

物量計算と資本価値計算の関係

— 会計方法の潜在的段階と顕在的段階 —

The Relationship between Physical Units Calculation and Capital Value Calculation:
The Potential Stage and Actual Stage of Accounting Method

足立 浩

Hiroshi ADACHI

概要

複式簿記機構の一環としての補助簿等における物量計算は財産管理計算として、資本価値計算としての企業会計の重要な構成要素であるが、そこから遊離した物量計算はただちに会計計算・会計方法とはいえず、その情報も会計情報とはいえない。しかし、現代管理会計論においては、経済的・財務的な数量的情報であれば管理会計情報と規定するような傾向が少なからず見られる。本稿はそのような状況に鑑み、物量計算と資本価値計算の概念をあらためて検討し、相互の関係を会計方法の潜在的段階と顕在的段階と規定することによって、両者間の関連（共通性・同一性）と区別（差異性）を明らかにしようとするものである。

キーワード：物量計算，価値計算，資本価値計算，潜在的段階，顕在的段階

目次：

1. 問題設定 - 管理会計における物量計算の位置と意味を念頭に -
2. 「会計とは財産有高の記録計算」という規定 - 対象による概念規定の問題点 -
3. 「会計そのもの」の現象形態としての会計方法
4. 会計対象と会計方法 - 対象と方法の内容と形式 -
5. 会計対象と会計方法における潜在的段階と顕在的段階 - 物量計算から資本価値計算へ -
6. 結び

* 日本福祉大学名誉教授

1. 問題設定 - 管理会計における物量計算の位置と意味を念頭に -

筆者は拙著『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）において、現代管理会計論の少なからぬ部分に窺える「会計と管理」および「会計と非会計」の概念的な意味における混同・渾然一体的な認識傾向について「再考」を促す問題提起を試みた。

とくに「会計と非会計」については、管理会計が会計の一特殊形態であるならば管理会計論においても会計の本質的要件、端的にいえば複式簿記機構との関連を抜きに論ずることはできないはずと思われるにもかかわらず、いわゆる非財務情報を主に、はたして会計情報と規定しうるのかどうか疑問に思われるような情報までも管理会計情報すなわち会計情報の一種・一形態として扱われる傾向があることに強い疑問を表明した（足立 [2018]）。

詳細は拙著に譲るが、その際、とくに非財務情報論議に関連していわゆる物量計算によるデータ・情報をどのように認識・規定すべきかという問題があった（データと情報とは、前者を「加工」して有用化したものが後者とされることがあるなど、意味が異なるが、煩雑さを避けるため本稿では以下、原則としてデータをも情報に含めて用いる）。換言すればそれは、物量計算は会計の一種・一特殊形態といえるのかどうか（いえるとするればどのような意味においてか、いえないとするればなぜいえないか）という問題を含んでいたともいえる。

筆者の基本的見地をごくおおまかにいえば、複式簿記機構を構成する補助簿に端的に見られるように、複式簿記機構との関連を基礎にヴァッター (Vatter, W. J.) のいう「会計システム」（足立 [2018] 153頁）の枠内にある情報であれば、それ自体は物量計算情報であっても会計情報としての管理会計情報と規定しうるが、それと無縁・無関係の情報は、物量計算情報はもちろん、経営管理に活用される財務の情報（金額的に表現される情報）であってもただちに会計情報とはいえない、というものである。つまり物量計算情報は、それが「会計としての」管理会計、より端的には複式簿記機構を基礎に「(ヴァッターのいう) 会計システム」との関連でどのような位置を占め、どのような意味をもつかによって会計情報たりうるか否かが決まる、とするものである。

そうした見地に照らせば、上記の現代管理会計論の少なからぬ部分に窺える概念的な混同・渾然一体的な認識傾向は、非財務情報を含め物量計算情報を中心に経営管理に有用な経済的で数量的な情報でありさえすれば管理会計情報たりうるとの認識に立っているのではないかとの疑念、またそれは、物量計算情報一般と会計情報としての物量計算情報との概念的な区別がなされていないことによるものではないかとの疑念を喚起するものである。

そして、そうした問題意識は当然、物量計算（物量としての記録計算または物量を単位とする記録計算）と会計計算（会計としての記録計算）との関係¹⁾（関連と区別、共通性・同一性と差

1) 物量計算をも会計計算の一特殊形態と見る立場からすれば、物量計算と会計計算とを対置することは

異性)をあらためて問題として意識させるものであり、ひいては「会計とは何か」という基本問題に繋がるものである。前掲拙著では『会計と管理』および『会計と非会計』の概念的整理は『会計としての管理会計』論、ひいては会計学における基本問題といえる」としたが(足立[2018]「はしがき」iii頁),そうした問題は結局、「会計とは何か」という、いわば基本問題に繋がるものであろう。

そこで、「会計とは何か」という問題への一般的な解答として、ひとまず会計学関連の辞典における「会計」の説明を見てみよう。一例として安藤・新田・伊藤・廣本[編集代表]『会計学大辞典 第五版』における安藤[2007]によれば「会計の本質は、会計責任に基づく財産に関する計算、換言すれば、管理する財産に関する責任ある計算にある。・・・会計の計算は、物量計算に始まり、貨幣経済が発達した段階になって、価値(金額)計算が加わったと考えられる。物量計算とは、たとえば商品についての種類別の数量による計算のことであり、価値計算とは、その数量に単価を乗じた金額による計算のことである。中世イタリアで完成し、今日まで続く複式簿記では、物量計算により財産種類別の管理を(補助簿で)行い、価値計算により総財産ないし資本の管理を(主要簿で)行っている。貨幣経済社会においては、物量計算と価値計算とをともに行う簿記があってはじめて、会計責任が果たされるのである」とされる(安藤[2007]118頁)。

ここにいう価値計算は基本的に、馬場のいう価格計算としての価値計算、ないし資本価値計算を意味するものといえよう(馬場[1975]106-114頁)。なお筆者は、馬場のいう資本価値計算について、ごく基本的かつ簡潔に言えば、資本主義的生産関係のもとで企業資本としての価値増殖過程を簿記・会計の諸概念(諸用語)と諸方法(記録計算の諸手順・手続等)を媒介として記録計算するものと理解している。それはまた、資本利益計算と称されることもある(たとえば石川[2015]52頁)。

ここで筆者が目注するのは、会計の計算は物量計算に始まり価値計算が加わったものとされる点、つまり物量計算と価値計算(ないし資本価値計算)とのいずれもが事実上「会計の計算」として説明されている点である。「会計責任に基づく財産に関する計算」「換言すれば、管理する財産に関する責任ある計算」のいずれの規定においても会計としての記録計算に要する用語(対象の名称ないし概念)や単位および手順・手続等、記録計算方法それ自体の構成要素・要件、換言

一見、特殊概念と普遍概念を対置する点で論理的に不適切と受けとめられ、物量計算には価値計算(ないし資本価値計算)が対応するはずと理解されよう。しかしここで筆者は、物量計算には財産有高を対象とする(という点で会計と規定されることがある)ものだけでなく人口や所帯数、交通量等々を対象とするものもあり、それらもまた物量計算であることを念頭に置いている。その意味で、この(論理的)段階では物量計算一般、つまりなんらかの物(something)についてその数量として記録計算するものを物量計算すなわち「物量としての記録計算」とし、それに対して会計計算は物量の記録計算ではなく、会計としての本質的要素・要件を備えた記録計算という意味で「会計としての記録計算」としている。そしてそのことはまた、普遍概念としての物量計算一般と、本稿第2節で論ずる財産有高を記録計算対象とする物量計算(対象との関連における特殊概念としての物量計算)とを区別することが、概念論的検討の前提になることを意味すると考えている。

すれば記録計算の内容を表す媒介となる形式上の要件は特定（限定）されておらず、その限りで論理的には、例えば商品という財産の「種類別の数量」を単位とする物量計算であれ、「その数量に単価を乗じた金額」を単位とする価値計算であれ、要するに「財産に関する責任ある計算」であれば会計計算ということになるからである。

筆者は上記のように、記録計算の内容を表す媒介となる諸用語・概念や単位および記録計算の手順・手続等を記録計算の諸形式と捉え、それら諸形式のありようの相違が物量計算、価格計算としての価値計算、および資本価値計算などの記録計算諸形態の相違として現われる（＝諸形態をもたらす）と認識しているが、そうした形式上の相違を不問に付すならば形態上の相違も不問に付され、すべて会計計算・会計方法ということになるからである（形式と形態は実質的に同義であるが、本稿では基本的に上記の意味で相対的に区別して用いるほか、両方を含意する場合には「形式・形態」と表現することもある）。

ちなみに、森田・岡本・中村 [編集代表] 『会計学大辞典 第四版』における森田 [1996] では、家計、公会計、企業会計などの「すべてに共通するものとして会計を定義すれば、・会計とは、1 経済単位に属する財産について、その増減の事実と増減の原因を継続的に記録し、一定の期間ごとに、財産がどのような原因でどれだけ増減し、どれだけ財産が存在しているかを明らかにする行為」で、「会計において財産の増減を測定する測定単位には、貨幣単位を用いるのがふつうである。しかし、特定の物的財産を対象とする場合には、物量単位で測定した会計も成立する。いわゆる物量会計である」とされている（森田 [1996] 93 頁）。安藤 [2007] と基本的に同じく、ここでも会計の記録計算対象は財産であり、その記録計算形態として物量計算（「物量会計」と「貨幣単位を用いる」との表現で実質的に価値計算とが挙げられ、そのいずれもが会計とされている）。

そこには論理的に当然、物量計算と価値計算（ないし資本価値計算）との両者に共通するものとしての「会計計算（一般）」あるいは「（普遍としての）会計計算」の概念が前提されていることになる。では「会計計算（一般）」あるいは「（普遍としての）会計計算」とは何であろうか。それは結局、上記の「会計とは何か」つまり会計（一般）とは何かという問題であり、換言すれば抽象的な普遍概念としての会計とは何かともいえよう。

もちろん、概念論的には、様々な特殊概念としての会計（財務会計・管理会計・原価会計 工業会計・資金会計、古代会計・近代会計・現代会計、企業会計・公会計・学校法人会計・病院会計・社会福祉法人会計、倉庫会計・物品会計、家計 家庭会計 等々）や、それに媒介されて現実に存在（実在）する個別具体的な諸会計（実践）がある以上、それらに共通する「普遍としての会計」が概念としてある（在る）ことはいうまでもない。

しかし、この普遍としての会計にはもちろん、それ自体としての実体はなく、したがってまたそれ自体として現われることもない。それは個別においてのみ、換言すれば特殊に媒介された個別的会計実践における具体的会計記録計算としてのみ現われうるものである。つまり普遍としての会計概念そのものは現実の客観的実在ではなく、抽象化による分析として「思惟の過程」にお

