

今 福 愛 志 著

現代の企業会計

東京 森 山 書 店 発 行

著 者 略 歴

1941年 東京生れ
1965年 日本大学商学部卒業
1967年 明治大学大学院経営学研究科修士課程修了
1967年～1968年 沖縄・国際大学専任講師
1971年 明治大学大学院商学研究科博士課程修了
1971年 日本大学経済学部助手
現 在 日本大学経済学部助教授

共 訳 書

『ラッド 現代会社会計論』同文館 1970年
『ペイトン 会社利潤論』千倉書房 1974年
『ブリロフ 現代企業と不正経理』マグローヒル好学社
1980年, 他

著者との協定
により検印を
省略致します

現代の企業会計

定価 2,500 円

1980 年 11 月 1 日 初版発行

著 者 ^{いま}◎^{ふく}今 ^{あひ}福 ^し愛 志 〒192 八王子市高倉町32-9

発行者 菅 田 直 実

発行所 有限 森 山 書 店 〒101 東京都千代田区神田小川町
会社 1-3 小川町ビル

電 話 東 京 (03) 293-7061 (代表) 振替口座 東京 8-32919

落丁、乱丁本はお取りかえいたします。 印刷・誠之印刷 製本・永沢製本

は し が き

本書は、現代会計の理論と制度にわたる展開の契機を企業と社会をめぐる関係の変化に関連づけて明らかにしたものである。そのための分析素材として、もっぱらアメリカ合衆国の会計理論と制度とを対象とした。その理由は、上述した会計と企業・社会との関連が、アメリカにおいて最もはっきり把握できると考えたからに他ならない。

とはいえ、本書の分析意図が会計理論と制度の展開の契機をどこに求めるべきか、という点にあったために、アメリカ会計学——とりわけ、現代アメリカ会計学——の全般的な解明を試みたものではなく、本書の分析にとって典型となると思われる現代アメリカ会計理論と制度に関わる問題を取り扱った。この分析意図からして、わたくしの頭の中では、絶えずわが国の会計理論と制度の現状をアメリカのそれと比較した上で、相対化して理解したいという期待があった。たとえば、近年は下火となったかに見える、わが国会計学界における「制度会計」論争も、法と会計（特に、商法と企業会計原則）の位置づけをめぐるわが国固有の問題としてだけでなく、その論争がアメリカでも形を変えて現れていることを本書において繰り返して指摘した。すなわち、1930年代のアメリカにおいて形成された会計制度とそれを支える会計理論が、——そして、この会計制度と会計理論をバックボーンとして形成されたわが国の戦後会計制度と会計理論が——、再検討を迫られている一つの反映として、「制度会計」論争を把握しようとしたのである。

このような問題意識に立って、本書第Ⅰ部では、まずA. C. リトルトン会計論を一方の極として、他方の極にA. C. リトルトンとほぼ同時代に生きたDRスコットの会計論を置いて、両者の比較を試みた。そこでのわたくしの意図は、

DR スコット会計論を下敷きとして、会計理論の現代的性格を明らかにしようとする所にあった。つまり、半世紀も前にDR スコットが提起した問題——市場メカニズムの有効性の欠如に伴って、会計の機能はどのように変わったのか、また変わらなければならないか——を改めて立論の基軸にすえて、現代の会計理論が前提とする株式会社観、経営者観の変容を解明した。続いて、こうした会計の基礎的な前提の変容が会計理論の枠組みを変える契機になることを引当金や時価評価問題、および保守主義原則等との関連で明らかにした。

第Ⅱ部では、第Ⅰ部で明らかにされた視点を基礎として、現代のアメリカ会計制度に見られる諸問題の経済的・社会的・政治的な意義について検討を加えた。そのさい、わたくしは意識的にホットな論争を取り出した。しかし、それは必ずしも時流に迎合した問題を扱うためではない。たとえば、1976年に発表され、各方面に衝撃を与え、現に与えている「メトカーフ報告書」を本書で取り扱った理由は、従来の同種報告書とは異質の内容や現代アメリカ会計制度の膨大な実証にのみあるわけではない。同報告書が、第Ⅰ部で明らかにした現代会計理論の前提——社会における現代企業の位置づけの再構成——にもとづいて、現代会計の諸問題を再検討していると考ええるからである。このような視点から、第Ⅱ部で示した諸問題——会計原則の形成主体をめぐる問題、「一般に認められた会計原則」の解釈問題等——の検討にあたっては、重複をいとわずに絶えず第Ⅰ部の結論が提示される。そのため、ホットな問題に基礎的な視点から検討を加えるのに急であるという理由から、牽強付会のそしりは免れないであろう。しかし、わたくしがこのような見方をことさら強調するのは、ホットな問題を冷静に——願わくば客観的に——見詰め、そこから基本的な会計問題を抜き出す態度が特に現在肝要であると考ええるからである。

