

会計学における批判の方法について

—理論会計学と批判会計学—

田 中 章 義

目 次

1. 問題の所在
2. 会計(学)批判の三つの型
3. 「批判(的)会計学」の起源
4. 建設会計学と否定会計学
5. 批判の方法をめぐる
6. 学問的批判について

1. 問題の所在

(1) 理論会計学の提唱

この国で最初に「理論会計学」の用語を使用したのは、太田哲三ではないだろうか。氏は、1931年に『理論会計研究』という論文集を出版し、1934年には「理論会計学に閉却された一面」という論文を発表している。氏のいう理論会計学とは、いわゆる会計士会計学に対するものである¹⁾。氏は、単なる実務的手続きの説明ではなく、本質の探究を求めている。回顧録のなかでも次のようにのべている。「当時の会計学は多く手続きの説明であっ

1) 『会計』34巻3号, 1934年3月, 1ページ。

て、理論的な省察が極めて乏しいもののように考えられた。〔中略—以下〔 〕内の挿入はすべて引用者のもの〕。しかし理論なき至上命令に従うのは信仰以外にない。それは科学とはほど遠いものである。〔中略〕会計学を単純な技術論として片づける気であれば、何も問題は無い。たんに記録とその表示の手段を研究するだけで足りるであろう。しかしながら、記録、表現されるものの本質を明らかにするのとなければ、科学としての存在を主張することはできない。〕²⁾ (傍点は引用者、以下同じ)

同じころ畠中福一は、簿記学としてであるが、簿記技術論に対する「理論簿記学」の構想を発表している³⁾。太田には暗示的に、畠中ではハッキリと、当時「新興科学」といわれたマルクス理論の影響がみとめられる。しかし理論会計学と理論簿記学の主張の相互関連は明らかではない。

(2) 理論会計学と批判会計学

第2次世界大戦後⁴⁾、理論会計学をマルクス理論にもとづく会計学として性格付けるのに力があつたのは、黒澤清であろう。氏が総編集にあつた『体系近代会計学』シリーズ(中央経済社)は、1959年から約10年ごとに3回にわたって出版されるが、第2期からマルクス理論にもとづく学派に一冊をあて、その表題を、第2期では『理論会計研究』(馬場克三編)⁵⁾、第3期では『理論会計学』(松尾憲橋編)⁶⁾としたのである。

また同じく黒澤清総編集による『企業会計』臨時増刊号の「会計学のすめ」では⁷⁾、《誌上ゼミナール》として5つの領域⁸⁾をとり上げているが、

2) 太田哲三『近代会計側面誌』中央経済社、1968年、16ページ。

3) 畠中福一『勘定学説研究』森山書店、1932年。

4) 第2次世界大戦後は、次のような著書が出版されている。山下勝治『理論会計学』巖松堂、1948年。土田三千雄『理論会計学』国元書房1954年。市川文三『理論会計学—資本論理の会計学的展開』柏林書房、1961年。

5) 黒澤清総編集、近代会計学体系、第10巻、1968年、中央経済社。

6) 黒澤清総編集、体系近代会計学、第14巻、1981年、中央経済社。

7) 『企業会計』28巻5号、1976年5月臨時増刊号、中央経済社。

その一つが「理論会計」と名付けられている。しかしながら、その執筆者角瀬保雄は、「理論会計」という表題に不満足だったらしく、「どちらかという、あいまいな理論会計学という名称より、端的にその性格を表現している批判会計学の方がより適切であるでしょう」⁹⁾として、その解説の大半を批判会計学の名で行っている¹⁰⁾。

これにたいして、かつて批判会計学の若手論客として活躍した浅羽二郎は、当時の論文を中心に集めて出版するに際して、「それ〔理論会計学〕はしばしば批判会計学または会計学批判とよばれたが、わたくしは、『主流をなす会計学』および会計実務にたいして的確な理解がなされてはじめて真の批判となりうるものであることに注意を払わなければならないとおもう。その点から、これを理論会計学と呼ぶことが許されるし、また理論会計

8) 分野別執筆者は、①基礎理論(青柳文司)②財務会計(若杉明)③管理会計(小林哲夫)④会計監査(森 実)⑤理論会計(角瀬保雄)[すべて問答風に書かれている]。

9) 上掲誌, 164, 165ページ。この論文は、角瀬保雄『経済民主主義と企業会計』税務経理協会, 1978年に「科学的会計学の成果と展望」と題して収録されている。

10) 理論会計学と批判会計学に関して、角瀬は近著で次のようにも述べている—「戦前に生まれた理論会計学〔中西寅雄, 畠中福一, 木村和三郎, 蛭川虎三らの名を挙げ〕は、戦後、個別資本説という名で呼ばれるようになり、複式簿記の計算構造や減価償却, 株式プレミアムなどの解明に大きな貢献をした。

同時にそれは会計の経済理論として、資本循環公式や史的唯物論の反映論を会計に機械的に適用した解釈論にとどまり、戦後目覚ましい展開を見せる近代会計の制度化とその機能の分析に取り組むうえで、大きな限界を示さざるをえなかった。

