

# ラディカル会計学の一視点

—— Tinker の政治経済学的会計観 ——

由 井 敏 範

## はじめに

歴史的発展プロセスを辿ってみるまでもなく、会計学と経済学は、密接な関連を有していると考えられる。会計問題が経済活動の測定とそのデータ＝情報の伝達に集約されるのに対して、経済学では、こうして伝達される経済活動の情報に基づいた理論モデルの構築が主要問題である。したがって、会計学と経済学は、同一の対象（経済活動）を異なる観点から研究するという意味で、相互に「補完的な学問である」（Whittington [7] p.197）とすることができる。例えば、正統派経済学の代表者 Samuelson は、会計学の必要性について次の点を指摘している。「(1)すべての貸借対照表は資産の評価に依存するのであって、この評価の問題こそ…資本および利子理論の基礎的課題のひとつをなしている。(2)国民所得統計は…売上高、費用等々の会計学的数字をもとにしている。(3)…会計学上の費用の数字は価格決定にさいして重要な役割を果たす」([2] p.214)。また、会計学の領域における経済理論の多大なる影響も周知の通りである。

こうした旧来の両学問の補完性の主張の裏には、会計は専ら経済活動の測定・伝達に関与し、そこで伝達される情報は、実体的経済活動には何ら影響を及ぼさないという意味で中立的である、という暗黙の了解があったように思う。そしてこのことが、一般に(時にはアカウントでさえ)、経済学に比して会計学の相対的地位を低く評価しがちな根強い傾向の存在する有力な原因であったといってよいであろう。

しかしながら、会計の機能を上記の意味で中立的だと考えることは必ずし

も適切であるとはいえない。提供される情報如何で情報利用者の意思決定は異なるものとなり、したがって実体的経済活動に影響が及び得るからである。このような認識が、近年、種々の会計学文献で顕示され始めてきた。その好例が、情報利用者志向から情報作成者志向への関心の転換である<sup>1)</sup>。この転換の基底にあるのは、提供する情報内容の操作によって、情報作成者が情報利用者を意図的にコントロールし得る可能性の存在の重視である。すなわち、情報作成者は情報伝達を通じて特定の個人または集団の利益に資するように行動するかもしれないのであり、これは、会計の利害中立性を想定して専ら利用者の情報ニーズに焦点をあてる従来の利用者志向の分析には明らかに欠落していた重要な視点である。

こうした情報伝達ないしは経済主体間のコンフリクトに着目する、新たな視点に立脚した研究動向の延長線上に位置づけられ得るのが、Tinker によって精力的に展開されてきた議論である。その主張は極めてラディカルである。彼によれば、会計は「簿記の技術的職人」ではなく、社会的コンフリクトの「調停者」(arbiter) もしくは「裁定者」(adjudicator) であり、会計の根本的問題点は、この社会的な調停・裁定機能の十全な作動が、特定の価値論＝限界主義の影響によって阻害されているところにある。かかる問題意識はある意味で新鮮であり、現在の会計的諸問題の考察にあたって重要な論点を含んでいると思われる。

そこで以下では、この Tinker の議論を特徴づけている、限界主義(新古典派) 経済学と古典派政治経済学との対比の視角に従って、彼の主張の本質的内容を紹介し、その含意を検討することにしたい。

## I 問題の所在——会計と価値論——

「価値論」(value theory) の意味は論者によって必ずしも一様ではないが、Tinker はこれを「経済的交換条件が、相異なる社会システムに於て如何に決

---

注 1) 情報作成者志向の議論については、酒巻 [9]、高寺 [10] 参照。

定されるか、に関する理論」([5] p. 82) と定義する。この意味での価値論は、経済的使用価値の移転としての広義の経済的交換取引を基礎として成立している。ここに、広義の経済的交換取引とは、「人間の福祉に影響する能力の移転」([5] p. 82) を意味しており、いわゆる外部性 (externality) をも含んでいる。一方、会計は、交換条件を測定・評価して当事者にその情報を提供することによって、交換(すなわち意思決定)の遂行を補助する。したがって、会計は謂わば「交換を促進する情報商品」([5] p. 84) であるといえるが、同時に、交換=意思決定の遂行に関与することによって所得分配を決定することになる。その意味で、会計は「所得および富——経済的な生活必需品——の生産と分配に関する社会的コンフリクトを調停する」([5] p. 84) といってよい。「会計実務は、社会的コンフリクトを解決する手段であり、社会成員 (social constituencies) 間の交換条件評価の方途であり、社会的選択の調停・評価・判定のための制度的メカニズムである」([5] p. 81)。会計は、従来の社会的な利害中立性に象徴されるような名目的・消極的なものではなく、意思決定プロセスを介して実体的経済活動に影響する積極的な役割を担っているといえる。

