

Title	会計主体論の存在意義：会計学の基本問題〔III〕(6)
Sub Title	The raison d'être of the argument about accounting entity
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2020
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.63, No.3 (2020. 8) ,p.1- 11
JaLC DOI	
Abstract	あるいは会計学ないし会計理論の「原点」とされ,あるいは「会計の基礎的前提」とされ,あるいは「これなくしては会計理論は成立しないと断言」される会計主体論は,しかしながら,どのような存在意義をもって有するのか。会計主体論を行い,いずれかの主体説を採ることによって規定されるものは何か。以上のことについて思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200800-0001">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200800-0001</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.

# 会計主体論の存在意義

— 会計学の基本問題〔Ⅲ〕(6) —

友 岡 賛

## <要 約>

あるいは会計学ないし会計理論の「原点」とされ、あるいは「会計の基礎的前提」とされ、あるいは「これなくしては会計理論は成立しないと断言」される会計主体論は、しかしながら、どのような存在意義をもって有するのか。会計主体論を行い、いずれかの主体説を採ることによって規定されるものは何か。

如上のことについて思量する。

## <キーワード>

会計主体論、貨幣資本、企業主体説、企業の資本主からの独立、規範論、資本と経営の分離、資本主説、取得原価主義、代理人説、必要性の論理

「proprietary theory」ないし「proprietorship theory」については「資本主理論」、「資本主説」、「所有主理論」、「所有主説」等々の訳があり、また、「entity theory」については「企業体理論」、「企業体説」、「企業実体理論」、「企業実体説」等々の訳があり、「エンティティ理論」ないし「エンティティ説」と称する向きもあるが、筆者は「資本主説」、「企業主体説」という称し方を用いる。

## 会計主体論の存在意義を問う

「会計主体は、会計理論の<sup>1)</sup>拠って立つ原点」とされ、「会計主体は、会計学の原点であると同時に

---

### <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) 大堺利実『会計主体論』1988年、「序」3頁。

にまた、会計学研究の終点ともいえよう<sup>2)</sup>とまでいわれる。

会計学ないし会計理論の「原点」とはどういうことか。

「現在も会計主体論が会計の基礎的前提であることに変わりはない<sup>3)</sup>」とされ、「会計基準のコンバージェンスのコアとなる会計思考に関する世界的なコンセンサスの形成……は、会計の伝統ある基礎概念を理論的に踏まえた上で成り立つべきである<sup>4)</sup>」ともされる。「会計主体論には、所有主理論、代理人理論、エンティティ理論、企業体理論、資金理論がある<sup>5)</sup>」とされ、「とりわけ所有主理論（資本主説）とエンティティ理論（企業主体説）が会計の基礎的前提として中心的に位置づけられる<sup>6)</sup>」とされる。

「会計の基礎的前提」とは何か。会計主体論の存在意義、別言すれば、いずれかの会計主体説を「会計の基礎的前提」とすることの意義は何か。

また、「会計行為のもつ目的性から考えて会計行為の各々が会計主体との概念的結合関係を喪失する場合には会計的論理の力が失われ<sup>7)</sup>」るとされ、会計主体を闡明すること「によって会計学のもつ論理性が一層強力なものとされうることとなる<sup>8)</sup>」ともされる。

会計ないし会計学の「論理」は会計主体論に負っているのか。

「財務報告の有用性に関して……多様な利害関係者を重視する観点<sup>9)</sup>」をもって採る国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）（IASB）は「広範な利用者のニーズに指向……従って、財務報告は所有主理論ではなくエンティティ理論に依拠すると結論づけている<sup>10)</sup>」とされる。

何ゆえに「従って」なのか。多様な利害関係者、広範な利用者のニーズに指向する行き方はこれが、資本主説と企業主体説の比較においては、企業主体説と親和する、ということまでは得心できようが、[資本主説 vs. 企業主体説]を論じ、いずれかの会計主体説に「依拠」することの意義は何か。

[資本主説 vs. 企業主体説]の議論については「しかし、そこには多くの誤解があったことも否めない。少なくとも現実の会計実務においては、両説が共存しているということができる。すなわち、資本主説は現行実務の法的側面を支配し、エンティティ説は現行実務の経営的・経済的側面の基礎<sup>11)</sup>をなしている」ともいわれるが、筆者とすれば、「共存」していることをもって[資本主説 vs. 企業主体説]の議論についてその意義を疑問視しているわけでもない。資本主説や企

