

会計公準の再構築に向けた会計的所有の視座

関 根 慎 吾

1. 問題の所在

関根〔2024〕では、企業がリース契約によりその使用権を取得するリース資産を考察対象とし、企業が財（もしくはサービス）を「会計的に」所有するための条件を探っている。周知の通り、リース契約は、契約期間の終了後に所有権移転に関する取り決めがあろうとも、契約期間中に対象リース物件の所有権を使用する企業が有するわけではないため、通常はかかる物件を使用側企業が所有するとは言わない。したがって、リース契約を賃貸借取引と捉えるのはごく自然なことである。それにもかかわらず、リース契約によって使用権を入手したに過ぎないリース物件を、「会計的には」あたかも所有しているかのように、貸借対照表上に資産として開示することが求められるのは、「会計的に所有する」という表現が、日常的な「所有する」という言い回しと必ずしも一致しないことを示している。この事実を手がかりに、会計的所有とは何かを探ろうとした。そこで見出されたのは、会計的所有の先にある決済であり、そのために貨幣によって、似ていないもの同士を比較するという、会計の貨幣的表現の必然性であった（9-10 頁）。

このように、リース会計は、会計的所有が一般的な意味での所有から拡張された一例と捉えることができる一方で、所有対象の精緻化のプロセスと見ることもできる。本来であれば、所有する物件を独自に査定して定められるはずの耐用年数がリース期間とされたり、その残存価額がゼロとされたりするのは、リース資産が通常の購入や自家製造などで取得する場合とは異なり、当該物件の使用権に基づいて会計的に所有することを表現した結果と解釈できるからである。

ところで、リース契約、特にファイナンス・リース契約の対象となる物件は、企業が長期的に使用することを前提とする有形固定資産であることが一般的である。しかも、対象となる物件が使用側企業のためにカスタマイズされた、いわゆる一点物となるケースも多々ある。こうしたリース物件は、リース契約後にリース会社に返還されるとしても、リース会社が当該物件を一般的な消費財として、売買市場で売りに出すことを前提に扱うとは考えにくい。資本主義的市場経済は、あらゆる財産を市場で評価し、取引されうる資本へと転換させてしまう（むしろそうであるからこそ「市場の失敗」といった事態も生じる）とはいえ、特に生産財においては、その使用を通じて市場に流通させる消費財商品の価格にそのコストを転嫁することで投資の回収を図る。このような物件は、商品のように不特定多数に向けて市場に投下されるわけではないため、いわゆる「見えざる手」の市場原理が十分に機能するのかもしれない。むしろ、消費財と違って生産財は本来、市場取引の対象外であり、市場経済社会という社会の外部、すなわち私的領域に属していると考えられるべきかもしれない。

ここで改めて、資本主義的市場経済という現代経済社会、すなわち現代の企業活動の背景となる社会を振り返ってみると、そこには自由で民主的な秩序を前提としたコミュニティのグローバルな展開が、建前としては共通認識として現れてくる。ただ、そうした社会は自然発生的に成立するとは考えにくく、社会契約説や人類学は、ここにたどり着くまでの道のりをストーリー展開してきた。いずれが正しいかは問題ではなく（そもそもどれが正解かなど検証することも不可能であろう）、注目したいのは、いずれのストーリーにおいてもコミュニティ内での対話、すなわち「政治」プロセスが不可欠だということである。ここで「政治」とは、普段政治とはみなされないような、しかしながらその対話を通じて何らかの取り決めが合意され、その後はしかるべき範囲の人々の間にその合意について一定の強制力（多くの場合、何かをする「べき」という積極的な議論としてではなく、ある行為を禁止することで合意が守られやすくなるような、いわば消極的な強制力）を伴う一連の手続きを指すものと理解されたい。そしてその「政治」プロセスは、一部は「見えざる手」に代表される法則性にとって代わられることになるが、それでもその法則は社会全体を覆うことはできず、依然として政治プロセスが存続する領域はあることを、稲葉〔2017〕は『『市場』は完全競争に近づくことによって『政治』を無化する傾向を孕んではいるが、そのはるか手前においてはむしろ『政治』の基盤なのだ』（174頁）と述べている。

このように現代の市場経済を見渡してみると、「政治」の無化は、消費財を中心とした、会計報告の分類における流動資産が主な対象であることが想起される。というのも、こうした流動資産は、特に企業会計においてはそもそも、取得後比較的短期間のうちに市場で取引の決済手段として使用されるため、それを所有するという目的を考慮する必要がない。つまり、不特定多数を対象とした市場取引を律するのは、「見えざる手」のような法則であり、すでに当事者同士の「政治的」解決は念頭に置かれてはいないことになる。

