

現代會計學序說

增補版

松尾憲橘著

松 尾 憲 橘 著

現代会計学序説

増 補 版

東 京 森 山 書 店 発 行

著 者 略 歴

昭和 16 年 明治大学商学部卒業
昭和 17 年 明治大学商学部助手
昭和 24 年 明治大学商学部助教授
昭和 30 年 明治大学商学部教授

著 書

社会主義会計学 昭和 30 年
ソヴェト会計入門 昭和 39 年
新版近代会計学の基調 昭和 41 年
管理会計論序説 昭和 42 年
社会主義会計学の基礎 昭和 43 年

著者との協定
により検印を
省略します

現代会計学序説 〈増補版〉

1974 年 10 月 15 日 初版発行

1976 年 12 月 6 日 再刷発行

1979 年 1 月 10 日 増補版発行

著 者 ©松 尾 憲 橘

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・中央印刷 製本・永澤製本

増補版 序

旧版を上梓して、すでに四年を経てしまったが、いまだ現代会計学の当面する諸問題にたいして、試行錯誤の苦悩から脱しきれず模索の中に低迷している。

「不確実性の時代」などという言葉が珍重され、伝統的な因果の論理や価値判断がすにくずれてしまった。ガルブレイスはこの「不確実性」と呼ばれるものを独特のメスで解明しようとした。しかし、彼は、不確実性という言葉に魅せられて、現実を直視する冷厳さを失ってはならないことを教えてくれた。

現代会計学はこのような問題状況の中で、生まれ、成立してきたものであるとするならば、現代会計学の形成は会計制度を通じて経験される会計現象を重視し、その理論の科学的性格にアプローチしていかねばならない。

現実にはそくない、安易な仮定のもとに構成される理論は論理的斉合性、あるいは数理的・一貫性が論証されても現実とは無関係な不毛な理論にすぎないであらう。

その後、模索しながら書きつづけてきた論文を若干増補してここに上梓したのも「不確実性」の言葉にまきこまれることなく、確実な現代会計学の理論形成の一助となればと考えたからである。

今後諸彦のいつそうきびしい御叱声と御批判を賜われば幸甚に存ずる次第である。

昭和五十三年十一月十日

三鷹台にて

松尾憲橘

序 文

今日ほど会計理論が急激な変化をうけ、種々な方向に向つて華やかに展開している時はない。これらの展開の多くは、会計理論の基本的な会計基準への挑戦でもあり、それはたえず定着することなく、流動化して展開し、発展している。このことを会計革命とさえ称する人もある程である。もちろん、このような会計理論の展開は現代資本主義の発展にもとづいて展開されてきていることは云うまでもない。

ポパーが「合理的もしくは科学的方法によつて、われわれは科学的知識が将来どのように成長するかを予測することは不可能である」と指摘したように、現代会計学を科学的方法によつて論理化することはきわめて困難である。転換期に直面している会計学の科学的使命を達成するには、現代会計学の論理の現実的基礎にアプローチすることはきわめて重要である。

このような究明がなされずして論理の現実的意味も理解することができないし、またその論理体系の変更も理解できないからである。

したがつて、その土台なり基礎の上に構築される柱なりフレームワークについては今後の研究にまつことにして、その点では単なる問題提起にとどめ、本書の構成も章だけにしたのである。

このような問題意識をもつて現代会計学の当面する課題について試行錯誤の苦悩の中ではあるが多角的に検討した

ものである。

現代会計学がその基礎からレゾンデールを問われる今日、会計学存立の基礎にアプローチしてみることによって、今後の研究の積み重ねの上に新しい展望をもつ科学としての会計学を構築する道も模索できると考えたからである。

たしかに、本書は現代会計学の基礎的アプローチの模索のノートにすぎない。しかし、現代会計学の新しい理論形成のためのステップになれば筆者にとって何よりの歎びである。

もちろん、それには内外の先学の方々の貴重な研究成果によりながらの展開ではあるが、筆者の未熟な研究のためにみたない点多々あるので、今後、諸彦のきびしい御叱声と御教示により、よりよいものを今後に期したいと考えている。

この小著を喜寿をすぎられて尚、赫灼たる武田孟先生に捧げる。

本書がなるにあたって、独協大学専任講師百瀬房徳君、明大大学院の長吉真一君、森久君が浄書および校正に協力されたことに感謝したい。最後に、本書の上梓について献身的な配慮をされた森山書店社長菅田直実氏と小梅弥一氏に心からの感謝の意を表するものである。