戦後の社会科学としての会計学の大きな特徴は、独占資本の会計政策の批判に求められ、そこから『批判会計学』という名で総称されるようになった。〔中略〕方法論的には、独占資本の会計政策の階級性、国民からの収奪機能を批判するもので、会計政策論ということができる。それとともに、会計をたんに独占資本の政策としてとらえるだけではなく、経済的土台に奉仕すべく国家によってつくり出された制度として、あるいはイデオロギーとしてとらえようとする上部構造論が提起され、大きな影響をあたえることになった。これらの会計政策論や上部構造論は個別資本説の限界を突破し、会計原則, 商法, 税法などの制度や学説の批判をおこなううえで積極的な役割を果たした。」角瀬保雄『現代会計基準論—批判から提言へ』大月書店, 1995年, 10~11ページ。

学の理論的な所以があるといわなければならない。」とし、原論文で「批判会計学」としていた箇所を「批判(理論)会計学」と書き直している。そして、理論会計学の三つの「理論類型」として、

- ① 個別資本説 (個別資本循環説)
- ② 会計方法説 (会計方法の理論)
- ③ 上部構造説 (公表会計制度論) をあげている¹¹⁾。

この分類によって、先の角瀬保雄の見解を整理すると、理論会計学は戦後「個別資本説」と呼ばれるようになったのであるが、その限界を突破した「上部構造説 (公表会計制度論)」の方が、より批判会計学の性格を表している、ということになるだろう。しかし角瀬保雄は、批判会計学に個別資本説派を含めることもあり、時に応じて広狭両用で対応している。

(3) 「批判会計学」の否定論

この上部構造説〔のちに公表会計制度論ともいう〕のいわば元祖は、宮上一男であるが、後にのべるように、氏は自らの説を批判会計学と呼ぶことにむしろ否定的であったとおもう。そのことは、宮上シュエールの理論的中核の一人であった加藤盛弘の以下の所説にも窺われる¹²⁾。

加藤盛弘は、次のようにのべる—「編集部からわたくしに与えられた課題は『批判論的アプローチ』である。それは、わたくしたちの研究方法が『批判理論』とか『批判的会計学』とかいう名称で呼ばれることがしばしばあるからであろう。しかし、わたくしはこのような呼び方は不適切であると思う。なぜなら、研究方法の内容を表わさない名称であるからである。〔中略〕。現に存在している実務現象そのものが研究対象とならなければな

11) 浅羽二郎『理論会計学の基礎』白桃書房、1978年、5～6ページ。

12) 前述の黒澤清総編集「会計学のすすめ」は、≪会計学の学び方≫という特集も組んでいて、分野別執筆者は、①制度的アプローチ (新井清光) ②公理的アプローチ (田中茂次) ③情報的アプローチ (武田隆二) ④批判論的アプローチ (加藤盛弘) である。

らない¹³⁾。存在している実務現象に『批判』を加え、間違いであるとか、かく『あるべきである』とかいうことは別のことからである。科学的研究とは研究対象そのものの存在・変化の必然性を解明することであるから、私どもは存在している実務現象をまず、会計学の所与の課題として受けとめなければならない。』¹⁴⁾

また、上部構造派のベテラン中村萬次も、『批判会計学』とはいつても、資本主義会計学の会計公準ないし前提・会計諸原則・会計諸概念・会計諸政策（方針）の全部もしくは一部を是認して批判するかぎり、それはたんなる会計学批判であり、資本主義会計学の改良主義・修正主義であって、科学的会計学の範疇には属しない。』¹⁵⁾として「批判会計学」に否定的である。

このように、批判会計学の主流を構成するといわれる上部構造派の中から、批判会計学への疑義が唱えられているのである。角瀬保雄のように、「批判会計学」という名称の方が「端的にその性格を表現して」「より適切である」と、落ち着いてはいられないのではないか¹⁶⁾。

問題は、会計学における「批判の方法」をどう理解するかにかかっていると思われる。これは理論会計学と批判会計学を巡る評価にも関連する。本稿では、いわゆる批判会計学における「批判」について、歴史的な形成

13) 加藤注：「宮上一男教授は『企業会計の理論』（森山書店）〔1965年〕の序言でつぎのようにいっておられる。『実際におこなわれている企業会計をつかまえて、こうあるべきものだとか、こうあるべきでないとか、という議論は本書ではおこなわれていない。』（上掲誌、46ページ）

14) 『企業会計』1976年5月号、40～41ページ。

15) 中村萬次、『資本主義会計学』批判の方法、松本剛・西村明編著『会計学の方法』ミネルヴァ書房、1984年、5ページ。

16) たしかに、「批判会計学」という概念は特殊なものである。これを「批判的な会計学」つまり研究対象（会計あるいは会計学説）を批判的に研究する会計学という意味であるとする、まともな会計学はすべて批判会計学ということになるだろう。近隣分野を見ても、批判経済学とか批判法律学という言葉は見あらない（例外として批判経営学があったが、これは、批判会計学とその生成基盤を共有していた）。

過程を辿りながら検討してみたい¹⁷⁾¹⁸⁾。

2. 会計(学)批判の三つの型

(1) 二重性の視点 (木村和三郎)