それに対して、会計報告上は固定資産と分類される生産財は、企業によって所有される期間が存在し、またそれが取得当初から想定されている財産である。いずれ「政治」の無化がこうした財産の取引に到達することは、可能性としてはゼロではないにしても、いまだ実現の見通しは立っていない。そうなると、稲葉〔2017〕が述べるように、「そのはるか手前」にあって、むしろかかる市場は「政治」の基盤だということになる。もちろん、現代の市場経済は財産の所有に関して、徹頭徹尾このように単純に割り切れるものではないが、とりあえずはこのような基本的な構造を示しているとは言えそうである。

その上で、単純に割り切れない要素が何かといえば、それは貨幣の存在であろう。もし貨幣を単純に交換手段とみなすのであれば、貨幣の存在しない経済においては、「政治」が取引を成立させるために必須の要素となるであろう。すなわち、「政治」プロセスが完全に機能する経済においては、貨幣という財産は嗜好品としての価値以外にはその所有目的が存在しないことにもなりかねない。しかし一旦、貨幣が市場で受け取られるようになると、それは資本主義的市場において価値の貯蔵機能を有し、価値尺度としても受け入れられ、それゆえにあらゆる取引の決済手段としても機能するため、「政治」に代わって、双方向の対話というよりは、あ

るべき方向性を示し、その実現を目的として対象となる人々に一方的に指揮命令するという意味での「政策」を、それを提示できる主権者の存在さえあれば、所有物の商品化、すなわち生産財を中心とした耐久財の消費財化を容易にする。リース契約というのは、こうした文脈で耐久財の取得（または所有）を考えた時に、財産の消費貸借から貨幣による賃貸借への移行の延長線上にあって、対象となるリース物件について物理的な財を賃貸借するのではなく、その物件が提供する無形のサービス部分のみを対象物件から切り離し、使用権という時間的に規定された財産の、消耗（消費）されうる財産、すなわち消費財の消費貸借への再変換と考えることができる。そして、消費貸借として考えるのであるならば、それは消費財として「政治」の無化が可能になるように思われるのである。

会計的所有の確定プロセスは、今日の貨幣経済下の資本主義的市場経済では、外部から購入した場合でもリース契約による場合でも、取引によって合意された金額が明示されることから、ほとんどの場合において明確だと考えられがちである。しかしながら、会計的に何を所有しているのか、その結果として今後どのような成果を期待するのかという観点から会計報告を眺めてみると、そこには看過できない課題が浮き彫りになりつつあるように思われる。今日、会計の報告対象は、投資家への情報提供を目的として、拡張される傾向が顕著であり、それらの拡張された項目についての検証は十分になされているとは言えない。中でも、従業員その他の人的資源（資本？）をめぐる議論には、注視する必要があるであろう。

2. (法人) 企業と「政治」

企業会計原則は、その前文において設立目的として、日本の企業会計制度の不備を指摘し、「我が国企業の健全な進歩発展のためにも、社会全体の利益のためにも」（企業会計原則 前文－傍点は筆者）速やかな改善を訴えている。ここで着目したいのは、（企業）会計が企業の健全な進歩発展に資するとともに、社会に対しても利益となるという認識である。「社会」が何を指すのかは明確にされていないが、太平洋戦争敗戦後に確立した政治経済体制が今日なお維持されているとすれば、自由主義的で民主主義的な社会体制を前提としていると想定して良いであろう。日本国憲法であれば、基本的人権が保障され（第 11 条）、国民は法の下に平等であることが保障される（第 13 条）。つまり、現行の社会体制は、人間を平等に取り扱うことを特に重視している。

ところで、ここでの「法」とは何であろうか。日本国憲法を含む今日の先進諸国の政治体制においても、なおアクチュアリティを保つとされる社会契約論に言及する稲葉[2017]は、『理想の、あるべき人間像』、『人として正しい生き方』といったものが前面に出されていないのであれば、『より善い国家』、『あるべき、望ましい国家』を構想する際の基準や目標は…（中略）…そうしたあるがままの人間たちが、共存していくために必要とする共通のインフラストラクチャーを作り維持することこそが、想定される国家の機能の核心である」（22 頁）と述べている。そして、そのインフラストラクチャーとは何かと問われれば、「その中心は『各人の個別的・私的な利害の追求がお互いに衝突し合わないように境界付け、調整する仕組み』としての『法』

