

《書評》

制度会計論成立の前提

——竹下昌三著，中央経済社刊

「現代企業会計」偶評——

吉 田 威

I 問題の所在——妄評の視点

竹下昌三教授その秘蔵に係る著「現代企業会計」が梓にのぼって世にあらわれる。昭和58年末，中央経済社刊。その序跋によってうかがうに，著者永年にわたる講筵の筆録これのつもりたところさいわいに板元の活眼よろしく刊本となった。したがってその「集積」は売文の大家が一夜にして成す片々たる道聴塗説のたぐいの寄せ集めには似ない。とはいっても，おそらくは世に謂う刊行事情なるさかしらがその内容の短縮を求め「わかりやすい文章」を強いたであろうが，著者懐中の充実したるもの外からの芟除を禁じ，その中身は外観の軽さにも似ず手にずしりと重い。

その時流をぬく着眼はすでに開巻第1章より髣髴としている。すなわち，その第1節において各種の「法令に規制されて実施される財務会計」の存在をみぬき，第2・3・4節の目にそれぞれいわく，商法・証券取引法・税法の規制による各企業会計。わたくしがこの著に着目したゆえんにほかならぬ。

しかしひとは，上記の評価をそそっかしい臆断によるにすぎぬというか。げんに，つづいての第5節その冒頭にいわく，「商法，証券取引法及び税法は，……それぞれの立場や目的によって企業会計を規制している。」すなわち著者の意中，世に企業会計ただ一つあっていろいろな法令がこれに各種の規制を加え，ためにその性質の端倪すべからざるものとなるに至っているというがごとくである。

では一体に竹下教授の真意いずれにあるか，われわれを納得せしめて十分なる着眼そのおもむくところは，世における企業会計の存在いくばくをもってかぞえるか。かかる問題

は会計学の基本に係る。すなわち、われわれの研究対象たる企業会計に就いて先覚のすでに引き出したる観点に静的観、動的観などいくつかのもののあるはつとに周知のところであるが、この企業会計にひょっとして複数あるのかも知れない。

問題はもう一つある。すなわち竹下教授おなじく第1節においていわく、「財務会計は、……企業会計原則によって規制されている。」ということは、企業の財務会計を複雑なる妥協の産物たらしめている要素に、あるいは企業会計をもう一つ成立させる要素に、「企業会計原則」を加えるという謂か。問題がかかる形式をとるゆえんは、企業会計原則が各法令に帰属するかのごとくに著者のいうところにある。

すなわち、「企業会計原則が、商法の計算規定の解釈指針としての機能を果たす」（第2節）、証券取引法第24条・第193条の2にしたがい「上場企業は財務諸表を大蔵大臣に提出するに当って、……公認会計士が上場企業の財務諸表を監査する場合に従わなければならない基準が企業会計原則である。」（第3節）といい、さらに「税法上の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』」についても企業会計原則がかかる基準たることをうとするとする見解を引いて示す（第4節）。

企業会計原則、もしこのように各法令に従属するものならば、企業会計を規制するものとしてとくにとりあげることを須いない。商法および証券取引法、税法をもってすでに十分。ただし第5節の目に「企業会計原則による企業会計の規制」なる表現を見ないゆえんか。もしそうだとすれば、たしかにそうであれば問題はつぎに係る。すなわち、はたして一つのもので、「それぞれの立場や目的」をもっているであろう各種の法令によく従属するに堪えるか。かつてわたくしの師は、よろずによくきくべき「毒消し」の何にもその効をそうさぬを教えた。

だが企業会計原則もし上のごとくいろいろの法令によく従属するのであれば、各法令は「それぞれの立場や目的」をもつのではなく互いに立場や目的を通有し、したがっているような規制のなされるとも企業会計は一つの目的により統一された内容のすっきりしたものたりえて、あるいは各種法令による会計その各内容に本質的には異なるどころなく、すなわち企業会計ただ一つ存するを見ることになる。要するに最初の問題にたちもどる、企業の財務会計二つ、三つと存するやいなや。

