

## 株式会社の会計主体 (一)

内 川 菊 義

## 一 は し が き

前稿(株式会社の基本的性格 同志社商学第一七卷第三・四号)で明らかにしたように、株式会社においては、株式の形態で出資した同じ株主のなかに、じつは機能資本家としての大株主と貨幣資本家としての一般株主との二つの株主グループが存在する。したがって株式会社の基本的性格を考察する場合には、株主は、これを株主一般として一律にとらえることはできず、機能資本家と貨幣資本家との二つに分けてとらえることが必要となる。が、その結果、株式会社の基本的性格は、機能資本家が、社会的規模による資本と社会的規模による労働とを結集して、企業者利得を取得するための一生産機構である、と要約されることとなった。

そこでこのことから、株式会社の企業主体、すなわち主体の意味を「物の本体」という意味ではなく、「行為・意志を他におよぼすもの」という意味に解して、それが誰であるかを考察する場合においては、当然に、株式会社においては、株主一般あるいは株主全員が企業主体であるのではなく、機能資本家としての大株主のみが企業主体であ

る、という結論が導き出されることになる。

詳言すれば、個人企業あるいはソキエタスないし合名会社においては、資本の所有者が同時に資本の機能者となっているのであるから、この場合には、企業主体が誰であるかはきわめて明瞭であつて、かかる資本の所有者であり同時に資本の機能者である、一人あるいは数人の資本主が企業主体であつて、それ以外のもの、たとえばその企業において生産ないし媒介される諸財貨もしくは用役すなわち使用価値の需要者、あるいはその企業にたいする原材料などの供給者、もしくははその企業において生産ないし媒介に直接従事している労働者などが、企業主体もしくはその一部であるということは絶対に考えられない。ところが、マグナ・ソキエタスないし合資会社、あるいは先駆会社ないし株式合資会社においては、資本の所有者が全員資本の機能者になっているのではなく、資本の所有者の一部のものが資本の機能者になっているのであるから、この場合には、資本の所有者が、全員、資本の機能者であるといなどにかかわらず企業主体であるのか、あるいは資本の所有者のうち、資本の機能者である一部のものだけが企業主体であるのか、という問題が生じてくる。

しかしながらこれらの諸企業形態は、前稿でも述べたように、いずれも、他人のために役立つならかの使用価値を生産することによって一定の利潤を取得しようとする資本主が、単にみずから所有する資本を抛出してみずから企業の経営に従事するという、これまでの個人企業あるいはソキエタスないし合名会社によつては、もはやその必要とする資本を集めて企業活動を円滑に遂行することができなくなったために、これらの企業形態にかわつて、この資本を抛出し同時に企業の経営に従事する資本主すなわち機能資本家が、単にみずから所有する資本を抛出するだけではなく、さらに資本は抛出するが企業の経営には従事しないという他の資本主、すなわち貨幣資本家からも、その必要とする資本を集めることによつて企業活動を円滑に遂行しようとするための手段として、新しく成立した企業形態で

ある。したがってこれらの企業形態においては、当然に、資本の所有者全員が企業主体であるのではなく、それらのうち資本の機能者である一部のもの、すなわち機能資本家のみが企業主体であらねばならぬことになる。

そしてこのことは、資本の所有者全員が有限責任を負担する株主からなる株式会社の場合においても、まったく同様にあてはまるのである。株式会社は、前稿で詳しく述べたように、先駆会社ないし株式合資会社においては、企業の経営を担当する機能資本家が無限責任を負担せねばならなかったために、その負担に堪えきれずそれを有限責任に改めたがゆえに、全社員が有限責任を負担するものとして新しく成立した企業形態であるから、この株式会社においては、なるほど資本の所有者すなわち株主は、全員同じく有限責任を負担することになっているけれども、しかしこの同じ株主のなかに、じつは企業の経営を担当しうる機能資本家とそれから遊離せしめられた貨幣資本家との、二つの資本家グループが存在しており、したがってこの株式会社において企業主体となりうるものは、全株主のうち、前者の機能資本家たる大株主のみであって、後者の貨幣資本家たる一般株主は企業主体としては考えられなくなるのである。