いてのみ「ある（在る）」ものである²⁾。

そのため、そうした特殊や個別を差し置いて抽象的な会計一般あるいは抽象的普遍としての会計を定義ないし概念規定しようとした場合、それは実際のところ、限りなく「記録計算（一般）」あるいは「数量的記録計算（一般）」ないし「数量計算（一般）」と同義になってしまうのではあるまいか（表現簡潔化のため、以下では原則として「（一般）」を除く）。

というのは、物量計算にせよ価値計算ないし資本価値計算にせよ、これらの会計概念規定においては会計（その対象や主体とはひとまず区別されるいわば「会計そのもの」）を、その対象が財産有高か個別資本運動かにかかわらず「（記録）計算」するものと規定しているからである（記録計算対象や記録計算主体との関連での概念規定については後述する）。

計算は記録を前提すると理解して記録計算をより単純に計算と表現すれば、会計 = 計算と規定していることになる。また計算は事実上、対象の数量的認識としての数量計算を意味するとすれば、会計 = 数量計算（より丁寧には数量的記録計算）と規定していることになるからである（このいくつかの表現について重ねていえば、計算は本質的に数量的表現を採るものと考えれば「記録計算」、記録については数量以外による記録もあるので、より厳密に表現すれば「数量的記録計算」、単に物量計算、会計計算とも呼ばれるように記録は計算の前提としておのずから含まれるとすれば「数量計算」、でよいことになる。なお、本稿では文脈に応じて適宜使い分けているが、いずれも基本的には同じ意味で用いている）。

しかし、およそ数量的記録計算（数量による記録計算ないし数量的表現形態を採る記録計算）には上記のように - ひとまず - 会計計算と規定される財産や資本の物量計算や価値計算以外にも、人口や所帯数、就業者数や失業者数、疾病者数や交通事故件数、さらには温度・湿度、降雨量や降雪量等々、無数の数量計算があるから、概念として「数量計算 = 会計」ではなく、会計はあくまで数量計算の一特殊形態であるはずである（足立 [2018] 193-196 頁）。

その意味では数量計算（数量的記録計算）は普遍概念であり、その特殊概念として物量計算（物量的記録計算）や会計計算（会計的記録計算）等の計算諸形態があるといえよう（なお、念のためあえていえば、数量計算を普遍概念とする場合には物量計算や会計計算はその特殊概念となるが、会計計算 一般、端的には会計 一般 を普遍概念とする場合には、既述のように財務会計・管理会計・原価会計・・・、企業会計・公会計・学校法人会計・・・等々が特殊概念となる）。

2) それゆえに筆者は、この普遍としての会計概念は思惟の過程において不可欠である一方、それをただちに現実の会計の説明に適用することについては、注記 11) に挙げたマルクスの指摘に照らして、歴史的・論理的な認識と説明を曖昧化する虞があると考えている。この「普遍としての会計」という抽象の实在性と非实在性についてはマルクスの次の指摘を参照されたい。

「一般的人間労働というこの抽象は、あるあたえられた社会のそれぞれの平均的個人がなす平均労働、人間の筋肉、神経、脳等々のある一定の生産的支出のうちに实在している。」（マルクス著、杉本訳 [1966] 29 頁。傍点原文）

「一般的労働時間そのものは一つの抽象であって、それはそういうものとしては諸商品にとって实在しないのである。」（マルクス著、杉本訳 [1966] 49 頁。傍点引用者）

ここではまず、前者の意味における普遍と特殊を問題としている)。

とすれば、会計(会計計算)が数量計算と同義になったのでは特殊概念と普遍概念という論理的に次元の異なるものを同一レベルで対置することになるから、論理的、概念論的には不適切といわざるをえないであろう(例えば、りんごとみかんはいずれも特殊として対置可能であるが、りんごと果物、みかんと果物は特殊と普遍であるから論理的に対置不可である)。それとも、概念として「数量計算」とは明確に区別される「会計(会計計算)」一般の定義=概念規定がありうるのか。この点をいかに考えるべきか。

本稿ではこのような問題を念頭に置きながら、物量計算と資本価値計算との関係、ひいては、会計とは所有財産有高の記録計算とする規定(説明)と個別資本運動の記録計算とする規定(説明)との関係について考えてみたい³⁾。その主眼は基本的に、冒頭に挙げた現代管理会計論の少なからぬ部分に窺われる「会計と非会計」の概念論的な意味における混同・渾然一体的な認識傾向に対する「再考」の提起をあらためて行うことにある。

なお、前掲拙著でも指摘したことであるが(足立[2018] 3-4頁)、こうした議論を行う際に筆者が常に念頭に置いているのは資本主義社会における典型的・代表的(typical)な会計としての企業会計であり、単に財産等価値あるものの記録計算一般としての抽象的・普遍的な「会計」ではない。上述のように普遍的な会計概念は抽象化による分析として「思惟の過程」において不可欠なものであるが、それに際しても常に表象として置かれるべきは資本主義企業における会計であるということである。

また、本稿ではいわゆる「一般」と「普遍」および「抽象」について基本的に次のように認識している。一般と普遍とは多数の事物・表象間の共通の側面・性質を抽象することにより成立するもので、具体的な個物に属しはするがそれから分離して考えられうる性質や関係として心的に、すなわち思考・思惟において成立するもので、両者は実質的に同義であり、抽象はそのような一般・普遍を抽出する心的作用といえる(新村編[2018] 188, 1890, 2582頁および森[1995] 309, 407頁参照)。また、これはマルクス(Marx, K.)のいう経済学の「科学的に正しい方法」(マルクス著、杉本訳[1966] 294頁)にも関わるものと考えている。

3) このような問題、とくに物量計算と価値計算との関係については、本稿でも参照している馬場[1975]のほか、とくに小栗[2019]およびそのベースである小栗[2014]を参照されたい。なお、これら先行研究に比して、管理会計論研究に専念してきた筆者が会計(一般)について論ずるのはいささか躊躇するところであるが、こうした問題意識は拙著『現代管理会計論再考-会計と管理、会計と非会計を考える-』の延長線上にあること、また上記先行研究では必ずしも説明され尽くしていないと思われる点に言及しているつもりである旨付言しておきたい。

2. 「会計とは財産有高の記録計算」という規定

- 対象による概念規定の問題点 -

ところで、しばしば説明されるように会計（一般）をひとまず「(所有) 財産有高の (増減変化含む) 記録計算」と規定するならば⁴⁾、その場合には会計は特定の対象との関係における記録計算 (ないし数量計算) の一特殊形態として規定されていることになり、既述の人口や所帯数、就業者数や失業者数、疾病者数や交通事故件数等々の記録計算は除外される。

そして、普遍的な数量計算と同じ論理的次元・レベルではなく、少なくとも対象が特定 (特殊化) されているという意味では数量計算の特殊形態として規定されていることになり、論理的にひとまず妥当な規定とも考えられそうである。この場合にはひとまず、普遍としての数量計算 (一般) に対する特殊として会計が規定されていることになり、その意味で単に (抽象的普遍レベルでの) 「数量計算 = 会計」という既述の、普遍概念と特殊概念を同じ論理的次元・レベルで対置する不適切な規定ではないからである。

しかし、そうすると今度は、数量的記録計算 (一般) の特殊形態は記録計算対象の如何によって規定されることになりそうである。つまり「会計とは財産有高の記録計算である」という規定が、記録計算対象が財産有高である場合に記録計算 (一般) は会計計算として特殊化されることを意味するとする場合には、そういうことになろう。しかし、それでよいのか。

4) 既述の安藤 [2007] や森田 [1996] のほかに、岡部 [2007] では「会計」について、「会計の出発点になっているのは私有財産の委託関係であり、この財産委託関係においては、受託者は財産の管理と運用を誠実に行い、委託者に対して会計報告を行う義務を負っているとされている。・・個人事業などにおいては、会計は備忘目的とか自己の財産管理目的で行われることも少なくない。これらの私的目的の会計では、取引の事実を会計帳簿に記録するだけでほぼその目的が達成される。しかし、現代の企業には多かれ少なかれ私有財産の委託関係が含まれているから、会計記録のほかに会計報告が不可欠である。」とされている (岡部 [2007] 88 頁)。私有財産についての委託関係を前提するにせよ自己の財産管理目的にとどまるにせよ、いずれにしても財産有高が記録計算対象であることは確認する。

馬場も「もともと簿記・会計は人間が財産その他の出入を有効に管理しようとする目的に発したものである」とし (馬場 [1975] 100 頁)、工藤は「どのような営みをもって会計と定義するかによるが、所有あるいは支配する価値のあるものとその変動を、その実体から離れて別の媒体において記録するという行為は、会計のもっとも原初的な機能の1つであることは疑う余地がない」としている (工藤 [2015] 2 頁)。「所有あるいは支配する価値のあるもの」とは、端的には財産ということになろう。ちなみに『広辞苑 - 第七版 - 』では「会計」についてその冒頭に「 金銭・物品の出納の記録・計算・管理」としている (新村編 [2018] 478 頁)。この「金銭・物品」が財産であることもいうまでもない。

なお、岩田は「会計という手続は、別に特定の記録形式をそのうちに包摂するものでもなければ、指定するものでもない。その結果計算と原因記録を行うのに、簿記の勘定形式を用いなければならない理由はない。・・どんな形式であっても、財産変動の結果と原因を記録集計および対照するがぎり、すべてこれを会計とすることができる。」としている (岩田 [1956] 23 頁)。この説明部分も会計とは財産有高の記録計算とするものの一例といえようが、会計には「特定の記録形式」が無用であるのかのごとく述べている点には疑義を禁じえない。

というのは、財産有高の記録計算といっても、既述のように個別的諸財産それぞれの数量（物量）としての記録計算形態＝物量計算形態もあれば、それらの価格（貨幣価値）による数量計算としての価値計算形態もあるからである。また、同じく価値計算といっても、単に貨幣的評価に基づく個別的諸財産価値量（財産の貨幣価値量）として記録計算する、つまり単に「数量に単価を乗じた金額による計算」ととどまるのであれば、たとえその総金額（貨幣価値量）の記録計算であっても、それはやはり物量計算の一形態であろう（ちなみに、現金収支計算は貨幣価値量計算であるが、本質的には現金の流入量 額 と流出量 額 という物量計算といえる）。それは個別的諸財産の物量を貨幣価値量で表現し直したものにすぎず、総額であっても単にそれら諸財産の貨幣価値総量を表わすにすぎないからである。