敗戦後、いち早く会計学研究を再開した木村和三郎は、『企業再建整備法』(1946)『資産再評価法』(1950),『企業会計原則』『財務諸表準則』(1949)等について、批判的論文を発表する¹⁹⁾。氏の批判の基調は、資産再評価にかんしては、それが壊滅的打撃をうけた日本経済の生産力回復に役立つのか、また日本の独占資本の利益を擁護するものではないか、という二重の視点にある。企業会計原則および財務諸表準則に関する批判は、戦前の『準則』、米独の「原則」との比較、あるいは『原則』を日本経済の動態的過程で見直す等、多岐にわたっているが、『原則』の各項目にかんして、会計理論に照らしてみた欠陥だけでなく、「進歩的意義」²⁰⁾をも具体的に指摘している。

17) かつて私は、下の論文で、理論会計学を批判会計学のなかに含めて論じたが、いまはその見解を訂正し、両者を区別する必要があると感じている。

Tanaka, Akiyoshi; A History of the Early Japanese Theorists' Development of the "Capital Circulation" Approach, *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol.3, No.2, 1990, MCB University Press, U. K.

18) 最近私は、論文「戦後日本における会計学と政治(1) 一批判会計学の形成『東京経大会誌』(202号1997-3)とその続編、”(2) 一角瀬保雄説にみる『批判会計学』の状況『東京経大会誌』(203号1997年7月発行予定)で、日本の批判会計学の政治的背景とそれによる問題点を指摘した。

19) 木村和三郎、資産再評価のナンセンス—会計における価値の転倒『産業経理』8巻10号1948-10、固定資産再評価の経済的意義『経済評論』4巻4号、1949.2など。企業会計原則・財務諸表準則批評『産業経理』9巻11号、1949.12。企業会計原則における評価原則『企業会計』6巻4号、1954.4など。

20) 木村和三郎、企業会計原則の基本的特徴、1954年(木村和三郎『科学としての会計学』上、有斐閣、1972年、133ページ)

(2) 制度的批判 (黒澤清)

『企業会計原則』の作成に主導的役割を担った黒澤清もまた、会計(学)批判の意義を認めていた。木村和二郎の批判が、おもに客観的経済過程や会計理論に照らしておこなわれたのに対して、黒澤はアメリカの社会学や制度学派の影響のもとに、会計とは制度であること、したがって会計の制度的理解²¹⁾が必要であることを強調する。—「利害の対立を、混乱からすくい上げて、何らかの調整の方法によって『秩序を形成する過程』を『制度』と名づけるのである。〔中略〕。会計もまたかかる社会的に形成された制度のひとつの形態である。』²²⁾

このような観点から、氏は、「現代の企業会計における根本原則は、錯綜する多数の経済的利害の対立にもとづいて、一般に制度的批判にさらされており、これを通じて再形成されようとしているのである。企業会計の諸原則は、一方的な意思や主観的判断によってのみ形成されるものではなくて、制度的批判を通じて形成されつつある。それが会計なるものの基本的な性格である」²³⁾と、「制度的批判」の必要性を強調するのである。

(3) 政治的、政策的批判 (宮上一男, 中村萬次)

宮上一男 中村萬次も、おなじ頃、果敢な会計(学)批判をおこない、批判の一つの型を作った。宮上・中村の批判は、当時の政治状況に影響された、「政治的、政策的」あるいは「階級闘争的」批判であると特徴づけることができる。また、宮上は黒澤清の「制度的理解」「制度的批判」にも強く影響をうけている。

当初、宮上一男の主な批判対象は木村和二郎であった²⁴⁾。論文「日本会計

21) 「会計原則の理解にとって、きわめて重要なことは、概念的な理解ではなくて、制度的な理解でなければならない。」(黒澤清, 商法改正と会計原則 (2), 『企業会計』1949年12月, 2ページ。)

22) 黒澤清, 企業会計の制度的批判, 1953年9月 (黒澤清『近代会計学の理論』白桃書房, 1955年, 43ページ)

23) 黒澤清, 上掲書, (48~49ページ)。

制度の基本的性格」では、まず、木村和三郎による『原価計算規則』、『会社固定資産償却規則』の戦中〔旧法〕・戦後〔新法〕の評価²⁵⁾が批判されている。宮上は、「教授の見解によれば、『旧法は外部からの価格統制、抑圧の目的に出たものであるが、新法は全業経営の経営能率の自主的検討の基礎となるべき目的をもっている』ものとせられるが、これは全くの常識的見解であって 科学的見解ではない。²⁶⁾」と批判する。『企業会計原則』の導入にかんしては、「それは、『民主的』外貌のもとに、独占化を促進し 対米依存をば、会計制度の上で定着せしめるという役割を演じた」として、「近代的技術によって武装された日本会計制度の侵略的・軍事的隷属的性格を検出することこそ現実的な問題点」²⁷⁾であると主張する。

1949年9月に書かれた論文（注24参照）に比べて、この1952年論文は、緊張感に満ちている。それは、この論文が、ソ連コミンテルンによる日本共産党の平和革命路線の批判（1950年1月）とそれに従って武装革命路線をとった党の『51年綱領』（1951年10月）前後に書かれたものであり、当時の宮上がそれに影響されていたからであろう。この影響は、宮上一男が1955年に発表する「国民的科学としての会計学」²⁸⁾にさらに色濃く現れる²⁹⁾。当時氏の批判の方法は、資本主義から社会主義への体制変換（革命）という

