

Title	山榘会計学の回顧と再吟味：会計学の基本問題〔II〕 (11)
Sub Title	Tadahiro Yamamasu and his theory of accounting
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.5 (2018. 12) ,p.1- 12
JaLC DOI	
Abstract	「会計学の基本問題」ないし「会計学原理」ないし「会計基礎理論」などといった看板を掲げ、要するに、 会計と会計学のレーゾン・デートルについて思量している筆者の脳裡には、 けだし、常に山榘忠恕が潜在している。 そうした山榘をもって俎上に載せる。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20181200-0001">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20181200-0001</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.

## 山榘会計学の回顧と再吟味

—— 会計学の基本問題〔Ⅱ〕(11) ——

友 岡 賛

### <要 約>

「会計学の基本問題」ないし「会計学原理」ないし「会計基礎理論」などといった看板を掲げ、要するに、会計と会計学のレーゾン・デートルについて思量している筆者の脳裡には、けだし、常に山榘忠恕が潜在している。

そうした山榘をもって俎上に載せる。

### <キーワード>

会計学の対象、企業の会計、広義の「財務」、財務、財務会計、財務会計と管理会計、財務会計と管理会計の統合、資本の管理、山榘忠恕

「再吟味」とは題したものの、かつて吟味したことがあるわけではなく、語呂の良さからそうしたままである。

### 山榘を取り上げることについて

この「会計学の基本問題」という連載も通算25篇目になる。この連載の前に本誌に掲載したものをういて『会計学原理』（2012年刊行）をまとめ、これはまずはそれ以前から担当している「会計基礎理論」という講義科目のテキストとして上梓され、その後、始めたこの連載である。「基本（fundamental）問題」だろうが、「原理（principles）」だろうが、「基礎（basic）理論」だろうが、要するに、このところ、その手のことをやってきており、そうした筆者が特にその手のことを扱う際に無意識に意識してきているのは山榘忠恕（1922～1984年。1958～1984年、慶應義塾大学助教<sup>1)</sup>教授・教授）である。

### <引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圈点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがない限り、筆者（友岡）による。

また、引用に際して、促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め、漢数字は多くの場合、算用数字に改めるなどの加筆を施している。

この辺りで意識的に取り上げてみたい。

では彼の何を取り上げたらよいだろうか。

山榎の崇拜者からは異論があろうが、しかし、「論理展開の厳密さ……は他著の追随を許さない<sup>2)</sup>」とされ、また、「他著ではほとんど触れられていない点まで事細かに言及され、卓越した見識が示されている<sup>3)</sup>」とされる<sup>4)</sup> 山榎剛雄との共著『体系財務諸表論』はこれが代表作の一つだろう。往年のベストセラー・テキスト、飯野利夫の『財務会計論』(1977年初版刊行)の前にベストセラーだったという『体系財務諸表論』(1973年初版刊行)は、しかし、「われわれのこれまでの研究成果を整理し交換することによって、ひとまず全体をとおしての共通の素稿を作成のうえ、これに対して相互に何回となく綿密な検討を加え合いながら、文字どおり両者共同して本書を作り上げた。分担執筆に類する単純な共著に終らせたくなかったからである<sup>6)</sup>」とはされているものの、山榎によれば、「あれは私が書いた<sup>7)</sup>」ともされる。やはり止めておこうか。

ほかに目を向ければ、単著の初期の代表作として『近代会計理論』が挙げられよう。「過去における会計理論関係の習作に多少の整理を施しつつ、とりあえずそれらの約半分を一本にとりまとめてみたものにほかならない<sup>8)</sup>」に始まり、「その稚拙さと浅薄さとは目にあまるものがあるものの、あまり勤勉とも言えない一学究のたどたどしい足どりのほどを示す云々<sup>9)</sup>」と続くこの書は論文集であり、さらには「あまりにもその内容の貧しいことを心苦しく思う云々<sup>10)</sup>」とまでいわれると、「じゃあ、出すなよ」といった突っ込みを入れたくもなろうが、このような実<sup>わざ</sup>に慥とらしく、かつ周到な言い訳がいかにも山榎らしい。

歯切れのよい論述をもって知られた中村忠のことを「中村君は気楽でいいねえ。何でも簡単に割り切れて<sup>12)</sup>」と皮肉っていた山榎の著作は「不必要と思えるほど入念慎重になりすぎているところが見受けられる<sup>13)</sup>」ともされ、(叙上の筆者からの「じゃあ、出すなよ」といったそれはさて置き)