記録計算対象が財産有高である場合に数量的記録計算（一般）が会計になる、すなわち会計として特殊化されるというように規定したとすると、物量による記録計算＝物量計算も会計の一特殊形態となる。しかし、物量計算と価値計算とりわけ資本価値計算とでは、記録計算単位が異なるし、資本価値計算が複式簿記を不可欠の前提として成立するものとすれば記録計算の形式すなわちその用語（概念）や手順・手続を含む方法も異なる。

要するに、物量計算と資本価値計算とでは、普遍としての数量計算の面では同一・共通としても、記録計算の形式・形態が異なることは明らかである。そして、形式・形態が異なるということは、そのような形式・形態を採って現われる内容自体が異なることを意味し、質的に異なることを意味するのではあるまいか。そうであるとすれば、それらの質的差異にかかわらず、いずれも会計と規定することははたして妥当なのか。

3. 「会計そのもの」の現象形態としての会計方法

ここで、会計実践もまた人間による行為の一形態（前掲拙著における管理＝実践、会計＝認識との規定とは別次元で、「認識という行為」の意）と見れば、それを構成するのは基本的に会計主体（会計目的含む）－会計方法－会計対象の3つの要素であろう。そして、会計をひとまず財産有高の記録計算と規定する場合には、それはいわゆる会計対象（記録計算対象）の如何によって規定されていることになる。

しかし、会計対象は会計という記録計算によって認識・把握される対象であるから、会計対象自体が－ただちに－会計（そのもの）であるとはいえないであろう。会計主体（会計目的含む）も会計を実践する、すなわち会計という記録計算方法を手段として用いる主体であるから、やはり会計（そのもの）とはひとまず別物である。

とすれば、「会計とは何か」という問題への接近には、ひとまず会計（そのもの）を「会計方法」として限定して捉えることを要しよう。つまり、「会計とは何か」を問う場合、まずは、会計は会計方法として現われる（会計方法としてある）ことを確認する必要があるということである。

周知のように馬場は、「会計は何らかの客観的なものを記録計算の対象とするものであること、そしてこの対象の記録計算を何らかの目的のもとに行うものであること・・・は疑うことのできない事実」で、とくに「それが有目的的行為であるから、また、会計的方法または会計技術として現われざるをえないことも疑いのないところ」（馬場 [1975] 5 頁）とした。それは、会計が「会計的方法または会計技術」として現象すること、すなわち普遍概念として思惟過程において「ある」とはいえそれ自体は目に見えることのない会計（一般）は、そのような方法（または技術）としての具体的形式・形態を備えてはじめて現われうること、実在しうることを意味しよう。

ということは、（論理的には）ひとまず対象の如何ではなく、「現われる」ものが現われる際に採る、方法としての形式・形態の如何が、会計方法（馬場のいう「会計的方法または会計技術」）と規定しうるかどうかが識別するうえで重要な意味をもつことになるのではあるまいか。換言すれば、会計は数量（的記録）計算の一特殊形態であるが、数量（的記録）計算の特殊形態のすべてが会計なのではなく、会計であるかどうかは数量（的記録）計算の方法が会計方法（または非会計方法）という、方法として特定の形式・形態を有するに至る＝特殊化される場合のその特殊性の内容如何によるのではないかということである。さらにいえば、数量（的記録）計算（一般）が方法としてどのような特殊な形式・形態を媒介として現われるかの如何によって会計計算たりうるかどうかが規定されるのではあるまいか⁵⁾。

5) 小栗は次のように述べている。「こうした点から見れば、利益は計算という認識空間の中にしか存在しないと見える。ここには一定の計算方法が使われており、素朴な物量計算と比べて目に見えない利益を把握しようとする意識的な計算となっている。こうした利益の計算は経済活動の成果を示す価値計算である。・・・やや誇張した表現をすれば、物量計算は誰もが可能な自然に会得した計算であるが、価値計算は経済活動を認識するための一定の方法を駆使した計算であるということが出来る。・・・価値計算には多様な定義がありうるが、ここにいう価値計算は資本の増殖を測る計算、損益計算に限定して考察したい。」（小栗 [2019] 59-60 頁）

筆者がここで注目したいのは、価値計算は意識的な計算であり、「経済活動を認識するための一定の方法を駆使した計算である」という点である。つまり、物量計算はいわば自然発生的に認識の客体が人間の脳裏に反映して成立したものである（もちろん、客体の名称・用語や数量・単位等の概念および記録計算の手順・手続それ自体は - 客体を反映しつつも - 人間の認識活動の産物ではあるが）のに対し、価値計算（実質的に資本価値計算）は経済活動という人間の意識的営みの成果を「認識するための一定の方法」として意識的に生み出されたものと捉えられている点である。換言すれば、対象認識のための一定の方法として意識的に生み出されたものが資本価値計算としての会計記録計算であると解することができる。そしてそのことは、人間の経済生活に関わる数量的記録計算一般ではなく、数量的記録計算が方法として現れる際の形式・形態の如何によって会計記録計算と規定しうるかどうかが決まるとする、ここでの筆者の認識にも通ずる面があるのではないかと思われることである。また、その点で筆者は、基本的には複式簿記機構を前提とする資本価値計算（端的には近代企業会計以降）をもってはじめて会計記録計算の成立を画しうると考えている。なお、小栗はまた「人間の経済生活に関わるあらゆる記録（物量計算）をも会計学の対象とすべきと主張してきた」（小栗 [2019] 62 頁）とも述べている。この点では筆者は、物量計算をも会計学の対象、つまり「学の対象」とすることにはなんら異存なく、また物量計算は複式簿記機構における補助簿に端的に見られるように会計記録計算を構成する重要な要素である面を有し、むしろ会計記録計算の潜在的形態としては原点ともいえる面を有するものの、物量計算それ自体としてはなお会計記録計算というには至らないと考えて

つまり、物量計算という形式・形態も価値計算とくに資本価値計算という形式・形態も、それらの間の記録計算形式・形態上の重要な質的相違にもかかわらず、物量的表現であれ価値量的表現であれ、いずれもが財産有高を記録計算対象とするところから会計計算であるとする規定は、実際のところ、物量計算と資本価値計算それぞれの形式・形態上の特殊性、ひいては両者間の差異性に焦点を定めてそれぞれの何たるかを規定するのではなく、普遍性というそれらの共通面において、すなわち両者それぞれの何たるかを両者間に差異のない側面において捉えているものとなるのではあるまいか。両者の差異性（区別）にではなく共通性（同一性）に焦点を当てた認識であることから当然、「いずれも会計計算」という規定になるわけであるが、それははたして適切なものであるのかどうかということである。既述のように、物量計算、価格計算としての価値計算、そして資本価値計算にはそれぞれに対応した記録計算内容を表す媒介となる諸用語・概念や単位および記録計算の手順・手続など記録計算の諸形式があり、それら諸形式のありようの相違が物量計算、価格計算としての価値計算、および資本価値計算などの記録計算諸形態の相違として現われると考えられるのであるが、そうした形式上の相違（形式上の各特殊性として現われる差異性）を不問に付すならば形態上の相違（形態上の各特殊性として現われる差異性）もまた不問に付され、すべて会計計算・会計方法ということになるからである。

また、会計が会計方法として現われるものであるならば、その現われ方＝現象形態としての方法の形式・形態上の如何、すなわち物量計算と資本価値計算というそれぞれの形式・形態を形づくる用語（概念）や単位、記録計算の手順・手続等の内容・構成要素の如何が、その何たるかを規定するうえで最も重要な要素・要件となろう。にもかかわらず、「会計とは財産有高の記録計算」というこの規定の仕方は、会計がその現象形態として現われる方法それ自体とはひとまず別物である記録計算対象の如何によって方法の何たるかを規定するというものではあるまいか。

しかし、既述のように記録計算の方法と対象とがひとまず別物であることはいまでもない。とすれば、財産有高の記録計算が - ただちに - 会計であるとする規定は記録計算方法それ自体の - 直接の - 内容・構成要素ではないもの（対象）によって記録計算方法の如何（「何であるか」）が規定されるという、いささか奇妙な規定の論理になるのではあるまいか。

一般に、あるものが何であるかの規定は何よりもまず、そのものをしてそのものたらしめている構成要素・要件、それを抜きにすればもはやそのものがそのものたりえなくなるという要素・要件、すなわちそのものをそのものたらしめる本質的要素・要件を根拠としてなされるはずだからである。繰り返せば、まずはそのもの自体を構成する要素・要件の如何によってそのものの何たるかが規定されるということである。したがって、会計と呼ばれる記録計算方法がまさに会計たりうるかどうかは、その方法を構成する要素たる記録計算の用語（概念）や単位および記録計算の手順・手続等自体の如何によるのであって、それとは - ひとまず - 別の記録計算対象の如何

いる。それゆえ、小栗のこの「主張」が物量計算をも会計記録計算の一種・一形態とすることを含意するのであれば、若干の疑義を覚えるものである。

に - ただちに - よるのではないはずだからである。

ただし、念のため付言すれば、このことは記録計算方法の形式・形態が記録計算対象と無関係であることをけっして意味しない。その点が次の論理的段階での問題となろう。

4. 会計対象と会計方法

- 対象と方法の内容と形式 -

この点についても馬場は次のように述べている。

「会計そのものと会計の対象との関係について考えると、およそ会計がある客観的な存在を記録計算の対象とするものである以上、この対象のもつ論理構造は当然、会計的方法を一定の方向に規制することになると考えざるをえない。換言すれば、会計的方法はその対象の論理を知り、その論理に従うのでなければ、その目的とするところにふさわしい記録計算の技術を確立することはできないはずである。」「会計は会計対象の直接的模写ではありえない。それは実践目的に媒介された対象の論理の再編成であるということではなければならない。」(馬場 [1975] 6, 7 頁)

「こうした対象に働らきかけようとする行為の目的自体は、実は対象のなかの多様な規定から、主体的な選択を通して形成されてきたものなのである。・・・方法というものは・・・対象の論理を超えては形成されるものではないが、しかし方法はむしろ対象の論理を、主体の選択した目的に合致するよう組みかえていくところに成立するものといわねばならない。」(馬場 [1975] 101 頁。原文ママ)

これ自体はなお抽象的な説明ではあるものの、会計(的)方法は基本的に「対象のもつ論理構造」によって「一定の方向に規制」されるものであるが、それは対象による一方的規制ではなく、会計主体の実践目的にも媒介された「対象の論理の再編成」として成立することが指摘されているといえる。筆者も - ひとまず一般論として - そのこと自体に異存はない。

筆者自身、かつてこうした認識に関わる小論で、ごく簡潔に次のように述べている。

「これを端的にいうならば、基本的には記録計算対象の内容が計算主体の観念において現われる際にとる形式が、記録計算そのものの形式(すなわち計算技術の形式=構造)に反映されるということ、すなわち計算技術の形式は、計算対象の形式を根拠に成立することを示唆するものといえよう。」(足立 [1984] 161 頁)

