慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	事業の言語の種々の方言 : 会計学の考え方 (5)
Sub Title	The accounting way of thinking (5)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2020
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.6 (2020. 2) ,p.1- 15
JaLC DOI	
Abstract	ときに会計は言語に擬えられ，「事業の言語」とも称されるが，そうした事業の言語には方言があるともされ，財務会計や管理会計などといった方言について云々することは会計の分類をもって整理することにほかならない。こうしたことについて思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20200200-0001

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.

三田商学研究
第62巻第６号
2020 年 2 月

2018年７月25日掲載承認

事業の言語の種々の方言

―― 会計学の考え方（５）――

友　岡　　賛

＜要　　約＞

ときに会計は言語に擬えられ，「事業の言語」とも称されるが，そうした事業の言語には方言があるともされ，財務会計や管理会計などといった方言について云々することは会計の分類をもって整理することにほかならない。

こうしたことについて思量する。

＜キーワード＞

外部報告会計，管理会計，規制会計，原価会計，原価計算，財務，財務会計，事業の言語，情報会計，制度会計，税務会計，内部報告会計，非制度会計，分類，方言，法定会計，○○のための会計

「事業の言語」の譬喩

ときに会計は言語に擬えられ，ときに「第１の会計の本質的な性格は，それが「事業の言語」（language of business）だということである[1)]」とまでもいわれる。あるいはまた，「会計を理解するには「事業の言語」はいくつかの「方言」からなっているという捉え方をするのが最も適当である，と考える[2)]」向きは「そのように捉えた上で財務会計，原価会計，税務会計，法定会計（statutory accounting）等を方言に擬えている[3)]」。

＜引用について＞

原文における（　）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，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，旧字体は，原則として，これを新字体に改め，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。

1）伊藤邦雄『新・現代会計入門（第３版）』2018年，42頁（（　）書きは原文）。
2）トーマス A. キング／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』2014年，９頁。
3）同上，９頁（（　）書きは原文）。

ただし，こうした「擬え」についてはこれを批判する向きもある。

些か興味深いことには1979年，すなわち約40年前に上梓された或る書においては「「会計とは何か」……に対しては〈事業の言語〉だと答える考え方がさかんになってきた[4]」とされ，また，その四半世紀後，2004年刊の或る書にあっても「近年は以前にもまして，会計の言語性が喧伝される[5]」とされ[6]，しかも，しかしながら，前者においては「事業の言語といっても，単なる譬喩に終らせてしまってはならない[7]」とされ，また，後者にあっても「たいていは……表層的……皮相な譬えにとどまっている[8]」とされており，このように皮相な譬喩に終始することをもって案ずる向きは「会計を言語とみる見方は〈会計言語説〉とよばれ……「会計とは何か」を明らかにしていくうえできわめてすぐれている[9]」といった認識の下，フェルディナン・ド・ソシュール（Ferdinand de Saussure）のそれを首めとする言語学の諸説を援用し，「言語一般の本質をかえりみての[10]」会計言語説をもって展開している[11]。

ただし，こうした難しい話は本稿の埒外に置かれ，本稿は皮相な譬喩に止まる。

原価計算という方言

さて，前出の種々の会計をもって「事業の言語」の「方言」として捉える向き，すなわちトーマス A. キング（Thomas A. King）は次のように述べている。

> 「三つ目の「方言」である原価計算は経営者がことが目論見どおりに行われるようにするのを助ける。企業は外部利用者のために財務会計，税務会計，および規制会計（regulatory accounting）の報告書を作成し，他方，原価計算の報告は意思決定を行う経営者を支援する。近年，原価計算という用語は管理会計という用語に取って代わられてきている[12][13]」。

要するに，［原価計算 ≒ 管理会計］ないし［原価計算 ⊂ 管理会計］といったことだが，どうしてこのような捉え方がなされるのだろうか。

4）伊崎義憲『会計学論考』1979年，12頁。
5）全在紋『会計言語論の基礎』2004年，「はしがき」1頁。
6）あるいは「会計を一種の言語とみる考えは……今では斯界の定説になっているとさえいえる」（長谷川茂「会計と社会言語的特性」飯野利夫先生喜寿記念論文集刊行会（編）『財務会計の研究――飯野利夫先生喜寿記念論文集』1995年，87頁）。
7）伊崎『会計学論考』12頁。
8）全『会計言語論の基礎』「はしがき」1頁。
9）伊崎『会計学論考』12頁。
10）全『会計言語論の基礎』「はしがき」1頁。
11）例えば下記のものを参照。
　伊崎『会計学論考』第2章。
　全『会計言語論の基礎』。
12）キング／友岡（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」』74頁。
13）なお，訳語の「原価会計」と「原価計算」は同義に用いられている。