1) 山榎については宛も聖人君子のように評する向きが少なくないが、筆者とすれば、彼は全くもってそうではなく、しかし、そうではない彼を敬愛していた。

まずは以下のものを参照。

友岡賛『会計学の基本問題』2016年、315～316頁。

2) 小樽商科大学会計研究会「大学レベルの財務会計テキストの検討(1)」『産業経理』第54巻第2号、1994年、133頁(野口昌良稿)。

3) 同上、134頁(同上)。

4) 1928～1994年。1959～1994年、明治大学助手・専任講師・助教授・教授。

5) 1919～2007年。1943～1970年、東京商科大学助手・助教授、一橋大学助教授・教授、1972～1990年、中央大学教授。

6) 山榎忠恕、山榎剛雄『体系財務諸表論 理論篇(4訂版)』1992年、「はしがき」5頁。

7) 山榎談。

8) 山榎忠恕『近代会計理論』1963年、「序文」(2)頁。

9) 同上、「序文」(3)頁。

10) 同上、「序文」(4)頁。

11) 1930～2008年。1972～1994年、一橋大学教授。

12) 山榎談。

13) 久野光朗(執筆代表)「大学レベルの簿記テキストの検討」『産業経理』第45巻第1号、1985年、61頁(長井敏行稿)。

突っ込みどころのない、言い訳に満ちた記述をもって専ら心掛けていた山榊だった。

### 「会計」の定義と会計学の対象

閑話休題。山榊は、後出の引用に示されるように、会計学の対象を企業の会計に限っており、1963年刊の『近代会計理論』はその企業会計について次のように述べている。

企業会計は企業資本の「運動の経過ないしは顛末を計数的に測定・描写し、計数の側面から企業資本の統一的・全体的な管理を行なうためのものであり、またこの運動が企業自体の行動目標を反映する利潤生出の運動であるというところから、ひいては利潤の計数的確定をもその必須の課題とする関連にもある<sup>14)</sup>」。

如上の「資本の……管理」をもって会計の目的とする定義は爾後も持続され、10年以上も経たのちにも次のようなほぼ同様の定義が示されている。

企業会計は企業資本の「運動の経過ないし顛末を計数的に測定・描写し、計数の側面から企業資本の統一的・全体的な管理を行なうためのものであり、またこの運動が企業自体の行動目標を反映する利潤生出の運動であるということから、ひいては利潤の計数的確定をも、その直接の課題とする関連にある<sup>15)</sup>」。

ただし、前出の寫村との共著は（誰が書いたのかは知らないが）「会計学は、企業会計を研究対象とする学問であり、企業会計は、企業の経済活動つまり企業の資本運動を貨幣計数でもって有機的・統一的に把握するための計算報告機構である<sup>16)</sup>」と述べて、そこに「管理」はなく、また、没後に発表された遺稿は次のように述べて、そこに「資本」はない。

「会計学の研究対象は企業の会計であり、企業の会計とは、経済的な意思決定への役立ちが果たされうるように、企業において生起する経済事象を、適切な判断に基づき一定のルールに即しつつ、貨幣計数によって、「フロー」と「ストック」の両面から有機的・秩序的・統一的に把握し表明するための人間の営みないし行動の体系にほかならない<sup>17)</sup>」。

終始一貫しているのは、企業の会計である、ということと「統一的・全体的」ないし「有機的・統一的」ないし「有機的・秩序的・統一的」といったことであって、「会計が会計学の対象をなすからといって、会計を対象にする学問でありさえすれば単にそれだけの理由でもって会計

14) 山榊『近代会計理論』7～8頁。

15) 山榊忠恕「序説」山榊忠恕（編）『会計学（改訂版）』1975年、9頁。

16) 山榊、寫村『体系財務諸表論 理論篇（4訂版）』3頁。

17) 山榊忠恕「会計学の対象と方法——会計学の基礎」『税経セミナー』第30巻第1号、1985年、6頁。

学といえるかという……必ずしもそう簡単には結論づけられない<sup>18)</sup>ともされ、やはり「会計学の対象としての会計というのは、ある種の課題ないし要請との関連において、会計主体の意向に基づきつつ、特有の方法でもって、一定の会計単位において展開される秩序的な行動体系であり、それゆえにまたそこにみられる行為は、互いに関連をもち、一定の段取りと手順とをもってなされ、それらが全体として会計主体の目的達成の営みを示しうるよう<sup>19)</sup>に、有機的に一体化されているわけである」とされる。「学の対象」は「秩序的」なものでなければならないのか。「学」は対象に秩序を見出すものだからだろうか。しかし、秩序を見出しえないものは対象たりえないのか。

