

## 論 説

## カール・メンガー 『一般理論経済学』と現代会計

藤 田 敬 司

## 目 次

はじめに

- ・ 現代会計における経済学の意義
- ・ 資産の本質と価値評価
- ・ 交換の理論と資産会計
- ・ 「方法的個人主義」と企業理論

おわりに

## は じ め に

読み返すことによって現代に生きるわれわれの道しるべとなるのが古典であるとすれば、「欲望の理論」から出発して、「貨幣の理論」に至るメンガー『一般理論経済学』<sup>1)</sup>は、現代会計にとっては、資産の本質を問い直すうえで貴重な先行理論であり、より正確な利益計算への道しるべとなる古典である。

市場経済下においては、企業は利益を追求し、会計はその利益を正確に計算することが使命である。単純にはそういえるが、利益計算の正確性は相対的である。株主や税務当局を含めた利害関係者のコンセンサスが得られる程度の正確性であり、企業の存在、営業の継続性、期間計算のニーズ、貨幣測定の可能性などを前提とする正確性である。これらの前提条件の1つでも狂えば、会計情報の正確性はとうてい期待しがたい。

わが国では、120年近い歴史をもつ名門企業が、過去10年近く大幅な債務超過状態にあったことが最近明らかになった。このような粉飾事件が発覚すると、経営者や監査人の責任が問われるとともに、会計の前提条件はいかにもろいか、利益計算の正確性はいかに相対的なものであるかが思い知らされる。

他方、会計不祥事は、会計基準とその裏付けであったコンセンサスを見直すきっかけともなる。その場合、グローバル化・複雑化した経済現象に目がくらめば、企業取引や会計事象を専門化・技術化した狭い視野からとらえがちであるが、ときには“人間と経済”という広いパー

---

1) Menger, C. [1923] *Grundsätze der Volkswirtschaftslehre Zweite Auflage* Holder - Pichler - Temsky A. G., Wien/G. Freytag G. M. B. H./Leiptiz

八木紀一郎他訳 [1998] 『一般理論経済学』(経済学原理第2版, みすず書房) および安井琢磨・八木紀一郎訳 [1999] 『国民経済学原理』(経済学原理第1版, 日本経済評論社)

スペクティブで見つめ直す作業が不可欠であろう。現代会計はそのような状況にあるのではなからうか。これが本稿のもつ問題意識である。

投資意思決定のための有用な経済情報の提供が最重視される現代会計では、固定資産の減損会計や退職給付会計に代表されるように、経営者による将来方針や予測を生かさなければ得られないような会計情報が求められ始めている。過去のデータに基づく単純な利益計算から、経営者予測を織り込んだ利益情報へのパラダイム・シフトとか、“収益・費用アプローチから資産負債アプローチへの転換”とも云われる。それは、会計情報の有用性を高める反面、潜在的には会計不祥事のマグニチュードを増幅するリスクも孕んでいる。だからといって経営者による予測を排除しては有用な情報は得られない。

伝統的な取得原価・実現主義会計においても、企業がいくつか認められた会計処理方法から最適な方法を選択する段階では、経営者はそれがもたらす将来の利益インパクトを予測しながら判断している。たとえば固定資産の減価償却に定率法を選択するにしても、耐用年数や償却後の残存価値・廃却費用の見積りは、わが国では法定耐用年数一覧表によって機械的に決定するのが通常とはいえ、本来は経営者の資産活用方針から始まり、資産価値の将来予測が不可欠である。このように、新会計基準において不可欠となり、コンベンショナルな会計においても本来必要であった将来予測や資産価値の見積りには何らかの基準や基本的考え方が求められるところとなる。

そこで問うべきは、“資産とは何か”、“資産価値はどう評価すべきか”であり、そのために考えられるアプローチの1つは理論経済学の古典に立ち帰ることであろう。それは一見回り道に見えるが、結果的には捷徑ではなからうか。古典が研究に値するのは、古くて権威があるからではなく、現代にひとつの視点を与え、常に出発点を与える期待がもてるからである。現代会計と同じルーツをもち、同じ経済財を研究対象とする理論経済学から何らかの手がかりが見つかることを期待したい。

## ．現代会計における経済学の意義

### 1. 会計と経済学は「異質の双子」

かつて経済学者 B. E. ボールディングは、「会計と経済学はともに同じ経済現象を扱うが、そこから紡ぎ出す概念は同じではない」と指摘し、2つの関係を「異質の双子」(uncongenial twins)と呼んだ<sup>2)</sup>。いまでも正しい指摘と思われる。というのは、会計は公準と呼ばれるいくつかの前提を設けて、収益、費用、利益、資本等の概念を、経済学の所得や資本概念と比べれ

---

2) Boulding, K. E. "Economics and Accounting: the Uncongenial Twins" in Baxter W. T. et al [1962] *Studies in Accounting Theory* Sweet & Maxwell Limited

ば、狭く解釈するからである。たとえば、株主から独立した別人格としての企業の存在とその継続性（going concern）を前提として資産を評価する。また、貨幣単位による測定可能性を前提とする。企業価値の中心的資産が知的財産や人的資産であっても、貨幣によって価値評価ができないものは会計としては扱わない。扱うにしてもきわめて限定的である。さらに、伝統的な会計では、実現主義と保守主義の考え方で期間利益を計算する。財の交換によって価値は増加すると考えるボールディングにとっては、会計は“大いに疑わしい仮定”（highly dubious assumption）を前提とし、それに基づく計算過程は“儀式”（ritual）である。

これらの批判的はずれではないが、まずは両者の目的の違いを考慮すべきであろう。企業の利益計算という実践的課題を背負う会計が、貨幣単位で測定できない資産は扱えない。もし扱えば信用性の乏しい利益情報を生むからである。そうはいても、経済理論を無視し、経済実態からかけはなれば、会計はそれこそむなしい“儀式”になる。

## 2. 会計はアートで、経済学はサイエンスか

ここで「会計学」といわず、単に「会計」というのは、アート（「術」という意味で）の性格が濃厚だからである。市場経済における会計の第1の目的は正確な利益計算であるが、その方法は一定ではない。制度上認められている方法、または慣習上妥当とされるいくつかの方法の中から、経営者がベストと判断した方法を選択して行なわれるのが実態である。たとえば資産の評価は取得原価によるのか、時価によるのかによって期間利益は大きな差がでる。時価によるとしても、それは再取得原価か、将来キャッシュフローの現在価値か、という選択肢がある。それらの方法を巧みに選択し、乗り換えれば、少なくとも短期利益の操作は容易である。もし、実務家の経験や判断に委ねられるのがアートであり、厳格に統一された方法で計算するのがサイエンスとすれば、会計はアートであって、サイエンスではないことになる。

では、経済学はどうか。スティグリッツによれば<sup>3)</sup>、経済学とは、「選択にかんする社会問題を科学的視点から研究する社会科学である。」「科学的視点とは、それが選択問題の系統立った研究に基づいて行なわれ、理論の定式化とデータの検討から成り立つ。」また、理論については、「論理的推論によって導かれ、もし仮説が正しいならば、その結果が導かれる」という。ここで大事なことは、経済学はサイエンスであっても、社会科学であり、自然科学ではないということであり、社会科学の理論とは、所詮推論による仮定にすぎないということである。たとえば、数百の方程式から成るモデルを駆使し、多数の経済変数をコンピュータにインプットすることによってGDPを予測するエコノメトリックスは科学的方法にみえる。サイエンスであって、アートではないようにみえる。しかし、そのような予測は短期間のうちに修正を余儀