製造業の企業における利益計算（費用計算）は原価計算からもたらされる情報なくしてはこれを行うことができず，したがって，製造業の企業における財務会計は原価計算からもたらされる情報なくしてはこれを行うことができず，したがって，原価計算は何も管理会計のためにのみあるものではなく，原価計算は財務会計にも管理会計にも情報を提供している。しかし，それにも拘らず，概して原価計算は管理会計と重ね合わせて捉えられ，原価計算は管理会計の一部として捉えられ，原価計算論と管理会計論についても同様のことが認められる。大学の授業にあっても，「簿記論」といった科目は財務会計論の教員も管理会計論の教員も同様に担当するが[14]，しかし，「原価計算論」の類いは専ら管理会計論の教員が担当する。どうしてだろうか。

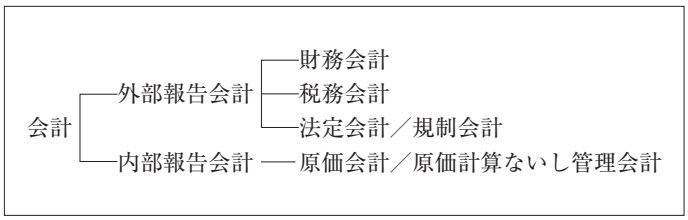
これは「財務会計と管理会計はいずれが先にあったのか[15]」という問いとも重なるだろう。むろん，この問いの答えは「管理会計」の定義の仕方に依存するだろうし，一般的な理解は，財務会計が先，とするものだろうが，ただし，他人資本の生成や資本と経営の分離があってこそ財務会計はあり，他人資本の生成や資本と経営の分離がなくとも管理会計はあった，とすれば，管理会計が先にあり[16]，したがって，そのかみにおいて行われていた原価計算は管理会計と共にあり，管理会計のためにあった，とも解しえよう。

また，種々ある会計の分類のなかにあって最も一般的な分類はこれが［財務会計：管理会計］という分類であることは言を俟たないだろうが，［原価計算 ≒ 管理会計］ないし［原価計算 ⊂ 管理会計］とされようとも，やはり［財務会計：管理会計］であって，［財務会計：原価計算］ではない。なおまた，管理会計が先にあり，とあえて異説を唱えつつも，しかし，［管理会計：財務会計］とはせずに［財務会計：管理会計］とするのはやはり心のどこかに［会計 ≒ 財務会計］といった思いが潜伏しているからか。

方言の整理

前出の「方言」の譬喩を用いるキングは図１のように会計の方言を整理している。

図１　会計の分類（キング）



各会計の意味を確認してみると，各会計の名称はその多くが「○○のための会計」と読むこと

14）筆者は「簿記論」の類いを担当したことがないが。
15）友岡賛「「会計学」の来し方――会計学の考え方（１）」『三田商学研究』第62巻第２号，2019年，29頁。
16）友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年，198～199頁。

ができよう。

すなわち「財務会計（financial accounting）」は「財務（ファイナンス）のための会計」，「税務会計（tax accounting）」は「税務（タックス）のための会計」，「規制会計（regulatory accounting）」は「規制（レギュレーション）のための会計」，「管理会計（management accounting）」は「管理（マネージメント）のための会計」と読むことができ，「財務のための会計」はまずは例えば「資金調達のための会計」と換言することができようが，次の「税務のための会計」はどういう意味か。

「税務」は一般に，租税の賦課や徴収に関する行政事務，といったように定義され，「税務のための会計」は例えば「徴税のための会計」と換言しうるかもしれないが，果たしてそうか。ただしまた，「○○のための会計」にも二通りの意味，すなわち［○○をする者 = 会計をする者］といった意味の場合と［○○をする者 ≠ 会計をする者］ないし［○○をされる者 = 会計をする者］といった意味の場合があろう。「財務のための会計」の場合は［財務（資金調達）をする者 = 会計をする者］となろうが，「税務会計」についてはどうか。「徴税のための会計」ということなら，［徴税をする者 ≠ 会計をする者］にして［徴税をされる者 = 会計をする者］ということになろうが，［税務 ⊂ 行政事務］ということはこれをさて措き，「納税のための会計」ということなら，［納税をする者 = 会計をする者］ということになろう。

というわけで，「税務会計」の定義をいくつかサーベイしてみよう。

> 「税務会計は，課税の基準となる課税所得の計算や課税価額の評価など課税ベース（課税標準）の決定を目的とする会計である。会計的測定方法によって確定される課税標準を算定把握するために財務的情報の測定と伝達を果たす租税目的の会計が，税務会計なのである[17]」。

「租税目的（のため）の会計」とされても，「徴税目的（のため）」なのか，「納税目的（のため）」なのか，いま一つ判然しない。

> 「税務会計とは法人税法上の課税所得を計算するための会計であり，一般的には制度会計の一類型と理解されている[18]」。

制度会計とは何か，という問題は後回しにするが，こうした［税務会計 ⊂ 制度会計］という位置付けについては以下のように否定的な見解もある。

> 「税務会計……は，法人税法上の課税所得を計算するための会計である，と定義づけることができる。しかし，税務会計は，制度会計（商法会計，証券取引法会計のような法的に強制される会計）ではない。企業会計によって算定された利益を税法の要請から修正・加工

