

書 評

三代澤経人著『会計過程論』

(中央経済社 2005 年 9 月 254 ページ)

西 谷 順 平

本書の課題は、「企業会計を対象としたその実体的な意義と構造ないし性格の解明 (p.1)」にあるとされている。この課題設定は、現在の会計研究の多くが「会計の方法・技術・制度と、そのいわば論理的基礎の研究が中心 (p.1)」となっている状態に対するアンチテーゼとして掲げられている。すなわち、会計研究が「少なくとも科学的な研究 (p.1)」であるためには、「対象としての会計それ自体の諸要因と、さらに、会計を取りまく社会的な諸要因との関係のもとに、その現実的な態様ないし動態の客観的・理論的な把握を基礎とする必要がある (p.1)」にもかかわらず、必ずしもそれが充足されているわけではないことを著者は問題視しているのである。そして、その問題意識から、改めて我々の研究対象とするべき「財務会計だけではなく、管理会計をも包摂した、いわば全一体としての (p.4)」「会計の実体 (p.2)」そのものを問わんとした、すなわち「会計とは何か (p.1)」という問いに挑戦したのが本書というわけである。

著者は、この「会計とは何か」という課題に対し、本書において 10 章仕立ての構成で臨んでいる。そして、その章立ては、長編 3 章 (第 1~3 章) と短編 7 章 (第 4~10 章) から成っている。すなわち、本書の紙幅のうち半分以上を最初の 3 章分に割いている。このことは、著者のこれまで約 30 年にわたる成果がほぼ順番に章立てを形成していることに照らし合わせれば、著者がこれまでの研究生活の前半において自らの研究のコアを確立させた上で、その後、そのコアを前提にして各論に取り組んできた着実な足取りを窺わせるものとなっている。さて以下では、これら 10 章について、序章の言葉を借りつつ、かいつまみながら見ていくことにしよう。

* * *

まず、「第 1 章 会計の行為性とその手段的規定をめぐる諸問題」では、全体の第一歩として「会計がその機能を担う人間 (ないし人間集団) の行為・活動であることをあらためて確認ないしは論証し、これにともなう会計の基礎的な性格を析出するとともに、会計を技術、制度、会計規範、情報などによって手段的に規定し意義づける会計観について批判的に考察し、あわせて会計研究の方法を検討 (p.6)」しているとされている。すなわち、会計があくまで「その主

体である人間の行為過程 (p.46)」として「統一的に把握すべきもの (p.15)」であることが改めて確認されている。そして、それは常にフィードバック効果やフィードフォワード効果を受けながら「すぐれて社会的に行われる (p.20)」ものとされている。すなわち、会計が簿記上で認識されるものだけではなく、「利害関係者と、またかれらとの社会的関係のもとに生起するいつさいの事象を対象 (p.18)」とするものであって、誘導法による利益計算といえども実際には「いわゆる利益逆算の形で計算されて (p.31)」おり、また会計の法的規範といえども「支配的な企業層による (p.24)」「会計の一過程としての会計管理過程の所産ないしは成果である (p.25)」ことを厳しく指摘し、あくまで「会計の実体」的な性格として「基本的・基底的な (p.11)」ものが人間行為にあると論じるのである。最後に、著者はこのような「会計の実体」についての理解を欠いた研究、政策立案が犯してしまうであろう問題点を具体的に 6 点挙げている。これら 6 点はいずれも現在において実際に問題点として浮上してきている重要なものばかりであり、著者の行論の妥当性を示唆しているといえるであろう。

「第 2 章 決算と財務会計—会計過程の析出—」では、会計の基底的な性格を明らかにした第 1 章を受けて、著者は次に研究対象としての区分、財務会計と管理会計との区分に切り込んでいる。序章の言葉を借りれば、「公表財務諸表計算の現実的な性格と決算との関係を明らかにし、これを通じて、管理会計とも密接な関係をもったその基礎的な過程と機能を析出する (p.7)」とされている。すなわち、公表財務諸表が、諸々のフィードバック効果を統制することを目的として、「粉飾されることはあっても、その業況をありのままに報告し公表することはできない (p.76)」ことを手がかりに、「実績の期間的総括 (p.71)」を行おうとする決算会計 (過程) と「公表財務諸表計算と外部報告によって特徴づけられている財務会計 (p.82)」とが異なるものであり、むしろ前者が後者の一部であることが指摘されている。そして、「決算はなにも財務会計の過程であるばかりではなく、それとはしばしば対立的な関係におかれている管理会計を構成する一過程でもある (p.68)」ことに着目し、両者は「計画ないし計画会計の過程における課題の相違による区別 (p.82)」がなされたものに過ぎないとする。すなわち、財務会計と管理会計のどちらもが「3 つの基礎的な過程 (p.92)」である「計画→統制→決算 (p.91)」が「連続して展開し運動する全一体としての会計 (p.92)」の一区分であるという意味では同じものだというわけである。このような指摘は、会計基準への現在価値計算の積極的な導入として典型的に現れているように、財務会計と管理会計またその研究内容の境界線が不明瞭になりつつある現在において重要なものである。このように研究分野が区分されて久しく、また研究者自身も分野ごとに区分されるのが当たり前となっている時代に、改めて会計学者という原点を考える契機を我々に与えてくれているといつてよいであろう。

