



『現代会計基準論 —批判から提言へ—』

筒井 晴彦

1

ドイツの文豪ゲーテは、『ウィルヘルム・マイスターの修業時代』のなかで、複式簿記を「人間精神が生みだしたもっともすばらしい発明のひとつである」と賞賛した。封建制社会から資本主義社会への移行期に生まれたこの複式簿記は、19世紀における株式会社の発達とともに会計へと発展をみた。

ところで今日の資本主義会計は、自主的経理、真実の主観性・相対性、会計処理の多様性という主張を展開しながら、大企業の蓄積を促進する役割を果たすようになっていく。とりわけ利益の圧縮表示をつよめ、資産の拡大と負債の拡大をつうじた費用の過大計上と利益の過小計上をもたらしている。この「利潤の費用化」は、商法と企業会計原則、税法上の諸制度などをつうじて国家によって推進されている。

こうしたもとで資本主義会計がもつこの階級性にたいする批判の展開と、それに代わりうる会計の探求をめざす批判会計学派と総称される潮流が発展しつつある。この学派はまた、公表会計が企業活動の実態を反映しない術策となっているもとでも資本活動の実態の分析を積極的に展開してきた。著者はこの潮流の伝統のうえにたって、生々しい現実と切り結びながら長年にわたって会計学研究を展開し、科学的会計学のあり方を探求してきた。

本書は、会計にたいする社会的信頼の喪失と

会計学の混迷が今日ほどはなはだしいときはないといわれるなかで、「会計はいかにあるべきか」と問いかけている。

全労連は『検証・大企業の内部留保』（ビクトリー・マップ）を毎年発表し、大企業の社会的責任を追及してきたが、著者のこの問いかけは、私たち労働組合にとっても大切な意味をもっていると考えられる。

著者の意図はつぎのとおりである。第1に、会計制度とその中核をなしている会計基準の具体的分析をとおして、資本主義会計の構造とその矛盾を明らかにし、現在転換を迫られているそのあり方への提言をおこなうこと、第2に、会計基準の産物としての一定の限界をもつ会計数値の利用可能性を科学的に追求すること——である。

2

本書の構成に沿いながら各章の内容を紹介しておこう。

第1章「社会科学としての会計学の方法と課題」では、明治6年に福沢諭吉が『帳合の法』を翻訳・紹介してからはじまった日本の会計学が昭和期にはいって社会科学としての基礎を確立したこと、戦後になって独占資本の会計政策の批判を大きな特徴とする「批判会計学」が新たに展開しはじめたことなど、会計学の学問的伝統が、批判会計学の形成・発展を軸に整理されている。

書 評

第2章「批判会計学の国際的展開」では、欧米における批判会計学派の形成とそこにいたる背景の分析をととして、国際的にみて批判会計学には3つの源泉——(1)資本主義会計学そのもの (2)マルクス主義 (3)労働運動との結合——があることを明らかにしている。なかでも日本の批判会計学が研究内容の多様性と水準の高さにおいて国際的に抜きん出ており、日本の批判会計学が果たすべき国際的役割の大きさが指摘されている。以上の2つの章をととして、批判会計学の伝統のうえに立つ著者の方法論を知ることができよう。

第3章から第7章までの5章が、本書の中心的部分を構成し、会計制度と会計基準の基本問題の解明にあてられている。すなわち会計数値の真実性をめぐる問題が歴史的、構造的に分析され、それにもとづく日本の「企業会計原則」のあり方の再検討がなされている。第3章「会計的真実の制度的構造」では、戦後日本の会計制度の形成に大きな影響をあたえた主要資本主義国の会計にかんする法的規範、会計規範および会計理論のいずれもが、会計的真実の確保について企業の「自由経理」を認めてきており、その結果、国際的規模でますます会計的真実の相対性と主観性の度合いが深まっている事実を明らかにしている。

第4章「会計方法の多様性と統一性」では、会計報告の操作の問題が論じられている。経営状況が変化するのにしたがってあれこれの会計方法が使い分けられるという操作的会計が依然として一掃されていないのは、「企業会計原則」が会計方法の多様性を認めているからであり、それゆえに会計方法の統一化はさし迫った必要事となっていることが考察されている。