II 通説的会計観

竹下教授みずからの出版案内によると、この著書は「通説」の解説をなす。さらにこれをもって謂うところの教科書の本分たるべきをいう。その通説の解説は、会計の解説か。会計理論の解説か。われわれにあって、Accounting なる一語に慣れ親しむこと過ぎて、会計と会計学との別をたてること困難となつてすでにひさしい。今また、会計の解説と会計理論の解説との別も分明ではなくろうとしているのか。もちろん著者においては解説と説明（近藤洋逸・好並英司、論理学概論、岩波書店 1964年、245—249頁）との別はすでに分明であり、そのうえで著者その意を用いたところの四条目のすべてにいわく、「……を解説しました。」（前出案内）

下に煩をきらわず、竹下教授の腐心したところを示す目をかかげる。すなわち、(1)「本文中に取上げた事項を解説しました。」(2)「法律や規則が会計にどのように作用しているかを解説しました。」(3)「現在の企業会計がどのように処理され、その結果がどのように明示されるかが理解できるように解説しました。」(4)「便利な手引書として役立つように解説しました。」かかる四条からうかがうに、竹下教授その著においてよく会計の解説をなす。しかもこれをなすに通説をもっておこなう。

通説をもって会計の解説をなす。すなわち、さいわいにこの著の書目に「……原理」ないし「……論」、「……学」なる虚仮おどしのみられぬゆえんである。その書目は本来の役どころに忠実にしてよく著書の内容を示す。会計の解説ならば、しかも通常いわれているところによる解説—さらに「公の文書に依拠して」（前出案内）なす解説—ならば、「企業の会計担当者にとって」、「多くの実務家にとって」よく「手引書となる」（各、序）に堪える。

また会計の解説であるからこそ、会計理論の展開がしたがって会計学が中心たるべき大学の教室においては、かかる解説のうえに教師みずからの理論がもとめられ、この著をもってしては「教師が学生に教科書を読んできかせる講義」（前出案内）すなわち原義に謂う単なる Vorlesung はいかに努めてもこれをなすことあたわず、「他人が書いた教科書に従った講義ではなく、教壇に立つ教師自身の講義ができるように、本書は執筆してあります。」という前出案内にある著者の自負もむべなるかなといわざることをえない。

この著うえのごとき解説をもって会計に就きなを語るか。その第2章よりうかがうに、企業会計は世に謂う会計処理と報告との二要素より成る「もの」である。すなわちなみ

にいわく、「企業会計における処理と報告についての基本的な原則」（第2章前書）。とすれば、かかる二要素より成る全体はその本質一体いかに規定することをうるか。これは会計学最大の問題であり、もちろん会計の解説のめざすところを超える。それゆえわたくしも上においては、単に「もの」としか表現することをえず、この著においても「……を明らかにし……報告するのが財務会計である。」（第1章）と「もの」の省略たる「の」をもってあらわすのみである。

「処理」とはなにか。かかる詮索もちろん本書のねらうところにあらず。解説はもっぱら貸借対照表・損益計算書上の資産・負債・資本・収益・費用についてその価額すなわち貸借対照表価額・損益計算書価額いかにして計算されるかに係る。通説にしたがえば、「損益計算や資産、負債、資本の認識測定」（第2章前書）のやり方である。具体例を求めれば、勢い企業会計原則・注解1—2にあるものをあげることになる（ここにひょっこり、大方の耳にはいまだ熟さぬ「会計方針」なる概念に出合う。かかる呼称の適否、その由来をたどれば明らかであろうが、通説に対する意見は禁欲的なまでにおさえる著者その詮索にわたらない）。かかるやり方に原則があるという。さらに、謂うところの報告のやり方にも原則があるという。