の確立である。…（中略）…人が生きていくために活用すべく、占有支配している、自分の身体以外の様々な物財や空間領域一つまりは『財産』もまたお互いにその安全を保障し、侵害しないこと。これら、人の身体生命の安全と、身体以外の財産の安全を互いに保障するルールを作って維持すること。これが『法』の中心」（23 頁）であると答えている。

こうした社会体制を背景に、今日の会計がそれと整合的に構築されなければならないのは言うまでもない。ただし、この時「企業」会計が直面する特有の課題は、『財産』を所有する直接の主体が自然人ではないが、その背後には紛れもない自然人がいる、ということである。つまり、自然人が所有できるものとできないものを、法的に規定されなくとも倫理的に区別することは容易であっても、所有する主体が自然人ではない場合に、同様に倫理的な価値観が適用できるのかという問題が浮上する。それが端的に表れるのが法人企業という存在であり、現代の自由主義国においては経済の実質的な担い手であるという事実であり、さらには「企業」会計の報告「主体」であるという点である。

稲葉〔2017〕は「そもそも人々の共同行為に他ならない『企業』が『株式会社』として市場で売り買いされるとは、一体どういうことか？」（63 頁）と慨嘆するが、その理由は、公的領域と私的領域の区別に独特な感覚で敏感なアレントを参照しながら、企業という市場で取引される生産物の元手として、本来ならば市場経済の外側に位置して私的領域を保持する役割を有する財産が、それ自体売買の対象となることで私的領域が曖昧になるのではないか、という問題意識にある。すなわち、自由で民主的な社会体制を旨とするリベラルな社会において、公と私の厳然たる区別とは私有財産制の維持であって、それが資本主義的貨幣経済の下では、意外なことに脆弱であるかもしれないとの指摘なのである。ここでの議論は「『社会』、『経済』にとって単なる『政策』、『行政』を超えた『政治』とは果たして何でありうるのか」（6 頁）に答えるようとするものであるから、政治の理論を扱うものではあるが、会計（学）にとっては必ずしも緊密とは一般的に認識されない「政治」という関心が株式会社という法人企業の文脈に現れるのであれば、それは決して看過できない。それでは、株式会社という法人企業の何が問題なのだろうか。

稲葉〔2005〕は、株式会社という存在の特筆すべき点を「会社をあくまで所有の対象となるものと考えながら、同時にそれを無限に細かく分割していくところです。会社という組織、物自体は分割しないまでも、その所有権自体は細かく分割します」（169 頁）と指摘している。こうすることで、共同で一つの事業に出資することを可能にする仕組みが株式なのだが、さらにそうして設立された株式会社を事業展開するにあたって効率化する目的で、会社自体を法人として、自然人である出資者とは別の法的人格を付与された存在が法人企業としての株式会社である。そして、この会社の株式を公開し、広く証券市場から出資者を募ることができれば株式の分散化は進み、株式を保有する出資者は誰一人として会社を運営する権利を確保できなくなれば、実質的に会社の運営を担うのは、株主から委託を受けた取締役会とその指揮下にある従業員たちということになる。つまり、このような大企業の場合、株主総会が株主たちにとっての公的な領域として「政治」の場であるというのは建前に過ぎない。本当の意味で「政治」

が機能するのは、むしろ本来の「政治」の場である株主総会から隔離された、株主たちにとっての私的領域であるはずの会社内部ということになる。つまり、かかる会社は私的領域が公的領域へと転換していくことになるのである。稲葉 [2017] はアレントに依りながら、「かくして資本主義は、土地や企業体を丸ごと売り買いの対象とすることによって、公と私の区別を確保するどころかむしろ弱らせ、溶解させ、それによって公的な政治と、真正な意味における『私』生活との双方を衰退させる」(63 頁) と述べている。

法人株式会社が公的な政治の場となるということは、一方で株主にとって株式は、一種の物権のようなものでしかなく、証券市場で「見えざる手」に導かれた価格決定システムによる政治の無化に帰結する消費財のようなものとなり得る。他方、会社は耐久財を確実に保有しており、その所有権を法的には株主が保有しているはずだが、それを自由に処分する権利を確保する株主はほぼ存在しないという状態は、多くの公開会社で見られる現象であろう。そこで法人企業が物理的な財産の所有権を有する主体として、経営遂行上の権利を行使することができる。そうすると、経営の運営権を有さない株主は、法人企業という「人」に対して具体的に何ごとかを求める権利としての「債権」を有するだけの存在と言えそうである。

