



渡辺先生 : 人と学問 (渡辺進博士記念号)

能勢, 信子
武田, 隆二

(Citation)

国民経済雑誌, 116(4):84-111

(Issue Date)

1967-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00171038>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00171038>



渡 辺 先 生 一 人 と 学 問

能 勢 信 子
武 田 隆 二

一 人 と な り

1.

渡辺進先生は、昭和42年3月31日、ご停年によって神戸大学を退かれ、神戸大学名誉教授となられた。

渡辺先生は、明治36年、大阪市に生を享けられた。長じて明星商業から名古屋高等商業学校に進まれ、ここで新進気鋭の宮田喜代蔵先生から、経済原論の初講義を印象深く聞かれた。さらに東京商科大学に進まれた先生は、高瀬荘太郎先生の薫陶を受けられ、会計学の基盤をなすところの社会事象を研究せられた。昭和8年以降、台北高等商業学校助教授となられ、同教授、および高松高等商業学校教授を歴任せられた後、昭和18年東洋紡績株式会社経済研究所に迎えられ、のち同研究所次長の職に就かれた。東洋紡経済研究所御在職期に、たまたま日本経済は、敗戦に伴うインフレーションに逢着したのである。渡辺先生が会計学者として真正面からこれに取組まれたものが、資産再評価問題であり、昭和25年資産再評価法成立に至る段階において重要な役割を果たされた。ついで、渡辺先生は、昭和25年、神戸大学経済経営研究所に迎えられ、経営経理の主任教授に就任せられた。先生は、爾後、経済経営研究所の企業経営研究会を主宰され、同研究所企業経営分野における研究・調査活動にたいして、推進者的役割を果たされる一方、若き研究所員の指導と育成とに尽力せられたのである。

行政面では、昭和35年4月以降、柴田銀次郎先生の後をうけられて経済経営研究所長の要職につかれた。爾後4年間の所長在任中はもとより、その後も引

続き同研究所の拡大発展のために情熱を注がれた。この間の先生の御努力の一端は、経営関係における日本唯一の文献センターである経営分析文献センターの開設となって結実した。また昭和35年以降同39年まで、神戸大学評議員として、大学長選考規定案の議事に参画せられた。この時期は、いわば神戸大学のシュトルムウントドラנקの時期にあたり、学長選考規定をめぐる多数の意見が分裂し、まことに内外多事の時期であり、この間先生は、評議員として神戸大学の発展に寄与せられた。

他方、渡辺先生は、神戸大学経営学部における税務会計論の講義を担当せられる外、神戸大学大学院経営学研究科教授を兼任され、税務会計論を中心とする会計学的研究と、後進学徒の養成に当られた。

学界活動ならびに研究活動としては、先生は日本会計研究学会理事および日本租税研究学会評議員として指導的役割を果たしておられ、学界発展に尽力しておられる。なお先生の研究実績により、昭和37年、唯一の会計学者として税制調査会委員に選ばれ、わが国税制の近代化ならびに合理化にたいして、努力を続けられた。

昭和33年公刊せられた先生の大著「棚卸資産会計」(神戸経済大学に提出)にたいして、昭和34年5月、同大学より経営学博士の学位が授与せられた。同書は「わが国学界において、本論文は、棚卸資産原価配分という一貫した思想をもって棚卸資産会計のもつ現代的課題を鮮明にし、そのもつ問題の解明に有力にして具体的な理論を確立した」、「本論文においては、アメリカ、イギリス、フランス、ドイツにおける関係外国文献の渉猟は広汎に互り、とくにアメリカにおける学界、研究団体、判例、業界等の原価配分法に関する意見は殆んどこれを網羅引用することによって、各種の原価配分法生成の事情、その歴史的背景等をつぶさに探究することに努めている他、その主張の正確を期するために必要な限り数式を援用してその論証を固めるなど、本論文のうちにみられる真摯にして精密・堅実な研究態度は、会計学界稀にみられるところであって、本論文のもつ重要な特徴として高く評価せられるべきところである」と評された

(「渡辺進氏学位論文審査要旨」昭和34年による)。ちなみに同書は、日本会計研究学会賞および日本経済新聞社経済図書文化賞を得たものである。

その後も渡辺先生は、多数の著書、論文を陸続と公にされている(巻末の文献目録参照)。これらの労作は、先生の精密・堅実な学風と学者としての名声を示すのにふさわしい業績として高く評価せられている。

以上のごとく、終始真摯な学生生活をつづけられ、研究ならびに教育活動をととして多数の人材を養成せられた渡辺先生の御足跡は、まことに燦然たるものがあると考えられるのである。(以上のご経歴は、主として神戸大学名誉教授推薦のための「功績調書」による。)

2.

上述したいわば楷書の渡辺先生にたいして、ここに草書ないし行書の渡辺先生の印象を一二とどめることを許して頂きたい。

先生は生粋の浪花っ子である。湊町駅前に運送業を手広く営んでおられた御生家の末の坊やとして、御両親と御兄弟の鍾愛を一身に受けて成長せられた。先生御自ら幼時を回想されて、「僕はわんぱく大将だった」と言われるが、これはかけ値なしの真実であつたろうと拝察する。長じて名古屋高商に進まれてからも陽性のわんぱく大将振りを発揮せられたことは、いつぞや名古屋旅行にお伴した時、先生の同級生である実業家S氏のお口から直接伺ったところである。ただしこのわんぱくなる先生、一面において神の前にひざまずく敬虔さをもっておられる。(御令息お二人は、熱心なクリスチャンである)。上記宮田先生が初講義の冒頭に、「神が定められた諸君との出逢いを、神に感謝致します」といわれた言葉をいまなお覚えておられ、それを折にふれて弟子どもに説かれる先生だからである。

先生の表だった御活躍として忘れらるべきでないのは、昭和25年の資産再評価法成立にいたる前夜のころである。産業「資本の窮亡」を目前にされた先生が、ある時は学界、実業界のオピニオンリーダーとして卓見を開陳せられ、ま

たある時はこのグループの長として参議員公聴会に連日詰められ、資産再評価法の成立を促進された頃の颯爽たる武者振りは、前神戸大学助手増崎宗弘氏（現五常製作所社長）が、繰り返しわれわれに物語るところであった。先生の頭脳の定評ある切れ味の良さ、回転の早さ、表現の小気味良い的確さもさることながら、お口も悪く、愚鈍な筆者はもとより、増崎氏、上村久雄氏（現東北大学助教授）など研究所経営科関係の若い者が雷を落されることも、ままあった。ただし後味の爽かなものも先生の御特徴であって、大きい雷のあとも、文字通り台風一過の秋空であった。

