

松尾憲橘博士還暦記念論文集

会計制度の基本問題

浅 羽 二 郎 編

東 京 森 山 書 店 発 行

会計制度の基本問題

定価 5,000円

1980 年 12 月 20 日 初版発行 松尾憲橘博士還暦記念論文集

編 者 ©^{あさ}浅^は羽^じ二^{ろう}郎

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・中央製本



松尾憲橘先生

松尾憲橘博士略歴

- 大正7年4月15日 宮城県名取郡沼沼町（現宮城県岩沼市）に生る。
- 昭和11年3月 宮城県立仙台第一中学校卒業
- 14年3月 明治大学専門部商科卒業
- 16年12月 明治大学商学部卒業
- 17年4月 明治大学大学院入学 明治大学付属商業学校教諭
- 17年9月 明治大学商学部助手
- 19年4月 明治大学専門部商科専任講師
- 24年4月 明治大学商学部助教授
- 30年7月 明治大学商学部教授
- 30年9月 明治大学商学部教務主任（昭和31年1月迄）
- 31年2月 明治大学学生部委員（昭和32年3月迄）
- 32年11月 明治大学学生部委員会副委員長（昭和34年3月迄）
- 33年10月 明治大学商学部産業経営学科長（昭和35年9月迄）
- 33年10月 明治大学商学部2部主任（昭和34年3月迄）
- 34年4月 明治大学商学部1部教務主任（昭和35年9月迄）
- 35年9月 海外研修（フランクフルト、ゲーテ大学客員教授 昭和36年8月迄）
- 36年4月 明治大学大学院商学研究科修士課程講義担当（会計学特論）
- 36年10月 明治大学商学部産業経営学科長，1部教務主任（昭和39年9月迄）
- 37年3月 商学博士（「社会主義会計の基礎理論の研究」）
- 39年10月 明治大学商学部商学科長（昭和41年4月迄）
- 41年4月 明治大学大学院商学研究科博士課程講義担当（会計学特殊研究）
- 43年2月 明治大学野球部長（現在に至る）
- 44年5月 日本会計研究学会太田賞受賞（『社会主義会計学の基礎』）
- 47年3月 明治大学評議員（昭和51年2月迄）
- 55年3月 明治大学評議員（現在に至る）

他大学出講

- 昭和26年4月 静岡大学文理学部（昭和28年3月迄）
- 27年4月 静岡県立静岡法経短期大学（昭和28年3月迄）
- 41年7月 静岡大学文理学部（集中講義）

昭和42年 7 月	岩手県立盛岡短期大学（集中講義 昭和44年 7 月迄）
44年 4 月	専修大学商学部（現在に至る）
45年 4 月	武蔵大学経済学部（昭和46年 3 月迄）
46年 4 月	大東文化大学経済学部，同大学院経済学研究科（現在に至る）
53年 7 月	金沢大学人文学部（集中講義 現在に至る）

学 会 関 係

昭和37年10月	経済理論学会監事（現在に至る）
42年10月	社会主義経済学会会計監査（昭和50年 6 月迄）
45年 5 月	日本会計研究学会評議員（現在に至る）
48年 5 月	日本会計研究学会理事（昭和54年 5 月迄）
51年 4 月	社会主義経営学会理事（昭和55年 3 月迄）

編 者 序 文

商学博士、松尾憲橋教授は、1昨年4月にめでたく還暦を迎えられた。戦中よりはじまる教授の長い研究、教育の歴史は、一貫して批判会計学の立場に立つものであるといえる。昭和の初期にはじまった批判会計学の研究は、今日ではすでに一個の潮流を形成しているが、その将来の発展を考えると、当面する問題の大きなものに、わが国でのみ通用する理論でなく国際的一般性を獲得することがあげられると思う。それはまた、一般性という意味では、一部に通用する部分的理論でなく、一般に理解されるものであるべきことを意味する。そして、むしろわが国の問題に対応しようという理論の現実性を保持しながら、一般理論のもつ抽象性を具備しうることは、理論形成の諸要因を包括的に編成し論理化しようの批判的会計学において、はじめて可能となりうるとさえいえるであろう。もともと、批判会計学は、真に科学的たるべきことを標榜しつづけてきたのであり、このような意味で、それは理論会計学でなければならない。