なお、いつしか「資本の……管理」がなくなった事実は分からないが、ただまた、『複式簿記原理』（1972年初版刊行）は「このたび本書の内容につき、総点検を行いうる機会に恵まれたために、細部にわたり気づくかぎりの補正に努めた<sup>20)</sup>」という1983年刊の新訂版においてなお、企業の簿記をもって「企業資本の統一的・全体的な計算的管理を司るための装置<sup>21)</sup>」としている。

また、企業の会計である、とすることについては、そうすることには異論はないが、『近代会計理論』（あるいは山榊との共著）にはそうすることの理由がおよそ示されていない。そういったことはこれを有耶無耶にしたまま、いつしか、専ら企業の会計について述べている文献が少なくないなか、山榊は対象が企業の会計に限られることを明言している。有耶無耶にはしていない点はこれを高く評価することができようが、しかし、明言しておきながら、その理由が示されないことには違和感を覚える。

すなわち、山榊はまず「会計と単純な計算とのあいだの関係（異同<sup>22)</sup>）」について、会計は経済単位を前提とする旨を「会計は経済単位、企業会計の場合には企業という経済単位を前提としてのみ、そしてまた、それについての全体としての有機的な観察をもってしてのみ、はじめて可能になると言えよう<sup>23)</sup>」と述べ、ここでは「企業会計 C 会計」ということが暗示されているが、その後、いきなり「われわれの見解によれば、会計学というのは、経済的範疇としての企業の会計機構を理論的に分析し解明することを、その基本的な課題とする<sup>24)</sup>」とされ、その理由はこれが示されないまま、直ちに「分析・解明の対象となる会計機構が経済的範疇としての企業のそれである以上<sup>25)</sup>」と続いてしまう。

もっとも後年の別の書には「経済単位の、いわば典型をなすものは……企業にほかならない。したがって、単に会計と言う場合にも、暗黙のうちに企業のそれを指すことが多い<sup>26)</sup>」という記述をみることができ、また、前出の遺稿は会計学の研究対象について、これを企業の会計に限定する立場と企業の会計に限定しない立場の二つがあることを明示<sup>27)</sup>し、その上でもってこれを企

18) 山榊忠恕「会計学の領域と体系」『會計』第104巻第5号、1973年、2頁。

19) 同上、4頁。

20) 山榊忠恕『複式簿記原理（新訂版）』1983年、「新訂版に添えて」1頁。

21) 同上、43頁。

22) 山榊『近代会計理論』4頁。

23) 同上、5頁。

24) 同上、6頁。

25) 同上、6頁。

26) 山榊「序説」8頁。

業の会計に限定する立場を採る理由を周到に述べている。<sup>28)</sup>

## 二つの会計における疑義

山榎は財務会計 vs. 管理会計という捉え方に異を唱えていた。<sup>29)</sup>

「企業会計を、なによりもまず、その機能ないしは目的の分化に照応して、大きく、財務会計と管理会計とに区別してかかるというのが、少なくとも従来の支配的な風潮をなしている」<sup>30)</sup>が、「いまや意味のあることというのは、財務会計と管理会計というような分類意識を止揚し、むしろこれに代うるに、私会計と公会計との統一というかたちにおいて、この企業会計をとらえあげるということであろう。この場合の公会計というのは……利害関係者の見地に立つ公表会計ないしは第三者の監査を必須のものとする監査会計というほどの意味である」<sup>31)</sup>。

如上の主張の前提には「われわれの見るところによれば、企業会計というのは、企業資本の展開する統一的・持続的な運動過程を逐一刻明に捕捉しつつ、その顛末を計数的に明らかにすることにより、それら企業資本運動の計算的管理を行なうための機構にほかならない。したがって、もともとそれは、組織的・一体的な、ひとつの経済計算秩序をなす全一的なものであるはずである」<sup>32)</sup>という、冒頭の「われわれの見るところによれば」という条件設定がなければ、或る意味において論理的に非ざる、決め付け的な主張があり、そしてこの「はずである」はこれに「ところが」が続く。

「ところが、そのような全一体としての企業会計こそが、その考察の対象ではありながらも、少なくともこれまでのところ、一般に採択され、それゆえにまた、おのずからひろく支配的な風潮をなしつつあるのは、ことさらにそこに、財務会計と管理会計という「ふた