こうした渡辺先生の御特徴がもっともよく発揮せられた場が、学内では研究会、学外では学界における討論の場であるのは、不思議ではない。つねに闘志満々、旗幟を鮮明にされる先生のことである。先生と対照的な論旨を開陳される論客も多かった。そして知的なウィットを交えて応酬せられるお相手は、たとえば一橋大学の番場嘉一郎教授であり、また本学の丹波康太郎教授であり、あるときは溝口一雄教授であった。どの先生も、論争を白熱化させる技術は、卓抜しておられる。それに聴衆は、双方の御見解と方法とをいわば古典的な型として十分に心得ている。そこで聴衆は、シェークスピア劇におけるサー ジョン ギールガッドとサー ローレンス オリビエの丁々発止の応酬を目前にするように、安んじて名優の応酬をエンジョイできるのである。研究所内の企業研究会では、茫洋たる大人増崎助手との応酬が、これまた楽しい思い出である。

渡辺先生は、「学者は棺に入るまで精進だ」と言われ、これを連日早朝四時から自ら実践された。処生訓らしきものは日頃余り口に出されない先生であるが、判例であれ脚注であれ万事御自分の納得されないことは、徹底的に検討せられる御性質と拝見した。御自分にとって未知な点は、相手がたとえ20代の助手であれまた教え子であれ自ら出向かれ問いただされた。結局のところ御自身にもっとも厳しい先生であると判断し、筆者など冷汗を覚えることが一再ならずあった。このように、御自身の学究生活によって所員に良き刺激を不断に与えられたのである。

大患後の渡辺先生

渡辺先生は、平生、およそ御病氣と縁遠いお方であった。早朝からの御勉強をすまされて後登学せられるのが、先生の日課となっていた。所長の激職と研究活動が続けられる一方、税制調査会の委員として毎週東上されるスケジュールが一年間も続けられた昭和39年3月10日の未明、突如思い設けぬ御病氣が先生を襲った。奥様の時宜を得た御措置のあと、先生御自身の闘病生活の数カ月が続いた。想像すると、平生御病氣一つされなかった先生にとって、これは、かなりおつらいことであつたに相違ない。しかし病氣となると徹底して病人になり切ろうとされるのが先生である。主治医のいう模範的闘病生活のあと、先生は以前と変らぬ健康体を取戻された。御快癒の小宴には、一橋大学名誉教授片野一郎先生、一橋大学教授番場嘉一郎先生の心あたたまる御祝辞をはじめ、先生の御本復を多数がお喜び申し上げた。現在は、名古屋学院大学教授として相変わらず御活躍の日々を過しておられる。先生の御幸福と御自愛とを御祈り申し上げるものは、先生に直接教えをうけた人々のみではないであらう。(能勢信子)

二 渡辺先生の学風

I 所得会計における渡辺学説の特徴

1.

所得会計、あるいは企業所得概念の検討が会計学の主要分野の一つに加わったのは、近々20年来のことである。それは、疑いもなく第2次大戦前後の経済変動を契機としている。経済構造の変動は、企業会計の拠って立つ地盤をも動揺せしめ、会計的計算体系の諸仮設、就中貨幣的公準にたいする再吟味の機会を提供したからである。

所得会計の当初の歩みは、遅々としていた。現在では新しい所得概念を樹立した方法として一般に理解せられている後入先出法(LIFO)も、当初はこの革新的意味が完全に理解されず、誤解や非難がまま存在した。古典的会計所得への信頼は、余りにも強かった。この所得会計成立当初の事情は、渡辺先生の

名訳「企業所得概念の研究」(昭和31年,共訳者上村久雄助教授)が明らかにしている。ところで、渡辺先生は、つとに固定資産および棚卸資産の原価配分法の紹介・吟味に際して、一貫して所得会計の論理をもってなされ、しかも所得会計の原理をいわば先験的に提示することなく具体的な原価配分方法の吟味を介して論証せられるという、まことに説得力ある手法をとられ、かつつねに会計的に実行可能な解決策をも用意される方法をとられた。この渡辺先生の学風のために、先生を先達とする日本の所得会計は幸運なスタートをもつことができ、スムーズに確立せられたとわれわれは考える。

思うに所得会計学者の先達としての渡辺先生の偉業は、決して偶然ではない。なぜなら、元来渡辺先生は、東京商大在学中より会計学の基礎としての社会経済事象に関心を持たれ、デイドをはじめ経済関係の訳書をつとに多数手がけておられた(巻末文献目録参照)。かねて社会経済現象に透徹した認識を持っておられた先生は、所得会計の一つの有力な典拠となった経済学関係の書物、たとえば、I. フィッシャーやJ. R. ヒックスの書物、また国民所得分析にかんするクズネッツやバナーの論文を精読されたのである。会計所得の吟味に有効である限りとり入れるという AIA Study group の研究態度を、先生はつとに実践しておられた。また台北高商以来、一貫して持っておられる先生のテーマの一つは、棚卸資産会計であるが、1934年棚卸資産会計に登場した後入先出法は、まさにこれを嚆矢として所得概念の吟味が出立する・いわば所得会計の魁けをなす革新的領域であった。さらに先生が身をもって当られた問題が、資産再評価問題であった。他面古今にわたる古典的会計学の素養を積んでおられたことは、いうまでもない。渡辺先生が日本における所得会計の指導者となられたことは、けっして不思議ではないのである。かくて、「古典的会計学研究の到達した所得概念をふかく反省・批判した上で、戦後の経済事情という客観状況下の企業所得概念の変化に、とりわけ深い関心と研究とを払」(渡辺進博士還暦記念論文集「所得会計論」序文,昭和39年)うチャンピオンとなられたのである。

ここで渡辺先生の抱かれる企業所得概念を前もって把握しておくことは便利

であろう。ただし、先生は、上述したように、企業所得の一般理論を先験的命題として提示する方法を意識的に回避しておられるので、個別問題に関する御著作から拾い出すと、つぎのようである。

「ヒックスの個人にかんする所得の概念は、そのまま企業の場合に適用できる」。「その所得を処分して後に企業の富裕度が低下しているような所得測定方法は、その指導概念において、また測定手段において誤っているものといわねばならない。かかる所得は、到底『企業の思慮ある行動の指針』とはなり得ないからである」。(「ブレイにおける棚卸資産形成」——会計69巻1号所収——)

