

Title	会計主体論の存在意義・再論：会計学の基本問題〔IV〕(4)
Sub Title	The raison d'être of the argument about accounting entity (2)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2021
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.64, No.2 (2021. 6) ,p.1- 11
JaLC DOI	
Abstract	会計主体論を楽しみつつ、しかし、主体論の役割について些か懐疑的な筆者とすれば、主体論は面白いが、しかし、実は余り役に立たない。しかし、やはり面白い。役に立たないものこそが面白い、ともいえようが、しかし、主体論は役に立たないから面白い、というわけでもない。こうしたことをもって思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20210600-0001

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.

会計主体論の存在意義・再論

—— 会計学の基本問題〔IV〕(4) ——

友 岡 賛

<要 約>

会計主体論を娛しみつつ、しかし、主体論の役割について些か懐疑的な筆者とすれば、主体論は面白いが、しかし、実は余り役に立たない。しかし、やはり面白い。役に立たないものこそ面白い、ともいえようが、しかし、主体論は役に立たないから面白い、というわけでもない。こうしたことをもって思量する。

<キーワード>

会計主体論、過大な役員給与、株主、株主重視、企業実体の公準、企業主体説、企業体説、支払利息、資本、資本主説、貸借対照表の貸方、配当、費用、負債、持分、役員給与課税制度、利益の分配

「会計主体論の存在意義¹⁾」を承ける。

役員給与課税制度論

法人税法における役員給与課税制度を扱った論攷²⁾を読む機会をもった。税制にはおよそ関心がないが、しかし、なかなか興味深く読んだ。

従来、役員給与は隠れた利益処分とされ、その損金性はこれが認められていなかったが、2006

<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) 友岡賛『会計学の地平』2019年、第7章。

2) 内田瑛里「役員給与課税制度に関する一考察——現行制度の問題点と新たな合理的判断基準の検討」慶應義塾大学大学院商学研究科修士論文、2019年度、2020年。

年に従前の「役員報酬」と「役員賞与」を併せた「役員給与」の概念が採られ、一定の条件の下、役員給与を損金に算入することが認められることとなった一方、不相当に高額な役員賞与はこれを損金不算入とする、という規定は残されている³⁾という制度についてその問題点が論じられている⁴⁾。

如上の要旨が述べられた「はじめに」を読み、咄嗟に、これは主体論だ、と思った。

しかし、自問するのは妙かもしれないが、はてさて「これは主体論」とはどういう意味か。

過大な役員給与をめぐる議論

まずは役員給与課税制度の沿革とこれにおける種々の議論が概観されている。

過大な役員報酬、役員賞与、ないし不相当に高額な役員給与（以下、「過大な役員給与」と総称）についての損金性の否定の根拠には史的変遷がみられ、あるいは隠れた利益処分の排除をもって根拠とされ、あるいは恣意性の排除をもって根拠とされ、あるいは租税回避の排除をもって根拠とされ、あるいは職務執行の対価性の不在、すなわち贈与的な給与の支払いの防止をもって根拠とされ、あるいは他の法制度との整合性をもって根拠とされてきたことが概観されている⁵⁾。

敷衍すれば、あるいは、過大な役員給与（の過大分）は実質的には利益の分配にほかならない、とされ、あるいは、過大な役員給与をもたらす役員給与の金額決定の背後には恣意性が存する、とされ、あるいは、過大な役員給与の支給は租税回避を結果する、とされ、あるいは、職務執行の対価性を欠く役員給与は贈与的な給与の性格を有する、とされ、あるいは、かつては利益処分とされていた役員賞与は、しかし、2005年の会社法制定以降、商法および企業会計においては費用として認められるに至っており、これは法人税法においても無視しえない、とされていること⁶⁾などが説かれている。