それにしても、本書は上に示した試みに成功したとはいえない。とりわけ、本書の分析におけるキー・ワードともいえる「会計の社会統制」概念を十分に展開しない点は、何としても心残りである。この点は、本書第9章で示した視

点の一層の展開とともに、今後の課題としたい。

本書は、日本大学経済学部におけるわたくしの過去6年間のささやかな成果である。本書をまとめるにあたっては、多くの方々の御教示を受けた。はじめに、わたくしの恩師であり、今は亡き不破貞春明治大学教授の温かい御指導に対して御礼申し上げたい。先生の大きは体軀とは対照的な、こまやかな御配慮にいつもわたくしは助けられ、励まされた。先生の御冥福をお祈りしたい。松尾憲橘明治大学教授には、大学院在学中から今日に至るまで公私にわたって御厄介になった。先生の進取な態度にわたくしは教えられ、発奮させられた。さらに、浅羽二郎武蔵大学教授は数年間にわたる研究会で、わたくしの拙い疑問を辛抱強くお聴き下さり、適切なアドバイスをして下さい。また、日頃から親しく御指導を受けている大即英夫教授をはじめとする日本大学経済学部の先輩、同僚諸氏、並びに商学部時代にお世話になった園田平三郎、山本繁教授に対して心からお礼申し上げたい。文献目録の作成にあたった日本大学大学院経済学研究科の佐藤修一君に感謝申し上げたい。

最後に、このような拙い書物のために終始協力を惜しまれなかった森山書店の方々、特に菅田直文氏に心からお礼申し上げる。

1980年8月18日

今 福 愛 志

第Ⅰ部 会計理論の展開

第1章 会計理論の構造.....	3
——リトルトン会計論の性格——	
Ⅰ はじめに.....	3
——本書の視点に代えて——	
Ⅱ 近代会計の枠組み	8
Ⅲ 近代会計制度の性格	14
Ⅳ おわりに	18
第2章 利害調整会計の意義	21
Ⅰ はじめに.....	21
Ⅱ 会計分析のための視点	23
Ⅲ 近代会計の分析思考	26
Ⅳ 近代会計の形成過程	30
Ⅴ おわりに.....	38
——利害調整会計の展開方向——	
第3章 会計の社会的機能の展開	43
——スコット会計論の解釈をめぐって——	
Ⅰ はじめに.....	43
——スコット会計論と現代会計理論——	
Ⅱ スコット会計論の測定論的理解	45
——わが国のスコット会計論解釈の問題点——	
Ⅲ 会計における経営管理的観点の位置	55
——スコット会計論の再評価——	
Ⅳ おわりに.....	63
第4章 現代会計理論の前提	67
——現代の企業行動と会計理論の展開——	

I 問題の所在	67
II 会計情報と市場メカニズム	70
III 会計理論の枠組み	74
——企業による内部化過程と会計——	
IV 会計理論の枠組みの変化	83
——特定引当金の解釈をめぐる——	
V おわりに	88
第5章 保守主義原則の変容	91
——会計理論の一展開——	
I はじめに	91
II 保守主義原則の概念規定	93
III 保守主義原則とディスクロージャー	97
IV おわりに	99

第Ⅱ部 現代会計制度の諸問題

第6章 アメリカ会計制度におけるコントロール形態の展開	103
I はじめに	103
II プライベート・コントロールの形成と展開	106
III プライベート・コントロールの再検討と パブリック・コントロールの胎動	114
IV おわりに	121
第7章 現代アメリカ会計制度批判の意義	125
——メトカーフ委員会報告書の意味するもの——	
I はじめに	125
II 会計の性格をめぐる	127
III 「一般に認められた会計原則」の性格をめぐる	136
IV 会計の基礎的前提をめぐる	141