24) 最初の木村和三郎批判は、木村の資産再評価批判論の批判である（宮上一男、固定資産再評価論〔論文末に1949・9・5の記入あり〕大阪市大経済研究所編『社会科学文献解説5』始生社1950.2）。なお、宮上一男『工業会計制度の研究』山川出版社1952の補論に、固定資産再評価論という章があるが、これは前掲論文とは全く別のもの（原題、過剰生産恐慌下の再評価、『会計』57-2、1950年2月）である。

25) 木村和三郎『日本における簿記会計学の発展』潮流講座経済学全集、第1部経済学の発展、潮流社、1950年2月、57～58ページ。

26) 宮上一男「日本会計制度の基本的性格」『企業会計』4-4、1952年4月、21ページ。宮上一男『企業会計制度の構造』森山書店1959年、72ページ（引用は原論文による）。

27) 宮上一男、上掲書、77、97ページ。

28) 宮上一男、国民的科学としての会計学『経営研究』17・18合併号、1955年2月。

29) この間の事情については、田中章義、戦後日本における会計学と政治(1)―批判会計学の形成―『東京経大会誌』第202号、1997年3月でのべた。

政治目的を前提して、資本主義体制維持に奉仕すると見なす会計政策・会計理論を「科学」の名によって否定するというものである。このような方法が、その後の批判会計学の会計(学)批判の一つの典型になった。

中村萬次は、日本会計研究学会第14回大会での報告で、「危機の現段階において独占資本は、最大限利潤の法則を貫徹する手段として、会計理論に各種の意図＝政策を持ち込む。」として、税務政策、配当・増資・金融政策、労働政策、などを、上述の観点から批判している³⁰⁾。

3. 「批判(的)会計学」の起源

(1) 日本会計研究学会第14回大会での論戦

1955年は、日本の戦後史にとっても、批判会計学の歴史にとっても、重要な年である。朝鮮戦争、米ソ対立、51年綱領にもとづく武装革命方針³¹⁾等を背景にして、会計学の分野でも、さきの宮上論文に見られたような対決姿勢が高まっていた。そのような1955年5月、日本会計研究学会第14回大会が大阪市立大学を会場にして開催された³²⁾。雑誌『会計』の速記録をみると、その円卓討論会では激しい論戦が展開されている。この大会を一つの契機にして、批判会計学という名称が定着していくのであるが、本稿では、当時この第14回大会をレビューした論文(坂本藤良「日本会計研究学会第十四回大会を顧みて」³³⁾[以下<<14回大会を顧みて>>と略称])によって、

30) 中村萬次「会計における理論と政策」『会計』68巻2号、1995年8月号、43ページ。

31) 1955年7月、日本共産党は第六回全国協議会(六全協)を開いて、自己批判と再出発のための新方針を発表したが、同時に『51年綱領』を追認していたため、六全協の意義の理解にはなお時間がかかった。

32) 大会準備委員長木村和三郎がその時期外遊中だったため、宮上一男が委員長代理をつとめている。

33) 『経済評論』1955年7月号掲載。<<14回大会を顧みて>>の執筆者名は坂本藤良とあるが、これは二十数名の関東側大会出席者の討論の結果をもとに、総論を坂本藤良(東大)、報告内容を園田平三郎(日大)、討論経過を山口孝(明大)、結語を敷田礼二(立大)、全体の整理・統一を坂本藤良がおこなった、という注記がある。

見ることにしたい。私の知るかぎり、この論文およびつぎにみる論文のなかで「批判的会計学」という名称がはじめて使われている。

《14回大会を顧みて》は、大会における統一論題Ⅰ〔会計理論と会計実践〕とその円卓討論³⁴⁾で、「ふたつの大きな潮流の対立がみられた。それは、伝統的会計学と批判的会計学とである。」³⁵⁾と要約する。

そして、「前者はさらに技術を中心とする会計学（西川〔義朗〕氏）と、社会的観点を採りいれたいわゆる近代会計学（江村〔稔〕、中島〔省吾〕氏）にわけられ、後者はさらに労働者の観点からの批判を中心とする会計学（中村、伊藤〔淳巳〕氏）と、労働者的に会計実践を改善するために建設的な理論を樹立しようとする会計学（馬場〔克三〕、岡部氏）とにわけられる。これらの異なる諸学派がとくに理論と実践という問題を中心としてこれまでになく討論しあったことは大きな意義をもっているといえよう。」(126ページ)と指摘している。

このうち、批判的会計学の中の、「労働者の観点からの批判を中心とする会計学」と「建設的な理論を樹立しようとする会計学」の論争については、次のように紹介されている—「中村氏にたいして、馬場氏より、独占に奉仕する会計実践および理論の暴露と批判は、必要であるけれども、それ以上に、動労大衆にとって役立つために、会計は建設的にいかに利用されるべきか、そのための正しい会計理論の必要性をどう考えるかという質問があり、中村氏は、暴露と批判こそ、動労大衆に奉仕するものであることを主張された。」(126ページ)。角瀬保雄のいう「戦前に生まれた理論会計学」の戦後版（個別資本説）と「国民からの収奪機能を批判する」批判会計学の方法論の違いが、既にみられるのである。