昭和四十九年九月十五日

三鷹台にて

松 尾 憲 橘

目次

第一章	序 説	一
第二章	現代会計学の思想的基礎	九
第三章	現代会計学の基礎	五九
第四章	現代会計学の論理	八三
第五章	現代会計学の構造	一〇五
第六章	現代会計学方法論	一三一
第七章	現代会計学の探究	一五三
第八章	会計学の新天地	一七一
第九章	新しい会計学の出現	一八一
第十章	現代会計学の変貌	一九一
第十一章	現代会計学の思考	二〇七

第十三章	企業の社会的責任と会計	三二
第十三章	会計学の二つのアプローチ	三二

第一章 序 説

現代会計学は急激な変化をうけており、その変化は将来もひきつづいて生ずるであらう。それはきわめて根源的な変化であり、ときには現代会計学が構成されている基礎全体に挑戦しているものである。現在、何が生じつつあり、それがどのような形に変化しようとしているかを理解することはきわめて重要なことである。(p.1)

経験科学の基本的方法は、一定の現象の観察やそれによって得られたデータの整理↓一定の仮説の設定↓事実の観察による仮説の検証↓仮説の修正というような過程をくりかえす自覚的な運動である。社会科学においては、同じ条件のもとで何度も実験ができる自然科学とちがって、固有の歴史的條件に制約された観察↓検証での反復作業になるけれども、仮説と事実とをつきあわせ、正しい認識をつみあげることによって少しでも真実にアプローチしてゆくという点で自然科学と社会科学との間に根本的な違いはない。

以上のような基本過程は、検証の過程において必要に応じて、認識対象との距離または観察の幅と深さを変えらることによって、検証の精度を高めることになるのである。つまり、企業の会計現象を一定の歴史的段階において観察し、検証するだけではなく、時間と空間の幅を拡げたり縮少したりすることによって観察↓検証での作業は有用性をいっそう高めることができる。

観察↓検証、ミクロ→マクロの反復作業は個々の会計現象の認識過程にとどまらず、その過程の方法論的な深化に

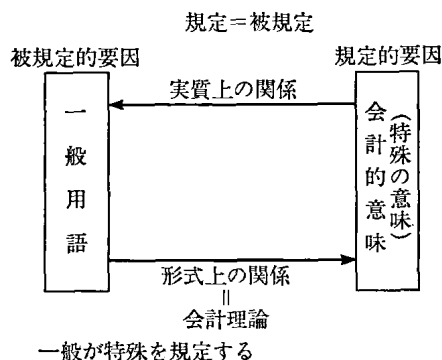
ともなうモデルの作成にも同じように妥当するものである。むしろ、その過程のなかに科学的作業を有効に行うために手続の一環としてモデル作りが必然的に要請され、それを媒介として、Verification が方法的に可能になるというべきであろう。

したがって認識↓仮説↓検証↓モデルというプロセスが社会科学の方法となるのである。

自然科学における法則が社会から超越した客観的存在であるように、社会科学においても、個々の人間の行動によってなりたちながら、これを超越して、むしろ個々の人間の行動を規制する客観的法則が成立するとき、これを対象とする科学が成立するということになる。この法則を科学的に認識するためには、法則を生じさせる内的動因、その作用の全体的関係を客観的に認識しなければならない。法則を生じさせる内的必然性をとらえることによって、はじめて法則の根源を明確に認識し、社会発展の根本的動因を認識することになる。しかし、このような内的必然性をもって生ずる法則性の認識は、いわばそれ自身に自立する運動体の成立によって与えられる。自然現象も必然性をもって運動するかぎり、内的根拠をもっているにちがいないが、自然現象の総体を認識することができない。人間社会の中に示される法則においては、直接には資本主義経済の法則の成立によって、内的必然性をもった論理がその総体性において認識できるものとなった。

資本の社会的支配には限界があり、一時的にのみ根本的矛盾を解決するものにすぎないことを資本自体の論理の展開によって表現されたものとして、われわれは現代会计学の論理を考えることができるのである。

今日、会計理論が必要とされるのは、企業において資本の論理を貫徹するために現実に行なわれている会計的意味や会計的機能、効果などの会計的現実を表現するためである。



したがって、會計的意味、現実が規定的要因となつて、そのための一般的用語を被規定的要因とする。會計における現実と論理との、一見、パラドシカルな一体性が存在することになる。企業會計における現実と論理との間の矛盾を宮上教授は上のように図示されている。(2)

