

コマンダー理論の再検討

その他のタイトル	A Re-examination of the Commander Theory
著者	高尾 裕二
雑誌名	関西大学商學論集
巻	22
号	6
ページ	623-640
発行年	1978-02-25
URL	http://hdl.handle.net/10112/00020985

コマンダー理論の再検討

高 尾 裕 二

(I) はじめに

ゴールドバーク (Louis Goldberg) により提唱された“コマンダー理論 (The Commander Theory)”に関する検討は、すでに多くの人々により行なわれており、⁽¹⁾ いわゆる会計主体論における見解の一つとして認識されるに至っている。⁽²⁾

-
- (1) たとえば、番場嘉一郎稿「持分会計の基礎理論」近代会計学大系Ⅲ『持分会計論』昭和43年中央経済社刊所収。青柳文司著『会計学の原理』昭和48年中央経済社刊。内田昌利稿「コマンダー理論の構造」雑誌「会計」第100巻第4号。
- (2) なお、ゴールドバーク会計理論を単にコマンダー理論だけでなく、『A.A.A. 基礎的会計理論 (ASOBAT) 1966』の論理に関連性を有するものと位置づける論文が近時発表されている。宮上一男編『会計学講座①近代会計学の発展Ⅱ』昭和49年、世界書院刊。脇浦則行稿「基礎的会計理論への理論的基礎づけ—L. ゴールドバーク会計論を中心として—」広島修大論集第16巻・第1号・第2号(商経) 脇浦則行稿「ゴールドバーク会計理論の論理構造—A.A.A. 『基礎的会計理論』との関連性について」雑誌「会計」第110巻第6号、第111巻第1号。なお、本稿執筆に際し、上掲論文をおおいに参考にさせていただいたことを付記しておく。

本稿において、われわれもコマンダー理論の検討をその課題とするのであるが、その目的は、ゴールドバーグ自身の資本主理論 (The Proprietary Theory), エンティティー理論 (The Entity Theory) に対する批判⁽³⁾を詳細に跡づけ、コマンダー理論提唱の要因を探究し (Ⅱ), 次にゴールドバーグのコマンダー理論の内容を要約することにより、その内容を説明し (Ⅲ), さらに、明らかにされた提唱の要因を踏まえ、コマンダー理論の性格について、いくつかの角度から検討すること (Ⅳ) により、コマンダー理論の再検討を行なうことにある。

(Ⅱ) コマンダー理論提唱の要因

われわれは、当該要因を基礎要因と具体的要因の二段階に区別する。前者は会計研究の基本態度、方法論に根ざすゴールドバーグの基本認識に関する要因であり、後者は基礎要因から派生し、資本主理論やエンティティー理論批判の具体的手段となる要因である。まず基礎要因について検討しよう。

(1) 基礎要因

(a) 会計概論 (An Outline of Accounting 1957) における特徴

会計概論においては、会計の基本原則として「持分理論⁽⁴⁾ (Theory of Equities)」が提示され本著の主内容を構成する。他方、「会計理論に対する二つ

(3) L. Goldberg; "An Inquiry into the Nature of Accounting (会計本質論)" においては、バッターの資金理論 (The Fund Theory) について若干吟味、検討されているが、本稿ではいちおう考慮外とする。

(4) 財務的側面においては、企業の持分の全体価値は企業の資産の全体価値に等しい。または、広い意味で企業が所有している価値は、企業が負っている価値に等しいと定義され、次の四つの等式が掲げられる。(i) 持分 = 資産、(ii) 持分 = 負債 + 資本主持分、(iii) 負債 + 資本主持分 = 資産、(iv) 資本主持分 = 資産 - 負債。そして、いかなる財務的取引が生じようと、これらの等式の両辺の等価は不変である、とされる。以上、L. Goldberg; "An Outline of Accounting (会計概論) 1957" pp. 18~31. なお内田前掲稿参照。

のアプローチが、会計手続ならびに会計技術の基礎となっている原則または慣行を表現するために使用されてきた⁽⁵⁾として、資本主義理論およびエンティティ理論⁽⁶⁾についての若干の記述が見られる。まず原著の内容からコマンダー理論提唱の要因を探ることにする。

原著においては、コマンダー概念を直接的に彷彿させる用語の使用は見当⁽⁷⁾らず、資本主義理論とエンティティ理論に関する説明内容も、一般的であるように思われる。さらに、両理論と彼の持分理論との関係が明確ではなく、持分理論が一方の主体論を意識して展開されたものと理解することは困難であるように思われる⁽⁸⁾。したがってコマンダー理論提唱の要因を他に求めねばならない。ここに改めて彼のエンティティ概念の特異な解釈が注目されることになる。

エンティティ理論について、ゴールドバーグは、「エンティティ理論によると、いかに企業と企業の資本主とが密接に同一視されようと、企業と資本主との分離に重点がおかれる⁽⁹⁾」として、ゲルマンの“Accounting Concepts of Profit”にみられる“主人・奴隸の関係（master-slave relation-

(5) Goldberg, “An Outline of Accounting” p.26.