3) スティグリッツ『入門経済学』（藪下史郎他訳、東洋経済新報社、2005）33頁

なくされることが多い。

その理由は、経済変数の選択と景気予測モデルの組み合わせはやはり人間の価値観に左右され、データの選択は主観的判断によるからである。また、会計にとって他人事と思えないのは、経済予測には会計が提供する企業情報がデータとして使われ、相当のウエイトを占める。

会計学（accountancy）を経済学の 1 部門と位置付ける J. B. カニング<sup>4)</sup>は、「経済学は会計学にとって育ての親（foster parent）であり、会計学は経済学の養子（adopted child）である」という。また、経済学はますます多くの情報を会計に求めるといふ。

そのような相関関係にある会計と経済学は、一方がアートで、他方がサイエンスというのは不当であろう。サイエンスといえども常に正確ではなく、実務家による計算だからアートともいえない。企業の利益計算も GDP 予測もともに実践的目的によるものである。それはともかく、ウォーク他がいうように、会計も理論で武装すれば、経済学程度のサイエンスにはなれる可能性がある<sup>5)</sup>。

### 3. 会計に理論はあり得るのか

会計は実践を目的とする「実学」であるが、“Accounting Theory”と題する会計書が米国には多数ある。T. G. Evans による“Accounting Theory”もその 1 つであるが<sup>6)</sup>、1973 年に米国 AAA が始めた会計理論構築プロジェクトの顛末を詳しく紹介している。その報告書は“SATTA”(A Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance)と呼ばれるが、サーベイの結果、“万人に広く認められるような単一会計理論はあり得ない”という、きわめてペシミスティックな結論になった。そこで挙げている主な理由は、会計はプラグマティックでリアリスティックであることが求められるが、変転きわまりない現実を追うリアリズムと理論はそもそも両立するわけがないというものであった。

Evans によれば、“SATTA”の結論に問題があるのは、会計理論を Kuhn がいう自然科学の理論と同レベルで捉えようとしたからである。そもそも会計理論は、“かくあるべし”という規範的理論ではなく、現実はどうなっているかを叙述することであり、その後の“Positive Accounting Theory”がいうように、現行の会計実践はどのように行なわれているか、グループや個人は、会計実践（会計基準の設定を含む）に影響を与え、経営資源を投下する決定要因は何か、会計実践は、グループや個人に対して、どのようなインパクトを与えるか、を説明することである。この理論によれば、会計は現実世界の現象を説明し、将来予測を可能なら

---

4) Canning, J. B. [ 1929 ] *The Economics of Accountancy* The Ronald Press Company, Chapter 1, p.4

5) Harry L. Wolk et al. [ 2004 ] *Accounting Theory 6<sup>th</sup>* Thompson South-West p.39

6) Thomas G. Evans [ 2003 ] *Accounting Theory* Thompson South-West Chapter 6

しめ、その予測は後日の実績と一致するはずである。

この理論は、企業はなぜ会計方法を選択するのかという視点を見落としている。その後、「経営者は自己利益を最大化する会計手法を選択する」というエージェンシー理論によって補足されることになる。

この Positive Accounting は、完全市場仮説に基づく会計理論であり、投資意思決定のための情報提供をもって会計目的とする最近の風潮につながっているように思われるが、最後に Evans が批判するように、このアカウンティング・モデルの現実説明能力はきわめて低い。理論と現実の相関関係も乏しい。そもそも、この理論が想定しているのは会計情報利用者としての投資家であり、会計実践の実務家ではないからである。

## ．資産の本質と価値評価

### 1. 資産の本質をめぐる会計論争 「未償却原価説」対「用役説」

資産の本質は、1910年代から1940年代にかけて盛んに闘わされた会計上の議論のテーマであった。ペイトン・リトルトンによって代表される「未償却原価説」によれば、資産とは取得原価のかたまりであり、減価償却後の工場プラントの帳簿残高は、将来原価に振替えられるはずの原価である。棚卸資産は商品として販売されることによって売上原価となる。その意味ではやはりコストに振替えられる前の原価である。ある資産の取得原価とは、いくらで購入したか、製造・生産にいくらかかったか記録することによって、特別な技術を必要とすることなく、誰でも簡単に計算できる。それでいて客観性が高い。この特性は、大量のデータを処理する実務者にとって、期間利益の計算にきわめて都合である。

欠点は、すべての資産の本質を説明することはできないことである。事業目的にいくら使っても価値が下がらない土地はもちろんのこと、金利・為替等の相場変動や信用リスクによって日々価値が変動する金融資産の本質も十分説明できない。とくに市場性ある金融資産の公正価値評価とはまったく反りが合わない。網羅性・包括性に欠けるのである。

これに対して、資産を用役 (services) の固まりとみる「用役説」を唱えた代表的会計学者は、Fisher 経済学の流れを汲む J. B. カニング<sup>7)</sup>であったが、すべての資産の本質を説明することができる。プラントも土地も、使用によって直接的に効用を発揮し、金融資産は間接的に効用をもたらす。

この説の欠点は、網羅性・包括性とは裏腹に、具体的な会計処理の指針とはなりがたいことである。取得原価主義も公正価値主義も包容するとともに、どの資産はどのように評価すべきかについてもとくに指針を打ち出さない。概念ステートメントが資産を定義するときには、「用

---

7) Canning, J. B. [ 1929 ] *The Economics of Accountancy* The Ronald Press Company, Chapter 2 ,

役」がさらに洗練されて、「経済的便益」(economic benefit)という概念が使われるが、経費も用役や経済的便益を生むからこそ支出されるのであり、目に見えない無形資産も資産であるから、資産と費用の境界線はきわめてあいまいである。

このように両説にはそれぞれ一長一短はあるが、資産の本質をめぐる議論は「用役説」で一応落ち着いている。それは、ペイトンも潜在的用役を認めていたように、未償却原価説と対立するものでもない。グローバル・スタンダードはじめ、わが国新会計基準では、いまや収益・費用アプローチから資産負債アプローチへのパラダイム・シフトは顕著であるが、概念ステートメントにおける資産の定義には「経済的便益」が必ず登場する。

ところが、繰返していえば、会計処理の実践において具体的処理の指針とならないのが「用役説」の欠点である。あたかも自明の真理であるかのように扱っているだけでは、多様な解釈から不必要に諸問題を引き起こす原因ともなる。かといって、会計プロパーの文献からは、それ以上の資産の本質に関わる議論はみられない。

メンガーの経済理論には、「用役説」はどこから胚胎し、どこへ向かうのかという疑問に答える手がかりがある。

## 2. いまなぜカール・メンガーか

カール・メンガー(1840 - 1921)は、いまさらいうまでもなく、オーストリア学派を創始した経済学者であり、ジェボンス、ワルラスとともに、限界革命のトリオの1人である<sup>8)</sup>。その著は、同時代のアルフレッド・マーシャル『経済学原理』<sup>9)</sup>と同じように、人間の経済活動の原点を人間の欲望(Bedürfnis, wants)に見出している。