27) 山榎「会計学の対象と方法」3頁。

28) 同上、5～6頁。

29) この捉え方に対する疑義は、加筆の上、『近代会計理論』に収められたものを含め、下記の諸稿において示されている。

山榎忠恕「『財務会計』の財務的機能——財務会計と財務管理」『PR』第6巻第6号、1955年。

山榎忠恕「総説」小高泰雄、山榎忠恕（監修）『会計学の展開——戦後わが国における会計学的发展』1959年。

山榎忠恕「『財務会計』の意味」『三田商学研究』第5巻第5号、1962年。

Tadahiro Yamamasu, 'A Reconsideration on the Nature of "Financial Accounting",' *Keio Business Review*, No. 2, 1963.

山榎忠恕「経営財務会計の性格」飯野利夫、山榎忠恕（編）『会計学基礎講座 [第2巻] 経営財務会計』1963年。

山榎忠恕「公会計としての近代会計」慶應義塾経営会計研究室（編）『経営組織と計算制度』1964年。

30) 山榎『近代会計理論』46頁。

31) 同上、48頁。

32) 山榎「『財務会計』の意味」15頁。

つの会計」の併存を前提にしつつ、しかも暗黙のうちにそのいずれかの会計を任意に想定しながら、これに接近するというアプローチの仕方であった。……そのようなアプローチの仕方ないしは分類意識自体が再検討されなければならない筋合にあること、これらふたつの会計を全一体としての企業会計のなかに再統合することが必要であることは、企業会計それ自体が、もともと全一的なものであるかぎり、言うまでもないところである<sup>33)</sup>」。

なお、上掲の引用の論攷は些か加筆の上、前出の飯野との共編で『[第1巻] 企業会計原理』、『[第2巻] 経営財務会計』、および『[第3巻] 経営管理会計』の3巻をもって構成される『会計学基礎講座』に収録され、次のように、周到にこの『講座』の構成について言い訳している。

「ところが、そのような全一体としての企業会計こそが、その考察の対象ではありながらも、少なくともこれまでのところ、一般に採択され、それゆえにまたおのずからひろく支配的な風潮をなしつつあるのは、ことさらにそこに、財務会計と管理会計という「2つの会計」の並存を前提にしつつ、しかも暗黙のうちにそのいずれかの会計こそを任意に想定しながら、これに接近するというアプローチの仕方にはかならない。この講座が、第2巻と第3巻とに、それぞれ「経営財務会計」「経営管理会計」というタイトルを当てなければならなかったのも、さしあたってのところ、そのような風潮と実績との存在を無視し去ってはしまえなかったからである。……そのようなアプローチの仕方ないしは分類意識自体が再検討されなければならない筋合にあること、これら2つの会計を全一体としての企業会計のなかに再統合することが必要であることは、企業会計それ自体が、もともと全一的なものであるかぎり、いうまでもないところである<sup>34)</sup>」。

閑話休題。前出の「もともとそれは、組織的・一体的な、ひとつの経済計算秩序をなす全一的なものであるはず」と同様、この「全一体としての企業会計のなかに再統合することが必要」もまた、「いうまでもない」といわれても、「もともと全一的なものであるかぎり」という条件設定がなければ、一方的な断定に過ぎないが、山榊のこの手の主張は「近代会計としての企業会計がもっている性格を深く分析して、会計の機能を明らかにすると共に、近代会計に接近する際の視点を明示した<sup>35)</sup>」ものともされ、あるいは山榊をもって「諸領域の個別的な論理の寄木細工になりがちな会計理論にあって、会計学を一個の学問たらしめるべく……首尾一貫性あるいは統合性を徹底的に追究された<sup>36)</sup>」と評価する向きは「そうした研究姿勢は、個々の領域においても、もちろん貫徹されている。その点を、まずいわゆる会計の領域<sup>37)</sup>についてみると、例えば……財務会計と管理会計との統合化などといったことが、指摘できる<sup>37)</sup>」としている。