しかし、さらに追究すべき問題は、馬場のいう「対象のもつ論理構造」や「実践目的に媒介された対象の論理の再編成」とはどのようなことを意味するのかであろう。以下ではこの点について、上掲の筆者のかつての指摘をも念頭に、あらためて筆者なりの理解を述べてみたい。それは具体的には、馬場のいう物量計算、価値計算(価格計算)、および資本価値計算という記録計算方法について、筆者なりの理解を論述する形を採る。

4.1 物量計算

いうまでもなく、個別的諸財産（たとえば穀物、馬・牛・羊、衣服、土地、建物・機械設備・車両等々）の有高の記録計算は諸財産それぞれの内容（属性・特性等）に応じてそれぞれに与えられた - 換言すれば、それぞれの内容が人間の脳裏に反映する観念、ひいては概念として定められた - 名称（用語）と、それに応じた認識・測定・記録計算の単位（トン・キロ・グラム、頭・匹、着・枚、坪・平方メートル、棟・軒・戸、台等々）すなわち個数、重量、容積等の諸単位に基づく物量記録計算の形式・形態をもって行われる。会計の重要な目的の1つともされるいわゆる財産管理計算には、むしろ物量計算（数量計算）が有効ともされる（馬場 [1975] 106 頁）。

しかし、記録計算単位の異なる個別的諸財産のそうした物量計算では財産全体としての加法性を欠くから有高変動に伴う加減算（合算と減算）は困難で、財産全体としての有高の統一的な認識・評価・測定・記録計算はできない。単位の異なる個別的諸財産の間には共通の数量概念による統一的把握を可能にする尺度は基本的に存在しないであろう。それらに共通するもの（普遍的なもの）は人間にとっての有用性・効用（一般）としての使用価値（一般）という質的なものであって、数量的認識可能な個別的諸財産それぞれのもつ具体的な効用・有用性、使用価値は財産の種類によって異なるからである。

使用価値についてももちろん、ある財産のそれが多量にあるか少量しかないかといった意味での数量的な認識・測定・記録計算は可能であり、現実に具体的な財産管理計算として行われている。しかし、それはあくまで個別的諸財産それぞれについてのことであり、財産全体の使用価値量としての統一的認識・測定・記録計算は不可能である。したがってまた、有高の変動も個別的諸財産それぞれの物量的増減変化として認識・測定・記録計算されるにとどまる（そして、あえていえば消費経済においてはそれはとくに問題ではなく、むしろ物量計算こそが消費経済においては財産管理のために有効な記録計算形態といえよう）。

つまり個別的諸財産の物量計算は、対象としての各種財産そのもののもつ有用性・効用 = 使用価値といった内容（属性・特性等 - 換言すれば「対象の論理」）に「規制」されてそのような形式・形態にならざるをえないわけである。さらにいえば、各種財産の内容（属性・特性等）に応じてそれを認識・測定する際の実用（用語（名称）や単位等の形式）が定められ、したがってまたそれを記録計算する方法（形式）を構成する形式的要素・要件としての用語や単位に反映することになろう。換言すれば、記録計算対象としての諸財産の内容とそれが人間の観念に反映する形式 - 筆者の理解する「対象の論理」 - が記録計算方法の形式・形態に反映するわけで、この点でも「対象の論理」に規制されて記録計算方法の形式・形態が定まると考えられるのである。

と同時に、そもそもこうした記録計算形態は財産有高の認識と管理という記録計算主体の目的のために必要とされるものであるが、そのためには個別的諸財産の物理的な実体（実態）把握としての数量的認識・測定・記録計算形態である物量計算が不可欠である。統一的単位としての貨幣価値尺度のみの記録計算（価値計算）では、物理的な実体（実態）把握が困難だからである。それは、いわば「会計によるからこそその不可視化・不可視性」である（足立 [2018] 221-222 頁）。

ほか)。

そしてその面では記録計算方法は物量計算の形式・形態を採らざるをえず、そのような方法形態で現われることによって主体の財産管理という「実践目的に媒介された対象の論理の再編成」になっているものといえよう。

4.2 価値計算 (価格計算)

他方、財産全体としての有高記録計算には多様な財産の共通的・統一的な認識・測定・記録計算の単位 (共通尺度) としての価値量、換言すれば貨幣価値量 (金額) に還元して認識・評価・測定する価値計算形態が不可欠となる。それはひとまず、個別的諸財産それぞれの数量に単価を乗じた金額およびそれらの合計による総額の記録計算として現われる。

そのような形態を採って現われるのは、財産の交換が広がり、貨幣がその媒介手段として出現して貨幣経済が進展するもとの財産有高の全体的で統一的な把握が貨幣価値を媒介とすることによって可能になることによる。つまり貨幣経済進展に伴い、財産有高という記録計算対象の内容が個別的諸財産の物量形式で表現される有高から貨幣価値量形式によっても表現される有高へと変化・発展したこと - いわば「対象の論理」としての対象の内容・形式の変化・発展 - に伴うものである。その場合にもやはり、記録計算方法は対象の論理に規制されているわけである。

またそれは、貨幣経済下ではそのような形式・形態での財産有高の記録計算でなければ、個別的諸財産についても総財産についても財産有高の適切な認識・把握になりえず、貨幣を媒介とした交換を円滑に進めることが困難という主体の都合、換言すれば交換の容易化・促進という実践目的に媒介された対象の論理の再編成になってもいるわけである。

ただし、留意すべきは、財産有高が貨幣価値量 (価格) を単位として認識・測定・記録計算されるとしても、単にそれだけのことであれば、それは本質的には物量としての財産有高を貨幣価値量としての金額で表現し直しているにすぎないことである。換言すれば、消費経済すなわち財産がなお有用性・効用 = 使用価値として消費手段にとどまっている限り、個別的諸財産の各有高であれそれらの総有高であれ、物量で表現しようが金額で表現しようが消費手段としての財産有高を表現するにとどまるからである。

それは家計 (家庭会計) においても財産を金額表現でき、また貨幣によって生活手段を購入 = 入手するにしても、人は貨幣そのものや金額そのものによって生活しているのではなく、衣食住を中心とした様々な消費 (生活) 手段としての諸財産の物量によって生活していることからわかるであろう。さらに、実際の製造現場で生産的に消費する素材について原単位という物量的消費量に基づく金額での原価計算等を行うが、製造そのものに貨幣 (金額) が素材 (原材料) として用いられることはなく、実際の製造そのものはあくまで様々な物理的素材としての生産手段 = 諸財産の物量によってなされるのと同じことである。

このように消費経済や、資本制生産には至らぬ段階での生産現場では、貨幣は交換を便利にし必要な財産を随時入手する手段、すなわち消費生活・経済を効率的に推進する手段であり、その

意味では貨幣自体もまた消費手段の一種にすぎないともいえる。したがってそこでは、財産総額や個別的諸財産の金額表示は、それらを交換対象とする場合以外は基本的に不要である。そして、消費生活・経済は入手した財産の交換を主目的するものではないから、そうした金額表示を常時必要とするような「実践目的」もとくに存在しないといえよう。

その意味で、この限りでの価値計算（価格計算）は本質的に物量計算と同じなのである。

4.3 資本価値計算

しかし、財産が資本に転化し価値増殖の運動を始めれば、今度は逆に、個別であれ総体であれ財産の物量としての有高ではなく、それらを資本として運用した結果、どれだけの価値増殖を実現したかという、総体・全体としての価値増殖の結果如何が最大の問題となる。そして、主体にとっての記録計算は、その増殖結果如何を的確に認識・把握できるもの（方法）であるかどうか最大の課題となる。

記録計算対象が財産から資本に転化するに伴い、資本の価値増殖結果の如何のみが問題という内容（属性・特性）、つまり「対象の論理」に規制されて、記録計算方法はもはや物量計算やそれと同じ次元の価値計算（価格計算）という形態にはとどまりえなくなる。

記録計算主体（端的には資本家）にとっても、財産の物量的有高の増減状況自体ではなく、それらを資本として活用したことによる資本価値の増殖結果如何（具体的には資本・利益の増減）の認識・把握が最も重要な目的となるから、主体の「実践目的」もまた資本価値増殖の結果如何を認識・測定・記録計算しうるもの（方法）を不可欠とすることになる。そしてそれは、複式簿記機構において主要簿によって記録計算される（ただし、主要簿とりわけ総勘定元帳においても個々の勘定における記録計算自体は本質的に物量計算で、資本勘定の成立により複式簿記システムとして体系化されてはじめて資本価値計算が可能になるといえよう 馬場 [1975] 118-119 頁参照）。資本価値計算においては、財産有高の記録計算それ自体よりも統一的・全体的な資本価値の増殖結果如何の認識・測定・記録計算こそが主要な「実践目的」だからである。

もっとも、価値増殖の状況如何、つまり効果的・効率的な価値増殖が追求・実現されるかどうかは - この段階では消費手段としての財産ではなく - 資本として活用される生産手段等の財産の管理・運用状況如何（適否）によって左右される。効果的・効率的な価値増殖には、資本として活用される財産の効果的・効率的な管理・運用が不可欠である。それは、実際には製造現場や販売場面等々における物理的諸財産の効果的・効率的運用によるから、その面では依然として物理的・実体的な財産管理が必要不可欠である。財産が消費手段から資本に転化しても物理的実体としての財産管理の必要性は変わらず、その面ではやはり物理的実体（実態）に即した物量計算が必要不可欠なのである。複式簿記機構において主要簿ではなく補助簿という、いわば「格下」の記録計算に位置づけられる（物量計算の一種の否定）としても、依然として物量計算が必要であるのは、物理的実体管理としての財産管理という「実践目的」の効果的達成が主要目的である資本価値増殖にとって不可欠だからである。

つまり資本価値計算においても、記録計算対象としての資本の価値増殖が主要・最大の課題・目的という内容（属性・特性）-「対象の論理」-と、その目的の達成度が、資本に転化しつつも依然として物理的実体として機能することにより価値増殖を可能ならしめる財産の管理運用如何によって左右されるという内容（属性・特性）-「対象の論理」-とが、記録計算主体の資本価値増殖認識とそのための方管理状況把握という「実践目的」に規制されて、個別的・部分的な物量計算形態を含む統一的・全体的な資本価値計算形態として現われている（物量計算の否定の否定）と見ることができよう。