會計理論の役割は形式上の關係・論理的な關係にその使命を果す所にあるので、會計理論は、上図のように「一般用語」から「特殊な意味」を論理化するところにその使命があるといふことができる。

このような會計理論の役割がなくては「特殊の意味」は現実に成立することはできない。ところが、「一般用語」から「特殊の意味」を論理化することに會計の論理の役割があるが、これはきわめて困難なことである。なぜならそれは、たんなる形式關係、たんなる外面的關係にすぎないからである。しかし、この困難な作業が會計理論の果たすべき役割となっている。

會計理論の理解がむずかしいのはこのような理論の役割、在り方にあると言っても過言ではない。

つまり、ことがらの被規定要因から規定要因を説明しなければならないところに、會計理論の存立の根拠と役割があるので、その理論内容を容易に理解しえない困難さがある。事実の規定的要因から、その被規定要因が解明されれば、こと

がらの内容はあきらかとなるのであるが、それは会計理論の役割には反することになる。

そこで、真の内容を分析するには、規定要因、被規定要因の實質關係を明らかにし、その「實質上の關係」を規定・被規定の要因を逆にした「形式上の關係」によって論理化しなければ会計理論が成立しえないものであることを明らかにしなければならない。

このような關係を現実的な内容にあわせて考えてみよう。

會計をして會計たらしめるもの、すなわち會計を支配するものが何であるかをまづ考えなければならない。そこにはある種の客觀的經濟法則の作用に規定されても、それとは全く異なる何らかの支配が作用していると言わねばならない。広範な規模で展開されつつある普遍的な現象の特徴は、資本調達基盤の強化を媒介とする自由企業体制の維持強化というきわめて広汎な目的を追求して行われている。(3)

宮上教授によれば、次のようなシエーマが今日の企業において現実存在することになる。

客觀的經濟法則の作用↓配当現象→會計↓配当表明→配当現象の成立

配当支払いという一つの經濟現象は、客觀的經濟法則の作用によって生ずるので、配当を現実に成立せしめるには、その配当經濟現象が合理化されなければならない。つまり、法則的に存立するものであっても、會計という一定の合理化手段によって裏づけられなければ、現実には成立することはできない。この場合の法則的存在を現実的成立へ媒介する合理化手段として會計があることを指摘されている。

もし、このような法則的存立が實質關係であるなら、現実的成立は、その實質關係の形式關係への転化ということになる。このような転化にさいして機能するものが會計といわれるのである。

この転化の内容は形式上の関係の合理化にすぎないので、外見的には会計的形式の表現が実質関係の表現であるかのように表現される。このように表現されるところに会計的形式の使命とその生命があるといふことができる。

具体的にいえば、配当が会計上の利益を規定し、その利益を形式上、伝達上の手段として、配当が合理化されて成立するものである。

したがって、配当↓利益↓配当手段↓そのための会計独特の表現方法↓会計的表現方法としての「利益」「資本」という一連の規定、被規定の関係が成立している。このように、現実が社会的に合理化されるところに会計の機能があるといふことができる。

したがって、会計機能は企業的採算的現象を表示するためにあるのではなくして、会計的手段による社会的合理化をはかるためにあるといふことができる。(4)

会計の本質は事実を隠蔽し、美化し、虚偽、粉飾の報告であるという意見もあるが、そのことに本質があるのではなく、公表による説得にある。資本主義社会の経済法則に規定される税、配当、価格、賃金等の経済現象を会計という形式によって促進し、それらの経済現象を成立させるのである。これらの経済現象はいうまでもなく、会計によって規定されるものではなく、会計とは無関係に経済法則によって決められるものである。

したがって、会計という客観的にみえる形式による合理化なり説得が必要となる。会計は税、配当、価格、賃金を国民にたいして、やむをえないものとして、あるいは合理的なものとして描き出し、説得するものである。したがって、あたかも会計によってそれらの経済現象が規定されるかのようにみえる。

しかし、実際は会計が経済法則に規定される経済現象を客観的、非操作的に思われる会計形式によって、合理的な

ものとして説明することによってその経済現象の成立に役立っているのである。

会計はつねにその奉仕的役割として会計実務すなわち会計計算（主として利益）を構成しなければならない。その際、経済過程を促進し、創造し、合理化するものとして会計計算がおこなわれる。したがって、会計の論理とは計上利益の論理である。この論理が、実務的には利益の縮小的表示に方向づけられているところにメルクマールがある。このことは資本主義経済法則にねざすものである。（5）