2) 同上、「序」3頁。

3) 齋藤雅子「概念フレームワークと会計主体」『大阪産業大学経営論集』第11巻第2号、2010年、58頁。

4) 同上、58頁。

5) 同上、54頁。

6) 同上、54頁。

7) 大塚俊郎「財務諸表の発展と会計主体観」『産業経理』第16巻第1号、1956年、130頁。

8) 同上、130頁。

9) 齋藤「概念フレームワークと会計主体」55頁。

10) 同上、55頁。

11) 村田英治「会計主体論の虚実」『會計』第144巻第6号、1993年、42頁。

業主体説（エンティティ説）が「支配」し、あるいは「基礎」をなしている、とすることの意義は何か。他方、「規範論として、資本主説またはエンティティ説のいずれかで一貫した体系を構築することは可能であろう<sup>12)</sup>」ともされているが、やはりいずれかの主体説は「支配」し、「基礎」をなし、あるいは「依拠」される存在なのか。

〔資本主説 vs. 企業主体説〕について IASB は「会計主体論の二項対立は所有と経営の分離に根ざしている<sup>13)</sup>」としているが、果たしてそうか。「所有と経営の分離」というなら、そこに代理人説（agency theory）の存在意義はないのか。

「エンティティ説は、企業が資本主から独立した存在であるという前提から出発して云々<sup>14)</sup>」とされているが、「企業が資本主から独立した存在である」ということと、資本（所有）と経営が分離している、ということは同義か。

「ひろい意味でプロプライエタリー・セオリー（資本主説）という場合には……エイジェンシー・セオリー（代理人説）もまた、その系列に属するものと解釈しなければならない<sup>15)</sup>」といわれるが、資本主説と代理人説を分かちものは資本と経営の分離であるのに対し、資本主説と企業主体説を分かちものは企業の資本主からの独立であって、これらは同じくない。

図1 〔資本と経営の分離 ≠ 企業の資本主からの独立〕

広義の資本主説	資本主説	←資本と経営の分離
	代理人説	
企業主体説		←企業の資本主からの独立

〔資本主説 vs. 企業主体説〕

資本主説と企業主体説の vs. 関係についてまずもって引き合いに出されるのはウィリアム・アンドリュー・ペートン（William Andrew Paton）だろう。

例えばアメリカ会計学史の書をもした桑原正行によれば、「アメリカにおける企業実体理論（企業主体説）の提唱者として最も有名なのが Paton であり……有名だけでなく最初の提唱者とされている<sup>16)</sup>」とされ、「しかし、より厳密に言えば資本主という概念を批判したという方が適切だろう<sup>17)</sup>」とされる一方、「Paton の主張そのものが企業実体理論の特徴になっている感は否めない<sup>18)</sup>」ともされる。もっとも「つとに存在したとされる資本主理論、と、Paton によって先駆的に提唱

12) 同上、42頁。

13) 齋藤「概念フレームワークと会計主体」56頁。

14) 村田「会計主体論の虚実」34頁。

15) 山榊忠恕『近代会計理論』1963年、265～266頁。

16) 桑原正行『アメリカ会計理論発達史——資本主理論と近代会計学の成立』2008年、119頁。

17) 同上、119頁。

18) 同上、120頁。

されたとされる企業実理論……は vs. の関係にはない<sup>19)</sup>』とする桑原の会計学史は「通説批判の書<sup>20)</sup>」であって、したがって、まずは通説をもって確認しておきたいが、ただしまた、「通説とは何か<sup>21)</sup>」も問われよう<sup>22)</sup>。

あるいは「ペイトン理論は、「企業実理論」の論理を基礎<sup>23)</sup>として、それぞれの時代の経済現象合理化の要請に適應した会計の基準枠、論理枠を提供してきた<sup>24)</sup>」ともされる「ペイトン会計理論の変遷は……三つの時代に区分することができる<sup>25)</sup>」とされ、まずは「第1期(1910年代後半より1920年代)……「企業実理論」の論理をもって伝統的な「資本主理論」を排撃した時代<sup>26)</sup>」があったとされ、「20年代に設定されたペイトンの「企業実理論」、「営業純利益の測定と公表」の論理は、30年代の会計基準の制度化にあたって基本的に継承され、会計基準の理論そのものとなって展開した<sup>27)</sup>」とされ、「従来の「資本主理論」とは異なった新しい会計の理論体系を設定することによって……ペイトン理論は、20年代に広く受け入れられ、30年代に会計基準の内容を構成する理論となるにいたるのである<sup>28)</sup>」とされる。