17）富岡幸雄『税務会計学講義（新版第３版）』2013年，２頁（（　）書きは原文）。
18）成道秀雄「総説」成道秀雄（編著）『税務会計論（新版第３版）』2011年，１頁。

する会計である[19]」。

閑話休題。次の定義においては「○○のための」がはっきりと示されている。

「税務会計とは，主として，企業が税務当局へ課税所得および税額を申告するための会計（Accounting for Tax Authorities）をいう。課税所得および税額の計算の規定は，法人税法等の税法に定められており，税務会計は税法計算規定に基づいて行われる会計ということができる[20]」。

この定義は「納税のための会計」を意味しており，［企業 ＝ 納税をする者 ＝ 会計をする者］ということが明示されている。「○○のための会計」について，可及的に［○○をする者 ＝ 会計をする者］に揃えたいなら，この方がよいだろう。「財務のための会計」の場合は［資金調達をする者 ＝ 会計をする者］，「税務のための会計」の場合は［納税をする者 ＝ 会計をする者］と揃えばすっきりするが，しかし，その次に「規制のための会計」が出てきてしまう。

保険業を首めとする特定の被規制事業を対象とする[21]この会計は「規制者が資本の十分性を監視するための法定会計[22]」とされ，すなわち「statutory accounting（法定会計）」と「regulatory accounting（規制会計）」は同義に用いられており[23]，この「法定会計」という呼称は「法に定められた会計」であって「○○のための会計」の範疇からは漏れ，また，「法に定められた会計」は一見，制度会計と見紛われようが，そうではない。他方，「規制会計」は「規制（監視）のための会計」であって「○○のための会計」の範疇には収まるが，ただし，この場合は［規制をする者 ≠ 会計をする者］にして［規制をされる者 ＝ 会計をする者］であって，すっきりと揃わなくなる。

図 1 の分類における最後の方言をみてみれば，「原価会計（cost accounting）」は「原価（コスト）についての会計」といった換言しかできないが，「管理会計」は「管理（マネージメント）のための会計」であってこれは「○○のための会計」の範疇に収まる。ただし，［管理をする者 ＝ 会計をする者］か，それとも［管理をする者 ≠ 会計をする者］か。

［管理会計 ⊂ 内部報告会計］ということに留意し，企業内部にあって管理をされる下位者（従業員）が上位者（経営者）に報告する会計，といったように捉える場合には［管理をする者 ≠ 会計をする者］にして［管理をされる者 ＝ 会計をする者］とされようが[24]，他方，企業とその経営者を一体的に捉え，また，「内部報告」を自身から自身への報告と捉え，経営者が行う「管理のための会計」はこれが，事前には，ちゃんとした経営（マネージメント）を行うための情報を得るため，事後には，

19）武田昌輔『新講 税務会計通論（最新版）』1995年，1頁（（　）書きは原文）。
20）中田信正『税務会計要論（新訂第2版）』2015年，3頁（（　）書きは原文）。
21）キング／友岡（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」』19，121～122，125頁。
22）同上，334頁。
23）Thomas A. King, *More Than a Numbers Game: A Brief History of Accounting*, 2006, p. 240.
24）友岡賛『会計学原理』2012年，91頁。

ちゃんとした経営を行うことができているかどうかを知るための情報を得るために行われる，と捉えることもでき，この場合には［管理をする者 = 会計をする者］ということになろう。

図 1 に示された分類は，それぞれの方言による報告先（情報の提供先）による分類，ということであって，財務会計の報告先は資金提供者，税務会計の報告先は徴税当局，規制会計の報告先は規制当局，管理会計の報告先は経営者ということになり，**図 1** に示された分類にもとづく以上の云々は，これを可及的にすっきりとした捉え方に揃えると，**表 1** のようにまとめられよう。

表 1　会計の分類

	○○のため	会計を行う者	会計の報告先	
財務会計	企業による資金調達のため	企業	資金提供者	外部者
税務会計	企業による納税のため	企業	徴税当局	
規制会計	規制当局による規制のため	企業	規制当局	
管理会計	経営者による管理（経営）のため	経営者	経営者	内部者

なお，以上のキングの方言論にあって税務会計はこれが財務会計とは別物とされていることに（のちのちのために）留意しておきたい。

制度会計

制度会計が後回しになっていた。

「この……名称ないし概念は日本独特のものといってよい[25]」とされる「制度会計」をタイトルに含む書をもって何冊かサーベイしてみよう。

> 「会計は，社会制度として，近代法の体系に組み込まれた公認の規則である。すなわち制度会計は，その果たす機能が広範囲に及んでいる。わが国における制度会計は，商法，証取法および税法からなるトライアングル・システムズで構成する[26]」。