33) 同上、15～16頁。

34) 山榊「経営財務会計の性格」1頁。

35) 齊藤昭雄「山榊先生の会計学説——形成の軌跡」『三田商学研究』第29巻特別号、1987年、194頁。

36) 笠井昭次「序」山榊忠恕先生13回忌追悼論文集編集委員会（編）『山榊忠恕先生13回忌追悼論文集』1996年、ii頁。

## 財務会計と管理会計

ところで、財務会計と管理会計はいずれが先にあったのか。

山榘によれば、「財務会計という呼称自体の出現は、そう古いことではない<sup>38)</sup>」とされ、「原価会計の発達により、そしてまた管理会計の擡頭により、それらの新興領域との対比上、アメリカで、旧来の会計をもってフィナンシャル・アカウンティングと呼び、また外部に発表する会計書類をもって殊更にフィナンシャル・ステイトメントと呼ぶ慣わしが芽生えはじめたというのは、せいぜい今世紀（20世紀）の初頭のことであり<sup>39)</sup>」とされ、これは次のように敷衍される。

「アメリカの企業会計が遂に軌道に乗り、華々しい展開を見せるに至ったのは、前世紀の末葉から今世紀の20年代にかけての信用経済、とくに短期金融の発展との関連においてであった。……つまり、近代の会計実践というのはその第一段階においては……債権者的観点、信用目的との関連において大きく発達したのであり、いわばそれは企業資金の調達のための用具として重視されたのである。……他方において管理会計の擡頭とか原価会計の発展とかが著しく、それらが旧来の会計から独立の存在を主張するまでになったのは、実にこの頃であったのであり、それゆえにこそ旧来の会計を端的に表象する呼称として、なによりもフィナンシャル・アカウンティングという言葉が人々の頭に浮び、アカウンティング・ステイトメントに代うるにフィナンシャル・ステイトメントという名が現われ出るに至ったのであろう。……旧来の会計をもってフィナンシャル・アカウンティングと直観した当初にあっては、このようにそれはまさしく資金調達上の直接の必要に不可分に結びついており、まさしくフィナンシングの用具に他ならなかったのである<sup>40)</sup>」。

すなわち、先にあったのは財務会計だが、しかし、会計に財務会計しかなければ、それは単に「会計」と称すればよく、のちに財務会計に非ざる会計が登場をみたことによって、両者を区別<sup>41)</sup>する必要が生じ、したがって、両者を区別する称し方が用いられるに至った、ということである。

しかしながら、このような、まずは財務会計、その後、管理会計、といった捉え方については疑問がないでもない。資本と経営の分離がなければ財務会計はないが、管理会計はそうではないからである<sup>42)</sup>。ちなみに、筆者は会計の移行をもって表1・表2<sup>43)</sup>のようにまとめている。

もっとも山榘は「企業会計を……ふたつに分類しようとする試みが芽生えはじめるに至ったのは今世紀に入ってからのことであり……生産規模の拡大、生産競争の激化に伴ない、それら生産

37) 同上、ii頁。

38) 山榘「『財務会計』の意味」16頁。

39) 山榘「『財務会計』の財務的機能」25頁（圈点は原文）。

40) 同上、26頁。

41) 例えば「単式簿記 vs. 複式簿記」や「静態論 vs. 動態論」についても同様の状況があり、しかしまた、こうした vs. の解釈は様ではない（友岡『会計学の基本問題』95～98頁）。

42) 友岡賛『会計学原理』2012年、30～31、90～91頁。

43) 同上、31、91頁。

表1 資本の状況と会計の移行

資本の状況	会計の目的	行われる会計
自己資本だけ	資本の運用	管理会計
他人資本の生成	資本の運用 他人資本の調達	管理会計 債権者相手の財務会計
資本（自己資本）と経営の分離	資本の運用 他人資本の調達 自己資本の調達	管理会計 債権者相手の財務会計 株主相手の財務会計

表2 企業の規模と会計の移行

企業の規模	簿記・会計の登場
ごく小規模な企業の段階	経営者が自分で自分の財産を管理するために自分でやる簿記 <sup>44)</sup>
或る程度の規模の企業の段階	経営者が自分で自分の財産を管理するために従業員にやらせる管理会計
資本と経営が分離した企業	経営者が他人の財産管理を受託するためにやる財務会計