資本主義経済や市場経済を前提とすることなく自然経済から説き始め、企業を前提とすることなく、個人を経済主体に据える経済学の方法論は、現代会計にとっては一見無縁な存在である。しかしながら、この「方法論としての個人主義」は、本稿と述べるように、現代会計に新鮮な視点を提供する。

メンガーは、欲望を満足させる物を財(Güter, goods)と呼び、財の本質を効用性の認識と支配可能性に見出すことによって、財に対する需求が支配可能数量を上回る経済財(非経済財と区別された財)を資産(Vermögen)と定義している。

この資産の定義には、米国および国際財務報告基準の概念ステートメントと同様に、効用性(utility, economic benefits)、支配可能性(control)など、現代会計と共通性の高い概念が使われており、現代会計のルーツをみる思いがする。

---

8) 伊東光晴編 [2004] 『現代経済学事典』岩波書店

9) Marshall, A. [1920, Reprinted 1997] *Principles of Economics An introductory volume*<sup>b</sup> Macmillan and Co,

メンガーの経済学には、以上の概観からも明らかなように、現代会計にとって異質なものと同質なものが混在しているが、資産会計の基礎概念を見直すうえでよき師表となる。

### 3. 「欲望の理論」から出発したメンガーの資産概念

正確な利益計算が会計の実践課題とすれば、資産をいついかなるときに認識し、どのように評価し、いついかなるときに認識を中止すべきか、これは会計学徒にとって最大の関心事である<sup>10)</sup>。『一般理論経済学』は、第1章「欲望の理論」に始まり、第6章「交換の理論」等を経て、第9章「貨幣の理論」に終わる。その構成から分かるように、交換を人間の経済活動の基本原理に据えて、神秘的な貨幣という財の商品性を明らかにすることを最終目標としている。経済学上の価値論争からみれば、「客観価値説」に対する「主観価値説」であり、会計論争からみれば、「未償却原価説」に対する「効用説」である。というのは、モノそれ自体に資産性があるのではなく、欲望と効用を認識し、交換という経済行為によって資産性が生まれるとみているからである。

その意味から、会計的には、一貫した論理で捉えた資産論と読むことができる。また、有形資産、無形資産、貨幣に代表される金融資産を含めて、一応全資産を網羅している。

ここでは経済学プロパーの領域に深入りすることはさけ、現代会計の基礎に関わるところに絞って論点を取り上げる。この大著をきわめて断片的に拾い読みしたことにならないよう、必要最小限の大筋は押さえておかなければならない。

（なお、引用した文章と頁数は、とくに断らない限り邦訳第2版による。）

### 4. 効用による資産評価の主観性

第2章「財の一般理論」では早くも、資産概念を構成する効用性と支配の概念が表れる。まず効用物（Nützlichkeiten）とは、「人間の欲望を満足させる適性を有する物」と定義し、支配可能であるかぎり、財（Gut, Güter）と名付ける。

物が財になるためには4つの前提がすべて揃わなければならないとして、1. 欲望の認識または予想、2. 欲望を満足させる物の客観的な諸性質、3. このような適性、4. この物を支配すること、の4つを挙げている。これらのうちの1つでも欠ければ、財ではなく、単なる物ということになる。（なお、本章では、支配の概念は出てくるが、その定義はなされず、資産の定義を含めて、第4章をまたなければならない。また、その第2節「財の種類」では、無形資産会計にとって示唆に富む議論を展開しているが、それは以下の6項「主観価値説による無形資産の本質」で取り上げる。）

第3章「人間の欲望および財の度量について」では、主観的な欲望の理論を客観的な数量関

---

10) 拙著 [2005] 『現代資産会計論』中央経済社、序章

係としてとらえる。そこで初めて近代経済学の祖らしい展開をみせる。すなわち、ある経済主体の欲望を量的および質的に完全に満足させるのに必要な財の数量全体を需求(欲望を量的・質的に満足させるに必要な数量)と呼び、彼に支配可能な数量との関係で一般理論を展開する。

ここでさらに注目すべきは、「欲望とは徹底的に主観的な本性を有し」、「効用性はモノとしての性格でもなく、モノに付着している客観的なものでもなく、物とわれわれの主観的な関係である」。その定義からいえることは、個人の主観に左右される効用性は、2重の意味で不安定である。まず欲望そのものが生じたり消えたりする。同一人物にとっても、使用時点と使用方法が異なれば効用が変わる。そもそも人間は誤謬と無知にもとづいて認識することがある。現代企業でも、実際には存在しない需要を誤って、または過大に予測することがある。そのような主観的關係が資産の実態であるからこそ、市場性ある金融資産のリスク・マネジメントは公正価値評価によって、また市場性なき資産については、取得原価主義プラス保守主義による会計処理が慣行になっている。

## 5. 資産の定義

第4章「経済と経済的財の理論」では、ひたすら欲望の抑制を説く犬儒学派を批判し、生命の維持と福祉を欲望と調和させること、そのような調和的欲望を満足させる手段を先行的に確保することが経済の本質であるという。欲望の満足が経済の目標とすれば、そのための直接的手段を、次いで間接的手段を、自己の支配下におくことであり、経済の出発点であると位置付ける。そこでメンガーが重視するのは「財の分配」であり、財発生の技術的側面を経済理論研究の中心におき、配分的活動を軽視した労働価値説批判に結びつく。それはともかく、会計にとって関心事である資産概念は、その第2節「経済財および非経済財」から始まる。

もともと経済財の本質についての研究は、資産の概念を確定しようとする試みに他ならないが(110頁)、第5節では経済財をベースとして資産概念を定義する。すなわち、「経済財とは、その支配可能数量がそれに対する需求数量よりも少ない財であり、ある人物が支配する経済財の全体を、われわれはその人物の資産(Vermögen)と名付ける」(132頁)。

この資産の定義では、資産を支配し、需求する主役は個人であり、企業ではない。「経済学者にとって法人というような擬制は必要ではない。ただし、結社資産の存在の承認をためらうものではない」という。

このような漠然とした主観価値論に基づく資産概念は、会計実践にとって決して満足すべきものではない。しかしながら、需求とは「欲望」の数量的表現であり、支配可能とは排他的な経済的支配権を求める「欲望」であることを想起するとき、メンガーの資産概念は、会計理論ではうまく表現されないほど現実的かつ具体的な広がりを示す。それが無形資産である。



## 6. 主観価値説による無形資産の本質

ペイトンによれば、無形資産(intangibles)とは「“触知できない”非物質的資産」であった。国際会計基準 IAS38 による定義は、「物理的実体を欠く、識別可能な、非金融資産」である。識別可能性が追加されたが、あまり変わり映えしない。のれんは識別不可能であるが、M&A によって発生したものは資産に計上される。このように、定義は困難であるにもかかわらず、無形資産の範囲はおどろくほど拡大している。2001 年改訂の米国無形資産会計基準 SFAS141 号によれば、顧客リストや受注残も無形資産である。受注残はともかく、顧客が支配可能とはとても考えられない。そうであれば資産の定義に悖ることになる。

