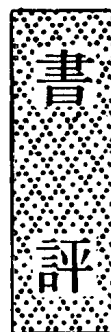


Title	山榘忠恕著, 『近代会計理論』, 昭和38年1月15日発行, 480頁, 1,000円, 国元書房
Sub Title	
Author	会田, 義雄
Publisher	
Publication year	1963
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.5, No.6 (1963. 2) ,p.1268- 1274
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19630228-04044912">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19630228-04044912</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.



山 榊 忠 恕 著

## 「近代会計理論」

### 一、はじめに

本書は、著者・山榊教授も語られているように、前後十数年に及ぶ教授の会計理論研究の成果を示す著作である。著者は、本書をもつて、会計理論関係の習作を整理しつつ、一つの転機を示すための足掛りとしてまとめたものであると、つましやかに申し述べられているが、本書は、近代会計の理論を体系的に追及された書であり、いわば、わが国における会計学の学問水準を示す、代表的文献として高く位置づけられる書である。

本書のなかには、著者の極めて健全なる常識ときびしい透徹せる思考が脈々と波打っており、論理を追及することまさに祈りにまで徹しているといわれるような会計学書でもある。

本書の内容に立入るに先立って、著者のすでに公刊された文献を一覧し、本書生い立ちの背景を一瞥してみよう。

九四 (一一六八)

- (イ) 株式会社の会計基準 (一九五一年)
- (ロ) アメリカの財務会計 (一九五五年)
- (ハ) 会計学の展開 (共著) (一九五九年)
- (ニ) 財務諸表論 (共著) (一九六〇年)
- (ホ) 監査制度の展開 (一九六一年)
- (ヘ) 複式簿記通論 (一九六二年)

これらの文献のほか、本来ならば、幾多の雑誌に発表された著者の数十に及ぶ論考、ならびに、会計学講座を担当された、教育者としての経歴を語らなければ、本書生い立ちを正しく伝えることにはならないのであるが、ここでは、紙面の関係もあり、右にかかげた文献にかぎってその背景をみることにする。

まず、右の最初の著書の公刊時、すなわち、十数年以前から、著者は、会計理論、なかでも会計原則ないし会計基準(イ)という、いわば、会計学の基礎的概念ないし基準の解明を通じて、近代会計学の基礎を明らかにされ、そこから会計理論の体系化を意図されていたと解される。さらに、わが国の会計原則論の基調ともいわれるべき、アメリカ財務会計(ロ)の真髄をひもとき、ときには、わが国の戦後における会計学の展開(ハ)を考察することによって、「近代会計理論」の形成への努力を傾けられていたのであった。さらに、会計理論は、いわゆる財務諸表論において、その核心が研究されているために、かかる畑から、とくに剰余金に関する研究(ニ)を深められていたのであった。他方、著者は、本書でもいわゆる財務会計の局面を、公会計として特徴づけられているのであるが、そ

のような公会計の生い立ちからして、とくに投資家という利害集団との関係が重視されるために、かかる見地をとくに深めて、監査制度の展開を研究（ホ）されたのであった。さらにまた、著者は、本書のなかでも簿記と会計学との区別を強調され、会計学は単に簿記の高度化したものではなく、そこには体系化された理論のあることを説き明かされるのであるが、その主張の前提として、複式簿記機構（ヘ）を解明されているのである。逆説的に云えば、その簿記機構を明らかにした後においてこそ、はじめて著者の近代会計理論の真隨にふれることを知るのである。

上来ここでは、著者の幾つかの著書を通じて、本書生い立ちの背景を探ってきたのであるが、これらの書物を流れる著者の思想を通してこそ、本書における会計思想を汲みとることができるのであり、同時に、これらの文献の集約として、本書「近代会計理論」が成立していることを識らねばならないのである。ただ、本書のなかでも著者が断わっておられるように、ここでは著者の会計理論研究としてまとめられたものの半分しか載せられなかったとのことである。ときには、さらに論じて欲しかった点も後でふれるように幾つかある。それらは恐らく紙面の関係から割愛されたものであろう。それらをもあわせて、今後の発表を待ちたいものである。