この著においては、そのねらい具体的な各種計算法からそれらに共通する基本的な計算原理を抜き出すところにはない。そこでは世のすぐれたる教本にみられるごとく、基本原理から各種の具体的やり方を示す演繹的な解説がなされる。かかる一例、現金増の記入法を示すに資産増の記入法の解説をもってはじめる簿記の教本においてすでになじみ深い。すなわち、著者その第2章より解説をはじめるとあたり、まず基本原理を叙するゆえんであろう。ちなみに第2章の題目は「会計処理と報告の基本原則」である。

かかる基本原則の解説、著者は企業会計原則のそこにおける謂うところの一般原則の解説をもってなす。ここにつぎの問題が生ずる。すなわち、商法・証券取引法等による規制うえのごとき基本原則には何ら係らぬか。竹下教授の通説として示すところ、「商法、証券取引法及び税法は、いずれも一般に公正妥当と認められる会計処理の基準として企業会計原則が存在することを前提として、……企業会計を規制している。」（第1章）という。

通説は各法令による企業会計への規制その基本において異なることなしとみているていである。しかもその基本は企業会計原則において示されているものである。かくて著者にあつて会計の基本の解説、企業会計原則における一般原則の解説をもってなすことをう

る。この一般原則の謂うところの単一性原則にいわく、「同一企業について同一の会計期間に内容の異なる財務諸表が作成されることを認めないのが単一性の原則である。」(第1節)

上のごとく通説は、「真実な財務諸表はただ一つ存在しなければならない。」(第1節)と頑としている。ここで、財務諸表が一つとは企業の財務会計にまた存するはずのないこと、その存在唯一無二であることの謂である。とすれば、各種法令による企業会計への規制、通説から見れば絶対的な存在たるべき財務会計をいろいろにゆがめるものにほかならない。

問題は、かくのごとくに財務会計をゆがめる要素に企業会計原則のふくまれるやいなやに係る。竹下教授ちなみにいわく、「財務会計は、商法、証券取引法、法人税法及び特定の事業に対する法令(例えば電気事業会計規則等)並びに企業会計原則によって規制されている。」(第1章)ここはけだし、はじめに何らの規制もうけていない財務会計ありて、商法・証券取引法などによる規制をうけ、そのうえ企業会計原則の規制をもこうむると考えるべきか。

Ⅲ 法的規制の種々相

竹下教授その第2章において前節結びに示した世に謂う単一性の原則について、すなわち企業会計は唯一つであるとする会計観に、「形式のみならず内容についても異なる複数の財務諸表を作成せざるを得ないのが現実の企業会計である。」(第1節)として異をとなえる。もちろん十分に拠るところをもって、すなわち、証券取引法・商法による各規制、具体的には「財務諸表規則の規定と計算書類規則の規定とは一致していないものが少なくない。」(第1節)と観じ、企業会計原則・税法については「形式上のみならず実質上も、公表財務諸表と税務財務諸表は単一ではないのである。」(第1節)という。

通説に異さしはさむこと、著者にあつて着意してこれをさけたとは前節結びにおいて記したばかりである。にも拘らずここ節の冒頭に早くもこれを覆すごときことを書く。竹下教授自家の見解を表白せざることをえなかつた抜差しならぬゆえんがあつたにちがいない。すなわち会計学の基本に係つた。瑣末なところはわれわれそれを読む者の思慮の及ぶ限りがあり、あるいはその俗眼にくもるところがあつてもくやむに足りない。

解説をなすに通説をもつてする。かかる「原則」これをつらぬくという著者はじめの「方

針」たやすくは改めることをしない。しかし会計に関するもっとも基本的なる観点、動的観・静的観などのもっとも基礎にある会計観これについては、通説解説をもっぱらとする最初の心づもり如何にかたくともこれを崩さざるをえなかった。かかる著者の非常なる着眼、単なる思いつきであるはずがない。その懐中には旁証の拠るべきもの十分である。すなわち、その著第3章以下において各種事項を解説するにかならず商法・証券取引法・税法・企業会計原則それぞれの規定の叙説、相互の比較をもってするゆえんである。