(6) “An Outline of Accounting” においては「Proprietorship Theory」となっているが、「Proprietary Theory」と同義と解釈することにする。

(7) ゴールドバーグによれば、持分概念が前面に押し出され、資産概念が派生的、第二次的概念とされる。このことは、エンティティではなく、資本主および債権者の観点が強調整されていると理解することもできる。この意味で、人間重視の基調が見られるといえよう。

(8) ただ、ゴールドバーグによれば、資本主義理論は資本主と企業を同一視するが、他方、エンティティ理論は、企業と資本主の分離が強調整されるとする。持分理論は、資本主と企業の分離を前提として、展開されたものであるから、この意味で、エンティティ理論を前提にしているといえなくもない。しかし、いわゆる資本等式と貸借対照表等式を持分理論の枠内で並列的に取り扱い、また、資産と費用との親近性が見られないなど、主体論的意義から、どのカテゴリーに属するのかを判断することは容易ではない。

(9) *Ibid.*, p. 26.

ship)”を引用し、「もしも、奴隷 (slave)を企業 (business or enterprise) 概念におきかえるなら、エンティティ理論の本質を理解したことになる⁽¹⁰⁾」と説明するが、注目すべきはエンティティ概念に関する次の主張である。彼は、「さてもしわれわれが、エンティティ理論を究極まで展開させると、われわれは人間が彼自身とは別個の（会計的）エンティティになる状態に至る⁽¹¹⁾」といい、また「もしエンティティ理論を受け入れるとしたら、私自身とは別個のエンティティになる⁽¹²⁾」とも述べている。かような彼のエンティティ概念の理解はたとえ個人事業を念頭においての議論であるとしても、多少奇異な感を拭えない。エンティティなる用語が、主体論的意義に用いられているとすれば、エンティティ理論を展開させるという操作は、代理機関としてのエンティティから、企業それ自体という認識、さらには、利害関係者と切り離された社会的制度的存在としての企業認識への展開をわれわれに推測させるのが自然であるからである。他方エンティティなる用語が、会計が行なわれる範囲の限定という意味での会計単位としてのエンティティ概念、あるいは、複式簿記の技術的前提としてのエンティティ概念、つまり、エンティティコンベンションとして用いられているとすれば、それは資本主義理論においても当然に必要なコンベンションであり、エンティティ理論に対する批判として妥当なものではない。

かりにゴールドバーグがこの時点で、会計主体としてのエンティティと会計単位としてのエンティティに明確な概念上の識別がなく、エンティティ理論に固有のものとの理解にたつての主張であるとしても、その真意を十分理解しえるかは疑問である。

ゴールドバーグが、エンティティ理論の説明にギルマンの主人・奴隷の

(10) *Ibid.*, p. 28.

(11) *Ibid.*, p. 29.

(12) *Ibid.*, p. 29.

(13) “An Inquiry into the Nature of Accounting”においては、エンティティ概念は、会計手続遂行の社会単位ならびに“純粋な”エンティティ理論との2つの意味があるとし、両者を明確に区別している。*Ibid.*, p. 145.

関係に関する議論を引用していることより、企業体は最初は企業主(所有主)から独立した人格として成立したものと⁽¹⁴⁾の立論を彼は受容したであろう。したがって、彼においては、エンティティーは奴隷のように一個の人格であるとの基本認識があり、人的会計エンティティー (personal accounting entity) の存在は認められると推測されるのである。しかし、エンティティーの人格的要素に固執し、物的会計エンティティーの存在は認められない⁽¹⁵⁾。物的会計エンティティーでは人格的要素が希薄であるか消滅するからである⁽¹⁶⁾。個人事業の場合、資本主とは区別される人格の存在を想定しえず、他方、エンティティー理論はエンティティーを資本主と区別するという命題であり、しかも彼によると、エンティティーは人的エンティティーであるとの基本認識があるゆえに、エンティティー概念はいきおい資本主の人格内に混入せざるをえない。かような考え方は、「エンティティー概念を過去にさかのぼって追求すると、われわれは、個人が測定可能な資質と測定不可能な資質とに分離された状態に達する⁽¹⁷⁾」との特異な主張となって現われるのである。このような特異な主張の真意を十分に説明することは容易ではないが、最少