さて、本書は、第一部、近代会計の基調 第二部、近代会計の重点 第三部、近代会計の視点 の三部より構成されている。以下、本書の内容を概略紹介し、本書の特徴ならびに疑問点について、いささか考えてみたいと思う。

## 二、本書の内容

まず、第一部は、第1章 会計学の研究対象 第2章 企業資本の計数的管理 第3章 企業会計の計算原理 第4章 動的会計理論の成立 第5章 公会計としての近代会計 第6章 近代会計の一般原則 第7章 発生主義会計の特徴 の七つの章から成っている。これらの章のタイトルからも明らかのように、ここでは、近代会計理論の基礎に横たわる根本問題を俎上にのせられる。

そして、著者の基本的考え方は、形式的な容器としての簿記に対して、会計こそは経済単位における計慮の精神の発現として、有機的全身的な経済計算体系をもつものであるとされ、したがってそれは、企業資本の機能活動との関連において（五頁）こそ判断されねばならないとし、かかる計算体系の全貌を明らかにし、企業の資本運動を表明する会計機構そのものを理論的に分析し解明することを基本課題とするのが会计学（六頁）であるという。

かかる見地から著者は、企業資本の運動の態様を、資本の算段分と培養分から構成される資本の調達分と、そしてまた、資本の費消ないし充用からなる活用分とその派出分から構成される資本行使分ならびに待機資本分との、二つの面から（十二・十三頁）考察され、それらの企業資本の運動を次の関係式にて表示される。（十四頁）

資本の運動の式は、 $資本 = 調達 + 活用 - 費消 + 待機$  である。

この基本的な均衡関係式から、著者は企業資本の構成上にあらわれる具体的な運動過程を体系的・統一的に把握されようとするので

ある。そして、この基本方程式に立脚されるからこそ、著者の動態論が極めて鮮明に浮き彫りにされているのである。同時にそこにこそ、動的会計理論としての利潤計算原理に立脚する貸借対照表観、さらに資本運動の途上における企業の力の関係を示す貸借対照表という考え方が、統一的に理解されているのである。

さて、このような基盤に立って著者は、いわゆる財務会計といわゆる管理会計という概念を止揚し、これを公会計と私会計(四八頁)との二つの領域に分けられるとされ、この二つの立場を含めあげ、二つの会計を統一しようとするものが、企業会計原則ないし企業会計基準にはかならない(五四頁)ものといえらるるとされ、かかる体系的理解の上に立って会計原則の制度的意味を明らかにされる。このような見地から会計原則の一般原則を分析され、そこでもまた、平面的に列挙されている七つの一般原則を体系的にみる必要を説かれる。すなわち、最初にかかげられた真実性の原則に対して、それ以外の六つの原則は、その真実性の原則をささえ、あるいはこれに立脚し、あるいは補足する役割を担っている(八一頁)として、いわば真実性の原則を支柱として、一般原則を体系的に把握されるのである。

さらに近代会計理論の基礎をなすものとして、発生主義会計を位置づけられ、その会計制度のもとにおいてこそ、費用・収益の対応計算の可能なるゆえん、そしてまた期間損益計算の合理的なるゆえん、ならびに貸借対照表の充実するゆえん(九九頁)を明らかにされ、そこに近代会計制度といわれる制度の確立する基盤のあること

を説き明かされるのである。

つぎに、第二部は、第8章 原価の成立 第9章 棚卸資産原価の費用化 第10章 設備資産原価の費用化 第11章 費用と収益 第12章 特殊な支出の期間配分 第13章 期間外損益計算と利益処分計算 第14章 資本剰余金の区分と内容 第15章 剰余金の取崩し 第16章 会計主体論の類型 という九つの章から成っている。