こうして、会計と価値論は、経済的交換プロセスという共通の場を通して同一の関心・性格を共有している。両者は共に社会的・経済的諸条件に規定された歴史的産物であり、そのようなものとして宗教・慣習・法律等々と密接に関連している。但し、ここでいう価値論が広義の経済的交換取引全てを扱うのに対して、会計が取り扱うのはその「部分集合」にすぎない。これは外部性が会計の射程から外れていることを考えてみれば明らかである。その根本原因は、「現代の会計——ひいては現代の会計実務——が、ある特定の価値論：限界主義経済理論によって圧倒的に影響されてきた」([5] p. 82) ところにある。会計が社会的コンフリクトの調停者の役割を十全に果たするためには、それは、全ての経済的交換取引を包含するものでなければならないであろう。とすれば、限界主義に立脚して経済的交換取引の「部分集合」のみを扱う現行会計は、もはや十分なものとはいえない。代替的会計の構築が必要

である。そして、この代替的会計は、経済的交換取引の全部集合を扱う価値論（古典派政治経済学の価値論）に基づくアプローチによって初めて、現行会計の望ましい代替物となり得る。これが Tinker の基本認識である。

このように、会計を社会的・歴史的産物と捉え、マクロ的観点から、社会環境の変化に伴って会計もまた変化すべしとする彼の立場は、近年盛んに論議されている「法人社会会計」(corporate social accounting)あるいは「公共利益会計」(public interest accounting)——そこでは、外部性の問題が重要視され、現在の利益概念に変わる社会的指標の必要性が主張されている——の関心と揆を一にするものである。けれども、会計を価値論との係わりで捉え、そこから代替的会計の必要性を導出する彼のアプローチはユニークであり、特筆に値する。このアプローチは、会計学と経済学との密接なる関係に基礎を置いているとはいえ、限界主義に偏った従来の学際的アプローチとは全く異なる問題関心を内蔵しているのである。

では、ここにいう限界主義とは何か。それは古典派政治経済学(の価値論)に比して如何なる難点を有しているのか。次に、この点に関する彼の説明を追ってみよう。

## II 2つの価値論——古典派政治経済学 vs. 限界主義——

Tinker は、価値概念の歴史的変化プロセス、すなわち社会変化と価値概念の変化の相互関係の記述にかなりのスペースを費やしている（[5] [6]）。それによれば、価値論の主要な流れは、次図に示される如くである<sup>2)</sup>。

みられるように、唯物史観に依拠した彼の考察は、公正価格 (just price) に代表されるキャノニストの価値論や重商主義の価値論にも及んでいる。これは、価値論が（それ故、会計が）特定の社会的・経済的諸条件に規定された

---

2) 図. 1 には、明らかにケインジアンの流れが欠落している。この点は経済学や経済学史の立場からは問題になるであろうが、ここでは Tinker の説明に従うこととし、古典派政治経済学と限界主義との 2 分法に係わる問題は全て考慮外に置く。