(14) 阪本安一著『近代会計と企業体理論』昭和48年 森山書店刊、74ページ。

(15) エンティティーの人格的要素に固執するという意味で、コマンダー理論は代理人説と親近性を有し、代理人説の発展と把握することができる。

(16) 次の文章に注目したい。「キャニング (Canning) はエンティティー説に反対して曰く、負債と資本は同資性をもつものではない。貸借対照表の貸方をすべて負債と解釈することは、人を混乱させ、人に誤解を与える考え方である。ここでは比喩的表現が用いられているのである。すなわち企業自体を資本主、債権者その他利害関係者とは別個のエンティティーとし、これを人格化するのである。(中略) 比喩的表現が用いられているという批判に対してある者は、株式会社企業の場合は、エンティティーは単なる比喩的存在以上の存在であると主張するが、かかる主張は、株式所有者を資本主(人的実在)とみながら、しかも同時に株式会社をこれと対の立場に立つ独立の人的実在とみる認想である。擬制的なエンティティーの思想は、観念の世界では通用するが、現実の分析には通用しないと」番場前掲稿 30～31ページ。

(17) Goldberg, "An Inquiry into the Nature of Accounting" p. 121.

限、エンティティーが人格的要素をもつものであり、また、もたねばならないとする彼の基本認識に由来するものといえるのではなからうか。

われわれはここに一つの特徴を見いだすことができる。すなわち、彼の関心は存在するものとしての、活動するものとしての人間を離れないということである。つまり、存在せず、自から活動しない観念の世界にのみ認識されるエンティティーを実在し、活動するものと擬制し、その擬制があたかも観点を表現するという立論への鋭い反発が上記の持異な主張の背後に隠されていると考えられる。一般的には、かような思考は、彼の会計研究者としての基本態度に根ざすものであり、理論構成に不可避な概念の抽象化の程度の問題ととらえることができる。次にこの議論をもう少し精練化して述べてみることにしよう。

(b) 会計研究の基本態度

上記の議論に関して、その背後にあると思われる彼の会計研究の基本態度を検討しよう。理論構築に不可欠な諸概念とその抽象過程について、ゴールドバーグは、「これらの概念は、分析の目的のために個別化されるけれどもいかなる概念も他のすべての概念を全く排除して適用され得ないものである。それゆえ各概念の考察は抽象の過程を意味する。しかしながら、抽象化に伴う危険は、用語の使用のさいに伝達可能な言及との接点を失うことがありうる点に存する。抽象の程度が高まれば高まるほど、結果は明確な認識しうる言及から遠のき、誤解の機会が一層増す⁽¹⁸⁾」という。具体的に、会計主体としてのエンティティー概念について上述の主張を適用してみるならば、物的エンティティー概念は高度に抽象化された概念であり、それゆえ、明確な認識しうる言及から逸脱した概念ということになる。主体概念については、活動する人間という概念以上に抽象化されてはならない。観点とは本来個人的⁽¹⁹⁾ (personal or individual) なものであり、この概念は、一方で人々に現実的な観点を与えるのであり、他方で会計の対象と思われる全領域が、こ

(18) *Ibid.*, p. 5.

(19) *Ibid.*, p. 109.

の抽象化の段階で包含されるからである。換言すれば、主体概念に関して、経済活動（意思決定）を行なう人間を明確に伝達しうる概念は、必要な抽象化とその危険性の相互関連での最適な抽象段階なのである。ゴールドバーグが、われわれが認識しなければならないことは、企業（business）、会社（company）は諸関係の一般的、速記的表現としてそれ以外は決して存在しないということである。それらは、能動的存在（active being）ではない。存在するのは、人間と物であるとする背後に上記の基本態度が生きている。このような立論は、必然的にエンティティー理論の批判に向かう。すなわち、エンティティー理論は所有の用具として、法的に認められるがゆえに株式会社に限り、制限された適用可能性をもつが、あくまでも虚構であり、さらに、エンティティー理論がひとたび認められると下位エンティティーや上位エンティティーなる概念を導き出す結果となり、この段階に至ると、もはや法的に是認されたエンティティーの当初の徳性が失なわれ、ますます不自然なものとなる⁽²¹⁾と彼はいう。

(c) 広範囲な会計対象の認識

ゴールドバーグは基礎的な段階で、会計の対象たりうる現象（彼の用語では、アカウントブルな現象）の性格を、財産（無形の諸権利も含む）を伴う人間関係から生起する現象として特徴づける。測定が会計の本質であるとの認識から、当該関係がしばしば測定可能だからである⁽²²⁾。したがって、このような対象の理解は会計の対象を必然的に広範囲なものとし、あらゆる企業形態、政府、私的クラブから個人事業にまで適用可能な会計理論が希求されることになる。ここにまた、コマンダー理論提唱の基礎要因が見い出される。資本主理論もエンティティー理論も限られた適用可能性しかもたないと彼は考えるからである。彼の考え方によると、前者は組合事業や二～三名以上の株主を有する会社には適用困難である。けだし、人的継続性の側面から、各

(20) *Ibid.*, p. 145.