ところでこれらの企業主体は、右に述べたように、その集めた資本を現実に資本として機能せしめる、すなわち企業活動を遂行することによって一定の利潤を取得する。が、この企業主体が取得する利潤は、その集められた資本の大きさが小さく、しかもその機能せしめられる過程が単純である場合には、その計算がきわめて容易で頭のなかで簡単に算出することができる。ところが各企業間の競争が次第にはげしくなると、その集められた資本が大きく、またその機能せしめられる過程が複雑になってくると、それに応じて利潤の計算は容易でなくなり、頭のなかでは計算できず、どうしても記録の助けをかりねばならなくなってくる。かくして簿記が利潤の計算のために利用されることになる。もっとも簿記は、はじめは利潤の計算のために利用されたのではなく、企業活動過程の一部すなわち貸借関係

のみを正確に把握するために利用され、のちそれが次第に拡大されて企業活動過程の全域におよび、ついには利潤の計算のために利用されるようになり、しかもはじめはなんらの法則もなく記入されたのが、のちには一定の法則にしたがって、それも単なる比喩的法則から次第に資本循環そのものに即応した法則にしたがって記入されるようになったのである。

そして各企業の規模が拡大して、企業主体が単に自己の所有する資本を抛出するだけでは、もはやその必要とする資本を調達することができずに、他の資本主からも借入金、持分資本、社債あるいは株式などの形態で資本を調達せねばならなくなってくると、彼は、かかる資本調達上の手段として、いいかえれば資本の提供者にたいしてその企業の収益および財政状態を明示し、それによって資本の提供者がその企業に投資することの是非を判断することができるようになるため、というよりはむしろ、往々にして可能なかぎりその企業の収益および財政状態の健全性を示し、それによって資本の提供者がその企業にたいして投資する意思を固めるようにするための手段として、簿記記録の結果を集約した財務諸表を利用するようになる。もっともはじめのあいだは、企業資産の担保性ないし企業の財政状態が重視されたために、この財務諸表は、もっぱら貸借対照表のみが簿記とは無関係に作成することを要求されたけれども、のちには企業の財政状態もさることながら、企業の収益状態がより重要視されるようになったために、この貸借対照表のほかさらに損益計算書が、しかも簿記記録の結果にもとづいて作成することを要求されるようになった。

のみならずこのように企業の規模が拡大してくると、企業主体は、もはや自己の単なる個人的判断あるいは経験によつただけでは、企業活動を円滑に遂行することができず、過去の記録にもとづいて企業活動を遂行することが必要となり、ここに簿記記録にもとづく利潤計算の結果が、企業活動の管理統制のために利用されるようになることも

に、さらにはこれまでかかる利潤計算(期間計算)の補助的手段として、その正確性を期するために記録されていた給付単位計算ないし対象計算が、次第に重要視されて、この管理統制のための主要な手段として利用されることになる。しかも企業の規模がいよいよ拡大して、次第に独占的性格をもつてくるようになると、それに応じて、企業主体は単独にもしくは相互に提携して、その生産する使用価値すなわち商品の供給量および価格を、一方的に調節し統制することができるようになるために、彼は、かかる商品の供給量および価格をいかにどのように定めれば、その企業において取得される利潤量が最大でしかもそれが継続されるかを、あらかじめ一定の調査にもとづいて計算して置き、その計算の結果を基礎にして企業活動を遂行するようになってくる。

かくして簿記、財務会計、原価計算、管理会計などよばれる一連の会計活動が、企業活動過程の一部としてそのなかに含まれ、次第にその重要性をまして、ついにはそれなくしては、企業主体は、企業活動の全過程を円滑に遂行することがまったく不可能である、というほどまでに重要な役割をもつことになる。