費用性が否定されるものは利益の分配なのか。

まずは大雑把に捉えれば、

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$$

ないし

$$\text{益金} - \text{損金} = \text{課税所得}$$

において過大な役員給与が支給されると、

$$\text{収益} - \text{費用} \uparrow = \text{利益} \downarrow$$

ないし

3) ただし、以前は、過大な役員報酬の損金不算入、および、役員賞与の損金不算入、として規定されていた。

4) 内田「役員給与課税制度に関する一考察」4頁。

5) 同上、6～18頁。

6) 同上、29～44頁。

益金 - 損金↑ = 課税所得↓

となる、といったことだろうが、費用性が否定されるものは利益の分配、とされるならば、過大分は右辺において扱われることとなろうか。

企業実体の公準と資本主説

さて、ここに株式会社形態の企業を前提として主体論を絡めてみるに、例えば、企業は株主のもの、とする資本主説においては、したがって、「企業の利益はそのままだちに、イコール株主の利益、として捉えられ⁷⁾」、また、株主に分配されるものだけが利益、とされ、役員給与は費用とされ、過大な役員給与はその分、株主の利益の減少を意味しようが、ただし、けだし、過大な役員給与の議論に前提されている状況、すなわち資本と経営の分離が存しない状況にあっては、株主に対する配当も経営者（役員）に対する給与も実質的には同じ、ということができ、過大な役員給与によって利益が減り、配当が減ったとしても畢竟、同じこと、ということができようか。

しかしながら、これは資本主個人の立場においては「実質的には同じ」ということであって、したがって、企業それ自体と資本主個人を峻別する企業実体の公準の否定を意味しており、企業実体の公準を受けてこそ主体論がある、とされる場合、すなわち「企業を一つの実体として捉えるということが前提された上でもって、そのように捉えられた企業をどのように性格づけるか、の論こそが会計主体論⁸⁾」とされる場合には如上の捉え方は否定されようか。

なおまた、「企業の利益はそのままだちに、イコール株主の利益、として捉えられ」、株主に分配されるものだけが利益、とされ」と前述したが、「そのままだちに」としてよいのか。あるいは「株主に分配されるものだけが利益」なのか、それとも「株主に分配されるものだけが利益の分配」なのか。企業実体の公準が存する場合には後者が適当なのか。分配された株主の利益と未分配の株主の利益を峻別することの意味は奈辺にあるのか。

過大な役員給与は隠れた利益処分、とされ、費用性が否定されるものは利益の分配、とされるならば、[収益 - 費用 = 利益]の右辺において利益の分配に与る者は誰か。叙上のような捉え方においては、これは株主であって過大分は配当ということになろうが、たとえ資本と経営の分離が存しない場合であっても、企業実体の公準はこれを墨守し、この利益の分配は経営者として与っている、とするとどうなるか。この峻別に意味はあるのか。株主以外の者も利益の分配に与る、とすると、それは最早、資本主説ではない、ということか。資本と経営の分離が存しない状況はこれをどのように捉えるべきか。資本と経営の分離が存する状況を起点としてみた場合には、同一者が資本主と経営者を兼ねている、として捉えられ、資本主として分配に与り、また、経営者として分配に与る、として捉えられようが、ただし、[資本と経営の分離が存しない状況 → 資本と経営の分離が存する状況]が歴史的な移行とするならば、分離が存する状況をもって起点とするのは不自然なことだろうか。

7) 友岡賛『会計学原理』2012年、111頁。

8) 同上、110頁。

ただし、隠れた利益処分¹の排除をもって根拠とし、否定されていたのは過大な役員給与の（費用性ではなく）損金性だった。費用性の否定と損金性の否定は必ずしも同義ではなく、また、「費用」概念の捉え方によっては〔狭義の「費用」＋「損失」＝広義の「費用」＝「損金」〕という関係にあるともいえようか。あるいは職務執行の対価性の不在、すなわち贈与的な給与の支払いの防止をもって過大な役員給与の損金性の否定根拠とされていたが、けだし、職務執行の対価性の不在はこれを狭義の費用性の不在として捉えることができようし、贈与は損失として捉えられようか。対価性のないものは贈与であり、対価性のないものは損失とされようが、職務執行の対価性は経営者の職務におけるものであって、株主の職務ではなく、株主の職務はこれを出資と捉えれば、配当は株主の職務執行の対価ということになろうか。

会計主体論の意義

いまさらながら、主体論の意義は何か。前項における論は主体論か。資本主説ではこうなり、企業主体説ではこうなり、企業体説ではこうなる、といった比較が主体論か。あるいはそれぞれの主体説の下、一貫したものを示すものが主体論か。