あるいは「ペイトン理論の論理上の核はなんといっても企業実理論概念である。この企業実理論概念を軸として、ペイトンは資本主理論に対立する「企業そのものの会計」、企業を有効に管理してゆくという経営目的に役立つ会計、すなわち「経営者の観点にたつ会計」を展開した。したがって、企業実理論の概念はあくまでも論理の起点であって、その論理そのものが会計のゴールではない<sup>29)</sup>」ともされる。

あるいは、会計主体論の専門家と目される村田英治<sup>30)</sup>によれば、「会計主体論は、企業成果の分配にかかわる持分論として扱われることが多い<sup>31)</sup>」とされる一方、「これに対して、会計主体論を「会計の観点」に関する議論と見る立場もある。そこでは、会計という行為が誰のために行われ

19) 友岡賛「桑原正行著『アメリカ会計理論発達史——資本主理論と近代会計学の成立』(書評)『経営史学』第45巻第3号, 2010年, 69頁。

20) 同上, 70頁。

21) 同上, 70頁。

22) 「通説とは何か、を考えることは、当時の実践、当時の理論、当時の社会状況、および爾後の理論の在り方、を考えることであって、敷衍すれば、これは、当時の実践と当時の理論との関係、この関係を眺める爾後の理論の用い方、爾後の理論における当時の社会状況の捉え方、を考えることなのである」(同上, 70頁)。

23) 宮上一男「ペイトン会計理論の性質」宮上一男(編)『会計学講座[第5巻] ペイトン研究(改訂版)』世界書院, 1979年, 15頁。

24) 同上, 18頁。

25) 同上, 18頁(( ) 書きは原文)。

26) 村瀬儀祐「初期ペイトン理論の基盤」宮上一男(編)『会計学講座[第5巻] ペイトン研究(改訂版)』世界書院, 1979年, 41頁。

27) 同上, 41頁。

28) 加藤盛弘「『会計学原理』・『会計理論』」宮上一男(編)『会計学講座[第5巻] ペイトン研究(改訂版)』世界書院, 1979年, 141頁(圏点は原文)。

29) 「筆者は、会計主体論を主たる研究課題としている」(村田英治「会計制度とエンティティ概念」『経理研究』第51号, 2008年, 102頁)。

30) 村田英治「会計主体論と利益概念」『會計』第180巻第5号, 2011年, 30頁。

るかが問われる<sup>31)</sup>」とされ、「Paton が、資本主説に対して挑んだのは持分論ではなく、会計がとるべき観点にかかわる<sup>32)</sup>」として「Paton 説における会計主体は何かといえ、それは資本の委託者としての投資者である<sup>33)</sup>」ともされる。

しかしながら、山榊忠恕は次のように述べている。

「多くの論者により、あたかも企業主体論の主張であるかのように、しばしば引用されている、「今日の企業は、企業の成員、とくに出資者から別個の、これと区別された一つのエンティティないし制度であるとみることができ、そのような見地を強調するとするならば、利益のごときもそれが宣言によって出資者に分配されてしまうまでは、ひとまずそれを企業それ自体の利益として取扱うことを要する。したがってまた、かの資本主勘定の貸方に現わされるところのものは、彼等のエクイティの存在を示すものではあるとしても所得自体ではない」という、かの有名な「序説」の一節（意訳）のごときは、このわたくしに言わせるならば、これこそまさしく代理人説的な考え方の表明に他ならず、これを企業主体説の主張の傍証に使用するなどということとは、とんでもない誤りを犯すものである<sup>34)</sup>と思う」。

ただし、ここに引き合いに出されている「序説」は『会社会計基準序説』(*An Introduction to Corporate Accounting Standards*) のことであって、周知のように、これは A. C. リトルトン (A. C. Littleton) との共著であり、山榊も、無意識にか、あるいは意識的にか、代名詞を「彼等」として続けている。