そこでつぎには、かかる重要な役割をもつことになった一連の会計活動のみを、企業活動の全過程のなかから抽出して、それに考察の焦点をあて、かかる一連の会計活動は、いったい誰のために誰の立場にたつて行なわれているのか、いいかえれば会計活動の主体、すなわち主体の意味を前の企業主体の場合と同様に、「行為・意志を他におよぼすもの」という意味に解して、それがいったい誰であるかということの問題とする場合においては、当然に、企業主体が同時に会計主体であつて、企業における一連の会計活動は、企業主体のために企業主体の立場にたつて行なわれているという結論が導き出され、したがつてまたこの結論から、株式会社の場合においては、会計主体が誰であるかということになると、それは当然に機能資本家であつて、株式会社の会計活動は機能資本家のために機能資本家の立場にたつて行なわれている、ということにならざるをえないのである。

ところが、現在株式会社における会計主体が誰であるかを考察する場合においては、このように機能資本家が会計主体であるなどということは一般には考えられておらず、まったく別個のものが会計主体であると考えられている。が、しかしこの別個のものが何を意味するかについては、かならずしも意見の一致がみられているわけではなく、多くの対立した見解が存在している。のみならず、この会計主体という概念そのものの内容についても、右の、たとえば誰が会計主体であるのか、とかあるいは、会計活動は誰の立場にたつて行なわれているのか、というように人格にかかわらしめられて考察されているとはかぎらず、まったく別個の事柄がその概念の内容として意味されている場合もあるのである。そこで以下においては、株式会社の会計主体について論ぜられてきたこれまでの諸見解を比較検討することによって、株式会社における会計主体が、なぜに右のように機能資本家であると考えられるにいたったか、その経済的ないし会計的理由を明らかにすることにしよう。

## 二 会計主体概念の内容

一 前節で述べたように、ある大きさの資本を所有するものは、その資本を現実に資本として機能せしめる、すなわち他人のために役立つならんかの使用価値を生産し、もしくはそれを媒介することによって、価値あるいは剰余労働にもとづく一定の利潤を取得することができる。そこでかかる資本の機能せしめられる過程、すなわち企業活動の主体となるものはいったい誰かという場合には、当然にこの資本を所有しかつそれを機能せしめる資本家ないし企業主が、企業活動の主体すなわち企業主体であつて、それ以外のものが企業主体であるとは絶対に考えられない。のみならず、かかる企業活動の結果として取得される利潤の大きさを計算し、あるいはかかる企業活動そのものの管理統

制のために必要な諸資料を作成するために行なわれる一連の会計活動のみをとりあげて、かかる会計活動の主体が誰であるかを考察する場合には、当然にこの資本を所有しかつそれを機能せしめる資本家すなわち企業主体が、会計活動の主体すなわち会計主体であると考えられねばならなくなるのである。

したがってかかる解釈のもとでは、「主体」という意味はまったく人格的に解釈されて、企業主体と会計主体とは、ともに人格を有する人間であつて、しかもこの両者は同一人であることになるから、企業において行なわれる一連の会計活動は、かかる企業主体であり会計主体である資本家ないし企業主が、自分のために、自分自身の立場にたつて行なっている企業活動の一部分であるという結論になるのである。しかしながらわが国において論ぜられている会計主体の内容は、そのすべてが、かならずしも右のように人格の意味に解釈されているとはかぎらず、それとはまったく別個の非人格の意味に解釈されている場合があり、またたとえ人格的に解釈されているとしても、企業主体と会計主体とが同一人としてはとらえられていない場合もあり、会計主体概念の内容は、各学者によってそれぞれ異なつた意味に解釈されているのである。

たとえば江村教授は「企業会計に関する理論的構成は、何よりも、会計的計算を行うべき対象である会計主体 *accounting entity*, *Accounting unit* の組織上の性格と、会計主体のいとなむ経済活動の経済的特質の検討から始められなければならない」と述べて、会計主体の内容を、会計的計算を行なうべき対象あるいは会計単位 *accounting unit* としてとらえておられる。ところが不破教授は「会計のおこなわれる範囲すなわち会計の基本的前提としての企業とは別に、会計の根本的な立脚点、会計的判断の主体としての会計主体の問題のあることが意識され」てきたと述べて、会計主体の内容を、会計対象あるいは会計単位としてはとらえられずに、会計の根本的な立脚点あるいは会計的判断の主体としてとらえておられる。もっともこの場合の主体の意味は、会計的判断を行なうものは誰か、すな