ここでは、それぞれの章のタイトルからも明らかのように、近代会计学における主要な項目を網羅的に考察され、第一部の基礎理論とともに、本書をもって大学における教材として充分活用できるように配慮されている。

さて第二部のまっさきに、原価の成立をかかげているように、著者は、まず原価の成立を見究わめ、その配分思考を重視される。すなわち、原価として成立し、いまだ消滅する段階に至っていないものが、貸借対照表のなかに、その仮の座を見出(一〇三頁)すという論拠をもって、資産要素の成立を認めるのである。かくして、棚卸資産(9章)、設備資産(10章)、その他の資産(12章)のそれぞれについて、原価配分という思考から、近代会計理論を構成されるのである。すなわちその一本の筋道を原価配分思考そのものに求められるのである。

さらに、期間外損益計算と資本剰余金についての論説をかい間みるに、著者は、例えば固定資産の売却損益の内容を刻明に分析(二〇〇頁)し、何がゆえにそれが期間外損益項目となるかを解明され

ているように、極めて論理的に個々の項目の性格を分析される。また資本剰余金については、問題の多いその分類法を論じ、四分説のいうところのその他の資本剰余金という概念自体の規定のいきさつからしても、二分説の合理的なるゆえんを、厳密に規定される。

最後の会計主体論については、つとに著者は、エンティティ概念そのものの分析を通してわが国の会計主体論争に大きな貢献をされていたのであるが、本書にあつては、さまざまの会計主体論を類型化という見地から分類され、さらにアメリカにおける代表的見解としての、ギルマン、ペイトン・リットルトン、ハズバンド等の主張を要約紹介され、それぞれの本質観のよつてきたる基礎を探究されている。

さて最後の第三部は、第一・二部の学部 of 学生向きの内容と異なつて、ゼミナールないし大学院の研究用に役立つように、著者の発表された多数の論文のなかから、本書のテーマにマッチするものを選んで、近代会計の視角という見地からまとめられている。それらの論攻は、発表当初すでにわが国の会計学界に新風を吹き込んだものとして高く評価された力作ばかりである。

以下この第三部では、あるいは誤り伝えることをおそれつつも、著者が何を云おうとしているかについて、いわば、さわりの部分にふれてみることにしよう。

まず、第17章の「現金割引の会計学的性格」においては、この現金割引の性格は ①仕入高・売上高それぞれ自体を構成するものとみる

か、②仕入高・売上高の一部でないものと観念するか(三〇六頁)によつて決せられるべきであり、財務損益、それゆえにまた、営業外損益であるか否かという問題は第二段階であるとされ、問題の本質究明を主張される。

第18章の「未収収益の会計学的性格」においては、未収収益の回収の確実なものとの相当額を貸借対照表に記載するとともに、損益計算書に記載するものとする、という企業会計原則の定め方、ならびに「註解」の文言について、いわば損益計算重視の見地から批判的に考察され、あるべき会計基準を探究される。

第19章の「有価証券の貸借対照表価額」においては、企業会計原則のいうところの有価証券の時価評価について、その漸進的意義を認められつつも、なお動態論の見地から原価主義評価の適用されるべきゆえんを主張される。

第20章の「利子の会計学的性格」においては、会計学上問題の多い利子の性格について、経営自主体の見地から考察し、とくに他人資本利子を利益の分配分として表示する処理法を検討される。

第21章の「利潤分配制度と企業会計」では、従業員に支給するところの利潤分配制の下における賞与額の会計学的性格を、例外のばあいを除き、費用の性格をもつものであると規定し、その簿記手続に言及される。

第22章の「退職年金制度と企業会計」ならびに第23章においては、退職年金をもつて、発生主義会計の下では、これを費用いわば未払費用として、認識計上すべきゆえんを主張し、未開拓の問題領域