岩井 [2009] は、こうした法人株式会社の「二重の所有関係」こそが、株式会社の基本構造であると指摘している (88 頁)。株式会社が法人という構造を必要とする背景には、ヒトの集まりである共同事業体が外部の個人や企業などと長期に安定した契約を結ぶことが必要だからだが、それによって法人会社が所有する財産の所有関係も複雑化した。つまり、法人会社が何を所有するのか、その結果として何を会計的に報告するのかが、一般的な所有の概念で必ずしも説明しきれないかもしれないと懸念が生じることとなったのである。しかもこの時、法人という自然人ではない「人」との間に「政治」が介入できるのであろうか。(法人) 企業の会計的所有という概念規定は、決して自明なこととは思われない。

3. 法人企業の自由と会計公準という基礎的前提 (制約?)

「社会というものは、たとえ制度的に完全に停滞的・定常的な状態を考えようとしても、そこには擾乱によるボラティリティ型での拡大部分がどうしても残ってしまって、それを除去することが原理的にできない」(長沼 [2016]、195 頁) とは、ブラック＝ショールズ式が教える人類社会のビジョンであった。確かに、「人間もまた物であり、人間の活動もまた物理的現象である以上、物理法則に支配されており、かなりの程度決定されていると考えざるをえない」(稲葉 [2017]、104 頁) とすると、少なくとも現代の科学では、仮に「自由」というものが存在しているとして、ある行為が自由であったのかを後追いでできるのは、正規分布として知られる確率論的な可能性程度の決定論の範囲内ではないと思われる。こうした決定論に対して自由意志の存在をどう解釈するかについては多様な見解が存在するが、会計はそこに「法人」という「人」がこの議論における「人間」と見做されるのか否かについても、考慮されなければならない。法人組織が属するコミュニティにおいて、「自由」に意見を表明できるという意味で政治参加が認められるとして、法人の「自由」とは何であろうか。それはその背後にある

構成員（株式会社であれば、社員たる株主ということになろう）の「自由」と相反することは十分に考えられる。ここに、「自由」を定義する必要性がある。

そもそも、アダム・スミスが『国富論』において見出し、「神の見えざる手」と呼んだ経済活動を司る法則性は、万物の運動は単一の法則に拘束されるというニュートンの自然哲学と社会の自然的秩序という思想に大いに影響を受けていると言われている。われわれが今日、経済活動の全てではないにしても少なくともその一部では、その法則性（すなわち、「神の見えざる手」）の存在を前提として経済事象を語る時、そこではある種の決定論が支配している、ということができる。だからといって、ここには市場参加者に「自由」な意志は存在しない、すなわち自由はないといってよいのだろうか。そのような前提の下では、経済活動を、少なくとも会計的には、描写（報告）することに何の意味も見出せなくなってしまうのではないだろうか。少なくとも、当のニュートンは一方で「いささかオカルティズム的な研究」（佐伯 [2016]、148 頁）と評される錬金術や予言の解説といった神秘的、直感的、独我論的な思考も併せ持っていたというのだから。

稲葉 [2017] はバロー・ポパー・マッケイの議論を引用しつつ、「人と人との関係において『あの人は自由だ』と人が他者について下すという形で用いられるのが『自由』なる言葉の典型的な用いられ方である、と指摘する。つまり人が自分について『私は自由だ』と判断するのは、あくまでもそこからの派生的な効果（たとえば、『他者は私について『あの人は自由だ』と判断してくれている』と考えるという形で）によるものだ、とするわけである」（111 頁）と述べている。そして、人と人が対話可能な（稲葉 [2017] では「コミュニケーション」という形容詞を使っている）関係にあることを前提としたりベラルな社会において、一言でいえば「他人にいいようにされない」（114 頁）という意味合いの自由は、私生活における近隣知己との関係における振る舞いとしての自由と、公共圏という外部環境への法則性による一方的な追従、適応、すなわち決定論的ではあるが、少なくとも他人に強要されたのではないと自分では思えるという意味での自由の、2 種類の自由から構成されるとしている。

ここに、公共圏における自由というのが、無限の可能性を有するそれではなく、ブラック＝ショールズ式でいうところの正規分布に収まるボラティリティだとして、この自由を行使するのが自然人ではない法人である場合、かかる法人企業に許容される所有という行為は、何が問題となり得るであろうか。ここに問題として浮き彫りにされるのは、法人企業という公共性と、その行為である所有という私的領域という 2 つの「自由」の間の不一致に起因する不具合が生じる可能性である。