(21) *Ibid.*, p. 146.

(22) *Ibid.*, pp. 41~43.

組員、各株主の持分算定が困難であるからである。同様に信託や政府の場合には、法的に資本主の要素が欠如しているがゆえに、やはり資本主理論を適用することは妥当ではない。後者は、法人格を付与された株式会社に対する説明的手段にすぎないがゆえに広範囲な領域に適用することはやはり困難であるからである。⁽²³⁾

(d) 広範囲な会計手続の認識

ゴールドバーグが会計手続として検討するのは、記録 (recording)、報告 (reporting)、解釈 (interpretation) の諸手続である。記録手続に関し、複式簿記記録について彼は、「複式記入がなしうるものは、一つの組織の中で、利益の測定と資本主持分の測定とを結合する可能性にある」として、その有用性を認めるものの、「複式記入は、財務的記録にとって本質的なものではない。財務的記録は多くの場合、複式記入なしで行なわれているからである」⁽²⁵⁾とし、記録手続における複式簿記をさほど重視していないように思われる。⁽²⁶⁾複式簿記に関する彼の理解はさておき、要するに彼は記録手続を他の諸手続(報告・解釈)と同次元で取り扱い、これらの諸手続を包含する会計手続が遂行される観点を探究しようと試みたのである。したがって、会計手続を統一的に説明する観点という意味での会計主体概念は、広義に把握されることになり、ここにゴールドバーグのコマンダー理論提唱の要因が存するのである。このような見解は、資本主理論ならびにエンティティ理論は、主として元来、複式簿記理論に関連して提唱されてきた。出発点からこのような制限された解釈を採用することは、たとえその後において、より広範囲な適用が試みられるとしても基礎理論の形成において弱点となるという彼の言葉にもよく現われている。⁽²⁷⁾

(23) *Ibid.*, pp. 145~146.

(24) *Ibid.*, pp. 218~219.

(25) *Ibid.*, p. 215.

(26) この点については、後でもう少し検討する。

(27) *Ibid.*, p. 108.

(2) 具体的要因

以上のところで、われわれは、彼がコマンダー理論をいかなる理由で主張するに至ったかを、彼の基本的認識、方法論という理論構成の基礎段階に遡って検討した。次にこの基礎要因から導き出されるとと思われる具体的要因について吟味することにする。

まず(a)において、彼の『会計概論』におけるエンティティー概念の特異な解釈に焦点を合わせることにより、そこに現実的に操作可能でない概念を拒否するという基本的認識を指摘し、(b)においてその基本的認識が一般的形式で明確に説明されていることを理解した。このような基礎要因は、理論構成にさいし主体概念については明らかに意思決定をなす能動的な人間という概念が理論上重視されねばならないということの意味する。ここに、能動的人間なる概念をコマンダー理論提唱の具体的要因の一つと見なすことができる。彼は、二つの観点（エンティティー理論と資本主理論）を比較すると、もしエンティティー理論の観点を十分なまで過去に戻すと人間を人格化しないという状態に至る。もし資本主の観点を十分なまで未来におし進めると、人間でないものを人格化する状態⁽²⁸⁾に至ると述べている。前者はエンティティー、後者は株主集合体という擬制を理論内に組み入れる。かような擬制は、彼によれば会計手続を遂行する上での現実的、操作可能な観点を与えるものでなく、明らかに伝達不可能な概念ということになる。

次に、(c)において、ゴールドバーグの広範な対象の認識を指摘し、会計対象の性格は基礎的段階で財産を伴った人間関係として特徴づけられることを示した。人と財産の関係は一般的に所有と管理(支配)という二種の関係が想定される。彼は、「所有なる概念は、不明瞭な概念であり、また基礎的会計概念として使用に適する方法で定義し、かつ、分析することが極めて困難である⁽²⁹⁾」といい「管理は経済的機能であるが所有は法律的关系である。つまり、所有の概念が全く存在しないとしても依然として管理の概念は存在する

(28) *Ibid.*, p. 145.