まずは、資本主説ではこうなり、企業主体説ではこうなり、企業体説ではこうなる、といった比較が主体論かとも考え、そうした観点から過大な役員給与の問題を下記の数値例をもって扱ってみようと試みた。

収益700
 役員給与150（過大分50）
 給与100
 支払利息100
 その他の費用100
 配当100

まずは

（借方）役員給与 150 /（貸方）現金 150
 と処理される役員給与について過大分を区別すれば、

（借方）役員給与 100 /（貸方）現金 150
 過大分 50 /

となり、役員給与、給与、支払利息、配当のうち、配当のみが利益の分配とされる資本主説において役員給与は費用とされ、しかしまた、過大分は費用性が否定され、費用性が否定されるものは利益の分配とされるならば、

（借方）費用 100 /（貸方）現金 150
 利益 50 /

となり、もしも過大分がなければ、

$$\text{収益}700 - \text{費用}400 = \text{利益}300 \quad \text{配当}100$$

であったものが、過大分によって

$$\text{収益}700 - \text{費用}450 = \text{利益}250 \quad \text{配当}100$$

となり、過大分の費用性が否定されるならば、

$$\text{収益}700 - \text{費用}400 = \text{利益}300 \quad \text{配当}150$$

ということになろうか。

また、企業は誰のものでもなく、別言すれば、企業は企業それ自体のもの、とする企業主体説においては、したがって、企業の利益は企業それ自体の利益、とされ、配当も給与等と同様に費用とされ、過大な役員給与はいずれにしても費用とされ、

$$\text{(借方) 費用 } 100 / \text{(貸方) 現金 } 150$$

$$\text{費用 } 50 /$$

ということになり、もしも過大分がなければ、

$$\text{収益}700 - \text{費用}500 = \text{利益}200$$

であったものが、過大分によって

$$\text{収益}700 - \text{費用}550 = \text{利益}150$$

となり、過大な役員給与によって費用が増え、その分、企業の利益が減る。

さらにまた、企業は皆のもの、とする企業体説においては、したがって、企業の利益は皆の利益、とされ、給与も支払利息も配当と同様に利益の分配とされ、過大な役員給与はいずれにしても利益の分配とされ、

$$\text{(借方) 利益 } 100 / \text{(貸方) 現金 } 150$$

$$\text{利益 } 50 /$$

ということになり、もしも過大分がなければ、

$$\text{収益}700 - \text{費用}100 = \text{利益}600 \quad \text{分配}400 \quad \text{残}200$$

であったものが、過大分によって

$$\text{収益}700 - \text{費用}100 = \text{利益}600 \quad \text{分配}450 \quad \text{残}150$$

となり、過大な役員給与によって利益の分配が増え、その分、皆の持分が減る。

しかしながら、以上、果たして何が論じられたのだろうか。

会計主体論の役割

主体論は一体、何のための論、なのだろうか。

例えばジョージ J. ストーブス (George J. Staubus) やロバート N. アンソニー (Robert N. Anthony) の主体論を組上に載せる佐藤倫正によれば、ストーブスは、企業主体説においては株主資本のコストが費用として認識される、ということをつとに認識していたが、⁹⁾「しかし、当時

のアメリカの現実の経済はそのようになっていないし、その方向に変わりそうにもない。そこで彼は現実的判断として、その方向への展開を捨てて、株主重視の残余持分説を展開したのであった¹⁰⁾とされる一方、「株主利益の最大化は現実的でないし、道徳的でもない¹¹⁾」と考えるアンソニーは「ストーバスが断念した株主資本コストを認識する会計を、粘り強く追求し¹²⁾」たとされる。1980年代にあってアメリカにおいては株主重視が定着をみていたが、しかし、日本においてはさに非ず¹³⁾、アンソニーは次のように述べている。

「EC 諸国のほとんどと日本では、主として持分投資家によって、あるいは彼らのために、会社が運営されているとは解されていない。彼ら（これらの国々¹⁴⁾）は、従業員や政府や社会一般を、重要な利害関係者とみなす¹⁵⁾」。