面ないしは工程面にかんする管理の問題が抬頭しはじめるにつれ……工場会計（factory accounting）……という、伝統的な会計にとっては未開拓の、あたらしい会計領域が開発されるようになったことに関連上、そこにおのずから一般会計（general accounting）とこの工場会計という区分が芽生え……前者、すなわち、それまでにも存在していたような……会計のことを、ことさらに財務会計の名でもって表現するという傾向までもが生じはじめたわけである<sup>45)</sup>としており、「企業資本の運動過程の内部に新たに大きく介在するに至った内部取引ないしは製造過程にかんする計算……をもっぱら司るべくそこに出現を見た」この工場会計と財務会計をもってする分類は、したがって、「そこに従前から存在していた企業会計の範囲を前提にしつつ案み出されたものではなく、企業資本の運動過程の迂回化に照応する会計計算領域の拡大のゆえに、従前の企業会計の範囲がそのまま一般会計（財務会計）の名で呼ばれ、あたらしく加わるに至った領域ないしは過程のそれが工場会計と名づけられただけのことである<sup>47)</sup>」。

しかしまた、「この財務会計という用語がさらにその普及を見るに至ったのは、大規模経営の出現と、そこに窺われる出資と経営との分離傾向の一段の進行とに伴ない、企業会計にたいする新たな要請が抬頭しはじめたこととの関連上、かりに同一の計算領域を前提にする場合であってもなお、これを観察するさいの取り上げかたの面に分化の気運が生じるようになったことによつてである。つまり、企業会計を、その計算領域の差に応じてというよりは、むしろその職能ない

44) 筆者は簿記をもって、財産管理のためにする財産に関する記録、と定義している。

45) 山樹「『財務会計』の意味」16頁（（ ）書きは原文）。

46) 同上、17頁。

47) 同上、17頁（（ ）書きは原文）。

しはそれに寄せられる要請自体の分化に照応して、大きく財務会計と管理会計とに区別してかかるという風潮こそが、ついに一般化しはじめたわけである。……そこでは、一方で経営からの分離を余儀なくされた一般の遙有株主達をはじめとする、いわゆる外部の利害関係者達の保護という社会経済的な要請が、そしてまた他方にあるのは経営内部の合理化のための経営者職分の確立という経営管理的な要請が、ともに企業会計に寄せられるに至り、ついにそこに、財務会計と管理会計という、いわゆるふたつの会計の対立をさえ生み出すことになったものとされている<sup>48)</sup>。

ただし、ここにおける「管理会計」と前掲の表1・表2における「管理会計」は別物、ということもでき、表1・表2における「管理会計」は、管理のための会計、を意味してはいるものの、そのすべてが「管理会計」という呼称を有していたわけではない。表1・表2は、行われていた会計、をもって問題とし、したがって、例えば、自己資本だけの場合には管理のための会計が行われていた、といったように整理しているが、他方、山榊は呼称、すなわち「分類意識」を問題とする。呼称は分類意識があつてこそもたらされ、したがって、呼称の存在、これがもつ意味は重要である。自己資本だけの場合には管理のための会計が行われていた、としても、そこに「管理会計」の呼称はまだなかった。

或る事物の存在事実とそれについてのカテゴリーの認識の存在は同じことではない。或る事物が存在するからといって、当該事物が一つのカテゴリーとして認識されているとは限らない。今日、「管理会計」という概念をもって捉えられ、「管理会計」という呼称が与えられているものがたとえ当時、既に存在していたとしても、しかし、当時、既にそれが「管理会計」という一つのカテゴリーとして認識され、「管理会計」という概念をもって捉えられていたとは限らない。

### 「財務」概念の拡大の可能性

他方、財務会計について山榊は「もともと、財務会計に冠せられている財務という言葉自体、元来は資本の準備調達という語源をもつ語であり、企業財務論の課題もまた……主として資金ないし資本の調達の問題に注がれてきたとあってよい。そしてそのような財務の認識をもって所与の前提とし、それに奉仕するものであったればこそ、財務会計は資金調達の制度と手段との推移に常に歩調を合わせそのときどきの財務の課題に仕えつつ、ある段階には債権者の観点からする会計、またある段階には株主的観点からする会計として大きく発達してきたのである<sup>49)</sup>」と述べており、これは表1における財務会計と同様のものといえようが、しかし、この件はこれに「しかし」が続く。

「しかし最近においては、財務活動が単に資金調達の面のみでなくその運用面にも及ぶものとされ、しかも財務のもつ経営管理職能が重視され、企業財務論が経営者の観点からするいわゆる財務管理論の形で展開されるに至って<sup>50)</sup>」おり、「ひとたび財務についてそのよ