(29) *Ibid.*, p. 162.

であろう。所有は結局、多少静的あるいは受動的な概念である⁽³⁰⁾ともいう。彼にあっては、経済的、会計的側面からは、所有機能よりも管理機能に焦点を合わせるのがより適切であるとされる。思うに会計において所有概念はもとより重要である。しかし、現行の会計システムを単に所有機能の側面から統一的に理解することができるかどうか。一方で社会発展に伴う経済機構の複雑化、経済的諸活動の多様化という背景、他方で広範な対象領域に妥当な基礎理論の形成というゴールドバークの意図を考慮するとき、所有機能よりも管理機能を重視するという理論展開はわれわれも同意できる。伝統的資本主理論が妥当する領域においても理論上、資本主の所有機能と管理者の管理機能を識別することができる。究極的ではないが第一義的に会計諸手続が必要なのは、所有関係が存するがゆえでなく、管理機能を効率的に遂行せんがためである。ここに管理機能の重視というもう一つの具体的要因を抽出することができる。そしてゴールドバークは次のようにいう。資本主の観点およびエンティティーの観点は所有関係を基礎にしており、その相違は、資本主の観点から被所有物を見るか、被所有物の観点から資本主を見るかにすぎない⁽³¹⁾、と。

上述した二つの具体的要因には密接な相互関係がみられる。けだし、管理機能は所有機能に比べて動的機能だからであり、管理機能に着目する限り、当該機能を遂行する能動的主体を考慮する必要があるからである。このことに関連して彼は、「分離された抽象的エンティティーとしての株式会社に注

(30) *Ibid.*, p. 164.

(31) *Ibid.*, p. 127. なお、資本主理論ならびにエンティティー理論が所有関係に基礎をおくものであるとの根拠として次の例が示されている。今、かりに1ポンドを所有する子供がいるとして、(i)ここに1ポンドある、(ii)この1ポンドは私のものである、という理解が資本主理論および複式簿記の本質である。次に子供が1ポンドを貯金箱に貯金したとして、貯金箱が1ポンドを保有し、子供に1ポンドを負っていると理解するのが、エンティティー理論である。しかし次に貯金箱はだれが所有しているのかという点が必ず問題となる。なぜなら、所有者のない貯金箱の存在は想定しえないからである。このように資本主理論も、エンティティー理論も所有に基礎をおくのである。*Ibid.*, p. 126.

目し、それに人間能力を与える代わりに、われわれは人間によってのみ遂行されうる管理機能にわれわれの注意を向けねばならない⁽³²⁾という。

以上、われわれは、ゴールドバーグのコマンダー理論提唱の要因について詳細に検討してきた。会計理論上の概念は操作可能なものでなければならぬとする基本思考ならびにより広範囲な適用可能性を有し、かつ会計諸手続の統一的な説明が可能である基礎理論の形成の意図（以上基礎要因）、さらにこのような基本思考、基本的意図から派生する管理機能を遂行する意思決定主体としての人間（以上具体的要因）が、資本主理論ならびにエンティティ理論を批判し、コマンダー理論を提唱した要因である。

（Ⅲ） コマンダー理論の展開

上記の議論から、資源に対して管理機能を遂行する能動的人間を意味する概念が、資本主やエンティティに代わり会計諸手続が遂行される観点として導入されるであろうことは容易に推測される。この概念がまさにコマンダーに他ならない。ゴールドバーグによると運用すべき資源をもつすべての人がコマンダーなのである⁽³³⁾。会計手続はコマンダーの観点から、コマンダーのために遂行される。コマンダー理論の理解に必要なと思われる部分を要約すると以下のようなになる。

会計記録はコマンダーの意思決定の結果を記録し、有用な報告を作成するための準備行為と見なされ、会計報告はコマンダーからコマンダーへの、つまりコマンドの鎖に沿った報告となり、その有用性は当該コマンダーの資源管理活動および上位コマンダーによる当該コマンダーの業績判定の資料提供に存するのであり、会計分析は報告資料に基づいてコマンダーの合理的意思決定のために行なわれるのである。つまり、人間が利用するために、人間によって会計記録が保持され、会計報告書が作成され、分析がなされるのであ

(32) *Ibid.*, p. 163.