したがって、佐藤によれば、「株主の権利が事実上制約される日本型経営と、株主資本に一定限度の報酬のみを認めるアンソニー説とは、一脈通ずるところがある¹⁶⁾」とされ、株主よりも従業員を重視する日本の企業のコーポレート・ガバナンスは企業主体説との親和性が高く、国際会計基準における企業主体説の採用は、従業員の企業への帰属意識の向上等を通じ、日本の企業に益しよう¹⁷⁾、とされる。

佐藤において主体論は随分と積極的なものらしい。

ストーバスは現実に即した主体説を採り、アンソニーは規範的な観点をもって主体論を展開し、日本の受ける「恩恵¹⁸⁾」を顧慮する佐藤は、したがって、国益に鑑みて企業主体説を主張する。

アンソニーは「資本主説（所有主観）vs. 企業主体説（エンティティ観）」について次のように述べている。

「1930年代に財務会計の焦点は所有主観からエンティティ観へと移行した。所有主観……はかなり最近まで支配的な会計思考であったが、今日では大多数の著者はエンティティ観を支持する¹⁹⁾」。所有主観「の基本的な会計等式は、資産 - 負債 = 所有主持分、すなわち、所有主持分は資産と負債との差額である、というものである。会計はこの差額

9) 佐藤倫正「新概念フレームワークの会計主体論——IASBへのコメントレーター」『産業経理』第74巻第3号、2014年、40頁。

10) 同上、40～41頁。

11) 同上、41頁。

12) 同上、41頁。

13) 同上、42頁。

14) Robert N. Anthony, *Future Directions for Financial Accounting*, 1984, p. 92.

15) R. N. アンソニー／佐藤倫正（訳）『財務会計論——将来の方向』1989年、124頁。

16) 佐藤「新概念フレームワークの会計主体論」42頁。

17) 同上、42～43、49頁。

18) 同上、49頁。

19) アンソニー／佐藤（訳）『財務会計論』70頁。

の会計期間中の変化を測定することに焦点を合わせる。エンティティー観のもとでは、会計等式は、資産 = 持分、となる。すなわち、所有主持分は他の形態の持分以上には際立たされない (should not be given more prominence than²⁰⁾ ことになる²¹⁾。しかしながら、「現行会計実務は依然として所有主観にかなったものである²²⁾」。

「所有主持分は他の形態の持分以上には際立たされない」はこれを別言すれば、株主を特別扱いない、ということであって、また、「エンティティー観の優越性は文献の上では一般に認められている²³⁾」とされ、すなわち、会計の文献ないし理論は株主を特別扱いはなくなったが、しかし、会計の実践は特別扱いをもって続けている、ということだろう²⁴⁾。ここに佐藤は日本の企業による企業主体説に依拠したベスト・プラクティスに期待し、次のように結んでいる。「個々の企業がベストプラクティスとして実行する道も残されていよう。文献的根拠はすでにあるのだから²⁵⁾」。

如上の主体論をめぐる状況は「管理会計は実践が先行し、財務会計は理論が先行する、という理解²⁶⁾」に合致しているともいえようが、これは「財務会計は会計を行う者（経営者）にベスト・プラクティス追求の動機がなく、その意味において、理論が実践に先行する²⁷⁾」ということであって、しかしながら、他方、「企業主体説の採用は……日本の企業に益しよう」という佐藤の説によれば、「ベスト・プラクティス追求の動機がなく」はない、ということだろうか。

いずれにしても、佐藤においては主体論が頗る重視され、実践を変えることができる手段と目されており、そうした手段としてみるという行き方は筆者の行き方とは異なる。「主体論の規定するもの²⁸⁾」は何か、について思量し、果たして「種々の選択問題はこれが主体論をもって規定されるのか²⁹⁾」と、主体論の役割について些か懐疑的な筆者とすれば、主体論は面白いが、しかし、実は余り役に立たない（しかし、面白い）。

株主重視と会計主体論

如上の佐藤における主体論の重視は、けだし、会計の問題と会計以外の問題の混同に起因しているのかもしれない。

20) Anthony, *Future Directions for Financial Accounting*, p. 52.