「つまり……彼等が、企業をもって究極においては株主の代理機関であり、企業の利益は原理的には個々の株主に帰属すべき性質のものであると考えながらも、利益そのものと配当の形においてなされるその支払との間には、鋭い一線を引き、この両者を区別して考えなければならぬ現実の必要があること……を述べているにすぎないものと見るべきではな<sup>35)</sup>かろうか」。

もっとも「W. A. ペートンは、すでに1922年の著作「会計理論」の終章において……企業実体をとりあげ……ペートンのこのような考え方は、周知のごとく、のちに A. C. リトルトンとの共著「会社会計基準序説」のなかに精練された形で示されることになる<sup>36)</sup>」ともされているが、しか

31) 同上、30頁。

32) 同上、31頁。

33) 同上、32頁。

34) 山榊忠恕「ビジネス・エンティティ論への反省——会計主体論との関連における」『産業経理』第16巻第1号、1956年、116頁（( ) 書きは原文）。

35) 同上、116頁。

しました、山榊のいうこの「彼等」はすぐに「彼」と述べ直され、「彼の場合、利益を企業自体の利益として取扱うというのは、あくまでも相対的暫定的な処置にすぎないのであり……彼の会計学の根底にあると看做さざるを得ない会計主体観もまた、企業主体説的なそれであるというよりは、むしろ代理人説的なそれであるということ」<sup>37)</sup>が指摘されており、はたまた、前出の会計主体論の専門家も「残余持分概念に着目すると、Patonのエンティティ説はHusbandの代理人説に通ずる」<sup>38)</sup>としている。

### 代理人説

代理人説は「企業をもって株主集団の代理人であるとみる立場であり、したがってそれはかの資本主々体説の株式会社への適用形態であると一般に理解されている」<sup>39)</sup>が、代理人説といえ、まずは江村稔の所説が引き合いに出されよう。

江村によれば、「会計主体論はそれぞれの会計単位に関する会計理論の基礎にあるものであり、これなくしては会計理論は成立しないと断言することができる。すなわち、会計主体の限定の仕方によって、会計理論は大きく変化してくるのであり、会計の計算目的や計算手続は、会計主体の内容の解釈によって規定されると考えられるのである」<sup>40)</sup>として「会計主体論は……これなくしては会計理論は成立しないと断言する」「筆者（江村）の会計主体論は……株式会社を株主の代理人と解し、かつ、典型的な株式会社を公開された会社と規定する点に特長を有している」とされ、<sup>41)</sup>図2のように位置付けられる、公開された代理人企業、というものの会計理論が「代理人会計論」の名をもって説かれ、<sup>42)</sup>「企業実体」<sup>43)</sup>概念の登場については「しかし、それは代理人会計の否定ではなく、むしろ、代理人会計の超克による昇華であると解さるべきであり、従って、企業実体説もしくは企業主主体説には、遂に賛成しえないのである」<sup>44)</sup>とされている。

図2 公開された代理人企業

代理人企業	公開会社
	非公開会社
非代理人企業	

また、そうした江村の代理人会計論は、「貨幣資本」概念が採られ、取得原価主義が採られる、その根拠の追究の結果にほかならず、<sup>45)</sup>この点については山榊も、代理人説にあっては「原価主義

36) 馬場克三『会計理論の基本問題』1975年、32頁。

37) 山榊「ビジネス・エンティティ論への反省」117頁。

38) 村田「会計主体論と利益概念」32頁。

39) 山榊「ビジネス・エンティティ論への反省」117頁。

40) 江村稔「代理人会計の理論」『産業経理』第16巻第1号、1956年、122頁。

41) 同上、121頁。

42) 江村の記述にもとづいて筆者が作成。

43) 江村「代理人会計の理論」123頁。

44) 同上、125頁。

を強く打ち出しうるといふ点に、その近代的な意義を認めることができる<sup>46)</sup>」としているが、しかし、山榊は「しかし、企業が大規模化し高度化すればするほど、そこには所有と経営との分離の傾向、ひいては株式と資本との分離の傾向が顕著になり……企業のもつ株主集団だけにたいする代理機関的性格は、むしろ希薄になっていく一方であるようにも見えるという点に、エンティティ・セオリーが執拗に頭をもたげてくる根拠のひとつがある<sup>47)</sup>」と続けている。