第5、第6の2章では、資本主義会計制度の問題点の分析(第3章と第4章)をふまえて日

本の会計基準としての「企業会計原則」への具体的提言がなされている。大企業はこの間、ディスクロージャーの拡大に反対し、「自主的経理」を拡大するという会計民主主義に逆行する方向をつよめてきた。したがって今日、「企業会計」は会計民主主義を発展させる道をすすむのか、それとも大企業の要求に妥協し、その「合理化」の道を歩むのかという、重大な岐路に立たされている。こうした認識に立って第5章「『企業会計原則』への提言」では、真実の主観性と相対性の問題について、真実の客観性をつよめるために会計処理の選択の範囲をせばめ、統一化する努力をおこなうことが提起されている。恣意的な会計操作の手段として多用されている引当金の問題では、適正な損益計算をおこなうという立場から、公正な会計慣行の形成に役立たない引当金については廃止すべきだと提言されている。引当金の経済実体が利益留保以外の何物でもなく大企業の資本蓄積を促進する手段となっている現状に照らせばもっともな提言である。

ディスクロージャーの問題では、経団連が商法会計と証券取引法会計の「一元化」の名のもとに有価証券報告書の簡略化を要求しているなかで、国民の知る権利をまもる立場からディスクロージャーの拡大を明確にうちだしている。

第6章「『企業会計原則』の存在意義」では、「企業会計原則」のあり方として、会計研究者による諸提案の批判・検討をおこない、証券取引法会計の実践規範形成のためのガイドラインとして「企業会計原則」を位置づけることが提起されている。

第7章「バブル経済と会計ディスクロージャー」は、80年代後半のバブル経済と90年代におけるその崩壊が提起した現行会計基準の限界と問題点の解明となっている。

第8章「大小会社区分立法と中小会社の監査制度」は、会計基準・公開制度と表裏一体となっている監査制度の分析である。ここでとりあげられている中小会社の監督の制度化は、いったんは流産したものの、徴税体制の強化と「危機管理」の要請から、その復活への動きが今日もなおやむことなく続いており、依然今後にむけての重要な課題となっているものである。

第9章、第10章、第11章は、会計基準の産物としての会計数値を利用した経営分析の実践的適用にあてられている。第9章「大企業の内部留保の構造」、第10章「内部留保概念の検討」の2章では、80年代から90年代にかけ労働運動の分野において重要な問題となった内部留保の理論的な考察がなされている。著者は、貸借対照表の資本の部に記載されている資本準備金と、負債の部に記載されている特定引当金、固定負債性引当金（その代表的なものは退職給与引当金）、および資産の部に評価性引当金としてマイナスの形で記載されている貸倒引当金を「隠し内部留保」として集計し、これを公表内部留保（利益準備金、諸積立金、未処分利益）にくわえたものをもって実質内部留保としている。内部留保の概念やそれにふくめるべき勘定科目についていまだに定説が確立しておらず、一義的な解答をしめしうる状況にはないが、著者の主張は大いに参考になろう。

また減価償却費の問題で著者は、特別償却引当金を内部留保に加算すること、同時に個別具体的な分析にあたっては過大償却分の修正計算をおこなうことを提案し、その過大部分は普通償却の30%だとしている。企業の減価償却費が

経常利益を上回り、GNPの8%強（法人企業統計）にものぼる巨額に達しているもとで減価償却費をどうおさえさせていくのかが今日問われているなか、全労連のピクトリー・マップの発展にとっても参考となる提言である。

第11章「『経営危機』と整理解雇の必要性」では、整理解雇裁判における会社側による会計数値の利用への批判がおこなわれている。

3

レーニンとは、株式会社の貸借対照表の文字の下にあるほんとうの記号を解読することの重要性を強調し、「決算報告書を、なおよく見ると、ことに通曉した人は、これが利潤のすべてではないこと、(……)利潤の相当大きな部分が巧妙に他の項目にかくされていることに直ちに気づくであろう」（「資本家諸君は利潤をどうやってかくしているか」全集第25巻）とのべたことがあった。資本主義会計の階級性を見抜き、粉飾してごまかされた経営資料にだまされないよう戒め、正しい会計的知識を身につけることの必要性を示唆したのであった。企業の経営分析にたいする労働組合のとりくみがつよめられている今日、この指摘はますます重要になっている。

同時に、会計が資本蓄積のための手段として機能しているもとで、企業活動の実態を明らかにすることのできる会計の再構成がもとめられている。本書は、この課題にとりくんだ意欲的な書である。

(大月書店・1995年10月刊・4,300円)

(全労連調査政策局)