域への接近を試みられる。

第24章以下26章までの三章では、株式申込証拠金の貸借対照表能力論という新しい課題にとり組まれ、その貸借対照表上の能力のあるべきゆえんを主張され、あわせて、その計上方法について、流動負債の部、資本の部、さらに資本と負債の中間の部に計上する処理法の長所・短所を考察される。

第27章の「社債発行差金の会計学的性格」では、社債発行差金、なかんずくその割引料の性格について、前払費用説と社債評価勘定説とを改めて比較検討され、とくに評価勘定説をもって妥協の産物とし、さらにそれらの学説の前提について反省すべきゆえんを提起される。

以上、第三部の各論としての特殊問題において、著者が何を語るうとしているかについて一瞥してきたが、著者の言葉つかいは極めて厳格であり、正しくこれを伝えようとすれば、そのまま引用しなければならぬほどである。斯学に関心ある人はみずから本書をとって、とくに第三部の内容を吟味して欲しいところである。

さらに著者は付録として、「戦後のわが国における会計学の発展」と「会計学と風土」と題する二篇の学界展望ものを添えられている。前者は戦後のわが国における会計学界が、およそなにを目標として歩み続けてきたかを明らかにすると同時に、最近の問題点、そしてまた、今後のわが国の会計学界の行き方を暗示するような文献であり、後者はそれをうけて、会計学は風土の影響をうけるものであるゆえんを、固定資産の売却損益のとり扱いにおける、イギリス

(資本の一部とする考え方)とアメリカ(実現した配当可能利益とする考え方)との対照的な会計処理のなかに論証され、そこから会計学成立のための個別性ないし特殊性と、他方の普遍性ないし一般性ととの二面的考察の強調されるゆえんを説き明かされ、会計学という学問の、新しい社会秩序の形成に大きな貢献の果しうる可能性ある学問であることを訴えられるのである。

### 三、本書の特長と若干の疑問点

さて、本書の特長は、すでにその大要の紹介のなかにも幾つか見出だせるのであるが、以下それらをまとめることにする。

まず第一に、本書をひもとく人は、なに人も著書の「はしがき」によって、著者の学問に対する情熱と、胸を打つような学問に対するきびしさを感得すべきであるということが指摘されねばならぬ。そしてまたこの著者のきびしい態度は本書のなかに脈々と流れているのである。例えば、すでにふれた社債割引料の性格に関する学説の前提を反省すべきであるという主張のなかに、あるいは未収収益の取り扱いにおける「主として」という形容句の意味をどの名詞にまで及ぼしているかを追及する態度のなかに、さらに、剰余金の二分説を主張される際の概念論のなかにも、論理的な思考を追及される著者のきびしい科学する心を見出すのである。

つぎに著者は本書にあって、簿記と異なり会計学の全体的・統一的な理解科学であるゆえんを明らかにされ、その筋道を企業資本の運動を表明する会計機構そのものに求められ、そこでの理論として

把握されている点が指摘されねばならない。

さらに、この資本運動という筋道を通すために、本書には二本の支柱が用意されていると考えられる。一つは原価配分思考であり、他は発生主義会計である。またこの二本の支柱によって著者の近代会計理論といわれるゆえんがうなずけるのである。とくに資本運動に基礎を置く原価配分思考は、あるいは棚卸資産会計に、あるいは設備資産会計に、さらにいわゆる繰延資産会計に、さらには有価証券の評価理論のなかに貫ぬかれていく思考である。他方の発生主義会計の思考は実現主義を含めての損益(九六頁)の認識ないし測定理論に、あるいは退職年金会計の考え方のなかに貫ぬかれていく支柱を成しているといえよう。