どうして「会計は規則」なのか，どうして「すなわち」なのか，よく分からない。

また，「会計制度の全体を統括する上位概念として……制度会計を構想しようとする[27]」向きは「制度会計を法律や規則に準拠して行なわれる会計と定義[28]」し，次のように述べている。

25）同上，38頁。
26）濱田弘作，斎藤幹朗，佐々木昭久『制度会計原理』1996年，3頁。
27）若杉明『制度会計論』1987年，「序」1頁。
28）同上，101頁。

「制度会計は法制度に組込まれていて，その一部を構成するものであると解し，制度会計における制度は法制度を意味するものとするのが妥当であろう[29]」。

「制度会計はこれを律する法規の目的や基本理念を実現するための一環として実施される[30]」。

さらにまた，「会計情報の中心となる財務諸表の作成……を規制しているのが，商法，証券取引法そして税法という法律で……この法体系との関わりにおいて機能している会計を制度会計という[31]」としつつ，［制度会計：情報会計］という２分法を採用し，その上，「ある会計」と「あるべき会計」という概念をもって次のように説く向きもある。

「ASOBAT[32]に代表される情報利用者指向的会計は，法体系による制約を受けない会計であり，その意味では，これを「あるべき会計」ということができ……これに対して，制度会計は……法体系との関わりにおいて機能する会計であり，これを「ある会計」という[33]」。

「「あるべき会計」と「ある会計」という両会計すなわち情報利用者指向的会計と制度会計は，相互補完的に作用しあうことにより会計の発展に大きく貢献することができる[34]」。

なお，如上の［制度会計：情報会計］という２分法の代表的な主張者は，けだし，武田隆二[35]だろうが，その武田は「制度」概念の多義性を検討[36]の上，「狭義の制度会計[37]」について「制度会計という場合の「制度」の概念を法律制度と規定するならば，制度会計は法律制度の枠組みのなかで営まれる会計行為一般を指すことになる[38]」としている。

以上をもって踏まえ，整理してみれば，「制度」概念には広狭，種々のものがあるが，「制度会計」の「制度」は一般に狭義のものであって，すなわち「法制度」を意味するとされ，ちなみに，「その英訳は何かといえば，直訳的に「institutional accounting」などとする向きもなくはないものの，「legal financial accounting」と意訳したほうが適当とされ[39]」，これを日本語に訳し戻してみれば，「法に則って行われる財務会計[40]」となり，まずは**表２**のように位置付けられることとなる。

29）同上，100頁。
30）同上，「序」１頁。
31）興津裕康『現代制度会計（改訂版）』1999年，「序文」１頁。
32）友岡賛『会計学の基本問題』2016年，189～195頁。
33）興津『現代制度会計（改訂版）』２頁。
34）同上，２頁。
35）友岡『会計学原理』41～42頁。
　友岡『会計学の基本問題』187～189頁。
36）武田隆二『制度会計論』1982年，４～16頁。
37）同上，17頁。
38）同上，21頁。
39）友岡『会計学原理』39～40頁。
40）「財務会計には，法律制度の一環として，その規制のもとに行われる会計とそれ以外の会計とがある。前者は一般に制度会計とよばれる」（飯野利夫『財務会計論（３訂版）』1993年，１-11頁）。

表 2　［財務会計：管理会計］と制度会計の位置付け

<table>
<tr><td rowspan="4">財　務　会　計</td><td rowspan="3">制度会計</td><td>会社法会計（かつては商法会計）</td></tr>
<tr><td>金融商品取引法会計（かつては証券取引法会計）</td></tr>
<tr><td>税法会計／税務会計</td></tr>
<tr><td colspan="2">非制度会計／情報会計</td></tr>
<tr><td>管　理　会　計</td><td colspan="2"></td></tr>
</table>

表 3　［外部報告会計：内部報告会計］と制度会計の位置付け

<table>
<tr><td rowspan="4">外部報告会計</td><td rowspan="3">制度会計</td><td>会社法会計（かつては商法会計）</td></tr>
<tr><td>金融商品取引法会計（かつては証券取引法会計）</td></tr>
<tr><td>税法会計／税務会計</td></tr>
<tr><td colspan="2">非制度会計／情報会計</td></tr>
<tr><td>内部報告会計</td><td colspan="2"></td></tr>
</table>

（先出のキングの方言論にあって税務会計はこれが財務会計とは別物とされていたことはさて措くとしても）しかしながら，これは，むろん，「財務会計」の定義の仕方によるが，先述のように「資金調達のための会計」とした場合には**表 2** の整理に問題が見出される。税務会計はこれを「資金調達のための会計」と捉えることに疑義が生ずるからである。