ひるがえって、批判会計学の現状をみれば、そこには、自らの発展方向をきり拓くことよりも、自己の理論と他のそれとの相違を強調する保守的な傾向がみられがちであるといわなければならない。このような理論形成の方法は、じつは、批判会計学を確立することではなく、かえってそれ自身の論理的粗雑さを蔽いかくし、他理論の存在を否定することによってむしろ無批判的にその現状を肯定する結果となるおそれがあるといわなければならない。このような傾向があるのは、基本的には批判会計学の発想が今日貧困となっており、他理論の深奥に至るまで分析するという真摯さの欠落によるものであろう。

このような状況に照らして松尾教授の研究をみると、そこには二つの重要な特徴があるように思われる。その一つは、社会主義会計とりわけソビエト同盟のそれに関する研究が一貫してなされているということであり、いま一つ

は、批判会計学の諸理論の総合化を図られようとする研究態度である。教授の社会主義会計学の研究については、いわばそのパイオニアの一人として、日本会計研究学会太田賞を受与された『社会主義会計学の基礎』をはじめ多数の著書、論稿によって定評のあるところである。しかし、むしろ、それは批判会計学の将来の発展という点からみれば、この種の領域に対する研究が、会計学を社会科学としての広い視野から構想するときに、きわめて重要な意味をもつという点にあるといえる。なぜならば、社会体制を異にした会計制度の研究は、理論の一般的・包括的な形成にとって必要であるばかりでなく、いわゆる一般の会計学への無批判的埋没に、たえず警鐘を打ち鳴らすことを意味するからである。第2の点についていえば、教授は近時、最新の問題に対するたえざる関心を示し、現代会計学ないし会計情報論の抜本的評価のために、それらの思想的基礎についての研究に従事されていることである。この研究は、じつは、批判会計学の個性豊かなさまざまな成果の総合化を意図された作業の延長線上にあることに注目しなければならないと思うのである。批判会計学は、それが個性豊かであるゆえに多くの主張が示されるのであるが、同時にそれは排他的な傾向を生みだし、したがって理論の一般化をはかるうえでの障碍ともなりかねない。しかし、その発展のためには、相互の、さらに広く批判会計学以外の会計理論とのあいだの十分な理解とそれに基づく総合化によって、はじめてその一般理論たることが可能となるであろう。このように、教授の研究のなかから、われわれは批判会計学の当面する課題解決の資をうることができるのである。

本書は、松尾教授の還暦を祝賀する意をもつて、教授年来の研究主題である「会計制度の基本問題」について、知己、門下より寄せられた12編の論文からなるものである。これを分けて、第Ⅰ部「会計制度の理論的問題」、第Ⅱ部「公表会計制度の諸問題」、第Ⅲ部「原価会計制度の諸問題」、第Ⅳ部「社会主義会計制度の諸問題」の4部とした。集録された論文は、それぞれ、会計制度に関するものであるが、あれこれの制度を論じるだけでなく、その基本に迫る内容

をもつものであり、教授の還暦を祝賀するに足るものであると信ずるものである。これも、教授の人間的な広さとともに、批判会計学の多様さを示すものであろう。今後とも、教授の御健勝と御研究の発展を祈念するものである。

本書は、もともと、松尾教授の還暦祝賀記念事業の一つとして企画されたものであり、論文集刊行準備委員会の手によって計画され実施されたものである。のちに同委員会より御要望があったことによって、わたくしが編集の責を負うことになったのであるが、本書の編集上の責任、とりわけ公務などのやむをえない事由で執筆を快諾されながら寄稿されずやむなくこれを割愛した数名の方があったことの責任は、もちろん、一にかかってわたくしにある。中村美智夫教授を代表とする「松尾先生還暦記念論文集刊行準備委員会」の赤間研一（札幌大学）、佐藤博明（静岡大学）、鈴木義夫（明治大学）、鈴木明男（千葉敬愛経済大学）、加藤吉則（立正大学）、鈴木一道（大東文化大学）、鈴木孜彦（立正大学）の諸氏の御努力、また、本書刊行について精神的、物質的に絶大な御援助を惜まれなかった松尾会の方々、とりわけ会長の柳沢和夫氏および明治大学公認会計士会有志の方々に対し、御札を申し上げる。最後に、今日の出版事情の悪化にもかかわらず、本書の出版を快く引受けていただいた森山書店の菅田直実、小梅弥一、菅田直文の三氏に心からの謝意を表するものである。