21) アンソニー／佐藤（訳）『財務会計論』70頁。

22) 同上、70頁。

23) 同上、70頁。

24) 文献ないし理論と実践の関係について以下のものを参照。

友岡『会計学の地平』65～70頁。

25) 佐藤「新概念フレームワークの会計主体論」49頁。

26) 友岡『会計学の地平』70頁。

27) 友岡賛『会計学の基本問題』2016年、160頁（（ ）書きは原文）。

28) 友岡『会計学の地平』153頁。

29) 同上、153頁。

アンソニーによれば、所有主観（資本主説）「の基本的な会計等式は……所有主持分は資産と負債との差額である、というものである。会計はこの差額の会計期間中の変化を測定することに焦点を合わせる」ということだったが、「この差額の会計期間中の変化」は株主の利益のことであって、すなわち、株主の利益の測定（計算）³⁰⁾に「焦点を合わせる」ということであり、別言すれば、株主の利益の計算を重視する、ということであって、これは会計の問題である。しかしながら、株主の利益の計算を重視する、ということと、株主を重視する、ということは同じことではない。

株主重視ないし「株主利益の最大化」は、決して会計の問題ではなく、経営の問題である。株主の利益の計算の重視は会計の問題だが、他方、株主重視は経営の問題であって、両者は決して同じ問題ではない。会計において株主を特別扱いすることと経営において株主を特別扱いすることは同じことではない。

佐藤は主体論を重視し、主体論をもって大したものと考えているが、しかし、それは「株主利益の最大化」と「この差額の会計期間中の変化を測定することに焦点を合わせる」ことを一緒にしているからにはかならず、そうした混同があるからこそ、主体論は大したものとなる。しかしながら、「株主利益の最大化」は会計の問題ではなく、けだし、株主重視ないし「株主利益の最大化」と峻別された主体論（会計の問題）は実はさほど大したものではないといえようか。³¹⁾

会計主体論の論点

会計主体論らしい論点にはどのようなものがあるだろうか。

A. C. リトルトン (A. C. Littleton) によれば、「企業主体理論 (entity theory)³²⁾ においては、資本とは、その源泉の如何をとわず、企業に活動する財産の合計金額を意味する。この場合、負債は資本主による投資とならんで資本の源泉と考えられている」とされる企業主体説については「負債は……他人資本として資本概念で捉えられる³⁴⁾³⁵⁾」とか、あるいは「この主体論では……負債は資本 (自己資本) とともに、企業の資本源泉を表すものと説明される³⁶⁾」といった説明が一般的と思われるが、しかし、他方、「企業主体説の場合には株主によって提供された資金も債権者によって融通された資金も負債として捉えられる、といった理解も当然に考えられ、しかも、むしろ、

30) 「利益は計算するものであって測定するものではない」(友岡『会計学原理』82頁) という論もあるが、ここではさて置く。

31) この辺りは木村太一氏 (多摩大学) との議論に負うところが少なくない。

32) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 2nd ed., 1966, p. 192.

33) リトルトン/片野一郎 (訳)、清水宗一 (助訳) 『会計発達史 (増補版)』1978年、292頁。

34) 野村秀和「贈与 (受贈) 利潤論」京都大学会計学研究室 (編) 『会計利潤論』1968年、154頁。

35) なお、野村秀和によるこの件は実は「負債は企業主体理論によれば他人資本として資本概念で捉えられる」と述べられているが、ただし、野村の「企業主体理論」は「enterprise theory」の訳ではない。野村は企業主体理論の説明にリトルトンの「企業主体理論 (entity theory) においては云々」を引いており (同上、153頁)、すなわち「entity theory」に「企業主体理論」の訳を用いている。

36) 森川八州男『体系財務諸表論 (第2版)』2008年、14頁 (() 書きは原文)。

そうした理解のほうが一般的かもしれないが、そうした理解を採る向きと筆者の違いは恐らくは「資本」概念の捉え方にある³⁷⁾」。

いずれが「一般的」であるかは定かでないが、「企業はだれのものでもない、あるいは、企業は企業それ自体のもの、と」し、³⁸⁾配当はこれを支払利息とともに「収益 - 費用 = 利益」の左辺に置く企業主体説においては「株主によって提供された資金も……負債として捉えられる」とする方が理論的とされようが、しかしながら、果たして資本がなくてよいのか。資本がない、ということはどういうことか。