このような現代会計の状況を念頭においてメンガーの資産論を読み直せば、どのような展開をみることになるであろうか。

まず第 2 章第 1 節では、「財」として想定しているものは、原則として「物」であって、無形資産ではない。その証拠に「主観的権利が財とみなしうるかどうかという問いには、否定的に答えざるをえない」という。というのは、「主観的な権利ではなく財そのものが、財としての性質を基礎づける関係に立つ」からである。この見解は、鉱山の採掘権を考えると分かり易い。採掘権を無形資産としてとらえるよりも、有形固定資産としての鉱山および採掘設備として会計処理をする方が、より正しく経済実態をとらえることができることは経験の教えるところである。

他方、「若干の経済学者が商号・顧客・独占権・著作権・特許権・営業権・著作権等をも財と呼ぶが、財理論においてきわめて技術主義的な見解に従っている」と、批判的であり、少なくとも、顧客を相手とする自由意思的な関係あるいは独占権は、明らかに認めたがらないメンガーではあるが、「私有財産制の支配下では、(中略)一定の財については排他的な経済的支配権の保護を求める欲望も促進される」ところから、権利を表象する「証書」も「財」となる現実を認めないわけにはいかない。

無形資産の範囲については、現代会計においてもコンセンサスが成立していない。

米国会計基準 SFAS141 号が無形資産と認めた顧客リストは経済的便益を生むとはいえ、自由に支配できないとすれば、資産性は乏しい。英国会計基準 FRS10 は、コントロールできない例として、顧客の個人情報やスキルある従業員を挙げている(par.2)。

無形資産を「財」と認めることに慎重なメンガーであるが、第 2 章第 2 節(財の種類)では、物質的な財だけが財ではなく、非物質的な事物も、人間の欲望を満足させる適性を有し、この関係が認識され、このような事物が支配可能であれば「財」であることをあっさり認めている。その理由は、理論というよりも、現実に資産としてまかりとおっている限り認めざるを得ないというのが本音のようである。

## 7. 法的支配と経済的支配, 単独支配と共同支配

支配の概念は, メンガ-の資産概念において重要な要素であることは, すでに見てきた。現代企業会計においても, 支配をどのように理解するかによって, 会計情報の質と量が大きく異なってくる。複雑・多様化した支配を, 狭く解釈すれば不透明な情報を生む。広く解釈すれば, 透明性が向上することもあるが, 主観的な解釈と恣意的な情報操作にもつながりかねない。その場合の論点は, 法的支配と経済的支配, 単独支配と共同支配である。会計情報の意思決定機能を重視する米国連結会計は, 度重なる議論にもかかわらず, 法的支配と単独支配概念によって連結範囲と連結手法を決定している。国際財務報告基準(IFRS, IAS)は, 経済的支配概念を取り入れて連結範囲を決定し, 共同支配(joint control)概念を採用してジョイント・ベンチャーに比例連結法を適用している。

第4章第4節は, それまで自明の概念として使ってきた支配について, 占有と所有に区別して説明している。まず, 資産の支配が発生する動機については, 「経済主体には自己の利益を貫徹しようとする動機が生じる。支配可能な数量が全員の欲望を満足させるのに不十分なところでは, (中略)他人を排除しても可能なかぎり完全に満たそうとする動機を持つであろう」と説明する。これは私的で排他的な占有に他ならない。

では, そこから発生する他人との利害の衝突はいかに解決されるのか。その仕方は, 状況によって異なるといいながら, ここでは2つの方法を挙げている。

1つは共同占有であり, もう1つは法的な所有権の確立である。前者による場合は, 相互に結びついて高次の経済的単位になっているが, 人数制限により閉鎖的であることに変わりはない。後者については, 「ある物権に対する一般的な支配権」のことであるという。

このような説明から, 次のことを窺うことができる。

メンガ-時代の経済環境では, 支配といえば占有と所有である。それらは, 「物理的支配」であり, 「法的支配」であり, それ以上の複雑形は想定していない。すなわち, 集団化した現代企業にとっての常套手段である「経済的支配(ヒト, モノ, カネ, 知的財産等による)」にまで思い至っていないようである。

メンガ-は排他的な単独支配のみならず, 共同支配も視野に入れていた。それは上記で見たように, 共同占有を認めているとともに, 所有権についても, 「物財の用途内容にしたがっては, 固定的ではなく流動的であり, 異なる人格に分与させることもできる」(130頁の注記)という。

## 8. 「客観価値」対「主観価値」の対立と「取得原価」対「公正価値」の対立のアナロジー

上記のとおり, 「欲望の理論」に立つメンガ-の資産概念は, 客観価値説(労働価値説)と対立する主観価値説である。少なくともメンガ-による労働価値説批判には「対立」と呼ぶにふ

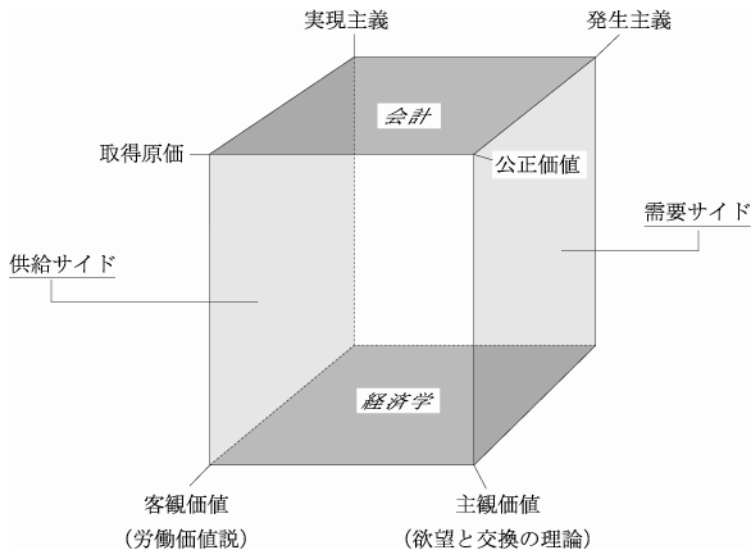
さわしい激しさがある。

他方、取得原価主義を客観価値説に見立てるならば、メンガーの主観価値説は公正価値評価主義に相当し、両者は同様に「対立」関係にある。公正価値会計が導入されて以降、物的資産は取得原価で、金融資産は公正価値で評価する会計においては、両者は補完関係にあるともいえるが、有価証券を保有目的に応じて、取得原価または公正価値で評価方法を使い分ける会計実務においては、両者はせめぎあいの「対立」関係にあるからである。

客観価値説（労働価値説）は、供給サイドに立った資産価値説であるが、会計上の取得原価主義も製造コストや第3者からの仕入価額をもって客観性を重視する。

他方、欲望と交換の理論に代表される主観価値説は需要サイドに立った資産評価説であり、公正価値説も将来の経済的便益を期待する主観価値説である。このような2つの対立関係はアナロジカルに示すことができる。（図1参照）