稲葉 [2017] は、「会社の構成員（ここでは株主たる会社法上の「社員」のこと－筆者注）はそれぞれ資金や労力、知恵を持ち寄り、協力して一つの事業を成し遂げようとする。しかし、こうした会社の重要な特徴は、法人格を持つ会社の財産や債務は、会社の構成員各自の財産や債務とは、厳然と区別されている、ということである。…（中略）…つまりそこでは『公』と『私』の区別が厳格になされた上で、公的領域から区別され、おいそれとそこに明け渡されない私的領域を確保した自由人同士の関係、つまり『政治』が成立している」（125-126 頁）

と指摘している。その一方で、そこに雇われて働く従業員であるところの、現代日本語で言う「社員」は、雇人として会社から決まった報酬を受け取ることと引き換えに雇主（ここでは、直接的には業務執行担当者である経営者であることが一般的であって、会社法上の「社員」は間接的にしか関与しない）の決定を執行する存在であるとしている。それはすなわち、従業員としての社員たちは、自分たちが所属する組織の規律優先の統治の論理に支配されていることを意味するという（127 頁）。このような法人企業の二重構造は、それ自体の「自由」という観点から捉え直すとすれば、どうなるであろうか。それは法人企業の特異性と密接に関わりがありそうである。

一つは法人の永続性に関わる前提である。存在の有限性から逃れられない自然人とは違い、法人、特に株式会社のような会社組織であれば、その存在は理論上は無限である。自分が「自由」だとする意識が本当に「自由」に基づくのか否かが明確化されないまま、その状態が永続することの弊害は考えられないのであろうか。また、しかもそこでの意志は、会社法上の「社員」という自然人たちの集合的意志といえるかもしれないが、それが必ずしも単一ではないかもしれないという可能性を孕むということも問題視しなければならない。一つの財産の所有に対して法人所有者間での意見の一致が見られない場合、法人としての意志を確立することができなくなる場合もあり得る。その結果生じる摩擦とその結末を、法人の「自由」意志ということができるのであろうか。しかも、これら二つの特殊性が会計の基礎的前提とされる、いわゆる会計公準として今日掲げられる「継続企業の公準」と「企業主体の公準」との関連を見出すのは偶然であろうか。

4. 企業主体とその永続性という前提からの会計的所有

一般に、継続企業の公準は、現代の企業は解散を前提とせずに活動を行っているのであるから、企業の解散時点を待って成果である損益の計算をすることは不可能であるという前提に基づく、会計の計算を期間に区切って行うことを要請する公準と理解される。この成果の計算の先送りを指示する公準はまた、倒産を考慮しないということであるため、企業活動のために投下され、その資金が全て回収されていない資本部分である企業資産は、投資の回収過程として会計的に描写（報告）されることを求める。さらに、企業主体（ビジネス・エンティティ）という前提は、企業が具体的な株主等の人格を超えた存在として企業活動を行うのであれば、その成果もまた企業が主体的に行った範囲で評価すべきであり、また企業が所有する財産もまた株主等の社員が個人的に有する財産とは別に識別すべきであるとする。その結果、企業財産が物的な財産として存在するならば、それは社員の私的な財産ではないとされるし、企業の使途に基づいて減価償却という手続きが正当化される根拠となる。

しかしながら、無形財を収益の主な源泉と認識するようになった今日の無形経済における企業活動においては、企業の永続性をもつ意味がこれまでと違った角度から検討されなければならない。それは、無形財の源泉が人間の知恵や労力に多くを依存しているということである。そこで整理しなければならないのが、（法人）企業の二重構造である。無形財の担い手である

人間が、会社法上の社員である株主の立場にあるのであれば、その人的資本は会社の財産とは厳然と区別され、当該社員の私的領域に確保されるというのが、リベラリズムにおける自由の意味だとされる。