「ブレイの社会会計論は、企業会計にたいしての多くの示唆を与える。経済学者は財貨の売却および消費は富を減少させるものとみる。しかしこの減少した富が回復せられた後でなければ所得は発生しない。財貨のストックは、企業の実質資本の一部である。その実質資本を維持することなくしては、利潤は発生しない。企業がその活動を続け、生産能力を維持するためには、かかるストックの保有は、ともかく必要である」。(上掲論文。および昭和33年版「棚卸資産会計」第四章棚卸資産損益の測定)そして、経済学の実物資本維持原則を国民所得計算の上で具体化したクズネッツ、バーナ、ファブリカント等の見解を吟味され(「棚卸資産損益の概念とその測定」——高瀬荘太郎先生還暦記念論文集所収——、および上掲「棚卸資産会計」)、彼等の実物資本維持原理に立った所得概念が、企業の真実の所得概念の重要な基準であると推論せられる。ところで渡辺先生は、会計的所得概念とは、みぎの実物資本維持原理のみを以て十分ではないと考えられる。たとえば、クズネッツの国民所得算定方式によれば、棚卸資産費用は取替原価を以て計上せられる。他方後入先出法によれば、棚卸資産費用は実際原価を以て計上せられる。クズネッツの棚卸資産費用計算は、当期に棚卸資産形成がある場合、おなじく負の形成がある場合および棚卸資産形成でゼロである場合を通して、実物資本維持の原則を満足せしめるものである。他方、後入先出法によれば、棚卸資産形成がゼロである場合を除いて棚卸資産損益を発生せしめる故に、実物資本維持の原則を不完全に満足せしめる。それにもかかわらず、

クズネッツの方式による取替原価は、現実に購入せられた原価ではなく計算せられた原価であり、他方後入先出法の原価は、企業が購入した実際原価である。かくて後者は、計算確実性と客観性の要請を充足するという、かえがたいメリットをもち、それ故に、企業所得計算上前者よりも優先すると先生は断定せられる。すなわち、所得会計は、企業所得の会計であるかぎり、現実性と、計算確実性とを必須の要請とし、これが企業所得概念のいま一つの基準をなすとせられるのである。山下教授は、実物資本維持原理と確実なる利潤計算とが、所得会計の二つの要請であるとせられる（「所得会計の意義と課題」——上掲「所得会計論」所収——）のであるが、渡辺先生の所得概念もまたみぎの二つの基準に立っておられ、その故に単なる経済学的所得ないしは国民所得概念ではなく、あくまで所得会計におけるビジネス・インカム概念であることを銘記すべきである。以下の各論で、具体的に先生の企業所得概念を見よう。

2.

貨幣価値の激変期は、古典的な会計所得の測定方法が、最もその欠陥を露呈する時期である。架空利益の計上がそれである。これは、従来の会計が、安定した測定単位を仮定している故である。他方、企業は過小資本化と縮小再生産を余儀なくせられる。1950年までの日本経済は、まさにこの状態にあったのである。渡辺先生は、これを、独自の明解な調子で説かれる。「インフレーションが製造工業に及す重大なる影響は、架空利益の発生およびその課徴ということである。架空利益は固定資産からも棚卸資産からも発生する。固定資産からの架空利益は、減価償却を通じて生まれるものであって、貨幣価値の低落を無視して取得原価に基づく償却を継続する結果、製造原価がゆがめられて不当に低く計算され、それだけ利益が多く表わされる。この場合、取替償却費と取得原価に基づく償却費の差額が架空利益であって、インフレが昂進する程この部分は大きくなり、固定資産の取替を不可能ならしめ生産体を虚脱せしめるものである」。（昭和24年版「棚卸資産会計」第七章「インフレーションと棚卸資産」）この虚

脱ないし「資本の窮亡」の例示は、再び先生によれば、「紡績工場に就いていえば、建設費一鍾当り戦前65円程度のものが、現在においては1万円を要するものといわれている。これは、150倍強の騰貴である。百倍の騰貴としても前例によれば新固定資産の建設費は十億円となり、不足金9億9千万円は、これを借入金によって賄うか又は増資（之は殆んど新会社を設立するに等しい）によらねばならない。共に99倍の新資金を要するのである。戦時中にはいわゆる平和産業の新設拡張は行われずむしろ縮小の途にあったのであるから、近き将来に於て各産業にとって固定資産の取替が不可避となってくるが、この際低く見積っても現在の総資本金の99倍の新資金を必要とすることとなる。実際問題としてかかる巨大なる資金の調達は不可能であろう。企業の規模は勢い従来の百分の一のものたらざるをえず……これは日本産業にとって由々しい問題である」（「インフレ下の企業資本」——エコノミスト昭和23年4月号所収——）。「これに対し何等かの適切なる対策が講ぜられるのでなければ、企業の実質は消耗し縮小再生産の途を辿らねばならない。その真の原因は、貨幣価値に基く計算誤謬にある」（上掲「インフレ下の企業資本」）。

こうした事実認識は、貨幣的公準にたいする端的な不信を表明する。貨幣的公準——貨幣単位の価値の変動は、これを正当に無視することができるという公準（上掲訳書「企業所得の研究」）は、「利益に非ざるものを利益とみる」（上掲昭和24年版棚卸資産会計第七章）結果を招来するゆえに、公準としての機能を果し得ないからである。かくて渡辺先生は、正しい所得計算を遂行するための方策を、つぎの如く述べられる。「かかる不合理を是正するには、企業が古くより有する資産を再評価すると共に、新に正味財産額を計算し、これに応じて自己の資本の修正をなすことが必要である。しかして正味財産の増加額は積立金又は資本金に繰入れるべきである」（上掲「インフレ下の企業資本」）。この結論を実践に反映すべく、渡辺先生が固定資産再評価法の成立に全力を挙げられたことは、周知である。ここでは、第1節との重複を避けるために述べない。

ところで、貨幣的公準がインフレーションの進行とともに漸く吟味をうける

に至ったのであるが、他方、これに代る所得計算原理、とくに固定資産の資本消費の計算原理を何に求めるかについて、会計学者の見解は二分していた。その一つは、固定資産に投下せられた貨幣の購売力維持の立場であり、これによれば、取得原価基準により計上せられた減価償却費の修正は、一般物価指数を以て行われる。いま一つは、固定資産の再調達原価を計上し、以て生産資本の維持をはかる物財資本維持の立場であり、これによれば、再調達原価と取得原価の差額が調整分として追加せられるか、またはこの代替物として固定資産の個別物価指数を以て取得原価基準による減価償却費の修正を行う。渡辺先生のとられる見解は、後者すなわち物財資本維持の立場である。企業の有する個々の資産ストックの填補を基準とする資本消費計算こそ企業の生産資本の維持を可能ならしめ、他面企業の真実の所得計算を達成することができるとの論理を堅持せられる故である。物財資本維持すなわち実物資本維持とせられる先生は、ファブリカントの所説と規を一にされる。かくて先生は、一方では古典的企业所得擁護のイデオロギー（たとえば、タッカー報告）にたいして論陣を張られ、他方購買力資本維持学説にたいして鋭く批判せられるのである。

私見によれば、先生が新しい所得概念を樹立され、他方貨幣的公準への訣別を明確に打ち出されたのは、インフレーション期における固定資産の再評価問題を契機としている。この方向が漸次他の領域に一般化せられ、あるいは棚卸資産損益の分析に、あるいは課税所得の研究に実ることとなるのである。

II 所得会計における渡辺学説の展開：棚卸資産損益の解明

1.