企業主体説に「賛成しえない」江村のいう「代理人会計の超克による昇華」とは何か。

### 主体論の規定するもの

「基礎的前提」とされ、「これなくしては会計理論は成立しないと断言」される主体論は何をもって規定するのか。例えば [現金主義 vs. 発生主義], [財産法 vs. 損益法], [取得原価 vs. 時価] などといった種々の vs., すなわち種々の選択問題はこれが主体論をもって規定されるのか。

例えば、叙上のように、江村の代理人会計論は、「貨幣資本」概念が採られ、取得原価主義が採られる、その根拠の追究の結果にほかならず、「企業は或る人から一定額の貨幣の運用を委託されており、従って、その人に対して返却の責務を負っていると考えて、会計的計算を行うときにのみ、貨幣資本概念も取得原価主義も納得できたのである<sup>48)</sup>」としているが、これはトートロジーのような気がしなくもなく、また、この場合の貨幣資本が名目貨幣資本であることについては「企業に委託された貨幣は、それと同じ金額によって返却されるという前提は、企業会計における貨幣価値一定の前提を正当化する<sup>49)</sup>」としているが、これもトートロジーのような気がしなくもなく、そもそも主体論を行い、代理人説を採ることの意義が分からない。

江村は「代理人企業においては、出資者が提供し、かつ、出資者が返却をうけるものと期待している金額が、企業の資本金となる<sup>50)</sup>」として「代理人企業においては、株主に返却を要すべき金額としての資本金を維持するよう、適当な考慮をめぐらしたのち、始めて損益計算を行うことが可能となる。返却という考え方は、代理人企業にのみ適用しうるものであって、企業実体説のように、それ自体独立した制度では、必ずしも採用しうるものではない<sup>51)</sup>」と続け、「代理人企業の資本概念と利益概念、従ってまた、損益計算は、株主が提供し、かつ、株主に返却すべき貨幣を中心とするものであり、筆者のいわゆる貨幣資本概念によらなければならない<sup>52)</sup>」として「貨幣資本概念をとる限り、取得原価主義は、当然に帰結される原則となる<sup>53)</sup>」と断ずるが、こうした江村の行論「は代理人企業を前提としなければ説明がつかないということではないと考える<sup>54)</sup>」向きが

45) 同上, 122頁。

46) 山榊『近代会計理論』266頁。

47) 同上, 266頁。

48) 江村「代理人会計の理論」122頁。

49) 同上, 122頁。

50) 江村稔「会計主体の概念について」『會計』第67巻第4号, 1955年, 60頁。

51) 同上, 60頁。

52) 同上, 61頁。

53) 同上, 61頁。

あり、筆者も同断である。

他方、山榊は「典型的な意味におけるプロプライエタリー・セオリーにあっては、どちらかといえば財産の計算がその中心課題をなし、損益計算の方法としても純財産増加法的な色彩が濃厚であったのにたいし、ここ（代理人説）では損益の算定こそを会計の中心課題とし、また原価主義を強く打ち出しうるといふ点に、その近代的な意義を認めることができる<sup>55)</sup>」としているが、これは「資本主説 → 代理人説」のなかに「財産法 → 損益法」を認めているのか。けだし、「資本主説 → 代理人説」という移行は受託者（代理人）から委託者への報告・説明の必要が生ずることを意味し、報告・説明には、結果たる損益について、その原因を説明する名目勘定（収益と費用）が要る、ということか。

〔取得原価 vs. 時価〕については以下のように資本主説にあっては時価、企業体説においては取得原価ともされているが、どうしてだろうか。

「資本主的観点における会計においては、資本主の最大の関心事である最終的に資本主に帰属するところの財産在高の計算にその焦点が求められる。または、その純財産の増減額（利益・損失の発生額）に関心がおかれる。そこで、当然の結果として、企業財産の評価は、評価等の時価基準によって行なわれることとなる。かかる会計の目的観は、財産計算等を主たる目的とする静的貸借対照表目的観に相通することとなる。ところが企業体的観点に立つ会計においては……会計計算の焦点は、企業の経営活動の成果計算または、経営能率の測定におかれることとなる。会計計算の目的が……成果計算におかれるとすれば……経営活動のために投下された投入原価が、記録計算の基準となるのである。いわゆる原価主義会計の成立である。かかる会計の目的観は、成果計算ないしは損益計算を目的とする動的貸借対照表目的観に通ずることになる<sup>56)</sup>」。