ところが、企業に収益をもたらす無形財の担い手は、雇用されている従業員であることが一般的であろう。それでは、従業員の人的資源はどう処遇され得るであろうか。「近代的な雇用関係・労使関係の歴史的原型は身分的・『家』的支配従属関係である」（稲葉 [2017]、197 頁）であるとすれば、例えば奴隷制にすらあった解放されて自由人になるという可能性（これもまた私的領域における主人と奴隷の間の「政治」といえるであろう）すら失われかねない。なぜなら、企業主体という前提によって、あたかも公的領域における双方の合意のもとに自発的に取り交わされた「契約」として組み替えることによって労働のリーダーシップは企業に残り、しかも従業員に求められるのが無形経済における収益獲得としての創意工夫であるとするならば、主人と奴隷との間の私的領域の政治すら、公的領域における政治、すなわち経済法則の名のもとに、雇主の一方的な要求に抗する術を持たなくなってしまうからである。しかもこのことは、企業主体が永続性を有するとの前提によって、従業員が対峙する交渉相手が、属人的な性格を有することを認めないことになる。つまり、そこには政治の介入する余地はなく、あるのは法則という名の統治だということなのである。

これに対して、従業員の人的資源を人的資本として捉え直すという視点も提供され得る。これは、人的資源を、提供する労働力という商品、すなわちフローと見るのではなく、かかるフローを生み出す元本としての資本とみなす視点である。むしろ、資本であるならば投資（教育訓練や職場経験等）によってフローとしての消耗分を補って余りある蓄積すらできるとみなす。そうであるならば、企業は雇用契約を結ぶことで労働力商品を購入しているのではなく、人的資本を賃借しているとみなすことができる。これはリース契約によって取得したリース物件の使用権としてのリース資産にも相似した企業取引と考えることができそうである。とは言っても、フロー部分を人的資本の所有者である従業員の身体から分離させることは不可能であり、リース物件のように所有権はリース会社にあったとしても、その物件の処分に関する取り決めまでを視野に契約が履行されるリース資産と単純な比較は難しいと言わざるを得ないであろう。そもそも、リース物件のように、その所有権を有することで企業が受け取れるサービスが同質ではない以上、どのような労働を提供すべきかといった詰めの作業はコミュニケーションを通じて確定していくほかないのだが、そこでは対等な自由人同士の「政治」とはならず、雇主の側からの指揮命令と雇人の服従という、インフォーマルな、非政治的な支配関係が基本となる。

こうした企業と従業員の雇用を巡る取引関係とは、いわば有産者と無産者との間の非対称的な取引関係であって、本来であれば「政治」を必要とするものであるのだが、まず交渉力の非対称性がネックとなる。さらに、リース物件のように、「理想的な完全競争」に極力近づけて、供給側でも需要側でも、市場全体をコントロールできるような特権的存在をなくしてしまうという戦略もまた、「理想的な完全競争」が要求するような定型的な商品としてパッケージ化、標準化ができない（稲葉 [2017]、211-212 頁）。どうやら会計的所有という概念規定は、企業

を取り巻く経済活動を、ただ単に「見えざる手」に代表されるような完全競争市場を前提とした合理的な帰結として提示し得る財産を対象にしているように見えて、実は特に人的資源に関しては、そこに「政治」というプロセスによって支えられていることを見落としてはならない、と我々に問いかけているように思われる。

ところで、もう一つの会計公準である、貨幣評価の前提は会計的所有を考える上で何らかの示唆を与えることはないであろうか。決済手段としての機能を有する貨幣を評価の手段とすることには、会計的所有を考える上で、実は別の次元、すなわち資本主義経済という基盤についての知見を提供してくれているのである。

5. 貨幣による評価という制約条件

「政治」というと、自由主義的で民主主義的な社会では、議会等における相互に対話可能な対等な人間同士による暴力によらない問題解決手段と理解されがちだが、本稿では、人間が様々な次元における共同体の維持運営において行われる、相互対話的な問題解決の本質を「政治」と捉え、その「政治」が法人企業という二重構造を持つ特殊な共同体においてどのように作用しているのか、そしてそれが会計的描写（会計報告）としてどのような形で表れ得るのかを考察してきた。ただし、「政治」の本質を古典古代の共和制に求めようとする時、そこには公的領域と私的領域の厳然たる区別を目の当たりにすることになる。すなわち、私的領域には主人とその奉公人や奴隷といった私的人間関係が存在し、主人からの一方的な指揮命令系統があるだけで、そこには「政治」は存在せず、「政治」が機能するのは公的領域だけであった。それに対して近代以降、リベラルな社会の出現とともに、無産階級として有産者の私的領域に属せざるを得なかった人間にも、（自由で競争的な）市場という公的領域が開かれることで、「政治」の適用範囲は広がっていくことになる。とはいえ、市場はそれまでの有産者の公的領域では株式市場として整備される一方、そもそも何も財産を持たない無産者にとっては、労働サービスだけが市場で取引され得る財産であって、しかもそのような「商品」はその性質から、市場としては不完全なままにならざるを得ない。にもかかわらず、他の商品（そこには消費財から貸借財までのあらゆるものが含まれ、企業の所有権までもが株式という形で取引の対象とされる）と同様に扱うことが強いられる。ここで、会計的所有という概念規定を今一度振り返ってみると、従来貸借される資本財は、実際に発生した賃借料のみが会計上費用計上され、会計的に所有される対象とはなっていない、ということの意味を改めて考えてみる必要がある。