しからば，［財務会計：管理会計］に代えて［外部報告会計：内部報告会計］の分類を用いればよいか。「外部報告会計」は「external reporting accounting」ないし「accounting for external reporting」と訳されようが，「legal accounting for external reporting」には些か違和感があるため[41]，「legal external reporting accounting」，すなわち「法に則って行われる外部報告会計」が制度会計とされようか。

しかしながら，「税務会計」を「納税のための会計」ではなくして「徴税のための会計」としてみてはどうか。［徴税をする者 ≠ 会計をする者］にして［徴税をされる者 ＝ 会計をする者］となってしまい，［○○をする者 ＝ 会計をする者］に揃えることはできなくなってしまうとはいえ，徴税はこれすなわち国等の資金調達であって，［徴税のための会計 ⊂ 資金調達のための会計］，すなわち［税務会計 ⊂ 財務会計］と捉えることもでき，規制会計の位置付けも考慮すれば，**表 4** および**表 5** のようにまとめられようが，あるいは些か無理があるともされようか[42]。

41）「legal accounting for external reporting」は「外部報告のための legal accounting」とも捉えられ，legal accounting という範疇のなかに外部報告のための legal accounting と内部報告のための legal accounting があるようにも解されてしまう。

42）なお，いまさらながら，筆者の考える「会計」はかなり狭義の，おそらくは最狭義の「会計」であって，したがって，そもそも税務会計のごときは「会計」の範疇には入らないが，本稿にあってはそうした私見はさて措かれる。

表 4　会計の分類

	○○のため	会計を行う者	会計の報告先	
財務会計 ~~税務会計~~	~~企業にによる~~資金調達のため ~~企業による納税のため~~	企業	資金提供者 徴税当局	外部者
規制会計	規制当局による規制のため	企業	規制当局	
管理会計	経営者による管理（経営）のため	経営者	経営者	内部者

表 5　制度会計の位置付け

<table>
<tr><td></td><td rowspan="2">広義の制度（法制度）会計
（legal accounting）</td><td>規制会計</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="4">財務会計</td><td rowspan="3">狭義の制度（法制度）会計
（legal financial accounting）</td><td>会社法会計</td></tr>
<tr><td>金融商品取引法会計</td></tr>
<tr><td>税法会計／税務会計</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3" rowspan="2">非制度会計／情報会計</td></tr>
<tr><td>管理会計</td></tr>
</table>

表 6　会計の分類

	○○のため	会計を行う者	会計の報告先	
財務会計	企業による資金の調達 および保存維持のため	企業	資金提供者 徴税当局	外部者
規制会計	規制当局による規制のため	企業	規制当局	
管理会計	経営者による管理（経営）のため	経営者	経営者	内部者

表 7　「財務」概念の広狭と財務会計の意義

「財務」	財務会計
最狭義	狭義の資金調達，すなわち自己資本の調達のための会計
狭義	広義の資金調達，すなわち自己資本および他人資本の調達のための会計
広義	資金（資本）の調達および保存維持のための会計
最広義	資金（資本）の調達および運用のための会計

もっとも財務会計の「財務」を「資金調達」に限ることなく，より広義に「資金の調達および保存維持」といったように捉え，キャッシュ・アウトフローを伴う納税はこれも「財務」に含めれば，**表 6** および**表 5** のようにまとめられよう。

ちなみに，「財務」概念の解し方による種々の財務会計は**表 7** のようにまとめられようが[43)44)]，それはさて措き，以上の云々をまとめると**表 8** のようになる。

表 8　会計の種々の分類の関係

<table>
<tr><td rowspan="4">外部報告会計</td><td></td><td rowspan="4">広義の制度（法制度）会計
（legal accounting）</td><td>規制会計</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="3">財務会計</td><td rowspan="3">狭義の制度（法制度）会計
（legal financial accounting）</td><td>会社法会計</td></tr>
<tr><td>金融商品取引法会計</td></tr>
<tr><td>税法会計／税務会計</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td colspan="3">非制度会計／情報会計</td></tr>
<tr><td>内部報告会計</td><td>管理会計</td><td colspan="3"></td></tr>
</table>

些か附言しておきたい。

まず，［制度会計：情報会計］と［財務会計：管理会計］の関係については「管理会計……も情報利用者指向的会計として位置づけられる。……制度会計を……情報利用者指向的会計と対置させて考える会計学の考え方は，これまでに見られた財務会計と管理会計という２つの領域を再編成して考えようとする意図をもっていた[45]」ともされているが，しかし，いまや「情報会計」は死語に近い[46]，としたら，語弊があろうか。

もっとも「いまや」どころか，つとに，あるいは端（はな）から［制度会計：情報会計］に批判的な向きもあり，そうした向きは次のように述べている。

> 「一時制度会計を情報会計と対比させて説明するものがあったところから，情報会計と制度会計とが二分法による対概念であるかのように述べる向きがあるが……それは問題にならないと思う。制度会計に比して情報会計の概念と体系はまったく未整理であり，また内容的にも両者は対概念には相当しないものであって……両会計を並立させることには意味を見出すことができないと考えられる[47]」。