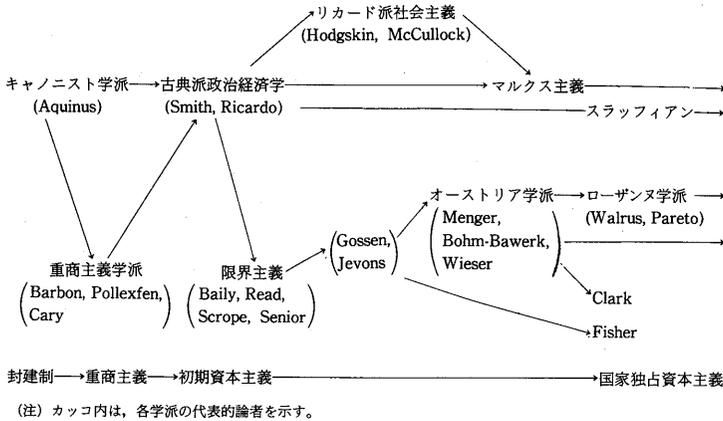


図. 1

歴史的産物にほかならないことを示すうえで有意義であろうが、われわれの当面の関心は資本主義における価値論にある。そこで改めて図. 1 をみると、資本主義の価値論の流れは、大きく2つの潮流に分かたれている。1つは、Smith, Ricardo, Marx 等に代表される古典派政治経済学の流れであり、スラフフィアンもこれに含まれる。いま1つは、限界主義の流れである。限界主義は、図ではその起源が Bailey にまで遡って表示されているが、ここでは、19世紀後半のいわゆる限界革命によって誕生したとされる新古典派経済理論をイメージすればよい。

周知のように、古典派政治経済学の価値論は労働価値説であり、Smith, Ricardo を経て Marx に至って定式化された労働価値説は、商品の価値を、それに体化された労働量によって説明するところから投下労働価値説と呼ばれる。この労働価値説の最大の特徴は、商品の交換価値=交換比率をそれに体化された社会的必要労働の視点から説明することによって、等価交換の外形に潜む「不等価交換関係」=資本主義的搾取の存在を理論的に明らかにしたことにある。等価交換を理念とする資本主義経済システムは、実は、自己の労働の成果の一部しか受け取り得ない労働者と他人の労働の成果を利潤として

取得する資本家との間の「不等価交換」を基礎として成立しているのだということ、こうした認識を通して、市場経済の表面的関係だけでなくそれを支える社会的・政治的基盤を射程に含み、所得や権力の分配構造の分析に対して開かれているところに、古典派政治経済学のメリットがある。政治経済学と称される所以である。Tinkerが、全ての経済的交換取引を包括し得ると考え、社会的利害のコンフリクトに係わる今日の会計的諸問題を解決し得る可能性をみるのは、古典派政治経済学のこのような社会的・政治的視点である。

一方、限界主義の価値論は効用価値説である。労働価値説に対抗して登場したこの価値論は最終財に関する消費者の主観的選好＝効用に基づいており、その結果、経済的関心はマクロの問題から個人の行動に焦点をあてるミクロの問題に移ることになる。しかも、そこでの個人は、社会的・階級的性格を剥ぎ取られ、効用極大化を志向して行動する合理的経済人である。と同時に、限界主義の登場は、「政治経済学から主として『政治学』と『社会学』を取り去ることによって、経済学のアジェンダから多くの社会政策問題を排除する試み」([5] p. 159)でもある。考察範囲を市場交換に限定することによって、政治経済学は単なる経済学に墮するのである。したがって、限界主義は所得分配に関する説明力に乏しい。Tinker流に言えば、ケーキの大きさは説明できても、それが如何に分配されるかを説明できないのである。前記の図に示されている「あらゆる価値論のうちで、限界主義は、社会的富の分配に関するコンフリクトの問題を扱うのに最も不適切である」([5] p. 165)。

こうして、古典派政治経済学と限界主義の価値論の基本的相違は、社会的・政治的射程の有無にあるといえる。そのため、Tinkerは前者を社会的価値論、後者を私的ないし個人主義的価値論と性格付ける。この相違はまた、資本概念の相違としても表現されている。資本概念は2つの次元で捉えることができる。1つは「(物的)生産用具」としての資本、いま1つは「社会組織の中での人と人との関係」([3] p. 153)としての資本(いわゆる資本関係)である。前者はいわば「経済的生産諸力」を、後者は「社会的生産諸関係」を表しているといつてよいが、古典派政治経済学が両次元の資本概念を識別する

のに対して、限界主義理論が対象とするのは前者のみである。そして、この資本概念の相違は、当然のことながら、利潤概念の相違をもたらす。古典派政治経済学においては、利潤は剰余生産物の資本家への分配分であり、利潤率の決定は資本主義的搾取の存在を基礎とする社会的・政治的分析によって説明されるのに対して、限界主義における利潤の扱いは対照的である。生産諸力に焦点をあてる限界主義にあつては、その主要な関心は生産関数分析に象徴される物的投入—産出プロセスの経済的効率であり、利潤はこの経済的効率の指標であると考えられるとともに、利潤率の決定は、物的生産要素としての資本の限界生産力によって説明されるのである。