34) 論題：「会計理論と会計実践」座長：黒澤清，報告者：江村稔，中島省吾，中村萬次，伊藤淳巳

35) 坂本藤良，《14回大会を顧みて》126ページ。

(2) 批判的会計学から「国民的科学としての会計学」へ

おなじ『経済評論』7月号誌上にもう一つ、経営学研究会「戦後における経営学・会計学の展開および課題」〔≪展開および課題≫と略称〕が掲載されている³⁶⁾。これは、戦後から1955年に至る批判的経営学・会計学の推移とその課題を詳細に述べたものであり、主張は、ほぼ全面的に宮上論文「国民的科学としての会計学」の論旨に添っている。

≪展開および課題≫においては、批判的会計学あるいは会計学批判という言葉が、必ずしも肯定的に使われていない。「かつてのように、労働者のたたかいにむすびつかない、観念的な、経営・会計学批判にたいする反省が、国民の統一の前進とともにおこなわれはしめ、そして新たなスタイルが生みだされつつあった。」³⁷⁾ともいう。

この新しいスタイルの会計学が、宮上論文が提唱した「国民的会計学としての会計学」³⁸⁾すなわち「新会計学」³⁹⁾である。これに関して、新会計学の立場を示す宮上の次の文章が要約的に引用されている—「この立場は、会計をたんに解釈するとか、たんに批判するといった立場ではなく、会計が、反動勢力の戦争政策に従属していることからくるところの矛盾を、国民と労働者階級の統一と団結の観点から、分析するという実践的立場であ

36) ≪展開および課題≫の執筆者は、経営学研究会となっていて、その構成はわからない。おそらくこの論文執筆のため集まった人たちの臨時の会と思われる。参加者には≪14回大会を顧みて≫の討論者・執筆者も重複しているように思われる。

37) 経営学研究会≪展開および課題≫20ページ。

38) 当時「国民的科学」は、同じような趣旨で各分野で提唱されていた。

39) 「旧会計学」「新会計学」の名称は、宮上一男のオリジナルではなく、王逢辛・劉文宗のもの（森田寿一、≪紹介≫会計学の新しい方向—王逢辛・劉文宗編著『新会計学教程』について『経営研究』第15号、1954年5月）が翻訳している）である。ただし、王逢辛・劉文宗では新会計学とは社会主義会計学のことである。また、王・劉論文にはスターリン理論に依る会計学=上部構造説も述べられており、森田寿一の紹介は、上部構造説を唱えたとされる神田忠雄論文(1955-1)、宮上一男論文(1955-2)より早く出ている。

り、広大なみとおしのもとに国民各階層を指導している労働者階級の階級的立場である。』⁴⁰⁾。《展開および課題》は、「われわれは、本稿で、敗戦直後の混沌とした批判的段階から解釈学的経営・会計学へ、そしてさらに調査活動を中心とする国民的科学的創造にむかっての大きな進歩の足跡をみた。」(26ページ)と総括している。

(3) 『現代経営会計講座—戦後日本の経営会計批判』

1956年の7月に『現代経営会計講座』第3巻(財務会計編)が刊行される⁴²⁾。その総論を執筆した岡部利良は、宮上一男「日本会計制度の基本性格」を参照するように求め、「[本書では]財務会計に関する問題を、わが国における通用の(資本家的な)会計学の学問的な批判という形で取り扱うというよりは、一つには、そのいわゆる制度的な現われであり、かつ戦後のわが国における会計問題の中核とされている企業会計原則、[中略]さらに現状の企業会計のあり方、あるいは会計実践自体のうちに求めた。問題をこのように会計実践自体のうちに求めて、その批判的吟味を試みることは、[中略]とくに一個の重要な課題としているところである。』⁴³⁾とのべて、ここでは上部構造的見解に傾いている。

40) 宮上一男、国民的科学的としての会計学『経営研究』17・18合併号、1955年2月、220～221ページ。

41) 《14回大会を顧みて》では中村萬次と同じグループにされている伊藤淳巳であるが、統一論題の報告論文では、中村・宮上説を批判している。「会計実践維持のための観念形態たる会計理論とともに会計実践をもすべて上部構造にまつり上げ、これらを反動的なものとして一からげに抹殺し去るのは企業会計をめぐる問題を政治問題に解消し、経済的側面軽視のあやまりをおかす危険を含んでいる。」(伊藤淳巳、株式会社をめぐる会計理論と会計実践『会計』68巻2号、1955年8月、54ページ)

42) 木村和三郎、古林喜楽、佐々木吉郎、中村常次郎、馬場克三 監修『現代経営会計講座—戦後日本の経営会計批判』第3巻(財務会計編)東洋経済新報社、1956年7月(これには、1953～55年にかけて刊行された『日本資本主義講座』と同様に『51年綱領』の影響がみられる)。

43) 同上、14ページ。

4. 建設会計学と否定会計学

(1) 建設的提言の提唱 (岡部利良)

「批判会計学」という名称が、論文および著書のタイトルとして現れるのは、1960年、岡部利良の「我が国の批判会計学—批判会計学の課題序章」(《課題序章》と略称)であり、それを収録した『批判会計学の基礎』⁴⁴⁾であろう。氏はつづけて「批判会計学における建設的提言の問題—批判会計学に関する一論」(《建設的提言》と略称)⁴⁵⁾を発表する。両論文で共通に扱われているのは、批判会計学が建設的(積極的)提言をすることの是非と、会計(学)批判のための会計理論をつくる必要性の問題である。これは、すでに1955年の日本会計研究学会第14回大会の円卓討論会で、中村萬次と馬場克三の間で議論された問題である。