どうして「対概念には相当しないもの」なのか，その論拠は不明ながら，いずれにしても，「いまや」「情報会計」に代えて「非制度会計」とすべきだろうか。

また，些か興味深いことには「制度会計の概念を商法会計と同義に用い，これをもってあたかもわが国の企業会計の仕組を代表するもののように解する向きがあるが[48]」としてこうした向きを

43）友岡『会計学原理』29～31頁。
　友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』201～203頁。
44）なお，最広義の「財務」会計は財務会計と管理会計の統合を意味し，［会計 ＝ 財務会計］を意味する（同上，201～203頁）が，ちなみにまた，これとは逆に［会計 ＝ 管理会計］とも解される捉え方をする向きもあり，「会計は根本的に経営管理機能しか持ちえないとさえいえる」（三代澤経人『会計過程論』2005年，157頁）とするこの向きについては注記56）を併せみよ。
45）興津『現代制度会計（改訂版）』26頁。
46）友岡『会計学原理』38～41頁。
　友岡『会計学の基本問題』203～204頁。
47）若杉『制度会計論』100頁。

批判する[49]向きがある一方，「会計の知識をマスターしようとする人達は，概して，企業会計原則（証取法 ＝ 財務諸表等規則）を中心とした理論や手続に精励する[50]」が，「このことは……制度会計の……他の会計的視座を理解したことにはならない[51]」とする向きもある。

なおまた，「税法会計」と「税務会計」は同義である。「〇〇法会計」に揃えたい，ということからは「税法会計」が採用されることとなるが，しかし，けだし，「税務会計」の方が広く用いられているだろう。

［外部報告会計 ＝ 財務会計］という捉え方

ところで，いまさらながら，日本の一般的なテキストにおける「財務会計」の定義をサーベイしておこう。

> 「財務会計とは，通常，複式簿記等の手法によって，企業の資本および損益を正確に測定するとともに，企業の経営成績および財政状態を明らかにし，それを企業の外部利害関係者に報告する会計をいう[52]」。

> 「財務会計は株主などの投資者，銀行などの債権者，仕入先・得意先などの取引先，税務当局などの企業外部の利害関係者に対して，当該企業の経済活動および経済事象を財務諸表などの情報を用いて報告することを目的とする会計である。したがって，財務会計はその報告対象が外部の利害関係者であるところから外部報告会計ともよばれる[53]」。

> 「財務会計は，株主，銀行，取引先，政府などの企業外部の利害関係者に報告することを目的とした会計である。このことから財務会計は「外部報告会計」とも呼ばれる[54]」。

> 「財務会計は企業外部の利害関係者を会計報告書の受け手として行う会計である。したがって財務会計は外部報告会計ともよばれる[55]」。

以上の定義には本稿が些か拘ってきた「〇〇のため」はなく，すなわち，何のために報告するのか，についての言説はこれをみることはできず，ここには［外部報告会計 ＝ 財務会計］と捉えての定義しかなく，すなわち「財務会計」に「外部報告会計」の定義をもって与えている[56]。

48）同上，「序」１頁。
49）同上，「序」１頁。
50）濱田，斎藤，佐々木『制度会計原理』「はじめに」１頁（（　）書きは原文）。
51）同上，「はじめに」１頁。
52）飯野『財務会計論（３訂版）』１－４頁。
53）広瀬義州『財務会計（第13版）』2015年，４頁。
54）伊藤『新・現代会計入門（第３版）』46頁。
55）桜井久勝『財務会計講義（第19版）』2018年，３頁。

また，上掲のテキストはいずれも「税務官庁[57]」や「税務当局[58]」や「監督官庁」や「政府の諸機関[59]」を「財務会計情報の利用者[60]」に挙げ，情報の使途について「課税所得が正しく計算されているか……その公益事業会社の利益は適正か[61]」といった説明をしているが，これまた［外部報告会計 ＝ 財務会計］と捉えているからにほかならず，したがって，規制会計も財務会計の範疇に入れられてしまうこととなる。

表９　［外部報告会計 ＝ 財務会計］の場合

外部報告会計 ＝ 財務会計	制度会計	会社法会計
		金融商品取引法会計
		税務会計
		規制会計
	非制度会計	
内部報告会計 ＝ 管理会計		

その他の方言

閑話休題。以上のほかにも方言はあるだろうか。

手掛かりを書名に求めることとし，本連載において既出[62]の叢書をみてみることとし，会計学書の出版においては大手の書肆，中央経済社の会計学叢書，すなわち，1959年に刊行が開始された『体系近代会計学』（全９巻），1968年に刊行が開始された『近代会計学大系』（全10巻），および1979年に刊行が開始された『体系近代会計学』（全14巻），さらには2010年に刊行が開始された『体系現代会計学』（全12巻）の各巻のタイトルから『○○会計』を拾い上げてみると**表10**のようになるが[63]，方言の類いは認められようか。