稲葉 [2017] はアレントの「財産それ自体は、市場経済の外側に位置し、商取引の対象とならないからこそ、人々の生存、ひいては私的自立を支える基盤足り得ている」（62 頁）を引用しながら、かかる資本財の消費財市場化＝公的領域化が、当事者間の政治プロセスから離脱させ、完全な競争の市場の価格メカニズムによる価格設定へと導くことで、人々の間に実践される「政治」の範囲を、片や本来指摘領域にあった資本財の取得に関する取引を市場で行うことによって、私的領域の取引（なのかな否かは定かではないが）を公的領域で行うことでその領域を拡大することにつながっていることを示そうとした。ただし、市場化は消費財でも当然見ら

れるのであるから、本来「政治」によって統べられていた公的領域での取引もまた非政治化することになる。

公的領域化した法人企業を所有の主体としたとき、自然人としての「政治」に期待が寄せられない以上、そこに、慣習や経済法則といった広い意味での「法」の存在が求められることになる。そうであるならば企業会計は、その「法」の規定する範囲で所有を決定することを強いられるであろう。ここに、もう一つの会計公準として掲げられる貨幣的評価という前提との関連も見出し得るのであるが、そもそもそこでは「法」は何を実現しようとするのであろうか。

リベラルな社会においては、あるがままの人間たちが、共存していくために必要とされる、各人の個別的・私的な利害の追求がお互いに衝突し合わないよう境界付け、調整する仕組みとしての「法」の確立が求められるのであり、お互いの生命、身体を侵害しないこと、そこからさらに進んで、人が生きていくために活用すべく、占有支配している、自分の身体以外の様々な財産もまたお互いに保障するルールを作り、それを維持することが求められる（稲葉 [2017]、23 頁）という。そうであるならば、（企業）会計という行為もまた、広い意味で「法」の一部を構成するということができるのではないだろうか。そこには、直接的に政治が作用しているようには見えなくとも、実は社会の仕組みを背景にした取り決めが、会計基準として制度化され反映されているはずである。そうした背景を想定しながら会計的描写、そしてそれに基づく会計的所有（もしくは会計的に所有しない、ということ）を読み解く必要がある。そうした背景を構成するのが会計公準という企業会計の基礎的前提であったはずなのである。そうであるならば、最後に残った貨幣評価という前提は、先に見たように、古典古代の奴隷制や奉公人以上に熾烈な環境下に人的資源を置きかねない企業主体、永続性という前提に対して、どのような制約を課す前提として作用するのであろうか。

稲葉 [2017] は「欠損から出発する消費貸借、を起点とするモデル」（153 頁）によって、一方的で垂直的な権力行使のメカニズムを理解することができるとしている。すなわち、ある人が何らかの不運、不調によって十分な生産を上げられず、生存の危機に陥ったときに、隣人からの贈与によって凌いだ場合、後日その贈与に返礼をするという助け合いの慣行からの発展形として考えるのである。この欠損モデルにおいては時間的な前後関係が決定的に重要であり、この取引で自然な発展として展望されるのは、消費財についての消費貸借である。こうした時差を伴う信用取引の危険なところといえば、モラル・ハザードへの危惧から貸し手が借り手に対して債務の履行を強制するようになるということである。ここに一方的で垂直的な権力行使のメカニズムを理解することができ、さらには本来私的領域に属して市場から隔離されていたはずの財産が、市場取引に晒される可能性を持ったものとして理解されることになる。そして、このような信用取引を売買のサブタイプと見るべきではないと稲葉 [2017] は主張する。そう見えるのは、時間的な前後関係の不可逆性、非対称性、そこに起因するリスクと不確実性、すなわち債務者の債権者への従属を生みかねない事態を軽視しているからだとしている（198 頁）。

これに対して、スコットランド啓蒙主義に見られる剰余モデル、すなわち私有財産としての私的領域において自給自足していた人々が、剰余生産物を贈与し、さらに交換するところから