岡部利良は、建設的提言にかんして、さきに出版した『現代経営会計講座—戦後日本の経営会計批判』第3巻への或る書評が、「批判に終始してそのうえにさらに考えられるべき建設的(積極的)な提言に欠けている」と指摘したことを、重要な問題点であるとして、建設的提言否定論を種々

44) 松尾憲橋編『批判会計学の基礎』森山書店、1960年7月。

45) 古林喜楽他編『経営・会計の理論』泉文堂、1962年2月。なお岡部氏の論文末尾には、「〔昭和〕35年4月」という記載がある。記念論文集であったためにかなり出版が遅れたものと推察される。

46) 「建設的提言の実現性は、階級的搾取のない社会の成立にまたなければならない。またこのことと関連して、一部の論者によると、この場合にもまず権力の問題が解決されなければならないともされている。」(《建設的提言》284ページ)

47) 「もともと批判は当然建設的なものをふくむものでなければならないはずである。〔中略〕。たとえば、会計上行なわれている種々の粉飾を不当なものとして批判することは、この種の粉飾は本来許されるべきものでなく、正しくはかくかくかようにすべきであるということになるであろうが、これは私からいえば、あきらかに一種の建設的提言を意味するものとしてみるべきものである。〔中略〕もともと批判会計学は「建設会計学」でなければならないのである。」(《建設的提言》286~287ページ)

検討し⁴⁶⁾、しかし批判会計学においても建設的提言は必要であると結論する⁴⁷⁾。

(2) 会計学の否定 (中村萬次)

資本家的会計学の本質を「反動支配階級の搾取手段」⁴⁸⁾であるとした中村萬次は、のちに発表した論文で、会計学をマルクス主義会計学〔=科学的会計学〕とブルジョワ会計学〔=資本主義会計学〕とに分け、建設的提言への反対とブルジョワ会計学の全否定を主張している。「ここではまたブルジョア会計学を否定し、所謂批判(的)会計学の内包する修正主義的路線の危険性を指摘した。マルクス主義会計学は『会計学』批判を通じて実は『会計学』否定を意図するものであり、いわば『否定会計学』なのである。マルクス主義会計学には、ブルジョア会計学への建設的提言など許されない。体制そのものの変革が意図されており、体制のなかでの修正は目的ではないのである。」⁴⁹⁾

宮上一男が、「批判会計学」をどう考えていたかをハッキリと示すものは、まだ発見していない。しかしながら、自らの会計理論を批判(的)会計学とすることには、中村萬次とおなじく同意していなかったのではないだろうか。氏にとっては、批判とはあくまで「単なる批判」にすぎなかったと思われる。

5. 批判の方法をめぐって

(1) 批判の方法の批判

黒澤清が、会計学における批判の意義を重視していたことは既にのべた。

48) 中村萬次、会計における理論と実践『会計』1955年8月号、42ページ。

49) 中村萬次、『会計学』批判の方法『商大論集』(神戸商科大学)21-2・3号、1969年11月、84ページ。この論文は、一部表現を変えて、松本剛・西村明編著『会計学の方法』ミネルヴァ書房、1984年に収録されている。

だが、氏の会計学批判にたいする態度は、座長を勤めて中村萬次らと激論した日本会計研究学会第14回大会（1955-5）を境にして、変化する。会計の制度的批判が必要であると主張していた氏は、批判にたいしても余裕を持って対応していたが⁵⁰⁾、大会後の論文では、苛立ちを示すようになる⁵¹⁾。

また、先に引用した論文「企業会計の制度的批判」を、第14回大会後に出版した著書に収録するにあたって末尾に新たな注を付け加えて、会計における批判の方法それ自体を批判する必要性を説いている。すなわち、「会計学が批判的でなければならないという意味は、正しく理解される必要がある。会計の基本的機能を把握し会計固有の観点からの批判でなければ、会計学をして真の意味で批判的ならしめることはできない。企業の行動を無差別にとり上げて、批判の対象とすることは、批判的会計学の任務ではない。対象を批判する前に、会計における批判の方法それ自体が批判されなければならない」⁵²⁾と。この黒澤清の指摘は、真剣に考える必要のある問題であったと思う。

50) 「会計的諸問題の解決に関する諸見解が、今日ほどコントロールヴァーシアルな時代はない。わが会計学界ではたとえば私が東といえ、君は西といい、何でもかでもひとの意見に反対することが常態とさえなつた観がある。しかしこれを会計学の過渡的な発展状況として考えることができるとすれば、この過度の『論争性』は、充分に理由のあるところである。会計学の理論的構造におけるまさに変革が生じつつある時代だからである。」黒澤清、企業会計の技術的構造と理論的構造『企業会計』5-5、1953年5月号（黒澤清『近代会計の理論』白桃書房、1955年11月所収、17ページ。）