図1 経済学の「客観価値対主観価値」と会計の「取得原価対公正価値」のアナロジー



（出所：筆者作成）

## ．交換の理論と資産会計

### 1. 交換価値と使用価値

アダム・スミス『国富論』は、「価値という言葉には2つの異なる意味があり、(中略)一方は使用価値、他方は交換価値と呼んでいいだろう」という。水を使用価値の例として、ダイヤ

モンドを交換価値の例として挙げている<sup>11)</sup>。

メンガーは、これに対して、第5章(価値の理論)で「使用価値も交換価値も価値の一般概念に従属した2つの(お互いに調和のとれた関係にある)概念」であるという。2つの価値を使い分ければ、「使用価値が価値一般と混同され、徹頭徹尾主観的な存在である交換価値が『ある財との交換によって手に入る諸財の量』と混同される」と、2重の誤謬の発生を警告している。(161頁注記)

そもそもメンガーの主観価値説においては「価値とは、自分の欲望を満足させるかどうか、具体的諸財ないしは諸財の数量を支配しうるかどうかに依存していることを、われわれが自ら意識することにより、その諸財ないしはその数量がわれわれに対して獲得する意義なのである。」(157頁)

たしかに、欲望を満足させる財の効用性と支配可能な数量との関係で価値を認識するならば、無限大にある水に価値を認める経済主体は存在しないであろう。(162頁注)

(ただし、ミネラルウォーターは使用価値もあり、いまや交換価値もある。)

このような主観価値説は、「交換の理論」を経て、「商品の理論」に入ると、「商品としての性格は、何ら諸財に付着した性質ではなくて、単にそれらの財とそれを支配する人々との特殊関係、それが消失すればそれらの商品としての性格そのものもなくならざるを得ないような関係にすぎない」ということになる。(第8章、335頁)

このような徹底的な主観的資産論と、使用価値と交換価値の一元論は、現行の会計実務では受け入れ難く、不都合な面がある。自社使用プラント(固定資産)には使用価値を認め、販売用プラント(棚卸資産)には交換価値を認める方が、同一資産の科目分類が明確になる。この区分は、固定資産は減価償却(これからは減損会計も)後の原価で、棚卸資産には取得原価(プラス低価法)で評価する違いとなって表れる。使用価値の固定資産と交換価値の棚卸資産の区分は、たしかに経営者の主観によるが、この区分を無視すればいまの企業会計は成り立たない。

資産の保有目的と期間を無視するメンガーの主観価値論、価値一元論を、さらに固定資産と金融資産の関係にも適用するならば、固定資産も金融資産も含めて、すべての資産の公正価値評価論に結びつき易い。因みに、最近の国際会計基準(IAS40)は、投資不動産(investment property)の取得後測定については、選択肢に止まるが、公正価値評価を勧めている。また、金融商品も保有目的に応じて、制度会計上の処理は異なるが、リスク・マネジメントの観点からは公正価値評価は不可欠である。

## 2.“価値の均等性の誤謬”と“等価交換の誤謬”

第6章(交換の理論)によれば、財の交換は農業や製造業による経済財の物理的増加と同じく、

---

11) アダム・スミス『国富論』(水田洋監訳、杉山忠平訳、岩波文庫、2002、60～61頁)

価値を増加させる取引である。交易や商業は、財の物理的増加に貢献しない非生産的行為といわれるが、次のようなケースを挙げて、商業の生産性を主張する。（290頁）

経済主体 A がもつ財の数量  $10a$  の中から  $1a$  を、 $10b$  をもつ B の  $1b$  と交換する。A にとって  $1a$  がもつ価値を  $W$  とすれば、 $1b$  が A にとってもつ価値は  $W+x$  であり、B にとって  $1b$  がもつ価値を  $Y$  とすれば、 $1a$  が B にとってもつ価値は  $Y+y$  であると仮定する。交換後には、A の財価値は  $x$  増加し、B の財価値は  $y$  増加する。

農業・製造業だけが生産的であり、商業は非生産的であるという説に立てば、上記のケースでは、 $W=Y$  であり、交換取引の結果  $x+y$  だけ価値が増加するとは考えられないが、メンガーの主観価値説に立てば、この見方は“価値の均等性の誤謬”と批判される。この誤謬の発生原因は、「これらの財に投下された労働量の等しさに求め、他の人々は生産費の等しさに、また他の人々は再生産費の等しさ等々に求める」からである。（第7章、305頁）

財の交換における“価値の均等性の誤謬”は、第7章（価格の理論）では、「価格およびその高さと変動を交換の現象について本質的なものとみなす誤謬」であり、“等価交換の誤謬”と呼ぶ。

しかしながら、上記のケースでは、 $1b$  がはたして A にとって  $W+x$  であるかどうか、また、 $1a$  が B にとってはたして  $Y+y$  であるかどうか、これらは一重に経済主体 A と B の主観的価値観にかかっている。主観価値の客観的立証は至難である。

### 3. 交換の理論と物々交換の会計

この交換理論を会計に応用するならば、物々交換によって増加した価値  $x$  と  $y$  を収益認識してよいかどうかであるが、伝統的な会計では明らかに“ノー”であろう。たとえば、『ギルマン会計学』によれば、商品を現金販売し、その現金を固定資産に投資するならば、それは2つの独立した取引を行なったことは明白であり、商品販売によるものは実現利益である。ところが商品と固定資産を直接交換したときの収益認識には否定的である<sup>12)</sup>。中国には「非貨幣性資産による取引」会計基準がある。それは物々交換に交換差金が発生した場合のみ、交換差金相当額の収益認識を認めている<sup>13)</sup>。要するに、貨幣単位で客観的に価値を測定できない取引には、経済学がいかにか論理的に価値増殖を主張しても、会計はフォローできないのである。会計が取得原価主義と実現主義に拘泥するからではなく、無理にフォローすれば利益操作につながる。

### 4. 交換行動に要する経済的犠牲と諸掛費用の資産化

取得原価会計においても、公正価値会計においても、取得後の評価は別として、取得時の資

12) Gilman, S [1939] *Accounting Concepts of Profit* The Ronald Press Company, 片野一郎監訳 久野光朗訳 [1972]『ギルマン会計学』(上巻), 同文館出版, 第8章, 137頁

13) 中国財政経済出版社 [2003]『企業会計準則』260頁

産価値は原価(at cost)で評価されることに変わりはない。その場合、資産本体の取得原価は仕入れ先からのインボイス等によって立証できるが、取得に要した費用はどこまで取得原価の一部として資産化すべきか、それとも発生時に費用処理すべきか、これは常に頭を悩ませる難問である。M&Aにおいて発生する諸費用は膨大であるから、企業結合会計基準によってルール化されているが、通常の資産取得においては、それは漠然とした企業会計原則や税務上の取扱いによって判断することが支配的である。それでも判断に迷えば、会計上の「重要性の原則」や「継続性の原則」を拠り所として、資産化と費用処理に分別しているのが実務の実態である。