渡辺先生の棚卸資産会計への志向は、つとに台北高商時代から始まっている。昭和15年に「結合原価の研究」、おなじく19年に「棚卸資産会計」があり、また24年に同名の「棚卸資産会計」の御著書がある。戦後、棚卸資産会計の専門家が著しく増大したのであるが、先生御自身のスタートはいたって早いわけである。このように棚卸資産会計が先生をとらえたのは、「棚卸資産が企業収益の大

宗をなす故、計算如何が期間損益に影響する」(「わが国における「棚卸資産会計論の現状」——国民経済雑誌100巻4号所収——)からであり、「棚卸資産原価の画定と原価の期間配分に関する統一的解明が要求せられ」たためである。そして、貨幣価値の変動が、所得ではない架空の利益である「棚卸損益」の存在を認識せしめ、これを期間損益から排除することの適否および排除の方法が問題とせられるに至った(上掲論文)点は、同じく企業の生産資本である固定資産と軌を一にする。

ところで、所得会計としての棚卸資産会計が明確な姿をとるに至ったのは、昭和24年版「棚卸資産会計」からである。そしてこれが昇華せられたのは、同名の33年版「棚卸資産会計」においてであった。とくに後者において「相当の分量を占めている後入先出法は、単に棚卸資産原価配分の一方法たるに止まらず企業利益概念の再検討を要請する機縁となった、損益計算に関する、一つの『原理』の表明として理解しなければならない」(昭和33年版「棚卸資産会計」序文)方法であり、この詳細な吟味に際して先生の所得会計論が全面的に展開せられたのである。

先生によれば、「棚卸資産損益を損益計算から排除することのできる方法の探求・実践は価格変動の事実、棚卸資産損益の性質・作用の認識、及び従来の会計方法(それは損益計算の中に自動的に棚卸資産損益を包含することとなる)に対する不信」からはじまった(昭和33年版「棚卸資産会計」第五章)。すなわち、1921年以下の回帰的価格変動——「巨大なインフレ利益の計上とその後につづく棚卸資産価額の大収縮の歴史」の過程で生れ(上掲33年版「棚卸資産会計」第五章)、これに先立って登場した基礎在高法の税法上の不承認によって、代って實際世界の注目を浴びるに至った。しかし後入先出法の成功を決定的なものとしたのは、大戦後のインフレーションである。

渡辺先生は、後入先出法のもつ棚卸資産損益の排除の効果を、つぎのように示される。いま棚卸資産の期首価格、同期末価格、同期中 i 時点の購入単価、期首棚卸資産数量、期中購入数量、期末数量をそれぞれ $p_0, p_s, p_t, q_0, q_t, q_s$ と

すれば、後入先出法の払出品原価 L 、先入先出法の払出品原価 F は、つぎのようである。

$$L = p_0 q_0 + \sum p_i q_i - p_0 q_s$$

$$F = p_0 q_0 + \sum p_i q_i - p_s q_s$$

故に $L - F = q_s(p_0 - p_s)$ 。

この会計的意味はつぎのようである。後入先出法は、期末棚卸資産を p_0 なる単価によって評価する。 $q_0 = q_s$ 、すなわち棚卸資産形成（または負の形成）がゼロであれば、 $\sum p_i q_i$ はそのまま当期の払出品原価となり、当期の払出品原価が当期の収益と同一価格水準的に対応する。他方、先入先出法では、 q_s に q_0 とは異なる評価額が与えられる。それ故、 $q_s = q_0$ とすれば、価格上昇期には、 $p_s q_s > p_0 q_0$ 。ゆえに、 $q_0(p_s - p_0)$ 分だけが、後入先出法よりも少い。かくて $q_0(p_s - p_0)$ は、棚卸資産費用の過小計算、企業利益の過大計算を招来する。 $q_0(p_s - p_0)$ は、売上収益を同一価格水準の原価ではなく現在の収益に過去の歴史的な原価を対応せしめる」結果、企業利益に架空利益を導入するからである。

「後入先出法は、明らかに、これをまぬがれている」(上掲33年版「棚卸資産会計」第5章)。すなわち、貨幣価値変動のもたらす棚卸資産損益〔これを先生は「企業利益の算定上棚卸資産費用として賦課せらるべきであった真実の原価と歴史的な原価の差額である」(上掲33年版「棚卸資産会計」第4章)とされる〕を含まない真実の企業利益を計上することができるのである。

ところで、前節で明かにしたように、渡辺先生は、企業所得の一つの基準を、経済学の到達した所得概念に求めておられる。棚卸資産費用の計算においても、これは一貫性をもって妥当する。渡辺先生は、33年版「棚卸資産会計」第4章において、クズネッツ、プレイ、ゼントラー等の見解を吟味され、就中クズネッツの棚卸資産損益の定義を、棚卸資産形成がゼロの場合、棚卸資産形成がある場合、同負の形成がある場合のすべてを通じて、有意味であるとされる。それが、三つの場合を通してリアル インカム計算（逆に、棚卸資産損益の排除）を可能にしているからである。そしてこのクズネッツの式と後入先出法の式と

を比較しつぎの結論を得られる。

まず q_m, p_m を以て棚卸資産の期中消費数量，同時価とし，他の記号は前式どおりとすれば，

$$q_m p_m = p_m q_0 - p_m q_s + \sum p_i q_i$$

$$L = p_0 q_0 - p_0 q_s + \sum p_i q_i$$

p_m は，期中消費即ち払出時点の時価であるが計算の便宜上 $p_m = p_i$ とすれば， $q_s = q_0$ なるときは両者は一致する。

すなわち，この場合後入先出法は，国民所得計算の棚卸資産算定方式と合致する。ところで，棚卸資産形成または負の形成がある場合，両者は相違する。すなわち，棚卸資産形成，同負の形成をそれぞれ a （ただし $q_s - q_0 = a$ ）， $-a$ とすれば，

$$q_s > q_0, \quad q_m p_m = \sum p_i q_i - a p_m$$

$$L = \sum p_i q_i - a p_1$$

（ここで p_1 は，もっとも期首に近い時点での棚卸資産価格）

$$p_m = p_i \text{ とすれば, } q_m p_m - L = a(p_1 - p_m)$$

$$q_s < q_0, \quad q_m p_m = \sum p_i q_i + a p_m$$

$$L = \sum p_i q_i + a p_0$$

$$p_m = p_i \text{ とすれば, } q_m p_m - L = a(p_m - p_0).$$

かように，棚卸資産形成または負の形成がある場合国民所得計算方式と後入先出法とは一致しない。後者はこの場合棚卸資産損益を含むこと明瞭である。それでは何故，後入先出法が，一切の棚卸資産損益を所得から追放するクズネッツの方式よりも選ばれるべきであるか。この解答が，上述した渡辺先生の一ま一つの基準である計算確実性にほかならない。後入先出法の費用計算は，原価主義に立ち，この故に客観性の要請に応えることができ，また税法上の承認を受けている。現代の損益計算は原価配分思想に立脚しているゆえに，所得会計としては，後入先出法が選択さるべきものと先生は結論せられる。かかる御見解は，国民所得分析ないし社会会計の立場からする所得概念の検討の方式と

喰違う面をもつ。しかしこの相違こそ企業所得会計であるか国民所得計算であるかの境界といえるのであり、この点を具体的に計算に即して明示された渡辺先生の御解明は貴重であると思われる。

2.