以上のように、同じく記録計算対象（「何を」としての財産有高の認識という目的（「なぜ」「何のために」）であっても、「財産有高」の意味すなわち内容とその形式・形態をさらに特定（限定）しなければ特定の形式・形態を備えた記録計算方法（「どのように」）には到達しえないこととなる⁶⁾。それはまた「財産有高」という包括的表現に含まれる諸側面のうち、どのような側面についてどのように記録計算すれば主体の「実践目的」の追求・達成に資するのかを、より具体的に規定することを要するということである。

「財産有高」の「有（り）高」はとくに説明するまでもなく「現在あるだけの数量」（新村編 [2018] 104 頁）すなわち数量であるから、その認識・測定・記録計算には何よりもまず対象認識のための用語（名称ないし概念）と記録計算の単位が不可欠である。つまり、財産の有高 = 現在数量は記録計算対象であり、その認識・把握に基づく財産管理という実践目的には対象としての財産内容の認識・測定・記録計算を可能ならしめる形式としての用語（概念）と単位がなくてはならない。そして、その用語（概念）と単位の如何は認識・測定・計算対象たる財産そのもの、具体的には各種財産それぞれの内容（属性・特性）に応じてそれぞれにふさわしいもの（形式）として観念的に決めるしかないであろう。

ただし、そうした用語（概念）や単位は財産所有者それぞれの任意で決まるわけではない。とりわけ貨幣経済進展下では財産が交換対象となることは不可避であるが、交換が広範に問題なく行われるためには各種財産の内容（属性・特性）に応じた形式としての名称（用語）やそれら各々の単位についての共通認識が不可欠である。広範囲において共通認識が成立するためには、各種財産について誰から見ても妥当な、その意味で客観的な用語（名称）や単位が必要となるからである。

もちろん、馬場のいう「対象の論理」は単に用語（名称）や単位といった形式 - のみ - ではなく、むしろ記録計算対象のもつ法則性（端的には、個別資本の運動法則 = 循環過程）ともいべき内容（属性・特性）に主眼を置くものであろう。しかし、記録計算の方法という、それ自体はあくまで形式的なものの構成要素・要件については、ひとまず形式的な要素・要件を確認するこ

6) 「何を」「なぜ」「どのように」の表現については、工藤 [2015] の「まえがき」で「本書は『人は何を、なぜ、そしてどのように会計記録をおこなってきたのか』という問題意識をもってまとめたもの」との記述を参照したものである。

とが必要なのではあるまいか。

そして、それがまた馬場のいう「実践目的に媒介された対象の論理の再編成」という規定の意味内容に繋がるのではあるまいか。つまり、「会計の方法はその対象の論理を知り、その論理に従うのでなければ、その目的とするところにふさわしい記録計算の技術を確立することはできないはず」だからである。

とすれば、- 論理的に - 次に問題になるのは記録計算目的と記録計算対象との関係の、より具体的な規定である。

5. 会計対象と会計方法における潜在的段階と顕在的段階

- 物量計算から資本価値計算へ -

「財産有高」は既述のように個別的諸財産をそれぞれに応じた単位に基づく物量記録計算によって認識・把握することもできれば、それらを統一的な単位としての貨幣価値量計算（資本価値計算）によって認識・把握することもできる。主体の側から見れば、両者の違いはひとまず、「なぜ」「何のために」認識・把握するかという目的の相違にある。

つまり、物量計算では個別的諸財産の具体的管理（様々な財産の増減変化の認識・把握 財産管理計算）が主要目的であり、資本価値計算では資本としての財産全体の価値量の（増減変化を含む）認識・把握（個別資本運動の認識 = 統一的価値量の増減変化の認識・把握 資本利益計算）が主要目的といえよう。

個別的諸財産の具体的管理（財産管理計算）には物量計算が必要であるのに対し、統一的価値量増減変化の認識・把握（資本利益計算）には資本価値計算が必要ということである。すなわち記録計算主体の目的の如何（財産管理計算か資本価値計算か）によって記録計算の用語（概念）や単位、したがってまた財産全体としての加減算の可否等の記録計算形式（形態）- すなわち「どのように」- が異なるということである。

それはまた、同じく「財産有高の認識」を目的とするとしても、財産のどのような - 特定の - 内容（属性・特性）あるいは側面（形式・形態）の認識を目的として記録計算対象とするかによって記録計算の方法・形式（形態）が異なるということである。さらにいえば、財産そのものも消費手段としての財産から資本としての財産へと転化（変化・発展）するに応じてそのもつ内容（属性・特性）すなわち「対象の論理」を変化・発展させていくわけであるから、対象の論理そのものの歴史的発展に規定されて記録計算方法の形式・形態もまた歴史的に発展することにならざるをえないことである。

そして、その点であらためて検討すべきは、会計とは財産有高の記録計算であるとする規定と、会計とは個別資本運動の記録計算であるとする規定との関係である。換言すれば、2つの規定の関連（共通性・同一性）の側面と区別（差異性）の側面の検討である。

それはまた、財産と資本の意味を再度確認することでもあるが、むしろ財産と資本の異同関係

の再確認というべきであろう。つまり、財産と資本の同一性（共通性・関連）の側面と差異性（区別）の側面との意味である。

上述のように、しばしば会計とは財産有高の記録計算とされるが、会計（ここではもちろん、最も代表的な会計としての企業会計であるが）はまた個別資本運動（個別資本の循環過程）の記録計算ともいわれる⁷⁾。それゆえに、財産と資本の関係は記録計算の形式・形態すなわち方法成立の理解にとって重要な意味をもつと考えられるからである。

さて、財産と資本の関係について筆者は、方法論的認識として「潜在と顕在」という視点からの理解・規定・説明が可能かつ妥当と考えている。なお、別言すれば潜在的は可能的、顕在的は現実的ともいえよう。

資本は生産手段等の財貨すなわち財産を不可欠とするが、財産それ自体はただちに資本ではない。資本は - 貨幣資本、生産資本、流通資本、また商品資本などとして特殊化されるが - その具

7) たとえばマルクスは、周知のように『資本論』の「第2部 資本の流過程」「第6章 流通費」「第1節 純粋な流通費」の「2 簿記」において、「過程の調整や観念的な総括」（マルクス著、大内・細川監訳、岡崎訳 [1966] 165頁）という規定を示しつつ、資本制生産のもとでは下記のようにそれによって資本の運動が「確定され調整される」ことを述べている。

「資本は、その諸要素のなかでの統一体としては、過程を進行している価値としては、生産部面のなかにあると、流通部面の2つの段階のなかにあると、ただ観念的に計算貨幣の姿でさしあたりは商品生産者または資本家的商品生産者の頭のなか存在するだけである。この運動は、価格決定や商品価格の計算（価格計算）をも含む簿記によって、確定され調整される。」（マルクス著、大内・細川監訳、岡崎訳 [1966] 163-164頁）

さらに、より具体的には同書の「第1章 貨幣資本の循環」の「第4節 総循環」で下記のように述べている。

「貨幣資本の循環は、それがつねに前貸価値の増殖を含んでいるかぎりでは、やはりつねに産業資本の一般的な表現である。P...Pでは、資本の貨幣表現はただ生産諸要素の価格として、したがってただ計算貨幣で表わされた価値として現われるだけであって、帳簿のなかでこの形態で保持されるのである。」（マルクス著、大内・細川監訳、岡崎訳 [1966] 75頁）

また、馬場もマルクスのこうした説明を踏まえつつ、たとえば「簿記がその記録の対象として資本の循環過程を与えられたことによって、はじめて複式記録の体系を完成しえたものであるという論理は重要である」（馬場 [1975] 60頁）とし、「われわれは、会計学の研究対象は会計的方法であること、また企業会計の記録計算の対象は個別資本の運動（循環）であることを明らかにしてきた」（同前、99頁）と述べている。

なお、それ以前に木村和三郎は「昭和5年度の講義以来『簿記とは企業における財産および資本の増減変化を記録計算するものである』という慣用的表現をかなぐりすてて、『簿記とは企業における個別資本の循環運動を記録計算し、もってその損益の結果を明らかにするものである』という自身の命題をとり、従来の理論体系とはかなりの径庭ある説明をはじめて今日に至っている。・・・論文を通じて承知している中西（寅雄 - 引用者補）教授および畠中福一氏の理論の立て方も卑見もともに、『簿記は企業における個別資本の循環運動を記録計算するものである』という点においては一致をみていると推察する」として、中西寅雄、畑中福一らとともに自身も簿記（ここでは会計と実質的に同義とみなす）の記録計算対象が企業における個別資本の循環運動であることを強調している（木村 [1972] 110頁。その初出論文は1932年）。

これらの引用部分ではもちろん、必ずしも「会計」の表現は用いられていないが、ここでの議論としては基本的かつ実質的に「簿記」や「帳簿」を会計と読み替えることにとくに問題はないであろう。

体的諸形態（諸姿態）としては資金（貨幣）、施設・設備（建物・機械・車両等）、様々な素材（原材料・部品等）、およびそれらによって作り出された財貨（製品・商品等）すなわち生産・流通手段として機能する財産（＝経営資源）を必要とする。しかし、諸財産が単にそれぞれの用途に応じて機能させられるだけではなんら新たな価値（剰余価値）を生み出すこと、すなわち価値増殖することを保障するものではないから資本ではない。

そもそも「資本の歴史的存在条件は、商品・貨幣流通があればそこにあるというものではけっしてない。資本は、生産手段や生活手段の所持者が市場で自分の労働力の売り手としての自由な労働者に出会うときにはじめて発生する」（マルクス著、大内・細川監訳、岡崎訳 [1965] 223頁）。「資本は物ではなく、一定の、社会的な、一定の歴史的な社会構成体に属する生産関係であって、この関係がある物で表わされてこの物に一つの独自の社会的性格を与えるのである。資本は、物質的な生産された生産手段の合計ではない。資本というのは、資本に転化した生産手段のことであって、生産手段それ自体が資本でないことは、金銀それ自体が貨幣でないのと同様である」（マルクス著、大内・細川監訳、岡崎訳 [1967] 1044頁）。

その意味で、生産手段（＝経営資源）等の財産はあくまで潜在的（＝可能的）に資本たりうる（＝資本に転化しうる）にすぎない。ただし、それは「たんに考えられうるというだけの抽象的可能性とは異なり、現実化しうる実在的可能性」（岩佐 [1991] 116頁）である。それは、一定の諸条件等のもとで、すなわち「生産手段や生活手段の所持者が市場で自分の労働力の売り手としての自由な労働者に出会うときにはじめて」資本として実現（現実化）しうるものである。

財産が資本となるのは、それが統一的財産として価値増殖（剰余価値の取得）を追求しうる関係（生産関係）などの条件下に置かれる場合であり、それが資本として顕在化（＝現実化）することである。それは、「諸条件の全体としての前提された現実性の内に、潜在的な内的現実性として含まれて」いた「実在的可能性が実現したものにほかならない」（岩佐 [1991] 116頁）。すなわち財産は、「一定の諸条件のうちみずからの可能性を見だし、諸条件を活動の素材として利用し、その結果、活動の所産として産出されるものであるとともに、それ自体また他の事柄のための諸条件となりうるもの」（岩佐 [1991] 116-117頁）として資本になるといえる（後述参照）。