メンガーによれば、自分の欲望をできるかぎり完全に満足させようとする努力、自分たちの経済的状況を改善しようとする配慮により、交換が行なわれるのであるが、交換されるのは物件に止まらず、用役、労働給付も対象になる。したがって、雇用も賃貸者も交換の特殊形態であり、すべて交換行動であるが、交換行動には諸掛費用が発生する。とくに資産の取得には、荷造り費用、運賃、関税、入港料、通信費、保険料、手数料、口銭、仲介料、倉庫料、商人とその補助者の扶助費用、貨幣制度の費用等々の負担を伴う。

メンガーはこのような交換行動に要する諸掛費用を経済的犠牲(ökonomischen Opfer)と呼び、経済的利益の一部を吸収するという。(291頁, s.172)

経済的利益を吸収するとは、経済的利益でこれらの諸掛をカバーすることであり、このような諸掛費用が存在しなければ、交換機会の活用が不可能となり、欲望の満足も得られない。「交換の理論」から自然に導き出される論理であり、“価値の均等性の誤謬”や“等価交換の誤謬”を指摘する論理につながる。

この論理は、費用を資産化する会計処理の拠り所となる。商人とその補助者の扶養費用のような間接費用は、交換に伴う経済的犠牲には違いないが、取得資産との関係は不明確であり、発生時に一般経費として費用処理される。また貨幣制度の費用が為替関連であれば取得原価に入るが、建中金利やユーザンス金利は、金融費用として処理されることもあれば、資産化されることもある。金融費用の会計処理が一定しないのは、ファイナンスの態様が一定しないからであるが、経済学的にはできるだけ資産化する方が正しいことになる。

企業結合会計では、M&Aを資産の取得とみるパーチェス法では、直接要した費用は資産化する。逆に、M&Aを経営の統合とみる持分プーリング法では、発生時に一括費用処理しなければ、簿価で継承する論理が崩れる。「交換の理論」によれば、以上のような資産化処理と費用処理を区別する根拠が明確になる。

##### 5. 交換の理論による商品仕入時の現金割引処理

わが国では商品を仕入れる際の現金割引(値引き・割り戻しなど、トレード・ディスカウントやリベートを含む)は、「理論的には取得原価から控除すべきであるが」といいながら、どちらかと

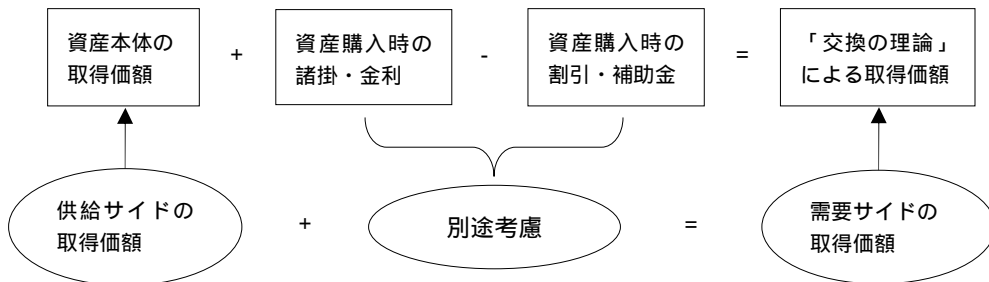
いえば差し引かないグロス主義がまかり通っている。すなわちキャッシュ・ディスカウントを仕入原価とは切り離して、別途処理する実務も認められている。このような仕入現金割引は契約時に予定されるのが通常とすれば、別途処理は利益の早期認識につながり、その後の損益にも影響する。

これに対して、欧米では、控除後の純額をもって仕入原価とするのが一般的である。

上記5項では、仕入に伴う附帯費用の資産化を交換の理論で正当化できることを明らかにしたが、仕入割引や補助金の控除処理も交換の理論に照らせば正しい処理といえよう。

取得原価主義によれば、附帯費用を資産化すべきかどうか、また、割引は控除すべきかどうかについて迷いが生じ易い。これに対して、交換の理論によれば、その論理はスッキリする。供給サイドに立つ取得原価主義によれば、資産本体の製造または購入価額が直接的資産取得価額であり、間接的な附帯費用や副次的な割引を資産取得価額の構成要素とすべきかどうかについては別途の考慮を必要とするからである。これに対して、需要サイドに立つ「欲望の理論」と「交換の理論」によれば、資産を取得することによって将来期待される経済的便益（すなわち将来キャッシュフロー）を試算するに際しては、賢明な商人であれば、資産本体のみならず、附帯費用や割引・補助金を当然取得価額に加減するからである。（図2参照。）

図2 資産本体の取得価額と「交換の理論」による取得価額の関係



（出所：筆者作成）

なお、国際会計基準によれば、“政府補助金はシステムティック・ベシスで資産の使用期間に利益配分しなければならない。また、それは株主持分に直接算入してはならない”（IAS20, par.12）。またわが国では、国庫補助金や工事負担金等を得た資産については「圧縮記帳」を行なうことが多い。これらの会計処理の理論的説明に「交換の理論」を適用できる可能性はある。ただし、丸ごと無償取得のケースについては「簿外資産」となることから、「公正価値」の会計処理に別途の配慮を必要とするであろう。

## 6. 貨幣の理論と完全市場仮説の否定

自然経済における「商品の理論」(第8章)によれば、商品とは、「交換のために定められたあらゆる種類の経済財」である。当時の通常用語法では、「貨幣でない動産」に限定されていたが、メンガーは、「有体物であるかないか、動産であるかないか、貨幣あるいは労働生産物としての性格をもつかどうか等々は一切考慮せずに、商品として表示する必要がある」とし、貨幣はあきらかに商品の一種とみる。

「貨幣の理論」(第9章)では、貨幣の商品としての性質がますます強調される。すなわち、貨幣は「あらゆる財の中で最も販売可能性に富む商品」(357頁)であり、交換手段としての貨幣は、「もともと法律や社会契約によって成立したものではなく、『慣習』によって成立したものである」(397頁)。当時から今日に至るまで連綿と続く貨幣法定説(貨幣は積極的な法制度の所産)は誤謬として斥けられる。

「貨幣の理論」第二節では、貨幣経済の拡大深化により、「どの経済主体も自分の大部分の欲望満足に市場に依存することになると、貨幣は万人が需要をもつ資産対象となる」。では、市場ではA財とB財の等価交換が行なわれるのかと問うならば、決してそうではないという。「客観的等価」なるものは実際存在しないと考えるメンガーからすれば当然の回答であるが、「同価値の財を、自分自身の(主観的)評価と選択にしたがう」(429頁)。したがって、「全体経済的有用性(経済活動を行なう諸個人にとっての主観的關係から抽象された有用性)なるものも実際には存在しない」(430頁)。すなわち、貨幣については完備された市場が存在するとしてもよいが、市場は不完全であるということになる<sup>14)</sup>。

以上のように経済主体の欲望から発した主観価値説は、市場における等価交換の否定につながるのであるが、ファイナンス理論や会計情報論でいう「完全市場仮説」(Efficient Market Hypothesis = EMH)はフィクションにすぎないことになる。

EMHによれば、あらゆる資産や証券について市場が存在し、そこでの市場価格は容易に観察できるはずである。ところが、マズイ情報は会計数値に反映せず、脚注開示ですませれば、歪んだ株価を形成する。現実の株式市場では、そのような例は稀ではない。市場参加者であれば誰でも感じている不安であるが、メンガーの「欲望の理論」から発した「貨幣の理論」は、市場のもつ構造的歪みを明らかにしている。