どうして「当然の結果として」「時価」なのか。どうして成果計算は「原価主義会計」なのか。いや、そもそも、どうして資本主説は財産計算なのか。

これについては「もっとも、資本主的観点からしても、経営能率の増進ないしは向上に対し全く無関心であるということではない。何故ならば、そのことは、利益の獲得<sup>マ</sup>しいては自分自身の純財産の増加に連結するからである。しかし、資本主の直接的関心は、経営能率の増進というよりは、むしろ企業財産（資本主個人に帰属する財産）の保全と純財産増殖のための管理におかれているものといえよう<sup>57)</sup>」と補説されているが、「純財産増殖のための管理」は損益計算をもって求めないのか。

54) 大塚『会計主体論』23頁。

55) 山榊『近代会計理論』266頁。

56) 大塚『会計主体論』16頁（（ ）書きは原文）。

57) 同上、16頁（（ ）書きは原文）。

## 会計主体論と論理

既に引いたように、「会計行為のもつ目的性から考えて会計行為の各々が会計主体との概念的結合関係を喪失する場合には会計的論理の力が失われ」とされ、会計主体を闡明すること「によって会計学のもつ論理性が一層強力なものとされうることとなる」ともされているが、会計主体論を行い、いずれかの会計主体説に定める、ということは、会計の目的の明確化を意味し、したがって、論理の強化を意味する、ということになるのか。

会計主体論は、これを大雑把に換言すれば、会計における報告の相手は誰か、という議論であって、この選択問題は、会計の目的をどこにおくか、に直結する。敷衍すれば、相手は誰か、ということを決めることによって、何を報告しなければならないか、ということが定まり、会計処理の仕方が規定されることになるが、それは果たして論理の強化を意味するのか。

もちろん、「論理」は頗る抽象度の高い概念であって、どのようにも解すことができ、ときに「必要性の論理<sup>58)</sup>」といった用法もみられるが、目的の明確化は論理の強化なのだろうか。

もっとも「必要性の論理」について論ずる向きはこの「論理」をもって否定的に論じ、特に有価証券の時価評価の必要性を説く向きを俎上に載せ、「[有価証券等の原価測定による経営者の恣意的な処理に関する実証分析 → 経営者の恣意的処理の、投資家の判断への悪影響 → その悪影響を除去するための、有価証券等の時価測定の必要性 → 有価証券の時価で測定するために必要な実現可能基準の導入]といった論理的関連のもとで、有価証券の時価測定が主張され……ここでは、もっぱら有価証券の時価測定することの必要性から立論されており、必要であるということが、そのまま有価証券の時価測定の現行会計への導入をいわば理論的に正当化してしまっているのである<sup>61)</sup>」と批判しているが、どうして「論理的関連」とし、あるいは「理論的に正当化」とするのだろうか。批判されている向きは「論理的関連」を考え、あるいは「理論的に正当化」を考えているのだろうか。

他方、批判されている向きは「既存の会計基準がもたらした不合理な経済的帰結に着目して、会計基準の改訂を促す見解に対して、「それは必要性の論理であって、可能性、必然性の論理ではない」といった意見が学界の一部に見受けられます<sup>62)</sup>」と述べ、「こうした議論は、それが醸し出すアカデミックな禁欲性・価値中立性のイメージのゆえに、会計学界でも少なからぬ共鳴を得ているようですが、その底流にある価値相対主義と規範アレルギーは、会計学の学び甲斐を削ぐ可能性をはらんでいるように思われます<sup>63)</sup>」と述べている。

筆者とすれば、いずれに与するつもりもないとはいえ、会計主体論を行うことによって、会計の相手が定められ、例えば、この相手の意思決定に必要な情報を提供するにはこの処理方法を選択すべき、といった規範論がもたらされるということは否定しえない。他方また、会計主体論を