Tinker の挙げる両価値論の相違は、以上の点だけでなく分析手法やモデルの数量測定（限界量か総計量か）等々多岐にわたっているが、小論ではそれらの全てを紹介することはできないし、総花的に列挙することが妥当であるとも思われない。ここでは、両者の基本的相違が社会的・政治的視点の有無にあり、かかる視点を欠いているところに限界主義のまさに限界が存することを確認するに止めて、次に、このような限界＝難点を有する限界主義の会計学への影響をみよう。

### III 限界主義と会計

会計理論、したがってまた会計実務への限界主義の影響は多大である。その影響は殆どの会計領域に及んでいるといっても過言ではない。Tinker は、こうした影響の基調を、会計思想史に流れる2つの強調点にみる。

第1に、法的個人としての法人を含む個人主義 (individualism) の強調である。これによって、階級の一員としての個人や階級的コンフリクトにおける会計の役割についての認識は閉ざされる。所有と経営の分離を認めない単純な個人主義は言うに及ばず、それを認める場合であっても、企業実体概念を使用することによって謂わば企業単位の個人主義が貫かれるとすれば同様の結果が招来され、実体内のコンフリクトは不問に付されることになるという。

したがって、この意味での個人主義は、企業実体を前提する全ての議論——例えば、Fisher-Hicks 流の利益概念や資本維持概念など——に広く浸透していると考えられる。

第 2 の強調点は、客観性 (objectivity) と独立性 (independence)——利害中立性——の尊重である。これは、「価値に係わる『主観的』問題を回避して、会計データを『客観的な』市場価格に限定する」([6] p.188) 傾向として現われる。客観性基準が会計情報の基本的な質的特徴として重視されてきたのは周知の通りである。その結果、アカウントントは「無害な歴史家」であり、期待形成や意思決定、したがって（階級内および階級間の）所得分配への影響に対する責任を持たない、との観念が形成されてきた。このような誤った観念を打破することこそ、Tinker の限界主義批判の意図にほかならない。

これらの強調点に関連して限界主義の様々な影響が検出されるのであるが<sup>3)</sup>、ここでは、その中で Tinker が特に力説している経済的利益概念とエイジェンシー理論を取り挙げて、限界主義の会計への影響に関する彼の主張をみておこう。

まず、経済的利益概念について。これは Hicks の個人所得の概念に依拠した利益概念であり、ある個人が「1 週間のうちに消費し得て、しかもなお週末における彼の経済状態が週初におけると同一であることを期待しうるような最大額」(Hicks [1] p.249) で定義される Hicks の個人所得概念を、実体としての企業に適用したものである。すなわち、経済的利益とは、企業の「経済状態」を表すと考えられる、キャッシュ・フローをもたらず元本としての資本の期間増分にほかならない。既にみたように、ここには企業実体を単位とする形を変えた個人主義が認められるが、問題はそれだけではない。この場合、資本は、将来流入すると期待される正味キャッシュ・フローの割引現在価値で評価される。Tinker によれば、この現在価値計算は、限界主義において異質な資本財の評価に用いられるのと同じ方法である。ところが、生産関数分析による限界主義分配論にみられるように、「現在価値計算に必要

---

3) 例えば、実証主義的偏向やパレート最適に基づく福祉概念など。

な割引率を仮定するにあたっては、最初から、何らかの所得分配も仮定されている」〔5〕p.162)。つまり、賃金率と利子率＝利潤率を用いる限界主義分配論は、分配率を規定する変数によって所得分配を説明している。また、計算の基礎となる期待正味キャッシュ・フローと割引率が主観的測定値であるばかりでなく、限界主義実証分析で択一的に仮定されてきた2つの割引率——プライム・レートと内部収益率——も妥当性を欠いている。プライム・レートが使用される場合にはその時点での市場均衡が証明なくして仮定されているし、内部収益率には複数解の存在という決定的難点がある。このように、種々の難点を有するにもかかわらず、限界主義に基づく現在価値計算は、経済的利益のみならずリース価値の評価、年金計算、経済的減価償却、管理会計における投資評価法＝現在価値法等、種々の会計領域で援用されている。とりわけ、取替原価会計の提唱者が、経済的利益を理想的利益概念とみなし、時間を通じて経済的利益が取替原価利益に収束するであろうことを根拠に自己の主張を正当化する時、限界主義の悪しき影響が顕著に見い出される。