51) 「これまで会計学のような実用性の学問を研究しようとしたものにとっては、経済理論や経済史や財政学やその他の文化諸学を研究する者の味わつたことのないような、ある種のいやな経験をなめなければならなかつたという事情があつたことを想起してもらう必要がある。会計学が学問の仲間入りをする事自体が一個のたたかいにほかならなかつたことを。そしていまなおそのたたかいは終っていないのだ。それにもかかわらず思い上つた仲間のあわてものに、背後からきりかかれるのはたまらないのである」黒澤清、会計的コンヴェンションの研究『企業会計』1956年6月号、22~23ページ。

52) 黒澤清、企業会計の制度的批判、1953年9月（黒澤清『近代会計学の理論』白桃書房、1955年11月、49~50ページ）

(2) 批判会計学における批判

いわゆる批判会計学（上部構造説）は、資本主義体制の変革という政治的・政策的な目的を前提して、資本主義維持に奉仕すると見なす政策・理論をすべて否定するという、政治的、政策的なものであった。これには、スターリン理論や『51年綱領』の影響によって過激化されてはいたが、戦後の経済的危機・侵略戦争への反省・朝鮮戦争の勃発等による全国的な労働・社会運動の高揚という社会的背景があったのである。しかしながら、その後、六全協、スターリン批判（1956）、『51年綱領』の廃止（1957）をへて共産党の『新綱領』が決定（1961）⁵³⁾された頃で（幾分のタイムラグはあるが）、宮上、中村説に典型的にみられた『批判会計学』の主張は現実性を失ったと見るべきであろう。これは丁度、宮上理論が、会計の政策的機能・資本蓄積機能の批判から、会計理論の虚構性、論理性の指摘へとその形態を変えていく時期と一致している。

宮上理論の変遷については、別稿⁵⁴⁾で述べたので省略するが、加藤盛弘の説にも見られるように、政策的批判のみならず、理論的批判もひかえ、ひたすら会計実務および会計理論のあるがままの姿を、経済過程合理化の手段として説明することに専念しているように見える。これはかつて、宮上一男が、理論会計学を指して、「会計現象にたいする恣意的側面からの解釈」、「資本論を会計現象のなかで教義的に説示するという水準」⁵⁵⁾と批判した、解釈あるいは教義的説示の立場ではないだろうか。ただその教義が資本論ではなく「経済過程合理化の手段」あるいは「論理的虚構」であるという点が異なるだけである。中村萬次の「否定会計学」は、1984年の論文でみるかぎり、現実的意義は認められない。

53) 日本共産党第8回大会、1961年7月。

54) 田中章義、宮上一男氏の会計理論について—その系譜と批判的検討『東京経大会誌』96号、1976年7月。

55) 宮上一男、国民的科学としての会計学『経営研究』17・18合併号、1955年2月、216ページ。

すなわち、この国の『批判会計学』とは、実質的には、敗戦後から1950年代末期までのものであったとみるべきであろう。

(3) 相互批判の欠如

いわゆる批判会計学には、相互批判が乏しい。かつて、宮上一男は木村和三郎をはげしく批判したが、その伝統は消えた。晩年の岡部利良は、上部構造派批判をしたけれども、それに対して十分な反批判があったとはみえない。これらは日本の会計学界全体について言えることであるが⁵⁶⁾、批判を看板にしている学派として残念なことである。

(4) 1970年代以降の批判会計学の批判

既にその現実性を失っている「批判会計学」であるが、その後の状況変化の中で、その「批判」はどのように変化したであろうか？ ここでは、関東上部構造派の論客、角瀬保雄の三冊の主著について簡単に見よう⁵⁷⁾。

氏の『現代公表会計制度論』(1973)所収の各論文では、まだ戦後の宮上理論にならった全否的会計政策批判が行われている。

その後、「民主連合政府綱領の提案」(1973)、「経済民主主義の実現」の緊急提言(1975)という政策変更のあとで出版された『経済民主主義と企業会計』(1978)は、会計政策を批判するだけでなくその積極面を評価する

56) かつて私は、戦前からの言い伝えだとして、日本の学者を批判するな、批判する時は当人が種本にした外国人または亡くなった人の説によって間接的にせよ、と忠告されたことがある。またこの国には、批判に対してまともに答えないのが大人だという考えもあるらしい。これらは共に、著者からその作品を分離して客観視することのできない幼稚な思考様式に基づいていると考えられる。したがって、批判・反批判は、しばしば感情的なやりとりになってしまう。しかし反面、仲間誉めはすばらしい。角瀬保雄、科学的会計学の成果と展望『経済民主主義と企業会計』(第2章)、税務経理協会、1978年。成田修身、批判会計学の展開とその発展『商学集志』1989年10月。

57) 詳しくは、田中章義、戦後日本における会計学と政治(2)―角瀬保雄説にみる『批判会計学』の状況―『東京経大会誌』(203号、1997年7月発行予定)。

ように変化している。しかし同時に、宮上説や中村説にたいして依然高い賛辞⁵⁸⁾を呈しているのは、容易に理解し難いところである。第三著『現代会計基準論—批判から提言へ』(1995)では、「あるべき会計への示唆」や「建設的提言」がおこなわれている。

しかしながら、三冊を通じて共通していることは、氏の批判概念の理解がいぜんとして政策論のレベルに止まっていて、認識論のレベルには至っていないことである。これは、「批判会計学は批判ばかりしている」という批判に対する反論において⁵⁹⁾、「批判の発展として民主的な政策論がある」と主張するところに、また「批判から提言へ」と批判に提言を代替しているところに、氏の批判が政策論のレベルのものであることが示されている。