「第 3 章 企業の『利益』(利害)と会計の基本性格」では、「会計が企業やその関係者の利害との密接な関係において展開する点に着目して、利害の意義を検討することによって企業の

利害を整理し、これが会計と密接不可分な関係にあることを明らかにするとともに、会計が利害計算としての機能を持ち、またこれが会計の基本的な機能であることと、その意義を明らかにする(p.7)」とされている。すなわち、第1章で論じられたように、会計を「その主体である人間の行為過程(p.46)」とするならば、それを「内部から衝き動かし駆り立てる本質的・基本的な契機(p.119)」があるはずだが、それはとりもなおさず「利潤の獲得と資本蓄積(p.123)」を根本とする一連の多様な『利益』(利害)(p.110)」であると指摘しているのである。そして、「これを基礎に『利害計算』(有利性の計算・判断)を行(p.111)」うことによって、「好都合な、すなわち有利な利益がまず先に決ま(p.131)」り、その上で公表される経営成績や「財政状態がこれに照応して計算される(p.131)」としている。すなわち、損益計算が実際には「実績計算的性格(p.131)」などではなく、「利益逆算法(p.77)」によって行われていることを前提にして、実はあるべき経営成績・財政状態を導く「利害計算」が会計という行為過程(のなかでも計画過程)にインストールされており、それこそが会計の基本的な機能であるというわけである。このような指摘は、会計が人間行為であるといっても、「公的に存在する会計基準の規定やその規制的功能にただたんに従って行われるもの(p.132)」などではなく、より主体的抽象的な性格を持つものであり、だからこそ本来研究対象に値する豊かな内実を有していることを改めて示しているといえよう。

* * *

「第4章 財務会計と管理会計」では、「会計学上あたかも対立的に異なるものとして把握されてきた財務会計と管理会計との関係を検討し、財務会計が管理会計と同一の機能をもつことを明らかにすることによって、この2つに区分されるもともと1つのものである全一体としての会計の基礎的な過程を明らかにし、あわせて、会計が財務会計と管理会計とに区分されることの意味を検討する(p.7)」とされている。すなわち、第2章で論じられたように「会計の基礎的な過程(p.154)」が「決算会計、計画会計、統制会計(p.155)」から構成されていることを改めて確認した上で、財務会計と管理会計の両方がともにこの構成要素を等しくもっていることから、両会計が対立的な関係あるいは機能分担の関係にあるのではないことを改めて指摘している。そして、「財務会計を外部報告会計、管理会計を内部報告会計として、両者が区分されている点に着目(p.158)」し、「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(公表)する会計情報と外部報告しないものとの区別、したがって、開示する会計情報と企業秘密とする会計情報との区別(p.158)」にあると結論している。すなわち、両会計の区分が「外部報告する会計情報の範囲を限定するための区分(p.158)」であり、それが第3章で述べられたような「企業の利害(『利益』)の理論的な反映(p.158)」であることを看破したのである。このような、表面的な多くの事象に惑わされず、冷徹に本質を見極める