各種法令・企業会計原則の引用はけっして思いつきにまかせない。引用のなにとるべきか、われわれはここに知ることをうる。われわれは引用について誤解していないだろう。引用は根拠づけに係る。ひとの主張・見解しばしば学界共有財産の美名のもと、とくに世に謂う教科書にあつてその出所を示すことを怠らざるか。通説といえども、われわれの共有財産であろうとも最初の主張者が必ずいるはずである。よくある「知らなかった」は、自らの不学をみとめるほかゆるされることではない。

著者にあつて、先学の業績をないがしろにするところみじんもなく、それへの敬意よくこれを払つて十分である。本文中の各種見解、われわれの知りたいと欲するものに就てその出どころもれなく示されている。ここにおいて、世にいいふるされている通説と著者の着眼との別おのずと分明になる。すなわち、ひとの獨創性ゆたかな主張をなきざることをえなくなるゆえんにほかならない。ただし引用の明示を怠るところには獨創性を期待することをえぬというべきか。典拠を示すことに係り世に謂う剽窃の詮議もはや瑣事に属する。

会計の各構成部分、計算対象（資産・負債など）について各種法令の規定するところの解説、その一例にいう、「固定資産の使用可能期間を企業会計原則では耐用期間又は有効期間といい、財務諸表規則及び法人税法では耐用年数と呼び、計算書類規則では償却年数と称している。」（第7章）これはわたくしの恣意にしたがって引いたものであるが、上の各規定の典拠そこには重複をきらつて示されていない。しかし、たとえば企業会計原則による規定についてそれが貸借対照表原則の5にあることの明示は、すでに他のところ（第6章）にてなす。

証拠を求める著者の博搜の労に報いるものむなしきときは、すなわちなみにいわく、「企業会計原則には交換による固定資産の取得については何も規定してない。」（第6章）ただし著者の不注意による見落しではない証拠に、さらに通説による補足的な解説をもか

ねて、昭和50年森山書店刊、番場嘉一著「詳説企業会計原則」より引いて「今後の研究課題として残されている評価問題といわれている。」と前出の一節につづけて示すことを怠れない。

各種の法的な規制の間にみられる相違の明瞭なるものに、貸借対照表上に記載しうる繰延資産の範囲がある。企業会計原則はその貸借対照表原則4の(1)のCによって、商法は第286条以下、財務諸表規則はその取扱要領第82以下によって、法人税法はその施行令第14条第1項第9号および基本通達8-1-3、8-1-12をもってそれぞれ規定している(第8章)。企業会計原則による規定を補って竹下教授は連続意見書第5からも引く。

「開業費、試験研究費及び開発費については……商法290条1項4号の規定によって配当制限が行われている。」(第8章)としていわく、「繰延資産の範囲に関して、企業会計原則と商法の規定は表面上は一致しているが、繰延資産に対する考え方は相違している。」

(第8章第3節) またその著第8章第4節の目にいわく、「税法上の特殊な繰延資産」。すなわち、前出の税法関係の諸法令より引いて「商法上の8項目の繰延資産の他に」なほ五目をかかげる。

貸借対照表上の引当金についてもその範囲のちがい各法令の定めるところにおいてみとめることをうる。著者は企業会計原則の注解18を引き、さらに改正商法の第287条の2によっていわく、「法律上の債務である引当金と貸倒引当金を除く引当金については、企業会計原則と商法との不一致はなくなった。」(第9章)すなわち、謂うところの債務たる引当金と貸倒引当金とについて企業会計原則上の引当金と商法上のそれとの間に相違がある。法人税法上の引当金たる租税特別措置法上の準備金について、「準備金の中には、新注解18の引当金に該当すると考えられるものもあるが、むしろ該当しないと考えられるものが多い。」(第9章)ただし、煩をきらって省略にしたがったとみるべきか、わたくしの疎懶なるがゆえか、その典拠この著において見ることをえず。