V お わ り に	146
第 8 章 「一般に認められた会計原則」の展開	149
——会計監査と社会統制——	
I は じ め に	149
II 「一般に認められた会計原則」の形成	152
III 「一般に認められた会計原則」の展開	159
IV 「一般に認められた会計原則」の意義	164
V お わ り に	169
第 9 章 適正性と会計監査	171
——ロッキード社の研究・開発費処理に関連して——	
I 問 題 の 経 緯	171
II 問題点説明のための視角	173
III ロッキード社の研究・開発費処理(1)	177
1 問 題 の 背 景	177
2 ロッキード社の研究・開発費処理の問題点	178
IV ロッキード社の研究・開発費処理(2)	181
V 問題点の整理	185
引 用 文 献	189
索 引	202

第 I 部 会計理論の展開

第1章 会計理論の構造

——リトルトン会計論の性格——

I はじめに

——本書の視点に代えて——

現代のわが国だけでなくアメリカにも見られる会計をめぐる状況は、社会的・政治的な関わりあいをますます強めていることにあると思われる。こうした状況は、経済活動の実体をどう把握するかという会計測定問題、あるいは特定の利害関係者に有用な情報をどのように伝達するかという会計情報問題という会計内部の問題に関連づけるだけでは、その持つ意味を十分に理解できないであろう。

こうした状況をかりに会計の政治化現象と呼ぶならば、それは次のような点に顕著に現れているであろう。第1に、ロッキード問題に見られるように、いわゆる不正支出が一企業の経営問題としてでなく、一国の政治体制をも腐敗させるほどの社会的な影響を与えるということから、それをチェックするためにディスクロージャー制度をどのように再編すべきか、という課題に関連して現れている。¹⁾ わが国においては、それはまた、昭和54年「株式会社の計算・公開に関する改正試案」における政治献金・総会屋への賛助金など「無償で行う利益の供与」の開示をめぐるとりわけ明らかとなった。この問題は、経団連や経済同友会の反対意見、日本公認会計士協会の賛成意見が表明されたのに伴って、ますます政治問題化している。²⁾

第2に、会計士が監査依頼会社の財務諸表の適正性に関して判断を加えるさいに見られる政治的な問題についてである。すなわち、会計士と経営者との間の権力関係がアンバランスであるため、前者は後者の支配を受けざるを得ないという基本的な問題はひとまずおけば、ここでは会計士の具体的な判断のメカ

ニズムに見られる政治的な諸要因の増大があげられる。この点に見られる会計の政治化現象は、たとえばわが国の会計制度の特殊性との関連でますます重大化している。すなわち、フォーマルには、会計士の判断は企業会計原則の独自の解釈によるものとされながら、実質的には大蔵省によるケース・バイ・ケースの判断がかなり決定的な力をもっているのではないか、という指摘にその現象を見ることができる。³⁾この状況に呼応して、ごく最近においては、このような行政指導という形での政治の直接的な介入を避けて、会計士による独自の判断を可能にする会計制度の形成を目指した提案⁴⁾が行われている。

第3に、近年のアメリカに見られるように、監査業務にあたる会計事務所がビッグ・ビジネス化して、監査業務を独占し(アメリカにおいては、ビッグ・エイトが君臨しているといわれる)、その結果、大会計事務所はマネジメント・サービスなどの提供を通じて監査依頼会社との結び付きを深めて、ぎゃくに本来の監査機能を十分に果たし得なくなっている、という実証にもとづいた批判にその現象を見ることができる(本書第Ⅱ部第7章参照)。

第4に、とりわけアメリカにおいて、会計原則の形成主体を民間の団体におくべきか、あるいは政府機関におくべきかという問題をめぐる状況に見ることができる(本書第Ⅱ部第6章参照)。この問題は単なる会計原則の形成主体の問題としてだけでなく、これまでの会計原則の形成に認められる会計の政治的な性格——それは、会計原則の形成にあたるメンバーの利益代表としての性格を分析することによって明らかになる——を踏まえて、そうした特定の、そして直接的な利益を基礎としない、広範な社会層の合意からなる会計原則を形成すべきではないのかという新たな政治的な判断の現れであるとみなすことができるであろう。

以上、随意に列挙した状況は、現代会計の全体像を示すものではないにしても、現代会計の性格の一端を表わしているであろう。すなわち、そこでは、ディスクロージャーのあり方をどのように設定するかによって、企業と社会の諸

関係が変わるという認識にもとづいて、現代会計の枠組みをどのように考えるべきか、また会計制度をどのように再編すべきか、という価値判断に関わる問題として提示されている。