あたり三代澤会計学の真骨頂が発揮されているとして良いであろう。いうまでもなく、本章は本書におけるひとつの大きな山場となっている。

「第 5 章 財務会計と管理会計の関係—R. N. アンソニーの所説をめぐって—」では、第 4 章での「考察にもとづいて、財務会計と管理会計の関係に関して少なからぬ論者によって支持されている R.N.アンソニーの見解をとりあげて、批判的に考察する (p.7)」とされている。すなわち、アンソニー『管理会計 (第 2 版)』(R.N.Anthony, Management Accounting, Revised ed., 1960) において財務会計と管理会計との区分について論じられている箇所を取り上げ、自説に照らしながら具体的に 4 点にわたって問題点を挙げ考察している。そして、アンソニーが財務会計と管理会計とを対立的に描き出そうとしたために、却って論理矛盾に陥っていることを指摘している。このような指摘は、アンソニーの著書が、教科書であるという性質上言葉足らずになってしまっている点を差し引いても、それでもなおタイトル通り管理会計の教科書であればこそ重要視されなければならないと考えられる。いうまでもなく、著名な管理会計の教科書でさえ、自らのレーゾンデートルをないがしろにしたままであるという、学問の一領域として由々しき事態に陥っていることを示しているからである。そして、このことは、それだけ本書の課題が実は深刻なものであるということの証左にもなっているといえるであろう。

「第 6 章 管理会計の内部報告会計の規定をめぐって—松本雅男教授の所説を中心として—」では、「会計学上、従来、管理会計がその情報提供機能に即して意義づけられ、内部報告会計として性格づけられてきた点について、松本雅男教授の見解を中心に、その論理を明らかにするとともに、そうした情報提供機能を重視する見解を批判的に検討して、管理会計の把握方法とその経営管理との関係を明らかにする (p.7)」とされている。すなわち、松本雅男『管理会計』『管理会計概論』などにおいて、管理会計が経営管理に対して「手段的な性格規定 (p.180)」がなされていることに、自説に照らしながら 3 点について批判的検討を加えている。そして、第 1 章で論じられたように会計の基底的性格が「人間の行為過程」にあるため、「なんらかの合理的・合目的だとみられる会計の様式が技術として利用され応用されることはあっても、会計の形態・形式はその技術の形式だけでは必ずしもとらえられない (p.183)」こと、またそれゆえに「管理会計を行うものは会計スタッフだけではないし、会計スタッフが行う会計活動が会計のすべてでもない (p.186)」こと、そしてさらに「これら会計の担い手は多少とも会計情報の提供を行っている (p.187)」ことを順に論証し、「全一体としての会計は経営管理活動 (の手段ではなく—評者注) それ自体である (p.190)」と結論づけている。このような指摘は、「会計の情報提供機能が高唱され (p.191)」、ために「管理会計の総体を明らかにするものではなく、かえって管理会計を矮小化 (p.187)」しているかのような状態に対して警鐘を鳴らしているといえよう。第 5 章に引き続き、管理会計のレーゾンデートルを管理会計学者自身が理解していないことに対して、著者が深刻な危惧を抱いていることが伝わってくる章である。

* * *

「第7章 経営管理の機能と会計」では、「経営学・経営管理論における経営管理の機能(職能)を再検討するとともに、経営管理過程における会計、とりわけ管理会計機能の位置づけを明らかにすることによって、企業経営は、会計を行わないでは成り立たないことを確認する(pp.7-8)」とされている。すなわち、アンリ・ファヨールに始まる管理過程論を検討した結果、「その過程構成が会計のそれと同一であること(p.201)」から、会計が「経営管理の最も基底的で主要な内容ないし、その中核をなすものとみることができる(p.203)」ことを論証しているのである。そして、このことは「大企業の経営者、あるいは会計スタッフによって、『経営することは会計することである』と指摘される(p.204)」ことと符合していると述べている。逆に、第6章で論破された「会計は経営管理の手段である(p.204)」という考え方が、むしろ「会計に依拠しなければ合理的・合目的な経営ができないという意識(p.204)」から素朴に導かれたものだったのではないかと推察を加えている。本章は、本書前半長編三章(第1~3章)から形成されているマルクスの「労働過程論」を援用した著者の基本的なフレームワークが、中盤(第4~6章)に財務会計と管理会計の区分を扱うことによって深められ、そして経営学の視点とりわけアンリ・ファヨールに始まる「管理過程論」の流れと結びつき、本書のタイトルにあるように「会計過程論」へと昇華する箇所である。このこと自体は本書の中で明示されているわけではないが、評者と同じように序章から順に読み進めてきた読者諸氏であれば、ここであるほどそうであったかと頷かされるであろう。