56）ただし，［財務会計：管理会計］を［外部報告会計：内部報告会計］として解することに積極的な意味を認める向きもあり，「財務会計と管理会計とがともに経営管理機能をもち，その意味で，両者が基本的に同一の性格をもつとすれば……財務会計と管理会計との区分は，両者の機能上の相違であるよりも，むしろ，外部報告する会計情報と外部報告しないものとの区別……いいかえれば外部報告する会計情報の範囲を限定するための区分であろうと解される」（三代澤『会計過程論』157～158頁）とするこの向きは「外部報告される会計情報は，内部的情報のなかでいわば選ばれたものであり，外部報告情報と内部報告情報の区分は，内部的情報の中（ママ）での区分を意味するということができよう」（同上，158頁）からである，としている。

57）飯野『財務会計論（３訂版）』１-10頁。

58）同上，１-10頁。
　広瀬『財務会計（第13版）』４頁。
　伊藤『新・現代会計入門（第３版）』47頁。

59）桜井『財務会計講義（第19版）』３頁。

60）伊藤『新・現代会計入門（第３版）』47頁。

61）同上，47頁。

62）友岡「「会計学」の来し方」24頁。

63）黒澤清（主編）『体系近代会計学』1959～1967年。　↗

表10　種々の○○会計

体系近代会計学	持分会計（第３巻），資産会計（第４巻），管理会計（第５巻），監査会計（第６巻），税務会計（第７巻），財務会計（第８巻）
近代会計学大系	持分会計（第３巻），資産会計（第４巻），財務会計（第５巻），意思決定会計（第６巻），業績管理会計（第７巻），監査会計（第８巻），税務会計（第９巻）
体系近代会計学	財務会計（第２巻），業績評価会計（第４巻），原価会計（第５巻），資金会計（第７巻），インフレーション会計（第８巻），国際会計（第10巻），社会会計（第12巻），税務会計（第13巻）
体系現代会計学	企業会計（第１巻，第２巻，第５巻），業績管理会計（第10巻），戦略管理会計（第11巻），管理会計（第12巻）

「財務会計」等，既出のものはこれを除けば，方言らしきものとしては「意思決定（のための）会計」,「業績管理（のための）会計」,「業績評価（のための）会計」,「戦略管理（のための）会計」などが挙げられようが,「以前の「管理会計論」を２巻に分化発展させ，その１を意思決定会計論とし，その２を業績管理会計論とした[64]」とされているように，あるいは「管理会計論の体系は種々に分かれるが……新たな時代の志向として意思決定会計と業績評価会計ないしは業績管理会計という問題の建て方があらわれた[65]」とされているように，あるいは「戦略管理会計は，経営者の将来志向的な意思決定のうちで，企業の存続に影響する重要な事項の決定と執行を支援するために，経済価値を中心に多元的な価値を表現し明示化するためのツールとシステムであると[66]」されているように，これらはいずれも管理会計という方言のなかにある。

ただし，ここにあっては製品開発，設備投資，研究開発投資，および価格決定等にかかわる意思決定[67]，すなわち管理会計の範疇におけるものとされている「意思決定会計」は，しかし，ときに［利害調整（のための）会計：意思決定（のための）会計］という２分法においても用いられ，利害調整（のための）会計（equity accounting）「は，企業の経済活動から生ずる成果の公正な配分のために，株主をはじめとする各種利害関係者間の持分関係を調整することを目的とする会計，とされ[68]」，意思決定（のための）会計（operational accounting）「は，企業の利害関係者による意思決定，たとえば投資者による投資意思決定，経営者による経営意思決定などにとって有用な情報を提供することを目的とする会計，とされ……したがって，この分類は財務会計と管理会計

↘　黒澤清（主編）『近代会計学大系』1968～1976年。
黒澤清（総編集）『体系近代会計学』1979～1985年。
斎藤静樹，安藤英義，伊藤邦雄，大塚宗春，北村敬子，谷武幸，平松一夫（総編集）『体系現代会計学』2010～2014年。

64）鍋島達「序文」鍋島達（責任編集）『近代会計学大系［第６巻］　意思決定会計論』1969年，３頁。

65）溝口一雄「序文」溝口一雄（責任編集）『体系近代会計学［第４巻］　業績評価会計』1979年，１頁。

66）淺田孝幸「戦略管理会計の考察」淺田孝幸，伊藤嘉博（責任編集）『体系現代会計学［第11巻］　戦略管理会計』2011年，１頁。

67）鍋島達（責任編集）『近代会計学大系［第６巻］　意思決定会計論』1969年,「目次」７～11頁。

68）友岡『会計学原理』32頁。

（ないし外部報告会計と内部報告会計）という分類と軌を一にするものではない[69]」とされる。この分類における利害関係者および意思決定者はそのいずれもが，内部者であるか，外部者であるか，はこれを問われないからである。