48) 同上、18頁。

49) 山榊「総説」11～12頁。

50) 同上、12頁。

うな認識をするならば、経営者が財務管理の手段ないし用具として必要とする会計もまた、まさしく財務会計とよばれてよいことになり、しかもそれが仮に公的役割をも達成するかぎりには、それこそまさに会計そのものでもあるわけである。そしてまた、その意味では、財務会計の領域がある程度経営計画ないし予算統制にまで拡張されて理解されても何の不思議もないということにもなり得る。そしてここまで来ると、管理会計のもつ財務会計性と財務会計のもつ管理会計性とが交錯し合い、ついには、この財務会計と管理会計とを一度は共通の垣塙のなかに放りこみ、それら両者の位置づけを振り出しに戻って考え直してみることが、ひろく<sup>51)</sup>管理会計論をも含めた意味での会計学の可能性とを確かめたくもなってくるわけである」。

これはまずは財務会計と管理会計について、その統合の可能性を述べているようだが、ただし、「経営者が財務管理の手段ないし用具として必要とする会計もまた、まさしく財務会計とよばれてよいことになり」ということはまずは、財務会計も管理会計も財務のために行われる、ということの意味し、会計は財務のために行われる、ということの意味し、財務のために行われる会計を「財務会計」と称するのであれば「会計 = 財務会計」ということを意味し、財務のために行われる会計を意味する「財務会計」という概念・呼称は要らなくなる。

前述の「会計に財務会計しかなければ、それは単に「会計」と称すればよく」の頃に戻る、ということである。

以上のことは表3のようにまとめられようが、広義の「財務会計」はこれが実際には未だ採用をみていないことは言を俟たない。「財務」という概念について「財務 = 資本の調達」と「財務 = 資本の調達 + 資本の運用」を較べ、後者の捉え方に優位性が認められるのであれば、広義の

表3 会計の存在と概念と呼称

概念	呼称	存在（行われる会計）
	会計	管理会計
		管理会計 債権者相手の財務会計
		管理会計 債権者相手の財務会計 株主相手の財務会計
「管理会計」概念の登場	管理会計 財務会計	
広義の「財務会計」概念の登場	財務会計 ↓ 会計	

51) 同上, 12頁。

「財務会計」は他日、採用されるかもしれないが、しかしながら、その優位性が、この「財務」概念をもってすれば全一的な把握をすることができる、ということであれば、そこにどれほどの意味があるのだろうか。

なおまた、財務会計と管理会計の統合といえば、アメリカ会計学会 (American Accounting Association) による1966年のステートメント (*A Statement of Basic Accounting Theory*) (ASOBAT) におけるアプローチも想起されようが、山榭は「このステートメントというのは、コンピュータの発達にともなう情報処理能力の飛躍的増大を背景に、会計をもってそれ自体もともと情報システムのなかに組みこまれている経営職能であると見、それゆえにまた情報理論を会計の領域に当てはめることによって、情報理論のいわば援用としての会計理論を打ち出そうとしているものであるが、同時に注目すべきことは、それが……公表会計 (財務会計) と管理会計との理論的統一を図り、それら両者に共通する基礎理論の樹立こそを企てているかにも見える点である<sup>52)</sup>」としつつも、このステートメントによってもたらされた「会計を意思決定のための情報システムの一環として新しく把え直そうとする風潮」<sup>53)</sup>のなかに「会計固有 (の観念ないし思考) というよりは会計もまたむしろそのなかにいわば還元されてしまう筋合にある一般的・根本的な観念ないし思考の会計領域への適用をもくろもうとする迫り方<sup>54)</sup>」を看取し、これを憂慮している。もっとも「情報の利用者の側からすれば、なんらかの情報が会計情報であろうとなかろうと、そのようなことは一向に問うところではないかもしれない<sup>55)56)</sup>」が、「しかしながら、会計を一個のディシプリンの認識対象に据え……ようとするのであれば、ASOBATにみられるような会計拡張の方向を、あながち好ましいとばかり言うてはおられないのではなからうか<sup>57)</sup>」。

「会計固有」の観念ないし思考を失った会計学者は会計学を失うのだろうか。

「会計学者は、会計学者だから、「会計」を定義し、定義するからこそ、定義にそぐわないものを、会計ではない、とし、定義にそぐわなくなったものを、もはや会計ではない、などとする<sup>58)</sup>」が、「様変わりしてしまった会計について、会計学者が「もはや会計ではない」といつてみたとして、それを会計に戻せるわけもなく、「もはや会計ではない」ということによって、会計学者は対象 (会計) を失い、すなわちメシのタネを失う<sup>59)</sup>」。