「第8章 会計の管理過程と会計管理概念の検討」では、「第1章において指摘した『会計を管理する』という意味での会計管理としての会計過程を、会計の体系に明確に位置づけることの可能性を明らかにすることを課題として、まず、会計学上、『会計による経営管理』として意味づけられている会計管理の概念の再検討を行う。そのうえで、会計を管理するという意味での会計管理の諸事象を、会計の企業内管理と社会的管理とに区分して検討する(p.8)」とされている。すなわち、第1章で述べられたように会計が「人間の行為過程」であり、第6章でも論証されたようにこの「会計機能の担い手は、経理部や経営管理者だけでなく広く一般従業員にまでおよんで(p.211)」いることから、企業にとってその「会計の過程の管理(p.211)」ないし「会計を管理する過程(p.210)」が重要な課題であるにもかかわらず、「会計の体系において明確に位置づけられていない(p.216)」点を問題提起しているのである。そして、この管理過程は、企業内では内部監査や経理規定の企画・設定によって、企業外=社会的にも「支配的な大企業あるいは巨大企業層(p.214)」自らが策定に関わる会計の法的規範によって実施されているとしている。本章において、著者が課題とした「会計を管理する過程」を会計の体系に明確に位置づける作業は完徹されていないが、「会計管理という用語(p.208)」についてメス

を入れた点は評価されてしかるべきであろう。そして、社会的な「会計を管理する過程」を考察する中で、「会計学および会計学研究者は、会計を社会的に管理するシステムの一環をなすとみることができるであろう (p.214)」という鋭い指摘は、資本主義社会における我々会計学者の位置づけを冷やかに、そして皮肉な形で言い当てているともいえるだろう。

* * *

「第 9 章 会計の本質把握の方法と報告・情報提供機能」では、「会計の本質を明らかにする (p.234)」最終章に至る予備段階として「会計の本質を把握する方法を明らかにするとともに、会計の本質的な機能として会計学上重視されている報告・情報提供機能について批判的な考察を行い、会計の本質は報告・情報提供機能に求めることはできないことを明らかにしつつ、それは計算の機能に求めざるを得ないことを指摘している (p.8)」とされている。すなわち、会計の本質的な意義は「基本的な性格にそくして把握できる (p.220)」との考え方のもとに、「会計の情報システムの把握 (p.235)」について、そこで強調される情報提供機能が会計の基本的な性格を有しているか否かをメルクマールとして検討を加えている。そして、会計における報告・情報提供活動は会計の「基礎的な過程を構成するものであるとともに、今日における情報開示に関する社会的な動向ともかかわって、今後一層重視されるものと考えられる (p.235)」ものの、しかし「会計の本質といえるものではない (p.235)」と結論づけている。逆に、報告・情報提供の機能を単に作成された何らかの内容を伝達するという点に絞って考えることにより、むしろ報告内容を司る「会計の計算過程 (p.227)」こそが「異質で独自の課題と性格を有している (p.227)」との見解に到達している。そして、この見解こそが、本書全体の結論を導く材料となるのである。

最後の「第 10 章 会計の本質と会計計算の機能」では、本書全体の結論として、「会計の本質的な過程は計画会計の過程にあり、その意義・目的は企業にとって再有利ないし最大限有利な企業構造を計算・組織化するところにあることを明らかにする (p.8)」とある。すなわち、第 2 章で論じられたように、会計は「3 つの基礎的な過程 (p.92)」である「計画→統制→決算 (p.91)」が「連続して展開し運動する (p.92)」のものであるが、これらのうち「計画の過程がもっとも基礎的な過程である (p.246)」ことから、第 3 章で指摘されたこの「計画過程における利害計算・その機能は、会計の本質とみることができるものであるとともに、会計の本質的な意義を表すものと考えられる (p.247)」と論じている。そして、「こうした会計の機能を人体にたとえるならば、それは人間の頭脳ないし脳髄のはたらきである (p.247)」とし、「その意味で、企業の利害(『利益』)と一体となって展開する利害計算を核心とする会計は、企業の・資本の魂である (p.247)」と高らかに唱え締めくくっている。第 4 章同様、ここでも表面的な多くの事象に惑わされず、冷徹に本質を見極める三代澤会計学の真骨頂が発揮されているといって過言

ではないであろう。

* * *

ここまで本書の章立てを順に解題してきた。冒頭に述べたように、最初の三章分は本書においてコアになる考え方を示していた。すなわち、第1章では会計が人間の行為過程であること、第2章ではその過程が計画・統制・決算という基礎的な過程により構成されていること、第3章ではその過程を連続運動させるドライバが利害計算であることが論じられていた。そして、次の三章分(第4章～第6章)では、財務会計と管理会計の区分の問題を手がかりとして、本書の課題である研究対象としての会計の実体についての認識・理解が未だ十分になされていないこと、そして、著者が先に提示したコアになる考え方がそれに対して有効であることが立証されていた。その上で第7章において本書のタイトルでもある「会計過程論」が形成され、第8章ではこの「会計過程論」における会計管理過程の位置づけが模索されていた。そして、第9章で昨今会計学上で重要視されている報告・情報提供機能を「会計過程論」に照らして、それが会計の本質ではないことが示されたうえで、最後に第10章で、むしろ会計過程にそれぞれインストールされている利害計算こそが会計の本質であり、中でも最も基本的な計画過程における利害計算こそが会計の本質であると結論されていた。