そして、資本は物ではなく物質的な生産手段の合計ではないならば、様々な生産手段の物量（増減含む）としての記録計算それ自体は - ただちには - 資本の増減（価値増殖）、換言すれば個別資本運動の記録計算たりえないこととなる⁸⁾。

8) もちろん、経済学的な意味での資本価値増減の記録計算を無条件に会計（学）としての資本と利益（ないし損益）の計算すなわち資本利益計算（資本価値計算）に置き換えることができないことはいうまでもない。資本価値の増減、換言すれば個別資本の運動が対象といっても、それは具体的形態としては生産手段等経営諸資源すなわち（企業）財産の姿態転換過程として現われ、会計（学）的には資産、負債、純資産、収益、費用、利益、損失などの会計諸概念（会計用語）で表現される諸取引として表されるものである。ただし、この点については、ここではひとまずさておく。

財産有高それ自体の認識・把握のための記録計算は生産手段として機能する経営諸資源＝個別的諸財産それぞれの物量記録計算，あるいはそれらを貨幣金額として共通的に評価し加減算する意味での，あくまで物量記録計算の一形態としての価値計算（価格計算）にとどまる．記録計算対象が資本たりえない段階では，諸財産が増加してもそれはなお資本としての価値増殖たりえず，穀物種子の生育による穀物量増加や家畜の繁殖による頭（匹）数増加，あるいは金銀その他の財貨や農工具，さらには機械等々の購入などによる増加などという個別的諸財産自体の数量的増加であり，剰余価値増加としての利潤（利益）ではないから，（会計概念としても）資本と利益の記録計算とはなりえない．すなわち記録計算対象が資本（元本）となり価値増殖によって利潤（ひいては会計概念としての利益）を生み出すものとならなければ，その記録計算は資本利益計算（資本価値計算）となりえないのである．

記録計算が資本利益計算（資本価値計算）となりうるのは，その対象が個別資本運動となり，記録計算対象としては - 会計主体の観念において - 資本と利益（会計概念としての資本取引という意味での資本と損益取引という意味での利益）の形態を採って現われる段階に至ってはじめて可能なことなのである．そして，その意味で記録計算方法もまた，財産それ自体が対象であり富・消費手段としての財産の管理（計算）が目的である限り（＝段階）では本質的に物量記録計算（あるいはその一形態である価格計算としての価値計算）にとどまり，資本価値計算（資本利益計算）としてはあくまで潜在的に可能性（潜在的可能性）をもつにとどまらざるをえないのである．

ただし，繰り返しになるが，このように記録計算の対象である財産が潜在的・可能的に資本たりうることは，その記録計算方法としての物量計算もまた，潜在的・可能的に資本価値計算（資本利益計算）たりうることを示唆するものといえよう⁹⁾．

9) こうした認識と軌を一にするか否かは不明であるが，馬場は次のように述べている．

「価値計算は数量計算の中にその端緒（出発点）をもっていたと考えねばならない．数量計算の方式のなかに突然，外部から価値計算という異質物がおしこめられたものではないのである。」（馬場 [1975] 110 頁）

「端緒」には「終結」が対応するが，その理解について筆者が注目してきたものの1つに工学者である石谷清幹の研究があり，とくに下記の記述に留意している．

「すべて歴史的科学にあっては，端緒の問題は終結の問題である．端緒の問題を提起する要因は最も本質的な要因であり，中期末期にいたってはじめて作用するような抹消的要因ではない．ゆえに端緒のごきを科学的に説明することは技術史の大切な課題ではあるまいか．もちろん終結の問題も同時に端緒の問題であり，その過程が終端にまで到達して端緒の要因に含まれた可能性が全部実現した上でなければ端緒の問題を完全に解決することはできない．技術のように全人類史を通じて進歩をつけ（原文ママ - 引用者），現に飛躍的に発展しつつある事物においては，新しい進歩がある毎に端緒の問題はまた新しく提起される必然性を有し，誰かある天才が一度徹底的に解析すればすべての端緒の問題は解決済みとなり，その後は端緒について新しい問題は発生し得ないというようなことはあり得ない。」（石谷 [1955] 31-32 頁）．なお，この論文の内容は一部，表現上の修正を施して石谷の著書に収録されている（石谷 [1977] 196-197 頁）．

筆者は，会計が既述のように「会計的方法または会計技術として現われる」とされることに照らし，

財産それ自体の有高の記録計算は物量としての財産の内容に応じた諸用語（名称）と諸単位，したがってまたそれら諸用語・諸単位に基づく諸財産それぞれの個別的記録計算という形式に規定されて物量計算の形態を採る。しかし財産が資本に転化すれば，記録計算の形式（諸用語・概念や単位，記録計算手続・手順等）も，部分的には個別的諸財産の物量計算を含みつつも，主要には資本としての統一的価値増殖という内容を反映して貨幣価値という統一的単位，したがってまた貨幣価値量の加減算を可能とする形式に規定された資本価値計算へと発展する。それは記録計算対象の内容の変化・発展を反映する記録計算形態の - 歴史的 - 発展であるから，対象そのものの潜在的・可能的形態から顕在的・現実的形態への転化・発展の，記録計算方法における反映として理解することができるのである。

既述のように，歴史的には会計の計算は物量計算に始まり，貨幣経済が発達した段階になって価値（金額）計算が加わったと説明されている。この説明をそのまま受け入れるかどうかは別として，財産に関する物量計算が貨幣経済進展下で（価格計算としての）価値計算に発展し，さらに資本の成立とともに資本価値計算（資本利益計算）に発展したという基本的な歴史的経緯自体は否定すべくもないであろう。

そして，資本価値計算は物量計算やその一形態である（価格計算としての）価値計算を単に否定しそれらとはまったく別個のものになったのではなく，それらを財産管理計算として内に含んで発展（いわゆる止揚または揚棄）したものであるから，いわば「終結」としての資本価値計算（「事柄」）はその「端緒」においては物量計算（ここでは「事柄」）として生成・成立し，貨幣の出現と貨幣経済の進展（「条件」）を受けて価格計算としての価値計算に，さらに自由な労働力の出現等に表される資本主義的生産関係の成立（「条件」）のもとで資本家による価値増殖への営み（「活動」）を得て，財産管理計算としてすでに存在していた物量計算（ここでは「条件」）をうちに取り込みつつ資本価値増殖を統一的貨幣単位によって記録計算しうる資本価値計算（資本利益計算）として基本的に完成したと見ることはできるのではあるまいか。

ヘーゲル著（松村訳 [1978]）『小論理学（下）』では以下のように述べられている。

「条件 (Bedingung), 事柄 (Sache), 活動 (Tätigkeit) という三つのモメントのうち，

a 条件は (イ) あらかじめ指定されているものである。・・・ (ロ) 諸条件は受動的であり，事柄のために材料として使用され，かくして事柄の内容へはいつていく。それらはまたこの内容に適合しており，内容の規定全体をすでにそのうちに含んでいる。

b 事柄も同じく (イ) あらかじめ指定されているものである。・・・指定されたものとしては，まだ内的なものであり，可能なものにすぎないが，先行するものとしては，それだけで独立の内容である。(ロ) 事柄は諸条件を使用することによって外へあらわれる。すなわち諸条件と対応しあう内容諸規定を実現する。したがって事柄は内容諸規定によって自己を

いわゆる「技術論論争」に関わって石谷の上記論文および石谷 [1959] をとくに注目・参照してきた (足立 [1979] 171-172, 175 頁. 足立 [1983]) 111 頁).

事柄として示すとともに、また諸条件から出現するものである。

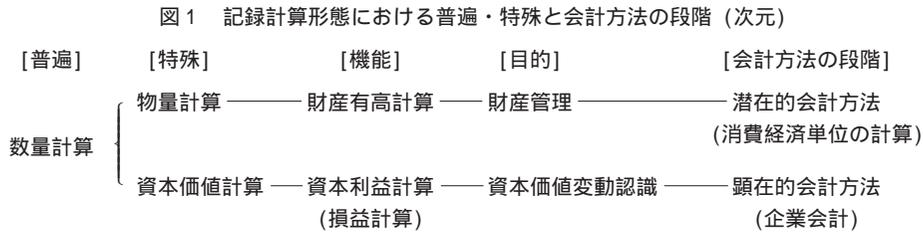
c 活動 (Tätigkeit) も (イ) 同じく独立に存在するが、しかもまた諸条件および事柄のうち、その可能性を持っている。(ロ) それは諸条件を事柄へ移し、また事柄を諸条件へ移す運動である。否むしろ、そのうちに事柄が即自的に存在している諸条件から事柄のみを取り出し、そして諸条件が持っている存在を揚棄することによって、事柄に存在を与える運動である。」(101-102 頁、傍点原文)

このヘーゲル『小論理学(下)』からの引用部分で、「条件」を「自由な労働力(賃労働)の出現・存在等」、「事柄」を「資本」、「活動」を「資本の担い手としての資本家(人間)の活動」に置き換えると、以下のような「読み替え」が可能ではないかと考えられる。すなわち、「条件は、事柄のために材料として使用され、かくして事柄の内容へはいつていく」は、自由な労働力の出現・存在等の条件は「資本のための材料として使用され、かくしてその条件自体が資本の一部となっていく」、「事柄は諸条件を使用することによって外へあらわれる」は、「資本は自由な労働力の存在等の条件を使用することによって顕在化する(外へあらわれる)」、また「すなわち諸条件と対応しあう内容諸規定を実現する」は「賃労働等の条件と対応して資本としてのあり方(ありよう)を現実化する」、活動「は諸条件を事柄へ移し、また事柄を諸条件へ移す運動である」は「資本の担い手としての資本家の行為(活動)は賃労働の出現・存在を資本の要素とし、また資本の運動を展開することによって賃労働という条件をさらに生み出していく」である。

さらに加えて、「条件」を(会計計算としての)資本価値計算に先立って存在している物量計算(普遍概念としては数量計算)、「事柄」を資本価値計算、「活動」を個別資本運動(循環)と置き換えれば、以下のような「読み替え」が可能ではないかと考えられる。すなわち、「(数量計算の一特殊形態としての)物量計算は資本価値計算のために材料として使用され、かくして物量計算自体が資本価値計算の一部となっていく」、「資本価値計算は物量計算、普遍的には数量計算の形態を使用することによってその一特殊形態としての資本価値計算として顕在化する」、また「物量計算(普遍的には数量計算)の形態に対応しあう一特殊形態としての資本価値計算として現実化する」、「個別資本運動は(資本価値計算に先立って存在している)物量計算を資本価値計算へ移し、「価値計算としての財産管理計算」を含む新たな次元の)物量計算をさらに生み出していく」である。