以上から、渡辺先生独自のアプローチの特徴が明らかである。すなわち、

(イ) 渡辺先生は、実物資本維持原則に立脚することが、企業所得計算に不可欠であるとせられ、これを達成する方法は、固定資産については再評価であり、棚卸資産については後入先出法であると論証せられる。

(ロ) 渡辺先生の所得概念は、経済学者の所得概念とベースを等しくするために、広い一般性を持っている。他面、先生は、損益計算の枠を重視され、原価主義に立脚する方法による解決を解明せられ、現実的にして合理的方法を志向せられ、かくて妥当かつ実践可能な会計方式を呈示せられる。

(ハ) 渡辺先生は、古典的会計学の摂取のみならず、必要な限り経済学の知識を摂取されまた各種の所得計算方式を統一的に数式により展開するという、斬新なる方法を有効に使用された。

これ等の諸特徴が融合して先生の所得論の展開を説得力あるものたらしめると同時に、清新の風を与えていると拝察する。

さて、所得会計は、古典的会計学の所得概念と対照的な実物所得概念を確立し、「説明のための会計」としての領域を拓げつつある。さらに、所得会計の幸運な成長を契機として、ルールズ オブ サムの体系である伝統的報告会計が隣接諸科学と協同可能な情報会計へと脱皮するために、会計学の方法論的反省が生れつつあることも周知である。こうした所得会計の歩みと意義とを顧みる時、筆者は渡辺先生のアプローチが今後益々重要な指針とされるであろうことを信じて疑わない。

最後に筆者の未熟のために渡辺先生の御功績を誤り解している可能性が多々あることを恐れる。先生の御寛恕をひたすら乞い願うものである。先生には今

後も後進のわれわれを一層叱咤し鞭撻して下さることを心から御願い申し上げます。あわせて先生の御自愛と御多幸とをお祈り申し上げる次第である。

(能勢信子)

III 税務会計における渡辺学説の萌芽

1.

経済変動の激しい時期、学問体系の動揺期にはしばしば優れた学者が生れるものであるといわれる。税務会計学の領域における渡辺進博士は、まさに、そういったカテゴリーに属する学者の一人であるといつてよいのではないであろうか。

時は、第2次世界大戦直後、インフレ危機が深刻化し、政治不安、食糧不足を通じての経済危機が内攻し、物価と賃金の悪循環が救い難いほどの重圧となつて、経済再建途上に立塞がった昭和21年末期頃に、渡辺博士の税務会計の研究の胎動が始まる。それは同時に、日本の税務会計学の胎動の時期でもあったのである。その直接の契機はなんといっても、インフレーション会計ことに資産再評価問題の研究であつたといつてよい。

当時、博士は東洋紡績経済研究所に籍をおかれ、研究所次長として資産再評価問題と取り組まれておられた。それ以前における学界生活で養われた学究者としての情熱的研究態度と透徹せる頭脳をもって、現に企業が直面せるインフレによる資本窮乏を救うべく雄々しく立ち上られたのであつた。

東京卸売物価指数で昭和8年を100とし、昭和21年12月には2,063、22年1月には2,119、22年7月には4,221と急速度にインフレは進行して行くにもかかわらず、企業資本はノミナル・タームで固定され、それに基づく損益計算は全く無意味なほどにまでなつて行つたのである。かかる事態のもとで、現実の企業会計の実践場裡に身をおかなければ、生き生きとした迫力のある理論は展開しえなかつたものである。博士は、いわばそのような環境の中で、資産再評価の必要性を痛感され、自からもつて資産再評価の実現を期すべく、わが国実業界

の先端に立って運動されたのであった。その運動は単に紙上の論議としてではなく、講演会その他で身をもってその必要を力説されたものであった。

2.

当時、博士がインフレーション会計に対し、それと相関連して税務会計に優れた着想と洞察をもっておられたことは、次の一連の諸論文の中にかがえるところである。「資本の窮亡」（インヴェストメント創刊号，昭和23年3月），「インフレ下の企業資本」（エコノミスト，昭和23年4月），「インフレと棚卸資産」（エコノミスト，昭和23年9月），「資産再評価要綱批判」（エコノミスト，昭和24年3月），「固定資産再評価の理由」（経営評論，昭和24年4月），「再評価問題の帰趨」（平井泰太郎編「経済安定と企業経営」昭和25年4月）等がそれである。

インフレーション会計に対するこのような研究が、絶えず税務との関連を意識してなされている点が、博士の理論に一層の実践性を与えたばかりでなく、そのことが却って格調あるものとしたことは、博士の諸論文を繙くならば容易に理解されることでもあろう。

そのことは、昭和26年以降に書かれた諸論文が、主として税務会計諸領域のものと、棚卸資産会計領域のもの（これとても税務との関連がないという訳でない。）から成り立っていることから推しても、博士の税務会計へのひたむきな情熱がうかがえるのである。

3.

インフレーション会計への博士の御研究は、減価償却の問題と棚卸資産利益の問題との2方面に岐れる。

まず、インフレ下の企業資本の窮迫について、次のように前置される。すなわち、

「インフレによって貨幣価値が大いに低落しているにもかかわらず、企業経理その他の計算が、貨幣名目に囚われてなされている結果——すなわち購買力の

高い戦前の円も現在の円も同一の円として差引又は合計がなされている結果——種々なる方面で多くの不合理不公平が発生している。現行の経済統制もまた意識的又は無意識的に貨幣価値の変動を無視して行なわれているため、今や企業は未曾有の窮地に追いつめられている。」(前掲「インフレ下の企業資本」10頁)。

このような前提から、主として、減価償却問題と棚卸資産問題とをとり上げて論じられる。

減価償却問題について、「インフレ下の日本経済の現状においては、取得原価の回収は決して取替費の準備を意味しない」(前掲稿10頁)とされ、結論的に、「インフレーション下における固定資産償却は、当然取替価格を基礎として行なわれなければならない。しかしてかかる減価償却費が公定価格算定の基礎として、又税務計算上の損費として承認されなければならない」(前掲稿11頁、傍点引用者)と主張されておられる。ここに取替価格を償却ベースとする償却会計を主張しなければならなかった博士の意図は、実は当時の「過重不公平な法人税」の是正に向けられていたのである。