次に、エイジェンシー理論について。エイジェンシー関係は依頼人 (principal) と代理人 (agent) との意思決定に関する権限の委譲関係を意味しており、これは現代社会では普遍的にみられる関係であるが、会計において特に問題となるのは、株主 (依頼人) と経営者 (代理人) とのエイジェンシー関係である。この場合問題は、代理人である経営者が依頼人たる株主の利益に合致するように行動するとは限らないということ、すなわち株主と経営者の間のコンフリクトの存在である。そこで、経営者の行動を監視するための情報コスト等のコストを勘案しながら、ボーナス制度や経営者の労働市場の存在等の金銭的・非金銭的インセンティブを導入することによって、経営者をはじめ各経済主体が自己の効用を極大化するように行動するとの仮定の下で、株主の利益に合致した経営者行動を理論的に根拠づけようとする理論的枠組が案出されてきた。これがエイジェンシー理論である<sup>4)</sup>。Tinker は、この理論の

4) 経済学におけるエイジェンシー理論の批判としては、株主・経営者・従業員の集団  
(次頁脚注へ続く)

会計学への援用を、「競争的利害集団の市場が競争的個人の市場に取って代わり、効用計算は法人取引費用にまで拡張されてきたが、基本的な限界主義の諸仮定は依然として疑問視されていない」〔5〕p. 110〕今日の会計理論の現状の典型例とみなし、その論拠として、エイジェンシー理論に關説した諸論稿で暗黙裡に置かれている限界主義的諸仮定を列挙している<sup>5)</sup>。その仮定とは、

- ① 現代の財務報告の主要な（おそらく唯一の）理論的根拠ならびに目的は、資本市場に役立つことである。
- ② 競争的市場の諸力は全ての利害者集団を保護すると期待され得る（そして、全ての利害者集団がその〔市場の諸力が作動する〕プロセスにおいて表されている）。
- ③ 各利害者集団のメンバーは、等しく、情報を処理し、経営者の（同質的な）効用関数を識別し得る。
- ④ 政府だけが強制力を有する。
- ⑤ 全ての行動は経済的合理性によって動機づけられる。
- ⑥ 公共利益の議論は、常に、私的利益を隠蔽するための覆である。

の6点である。

以上の Tinker の主張は全面的に首肯され得るものではない。例えば、経済的利益概念についていえば、消費者が将来消費より現在消費を選好するという基本前提をくつがえさない限り割引計算は不可避であるし、新古典派マクロ分配論批判をそのまま経済的利益概念に適用することにも問題があろう。また、エイジェンシー理論を援用する議論の全てが上記の仮定に依拠している訳ではない。しかしながら、主観確率や基数的効用関数等々の数学的概念やツールを用いて利害中立的な装いをまもってはいるものの、社会的・政治的視点の欠如の故に所得分配をめぐるコンフリクトを分析し得ないという限界主義の根本的難点は今日においても依然として解消されておらず、こうし

---

的結合から形成される「企業に特有な資源」の存在を根拠に、エイジェンシー理論における個人主義を指摘する青木〔8〕がある。だが、Tinker の観点からすれば、これもまた広義の個人主義にほかならないといえよう。

5) Tinker〔5〕pp. 110—111.

た限界主義の難点が、経済的利益概念やエイジェンシー理論の議論等に関連して、会計の種々の領域で再生産されているという彼の指摘は明快であるといつてよい。

では、このような会計の現状を打開するにはどうすればよいのか。Tinkerは疎外の観点から代替的会計システムにアプローチしている。最後に、この代替的システムの概略をみておくことにしよう。

#### IV 代替的会計システムの展望

これまでの考察から、代替的会計が古典派政治経済学の価値論に基づくものであろうことは容易に予想されることである。この古典派政治経済学の代表的論者の価値論を各々検討することによって、Tinkerは、Smithを蓄積論者 (accumulationist)、Ricardoを分配論者 (distributionist) と規定し、さらに、古典派価値論の完成形態をMarxの価値論に見出したうえで、Marxを疎外論者 (alienationist) と規定する。Marx価値論の(したがって、古典派価値論の) 鍵概念を疎外にみるのである。その結果、代替的会計システムの展望は疎外論を基礎としてなされることになる。