それはまさに、会計方法の潜在的形態(可能性としての会計方法)としての物量計算から、会計方法の顕在的形態としての資本価値計算(現実性としての会計計算)への発展を意味するものといえるのであるまいか。そして、このことはまた、物量計算は完成された会計方法としてはなお実現(顕在化=現実化)するに至らぬ段階にあることを意味するのであり、物量計算をも - ただちに - 「広義の会計方法」あるいは「会計方法の一特殊形態」と捉えることがはたして論理的・概念的に適切であるかどうかあらためて検討すべきことを示唆するものともいえるであろう。

以上のような筆者の認識をあえて単純化して図示すれば、図1のごとくである。



(注) ここでの「計算」はすべて「記録計算」のことである。物量計算としての財産有高計算には貨幣価値による財産有高の記録計算（価格計算としての価値計算）を含む。

「潜在」とは「表面に現れず、ひそみかかっていること」であり、「顕在」は「はっきりあらわれて存在すること」である（新村編 [2018] 939, 1660 頁）。その意味で潜在は潜み隠れているものの「在る」こととはいえる。しかし顕在化していないというのは、潜在段階では事物の内容自体が未熟・未確立・未完成であるためにその内容が人間の観念に反映して現れる際に採る形式・形態もなお未熟・未確立・未完成にとどまるということである。またそれゆえに、その段階の事物は「実在的」ではあってもなお「可能性」とどまるのである¹⁰⁾。

対して顕在は、事物の内容自体の成熟・確立に伴ってそれに応じた形式・形態を確立するに至ることであり、形式・形態が確立するがゆえにその事物として「はっきりあらわれて存在する」わけである。すなわち現にあるもの＝現実性に転化しているわけであり、したがってまた、人間（会計主体）の観念にもそのようなものとして反映するわけである。それはまさに、既述のように「諸条件の全体としての前提された現実性の内に、潜在的な内的現実性として含まれて」いた「実在的可能性が実現したものにほかならない」（岩佐 [1991] 116 頁）。

そして、このように潜在的な実現可能性が顕在的な現実性として顕現することが発展である。「ヘーゲルにとって、発展とは、自己発展として、まだ即自的で可能的なものにとどまっている自己の本来あるべき姿が顕現され、現実化していく過程」であり、「発展は、即自的なものの顕現であるかぎり、たんに『他になる』変化とは区別される」（太田 [1991] 74-75 頁）。その意味で、物量計算が資本価値計算に発展するのは、たんに「他のもの」に変化するということではない。しかし、両者はただちに同じものではないという意味では同一視・同等視できない。つまり、事物は潜在段階では内容・形式（形態）ともに未熟・未確立・未完成であり、あくまで可能性にとどまるがゆえに、顕在段階に至り現実性として実在する事物と同一視・同等視はできないということである。

10) おたまじゃくしは潜在的にはかえる（蛙）であるが、現実的にはなお（完成した）かえるではない。『広辞苑 第七版』ではおたまじゃくしは「カエルの幼生」とはされるものの、かえるとは異なる概念説明がなされている（新村編 [2018] 419, 501 頁）。それぞれの内容と形態が異なるからであろう。

それゆえにまた、事物のこの2つの段階の関連（共通性）と区別（差異性）については、潜在と顕在の概念によって理解・規定・説明することが可能かつ妥当と考えられるのである。

このような意味において筆者は、物量計算を「広義の会計（の一種）」、「会計の一特殊形態」として規定することにはなお疑義を禁じえない。それはたしかに会計と無縁ではないが、あくまで潜在的（可能的）に会計たりうるもの（会計に発展・転化しうるもの）ではあっても、未だ会計として顕在化（現実化）するには至らぬ段階にあるものであり、概念論としての論理的次元においても未だ会計の一種・一特殊形態とは規定しえないものと考えられるからである。それは、マルクスの「生産一般にあてはまる諸規定が分離されなければならないというのは、まさに、統一性・・・のために本質的な相違が忘れられないようにするためである」（マルクス著、杉本訳 [1966] 271 頁）¹¹⁾ という指摘にも沿うものと考えられる。

- 11) 「・・・生産一般は一つの抽象ではあるが、しかし、それが共通なものを現実に明瞭にし、固定し、したがってわれわれのために反復の労を省いてくれるかぎりでは、一つの合理的な抽象である。しかしながら、この一般的なもの、すなわち比較によって取り出された共通なものは、それ自身、一つの幾重にも組み立てられたものであり、いろいろな規定に分かれていくものである。そのうちのいくつかのものは、どの時代にもあるものである。他のものは、いくつかの時代に共通なものである。[いくつかの] 規定は、最近の時代にも最古の時代にも共通であろう。それなしにはどんな生産も考えられないであろう。しかし、最も発達した言語が種々の法則や規定を最も発達していない言語と共通にもっているとしても、それが発達しているという点は、まさにこの一般的なものや共通的なものとの相違にあるのである。生産一般にあてはまる諸規定が分離されなければならないというのは、まさに、統一性 - それは主体である人類と客体である自然とが同じだということからもすでに生じてくる - のために本質的な相違が忘れられないようにするためである。これを忘れるところに、たとえば、既存の社会的諸関係の永続性と調和とを証明する現代の経済学者たちのいっさいの知恵があるのである。たとえば、・・・資本は、とりわけ、生産用具でもあり、過去の客体化された労働でもある。だから、資本は、一つの永久的な自然関係である、と、すなわち、もしも私がまさにこの特殊なものを、『生産用具』、『積み重ねられた労働』をはじめて資本にするこの特殊なものを、見落とすならば、そういうことになるのである。」（マルクス著、杉本訳 [1966] 271-272 頁。傍点原文）

「要約すれば次のようになる。すべての生産段階に共通な諸規定があって、それらは思考によって一般的な規定として固定される。しかし、すべての生産の一般的な条件と言われるものは、このような抽象的な契機以外のなものでもないのであって、これによっては現実の歴史的生産段階はけっして把握されてはいないのである。」（マルクス著、杉本訳 [1966] 276 頁。傍点原文）。

また、これはヘーゲルやマルクスが「抽象的普遍」を批判的に捉え、それに対置した「具体的普遍」に関わるものである。

「一般的意味・・・『普遍（一般）』は常識的には、諸事物に共通する性質、つまり《抽象的普遍 (abstrakte Allgemeinheit)》といわれるものであるが、ヘーゲルの普遍は具体的普遍なのである。」（島崎 [1991] 127-128 頁）

「普遍から特殊へ ヘーゲルの《具体的普遍 (konkrete Allgemeinheit)》とは、特殊・個別を捨象した抽象的普遍ではなく、かえってそれを内包しており、みずからを特殊化して、その結果、具体的なものを産出する力をもったものである・・・」（島崎 [1991] 128 頁）

「真のカテゴリーは現実の分析を通じて抽出され彫琢される具体的普遍であり、だからこそ自然や社会の諸事象の解明にさいして有効な方法的武器たりうる、というマルクスの考え」（マルクス・カテゴリー事典編集委員会編 [1998] 39 頁）。

筆者は冒頭に挙げた拙著で、会計の概念規定に関わってこれらを参照した（足立 [2018] 51, 191, 200, 202, 206, 208 頁）。

それは、繰り返しになるが財産はただちに資本ではないことも基本的に共通する。またマルクスのいう「生産手段それ自体が資本でないことは、金銀それ自体が貨幣でないのと同様である」ことも共通すると思われる。つまり、財産は資本制の生産関係のもとに置かれ価値増殖を追求するものとなった場合には資本たりうるし、また物理的形態を採っていても資本の性格をもつ財産として、資本価値計算の一環としての財産管理計算の対象たりうるが、そうした生産関係にないもとでは財産はあくまで消費手段（消費生活・経済のための生産手段含め）あるいは単なる交換手段にすぎず、資本たりえないのと同じではあるまいか。

このような意味において筆者は、資本価値計算の一環としての位置に置かれた物量計算（財産管理計算）は会計計算・会計方法たりうるが、そこから遊離した物量計算は会計計算・会計方法たりえないと考えるものである。より具体的には、複式簿記機構の一環としての位置にある補助簿等における物量記録計算情報は会計情報であり管理会計情報たりうるが、それから離れた物量情報は会計情報としての管理会計情報たりえないということである。

筆者が本稿冒頭に挙げた拙著で繰り返し、複式簿記機構をベースとする「(ヴァッターのいう)会計システム」の枠内にある情報は会計情報と規定しうるが、そうではない情報は論理的・概念的に会計情報としての管理会計情報とは規定しえないことを強調したこと、にもかかわらず現代管理会計論の少なからぬ部分において - ASOBAT (American Accounting Association [1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*) の影響もあって - 経済的・財務的な数量的・計量的情報ならどのようなものでも管理会計情報として会計情報たりうるかのような議論がなされることに「再考」を促したことは、このような認識に基づくものであることをあらためて指摘しておきたい。

なお、このような方法的認識との関連で、本稿で「歴史的には会計の計算は物量計算に始まり、貨幣経済が発達した段階になって価値（金額）計算が加わったと説明されている。この説明をそのまま受け入れるかどうかは別として、財産に関する物量計算が貨幣経済進展下で（価格計算としての）価値計算に発展し、さらに資本の成立とともに資本価値計算（資本利益計算）に発展したという基本的な歴史的経緯自体は否定すべくもない」と既述した点について、あらためて触れておきたい。筆者は基本的な歴史的事実として財産に関する物量計算が資本に関する資本価値計算に先行した記録計算形態であることを認めつつも、両者をいずれも会計計算・会計方法の各特殊形態として同等に対置または並置することに疑義を覚えている。すなわち前者はあくまで潜在的・可能的に会計たりうるにすぎず会計計算・方法として現実化していないが、後者の顕在的会計たる資本価値計算において、その一環として位置づけられるに至ってはじめて物量計算も会計計算・方法の一環たりうると認識している。そして、そのような理解については、マルクスの下記の指摘を念頭に置いている。

「それだから、経済学的諸範疇を、それらが歴史的に規定的範疇だった順序にしたがって配列することは、実行もできないし、まちがいであろう。むしろ、諸範疇の順序は、それらが近代ブルジョア社会で互いにもっている関係によって規定されているのであって、この関係は、諸範疇の自然的順序として現われるものや歴史的発展の順序に対応するものとは、まさに逆である。ここで問題にされるものは、経済学的諸関係がいろいろな社会形態の継起のなかで歴史的に占める関係ではない。・・・問題は、近代ブルジョア社会のなかでのこれら諸関係の編制なのである。」（マルクス著、杉本訳 [1966] 304-305 頁）