1980年 8月

浅 羽 二 郎

目 次

第Ⅰ部 会計制度の理論的問題

第1章	会計史学の生成と展開	……………茂木虎雄…………	3
第2章	シュマーレンバッハ		
	「正規の簿記の諸原則」論……………佐藤博明…………	21	
第3章	資本概念の会計学上の位置	……………浅羽二郎…………	41
第4章	作成者指向の会計理論の基本構成	…高寺貞男…………	55

第Ⅱ部 公表会計制度の諸問題

第5章	企業会計制度の検討	……………菅原秀人…………	69
第6章	企業交際費論考	……………酒井文雄…………	85
第7章	日本型一般消費税批判	……………河合信雄…………	95

第Ⅲ部 原価会計制度の諸問題

第8章	設備の遊休化と		
	原価会計の基本問題	……………西村明…………	115
第9章	原価区分における		
	交差現象について	……………坂本清…………	133
第10章	原価計算手続と適応論理	……………松本剛…………	147

第Ⅳ部 社会主義会計制度の諸問題

第11章 DDR における

社会主義競争計算の発展 中村美智夫.....167

第12章 ソ連邦における

減価償却制度の発展 森 章.....189

松尾憲橘博士著作目録219

第 I 部 会計制度の理論的問題

第1章 会計史学の生成と展開

——会計史の対象認識の変遷——

茂 木 虎 雄

は じ め に

1852年、ホスター (B. F. Foster) によって会計史学の嚆矢ともいえる一冊の本が出版された。B. F. Foster, *The Origen and Progress of Book-keeping*, London, 1852で、これは54ページの小冊子であるが、「批判的、歴史的な考察によって1543年（オールドカッスルの簿記書の年で、本書は英語による最古の簿記書—茂木注）から1852年（ホスターの本書出版の年—茂木注）までの英語による〔すべての〕簿記書の説明の比較検討」という副題を持っている。

19世紀なかば、ようやく産業革命が完成し、資本主義が「産業資本主義」として、本格的に成立したが、ここに簿記学もまた発展し、前期的〔商業〕資本から近代＝産業資本への推転、これに対応して会計学が形成されてくる。この段階での簿記実践、簿記理論の歴史的検討は対象を前期的資本、商業資本の簿記に限っていた。商業簿記論の展開史であった。

19世紀後半にイタリアでも、またイギリスにおいても文献史的な会計史書が出版されてきた。会計史学は会計文献史として出発した。発生史は構造を決定する。会計史学は会計文献史という一面を持っている。これは今日的にみれば会計史のすべてではないことはもち論である。会計史学はこの面を切り落しても成立するものでなければならないが、多くは文献史的でもあり、今日、極めて発展している。この最良の達成は久野秀男『英米（加）古典簿記書の発展史的研究』（学習院学術研究叢書5・昭和54年）である。

ホスターから会計史は出発する。もち論、18世紀の簿記書でも「ルカ・パチョーリ」をふりかえることはしていた。19世紀は会計史学の序章である。これから100年、極めて大きな発達をした。ここに三冊の会計史書を取りあげて、発達史の一つの面を考察したい。三冊とはH. A. ウルフ、A. C. リトルトン、そしてO. テン・ハーベの著書であり、1912年、1933年、そして戦後の1973年の出版で、それぞれ会計史学発展の一時期を画す名著であった。

会計実践を対象として会計学は成立する。会計実践は資本〔企業資本〕の利潤追求活動の管理・統制、またその複式簿記による把握を通じて利潤計算を行うことである。資本の論理が貫いている。それらを対象として実践的合理性を追求する会計学は資本の論理に適合的である。企業会計の計算手段である複式簿記も、資本への奉仕性をもって形成された。企業会計の実践は極めて歴史的で、そのときどきの歴史的状況のなかで具体化している。それ故に会計史は存在し、会計史学は形成される。

会計史学は戦後、1950年代に急速な発展をとげた。会計学は実学のなかの実学である。資本の要求する、資本にとっての実用性のみが強調される雰囲気の中で、社会科学的反省が戦後に強調されてきた。そこにおけるマルクス主義のはたした役割は大きい。その状況のなかで歴史研究の必要性が認識されてきたのであった。