わち資本主か、経営者か、代理人か、というように人格的意味に解釈することもできるが、しかし教授のもう一つの説明である「会計の根本的な立脚点」と同一次点でとらえようとすれば、この場合の主体は、会計的判断の本体あるいは会計的判断の中心点、すなわち会計の行なわれる実践のおよび理論的基礎となるものはいったい何かというように、非人格的な意味にとらえなければならぬように考へる。なお、高松教授も「現代の会計理論は、会計がとり行なわれる主体、会計的判断の中心としての会計主体についての理論にもとづいて、それにふさわしい理論体系の構成がみられるところである」と述べて、不破教授と同じように、会計主体の内容を、会計がとり行なわれる主体あるいは会計的判断の中心、すなわち会計の行なわれる実践のおよび理論的基礎となるものは何か、という非人格的意味にとらえておられる。

ところがこれにたいして、山下教授は「実務担当者の行う会計がどのような立場にたつて、何びとのために行われているかということを問うことのうちにこそ、実は企業会計の主体が求められるものである。企業会計の主体が何びとであるかということは、実は、それによって会計のもつ課題……を規定するようになる」と述べて、会計主体の内容を人格的に解釈されて、会計がある人のために行なわれる、その「ある人」を会計主体としてとらえておられるし、また高橋教授は「一の経済生活において会計が行われるのは、それを必要とする者がいて、これを行うからにはかならない。会計を行う必要、それが会計の目的を形成するのであり、かかる経済的必要にせまられて会計を行う者がこれが会計の主体である。……また会計上には多くの主観的判断が振られる(が)……かかる判断の主体が会計の主体である」と述べて、山下教授と同じように、会計主体の内容を人格的に解釈されて、経済的必要にせまられて会計を行なうもの、あるいは主観的判断をふるうものを会計主体としてとらえておられる。したがって高橋教授の場合には、同じ判断の主体が、不破教授の場合とはまったく異なった意味に、すなわち判断の中心点としてではなく判断を



行なうものとしてとらえられているのである。なお、阪本教授も「われわれは会計主体を会計処理上の判断の中心となるものとして理解するが故に、ここに人格的要素が混入することは避けられないのである」と述べて、会計処理上の判断の中心となる「もの」を、「物」としてではなく「者」という人格的意味に解釈されて、これを会計主体としてとらえておられる。

かくしてわが国において論ぜられている会計主体の内容は、「主体」という意味に「物の本体」と「行為・意志を他に及ぼすもの」という二つの意味があることから、一方においては、会計の対象あるいは会計の立脚点ないし会計的判断の中心点として、非人格的意味に解釈されるときにも、他方においては、会計を行なうものあるいは会計処理上の判断の中心となる人として、人格的意味に解釈されている。したがって会計主体という用語はたとえ同一であつても、それによつて論ぜられる内容はそれぞれ異なっていることになるから、この二つの異なった見解は、これを会計主体論として、あたかも会計上の同一問題にたいする見解の相違であるようにしてとらえることはできず、それぞれ別個の異なった問題を論じているものとしてとらえなければならぬ結果になるように考えられる。

しかしながら江村教授は、他方において、「株式会社を会計主体としてえらぶことによつて、企業会計が成立する」が、この「株式会社においては、資金の提供者たる株主と、取締役会もしくはその任命による執行職員との間に、代理人關係が成立しており、株式会社は一つの代理人企業を構成する」。すなわち「株式会社は、代理人として、株主のために、また、株主にかわつて計算を行う」と述べて、会計主体としての株式会社を、会計対象あるいは会計單位としてというよりは、むしろ株主のために株主にかわつて会計計算を行なう代理人として、具体的人格を示す意味においてもとらえられるのである。また不破教授は「わたくしは会計の主体は企業体そのものであると考えているが、企業の当事者として会計をおこなう立場にあるのは企業家であり、事務担当者として会計係があるにとどま