取得価額基準による償却計算および棚卸資産に対する誤りたる損益計算の結果発生するインフレ利益乃至架空利益に課税がなされることは、利益課税ではなく資本課税となる。この点について、夙に、博士は次のように指摘しておられる。

「かかる外見上の利益に課税することは実は財産税であり、資本の消耗を促進するものである。現在の法人税が過重苛酷のものであることが一般に指摘され、又その改正の議が伝えられている。しかし問題は税率そのものの適正化にのみあるのではなく、課税対象としての法人所得計算の適正化が先ず企てられなければならない。」(前掲稿11頁、傍点引用者)。

このように、博士の立論は、絶えず現実の税制にからめて進められている点に特徴がみられる。そのみでない。資本構成の不適正化に由来する株主間の不公平性の問題にも目を転じて論及される。例えば、戦前の貨幣価値の高い時期に取得した固定資産を有する現存の企業が、新規固定資産の取得のために増

資を行なった場合、「それが全部旧株主の引受とならざる限り……不公平なる結果が生ずる」ものであるとされる。「かかる不公平を是正するためには資産を再評価すると共に新たに正味財産額を計算し、これに応じて自己資本の修正を行なうことが必要である。しかして正味財産額の増加額は積立金又は資本金に繰入れるべきである。」(前掲稿、傍点引用者)。

かかる博士の再評価構想は、後日、資産再評価法の中に実を結ぶのである。この時期に育成された博士の構想は、その後の博士の行くべき途を規定したとって過言ではあるまい。

というのは、博士の企業利益計算に対する根本思考は、物的資本維持計算であり、それが固定資産会計の面では人為的な方策としての資産再評価の思考として現われ、これが後日後入先出法的償却計算の構想へと進展したものである。(「棚卸資産会計」昭和33年、第7章第3節「後入先出法の固定資産への適用」および「新会計学辞典」中「後入先出法的償却費計算」参照)。

また、他方、棚卸資産会計の方面では、後入先出法の優れた研究を成し遂げられている。これは固定資産の再評価が人為的な措置であるのに対し、棚卸資産に関する後入先出法が自動的に物的資本維持を達成しうる方法である点に相違はあるものの、総じて、物的資本維持の動機に発している点では共通している。

このようなインフレーション会計の研究にはじまり、物的資本維持の思考を基礎として、固定資産会計と棚卸資産会計を一貫的に説明されようとしていく基本的態度は、博士の初期の論作に共通してうかがえるのであるが、それはまた玉稿「貨幣価値変動と課税所得」(会計28年7月)の中に集約的にみることができる。

したがって、博士の税務会計への志向は、資産再評価問題を手がけられた時にはじまったものというべきである。というのは、資産再評価に伴って生ずる評価益の処遇ならびに償却計算基準価額等が、税務計算上直接企業利益計算と結びついてくるからである。また、アメリカ等の諸外国の学者は、総じて税務

会計の知識をもって理論構成をなしている点も博士の学風に影響を与えているのかもしれない。

IV 税務会計における渡辺学説の転回・発展

1.

渡辺進博士の税務会計への理論的研究は、昭和25年、博士が実業界から神戸大学教授に迎えられた頃から本格化する。その税務会計に関する研究分野は広汎に亙るため、ここでその総てを概観することは許されないであろう。そこで、以下、特定の原理的研究領域にかぎって、税務会計における渡辺学説の展開過程を管見することにした。

まず、はじめに、博士が10数年来絶えず力を入れて研究を重ねてこられたテーマは、大きく、次のように分類できるように思う。

(1) 企業会計と税務会計との関連に関する研究

- (1.1) 法人税に関する若干の問題（会計、昭和26年7月）；
- (1.2) 財務会計と税務会計（新実務会計講座「税務会計」中、昭和30年7月）；
- (1.3) 税務会計と企業会計（渡辺進編「税務会計編」体系近代会計学第7巻、昭和35年7月）；
- (1.4) 税務会計と企業会計（(イ)渡辺進著「税務会計総論」昭和36年12月；(ロ)同著「税務会計論〔I〕」昭和41年）；
- (1.5) 企業会計と税務会計との関連（税経通信 昭和42年1月）；
- (1.6) 税務会計の基本問題に関する研究——税法における所得計算原理の解明と批判——（博士を委員長とする税務会計特別委員会報告書、雑誌会計 昭和42年7月）。

(2) 企業所得と課税所得に関する研究

- (2.1) 企業所得と課税所得（会計 昭和27年3月）；
- (2.2) 貨幣価値変動と課税所得（会計 昭和28年7月）；
- (2.3) 企業会計と税法の利益概念（税経通信 昭和38年5月）；
- (2.4) 法人税法における年度所得（実務会計 昭和40年6月）；
- (2.5) 企業利益に基づく課税（税務弘報 昭和42年3月）。

(3) 税務損益計算原理に関する研究

(4) その他

企業会計も税務会計もその本来的課題が損益計算にあるところからすれば、結果的には、利益概念ないし所得概念の問題に連なることになるので、(1)および(2)のテーマは無関係ではありえない。もちろん、(3)のテーマは、一定の利益概念が成り立つための計算基準となるべきものの研究であるから、やはり、(2)のテーマの延長線上で展開されるべきものである。(4)の「その他」として分類されたものは、多方面に亙る研究を便宜総括したにすぎないが、内容的には、棚卸資産会計、固定資産会計、資本金会計、引当金会計等に関する多数の諸論文が含まれている。ゆえに、(1)～(3)のテーマが渡辺学説の総論部分を形造り、その延長線上に(4)のテーマが各論として構成されている。

本稿では、主として、(1)の問題を中心に採り上げ、博士の研究過程の一端を跡づけてみたいと思う。

企業会計ないし財務会計と税務会計との関連に関する研究が積極化したのは、主として、第2次大戦後、アメリカにおいてであった。その理由として、次の2つの原因が考えられる。

- (イ) 第2次大戦中およびそれ以後の税率の上昇ともなあって、企業利益に与える租税の影響が著しく増大したこと。
- (ロ) フィスカル・ポリシーの一環として、租税を通じアメリカ経済を間接的に統制する目的のために、租税政策的立法の占める役割が大きくなり、そのことが却って企業利益と課税所得との食違いを増大したこと。

このような社会・経済的背景から、企業会計と税務会計との食い違い・調整という問題が大きくクローズ・アップしたものとみてよい。

わが国においても事情はほぼ同じであった。すなわち、前記(イ)、(ロ)の理由はそのままわが国にも当嵌ることであろう。

このような間にあって、博士は企業会計と税務会計との関連についての領域に理論的研究の鉤をはじめて打ち込まれたのであった。その研究は最初昭和26年7月の論文(前記(1.1)論文;以下略号で示し、論文名を略す。)に現われている。

続いて、博士は昭和27年3月にこれに関する研究を深化されたが（前記(2.1)論文）この研究に引続き、昭和27年6月、企業会計基準審議会小委員会の中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」が公表されるに至り、この問題に関する研究・討議が一層活潑化してきたのである。

2.