(33) *Ibid.*, p. 167. なお資源に対する管理機能がコマンドと呼ばれる。

り、結局、会計手続は資本主の観点や人為的エンティティという仮定的観点からではなく、コマンダーの観点から遂行されるのである。コマンダーの観点から貸借対照表は、コマンダーなる人間が委託され管理（必ずしも所有しない）する資源に関するアカウントビリティの報告書、つまりコマンダーが資源を引き出した源泉とその運用の方向を表示する所有というよりも管理の報告書として位置づけられる。損益計算書は、一会計期間内のコマンダーなる人間により引き起されたイベントの要約の測定、つまりコマンダーの活動の総結果の報告書として位置づけられ、貸借対照表に振り替えられる純利益のみが資本主の観点からの測定であり、他はすべてコマンドの観点からの測定であると説明される。さらに資金計算書は、⁽³⁴⁾管理者が一期間内に資源を引き出した方法および使用した方向を示す報告書、資源の変動をより直接的に示す報告書とされる。⁽³⁵⁾

（Ⅳ） コマンダー理論の性格

ここではすでに明らかにされた提唱の要因、コマンダー理論の内容を踏まえてコマンダー理論の性格をいくつかの視点から検討し、コマンダー理論の性格を明らかにすることが目的である。

(1) 従来、いわゆる会計主体論の系論として貸借対照表貸方に関する議論（持分会計論）、ならびに、その議論と関連して、利益、留保利益、配当、利子、法人所得税等の性格の把握に関する議論がある。前者についてコマンダー理論においては、「コマンダーが資源を引き出した源泉」⁽³⁶⁾であるとされ、人間が強調されるとはいえ、貸借対照表貸方を統一的に理解する点で、エンティティ理論との類似性が見られる。後者について、「損益計算書に

(34) 原著においては、manager となっているが commander と解することが許されよう。

(35) *Ibid.*, pp. 167~172.

(36) *Ibid.*, p. 171.

において、コマンダーまたはコマンダーのための会計人は、コマンダーの観点から結果を表示しようとする。すなわち、コマンダーとして彼が蒙った費用とその結果を説明しようとする⁽³⁷⁾との記述がみられるだけで、各項目の性質の把握は必ずしも明らかではない⁽³⁸⁾。

コマンダーの観点と経営者の観点との親近性⁽³⁹⁾に鑑み、経営者の観点から各項目がどのように把握されるかを吟味するのもも有意義である。番場教授によると、経営者の見地から会社の財務的側面とオペレーション（生産販売）の側面とを分離し、業務的概念の利益（operating concept of income）を表示することが会計の限目となるとされ、利子・配当は財務的項目であり、業務的利益（業績利益）の算定におけるマイナス要素としない、法人所得税は財務的項目ではないが、業務的項目でもないからこれも費用要素とはしない。留保利益に相当する金額は資金源泉をあらわす意味で財務項目であるから、これも費用要素とされないこと⁽⁴⁰⁾になると説明される。確かにゴールドバーグは、資源の効率的使用という技術的な問題に直面するコマンダーにとっては、販売・生産・消費等の量的関連性が重要であり、したがって非貨幣的性質をもつ尺度⁽⁴¹⁾が要求されるといい、オペレーションの側面が強調されている。

したがって、経営者の観点からの類別を参考にしてコマンダー理論を発展的に理解することも可能であろう。しかし他方、上記の類別をそのままコマンダー理論に適用することは、ゴールドバーグ自身の明確な記述がない以上

(37) *Ibid.*, p. 172.

(38) 「しかし、この考え方をとることによって何が収益であり、何が収益でないか、何が費用であり、何が費用でないかという概念規定を、他の考え方よりも一そう、明確に、適切に行なうことが可能かどうか——したがって損益計算書に利益として記載される額、貸借対照表に利益（利益剰余金）として記載される額を一そう明確に適切に決定することが可能かどうか、問題は残るのである」番場前掲稿 45ページ。

(39) コマンダーの典型は経営者であるが、同義と解することは妥当ではない。

(40) 番場前掲稿 41ページ。

(41) *Ibid.*, p. 205.

やはり躊躇せざるをえないのである。

次に彼の複式簿記に関する議論内容からこの問題をもう少し検討してみよう。彼は、「複式会計記録は生命のないものであり、複式会計記録が観点を表現するということは、それが単にある人間の観点を反映する情報を含んでいるということにすぎない⁽⁴²⁾」というもののコマンダーの観点が複式簿記上にどのように反映されるのか必ずしも明らかではない。さらに注目すべきは複式簿記に関する次のような議論である。彼は、事象が発生したがゆえに記入が行なわれるのではない。伝統的にかつ今日まで認められた会計記録上の事象選択基準は、資産、負債、資本主持分に影響し、かつ、貨幣単位で表現しうる事象が選択され、それ以外の事象は選択されないというものであった。要するに、活動単位に影響を及ぼすすべての事実を記録するであろう記録組織はいまだ工夫されていない⁽⁴³⁾という。