Tinkerによれば、疎外とは一般に「制御不可能な状態」([5] p.170)であり、発生原因により人類学的疎外 (anthropological alienation) と社会的疎外 (social alienation) に類別される。前者は自然に対する人間の闘争(自然と人間との物質代謝) に関係して生じるもので、生産技術の発展とともに減少する。技術進歩と富の蓄積を至上目的とする限界主義者やアカウントに最も馴染深いのがこの疎外である。一方、後者は階級間の闘争に関連して生じる疎外であり、特定の社会構造に起因するあらゆる剝奪・疎遠形態を包含する。社会的・政治的視点を欠く限界主義においては、この意味での疎外は射程外に置かれることになる。また、前者はMarxの初期の著作に、後者は後期の著作にみられるという。

Tinkerはこれら二様の疎外の各々をさらに2つのレベルの疎外に分類し、

次図のような疎外の階層構造を提示する<sup>6)</sup>。

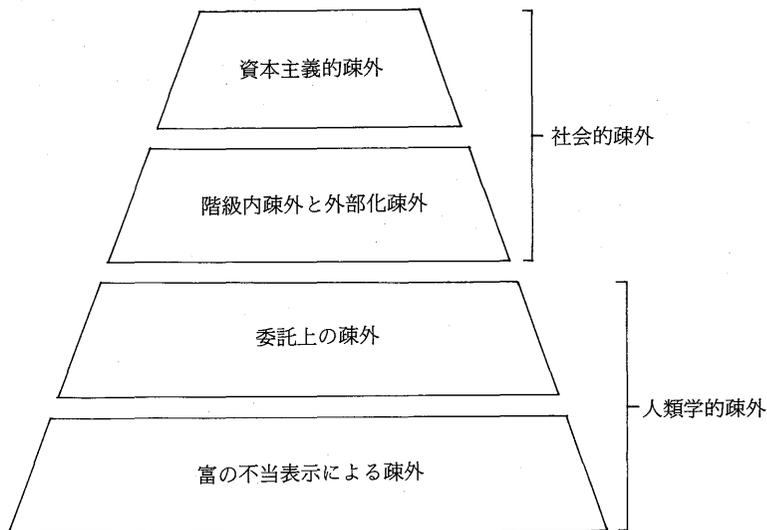


図. 2

最下位に位する富の不当表示による疎外 (wealth misspecification alienation)は、企業の「真の」経済的価値の不当表示に基づく疎外であり、誤った情報による資源配分ミスを招来するものである。この種の疎外を回避するためには将来に関する完全予見を必要とする。

次に、委託上の疎外 (fiduciary alienation)とは、委託関係（これは前出の「エイジェンシー関係と同義と考えてよい）によって所有者が資源のコントロールをなし得なくなる状態であり、株主と経営者との関係に限らず、経営者

6) Tinker [4] と [5] では、委託上の疎外と富の不当表示による疎外の序列が逆転している。図. 2 は [4] p. 150 の図を参考にして作成したものであるが、疎外の序列は [5] に従って修正している。また、後掲の図. 3 も事情は同じであり、図の形式は [4]、疎外と会計システムの序列については [5] に従っている。なお、こうした序列の逆転の理由についての Tinker の説明は見あたらない。

に資源の支配権を譲渡した人々と経営者との委託関係一般にみられる。伝統的会計 (conventional accounting) は、経営者の業績を報告しその行動のモニタリングに資することによって、この疎外の解消に役立つ。

階級内疎外 (intra-class alienation) は、株主集団内部の競争から生じる疎外であり、内部株主が内部者としての情報優位によって外部株主の富を収奪する場合がこれにあたる。伝統的会計では、実体概念が用いられるため、こうした実体内部のコンフリクトは無視される。また、外部化疎外 (externalized alienation) は、市場外取引の故に企業の利益計算には算入されないが、他の社会成員の福祉に多大な影響を与えるような企業ビヘイビアの副次効果——いわゆる外部性——から生じる疎外である。これもまた階級内疎外と同様、伝統的会計における実体概念によりその認識が阻害される。

最高位レベルに示されている資本主義的疎外 (capitalist alienation) は、社会システムとしての資本主義を特徴づける構造的不平等を認識することによって初めて明らかになる疎外である。

Tinker の代替的会計システム構想の特徴は、こうした疎外の階層構造に、疎外の識別能力の異なる会計システムの階層構造を対置するところにある。この関係を図示したものが図.3である。