こうした現代会計をめぐる状況は、さほど明確ではないにしても、現代会計に至る会計の展開の中にも見い出すことができる。それでは、会計の展開の契機をどこにもとめるべきであろうか。それは、企業と社会の関係の変化の中にもとめなければならない。この関係の変化は、会計においては、企業をめぐる社会各層——それは、利害関係者として認識されてきた——の企業にとっての重要性の推移として理解されてきたといえるであろう。それをごく簡単に述べれば次のようになるであろう。すなわち、所有と経営の一致していた個人企業時代における会計測定と伝達の未分化の段階から、組合企業の出現による共同出資者の持分確定の必要から生じた測定と伝達の分化——それは、元帳勘定による企業活動の結果の把握とは別に、独立の「財産目録」の作成という財務表の作成問題として現れた。さらに、この分化は、近代株式会社における所有と経営の分離の進展に伴ってますます進行したといえることができるであろう。ここに近代会計への展開の契機を認めることができるであろう（詳細は、本章第Ⅱ節および第2章参照）。

上述したように、企業会計の展開の契機は、そもそも資本をめぐる企業経営者と出資者との関係の変化を基礎とした、会計測定と伝達の分化の過程にもとめることができる。以上簡単に示した企業会計の展開に関連して、とりわけ現代における会計の展開の契機を解明するために、以下の二つの点に留意する必要があるであろう。第1に、測定と伝達の分化に伴う独立した財務表（および財務諸表）の作成は、企業経営者の側から見れば、資本の出資者との継続的な関係を維持するためのものであり、次節で述べるようにその関係を拡大して示せば、資本を効率的に活用したか否かを示した財務諸表を通じて、企業と社会各層——社会全般——との関係を一定に維持しようとする企業経営者の積極的な

計画の現れとみなすことができるであろう。しかも、この関係は資本をめぐる企業と社会との関係にとどまらず、現代においては、企業の経済的・社会的・政治的な権力の増大に伴って、企業をめぐる広範な社会関係を維持する役割をもつものとして企業会計がますます重視される。⁵⁾この点から見れば、企業会計の展開の契機は、企業経営者が、企業と社会との関係をどのようなものとして認識してきたのか、また現代においてどのように再認識しようとしているのか、という点の解明をまわって明らかとなるであろう（本書第1部第3章、第4章、第5章参照）。

第2に、こうした企業経営者の会計行為は、会計報告を媒介として企業と社会との関係を一定の形に結びつける働きをもつ社会的行為であるがゆえに、出資者ならびに企業をめぐる社会各層による何らかの承認を得たものとみなすことができる。こうした一定の社会的な承認を得た会計行為は、規範の性格をもつものとして、⁶⁾ぎゃくに個々の企業の具体的な会計行為を律することになる。かくして、近代株式会社の資本集中の一層の進展による企業の社会的な性格の増大に伴って、第1の点に関連づけて示した会計行為は、企業と出資者との関係にとどまらず、企業をめぐるさまざまな社会層との関係を維持・調整すべき役割をもつものとして、一層進んだ規範の体系にまで高める必要が生じてくる。この段階に至ると、企業会計は国家政策と結びついて、法あるいは会計原則として定式化されて、企業と社会各層との関係を積極的に統制する役割をもつものとして現れる。このように、会計が、第1の留意点を基礎としながら同時に企業経営者による会計行為を律する過程として形成されるに至る側面を、かりに会計の社会統制と呼ぶならば、⁷⁾この会計の社会統制は資本をめぐる企業と社会各層との関係を会計を通じて調整する過程として現れるだけでなく、すでに示したように現代企業の経済的・社会的・政治的な権力の増大に伴って企業が社会に与える広範な影響力を、会計のディスクロージャーの拡充を通じて調整するものとしても位置づけられるであろう。冒頭で示した現代会計の政治

化現象も、このようなコンテキストの中で再検討しなければならないであろう。

さらに、会計の社会統制は、会計原則という規範を通じて個々の企業の会計行為に対して統制するだけでは十分に機能しえず、究極的には財務諸表を監査する会計士の判断が、会計原則を特定の社会的条件に照らしてレリバントに適用されてはじめて意味をもつことになる。このように考えた場合、すでに示した現代会計の政治化現象が会計監査レベルにおいてとりわけ顕著に見られる時、会計監査問題を会計一般に関わる問題として、いいかえれば会計の社会統制という会計の固有な性格に関連づけて論ずることは必要な作業であろう。冒頭で示した現代会計における監査問題の再検討の動きも、このような意味から位置づけられなければならないであろう（本書第Ⅱ部第8章、第9章参照）。