番場嘉一郎によれば、「エンティティー説において資本負債を理解する立場としては、(イ)負債と解する立場、(ロ)資本ないし資金源泉と解する立場、(ハ)持分(請求権、分け前)と解する立場、(ニ)資産に対する拘束と解する立場が⁴⁰⁾区別される」とされ、「負債と解する立場」の例については「AICPA (American Institute of Certified Public Accountants (アメリカ公認会計士協会))の会計術語委員会 (Committee on Accounting Terminology) は貸借対照表上のエクィティーに相当する金額を負債という術語で表現することとし、「負債」を定義して……資本金その他の資本項目をも含むとしている⁴¹⁾」とされているが、「これは貸借対照表の貸方の統一的理解を試みるために……負債の用語を用いたに過ぎない⁴²⁾」とされ、けだし、まずは「貸借対照表の貸方の統一的理解」をもって主眼としているとされている。

ただし、いずれにしても、「企業はだれのものでもない」として企業を独立の存在と捉えることと資本(自己資本)と負債(他人資本)を同等視することは、³⁹⁾関聯はしているものの、しかし、次元を異にしており、企業を独立の存在と捉えることと「貸借対照表の貸方の統一的理解」は、関聯はしているものの、しかし、次元を異にしている、といえようか。

また、「持分」概念にもいくつかの解釈があり、捉え方によっては企業主体説において齟齬をきたすこともないかもしれないが、しかし、企業において持分を有する者を企業への参加者と捉える場合(「持分」をもって、参加によって権利を有する部分、と捉える場合)には、企業主体説には企業への参加者は存在せず、企業主体説において「持分」概念は齟齬することとなろうか。なおまた、この問題は「持分」概念と「資本」概念の捉え方に左右され、この両概念を重ね合わせる場合には企業主体説において貸借対照表の貸方を「資本」概念をもって捉えることは齟齬をきたすかもしれないが、しかし、この両概念を峻別する場合には、企業主体説に持分はないが資本はある、という捉え方もできようか。

他方、「持分」といえば、この概念が最も活躍するのは企業体説においてだろうが、総資産を

37) 例えば下記のを参照。

平野智久「貸借対照表の貸方を検討するための基本的視座」『慶應商学論集』第25巻第1号、2012年、22頁。

38) 友岡『会計学原理』116頁。

39) 同上、113頁。

40) 番場嘉一郎「持分会計の基本理論」番場嘉一郎(責任編集)『近代会計学大系 [第3巻] 持分会計論』1968年、10頁(()書きは原文)。

41) 同上、9~10頁。

42) 同上、10頁。

考え、総資本維持を考⁴³⁾える企業体説にあって貸借対照表の貸方はすべて参加者の持分であり、ただし、参加者の持分に加えて「いかなる利害者集団にも直接に帰属しない持分部分であって……企業体はこれを利害者集団間の利害調整の財源として使用する⁴⁴⁾」とされる「企業体持分」という概念を用いる向きもあるもの⁴⁵⁾の、しかし、この概念は、この向き自らが擬制⁴⁶⁾と認めているように、些か微妙といわざるをえず、ただしま⁴⁷⁾た、「これまでの論争のうちに、「受贈資本」「補助金受入益」「贈与剰余金」など、さまざまな名称を付されてきた⁴⁸⁾」国庫補助金の類については種々の捉え方⁴⁹⁾があり、ちなみに、「企業体持分」概念を用いる向きによれば、「企業体理論においては、贈与剰余金の本質を利害者持分とはみないで、すべて企業体に帰属するところの企業体持分と考⁴⁹⁾える」とされる。この向きは「これらの贈与剰余金は、ほんらいは利害者集団から企業体になされた投資であるが、利害者集団はこの投資にたいする請求権を放棄してしまっている⁵⁰⁾ので、すべて企業体に帰属するにいたった部分であるということが出来る」と続けているが、些か微妙な「企業体持分」概念を否定し、また、贈与者には持分(参加によって権利を有する部分)がないと解する場合、この類いをもって資本と捉えるためには先述の「資本」と「持分」の峻別⁵⁰⁾が要ることとなる。