る」と述べて、會計主体の場合には、會計主体と會計の当事者（および會計の事務担当者）とをそれぞれ別個のものとしてとらえようとしておられるが、しかし教授は、他方において「企業の主体であり同時に企業會計の当事者である企業家、経営者の立場からいえば、企業の本質は……生産を継続してゆき、その間自からの維持と成長を図ろうとするところにあ」ると述べて、企業主体の場合には、會計主体の場合と異なつて、「主体」の意味を人格的に解釈して、企業主体と企業活動の当事者とを同一のものとしてとらえ、企業家ないし経営者（それは同時に會計の当事者でもある）が企業主体であることを明言しておられる。したがつてこれらの見解においては、主体概念の内容が、企業主体と會計主体とでそれぞれ異なつた意味にとらえられたり、あるいは非人格の意味にとらえられるべきはずの主体概念が、ある場合には人格の意味にとらえられたりして、主体概念についての非人格的把握は、かならずしも十分には統一されていらないように考へる。

二 しかも不破教授は「企業がそれほど設備をもたず、資本の転用が比較的自由であつて、ひとつの事業を終えればまた新たに別の事業をおこなうような場合には、資本の回収は自由であり、企業と出資資本との関連は密接であつて、資本主義論が現実に妥当する。そこでは、……會計主体は資本主個人であり、……一般的經濟価値としての貨幣資本が會計の対象となる。……しかし……今日、多くの企業は巨大な固定設備を擁しているが、設備はこれを容易に処分したり他へ転用したりできない状態になつているので、その点から、おのずから、會計は実体計算でなければならず、會計主体として企業体の立場を妥当とする」と述べて、會計主体としての企業体を、同じく會計主体としての具体的人格を示す資本主に対立せしめて、この企業体が、企業の諸資産が流動的なものから固定的な諸設備へと転化するにつれて、おのずから、資本主にかわつて企業の會計主体になる旨を主張しておられる。もっとも教授は、資本主が會計主体として妥当するような企業における會計の当事者が誰であるかということについては、明確な

説明を与えておられないけれども、しかし教授が「会計係は会計事務担当者にすぎないし、会計士等は企業からみればアウトサイダーなのであって、会計実務をめぐる関係者であるにとどまる。真に企業の担い手として、切実に会計問題を考慮するのは、拮据経営している企業家である」と述べておられることから、このような場合の会計の当事者が資本主であることは容易に推察できる。

そこで、この推察にもとづいて論を進めると、企業資産の多くが流動的なものからなる企業においては、会計主体と会計の当事者とはまったく同一となつて、会計の当事者である資本主が会計の立脚点を自分において、自分のために、自分自身の立場にたつて会計を行なつてことになるから、このような場合には、会計主体の内容を、会計の当事者として人格的に解釈したとしても、あるいは会計の立脚点として非人格的に解釈したとしても、結局は同一のものをさすこととなつて、それによつて会計上の実質的な区別が生ずることにはならない結果となる。ところがこれにたいして、企業資産の多くが固定的な諸設備からなる企業においては、企業体そのものが資本主にかわつて会計主体となり、また企業家ないし経営者が会計の当事者となつて、会計主体と会計の当事者とがそれぞれ別個のものとしてとらえられることになつてゐるから、このような場合には、会計主体の内容を人格的に解釈するかあるいは非人格的に解釈するかは、会計上の実質的な区別を生ずるようになるとも考えられる。

しかしながら教授は、前に引用したように「企業の主体であり同時に企業会計の当事者である企業家、経営者の立場からいへば、企業の本質は……生産を継続してゆき、その間自からの維持と成長を図ろうとするところにある」と述べて、生産を継続して企業そのものの維持と成長を図ろうとするのが、企業の主体である企業家ないし経営者の立場であることを明らかにされるとともに、また「企業資本の……多くが固定化している近代企業に関するかぎり、会計の思考は、おのずから、企業体としての生産―実物資本の維持を考えるものになつていかなければならないである