- 1) アメリカとわが国の不正支出については、下記参照。中原俊明「米企業の海外不正支出をめぐる法規制(一)」『民商法雑誌』79巻5～6号。特集「不正支出と監査人の責任」「産業経理」39巻12号。
- 2) 経済団体の反対意見については、日本経済新聞、昭和55年3月26日付記事、日本公認会計士協会の賛成意見については同紙3月29日付記事参照。
- 3) 熊野実夫「会計基準の設定」「産業経理」38巻7号。本書第Ⅱ部第9章も参照。

アメリカにおいても、監査人あるいは経営者が、具体的な会計問題をめぐって証券取引委員会スタッフに意見を乞う状況は認められる。下記参照。Lee J. Seidler, "Auditing and Social Control," in *Running the American Corporation*, William R. Dill, ed., Prentice-Hall, Inc., 1978, pp. 120～121.

- 4) 日本公認会計士協会は、従来「実際の会計士監査の適否については大蔵省が下した判断をあと追いて同じ結論を下す例が多かった。協会として自主的に審査する機能を充実させることが会計士に対する信頼感を回復すると考え、会計審判所を設置することとした」という。日本経済新聞、昭和55年4月17日。
- 5) 「[企業の一引用者] 社会関係も、最近、いちじるしく重要となっている。株式・社債市場の範囲の拡大、顧客の種類と数の増大、作業ならびに労働市場の規模の拡大により、企業と外部との関係がほとんど社会全体につながっている。主としてこのために、社会統制がいっそう徹底し普遍化するようになった。したがって、経営者には世論の重要性が従来よりも増大した。企業に有利な世論を育成するために、経営資料の公表がますます必要となったのである。最近、会計担当者ならびに庶務担当者は、財務報告書にいっそう意を用いるようになった。かかる報告書は規則によるのでなく、一つの情報である。」(傍点一引用者, Billy E. Goetz, *Management Planning and Control*, McGraw-Hill, 1949, pp. 21～22, 邦訳25頁。)

- 6) 規範の定義については、下記参照。「或る一定の型の行為をしない場合に、「これを承認しない」という意味をもつところの社会的行為の反応がこれに対して起こる——すなわち、罰則 punitive あるいはネガティブな反応 (サンクション) が起こる——〔中略〕ということの全体を指示する記号が「規範」ということばなのである。」(川島武宜「法律学」の現代の問題点⑤)「法学セミナー」150号, 13頁。)
- 7) 社会統制の概念については、下記参照。Jesse R. Pitts & Amitai Etzioni, "Social Control," *International Encyclopedia of Social Sciences*, David L. Sills, ed., The Macmillan Company & The Free Press, 1968; 川島武宜「法社会学 上」岩波書店, 1963年, 59～62頁。会计学において社会統制概念を明示した比較的最近のものとしては、下記参照。John William Wagner, *The Influence of Social Control on the Concept of Accounting Objectivity*, dissertation, 1964.

Ⅱ 近代会計の枠組み

前節で示した二つの留意点のうち第1の点に関して伝統的な会計理論、とりわけ1930年代のアメリカに形成された近代会計理論の指導的な理論とみなされるリトルトン会計論は、どのように把握しているのであろうか。¹⁾²⁾

リトルトンは、さまざまな時代に見られる会計現象を一つの枠組みに基づいて考察する。会計の歴史的展開は、この枠組みを構成する諸要素の関係の変化——枠組みそれ自体の変化でなく——として考えている。その枠組みをわれわれは、受託責任会計 (stewardship accountability) として考えることができるであろう。³⁾それを簡単に述べるならば、財の委託者と受託者とのあいだに生ずる一定の責任体系を基礎とした、報告と監査の体系を会計の基本的な形態として考え、この形態が近代株式会社についても類推することが可能であるとした。すなわち、プリミティブな意味における受託責任会計は、委託された財産を受託者が忠実に維持・管理すべき責任、およびその受託責任の遂行の結果に関して公正に (honestly) 報告する義務を有するものと理解された。したがって、受託責任会計は、「財の管理 (stewardship)」と結果の「公表 (publicity)」⁴⁾を前提とするものであった。

以上の理解にもとづいて、リトルトンは近代株式会社における株主と経営者