会計主体論を娛しみつつ

如上の議論は、筆者とすれば、実に面白く、大いに楽しむことができるが、しかし、その一方、主体論の役割について些か懐疑的な筆者とすれば、「はてさて「これは主体論」とはどういう意味か」と自問し続けるよりほかない。

主体論を娛しみつつ、しかし、主体論の役割について些か懐疑的な筆者とすれば、主体論は面白いが、しかし、実は余り役に立たない。しかし、やはり面白い。役に立たないものこそが面白い、ともいえようが、しかし、主体論は役に立たないから面白い、というわけでもない。

43) 友岡賛「資本維持の論拠——会計学の基本問題〔Ⅳ〕(2)」『三田商学研究』第63巻第6号、2021年。

44) 高松和男「持分の本質とその分類——企業体理論と持分概念」『会計』第76巻第3号、1959年、54頁。

45) 例えば下記のものにおいて紹介、吟味されている。

平野智久「貸借対照表の貸方区分における預り金概念の試み」『慶應商学論集』第24巻第1号、2011年、6～8頁。

46) 「ちょっと擬制になるかと思うのですが、企業体が企業体に対して投資をするという関係でやはり投資関係と見ることが出来ると思うのです」(番場嘉一郎(座長)「資本金論(円卓討論)」『会計』第76巻第3号、1959年、81頁(高松和男の言))。

「しいて擬制的な説明をすれば、企業体が企業体自身に対して投資をする、それが企業体持分だと考えることもできると申し上げたのであります」(同上、83～84頁(高松の言))

47) 平野「貸借対照表の貸方区分における預り金概念の試み」9頁。

48) 同上、9頁。

49) 高松「持分の本質とその分類」57頁。

50) 同上、57頁。

文 献

- Robert N. Anthony, *Future Directions for Financial Accounting*, Dow Jones-Irwin, 1984.
- R. N. アンソニー (R. N. Anthony) / 佐藤倫正 (訳) 『財務会計論——将来の方向』白桃書房, 1989年。
- 番場嘉一郎 (座長) 「資本金会計 (円卓討論)」『會計』第76巻第3号, 1959年。
- 番場嘉一郎 「持分会計の基本理論」番場嘉一郎 (責任編集) 『近代会計学大系 [第3巻] 持分会計論』中央経済社, 1968年。
- 平野智久 「貸借対照表の貸方区分における預り金概念の試み」『慶應商学論集』第24巻第1号, 2011年。
- 平野智久 「貸借対照表の貸方を検討するための基本的視座」『慶應商学論集』第25巻第1号, 2012年。
- A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 2nd ed., Russel & Russel, 1966.
- リトルトン (A. C. Littleton) / 片野一郎 (訳), 清水宗一 (助訳) 『会計発達史 (増補版)』同文館出版, 1978年。
- 森川八州男 『体系財務諸表論 (第2版)』中央経済社, 2008年。
- 野村秀和 「贈与 (受贈) 利潤論」京都大学会計学研究室 (編) 『会計利潤論』ミネルヴァ書房, 1968年。
- 佐藤倫正 「新概念フレームワークの会計主体論——IASB へのコメントレター」『産業経理』第74巻第3号, 2014年。
- 高松和男 「持分の本質とその分類——企業体理論と持分概念」『會計』第76巻第3号, 1959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 『日本会計史』慶應義塾大学出版会, 2018年。
- 友岡賛 『会計学の考え方』泉文堂, 2018年。
- 友岡賛 『会計学の地平』泉文堂, 2019年。
- 友岡賛 「「複式簿記」を説明することの意味——会計学の基本問題 [IV] (1)」『三田商学研究』第63巻第5号, 2021年。
- 友岡賛 「資本維持の論拠——会計学の基本問題 [IV] (2)」『三田商学研究』第63巻第6号, 2021年。
- 友岡賛 「引当金と繰延資産——会計学の基本問題 [IV] (3)」『三田商学研究』第64巻第1号, 2021年。
- 内田英里 「役員給与課税制度に関する一考察——現行制度の問題点と新たな合理的判断基準の検討」慶應義塾大学大学院商学研究科修士論文, 2019年度, 2020年。

2020年4月3日成稿