会計史学は地味ではあるが、ながい歴史を持つている。ここに問題とする三著は、会計史学史にそれぞれのエポックを画すものである。その意味について考えてゆく。会計史の通史的叙述と研究は、学問が発展している割には少ない。一個の史観を持つて会計史を巨視的に展望する努力が少ない。今日では個々の問題の徹底的分析は極めて発展しているが、学問の発達には巨視的展望と徹底的分析との両者が併行しなければならない。個々の歴史的事実を会計史の流れのなかに位置づけて理解することが重要である。

1 ウルフ会計史の構造

——会計史学の形成期の問題——

20世紀の初頭、H. A. Woolf, *A Short History of Accountants and Accountancy*, London, 1912 が著わされた。英国会計史の古典といわれるものであり、会計史の通史として体系化をなしとげた。

ウルフ会計史の体系。その本文は、第1編 会計組織の発展、第2編 簿記学の発展、第3編 監査の起源と進歩、第4編 職業的会計人の興隆と進歩の四編からなっている。

第1編は九章よりなるが、古代エジプトから説きおこし、バビロニア、アッシリア、ヘブライ、そしてギリシャへと展開し、ローマ時代になる。中世にいたると「暗黒時代の会計」という章を設け、15世紀までをのべる。

これは文明の歴史をのべたものでもあって、ルカ・パッチョーリという修道僧による1494年ベニスで〔史上最古の〕複式簿記書の出版にいたるまでの道程をものしたものである。「われわれ（ウルフ）は15世紀の終りにいたるまでに会計記録の技術は、いろいろの国、ことにイングランドとイタリアで、いかに大きな発展をしたかを知った」（111ページ）というが、イタリアで複式簿記法が体系化される過程を、その根源にまで遡って、貨幣の出現、数字の発明の問題にまで遡って研究を展開する。

イタリアとイングランドの重視。ウルフは複式簿記形成史に焦点を集めての研究であるが「11世紀から15世紀までのイングランドの会計」という一章を特に設けている。会計史の世界史的体系化において、複式簿記の体系化史ではイギリスの地位はイタリアに比して劣るが、イギリス人の著者であるからこの時代の史料も比較的容易に求めることもできたのであろう。会計史においてはイタリア、イギリスはともに重要な地位を占める国であるが、これは次のべるリトルトン会計史において改めて問題としてみたい。

ウルフの史観をみよう。「会計の歴史はおおむね 文明の 歴史である」(序 19 ページ)という書き出しをもって彼の 会計史を展開する。文明の発展は商業を展開させる。あるいはその逆か。そのなかから会計が発展するという基本思想があるが、これは科学史における「都市革命」の展開と軌を一にする考え方である(伊東俊太郎氏の人類文化発展史の区分)。都市革命は農業生産力の向上による生活余剰物資の堆積によって都市、したがって商業を展開させる。都市で商業が発展するという考え方でもある。

ウルフは「商業は文明の侍女であるといわれたが、同様に会計はこれら両者の侍女であるといってもよい」、「文明は商業の親であり、会計は商業の子供である。したがって会計は文明の孫である」というが、文明史の一環として会計史をみようとしている。「まことに会計(accountancy)は時代の鏡であって、このなかに、国民の商業史および社会状態の多くの反映を見る」、「われわれの研究過程において会計は文明と並んで進歩する。なおかつその社会の到達した文化と、その発達の高ければ高いほどに、その会計方法がより一層精巧であるということを知るであろう」(原書序 19ページ 片岡邦訳 序論 1 ページ参照)という。

会計の時代の鏡論がウルフの基調である。時代という言葉で表わされるものは、剰余生産物の交換としての商業、その交換の媒介手段としての貨幣、その展開にともなう数概念および記数制度の発展などがあった。これらが古代経済のなかで発芽するが、中世の僧院会計、荘園経済のなかで発展する。ある種の記録、計算が必要であったが、財貨の管理を目的としており、一種の消費経営の問題であった。これらから議論を出発させて歴史を巨視的に展望する。

商業、貨幣、数字=記数制度をもととして、前期的資本の利潤性経営の成立のなかで複式簿記は必要とされた。これが中世末期であり、ルネッサンスの北イタリアであった。「中世末期には、ある統一的な、科学的な会計記録の組織が一般的に認識されたに相違ない。これはいくつかの原因によっているが、銀行