う。すなわち、企業の財産的基礎における固定化―処分換金の困難、他の生産目的への転用の困難という特質は、近代的な企業のひとつの根本的な性格をかたちづくる……のであり、わたくしは、そこに会計理論の一環として企業体の立場とそれにつづく会計構造とを認識しなければならぬものとみている」と述べて、企業資産の固定化にともなう生産―実物資本の維持を考えようとするのが、会計主体としての企業体の立場であることを明らかにしておられるのであるから、この企業主体としての企業家ないし経営者の立場と会計主体としての企業体の立場とは、それぞれ別個の立場にあるのではなく、ともに実体資本維持の立場として、同一の立場にたっていることになるのである。

もっとも教授は、他方において「企業体の立場は、経営者のそれに通じるようであるが、しかし、それは單純に経営者の立場として考えるべきではない。経営者が企業の維持について関心の深いことはいうまでもないが、それはあくまで企業の利害関係者のひとりととどまるのであって、企業体の立場からする経営活動を担当し、会計をおここの当事者であるにすぎない」と述べて、経営者が単に企業の一利害関係者であつて、企業体の立場を代表するにすぎないものであるという意味の説明を与えておられる。したがつてこの論述にしたがえば、教授がさきに企業の主體としてとらえられた経営者は単に企業の一利害関係者としてとらえられることになるから、この企業の主體としての経営者と企業の一利害関係者としての経営者とは、はたして同じ性格のものであるかどうかという疑問を生ぜしめる。いかえれば教授は、経営者を、一方においては、企業の主體としてとらえられるとともに、他方においては、企業の一利害関係者としてとらえておられるのであるが、しかしこのことは、教授が「企業の主體」と「企業の利害関係者」とをいかなる関係においてとらえておられるのか、という疑問を生ぜしめる。すなわち教授が、もしもこの経営者と他の従業員、債権者、消費者などを、同じ性格の利害関係者として考えておられるのであれば、教授が、この経営者を企業の主體としてとらえられる場合には、他の利害関係者も同様に企業の主體としてとらえられなければならない

らないようになることを考へられるし、また教授が、他の利害関係者を企業の主体としてとらえることに反対されるのであれば、この経営者を、他の従業員、債権者、消費者などと同じ性格の利害関係者としてとらえられることに無理が生ずるか、もしくは同じ利害関係者に、じつは企業の主体になりうるものとなりえないものとの二種類が存在することとなつて、その理由を明らかにされる必要が生ずると考へられる。

のみならず経営者が、もしも教授のいわれるように、単に企業の一利害関係者であつて、企業体の立場から会計を行なうにすぎないものであるならば、教授が、会計係を単に会計事務の担当者であつて真の意味の会計の当事者ではないとされる理由、すなわち会計係は独自の立場から会計を担当するのではなく、企業家ないし経営者の行なうべき会計を代行するにすぎないという理由を、そのままこの企業の一利害関係者としての経営者の場合に於てはめて考へてみると、この場合の経営者も、じつは独自の立場から会計を行なっているのではなく、企業体の立場に於て会計を行なっているにすぎないのであるから、会計係が単に会計事務の担当者であつて真の意味の会計の当事者ではないとすれば、それとまったく同じ理由によつて、経営者も単に会計事務の担当者であつて真の意味の会計の当事者ではないということになり、したがつてこの場合の究極の会計の当事者は、じつは経営者(ないし企業家)ではなく企業体そのものであるということにならざるをえないように考へる。

三　かくして企業資産の多くが固定的な諸設備からなる近代的企业においても、会計の主体としての企業体と会計の当事者としての企業家ないし経営者とは、それぞれ別個の立場にあるのではなく、まったく同一の立場にあり、したがつて会計の当事者である企業家ないし経営者が会計の立脚点を企業体の立場におくということとは、じつは会計の立脚点を自分において、自分のために、自分自身の立場に於て会計を行なつていくということになるか、もしくは企業体そのものが会計の立脚点を自分において、自分のために、自分自身の立場に於て、企業家ないし経営者をして