さて，如上の利害調整（のための）会計や意思決定（のための）会計は方言だろうか。

キングのいう「方言」，すなわち財務会計，税務会計，規制会計，および原価会計ないし管理会計は（「原価会計」という呼称は些か微妙ながら，それ以外のものは），**表 1** のように，報告先（情報の提供先）による分類，として捉えられ，また，これらは共通の観点をもって捉えられた会計という共通性を有し，すっきりと整理されえたが，しかしながら，他方，如上の利害調整会計や意思決定会計は，報告先による分類，としては捉えられず，もしかしたら，キングのいう「方言」には該らないかもしれず[70]，いずれにしても，財務会計，税務会計，規制会計，および管理会計とは共通の観点をもって捉えられたものとしては捉えられず，これらと並立しうるものとはいえないだろう。「財務会計」，「税務会計」，「規制会計」，および「管理会計」に「利害調整会計」や「意思決定会計」を続けても，この列挙はおよそ体系的ではなく，体系化と分類は表裏一体，ともされることが想起されよう[71]。

いずれにしても，そもそも言語はコミュニケーションの手段であって，けだし，したがって，誰とコミュニケーションを取るか，をもって共通の観点として捉えた事業の言語こそが「方言」と称されてしかるべきだろうし，その「誰」はあるいは資金提供者，あるいは徴税当局，あるいは規制当局，あるいは経営者であって，また，「事業の言語」の定義の仕方によってはほかにもいるだろう。

文　献

淺田孝幸「戦略管理会計の考察」淺田孝幸，伊藤嘉博（責任編集）『体系現代会計学［第11巻］　戦略管理会計』中央経済社，2011年。

全在紋『会計言語論の基礎』中央経済社，2004年。

濱田弘作，斎藤幹朗，佐々木昭久『制度会計原理』中央経済社，1996年。

長谷川茂「会計と社会言語的特性」飯野利夫先生喜寿記念論文集刊行会（編）『財務会計の研究――飯野利夫先生喜寿記念論文集』税務経理協会，1995年。

広瀬義州『財務会計（第13版）』中央経済社，2015年。

飯野利夫『財務会計論（３訂版）』同文舘出版，1993年。

伊藤邦雄『新・現代会計入門（第３版）』日本経済新聞出版社，2018年。

伊崎義憲『会計学論考』創成社，1979年。

Thomas A. King, *More Than a Numbers Game: A Brief History of Accounting*, John Wiley & Sons, 2006.

69）同上，32頁（(　) 書きは原文）。

70）キングは財務会計等を方言に擬えてはいるものの，「事業の言語の「方言」」についてその定義ないし要件はこれを示してはいない。

71）分類の意義について下記のものを参照。
友岡賛「会計学の考え方（４）」『三田商学研究』第62巻第５号，2019年，13頁。

トーマス A. キング（Thomas A. King）／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』税務経理協会，2014年。
黒澤清（主編）『体系近代会計学』中央経済社，1959～1967年。
黒澤清（主編）『近代会計学大系』中央経済社，1968～1976年。
黒澤清（総編集）『体系近代会計学』中央経済社，1979～1985年。
三代澤経人『会計過程論』中央経済社，2005年。
溝口一雄「序文」溝口一雄（責任編集）『体系近代会計学［第４巻］　業績評価会計』中央経済社，1979年。
鍋島達（責任編集）『近代会計学大系［第６巻］　意思決定会計論』中央経済社，1969年。
鍋島達「序文」鍋島達（責任編集）『近代会計学大系［第６巻］　意思決定会計論』中央経済社，1969年。
中田信正『税務会計要論（新訂第２版）』同文舘出版，2015年。
成道秀雄「総説」成道秀雄（編著）『税務会計論（新版第３版）』中央経済社，2011年。
興津裕康『現代制度会計（改訂版）』森山書店，1999年。
斎藤静樹，安藤英義，伊藤邦雄，大塚宗春，北村敬子，谷武幸，平松一夫（総編集）『体系現代会計学』中央経済社，2010～2014年。
桜井久勝『財務会計講義（第19版）』中央経済社，2018年。
武田昌輔『新講 税務会計通論（最新版）』森山書店，1995年。
武田隆二『制度会計論』中央経済社，1982年。
富岡幸雄『税務会計学講義（新版第３版）』中央経済社，2013年。
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『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会，2018年。
友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。
友岡賛「「会計学」の来し方――会計学の考え方（１）」『三田商学研究』第62巻第２号，2019年。
友岡賛「会計学の考え方（２）」『三田商学研究』第62巻第３号，2019年。
友岡賛「減価償却の意義――会計学の考え方（３）」『三田商学研究』第62巻第４号，2019年。
友岡賛「会計学の考え方（４）」『三田商学研究』第62巻第５号，2019年。
若杉明『制度会計論』森山書店，1987年。

2018年７月25日成稿