かような吟味から次の二様の解釈が可能であると思われる。会計主体論の系論としての冒頭の課題とゴールドバーグの議論がかみ合わないがゆえに、ゴールドバーグのコマンダー理論提唱の意図が冒頭の課題に答えるためのものではないとする解釈、および冒頭の課題に明確に答えないがゆえに会計主体論としてのコマンダー理論を疑問視する解釈⁽⁴⁴⁾である。

(2) 会計主体論を、企業会計の有用性の実質的意義をつかむために、企業をその利害関係者との関連においてどのようにみるかという「企業観」を考⁽⁴⁵⁾えるものと理解する場合、経営者としての人間に焦点を合わせた主体論としてコマンダー理論の意義が見い出される。エンティティー、株主集合体なる擬制を排斥し、管理機能を遂行する意思決定主体としての人間という二つのメルクマールに支えられたコマンダー理論は、資本主義論やエンティティー理論に比べて会計手続遂行の観点をより現実的なものにする。この点について

(42) *Ibid.*, p. 120.

(43) *Ibid.*, pp. 355~359.

(44) 内田前掲稿 143ページ参照。

(45) 新井清光著『財務会計論』昭和50年、中央経済社刊、31~32ページ。

ゴールドバーグは、「人間の意思決定、つまり生きた人間によってなされる意思決定は解釈であれ、報告であれ、記録であれ、会計手続を正当化する要因である。コマンダーの概念は、このような状態において合理的現実的な観点を提供するものである」と説明する。先に示した貸借対照表や損益計算書や資金計算書もこのような視点から説明されたものと理解される。

コマンダー理論はこのような視点から、伝統的資本主理論の制限された適用可能性を、資本主の所有機能をコマンダーの管理機能に代替することにより拡張させると共に、他方、エンティティ理論の抽象性を排除し、会計手続上、現実的合理的観点を付与するという意味で当該理論を補完するものと見なすことができる。ゴールドバーグ自身も、コマンダー理論はエンティティ理論や資本主理論を破棄するのではなく、両理論を調和するために利用することができるという。

(3) コマンダーは企業資産全体を管理する立場にある経営者に限定される訳ではない。コマンダーの定義、またゴールドバーグが最終的に管理者理論、受託者理論とせずあえてコマンダー理論と名づけた点が考慮されねばならない。一般的には自己の責任の下に管理する資源をもつ人々が存在する領域でコマンダーは存在するのである。このことは、「満足な会計理論の源泉は社会現象の中にあるのが、当然であるが、社会現象のある一側面だけにあるべきではない……コマンダー理論は次の社会的事実に基づいている。(i) 異なる人々は異なる資源に対して支配力あるいはコマンドをもっている。

(46) *Ibid.*, p. 226.

(47) 所有関係があるがゆえに会計手続が必要なのではなく、第一義的には管理機能が存在するゆえに会計手続が必要とされる。このように考えると、かような代替を考えることは容易である。

(48) *Ibid.*, p. 173. この点について、コマンダー理論は両理論を調和させるものとは思えない、との主張がある。Gynther; "Accounting Concepts and Behavioral Hypotheses", in Schiff and Lewin(eds.), *Behavioral Aspects of Accounting*, 1974, p. 370. なお、Gynther は所有より管理機能を強調するゴールドバーグの立論に対しても批判的である。Gynther; op. cit., p. 369.

(ii) すべての人々はある種の資源に対しコマンドをもっている⁽⁴⁹⁾」との言葉からもうかがえる。議論を企業に限定しよう。この場合、企業組織はコマンダーのヒエラルキーとして把握され、企業の利害関係者も各々コマンダーとみなされる⁽⁵⁰⁾。資源の効率的利用に関心を有するという側面から企業をとりまく主体は一義的にコマンダーと把握することができるからである。このことは、会計の諸手続が企業内部と企業外部にあえて識別することなく、コマンダーの観点からコマンダーのために遂行されるものとして一元的に理解されることを意味する。会計機能遂行の必要性を究極的ではないが、第一義的に人間の管理機能におくコマンダー理論のひとつの意義は財務会計と管理会計との主体概念の統一的把握を可能ならしめる点にあるといえよう⁽⁵¹⁾。

(4) 費用か利益分配かという対象の類別だけでなく、費用の測定、利益の算定自体を決定するものが価値観であり、そのにない手が会計主体⁽⁵²⁾であると主張がある。ここではこの論旨に沿ってゴールドバーグが会計主体としてのコマンダー概念にいかなる主体意識を付与したかを検討しよう。まず、この課題に関連する各概念についての彼の説明を明らかにする。測定単位について彼は、測定単位の採用は基本的に測定の対象である物(things)の関係を考慮する人間の主観的評価に基づき、各々の物の形態に対して別々の個別の測定単位が存在するであろうと説明し、価値⁽⁵³⁾についてはまた、財や用役に固有のものではなく人間により創造され人間のために存在し、主として人間の経験に対し相対的なものであり、価値の決定や受容は必然的に主観のプロセスである⁽⁵⁴⁾という。ゴールドバーグは測定・評価という数量的表現の背後に

(49) Goldberg, op. cit., p. 174.