企業会計と税務会計とが完全に一致することは、企業の経理負担の見地から望ましいことであろう。しかし、両者の一致は、それぞれの会計の目指すところが異なるが故に、全面的に一致することは不可能であるといつてよい。アメリカにおいても、当初、その一致が望ましいとされていたのであるが、研究の進展につれて、その不一致は止むをえざるところであり、その不一致を前提としてタックス・アロケーションにより企業会計の適正化をはかって行くという方向に発展してきたものである。

博士の研究もやはり、「現状においては『二つの会計』の間には多くの距りがあるのであるが、果して両者の一致は可能なものであるか。もし可能なりとせば如何なる態様に於てであるか。本報告は………両者の一致の方向について検討することを目的とする」（論文(1.1)8頁、傍点引用者）という設題にはじまっている。

企業会計と税務会計との差異について、博士の整理の手法は、質・量・時間の観点からする分析である（前掲論文9頁）。すなわち、

- (1) 金額的差異（量的差異） 或る事項は企業会計においても認められるが、両者に於て収益または費用として取扱われる金額を異にすることによって生ずる差異。
- (2) 期間的差異（時間的差異） 或る事項が収益又は費用として両者共通に認められることは上と同様であるが、その期間的帰属の関係を異にすることによって生ずる差異。
- (3) 性質的差異（質的差異） 収益又は費用たるやの性質的判定が両会計に

において異なることにより生ずる差異。

このような分析・整理に基づき、次に具体的項目を採り出され、一致の可能性を考究するという手法がとられている。この分析法は、わが国初期の研究としては極めて精度の高い優れた研究であり、今日の観点からみても高く評価されるものである。しかし、その具体的項目の採り上げ方が限られていたことは、初期の研究としては止むを得なかったことであろう。そのことが、両会計の一致のための調整が可能であるという方向において結論づけられる結果となっていたのである。

3.

博士の研究は、常に首尾一貫した手固い手法を基礎として展開されている。企業会計と税務会計の調整に関する研究は、企業利益と課税所得との調整という形に還元されうるところから、博士の第2の研究はその方向から採り上げられている（論文(2.1)参照）。

まず、「企業会計と税務会計との調整……という言葉が用いられる場合、そこで調整が要望されるのは、企業所得と課税所得とのあらゆる部面における差異の調整ではない。企業所得と課税所得との完全なる一致はまた望ましいものではない。」（前掲論文75頁、傍点引用者）。

内容に立ち入ってみると、企業所得と課税所得の差異を生ずべき原因を次のように分類されている（前掲論文76頁および85頁）。

- (1) 産業政策的・社会政策的・租税政策的・考慮に基づく立法
- (2) 期間的差異
- (3) 性質的差異

論文(2.1)では、主として、前記(1)の原因について詳細に、アメリカの研究をも紹介されて論及しておられ、(2)と(3)の原因については、論文(1.1)を考証するよう指示されている。

ここで博士の研究の変化・進展を次の3つに要約することができる。

- (イ) 論文(1.1)における結論とは異なり、企業所得と課税所得との完全な一致は望ましいものではない(85頁)という結論が付加されたこと。
- (ロ) 論文(1.1)における金額的差異の代わりに政策的考慮に基づく差異が掲げられたこと。
- (ハ) 研究の対象となる具体的項目の範囲が拡大されたこと。

この3つの点でみられる渡辺学説の展開は、まさに一つの転回であり、発展であった。しかも、「一致が望ましいものではない」とする博士の主張の裏付となっているものが、主として政策的立法である点を見ると、この論攻に続いて発表された企業会計基準審議会の意見書の分析とは異なった特質がみられるものである。

4.

渡辺学説は、論文(1.2)に至ると博士の現在の学説の体形がほぼ完成されるに至るのである。この論文では、前記意見書の批判・修正の作業から始めている。

意見書が2つの会計の間における差異の原因を6つの項目に要約している点をはじめに採り上げ、それは差異の原因を指摘したものではなく、差異の形態を示したものにすぎないということを次のように強調される。「しかしながら、これらは差異をいわば形態的に分類したものであって、さらにこれらの差異が如何なる原因によって発生するものであるかを追求しなければならない。」(論文(1.2)116頁)とする深い洞察に基づき、博士は次の4つの原因を掲げられている。

- (1) 二つの会計において損益算定の方法を異にすること。
- (2) 二つの会計において損益発生(又は実現)の時期に関する認識の基準を異にすること。
- (3) 二つの会計がある項目の性格に関して判定を異にすること。
- (4) 租税政策(産業政策的・公共政策的・目的を化体せる租税上の政策)の

必要から両者間に差異を生ずること。

ここで注目すべき点は、博士の基本的立場においては異なるところが存しないのであるが、論文(2.1)と比較して、新に「損益算定の方法」が異なる場合を付加されていることである。ここに、博士の問題意識が次第に深化せられて行く過程をはっきり読みとることができる。

差異の原因の体系化は、論文(1.3)に至って現在時点における渡辺学説の全貌が明らかになる。ここでは、前記の差異の4つの原因に加えて、「税務行政上の理由および租税理論に基づく差異」が付加されると同時に、「租税政策的立法による差異」が第1順位に位置づけられるに至った(論文(1.3)8～9頁)。

この見解は、渡辺博士の主要著書「税務会計総論」第1章に引き継がれている(論文(1.4.イ)3～9頁)と同時に、その改訂版「税務会計論〔I〕」に継承されている(論文(1.4.ロ)3～9頁)。ここでは次のように体系化されている。

- (1) 二つの会計において損益計算の方法を異にしている場合
- (2) 租税政策的立法による差異
- (3) 二つの会計がそれぞれ拠っている収益・費用認識の基準が異なっている場合
- (4) 二つの会計が、ある種の項目の性格について判定を異にしている場合
- (5) 税務運営上の理由
- (6) 租税理論に基づく差異

このような分析体系に基づき、渡辺税務会計学の総論が組み立てられている。すなわち、かかる基本的分析基礎にしたがって、体系的・首尾一貫的に渡辺学説は展開されているのである。

博士の分析的体系化の手法において、また、その内容における論理の一貫性と明確性において、わが国税務会計の研究領域における最高峰というべく、後進に行くべき方向を示唆された功績は、後々まで高く評価されなければならないであろう。

5.

