計学における[時価 vs. 取得原価]の議論はまた、例えば現在原価や売却時価などといった種々の時価<sup>79)</sup>をめぐる議論でもあったが、例えば、投資者にとっては現在原価の方が有用だが、債権者にとっては売却時価の方が有用、といったことだろうか。

有用は複数、ということの行き着くところ、あるいは目指すところは複数のカスタムメイドの情報の提供だろうし、「利用者のどの有力な集団の判断と意思決定にも適合すると考えられるあらゆる情報を報告することを提唱する<sup>80)</sup>」ASOBATをもって先駆とし、意思決定支援機能こそを会計の中心的機能とする行き方、「情報会計論的」と称された行き方は、コンピュータリゼーションの進展に鑑み、複数のカスタムメイドの情報の提供をもって志向していたはずだった。しかし、そうはなってきたいないのはどうしてか。

企業には種々の利害関係者、いま風にいえば、種々のステークホルダーが存し、したがって、企業をめぐる種々の意思決定がなされ、したがって、種々の情報利用があり、種々の有用な情報がありうるが、しかし、カスタムメイドの情報はこれが提供をみるには至っていない。

一つの、一般目的の情報にこそ意味があるのかもしれない。やはり意思決定支援ではないのかもしれない。やはり有用性ではないのかもしれない。<sup>81)</sup>

また、意思決定支援や有用性の否定はさて置き、会計学業界における時価会計論にあっては、叙上のように、例えば、投資者にとっては現在原価の方が有用だが、債権者にとっては売却時価の方が有用、といったことが云々されようが、前々々項の引用において「会計士が費用計算を行う場合、費用を歴史的費用(historical costs)として把握するが、経済学における費用は、投入物をいま購入したとすればいくらかかるか(economic costs — what a factor would cost if purchased now)で評価される」とする経済学者は「歴史的費用」、すなわち取得原価を否定し、他方、何を肯定しているのか。「いま購入したとすればいくらかかるか」はこれをどう捉えるか。これを逐語的に読み、また、会計学業界の時価会計論の用語法をもって解すれば、「いま購入したとすればいくらかかるか」はこれすなわち現在原価ということになるだろうが、しかし、機会費用は、むしろ、「いま」売却「したとすればいくら」得られる「か」、すなわち売却時価だろう。

78) 同上、45頁。

79) 種々の時価については下記のを参照。

友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年、図表2-1、2-3、2-4。

80) アメリカ会計学会／飯野利夫(訳)『基礎的会計理論』1969年、34頁。

81) この辺りの議論については下記のを参照。

友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』終章。

すなわち、如上の経済学者の文脈においては「現在原価 vs. 売却時価」はおよそ問題ではなく、「いま購入したとすればいくらかかるか」は「企業によって使用される生産要素はすべて費用 (cost) に含まれ、市場価格 (market price) で評価されねばならない<sup>82)</sup>」とされる「市場価格」を意味するに過ぎず、なお、けだし、「すべて」の圏点は機会費用を含むべきことを意味する。

会計ないし会計学と経済学は観点 (立脚地) and/or 視点 (目の着けどころ) を異にし、したがって、拘りどころ (問題点) を異にする。

## 文 献

- 足立浩『現代管理会計論再考——会計と管理、会計と非会計を考える』創成社、2018年。  
 アメリカ会計学会 (American Accounting Association)／飯野利夫 (訳)『基礎的会計理論』国元書房、1969年。  
 R. N. アンソニー (R. N. Anthony)／佐藤倫正 (訳)『財務会計論』白桃書房、1989年。  
 福井義高「ヒックス『価値と資本』の所得概念に関するノート」ワーキング・ペーパー、青山ビジネススクール、2010年。  
 福岡正夫『ゼミナール経済学入門 (第4版)』日本経済新聞出版社、2008年。  
 J. R. ヒックス (J. R. Hicks)／安井琢磨、熊谷尚夫 (訳)『価値と資本 I』岩波書店、1951年。  
 池田幸弘「平成28年度学位記授与式辞 (通信教育課程)」『三色旗』第812号、2017年。  
 石井淳蔵、栗木契、嶋口充輝、余田拓郎『ゼミナール マーケティング入門 (第2版)』日本経済新聞出版社、2013年。  
 伊丹敬之、加護野忠男『ゼミナール経営学入門 (第3版)』日本経済新聞社、2003年。  
 ロバート S. キャプラン (Robert S. Kaplan)、アンソニー A. アトキンソン (Anthony A. Atkinson)／浅田孝幸、小倉昇 (監訳)『管理会計 上』中央経済社、1996年。  
 笠井昭次『会計の論理』税務経理協会、2000年。  
 勝尾裕子「包括利益の「理論的根拠」としての経済的所得」辻山栄子 (編著)『財務会計の理論と制度』中央経済社、2018年。  
 國部克彦『アカウンタビリティから経営倫理へ——経済を超えるために』有斐閣、2017年。  
 久保田秀樹『財務会計教科書』中央経済社、2018年。  
 興津裕康「取得原価と時価」岸悦三 (編著)『近代会計の思潮』同文館出版、2002年。  
 奥野正寛 (編著)『ミクロ経済学』東京大学出版会、2008年。  
 大雄智「企業会計における持分概念——残余請求権者をどうとらえるか」辻山栄子 (編著)『財務会計の理論と制度』中央経済社、2018年。  
 斎藤静樹「渡邊泉著『会計学の誕生——複式簿記が変えた世界』(書評)」『産業経理』第78巻第1号、2018年。  
 Joseph E. Stiglitz and Carl E. Walsh, *Economics*, 4th ed., W.W. Norton, 2006.  
 ジョセフ E. スティグリッツ (Joseph E. Stiglitz)、カール E. ウォルシュ (Carl E. Walsh)／藪下史郎、秋山太郎、蟻川靖浩、大阿久博、木立力、宮田亮、清野一治 (訳)『ミクロ経済学 (第4版)』東洋経済新報社、2013年。  
 田中弘『新財務諸表論』税務経理協会、2005年。  
 田崎智宏「『アカウンタビリティから経営倫理へ——経済を超えるために』(書評)」『書齋の窓』第657号、2018年。  
 友岡賛『株式会社とは何か』講談社現代新書、1998年。  
 友岡賛『なぜ「会計」本が売れているのか? ——「会計」本の正しい読み方』税務経理協会、2007年。  
 友岡賛『会計学原理』税務経理協会、2012年。  
 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会、2016年。

82) ヴァリアン／佐藤 (監訳)『入門ミクロ経済学 (原著第9版)』322頁 (圏点は原文)。  
 Varian, *Intermediate Microeconomics*, 9th ed., p. 364.

友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会，2018年。

友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。

友岡賛「『会計学』の来し方——会計学の考え方（1）」『三田商学研究』第62巻第2号，2019年。

宇沢弘文『経済学の考え方』岩波新書，1989年。

Hal R. Varian, *Intermediate Microeconomics: A Modern Approach*, 9th ed., W. W. Norton, 2014.

ハル R. ヴァリアン (Hal R. Varian) / 佐藤隆三 (監訳) 『入門ミクロ経済学 (原著第9版)』勁草書房，2015年。

山田真哉『さおだけ屋はなぜ潰れないのか？——身近な疑問からはじめる会計学』光文社新書，2005年。

山榎忠恕「会計学の対象と方法——会計学の基礎」『税経セミナー』第30巻第1号，1985年。

2018年5月11日成稿