6. 結び

本稿では、「会計とは何か」という基本問題を検討するうえで、ひとまず会計が数量計算（＝数量的記録計算）の一種・一特殊形態であることは誰もが認めるであろう「疑いようのない事実」として前提しつつも、概念論的には会計＝数量計算という抽象的な普遍概念のみでは会計以外の様々な数量的記録計算をも会計に含めかねないことになり、不適切とした。そのうえで、数量計算には基本的に物量計算と価値計算があり、価値計算には本質的には物量計算にとどまる価値計算（価格計算）と個別資本運動＝資本価値の増殖過程を記録計算する資本価値計算（資本利益計算）とがあることを前提したうえで、数量計算の特殊形態である物量計算と資本価値計算とはいずれもが会計としての記録計算といえるのか、それとも数量計算ないし記録計算という普遍概念レベルでは共通性（同一性・関連）が認められても、会計としての記録計算という特殊レベルでは両者には共通性は認められず、会計と非会計として差異性（非同一性・区別）のあるものなのかを問題にした。

その際、「会計方法の潜在的段階と顕在的段階」という捉え方を念頭に置いていた。それは拙著『アメリカ管理原価会計史 - 管理会計の潜在的展開過程 -』（1996年）における方法論的認識のベースを成すもので、「いわゆる管理会計」すなわち標準原価計算と予算統制を二大基軸とする、名実ともに管理会計（方法）としての基本的成立を見る以前の、いわば会計的管理において用いられた会計（方法）をどのように認識・規定すべきかという問題解明への手がかりとしたものである。すなわち、それも管理会計（方法）なのか、それともなお管理会計（方法）には至らぬ会計（方法）なのか、換言すれば標準原価計算と予算統制という管理会計（方法）の二大基軸成立以前の経営管理に活用された会計（方法）と、二大基軸成立後の名実ともに管理会計とされる会計（方法）との関係をどのように認識すべきか、という問題を追究・解明するうえでの方法論的認識のベースであり、また結論的認識でもあった。

その結論をごく簡潔に言えば、管理会計の二大基軸成立以前の会計においては管理会計としての内容・形式（形態）はなお未確立で、管理会計として顕在化＝現実化するに至らぬという意味で潜在的な管理会計（あるいは管理会計の潜在的展開過程）と規定すべきものであること、二大基軸成立以後において管理会計としての内容・形式（形態）が確立され管理会計として顕在化＝現実化したという意味で顕在的管理会計（あるいは管理会計の顕在的展開過程）と規定すべきであること、である。

そして、そのような方法論的認識に基づく規定によって、二大基軸成立以前の（いわば管理的）会計と以後の管理会計との同一性・共通性（関連）の面と差異性（区別）の面との、論理的・概念論的に整合性ある説明が可能になるとするものである（足立 [1996] 「第 部 潜在的な管理会計論序説 - 本書の課題と方法 - 」参照）。

最後に、本稿でとくに強調したかった点を再確認すれば以下のごとくである。

第1に、会計方法（会計としての記録計算方法）たりうるかどうかはまず、記録計算の主体や対象の如何によって直接に決まるのではなく、記録計算の方法それ自体の形式・形態如何によって決まることである。対象の内容が主体の意識に反映（表現）する際には何らかの形式を媒介とするが、それが記録計算の方法として現れる際の形式・形態の如何が、会計方法と規定しうるかどうかを識別するうえで重要な意味をもつことになるのではないかという点である。換言すれば、会計は数量（的記録）計算の一特殊形態であるが、数量（的記録）計算の特殊形態のすべて（ここでは主に物量計算を含意）が会計なのではなく、会計であるかどうかは数量（的記録）計算が - 会計方法または非会計方法という - 方法として特定の形式・形態を有するに至る、すなわち特殊化される場合のその特殊性の内容如何によるのではないかということである。さらにいえば、記録計算の方法を構成する要素自体（端的には対象についての用語ないし概念と記録計算の単位および記録計算の手順・手続等）がその方法を会計方法たらしめるものとして特殊化されたものであるかどうかということである。

第2に、その点に照らせば、物量計算それ自体はあくまで個別的諸財産の有高を記録計算しうるにとどまり、統一的財産集団が資本として価値増殖する過程を記録計算する資本価値計算（資本利益計算）とは記録計算方法の形式・形態を異にする意味で質的に異なるものであって、会計計算として成立・確立したものではない点でなお会計方法とはいえないことである。物量計算は複式簿記機構の補助簿等に見られるように会計計算・方法を構成しうる要素ではあるものの、会計計算・方法の特定部分自体がただちに会計計算・方法ではないのは、財産それ自体がただちに資本ではないのと同様であるまいか。物量計算は複式簿記機構をベースとし「(ヴァッターのいう) 会計システム」の枠内にある場合には資本価値計算、したがってまた会計計算・会計方法の一環としての物量計算たりうるが、そうした有機的關係のもとにない物量計算は会計計算・方法の一種・一形態とはいえないということである。

また、それにもかかわらず、本稿冒頭で述べたように、現代管理会計論の少なからぬ部分で、経済的・財務的な数量的情報でありさえすればただちに会計情報としての管理会計情報たりうるかのような議論がなされている傾向は、論理的・概念論的視点から見て「再考」を要することである。

第3に、ただし財産それ自体は未だ資本ではないが潜在的に資本であり、経営資源として現われる財産という、資本の構成要素なくして資本は成立（顕在化・現実化）しえず運動しえないことに照らせば、物量計算は会計方法の潜在的形態、資本価値計算は会計方法の顕在的形態と捉えることが可能であることである。潜在的は可能的の意味でもあり、顕在化するすなわち現実化していないという意味で物量計算それ自体はなお会計方法の一特殊形態とはいえないが、潜在的には会計方法として顕在化しうる可能性を孕んでいることである。

なお、念のためにいえば、財産が潜在的に資本たりうることはまた、次のことを意味する。すなわち物量計算が会計の潜在的形態たりうるのは、それが財産を記録計算対象とする場合であって、物量計算一般が会計の潜在的形態たりうるわけではないことである。

そして、結びの一環として付言すれば、そのように認識することによって、物量計算と資本価値計算との関係について、単に「会計か非会計か」（「会計でなければ非会計」）という形式論理（学）的認識のレベルにとどまるのではなく、両者間の共通性・同一性（関連）と差異性（区別）との整合性ある理解、したがってまた両者間の歴史的・論理的な発展関係の適切な認識が可能になるのではないかということである。

引用・参考文献

- 足立 浩 [1979] 「アメリカ会計・原価計算実践史概観」『長崎総合科学大学紀要』第 20 巻第 2 号, 151-175 頁.
- 足立 浩 [1983] 「原価計算技術論 - 会計技術論序説 - 」『長崎総合科学大学紀要』第 24 巻第 1 号, 105-120 頁.
- 足立 浩 [1984] 「原価計算史研究の技術論的方法」松本 剛・西村 明編著『会計学の方法』ミネルヴァ書房, 156-174 頁.
- 足立 浩 [1996] 『アメリカ管理原価会計史 - 管理会計の潜在的展開過程 - 』晃洋書房.
- 足立 浩 [2018] 『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.
- 安藤英義 [2007] 「会計」安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎 [編集代表] 『会計学大辞典 - 第五版 - 』中央経済社, 118-119 頁.
- 石谷清幹 [1955] 「技術発達の根本要因と技術史の時代区分」『科学史研究』第 35 号, 28-38 頁.
- 石谷清幹 [1959] 「技術における内的発達法則について」『科学史研究』第 52 号, 16-23 頁.
- 石谷清幹 [1977] 『工学概論 (増補版)』機械工学大系 53, コロナ社.
- 石川純治 [2015] 「構造と歴史 - 会計史研究の一視点 - 」『会計史学会年報』第 33 号, 41-61 頁.
- 岩佐 茂 [1991] 「可能性 - 現実性 Möglichkeit - Wirklichkeit」岩佐 茂・島崎 隆・高田 純編『ヘーゲル用語事典』未来社, 115-117 頁.
- 岩田 巖 [1956] 『利潤計算原理』同文館出版.
- 太田信二 [1991] 「発展 Entwicklung」岩佐 茂・島崎 隆・高田 純編『ヘーゲル用語事典』未来社, 74-76 頁.
- 岡部孝好 [2007] 「会計」神戸大学会計学研究室編『第六版 会計学辞典』同文館出版, 88 頁.
- 小栗崇資 [2014] 『株式会社会計の基本構造』中央経済社.
- 小栗崇資 [2019] 「会計における物量計算と価値計算の構造 - マルクスの視点から見る会計認識 - 」『駒澤大学経済学論集』第 50 巻第 3 号, 57-90 頁.
- 木村和三郎 [1972] 『科学としての会計学 (下)』有斐閣.
- 工藤栄一郎 [2015] 『会計記録の研究』中央経済社.
- 島崎 隆 [1991] 「普遍 - 特殊 - 個別 Allgemeinheit-Besonderheit-Einzelheit」岩佐 茂・島崎 隆・高田 純編 [1991] 『ヘーゲル用語事典』未来社, 127-130 頁.
- 新村 出編 [2018] 『広辞苑 第七版』岩波書店.
- 馬場克三 [1975] 『会計理論の基本問題』森山書店.
- ヘーゲル, G. W. F. 著, 松村一人訳 [1978] 『小論理学 (下)』岩波書店 (第 27 刷改版).
- マルクス, K. 著, 大内兵衛・細川嘉六監訳, 岡崎次郎訳 [1965] 『資本論』 a, 『マルクス=エンゲルス全集』第 23 巻第 1 分冊, 大月書店.
- マルクス, K. 著, 大内兵衛・細川嘉六監訳, 岡崎次郎訳 [1966] 『資本論』 , 『マルクス=エンゲルス全集』第 24 巻, 大月書店.
- マルクス, K. 著, 杉本俊朗訳 [1966] 『[新訳] 経済学批判』大月書店.
- マルクス, K. 著, 大内兵衛・細川嘉六監訳, 岡崎次郎訳 [1967] 『資本論』 b, 『マルクス=エンゲルス全集』第 25 巻第 2 分冊, 大月書店.
- マルクス・カテゴリー事典編集委員会編 [1998] 『マルクス・カテゴリー事典』青木書店.
- 森 宏一編 [1995] 『哲学辞典 [新装版]』青木書店.
- 森田哲彌 [1996] 「会計」森田哲彌・岡本 清・中村 忠 [編集代表] 『会計学大辞典 第四版』中央経済社, 93-94 頁.