て会計を行なわしめているということになるか、のいずれかである。したがってこの場合も、前の資本主義論の場合と同様に、会計主体の内容を、会計の当事者として人格的に解釈したとしても、あるいは会計の立脚点として非人格的に解釈したとしても、それによって会計上の実質的な区別が生ずることにはならない結果となる。いいかえれば教授は、会計主体の内容を、会計の立脚点あるいは会計的判断の中心点として、非人格の意味に解釈しておられるけれども、しかしその立脚点ないし中心点とは、じつは人格的な立脚点ないし中心点であって、会計の当事者自身もしくはその立場が会計の立脚点ないし中心点となるのであるから、教授が会計の立脚点ないし会計的判断の中心点が何であるかといっておられることは、じつは会計の当事者が誰であるかといっておられることと、実質的にはなんら異なる結果となるのである。

とすれば教授が、他方において、企業主体の内容を、企業活動の当事者として人格的に解釈される場合とはことさらに違う別個の主体概念を、会計主体の場合に適用して、これを会計の立脚点あるいは会計的判断の中心点として非人格的に解釈されるよりも、むしろ会計の当事者として人格的に解釈される方が、主体概念についての統一的な適用が可能となり、論理の一貫性がえられることになると考えられる。もつとも論理の一貫性ということであれば、右とは逆に企業主体を非人格的に解釈した場合でも、それはえられるわけであるが、しかしその場合には、非人格的な企業主体の内容をさらに説明される必要が生ずると考えられる。

しかも右に述べたことは、不破教授と同じように、会計主体の内容を会計的判断の中心点として非人格の意味に解釈される高松教授の場合にも、そのままではめて考察することができる。もつとも高松教授は、不破教授のように「企業の主体であり同時に企業会計の当事者である企業家、経営者の立場からいえば……」として、「企業家ないし経営者が企業主体であることを明確に認めておられるところはない。したがって高松教授の場合には、会計主体の内容

が、たとえ非人格的に解釈されているとしても、それによって、主体概念の内容が企業主体との関係で統一的に把握されていない、ということはできない。しかしながら高松教授が会計主体として考えておられる企業体とは、じつは「経営者をはじめすべての利害者集団をその経営構成員とするところの、一つの有機的組織であ」って、「人間関係否定するものではない」<sup>(4)</sup>からして、教授においては、なるほど会計主体の概念そのものは「会計的判断の中心」として非人格的に解釈されているけれども、しかしその「会計的判断の中心」となりうるものは、不破教授の場合と同様に、人格的意味を有するものとなっている。しかも教授は、不破教授の場合と同様に、経営者を単に一利害関係者としてのみとらえておられるから、この場合も、やはり究極の会計の当事者は、経営者ではなく企業体そのものであると推論されることとなり、したがって教授の場合においても、会計的判断の中心が何であるかといっておられることは、じつは会計の当事者が誰であるかといっておられることと、まったく同一の結果になると考えられる。

かくしてわが国において論ぜられている会計主体の内容は、一方において人格的に解釈される場合と、他方において非人格的に解釈される場合との、二つの異なった見解が存在しているけれども、しかしこの後者の非人格的に解釈される場合は、これをよく吟味してみると、その非人格的な解釈が最後まで貫徹されていないか、あるいは企業主体との関係で主体概念の統一的な適用が不可能になっているか、もしくはその非人格的な意味の主体になりうるものは、じつは前者の人格的な意味を有する主体そのものであって、他のものではありえないこととなっており、したがってこの後者の見解をわざわざ前者の見解に対立せしめて、その存在を主張する実際上の意義はなんら見いだされない結果となっている。とすれば、この会計主体の内容は、これを非人格的に解釈して、会計の立脚点あるいは会計的判断の中心は何かという観点にたつて論ずるよりも、むしろ人格的に解釈して、企業において会計を行なうものあるいは会計の当事者は誰かという観点にたつて論ずる方が、よりはるかに論理的な一貫性と主体概念の統一的な適用を

可能ならしめるとともに、またわが国における大方の会計主体論と同一の土俵のなかにあつて、会計主体の性格をより明確に論ずることを可能ならしめることになると考えられる。