始まる市場取引の展開、すなわち貨幣によるその都度の決済を志向し、同時的交換、売買を典型として市場経済を捉えようという立場は、「一種の組合として統治権力、国家機構を構想するもの」（稲葉 [2017]、150 頁）と理解される。このような捉え方を背景には、スミスに象徴的だと思われるように、自由で競争的な市場による取引に「市場秩序」（佐伯 [2016]、98 頁）を見出そうとする思考がある。これを稲葉 [2017] は「資本主義に内在する不平等化傾向を逆転はしないまでも歯止めをかける安全装置をそのただなかに求めようというスタンス」（154 頁）と解釈している。

この二つのモデルにおいて貨幣の役割は対照的である。欠損モデルにおける貨幣は、借り手による債務額の表現ではあるが、その背景には私有財産である耐久資本財の市場化を目論んだ貸し手側による借り手側の従属の過程の会計的表現と言えるのに対して、剰余モデルにおける貨幣は、同時交換という経済秩序の維持を目論んだ信用取引に対するセーフティーガードという側面が強調される。

しかもこの二つのモデルは、欠損モデルにおける固定資産評価（原価評価）と、流動資産評価（時価評価）との整合をも観察できる。これまで企業が所有する資産の流動固定分類は、主として流動比率に代表される倒産分析に資するとされ、活用されてきた。しかし、そもそもの倒産なる事象が持つ意味は、リベラルな社会を背景として明確化するとき、違った意味を持ち得るのである。それは、「政治」を通じて実現している対等な自由人による共同体の運営における、「政治」の一方では自律的な市場経済化と、他方で行政統治化による縮小化の傾向にあって、公的な領域における資本財市場の私的領域化への転換とそれに伴う欠損モデルによる貨幣表現と、消費財市場の完全市場化に伴う私的領域の公的領域化がもたらす剰余モデル的貨幣表現との一致である。

このような会計的所有に対する概観を提示した上で、会計学が直面する課題は無形経済化という経済パラダイムの転換ではないかと考える。技術革新は物理的な複製を容易にするにつれて、オリジナルなアイデアの重要性は増す一方である。そしてそのアイデアの提供元は、今のところ人的資源以外には見当たらない。というよりも、これまでも商品開発における人的資源の役割は、決して今日と変わるところはなかったはずだが、今日に至るまでのパラダイムでは、技術上の制約から、物理的な商品に付随していた（つまり、複製が容易ではなかった）ため、人的資源と原材料等を分離する術がなかったということではないかと考える。その意味でも、今日ほど人的資源の企業による「所有」という問題がクローズアップされる時代はないと言えるのではないだろうか。人的資源に関する会計的所有という課題に関する考察は、今後の大きなテーマとして計画されるべきである。

会計公準の再構築に向けた会計的所有の視座

参考文献

- 稲葉振一郎、『「資本」論－取引する身体／取引される身体』、筑摩書房、2005年。
- 稲葉振一郎、『政治の理論－リベラルな共和主義のために』、中央公論新社、2017年。
- 岩井克人、『会社はこれからどうなるのか』、平凡社、2009年。
- 大澤津、「財産所有デモクラシーと企業規制－職場民主主義推進の是非をめぐって－」、『北九州私立大学法政論叢』第47巻第3・4合併号、北九州私立大学法学会、2020年。
- 奥村宏、『最新版 法人資本主義の構造』、岩波書店、2005年。
- 佐伯啓思、『貨幣と欲望 資本主義の精神解剖学』、筑摩書房、2013年。
- 関根慎吾、「会計的所有のゆくえ－リース資産の取得に関する会計処理を中心として－」、『會計』第205号第6巻、森山書店、2024年。
- 田中将人、『平等とは何か 運、格差、能力主義を問いなおす』、中央公論新社、2025年。
- 長沼伸一郎、『経済数学の直感的方法 確率・統計編』、講談社、2016年。
- デイビッド・グレーバー（酒井隆史監訳）『負債論－貨幣と暴力の5000年』、以文社、2016年。
- ジョナサン・ハスケル、ステイアン・ウェストレイク（山形浩生訳）、『無形資産が経済を支配する 資本のない資本主義の正体』、東洋経済新報社、2020年。
- ジョン・ロールズ（エリン・ケリー編、田中成明、亀本洋、平井亮輔訳）、『公正としての正義 再説』、岩波書店、2020年。