58) 笠井昭次『会計の論理』2000年、165頁。

59) 同上、第4章。

60) 同上、212～213頁。

61) 同上、167～168頁。

62) 醍醐總「財務会計の学び方と学び甲斐」醍醐總（編著）『財務会計論ガイダンス（新版）』2000年、11頁。

63) 同上、12頁。

行うことによって、或る主体説が選択され、この主体説にあつてはこの処理方法が選択されることになる、と述べられ、あるいは、この処理方法が選択されているのはこの主体説が採られているからである、といったように説かれようが、やはり種々の選択問題はこれが主体論をもって規定されるのか。

例えば「企業会計は、株式会社の最終的な所有者である株主に帰属する利益を計算するシステムとして構築されている。そのため、企業に関わる様々なステークホルダーへの配分額は原則として費用として認識されることになる」と説かれるが、<sup>64)</sup> 株主以外の利害関係者に対する配分が「費用」とされるのは資本主説が採られているからなのか、はたまた、株主以外の利害関係者に対する配分が「費用」とされるのは、会計主体論的にいえば、資本主説が採られていることなる、ということなのか。

## 文 献

- 馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店、1975年。  
 醍醐總「財務会計の学び方と学び甲斐」醍醐總（編著）『財務会計論ガイダンス（新版）』中央経済社、2000年。  
 江村稔「会計主体の概念について」『會計』第67巻第4号、1955年。  
 江村稔「代理人会計の理論」『産業經理』第16巻第1号、1956年。  
 笠井昭次『会計の論理』税務經理協会、2000年。  
 加藤盛弘『『会計学原理』・『会計理論』』宮上一男（編）『会計学講座〔第5巻〕 ペイトン研究（改訂版）』世界書院、1979年。  
 國部克彦「会計・責任・制度② 会計と不平等」『書齋の窓』第663号、2019年。  
 桑原正行『アメリカ会計理論発達史——資本主理論と近代会計学の成立』中央経済社、2008年。  
 宮上一男「ペイトン会計理論の性質」宮上一男（編）『会計学講座〔第5巻〕 ペイトン研究（改訂版）』世界書院、1979年。  
 村瀬儀祐「初期ペイトン理論の基盤」宮上一男（編）『会計学講座〔第5巻〕 ペイトン研究（改訂版）』世界書院、1979年。  
 村田英治「会計主体論の虚実」『會計』第144巻第6号、1993年。  
 村田英治「会計制度とエンティティ概念」『經理研究』第51号、2008年。  
 村田英治「会計主体論と利益概念」『會計』第180巻第5号、2011年。  
 大堺利実『会計主体論』創成社、1988年。  
 大塚俊郎「財務諸表の発展と会計主体観」『産業經理』第16巻第1号、1956年。  
 齋藤雅子「概念フレームワークと会計主体」『大阪産業大学経営論集』第11巻第2号、2010年。  
 友岡賛「桑原正行著『アメリカ会計理論発達史——資本主理論と近代会計学の成立』（書評）」『経営史学』第45巻第3号、2010年。  
 友岡賛『会計学原理』税務經理協会、2012年。  
 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会、2016年。  
 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『会計学の考え方』泉文堂、2018年。  
 友岡賛「会計と会計学のレーゾン・デートル」『企業会計』第71巻第1号、2019年。  
 友岡賛「代理理論の会計史——会計学の基本問題〔Ⅲ〕（1）」『三田商学研究』第62巻第4号、2019年。  
 友岡賛「管理会計と財務会計——会計学の基本問題〔Ⅲ〕（2）」『三田商学研究』第62巻第5号、2019年。  
 友岡賛『『取得原価主義会計論』の稀有性——会計学の基本問題〔Ⅲ〕（3）』『三田商学研究』第62巻第6号、

64) 國部克彦「会計・責任・制度② 会計と不平等」『書齋の窓』第663号、2019年、28頁。

2020年。

友岡賛「会計責任と監査——会計学の基本問題〔Ⅲ〕(4)」『三田商学研究』第63巻第1号, 2020年。

友岡賛「意思決定有用性アプローチと会計理論——会計学の基本問題〔Ⅲ〕(5)」『三田商学研究』第63巻第2号, 2020年。

山榎忠恕「ビジネス・エンティティ論への反省——会計主体論との関連における」『産業経理』第16巻第1号, 1956年。

山榎忠恕『近代会計理論』国元書房, 1963年。

2019年5月14日成稿