各法令・企業会計原則による規定の間にみることをうる相違、上においてわたくしに許されたる紙幅を顧慮してざっと示した。かかる相違あるとき、ひとは依然として企業の財務会計ただ一つ存するのみというか。

IV 法的会計の存在・制度会計論の成立——結びにかえて

前節に示したいろいろな相違は、商法・証券取引法上などの各決算表の内容に係る。こ

の内容にかくのごとく違いがあるとすれば、かならずやその表現様式もこの異なるところを反映しているにちがいない。すなわち、竹下教授その著第12章において「財務諸表の記載形式」に係り、「計算書類規則に基づいて経済団体連合会が作成した貸借対照表と損益計算書の雛形」(第1節)と「大蔵省が制定した財務諸表規則取扱要領に基づく貸借対照表と損益計算書の雛形」(第2節)とを対比させ示すゆえんにほかならない。

旁証としてさらに各法令よりあまたの条文を引く。すなわち、商法的・証券取引法的の各様式その掬るところ計算書類規則第1条および証券取引法第193条、財務諸表規則第1条にあり、さらに具体的な相違は各規則から引いた第5条;第14条,第34・35条;第59・63・65条などの対比(第3節)において分明である。

これまで述べたる相違のおもむくところ、監査手続のちがいに至らぬはずがない。はたせるかな、竹下教授その第11章において商法上の監査手続に係り、商法第281・281条の2など、商法特例法第12・13条、監査報告書規則第3・6条などによって謂うところの大・中・小の各会社なる三つの場合にわけてすなわち三節にわたって詳叙する。のみならずその監査報告書の雛形をも、会計監査人によるもの監査役のものそれぞれ日本公認会計士協会・日本監査役協会のあらわすところにしたがい第13章にて示す。

もちろんすでに世の耳に熟している証券取引法による監査についてはその第193条の2を引いて、公認会計士による、しかも企業会計原則にしたがう監査たるべきを簡潔をきわめて解説する(第1章第3節)。ここに二つの監査、その異なるところ少なくともその担い手において分明となる。これは著者の解説をまつまでもない。

決算表の主要なるものに係り竹下教授の解説するところ以上においてみたが、しかしその叙説そこにとどまらずさらに補足的な決算書類にも及ぶ。すなわち、利益処分に係る計算書については財務諸表規則第112・114条などに、さらにはその定める様式第3・4号に、商法第281条を対比させる。もちろん商法においては「その記載形式については法定されていない。」(第13章)との指摘も忘れずに付す。

営業報告書については計算書類規則第45条を引いて解説し、これに対応させるに有価証券の届出省令第15条第1項に基づく第3号様式の「記載上の注意」にある「営業の状況」・「設備の状況」・「親会社」「子会社に関する事項」に係るものさらには財務諸表規則第8条の4をもってする(第2章,第13章)。また附属明細書については計算書類規則第46ないし48条に、さらにこれを補って商法第281・293条の6,第210条など監査報告書規則第7

条にもしたがって解説する(第13章)。だが財務諸表規則の定める附属明細表に係りその要をえたる記述をみず、ために両者の比較にふれるところのないのは、けだし紙幅の都合によるか。

著者の解説にしたがい前節において、さらにこれを補い足して上にみたごとく、各法令による会計への規制の別種別様なること、これを要すれば「商法の計算規定や企業会計原則に基づいて確定した決算における企業利益と、税法の規定に基づく益金・損金の計算結果との相違」(第11章第4節)はおおうことをえず、かかるとき企業の財務会計ただ一つおこなわれるのみと依然として観ていることをうるか。竹下教授は法人税法第74条および第22条をおもくみて、「法人税法が多くの別段の定めを設け、しかも確定決算基準をとるため」(第1章第4節)、「企業会計は税務会計として実践される。」(第11章末尾)という着眼を示し、もって各法令による会計への規制の実質内容についてその解説をしめくくる。