四 ところで本節のはじめにおいては、資本を所有するものが同時にそれを現実に資本として機能せしめている、すなわち資本の所有と資本の機能が一致している企業においては、会計主体は誰であるかということが考察されて、かかる企業においては、この資本を所有し同時に資本を機能せしめている資本主が企業主体であつて、同時に彼が会計主体でもあるということが明らかにされている。しかしながらこのように企業の会計主体を資本主に求める見解は、周知のように資本主理論とよばれ、会計主体論としては最も古い見解であつて、たとえば「資本主理論は、個人企業の場合には、よく事実に適合している。また、組合企業の場合にも、冒險取引が行なわれた中世時代には比較的よくあてはまる。しかし、経済の發展につれて、人的企業から物的企業への發展、とくに株式会社企業の生成發展につれて、企業における所有と経営の分離がみられ、その資本構造が高度に複雑化した。その結果、資本主と企業とを区別しない原始的な資本主理論は、理論的にも実践的にも不合理なものとなつた」として、個人企業あるいは合名会社などにおいては妥当するが、現在の支配的な企業形態である株式会社においては、もはや妥当しない理論であるとされている。

前にも述べたように、個人企業あるいは合名会社においては、資本を所有するものすなわち資本主が全員資本を機能せしめているのたいし、株式会社においては、資本を所有するものすなわち株主が全員資本を機能せしめているのではなく、その大部分は資本の機能から分離せしめられているのであるから、この個人企業あるいは合名会社における資本主と株式会社における株主とは、等しく資本主とよばれているとしても、その資本主としての性格はまったく異なっていることになる。したがつてこの個人企業あるいは合名会社における資本主、すなわち資本を所有すると



同時に資本を機能せしめてゐる資本主を、会計主体としての資本主の意味にとる資本主理論は、そのままの形では、もはや株式会社においては妥当しないというのは、まさしくそのとおりであると考えられる。

そこで前節では、この株式会社において企業主体であり同時に会計主体となりうるものは、株主全員ではなくして、それから貨幣資本家（無機能資本家）としての一般株主を除いた機能資本家としての大株主のみであるということと述べた。が、しかしこのような見解は、その折にも少しふれたように、わが国においては一般に受入れられていないのであつて、わが国では、たとえば前述のように「株式会社は、代理人として、株主のために、また、株主にかわつて計算を行う」とする代理人企業説もなかには存在するが、しかし一般には「会計の主体を、資本主の人格から独立した『企業それ自体』としてのエンティティにもとめ、このエンティティの見地から、すべての会計的判断を行なおうとする」企業主体理論、ないしはこの「エンティティを社会制度としての企業体と理解する」企業体理論が主張されている。

しかしながらこの「企業それ自体」としてのエンティティの内容については、各学者の見解はかならずしも一致していないように見受けられる。そこで以下においては、この「企業それ自体」に関する各学者の見解のうち、その主要なものについて考察してみることが出来るが、しかしそのためには、まずアメリカにおいて、このエンティティがかなる観点からいかにしてとらえられているかを見る必要があるように考える。

- (1) 江村稔稿 会計主体の概念について 会計第六七巻第四号四八頁。
- (2) 不破貞春著 新訂会計理論の基礎 昭和三九年 一九四頁。
- (3) 高松和男著 持分会計 昭和三十六年 一二頁。
- (4) 山下勝治著 会计学の一般理論 昭和三〇年 三頁。

- (5) 高橋吉之助稿 エンティティ概念について 会計第六八卷第五号六三―六四頁。
- (6) 阪本安一著 近代会計と企業体理論 昭和三六年 一七一―一七二頁。
- (7) 江村稔稿 前掲書 五一―五九頁。
- (8) 不破貞春著 前掲書 七三頁。
- (9) 右 同 書 一七八頁。
- (10) 右 同 書 二一九頁。
- (11) 右 同 書 七三頁。
- (12) 右 同 書 二〇八頁。
- (13) 不破貞春稿 企業主体会計の構造―会計第七〇卷第二号一八頁。
- (14) 高松和男著 現代会計の原理 昭和三五年 三五頁。
- (15) 高松和男著 持分会計 一三一―一四頁。
- (16) 右 同 書 一六一―一七頁。