税務会計における渡辺学説の骨格は、博士の前記著書の中に見事に形造られている。その後における博士の御研究は、単に、税法と企業会計との関連、両者の差異の分析等の面にとどまらず、積極的に税法の所得計算規定のあるべき姿を画き出されようとしている点も見逃す訳にはいかない。もちろん、これまでの一連の御研究の中でも、そのような発言は充分認められたところではあるが、そのことは、次の言葉の中にうかがえるのである。

「会社の決算の第一の目的は、会社の株主・債権者その他の利害関係人に会社の財政状態及び経営成績について真実な報告を提供するためであり、課税所得の計算はその後において、右の決算に基づいて行なわれるものである。したがって、基本的には、課税所得の計算は、企業利益から「直ちに」行なえるようにすべきであり、税法独自の処理方法が会社の決算に織り込まれることを要求すべきではない。」（論文(1.5)114頁、傍点引用者）。

税法の所得計算原理は、それ自体完結的所得計算の体系ではなく、企業利益計算を税法特有の立場から補充的に規制するという補完・規制所得計算の体系であるといつてよいであろう。その意味で、企業利益計算が課税所得計算の基礎となっている。したがって、課税所得の計算に際して、「絶対に、企業利益の計算を妨げないようにすべきである」（前掲論文115頁下段）というのが博士の意見である。

この基本的立場は、特別委員会報告書を解説された次のような博士の言葉の中に見事に纏め上げられている。

「周知のごとくわが国の課税所得の計算は確定決算において算定された企業利益を出発点として行なわれており、確定決算上の利益がすでに税法の規定によって影響を受けていることも事実である。企業会計に対する税法の介入が現に存在していることが大きな原因である。」（「税務会計の基本問題に関する研究」企業会計 昭和42年8月、79頁上段）。このような事実直面し、われわれはこれを

肯定すべきであるか、あるいは否定すべきであるか。この点に関する博士の立場は明白である。すなわち、「企業会計に対する税法の介入は決して望ましいものではない。収益・費用は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるべきものであるからである」といわれる（前掲論文79頁上段）。このように解するならば、はたして税務会計なる特別の会計領域が存在しうるかどうかについて疑問が生ずる。これについて博士は、「企業利益算定の段階における税法の介入が全く消滅しても、税務会計自体は消滅しない。」といわれる。これは税務会計に対する博士の解釈に基因する。すなわち、「わが国における『税務会計』とは、税法の規定に従って課税所得を計算するための会計（申告調整を含む）を意味するものと考ええる。したがって、税務会計は税法の定める所得計算の原理・方法を反映し課税所得を計算することとなるが、税務会計自体が何等かの原則を有し、それが税法に影響するものとは考えない。」からである（前掲論文78頁下段）。

このような観点に立って、博士は税制改正に関する幾多の提案を行なっているのである。

数年前までは、わが国の一般的傾向として、企業利益と課税所得とは別物であり、税法は税法独自の所得計算原理を有するものであるとする見解が支配していたのである。このような間にあって、博士のご主張は、かかる謬見を是正するのに大いに貢献されたといつてよいであろう。

博士の税制改正に対する諸提案は、日本会計研究学会・税務会計特別委員会（委員長は渡辺博士）の報告書（論文(1.6)参照）のなかにうかがえる。

企業会計に対し税法の介入していると考えられる領域として、博士は次の三点を挙げておられる（論文(1.6)132頁）。

- (1) 圧縮記帳
- (2) 確定決算における損金経理を条件とする課税所得計算上の控除
- (3) 税法が確定決算において拠るべき解釈を指定していること

「このように現在においては、決算の段階までにおいても、税務会計と称すべ

きものが存在する。しかし税法の企業会計への介入が漸次後退し、税務会計が申告書以後の段階においてのみ存在することとなる方向に向うことが適当である。」(前掲論文132—133頁)。

このような博士の改革提案の一部は、いちはやく、昭和42年度の税制改正の中に実を結ぶに至っている。前記(2)の提案に対し、例えば、特別償却について損金経理を条件とすることなく、利益処分による方式が認められるようになったし、また、前記(3)の提案に対して、価格変動準備金を利益処分で行なうことも容認され、他に、割賦販売についても一般に確立しているとみられる会計慣行を尊重する改正がなされたのである。この一例からも明らかなように、博士の理論は単なる理論のための理論ではなく、絶えず、実践可能性をも考慮に入れた幅広い理論として成り立っているがゆえに、実務界でも有力な指導的役割を果たしているのである。

6.

以上、渡辺学説の総論の一部を、博士の所論を通じ、その転回・発展の跡をたどってきた。しかし、渡辺学説の全貌を明らかにするためには、この限られた紙面では到底汲み尽しえないほど、その問題領域は広汎かつ深いが故に、筆者の論じあたわざるところである。

税務会計の領域における渡辺博士は、多方面に互って未だなお青年のごとき活動力を示しておられることは、同慶の至りである。一方では、税制改正という国家的仕事を分担され、他方では、学会における税務会計の水準の向上のためにつくされ、また、久しく、実務界の指導に当たってきておられる。

嘗て、博士は、「昭和38年税制調査会が設けられるに際して、唯一の会計学者として同委員に選ばれ、同委員会において、わが国税制をヨリ科学的なものへと方向づけるために異常な努力を傾けられ」た(渡辺進博士還暦記念論文集「所得会計論」の序文から)。この博士の情熱的とまで思える熱意ある税務会計研究への努力が、税制調査会を通じて、日本税制に反映され、渡辺学説は着々とその

中に根をおろして行ったものであった。このように、税務会計の研究を通じて国家的仕事を分担されると同時に、大学にあっては、博士独自の教授法をもって学生の教育に当られた。また、ゼミナールにおいても徹底的な指導を行ない、教育者として独特の資質を発揮されたのであった。

更に、博士の学会における活躍も目覚ましいものがある。1966～1967年度の日本会計研究学会、税務会計特別委員会において委員長としてその責に当られ、1966年10月に発足して以来、博士の熱心な統率のもとに能率的に研究が進展し、1967年5月「税務会計の基本問題に関する研究——税法における所得計算原理の解明と批判」と題する報告書が、博士の手によって纏め上げられたものである。これは学会の水準の向上に大きな刺戟剤になったといえよう。1967～1968年度の特別委員会を再び引受けられ、一層の活躍をされようとしている博士である。

他面、博士は久しく関西経済連合会の税制に関する研究会「関西企業研究会」の指導に当られ、実務界の指導にも限りない熱意をかたむけられておられる。

博士のこのような多方面に互る、そしてまた深い経験に基づく理論的活動に加えての実践面での活動は、わが国の税務会計の領域に大きな足跡として刻み込まれなければならないであろう。

若い学問、税務会計に理論的掘りどころを与えられようとする博士の熱情がいついつまでも後進のため、学会のために差しのべられることを祈ってやまない。

(武田隆二)