「「会計ではない」などというのも会計学者だけなら、そういうことをいつて困るのも会計学者

52) 山榭忠恕「会計理論における伝統と変容」山榭忠恕 (責任編集)『体系近代会計学 [第1巻] 会計学基礎理論』1980年、238~239頁 (( ) 書きは原文)。

53) 山榭忠恕「「会計」の定義に関する吟味<序説>」『三田商学研究』第25巻第3号、1982年、4頁。

54) 同上、5頁。

55) 同上、9頁。

56) 「それが会計かどうか、を問題にするのは会計学者だけで、他の人々にとっては、おこなわれているそれが会計かどうか、などといったことはどうでもよいことである」(友岡『会計学原理』12頁)。

57) 山榭「「会計」の定義に関する吟味<序説>」9頁。

58) 友岡『会計学原理』12頁。

59) 同上、12頁 (( ) 書きは原文)。

だけ、ということである<sup>60)</sup>」。

閑話休題。情報理論の援用等をもってする統合はどうかや会計学にとって危険らしい。前出の広義の「財務」概念の可能性は未だ分からない。いずれにしても、問題は、財務会計固有の観念ないし思考、あるいは管理会計固有の観念ないし思考と、会計固有の観念ないし思考の比較において、いずれにより大きな意義をもって認めるか、ということだろう。

敷衍すれば、問題は、或る事物に固有の論理というものはこれをもって当該事物をどれだけ説明しうるのか、ということであって、すなわち、財務会計固有の論理の有する財務会計の説明力と管理会計固有の論理の有する管理会計の説明力が同じかどうかも定かでないが、〔財務会計固有の論理の有する財務会計の説明力 + 管理会計固有の論理の有する管理会計の説明力 > 会計固有の論理の有する会計の説明力〕ということであれば、統合は見送られることとなる。

## 文 献

- 笠井昭次「序」山榊忠恕先生13回忌追悼論文集編集委員会（編）『山榊忠恕先生13回忌追悼論文集』税務経理協会、1996年。
- 久野光朗（執筆者代表）「大学レベルの簿記テキストの検討」『産業経理』第45巻第1号、1985年。
- 小樽商科大学会計研究会「大学レベルの財務会計テキストの検討（1）」『産業経理』第54巻第2号、1994年。
- 斉藤昭雄「山榊先生の会計学説——形成の軌跡」『三田商学研究』第29巻特別号、1987年（山榊忠恕先生13回忌追悼論文集編集委員会（編）『山榊忠恕先生13回忌追悼論文集』税務経理協会、1996年、所収）。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会、2012年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会、2016年。
- 友岡賛『会計の歴史』税務経理協会、2016年。
- 山榊忠恕「『財務会計』の財務的機能——財務会計と財務管理」『PR』第6巻第6号、1955年。
- 山榊忠恕「総説」小高泰雄、山榊忠恕（監修）『会計学の展開——戦後わが国における会計学の発展』慶應通信、1959年。
- 山榊忠恕「『財務会計』の意味」『三田商学研究』第5巻第5号、1962年。
- 山榊忠恕『近代会計理論』国元書房、1963年。
- Tadahiro Yamamasu, "A Reconsideration on the Nature of "Financial Accounting", *Keio Business Review*, No. 2, 1963.
- 山榊忠恕「経営財務会計の性格」飯野利夫、山榊忠恕（編）『会計学基礎講座 [第2巻] 経営財務会計』有斐閣、1963年。
- 山榊忠恕「公会計としての近代会計」慶應義塾経営会計研究室（編）『経営組織と計算制度』中央経済社、1964年。
- 山榊忠恕「会計学の領域と体系」『會計』第104巻第5号、1973年。
- 山榊忠恕「序説」山榊忠恕（編）『会計学（改訂版）』有斐閣、1975年。
- 山榊忠恕「会計理論における伝統と変容」山榊忠恕（責任編集）『体系近代会計学 [第1巻] 会計学基礎理論』中央経済社、1980年。
- 山榊忠恕「『会計』の定義に関する吟味<序説>」『三田商学研究』第25巻第3号、1982年。
- 山榊忠恕『複式簿記原理（新訂版）』千倉書房、1983年。
- 山榊忠恕「会計学の対象と方法——会計学の基礎」『税経セミナー』第30巻第1号、1985年。
- 山榊忠恕、葛村剛雄『体系財務諸表論 理論篇（4訂版）』税務経理協会、1992年。

2017年5月18日成稿

60) 同上、12頁。