企業利益の縮小的表示は国家独占のメカニズムをとおして進められる。その際、会計実務が多様的であり、変動的であり、インフォーマルなものとしてあらわれるのである。それでは国民のコンセンサスが得られず、コンセンサスを得るには、企業利益の縮小的表示の論理が必要とされる。そのために、複式簿記、財務諸表の作成という会計実務のなかに一貫して会計論理が展開されなければならない。このような論理の形成をはかるところに会計の理論の持つ意義があることができる。

加藤盛弘教授によれば、「会計理論は変動的なインフォーマルな会計実務を信頼しうるもの、合意するに値するものとして論理化するために、会計実務ではなく会計理論そのものの論理性・合理性を構築しようとする。なぜなら会計実務そのものの論理性・合理性を追求することはできないからである。」したがって、「会計実務そのものの合理性ではなく、会計実務を論理化する会計理論の合理性・論理性が追求される。会計理論の合理性・論理性によって、会計実務そのものの合理性を論理化し信頼性を確立しようとするのである。」しかし、「会計理論には会計実務を信頼しうるもの、合意しうるものとして論理化するための一定の論理性が必要とされる。それがきわめてリジッドした論理体系であるか、相当に弾力的な思考様式であるかは別として、一定の論理なくしては会計実務を論理化できないから

である。したがって、理論は実務に対して相対的に固定的であり、フォーマルなものとなる。⁽⁶⁾

このように、多様で種々様々であり、しかもインフォーマルな会計実務を一定の論理構成をもつ会計理論に論理化しようと試みること自体無理なことであり、自己矛盾的なことである。会計実務はつねに経済過程の変化につれて変化するものである。このように変化してゆく会計実務を一定の固定した理論で論理化をはかること自体無理なことである。あえて固定した理論で論理化をはかろうとすればそれは虚構的なものにならざるを得ない。企業会計理論はその論理の枠内で理解することはできない。そこに緻密な会計方法論が展開する。

したがって、会計理論が会計実務の論理化という役割をはたすことができなくなると、そこに新しい会計理論が登場することになるのである。したがって、会計理論の変化は、会計理論がその論理性の完璧をはかり、精密化をもとめて変化するのではなく、古い理論によって会計実務の論理化が有用性を失った点にある。

このように考えると、会計理論の構造は、現実を模写、反映させることを指導するものではない。また、会計理論の研究は、その理論がどのように現実を模写できる技術構造を構築しているか、その論理性はどうかというようなことを説明することにあるのではない。むしろ、その理論がどのように実務を論理化しようとしているのか、どのような経済過程の促進に奉仕しようとしているのか、あるいは、どのように理論上の役割をはたそうとしているのか、という具体的な歴史的条件的なかでの役割の解明と関連させて考えることによって始めて現代会計学の論理が把握できる。

- (1) Moonitz, M., Nelson, C. L., Recent Developments in Accounting Theory, The Accounting Review, April, 1960.
- (2) 宮上二男「会計における資本と利益」企業会計 二五巻七号。
- (3) 津守常弘、「財務諸表公開の論理」、経済学研究、三八巻一―六号。

第一章 序 説

(4) 宮上一男、前掲論文。

(5) 宮上一男著、「企業会計の基礎」、四七ページ。

(6) 宮上一男編、「近代会計学の発展」、会計学講座第一巻、三〇四ページ。

第二章 現代會計學の思想的基礎

一

現代會計學の思想的基礎を現実の會計制度とのむすびつきにおいて把握されるとき、それは思想そのものの批判においてもひとつの重要な素材だけではなく、現代會計學批判の出発点となるであろう。

およそ科學が科學であるためには、眞の意味で現実的であり、批判的であることが必要である。そのような批判性を確保するには、それは社会的実践の中で豊かなあらゆる現象を感受し、それを多角的にしかも体系的に整理し、論理化し、かくして生れた經驗の結晶である理論を再び社會實踐の中で検証していくことにある。かくして、科學の認識をより現実的に、批判的に、つまり眞の客觀的方向に一步ずつ近づけることが、われわれにとってきわめて重要なことである。したがって、現實の理論、實踐の矛盾を正しく認識し、それを批判するところに科學の本來的使命があり、したがって、科學としての會計學、あるいは批判會計學の使命もそこにあるといわなければならない。(1)

學說をもふくめて、一般に、歴史的現實は單なる客體につくるものではなく、それ自体、未來を展望する前向きのものである。したがって、會計理論はつねに一定の歴史的課題をもってあらわれてくる。歴史的段階にふさわしい歴史的必然が要請している課題は、いつの時代にもあるし、なければならない。