政策論的批判の必要性を否定するものではないが、批判が、すでにみたような政策論のレベルに止まる限り、批判の根拠はさらに上位の政策あるいは政治方針に求められ、もしその方針が変化すれば批判自体も変化せざるをえない。『批判会計学』は、その批判の根拠を「科学的会計学」に求めたのであるが、「科学的」の内実は階級的立場であった。

6. 学問的批判について

学問における批判とは、何よりもまず、事物(対象)を科学的に認識するための基本的方法であるということを強調したい。しかし、批判は何かネガティブなあるいは否定的なものと思われがちである。これには一理あ

58) 「批判会計学は会計制度論として今日その発展の頂点に達しているかの観があります。とくに最近の宮上教授の所説には哲学的な深みさえうかがえます。」(角瀬保雄『経済民主主義と企業会計』税務経理協会、1978年、33ページ)

59) 「『批判ばかりしていて』という言葉がときに戦後の批判会計学に投げかけられることがあったが、社会科学は建設的提言を先験的に否定するものではない。社会科学としての会計学が真に人間のための科学となりうるためには、批判の発展として民主的な政策論をもつことは、今日きわめて重要になってきているといえるのである。」角瀬保雄『現代会計基準論—批判から提言へ』大月書店、1995年、12ページ。

るともいえよう。というのは、事物を認識する行為には、否定という契機が含まれているからである。たとえば、無規定な事物を認識しようとする場合、人はまず、それを石ではない木でもないというように、否定することを通じて規定していく。つまり、否定は規定なのである。また、全く違うとみえるもの(たとえば鯨とコウモリ)の異質性を否定して、同一性(哺乳類)を把握するのも、事物を批判的にみていることである。現象を否定して本質という根底にいたること、また本質を規定して現象形態を説明することも、批判的方法に外ならない。このような批判的方法が必要なのは、事物自体が自己批判(自己否定、対立物)の要素を内包しているからであるというのが、ヘーゲルからマルクスへと受けつがれた、弁証法であった。

われわれは、このような批判=否定=規定を通じて、対象を構造的、相互連関的、歴史的に認識しうるのであり、これは一口でいえば対象を批判的に捉えることである。このような意味で、批判は積極的な内容をもっている。

会計学において、この弁証法を意識的にとり入れたのが、戦前の「理論会計学」であった。あまり知られていないが、岩田巖の会計学はその一例である。かれの財産法と損益法の統一という理論は、日本における数少ない独創的な会計理論であるが、弁証法における「対立物の統一」を意識した理論構成であった⁶⁰⁾。そのことを岩田は1933年の論文「ディナミッシェピラントの理論的構造」の最後に次のように書き記している—「いつも念頭にうかぶ一齣の言葉がある。擱筆するにのぞみ附記しておこう。『いかなる事物も、矛盾にみちた、相互に排斥しあう、対立せる諸傾向を、それ自身のうちに含めるものであって、それらの事物は、発展の過程において、一定の過程に達するや、同一物から、対立せる反対物に分解し、転化するものである。』⁶¹⁾。木村和三郎の「複式簿記と企業簿記」も弁証法を意識して

60) このことを指摘したのは、田中章義、岩田巖氏における会計理論の形成(上)『産業経理』47-4、1988年1月、33ページ。

61) 岩田巖『利潤計算原理』同文館、1956年、324ページ。

書かれたすぐれた論文である⁶²⁾。

学説の批判も、基本的にこれと同じ機能をもっており、その一環をなしている。したがってその学説が扱っている対象自体の批判＝規定をとまわらない学説批判は不十分である。諸説は、相互に否定して区別と対立を見出し、また相互に異質性を否定して同一性を見出すという批判を媒介としてのみ、相互の関連が与えられ、発展することができるのである。

したがって、他の学説への批判は、自説への批判でもある。だから、批判する者は傲慢であるが、批判しない者は謙虚であるというのは間違いである。むしろ逆である。人は、他説への批判と反批判を媒介してのみ、自説を批判的にみることができるのであり、批判しない者は自己批判をもなし得ない。批判は、自己批判へ回帰してこそ、真に意味のある批判となる。実際に自己批判が少い理由の一つは、他への批判が不十分で、その根底へまで達していないからであろう。

批判は、最終的には価値判断あるいは政策的批判へまで至るべきものであるが、その基礎にこのような批判的認識がなければ、確とした根拠のない単なる政策的批判に終始せざるをえないのである。今後は、この国の理論会計学の伝統を批判的に発展させることを通じて、真に科学的な会計理論の創造を目指すべきである。

謝辞：この場をかりて、酒井文雄先生の古希をお祝い申し上げるとともに、これまで公私にわたり賜った細やかなご厚情に対して衷心より御礼申しあげることをお許しいただきたい。いつもお世話頂く一方だった私が、この論文を先生に捧げることができるのは無上の喜びであります。今後とも末永くご壮健であられ、ご指導下さるようお願い申し上げます。

62) 木村和太郎、複式簿記と企業簿記、(1)(2)『会計』1933年1月、2月、(木村和太郎『科学としての科学』下、有斐閣、1972年に、(1)のみ収録)。