## 。「方法論的個人主義」と企業理論

### 1. 非市場経済から始まる「欲望の理論」とその問題点

メンガーは、「まず市場経済ありき」ではなく、自然経済から説き起し、「まず企業ありき」

14) 尾近裕幸他 [2003]『オーストリア経済学派の経済学』日本経済評論社、60頁



や、「まず合理的経済人ありき」ではなく、自然人としての個人を経済主体として展開した。メンガー経済学の一大特徴である。この手法に啓発された K. ボランニーは、18 世紀西アフリカのダホメ王国に範をとりつつ、非市場経済社会の制度的運営とその原理を明らかにした<sup>15)</sup>。会計では通常見られない手法であるが、まったくみられないわけではない。たとえば、S. ギルマンは、ローマ時代の奴隷制度に複式簿記の起源を見出し<sup>16)</sup>、中世イタリアの冒険商人による「一航海一事業」用いられた船舶に固定資産会計の発端を見た<sup>17)</sup>。

メンガーの「欲望の理論」は、人間の欲動や欲情の解説から始まる。欲望は人間の本性であり、経済活動の原動力であるが、さらに人間の心のうちにまで立ち入ることに、シュンペーターならずとも、いささか閉口する。精密科学としての経済学からあいまいなものを取り除き、経済的諸量間の均衡と変動の研究に集中したいシュンペーターはあきらかにいらだちを覚え、心理学的導出に反対している<sup>18)</sup>。

公正価値会計に不安を覚えるのもまさにこの点にある。成熟した市場によって成り立つ金融商品の時価は一応認められるとしても、市場性の乏しい資産についても将来キャッシュ・フローを予測し、ある利率で割引いた現在価値をもって公正価値というとき、人間の欲動や欲情が働く余地は多分にある。

## 2. 「集团的欲望」と法人擬制観

メンガーは「集团的欲望」を否定はしないが、ゲゼルシャフト（結社）の欲望というアプローチはとらない。「人間の団体の本性や人間の欲望の本質をまったく顧慮しないやり方であり」、「集团的欲望にとって欲望を同じくする人々の組織は、何ら必然的な前提でも、また必然的な結果でもない」という。（第 1 章、35～36 頁）

さらに、第 7 章では、「法人といったような擬制は、実際的な司法活動の目的のためには、あるいは法律的な構成という目的にとってすら有効かもしれないが、すべての擬制を斥けるわれわれの科学にとってはあきらかに存在しないからである」という（136 頁）。

J. シュンペーター<sup>19)</sup> は、政治的個人主義とはまったく関係がなく、ある種の経済現象を個人の行為から出発することを「方法論的個人主義」と呼んでいるが、メンガーの経済学もまさにこの方法論を使っているといえる。

15) カール・ボランニー『経済と文明』（栗本慎一郎・端信行訳、ちくま学芸文庫、2004）および『経済の文明史』玉野井芳郎他編訳、ちくま学芸文庫、2003 年）

16) Gilman, S [1939] *Accounting Concepts of Profit* The Ronald Press Company, 片野一郎監訳 久野光朗訳 [1972]『ギルマン会計学（上巻）』、同文館出版、第 4 章

17) 拙著 [2005]『現代資産会計論』、中央経済社、第 2 章

18) J. シュンペーター [1908]『理論経済学の本質と主要内容（上）』（安井琢磨他訳、岩波文庫、第 4 章

19) 同上、第 6 章

この方法論は人間の経済活動の原点を明らかにするうえではたしかに有効であるが、企業が経済を引っ張っている現代の経済現象をすべて説明するには自ずと限界がある。その後J. シュンペーターが主張したように、資本を有利に調達し、資産の新結合を遂行するのは企業である<sup>20)</sup>。

### 3. 「方法論的個人主義」と企業不祥事

現代会計は企業の存在を前提として出発する。また、会計における企業理論は、企業を所有者(株主)の私的用具とみる「所有者理論」(貸借対照表でいえば、資産 = 負債 = 資本)と、所有者から独立した社会的制度とみる「企業体理論」(貸借対照表でいえば、資産 = 債権者持分 + 所有者持分)の2つに大別できる。後者の「企業体理論」は明らかにメンガーが斥ける法人擬制説である。そうであれば、前者「所有者理論」の方が方法論的個人主義に近いといえよう。ただし、所有者が経営者である中小企業においては、個人的欲望論は適用できても、所有と経営が分離した大企業にあっては、所有者個人か経営者個人か迷うところである。その場合、所有者の代理人である経営者が、企業価値よりも私益を追求する可能性を重視する「エージェント理論」は、「方法論的個人主義」に近く、“for the company”(企業のため)という名目で行なわれる企業不祥事を分析するうえで有用な方法論となる。法人格を与えられ、巨大化・複雑化した大企業の行動責任の所在を明らかにするのは容易ではないが、企業とは所詮欲望に満ちた個人の集合体にすぎないことを露呈することがある。

### 4. 「利己主義的欲望対利他主義的欲望」と会計方針の選択、将来事象の見積り・予測

会計は利益を追求する企業から始まるが、メンガーの経済学は欲望を満足させる人間から始まる。企業よりも個人を理論の中心に据える「方法論としての個人主義」である。なお、「欲望の満足」とは、利己主義的なイメージにつながるが、メンガーは利己主義的欲望と利他主義的欲望に区別し、後者を人間の欲望の中で最高に社会的な形態であるという(32頁)。私益の追求が公益に反する事例を想えば、2つの欲望の区別は当然必要と思われる。

伝統的なわが国企業会計原則は、本業の収益・費用に関わる会計処理に、いくつかの選択肢を認めている。これらの認められた複数の会計処理は、本来取引実態にふさわしいか否かによって選択すべきであるが、各期の利益平準化や利益捻出を目的として使い分けられることがある。正しい会計処理方法の選択は有益な投資情報の提供という公益につながるが、私益の追求手段として活用されることがある。

収益の早期認識(売上高の前倒し計上)は、売り手としての私益追求のみが先行し、顧客の欲望満足を疎かにした結果であることが多い。注文どおりの物品の引渡しと役務の提供は収益認

---

20) J. シュンペーター [1926]『経済発展の理論(上)』(塩野谷祐一他訳, 岩波文庫)

識の一般的な規準であるが、契約条件をおおむね履行したかどうか、買い手の欲望を満足させたかどうかは会計処理以前の商道德の問題でもある。

グローバル・スタンダードと呼ばれる新会計基準は、選択肢を狭めることによって、比較可能性を高めようとしているが、将来予測可能性を高めようとする新会計基準は、経営者の方針や見通しに大きく依存する。退職給付会計における超長期債務の割引率しかり、税効果会計における繰延税金資産の回収可能性しかりである。これらの見積り・予測もより有益な投資情報を生むはずであるが、ときとして経営者に賦与されたストック・オプションの行使価格の操作に結びつくことがある。