みられるように、委託上の疎外には受託責任会計として特徴づけられる伝統的会計が対応するが、これについては多言を要しない。

そこで、まず限界主義実体会計 (marginalist entity accounting) について。これは伝統的会計が提供し得ない「真の」経済的価値の測度を、現在価値計算や実体概念等の限界主義的手法を用いて提供する会計システムであり、ここでは、限界主義価値概念が理論的理想とされ、現行の会計実務はこの理想に近づくべきものか、ないしはその最良の近似であるとされる。

次に、社会成員会計 (social constituency accounting) について。この会計システムは社会的コンフリクトを認めるように限界主義実体会計を拡張したもので、企業内および企業と他の利害集団間のコンフリクトを認識する。したがって、階級内疎外と外部化疎外が新たにこの会計システムの下で認識

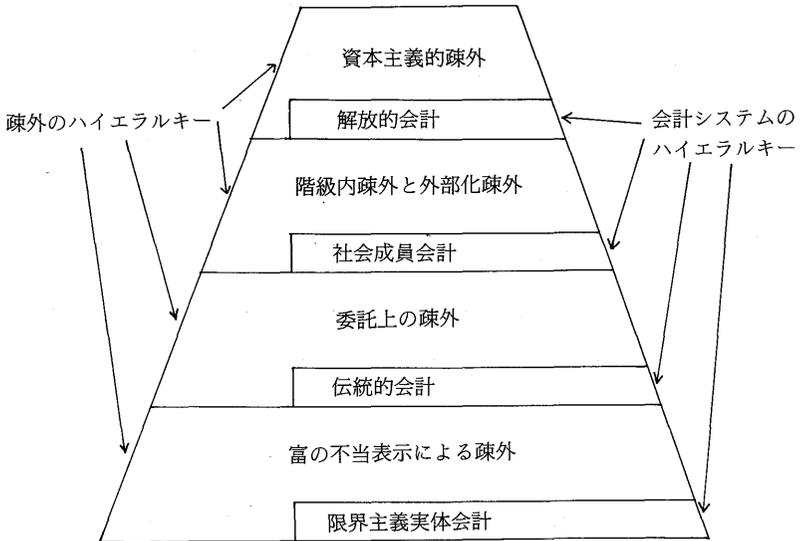


図. 3

されることになる。しかし、限界主義的思考に基づいているために外部性概念は主観的かつ恣意的であり、それゆえ疎外概念があいまいである点に難点を有している。

最後に、解放的会計 (emancipatory accounting) であるが、これは、「資本主義についての疎外の諸効果を認識し得る情報システムを含んでおり、したがってこれまでみてきた他の会計システムに比べて資本主義的疎外の感知に有効である」([5] pp. 201-202)。この会計システムが最も望ましいものであることはいうまでもない。

以上の会計システムのうち、伝統的会計を除く3つの会計システムは「仮説的」なものにすぎないが、これらは「会計学が解決に努める疎外問題の性格を明らかにすることにわれわれの注意を向けるが故に」不可欠であり、図. 3は「疎外に対する感応度の観点から、代替的会計システムが提供する改良

の度合を説明するのに役立つであろう」([5]p.177),というのがTinkerの基本的考え方である。但し、ここで示されているのは彼の代替的会計システムに関する大まかな展望にすぎない。その着想自体は興味深いが、最良の会計システムと考えられる解放的会計システムの具体的内容が示されていない以上、われわれはその適否を判断するわけにはいかない。

## V Tinker 説の含意

以上みてきたTinkerの所説は、マクロの所得分配をめぐる輩出してきている会計的諸問題の根源を会計への限界主義の排他的影響に求め、マクロ会計領域の現在の混迷状況が限界主義における社会的・政治的視点の欠如の故に不可避であることを価値論に基づいて論証したうえで、限界主義の影響を克服する代替的会計システムを展望しようとするものである。私見によれば、こうした彼の分析から導出される重要な論点は次の2点である。

第1に、会計は社会的イデオロギーの一部であるということ。すなわち、会計は一定の社会的・経済的諸条件に規定された歴史的産物であり、そのようなものとして生成・発展し得るということ。Tinkerが会計と価値論にみる共通性はまさにこの点であり、会計が特定のイデオロギー＝限界主義の影響により特定の利害者集団の支配手段と化していることこそ、彼の主要な問題関心である。この会計のイデオロギー性は意思決定プロセスを介しての会計の実体的経済活動のコントロール能力を根拠としているが、これは、情報操作を通じて情報作成者が情報利用者をコントロールし得る点に注目する最近の動向と同一の発想である。この点は会計理論の今後の展開上示唆的である。