最後にいたってはからずも著者自家の筆から「税務会計」なる概念がとび出したが、企業の現実の会計はすなわち税務会計である。ここで、税法による規制もしなすとすれば、少なくとも「多くの別段の定め」「確定決算基準をとる」こともしなすとすれば、企業の現実におこなう会計は世に謂う商法会計、証券取引法会計であるにちがいない。ここに、いわゆる制度会計を対象とした研究の成立する基盤がある。独立した研究対象の存在なくしてよく研究の成立するに堪えるか。けだし著者にあつて「企業会計の法的側面」などの皮相の観点をとらぬゆえんであろう。

かかる着眼の方角にわれわれの推論をさらにのばせば、ただちに気づく、商法・証券取引法による規制もしなかりせば、企業はたして会計をおこなうか。かかるときにも企業の会計いぜんとして存するという仮説、すなわちゴジオール(Kosiol, E.)がつとに経営経済的決算(betriebswirtschaftliche Abschlußrechnung)なる概念をもつてかかる着眼を示している(Kosiol, E., Bilanzreform und Einheitsbilanz 第2版, Berlin/Stuttgart 1949年, 43頁)。すなわち知る、ドイツにおけるシュマーレンバッハ(Schmalenbach, E.), ル・クートル(le Coutre, W.)などの貸借対照表論その目指すところじつはかかる純粹なる経営経済的の年次決算の存在するゆえんをつまびらかにすることに係るものであった。かかる追究うえの二三の講究をもつて完了するはずもなく、これからもやむことなく続けらるべきはここに贅言することをもちいない。ただし、そこでは各種法令・企業会計原則の引用なんの傍証となることをうるか、考えるべきふし多い。

それにしても、不可解なのは企業会計原則に基づく会計の存否である。企業会計原則は「企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において『企業会計原則』が尊重されるよう要望」することしばしば(昭和24・29・38・49年各版前文)にして、にも拘らず商法改正のつど「商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになった」(昭和38年版前文)。かくのごとく他に対し自らに一致するよう要望したり、その不可なるときは自らをして他に一致するよう改める。そこには、自己の掲げる単一性原則へのなみなみならぬ傾倒をみてとることをうる。監査証明に係る大蔵省令でさえその取扱通達3-2において、その3-3にいうところはまったく異なり、すでにして企業会計原則からの独立独歩をいう。different measurements for different purposes とひとはいうではないか。われわれのいうところにしたがえば目的論的観点である。すなわち目的論的会計観である。

かかる目的論的なる観点に立つならば、different purposes-different measurements ならば、すでにして複数、すなわち「それぞれの目的」に係るその達成手段たるべき別種別様なる会計の存在は豁然としてみえてくるはずであり、そのときにこそ、そのときにはじめて謂うところの制度会計論がこれまでの経営経済学的な貸借対照表論とは異なる独立した研究として成立することをうる。そこでは、竹下教授その著全篇にわたって叙する各会計間の相違は種差(近藤・好並、前掲書、14頁)にすぎぬかはたまた本質的なものか、総じて各法的会計その本質一体いかなるものかが研究課題最大のものとして問われるであろう。かかる問題もちろん理論的研究に属し、各法的会計の具体的すがたの記述の先にそびえ立つ。その解明に係る展開は竹下教授これをいかになすか、その著「現代企業会計」につづいてそこに上梓さるべき著、かかるものにしてはじめてその書目は「現代企業会計論」でなければならない。

以上の妄批すなわちあえて頑愚をおし通してなしたる問題の提起、そこには尺寸といえども資するところありやいなや、少なくとも短才の若輩わたくしごときものがなしてはたして僭越ならざることをえたか。学問なる美名のもとさいわいに御宥恕を賜え。