最後に、本書の第三部ならびに付録における論説の業績として、会計学をもって未来への大きな可能性ある学問であることを読者に感得せしめられた点は高く評価するべきであろう。著者はこの第三部において会計学上の未開拓の問題を俎上にのせ、すでに一部明快な論理をもって解明されている課題もあるが、退職年金の問題にしろ、社債発行差金の課題にしろ、あるいは株式申込証拠金の貸借対照表計上方法にしろ、なお著者によって問題がえぐられたまま、いかなれば問題提起をされているテーマも多い。さらに、付録における「風土と会計学」の論説を通して、いわば「日本会計学」の在り方を示唆されるとともに、会計学を学ぶ人に大きな夢を抱かせるような書、それが本書であるといえよう。

以上の特長ないし功績をもつとはいえ、なお本書にも幾つかの疑問点がある。著者との対談において明らかにされたものをも含めて、それらの疑問にふれてみたい。

まず著者は、会計学の統一的・全体的理解を随所(五頁、一一頁、四七〇頁)に主張されている。そしてまた、前述の特長にみたように、著者は確かに本書でこの主張も貫ぬかれている。しかし他方、著者は「会計主体論」を第二部の最後に収められている。あるいは締めくくりの意味でそうされたのであるかも知れない。しかし、会計理論をさらに統一的に理解されようとするばあい、むしろこの会計主体論を最初にかかげて、その主体論を会計理論のなかに浸透させて欲しかったようにおもふ。さらに欲を云わせて貰えるならば、著者は教材という見地から、ここでは会計主体論の自説を伏せておられるようであるが、著者みずからの会計主体論を明白に打ち出して欲しかったように思う。

つぎに著者は、すでにふれたように、企業会計原則をして私会計の立場をも含めて、ふたつの会計の統一を図ろうとするもの(五四頁)といえる、とされているが、この点問題なしとしないのであるまいか。会計原則の在り方として、理論と実務との妥協点を示すかぎりにおいて、確かに著者のいわれるような論理をまず認めなければならぬであろう。しかしさらにゲッツも指摘するように財務会計と管理会計とを截然と分けてふたつの会計基準を認めたほうが、後者の管理的性格をより一層効果あらしめるようにも考えられる。この点なお学説上問題のあるところであり、今後の著者の明快な主

張を待ちたいところである。

さらに著者は「資本の算段分」とか「資本の派出分」とかいう目新しい用語を使用されているが、この点に関するかぎり、教材としてはどうであろうか、そこに本書のユニークな主張を統一的に把握できる長所も認められるが、なおこれらの用語がいまだ学界でも、さらに本書でも充分咀嚼されていられないようにも考えられるのである。それらの意味づけをさらに期待したい。

さらにまた、本書では、いわゆる収益の認識基準としての実現主義を発生主義会計のなかに包摂し、そのなかで矛盾なく同居するよう解釈されているが、その説得力は紙面の都合のためか弱いようである。通説としては、発生主義にむしろ対立するものとして、あるいはその例外として実現主義を解釈している。そこに発生主義概念の多様性に気づくのであるが、それらの概念をもう少し突っ込んで説明して欲しかったように思う。

なお、紙面の関係から割愛されたものと解されるが、費用ならば

に収益の認識・測定に関する論述をもう少し深めて欲しかった。さらに、引当金について独立の章を設けられなかったのも惜しい。引当金に関する若干の論述(二二一頁)もあるが、発生主義会計を重視されるかぎり、さらに独立した章においてこの問題を説明して欲しかった。

以上、いくつかの疑問点ないし註文をかかげたが、それらの課題はいずれ著者の明快な論理によって近い将来解決されるであろう。しかしそれらの諸点を考慮しても、なお前述した本書の功績ないし特長はいささかもそなわれるものではなく、斯学に志す人はまず本書を熟読し、学問をするきびさを悟ると同時に、会计学という学問自体の可能性の大きな内容と社会秩序形成に役立っているその職能を、本書を通じて求めて欲しい。本書は亦、そのような期待に充分応えうる書でもある。

(昭和三八年一月一五日発行、四八〇頁、一、〇〇〇円国元書房)

(会 田 義 雄)