このように本書はおおよそ四部構成(第1～3章、第4～6章、第7～8章、第9～10章)となっていた。そして、改めて全体について見渡してみると、やはり本質的な貢献はマルクスの労働過程論にヒントを得て会計が「人間の行為過程」であると説いた第1章であったことがわかる。なぜなら、それをコアとして、事実認識に照らして論理を展開し、また他者の論理との関ぎ合いを経ることにより、第10章の結論に到達するからである。冒頭にも述べたように、この様子は著者のこれまでの研究生活の着実な足取りをそのまま表しているのではないかと推察される。

さて、ここまで本書の章立てを順に追いつつ、合わせて寸評も行ってきたが、書評であるからには、なにかしらの全体評を与えねばなるまい。そのためには、まず若干の問題点についても述べておく必要があるだろう。それは、論理展開上の文章構成および事実認識に関する点である。前者の文章構成上の問題点については、本書の本文中に「話題を変えて話しはじめる時に用いる(大辞林)」接続詞“ところで”から始まる段落が67カ所、平均して本文3～4頁にひとつ存在していることに象徴的である。つまり、著者のスタイルといえればそれまでだが、論理展開そのものが説得的であっても、部分的にそれが螺旋状に展開されるきらいがあり、著者の論理展開をしっかり追おうとする読者に追加的な負担を生じさせている点である。また、この点は本書(とくに第1～3章)の内容をより豊かにしている多くの脚注の魅力を損ないかねないだけに非常に惜まれる。

後者の事実認識に関する問題点は、本書全体の論理展開を根底で支えている非常に重要な二つの事実認識についてのものである。すなわち、公表財務諸表の数値が逆算されている、および、会計の法規範が支配的な大企業層の利害に沿って作成されているという事実認識、ないしそれを規定的事実として論理展開に用いることについて違和感を覚える読者が一定数存在すると思われる点である。いうまでもなくこれら事実の認定は実証命題である。この点について、著者自身が実証の責を負う必要はさらさらでないが、少なくとも他の多くの脚注同様に説得力のある引用が必要であるように思われる。本書の課題が、財務会計論や管理会計論という枠を越えた、また手法や思想を越えた「会計とは何か」という普遍的基礎的な問いかけにあることを貴重に思えばこそ惜しまれる点であることはいうまでもない。また、この点について加えれば、参照文献が一般的に古い点も気になる点である。これも本書の研究が、歴史研究ではなく会計学の対象である会計の本質に迫る普遍的基礎的な理論研究であるからこそ気になってしまうことはいうまでもない。例えば、前者の利益逆算に関する点についていえば、アーニングスマネジメントに対する分析的研究として蓄積がなされてきているし、後者の会計基準設定に関する点についていえば、会計の政治化に対する研究蓄積があるので、著者がこれらをいかに自分の体系に位置づけるのか（特に若い世代の）読者には気になる点であろう。この点は、今後の課題として期待したい。

もとより、著者が本書で展開したのは研究対象論ともいうべき「基礎的で予備的な作業 (p.4)」である。そこでは、表面的な多くの事象に惑わされず、冷徹に本質を見極める三代澤会計学の真骨頂が発揮されていた。いうまでもなく、世の中にはびこっている一般論に対して、果敢に挑戦することには大変な困難がつきまとうと予想される。それにもかかわらず、本質を見極めんとする著者の真摯な態度を我々次世代の研究者は見習わなければならないであろう。そして、それは国際的にも会計制度設計自体がややもすれば流行的な考え方や一見分かりやすそうな標語に流されているかのように映る昨今、会計研究までもがそれに巻き込まれないようにするため、益々重要性を増しているのではないかとと思われる。それは著者の言葉を借りれば、「実体の把握、その絶えざる再検討をともしないか、あるいは軽視される場合には … (中略) … 理論的にみて重要な諸現象を見落とししたり、また、会計の理論的に体系的な把握が不可能となる可能性をもつであろう (p.4)」ということになるだろうか。いずれにせよ良著である。

以 上