したがって、利己利益主義的欲望と利他利益主義的欲望の対立は、エージェンシー理論、コーポレート・ガバナンス論、CSR論の基本的な視点となる。

## 5. 原則主義会計における方法論の重要性

会計情報の比較可能性を高め、意思決定の有用性を高める最も単純な方法は、複数の会計処理の選択肢を絞り込むことである。ところが、絞り込みは多様な取引実態を反映しない会計情報を生むおそれがある。

そこで考えられるもう1つの方法は、詳細な会計処理基準の設定よりも、経済実態重視の原則を優先することである。前者はルール主義と呼ばれ、後者は原則主義と呼ばれる<sup>21)</sup>。ルール主義は一定の会計ルールを設定する人間の判断力にかかっており、原則主義は財務諸表を作成する人間の判断力にかかっている。

伝統的な取得原価主義と実現主義で事足りた時代には、ルール主義は効率的に機能したが、取引が多様化し複雑化した環境下では、ルール設定者はあらゆる取引の実態を想定してルールを作成することはもはや期待しがたい。ルールに則って財務諸表を作成すれば、それが粉飾決算であっても、経営者は免責されるものと錯覚し易い。

国際財務報告基準(IFRS)のフレームワーク(par.35)では、経済実態重視(Substance Over Form)はすでに基本スタンスとなっているが、ルール主義が顕著なアメリカにおいても、数々の会計不祥事を反省して、原則主義へのシフトを促す声がかまっている<sup>22)</sup>。

ルール主義から原則主義への具体的な動きはいまだみられないが、もし生まれれば、会計にとって大きなパラダイムシフトである。一旦ルールが設定されれば、もはや会計方法論は無用であったが、原則主義にシフトすれば、方法論があってはじめて原則が生きるはずである。その場合、

21) Kaherine Schipper " Principle - Based Accounting Standards " *Accounting Horizons* Vol. 17 No. 1 ( March 2003 )

22) Sarbanes - Oxley Act ( 2002 ) の Section108 ( Accounting Standards ) は、会計問題の出現と変わるビジネスの実務を反映するために、ルール主義から原則主義への変更を呼びかけている。

方法論なき原則主義は“舵のない船”のようなものであるが、そこで必要となる方法論とは、個別事象を分析する上で確かな拠り所となる経済理論とそこから生まれる会計理論であろう。

## 6. メンガーの経済学方法論

メンガーは、ドイツの歴史学派との間でおこなった経済学の研究に関する方法論論争でも有名である。その内容に深入りするつもりはないが、ごく簡単に触れる必要がある。

シュンペーターによれば<sup>23)</sup>、ドイツ歴史学派の考えは、「経済理論は一般的事実に基づかないで、疑わしい性質の前提のうえに立ち、その根底において前科学的であり、真摯な事実探求によって排除されるべきものである」。

この激しい理論嫌いは、『一般理論経済学』の編者による案内によれば、ドイツの学者たちの世界には、カント以降の哲学に伴った思弁的な錯誤のため、理論の墮落に対する深い不信が残っていたためである。これに対して、メンガー<sup>24)</sup>は次のように反論する。

「具体的な現象は非常に多様であるが、皮相な観察によってさえ、われわれはそれぞれの現象がすべての他の現象形態とちがった、特別な現象形態を示すものではないことを知ることができる。むしろ一定の現象が大なり小なりの精密さをもって繰返し、事物の変化の中に反復することは経験の教えるところである。われわれはこのような現象を定型と呼ぶ。」(31頁)

「現象形態を知らなければ、われわれを取り囲む無数の具体的現象を把握することも出来なければ、精神的に整理することもできないのであって、現象形態を知ることが現実の世界のあらゆる包括的認識の前提である。しかしながら、定型的関係の認識なしには、現実の世界のより深い理解を欠くばかりでなく、一切の直接的観察を超える認識、すなわち事物の一切の予見と支配を欠くであろうことは容易に認められるであろう。」(32頁)

上記でいう定型は、その後マックス・ウエーバーが唱えた、社会科学における客観的認識のための「理念型」につながるコンセプトである。「理念型は決して実在する事実ではないが、実在を測定し、比較し、よってよって、実在の経験的内容のうち、特定の意義ある構成部分を、明確に浮き彫りにするのである。」<sup>25)</sup>

また、の後段では、と同様に、定型的認識の重要性を強調しているが、前段では現象形態を知ることの重要性も認めている。シュンペーター[1914]はこの論争を総括して、「なお彼(メンガー)は、一連の経済的問題に対する研究および個別的事例の研究にとっての歴史的基礎の必要性を率直に認めていた」という。これを会計分野にあてはめれば、各企業の活動実態という個別的事例の研究とともに、メンガーの経済学方法論を生かした定型的認識も必要とい

23) シュンペーター[1914]『経済学史』中山伊知郎・東畑清一訳[2000]、岩波文庫

24) カール・メンガー[1883]『経済学の方法に関する研究』、福井孝治・吉田昇三訳、岩波文庫、1939

25) マックス・ウエーバー[1904]富永祐治・立野保男訳[1998]『社会科学と社会政策にかかわる認識の「客観性」』、岩波文庫、119頁

うことになる。

## お わ り に

本稿では、メンガーを中心とする理論経済学が、今日の会計実践にとってどのような意義があるかについて考察した。その結果、収益費用アプローチから資産負債アプローチに傾斜しつつある現代会計にとっては、資産の本質と評価についての有力な指針となり得ることが確認できた。メンガーの「主観価値説」は一見抽象的であり、現実的な適用可能性は大いに疑問であるが、伝統的な会計が拠り所としてきた「取得原価」の持つ客観性なるものは、実は“大いに疑わしい仮定”を前提としていることを改めて想起させた。会計研究がグローバル・スタンダードの祖述に終始せず、会計実践が儀式化しないためには、折りに触れて隣接科学の方法論に学ぶべきであるが、メンガーの「方法論としての個人主義」は、その有効性には自ずと限界があるとはいえ、複雑化した企業構造を解明する上で大いに示唆に富む。

なお、本稿を執筆するに至った直接のきっかけは、2004年末から2005年3月にかけて学内で行なわれたメンガー『一般理論経済学』の読書会である。参加者は立命館大学大学院博士課程の6名および小職の7名であり、経済学専攻2名、経営学専攻1名、会計学専攻4名である。各参加者は、それぞれの研究テーマに引きつけてメンガー理論を学び、その学殖の深さに魅了されたと思われるが、現代会計の諸問題と方法論のあり方に関心をもつ筆者もその一人であった。日頃から会計上の資産の定義に満足できず、経済学の古典にその理論的な定義を見出し、それによって会計に対する知的興味を深めることができた。

熱心に読書会に参加し、本稿執筆のきっかけを与えていただいた各位の氏名および当時の所属を記し、敬意と感謝を表したい。

立命館大学経営学部助手・後期課程1回生	石川 伊吹
立命館大学経済学部助手・後期課程1回生	前田 喜久子
立命館大学経営学部助手・後期課程1回生	佐藤 浩人
立命館大学経済学研究科前期課程1回生	宇治 真理子
立命館大学経営学研究科前期課程1回生	王 英
立命館大学経営学研究科前期課程2回生	真鍋 和弘

以上