第2に、利益指標の不適性の問題である。Tinkerの観点からすれば、経済的富の蓄積の指標としての利益概念は、外部性の存在を考慮することなく定義されており、またケーキの大きさを福祉の度合を表示しようとするものであって、ケーキの大きさだけでなくその分配の仕方をも問題にする場合には、業績指標として不適切である。利益は分配問題を扱い得ない限界主義的概念

の最たるものとされ、この不適性は利益測定の改善によっては解消され得ないとされるのである。外部性の存在が広く認識されるに伴い、社会会計の領域では、従来の利益概念はマクロの業績指標としての妥当性を欠くとして、マクロ的観点から定義される社会的利益概念の構築に努力が傾注されてきているが<sup>7)</sup>、こうした状況も Tinker からみれば社会成員会計システムのレベルでしかなく、適切な業績指標の構築は疎外概念によらなければ不可能であると判断されることであろう。

小論で採り挙げた Tinker の分析において大きなウェイトを占めているのは限界主義に対する痛烈な批判であるが、この批判自体は何ら目新しいものではなく、極めてイデオロジカルであり、いわば定型化された批判であるといつてよい。しかも、個々の批判は必ずしも適切であるとはいえない。特に、上記の利益の不適性については、限界主義的概念を批判するあまり利益概念一般の妥当性までも否定しているかのような印象を与えている点に問題を残している。彼が基本的に依拠する Marx にあっても利益（利潤）概念は外部性の存在を考慮することなく定義されているが、その重要性は否定されるどころか強調して余りあるものである。Marx の場合、利益は単に資本家の分配分であるというだけではなく、資本家行動を説明する基準指標であり、資本主義のダイナミクスを解明するうえで不可欠の概念である。利益は意志決定プロセスにおける極めて重要な指標であり、それゆえ業績指標としても不可欠であると考えられる。外部性の存在によって、資本主義における利益概念の一般的妥当性まで否定することはできないであろう。むしろ、それは包括的利益概念の必要性を示唆しているように思われるのである。

また、代替的会計システムの構想に関しても、鍵概念とされている疎外概念と Marx 価値論との関係は、改めて理論的に検討される必要があるだろう。

このように、Tinker の論述には少なからず問題がある。とはいえ、会計学における限界主義の影響をこれほど明確に指摘したのは、筆者の知る限り、

---

7) これについては山上 [11] に詳細な紹介がある。

彼が初めてである。この点で、彼の一連の分析は一定の意義を認められてよいであろう。

## 引用文献

- [ 1 ] Hicks, J. R., *Value and Capital*, 2nd ed., Oxford, 1946. (安井・熊谷訳, 『価値と資本』岩波書店, 1951年)
- [ 2 ] Samuelson, P. A., *Economics*, 9th ed., McGraw-Hill, 1973. (都留訳, 『経済学』原書第9版 岩波書店, 1974年)
- [ 3 ] Tinker, A. M., "Towards a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 1, 1980.
- [ 4 ] ———, "Accounting for Unequal Exchange Wealth Accumulation Versus Wealth Appropriation," in A. M. Tinker ed., *Social Accounting for Corporations: Private Enterprise versus the Public Interest*, Manchester University Press, 1984.
- [ 5 ] ———, *Paper Prophets*, Praeger, 1985.
- [ 6 ] ———, B. D. Merino., and M. D. Neimark, "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7, No. 2, 1982.
- [ 7 ] Whittington, G., "Accounting and Economics," in B. Carsberg and T. Hope eds. *Current Issues in Accounting*, 2nd ed., Philip Allan, 1984.
- [ 8 ] 青木昌彦『現代の企業』岩波書店, 1984年。
- [ 9 ] 酒巻政章「米国における会計原則論の転換とその意味」, 『九州共立大学紀要』第19巻第2号, 1984年。
- [ 10 ] 高寺貞男「会計情報開示にたいする代替アプローチ」, 『会計』第129巻第2号, 1986年。
- [ 11 ] 山上達人『社会関連会計の展開』森山書店, 1986年。