(50) 拙稿「会計における情報提供機能と管理機能」企業会計 1977. Vol. 29. No. 12. 145ページを参照されたい。

(51) なお、青柳教授によれば、重点が経営管理機能におかれる点から、管理者理論は管理会計の主体論ともいえる、とされる。青柳前掲書 218~221ページ。

(52) 青柳文司稿現代会計ガイダンス〔Ⅲ〕会計主体 企業会計 1977. Vol. 29. No. 4. 155ページ。

(53) *Ibid.*, p. 44.

(54) *Ibid.*, p. 317.

ある活動主体（コマンダー）の主観を強調する。利益については、利益は数量的概念であるがそれでもやはり主観的満足、質的満足の表現の試みであり、それは利益測定が操作が決定されたとき確定される。したがって人々は各人により採用された各々の測定方法にしたがって同一の環境状況のもとで異なる結果を得るかもしれない、起りうる結果の数は無数であるかもしれない。この起りうる結果の母集団から、ある目的に対しある一つの結果が選択され別の目的に対して別の結果が選択される。各々の結果は測定操作が目的に正当に関連するかぎり合理的な解釈である⁽⁵⁵⁾と説明するのである。

要するに彼にあっては会計の主要概念・主要操作は活動主体（コマンダー）との意味関連から考察され、会計諸課題の人間の主観に基づく相対性、多元性、多様性が主張されるのである。ゴールドバーグ会計論は、経済的な資源の管理機能に焦点を合せて活動主体を統一的包括的にコマンダー概念で把握し、コマンダーの価値観を一義的に確定するのではなくむしろコマンダーの多元的価値観を前提に、各機能別に識別されたコマンダーの合理的意思決定に有用な会計諸手続の探究を主要課題とするという理論構成が採用されるのであり、確定された会計主体意識を土台として最終的に個々の具体的会計処理を規定するという理論構成を採用しているのではないといえよう。

したがってコマンダー理論が冒頭の課題に必ずしも明確に答えるものではないことは明らかである。コマンダーにとっての費用の測定、利益の算定を一義的に規定することは困難であり、同様にコマンダーの究極的⁽⁵⁶⁾価値観を一義的に確定することは容易ではない。

(55) *Ibid.*, pp. 238~256.

(56) ゴールドバーグは、コマンダーを自己の責任の下で資源を管理する主体と規定するにとどまり、この定義からコマンダーの究極的価値観が明らかにされたとみなすことは疑問である。

(V) む す び

われわれは、会計主体論の一見解としてのコマンダー理論を再検討するという目的で、コマンダー理論提唱の要因を探究し、ついで、会計主体論の名のもとに行なわれる議論内容から当該理論がどのように位置づけられるのかを考察した。

「企業観」としての主体論からはコマンダー理論の意義が見いだされたものの、他の系論からはその位置づけがなされたとは必ずしもいえず、理論展開の異質性が明らかとなり、むしろ同次元での議論が可能か否かという疑念が提示されたといえる。このことは、全体を通じ、会計主体論の一見解としてコマンダー理論を位置づけようとする試みに対する疑念の論拠となる。しかしコマンダー理論、さらにゴールドバーグ会計論が有意義なものではないというのでは決してない。その理論構成の異質性に鑑み他の側面からの考察の必要性が示唆されるのである。

上記の議論を媒介にして、一方で会計手続が統一的に遂行される観点をコマンダーに求めるという意味でコマンダー理論は確かに会計主体論のカテゴリーに含まれる性格をもつものであり、他方でゴールドバーグ会計理論を『A. A. A. 基礎的会計理論 (ASOBAT) 1966』への理論的基礎を与えるものとしての意義に注目する⁽⁵⁷⁾見解を考慮するとき、コマンダー理論を従来の主体論争から情報会計への転換期に位置するものとして理解することが最も妥当である⁽⁵⁸⁾とも思えるのである。

(57) 宮上前掲書，脇浦前掲稿。

(58) この点についての検討は、われわれの今後の課題である。